

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة البليدة 2

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

العنوان :

دور الرقابة على جودة المراجعة في تحقيق أهداف حوكمة الشركات

- دراسة حالة -

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية

تخصص: محاسبة وتدقيق

إشراف أستاذ الدكتور:

درحمون هلال

من إعداد الطالب:

خليفة أحمد

السنة الجامعية : 2019/2018

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة البليدة 2  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم التجارية

العنوان : دور الرقابة على جودة المراجعة في تحقيق أهداف حوكمة الشركات  
—دراسة حالة—

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية  
تخصص: محاسبة وتدقيق

من إعداد الطالب:

خليفة أحمد

أمام اللجنة المشكلة من:

|              |                  |               |                      |
|--------------|------------------|---------------|----------------------|
| رئيس         | جامعة البليدة 2  | أستاذ         | دراوسي مسعود         |
| مشرفا ومقررا | جامعة البليدة 2  | أستاذ         | درحمون هلال          |
| عضوا مناقشا  | جامعة البليدة 2  | أستاذ         | عمورة جمال           |
| عضوا مناقشا  | جامعة الوادي     | أستاذ محاضر أ | ضيف الله محمد الهادي |
| عضوا مناقشا  | جامعة الشلف      | أستاذ محاضر أ | بربري محمد أمين      |
| عضوا مناقشا  | جامعة أم البواقي | أستاذ محاضر أ | خليل شرقي            |

السنة الجامعية 2018 / 2019



## الإهداء:

أهدي ثمرة جهدي الى :

جدي أطال الله في عمره

أمي وأبي العزيزين

زوجتي وسندي في الحياة منال

أبنائي عبد الرحمن وعبد الحق وأمير

جميع أخواطي بما فيهم ذكور وإناث وجميع أولادهم

عائلي الثانية عائلة حسيني بكل أفرادها.

والى كل الأصدقاء.

أحمد

## كلمة شكر

أحمد الله وأشكره كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه، لما أفاض على من نعم، ومن توفيق في إتمام هذه الأطروحة، وأسأل الله أن يكون هذا العمل خالصا لوجهه الكريم. أتقدم بالشكر الزاهر والتقدير الباهر والدعاء الثامر إلى كل من مد يد العون ليستوفي هذا البحث مستلزماته، وأخص بالذكر الأستاذ الفاضل الدكتور درحمن هلال، على توجيهاته القيمة، والتي كان لها الفضل الكبير في الوصول بهذا البحث إلى الاكتمال. جزاه الله عني كل خير، وأمده بالصحة والعافية.

كما أتقدم بشكري إلى كل القائمين على جامعة البليدة 02 وجامعة الشلف من طاقم إداري وطاقم بيداغوجي على ما قدموه لنا من مساعدات وتحفيزات حتى ولو بكلمة استحق صاحبها الشكر والتقدير.

شكري وامتناني موصولان إلى كل الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة هذا البحث وإثرائه بأفكارهم وآرائهم النيرة.

الطالب: خليفة أحمد

الملخص

## ملخص:

حظي مفهوم حوكمة الشركات - دوليا ومحليا- باهتمام كبير خصوصا بعد الأزمات المالية وحالات الفشل التي تعرضت لها الكثير من المؤسسات العالمية، وترجع أسباب هذه الانهيارات إلى دور مراجعي الحسابات من خلال تأكيدهم على صحة القوائم المالية وما تتضمنه من معلومات محاسبية مضللة، إضافة إلى افتقار إدارات هذه الشركات إلى الممارسة السليمة في الرقابة والإشراف.

وهدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور الرقابة على جودة المراجعة في تحقيق أهداف حوكمة الشركات في البيئة الجزائرية ومعرفة المساهمة التي سوف يقدمها القانون 10-01 في التحسين من جودة المراجعة، وسعينا في البحث إلى إلقاء الضوء على مفهوم ومبادئ وأهداف حوكمة الشركات مع بيان دور المراجعة في مجال تحقيق هذه المبادئ والأهداف، وكذلك بيان أثر الرقابة على جودة المراجعة في زيادة فاعلية دور المراجعة.

وتوصلنا في الأخير أنه يتطلب لنجاح حوكمة وتحقيق مبادئها وأهدافها المتمثلة في حماية حقوق المساهمين وتحقيق العدالة وحماية مصالح الأطراف الأخرى توافر مجموعة من الأركان تتمثل في لجنة المراجعة والمراجعة الخارجية والالتزام بمعايير المراجعة حيث تساهم في رفع كفاية وفاعلية الشركة من خلال تكامل التقارير والقوائم المعدة.

**الكلمات المفتاحية:** جودة المراجعة، حوكمة الشركات، الرقابة على جودة المراجعة.

**Abstract :**

The concept of corporate governance - internationally and domestically - has received considerable attention, especially after the financial crises and failures experienced by many international institutions. The reasons for these collapses are due to the role of the auditors by confirming the validity of the financial statements and their misleading accounting information. In addition to the lack of the good practice in censorship and supervision by these companies.

The aim of this study is to identify the role of audit quality control in the achievement of the objectives of corporate governance in the Algerian environment and to know the contribution that Law 10-01 will make in improving the quality of the review. In this research we sought to highlight the concept, principles and objectives of corporate governance, In the achievement of these principles and objectives, as well as the impact of audit quality control on increasing the effectiveness of the audit role.

In the end, it requires that the success of governance and the realization of its principles and objectives of protecting shareholders' rights, achieving justice and protecting the interests of the other parties, the availability of a set of elements of the Audit Committee and external audit and compliance with auditing standards, which contribute to the enhancement of efficiency and effectiveness of the company through the integration of reports and lists prepared.

**Keywords:** Quality Audit, Corporate Governance, Audit Quality Control.

# فهرس المحتويات

## فهرس المحتويات

الإهداء

شكر وتقدير

الملخص

قائمة المحتويات

قائمة الجداول والأشكال

قائمة المختصرات

1 ..... مقدمة عامة

14 ..... الفصل الأول: الإطار النظري لحوكمة الشركات والمراجعة

15 ..... تمهيد

16 ..... المبحث الأول: الحاجة إلى تطبيق حوكمة الشركات والمراجعة

16 ..... المطلب الأول: انفصال الملكية عن الإدارة

20 ..... المطلب الثاني: الأزمات المالية

24 ..... المبحث الثاني: الإطار النظري حوكمة الشركات

25 ..... المطلب الأول: طبيعة ومفهوم حوكمة الشركات

36 ..... المطلب الثاني: أهمية حوكمة الشركات وأهدافها

42 ..... المطلب الثالث: مبادئ و محددات الحوكمة

57 ..... المبحث الثالث: مدخل مفاهيمي للمراجعة

57 ..... المطلب الأول: مفهوم المراجعة

65 ..... المطلب الثاني: أهداف وأهمية المراجعة

80 ..... المطلب الثالث: الإطار العام لمعايير المراجعة الدولية

95 ..... خلاصة الفصل الأول

96 ..... الفصل الثاني: جودة المراجعة والرقابة عليها

97 ..... تمهيد

98 ..... المبحث الأول: مفهوم جودة المراجعة وأهميتها

98 ..... المطلب الأول: مفهوم جودة المراجعة

|     |                                                                                         |
|-----|-----------------------------------------------------------------------------------------|
| 106 | المطلب الثاني: أهمية جودة المراجعة.....                                                 |
| 111 | المطلب الثالث: أهداف جودة المراجعة وخصائصها.....                                        |
| 120 | المطلب الرابع: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة.....                                   |
| 126 | المبحث الثاني: عناصر تحسين جودة المراجعة.....                                           |
| 127 | المطلب الأول: الالتزام بالمعايير العامة.....                                            |
| 136 | المطلب الثاني: الالتزام بمعايير العمل الميداني.....                                     |
| 143 | المطلب الثالث: الالتزام بمعايير إعداد التقرير.....                                      |
| 150 | المبحث الثالث: الرقابة على جودة المراجعة.....                                           |
| 150 | المطلب الأول: مفهوم الرقابة على جودة المراجعة وأهميتها.....                             |
| 156 | المطلب الثاني: المعايير ذات العلاقة بالرقابة على جودة المراجعة.....                     |
| 169 | المطلب الثالث: أساليب الرقابة على جودة المراجعة.....                                    |
| 184 | خلاصة الفصل الثاني:.....                                                                |
| 185 | الفصل الثالث: دور الرقابة على جودة المراجعة في رفع كفاءة وفعالية الحوكمة...             |
| 186 | تمهيد.....                                                                              |
| 187 | المبحث الأول: الآليات الخارجية لحوكمة الشركات.....                                      |
| 187 | المطلب الأول: المراجعة الخارجية.....                                                    |
| 196 | المطلب الثاني: معايير المراجعة كإحدى آليات حوكمة الشركات.....                           |
| 200 | المبحث الثاني: دور جودة المراجعة في تفعيل الحوكمة من منظور لجان المراجعة.               |
| 200 | المطلب الأول: ماهية لجان المراجعة.....                                                  |
| 214 | المطلب الثاني: ضوابط تشكيل لجان المراجعة من منظور حوكمة الشركات.....                    |
| 217 | المطلب الثالث: أثر لجنة المراجعة على تفعيل الحوكمة في الشركات وتحسين جودة المراجعة..... |
| 218 | المبحث الثالث: أثر الرقابة على جودة المراجعة في تضيق فجوة التوقعات.....                 |
| 219 | المطلب الأول: مفهوم فجوة التوقعات وأسبابها.....                                         |
| 230 | المطلب الثاني: إطار مقترح لتضيق فجوة التوقعات في المراجعة.....                          |
| 242 | المطلب الثالث: الجهود المبذولة لتضيق فجوة التوقعات.....                                 |



|     |                                                                                              |
|-----|----------------------------------------------------------------------------------------------|
| 246 | ..... خلاصة الفصل الثالث:                                                                    |
| 247 | ..... الفصل الرابع: دور جودة الأداء المهني للمراجعين على تحقيق أهداف الحوكمة في الجزائر..... |
| 248 | ..... تمهيد.....                                                                             |
| 250 | ..... المبحث الأول: المراجعة في الجزائر.....                                                 |
| 250 | ..... المطلب الأول: مدخل إلى المراجعة في الجزائر.....                                        |
| 264 | ..... المطلب الثاني: جودة المراجعة في الجزائر.....                                           |
| 275 | ..... المطلب الثالث: الرقابة على جودة المراجعة.....                                          |
| 293 | ..... المبحث الثاني: تقديم الدراسة الميدانية.....                                            |
| 293 | ..... المطلب الأول: منهجية الدراسة التطبيقية.....                                            |
| 299 | ..... المطلب الثاني: متغيرات الدراسة وأدواتها.....                                           |
| 299 | ..... المطلب الثالث: اختبار الثبات والصدق لمحاوور وفقرات الاستمارة.....                      |
| 301 | ..... المبحث الثالث: معالجة بيانات الدراسة الميدانية وتحليل نتائجها.....                     |
| 301 | ..... المطلب الأول: الإحصاءات الوصفية لعينة الدراسة.....                                     |
| 304 | ..... المطلب الثاني: التحليل الإحصائي لمتغيرات الدراسة.....                                  |
| 346 | ..... خلاصة الفصل الرابع:                                                                    |
| 347 | ..... الخاتمة:                                                                               |
| 354 | ..... المراجع:                                                                               |

الملاحق.

الملخص باللغة الأجنبية.

# قائمة الجداول والأشكال

## قائمة الجداول

| الصفحة | عنوان الجدول                                                          | رقم الجدول |
|--------|-----------------------------------------------------------------------|------------|
| 66     | التطور التاريخي لأهداف المراجعة                                       | 1-1        |
| 89     | هيكل تبويب المعايير الدولية للمراجعة                                  | 2-1        |
| 91     | المعايير الدولية للتدقيق وفق إصدار 2012                               | 3-1        |
| 153    | عناصر رقابة الجودة                                                    | 1-2        |
| 165    | عناصر رقابة جودة عملية المراجعة والسياسات والإجراءات اللازمة لتحقيقها | 2-2        |
| 168    | ضوابط رقابة الجودة بحسب جهة إصدارها                                   | 3-2        |
| 295    | مقياس ليكارت الخماسي                                                  | 1-4        |
| 296    | اتجاه الإجابة حسب مقياس ليكارت الخماسي                                | 2-4        |
| 297    | عينة الدراسة                                                          | 3-4        |
| 300    | معامل الثبات ألفا كرونباخ لمحاور الدراسة                              | 4-4        |
| 300    | معامل التجزئة النصفية                                                 | 5-4        |
| 301    | توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي                                  | 6-4        |
| 302    | توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية                                | 7-4        |
| 303    | توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة العمل                                    | 8-4        |
| 303    | توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة                                   | 9-4        |
| 305    | نتائج إجابات أفراد العينة حول فقرات البعد الأول                       | 10-4       |
| 308    | نتائج إجابات أفراد العينة حول فقرات البعد الثاني                      | 11-4       |
| 310    | نتائج إجابات أفراد العينة حول فقرات البعد الثالث                      | 12-4       |
| 312    | نتائج إجابات أفراد العينة حول فقرات البعد الرابع                      | 13-4       |
| 314    | نتائج إجابات أفراد العينة حول فقرات المبدأ الأول                      | 14-4       |
| 316    | نتائج إجابات أفراد العينة حول فقرات المبدأ الثاني                     | 15-4       |
| 318    | نتائج إجابات أفراد العينة حول فقرات المبدأ الثالث                     | 16-4       |
| 321    | نتائج إجابات أفراد العينة حول فقرات المبدأ الرابع                     | 17-4       |
| 323    | نتائج إجابات أفراد العينة حول فقرات المبدأ الخامس                     | 18-4       |

|     |                                                                                                    |      |
|-----|----------------------------------------------------------------------------------------------------|------|
| 326 | نتائج إجابات أفراد العينة حول فقرات المبدأ السادس                                                  | 19-4 |
| 328 | نتائج إجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الثالث                                                  | 20-4 |
| 331 | نتائج التحليل التباين الأحادي لمتوسطات أفراد عينة الدراسة<br>لمتغير جودة المراجعة والمؤهل العلمي   | 21-4 |
| 331 | اختبار تجانس التباين Levene                                                                        | 22-4 |
| 332 | نتائج التحليل التباين الأحادي لمتوسطات أفراد عينة الدراسة<br>لمتغير جودة المراجعة والوظيفة الحالية | 23-4 |
| 332 | اختبار تجانس التباين Levene                                                                        | 24-4 |
| 334 | نتائج التحليل التباين الأحادي لمتوسطات أفراد عينة الدراسة<br>لمتغير جودة المراجعة وسنوات الخبرة    | 25-4 |
| 334 | اختبار تجانس التباين Levene                                                                        | 26-4 |
| 335 | نتائج التحليل التباين الأحادي لمتوسطات أفراد عينة الدراسة<br>لمتغير الحوكمة والمؤهل العلمي         | 27-4 |
| 336 | اختبار تجانس التباين Levene                                                                        | 28-4 |
| 336 | نتائج التحليل التباين الأحادي لمتوسطات أفراد عينة الدراسة<br>لمتغير الحوكمة والوظيفة الحالية       | 29-4 |
| 337 | اختبار تجانس التباين Levene                                                                        | 30-4 |
| 338 | نتائج التحليل التباين الأحادي لمتوسطات أفراد عينة الدراسة<br>لمتغير الحوكمة وسنوات الخبرة          | 31-4 |
| 339 | اختبار تجانس التباين Levene                                                                        | 32-4 |
| 339 | أثر العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمتعلقة بمكتب<br>المراجعة على مبادئ حوكمة الشركات          | 33-4 |
| 341 | أثر العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمتعلقة بفريق<br>المراجعة مع مبادئ حوكمة الشركات           | 34-4 |
| 342 | أثر العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمتعلقة بمؤسسة محل<br>المراجعة مع مبادئ حوكمة الشركات      | 35-4 |
| 343 | أثر الوسائل لتحسين جودة المراجعة على أهداف حوكمة الشركات                                           | 36-4 |
| 344 | دراسة تأثير الرقابة على جودة المراجعة في مبادئ حوكمة<br>الشركات                                    | 37-4 |

## قائمة الأشكال

| الصفحة | عنوان الشكل                                            | رقم الشكل |
|--------|--------------------------------------------------------|-----------|
| 35     | خصائص حوكمة الشركات                                    | 1-1       |
| 52     | يوضح مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية (OECD)    | 2-1       |
| 56     | المحددات الخارجية والداخلية للحوكمة                    | 3-1       |
| 65     | ملخص لتعريف المراجعة                                   | 4-1       |
| 56     | عملية وضع وصياغة المعايير الدولية للمراجعة             | 5-1       |
| 117    | ازدواجية جودة المراجعة                                 | 1-2       |
| 120    | بدائل قياس مكونات المفهوم التقليدي لجودة المراجعة      | 2-2       |
| 182    | دور مراجعة النظير في تحسين جودة المراجعة               | 3-2       |
| 212    | مسؤولية لجان المراجعة تجاه المراجعة الخارجية والداخلية | 1-3       |
| 222    | مكونات فجوة التوقعات في المراجعة                       | 2-3       |

# قائمة المختصرات

### قائمة المختصرات

| الاختصار | المصطلح باللغة الأجنبية                                            | المصطلح بالعربية                       |
|----------|--------------------------------------------------------------------|----------------------------------------|
| AAA      | American Accounting Association                                    | جمعية المحاسبة الأمريكية               |
| AICPA    | American Institute of certified Public Accountants                 | المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين   |
| COSO     | The Committee Of Sponsoring Organization                           | لجنة حماية التنظيمات الإدارية          |
| CNC      | Conseil National de Comptabilité                                   | مجلس الوطني للمحاسبة                   |
| CICA     | Canadien Institute for Certified Accountants                       | الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين    |
| ISA      | International Standards Auditing                                   | معايير المراجعة الدولية                |
| IFAC     | International Federation Of Accountants                            | الاتحاد الدولي للمحاسبين               |
| IAASB    | International Auditing and Assurance Stantards Board               | مجلس معايير المراجعة والتأكدات الدولية |
| IIA      | Institute Of Internal Auditors                                     | معهد المراجعين الداخليين               |
| NAA      | Normes Algériennes d'Audit                                         | المعايير الجزائرية للتدقيق             |
| OECD     | Organization For Economic Co-Operation And Devlopment              | منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية       |
| UEC      | Union européenne des experts-comptables, économiques et financiers | اتحاد الخبراء الاقتصاديين والمحاسبين   |
| PCAOB    | Puplic Companies Accounting                                        | مجلس الإشراف على محاسبة الشركات        |

|      |                                            |                                    |
|------|--------------------------------------------|------------------------------------|
|      | Oversight Board                            | العامّة                            |
| SEC  | Security Exchange Committee                | هيئة تداول الأوراق المالية         |
| SAS  | Staaements on Auditing<br>Stantards        |                                    |
| SPSS | Statistical Package for Social<br>Sciences | الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية |



مقدمة

## مقدمة

### 1- مدخل للدراسة:

خلال السنوات الماضية ازداد الاهتمام بحوكمة الشركات كثيرا خصوصا بعد الأزمات المالية وحالات الفشل التي تعرضت لها الكثير من المؤسسات العالمية، مثل أزمة انهيار الأسواق المالية في عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية عام 1997، وإفلاس شركة أنرون للطاقة " Enron " عام 2001، وأزمة شركة الاتصالات الأمريكية العملاقة " World Com " عام 2002م وتصفية شركة " Arthur Anderson " التي تعتبر من أكبر شركات مراجعة الحسابات، إضافة إلى الأزمة المالية العالمية التي ضربت النظام المالي العالمي خلال سنتي 2007 و 2008، وما زالت تداعياتها مستمرة حتى الآن.

ترجع أسباب هذه الانهيارات إلى دور مراجعي الحسابات من خلال تأكيدهم على صحة القوائم المالية وما تتضمنه من معلومات محاسبية وذلك على خلاف الحقيقة، إضافة إلى افتقار إدارات هذه الشركات إلى الممارسة السليمة في الرقابة والإشراف ونقص الخبرة والمهارة، وعدم تطبيق المبادئ المحاسبية وغياب الإفصاح والشفافية، وقد أدى كل ذلك إلى نقص الثقة في مكاتب المحاسبة والمراجعة نتيجة افتقاد الثقة في المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية للشركات المختلفة.

تعتبر مهنة المراجعة وظيفة اجتماعية تركز على تأدية الخدمة للآخرين، وتستند على الثقة المتبادلة بين عضو المهنة والأطراف ذات العلاقة، ولقد أدى تزايد اعتماد مستخدمي القوائم

المالية على البيانات المالية المدققة كمصدر للمعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات المختلفة وما صاحب ذلك من ازدياد مسؤولية المراجع أمام الغير إلى بروز الحاجة إلى إجراءات رقابة على جودة أعمال المراجعة. وذلك لتوفير القناعة المعقولة لمراجع الحسابات وللأطراف المعنية بأن أعمال المراجعة قد نفذت بدرجة عالية من الكفاءة والسرعة والاقتصاد مما يخدم الاهداف العامة للمجتمع ويضفي مزيدا من الثقة والمصداقية والاعتماد على عمل المراجع.

قد بذلت الجزائر جهودا معتبرة في إطار تعزيز أداء مؤسساتها حتى وإن كانت متأخرة بالمقارنة مع بعض الدول الإقليمية، حيث قامت بمرافقة مشاريعها الكبرى على المستوى الوطني من خلال الورش المختلفة، وذلك بمصاحبة هذه المشاريع بحزمة من السياسات والقوانين التي تتلاءم مع الظروف الاقتصادية، ومواكبة لهذه التغيرات، تطلب منها القيام بالعديد من الإصلاحات منها: إصدار ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في سنة 2009، إصلاح محاسبة المؤسسات الاقتصادية بإصدار النظام المحاسبي المالي SCF وتطبيقه في مطلع سنة 2010، والاهتمام بتطوير المراجعة لتحقيق مستوى مقبول من جودة المهنة كإحدى متطلبات هذا الواقع الجديد، بإصدار قانون تنظيم المهنة في جوان 2010 وما تبعه من مراسيم تنظيمية.

## 2- إشكالية الدراسة

في إطار التغيرات التي شهدتها الجزائر، والإصلاحات التي قامت بها، ولجنة مراقبة النوعية التي تم إنشائها بموجب نص المادة 05 من قانون 10-01، تظهر أهمية التطرق لموضوع دور الرقابة على جودة المراجعة في تحقيق أهداف حوكمة الشركات.

وعلى هذا الأساس يمكن صياغة إشكالية البحث بطرح التساؤل التالي:

ما دور الرقابة على جودة المراجعة في تحقيق أهداف حوكمة الشركات في المؤسسات

الاقتصادية الجزائرية؟

### 3- الأسئلة الفرعية

بناءا على هذا التساؤل الرئيسي يمكن إدراج الأسئلة الفرعية على النحو الآتي:

§ هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية للرقابة على جودة المراجعة تعزى لخصائص

المستجوبين (المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، طبيعة العمل، سنوات الخبرة)؟

§ هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية لمبادئ حوكمة الشركات تعزى لخصائص

المستجوبين (المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، طبيعة العمل، سنوات الخبرة)؟

§ ما دور العوامل المتعلقة بمكتب المراجعة في تحقيق أهداف حوكمة الشركات في

المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

§ ما دور العوامل المتعلقة بأعضاء فريق المراجعة في تحقيق أهداف حوكمة الشركات في

المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

§ ما دور العوامل المتعلقة بالمؤسسة محل المراجعة في تحقيق أهداف حوكمة الشركات في

المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

§ ما دور الرقابة على جودة المراجعة في تحقيق أهداف حوكمة الشركات في المؤسسات

الاقتصادية الجزائرية؟

§ هل ساهمت الإصلاحات الجديدة التي مست مهنة المراجعة في الارتقاء بجودة المراجعة؟

### 4- فرضيات الدراسة:

بناءا على الأسئلة الآتية الذكر يمكن صياغة الفرضيات كما يلي:

§ توجد فروق ذات دلالة إحصائية للرقابة على جودة المراجعة تعزى لخصائص

المستجوبين (المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، طبيعة العمل، سنوات الخبرة)؛

§ توجد فروق ذات دلالة إحصائية لمبادئ حوكمة الشركات تعزى لخصائص المستجوبين

(المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، طبيعة العمل، سنوات الخبرة)؛

§ وجود دور إيجابي معنوي للعوامل المتعلقة بمكتب المراجعة في تحقيق أهداف حوكمة

الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛

§ وجود دور إيجابي معنوي للعوامل المتعلقة بأعضاء فريق المراجعة في تحقيق أهداف

حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛

§ وجود دور إيجابي معنوي للعوامل المتعلقة بالمؤسسة محل المراجعة في تحقيق أهداف

حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛

§ وجود دور إيجابي معنوي للرقابة على جودة المراجعة في تحقيق أهداف حوكمة

الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛

§ التنظيم الجديد لمهنة المراجعة يساهم في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.

## 5- أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية هذا الموضوع في تزامن معالجته مع بعض المجهودات التي تبذل في الجزائر والمتمثلة في اندماج الشركات محلياً أو مع شركات أجنبية أخرى، بالإضافة إلى إصدار دليل حوكمة الشركات الجزائرية، هذا ما جعل "القواعد الجيدة لإدارة الشركات" تمثل عاملاً حاسماً لدعم القطاع الخاص وأداة قوية لجلب الاستثمار الأجنبي المباشر وتحقيق النمو الاقتصادي وتوجيه المدخرات بطريقة مؤثرة نحو استثمارات جديدة، من هنا جاءت أهمية البحث لتسليط الضوء على حوكمة الشركات والأهمية المرجوة من تطوير وظيفة المراجعة اتجاهها.

## 6- أهداف الدراسة:

بالإضافة إلى محاولة الإجابة على التساؤل الرئيسي لهذه الدراسة والسعي لاختبار الفرضيات المتبناة، فإن هذه الدراسة تهدف إلى:

- إبراز دور حوكمة الشركات من خلال تحديد مختلف المبادئ والقواعد الجيدة لإدارة الشركات وزيادة كفاءتها ومصداقيتها؛
- التعرف على مفهوم الرقابة على جودة أعمال المراجعة وإبراز أهميتها وأهدافها، وإلقاء الضوء على مدى وأهمية وجود جهات وهيئات رقابية مسؤولة عن الإشراف على جودة أعمال المراجعة؛
- تبين الاتجاهات الحديثة للمراجعة وخصوصا فيما يتعلق بمعاييرها الدولية؛
- تحسين أداء مكاتب المراجعة في الجزائر كي تكون قادرة على المنافسة على المستوى الدولي؛
- التعرف على مختلف أدوار المراجعة التي تسمح بتحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة، ودورها في إدارة المخاطر وعلاقتها التعاونية مع أطراف حوكمة الشركات؛
- الخروج بنتائج واقتراحات تساهم في تحسين أداء مهنة المراجعة في الجزائر على ضوء مرجعية معايير المراجعة الدولية، بهدف تقليص فجوة التوقعات في عملية المراجعة، بالإضافة إلى تقديم بعض الإرشادات للهيئات المشرفة على تنظيم المهنة.

## 7- أسباب اختيار الموضوع:

إن أهم الأسباب التي أدت بنا إلى اختيار هذا الموضوع هي:

- الاهتمام الشخصي بالموضوع نظرا لارتباطه بمجال تخصص محاسبة وتدقيق؛

- أهمية الموضوع، وهذا نظرا للتطورات التي شهدتها العالم والذي أفرز ما يعرف بحوكمة الشركات، وكذا الدور الجديد للمراجعة مما أدى إلى تطور خدماتها وزيادة فعالية حوكمة الشركات؛
- نقص البحوث المتعلقة بهذا الموضوع -على الأقل في المكتبة الجزائرية- والرغبة في إثراء المكتبة الجامعية ومساعدة الطلبة لفتح المجال لبحوث أخرى في هذا الموضوع؛
- الاهتمام بمجال المحاسبة والمراجعة، خاصة في ظل الإصلاحات التي تشهدها الجزائر في المجال المحاسبي والتي أدت إلى إحداث تغيير جذري في الممارسات المحاسبية وممارسة مهنة المراجعة الخارجية؛
- المرحلة الانتقالية التي تشهدها الجزائر في مختلف الجوانب، كالخصوصية واندماجها مع شركات محلية وأجنبية أخرى وإصدار دليل حوكمة الشركات الجزائري؛
- تجاهل العديد من لهم علاقة ببيئة الأعمال بالدور الذي تلعبه المراجعة في تطبيق حوكمة الشركات خصوصا في ظل التطورات الحالية.

## 8- حدود الدراسة:

سيتم دراسة موضوع دور الرقابة على جودة المراجعة في تحقيق أهداف حوكمة الشركات في إطار الحدود التالية:

### أ- الحدود النظرية

نظرا للاتساع الموضوع وعدم القدرة على الإلمام بكل جوانبه فقد تم دراسة الرقابة على جودة المراجعة الخارجية فقط، لأن في العنوان لم نشير إلى أي نوع من المراجعة إن كانت داخلية أو خارجية. لأن وظيفة المراجعة الداخلية هي وظيفة داخل المؤسسة وتخضع كباقي الوظائف لنظام المؤسسة ويمكن التحكم في ممارستها من طرف إدارة المؤسسة، بينما المراجعة الخارجية فهي

تمارس بطريقة مستقلة من طرف الأشخاص وبذلك تقتضي وجود تنظيم مهني للتحكم فيها، كما أن مستخدمي القوائم المالية سيهتمهم رأي المراجع الخارجي بصفته مهني محايد ومستقل عن المؤسسة أكثر من رأي أو تقرير المراجع الداخلي الذي هو موظف داخل المؤسسة ويعمل لصالح إدارتها، كما أننا سوف نستخدم مصطلح المراجع أو مراجع الحسابات للتعبير عن المراجع الخارجي الذي يقوم بمراجعة القوائم المالية سواء كان في مهمة قانونية أو في مهمة تعاقدية.

### ب- الحدود المكانية

ترتبط هذه الدراسة بالواقع الجزائري، فيما يخص دراسة دور الرقابة على جودة الأداء المهني للمراجعين في الجزائر في تحقيق أهداف الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية لدى عينة من أكاديمي ومهني المراجعة. والموزعين على ولايات: الشلف، عين الدفلى، وغيلزان ومواقع إلكترونية لبعض الزملاء.

### 9- الدراسات السابقة

في مجال علاقة الحوكمة بجودة المراجعة، تم تناول هذا الموضوع في عدة دراسات، واهتم بعضها بـ:

- محاولة تصور أنظمة للحوكمة أو أطر للمراجعة الخارجية؛
- علاقة الحوكمة بالمراجعة الداخلية والخارجية؛
- العلاقة بين بعض آليات الحوكمة وجودة المراجعة، من وجهة نظر المراجعين فقط، أو من وجهة نظر الأطراف الممثلة للآليات الداخلية للحوكمة.



وفيما يلي نغطي ملخصا لبعض الدراسات كما يلي:

- رلى نعيم حسني دهمش، "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن: دراسة ميدانية"، مذكرة الماجستير في العلوم الإدارية، تخصص: محاسبة، كلية الدراسات العليا، الجامعة الأردنية، 2004.

تكمن أهمية هذه الدراسة في كونها تسعى إلى التأكيد على أهمية اتباع مكاتب تدقيق الحسابات لضوابط رقابة الجودة أعمال المراجعة بشكل عام والتي تشكل الحكم الصادق على دقة عمل هذه المكاتب والمستوى المهني الذي وصلت إليه، وإبراز أهم المواد القانونية المتعلقة برقابة الجودة في القوانين المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات في الأردن.

ولقد توصلت الدراسة إلى أن لدى مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن إدراك كاف لمفهوم رقابة جودة أعمال التدقيق، ويقومون باتباع وتطبيق ضوابط رقابة جودة أعمال التدقيق في مكاتبهم.

- مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004.

سعت الدراسة إلى تصور الأبعاد النظرية والتطبيقية لإطار المراجعة المالية في الجزائر، على ضوء التجارب الدولية الذي يسمح بالاستجابة للاحتياجات المتزايدة للأطراف المستخدمة لمخرجات المراجعة، وقد عرضت الدراسة الإطار العلمي للمراجعة وكذلك التوصيل الفعال في ظل مخاطر المراجعة وفجوة التوقعات، بالإضافة إلى عرض تجارب بعض الدول كالاتحاد الأوروبي والولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا في مجال المراجعة المالية.

أهم النتائج التي توصلت إليها هو افتقاد واقع مهنة المراجعة في الجزائر إلى المعايير المؤطرة لعملية التنفيذ من التخطيط إلى غاية استخلاص الآراء الفنية حول القوائم المالية الختامية كوحدة واحدة للمؤسسة، وأن تصور أبعاد المراجعة المالية في الجزائر يقتضي توظيف المعالم النظرية وأهم التجارب الدولية.

- فداق أمينة، تأثير آليات حوكمة المؤسسات الجزائرية الاقتصادية على جودة المراجعة الخارجية: دراسة ميدانية، مذكرة الماجستير في علوم التسيير، تخصص: محاسبة، المدرسة العليا للتجارة، 2009/2008.

تظهر أهمية البحث من خلال إظهار بعض محددات جودة المراجعة بالإضافة إلى تبين العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وبعض آليات الحوكمة ومدى مساهمة هذه الأخيرة في التأثير على جودة المراجعة الخارجية باعتبار أنها تقوم على ضمان الرقابة، القيادة والقضاء على السلطات والسلوكيات الانتهازية للمسيرين ثم الدفاع على حقوق وفائدة المساهمين وبالتالي التأثير على قرارات المستثمرين الحاليين والمحتملين، كما تقوم أهمية البحث من خلال اختبار وفهم العلاقة التي يمكن أن تنشأ بين مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، وجودة المراجعة الخارجية المقيمة بالأتعاب المدفوعة للمراجع الخارجي.

- أحمد محمد صالح الجلال، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، أطروحة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2010.

لقد هدفت الدراسة إلى معرفة تأثير بيئة متغيرات المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في البيئة اليمنية، وقد توصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي لعدد من متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، والتي تساهم

في زيادة فعالية نتائج عملية المراجعة، كما توصلت الدراسة إلى وجود تأثير سلبي لعدد من متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، والتي تزيد من احتمالات فشل عملية المراجعة وتعرض المراجعين لمخاطر التقاضي بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

-حمادي نبيل، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية -دراسة حالة الجزائر-،

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2012/2011.

لقد استهدفت الدراسة لتحسين الوسط الاقتصادي الجزائري بوجود آليات فعالة للرقابة على الشركة بخلاف المراجعة المالية، لابد من الاهتمام بها والعمل على تحسينها وإبراز أثرها على تحقيق جودة المراجعة المالية في الجزائر، وتمثلت تلك العوامل في مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية، نظام الرقابة الداخلية، والإفصاح والتي تمثل في مجموعها الآليات الداخلية للحوكمة. وقد توصلت الدراسة إلى أهمية عاملين في تفسير جودة المراجعة المالية هما مجلس الإدارة والإفصاح.

- ديلمي عمر، نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية-

دراسة حالة الجزائر-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، قسم علوم التسيير، جامعة

حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2017/2016..

لقد سعت الدراسة إلى العمل على ضرورة إعادة النظر في مهنة المراجعة من خلال العمل على تحسين مستوى أدائها وإعداد المعايير الكفيلة بضبط الممارسة الميدانية، وذلك لتفادي أي انهيارات يمكن أن تحدث للشركات من جهة، ومواكبة التطورات المالية والاقتصادية التي تحدث في العالم ولها تأثيرات على المهنة من جهة أخرى.

ومن أهم النتائج التي توصل إليها الباحث هو توفر الكفاءة العلمية في الشخص الذي يقوم بعملية المراجعة، بالإضافة إلى التطورات الحاصلة في مجال المراجعة كفجوة التوقعات بين توقعات الأطراف المستفيدة من الخدمات المهنية المقدمة لمستوى الأداء وبين الأداء الفعلي الذي يقوم به المراجعون فعلاً، والأهمية النسبية ومخاطر المراجعة وتأثيرهما على رأي المراجع، جودة المراجعة.

من خلال ما سبق من دراسات، نلاحظ معظم الدراسات تناولت العوامل المؤثرة على جودة المراجعة فقط، مع ملاحظة في دراسة صديقي أنه لم يأخذ بعين الاعتبار لمفهوم جودة المراجعة، أو علاقة هذا بالحوكمة ومختلف آلياتها الداخلية والخارجية، إلا دراسة حمادي وفداق التي تناولت علاقة حوكمة الشركات بجودة المراجعة.

تكملة للدراسات السابقة، تأتي هذه الدراسة لتوضيح دور الرقابة على جودة المراجعة في تحقيق أهداف ومبادئ حوكمة الشركات.

## 10- المنهج المتبع في الدراسة:

تعتمد الدراسة في الإجابة على إشكالية البحث والأسئلة الفرعية واختبار صحة الفرضيات على المنهج الاستقرائي وفق ما تقتضيه طبيعة وعناصر البحث، وذلك باستقراء الدراسات والأبحاث التي استهدفت جودة المراجعة والرقابة عليها، والعوامل التي تؤثر في جودة المراجعة. كما تم الحصول على البيانات والمعلومات الخاصة بالجانب النظري من المصادر المتاحة، من كتب ودوريات علمية ومهنية ورسائل وأطروحات الدراسات العليا ذات العلاقة بموضوع البحث، إضافة إلى شبكة الإنترنت. بالإضافة إلى استخدام برنامج الخزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية ( SPSS )، لعرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول محاور وفقرات الاستبيان المصمم لغرض الدراسة.

## 11- هيكل البحث:

نظرا لطبيعة الدراسة وأهميتها وتحقيقا لأهدافها واختبار صحة فرضياتها تم تقسيم هذه الدراسة إلى أربعة فصول، ثلاثة منها نظرية والرابع تطبيقي، إضافة إلى المقدمة والخاتمة كمايلي:

- **الفصل الأول: الإطار النظري لحوكمة الشركات والمراجعة:** يتمثل في إعطاء الإطار النظري للحوكمة والمراجعة، وذلك ضمن ثلاثة مباحث: الأول يوضح الظروف والعوامل التي دعت لوجود كل من الحوكمة والمراجعة، ويتطرق الثاني لمفهوم حوكمة الشركات، ويقدم الثالث مدخل مفاهيمي للمراجعة.
- **الفصل الثاني: جودة المراجعة والرقابة عليها:** يتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث: يستعرض الأول مفهوم جودة المراجعة، ويتناول الثاني وسائل لتحسين جودة المراجعة، ويقدم الثالث الرقابة على جودة المراجعة.
- **الفصل الثالث: دور الرقابة على جودة المراجعة في تحقيق أهداف حوكمة الشركات:** وتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث: حيث تناولنا في المبحث الأول الآليات الخارجية لحوكمة الشركات، والثاني دور جودة المراجعة في تفعيل الحوكمة من منظور لجان المراجعة، أما الثالث فتناولنا أثر الرقابة على جودة المراجعة في تضيق فجوة التوقعات.
- **الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: دور جودة الأداء المهني للمراجعين على تحقيق أهداف الحوكمة في الجزائر** والذي يعرض جودة المراجعة بالجزائر ضمن ثلاثة مباحث: أولهما يتناول مضمون المراجعة في الجزائر، أما الثاني فيتم من خلاله تقديم الدراسة الميدانية ، والأخير يهتم بعرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية.

# الفصل الأول

## الفصل الأول

### الإطار النظري لحوكمة الشركات والمراجعة

بدأ الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات كنتيجة منطقية لحدوث حالات الانهيار المالي في دول شرق آسيا خلال العقد الأخير من القرن العشرين ثم تزايد هذا الاهتمام بعد ظهور حالات من الإخفاقات والفوائح المالية والمحاسبية المؤثرة خصوصا في بيئة الأعمال بالولايات المتحدة الأمريكية مع بداية القرن الواحد والعشرين خلال عامي 2001، 2002 مثل شركة إنرون للطاقة وشركة ووردكوم للاتصالات وانهيار شركة آرثر أندرسون للمراجعة، وأزمة الرهن العقاري عام 2007 وأزمة الديون الأوروبية الحالية.

وترجع هذه الانهيارات في معظمها إلى الفساد الإداري والمحاسبي بصفة عامة والفساد المالي بصفة خاصة، مع مراعاة أن الفساد المحاسبي يرجع في أحد جوانبه الهامة إلى دور مراجعي الحسابات وتأكيدهم على صحة البيانات المالية وما تتضمنه من معلومات محاسبية مختلفة عن الواقع والحقيقة، بالإضافة إلى غياب النزاهة والشفافية والمساءلة.

وانطلاقا مما سبق يمكن تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث وهي:

المبحث الأول: الحاجة لوجود حوكمة الشركات والمراجعة؛

المبحث الثاني: الإطار النظري لحوكمة الشركات؛

المبحث الثالث: مدخل مفاهيمي للمراجعة

## المبحث الأول: الحاجة لوجود حوكمة الشركات والمراجعة

أخذ تسيير المؤسسات والرقابة عليها منذ نشأة المؤسسة وتطورها عدة أشكال، وذلك تبعا للتغير في الظروف والعوامل التي ارتبطت بالبيئة المحيطة بالمؤسسة في كل فترة، وتمثل حوكمة الشركات أحد أشكال الرقابة على المؤسسة وأحدثها، والمراجعة أداة لبث الثقة في المعلومات المالية التي تقدمها إدارة المؤسسة الاقتصادية للأطراف التي تتعامل معها. وقبل دراسة متغيرات المكونة لموضوع دراساتنا والمتمثل في دور الرقابة على جودة المراجعة في تحقيق أهداف حوكمة الشركات، نتطرق إلى الحاجة لوجود كل من حوكمة الشركات والمراجعة.

## المطلب الأول: الفصل بين الملكية والإدارة وظهور نظرية الوكالة

أدى اتساع حجم المؤسسات الاقتصادية إلى انفصال الملكية عن الإدارة، حيث شرعت تلك المؤسسات في البحث عن مصادر للتمويل أقل تكلفة من المصادر المصرفية، فالتجته إلى أسواق المال، فزاد عدد المساهمين، وظهرت الحاجة لضرورة وجود آليات للرقابة على تصرفات المسيرين الذين يعينهم هؤلاء المساهمين.

## الفرع الأول: دور الحوكمة في الفصل بين الملكية والإدارة ونظرية الوكالة

في سنة 1932 أعد ( Berle & Means ) تقريرا عن صورة أو شكل المؤسسة، وضا فيه أن المؤسسات يمكن أن تصبح كبيرة جدا لدرجة تستدعي فصل الملكية عن الرقابة. حيث قام هذان الباحثان بدراسة تركيبية رأسمال كبريات المؤسسات الأمريكية التي لاحظا من خلالها أن هناك صعوبة في إدارة المؤسسات من قبل ملاكه الأصليين، خاصة إذا كانت المؤسسات تحتوي



على عدد كبير من المساهمين الذين تتباين مستوياتهم وآرائهم وجهل بعضهم بأساليب الإدارة، فاقترحنا لذلك ضرورة فصل الإدارة على الملكية. بحيث يقوم مجموعة المساهمين في المؤسسة بانتخاب وكلاء عنهم ليقوموا بتسيير شؤون المؤسسات، ولكنهما تطفنا إلى خطر سلب حقوق صغار المساهمين من قبل المسيرين إذا لم تكن هناك رقابة كافية على تصرفاتهم<sup>1</sup>.

إن الفصل بين الملكية والإدارة يخلق نوعا من الصراعات وتعارض المصالح بين المسيرين والمالكين، حيث أن المسيرين يعملون لتحقيق مصالحهم الخاصة والشخصية والتي غالبا ما تكون متعارضة مع مصالح المالكين. وقد تم تحليل هذا التعارض من قبل نظرية الوكالة.

تكمن فلسفة حوكمة الشركات في الفصل بين ملكية رأسمال المؤسسة والإدارة، بالإضافة إلى عملية الرقابة والإشراف داخلها، وقد وجد بأن هذا الفصل له آثاره الإيجابية على أداء المؤسسات، وهو ما أطلق عليه بنظرية الوكالة، وهي العلاقة التي بموجبها يلجأ شخص (صاحب رأس المال) لطلب خدمة شخص آخر (العامل) لكي يقوم نيابة عنه ببعض المهام. ولقد أثارت نظرية الوكالة مسألة مهمة تتعلق بالفصل بين ملكية رؤوس أموال وإدارتها، والتي أصبحت موكلة إلى إدارة تنفيذية تربطها بالمؤسسة عقود تفرض المساهمين عليها العمل لصالح المساهمين من أجل زيادة وتنمية ثرواتهم مقابل تقاضي أجور محددة، غير أن حسب فرضيات هذه النظرية فإن اختلاف الطبيعة السلوكية والتكوينية وكذلك الأهداف بين الإدارة والمساهمين تؤدي إلى ظهور صراع منفعلة في البداية لوضع استراتيجيات تحميهم وتحفظ لهم حقوقهم أو ما يعرف بتجذر الإدارة، أي تمسكهم الشديد بالمؤسسة عن طريق استغلال نفوذهم أو شبكة العلاقات لديهم بالموردين والعملاء وجميع أصحاب العلاقة الآخرين أو حتى حجم المعلومات

---

<sup>1</sup>مصطفى يوسف كافي، وآخرون، الحوكمة المؤسسية، منشورات ألفا للوثائق، الجزائر، الطبعة الأولى 2018، ص 25.

التي تستقبلها الإدارة قبل غيرهم، وبذلك فهم يفضلون تحقيق مصالحهم وأهدافهم الشخصية أولا قبل مصالح المؤسسة<sup>1</sup>.

ولهذا ظهرت الحاجة إلى حوكمة أو مراقبة مشاكل الوكالة والتكاليف المترتبة عليها بغية محاولة تخفيضها، وفي هذا الصدد أسفرت جهود الباحثين في مجال التمويل إلى طرح صورتين من صور نظرية المؤسسة وهما نظرية الوكالة ونظرية أصحاب المصالح لدراسة وتحليل ومعالجة القضايا المرتبطة بحوكمة الشركات، حيث توفر نظرية الوكالة إطارا نظريا وميدانيا لفحص ودراسة وتقديم الحلول الممكنة للمشاكل الناتجة من التعارض في المصالح بين الأطراف المهمة بالشركة، بينما توفر نظرية أصحاب المصالح إطار نظريا وميدانيا لفحص ودراسة وتقديم الحلول الممكنة للمشاكل الناتجة من التعارض في المصالح بين الأطراف الداخلية والخارجية المهمة بالشركة<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني: دور المراجعة في إطار الفصل بين الملكية والإدارة

من نتائج الثورة الصناعية تجميع رؤوس الأموال، وإقامة الصناعات الحديثة في شكل شركات مساهمة وغيرها من شركات الأموال، وقد ترتب عن المبدأ السابق ظهور الملكية الغائبة، أي انفصال أصحاب رؤوس الأموال ( المالكين ) عن تسيير وإدارة المؤسسات، حيث ينتخب جماعة المالكين - الذين تجمعهم الجمعية العامة للمساهمين - جماعة من الأشخاص - يجمعهم مجلس الإدارة - يشرفون على تسيير المؤسسة ويحفظون حقوق المساهمين، و الذين بدورهم ينتخبون المدير العام للشركة، وقد تدخل المشرع لتحديد حقوق وواجبات ومسؤوليات

<sup>1</sup> مصطفى يوسف كافي، وآخرون، المصدر المذكور سابقا، ص 26.

<sup>2</sup> بشير بن عيشي، يزيد تقيارت، حوكمة الشركات من منظور محاسبي، المكتب الجامعي الحديث، الجزائر 2017، ص 17.

كل من الطرفين، إلا أن المساهمين كانوا بحاجة إلى رأي شخص مستقل يتمتع بالخبرة والتدريب والمهارة اللازمين لمراقبة وتقييم التصرفات الإدارية ، المالية والمحاسبية التي يباشرها مجلس الإدارة عن طريق المديرية العامة ومنه ظهرت الحاجة إلى خدمات المراجعين الخارجيين، لأن خبرتهم الممتازة تجعل منهم خبراء مختصين في أعمال فحص ومراجعة والتصديق على الحسابات الاجتماعية للشركات التي تلخص العمليات المالية لفترة معينة، ومن هنا برزت أهمية مهنة المراجع في إطار الفصل بين الملكية والتسيير<sup>1</sup>.

كما يرى البعض أن انفصال ملكية رؤوس الأموال عن إدارتها كان سبب ظهور المراجعة، والتي يقوم بها شخص محترف، محايد، مستقل وخارجي، كوسيلة تطمئن أصحاب الأموال عن نتيجة ما استثمروه وعن عدم التلاعب فيها. فتدخل المراجع الخارجي برأيه يهدف إلى إعطاء رأي محايد مدعم بأدلة وقرائن إثبات، عن مدى توافق المعلومات المالية للمؤسسة مع القوانين والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، بالإضافة إلى خلوها من الأخطاء<sup>2</sup>.

في نفس السياق يرى البعض الآخر أن الحاجة لتطور المراجعة أوجدتها الظروف الجديدة التي أصبحت تعرفها المؤسسة الاقتصادية خاصة منها المسعرة في البورصة من خلال انفصال الملكية عن التسيير وظهور ما يعرف بنظرية الوكالة، إذ أصبحت في ظل ذلك المراجعة وسيلة

<sup>1</sup> أمال بن يخلف ، المراجعة الخارجية في الجزائر : دراسة حالة تطبيقية لشركة قابضة عمومية ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص نقود ومالية، كلية الاقتصاد، جامعة الجزائر، 2002، ص 03.

<sup>2</sup> محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الأولى، 2003، ص 02.

اتصال بين المؤسسة والأطراف الأخرى من خلال بث الثقة في المعلومات المالية المقدمة والتي تستعمل في اتخاذ القرارات المختلفة<sup>1</sup>.

مما سبق يتضح لنا دور المراجع في حل بعض المشاكل التي تنشأ نتيجة انفصال الملكية عن التسيير، وذلك بتأمينه لنوعية المعلومة المالية المنشورة في القوائم المالية.

### المطلب الثاني: الأزمات المالية

تتعرض الاقتصاديات عبر تطورها لأزمات من حين لآخر رغم اختلاف حداثها وظروف حدوثها. ومن تداعيات هذه الأزمات وقوع كثير من المؤسسات في مشكل العسر المالي. فبالرغم من الوضع الذي وصلت إليه هذه المؤسسات، إلا أن الكثير من إداراتها قامت بمنح مبالغ، علاوات ومكافآت إلى مسيريهام متجاهلة وضعها المالي المزري غير مبالية بمبادئ حوكمة الشركات وبالمعايير الحيطية والحذر التي هي مطالبة بتطبيقها. كما أن هذه الأزمات أدت إلى انتشار جدل واسع حول دور ومسؤولية المراجع في الأزمات التي تتعرض لها المؤسسات. من هذا المنطلق سيتم تحديد طبيعة الأزمات المالية، ودور كل من الحوكمة والمراجعة فيها<sup>2</sup>.

### الفرع الأول: دور الحوكمة في الأزمات المالية

إن ما يشهده العالم اليوم من تحرير اقتصاديات السوق، وما يتبعها من تغيرات في الأسواق المالية، وما يترتب عليها من نتائج اقتصادية لها تأثير بالغ على الاقتصاديات أدى إلى زيادة حدة المنافسة بين المؤسسات، وفي بعض الحالات إلى حدوث انهيارات مالية نتيجة لجوء هذه

<sup>1</sup> مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، قسم علوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص 37.

<sup>2</sup> نبيل حمادي، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية دراسة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2012/2011، ص 9.

المؤسسات إلى إجراء الكثير من الممارسات الإدارية والمالية الخاطئة، والتي تمثل نوعاً من التصرفات المهنية غير الأخلاقية بصفتها وكيلة على المساهمين، وذلك سعياً نحو تحقيق وتعظيم منافعها الذاتية على حساب هؤلاء المساهمين. ولقد استخدمت في سبيل ذلك أدوات مختلفة أهمها التلاعب في السياسات المحاسبية للتأثير على الأرقام المحاسبية بشكل عام وعلى الربح ونسب توزيعه بشكل خاص، مما أدى إلى ضرورة الاستعانة بآليات حديثة للإدارة والرقابة من خلال تطبيق مبادئ الحوكمة في جميع أنواع المؤسسات، وذلك كإطار تنظيمي يضمن حماية رؤوس الأموال من خلال تفعيل الشفافية والمساءلة والعمل على تحقيق العدالة بين الأطراف المهمة باقتصاديات المؤسسة، بالإضافة إلى ذلك فهي تهدف إلى إعادة هيكلة أنظمتها على المستوى الكلي والجزئي باعتبارها مجموعة من الإجراءات المستخدمة بواسطة ممثلي أصحاب المصلحة في المؤسسة لتوفير إشراف على المخاطر التي تقوم بها الإدارة من خلال الاعتماد على المدخل الأخلاقي والمدخل القانوني بالإضافة إلى المدخل المعرفي.<sup>1</sup>

منذ 1997 ومع ظهور الأزمة المالية الآسيوية والتي كانت أزمة مالية إقليمية بالدرجة الأولى، ثم انتشرت آثاره الاقتصادية للأقطاب المجاورة، فقد كانت أزمة ثقة بين المؤسسات الاقتصادية والقوانين المنظمة لنشاط الأعمال والعلاقة القائمة بين المؤسسات والحكومات، ولقد كانت المشاكل العديدة التي ظهرت في المقدمة أثناء الأزمة المالية تتضمن صفقات بين عمال الشركات وأقاربهم وبين الجهات الحكومية حيث كانت معظم الشركات تتحصل على ديون مالية قصيرة الأجل دون علم المساهمين بها، وتم إخفاء هذه الديون بطرق وحيل محاسبية مبدعة دون

---

<sup>1</sup> عبد الرزاق الشحادة، سمير إبراهيم البرغوثي، ركائز الحوكمة ودورها في ضبط إدارة الأرباح في البيئة المصرفية في ظل الأزمة المالية العالمية، ملتقى الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف، 2009، ص 2.

علم المساهمين بهذه الأحداث كما أظهرت الحاجة إلى الالتزام بحوكمة الشركات لما لها من دور في الحد من الأزمات المالية، ويرجع ذلك إلى أن الحوكمة المحاسبية ليست فقط عمل يحكمه قواعد وسلوك أخلاقي بل يعود تطبيق حوكمة الشركات إلى الفائدة التي تقدمها لمؤسسات الأعمال، حيث هذه المؤسسات لا يمكنها انتظار الحكومة حتى تلزمها بإتباع قواعد والقوانين واللوائح التي تصدرها بشأن حوكمة الشركات.<sup>1</sup>

وفي أعقاب تلك الأزمات، بدت تطفو إلى السطح أزمات أخرى تمثلت في الانهيارات الهائلة التي تعرضت لها كبرى الشركات العالمية وبالأخص شركة "إنرون" (Enron) للطاقة وشركة "وولدكوم" (WORLD COM) للاتصالات الأمريكيتين في سنة 2002، بالإضافة إلى فضيحة بنك الائتمان والتجارة الدولية (BCCI) وبنك باركليز (Barclays) في بريطانيا والذي تم تأميمه في بداية سنة 2008، مما دفع بالأوساط المالية والنقدية في تلك الدول وعلى مستوى الهيئات الدولية إلى التساؤل عن أسباب هذه الانهيارات التي لم يكن متوقع حدوثها من شركات كانت قوائمها المالية وتقاريرها السنوية توحى إلى وضعيات مالية مريحة وملاءة مناسبة في رؤوس أموالها.<sup>2</sup>

وعن الأزمة المالية العالمية سنة 2008 يقول بعض الخبراء الاقتصاديين أن من بين الأسباب التي أدت إلى تفاقم هذه الأزمة هي الصناعة الإلكترونية ( الحواسيب، الهواتف النقالة، الانترنت... إلخ) الواسعة النطاق حيث تراجعت مبيعات هذا القطاع بسبب انخفاض الطلب على

<sup>1</sup> بشير بن عيشي ، يزيد نقرات، المصدر المذكور سابقا، ص 18.

<sup>2</sup> أحمد خليفة ، دور حوكمة الشركات في رفع فعالية وأداء وظيفة المراجعة الداخلية دراسة حالة مجمع صيدال - فرع فرمال -، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سعد دحلب البليدة، 2010، ص أ.

هذه المنتجات في الأسواق العالمية، وكذلك حدوث خلل بالأسعار أي ما يسمى فقاعات سعرية نتيجة لبيع وشراء كميات هائلة من الأصول المالية أو المادية والعقارات والأسهم بأسعار تضاعف قيمتها الحقيقية أي المضاربة بالأسهم، ونتج ذلك نتيجة المتاجرة بالأسهم من قبل السماسرة في الأسواق المالية.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: دور المراجعة في الأزمات المالية

شهدت بداية الألفية الثالثة جدلاً واسعاً حول دور ومسؤولية المراجع في الأزمات التي تتعرض لها المؤسسات، خصوصاً بعد انهيار شركة إنرون التي ارتبطت بتواطؤ مكتب أندرسون للمراجعة، مع ملاحظة أن كل أزمة تتعرض لها المؤسسات، أن هناك ما يشير إما بشكل خفي أو صريح إلى دور المراجع في ذلك.

فبالنظر إلى حجم التحديات في عالم الاقتصاد والتجارة التي فرضتها العولمة على مختلف الدول، وما يمر به العالم من أزمات مالية واقتصادية، بالإضافة إلى الوضع المحلي لكل دولة، وما يبذل على جميع المستويات للحد منها، فإن كل ذلك يزيد من المسؤوليات الملقاة على عاتق القائمين علة مهنة المراجعة بصفة عامة، وعلى القائمين بها بصفة خاصة للقيام بواجباتهم في رصد العمليات الاقتصادية للمؤسسة، والرقابة على المعلومات المالية، وضمان تقديمها صحيحة لأصحاب المصالح.

في هذا الصدد حاول السامرائي الإجابة على السؤال: ماهو دور مكاتب المراجعة في الكشف عن حالات الفساد المالي والإداري لتجنب حدوث الأزمات المالية؟.

<sup>1</sup> بشير بن عيشي ، يزيد تفرات، المصدر المذكور سابقاً، ص 18.

وفي إجابة الباحث عن هذا السؤال، اشترط ضرورة التزام المراجع بمعايير المراجعة المتعارف عليها، وقيامه بالمهام التالية: اكتشاف الغش، التصرفات غير القانونية، دراسة الأحداث اللاحقة وتأثيرها على القوائم المالية، تحديد قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط، ودراسة مدى العرض العادل للقوائم المالية<sup>1</sup>.

ولمعرفة دور المراجع في التخفيف من الأزمات المالية، علينا أن نعلم مدى أهمية دوره في التأثير على جودة المعلومات، حيث يعمل على قياس درجة الموثوقية في المعلومات المالية المقدمة للمستخدمين لها، وذلك من خلال مراجعة القوائم المالية وتقديم رأي محايد عن الإدارة وأصحاب المصالح بشأنها، فالمراجع يسعى إلى الحد والتقليل من الضرر الذي قد تلحقه إدارة المؤسسة في المعلومات المعلنة، بسبب رغبتها في تغيير عرض بعض الحسابات، وهنا يمكن القول أن عمل المراجع لا يلغي الضرر ولكنه يقلل منه<sup>2</sup>.

### المبحث الثاني: الإطار النظري لحوكمة الشركات

يطلق مصطلح (Corporate Governance) على حوكمة الشركات على مستوى الاقتصاد الجزئي ونعني بذلك الشركات والمؤسسات، في حين أن مصطلح (Good Governance) فيقصد به الحكم الراشد على المستوى الكلي للدولة والذي يمس النواحي الاقتصادية والسياسية والاجتماعية لأفراد المجتمع .

<sup>1</sup> عصام السامرائي ، إجراءات مراجع الحسابات والحاكمة المؤسسية في الكشف عن حالات الفساد المالي والإداري والتنبيه عن احتمالات التعثر والفشل والعسر المالي لتجنب الأزمات المالية والعالمية، المؤتمر العلمي الثالث حول الأزمة المالية العالمية وانعكاساتها على اقتصاديات الدول ( التحديات والآفاق المستقبلية )، 28-29 أبريل 2009، الأردن، جامعة الإسراء الخاصة، ص ص 02-11.

<sup>2</sup> نبيل حمادي ، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية دراسة حالة الجزائر، المصدر المذكور سابقاً، ص 15.



حيث سيتم التطرق في هذا المبحث إلى حوكمة الشركات على مستوى الاقتصاد الجزئي، وذلك من خلال دراسة طبيعة وتطور مفهوم حوكمة الشركات في المطلب الأول، وأهمية وأهداف حوكمة الشركات في المطلب الثاني، وفي المطلب الثالث محددات ومبادئ الحوكمة.

### المطلب الأول: طبيعة ومفهوم حوكمة الشركات

إن الحوكمة فكرة ومصطلح شاع استخدامها بشكل واسع مع بداية عقد التسعينات من قبل المنظمات الدولية كمنهجية لتحقيق التنمية المجتمعية في الدول النامية نتيجة لقصور الإدارات الحكومية عن تحقيق ذلك بفعالية.

#### الفرع الأول : نشأة مفهوم حوكمة الشركات

يطلق مصطلح حوكمة الشركات (Corporate Governance) على مستوى الاقتصاد الجزئي أي الشركات والمؤسسات، إذ يعود لفظ الحوكمة إلى كلمة إغريقية قديمة تعبر عن قدرة ربان السفينة الإغريقية ومهارته في قيادة السفينة وسط الأمواج والأعاصير والعواصف، وما يمتلكه من قيم وأخلاق نبيلة وسلوكيات نزيهة شريفة في الحفاظ على أرواح وممتلكات الركاب، ورعايته وحمايته للأمانات والبضائع وإيصالها لأصحابها ودفاعه عنها ضد القراصنة وضد الأخطار التي تتعرض لها أثناء الإبحار فإذا ما وصل بها إلى ميناء الوصول، ثم عاد إلى ميناء الإبحار من مهمته سالماً، أطلق عليه القبطان المتحكم جيداً (Good Governance)<sup>1</sup>.

استعمل مصطلح الحوكمة في اللغة اللاتينية بكلمة (Gubernare) في بداية القرن الرابع عشر، ثم استخدم في اللغة الفرنسية القديمة (Gouvernance) كمرادف لمصطلح الحكومة

---

<sup>1</sup> معمر حمدي، دور تطبيق مبادئ الحوكمة في دعم نشاط شركات التأمين التعاوني: دراسة بعض تجارب عربية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، قسم علوم الاقتصادية، جامعة حسنية بن بوعلي بالشلف، 2017/2016، ص 76.

(Gouvernement)، وابتداء من سنة 1478م استعمل المفهوم للإشارة إلى المنظمات التي تتبع هيكل إداري خاص. وفي اللغة الإنجليزية تم طرح مصطلح (Governance) للدلالة على وسيلة إدارة أو حكم<sup>1</sup>.

وتطور مفهوم حوكمة الشركات بعد ظهور نظرية الوكالة وما تتضمنه من تعارض في المصالح بين إدارة الشركة والمساهمين وأصحاب المصالح بصفة عامة، وهذا ما أدى إلى زيادة الاهتمام بإيجاد قوانين وقواعد تنظم العلاقة بين الأطراف في الشركات، وتعود أولى الاهتمامات في هذا الموضوع إلى عام 1932 عندما قامت شركة Berle ET Means بإجراء دراسة حول فصل الملكية عن الإدارة وتطرق للمشاكل والعقبات التي قد تواجهها الشركة جراء هذا الأمر، وقد كانت نتيجة هذه الدراسة إعادة النظر في الأنظمة والقوانين المنظمة والمسيرة للعلاقات بين الأطراف المرتبطة بالشركة<sup>2</sup>. وفي عام 1976 قام كل من (Jenson and Meckling) بالاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وإبراز أهميتها في الحد أو التقليل من المشاكل التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية والإدارة، أما في عام 1987 قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بتشكيل لجنة حماية التنظيمات الإدارية (The Committee Of Sponsoring Organization –COSO-) المعروفة باسم لجنة تريديواي (Treadway Commission)، والتي أصدرت تقريرها المتضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات وما يرتبط بها من منع حدوث الغش

<sup>1</sup>المصدر السابق، ص 76.

<sup>2</sup>عدنان عبد المجيد عبد الرحمان قباجة، أثر فاعلية الحوكمة المؤسسية على الأداء المالي للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان، الأردن، 2008، ص 25.

والتلاعب في إعداد القوائم المالية، وذلك عن طريق الاهتمام بمفهوم نظام الرقابة الداخلية وتعزيز مهمة المراجعة الخارجية أمام مجالس إدارة الشركات<sup>1</sup>.

لقد كانت البداية الحقيقية للاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات حينما أصدرت لجنة الأبعاد المالية لحوكمة الشركات (Cadbury)\* في ديسمبر 1992 تقريرها والمشكل من قبل مجلسي التقارير المالية وسوق لندن للأوراق المالية بعنوان الأبعاد المالية لحوكمة الشركات (The Financial Aspects of Corporate Governance)، ولقد أخذت حوكمة الشركات بعداً آخر بعد حدوث الأزمات المالية وإفلاس العديد من الشركات والفضائح المالية في كبريات الشركات الأمريكية في نهاية عام 2001، وعلى المستوى الدولي يعتبر التقرير الصادر عن منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي (Organization For Economic Co-Operation And Development) (OECD, 1999) بعنوان: مبادئ حوكمة الشركات (Principle of Corporate Governance) وهو أول اعتراف دولي رسمي بذلك المفهوم<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص: 14.

\* تم تشكيل هذه اللجنة عام 1991، من قبل مجلس التقارير المالية وبورصة لندن وبعض المحاسبين لتحديد الملامح المالية لحوكمة الشركات وذلك برئاسة السيد Adrien Cadbury.

<sup>2</sup> محمد جميل حبوش، مدى التزام الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات - دراسة تحليلية لآراء المراجعين الداخليين، المراجعين الخارجيين ومدراء الشركات المساهمة العامة، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة وتمويل: جامعة غزة الإسلامية، 2007، ص: 22.

## الفرع الثاني: مصطلح الحوكمة

" الحوكمة "Gouvernance\* مصطلح مشتق من الكلمة الإنجليزية " Govern " أي يحكم ومنها أتت " Governance , Governor, Government " والتي تعني حكومة، حاكم، والحوكمة على الترتيب. ولهذا استقر رأي الاقتصاديين والمحللين والخبراء على مصطلح Corporat Gouvernance والذي تم تعريبه إلى مصطلح حوكمة الشركات أو الإدارة الرشيدة للشركات<sup>1</sup>، وشرع البنك وصندوق النقد الدوليين في قياس مدى التزام الشركات بهذا المصطلح في الأسواق الدولية، وقد استعمل مصطلح حوكمة الشركات من طرف الاقتصاديين الأمريكيين ولا سيما من طرف الاقتصادي الأمريكي رونالد كوس Ronald Coase في مقال

---

\*هناك عدد من المقترحات المطروحة: حكم الراشد، حكمانية الشركات، حاكمية الشركات، بالإضافة إلى عدد من البدائل الأخرى مثل: أسلوب ممارسة سلطة الإدارة بالشركات، أسلوب الإدارة المثلي، القواعد الحاكمة للشركات، الإدارة النزيهة، وغيرها. وفي هذا الصدد، تجدر الإشارة إلى أن هناك مؤيدون للاختيار الأول وفقاً لما ورد من تفسير مركز المشكاة للبحوث والدراسات، ولكن من ناحية أخرى تتفق عدد من الآراء على استبعاد "حكم الشركات" لما للكلمة من دلالة هل الشركات هي الحاكمة أو الفاعلة، مما قد يعكس المعنى المقصود. وكذلك يتم استبعاد "حاكمية" لما قد يحدثه استخدامها من خلط مع إحدى النظريات الإسلامية المسماة "نظرية الحاكمة" والتي تنطرق للحكم والسلطة السياسية للدولة. كما رؤى استبعاد البدائل المطروحة الأخرى لأنها تبتعد عن أصل الكلمة باللغة الإنجليزية Governance. ومن ثم فإن "حوكمة الشركات" على وزن (فועلة) تكون الأقرب إلى مفهوم المصطلح باللغة الإنجليزية حيث تنطوي على معاني الحكم والرقابة من خلال جهة رقابة داخلية (Governing Body) مثل المراجع الداخلي أو هيئة رقابة خارجية (Regulatory Body) مثل المراجع الخارجي، حيث لا يمكن استبعاده إذا أردنا التوصل إلى مرادف للمصطلح. وتجدر الإشارة إن هذا المصطلح قد تم اقتراحه من قبل الأمين العام لمجمع اللغة العربية وقد استحسنته عدد من متخصصي اللغة العربية ومنهم من مركز دراسات اللغة العربية بالجامعة الأمريكية بالقاهرة. ولذا فمن المقترح استخدام "حوكمة المؤسسات" كمرادف لمفهوم Corporate Governance. نقلا عن:

نرمين أبو العطا، حوكمة الشركات .. سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية، إصدارات مركز المشروعات الدولية الخاصة، غرفة التجارة الأمريكية، واشنطن، 2003، ص: 01.

<sup>1</sup>أحمد زكرياء صيام، دور الحاكمة في الحد من تداعيات الأزمة المالية على بورصة عمان، مجلة العلوم الإنسانية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 42، 2009، ص8

له نشر سنة 1937م بعنوان " طبيعة الشركة "، وينصرف مفهومه إلى تسيير الشركة الاقتصادية، وقد أوضح فيه أن الشركة الاقتصادية تتمكن من المحافظة على قدرتها التنافسية إذا كانت أنماط تسييرها الداخلية تسمح لها بتقليل تكاليف معاملاتها، فالشركة بهذا المعنى أكثر نجاعة من السوق المالي في تنظيم بعض المبادلات التي تقوم بها، والحوكمة بالمعنى المعاصر هي أقرب في مضمونها إلى التسيير منها إلى السلطة، وما يمكن ملاحظته بشأن حوكمة الشركات أنه استعمل كمبدأ للتنظيم وأنه تطور في ظروف اجتماعية واقتصادية تميزت بانفصال الملكية عن الإدارة وما ينجر عنها من صراع المصالح.

وهذا المصطلح الجديد يركز على عدة نقاط لإدارة الشركات والاقتصاد بوجه عام، يأتي في مقدمتها وأكثرها أهمية: الشفافية في القوائم المالية والعمليات المحاسبية والميزانيات ومعاملات الشركة، وذلك لمنع عمليات الفساد التي تؤدي إلى استنزاف موارد الشركة وتآكل قدراتها التنافسية، وبهذا أصبحت الحوكمة مؤشرا مهما لمدى مناسبة الأسواق للاستثمار، وساهم في انتشارها الانهيارات وفضائح الفساد التي أصابت كبرى الشركات الأمريكية، التي في مقدمتها شركة "إنرون" للطاقة و"وورلدكوم"<sup>1</sup> عملاق الاتصالات الأمريكية.

ورغم أن هذا المصطلح ظهر في تقرير وتوصيات المؤسسات الدولية منذ 15 عاما إلا أن الانهيارات المالية كالأزمة المالية لجنوب شرق آسيا لسنة 1997 أعطته أهمية قصوى وأصبح من أهم المؤشرات على صحة البيئة الاقتصادية والاستثمار، ويعتمد المؤشر على عوامل إيجابية جعلته من الضرورات في الأسواق وأهمها الإفصاح والشفافية، الفصل بين الملكية والإدارة،

---

<sup>1</sup> للمزيد حول أسباب انهيار هذه الشركات أنظر إلى: منير إبراهيم هندي، الفكر الحديث في التحليل المالي وتقييم الأداء (مدخل حوكمة الشركات)، دار المعرفة الجامعية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 2009، ص 6-13.

وإتباع قواعد محاسبية واضحة وصريحة في إعداد القوائم المالية للشركة، وهي كلها شروط تحتاجها البورصات والأسواق الناشئة<sup>1</sup>.

### الفرع الثالث: مفهوم حوكمة الشركات

لم تتفق الكتابات حول مفهوم واضح ومحدد لمصطلح حوكمة الشركات، حيث أخذ المفكرون والباحثون وكذا المنظمات الدولية والمهنية بالتسابق لتعريفها، وقد رجع تنوع التعاريف إلى التداخل في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية، وهو الأمر الذي يؤثر في كل مجتمع واقتصاد على حدى، إلا أنه يمكننا سرد مجموعة من التعاريف ثم نحاول استنباط المعاني والمفاهيم الأساسية لحوكمة الشركات.

والحوكمة مصطلح يوناني المنشأ، تعود بدايات استخدامه إلى القرن الثالث عشر عندما استعان به افلاطون مجازيا للتعبير عما يتحلى به قائد السفينة من قيم وأخلاق بالإضافة إلى قدرته ومهاراته في النجاة بالسفينة وسط الأمواج، وتداولته اللغة اللاتينية بذات المعنى في بداية القرن الرابع عشر، ثم استعارته اللغة الفرنسية للدلالة عن الفن أو طريقة الحكم<sup>2</sup>.

تعرف الحوكمة على أنها ذلك الإطار التي تمارس فيه الشركات وجودها، وتركز الحوكمة على العلاقات فيما بين الموظفين وأعضاء مجلس الإدارة، والمساهمين وأصحاب المصالح

<sup>1</sup> نبيل حمادي ، التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات - دراسة حالة مجمع صيدال وحدة الدار البيضاء بالجزائر العاصمة، مذكرة ماجستير ، جامعة حسنية بن بوعلي بالشلف 2008، ص:03.

<sup>2</sup> سعاد دعبوز ، إرساء مبادئ الحوكمة المؤسسية في القطاع المصرفي وواقعها في المؤسسات المصرفية الجزائرية، مذكرة ماجستير، جامعة ألكلي محند أولحاج، البويرة، 2014، ص:3.

وواضعي التنظيمات الحكومية، وكيفية التفاعل بين كل هذه الأطراف في الإشراف على عمليات الشركة<sup>1</sup>.

قدمت لجنة كادبوري 1992 ( Cadbury Committee,1992) تعريفا موجزا لحوكمة الشركات يتلخص في أن حوكمة الشركات هي "النظام الشامل الذي يتضمن ضوابط الرقابة Controls سواء كانت مالية أو غير مالية والتي بواسطتها يمكن توجيه ورقابة الشركة. فقد وصف التقرير حوكمة الشركات بأنها: "نظام بمقتضاه تدار الشركات وتراقب".

كما يصف التقرير حوكمة الشركات كما يلي :

" يعتمد اقتصاد دولة ما على زيادة وكفاءة الشركات، وهكذا فإن الفاعلية التي تؤدي بها مجالس الإدارات لمسؤولياتها تحدد الوضع التنافسي للدولة، وهذا هو دور حوكمة الشركات"<sup>2</sup>.

فمنذ 1991، عرف نادي روما الحوكمة على أنها ميكانيزم أو آلية *mécanisme de commande* لقيادة النظام الاجتماعي وتطبيقاته من أجل تحقيق الأمن، الرفاهية، الازدهار، التناسق، التنظيم والاستمرار لهذا النظام، ويضيف جامس روسنو James Rosenau في سنة 1997 إلى ذلك على أن الحوكمة هي ميكانيزم رقابة و قيادة *mécanisme de contrôle et de conduite*<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> محمد شريف توفيق، قراءات من الانترنت في حوكمة الشركات، جامعة الزقازيق، 2005، ص: 13.

<sup>2</sup> **Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance**, The Financial Aspects Of Corporate Governance, London: Burgess Science Press, 1 december 1992, p: 14.

"Corporate Governance is the system by which companies are directed and controlled".

<sup>3</sup> مراد سكاك ، فارس هباش، دور التدقيق الاجتماعي في إطار الحوكمة المسؤولة اجتماعيا في ظل الانفتاح الخارجي، الملتقى الدولي حول الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس - سطيف، 20-21 أكتوبر 2009، ص: 4.

وقد عرف معهد المدققين الداخليين (IIA) حوكمة الشركات في مجلة (Tone At The Top) والصادرة عنه بأنها: "العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من أجل توفير إشراف على إدارة ومراقبة مخاطر الشركات والتأكيد على كفاية الضوابط لإنجاز الأهداف والمحافظة على قيمة الشركة من خلال أداء الحوكمة فيها"<sup>1</sup>.

وعرفت حوكمة الشركات بأنها "علاقة بين عدد من الأطراف والمشاركين التي تؤدي إلى تحديد توجه وأداء الشركة"<sup>2</sup>.

كما تم تعريفها كذلك بأنها "ذلك الإطار الذي ينبغي أن يضمن التوجيه الاستراتيجي للشركة، والرصد الفعال من جانب مجلس الإدارة، وكذا مساءلة مجلس الإدارة أمام الشركة والمساهمين"<sup>3</sup>.

وتُعرف حوكمة الشركات من ناحية أخرى بأنها: "مجموعة من القواعد التي تُجرى بموجبها إدارة الشركة داخلياً، ويتم وفقها إشراف مجلس الإدارة على الشركة، بهدف حماية المصالح والاستثمارات المالية للمساهمين"<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> عمر على عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات - دراسة ميدانية - ، مذكرة ماجستير، جامعة المدية، 2009/2008، ص: 8 .

4 عطا الله وراد خليل ، الدور المتوقع للمدقق الداخلي عند تقديم خدمات التأكيد في البنوك التجارية الأردنية في ظل الحاكمية المؤسسية، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات (تدقيق الشركات - تدقيق المصارف والمؤسسات المالية - تدقيق الشركات الصناعية) ، القاهرة: مركز المشروعات الدولية الخاصة، 24-26 سبتمبر 2005، ص:15.

<sup>3</sup> Organisation For Economic Co-Operation And Development, Using the OECD Principles of Corporate Governance a boardroom perspective, Paris, 2008, p:15.

"The corporate governance framework should ensure the strategic guidance of the company, the effective monitoring of management by the board, and the board's accountability to the company and the shareholders".



كما يمكن أن تعرف بأنها: "عبارة عن مجموعة من القواعد والإجراءات التي تحدد صنع القرار، ومراقبة ورصد العمليات داخل الشركة"<sup>2</sup>.

وعرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) مفهوم حوكمة الشركات في عام 1998 بأنه: "النظام الذي يوجه ويضبط أعمال الشركة، حيث يصف ويوزع الحقوق والواجبات بين مختلف الأطراف في الشركات مثل مجلس الإدارة، الإدارة، المساهمين وذوي العلاقة ويضع القواعد والإجراءات اللازمة لاتخاذ القرارات الخاصة بشؤون الشركة، كما يضع الأهداف والاستراتيجيات اللازمة لتحقيقها وأسس المتابعة لتقييم ومراقبة الأداء"<sup>3</sup>.

وتعرف حوكمة الشركات على أنها نظام متكامل للرقابة المالية وغير المالية والذي عن طريقه يتم إدارة الشركات والرقابة عليها، فهي مجموعة من الطرق التي يمكن من خلالها أن يتأكد المستثمرون من تحقيق ربحية معقولة لاستثماراتهم، أي مجموعة من القواعد والحوافز التي تهدي بها إدارة الشركات لتعظيم ربحية الشركة وقيمتها على المدى البعيد لصالح المساهمين، فهي مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية، وحملة

---

<sup>1</sup> كاثرين كوتشا هلبينغ وآخرون، ترجمه سمير كريم، غرس حوكمة الشركات في الاقتصاديات النامية والصاعدة والانتقالية، مجلة حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين، الطبعة 3، مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة، 2003، ص: 02.

<sup>2</sup> Jan Cattrysse, **Reflections On Corporate Governance And The Role Of The Internal Auditors**, Roularta Media Group, [on line], 2005, <Available at [www.papers.ssrn.com](http://www.papers.ssrn.com)>, (20/10/2008), P:04.

"Corporate governance consists in the rules and procedures that determine the decision making, control and monitoring processes within the company".

<sup>3</sup> خلف عبد الله الوردات ، الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات (تدقيق الشركات - تدقيق المصارف والمؤسسات المالية - تدقيق الشركات الصناعية) ، مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة، 24-26 سبتمبر 2005، ص: 09.

الأسهم وأصحاب المصالح المرتبطة بالشركة (مثل حملة السندات، العمال، الدائنين، المواطنين) من ناحية أخرى.<sup>1</sup>

وتعرف أيضا على أنها هي "النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال الشركة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والصراحة"<sup>2</sup>. من خلال ما سبق يمكننا تعريف الحوكمة على أنها:

عملية يتم من خلالها تحديد القواعد وتنظيم الممارسات السليمة للرقابة على القائمين على إدارة الشركة بما يحفظ حقوق المساهمين ويضمن مستوى ملائم من الشفافية والإفصاح ويضبط العلاقة بين مجلس الإدارة من جهة والأطراف أصحاب المصالح من جهة أخرى.

كما يمكن استنتاج أن مفهوم حوكمة الشركات يتضمن مايلي:

- مجموعة من القواعد يتم بموجبها إدارة الشركة والرقابة عليها وفق هيكل معين يتضمن توزيع الحقوق والواجبات فيما بين المشاركين في إدارة الشركة مثل مجلس الإدارة، المديرين التنفيذيين والمساهمين وأصحاب المصالح؛

- التأكيد على أن الشركات يجب أن تدار لصالح المساهمين<sup>3</sup>؛

- يساعد مفهوم حوكمة الشركات في القضاء على التعارض وتحقيق الانسجام والتوازن بين مصالح الفئات المختلفة المهتمة بالوحدة الاقتصادية سواء من داخلها أو خارجها، من خلال الحد

<sup>1</sup> محمد مصطفى سليمان، المصدر المذكور سابقا، ص: 15.

<sup>2</sup> طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات ( المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات )، الدار الجامعية، مصر، الطبعة الثانية 2007، ص: 22.

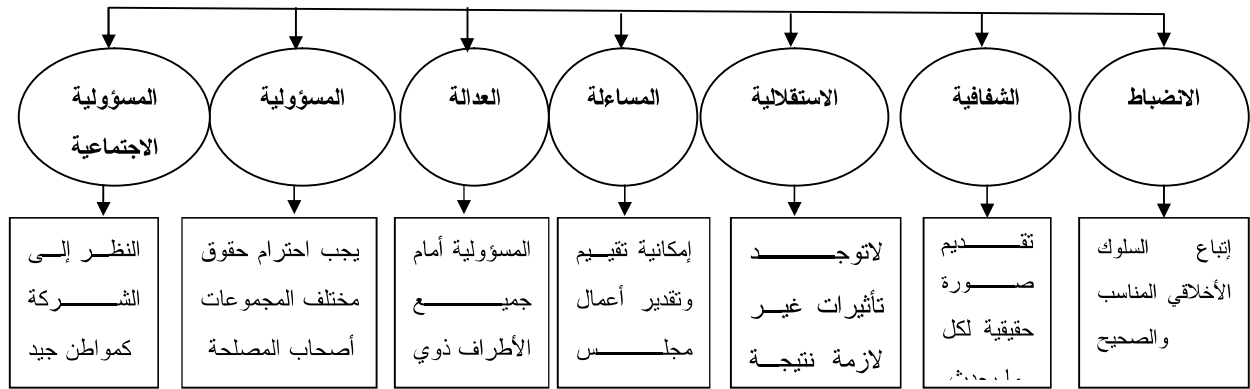
<sup>3</sup> عبد الوهاب نصر على، شحاته السيد شحاته، مراجعة الحسابات و حوكمة الشركات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006 / 2007، ص: 19.

من سيطرة الإدارة وإعطاء سلطات واسعة للفئات الأخرى خاصة المساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح؛

- اهتمام مصطلح حوكمة الشركات بتحقيق الشفافية في كافة عمليات الشركة، والإفصاح عن جميع المعلومات المتعلقة بها خاصة المعلومات المالية لما لها من دور فعال في اتخاذ القرارات ومنه العمل على تحقيق جودة هذه المعلومات، ولم يقتصر الأمر على ذلك بل أمتد إلى دورها في تنشيط السوق المالية حيث توجد علاقة بين مستويات الحوكمة في الدول المختلفة من ناحية وبين درجة نمو وتطور وكفاءة أسواقها المالية من ناحية أخرى<sup>1</sup>؛

- القاسم المشترك بين المفاهيم المختلفة لمصطلح حوكمة الشركات هو الإهتمام بتطوير الأداء وتحقيق الإفصاح والشفافية والانضباط والعدالة، وحماية حقوق أصحاب المصالح.

ويمكن استنتاج الخصائص التي تتميز بها حوكمة الشركات، وذلك من خلال الشكل التالي:



الشكل رقم (1-1): خصائص حوكمة الشركات

المصدر: طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات ( المفاهيم، المبادئ، التجارب،

المتطلبات)، مصر: الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الثانية 2007، ص: 25.

<sup>1</sup>يمينة سهايلية ، دور حوكمة الشركات في رفع كفاءة سوق الأوراق المالية إلى حالة الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة الشلف، ص 7.

## المطلب الثاني: أهمية حوكمة الشركات وأهدافها

نظام حوكمة الشركات الجيد يساعد على ضمان أن تستعمل الشركة رأسمالها بفعالية، وتساعد على ربحية أصحاب المال كالمساهمين وبقية المقرضين كالبنوك، كما تساعد في الحفاظ على ثقة المستثمرين المحليين والأجانب وجذب رأس المال طويل الأجل، وتعتبر العنصر الرئيسي في تحسين فعالية الاقتصاد.

### الفرع الأول: أهمية حوكمة الشركات

إن حوكمة الشركات لا تقتصر أهميتها على أولئك المتعاملين في أسواق رأس المال (بائعين، ومشتريين، ووسطاء، وشركات معلومات) والموردين، والمقرضين، وشركات التمويل، بل امتدت إلى منشآت الأعمال، والحكومات والدول والمؤسسات الدولية، خاصة بعد الانهيارات التي طالت كبريات الشركات في العالم، والمدرجة في أسواق رأس المال.

أي أن نطاق حوكمة الشركات قد تمتد أهدافه وأهميته خارج حدود مصلحة الشركة ذاتها ومصلحة حملة الأسهم وأصحاب المصلحة الآخرين، وفي هذا المجال يمكن إبراز أهمية حوكمة الشركات على عدة مستويات، بما في ذلك أهميتها في المجالات القانونية كما هو على النحو الآتي<sup>1</sup>:

#### أولاً: بالنسبة للشركات ذاتها

لا تعد حوكمة الشركات هدفا في حد ذاتها، فهي لا ترتبط بعمليات رقابية إجرائية أو شكلية ولا تمثل التزاما دقيقا بإرشادات محدودة أو بملاحظة أو مراعاة سلوكيات إدارية معينة، لكنها في

<sup>1</sup> الصلاح محمد سليمان، الاستفادة من أدوات الرقابة وإدارة المخاطر لخدمة حوكمة الشركات، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة، 2005، ص ص 5-8 (بتصرف)

حقيقة الأمر تهدف إلى تحسين أداء الشركات وضمان حصولها على الأموال وبتكلفة معقولة، حيث أن هناك علاقة طردية بين نوعية الحوكمة ودرجة الأداء الاقتصادي للشركة، فالشركات التي تتمتع بحوكمة جيدة تملك مدراء بمستويات عالية الجودة وتتعامل بصورة أكثر شفافية بشكل يوحى لحملة الأسهم والمتعاملين الآخرين معها بالثقة، ويعمل على تخفيض مخاطر الاستثمار وبالتالي تخفيض تكلفة رأس المال، وتعد جودة حوكمة الشركات والقابلية على فهم حقوق حملة الأسهم، واحدة من أنظمة الضبط ذات الأهمية لنجاح الاستثمارات في الشركات.

#### ثانياً: بالنسبة لحملة الأسهم والمستثمرين المرتقبين

- محاربة الفساد الداخلي في الشركات وعدم السماح بوجوده أو باستمراره، بل القضاء عليه من خلال ترسيخ دعائم الإدارة الجيدة وتوفير الشفافية والمساءلة، وكذا من خلال التحكم الجيد في المعلومات واستغلالها بشكل صحيح في اتخاذ قرارات سليمة؛
- تحقيق ضمان السلامة والصحة والنزاهة والاستقامة لكافة العاملين في الشركة، بدءاً من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين إلى أدنى عامل فيها؛
- تقليل الأخطاء إلى أدنى قدر ممكن، بل استخدام النظام الوقائي الذي يمنع حدوث هذه الأخطاء وبالتالي يجنب الشركة تكاليف وأعباء هذه الأخطاء؛
- تحقيق الاستفادة القصوى والفعالية من نظم المحاسبة والرقابة الداخلية خاصة فيما يتعلق بعمليات الضبط الداخلي وتحقيق فاعلية الإنفاق، خاصة وأن العاملين في مجال المحاسبة الداخلية أكثر معرفة بما يحدث داخل الشركة؛

- تحقيق أعلى قدر للفاعلية من مراجعي الحسابات الخارجيين خاصة وأنهم على درجة مناسبة من الاستقلالية، وعدم خضوعهم لأي ضغط من جانب مجلس إدارة الشركة، أو من جانب المديرين التنفيذيين العاملين فيها.

