

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mohamed KHIDER -Biskra -

Faculté des sciences économiques

والتجارية

Commerciale et des sciences de gestion

Département des sciences Commerciale



جامعة محمد خيضر-بسكرة-

كلية العلوم الاقتصادية

وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

## الموضوع:

دور مراقبي الحسابات في الارتقاء بجودة المراجعة

- دراسة ميدانية بمكاتب المراجعة لولاية جيجل -

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية المحاسبية

تخصص:التدقيق المحاسبي

تحت إشراف الأستاذ:

بن عيشي بشير

من إعداد الطالبة:

مريم بوشناق

الموسم الجامعي: 2012/2011

# شكر و عرفان

ربي لك الحمد حتى ترضى

ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضا.

الحمد لله الذي وفقنا وألهمنا الصبر لإنجاز هذا العمل المتواضع.

واعترافا منا و عرفانا بالجميل نتوجه بالشكر الجزيل إلى الذي لم يبخل

علينا بنصائحه القيمة وإرشاداته الوجيهة الأستاذ المشرف

## بن محيشي بشير

كما نتقدم بالشكر إلى كل من ساعدنا في إنجاز هذا العمل من محافظي

حسابات جيجل والطاهير وكل مساعديه م الذين لم يوفروا أي جهد

لمساعدتنا

وإلى كل الأساتذة الذين تتلمذنا على أيديهم طوال فترة الدراسة وإلى كل

من قدم لنا يد العون والمساعدة من طلبة وأصدقاء ولو بالكلمة الطيبة.

بوشناق مريم.

## المُلخَص:

يهدف هذا البحث إلى معرفة الدور الذي يلعبه مراقبي الحسابات في الارتقاء بجودة المراجعة الخارجية المؤداة بواسطة مكاتب المراجعة لولاية جيجل، وقد جمعت البيانات والمعلومات عن طريق الاستبيان المقسم إلى ثلاث أجزاء، تم تصميمه بالتنسيق مع ما جاء في الفصلين النظريين ثم تم تحليل الاستبيان بالأسلوبين الوصفي والتحليلي، نتائج التحليل أوضحت ما يلي:

1. مهنة التدقيق مهنة صعبة للغاية ومحفوفة بالمخاطر ولا يمكن لأي شخص القيام بها ولا بد من توافر بعض الشروط فيه، كما تتحكم فيها مجموعة من القوانين والمعايير والقواعد التي تحدد أخلاق الشخص الذي يقوم بالعملية.
2. جودة المراجعة هي أن يتقن مراقب الحسابات عملية المراجعة من أول محاولة وقد أوصى الله ورسوله بإتقان العمل.
3. توجد عدة عوامل تؤثر على جودة المراجعة الخارجية من بينها:
  - حجم وسمعة المكتب.
  - عدد سنوات الخبرة.
  - المعرفة بجميع المجالات وخاصة صناعة العميل.
  - تجنب ضغوط الوقت وتنظيمه.
  - الاستقلال والحياد.
4. توجد برامج تساعد على تحسين الجودة كما يوجد أيضا بعض المعايير لتحسين جودة المراجعة الخارجية وكذلك لابد من التدريب المتواصل والتعلم على التكنولوجيا الحديثة وغيرها العلوم الأخرى.

### Résumé :

Le but de cette recherche est d'étudier le rôle joué par les commissaires aux Comptes dans l'amélioration de la qualité de l'audit externe faites par les cabinets d'audit avec la wilaya de Jijel, a recueilli des données et des informations par le biais du questionnaire divisé en trois parties, a été conçu en coordination avec ce qui est venu dans chapitres théoriques ont ensuite été analysées questionnaire par deux méthodes descriptive et analytique, les résultats de l'analyse a montré ce qui suit :

- Métier d'audit est très difficile et risquée et tout le monde ne peut le faire pour le faire il faut avoir certaines conditions il peut aussi être contrôlé par un ensemble de lois, normes et règles qui déterminent l'éthique de la personne qui fait le processus.
- Vérification de la qualité est de maîtriser le processus d'examen du vérificateur de la première tentative a recommandé à Allah et à Son Messager travail avec diligence .
- Ilya plusieurs facteurs qui affectent la qualité de l'audit externe, y compris :
  - La taille et la réputation du bureau.

- Nombre d'années d'expérience.
- Connaissance de toutes les zones et les clients du secteur privé.
- Eviter toute pression du temps et de l'organisation.
- Indépendance et impartialité.
- Il existe des programmes qui aident à améliorer la qualité et compris des normes visant à améliorer la qualité de l'audit externe, c est pour cela il faut exercer beaucoup d apprendre les nouvelles technologies et d autres sciences.

إن المتتبع لمهنة المراجعة عبر العصور يكتشف أن لها أهمية بالغة تتجلى من خلال المهام الموكلة لمراقب الحسابات والدور الذي يلعبه هذا الأخير في إضفاء الثقة على المعلومات المالية التي تنشرها المؤسسات، وذلك من خلال تقريره الذي يبدي فيه رأيه الفني المحايد حول مصداقية البيانات وانتظامية الحسابات السنوية ومدى تعبيرها عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة ونتائج نشاطها.

لكن بعد سلسلة الأزمات المالية التي حدثت لكثير من الشركات في العالم وما صاحبته من انهيارات مالية حصلت في عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية سنة 1997م، وأزمة شركة انرون التي كانت تعمل في تسويق الكهرباء والغاز الطبيعي في الولايات المتحدة عام 2001م، وكذلك أزمة شركة وورلد كوم الأمريكية للاتصالات عام 2002م، وأخيرا الأزمة المالية العالمية في الربع الأخير من عام 2008م والتي لا تزال آثارها ظاهرة حتى الآن.

وبذلك أصبحت أصابع الاتهام تشير إما بشكل خفي أو بشكل واضح وصريح إلى مراقبي الحسابات، وكأنهم المسؤولين الرئيسيين عن كل ما حدث حتى إنه بدأ الحديث عن أن مهنة المحاسبة والمراجعة خيبت آمال المستفيدين من التقارير المالية، وقد أخفقت شركة تدقيق كبرى هي (آرثر أندرسون) في اكتشاف ما تم إخفاؤه من قبل مديري الشركات من حقائق وأحداث مالية سلبية من خلال استخدام أدوات استثمارية معقدة يصعب معالجتها محاسبيا، وقد اختفت إثر ذلك من السوق المهنية.

ومن هنا بدأ الاهتمام بجودة المراجعة وكيف يمكن لمراجعي الحسابات الارتقاء بالمراجعة الخارجية وبدعوا ينظرون إلى أن جودة المراجعة مطلبا ضروريا لكافة أطراف عملية المراجعة. فالمراجع يهمله أن تتم عملية المراجعة بجودة عالية، بهدف إضفاء المصداقية على تقريره، أما الإدارة فتحرص 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 التي تم مراجعتها، والتي سيعتمدون عليها عند اتخاذ قراراتهم كما أن المنظمات المهنية تسعى إلى الارتقاء بجودة المراجعة للمحافظة على مصالح جميع الأطراف المختلفة وذلك من خلال إصدار المعايير المنظمة للمهنة والتأكد من تطبيقها.

وفي نهاية القرن الماضي قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بتأسيس ثلاثة مراكز خاصة بجودة مراجعة الحسابات (Audit quality) تهدف إلى الرقي بجودة خدمة مراجعة الحسابات، كذلك فقد قامت

الكثير من الهيئات المهنية العربية بإنشاء أقسام خاصة بمراقبة جودة أداء مكاتب المراجعة العاملة في المنطقة منها هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون في الخليج العربي (GCCAAO)، والهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) بالسعودية.

بناء على ما سبق فإن مفهوم جودة المراجعة من المفاهيم التي حظيت باهتمام علمي ومهني كبير على الصعيد الدولي لما تشكله من أهمية كبيرة وخاصة في ظل الانتقادات الموجهة للمهنة.

في الجزائر لم يلقى هذا الموضوع نصيبه من البحث والدراسة العلمية حتى الآن لذلك سنحاول تسليط الضوء عليه من خلال تناولنا لدور مراقبي الحسابات في الارتقاء بجودة المراجعة الخارجية.

### مشكلة البحث:

- كيف يساهم مراقب الحسابات في الارتقاء بجودة المراجعة الخارجية؟

وتتدرج تحت هذه الإشكالية مجموعة من التساؤلات الفرعية أهمها:

1. ما هي المراجعة؟
2. ماذا نعني بجودة المراجعة؟
3. ما هي العوامل المؤثرة على جودة المراجعة؟
4. ما هي الوسائل التي تحسن جودة المراجعة؟

### فرضيات البحث:

وقبل الإجابة على كل هذه التساؤلات ، فقمنا بوضع الفرضيات التالية:

1. المراجعة ما هي إلا مهنة عادية يقوم بها الأفراد؛
2. نعني بجودة المراجعة القيام بالمهنة على أكمل وجه؛
3. لا توجد عوامل تؤثر على جودة المراجعة؛
4. توجد برامج تساعد على تحسين جودة المراجعة؛

أهداف البحث: يهدف هذا البحث في الأساس إلى معرفة دور مراقبي الحسابات في الارتقاء بجودة المراجعة ويتفرع هذا الهدف إلى الأهداف التالية:

- ✓ دراسة مهنة المراجعة والقوانين التي تنظمها في الجزائر؛
- ✓ دراسة الجودة المهنية للمراجعة ومحدداتها؛
- ✓ دراسة العوامل التي تؤثر على المراجعة في الجزائر؛
- ✓ دراسة وسائل تحسين جودة المراجعة.

**أهمية البحث:** لهذا البحث أهمية كبيرة من الناحية العملية تكمن في الدور الذي تؤديه نتائج الدراسة الميدانية بمكاتب المراجعة بولاية جيجل في إظهار أهم النقاط التي تؤدي إلى تحسين ممارسة مهنة المراجعة، وتطوير المعايير اللازمة لتحقيق تحسين مستمر في مهنة المراجعة.

كما تركز الأهمية في أن هذا الموضوع جديد لم يتم التطرق إليه سابقا يخدم الطلبة والباحثين في هذا المجال ، وهو موضوع حساس باعتبار أن هذه المهنة صعبة، إذ يجب على كل مراجع أن يعرف مخاطر المهنة والطريقة التي تجعله بعيدا عن هذه المخاطر.

**أسباب اختيار الموضوع:** إن اختيارنا لهذا الموضوع كان وراءه جملة من الأسباب تتمثل في:

- ✓ كون الموضوع جديد لم يسبق التطرق إليه في السنوات الماضية.
- ✓ إشباع الفضول الشخصي لمعرفة خفايا الدراسة.
- ✓ الميول الكبير لمعرفة كيفية عمل مكاتب المراجعة الخارجية وتنظيمها.

**المنهج المتبع:** لإعداد هذه الدراسة تم الاعتماد على الأسلوب الوصفي في وصف المراجعة، والتاريخي وذلك من خلال إعداد التطور التاريخي، والقانوني من خلال التطرق إلى القانون الذي يحكم المراجعة في الجزائر. ثم منهج الاستبيان كأداة لجمع المعلومات والبيانات والإطلاع على مختلف الوثائق الداخلية التي لها علاقة بالدراسة.

### الخطة المختصرة:

تطرقنا في هذا البحث إلى ما يلي:

مقدمة عامة

الفصل الأول: عموميات حول مراجعة الحسابات.

المبحث الأول: ماهية مراجعة الحسابات.

المبحث الثاني: الإطار القانوني للمراجعة.

المبحث الثالث: قواعد السلوك المهني للمراجعة.

الفصل الثاني: الجودة المهنية لمراجعة الحسابات.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الجودة المهنية.

المبحث الثاني: العوامل المؤثرة على الجودة المهنية للمراجعة.

المبحث الثالث: وسائل تحسين جودة المراجعة.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمكاتب المراجعة بولاية جيجل.

الخاتمة العامة

### الدراسات السابقة:

1\_ دراسة محمد مفلح محمد الجعافره بعنوان: " مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية " ، الأردن ، سنة 2008

هدفت هذه الدراسة إلى قياس مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانته مكونه من 30 فقرة كل ست فقرات منها تقيس عنصراً من عناصر فاعلية التدقيق الخارجي، وقد تم توزيع الاستبانة على عينة الدراسة المكونة من ( 86 ) مكتب تدقيق مقسمة إلى مكاتب كبيرة ومكاتب صغيرة بناءً على عدد العاملين فيها .كما قامت الدراسة الميدانية على ست فرضيات وتم استخدام نظام الرزمة لتحليل النتائج التي توصلت لها الدراسة، حيث تم استخدام المتوسطات الحسابية SPSS الإحصائية للعينة (T)، واختبار ( One Simple T-Test ) للعينة الواحدة، واختبار (Independent Simple T-Test) لعينة المستقلة ( T) .

وقد أظهرت نتائج الدراسة ما يلي:

1. تتوفر في مكاتب التدقيق الكبيرة والصغيرة العاملة في الأردن العناصر الأساسية لرقابة الجودة على أعمال التدقيق.
2. تتوفر في مكاتب التدقيق الكبيرة والصغيرة العاملة في الأردن عناصر استقلالية المدققين العاملين فيها
3. تتوفر في مكاتب التدقيق الكبيرة والصغيرة العاملة في الأردن مقومات عدالة أتعاب التدقيق.



4. تتوفر في مكاتب التدقيق الكبيرة والصغيرة العاملة في الأردن عناصر ملائمة فترة استمرارية المدقق.

2\_ دراسة عبد الرحمن علي التويجري وحسين محمد النافعابي بعنوان " جودة خدمة المراجعة :دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين" ، المملكة العربية السعودية سنة 2008

يهدف هذا البحث إلى معرفة آراء المراجعين حول العوامل ذات التأثير المحتمل على جودة خدمة المراجعة المؤداة بواسطة مكاتب المحاسبة القانونية وكذلك العوامل المؤثرة في تفضيل العملاء لمكتب مراجعة على آخر . جمعت بيانات البحث من خلال استبانته تم تصميمها اعتمادا على الدراسات السابقة مع إضافة بعض العوامل محتملة التأثير ولم تتطرق لها الدراسات السابقة ثم تم تحليل البيانات وصفا واختباريا. نتائج التحليل أوضحت أن أكثر ثلاثة عوامل تأثيرا في جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين هي:

- 1\_ الخبرة العملية لأعضاء مكتب المراجعة في مجال المراجعة،
- 2\_ الموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وكتابة التقرير عنها،
- 3\_ الكفاءة العلمية لأعضاء مكتب المراجعة متمثلة بالشهادات الأكاديمية .أما أكثر ثلاثة عوامل مؤثرة في قرار التفضيل بين مكاتب المراجعة فهي:

- 1\_ التعامل السابق بين مكتب المراجعة والعميل،
- 2\_ أتعاب المراجعة،
- 3\_ السمعة والشهرة لشركة أو مكتب المحاسبة.

كما أوضحت نتائج التحليل الإحصائي وجود فروق جوهرية بين التأثير المتوقع لبعض العوامل ووجودها في الواقع .كذلك تبين من نتائج التحليل أن عدد من عوامل الجودة وعدد من عوامل التفضيل تتأثر بشكل جوهري بواحد أو أكثر مما يلي :نوع وظيفة المراجع، العمر، المؤهل العلمي، المؤهل المهني، الخبرة.

3\_دراسة نور بنت ساعد الجدعاني، بعنوان: تأثير حجم وسمعة مكاتب المراجعة وطبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، المملكة العربية السعودية، 2007.

يهدف هذا البحث إلى كشف النقاب عن مدى تأثير حجم المكتب وسمعته والعوامل التي تحكم علاقاته التنافسية مع المكاتب الأخرى على جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية .وتتبع أهمية هذا البحث من ضرورة رفع وتحسين مستوى كفاءة وأداء مهنة المراجعة في السعودية، وذلك من خلال إلقاء الضوء على أهم العوامل التي تؤثر وبشكل مباشر على جودة الأداء المهني، وهي تتمثل في حجم وسمعة

مكاتب المراجعة وطبيعة العلاقات التنافسية بينها. ولتحقيق هذا الهدف تم تصميم استمارة استبيان تشتمل على عدد من المؤشرات التي تم توظيفها لاختبار فرضيتنا البحث، حيث تم الاعتماد على المنهج الإيجابي في إجراء هذا البحث وتحقيق أهدافه. وقد أشارت نتائج الدراسة إلى صحة الفرضية الأولى التي ربطت حجم وسمعة مكاتب المراجعة بمستوى جودة الأداء المهني بعلاقة طردية، في حين رفضت الفرضية الثانية التي ربطت العلاقات التنافسية بين مكاتب المراجعة وجودة الأداء المهني بعلاقة عكسية. وفي ختام الدراسة قدمت الباحثة عدد من التوصيات كان من أهمها حاجة مكاتب المراجعة صغيرة الحجم في إعادة هيكلة وضعها الراهن والاندماج في مجموعات مناسبة؛ لأن معظم المستفيدين من خدمة المراجعة يضعون حجم وسمعة مكتب المراجعة كمقياس لجودة الأداء المهني، والحاجة إلى إجراء العديد من الدراسات عن طبيعة العلاقات التنافسية بين مكاتب المراجعة وذلك بهدف توضيح الأثر السلبي الذي يربطها بمستوى جودة الأداء المهني؛ فالغالبية العظمى تعتقد بالتأثير الإيجابي للعلاقات التنافسية على مستوى جودة الأداء المهني.

4\_دراسة عبد السلام سليمان قاسم الأهدل بعنوان "العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية\_ دراسة نظرية — ميدانية" باليمن سنة 2008

استهدف البحث التعرف على مفاهيم جودة المراجعة والعوامل المؤثرة عليها، ونوعية أثر تلك العوامل. بالإضافة إلى التعرف على وسائل تحسين جودة المراجعة، وذلك من وجهة نظر الأطراف المهتمة بعملية المراجعة في البيئة اليمنية.

ولتحقيق ذلك تم إعداد قائمة استقصاء وزعت على الأطراف المهتمة بعملية المراجعة في البيئة اليمنية) المراجعين، المدراء الماليين، موظفي الائتمان في البنوك العاملة بالجمهورية اليمنية(، وبعد جمع البيانات تم تحليلها باستخدام الأساليب الإحصائية الملائمة.

وقد توصل البحث إلى مجموعة من النتائج أبرزها أن جميع الأطراف المهتمة بعملية المراجعة توافق على أن العوامل محل الدراسة تؤثر على جودة المراجعة، وكانت خبرة فريق عمل المراجعة أهم العوامل المؤثرة على جودة المراجعة بشكل عام، تلا ذلك الالتزام بمعايير المراجعة، يليه الالتزام بمعايير الرقابة على جودة المراجعة، فالسمعة المهنية لمكتب المراجعة، ثم هيكل الرقابة الداخلية، فالاتصالات الجيدة بين فريق المراجعة و عميل المراجعة.

كما وافقت جميع الأطراف المهتمة بعملية المراجعة على مظاهر الاستدلال على جودة المراجعة، وجاء الالتزام بالمعايير المهنية في المرتبة الأولى من حيث الأهمية، تلا ذلك اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم

المالية والإفصاح عنها في تقرير المراجعة، ثم عدم قبول مكتب المراجعة لمهام مراجعة تنقصه الخبرة في ممارستها.

أما بخصوص وسائل تحسين جودة المراجعة، فقد توصل البحث إلى عدم وجود اختلافات معنوية بين آراء الأطراف المهتمة بعملية المراجعة حول تلك الوسائل فيما عدا الرقابة على جودة المراجعة بواسطة مراجعة النظير، والرقابة على جودة المراجعة بواسطة هيئة حكومية. وقد احتل وجود معايير للرقابة على الجودة المرتبة الأولى من حيث الأهمية من وجهة نظر جميع الأطراف المهتمة بعملية المراجعة بشكل عام، تلا ذلك تدعيم استقلال المراجع، ثم إلزام مكاتب المراجعة بأن يجتاز مراجعوها عددًا معينًا من ساعات التعليم المهني المستمر. وفي ضوء نتائج البحث، خلص الباحث إلى مجموعة من التوصيات أهمها: سرعة إصدار معايير مهنية ومعايير للرقابة على جودة المراجعة خاصة بالجمهورية اليمنية نظرًا لأهميتهما في تحقيق جودة المراجعة، والعمل على توعية المستخدمين بأهمية جودة المراجعة وجعلها المعيار الأول عند اختيار المراجعين. بالإضافة إلى إلزام مكاتب المراجعة بأن يجتاز مراجعوها ساعات معينة من التعليم المهني المستمر، وإلزام الشركات المساهمة بتشكيل لجان مراجعة لما حققته من فوائد في العديد من الدول.

### تمهيد:

إن ميدان المراجعة ميدان واسع، ومهم جدا في الحياة العملية ، وهي وسيلة لتخفيض خطر المعلومات الذي يواجهه متخذ القرار خاصة في بيئة الأعمال المعاصرة، والتي تتصف بالتعقيد والديناميكية، وهي من المواضيع المهمة التي تعبرها الجمعيات المهنية في جميع دول العالم أهمية خاصة. وقد كان من الصعب علينا الإلمام بجميع تفاصيل هذه المهنة في مؤلفنا هذا ولذلك اکتفينا بتسليط الضوء على ما رأيناه مهما ويخدم الموضوع، قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث أساسية موضحة كما يلي:

المبحث الأول: ما هية مراجعة الحسابات.

المبحث الثاني: الإطار القانوني لمراجعة الحسابات.

المبحث الثالث: سلوكيات وأخلاقيات مهنة المراجعة.

### المبحث الأول: أساسيات حول المراجعة.

يعنى هذا المبحث بدراسة أساسيات حول المراجعة ويتضح ذلك بالتطرق إلى مفهوم المراجعة، التطور التاريخي لمراجعة الحسابات، فروض المراجعة ومبادئها وأهدافها، أنواعها، وأخيرا معاييرها العامة والمتفق عليها.

### المطلب الأول: مفهوم المراجعة.

سنحاول تقديم أهم التعاريف التي قدمت للمراجعة والتي هي :

"يقصد بتدقيق الحسابات فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد على مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة"<sup>1</sup>

عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة على أنها: «عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية»<sup>2</sup>.

وعرف بون ولط وجرم وند ( Bonnoul et Germond ) المراجعة على أنها: « اختيار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي م عطل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في الصورة الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة»<sup>3</sup>.

وتعرف أيضا أنها: «عملية منتظمة لجمع وتقييم موضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم الإدارة بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية للمشروع لتحديد مدى تماشي هذه النتائج مع المعايير القائمة وتوصيل النتائج إلى مستخدميها المعنيين بها»<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص13.

<sup>2</sup> محمد السيد سرايا: أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دارا المعرفة الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص29.

<sup>3</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي: المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 9 .

<sup>4</sup> عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة: مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق المال والتجارة الإلكترونية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص12.

وعرفت منظمة العمل الفرنسي المراجعة على أنها مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا على معايير التقييم وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم. ولم تكتفي المنظمة بالتعريف السابق وأضافت توضيح ينظر من خلاله للمراجعة من منظورين تبعا للأهداف المتوخاة منها:<sup>1</sup>

- تقدير نوعية المعلومات: أي تشكيل رأي حول المعلومات المنتجة داخل المؤسسة؛

- تقدير النجاعة وفعالية النظام المعلوماتي؛

استنادا إلى ما تم سرده في التعاريف السابقة نلاحظ بأن هذه التعاريف ركزت على النقاط التي تتمحور حولها المراجعة وهي:

- الفحص؛

- التحقيق؛

- التقرير؛

**الفحص:** يقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة و سلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، أي فحص القياس المحاسبي وهو القياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

**التحقيق:** يقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضع الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة وبما أن مخرجات نظام المعلومات المحاسبية تتواجد بالقوائم المالية الختامية بصفة أوتوماتيكية لذلك فالمراجعة بإمكانها اكتشاف الخلل من خلال تقويم نظام المعلومات المحاسبية والمحافظة على استمراريته في ظل التقيد بمعايير المراجعة المنفق عليها يسمح بهذا الأخير بتوليد المعلومات تكون ممثلة للوضع الحقيقية للمؤسسة.

**التقرير:** يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها، نستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من المراجعة وثمرها.

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المرجع السابق، ص 11

### المطلب الثاني: التطور التاريخي لمراجعة الحسابات.

يرجع أصل التدقيق إلى العصور القديمة والوسطى وتاريخه مرتبط بتاريخ المحاسبة نفسها التي كانت مرادفة للعد أو القياس إلى بداية الحضارة الإنسانية، والتدقيق بمعناه الحديث يعود إلى عهد الثورة الصناعية إذ أن تطوره واكب تطور النظام المحاسبي.

### الفرع الأول: التدقيق في العصور القديمة والوسطى.<sup>1</sup>

يرجع تاريخ المحاسبة الأولى بكل ما يرتبط بها من مراجعة أو تدقيق إلى عهد الآشوريين حوالي 3500 سنة قبل الميلاد من خلال مسك السجلات المحاسبية العينية، والتي كانت تحوي إعداد الماشية وأحجام الحبوب أو المعادن، كما ترتبط الممارسة المحاسبية المنتظمة مما يسمى بنظام العد السداسي والخط المسماري، الذي استخدم في سوريا حوالي 2900 سنة قبل الميلاد إذ أن لنظام العد هذا فضل في تطوير الحساب والمحاسبة.

كما يؤكد المختصون في هذا المجال بأن السجلات المحاسبية الكمية الخاصة بالعصر الفرعوني كانت قادرة على إحصاء كميات الغلال والحبوب، ومراحل تحصيلها والرصيد المتبقي منها في المخازن، لمواجهة أزمة الغذاء سنوات الجفاف. وقد كانت مخازن المعابد وبيوت أثرياء الفراعنة تخزن الحبوب للمواطنين، الأمر الذي دفع بتطوير نظام محاسبة تفصيلي لتسجيل العلاقات مع الغير الذي ازداد سهولة ويسرا باكتشاف ورق البردي.

كما أن اليونان والرومان استخدموا سجلات محاسبية تفصيلية لتسجيل الديون والالتزامات، التي تحصل للمؤسسات الحرفية، التي انتشرت في ذلك العهد. كما اشتهر عهد الرومان بظهور بدايات الإفصاح حيث قام معمل للتخمير آنذاك بإعلان كمية الإنتاج المحققة خلال فترة محددة وعناصر التكاليف التابعة لها وعلق ذلك على بوابة المعمل. كما شهد استخدام النظام العشري من قبل الهنود والعرب قفزة نوعية كبيرة بما أضفاه هذا النظام من مرونة حسابية كبيرة حيث يرجع للعرب الفضل في تسجيل النفقات والإيرادات كل في جانب بما يشبه سجلات القيد المزدوج حالياً.

<sup>1</sup> حوري زينب : بحث بعنوان التدقيق بين الماضي والحاضر، جامعة منتوري، قسنطينة، المتاح على الموقع التالي:

### الفرع الثاني: التدقيق في العصر التجاري و عقب الثورة الصناعية

برز التدقيق إلى جانب المحاسبة حيث كانت المحاسبة المزدوجة طريقة رياضية بسيطة غير معقدة، مستخدما الأرقام الرومانية والهندية حيث كان أول استخدام للنظام الأخير (الهندي) في أوروبا مثلا في فيينا خلال السنوات 1436 و1439. وتطور النظام المحاسبي في العمل المصرفي لإظهار جانب المدين والدائن لرصد المعاملات، التي كان يقوم بها الصيارفة آنذاك وفي الرقابة النقدية، ولما توسعت أعمال الصيارفة صعب عليهم انجاز جميع الأعمال المتعلقة بما يمكن أن نطلق عليه (مصرف) حيث تم تقسيم العمل بين أشخاص عديدين منهم من يمسك السجلات، ومنهم من يراقب أي اختلاس يحصل في النقدية لأن النفود كانت تحفظ في جيب أمين الصندوق أو جيوب أصدقائه وأقربائه، مما يدخل الشك والريبة ويتطلب التسجيل لرقابة وتدقيق الحسابات، خاصة حين ظهور ضرورة تسجيل الفوائد والعملات. وفي عهد الثورة الصناعية التي كانت تمثل مرحلة مهمة في تاريخ التطور الاقتصادي الذي كان له أثره القوي في الفكر المحاسبي حيث عرفت هذه المرحلة الآتية:<sup>1</sup>

- ✓ تطور محاسبة التكاليف بحيث أصبح يتم تحديد تكاليف المنتجات عن طريق تخصيص تكاليف المشروع إلى دورات محاسبية مختلفة واحتساب تكاليف الإهلاك الخاص بالأصول الثابتة طويلة الأجل وعلى الدورات المحاسبية المختلفة.
- ✓ ظهور نظرية الوكالة حيث تمارس الإدارة عملها كوكيل عن المساهمين وإدارة المشروع لمصلحتهم.
- ✓ نشوء الإفصاح، وذلك لتعدد الأطراف المستفيدة من المشروع وكذا كثرة عدد المساهمين، حيث تجلى ذلك بإعداد ميزانية المشروع في نهاية السنة المالية. وإن لم تكن هناك ممارسات موحدة في معالجة حسابات المؤسسات أو الإفصاح من خلال الميزانيات والتقارير المالية الأخرى. وكان المحاسب يضطر إلى قبول أية سياسة تمليها الإدارة عليه لكونه موظفا لديها، كما كان مراجع الحسابات مضطرا للموافقة على بيانات تلك الإدارة طالما أنها لا تتطوي على عمليات غش أو تلاعب.
- و هكذا يتضح أن تطور التدقيق من شكله البسيط إلى شكله الحالي ناجم عن التطور في النظام المحاسبي، حيث أصبح من الضروري أن يقوم شخص متخصص بالتحقق من حسن سير الأمور و الرقابة عليها، ذلك

<sup>1</sup> حسين القاضي، مأمون حمدان: نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2006 ، ص22 .



أن تقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة يعتبر من بين أهم خطوات المراجعة وتدقيق الحسابات لكشف مواطن الضعف والقوة لمعالجة الأولى ودعم الثانية.

### الفرع الثالث: التدقيق في العهد الإسلامي.

ترجع جذور التدقيق في العهد الإسلامي الأول طبقاً لما جاء في القرآن الذي فصل كل شيء تفصيلاً، وشرح أمور الدين والمعاملات، فطبقه الرسول محمد صلى الله عليه وسلم الذي كان يقول " إن الله يحب إذا عمل أحدكم عملاً أن يتقنه" وتلاه الصحابة الكرام ممن اشتهروا بعدلهم وتدقيقهم في أمور مال المسلمين، قال عمر ابن الخطاب رضي الله عنه لمن حوله يوماً: " رأيتم إذا استعملت عليكم خير من اعلم ثم أمرته بالعدل ا كنت قضيت ما علي؟ قالوا: نعم. قال: لا، حتى انظر في عمله بما أمرته به أم لا"<sup>1</sup>. وحتى نشأة المؤسسات المالية الإسلامية حالياً والتي ترجع لأواخر السبعينات من القرن الماضي، كانت تهتم بعملية التدقيق الداخلي، وذلك ب:<sup>2</sup>

✓ التدقيق في أنظمة والإجراءات المعمول بها.

✓ تقييم هذه الأنظمة في ضوء المقاصد الفنية والشرعية للعمل المصرفي الإسلامي.

✓ تقديم الحلول الملائمة لطبيعة العمل المصرفي الإسلامي.

✓ القيام بتنظيم الأنظمة الداخلية للمصارف الإسلامية.

كما يؤكد أحد خبراء الفكر الإسلامي أن المؤسسات المالية الإسلامية تواجه تحديات ومعوقات من أبرزها الحاجة الملحة إلى كيفية إيجاد آلية تجمع بين الفتوى (التشريع) والتدقيق.<sup>3</sup>

وتتناول معايير التدقيق الصادرة عن هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية مفهومها

وخصائصها وأهدافها وبيان طبيعة كل معيار وكيفية تطبيقه عملياً على المؤسسات المالية والاقتصادية ومثال هذه المعايير (هدف المراجعة ومبادئها وتقرير المراجع الخارجي وشروط الارتباط ومسؤولية المراجع و

<sup>1</sup> عصام عبد الهادي ابو النصر: التوجيه الإسلامي للمراجعة كأداة لتفعيل دور المراجع ودعم ومصداقية التقارير المالية، عبر الموقع:

<http://www.kantakji.com/Fiqh/Files/accountancy/E203.pdf>, 23 :30, 04 /12/2011.

<sup>2</sup>[www.kantakji.com/Fiqh/Files/Banks/610.doc](http://www.kantakji.com/Fiqh/Files/Banks/610.doc), 23 :54, 04 /12/2011

<sup>3</sup> عبد البارى مشعل: التحديات و المعوقات التي تواجه الحوكمة في المؤسسات المالية الإسلامية، مؤتمر الهيئات الشرعية التاسع ، البحرين، عبر

الموقع:

<http://www.aawsat.com/details.asp?sections=58&acticle=575926&issueno=11536>, 12 :38, 05 /12/2011.

ميثاق الأخلاقيات) فالمؤسسات المالية الإسلامية، التي يطبق فيها التدقيق تختلف أصلا عن المؤسسات التقليدية بما يحدد في التالي:<sup>1</sup>

- ✓ الميثاق العقدي (شمولية الإسلام بكونه دين ودنيا، عبادات ومعاملات).
- ✓ الميثاق الأخلاقي (الأمانة، الصدق، الوفاء والالتزام، القناعة، العدل، التيسير...)
- ✓ المشروعية (النظر فيما هو حلال وما يتم هو طبقا للشريعة الإسلامية)
- ✓ العقود (عقود البيع والمشاركة والمضاربة، الإجارة، السلم، الوكالة، المزارعة، المغارسة والمساقات والمرابحة)
- ✓ نوعية المعاملات (البيع، الشراء، المشاركات، المضاربات طبقا لقاعدة المشاركة في الربح والخسارة "الغنم بالغرم والكسب بالخسارة").
- ✓ حقيقة النقود إذ تعتبر معيار للقياس أساسا لتحديد الائتمان، ولتقويم السلع والخدمات، ولإتباع وتشترى في حد ذاتها.
- ✓ معاملة الديون (إمهال المعسر إلى حين يسره وربما يتم إسقاط الدين عنه إذا ثبت عدم القدرة الفعلية).
- ✓ البعد الاجتماعي وهو ما تركز عليه المؤسسات المالية الإسلامية (صندوق الزكاة، صندوق القرض الحسن، المشروعات الاجتماعية والبيئية والضرورية والحاجيات).
- ✓ فريضة الزكاة حيث تحصل من المساهمين وممن يرغب من أصحاب الحسابات الاستثمارية وتتفقها في مجالات شرعية ووفق ضوابط ومعايير.
- ✓ تطهير الأموال حيث تعتمد على الأموال الحلال وأن اختلطت بمال حرام تتخلص منه في وجود الخير المختلفة.

هذه المؤسسات بصفاتها المذكورة تتطلب وجود مدقق حسابات يتوفر على صفات وشروط منها:<sup>2</sup>

- ✓ أن يكون مؤمنا بأن العمل في المؤسسات المدقق لها عبادة وطاعة وليس وظيفة وعادة.
- ✓ أن يتحلى بالأخلاق الإسلامية.
- ✓ أن يكون ملما بالأصول الشرعية للمعاملات المالية.

<sup>1</sup> حسن حسن شحاتة : الأحكام الفقهية والأسس المحاسبية لزكاة الأسهم والسندات وأذونات الخزائن، عبر الموقع:

<http://www.kantakji.com/Fiqh/Files/accountancy/030511.doc>, 21 :33, 06/12/2011.

<sup>2</sup> حسن حسن شحاتة، نفس المرجع السابق.