في حين يرى البعض أن حوكمة الشركات الجيدة تتجلى أهميتها في العناصر التالية:

- تطبيق قواعد الحوكمة الجيدة والسليمة تؤدي إلى تحسين أداء السهم وتعظيم الربحية ويحافظ على مصالح المستثمرين وحملة الأسهم ويولد الثقة لديهم، مما يساهم في جلب رؤوس الأموال ويزيد من قدرة الشركات في المنافسة على الأجل الطويل، نظرا لما تتمتع به هذه الشركات من الشفافية في معاملاتها وإجراءاتها المحاسبية والمراجعة المالية في جميع عمليات الشركة بما يدعم ثقة المستثمرين؛

- تعظيم ثروة الملاك وتدعيم تنافسية الشركات في أسواق المال العالمية خاصة في ظل استحداث أدوات وآليات مالية جديدة وحدوث اندماجات أو استحواذ أو بيع لمستثمر رئيسي؛

- تطبيق قواعد الحوكمة الجيدة يعطي للشركات قدرة أكبر في الحصول على التمويل اللازم ويخفض تكلفة رأس مال الشركة، ويحقق أداء أفضل ومعاملة مرضية للفئات المختلفة من أصحاب المصالح؛

- يعتبر التطبيق الجيد لآليات حوكمة الشركات أحد الحلول الممكنة لمشكلة الوكالة وتخفيض تكاليفها؛

- تجنب الانزلاق في مشاكل محاسبية ومالية، بما يعمل على تدعيم واستقرار نشاط الشركات العاملة بالاقتصاد ومنع حدوث انهيارات بالأجهزة المصرفية أو أسواق المال المحلية والعالمية، والمساعدة في تحقيق استقرار أسواق المال والتنمية والاستقرار الاقتصادي ؛

- تساعد حوكمة الشركات الجيدة على جذب الاستثمارات سواء المحلية أو الأجنبية وكذا الحد من هروب رؤوس الأموال ومكافحة الفساد الذي يعيق نمو الشركات؛
- تساهم حوكمة الشركات في تهيئة الجو لنمو وتعدد الشركات المساهمة التي تعمل في مجالات حيوية وتحقق قيمة مضافة للاقتصاد الوطني؛
- تؤسس حوكمة الشركات الكثير من المبادئ والمعايير المهمة في عالم الأعمال مثل المسؤولية الاجتماعية، أخلاقيات الأعمال والشفافية والنزاهة والإفصاح، وكل تلك الصفات هامة لبيئة أعمال نموذجية.

#### ثالثاً: بالنسبة لأسواق رأس المال

تبرز أهمية حوكمة الشركات بالنسبة لأسواق رأس المال، من خلال تبني معايير جيدة لحوكمة الشركات يمكن أن تمتد فوائده إلى أسواق رأس المال، إذ أن تطبيق تلك المعايير سوف يعزز من كفاءة الأسواق، ويقدم المعلومات الملائمة للمستثمرين لمعرفة المزيد عن الشركات وعن أدائها ويدركون في ذات الوقت مستوى تنفيذ استراتيجيات الشركات وطرق تحديد المخاطر وكذلك السبل الكفيلة بإدارتها، وعند ذلك تستطيع أسواق المال أن تخصص أموال أولئك المستثمرين إلى الشركات الواعدة والتي يتم إدارتها بشكل أفضل<sup>1</sup>.

#### رابعاً: بالنسبة للاقتصاد كله

تعد حوكمة الشركات ذات أهمية بالنسبة للاقتصاد كله، لأن المشاكل الناجمة عن ضعف حوكمة الشركات لا تعود إلى فشل الاستثمارات فقط، وإنما تمتد إلى أبعد من ذلك، حيث أن

---

<sup>1</sup> عبد القادر عيادي ، جودة المعلومات المحاسبية في ظل حوكمة الشركات وانعكاساتها على كفاءة السوق المالية -حالة الجزائر-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، قسم علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، 2014/2013، ص 05.

ضعف مستويات الثقة العامة في الأعمال كلها لا تعد مجرد انهيار سمعة القليل من الشركات بل إن المسألة تشير إلى فقدان المصداقية في النظام الاقتصادي كله<sup>1</sup>.

#### خامساً: الأهمية القانونية لحوكمة الشركات

وتتمثل في قدرة المعايير التي تستند إليها حوكمة الشركات على الوفاء بحقوق كافة الأطراف المستفيدة في الشركة مثل حملة الأسهم والمقرضين والعاملين وغيرهم، وتعد القوانين والمعايير المنظمة لعمل الشركات (مثل قوانين الشركات وقوانين الأسواق المالية والمعايير المحاسبية والتدقيق) العمود الفقري لإطار حوكمة الشركات، إذ تنظم تلك القوانين والمعايير العلاقة بين الأطراف المهمة بالشركة والمعنية بالاقتصاد كله.

وعليه فإن الأشكال المختلفة للعقود بين كافة الأطراف المعنية في الشركة تمثل حجر الأساس في تنظيم العلاقات التعاقدية بينهم بالشكل الذي يعمل على ضمان حقوق كل طرف منهم. من الناحية القانونية تظهر أهمية حوكمة الشركات في التغلب على سلبات تنفيذ التعاقدات التي يمكن أن تنتج عن الممارسات السلبية التي تنتهك صيغ العقود المبرمة أو القوانين والقرارات والنظم الأساسية المنظمة للشركة.

وعلى العموم تتلخص أهمية حوكمة الشركات في اعتبارها علاجاً للشركات من التلاعب والغش المالي والفساد الإداري والأزمات والإفلاس، كما أنها تحسن من أداء الشركات وتزيد من قيمتها<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>المصدر السابق، نفس الصفحة.

<sup>2</sup> نفس المصدر السابق، ص 06.



## الفرع الثاني: أهداف حوكمة الشركات

تسعى قواعد وضوابط الحوكمة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن تلخيص أهمها فيما يلي<sup>1</sup>:

- مراعاة مصالح وحقوق المساهمين وحمايتهم؛
  - حماية حقوق حملة الوثائق والمستندات ذات الصلة بفعالية الشركات؛
  - حماية حقوق ومصالح العاملين في الشركات بكافة فئاتهم؛
  - تحقيق الشفافية في جميع أعمال الشركات؛
  - تحقيق وتأمين العدالة لكافة أصحاب المصالح والمتعاملين مع الشركات؛
  - تأمين حق المساهمة أمام أصحاب الحقوق لإدارة الشركات؛
  - الحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة؛
  - تنمية المدخرات وتشجيع تدفقها بما يؤدي لتنمية الاستثمارات الإنتاجية وصولاً لتعظيم الأرباح وبعيداً عن الاحتكارات؛
  - الالتزام بأحكام القوانين والتشريعات النافذة؛
  - العمل على تأكيد مراجعة الأداء لكافة فعاليات الشركات بما فيها الأداء المالي من خلال لجان مراجعة خارجيين ومستقلين عن الإدارة التنفيذية.
- وهناك أهداف أخرى وتتمثل في<sup>1</sup>:

---

<sup>1</sup> زرار العياشي، شرقق سمير، حوكمة الشركات - المفهوم ، الخصائص، الركائز، والأهمية الاقتصادية- الملتقى الوطني الثالث حول: سبل تطبيق الحكم الراشد بالمؤسسات الاقتصادية الوطنية، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 10/9 ديسمبر 2007، ص: 16.

- تحسين القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية وزيادة قيمتها؛
- فرض الرقابة الفعالة على أداء الشركات وتدعيم المساءلة المحاسبية لها؛
- ضمان مراجعة الأداء التشغيلي والمالي والنقدي للشركات؛
- تقييم أداء الإدارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة بها؛
- تعميق ثقافة الالتزام بالقوانين والمبادئ والمعايير المتفق عليها؛
- تعظيم أرباح الشركات؛
- تحقيق العدالة والشفافية ومحاربة الفساد.

### المطلب الثالث: مبادئ و محددات الحوكمة

ترتكز حوكمة الشركات على مجموعة من مبادئ ومعايير، ولتطبيقها بصورة جيدة يجب احترام مجموعة من المحددات.

#### الفرع الأول: مبادئ حوكمة الشركات

نظراً للاهتمام المتزايد بمفهوم حوكمة الشركات فقد حرصت العديد من المؤسسات الدولية على دراسة هذا المفهوم وتحليله ووضع مجموعة من المبادئ والقواعد والمعايير محددة لتطبيقه، ومن المنظمات الدولية التي لها الدور الرائد في هذا المجال البنك الدولي وصندوق النقد الدولي، وبنك التسويات الدولي ( BIS ) ممثلاً بلجنة بازل، والمنظمة الدولية للأوراق المالية ( IOSCO )، وبورصة الأوراق المالية بنيويورك، ولجنة كادبوري ( Cadbury Commission ) أو ما يعرف بكود كادبوري في المملكة المتحدة، ولجنة كينج ( King )

---

<sup>1</sup>أكرم صابر السحار، العلاقة بين تطبيق إطار حوكمة الشركات وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي- دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة في قطاع غزة-، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2015، ص 24.

(Committee) في جنوب إفريقيا، ولجنة فينتو (Viento Commission) بفرنسا، ومنظمة التعاون الاقتصادي (OECD). إلا أننا سوف نقتصر على المبادئ التي أصدرتها كل من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وبنك التسويات الدولي.

#### أولاً: مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)

منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وتعرف اختصاراً بـ (OECD)، هي منظمة دولية مكونة من مجموعة من البلدان المتقدمة التي تقبل مبادئ الديمقراطية التمثيلية واقتصاد السوق الحر. نشأت في سنة 1947م عن منظمة الاقتصادي الأوربي (OEED)، للمساعدة على إدارة خطة مارشال لإعادة إعمار أوروبا بعد الحرب العالمية الثانية. وبعد فترة تم توسيعها لتشمل عضويتها بلدان غير أوروبية، وفي ديسمبر سنة 1960م ظهرت تحت مسمى منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية<sup>1</sup>.

في الاجتماع الذي عقد على المستوى الوزاري في الفترة من 27 إلى 28 أبريل 1998م، طلب مجلس منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) من المنظمة أن تقوم بالاشتراك مع الحكومات الوطنية وغيرها من المنظمات الدولية والقطاع الخاص، بوضع مجموعة من المعايير والإرشادات عن حوكمة الشركات، ولتحقيق هذا الهدف قامت المنظمة بإنشاء فريق عمل مخصص لمهمة وضع مبادئ غير ملزمة لحوكمة الشركات تمثل وجهات نظر الدول الأعضاء في هذا الصدد<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> أحمد على خضر، حوكمة الشركات، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2012، ص 109.

<sup>2</sup> أكرم صابر السحار، المصدر المذكور سابقاً، ص 32.

وقد وافق الوزراء على مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحوكمة الشركات في اجتماع مجلس المنظمة على المستوى الوزاري في 26-27 ماي 1999م<sup>1</sup>.

يقصد بهذه المبادئ أن تكون عوناً لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، ولحكومات الدول من غير أعضاء المنظمة، في جهودهم من أجل تقييم وتحسين الإطار القانوني والتنظيمي الخاص بحوكمة الشركات في دولهم، وكذلك من أجل توفير الإرشادات والمقترحات لبورصات أوراق المالية، والمستثمرين، والشركات، والأطراف الأخرى التي لها دور في تنمية الحوكمة الجيدة للشركات<sup>2</sup>.

ويتم تطبيق الحوكمة وفق ستة مبادئ توصلت إليها منظمة التعاون والتنمية في عام 1999، علماً بأنها قد أصدرت تعديلاً لها في عام 2004، و تتمثل المبادئ بعد التعديل في<sup>3</sup>:

#### 1- توافر إطار فعال لحوكمة الشركات

يجب أن يعمل هيكل حوكمة الشركات على رفع مستوى الشفافية وكفاءة الأسواق، وأن يتوافق مع أحكام القانون ويحدد بوضوح تقسيم المسؤوليات بين الهيئات المختلفة المسؤولة عن الإشراف والرقابة والإلزام بتطبيق القانون<sup>4</sup>.

ويتحقق هذا المبدأ من خلال الإجراءات التالية<sup>5</sup>:

<sup>1</sup> طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات ( المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات )، المصدر المذكور سابقاً، ص 39.

<sup>2</sup> مركز مشروعات الدولية، مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية بشأن حوكمة الشركات، CIPE، القاهرة، 2004، ص: 6.

<sup>3</sup> المصدر نفسه، ص 6.

<sup>4</sup> CIPE, OECD Principles of Corporate Governance, Paris, 2004, P:17.

<sup>5</sup> مركز مشروعات الدولية، 2004، المصدر المذكور سابقاً، ص 10.

- وضع إطار الحوكمة بحيث يكون ذا تأثير على الأداء الاقتصادي الشامل، ونزاهة السوق؛
- يجب أن تكون المتطلبات القانونية والتنظيمية للحوكمة متوافقة مع أحكام القانون وقابلة للتنفيذ؛
- ينبغي أن يكون توزيع المسؤوليات وفق اختصاص تشريعي ما، ومحدد بشكل يتضمن خدمة المصالح العامة؛
- أن يكون لدى الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية السلطة والنزاهة والموارد للقيام بواجباتها بطريقة متخصصة وموضوعية، فضلا عن أحكامها وقراراتها ينبغي أن تكون في الوقت المناسب وشفافة مع توفير الشرح التام لها.

## 2- حقوق جميع المساهمين

- ينص المبدأ الثاني من مبادئ حوكمة الشركات على الآتي<sup>1</sup>:
- "ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يوفر الحماية للمساهمين وأن يسهل لهم ممارسة حقوقهم".
- ينبغي أن تتضمن الحقوق الأساسية للمساهمين الحق في الآتي:
    - طرق مضمونة لتسجيل الملكية؛
    - إرسال أو تحويل الأسهم؛
    - الحصول على المعلومات المادية وذات الصلة بالشركة في الوقت المناسب وعلى أساس منتظم؛
    - المشاركة والتصويت في الجمعية العامة للمساهمين؛
    - انتخاب أو عزل أعضاء مجلس الإدارة؛

<sup>1</sup> مركز مشروعات الدولية، 2004، المصدر المذكور سابقا ، ص 11.

- نصيب من أرباح الشركة.
- ينبغي أن يكون للمساهمين الحق في المشاركة في الحصول على المعلومات الكافية عن القرارات التي تخص أي تغييرات أساسية في الشركة مثل تعديل النظام الأساسي، والترخيص بإصدار أسهم إضافية، العمليات الاستثنائية.
- ينبغي أن يكون للمساهمين فرص المشاركة الفعالة في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين وينبغي أن يحاطوا علماً بالقواعد التي تحكم اجتماعات الجمعية العمومية للمساهمين بما في ذلك إجراءات التصويت.
- ينبغي السماح للأسواق للسيطرة على الشركات بالعمل بطريقة تتميز بالكفاءة والشفافية.
- ينبغي تسهيل ممارسة المساهمين لحقوق الملكية كافة بما في ذلك المستثمرون المؤسسون.

### 3- المعاملة المتساوية للمساهمين

- ينص المبدأ الثالث من مبادئ حوكمة الشركات على الآتي:
- "ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يضمن معاملة متساوية لكافة المساهمين بما في ذلك مساهمي الأقلية والمساهمين الأجانب وينبغي أن تتاح الفرصة لكافة المساهمين للحصول على تعويض فعال عن انتهاك حقوقهم"<sup>1</sup>.

إن ثقة المستثمرين بأن رأس المال الذي يقدمونه ستتم حمايته من إساءة الاستخدام أو إساءة التخصيص من جانب مديري الشركة، أو مجلس الإدارة أو المساهمين من ذوي النسب الحاكمة في الشركة، من العوامل الهامة في أسواق رأس المال، حيث تكون هناك فرص أمام مجالس

<sup>1</sup> مركز المشروعات الدولية، المصدر المذكور سابقاً، ص 13.

إدارة الشركة والمديرين والمساهمين ذوي النسب الحاكمة للقيام بنواحي نشاط تعمل على زيادة مصالحهم الخاصة على حساب المساهمين غير المسيطرين<sup>1</sup>.

وهناك مجموعة من الإرشادات التي يجب الأخذ بها عند تطبيق المبدأ الثالث المتعلق بالمعاملة المتساوية لجميع المستثمرين وهي<sup>2</sup>:

- ينبغي معاملة المساهمين كافة حملة نفس طبقة الأسهم معاملة متساوية؛
- ينبغي منع التداول بين الداخليين والتداول الصوري والشخصي؛
- ينبغي أن يطلب من أعضاء مجلس الإدارة والتنفيذيين الرئيسيين بالشركة أن يفحصوا لمجلس الإدارة عما إذا كانت لهم سواء بشكل مباشر أو غير مباشر أم بالنيابة عن طرف ثالث أي مصلحة مادية في أي عملية أو موضوع يمس الشركة بطريقة مباشرة.

#### 4- دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات

يجب أن ينطوي إطار أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركات على الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح كما يرسبها القانون، وأن يعمل أيضا على تشجيع التعاون بين الشركات وبين أصحاب المصالح في مجال خلق الثروة وفرص العمل وتحقيق الاستدامة للمشروعات القائمة على أسس مالية سليمة كمايلي<sup>3</sup>:

- ينبغي أن تعمل أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركات على تأكيد احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون؛

<sup>1</sup>المصدر السابق، ص31 .

<sup>2</sup>أكرم صابر السحار، المصدر المذكور سابقا، ص 34.

<sup>3</sup>مركز المشروعات الدولية، المصدر المذكور سابقا، ص14.

- حينما يحمي القانون حقوق أصحاب المصالح فإن أولئك ينبغي أن تتاح لهم فرص الحصول على تعويضات في حالة انتهاك حقوقهم؛
- يجب أن يسمح إطار أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركات بوجود آليات لمشاركة أصحاب المصالح، وأن تكفل تلك الآليات بدورها تحسين مستويات الأداء؛
- حينما يشارك أصحاب المصالح في عملية ممارسة سلطات الإدارة بالشركات يجب أن تكفل لهم فرص الحصول على المعلومات المتصلة بذلك.

## 5- الإفصاح والشفافية

- ينبغي أن يكفل إطار القواعد المنظمة لحوكمة الشركات تحقيق الإفصاح السريع والدقيق وفي الوقت المناسب لكافة المسائل المتصلة بتأسيس الشركة، ومن بينها الوضعية المالية والأداء، الملكية والرقابة على الشركة... الخ، باحتوائه على العناصر التالية<sup>1</sup>:
- يجب أن يكون الإفصاح شاملا ومتكاملا وألا يقتصر على المعلومات الجوهرية فقط وإنما يشمل أيضا على معلومات أخرى مثل النتائج المالية والتشغيلية للشركة، أهداف الشركة، ملكية أسهم الأغلبية وحقوق التصويت، عوامل المخاطرة المتوقعة، المسائل المادية المتعلقة بالعاملين وبغيرهم من أصحاب المصالح، وهياكل وسياسات ممارسة سلطات الإدارة بالشركات؛
- يجب إعداد المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها طبقا لمعايير المحاسبة والمراجعة المالية وغير المالية؛

<sup>1</sup> CIPE, OECD Principles of Corporate Governance, OP-CIT, P : 22- 23.



- يجب القيام بالمراجعة السنوية لحسابات الشركة بواسطة مراجع مستقل ومؤهل، وذلك بهدف تقديم ضمان خارجي وموضوعي للمجلس والمساهمين يفيد أن القوائم المالية تمثل المركز المالي الحقيقي للشركة وأدائها في جميع المجالات الهامة، وأن يكون هذا المراجع والمراجع الخارجي قادر على القيام بوظيفته بشكل كامل، وأن يراعي في عمله المبادئ، القواعد، والضوابط المهنية التي تمارس بها المهنة؛

- يجب أن تكفل كامل الحرية للمراقب الخارجي في الإطلاع على كافة المستندات والدفاتر، وإجراء عمليات الجرد والتحقق من وجود الأصول والموجودات الأخرى في المشروع، وأن يعلن عن القيود أو الضغوط التي تمت ممارستها من قبل سلطة الإدارة عليه، أو على أي من العاملين لديه؛

- يجب توفير قنوات لبث وتوزيع المعلومات تسمح بحصول المستخدمين على معلومات كافية في الوقت المناسب، وبتكلفة اقتصادية، وبطريقة تتسم بالعدالة؛

- يجب أن يزود إطار حوكمة الشركات بمنهج فعال يتناول التحليل، ويدعم توصيات المحلل والوسطاء، وشركات التصنيف، وغيرها من الأطراف التي تؤثر على القرارات التي يتخذها المستثمرين، والتي تخلو من تعارض المصالح الذي قد يؤثر على نزاهة التحليل أو توصيات المحلل.

## 6 - مسؤوليات مجلس الإدارة

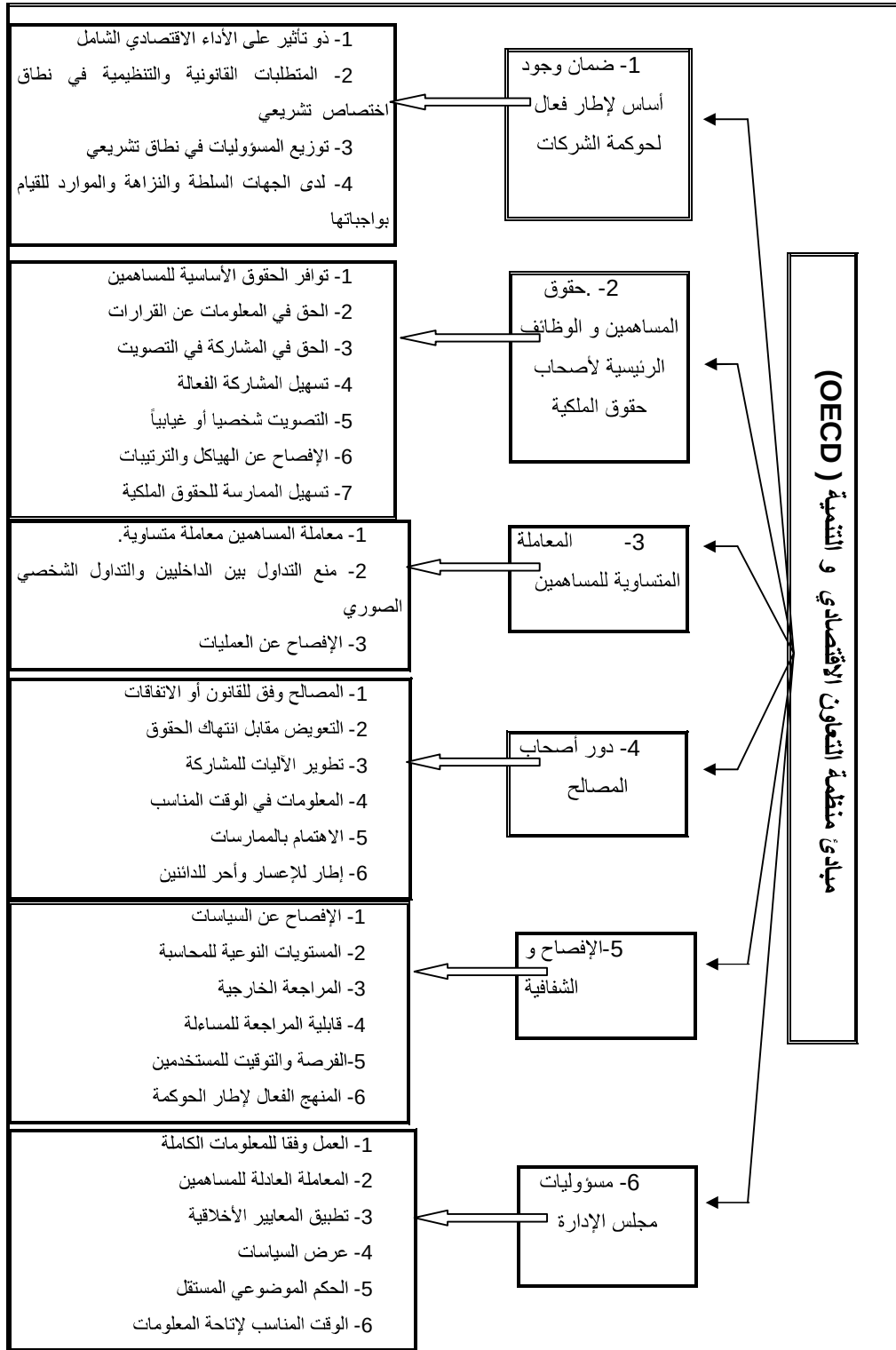
يجب أن يتيح إطار حوكمة الشركات الخطوط الإرشادية لتوجيه الشركات، كما يجب أن يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وأن يضمن مساءلة مجلس الإدارة من قبل الشركة والمساهمين.

وبمعنى آخر أن يتضمن هذا المبدأ ما يلي<sup>1</sup>:

- يجب أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة على أساس توفير كامل للمعلومات وكذا على أساس النوايا الحسنة وسلامة القواعد المطبقة، كما يجب أن يعمل الأعضاء لتحقيق صالح الشركة والمساهمين وليس لحساب أنفسهم؛
- حين ما ينتج عن قرارات مجلس الإدارة تأثيرات متباينة على مختلف فئات المساهمين، فإن المجلس ينبغي أن يعمل على تحقيق المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، وبحيث لا يحدث أي ظلم لأي فئة من فئات المساهمين؛
- يجب أن يضمن مجلس الإدارة التوافق مع القوانين السارية وأن يأخذ في الحسبان اهتمامات كافة أصحاب المصالح في كافة القرارات التي يصدرها، وألا يسمح بأي حال من الأحوال بالخروج على الشرعية أو القوانين أو القرارات الحكومية التنظيمية، وأن يعمل على التوافق التام معها؛
- يجب على مجلس الإدارة القيام ببعض المهام الرئيسية من بينها مراجعة وتوجيه إستراتيجية الشركة، سياسة المخاطرة، الميزانيات، خطط العمل، تحديد أهداف الشركة، اختيار المسؤولين التنفيذيين الرئيسيين، وتقرير المرتبات والمزايا الممنوحة لهم ومتابعتهم أيضاً، متابعة وإدارة صور تعارض المصالح المختلفة بالنسبة للإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة والمساهمين، ضمان سلامة التقارير المالية والمحاسبية للشركة... الخ؛

<sup>1</sup> مركز المشروعات الدولية، مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات، المصدر المذكور سابقاً، ص ص: 15-17.

- يجب أن يتمكن مجلس الإدارة من ممارسة التقييم الموضوعي لشؤون الشركة بصفة مستقلة عن الإدارة، وذلك من خلال تعيين عدد كاف من الأعضاء غير التنفيذيين القادرين على تقييم مستقبل الأعمال وكذا من خلال التحديد الدقيق والإفصاح عن الهدف وإجراءات العمل الخاصة بلجان مجلس الإدارة عند تأسيسها، ومن خلال تكريس وقت كاف لممارسة مسؤولياتهم؛
- يجب أن يتوافر لأعضاء مجلس الإدارة سهولة النفاذ إلى المعلومات المناسبة الدقيقة وفي الوقت المناسب، وبالشكل الذي يحقق المعرفة الفورية والكاملة، والتي تساعد على اتخاذ القرار في الوقت المناسب.



الشكل رقم (1-2): يوضح مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)

المصدر: محمد مصطفى سليمان , حوكمة الشركات , الدار الجامعية , الإسكندرية , 2006 , ص: 44.

#### ثانيا: مبادئ بنك التسويات الدولي

باعتبار البنوك من الشركات ونظراً لحساسية الدور الذي تقوم به في الاقتصاد ككل، فقد تم إعداد مبادئ خاصة بالحوكمة في البنوك، حيث أصدرت لجنة بازل تقرير عن تعزيز الحوكمة في المصارف عام 1999 ثم أصدرت نسخة معدلة منه عام 2005 وفي فبراير 2006 نسخة محدثة بعنوان Enhancing corporate governance for banking organization، تتضمن مبادئ الحوكمة في المصارف والمتمثلة فيما يلي<sup>1</sup>:

**1- المبدأ الأول:** يجب أن يكون أعضاء مجلس الإدارة مؤهلين تماماً لمراكزهم وأن يكونوا على دراية تامة بالحوكمة وبالقدرة على إدارة العمل بالمصرف، ويكون أعضاء مجلس الإدارة مسؤولين بشكل تام عن أداء المصرف وسلامة موقف المالي، ويقوم مجلس الإدارة بتشكيل لجان لمساعدته ومنها لجنة تنفيذية ولجنة مراجعة داخلية كم يشكل مجلس الإدارة لجنة إدارة ولجنة الأجور.

**2- المبدأ الثاني :** يجب أن يوافق ويراقب مجلس الإدارة الأهداف الاستراتيجية للمصرف وقيم ومعايير العمل.

**3- المبدأ الثالث :** يجب على مجلس الإدارة أن يضع حدوداً واضحة للمسؤوليات والمحاسبة في المصرف لأنفسهم وللإدارة العليا والمديرين وللعاملين.

<sup>1</sup> عبد الرزاق الشحادة، سمير إبراهيم البرغوثي، المصدر المذكور سابقاً، ص 7.

**4- المبدأ الرابع:** يجب أن يتأكد مجلس الإدارة من وجود مبادئ ومفاهيم للإدارة التنفيذية تتوافق مع سياسة المجلس.

**5- المبدأ الخامس :** يجب على مجلس الإدارة أن يقر باستقلال مراجع الحسابات وبوظائف الرقابة الداخلية.

**6- المبدأ السادس:** يجب أن يتأكد مجلس الإدارة من أن سياسات الأجور والمكافآت تتناسب مع ثقافة وأهداف وإستراتيجية المصرف في الأجل الطويل.

**7- المبدأ السابع :** تعد الشفافية ضرورية للحوكمة الفعالة والسليمة، وتبعا لدليل لجنة بازل عن الشفافية في المصارف فإنه من الصعب للمساهمين وأصحاب المصالح والمشاركين الآخرين في السوق أن يراقبوا بشكل صحيح وفعال أداء إدارة المصرف في ظل نقص الشفافية.

**8- المبدأ الثامن:** يجب أن يتفهم أعضاء المجلس والإدارة العليا هيكل عمليات المصرف والبيئة التشريعية التي يعمل من خلالها.

### الفرع الثاني: محددات حوكمة الشركات

هناك اتفاق على أن التطبيق الجيد لحوكمة الشركات من عدمه يتوقف على مدى توافر ومستوى جودة مجموعتين من المحددات: محددات خارجية وأخرى داخلية<sup>1</sup>، ونعرض فيما يلي هاتين المجموعتين من المحددات بشيء من التفصيل كما يلي<sup>2</sup>:

#### أولا: المحددات الخارجية

<sup>1</sup> محمد حسن يوسف، محددات الحوكمة ومعاييرها، مجلة للبنك الاستثمار القومي، القاهرة، جويلية 2007، ص 6.

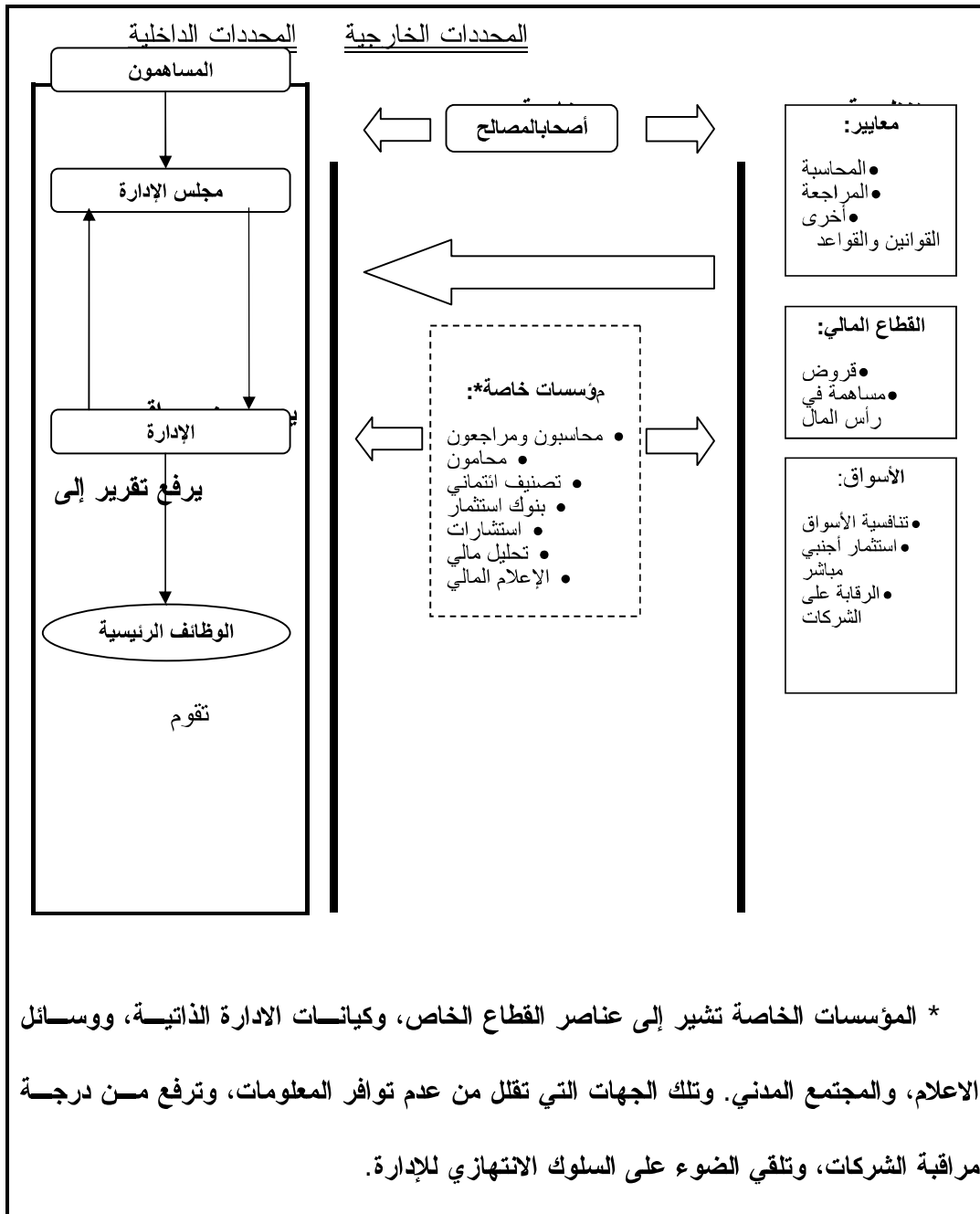
<sup>2</sup> حساني رقية، وآخرون، آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني الأول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 06-07 ماي 2012، ص 12.

وتشير إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة، والذي يشمل على:

- القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي مثل: قوانين سوق المال والشركات وتنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والإفلاس؛
  - كفاءة القطاع المالي (البنوك وسوق المال) في توفير التمويل اللازم للمشروعات؛
  - درجة تنافسية أسواق السلع وعناصر الإنتاج؛
  - كفاءة وفعالية الأجهزة والهيئات الرقابية (هيئة سوق المال والبورصة) في إحكام الرقابة على الشركات، وذلك فضلا عن بعض المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة (ومن هنا على سبيل المثال الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف للعاملين في السوق، مثل المراجعين والمحاسبين والمحامين والشركات العاملة في سوق الأوراق المالية وغيرها)؛
  - بالإضافة إلى المؤسسات الخاصة للمهن الحرة مثل مكاتب المحاماة والمراجعة والتصنيف الائتماني والاستشارات المالية والاستثمارية.
- وترجع أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الشركة، والتي تقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص.

#### ثانيا: المحددات الداخلية

وتشير إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، والتي يؤدي توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة.



الشكل رقم (1-3): المحددات الخارجية والداخلية للحوكمة

المصدر: محمد حسن يوسف، محددات الحوكمة ومعاييرها، مجلة للبنك الاستثمار القومي، القاهرة،

جويلية 2007، ص 7.



وتؤدي الحوكمة في النهاية إلى زيادة الثقة في الاقتصاد القومي، وتعميق دور سوق المال، وزيادة قدرته على تعبئة المدخرات ورفع معدلات الاستثمار، والحفاظ على حقوق الأقلية أو صغار المستثمرين؛ ومن ناحية أخرى، تشجع الحوكمة على نمو القطاع الخاص ودعم قدراته التنافسية، وتساعد المشروعات في الحصول على التمويل وتوليد الأرباح، وأخيرا خلق فرص عمل<sup>1</sup>.

### المبحث الثالث: مدخل مفاهيمي للمراجعة

نتيجة لتطور المؤسسات الاقتصادية واتساع حجمها بسبب الانفتاح الاقتصادي بين الدول، ونتيجة التطورات التكنولوجية وما رافقها من منافسة على الصعيد المحلي والدولي، مما استدعى من هذه المؤسسات أن تقدم قوائم مالية سنوية تحتوي باختصار على النشاط الاقتصادي للمؤسسة خلال السنة المالية، حتى يتسنى للأطراف التي ترغب في الاطلاع على هذه القوائم المالية، الاستفادة منها، لابد وأن يقوم شخص مختص بالتحقق من محتوى هذه القوائم ومدى ملاءمتها وتمثيلها للوضع المالي الحقيقي للمؤسسة. لذلك يتم مراجعة هذه القوائم من قبل مراجع الحسابات

### المطلب الأول: مفهوم المراجعة

قبل التطرق إلى المراجعة، لابد من تحديد مختلف المراحل التي مرت بها المراجعة إلى أن وصل إلى الشكل الذي هو عليه في الوقت الحاضر.

### الفرع الأول: التطور التاريخي للمراجعة

تطور هدف المراجعة تدريجيا من مجرد البحث عن الاختلاسات والغش في تسجيلات الوثائق المحاسبية إلى مرحلة التحليل الانتقادي لأهمية وفائدة الإجراءات والهياكل الخاصة

<sup>1</sup> محمد حسن يوسف، المصدر المذكور سابقا، ص 6.

بالشركة، بالإضافة إلى الخدمات الاستشارية التي أصبح المراجع يقدمها لمتخذي القرار في الشركة، كما أن المتتبع لتطور مهنة المراجعة في العديد من الدول يلاحظ أنها نمت وتطورت مع فكرة انفصال الملكية عن الإدارة، وبهذا فقد مرت المراجعة بعدة مراحل قبل أن يصبح بالشكل الذي هو عليه في الوقت الحاضر، ويمكن تحديد هذه المراحل في شكل فترات كما يلي:

#### أولا - الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500

يمكن رد جذور المراجعة إلى زمن بعيد، حيث اهتمت المراجعة في هذه المرحلة من الزمن بأن يستمع المراجع إلى الحقائق، والمراجعة بمعناه اللفظي Audit وهي مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire ومعناها " الاستماع"<sup>1</sup>، أي أن المراجع يستمع إلى القائمين على تسجيل العمليات المالية المثبتة في السجلات الحكومية، وهو المجال الذي كان يتم فيه تفويض السلطات ويحتاج إلى المراجعة والتفتيش. وقد كان الغرض الأساسي للمراجعة في هذه المرحلة هو محاولة تفادي الوقوع في الغش والتلاعب والاختلاس، كما كانت تتم المراجعة على أساس الفحص التفصيلي لكل العمليات.

وتدل الوثائق التاريخية على أنه خلال الألفية الثانية قبل ميلاد المسيح (عليه السلام)، قد أقر السوماريون أنه من المهم أن يكون في نظام المعلومات طريقة واضحة للاتصال بين من ينتج المعلومة ومن يستخدمها، كما ظهر عندهم كذلك قانون حامورابي الذي لم يكن فقط مجرد

---

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الثانية، 2005، ص.6.

مجموعة من القوانين التجارية والاجتماعية، بل كان يفرض ضرورة وجود مخطط محاسبي ودليل للمحاسبة يتضمن إجراءات تسجيل الصفقات<sup>1</sup>.

وقد ظهر في وقت لاحق عند الرومان ولأول مرة نظام لحماية المحاسبة العمومية للحد من اختلاس الأموال، وتمثل في فصل المسؤوليات\* بين المراقبين الذين يرخصون الإيرادات والنفقات ووزير المالية الذي يسير الأموال، حيث يقوم بتحصيل الإيرادات وتسديد النفقات.

وقد كان للصينيين تاريخاً طويلاً في تطوير ممارسات التسيير الجيد بما فيها المراجعة كوسيلة رقابة، حيث أنه في القرن الثاني عشر وضع في الصين نظام الرقابة المتبادلة (Système de Contrôle Réciproque) وذلك بالفصل بين الوظائف<sup>2</sup>.

في القرن الخامس عشر، ظهرت في إيطاليا أول دراسة حول المحاسبة من طرف الإيطالي (Lucas Pacioli) سنة 1994، حيث طور علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج، وظهور الجرد المادي ومبدأ الرقابة السطحية (Contrôle de Vraisemblance)، بعد إن كانت الطريقة المحاسبية السائدة والتي عرضها المازندلاني في مخطوطته عام 1363م، تتم بقيد الإيرادات في الجانب الأيمن والمصروفات في الجانب الأيسر<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة -دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، قسم علوم الاقتصاد، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2012، ص6.

\*حاليا تتمثل هذه العملية في الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي في المالية العامة.

<sup>2</sup> شريقي عمر، المصدر المذكور سابقاً، ص6.

<sup>3</sup> حيدر محمد علي بن عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2007، ص16.

كما قام الملك الفرنسي Charlemagne بتعيين محافظين سامين يراقبون إداريي المقاطعات ويمكن القول أن مهمة المراجعة آنذاك اقتصر على مراجعة الدفاتر وكان الهدف منها هو الوصول إلى الدقة ومنع إي تلاعب أو غش بالدفاتر<sup>1</sup>.

### ثانيا - الفترة من 1500 حتى 1850

في هذه الفترة تم انفصال الملكية عن الإدارة مما أدى إلى ازدياد الحاجة الماسة للمراجعين، بالإضافة إلى ذلك يبني فكرة النظام المحاسبي وخاصة بعد اكتشاف نظرية القيد المزدوج .

وكنتيجة لهذه المتغيرات أصبح هناك نوع من الرقابة الداخلية على عمليات الشركات، ورغم ذلك استمرت عملية المراجعة تنفذ بصورة تفصيلية.

### ثالثا - الفترة ما بين 1850 و 1905

شهدت هذه الفترة ظهور الثورة الصناعية في المملكة المتحدة، والانفصال التام بين الملكية والتسيير، ظهرت حاجة أصحاب رؤوس الأموال إلى رقابة من أوكلت لهم أعمال الإدارة بغرض التأكد من سلامة العائد على رأس المال المستثمر، وهذا ما تطلب وجود مراجع مستقل يقوم بمراجعة عمليات تلك الشركات<sup>2</sup>. وفي أواخر هذه الفترة أصبح المراجعون يعتمدون على نظم الرقابة الداخلية، وكانت أهداف المراجعة تقتصر على اكتشاف الغش والتلاعب والأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> حمدي السقا، أصول المراجعة، ابن حيان، دمشق، الجزء الأول، 1978، ص 13.

<sup>2</sup> شريقي عمر، المصدر المذكور سابقا ، ص 7.

<sup>3</sup> عبد الفتاح الصحن، محمد ناجي درويش، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص 25.

#### رابعاً - الفترة من 1905 حتى 1960

أعتمد المراجعون في هذه الفترة على أنظمة الرقابة الداخلية بشكل كلي في عملية المراجعة، وفي أواخر هذه الفترة ظهر ما يسمى بأسلوب العينات الإحصائية في عملية التدقيق، وأصبح الهدف الأساسي للمراجعة هو إعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية ومدي عدالتها في تمثيل المركز المالي ونتائج الأعمال للشركات<sup>1</sup>.

#### خامساً - الفترة ما بعد 1960

تأكد في هذه المرحلة مايلي :

- الهدف الرئيسي للمراجعة هو إبداء الرأي في صحة وعدالة القوائم المالية مما زاد الاعتماد على الرقابة الداخلية .
- زاد الاهتمام بالأساليب العلمية مثل استخدام الأسلوب الرياضي والتحليل المالي وخرائط التدفق والعينات الإحصائية وبحوث العمليات.
- زيادة الاهتمام بالأزمات المالية خاصة مع مطلع الثمانينات من القرن الماضي، والأزمات الناتجة عن الفساد المالي وسوء التسيير، وظهر ما يسمى بمصطلح " حوكمة الشركات " حيث اعتبرت المراجعة من بين آليات تطبيقه<sup>2</sup>.

#### الفرع الثاني: تعريف المراجعة

أدي التطور المستمر للمراجعة وتوسع مهامها وأشكالها إلى ظهور عدة تعاريف لها وإن اشتركت في الأهداف والمجالات، ويقصد بها فحص المستندات والسجلات وحسابات الشركة من

<sup>1</sup>أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، المصدر المذكور سابقاً ، ص: 6.

<sup>2</sup>Benoît Pigé, **Audit et Contrôle Interne**, 2<sup>e</sup> édition, Éditions EMS, France, 2001, P : 05.

AAA : American Accounting Association.

أجل اطمئنان المراجع على أنها تعبر بصورة واضحة وحقيقية عن المركز المالي ونتيجة النشاط خلال فترة زمنية محددة، ويشمل الفحص التأكد من صحة القياس المحاسبي والكمي للعمليات التي قامت بها الشركة والتي سجلتها في دفاترها.

وقد عرفتها جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) كمايلي: " المراجعة عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية بغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية"<sup>1</sup>.

كما عرفت المراجعة على أنها " فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف الشركة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات"<sup>2</sup>. وقد عرفها الدكتور أمين السيد احمد لطفي على أنها: عملية منهجية منظمة للجمع والتقييم الموضوعي لأدلة الإثبات الخاصة بمزاعم مرتبطة بنتائج التصرفات والأحداث الاقتصادية، وتحديد مدى تماشي تلك المزاعم وتطابقها مع المعايير المقررة وتوصيل النتائج لمستخدمي التقارير المعنيين بالمراجعة<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 1990، ص 18.

<sup>2</sup> محمد بوتين ، المصدر المذكور سابقا ،ص 11.

<sup>3</sup> أمين السيد احمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، القاهرة، 2005، ص 03.

وعرفها السيد سرايا بأنها: "عملية نظامية ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة"<sup>1</sup>.

كما عرف اتحاد الخبراء الاقتصاديين والمحاسبين (UEC) في ديسمبر 1977 المراجعة كما يلي: "هدف مراجع القوائم المالية هو إبداء رأي فني عما إذا كانت هذه القوائم تعطي صورة صادقة عن وضعية الشركة في تاريخ الميزانية ونتائجها المالية بالنسبة للسنة المنتهية، مع مراعاة قانون وممارسات البلد الذي تقيم فيه الشركة"<sup>2</sup>.

وفي الأخير، يمكننا إعطاء تعريف شامل للمراجعة على أنها: الفحص الانتقادي للسجلات ودفاتر وحسابات الشركة والقوائم المالية ككل من واقع المستندات للتأكد من سلامتها وانسجامها مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، والتأكد من تعبيرها الصادق والصحيح عن وضعية الشركة، على أن ينشر المراجع نتائج فحصه في تقرير مكتوب يتضمن رأيه الفني المسؤول والمحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية في التعبير عن نتيجة النشاط والمركز المالي للشركة، وكل هذا يتم في إطار معايير المراجعة المتعارف عليها.

يلاحظ من خلال التعاريف السابقة ركزت على ثلاث نقاط رئيسية تتمحور حولها المراجعة

وهي:

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص: 29.

UEC : Union européenne des experts-comptables, économiques et financiers.

<sup>2</sup> Lionnel Collins, Gérard Valin, **Audit et Contrôle Interne : principes, objectifs et pratiques**, Dalloz, Paris, 3<sup>ème</sup> édition, 1986, p 04.

1. **الفحص:** أي فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم

تسجيلها، تحليلها وتبويبها، أي فحص القياس المحاسبي، وهو قياس كمي ونقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط الشركة؛

2. **التحقيق:** وهو الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم على نتيجة

أعمال الشركة ومدى تمثيلها للمركز المالي الحقيقي للشركة في فترة زمنية معينة.

وبما أن مخرجات النظام المحاسبي تتواجد بالقوائم المالية الختامية للشركة، فإن أي خلل في النظام المولد لها يؤدي حتما إلى خلل في القوائم المالية الختامية، لذلك فالمراجعة بإمكانها اكتشاف الخلل من خلال تقييم هذا النظام والتأكد من الاستمرارية في تطبيق الطرق المحاسبية والالتزام بمعايير النظام المحاسبي في ظل التقيد بمعايير المراجعة المتفق عليها. ونشير إلى أم الفحص والتحقيق عمليتان مترابطتان ينتظر من خلالهما تمكين المراجع من إبداء رأي فني محايد حول ما إذا كانت عملية القياس للأحداث المالية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز المالي الحقيقي<sup>1</sup>.

3. **التقرير:** أي بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير موجه إلى الأطراف المعنية سواء

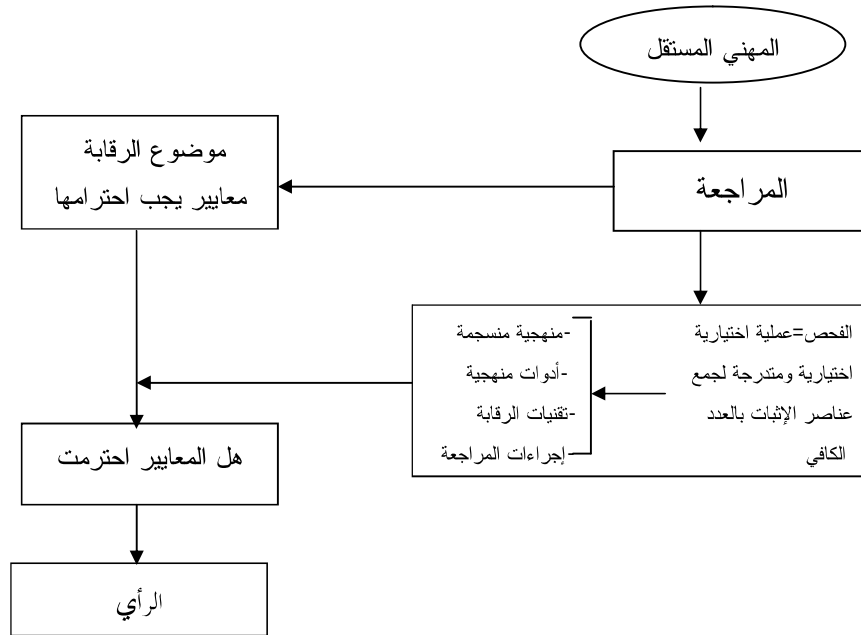
كانت من داخل الشركة أو من خارجها، ويعتبر التقرير المنتج النهائي لمهمة المراجعة.

ويمكننا في الأخير تلخيص تعريف المراجعة في الشكل الموالي:

---

<sup>1</sup> شريقي عمر، المصدر المذكور سابقا، ص12.





الشكل رقم (1-4): ملخص لتعريف المراجعة

المصدر: شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة -دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية-، المصدر المذكور سابقا ، ص12.

### المطلب الثاني: أهداف وأهمية المراجعة:

إن تعدد الجهات الطالبة لخدمات المراجعة لدليل عن مدى أهميتها، لذا سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى أهداف المراجعة وأهميتها.

#### الفرع الأول: أهداف المراجعة

تمثل الأهداف بصفة عامة الغايات المرجو تحقيقها من نشاط معين، وأهداف المراجعة كثيرة ومتعددة، وتطورها صاحب تطور المراجعة عبر الزمن. فقد كانت تهدف المراجعة في بدايتها إلى اكتشاف الأخطاء وأعمال الغش والتزوير التي قد توجد في السجلات والدفاتر المحاسبية، ومع مرور الزمن أصبح الهدف هو التأكد من سلامة العمليات المسجلة بالدفاتر وأن القوائم

المالية تبين بصدق المركز المالي الناتج عن هذه العمليات، ثم أصبح من أهدافها القيام بدراسة انتقادية لأنظمة المؤسسة بما فيها نظام الرقابة الداخلية، ومع تطور المراجعة أصبح الهدف الرئيسي للمراجعة هو إبداء رأي فني محايد حول مدى صحة وعدالة القوائم المالية، كما زادت أهمية فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية<sup>1</sup>.

والجدير بالذكر أن تطور أهداف المراجعة يرجع إلى القضاء الإنجليزي من خلال العبارة المشهورة للقاضي Lopase عام 1897 م والتي وصف فيها المراجع بأنه: "كلب حراسة وليس كلب بوليس لإقتفاء أثر المجرمين" ( The Auditor is a watch-dog not a bloodhound)<sup>2</sup>، حيث تشير هذه العبارة إلى أن الهدف الأساسي للمراجعة ليس اكتشاف الغش والأخطاء وإنما إظهار هذه الأخطاء والغش عند قيام المراجع بمهمته<sup>3</sup>.

والجدول التالي يوضح التطور التاريخي لأهداف المراجعة:

الجدول رقم (1-1): التطور التاريخي لأهداف المراجعة

| الفترة        | الهدف من عملية المراجعة                                 | مدى الفحص      | أهمية الرقابة الداخلية  |
|---------------|---------------------------------------------------------|----------------|-------------------------|
| قبل عام 1500م | -اكتشاف التلاعب والاختلاس.                              | بالتفصيل       | عدم الاعتراف بها.       |
| 1500م - 1850م | -اكتشاف التلاعب والاختلاس.                              | بالتفصيل       | عدم الاعتراف بها.       |
| 1850م - 1905م | -اكتشاف التلاعب والاختلاس.<br>-اكتشاف الأخطاء الكتابية. | بالتفصيل       | عدم الاعتراف بها.       |
| 1905م - 1960م | -تحديد مدى صحة وعدالة                                   | مراجعة تفصيلية | بداية الاهتمام بالرقابة |

<sup>1</sup> بن يخلف أمال، المصدر المذكور سابقاً، ص 35.

<sup>2</sup> رأفت سلامة محمود، وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الطبعة الأولى، 2011، ص 25.

<sup>3</sup> شريقي عمر، المصدر المذكور سابقاً، ص 21.

|                                  |                 |                                                     |                       |
|----------------------------------|-----------------|-----------------------------------------------------|-----------------------|
| الداخلية.                        | واختباريه       | تقرير المركز المالي.<br>- اكتشاف التلاعب والأخطاء.  |                       |
| التركيز على الرقابة<br>الداخلية. | مراجعة اختباريه | - إبداء الرأي حول مدى صحة<br>وعدالة القوائم المالية | الفترة مابعد<br>1960م |

**المصدر:** من إعداد الطالب باعتماد على التطور التاريخي للمراجعة.

بتحليل الجدول أعلاه يمكن القول أن للمراجعة أهداف عامة وأهداف ميدانية نلخصها كما يلي:

**أولاً: الأهداف العامة:**

تتمثل الأهداف العامة للمراجعة فيما يلي<sup>1</sup>:

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش لشعور مرتكب الغش بأن ما يقوم به خاضع للرقابة

والمراجعة؛

- مساعدة الإدارة على وضع السياسات الملائمة واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة؛

- التأكد من صحة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية وإبداء رأي فني محايد عن مدى

صدقها وعدالتها استناداً إلى أدلة وبراهين ملائمة وكافية، وبالتالي خدمة الأطراف ذات

المصلحة التي تعتمد على القوائم المالية الختامية للشركة بغرض اتخاذ القرارات ورسم

السياسات الاستثمارية؛

- اكتشاف حالات الغش والأخطاء في الدفاتر والسجلات المحاسبية؛

- التأكد من وجود نظام رقابة داخلية جيد وإمداد إدارة الشركة بالمعلومات عنه وأوجه

القصور فيه؛

- حماية جميع أصول الشركة من الاختلاس.

<sup>1</sup> رأفت سلامة محمود، وآخرون، المصدر المذكور سابقاً، ص ص 25-26.

ومؤخرا أصبحت المراجعة تهدف إلى ما يلي:

- مراقبة الخطط والسياسات ومتابعة درجة التنفيذ وأسباب الانحرافات؛
- تقييم نتائج أعمال الشركة في ضوء الخطط الموضوعية؛
- اكتشاف الأخطاء الجوهرية في الدفاتر والسجلات المحاسبية إن وجدت؛
- المصادقة على الوثائق والتقارير المالية المودعة من طرف الإدارة وإعطائها مصداقية أكبر.

### ثانيا: الأهداف الميدانية

وتتمثل الأهداف الميدانية للمراجعة في<sup>1</sup>:

- 1- **عرض القوائم المالية:** يعتبر هدف عرض القوائم المالية الهدف الرئيسي للقيام بعملية المراجعة، ولتحقيق هذا الهدف فإنه يجب على مراجع الحسابات التأكد من أن كل عناصر القوائم المالية قد تم تبويبها والإفصاح عنها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبشكل ملائم.
- 2- **شرعية وصحة العمليات المالية:** يتطلب هدف التحقق من شرعية وصحة العمليات ضرورة قيام المراجع بالتحقق من أن كل العمليات المالية المسجلة بالدفاتر خلال الفترة محل المراجعة تعكس جميع التغيرات الحقيقة في موارد والتزامات الشركة خلال هذه الفترة، والتحقق من شرعية وصحة العمليات يتضمن هدفين فرعيين أولهما تقييم نظام الرقابة الداخلية المعمول به بالنسبة لكل عملية من العمليات المالية المسجلة بالدفاتر، وذلك لأن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية يساعد المراجع على تقرير طبيعته وتوقيت ومدى الاختبارات الأساسية الواجب أداؤها

---

<sup>1</sup>حمزة بوسنة ، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح - دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والفرنسية-، مذكرة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة سطيف، 2012. ص 12.

بالنسبة لكل رصيد من أرصدة الحسابات المختلفة، أما الهدف الفرعي الآخر فيتمثل في التأكد من وجود تأييد مستندي ملائم للعمليات المالية الواقعة خلال الفترة محل المراجعة.

**3- الملكية (الحقوق والالتزامات):** بالرغم من أن الحيازة قد تكون دليلاً مقبولاً على ملكية الشركة للأصول إلا أن المراجع يجب أن يعتمد على بعض الإجراءات الأخرى التي تؤكد له أن الأصول المسجلة بالدفاتر المحاسبية تملكها الشركة فعلاً، أما فيما يتعلق بالالتزامات فيجب على المراجع التحقق من صدق الالتزامات المسجلة بالدفاتر.

**4- استقلال الفترات المالية:** تهدف المراجعة إلى التأكد من أن الإيرادات والمصاريف قد تم تخصيصها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية، وهذا يتطلب من المراجع التحقق من أن كل العمليات المالية التي حدثت قبل نهاية الفترة المحاسبية قد سجلت كجزء من نشاط هذه الفترة، وبالمثل يجب أن يتحقق من أن العمليات المالية التي تخص الفترة التالية لم تدرج ضمن النشاط الفترة الحالية موضع المراجعة، ويتطلب تحقيق هذا الهدف ضرورة فحص المستندات ذات الأرقام المتسلسلة خلال السنة مع مطابقتها مع سجلات الفترة، كما يجب على المراجع إعادة حساب قيم معينة كالامتلاك فضلاً عن تحديد كافة الإيرادات والمصروفات المقدمة والمستحقة.

**5- التقويم والتخصيص:** تهدف المراجعة إلى التحقق من تقييم الشركة للأحداث المحاسبية وفقاً للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق اهتلاك الاستثمارات أو تقييم المخزونات، ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعينة وبانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

**6- الوجود:** أي التأكد من أن جميع أصول وخصوم الشركة موجودة بالفعل عند تاريخ إعداد الميزانية العامة، وأن العمليات المالية المختلفة الظاهرة في القوائم المالية الختامية قد حدثت بالفعل أثناء الفترة محل المراجعة.

7- **إبداء الرأي الفني المحايد:** تهدف المراجعة في المقام الأول إلى إبداء الرأي الفني المحايد بشأن ما إذا كانت القوائم المالية الختامية تعبر بصدق وعدالة في كل الأمور الجوهرية عن المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها وتدفعاتها النقدية والتغير في الحقوق الملكية، ويتحقق هذا الهدف من خلال قيام المراجع بالتأكد من مطابقة إعداد وعرض القوائم المالية للشركة مع الإطار المحدد لإعدادها.

### الفرع الثاني: أهمية المراجعة

تؤدي المراجعة من خلال علاقة ثلاثية الأطراف، تمثل فيها الإدارة الطرف الأول، مراجع الحسابات الطرف الثاني وأصحاب المصلحة في الشركة الطرف الثالث، وتبرز أهمية المراجعة من خلال القيمة المضافة التي تقدمها لمختلف الأطراف فيما يخص القوائم المالية للشركة التي هم أصحاب المصلحة فيها، ويمكن تلخيص أهمية المراجعة من خلال الأطراف المستفيدة من عمل المراجع كمايلي<sup>1</sup>:

1. **المساهمون:** يعتبر المساهمون المستخدم الأول للقوائم المالية ولتقرير المراجع باعتبارهم الملاك الذين يعينون المراجع ليساعدهم في الرقابة على إدارة الشركة كوكيل عنهم، ويحتاج المساهمون إلى المعلومات التي تمدهم بها القوائم المالية لاتخاذ القرارات، ومن أهم هذه المعلومات: عائد السهم، الأداء المالي للشركة ومن ثم القيمة السوقية للشركة في البورصة. ويعتمد المساهمون على تقرير المراجع باعتباره شخص متخصص ومستقل، لأنه يمدهم بمعلومات إضافية عن مدى إمكانية اعتمادهم على ما تقدمه القوائم المالية من معلومات، وبالتالي يمكن الاعتماد على رأيه في اتخاذ القرارات.

<sup>1</sup> شريقي عمر، المصدر المذكور سابقا ، ص ص 13-14.

2. **المستثمرون المحتملون:** يحتاج المستثمر المحتمل في أسهم الشركة معلومات كثيرة خاصة

عن درجة المخاطرة المتعلقة بالاستثمار في الأسهم، العائد الحالي والمتوقع للسهم، الأداء المالي للشركة ومركزها المالي ونتائج أعمالها، وتعتبر القوائم المالية المصدر الرئيسي لإمداد هؤلاء المستثمرين بهذه المعلومات، لذلك فإن تقرير المراجع عن مراجعة هذه القوائم سوف يدعم ثقتهم فيما تقدمه لهم من معلومات، ومن ثم زيادة اعتمادهم عليها في اتخاذ قرار الاستثمار في أسهم الشركة من عدمه.

3. **هيئة سوق المال:** تعتبر هيئة سوق المال مستخدم هام لتقرير المراجع لما لها من دور

إشرافي ورقابي على سوق الأوراق المالية، وبحكم القانون فإن المؤسسات المقيدة بالبورصة والمؤسسات العاملة في مجال الأوراق المالية ملزمة بتقديم صورة من قوائمها المالية وتقرير مراجع الحسابات للهيئة العامة لسوق المال.

4. **المؤسسات التمويلية والاستثمارية:** تعتمد المؤسسات التمويلية على المعلومات المالية التي

توفرها القوائم المالية لاتخاذ قرارات منح الائتمان وتشكيل محافظ الاستثمار في الأوراق المالية، ومن المؤكد أن هذه المؤسسات تعتمد على تقرير مراجع الحسابات في تحديد مدى إمكانية الاعتماد والوثوق في المعلومات التي تحتويها القوائم المالية، وتختلف إمكانية الاعتماد على هذه المعلومات باختلاف اسم وسمعة المراجع وحجم مكتبه.

5. **اتحادات ونقابات العمال:** من المعلوم أن اتحادات ونقابات العمال تلعب دورا هاما في الحفاظ

على حقوق العمال وذلك من خلال التفاوض والمساومات الاجتماعية بشأن عوائد العمل من أجور وحوافز ومزايا مادية واجتماعية، وعملية التفاوض هذه تكون مبنية على معلومات خاصة بمقدرة المؤسسة علة الدفع، مؤشرات الربحية والسيولة وحصة المؤسسة من سوق

المنتج والعوائد الحالية للعمل، وبم أن القوائم المالية للمؤسسة هي المصدر الرئيسي لمثل هذه المعلومات فإن تقرير المراجع سوف يدعم مدى اعتماد اتحادات العمال على هذه المعلومات وثقتهم فيها.

6. إدارة الشركة: مجلس الإدارة كوكيل عن المساهمين يهمل أن يخلي مسؤوليته أمام الجمعية العامة للمساهمين، حيث يمثل تقرير مراجع الحسابات أداة ذات تأثير ملموس في إثبات أن الإدارة قد قامت بدورها في إدارة أموال الملاك بكفاءة<sup>1</sup>.

7. الجهات الحكومية: تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات المالية التي تصدرها الشركات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي للدولة ورسم السياسات الاقتصادية أو تعديل السياسة الضريبية المتبعة، ولا يمكن للجهات الحكومية القيام بتلك الأعمال دون وجود بيانات موثوق فيها ومعتمدة من طرف جهات مستقلة عن الإدارة<sup>2</sup>.

### الفرع الثالث: أنواع المراجعة

إن التطور المستمر في الحياة الاقتصادية والمالية منذ القدم صاحبه تطورا في المراجعة كوظيفة داخل المؤسسة وكمهمة تؤكل لشخص خارج المؤسسة يسمى بالمراجع الخارجي، فالحاجة للنوع المعين تنبثق من الحاجة لفحص بند معين داخل المؤسسة ينسجم مع طبيعة هذا النوع، فظهرت حينها الأنواع التالية<sup>3</sup>:

المراجعة المالية " AUDIT FINANCIER "؛

<sup>1</sup> يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2007، ص 08.

<sup>2</sup> المصدر السابق، ص 09.

<sup>3</sup> مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، المصدر المذكور سابقا، ص 32.



مراجعة العمليات "AUDIT OPERATIONNEL"؛

مراجعة النوعية "AUDIT DE QUALITE"؛

المراجعة البيئية "AUDIT D'ENVIRONNEMENT"؛

المراجعة الاجتماعية "AUDIT SOCIAL".

وهناك أنواع متعددة من المراجعة تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إلى عملية المراجعة من خلالها. ويمكن تصنيف عملية المراجعة حسب عدة مؤشرات وهي كالتالي<sup>1</sup>:

#### أولاً: من حيث طبيعة الشركة

تختلف طبيعة الشركة، فنجد الشركات العمومية والشركات الخاصة، وبهذا تختلف المراجعة الخاصة بكل نوع كما يلي:

1. المراجعة في الشركات العمومية: يهتم هذا النوع من المراجعة بمؤسسات القطاع العام،

وفيها يجب على المراجع التأكد من عدم مخالفة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

2. المراجعة في الشركات الخاصة: يخص هذا النوع من المراجعة كل مؤسسات القطاع

الخاص بمختلف أنواعها، ويجب على المراجع التطرق إلى كل العمليات والحسابات وكل

ما تقوم به هذه الشركات من عمليات.

#### ثانياً: من حيث زاوية نطاق العمل

حسب هذا المعيار نجد نوعين من المراجعة كما يلي:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات: الإطار النظري، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2012، ص 23.

<sup>2</sup> رؤوف عبد المنعم، تحسين الشاذلي، المراجعة بين الفكر والتطبيق، الفاروق الحديثة للطبع والنشر، الإسكندرية، مصر، 1999، ص: 31. (بتصرف).

1. **المراجعة الكاملة:** في هذا النوع من **المراجعة** يجب على المراجع دراسة كل الحسابات وكل العمليات التي تتم داخل وضمن نطاق الشركة وحدودها، والتأكد أن كل الحسابات قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية، وأنها خالية من الأخطاء والغش.
2. **المراجعة الجزئية:** هذا النوع من **المراجعة** يفرض على المراجع بعض القيود والشروط، تكون محددة الهدف، وكمثال على ذلك اهتمامه بمراجعة حسابات المخزونات أو مراجعة حسابات المشتريات.

### ثالثا: من ناحية حتمية القيام بالمراجعة

وفق هذا المعيار نجد نوعين من **المراجعة** كما يلي:

1. **المراجعة الإلزامية " القانونية "**: يتميز هذا النوع بوجود عنصر الإلزام بموجب التشريعات الصادرة من طرف الدولة، وهذا راجع لدور هذه الشركات في الاقتصاد الوطني ومن أمثلة ذلك **المراجعة الخاصة** بشركات المساهمة.
2. **المراجعة الاختيارية:** هذا النوع من **المراجعة** تقوم به الشركات دون إلزام قانوني، ويرجع إلى قرار ملاك الشركة أو إلى مصلحة إدارة الشركة، ومن أمثلة ذلك الخدمات الاستشارية التي تطلبها الشركات من مراجعي الحسابات من أجل ضمان سلامة القرارات المتخذة.

### رابعا: من حيث الهيئة التي تقوم بعملية المراجعة

ويمكن تقسيم التدقيق حسب هذا المعيار إلى:

1. **المراجعة الخارجية:** وفي هذا النوع يكون المراجع مستقلا، وهو يتمثل في أحد مكاتب **المراجعة** بالنسبة للقطاع الخاص أو مجلس المحاسبة بالنسبة للقطاع العام.

2. **المراجعة الداخلية:** نشأ هذا النوع من **المراجعة** نظرا لاحتياجات الإدارة لعملية الرقابة نتيجة تعقد النشاطات وتنوعها في الشركات، وهذا بواسطة مراجعين تابعين للشركة كموظفين فيها، وتتمثل المهمة الأساسية **للمراجعة** في هذه الحالة قياس فعالية الوسائل الرقابية، وبالتالي الفحص والتقرير المستمر.

#### خامسا: من حيث توقيت عملية المراجعة

ونميز بين نوعين من **المراجعة** حسب هذا المعيار كما يلي:

1. **المراجعة النهائية:** ويظهر هذا النوع من **المراجعة** بعد إقفال كل الحسابات وانتهاء السنة المالية وترصيد كل الحسابات، وإقفال الدفاتر. ولهذا النوع مجموعة من المزايا التي تتلخص في تخفيض احتمال التلاعبات، كما أنه لا يخل من العيوب التي تتلخص في أنه يستغرق وقتا طويلا بالإضافة إلى استحالة حصر كل الأخطاء والغش لحظة وقوعها.
2. **المراجعة المستمرة:** يتصف هذا النوع من **المراجعة** بالاستمرارية خلال الدورة الاستغلالية للشركة، ونجده خاصة في شركات الأموال التي تقوم بعدد كبير من العمليات التي تحتاج مراجعتها إلى وقت طويل، ولهذا النوع مزايا وعيوب، فالمزايا تنحصر في سرعة وسهولة اكتشاف الأخطاء وتوفير الوقت الكافي، أما العيوب التي تشوب هذا النوع من **المراجعة** فتتخلص في أن المراجع قد يتخلى عن الموضوعية بسبب الزيارات المتكررة والتي تؤسس صداقة بينه وبين الإدارة، كما قد تتحول عملية **المراجعة** إلى روتين يتسبب في تعطيل مصالح الشركة.

### سادسا: من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات

يمكن تقسيم المراجعة من زاوية مدى الفحص أو حجم الاختبارات إلى نوعين<sup>1</sup>:

1. **المراجعة التفصيلية:** يعني هذا النوع أن يقوم المراجع بفحص جميع القيود المحاسبية والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات للتأكد من مدى صحة تسجيل وقياس وترحيل وعرض البيانات المالية وفقا للمعايير المحاسبية المتعارف عليها، وأنها خالية من كافة الأخطاء والتلاعب حتى يمكن إبداء رأيه فيها وإصدار تقريره، ويناسب هذا النوع الشركات الصغيرة الحجم، أما بالنسبة للشركات الكبيرة فإنه سيؤدي إلى زيادة أعباء عملية المراجعة وتعارضها مع عاملي الوقت والتكلفة.

2. **المراجعة الاختبارية:** في هذا النوع يقوم المراجع بفحص عينة من البيانات المالية للشركة دون إجراء مراجعة شاملة لها، حيث يتم اختيار عينة ممثلة تمثيلا صحيحا لمفردات المجتمع (البيانات المالية)، ويقوم المراجع بإخضاع هذه العينة لعملية المراجعة، ويعتبر هذا النوع من المراجعة أكثر الأنواع انتشارا في الوقت الحالي.

### الفرع الرابع: فروض المراجعة

الفروض هي عبارة عن معتقدات مسبقة، تبنى على أساسها الأفكار في إطار عملية التحليل حتى تكون ممنهجة ومبسطة . وفي إطار حل مشكلة المراجعة، هي الأخرى يجب أن تتوفر على مجموعة من الافتراضات لإيجاد نظرية شاملة لها، وهي كالآتي<sup>2</sup>:

<sup>1</sup>رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات-مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر، الاردن، الطبعة الاولى، 2015. ص 49.

<sup>2</sup>عبد الفتاح الصحن، وآخرون، أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية )، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص ص 25-26.

- قابلية البيانات المالية للفحص؛
  - عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة كل من المراجع والإدارة؛
  - خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية؛
  - وجود نظام سليم للرقابة الداخلية، يلغي احتمال حدوث الأخطاء؛
  - التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، 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 على عكس ذلك؛
  - عند فحص البيانات المالية لغرض إبداء الرأي الفني المحايد، فإن المراجع عليه أن يتصرف ويعمل كمراجع فقط؛
  - القوانين المهنية تفرض على المراجع التزامات مهنية عليه أن يلتزم بها.
- فيما يلي شرح مختصر لفرضيات المراجعة:

#### أولاً: قابلية البيانات للفحص

يعني هذا إمكانية التأكد مما تحتويه القوائم المالية، فعملية المراجعة قائمة على هذه الفرضية، ذلك أنه يشترط لقيام المراجع بمهمته أن يتوفر على الحرية المطلقة في الإطلاع على البيانات المالية. وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية. فهذه المعايير تتمثل في<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> عبد الفتاح الصحن، وآخرون، أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)، المصدر المذكور سابقاً، ص 26.

- **الملائمة:** يعني ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين، وارتباطه بالأحداث التي تعبر عنها.
- **القابلية للفحص:** معنى ذلك أنه إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها، فإنهما لابد أن يصلوا إلى المقاييس أو النتائج نفسها التي يجب التوصل إليها.
- **البعد عن التحيز:** بمعنى تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية.
- **القابلة للقياس الكمي:** هي خاصية يجب أن تتحلّى بها المعلومات المحاسبية.

#### ثانيا: عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة كل من المراجع والإدارة

يفترض عدم وجود تعارض في المصالح بين المراجع من جهة وإدارة الوحدة الاقتصادية من جهة أخرى، وهو ما يعني ضمنا وجود قدر من التعاون بين الطرفين يساعد على إنجاز عملية المراجعة بسرعة وبسهولة<sup>1</sup>.

ثالثا: **خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية** في حالة حدوث تواطؤ قد لا يكون بإمكان المراجع اكتشاف الأخطاء من خلال القوائم المالية، وبالتالي على المراجع أن يحافظ على نزعة الشك المهني لعله يكتشف تلك التلاعبات من خلال اختبارات أخرى موسعة.

#### رابعا: وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يلغي احتمال حدوث أخطاء.

يعني هذا الفرض أن وجود نظام رقابة داخلية سليم قد يعزز من دقة البيانات المالية، وبالتالي إمكانية الاعتماد على المراجعة الاختبارية بدلا من الشاملة.

<sup>1</sup> عبد الفتاح الصحن، وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 26.

**خامسا : التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها يؤدي لقوائم مالية سليمة**

أي أن استرشاد المراجع في عمله بالمبادئ المحاسبية سيعزز التأكد من مدى سلامة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال، وفي حالة غياب أو قصور هذه المبادئ، فإن الأحكام التي سيصدرها المراجع ستكون شخصية إلى حد كبير ودون تبريرات موضوعية.

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

هذا الفرض مستمد من أحد فروض المحاسبة، وهو فرض استمرار المشروع<sup>1</sup>. وهذا يعني أنه إذا اتضح للمراجع أن الإدارة رشيدة وكذا وقوفه على سلامة نظام الرقابة الداخلية، فإنه يفترض استمرار الوضع كذلك في المستقبل. وإذا اتضح للمراجع عكس ذلك، أي ميول الإدارة إلى التلاعبات أو ملاحظته لضعف على مستوى نظام الرقابة الداخلية، وجب عليه الحرص وأخذ ذلك بعين الاعتبار مستقبلا.

**سابعا : مراجع الحسابات يزاوّل عمله كمراجع فقط.**

في حالة الطلب من مراجع الحسابات إبداء رأيه حول مصداقية القوائم المالية، فإن عليه أن يلتزم بذلك في إطار المهمة الموكلة له، رغم إمكانية قيامه بخدمات أخرى.

**ثامنا : القوانين المهنية تفرض على المراجع التزامات مهنية عليه أن يلتزم بها.**

يتطرق هذا الفرض إلى مجموع المسؤوليات التي على المراجع الالتزام بها اتجاه عملائه والتي يفرضها مركز مراقب الحسابات.

<sup>1</sup> عبد الفتاح الصحن، وآخرون، أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)، المصدر المذكور سابقا ، ص 30.

### المطلب الثالث: الإطار العام لمعايير المراجعة الدولية

التفاوت بين أنظمة المراجعة المحلية للدول كان السبب اللجوء لوضع أسس موحدة جديدة دولياً وهذا أدى إلى ظهور معايير المراجعة الدولية، التي تمثل الأسس والإرشادات التي يجب أن يكون عليها ممارسي مهنة المراجعة.

#### الفرع الأول: ماهية معايير المراجعة الدولية

تعتبر معايير المراجعة من أهم المبادئ والأسس التي يركز عليها المراجع من تقييم عمله، من أجل توضيح وبيان أهم متطلبات عملية المراجعة.

#### أولاً: مفهوم المعايير المراجعة الدولية

تحتوي معايير الدولية للمراجعة على المبادئ والإجراءات الجوهرية والإرشادات والإيضاحات المتعلقة بمراجعة القوائم المالية، نتطرق إلى تعريفها ونشأتها وخصائصها.

#### 1- تعريف المعايير المراجعة الدولية

عرفت معايير المراجعة الدولية عدة تعاريف نذكر منها:

- التعريف الذي قدمه عيد معيوف الشمري: "المعايير الدولية للمراجعة هي إرشادات أو قواعد توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه في مجال المراجعة والتي يمكن اللجوء إليها عند قصور معايير المراجعة المحلية"<sup>1</sup>؛

- التعريف الذي قدمه سهام محمد السويدي: معايير المراجعة الدولية هي إطار متجانس وقابل للتطبيق على المستويات المهنية الدولية، والتي لا تتعارض مع معايير المراجعة المتعارف

---

<sup>1</sup> عيد حامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية، معهد الإدارة العامة للبحوث، الرياض، الطبعة الأولى، 1994. ص 33.



عليها من جهة ولا تمنع أي دولة من إصدار معايير مراجعة محلية خاصة بها من جهة أخرى<sup>1</sup>؛

- كما عرف Hawerd Settler معايير المراجعة الدولية بأنها: " بمثابة مقاييس نوعية لأداء

أعمال المراجعة وأهداف التي يجب الحصول عليها من تنفيذ الإجراءات"<sup>2</sup>؛

من خلال ما سبق يمكن القول أن معايير المراجعة الدولية تمثل قواعد استرشادية توضح العرف المهني الدولي للمهنة، والذي يجب على المراجعين إتباعه عند القيام بعملية المراجعة.

ومن المفيد أن نقدم توضيحاً للفرق بين التوافق ( التناغم ) الدولي ( Harmonization ) وبين التوحيد الدولي (Uniformity)، حيث يقصد بالتوافق تقليل الاختلاف في استعمال أسس المحاسبة وممارسة المراجعة وتنسيق وجهات النظر بين الدول المختلفة، أما التوحيد فيعني فرض أسس المحاسبة والمراجعة لدول ما عبر الدول الأخرى، وهذا ما يؤدي إلى صعوبات دولية وسياسية ينتج عنها ضياع الجهود لتحسين المحاسبة المطبقة في جميع أنحاء العالم. لذلك يفضل استخدام مصطلح التوافق الدولي لمهنة المحاسبة والمراجعة<sup>3</sup>.

## 2-نشأة المعايير الدولية للمراجعة

نتيجة لتزايد الاهتمام بمعايير المحاسبة الدولية (IAS) ومعايير التدقيق الدولية (ISA)، تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في 1977/10/07 بموجب اتفاقية بين 63 منظمة وهيئة

<sup>1</sup>سهام محمد السويدي، دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2011، ص 49.

<sup>2</sup>Howard Stettler, **Auditing Principles**, Prentice-Hall, New Jersey, USA, 1989, P 13.

<sup>3</sup> الأخضر لقيطي ، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر: دراسة تحليلية مقارنة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، قسم علوم التسيير، كلية الاقتصاد، جامعة الشلف، 2015/2014، ص 22.

محاسبية تمثل 49 بلدا مختلفا<sup>1</sup>، والذي أصبح يجمع أكثر من 175 منظمة تمثل أكثر من 130 بلدا، تجمع حوالي ثلاثة (03) ملايين من مهنيي المحاسبة<sup>2</sup>.

وقد انبثقت عن الاتحاد الدولي للمحاسبين لجنة الدولية لممارسات المراجعة (IAPC) التي عوضت بمجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأمين (IAASB) في 2002، والتي تهتم بإصدار المعايير الدولية للمراجعة نيابة عن الاتحاد<sup>3</sup>. وقد بدأت في إصدار المعايير بهدف رفع جودة الممارسات المهنية وتوحيدها عبر كافة أنحاء العالم، ووصلت المعايير إلى 27 معيار سنة 1988، وإلى 36 معيار سنة 2014<sup>4</sup>.

وحظيت الدعوة لإيجاد معايير دولية للمراجعة باهتمام متزايد من قبل ممارسي مهنة المراجعة والمستفيدين من خدماتها على المستويين المحلي والدولي، وذلك لما لها من أهمية ولدورها في تقليل التفاوت في الأداء بين الممارسين في معظم دول العالم للاقترب أكثر إلى الموضوعية.

### 3- خصائص المعايير الدولية للمراجعة

تمتاز المعايير الدولية للتدقيق بعدة خصائص منها<sup>5</sup>:

- التركيز على تفصيلات إجراءات العمل الميداني لتقليل التفاوت والاختلاف بين ممارسي عملية المراجعة في نفس البلد وبين الدول والتقرب أكثر من الموضوعية؛

<sup>1</sup> Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse, **Comptabilité et Audit, manuel et applications**, Dunod Paris, 2<sup>ème</sup> édition, 2009, P 403.

<sup>2</sup> الموقع الإلكتروني للاتحاد الدولي للمحاسبين: [www.ifac.org/about-ifac/membership](http://www.ifac.org/about-ifac/membership)، اطلع عليه بتاريخ 25 جوان 2017.

<sup>3</sup> Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse, Op-cit, P 404.

<sup>4</sup> رشيد سفاحو، أهمية تكيف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للمراجعة (ISA) في ظل تبنيه للمعايير الدولية للمحاسبة (IFRS)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، قسم علوم التسيير، كلية الاقتصاد، جامعة الشلف، 2016/2017، ص 57.

<sup>5</sup> رشيد سفاحو، المصدر المذكور سابقا، ص ص 57-58.

- استخدمت اللجنة لفظ "إرشادات المراجعة الدولية" بدلا من "المعايير الدولية للمراجعة"، وذلك لتوفير قدر جيد من المرونة عليها لترك المجال مفتوحا أمام مختلف المنظمات المهنية في دول العالم للاسترشاد بتلك المعايير وإتاحة الفرصة أمامها حتى يمكن تكييفها مع الظروف البيئية لكل دولة،
- تعتبر المعايير الدولية للمراجعة أكثر عمومية وشمولا من غيرها من المعايير، لأنها صادرة عن تجمع دولي كبير يضم معظم دول العالم، وبالتالي فهي تمثل الإطار العام الذي ينظم مهنة المراجعة ويلقى قبولا عاما على النطاق الدولي، كما أنها تعتبر قواعد أساسية عامة يجب إتباعها من قبل مزاولي المهنة.
- ولقد أضاف مشروع تصنيف معايير المراجعة الدولية بعض الخصائص الهامة التي حددتها لجنة ممارسة المراجعة الدولية والتي من أهمها مايلي<sup>1</sup>:
- تعمل معايير المراجعة الدولية على تنبيه المراجعين إلى الإجراءات والإرشادات الفنية التي يجب أخذها بعين الاعتبار، عبر تمييز المبادئ الرئيسية والإجراءات الأساسية بالأحرف المنضدة السوداء، التي تخول للقارئ التركيز على العناصر الأساسية؛
- تصميم معايير المراجعة الدولية الذي يشمل الإرشادات العامة والخاصة في آن واحد بحيث يتبع سلوك عملية المراجعة انطلاقا من التخطيط مرورا بالعمل الميداني وصولا إلى القرار النهائي وإعداد التقارير كما أنه يجمع كل معايير تقييم الخطر المهمة في مكانها الصحيح في عملية المراجعة؛

<sup>1</sup>الأخضر لقلبي، المصدر المذكور سابقا، ص 25.

- تستخدم معايير المراجعة الدولية المصطلحات الفنية المتناسكة من خلال اللغة الإنجليزية الواضحة والبسيطة؛
- شملت عملية التصنيف تعديل معيار تقرير المراجعة الذي هو المنتج الأساسي لها، بحيث ينطوي على تحسين هام على الشكل الموجود سابقا، ويصف التقرير الجديد بإسهاب أكبر مسؤوليات المراجع ومسؤوليات الإدارة فيما يتعلق بالبيانات المالية وعملية المراجعة بحد ذاتها، إضافة إلى أن المعيار الجديد يقدم المزيد من الإرشاد للمراجع عندما يطرأ تعديل على التقرير المعياري.

### الفرع الثاني: أهمية وأهداف المعايير الدولية للمراجعة

يتم الإيضاح من خلال هذا العنصر فعالية المعايير الدولية للمراجعة من حيث منفعتها ومسببات الحاجة إليها، وذلك كمايلي:

#### أولا: أهمية المعايير الدولية للمراجعة

تكمن أهمية إصدار الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) لمجموعة المعايير الدولية، في أن تكون قاعدة وأداة لعمل المراجع، بحيث تمدّه بالإرشادات والمفاهيم والإجراءات التي تساعد في إنجاز مهامه بالكفاءة والجودة اللازمة، كما أن لها أهمية بالغة لمهنة المراجعة من خلال مايلي<sup>1</sup>:

- تمثل المعايير إطار العمل الذي يمكن من خلاله ضبط عمل المهنيين وتوجيههم في أداء العمل بشكل أمثل؛

---

<sup>1</sup> عبد القادر بكيجل ، أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق (ISA ) في البيئة الاقتصادية الجزائرية، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 14، العدد 18، 2018، ص 123.

- تساعد المعايير في تحسين أداء المراجع الخارجي والارتقاء بعمله والحكم على جودة أدائه، من خلال توفير الإرشادات والمفاهيم والمعايير اللازمة لأداء مهمة المراجعة وتنفيذها؛
- تمثل المعايير أداة قابلة للتطبيق على كافة القوائم المالية وبغض النظر عن حجم العمل وطبيعة نشاطه ونوع الصناعة، وهدف المؤسسة من حيث الربحية وغير الربحية؛
- تساعد المعايير في تلبية رغبات المجتمع المتعلقة بالتقارير المالية، من خلال تفعيل دور ومسؤوليات المراجع تجاهها، وخاصة وأن هذه الرغبات في تزايد مستمر.

#### ثانياً: أهداف المعايير الدولية للمراجعة

تسعى المعايير الدولية إلى تحقيق الأهداف الآتية<sup>1</sup>:

- معالجة احتمال حدوث مشاكل عند إعداد ومراجعة القوائم المالية الموحدة للشركات متعددة الجنسيات؛
- جعل القوائم المالية الصادرة عن الشركات الدولية ذات موثوقية وصالحة للمقارنة والتحليل المالي؛
- زيادة فعالية تقرير المراجع وجودته لكون المعايير الدولية للمراجعة غير خاضعة لأي مؤثر سياسي أو اقتصادي أو اجتماعي؛
- سهولة إجراء مقارنات في القوائم المالية في أكثر من دولة وزيادة مجال اتخاذ القرارات الاستثمارية؛
- وجود المعايير الدولية للمراجعة جنباً إلى جنب مع المعايير الدولية للمحاسبة يفيد المستثمرين الذين يتخذون قراراتهم على الاعتبار الدولية أكثر من اعتمادهم ظروف البيئة المحلية.

<sup>1</sup> رشيد سفاحو ، المصدر المذكور سابقاً ، ص 58.

### الفرع الثالث: لجنة المعايير الدولية للمراجعة

لجنة معايير المراجعة الدولية هي الهيئة المهنية المختصة في إصدار، تبويب، شرح، وتعديل المعايير الدولية للمراجعة.

#### أولاً: تقديم لجنة المعايير الدولية للمراجعة

انبثقت لجنة المعايير للمراجعة من الاتحاد الدولي للمحاسبين، وقد أعطيت اللجنة صلاحية ومسؤولية محددة وهي إصدار مسودات المعايير الدولية للمراجعة نيابة عن الاتحاد<sup>1</sup>.

ويتم اختيار أعضاء اللجنة لمدة خمس (5) سنوات من ممثلين تعينهم منظمات الدول الأعضاء التي يختارها مجلس الاتحاد لعضوية اللجنة، وضمت اللجنة الأولى في عضويتها ممثلين من استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا الاتحادية، الهند، اليابان، المكسيك، هولندا، الفلبين، المملكة المتحدة، جمهورية أيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية، ويفترض كلما أمكن ذلك، أن تضم اللجان الفرعية المنبثقة عن اللجنة ممثلين عن الدول غير الأعضاء حتى يتم الحصول على أكبر قدر ممكن من وجهات النظر المختلفة<sup>2</sup>.

ويقوم حالياً بإصدار وتعديل المعايير مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولية (IAASB)، والذي يهتم إضافة إلى المراجعة بالفحص والتأكد والخدمات ذات العلاقة.

<sup>1</sup> محمود السيد الناعي، المراجعة: إطار النظرية والممارسة، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، المنصورة، مصر، ط2، 1992، ص 137.

<sup>2</sup> محمود السيد الناعي، دراسات في معايير الدولية للمراجعة: تحليل وإطار للتطبيق، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة، ط1، 2000، ص 71.