✓ أن يكون ملما بطبيعة المؤسسات المالية الإسلامية.  
✓ أن يكون ذو حنكة وبصيرة وحس وإدراك للحلال وتجنب الحرام (فراصة المؤمن).  
✓ أن يستشعر مسؤولية أمانة حمل رسالة المؤسسات، التي يعمل فيها أمام نفسه والمؤسسة.  
✓ أن يكون ملما بكل الوسائل والأدوات المعاصرة لتطوير أدائه نحو الأفضل.  
أنه قد تتلاقى بعض هذه الشروط والمعايير في المؤسسات المالية الإسلامية مع غيرها من المؤسسات التقليدية ولكن شروط النزاهة والكفاءة وغيرها لم تنه عن حصول الأزمات المالية والانهيارات المتعددة في العالم في عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية و و.م.أ خصوصا في أعوام ( 2001-2002-2008)، حيث يتحمل المحاسبون جزءا كبيرا من المسؤولية باتهامهم بعدم القدرة على أداء واجباتهم المهنية بأسلوب يتماشى مع المبادئ والمعايير المحاسبية، والالتزام بأداب المهنة، مما أدى إلى اهتزاز صورة مدقق الحسابات وانتشار سمعة سيئة عن مكاتب وشركات المراجعة والتدقيق في العالم مثلما حصل لشركة آرثر أندرسون (Arthur Anderson) وهي واحدة من ضمن شركات المراجعة الستة الكبيرة في العالم، والتي تقوم بتدقيق ومراجعة الحسابات والقوائم المالية لشركة انرون و وولد كوم (Enron. Worldcom) والتي على إثر ذلك اختفى اسمها من السوق المهنية.

وهذا ما أدى إلى تأكيد أحد الخبراء بأن " كل مؤسسة توجد فيها هيئة شرعية خاصة من مهامها إصدار الأحكام بالجواز أو المنع فيما يعرض عليها من أعمال المؤسسة ومن مهامها أيضا التدقيق اللاحق للتأكد من أن المؤسسة قد قامت بتنفيذ المعاملات طبقا للفتاوى، التي صدرت عن الهيئة نفسها، كما أكد على أنه على الهيئة الشرعية للإفتاء إصدار التشريعات، وتوكل عملية التدقيق لغيرها لضمان ثبات المعايير الخاصة بعملية التدقيق، والتي تتم على أساسها المسائلة، ولتخفيف العبء على جهات التدقيق المالي والشرعي الخارجي، وتعزيز فاعلية الفصل بين الفتوى والتدقيق كسلطتين متعارضتين، ودعم المنافسة الصحية على أساس الجودة والسعر".<sup>1</sup>

ويمكن توضيح التطور التاريخي للمراجعة وتدقيق الحسابات من خلال الجدول الآتي:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> عبد الباري مشعل، مرجع سبق ذكره.

<sup>2</sup> التهامي طواهر و مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص9.

جدول رقم (01): التطور التاريخي للمراجعة.

الفترة	الأمر بالتدقيق	المراجع	أهداف التدقيق
سنة 2000 ق.م الى 1700م	الملك- إمبراطور الكنيسة، الحكومة	رجل دين كاتب	لمجازاة اللصوص و المختلسين وحماية الأموال
من سنة 1700 الى 1850	الحكومة - المحاكم و المساهمين	محاسب	إبعاد الغش و مجازاة الفاعلين وحماية الأموال
من 1850 الى 1900م	الحكومة و المساهمين	محاسبين وقانونيين	حماية الأصول
من 1900 إلى 1940	الحكومة و المساهمين	مراجع محاسب	تفادي الغش و تأكيد سلامة القوائم المالية السابقة
من 1940 الى 1970م	الحكومة ، المصارف و المساهمين	مراجع محاسب	التأكيد على سلامة القوائم المالية السابقة
من 1970 الى 1990م	الحكومة، مؤسسات أخرى و المساهمين	مراجع محاسب و مختص في الاستشارة	جودة نظام الرقابة الداخلية نوعية المعايير المحاسبية و مقاييس المراجع والتدقيق.
بداية من 1990م	الحكومة، مؤسسات أخرى و المساهمين	شخص متخصص في المراجعة، التدقيق و المحاسبة، الاستشارة	التأكيد على الحسابات الدقيقة وجودة نظام الرقابة طبقا للمعايير الدولية

المصدر: التهامي طواهر و مسعود صديقي: المراجعة و تدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية،

2006، ص9.

### المطلب الثالث: فروض ومبادئ وأهداف المراجعة

في هذا المطلب سوف نحاول الإلمام بكل ما يتعلق بفروض المراجعة وكذلك مبادئها وأهدافها.

#### الفرع الأول: فروض المراجعة

تقوم المراجعة على جملة من الفروض يتخذ منها إطار نظري يمكن الرجوع إليه في عمليات المراجعة

المختلفة لذلك سنذكر أهم الفروض التجريبية لها في الآتي:<sup>1</sup>

✓ قابلية البيانات للفحص؛

✓ عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراقب والإدارة؛

✓ خلو القوائم المالية وأية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء تواطئية؛

✓ وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء؛

✓ التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية، يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج

الأعمال؛

✓ العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل ما لم يوجد

الدليل عكس ذلك؛

✓ مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع الحسابات فقط.

#### أولاً: قابلية البيانات للفحص.

من الملاحظ أن هذا الفرض مرتبط بوجود مهنة المراجعة، فإذا لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة

للفحص، فلا مبرر إذن لوجود هذه المهنة. وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية

والخطوط العريضة التي نسترشد بها لإيجاد نظام للاتصال بين معدي المعلومات ومستخدميها . تتمثل هذه

المعايير في العناصر التالية:

ملائمة المعلومات؛

قابلية الفحص؛

عدم التحيز في التسجيل؛

<sup>1</sup> محمد سمير الصبان، عبد الفتاح الصحن، شريفة علي حسن: أسس المراجعة-الأسس العلمية والعملية، دار الجامعة، الاسكندرية، 2004، ص29، 26.

قابلية القياس الكمي.

**ثانيا: عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراقب والإدارة.**

يقوم هذا الفرض على التبادل في المنافع بين المراقب والإدارة، من خلال إمداد هذه الأخيرة بمعلومات تمت مراجعتها من طرف المراقب بغية اتخاذ على أساسها قرارات صائبة، والعكس كذلك بالنسبة للمراقب بمداه بمعلومات يستطيع أن يبدي على أساسها رأي فني محايد صائب على واقع وحقيقة تمثيل المعلومات المحاسبية للمؤسسة.

**ثالثا: خلو القوائم المالية وأية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء وتواطئية.**

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

**رابعا: وجود نظام سليم للرقابة الداخلية.**

إن وجود نظام سليم و قوي للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يمكن من التقليل من حدوث الأخطاء والتلاعبات إن لم نقل حذفها نهائيا، كما يجعل المراجعة الاقتصادية وعملية تبني المراجعة الاختيارية بدلا عن التفصيلية.

**خامسا: التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية.**

يقوم هذا الفرض على أن المعلومات المحاسبية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتفق عليها إذ يعتبر الالتزام بها مؤشرا حقيقيا للحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية وعن مدى تمثيل نتيجة نشاط المؤسسة إلى المركز المالي والحقيقي لها.

**سادسا: العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل.**

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

سابعاً: مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط.

يقوم المراقب في هذا البند بعمله كمراجع للحسابات، وذلك وفقاً ما توضحه الاتفاقية بمعايير المراجعة وعلى رأسها استقلالية المراقب في عمله نشير كذلك في إطار المراجعة الداخلية على أن يلتزم المراجع بوظائفه المحددة وأن يسعى إلى تحقيق الأهداف المتوخاة من العملية.

### الفرع الثاني: مبادئ المراجعة

قبل الحديث عن مبادئ المراجعة لابد من الإشارة إلى أركانه وهي:

أ- ركن الفحص .

ب- ركن التقرير .

وبناء على ذلك فإن مبادئ تدقيق الحسابات يمكن تقسيمها إلى مجموعتين هما:

#### أولاً : المبادئ المرتبطة بركن الفحص:<sup>1</sup>

في هذا البند سوف نتطرق إلى أربعة (4) مبادئ أساسية متمثلة في :

- مبدأ الموضوعية في الفحص؛

- مبدأ تكامل الإدراك الرقابي؛

- مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري؛

- مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية.

1 - مبدأ تكامل الإدراك الرقابي: ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة أثارها الفعلية والمحتملة على كيان المنشأة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى .

2 - مبدأ الموضوعية في الفحص : ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من

عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات

<sup>1</sup> مقال بعنوان: فروض ومبادئ تدقيق الحسابات، المتاح على الموقع الإلكتروني التالي:

<http://www.aazs.net/t2981-topic>, 22 :25 , 12/01/2012.

التي تؤيد رأي المراقب وتدعمه خصوصاً تجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبياً وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها .

3 - **مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري:** ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف

المنشأة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف والتقارير .

4 - **مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية:** ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في

المنشأة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المراقب عن أحداث المنشأة و هذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمنشأة وهذا المناخ يعبر عن ما تحويه المنشأة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال و المشاركة .

**ثانياً : المبادئ المرتبطة بركن التقرير:**<sup>1</sup>

أما بالنسبة للمبادئ المتعلقة بركن التقرير فتمثل في ثلاث مبادئ رئيسية كما يلي:

- مبدأ كفاية الاتصال؛

- مبدأ الإفصاح؛

- مبدأ الإنصاف؛

- مبدأ السببية.

1. **مبدأ كفاية الاتصال:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير المراقب الحسابات أداة

لنقل اثر العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

2. **مبدأ الإفصاح:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المراقب كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ

الأهداف للمنشأة ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية وإبراز جوانب الضعف إن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.

<sup>1</sup> مقال بعنوان: فروض ومبادئ تدقيق الحسابات، المرجع السابق.



3. **مبدأ الإنصاف:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المراقب وكذلك التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمنشأة سواء داخلية أو خارجية .

4. **مبدأ السببية:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجه به المراقب وان تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية

### الفرع الثالث: أهداف المراجعة

انطلاقاً من التطور التاريخي للمراجعة والتعاريف المقدمة لها يظهر لنا جلياً تطور أهداف هذه الأخيرة من حقبة زمنية إلى أخرى نتيجة للتطور الذي عرفته المؤسسة من جهة ونتيجة لتعدد الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية من جهة أخرى.

ويمكن تحديد أهداف التدقيق بمجموعتين أساسيتين هما التقليدية والحديثة المتطورة كما يلي:<sup>1</sup>

#### أولاً: أهداف التقليدية

وهي نوعان:

##### أ. أهداف رئيسية.

- التحقق من صحة ودقت وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر ومدى الاعتماد عليها.
  - إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقتها القوائم المالية للمركز المالي.
- ب. أهداف فرعية.

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش.
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع ضوابط وإجراءات واتخاذ قرارات مناسبة لاستثماراتهم.
- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.
- تقديم التقارير المختلفة وملء الاستمارات للهيئات الحكومية بمساعدة المدقق.

#### ثانياً: الأهداف الحديثة أو المتطورة.

<sup>1</sup> رأفت سلامة محمود وأحمد يوسف كلبونة وعمر محمد زريقات: علم تدقيق الحسابات النظري، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2011، ص،ص26،25.

أ. مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.

ب. تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة.

ج. تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

### المطلب الرابع: أنواع المراجعة

هناك أنواع متعددة من التدقيق تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إلى عملية التدقيق من خلالها. ولكن مستويات الأداء التي تحكم جميع الأنواع واحدة، وبوجه الإجمال، يصنف المراجعة حسب وجهات النظر المختلفة إلى ما يلي:

#### الفرع الأول: من حيث نطاق عملية المراجعة.<sup>1</sup>

حسب نطاق عملية المراجعة تنقسم إلى نوعين التدقيق الكامل والتدقيق الجزئي والموضح كما يلي:

1 **المراجعة الكاملة:** وهنا يقوم المراقب بفحص القيود والمستندات والسجلات بقصد التوصل إلى رأي

فني محايد حول صحة القوائم المالية ككل. وقد كان هذا النوع مراجعة كاملة تفصيلية أي يقوم

المراقب بفحص القيود وغيرها 100% يوم كانت المشاريع التي تراجع حساباتها صغيرة الحجم،

وعملياتها قليلة العدد. وقد تحول هذا إلى مراجعة كاملة اختبارية نتيجة للتطور الذي حدث في دنيا

الأعمال وما صاحب ذلك من نشوء الصناعات الكبيرة والشركات المساهمة بحيث لم يصبح من

المعقول أن يقوم المراقب بمراجعة جميع العمليات وكافة السجلات والمستندات وإن إتباع أسلوب

العينة والاختبارات وحجم العينات تعتمد على درجة متانة تلك الأنظمة المستعملة حيث يزيد المراقب

من نسبة اختباره في حال ضعف تلك الأنظمة ووجود ثغرات فيها. وهكذا يتضح أن الفارق بين

هذين النوعين من المراجعة يكمن في اختلاف نطاق عملية المراجعة فقط. ولا يمكن الحد من سلطة

المراقب في النوعين بأي شكل من الأشكال فله وحده حق تقرير نطاق عملية المراجعة.

2 **المراجعة الجزئية:** وهنا يقتصر عمل المراقب على بعض العمليات والبنود دون غيرها كأن يعهد

إليه بمراجعة النقدية فقط، أو جرد المخزون... الخ، وفي هذه الحالة لا يمكنه الخروج برأي حول

القوائم المالية ككل، وإنما يقتصر تقرير المراقب على ما حدد له من مواضيع.

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص28.

ومن المرغوب فيه هنا أن يحصل المراقب على عقد كتابي يوضح نطاق عملية المراجعة الموكل إليه حتى لا ينسب إليه إهمال أو تقصير في القيام بمراجعة بند لم يعهد إليه أصلاً مراجعته، وبذلك يحمي نفسه بواسطة العقد من أية مسؤوليات كهذه.

### الفرع الثاني: من زاوية الإلزام القانوني.<sup>1</sup>

ينظر المشرع الجزائري من خلال القانون التجاري إلى إلزامية المراجعة لبعض المؤسسات و الشركات كشركة المساهمة وعدم إلزامية المراجعة إلى غيرها من مؤسسات والشركات كشركة ذات المسؤولية المحدودة أو شركة التضامن، لذلك سنميز بين نوعين من المراجعة في هذا البند.

- المراجعة الإلزامية؛

- المراجعة الاختيارية؛

**1\_ المراجعة الإلزامية:** وهي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها، حيث نص المشرع من خلال نصوصه على إلزامية تعيين مراقب يقوم بالوظائف المنوطة له من خلال القانون المعمول به، وهذا بغية الوصول إلى الأهداف المتوخاة من المراجعة. نص المشرع الجزائري في القانون التجاري وفي مادته رقم (609) على ضرورة تعيين مندوب الحسابات في القانون التأسيسي بالنسبة إلى شركات المساهمة.

**2\_ المراجعة الاختيارية:** وهي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني وبطلب من أصحاب المؤسسة أو مجلس الإدارة، ففي الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو ذات المسؤولية المحدودة وذات الشخص الوحيد يسعى أصحابها إلى طلب الاستعانة بخدمات المراقب الخارجي بغية الاطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية وعن نتائج الأعمال والمركز المالي. إذ أن هذه المعلومات تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالات الانفصال أو انضمام شريك جديد. نص المشرع الجزائري في القانون التجاري وفي مادته (584) على تعيين مندوب لحسابات في حالة الاقتضاء لذلك.

### الفرع الثالث: من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية المراجعة.<sup>2</sup>

**1\_ المراجعة النهائية:** ويكلف المراقب بالقيام بمثل هذه المراجعة بعد انتهاء الفترة المالية المطلوب مراجعتها، وبعد إجراء التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي. وفي ذلك ضمان بعدم

<sup>1</sup> محمد التوهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 20.

<sup>2</sup> خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 29.

حدوث أي تعديل في البيانات بعد مراجعتها لأن الحسابات تكون قد أقيمت مسبقاً، وهي ميزة لهذا النوع من المراجعة على أنه يعاب عليه:

- فشله في اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش حال وقوعهما.
- استغراقه وقتاً طويلاً قد يؤدي إلى تأخير تقديم التقرير في موعده.
- إرباكه للعمل في كل من مكتب، حيث تتوافق تواريخ إقفال الدفاتر في كثير من المشروعات العملية لنفس المكتب مما يؤدي إلى التضحية ببعض الدقة في الأداء مقابل الإسراع في إنجاز العمل، أضف إلى ذلك أن العمل قد يتوقف بعض الوقت حتى يقوم المراقب بجمع الأدلة والقرائن اللازمة.
- ومن الواضح أن هذا النوع يصلح للتطبيق في المنشآت الصغيرة أو المتوسطة ويقتصر في غالب الأحيان على مراجعة عناصر القوائم المالية وخاصة الميزانية مراجعة كاملة تفصيلية، ولهذا كثيراً ما يطلق عليه مراجعة الميزانية.

**2\_ المراجعة المستمرة:** وهنا يقوم المراقب بمراجعة الحسابات والمستندات بصفة مستمرة حيث يقوم بزيارات متعددة للمنشأة موضوع المراجعة طوال الفترة التي يراجعها، ثم يقوم في نهاية العام بمراجعة الحسابات الختامية والميزانية ومن الواضح أن هذا النوع يصلح في مراجعة المنشآت الكبيرة حيث يصعب مراجعتها عن طريق المراجعة النهائية، ويمتاز هذا النوع من المراجعة بالخصائص التالية:

- وجود وقت كاف لدى المراقب مما يمكنه من التعرف على المنشأة بصورة أفضل، ومن المراجعة بشكل أوفى.
- سرعة اكتشاف الغش والخطأ وفي وقت قصير بدلاً من ترك ذلك حتى نهاية العام.
- انتظام العمل بمكتب المراقب وفي المشروع أيضاً لوجود المجال الواسع زمنياً للمراجعة.
- تقليل فرص التلاعب بالدفاتر لما للزيارات المتكررة من قبل المراقب من أثر نفسي على موظفي المشروع.
- إنجاز الأعمال في أوقاتها دون إهمال أو تأخير من قبل موظفي المشروع، وذلك بسبب تردد المراقب على المنشأة أيضاً.

ولكن بالرغم من هذه المزايا يعاب على المراجعة المستمرة ما يلي:

- احتمال قيام موظفي المنشأة بتغيير أو حذف أرقام أو قيود في المستندات والسجلات بعد مراجعتها، سواء كان ذلك بحسن نية أو بقصد الغش لتغطية اختلاس، اعتماداً على أن المراقب لا يعود ثانية

لمراجعة تلك المستندات والسجلات وهنا يستطيع المراقب تجنب حدوث هذا الأمر عن طريق وضع علامات أو رموز معينة أمام البيانات أو أرصدة الحسابات التي قام بمراجعتها والتأكد من صحتها أو أخذ مذكرة بأرصدة الحسابات التي انتهى من مراجعتها لغاية تاريخ المراجعة.

- تعطيل عمل موظفي قسم الحسابات بين الفترة والأخرى عند زيارة المراقب لمراجعة ما يكون قد أثبت في الدفاتر والسجلات، ولكنه يستطيع التغلب على ذلك بحسن اختياره للفترات التي يزور فيها المنشأة .

- احتمال سهو المراقب عن إتمام بعض الأمور التي تركها مفتوحة في آخر زيارة له لكنه يستطيع التغلب على ذلك بالرجوع إلى ما يسجله من ملاحظات هذا علاوة على وجود برنامج مراجعة يثبت فيه المراقب ما تم انجازه من عمل خطوة بخطوة.

- احتمال نشوء صلات تعارف و صداقة بين المراقب وموظفي المشروع بسبب كثرة تفرده على المشروع مما يسبب حرجا للمراقب عند اكتشافه لغش أو خطأ في دفاتر المشروع أو عند كتابته للتقرير.

- احتمال تحول عملية المراجعة المستمرة هذه إلى عمل روتيني آلي رتيب. على أن المراقب يستطيع تفادي هذا بإدخال التعديلات في برنامج المراجعة الذي يجب أن يتصف بالمرونة.

### الفرع الرابع: من حيث درجة الشمول ومدى المسؤولية في التنفيذ.

وينقسم إلى نوعين من المراجعة:<sup>1</sup>

- المراجعة العادية؛

- الفحص لغرض معين؛

**1\_ المراجعة العادية:** وهو ما سبقت الإشارة إليه من أنه فحص البيانات المثبتة الأعمال والمركز المالي،

وإبداء رأي المراقب الفني المحايد حول ذلك. وغالبا ما يلجأ المراجع إلى إتباع المراجعة الاختيارية هنا، ويعتبر مسؤولا بالطبع عن أي إهمال أو تقصير في ممارسته لحذر المهني أي أدائه للعناية المعقولة المتوقعة من شخص عادي يزاول المهنة في نفس الأحوال والظروف القائمة في المشروع تحت المراجعة.

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره ، ص 31.

**2\_ الفحص لغرض معين:** ويكون هذا النوع من المراجعة بهدف البحث عن حقائق معينة والوصول إلى نتائج معينة يستهدفها الفحص، وقد يكون الحسابات والبيانات موضوع المراجعة قد سبق مراجعتها مراجعة عادية بهدف الخروج برأي محايد حول المركز المالي ونتائج الأعمال.

ومن الأمثلة على "الفحص لغرض معين" فحص الدفاتر والسجلات بهدف اكتشاف غش ما أو التعرف على أسباب اختلاس معين، أو بغرض تحديد الشهرة في حال خروج شريك أو انضمام آخر، أو لتحديد قيمة السهم في حالة الاندماج أو في حالة حساب شركة ما تشتمل على أسهم، وغير ذلك.

ويجب أن لا يتبادر إلى الأذهان أن هناك أي تعارض بين وجود مراجعة عادية ووجود الفحص لغرض معين لأن كلا منهما يهدف إلى غرض مختلف كذلك يختلف الفحص عن المراجعة الجزئية لأن الفحص لا يشترط أن يكون لغرض خاص بنشاطات المشروع وبناء على طلب من إدارته، بينما تتم المراجعة الجزئية بناء على طلب من إدارة المشروع، كما يهدف عادة إلى تبين نواحي الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية المستعملة بالمشروع.

أما فيما يخص مسؤولية المراقب فإنه لا يعتبر مسئولاً في المراجعة العادية إذا ما ثبت أنه قد مارس حذره المهني في قيامه بعمله وإعداده للتقرير، أما في حالة الفحص فهو مسئول عن كل إهمال أو تقصير ينشأ عن عدم تنفيذه للشروط المتفق عليها في العقد المبرم بين الطرفين فمسئوليته الكبرى هنا عقديّة.

### الفرع الخامس: من زاوية الجهة التي تقوم بالمراجعة

يمكن تقسيم المراجعة من هذه الزاوية إلى قسمين هما:

- المراجعة الداخلية؛

- المراجعة الخارجية؛

**1\_ المراجعة الداخلية:** عرفها مجمع المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية على أنها "وظيفة تؤديها هيئة مؤهلة من الموظفين وتتناول الفحص الإنتقادي المنظم والتقييم المستمر للخطط والسياسات والإجراءات ووسائل الرقابة الداخلية وأداء الإدارات والأقسام المختلفة بهدف التحقق من مدى الالتزام بهذه الخطط والسياسات والإجراءات ووسائل الرقابة ومدى كفاءتها وفعاليتها وأداء الإدارات والأقسام".<sup>1</sup>

<sup>1</sup> زين بونس وعوادي مصطفى: المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية، مكتبة بن موسى السعيد للنشر والتوزيع، الوادي، الجزائر، 2010-2011، ص32.

وحسب نشرة عام 1999 للمعهد الدولي للمدققين الداخليين ( IIA ) بالولايات المتحدة الأمريكية ورد فيها تعريف للمراجعة الداخلية على أنها: "نشاط تأكيدي استشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة لتحسين عملياتها وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر، الرقابة، التوجيه."<sup>1</sup>

من التعريف نستنتج أن المراجعة الداخلية أصبحت:

**تأكيدية:** أي تطمئن الإدارة العليا بأن المخاطر التي تواجه المؤسسة موضوعية تحت السيطرة ويتعامل معها بشكل مناسب.

**استشارية:** تقدم الإدارة المؤسسة كل الدراسات والاستشارات والاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت المناسب.

**مستقلة:** أي أنها وظيفة مستقلة عن كل الوظائف الأخرى بالمؤسسة ومرتبطة بالإدارة العليا للمؤسسة فقط.

**موضوعية:** إن المراقب الداخلي يؤدي مهامه المطلوبة منه بأداء جيد وموضوعي.

**2\_ المراجعة الخارجية :** تعرف المراجعة الخارجية باعتبارها فرع من فرعي المراجعة الرئيسية الداخلية والخارجية بأنها الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية في المنشأة ومن ناحية أخرى فإن المراجعة الخارجية بمعناها المتطور والحديث والشامل ما هي إلا نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعينة بحماية ممتلكات المنشأة موضوع المراجعة. وتهدف المراجعة الخارجية أيضا إلى التحقق الموضوعي الحيادي المستقل من الكفاءة الاقتصادية والدارية لعمليات المنشأة ومطابقتها مع الأهداف المرجوة، وتهدف أيضا إلى تبليغ الجهات المعنية في الوقت المناسب وبصيغة منطقية موضوعية هادفة بنتائج المراجعة، وبصفة عامة نستطيع القول أن المراجعة الحيادية الخارجية تتضمن الجوانب والنواحي التالية:<sup>2</sup>

1. ضرورة تفهم طبيعة وقواعد المحاسبة ومبادئها وأهدافها الرئيسية.
2. التعرف على أساليب وأدوات التحقق الرئيسية التي يمكن استخدامها لتنفيذ عملية المراجعة وتدقيق

عناصر النشاط المختلفة في المنشأة

<sup>1</sup> خلف عبد الله الواردات: التدقيق بين النظرية والتطبيق وفقا للمعايير التدقيق الدولي الداخلي، مؤسسة الوراق للنشر، الأردن، 2006، ص35.

<sup>2</sup> محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص41.

3. الإمكانيات المادية والبشرية التي يمتلكها المراقب الخارجي ومدى ما يتمتع به من قدرات شخصية وفكر سليم في مجال أداء عمله
4. مستوى المسؤوليات التي يقبلها المراقب الخارجي (مهنيًا وفنيًا وقانونيًا) والتي يقبلها للتعبير عن آرائه المهنية.
5. تحديد مستوى العلاقة بين المراقب الخارجي وإدارة المراجعة الداخلية في المنشأة لتحديد مستوى التعاون بينهما في مجال إنجاز عملية المراجعة.

### 3 الفرق بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.

قبل التطرق إلى الفرق بين المراجعة الداخلية والمراجعة لآبد من ذكر الهدف الأساسي من كل مراجعة:<sup>1</sup> إن الهدف الأساسي من المراجعة الخارجية يتجلى في إبداء رأي فني محايد نحو قدرة تمثيل القوائم المالية لأداء المؤسسة ومركزها المالي معتمدا على نظام الرقابة الداخلية لاستخراج أوجه الاختلاف والتشابه ومدى التكامل بينهما وهو المطلوب في الواقع العملي.

أ - أوجه الاختلاف: يمكن حصرها في الجدول التالي:

الجدول رقم (02): أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية والخارجية.

المراجعة الخارجية	المراجعة الداخلية
تتفد المهمة من طرف شخص مستقل تماما عن المؤسسة	تتفد مهمة المراجعة من طرف شخص داخل المؤسسة (أجير)
تعتبر إلزامية (إجبارية) فالمشرع يفرض عليها مراجعة مراقب الحسابات وبالتالي تساعد على اتخاذ القرارات من خارج المؤسسة	تعتبر اختيارية للمؤسسة فإنشاؤها ضمن استراتيجيات وأهداف المؤسسة وبالتالي تساعد على اتخاذ القرارات
المراجعة في العمليات يقصد منه تحديد مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية ومصداقية المعلومات المالية (مراجعة جزئية)، يكون المراقب مستقل تماما عن	المراجعة في العمليات هدفه وضع تحسينات وتطبيق صحيح للسياسات والإجراءات فالمراجعة لا يقتصر على الجانب المالي فقط بل يشمل العمليات الأخرى

<sup>1</sup> زين يونس وعوادي مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص 53.



## الفصل الأول: عموميات حول مراجعة الحسابات

إدارة المؤسسة في كل عمليات الفحص والتقييم.	(مراجعة شاملة)، من الضروري أن يكون المراقب مستقل عن الخزينة ومصالحة المحاسبة وكذا باقي وظائف المؤسسة لكنه يبقى تابع للأوامر الصادرة من إدارة المؤسسة
المراجعة تكون بصفة دورية يحددها المراقب حسب برنامج تدخلاته (مراجعة ختامية).	مراجعة العمليات تكون في المؤسسة بصفة مستمرة على مدار أيام السنة.

المصدر: زين يونس وعوادي مصطفى : المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية، مكتبة بن موسى السعيد للنشر والتوزيع، الوادي، الجزائر، 2010-2011، ص54.

### ب - أوجه التشابه:<sup>1</sup>

من حيث المصلحة المشتركة لكل من المراجع الداخلي والخارجي وجود نظام فعال للرقابة الداخلية بقصد منع حدوث أخطاء وأوجه التلاعب والحد منها، وأيضا كلاهما يهتم بالمراجعة المالية للعمليات التي يقوم بها المشرع لذلك من المصلحة المشتركة لكليهما وجود نظام فعال للرقابة الداخلية بقصد منع حدوث أخطاء وأوجه التلاعب والحد منها ، وأيضا كلاهما يهتم بالمراجعة المالية للعمليات التي يقوم بها المشرع لذلك من المصلحة المشتركة لكليهما وجود نظام محاسبي ملائم يعمل على توفير معلومات لإعداد القوائم المالية، وعموما تتمثل أوجه التشابه فيما يلي:

- العمل في نفس النطاق أو المجال في المؤسسة.
- تطبيق منهجية مشتركة مع اختلاف طفيف.
- امتلاك مستوى كفاءة ومعرفة تسمح بالتنفيذ الجيد للمراجعة في كل المستويات ويبقى في الواقع المراجع الداخلي والخارجي يتقاربان فيما يخص إبداء الرأي للحالة والوضعية المالية للمؤسسة، واكتشاف المخالفات والأخطاء المحاسبية الموجودة في النظام ثم الإدلاء بها للإدارة العامة ويختلفان عندما يعارض المراجع الخارجي حول بعض الخيارات المحاسبية التي تقوم بها المؤسسة، على سبيل المثال عند تكوين المؤونات أو طريقة تقييم الأصول، الشيء الذي لا يسمح للمراجع الداخلي للقيام به في حالة المرافقة أو الطلب من الإدارة العامة.

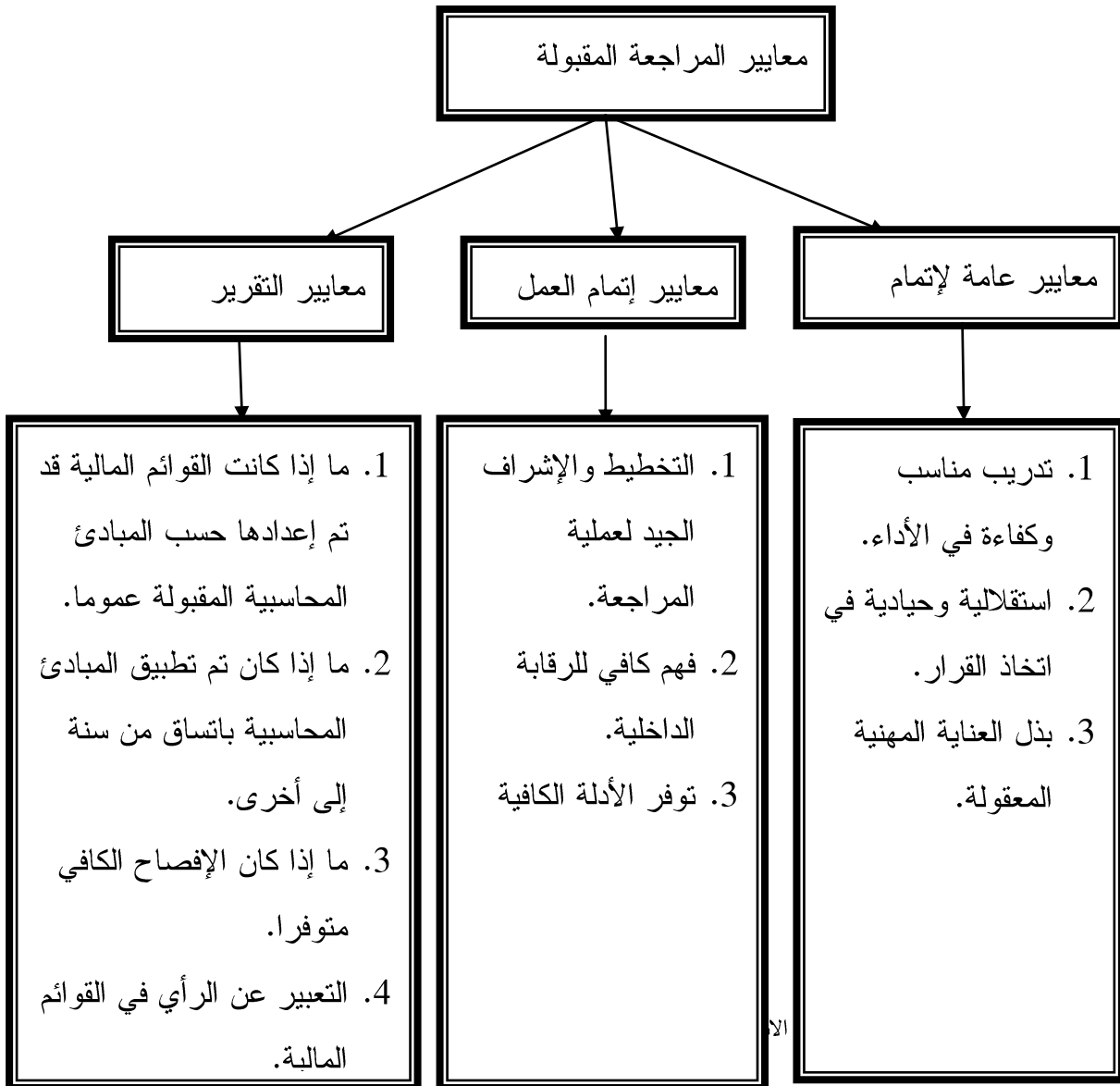
<sup>1</sup> زين يونس وعوادي مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص55.

المطلب الخامس: معايير المراجعة

قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA بإعداد عشرة معايير مراجعة مقسمة إلى ثلاث مجموعات هي كالآتي:<sup>1</sup>

- المعايير الثلاث الأولى يطلق عليها معايير عامة، حيث تزود بمؤشرات عامة يتبعها المراجع.
  - المعايير الثلاث الثانية يطلق عليها معايير العمل وهي تتعلق بإتمام عملية المراجعة.
  - أما المعايير الأربعة الأخرى فهي معايير التقرير وهي تشرح طبيعة ومحتوى تقرير المراجع.
- ويمكن توضيح هذه المجموعات الثلاث في الشكل التالي:

الشكل رقم (01): المعايير المتعارف عليها.



**المصدر:** ثناء على القباني: المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص23.

### الفرع الأول: المعايير العامة (المعايير المقبولة قبولا عاما).

تتعلق هذه المعايير بالتكوين الشخصي للقائم بعملية المراجعة والمقصود بهذه المعايير أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين، وتوصف بأنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية تحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بصورة ملائمة، وتعتبر شخصية كذلك لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتجلى بها المراقب الخارجي.<sup>1</sup>

- معيار التأهيل العلمي والعملية والكفاءة المهنية؛

- معيار الاستقلال؛

- معيار العناية المهنية؛

### أولاً: معيار التأهيل العلمي والعملية والكفاءة المهنية: إن التدريب اللازم لمهمة مرا قب الحسابات

المستقل يشمل منهاجا علميا موسعا، تلبية دراسة مهنية شاملة في المحاسبة والمواد المرتبطة بها ، وتجدر الإشارة إلى أنه ليس من المطلوب من مرا قب الحسابات أن يكون خبيراً أو ملماً بتخصص معين أو بفرع آخر من فروع المعرفة، مثل القانون أو الإحصاء أو غيرها، إذا أن المرا قب يستطيع أن يستعين بالخبرات المتخصصة في المجالات التي يحتاج إليها، ومن المتفق عليه أن تعليم المرا قبين وتدريبهم ينطوي على مسؤولية شخصية ومسؤولية مهنية، فمن ناحية من يرغب أن يكون مرا قبلينبغي أن يتوفر لديه الاستعداد والتفكير السليم والرغبة في ممارسة العمل كمراقب. ومن الناحية المهنية فإنه يقع على عاتق المراقبين ذوي الخبرة تدريب المراقبين حديثي العهد، من خلال عملية التوجيه والإشراف السليم على أعمالهم.

تلعب المنظمات التي تشرف على المهنة في معظم دول العالم دورا كبيرا في مجال تعليم وزيادة خبرة

أعضائها عن طريق ما تقدمه من برامج تدريبية وتوجيهات وتوصيات وبحوث، كما يشمل التدريب في

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص60.

المراجعة على الاشتراك بانتظام في الاجتماعات والندوات التي تنظمها وتعقدتها المنظمات المهنية التي يهتم ليس فقط بالمحاسبة وإنما بالعلوم ذات العلاقة بالمحاسبة كإدارة الأعمال والإحصاء وغيرها<sup>1</sup>.

وبالتالي ما يمكن قوله هو أن هذا الشخص الذي يقوم بمراجعة الحسابات لابد أن يكون لديه كفاءة معينة، وتتوفر لديه مواصفات فنية تظهر تلك الكفاءة، ولكي تكون تلك الصفات والمهارات ذات جدوى لابد أن يخضع إلى التدريب العلمي والعملية المناسبين، ولكي تكون هناك ثقة عند مستعملي آراء المراقب يجب أن يتوفر لديه التأهيل العلمي والعملية والاستقلال عند إبداء الرأي فعلى حسب النصوص الجزائية المنظمة لهذه تشترط على الشخص الراغب في الحصول على الاعتماد كمراقب حسابات الآتي:<sup>2</sup>

- من ناحية التأهيل العلمي : أن يكون حاصلًا على شهادة ليسانس في المالية أو في العلوم التجارية تخصص محاسبة أو مالية أو في فروع أخرى زائد شهادة ميدانية في المحاسبة.

- التأهيل العملي والكفاءة المهنية : أن يكون قد أنهى التربص كخبير محاسب لدى مكتب للخبرة المحاسبية أو لديه (10) عشر سنوات خبرة فعلية في ميدان التخصص.

في الأخير نشير إلى أن هذه الشروط قد لا تكون كافية للحكم على المراقب بالكفاءة المهنية المطلوبة، لذلك ينبغي أن تنظم ملتقيات دورية وندوات وتربصات ميدانية يستطيع المراقب من خلالها تنمية قدراته الفكرية والعلمية والميدانية على حد سواء، وتمكنه من الإيفاء بمتطلبات معيار التأهل العملي والكفاءة المهنية. **ثانياً: معيار الاستقلال.**

الاستقلال أحد أهم المفاهيم في مهنة المراجعة، وهو يعني قدرة المراقب على أداء مهامه بنزاهة وموضوعية دون التحيز إلى طرف من الأطراف:<sup>3</sup>

يمكن تعريف الاستقلال بأنه " أن يكون المراقب أميناً ونزيهاً وصادقاً، يكشف عن كل الحقائق في تقريره للمالكين، حيث لا يتأثر بمصلحة شخصية أو قرابة أو نفوذ، ولا يغير قراره ورأيه نتيجة خصومه، وإنما

<sup>1</sup> فاتح سردوك: دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية-دراسة حالة الشركة الجزائرية للألمنيوم بالمسيلة ، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، فرع إدارة أعمال، تخصص علوم تجارية، المسيلة، الجزائر، سنة 2004، صص 44،45. المنشورة على الموقع التالي:

<http://www.univ-msila.dz/fr/multimedia/upload/File/les%20M%C3%A9moires%20de%20magist%C3%A9re/M%C3%A9moires%20eco/04M%C3%A9moire%28SERDOUK%20FATEH%29.pdf>, 14:08, 08 /12/2011 .

<sup>2</sup> محمد التوهامي طواهر و مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 35.

<sup>3</sup> غسان فلاح المطارنة: تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 40.

يجب عليه أن يبدي رأيه الفني والموضوعي عن قناعاته الشخصية وبناء على استخدامه للمعايير المهنية،  
وعليه أن لا يكتفم أو يحرف ما يصل إلى علمه من وقائع أو مخالفات<sup>1</sup>

يرتكز معيار الاستقلال المدقق الخارجي على جانبين هما:<sup>2</sup>

- الاستقلال المادي؛

- الاستقلال الذاتي أو الذهني.

### الفرع الثاني: المعايير المتعلقة بالعمل الميداني.

إن توفر الكفاءة والاستقلال لدى مراقب الحسابات غير كاف إذ للقيام بمهمته على أحسن وجه وإعطاء  
الرأي الصحيح حول شرعية وصدق الحسابات عليه مراعاة معايير أخرى متعلقة بأعماله، وهي مقاييس  
يستند إليها من أجل تقييم العمل الذي قام به وبالتالي تحديد مسؤوليته فيما إذا قام بما يجب في مراجعة  
الحسابات، غير أنه من الصعوبة بمكان وضع معايير تنطبق على مختلف المؤسسات ومختلف مراحل  
تطورها. ومن هذه المعايير نذكر:<sup>3</sup>

#### أولاً: التخطيط والإشراف الملائمين.

تتعلق بجمع الأدلة والأنشطة الأخرى المتعلقة بأداء العمل الميداني ويتناول المعيار الأول منها أهمية  
التحقق من أن العمل قد تم تخطيطه على نحو جيد لأداء المراجعة بشكل ملائم وبما يوفر الإشراف  
المناسب على أداء المساعدين ويعد وجود الإشراف الملائم أمراً ضرورياً في المراجعة، حيث أن العديد  
من أنشطة العمل الميداني يتم تنفيذها بواسطة مساعدين خبراتهم العملية محدودة.<sup>4</sup>

#### ثانياً: فهم الرقابة الداخلية للعميل.

<sup>1</sup> صادق الحسيني: استقلال المدقق دراسة تحليلية مقارنة في ضوء المعايير الدولية والتشريعات المنظمة للمهن ، مجلة دراسات العلوم، الأردن، 1999، ص12.

<sup>2</sup> محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي: المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، القاهرة، 2002، ص60.

<sup>3</sup> محمد بوتن: المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص39.

<sup>4</sup> ألفين أريترز، جيمس لوبوك: المراجعة مدخل متكامل، ترجمة: محمد عبد القادر الديسبيطي، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية،

2002، ص44

يعد وجود نظام الرقابة الداخلية لدى العميل أحد أهم المفاهيم المتعارف عليها في المراجعة من الوجهتين النظرية والعملية حتى يتم توفير معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها. وإذا اقتنع المراقب أن العميل لديه نظاما ممتازا للرقابة الداخلية، وفي بعض الحالات قد تكون أساليب الرقابة الداخلية غير ملائمة مما يعوق تنفيذ العمل في المراجعة على النحو الفعال.

### ثالثا: كفاية الأدلة وجودتها.

تتطلب قرارات المراقب الخاصة بحجم ونوع الأدلة التي يجب جمعها في حالات معينة أن يتم ممارسة قدرا من الحكم المهني<sup>1</sup>، حيث يبرر المراقب رأيه الذي وصل إليه في نهاية عملية المراجعة بالاعتماد على جملة من الأدلة الأساسية، أو بعضها، مثل المستندات، الجرد المادي، المصادقات والبيانات المقدمة من طرف أعضاء الإدارة وغيرها.<sup>2</sup>

### الفرع الثالث: معايير التقرير.

تنتهي كل مهمة مراجعة بكتابة تقرير يتضمن رأي المراقب النهائي حول شرعية وصدق الحسابات. وبصفة عامة فإن من معايير التقرير يجب أن:<sup>3</sup>

- ينص صراحة عن تطبيق (أو عدم تطبيق) مبادئ المحاسبة الأساسية المتعارف عليها؛
- فيما إذا كان تطبيقها باستمرار من دورة إلى أخرى؛
- إن القوائم المالية تظهر حقيقة المركز المالي وأن الوضعية المالية ناتجة فعلا عن العمليات التي قامت بها المؤسسة.
- يحتوي التقرير إما التعبير عن الرأي المراجع عن القوائم المالية شكل عام أو بالتصريح بأنه لا يمكن التعبير عن رأي في القوائم المالية وفي هذه الحالة يجب أن يوضح المراجع أسباب ذلك ، وفي جميع الحالات يجب أن يحتوي التقرير طبيعة الفحص الذي قام به المراجع ودرجة مسؤوليته عن ذلك.<sup>4</sup>

### المبحث الثاني: الإطار القانوني للمراجعة

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق، ص44.

<sup>2</sup> محمد بوتن، مرجع سبق ذكره، ص40.

<sup>3</sup> محمد بوتن ، نفس المرجع، ص41.

<sup>4</sup> ثناء على القباني، مرجع سبق ذكره، ص22.

في هذا المبحث سوف نتطرق إلي مراجعة الحسابات في الجزائر، من خلال وجهة نظر القانون الذي ينظمها وذلك من خلال تعريف مراقب الحسابات ومهامه، شروط وكيفيات تعيين مراقب الحسابات، وكذلك شروط ممارسة مهنة المراقب وهذا طبقا لما نص عليه القانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق لـ 29 يونيو سنة 2010، يتعلق بمهن خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

### المطلب الأول: تعريف مراقب الحسابات

مراقب الحسابات، أو المراجع الخارجي، أو المحاسب القانوني، أو مراجع الحسابات، أو محافظ الحسابات هو «شخص مؤهل ومدرب ومستقل ومحيد، ومسؤول عن إبداء رأي فني محايد، على القوائم المالية لمنشأة العميل وإيضاحاتها المتممة لها».

ورغم أنه يحصل على أتعابه من إدارة الشركة إلا أن الجمعية العامة للمساهمين هي التي تعينه، أو تجدد تعيينه، أو تعزله، وتحدد أتعابه. ولذلك فهو يقدم تقريره لها.

وسواء كان مراقب الحسابات يعمل بمفرده أو من خلال منشأة، أو مكتب محاسبية، فهو يحتفظ بصفته كمهني مؤهل ومدرب ومستقل ومحيد. وسوف نستخدم مصطلح مراقب الحسابات في مؤلفنا هذا بهذا المعنى، رغم قناعتنا بإمكانية استخدام مسميات أخرى. مثل المراجع الخارجي، أو مراجع الحسابات أو محافظ الحسابات.<sup>1</sup> ووظيفة مراقب الحسابات إجراء الفحص والمراجعة طبقا لأصول المهنة فيقوم برقابة محاسبية في ضوء نظم الضبط الداخلي المعمول بها فإذا كانت محكمة يقلل من حجم مراجعاته ومن العينات التي يقوم بفحصها ويطلع المسؤولين في المنشأة والأجهزة الرقابية المعنية بما يكتشفه من أخطاء ومخالفات، ويقدم تقريرا سنويا مفصلا عن أعمال الرقابة التي قام بها ونتائجها وما إذا كان قد حصل على المعلومات التي يراها ضرورية لأداء مهمته على أفضل وأكمل وجه وعن مدى صحة حساب الأرباح والخسائر واما إذا كانت الميزانية تعبر بصدق ووضوح عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> عبد الوهاب نصر علي: موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009، ص 24.

<sup>2</sup> عوف محمود الكفراوي: بحوث الاقتصاد الإسلامي، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 339.

يعد مراقب الحسابات في مفهوم القانون 10-01 (المادة 22 منه)، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول بها<sup>1</sup>.

ومن خلال ما سبق يمكن تعريف مراقب الحسابات بأنه شخص مدرب ومؤهل وكفاء يقوم بفحص ومراقبة القوائم والبيانات المالية لمنشأة ما بغرض إبداء رأي فني محايد على صحة ومصداقية هذه البيانات .  
**المطلب الثاني: مهام محافظ الحسابات.**

القانون بين مهام و وظائف محافظي الحسابات لا سيما في المواد 23، 24، 25 منه، وتتمثل هذه المهام في النقاط التالية<sup>2</sup>:

يطلع م راقب الحسابات بالمهام التالية:

- ✓ يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضع المالية وممتلكات الشركات والهيئات.
- ✓ يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
- ✓ يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو الميسير.
- ✓ يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو الميسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير المباشرة.
- ✓ يعلم الميسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.
- تخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير.

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، القانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق لـ 29 يونيو سنة 2010، يتعلق بجهن خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، ص7.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص7.



- ✓ عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة يصادق م راقب الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير مراقبي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.
- ✓ يترتب على مهمة مراقب الحسابات إعداد:
  - تقرير المصادقة: بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر.
  - تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء.
  - تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.
  - 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.
- تحدد معايير التقرير وأشكال و آجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم.
- ويمارس مراقب الحسابات مهامه بالطرق و الكيفيات المحددة في القانون 10-01 حسب المواد (31...40) والموضحة كما يلي<sup>1</sup>:
- ✓ يمكن مراقب الحسابات الاطلاع في أي وقت و في عين المكان على السجلات المحاسبية و الموازنات و المراسلات و المحاضر و بصفة عامة كل الوثائق و الكتابات التابعة للشركة أو الهيئة.
- ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات أو المعلومات وأن يقوم بعملية اكتشاف التي يراها لازمة.
- ✓ يمكن لمراقب الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة، الحصول في مقر الشركة على المعلومات التي تتعلق بالمؤسسات المرتبطة بها المؤسسات الأخرى لها علاقة مساهمة معها.

<sup>1</sup> القانون رقم 10-01، مرجع سبق ذكره ، ص8.

- ✓ يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة أشهر على الأقل، لم راقب الحسابات كشفا محاسبيا يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون.
- ✓ يعلم مراقب الحسابات كتابيا في حالة عرقلة مهنته، هيئات التسيير حسب التطبيق أحكام القانون التجاري.
- ✓ مع مراعاة معايير ال مراجعة والواجبات المهنية الموافقة عليها من الوزير المكلف بالمالية، يحدد مراقب الحسابات مدى وكيفيات أداء مهنة الرقابة القانونية للحسابات وسيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه.
- ✓ يحظر مراقب الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهنته.
- ✓ تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداورات، أتعاب مراقب الحسابات في بداية مهنته.
- لا يمكن م راقب الحسابات أن يتلقى أي أجره أو امتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهنته.
- ولا يمكن احتساب الأتعاب لأي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو هيئة معينة.
- ✓ يمكن مراقب الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية. ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة (03) أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة.
- ✓ لا يعني وجود هياكل داخلية للمراجعة، الشركة أو هيئة من الإلزامية القانونية لتعيين مراقب الحسابات.
- ✓ يتعين على مراقب الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر ( 10) سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهد.

### المطلب الثالث: شروط تعيين مراقب الحسابات.

يعين مراقب الحسابات وفقا للشروط التي حددها القانون في المواد (26...30) والموضحة كما يلي:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> القانون رقم 10-01، مرجع سبق ذكره ، ص ص7،8.

## الفصل الأول: عموميات حول مراجعة الحسابات

✓ تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، مراقب الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية.

تحدد كفيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم.

✓ تحدد عهدة مراقب الحسابات بثلاث(03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.

لا يمكن تعيين نفس مراقب الحسابات بعد عهدين متتاليين إلا بعد مضي مدة ثلاث (03) سنوات. في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال السنتين ( 2 ) ماليتين متتاليتين يتعين على مراقب الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك. وفي هذه الحالة لا يجري تجديد عهدة مراقب الحسابات.

✓ عندما تعين الشركة أو هيئة، شركة مراقبة الحسابات بصفة مراقب الحسابات فإن هذه الأخيرة تعين من بين أعضائها المسجلين في جدول الغرفة الوطنية مراقبا للحسابات يتصرف باسمها.

✓ عندما تقرر شركة أو هيئة تعين أكثر من م راقبا الحسابات، فإن كل واحد منهم يمارس مهمته طبقا لأحكام هذا القانون.

✓ يتعين على مراقب الحسابات أو مسير شركة أو تجمع مراقبي الحسابات، إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه بصفة مراقب للحسابات عن طريق رسالة موصي عليها في أجل أقصاه خمسة عشر ( 15 ) يوما.

**المطلب الرابع: شروط ممارسة مهنة مراقب الحسابات والمسؤوليات الناتجة عنها.**

قام المشرع الجزائري بوضع شروط لممارسة مهنة محافظ الحسابات وذلك من أجل تنظيمها وحمايتها من العمل العشوائي والغير المنظم كما أنه لم يتركها في يد أي شخص بل وضع شروطا لا بد من توافرها في الشخص الذي سيمارسها وإن اخل بأحد هذه الشروط فإنه سيتحمل مسؤولية ذلك.

**الفرع الأول: شروط ممارسة مهنة مراقب الحسابات.**

يهدف القانون 10-01 إلى تحديد شروط وكفيات ممارسة مهن الخبير المحاسب وم راقب الحسابات والمحاسب المعتمد وهذا من خلال المواد (2، 3، 6، ) من كما يلي:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> القانون رقم 10-01، مرجع سبق ذكره ، ص4

✓ يمكن أي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس لحسابه الخاص، تحت أية تسمية كانت مهنة مراقب الحسابات إذا توفرت فيه الشروط والمقاييس المنصوص عليها في هذا القانون.

✓ يجب على مراقب الحسابات الالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية وكذا مراقبتها وممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة.

✓ يؤدي مراقب الحسابات بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل، اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات الآتية:

- "أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملتي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتف سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".

✓ حسب المادة 8 من هذا القانون فإنه لممارسة مهنة مراقب الحسابات يجب أن تتوفر الشروط الآتية:<sup>1</sup>

1. أن يكون جزائري الجنسية.
2. أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها.
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 وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمراقبي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.
6. أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في المادة (06) من قانون 01-10 .

تمنح الشهادة المذكورة سابقا من المعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بإجراء مسابقة للمتشحين الحائزين شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم.

✓ ترسل عن طريق رسالة موصى عليها أو تودع مقابل وصل استلام، طلبات الاعتماد بصفة مراقب الحسابات إلى المجلس الوطني للمحاسبة.

<sup>1</sup> القانون رقم 01-10، مرجع سبق ذكره، ص5.

- ✓ يقدر المجلس الوطني للمحاسبة الصلاحية المهنية لشهادات وإجازات كل مترشح يطلب الاعتماد في صنف مهني و/أو الصنف المهني الآخر.
  - ✓ يدرس المجلس الوطني للمحاسبة طلب الاعتماد ويتحقق لا سيما من مطابقته للأحكام المنصوص عليها في المادتين 7 و8 من هذا القانون.
  - ✓ يبلغ المجلس الوطني للمحاسبة لطالب الاعتماد قرار الاعتماد أو رفض معلن للطلب في أجل أربعة (4) أشهر. وفي حالة عدم التبليغ بعد انقضاء هذا الأجل أو رفض الطلب يمكن تقديم طعن قضائي طبقاً للتشريع الساري المفعول.
  - ✓ يحدد المجلس الوطني للمحاسبة في أول يناير من كل سنة قائمة المهنيين المسجلين في الجدول وينشرها وفق الأشكال المحددة من طرف الوزير المكلف بالمالية.
  - ✓ لا يمكن لمراقب الحسابات أن يسجل في الجدول ما لم يكن له عنوان مهني خاص.
  - ✓ يمارس مراقب الحسابات نشاطه في كامل الإقليم الوطني.
  - ✓ يستند لكل مراقب الحسابات مكتب واحد يتولى تسييره لحسابه الخاص وتحت مسؤوليته ويمكن أن يسير في شكل شركة أو تجمع.
  - يجب أن يكون المكتب خاضعاً لشروط ومقاييس خاصة تحدد عن طريق التنظيم.
  - ✓ يمكن أن يعين مراقب الحسابات بصفة مراقبي حصص طبقاً للأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية وقانون الإجراءات الجزائية.
- الفرع الثاني: مسؤولية مراقبي الحسابات.**

حدد القانون 10-01 مسؤوليات مراقب الحسابات حسب المواد (59...63، ماعدا المادة 60) كما يلي:<sup>1</sup>

- ✓ يتحمل مراقب الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج.
- ✓ يعد مراقب الحسابات مسئولاً تجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه. ويعد متضامناً تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون.
- ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات وإن أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس

<sup>1</sup> انظر القانون رقم 10-01، مرجع سبق ذكره، ص 10.

الإدارة بالمخالفات وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها. وفي حالة معارضة مخالفة، يثبت أنه اطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.

✓ يتحمل مراقب الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالالتزام قانوني.

✓ يتحمل مراقب الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالته من مهامه، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

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

- الإنذار؛

- التوبيخ؛

- التوقيف المؤقت عن العمل لمدة أقصاها ستة (6) أشهر.

- الشطب من الجدول.

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة طبقاً للإجراءات القانونية المعمول بها.

تحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم.

### المبحث الثالث: سلوكيات وأخلاقيات المهنة

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى سلوكيات وأخلاقيات مهنة المراجعة، والخطوات المتبعة في مهنة

المراجعة، والإجراءات العملية لمهنة المراجعة، وأخير تقارير المراجعة.

#### المطلب الأول: السلوك المهني.

إن الأهمية الاقتصادية التي تشغلها مهنة مراجعة الحسابات، وكثرة الأطراف المستفيدين من

تقاريرها، وتضارب مصالح الفئات هؤلاء الأطراف، قد فرضت على مراقب الحسابات أن يتحلى بسلوك

أخلاقي يمكنه من إنجاز المهمة التي ألقاها المجتمع على عاتقه، ومن ناحية أخرى يتعين على مزاولي المهنة

في الوقت نفسه أن يؤدوا عملهم بطريقة تقابل ثقة الأطراف بالمراقب وقد قام المراقبون مثل أعضاء المهن

الأخرى. بإعداد دليل لقواعد وآداب السلوك المهني لكي يرشد مزاولي المهنة للأداء الملائم، ويوضح لكل من الجمهور والعميل بأن المراقبين راغبون في قبول مركز مهني بكل واجباته ومسؤولياته. ومن ثم يمكن القول إن مهنة المراجعة - كأية مهنة أخرى- لها آداب وتقاليده وسلوك يتعين على مزاولي المهنة بعضهم البعض. ويعتبر غير الملتزم بتلك الآداب والقواعد المهنية مخالفاً لأحكام المهنة ويتعرض للعقوبات التي تضعها المهنة في هذا الصدد.

لذا سنقوم في هذا المطلب بالتعرف على قواعد السلوك المهني الصادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين وكذلك القواعد الصادرة عن الاتحاد الدولي.<sup>1</sup>

### الفرع الأول: أهداف قواعد السلوك المهني.

تهدف قواعد السلوك المهني إلى تحقيق مجموعة من الأغراض أهمها:

أ - رفع مستوى مهنة المحاسبة والمراجعة والمحافظة على كرامتها وتدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من المهن الحرة الأخرى.

ب - تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمراقبين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية.

ج - تدعيم وتكملة النصوص القانونية والأحكام التي وضعها المشرع لتوفير مبدأ الكفاية في التأهيل

العلمي والعملي للمراقب وحياده في عمله والشروط التي يسنها لإمكان الاشتغال بالمهنة.

د - بث الطمأنينة والثقة في نفوس الجمهور المعنيين بخدمات المحاسبين والمراقبين من العملاء وغيرهم من الفئات المتعددة، بأنهم سيحافظون فيما يقدمونه من خدمات وما يؤذونه من أعمال توكل إليهم على التزام معايير فنية ومستويات علمية ومهنية رفيعة.

### الفرع الثاني: ميثاق السلوك المهني.

أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين ميثاق السلوك المهني الذي ينطبق على جميع أعضائه،

ولقد تم تطوير هذا الدليل على مدار عدد من السنوات وذلك لكي يعكس المزيد من المسؤولية وينقسم هذا الميثاق إلى أربعة أجزاء وهي:<sup>2</sup>

أ - المبادئ: وهي تعتبر معايير مثالية للسلوك.

<sup>1</sup> حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي: مراجعة الحسابات المتقدمة- الاطار النظري والاجراءات العملية ، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص76.

<sup>2</sup> حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره، ص79.

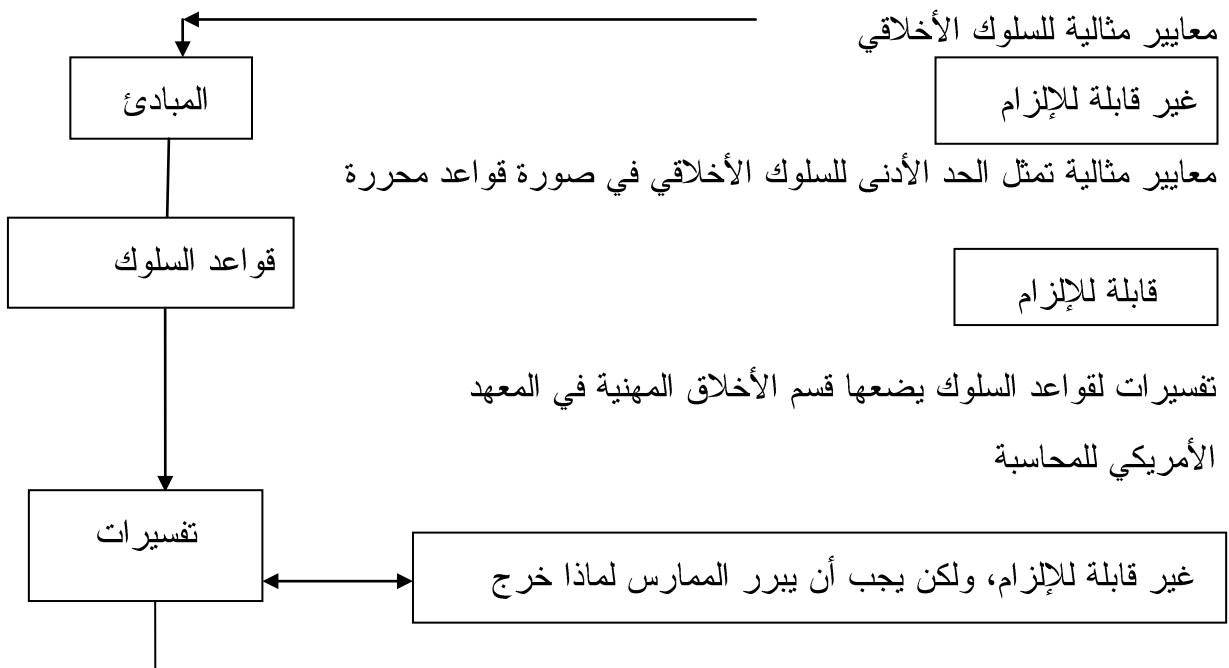
ب - قواعد السلوك: تعتبر عبارات شديدة التحديد.

ج - التفسيرات

د- القواعد والأحكام الأخلاقية الصادرة.

ويوضح الشكل التالي هذه الأجزاء الأربعة:

**الشكل رقم (02): ميثاق السلوك المهني**





تفسيرات وأجوبة منشورة للأسئلة المتعلقة بقواعد السلوك التي يتقدم بها المحاسبون والمهتمون الآخرون إلى المعهد الأمريكي للمحاسبين بخصوص المتطلبات الأخلاقية.

القواعد والأحكام الأخلاقية الصادرة

غير قابلة للإلزام، ولكن يجب أن يبرر الممارس لماذا خرج

**المصدر:** حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي: مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري

والإجراءات العملية، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2009، ص 80.

### المطلب الثاني: السلوك الأخلاقي

نظرا لما يميز المهنة من خصائص معينة تتضمن:

1 إتقان مهارة عقلية خاصة، مكتسبة بالتمرين والتعليم.

2 التزام الأعضاء بالقواعد العامة للقيم والسلوك كما وضعتها الهيئة الإدارية، وتتضمن وجود نظرة موضوعية.

3 أداء الواجب نحو المجتمع بكافة فئاته (مقابل القيود على استعمال لقب أو منح المؤهلات). لذلك يشير مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) إلى أن أفضل ما يفيد مهنة المحاسبة على النطاق العالمي، هو أن يعرف مستعملو تلك الخدمات التي يقدمها المراقبون بأنهم يقومون بعملهم على أحسن مستوى من الأداء طبقا للمتطلبات الأخلاقية التي تسعى لضمان هذا المستوى من الأداء، وبذلك من الممكن معالجة وتفسير أية " فجوة توقعات" بين المعايير المتوقعة والمعايير الموضوعية.

### الفرع الأول: مفهوم أخلاقيات المهنة.

ينظم مفهوم السلوك الأخلاقي قانون شرف المهنة والذي يهدف إلى تحديد الواجبات والالتزامات

المهنية والأخلاقية التي يجب أن يلتزم بها المراقبون. وتختلف تلك الواجبات والالتزامات باختلاف القوانين الوصفية المعمول بها في هذا الشأن، وتشير نصوص قوانين شرف المهنة وآداب سلوكها إلى تشابه المفاهيم الأساسية التي تحكم الواجبات والمسؤوليات المهنية والأخلاقية التي يجب أن يلتزم بها المراقبون.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> عبد الفتاح الصحن، سمير كامل، محمود ناجي درويش: المراجعة الخارجية (موضوعات متخصصة)، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2000، ص 42.

تجذر الإشارة إلى أنه لا يوجد تعريف محدد لمصطلح الالتزامات الأخلاقية غير أنها تمثل المبادئ الأساسية للسلوك الصحيح، أو يمكن تعريفها من خلال تعريف السلوك للأخلاقي الذي يعني كل ما يفعله الأفراد خارج نطاق القيم والعادات والتقاليد المتعارف عليها في عمل أو مهنة أو مجتمع معين، أو قد تعرف بأنها كل ما تقره المنظمة باعتبارها المصدر الرسمي لتقرير ما هو صواب أو خطأ داخل بيئة الأعمال.<sup>1</sup> لا يقتصر السلوك الأخلاقي على مراقبي الحسابات في أثناء مزاولتهم لمهنتهم، بل يسري على سلوكهم خارج

المهنة، كما يسري على غيرهم من الناس لأن مسألة الأخلاق كل لا يتجزأ تملّي على الإنسان منطلقات مهنية يترجمها إلى مواقف تنسجم مع طبيعة المشكلات التي يواجهها، أي أن مفهوم السلوك الأخلاقي يوجه السلوك الإنساني بشكل عام.<sup>2</sup>

لذلك يمكن القول إن الالتزامات الأخلاقية تبنى على أساس أهداف المهنة والتي تتضمن تحقيق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع إضافة إلى ذلك هناك كثير من الالتزامات الأخلاقية لها أيضا أساس خلقي عام، كما تعترف معايير السلوك الأخلاقي بأن أهداف مهنة المحاسبة يجب أن تسعى نحو تحقيق أعلى المعايير المهنية للوصول إلى أعلى مستويات الأداء، وبشكل عام تلبية متطلبات الرأي العام وتتطلب الأهداف تحقيق أربع متطلبات أساسية تشمل:<sup>3</sup>

1. **المصداقية:** حيث أن هناك حاجة في المجتمع لمصداقية المعلومات ونظم المعلومات.
2. **المهنية:** حيث هناك حاجة لأفراد يمكن تحديدهم بوضوح من قبل العملاء وأصحاب العمل والجهات المهتمة الأخرى كأفراد مهنيين في مجال المحاسبة والمراجعة.
3. **جودة الخدمات:** حيث هناك حاجة للتأكيد على أن الخدمات التي يقدمها المراجعون تتم على أعلى مستويات الأداء.
4. **الثقة:** يجب أن يتمكن مستعملو هذه الخدمة من الشعور بالثقة بوجود إطار من الأخلاق المهنية التي تحكم شروط هذا العمل.

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة: المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2009، ص76

<sup>2</sup> حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره، ص78.

<sup>3</sup> أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص76.

- لذا يجب على المراجعون لتحقيق أهداف مهنة المحاسبة والمراجعة أن يأخذوا في الاعتبار بشكل عام عددا من المتطلبات الضرورية أو المبادئ الأساسية التي تتضمن، النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية اللازمة، السرية، السلوك المهني، والمعايير الفنية.
- وعموما منذ العقد الحالي بات العلماء والعامّة من أفراد المجتمع وأهل السياسة والحكومات على وعي متزايد بأهمية الالتزامات الأخلاقية لأن عدم الالتزام بها يهدد سلامة الاقتصاد المحلي والدولي والسلام الاجتماعي، وخصوصا الالتزامات الأخلاقية المهنية وذلك للعوامل التالية:
- تمكن المهن عامة الأفراد المجتمع من إحراز أهداف ذات قيمة اجتماعية وفي الوقت ذاته يكون لدى المهنيين التزامات بإحراز هذه الأهداف.
  - تضمن المهن صراحة معايير للكفاءة والسلوك تحكم النشاطات المهنية وهي تساعد المهنيين لما هو منتظر منهم وأن المهنة ككل تحقق الجودة والكفاءة والذي لأشك فيه أن أعضاء غير الكفاء واللاأخلاقيين في مهنة ما يخونون ثقة العامة ويقدمون خدمات مشكوكا فيها وعندما ينتهج المهنيون ذلك فإن الأذى يلحق بالمجتمع.
  - يخضع المهنيون للتعليم والتدريب لفترة طويلة وبشكل رسمي وغير رسمي وذلك قبل أن يثبتوا في المهنة، وهذا الجانب التعليم والتدريبي يبدو ذلك ضروريا ليؤكد أن هؤلاء الناس يستوفون معايير المهنة.
  - تكون للمهن هيئة حاكمة لضمان استقاء معايير المهنة.
  - المهن وظائف أو عمل والذين يمارسون أدوارا مهنية يكسبون المال للعيش نظير الدور الذي يمارسونه لكن الوظيفة تبدو أكثر من مجرد وسيلة لكسب العيش، فأصحاب الوظيفة تحدد هويتهم بأهداف هذه الوظيفة ويجدون في عملهم تأكيدا للذات.
  - يفوز المهنيون بامتيازات معينة لكي يقوموا بتقديم خدماتهم ومع هذه الامتيازات تأتي المسؤولية والمصادقية، فالمجتمع يسلمون بامتيازات معينة للمهنيين لأنهم يتقنون في أن المهنيين سوف يقدمون خدماتهم في إطار مسئول أخلاقي.
  - ننظر غالبا للمهنيين على أنهم سلطات عقلية داخل مجال خبراتهم، والواقع في المجتمع اليوم نلاحظ أن السلطات العقلية دائما تمدنا بالقطاع الأعظم من المعرفة التي نتعلمها وتلعب دورا أساسيا في تحديد السياسة العامة.

ولما كانت مهمة الاتحاد الدولي للمحاسبين، كما هي مبينة في نظامه الداخلي، تتمثل في تطوير وتعزيز مهنة المحاسبة على نطاق عالمي وفق معايير موحدة، قادرة على توفير خدمات ذات جودة عالية بما يصب في المصلحة العامة، وسعياً لتحقيق هذه المهمة، وقام مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين بإنشاء مجلس معايير الأخلاق الدولي (IESB) للمحاسبين المهنيين لوضع وإصدار معايير أخلاقية عالية الجودة وإصدارات أخرى المراقبين لاستخدامها في مختلف أرجاء العالم.

### الفرع الثاني: المبادئ الأساسية والتهديدات والإجراءات الوقائية.

في هذا البنذ سوف نتطرق أولاً إلى المبادئ الأساسية التي يجب على المراقب الالتزام بها ثم التهديدات التي قد تنشأ نتيجة للالتزام بهذه المبادئ، وفي الأخير الإجراءات الوقائية التي قد تقلص من التهديدات.