### ثانياً: إصدار المعايير الدولية للمراجعة

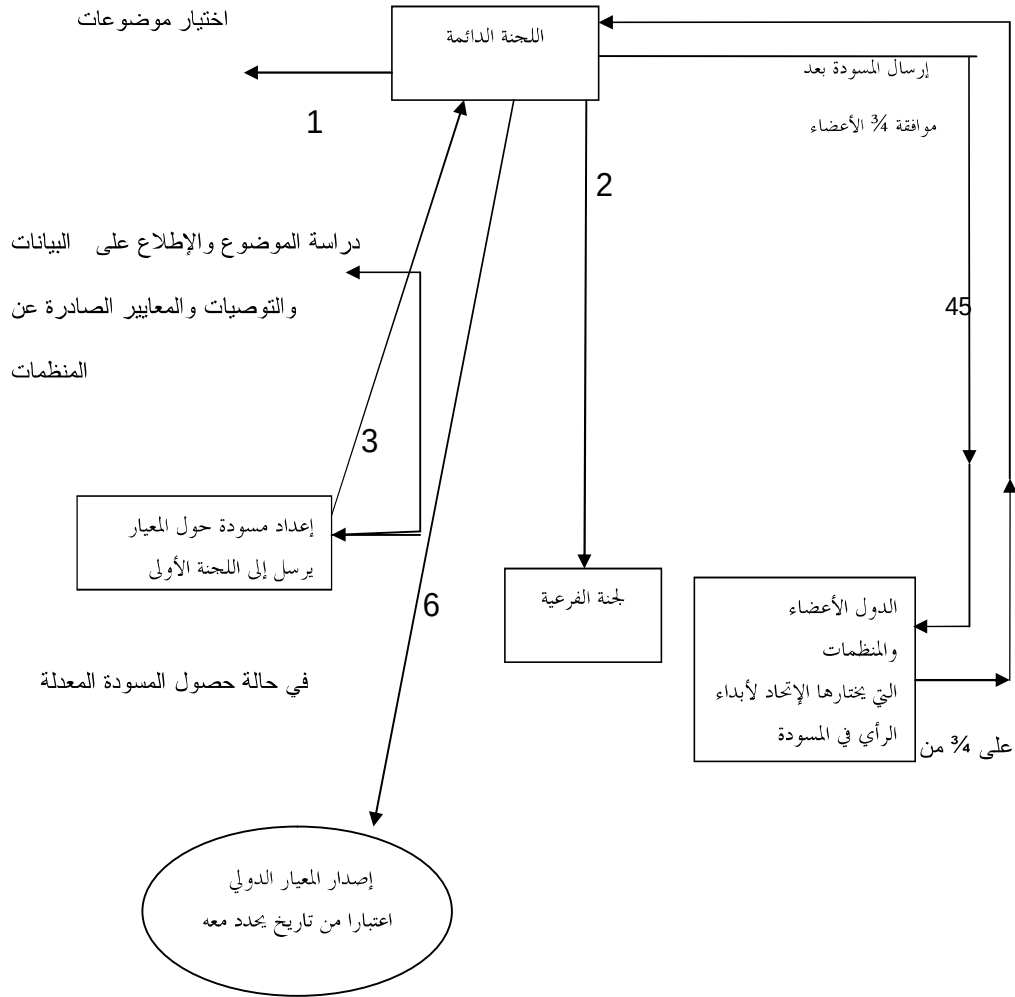
إن الهدف الأساسي في إصدار المعايير الدولية للمراجعة هو وجود مستويات مهنية للمراجعين وما يرتبط بها من خدمات قابلة للتطبيق عالمياً، وعادة يتم إتباع الخطوات التالية عند إصدار معيار دولي<sup>1</sup>:

- 1- يتم اختيار الموضوعات التي يجب دراستها تفصيلاً عن طريق لجنة فرعية يتم تشكيلها خصيصاً لذلك وتخول لجنة المراجعة الدولية لتلك اللجنة المسؤولية عن إعداد مسودة المعايير؛
- 2- تقوم اللجنة الفرعية بمراجعة كل من الدراسات ذات العلاقة بموضوع المعيار والمعايير المماثلة المستخدمة في الدول الأعضاء، وكذلك أية اقتراحات تقدمها أي من المنظمات الدولية أو الإقليمية المهمة أو غيرها ثم تقوم بإعداد مسودة المعيار وعرضها على لجنة المراجعة الدولية لإقرارها؛
- 3- بعد اعتماد مسودة المعيار بمعرفة اللجنة، يتم توزيعها على أعضاء الاتحاد الدولي للمحاسبين والمنظمات الدولية وغيرها من الجهات والشخصيات المهمة بمعايير المراجعة الدولية، ويتم إعطاء مهلة لاستلام ملاحظات تلك الجهات؛
- 4- يتم دراسة الملاحظات التي ترسلها الجهات المختلفة بمعرفة لجنة المراجعة الدولية حيث يتم تعديل مسودة المعيار إذا اقتضى الأمر ذلك، وفي حالة اعتماد المسودة المعدلة بمعرفة اللجنة يتم إصدار المعيار ويصبح ساري المفعول ابتداءً من التاريخ المحدد بالمعيار؛
- 5- يشترط لاعتماد مسودة المعيار يجب موافقة ثلاثة أرباع أعضاء اللجنة الحاضرين في الاجتماع، بشرط ألا يقل عدد الموافقين عن عشرة (10) أعضاء؛

<sup>1</sup> المصدر السابق، ص 73.

## 6- إصدار المعيار الدولي اعتباراً من تاريخه المحدد.

وهو ما يمكن توضيحه في الشكل الآتي:



### الشكل رقم (1-5): عملية وضع وصياغة المعايير الدولية للمراجعة

المصدر: محمود السيد ناغي، دراسات في معايير الدولية للمراجعة: تحليل وإطار للتطبيق،

المكتبة المصرية للنشر والتوزيع، المنصورة، مصر، ط 1، 2000، ص 73.



### الفرع الرابع: تبويب المعايير الدولية للمراجعة

لقد تم إصدار المعايير الدولية للمراجعة في فترات زمنية متتابة حسب الأهمية النسبية، ثم أعيد تبويبها طبقاً لارتباطاتها بمراحل عملية المراجعة، وبالتالي يوجد رقمان لكل معيار، أحدهما طبقاً لتاريخ الصدور والثاني طبقاً لموضوع المعيار، حيث يأخذ التبويب الأول ترقيماً يبدأ من (1) والتبويب الثاني يأخذ ترقيماً يبدأ من (200)، وقبل 1994 كانت المعايير تصدر حسب تسلسلها ولكن بعد هذا التاريخ تم تبويب المعايير إلى سبعة (7) أبواب رئيسية وتم إعطاء رمز لكل باب من هذه الأبواب من 200 إلى 800. ونوضح ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-2): هيكل تبويب المعايير الدولية للمراجعة

| المجموعة وعنوان المعيار                                      | التبويب  |        |
|--------------------------------------------------------------|----------|--------|
|                                                              | الموضوعي | الزمني |
| <b>المجموعة الأولى: المسؤوليات وعددها 06 معايير</b>          | 200-299  |        |
| الهدف والمبادئ العامة التي تحكم عملية مراجعة القوائم المالية | 200      | 1 و 3  |
| شروط عملية المراجعة                                          | 210      | 2      |
| الرقابة على جودة أداء عملية المراجعة                         | 220      | 7      |
| التوثيق                                                      | 230      | 9      |
| الغش والخطأ                                                  | 240      | 11     |
| مراعاة القوانين والأنظمة عند مراجعة القوائم المالية          | 250      | 31     |
| <b>المجموعة الثانية: التخطيط وعددها 03 معايير</b>            | 300-399  |        |
| التخطيط لعملية المراجعة                                      | 300      | 4      |
| معرفة أعمال المؤسسة                                          | 310      | 30     |
|                                                              | 320      | 25     |

| الأهمية النسبية في المراجعة                                            |                |        |
|------------------------------------------------------------------------|----------------|--------|
| <b>المجموعة الثالثة: الرقابة الداخلية وعددها 03 معايير</b>             | <b>400-499</b> |        |
| تقييم المخاطر والرقابة الداخلية                                        | 400            | 6      |
| المراجعة في بيئة أنظمة المعلومات التي تستعمل الحاسوب                   | 401            | 15     |
| اعتبارات المراجعة المتعلقة بالمؤسسة التي تستخدم مؤسسة خدمية            | 402            | ملحق 6 |
| <b>المجموعة الرابعة: الإثبات في المراجعة وعددها 09 معايير</b>          | <b>500-599</b> |        |
| أدلة الإثبات في المراجعة                                               | 500            | 8      |
| التكليف بالمراجعة لأول مرة                                             | 510            | 28     |
| الفحص التحليلي                                                         | 520            | 12     |
| عينة المراجعة                                                          | 530            | 19     |
| مراجعة التقديرات المحاسبية                                             | 540            | 26     |
| الأطراف ذات العلاقة                                                    | 550            | 17     |
| الأحداث اللاحقة                                                        | 560            | 21     |
| فرض الاستمرارية                                                        | 570            | 23     |
| إقرارات الإدارية                                                       | 580            | 22     |
| <b>المجموعة الخامسة: استخدام عمل الآخرين وعددها 03 معايير</b>          | <b>600-699</b> |        |
| استخدام عمل مراجع آخر                                                  | 600            | 5      |
| دراسة عمل المراجعة الداخلية                                            | 610            | 10     |
| استخدام عمل خبير                                                       | 620            | 18     |
| <b>المجموعة السادسة: انتهاء عملية المراجعة والتقرير عنها وعددها 02</b> | <b>700-799</b> |        |
| تقرير المراجع حول القوائم المالية المقارنات                            | 700            | 13     |

|                                                |         |    |
|------------------------------------------------|---------|----|
|                                                | 701     | 29 |
| المجموعة السابعة: مجالات متخصصة وعددها معياران | 899-800 |    |
| تقرير المراجع عن مهمات مراجعة لأغراض خاصة      | 800     | 24 |
| مراجعة المعلومات المالية المستقبلية.           | 810     | 27 |

المصدر: محمود السيد الناغي، دراسات في معايير الدولية للمراجعة: تحليل وإطار للتطبيق،

المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة، ط1، 2000، ص ص 75-76.

لازمت معايير المراجعة الدولية جملة من الإصدارات والتعديلات إلى أن وصلت إلى إصدار

سنة 2012 والتي بلغت 36 معيار، يمكن تبويبها حسب أرقامها الموضوعية (200 - 899) في

الجدول الموالي:

**الجدول رقم (1-3): المعايير الدولية للتدقيق وفق إصدار 2012**

| الرقم   | اسم المعيار                                                                                   |
|---------|-----------------------------------------------------------------------------------------------|
| 199-100 | معايير أمور تمهيدية                                                                           |
| 100     | مقدمة تمهيدية عن المعايير الدولية للمراجعة والخدمات ذات العلاقة                               |
| 110     | إطار المصطلحات                                                                                |
| 120     | إطار المعايير الدولية للمراجعة                                                                |
| 299-200 | معايير المسؤوليات                                                                             |
| 200     | الأهداف العامة لعمل المدقق الحسابات المستقل وتنفيذ عملية التدقيق وفق المعايير التدقيق الدولية |
| 210     | اتفاق حول شروط مهمة التدقيق                                                                   |
| 220     | رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية                                                           |
| 230     | وثائق الإثبات                                                                                 |

|                                                                        |                  |
|------------------------------------------------------------------------|------------------|
| مسؤوليات المراجع حول الغش عند تدقيق القوائم المالية                    | 240              |
| مراعاة القوانين والأنظمة عند مراجعة القوائم المالية                    | 250              |
| الاتصال مع المكلفين بالحوكمة                                           | 260              |
| الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة وللإدارة | 265              |
| <b>معايير التخطيط</b>                                                  | <b>300 - 399</b> |
| التخطيط لتدقيق القوائم المالية                                         | 300              |
| تحديد وتقييم مخاطر الإختلالات الجوهرية من خلال فهم المؤسسة وبيئتها     | 315              |
| الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق                           | 320              |
| استجابة المدقق للمخاطر المقيمة                                         | 330              |
| <b>معايير الرقابة الداخلية</b>                                         | <b>400 - 499</b> |
| اعتبارات في التدقيق مرتبطة بالمؤسسات التي تستعمل مؤسسة خدمية           | 402              |
| تقييم الأخطاء المكتشفة خلال عملية التدقيق                              | 450              |
| <b>معايير الإثبات في المراجعة</b>                                      | <b>500 - 599</b> |
| أدلة الإثبات                                                           | 500              |
| أدلة الإثبات - اعتبارات محدودة لبنود مختارة                            | 501              |
| التأكيدات الخارجية                                                     | 505              |
| مهام التدقيق الأولية - الأرصدة الافتتاحية                              | 510              |
| الإجراءات التحليلية                                                    | 520              |
| العينات في المراجعة                                                    | 530              |
| مراجعة التقديرات المحاسبية بما فيها تقديرات القيمة العادلة والإفصاحات  | 540              |
| الأطراف ذات العلاقة                                                    | 550              |
| الأحداث اللاحقة لتاريخ الإقفال الميزانية                               | 560              |
| فرض الاستمرارية                                                        | 570              |
|                                                                        | 580              |

|                                                                |           |
|----------------------------------------------------------------|-----------|
| التصريحات الكتابية                                             |           |
| معايير الاستفادة من عمل الآخرين                                | 600-699   |
| تقرير المدقق حول البيانات المالية                              | 600       |
| مراعاة عمل التدقيق الداخلي                                     | 610       |
| الاستفادة من عمل الخبير                                        | 620       |
| معايير استنتاجات التدقيق وإصدار التقارير                       | 700-799   |
| تقرير المدقق حول البيانات المالية                              | 700       |
| المقارنات                                                      | 710       |
| المعلومات الأخرى في وثائق تحتوي على بيانات مالية مدققة         | 720       |
| معايير مجالات متخصصة                                           | 800-899   |
| تقرير المدقق عن مهمات تدقيقية لأغراض خاصة                      | 800       |
| تدقيق المعلومات المالية المستقبلية                             | 810       |
| معايير الخدمات ذات العلاقة                                     | 900-999   |
| التكليف بمراجعة بيانات مالية                                   | 910       |
| التكليف بانجاز إجراءات متفق عليها تتعلق بالمعلومات المالية     | 920       |
| التكليف بإعداد بيانات مالية                                    | 930       |
| معايير البيانات الدولية لمهنة التدقيق                          | 1000-1100 |
| إجراءات المصادقة المتبادلة بين المصارف                         | 1000      |
| بيئة أنظمة المعلومات الحوسبة - أنظمة الحواسيب الشخصية المستقلة | 1001      |
|                                                                | 1002      |

|                                                                            |      |
|----------------------------------------------------------------------------|------|
| بيئة أنظمة المعلومات الحوسبة- أنظمة الحواسيب المباشرة                      | 1003 |
| بيئة أنظمة المعلومات الحوسبة- أنظمة قاعدة البيانات                         | 1004 |
| العلاقة بين المشرفين على المصارف والمدققين الخارجيين                       | 1005 |
| الاعتبارات الخاصة في تدقيق المنشآت الصغيرة                                 | 1006 |
| تدقيق المصارف التجارية العالمية                                            | 1007 |
| الاتصالات مع الإدارة                                                       | 1008 |
| تقدير المخاطر والضبط الداخلي- خواص واعتبارات لأنظمة معلومات تستعمل الحاسوب | 1009 |
| طرق التدقيق بمساعدة الحاسوب                                                | 1010 |
| اعتبارات الأمور البيئية عند تدقيق البيانات المالية                         | 1011 |
| مضامين قضية العام 2000 بالنسبة للمدراء والمدققين                           |      |

المصدر: من إعداد الطالب بناء على إصدار الاتحاد الدولي للمحاسبين

## خلاصة الفصل الأول:

بعد دراستنا للفصل الأول تم التعرف إلى الحاجة لوجود حوكمة الشركات والمراجعة؛ ويمكن القول أن انفصال الملكية عن الإدارة وظهور فكرة الوكالة هو العامل الأول الذي أدى إلى ظهور كل من الحوكمة والمراجعة، بينما الأزمات المالية ساهمت في تطوير مضمونهما والمبادئ التي تقوم عليها.

كما أن حوكمة الشركات جاءت لتوضح القواعد والمعايير التي تحدد وتنظم العلاقة بين إدارة المؤسسة من جهة، والأطراف المرتبطة بالمؤسسة من جهة أخرى، وتطبيق الحوكمة بفعالية يتطلب توفر مجموعة من الشروط والتي تعرف بمبادئ الحوكمة.

وتأتي المراجعة في المؤسسة بهدف إثبات صحة المعلومات المالية الملخصة لنشاط المؤسسة، من حيث أنه تم إعدادها وفقا للمعايير المتفق عليها، كما أنها تعتبر كوسيلة اتصال وإقناع لكل الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، ولكي تتحقق هذه الغاية لابد من توفر مستوى مقبول من الجودة، لهذا سوف نقوم بدراسة جودة المراجعة والرقابة عليها في الفصل الثاني.

# الفصل الثاني



## الفصل الثاني

### جودة المراجعة والرقابة عليها

تهدف المراجعة بصفة أساسية إلى إبداء الرأي في مدى عدالة وصدق القوائم المالية، وما يترتب على ذلك من إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات التي تتضمنها تلك القوائم. ولا شك أن المراجعة في قيامها بهذا الدور تحقق منافع اجتماعية تعود على المجتمع ككل، وهو الأمر الذي يلقي بمسؤوليات اجتماعية على مهنة المراجعة، ويتطلب منها وضع معايير ومستويات تضمن جودة الأداء حتى تحتفظ مهنة المراجعة بثقة المجتمع فيها.

ومع التطورات في النشاط الاقتصادي وما ترتب عليها من ضغوط على مهنة المراجعة لتحسين أدائها وما صاحب ذلك من اتساع نطاق أعمال المراجعة، والتعقيدات التي انطوت عليها بات من الضروري إيجاد مدخل منظم وشامل للتوجيه والإشراف والرقابة على أداء أعمال المراجعة، اصطلاح على تسميته الرقابة على جودة المراجعة، وهو ما استجابت له المهنة بالفعل حيث أصبحت الرقابة على جودة المراجعة في الممارسة الحالية وخاصة في الولايات المتحدة الأمريكية جانبا هاما من جوانب تنظيم المهنة، وهو نفس الأمر الذي يتطلب ضرورة العمل على تطوير هذا المدخل.

ولهذا سنحاول من خلال هذا الفصل التعرف على جودة المراجعة، وأهميتها، وعناصر تحسين جودة المراجعة من خلال المباحث التالية:

**المبحث الأول:** مفهوم جودة المراجعة وأهميتها؛

**المبحث الثاني:** عناصر تحسين جودة المراجعة؛

**المبحث الثالث:** الرقابة على جودة المراجعة.

## المبحث الأول : مفهوم جودة المراجعة وأهميتها

تعددت الآراء والاتجاهات التي تناولت مفهوم جودة عملية المراجعة نتيجة تعدد الأطراف المعنية، حيث يوجد لكل طرف مفهوم خاص للجودة، فمستخدمو القوائم المالية يدركون جودة المراجعة بشكل مختلف عن إدراك الإدارة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية، كما أن أعضاء مكتب المراجعة من المحتمل أن ينظروا إلى جودة المراجعة بأسلوب مختلف عن الإدارة، بينما ينظر المراجعون إلى جودة عملية المراجعة من زاوية مستوى العمل الذي يقومون به وفقاً للمعايير المهنية، ويتضح من ذلك، أن مفهوم جودة عملية المراجعة هو مفهوم متعدد الأبعاد نظراً لتعدد الأطراف المشاركة في بيئة المراجعة، وبالتالي سوف نتناول مفهوم جودة المراجعة من أكثر من منظور.

### المطلب الأول: مفهوم جودة المراجعة

هناك العديد من المصطلحات التي يتم تداولها في هذا المجال على الصعيدين الأكاديمي والعملي مثل مراجعة الجودة<sup>1</sup>، رقابة الجودة، ضمان الجودة، وجودة المراجعة، وهذه المصطلحات ليست مترادفات يحل بعضها محل بعض بل إن لكل منها مفهوماً مختلفاً، لذا سيتم التركيز على مفهوم جودة المراجعة في هذا المقام<sup>2</sup>، ولجودة المراجعة مفهوم مركب لأنه يرتبط بمختلف المشاركين في عملية المراجعة والمستفيدين منها.

<sup>1</sup> عبدالرحمن على التوبجري، حسنين محمد النافعابي، جودة خدمة المراجعة، دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين، مجلة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، المجلد 22، العدد 01، المملكة العربية السعودية، 2008، ص 221.

<sup>2</sup> وليد زكريا صيام، أهمية تفعيل جودة التدقيق في ظل التطورات العالمية، مجلة المدقق، العدد 58، الأردن، أيار (ماي) 2004، ص 3.

## الفرع الأول: مفهوم جودة المراجعة من حيث ارتباطها باكتشاف الغش والأخطاء

### (مدخل اكتشاف الغش والأخطاء) والتقارير عنها:

تعتبر جودة المراجعة من المواضيع المهمة في مهنة المراجعة، ويحاول الباحثون في مهنة المراجعة منذ عام 1981 وضع تعاريف لجودة المراجعة وكيفية قياسها ودراسة الأبعاد المختلفة لها، فعرف DeAnglo جودة المراجعة بأنها " احتمالية قيام المراجع باكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية والإبلاغ عنها"<sup>1</sup>، وعرف بالمروز Palmrose جودة المراجعة وفقاً لمستوى الضمان ( الثقة )، حيث أن الهدف من المراجعة هو تقديم ضمان حول القوائم المالية، فجودة المراجعة هي: احتمال عدم احتواء القوائم المالية لتحريفات مادية، وربط جودة المراجعة بمستوى التأكد، فالمستوى العالي للتأكد من عدم احتواء القوائم المالية للتحريفات الجوهرية، قابله مستوى أعلى لجودة المراجعة<sup>2</sup>. وعرفها Deis & Giroux بأنها الاحتمالية التي سيكشف بها مراجع الحسابات نقاط الضعف أو الثغرات في النظام المحاسبي للعميل والإبلاغ عنها<sup>3</sup>.

يلاحظ من التعريفات السابقة عدم الاتفاق على تعريف عملي لجودة المراجعة بسبب تطور أهداف هذه الأخيرة من مجرد اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب إلى إبداء الرأي الفني حول

<sup>1</sup>Linda Elisabeth DeAngelo, **Auditor Size and Audit Quality**, Journal of Accounting and Economics, vol 3, n°2,1981, p 186.

Audit Quality is defined as : «The market-assessed joint probability that given auditor will both (a) discover a breach in the client's accountingsystem and (b) report the breach ».

<sup>2</sup> Zone-Vonna Palmrose, **An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality**, The Accounting Review, Vol 63, N°1, January 1988, p56.

Audit Quality is defined in terms of the level of assurances : « The probability that financial statements contain no material omissions or misstatements ».

<sup>3</sup> Donald R. Dies Giroux, **Determinants of Audit Quality in the Public Sector**, The Accounting Review, vol 67, n°3, July 1992, pp 462-479., Gary A.

نقلا عن وهيب إلياس يحيى الضلعي، مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في اليمن : دراسة ميدانية، قسم المحاسبة، جامعة اليرموك، الأردن، 2004، ص 11.

مدى عدالة القوائم المالية، ووضع DeAnglo في تعريفه شرطين رئيسيين لتعريف جودة

المراجعة كمعيار لإبراز مشكلة جودة المراجعة، وهذان الشرطان هما<sup>1</sup>:

- يجب اكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل، وهذا الشرط يعتمد تطبيقه

على قدرة ومهارة المراجع في اكتشاف الأخطاء؛

- يجب تسجيل ما توصل إليه في التقرير الذي يصدره في نهاية عملية المراجعة، وهذا

الشرط يعتمد تطبيقه على استقلالية المراجع.

ويتضح أن الشرط الأول يعتمد على قدرات ومهارات المراجع، فالمراجع الذي لديه خبرة

أفضل والمدرّب جيد يكون أكثر قدرة من غيره على اكتشاف الأخطاء. أما الشرط الثاني المتمثل

في الإبلاغ عن التحريفات الجوهرية والأخطاء في القوائم المالية المكتشفة فيقاس باستقلالية

المراجع، فالمراجع الذي يتمتع باستقلالية أكثر من غيره يكون لديه قدرة أعلى في الإبلاغ عن

الأخطاء المكتشفة.

وقد أضاف كل من سيترون وتافلر (Citron et Taffler) بأن تقرير المراجعة يكون ذو

جودة، إذا كان حوصلة مجموعة من الإجراءات التي أنجزت بكفاءة واستقلالية. أما فلينت

(Flint) فيرى أن المراجعة تكون ذات جودة، إذا قام المراجع بمهامه بنزاهة واستقامة من جهة،

وبكفاءة على المستوى الفني والمهني من جهة أخرى. وفي نفس الاتجاه يرى فيرنلي وبيتي

(Fearnley and Beattie) أن أهم خاصيتين لجودة المراجعة هما الكفاءة والاستقلالية، وأن

هاتين الخاصيتين ضروريتان لتجنب فشل المراجعة. ويقصد بالكفاءة وجوب تحديد واكتشاف

الأخطاء والخروقات والتحريف في البيانات المالية. أما الاستقلالية فتشير إلى ضمان المراجع

<sup>1</sup> محمد محمود حميدات، تقييم جودة تدقيق الحسابات في الأردن والعوامل المحددة لها: دراسة ميدانية، كلية

الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، الأردن، سنة 2002، ص 28.

بأن الإدارة سوف تجد الحل السليم والملائم للمشكلات المالية ومعالجة الأخطاء والتحريفات، وأن يكون لديه القدرة والرغبة في إيجاد الحلول الملائمة ليقوم بإصدار تقرير متحفظ<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: مفهوم جودة المراجعة من حيث درجة الالتزام بالمعايير المهنية

يتبنى هذا المفهوم العديد من الباحثين والمنظمات المهنية حيث يقوم هذا المفهوم على أساس أن الالتزام بالمعايير المهنية التي تصدرها المنظمات الدولية والمهنية يحقق جودة المراجعة<sup>2</sup>. ويعتمد هذا المدخل في تعريفه لجودة المراجعة على مدى التزام المراجع الخارجي بالمعايير المهنية، بحيث يعتبر التزام المراجع بأداء عمليات المراجعة وفقاً للمعايير المهنية وقواعد وآداب السلوك المهني الحد الأدنى لضمان جودة المراجعة وتوفير خط دفاع لحماية المراجع في مواجهة الدعاوى القضائية المرفوعة ضده بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة، كما أن التزام المراجع بمعايير المراجعة وقواعد وآداب السلوك المهني يضمن تنفيذ عملية المراجعة بمستوى جودة مرتفع<sup>3</sup>.

وقد عرف البعض جودة المراجعة أو بما يسمى خدمة المراجعة الجيدة بأنها تلك الخدمة التي تؤدي وفقاً لمعايير وإرشادات المراجعة، ووفقاً لقواعد السلوك والعرف المهني<sup>4</sup>. كما أوضحت

<sup>1</sup> S. Fearnley, V. Beattie, **The Reform of the UK's Auditor Independence Framework after the Enron Collapse: An Example of Evidence based Policy Making**, International Journal of Auditing, vol 8, Issue 2, 2004, p 121.

نقلاً عن موسى سلامة السويطي، تطوير أنموذج لدور لجان التدقيق في الشركات المساهمة لمتطلبات منح درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2006، ص 124.

<sup>2</sup> أمير جمال القيق، مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة: دراسة ميدانية، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012، ص 25.

<sup>3</sup> أحمد محمد صلاح الجلال، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، أطروحة الدكتوراه في علوم التدقيق، جامعة الجزائر، الجزائر، 2010، ص 34-35.

<sup>4</sup> المصدر السابق، ص 89.

نشرة معايير المراجعة رقم (4) والتي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين (AICPA) أن جودة المراجعة تتحقق من خلال الالتزام بمعايير المراجعة، ومن خلال تطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة في مكاتب المراجعة<sup>1</sup>. ومن ناحية أخرى فقد أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) إلى مفهوم جودة المراجعة في المعيار الدولي للمراجعة رقم 220 (ISA 220) المتعلق بالرقابة على الجودة، حيث أوضح هذا المعيار أن أدوات الرقابة على جودة المراجعة تتمثل في السياسات والإجراءات المطبقة في مكتب المراجعة للتحقق من أعمال المراجعة المنفذة قد تم أدائها وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها<sup>2</sup>.

وبالتالي فإن مفهوم جودة المراجعة من منظور الهيئات المهنية يتمثل في الالتزام بمعايير المراجعة، ومعايير أداء الأفراد داخل مكاتب المراجعة، وتتعلق معايير الأداء بمجموعة من الخصائص الشخصية الواجب توافرها في العاملين لدى مكتب المراجعة مثل النزاهة، الموضوعية، والاستقلال، وتوافر المهارات والكفاءة في الأفراد لكي يتمكنوا من الوفاء بالمسؤوليات المكلفين بها.

### الفرع الثالث: مفهوم جودة المراجعة من حيث علاقتها بمخاطر المراجعة

أورد بعض الباحثين أن هناك علاقة عكسية بين كل من جودة المراجعة ومخاطر المراجعة، أي أن المراجع يسعى إلى تخفيض مخاطر عملية المراجعة إلى الحد الأدنى لتحقيق أعلى مستوى من الجودة في المراجعة حيث يبين Willingnam and Jacobson بأن أفضل وسيلة لتعريف

<sup>1</sup> أحمد نور، وآخرون، دراسات متقدمة في: مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 8.

<sup>2</sup> أحمد نور، وآخرون، المصدر المذكور سابقا، ص 8.

جودة المراجعة هي ربطها بمخاطر المراجعة، حيث أكد أن الجودة تتوفر عندما يقل خطر المراجعة المقبول إلى أقصى درجة ممكنة<sup>1</sup>.

كما اعتمد هذا المدخل في تناول مفهوم جودة المراجعة على ما ورد في البيان رقم (47) الصادر عام 1983م عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بعنوان "مخاطر المراجعة والأهمية النسبية في تنفيذ عملية المراجعة"، والذي أوضح أن جودة المراجعة تتحقق عندما يقل خطر الحماية إلى الدرجة التي يكون عندها مستوى خطر المراجعة المقبول منخفضاً إلى أدنى مستوياته، وذلك بالاعتماد على وجهة النظر التي ترى إمكانية تعريف المراجعة على أنها نشاط لتقليل المخاطر<sup>2</sup>. ولذلك فإن تحقيق مستوى مرتفع من جودة المراجعة يتطلب تخفيض مخاطر المراجعة إلى أدنى مستوياتها.

#### الفرع الرابع: مفهوم جودة المراجعة من حيث علاقتها باهتمام المشاركين في بيئة

##### المراجعة

أكدت دراسة حسنين وقطب أن مفهوم جودة عملية المراجعة من منظور اهتمام المشاركين في بيئة المراجعة هو مفهوم متعدد الأبعاد نظراً لتعدد الأطراف التي تطلب هذه الجودة (أي يتمثل في متطلبات الجودة من وجهات النظر المختلفة لكافة المشاركين في بيئة المراجعة) فمن ناحية : يطلب مستخدمو القوائم المالية جودة عالية للمراجعة حتى يمكنهم الوثوق في هذه القوائم والاعتماد عليها في اتخاذ القرارات. ومن ناحية أخرى: تسعى مكاتب المراجعة إلى تحقيق جودة عالية لتحسين سمعتها وموقفها التنافسي في مجال عملها. ومن ناحية ثالثة: تسعى المنظمات المهنية إلى إلزام مكاتب المراجعة بتحقيق مستوى عال من الجودة من أجل تطوير

<sup>1</sup>أمير جمال القيق، المصدر المذكور سابقاً ، ص 24.

<sup>2</sup> حماد طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة - شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء الأول، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2004، ص 28.

المهنة وتدعيم الثقة فيها وتجنب التدخل الحكومي، ومن ناحية رابعة : تطلب المنشأة محل المراجعة مستوى عاليا من الجودة باعتبار أن تعزيز جودة المراجعة له ردود فعل إيجابية في السوق على أسعار أسهم هذه المؤسسة أو الشركة. وأخيرا تسعى الأجهزة الحكومية إلى أن تتم أعمال مراجعة الحسابات وفقا لمستوى عال من الجودة من أجل حماية النشاط الاقتصادي وجميع الأطراف ذات الصلة. وفي هذا الإطار، أشارت الدراسة إلى أن جودة عملية المراجعة هي ضمان قيام المراجع بعمله بما يحقق الأهداف المتوقعة من عملية المراجعة للأطراف ذات الصلة مثل مستخدمي القوائم المالية، ومكاتب المراجعة، والمنظمات المهنية والأجهزة الحكومية، والمنشأة محل المراجعة<sup>1</sup>.

يرى كل من Sutton and Lampe أن هناك خمس مجموعات أساسية تهتم بمفهوم جودة المراجعة وهي: معدو القوائم المالية، المستخدمون الخارجيون، الجهات القانونية المنظمة للمهنة، أعضاء مهنة المحاسبة والمراجعة، أعضاء مكتب المحاسبة، ويضيفان أن كل طرف من الأطراف الخمسة السابقة لديه مفهوم لجودة المراجعة يختلف عن مفهوم الطرف الآخر.

وينفق الباحث مع المفهوم السابق للجودة: حيث أنه يركز على تلبية احتياجات كل طرف من الأطراف المهمة بعملية المراجعة سواء مستخدمو القوائم المالية، مكاتب المراجعة، المنظمات المهنية، المؤسسة محل المراجعة، الأجهزة الحكومية بما يؤدي إلى تضيق أو سد فجوة التوقعات في المراجعة التي تنشأ بين المراجعين من ناحية والمجتمع من ناحية أخرى.

<sup>1</sup> حسنين طارق محمد، أحمد سباعي قطب، دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 60، 2006، ص 363.



### الفرع الخامس: مفهوم جودة المراجعة من حيث البعد الزمني

قسم العالمان Simunic and Stien جودة المراجعة من حيث البعد الزمني إلى قسمين الأول جودة قبلية والثاني جودة بعدية، أما القبلية فقد أشار بأنها تحدد عند التعاقد مع العميل وهي احتمال أن يكشف تقرير المراجع عن الأخطاء والمخالفات الجوهرية الموجودة بالقوائم المالية، أما الجودة البعدية للمراجعة فهي بعد إصدار المراجع لتقريره، وتعرف بأنها احتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء والمخالفات الجوهرية غير التي تم التقرير عنها<sup>1</sup>.

وينتضح مما سبق أن هناك آراء متعددة حول مفهوم جودة المراجعة، حيث ركز كل منها على جانب معين من جوانب الجودة، غير أن جودة المراجعة يجب أن تتعلق بالأمور والامتيازات التالية<sup>2</sup>:

1. إن اكتشاف الأخطاء والمخالفات التي تحتوي عليها القوائم المالية ليس المعيار الوحيد الذي يمكن من خلاله الحكم على جودة عملية المراجعة،
2. يجب توفر الوسائل والإجراءات اللازمة لتحقيق الأداء الجيد وزيادة الثقة في القوائم المالية؛
3. إن التزام المراجع بالمعايير المهنية للمراجعة يمثل الحد الأدنى لجودة أدائه فهو ليس كافياً للحكم على جودة عملية المراجعة.

وبناء على ما سبق يمكن القول بأن جودة المراجعة هي أداء عملية المراجعة بكفاءة وفعالية وفقاً لمعايير المهنية للمراجعة وقواعد وآداب السلوك المهني الصادرة عن المنظمات المهنية

<sup>1</sup> إياد حسن حسين أبو هين، العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين -دراسة حالة مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة-، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2005، ص ص 48-49.

<sup>2</sup> أمير جمال القيق، المصدر المذكور سابقاً، ص 25.

وضوابط رقابة الجودة مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة، بما يحقق للأطراف ذات الصلة الأهداف المتوقعة من عملية المراجعة.

وبعد تقديم المداخل المختلفة لتعريف جودة المراجعة، فيمكن القول أن جودة المراجعة هي: أداء عملية المراجعة بكفاءة وفعالية وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها، مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة، والعمل على تلبية رغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية.

### المطلب الثاني: أهمية جودة المراجعة

لقد واجهت مهنة المراجعة في السنوات الأخيرة ضغوطا متزايدة بسبب إبداء المراجعين للآراء غير متحفظة على قوائم مالية تحتوي تحريفات ومخالفات جوهرية، وهو فتح المجال أمام المنتقدين وظهور الأصوات المطالبة بتطوير مهنة المراجعة وتحسين جودة خدماتها، وتتبع أهمية تحقق جودة المراجعة من كونها تعمل على<sup>1</sup>:

- المساهمة في تضيق فجوة التوقعات الموجودة في مهنة المراجعة؛
- تخفيض صراعات الوكالة؛
- تعزيز إمكانية اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية التي تحتويها القوائم المالية؛
- تأكيد التزام المراجع بالمعايير المهنية؛
- زيادة الثقة في تقرير المراجعة ومصادقية القوائم المالية المدققة؛
- المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات.

### الفرع الأول: المساهمة في تضيق فجوة التوقعات الموجودة في مهنة المراجعة

إن فجوة التوقعات في مجال المراجعة قديمة ومرتبطة بنشوء المراجعة بشكلها الإلزامي في أواخر القرن الثامن عشر. فالتاريخ الحقيقي لفجوة التوقعات في المراجعة يعود إلى أواخر القرن

<sup>1</sup> حمزة بوسنة ، المصدر المذكور سابقا، ص 135.

الثامن عشر، وليس إلى عام 1974 كما يدعي البعض (Liggio, Porter)، فقد ظهر في السبعينات استخدام عبارة فجوة التوقعات في مجال المراجعة بأنها الفرق بين مستوى أداء المراجع المتوقع كما يتصوره المراجع من جهة، وكما يتصوره مستخدمو البيانات المالية من جهة أخرى<sup>1</sup>. ولقد أشارت اللجنة التي شكلها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) والمعروفة باسم لجنة "Cohen" في تقريرها النهائي سنة 1978م إلى فجوة توقعات في مهنة المراجعة، واحد أسباب هذه الفجوة يعود إلى أن مستخدمي القوائم المالية يتوقعون من المراجع التغلغل داخل أنشطة وعمليات الشركة وإعداد تقرير عن أداء الإدارة واكتشاف العمليات غير القانونية والمخالفات الجوهرية التي تتضمنها التقارير المالية<sup>2</sup>.

وحسب آراء معظم الباحثين يمكن تقسيم فجوة التوقعات في مهنة المراجعة إلى<sup>3</sup>:

- فجوة الجهل وذلك بسبب ربطها بمدى إدراك المجتمع لدور المراجع، لذلك تم التركيز على تثقيف وتنوير المجتمع حول دور مراجع الحسابات ومسؤولياته من أجل معالجة هذه الفجوة؛
- **فجوة المعقولة (Reasonableness Gap):** تعرف على أنها الاختلاف أو الفرق بين ما يتوقع المجتمع من المراجع إنجازه وبين ما يستطيع المراجع إنجازه بصورة معقولة؛
- **فجوة الأداء (Performance Gap):** تشير إلى الفجوة الناتجة عن عدم توافق الأداء الفعلي للمراجع مع الأداء المتوقع منه والذي يقبله مستخدمو التقارير المالية والمجتمع المالي؛
- **فجوة التقرير (Report Gap):** هي الفجوة الناتجة عن عدم إدراج مراجع الحسابات لأية تحفظات في تقرير المراجعة والتي يكون لها تأثير على عملية اتخاذ القرار؛

<sup>1</sup> علي عبد القادر الذنبيات، بنية فجوة التوقعات في التدقيق وأسبابها، دليل من الأردن، قسم المحاسبة، كلية إدارة الأعمال، الجامعة الأردنية، الأردن، تاريخ استلام البحث 2001/12/05، وتاريخ قبوله 2002/07/04، ص 107.

<sup>2</sup> حمزة بوسنة، المصدر المذكور سابقا، ص 135.

<sup>3</sup> علي عبد القادر الذنبيات، المصدر المذكور سابقا، ص 110.

- فجوة الإستقلالية (Independence Gap): تشير إلى الفجوة الناتجة عن عدم تحلي مراجع

الحسابات بالاستقلال التام خلال تأديته لعملية المراجعة؛

- فجوة المسؤولية القانونية (Legal Responsibility Gap): تشير إلى الفجوة الناتجة عن

إخلال المراجع بالمسؤوليات الملقاة على عاتقه أو عدم تفهم الأطراف الأخرى لطبيعة هذه

المسؤوليات.

### الفرع الثاني: تخفيض صراعات الوكالة

من منظور نظرية الوكالة هناك تعارض في المصالح قائم بين الإدارة والأطراف ذات المصلحة

ناتج عن تماثل المعلومات وسيطرة الإدارة على المعلومات المالية الخاصة بالشركة، ولتجنب أو

تخفيض هذا التعارض في المصالح يقوم المالك ببناء نظام رقابي قادر على اكتشاف الأخطاء

والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية والتقرير عنها والحد من عدم تماثل بين الأطراف ذات

المصلحة، ويتحقق كل هذا بأداء المراجع لعملية المراجعة بأعلى مستوى من الجودة وهذا ما

ينعكس بالطبع على تخفيض تكاليف الوكالة التي تتحملها الأطراف ذات العلاقة.

وحسب معظم الباحثين جودة عملية المراجعة ترتبط بمستوى منخفض من عدم تماثل المعلومات

ومستوى منخفض من عدم التأكد بشأن تنفيذ الالتزامات التعاقدية، حيث أكدت الدراسات السابقة

وجود علاقة إيجابية بين تكلفة الوكالة وجودة عملية المراجعة أهمها دراسة "Fan & Wong"

سنة 2002م والتي توصلت إلى أن مكاتب المراجعة العالمية تستخدم كأداة رقابية للحد من

صراعات الوكالة وتخفيض تكاليف الوكالة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عملية إدارة الأرباح مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية للبحوث العلمية، المجلد رقم 45، العدد رقم 02، يوليو 2007، ص ص 21 - 22.

### الفرع الثالث: تعزيز إمكانية اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية التي تحتويها

#### القوائم المالية

أوضحت التعريفات أن جودة المراجعة تتمثل في ارتفاع نسبة احتمال اكتشاف الأخطاء ذات الأهمية النسبية والتقرير عنها، حيث يترتب على زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي تتضمنها القوائم المالية ارتفاع مستوى جودة المراجعة، وذلك على اعتبار أن زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية يعكس ارتفاع مستوى الجهد المبذول أثناء تنفيذ عملية المراجعة وبالتالي ارتفاع مستوى جودتها<sup>1</sup>.

#### الفرع الرابع: تأكيد التزام المراجع بالمعايير المهنية

تعتبر المعايير المهنية بمثابة إرشادات لتحديد وتطبيق إجراءات المراجعة، وتحتوي هذه المعايير خصوصاً معايير الرقابة على الجودة على سياسات وإجراءات تهدف إلى تحسين أداء كل من أفراد ومكاتب المراجعة.

وأشار Carcello et al إلى أن التمسك بالمعايير المهنية يعد واحداً من أربعة عوامل حظيت بأهمية كبيرة لدى المشاركين في الدراسة ( المراجعين - المقيدين - المستخدمين ) لتحديد جودة المراجعة. وبالتالي نجد أن هناك علاقة متبادلة بين جودة المراجعة والالتزام بالمعايير المهنية، حيث يؤدي الالتزام بالمعايير المهنية إلى أداء عملية المراجعة بجودة عالية، كما أن أداء عملية المراجعة بمستوى جودة ملائم يؤكد تمسك المراجعين بالمعايير المهنية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> سهام أكرم عمر الطويل، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة: دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012، ص 26.

<sup>2</sup> عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية " دراسة نظرية - ميدانية "، مذكرة ماجستير، جامعة أسبوط، اليمن، 2007، ص 3.

### الفرع الخامس: زيادة الثقة في تقرير المراجعة ومصادقية القوائم المالية المدققة

إن تورط مكاتب المراجعة في العديد من التلاعبات المحاسبية (أبرزها فضيحة مكتب المراجعة العالمي "Arthur Andersen" الذي ثبت تورطه في التلاعبات المحاسبية لشركة "Enron") وإبداء المراجعين للآراء غير متحفظة حول قوائم مالية تحتوي تلاعبات وتحريفات جوهرية يعتبر من أهم الأسباب التي أدت إلى زعزعت ثقة الأطراف ذات المصلحة في مصادقية القوائم المالية المدققة، لذا فإن حرص مكاتب التدقيق على رفع جودة خدمات المراجعة المقدمة مهم لاستعادة وتدعيم الثقة بتقارير المراجعة، وبالتالي زيادة مصادقية القوائم المالية التي يعتمد عليها الأطراف ذات المصلحة لاتخاذ القرارات الاستثمارية<sup>1</sup>.

### الفرع السادس: المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات

يتضمن مفهوم حوكمة الشركات مجموعة من المبادئ تستهدف توفير إجراءات رقابة داخلية فعالة، وأدوات ضبط وتشريع خارجية صارمة حيث تكون الغاية هي التحقق من مواجهة وتنفيذ المتطلبات والالتزامات والسياسات التشريعية والقانونية والإدارية فضلا عن توقعات تلبية المساهمين وأصحاب المصلحة بأكبر قدر ممكن من الأمانة والمكاشفة، وذلك باستخدام كافة الوسائل المتاحة لرفع مستوى الأداء الشامل<sup>2</sup>.

وتكتسب جودة المراجعة أهميتها كأداة مهمة من أدوات حوكمة الشركات، من خلال توفير تأكيدات للمساهمين بسلامة وصحة التقارير المالية للشركة، وكفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية

<sup>1</sup> حمزة بوسنة ، المصدر المذكور سابقا ، ص 138.

<sup>2</sup> عمران عطية البكري، أثر الالتزام بالعوامل المنظمة لمهنة التدقيق على جودة أعمال مكاتب المحاسبة القانونية في الأردن، دكتوراه فلسفة في المحاسبة، الجامعة الأردنية، 2014، ص 12.

المطبقة فيها والإفصاح عن مختلف المخاطر التي تعترض نشاط الشركة والإجراءات المتخذة لمواجهتها وبما يحسن من وسائل الاتصال ويزيد من درجة الثقة بين الشركة والمساهمين<sup>1</sup>.  
وقد توصلت دراسة (Keung et al : 2010) أن لجنة المراجعة تساهم محوريا في تفعيل حوكمة الشركات، ومواجهة المخاطر التي تعترضها. كما تناولت دراسة (Larry et. Al : 2009) الدور الفعال للجان المراجعة في الشركات، ولقد اتضح جليا أهمية دورها خاصة في زيادة أسهمها في بورصة الأوراق المالية<sup>2</sup>.

### المطلب الثالث: أهداف جودة المراجعة وخصائصها

نظرا للأهمية البالغة التي تكتسبها جودة المراجعة فقد اتجهت أنظار الأكاديميين والمهنيين إلى البحث في خصائص هذه الجودة وكيفية قياسها. غير أن المراجعة كمهنة تتحدد مخرجاتها في الرأي الفني المحايد للمراجع والذي لا يمكن تحديد أو قياس جودته مقدما. سوف يتم التطرق في هذا المطلب إلى أهداف، خصائص وطرق قياس جودة المراجعة.

#### الفرع الأول: أهداف جودة المراجعة

نتيجة للأهمية البالغة لجودة المراجعة ولجميع الأطراف المعنية والتي تعتمد على تقرير المراجع في اتخاذ قراراتها، تسعى مكاتب المحاسبة القانونية باتخاذ السياسات والإجراءات من أجل الامتثال لمعيار المراجعة الدولي رقم (1) رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات مراجعة ومراجعة للبيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى ذات العلاقة. والذي ينص بأن هدف الشركة هو إيجاد نظام لرقابة الجودة والالتزام به من أجل تزويدها بتأكيد معقول فيما يخص امتثال

<sup>1</sup>سهم أكرم عمر الطويل، المصدر المذكور سابقا ، ص 27.

<sup>2</sup>عمران عطية البكري، المصدر المذكور سابقا ، ص 12.

الشركة وموظفيها للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، وان تكون التقارير الصادرة عن الشركة أو شركاء العملية ملائمة في الظروف<sup>1</sup>.

وتتحقق أهداف جودة المراجعة بناء على ما تحققه إجراءات وسياسات أنظمة الرقابة المطبقة والتي قد تختلف من مكتب محاسبة إلى آخر بناء على حجم المكتب، وانتشار فروعه، ومستوى الخبرة العلمية والعملية للمراجعين، وكذلك طبيعة الممارسة العملية للمكتب والهيكل التنظيمي لمكتب المراجعة، فكلما كان نظام الرقابة على الجودة قوي وفعال كلما أمكن تحقيق الأهداف الآتية<sup>2</sup>:

- توفير الإرشادات الخاصة بالسياسات والإجراءات التي يجب على مراجع الحسابات الالتزام بها للتقيد بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض عمله لمساعديه في مهمة المراجعة وتطبيق المعايير المهنية؛

- تحسين العلاقات مع العملاء عبر إبداء المزيد من الدقة والانتباه إلى التفاصيل أثناء العمل وتقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بمراجعة العمليات وتحسين كفاءة وفعالية أداء المهام وتقليل الوقت والجهد المبذول في إدارة العمل، وتوفير الأرضية الخصبة لجذب عملاء جدد، وزيادة الحصة السوقية في ظل المنافسة بين مكاتب المراجعة؛

- زيادة ثقة الجمهور بمهنة المراجعة وتمكينهم من اتخاذ القرارات السليمة، وتحسين نظرة المجتمع لمهنة المراجعة، الأمر الذي ينعكس على زيادة أتعاب المراجعة بصورة إيجابية على جميع أعضاء المهنة؛

<sup>1</sup> عمران عطية البكوري، المصدر المذكور سابقا ، ص 14.

<sup>2</sup> المصدر السابق، نفس الصفحة.



- الحد من احتمالية التعرض للمشاكل والالتزامات القانونية وتجنب قضايا التقصير في الأداء المهني وذلك عن طريق التخطيط السليم لمهمة المراجعة وتوزيع المهام على الموظفين والإشراف وطلب الاستشارة من المصادر المهنية داخل المكتب عند مواجهة حالات معقدة من أجل تطوير الخدمات المهنية التي تقدمها المهنة للعملاء، وتطوير كفاءة الممارسة العملية والمهنية والمساهمة في رفع مستوى المهنة والنهوض بها بشكل عام<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: خصائص جودة المراجعة

لقد حددت إرشادات جودة المراجعة الصادرة عن الاتحاد الأوروبي (SAIs,2004)، بأن "الجودة هي الدرجة التي تحدد الخصائص الملزمة لتحقيق متطلبات المراجعة"، وتتضمن هذه الخصائص مايلي<sup>2</sup>:

1-الأهمية: أي مدى أهمية القضية التي تخضع للاختبار في المراجعة، وبالتالي يمكن تقييمها بأبعاد متعددة، مثل الحجم المالي للعميل، وتأثير أداء العميل على المجتمع أو على القضايا المتعلقة بالسياسات الرئيسية؛

2-الموثوقية أو إمكانية الاعتماد: والمقصود بها هل تعكس نتائج عملية المراجعة والاستنتاجات التي تتوصل إليها بشكل دقيق، الظروف الفعلية فيما يتعلق بالقضية الرئيسية التي يتم اختبارها، وهل جميع التأكيدات في تقرير المراجعة أو ما تقدمه عملية المراجعة من آراء وتقارير أخرى مؤيدة وبشكل كامل من خلال البيانات التي تم تجميعها في العملية؛

<sup>1</sup> أمير جمال القيق، المصدر المذكور سابقا ، ص 23.

<sup>2</sup>سارة حدة بودربالة، محاولة لتحديد العوامل التي تتحكم في جودة المراجعة الخارجية: دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم التسيير، جامعة الأغواط، 2014/2013، ص 101.

3- **الموضوعية:** هل تم انجاز عملية المراجعة بطريقة عادلة ونزيهة، بدون ضرر أو محاباة،

فالمراجع يجب أن يشكل تقييماته ورأيه بشكل كامل اعتمادا على الحقائق والتحليل الأساسي؛

4- **المجال:** هل تحدد خطة مهمة المراجعة بشكل ملائم جميع العناصر المطلوبة لمراجعة

ناجحة؟ وهل يتم تنفيذ عملية المراجعة بشكل كامل بطريقة مرضية لجميع العناصر المطلوبة

للخطة المحددة؛

5- **التوقيت الملائم:** ويقصد به هل يتم تسليم نتائج المراجعة في الوقت الملائم، وقد يتضمن هذا

تحقيق متطلبات النهايات أو القيود المحددة، أو تسليم نتائج المراجعة عندما تكون مطلوبة لاتخاذ

قرار حول سياسة معينة، أو عندما يكون من المتوقع أنها ذات فائدة أعظم في تصحيح نواحي أو

مجالات ضعف الإدارة؛

6- **الوضوح:** بمعنى هل كان تقرير المراجعة واضحا وموجزا في تقديم نتائج عملية المراجعة،

وهذا قد يتضمن بشكل نموذجي الموثوقية والمجال، النتائج وأي توصيات يمكن أن تفهم فوراً من

قبل القائمين على التنفيذ والقائمين على العملية التشريعية الذين قد لا يكونوا خبراء في القضايا

التي حددت، ولكن قد يحتاجون للعمل وفقا للتقرير؛

7- **الكفاءة:** بمعنى هل خصصت الموارد على عملية المراجعة بشكل معقول، في ضوء مدى

أهمية ودرجة تعقيد عملية المراجعة؛

8- **الفعالية:** أي هل لقيت نتائج واستنتاجات وتوصيات المراجعة الرد أو الاستجابة الملائمة من

قبل الشركة التي تمت مراجعة أعمالها، والحكومة والقائمين على العملية التشريعية.

كما بعض دراسات تناولت أهمية عشر خصائص للجودة تشمل توفر النزاهة والأمانة في

الشريك المشرف على العملية، وإمام فريق العمل بمعايير المحاسبة ومعايير المراجعة، والخبرة

السابقة في مراجعة العميل، وعدم وجود قضايا على المكتب تتعلق بوجود مخالفات نظامية،

والسمعة الجيدة للمكتب، وتوافر دليل تفصيلي لأعمال المراجعة، وتوافر دورات منتظمة لأعضاء فريق المراجعة داخل وخارج المكتب<sup>1</sup>.

### الفرع الثالث: طرق قياس جودة المراجعة

لقياس جودة أي منتج فإن هناك طريقتين إحداها مباشرة والأخرى غير مباشرة عن طريق استخدام وسائل بديلة ( كشهرة المنتج أو شهرة المصنع)، وفيما يتعلق بجودة أداء عملية المراجعة فقد ظهر في الأدبيات منهجان شائعان لقياس جودة أداء عملية المراجعة على النحو التالي<sup>2</sup>:

#### أولا-طريقة القياس المباشرة: (المنهج السلوكي )

يتم قياس جودة أداء عملية المراجعة باستخدام منهج مباشر (المنهج السلوكي) ويقوم هذا المنهج على الافتراض أن احتمالية الكشف والتبليغ عن أي اختراقات تتعلق بعقد المراجعة سوف ينعكس في مخرجات عملية المراجعة مثل الأخطاء التي قد يرتكبها المراجعين.

وبما ان هذه الطريقة تعتمد أكثر على احتمال اكتشاف التحريفات والإبلاغ عنها، وتظهر في خصائص معينة لعملية المراجعة ، مثل إجراءات المراجعة التي يقوم بها المراجع، والأخطاء التي يرتكبها المراجع، ومدى الالتزام بمعايير المراجعة<sup>3</sup>. فإن هناك صعوبة في تقدير حجم الأخطاء والمخالفات الجوهرية الموجودة بالقوائم المالية قبل القيام بعملية المراجعة، لاعتبار هذا المفهوم للجودة هو مفهوم نظري يصعب وضعه موضع التنفيذ، وبالتالي يصعب تقدير درجة جودة المراجعة التشغيلية<sup>4</sup>.

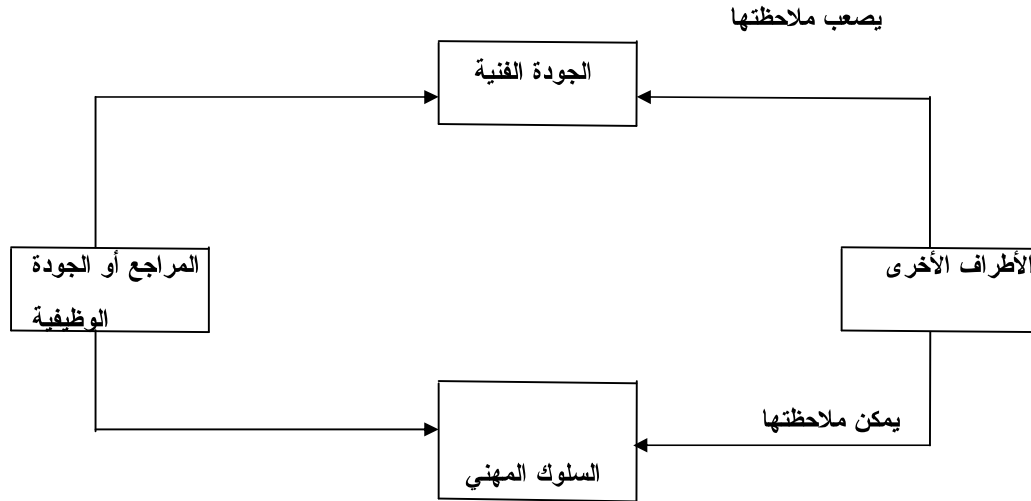
<sup>1</sup> عمران عطية البكوري، المصدر المذكور سابقا، ص 16.

<sup>2</sup> صارة حدة بودريالة، المصدر المذكور سابقا، ص 103.

<sup>3</sup> وهيب إلياس يحي الضلعي، المصدر المذكور سابقا، ص 12.

<sup>4</sup> صارة حدة بودريالة، المصدر المذكور سابقا، ص 104.

ويمكن توضيح الازدواجية التي تتمتع بها جودة المراجعة والتي أدت إلى صعوبة قياسها بالشكل الموالي:



الشكل رقم (2-1): ازدواجية جودة المراجعة

المصدر: صارة حدة بودربالة، المصدر المذكور سابقاً، ص 104.

من خلال الشكل والذي يمثل الازدواجية التي تتمتع بها جودة المراجعة، يلاحظ أن الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة تقع أمام احتمالين لجودة الخدمة المقدمة من قبل المراجع الخارجي وهما الجودة الفنية والتي يصعب ملاحظتها من قبل الأطراف الأخرى التي تستفيد من خدمات المراجعة، والسلوك المهني والذي يمكن ملاحظته من قبل الأطراف الأخرى.

وفي هذا الإطار تعرف الجودة الفنية للمراجعة على أنها الدرجة التي من خلالها تستوفي عملية المراجعة توقعات العميل اتجاه اكتشاف والتقرير عن الأخطاء والمخالفات المرتبطة بالشركة محل المراجعة وقوائمها المالية، ومن ثم فإن المراجعة الفنية تدرس جودة الناتج لعملية المراجعة، أما الجودة الوظيفية (التشغيلية) للمراجعة فتعرف بأنها الدرجة التي معها يمكن الوفاء

بتنفيذ عملية المراجعة وتوصيل نتائجها حسب توقعات المستهلك، أي أن جودة عملية المراجعة من هذا الجانب لا تمثل النتيجة فقط بل العملية في حد ذاتها أيضا<sup>1</sup>.

وبالتالي فإن طريقة القياس المباشر تعتمد على مقاييس العملية ومقاييس الناتج، حيث يعرف النوع الأول بأنه كافة المقاييس التي تركز على العمل الذي يتم أدائه لعملية المراجعة مع مقارنته بالمعايير المرتبطة بأداء تلك الخدمة أو ما يعرف بمعايير المهنة المتعارف عليها، بينما يقصد بالنوع الثاني تلك المقاييس التي تركز على مدى الثقة والمصادقية التي يشعر بها ويحس بها مستخدموا القوائم المالية محل المراجعة أو ما تعرف بالقيمة المضافة لعملية المراجعة<sup>2</sup>.

وتشير الدراسات والأبحاث التي أجريت حول موضوع جودة أداء عملية المراجعة إلى أن هناك عدة مداخل تم استخدامها حيث اهتمت العديد من الأبحاث بدراسة تطبيق كل من مقاييس الناتج على عمليات مراجعة محددة، فضلا عن ذلك فقد اهتمت دراسات أخرى باستخدام مقاييس بديلة لقياس جودة أداء عملية المراجعة. كما تشير الدراسات المنشورة إلى أن المستثمرين والدائنين يعتمدون على تلك المقاييس البديلة لتقييم جودة عملية المراجعة<sup>3</sup>.

#### ثانيا- طريقة القياس غير المباشرة: (الوسائل البديلة )

**قياس جودة أداء عملية المراجعة بطريقة غير مباشرة، أي عن طريق استخدام وسائل بديلة،** يكون من خلال بحث العلاقات التي تتعلق بجودة أداء عملية المراجعة. حيث تفرض طبيعة خدمات المراجعة على مستخدمي القوائم المالية ضرورة الاعتماد على معطيات واقعية لتقييم جودة أداء عملية المراجعة الخارجية. وفي ضوء المعلومات العامة عموما، فإن الاختيار بين

<sup>1</sup> أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 66.

<sup>2</sup> أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص ص 415-416.

<sup>3</sup> أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة، المصدر المذكور سابقا، ص 424.

هذه المعطيات يكون محدود نسبياً، لذلك يتم البحث أو الاعتماد على بدائل أخرى لتقييم جودة أداء عملية المراجعة، والتي يمكن ملاحظتها من قبل هؤلاء المستخدمين. وغالباً ما تتمثل البدائل التي يتم تصنيفها على أساس أنها ملحقات الجودة والتي يصعب الحصول على المعلومات ذات الصلة بها، والمتمثلة أساساً في مدة التعاقد، وحجم الخدمات الاستشارية المقدمة من قبل المراجع لعمله، وهذا فيما يتعلق بدائل القياس المرتبطة بالاستقلالية أو الجودة الظاهرة لأداء المراجعة<sup>1</sup>. وعلى المستوى العملي، فهناك بدائل الجودة المتعلقة بالكفاءة أو الجودة الفعلية، فالعوامل الرئيسية للكفاءة تتمثل في تكوين وتدريب فرق العمل في مكتب المراجعة، وقدرة المكتب على تطوير خبرات محددة في قطاعات معينة أو في طرق العمل وتسيير المخاطر المتعلقة بمهمة المراجعة. أما الاستقلالية فتتمثل في قدرة المراجع على إبداء رأي مهني بكل موضوعية، حيث يمكن أن تتأثر هذه الجودة الفعلية بارتباطات أو علاقات ذات طبيعة مختلفة. وبصفة عامة، فإن معايير المراجعة حددت العلاقة التي يمكن أن تتسبب في حالة عدم استقلالية أي تبعية اقتصادية أو مالية-على سبيل المثال، على مكتب المراجعة ألا يتقاضى نسبة مرتفعة من أتعابه من عميل واحد، أو كذلك عدم الاستقلال الناتج عن وجود علاقات شخصية (عائلية أو أخرى) بين المراجع وعميله<sup>2</sup>.

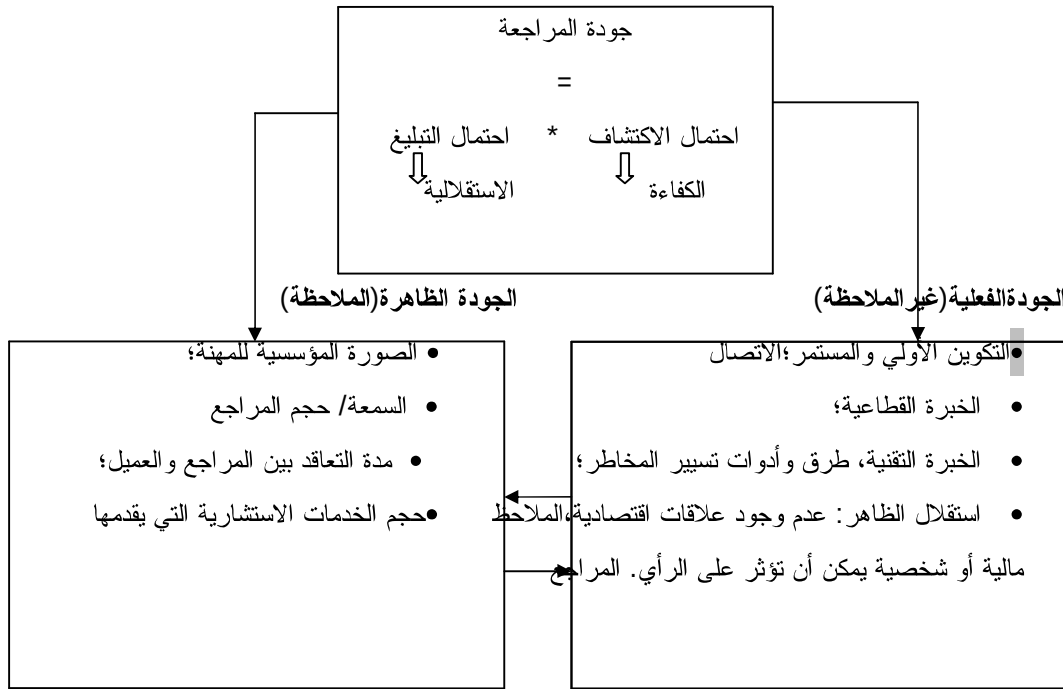
وبالتالي فإن هذه الطريقة تعتمد على علاقة جودة المراجعة بعوامل تتلازم معها، مثل أتعاب المراجعة، القضايا المرفوعة أمام المحاكم، وقدرة مستخدمي القوائم المالية على تقييم جودة المراجعة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> صارة حدة بودريالة، المصدر المذكور سابقاً، ص 105.

<sup>2</sup> المصدر السابق، نفس الصفحة.

<sup>3</sup> وهيب إلياس يحيى الضلعي، المصدر المذكور سابقاً، ص 12.

فانطلاقاً من المكونات الرئيسية التقليدية لجودة المراجعة والمتمثلة في كفاءة واستقلالية المراجع يتم تحديد بدائل الجودة لهذين المكونين. ويمكن تقديم بدائل قياس الجودة للمكونين الرئيسيين للجودة من خلال الشكل التالي:



الشكل (2-2): بدائل قياس مكونات المفهوم التقليدي لجودة المراجعة

المصدر، صاره حدة بودربالة، المصدر المذكور سابقاً، ص 106.

من خلال الشكل أعلاه يلاحظ أن طريقة القياس غير المباشرة لجودة المراجعة تعتمد على المكونات الرئيسية لجودة المراجعة والمتمثلة في الكفاءة والاستقلالية. وتتمثل بدائل الكفاءة في الجودة الفعلية والتي يصعب ملاحظتها من قبل الأطراف المستخدمة للقوائم المالية (التكوين، الخبرة...)، أما بدائل الاستقلالية فهي تمثل الجودة الظاهرة التي تتضمن المعلومات المتعلقة بحجم وسمعة مكتب المراجعة، مدة التعاقد وتقديم الاستشارات.

### المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة

تعتبر العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من المقومات الأساسية التي يجب الاهتمام بها عند التعرض لجودة المراجعة، وذلك نظرا لصعوبة تحديد مفهوم دقيق لها وقياسها كما هو الحال في المنتجات الصناعية.

#### الفرع الأول: عوامل مرتبطة بالبيئة الخارجية لمكتب المراجعة

يمكن تقسيم هذه العوامل إلى عوامل اقتصادية، قانونية، اجتماعية وثقافية كما يلي<sup>1</sup>:

##### أولاً: العوامل الاقتصادية

تعد مهنة مراجعة الحسابات خدمة اقتصادية ذات طلب كغيرها من الخدمات الاقتصادية الأخرى وعليه فإنها يمكن أن تتأثر بالظروف الاقتصادية السائدة، فما حدث في الأزمة الاقتصادية العالمية الأخيرة وضع مكاتب المراجعة أمام المسائلة، وجعل الحكومات والهيئات المهنية تعيد حساباتها في طبيعة ونوعية الخدمات التي يجب أن مكاتب المراجعة ومدى مسؤوليتها عن ما يحدث للمؤسسات الاقتصادية.

##### ثانياً: العوامل القانونية

يعتبر التزام مكتب المراجعة بمختلف القوانين والتشريعات السائدة في الدولة جانب مهم لتحقيق جودة المهنة، كما أن المكتب مطالب بالتأكد من مدى تقيد عملائه بهذه القوانين، حيث أنه في الغالب يرغب أصحاب الأعمال والملاك في تحقيق أعلى عائد على استثماراتهم مما يشجعهم على التهرب من الضريبة وعبئها الواقع عليهم بتقديم قوائم مالية مضللة، وهذا يؤثر سلباً على جودة في حالة عدم اكتشاف المراجع لهذه المخالفات أو اكتشافها وعدم التصريح بها.

<sup>1</sup> نبيل حمادي ، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية: دراسة حالة الجزائر، المصدر المذكور سابقاً، ص 57.



### ثالثاً: العوامل الاجتماعية والثقافية

يمكن أن تتأثر المراجعة بسلوك كل من مؤدي الخدمة ومستهلكها، ويختلف مستوى التأثير باختلاف نظرة المجتمع للمراجعة واختلاف طبيعة المناخ التعليمي والثقافي السائد، فتقافة المراجع تنعكس على أسلوبه في التفكير وطرقه في جمع أدلة الإثبات، وبالتالي في مستوى جودة عملياته، كذلك ثقافة أفراد المجتمع ومعرفتهم بأهمية المراجعة، سواء كانوا مستثمرين أو مقرضين أو موردين أو عملاء تدفعهم للمطالبة بالمزيد من مستوى جودة المراجعة.

### الفرع الثاني: عوامل مرتبطة بالبيئة الداخلية لمكتب المراجعة

يمكن تجزئة هذه العوامل إلى عوامل ترتبط بالمكتب في حد ذاته، وأخرى ترتبط بالفريق العامل بالمكتب، كمايلي:

#### أولاً: العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة

تتلخص العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة والتي يمكن أن تؤثر على جودة المراجعة فيما يلي:

#### 1- حجم المكتب

حجم المكتب يقاس بالصفات التي يتميز بها كل مكتب، وفي هذا الصدد نجد أن المكاتب الكبيرة تتميز ببعض الخصائص التي لا يمكن توفرها في المكاتب الصغيرة مثل ارتفاع عدد المراجعين الحاصلين على شهادة محافظ الحسابات أو خبير محاسبي، تعدد النشاطات داخل الدولة، وقد يكون لمكتب المراجعة فروع دولية، الأمر الذي يسمح للمكتب الكبير من اكتساب المزيد من المهارات والرفع من إيراداته، وكل هذه المميزات تزيد من جودة الخدمات التي يقدمها المكتب الكبير، إلا أنه هناك من يرى أن جودة المراجعة ترتبط كذلك بالمكاتب الصغيرة على اعتبار أن هذه المكاتب تبذل كل مجهوداتها لتقديم خدمات ذات جودة للتعريف بنفسها، وكسب المزيد من الزبائن، وبالتالي توسيع حجم المكتب واكتساب مميزات المكاتب الكبيرة.

## 2- سمعة المكتب

شهرة مكتب المراجعة تعني تداول اسم المكتب بين العملاء على أنه يقدم خدمات ذات جودة مميزة، وبالتالي فالسمعة تعتبر أحد الأصول المعنوية الخاصة بالمكتب، وهذا ما يجعل المكتب يعطي أهمية للحفاظ على جودة الخدمات التي يقدمها لكي يحافظ على سمعته في السوق.

## 3- المنافسة بين مكاتب المراجعة

للمنافسة تأثير مزدوج على جودة المراجعة، إما بالإيجاب أو بالسلب، فإما أن تدفع المنافسة مكتب المراجعة نحو تحسين خدماته، وبذل العناية المهنية اللازمة وعدم التأثير على ساعات المراجعة وموازنة الوقت، مما يؤدي إلى تقليل الأتعب، وفي هذه الحالة تعتبر منافسة شريفة ترفع من جودة المراجعة، أو أن المنافسة تدفع مكتب المراجعة إلى التهايل في الوقت أو مستوى الأتعب، وطبيعة الخدمات التي يقدمها، وبالتالي فهي منافسة غير شريفة، كما يمكن أن تدفع المنافسة المكتب إلى تقديم خدمات استشارية تؤدي إلى التخفيض من استقلالية المراجعة وبالتالي تحقيق التأثير السلبي على جودة المراجعة<sup>1</sup>.

## 4- تخصص مكتب المراجعة في قطاع معين

التخصص في مهنة المراجعة يعني تقديم مكتب المراجعة خدمات لعملاء في قطاع من نشاط معين، مثل البنوك أو الصناعة وغيرها، وهذا ما يوفر رصيذا من المعرفة العميقة للمراجع بمشكلات الصناعة وظروفها، وهو ما ينعكس على مستوى أدائه، بحيث يرفع من مستوى الخبرة المهنية ويطور الأداء المهني للمراجع، وبالتالي التحسين من مستوى جودة المراجعة.

<sup>1</sup> الجدعاني ساعد، العنقري عبد المحسن، تأثير حجم وسمعة مكاتب المراجعة وطبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة الاقتصاد والإدارة، المجلد 23، العدد 2، المملكة العربية السعودية، جامعة الملك عبد العزيز، 2009، ص 148.

## 5- إجراءات قبول العملاء والاستمرار معهم

قبل تعاقد مكتب المراجعة مع عملاء أو الرغبة في الاستمرار مع عميل سابق، من المفروض أن يتبع بعض الإجراءات لتفادي الارتباط بعميل يتمتع بمخاطر عالية أو الارتباط بعملاء غير أمناء إلى أقل حد ممكن، لأن هذا قد يؤثر على قدرة المكتب في اكتشاف الغش والاحتيال في القوائم المالية، ومنه التأثير على جودة مهنته<sup>1</sup>.

## 6- مدة ارتباط مكتب المراجعة مع العميل

مدة ارتباط مكتب المراجعة بالعميل تعني عدد السنوات التي يقوم المكتب خلالها بمراجعة القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة. هذه المدة لها تأثيران مختلفان على جودة المراجعة، فطولها يجعل المراجع يتعرف على المؤسسة أكثر و يحصل على معلومات وأدلة أكثر تساعد في تدعيم رأيه المهني، وبالتالي ترفع من جودة مهمته، لكن قد يعاب على طول مدة الارتباط بالعميل التأثير على حياد واستقلالية المراجع، من خلال إمكانية تواطئه مع الإدارة والموافقة على السياسات المحاسبية التي تقوم بها الإدارة خوفاً من تغييره، وبالتالي فقدان عميل يدر عليه مداخيله، وهذا ما يؤثر سلباً على جودة المراجعة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> طارق حماد عبد العال، موسوعة معايير المراجعة: شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء الأول: مسؤوليات المراجع وتخطيط المراجعة، المصدر المذكور سابقاً، ص 229.

<sup>2</sup> يوسف جربوع، مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاليته، مجلة الدراسات الإنسانية، المجلد 16، العدد 1، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2008، ص 768.

## 7- أتعاب عملية المراجعة

لهذا العامل علاقة طردية مع جودة المراجعة، أي أن ارتفاع الأتعاب يصاحبه زيادة متناسبة مع مجهود المراجعة، وزيادة في مستوى الاستقلالية، لأن المكتب لن يبحث عن مصادر دخل إضافية، مثل تقديم الخدمات الاستشارية، وهذا ما يؤثر إيجاباً على جودة المهنة<sup>1</sup>.

## 8- القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة

تعتبر الدعاوى القضائية المرفوعة عامل سلبي للجودة، وفي نفس الوقت حافز للمراجعين، فالدعاوى القضائية تمثل مقياس عكسي لجودة المراجعة، لأنها تدل على إهمال مراجعي الحسابات وتقصيرهم في أداء واجباتهم المهنية، كما أنها تعتبر حافزاً للمراجعين على تقديم خدمات ذات جودة عالية للحفاظ على السمعة، ولتجنب الدعاوى القضائية، وبالتالي تقديم التعويضات للعملاء<sup>2</sup>.

## ثانياً: العوامل المرتبطة بفريق المراجعة

توجد مجموعة من العوامل ترتبط بفريق المراجعة نلخصها فيما يلي:

### 1- التزام المراجع بأخلاقيات المهنة

تعتبر الأخلاق المهنية حجر الأساس لنجاح مهنة المراجعة في أداء الدور المنوط بها، لأن التزام المراجع بقواعد السلوك المهني كالنزاهة، الموضوعية، الاستقلالية، الكفاءة المهنية، والسرية له

<sup>1</sup> فوزية الجفري ، العنقري حسام، اتجاه مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية: تحليل ميداني مستند إلى مقتضيات نظرية الوكالة، مجلة الاقتصاد والإدارة، المجلد 21، العدد 2 ، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2008، ص 226.

<sup>2</sup> يوسف جربوع ، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق هذه الفجوة، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد الثاني عشر، العدد الثاني، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، جوان 2004، ص 368.

آثار إيجابية تنعكس على أداء المهنة، وتدعم ثقة مستخدمي المعلومات المالية في عمل المراجع، إذ أن هذه الثقة هي المصدر الرئيسي لقوة المهنة واستمراريتها ودليل على جودتها.

## 2- الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها

تركز المنظمات المهنية على ضرورة التزام مكاتب المراجعة بالمعايير المهنية، من أجل الارتقاء بمستوى الخدمات المقدمة، فيمكن النظر إلى جودة المراجعة باعتبارها منتج نهائي لمختلف الإجراءات والقرارات التي يتم القيام بها من قبل فريق المراجعة، كمجموعة عمل واحدة، بحيث أن أي خلل وظيفي، أو أي إجراء لا يتسق مع متطلبات المراجعة، والمحددة من خلال معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً، تنعكس آثاره سلباً على جودة الأداء المهني<sup>1</sup>.

## 3- خبرة المراجع وفريقه

تعتبر الخبرة محصلة لعوامل عديدة مثل الأقدمية، والقدرة المتميزة في إصدار أحكام ذات جودة عالية، هذه العوامل إذا توفرت في شخص المراجع وفريق عمله وأحسنوا استخدامها فسوف يكون لها أثر إيجابي على جودة عملية المراجعة، لأن الخبرة ستزيد من قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية، وبالتالي تزيد من أحد جوانب الجودة وهي جودة الاكتشاف<sup>2</sup>.

## 4- التخطيط لعملية المراجعة والإشراف على فريق العمل

لهذا العامل أهمية كبيرة في المراجعة فهو يوضح كيفية تنظيم وإدارة عملية المراجعة، وهذا ما يساعد على حل المشاكل المحتملة في الوقت المناسب، كذلك اختيار أعضاء العملية بمستويات

<sup>1</sup> أمال محمد عوض، أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات، مجلة البحوث العلمية، المجلد 45، العدد 2، كلية التجارة بجامعة الإسكندرية، مصر، 2008، ص 03.

<sup>2</sup> أحمد نور وآخرون، المصدر المذكور سابقاً، ص 31.

مناسبة من القدرة والكفاءة، ومن ثم توجيههم ومراجعة عملهم، يضمن تأدية عملية المراجعة بجودة عالية<sup>1</sup>.

#### 5-الاتصال بين فريق المراجعة و عميل المراجعة

يساعد هذا العامل في الحصول على المعلومات المهمة التي تساعد المراجع على فهم طبيعة نشاط العميل، والحصول على الأدلة التي يصعب الحصول عليها من فحص المستندات والدفاتر. وحتى يتحقق الغرض من هذا الاتصال فلا بد أن يكون له هدف محدد لتحقيق الاتصال الجيد بين فريق المراجعة وإدارة العميل، وبالتالي التأثير الإيجابي على جودة عملية المراجعة<sup>2</sup>.

#### المبحث الثاني: عناصر تحسين جودة المراجعة

يعد مفهوم جودة المراجعة مفهوم نسبي، ولا يمكن تحقيقه بصفة مطلقة لذا كان لابد من وجود مجموعة من الوسائل التي تساعد على تحسين جودة المراجعة بهدف الوصول إلى أقصى مستوى ممكن منها، حيث يؤدي انخفاض مستوى الجهد المبذول أثناء تنفيذ عملية المراجعة إلى زيادة احتمالات فشل عملية المراجعة وتعرض المراجعين للنقاضي بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة، ولذلك فإن تحسين جودة المراجعة يتطلب توافر عدد من العناصر التي تزيد من كفاءة إنجاز المراجعين لمهامهم، وبما يعزز من ثقة الأطراف المستفيدة من القوائم المالية في أداء مراجعي الحسابات ونتائج عملية المراجعة.

<sup>1</sup> نبيل حمادي ، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية: دراسة حالة الجزائر، المصدر المذكور سابقا ، ص 63.

<sup>2</sup> المصدر السابق، ص 64.

## المطلب الأول: الالتزام بالمعايير العامة

تتعلق المعايير العامة أو الشخصية بمؤهلات المراجع وجودة ما يقوم به من أعمال، حيث تهتم بالتكوين الشخصي للقائم بعملية المراجعة، ويقصد بها ضرورة تقديم الخدمات المهنية على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين، وتوصف هذه المعايير بأنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية ضرورية لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بصورة ملائمة، وتعتبر شخصية لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب لأن يتحلى بها المراجع الخارجي. ويندرج ضمن هذه المجموعة ثلاثة معايير، يهتم هذا المطلب بعرض كل منها على حدى.

### الفرع الأول: الكفاءة

تتمثل أهمية هذا المعيار في وجود وجهات عديدة تعتمد على رأي المراجع، مما يتطلب معه ضرورة توافر الثقة لدى هؤلاء الأطراف في مدى كفاءة القائمين بعملية المراجعة وإمكانياتهم العلمية والمهنية والسلوكية، وهذه الثقة لا تتحقق إلا من خلال توافر شروط التأهيل العلمي والعملية للقائمين بالمراجعة<sup>1</sup>. وينص هذا المعيار على أن المراجعة يجب أن تتم بواسطة شخص لديه المعرفة العلمية والخبرة العملية والكفاءة المهنية التي تؤهله للعمل كمراجع<sup>2</sup>. هذا بالإضافة إلى ضرورة توافر الإجراءات والأساليب الملائمة لنقل الخبرة والكفاءة من جيل إلى آخر من العاملين في المهنة، مع ضمان استمرار عملية التعليم والتدريب المستمر للممارسين للمهنة بما

<sup>1</sup> سهام محمد السويدي، المصدر المذكور سابقاً، ص 33.

<sup>2</sup> محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية وآليات تطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 50.

يحقّق دائماً المستوى الملائم للأداء والارتقاء بهذا المستوى<sup>1</sup>. ويمكن تحقيق مستوى عالٍ من

التأهيل العلمي والعملّي من خلال مايلي<sup>2</sup>:

-التأهيل العلمي أو الفني: يكون المراجع مؤهل علمياً يعني ذلك تأهيله في مجال المواد المحاسبية والمراجعة، ويتم الحصول على هذا التأهيل من خلال الدراسة في المعاهد والكليات التي تقدم مثل هذه المواد، إلا أن التأهيل العلمي لا يقتصر على الجوانب المحاسبية فقط، إنما يتطلب أيضاً بعض جوانب المعرفة الأخرى التي تمكن المراجع من إبداء رأيه فيما يعرض عليه من قوائم وتقارير.

-التأهيل العملي أو الخبرة المهنية: فكما هو الحال في جميع المهن الأخرى والتي تتطلب ممارسة مهنية من أعضائها لفترة زمنية محددة للتدريب العملي في المهنة قبل البدء في مزاولتها. لذلك فإن المتدرب عليه ضرورة قضاء فترة التدريب المهني لدى أحد مزاولي المهنة، وعلى المدرب أن يحيط المتدرب بعنائه وإشرافه وتقديم العون له خلال فترة التدريب، وهذا يمثل أحد المسؤوليات الملقاة على عاتق أعضاء المهنة.

وعليه فإن الكفاءة المهنية للمراجع يقصد بها المعرفة الكافية والمتخصصة في مجالات المحاسبة والمراجعة، والمهارة في تطبيق تلك المعرفة في الحالات والظروف المختلفة وكذلك السلوك الذي يكتسبه المراجع من التعليم والتدريب الكافي مثل الاستقلال. كما يعبر مفهوم الكفاءة عن قدرة المراجع الفنية وسعيه الدائم لتحديث قدراته باستخدام أحدث الطرق والأساليب في تنفيذ عملية المراجعة والتوصل إلى نتائجها وأن يكون قادراً على تنفيذ مهمة المراجعة بمجالاتها

<sup>1</sup> إبراهيم طه عبد الوهاب، المراجعة: النظرية العلمية والممارسة المهنية، الناشر: قسم المحاسبة: كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، 2005، ص 53.

<sup>2</sup> سهام محمد السويدي، المصدر المذكور سابقاً، ص 33.



المتعددة باستخدام الأدوات الحديثة والمتطورة مع قدرته على إبداء الرأي بصورة تعبر عن نتائج عمله<sup>1</sup>.

وبالتالي يمكن تقسيم الكفاءة المهنية إلى مرحلتين منفصلتين<sup>2</sup>:

- **بلوغ الكفاءة المهنية:** ويتطلب بلوغ الكفاءة المهنية أولاً مستوى عال من الثقافة العامة وبعد ذلك تعليم متخصص، وتدريب وامتحان في الموضوعات المتعلقة بالمهنة ثم الخبرة العملية سواء ذكرت أم لا.

- **المحافظة على الكفاءة المهنية:** تتطلب المحافظة على الكفاءة المهنية المتابعة المستمرة للتطورات في مهنة المحاسبة بما فيها الإصدارات الوطنية والدولية في المحاسبة والمراجعة وأية أنظمة ومتطلبات قانونية أخرى.

وحرصاً منه على ضمان الكفاءة المهنية للقائمين بمهنة المراجعة الخارجية، فقد نص المشرع الجزائري في المادة (08) من القانون 10-01 على أن يكون الشخص الممارس للمهنة حائزاً على شهادة جامعية في الاختصاص، ثم يجري مسابقة للالتحاق بمعهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية أو المعاهد المعتمدة من طرفه<sup>3</sup>، بهدف الحصول على تكوين نظري مقبول من طرف لجنة التكوين للمجلس الوطني للمحاسبة ثم يقوم بترخيص مهني لدى أحد الخبراء

<sup>1</sup> سارة حدة بودربالة، المصدر المذكور سابقاً، ص 141.

<sup>2</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2006، ص 28.

<sup>3</sup> المادة 08، قانون رقم 10-01 مؤرخ في 2010/06/29، المتعلق بمهنة المحاسبين ومحافظة الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 42، السنة 47، المؤرخة في 11 جويلية 2010.

المحاسبين أو محافظي الحسابات الممارسين لمهامهم والملزمين باستقبالهم وتنظيم تربصهم حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني بالتعاون مع المصنف الوطني والغرفة الوطنية<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: الاستقلال

تتبع أهمية الاستقلال والحياد من أن درجة ثقة الأطراف ذات المصلحة في رأي المراجع تتحدد بمدى استقلاليته وحياده عند إبداء رأيه حول القوائم المالية، فبانعدام استقلالية المراجع تصبح عملية المراجعة بدون مبرر على الإطلاق وتفقد دورها الاجتماعي والاقتصادي، ويعتبر استقلال المراجع من أهم الموضوعات التي تناولتها الدراسات الأكاديمية والإصدارات المهنية، وخاصة فيما يتعلق بفجوة التوقعات والتهديدات التي قد يتعرض له استقلال المراجع<sup>2</sup>. حيث يعتبر الشك في استقلال المراجع السبب الحقيقي لوجود فجوة التوقعات واتساعها في المستقبل، وأن حالات الفشل الأخيرة أحدثت أزمة لا مثيل لها في مهنة المراجعة وحملت الجزء الأكبر من المشكلة للمخاوف حول استقلال المراجع<sup>3</sup>.

كما يعتبر معيار استقلال وحياد المراجع من أكثر معايير المراجعة المتعارف عليها عرضة للجدل ومشاكل للتطبيق عملياً، خاصة بعد اتساع تشكيلة خدمات مراجع الحسابات في مطلع القرن الواحد والعشرين، ويمكن تعريف استقلال المراجع: "أن يكون المراجع أميناً نزيهاً صادقاً يكشف عن كل الحقائق في تقريره للمالكين، لا يهادن ولا يجمال ولا يتأثر بمصلحة شخصية أو

<sup>1</sup> المادة 78، قانون رقم 10-01، المصدر المذكور سابقاً.

<sup>2</sup> عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، المصدر المذكور سابقاً، ص 406.

<sup>3</sup> عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، المصدر المذكور سابقاً، ص 28.

قراءة أو نفوذ، ولا يغير رأيه نتيجة خصومه وإنما يجب عليه أن يبدي رأيه الفني الموضوعي عن اقتناع بعد أن تطمئن نفسه لما توصل إليه<sup>1</sup>.

إن استقلال وحياد المراجع قد يكون محل شك تبعاً لعدة عوامل قد تؤثر على استقلاله عند ممارسته لعمله المهني، تتمثل في<sup>2</sup>:

- أتعاب المراجعة؛
  - حصول المراجع على منافع مالية من العميل؛
  - فترة ارتباط المراجع بالعميل؛
  - توفير خدمات استشارية للعميل.
- لذلك على المراجع تجنب التحيزات والتفضيلات الشخصية عند اتخاذ القرارات، وتفادي أي مواقف قد تمثل تهديداً غير مقبولا للممارسة الفعالة للعمل المهني.
- ولضمان استقلال المراجع وحياده في كل الأمور المتعلقة بعملية المراجعة، فإنه لا يجب أن يكون للمراجع مصلحة مادية أو غير مادية مباشرة في الشركة، كما يجب أن لا يكون هناك استثمار خاص به في تلك الشركة أو إشراف عليه من المديرين بها، أو قروض لصالحه أو عليه من الشركة، هذا من جهة، ومن جهة أخرى يجب التساؤل حول ما إذا كان المراجع يرتبط بالشركة كمؤسس أو ضامن للتعهدات أو وكيل بالانتخاب أو مشرف أو وكيل لأي استثمار يقوم بمراجعته أو منفذ أو مشرف على أموال أو عقار، أو كان مصف لأي مشروع على شرط تقاسم الفائدة.

<sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الثانية، 2009، ص 40.

<sup>2</sup> سهام محمد السويدي، المصدر المذكور سابقاً، ص 37.

لذلك فقد أكد المشرع الجزائري على أهمية استقلال المراجع الخارجي، حيث نصت المادة (65) من القانون 01-10 أن محافظ الحسابات يمنع من<sup>1</sup>:

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يملك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو بالإنابة عن المسيرين؛
- قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير؛
- قبول مهام التنظيم في محاسبة الشركة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها؛
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (3) سنوات من انتهاء عهده.

وذلك زيادة على حالات التنافي والموانع المنصوص عليها في المادتين (64) و(70) من نفس القانون، خصوصا في المادة (715) مكرر (6) من القانون التجاري، والتي تمنع تعيين محافظ حسابات في شركة المساهمة.

وبصفة عامة، تشير الاستقلالية إلى أن المراجع يجب أن يضمن أن تجد الإدارة الحل السليم للمشكلات المالية ومعالجة الأخطاء والتحريفات، وأن يكون لديه القدرة والرغبة في حال فشلها في إيجاد الحلول الملائمة ليقوم بإصدار تقريره المتحفظ. أما المراجع الذي يخفض جودة المراجعة لكسب عميل معين، فإنه يفقد استقلاليته ويخاطر بسمعته، ويخسر الدخل الذي يمكن أن يتأتى من أعمال المراجعة لعملاء كثيرين، لذلك يجب على المراجع أن يكون حذرا، وأن يتجنب أي مظهر أو سلوك من شأنه أن يجعله مكانا للشك باستقلاليته أو حياده أو موضوعيته اتجاه

<sup>1</sup> المادة 65، القانون 01-10، المصدر المذكور سابقا.

الجمهور المستخدم أو المستفيد من تقريره وخدماته المختلفة. فالاهتمام بتوفير قواعد تحقيق الاستقلال، يعتبر أحد مقومات تحسين جودة المراجعة، كما يعتبر التحقق من مدى التزام مكاتب المراجعة بسياسات وإجراءات الاستقلال عند إجراء مراجعة النظر أحد وسائل تحسين جودة المراجعة<sup>1</sup>.

وفي الأخير يمكن القول أن الاستقلال يعتبر أحد أهم الآليات التي تساهم في تحقيق جودة المراجعة وتحسينها.

### الفرع الثالث: العناية المهنية اللازمة

العناية المهنية عبارة عن قواعد إرشادية يرجع إليها المهنيون لدعم اجتهادهم، ولكن لا تلغي الاجتهاد، كم أنها وصف مهني رفيع المستوى لممارسة المهنة المقبولة قبولاً عاماً، تهدف إلى تقليل الاختلاف في الممارسة في الظروف المتشابهة، وتعد كإطار عام لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني، ولتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية.

وبالتالي هي التزام المراجع بمستوى أداء معين عند ممارسته للمهنة، ويحدد هذا المستوى العديد من العوامل منها ما نص عليه التشريعات المختلفة والتي تحدد المسؤولية القانونية للمراجع، ومنها ما تنص عليه المعايير التي تصدرها المنظمات المهنية بغرض المحافظة على أداء متميز لمزاولي المهنة سواء عند أداء الاختبارات أو عند إعداد التقرير، مما يؤدي إلى ارتفاع مستوى جودة عملية المراجعة. وتظهر أهمية العناية المهنية الواجبة للمراجع عند أداء المراجعة الشاملة بأنواعها المختلفة، وذلك للارتقاء بمستوى جودة أداء عملية المراجعة، ويتحقق ذلك من خلال الفهم الكامل والواضح لطبيعة ومتطلبات وأبعاد المراجعة الشاملة، والتفرغ الكامل للمراجع لأدائها ومقدرته الفنية الفائقة، والإشراف الفعال على أعمال مساعديه والاستعانة بآراء الخبراء

<sup>1</sup> عبد السلام سليمان قاسم الأهل، المصدر المذكور سابقاً، ص 28.

والحصول على الأدلة الكافية والملائمة لإنجازها، بالإضافة لاستيعابه لكافة حقوقه وواجباته المحددة بخطاب الارتباط.

وحتى يمكن تحقيق هدف المعيار محل الدراسة، هناك بعض الشروط التي يتعين توافرها في المراجع الحذر، منها<sup>1</sup>:

- أن يبذل المراجع جهده لتطوير نفسه عن طريق الحصول على أنواع المعرفة المتاحة والتي ترتبط بالمراجعة والتنبؤ بالأخطار التي من الممكن أن تلحق بالعميل مثل تقييم نظام الرقابة الداخلية بالشركة؛

- أن يأخذ بعين الاعتبار الظروف التي من الممكن أن تحدث عند قيامه بعملية التخطيط لعملية المراجعة أو أثناء القيام بعملية المراجعة نفسها؛

- أن يعطي أهمية أكبر للمخاطر التي تظهر من خلال خبرته السابقة في التعامل مع العميل؛

- أن يقوم بإزالة أية شكوك أو استفسارات تتعلق بالعناصر المهمة في إبداء الرأي؛

- أن يعمل دائما على تطوير خبرته المهنية،

- الاهتمام بمراجعة عمل مساعديه على أن يكون مقتنع في ذلك.

ويسترشد المراجع في تحديد مستوى العناية المهنية الواجبة بدراسة مسؤوليته القانونية والمهنية، حيث تعرض مفهوم العناية المهنية الواجبة للدراسة والتحليل النظري لتحديد مسؤولية المراجع ليس فقط في مجال اكتشاف الأخطاء وأوجه التلاعب وإنما بالنسبة للأداء المهني بصفة عامة وأيضا لتحديد أنواع الأخطاء وأوجه التلاعب التي يجب أن يتحمل المراجع مسؤولية اكتشافها. ولهذا فإن التحديد الدقيق لمفهوم العناية المهنية الواجبة يفيد المراجعين في تحديد مدى

<sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة، المصدر المذكور سابقا ، ص 41.

البحث الذي يقومون به ومرشدا للمهنة في تحديد المسؤولية التي يتحملها أعضاؤها، وبالنسبة للأداء بصفة عامة<sup>1</sup>.

وفي هذا الصدد، نص المشرع الجزائري وجوب أن يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج<sup>2</sup>، كما يعد مسؤولا تجاه الشركة محل المراجعة عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأبلغ مجلس الإدارة بالمخالفات<sup>3</sup>. كما يتحمل المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني<sup>4</sup>، والمسؤولية التأديبية عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظيفته<sup>5</sup>.

وبصفة عامة، يهدف بذل المراجع العناية المهنية الواجبة في عملية المراجعة وعند إعداد التقرير النهائي لها إلى الحكم على درجة جودة أداء المراجع أثناء القيام بعمله. حيث تتطلب العناية المهنية الالتزام بمستوى أداء معين وفقا لما تنص عليه المعايير والتشريعات المختلفة. وكذلك تتطلب ممن يعمل في مكتب المراجعة الالتزام بمعايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير<sup>6</sup>.

<sup>1</sup>سارة حدة بودريالة: المصدر المذكور سابقا ، ص 146.

<sup>2</sup> المادة 59، القانون 01-10، المصدر السابق، ص 10.

<sup>3</sup> المادة 61 ، المصدر السابق.

<sup>4</sup> المادة 62، القانون 01-10، المصدر المذكور سابقا.

<sup>5</sup> المادة 63، المصدر السابق.

<sup>6</sup> غسان فلاح المطارنة، المصدر المذكور سابقا ، ص 41.

## المطلب الثاني: الالتزام بمعايير العمل الميداني

تتمثل معايير العمل الميداني في الإرشادات اللازمة لعملية جمع أدلة الإثبات الفعلية، وتشتمل على ثلاثة جوانب<sup>1</sup>:

- يجب تخطيط مهمة المراجعة بشكل مناسب وكاف، فضلاً عن توافر إشراف دقيق على أعمال المساعدين؛
- يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية الموجودة بدقة، وذلك لتقرير مدى الاعتماد عليها، ومن ثم تحديد المدى المناسب للاختبارات اللازمة، والتي ستتقيد بها إجراءات المراجعة؛
- ضرورة الحصول على قدر كاف من أدلة الإثبات من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات وغير ذلك، وذلك لتوفير أساس قياسي معقول لإبداء الرأي فيما سيتعلق بالقوائم المالية موضع الفحص والمراجعة.

لذلك سيهتم هذا المطلب بعرض المعايير التي يسترشد بها المراجع في العمل الميداني.

### الفرع الأول: التخطيط والإشراف الدقيق على أعمال المساعدين

على مستوى الشركة وحتى تستطيع هذه الأخيرة تحقيق نسبة عالية من الفعالية وضمان النمو والاستمرارية لابد من تطبيق منهجية منطقية، من تحديد للسياسات والأهداف إلى كيفية توزيع الموارد والتنفيذ في إطار زمني محدد، هذه المنهجية تسمى بالتخطيط، والمراجع بدوره في بداية

<sup>1</sup> وليم توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة لـ: احمد حامد حجاج- كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، السعودية، 1989، ص 57.



أداء مهامه لابد وان يخطط لعمله تخطيطا مناسباً لحجم العمل الذي سوف يقوم به، وأن يشرف كذلك على من يساعده في إنجاز المهمة<sup>1</sup>.

يقصد بالتخطيط والإشراف على المساعدين في عملية المراجعة، أن المراجع ملزم بأن يضع خطة ملائمة لأعمال المراجعة وبما يساعد على أداء عملية المراجعة بفعالية، كما أنه ملزم بتقسيم المهام في أنشطة المراجعة على مساعديه بطريقة تحقق المستوى المقبول لجودة المراجعة، وبما يضمن الاستخدام الأمثل لطاقت ومهارات وقدرات هؤلاء المساعدين، بالإضافة إلى وضع وتنفيذ السياسات والإجراءات للمتابعة والإشراف على المساعدين وتقييم أدائهم. تتمثل أهمية هذه الخطوة في المراجعة بالنسبة للمراجع ولعملية المراجعة على حد سواء في الآتي:

- يشير المراجع في تقريره إلى أن المراجعة تمت بالالتزام بمعايير المراجعة، هذه الأخيرة التي تتطلب من المراجع أن يخطط لعملية المراجعة؛
- نجاح المراجع في تخطيط عملية المراجعة يعني نجاحه في وضع إستراتيجية عامة للمراجعة وتفاصيل لطبيعة وتوقيت ومدى اختبارات وإجراءات المراجعة؛
- نجاح المراجع في تخطيط عملية المراجعة يعني السير نحو الإتجاه الصحيح في الوفاء بالمسؤوليات المهنية خاصة ما يتعلق بالتأكد من خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية؛

---

<sup>1</sup> عمر ديلمي ، نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية -دراسة حالة الجزائر-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، قسم علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2016/2017، ص 86-88.

- نجاح المراجع في تقسيم أعمال المراجعة على مساعديه يعني معرفته الكافية بالكفاءات المهنية المتوفرة لديه ومدى حاجته لخبرات مهنية من خارج مكتبه، بالإضافة إلى ترشيد تكاليف انجاز عملية المراجعة وتحقيق جودة المراجعة؛
- الإشراف الجيد على المساعدين ومتابعة وتقييم أدائهم يؤدي إلى تحقيق الكفاءة المهنية لمكتب المراجعة، ودفع المساعدين نحو اتجاه مرغوب في الإرتقاء بجودة أعمال المكتب وتحقيق أهدافه النوعية والاقتصادية؛
- التخطيط السليم لعملية المراجعة يضمن توجيه الاهتمام الكافي لمجالات التحقق الأكثر أهمية من منظور تأثير اكتشاف التحريفات الجوهرية فيها إيجابا على جودة المراجعة؛
- التخطيط السليم لعملية المراجعة يضمن توافر الاتساق بين خطة المراجعة وطبيعة وحجم نشاط المؤسسة والموارد البشرية والكفاءات المهنية المتوفرة بمكتب المراجعة؛
- التخطيط السليم لعملية المراجعة يساعد على تخصيص أعمال المراجعة على المساعدين، والتنسيق بين مهامهم ومهام الخبراء الذين قد ينقرر الاستعانة بهم؛
- التخطيط السليم لعملية المراجعة يساعد على اقتناع لجنة المراجعة بأن المراجع يسعى إلى الارتقاء بكفاءة وفعالية وجودة المراجعة.

### الفرع الثاني: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية المعيار الثاني من معايير العمل الميداني والذي يحث المراجع بأن يجري دراسة وتقييم لنظام الرقابة الداخلية المستخدم في شركة العميل<sup>1</sup>، بحيث تعتبر هذه الخطوة نقطة البدء في المراجعة الميدانية<sup>2</sup>. وتشير الفقرة (08) من معيار المراجعة الدولي رقم

<sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة، المصدر المذكور سابقا، ص 42.

<sup>2</sup> محمد سمير الصبان، محمد الفيومي محمد، المصدر المذكور سابقا، ص 361.

(400) تحت عنوان تقدير المخاطر والرقابة الداخلية إلى أن الرقابة الداخلية تعني السياسات والإجراءات التي تتبناها إدارة الشركة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدفها في ضمان الالتزام بالسياسات وحماية لأصولها ومنع واكتشاف الغش والخطأ ودقة اكتمال السجلات المحاسبية وتهيئة معلومات مالية موثوق فيها في الوقت المناسب<sup>1</sup>.

وتتمثل أهمية هذه الخطوة في أنها تساعد المراجع على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات المراجعة لأرصدة القوائم المالية<sup>2</sup>، وبالطبع فإن الغرض الذي يفسر هذا إنما يتمثل في أن نظام الرقابة الداخلية الجيد إنما ينتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها<sup>3</sup>.

ويمر تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يقوم به مراجع الحسابات بثلاث خطوات<sup>4</sup>:

- الإلمام بالنظام الموضوع للرقابة والذي يتحقق عن طريق المتابعة والإطلاع أو عن طريق قائمة الاستقصاء النموذجية لتحديد الكيفية التي يعمل بها النظام؛
- تحديد مدى دقة وملائمة الإجراءات الموضوعية والمستخدم بالمقارنة بالنموذج الأمثل لتلك الإجراءات مع أخذ الظروف الواقعية بعين الاعتبار؛
- تحديد الكيفية التي يعمل بها النظام، حيث أنه من الممكن أن يكون النظام سليم نظريا ولكنه غير مطبق بسبب عدم الإلمام من قبل العاملين به.

وتتمثل وظيفة نظام الرقابة الداخلية من وجهة نظر المراجع في تقديم ضمان لإكتشاف الأخطاء والمخالفات بدرجة معقولة من السرعة، ولذلك فهذه الرقابة تعطي تبريرا لصحة التسجيلات المحاسبية والاعتماد عليها<sup>1</sup>.

1 أحمد حلمي جمعة، المصدر المذكور سابقا، 2005، ص 81.

2 وليم توماس، أمرسون هنكي، المصدر المذكور سابقا، ص 58.

3 المصدر السابق، نفس الصفحة.

4 غسان فلاح المطارنة، المصدر المذكور سابقا، ص 42.

ويتعين على المراجع إبلاغ إدارة الشركة بنواحي الضعف أو القصور في نظام الرقابة الداخلية من خلال تقرير أو خطاب يرسل إليها، وهو خدمة إضافية يؤديها المراجع لعميله. وقد أيد ذلك المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين ( AICPA ) في التوصية رقم ( 20 ) التي أصدرها عام 1977. وكذلك الحال بالنسبة للمشرع الجزائري، حيث نصت المادة (23) من القانون 01-10 أن من بين المهام الذي يضطلع بها محافظ الحسابات هو إبداء الرأي في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير<sup>2</sup>.

### الفرع الثالث: الحصول على أدلة الإثبات الكافية

ينص المعيار الثالث من معايير العمل الميداني على ضرورة حصول المراجع على أدلة وقرائن إثبات كافية وملائمة<sup>3</sup>. بحيث تساعده في إبداء الرأي في القوائم المالية لشركة العميل، كما تدعم الثقة في عدالة هذه القوائم، ولذلك يجب التوصل إلى الأدلة والقرائن الجديرة بالثقة من خلال عدة وسائل كما في حالة حصول المراجع على أدلة من داخل الشركة مثل: دفاتر الحسابات ومستندات القيد وغيرها، أو أدلة من خارج الشركة مثل: المصادقات والاستفسارات الخارجية وغيرها<sup>4</sup>. حيث أن الدليل أو قرينة الإثبات يعتبر أساسي في عملية المراجعة ويدعم معايير العمل الميداني<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> سارة حدة بوردباله: المصدر المذكور سابقا ، ص 146.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة في 2010/07/11، المصدر المذكور سابقا، ص 7.

<sup>3</sup> غسان فلاح المطارنة، المصدر المذكور سابقا، ص 65.

<sup>4</sup> رزق أبو زيد الشحنة، المصدر المذكور سابقا، ص 127.

<sup>5</sup> غسان فلاح المطارنة، المصدر المذكور سابقا، ص 65.

ويعرف رجال القانون الدليل أو القرينة بأنها: "حقيقة معروفة أو مجموعة من الحقائق تقدم للمحكمة بهدف إقناعها بحقيقة الاقتراح الذي ترغب المحكمة في التحقق منه"<sup>1</sup>. كما تعرف القرينة أو الدليل بأنها: "جميع الحقائق التي تقدم لقل الإنسان لتمكينه من اتخاذ قرار معين في موضوع جدلي"<sup>2</sup>. أما في مجال المراجعة، فإن أدلة وقرائن الإثبات تتمثل في المعلومات التي تمكن المراجع من الوصول إلى النتائج التي على أساسها يقوم بإبداء رأيه في القوائم المالية<sup>3</sup>، رغم أن بعض العناصر ليست جدلية أو متنازع عليها، ولكنها جميعاً تحتاج إلى إبداء الرأي الموضوعي المعتمد على دليل أو قرينة<sup>4</sup>. مع الأخذ بعين الاعتبار أن الأدلة من خارج الشركة تكون أكثر ثقة من الأدلة التي يتم الحصول عليها من داخل الشركة<sup>5</sup>.

إن عملية المراجعة التي يقوم بها المراجع الخارجي تتعلق بالحصول على أدلة الإثبات ثم بعد ذلك فحص هذه الأدلة، ويرجع للمراجع الحكم على مدى صلاحية أي دليل من أدلة الإثبات، وبذلك فإن أدلة الإثبات تختلف عن الأدلة القانونية، ذلك لأن هذه الأخيرة تتحدد وفقاً لإطار من من القواعد الباتة والقاطعة<sup>6</sup>.

ويعتمد مفهوم أدلة الإثبات على فرض القابلية للمراجعة والتحقق، فما لم تكن البيانات المالية قابلة للتحقق، المراجعة فإن عملية المراجعة لا يكون لوجودها معنى أو سبب، ومن ثم فإن فرض أن المراجع يحاول أن يفحص أو يختبر يجب أن يدعمها كفاية أدلة إثبات. وتعتمد قناعة المراجع بأدلة وقرائن الإثبات على كميتها ونوعيتها وجودتها، حيث أن الأدلة يجب أن تكون

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، المصدر المذكور سابقاً، 2005، ص 159.

<sup>2</sup> محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001/2000، ص 289.

<sup>3</sup> سارة حدة بودريالة، المصدر المذكور سابقاً، ص 151.

<sup>4</sup> محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، المصدر المذكور سابقاً، ص 290.

<sup>5</sup> رزق أبو زيد الشحنة، المصدر المذكور سابقاً، ص 127.

<sup>6</sup> سهام محمد السويدي، المصدر المذكور سابقاً، ص 58.

كافية بمعنى أن تكون كمية الأدلة التي يحصل عليها المراجع لتدعيم رأيه مناسبة، كذلك يجب أن يكون الدليل ذات جودة وصلاحيّة مناسبة بمعنى أن يكون مناسب وفعال وخال من التحيز ويكون الدليل قابل للقياس الكمي<sup>1</sup>. وتتعدد أدلة الإثبات حسب مصادرها وتنوعها وإمكانية الاعتماد عليها<sup>2</sup>. وتشير الفقرة (02) من المعيار المراجعة الدولي رقم (500) أدلة الإثبات على المراجع أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة لكي يستطيع أن يتوصل إلى استنتاجات معقولة لتكون الأساس الذي يبني عليه رأيه. وتنص الفقرة (03) على أنه يتم الحصول على أدلة الإثبات من مزيج مناسب من اختبارات الرقابة ومن الإجراءات الجوهرية، في بعض الحالات فإن الأدلة قد يتم الحصول عليها من الإجراءات الجوهرية فقط. ونصت الفقرة السابعة (07) على أن: "الكفاية والملائمة ترتبط بعلاقة متبادلة وتطبق على أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها من اختبارات الرقابة والإجراءات الجوهرية. والكفاية هي قياس لكمية أدلة الإثبات، أما الملائمة فهي قياس لنوعية أدلة الإثبات ومدى صلتها بتأكيد خاص وموثوقيتها. وفي العادة يجد المراجع بأن من الضروري الاعتماد على أدلة الإثبات المقنعة وليست القاطعة، وغالباً ما يسعى للحصول على أدلة إثبات من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة لدعم نفس التأكيد"<sup>3</sup>.

ويستند المراجع على اعتبارات عديدة في اختيار أنواع معينة من أدلة الإثبات أهمها<sup>4</sup>:

- مدى شمول دليل الإثبات لتحقيق الهدف الذي يسعى إليه المراجع من عملية الفحص الذي

يقوم به؛

<sup>1</sup> وليم توماس، أمرسون هنكي، المصدر المذكور سابقاً، ص 60.

<sup>2</sup> للمزيد من التفصيل حول مصادر الحصول على أدلة الإثبات وأنواعها وحجيتها، يمكن الرجوع على سبيل المثال إلى: غسان فلاح المطارنة، المصدر المذكور سابقاً، ص 179 - 194.

<sup>3</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير المراجعة الدولية لممارسة أعمال المراجعة والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، المصدر المذكور سابقاً، ص 137.

<sup>4</sup> سهام محمد السويدي، المصدر المذكور سابقاً، ص 58.

- مدى ملائمة الدليل لطبيعة العنصر محل الفحص؛
  - الأهمية النسبية للعنصر الذي يقوم المراجع بفحصه؛
  - مدى الخطأ أو التلاعب الذي يتعرض له العنصر محل الفحص؛
  - تكلفة الحصول على دليل إثبات العنصر محل الفحص، بحيث يجب أن تكون مناسبة لفائدة التي تعود من هذا الدليل؛
  - درجة كفاية أنظمة الرقابة الداخلية، بحيث أن المراجعة الخارجية تتوقف إلى حد كبير على مدى دقة نظام الرقابة الداخلية.
- وبتقييم الأدلة التي تحصل عليها مراجع الحسابات يجب أن تكون الأدلة ذات علاقة مباشرة بالعنصر محل الفحص، بمعنى أن تكون علاقة السبب والنتيجة واضحة بالنسبة لكل دليل، ويجب أن يسعى المراجع للحصول على الأدلة الكافية والمتاحة لديه وإلا وجب أن يمتنع عن إبداء الرأي عند عدم اكتمال لعنصر معين<sup>1</sup>.
- وفي الأخير يمكن القول أن هذا المعيار يساهم بقدر كبير في تحسين جودة عملية المراجعة، ذلك أن صحة المعلومات وصدق الرأي الذي يبديه المراجع حول هذه المعلومات المتضمنة في القوائم المالية، يتوقف على درجة اعتماده على الأدلة المدعمة ومدى حجيتها وقوتها.

### المطلب الثالث: الالتزام بمعايير إعداد التقرير

يعتبر تقرير المراجعة المنتج المادي الأساسي لعملية المراجعة، فهو يمثل المعلومات المبلغة من المراجع لأغلب المستخدمين، ومن ثم فإنه يكون من المهم توفير كافة المعلومات اللازمة بهذا التقرير بقدر الإمكان، كما أنه يجب أيضا يكون واضحا ومختصرا بالإضافة إلى كونه متطابقا

<sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة، المصدر المذكور سابقا، ص 44.

مع النموذج الذي يتبع عادة بمهنة المراجعة. وتحقيقا لذلك فقد حدد مجمع المحاسبين القانونيين

الأمريكي أربعة معايير تحكم إعداد تقرير المراجعة وهي<sup>1</sup>:

- يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها؛

- يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت خلال الفترة الحالية بنفس طريقة تطبيقها خلال الفترة السابقة؛

- تعبر القوائم المالية بشكل كاف ومناسب عن ما تتضمنه من معلومات مالم يشير التقرير إلى خلاف ذلك؛

- يجب أن يتضمن التقرير رأي المراجع عن القوائم المالية كوحدة واحدة، أو قد يتمتع المراجع عن إبداء الرأي، وفي هذه الحالة فإن التقرير يجب أن يتضمن أسباب ذلك. وفي كل الأحوال التي يرتبط اسم المراجع بالقوائم المالية فإن التقرير يجب أن يوضح خصائص فحص المراجع ودرجة المسؤولية التي يتحملها.

### الفرع الأول: معيار التوافق مع المبادئ المتعارف عليها

يجب أن يشير المراجع في تقريره إلى أن القوائم المالية للعمليات تم إعدادها وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، حيث تعتبر هذه المبادئ هي الأساس الذي يقاس عليه صدق وعرض القوائم المالية<sup>2</sup>. وبما أن مراجع الحسابات سيقدم رأيه حول ما إذا تم إعداد القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية فإنه يجب أن يكون على دراية تامة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمبادئ البديلة التي يمكن تطبيقها في عملية الفحص. كذلك يرى البعض أنه

<sup>1</sup> وليم توماس، أمرسون هنكي، المصدر المذكور سابقاً، ص 61.

<sup>2</sup> رزق أبو زيد الشحنة، المصدر المذكور سابقاً، ص 128.



عند قيام المراجع بتحديد ما إذا تم إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية فإنه يجب أن تحقق هذه المبادئ هدفين<sup>1</sup>:

- أن هذه المبادئ تعمل على تحديد تأثير العمليات داخل المشروع كما حدثت فعلا، وتستخدم الأساس الملائم لتحقيق الإيرادات، بشكل يربط التكاليف بالإيرادات وتخصيصها على

الفترات المحاسبية؛

- أن الإجراءات المتبعة لعرض الميزانية والقوائم المالية تخلو من التحيز وتعبر بصدق عن البيانات والطرق المحاسبية لكل من له مصلحة في الشركة.

يمكن تبويب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من وجهة نظر المعيار الأول لإعداد تقرير مراجع الحسابات إلى ثلاثة مجموعات، تختص المجموعة الأولى بالمبادئ العامة، والثانية بالمبادئ المتعلقة بقوائم الربح والثالثة بالمبادئ المتعلقة بقائمة المركز المالي ومن أهم هذه المبادئ<sup>2</sup>:

**أولا-المبادئ العامة:** وأهم تلك المبادئ هي:

- مبدأ الاستمرارية؛

- مبدأ الفترة المحاسبية؛

- مبدأ الوحدة المحاسبية؛

- مبدأ وحدة القياس.

**ثانيا - المبادئ الخاصة بقوائم الربح ومنها:**

- مبدأ الفصل بين أرباح النشاط العادي عن الأرباح غير العادية؛

<sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة، المصدر المذكور سابقا، ص 45.

<sup>2</sup> غسان فلاح المطارنة، المصدر المذكور سابقا، ص 45.

- مبدأ تحقق الإيراد؛

- مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات.

**ثالثاً- مبادئ تخص إعداد قائمة المركز المالي وأهمها:**

- تبويب الأصول وفقاً لخصائصها؛

- إظهار الأصول الثابتة القابلة للاستهلاك بالقيمة التاريخية؛

- الربط بين مخصصات تقويم الأصول المتداولة بقيم هذه الأصول؛

- ان تظهر الميزانية طبيعة وقيم كل من الأصول والالتزامات ورأس المال.

إن حكم مراجع الحسابات على عدالة عرض القوائم المالية يجب أن يكون وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، حيث أنه بدون هذه المبادئ لا يكون لدى المراجع أساس يستند إليه للحكم على عرض القوائم المالية<sup>1</sup>.

### **الفرع الثاني: الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها**

يجب أن يتأكد المراجع فيما إذا كانت المبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها والتي استخدمت في إعداد القوائم المالية قيد المراجعة لا تختلف عن تلك التي استخدمت في الفترة السابقة، وفي حالة وجود اختلاف جوهري في تطبيق هذه المبادئ فيجب على المراجع الإشارة إلى ذلك في تقريره<sup>2</sup>.

ويعنى ذلك ثبات الشركة في إتباع المبادئ والسياسات المحاسبية خلال الفترات المالية بهدف الإبقاء على سلامة المقارنة بين القوائم المالية لنفس الشركة عبر السنوات أو بينها وبين شركات

<sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة، المصدر المذكور سابقاً، ص 45.

<sup>2</sup> رزق أبو زيد الشحنة، المصدر المذكور سابقاً، ص 128.

أخرى مماثلة تتبع نفس المبادئ المحاسبية ولعدم إظهار قوائم مالية مضللة في حالة عدم الثبات في تطبيق هذه المبادئ<sup>1</sup>. والهدف من هذا المعيار هو<sup>2</sup>:

- قابلية القوائم المالية للمقارنة؛

- توضيح طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية وأثرها على القوائم المالية وقابليتها للمقارنة، ففي هذه الحالة يجب على مدقق الحسابات الإشارة إلى ذلك بطريقة ملائمة في تقريره.

ويتطلب هذا المعيار توافر بيانات محاسبية وسجلات منتظمة ودقيقة عن السنوات السابقة حتى يتمكن مراجع الحسابات من تكوين رأي عن ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية. وعدم توفر الدقة في مثل هذه البيانات والسجلات يمنع المراجع من التعبير عن رأيه ليس فقط فيما يتعلق بالثبات ولكن أيضا عن القوائم المالية للسنة الجارية<sup>3</sup>.

### الفرع الثالث: التحقق من مدى الإفصاح في القوائم المالية

ينص المعيار الثالث من معايير إعداد التقرير على أن يتحقق المراجع من أن الإفصاح\* في القوائم المالية كافي وملائم، ولا يقوم المراجع بالإشارة إلى ذلك في تقريره إلا في حالة كون الإفصاح غير كاف بدرجة معقولة، حيث أنه يجب أن يشير المراجع في هذه الحالة في تقريره<sup>4</sup>. ويتميز معيار الإفصاح عن المعيارين السابقين في أنه لا يمثل قاعدة معينة أو إجراء معين إنما يعني إعطاء صورة كاملة وواضحة عما توصل إليه المراجع من معلومات وبيانات مرتبطة

<sup>1</sup> رزق أبو زيد الشحنة، المصدر المذكور سابقا، ص 128.

<sup>2</sup> غسان فلاح المطارنة، المصدر المذكور سابقا، ص 46.

<sup>3</sup> محمد سمير الصبان، المصدر المذكور سابقا، ص 95.

\* يقصد بالإفصاح إظهار كل المعلومات التي قد تؤثر في موقف متخذ القرار المتعلق بالشركة، وهذا يعني أن تظهر هذه الأخيرة المعلومات في القوائم المالية والتقارير المحاسبية بلغة مفهومة للقارئ دون لبس أو تضليل.

<sup>4</sup> غسان فلاح المطارنة، المصدر المذكور سابقا، ص 47.

بمدى صدق القوائم المالية. فطبقاً لهذا المعيار يجب أن يتضمن التقرير التحقق من كفاية وملائمة الإفصاح كما تعبر عنها القوائم المالية وما ينبغي أن تشتمل عليه من بيانات ومعلومات والعرض السليم للقوائم المالية ومدى كفاية البيانات والدقة في ترتيب وتبويب عناصر القوائم المالية وتوضيح كافة المعلومات المتعلقة بالأصول والخصوم والإشارة إلى الأمور التي تتطلب إيضاحات أغفلت عند القوائم المالية وذلك لتقديم بيانات تساعد على العرض السليم للقوائم المالية دون الإعلان عن أسرار الشركة أو الإضرار بها<sup>1</sup>.

وبهذا فإن الإفصاح الكافي لا يقصد به نوع من المعلومات في القوائم المالية فقط، وإنما يتضمن كذلك أسلوب عرض هذه المعلومات وتبويبها وتصنيفها في القوائم المالية، وكذلك المصطلحات المستخدمة للتعبير عن العناصر الموجودة في القوائم المالية<sup>2</sup>.

وللحكم على ملائمة الإفصاح وكفايته يجب أن يأخذ المراجع الاعتبارات التالية في الحسبان<sup>3</sup>:

- أن إفصاح الملائم يخدم المصلحة العامة للجمهور؛
- أن عامل الأهمية يلعب دوراً أساسياً في عملية الإفصاح كونه مرتبطاً بالمصلحة العامة؛
- يعبر عن محتويات القوائم المالية بشكل صريح ولا يحتمل التأويل أو الشك للمستثمر؛
- أن عدم الإفصاح في بعض الأحيان يعتبر مبرراً خاصة في حالة تضارب المصالح، وأن الإفصاح يعود بالضرر على الشركة ولا يعود بالفائدة الكافية على الغير.

#### الفرع الرابع: ضرورة إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة

يجب على المراجع أن يقوم بإبداء رأيه النهائي في القوائم المالية في تقرير مكتوب وفي فقرة خاصة تسمى فقرة الرأي ويكون رأيه فيها معبراً عن هذه القوائم كوحدة واحدة، ولا يعنى ذلك

<sup>1</sup> سارة حدة بودربالة، المصدر المذكور سابقاً، ص 155.

<sup>2</sup> غسان فلاح المطارنة، المصدر المذكور سابقاً، ص 47.

<sup>3</sup> المصدر السابق، ص 48.

الموافقة التامة أو الرفض الكلي للقوائم المالية<sup>1</sup>، وبصفة عامة يمكن تقسيم الآراء التي يبديها المراجع إلى الأنواع التالية<sup>2</sup>:

- رأى نظيف، وفيه يبدي المراجع رأيه بدون أي تعديلات أو تحفظات؛
- رأى غير نظيف، وفيه يبدي المراجع رأيه متضمنا بعض التحفظات؛
- رأى معاكس، وفيه يبدي المراجع رأيا عكسيا فقط إذا اعتقد أن القوائم المالية محرفة أو مضللة كلية، بمعنى أنها لا تعبر بوضوح عن المركز المالي للمشروع ونتائج أعماله وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها؛
- رأى سلبي ( الامتناع عن إبداء الرأي )، وفيه يمتنع المراجع عن إبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية، ويصدر هذا الرأي عندما لا يصل المراجع إلى أدلة وقرائن إثبات كافية لإبداء رأيه.

ونظر للأهمية التي تكتسبها معايير إعداد تقرير المراجع الخارجي، فلم يغفل المشرع الجزائري هذا الجانب وأوضح من خلال المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 2011/05/26<sup>3</sup> مجموعة من المعايير لإعداد التقارير محافظ الحسابات يتعلق كل معيار منها بنوع معين من التقارير المنصوص عليها في المادة (25) من القانون 10-01، إضافة إلى معايير أخرى تتمثل أساسا في معيار يتعلق بحيازة أسهم كضمان، ومعيارين يتعلق أحدهما بعملية رفع رأس المال والثاني بعملية خفض رأس المال، معيار يتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى، معيار يتعلق

<sup>1</sup> رزق أبو زيد الشحنة، المصدر المذكور سابقا، ص129.

<sup>2</sup> المصدر السابق، نفس الصفحة.

<sup>3</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة في 2011/06/01، العدد (30)، المتضمنة للمرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 2011/05/26 يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها، ص19.

بتقسيمات على أرباح الأسهم، معيار يتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم، وأخيرا معيار يتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة

### المبحث الثالث: الرقابة على جودة المراجعة

في إطار الاهتمام بتطوير مهنة المراجعة والارتقاء بمستوى الخدمات المقدمة، تأتي الرقابة على جودة المراجعة لتؤكد على ضرورة قيام مكاتب المراجعة بوضع نظام للرقابة على جودة العمل الذي يؤديه مراجع الحسابات، بالتوافق مع جوانب وأساليب الرقابة، وحسب ما تنص عليه معايير الرقابة على جودة الأداء المهني الصادرة بهذا الشأن<sup>1</sup>.

لهذا الغرض سيتم التطرق لطبيعة الرقابة على جودة المراجعة، من خلال عرض مفهومها ومختلف الجوانب التي يجب أن تشملها، بالإضافة إلى توضيح مختلف أساليب القيام بها.

#### المطلب الأول: مفهوم الرقابة على جودة المراجعة وأهميتها

تستمد مهنة المراجعة سلطتها من ثقة الجمهور، لذلك يترتب على أعضاء المهنة التزام مهني وواجب قانوني برعاية مصالح الجمهور، وكذلك المحافظة والرقابة على نوعية الأداء، والتأكد من القيام بكافة الأعمال الموكلة إلى المراجع بما ينسجم مع معايير المراجعة وأي إرشادات أخرى صادرة عن الهيئات المهنية، وبما يرتقي إلى مستوى توقعات مستخدمي التقارير والقوائم المالية المراجعة، ويضمن استمرارية ثقتهم بالمهنة والخدمات التي تقدمها.

#### الفرع الأول: مفهوم الرقابة على جودة المراجعة

تعرف رقابة الجودة لأعمال المراجعة بأنها مجموعة من السياسات والإجراءات التي ينبغي على شركة المراجعة أن تقوم بها سواء فيما يتعلق بالشركة بشكل عام أو بمهام المراجعة الخاصة

<sup>1</sup> نبيل حمادي ، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية دراسة حالة الجزائر، المصدر المذكور سابقا، ص 79.

إي على مستوى الشركة ككل وعلى مستوى كل عملية مراجعة وذلك من أجل ضمان قيام شركة المراجعة بخدمة الأطراف ذات العلاقة بشكل مناسب وبما يتفق مع معايير المراجعة<sup>1</sup>.

وأوضح البعض بأن مصطلح رقابة الجودة يشير إلى مجموعة السياسات والإجراءات المصممة في الشركة للحصول على تأكيد معقول بالامتثال للمتطلبات القانونية والتنظيمية والأخلاقية عند تنفيذ عملية مراجعة البيانات المالية والتاريخية وتوثيقها<sup>2</sup>.

يقصد بعملية الرقابة على جودة المراجعة أنها " التنظيم الإداري لشركة المراجعة وجميع السياسات والإجراءات المتبعة من أجل التحقق بدرجة معقولة من التزام العاملين بهذه الشركة بالمعايير المهنية والأنظمة ذات العلاقة التي تحكم أدائهم المهني عند تقديم الخدمات المهنية لعملائهم، بالإضافة على التزامهم بقواعد وسلوك وآداب المهنة، وبالأنظمة التي تحكم مزاوله المهنة<sup>3</sup>.

وفي تعريف آخر لرقابة الجودة على المراجعة أصدره الإتحاد الدولي للمحاسبين وفقا لما جاء بمعيار المراجعة الدولي رقم (220) المعاد صياغته عام 2008 عرف فيه رقابة الجودة على المراجعة بأنها " عملية مصممة لتوفير تقييم موضوعي قبل صدور تقرير المراجعة للأحكام الهامة التي أجراها فريق المراجعة والاستنتاجات التي توصل إليها لوضع تقرير المراجعة<sup>4</sup>.

وبهذا يتضح أن رقابة الجودة على أعمال المراجعة تمثل مجموعة من الإجراءات تتبع للتأكد من أن عمليات المراجعة تنفذ وفقا للمعايير والمبادئ الأساسية التي تحكم عملية المراجعة

<sup>1</sup> على عبد القادر الذنبيات ، المصدر المذكور سابقا، ص: 108 - 127.

<sup>2</sup> أمير جمال القيق، المصدر المذكور سابقا، ص 26.

<sup>3</sup> رزق أبو زيد الشحنة، المصدر المذكور سابقا، ص 289.

<sup>4</sup> الإتحاد الدولي للمحاسبين (2008)، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، (نيويورك، مطابع الإتحاد الدولي للمحاسبين، 2008م)، ص 247

وقواعد السلوك المهني ووفقا للشروط التعاقدية أو القانونية تخص شركة أو مكتب المراجعة لضمان الجودة في تنفيذ وأداء عمليات المراجعة<sup>1</sup>.

هذا وقد أكدت لجنة معايير التدقيق الدولية في الفقرة الثانية من المعيار رقم (220) على الآتي: "يجب تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة على شركة المراجعة وعلى مستوى المراجعة الفردية"، كما نصت الفقرة الرابعة من هذا المعيار على: "على شركة المراجعة تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة التي صممت للتأكد بأن كفاءة أداء عملية المراجعة قد تمت حسب معايير المراجعة الدولية أو المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة".

ولم تعمل المنظمات المهنية وعلى رأسها المجمع الأمريكي للمحاسبين على تحديد إجراءات معينة لرقابة الجودة في مكاتب المراجعة، لأن ذلك مرتبط بمجموعة من العوامل كحجم وطبيعة مكتب المراجعة، واتساع نشاطها الجغرافي، وهيكلها التنظيمي والاعتبارات الملائمة المتعلقة بالتكلفة والمنفعة. لذلك فإن السياسات والإجراءات التي تتبناها مكاتب المراجعة سوف تختلف<sup>2</sup>. وقد عرفت لجنة معايير رقابة الجودة التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين تسعة عناصر لرقابة الجودة يجب أن تأخذها مؤسسة المراجعة في الاعتبار عند وضع السياسات والإجراءات الخاصة بها<sup>3</sup>.

وفي أيار 1996 خفض مجلس معايير المراجعة هذه العناصر إلى خمسة ابتداء من كانون أول عام 1997 ويوضح الجدول التالي هذه العناصر ومع تقديم الشرح موجز لمتطلبات كل عنصر ومثال لإجراء الجودة الذي يحقق هذه المتطلبات.

<sup>1</sup> رزق أبو زيد الشحنة، المصدر المذكور سابقا، ص 290.

<sup>2</sup> عبد الوهاب نصر على، شحاته السيد شحاته، قواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات المالية: مدخل مصري وعربي ودولي مقارن، الدر الجامعية، الإسكندرية، ص 69.

<sup>3</sup> المصدر السابق، نفس الصفحة.



**الجدول (2-1): عناصر رقابة الجودة**

| العنصر                                                     | ملخص المتطلبات                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | مثال لإجراء                                                                                                                             |
|------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| الحياد،<br>الأمانة،<br>الموضوعية.                          | يجب أن يتوافر في جميع 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 سنويا. وتشمل هذه القائمة عناصر مثل امتلاك الأسهم وعضوية مجالس الإدارة.    |
| إدارة الأفراد.                                             | يجب وضع السياسات والإجراءات على نحو يوفر تأكيدا مناسباً عن :<br>- توافر التأهيل المناسب لكل مراجع لأداء العمل على نحو جيد؛<br>- اقتصار العمل على الأفراد الذين تتوافر فيهم مهارة فنية ملائمة وحصلوا على قدر ملائم من التدريب؛<br>- يجب اشتراك كافة الأفراد في برامج التعليم المستمر وأنشطة التطوير المهنية ليتمكنوا من إنجاز الأعمال الموكلة إليهم؛<br>- يجب أن يتوافر في الأفراد<br>- الذين ستم ترقيةهم التأهيل المناسب لإنجاز الأعمال المخصصة لهم. | يجب تقويم كل مراجع في كل عملية مراجعة من خلال تقرير التقويم الخاص بكل عملية المراجعة.                                                   |
| القبول والاستمرار<br>في مراجعة العملاء<br>لعملية المراجعة. | يجب وضع السياسات والإجراءات التي يمكن من خلالها تقرير مدى القبول أو الاستمرار في التعامل مع عميل معين. ويجب أن تقلل هذه السياسات والإجراءات من الخطر المتعلق بالعملاء الذين تفتقر الإدارة لديهم والأمانة. ويجب أن تباشر المؤسسة العمل في حالات المراجعة التي يمكن أداؤها بما يتفق مع الكفاءة المهنية.                                                                                                                                                | تصميم إطار لتقويم العميل، يشمل التعامل مع تعليقات المراجع السابق وتقويم الإدارة. ويجب القيام بذلك لكل عميل جديد قبل أن يتم التعامل معه. |
| أداء عملية المراجعة.                                       | يجب إيجاد السياسات والإجراءات التي توفر التأكد من أن العمل الذي قام به المراجعون يتفق مع المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية ومعايير الجودة في مؤسسة المحاسبة.                                                                                                                                                                                                                                                                                     | يجب أن يوجد بالمؤسسة منير للمحاسبة والمراجعة لتقديم المشورة والتصديق على كافة عمليات المراجعة قبل استكمالها.                            |
| المتابعة أو الرقابة.                                       | يجب وضع السياسات والإجراءات للتأكد من أن باقي عناصر رقابة الجودة الأربعة الأخرى قد                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | يجب أن يختبر الشريك المخصص لرقابة الجودة إجراءات رقابة الجودة سنويا على                                                                 |

|                          |                                                |
|--------------------------|------------------------------------------------|
| تم تطبيقها على نحو فعال. | الأقل للتحقق من مدى التزام مؤسسة المراجعة بها. |
|--------------------------|------------------------------------------------|

المصدر: عبد الوهاب نصر على، شحاته السيد شحاته، قواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات المالية: مدخل مصري وعربي ودولي مقارن، الدر الجامعية، الإسكندرية، ص 70.

### الفرع الثاني: أهمية الرقابة على جودة المراجعة

ساهمت الانتقادات التي وجهت لمهنة المراجعة نتيجة عدم وجود أي أداة أو وسيلة لتنظيم أداء مكاتب المراجعة وغياب التنظيم الذاتي للمهنة في الولايات المتحدة الأمريكية حتى عام 1977م، وما صاحبها من ارتفاع في معدل إفلاس الشركات، وارتفاع معدل الدعاوى القضائية ضد مراجعي الحسابات بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة إلى إدراك المنظمات بأهمية الدور الذي يجب أن تمارسه بهدف المحافظة على سمعة مهنة المراجعة، وتعزيز ثقة الأطراف المستفيدة من القوائم المالية في أداء المراجع ونتائج عملية المراجعة. وفي سبيل مواجهة تلك الانتقادات والمحافظة على سمعة المهنة، أنشأ المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام 1978م لجنة معايير رقابة الجودة، وأوكل إليها مسؤولية مساعدة مكاتب المراجعة المصرح لها بتطوير وتنفيذ معايير الرقابة على جودة المراجعة، والتي تتضمن مجموعة من السياسات والإجراءات التي يتم الاعتماد عليها للتأكد من قيام مكاتب المراجعة بمقابلة مسؤولياتها المهنية تجاه عملائها.

وتسعى مكاتب المراجعة من خلال تصميم نظام لرقابة الجودة في مكاتب المراجعة إلى تحقيق

الأهداف التالية<sup>1</sup>:

- التأكيد على التزام المكاتب بمعايير المراجعة المنفق عليها؛

<sup>1</sup> وهيب إلياس يحي الضلعي، المصدر المذكور سابقاً، ص 22.

- التزام مكاتب المراجعة بالقوانين المحلية والعقود مع العملاء والمعايير المهنية التي يضعها المكتب لتنظيم عمله؛
  - التزام مكاتب المراجعة بالمعايير الأخلاقية الشخصية؛
  - ضمان قيام المكاتب بأداء عملها بأقل التكاليف وبكفاءة عالية، ووفقا للبرنامج الزمني المعد وزيادة أرباحها؛
  - التقليل من احتمال التعرض للمشاكل والالتزامات القانونية وتجنب قضايا التقصير في الأداء المهني؛
  - توضيح وجود برامج للتطوير الذاتي للمهنة لتوفير الضمان المقبول بالالتزام المراجعين المهنيين بأعلى مستويات المهنية؛
  - السعي إلى مساعدة المهنة للحفاظ على سمعتها؛
  - تطوير الخدمات التي تقدمها المهنة للعملاء؛
  - تطوير كفاءة الممارسة العملية والمهنية؛
  - توفير الإرشادات الخاصة بالإجراءات التي يجب أن يلتزم بها المراجع للتقيد بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض عمله لمساعديه في مهمة المراجعة.
- وقد وضع الإتحاد الدولي للمحاسبين مجموعة من المعايير التي تمثل أهداف الرقابة على جودة الشركات ومكاتب المراجعة والتي تتمثل في<sup>1</sup>:
- ضمان التزام المحاسبين المهنيين بمتطلبات مبادئ وآداب السلوك المهني، والمتمثلة في مبادئ الاستقلال، والأمانة، والموضوعية، والسرية، والسلوك المهني؛

<sup>1</sup> رزق ابو زيد الشحنة، المصدر المذكور سابقا، ص 291.

- إلزام شركات ومكاتب المراجعة بتوظيف أفراد تتوافر فيهم المعايير التقنية والكفاءة المهنية المطلوبة للقيام بمهام المراجعة بالعناية اللازمة؛
- توزيع مهام وأعمال المراجعة إلى أفراد حاصلون على التدريب الفني والكفاءة المهنية المطلوبة في مجال العمل؛
- توفير دليل معقول بأن العمل المنجز بشركات ومكاتب المراجعة قد تم وفقاً لمعايير الجودة المناسبة، من خلال التوجيه والإشراف ومتابعة الأعمال على كافة مستويات المراجعة.

### المطلب الثاني: المعايير ذات العلاقة بالرقابة على جودة المراجعة

تتمثل معايير الرقابة على جودة المراجعة في مجموعة من الإجراءات والسياسات التي تتبناها مكاتب المراجعة لتوفير القناعة المعقولة لإنجاز مهام المراجعة وفقاً للمبادئ الأساسية للمراجعة. وعن مجالات تلك معايير توصل Wilcox and Discemza إلى أن هناك أربعة مصادر رئيسية لمشكلات الجودة في المراجعة، تتعلق بالإجراءات والمساعددين والاتصال والاستقلال. حيث تنتج مشكلات الإجراءات من عدم الاعتماد على معايير المراجعة أو الاختيار والتطبيق غير الملائم لها. أما مشكلات المساعددين فتنتج عن التوظيف والتدريب غير الجيد وكذلك الإشراف غير المناسب والتخصيص غير الفعال للعمالة بمكتب المراجعة على مهام المراجعة. وبالنسبة للاتصال غير السليم فإنه يؤدي إلى فجوة في توقيت إعداد تقرير المراجعة وفجوة في التخطيط وفجوة الكفاءة. في حين يؤدي عدم وجود استقلال كاف إلى فقد بعض جودة المراجعة. وللتغلب على تلك المشكلات ولتحقيق الجودة المنشودة، لابد من وجود معايير محددة للرقابة على جودة المراجعة تلتزم بها مكاتب المراجعة<sup>1</sup>. ويؤدي وجود معايير للرقابة على جودة

<sup>1</sup> عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، المصدر المذكور سابقاً، ص 65.

المراجعة إلى تحقيق أهداف المهنة من حيث تحسين مستوى أدائها واستمرارها، وبالتالي زيادة الثقة في أدائها، وذلك يرجع لأنها تساعد على:

- توثيق سياسات مكاتب المراجعة وإجراءاتها؛
  - تحقيق التأكيد المعقول بجودة المنتج (أعمال مكتب المراجعة)؛
  - توفير وسيلة جيدة لتسويق أعمال وخدمات مكاتب المراجعة؛
  - إعطاء إنذار مبكر بالمشكلات والأخطاء المتوقع حدوثها؛
  - زيادة الكفاءة المهنية للممارسين للمهنة؛
  - تحفيز المساعدين ورفع روحهم المعنوية؛
  - زيادة الموضوعية والمصداقية؛
  - إعطاء الفرصة لمكاتب المراجعة لفحص أعمال مكاتب الأخرى؛
  - تحقيق المتطلبات النظامية لجهات الرقابة على مهنة المراجعة.
- وتعد معايير الرقابة على جودة المراجعة الخطوة الأولى للرقابة على جودة المراجعة وأداة هامة لتحسينها، كما أن جودة المراجعة لا يمكن تحقيقها بدون وجود مثل هذه المعايير.
- لذلك قامت العديد من المنظمات المهنية في أكثر من دولة بإصدار العديد من المعايير التي يجب على مكاتب المراجعة الالتزام بها، ومن تلك المنظمات المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، والاتحاد الدولي للمحاسبين، والمعهد المصري للمحاسبين القانونيين.

### الفرع الأول: المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)

تزايد الاهتمام في أمريكا بجودة المراجعة في أوائل السبعينات من القرن الماضي كاستجابة للانتقادات التي تعرضت لها المهنة، ففي عام 1974م قام الكونجرس الأمريكي بالتحقيق في بعض شركات البترول الأمريكية التي قامت بدفع عمولات لبعض القادة السياسيين في كوريا

واليابان وإيطاليا وغيرها من الدول، وشكلت لجنة برئاسة عضو الكونجرس Metcalf بهدف دراسة دور المهنة في الاقتصاد القومي، وانتهت اللجنة بانتقاد المهنة بأنها لا تهتم بالرقابة على جودة المراجعة ولا تهتم بالتنظيم الذاتي للمهنة، واذنر الكونجرس المنظمات المهنية بأنها إذا لم تقم بتنظيم نفسها، فسوف تتدخل الحكومة لإجراء ذلك.

وفي عام 1978م قم المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بتشكيل لجنة معايير رقابة الجودة، وقد أصدرت اللجنة في عام 1979 نشرة معايير رقابة الجودة رقم (1)، واحتوت على تسعة عناصر تغطي أعمال مكاتب المحاسبة التالية<sup>1</sup>:

- **الاستقلال**: ويحمل هذا المفهوم نفس مدلول استقلال المراجع الفرد، ويهدف إلى وضع سياسات وإجراءات لتنفيذ قاعدة الاستقلال الواردة ضمن آداب السلوك المهني.

- **تخصيص المراجعين على المهام**: ويقصد به أنه يجب على مكاتب المراجعة مراعاة والتأكد من توفر الخبرة، والكفاءة المهنية، والمعرفة لدى الموظفين المخصصين لأداء الوظائف المختلفة لمهمة المراجعة.

- **التشاور برأي الآخرين**: ويقصد به أنه يجب على مكاتب المراجعة الاسترشاد برأي الآخرين لحل القضايا المتعلقة بالمشكلات المحاسبية أو مشكلات المراجعة التي تظهر خلال عملية المراجعة عن طريق رفع الأمر إلى الشخص المختص ذو الخبرة والمعرفة الكافية، وتوفير مكتبة فنية خاصة بموظفي المكتب.

- **الإشراف**: ويقصد به أن تقوم مكاتب المراجعة بإخضاع كافة أعمالها للإشراف الجيد، وذلك يستلزم من كل مكتب مراجعة التخطيط لكل مهمة مراجعة، وفحص كافة أوراق المراجعة، والتقارير، والقوائم المالية، والجداول، والنماذج، والاستقصاءات.

<sup>1</sup> وليم توماس، أمرسون هنكي، المصدر المذكور سابقاً، ص ص 189-192.

- **التوظيف:** ويقصد به أن يقوم كل مكتب بوضع سياسة محددة للتوظيف، واختيار الكفاءات، وتحديد مستوى خبرة معين يجب توافره في من يتقدم للتوظيف بالمكتب.
  - **تنمية القدرات المهنية:** ويقصد بها أن على مكتب المراجعة أن يضع السياسات، والإجراءات، وبرامج التعليم المهني المستمر، والتدريب اللازم لموظفي المكتب.
  - **الترقية:** ويقصد بها أن على مكتب المراجعة وضع السياسات التي تحول دون ترقية موظفيها إلى المستويات العالية قبل استيفائهم الخبرة، والمعرفة اللازمة لتحمل مسؤوليات الوظيفة المرفوعين إليها.
  - **قبول العملاء الجدد واستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين:** ويقصد به أن يتبع مكتب المراجعة سياسات وإجراءات تساهم في اتخاذ قرارات بشأن قبول عملاء جدد، أو مواصلة العلاقة مع العملاء الحاليين، لتفادي العملاء الذين تنقصهم الأمانة وحسن الخلق.
  - **الفحص الدوري لبرنامج الرقابة على جودة الأداء:** ويهدف هذا الإجراء إلى التحقق من تطبيق برنامج الرقابة على جودة العمل بمكتب المراجعة، والذي قد يتم عن طريق أعضاء المكتب أو عن طريق أحد مكاتب المراجعة الأخرى.
- وفي عام 1979 أيضا أصدر مجلس معايير المراجعة نشرة معايير المراجعة رقم (25) بعنوان " العلاقة بين معايير المراجعة المتعارف عليها ومعايير الرقابة على الجودة " ، والتي حلت محل نشرة معايير المراجعة رقم (4) والتي تضمنت القائمة الجديدة الآتية:
- تحديد مسؤولية المراجع عن الالتزام بمعايير المراجعة؛
  - وجوب قيام مكاتب المراجعة بوضع سياسات وإجراءات للرقابة على الجودة لضمان الالتزام بمعايير المراجعة؛

- إيضاح الفرق بين معايير المراجعة المتعلقة بأداء كل عملية مراجعة على حدى، وبين معايير الرقابة على الجودة والتي تتعلق بمكتب المراجعة ككل.

وفي عام 1988 أسس نفس المعهد لجنة باسم Quality Review Executhve Committee كلجنة فرعية فنية مسئولة مع مجلس معايير المراجعة عن تطوير معايير الرقابة على الجودة، وإصدار السياسات بشأن معايير رقابة الجودة، بالإضافة إلى إدارة برنامج مراجعة الجودة (مراجعة النظير).

وفي مايو 1996 أصدرت لجنة معايير الرقابة على الجودة التابعة لنفس المعهد نشرة معيار الرقابة رقم ( 2 ) بعنوان "نظام الرقابة على جودة أداء ممارسات مكاتب المحاسبة والمراجعة"، ونشرة معيار الرقابة رقم (3) بعنوان "رقابة ومتابعة ممارسات مكاتب المحاسبة والمراجعة"، وذلك ليحل محل نشرة معايير الرقابة على الجودة رقم (1).

وتتمثل عناصر معيار الرقابة على جودة المراجعة رقم (2) في الآتي:

- الاستقلال والنزاهة والموضوعية؛
- وإدارة فريق المراجعة؛
- وقبول العملاء والتعاقدات الجديدة الاستمرار مع العملاء والتعاقدات الحالية؛
- وأداء وتنفيذ عملية المراجعة؛
- والرقابة والمتابعة.

وبالتالي يمكن حصر التغيرات الرئيسية التي أحدثها المعيار رقم (2) في الآتي:

- إدماج عناصر رقابة الجودة التسعة الواردة في المعيار رقم (1) في خمسة عناصر فقط، مضافا إليها بعض المتطلبات الجديدة لتلاءم وتعكس المتغيرات الحديثة والمعاصرة للممارسة المهنة؛



- الاعتراف باتساع نطاق خدمات مكاتب المراجعة لكي تشمل خدمات أخرى بجانب خدمة المراجعة، مثل خدمات التأكيد Assurance، التصديق Attestation، والفحص المحدود Review، وأي خدمات أخرى يعترف بها ويقرها مجلس معايير المراجعة؛
- اتساع مفهوم الاستقلال السابق توضيحه، ليشمل عنصرى النزاهة والموضوعية؛
- اتساع مفهوم عنصر قبول العملاء الجدد والاستمرار مع العملاء الحاليين، بحيث امتد ليشمل أيضا طبيعة المهام المطلوبة، ومدى تناسبها وتوافقها مع معرفة وخبرة المراجع المهنية كأساس لاتخاذ قرار قبول التعامل مع العملاء، وضرورة وجود اتفاق صريح وفهم واضح مع العملاء حول طبيعة ونطاق وحدود المهام المطلوبة؛
- إدماج مجموعة العناصر المرتبطة بفريق المراجعة (التعيين، وتخصيص الأفراد على المهام، وتطوير القدرات المهنية، والترقية) في عنصر واحد تحت مسمى إدارة فريق المراجعة، مع الاهتمام بزيادة عدد ساعات التعليم المهني المستمر، وتطوير برامج التدريب المتخصصة لتنمية القدرات المهنية للأفراد في مجال الأنشطة المختلفة؛
- إدماج عنصرى المشورة والإشراف في عنصر واحد هو أداء وتنفيذ عملية المراجعة؛
- تغيير عنصر الفحص الدوري إلى عنصر الرقابة والمتابعة، لأن الرقابة والمتابعة عملية مستمرة.

أما بالنسبة لنشرة رقم (3) فقد جاءت لتوفير إرشادات تساعد مكاتب المراجعة على كيفية تطبيق عنصر الرقابة والمتابعة، وأفسحت النشرة المجال للاستعانة بأفراد مؤهلين من خارج المكتب للقيام بعملية الرقابة والمتابعة للتحقق من مدى ملائمة السياسات والإجراءات الموضوعية ومدى الالتزام بها، وذلك لحل المشكلة التي كانت تقابلها المكاتب الصغيرة حيث يصعب على مثل هذه

المكاتب تقسيم فريق العمل إلى فريق مسئول عن الأداء وفريق مسئول عن الفحص كما هو الحال في المكاتب الكبيرة.

### الفرع الثاني: الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)

أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في العام 1981م المعيار الدولي رقم (7) والخاص بضبط جودة العمل في المراجعة، والذي يتضمن الإرشادات والسياسات والإجراءات التي يجب أن يلتزم بها مراجع الحسابات، وتتبنها مكاتب المراجعة لتوفير القناعة والمصدقية لجودة المراجعة ونوعيته، حيث بين المعيار أن ضوابط الجودة هي السياسات والإجراءات التي يتبعها مكتب المراجعة من أجل توفير ضمان معقول بأن جميع عمليات المراجعة التي قام بها أنجزت طبقاً للمبادئ الأساسية للمراجعة كما هي مبينة في دليل معايير المراجعة الدولية، ويتضمن المعيار رقم (7) ستة ضوابط لرقابة الجودة وهي<sup>1</sup>:

الصفات الشخصية، المهارات والكفاءة، توزيع المهام، التوجيه والإشراف، قبول واستمرار العملاء، التفويض.

- **الصفات الشخصية:** حيث يجب على موظفي مكتب المراجعة الالتزام بمبادئ الأمانة، والموضوعية، والاستقلال، والسرية. كما نص عليها دليل اتحاد المحاسبين الدولي ضمن الأخلاقيات مهنة المحاسبة؛

- **المهارات والكفاءة:** يجب أن يوظف مكتب المراجعة أفراد ممن لديهم المهارات والكفاءة اللازمة لمساعدته على الوفاء بمسؤولياته؛

<sup>1</sup> رافد عبيد النواس، أثر حوكمة الشركات على جودة أداء مراقب الحسابات: أنموذج مقترح، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 14، العدد 50، جامعة بغداد، 2008، ص 178.

- **توزيع العمل:** يجب ان يتم توزيع أعمال المراجعة على موظفين ممن لديهم قدر من التدريب الفني والكفاءة اللازمة لمثل هذه الأعمال؛

- **التوجيه والإشراف:** ينبغي أن يكون هناك توجيهها وإشرافا كافيين على العمل وعلى جميع المستويات، وذلك لتوفير الضمان المعقول للمكتب بأن العمل الذي أنجزه يعنى بمعايير الجودة المناسبة، ويجب التشاور مع ذوي الخبرات المناسبة كلما كان ذلك ضرورياً؛

- **قبول واستمرار العملاء:** يجب على مكتب المراجعة إجراء تقييم للعميل المحتمل قبل قبول مهمة المراجعة، ويجب عليه أن يراجع علاقته مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة، ويجب على المكتب عندما يريد اتخاذ قرار بشأن قبول العميل أو الاستمرار في علاقته معه أن يأخذ بعين الاعتبار عوامل مثل: الاستقلالية، مقدرته على تقديم خدماته للعميل بشكل سليم، والأمانة التي تتمتع به إدارة العميل؛

- **الفحص:** يجب على المكتب أن يفحص مدى فعالية إجراءاته وسياساته الخاصة بمراقبة الجودة، وبشكل مستمر والمحافظة على تطويرها.

وقد عدل هذا المعيار في العام 1994م حيث قام مجلس معايير المراجعة للاتحاد الدولي للمحاسبين بإجراء بعض التعديلات عليه، فأعاد تصنيف وتسمية بعض ضوابط رقابة الجودة دون أن يغير في المفهوم أو المحتوى، وإصدار معيار المراجعة رقم (220)، الخاص بالرقابة على جودة أعمال المراجعة والذي يهدف إلى تحديد معايير وتوفير إرشادات للرقابة على الجودة. وأكد المعيار على أن يتم تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة على مستوى مكتب المراجعة، وعلى مستوى عمليات المراجعة الفردية، وأن طبيعة ونطاق سياسات وإجراءات رقابة الجودة تتوقف على مجموعة من الاعتبارات مثل: حجم المكتب، وانتشاره الجغرافي،

والهيكل التنظيمي، والتكلفة والعائد من الجودة. ويتضمن المعيار رقم (220) سياسات لرقابة

مستوى الأداء تحتوي على العناصر التالية:

- **المتطلبات المهنية:** وتتطلب من الأفراد العاملين بمكتب المراجعة والالتزام بمبادئ الاستقلالية والنزاهة والموضوعية، والحفاظ على السرية والأخلاقيات المهنية؛
- **المهارة والكفاءة:** وبناء عليها يتعين على مكتب المراجعة أن يستعين بمن لديهم المهارة، والكفاءة التي تساعدهم على أداء الأعمال المسندة إليهم بعناية لازمة؛
- **التكليف بالمهام:** وبموجبها يجب إسناد أعمال المراجعة إلى أفراد حاصلين على قدر من التدريب العملي، ولديهم التأهيل المهني المطلوب في ظل الظروف المحيطة؛
- **التفويض:** ويتطلب أن يكون هناك توجيه، وإشراف مباشر، وفحص للعمل عند كافة المستويات، وذلك بهدف توفير تأكيد معقول بأن العمل المؤدى يفي بمعايير الجودة الملائمة؛
- **الاسترشاد بالرأي:** بناء عليها يجب أن يتم الاسترشاد برأي الآخرين حينما يكون ذلك ضرورياً، سواء كانوا من داخل أو خارج المكتب، على أن يتسم هؤلاء بالخبرة الملائمة؛
- **قبول أو إنهاء التعاقدات مع العملاء:** وفي ظل هذا المتطلب يجب أن يتم إجراء تقييم للعملاء المرتقبين، وفحص للعملاء الحاليين على أساس دوري. وعند اتخاذ قرار بقبول أو عدم الاحتفاظ بالعملاء يجب مراعاة مدى استقلالية المكتب، ومقدرته على تقديم الخدمة للعميل على نحو ملائم، بالإضافة إلى استقامة إدارة العميل؛
- **المتابعة:** ويتطلب هذا العنصر من المكتب المتابعة المستمرة لكفاية وفعالية السياسات والإجراءات التنفيذية للرقابة على الجودة.

كما أوضح المعيار رقم (220) بأن على مكاتب المراجعة إبلاغ سياسات و إجراءات الرقابة على الجودة العامة بمكتب المراجعة إلى العاملين بطريقة مناسبة من شأنها توفير تأكيد معقول بأن السياسات والإجراءات يتم فهمها وتنفيذها.

**جدول رقم (2-2): عناصر رقابة جودة عملية المراجعة والسياسات والإجراءات اللازمة**

### لتحقيقها

| الرقم | العنصر            | مسئولية التنفيذ                                                                   | السياسات والإجراءات                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|-------|-------------------|-----------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1.    | المتطلبات المهنية | - إدارة مكتب المراجعة.<br><br>- فريق مهمة المراجعة.                               | - تقييم الالتزام فريق مهمة المراجعة بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية؛<br><br>- تقييم مدى امتثال فريق مهمة المراجعة بقواعد السلوك المهني المتعلقة بالنزاهة؛<br><br>- تقييم مدى التزام فريق مهمة المراجعة بالاستقلالية ويشمل: تقييم المعلومات الخاصة بحالات الإخلال، وتوثيق الاستنتاجات حول الاستقلالية، وإجراء الاستشارات ضمن الشركة لتحديد الإجراءات المناسبة، وتوثيق المناقشات والاستنتاجات؛<br><br>- إصدار تقارير المراجعة المناسبة في ظل الظروف المحافظة على الجودة؛<br><br>- وجود سياسات واضحة للرقابة على جودة العمل بالمكتب ملزمة للجميع. |
| 2.    | المهارة والكفاءة  | - إدارة مكتب المراجعة.<br><br>- فريق مهمة المراجعة.<br><br>- مسئول مهمة المراجعة. | - فهم وخبرة عملية في عمليات المراجعة ذات الطبيعة المتشابهة من خلال التدريب والمشاركة المناسبة.<br><br>- فهم للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية.<br><br>- معرفة فنية مناسبة بما في ذلك معرفة مناسبة بتقنية المعلومات.<br><br>- معرفة بالقطاعات المناسبة التي يعمل فيها العميل.<br><br>- القدرة على تطبيق الحكم المهني.<br><br>فهم لسياسات وإجراءات رقابة الجودة لمكتب المراجعة.                                                                                                                                                          |

|    |                                    |                                                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|----|------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 3. | التكليف بالمهام                    | - فريق مهمة المراجعة.<br>- مسئول مهمة المراجعة.                            | - سياسات وإجراءات التوجيه والأداء والإشراف وتقرير المراجعة .<br>- سياسات وإجراءات المحافظة على تفكير موضوعي ومستوى مناسب من الحذر المهني والعناية اللازمة.<br>- تعيين مراجع رقابة الجودة لمهمة المراجعة.<br>- مناقشة الأمور المهمة الناشئة أثناء مهمة المراجعة.<br>- عدم إصدار تقرير المراجعة دون إنجاز مراجعة رقابة الجودة لمهمة المراجعة.                                                                     |
| 4. | التفويض                            | - إدارة مكتب المراجعة.<br>- مسئول مهمة المراجعة.<br>- أعضاء فريق المراجعة. | - سياسات وإجراءات متابعة تقديم مهمة المراجعة.<br>- متابعة قدرات وكفاءة أعضاء فريق مهمة المراجعة.<br>- إجراء مراجعات في حينها في مراحل مناسبة أثناء مهمة التدقيق.                                                                                                                                                                                                                                                |
| 5. | الاستشارات                         | - إدارة مكتب المراجعة.<br>- مسئول مهمة المراجعة.<br>- أعضاء فريق المراجعة. | - وتشمل سياسات الاستشارات قناعة مسئول فريق مهمة المراجعة الذي يقوم بإجراء الاستشارات المناسبة بأن أعضاء فريق المهمة قد قاموا بإجراء الاستشارات المناسبة أثناء سير المهمة وتم توثيقها.<br>- يجب على فريق مهمة المراجعة إتباع سياسات المكتب وإجراءاته للتعامل مع الخلافات.<br>- يجب على مسئول مهمة التوثيق إبلاغ أعضاء فريق مهمة المراجعة أنه يمكنهم إبلاغ الأمور التي تتضمن خلافات في الرأي دون خوف من الانتقام. |
| 6. | قبول أو إنهاء التعاقدات مع العملاء | - مسئول مهمة المراجعة.                                                     | - سياسات وإجراءات تقييم نزاهة المالكين والإدارة العليا والمكلفين بالتحكم.<br>- كفاءة فريق مهمة المراجعة.<br>- امتثال مكتب وفريق مهمة المراجعة لأخلاقيات المهنة.                                                                                                                                                                                                                                                 |
| 7. | المتابعة                           | - إدارة مكتب المراجعة.<br>- مسئول مهمة                                     | - سياسات وإجراءات الامتثال والفعالية والكفاية الخاصة برقابة الجودة.<br>- تصحيح الوضع في سياق مهمة المراجعة.                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |

|           |                                                      |
|-----------|------------------------------------------------------|
| المراجعة. | - ملاحظة العيوب التي تؤثر على مهمة المراجعة وعلاجها. |
|-----------|------------------------------------------------------|

المصدر: الاتحاد الدولي للمحاسبين: 2009

### الفرع الثالث: المعهد المصري للمحاسبين القانونيين

بناء على ما أصدرته المنظمات المهنية في الدول المتقدمة من معايير لرقابة الجودة، قام المعهد المصري للمحاسبين القانونيين بإصدار إرشاد المراجعة رقم (7)، والذي يهدف إلى توضيح الإجراءات الواجب على المراجع الالتزام بها فيما يتعلق بالأعمال الموكلة إلى المساعدين في عملية مراجعة معينة، وتوضيح السياسات والإجراءات الواجبة الإلتباع من قبل مكتب المراجعة لتوفير الاطمئنان المناسب لمستوى أداء جيد لأعمال المراجعة.

وتشتمل إجراءات وسياسات الرقابة على العناصر التالية: إسناد العمل، والتوجيه، والإشراف، والفحص. كما ألزم المعيار مكاتب المراجعة بوضع السياسات التي تضمن له تحقيق العناصر التالية للرقابة على الجودة:

- **الصفات الشخصية:** وتتطلب من الأفراد العاملين في مكتب المراجعة الالتزام بمبادئ النزاهة والموضوعية والاستقلالية، والحفاظ على الأسرار طبقاً لأخلاقيات المهنة؛
- **المهارة والكفاءة:** تتطلب من مكتب المراجعة أن يستعين بمن لديهم المهارة والكفاءة التي تمكنهم من أداء الأعمال الموكلة إليهم على وجه مرض؛
- **التكليف بالمهام:** يجب لأن تسند أعمال المراجعة إلى أفراد حصلوا على قدر من التدريب العملي، ولديهم التأهيل المهني اللازم لكل حالة؛
- **التوجيه والإشراف:** ويتطلب هذا العنصر وجود قدر كاف من التوجيه والإشراف على العمل على جميع المستويات داخل مكتب المراجعة، لكي يتأكد المكتب من أن العمل المؤدى يتم طبقاً لمستوى الأداء المطلوب، ويجب عند الضرورة استشارة أهل الخبرة؛

- قبول عملية مراجعة جديدة أو الاستمرار في عملية مراجعة قائمة: يجب على مكتب المراجعة تقييم أية عملية مراجعة جديدة قبل قبولها، وفحص علاقته مع العملاء الحاليين، كما يجب عليه اتخاذ قرار الاستمرار مع العميل، أو قبول عملية مراجعة جديدة، وأن يأخذ في الاعتبار تأثير ذلك على استقلاليته، وقدرته على أداء المهمة على أكمل وجه، ومدى نزاهة إدارة الشركة محل المراجعة؛
- الرقابة: ويتطلب هذا العنصر من مكتب المراجعة مراقبة فاعلية سياسات وإجراءات الرقابة على مستوى الأداء لديه.

وبشكل عام يمكن إبراز ضوابط رقابة الجودة وفقاً لجهة إصدارها.

**الجدول رقم (2-3): ضوابط رقابة الجودة بحسب جهة إصدارها**

| م  | ضوابط رقابة الجودة وفق معيار المراجعة رقم 220.                               | ضوابط رقابة الجودة وفق المعايير الأمريكية (معيار رقم 02).                       | ضوابط رقابة الجودة وفق إرشادات المعهد المصري (معيار رقم 7). |
|----|------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------|
| 1. | المتطلبات المهنية.                                                           | الاستقلال والنزاهة والموضوعية.                                                  | المتطلبات المهنية.                                          |
| 2. | المهارة والكفاءة.<br>- تعيين فريق المهمة.<br>- التطوير المهني.<br>- الترقية. | إدارة فريق المراجعة.<br>- التعيين (التوظيف).<br>- التطوير المهني.<br>- الترقية. | المهارات والكفاءة.                                          |
| 3. | - التكاليف بالمهام.<br>- التفويض.<br>- الاستشارات.                           | - توزيع المهام.<br>- الإشراف.<br>- الاستشارات.                                  | - التكاليف بالمهام.<br>- التوجيه والإشراف.<br>- الاستشارات. |
| 4. | قبول العملاء والمحافظة عليهم.                                                | قبول واستمرار العملاء.                                                          | قبول أو الاحتفاظ بالعملاء.                                  |
| 5. | المتابعة                                                                     | الرقابة والمتابعة.                                                              | المرافقة.                                                   |

**المصدر: إعداد الطالب.**



### المطلب الثالث: أساليب الرقابة على جودة المراجعة

لا يعد تصميم سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة كافياً في حد ذاته، حيث يتطلب تحسين جودة المراجعة وجود رقابة للتأكد من مدى التزام مكاتب المراجعة بتنفيذ السياسات والإجراءات المصممة، وبما يساهم في زيادة فعاليتها في إحكام الرقابة على جودة وتنفيذ عملية المراجعة. ويتم التحقق من الالتزام بتصميم وتنفيذ سياسات وإجراءات الرقابة على جودة المراجعة من خلال إنشاء إدارة مستقلة للرقابة داخل مكتب المراجعة أو من خلال تطبيق برنامج فحص النظر.

#### الفرع الأول: إنشاء إدارة مستقلة للرقابة على الجودة داخل مكتب المراجعة

تتطلب الرقابة على جودة المراجعة وفق هذه الآلية إنشاء إدارة مستقلة في مكتب المراجعة، تختص بتصميم سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة وتحديد مدى التزام مكتب المراجعة بتنفيذها، وتقييم فعاليتها وذلك من خلال القيام بالمهام التالية<sup>1</sup>:

- تحديد مسؤوليات العاملين في المكتب بشأن الالتزام بسياسات وإجراءات رقابة الجودة؛
- وضع نظام للاتصال، يتم من خلاله إبلاغ العاملين في مكتب المراجعة بطبيعة سياسات وإجراءات رقابة الجودة؛
- توثيق سياسات وإجراءات نظام رقابة الجودة والقائمين بتنفيذها؛
- التقييم المستمر لسياسات وإجراءات رقابة الجودة وتحديثها وفق متطلبات تحسين الرقابة على جودة المراجعة.

<sup>1</sup> سهام أكرم عمر الطويل، المصدر المذكور سابقاً، ص 34.

### الفرع الثاني: برنامج الفحص النظير

ويعني خضوع مكتب المراجعة للفحص بواسطة مكتب مراجعة آخر، بغرض التأكد من التزام مكتب المراجعة محل الفحص بتصميم وتنفيذ السياسات والإجراءات الكفيلة بتحقيق الرقابة على جودة عملية المراجعة.

#### أولاً: نشأة وأهداف برنامج الفحص النظير

لقد أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين برنامج فحص الجودة سنة 1989م والذي أخذ اسماً آخر هو برنامج فحص النظير أو الزميل (Peer Review Program) سنة 1995م، ويلزم هذا البرنامج مكاتب المراجعة أو المراجعين والذين تنشأ عن خدماتهم مسؤولية اتجاه الطرف الثالث بتسجيل أسمائهم لدى لجنة بالمعهد متخصصة في تقييم أداء مكاتب المراجعة، حيث تقوم هذه اللجنة بفحص وتقييم نظام رقابة الجودة لدى مكاتب المراجعة ثم إصدار تقرير بنتيجة هذا الفحص، وبمجرد تسجيل مكتب المراجعة أو المراجع لدى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فإنه يتوجب عليه مراعاة معايير رقابة الجودة الصادرة عن المعهد، بحيث يتم إجراء فحص متعمق لأدائه المهني في المحاسبة والمراجعة كل ثلاث سنوات على أن يبدأ أول فحص وتقييم خلال ثمانية عشر شهراً من تسجيله لدى اللجنة المختصة بالتقييم، وقد تم إدخال تعديلات وتحسينات على هذا البرنامج في جانفي 2001م من أجل تحسين جودة التقارير المالية وحماية الأطراف ذات المصلحة<sup>1</sup>.

ويقصد بفحص النظير أو الزميل أن يقوم مكتب مراجعة بفحص أعمال مكتب مراجعة آخر

بهدف<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> محمد علي جبران، المصدر المذكور سابقاً، ص 160.

<sup>2</sup> عبد السلام سليمان قاسم الأهل، المصدر المذكور سابقاً، ص 75.

- التأكد من أن مكتب المراجعة ملتزم بمعايير الرقابة على جودة المراجعة؛
- إبداء رأي فني مستقل عما إذا كان نظام رقابة الجودة المطبق بمكتب المراجعة يوفر للمكتب ضمانا معقولا عن اتساق عملياته مع المعايير المهنية؛
- دراسة وتقييم نظام رقابة الجودة بمكتب المراجعة من حيث مدى ملاءمته للمكتب، ومدى كفاية التوثيق لسياسات وإجراءات رقابة الجودة وتوصليها للأفراد العاملين بالمكتب، وتخفيض حالات فشل عملية المراجعة أو منع حدوثها.

#### ثانيا: ماهية وأهمية مراجعة النظير

تعرف مراجعة النظير Peer Review على أنها: "تقييم أداء مكتب المراجعة بواسطة عضو أو أكثر من مكاتب المراجعة الأخرى". وفي تعريف آخر لمراجعة النظير تشير إلى: قيام مكتب خارجي للمراجعة تابع لهيئة معينة بمراجعة عمل مكتب خارجي آخر للمراجعة تابع لنفس الهيئة.

كما تعرف مراجعة النظير على أنها: نظام يتم بمقتضاه استخدام خبرات الممتحنين لمهنة المراجعة في تقييم جودة عمل ممتحنين آخرين في ضوء مجموعة من المعايير العامة لأداء، ويكون المراجع القائم بالتقييم لديه خبرة تمكنه من تقييم أداء مكتب مراجعة آخر<sup>1</sup>.

ويشير الباحثين إلى أن تعريف مراجعة النظير يجب أن يتضمن مايلي<sup>2</sup>:

- الجهة التي تتولي القيام بتقييم أداء مكاتب المراجعة من خلال مراجعة النظير؛
- معايير تقييم أداء مكاتب المراجعة؛
- كيفية أداء مراجعة النظير؛

<sup>1</sup> Legal Aid Agency , " Independent Peer Review of Legal Advice and Work " ,Final Process Paper , April 2013.

<sup>2</sup> حسن شلقامي محمد، مقومات تفعيل مراجعة النظير كاداة للرقابة على جودة المراجعة: دراسة ميدانية، مجلة المحاسبة والمراجعة، جامعة بني سويف، ص 76.

- إبراز عنصر الخبرة والاستقلال والإلزام لدى الجهة القائمة بالتقييم؛
  - الإثابة والعقاب بالنسبة لمكتب المراجعة الخاضع للتقييم؛
  - الجهة أو الجهات التي يوجه إليها تقرير مراجعة النظر.
- ويلاحظ أن التعاريف السابقة لا تتضمن كل النقاط السابقة بل تقتصر على نقطة أو أكثر ولكن ليست كل النقاط.
- ويمكن تعريف مراجعة النظر على أنها : قيام هيئة عامة قانونية متخصصة بإعداد وتنفيذ برنامج مراجعة النظر لمكاتب المراجعة الخارجية، وتقييم أداء مكتب المراجعة المؤهل في ضوء معايير البرنامج ومعايير رقابة الجودة مع توفير مزايا معينة للحاصلين من مكتب المراجعة على شهادة اجتياز برنامج مراجعة النظر وتقرير مراجعة نظير نظيف، وإعداد تقرير مراجعة النظر وتوجيهه إلى جهة أو جهات معينة من خلال وسائل نشر متخصصة.
- يتضح من التعريف السابق مايلي:
- يتم القيام بمراجعة النظر بواسطة هيئة عامة يتم إنشاؤها بقانون ومخصصة في مجال المراجعة، هذه الهيئة تضم فريق عمل بمؤهلات ومقومات معينة، ويتكون هذا الفريق من أعضاء من لجان المراجعة وأكاديميين متخصصين في مجال المراجعة؛
  - يتم تقييم أداء مكتب المراجعة الخارجي وفقا لبرنامج مراجعة النظر بواسطة فريق عمل تابع للهيئة العامة المتخصصة في مجال المراجعة، كما تقوم الهيئة بتنفيذ مراجعة النظر واستخراج شهادات اجتياز لمكاتب المراجعة التي اجتازت برنامج مراجعة النظر؛
  - يجب أن يتمتع مكتب المراجعة الحاصل على شهادة اجتياز برنامج مراجعة النظر بمزايا محددة ومقننة مقارنة بمكاتب المراجعة غير الحاصلة على هذه الشهادة؛
  - يتم توجيه تقرير مراجعة النظر إلى الجهات التالية:

- أ. الهيئة العامة المستقلة التابع لها فريق العمل القائم بفحص أوراق عمل مكتب المراجعة؛
- ب. مكتب المراجعة الذي خضع للتقييم من خلال مراجعة النظرير وذلك للفت نظره لإلى نقاط القوة في أدائه لتدعيمها، ونقاط الضعف لتقويمها؛
- ت. لجان المراجعة وذلك للاستفادة من هذا التقرير في اتخاذ قرارات معين مثل القرارات التي تتعلق باختيار المراجع الخارجي، والقرارات التي تتعلق باستمرار التعامل مع المراجع الخارجي أو تغييره.

ويمكن توضيح أهمية مراجعة النظرير في النقاط التالية<sup>1</sup>:

- تمثل مراجعة النظرير أداة لتأكيد جودة عملية المراجعة، وجودة المراحل التي تمر بها ابتداء من مرحلة تخطيط المراجعة، ومرحلة تنفيذ إجراءات المراجعة وتجميع أدلة الإثبات، وأخيرا مرحلة إعداد تقرير المراجعة، وبالتالي يمكن القول أن هناك علاقة طردية بين مراجعة النظرير وجودة المراجعة<sup>2</sup>. حيث تزيد جودة المراجعة كلما كان إقبال ورغبة في تنفيذ برنامج مراجعة النظرير؛
- تفيد مراجعة النظرير في التحقق من قيام مكتب المراجعة بمراحل عملية المراجعة وفقا لمعايير الأداء المهني حيث تجيب عن التساؤل الذي يتعلق بمن يراجع عمل المراجع<sup>3</sup>؛
- تساعد مراجعة النظرير الممتهين للمراجعة على زيادة فعالية الإجراءات التي تتعلق بالتنفيذ العملي لعملية المراجعة؛

<sup>1</sup> Engles , Dieter , " Peer Review " A Quality Assurance Tool for SAIS " ,International Journal of Government Auditing , Vol. 38 , No. 4 , 2011.pp 1-2.

<sup>2</sup> Morton , Daniel and Others , " Recommendations for Pathology Peer Review " , Toxicologic Pathology , Vol. 38 , No. 7 , 2010,p 118.

<sup>3</sup> Graff , Nelson , " Approaching Authentic Peer Review " , The English Journal , Vol. 96 , No. 5 , May 2009.p 81.

- تساعد عملية ممارسة مراجعة النظرير على تحسين طريقة أداء الوظائف الرئيسية للمراجعة وتقديم النصح والإرشاد في هذا المجال<sup>1</sup>؛
- تقدم مراجعة النظرير الأساس لوضع وتنفيذ الخطة الإستراتيجية لتحسين مهنة المراجعة وتحسين جودتها؛
- تفيد مراجعة النظرير في إخضاع إجراءات وآليات كل مكتب من مكاتب المراجعة المشاركة في برنامج مراجعة النظرير لقواعد وآليات معيارية محددة بالبرنامج؛
- تفيد مراجعة النظرير في تحديد نقاط الضعف الأساسية في أداء مكتب المراجعة الذي خضع للتقييم، وتوصيل تلك النقاط لذلك المكتب لاتخاذ الإجراءات التصحيحية، كما يقوم فريق العمل القائم بمراجعة النظرير بالاطلاع على تقرير مراجعة النظرير السابق وذلك للوقوف على التوصيات التي قام مكتب المراجعة بتنفيذها،
- القيام بمراجعة النظرير وفقا لمعايير معينة موثقة في برنامج مراجعة النظرير الذي يتم إعداده بواسطة الأكاديميين والمهنيين المتخصصين يساعد في التوثيق المستندي لعملية المراجعة من حيث:
- الخطوات المنهجية لتخطيط المراجعة ؛
- كيفية توزيع العمل على المساعدين؛
- الإجراءات المنهجية للتفاوض والتعاقد مع العميل وإصدار خطاب القبول؛
- الإجراءات المنهجية لتجميع أدلة الإثبات؛
- الإجراءات المنهجية لإعداد تقرير المراجعة؛
- الإجراءات المنهجية لتقييم أعمال المساعدين بالمكتب؛

---

<sup>1</sup> AICPA , Peer Review Board Resolution , " Open Session Meeting Minutes ,Jan. 2010,p 3.

- الإجراءات المنهجية للاستعانة بعمل مراجع آخر؛
- الحالات التي يرفض فيها المراجع الخارجي قبول أمر التكليف؛
- أثر تقديم الخدمات الاستشارية على استقلال المراجع الخارجي؛
- برامج التدريب اللازمة لحصول المراجع الخارجي على رخصة مراجعة النظير ومحتويات كل برنامج؛
- برنامج تدريبي متخصص في صناعة معينة؛
- إلزام لجان المراجعة باختيار المراجع الحاصل على برنامج متخصص في مراجعة النظير لمراجعة حسابات الشركة.

### ثالثاً: أنواع الفحص النظير

- يشمل برنامج فحص النظير ثلاث أنواع من الفحص للتحقق من جودة عملية المراجعة وهي<sup>1</sup>:
1. **فحص النظام ( System Review )**: يهدف إلى التأكد من أن نظام رقابة الجودة على عمليات المراجعة والمحاسبة قد صمم طبقاً لمعايير رقابة الجودة الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وأن سياسات وإجراءات رقابة الجودة قد طبقت كما هو مخطط لها وذلك أثناء الممارسات المهنية للمكتب.
  2. **فحص الارتباط ( Engagement Review )**: يهدف إلى توفير أساس للقائم بعملية الفحص عن مدى مراعاة المراجع أو مكتب المراجعة عند ارتباطه بالعمل للمعايير المهنية الصادرة في هذا الإطار، وأن التوثيق في مكتب المراجعة يراعي المتطلبات الواردة في قائمة معايير خدمات المحاسبة والاستشارات.