**أولاً: المبادئ الأساسية:** يطلب من المراقب الحسابات أن يلتزم بالمبادئ الأساسية التالية:<sup>1</sup>

أ. **النزاهة:** يجب أن يكون مراقب الحسابات أميناً وصادقاً في جميع العلاقات المهنية والتجارية وأن لا يسيء في رفض الحقائق .

ب. **الموضوعية:** يجب أن يكون المراقب عادلاً، ويجب ألا يسمح للتحيز أو الانحياز أو التعارض في المصالح أو التأثير الآخرين على التغلب على موضوعيته.

ج. **التأهيل المهني والعناية الواجبة:** يجب أن يقوم المراقب بأداء الخدمات بعناية مهنية واجبة وبكفاءة واجتهاد، ويجب أن يكون لديه واجب مستمر على الحفاظ بمعرفة مهنية أو مهارة عند المستوى المطلوب للتأكيد على أن حصول العميل أو صاحب العمل على مزايا الخدمة المهنية الصالحة تأسيساً على أحدث التطويرات اليومية في الممارسة العملية أو التشريعات أو الأساليب.

د. **السرية:** يجب أن يحترم المحاسب المهني سرية المعلومات التي يحصل عليها أثناء أداء خدماته المهنية، كما يجب ألا يستخدم أو يفصح عن أي من تلك المعلومات إلا بدون الحصول على إذن سليم ومحدد ما لم يكن هناك حق قانوني أو مهني أو واجب يقضي بذلك الإفصاح.

هـ. **السلوك المهني:** يجب أن يتصرف المراقب بطريقة معينة تتفق مع السمعة الطيبة للمهنة، وأن يبتعد عن أي سلوك قد يؤدي إلى الإساءة للمهنة. ويتطلب ذلك مراعاة متطلبات السلوك المهني - الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين - سواء بالنسبة لمسؤوليات المحاسب أمام العملاء أو الطرف الثالث أو

<sup>1</sup> أمين السيد أحمد لطفي: المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص150.

الأعضاء الآخرين بمهنة المراجعة أو الأعضاء العاملين بالمكتب أو أصحاب العمل بالإضافة إلى الجمهور العام.

**ثانياً: التهديدات:** لقد أكد المجلس على أنه يمكن أن تؤدي الظروف التي يعمل المراقبون في ظلها إلى نشوء تهديدات محددة للالتزام بالمبادئ الأساسية وكذلك القواعد، ولذا يجب على المحاسب المهني تحديد تهديدات الالتزام بالمبادئ الأساسية وتقييمها ومواجهتها، وتتضمن التهديدات بشكل عام ما يلي:<sup>1</sup>

**أ. تهديدات المصلحة الشخصية:** التي يمكن أن تحدث نتيجة المصالح المالية أو المصالح الأخرى للمراقب أو أحد أفراد العائلة المباشرين أو المقربين.

**ب. تهديدات المراجعة الذاتية:** التي يمكن أن تحدث عندما يكون هناك حكم سابق بحاجة إلى إعادة تقييم من قبل المراقب المسؤول عن ذلك الحكم.

**ج. تهديدات التأييد:** التي يمكن أن تحدث عندما يقوم المراقب بالترويج لموقف أو رأي إلى درجة أنه يمكن تفويض الموضوعية لاحقاً.

**د. تهديدات التآلف:** التي يمكن أن تحدث عندما يصبح المراقب أكثر تعاطفاً تجاه مصالح الآخرين بسبب علاقة وثيقة.

**هـ. تهديدات المضايقة:** التي يمكن أن تحدث عندما يمنع المراقب من العمل بموضوعية بسبب تهديدات فعلية أو متوقعة.

**ثالثاً: الإجراءات الوقائية:** إن الإجراءات الوقائية التي تزيل أو تقلص من التهديدات إلى مستوى مقبول فقد تقع ضمن فئتين واسعتين:

- الإجراءات الوقائية التي تنشأ نتيجة المهنة أو التشريعات أو الأنظمة.

- الإجراءات الوقائية في بيئة العمل (سيتم مناقشتها عند التعرض لقواعد السلوك المهني).

وتتضمن الإجراءات الوقائية التي تنشأ نتيجة المهنة أو التشريعات أو الأنظمة -على سبيل المثال- لا الحصر ما يلي:<sup>2</sup>

- متطلبات التعليم والتدريب والخبرة لدخول المهنة.

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 81، 80.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص 82.

- متطلبات التطوير المهني المستمر.
- أنظمة التحكم المؤسسي (الحوكمة- الحاكمة) في الشركات.
- المعايير المهنية.
- إجراءات المراقبة والتأديب المهنية أو التنظيمية.
- المراجعة الخارجية من قبل طرف ثالث مخول قانوناً للتقارير أو القوائم أو البلاغات أو المعلومات التي يعدها المراقب.
- وقد تزيد بعض الإجراءات الوقائية من احتمالية تحديد أو منع السلوك غير الأخلاقي، وتشمل هذه الإجراءات الوقائية التي يمكن أن تنشأ نتيجة مهنة المحاسبة والمراجعة أو تشريعاتها أو أنظمتها أو من قبل رب العمل -على سبيل المثال- لا الحصر ما يلي:
- أنظمة شكاوى فعالة ومعلن عنها جيداً تدار من قبل رب العمل أو مهنة أو جهة تنظيمية، الأمر الذي يمكن الزملاء وأصحاب العمل والجمهور من لفت الانتباه إلى السلوك غير المهني أو غير أخلاقي.
- واجب مذكور صراحة بالتبليغ عن خروقات المتطلبات الأخلاقية.

### المطلب الثالث: بعض الأعمال الممنوعة والمضرة بالمهنة

هناك بعض الأعمال التي منع مراقب الحسابات من القيام بها وذلك لأنها تضر بكرامة المهنة وتتافي أخلاقيات وسلوكياتها، وهي في مجملها:<sup>1</sup>

- الأعمال المخلة بكرامة المهنة؛
- الإعلان ووسائل اجتذاب العملاء؛
- العمولات؛
- الوظائف المتعارضة؛
- الشكل القانوني للمكتب واسمه؛

### الفرع الأول: الأعمال المخلة بكرامة المهنة.

حيث تنص القاعدة رقم ( 501 ) من دليل السلوك الأمريكي الخاص بالأعمال المخلة بكرامة المهنة على ما يلي:

<sup>1</sup> أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص-ص 191-207.

"لا يجوز للمحاسب العضو أن يرتكب أي عمل مخل بكرامة المهنة". وتلزم تلك القاعدة العضو بعدم التصرف بشكل سيء إلى سمعته المهنية، ومثال ذلك الامتناع عن رد سجلات ومستندات العميل إليه أو التفرقة العنصرية بين العاملين في مكتبه، الفشل في إتباع المعايير أو الإجراءات الأخرى أو المتطلبات الأخرى في إجراء عمليات المراجعة الحكومية بالإضافة إلى إهمال والتقصير في إعداد القوائم المالية.

**الفرع الثاني: الإعلان ووسائل اجتذاب العميل.**

كما تنص المادة (502) من دليل السلوك الأمريكي على ما يلي:  
يحظر على العضو أن يحصل على عمل عن طريق الإعلان أو بوسائل اجتذاب العملاء الآخرين بطرق غير صحيحة أو مضللة أو احتيالية"

أي أن تلك القاعدة تمنع مراقبي الحسابات من استعمال الإعلان والإشهار للترويج للخدمات المقدمة من قبل المحاسب بغرض كسب العملاء.

### الفرع الثالث: العمولات.

يمكن أن يؤدي قيام المراقب بالحصول على أو دفع عمولة إلى شوائب تؤثر على الموضوعية والاستقلال، وبالتالي يجب على المراقب الممارس العام للمهنة عدم دفع عمولة للحصول على عميل أو قبول عمولة لإحالة عميل لطرف ثالث، كما يجب على المراقب عدم القبول عمولة للتوصية بمنتجات أو خدمات الغير.

**الفرع الرابع: الوظائف المتعارضة.**

نصت القاعدة رقم (504) من دليل السلوك المهني الأمريكي على ما يلي:  
" لا يجوز للمراقب الذي يزاول المهنة لحسابه الخاص الجمع بين مهنة المحاسبة وأي مهنة أخرى تؤدي إلى خلق تضارب في المصالح عند تأديته لخدماته المهنية

**الفرع الخامس: الشكل القانوني لمكتب المحاسبة.**

نصت المادة رقم (505) من الدليل السلوك المهني الأمريكي على ما يلي:  
يجوز للعضو أن يمارس مهنة المحاسبة كمال أو كموظف على أن يكون ذلك فقط في شكل مشروع فردي أو شركة تضامن، أو شركة مهنية بشرط أن تتوافر فيها الخصائص التي تتفق مع قرارات المجمع".  
وبصفة عامة لا يجوز للعضو أن يمارس المهنة تحت اسم شركة تحتوي على اسم وهمي، أو يوضح التخصص، أو يكون مضللاً بالنسبة لنوع المنشأة (مشروع فردي، شركة تضامن.....)  
ومع ذلك يجوز أن يشتمل اسم الشركة على اسم واحد أو أكثر من الشركاء السابقين.

ويجوز للشريك الذي يبقى على قيد الحياة بعد وفاة جميع الشركاء الآخرين أو انسجامهم أن يستمر في مزاولة المهنة تحت اسم شركة التضامن لمدة لا تزيد عن سنتين بعد أن يصبح ممارسا فرديا.

### خلاصة الفصل:

من خلال ما تقدم يتضح لنا جليا أن مهنة المراجعة مهنة كباقي المهن لديها قانون يحكمها كما أنه لا يقوم بها أي شخص فلا بد من توفر بعض الشروط في شخص المراجع مثلا:



التعلم، الحكمة، القدرة على التعامل مع الناس، الذكاء وبعض القدرات والمهارات الفردية، الأخلاق، كما أنه هناك بعض المعايير الدولية التي تحاول تنظيم مهنة المراجعة في دول العالم. إلا أن المعايير السابقة لم تحقق التأثير الإيجابي المفترض على جودة المراجعة، وذلك لعدة أسباب منها عدم وضوح وتحديد بعض المعايير مما يصعب معه الحكم على مدى الالتزام بها، وعدم وجود عقوبات يمكن فرضها على مراجع الحسابات لمخالفته المعايير في بعض الحالات، أو وجود عقوبات غير رادعة في حالات أخرى، أو عدم التوافق بين إدراك المراقبين ومستخدمي القوائم المالية لمستويات الأداء التي حددتها المعايير.

### تمهيد:

هدفت معايير المراجعة الأمريكية الصادرة من مجمع المحاسبين القانونيين AICPA وكذلك معايير المراجعة الدولية الصادرة من الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC إلى وضع مستويات للأداء المهني لمراقب الحسابات الخارجي، بحيث يترتب على التزام مراقب الحسابات الخارجي المستقل بهذه المستويات ارتفاع جودة أدائه لمهنته، ثم إن جودة مهنة المراجعة الخارجية أصبحت مطلبا ضروريا لابد من توفره وذلك بعد الأزمات الحاصلة بسبب مراقبي الحسابات في السنوات الأخيرة، والتي أدت إلى إفلاس العديد من شركات دول العالم.

حاولنا في هذا الفصل الإلمام بجوانب جودة المراجعة الخارجية من خلال تناول ما يلي:

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول جودة المراجعة الخارجية.

المبحث الثاني: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية.

المبحث الثالث: وسائل تحسين جودة المراجعة الخارجية.

## المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الجودة

في هذا المبحث سوف نتطرق إلى مفاهيم عامة حول الجودة من خلال معرفة مفهوم الجودة، ومفهوم جودة المراجعة، وكذلك معرفة الخصائص المحددة لجودة المراجعة.

### المطلب الأول: مفهوم الجودة

#### الفرع الأول: تعريف الجودة

هناك عدة تعاريف قدمت لمصطلح الجودة وذلك لاختلاف النظرة إليها نذكر أهمها:<sup>1</sup>

**تعريف 1:** "هي أداء العمل بشكل صحيح من المرة الأولى، مع الاعتماد على تقييم المستفيد لمعرفة مدى تحسن الأداء".

**تعريف 2:** "عمل الأشياء الصحيحة بالطريقة الصحيحة من المحاولة الأولى".

**تعريف 3:** قام ستيفن كوهن ورونالد براند ( 1993 ) بتعريفها على النحو التالي: " الجودة تعني: الوفاء بمتطلبات المستفيد".

**تعريف 4:** "التركيز القوي والثابت على احتياجات العميل ورضائه وذلك بالتطوير المستمر لنتائج العمليات النهائية لتقابل متطلبات العميل".

هناك من ينظر إليها على أنها مجموعة من المواصفات والخصائص التي تحددها المؤسسة، والتي يجب أن يتضمنها المنتج أثناء عمليتي التصميم والتصنيع.

---

<sup>1</sup>مقال بعنوان: مفهوم الجودة وتعريفها، المتاح على الموقع التالي:

[http://moniem\\_maktaba.ahlamontada.net/t147-topic](http://moniem_maktaba.ahlamontada.net/t147-topic) ,11:08, 22/02/2012.

وهناك من يعرف الجودة على أنها: " إنتاج المؤسسة لسلعة أو تقديم خدمة بمستوى عال من الجودة المتميزة، وتكون من خلالها قادرة على الوفاء باحتياجات ورغبات زبائنها، بالشكل الذي يتفق مع توقعاتهم وتحقيق الرضا والسعادة لديهم. ويتم ذلك من خلال مقاييس موضوعة سلفا لإنتاج السلعة، أو تقديم خدمة وإيجاد صفة التميز فيها".<sup>1</sup>

تم تعريف الجودة في أوائل القرن السابع عشر ميلادي على أنها: الإلتقان مصدقا لقول الرسول عليه الصلاة والسلام: " إن الله يحب إذا عمل أحدكم عملا أن يتقنه" كما تم تعريفها في عصر الملك حمورابي في بابل حوالي 3000 قبل الميلاد على أنها: "استبعاد الأخطاء، والذين يقتربون الأخطاء يتعرضون للقصاص".<sup>2</sup> وعرفت الجمعية الأمريكية للجودة ASQ بأنها "المجموع الكلي للمزايا والخصائص التي تؤثر في مقدرة سلعة أو خدمة معينة على تلبية حاجات معينة".<sup>3</sup>

ويمكن تعريف الجودة أيضا على أنها: مجموعة الخصائص والصفات المستجدة في المنتجات، والتي تجعل الزبون قادرا على إشباع الحاجات المعلنة أو الضمنية.

### الفرع الثاني: تعريف الجودة في الإسلام<sup>4</sup>

لقد ارتبطت الجودة بديننا الحنيف منذ الوهلة الأولى من خروج هذا الدين إلى الوجود، ويكفينا الاستدلال بآيات بينات لتأكيد ذلك، قال تعالى: "وأحسن كما أحسن الله إليك" (سورة القصص - الآية: 77). وقوله: "صنع الله الذي أتقن كل شيء" (سورة النمل - الآية: 88). وقوله كذلك: "لقد خلقنا الإنسان في أحسن تقويم" (سورة التين - الآية: 04).

<sup>1</sup> عبد الحميد برحومة، شريف مراد: الجودة الشاملة ومواصفات الايزو كأداة لتفعيل تنافسية المؤسسة الاقتصادية ، مجلة: أبحاث إقتصادية وإدارية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، العدد 03، 2008، ص127.

<sup>2</sup> يوسف عثمان رندية: التسويق الصحي والاجتماعي، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص97.

<sup>3</sup> تيسير العجارمة، التسويق المصرفي، دار حامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2004، ص329.

<sup>4</sup> رضوان، مقال بعنوان مفهوم الجودة في الإسلام، المتاح على الموقع التالي:

[http:// islamfin.go\\_forum.net/t718-topic](http://islamfin.go_forum.net/t718-topic) ,11 :10, 22/02/2012.

الجودة وإن طور الغرب أسسها الحديثة كما نراها في عصرنا فقد جاء بها ديننا الحنيف منذ 14 قرناً، وحث عليها في نصوص كثيرة:<sup>1</sup>

هذا سيدنا يوسف عليه السلام لما اصطفاه الملك، طلب منه أن يوليه خزائن مصر خلال سنوات القحط، لأنه أدري وأقدر على إجادة عمله وعبر عن ذلك بصفتي الحفظ والعلم، كأساس لنجاح عمله وسبب لجودته وإتقانه، فبالحفظ يكون قد صان الأمانة ومنعها من الضياع وبالعلم يكون قد أعطى كل ذي حق حقه وهذا ما يتوجب عليه فعله لكي يكون قد أدى عمله بإتقان ونجح في عمله، قال تعالى: "قال اجعلني على خزائن الأرض أي حفيظ عليم". (سورة يوسف- الآية: 55).

وأورد سبحانه في آية أخرى أهمية التحلي بصفتي القوة والأمانة في كل من يستند إليه عمل قال تعالى: "قالت إحداهما يا أبت استأجره إن خير من استأجرت القوي الأمين" القصص: 26. ومدارها هاتين الصفتين يدور حول إحسان العمل وإجادته.

قال تعالى: "الذي خلق الموت والحياة ليبلوكم أيكم أحسن عملاً وهو العزيز الغفور" (سورة الملك- الآية: 02). فالعبرة ليست بكثرة العمل بقدر ما هي بحسنه وإتقانه.

أمر الرسول صلى الله عليه وسلم بالإتقان وحث عليه حين قال: "رحم الله عبداً عمل عملاً فأتقنه" رواه البيهقي.

وقال صلى الله عليه وسلم: "إن الله كتب الإحسان على كل شيء". رواه مسلم

وقال رسول الله صلى الله عليه وسلم: "إن الله يحب إذا عمل أحدكم عملاً أن يتقنه". وهكذا نرى أن الإسلام لم يدع فقط إلى العمل، بل دعا إلى إتقانه وإجادته.

<sup>1</sup>ابن سينا: مقال بعنوان: مفهوم الجودة، متاح على الموقع التالي:

## المطلب الثاني: مفهوم جودة المراجعة.

بعد تقديم الجودة نأتي الآن إلى تقديم جودة المراجعة من خلال تعريفها، وتقديم أهميتها.

### الفرع الأول: تعريف جودة المراجعة.

رغم أهمية مفهوم جودة المراجعة، إلا أنه لم يرد تعريف واضح وشامل ومتفق عليه من قبل الباحثين والدارسين، ويرجع ذلك إلى النظر إليها من وجهات نظر متعددة ومختلفة.<sup>1</sup>

أوضحت نشرة معايير المراجعة رقم ( 4 ).(SAS .N04) التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) عام 1974 أن "جودة المراجعة تتحقق من خلال الالتزام بمعايير المراجعة ومن خلال تطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة في مكاتب المراجعة ومن خلال الالتزام بقواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة".

ومن ناحية أخرى أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) إلى مفهوم جودة المراجعة في المعيار الدولي(220)، حيث أوضح هذا المعيار أن أدوات الرقابة على جودة المراجعة تتمثل في السياسات والإجراءات المطبقة في مكاتب المراجعة للتأكد من أن أعمال المراجعة التي تم إنجازها قد تم أدائها وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها والتزاما بقواعد وسلوكيات المهنة.

أي أن مفهوم الجودة من منظور الهيئات المهنية في الالتزام بمعايير المراجعة، ومعايير أداء الأفراد داخل منشأة المراجعة، وتتعلق معايير الأداء بمجموعة من الخصائص الشخصية الواجب توافرها في العاملين في مكاتب المراجعة مثل النزاهة والموضوعية والاستقلال، وتوافر المهارات والكفاءة في الأفراد على المهام بصورة تحقق الموازنة بين خبرات ومهارات الأفراد وطبيعة المهمة وتوافر توجيه وإشراف كامل على أداء

<sup>1</sup> عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة: قواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات المالية ، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2009، ص44.

العاملين بمنشأة المراجعة، وأخيرا ضرورة الفحص المستمر لفاعلية السياسات والإجراءات المطبقة للرقابة على الجودة.

تعتبر جودة المراجعة بحد ذاتها هدفا لمكتب المراجعة. وهي ترتبط بالمراجعة كمنتج وهذا المنتج ينبغي أن يشبع منافع أصحاب الطلب عليه. ومن أجل ذلك اهتمت المنظمات المهنية بإنشاء لجان، وإصدار معايير، تستهدف الارتقاء بجودة المراجعة. ويقصد بها مجموعة من الخصائص الفنية النوعية في المراجعة، والتي تشبع حاجات أصحاب المصلحة في المشروع بخصوص توفير آلية لمراقبة الأداء المالي والاقتصادي للمشرع.<sup>1</sup>

أما رقابة الجودة فتشتمل الوسائل والأساليب والطرق التي تم استخدامها للتأكد من قيام منشأة المراجعة بمقابلة مسؤولياتها المهنية في مواجهة العملاء. وتتضمن هذه الوسائل والأساليب الهيكل التنظيمي لمنشأة المراجعة والإجراءات التي تقوم بها.

ومما لا شك فيه أن التعريف الأفضل لجودة المراجعة هو النظر لجودة المراجعة على أنها التزام مراقب الحسابات بالمعايير المهنية وقواعد وآداب السلوك المهني. حيث أن تعريف جودة المراجعة من منظور خلو القوائم المالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية يعتبر إحدى نتائج الالتزام بالمعايير المهنية وآداب سلوك المهنة، كما وأن تعريف الجودة على أنها تدنية الخطر الكلي للمراجعة ينقصه الدقة إلى حد ما، وذلك لأن مفهوم خطر المراجعة يركز على أخطاء القوائم المالية أكثر من تركيزه على أخطاء المراقب.

### الفرع الثاني: أهمية جودة المراجعة

واجهت مهنة المراجعة ضغوطا متزايدة وانتقادات مستمرة في السنوات الأخيرة، بسبب وجود حالات غش وتحريف جوهرية في القوائم المالية، وتزايد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المراقبين، وخصوصا بعد تعرض العديد من الشركات الأمريكية الكبيرة للفشل بالرغم من خضوع قوائمها المالية للمراجعة من أكبر مكاتب المراجعة.

<sup>1</sup> حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره، ص 69.

وللتغلب على تلك الضغوط يجب الاهتمام بجودة المراجعة، والتي تمثل مطلباً ضرورياً لكافة أطراف عملية المراجعة (المراجع، الشركة محل المراجعة، المستفيدين من خدمات المراجعة، المنظمات المهنية)<sup>1</sup>.

وذلك كما يلي:<sup>2</sup>

- 1 **مراجعات الحسابات:** يهتم مراقب الحسابات بأن تتم عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة وذلك من أجل تحسين سمعته وشهرته وموقفه التنافسي في مجال عمله.
- 2 **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 يؤثر على أسعار الأسهم الخاصة بالشركة.
- 3 **البنوك:** تعتمد البنوك ومؤسسات التمويل بشكل كبير على القوائم المالية المراجعة، وخاصة في منح القروض والتسهيلات البنكية. ومما لا شك فيه أن جودة عملية المراجعة سوف تؤثر إيجابياً على جودة قراراتهم.
- 4 **الدائنون:** يهتم الدائنون بالقوائم المالية المراجعة من قبل مراجع قانوني خارجي لمنح العملاء تسهيلات ائتمانية بناء على تلك القوائم. ولاشك أن جودة المراجعة سوف تؤثر كثيراً على قراراتهم في منح الائتمان.

<sup>1</sup> عبد السلام سليمان قاسم الأهدل: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية-دراسة نظرية ميدانية-، بحث مقدم لنيل درجة الماجستير، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة أسيوط، اليمن، 2008، ص5. منشورة عبر الموقع التالي:

[http://www.4shared.com/office/cMeg-1TC/\\_.html](http://www.4shared.com/office/cMeg-1TC/_.html), 10:13 , 14/01/2012 .

<sup>2</sup> محمد علي جبران: العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن ، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين، قسم المحاسبة، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، الرياض، 18 و19 ماي 2010، ص14. منشورة عبر الموقع التالي:

[http://www.4shared.com/office/cMeg-1TC/\\_.html](http://www.4shared.com/office/cMeg-1TC/_.html), 21:30 , 1/02/2012 .



5 - **الهيئات والأجهزة الحكومية:** تعتمد الأجهزة الحكومية على القوائم المالية المراجعة في أغراض كثيرة، منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات. وتسعى الأجهزة الحكومية إلى أن تتم أعمال المراجعة والتدقيق وفقا لمستوى عال من الجودة من اجل حماية النشاط الاقتصادي، وجميع الأطراف ذات الصلة والعلاقة بعملية المراجعة.

وتتبع أهمية جودة المراجعة من خلال المجالات التالية:<sup>1</sup>

- تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية؛
- المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة؛
- تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية؛
- تخفيض صراعات الوكالة؛
- المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات؛
- أداة تنافسية جيدة؛
- زيادة الثقة في تقرير المراجعة ومصداقية القوائم المالية.

**أولاً: تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية.**

تعتبر المعايير المهنية بمثابة إرشادات لتحديد وتطبيق إجراءات المراجعة، وتحتوي هذه المعايير خصوصا 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 المراقبين بالمعايير المهنية.

**ثانياً: المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة**

<sup>1</sup> عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سبق ذكره، ص، ص 6،7.

عرفت فجوة التوقعات في المراجعة بأنها: "الفجوة بين توقعات المجتمع من المراقبين وبين أداءهم كما يدركه المجتمع، وتمثل فجوة الجودة أحد المكونات الفرعية لفجوة التوقعات في المراجعة"، وقد عرف أحد الباحثين فجوة الجودة بأنها "الاختلافات بين توقعات كل من المستخدمين والمراقبين تجاه جودة خدمات المراجعة المؤداة، وعوامل تكوين وتشكيل تلك الجودة"، والسبب الرئيسي لوجودها هو انخفاض الأداء الفعلي للمراقب عن معايير المراجعة ومعايير الجودة المتعارف عليها، كما أن انخفاض جودة المراجعة يعتبر أحد أهم الأسباب وجود فجوة التوقعات في المراجعة ولذلك يعد تحسين جودة خدمات المراجعة أحد أساليب تضيق فجوة التوقعات.

### ثالثاً: تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية.

نال هذا العنصر اهتماماً كبيراً من المنظمات المهنية والعديد من الباحثين في فترة الثمانينات والتسعينات من القرن الماضي، وخصوصاً بعد فشل العديد من الشركات الكبرى، وذلك على اعتبار أن المراقبين ذوو الجودة العالية يقومون باكتشاف الأخطاء الموجودة في القوائم المالية بشكل أفضل من المراقبين ذوو الجودة المنخفضة. وهذا ما أكدته لجنة Treadway والتي أشارت إلى تحسين جودة المراجعة يزيد من اكتشاف الأخطاء، والحد من التحريف في القوائم المالية.

### رابعاً: تخفيض صراعات الوكالة.

من المفترض أنه كلما زاد التعارض بين الإدارة والمساهمين كلما زادت تكلفة الوكالة، وكلما زادت هذه الخيرة زادت الحاجة إلى مكاتب مراجعة تقدم خدمات ذات جودة عالية، بعكس الشركات التي تكون درجة التعارض في المصالح بها ضئيلة وبالتالي تنخفض 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، أي أن هناك علاقة طردية بين صراعات الوكالة والطلب على المستويات العليا لجودة المراجعة.

### خامساً: المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات.

يتضمن مفهوم حوكمة الشركات مجموعة من المبادئ تستهدف توفير إجراءات رقابة داخلية فعالة، وأدوات ضبط وتشريع خارجية صارمة، وهناك بعدين لمفهوم حوكمة الشركات هما:<sup>1</sup>

**1. الالتزام:** حيث تكون الغاية هي التحقق من مواجهة وتنفيذ المتطلبات والتزامات والسياسات التشريعية والقانونية والإدارية، فضلا عن تلبية توقعات المساهمين وأصحاب المصلحة بأكبر قدر من الأمانة والمكاشفة.

**2. الأداء:** وذلك باستخدام كافة الوسائل المتاحة لرفع الأداء الشامل للمنظمة والسعي إلى استغلال الفرص الإيجابية للمخاطر الفعلية والمتوقعة وتقليل الآثار السلبية لهذه المخاطر.

وهناك من أكد على أن 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.

وأشار باحث آخر إلى أن 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 المراقب المستقل في ظل القيود العملية والاقتصادية، وان على مهنة المراجعة أيضا أداء تلك الوظيفة وفقا لمعايير ومستويات تضمن جودة الأداء، وإلا فقدت فاعليتها وبالتالي فقدت المهنة ككل ثقة المجتمع ومبررات وأسس وجودها.

### سادسا: أداة تنافسية جيدة.

تعتبر المنافسة على الأتعاب أحد المخاطر التي تهدد مهنة المراجعة، وذلك لما لها من تأثير سلبي على استقلال المراقبين، ونطاق إجراءات المراجعة، ومن ثم جودة المراجعة. وهذا ما جعل لجنة (Cohen) تحذر من تأثير المنافسة على نطاق جودة المراجعة المقدمة. وقد منع مراقبي الحسابات من المنافسة على أتعاب المراجعة بصورة تسيء إلى المهنة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق، ص 8

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص 8.

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 المراجعة. فالمنافسة على أساس الجودة كبديل للمنافسة السعرية، تؤدي إلى زيادة جذب العملاء، وتدعم مصداقية تقارير المراجعة ودرجة الاعتماد عليها. **سابعاً: 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 المهتمة 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.

### المطلب الثالث: الخصائص المحددة لجودة المراجعة.

هناك بعض الخصائص التي يعكس توافرها مفهوم الجودة، تتمثل هذه الخصائص والاعتبارات المحددة لجودة المراجعة في حجم منشأة المراجعة، وعدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد منشأة المراجعة، ومدى صدق تقارير مكتب المراجعة، وكذلك مدة استمرار مراجع الحسابات في مراجعة المنشأة محل المراجعة ودرجة هيكلية عملية المراجعة، ودرجة خبرة منشأة المراجعة بالصناعة التي ينتمي إليها العميل، ودرجة التقدم التقني في أداء المهنة ومدى المنافسة في سوق المهنة وعدد الساعات التي تم إنجاز المراجعة خلالها، وأخيراً نسبة الأتعاب من العميل إلى إجمالي أتعاب منشأة المراجعة.

وسنتعرض إلى هذه العناصر على النحو التالي:<sup>1</sup>

1. **حجم مكتب المراجعة:** لاشك أن هناك علاقة طردية بين حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة، حيث

أنه كلما كان مكتب المراجعة كبير كلما زاد احتمال اكتشاف الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية مقارنة

<sup>1</sup> عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة : مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات - في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة-، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006-2007، ص393.

بالمكاتب صغيرة الحجم، حيث أن مكاتب المراجعة الكبيرة لديها الإمكانيات والقدرة على اجتذاب الكفاءات المدربة ذات الخبرة بدرجة أكبر من مكاتب المراجعة الأقل حجما مما ينعكس ايجابيا على جودة المراجعة المنجزة بواسطة مكاتب المراجعة الكبرى. ولاشك أن تطبيق مكاتب المراجعة الكبيرة لبرامج مراجعة الزملاء، يؤدي إلى ثقة العديد من الجهات في عمليات المراجعة المنجزة بواسطة تلك المكاتب مقارنة بمكاتب المراجعة الأقل حجما.

2. **عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مراقب الحسابات:** من المتفق عليه أن القيمة المضافة للمراجعة هي إضفاء ثقة مستخدمي القوائم المالية، بأن القوائم المالية لا تحتوي على أخطاء جوهرية، كما أن فشل مراقب الحسابات في تحقيق القيمة المضافة لعمله قد يعرضه لدعاوى قضائية من جانب مستخدمي القوائم المالية لمطالبته بالتعويض عن الضرر الناتج عن إهماله غير المتعمد في القيام بعمله، أو دعاوى لمطالبتها بحبس مراقب الحسابات في حالة إهماله المتعمد في القيام بعمله. ذلك فإنه يمكن القول بأن عدم وجود دعاوى قضائية مرفوعة ضد مكتب المراجعة يعتبر مقياسا لجودة عمليات المراجعة المنجزة بواسطته. ومن ناحية أخرى فإن الدعاوى القضائية ضد مراقبي الحسابات يترتب عليها تكاليف تتمثل في الجزاءات والعقوبات المادية والجنائية التي يمكن توقيعتها على مراقب الحسابات، وكذلك في التأثير السلبي لتلك الدعاوى على سمعة مكتب المراجعة.

3. **صدق تقارير مراقب الحسابات:** لاشك أن صدق تقارير المراجعة تعبر عن جودة المراجعة، ويتمثل صدق تقارير المراجعة في ارتفاع محتواها لمستخدمي القوائم المالية خاصة للمستثمرين المتعاملين في سوق الأوراق المالية على نحو يجعل هذه التقارير أكثر فائدة لاتخاذ قرارات الاستثمار في الأوراق المالية للمنشأة التي تتم مراجعتها.

4. **مدة استمرار مراقب الحسابات في مراجعة المنشأة محل المراجعة:** قد ترتفع جودة المراجعة في حالة طول مدة تعاقد مراقب الحسابات مع المنشأة محل المراجعة، فقد أشار تقرير لجنة (Cohen, 78) إلى أن انخفاض جودة أداء مراقب الحسابات يحدث عندما تكون فترة ارتباط المراجع بعمله قصيرة، كما أشارت إلى أنه من ضمن العوامل المؤثرة على جودة المراجعة ظاهرة التعلم التي ترفع احتمال اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية بالنسبة للمراقب ذو فترة الارتباط الأطول. كما أن فشل عملية المراجعة يصبح أكثر احتمالا في حالات فترات الارتباط القصيرة بين مراقب الحسابات وعمله.

ومن ناحية أخرى يمكن أن تؤثر فترة ارتباط المراقب بعمله سلباً على جودة المراجعة، حيث تؤثر هذه العلاقة على استقلال مراقب الحسابات في عمله وقدرته على اكتشاف الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية والإفصاح عليها، بمعنى أن طول مدة ارتباط المراقب بالعمل قد يترتب عليها نقص جدية إجراءات المراجعة نتيجة لزيادة ثقة مراقب الحسابات مع العميل، حيث يرى (Knapp 91) أنه بعد نقطة معينة، فإن العلاقة بين طول فترة ارتباط المراقب بالعمل وقدرته على اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية (وبالتالي جودة أدائه) تكون عكسية. أي أن ذلك قد يخفض من احتمال إفصاح مراقب الحسابات في تقريره عن الأخطاء المكتشفة في القوائم المالية.

5. **هيكل المراجعة:** تتمثل هيكل المراجعة في الإجراءات والسياسات والأدوات التي تهدف إلى تنظيم عمل مراقب الحسابات عند قيامه بعملية المراجعة وإعداد تقرير المراجعة. وهناك علاقة طردية بين هيكل عملية المراجعة وجودة عملية المراجعة حيث أن منشآت المراجعة التي تتبع مدخل هيكل المراجعة تظهر بصورة أفضل أمام مستخدمي القوائم المالية من تلك التي تتبع مدخل الهيكل، وذلك من خلال اعتقاد مستخدمي القوائم المالية بأن مكاتب المراجعة التي تتبع مدخل الهيكل تقوم بعملية المراجعة بصورة أكثر اتقاناً من غيرها من المنشآت. أي أن هناك علاقة طردية بين هيكل المراجعة وجودتها.<sup>1</sup>

6. **خبرة مكاتب المراجعة بالصناعة التي ينتمي إليها العميل:** مما لا شك فيه أن خبرة مكتب المراجعة بالصناعة التي تنتمي إليها المنشأة محل المراجعة يزيد من احتمال خلو القوائم المالية التي تمت مراجعتها من الأخطاء الجوهرية. مما يعني ارتفاع جودة عملية المراجعة. حيث أن هذه الخبرة تكسب مكتب المراجعة سمعة طيبة في مجال الصناعة التي تخصص فيها والتي تنتمي لها المنشأة محل المراجعة.

7. **التقدم التقني في أداء المهمة:** إن إتباع الأساليب والوسائل العلمية والتكنولوجية من قبل مكتب المراجعة يعتبر من أحد أهم مظاهر الجودة، وتتمثل ذلك في جعل فريق عمل المراجعة على علم بأحدث التطورات المهنية والتكنولوجية في تنفيذ عملية المراجعة، مثل توسع مكتب المراجعة في

<sup>1</sup>نصر علي عبد الوهاب، شحاتة السيد شحاتة، قواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات المالية، مرجع سبق ذكره، ص، ص49، 48.

استخدام الحاسب الآلي في إجراء عملية المراجعة وكذلك استخدام أحدث الأساليب الإحصائية في المراجعة.<sup>1</sup>

8. **المنافسة بين مكاتب المراجعة:** تؤدي المنافسة بين مكاتب المراجعة المختلفة إلى ارتفاع جودة عملية المراجعة، وذلك خلافاً لرأي بعض الكتاب (Knapp85) الذي يرى أن المنافسة قد تؤدي إلى تخفيض جودة المراجعة من خلال تخفيض الأتعاب، إلا أن هذا الاستنتاج مردود عليه بأن جودة الخدمة المقدمة هي من أهم عناصر المنافسة، كما وأن الالتزام بالمعايير وقواعد السلوك المهني يترتب عليه الحفاظ على المستوى المقبول من الجودة في ظل انخفاض الأتعاب بسبب المنافسة.
9. **عدد الساعات التي تم إنجاز عملية المراجعة خلالها:** يمكن استخدام الزمن المستغرق في عملية المراجعة كمؤشر لقياس جودتها، بحيث يمكن القول بوجود علاقة طردية بين الزمن الفعلي المستنفذ في عملية المراجعة وجودتها. ونرى أن عدد ساعات المراجعة قد لا ترتبط في كثير من الأحيان بجودتها حيث أنها قد تكون محصلة عدد من العوامل مثل مدى تعقيد عمليات منشأة العميل أو انخفاض كفاءة إنجاز مراقب الحسابات.

10. **نسبة مساهمة منشأة العميل في الإيراد الكلي لمنشأة المراجعة:** أوضحت دراسة (knapp85) أن ارتفاع نسبة مساهمة منشأة العميل في الإيراد الكلي لمنشأة المراجعة غالباً ما يؤثر على استقلال المراجع بصورة سلبية وبالتالي على جودة المراجعة، حيث أن ارتفاع الأهمية النسبية لمساهمة منشأة العميل في الإيراد الكلي لمكتب المراجعة يجعل المراجع معرضاً لضغوط قوية تجعله يخشى عزله، واستبداله بمراجع حسابات آخر وخاصة في ظل البيئة التنافسية للمهنة، وبالتالي ترفع احتمال التأثير السلبي على استقلال المراجع.

### المبحث الثاني: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة.

بعد التطرق إلى مفاهيم عامة حول الجودة نتطرق في المبحث إلى العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من خلال التطرق إلى العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمتعلقة بمكاتب المراجعة، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمتعلقة بفريق عمل المراجعة وأخيراً العوامل المتعلقة بجودة المراجعة والمرتبطة بالمنشأة محل المراجعة.

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق، ص50.

### المطلب الأول: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمرتبطة بمكتب المراجعة.

تتعلق هذه العوامل بنواحي تنظيمية داخل مكتب المراجعة من حيث التزام مكتب المراجعة بالمعايير المهنية والسياسات المتبعة داخل مكتب المراجعة والمتعلقة بقبول العملاء، تعيين المراجعين وتخصيصهم على المهام، والأساليب الحديثة المستخدمة في المراجعة، وقيود موازنة الوقت، وسوف يتم تناول كل عامل من تلك العوامل على النحو التالي:<sup>1</sup>

#### الفرع الأول: مدى التزام مكتب المراجعة بالمعايير المهنية

وتعتبر معايير المراجعة عن مستويات الأداء المهني التي يتم بناء على الالتزام بها الحكم على جودة أداء عملية المراجعة. ولذلك فقد حرصت الهيئات المهنية والدراسات الأكاديمية على صياغة هيكل لمعايير المراجعة مع استمرارية تقييم مدى ملائمتها للاحتياجات المتجددة لمستخدمي القوائم المالية. إن الالتزام بمعايير المراجعة يعتبر عاملاً أساسياً وذو تأثير إيجابي على جودة المراجعة، حيث يؤدي ذلك الالتزام إلى ضمان أداء المهنة بواسطة أفراد مؤهلين علمياً وعملياً، يتمتعون بالاستقلال والموضوعية اللازمتين لإبداء الرأي الفني المحايد. ويقومون ببذل العناية المهنية الكافية والملائمة للاضطلاع بمسؤولياتهم القانونية والمهنية والشخصية، مع قيامهم بعملية الفحص في شكل مخطط يضمن حسن توزيع المهام على المساعدين ودقة تقييم نظام الرقابة الداخلية، مع تجميع الأدلة الكافية والملائمة لتأييد رأيه، مع إعدادهم لتقرير المراجعة بشكل يفي بمتطلبات الطرف الثالث.

#### الفرع الثاني: درجة كفاءة إجراءات اختيار العملاء أو استمرار تقديم الخدمة لهم.

لقد أصبح حصول مكتب المراجعة على عملاء جدد أمراً صعباً وذلك في ظل الالتزام بقواعد وسلوك المهنة، بخلاف الاستمرار في تقديم الخدمات للعملاء القدامى، ورغم ذلك يجب أن تحرص مكاتب المراجعة على انتقاء العملاء الجدد والاستمرار مع العملاء القدامى الذين يجب أن تستمر مكاتب المراجعة في تقديم الخدمة لهم، حيث أن عدم الانتقاء قد يترتب عليه آثاراً سلبية على جودة المراجعة، وبالتالي قصوراً في الوفاء بتوقعات مستخدمي القوائم المالية. مما قد يؤدي إلى ارتفاع المخاطر المرتبطة بعملية المراجعة بالنسبة

<sup>1</sup> أحمد محمد نور، حسين أحمد عبيد، وآخرون، دراسات متقدمة في: مراجعة الحسابات، دار الجامعة الإسكندرية، مصر، 2007، ص، ص20، 19.



لمراقب الحسابات وإلى تخفيض معدل العائد المتوقع نتيجة لقبول عملاء جدد أو الاستمرار في تقديم الخدمة لعمل لم يتم انتقاؤه أو تقييمه بصورة جيدة.<sup>1</sup>

ونتيجة لذلك قد ركزت الإصدارات الأمريكية والدولية على ضرورة قيام مكتب المراجعة بوضع الإجراءات اللازمة لتقييم العملاء المحتملين بفرض اتخاذ قرار قبولهم من عدمه، وتقييم العملاء الحاليين لاتخاذ قرار استمرار العلاقة التعاقدية معهم أو إلغائها.

ومن جهة أخرى أوضحت العديد من الدراسات الإجراءات المتبعة في مكاتب المراجعة الكبرى بالولايات المتحدة الأمريكية لتقييم العملاء الحاليين والمحتملين منعا لتورط منشأة المراجعة في دعاوى قضائية قد تؤثر على سمعتها المهنية، بل وعلى وجودها في سوق المراجعة.

### الفرع الثالث: مدى كفاءة إجراءات تعيين المراجعين للعمل بمكاتب المراجعة

نظرا لإتمام عملية المراجعة من خلال فريق المراجعة، ونتيجة لأن المسؤولية الناجمة عن تفصيل أحد أعضاء الفريق يتحملها مكتب المراجعة، فإن انتقاء المراقبين للعمل بمنشأة المراجعة يعتبر مطلبا حيويا لضمان جودة أداء عملية المراجعة.

ونتيجة لأهمية كفاءة إجراءات تعيين المراقبين للعمل بمكاتب المراجعة فقد أولت الهيئات المهنية اهتماما كبيرا لعملية تعيين المراجعين بحيث أشارت المعايير المراجعة الأمريكية إلى ضرورة اختيار مراقبين أكفاء وذلك من خلال تخطيط الاحتياجات من المراقبين، مع تحديد المؤهلات المطلوبة لكل وظيفة بكل مستوى إداري في مكتب المراجعة.

### الفرع الرابع: مدى كفاءة تخصيص الأفراد على المهام.

تعد كفاءة تخصيص الأفراد بمكتب المراجعة على مهام عملية المراجعة شرطا ضروريا لجودة أداء المراجعة، فضلا عن اعتبارها ركنا من المعيار الأول من مجموعة معايير العمل الميداني. وينقسم الأفراد في أغلب مكاتب المراجعة إلى مراجعين قانونيين، ومراجعين تحت التدريب، وبعض المؤهلين للقيام بخدمات استشارية لعملاء مكتب المراجعة مثل دراسات الجدوى وتصميم وتحليل النظم وتصميم أنظمة محاسبة وأنظمة التكاليف. ومن جهة أخرى فإن عملية المراجعة بدورها تنقسم إلى عدة مهام

<sup>1</sup>شحاتة السيد شحاتة، عبد الوهاب نصر علي: قواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات المالية، نفس المرجع السابق، ص53.

، ولكي يتم أداء المهمة بأكمل وجه لا بد من تقسيم هذه المهام على مجموعات الأفراد سابقة الذكر بصورة تحقق التطابق بين طبيعة التأهيل العلمي والعملية المطلوب للمهمة ومؤهلات الشخص أو الفريق المخصص لها.

ويؤدي تخصيص الأفراد على المهام بالكيفية السابقة إلى ارتفاع جودة أداء المراجعة وتدنية احتمالات فشلها.<sup>1</sup>

### الفرع الخامس: درجة هيكلية عملية المراجعة

يرتكز مفهوم هيكلية عملية المراجعة على اعتبار أن المراجعة عملية يمكن صياغتها في شكل برامج وذلك بدلا من الاعتماد الكامل على الأحكام والتقديرية الشخصية لمراقبي الحسابات، وقد ساعد على تبني هذا المفهوم عدة عوامل منها رغبة منشآت المراجعة في تنميط الممارسات العملية لكي تزداد ثقة المستخدمين في المهنة ككل. وكذلك قيام العديد من الهيئات المهنية بمحاولة هيكلية المراجعة من خلال وضع برامج لا يجب أن تكون عليه الممارسة العملية.

ولا شك إن استخدام الأساليب الإحصائية والتكنولوجية الحديثة يساعد على رفع كفاءة هيكلية المراجعة، حيث يتم تعريف تكنولوجيا المراجعة بأنها درجة هيكلية مكاتب المراجعة لمهام المراجعة داخل مكاتب المراجعة فمكاتب المراجعة التي تتميز بوجود هيكلية قوية لعملية المراجعة هي المكاتب التي تركز على التخطيط قبل أن يتم التنفيذ والتحديد الواضح للسلطات ومسؤوليات أفراد الفريق، وتحديد خطر عملية المراجعة.

### الفرع السادس: قيود الوقت

من أهم الضغوط التي قد يتعرض لها المراقبين بمكاتب المراجعة هي قيود الوقت، وضرورة الانتهاء من عملية المراجعة في توقيت محدد، ولاشك أن هذه القيود قد تؤثر على أداء المراقب والذي يمثل حجر الزاوية في تحقيق جودة المراجعة. ولا شك أن هذه القيود أمرا طبيعيا في مكاتب المراجعة الكبيرة نظرا لطبيعة ظروف المنافسة التي تواجهها تلك المكاتب، ونتيجة لذلك فإنها تلجأ إلى وضع خطة زمنية تكفل كفاءة وفاعلية الأداء، وتساهم في تخفيض تكلفة المراجعة. وفي العديد من الأحيان فإن قيود الوقت قد تؤدي بمكاتب المراجعة إلى تخفيض وقت عملية المراجعة وإنهائها قبل استيفاء كل متطلبات وإجراءات المراجعة.

<sup>1</sup> أحمد محمد نور، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص، ص 22، 23.

ومن جهة أخرى هناك علاقة بين قيود الوقت وكفاءة وفاعلية المراجعة، حيث أن زيادة قيود الوقت ترفع من الكفاءة وتخفض من الفاعلية، وانخفاض قيود الوقت يرفع من الكفاءة والفاعلية. ومن هنا يتضح جليا أن قيود الوقت يعتبر من العوامل الأكثر أهمية المؤثرة في الإنهاء المبكر غير الكفاء يجب أن يتم تحديد توقيت البدء في عملية المراجعة بصورة تجعل قيود الوقت عاملا أقل تأثيرا في قرار الإنهاء المبكر غير الكفاء للمراجعة، وأن تعد الخطط الزمنية اللازمة لأداء عملية المراجعة بصورة أكثر واقعية.

**الفرع السابع: التطوير المهني.**

تمثل برامج التعليم المهني المستمر أحد أهم صور التطوير المهني الذي يساعد على تمتع مراقب الحسابات بالكفاءة والتأهيل اللازمين وإلمامه بقواعد أخلاقيات وسلوكيات المهنة كمتطلبات ضرورية لأداء عملية المراجعة وبصورة تحقق جودتها، حيث أوضح تقرير لجنة كوهن (78) (Cohen 78) أهمية قيام المراجع بتطوير طريقة أدائه لعمله ذاتيا، ومن خلال مواكبته للتغيرات السريعة في مجال مهنة المراجعة والتي يتم تعرفه عليها من خلال برامج التعليم المستمر. ويرجع أهمية التعليم المستمر بسبب التطور المستمر في مهنة المراجعة وازدياد تعقد التنظيمات وازدياد توقعات الطرف الثالث من المراقب، وخاصة المستثمرين المتعاملين في سوق الأوراق المالية.<sup>1</sup>

وعلى مستوى الإصدارات الهيئات المهنية فقد اهتمت إصدارات مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) والاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، على أهمية التطور المهني الذي يؤكد لمكتب المراجعة توافر الخبرة والمعرفة المطلوبة في الأفراد لوفائهم بمسؤولياتهم، وقد تضمنت هذه الإصدارات سياسات وإجراءات التطوير المهني مثل ضرورة تحديد متطلبات وبرامج التأهيل المهني وإبلاغها للأفراد، إطلاع الأفراد على التطورات في المعايير الفنية.

### **المطلب الثاني: العوامل التي تؤثر في جودة المراجعة وتتعلق بفريق المراجعة.**

تطرقنا في المطلب السابق إلى بعض العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والناבעة عن مكتب المراجعة، إلا أنه لا تزال هناك عوامل أخرى تؤثر في جودة المراجعة والتي تخص فريق المراجعة وأيضا المتعلقة بالمنشأة المراجعة وفي هذا المطلب سوف نتطرق إلى العوامل المؤثرة في جودة المراجعة والمتعلقة

<sup>1</sup> عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة: مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية، مرجع سبق ذكره، ص، ص405، 406.

بفريق المراجعة وهي نابعة من خصائص العنصر البشري والأفراد المشاركين في عمليات المراجعة. وتتمثل في استقلال مراقب الحسابات ودرجة خبرته ومدى متابعة المراقبين العاملين بمكتب المراجعة ومدى كفاءة أداء العمل الميداني للمراقبين العاملين بمكتب المراجعة. وسوف نستعرضها كالتالي:

### الفرع الأول: استقلال مراقب الحسابات<sup>1</sup>

يعتبر استقلال مراقب الحسابات الخارجي من أهم الموضوعات التي تناولتها الدراسات الأكاديمية والإصدارات المهنية وخاصة فجوة التوقعات والتهديدات التي قد يتعرض لها استقلال مراقب الحسابات. وترجع أهمية استقلال مراقب الحسابات لكونه أحد أهم معايير المراجعة ، واستقلاله من أهم ما يهتم به مستخدمي القوائم المالية لإضفاء الثقة على معلومات تلك القوائم، ولذلك فإنه يمكن القول بأن استقلال مراقب الحسابات يمثل حجر الزاوية لمهنة المراجعة وأهم المعايير العامة أو الشخصية لعملية المراجعة. فاستقلال مراقب الحسابات يعتبر بمثابة حالة ذهنية تجعل مراقب الحسابات مجردا من أي مصالح عند إبداء رأيه الفني المحايد وأن ينظر لكل الحقائق بصورة موضوعية مع ضرورة تفهم مراقب الحسابات لكافة العوامل والضغوط التي قد تؤثر على موضوعيته.

وهناك العديد من العوامل التي تؤثر على استقلال مراقب الحسابات مثل تقديم الخدمات الاستشارية للمنشأة محل المراجعة، الحالة المالية للمنشأة المراجعة، درجة المنافسة في سوق المراجعة، حجم مكتب المراجعة، طبيعة الخلاف بين مراقب الحسابات والإدارة، وجود لجنة مراجعة، النواحي الشخصية لمراقب الحسابات، المصلحة المالية لمراقب الحسابات، مدى وجود قيود على الفحص والتقرير.

وفيما يتعلق بتقديم مراقب الحسابات لاستشارات للمنشأة محل المراجعة فقد انقسمت الدراسات التي أجريت حيال هذا إلى قسمين فالأول يرى أن تقديم استشارات للمنشأة يمنع مراقب الحسابات من التقرير عن نقاط الضعف التي اكتشفها أثناء أدائه للمهنة نتيجة لما قدمه استشارات. أما الثاني فيرى أن ذلك لا يفقده من استقلاله حيث يعتمد الاستقلال فقط على الحالة الذهنية لمراقب الحسابات، حيث يجب أن يتصرف مراقب الحسابات في جميع الأحوال من واقع ضميره ومعاييره الذاتية والمهنية وسلوك وآداب المهنة.

<sup>1</sup> عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، قواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات المالية ، مرجع سبق ذكره، ص،ص61،60.

وفيما يخص أثر الحالة المالية للعميل على مراقب الحسابات فقد اختلفت نتائج الدراسات السابقة بشأن تأثير المركز المالي للعميل على استقلال المراقب. فهناك من يرى أن قوة الهيكل المالي للمنشأة محل المراجعة ترفع قدرتها على فرض رأيها على مراقب الحسابات في حالة وجود أي تعارض بينهما. وعلى النقيض من ذلك فقد توصلت إلى عدم وجود علاقة بين المركز المالي للعميل أو للمنشأة محل المراجعة واستقلال مراقب الحسابات.

وتعتبر الأمانة من أهم الصفات الشخصية الواجب توافرها لضمان الاستقلال ومقاومته لضغوط الإدارة، وأن المصلحة المالية لمراقب الحسابات من المنشأة قد تكون مصدرا محتملا للضغوط التي يمكن أن تفقد مراقب الحسابات استقلاله، يخضع لضغوط الإدارة.

### الفرع الثاني: درجة خبرة مراقب الحسابات.

تعتبر الخبرة من القضايا التي زاد الاهتمام بها في الآونة الأخيرة وذلك كنتيجة لارتفاع عدد حالات فشل عملية المراجعة الناتجة عن عدم اكتشاف الغش في القوائم المالية وذلك بسبب قيام مراقبين حديثي الخبرة بأعمال المراجعة حيث تمثل الخبرة عاملا هاما للكفاءة وفاعلية أداء مراقب الحسابات يسير جنبا غلى جنب مع التأهيل العلمي.<sup>1</sup>

ولتوضيح أثر الخبرة على جودة أداء أعمال المراجعة. فإنه سيتم قياس جودة أداء مراقب الحسابات بعدة مقاييس بديلة وهي مدى رشد قرارات مراقب الحسابات وقدرته على حل المشاكل. وقدرته على تحديد مؤثرات لمدى التحريف في القوائم المالية. ويتم قياس مدى رشد قرارات مراقب الحسابات بدرجة الاتفاق في قرارات المراقبين المختلفين الذين يؤدون نفس المهمة، أو بمعرفة مدى الالتزام بالمعايير المهنية كمقياس لتقييم جودة القرار، حيث نقصد بالمعايير المهنية تلك المعايير الموضوعية بواسطة الهيئات المهنية وتلك التي تضعها مكاتب المراجعة الكبرى كمعايير إضافية لضمان كفاءة الأداء المهني.

وفيما يتعلق بدور الخبرة في حل المشاكل، فلاشك أن هناك اختلافات بين مراقب الحسابات الخبير ومراقب الحسابات المبتدئ في القدرة على تعريف المشكلة وتفهمها، فالمستويات الإدارية العليا في مكاتب

<sup>1</sup> عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة: مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة ، مرجع سبق ذكره، ص،ص409، 410.

المراجعة تكون أكثر قدرة على تحديد وتفهم المشكلة من المستويات الإدارية الأدنى، وذلك لأن المستويات الأدنى ينصب اهتمامها على المهام المنوط إليها أدائها، بينما تهتم المستويات العليا بفهم طبيعة نشاط ومخاطر ومشاكل المنشأة.

### الفرع الثالث: مدى متابعة المراجعين العاملين بمكتب المراجعة

تعتبر متابعة عمل المساعدين أو أعضاء فريق المراجعة والإشراف عليه من أهم العوامل المؤثرة على كفاءة أداء عملية المراجعة. حيث أشارت بعض الدراسات إلى أن من أهم العوامل الرئيسية لفشل عملية المراجعة هي عدم المتابعة والإشراف على عمل المستعدين، ويحدث ذلك عادة بسبب ضغوط العمل بما لا يمكن من مراجعة أوراق العمل لمتابعة عمل فريق المراجعة. وبتحليل طبيعة عملية المتابعة والإشراف نجد أنها تتضمن إصدار التعليمات للمساعدين، التعرف على المشاكل الهامة التي تتعرض للإنجاز، مراجعة ما تم أدائه من مهام وحسم أي اختلاف في وجهات النظر بين أعضاء الفريق، ويجب أن تتم المتابعة في توقيت ملائم لا يؤدي إلى إرباك الأداء ولا يؤدي إلى الانتقال من خطوة إلى أخرى مترتبة عليها دون مراجعة الخطوة الأولى مما قد يترتب عليه احتمال إعادة عملية المراجعة أو بعض خطواتها.

### الفرع الرابع: مدى كفاءة أداء العمل الميداني<sup>1</sup>

تتأثر نتائج عملية المراجعة جوهريا بكفاءة المراجعين عند أدائهم للعمل الميداني وترتبط كفاءة العمل الميداني ارتباطا وثيقا بمدى بذل مراقب الحسابات للعناية المهنية الكافية والملائمة ومدى التزامه بمعايير العمل الميداني.

وفيما يتعلق بمعيار بذل العناية المهنية، فإنه يعنى وفاء مراقب الحسابات بمسؤولياته القانونية والمهنية والشخصية، والتي يترتب عليها اكتشافه للأخطاء ذات التأثير الجوهري على القوائم المالية، وما يتضمنه ذلك من التحقق من كفاءة تشغيل نظم الرقابة بالمنشأة محل المراجعة، وتقدير الخطر عند تخطيط الفحص، وتجميع الأدلة الكافية والملائمة لإبداء رأيه في القوائم المالية.

<sup>1</sup> عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة: قواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات المالية، مرجع سبق ذكره، ص66.

### المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمتعلقة بالمنشأة محل المراجعة.

بعد التطرق إلى العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية والمتعلقة بمكتب المراجعة وكذلك المتعلقة بفريق المراجعة نأتي الآن للتعرف على العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية والمتعلقة بالمنشأة محل المراجعة.

#### الفرع الأول: حجم المنشأة محل المراجعة ومركزها المالي<sup>1</sup>

يعتبر المنشأة أحد مجالات التمايز بينها، حيث توجد شركات فردية وهي عموماً منشأة صغيرة الحجم، وتوجد أيضاً شركات الأشخاص وهي متوسطة الحجم، وظهور الشركات المساهمة التي تتميز بكبر حجمها وانفصال ملكيتها.

تختلف الحاجة إلى المراجعة بين الأنواع الثلاثة السابقة، وتعتبر شركات المساهمة هي أكثر الأنواع أهمية لما لها من دور فعال في إنعاش الاقتصاد القومي كما أنها أكثر الأنواع طلباً على المراجعة، وذلك نتيجة لانفصال الملكية وكبر حجم صراعات الوكالة، بالإضافة إلى أن المراجعة إلزامية على هذا النوع من الشركات.

وقد أوضح برفايد وآل ( Barefield et Al ) أن الشركات كبيرة الحجم تتميز بانفصال الملكية عن الإدارة وتزداد فيها صراعات الوكالة، ويميزوا بين ثلاثة أنواع من الصراعات التي حددتها الدراسات السابقة: الصراعات بين الملاك والدائنين. وخلصوا إلى أنه كلما زادت حدة الصراعات كلما زاد الطلب على المراجعة ذات الجودة العالية. ولقد حاولت العديد من الدراسات التوصل إلى نوع العلاقة بين حجم الشركة محل المراجعة وجودة المراجعة، 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 دونالد وجروكس ( Donald and Groux ) إلى أن كبر حجم الشركة وقوة مركزها المالي قد جعل 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.

<sup>1</sup> محمد محمد مظهر أحمد: تقييم جودة أعمال المراجعة والتدقيق في دولة قطر - دراسة نظرية مقارنة، قطر، سنة 2009، المتاح على الموقع التالي: [http://www.alukah.net/BOOK\\_1517/BOOKFile/qatar.rar](http://www.alukah.net/BOOK_1517/BOOKFile/qatar.rar), 21 :49 ,13/02/2012 .

وبالرغم من النتيجة السابقة فإننا لا نستطيع إنكار أن عميل المراجعة قد يمارس بعض الضغوط على المراجع لينتهك المعايير المهنية، ولكن المهنة ومحيطها أوجدا نقاط الدفاع المتمثلة في:

- الفحص الرسمي لنتائج وأوراق المراجعة بواسطة طرف ثالث (مراجعة النظير).
- احتمال اشتراك أكثر من مكتب مراجعة في عملية مراجعة واحدة.
- العقوبات المهنية الناشئة عن عدم الالتزام بالمعايير المهنية.
- تأثر سمعة المكتب واحتمال فقده لعدد من العملاء في حالة خضوعه للعميل.
- التعرض للتقاضى من قبل الغير وما قد ينجم عن ذلك من خسارة.
- البيئة التنافسية للمهنة والتي أصبحت الجودة هي العامل الحاسم فيها.
- احتمال وجود لجنة مراجعة لدى العميل تدعم استقلال المراجع.

ومن جهة أخرى فقد توصلت بعض الدراسات إلى أن هناك علاقة إيجابية بين جودة المراجعة وحجم العميل وقوته المالية.

### الفرع الثاني: هيكل الرقابة الداخلية

بعد ظهور شركات المساهمة والمعروفة بضخامة حجمها وتعدد وتنوع عملياتها وتعقدتها أصبح من الضروري أن تضع نظام للرقابة الداخلية موثوق به من أجل رفع الضغط الملقى على عاتق المسؤولين. وقد عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الرقابة الداخلية على أنها الخطة التنظيمية وكل ما يرتبط بها من وسائل وإجراءات يتبناها المشروع للمحافظة على الأصول، واختبار دقة الحسابات ودرجة الاعتماد عليها ، وتنمية كفاءة العمل، وتشجيع إتباع السياسات الإدارية الموضوعة.<sup>1</sup> ويتضح من التعريف السابق أن أهداف الرقابة الداخلية تشتمل على الآتي:

<sup>1</sup> محمد محمد مظهر أحمد، مرجع سبق ذكره.



- المحافظة على العمل؛

- الاعتماد على التقرير المالي؛

- كفاءة وفعالية التشغيل؛

- الاستجابة للقوانين والقواعد التنظيمية.

وتعد مناقشة هيكل الرقابة الداخلية أمر له أهمية خاصة بالنسبة لعملية المراجعة، ولهذا فقد أوصت لجنة (TREADWAY) بأن تلزم هيئة سوق الأوراق المالية والبورصة SEC جميع الشركات بأن تشير في تقاريرها إلى مسؤولياتها المهنية مهمتها تحقيق التكامل بين المفاهيم المختلفة للرقابة الداخلية من أجل توفير تعريف مرجعي محدد مقبول مهنيًا.<sup>1</sup>

وفي ضوء توصيات لجنة TEADWAY تم تشكيل لجنة من العديد من المنظمات المهنية، وعرفت باسم لجنة كوسو (COSO) واستهدفت اللجنة تحقيق الأهداف التالية:

- توفير إطار متكامل عن الرقابة الداخلية يفي بمتطلبات كافة الأطراف المهتمة.

- مساعدة الإدارة لتحقيق أفضل رقابة داخلية ممكنة.

- توفير أدوات لتقييم الرقابة الداخلية، وإرشادات لمساعدة الإدارة في إعداد تقرير للجهات الخارجية بنتائج هذا التقييم.

تشمل الرقابة الداخلية خمس فئات من عناصر الرقابة تصممها وتنفذها الإدارة لتوفير تأكيد مناسب على تحقيق أهداف الرقابة الخاصة بالإدارة. ويطلق عليها مكونات الرقابة الداخلية وهي:<sup>2</sup>

- بيئة الرقابة.

- تقدير الخطر.

- أنشطة الرقابة.

- المعلومات والتوصيل .

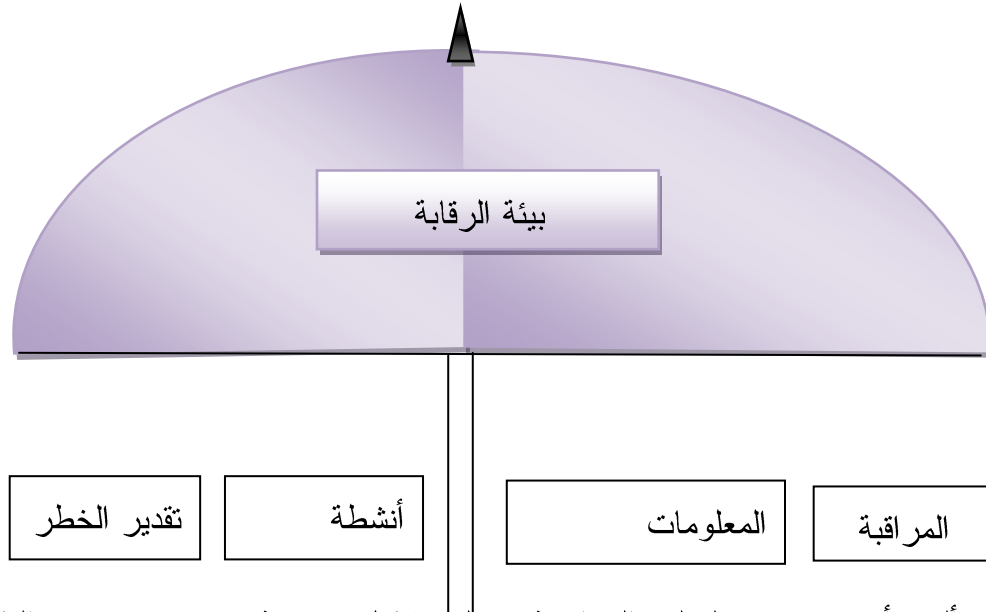
- المراقبة.

ويُلخص الشكل التالي هذه المكونات:

<sup>1</sup> محمد محمد مظهر أحمد، المرجع السابق.

<sup>2</sup> ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سبق ذكره، ص 382.

الشكل رقم (03): عناصر الرقابة الداخلية.



**المصدر:** ألفين أرينز، جيمس لوبك: المراجعة مدخل متكامل، ترجمة: محمد محمد عبد القادر الديسبي، دار المريخ، الرياض، 2002، ص 383.

ويوضح الشكل رقم (3): أن بيئة الرقابة تمثل المظلة للمكونات الأخرى، وبدون وجود بيئة رقابة فعالة، لن ينتج عن العناصر الأربعة الأخرى رقابة داخلية فعالة بغض النظر عن جودتها. وكما سبق التوضيح، تحتوي الفئات على العديد من صور الرقابة. ويهتم المراجع أساساً بأنواع الرقابة التي تصمم لمنع أو اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية.<sup>1</sup>

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 والمخالفات 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.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> ألفين أرينز وجيمس لوبك، مرجع سبق ذكره، ص 383.

<sup>2</sup> ممد محمد مظهر أحمد، مرجع سبق ذكره.

### الفرع الثالث: تعقد مهام المراجعة<sup>1</sup>

أن تعقد مهام المراجعة يعتبر أحد أهم المجددات الرئيسية لشكل وتفاصيل برنامج المراجعة والذي يتمثل في الإجراءات المحددة مقدما لجمع الأدلة.

إن تعقد المهمة يعتبر بمثابة مرادف إما لصعوبة المهمة (كمية الطاقة الذهنية التي يجب أن يوليها الفرد لأداء المهمة أو كمية التجهيز البشري المطلوبة لأداء المهمة) أو هيكل المهمة (المدخلات، التجهيز، المخرجات)

ثم إن لهذا التعريف بعدين:

- الأول: يتعلق بالشخص القائم بأداء المهمة (المراجع).

- والثاني يتعلق بهيكل المهمة ذاتها، وان الأسباب التي تؤدي لتعقد مهمة المراجعة والمرتبطة بكل بعد هي:

الأسباب المتعلقة بالبعد الأول: التطور التكنولوجي وأثره على شكل تقرير المعلومات، وهيكل معرفة وخبرة ومهارة المراجع.

الأسباب المتعلقة بالبعد الثاني: تعقد المدخلات (مثل زيادة كمية المدخلات، عدم وضوح المدخلات)، ويعقد عملية التجهيز (مثل زيادة كمية إجراءات التجهيز، وعدم وضوح إجراءات التجهيز) وتعقد المخرجات (مثل زيادة كمية المخرجات، عدم وضوح المخرجات).

وقد تناولت بعض الدراسات العلاقة بين تعقد مهام المراجعة وجودة المراجعة وتوصلوا إلى نتائج متعارضة فبعضها أكد أن لتعقد مهام المراجعة أثر سلبي على جودة المراجعة والبعض الآخر توصل إلى أنه لا توجد علاقة تربط تعقد مهام المراجعة وجودة المراجعة.

### المبحث الثالث: وسائل تحسين جودة المراجعة

بعد التعرف على مفهوم جودة المراجعة ومختلف العوامل المؤثرة عليها نأتي الآن للتعرف على وسائل تحسين جودة المراجعة والمتمثلة أساسا في تحسين وتطوير التأهيل العلمي والعملية للمراقب، معيار الرقابة على أعمال جودة المراجعة وكذلك أساليب الرقابة على أعمال الجودة، وأخيرا تدعيم استقلالية المراقب.

<sup>1</sup> محمد محمد مظهر أحمد، مرجع سبق ذكره.

### المطلب الأول: تطوير التأهيل العلمي والعملية للمراقب.

يمثل هذا المفهوم أول معايير التكوين الشخصي لمراقب الحسابات وأهمها، لأنه يتناول كيفية إيجاد شخص مرخص له بممارسة المهنة، كما يتناول كيفية صقل هذا التأهيل بالتدريب العملي، حيث إن قوة أية مهنة واحترام المجتمع لها تستمد من قوة الأفراد الذين يزاولونها وتمسكهم بقواعد السلوك المهني. وقوة الأفراد تعتمد أصلاً على توفر الكفاءة العلمية إلى جانب الكفاءة العملية. لذلك لا بد من إمام مراجع الحسابات بجميع فروع المحاسبة، ولا تحتاج علاقة المراجعة بالمحاسبة إلى مناقشة، بل إن كل مراجع هو بالأصل محاسب ممتاز، ولولا كونه ملماً إماماً عميقاً بأصول المحاسبة وقواعدها ومشكلاتها العملية، لما تمكن من تقويم عمل المحاسب، بل إن جزءاً كبيراً من التطور الذي أصاب المحاسبة، ناتج عن جهود مراقبي الحسابات.<sup>1</sup>

ومادامت المعلومات المحاسبية التي يفصح عنها المراقب، يساعده على وضع إصبعه على الثغرات وتحديد الجهة الإدارية أو الأسلوب الإداري المسئول عنها، مما يجعل تقريره كثير الفائدة لمستخدمي القوائم المالية.

ولما كان عمل المراقب يدور أساساً حول مسألة إثبات صحة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، فإن استيعابه لعلم المنطق، يمثل الأداة الأساسية التي تمكنه من القيام بعمله، وإصدار أحكامه، وبناء على الأدلة والقرائن المناسبة، وحسب منهج فلسفي محدد، بحيث يمكن عد صلة مراجعة الحسابات بعلم المنطق أكثر عمقا من صلتها بالمحاسبة ذاتها.