<sup>1</sup> إياد حسن حسين أبو هين، المصدر المذكور سابقاً، ص 50.

### 3. فحص التقرير ( Report Review): يهدف إلى مساعدة المراجع الذي يقوم بالارتباط

مع العميل على تحديد التصرف الصحيح الذي يجب عليه اتخاذه مراعاة متطلبات الإفصاح.

ويتم إجراء فحص النظير بصورة دورية مع اختلاف المدة المطلوبة لإجرائها من بلد لآخر، فمثلا في الولايات المتحدة الأمريكية يتم إجراء فحص النظير مرة على الأقل كل ثلاث سنوات، أما في إنجلترا فتخضع مكاتب المراجعة الخاصة بالشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية للفحص مرة كل خمس سنوات، أما المكاتب الأخرى فتخضع للفحص على أساس عينة مكونة من 150 مكتب كل سنة، من جهة أخرى، تشكل فرق فحص النظير عن طريق تقديم مكتب المراجعة محل الفحص لطلب موجه للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بالولاية يتضمن هذا الطلب إرسال فريق فحص، وبعد إنتهاء فرق فحص النظير من مهامها تقوم بإصدار تقرير عن نتائج الفحص يتم تسليم نسخة منه للمكتب محل الفحص ونسخة أخرى للجهة المشرفة على عملية الفحص، ويجب أن يحتوي التقرير على الفقرات التالية<sup>1</sup>:

- الفقرة الأولى: تشير إلى الفترة التي يغطيها الفحص؛
- الفقرة الثانية: تتضمن وصفا للخصائص العامة وأوجه القصور في نظام رقابة جودة أعمال المراجعة؛
- الفقرة الثالثة: تتضمن رأي فريق الفحص في نظام الجودة الخاص بالمكتب محل الفحص، وما إذا كان يعطي ضمانا معقولا بأن الأداء داخل المكتب يتم وفقا للمعايير المهنية، ومتطلبات عضوية قسم مكاتب المراجعة التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين.

<sup>1</sup> عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، المصدر المذكور سابقا، ص ص 75-76.



وفي هذا الإطار يجب الإشارة إلى أن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين قد أتاح للمراجع أو مكتب المراجعة محل الفحص حرية اختيار فريق فحص النظير الذي يرى بأنه كفء ومؤهل وذلك من بين فرق فحص النظير المعتمدة من قبل المعهد، وقد يأخذ تقرير الفحص ثلاثة أشكال رئيسية هي<sup>1</sup>:

- التقرير الإيجابي أو النظيف: يشير إلى أن إجراءات نظام رقابة الجودة بمكتب المحاسبة والمراجعة يتفق مع المعايير المهنية، ويمكن لفريق الفحص أن يقترح بعض التعديلات والتحسينات على نظام رقابة الجودة بمكتب المراجعة محل الفحص، وهنا يجب على المراجع أو مكتب المراجعة محل الفحص أن يرد رسمياً على كافة ملاحظات وتعليقات فريق الفحص وأن يتم الاستجابة لاقتراحاته.
- التقرير المتحفظ: يشير إلى وجود انحرافات معتبرة عن المعايير المهنية فيما يخص نظام رقابة الجودة بمكتب المراجعة محل الفحص، وقد يتضمن هذا التقرير تدابير تصحيحية يقرها فريق الفحص ويجب على المراجع أو المكتب محل الفحص أخذها بعين الاعتبار.
- التقرير السلبي: يشير التقرير السلبي إلى وجود مشاكل كبيرة في نظام رقابة الجودة لدى المراجع أو مكتب المراجعة محل الفحص، وقد يوصي فريق الفحص المراجع أو مكتب المراجعة محل الفحص بإعادة إصدار بعض القوائم المالية للعملاء بالإضافة إلى تحسين نظام رقابة الجودة على أعمال المراجعة، وقد يلجأ فريق الفحص إلى طلب رأي فريق فحص نظير آخر قبل إصدار التقرير النهائي لنتائج الفحص.

<sup>1</sup> حمزة بوسنة ، المصدر المذكور سابقاً، ص 163.

#### رابعاً: إيجابيات ونقاط تطبيق برنامج فحص النظر

لقد أثبت برنامج فحص النظر كأحد الأساليب المهمة لرقابة الجودة فعالية كبيرة خاصة في الدول التي بدأت تطبيقه منذ فترة طويلة مثل الولايات المتحدة الأمريكية، ومن الفوائد التي تنتج عن تطبيق برنامج فحص النظر مايلي<sup>1</sup>:

- مساعدة مكاتب المحاسبة والمراجعة على تحقيق معايير رقابة الجودة؛
  - تحسين أداء المراجعين وتنفيذ عملية المراجعة وفقاً لمستوى مرتفع من الجودة؛
  - تحسين سمعة مكاتب المراجعة الخاضعة لهذا البرنامج.
- أما بالنسبة للعلاقة الموجودة بين برنامج فحص النظر وجودة المراجعة، فقد توصلت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة إيجابية بينهما، من بينها دراسة "Dies & Giroux" التي توصلت إلى أن جودة المراجعة تتحسن متى علم مكتب المراجعة أن عمله سيراجع من قبل طرف ثالث، كما توصلت دراسة "McCabe & al" إلى أن منافع برنامج فحص النظر تبرر تكلفته وأن هناك اتجاه إيجابي نحو تبني هذا البرنامج، وأن الشركاء في مكاتب المراجعة التي تم فحصها يدركون أن فحص النظر يعتبر حافزاً للالتزام بالنشرات المهنية الصادرة من المنظمات المهنية، كما تزيد من الثقة في أعضاء المكتب وإجراءات رقابة الجودة ورفع الروح المعنوية وموقع وسمعة المكتب بين الزملاء، كما يحسن قدرة المكتب على اكتشاف الأخطاء المادية المهمة<sup>2</sup>، من جهة أخرى أوضحت دراسة "Jagan & Paul" أن فحص النظر يعتبر من أهم العوامل المؤثرة على جودة عملية المراجعة، وأن مكاتب المراجعة التي تتبنى برامج فحص النظر تتمتع بأداء متميز.

<sup>1</sup> محمد محمد مظهر أحمد، تقييم جودة أعمال المراجعة والتدقيق في دولة قطر: دراسة نظرية مقارنة، شبكة الألوكة، [www.alukah.net](http://www.alukah.net)، 2009، ص 71

<sup>2</sup> المصدر السابق، ص 72.

من التحليل السابق، يمكن القول أنه وبالرغم من الأهمية البالغة التي يتميز بها برنامج فحص النظير كأحد آليات الرقابة على جودة أعمال المراجعة إلا أنه لم يسلم من الانتقادات خاصة بعد التي تعرضت لها مهنة المراجعة في السنوات الأخيرة، وانهيار العديد من الشركات الأمريكية منها شركة أنرون في الولايات المتحدة الأمريكية وتعرض أحد أكبر مكاتب المراجعة العالمية للإغلاق وهو مكتب آرثر أندرسون بالرغم من صدور تقرير فحص نظير نظيف في حقه، وأهم الانتقادات الموجهة لهذه الآلية الرقابية هي<sup>1</sup>:

- فحص النظير يؤدي بشكل روتيني ويهتم بها بالشكل أكثر من المضمون؛
- أن الأشخاص القائمين بها غير متفرغين لهذا العمل؛
- الأسلوب يحمل شبهة المجاملة فيما بين مكاتب المراجعة، حيث اتاح قسم فحص النظير التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فرصة لمكتب المراجعة لإختيار المكتب الذي يقوم بفحصه، مما يؤثر سلبا على استقلالية وحياد المكتب القائم بالفحص وبالتالي تقرير الفحص.

ونتيجة للانتقادات الموجهة لبرنامج فحص النظير تم إصدار قانون "Sarbanes-Oxley" سنة 2002م والذي تبنى مفهوم جديد للرقابة على جودة المراجعة بهدف حماية المصلحة العامة، يقوم على إنشاء مجلس للإشراف على مكاتب المراجعة التي تدقق الشركات المساهمة المسجلة في سوق الأوراق المالية، ويعد المجلس شخصية معنوية غير حكومية وغير هادفة للربح، خاضعة لقانون "Sarbanes-Oxley" وتحت إشراف هيئة سوق الأوراق المالية، ويجري المجلس تفتيش لمكاتب المراجعة لتقييم مدى التزام كل مكتب والأشخاص الذين لهم علاقة بهذا المكتب بقواعد المجلس وهيئة سوق الأوراق المالية، أو المعايير المهنية المرتبطة بأداء تلك

<sup>1</sup> محمد محمد مظهر أحمد، المصدر المذكور سابقا، ص 72.

المكاتب وإصدار تقارير المراجعة، ويكون التفتيش سنوياً بالنسبة لمكاتب المراجعة التي تقدم تقارير مراجعة بانتظام لأكثر من (100) شركة، وكل ثلاث سنوات بالنسبة للمكاتب التي تقدم تقارير مراجعة بانتظام لأقل من (100) شركة<sup>1</sup>.

يتضح من العرض السابق أن تأسيس مجلس الإشراف على محاسبة الشركات العامة (PCAOB) جاء لتدعيم الرقابة التي تتم على مكاتب المراجعة ولمعالجة الانتقادات التي تعرض لها برنامج فحص النظير، خاصة أن من سيقوم بالفحص جهة محايدة لا تخضع للمهنة كما هو الحال لبرنامج فحص النظير التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين<sup>2</sup>.

في الأخير يمكن القول أن هناك وسيلتين للرقابة على جودة المراجعة، الوسيلة الأولى هي برنامج فحص النظير الذي يعتبر من أساليب الرقابة الذاتية التي تخضع للمهنة وتهدف من خلاله إلى الحفاظ على هيبتها وزيادة الثقة فيها، أما الأسلوب الثاني فهو مجلس الإشراف على محاسبة الشركات العامة (PCAOB) الذي يعتبر أحد أساليب الرقابة الخارجية التي فرضتها الظروف الاقتصادية علة مهنة المراجعة أمر إلزامي تحتمه الظروف المهنية<sup>3</sup>، وفي هذا الإطار يطالب المدير التنفيذي لبرامج جودة المراجعة بالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بضرورة وضع مجموعة من الإجراءات الصارمة التي يجب أن تتخذ بحق المراجعين ومكاتب المراجعة غير الملتزمين بمتطلبات رقابة المراجعة وذلك بالرغم من أن المعايير المهنية أصبحت أكثر تعقيداً<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> حمزة بوسنة ، المصدر المذكور سابقاً ، ص ص 164-165.

<sup>2</sup> عبد السلام سليمان قاسم الأهل، المصدر المذكور سابقاً، ص 81.

<sup>3</sup> حمزة بوسنة ، المصدر المذكور سابقاً، ص 165.

<sup>4</sup> محمد إبراهيم النوايسة، العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات: دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 02، العدد 03، الأردن، 2006، ص 392.

### خامسا: دور مراجعة النظير في تحسين جودة المراجعة

تشير جودة المراجعة إلى مجموعة من القواعد والإجراءات والسياسات التي يتم الالتزام بها في أداء العمل بمكتب المراجعة، ويتم وضع تلك القواعد في ضوء معايير رقابة الجودة وقواعد السلوك المهني، ويترتب على تنفيذها تحسين مستوى جودة الأداء بالمكتب.

كما ينظر إلى جودة مراجعة الحسابات على أنها: "مجموعة من الخصائص الفنية والنوعية في عمليات المراجعة المنسجمة مع المعايير المهنية المتعارف عليها والتي توفر المصادقية والرأي الفني المحايد في القوائم المالية المراجعة وتشبع حاجات المستفيد منها".

ويتم تقييم أداء مكتب المراجعة باستخدام مراجعة النظير في ضوء معايير رقابة الجودة والتي تمثل مجموعة متكاملة من السياسات والإجراءات التي تهدف إلى تحسين أداء عملية المراجعة والتأكيد على الالتزام بالمعايير المهنية والأخلاقية عند تنفيذ ممارسات المراجعة مع فرض العقوبات والجزاءات على الأداء والسلوك المخالف<sup>1</sup>. وقد حدد مجلس الإشراف على مكاتب المحاسبة العامة (PCAOB)<sup>2</sup> القواعد التالية التي يجب على مكتب المراجعة المسجلة لديه الالتزام بها<sup>3</sup>:

- ضرورة إعداد أوراق عمل المراجعة والاحتفاظ بها وبأية معلومات متعلقة بتقرير المراجعة وبشكل تفصيلي للفترة لا تقل عن سبع سنوات وذلك لدعم الاستنتاجات التي تتصل بهذا التقرير؛

- تقديم موافقة ومصادقة الشريك الثاني على تقرير المراجع، أو موافقة ومصادقة إصدار تقرير المراجعة من قبل شخص مؤهل خلاف الشخص القائم بتنفيذ المراجعة؛

<sup>1</sup> أحمد محمد صلاح الجلال، المصدر المذكور سابقا، ص 149.

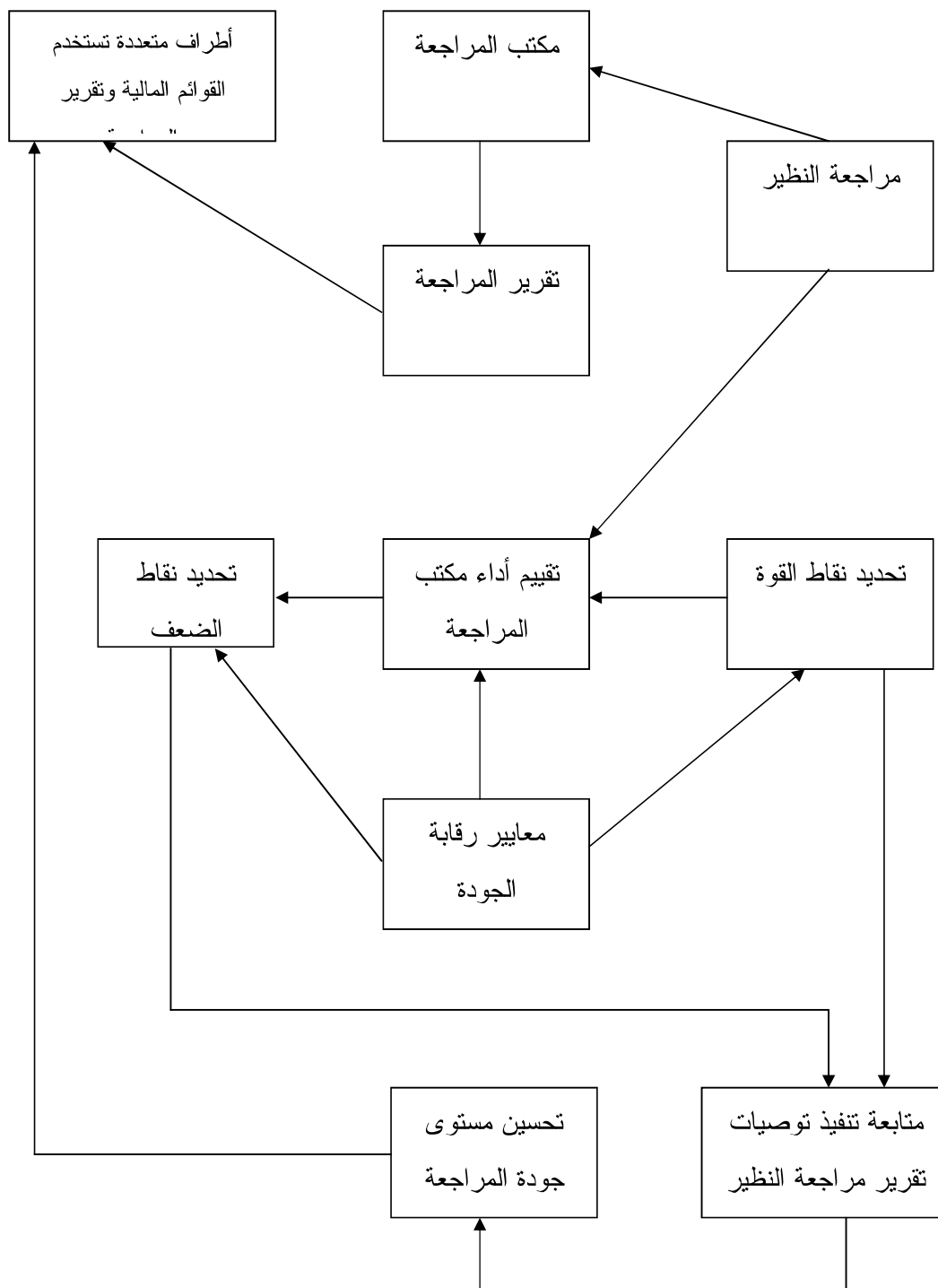
\*PCAOB : Public Company Accounting Oversight Board.

<sup>3</sup> عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، المصدر المذكور سابقا، ص 74.

- توضيح مجال اختبار المراجع لهيكل المراجع لهيكل الرقابة الداخلية والإجراءات المتعلقة

به في تقرير المراجعة أو في تقرير منفصل.

والشكل التالي يوضح دور مراجعة النظير في تحسين جودة المراجعة:



## الشكل رقم (2 - 03): دور مراجعة النظير في تحسين جودة المراجعة

المصدر: من إعداد الباحث

ويمكن توضيح الشكل السابق في النقاط التالية:

- يصدر مكتب المراجعة تقرير المراجعة الذي يستفيد منه أطراف متعددة من مستخدمي القوائم المالية؛
- تقوم الهيئة العامة القانونية المتخصصة بتقييم أداء مكتب المراجعة في ضوء معايير رقابة الجودة ومتطلبات برنامج مراجعة النظير؛
- يترتب على تقييم أداء مكتب المراجعة تحديد كل من نقاط القوة في أداء المكتب لتدعيمها، ونقاط الضعف لتقويمها مع مراعاة أنه يتم تحديد تلك النقاط في ضوء معايير رقابة الجودة؛
- عند تقييم أداء مكتب المراجعة في المرة التالية يتم الإطلاع على تقرير مراجعة النظير للمرة السابقة للوقوف على ما تم تنفيذه من توصيات بذلك التقرير؛
- يتم تحسين مستوى جودة المراجعة باستخدام مراجعة النظير من خلال ما يلي:
- متابعة تنفيذ توصيات تقرير مراجعة النظير السابق؛
- الوقوف على مدى تدعيم مكتب المراجعة لنقاط القوة وتقويمه لنقاط الضعف في الأداء.
- يترتب على تحسين جودة المراجعة تعظيم استفادة مستخدمي تقرير المراجعة والقوائم المالية.

## خلاصة الفصل الثاني:

لقد اهتم هذا الفصل بتقديم مفهوم جودة المراجعة والآليات التي من شأنها تحسين جودة المراجعة، ومن خلال دراستنا للمبحث الأول تبين أنه لا يوجد اتفاق حول مفهوم جودة المراجعة، وقد قدم الأدب المحاسبي أربعة مداخل لتحديد هذا المفهوم، يتمثل المدخل الأول في ربط جودة المراجعة بقدرة المراجع على اكتشاف الغش والأخطاء والتقارير عنها، وهو من أقدم المداخل التي استخدمت في تحديد مفهوم جودة المراجعة، أما المدخل الثاني يربط جودة المراجعة بدرجة الالتزام بمعايير المراجعة، وهو المدخل المقترح من قبل المنظمات المهنية، والمدخل الثالث فيربط الجودة بمدى الوفاء باحتياجات ورغبات المستفيدين من خدمات المراجعة، أما المدخل الرابع فيربط جودة المراجعة بمخاطر المراجعة، حيث تتحقق الجودة عندما يقل خطر الحماية إلى الدرجة التي يكون عندها مستوى الخطر المراجعة المقبول منخفضاً إلى أدنى مستوياته.

أما فيما يخص عناصر تحسين جودة المراجعة فتمثلت في الالتزام بمعايير المراجعة عند تنفيذ مهمة المراجعة، ويساهم التزام المراجعين بمعايير المراجعة عند تنفيذها في تحسين جودة أداء خدمة المراجعة، حيث تعتبر هذه المعايير بمثابة عناصر مثالية لأداء المهني يجب تعزيز العمل الصارم بها وإتباعها من قبل مكاتب المراجعة.

وللاستمرار في تحقيق جودة المراجعة، يتطلب أن تخضع هذه الجودة للرقابة للتأكد من توفر الخصائص والشروط الضرورية الموضحة في مداخل قياس جودة المراجعة، كما يمكن أن يقوم بالرقابة على الجودة الزملاء في المهنة (مراجعة النظير)، أو المجالس والهيئات المشرفة على المهنة.



# الفصل الثالث

## الفصل الثالث

### دور الرقابة على جودة المراجعة في تحقيق أهداف حوكمة الشركات

يتضمن مفهوم حوكمة الشركات آليات رقابية تعمل على تحقيق أهداف الشركة، وتتمثل هذه الآليات في المراجعة الخارجية، معايير المحاسبة والمراجعة، المراجعة الداخلية، مجلس الإدارة، لجان المراجعة... الخ، وتم تقسيم هذه الآليات إلى آليات داخلية وأخرى خارجية. تتضمن الآليات الخارجية للحوكمة المراجعة الخارجية، ومعايير المحاسبة والمراجعة، والجهات والهيئات الرقابية، في حين الآليات الداخلية للحوكمة فتتمثل في مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية، ولجان المراجعة.

ولهذا سنحاول من خلال هذا الفصل التطرق إلى:

**المبحث الأول:** الآليات الخارجية لحوكمة الشركات؛

**المبحث الثاني:** دور جودة المراجعة في تفعيل الحوكمة من منظور لجان المراجعة؛

**المبحث الثالث:** أثر الرقابة على جودة المراجعة في تضيق فجوة التوقعات.

## المبحث الأول: الآليات الخارجية لحوكمة الشركات

يقصد بالآليات الخارجية لحوكمة الشركات الآليات التي تراقب وتتأكد من تحمل الشركة لمسؤولية توجيه أنشطتها بطريقة عادلة بالنسبة إلى جميع أصحاب المصالح، ويمكن تفسير وتحليل الآليات الخارجية لحوكمة الشركات وفق نظرية أصحاب المصالح، حيث عملت العديد من الدول وفقا للفكر الذي يؤيد أن الشركات الكبرى لديها أهداف أكبر نحو المجتمع وليس فقط هدف تعظيم ثروة المساهمين حيث تتأثر قواعد الحوكمة الخاصة بهذه الشركات إلى حد كبير بهذا الهدف لتشمل مجموعة أشمل وأعم من أصحاب المصالح.

وتلعب الآليات الخارجية لحوكمة الشركات دور المشرف والمراقب الخارجي على إدارة الشركة، وبالشكل الذي يضمن حماية وصيانة حقوق ومصالح المساهمين والأطراف الأخرى ذات المصلحة مع الشركة.

وتشتمل هذه الآليات على:

- المراجعة الخارجية؛

- معايير المحاسبة والمراجعة؛

## المطلب الأول: المراجعة الخارجية

تعتبر المراجعة الخارجية أحد الأطراف الرئيسية في حوكمة الشركات، حيث نصت جميع المواثيق التي تناولت مكونات عملية حوكمة الشركات إلى اعتبار المراجعة الخارجية أحد أركان أي عملية حوكمة، فعلى الرغم من عدم الاتفاق بين كثير من الباحثين على مفهوم حوكمة

الشركات، إلا أنها تتفق بينها على أهداف الحوكمة، خاصة رقابة أصحاب المصلحة في الشركات على الإدارة لتعزيز مصالحهم<sup>1</sup>.

ويأتي تعريف حوكمة الشركات بأنها مجموعة الأنشطة التي تستهدف مصداقية عملية إعداد التقارير وفقا لما جاء في دراسة Cohenet & Others لينتفك مع الدور الرقابي لمراجعة الحسابات، حيث يتمثل الدور الرئيسي للمراجعة الخارجية في إبداء رأي فني محايد موضوعي في مدى صحة وسلامة عملية التقرير المالي<sup>2</sup>، بالشكل الذي يساهم في إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات الواردة في القوائم المالية للشركات، والتي يتم إعدادها لكافة الأطراف ذات المصلحة بالشركة وخاصة المساهمين والمستثمرين المتعاملين في سوق الأوراق المالية. حيث تهدف المراجعة الخارجية إلى إضفاء الثقة على القوائم المالية والتقارير المالية من خلال التأكيد على تطابق إعدادها مع المعايير المهنية، والذي يعني أداء عملية المراجعة بأسلوب موضوعي ومتكامل، وبذلك تعد عملية المراجعة جزء هام وضروري من حوكمة الشركات<sup>3</sup>.

كما تؤثر حوكمة الشركات وآلياتها خاصة مجلس الإدارة وإدارة المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة على عملية المراجعة الخارجية بدءا من قبول التكليف وانتهاء بتقرير مراقب الحسابات، مروراً بكل من التخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة، فإن المراجعة الخارجية تؤثر في تفعيل آليات الحوكمة باعتبار المراجعة أداة للرقابة من جانب أصحاب المصلحة في الشركات على إدارة هذه الشركات، خاصة وأن رأي مراقب الحسابات في القوائم المالية يمثل تلك الرسالة ذات المحتوى المعلوماتي الذي يؤثر في إدراك أصحاب المصلحة في الشركات لمدى صدق

<sup>1</sup> أسماء وجيه عبد الحفيظ نصار، أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات على المحتوى المعلوماتي في سوق الأوراق المالية: دراسة تطبيقية، مذكرة الماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة، 2015، ص 153.

<sup>2</sup> يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، المصدر المذكور سابقاً، ص 7.

<sup>3</sup> أسماء وجيه عبد الحفيظ نصار، المصدر المذكور سابقاً، ص 154.

وعادلة القوائم المالية وإيضاحاتها المتممة، التي هي في مسؤولية الإدارة كوكيل عنهم، أي أن هناك علاقة تأثير متبادلة بين كل من المراجعين وتطبيق مفهوم حوكمة الشركات، فكل منهما يؤثر ويتأثر بالآخر فالمراجعة جزء ضروري وهام لدعم التطبيق الجيد لحوكمة الشركات هذا من جهة ، والحوكمة تعمل على تحسين عملية المراجعة وضمان جودتها من جهة أخرى، وبهذا يمكن القول أن المراجعة تحولت من مراجعة المعاملات الى مراجعة الحوكمة<sup>1</sup>.

### **الفرع الأول: دور المنظمات المهنية في تفعيل الدور الحوكمي للمراجعة الخارجية**

اهتمت جميع المعايير والقواعد الصادرة بشأن الممارسات الجيدة لحوكمة الشركات بدور المراجع الخارجي، فقد حددت لجنة (cadbury1992) دور المراجعين في تزويد المساهمين بفحص موضوعي ومستقل للقوائم المالية التي تشكل أساساً لنظام التقارير المالية، كما أشار التقرير الى أن المراجعة السنوية تشكل أحد الأركان الأساسية لحوكمة الشركات.

كما جاء قانون (Sox,2002) نتيجة مطالبة الكثير من الهيئات والباحثين بتوفير واستحداث آليات لها من الكفاءة والفاعلية ما يوفر الحماية والتدعيم للمراجع الخارجي، ليؤكد على أن لجنة المراجعة بالشركة هي الجهة الوحيدة التي لهل حق التعامل مع المراجع الخارجي وذلك سعياً وراء حماية المراجع الخارجي من أية تدخلات من قبل الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة، وطبقاً لدور لجنة المراجعة في ترشيح المراجع الخارجي، وتحديد أتعابه وتسوية أي خلافات قد تنشأ بينه وبين إدارة الشركة أثناء قيامه بواجباته فإنها تمثل حاجزاً بين المراجع الخارجي والإدارة التنفيذية بالشركة، فقد جاء في التوصية السابعة للجنة (blue Ribbon) ضرورة أن تقوم

<sup>1</sup> المصدر السابق ، ص 154.

اتصالات المراجع الخارجي بإدارة الشركة أو لجنة المراجعة موثقة ومكتوبة، وذلك بهدف دعم استقلال المراجع الخارجي<sup>1</sup>.

ولتنفيذ دور المراجعين في اكتشاف الغش، فقد تضمن المعيار الأمريكي (SAS 99) الصادر في عام 2002 عدة أساليب لزيادة قدرة المراجعين على اكتشاف الغش أهمها:

- عقد مناقشات واتصال مستمر بين أفراد فريق المراجعة من خلال إجراء مناقشات مع أفراد من خارج نطاق المحاسبة والإدارة المالية؛
- الحصول على معلومات للتعرف على مخاطر الغش بتوسيع مصادر المعلومات، وخاصة الادارة والآخرين داخل الشركة، كالأجراءات التحليلية وغيرها؛
- تغيير إجراءات المراجعة من عام لآخر بحيث لا يمكن التنبؤ بها أو توقعها من قبل العاملين في الشركة.

وقد أكدت مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية عند توضيح المبدأ الخاص بالإفصاح والشفافية على ضرورة أن تتم عملية المراجعة السنوية عن طريق مراجع مستقل بهدف تحقيق مراجعة خارجية وموضوعية للأسلوب المستخدم في إعداد وعرض القوائم المالي<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني: مسؤولية المراجع الخارجي في ظل الالتزام بتطبيق الحوكمة

في ضوء الاتجاهات المختلفة حول دور المراجعة والمراجعين في ظل الالتزام بتطبيق قواعد ومعايير الحوكمة تبين أنها أخذت ثلاث اتجاهات رئيسية هي:

#### أولاً: القصور في دور المراجعين

ومن أهم جوانب القصور ما يلي:

<sup>1</sup> بن عيشي بشير، يزيد تفرات، المصدر المذكور سابقاً، ص 84.

<sup>2</sup> أسماء وجيه عبد الحفيظ نصار، المصدر المذكور سابقاً، ص 156.

أن الدور الحالي للمراجعة لا يعكس الفهم الواقعي لما يمكن أن تؤديه المراجعة من دور في دعم تطبيق الحوكمة وذلك للأسباب التالية<sup>1</sup>:

- ان النظرة الى المراجع من زاوية أنه طرف خارجي ورقابي سوف يعمق مفهوم تعارض المصالح بينه وبين الادارة، بما يرفع من احتمال تعرضه الى خداع من جانب الادارة فيما يتعلق بما يجب أن توفره من مستندات تفصيلية مؤيدة للمعاملات المسجلة؛
- القصور في توفير احتياجات مستخدمي القوائم والتقارير المالية خاصة فيما يتعلق بالغش والمخالفات القانونية وقدرة الشركة على الاستمرار وما يرتبط بالمخاطر وعدم التأكد والتقدير؛
- القصور في استغلال المراجعين لمعارفهم بفاعلية حيث يعتقد المستخدمون لتقرير المراجعة أن المراجعين يعرفون أكثر مما يخبرون به؛
- إهمال المراجعين للمعلومات الحيوية التي تتعلق بجوانب الأداء التشغيلي أو المالي أو التسويقي أو استغلال الموارد والإمكانات المتاحة رغم أهمية وحساسية هذه المعلومات للمستخدمين؛
- التمسك بالتقرير السنوي حول القوائم المالية لم يعد مناسباً لما هو مطلوب من تدفق فوري للمعلومات والتي تتسع لتشمل معلومات غير مالية لازمة لترشيد قرارات مستخدمي التقارير والقوائم المالية؛
- قصور في أساليب المراجعة أو أسلحتها للتعامل مع المشاكل الهامة مثل اكتشاف الغش والمخالفات القانونية، وتقييم مدى قدرة الشركة على الاستمرار مستقبلاً وتقييم المخاطر وعدم التأكد... الخ؛

<sup>1</sup>المصدر السابق، ص 158.

- عدم كفاية المعايير التي تضمن توفير الإرشادات للمراجعين للاسترشاد بها في أداة مسؤولياته في المواضع والمجالات الجديدة المقترحة.

#### ثانيا: التطورات المطلوبة في دور المراجعة والمراجعين

ومن أهم المجالات المطلوبة مايلي:

- التشديد على قضيتي استقلال ومساءلة المراجع أمام الأطراف ذات المصلحة؛
- في إطار حوكمة الشركات يجب أن يعاد النظر في شكل العلاقة بين المراجع والإدارة العليا للشركة، حيث يجب أن تعدل من علاقة يحكمها تعارض المصلحة، إلى علاقة تعاون أو اتفاق مصلحة تقوم على افتراض أن المراجعة هي أحد الأدوات المساعدة للإدارة في تيسير أمور الشركة، ومن ثم زيادة كفاءة وفاعلية الأداء بما يعظم منفعة كافة الأطراف ذات المصلحة وخاصة حملة الأسهم وهو موضع التركيز من جانب حوكمة الشركات؛
- يجب زيادة الاهتمام بإصدار معايير للمراجعة البيئية والاجتماعية وتطويرها بشكل مستمر لتحقيق المواءمة مع المتطلبات البيئية والاحتياجات الاجتماعية في ظل بيئة العمل السائدة زمنيا ومكانيا؛
- إن دور المراجعة والمراجعين في ظل الالتزام بتطبيق قواعد ومعايير الحوكمة يجب أن يعاد هيكلته بحيث يستند على ثلاثة محاور أساسية وهي : دعم الاتصال مع الأطراف الداخلية المسؤولة عن الحوكمة، التركيز على الشك المهني للمراجع في ضوء العلاقة الجيدة مع الإدارة، الالتزام بالقواعد الأخلاقية في أداء مهمة المراجعة؛
- إن المراجعة في بيئة الحوكمة تمثل الآلية التي من خلالها حماية المستثمر من خلال اكتشاف التصرفات المؤثرة سلبا على استثماراتهم وتحديد مصدر هذه التصرفات أو مرتكبيها ولدعم تطبيق الحوكمة يكون من الضروري العمل على تفعيل ذلك الدور



للمراجعين من خلال رفع الجزاءات الموقعة عليهم عند فشلهم في أداء المراجعة أو في اكتشاف مثل تلك التصرفات، كما يجب رفع الجزاءات الموقعة على مرتكبي هذه التصرفات عند اكتشافها؛

- أن المراجعة الخارجية يجب أن يكون لها دور أساسي كآلية ضمان للتأكد من أن حقوق أقلية المساهمين قد تم حمايتها.

### ثالثاً: اتساع نطاق مسؤولية المراجع

يجب ان يمتد نطاق مسؤولية المراجع ليشمل المجالات التالية:

- التوسع في دراسة وفهم وتقييم الرقابة الداخلية وإدارة الخطر وقواعد ومعايير حوكمة الشركات؛

- زيادة الاهتمام بدراسة احتياجات المستخدمين لتقرير المراجعة (خاصة الأطراف المرتبطة بالحوكمة) والعمل على تلبيتها على الخص أقلية المساهمين؛

- ضرورة اتساع نطاق التأكيد الذي يجب أن يوفره المراجع الخارجي من خلال تقريره ليشمل الجوانب التالية: فاعلية الرقابة الداخلية، فاعلية إدارة المخاطر، الالتزام بالمسؤولية البيئية والاجتماعية، الالتزام باللوائح والقوانين المرتبطة، استبعاد احتمال فشل الشركة، الالتزام بقواعد ومعايير الحوكمة، تجاوزات الإدارة للرقابة الداخلية، كفاءة الأداء التشغيلي، عدم وجود حالات غش جوهري من جانب الإدارة، والسلوك غير المرغوب والتصرفات الخاطئة من جانب الإدارة.

ويرى الباحث ضرورة إصدار قوانين وإجراءات تلزم المراجع الخارجي للإفصاح عن مدى تطبيق الشركة محل المراجعة لقواعد ومعايير حوكمة الشركات والإعلان والتقرير عنها في

التقرير النهائي للمراجع لما في ذلك من دور هام في زيادة الإفصاح والشفافية لخدمة متخذي القرار وذلك تحقيقاً لمبادئ الحوكمة.

### الفرع الثالث: أثر حوكمة الشركات على المراجعة الخارجية

ينعكس تطبيق قواعد ومبادئ حوكمة الشركات على كافة الأطراف المرتبطة بالشركة، وبالتالي ظهرت بعض الانعكاسات على عمل المراجع الخارجي ويظهر ذلك في تقارير المراجع الخارجي، حيث لم يعد يقدم المراجع الخارجي تقرير واحد بل امتد ليشمل عدد من التقارير التي توضح دوره في عدة نقاط جديدة فبالإضافة إلى تقرير عملية المراجعة يقدم المراجع تقرير عن إدارة المخاطر وآخر عن نظم الرقابة وأخيراً عن مدى التزام الشركة بقواعد الحوكمة ويمكن توضيح ذلك في النقاط التالية<sup>1</sup>:

#### أولاً: تقرير المراجع الخارجي عن عملية المراجعة

وفقاً للتحديثات والتعديلات الأخيرة للمعايير الدولية للمراجعة حدثت تعديلات جوهرية في تقرير المراجع الخارجي مقارنة بالتقرير المعمول به حيث نجد تعديلات عديدة على فقرة العناوين الفرعية في التقرير، وأيضاً في محتوى التقرير من خلال إضافة فقرة رأي معدل حيث أنه في حالة وجود ضرورة إلى وضع متطلبات وتقديم إرشادات تحدد ما إذا كان هناك حاجة للمراجع لإجراء تعديلات أو الامتناع عن إبداء الرأي قد يكون مطلوباً في بعض الحالات أو الانسحاب من المهمة إذا كان ذلك ممكناً.

#### ثانياً: تقرير المراجع الخارجي عن إدارة المخاطر

طبقاً لمعايير المراجعة الداخلية الحديثة يلزم على إدارة المراجعة الداخلية الاهتمام بإدارة المخاطر في الشركة للحفاظ على استمرارية الشركة وينعكس ذلك أيضاً على دور المراجعة

<sup>1</sup> أسماء وجيه عبد الحفيظ نصار، المصدر المذكور سابقاً، ص: 161- 162.

الخارجية في التقرير عن مراجعة نظم إدارة المخاطر، حيث يقدم تقريراً منفصلاً يرفقه مع التقرير التقليدي إلى الجمعية العامة، ويشمل هذا التقرير فقرة يحدد فيها المراجع نطاق فحصه لنظام إدارة المخاطر، فقرة لرأي المراجع في هذا النظام ويتناول في هذه الفقرة أمرين هما<sup>1</sup>:

- نتائج مراجعة تقدير الإدارة عن نظام إدارة المخاطر؛
- تقدير المراجع لمدى تأثير المخاطر التي تتضمنها تقرير الإدارة على الشركة كمشروع مستمر.

### ثالثاً: تقرير المراجع الخارجي عن نظم الرقابة

بصدور المعيار رقم 02 عن مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات المساهمة في الولايات المتحدة الأمريكية ( PCAOBISA No2 ) أصبح على المراجع الخارجي إعداد تقرير مستقل عن تقرير الإدارة عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية لعميل المراجعة عن سنة المراجعة، ولم يحدد المعيار أي مؤشرات لقياس فعالية نظام الرقابة، ويؤكد بعض الباحثين على ضرورة الفصل بين تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية وتقريره عن فعالية نظم الرقابة الداخلية وخاصة أن تقرير المراجع الخارجي عن فحص تقرير الإدارة عن الرقابة الداخلية أصبح مطلوباً بشدة من جانب أصحاب المصالح.

### رابعاً: تقرير المراجع الخارجي عن حوكمة الشركات

نظراً لاختلاف قواعد ومعايير الحوكمة من دولة لأخرى، نجد أن الدول اختلفت في تقييم مدى التزام الشركات بتطبيق آليات الحوكمة، فمثلاً سوق الأوراق المالية بلندن يطلب من المراجع الخارجي تقييم مدى التزام الشركات المقيدة بها بالميثاق الموحد Combind Code الصادر في عام 2003م، وكذلك سوق الأوراق المالية بكندا Toronto، بينما في الولايات المتحدة هناك

<sup>1</sup>المصدر السابق، ص 162.

العديد من الموائيق التي تصدرها جهات متعددة منها سوق المال بنيويورك، هيئات الاستثمار، القواعد الاسترشادية لهيئة سوق المال الأمريكية (SEC) إلا أن هذه الجهات أو الهيئات تطلب رأي المراجع الخارجي عن مدى التزام الشركات بالميثاق الخاص بها فقط دون باقي الموائيق، إلا أنها جميعاً رأت ضرورة قيام المراجع بتقييم مدى التزام الشركات المقيدة في الأسواق المالية بتطبيق آليات حوكمة الشركات.

### المطلب الثاني: معايير المراجعة كإحدى آليات حوكمة الشركات

رغم تعدد مفاهيم الحوكمة إلا أنها بشكل عام لا تخرج عن كونها فلسفة أداء وثقافة سائدة في بيئة الأعمال لتنظيم العلاقات سواء بين الأطراف الداخلية وبعضها البعض أو بينها وبين الأطراف الخارجية، ومن بين ما تستهدفه حوكمة الشركات توفير ضمان معقول بأن القوائم المالية تعكس درجة عالية من الحياد والموضوعية والصدق، وأنها خالية من حالات التضليل التي قد تضر بمصالحهم، وتحقيق التوازن بين مصالح كافة الأطراف ذات المصلحة، ولأن ضمان هذا التوازن يعتبر أحد أهم المداخل التي تبرر الحاجة إلى المراجعة الخارجية. وتحقيقاً لأهداف ومبادئ حوكمة الشركات، استجابت لجنة معايير المراجعة الدولية (ISA) إلى الاهتمام المتزايد بحوكمة الشركات حيث قامت بتعديل معايير المراجعة الدولية لتعكس جوانب جديدة في نطاق مسؤولية المراجع الخارجي سواء من خلال إصدار معايير جديدة أو تعديلاً لمعايير، وكذلك استجاب مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) حيث أصدر في بداية 2006م مذكرة إيضاحية لتعديل المعيار الأمريكي رقم (61) الاتصال بلجنة المراجعة، ليصبح الاتصال بالأطراف المسؤولة عن الحوكمة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> أسماء وجيه عبد الحفيظ نصار، المصدر المذكور سابقاً، ص: 179 - 180.

## الفرع الأول: دور معايير المراجعة في حوكمة الشركات

لمعايير المراجعة دور هام وأساسي في التحقق من الالتزام بتطبيق حوكمة الشركات سواء دولياً أو محلياً، فقد اهتمت معايير المراجعة الدولية بكل ما يخص ويدعم تطبيق حوكمة الشركات من خلال الجوانب التالية:

### أولاً: نطاق مسؤولية المراجع التي تدعم تطبيق الحوكمة

حسب معيار المراجعة الدولي رقم 260 : الاتصال بالمكلفين بالحوكمة وما جاء في الفقرة الثانية والتاسعة، يعتبر المراجع مسؤول عن توصيل الموضوعات التي تدعم تطبيق الحوكمة والتي لفتت انتباهه أثناء أداء إجراءات مراجعة القوائم المالية، إلى الأطراف المسؤولة عن الحوكمة بالشركة، لذلك يجب أن يتضمن خطاب الارتباط الإشارة إلى ذلك بجانب تحديد تلك الموضوعات والأطراف المسؤولة عن تطبيق الحوكمة وشكل وطريقة توصيل الموضوعات<sup>1</sup>.

### ثانياً: موضوعات المراجعة التي تدعم تطبيق الحوكمة

وتتضمن الموضوعات التي تدعم تطبيق الحوكمة وتندرج ضمن نطاق مسؤولية المراجع مايلي<sup>2</sup>:

- أية قيود أو محددات مفروضة على نطاق المراجعة؛

- الاختيار للسياسات المحاسبية أو التغيير الذي قد يحدث تأثير جوهري على دلالة القوائم

المالية؛

- حالات عدم التأكد الجوهري المرتبطة بالأحداث التي يمكن أن تولد الشك الجوهري في قدرة

الشركة على الاستمرار مستقبلاً؛

- الموضوعات الخلافية بين المراجع والإدارة؛

<sup>1</sup> الفقرة 2، و9، المعيار الدولي للمراجعة رقم 260، ص ص: 2-5.

<sup>2</sup> لفقرة 5، و8، المعيار الدولي للمراجعة رقم 260، ص ص: 4-5.

- حالات تحريف جوهري نتيجة الأخطاء.

بالإضافة إلى العديد من الموضوعات التي قد تواجه المراجع وتحدث الشك الجوهري عن قدرة الشركة على الاستمرار.

### ثالثاً: الأطراف المسؤولة عن تطبيق حوكمة الشركات

تشمل الأطراف المسؤولة عن تطبيق الحوكمة في الشركة والتي يتم توصيل موضوعات المراجعة الداعمة لتطبيق الحوكمة لها وتشمل مايلي<sup>1</sup>:

- رئيس مجلس الإدارة؛
  - لجنة المراجعة؛
  - الإدارة؛
  - أعضاء مجلس الإدارة المستقلين؛
  - المسئولون عن الوحدة في حالة الوحدات المسيرة بواسطة ملاكها أو الوحدات الغير هادفة للربح أو الوكالات الحكومية.
- ويحدد المراجع الطرف الذي سيتم التوصيل إليه في ضوء أهمية الموضوعات موضع التوصيل.

### رابعاً: طريقة التوصيل

يحدد المراجع طريقة التوصيل لموضوعات المراجعة الداعمة لتطبيق الحوكمة شفويا أو تحريريا في ضوء عدة عوامل منها:

- حجم الشركة؛
- طبيعة عمليات الاتصال المعمول بها في الشركة؛

<sup>1</sup> أسماء وجيه عبد الحفيظ نصار، المصدر المذكور سابقاً، ص: 181.

- مدى حساسية وأهمية وطبيعة الموضوعات؛

- أولوية الاجتماعات الدورية.

#### خامسا: التوقيت المناسب للتوصيل

يعتبر توقيت التوصيل لموضوعات المراجعة التي تدعم تطبيق الحوكمة إلى الأطراف المسؤولة عن الحوكمة مناسبا كلما أتاح الفرصة لهذه الأطراف لاتخاذ ردود الفعل الملائمة أو التصرفات التصحيحية الملائمة وفي الوقت المناسب<sup>1</sup>.

#### سادسا: اعتبارات تفعيل التوصيل

لضمان تفعيل التوصيل لموضوعات المراجعة الداعمة لتطبيق حوكمة الشركات في تحقيق أهدافها فإن هناك مجموعة من الاعتبارات التي يجب أن يراعيها كلا من المراجع والأطراف المسؤولة عنها<sup>2</sup>:

- إدراك التغير النوعي في هيكل علاقة المراجع بالأطراف المسؤولة عن الحوكمة خاصة

الإدارة من علاقة تعارض المصالح بالأطراف إلى علاقة اتفاق؛

- تمسك المراجع باستقلاليته وموضوعيته؛

- التقييم المستمر من جانب المراجع لمدى تأثير التوصيل لموضوعات المراجعة على القوائم

المالية؛

- إذا ما توافرت لدى المراجع الأدلة الكافية لإبداء رأي متحفظ حول القوائم المالية، ففإن

توصيل الموضوعات الداعمة للحوكمة قد لا يكون مناسب.

<sup>1</sup>المصدر السابق، ص 183.

<sup>2</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين، المعيار المراجعة الدولي رقم 260.

### سابعاً: المناقشة مع الأطراف المسؤولة عن الحوكمة

وتتضمن مايلي<sup>1</sup>:

- مناقشة قضية استقلال المراجع خاصة في حالة وجود تهديدات؛
- مناقشة عناصر خطة المراجعة؛
- مناقشة الاعتماد على المصدر الخارجي في بعض الخدمات؛
- مناقشة عناصر تقرير المراجع قبل إصداره.

### المبحث الثاني: دور جودة المراجعة في تفعيل الحوكمة من منظور لجان

#### المراجعة

لاقت فكرة لجان المراجعة كأحد أهم التطورات في مجال المحاسبة والمراجعة، اهتماماً ملحوظاً من طرف الجامعات العلمية والمهنية والباحثين، وقدمت العديد من التقارير والنشرات والدراسات حول ذلك بدأت منذ سنة 1965، في كندا وبعدها في كل من الولايات المتحدة الأمريكية ودول عربية كالسعودية والأردن، كما أن انهيار العديد من الشركات في العالم أدى إلى العمل على إرساء هذه اللجان، بالإضافة إلى صدور قانون ساربن أوكسلي Sarbanes- Oxley في الولايات المتحدة الأمريكية والذي من بنوده إلزام المراجعين تقديم تقاريرهم إلى لجنة المراجعة.

#### المطلب الأول: ماهية لجان المراجعة

يمكن تعريف المراجعة كما حددتها جمعية المحاسبة الأمريكية AAA بأنها: "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية بغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج

<sup>1</sup>المصدر السابق.



ذلك إلى الأطراف المعنية<sup>1</sup>. ومن هذا التعريف يمكن استنباط وجود ثلاثة أطراف أساسية لها علاقة مباشرة بنتائج المراجعة تكمن في: إدارة الشركة كطالبة للخدمة، ومراجع الشركة كمقدم للخدمة، وعامة المستفيدين (الأطراف المعنية) من خدمات المراجعة.

ولا يوجد تناقض بين مصالح تلك الأطراف على المدى الطويل، فالمدراء يهتمهم أن تتم عملية المراجعة حسبما تحدده معاييرها وذلك للتأكد من أنه تمت عملية إضفاء الثقة على القوائم المالية لكافة المستخدمين، بالإضافة إلى الوفاء بمسؤوليتهم عن كافة الأحداث المالية للفترة المالية محل نطاق المراجعة، وعليه فإن من مصلحتهم على المدى الطويل أن تتم عملية المراجعة بكل كفاءة وموضوعية. كما أن المراجع يهتم على المدى الطويل أيضا أن تتم عملية المراجعة بأسلوب منظم وموضوعي، وأن يحافظ على تطبيق معايير المراجعة بما يحقق إخلاء مسؤوليته. وأخيرا يهتم عامة المستفيدين، بصفتهم متخذي القرارات الاقتصادية، أن تتم عملية المراجعة بكل موضوعية، وذلك للتأكد من عدالة القوائم المالية التي يبنون عليها قراراتهم<sup>2</sup>.

وتعددت وسائل تطوير المراجعة خلال هذا القرن سواء ما يتعلق بالدخول للمهنة، أو إجراءات ومعايير تنفيذ المراجعة والرقابة على تنفيذها، أو وسائل إيصال نتائجها، ومن هذه الوسائل إيجاد لجان المراجعة لتكون حلقة الاتصال بين المراجع وإدارة الشركة والمستفيدين، ولتساعد في تنفيذ عملية إضفاء الثقة في القوائم المالية<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، المصدر المذكور سابقا، ص 18.

<sup>2</sup> عبد الله علي المنيف، عبد الرحمان إبراهيم الحميد، مهام لجان المراجعة ومعايير اختيار أعضائها: دراسة تطبيقية في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، المجلد 11، الرياض، 1997، ص ص 4-3.

<sup>3</sup> المصدر السابق، نفس الصفحة.

### الفرع الأول: نشأة لجان المراجعة

تشير البحوث والدراسات إلى أن مفهوم لجان المراجعة وما يترتب عليه من مسؤوليات، تعرض إلى تطور دراماتيكي كبير منذ ظهوره لأول مرة، وكان ذلك منذ أكثر من نصف قرن، فقد أشار Birkett (1986) إلى أن لجان المراجعة ظهر في أواخر الثلاثينات من القرن الماضي، عندما شجعت لجنة تداول الأوراق المالية SEC وكذلك بورصة نيويورك للأوراق المالية NYSE على إنشاء لجان المراجعة بعد حدوث حالة انهيار شركة Mc Kesson and Robbins، أو أن فكرة إنشاء لجان المراجعة قد ارتبطت في معظم الدول بحدوث حالات إفلاس غير متوقعة في الشركات، نتيجة سوء تصرف الإدارة التنفيذية<sup>1</sup>.

وتعد الولايات المتحدة الأمريكية من أوائل الدول التي بادرت بإنشاء لجان المراجعة، حيث أصدرت لجنة تداول الأوراق المالية SEC في عام 1972م قرارا بتكوين لجان المراجعة في الشركات المساهمة لحماية المساهمين والمستثمرين، وفي عام 1976م أوصت لجنة الكونجرس الأمريكي بضرورة إنشاء لجان المراجعة في الشركات المساهمة، ثم في عام 1978م أصدرت بورصة نيويورك للأوراق المالية NYSE عددا من التوصيات، وكان من أهمها إلزام الشركات المسجلة لديها بتكوين لجان المراجعة<sup>2</sup>.

ولم تتوقف جهود المنظمات الأمريكية عند ذلك الحد، فقد صدر في عام 1987م «Treadway Commission»، والذي أكد على ضرورة إنشاء لجان المراجعة داخل الشركات المسجلة أسهمها في بورصات الأوراق المالية الأمريكية، ومنذ ذلك التاريخ زاد اهتمام الباحثين بمسؤوليات هذه اللجان وبكيفية تدعيم أدائها، وفي عام 1999م تم تكوين لجنة «Blue Ribbon

<sup>1</sup> عوض بن سلامة الرحيلي، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات، مجلة جامعة الملك عبد العزيز : الاقتصاد والإدارة، مجلد 22، العدد 01، السعودية 2008، ص 194.

<sup>2</sup> المصدر السابق، ص ص 194-195.

« Committee، حيث قامت هذه اللجنة بإصدار مجموعة من التوصيات بهدف فاعلية أداء لجان

المراجعة بشكل الذي يساعد على زيادة جودة القوائم المالية<sup>1</sup>.

وفي أواخر القرن الماضي صدرت العديد من التقارير والتوصيات التي أكدت ضرورة إنشاء لجنة المراجعة داخل الشركات المسجلة في بورصات الأوراق المالية، وفي عام 2002م وبعد الانهيارات المالية لبعض الشركات الكبرى في الولايات المتحدة تم إصدار قانون Sarbanes-Oxley الذي أكد على إلزام جميع الشركات بتكوين لجنة للمراجعة لما لها من دور هام في منع حدوث تلك الانهيارات المالية مستقبلاً<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني: تعريف لجان المراجعة

لا يوجد تعريف أو تحديد علمي دقيق للجان المراجعة، ولكنه يختلف باختلاف المحيط المهني، وكذا مصالحها. فعلى سبيل المثال عرف بنك بريطانيا لجنة المراجعة بأنها "لجنة فرعية تابعة لمجلس إدارة الشركة تكون مسؤولة عن متابعة المسائل المالية في الشركة وذلك لمساعدة مجلس الإدارة في اتخاذ القرارات المالية والتي قد لا تكون لديه الوقت أو الخبرة لمعرفة تفاصيلها". وعرفت المعهد الأكاديمي للمحاسبين القانونيين AICPA بأنها "الأداة التي من خلالها يتم كبح جماح التصرفات غير الشرعية من قبل الإدارة العليا للشركات"، كما عرفت Treadway Commission بأنها الوسيلة التي يستخدمها مجلس إدارة الشركات للمساعدة في اتخاذ القرارات المالية والتي لا يكون لديه الوقت أو الخبرة لمعرفة تفاصيلها".

<sup>1</sup> محمد جلاب، دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات: دراسة حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2015، ص 38.

<sup>2</sup> أسماء وجيه عبد الحفيظ نصار، المصدر المذكور سابقاً، ص 134.

وعرفها أرنز ولبكي Arens and Loebbecke "بأنها عدد مختار من مجلس إدارة الشركة مسؤول عن مساعدة المراجع للمحافظة على استقلاله"<sup>1</sup>. والهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين سنة 1992 (CICA) لجنة المراجعة بأنها "لجنة مكونة من المديرين غير التنفيذيين الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة. وتعد لجنة المراجعة كحلقة وصل بين المراجعين ومجلس الإدارة، وتتلخص نشاطاتها في مراجعة ترشيح المراجع الخارجي، ونطاق ونتائج المراجعة، وكذلك الرقابة الداخلية للشركة، وجميع المعلومات المالية المعدة للنشر"<sup>2</sup>.

نستنتج من التعريف السابقة بأن لجنة المراجعة لجنة منبثقة عن مجلس إدارة الشركة تقتصر عضويتها على الأعضاء غير التنفيذيين ممن لديهم خبرة بمجال المحاسبة والمراجعة، وتشتمل مسؤولياتها على مراجعة المبادئ والسياسات المحاسبية المعتمدة في إعداد التقارير المالية، ومراجعة الإفصاح في التقارير المالية المنشورة والتأكد من كفايتها وملاءمتها لمستخدميها، ودعم استقلال المراجع الخارجي ومناقشته بنتائج المراجعة، وتقييم كفاءة المراجع الخارجي ودعم استقلاله، ومراجعة الالتزام بتطبيق قواعد الحوكمة، والتأكد من ملاءمة نظام الرقابة الداخلية وكفايته بالشركة.

وبناء على ما سبق نستخلص بعض الخصائص للجنة المراجعة كمايلي<sup>3</sup>:

- لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة؛
- مشكلة من الأعضاء غير التنفيذيين؛

<sup>1</sup> عبد الله علي المنيف، عبد الرحمان إبراهيم الحميد، المصدر المذكور سابقاً، ص5.

<sup>2</sup> عوض بن سلامة الرحيلي، المصدر المذكور سابقاً، ص 15.

<sup>3</sup> رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني، 2010، ص 16.

- لجنة مهنية على درجة عالية من الخبرة والمعرفة بالمحاسبة والمراجعة؛
  - تقوم بالإشراف والرقابة على مجموعة من الأطراف الداخلية والخارجية في الشركة؛
  - تقوم بالتنسيق بين عدد من الأطراف الداخلية؛
  - تهدف إلى حماية حقوق المساهمين.
- ومن بين العوامل التي ساعدت في زيادة الاهتمام بلجان المراجعة ما يلي<sup>1</sup>:
- تزايد حالات الإخفاق المالي للعديد من الشركات، وتزايد حالات الغش والتلاعب بها ورغبة هذه الشركات في تدعيم عملية الرقابة في أنشطتها، والتأكد من سلامة تطبيق المبادئ المحاسبية؛
  - زيادة الضغوط من جانب مستخدمي التقارير المالية على الشركات لإظهار نتيجة أعمالها ومركزها المالي بصورة عادلة وسليمة؛
  - الحاجة المتزايدة إلى تحسين الثقة والجودة في التقارير المالية بهدف زيادة درجة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة؛
  - حاجة أصحاب المصلحة في الشركة إلى آلية إدارية تسهم في ضبط ورقابة أداء الإدارة كوكيل عنهم خاصة بشأن الأمور الرقابية؛
  - مواعيد تقديم التقارير المالية، والتي تتطلب في بعض الدول ضرورة نشر الفعلي للتقارير مالية مرحلية إلى جانب التقارير السنوية، وهو ما يستلزم قدرا كبيرا من الوقت والجهد، وقد يكون إشراك أعضاء مجلس الإدارة كافة في هذه العملية التي تستغرق وقتا طويلا، أمرا لا يتسم بالكفاءة من ناحية تخصيص موارد مجلس الإدارة؛

<sup>1</sup> محمد سيد عبد الوهاب عبد المجيد، دور لجان المراجعة في تدعيم جودة القياس والإفصاح المحاسبي البيئي في المصارف السودانية، مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، مجلد 06، العدد 21، 2016/08/01، ص 32.

- الخلافات التي تحدث بين مصالح أعضاء مجلس الإدارة ومصلحة جودة التقارير المالية بشكل لا يكون ملائماً، ومن هنا تبرز أهمية وجود أعضاء غير تنفيذيين داخل لجنة المراجعة.

ويمكن القول أن تكوين لجان المراجعة يؤدي إلى تحقيق مزايا عديدة تتمثل فيما يلي<sup>1</sup>:

- يؤدي وجود لجنة المراجعة إلى مساعدة مجلس الإدارة على الوفاء بمسؤولياته القانونية عن إدارة الشركة وتجاه حملة الأسهم بالحد من المخاطر الجوهرية في التقارير والقوائم المالية سواء المنشورة أو غير المنشورة، والحد من الغش ومخالفة القوانين واللوائح بما فيها من المسؤوليات الأخلاقية والبيئية؛
- يؤدي وجود لجنة المراجعة إلى خلق مناخ الانضباط والسيطرة والذي سوف يخفض من فرص الغش والاحتيال؛
- يؤدي قيام لجنة المراجعة بفحص الحسابات والقوائم المالية قبل عرضها على مجلس الإدارة إلى زيادة موضوعية وقوة هذه القوائم؛
- يؤدي قيام لجنة المراجعة بفحص ومتابعة تنفيذ الملاحظات الواردة بكتاب المراجع للإدارة وتوصياته بصدد المبادئ والأساليب المحاسبية المطبقة إلى الارتفاع بمستوى الأساليب المحاسبية المطبقة في الشركة؛
- يؤدي إشراف لجنة المراجعة على أعمال المراجع الداخلي إلى تحسين أساليب الرقابة الداخلية ورفع كفاءة وفعالية وظيفة المراجعة الداخلية، وذلك عن طريق زيادة درجة استقلال وظيفة المراجعة الداخلية؛

<sup>1</sup> رمضان عارف رمضان محروس، دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات: دراسة نظرية وتطبيقية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة جنوب الوادي، 2011، ص 92.

- إعطاء رأي بديل في أمور الرقابة وإدارة المخاطر عن تلك التي ترفعها المراجعة الداخلية أو أي جهة أخرى؛
- يؤدي وجود لجنة المراجعة إلى ترشيد وقت مجلس الإدارة بالبعد عن التفاصيل لسبق مناقشتها بلجنة المراجعة وبالتالي التركيز على المتغيرات المؤثرة على اتخاذ القرارات؛
- تعمل لجنة المراجعة على تدعيم استقلال المراجع الخارجي بتوفير الضمان بالتزام مجلس الإدارة بتنفيذ شروطه وتحقيق جودة عملية المراجعة وجودة الخدمات الأخرى التي يقوم بها المراجع. وذلك من خلال ترتيب لقاءات ومناقشات مع المراجعين بصورة مستقلة عن الإدارة العليا.

### الفرع الثالث: أهداف لجان المراجعة

إن اشتقاق هذه اللجان من مجلس الإدارة يعطى دلالة قيامها ببعض الجوانب كان ينبغي أن يقوم بها

هذا الأخير، إذ تكمن هذه الجوانب في المراجعة والمحاسبة وما يرتبط بهما. يمكن أن نوجز أهم

الأهداف في الآتي<sup>1</sup> :

- السعي إلى البحث عن الصورة الصادقة للمعلومات المالية المعبر عنها؛
- تأمين الأموال وتلافى أشكال الإسراف والخطأ والغش؛
- الوقوف على نزاهة وتأهيل أعضاء الإدارة؛
- السهر على إلزام الإدارة بتطبيق القوانين المختلفة كقانون إبرام الصفقات وغير ذلك من القوانين؛

<sup>1</sup> مسعود صديقي ، المصدر المذكور سابقاً، ص 164.

- اقتراح المراجع الخارجي والسهر على فك كل النزاعات المختلفة بين الإدارة والمراجع الخارجي والداخلي؛

- السهر على تحسين نوعية نظام الرقابة الداخلية؛

- السهر على تأهيل طاقم المراجعة الداخلية؛

- الحث على الالتزام بأخلاقيات المهنة بالنسبة للمراجعين؛

- تفصيل تطبيقات إدارة حكومة الشركات.

وهناك بعض الأهداف الأخرى والتي نذكرها فيما يلي<sup>1</sup>:

- مساعدة المراجع في إتمام عمله بكفاءة وفاعلية وموضوعية؛

- الإشراف التام على النظم المالية والرقابية في الشركة؛

- مراجعة السياسات والممارسات المحاسبية واختيار السياسات المحاسبية الأكثر ملائمة؛

- التوصية إلى الهيئة العامة بتعيين مراجع الحسابات وتحديد أتعابه؛

- منح الثقة لمستخدمي البيانات المالية، وخلق انطباع لديهم بأن مراقبة أنشطة الشركة تتم

على مستوى مجلس الإدارة من خلال لجنة المراجعة، مما يضفي طابع الجدية على الوظيفة

الرقابية، والتركيز على مساهمة مجلس الإدارة تجاه جمهور المساهمين؛

- ضمان نزاهة البيانات المالية المنشورة وشفافية الإفصاح عن المعلومات التي تهم الأطراف

المختلفة ذات العلاقة؛

- التأكد من كفاءة نظم إدارة المخاطر وكفاءة وفاعلية العمليات التشغيلية؛

- التأكد من أن العمليات المالية وتصرفات الأشخاص تتوافق مع الأنظمة والقوانين المطبقة؛

- التأكد من صحة السلوكيات الأخلاقية للأفراد والاهتمام بالقضايا الاجتماعية والبيئية.

<sup>1</sup> محمد سيد عبد الوهاب عبد المجيد، المصدر المذكور سابقاً، ص 33.



### الفرع الرابع: مهام ومسؤوليات لجان المراجعة

في عام 1987، قدمت لجنة تريدواي (Treadway) في الولايات المتحدة الأمريكية، والتي تمثل كل من معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي، جمعية المحاسبين الأمريكية، معهد المديرين الماليين الأمريكي ومعهد المحاسبين الإداريين الأمريكي، مجموعة من التوصيات لدعم فعالية لجان المراجعة، والمطالبة بضرورة وجود لائحة أو دليل مكتوب يوضح مهام وأهداف ومسؤوليات لجنة المراجعة والتعديلات التي يجب أن تتم عند الضرورة، بالإضافة إلى ضرورة توفر الموارد الكافية لتمكين اللجنة من القيام بمسؤولياتها<sup>1</sup>.

لذلك وضعت لجنة تريدواي بعض المهام التي يمكن أن تقوم بها لجنة المراجعة تتمثل في الآتي<sup>2</sup>:

- تسمية المراجع الخارجي وتحديد أتعابه،
- التنسيق بين المراجع الخارجي والداخلي وفحص النتائج التي يتم التوصل إليها ومتابعة أي توصيات منها؛
- دعم استقلال المراجع الخارجي؛
- التأكد من كفاية نظام الرقابة الداخلية وأنظمتها الفرعية؛
- تقييم أداء الإدارة المالية وفحص خططها وتنبؤاتها المستقبلية؛
- الإشراف على عملية إعداد التقرير المالي من حيث السياسات المحاسبية، الإفصاح المحاسبي، تعارض المصالح والإجابة عن أسئلة المساهمين في الاجتماع السنوي.

وهناك وظائف أخرى يمكننا تلخيصها كما يلي<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> عمر ديلمي ، المصدر المذكور سابقا، ص 54.

أحمد حلمي جمعة، دراسات وبحوث في التدقيق والتأكد، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 27<sup>2</sup>.

- اعتماد تغيير المراجع الخارجي واستمراره في مراجعة سجلات الشركة؛
- فحص نطاق مهمة المراجعة المقترح؛
- تسليم وفحص نتائج المراجعة (الداخلية والخارجية)، مشتملة على تقرير المراجع والقوائم المالية والتقارير الإضافية مثل تقرير نتائج فحص نظام الرقابة الداخلية؛
- دراسة واختيار سياسات وطرق المحاسبية؛
- فحص توصيات المراجع الداخلي.

وفيما يتعلق كذلك بمسؤوليات لجان المراجعة، وفي دراسة قام كولير (Collier) سنة 1991، حول فعالية لجان المراجعة في الشركات الإنجليزية، توصل على أن هناك زيادة مستمرة في عدد الشركات التي تشكل لجان المراجعة، بالرغم من عدم صدور أي تعليمات أو نشرات محددة بخصوص مسؤوليات لجنة المراجعة، إلا أن أهم المسؤوليات لهذه اللجان يتمثل في الآتي<sup>2</sup>:

#### أولاً: مسؤولية لجان المراجعة بالنسبة للمراجع الخارجي

- تتمثل مسؤولية لجان المراجعة بالنسبة للمراجع الخارجي حسب كولير (Collier) في الآتي:
- دعوة المراجعين الخارجيين لمناقشتهم في المشاكل التي صادفتهم أثناء عملية المراجعة؛
  - مناقشة ملاحظات وتوصيات المراجعين الخارجيين؛
  - مناقشة آراء المراجعين الخارجيين فيما يخص نظام الرقابة الداخلية، والتوصيات التي قدمت للإدارة ومدى أخذها بعين الاعتبار.

<sup>1</sup>وليم توماس، أمرسونينكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، المصدر المذكور سابقاً، ص 196

<sup>2</sup>أحمد حلمي جمعة، دراسات وبحوث في التدقيق والتأكد، المصدر المذكور سابقاً، ص 28.

وهناك مسؤوليات أخرى يمكننا تلخيصها كما يلي<sup>1</sup>:

- مناقشة الأمور المتعلقة بترشيح وإعادة تعيين أو عزل مراجع الحسابات، والتأكد من استيفائه لشروط أهليته (مؤهلات وخبرات)، وعدم وجود ما يؤثر على استقلالته، ومدى تأثير أية أعمال أخرى يقوم بها لحساب الشركة على هذه الاستقلالية؛
  - بحث كل ما يتعلق بعمل مراجع الحسابات بما في ذلك ملاحظاته ومقترحاته وتحفظاته ومتابعة مدى استجابة إدارة الشركة لها وتقديم التوصيات بشأنها إلى مجلس الإدارة؛
  - تدقيق مراسلات الشركة مع مراجع الحسابات، وتقييم ما يرد فيها وإبداء الملاحظات والتوصيات بشأنها؛
  - تدقيق خطة المراجعة التي أعدها المراجع؛
  - مساعدة المراجع في الحصول على كافة المعلومات والإيضاحات التي يحتاجها.
- نستنتج مما سبق أن وجود لجان المراجعة لها دور في زيادة فاعلية واستقلالية المراجع الخارجي في كافة الأمور ذات العلاقة بعمله، مما يكون له الأثر الإيجابي في زيادة ثقة المستثمرين والأطراف الأخرى المستخدمة للمعلومات المحاسبية المحتواة في التقارير المالية.
- ثانياً: مسؤولية لجان المراجعة بالنسبة للمراجع الداخلي:**
- تتمثل مسؤولية لجان المراجعة بالنسبة للمراجع الداخلي حسب كولير (Collier) في الآتي:
- مناقشة مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية؛
  - فحص خطط وأهداف إدارة المراجعة الداخلية؛

<sup>1</sup> محمد عبد الله المومني، تقييم ضوابط تشكيل لجان التدقيق وآليات عملها في الشركات الأردنية المساهمة لتعزيز الحوكمة المؤسسية: دراسة ميدانية، مجل الدراسات الاقتصادية والإدارية، جامعة جدارا، اردن، الأردن، ص 14.

- مناقشة آراء المراجعين الداخليين حول نظام الرقابة المالية، وما تم اكتشافه من مخالفات

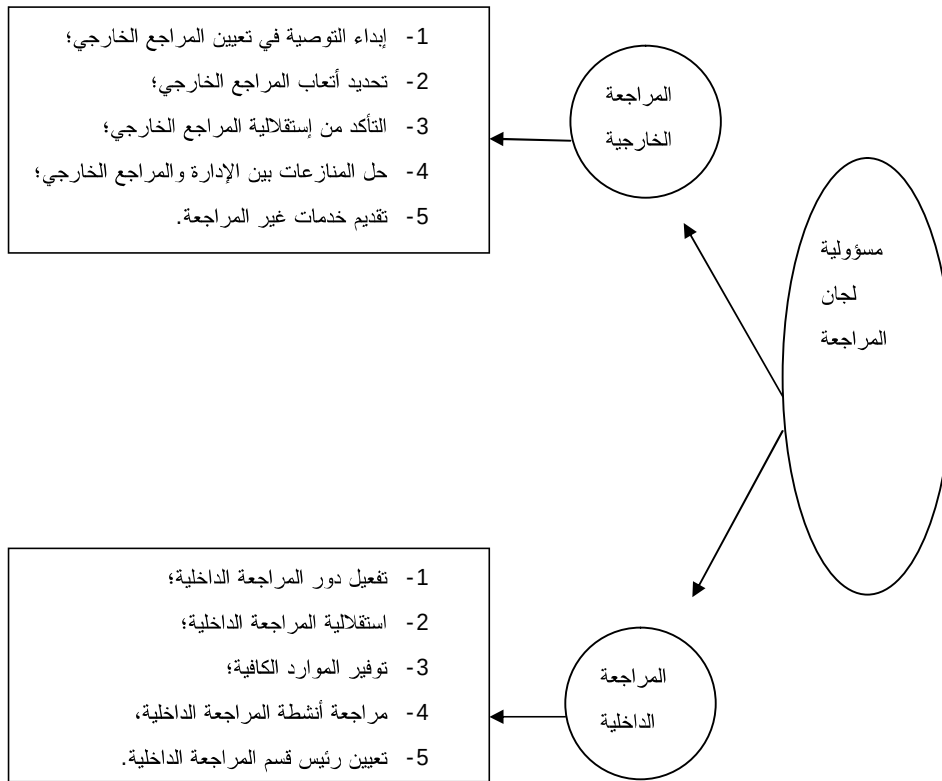
في عملية المراجعة الخارجية؛

- تقييم مدى كفاية الموارد المخصصة للمراجعة الداخلية؛

- التأكد من اتخاذ الإجراءات اللازمة لتنفيذ توصيات المراجع الخارجي؛

- فحص تنظيم واستقلال المراجعة الداخلية.

والشكل الموالي يوضح مسؤولية لجان المراجعة تجاه المراجعة الخارجية والداخلية.



الشكل رقم (1-3): مسؤولية لجان المراجعة تجاه المراجعة الخارجية والداخلية

المصدر: محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 185.

وهناك من يرى أنه توجد علاقة وطيدة بين المراجع الخارجي والداخلي ولجنة المراجعة، وذلك نظراً لأن كل منهم له نفس الأهداف وأن فاعلية أحدهم سوف تؤثر بشكل مباشر على فاعلية الطرف الآخر وخاصة فيما يتعلق بالإشراف على عمليات إعداد القوائم المالية، فيما يلي يوضح الشكل التالي مجموعة من المسؤوليات التي يجب على أعضاء لجنة المراجعة القيام بها تجاه المراجعة الداخلية والخارجية<sup>1</sup>.

ويحدد البعض بأن مسؤوليات لجان المراجعة تتمثل في<sup>2</sup>:

- توفير قناة اتصال فعالة بين الإدارة والمراجع الخارجي، وبين الإدارة والأعضاء الخارجيين في مجلس الإدارة، وتدعيم استقلال المراجعين الداخليين وزيادة فاعلية المراجعة الخارجية؛
- العمل على توفير التناسق في المعلومات المتوافرة لأعضاء مجلس الإدارة الداخليين والخارجيين لزيادة فاعلية ومقدرة الأعضاء الخارجيين على رقابة تصرفات الإدارة؛
- المساهمة في حل أي نزاعات حول المسائل الفنية بين المراجع والإدارة؛
- تدعيم جودة وكفاءة أداء المراجعة من خلال الإصرار على استقلال المراجع وتوفير فرصة احتمال تنفيذ الإدارة لاقتراحات المراجع؛
- الإشراف على السياسات المحاسبية وفحص أساليب الرقابة الداخلية، ومساعدة الإدارة في الوفاء بمسؤولياتها وزيادة فاعلية النظم المحاسبية وإعداد التقارير؛

<sup>1</sup> عائدة عثمان عبد الله بلال الحاج، دور جودة المراجعة في رفع كفاءة وفاعلية الحوكمة من منظور لجان المراجعة: دراسة ميدانية على مؤسسات التعليم العالي الحكومية بالسودان، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، جامعة النيلين، السودان، 2010، ص 254.

<sup>2</sup> المصدر السابق، ص 255.

- زيادة مصداقية القوائم المالية السنوية التي تخضع للمراجعة والتأكد من جودة المعلومات الظاهرة في التقارير بالإضافة إلى فحص التقارير الربع السنوية؛
- تقييم أداء المراجعين الداخليين وتنسيق العمل بينهم وبين المراجع الخارجي ودعم استقلاليتهم.

### ثالثاً: مسؤولية لجان المراجعة بالنسبة للقوائم المالية

- تتمثل مسؤولية لجان المراجعة بالنسبة للقوائم المالية حسب كولير (Collier) في الآتي<sup>1</sup>:
- فحص المبادئ والسياسات المحاسبية المستخدمة والتغيرات الهامة التي حدثت فيها خلال السنة المالية؛
- فحص القوائم المالية السنوية والمؤقتة.

### المطلب الثاني: ضوابط تشكيل لجان المراجعة من منظور حوكمة

#### الشركات

تعد لجنة المراجعة من أهم اللجان المنبثقة عن مجلس الإدارة، فهي مكونة من عدد من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين (مستقلين) لا يقل عددهم عن ثلاثة أعضاء، وكلما كانت لجنة المراجعة المشكلة مكونة من أعضاء مستقلين كلما كانت فاعلة كآلية من آليات حوكمة الشركات في إجراءات التقارير المالية، وتكون أكثر استقلالية. إن عملية اختيار أعضاء اللجنة من أهم القضايا التي تواجه مجلس الإدارة، ويجب أن تخضع عملية اختيار أعضاء اللجنة إلى مجموعة من الضوابط (المعايير) لتؤدي عملها بكفاءة وفاعلية. ومن أهم الضوابط التي يجب توافرها بأعضاء اللجنة، التي أسترر رأي معظم الباحثين على ضرورة توافرها عند تشكيل لجنة

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، دراسات وبحوث في التدقيق والتأكد، المصدر المذكور سابقاً، ص 28.

المراجعة في أي شركة حتى تؤدي هذه اللجنة أعمالها بكفاءة أو بفاعلية و تساهم إيجابياً في تفعيل آليات حوكمة الشركات، ويمكن بلورة تلك الضوابط على النحو الآتي<sup>1</sup>:

### الفرع الأول: التحديد الواضح لسلطات ومسؤوليات ومهام اللجنة

تتصدر المهمة الأساسية للجان المراجعة في مساعدة مجلس الإدارة على أداء مهامه بكفاءة وفاعلية، وعلى الوفاء بمسؤولياته وتنفيذ مهامه الأساسية وخاصة في مجال النظم المحاسبية وإعداد التقارير المالية ودعم الرقابة الداخلية ودعم استقلال المراجعين الداخليين و الخارجيين. فهي بحاجة أن تكون مهامها ومسؤولياتها واضحة ومكتوبة ومحددة في نظام أو دليل، بحيث يوضح المسؤوليات وطبيعة العلاقة بين إدارة الشركة والمراجع الداخلي والخارجي، وحتى لا يحدث تداخل أو تعارض بين عمل اللجنة وعمل بعض الأجهزة التنفيذية في الشركة. ويجب أن يكون للجنة المراجعة سلطة مناقشة أي موضوعات تراها مهمة، ولها الحق في الاستعانة بأحد الأطراف الخارجية ذات الخبرة والدراية بالمشاكل التي تواجهها اللجنة في كافة النواحي المالية والمحاسبية والقانونية التي يمكن أن تؤثر على عملية إعداد القوائم المالية وعلى سلامة الإفصاح للمعلومات التي تظهر بها.

### الفرع الثاني: توافر وتكامل الخبرة والمهارة في أعضاء لجنة المراجعة

نتيجة لتعدد الأمور المالية وتعدد هياكل رأس المال وممارسة المحاسبة الإبداعية في تطبيق المعايير المحاسبية من قبل الإدارة، يتطلب أن يكونوا أعضاء لجنة المراجعة من الأشخاص اللذين يتمتعون بالخبرة والمهارة اللازمة، لذلك على كل مجالس الإدارة في الشركات أن تحدد مجموعة من المؤهلات والكفاءات التي يجب توافرها في أعضاء اللجنة، كأن يتوافر لديهم

<sup>1</sup>بوفاسة سليمان، سعيداني الرشيد، لجنة التدقيق كمدخل لتفعيل الحوكمة ورفع جودة التدقيق في المؤسسة، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد 03، كلية الاقتصاد، جامعة المدية، أفريل 2015، ص 22.

الخبرة في الشؤون المحاسبية والمالية والمراجعة، والخبرة في الشؤون القانونية للشركة، ويجب أن يكونوا على درجة عالية من تفهم أعمال الشركة أو المجال الذي تعمل فيه. إن توافر الخبرة لأعضاء لجنة المراجعة ضروري لأن العديد من المشاكل المحاسبية والقانونية تعتمد على الحكم الشخصي لأعضائها.

### الفرع الثالث: تحديد العدد الملائم لأعضاء لجنة المراجعة

يعتمد عدد أعضاء اللجنة على حجم مجلس الإدارة وحجم الشركة، من الضروري تحديد عدد أعضاء لجنة المراجعة، بحيث يكفي هذا العدد لتحقيق مزيج من الخبرات والقدرات والتوازن بين حجم المهام ونوعيتها التي تقوم بها اللجنة والتي تختلف من شركة إلى أخرى. ويراعى عدم زيادة عدد أعضاء اللجنة بصورة قد تمنع من اتخاذ القرارات بصورة سريعة وفعالة، وعدم انخفاض عدد أعضاء اللجنة بصورة تحد من أداء اللجنة لأعمالها بكفاءة وفعالية، ويعد العدد الأمثل لأعضاء لجنة المراجعة يتراوح بين ثلاثة وخمسة أعضاء.

### الفرع الرابع: استقلال لجنة المراجعة

تعد لجنة المراجعة من أبرز اللجان التي يشكلها مجلس الإدارة من الأعضاء غير التنفيذيين، وتقدم تقاريرها ونتائج أعمالها لمجلس الإدارة، وهي عبارة عن حلقة وصل بين الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة في الأمور التي تدخل في اختصاصها، ومن الضروري عدم قيام أعضاء لجنة المراجعة بأية أعمال من أعمال الإدارة التنفيذية وذلك لتحقيق الموضوعية والاستقلال في أداء اللجنة لأعمالها. ومن الأمور التي يجب مراعاتها لتحقيق الاستقلالية هي<sup>1</sup>:

- أن لا يكون من موظفي الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها؛

<sup>1</sup> محمد عبد الله المومني، المصدر المذكور سابقاً، ص 12.



- أن لا يحصل على أي مكافأة مالية من الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها بخلاف

المكافأة التي يحصل عليها مقابل الخدمة في مجلس الإدارة؛

- أن لا يكون أحد أقاربه موظف تنفيذي داخل الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها؛

- أن لا يكون مدير تنفيذي في إحدى الشركات التي لها علاقات تجارية مع الشركة أو إحدى

الشركات التابعة لها.

### الفرع الخامس: إدراك لجنة المراجعة لدورها في الحاكمية المؤسسية في الشركات

يتعين على أعضاء لجنة المراجعة أن تدرك جيداً دورها الايجابي في حوكمة الشركات من

خلال<sup>1</sup>:

- تدعيم دور الإفصاح المحاسبي وغير المحاسبي في مساعدة أصحاب المصلحة في

الشركات على مراقبة الادارة؛

- تدعيم دور مراجعي الحسابات في زيادة درجة الثقة في القوائم المالية للشركات؛

- تدعيم دور الرقابة الداخلية في صدق القوائم المالية من جهة وضمان التزام إدارة الشركة

بالقوانين واللوائح ذات الصلة.

### المطلب الثالث: أثر لجنة المراجعة على تفعيل الحوكمة في الشركات

#### وتحسين جودة المراجعة

مما سبق نستنتج أن لجان المراجعة تعتبر أداة جيدة من أدوات حوكمة الشركات، بل أحد الدعائم

الأساسية لنجاح الحوكمة فيها والتي يتضح دورها في هذا المجال من خلال الآتي<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> محمد عبد الله المومني، المصدر المذكور سابقاً، ص 12.

<sup>2</sup> بوفاسة سليمان، سعيداني الرشيد، المصدر المذكور سابقاً، ص 23.

- تحقيق التنسيق الفعال مع المراجعين الخارجيين من خلال تحديد مجال مراجعة القوائم المالية قبل وبعد النشر، هذا بالإضافة إلى التحقق من استجابة الإدارة لملاحظات وتوصيات مراقب الحسابات؛
  - تقييم النواحي المالية وذلك من خلال مراجعة أداء إدارة الحسابات والإدارة المالية وتقييم السياسات المالية للشركة؛
  - فحص وتقييم أعمال قسم المراجعة الداخلية وذلك للتأكد من مدى كفاءة كل من برامج المراجعة الداخلية وكذلك فريق عمل قسم المراجعة الداخلية للوفاء بالمهام المنوط بالقيام بها؛
  - تعيين أو عزل المراجعين وكذلك الاشتراك في تحديد أتعابهم؛
  - الالتزام بالقواعد والمعايير الموضوعية؛
  - التأكد من فعالية إجراءات الرقابة الداخلية ومدى الالتزام بالقواعد والمعايير الموضوعية.
- وبالإضافة إلى ما سبق، فإن الاختصاصات التي تقوم بها لجان المراجعة تسعى في النهاية إلى الحفاظ على حقوق المساهمين وتعظيم ثرواتهم بشكل عادل، وكذلك دعم ومساندة مسؤوليات أعضاء مجلس الإدارة وصولاً إلى حوكمة رشيدة للشركات.

### **المبحث الثالث: أثر الرقابة على جودة المراجعة في تضيق فجوة**

#### **التوقعات**

تعرضت مهنة المحاسبة والمراجعة لانتقادات عديدة في الآونة الأخيرة بسبب تدني مستوى جودة المعلومات في التقارير المالية وظهر ما يسمى بفجوة التوقعات في المراجعة، الأمر الذي أدى

إلى قيام المنظمات المهنية في هذا المجال ببذل الجهود وإصدار المعايير على المستويين الدولي والمحلي بهدف الرقابة على جودة أداء المراجعة والنهوض بالمهنة في مواجهة هذه الفجوة.

### **المطلب الأول: مفهوم فجوة التوقعات وأسبابها**

اعترف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA بوجود تدني في مستوى جودة أداء عملية المراجعة في بداية السبعينات من القرن العشرين أدى إلى ظهور فجوة التوقعات في المراجعة التي تحدث نتيجة عدم التطابق بين توقعات مستخدمي تقارير المراجعة مع ما يجب أن يكون عليه تقرير المراجعة.

#### **الفرع الأول: مفهوم فجوة التوقعات في المراجعة**

على الرغم من أن التاريخ الحقيقي لظهور فجوة التوقعات في المراجعة ربما يعود كما يرى Al-Duneibat إلى سنة 1885 م بضرورة إيجاد رأي حقيقي للجمهور حول أهمية وقيمة عملية المراجعة وطبيعة مسؤوليات المراجع، مما يعني ذلك أن توقعات الجمهور من نتائج عملية المراجعة كانت مختلفة عن توقعات المراجع من أدائه<sup>1</sup>، ظهر استخدام مصطلح فجوة التوقعات في أمريكا عام 1974 من طرف اللجنة التي شكلها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA والمعروفة باسم لجنة كوهين Cohen، التي كلفت بدراسة مسؤوليات المراجعين وما إذا كانت توجد فجوة بين ما يتوقعه (يحتاجه) المجتمع من المراجع وبين ما يرى أنه يمكن للمراجع أن يقوم به بمعقولية لمقابلة تلك التوقعات، وقد توصلت اللجنة إلى وجود فجوة توقعات في المراجعة، وأرجعت السبب في ذلك إلى أن المستخدمين لتقارير المراجعين

<sup>1</sup>مصعب أحمد مصطفى محمد، الرقابة على جودة المراجعة ودورها في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة - دراسة حالة على عينة من مكاتب المراجعة بالسودان -، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة النيلين، 2017، ص 43.

يتوقعون منهم أن يتغلغلوا داخل أنشطة وعمليات المؤسسة، وأن يعدوا تقارير عن أداء الإدارة، وأن يكتشفوا العمليات غير القانونية والاختلاسات، وعدم تلبية المراجعين لتوقعات المستخدمين في تلك الأوجه أدى إلى ظهور فجوة التوقعات، ولهذا أوصت اللجنة في تقريرها المبدئي الصادر في سنة 1978 بضرورة العمل على تضيق هذه الفجوة<sup>1</sup>. إلا أنه يرى البعض أن مصطلح فجوة التوقعات ورد في أدبيات المراجعة لأول مرة كان من قبل Liggio في مقالته الشهيرة ذات العنوان "فجوة التوقعات هزيمة قانونية للمراجع<sup>2</sup> في عام 1974 والذي عرف فيها فجوة التوقعات بأنها "الفرق بين مستوى أداء المراجع المتوقع كما يتصوره المراجع من جهة وكما يتصوره مستخدمو البيانات المالية من جهة أخرى<sup>3</sup>.

كما عرفت بأنها "مساحة الاختلاف بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وتقدير مراجعي الحسابات وأصحاب المصلحة في المؤسسة بشأن ما يحتاج له مراجع الحسابات وبين ما يقدمه لهم الآن".

كذلك عرفت بأنها "مقدار التباين بين التوقعات الكلية لمستخدمي القوائم المالية من مراجعي الحسابات وما يستطيع المراجع انجازه بصورة معقولة على أساس معايير المراجعة عن ضبط الجودة ومعايير الأداء".

<sup>1</sup> بوراس هند، التدقيق وإشكالية فجوة التوقعات، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، يومي 11-12 أكتوبر 2010، سكيكدة، ص 3.

<sup>2</sup> مصعب أحمد مصطفى محمد، المصدر المذكور سابقا، ص 43.

<sup>3</sup> رزق أبو زيد الشحنة، المصدر المذكور سابقا، ص 297.

كما عرفت هذه الفجوة بأنها" الفرق بين ما يقوم به أو ما يمكن أن يقوم به المراجعون (الأداء الفعلي) وبين ما ينبغي أو ما يتوقع ان يقوم به المراجعون على أساس توقعات المجتمع (الأداء المتوقع للمراجعين)<sup>1</sup>.

وقدم Chandler& Edwards سنة 1996 تعريف بأنها تعني الفرق الجوهرى بين ما يتوقعه المجتمع من عملية التدقيق وما تقدمه مهنة التدقيق فعلا للمجتمع. وهناك أيضا من عرفها بأنها الاختلاف بين ما يعتقده مستخدمي القوائم المالية والمجتمع عامة عن واجبات ومسؤوليات المراجعين وبين ما يعتقده المراجعين أنفسهم عن تلك المسؤوليات والواجبات.

وقد عرف مسعود صديقي الفجوة على أنها: "تعبّر فجوة التوقعات عن مدى التباين والاختلاف بين أبعد حدود ما يتوقعه المستخدمون من أداء المراجعين وبين ما تقره المعايير المؤطرة لمهنة المراجعة، وكذا مقدار الاختلاف بين ما تقره هذه الأخيرة وبين الأداء الفعلي للمراجع<sup>2</sup>. ومن خلال دراسة التعاريف السابقة لفجوة التوقعات يتضح أن المسؤولية عن هذه الفجوة لا يمكن إرجاعها إلى مدققي الحسابات وحدهم، ولكن هناك عوامل أخرى ترتبط بالبيئة المحيطة بعملية المراجعة كما في حالة قصور معايير المراجعة، بالإضافة إلى احتمال التوقعات غير المعقولة لمستخدمي القوائم المالية، ولذلك فإن المسؤولية عن تلك الفجوة هي مسؤولية مشتركة بين مدققي الحسابات والبيئة المحيطة بعملية المراجعة.

<sup>1</sup> مروة مصباح محمد أحمد، أساليب الرقابة على جودة المراجعة ودورها في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة -دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة الخارجية-، مذكرت ماجستير في المحاسبة، جامعة النيلين، 2016، ص 71.

<sup>2</sup> مسعود صديقي ، المصدر المذكور سابقا، ص 144.

وعلى ذلك يمكن تعريف فجوة التوقعات بأنها "الفرق بين التوقعات المختلفة لمستخدمي التقارير المالية المنتظرة في ضوء تطبيقهم للمعايير والسلوكيات المهنية المختلفة وبين الأداء الفعلي للمراجعين".

ويجب التمييز بين مكونات الفجوة حتى يمكن معرفة الأسباب الحقيقية لوجودها وبالتالي يمكن علاجها أو تقليلها، ولقد اقترح هذا الفريق تسمية فجوة التوقعات بـ "فجوة التوقعات وأداء المراجعة"<sup>1</sup>.

#### أولاً: مكونات فجوة التوقعات

ويمكن تقسيم فجوة التوقعات إلى المكونات التالية<sup>2</sup>:

##### 1- فجوة المعقولة:

تحدث هذه الفجوة نتيجة الاختلاف بين ما يتوقع المجتمع إنجازه من مدقق الحسابات، وبين ما يستطيع هذا المدقق إنجازه بصورة معقولة، والتي تحدث بسبب مغالاة مستخدمي التقارير المالية في توقعاتهم دون أي مراعاة للمحددات الكثيرة التي تحكم عمل المدقق.

##### 2- فجوة الأداء:

تنشأ هذه الفجوة نتيجة الاختلاف في التوقعات المعقولة من جانب المجتمع لما يجب أن يقوم به المراجع وبين الأداء الفعلي له. أي هو التباين بين أداء المراجع على وفق تصورات المستخدمين للمعلومات المحاسبية وبين أدائه الفعلي، فقد يتصور المستخدمون أن دور المراجع وواجباته أكبر بكثير مما يتم تأديته فعلاً، ويمكن تقسيم فجوة الأداء إلى مكونين هما<sup>3</sup>:

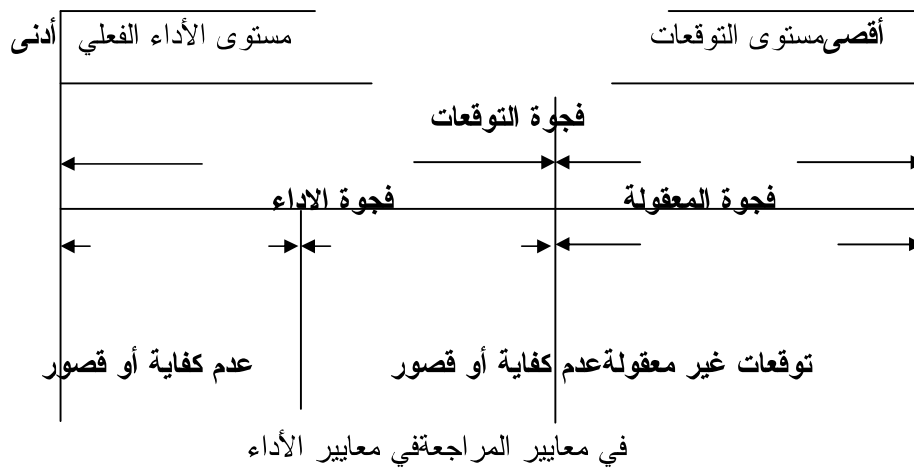
<sup>1</sup> كمال خليفة أبو زيد، وآخرون، دراسات في نظرية المراجعة وتطبيقاتها العملية في ضوء المعايير الدولية والمصرية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص 4.

<sup>2</sup> المصدر السابق، ص 298-299-302.

<sup>3</sup> رزق أبو زيد الشحنة، المصدر المذكور سابقاً، ص 299.

أ- **فجوة نقص الأداء**: ناتجة عن تراجع أداء المراجعين عن المستوى المطلوب، ويحدث ذلك نتيجة نقص الكفاءة المهنية لدى المراجعين وعدم تقيدهم بالأداء المهني المطلوب منهم وفقا لمعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً.

ب- **فجوة نقص المعايير**: وهي الفجوة بين المعايير الموجودة حالياً وبين تلك المعايير التي يحتاجها سوق العمل.



الواجبات التي يمكن توقعها بشكل معقول واجبات المراجع وفق معايير المراجعة

شكل رقم (2-3) : مكونات فجوة التوقعات في المراجعة

المصدر: بتصرف جورج دانيال غالي : مرجع سبق ذكره؛ صفحة 08.

من خلال الشكل السابق ندرك أن فجوة التوقعات أخذت عدة أبعاد تمس جل المكنزمات المحددة المؤطرة لعملية المراجعة انطلاقاً من تعلقها بطبيعة توقعات المستخدمين صارفين النظر على معقوليتها من خلال التوقعات المعقولة وغير المعقولة تبعاً لطبيعة الحاجة وتكوين هؤلاء المستخدمين وكذا من خلال قصور أداء المراجع مقارنة بالمستويات المتعارف عليها في ظل مؤهلاته العملية والعلمية في مزاولة هذه المهنة وكذا قصور أو عدم كفاية المعايير والنصوص القانونية المؤطرة لعملية المراجعة بغية تحقيق الأهداف المتوخاة منها خاصة في بعض الدول

التي تلجا إلى التكيف أو الاستحداث البطيء للمعايير بغية مواجهة المستجدات من الشؤون المرتبطة بالمراجعة، في هذا الإطار يمكن التفصيل في فجوة التوقعات من خلال الآتي<sup>1</sup>:

#### أولا - فجوة الاستقلالية

تفسر هذه الفجوة التباين الموجود بين المراجعين والمستخدمين في درجة استقلالية المراجع في أداء مهامه، وكذا العوامل التي تؤثر على هذا الاستقلال، أن هذا التباين من شأنه أن يؤثر على:

- درجة قبول تقرير المراجع لدى المستخدمين؛
- درجة الثقة المطروحة في القوائم المالية المفحوصة؛
- درجة الشك في نجاح عملية المراجعة.

#### ثانيا - فجوة المسؤولية

ترتبط هذه الفجوة بحجم المسؤوليات والواجبات الملقاة على عاتق المراجع وتفسر على أنها الاختلاف والتباين في إدراك المجتمع والمستخدمين لواجبات ومسؤوليات المراجع الكافية والمعقولة مع إدراك و أداء المراجع لتلك الواجبات والمسؤوليات، يبرز هذا التباين أكثر في:

- مدى الالتزام بالمعايير المؤطرة للمراجعة؛
- نجاعة المعايير في تحسين أداء المراجع ؛
- قدرة المراجع على فهم وتطبيق المسؤوليات والواجبات.

#### ثالثا - فجوة التأهيل

<sup>1</sup> مسعود صديقي ، المصدر المذكور سابقا، ص 148.



تعتبر الهوة الموجودة بين المؤهلات العلمية والعملية المطلوبة ودرجة الكفاءة الفعلية للمراجع أمر منشئ لفجوة التوقعات، إذ تناولت بعض المعايير هذه الجوانب في شخص المراجع بغية السماح له بمزاولة هذه المهنة، إلا أن الشروط الموضوعية قد لا تستوفي من المنظور العملي، مما يخلق الهوة بين الإمكانات العلمية والعملية المطلوبة والفعلية التي تبرز من خلال مستوى أداء المراجع.

#### رابعا - فجوة الجودة

أنت هذه الفجوة من الاختلاف بين توقعات المستخدمين والمراجعين تجاه جودة خدمات المراجعة المؤداة وعوامل تكوين هذه الجودة، فعادة ما يتفق المستخدمين والمراجعين حول مستويات معينة من الجودة في أداء عمل المراجع، إلا أن ذلك لم يبرز على مستوى التقرير النهائي له، فيصبح هذا الأخير لا يعبر عن الجودة المقصودة من خلال أدائه في ظل توافر معايير توظّر الجودة في أداء خدمات المراجعة<sup>1</sup>.

#### خامسا - فجوة التوصيل

يظهر القصور في التوصيل من خلال التباين الحاصل بين ما يتوقعه المستخدم من معلومات مفحوصة وبين ما يتم توصيله إليهم فعلا. لهذه الفجوة مظاهر أهمها:

- ضعف قناة الاتصال؛
- إعداد التقرير بشكل لا يخدم تعظيم منافع الاتصال؛
- استعمال مفردات وأساليب غير مفهومة في التقرير؛
- اختلاف وقت ومكان التوصيل؛
- التباين بين ما يصل إلى المستخدمين من معلومات وبين احتياجاتهم؛

<sup>1</sup>. CLANDE CHARRON : Le lien entre norme d'audit et code de déontologie; in revue française de comptabilité n°329; Paris janvier 2001; page 05.

- عدم التقرير على بعض الاحتياجات المعبر عنها من قبل المستخدمين؛
- ضعف التكوين القاعدي لدى المستخدمين.

#### سادسا- فجوة عدم المعرفة

يعتبر جهل وعدم دراية بعض المستخدمين لطبيعة خدمات المراجعة و عمل المراجع وواجباته وأدواره والقيود المرفوعة أمام عمله، أمرا مثير لهذه الفجوة، أن هذا الشكل يسمح للمستخدمين من التعبير عن احتياجات مبالغ فيها ولا يمكن تلبيتها في ظل قيود الإطار العام للمراجعة، مما إذ يفرز ما يطلق عليه بفجوة اللامعقولة.

#### الفرع الثاني: أسباب فجوة التوقعات

من خلال دراسة مفاهيم ومكونات فجوة التوقعات يمكن تحديد الأسباب التي أدت إلى حدوث هذه الفجوة فيما يلي:

##### أولا - الشك في استقلال وحياد مراجع الحسابات:

يجب أن يقتنع المجتمع المالي باستقلال المراجع فالوجود الحقيقي لمهنة المراجعة يعتمد على هذا الاقتناع، فإذا شك المجتمع المالي في استقلال المراجعين فإن آرائهم لا تكون لها قيمة، وبالتالي لا تكون هناك حاجة لخدماتهم، ولا يكون هناك أي توقعات لمستخدمي التقارير المالية<sup>1</sup>. ويرى Richard أن استقلالية المراجع الخارجي ذات بعدين أساسيين هما: الاستقلالية الحقيقية، والاستقلالية المدركة (أو الظاهرة)، أما البعد الأول فهو بعد نفسي، يتعلق بمدى قدرة المراجع على مقاومة كل الضغوط من الإدارة وتجنب جميع ظروف تعارض المصالح والعلاقات المؤثرة على حياديته، أما البعد الثاني فهو يعبر عن مستوى الاستقلالية كما يظهر لمستخدمي القوائم المالية، فهي تتعلق بصورته لديهم، ولهذا ينبغي للمراجع إظهار استقلاليته لهم لنيل ثقتهم به

<sup>1</sup> يوسف محمود جربوع، المصدر المذكور سابقا، ص 374.

وبمهنته، فأبي اختلاف بين مستوى الاستقلالية الحقيقية والاستقلالية الظاهرية تعني حدوث فجوة التوقعات، فإذا شك هؤلاء المستخدمين في استقلالية المراجعين فإن آرائهم لا تكون لها قيمة<sup>1</sup>.

#### ثانيا - قلة المعرفة العلمية لدى المجتمع ومستخدمي القوائم المالية بمهنة المراجعة:

حملت بعض الدراسات وجود فجوة التوقعات إلى جهل وارتباك مستخدمي القوائم المالية وسوء الفهم لمهنة المراجعة، حيث حرر بورتر أن 34% من أسباب هذه الفجوة يعود إلى التوقعات غير المعقولة من المجتمع المالي<sup>2</sup>.

#### ثالثا - نقص الكفاءة المهنية للمراجع

يقصد بالكفاءة المهنية "Professional Competence" للمراجع المعرفة الكافية والمتخصصة في مجالات المحاسبة والمراجعة، والمهارة في تطبيق تلك المعرفة في الحالات والظروف المختلفة وكذلك السلوك الذي يكتسبه المراجع والتعليم والتدريب الكافي مثل الاستقلال<sup>3</sup>. يؤدي نقص الكفاءة المهنية للمراجع إلى حدوث تفاوت في أداء المدققين مما يؤثر على التقارير المالية المدققة<sup>4</sup>.

#### رابعا - ضعف نظام الرقابة الذاتية لمهنة المراجعة:

يؤثر ضعف نظام الرقابة الذاتية لمهنة المراجعة على جودة أداء المراجع وبالتالي على التقارير المالية التي تم تدقيقها، حيث يقاس نجاح وفاعلية نظام الرقابة لمهنة المراجعة بمدى فهم المجتمع

<sup>1</sup> مصعب أحمد مصطفى محمد، المصدر المذكور سابقا، ص 57-65.

<sup>2</sup> المصدر السابق، نفس الصفحة.

<sup>3</sup> يوسف محمود جربوع، المصدر المذكور سابقا، ص 378.

<sup>4</sup> مصعب أحمد مصطفى محمد، المصدر المذكور سابقا، ص 58.

لهذا النظام وإدراكه لكيفية تطبيقه، وليس فقط بكيفية فهم المراجعين لهذا النظام وإدراكهم بكيفية تطبيقه<sup>1</sup>.

#### خامسا - انخفاض جودة الاداء في المراجعة:

يوجد العديد من العوامل التي تؤدي إلى تقليل جودة أداء عمليات المراجعة من جانب المراجعين، ومن ثم زيادة عدم رضا المجتمع عن عمل هؤلاء المراجعين مما يعني زيادة فجوة التوقعات في المراجعة. ويرجع انخفاض هذه الجودة إلى مجموعة من العوامل منها<sup>2</sup>:

- التنافس فيما بين المراجعين للحصول على عمليات مراجعة جديدة، أو لعدم فقد العمليات الحالية؛

- قبول أتعاب قليلة عن عمليات المراجعة لا تتناسب مع المجهود لأدائها وذلك كنتيجة للمنافسة؛

- تأدية خدمات أخرى لعملاء المراجعة بأتعاب قليلة للحصول على رضا هؤلاء وضمن تجديد تعيينهم سنويا؛

- عدم التحفظ بشأن الاستمرارية عندما يكون ذلك ضروريا لعدم فقد العميل؛

- زيادة عمليات الاندماج بين مكاتب المراجعة الكبرى للحصول على عمليات تدقيق كبيرة مما يضع ضغوطا كثيرة على مهنة المراجعة.

ومن المؤكد أن العوامل السابقة تضعف من موقف المراجع، ومن ثم تقلل من جودة الأداء في عملية المراجعة مما يزيد من فجوة التوقعات .

<sup>1</sup> يوسف محمود جربوع، المصدر المذكور سابقا، ص 378.

<sup>2</sup> المصدر السابق، ص 381.

### سادسا -قصور التقارير المحاسبية:

إن عدم الإفصاح في التقارير المالية عن جميع النواحي التي يتوقعها مستخدمي القوائم المالية يساعد على زيادة فجوة التوقعات في المراجعة، خاصة في ظل الجدل الدائر حول أهداف التقارير المحاسبية والجهات التي يجب أن تعد إليها هذه التقارير، فهل تعد إلى المستثمرين طبقاً لفكرة أن المنشأة مسؤولة أصلاً أمام هؤلاء المستثمرين، أم يتم تطوير التقارير بحيث تخدم المستثمرين والعاملين والموردين والعملاء طبقاً لفلسفة أن المنشأة عبارة عن مجموعة من الأفراد يعملون معاً جميعاً لتحقيق أهداف بشكل أفضل، أم يتم تطوير التقارير المحاسبية لتخدم المجتمع ككل باعتبار أن الشركة مجرد جزء من المجتمع ويجب أن تفصح التقارير المحاسبية عن مدى مساهمات الشركة في المجتمع<sup>1</sup>.

ففي التقرير الذي أعدته لجنة معايير المحاسبة، المنبثقة عن مجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز بعنوان " تقرير الشركة " " The Corporate Report " والمنشور في عام 1975م أكدت اللجنة على أنه من الضروري أن تتغير أهداف التقارير المحاسبية لمسايرة التغيرات التي تحدث في المجتمع، لذلك فقد اتجهت اللجنة في تقريرها إلى ثلاثة اتجاهات. الأول هو ضرورة الاهتمام بتطوير الوسائل الفاعلة للتقرير والأفضل عن الأداء الاقتصادي للشركة. والثاني هو الاعتراف بأهمية البعد الإنساني في المجال الاقتصادي. وأخيراً الحاجة إلى ربط رجل الأعمال الاقتصادي بالمجتمع والتقرير عن تأثيرات الأعمال على المجتمع ككل. وقد نادى اللجنة بضرورة مواصلة البحث في هذه الاتجاهات الثلاثة مما يفهم منه الاعتراف بوجود فجوة التوقعات في التقارير المالية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> مصعب أحمد مصطفى محمد، المصدر المذكور سابقاً، ص 59.

<sup>2</sup> يوسف محمود جربوع، المصدر المذكور سابقاً، ص 382.

## المطلب الثاني: إطار مقترح لتضييق فجوة التوقعات في المراجعة

تتجه معظم الدراسات نحو التسليم بأن استبعاد أو تضيق فجوة التوقعات في التدقيق، ينصب على إزالة الغموض لدى مستخدمي القوائم المالية حول تعريف التدقيق وأهدافه ومعايير، وإعطاء المدققين دوراً ومسؤوليات أكثر لتلبية توقعات المستفيدين من تقارير التدقيق، وخاصة في مجالات اكتشاف الغش والأخطاء والمخالفات والتصرفات غير القانونية والتقارير عن مدى استمرارية الشركة، ومن هنا يجب إعادة النظر في تحديد دور المدقق ومسؤولياته وأن يؤخذ ذلك في الاعتبار ضمن معايير التدقيق، وهو الأمر الذي يتطلب من المهنة اتخاذ خطوات جادة في هذا الاتجاه ويتطلب من المدققين في ذات الوقت قبول التحدي والتأكيد على قبول مسؤولياتهم الإيجابية في البحث عن الحماية من التلاعب وذلك لعبور فجوة التوقعات. ومما لا شك فيه أيضاً أن الاهتمام بالمدقق في أولى مراحل التعليم والمهنية يعد أساساً لتطوير قدراته وأدائه، الأمر الذي من دون شك سينعكس إيجاباً على أداء مهنة التدقيق وتوجيهها نحو سبل القضاء على فجوة التوقعات.

ومن هذا المنطلق، سنتناول فيما يلي عرض لبعض المقترحات التي من شأنها أن تساعد على تضيق فجوة التوقعات ولما لا إلّاها.

### الفرع الأول: رفع كفاءة المراجعين وتطوير أدائهم ومهاراتهم باستمرار

ويمكن تحقيق ذلك على مرحلتين، مرحلة تعليم المراجعين الجدد وإكسابهم المهارات الأساسية و مرحلة الممارسة العملية، بحيث<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> كمال خليفة أبو زيد، وآخرون، المصدر المذكور سابقاً، ص ص 11-16.

### أولاً - مرحلة تعليم المدققين الجدد وإكسابهم المهارات الأساسية

إنه على مستوى الجامعات والمعاهد العليا، يجب أن يتم تطوير البرامج الدراسية لتأهيل المدققين والمحاسبين، بحيث تضمن تزويدهم بالمهارات والمعلومات الأساسية التي تزيد من قدراتهم التحليلية، والتفكير البناء الخلاق والتعامل مع أفراد من ثقافات مختلفة، مما يساعدهم على فهم البيئات المختلفة والتعامل مع مشاكل العصر الذي يتسم بالعالمية والتعدد والتشابك من ناحية، والاستفادة من التقدم التكنولوجي من ناحية أخرى، وبذلك نعزز قدرة المدققين على العمل بكفاءة وفاعلية ويسر.

ولقد أشار مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي 1988 أنه حتى يمكن لمهنة التدقيق الاستجابة بطريقة إيجابية للتطورات التكنولوجية الجديدة ولمقابلة زيادة طلب المجتمع على المعلومات، يجب ألا يقتصر تعليم مدققي الغد على النواحي الإجرائية والمعرفة الفنية، وإنما يجب أن يزودوا بالقدرات التحليلية ومهارات الاتصال ومهارات التعامل مع الآخرين والوعي الثقافي الذي يمكنهم من القيام بدورهم الكبير في المجتمع. وبعبارة أخرى فإن برامج التعليم يجب أن تعمل على تزويد طالب المراجعة بالمهارات والمعارف التالية:

1- **مهارات الاتصال:** وهي مهارات أساسية لنجاح الخريجين في حياتهم العملية التي اقتضتها ظاهرة انتشار الشركات الدولية التي تعمل في بيئات وثقافات مختلفة ومتنوعة، وإنتاج منتجات عالية التقنية تتطلب اتصالات واسعة ومتعددة ومعقدة بين شركات وصناعات مختلفة، ولذلك يجب أن يكون لدى الطالب القدرة على:

- نقل وتلقي المعلومات من الغير بسهولة ويسر؛

- عرض آرائه وأحكامه والدفاع عنها بطريقة واضحة ومفهومة ومقنعة؛

- القدرة على الاستماع والقراءة والكتابة بلغات مختلفة بفاعلية لفهم أوجه الاعتراض على أدائه وآرائه وتجميع المعلومات التي تساعد في أداء مهمته.

فالبرنامج الدراسي الجديد يجب أن يركز على هذه المهارات في كل مقرر وذلك عن طريق تكليف الطلاب بالعمل في مجموعات وإعداد التقارير والملخصات عن أعمالهم.

2- **مهارات عقلية:** إن عمل المراجع في بيئة اقتصادية واجتماعية وسياسية تتسم بالتعقد والتشابك والعالمية، والتغير المستمر يستلزم أن تكون لديه القدرة على:

- فهم وحل المشاكل المختلفة غير التقليدية وغير الروتينية التي يمكن أن يواجهها في محيط غير مألوف؛

- فهم مجموعة الحقائق الخفية التي عادة ما تكون غير مكتملة والقدرة على تحديد والتنبؤ بالمشاكل المحتملة وإيجاد الحلول المقبولة لها؛

- تحديد القضايا الأخلاقية ومحاولة حلها بطريقة منطقية في ضوء المعايير الأخلاقية؛

- القدرة على النقصي والاستفسار والتفكير المنطقي والتفكير الاستقرائي والاستدلالي والتحليلات الانتقادية.

3- **مهارات التعامل مع الآخرين:** لما كان المراجع يؤدي وظيفة اجتماعية تقوم على التعاون بين الأطراف المختلفة لذلك يجب أن يكون لديه القدرة على :

- العمل بفاعلية في مجموعات مكونة من أشخاص مختلفين ومتنوعين حتى يمكن انجاز

العمل بكفاءة وتعييده على التعامل مع غيره كفريق؛

- التأثير في الآخرين والقدرة على التعامل مع الشخصيات المختلفة وحل التعارض الذي

قد يوجد بينهم.



فمراجع المستقبل لا يجب أن يكون إنسان آلي وإنما يجب أن يكون إنسان يتعامل مع بشر آخرين في بيئة تكنولوجية معقدة من خلفيات اجتماعية وأخلاقية واقتصادية وسياسية ودينية مختلفة، ولا شك أن المهارات الإنسانية ستعتبر ملطف للعمل لذلك يجب تعليم الطالب كيفية تقدير العنصر الإنساني في التعامل والطريقة الملائمة لتوصيل هذا التقدير للناس الذين يتعامل معهم ، فالتعليم الأولي يجب أن يعزز المهارات الإنسانية بإدخالها كأحد أهداف التعليم.

4- **المعرفة العامة:** يجب أن يزود البرنامج الدراسي خريجي المراجعة بالأدوات اللازمة بما يمكنهم من اكتساب المعرفة العامة بحيث تكون لديه القدرة على:

- فهم تدفق الأحداث أو العمليات تاريخيا وفي الثقافات المختلفة في عالم اليوم؛
  - التعامل مع المجموعات المختلفة من العاملين والمسؤولين في المواقع المختلفة والذين أصبحوا يملكون مستويات عالية من المعرفة؛
  - فهم واستيعاب أبعاد القضايا العامة والقوى الاجتماعية والسياسية والقيود والمحددات السياسية والاقتصادية في العالم؛
  - معرفة أساسية وتقدير للفن وعلم النفس، الاقتصاد والرياضة والإحصاء والعلوم؛
  - المعرفة بالقيم الشخصية والاجتماعية لعملية التحري والحكم .
- فالمراجع الذي سيعمل في مكاتب المراجعة العالمية يجب أن يكون قادرا على العمل والاتصال بفاعلية مع زملائه من مختلف الثقافات والاتجاهات.

5- **المعرفة التنظيمية والإدارية:** لكي يفهم المراجع البيئة التي سيعمل فيها يجب أن يكون قادرا على فهم مايلي:

- القوى الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والسيكولوجية التي تؤثر على التنظيمات المختلفة؛

- الطرق المختلفة لتحليل وتقييم تطور المشروعات والنمو الاقتصادي بما في ذلك تحليل القوائم المالية والأدوات المالية وأسواق رأس المال المحلية والعالمية.
- دور واثـر تكنولوجيا المعلومات في المنظمات المختلفة وديناميكية العلاقات بين الأفراد والمجموعات في منشآت الأعمال.

فالمراجع بهذه الخلفية يجب أن يكون قادرا على فهم المفاهيم وأدوات ولغة الأعمال اللازمة لتحليل مشاكل الأعمال وإيجاد الحلول لها، المراجع الذي سيكون مسئولا عن تقييم أو تقديم النصيحة بشأن نظام الموازنات بالمنظمة يجب أن يعرف ماهي الاستخدامات المختلفة للمعلومات التي يوفرها نظام الموازنات وماهو تأثير استخدام أسلوب الموازنات على المنظمة وسلوك العاملين بالشركة.

6- المعرفة المحاسبية: إن المراجع يجب أن يكون لديه المعرفة الملئمة بفروع المحاسبة المختلفة دون إغراق في النواحي الفنية والإجراءات التفصيلية، حيث أن مثل هذه المعرفة سوف يحصل عليها الخريج عند ممارسته لمهنته، وعلى ذلك يجب أن يكون لدى مدقق المستقبل معرفة مايلي:

- تاريخ مهنة المحاسبة والمراجعة ومعرفة كاملة بنظرية المحاسبة؛
- طرق تجميع وتلخيص وتحليل البيانات المالية؛
- استخدام قواعد القرار التي يتضمنها النموذج المحاسبي؛
- طرق استخدام البيانات واتخاذ القرارات وتقييم المخاطر مع التركيز على مناقشة مشاكل واقعية؛
- مفاهيم وأشكال ومحتويات التقارير الداخلية والخارجية ودور المعلومات المحاسبية في مقابلة احتياجات المستخدمين؛

- الفهم السليم لدور المحاسبة في المجتمع والعالم والعلاقات المتداخلة بين المحاسبة

وفروع المعرفة الأخرى؛

- المسؤوليات المهنية والأخلاقية للمحاسب والمدقق؛

- طبيعة خدمات إبداء الرأي وأسسها الإجرائية؛

- الضرائب وأثرها على القرارات المالية والإدارية.

فالتركيز اليوم يجب أن يكون على فهم الطالب للمفاهيم المحاسبية والمبادئ الأساسية، وحتى يمكن لمدقق الغد الوفاء بتوقعات أصحاب الأعمال والمجتمع يجب أن يكون لديه فهم دقيق للنتائج الاقتصادية والسلوكية للتدقيق، وكذلك دور القوائم المالية في المجتمع وهو ما يمكن أن يتحقق عن طريق استخدام حالات عملية لتعزيز مهارات الطلبة التحليلية وقدراتهم على حل المشاكل مع تشجيعهم على استخدام قواعد البيانات الالكترونية والبرامج الجاهزة.

تلك هي المهارات والمعارف التي يجب أن تتوفر في خريج التدقيق لكي يعمل بكفاءة وفاعلية في البيئة الجديدة والتي يجب على المؤسسات التعليمية تزويد الطالب بها.

#### ثانيا - مرحلة الممارسة العملية:

يجب على الممارسين لمهنة التدقيق أن يعملوا باستمرار على التعلم المستمر لضمان استمرار تطوير مهاراتهم وكفاءاتهم وتحديث معلوماتهم حتى تتماشى مع التطورات والتغيرات السريعة في مختلف مجالات الحياة، وحتى يمكنهم تفهم طبيعة هذه التغيرات والتعامل معها بكفاءة، فلم يعد يكفي أن تقتصر معلومات المدقق على الأساسيات التي تعلمها في مرحلة الجامعة (المرحلة السابقة) وإنما يجب أن يعمل باستمرار على تطوير أدائه وتحديث معلوماته، حيث أصبح للشهادة التي حصل عليها من الجامعة فترة صلاحية، الأمر الذي يتطلب تجديد هذه الصلاحية باستمرار عن طريق التعلم المستمر، لذلك نرى أن تغير الجامعات من أسلوب عملها وطرق تدريسها وأن

تتحول من طريقة التلقين إلى طريقة المشاركة والتعلم الذاتي، بحيث يصبح الطالب شريكا فعالا في العملية التعليمية وان يتم التركيز على تعليم الطالب كيف يتعلم ؟ .

ومما هو جدير بالذكر أن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أدرك هذه الحقيقة وادخل برنامج التعليم المستمر كشرط من شروط استمرار المدقق في المهنة وأصبح يتطلب من كل مزاوّل للمهنة أن يقدم ما يثبت أنه تلقى دورات تدريبية في فروع المحاسبة والتدقيق المختلفة تعادل 120 ساعة كل ثلاث سنوات أي بمعدل 40 ساعة سنويا، وذلك حتى يضمن تحديث المدقق لمعلوماته باستمرار وتجديد صلاحياتها<sup>1</sup>.

ثالثا - زيادة فعالية الاتصال في بيئة التدقيق وتنمية البعد التعليمي والإعلامي عن دور

#### المراجع ومسئوليّاته:

يوجد العديد من الدراسات التي اهتمت بتصديق فجوة التوقعات في التدقيق، لاسيما من جانب المنظمات المهنية والباحثين في مجال علم المراجعة، ولعل أهمها إصدار المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في عام 1988 لتسعة معايير ( 53 — 61 ) أطلق عليها معايير فجوة التوقعات حيث<sup>2</sup>: أختص كل من المعيارين رقم ( 53 ) ( 54 ) بزيادة دور المراجع في اكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية فيما اختصت المعايير أرقام ( 55 ) ، ( 56 ) ، و ( 57 ) بزيادة فعالية المراجعة، في حين عينت المعايير ( 58 ) ، ( 59 ) ، ( 60 ) ، ( 61 ) إجمالا بتحسين الاتصال في بيئة المراجعة، حيث:

<sup>1</sup> أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، جامعة القاهرة، 2006، ص ص 83-85.

<sup>2</sup> بوراس هند، المصدر المذكور سابقا، ص 13.

- كان الدافع الأساسي من إصدار المعيار رقم ( 58 ) تقرير المراجعة النموذجي الجديد والمطور هو مساعدة المهتمين بتفهم الدور الذي يلعبه المراجع بصورة أفضل وبيان أهمية هذا الدور، حيث يصف التقرير الجديد مسؤولية المراجع في تخطيط وأداء عملية المراجعة لكي يحصل تأكيد معقول داخل سياق الأهمية النسبية في أن القوائم المالية لا تحتوي على تحريفات أو أخطاء جوهرية، كما يناقش أيضا بعض حدود هذه المسؤولية بإدخال مفهوم التأكيد المعقول بدل التأكيد المطلق.

- ويأتي المعيار رقم ( 59 ) لإبراز واجبات المراجع بخصوص قدرة المؤسسة على الاستمرار وفقا للمعايير المهنية.

- بينما يتضمن المعيار رقم ( 60 ) الخاص بالاتصال الداخلي وضع بداية جديدة فيما يتعلق بتقرير أوجه القصور الجوهرية في هيكل الرقابة الداخلية والمعروفة بـ " الظروف التي ينبغي التقرير عنها مع استبعاد نقاط الضعف الجوهرية.

- أما المعيار رقم ( 61 ) فقد اهتم بتنظيم عملية الاتصال مع لجان المراجعة فيما يتعلق بالأمور التي ينبغي على المراجعين توصيلها إلى لجان المراجعة، والمداخل التي تحقق فعالية مثل هذا الاتصال.

ويتضح مما سبق أن الاتصالات التي تنطوي عليها تلك المعايير تجعل من اليسير بالنسبة للمستخدمين تفهم دور المراجع، وتقدم تعبيراً أوضح عن مسؤوليات المراجع، والإجراءات التي يؤديها ودرجة القناعة والتأكيد الذي يقدمها فيما يتعلق بالقوائم المالية التي يقوم بمراجعتها وهو الأمر الذي يساهم في تضيق فجوة التوقعات.

#### رابعا- تدعيم استقلال المراجع:

لا شك أن تدعيم استقلال المراجع وقناعة مستخدمي القوائم المالية بذلك يعتبر عاملاً هاماً في

- تضييق فجوة التوقعات ويعمل على زيادة الثقة والمصداقية لتقرير المراجع، ولهذا يجب على المراجع أن يحافظ على استقلاله عند ممارسة عملية المراجعة كما يجب على المهنة أن تكثف جهودها للتأكيد على استقلال المراجع ، ولعل أحد التعديلات التي أدخلت على تقرير المراجعة النموذجي المعنون بـ " تقرير المراجع المستقل " يعتبر أحد جهود المهنة في سبيل ذلك.
- وفي سبيل تدعيم استقلالية المراجع هناك العديد من العوامل والمقترحات نذكر منها مايلي<sup>1</sup>:
- ضرورة زيادة وعي المساهمين في تفعيل الجمعيات العامة لشركات المساهمة لتدعيم استقلال المراجع، فبالرغم من أن القوانين في معظم الدول تقرر تعيين وعزل المراجع بواسطة الجمعية العامة للشركة، إلا أن الواقع العملي يظهر تقاعس المساهمين عن ممارسة دورهم في ذلك، ومن ثم انفراد الإدارة بممارسة هذا الدور، وهو الأمر الذي يمكن الإدارة من التأثير على المراجع ومن ثم يفقد استقلاله.
  - ضرورة تفعيل دور لجان المراجعة في تدعيم استقلال المراجع الخارجي، حيث يتطلب منها تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه ومناقشة تقارير المراجعة.
  - اقتراح مقياس للاستقلال يتمثل في نسبة حجم الأتعاب المدفوعة من العميل المعين إلى إجمالي أتعاب مكتب المراجعة، بحيث كلما قلت هذه النسبة كلما زاد استقلال المراجع والعكس صحيح. ومن البديهي أن الحكمة في هذا المقياس هو عدم اعتماد مكتب المراجعة بدرجة كبيرة على أحد العملاء، ومن ثم الشك في فقدان استقلاله.
  - ضرورة تغيير المراجع الخارجي، وذلك بتحديد حد أقصى لقيامه بمراجعة إحدى الشركات وهذا بدعوى أن طول مدة ارتباط المراجع بالشركة موضع المراجعة، يمكن أن يؤثر على استقلاله على الرغم من وجود معايير مهنية وقواعد للسلوك المهني من شأنها المحافظة

<sup>1</sup> بوراس هند، المصدر المذكور سابقاً، ص 14.

على استقلال المراجع، إلا أن هناك هيئات مهنية توصي بضرورة التغيير الإلزامي للمراجعين.

#### خامسا - التقليل أو الحد من المغالاة في توقعات مستخدمي القوائم المالية:

هذا لا يتأتى إلا عن طريق تعليمهم وتقنيهم وتعريفهم بطبيعة ومحددات التدقيق وما يمكن أن يقوم به هذا الأخير وما لا يمكن أن يقوم به، بسبب ارتفاع التكلفة وذلك حتى تقلل من فجوة المعقولية، ولا شك أن للجهات المهنية والإعلامية دور كبير في تحقيق ذلك حيث يجب على الجهات المهنية تطوير أدواتها المستخدمة في إعلام الجمهور (التقرير) بحيث تستخدم في كتابته عبارات واضحة ومحددة لبيان طبيعة عملية التدقيق وهدفها وما هو دور المدقق وما هو مسئول عنه وما هو غير مسئول عنه، وتحديد المصطلحات المستخدمة في التقرير تحديدا واضحا مثل ماذا نقصد بدرجة معقولة التي تأتي في التقرير وما معنى كلفة بصدق وعدالة إلى غير ذلك من الكلمات والعبارات غير المحددة والتي تعني معاني مختلفة للأشخاص المختلفين<sup>1</sup>.

#### سادسا - تفعيل الدور الذي تلعبه المنظمات المهنية في تنظيم ورقابة المهنة:

ويمثل هذا العامل ضرورة العمل على تطوير الدور الذي تلعبه المنظمات المهنية في تنظيم المهنة بحيث يمكنها توجيه مهنة المحاسبة والتدقيق في المسار الصحيح في الممارسة العملية، وذلك من خلال تنامي وسائل المسائلة القانونية للمدققين، وسبل توفير الاستقلال الكافي لهم والعمل على توفير جودة التدقيق. الخ. بالإضافة إلى الدور الهام الذي تلعبه تلك المنظمات في وضع وتطوير معايير المحاسبة والتدقيق وقواعد السلوك المهني ورقابة مدى الالتزام بتطبيقها بواسطة برامج جودة الأداء المهني لمكاتب التدقيق.

<sup>1</sup> كمال خليفة أبو زيد، وآخرون، المصدر المذكور سابقا، ص 17.

وفي هذا الصدد هناك دورا حيويا يجب أن تلعبه المنظمات المهنية في مجال تضيق فجوة التوقعات تذكر منها ما يلي<sup>1</sup>:

- يجب على المنظمات المهنية العمل على تحسين الاتصالات مع مستخدمي القوائم المالية بهدف توعيتهم وتصحيح توقعاتهم غير المعقولة، وذلك عن طريق تطوير كل من تقارير الإدارة وتقارير التدقيق، وتقييمها بصورة مستمرة والتأكد من زيادة فعاليتها في بيئة التدقيق.

- يجب على المنظمات المهنية العمل على تدعيم استقلال المدققين وتنمية وتطوير الوسائل الكفيلة بذلك عن طريق الاهتمام بمايلي:

- التحديد الواضح لدور لجنة التدقيق في تدعيم استقلال المدققين؛
- اتخاذ الإجراءات الضرورية لمحاولة تفادي التأثيرات المترتبة على أداء خدمات غير التدقيق على استقلال المدققين؛
- اتخاذ الإجراءات الضرورية لمحاولة الاستفادة من مزايا التغيير الإلزامي للمدققين وشركاء المراجعين؛
- تحديد الأنشطة الأخرى التي يمكن أن يقوم بها المدقق، وتحديد علاقتها بعملية التدقيق ومدى تأثيرها على استقلاله.

- يجب على المنظمات المهنية فحص المعايير المحاسبية بهدف:
- التعامل مع القضايا التي لم تغطي بطريقة مقنعة في المعايير المحاسبية الحالية.
- تضيق نطاق البدائل المحاسبية التي تستطيع الإدارة الاختيار من بينها عند إعداد القوائم المالية ، والتي يمكن قبولها لنوع معين من العمليات أو الأحداث وإجراء

<sup>1</sup> بوراس هند، المصدر المذكور سابقا، ص ص 15-17.



الاستبعاد بقدر الإمكان للبدائل التي قد تؤدي إلى نتائج مختلفة بدرجة كبيرة، حيث أنه من المتوقع أن يترتب على ذلك تدعيم لموقف المدقق في مواجهة الإدارة بخصوص اختيارها بين هذه البدائل المحاسبية والتغلب على ظاهرة تسوق الرأي وتدعيم الثقة في تلك المعايير.

- يجب على المنظمات المهنية تحديد وتوسيع مسؤوليات المدققين المتعلقة باكتشاف الأخطاء والغش، وذلك حتى يمكن لمستخدمي القوائم المالية الثقة في آرائهم عن صدق وعدالة القوائم المالية في التعبير عن المراكز المالية لمنشآت ونتائج أعمالها، ولتحقيق ذلك فإنه من الضروري إعادة النظر في نشرة معايير التدقيق رقم 53، بحيث تتضمن تحديدا دقيقا للمعاني المقصودة بتخطيط التدقيق لتوفير تأكيد معقول لاكتشاف الأخطاء والمخالفات الهامة ، وممارسة درجة ملائمة من الشك المهني ، بالإضافة إلى توفير إرشادات تتضمن شرح لكيفية ضمان تحقيق ذلك في الواقع العملي.

- يجب على المنظمات المهنية تحديد وتوسع دور ومسؤوليات المدققين المتعلقة باكتشاف التصرفات غير القانونية، ويتطلب ذلك تطوير معايير مهنية تحدد القوانين التي يجب على المدققين التأكد من الالتزام بها، وطبيعة ونطاق إجراءات التدقيق التي يجب تنفيذها، والى أن يتحقق ذلك فإنه من الضروري إعادة النظر في نشرة معايير التدقيق رقم 54، بحيث تتضمن تحديدا دقيقا للمعنى المقصود بتخطيط التدقيق لتوفير تأكيد معقول لاكتشاف التصرفات غير القانونية التي لها تأثير مباشر وهام على القوائم المالية بالإضافة إلى توفير إرشادات تتضمن شرح لكيفية ضمان تحقيق ذلك في الواقع العملي.

- ضرورة أن تقوم المنظمات المهنية بإجراء فحص لقضايا الغش والتصرفات غير القانونية السابقة وذلك بهدف:

- التعرف على الطرق التي استخدمت لإجراء تلاعب في القوائم المالية.
- التعرف على الطرق التي اتبعت لإخفاء حالات الغش والتصرفات غير القانونية التي ارتكبت.
- تحديد إجراءات التدقيق التي قد تساعد في اكتشاف الحالات السابقة.
- تحديد كيفية إجراء تغيير في معايير وإجراءات التدقيق لتفادي تكرار تلك الحالات ، كما أنه من الضروري توزيع نتائج الفحص على أعضاء المهنة.
- يجب على المنظمات المهنية تشكيل لجان لفحص القوائم المالية للمنشآت وتقارير المدققين عنها ، بهدف التأكد من التزامها بالمعايير المهنية والقوانين التي تطبق عليها، على أن يكون من ضمن اختصاصات ومسؤوليات تلك اللجان مايلي:
- تحديد أنواع المنشآت التي تفحص قوائمها المالية وتقارير المدققين عنها.
- فحص القوائم المالية لتلك المنشآت وتقارير المدققين عنها.
- إجراء الاتصالات المباشرة مع تلك المنشآت بخصوص عملية الفحص.
- إحالة حالات المخالفات لتطبيق المعايير المهنية والقوانين المختلفة للجهات الملائمة لاتخاذ الإجراءات الضرورية.
- إعداد تقارير سنوية عن نتائج أعمالها.

### **المطلب الثالث: الجهود المبذولة لتضييق فجوة التوقعات**

اهتمت الجهات والمنظمات المهنية على المستوى الدولي والمحلي بدراسة الأسباب التي أدت إلى حدوث فجوة التوقعات، وقامت بإصدار المعايير والإرشادات المهنية للرقابة على جودة المراجعة

وزيادة الكفاءة المهنية للمراجعين، كما بذلت الكثير من البحوث في هذا المجال في محاولة لتضييق هذه الفجوة، وفيما يلي إيضاح لأهم هذه الجهود<sup>1</sup>:

### الفرع الأول: وضع نظام لمراقبة الجودة في شركات ومكاتب المراجعة

أصدر الإتحاد الدولي للمحاسبين معيار التدقيق الدولي رقم 220 رقابة الجودة بهدف وضع نظام لمراقبة الجودة في شركات ومكاتب المراجعة من خلال:

- تحديد عناصر وإجراءات الرقابة على جودة شركات المراجعة؛
- تعيين شريك لكل عملية مراجعة: يطلق عليه شريك العملية\* يقوم بإلزام شركة المراجعة بأداء مهام الخدمات المهنية والإشراف على تطبيق عناصر الرقابة على جودة المراجعة بهذه الشركات، حيث يمد بتأكيد مناسب بأن شركة المراجعة والعاملين بها يمثلون للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية وأن تقارير المراجعة الصادرة عن هذا المراجع ملائمة؛
- إصدار معيار التدقيق الدولي رقم 01 ضبط الجودة ويعد هذا المعيار تطويراً لمعيار المراجعة الدولي السابق 220، ويهدف معيار ضبط الجودة إلى رقابة الجودة على الشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية، وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، ووضع نظام لضبط جودة هذه الشركات والتزويد بتأكيد معقول بان:
- الشركة وموظفيها ملتزمون بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة؛

<sup>1</sup> رزق أبو زيد الشحنة، المصدر المذكور سابقاً، ص 302.

\*شريك العملية: وهو أي شخص لديه الصلاحية بإلزام شركة أو مكتب المراجعة بأداء مهام الخدمات المهنية والقيام بالإشراف على تطبيق عناصر الرقابة على جودة المراجعة، وبحيث يكون له الصلاحية المناسبة من هيئة مهنية أو قانونية أو تنظيمية.

- التقارير الصادرة عن الشركة أو عن شركاء العملية مناسبة.

### الفرع الثاني: إجراء الرقابة على جودة المراجعة من خلال إتباع مراجعة النظر

أكد معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين على ضرورة إجراء الرقابة على جودة المراجعة من خلال إتباع ما يعرف بمراجعة النظر التي تعمل على مراجعة وتقييم سياسات وإجراءات شركة المراجعة من قبل شركة زميلة أخرى على درجة مماثلة من السمعة والحجم، أو من قبل لجنة مراجعة النظر المعتمدة من هذا المعهد، أو المعتمدة من هيئة الولاية الخاصة بشركات مراجعة الحسابات، وذلك للتأكد من مدى اتفاق هذه السياسات والإجراءات مع معايير جودة أداء المراجعة المطلوبة من قبل المهنة.

### الفرع الثالث: العمل على زيادة كفاءة جودة المراجعة

ويتم ذلك من خلال:

أ- دعم استقلال وحياد مراجع الحسابات وزيادة الثقة في التقارير التي يصدرها، وهذا يمكن بإتباع بعض الأمور مثل:

- في حالة عزل المراجع، يفضل أن يقدم المراجع تقريراً إلى المنظمة المهنية التي ينتمي إليها ويشرح فيها أسباب عزله حتى يكون ذلك دليل على إخلاء مسؤوليته، وكذلك ضرورة أن يحصل المراجع الجديد قبل قبول التعيين، على شهادة من المنظمة المهنية بإخلاء مسؤولية المراجع السابق.

- إتباع أسلوب معين يساعد على تدعيم استقلال المراجعين، كما هو متبع في بعض الدول مثل بريطانيا وإيرلندا، حيث قامت بإصدار قانون يمنع شركة المراجعة من تقاضي أكثر من 15% من مجموع إيراداتها من عميل واحد.

ب - تدعيم دور المنظمات المهنية في إعادة تطوير وتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق، ويتم ذلك

من خلال:

- وضع معايير مهنية كافية لممارسة المهنة، وتطوير برامج لمراقبة الجودة على الأداء

المهني بشركات التدقيق، وفرض الرقابة الذاتية على أداء المراجعين، وزيادة مساءلتهم

مهنيًا، مما يؤدي إلى زيادة الرقابة على جودة هذا الأداء.

- إعلام مجتمع المستخدمين للتقارير المالية المدققة بما يحدث من تطوير لجودة المهنة وما

يتم من مسائل مهنية للمراجعين، مما يساهم في زيادة الثقة في هذه التقارير، ويؤدي

إلى رضا هؤلاء المستخدمين.

ت - دراسة توقعات المجتمع المالي لتلبية احتياجاتهم من خلال تحديد من هم المستفيدين من

التقارير المالية المدققة، ومن لهم الحق في تحديد هذه الاحتياجات ودراستها، واقتراح

الوسائل اللازمة لتلبية تلك الاحتياجات.

### خلاصة الفصل الثالث:

في هذا الفصل تم عرض ومناقشة بعض آليات الحوكمة، والمتمثلة في المراجعة الخارجية ومعايير المراجعة باعتبارهما كآلية خارجية ولجان المراجعة كآلية داخلية، وتحقيق الهدف من خلال الرقابة على جودة المراجعة والمتمثل في تضيق فجوة التوقعات. وهذا من خلال تحديد الدور الرقابي داخل المؤسسة وبالتالي تحقيق مبادئ الحوكمة.

حيث تمارس الآليات الخارجية دورها الرقابي داخل المؤسسة، وتلعب دور المشرف والمراقب الخارجي على إدارة الشركة، وبالشكل الذي يضمن حماية وصيانة حقوق ومصالح المساهمين والأطراف الأخرى ذات المصلحة مع الشركة. فالمراجع يجب ان يزاوّل عمله كوكيل عن جميع المساهمين بما في ذلك مساهمي الاقلية في إطار من الحياد الكامل والموضوعية والحفاظ على الاستقلالية والتواصل مع لجنة المراجعة، وكل هذه المهام تدعم مبادئ الحوكمة.

وتحدد المعايير مهام المراجعة في التأكد من مدى تطابق القوائم المالية مع المعايير الدولية والمعايير المحلية وجمع وتقييم الأدلة وتكوين رأي عن نتائج الفحص وتوصيل هذا الرأي إلى الأطراف المعنية.

كما أن إنشاء لجنة المراجعة ارتبطت بحدوث حالات إفلاس غير متوقعة في المؤسسات نتيجة سوء التسيير، وضعف استقلالية مراجعي الحسابات، لهذا الغرض أوكلت لها مهمة فرض رقابة من داخل المؤسسة.

# الفصل الرابع

## الفصل الرابع

### دور جودة الأداء المهني للمراجعين على تحقيق أهداف الحوكمة في

#### الجزائر

لمواجهة التطورات المالية والاقتصادية على المستوى الدولي، قامت الجزائر بعدة إصلاحات في مجالات متعددة تضمن منها الأنظمة المحاسبية من خلال قانون النظام المحاسبي المالي الذي باشرت الجزائر في تطبيقه ابتداءً منذ سنة 2010 ، حيث تم إعداده أخذاً بعين الاعتبار معايير المحاسبة الدولية، كما تضمنت الإصلاحات كذلك مهنة المراجعة المالية من خلال النصوص التشريعية المتعلقة بالتنظيم والممارسة المهنية للمراجعة من بينها القانون رقم 10-01 الصادر بتاريخ 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وكذلك القرارات والمراسيم التنفيذية الصادرة بعد القانون 10-01.

يحتوي هذا الفصل على جزأين، الجزء الأول يعرض واقع التنظيم الحالي لمهنة المراجعة المالية في الجزائر، من خلال عرض الإطار التشريعي والتنظيمي الذي يحدد وينظم الممارسة المهنية، والمتعلق بشروط ممارسة المهنة والمعايير المتعلقة بالعمل الميداني وإعداد التقرير بالإضافة إلى حقوق ومسؤوليات المراجع، وكذلك المنظمات والهيئات المشرفة على تنظيم وتطوير المهنة. لتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في أي دولة يجب معرفة المستوى الذي وصلت إليه المهنة، وبالتالي التعرف على المشاكل والنقائص التي تواجه القائمين على أدائها والتي تنعكس آثارها على المراجع بصفة خاصة والمهنة بصفة عامة، مما يستدعي الأمر البحث في كيفية تحسين أداء المهنة وتطويرها.



أما الجزء الثاني من هذا الفصل فيتناول عرض وتحليل نتائج الاستبيان لغرض اختبار الفرضيات والإجابة على الإشكالية والأسئلة المطروحة في بداية هذا البحث، ويعتبر المجتمع الملائم لهذه الدراسة فئة الأكاديميين بالجامعة ذوي الاختصاص في مجال المحاسبة والمراجعة، وكذلك فئة المهنيين المتمثلين في محافظي الحسابات وخاصة الذين لهم اطلاع وإلمام بمعايير المراجعة الدولية.

يعرض هذا الفصل ثلاثة مباحث كما يلي:

المبحث الأول: المراجعة في الجزائر.

المبحث الثاني: تقديم الدراسة الميدانية

المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

## المبحث الأول: المراجعة في الجزائر

شهدت الجزائر عدة تغيرات اقتصادية بداية من التوجه الاقتصادي المغلق ذو الطبيعة الاشتراكية والتحكم المركزي إلى الانفتاح على العالم الخارجي والذي يطلق عليه اقتصاد السوق، والإصلاحات الاقتصادية الناتجة عنه وعقد اتفاق الشراكة مع الاتحاد الأوروبي والتفاوض بشأن الانضمام للمنظمة العالمية للتجارة، ولهذا سيتم من خلال هذه النقطة عرض اهم المراحل التي مرت بها هذه المهنة في الجزائر منذ الاستقلال إلى غاية سنة 2011، حيث مورست هذه المهنة في الجزائر قبل الاستقلال وفقا للقوانين الفرنسية ونذكر منها قانون 1945/09/19 المتضمن تأسيس نقابة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين، وقد بقي هذا القانون معمولاً به حتى بعد الاستقلال، كما طبق القانون الفرنسي المؤرخ في 1966/07/24 حول الشركات التجارية. وخلال هذه الفترة سنت الجزائر مجموعة من القوانين تتماشى مع المراحل الاقتصادية التي مرت بها، ومن بين القوانين والتشريعات المنظمة للحياة الاقتصادية نجد قوانين وتشريعات خاصة بتنظيم المهنة<sup>1</sup>.

## المطلب الأول: مدخل إلى المراجعة في الجزائر

المراجعة في الجزائر وكباقي دول العالم لها إطار عام يقتضي توفر بعض الشروط لممارستها، منها ما هو عام ومنها ما هو خاص بالمعرفة المكتسبة من طرف المترشح لممارسة المهنة، كما أن هناك أساليب معينة خاصة بتعيينه وكيفية إنهاء مهامه والحصول على أتعابه والعديد من

<sup>1</sup> مقراني عبد الكريم، قمان عمر، أهمية الإصلاحات المتعلقة بمهنة التدقيق في الإشراف والمراقبة في تجسيد تطبيق النظام المحاسبي المالي، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS,IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA) التحدي يومي 13 و 14 ديسمبر 2011، جامعة البليدة، 2011، ص7.

المسؤوليات التي يتحملها بمناسبة أداء مهمته، وهو ما سوف نتطرق إليه بالتفصيل من خلال هذا المطلب.

### الفرع الأول: تطور مهنة المراجعة في الجزائر

مرت مهنة المراجعة في الجزائر بعدة مراحل كغيرها من المهن الأخرى حيث كانت تحت سيطرة المستعمر الفرنسي قبل الاستقلال، أما بعد ذلك مرت بعدة المراحل التالية:

أولاً: الفترة من سنة 1969 إلى 1970:

بقيت مهنة المراجعة في الجزائر بعد الاستقلال تمارس وفقاً للقوانين الفرنسية إلى غاية 1969، حيث تناول المشرع الجزائري مهنة المراجعة لأول مرة بصدور الأمر رقم 69- 107 بتاريخ 1969/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1970، والذي يحدد مهام وواجبات محافظي الحسابات، بهدف التأكد من سلامة ومصداقية الحسابات، وأيضاً تحليل الوضعيات المالية لأصول وخصوم المؤسسات العمومية التي كانت تغلب على النشاط الاقتصادي في تلك الفترة<sup>1</sup>. ولقد جاء المرسوم 70- 173 المؤرخ في 1970/11/16 ليحدد واجبات ومهمة محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه العمومية، حيث يقومون بالمراقبة الدائمة لتسيير المؤسسات العمومية والمختلطة، ويقوم بذلك موظفو الدولة، ويعينون من بين<sup>2</sup>:

- المراقبون العامون للمالية؛

- المراقبون الماليون؛

- المفتشون الماليون؛

<sup>1</sup> الأمر رقم 69- 107 المؤرخ في 1969/11/16 يتضمن قانون المالية لسنة 1970، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 110، مؤرخة في 1969/12/3.

<sup>2</sup> المادة 01، المرسوم رقم 70- 173 المؤرخ في 1970/11/16 يتعلق بواجبات ومهام مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 97، الصادرة في 20 نوفمبر 1970 .

- والموظفون المؤهلون من وزارة المالية بصفة استثنائية.

#### ثانيا: الفترة من سنة 1971 إلى سنة 1979

شهدت هذه الفترة صدور الأمر الرئاسي رقم 71-82 بتاريخ 1971/12/29 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسب المعتمد والخبير المحاسب لاغيا بذلك قانون 1945/09/19، حيث تعرض إلى تحديد اختصاص كل منها في المواد (4-5-6-7-8-9)، وشرط الدخول في المهنة في المواد (10-11-12)، وكيفية ممارسة المهنة في المواد (13-14 - 15 - 16-17-18 - 19 - 20-21)، وتطرق إلى كيفية تشكيل المجلس الأعلى للمحاسبة وتسييره في المواد (20-21-22 إلى غاية المادة 160<sup>1</sup>.

كما صدر الأمر رقم 75 - 79 سنة 1975 متضمنا القانون التجاري ولاغيا بذلك قانون 1966/07/24 الفرنسي<sup>2</sup>.

#### ثالثا: الفترة من سنة 1980 إلى سنة 1989

مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكله المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعدد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعلومات وضعف التحكم في النظام المحاسبي، كان على المشرع الجزائري أن يسن آليات رقابية تحد من الاختلالات التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة<sup>3</sup>، ففي 1980/03/01 صدر القانون رقم 80-05 المتعلق بنشاط وطبيعة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، والذي اقر بإنشاء هيئة مهنية لتنظيم هذه المهنة تتمثل في مجلس المحاسبة، حيث ألغى هذا القانون المادة (39) من قانون المالية لسنة

<sup>1</sup> القانون رقم 71-82 مؤرخ في 1971/12/29، يتضمن مهنة المحاسب والخبير المحاسب، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 107، مؤرخة في 3 ديسمبر 1971.

<sup>2</sup> عمر شريقي، المصدر المذكور سابقا، ص 116.

<sup>3</sup> مسعود صديقي، المصدر المذكور سابقا، ص 246.

1970 وكذا المرسوم رقم 70-173 المذكور أعلاه، حيث نصت المادة الخامسة من القانون -05 80 على أن مجلس المحاسبة يراقب مختلف الحسابات التي تتضمن مجموع العمليات المالية والحسابية ويتحقق من دقتها وصحتها<sup>1</sup>.

وكذلك هذه المرحلة صدور القانون التوجيهي رقم 88-01 المؤرخ في 12/01/1988 والخاص بتوجيه المؤسسات الاقتصادية العمومية، حيث أشار هذا القانون في القسم الخاص بالمراقبة إلى كيفية ممارسة الرقابة على المؤسسات وتحسين أنماط تسييرها في المواد (39-40-41-42)، من طرف جهاز خارجي مؤهل ويعمل على التقييم الاقتصادي للاستغلال باستثناء كل تدخل في التسيير<sup>2</sup>.

#### رابعا: الفترة من سنة 1990 إلى سنة 2000

خلال هذه الفترة صدرت عدة تشريعات ونصوص قانونية تتعلق بإعادة تنظيم المهنة، وأبرزها قانون 91-08 المنظم لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بتاريخ 27/04/1991 والمعتمد بتاريخ 01/05/1991، وتضمن هذا القانون تسعة أبواب خاصة بمهنة المراجعة أو التدقيق والشخص الممارس لها، وتطرق إلى الحقوق والواجبات وتحديد المسؤوليات<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> المادة 05، القانون رقم 80-05 مؤرخ في 01/03/1980، يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 10، مؤرخة في 04 مارس 1980.

<sup>2</sup> القانون رقم 88-01 مؤرخ في 12/01/1988، يتضمن القانون التوجيهي والخاص بتوجيه المؤسسات الاقتصادية العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 02، المؤرخة في 13 جانفي 1988، ص 36.

<sup>3</sup> القانون رقم 91-08 مؤرخ في 27/04/1991، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 20، المؤرخة في 01/05/1991، ص 651-658.

حيث أنشئت بموجبه المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وبذلك أوكلت مهمة مراجعة الهيئات والمؤسسات التي لا تدخل في مجال اختصاص مجلس المحاسبة للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المسجلين في جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين. وقد صدر المرسوم التشريعي رقم 93-08 سنة 1993 ليعدل ويتم الأمر 75-59 المتضمن القانون التجاري وذلك ليتمشى مع التوجه الجديد للاقتصاد الوطني نحو اقتصاد السوق<sup>1</sup>.

كذلك صدور قرار رقم 24-02-103 بتاريخ 1994/02/02 بأمر من وزير الاقتصاد يضم ستة توصيات يلزم فيه محافظي الحسابات بإتباعها، وعلى مجلس الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين السهر على تطبيقها، وتتضمن هذه التوصيات إثراء وتلقيح مهنة المراجعة الخارجية حسب ما تقتضيه الظروف، من تطور تقنيات المحاسبة والمعايير الدولية حول المراجعة القانونية<sup>2</sup>.

إضافة إلى ذلك صدور سنة 1996 المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة خبير المحاسبة ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والمؤرخ بتاريخ 1996/04/15، حيث بموجب المادة الأولى التي تبين طبيعة المرسوم على أنه يحدد القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> عمر شريقي، المصدر المذكور سابقا، ص 118.

<sup>2</sup> محمد بوتين، المصدر المذكور سابقا، ص 28.

<sup>3</sup> المادة 01، المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ بتاريخ 1996/04/15، المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة خبير المحاسبة ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 24، المؤرخة بتاريخ 1996/04/17.

### خامسا: الفترة من سنة 2001 إلى سنة 2011

في سنة 2010، صدر قانون جديد للمهنة تحت رقم 10-01 مؤرخ في 28/06/2010 لينظم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث يلغي أحكام القانون 91-08 المنظم للمهنة منذ 1991 بعد صدور بعض النصوص التطبيقية له. وتميزت هذه الفترة بصدور عدة مراسيم تنفيذية تتعلق بإصلاح مهنة المراجعة وأهمها:

- المرسوم التنفيذي رقم 10-01 المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث كان يهدف كما تشير مادته الأولى إلى تحديد شروط وكيفية ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد<sup>1</sup>.

- المرسوم التنفيذي رقم 10-02 المؤرخ في 26/08/2010 والمتعلق بمجلس المحاسبة، حيث يهدف هذا الأمر إلى تنميط الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17/07/1995 المتعلق بنفس الأمر وكما جاء فيه من مادته الثانية أنه يبقى كما هو عليه بدون تغيير<sup>2</sup>.

- صدور المرسوم التنفيذي رقم 10-08 المؤرخ في 27/10/2010 المتضمن الموافقة على المرسوم التنفيذي السابق المتعلق بمجلس المحاسبة<sup>3</sup>.

### الفرع الثاني: أنواع المراجعة في الجزائر

هناك ثلاثة أنواع من المراجعة في الجزائر يمكن ذكرها في الآتي<sup>4</sup>:

<sup>1</sup> قانون رقم 10-01 مؤرخ في 29/06/2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 42، المؤرخة في 11 جويلية 2010، ص 04.

<sup>2</sup> أمر رقم 10-02 مؤرخ في 26/08/2010، المتعلق بمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 50، المؤرخة بتاريخ 01/09/2010، ص 04.

<sup>3</sup> قانون رقم 10-08 مؤرخ في 27/10/2010، المتعلق بمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 66، المؤرخة بتاريخ 03/11/2010، ص 04.

<sup>4</sup> محمد بوتين، المصدر المذكور سابقا، ص 27.

### أولاً: المراجعة القانونية

هي المراجعة التي يفرضها القانون، وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإلزامية التي يقوم بها محافظ الحسابات.

### ثانياً: المراجعة التعاقدية أو الاختيارية

وهي المراجعة التي يقوم بها محترف بطلب من أحد الأطراف ( الداخلية أو الخارجية ) المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تجديدها سنوياً.

### ثالثاً: الخبرة القضائية

وهي التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة.

### الفرع الثالث: مهنة محافظ الحسابات

لقد تم تحديد مفهوم محافظ الحسابات ومختلف الأعمال المنوط بالقيام بها والمعايير المكلف بإعدادها وشروط وكيفيات تعيينه وعمله وفقاً للقانون .

### أولاً: تعريف محافظ الحسابات

حسب المادة 22 من القانون 01-10 محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس بصفة عادية، وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به<sup>1</sup>.

فمحافظ الحسابات هو ذلك الشخص الذي يجب أن يكون مؤهل علمياً وعملياً لمراجعة حسابات المؤسسات، يتمتع بالاستقلالية، ويقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية وفحص السجلات المحاسبية فحص انتقادي وإبداء رأيه في عدالة القوائم المالية.

<sup>1</sup> المادة 22، القانون 01-10 ، المصدر المذكور سابقاً.



كما عرف القانون التجاري محافظ الحسابات على أنه "كل شخص مهني مسجل في جدول المصف الوطني وتتمثل مهمتهم الدائمة، باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق بالدفاتر والأوراق المالية للشركة ومراقبة انتظام حساباتها وصحتها، كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها ويصادقون على انتظام الجرد والموازنة وصحة ذلك"<sup>1</sup>.

### ثانيا: مهام محافظ الحسابات

بين القانون 01-10 مهام ووظائف محافضي الحسابات في المادة 23، وتتمثل هذه المهام في النقاط التالية<sup>2</sup>:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة، وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسكرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها، أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛

<sup>1</sup> أمر رقم 75-59 مؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري، القانون التجاري، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 101، المؤرخة بتاريخ 19/12/1975، ص 1369.

<sup>2</sup> المادة 23، القانون 01-10، المصدر المذكور سابقا.

- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة التداول المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

بالإضافة إلى ما سبق فعندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات على صحة وانتظام الحسابات المدمجة والمدعمة وصورتها الصحيحة، وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدي الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار<sup>1</sup>.

ويترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد<sup>2</sup>:

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

<sup>1</sup> المادة 24، القانون 10-01، المصدر المذكور سابقاً.

<sup>2</sup> المادة 25، المصدر السابق.

- يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر، وبصفة عامة على كل الوثائق والكتابات التابعة للهيئة أو الشركة، يمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات، وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة<sup>1</sup>؛
- يمكنه أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها<sup>2</sup>؛
- يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة (06) أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا، يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون<sup>3</sup>؛
- يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق احكام القانون التجاري<sup>4</sup>؛
- مع مراعاة معايير المراجعة والواجبات المهنية الموافق عليها من طرف الوزير المكلف بالمالية، يحدد محافظ الحسابات ومدى وكيفية أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه<sup>5</sup>؛
- يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلها تستدعى للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته<sup>6</sup>؛

<sup>1</sup> المادة 31، المصدر السابق.

<sup>2</sup> المادة 32، القانون 10-01، المصدر المذكور سابقا.

<sup>3</sup> المادة 33، المصدر السابق.

<sup>4</sup> المادة 34، نفس المصدر السابق.

<sup>5</sup> المادة 35، نفس المصدر السابق.

<sup>6</sup> المادة 36، نفس المصدر السابق.

- يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهد<sup>1</sup>.

### ثالثاً: شروط وكيفية تعيين وعمل محافظي الحسابات

يتم تعيين محافظي الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابياً، ولا يعفي وجود هياكل داخلية للمراجعة، الشركة أو الهيئة من الإلزامية القانونية لتعيين محافظ الحسابات<sup>2</sup>.  
-تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس المحافظ بعد عهديتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (03) سنوات. وفي حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليمياً بذلك، وفي هذه الحالة لا يجرى تجديد عهدة محافظ الحسابات<sup>3</sup>؛

-عندما تعين شركة أو هيئة، شركة محافظة الحسابات بصفة محافظ الحسابات فإن هذه الأخيرة تعين من بين أعضائها المسجلين في الغرفة الوطنية محافظاً للحسابات يتصرف باسمها<sup>4</sup>، ويتعين على محافظ الحسابات أو مدير شركة أو تجمع محافظي حسابات إبلاغ لجنة مراقبة النوعية، بتعيينه بصفة محافظ حسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر يوماً<sup>5</sup>؛  
-يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلّص من التزاماته القانونية، ويجب أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاث أشهر، ويقدم تقريراً عن المراقبات والإثباتات الحاصلة.

<sup>1</sup> المادة 40، نفس المصدر السابق.

<sup>2</sup> المادة 26، القانون 10-01، المصدر المذكور سابقاً

<sup>3</sup> المادة 27، المصدر السابق.

<sup>4</sup> المادة 28، نفس المصدر السابق.

<sup>5</sup> المادة 30، نفس المصدر السابق.

## رابعاً: مسؤوليات محافظ الحسابات

يخضع محافظ الحسابات إلى ثلاثة أنواع من المسؤوليات، تتمثل في الآتي:

### 1 - المسؤولية المدنية

تعرف المسؤولية المدنية على أنها " الالتزام بتعويض الضرر وهي نوعان:

- مسؤولية عقدية تقوم على أساس الإخلال بالالتزام عقدي.
- مسؤولية تقصيرية تقوم على أساس الإخلال بالالتزام قانوني واحد لا يتغير هو الالتزام بعدم الإضرار بالغير"<sup>1</sup>.

لا يعتبر محافظ الحسابات مسؤولاً مدنياً إلا عند توفر عناصر الخطأ، الضرر، والعلاقة السببية بينهما.

وحسب المادة 61 من القانون 10-01 يعد محافظ الحسابات مسؤولاً تجاه الكيان الذي يراقبه عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويعد متضامناً تجاهه أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون.

### 2 - المسؤولية الجزائية

تعرف المسؤولية الجزائية على أنها "المسؤولية التي يتحملها محافظ الحسابات بحكم القانون إذا توافر القصد الجنائي أي علمه بالجريمة ومشاركته فيها، كأن يتعمد مثلاً إعداد تقرير كاذب بنتائج المراقبة أو يتعمد إغفال وقائع في تقريره الموجه إلى الجمعية العامة بهدف الإضرار بمصالح أعضائها"<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> عمر ديلمي ، المصدر المذكور سابقاً، ص 186.

<sup>2</sup> المصدر السابق، ص 186.

فحسب المادة 62 من القانون 01-10 يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني<sup>1</sup>.

### 3- المسؤولية التأديبية

يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية عند ارتكابه للمخالفات أو عند كل تقصير في تأدية وظيفته، وتعد لجنة الانضباط والتحكيم التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة، الهيئة المؤهلة للتحقيق في الشكاوى وتقدير درجة خطورة الأخطاء المرتكبة من طرف محافظ الحسابات خلال ممارسة وظيفته وإصدار العقوبات التأديبية.

تتمثل العقوبات التأديبية في الآتي<sup>2</sup>:

#### أ- عقوبة الإنذار

يتعرض محافظ الحسابات لعقوبة الإنذار عند ارتكابه لأخطاء من الدرجة الأولى والتي تكون في الحالات الآتية<sup>3</sup>:

- تصريح بمراجعة كاذبة؛
- تصريح بالانتماء إلى مصف المجلس أو الغرفة أو المنظمة خلال ممارسة وظيفتهم؛
- الانتقادات غير المؤسسة الصادرة عن المهني كتابيا أو شفويا أو بأي شكل آخر بغرض الإخلال بالنقطة المبنية بين الزبائن وزملائه قصد إزاحتهم؛
- عدم احترام زملاء المهنة عند ممارسة النشاط.

<sup>1</sup> المادة 62، القانون 01-10، المصدر المذكور سابقا.

<sup>2</sup> المادة 05، المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13/01/2013، يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي ترافقها، الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 03 مؤرخة في 16 جانفي 2013.

<sup>3</sup> المادة 06، المرسوم التنفيذي رقم 13-10، المصدر المذكور سابقا.

## ب - عقوبة التوبيخ

يتعرض محافظ الحسابات لعقوبة التوبيخ عند ارتكابه لأخطاء من الدرجة الثانية والتي تكون في الحالات الآتية<sup>1</sup>:

- تكرار خطأ من الدرجة الأولى؛
  - رفض التكفل بالمتربصين الموجهين من المجلس الوطني للمحاسبة المنصوص عليه في القانون؛
  - فتح مكتب لا يتطابق مع التنظيم المعمول به؛
  - عدم حضور اجتماعين متتاليين للجمعيات العامة وللاختبارات أو عدم تمثليه؛
  - عدم دفع مصاريف المشاركة في كل تظاهرة تنظمها الغرفة الوطنية التي قام بحضورها.
- ج - عقوبة التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر

يتعرض محافظ الحسابات لعقوبة التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (06) أشهر عند ارتكابه لأخطاء من الدرجة الثالثة والتي تكون في الحالات الآتية<sup>2</sup>:

- تكرار خطأ من الدرجة الثانية؛
- خطأ في الاحتفاظ بالأرشيف؛
- استعمال الختم المهني في أعمال غير منجزة تحت مسؤوليته؛
- عدم دفع الاشتراك المهني؛
- عدم اكتتاب تأمين مهني؛

<sup>1</sup> المادة 07، نفس المصدر السابق.

<sup>2</sup> المادة 08، المرسوم التنفيذي رقم 10-13، المصدر المذكور سابقا.

- مقابلة الأعمال المتعلقة بالمهنة من المهني مع أشخاص معنويين أو طبيعيين غير مسجلين في جدول العرفة الوطنية ل حافظي الحسابات؛
- استعمال ختم غير مطابق للنموذج يمنحه المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

#### د - عقوبة الشطب من الجدول

يتعرض محافظ الحسابات لعقوبة الشطب من جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات عند ارتكابه لأخطاء من الدرجة الرابعة والتي تكون في الحالات الآتية<sup>1</sup>:

- تكرار خطأ من الدرجة الثالثة؛
  - إفشاء السر المهني؛
  - إصدار إجازات خاطئة أو مزورة أو مبالغ فيها؛
  - تصرفات متعمدة مكررة تمس بقواعد أخلاقيات المهنة؛
  - ممارسة المهنة خلال مدة التوقيف؛
  - ممارسة المهنة دون مكتب مهني.
- يفرض الشطب من الجدول تسليم الختم وشهادة التسجيل والبطاقة المهنية للمجلس الوطني للمحاسبة بعد تبليغ هذا الأخير قرار التوقيف.

#### المطلب الثاني: جودة المراجعة في الجزائر

تم تصور مكونات المراجعة في الجزائر من خلال معايير المراجعة ومعايير المراجعة الجزائرية، وذلك حسب القوانين المنظمة لمهنة محافظ الحسابات، كما يلي:

<sup>1</sup> المادة 09، نفس المصدر السابق.



### الفرع الأول: معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات

تمثل معايير المراجعة المقاييس التي يجب توفرها عند أداء عملية المراجعة وكذلك في الشخص القائم بها، وتتمثل معايير الأداء المهني للمراجعة في الجوائر من خلال ما يلي:

#### أولاً: كفاءة المراجع

تنص المادة 08 من القانون 01-10 على أنه لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب حيازة الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بها.

يجب على المترشحين للتكوين للحصول على شهادة محافظ الحسابات التي ينظمها معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب أو من قبل كل معهد آخر معتمد من الوزير المكلف بالمالية، أن يكونوا حائزين شهادة جامعية أو شهادة أجنبية معترف بمعادلتها، قصد قبولهم للمشاركة في مسابقة الالتحاق بالتكوين<sup>1</sup>.

يتعين على محافظ الحسابات الحصول على مستوى معين من التأهيل العلمي من خلال الترشح للقيام بالتربص المهني كمحافظ الحسابات، بعد متابعة التكوين النظري المطلوب والمقبول من طرف لجنة التكوين التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة، حيث يجرى هذا التربص لدى مهني أو شركة مهنيين<sup>2</sup>.

كما يجب على المتربص ما يأتي<sup>3</sup>:

<sup>1</sup> المادة رقم 02، المرسوم التنفيذي رقم 11-72 مؤرخ في 16 فيفري 2011، يحدد الشهادات الجامعية التي تسمح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 11، مؤرخة في 20 فيفري 2011.

<sup>2</sup> عمر ديلمي، المصدر المذكور سابقاً، ص 196.

<sup>3</sup> المادة رقم 13، المرسوم التنفيذي رقم 11-393 مؤرخ في 24 نوفمبر 2011، يحدد شروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 65، مؤرخة في 30 نوفمبر 2011.

- انجاز التربص بانضباط؛
  - حضور الاجتماعات الدورية التي يستدعيه إليها مراقب التربص؛
  - احترام السلطة السلمية والامتثال للقواعد التأديبية والانضباط والسلوك المهني النموذجي الذي يحدده المشرف على تربصه؛
  - الالتزام بالسلوك الحسن وارتداء هندام لائق الذي يشرف المهنة، بما يسمح بالتحفظ والقدرة والاندماج المعنوي؛
  - الالتزام بالأحكام التشريعية والتنظيمية التي تدير وتنظم المهنة؛
  - رفض كل مهمة لدى الزبائن الذين تعامل معهم أثناء فترة التربص، طيلة ثلاث سنوات على الأقل التي تلي انتهاء تربصه المهني، ما لم يحظ بموافقة صريحة مسبقة من المشرف على التربص؛
  - تحسين معارفه التقنية وتحسينها وإثراء ثقافته العامة؛
  - المشاركة في الأيام الدراسية التي ينظمها مراقب التربص؛
  - تحرير تقرير سداسي يبين بصدق طبيعة وامتداد الأشغال المنجزة خلال السداسي المنصرم.
- تحدد مدة التربص المهني لمحافظي الحسابات بسنتين على مستوى مكتب أو شركة محافظة حسابات مسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بهذه الصفة منذ سنتين على الأقل، ابتداء من تاريخ تبليغ المجلس الوطني للمحاسبة القرار للمتربص والمشرف على التربص، ويمكن تمديد مدة التربص، بناء على رأي لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة<sup>1</sup>.
- ومنه تشمل كفاءة المراجع في الجوائز التأهيل العلمي والعمل، مع إلزامية التسجيل في الهيئة المشرفة على المراجعة الخارجية.

<sup>1</sup> المادة رقم 09، المرسوم التنفيذي رقم 11-393، المصدر المذكور سابقا.

### ثانيا: استقلالية المراجع

نظر المشرع الجزائري إلى استقلالية المراجع من خلال الحالات التي تتنافى وتمنع من ممارسة مهنة محافظ الحسابات، وهو أن يمارس عمله بكل استقلالية فكرية وأخلاقية كاملة اتجاه هيئات المؤسسة محل المراجعة، والابتعاد عن أي تأثير الذي يؤثر على حكمة المهني المستقل، حيث يمنع محافظ الحسابات من<sup>1</sup>:

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركة التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛

- القيام بأعمال تسيير بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين؛

- قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة على أعمال التسيير؛

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

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

- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث سنوات من انتهاء

عهده؛

كما لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو

امتيازات أخرى، لاسيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال

ثلاث سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة<sup>2</sup>.

يمثل تعيين محافظ الحسابات حسب دفتر الشروط كما ورد في المادة رقم 01 من المرسوم

التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011 والمتعلق بتعيين محافضي الحسابات، جانبا

<sup>1</sup> المادة رقم 65، القانون 10-01، المصدر المذكور سابقا.

<sup>2</sup> المادة رقم 66، المصدر السابق.

مدعما للاستقلالية من خلال تحديد الشروط والمعايير التقنية والمالية لتعيين محافظ الحسابات في الشركة المراد مراجعة حساباتها.

### ثالثا: العناية المهنية اللازمة

ورد في المادة 59 من القانون 10-01 أنه على محافظ الحسابات أن يتحمل المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج، وحسب هذه المادة فإن التزام محافظ الحسابات ليس مجرد التزام بتحقيق نتيجة، فلا تتعد مسؤوليته بمجرد تحقق الضرر وإنما هو التزام ببذل العناية اللازمة<sup>1</sup>.

### رابعا: معايير تقارير محافظ الحسابات

طبقا لأحكام المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المتعلق بمعايير تقارير محافظ والتي تعبر عن مقاييس جودة عمل محافظ الحسابات وتتمثل هذه المعايير فيما يلي<sup>2</sup>:

- معيار المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر؛
- معيار المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء؛
- معيار حول الاتفاقيات المنتظمة؛
- معيار حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات؛
- معيار حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- معيار حول تطور نتيجة السنوات الخمسة الأخيرة؛
- معيار حول إجراءات الرقابة الداخلية؛

<sup>1</sup> المادة رقم 59، المصدر السابق.

<sup>2</sup> المادة رقم 02، المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 24، مؤرخة في 30 أبريل 2011.

- معيار حول استمرارية الاستغلال؛
- معيار يتعلق بحيازة أسهم كضمان؛
- معيار يتعلق بعملية رفع رأس المال؛
- معيار يتعلق بعملية خفض رأس المال؛
- معيار يتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى؛
- معيار يتعلق بتوزيع التسيقات على أرباح الأسهم؛
- معيار يتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم؛
- معيار يتعلق بالفروع والشركات المراقبة.

### الفرع الثاني: المعايير الجزائرية للمراجعة

اتجهت الجزائر نحو إصدار مجموعة من المعايير الجزائرية للمراجعة ( Normes Algériennes d'Audit –NAA)، مأخوذة من المعايير الدولية للمراجعة (ISA)، الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، وحملت نفس الرقم ونفس التسمية، وذلك بهدف تنظيم عملية المراجعة الخارجية على أسس دولية ومعايير متعارف عليها وذات جودة، حيث قام المجلس الوطني للمحاسبة التابع لوزارة المالية، باعتباره الهيئة المكلفة بالتنظيم المحاسبي، بإتباع منهجية إصدار مجموعة من المعايير عبر فترات مختلفة. وقد تم إصدار أربع مقررات (Décisions) تتضمن 16 معيارا جزائريا للمراجعة، لا تحمل الطابع الإلزامي في الفترة الحالية، باعتبار أنها لم تصدر بعد في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، وقد صدرت فقط في الجريدة الرسمية لوزارة المالية. وتضمن هذه المعايير عدة عناصر أهمها الهدف من المعيار الصادر، مجال تطبيقه، الأهداف والواجبات المطلوبة من المراجع. والتي سيتم عرضها حسب تواريخ إصدارها.

أولاً: المقرر رقم 02 المؤرخ في 04 فيفري 2016

أول معايير الصادرة في الجزائر والخاصة بالتدقيق كانت في 04 فيفري 2016 بموجب المقرر 02 والتي تضمنت أربع معايير<sup>1</sup>:

### 1-المعيار الجزائري للمراجعة رقم 210: "اتفاق حول أحكام مهمة المراجعة"

يعالج واجبات المراجع للاتفاق مع الإدارة حول أحكام مهمة المراجعة، حيث ينص المعيار على أن هدف المراجع هو قبول ومتابعة مهمة المراجعة، فقط في الحالات التي تكون الشروط التي ستجري المراجعة على أساسها قد تم الاتفاق عليها، وبعد التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المراجع والإدارة والقائمين على حوكمة المؤسسات، على أحكام مهمة المراجعة.

### 2-المعيار الجزائري للمراجعة رقم 505: "التأكيدات الخارجية"

يعالج هذا المعيار استعمال المراجع لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة ومقنعة تتميز بالملاءمة والمصدقية.

### 3-المعيار الجزائري للمراجعة رقم 560: "الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الحسابات"

يتطرق إلى التزامات المراجع فيما يخص التخطيط لمراجعة القوائم المالية، بحيث يتطلب المعيار من المراجع إعداد إستراتيجية عامة للمراجعة وبرنامج عمل، وتنظيم مهمة المراجعة بهدف جعلها فعالة وذات كفاءة، من أجل مساعدة المراجع على التعرف على المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب.

<sup>1</sup>وزارة المالية، المقرر رقم 02، مؤرخ في 04 فيفري 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للمراجعة رقم 201، 505، 560، 580.

الموقع الإلكتروني للمجلس الوطني للمحاسب : [www.cnc.dz/fichier\\_regle/202.pdf](http://www.cnc.dz/fichier_regle/202.pdf) ،اطلع عليه

بتاريخ 10 جوان 2017

#### 4-المعيار الجزائري للمراجعة رقم 580:"التصريحات الكتابية"

يعالج هذا المعيار إلزامية حصول المراجع على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة القوائم المالية. وتتمثل هذه التصريحات في كل المعلومات الضرورية للمراجع، والتي تعتبر عنصرا مقنعا. (probant) ويؤكد الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة، أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه، خاصة تلك المتعلقة بإعداد القوائم المالية وشمولية المعلومات المقدمة للمراجع.

#### ثانيا - المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016

تضمن هذا المقرر إصدار أربعة معايير تتمثل فيمايلي<sup>1</sup>:

##### 1-المعيار الجزائري للمراجعة رقم 300 : "التخطيط لمراجعة القوائم المالية"

يتطرق إلى التزامات المراجع فيما يخص التخطيط لمراجعة القوائم المالية، بحيث يتطلب المعيار من المراجع إعداد إستراتيجية عامة للمراجعة وبرنامج عمل، وتنظيم مهمة المراجعة بهدف جعلها فعالة وذات كفاءة، من أجل مساعدة المراجع على التعرف على المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب.

##### 2-المعيار الجزائري للمراجعة رقم 500 : "العناصر المقنعة"

يوضح هذا المعيار مفهوم العناصر المقنعة في إطار مراجعة القوائم المالية، المتمثلة في كل المعلومات التي جمعها المراجع قصد الوصول إلى نتائج لإبداء رأيه، ويوضح المعيار واجبات

<sup>1</sup>وزارة المالية، المقرر رقم 150، مؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للمراجعة رقم 300، 500، 510، 700.

الموقع الإلكتروني للمجلس الوطني للمحاسب : [www.cnc.dz/fichier\\_regle/202.pdf](http://www.cnc.dz/fichier_regle/202.pdf) ، اطلع عليه بتاريخ 10 جوان 2017.

المراجع فيما يتعلق بتصوير ووضع حيزا لتنفيذ إجراءات المراجعة قصد الحصول على هذه العناصر.

### 3-المعيار الجزائري للمراجعة رقم 510: "مهام التدقيق الأولية - الأرصد الافتتاحية"

يعالج هذا المعيار واجبات المراجع فيما يخص الأرصد الافتتاحية، التي تتضمن المبالغ الواردة في القوائم المالية والعناصر الموجودة في بداية الفترة، والتي على أساسها يجب تقديم معلومات، كأن يتم التأكد أنه تم في بداية الدورة نقل أرصدة إقفال السنة المالية السابقة بشكل صحيح، وتطبيق نفس الطرق المحاسبية.

### 4-المعيار الجزائري للمراجعة رقم 700 : تأسيس الرأي وتقرير تدقيق القوائم المالية"

يتطرق إلى التزام المراجع بتشكيل رأي حول القوائم المالية، ويحدد المعيار شكل ومضمون تقرير المدقق، بهدف إعطاء رأيه حول القوائم المالية، بناءً على الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المتحصل عليها، ويتم التعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي.

### ثالثا -المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017

تضمن إصدار أربعة معايير تتمثل فيما يلي<sup>1</sup>:

### 1-المعيار الجزائري للمراجعة رقم 520:"الإجراءات التحليلية"

وتطرق إلى استخدام المراجع للإجراءات التحليلية، التي تتمثل في مقارنات مع معطيات سابقة أو تقديرية للمؤسسة أو لمؤسسات مشابهة، وذلك باستخدام طرق بسيطة أو معقدة باللجوء إلى تقنيات إحصائية، باعتبار هذه الإجراءات مهمة للمراجع في تقييم المخاطر وأداة فعالة للرقابة.

<sup>1</sup>وزارة المالية، المقرر رقم 23، مؤرخ في 15 مارس 2017، المتضمن المعايير الجزائرية للمراجعة رقم 520، 570، 610، 620. الموقع الإلكتروني للمجلس الوطني للمحاسب : [www.cnc.dz/fichier\\_regle/202.pdf](http://www.cnc.dz/fichier_regle/202.pdf)، اطلع عليه بتاريخ 10 جوان 2017



## 2-المعيار الجزائري للمراجعة رقم 570: "استمرارية الاستغلال"

يعالج هذا المعيار التزامات حول تطبيق المؤسسة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد القوائم المالية، أي أن المؤسسة تعد قوائمها المالية على أساس افتراض أنها مستمرة في نشاطها في المستقبل المتوقع. وعليه يتطلب هذا المعيار من المراجع جمع عناصر مقنعة كافية وملائمة، من أجل تقدير صحة فرضية استمرارية الاستغلال.

## 3-المعيار الجزائري للمراجعة رقم 610: "استخدام أعمال المراجعين الداخليين"

يعالج هذا المعيار شروط وفرص انتفاع المراجع الخارجي من أعمال المراجعة الداخلية. فإذا وجدت لدى المؤسسة وظيفة المراجعة الداخلية وخلص المراجع الخارجي إلى إمكانية الاستفادة منها والاعتماد عليها لاحتياجات المراجعة، فإن المراجع الخارجي يتحمل المسؤولية الكاملة عن ذلك في الرأي الذي يعبر عنه، مع الأخذ بعين الاعتبار أنه مهما بلغت درجة استقلالية وموضوعية وظيفة المراجعة الداخلية، إلا أنها لا تتمتع بالاستقلالية التامة عن إدارة المؤسسة.