إن استعمال المعلومات الاقتصادية من قبل متخذي القرارات كالمحللين الماليين، وغيرهم على أساس بناء النماذج الاقتصادية، التي تعتمد على التنبؤ، واعتماد المخططين الاقتصاديين عليها في التخطيط والرقابة، يجعل إمام المراجع بعلم الاقتصاد ضروريا ويرفع من مستوى خدماته المقدمة، ويجعلها أكثر ملائمة لحاجات السوق.

ولا ينفرد مراقب الحسابات في ضرورة معرفته بعلم الإحصاء، الذي صار يشكل أداة أساسية لمعظم العلوم الأخرى، إذ يعتمد المراجع على الإحصاء في تقرير خطر المراجعة وتحديد حجم الاختبارات وأساليب سحب العينات من المجتمع الإحصائي وأساليب تقدير الاحتمالات القبلية والبعديّة بالإضافة إلى إصدار أحكام

<sup>1</sup> حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره، ص 171.

تجعل المعلومات التي يقرر صحتها أكثر انسجاماً مع نماذج القرارات التنبؤية التي غدت هي النماذج السائدة في عالم اليوم.

وإن انتشار استخدام الحاسوب استلزم من المراجع أن يلم باستخدامه كي يتمكن من تقييم نظم الرقابة الداخلية، وتحديد حجم الاختبارات، وكيفية جمع أدلة الإثبات، والدخول إلى برامج العملاء، للتأكد من عدالة الإفصاح الذي تقدمه القوائم المالية التي تمثل مخرجات الحاسب الإلكتروني، بالإضافة إلى إمكان استخدام الحاسوب في تصميم برامج المراقب.<sup>1</sup>

ولاشك بأن ضخامة المسؤولية الفنية الملقاة على عاتق مراقب الحسابات في ظل شمول المعلومات، وعدم الاقتصار على القوائم المالية التقليدية فحسب، لتمكين المراجع من بيان رأيه في كفاية إدارة المشروع وبخاصة في الشركات الحكومية يجعل تمكنه من تقييم نظام الرقابة الداخلية ومعايير القياس والكفاية يقتضي منه فهماً عاماً لظروف المشروع الاقتصادية والتكنولوجية، وهذا ما يثير مسألة التخصص الفني بين المراجعين، حسب أنواع الصناعة، وضرورة إلمام المراقب بطبيعة الصناعة التي يقوم بمراجعة مشروعها. وتكتسب معرفة المراقب بالعلوم السلوكية أهمية خاصة في العقود الأخيرة، إذ أن عملية المراجعة، تترك آثاراً سلوكية معينة، على العاملين في المشروع، الذين تتفاوت قدراتهم العقلية ومقوماتهم الشخصية واتجاهاتهم وتطلعاتهم وأهدافهم ومستويات تعليمهم وخبراتهم، وهم أثناء قيامهم بنشاطاتهم التي تتمخض عنها القوائم المالية والمعلومات الأخرى المرتبطة بها، إنما يدفعهم إلى ذلك مجموعة من الرغبات والدوافع الاقتصادية والنفسية والاجتماعية. وأن قيام المراجع بمراجعة تلك المعلومات الاقتصادية، بدون ربطها بسلوك الأشخاص الذين ساهموا فيها. أشبه ما يكون بالنعامة التي تضع رأسها في التراب متناسية ما يحيط بها من حقائق العالم الخارجي. وعلى العكس من ذلك فإن هذا الربط يجعل المراجعة ذاتها. واحدة من المؤثرات السلوكية على العاملين في المشروع، بحيث يمثل تحديد طبيعة تلك المؤثرات، وسيلة تفيد المراقب لدى ممارسة عمله، وتترك المراجعة آثاراً مباشرة عن طريق جعل موظفي المشروع بمستوياتهم الإدارية المختلفة، يحاولون تقديم المعلومات واتخاذ الإجراءات المؤدية إلى الانسجام مع وجهات نظر المراقب، نظراً لما يتمتع به من خبرة واسعة من جهة ولخوف الإدارة من تحفظاته في التقرير الذي سيصدره حول القوائم المالية. من جهة أخرى كما أن توقع كشف المراقب لعمليات الغش والخطأ يمثل عنصر حماية قد يزيد أثراً

<sup>1</sup> حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره، ص 172.

على الآثار المباشرة التي يحدثها المراقب على العاملين في المشروع. ولا شك بأن هذه التأثيرات السلوكية المهمة التي تحدثها مراجعة الحسابات تقتضي منه دراية بالعلوم السلوكية.

وأخيرا إن النظرة إلى عملية المراجعة من خلال نظرية المعلومات تشير إلى أن مراجع الحسابات إنما يمارس التوصيل التي يزيد من ثقة مستخدمي المعلومات الاقتصادية عن طريق تقريره وهذا ما يدفعه إلى معرفة مفاهيم هذه النظرية وأهمها السرعة والتغذية الراجعة والمتمثلة باستفادة المراقب من الآثار التي يحدثها تقريره في مستخدمي القوائم المالية.<sup>1</sup>

ويمكن القول إن المراجع يحتاج إلى مجموعة من المقومات ليكون مؤهلا لأداء عمله وهي:

أ. تأهيل علمي يتجلى بدرجات علمية معينة.

ب. قدر من الخبرة والتدريب والتعليم المستمر.

ج. تغذية راجعة.

د. تعليمات وسياسات تمارسها (منشأة المراجعة).

وأخيرا يجب القول، إن معايير المراجعة الدولية لم تحدد معيارا خاصا للتأهيل العلمي والعملية للمراقب، ولكنها أوردت في فقرات متعددة القواعد التي تنظم التأهيل المهني للمراقب في عدة معايير على النحو التالي:

أ. تضمن المعيار الدولي رقم ( 600 ) في فقرته السابعة ما يلي: ينبغي على المراقب عند التخطيط للاستفادة من عمل المراقب الآخر مراعاة الكفاءة المهنية للمراقب الآخر في إطار المهمة المحددة التي نفذها ذلك المراجع.

ب. أما المعيار رقم (220) المتعلق برقابة الجودة على أعمال المراجعة فقد نصت الفقرة (14) منه على أنه يجب على المراجع والمساعدين ممن لديهم مسؤوليات إشرافية أن يأخذوا في الحسبان مهارات المساعدين وقدرتهم على أداء العمل الموكل لهم عند البث في نطاق التوجيه والإشراف والمراجعة المناسبة لكل منهم.

ج. أوضح المعيار الدولي رقم ( 610 ) الذي نظم كيفية الاستفادة من عمل المراقب الداخلي في فقرته (13) الآتي:

<sup>1</sup> حسين أحمد دحود، حسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره، ص 173.

يجب أن يتحقق المراجع الخارجي من أن أعمال المراجعة الداخلية قد تم تنفيذها من قبل أشخاص لديهم التدريب المناسب والكفاءة المناسبة باعتبارهم مراقبين، ويمكن التحقق من ذلك عن طريق التعرف على السياسات المتعلقة بتوظيف وتدريب موظفي المراجعة الداخلية ومراجعة خبراتهم ومؤهلاتهم الفنية. ومن خلال هذه النصوص يمكننا استقراء أن معايير المراجعة الدولية قد حددت مفهوم التأهيل المهني وقارنته بالمعرفة العلمية والخبرة العملية وضرورة أن يجتاز المراجع اختباراً تأهيلاً، ولم تحدد ضوابط لهذا الاختبار وتركت ذلك للجهات أو المنظمات المهنية في كل دولة.

### المطلب الثاني: معيار الرقابة على أعمال الجودة.

صدر المعيار الدولي رقم (220) الرقابة على جودة عملية المراجعة في شهر يونيو 1994، وهو من معايير المراجعة الدولية، والذي حل محل الدليل الدولي السابع (ضبط جودة العمل في المراجعة).<sup>1</sup> والغرض من هذا المعيار هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول رقابة الجودة الخاصة ب:<sup>2</sup>

أ. سياسات وإجراءات مؤسسة التدقيق فيما يخص أعمال التدقيق بشكل عام.

ب. الإجراءات الخاصة بالأعمال التي تم إناطة مسؤوليتها إلى المساعدين في التدقيق الفردي.

يمكن تعريف رقابة الجودة بأنها مجموعة الوسائل والأساليب والطرق التي تم استخدامها للتأكد من قيام منشأة المراجعة بمقابلة مسؤولياتها المهنية في مواجهة العملاء. وتتضمن هذه الوسائل والأساليب الهيكل التنظيمي لمنشأة المراجعة والإجراءات التي تقوم بها.

وترتبط رقابة الجودة بشكل قوي بمعايير المراجعة المتفق عليها، ولكنها تمثل كياناً مختلفاً عنها. حيث ينبغي أن تتأكد منشأة المراجعة من أنه يتم إتباع معايير المراجعة المتعارف عليها في كل عملية مراجعة، بينما رقابة الجودة هي إجراءات تقوم بها منشأة المراجعة لمساعدتها على تنفيذ معايير المراجعة على نحو ثابت في كل عملية مراجعة، وبالتالي تعميم أساليب رقابة الجودة لمنشأة المراجعة ككل. بينما تطبق معايير المراجعة المتعارف عليها على عمليات المراجعة كلاً على حدة. وتتطلب المعايير المهنية من منشأة المراجعة أن تضع وتنفذ سياسات وإجراءات كافية لرقابة الجودة. إلا أن هذه المعايير تدرك أن نظام رقابة الجودة لا

<sup>1</sup> محمد علي جبران، مرجع سبق ذكره، ص 20.

<sup>2</sup> <http://www.squrra.com>, 11 : 30, 11/04/2012 .

يقدم ضمانا بإتباع معايير المراجعة المتعارف عليها في كل مراحل المراجعة، وإنما يوفر فقط تأكيدا مناسباً على إتباع معايير المراجعة.<sup>1</sup>

ولم يحدد المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين إجراءات معينة لرقابة الجودة في منشأة المحاسبة العامة. وتتوقف مثل هذه الإجراءات على جوانب مثل حجم المنشأة، عدد المكاتب التي تملكها المنشأة، وطبيعة الممارسة بداخلها. وعلى سبيل المثال: تختلف إجراءات رقابة الجودة في منشأة دولية لديها 150 مكتب عن الإجراءات في منشأة محاسبة تضم 5 أشخاص فقط يقومون بأعمال المراجعة في نشاط واحد أو اثنين. وقد عرفت لجنة معايير رقابة الجودة تسع عناصر لرقابة الجودة يجب أن تأخذ منشأة المحاسبة في الاعتبار عند وضع السياسات والإجراءات الخاصة بها. وفي مايو 1996 خفض مجلس معايير المراجعة هذه العناصر إلى خمسة ابتداء من يناير 1997. ويوضح الملحق رقم ( 02 ) العناصر الخمسة مع تقديم شرح موجز لمتطلبات كل عنصر ومثالا لإجراء الجودة الذي يحقق هذه المتطلبات.<sup>2</sup>

يجب أن تغطي السياسات والإجراءات العامة للرقابة على الجودة عدة مجالات على النحو التالي:<sup>3</sup>

1. الصفات والمهارات والتأهيل الفني للمحاسبين العاملين بالمكتب.

2. تخصيص الأفراد المحاسبين على المهام وتوجيههم والإشراف عليهم.

3. قبول العملاء الجدد والاحتفاظ بالعملاء القدامى.

4. متابعة إجراءات الرقابة على الجودة.

هذا وقد عرض المعيار رقم ( 220 ) بعنوان الرقابة على جودة عملية المراجعة أهداف وسياسات وإجراءات الرقابة على جودة أعمال المراجعة كما هو مبين في الملحق رقم (3).

**المطلب الثالث: وسائل الرقابة على أعمال المراجعة.**

**الفرع الأول: فحص النظر<sup>4</sup>**

يتم فحص النظر بواسطة منشأة محاسبة لفحص مدى التزام منشأة محاسبة أخرى بنظم رقابة الجودة الموضوعية، ويتمثل الهدف منه في تحديد والتقارير عن ما إذا كانت منشأة المحاسبة محل الفحص قد صممت

<sup>1</sup> حسين أحمد دحود، حسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره، ص 69.

<sup>2</sup> أمين السيد أحمد لطفي: دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 417.

<sup>3</sup> أمين السيد أحمد لطفي: المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 354.

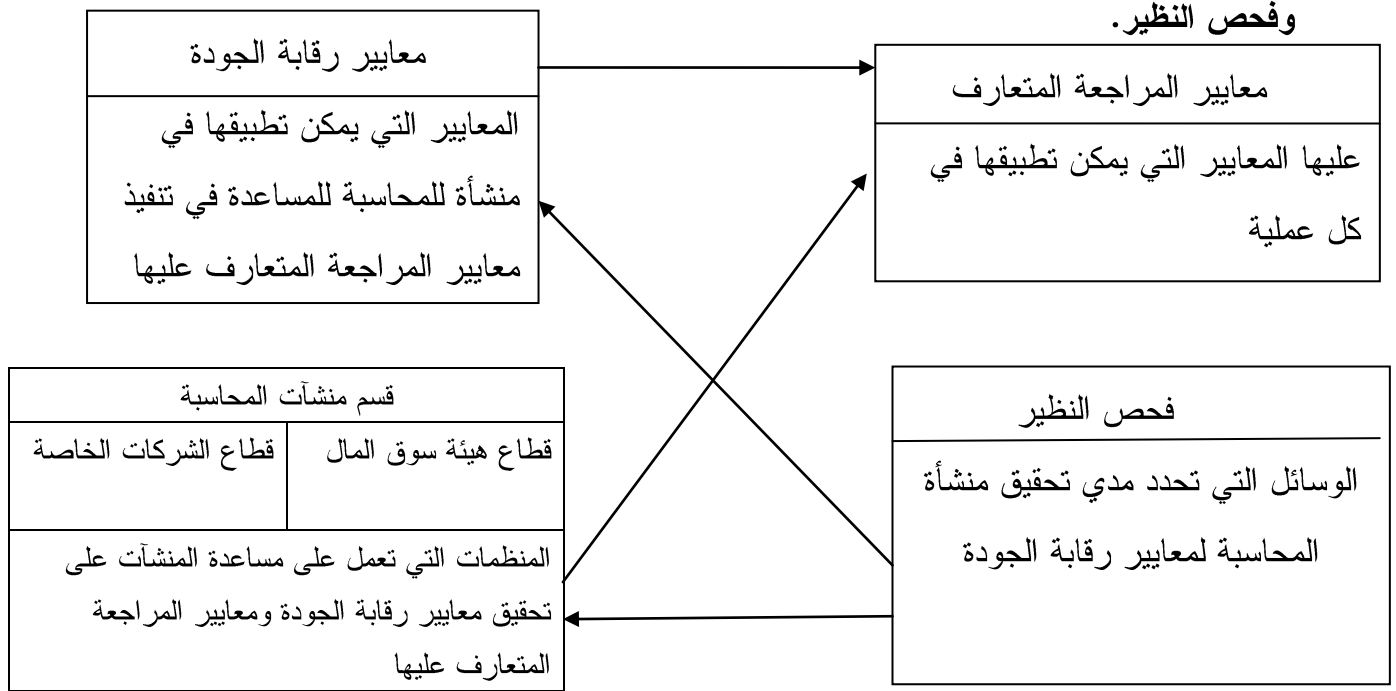
<sup>4</sup> أمين السيد أحمد لطفي: دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، مرجع سبق ذكره، ص 421.



سياسات وإجراءات لتنفيذ العناصر الخمس لرقابة الجودة وقامت بتنفيذها خلال الممارسة، وإذا لم تخضع المنشأة لفحص النظير، يفقد كل الأعضاء بها أهليتهم كأعضاء في المجتمع الأمريكي للمحاسبين. ويجب أن يتم فحص منشأة المحاسبة المنضمة لقطاع هيئة سوق المال أو لقطاع الشركات الخاصة مرة كل ثلاث سنوات على الأقل. ويتم الفحص للمنشأة المنضمة لقطاع هيئة سوق المال تحت إشراف مجلس الرقابة العام (Public Oversight Board) أما القطاع الآخر، فيتم الفحص فيه تحت إشراف مجامع المحاسبين بكل ولاية من خلال توجيه عام لمجلس فحص النظير المعهد الأمريكي للمحاسبين، وعادة يتم إجراء الفحص بواسطة منشأة محاسبة تختارها منشأة المحاسبة محل الفحص. ويمكن أن يوجد اختيار آخر يتمثل في تقديم طلب إلى المجمع الأمريكي أو مجمع المحاسبين بالولاية لإرسال فريق للفحص. وبعد إتمام الفحص يصدر الفاحص تقريره بالنتائج والتوصيات. وإذا كانت نتيجة فحص النظير مرضية، جاز للمنشأة محل الفحص أن تستمر في عضوية القطاع المسجلة به. ويوجد تقريبا 1200 منشأة في عضوية برنامج فحص النظير في قطاع هيئة سوق المال، بينما يوجد 7500 منشأة في عضوية قطاع الشركات الخاصة ويخضعون لبرنامج فحص النظير التابع للمجمع الأمريكي للمحاسبين.

ويجب أن تخضع المنشآت التي تتمتع بعضوية المجمع الأمريكي للمحاسبين التي لم تنضم إلى قطاع هيئة سوق المال أو قطاع الشركات الخاصة لبرامج فحص النظير كل ثلاث سنوات (يطلق عليه رسميا فحص الجودة). وتتمثل أهداف هذا الفحص في نفس أهداف فحص النظير للمنشآت التي تتمتع بعضوية قطاعي قسم منشآت المحاسبة، ولكن يتم ذلك في نطاق أضيق في فحص النظير الذي يتم من خلال التعامل مع نظم رقابة الجودة داخل منشأة المحاسبة، وتقوم مجامع المحاسبة بالولايات بإدارة برامج فحص النظير تحت توجيه مجلس فحص النظير بالمجمع الأمريكي للمحاسبين. ويؤدي القيام بفحص النظير إلى تحقيق منافع لكل من مهنة المحاسبة ومنشآت المحاسبة حيث يساعد ذلك منشأة المحاسبة على تحقيق معايير رقابة الجودة. ومن ناحية المهنة يتم تحسين أداء الممارسين وتنفيذ المراجعة وفق مستوى مرتفع من الجودة. ويمكن لمنشأة المحاسبة التي تخضع لفحص النظير أن تحسن من جوانب الممارسة التي تقوم بها وبالتالي تتحسن سمعتها وتتحقق فعالية المراجعة بها بما يخفض من احتمال العرض للتقاضي. وبالطبع فإن عملية فحص النظير تتكلف كثيرا، ودائما ما توجد موازنة بين التكلفة والمنفعة. ويوضح الشكل رقم (03) ملخصا للعلاقة بين معايير المراجعة المتعارف عليها، رقابة الجودة، قسم منشآت المحاسبة وفحص النظير.

الشكل رقم ( 04): العلاقة بين معايير المراجعة المتعارف عليها، رقابة الجودة، قسم منشآت المحاسبة،



**المصدر:** أمين السيد أحمد لطفي: دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص423.

يوضح الشكل السابق العلاقة التي تربط بين معايير المراجعة المتعارف عليها، ومعايير رقابة الجودة، وفحص النظرير، وكذلك قسم المنشآت المحاسبة والمتمثل في قطاع هيئة سوق المال وقطاع الشركات الخاصة وكما هو مبين فإن لفحص النظرير علاقة بمعايير رقابة الجودة وقسم المنشآت المحاسبة وهذين الأخيرين لهما علاقة بمعايير المتعارف عليها بشكل مباشر ومنه فإن لفحص النظرير علاقة غير مباشرة بمعايير المراجعة المتعارف عليها.

**الفرع الثاني: مجلس الإشراف على مكاتب المحاسبة العامة.**

أصدر الكونجرس الأمريكي قانون ساربون اكسلي ( Sarbanes Oxley) بهدف حماية المستثمرين والمصلحة العامة، وتدعيم واستعادة ثقة المجتمع بالمهنة والأسواق المالية، من خلال إصلاح الممارسات المحاسبية والمهنية وأعمال الرقابة على الشركات. واشتمل هذا القانون على العديد من القواعد المتعلقة بمهنة

المحاسبة والتي أحدثت تغييرات أساسية بالنسبة للمهنة والرقابة عليها، ومن أهم تلك التغييرات إنشاء مجلس للإشراف على مكاتب المحاسبة.<sup>1</sup>

### أولاً: الشكل القانوني للمجلس وتعيين الأعضاء

أنشئ المجلس للإشراف على مكاتب المراجعة والتي تخضع لقوانين هيئة سوق الأوراق المالية سنة 2002م، ويعد المجلس شخصية معنوية غير حكومية، ويعمل كهيئة لا تهدف للربح خاضعة لقانون (Sarbanes Oxley) تحت إشراف هيئة سوق الأوراق المالية.

يتم تشكيل المجلس من خمسة أعضاء من بين المشهورين بالنزاهة والسمعة ويكون لديهم فهم بطبيعة الإفصاح عن العمليات المالية وواجبات ومسؤوليات المراجعين فيما يتعلق بإعداد وإصدار تقارير المراجعة. كما يجب أن يكون هناك عضوين فقط من الأعضاء الخمسة حاصلين على ترخيص محاسب قانوني طبقاً لقوانين ولاية أو أكثر، على أن يكون أحدهما الرئيس واشترط لمنصب الرئيس أن يكون العضو متوقفاً عن مزاولة المهنة لمدة خمس سنوات على الأقل قبل تعيينه من قبل المجلس.

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 يشترط في أية أرباح أو يستلم أية دفعات من أي مكتب محاسبة (ماعداد 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 الفدرالي، ووزير المالية.

على أن تكون مدة الخدمة في المجلس لكل عضو خمس سنوات، ولا يحق لأي عضو بالإضافة إلى الرئيس أن يعمل بالمجلس أكثر من فترتين وإن كانت الفترتان غير متتاليتين كما أن مدة خدمة أي عضو عين بديلاً لعضو آخر هي عبارة عن باقي مدة خدمة العضو السابق، ويحق لهيئة سوق الأوراق المالية (SEC) عزل أي عضو بموجب الفقرة (1.8) (ب-3) من هذا القانون وذلك قبل انتهاء مدة خدمته.

كما تطلب القانون من هذا المجلس تقديم تقرير سنوي (يتضمن بيانات مالية مراجعة) إلى هيئة سوق الأوراق المالية، والتي بدورها تقوم بإرسال نسخة من التقرير إلى اللجنة المصرفية والمالية بمجلس الشيوخ،

<sup>1</sup> عيد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سبق ذكره، ص، ص 78، 79.

ولجنة الخدمات المالية بمجلس النواب الأمريكي، وذلك بعد ( 30 ) يوم من تأريخ وصول التقرير لهيئة سوق الأوراق المالية.

### ثانيا: واجبات المجلس: يقوم المجلس بالواجبات التالية:

1. الإشراف على مكاتب المراجعة المسجلة لديه والتي تعد تقارير المراجعة للشركات المساهمة المسجلة في سوق الأوراق المالية.
2. إصدار أو تبني معايير رقابة الجودة، ومبادئ السلوك المهني، ومعايير الاستقلال، وأية معايير أخرى تتعلق بإعداد تقارير المراجعة للشركات المساهمة والمسجلة في سوق الأوراق المالية وذلك بموجب القسم (1.3) من هذا القانون.
3. إجراء تفتيش لمكاتب المراجعة المسجلة، بموجب القسم من هذا القانون، وقواعد المجلس.
4. إجراء التحقيقات والإجراءات التأديبية المتعلقة بها، وفرض العقوبات الملائمة على مكاتب المراجعة المسجلة لديه، وعلى أي شخص ذو علاقة بها بموجب القسم (1.5) من هذا القانون.
5. 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، مما يؤدي لحماية المستثمرين والمصلحة العامة بشكل أفضل.
6. تأكيد التزام مكاتب المراجعة المسجلة لديه، وأي علاقة بها، بهذا القانون وقواعد المجلس، والمعايير المهنية، وقوانين الأوراق المالية المتعلقة بإعداد وإصدار تقارير المراجعة.

### ثالثا: شروط 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. وقد حدد المجلس بعض المتطلبات الواجب توافرها في مكاتب المراجعة كشرط للموافقة على تسجيلها:

1. الحصول على طلب التسجيل في المجلس.

2. تقديم قائمة بأسماء العملاء (الشركات المسجلة لدى هيئة سوق الأوراق المالية). والتي قام المكتب بإعداد أو إصدار تقارير مراجعة لها في السنة السابقة وكذلك اسم أي عميل يتوقع مكتب المراجعة أنه سيعد أو يصدر لها تقارير مراجعة أثناء السنة الحالية.
  3. كشف بالأتعاب السنوية التي تسلمها المكتب من كل عميل والناجمة من خدمات المراجعة والخدمات الأخرى بخلاف المراجعة.
  4. الإفصاح عن أية معلومات مالية أخرى ضخمة ذات علاقة بالسنة المالية المكتملة مؤخرًا.
  5. قائمة سياسات رقابة الجودة للمكتب، والخاصة بممارسة المراجعة والمحاسبة.<sup>1</sup>
  6. قائمة بكل المراجعين المرتبطين بالمكتب، والذين يشاركون أو يساهمون في إعداد تقارير المراجعة، مع تحديد مؤهلاتهم والرخص الحاصلين عليها. بالإضافة لعدد الرخص الحاصل عليها المكتب نفسه.
  7. الإفصاح عن أية معلومات متعلقة بالأعمال الإدارية أو أية إجراءات تأديبية معلقة ضد المكتب، أو أي شخص مرتبط بالمكتب وذات علاقة بتقارير المراجعة.
  8. تقديم نسخ من أوراق العمل المحفوظة والتي تكشف عن المخالفات المحاسبية وعن الخلافات بين العميل والمكتب والمتعلقة بتقرير المراجعة.
  9. الإفصاح عن أية معلومات أخرى متعلقة بقواعد المجلس، أو ستحددها هيئة سوق الأوراق المالية حسب الضرورة لحماية المستثمرين والمصلحة العامة.
- كما يتطلب المجلس تأكيد التزام مكتب المراجعة والمراجعين العاملين به بالمتطلبات والقواعد الموضحة سابقًا وتوفير جميع الوثائق التي قد تطلب منهم. وسيقوم المجلس بعد مرور مدة أقصاها ( 45 يوم) من تقديم طلب التسجيل للمجلس بالموافقة على الطلبات المستوفية لشروط التسجيل، وتقديم خطاب رد على طلبات الغير مستوفية لشروط التسجيل موضحا فيه المعلومات المطلوب استكمالها.
- وعلى كل مكتب مراجعة مسجل لدى المجلس تقديم تقرير سنوي للمجلس لتوضيح أية تغيرات حدثت في المعلومات المقدمة بطلب التسجيل. أو أية تغيرات في أي معلومات تم طلبها من قبل المجلس أو هيئة سوق الأوراق المالية.
- رابعا: معايير المراجعة ومعيار الرقابة على الجودة ، ومعايير الاستقلال.

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق، ص 80.

يقوم المجلس بتبني المعايير المقترحة من قبل واحدة أو أكثر من المجموعات المهنية المتعلقة بمهنة المراجعة، كما يحق للمجلس أن يقوم بتنقيحها 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 التالية الواجب على مكاتب المراجعة المسجلة لديه الالتزام بها:

1. إعداد أوراق عمل المراجعة والاحتفاظ بها وبأية معلومات متعلقة بتقرير المراجعة وبشكل تفصيلي لفترة لا تقل عن سبع سنوات لدعم الاستنتاجات المتصلة بهذا التقرير.
2. تقديم 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.
3. يجب توضيح مجال اختيار المراجع لهيكل الرقابة الداخلية والإجراءات المتعلقة بها في تقرير منفصل بهدف:<sup>1</sup>

- تحديد نتائج اختبارات المراجع لهيكل الرقابة الداخلية.
- تقييم مدى احتفاظ هيكل وإجراءات الرقابة الداخلية بالسجلات التي توفر تفاصيل معقولة وحقيقة تعكس عمليات وأصول المكتب بصورة عادلة.
- توضيح الحد الأدنى من نقاط الضعف الجوهرية لهيكل الرقابة الداخلية وأية مخالفة وجدت وفق الاختبار الذي تم.

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

1. مراقبة الأخلاقيات المهنية والاستقلال.
2. الاستشارة الداخلية مثل الأسئلة المتعلقة بالمحاسبة والمراجعة في الشركة.
3. الإشراف على عملية المراجعة.
4. التوظيف والتطوير المهني وترقية الموظفين.
5. قبول العملاء والاستمرار معهم.
6. التفتيش الداخلي.

<sup>1</sup> محمد محمد مظهر أحمد، مرجع سبق ذكره،

7. أية متطلبات أخرى للمجلس قد يتم توضيحها.

#### خامسا: التفتيش على مكاتب المراجعة المسجلة بالمجلس.

يجري المجلس تفتيش لمكاتب المراجعة لتقييم مدى التزام كل مكتب والأشخاص ذوو العلاقة بهذا المكتب والموضحين في هذا القانون بقواعد هيئة سوق الأوراق المالية، أو المعايير المهنية المرتبطة بأداء تلك المكاتب وإصدار تقارير المراجعة.<sup>1</sup>

ويكون التفتيش بالنسبة لمكاتب المراجعة التي تقدم تقارير مراجعة بانتظام لأكثر من (100) شركة سنويا، وكل ثلاث سنوات بالنسبة لمكاتب المراجعة والتي تقدم تقارير مراجعة بانتظام لأقل من (100) شركة، وقد يغير المجلس تلك المدة إذا رأى أن ذلك ضروريا وملائما لحماية المستثمرين والمصلحة العامة. أو بناء على طلب من هيئة سوق الأوراق المالية.

ومن العرض يتضح أن تأسيس مجلس الإشراف على مكاتب المحاسبة جاء لتدعيم الثقة بالرقابة التي تتم على مكاتب المراجعة ولمعالجة الانتقادات التي تعرضت لها مراجعة النظير، خصوصا أن من سيقوم بالمراجعة هو جهة محايدة ولا تخضع للمهنة كما هو الحال بالنسبة لمراجعة النظير التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، كما أن المجلس أضاف بالنسبة لعناصر الرقابة على الجودة والخاصة بالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين نشرة رقم (2) والصادرة في مارس 1996م، عنصرين جديدين الأول محدد بدقة وهو إجراء تفتيش داخلي من قبل كل مكتب مراجعة لتحديد وتقييم مدى الالتزام بمعايير الجودة والمعايير المهنية، من قبل المكتب والعاملين فيه أما الثاني فترك لما يراه المجلس مناسب وملائم.

#### المطلب الرابع: تدعيم استقلالية مراقب الحسابات.

ولكي يبدي المراقب رأيه الفني المحايد وحكمه المهني لابد له وان يتسلح أولا بالعلم والخبرة، وأن يلتزم بقواعد السلوك المهني أما في ما يتعلق بالرأي المحايد، فإن الحياد لا يمكن توفره إلا إذا توفر قدر كاف من الاستقلال، حتى يستطيع المراجع أن يبدي رأيه العلمي والمهني في ثقة تامة وبنفس مطمئنة، ودون خوف من ضرر يقع عليه أو يحدق به، لكي يكون تقريره موضع تقدير واعتبار.

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق.

أما الحياد والاستقلال الذي يتسم به مراقب الحسابات كان دائما موضع الاهتمام، ويستوجب الالتزام به وتطبيقه من قبل أي شخص يكلف بأداء مهام الرقابة المالية. وقد أصبح اليوم من مستلزمات أية مهنة يكون ممارستها وسيطا بين إدارة المنشأة وبين مستخدمي القوائم المالية. ولعل من أفضل ما صورت به هذه الوساطة المقولة الخالدة في تراثنا العربي الإسلامي بأن "فلان لا يخاف في الله لومة لائم". وفي عصرنا الحاضر أصبحت الاستقلالية -ذاتيا وموضوعيا- أحد أهم المعايير العامة التي يجب أن يتخلق بها مراقب الحسابات عند ممارسته لمهنة المراجعة.

### الفرع الأول: مفهوم الاستقلالية

جرت عدة مناقشات حول تحديد مفهوم الاستقلالية مراقب الحسابات وقد أشارت تلك المناقشات إلى أن مفهومها ينقسم إلى قسمين هما: الاستقلال الذاتي والاستقلال الموضوعي.<sup>1</sup>

#### أولا: الاستقلال الذاتي.

وهو الاستقلال في الحقيقة والذهن. ومقومات هذا الاستقلال تتعلق بذات المراجع، أي تتعلق بشخصه وتكوينه العلمي والمهني والخلقي وخبرته العملية. فالصدق والأمانة واللياقة، وأداء الواجب والإخلاص في العمل والقدرة على الاجتهاد بصورة صائبة، والمثابرة والتقصي واستكشاف الحقائق، كلها مقومات شخصية تخلق إطارا فكريا يتجسد في الاستقلال والحياد والالتزام بهما.

ولكن ليس معنى ذلك أن يترك مراقب الحسابات لأهوائه الشخصية ونزعاته الفكرية، وإنما يلتزم بأصول ومبادئ المهنة وبالقواعد العامة التي يعتمد عليها في تنفيذ واجباته.

#### ثانيا: الاستقلال الموضوعي.

وهو الاستقلال في المظهر، أي بمعنى أن يكون متحررا من أية التزامات أو مصالح مع العميل (إدارة المنشأة أو مالكيها). لهذا فإنه يجب عدم وجود أية مصالح مادية للمراقب -أو أحد أفراد أسرته- في

<sup>1</sup> حازم هاشم الألويسي: الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، الجزء الأول: المراجعة نظريا، الطبعة الأولى، الجامعة المفتوحة، طرابلس، 2003، ص121.



المنشأة التي يقوم بمراجعة عملياتها، وذلك خلال الفترة الخاضعة للمراجعة والتي سيدلي برأيه عن مدى سلامة العمليات المالية خلالها، وهذا - بطبيعة الحال - خلاف أتعابه المتفق عليها.

لذا فإنه لكي تحافظ مهنة المراجعة على دورها داخل المجتمع، يجب أن يتحقق الاستقلال الكامل للمراجع الخارجي بالاتجاهين الذاتي والموضوعي دون فصل بينهما، لأن فقدان أحدهما يضعف أو قد يلغي الاتجاه الآخر، ومن ثم الاستقلال ككل.

### الفرع الثاني: أبعاد استقلالية المراقب

يمكن تحديد ثلاثة أبعاد لاستقلالية المراقب عند قيامه بتنفيذ عملية المراجعة، ابتداء من خطوة إعداد برنامج المراجعة، ثم خلال عملية الفحص، وأخيراً عند قيامه بإعداد التقرير.

#### أولاً: الاستقلال في إعداد برنامج المراجعة.

يحتاج المراقب إلى أن يتمتع بالحرية الكاملة في تحديد إجراءات المراجعة والأشخاص القائمين بالعمل، عند إعداد برنامج المراجعة. وهذا يستتبع عدم تدخل الإدارة في استبعاد أو تعديل أي جزء من برنامج المراجعة، أو تعديل الإجراءات المحددة، أو التدخل في تسمية الأشخاص القائمين بالمراجعة.<sup>1</sup>

#### ثانياً: الاستقلال في مجال الفحص.

ويعني ذلك تحرر المراقب من أية ضغوط أو تدخل في عملية اختيار العينات والمفردات التي ستخضع لعملية الاختبار والفحص. ويتضمن هذا البعد حرية المراقب في الاطلاع على أية سجلات أو مستندات يراها ضرورية، وإجراء الجرد الفجائي للأصول الخاضعة للمراجعة، ودراسة أية مجالات للتأكد من سلامة النظام المحاسبي للمنشأة الخاضعة للمراجعة ونظام الرقابة الداخلية المطبق فيها.

<sup>1</sup> حازم هاشم الألويسي، مرجع سبق ذكره، ص 122.

ثالثاً: الاستقلال عند إعداد التقرير.

ويتمثل ذلك في عدم وجود أية تدخلات أو ضغوط من قبل إدارة المنشأة - أو أي طرف آخر - لتعديل تقرير المراجع، وذلك من خلال استبعاد أو إضافة أو تعديل أية فقرة أو عبارة يتضمنها التقرير، بقصد التأثير على إظهار الحقائق المكتشفة خلال عملية الفحص، أو التأثير على طبيعة الرأي النهائي للمراقب حول القوائم المالية المدققة.

كما دعم قانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد استقلالية مراقب الحسابات في المواد: 03 و 15 والمادة 64 كما يلي:<sup>1</sup>

- ✓ يجب على مراقب الحسابات الالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية وكذا مراقبتها وممارسة مهنته بكل استقلالية ونزاهة.
- ✓ مع مراعاة أحكام المادتين 04 و 05، يعد المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين أجهزة مهنية تكلف في إطار القانون بما يلي:<sup>2</sup>
  - السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها،
  - الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم،
  - السهر على احترام قواعد المهنة وأعرافها،
  - إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها، في أجل شهرين ( 2 ) من تاريخ إيداعها،
  - إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة،
  - إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهنة وحسن سيرها.
- ✓ لتحقيق ممارسة مهنة مراقب الحسابات بكل استقلالية فكرية وأخلاقية،... الخ

<sup>1</sup> قانون رقم (10-01)، مرجع سبق ذكره، ص-ص 4-6.

<sup>2</sup> قانون رقم (10-01)، مرجع سبق ذكره، ص، ص 11، 10.

وما يجدر بنا ذكره هو أن معايير المراجعة الدولية لم تحدد معيارا خاصا لاستقلال المراجع عند قيامه بعملية المراجعة وإنما غطت هذا الجانب بشكل غير مباشر، حيث أكدت على بعض الشروط والصفات الواجب توافرها لضمان استقلال المراقب، من هذه الصفات:<sup>1</sup>

- الاستقامة والموضوعية والاستقلال والحفاظ على أسرار عملائه.

وكانت هذه المعايير أكثر تحديدا في الحض على ضرورة توفر هذه الصفات لكل من المراجع الداخلي والمراقب الخارجي والخبير الاستشاري ومساعد المراجع.

وأخيرا ينبغي القول ما زال معيار الاستقلال محور اهتمام المهتمين بالمهنة، لما له من تأثير جوهري على كيان مهنة المراجعة، كمهنة تسعى لأن تصبح مستقلة عن الإدارة والملاك. لذا فقد سارت الاتجاهات الحديثة بشأنه نحو عدة محاور، كلها تستهدف الدفاع عن المهنة. ومن أهم هذه الاتجاهات ما يلي:

- أ. يجب أن تسعى مكاتب المراجعة الكبرى نحو تطبيق فلسفة تقسيم المكتب، ويقصد بذلك أن يخصص قسم للخدمات التصديقية، وقسم آخر للخدمات غير التصديقية، وقسم ثالث للبحوث والتدريب، ومؤدى ذلك أن أداء خدمتين أو أكثر من قسمين مختلفين لن يؤثر سلبا على الاستقلال، خاصة إذا راعينا أهمية التخصص في المهنة كاتجاه حديث.
  - ب. هناك شبه اتفاق بين المهتمين بالمهنة على أن خدمة مراجعة الحسابات، كخدمة تقليدية، تواجه سوقا تنافسية وضغوطا سالبة على الأتعاب. ومؤدى ذلك أن المكتب ينبغي أن يسعى إلى تنويع خدماته المهنية، المحلية والدولية، خاصة بعد تحرير التجارة الدولية وما تبعها من تحرير الخدمات المهنية. والمأمول من هذه المكاتب ألا تغلب سياسة تنويع خدماتها وتنمية مواردها، على التزامها بالمعايير المهنية، خاصة معيار الاستقلال.
  - ج. هناك اتجاه نحو ضرورة مراعاة مراجع الحسابات اعتبارات تطبيق مفهوم الأهمية النسبية على كل خدمة مهنية غير تقليدية يريد الدخول فيها، ومراعاة رد فعل الطرف الثالث في الخدمات التصديقية- نحو دخوله في هذه الخدمات المهنية الجديدة، خاصة رد فعل المتعاملين في سوق الأوراق المالية والمؤسسات التمويلية.
- ومؤدى مراعاته هذه الاعتبارات أن يحقق توازنا بين الحفاظ على الاستقلال كالتزام بمعيار مهني من ناحية، وتنمية عرض خدماته المهنية وعوائد المكتب، من ناحية أخرى.

<sup>1</sup> حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره، ص 182.

### خلاصة الفصل:

من خلال ما سبق نستنتج أن لجودة المراجعة أهمية كبيرة فهي تمثل إتقان العمل وهذا ما ذكر في القرآن الكريم وقد أوصى به الرسول الكريم، ثم إن هناك عدة عوامل تؤثر على جودة المراجعة الخارجية مصنفة كما يلي: عوامل مؤثرة على مكاتب المراجعة، عوامل مؤثرة على فريق المراجعة، وعوامل مؤثرة على المنشأة محل المراجعة، وفي الأخير لاحظنا أنه من أجل رفع جودة المراجعة الخارجية لابد من زيادة

كفاءة التعليم المهني للمراجع وكذلك تدعيم استقلاليته، كما أنه تم وضع معيار رقم 220 الرقابة على أعمال جودة المراجعة وقد تم وضع أسلوبين للرقابة على أعمال المراجعة والمتمثلة في فحص النظير، والمجلس الإشراف على مكاتب المحاسبة العامة.

### تمهيد:

بعد دراستنا النظرية للعموميات حول المراجعة الخارجية في الفصل الأول، وجودة المراجعة الخارجية في الفصل الثاني واستعراضنا لمختلف العوامل المؤثرة على جودة المراجعة ووسائل تحسينها، ارتأينا في الفصل التطبيقي معاينة الواقع العملي من خلال دراسة ميدانية بمكاتب ولاية جيجل، وهذا باستخدام الاستبيان كوسيلة لجمع المعلومات والبيانات وبعد ذلك قمنا بتحليلها وفق الخطة التالية:

المبحث الأول: تقديم مكاتب المراجعة لولاية جيجل.

المبحث الثاني: عرض الاستبيان.

المبحث الثالث: تحليل الاستبيان.

## المبحث الأول: تقديم مكاتب ولاية جيجل.

في هذا المبحث سوف نتطرق إلى تعريف مكاتب المراجعة لولاية وكذلك سوف تعرف على موقعها وتقديم أفراد عينة الدراسة.

### المطلب الأول: تعريف مكتب المراجعة.

هو عبارة عن مكتب يفتحه محافظ حسابات باسمه الخاص بعد حصوله على الاعتماد من المصف الجهوي للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ، يمارس من خلاله أعمال المراجعة والمحاسبة وفق ما هو منصوص عليه في القانون.

### المطلب الثاني: مقر مكاتب المراجعة.

تتوزع مكاتب المراجعة بولاية جيجل في ثلاث مدن هي التالي:

- مدينة جيجل عاصمة الولاية؛

- مدينة الطاهير؛

- مدينة الميلية.

عددها يقارب 30 مكتب على الأقل، وهي المكاتب التي وفقنا في الحصول على مكانها والتعرف على أصحابها. ولكننا اخترنا عينة بـ 10 مكاتب وهي ما يقارب الثلث من اجل الحكم عليها ثم تعميم نتائج الدراسة على باقي مكاتب الولاية. أما المكاتب التي اعتمدنا عليها في العينة فكانت من مدينتي الطاهير وجيجل وذلك للتقليل من التكلفة وضيق الوقت حيث أن وقت التبرص غير كافي للتجوال في الولاية بكل حرية فاعتمدنا أقرب المكاتب ، رغم أنه بعض المكاتب لم يستقبلوننا لانشغالاتهم الكثيرة، خاصة وأن الفترة التي خصصناها لتبرصنا كانت تتوافق مع نهاية السنة المالية أين يكون لديهم عملهم كبير.

### المطلب الثالث: التعريف بأفراد عينة الدراسة.

في هذا البنذ سوف نقوم بالحديث عن المكاتب التي أجرينا فيها الدراسة وهي كما يلي:

1) المكتب الأول: بولعروق مسعود.

أ. العنوان: الطاهير وسط ، جيجل.

- محافظ حسابات

- محاسب معتمد

ب. فريق العمل: ليس لديه فريق عمل

(2) المكتب الثاني: بوجعيط فريد.

أ. العنوان: بالقرب من محكمة الطاهير - جيجل-

- خبير محاسب معتمد.

- محافظ حسابات.

- محاسب معتمد.

- مستشار في التسيير.

ب. فريق العمل: لديه موظفة تساعده منذ عدة سنوات ما جعلها تكتسب خبرة معتبرة في هذا

المجال.

(3) المكتب الثالث: رابح السعيدي

أ. العنوان: حي 112 مسكن، الشاطئ، جيجل.

- خبير قضائي معتمد.

- محافظ حسابات.

ب. فريق العمل: لديه 4 أشخاص يعملون معه من بينهم مستشار مالي والثلاثة الآخرون جدد.

متحصلون على شهادات الليسانس في: محاسبة وجباية، والعلوم المالية. عدد سنوات الخبرة لديهم

حوالي عام ونصف إلى عامين.

(4) المكتب الرابع: شتوان محمد الصالح

أ. العنوان: شارع بوالطمين فرحات، الطاهير - ولاية جيجل-

- محافظ حسابات.

- محاسب معتمد.

- خبير قضائي معتمد.

ب. فريق العمل لديه: موظفتين لديهما حوالي عامين خبرة.



(5) المكتب الخامس: الشركة المدنية لمحافظة الحسابات - الآفاق-

أ. الشركاء: بولعسل صديق ، بلفكير حسين.

ب. العنوان: حي أيوف غرب جيجل

- الخبرة المحاسبية والضريبية.

- محافظة الحسابات.

ج. فريق العمل : لديهما عاملين.

(6) المكتب السادس: ماطي مختار.

أ. العنوان: حي الشاطئ - جيجل-

- خبير محاسب مؤهل.

- محافظ حسابات.

ب. فريق العمل : لديه موظفة.

(7) المكتب السابع: لعيني عمار.

أ. العنوان: حي المجاهدين، الطاهير، جيجل.

- محافظ حسابات.

- خبير قضائي.

ب. فريق العمل: لديه موظفتين.

(8) المكتب الثامن: سيساوي السعيد.

أ. العنوان: 07 شارع بولجاج أحمد، أولاد سويسي، الطاهير، جيجل.

- محاسب معتمد.

- محافظ حسابات.

ب. فريق العمل: لديه ثلاث موظفات ذات سنتين خبرة.

لهما شهادات ليسانس في: علوم التسيير، محاسبة وجباية.

(9) المكتب التاسع: مقراني مولود.

أ. العنوان: المطاعم بوشركة، الطاهير، جيجل.

- محاسب معتمد.

- محافظ حسابات.

ب. فريق العمل: تساعده موظفة واحدة.

10) المكتب العاشر: بوخملة محمد الصالح.

أ. العنوان: بالقرب من الحي الإداري ، جيجل.

- محافظ حسابات

- محاسب معتمد.

ب. فريق العمل: يتكون من موظفتين.

### المبحث الثاني: عرض الاستبيان.

قبل القيام بتحليل هذا الاستبيان سنقوم مبدئيا بعرضه وذلك من خلال التعرف على العينة المدروسة، والحدود الزمنية والمكانية، ثم طريقة جمع الاستبيان.

### المطلب الأول: الهدف من الاستبيان.

إن الهدف من هذا البحث هو تقييم جودة المراجعة الخارجية في مكاتب المراجعة لولاية جيجل، وهذا من خلال دراسة الالتزام بقواعد وأخلاقيات السلوك المهني، والدور الذي يلعبه مراقب الحسابات في الارتقاء بجودة المراجعة الخارجية والعوامل التي تؤثر عليها.

### المطلب الثاني: تشخيص الاستبيان.

في هذا المطلب سوف نقوم بتشخيص الاستبيان الذي قمنا بوضعه من خلال التعرف على العينة المقصودة، والحدود الزمنية والمكانية وأخيرا جمع الاستبيان.

### الفرع الأول: العينة المقصودة.

يتمثل مجتمع الدراسة في مكاتب محافظي حسابات ولاية جيجل، وتم توزيع الاستبيان بالطريقة المباشرة (من اليد إلى اليد)، صمم لأغراض هذه الدراسة على عينة من محافظي المنطقة، وهذا نظرا لقيود التكلفة والوقت، وبلغ حجم العينة 15 مكتب، وقد تم استخدام العينة العشوائية، أي أن توزيع الاستبيانات تم بطريقة عشوائية.

وقد تم استرجاع عشرة (10) منها.

#### الفرع الثاني: الحدود الزمنية والمكانية.

اشتمل الاستبيان على عينة من محافظي حسابات مدينتي جيجل والطاهير، بينما امتد هذا الاستبيان من 10 مارس حتى 7 أبريل 2012.

#### المطلب الثالث: جمع الاستبيان.

تعد خطوة جمع الاستبيان من بين أهم وأصعب الخطوات كونها ترتبط مباشرة بطبيعة النتائج المتوصل إليها من خلال هذا الاستبيان، وفضلا عن توزيع أفراد العينة على مناطق متفرقة من مكان الدراسة، وزيادة على ذلك فإن معظم من وفقنا في التوصل إليهم رفضوا التعامل معنا لضيق الوقت لديهم وكثرة مشاغلهم على حد قولهم، إشارة إلى أن المدة التي وزع فيها الاستبيان تتوافق مع نهاية السنة المالية. وقد عمدنا إلى جمع الاستبيان عن طريق الاستلام المباشر من أفراد العينة ثم بعد الحصول عليه بدأنا عملية التحليل من خلال فرز هذا الاستبيان كل على حدى.

#### المبحث الثاني: تحليل الاستبيان.

بعد تحصلنا على النتائج من استبيان قمنا بتحليلها.

#### المطلب الأول: التحليل باستخدام النسبة المئوية.

#### الفرع الأول: بالنسبة للمراجعة.

خصص هذا الجزء لبعض الأسئلة المتعلقة بالإطار العام للمراجعة الخارجية.

## 1 1 يقوم مراقب الحسابات بالتخطيط لعملية المراجعة.

الجدول رقم(03): تقييم عملية التخطيط بمكاتب الولاية.

الإجابة	التكرار	النسبة المئوية%
نعم	08	80
لا	01	10
أحيانا	01	10
المجموع	10	100

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان.

أقر أغلب المجيبين ( 80% ) أن التخطيط لعملية المراجعة أمر ضروري حيث يتمكن مراقب الحسابات من كسب الوقت بينما أقر البعض ( 10% ) أن هناك بعض الشركات التي يكون فيها التسيير ضعيف فإنه من المستحيل أن التخطيط لعملية المراجعة في هذه الحالة، وقد أعطوا مثلا بإحدى الشركات ذات المسؤولية المحدودة والتي بها أكثر من 12 شريك والأمور فيها متداخلة ، أما البعض الآخر ( 10% ) فكان رأيهم هو أن محافظ الحسابات لا بد له وأن يقوم بعملية التخطيط لأعمال المراجعة في بعض الأحيان فقط وهي عندما يكون الشؤون الداخلية للمؤسسة بأحسن ما يرام أما إذا كان التسيير داخل المؤسسة ضعيف لا يقوم بالتخطيط لعملية المراجعة.

## 1 2 مدى التزام محافظي الحسابات بالمعايير المقبولة عموما.

الجدول رقم(04): مدى التزام مراقبي الولاية بالمعايير المنفق عليها.

البيان	التكرار	النسبة المئوية%
نعم	08	80
لا	01	10
أحيانا	01	10
المجموع	10	100

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمكاتب المراجعة بولاية جيجل

أجاب معظم المراقبين ( 80%) بأنهم يقومون بالالتزام بالمعايير المتفق عليها واعتبروا ذلك بأنها قانون لا بد وان يطبق أما البعض منهم وهم ما يعادل (10%) بأنهم يقومون بتطبيق المعايير الدولية في بعض الأحيان فقط، بينما كانت نسبة (10%) من أفراد العينة ترى أنهم ليسوا مجبرون على تطبيق المعايير الدولية وأفروا بأنهم لا يطبقونها.

### 1 3 مدى التزام مراقبي الولاية بقواعد السلوك المهني.

الجدول رقم(05): تقييم الالتزام بقواعد السلوك المهني.

البيان	التكرار	النسبة المؤوية%
نعم	10	100
لا	-	00
أحيانا	-	00
المجموع	10	100

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان.

نلاحظ من خلال تحليل هذا الجدول أن الجميع وافقوا على أن الالتزام بقواعد السلوك المهني أمر واجب وحتمي، واعتبروه قانون واجب التطبيق.

### 1 4- يمتنع مراقب الحسابات عن القيام بالأعمال الممنوعة والغير أخلاقية والتي تضر بسمعة المهنة.

الجدول رقم(06): تقييم مدى الامتناع عن السلوكيات اللاأخلاقية والتي تضر المهنة.

البيان	التكرار	النسبة المؤوية%
نعم	10	100
لا	-	00
احيانا	-	00
المجموع	10	100

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمكاتب المراجعة بولاية جيجل

أجمع مراقبي ولاية جيجل على أنهم يتمتعون عن القيام بالأعمال الممنوعة والغير أخلاقية والتي تضر بسمعة المهنة والتي تخدش كرامتها واعتبروه واجب.

1-5 هل مراقب الحسابات مستقل بما يكفي لإبداء رأيه.

الجدول رقم(07): تقييم استقلالية المراقب.

البيان	التكرار	النسبة المؤوية%
نعم	09	90
لا	-	00
أحيانا	01	10
المجموع	10	100

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان

يتبين من الجدول رقم (09) أن معظم أفراد العينة يرون أن مراقب الحسابات مستقل بما يكفي لإبداء رأي فني محايد بينما البعض منهم رأوا أن مراقب الحسابات في أحيانا يعاني من بعض الضغوط والتي لا تجعله مستقل بما يكفي .

1-6- يقوم مراقب الحسابات بجدولة أعماله لمسايرة الوقت بعيدا عن ضغوط الوقت.

الجدول رقم(08): مدى قدرة المراقبين على التحكم بالوقت.

البيان	التكرار	النسبة المؤوية%
نعم	07	70
لا	-	00
أحيانا	03	30
المجموع	10	100

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان.

قام معظم المجيبين بالموافقة على أنهم يقومون على جدولة أعمالهم لمسايرة الوقت بعيدا عن ضغوط الوقت، في حين أن البعض الآخر أجابوا بأنهم يقومون بجدولة أعمالهم في بعض الوقت وليس دائما، وأعطوا مثلا. بأنه توجد بعض المؤسسات الصغيرة لا تحتاج إلى جدولة أعمالهم.

الفرع الثاني: بالنسبة لمراقب الحسابات.

في هذا الجزء سوف نتطرق إلى بعض الأسئلة التي تتعلق بالأفراد الذين يقومون بالمراجعة الخارجية

2-1- كيف يتابع مكتب المراجعة أعضاء فريق المراجعة؟

الجدول رقم(09): تقييم عملية متابعة فريق العمل.

البيان	التكرار	النسبة المؤوية%
الإشراف عليهم	05	50
المراقبة	03	30
تقديم النصائح لهم	00	00
إجابة أخرى	02	20
المجموع	10	100

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الاستبيان.

من خلال الجدول يتضح لنا أن نسبة 50% من المجيبين يعتمدون الإشراف على فريق العمل لديهم وأن نسبة 30% من المجيبين يقومون بالمراقبة أعمال فريقهم بعد أن ينتهون من الأعمال الموكلة إليهم، أما نسبة 20% منهم أجابوا بإجابات أخرى فمنهم من اعتبر أن عملية تقديم النصائح لفريق العمل هي المرحلة الأولى ثم تليها مرحلة الإشراف عليهم وفي الأخير مرحلة الرقابة على الأعمال التي يقومون بها. والبعض الآخر أجاب بأنهم يقومون بمراقبة الأشغال التي ينجزها فريق العمل ومطابقتها مع المهام المسندة إليهم.

2-2 يجب أن يكون المراقب متمكن من صناعة العميل ويكون على دراية كافية بها حتى يتمكن من مراقبة دفاتره.

**الجدول رقم(10): مدى التمكن من صناعة العميل.**

النسبة المؤوية%	التكرار	البيان
80	08	نعم
00	-	لا
20	02	أحيانا
00	-	إجابة أخرى
100	10	المجموع

**المصدر:** من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان.

كانت نسبة الموافقة على السؤال توافق 80% ففي رأيهم لا بد من أن يكون المراقب على دراية بصناعة العميل للتمكن من مراقبة الدفاتر، أما نسبة النفي فهي معدومة تماما، وهناك نسبة تقارب 20% اعتبروا أن المراقب ليس دائما ما يكون على دراية كافية بصناعة العميل ولكنه يمكن له مراقبة دفاتر العميل خاصة إذا كان لهذا العميل سمعة جيدة.

2-3- هل مراقبي الحسابات مدربون بشكل كاف للقيام بعملية المراجعة من دون مشاكل.

**الجدول رقم(11): تقييم عنصر التدريب.**

النسبة المؤوية%	التكرار	البيان
20	02	نعم
20	02	لا
30	03	إجابة أخرى
30	امتناع ثلاث مراقبين من الإجابة	ملاحظة
70	07	المجموع

**المصدر:** من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان.



## الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمكاتب المراجعة بولاية جيجل

أجاب ما يعادل 20% من المراقبين بأنهم مدربون بشكل كاف للقيام بعملية مراجعة سليمة ومن دون مشاكل وقد قام ما يعادل نفس النسبة السابقة بنفي صفة التدريب لدى مراقبي ولاية جيجل إذ أن المشاكل في رأيهم متجددة ومتنوعة وفي كل مرة تظهر مشاكل جديدة لم يسبق لمراقب الحسابات التعامل معها، أما البعض الآخر فقد اعتمد إجابات أخرى وتتمثل فيما يلي:

- اكتساب المعارف من الزملاء وتبادل الخبرات أمر هام للتعامل مع مختلف المشاكل.
- المراقبون في الولاية مدربون بشكل نسبي (ما يقرب 60%). وذلك لظهور بعض التغييرات كظهور النظام المحاسبي المالي الجديد والذي لا تزال بعض الأمور غامضة حتى الآن.
- عامل التجربة يلعب دور في هذا المجال.

امتنع ما يقارب 30% من الإجابة على السؤال.

2-4- هل صحيح أن عامل الخبرة يلعب دور في التعامل مع المشاكل المتجددة وأن المراقب القديم لديه ليونة في التعامل مع المشاكل على خلاف المراقب المبتدأ؟

الجدول رقم (12): تقييم عامل الخبرة.

البيان	التكرار	النسبة المؤوية%
صحيح	07	70
خطأ	01	10
إجابة أخرى	02	20
المجموع	10	100

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان.

من الجدول السابق يتبين أن ما يقارب 70% من أفراد العينة يوافق على أن الخبرة تلعب دورا كبيرا في التعامل مع المشاكل المتجددة وان المراقب القديم لديه ليونة في التعامل مع المشاكل أكثر من المراقب القديم، ولكن ما يقارب 10% أجابوا بخطأ معتبرين أن المراقب الجديد درس في أشهر ما تعلمه المراقب القديم في سنوات من خلال عمله الميداني، بل استرسلوا في القول أنه لا بد من التفريق بين الخبرة الايجابية والخبرة السلبية ، أما نسبة ما يقارب 20% اعتمدت إجابات أخرى وهي:

- شرط أولي.

- الخبرة تلعب دور ولكن ليس وحدها يجب أن يكون لمراقب الحسابات قدرات فردية.

## 2-5- مراقب الحسابات مسئول عن الرأي الذي يبديه.

**الجدول رقم(13): تقييم المسؤولية.**

النسبة المؤوية%	التكرار	البيان
80	08	نعم
00	-	لا
10	01	أحيانا
40	04	إجابة أخرى
100	10	المجموع

**المصدر:** من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان.

أفاد أغلب أفراد العينة أن مراقب الحسابات مسئول مسؤولية مباشرة عن الرأي الذي يبديه، بينما نسبة النفي معدومة، وأفاد البعض الآخر أنه في بعض الأحيان مراقب الحسابات ليس مسئول عن رأيه . فيما فضل البعض الآخر أعتد إجابات أخرى بالإضافة إلى الموافقة موضحة كما يلي:

- مسؤولية مباشرة.
- مسئول بموجب القانون.
- حسب المهمة التي تخول له مندوبية حسابات أو مراجعة خارجية تعاقدية.
- مسؤولية مباشرة.

## 2-6- كيفية توزيع المهام على فريق العمل.

**الجدول رقم(14): توزيع المهام.**

النسبة المؤوية%	التكرار	البيان
00	-	التأهيل العلمي
80	08	القدرات الفردية
00	-	اعتبارات أخرى
20	02	إجابة أخرى

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمكاتب المراجعة بولاية جيجل

المجموع	10	100
---------	----	-----

**المصدر:** من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان.

من خلال الجدول السابق نستخلص ما يلي:

كانت الأغلبية تتفق على أن توزيع المهام على أفراد فريق العمل على أساس القدرات الفردية. أما البقية اعتمدوا إجابات أخرى موضحة كما يلي:

- حسب التسلسل الوظيفي.

- العمل الجماعي في إطار اقتسام المعارف والخبرات المهنية وتبادل المعلومات.

2-7- على أي أساس يختار المكتب موظفيه.

**الجدول رقم (15): كيفية اختيار الموظفين في مكتب المراجعة**

البيان	التكرار	النسبة المئوية%
الشهادات المهنية	02	20
عدد سنوات الخبرة	02	20
اعتبارات أخرى+ إجابة أخرى	02	20
إجابة أخرى	04	40
المجموع	10	100

**المصدر:** من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان.

أجاب أن 20% من أفراد العينة بأنهم يقومون باختيار الموظفين في المكتب على أساس الشهادات المهنية فيما أجاب ما يعادل 20% من أفراد العينة بأنهم يختارون فريق العمل لديهم من خلال عدد سنوات الخبرة في رأيهم عامل مهم في اختيار الأفراد الذين يعملون عندهم. وهناك أيضا نفس النسبة من أفراد العينة أجابت باعتبارات أخرى مضاف إليها إجابة أخرى موضحة كما يلي:

- الاعتماد على الشهادات المهنية والتقييم التطبيقي والشفوي.

- يتم التقويم على أساس الخبرة ثم بعد ذلك الشهادة.

أما ما يقارب 40% من أفراد العينة فقد اعتمدوا إجابات أخرى موضحة كما يلي:

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمكاتب المراجعة بولاية جيجل

- الخبرة الايجابية، المسؤولية، الأخلاق الحميدة، القدرة على التعامل.
- الشهادات المهنية والقدرات الفردية.
- على أساس الشهادة العلمية والتدريب في المكتب.
- يتم الاختيار على أساس الشهادة العلمية زائد الخبرة.

### الفرع الثالث: تقييم جودة المراجعة.

بعد تحليل الجزء الخاص بالمراجعة والجزء الخاص بفريق العمل نأتي لتحليل الجزء الخاص بالجودة المراجعة في هذا الجزء.

3-1- هل يقوم مراقب الحسابات بتطبيق المعيار الدولي رقم (220): الرقابة على أعمال الجودة.

**الجدول رقم(16):** تقييم التزام المراقب بتطبيق المعيار (220).

البيان	التكرار	النسبة المؤوية%
نعم	08	80
لا	02	20
المجموع	10	100

**المصدر:** من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان.

أفاد أغلب مراقبي الحسابات أنهم يقومون بالتزامهم بالمعيار 220 الرقابة على أعمال الجودة بينما أقر بعض المراقبين أن لا يطبقون هذا المعيار في عملهم.

3-2- يهتم مراقب الحسابات بجودة المراجعة الخارجية.

**الجدول رقم (17):** الاهتمام بجودة المراجعة.

البيان	التكرار	النسبة المؤوية%
نعم	10	100
لا	-	-
المجموع	10	100

**المصدر:** من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان.

لقد كانت جميع الإجابات بنعم أي أن مراقبي ولاية جيجل يهتمون بالجودة.

### 3-3- هل لتنظيم مكتب المراجعة دور في تحقيق الجودة.

الجدول رقم(18): تقييم عامل التنظيم

البيان	التكرار	النسبة المؤوية%
نعم	09	90
لا	01	10
المجموع	10	100

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان.

أفاد أغلب المجيبين بأن عنصر التنظيم له أهمية كبيرة فهو يكسب الوقت ويساعد على وضع الملفات في مكانها وأن له دور كبير في تحقيق عملية الجودة، فيما أفاد البعض الآخر أن عملية التنظيم ليس لها دور في تحقيق جودة المراجعة الخارجية.

### 3-4- يقوم مراقب الحسابات من مراقبة الجودة من فترة لأخرى.

الجدول رقم(19): تقييم عنصر الرقابة على أعمال الجودة.

البيان	التكرار	النسبة المؤوية%
نعم	05	50
لا	-	00
أحيانا	05	50
المجموع	10	100

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان.

من خلال ما يوضحه الجدول أعلاه فإن مراقبي الحسابات يقومون بمراقب جودة المراجعة الخارجية من فترة لأخرى.

3-5- هل للقضايا المرفوعة على مكتب المراجعة أثر على جودة المراجعة.

الجدول رقم(20): تأثير القضايا المرفوعة على مكتب المراجعة على جودتها.

البيان	التكرار	النسبة المؤوية%
مؤكد	01	10
نعم	02	20
محتمل	06	60
لا	01	10
المجموع	10	100

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان.

قام 30% من أفراد العينة بالموافقة على أنه للقضايا المرفوعة على مكتب المراجعة أثر كبير على جودة المراجعة الخارجية، حيث أكد 10% من أفراد العينة المدروسة على ذلك واكتفى ما نسبته 20% منها بالإجابة بنعم.

كما نفى ما نسبته 10% من أفراد العينة ذلك ، النسبة المتبقية وهي الأكبر وتعاادل 60% فقد أجابت بمحتمل.

3-6- هل يقوم مكتب المراجعة بعمل دورات تدريبية لتحسين أداء فريق المراجعة؟

الجدول رقم(21) : تقييم عنصر التدريب.

البيان	التكرار	النسبة المؤوية%
مؤكد	-	00
نعم	06	60
محتمل	-	00
لا	04	40
المجموع	10	100

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان.

### الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمكاتب المراجعة بولاية جيجل

إن أغلب الإجابات عن هذا السؤال كانت بنعم وهذا مفاده أن مكاتب المراجعة بولاية جيجل تقوم بتدريب فريق العمل لتحسين أدائه بما يتوافق مع العصر من تطورات تكنولوجية وعلمية.

بينما بقية الإجابات ب لا وذلك نتيجة وهي بمثابة اعتراف من قبل محافظي الولاية بأنهم لا يقومون بتدريب فريق العمل الخاص بهم.

#### 3-7- هل يضع مكتب المراجعة برامج لتحسين جودة المراجعة؟

الجدول رقم(22): تقييم عنصر التطوير.

البيان	التكرار	النسبة المئوية%
مؤكد	-	00
نعم	09	90
محتمل	-	00
لا	01	10
المجموع	10	100

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان.

كانت معظم الإجابات ب نعم أي ما يعادل 90% أي أن مراقبي الحسابات يقومون ببرامج لتحسين الجودة، وأن النسبة المتبقية فقد أجابت ب لا أي أن لا تقوم بوضع برامج لتحسين جودة المراجعة الخارجية.

#### 3-8 هل لحجم مكتب المراجعة وسمعته أثرا كبيرا على جودة المراجعة؟

الجدول رقم(23): تقييم عامل الحجم.

البيان	التكرار	النسبة المئوية%
مؤكد	02	20
نعم	04	40
محتمل	02	20
لا	02	20
المجموع	10	100

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان.

### الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمكاتب المراجعة بولاية جيجل

نلاحظ من الجدول السابق فإن الإجابات كانت مختلفة ومتباينة بين أفراد العينة. إذ أن ما يقارب

20% من أفراد العينة أجابت أكدت أنه توجد علاقة طردية بين حجم المكتب وسمعته على جودة المراجعة الخارجية، بينما اكتفى ما نسبته 40% بالإجابة بنعم. كما أجاب ما يقارب النسبة 20% ب محتمل وبنفس النسبة أيضا من أفراد العينة أجابوا ب لا أي أنه لا توجد هناك علاقة بين حجم المكتب وسمعته وجودة المراجعة الخارجية.

#### 3-9- هل لعنصر الحياد والاستقلال أثر على جودة المراجعة؟

الجدول رقم(24): تقييم عامل الحياد والاستقلال.

البيان	التكرار	النسبة المؤوية%
مؤكد	06	60
نعم	01	10
محتمل	03	30
لا	-	00
المجموع	10	100

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان.

لقد أفاد معظم المجيبين بأن لعنصر الحياد والاستقلال أثر على جودة المراجعة الخارجية، حيث 60% منهم أكدوا ذلك و10% أكتفوا بنعم، أما البقية فقد أجابوا بمحتمل.

#### 3 10 - هل لدرجة اختيار العاملين في مكتب المراجعة أثر على جودة عملية المراجعة؟

الجدول رقم(25): تقييم عامل الاختيار.

البيان	التكرار	النسبة المؤوية%
مؤكد	-	00
نعم	09	90
محتمل	-	00
لا	01	10
المجموع	10	100

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان.



## الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمكاتب المراجعة بولاية جيجل

من الجدول السابق يتضح لنا أن أغلب أفراد العينة قاموا ( 90%) بالإجابة بنعم أي أن لدرجة اختيار العاملين في مكتب المراجعة أثر على جودة المراجعة الخارجية. بينما ما تبقى من أفراد هذه العينة فقد أجابوا ب لا أي أنه لا توجد أية علاقة بين درجة اختيار العاملين في المكتب وجودة المراجعة الخارجية.

### المطلب الثاني: تحليل الاستبيان باستعمال الوسط الحسابي.

في تحليل هذا الاستبيان نعتمد على سلم ليكارت الثلاثي، نقوم بإدخال الأوزان في الجدول كما يلي:

- لا (1)،

- أحيانا (2)،

- نعم (3). ثم نحسب الوسط الحسابي.

درجة الموافقة

من 1 إلى 1.66 غير موافق

من 1.67 إلى 2.33 محايد

من 2.34 إلى 3 موافق

ويلاحظ أن طول الفترة المستخدمة هنا هي (2/3) أي حوالي 0.66 وقد حسبت طول الفترة على أساس أن الأرقام الثلاثة 1 و2 و3 قد حصرت فيما بينها مسافتان

الفرع الأول: بالنسبة للمراجعة.

الجدول رقم(26): تحليل الجزء الأول عن طريق الوسط الحسابي.

الأسئلة	الوسيط الحسابي	الانحراف المعياري
1	2.7	0.81
2	2.7	0.81
3	3	0
4	3	0
5	2.9	0.3
6	2.7	0.33

**المصدر:** من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان.

أولاً: شرح الوسط الحسابي: كما نلاحظ من الجدول السابق أن الوسط الحسابي للسؤال الأول، والمتعلق بالتخطيط لعملية المراجعة يقترب من 3 وبذلك فهو يقترب من الإجابة نعم، أي أن معظم مراقبي الحسابات يقومون بالتخطيط لعملية المراجعة. وكذلك هو الحال بالنسبة للإجابة على السؤال الثاني، والمتعلق بالالتزام بمعايير المراجعة المتفق عليها، فهو يقترب من 3 أي الإجابة نعم، وبذلك نقول أن مراقبي الحسابات في ولاية جيجل يلتزمون بمعايير المراجعة الدولية المتفق عليها. أما فيما يخص الإجابة رقم 3 ورقم 4 فكان الوسط الحسابي يشير إلى 3 وبذلك فإن مراقبي الحسابات في ولاية جيجل يلتزمون بقواعد السلوك المهني كما أنهم يمتنعون عن القيام بالأعمال الممنوعة والغير الأخلاقية والتي تضر بسمعة المهنة. وبالنسبة للسؤال الخامس فالوسط يقترب من 3 وبذلك يكون المراقب مستقل عند إعداده التقرير. وكذلك هو الحال بالنسبة للإجابة على السؤال الأخير يقترب الوسط الحسابي من 3 وبذلك نستنتج أن مراقبي الحسابات يقوم بجدولة أعماله عند القيام بعملية المراجعة.