## 4-المعيار الجزائري للمراجعة رقم 620: "استخدام أعمال خبير معين من طرف المراجع"

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والمراجعة، بحيث يتحمل المراجع كامل المسؤولية في رأي المراجعة الذي يعبر عنه، بناءً على استخدامه لأعمال خبير.

رابعاً: المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018

تضمن إصدار أربعة معايير تتمثل فيما يلي<sup>1</sup>:

<sup>1</sup>وزارة المالية، المقرر رقم 77، مؤرخ في 24 مارس 2018، المتضمن المعايير الجزائرية للمراجعة رقم 230، 501، 530، 540.

الموقع الإلكتروني للمجلس الوطني للمحاسب : [www.cnc.dz/fichier\\_regle/202.pdf](http://www.cnc.dz/fichier_regle/202.pdf) ،اطلع عليه بتاريخ 10 ديسمبر 2018.

### 1- المعيار الجزائري للمراجعة رقم 230: "وثائق المراجعة"

يعالج هذا المعيار المسؤولية التي تقع على عاتق المراجع لإعداد وثائق مراجعة القوائم المالية، والتي تسمح بتدعيم استنتاج المراجع بالنظر إلى أهدافه العامة المحددة في المعيار 200، وتأكيد على أنه قد تم التخطيط للمراجعة وأدائه وفقا للمعايير الجزائرية للمراجعة ولمتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية المطبقة.

### 2- المعيار الجزائري للمراجعة رقم 501: "العناصر المقنعة - اعتبارات خاصة"

يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المراجع عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وفقا للمعايير 300 و 500 وكذلك المعايير الجزائرية للمراجعة الأخرى المعنية، وهذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم المؤسسة والمعلومات القطاعية في إطار مراجعة القوائم المالية.

### 3- المعيار الجزائري للمراجعة رقم 530: "السبر في التدقيق"

يطبق هذا المعيار عندما يقرر المراجع استخدام السبر في المراجعة لإنجاز إجراءات المراجعة، ونقصد به استخدام العينات الإحصائية في عملية المراجعة.

ويعالج هذا المعيار طريقة استخدام السبر الإحصائي والغير إحصائي لتحديد واختيار عينة ما، ووضع فحوص لإجراءات الاختيار ومراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السبر، ويتم المعيار الجزائري 500 الذي يعالج واجبات المراجع في إطار تحديد وإنجاز إجراءات المراجعة الموجهة إلى جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تمكنه من خلاصات معقولة والتي يؤسس عليها رأيه.

#### 4- المعيار الجزائري للمراجعة رقم 540: "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات

المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها"

يعالج هذا المعيار واجبات المراجع المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار مراجعة القوائم المالية، ويختلف الهدف من تقييم بعض التقديرات المحاسبية بحسب المرجع المحاسبي المطبق. والهدف من تقييم بعض التقديرات المحاسبية هو التنبؤ بنتيجة معاملة أو أكثر أو بالأحداث أو بالظروف التي دفعت إلى الحاجة لتقديرات المحاسبية.

#### المطلب الثالث: الرقابة على جودة المراجعة

من ناحية الرقابة على جودة المراجعة، يتماثل أسلوب الإشراف على مكاتب المراجعة من طرف منظمة مهنية، وفي هذا الصدد تم إنشاء المنظمات من خلال القانون 01-10 المنظم لمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ويمكن استخلاص التنظيم الحديث لمهنة المراجعة كمايلي:

#### الفرع الأول: المجلس الوطني للمحاسبة

أنشئ المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96-318 بصفته جهاز استشاري ذو طابع وزاري ومهني مشترك، يقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط مقاييس المحاسبة والتطبيقات المرتبطة بها، حيث أنه يمكنه الاطلاع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية، كما يمكن أن تستشير له لجان المجالس المنتخبة والهيئات والشركات أو الأشخاص الذين يهمهم أشغاله<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> المادة 02، المرسوم التنفيذي رقم 96-318 مؤرخ في 25/09/1996، يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 56، 29 سبتمبر 1996.

### أولاً: تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة

يعتبر المجلس الوطني للمحاسبة في إطار التنظيم الجديد للمهنة تابعا لسلطة الوزير المكلف للمالية ويرأسه هذا الأخير أو ممثله، ويتشكل عادة من عدة أعضاء ينتمون إلى قطاعات مختلفة لها علاقة بالمهن المحاسبية، وهم كما يلي<sup>1</sup>:

- ممثل الوزير المكلف بالطاقة؛
- ممثل الوزير المكلف بالإحصاء؛
- ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية؛
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة؛
- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي؛
- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني؛
- ممثل الوزير المكلف بالصناعة؛
- رئيس المفتشية العامة للمالية؛
- المدير العام للضرائب؛
- المدير المكلف بالتفتيش المحاسبي لدى وزارة المالية؛
- ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر؛
- ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة؛
- ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة؛
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين؛

<sup>1</sup> المادة 02، المرسوم التنفيذي رقم 11-24 مؤرخ في 2011/01/27، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 07، 02 فبراير 2011.

- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- ثلاثة أشخاص يتم اختيارهم لكفاءاتهم في مجال المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية.

ونشير إلى أن ممثلي الوزراء يجب أن تتوفر فيهم على الأقل رتبة مدير بالإدارة المركزية ويتم اختيارهم لكفاءاتهم في المجال المحاسبي والمالي.

#### ثانيا: مهام المجلس الوطني للمحاسبة:

في إطار التنظيم الجديد للمهنة أعطى المشرع الجزائري للمجلس الوطني للمحاسبة دورا معتبرا من خلال مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية بصفة عامة<sup>1</sup>، وذلك على النحو التالي:

#### 1- مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال الاعتماد:

يمارس المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان الاعتماد المهام التالية<sup>2</sup>:

- استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها؛
- تقييم صلاحيات إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول؛
- إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول؛
- استقبال كل الشكاوى التأديبية في حق المهنيين والفصل فيها؛

<sup>1</sup> المادة 09، المرسوم التنفيذي رقم 11-24، المصدر المذكور سابقا.

<sup>2</sup> المادة 10، المصدر السابق.

- تنظيم مراقبة النوعية وبرمجتها؛
- استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.

## 2- مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال التقييس المحاسبي:

- يمارس المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان التقييس المحاسبي المهام التالية<sup>1</sup>:
- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريبها؛
- تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات، حيث يمكن للمجلس إنشاء فرق عمل متخصصة مكلفة بتحضير مشاريع الآراء والتوصيات؛
- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة؛
- متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للمراجعة؛
- تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.

## 3- مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية:

- يمارس المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية المهام التالية<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> المادة 11، الصادر السابق.

<sup>2</sup> المادة 12، المرسوم التنفيذي رقم 11-24، المصدر المذكور سابقا.

- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين؛
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي؛
- متابعة وضمان تحيين العناية المهنية؛
- إجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها؛
- مساعدة هيأت التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين؛
- تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة؛
- القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين.

### ثالثاً: اللجان التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة

بموجب القانون أعلاه لا سيما المادة 04 منه، يتم إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، يتولى مهاماً لاعتماد والتقييس المحاسبي، وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، ويضم المجلس ثلاث (03) أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل<sup>1</sup>، كما ينبثق عن هذا المجلس خمس (05) لجان متساوية الأعضاء للممارسة المهام التي أوكلت لها حسب تخصص كل لجنة<sup>2</sup>، على النحو التالي:

<sup>1</sup> المادة 04، القانون 10-01، المصدر المذكور سابقاً.

<sup>2</sup> المادة 05، المصدر السابق.

## 1- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية

تتولى هذه اللجنة المهام التالية<sup>1</sup>:

- وضع طرق العمل فيما يخص التطبيقات المحاسبية والعناية المهنية؛
- تحضير مشاريع آراء حول الأحكام المحاسبية الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للإلزام القانوني لمسك المحاسبة؛
- إنجاز كل الدراسات والتحليل الخاصة بتطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛
- دراسة مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
- ضمان تنسيق وتلخيص الأبحاث النظرية والمنهجية في مختلف ميادين المحاسبة؛
- تحضير مشاريع الآراء المتعلقة بالمعايير المعدة من المنظمات الدولية المختصة في التقييس المحاسبي وكذا تطبيقها بالاتصال مع مختلف الهيآت المعنية.

## 2- لجنة الاعتماد

تتولى هذه اللجنة المهام التالية<sup>2</sup>:

- إعداد طرق العمل في مجال معالجة الملفات الاعتماد؛
- تجديد معايير وسبل الالتحاق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛

<sup>1</sup> المادة 18، المرسوم التنفيذي رقم 11-24، المصدر المذكور سابقا.

<sup>2</sup> المادة 19، المصدر السابق.



- ضمان تسيير طلبات الاعتماد؛

- تحضير ملفات الاعتماد؛

- ضمان متابعة ونشر جدول المهنيين المعتمدين.

### 3 - لجنة التكوين:

تتولى لجنة التكوين في إطار التنظيم الجديد المهام التالية<sup>1</sup>:

- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال التكوين؛

- دراسات ملفات المشاركة في التربصات المهنية؛

- ضمان المتابعة الدائمة التربصات؛

- توجيه المترشحين إلى مكاتب المحاسبة والمراجعة المعتمدة؛

- تسليم شهادات نهاية التربص؛

- تحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية؛

- التعاون مع هياكل التكوين الأخرى والمعاهد المتخصصة في مختلف مجالات المحاسبة؛

- المشاركة في تعيين لجان الامتحان لكل أنواع التكوين؛

- وضع بنك معطيات للمعايير الدولية الخاصة بتكوين مهني المحاسبة؛

- تنظيم ملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات وورشات عمل في مختلف ميادين المحاسبة

والمراجعة.

### 4 - لجنة الانضباط والتحكيم:

تتولى هذه اللجنة المهام التالية<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> المادة 20، نفس المصدر السابق.

<sup>2</sup> المادة 21، المصدر السابق.

- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال الانضباط والتحكيم والمصالحة؛
- دراسات الملفات المتعلقة بالحالات التأديبية لكل مخالفة أو إخلال بالقواعد المهنية والتقنية أو الأخلاقية المرتكبة من المهنيين خلال تأدية مهامهم؛
- تحضير مشاريع الآراء حول الأحكام في ميدان التحكيم والانضباط؛
- ضمان دور أساسي في مجال الاستشارة والوقاية والمصالحة والتحكيم خلال المنازعات بين المهنيين والزملاء؛
- ضمان مهام الوقاية والمصالحة بين المهنيين.

#### 5- لجنة مراقبة الجودة:

تعتبر مراقبة الجودة من بين المهام الجديدة التي أتى بها القانون الجديد وهي جد مهمة للرفع من جودة أداء المهنيين، وهو ما ينعكس حتما على مكانة المهنة في المجتمع، وتتولى لجنة مراقبة الجودة المهام التالية<sup>1</sup>:

- إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات؛
- إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية؛
- ضمان جودة المراجعة الموكلة للمهنيين؛
- إعداد معايير تتضمن كفاءات تنظيم المكاتب وتسييرها؛
- إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة جودة خدمات المكاتب؛
- ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات؛
- إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من أجل ضمان مهام مراقبة الجودة؛

<sup>1</sup> المادة 22، المرسوم التنفيذي رقم 11-24، المصدر المذكور سابقا.

- تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن.

ومن الأمور الجديدة التي جاء بها التنظيم الجديد للمهنة هو إلزام الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين، أن يثبتوا وجود محل مهني عند إيداع طلب التسجيل في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، هذا المحل يجب أن يتوفر على الشروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات التي تسمح للمهني بتنفيذ مهامه في أحسن الظروف حسبما تقتضيه العهدة المسؤول عنها<sup>1</sup>. وقد يدخل هذا الشرط الجديد في إطار إعادة الاعتبار لجودة عمليات المراجعة التي يحاول القانون الجديد للمهنة إعطائها أهمية أكبر وتجسيدها على أرض الواقع، وذلك من خلال خلق لجنة مراقبة الجودة وتكليفها بعدة مهام تنصب حول ضمان جودة خدمات المراجعة المقدمة من طرف الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني: الهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة في الجزائر

بنص القانون المذكور سابقا " يحل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، ويتم انتخاب المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين، والمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والمجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين".

<sup>1</sup> المادتين 02،04، المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 27/01/2011 المتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 07، مؤرخة في 02 فيفري 2011.

<sup>2</sup> عمر شريقي، المصدر المذكور سابقا، ص 161.

### أولاً: المصف الوطني للخبراء المحاسبين

أنشئ المصف الوطني للخبراء المحاسبين بموجب القانون 01-10 لا سيما المادة (14) منه، ويتمتع بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب. ويقوم بتسيير هذا المصف مجلس وطني ينتخبه المهنيون مع تعيين الوزير المكلف بالمالية لممثل عنه لدى هذا المجلس، بالإضافة إلى إمكانية إنشاء مجالس جهوية.

#### 1- مهام المصف الوطني للخبراء المحاسبين

طبقاً لأحكام المادة (15) من القانون 01-10، فإن المصف الوطني للخبراء المحاسبين هو جهاز مهني يكلف بعدة مهام نذكرها فيما يلي<sup>1</sup>:

- السهر على تنظيم مهنة الخبير المحاسب وحسن ممارستها؛
- الدفاع على كرامة أعضاء المهنة واستقلاليتهم؛
- السهر على احترام قواعد المهنة وأعرافها؛
- إعداد النظام الداخلي للمصف الذي يوافق عليه الوزير المكلف بالمالية وينشره؛
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة؛
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بمهنة الخبير المحاسب وحسن سيرها.

#### 2- المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين

يعتبر المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين هو الهيئة التي تقوم بإدارة المصف الوطني للخبراء المحاسبين المنشأ في إطار التقسيم الجديد للمهنة بواسطة القانون 01-10،

<sup>1</sup> المادة 15 ، القانون 01-10، المصدر المذكور سابقاً.

ويحدد مقره بالعاصمة، وقد حددت النصوص التطبيقية للقانون 10-01 تشكيلته وقواعد سيره وصلاحياته.

#### أ - تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين

وفقا لأحكام المادة الثالثة من المرسوم التنفيذي رقم 11-25 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وقواعد سيره وصلاحياته، فإن المجلس يتكون من تسعة أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، بالإضافة إلى ممثل وزير المالية، كما يعين ثلاثة أعضاء منهم في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من وزير المالية بناء على اقتراح من رئيس المجلس الوطني للخبراء المحاسبين<sup>1</sup>.

#### ب - صلاحيات المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين

يكلف المجلس الوطني في إطار التقسيم الجديد للمهنة بمايلي<sup>2</sup>:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وتسييرها.
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة الموالية؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛

<sup>1</sup> المادة 03، المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 2011/01/27، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وقواعد سيره وصلاحياته، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 07، مؤرخة في 02 فيفري 2011.

<sup>2</sup> المادة 04، نفس الصدر السابق.

- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية،
  - تمثيل المصنف الوطني لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
  - إعداد النظام الداخلي للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين.
- وبالإضافة إلى هذه المهام، فإن المجلس الوطني للخبراء المحاسبين يساهم في الأعمال التي تبادر بها السلطات العمومية المختصة في مجال التقييس المحاسبي والواجبات المهنية وتسعيرة الخدمات وإعداد النصوص القانونية المتعلقة بالمهنة، كما يمثل مصالح مهنة الخبير المحاسب إزاء الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة<sup>1</sup>.

#### ثانيا: الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

أنشئت الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بموجب القانون 01-10 لاسيما المادة (14) منه، وتتمتع هذه الغرفة بالشخصية المعنوية وتضم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة محافظ حسابات. ويقوم بتسيير هذا الغرفة مجلس وطني منتخب من طرف اعضاء المهنة مع تعيين الوزير المكلف بالمالية لممثل عنه لدى هذا المجلس<sup>2</sup>.

#### 1- مهام الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

طبقا لأحكام المادة (15) من القانون 01-10، فإن تعتبر الغرفة الوطنية جهازا مهنيا يكلف في إطار القانون بعدة مهام نذكرها كالتالي<sup>3</sup>:

- السهر على تنظيم مهنة محافظ الحسابات وحسن ممارستها؛
- الدفاع على كرامة أعضاء المهنة واستقلاليتهم؛
- السهر على احترام قواعد المهنة وأعرافها؛

<sup>1</sup> المادة 17، القانون 01-10، المصدر المذكور سابقا.

<sup>2</sup> المادة 14، المصدر السابق.

<sup>3</sup> المادة 15، نفس المصدر السابق.

- إعداد النظام الداخلي للغرفة الذي يوافق عليه الوزير المكلف بالمالية؛

- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة؛

- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بمهنة محافظ الحسابات وحسن سيرها.

## 2- المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

يعتبر المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات هو الهيئة التي تقوم بإدارة للغرفة

الوطنية لمحافظي الحسابات المنشأة في إطار التقسيم الجديد للمهنة بواسطة القانون 10-01،

ويحدد مقره بالعاصمة. وقد حددت تشكيلته وقواعد سيره بواسطة المرسوم التنفيذي 11-26

الذي جاء في إطار النصوص التطبيقية للقانون 10-01 المنظم للمهنة.

### أ- تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

وفقا لأحكام المادة الثالثة من المرسوم التنفيذي رقم 11-26 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني

للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وقواعد سيره وصلاحياته<sup>1</sup>، فإن المجلس يتكون من تسعة

أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة

الوطنية لمحافظي الحسابات ، بالإضافة إلى ممثل وزير المالية، كما يعين ثلاثة أعضاء منهم في

المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من وزير المالية بناء على اقتراح من رئيس المجلس الوطني

للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

<sup>1</sup> المادة 03، المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27/01/2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة

الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 07،

مؤرخة في 02 فيفري 2011.

## ب - صلاحيات المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

يكلف المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في إطار التقسيم الجديد للمهنة بمايلي<sup>1</sup>:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها.
  - إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة الموالية؛
  - تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
  - ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
  - تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
  - الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية،
  - تمثيل الغرفة الوطنية لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
  - إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- ووفقا لأحكام المادة (17) من القانون 01-10، فإن المجلس الوطني لمحافظي الحسابات يساهم في الأعمال التي تبادر بها السلطات العمومية المختصة في مجال التقييس المحاسبي والواجبات المهنية وتسعيرة الخدمات وإعداد النصوص القانونية المتعلقة بالمهنة، كما يمثل مصالح مهنة محافظ الحسابات إزاء الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة<sup>2</sup>.

من خلال ما سبق، يمكن القول أن مهنة المراجعة بعدما كانت تشرف على تنظيمها هيئة واحدة منذ سنة 1991 متمثلة في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين

<sup>1</sup> المادة 04، نفس المصدر السابق.

<sup>2</sup> المادة 17، القانون 01-10، المصدر المذكور سابقا.



المعتمدين، فإن القانون 10-01 الصادر في جوان 2010 جعلها تحت إشراف ثلاث هيآت جديدة على رأسها المجلس الوطني للمحاسبة التابع رسميا لوزارة المالية، المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وقد أصبحت بموجب هذا القانون كل الصلاحيات والمهام التي كانت تقوم بها الهيئة السابقة من صلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة، وكل اللجان المتعلقة بالمهنة تابعة لهذا الأخير، وهو ما يمس باستقلالية المهنة من خلال تبعيتها المطلقة للإدارة<sup>1</sup>.

### ثالثا: المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

هو تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية، ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، والمؤهلين للممارسة مهنة المحاسب المعتمد.

يتم تسير التنظيمات المهنية المذكورة أعلاه من طرف مجلس وطني ينتخبه مهنيون، وتتكفل هذه التنظيمات بمايلي:

- السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها؛
- الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم؛
- سهر على احترام قواعد المهن وأعرافها؛
- إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها في أجل شهرين من تاريخ إيداعه؛
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة؛
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها؛

<sup>1</sup> عمر شريقي ، المصدر المذكور سابقا، ص 164.

- تمثل مصالح المهنة إزاء الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة، ويعمل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية.

### الفرع الثالث: مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة

تم تأسيسها بموجب المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13/01/1992 الذي يحدد تشكيلة مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله، يتكون المجلس من تسعة أعضاء تنتخبهم الجمعية العامة من بين الأعضاء المسجلين قانونا في جدول النقابة الوطنية<sup>1</sup>، حيث تنتخب ثلاثة أعضاء ممثلين عن كل فئة<sup>2</sup>، وينتخب الأعضاء نظرائهم في اقتراع سري لمدة أربع سنوات ويمكن أن يعاد انتخابهم بعد انتهاء عضويتهم<sup>3</sup>، وينتخب المجلس من بين أعضائه رئيسا ونائبي رئيس وأمين عاما وأمين مال وينتخب الرئيس لمدة سنتين قابلتين للتجديد<sup>4</sup>.

وتتمثل اختصاصات مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة في<sup>5</sup>:

- حماية المصالح المعنوية والمادية لأعضاء النقابة؛
- تمثيل النقابة الوطنية لدى السلطات العمومية وتجاه الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة؛
- إعداد ومراجعة ونشر قائمة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
- الوقاية من كل النزاعات المهنية بين أعضاء النقابة وتسويتها؛

<sup>1</sup> المادة 02، المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13/01/1992، الذي يحدد تشكيلة مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 03، مؤرخة في 15 جانفي 1992.

<sup>2</sup> المادة 03، المصدر السابق.

<sup>3</sup> المادة 04،<sup>3</sup> المادة 02، المرسوم التنفيذي رقم 92-20، المصدر المذكور سابقا.

<sup>4</sup> المادة 06، المصدر السابق.

<sup>5</sup> المادة 08، المصدر السابق.

- تحصيل الاشتراكات المهنية التي تقررها الجمعية العامة؛
- السهر على احترام جميع أعضاء النقابة لأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها والنظام الداخلي؛
- تحديد المطالب العادية للمراجعة والرقابة؛
- إبداء الرأي في المسائل التي تعرضها عليها السلطات المختصة في ميدان التقييس المحاسبي والمالي المرتبط بحياة المؤسسة؛
- المساعدة والنهوض بالتقويم المستمر للمستوى النظري والتقني لدى أعضاء النقابة ودعوة السلطات المختصة لحضور التدريبات والملتقيات المهنية، تنظيمها، الإشراف عليها ومراقبتها بالتنسيق مع السلطات المختصة؛
- المشاركة في مهام التعليم والتكوين والبحث؛
- القيام بتعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالميدان الذي تغطيه المهنة وتوزيعها ونشرها.

#### الفرع الرابع: لجنة مراقبة الجودة

تتولى هذه اللجنة بصفة رئيسية مهمة الرقابة على الأنشطة التي يقوم بها المراجعون، وتدخل مهام لجنة المراقبة هذه في إطار تحسين نوعية خدمات المراجعة المقدمة من طرف المراجعين، وذلك من خلال التأكد من مدى التزامهم بمعايير المراجعة المعمول بها والقوانين المنظمة للمهنة ومدى احترام قواعد الاستقلالية وقواعد دستور آداب وسلوك المهنة، كما تقوم هذه اللجنة بإعداد معايير تتضمن كفايات تنظيم المكاتب وتسييرها وإعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة جودة خدمات مكاتب المراجعة.

ولكي تكون عمليات مراقبة الجودة ذات فعالية، يجب على لجنة مراقبة الجودة إعداد دليلًا عمليًا للمراقبة على جودة المراجعة يسترشد به المراقبون ونماذج موحدة لأوراق العمل والاستبيانات التي يستخدمها المراقبون أثناء الرقابة الميدانية لمكاتب المراجعة<sup>1</sup>.

تقوم لجنة المراقبة في بداية كل سنة بإعداد برنامج تدخلات تعين من خلاله المراقبين الذين سيقومون بهذه المهمة مع احترام تطبيق شروط الاستقلالية وإمكانيات التفرغ بالنسبة لكل مهني مكلف، ويقوم بكل مهمة مراقبين اثنين على الأقل يحرران من خلالها تقريرًا يوجه إلى لجنة المراقبة، ويتضمن هذا التقرير ملاحظات المراقبين حول مدى التزام المهني محل المراقبة بمعايير المراجعة المعمول بها وقواعد الاستقلالية وقواعد دستور آداب وسلوك المهنة، وبصفة عامة كل الالتزامات المهنية، وتعطي لجنة المراقبة للمراجع حق الرد على الملاحظات الواردة في تقرير المراقبين.

تقوم لجنة المراقبة بدراسة تقارير المراقبين الذين قاموا بعمليات الرقابة على الجودة كل ثلاثة أشهر، حيث أنه إذا اعتبرت اللجنة على ضوء تقرير المراقبين والإيضاحات التي قدمها المهني أن هذا الأخير لم يلتزم بالمعايير المهنية وقواعد الاستقلالية والعناية المهنية، وبصفة عامة جميع الالتزامات التي يفرضها القانون، فإنها تحيل الملف إلى لجنة الانضباط والتحكيم لدراسة وتصنيف المخالفات المرتكبة والعقوبات المناسبة لها، أو إحالة الملف إلى وكيل الجمهورية في حالة المخالفات ذات الطابع الجنائي<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> عمر شريقي ، المصدر المذكور سابقاً، ص 364.

<sup>2</sup> المصدر السابق، ص 365.

## المبحث الثاني: تقديم الدراسة الميدانية

بعد عرض واقع مهنة المراجعة في الجزائر والإصلاحات التي مست الجانب المحاسبي وما ترتب عليه من تغيير في ممارسة مهنة المراجعة، سوف يهتم هذا المبحث بعرض الإطار المنهجي الذي يعتمد عليه هذا البحث سيتم تحقيق ذلك من خلال وصف الأداة المستخدمة في تنفيذ الدراسة، ووصف مجتمع وأسلوب اختيار عينة الدراسة، إضافة إلى أسلوب توزيع وجمع الاستبيان، وتحديد الأساليب إحصائية المستخدمة في تحليل بيانات الدراسة الميدانية.

### المطلب الأول: منهجية الدراسة التطبيقية

وصف واقع الحوكمة وجودة المراجعة في الجزائر، يتطلب ضرورة تحديد منهجية الدراسة فيما يخص مجتمع وعينة الدراسة، بالإضافة إلى متغيرات الدراسة وأدواتها.

### الفرع الأول: أسلوب جمع البيانات

فيما يتعلق بأسلوب جمع البيانات والمبني على تحقيق هدف البحث وما تم استعراضه من دراسات سابقة والتي كان لها أثر فعال في تصميم وطريقة وأسلوب البحث، سيتم الاعتماد على قائمة الاستبيان كأداة لجمع البيانات.

#### أولاً: تصميم أداة البحث

لقد تم الاعتماد على إطار نظري محدد قائم على فرضيات معينة كأساس للدراسة الميدانية لتحديد دور الرقابة على جودة المراجعة في تحقيق أهداف الحوكمة وأداء المهنة في الجزائر. فإن مرحلة جمع البيانات تعد من أصعب مراحل البحث العلمي، خاصة فيما يتعلق بتصميم أداة جمع بيانات مناسبة لهدف ومجتمع الدراسة.

ولقد تم استخدام أسلوب الاستبيان كأداة أساسية لجمع البيانات تمهيدا لاختبار فرضيات البحث، تم توزيعها على عينة الدراسة لمعرفة آراء واتجاهات هذه العينة. و قد تم الاعتماد على الدراسات السابقة كأساس لتصميم الاستمارة مع الأخذ بعين الاعتبار العوامل التالية:

- بساطة اللغة المستخدمة؛
  - استخدام الأسئلة والعبارات المباشرة؛
  - ظروف المحيط المهني في البيئة الجزائرية.
- وقد تم تصميم استمارة الاستبيان تتكون من ست صفحات تضمنت الصفحة الأولى منها خطاب موجه للفئة المستهدفة يوضح موضوع البحث وأهمية الإجابة على الأسئلة الواردة به في المساهمة في استكمال البحث وتعزيز نتائجه، وتكونت الاستمارة من جزئين، كما تم وضع معلومات الاتصال بالباحث (البريد الالكتروني ورقم الهاتف) لمناقشة أي أسئلة أو استفسارات تضمنتها الاستمارة.
- ويمكن توضيح الجزئين الرئيسيين كما يلي:

- **الجزء الأول:** اشتمل على بعض الأسئلة الديموغرافية أو الخصائص الشخصية لعينة الدراسة والتي تتمثل في تحديد المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، طبيعة العمل وعدد سنوات الخبرة.

- **الجزء الثاني:** يضم ثلاثة محاور، يتضمن المحور الأول مجموعة من العوامل التي تؤثر في جودة المراجعة والتي اتفقت حولها معظم الدراسات السابقة والمتعلقة بمكتب المراجعة، فريق المراجعة والشركة محل المراجعة كما تم توضيحه في الجانب النظري من هذه الدراسة. والمحور الثاني شمل مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون

الاقتصادي والتنمية، وأخيرا شمل المحور الأخير من هذا الجزء مدى مساهمة الإصلاحات التي مست مهنة المراجعة في السنوات الأخيرة في الارتقاء بجودة المراجعة.

#### ثانيا: خطوات إعداد الاستبيان:

تم استخدام الاستبيان كأداة رئيسية لجمع المعلومات عن موضوع الدراسة، وبعد الإعداد الأولي لاستمارة الاستبيان تم إتباع الخطوات التالية:

- تم عرض استمارة الاستبيان بكافة فقراتها على مجموعة من الأساتذة المحكمين ( الملحق رقم 01)، وتم الطلب منهم إبداء الرأي في فقراته، فيما إذا كانت تتطلب تعديلا أو حذفاً، وكان لهذه المرحلة أهمية بالغة في تعديل بعض أسئلة الاستبيان؛
- تم تعديل بعض الفقرات وحذف البعض الآخر في ضوء إجابات المحكمين، وبذلك أصبحت الصيغة النهائية للاستبيان تتكون من 61 فقرة، كم هي مبينة في الملحق رقم (02).
- ولقد تم تصميم هذا الاستبيان بشكل يتلاءم مع متطلبات مقياس ليكارت الخماسي تتراوح أوزان الإجابات وفق الجدول التالي:

#### الجدول رقم (4-1): مقياس ليكارت الخماسي

| الدرجة | الأهمية        |
|--------|----------------|
| 5      | موافق بشدة     |
| 4      | موافق          |
| 3      | محايد          |
| 2      | غير موافق      |
| 1      | غير موافق بشدة |

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على الاستمارة

وتحقيقاً لأهداف البحث، تم تبويب استمارة الاستبيان بشكل يحقق إمكانية اختبار كل فرضية من الفرضيات ، وذلك من خلال توظيف عدد من المتغيرات المحددة في التعامل مع كل فرضية من تلك الفرضيات، وذلك وفقاً لمايلي:

- العوامل المؤثرة في جودة المراجعة ( 21عاملا )؛
- مبادئ حوكمة الشركات ( 29 عاملا )؛
- آليات تحسين والارتقاء بجودة المراجعة من خلال الإصلاحات التي مست المراجعة في البيئة الجزائرية (11 آلية ).

وقد تم حساب طول الفئة من خلال حساب المدى والذي يقدر بالقيمة (5-1=4)، ثم تقسيمه على عدد حالات الإجابة والمتمثلة في 05 حالات، وتم الحصول على فئات طول كل واحدة منهم يساوي ( 4 / 5 = 0.8 )، وبالتالي تكون الفئة الأولى لقيم المتوسط الحسابي محصورة في المجال [1.80—1]، وهكذا لبقية الفئات وذلك كما هو مبين في الجدول الموالي.

**الجدول رقم (4-2): اتجاه الإجابة حسب مقياس ليكارت الخماسي**

| اتجاه الإجابة | غير موافق بشدة | غير موافق  | محايد       | موافق       | موافق بشدة |
|---------------|----------------|------------|-------------|-------------|------------|
| الوزن النسبي  | [1.8 - 1]      | [2.6-1.81] | [3.4- 2.61] | [4.2- 3.41] | [5 - 4.21] |

**المصدر:** تم إعداد الجدول بالاعتماد على مقياس ليكارت الخماسي

### الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

يوضح هذا العنصر مجتمع وعينة الدراسة وأسلوب أو طريقة اختيار هذه العينة.

#### أولاً:مجتمع الدراسة

تحقيقاً لأهداف البحث، المتمثلة في توضيح دور الرقابة على جودة المراجعة في تحقيق أهداف حوكمة الشركات، فالتجهت الدراسة إلى التعامل مع مجتمع واحد يمثل أكاديمي وممارسي مهنة



المراجعة في الجزائر من أساتذة، ومحافظي حسابات، وهذا لجمع بيانات تسمح بقياس مستوى جودة المراجعة في الجزائر وأسلوب الرقابة عليها.

#### ثانيا: عينة الدراسة

تم أخذ عينة عشوائية من مجتمع الدراسة فقد تم اختيار مكاتب لمحافظة الحسابات لثلاث ولايات هي الشلف، عين الدفلى، وغليزان، أما بالنسبة لأكاديميين فقد تم اعتماد على أساتذة متخصصين في مجال المحاسبة والمراجعة والموزعين على ولايات: الشلف، عين الدفلى، وغليزان ومواقع إلكترونية لبعض الزملاء.

ويمكن تمثيل عدد الاستثمارات الموزعة، المستلمة، وغير المستلمة، والملغاة والمعتمدة في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-3): عينة الدراسة

| المجموع | المهنيين | الأكاديميين |                           |
|---------|----------|-------------|---------------------------|
| 102     | 30       | 72          | الاستثمارات الموزعة       |
| 77      | 20       | 57          | الاستثمارات المسترجعة     |
| 25      | 10       | 15          | الاستثمارات غير المسترجعة |
| 10      | 02       | 08          | الاستثمارات الملغاة       |
| 67      | 18       | 49          | الاستثمارات المعتمدة      |

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على نتائج فرز البيانات

وبهذا الشكل تتمثل عينة الدراسة في (67)، وهي تمثل عدد الاستثمارات التي تم إدخال بياناتها

إلى البرنامج الإحصائي بهدف معالجتها، وتحليل ومناقشة ما جاء فيها.

## المطلب الثاني: متغيرات الدراسة وأدواتها

يهتم هذا المطلب بتقديم متغيرات الدراسة والمتمثلة في الرقابة على جودة المراجعة ومبادئ حوكمة الشركات، وأدوات الدراسة المتمثلة في الأساليب الإحصائية المستخدمة في معالجة الاستثمارات المعتمدة.

### الفرع الأول: متغيرات الدراسة

الهدف من جمع بيانات حول مبادئ حوكمة الشركات هو تقديم وصف إحصائي لواقع تطبيق الحوكمة في الجزائر، بالإضافة إلى استعمال هذه البيانات لصياغة نموذج إحصائي يفسر العلاقة بين جودة المراجعة وحوكمة الشركات.

كما أن جمع معطيات حول رأي أكاديمي وممارسي مهنة المراجعة من أساتذة ومحافظي حسابات حول جودة المراجعة وأسلوب الرقابة عليها، يهدف إلى تقديم وصف إحصائي اقتصادي لواقع جودة المهنة في الجزائر ، وكمدخل لصياغة نماذج إحصائية، تعتبر جودة المراجعة فيها متغيرا مستقلا للمتغيرات التابعة السابقة والتي تتمثل في مبادئ الحوكمة.

### الفرع الثاني: أدوات الدراسة

لغرض التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة تم استخدام الأدوات التالية:

- التكرارات والنسب المئوية؛
- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية؛
- المتوسط الحسابي المرجح؛
- معامل الثبات لـ ألفا كرونباخ والتجزئة النصفية؛
- اختبار كاي مربع؛

- اختبار t للعينات المستقلة؛
- تحليل التباين الأحادي؛
- اختبار مصدر الفروق ل شيفيه وتامهان؛
- تحليل الانحدار البسيط والانحدار المتعدد؛
- تحليل الارتباط باستخدام معامل الارتباط بيرسون.

### المطلب الثالث: اختبار الثبات والصدق لمحاول وفقرات الاستثمار

يتم اختبار ثبات فقرات الاستبيان من خلال حساب معامل الثبات كطريقة التجزئة النصفية أو معامل ألفا كرونباخ، حيث أن معامل الثبات يأخذ قيمة تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، وكلما اقترب هذا المعامل إلى الواحد يعني زيادة مصداقية البيانات، بمعنى أنه لو تم توزيع الاستثمار على نفس العينة من مجتمع الدراسة فإنه يتم الحصول على نفس النتائج، ويمكن حساب أيضا معامل الصدق - الذي يقيس مدى صلاحية الاستبيان كأداة لجمع البيانات لقياس ما وضع لقياسه - عن طريق حساب جذر معامل الثبات.

تم استخدام معامل الثبات ألفا كرونباخ Alpha croubach لقياس الثبات لبيانات الدراسة، وتعتبر

القيمة المقبولة إحصائيا لمعامل ألفا كرونباخ هي 60% فأكثر، وقد تم الحصول على النتائج

التالية:

الجدول رقم (4-4): معامل الثبات ألفا كرونباخ لمحاور الدراسة

| معامل الصدق | عدد الفقرات | لمعامل ألفا كرونباخ |                |
|-------------|-------------|---------------------|----------------|
| 0.89        | 21          | 0.80                | المحور الأول:  |
| 0.97        | 29          | 0.960               | المحور الثاني: |
| 0.86        | 11          | 0.755               | المحور الثالث: |
| 0.97        | 61          | 0.946               | كل المحاور     |

المصدر: مخرجات برنامج SPSS، الملحق رقم (03)

من خلال الجدول رقم (4-6) يلاحظ أن قيمة ألفا كرونباخ تبلغ 0.80، و 0.96 مقابل معامل الصدق الذي يساوي إلى 0.89، 0.97 للمحور الأول والثاني على الترتيب، بينما يبلغ معامل ألفا كرونباخ للاستمارة ككل 0.946 مقابل معامل الصدق الذي يساوي 0.97، وهي تمثل قيم مرتفعة تعتبر معاملات ذات دلالة جيدة لأغراض البحث يمكن الاعتماد عليها في تعميم النتائج، بمعنى أنه لو تم توزيع الاستبيان على نفس عينة الدراسة فإن نسبة 97 % منهم سوف يعيدون نفس الإجابة الأولى.

كما تم اختبار التجزئة النصفية ثبات أداة القياس المستخدمة حيث بلغ معامل سبيرمان 82% وهي درجة ثبات مقبولة بالإضافة إلى ذلك معامل Guttman للتجزئة النصفية درجة 75% وهي درجة ثبات جيدة. وهذا ما يبينه الجدول أدناه.

الجدول رقم (4-5): معامل التجزئة النصفية

|                |       |
|----------------|-------|
| معامل Spearman | 0.821 |
| معامل Guttman  | 0.753 |

المصدر: مخرجات برنامج SPSS، الملحق رقم (03)

### المبحث الثالث: معالجة بيانات الدراسة الميدانية وتحليل نتائجها

يحتوي هذا المبحث على عرض لما تم جمعه من بيانات حول إجابات أفراد العينة على أسئلة وفقرات الاستمارة التي تم توزيعها وإعادة استلامها. ويتطلب المعالجة للوصول إلى معلومات تفيد في الإجابة على إشكالية الدراسة بعد اختبار الفرضيات المطروحة لها، وذلك باستخدام جملة من الأدوات الإحصائية المتعارف عليها من خلال برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS ,v20 )

يتم عرض نتائج الإجابات في شكل جداول توضح عدد ونسبة الإجابات إلى كل خيار من خيارات الأسئلة .

### المطلب الأول: الإحصاءات الوصفية لعينة الدراسة

لتحديد خصائص عينة الدراسة تم تخصيص المجموعة الأولى من الاستبيان لتجميع بيانات ومعلومات عامة عن المستجوبين كالمؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، طبيعة العمل، وسنوات الخبرة، إذ تفيد تلك الخصائص في توفير أرضية مناسبة لتحليل نتائج الدراسة من خلال التأكد من كفاءة أفراد العينة المستقصاة وقدرتهم على استيعاب مختلف فقرات الاستبيان لتقديم الإجابات المناسبة بكل موضوعية.

### الفرع الأول: المؤهل العلمي لأفراد عينة الدراسة

يوضح الجدول رقم(4-6)، توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي وهي موزعة كما يلي:

الجدول رقم (4-6): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

| المؤهل العلمي | التكرار | النسبة |
|---------------|---------|--------|
| شهادة مهنية   | 05      | 7.5%   |
| ليسانس        | 10      | 14.9%  |

|             |    |       |
|-------------|----|-------|
| دراسات عليا | 52 | 77.6% |
| أخرى        | -  | -     |

المصدر : تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS (الملحق رقم 03)

من خلال الجدول رقم (4-6)، يتضح أنه أعلى نسبة تعود لحاملي شهادات دراسات عليا بنسبة (77.6%) ثم يليها حاملي شهادة ليسانس بنسبة (14.9 %)، ثم يليها حاملي شهادات مهنية بنسبة (7.5 %)، ويمكن القول بأن أكثر من 93% من عينة الدراسة بشكل إجمالي يحملون مؤهلات علمية عالية.

من خلال التحليل السابق نستطيع القول أن معظم أفراد العينة يمتلكون مؤهلات علمية عالية، وهذا ما يشير إلى أن جميع أفراد العينة لديهم القدرة على الإجابة على محاور الاستبيان، وهو ما يعزز الثقة في إجابات أفراد العينة وبالتالي الاعتماد عليها في الدراسة.

#### الفرع الثاني: الوظيفة الحالية لأفراد عينة الدراسة

الجدول رقم (4-7)، يقوم بعرض توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية وهي كالاتي:

الجدول رقم (4-7): توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية

| الوظيفة الحالية          | التكرار | النسبة |
|--------------------------|---------|--------|
| أكاديمي                  | 49      | 73.1%  |
| مراجع رئيسي              | 18      | 26.9%  |
| شريك أو صاحب مكتب مراجعة | -       | -      |
| مساعد مراجع              | -       | -      |
| أخرى                     | -       | -      |

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS (الملحق رقم 03)

يوضح الجدول رقم 05 أن أعلى نسبة من أفراد العينة المستجوبة هم أكاديميون يعني أساتذة لهم الاطلاع في المحاسبة والمراجعة وقد بلغت نسبتهم 73.1% ، أما بالنسبة للأفراد الذين هم برتبة محافظي الحسابات فقد بلغت نسبتهم 26.9%.

#### الفرع الثالث: طبيعة العمل لأفراد عينة الدراسة

يوضح الجدول رقم (4-8)، توزيع عينة الدراسة حسب متغير طبيعة العمل وهي موزعة كما يلي:

الجدول رقم (4-8): توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة العمل

| طبيعة العمل | التكرار | النسبة |
|-------------|---------|--------|
| أكاديمي     | 49      | 73.1 % |
| مهني        | 18      | 26.9%  |

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS (الملحق رقم 03)

نلاحظ من خلال الجدول أن مخرجات طبيعة العمل هي نفسها مخرجات الوظيفة الحالية، ومنه نقول أن عينة المستجوبة أن لديها الاطلاع وخبرة في مجال المراجعة.

#### الفرع الرابع: سنوات الخبرة لأفراد عينة الدراسة

يوضح الجدول رقم (4-9)، توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة وهي موزعة كما يلي:

الجدول رقم (4-9): توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

| سنوات الخبرة             | التكرار | النسبة |
|--------------------------|---------|--------|
| أقل من 5 سنوات           | 10      | 14.9%  |
| من 5 إلى أقل من 10 سنوات | 20      | 29.9%  |
| من 10 إلى 15 سنة         | 17      | 25.4%  |
| أكثر من 15 سنة           | 20      | 29.9%  |

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS (الملحق رقم 03)

يظهر الجدول أعلاه نتائج الدراسة المتعلقة بعدد سنوات الخبرة، وقد تم توزيع سنوات الخبرة إلى أربع فئات، حيث بلغت أعلى نسبة 29.9% للفئتين، الأولى التي تقع بين خمس وأقل من عشر سنوات، والثانية أكثر من خمسة عشر سنة، ويمكن القول أن 85% من أفراد عينة الدراسة يتمتعون بخبرة جيدة، مما سينعكس إيجاباً على نتائج الدراسة.

### **المطلب الثاني: التحليل الإحصائي لمتغيرات الدراسة**

بههدف اختبار وتحليل الفرضيات المطروحة للإجابة على إشكالية الدراسة، تم تفرغ وتحليل الاستبيان من خلال برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية، وذلك نظراً لملاءمته لمثل هذه الحالات، ومن ثم تم تطبيق بعض الاختبارات المتعارف عليها باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية لغرض تحديد النتائج والتوصيات المقترحة.

### **الفرع الأول: عرض وتحليل نتائج الاستبيان**

يتم عرض وتحليل نتائج الإجابات على الاستبيان من خلال الآتي:

#### **أولاً: العرض الجدولي لنتائج استبيان المحور الأول:**

من خلال الإجابة على فقرات الاستبيان الخاصة بالمحور الأول، تم الحصول على نتائج في المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة كاي مربع واحتمال كاي مربع بالإضافة إلى درجة التبني وترتيب الفقرات التي يحتوي عليها، والمبينة في الجدول التالي:



# 1- البعد الأول: العوامل المتعلقة بمكتب المراجعة

الجدول رقم (4-10): نتائج إجابات أفراد العينة حول فقرات البعد الأول

| رقم<br>العبارة | العبارة                                                                      | المتوسط<br>الحسابي | الانحراف<br>المعياري | قيمة كاي<br>مربع | احتمال<br>كاي<br>مربع | درجة<br>التبني | الترتيب |
|----------------|------------------------------------------------------------------------------|--------------------|----------------------|------------------|-----------------------|----------------|---------|
| 01             | من الممكن أن يؤثر كبر حجم مكتب المراجعة على جودة المراجعة.                   | 3.95               | 0.877                | 105.16           | 0.000                 | مرتفعة         | 4       |
| 02             | تؤثر الشهرة التي يتمتع بها مكتب المراجعة على جودة المراجعة.                  | 3.64               | 1.068                | 33.52            | 0.000                 | مرتفعة         | 7       |
| 03             | تؤثر دعاوي قضائية مرفوعة ضد مكتب المراجعة على جودة عملية المراجعة.           | 3.68               | 0.742                | 44.70            | 0.000                 | مرتفعة         | 6       |
| 04             | يمكن أن تؤثر زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة على أداء عملية المراجعة.      | 4.14               | 0.679                | 68.70            | 0.000                 | مرتفعة         | 1       |
| 05             | يساهم تخصص مكتب المراجعة في مراجعة نشاط محدد في جودة المراجعة.               | 3.86               | 0.832                | 47.80            | 0.000                 | مرتفعة         | 5       |
| 06             | يساهم التزام مكتب المراجعة بمعايير المراجعة المتعارف عليها في جودة المراجعة. | 4.07               | 0.840                | 21.41            | 0.000                 | مرتفعة         | 2       |
| 07             | طول مدة ارتباط مكتب                                                          | 4.00               | 1.00                 | 16.28            | 0.001                 | مرتفعة         | 3       |

|                        |                                                         |      |       |       |       |                                                                                              |   |
|------------------------|---------------------------------------------------------|------|-------|-------|-------|----------------------------------------------------------------------------------------------|---|
|                        |                                                         |      |       |       |       | المراجعة في مراجعة<br>نشاط الشركة، يجعله<br>على دراية بالنظام<br>المحاسبي والمالي<br>للشركة. |   |
| 08                     | كون حجم الأتعاب التي<br>يتقاضاها مكتب<br>المراجعة مهم . | 3.38 | 0.716 | 40.16 | 0.000 | مرتفعة                                                                                       | 8 |
| المتوسط الحسابي المرجح |                                                         | 3.84 |       |       |       | مرتفعة                                                                                       |   |

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي SPSS (الملحق رقم 03)

من خلال قراءة نتائج الجدول السابق يتضح أن قيمة المتوسط الحسابي تتراوح ما بين (3.38-

4.14) لكل فقرة من فقرات البعد الأول من المحور الأول للاستبيان، في حين بلغ المتوسط

الحسابي العام للبعد ككل 3.84، أي بدرجة موافق، وهذا يدل على أن الاتجاه العام لآراء عينة

الدراسة حول هذا البعد كان عالي، ويمكن تحليل جميع فقراته على النحو الآتي:

-وقعت الفقرة رقم(04) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.14 وانحراف معياري 0.679

أي بدرجة موافق، مما يدل على أن الاتجاه العام لآراء العينة كان عالي، حيث بلغ عدد المجيبين

بالإيجاب بنسبة 92.6%، على أن تؤثر زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة على أداء عملية

المراجعة.

-وقعت الفقرة رقم(06) في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 4.07 وانحراف معياري 0.84، أي

بدرجة موافق، مما يدل على أن الاتجاه العام لآراء العينة كان عالي، إذ ما نسبته 74.6% من

أفراد العينة يرون أنيساهم التزام مكتب المراجعة بمعايير المراجعة المتعارف عليها في جودة

المراجعة.

-وقعت الفقرة رقم(07) في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 4.00 وانحراف معياري 1 أي بدرجة موافق، مما يدل على أن الاتجاه العام لآراء العينة كان عالي، حيث بلغ عدد المجيبين بالإيجاب بنسبة 74.6%، على أن طول مدة ارتباط مكتب المراجعة في مراجعة نشاط الشركة، يجعله على دراية بالنظام المحاسبي والمالي للشركة وبالتالي تؤثر على جودة المراجعة.

-وقعت الفقرة رقم(01) في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 3.95 وانحراف معياري 0.877 أي بدرجة موافق، مما يدل على أن الاتجاه العام لآراء العينة كان عالي، إذ ما نسبته 92.6%من أفراد العينة أن زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة تؤثر على أداء عملية المراجعة.

-وقعت الفقرة رقم(05) في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي 3.86 وانحراف معياري 0.832 أي بدرجة موافق، مما يدل على أن الاتجاه العام لآراء العينة كان عالي، إذ ما نسبته 92.6% من آراء أفراد العينة أكدت بأن زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة تؤثر على أداء عملية المراجعة.

-وقعت الفقرة رقم(03) في المرتبة السادسة بمتوسط حسابي 3.68 وانحراف معياري 0.742 أي بدرجة موافق، مما يدل على أن الاتجاه العام لآراء العينة كان عالي، إذ ما نسبته 67.2% من آراء العينة جاءت بالموافقة أن دعاوي قضائية مرفوعة ضد مكتب المراجعة تؤثر على جودة عملية المراجعة.

-وقعت الفقرة رقم(02) في المرتبة السابعة بمتوسط حسابي 3.64 وانحراف معياري 1.068 أي بدرجة موافق، مما يدل على أن الاتجاه العام لآراء العينة كان عالي، إذ ما نسبته 65.7 % من أفراد العينة يعتبرون أن الشهرة التي يتمتع بها مكتب المراجعة تؤثر على جودة المراجعة.

-وقعت الفقرة رقم(08) في المرتبة الثامنة بمتوسط حسابي 3.38 وانحراف معياري 0.716 أي بدرجة محايد، مما يدل على أن الاتجاه العام لآراء العينة كان متوسط، إذ ما نسبته 52.2 % من أفراد عبرت برأي محايد اتجاه الفقرة على أن حجم الأتعب التي يتقاضاها مكتب المراجعة مهم ويؤثر على جودة عملية المراجعة.

## 2-البعد الثاني: العوامل المتعلقة بأعضاء فريق المراجعة

الجدول رقم (4-11)، يوضح إجابات أفراد العينة على عبارات البعد الثاني.

الجدول رقم (4-11):نتائج إجابات أفراد العينة حول فقرات البعد الثاني

| رقم<br>العبارة | العبارة                                                                              | المتوسط<br>الحسابي | الانحراف<br>المعياري | قيمة<br>كاي<br>مربع | احتمال<br>كاي<br>مربع | درجة<br>التبني | الترتيب |
|----------------|--------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|----------------------|---------------------|-----------------------|----------------|---------|
| 01             | تساهم الاتصالات الجيدة لفريق المراجعة مع عميل المراجعة في تحسين جودة عملية المراجعة. | 4.14               | 0.874                | 38.01               | 0.000                 | مرتفعة         | 4       |
| 02             | توفر الاستقلال في أعضاء فريق المراجعة يؤثر في جودة المراجعة.                         | 4.26               | 0.750                | 39.56               | 0.000                 | مرتفعة<br>جدا  | 3       |
| 03             | يساهم الإشراف الجيد على فريق المراجعة في جودة المراجعة.                              | 4.47               | 0.586                | 25.91               | 0.000                 | مرتفعة<br>جدا  | 2       |
| 04             | تؤثر عدد سنوات الخبرة التي يتمتع بها أعضاء فريق المراجعة على جودة المراجعة.          | 4.47               | 0.503                | 0.13                | 0.714                 | مرتفعة<br>جدا  | 1       |
|                | المتوسط المرجح                                                                       | 4.335              |                      |                     |                       | مرتفعة<br>جدا  |         |

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي SPSS (الملحق رقم 03)

من خلال قراءة نتائج الجدول السابق يتضح أن قيمة المتوسط الحسابي تتراوح ما بين (4.14-

4.47) لكل فقرة من فقرات البعد الثاني من المحور الأول للاستبيان، في حين بلغ المتوسط

الحسابي العام للبعد ككل 4.335، أي بدرجة موافق بشدة، وهذا يدل على أن الاتجاه العام لآراء

عينة الدراسة حول هذا البعد كان عالي جداً، ويمكن تحليل جميع فقراته على النحو الآتي:

-وقعت الفقرة رقم (04) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.47 وانحراف معياري 0.503 أي

بدرجة موافق جداً، مما يدل على أن الاتجاه العام لآراء العينة كان عالي جداً، حيث بلغ عدد

المجيبين بالإيجاب بنسبة 100%، على أن تؤثر عدد سنوات الخبرة التي يتمتع بها أعضاء فريق

المراجعة على جودة المراجعة.

-وقعت الفقرة رقم(03) في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 4.47 وانحراف معياري 0.586 أي بدرجة موافق جداً، مما يدل على أن الاتجاه العام لآراء العينة كان عالي جداً، إذ ما نسبته 95.5% من أفراد العينة هم موافقون وموافقون بشدة على أن يساهم الإشراف الجيد على فريق المراجعة في جودة المراجعة.

- وقعت الفقرة رقم(02) في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 4.26 وانحراف معياري 0.750 أي بدرجة موافق جداً، مما يدل على أن الاتجاه العام لآراء العينة كان عالي جداً، إذ ما نسبته 88%من أفراد العينة يرون أن توفر الاستقلال في أعضاء فريق المراجعة يؤثر في جودة المراجعة.

-وقعت الفقرة رقم (01) في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 4.14 وانحراف معياري 0.874 أي بدرجة موافق جداً، مما يدل على أن الاتجاه العام لآراء العينة كان عالي جداً، إذ ما نسبته 86.6% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن تساهم الاتصالات الجيدة لفريق المراجعة مع عميل المراجعة في تحسين جودة عملية المراجعة.

### 3-البعد الثالث: العوامل المتعلقة بالمؤسسة محل المراجعة

الجدول رقم (4-12)، يوضح إجابات أفراد العينة على عبارات البعد الثالث.

الجدول رقم (4-12):نتائج إجابات أفراد العينة حول فقرات البعد الثالث

| رقم العبارة | العبارة                                                           | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | قيمة كاي مربع | احتمال كاي مربع | درجة التبني | الترتيب |
|-------------|-------------------------------------------------------------------|-----------------|-------------------|---------------|-----------------|-------------|---------|
| 01          | من الممكن أن يؤثر كبر حجم المنشأة محل المراجعة على جودة المراجعة. | 3.61            | 0.869             | 101.58        | 0.000           | مرتفعة      | 2       |

|    |                                                                                         |      |       |       |       |        |   |
|----|-----------------------------------------------------------------------------------------|------|-------|-------|-------|--------|---|
| 02 | طبيعة الصناعة التي ينتمي إليها العميل ودرجة تعقيد مهام المراجعة تؤثر على جودة المراجعة. | 3.46 | 0.803 | 34.19 | 0.000 | مرتفعة | 3 |
| 03 | قوة نظام الرقابة الداخلية بالنسبة لشركة العميل.                                         | 3.89 | 0.761 | 31.20 | 0.000 | مرتفعة | 1 |
|    |                                                                                         | 3.65 |       |       |       | مرتفعة |   |

**المصدر:** تم إعداده بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي SPSS (الملحق رقم 03)

من خلال قراءة نتائج الجدول السابق يتضح أن قيمة المتوسط الحسابي تتراوح ما بين (3.46- 3.89) لكل فقرة من فقرات البعد الثالث من المحور الأول للاستبيان، في حين بلغ المتوسط الحسابي العام للبعد ككل 3.65، أي بدرجة موافق، وهذا يدل على أن الاتجاه العام لآراء عينة الدراسة حول هذا البعد كان عالي، ويمكن تحليل جميع فقراته على النحو الآتي:

-وقعت الفقرة رقم (03) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 3.89 وانحراف معياري 0.761 أي بدرجة موافق، مما يدل على أن الاتجاه العام لآراء العينة كان عالي، إذ ما نسبته 71.6 % من أفراد العينة لهم آراء إيجابية على أن قوة نظام الرقابة الداخلية بالنسبة لشركة العميل تؤثر في جودة عملية المراجعة.

-وقعت الفقرة رقم (01) في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 3.64 وانحراف معياري 1.068 أي بدرجة موافق، مما يدل على أن الاتجاه العام لآراء العينة كان عالي، إذ ما نسبته 73.2 % من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن يؤثر كبر حجم المنشأة محل المراجعة على جودة المراجعة.

-وقعت الفقرة رقم (02) في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 3.46 وانحراف معياري 0.803 أي بدرجة موافق، مما يدل على أن الاتجاه العام لآراء العينة كان عالي، إذ ما نسبته 56.7% من

أفراد العينة هم موافقون على أن طبيعة الصناعة التي ينتمي إليها العميل ودرجة تعقيد مهام المراجعة تؤثر على جودة المراجعة.

#### 4- البعد الرابع: الرقابة على جودة المراجعة

الجدول رقم (4-13)، يوضح إجابات أفراد العينة على عبارات البعد الرابع.

الجدول رقم (4-13): نتائج إجابات أفراد العينة حول فقرات البعد الرابع

| رقم العبارة | العبارة                                                                                                              | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | قيمة كاي مربع | احتمال كاي مربع | درجة التبني | الترتيب |
|-------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|-------------------|---------------|-----------------|-------------|---------|
| 01          | وجود لجان مراجعة في الشركات محل المراجعة يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة.                                               | 4.22            | 0.981             | 58.89         | 0.000           | مرتفعة جدا  | 2       |
| 02          | وجود معايير للرقابة على جودة المراجعة يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة.                                                  | 4.50            | 0.503             | 0.01          | 0.903           | مرتفعة جدا  | 1       |
| 03          | تساهم عملية مراجعة النظير في تحسين جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة. (عن طريق رقابة مكاتب المراجعة لبعضها البعض) . | 3.67            | 0.628             | 47.56         | 0.000           | مرتفعة      | 6       |
| 04          | الرقابة على جودة المراجعة عن طريق هيئة حكومية أو هيئات مهنية (مثل المجلس الوطني للمحاسبة).                           | 3.97            | 0.695             | 50.91         | 0.000           | مرتفعة      | 4       |
| 05          | تدعيم استقلال المراجع.                                                                                               | 4.02            | 0.852             | 39.92         | 0.000           | مرتفعة      | 3       |
| 06          | إلزام مكاتب المراجعة بأن يجتاز مراجعوها عددا معينا من ساعات                                                          | 3.97            | 0.737             | 38.49         | 0.000           | مرتفعة      | 5       |



|  |        |  |  |  |      |                         |
|--|--------|--|--|--|------|-------------------------|
|  |        |  |  |  |      | التعليم المهني المستمر. |
|  | مرتفعة |  |  |  | 4.05 |                         |

**المصدر:** تم إعداده بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي SPSS (الملحق رقم 03)

من خلال قراءة نتائج الجدول السابق يتضح أن قيمة المتوسط الحسابي تتراوح ما بين (3.67-4.50)

لكل فقرة من فقرات البعد الرابع من المحور الأول للاستبيان، في حين بلغ المتوسط

الحسابي المرجح لهذا البعد 4.05، أي بدرجة موافق، وهذا يدل على أن الاتجاه العام لآراء

أفراد عينة الدراسة حول هذا البعد كان عالي، ويمكن تحليل جميع فقراته على النحو الآتي:

-وقعت الفقرة رقم (02) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.50 وانحراف معياري 0.503

أي بدرجة موافق بشدة، مما يدل على أن الاتجاه العام لآراء أفراد العينة كان عالي جداً، إذا يؤيد

هؤلاء الأفراد بشبه الإجماع أن ما نسبته 100% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن وجود

معايير للرقابة على جودة المراجعة يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة،

-وقعت الفقرة رقم (01) في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 4.22 وانحراف معياري

0.981 أي بدرجة موافق بشدة، مما يدل على أن الاتجاه العام لآراء أفراد العينة كان عالي جداً،

إذا ما نسبته 85 % من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن وجود لجان مراجعة في الشركات

محل المراجعة يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة.

-وقعت الفقرة رقم (05) في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 4.02 وانحراف معياري 0.852

أي بدرجة موافق، مما يدل على أن الاتجاه العام لآراء أفراد العينة كان عالي ، إذ ما نسبته

83.6 % من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن تدعيم استقلال المراجع يؤدي إلى تحسين

جودة المراجعة.

-وقعت الفقرة رقم (04) في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 3.97 وانحراف معياري 0.695

أي بدرجة موافق، مما يدل على أن الاتجاه العام لآراء أفراد العينة كان عالي، إذ ما نسبته أكبر

من 80 % من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن الرقابة على جودة المراجعة عن طريق هيئة حكومية أو هيئات مهنية (مثل المجلس الوطني للمحاسبة) يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة.

- وقعت الفقرة رقم (06) في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي 3.97 وانحراف معياري 0.737 أي بدرجة موافق، مما يدل على أن الاتجاه العام لآراء أفراد العينة كان عالي، وأكثر من نسبة 77% من أفراد العينة هم موافقون على أن إلزام مكاتب المراجعة بأن يجتاز مراجعوها عددا معينا من ساعات التعليم المهني المستمر يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة.

- وقعت الفقرة رقم (03) في المرتبة السادسة بمتوسط حسابي 3.67 وانحراف معياري 0.628 أي بدرجة موافق، مما يدل على أن الاتجاه العام لآراء أفراد العينة كان عالي، وأكثر من نسبة 64% من أفراد العينة هم موافقون على أن تساهم عملية مراجعة النظير في تحسين جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة (عن طريق رقابة مكاتب المراجعة لبعضها البعض).

#### ثانيا: العرض الجدولي لنتائج استبيان المحور الثاني:

##### 1- المبدأ الأول: توافر إطار فعال لحوكمة الشركات

الجدول رقم (4-14):، يوضح إجابات أفراد العينة على عبارات المبدأ الأول.

الجدول رقم (4-14): نتائج إجابات أفراد العينة حول فقرات المبدأ الأول

| رقم العبارة | العبارة                                                                              | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | قيمة كاي مربع | احتمال كاي مربع | درجة التنبؤ | الترتيب |
|-------------|--------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|-------------------|---------------|-----------------|-------------|---------|
| 01          | يتم توزيع المسؤوليات وفق القوانين وإجراءات العمل الداخلية والتي تخدم المصلحة العامة. | 3.74            | 0.724             | 57.11         | 0.000           | مرتفعة      | 1       |

|    |                                                                                                                                                  |      |       |       |       |        |   |
|----|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|-------|-------|-------|--------|---|
| 02 | تتمتع كل من الهيئات الإشرافية والرقابية والتنفيذية المسؤولة عن تنفيذ القانون بالسلطة والنزاهة.                                                   | 3.56 | 0.924 | 40.09 | 0.000 | مرتفعة | 2 |
| 03 | أحكام وقرارات الهيئات الإشرافية والرقابية والتنفيذية المسؤولة عن تنفيذ القانون تكون في الوقت المناسب وتتميز بالشفافية مع توفير الشرح الكافي لها. | 3.16 | 1.053 | 23.07 | 0.000 | متوسطة | 3 |
|    |                                                                                                                                                  | 3.48 |       |       |       | مرتفعة |   |

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي SPSS (الملحق رقم 03)

من خلال قراءة نتائج الجدول السابق يتضح أن قيمة المتوسط الحسابي تتراوح ما بين (3.16-3.74)

(3.74) لكل فقرة من فقرات البعد الأول من المحور الثاني للاستبيان، في حين بلغ المتوسط

الحسابي المرجح لهذا البعد 3.48، أي بدرجة موافق، وهذا يدل على أن الاتجاه العام لآراء

أفراد عينة الدراسة حول هذا البعد كان عالي، ويمكن تحليل جميع فقراته على النحو الآتي:

-وقعت الفقرة رقم (01) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 3.74 وانحراف معياري 0.724

أي بدرجة موافق، مما يدل على أن الاتجاه العام لآراء أفراد العينة كان عالي، إذا يؤيد هؤلاء

الأفراد بشبه الإجماع أن ما نسبته 73.2% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أنه يتم

توزيع المسؤوليات وفق القوانين وإجراءات العمل الداخلية والتي تخدم المصلحة العامة.

-وقعت الفقرة رقم (02) في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 3.56 وانحراف معياري 0.924

أي بدرجة موافق، مما يدل على أن الاتجاه العام لآراء أفراد العينة كان عالي، إذا يؤيد هؤلاء

الأفراد بشبه الإجماع أن ما نسبته 56.7% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن

تتمتع كل من الهيئات الإشرافية والرقابية والتنفيذية المسؤولة عن تنفيذ القانون بالسلطة والنزاهة.

-وقعت الفقرة رقم (03) في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 3.16 وانحراف معياري 1.053 أي بدرجة محايد، مما يدل على أن الاتجاه العام لآراء أفراد العينة كان متوسط، إذا ما نسبته 50.7% من أفراد العينة هم محايدون ورافضون على أحكام وقرارات الهيئات الإشرافية والرقابية والتنفيذية المسؤولة عن تنفيذ القانون تكون في الوقت المناسب وتتميز بالشفافية مع توفير الشرح الكافي لها.

## 2- المبدأ الثاني: حماية حقوق المساهمين

الجدول رقم (4-15):، يوضح إجابات أفراد العينة على عبارات المبدأ الثاني.

الجدول رقم (4-15): نتائج إجابات أفراد العينة حول فقرات المبدأ الثاني

| رقم العبارة | العبارة                                                                                      | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | قيمة كاي مربع | احتمال كاي مربع | درجة التنبؤ | الترتيب |
|-------------|----------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|-------------------|---------------|-----------------|-------------|---------|
| 01          | للمساهمين الحق في المشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين.                    | 4.19            | 0.783             | 25.91         | 0.000           | مرتفعة      | 4       |
| 02          | للمساهمين الحق في الحصول على المعلومات المتعلقة بالمؤسسة في الوقت المناسب وبشكل منتظم.       | 4.23            | 0.719             | 45.17         | 0.000           | مرتفعة جدا  | 3       |
| 03          | للمساهمين الحق في توجيه الأسئلة لمجلس الإدارة بما في ذلك الأسئلة المتعلقة بالمراجعة السنوية. | 4.32            | 0.612             | 21.61         | 0.000           | مرتفعة جدا  | 2       |
| 04          | للمساهمين الحق في ممارسة                                                                     | 3.92            | 0.892             | 22.85         | 0.000           | مرتفعة      | 5       |

|    |                                                     |       |       |       |       | الرقابة.   |   |
|----|-----------------------------------------------------|-------|-------|-------|-------|------------|---|
| 05 | للمساهمين الحق في الحصول على نصيب من أرباح المؤسسة. | 4.40  | 0.578 | 25.46 | 0.000 | مرتفعة جدا | 1 |
|    |                                                     | 4.212 |       |       |       | مرتفعة جدا |   |

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي SPSS (الملحق رقم 03)

من خلال قراءة نتائج الجدول السابق يتضح أن قيمة المتوسط الحسابي تتراوح ما بين (3.92- 4.40) لكل فقرة من فقرات البعد الثاني من المحور الثاني للاستبيان، في حين بلغ المتوسط الحسابي المرجح لهذا البعد 4.212، أي بدرجة موافق بشدة، وهذا يدل على أن الاتجاه العام لآراء أفراد عينة الدراسة حول هذا البعد كان عالي جدا، ويمكن تحليل جميع فقراته على النحو الآتي:

- وقعت الفقرة رقم (05) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.40 وانحراف معياري 0.578 أي بدرجة موافق بشدة، مما يدل على أن الاتجاه العام لآراء أفراد العينة كان عالي جدا، إذا يؤيد هؤلاء الأفراد بشبه الإجماع أن ما نسبته 95% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن للمساهمين الحق في الحصول على نصيب من أرباح المؤسسة.

- وقعت الفقرة رقم (03) في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 4.32 وانحراف معياري 0.612 أي بدرجة موافق بشدة، مما يدل على أن الاتجاه العام لآراء أفراد العينة كان عالي جدا، إذا يؤيد هؤلاء الأفراد بشبه الإجماع أن ما نسبته 92.5% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن للمساهمين الحق في توجيه الأسئلة لمجلس الإدارة بما في ذلك الأسئلة المتعلقة بالمراجعة السنوية.

- وقعت الفقرة رقم (02) في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 4.23 وانحراف معياري 0.719 أي بدرجة موافق بشدة، مما يدل على أن الاتجاه العام لآراء أفراد العينة كان عالي جدا، إذا يؤيد هؤلاء الأفراد بشبه الإجماع أن ما نسبته 89.5 % من أفراد العينة هم

موافقوناً ووافقون بشدة على أن للمساهمين الحق في الحصول على المعلومات المتعلقة بالمؤسسة في الوقت المناسب وبشكل منتظم.

- وقعت الفقرة رقم (01) في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 4.19 وانحراف معياري 0.783 أي بدرجة موافق، مما يدل على أن الاتجاه العام لآراء أفراد العينة كان عالي، إذا يؤيد هؤلاء الأفراد بشبه الإجماع أن ما نسبته 92.5 % من أفراد العينة هم موافقوناً ووافقون بشدة على أن للمساهمين الحق في المشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين.

- وقعت الفقرة رقم (04) في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي 3.92 وانحراف معياري 0.892 أي بدرجة موافق، مما يدل على أن الاتجاه العام لآراء أفراد العينة كان عالي، إذا ما نسبته 74.7 % من أفراد العينة هم موافقون على أن للمساهمين الحق في ممارسة الرقابة.

### 3- المبدأ الثالث: المعاملة المتساوية للمساهمين

الجدول رقم (4-16):، يوضح إجابات أفراد العينة على عبارات المبدأ الثالث.

الجدول رقم (4-16): نتائج إجابات أفراد العينة حول فقرات المبدأ الثالث

| رقم العبارة | العبارة                                                | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | قيمة كاي مربع | احتمال كاي مربع | درجة التنبؤ | الترتيب |
|-------------|--------------------------------------------------------|-----------------|-------------------|---------------|-----------------|-------------|---------|
| 01          | يعامل المساهمين المنتمين إلى نفس الفئة معاملة متكافئة. | 3.89            | 0.800             | 41.35         | 0.000           | مرتفعة      | 1       |
| 02          | للمساهمين داخل كل فئة نفس حقوق التصويت.                | 3.86            | 1.047             | 40.23         | 0.000           | مرتفعة      | 2       |
| 03          | تكفل العمليات والإجراءات المتصلة                       | 3.59            | 0.779             | 55.92         | 0.000           | مرتفعة      | 4       |

|    |                                                                                                                           |       |       |       |       |                                                         |
|----|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|-------|-------|-------|---------------------------------------------------------|
|    |                                                                                                                           |       |       |       |       | بالاجتماعات العامة للمساهمين المتكافئة لكافة المساهمين. |
| 04 | يطلب من أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين الإفصاح عن وجود أية مصالح خاصة بهم قد تتصل بعمليات أو بمسائل تمس الشركة | 3.77  | 0.95  | 49.64 | 0.000 | مرتفعة 3                                                |
| 05 | التعويض عن الحالات التعدي على حقوقهم.                                                                                     | 3.56  | 0.924 | 11.62 | 0.009 | مرتفعة 5                                                |
|    |                                                                                                                           | 3.734 |       |       |       | مرتفعة                                                  |

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي SPSS (الملحق رقم 03)

من خلال قراءة نتائج الجدول السابق يتضح أن قيمة المتوسط الحسابي تتراوح ما بين (3.56-

3.89) لكل فقرة من فقرات البعد الثالث من المحور الثاني للاستبيان، في حين بلغ المتوسط

الحسابي المرجح لهذا البعد 3.734، أي بدرجة موافق، وهذا يدل على أن الاتجاه العام لآراء

أفراد عينة الدراسة حول هذا البعد كان عالي، ويمكن تحليل جميع فقراته على النحو الآتي:

-وقعت الفقرة رقم (01) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 3.89 وانحراف معياري

0.800 أي بدرجة موافق، مما يدل على أن الاتجاه العام لآراء أفراد العينة كان عالي، إذ يؤيد

هؤلاء الأفراد بشبه الإجماع أن ما نسبته 77.6% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على

أن يعامل المساهمين المنتمين إلى نفس الفئة معاملة متكافئة.

-وقعت الفقرة رقم (02) في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 3.86 وانحراف معياري 1.047 أي بدرجة موافق، مما يدل على أن الاتجاه العام لآراء أفراد العينة كان عالي، إذا يؤيد هؤلاء الأفراد بشبه الإجماع أن ما نسبته 68.7% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن للمساهمين داخل كل فئة نفس حقوق التصويت.

-وقعت الفقرة رقم (04) في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 3.77 وانحراف معياري 0.95 أي بدرجة موافق، مما يدل على أن الاتجاه العام لآراء أفراد العينة كان عالي، إذ ما نسبته 70.1% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن يطلب من أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين الإفصاح عن وجود أية مصالح خاصة بهم قد تتصل بعمليات أو بمسائل تمس الشركة.

-وقعت الفقرة رقم (03) في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 3.59 وانحراف معياري 0.779 أي بدرجة موافق، مما يدل على أن الاتجاه العام لآراء أفراد العينة كان عالي، إذا يؤيد هؤلاء الأفراد بشبه الإجماع أن ما نسبته 64.2% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن تنقل العمليات والإجراءات المتصلة بالاجتماعات العامة للمساهمين المعاملة المتكافئة لكافة المساهمين.

-وقعت الفقرة رقم (05) في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي 3.56 وانحراف معياري 0.924 أي بدرجة موافق، مما يدل على أن الاتجاه العام لآراء أفراد العينة كان عالي، إذا يؤيد هؤلاء الأفراد بشبه الإجماع أن ما نسبته 50.7% من أفراد العينة هم موافقون على التعويض عن الحالات التعدي على حقوقهم.



#### 4-المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح

الجدول رقم (4-17) ، يوضح إجابات أفراد العينة على عبارات المبدأ الرابع.

الجدول رقم (4-17):نتائج إجابات أفراد العينة حول فقرات المبدأ الرابع

| رقم العبارة | العبارة                                                                                                                                                                        | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | قيمة كاي مربع | احتمال كاي مربع | درجة التبني | الترتيب |
|-------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|-------------------|---------------|-----------------|-------------|---------|
| 01          | لأصحاب المصالح بما فيهم العاملين الحق في الحصول على تعويض مناسب في حال انتهاك حقوقهم.                                                                                          | 4.13            | 0.814             | 36.70         | 0.000           | مرتفعة      | 1       |
| 02          | لأصحاب المصالح الحق في الحصول على المعلومات بأسلوب دوري عن أداء المؤسسة وفي الوقت المناسب.                                                                                     | 3.88            | 1.037             | 49.64         | 0.000           | مرتفعة      | 4       |
| 03          | لأصحاب المصالح بما فيهم العاملين أو الجهات التي تمثلهم الحق في اتصال بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم اتجاه التصرفات غير القانونية ومخالفة أخلاقيات المهنة وذلك لحماية حقوقهم. | 3.92            | 0.958             | 19.26         | 0.000           | مرتفعة      | 3       |
| 04          | احترام حقوق أصحاب المصالح التي ينص عليها القانون.                                                                                                                              | 4.05            | 0.885             | 24.64         | 0.000           | مرتفعة      | 2       |
| 05          | يسمح بمشاركة أصحاب المصالح في آليات تحسين مستوى الأداء.                                                                                                                        | 3.74            | 1.02              | 15.44         | 0.001           | مرتفعة      | 5       |
|             |                                                                                                                                                                                | 3.944           |                   |               |                 | مرتفعة      |         |

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي SPSS (الملحق رقم 03)

من خلال قراءة نتائج الجدول السابق يتضح أن قيمة المتوسط الحسابي تتراوح ما بين (3.73-4.13) لكل فقرة من فقرات البعد الرابع من المحور الثاني للاستبيان، في حين بلغ المتوسط الحسابي المرجح لهذا البعد 3.944، أي بدرجة موافق، وهذا يدل على أن الاتجاه العام لآراء أفراد عينة الدراسة حول هذا البعد كان عالي، ويمكن تحليل جميع فقراته على النحو الآتي:

-وقعت الفقرة رقم (01) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.13 وانحراف معياري 0.814 أي بدرجة موافق، مما يدل على أن الاتجاه العام لآراء أفراد العينة كان عالي، إذ يؤيد هؤلاء الأفراد بشبه الإجماع أن ما نسبته 85% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن لأصحاب المصالح بما فيهم العاملين الحق في الحصول على تعويض مناسب في حال انتهاك حقوقهم.

-وقعت الفقرة رقم (04) في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 4.05 وانحراف معياري 0.885 أي بدرجة موافق، مما يدل على أن الاتجاه العام لآراء أفراد العينة كان عالي، إذ يؤيد هؤلاء الأفراد بشبه الإجماع أن ما نسبته 68.7% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على احترام حقوق أصحاب المصالح التي ينص عليها القانون.

-وقعت الفقرة رقم (03) في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 3.92 وانحراف معياري 0.958 أي بدرجة موافق، مما يدل على أن الاتجاه العام لآراء أفراد العينة كان عالي، إذ يؤيد هؤلاء الأفراد بشبه الإجماع أن ما نسبته 74.7% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن لأصحاب المصالح بما فيهم العاملين أو الجهات التي تمثلهم الحق في اتصال بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم اتجاه التصرفات غير القانونية ومخالفة أخلاقيات المهنة وذلك لحماية حقوقهم.

-وقعت الفقرة رقم (02) في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 3.88 وانحراف معياري 1.037 أي بدرجة موافق، مما يدل على أن الاتجاه العام لآراء أفراد العينة كان عالي، إذ يؤيد هؤلاء الأفراد بشبه الإجماع أن ما نسبته 77.6% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن لأصحاب المصالح الحق في الحصول على المعلومات بأسلوب دوري عن أداء المؤسسة وفي الوقت المناسب.

-وقعت الفقرة رقم (05) في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي 3.74 وانحراف معياري 1.02 أي بدرجة موافق، مما يدل على أن الاتجاه العام لآراء أفراد العينة كان عالي، إذ يؤيد هؤلاء الأفراد بشبه الإجماع أن ما نسبته 68.7% من أفراد العينة هم على أن يسمح بمشاركة أصحاب المصالح في آليات تحسين مستوى الأداء.

#### 5-المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية

الجدول رقم (4-18) ، يوضح إجابات أفراد العينة على عبارات المبدأ الخامس.

الجدول رقم (4-18):نتائج إجابات أفراد العينة حول فقرات المبدأ الخامس

| رقم العبارة | العبارة                                                                        | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | قيمة كاي مربع | احتمال كاي مربع | درجة التبني | الترتيب |
|-------------|--------------------------------------------------------------------------------|-----------------|-------------------|---------------|-----------------|-------------|---------|
| 01          | يتم الإفصاح عن المعلومات الهامة بطريقة صادقة.                                  | 3.74            | 1.09              | 21.28         | 0.000           | مرتفعة      | 4       |
| 02          | يتم الإفصاح عن سياسة مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين الأساسيين. | 3.77            | 0.867             | 17.95         | 0.000           | مرتفعة      | 3       |
| 03          | يتم الإفصاح عن المعلومات الهامة في الوقت المناسب ودون تأخير.                   | 3.70            | 1.000             | 6.61          | 0.085           | مرتفعة      | 5       |
| 04          | يتم الإفصاح في الوقت المناسب                                                   |                 |                   |               |                 |             |         |

|   |        |       |       |       |      |                                                                                                                                  |
|---|--------|-------|-------|-------|------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1 | مرتفعة | 0.000 | 50.38 | 1.04  | 3.86 | عن الوضع المالي للمؤسسة،<br>أدائها، الرقابة فيها، وحقوق<br>الملكية.                                                              |
| 6 | مرتفعة | 0.000 | 26.80 | 1.08  | 3.65 | تقديم معلومات عن ما يتعلق<br>بأعضاء مجلس الإدارة<br>والمديرين التنفيذيين.                                                        |
| 2 | مرتفعة | 0.000 | 20.58 | 0.863 | 3.83 | يقدم المراجع ضمان موضوعي<br>لمجلس الإدارة والمساهمين عن<br>القوائم المالية إذا كانت فعلاً تمثل<br>المركز المالي للمؤسسة وأدائها. |

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي SPSS (الملحق رقم 03)

من خلال قراءة نتائج الجدول السابق يتضح أن قيمة المتوسط الحسابي تتراوح ما بين (3.65-

3.86) لكل فقرة من فقرات البعد الخامس من المحور الثاني للاستبيان، في حين بلغ المتوسط

الحسابي المرجح لهذا البعد 3.75، أي بدرجة موافق، وهذا يدل على أن الاتجاه العام لآراء

أفراد عينة الدراسة حول هذا البعد كان عالي، ويمكن تحليل جميع فقراته على النحو الآتي:

-وقعت الفقرة رقم (04) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 3.86 وانحراف معياري 1.04

أي بدرجة موافق، مما يدل على أن الاتجاه العام لآراء أفراد العينة كان عالي، إذا يؤيد هؤلاء

الأفراد بشبه الإجماع أن ما نسبته 77.6% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن يتم

الإفصاح في الوقت المناسب عن الوضع المالي للمؤسسة، أدائها، الرقابة فيها، وحقوق الملكية.

-وقعت الفقرة رقم (06) في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 3.83 وانحراف معياري 0.863

أي بدرجة موافق، مما يدل على أن الاتجاه العام لآراء أفراد العينة كان عالي، إذا يؤيد هؤلاء

الأفراد بشبه الإجماع أن ما نسبته 68.7% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن

يقدم المراجع ضمان موضوعي لمجلس الإدارة والمساهم عن القوائم المالية إذا كانت فعلاً تمثل المركز المالي للمؤسسة وأدائها.

-وقعت الفقرة رقم (02) في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 3.77 وانحراف معياري 0.867 أي بدرجة موافق، مما يدل على أن الاتجاه العام لآراء أفراد العينة كان عالي، إذا يؤيد هؤلاء الأفراد بشبه الإجماع أن ما نسبته 64.2% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن يتم الإفصاح عن سياسة مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين الأساسيين.

-وقعت الفقرة رقم (01) في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 3.74 وانحراف معياري 1.09 أي بدرجة موافق، مما يدل على أن الاتجاه العام لآراء أفراد العينة كان عالي، إذا يؤيد هؤلاء الأفراد بشبه الإجماع أن ما نسبته 61.2% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن يتم الإفصاح عن المعلومات الهامة بطريقة صادقة.

-وقعت الفقرة رقم (03) في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي 3.70 وانحراف معياري 1.000 أي بدرجة موافق، مما يدل على أن الاتجاه العام لآراء أفراد العينة كان عالي، إذا يؤيد هؤلاء الأفراد بشبه الإجماع أن ما نسبته 55.3% من أفراد العينة هم موافقون على أن يتم الإفصاح عن المعلومات الهامة في الوقت المناسب ودون تأخير.

-وقعت الفقرة رقم (05) في المرتبة السادسة بمتوسط حسابي 3.65 وانحراف معياري 1.08 أي بدرجة موافق، مما يدل على أن الاتجاه العام لآراء أفراد العينة كان عالي، إذا يؤيد هؤلاء الأفراد بشبه الإجماع أن ما نسبته 64.2% من أفراد العينة هم موافقون على أن تقديم معلومات عن ما يتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين.

## 6-المبدأ السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة

الجدول رقم (4-19) ، يوضح إجابات أفراد العينة على عبارات المبدأ السادس.

الجدول رقم (4-19): نتائج إجابات أفراد العينة حول فقرات المبدأ السادس

| رقم العبارة | العبارة                                                                                                                     | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | قيمة كاي مربع | احتمال كاي مربع | درجة التنبؤ | الترتيب |
|-------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|-------------------|---------------|-----------------|-------------|---------|
| 01          | يسعى مجلس الإدارة لتوجيه إستراتيجية المؤسسة والموازنات التقديرية وخطط العمل السنوية وتحديد أهداف المؤسسة ومراقبة التنفيذ... | 4.20            | 0.788             | 44.94         | 0.000           | مرتفعة      | 1       |
| 02          | يسعى مجلس الإدارة لحماية مصالح المؤسسة والمساهم.                                                                            | 4.20            | 0.929             | 36.70         | 0.000           | مرتفعة      | 2       |
| 03          | تتوفر لجان أساسية منها لجنة المراجعة والتي تكون تابعة لمجلس الإدارة لمتابعة وتقييم أداء المؤسسة.                            | 3.85            | 0.891             | 15.80         | 0.001           | مرتفعة      | 5       |
| 04          | التحديد الدقيق والإفصاح عن هدف وإجراءات العمل الخاصة بلجان مجلس الإدارة عند تأسيسها...                                      | 3.92            | 1.004             | 42.77         | 0.000           | مرتفعة      | 4       |
| 05          | للمساهم الحق في مساءلة مجلس الإدارة.                                                                                        | 4.05            | 1.099             | 25.35         | 0.000           | مرتفعة      | 3       |
|             |                                                                                                                             | 4.04            |                   |               |                 |             |         |

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي SPSS (الملحق رقم 03)

من خلال قراءة نتائج الجدول السابق يتضح أن قيمة المتوسط الحسابي تتراوح ما بين (3.85-4.20) لكل فقرة من فقرات البعد السادس من المحور الثاني للاستبيان، في حين بلغ المتوسط الحسابي المرجح لهذا البعد 4.04، أي بدرجة موافق، وهذا يدل على أن الاتجاه العام لآراء أفراد عينة الدراسة حول هذا البعد كان عالي، ويمكن تحليل جميع فقراته على النحو الآتي:

-وقعت الفقرة رقم (01) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.20 وانحراف معياري 0.788 أي بدرجة موافق، مما يدل على أن الاتجاه العام لآراء أفراد العينة كان عالي، إذا يؤيد هؤلاء الأفراد بشبه الإجماع أن ما نسبته 89.5% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن يسعى مجلس الإدارة لتوجيه إستراتيجية المؤسسة والموازنات التقديرية وخطط العمل السنوية وتحديد أهداف المؤسسة ومراقبة التنفيذ.

-وقعت الفقرة رقم (02) في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 4.20 وانحراف معياري 0.929 أي بدرجة موافق، مما يدل على أن الاتجاه العام لآراء أفراد العينة كان عالي، إذا يؤيد هؤلاء الأفراد بشبه الإجماع أن ما نسبته 86.6% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن يسعى مجلس الإدارة لحماية مصالح المؤسسة والمساهم.

-وقعت الفقرة رقم (05) في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 4.05 وانحراف معياري 1.099 أي بدرجة موافق، مما يدل على أن الاتجاه العام لآراء أفراد العينة كان عالي، إذا يؤيد هؤلاء الأفراد بشبه الإجماع أن ما نسبته 80.6% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن للمساهم الحق في مساءلة مجلس الإدارة.

-وقعت الفقرة رقم (04) في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 3.92 وانحراف معياري 1.004 أي بدرجة موافق، مما يدل على أن الاتجاه العام لآراء أفراد العينة كان عالي، إذا يؤيد هؤلاء الأفراد بشبه الإجماع أن ما نسبته 76.2% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن لتحديد الدقيق والإفصاح عن هدف وإجراءات العمل الخاصة بلجان مجلس الإدارة عند تأسيسها.

-وقعت الفقرة رقم (03) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 3.85 وانحراف معياري 0.891 أي بدرجة موافق، مما يدل على أن الاتجاه العام لآراء أفراد العينة كان عالي، إذا يؤيد هؤلاء

الأفراد بشبه الإجماع أن ما نسبته 67.2% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن تتوفر لجان أساسية منها لجنة المراجعة والتي تكون تابعة لمجلس الإدارة لمتابعة وتقييم أداء المؤسسة.

### ثالثاً: العرض الجدولي لنتائج استبيان المحور الثالث

الجدول رقم (4-20) ، يوضح إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثالث.