ثانياً: شرح الانحراف المعياري: الانحراف المعياري للأسئلة صغير و يقترب من الوسط الحسابي الذي يوافقه والخاص بكل سؤال وبذلك فإن الإجابات متجمعة ومنه فإن إجابات محافظي الحسابات لولاية جيجل متقاربة.

الفرع الثاني: بالنسبة للمراقب الحسابات.

نقوم بإلغاء الأسئلة التالية:

السؤال الأول والسادس والسابع لعدم توافقها مع سلم ليكارت الثلاثي.

**الجدول رقم(27): تحليل الجزء الثاني عن طريق الوسيط الحسابي.**

الإجابات	الوسيط الحسابي	الانحراف المعياري
2	3	0.45
3	2	0.63
4	2.2	0.77
5	2.6	0.45

**المصدر:** من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان.

### أولاً: شرح الوسط الحسابي

من الجدول السابق يتضح أن الوسط الحسابي للإجابة على السؤال الثاني فيشير إلى 3 وبذلك فإن مراقب الحسابات لابد من أن يكون مطلع على صناعة العميل من أجل التمكن من مراقبة دفاتره. أما بالنسبة للسؤال الثالث فإن الوسط الحسابي يشير إلى 2 وذلك يعني أن مراقبي الحسابات في بعض الأحيان مدربون بما يكفي للقيام بمراجعة من دون مشاكل. أما بالنسبة للإجابة على السؤال الرابع فالمتوسط الحسابي يقترب من 2 أي أنه في بعض الأحيان تلعب الخبرة دوراً كبيراً في التعامل مع المشاكل المتجددة إذ أنه يمكن للمراقب الجديد أن يتفوق على المراقب القديم في بعض الأمور مثلاً عندما يكون المراقب الجديد قد درس ما تعلمه المراقب القديم خلال سنوات ولديه قدرات فردية لا بأس بها.

أما بالنسبة للسؤال الخامس فالوسط الحسابي يقترب من 3 وهذا يعني أن مراقب الحسابات مسئول على الرأي الذي يبديه.

**ثانياً: شرح الانحراف المعياري:** الانحراف المعياري للأسئلة صغیر ويقترّب من الوسط الحسابي الذي يوافقّه والخاص بكل سؤال وبذلك مما يعني الإجابات متجمعة ومتقاربة وغير متشتة.

### الفرع الثالث: بالنسبة لجودة المراجعة.

نقوم بوضع مؤكد ونعم في نفس الرتبة ونرمز لها بالرمز (3).

الجدول رقم(28): تحليل الجزء الثالث عن طرق الوسيط الحسابي.

الأسئلة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	2.6	0.8
2	3	0
3	2.8	0.6
4	2.5	0.5
5	2.2	0.6
6	2.2	0.98
7	2.8	0.6
8	2.4	0.9
9	2.7	0.46
10	2.8	0.6

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان.

**أولاً: شرح باستخدام الوسط الحسابي.**

من الجدول السابق نستنتج ما يلي:

- الوسط الحسابي للسؤالين الأول والثاني وكذلك الثالث يقترب من 3 أي أن مراقبي الحسابات في ولاية جيجل يهتمون بجودة المراجعة ويطبقون المعيار الدولي رقم 220 الرقابة على أعمال الجودة.
- الوسط الحسابي للسؤال الرابع يساوي 2.5 وبذلك فإن مراقبي الحسابات في ولاية جيجل يقومون بمراقبة الجودة من فترة لأخرى أي أحيانا ما يقومون بمراقبتها.
- الوسط الحسابي للسؤالين الخامس والسادس يقترب من 2 وبذلك فإنه أحيانا ما تؤثر القضايا المرفوعة على مكاتب المراجعة على جودتها، وان مكاتب المراجعة تعمل دورات تدريبية لتحسين أداء فريق المراجعة.
- الوسط الحسابي للسؤال الثامن يقترب من 2 أي أن هناك احتمال تأثير حجم وسمعة مكتب المراجعة على جودتها.

- أما فيما يخص الوسط الحسابي للأسئلة التالية: السابع والتاسع والعاشر فإنه يقترب من 3 وبذلك فإن:
- مكتب المراجعة يضع برامج لتحسين جودة المراجعة الخارجية.
- لعنصر الحياد والاستقلال أثر على جودة المراجعة.
- لدرجة اختيار العاملين في مكتب المراجعة أثر على جودة المراجعة.

**ثانياً: شرح الانحراف المعياري:** من خلال الجدول السابق نستنتج الانحراف المعياري للأسئلة صغير ويقترب من الوسط الحسابي الذي يوافقه والخاص بكل سؤال وبذلك فإن الإجابات متجمعة ومتقاربة عند الوسط الحسابي وبالتالي فإن إجابات محافظي حسابات ولاية جيجل كانت متمركزة عند نقطة محددة هي الوسط الحسابي .

### خلاصة الفصل:

من خلال ما سبق نخلص إلى أن مكاتب المراجعة في ولاية جيجل يهتمون بجودة المراجعة الخارجية وأنهم يبذلون ما في وسعهم للحصول على مراجعة ذات جودة عالية بالرغم من المشاكل التي تواجههم. فكل مكتب يسعى إلى اكتساب سمعة رفيعة من خلال العمل الذي يقوم به. كما أنهم يعملون عمل جماعي ويتبادلون الخبرات والمعارف فيما بينهم، ويطلعون بشكل مستمر على كل المستجدات سواء المتعلقة بالعلوم أو بالتكنولوجيا الحديثة.

### الخلاصة:

إن المراجعة الخارجية مهنة صعبة وحساسة للغاية، وإن أي خطأ صغير قد يضر بأحد أطراف العملية على الأقل، ولتفادي الوقوع في الأخطاء أو للحد منها يجب أن يكون القائم على العملية شخص محترف، مدرب ومؤهل ومستقل قادر على التعامل مع الوقائع واكتشاف الحقائق.

وللحد من الأزمات أصبح من الضروري الحديث عن جودة المراجعة الخارجية، ولتحقيق هذه الأخيرة أهمية بالغة، والمتمثلة في انجاز العملية على أكمل وجه، عدم تضليل مستخدمي القوائم المالية، إعطاء الشركاء والمساهمين صورة صادقة على وضعية الشركة، وقد أعارتها الجمعيات المهنية الكثير من الدراسة وقد تم وضع معايير الرقابة على جودة المراجعة الخارجية من خلال وضع سياسات وإجراءات تمكن من الرقابة عليها.

### نتائج الدراسة:

وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات موضحة كما يلي:

1. مهنة التدقيق مهنة صعبة للغاية ومحفوفة بالمخاطر ولا يمكن لأي شخص القيام بها ولا بد من توافر بعض الشروط في القائم بها، كما تتحكم فيها مجموعة من القوانين والمعايير والقواعد التي تحدد أخلاق الشخص الذي يقوم بالعملية، وهذا ما ينفي الفرض الأول.
2. جودة المراجعة هي أن يتقن مراقب الحسابات عملية المراجعة من أول محاولة وقد أوصى الله ورسوله بإتقان العمل وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.
3. توجد عدة عوامل تؤثر على جودة المراجعة الخارجية وهذا ما ينفي الفرض الثالث ونذكر منها:
  - حجم وسمعة المكتب.
  - عدد سنوات الخبرة.
  - المعرفة بجميع المجالات وخاصة صناعة العميل.
  - تجنب ضغوط الوقت وتنظيمه.
  - الاستقلال والحياد.

4. توجد برامج تساعد على تحسين الجودة كما يوجد أيضا بعض المعايير لتحسين جودة المراجعة الخارجية وكذلك لابد من التدريب المتواصل والتعلم على التكنولوجيا الحديثة وغيرها العلوم الأخرى وهذا ما أثبت صحة الفرضية الرابعة.

يصادف مهنة المراجعة في ولاية جيجل بعض المشاكل وهذا ما جعل منها مهنة صعبة نذكر بعضها كما يلي:

- أي خطأ من مراقب الحسابات قد يكلفه حريته أو توقيفه عن العمل لمدة معينة أو يفقده أمواله.
- تغيير النظام المحاسبي صعب من عمل مراقبي الحسابات في الولاية لوجود بعض الثغرات فيه.
- نقص الوعي لدى السكان في الولاية صعب على المراقبين عملهم فمعظم الزبائن يحظرون أوراقهم ناقصة.
- نقص المؤسسات الكبيرة في الولاية مما جعل معظم مراقبي الحسابات يقومون بأعمال المحاسبة بدلا من المراجعة وان عمليات المراجعة التي يقومون بها أغلبها خارج الولاية وبهذا يجدون أنفسهم مضطرون لكثرة التنقل.

### التوصيات والاقتراحات

رغم كل هذه العراقيل فإن مراقبي الحسابات في الولاية يسعون جاهدين للقيام بعملية المراجعة على أكمل وجه ممكن بكل الوسائل المتاحة لديهم مع أنها لا تكفي، لذلك ارتأينا وضع بعض التوصيات والاقتراحات والممثلة فيما يلي:

1. عند القيام بمهمة مراجعة خارجية يجب التأكد من أن هناك رقابة داخلية قوية على مستوى المؤسسة (العميل) وهاته الرقابة تركز على المبادئ الأساسية التالية:
  - ✓ فصل المهام.
  - ✓ تحديد المهام.
  - ✓ التسجيل السليم للعمليات المحاسبية حين وقوعها.
  - ✓ الحماية المادية والقانونية لممتلكات المؤسسة.
2. هناك بعض الضغوط التي تواجه محافظ الحسابات ولكن على هذا المراقب أن يعرف كيف يتخطى ذلك والتحرر من هذه الضغوط بذكاء.
3. للحصول على مراجعة ذات جودة لابد من الحرص على النقاط التالية:



- ✓ العمل الجيد.
  - ✓ النظام.
  - ✓ عدم القيام بأي عمل دون قانون.
  - ✓ العمل على اكتساب الخبرة والمعارف من الآخرين (الزملاء في المهنة).
4. ضرورة إجراء تـربصات دورية لتحسين أداء الأفراد.
5. ليقوم مراقب الحسابات بعمله على أحسن وجه لا بد أن تكون له تكوين وخبرة ليس في المحاسبة فقط بل في جميع الاختصاصات المعمول بها في المؤسسة. صحيح نجد في هيئة المحاسبة أكثر المعلومات مع النظر للمصالح الأخرى ولكن بعض المعلومات ذات أهمية قد تكون في المصالح المعينة وليس في المحاسبة لترجمتها واستغلالها لا بد أن تكون لمراقب الحسابات الخارجية تكوين كافي لفهمها.
6. انه لمن الضروري أن يكون محافظ الحسابات ملم بمختلف الجوانب الأخرى الموجودة في المؤسسة على غرار المحاسبة، مع اعتماد جانب الخبرة فهو عنصر ضروري جدا للقيام بالمراجعة على اكمل وجه.

## قائمة المراجع:

أ. المصادر:

1. القرآن الكريم.

2. السنة النبوية.

ب. الكتب:

1. أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي: مراجعة الحسابات المتقدمة - الإطار النظري والإجراءات العملية، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
2. السيد سرايا محمد: أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، الجزائر، 2003.
3. السيد أحمد لطفي أمين: المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
4. السيد أحمد لطفي أمين: دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
5. السيد أحمد لطفي أمين: المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
6. العجارمة تيسير: التسويق المصرفي، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.
7. ألفين أرنيز، جيمس لوبك: المراجعة مدخل متكامل، ترجمة: محمد محمد عبد القادر الديسبي، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2002.
8. القاضي حسين، حمدان مأمون: نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار الثقافة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
9. التوهامي محمد طواهر، صديقي مسعود: المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
10. الصحن عبد الفتاح، كامل سمير، ناجي محمود درويش: المراجعة الخارجية (موضوعات متخصصة)، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2005.
11. أمين عبد الله خالد، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
12. بوتن محمد: المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

13. حازم هاشم الأوسى: الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، الجزء الأول، المراجعة نظرياً، الطبعة الأولى، الجامعة المفتوحة، طرابلس، 2003.
14. حلمي جمعة أحمد: المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.
15. يونس زين، عوادي مصطفى: المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية، مكتبة بن موسى السعيد للنشر والتوزيع، الوادي، الجزائر، 2010-2011.
16. محمد الكفراوي عوف: بحوث الاقتصاد الإسلامي، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
17. محمد نور أحمد، أحمد عبيد حسين وآخرون: دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
18. نصر علي عبد الوهاب، السيد شحاتة شحاتة: قواعد أخلاقيات وسلوكيات المهنة المحاسبية والمراجعة في مواجهة الأزمات المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009.
19. نصر علي عبد الوهاب، السيد شحاتة شحاتة: مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية الدولية المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006-2007.
20. نصر علي عبد الوهاب، شحاتة شحاتة: مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق المال والتجارة الإلكترونية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
21. نصر علي عبد الوهاب: موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقاً لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
22. سلامة محمود رأفت و يوسف كلبونة أحمد و محمد زريقات عمر: علم تدقيق الحسابات النظري، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2011.
23. سمير الصبان محمد، نصر علي عبد الوهاب: المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، القاهرة، 2002.
24. سمير الصبان محمد، الصحن عبد الفتاح، علي حسن شريفة، أسس المراجعة-الأسس العلمية والعملية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
25. عبد الله الواردات خلف، التدقيق بين النظرية والتطبيق: وفقاً للمعايير التدقيق الدولي الداخلي، مؤسسة الوراق للنشر، الأردن، 2006.
26. عثمان ردينة يوسف: التسويق الصحي والاجتماعي، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
27. على القباني ثناء: المراجعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2007.
28. فلاح مطارنة غسان: تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.

## ج. المذكرات:

1. السرديوك فاتح: دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية-دراسة حالة الشركة الجزائرية للألمنيوم بالمسيلة، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، فرع إدارة الأعمال، تخصص علوم تجارية، المسيلة، الجزائر، 2004. منشورة على الموقع التالي:  
<http://www.univ-msila.dz/fr/multimedia/upload/File.pdf>

2. سليمان قاسم الأهدل عبد السلام: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية-دراسة نظرية مقارنة-، بحث مقدم لنيل درجة الماجستير، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة أسيوط، اليمن، 2008. منشورة على الموقع التالي:  
[http://www.4shared.com/office/cMeg-1TC/\\_\\_\\_\\_\\_.html](http://www.4shared.com/office/cMeg-1TC/_____.html)

## ج- القووانين:

1. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، القانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق لـ 29 يونيو سنة 2010، يتعلق بمهن خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42.

## د- المؤتمرات:

1. عبد الباري مشعل: التحديات و المعوقات التي تواجه الحوكمة في المؤسسات المالية الإسلامية، مؤتمر الهيئات الشرعية التاسع، البحرين، عبر الموقع:

<http://www.aawsat.com/details.asp?sections=58&acticle=575926&issueno=11536>

2. علي جبران محمد: العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن، الندوة الثاني عشر، لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون، قسم المحاسبة، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، الرياض، 18 و 14 ماي 2010. منشورة على الموقع التالي:

[http://www.4shared.com/office/cMeg-1TC/\\_\\_\\_\\_\\_.html](http://www.4shared.com/office/cMeg-1TC/_____.html)

## ه- البحوث :

1. حوري زينب : بحث بعنوان التدقيق بين الماضي والحاضر، جامعة منتوري، قسنطينة، المتاح على الموقع التالي:

[bensaidamine.yolasite.com/resources/.../16.pdf](http://bensaidamine.yolasite.com/resources/.../16.pdf)

## و- المواقع الإلكترونية:

1. حسن حسن شحاتة : الأحكام الفقهية والأسس المحاسبية لزكاة الأسهم والسندات وأذونات الخزانه، عبر الموقع:

<http://www.kantakji.com/Fiqh/Files/accountancy/030511.doc>

2. عصام عبد الهادي ابو النصر: التوجيه الإسلامي للمراجعة كأداة لتفعيل دور المراجع و دعم ومصداقية التقارير المالية، عبر الموقع:

<http://www.kantakji.com/Fiqh/Files/accountancy/E203.pdf>

2. [www.kantakji.com/Fiqh/Files/Banks/610.doc](http://www.kantakji.com/Fiqh/Files/Banks/610.doc)

3. مقال بعنوان: فروض ومبادئ تدقيق الحسابات، المتاح على الموقع الإلكتروني التالي:

<http://www.aazs.net/t2981-topic>

4. مقال بعنوان: مفهوم الجودة وتعريفها، المتاح على الموقع التالي:

[http://moniem\\_maktaba.ahlamontada.net/t147-topic](http://moniem_maktaba.ahlamontada.net/t147-topic)

5. رضوان، مقال بعنوان مفهوم الجودة في الإسلام، المتاح على الموقع التالي:

[http://islamfin.go\\_forum.net/t718-topic](http://islamfin.go_forum.net/t718-topic)

6. ابن سينا: مقال بعنوان: مفهوم الجودة، متاح على الموقع التالي:

<http://meegy.ahlamontada.com/t455-topic>

7. محمد محمد مظهر أحمد : تقييم جودة أعمال المراجعة والتدقيق في دولة قطر-دراسة نظرية مقارنة ، قطر، سنة 2009، المتاح على الموقع التالي:

[http://www.alukah.net/BOOK\\_1517/BOOKFile/qatar.rar](http://www.alukah.net/BOOK_1517/BOOKFile/qatar.rar)

8. <http://www.squrra.com>

قائمة الأشكال:

الرقم	اسم الشكل	الصفحة
01	المعايير المتعارف عليها	24
02	ميثاق السلوك المهني	38
03	عناصر الرقابة الداخلية.	71
04	العلاقة بين معايير المراجعة المتعارف عليها، رقابة الجودة، قسم منشآت المحاسبية، وفحص النظير.	79

## قائمة الجداول

الرقم	إسم الجدول	الصفحة
01	التطور التاريخي للمراجعة	10
02	أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية والخارجية	22
03	تقييم عملية التخطيط بمكاتب الولاية	96
04	مدى التزام مراقبي الولاية بالمعايير المتفق عليها	96
05	تقييم الالتزام بقواعد السلوك المهني	97
06	تقييم مدى الامتناع عن السلوكيات اللاأخلاقية والتي تضر المهنة	97
07	تقييم استقلالية المراقب	98
08	مدى قدرة المراقبين على التحكم بالوقت	98
09	تقييم عملية متابعة فريق العمل	99
10	مدى التمكن من صناعة العميل.	99
11	تقييم عنصر التدريب.	100
12	تقييم عامل الخبرة	101
13	تقييم المسؤولية	101
14	توزيع المهام	102
15	كيفية اختيار الموظفين في مكتب المراجعة	103
16	تقييم التزام المراقب بتطبيق المعيار (220).	104
17	الاهتمام بجودة المراجعة	104
18	تقييم عامل التنظيم	105
19	تقييم عنصر الرقابة على أعمال الجودة	105
20	تأثير القضايا المرفوعة على مكتب المراجعة على جودتها.	106
21	تقييم عنصر التدريب	106
22	تقييم عنصر التطوير	107
23	تقييم عامل الحجم	107
24	تقييم عامل الحياد والاستقلال	108
25	تقييم عامل الاختيار	108
26	تحليل الجزء الأول عن طريق الوسط الحسابي والانحراف المعياري	109
27	تحليل الجزء الثاني عن طريق الوسيط الحسابي والانحراف المعياري	110
28	تحليل الجزء الثالث عن طريق الوسيط الحسابي والانحراف المعياري	111

قائمة الملاحق:

الرقم	اسم الملحق
01	العناصر الخمس لرقابة الجودة
02	أهداف وسياسات واجراءات الرقابة على أعمال الجودة
03	الاستبيان



آية قرآنية

إهداء

تشكر و عرفان

الملخص

مقدمة عامة.....أ-ز

## الفصل الأول: عموميات حول مراجعة الحسابات

تمهيد.....2

المبحث الأول: ماهية مراجعة

الحسابات.....3

المطلب الأول: مفهوم مراجعة

الحسابات.....3

المطلب الثاني: التطور التاريخي لمراجعة

الحسابات.....5

الفرع الأول: التدقيق في العصور القديمة

والوسطى.....5

الفرع الثاني: التدقيق في العصر التجاري وعقب الثورة

الصناعية.....6

الفرع الثالث: التدقيق في العهد

الإسلامي.....7

المطلب الثالث: فروض المراجعة ومبادئها

وأهدافها.....11

الفرع الأول: فروض

11.....المراجعة.

الفرع الثاني: مبادئ

13.....المراجعة.

الفرع الثالث: أهداف

15.....المراجعة.

المطلب الرابع: أنواع

16.....المراجعة.

الفرع الأول: من حيث نطاق عملية

16.....المراجعة.

الفرع الثاني: من زاوية الإلزام

17.....القانوني.

الفرع الثالث: من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية

17.....المراجعة.

الفرع الرابع: من حيث درجة الشمول ومدى المسؤولية في

19.....التنفيذ.

الفرع الخامس: من زاوية الجهة التي تقوم

20.....بالمراجعة.

المطلب الخامس: معايير المراجعة المتعارف

23.....عليها.

الفرع الأول: المعايير العامة (المقبولة قبولا

24.....عاما).

الفرع الثاني: المعايير المتعلقة بالعمل

27.....الميداني.

الفرع الثالث: معايير

التقرير.....28

المبحث الثاني: الإطار القانوني

للمراجعة.....28

المطلب الأول: تعريف مراقب

الحسابات.....28

المطلب الثاني: مهام محافظ الحسابات.....29

المطلب الثالث: شروط تعيين مراقب

الحسابات.....32

المطلب الرابع: شروط ممارسة مهنة مراقب الحسابات والمسؤوليات الناتجة

عنها.....33

الفرع الأول: شروط ممارسة مهنة مراقب

الحسابات.....33

الفرع الثاني: مسؤوليات مراقبي

الحسابات.....35

المبحث الثالث: سلوكيات وأخلاقيات المهنة.....36

المطلب الأول: السلوك

المهني.....36

الفرع الأول: أهداف قواعد السلوك

المهني.....36

الفرع الثاني: ميثاق السلوك

المهني.....37

المطلب الثاني: السلوك الأخلاقي.....38

الفرع الأول: مفهوم أخلاقيات

المهنة.....39

الفرع الثاني: المبادئ الأساسية والتهديدات والاجراءات

الوقائية.....41

المطلب الثالث: بعض الأعمال الممنوعة والمضرة

بالمهنة.....43

الفرع الأول: الأعمال المخلة بكرامة

المهنة.....44

الفرع الثاني: الاعلان ووسائل اجتداب

العميل.....44

الفرع الثالث:

العمولات.....44

الفرع الرابع: الوظائف

المتعارضة.....44

الفرع الخامس: الشكل القانوني للمكتب.....-44

45

خلاصة.....46

المراجعة

جودة

الفصل الثاني:

الخارجية.....47

تمهيد.....48

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الجودة المهنية.....49

المطلب الأول: مفهوم الجودة.....49

الفرع الأول: تعريف

الجودة.....49

الفرع الثاني مفهوم الجودة في

الإسلام.....50

المطلب الثاني: مفهوم الجودة المهنية

للمراجعة.....52

الفرع الأول: تعريف جودة

المراجعة.....52

الفرع الثاني: أهمية جودة المراجعة.....-53

57

المطلب الثالث: الخصائص المحددة لجودة

المراجعة.....58

المبحث الثاني: العوامل المؤثرة على الجودة المهنية

للمراجعة.....61

المطلب الأول: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمرتبطة بمكتب

المراجعة.....61

الفرع الأول: مدى التزام مكتب المراجعة بالمعايير

المهنة.....61

الفرع الثاني: درجة كفاءة إجراءات تعيين المراجعين للعمل بمكاتب

المراجعة.....61

الفرع الثالث: مدى كفاءة إجراءات اختيار العملاء أو استمرار تقديم الخدمة

لهم.....62

الفرع الرابع: مدى كفاءة تخصيص الأفراد على

المهام.....63

الفرع الخامس: درجة هيكلية عملية

المراجعة.....63

الفرع السادس: قيود

الوقت.....64

الفرع السابع: التطوير

المهني.....64

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمتعلقة بفريق

العمل.....65

الفرع الأول: استقلال مراقب

الحسابات.....65 الفرع الثاني: درجة خبرة

مراقب الحسابات.....66 الفرع الثالث: مدى

متابعة المراجعين العاملين بمكتب المراجعة.....67

الفرع الرابع: مدى كفاءة أداء العمل

الميداني.....68

محل رشأة

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمتعلقة بالم

المراجعة.....68

**المبحث الثالث: وسائل تحسين جودة**

**المراجعة.....73**

المطلب الأول: تطوير التأهيل العلمي والعملية

للمراجع.....73

المطلب الثاني: مع ظل الرقابة على جودة

المراجعة.....76

المطلب الثالث: أساليب الرقابة على جودة

المراجعة.....78

الفرع الأول: فحص

النظير.....78

الفرع الثاني: مجلس الإشراف على مكاتب المحاسبة

العامة.....80

المطلب الرابع: تدعيم استقلالية

المراجع.....85

الفرع الأول: مفهوم

الاستقلالية.....85

الفرع الثاني: أبعاد استقلالية

المراقب.....86

الخلاصة.....90

لولاية

الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمكاتب المراجعة

جيجل.....91

تمهيد.....92

المبحث الأول: تقديم مكاتب المراجعة

بالولاية.....93

المطلب الأول: تعريف مكتب

المراجعة.....93

المطلب الثاني: مقر المكاتب.....93

المطلب الثالث: التعريف بأفراد

العينة.....93

## المبحث الثاني: عرض

96.....الاستبيان

96.....المطلب الأول: هدف الاستبيان

96.....المطلب الثاني: تشخيص الاستبيان

الفرع الأول: العينة

96.....المقصودة

الفرع الثاني: الحدود الزمانية

96.....والمكانية

97.....المطلب الثالث: جمع الاستبيان

97.....المبحث الثالث: تحليل الاستبيان

97 .....المطلب الأول: تحليل الاستبيان

الفرع الأول: بالنسبة

97.....للمراجعة

الفرع الثاني: بالنسبة لمراقب

100.....الحسابات

الفرع الثالث: بالنسبة لجودة المراجعة

106.....الخارجية

المطلب الثاني: التحليل باستعمال الوسط والانحراف

111.....المعياري

الفرع الأول: بالنسبة

111.....للمراجعة

الفرع الثاني: بالنسبة لمراقب

112.....الحسابات



الفرع الثالث: بالنسبة لجودة المراجعة

الخارجية.....114

116.....خلاصة الفصل

117.....الخاتمة العامة

قائمة المراجع

قائمة الأشكال

قائمة الجداول

قائمة الملاحق

الفهرس

الملاحق

**الجدول (01): العناصر الخمس لرقابة الجودة.**

العنصر	ملخص المتطلبات	مثال للإجراء
الحياد، الأمانة، الموضوعية	يجب أن يتوافر في كافة الأفراد الذين ينفذون عملية المراجعة الحياد في الواقع وفي الظاهر، ويجب أن يقوموا بأداء كافة المسؤوليات المهنية على نحو أمين وموضوعي.	يجب أن يجيب كل شريك وكل عضو في فريق المراجعة عن قائمة استقصاء سنويًا. وتشمل هذه القائمة عناصر مثل الامتلاك الأسهم وعضوية مجالس الإدارة
إدارة الأفراد	يجب وضع السياسات والإجراءات على نحو يوفر تأكيدًا مناسبًا عن: – توافر التأهيل المناسب لكل مراجع لأداء العمل على نحو جيد. – تخصيص العمل على الأفراد الذين تتوافر فيهم مهارة فنية ملائمة وحصلوا على قدر ملائم من التدريب – يجب اشتراك كافة الأفراد في برامج التعليم المستمر وأنشطة التطوير المهنية لئتمكنوا من إنجاز الأعمال الموكلة إليهم. – يجب أن يتوافر في الأفراد الذين سيتم ترفيتهم التأهيل المناسب لإنجاز الأعمال المخصصة لهم.	يجب تقييم كل مراجع في كل عملية مراجعة من خلال تقرير التقييم الخاص بكل عملية مراجعة.
قبول والاستمرار في مراجعة العملاء لعملية المراجعة	يجب وضع السياسات والإجراءات التي يمكن من خلالها تقرير مدى قبول أو الاستمرار في التعامل مع عميل معين. ويجب أن تقلل هذه السياسات والإجراءات من الخطر المتعلق بالعملاء الذين تفتقر الإدارة لديهم الأمانة. ويجب أن تباشر المنشأة العمل في حالات المراجعة التي يمكن أدائها بما يتعلق مع الكفاءة المهنية.	تصميم إطار لتقييم العميل، يشمل التعامل مع تعليقات المراجع السابق وتقييم الإدارة. ويجب القيام بذلك لكل عميل جديد قبل التعامل معه.
أداء عملية المراجعة	يجب إيجاد السياسات والإجراءات التي توفر التأكد من أن العمل الذي قام به المراجعين يتفق مع المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية ومعايير الجودة في	يجب أن يوجد بالمنشأة مدير للمحاسبة والمراجعة لتقديم المشورة والتصديق على كافة عمليات المراجعة قبل استكمالها.

	منشأة المحاسبة.	
يجب أن يختبر الشريك المخصص لرقابة الجودة إجراءات رقابة الجودة سنويا على الأقل للتحقق من مدى الالتزام منشأة المحاسبة بها.	يجب وضع السياسات والإجراءات للتأكد من أن باقي عناصر رقابة الجودة الأربعة الأخرى قد تم تطبيقها على نحو فعال	المتابعة والمراقبة

**المصدر:** أمين السيد أحمد لطفي: دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص418.

**الجدول رقم (02):** أهداف وسياسات وإجراءات الرقابة على جودة أعمال المراجعة.

العنصر/ السياسة	الهدف	الإجراءات
المتطلبات المهنية	يجب على موظفي مؤسسة المراجعة الالتزام بمبادئ الاستقلال والأمانة والموضوعية والسرية والسلوك المهني	1. تكليف فرد أو مجموعة من الأفراد إعطاء التوجيهات وحل المسائل المتعلقة بأمور الأمانة والموضوعية والاستقلالية والسرية. 2. إخطار أفراد المؤسسة كافة من جميع المستويات بالسياسات والإجراءات المتعلقة بالاستقلالية والأمانة والموضوعية والسرية والسلوك المهني. 3. مراقبة الالتزام بالسياسات والإجراءات المتعلقة بالاستقلالية والأمانة والموضوعية والسرية والسلوك المهني.
المهارات والكفاءات	على المؤسسة أن تكون مزودة بأفراد من الذين حصلوا وحافظوا على المعايير الفنية والكفاءة المهنية المطلوبة، للقيام بإنجاز مهامهم بعناية.	1. الاحتفاظ ببرنامج مصمم للحصول على أفراد مؤهلين من خلال التخطيط لعدد الأفراد الذين تحتاجهم المؤسسة ووضع أهداف للتوظيف، وتحديد مؤهلات العاملين في مجال التوظيف. 2. وضع المؤهلات المطلوبة والإرشادات لتقويم الموظفين المحتملين لكل مستوى مهني. 3. تقويم المؤهلات الأفراد الجدد، ومن

<p>ضمنهم الأفراد الذين تم الحصول عليهم عن طريق قنوات أخرى غير القنوات العادية للتوظيف المحتملين لكل مستوى مهني.</p> <p>4. وضع إرشادات التعليم المهني المستمر ومتطلباته وإبلاغها للأفراد.</p> <p>5. توفير معلومات للأفراد حول التطورات الجارية في المعايير المهنية الفنية، والمصادر التي تحتوي على السياسات والإجراءات الفنية للمؤسسة وتشجيع الأفراد على المساهمة في فعاليات التطوير الذاتي.</p> <p>6. إعداد برنامج حسب الحاجة، لسد احتياجات المؤسسة لأفراد ذوي خبرة عالية في مجالات وقطاعات متخصصة.</p> <p>7. وضع المؤهلات التي تعتبر ضرورية لمختلف مستويات المسؤولية في المؤسسة.</p> <p>8. تقويم أداء الأفراد وإشعار الأفراد بتقدمهم.</p> <p>9. إنفاذ المسؤولية لاتخاذ قرارات الترقية الوظيفية.</p>		
<p>1. وصف أسلوب المؤسسة لتوزيع المهام على الأفراد، ومن ضمنها تخطيط الاحتياجات الشاملة للمؤسسة والقسم. والمقاييس المستخدمة لتحقيق التوازن بين متطلبات القوى العاملة للمراجعة والمهارات الشخصية وتطوير الأفراد والاستفادة منهم.</p> <p>2. تكليف شخص أو أشخاص مناسبين ليكونوا مسئولون عن توزيع الأفراد على مهام المراجعة</p> <p>3. اتخاذ الإجراءات للحصول على موافقة</p>	<p>يجب أن تعهد أعمال المراجعة إلى أفراد يمتلكون درجات من التدريب الفني والكفاءة المهنية المطلوبة في مثل هذه الحالات.</p>	<p>توزيع المهام</p>

<p>المراقب على جدولة وتحديد عدد الموظفين.</p>		
<p>1. توفير إجراءات لتخطيط عمليات المراجعة. 2. توفير إجراءات للاحتفاظ بمعايير الجودة للمؤسسة بالنسبة للعمل المنجز. 3. توفير التدريب العملي خلال تنفيذ عمليات المراجعة.</p>	<p>ينبغي أن يكون هناك توجيه وإشراف ومتابعة للأعمال على المستويات كافة، وذلك لتوفير قناعة معقولة بأن العمل المنجز يفي بمعايير الجودة المناسبة.</p>	<p>التفويض</p>
<p>1. تحديد المجالات والحالات المتخصصة التي تحتاج إلى التشاور مع أو استخدام مصادر رسمية في الأمور الأخرى المعقدة وغير الاعتيادية. 2. تسمية أشخاص كاختصاصيين للعمل كمصادر رسمية وتحديد صلاحيتهم في الحالات الاستشارية. 3. تحديد مدى التوثيق المطلوب توفيره لنتائج الاستشارات، في المجالات والحالات المتخصصة المطلوب التشاور حولها.</p>	<p>يجب التشاور داخل وخارج المؤسسة عند الضرورة مع ذوي الخبرة المناسبة.</p>	<p>التشاور</p>
<p>1. وضع إجراءات لغرض تقويم العملاء المحتملين ولغرض الموافقة على اعتمادهم كعملاء للمؤسسة. 2. تقويم العملاء على ضوء ظهور أحداث معينة، لغرض تحديد فيما إذا كان من الضروري استمرار العلاقة من عدمه.</p>	<p>يجب على المؤسسة إجراء تقويم للعملاء المحتملين، ومتابعة علاقتها مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة، كما يجب على المؤسسة، عند اتخاذ قرار بقبول أو استبقاء العميل أن تأخذ بعين الاعتبار استقلالية المؤسسة وقابليتها لخدمة العميل بشكل ملائم والأمانة التي تتمتع بها إدارة العميل</p>	<p>القبول والمحافظ ة على العملاء</p>
<p>1. تحديد نطاق ومحتوى برنامج المراقبة في المؤسسة. 2. اتخاذ الإجراءات لإبلاغ نتائج المراقبة إلى المستويات الإدارية المناسبة، لغرض مراقبة الإجراءات المتخذة أو المخططة، وكذلك لغرض المتابعة الشاملة لنظام رقابة الجودة.</p>	<p>يجب على المؤسسة أن تراقب باستمرار ملائمة وفعالية تطبيق سياسات رقابة الجودة</p>	<p>المراقبة</p>

المصدر: حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي: مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، الطبعة الأولى، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2009، ص71.