الجدول رقم (4-20): نتائج إجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الثالث

| رقم<br>العبرة | العبرة                                                                                                                                                                   | المتوسط<br>الحسابي | الانحراف<br>المعياري | قيمة<br>كاي<br>مربع | احتمال<br>كاي<br>مربع | درجة<br>التبني | الترتيب |
|---------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|----------------------|---------------------|-----------------------|----------------|---------|
| 01            | -المواكبة أو الإستجابة<br>للتطورات المهنية الحاصلة على<br>المستوى الدولي والوطني في<br>المجال المحاسبي.                                                                  | 4.01               | 0.929                | 15.44               | 0.001                 | مرتفعة         | 5       |
| 02            | -استحداث لجان متخصصة من<br>بينها اللجنة المكلفة بمراقبة<br>الجودة.(المادة 05 من قانون<br>01-10)                                                                          | 3.97               | 0.626                | 74.91               | 0.000                 | مرتفعة         | 7       |
| 03            | -إعاد النظر في متطلبات التعليم<br>والتدريب المستمر لممارسي<br>المهنة. (المادة 08 من قانون<br>01-10)                                                                      | 4.000              | 0.738                | 58.19               | 0.000                 | مرتفعة         | 6       |
| 04            | -الفصل بين الجهات المنظمة<br>للمهن الثلاث وبالتالي زيادة<br>درجة الشفافية والوضوح للآليات<br>عمل هذه الجهات المنظمة للمهنة<br>داخليا. (المادة 14 و 15 من<br>قانون 01-10) | 3.94               | 0.693                | 50.79               | 0.000                 | مرتفعة         | 8       |
| 05            | -التغيير الإيجابي في حجم                                                                                                                                                 |                    |                      | 52.70               | 0.000                 |                |         |



|    |            |       |       |       |       |                                                                                                        |  |
|----|------------|-------|-------|-------|-------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|
| 10 | مرتفعة     |       |       | 0.730 | 3.83  | وشهرة مكتب المراجعة ومستوى أدائه. (المادة 12 والمواد 46 إلى 58 من قانون 10-01)                         |  |
| 06 | مرتفعة     | 0.000 | 80.68 | 0.857 | 3.85  | -التغيير الإجباري لمحافظ الحسابات كل 6 سنوات. (المادة 27)                                              |  |
| 07 | مرتفعة     | 0.000 | 60.82 | 0.719 | 3.76  | -حظر تقديم الخدمات الإستشارية من قبل محافظ الحسابات. (المادة 19 )                                      |  |
| 08 | مرتفعة     | 0.000 | 70.83 | 0.955 | 4.10  | -حظر الجمع بين ممارسة مهمة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة. (المادة 64) |  |
| 09 | مرتفعة     | 0.000 | 59.38 | 0.781 | 4.10  | -التحديد المسبق لأتعاب محافظ الحسابات. (المادة 37)                                                     |  |
| 10 | مرتفعة جدا | 0.000 | 34.23 | 0.628 | 4.29  | -التأكيد على ضرورة توفر الإستقلال التام لمحافظ الحسابات عن الشركة. (المواد 65، 66، 67)                 |  |
| 11 | مرتفعة جدا | 0.000 | 52.70 | 0.686 | 4.34  | -تحديد كيفية إعداد التقرير وأنواعه ومعايير. (المادة 25)                                                |  |
|    | مرتفعة     |       |       |       | 4.017 |                                                                                                        |  |

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي SPSS (الملحق رقم 03)

من خلال قراءة نتائج الجدول السابق يتضح أن قيمة المتوسط الحسابي تتراوح ما بين (3.76-4.34)

لكل فقرة من فقرات المحور الثالث للاستبيان، في حين بلغ المتوسط الحسابي المرجح لهذا

البعد 4.017، أي بدرجة موافق، وهذا يدل على أن الاتجاه العام لآراء أفراد عينة الدراسة حول

هذا البعد كان عالي.

وبالنسبة لفقرات هذا المحور فقد كانت كلها ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \geq 0.05$ )، كما كانت كل فقرات إيجابية أي موافقة أفراد العينة على محتوياتها، بمعنى أنها آليات تساهم في تحسين الجودة. والقرار بشأن هذه الفرضية يكون برفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة والتي مفادها يساهم التنظيم الجديد لمهنة المراجعة في الجزائر في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.

### الفرع الثاني: اختبار الفرضيات

يحتوي هذا العنصر على اختبار فرضيات الدراسة في ضوء تساؤلات الدراسة واهدافها.

#### أولاً: اختبار الفرضية الأولى

توجد فروق ذات دلالة إحصائية لاستجابة الأفراد حول الرقابة على جودة المراجعة تعزى لخصائص المستجوبين (المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، طبيعة العمل، سنوات الخبرة)

وقد تم اختبار هذه الفرضية من خلال الفرضيات الفرعية التالية:

1- هل هناك فروق ذات دلالة إحصائية لاستجابة الأفراد حول جودة المراجعة تعزى إلى متغير المؤهل العلمي؟

أ- استجابة الأفراد الذين يحوزون على شهادات المهنية أو شهادة الليسانس أكثر من استجابة الأفراد على شهادات دراسات عليا، إذ بلغ متوسط الحسابي بالنسبة للأفراد المهنيين الذين لهم شهادة مهنية وشهادة ليسانس 4.34 و 3.85 على الترتيب أما بالنسبة للأكاديميين والذين يحوزون شهادات دراسات عليا فبلغ المتوسط الحسابي 3.96، إضافة إلى أن تركز آراء المهنيين أحسن من تركز آراء الأكاديميين (0.182 و 0.236 للمهنيين مقابل 0.365 للأكاديميين) وهذا راجع إلى أن المهنيين لهم الاطلاع ودراية بجودة المراجعة والرقابة عليها أكثر من الأكاديميين.

الجدول رقم (4-21): نتائج التحليل التباين الأحادي لمتوسطات أفراد عينة الدراسة لمتغير

#### جودة المراجعة والمؤهل العلمي

| المجموعا<br>ت  | المتوسط | إ م  | مصدر التباين   | مجموع<br>المربعات | درجة<br>الحرية | متوسط<br>المربعات | f    | الاحتمال |
|----------------|---------|------|----------------|-------------------|----------------|-------------------|------|----------|
| مهني           | 4.34    | 0.18 | بين المجموعات  | 0.83              | 2              | 0.41              | 3.57 | 0.034    |
| ليسانس         | 3.85    | 0.23 | داخل المجموعات | 7.45              | 64             | 0.11              |      |          |
| دراسات<br>عليا | 3.96    | 0.36 | المجموع        | 8.29              | 66             |                   |      |          |

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي SPSS (الملحق رقم 03)

ب- اختبار Levene يثبت تجانس التباين (  $\text{sig}=0.504$  وهذا أكبر من 0.05 ) .

الجدول رقم (4-22): اختبار تجانس التباين Levene

| الفرضيات           | قيمة Levene | الاحتمال |
|--------------------|-------------|----------|
| التباين متجانس     | 0.693       | 0.504    |
| التباين غير متجانس |             |          |

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي SPSS (الملحق رقم 03)

ج- اختبار f دال إحصائيا  $\text{sig}=0.034$  وهذا أقل من 0.05 وبالتالي هناك فروقات ذات دلالة

إحصائية في استجابة الأفراد حول جودة المراجعة والرقابة عليها تعزى إلى متغير المؤهل العلمي.

#### 2- جودة المراجعة والوظيفة الحالية:

هل هناك فروق ذات دلالة إحصائية لاستجابة الأفراد حول جودة المراجعة تعزى إلى متغير الوظيفة الحالية؟

أ- استجابة المهنيين أكثر من استجابة الأكاديميين إذ بلغ متوسط الحسابي للمجيبين المهنيين 4.11 مقابل 3.93 للمجيبين الأكاديميين، إضافة إلى أن تركز آراء الأكاديميين أحسن من

تمركز آراء المهنيين 0.33 مقابل 0.37 وهذا راجع إلى أن الأكاديميين لهم الاطلاع أكثر بموضوع جودة المراجعة من المهنيين.

ب- اختبار Levene يثبت تجانس التباين (  $\text{sig}=0.337$  وهو أكبر من 0.05 ) .

ج- اختبار f دال إحصائياً  $\text{sig}=0.047$  وهو أقل من 0.05 وبالتالي توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في استجابة الأفراد حول جودة المراجعة والرقابة عليها تعزى إلى متغير الوظيفة الحالية.

الجدول رقم (4-23): نتائج التحليل التباين الأحادي لمتوسطات أفراد عينة الدراسة لمتغير

#### جودة المراجعة والوظيفة الحالية

| المجموعا<br>ت | المتوسط | إ م  | مصدر التباين   | مجموع<br>المربعات | درجة<br>الحرية | متوسط<br>المربعات | f    | الاحتمال |
|---------------|---------|------|----------------|-------------------|----------------|-------------------|------|----------|
| أكاديمي       | 3.92    | 0.18 | بين المجموعات  | 0.49              | 1              | 0.49              | 4.09 | 0.047    |
| مهني          | 4.11    | 0.23 | داخل المجموعات | 7.80              | 65             | 0.12              | 3    |          |
|               |         |      | المجموع        | 8.29              | 66             |                   |      |          |

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي SPSS (الملحق رقم 03)

2- اختبار LEVENE يثبت تجانس التباين (  $\text{SIG}=0.504$  وهذا أكبر من 0.05 ) .

الجدول رقم (4-24): اختبار تجانس التباين LEVENE

| الفرضيات           | قيمة Levene | الاحتمال |
|--------------------|-------------|----------|
| التباين متجانس     | 0.935       | 0.337    |
| التباين غير متجانس |             |          |

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي SPSS (الملحق رقم 03)

#### 3- جودة المراجعة وطبيعة العمل

هل هناك فروق ذات دلالة إحصائية لاستجابة الأفراد حول جودة المراجعة تعزى إلى متغير

طبيعة العمل؟

أ- استجابة المهنيين أكثر من استجابة الأكاديميين إذ بلغ متوسط الحسابي للمجيبين المهنيين 4.11 مقابل 3.93 للمجيبين الأكاديميين، إضافة إلى أن تركز آراء الأكاديميين أحسن من تركز آراء المهنيين 0.33 مقابل 0.37 وهذا راجع إلى أن الأكاديميين لهم الاطلاع أكثر بموضوع جودة المراجعة من المهنيين.

ب- اختبار Levene يثبت تجانس التباين (  $\text{sig}=0.337$  وهذا أكبر من 0.05 ) وبالتالي نستخدم اختبار t في حالة تجانس التباين.

ج- اختبار t دال إحصائيا عند  $\text{sig}=0.047$  وهو أقل من 0.05 ، وبالتالي هناك فروق ذات دلالة إحصائية لاستجابة الأفراد حول جودة المراجعة تعزى إلى متغير طبيعة العمل.

#### 4-جودة المراجعة وسنوات الخبرة:

هل هناك فروق ذات دلالة إحصائية لاستجابة الأفراد حول جودة المراجعة تعزى إلى متغير سنوات الخبرة ؟

أ- استجابة الأفراد الذين لديهم سنوات خبرة أكبر من 5 سنوات وأقل من عشرة أكبر من استجابة الأفراد الذين لديهم سنوات خبرة أقل من خمس سنوات وباقي الفئات الأخرى، إذ بلغ المتوسط الحسابي بالنسبة للفئة من (5 سنوات إلى أقل من 10) 4.14 وللفئة أقل من 5 سنوات بلغ 4.04 وللفئة من 10 إلى 15 سنة بلغ 4.01 أما الفئة الأخيرة فبلغ المتوسط 3.73. إضافة إلى تركز استجابات فكان للفئة من 10 إلى 15 سنة أحسن من فئة أقل من 5 سنوات وفئة من 5 إلى أقل من 10 سنوات وفئة أكبر من 15 سنة والتي يقابلها على الترتيب الانحرافات التالية: 0.13، 0.26، 0.28 و 0.46 وهذا راجع إلى كون موضوع جودة المراجعة حديث نوع ما في الجزائر.

الجدول رقم (4-25): نتائج التحليل التباين الأحادي لمتوسطات أفراد عينة الدراسة لمتغير

#### جودة المراجعة وسنوات الخبرة

| المجموعا<br>ت | المتوسط | إ م  | مصدر التباين   | مجموع<br>المربعات | درجة<br>الحرية | متوسط<br>المربعات | f    | الاحتمال |
|---------------|---------|------|----------------|-------------------|----------------|-------------------|------|----------|
| أقل من 5      | 4.04    | 0.26 | بين المجموعات  | 1.81              | 3              | 0.60              | 5.87 | 0.001    |
| 5 — 10        | 4.14    | 0.28 | داخل المجموعات | 6.47              | 63             | 0.10              | 7    |          |
| 10 — 15       | 4.01    | 0.13 | المجموع        | 8.29              | 66             |                   |      |          |
| أكثر<br>من 15 | 3.73    | 0.46 |                |                   |                |                   |      |          |

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي SPSS (الملحق رقم 03)

ب- اختبار Levene يثبت عدم تجانس التباين (  $\text{sig}=0.001$  وهو أقل من 0.05 ) .

الجدول رقم (4-26): اختبار تجانس التباين Levene

| الفرضيات           | قيمة Levene | الاحتمال |
|--------------------|-------------|----------|
| التباين متجانس     | 6.144       | 0.001    |
| التباين غير متجانس |             |          |

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي SPSS (الملحق رقم 06)

ج- اختبار f دال إحصائيا  $\text{sig}=0.001$  وهذا أقل من 0.05 وبالتالي هناك فروقات ذات دلالة إحصائية في استجابة الأفراد حول جودة المراجعة والرقابة عليها تعزى إلى متغير المؤهل العلمي.

وبالتالي نثبت صحة الفرضية الأولى بأنه توجد فروقات ذات دلالة إحصائية للرقابة على جودة المراجعة تعزى لخصائص المستجوبين ( المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية ، طبيعة العمل، سنوات الخبرة).

### ثانيا: اختبار الفرضية الثانية

توجد فروق ذات دلالة إحصائية لاستجابة الأفراد حول مبادئ حوكمة تعزى لخصائص

المستجوبين (المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، طبيعة العمل، سنوات الخبرة)

#### 1- الحوكمة والمؤهل العلمي:

هل هناك فروق ذات دلالة إحصائية لاستجابة الأفراد حول الحوكمة تعزى إلى متغير المؤهل

العلمي؟

أ- استجابة الأفراد الذين يحوزون على شهادات المهنية أو شهادة الليسانس أكثر من استجابة الأفراد على شهادات دراسات عليا، إذ بلغ متوسط الحسابي بالنسبة للأفراد المهنيين الذين لهم شهادة مهنية وشهادة ليسانس 4.46 و 4.10 على الترتيب أما بالنسبة للأكاديميين والذين يحوزون شهادات دراسات عليا فبلغ المتوسط الحسابي 3.78، إضافة إلى أن تركز آراء المهنيين أحسن من تركز آراء الأكاديميين (0.113 و 0.285 للمهنيين مقابل 0.662 للأكاديميين) وهذا راجع إلى أن المهنيين لهم الاطلاع ودراية بمبادئ حوكمة الشركات أكثر من الأكاديميين.

الجدول رقم (4-27): نتائج التحليل التباين الأحادي لمتوسطات أفراد عينة الدراسة لمتغير

#### الحوكمة والمؤهل العلمي

| المجموعا<br>ت  | المتوسط | إ م  | مصدر التباين   | مجموع<br>المربعات | درجة<br>الحرية | متوسط<br>المربعات | f    | الاحتمال |
|----------------|---------|------|----------------|-------------------|----------------|-------------------|------|----------|
| مهني           | 4.46    | 0.11 | بين المجموعات  | 2.65              | 2              | 1.329             | 3.67 | 0.31     |
| ليسانس         | 4.1     | 0.28 | داخل المجموعات | 23.13             | 64             | 0.361             |      |          |
| دراسات<br>عليا | 3.78    | 0.66 | المجموع        | 25.79             | 66             |                   |      |          |

مركز آراء الأكاديميين 0.31 مقابل 0.64 وهذا راجع إلى أن المهنيين لهم الاطلاع أكثر بموضوع حوكمة الشركات

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي SPSS (الملحق رقم 03)

ب- اختبار Levene يثبت عدم تجانس التباين (sig=0.034 وهذا أقل من 0.05) .

الجدول رقم (4-28): اختبار تجانس التباين Levene

| الفرضيات           | قيمة Levene | الاحتمال |
|--------------------|-------------|----------|
| التباين متجانس     | 3.557       | 0.034    |
| التباين غير متجانس |             |          |

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي SPSS (الملحق رقم 03)

ج- اختبار f دال إحصائياً sig=0.034 وهو أقل من 0.05 وبالتالي هناك فروقات ذات دلالة إحصائية في استجابة الأفراد حول الحوكمة تعزى إلى متغير المؤهل العلمي.

## 2- الحوكمة والوظيفة الحالية

هل هناك فروق ذات دلالة إحصائية لاستجابة الأفراد حول الحوكمة تعزى إلى متغير الوظيفة الحالية؟

أ- استجابة المهنيين أكثر من استجابة الأكاديميين إذ بلغ متوسط الحسابي للمجيبين المهنيين 4.29 مقابل 3.73 للمجيبين الأكاديميين، إضافة إلى أن تمرکز آراء المهنيين أحسن من ت من الأكاديميين .

الجدول رقم (4-29): نتائج التحليل التباين الأحادي لمتوسطات أفراد عينة الدراسة لمتغير

## الحوكمة والوظيفة الحالية

| المجموعا<br>ت | المتوسط | إ م  | مصدر التباين   | مجموع<br>المربعات | درجة<br>الحرية | متوسط<br>المربعات | f    | الاحتمال |
|---------------|---------|------|----------------|-------------------|----------------|-------------------|------|----------|
| مهني          | 3.73    | 0.64 | بين المجموعات  | 4.13              | 1              | 4.13              | 12.4 | 0.001    |
| ليسانس        | 4.29    | 0.31 | داخل المجموعات | 21.66             | 65             | 0.33              | 03   |          |



|  |  |  |    |       |         |  |  |  |
|--|--|--|----|-------|---------|--|--|--|
|  |  |  | 66 | 25.79 | المجموع |  |  |  |
|--|--|--|----|-------|---------|--|--|--|

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي SPSS (الملحق رقم 03)

ب- اختبار Levene عدم التباين (  $\text{sig}=0.026$  وهذا أقل من 0.05 ).

الجدول رقم (4-30): اختبار تجانس التباين Levene

| الفرضيات           | قيمة Levene | الاحتمال |
|--------------------|-------------|----------|
| التباين متجانس     | 5.173       | 0.026    |
| التباين غير متجانس |             |          |

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي SPSS (الملحق رقم 03)

ج- اختبار f دال إحصائياً  $\text{sig}=0.026$  وهذا أقل من 0.05 وبالتالي هناك فروقات ذات دلالة

إحصائية في استجابة الأفراد حول الحوكمة تعزى إلى متغير الوظيفة الحالية.

### 3- الحوكمة وطبيعة العمل

هل هناك فروق ذات دلالة إحصائية لاستجابة الأفراد حول الحوكمة تعزى إلى متغير طبيعة

العمل؟

1- استجابة المهنيين أكثر من استجابة الأكاديميين إذ بلغ متوسط الحسابي للمجيبين المهنيين

4.29 مقابل 3.73 للمجيبين الأكاديميين، إضافة إلى أن تركز آراء المهنيين أحسن من تركز

آراء الأكاديميين 0.31 مقابل 0.64 وهذا راجع إلى أن المهنيين لهم الاطلاع أكثر بموضوع

حوكمة الشركات من الأكاديميين .

2- اختبار Levene يثبت عدم التباين (  $\text{sig}=0.026$  وهي أقل من 0.05 ) وبالتالي نستخدم

اختبار t في حالة عدم تجانس التباين.

3- اختبار t دال إحصائياً عند  $\text{sig}=0.000 < 0.05$ ، وبالتالي هناك فروق ذات دلالة إحصائية

لاستجابة الأفراد حول الحوكمة تعزى إلى متغير طبيعة العمل.

#### 4- الحوكمة وسنوات الخبرة:

هل هناك فروق ذات دلالة إحصائية لاستجابة الأفراد حول الحوكمة تعزى إلى متغير سنوات الخبرة ؟

أ - استجابة الأفراد الذين لديهم سنوات خبرة أقل من 5 سنوات أكبر من استجابة الأفراد الذين لديهم سنوات خبرة أكثر من خمس سنوات وأقل من عشرة، وأكبر من استجابة الأفراد الذين لديهم يحوزون على شهادات المهنية أو شهادة الليسانس أكثر من استجابة الأفراد على شهادات دراسات عليا، إذ بلغ متوسط الحسابي بالنسبة للأفراد المهنيين الذين لهم شهادة مهنية وشهادة ليسانس 4.46 و 4.10 على الترتيب أما بالنسبة للأكاديميين والذين يحوزون شهادات دراسات عليا فبلغ المتوسط الحسابي 3.78، إضافة إلى أن تمرکز آراء المهنيين أحسن من تمرکز آراء الأكاديميين (0.113 و 0.285 للمهنيين مقابل 0.662 للأكاديميين) وهذا راجع إلى أن المهنيين لهم الاطلاع ودراية بمبادئ حوكمة الشركات أكثر من الأكاديميين.

الجدول رقم (4-31): نتائج التحليل التباين الأحادي لمتوسطات أفراد عينة الدراسة لمتغير

#### الحوكمة وسنوات الخبرة

| المجموعا<br>ت | المتوسط | إ م  | مصدر التباين   | مجموع<br>المربعات | درجة<br>الحرية | متوسط<br>المربعات | f    | الاحتمال |
|---------------|---------|------|----------------|-------------------|----------------|-------------------|------|----------|
| أقل من 5      | 4.24    | 0.29 | بين المجموعات  | 3.23              | 3              | 1.077             | 3.00 | 0.037    |
| 5 — 10        | 4.06    | 0.43 | داخل المجموعات | 22.56             | 63             | 0.358             | 8    |          |
| 10 — 15       | 3.7     | 0.84 | المجموع        | 25.79             | 66             |                   |      |          |
| أكثر من 15    | 3.68    | 0.59 |                |                   |                |                   |      |          |

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي SPSS (الملحق رقم 03)

ب - اختبار Levene عدم التباين (sig=0.03 وهذا أقل من 0.05).

الجدول رقم (4-32): اختبار تجانس التباين Levene

| الفرضيات                             | قيمة Levene | الاحتمال |
|--------------------------------------|-------------|----------|
| التباين متجانس<br>التباين غير متجانس | 5.108       | 0.03     |

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي SPSS (الملحق رقم 03)

ج- اختبار f دال إحصائياً  $\text{sig}=0.03$  وهذا أقل من 0.05 وبالتالي هناك فروقات ذات دلالة

إحصائية في استجابة الأفراد حول الحوكمة تعزى إلى متغير المؤهل العلمي.

وبالتالي نثبت صحة الفرضية الثانية بأنه توجد فروقات ذات دلالة إحصائية لمبادئ حوكمة

الشركات تعزى لخصائص المستجوبين ( المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية ، طبيعة العمل،

سنوات الخبرة).

ثالثاً: اختبار الفرضية الثالثة

"وجود دور إيجابي معنوي للعوامل المتعلقة بمكتب المراجعة في تحقيق أهداف حوكمة

الشركات"

الجدول رقم (4-33): أثر العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمتعلقة بمكتب المراجعة على

مبادئ حوكمة الشركات

| المتغير  | المعامل | T     | sig  | R <sup>2</sup> | r    | F     | Sig f |
|----------|---------|-------|------|----------------|------|-------|-------|
| التباين  | 1.886   | 2.851 | 0.06 | 0.124          | 0.35 | 9.242 | 0.03  |
| الجودة x | 0.520   | 3.040 | 0.03 |                |      |       |       |

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي SPSS (الملحق رقم 03)

من خلال الجدول يمكن استخراج العلاقات التالية:

$$Y=1.886+0.520X$$

من خلال الجدول رقم (4-33) نلاحظ أن هناك علاقة طردية بين الرقابة على جودة المراجعة ومبادئ حوكمة الشركات لأن معامل الارتباط يساوي 0.35 وهو ضعيف مع أنها معنوية.

اختبار نموذج الانحدار

اختبار صلاحية النموذج:

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن النموذج صالح لتقدير دور الرقابة على جودة المراجعة في تحقيق مبادئ حوكمة الشركات لأن  $\text{sig } f > 0.05$ .

معامل التحديد  $R^2$ :

نلاحظ من نسبة معامل التحديد أن 12.4% من التغيرات التي تحدث في مبادئ الحوكمة سببها الرقابة على جودة المراجعة والباقي يعزى للمتغيرات الأخرى قد تخرج عن نطاق الدراسة.

معلمات النموذج:

$$Y = 1.886 + 0.520X$$

نقبل الفرضية الثالثة بأن هناك دور إيجابي معنوي للعوامل المتعلقة بمكتب المراجعة في تحقيق أهداف حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

رابعا: اختبار الفرضية الرابعة

"وجود دور إيجابي معنوي للعوامل المتعلقة بأعضاء فريق المراجعة في تحقيق أهداف حوكمة الشركات"

الجدول رقم (4-34): أثر العوامل المؤثرة لجودة المراجعة والمتعلقة بفريق المراجعة مع

مبادئ حوكمة الشركات

| المتغير  | المعامل | t     | sig   | R <sup>2</sup> | r     | F     | Sig f |
|----------|---------|-------|-------|----------------|-------|-------|-------|
| التباين  | 2.33    | 3.441 | 0.01  | 0.075          | 0.275 | 5.299 | 0.025 |
| الجودة x | 0.35    | 2.302 | 0.025 |                |       |       |       |

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي SPSS (الملحق رقم 03)

من خلال الجدول رقم (4-34) نلاحظ أن هناك علاقة طردية بين الرقابة على جودة المراجعة

ومبادئ حوكمة الشركات لأن معامل الارتباط يساوي 0.275 وهو ضعيف مع أنها معنوية.

اختبار نموذج الانحدار

اختبار صلاحية النموذج:

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن النموذج صالح لتقدير دور الرقابة على جودة المراجعة في

تحقيق مبادئ حوكمة الشركات لأن  $\text{sig } f > 0.05$ .

معامل التحديد R<sup>2</sup>:

نلاحظ من نسبة معامل التحديد أن 07.5% من التغيرات التي تحدث في مبادئ الحوكمة سببها

الرقابة على جودة المراجعة والباقي يعزى للمتغيرات الأخرى قد تخرج عن نطاق الدراسة.

$$Y = 2.33 + 0.35X$$

نقبل الفرضية الرابعة بأن هناك دور إيجابي معنوي للعوامل المتعلقة بأعضاء فريق المراجعة

في تحقيق أهداف حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

خامسا: اختبار الفرضية الخامسة

"وجود دور إيجابي معنوي للعوامل المتعلقة بالمؤسسة محل المراجعة في تحقيق أهداف حوكمة

الشركات"

الجدول رقم (4-35): أثر العوامل المؤثرة لجودة المراجعة والمتعلقة بمؤسسة محل المراجعة

مع مبادئ حوكمة الشركات

| المتغير  | المعامل | T     | sig   | R <sup>2</sup> | r    | f     | Sig f |
|----------|---------|-------|-------|----------------|------|-------|-------|
| التباين  | 3.387   | 6.693 | 0.000 | 0.015          | 0.22 | 0.990 | 0.323 |
| الجودة x | 0.136   | 0.995 | 0.323 |                |      |       |       |

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي SPSS (الملحق رقم 03)

توجد علاقة ذات معنوية بين المتغير المستقل والمتغير التابع وهذا ما يؤكد معامل الارتباط الموجب الذي بلغت قيمته 0.275 وكذلك معامل التحديد 0.075 مما يعني أنه 7.5 % من أهداف الحوكمة تفسرها العوامل المؤثرة لجودة المراجعة والمتعلقة بفريق المراجعة.

$$Y=3.387+0.136X$$

طبيعة العلاقة =(المعامل الموجب يعنى وجود علاقة طردية بين العوامل المؤثرة لجودة المراجعة والمتعلقة بمؤسسة محل المراجعة ومبادئ حوكمة الشركات).

الدالة الإحصائية للعلاقة:

-هناك تأثير طردي ذو دلالة إحصائية العوامل المؤثرة لجودة المراجعة والمتعلقة بمؤسسة محل المراجعة على مبادئ الحوكمة .

-العوامل المؤثرة لجودة المراجعة والمتعلقة بمؤسسة محل المراجعة تفسر الحوكمة بدرجة 01.5% وهي درجة تأثير ضعيفة.

-اختبار f يبين المعنوية الكلية لمعاملات النموذج لأن sig f=0.323 وهي أكبر من 5%.

نرفض الفرضية الخامسة بأن لا يوجد هناك دور إيجابي معنوي للعوامل المتعلقة بالمؤسسة محل المراجعة في تحقيق أهداف حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

## سادسا: اختبار الفرضية السادسة

"وجود دور إيجابي معنوي للوسائل تحسين جودة المراجعة في تحقيق أهداف حوكمة الشركات"

الجدول رقم (4-36): أثر وسائل تحسين جودة المراجعة على أهداف حوكمة الشركات

| المتغير               | المعامل | t     | sig   | R <sup>2</sup> | r     | f     | Sig f |
|-----------------------|---------|-------|-------|----------------|-------|-------|-------|
| التباين               | 2.410   | 3.257 | 0.02  | 0.058          | 0.241 | 4.017 | 0.049 |
| الجودة x <sub>4</sub> | 0.363   | 2.004 | 0.049 |                |       |       |       |

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي SPSS (الملحق رقم 03)

$$Y=2.41+0.363X$$

من خلال الجدول رقم (4-36) نلاحظ أن هناك علاقة طردية بين الرقابة على جودة المراجعة

ومبادئ حوكمة الشركات لأن معامل الارتباط يساوي 0.241 وهو ضعيف مع أنها معنوية.

## اختبار نموذج الانحدار

## اختبار صلاحية النموذج:

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن النموذج صالح لتقدير دور الرقابة على جودة المراجعة في

تحقيق مبادئ حوكمة الشركات لأن  $\text{sig } f > 0.05$ .

معامل التحديد R<sup>2</sup>:

نلاحظ من نسبة معامل التحديد أن 05.8% من التغيرات التي تحدث في مبادئ الحوكمة سببها

الرقابة على جودة المراجعة والباقي يعزى للمتغيرات الأخرى قد تخرج عن نطاق الدراسة.

## معلومات النموذج:

$$Y=2.41+0.363X_4$$

نقبل الفرضية السادسة بأن هناك دور إيجابي معنوي للوسائل تحسين جودة المراجعة في

تحقيق أهداف حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

### سابعاً: اختبار الفرضية الرئيسية

"وجود دور إيجابي معنوي للرقابة على جودة المراجعة في تحقيق أهداف حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"

الجدول رقم (4-37): دراسة تأثير الرقابة على جودة المراجعة في مبادئ حوكمة الشركات

| المعامل  | اختبار t |       | R <sup>2</sup> | r     | اختبار f |       | المتغير |
|----------|----------|-------|----------------|-------|----------|-------|---------|
|          | sig      | t     |                |       | f        | Sig f |         |
| التباين  | 0.072    | 1.827 | 0.116          | 0.340 | 8.511    | 0.05  |         |
| الجودة x | 0.05     | 2.917 |                |       |          |       |         |

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي SPSS (الملحق رقم 03)

من خلال الجدول رقم (4-37) نلاحظ أن هناك علاقة طردية بين الرقابة على جودة المراجعة ومبادئ حوكمة الشركات لأن معامل الارتباط يساوي 0.34 وهو ضعيف مع أنها معنوية.

### اختبار نموذج الانحدار

### اختبار صلاحية النموذج:

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن النموذج صالح لتقدير دور الرقابة على جودة المراجعة في

تحقيق مبادئ حوكمة الشركات لأن  $\text{sig } f > 0.05$ .

### معامل التحديد R<sup>2</sup>:

نلاحظ من نسبة معامل التحديد أن 11.6% من التغيرات التي تحدث في مبادئ الحوكمة سببها

الرقابة على جودة المراجعة والباقي يعزى للمتغيرات الأخرى قد تخرج عن نطاق الدراسة.

### معلومات النموذج:

$$Y = 1.50 + 0.6X$$

المعامل الموجب يعنى وجود علاقة طردية بين الرقابة على جودة المراجعة ومبادئ حوكمة الشركات.



-الرقابة على جودة المراجعة تفسر الحوكمة بدرجة 11.6% وهي درجة تأثير ضعيفة.  
-بلغت درجة الارتباط بين الرقابة على جودة المراجعة ومبادئ الحوكمة درجة 34% وهي ضعيفة.

-اختبار f يبين المعنوية الكلية لمعاملات النموذج لأن  $\text{sig } f=0.05$ .  
وبالتالي نقبل الفرضية الرئيسية بأن هناك وجود دور إيجابي معنوي للرقابة على جودة المراجعة في تحقيق أهداف حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية .

#### خلاصة الفصل الرابع:

لقد تناولنا خلال هذا الفصل واقع مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر والعوامل التي تتحكم في جودتها، وأهم المراحل التي مرت بها هذه المهنة، وتطرقنا كذلك الى القانون 10-01 والمتعلق بالمهن المحاسبية الثلاث (الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد) باعتباره أهم اصلاح مس مهنة المراجعة في الجزائر.

ومن أجل الاجابة على مختلف الأسئلة الفرعية و الرئيسية والمتعلقة بمحاولة معرفة دور الرقابة على جودة المراجعة في تحقيق أهداف حوكمة الشركات تم استخدام الاستبيان وفقا للبرنامج الاحصائي (SPSS).

وتوصلنا في الأخير الى أنه أدت الاصلاحات التي تبنتها الجزائر في مجال المراجعة ، الى احداث تغيير في تنظيم وممارسة هذه المهنة، بهدف الرفع من جودة مهنة المراجعة.

الختمة

## الخاتمة

كان هدفنا من دراسة موضوع: " دور الرقابة على جودة المراجعة في تحقيق أهداف حوكمة الشركات " هو محاولة التعرف أولاً: على الإطار النظري للحوكمة والمراجعة، مع التركيز على العوامل التي ساعدت على إيجاد كل من الحوكمة والمراجعة. وثانياً: الإحاطة بجودة المراجعة من خلال التطرق إلى مفهوميها وأهميتها والعوامل المؤثرة فيها وآليات تحسينها وأساليب الرقابة عليها، وثالثاً: تطرقنا إلى دور الرقابة على جودة المراجعة في رفع كفاءة وفعالية حوكمة الشركات من خلال التعرف على بعض الآليات الخارجية للحوكمة ودور لجان المراجعة في الرفع من جودة المراجعة وبالتالي تفعيل حوكمة الشركات وباعتبارها كآلية داخلية لحوكمة الشركات ودور الرقابة على جودة المراجعة في تضيق فجوة التوقعات.

وقد تناولنا في الجانب التطبيقي من هذه الدراسة مناقشة واقع الممارسة لمهنة المراجعة في الجزائر، واستقصاء آراء أكاديميين وممارسي المهنة حول العوامل المحددة لجودة الأداء المهني في البيئة الجزائرية من وجهة نظرهم، ومعرفة مدى مساهمة القانون 10 - 01 وما تبعه من إصدار لمراسيم تنفيذية، في الارتقاء وتحسين جودة الأداء المهني للمراجعين.

## نتائج اختبار الفرضيات:

- اختبار الفرضية الأولى لدراسة التي بينت توجد فروق ذات دلالة إحصائية للرقابة على جودة المراجعة تعزى لخصائص المستجوبين (المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، طبيعة العمل، سنوات الخبرة)، بعد فحص ذلك إحصائياً تم التوصل إلى صحة الفرضية، فقد أكدت نتائج قيم

"t" للفروق بين المتوسطات والمبينة في الجداول (4- 22)، (4- 24)، (4- 26) انه توجد فروق ذات دلالة إحصائية للرقابة على جودة المراجعة ترجع إلى خصائص المستجوبين والمتمثلة في المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، طبيعة العمل، وسنوات الخبرة).

- اختبار الفرضية الثانية توجد فروق ذات دلالة إحصائية لمبادئ حوكمة الشركات تعزى لخصائص المستجوبين (المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، طبيعة العمل، سنوات الخبرة). بعد فحص ذلك إحصائيا تم التوصل إلى صحة الفرضية، فقد أكدت نتائج قيم "t" للفروق بين المتوسطات والمبينة في الجداول (4- 28)، (4- 30)، (4- 32)، انه توجد فروق ذات دلالة لمبادئ حوكمة الشركات ترجع إلى خصائص المستجوبين والمتمثلة في المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، طبيعة العمل، وسنوات الخبرة).

- بالنسبة لاختبار الفرضية الثالثة للدراسة التي بينت وجود دور إيجابي معنوي للعوامل المتعلقة بمكتب المراجعة في تحقيق أهداف حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، حيث بينت وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بمكتب المراجعة وجودة المراجعة من وجهة نظر أكاديميين ومراجعي الحسابات، حيث اتفق معظم أفراد العينة على أن أهم العوامل التي تحكم جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة هي وجود المنافسة بين مكاتب المراجعة ودرجة التزام المكتب بمعايير المراجعة وطول مدة ارتباط مكتب المراجعة في مراجعة نشاط الشركة وكبر حجم مكتب المراجعة والتخصص، وهذا ما يتوافق مع غالبية الدراسات السابقة، بينما اختلفت معها حول بقية العوامل المرتبطة بالمكتب خاصة فيما يتعلق بالسمعة وتحديد الأتعاب والشهرة.

- اختبار الفرضية الرابعة أسفرت عن وجود دور إيجابي معنوي للعوامل المتعلقة بأعضاء فريق المراجعة في تحقيق أهداف حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، حيث

اتفق معظم أفراد العينة على أن أهم العوامل التي تحكم جودة الأداء المهني والمرتبطة بالأفراد القائمين بهذه المهمة هي الخبرة، الإشراف الجيد عليهم، الاستقلالية التي يتمتع بها أعضاء الفريق، والاتصال الجيد بين أعضاء الفريق و عميل المراجعة، وتتفق هذه النتائج مع نتائج الدراسات السابقة.

- بالنسبة لاختبار الفرضية الخامسة وجود دور إيجابي معنوي للعوامل المتعلقة بالمؤسسة محل المراجعة في تحقيق أهداف حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ترفض هذه الفرضية.

- اختبار الفرضية السادسة والتي أثبتت وجود دور إيجابي معنوي للرقابة على جودة المراجعة في تحقيق أهداف حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛

- أما بالنسبة للفرضية السابعة والتي أشارت إلى أن التنظيم الجديد لمهنة المراجعة في الجزائر يساهم في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، فقد بينت بأن هناك تأييد لدى أفراد العينة لجملة الإصلاحات التي تبنتها الجزائر في المجال المحاسبي بصفة عامة، من حيث تكييفها مع واقع الممارسات الدولية، وإعادة تنظيمها لمهنة المراجعة وتدعيمها بآليات تحسين الجودة كإنشاء لجنة مراقبة النوعية، وغيرها من الآليات مثل الاستقلال والحفاظ على الكفاءة وتطبيق سياسة التدوير الإلزامي، ووضع معايير خاصة بإعداد التقارير.

### نتائج الدراسة:

بناء على ما سبق تم التوصل إلى النتائج التالية:

- يعتبر القانون 10- 01 الصادر سنة 2010 من أهم الإصلاحات التي قام بها المشرع الجزائري فيما يتعلق بمهنة المراجعة في الجزائر منذ سنة 1991 والذي وافق الإصلاح في المجال المحاسبي؛

- هناك تأكيد قوي من قبل مراجعي الحسابات فيما يخص التنظيم الجديد لمهنة المراجعة في الجزائر ممثلا في القانون 10- 01 والمراسيم التنفيذية المتممة له ودرجة مساهمته في الارتقاء بجودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة الخارجية؛
- هناك مجموعة من التطورات الحاصلة في مجال المراجعة أخذت أبعادا مختلفة في التأثير على مهنة المراجعة على مستوى الدولي، كفجوة التوقعات بين توقعات الأطراف المستفيدة من الخدمات المهنية المقدمة لمستوى الأداء وبين الأداء الفعلي الذي يقوم به المراجعون فعلا، وتأثيرها على رأى المراجع، جودة المراجعة، استقلالية المراجع وتحديد أتعابه؛
- برامج التعليم في مجال المحاسبة والمراجعة بالجامعات لا يستجيب بشكل جيد للاحتياجات العملية لمهنة المراجع في الواقع.
- يتطلب نجاح الحوكمة وتحقيق مبادئها وأهدافها المتمثلة في حماية حقوق المساهمين وتحقيق العدالة وحماية الأطراف الأخرى توفر مجموعة من الأركان تتمثل في لجنة المراجعة والادارة والتدقيق الداخلي والخارجي حيث تساهم في رفع كفاية وفاعلية الشركة من خلال تكامل التقارير والقوائم المالية؛
- ان التزام مراقبي الحسابات بمبادئ المراجعة المقبولة قبولا عاما وقواعد السلوك المهني يؤدي الى تحقيق أهداف حوكمة الشركات ويعد تطبيقا لمبادئها؛
- ان تحقيق جودة أداء مراقب الحسابات تهدف الى رفع كفاءة وفاعلية أداء مراقب الحسابات في ظل حوكمة الشركات يتطلب الالتزام بمجموعة من المعايير الصادرة من قبل جهات ذات العلاقة والتي تستهدف منها رفع كفاية وفاعلية الاداء لمهنة المراقبة؛
- تؤثر على جودة أداء مراقب الحسابات في ظل حوكمة الشركات مجموعة من العوامل التي تمثل قيود يتطلب أخذها

## اقتراحات:

- على إثر النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة يمكن اقتراح بعض التوصيات:
- ضرورة قيام الهيئة المنظمة بحملات إعلامية لتعريف الجمهور بالمهنة وبالدور الهام الذي تلعبه في حماية الاقتصاد الوطني وفي دفع عجلة التنمية الاقتصادية والاجتماعية وبذلك كسب احترام المجتمع للمهنة ولأعضائها وإعطائها المكانة اللائقة بها؛
- يجب أن تتقوم لجنة التكوين المهني المستمر بوضع برنامج ملائم للتكوين المستمر، يسمح بتطوير الممارسة الميدانية للمهنيين ، ويجب أن يكون موكبا للتطورات الحاصلة في المهنة محليا أو دوليا، كما يجب أن تضع اللجنة نظاما صارما للالتزام بالتكوين من طرف أعضاء المهنة،
- تكوين لجان فرعية لمجلس الإدارة خاصة لجنة المراجعة، حتى تقوم بمهام ترتبط بتحسين أداء وظيفة المراجعة الداخلية، والمساهمة في تحسين جودة المراجعة من خلال التحقق من كفاءة واستقلالية المراجع والتزامه بمعايير المراجعة المتعارف عليها؛
- تحسين شروط ممارسة مهنة المراجعة، عن طريق، عن طريق جعل معاييرها تقترب من المعايير الدولية، سواء على مستوى مكاتب المراجعة، أو جودة عملية المراجعة، أو المهام التي يجب على المراجع القيام بها حتي يحقق جودة عمله، بالإضافة إلى تحسين أسلوب الرقابة على جودة المراجعة، سواء الرقابة الذاتية للمكتب، أو رقابة المكاتب لبعضها البعض، أو طبيعة رقابة الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر؛
- ضرورة الاهتمام بمفهوم جودة المراجعة، على الصعيدين الأكاديمي والمهني، ومحاولة تحديده بما يتوافق ويتلاءم مع متطلبات البيئة الجزائرية.



### آفاق البحث:

انطلاقا مما تناولته هذه الدراسة، يتضح وجود العديد من المواضيع الواجب الاهتمام بها، والتي ستكون مكمله لهذه الدراسة ومن بين هذه المواضيع مايلي:

-دراسة دور لجنة مراقبة النوعية في تحقيق الرقابة على جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في الجزائر .

-انعكاسات التنظيم الجديد لمهنة المراجعة في الجزائر على جودة الأداء المهني .

# قائمة المراجع

## قائمة المراجع

### قائمة الكتب:

1. إبراهيم طه عبد الوهاب، المراجعة: النظرية العلمية والممارسة المهنية، الناشر: قسم المحاسبة: كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، 2005.
2. الاتحاد الدولي للمحاسبين: إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2006.
3. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الثانية، 2005.
4. احمد على خضر، حوكمة الشركات، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2012.
5. أحمد نور وآخرون، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، الطبعة الأولى، 2007.
6. أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
7. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، جامعة القاهرة، 2006.
8. أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
9. أمين السيد احمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، القاهرة، 2005.
10. إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات: الإطار النظري، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2012 .

11. بن عيشي بشير، يزيد تفرات، حوكمة الشركات من منظور محاسبي، المكتب الجامعي الحديث، الجزائر 2017.
12. حمدي السقا، أصول المراجعة، الجزء الأول، ابن حيان، دمشق، 1978.
13. حيدر محمد علي بن عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2007.
14. رؤوف عبد المنعم، تحسين الشاذلي، المراجعة بين الفكر والتطبيق، الفاروق الحديثة للطبع والنشر، الإسكندرية، مصر، 1999.
15. رأفت سلامة محمود، وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الطبعة الأولى، 2011.
16. رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات-مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر، الاردن، الطبعة الأولى، 2015.
17. سهام محمد السويدي، دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2011.
18. طارق حماد عبد العال، موسوعة معايير المراجعة: شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء الأول: مسؤوليات المراجع وتخطيط المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2004.
19. طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات ( المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات )، الدار الجامعية، مصر، الطبعة الثانية 2007.
20. عبدالفتاح الصحن، وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
21. عبد الفتاح الصحن، محمد ناجي درويش، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.
22. عبد الفتاح الصحن، وآخرون، أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية )، الدار الجامعية، مصر، 2004.
23. عبد الوهاب نصر على، شحاته السيد شحاته، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006 / 2007.

24. عيد حامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالملكة العربية السعودية، معهد الإدارة العامة للبحوث، الرياض، الطبعة الأولى، 1994.
25. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الثانية، 2009.
26. كاثرين كوتشا هلبينغ وآخرون، ترجمه سمير كريم، غرس حوكمة الشركات في الاقتصاديات النامية والصاعدة والانتقالية، مجلة حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين، الطبعة 3، مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة، 2003.
27. كمال خليفة أبو زيد، وآخرون، دراسات في نظرية المراجعة وتطبيقاتها العملية في ضوء المعايير الدولية والمصرية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006.
28. محمد السيد سرايا، أصول و قواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.
29. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2003.
30. محمد حسن يوسف، محددات الحوكمة و معاييرها، مجلة للبنك الاستثمار القومي، القاهرة، جويلية 2007.
31. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية وآليات تطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
32. محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 1990.
33. محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001/2000.
34. محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات و معالجة الفساد المالي و الإداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.

35. محمود السيد الناغي، دراسات في معايير الدولية للمراجعة: تحليل وإطار للتطبيق، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة، ط1، 2000، ص 71.
  36. محمود السيد ناغي، المراجعة (إطار النظرية والممارسة)، الجزء الثاني، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، المنصورة، مصر، 1992.
  37. مصطفى يوسف كافي، وآخرون، الحوكمة المؤسسية، منشورات ألفا للوثائق، الجزائر، الطبعة الأولى 2018.
  38. وليم توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة لـ: احمد حامد حجاج- كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، السعودية، 1989.
  39. يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2007.
- قائمة الرسائل والأطروحات:**
1. أحمد محمد صلاح الجلال، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، أطروحة الدكتوراه في علوم التدبير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2010.
  2. أسماء وجيه عبد الحفيظ نصار، أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات على المحتوى المعلوماتي في سوق الأوراق المالية: دراسة تطبيقية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة، 2015، ص 135.
  3. أكرم صابر السحار، العلاقة بين تطبيق إطار حوكمة الشركات وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي - دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة في قطاع غزة-، مذكرة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2015.
  4. أمير جمال القيق، مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة (دراسة ميدانية )، رسالة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012.
  5. إياد حسن حسين ابو هين، العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين -دراسة حالة مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة-،مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2005.

6. أمال بن يخلف ، المراجعة الخارجية في الجزائر : دراسة حالة تطبيقية لشركة قابضة عمومية ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، فرع نقود ومالية، كلية الاقتصاد، جامعة الجزائر، 2002.
7. حمزة بوسنة ، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح - دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والفرنسية-، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة سطيف، 2012.
8. حبوش محمد جميل ، مدى التزام الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات -دراسة تحليلية لأراء المراجعين الداخليين،المراجعين الخارجيين ومدراء الشركات المساهمة العامة، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة وتمويل: جامعة غزة الإسلامية، 2007.
9. نبيل حمادي ، التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات ، دراسة حالة مجمع صيدال وحدة الدار البيضاء بالجزائر العاصمة، مذكرة ماجستير غير منشورة ، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف 2008.
10. نبيل حمادي ، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية دراسة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2011/2012.
11. معمر حمدي ، دور تطبيق مبادئ الحوكمة في دعم نشاط شركات التأمين التعاوني: دراسة بعض تجارب عربية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، 2016/2017.
12. خليفة أحمد، دور حوكمة الشركات في رفع فعالية وأداء وظيفة المراجعة الداخلية دراسة حالة مجمع صيدال - فرع فرمال -، مذكرة ماجستير، جامعة سعد دحلب البليدة، 2010.
13. سعاد دعبوز ، إرساء مبادئ الحوكمة المؤسسية في القطاع المصرفي وواقعها في المؤسسات المصرفية الجزائرية، مذكرة ماجستير، جامعة ألكلي محند أولحاج، البويرة، 2014.

14. عمر ديلمي ، نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية - دراسة حالة الجزائر -، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، قسم علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2017/2016..
15. رمضان عارف رمضان محروس، دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات: دراسة نظرية وتطبيقية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة جنوب الوادي، 2011.
16. سارة حدة بودربالة، محاولة لتحديد العوامل التي تتحكم في جودة المراجعة الخارجية: دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم التسيير، جامعة الأغواط، 2014/2013.
17. رشيد سفاخلو ، أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للمراجعة (ISA) في ظل تبنيه للمعايير الدولية للمحاسبة (IFRS)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، قسم علوم التسيير، كلية الاقتصاد، جامعة الشلف، 2017/2016.
18. سهام أكرم عمر الطويل، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة: دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة، مذكرة الماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012.
19. سهيلية يمينة ، دور حوكمة الشركات في رفع كفاءة سوق الأوراق المالية إلى حالة الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة الشلف.
20. عمر شريقي، التنظيم المهني للمراجعة -دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، قسم علوم الاقتصاد، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2012.
21. صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004.
22. عائدة عثمان عبد الله بلال الحاج، دور جودة المراجعة في رفع كفاءة وفاعلية الحوكمة من منظور لجان المراجعة: دراسة ميدانية على مؤسسات التعليم العالي الحكومية بالسودان، أطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، جامعة النيلين، السودان، 2010، ص 254.



23. عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية " دراسة نظرية - ميدانية "، مذكرة الماجستير، جامعة أسيوط، اليمن، 2007.
24. عمر على عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات - دراسة ميدانية - ، مذكرة ماجستير، جامعة المدينة، 2009/2008.
25. عمران عطية البكوري، أثر الالتزام بالعوامل المنظمة لمهنة التدقيق على جودة أعمال مكاتب المحاسبة القانونية في الأردن، دكتوراه فلسفة في المحاسبة، كلية الاقتصاد والتصرف، الجامعة الأردنية، عمان، 2014.
26. عيادي عبد القادر، جودة المعلومات المحاسبية في ظل حوكمة الشركات وانعكاساتها على كفاءة السوق المالية -حالة الجزائر-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، قسم علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، 2014/2013.
27. قباحة عدنان عبد المجيد عبد الرحمان، أثر فاعلية الحاكمية المؤسسية على الأداء المالي للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا ، عمان، الأردن، 2008.
28. لقليطي الأخضر، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر: دراسة تحليلية مقارنة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، قسم علوم التسيير، كلية الاقتصاد، جامعة الشلف، 2015/2014.
29. محمد جلاب، دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات: دراسة حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2015.
30. مروة مصباح محمد أحمد، أساليب الرقابة على جودة المراجعة ودورها في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة -دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة الخارجية-، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة النيلين، 2016، ص 71.
31. مصعب أحمد مصطفى محمد، الرقابة على جودة المراجعة ودورها في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة -دراسة حالة على عينة من مكاتب المراجعة بالسودان-، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة النيلين، 2017، ص 43.

32. وهيب إلياس يحي الضلعي، مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في اليمن: دراسة ميدانية، مذكرة ماجستير، جامعة اليرموك، الأردن، 2004.

#### المجلات و الملتقيات:

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين (2008)، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، (نيويورك، مطابع الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2008م).
2. أمال محمد محمد عوض، أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات، مجلة البحوث العلمية، المجلد 45، العدد 2، كلية التجارة بجامعة الإسكندرية، مصر، 2008.
3. بكحل عبد القادر، أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق (ISA) في البيئة الاقتصادية الجزائرية، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 14، العدد 18، 2018.
4. بوراس هند، التدقيق وإشكالية فجوة التوقعات، الملتقي الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، يومي 11- 12 أكتوبر 2010، سكيكدة.
5. الذنبيات علي، بنية فجوة التوقعات في التدقيق وأسبابها، مجلة دراسات للعلوم الإدارية، المجلد 30، العدد 01، الجامعة الأردنية، 2003.
6. بوفاسة سليمان، سعيداني الرشيد، لجنة التدقيق كمدخل لتفعيل الحوكمة ورفع جودة التدقيق في المؤسسة، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد 03، كلية الاقتصاد، جامعة المدية، أبريل 2015، ص 22.
7. الجدعاني ساعد، العنقري عبد المحسن، تأثير حجم وسمعة مكاتب المراجعة وطبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة الاقتصاد والإدارة، المجلد 23، العدد 2، المملكة العربية السعودية، جامعة الملك عبد العزيز، 2009.
8. جربوع يوسف، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق هذه الفجوة، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد الثاني عشر، العدد الثاني، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، جوان 2004.

9. جربوع يوسف، مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاليتها، مجلة الدراسات الإنسانية، المجلد 16، العدد 1، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2008.
10. الجعفري فوزية، العنقري حسام، اتجاه مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية: تحليل ميداني مستند إلى مقتضيات نظرية الوكالة، مجلة الاقتصاد والإدارة، المجلد 21، العدد 2، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2008.
11. حساني رقية، وآخرون، آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني الأول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 06-07 ماي 2012.
12. حسن شلقامي محمد، مقومات تفعيل مراجعة النظير كأداة للرقابة على جودة المراجعة: دراسة ميدانية، مجلة المحاسبة والمراجعة، جامعة بني سويف.
13. حسنين طارق محمد، أحمد سباعي قطب، دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 60، 2006.
14. خلف عبد الله الوردات، الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات (تدقيق الشركات - تدقيق المصارف والمؤسسات المالية - تدقيق الشركات الصناعية)، مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة، 24-26 سبتمبر 2005.
15. رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني، 2010.
16. زرزار العياشي، شرقرق سمير، حوكمة الشركات - المفهوم، الخصائص، الركائز، والأهمية الاقتصادية - الملتقى الوطني الثالث حول: سبل تطبيق الحكم الراشد بالمؤسسات الاقتصادية الوطنية، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 10/9 ديسمبر 2007.

17. السامرائي عصام، إجراءات مراجع الحسابات والحاكمة المؤسسية في الكشف عن حالات الفساد المالي والإداري والتنبؤ عن احتمالات التعثر والفشل والعسر المالي لتجنب الأزمات المالية والعالمية، المؤتمر العلمي الثالث حول الأزمة المالية العالمية وانعكاساتها على اقتصاديات الدول ( التحديات والآفاق المستقبلية )، الأردن، جامعة الإسراء الخاصة، 28-29 أبريل 2009.

18. الصلاح محمد سليمان، الاستفادة من أدوات الرقابة وإدارة المخاطر لخدمة حوكمة الشركات، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة، 2005.

19. عبد الرحمن علي التويجري، حسنين محمد النفاعي، جودة خدمة المراجعة، دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين، مجلة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، المجلد 22، العدد 01، المملكة العربية السعودية، 2008.

20. عبد الرزاق الشحادة، سمير إبراهيم البرغوثي، ركائز الحوكمة ودورها في ضبط إدارة الأرباح في البيئة المصرفية في ظل الأزمة المالية العالمية، بحث مقدم في الملتقى الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف، 20-21 أكتوبر 2009.

21. عبد الله علي المنيف، عبد الرحمان إبراهيم الحميد، مهام لجان المراجعة ومعايير اختيار أعضائها: دراسة تطبيقية في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، المجلد 11، الرياض، 1997.

22. عطا الله وراد خليل ، الدور المتوقع للمدقق الداخلي عند تقديم خدمات التأكيد في البنوك التجارية الأردنية في ظل الحاكمة المؤسسية، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات (تدقيق الشركات - تدقيق المصارف والمؤسسات المالية - تدقيق الشركات الصناعية) ، القاهرة: مركز المشروعات الدولية الخاصة، 24-26 سبتمبر 2005.

23. علي عبد القادر الذنبيات، بنية فجوة التوقعات في التدقيق وأسبابها، دليل من الأردن، قسم المحاسبة، كلية إدارة الأعمال، الجامعة الأردنية، الأردن، تاريخ استلام البحث 2001/12/05، وتاريخ قبوله 2002/07/04.

24. عوض بن سلامة الرحيلي، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات: حالة السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، المجلد 22، العدد 01، المملكة العربية السعودية، 2008.
25. محمد إبراهيم النوايسة، العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات: دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 02، العدد 03، الأردن، 2006.
26. محمد سيد عبد الوهاب عبد المجيد، دور لجان المراجعة في تدعيم جودة القياس والإفصاح المحاسبي البيئي في المصارف السودانية، مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، مجلد 06، العدد 21، 2016/08/01.
27. رافد عبيد النواس، أثر حوكمة الشركات على جودة أداء مراقب الحسابات: نموذج مقترح، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 14، العدد 50، جامعة بغداد، 2008.
28. محمد عبد الله المومني، تقييم ضوابط تشكيل لجان التدقيق وآليات عملها في الشركات الأردنية المساهمة لتعزيز الحوكمة المؤسسية: دراسة ميدانية، مجلة الدراسات الاقتصادية والإدارية، جامعة جدارا، اربد، الأردن.
29. محمد محمد مظهر أحمد، تقييم جودة أعمال المراجعة والتدقيق في دولة قطر: دراسة نظرية مقارنة، شبكة الألوكة، [www.alukah.net](http://www.alukah.net)، 2009.
30. مراد سكاك، فارس هباش، دور التدقيق الاجتماعي في إطار الحوكمة المسؤولة اجتماعيا في ظل الانفتاح الخارجي، الملتقى الدولي حول الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس - سطيف، 20-21 أكتوبر 2009.
31. مركز مشروعات الدولية، مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية بشأن حوكمة الشركات، CIPE، القاهرة، 2004.
32. وليد زكريا صيام، أهمية تفعيل جودة التدقيق في ظل التطورات العالمية، مجلة المدقق، العدد 58، الأردن، أيار (ماي) 2004.

## القوانين والمراسيم:

1. المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 24، السنة 51، مؤرخة في 30 أفريل 2011.
2. وزارة المالية، المقرر رقم 02، مؤرخ في 04 فيفري 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للمراجعة رقم 201، 505، 560، 580. الموقع الالكتروني للمجلس الوطني للمحاسبة : [www.cnc.dz/fichier\\_regle/202.pdf](http://www.cnc.dz/fichier_regle/202.pdf)، اطلع عليه بتاريخ 10 جوان 2017
3. المرسوم رقم 70 - 173 المؤرخ في 16/11/1970 يتعلق بواجبات ومهام مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 97، الصادرة في 20 نوفمبر 1970 .
4. القانون رقم 71-82 مؤرخ في 1971/12/29، يتضمن مهنة المحاسب والخبير المحاسب، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 107، مؤرخة في 30 ديسمبر 1971.
5. المرسوم التنفيذي رقم 11-72 مؤرخ في 16 فيفري 2011، يحدد الشهادات الجامعية التي تسمح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 11، السنة 48، مؤرخة في 20 فيفري 2011
6. القانون رقم 80-05 مؤرخ في 1980/03/01، يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 10، مؤرخة في 04 مارس 1980.
7. القانون رقم 88-01 مؤرخ في 1988/01/12، يتضمن القانون التوجيهي والخاص بتوجيه المؤسسات الاقتصادية العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 02، السنة 25، المؤرخة في 13 جانفي 1988.

8. القانون رقم 91-08 مؤرخ في 1991/04/27، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 20، السنة 28، المؤرخة في 1991/05/01.
9. المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 1992/01/13، الذي يحدد تشكيلة مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 03، مؤرخة في 15 جانفي 1992.
10. المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ بتاريخ 1996/04/15، المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة خبير المحاسبة ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 24، السنة 33، المؤرخة بتاريخ 1996/04/17، ص 09-04.
11. المرسوم التنفيذي رقم 96-318 مؤرخ في 1996/09/25، يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 56، 29 سبتمبر 1996.
12. قانون رقم 10-01 مؤرخ في 2010/06/29، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 42، السنة 47، المؤرخة في 11 جويلية 2010.
13. أمر رقم 10-02 مؤرخ في 2010/08/26، المتعلق بمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 50، السنة 47، المؤرخة بتاريخ 2010/09/01.
14. قانون رقم 10-08 مؤرخ في 2010/10/27، المتعلق بمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 66، السنة 47، المؤرخة بتاريخ 2010/11/03.
15. المرسوم التنفيذي رقم 11-24 مؤرخ في 2011/01/27، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 07، 02 فبراير 2011.

16. المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 27/01/2011 المتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 07، مؤرخة في 02 فيفري 2011.
17. المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27/01/2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وقواعد سيره وصلاحياته، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 07، مؤرخة في 02 فيفري 2011.
18. لمرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27/01/2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 07، مؤرخة في 02 فيفري 2011.
19. المرسوم التنفيذي رقم 11-393 مؤرخ في 24 نوفمبر 2011، يحدد شروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 65، السنة 48، مؤرخة في 30 نوفمبر 2011.
20. المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13/01/2013، يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تترافقها، الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 03 مؤرخة في 16 جانفي 2013.
21. وزارة المالية، المقرر رقم 150، مؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للمراجعة رقم 300، 500، 510، 700. الموقع الإلكتروني للمجلس الوطني للمحاسبة : [www.cnc.dz/fichier\\_regle/202.pdf](http://www.cnc.dz/fichier_regle/202.pdf) ،اطلع عليه بتاريخ 10 جوان 2017.
22. وزارة المالية، المقرر رقم 23، مؤرخ في 15 مارس 2017، المتضمن المعايير الجزائرية للمراجعة رقم 520، 570، 610، 620. الموقع الإلكتروني للمجلس الوطني للمحاسبة : [www.cnc.dz/fichier\\_regle/202.pdf](http://www.cnc.dz/fichier_regle/202.pdf) ،اطلع عليه بتاريخ 10 جوان 2017.



23. وزارة المالية، المقرر رقم 77، مؤرخ في 24 مارس 2018، المتضمن المعايير الجزائرية للمراجعة رقم 230، 501، 530، 540. الموقع الإلكتروني للمجلس الوطني للمحاسبة : [www.cnc.dz/fichier\\_regle/202.pdf](http://www.cnc.dz/fichier_regle/202.pdf)، اطلع عليه بتاريخ 10 ديسمبر 2018.

#### REVUE :

1. AICPA , Peer Review Board Resolution , " Open Session Meeting Minutes ,Jan. 2010.
2. Benoît Pigé, Audit et Contrôle Interne, 2<sup>e</sup> édition, Éditions EMS, France, 2001.
3. CIPE, OECD Principles of Corporate Governance, Paris, 2004.
4. Date Cooper, Stephen Grey, Geoffrey Raymond and Phil Walker, project risk management guidance, London: acid-free paper, 2005.
5. Dimitris N Chorafas, Risk Accounting and Risk Management for Accountants, First Edition, Oxford: CIMA Publishing, 2008.
6. Engles , Dieter , " Peer Review " A Quality Assurance Tool for SAIS " , International Journal of Government Auditing , Vol. 38 , No. 4 , 2011.
7. Graff , Nelson , " Approaching Authentic Peer Review " , The English Journal , Vol. 96 , No. 5 , May 2009.
8. Jan Cattrysse, Reflections On Corporate Governance And The Role Of The Internal Auditors, Roularta Media Group, [on line], 2005, <Available at [www.papers.ssrn.com](http://www.papers.ssrn.com)>, (20/10/2008).
9. Lionnel Collins, Gérard Valin, Audit et Contrôle Interne : principes, objectifs et pratiques, Dalloz, Paris, 3<sup>ème</sup> édition, 1986, p 04.

10. Morton , Daniel and Others , " Recommendations for Pathology Peer Review " , Toxicologic Pathology , Vol. 38 , No. 7 , 2010.
11. Organisation For Economic Co-Operation And Development, Using the OECD Principles of Corporate Governance a boardroom perspective, Paris, 2008.
12. Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance, The Financial Aspects Of Corporate Governance, London: Burgess Science Press, 1 december 1992.
13. Spencer Pickett, The Essential Handbook Of Internal Auditing, London: acid-free paper, 2005.
14. The Institute Of Risk Management, A Risk Management Standards, London: Airmic Publishing, 2002
15. Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse, Comptabilité et Audit, manuel et applications, Dunod Paris, 2<sup>ème</sup> édition, 2009, P 403.

#### المواقع الإلكترونية

الموقع الإلكتروني للاتحاد الدولي للمحاسبين: [www.ifac.org/about-ifac/membership](http://www.ifac.org/about-ifac/membership)  
اطلع عليه بتاريخ 25 جوان 2017.

قائمة الملاحق

## الملحق رقم 01.

قائمة بأسماء محكمي الأستبيان.

| الإسم واللقب        | الرتبة               | جهة العمل        |
|---------------------|----------------------|------------------|
| د. شرقي خليل        | أستاذ محاضر أ        | جامعة أم ابواقي  |
| د. سفاحلو رشيد      | أستاذ محاضر أ        | جامعة الخميس     |
| د. خنيش يوسف        | أستاذ محاضر أ        | جامعة غرداية     |
| د. عرابي حمزة       | أستاذ محاضر أ        | جامعة البليدة 02 |
| د. عيادي عبد القادر | أستاذ محاضر أ        | جامعة الشلف      |
| أ.د. بلعزوز بن علي  | أستاذ التعليم العالي | جامعة الشلف      |
| د. ترقو محمد        | أستاذ محاضر أ        | جامعة الشلف      |

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة لونيسلي بالبليلة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم التجارية

استبيان لدراسة دور الرقابة على جودة المراجعة في تحقيق أهداف حوكمة الشركات  
"دراسة حالة "

سيدي

في إطار تحضير أطروحة دكتوراه علوم، فرع محاسبة وتدقيق قسم العلوم التجارية بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة البليلة 02، وباعتبار الموضوع المختار يتعلق بدراسة دور الرقابة على جودة المراجعة في تحقيق أهداف حوكمة الشركات "دراسة حالة"، نوجه لسيادتكم المحترمة هذا الاستبيان باعتباركم مزاوولي مهنة مراجعة الحسابات أو أكاديميين مختصين في المراجعة بغرض إعداد الدراسة التطبيقية، فإننا نرجو منكم التكرم بتعبئة الاستبيان المرفق بكل دقة وعناية، استكمالا للبحث المطلوب.

إن مساهمتكم في الإجابة الموضوعية على هذا الاستبيان، سوف تمكننا من توضيح الرؤية حول موضوعنا، والوصول إلى إجابات لمختلف تساؤلاتنا .

في انتظار ذلك تقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير .

المرشح: خليفة أحمد

المحور الأول: المعلومات الشخصية

1. المؤهل العلمي: ☐ - شهادة مهنية ☐ - ليسانس ☐  
☐ - دراسات عليا ☐ - أخرى ☐  
2. الوظيفة الحالية: ☐ - أكاديمي ☐ - مراجع رئيسي ☐  
- أخرى حدد.....

- ☐ - شريك أو صاحب مكتب مراجعة ☐ - مساعد مراجع ☐  
3. طبيعة العمل: ☐ - أكاديمي ☐ - مهني ☐

4. سنوات الخبرة: ☐ - أقل من 5 سنوات ☐ - من 5 إلى أقل من 10 سنوات ☐  
☐ - من 10 إلى 15 سن ☐ - أكثر من 15 سنة ☐

المحور الثاني: جودة المراجعة

| غير موافق<br>إطلاقاً                  | غير موافق | موافق<br>بدرجة<br>متوسطة | موافق | موافق<br>جداً | في رأيكم ماهي العوامل المؤثرة على جودة المراجعة ؟                                                      |
|---------------------------------------|-----------|--------------------------|-------|---------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| العوامل المتعلقة بمكتب المراجعة       |           |                          |       |               |                                                                                                        |
|                                       |           |                          |       |               | 1-من الممكن أن يؤثر كبر حجم مكتب المراجعة على جودة المراجعة.                                           |
|                                       |           |                          |       |               | 2-تؤثر الشهرة التي يتمتع بها مكتب المراجعة على جودة المراجعة.                                          |
|                                       |           |                          |       |               | 3-تؤثر دعاوي قضائية مرفوعة ضد مكتب المراجعة على جودة عملية المراجعة.                                   |
|                                       |           |                          |       |               | 4-يمكن أن تؤثر زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة على أداء عملية المراجعة.                              |
|                                       |           |                          |       |               | 5-يساهم تخصص مكتب المراجعة في مراجعة نشاط محدد في جودة المراجعة.                                       |
|                                       |           |                          |       |               | 6- يساهم التزام مكتب المراجعة بمعايير المراجعة المتعارف عليها في جودة المراجعة.                        |
|                                       |           |                          |       |               | 7-طول مدة ارتباط مكتب المراجعة في مراجعة نشاط الشركة، يجعله على دراية بالنظام المحاسبي والمالي للشركة. |
|                                       |           |                          |       |               | 8-كون حجم الأتعاب التي يتقاضاها مكتب المراجعة مهم .                                                    |
| العوامل المتعلقة بأعضاء فريق المراجعة |           |                          |       |               |                                                                                                        |
|                                       |           |                          |       |               | 9-تساهم الاتصالات الجيدة لفريق المراجعة مع عميل المراجعة في تحسين جودة عملية المراجعة.                 |
|                                       |           |                          |       |               | 10-توفر الاستقلال في أعضاء فريق المراجعة يؤثر في جودة المراجعة.                                        |
|                                       |           |                          |       |               | 11-يساهم الإشراف الجيد على فريق المراجعة في جودة المراجعة.                                             |

|                                        |  |  |  |  |                                                                                                                          |
|----------------------------------------|--|--|--|--|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                        |  |  |  |  | 12- تؤثر عدد سنوات الخبرة التي يتمتع بها أعضاء فريق المراجعة على جودة المراجعة.                                          |
| العوامل المتعلقة بالمؤسسة محل المراجعة |  |  |  |  |                                                                                                                          |
|                                        |  |  |  |  | 13- من الممكن أن يؤثر كبر حجم المنشأة محل المراجعة على جودة المراجعة.                                                    |
|                                        |  |  |  |  | 14- طبيعة الصناعة التي ينتمي إليها العميل ودرجة تعقيد مهام المراجعة تؤثر على جودة المراجعة.                              |
|                                        |  |  |  |  | 15- قوة نظام الرقابة الداخلية بالنسبة لشركة العميل.                                                                      |
| الرقابة على جودة المراجعة              |  |  |  |  |                                                                                                                          |
|                                        |  |  |  |  | 16- وجود لجان مراجعة في الشركات محل المراجعة يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة.                                               |
|                                        |  |  |  |  | 17- وجود معايير للرقابة على جودة المراجعة يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة.                                                  |
|                                        |  |  |  |  | 18- تساهم عملية مراجعة النظير في تحسين جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة. (عن طريق رقابة مكاتب المراجعة لبعضها البعض) . |
|                                        |  |  |  |  | 19- الرقابة على جودة المراجعة عن طريق هيئة حكومية أو هيئات مهنية (مثل المجلس الوطني للمحاسبة).                           |
|                                        |  |  |  |  | 20- تدعيم استقلال المراجع.                                                                                               |
|                                        |  |  |  |  | 21- إلزام مكاتب المراجعة بأن يجتاز مراجعوها عددا معينا من ساعات التعليم المهني المستمر.                                  |



المحور الثالث: مبادئ حوكمة الشركات.

| غير موافق<br>إطلاقاً                         | غير موافق | موافق<br>بدرجة<br>متوسطة | موافق | موافق<br>جداً |                                                                                                                                                     |
|----------------------------------------------|-----------|--------------------------|-------|---------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| المبدأ الأول- توافر إطار فعال لحوكمة الشركات |           |                          |       |               |                                                                                                                                                     |
|                                              |           |                          |       |               | 01-يتم توزيع المسؤوليات وفق القوانين وإجراءات العمل الداخلية والتي تخدم المصلحة العامة.                                                             |
|                                              |           |                          |       |               | 02-تتمتع كل من الهيئات الإشرافية والرقابية والتنفيذية المسؤولة عن تنفيذ القانون بالسلطة والنزاهة.                                                   |
|                                              |           |                          |       |               | 03-أحكام وقرارات الهيئات الإشرافية والرقابية والتنفيذية المسؤولة عن تنفيذ القانون تكون في الوقت المناسب وتتميز بالشفافية مع توفير الشرح الكافي لها. |
| المبدأ الثاني- حماية حقوق المساهمين          |           |                          |       |               |                                                                                                                                                     |
|                                              |           |                          |       |               | 04-للمساهمين الحق في المشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين.                                                                        |
|                                              |           |                          |       |               | 05-للمساهمين الحق في الحصول على المعلومات المتعلقة بالمؤسسة في الوقت المناسب وبشكل منتظم.                                                           |
|                                              |           |                          |       |               | 06-للمساهمين الحق في توجيه الأسئلة لمجلس الإدارة بما في ذلك الأسئلة المتعلقة بالمراجعة السنوية.                                                     |
|                                              |           |                          |       |               | 07-للمساهمين الحق في ممارسة الرقابة.                                                                                                                |
|                                              |           |                          |       |               | 08-للمساهمين الحق في الحصول على نصيب من أرباح المؤسسة.                                                                                              |
| المبدأ الثالث-المعاملة المتساوية للمساهمين   |           |                          |       |               |                                                                                                                                                     |
|                                              |           |                          |       |               | 09-يعامل المساهمين المنتمين إلى نفس الفئة معاملة متكافئة.                                                                                           |

|                                  |  |  |  |  |                                                                                                                                                                                    |
|----------------------------------|--|--|--|--|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                  |  |  |  |  | 10- للمساهمين داخل كل فئة نفس حقوق التصويت.                                                                                                                                        |
|                                  |  |  |  |  | 11- تكفل العمليات والإجراءات المتصلة بالاجتماعات العامة للمساهمين المعاملة المتكافئة لكافة المساهمين.                                                                              |
|                                  |  |  |  |  | 12- يطلب من أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين الإفصاح عن وجود أية مصالح خاصة بهم قد تتصل بعمليات أو بمسائل تمس الشركة                                                      |
|                                  |  |  |  |  | 13- التعويض عن الحالات التعدي على حقوقهم                                                                                                                                           |
| المبدأ الرابع- دور أصحاب المصالح |  |  |  |  |                                                                                                                                                                                    |
|                                  |  |  |  |  | 14- لأصحاب المصالح بما فيهم العاملين الحق في الحصول على تعويض مناسب في حال انتهاك حقوقهم.                                                                                          |
|                                  |  |  |  |  | 15- لأصحاب المصالح الحق في الحصول على المعلومات بأسلوب دوري عن أداء المؤسسة وفي الوقت المناسب.                                                                                     |
|                                  |  |  |  |  | 16- لأصحاب المصالح بما فيهم العاملين أو الجهات التي تمثلهم الحق في اتصال بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم اتجاه التصرفات غير القانونية ومخالفة أخلاقيات المهنة وذلك لحماية حقوقهم. |
|                                  |  |  |  |  | 17- احترام حقوق أصحاب المصالح التي ينص عليها القانون.                                                                                                                              |
|                                  |  |  |  |  | 18- يسمح بمشاركة أصحاب المصالح في آليات تحسين مستوى الأداء.                                                                                                                        |
| المبدأ الخامس- الإفصاح والشفافية |  |  |  |  |                                                                                                                                                                                    |
|                                  |  |  |  |  | 19- يتم الإفصاح عن المعلومات الهامة بطريقة صادقة.                                                                                                                                  |
|                                  |  |  |  |  | 20- يتم الإفصاح عن سياسة مكافآت أعضاء                                                                                                                                              |

|                                      |  |  |  |  |                                                                                                                               |
|--------------------------------------|--|--|--|--|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                      |  |  |  |  | مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين الأساسيين.                                                                                  |
|                                      |  |  |  |  | 21-يتم الإفصاح عن المعلومات الهامة في الوقت المناسب ودون تأخير.                                                               |
|                                      |  |  |  |  | 22-يتم الإفصاح في الوقت المناسب عن الوضع المالي للمؤسسة، أداؤها، الرقابة فيها، وحقوق الملكية.                                 |
|                                      |  |  |  |  | 23-تقديم معلومات عن ما يتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين.                                                        |
|                                      |  |  |  |  | 24- يقدم المراجع ضمان موضوعي لمجلس الإدارة والمساهمين عن القوائم المالية إذا كانت فعلاً تمثل المركز المالي للمؤسسة وأدائها.   |
| المبدأ السادس -مسؤوليات مجلس الإدارة |  |  |  |  |                                                                                                                               |
|                                      |  |  |  |  | 25-يسعى مجلس الإدارة لتوجيه إستراتيجية المؤسسة والموازنات التقديرية وخطط العمل السنوية وتحديد أهداف المؤسسة ومراقبة التنفيذ.. |
|                                      |  |  |  |  | 26-يسعى مجلس الإدارة لحماية مصالح المؤسسة والمساهمين.                                                                         |
|                                      |  |  |  |  | 27-تتوفر لجان أساسية منها لجنة المراجعة والتي تكون تابعة لمجلس الإدارة لمتابعة وتقييم أداء المؤسسة.                           |
|                                      |  |  |  |  | 28- التحديد الدقيق والإفصاح عن هدف وإجراءات العمل الخاصة بلجان مجلس الإدارة عند تأسيسها..                                     |
|                                      |  |  |  |  | 29- للمساهمين الحق في مساءلة مجلس الإدارة.                                                                                    |

المحور الرابع: الإصلاحات الجديدة لمهنة المراجعة في الجزائر.

| غير موافق<br>إطلاقاً | غير موافق | موافق<br>بدرجة<br>متوسطة | موافق | موافق<br>جداً | الإصلاحات التي مست مهنة المراجعة في الجزائر<br>من خلال القانون 10-01 والمراسيم التنفيذية<br>لسنة 2011. والتي يفترض أنها تساهم في<br>الإرتقاء بجودة المراجعة. يرجى إبداء مدى<br>موافقتك حولها: |
|----------------------|-----------|--------------------------|-------|---------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                      |           |                          |       |               | -المواكبة أو الإستجابة للتطورات المهنية الحاصلة<br>على المستوى الدولي والوطني في المجال<br>المحاسبي.                                                                                          |
|                      |           |                          |       |               | -استحداث لجان متخصصة من بينها اللجنة<br>المكلفة بمراقبة الجودة.(المادة 05 من قانون 10-<br>01)                                                                                                 |
|                      |           |                          |       |               | -إعاد النظر في متطلبات التعليم والتدريب<br>المستمر لممارسي المهنة. (المادة 08 من قانون<br>10-01)                                                                                              |
|                      |           |                          |       |               | -الفصل بين الجهات المنظمة للمهن الثلاث<br>وبالتالي زيادة درجة الشفافية والوضوح للآليات<br>عمل هذه الجهات المنظمة للمهنة داخليا. (المادة<br>14 و 15 من قانون 10-01)                            |
|                      |           |                          |       |               | -التغيير الإيجابي في حجم وشهرة مكتب المراجعة<br>ومستوى أدائه. (المادة 12 والمواد 46 إلى 58<br>من قانون 10-01)                                                                                 |
|                      |           |                          |       |               | -التغيير الإجباري لمحافظ الحسابات كل 3<br>سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة. (المادة 27)                                                                                                          |
|                      |           |                          |       |               | -حظر تقديم الخدمات الإستشارية من قبل محافظ<br>الحسابات. (المادة 19 )                                                                                                                          |
|                      |           |                          |       |               | -حظر الجمع بين ممارسة مهمة الخبير المحاسب<br>ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس<br>الشركة.(المادة 64)                                                                                   |

|  |  |  |  |  |                                                                                           |
|--|--|--|--|--|-------------------------------------------------------------------------------------------|
|  |  |  |  |  | -التحديد المسبق لأتعاب محافظ الحسابات.<br>(المادة 37)                                     |
|  |  |  |  |  | -التأكيد على ضرورة توفر الإستقلال التام لمحافظ<br>الحسابات عن الشركة. (المواد 65، 66، 67) |
|  |  |  |  |  | -تحديد كيفية إعداد التقرير وأنواعه<br>ومعاييرها. (المادة 25)                              |

### الملحق رقم 03

#### توزيع عينة الدراسة

**S1**

|       |       | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | PROF  | 5         | 7,5     | 7,5           | 7,5                |
|       | LIC   | 10        | 14,9    | 14,9          | 22,4               |
|       | PG    | 52        | 77,6    | 77,6          | 100,0              |
|       | Total | 67        | 100,0   | 100,0         |                    |

**S2**

|       |       | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | ACA   | 49        | 73,1    | 73,1          | 73,1               |
|       | B A   | 18        | 26,9    | 26,9          | 100,0              |
|       | Total | 67        | 100,0   | 100,0         |                    |

**S3**

|       |       | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | ACA   | 49        | 73,1    | 73,1          | 73,1               |
|       | PROF  | 18        | 26,9    | 26,9          | 100,0              |
|       | Total | 67        | 100,0   | 100,0         |                    |

**S4**

|       |        | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|--------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | INF 5  | 10        | 14,9    | 14,9          | 14,9               |
|       | 5-10   | 20        | 29,9    | 29,9          | 44,8               |
|       | 10-15  | 17        | 25,4    | 25,4          | 70,1               |
|       | SUP 15 | 20        | 29,9    | 29,9          | 100,0              |
|       | Total  | 67        | 100,0   | 100,0         |                    |

### الملحق رقم 03

معامل الثبات ألفا كرونباخ لمحاور الدراسة

| ReliabilityStatistics |            |
|-----------------------|------------|
| Cronbach's Alpha      | N of Items |
| ,800                  | 21         |

| ReliabilityStatistics |            |
|-----------------------|------------|
| Cronbach's Alpha      | N of Items |
| ,960                  | 29         |

| Reliability Statistics |            |
|------------------------|------------|
| Cronbach's Alpha       | N of Items |
| ,755                   | 11         |

| Reliability Statistics |            |
|------------------------|------------|
| Cronbach's Alpha       | N of Items |
| ,946                   | 61         |

| ReliabilityStatistics          |                  |            |                 |
|--------------------------------|------------------|------------|-----------------|
| Cronbach's Alpha               | Part 1           | Value      | ,822            |
|                                |                  | N of Items | 31 <sup>a</sup> |
|                                | Part 2           | Value      | ,950            |
|                                |                  | N of Items | 30 <sup>b</sup> |
|                                | Total N of Items |            | 61              |
| CorrelationBetweenForms        |                  |            | ,696            |
| Spearman-Brown Coefficient     | EqualLength      |            | ,821            |
|                                | UnequalLength    |            | ,821            |
| Guttman Split-Half Coefficient |                  |            | ,753            |

a. The items are: X11, X12, X13, X14, X15, X16, X17, X18, X21, X22, X23, X24, X31, X32, X33, X41, X42, X43, X44, X45, X46, Y11, Y12, Y13, Y21, Y22, Y23, Y24, Y25, Y31, Y32.

b. The items are: Y32, Y33, Y34, Y35, Y41, Y42, Y43, Y44, Y45, Y51, Y52, Y53, Y54, Y55, Y56, Y61, Y62, Y63, Y64, Y65, Z1, Z2, Z3, Z4, Z5, Z6, Z7, Z8, Z9, Z10, Z11.

### الملحق رقم 03

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمتغيرات

| Item Statistics |        |                |    |
|-----------------|--------|----------------|----|
|                 | Mean   | Std. Deviation | N  |
| X11             | 3,9552 | ,87789         | 67 |
| X12             | 3,6418 | 1,06886        | 67 |
| X13             | 3,6866 | ,74282         | 67 |
| X14             | 4,1493 | ,67988         | 67 |
| X15             | 3,8657 | ,83295         | 67 |
| X16             | 4,0746 | ,84052         | 67 |
| X17             | 4,0000 | 1,00000        | 67 |
| X18             | 3,3881 | ,71679         | 67 |
| X21             | 4,1493 | ,87479         | 67 |
| X22             | 4,2687 | ,75040         | 67 |
| X23             | 4,4776 | ,58668         | 67 |
| X24             | 4,4776 | ,50327         | 67 |
| X31             | 3,6119 | ,86961         | 67 |
| X32             | 3,4627 | ,80394         | 67 |
| X33             | 3,8955 | ,76146         | 67 |
| X41             | 4,2239 | ,98197         | 67 |
| X42             | 4,5075 | ,50372         | 67 |
| X43             | 3,6716 | ,68287         | 67 |
| X44             | 3,9701 | ,69566         | 67 |
| X45             | 4,0299 | ,85227         | 67 |
| X46             | 3,9701 | ,73794         | 67 |
| Y11             | 3,7463 | ,72495         | 67 |
| Y12             | 3,5672 | ,92481         | 67 |
| Y13             | 3,1642 | 1,05309        | 67 |
| Y21             | 4,1940 | ,78313         | 67 |
| Y22             | 4,2388 | ,71963         | 67 |
| Y23             | 4,3284 | ,61270         | 67 |
| Y24             | 3,9254 | ,89296         | 67 |
| Y25             | 4,4030 | ,57891         | 67 |
| Y31             | 3,8955 | ,80027         | 67 |
| Y32             | 3,6866 | 1,04749        | 67 |
| Y33             | 3,5970 | ,77966         | 67 |
| Y34             | 3,7761 | ,95061         | 67 |
| Y35             | 3,5672 | ,92481         | 67 |
| Y41             | 4,1343 | ,81456         | 67 |
| Y42             | 3,8806 | 1,03751        | 67 |
| Y43             | 3,9254 | ,95843         | 67 |
| Y44             | 4,0597 | ,88558         | 67 |



### الملحق رقم 03

|     |        |         |    |
|-----|--------|---------|----|
| Y45 | 3,7463 | 1,02015 | 67 |
| Y51 | 3,7463 | 1,09189 | 67 |
| Y52 | 3,7761 | ,86726  | 67 |
| Y53 | 3,7015 | 1,00023 | 67 |
| Y54 | 3,8657 | 1,04295 | 67 |
| Y55 | 3,6567 | 1,08086 | 67 |
| Y56 | 3,8358 | ,86334  | 67 |
| Y61 | 4,2090 | ,78889  | 67 |
| Y62 | 4,2090 | ,92993  | 67 |
| Y63 | 3,8507 | ,89195  | 67 |
| Y64 | 3,9254 | 1,00474 | 67 |
| Y65 | 4,0597 | 1,09932 | 67 |
| Z1  | 4,0149 | ,92920  | 67 |
| Z2  | 3,9701 | ,62692  | 67 |
| Z3  | 4,0000 | ,73855  | 67 |
| Z4  | 3,9403 | ,69371  | 67 |
| Z5  | 3,8358 | ,73023  | 67 |
| Z6  | 3,8507 | ,85730  | 67 |
| Z7  | 3,7612 | ,71963  | 67 |
| Z8  | 4,1045 | ,95559  | 67 |
| Z9  | 4,1045 | ,78111  | 67 |
| Z10 | 4,2985 | ,62801  | 67 |
| Z11 | 4,3433 | ,68650  | 67 |

### الملحق رقم 03

توزيع التكرارات والنسب المئوية للمتغيرات

**X11**

|       | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| D A D | 3         | 4,5     | 4,5           | 4,5                |
| D A   | 2         | 3,0     | 3,0           | 7,5                |
| A M   | 3         | 4,5     | 4,5           | 11,9               |
| A     | 46        | 68,7    | 68,7          | 80,6               |
| A D   | 13        | 19,4    | 19,4          | 100,0              |
| Total | 67        | 100,0   | 100,0         |                    |

**X12**

|       | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| D A D | 3         | 4,5     | 4,5           | 4,5                |
| D A   | 8         | 11,9    | 11,9          | 16,4               |
| A M   | 12        | 17,9    | 17,9          | 34,3               |
| A     | 31        | 46,3    | 46,3          | 80,6               |
| A D   | 13        | 19,4    | 19,4          | 100,0              |
| Total | 67        | 100,0   | 100,0         |                    |

**X13**

|       | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| D A   | 5         | 7,5     | 7,5           | 7,5                |
| A M   | 17        | 25,4    | 25,4          | 32,8               |
| A     | 39        | 58,2    | 58,2          | 91,0               |
| A D   | 6         | 9,0     | 9,0           | 100,0              |
| Total | 67        | 100,0   | 100,0         |                    |

**X14**

|       | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| D A   | 3         | 4,5     | 4,5           | 4,5                |
| A M   | 2         | 3,0     | 3,0           | 7,5                |
| A     | 44        | 65,7    | 65,7          | 73,1               |
| A D   | 18        | 26,9    | 26,9          | 100,0              |
| Total | 67        | 100,0   | 100,0         |                    |

### الملحق رقم 03

**X15**

|         | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| D A     | 7         | 10,4    | 10,4          | 10,4               |
| A M     | 7         | 10,4    | 10,4          | 20,9               |
| Valid A | 41        | 61,2    | 61,2          | 82,1               |
| A D     | 12        | 17,9    | 17,9          | 100,0              |
| Total   | 67        | 100,0   | 100,0         |                    |

**X16**

|         | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| D A     | 2         | 3,0     | 3,0           | 3,0                |
| A M     | 15        | 22,4    | 22,4          | 25,4               |
| Valid A | 26        | 38,8    | 38,8          | 64,2               |
| A D     | 24        | 35,8    | 35,8          | 100,0              |
| Total   | 67        | 100,0   | 100,0         |                    |

**X17**

|         | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| D A     | 8         | 11,9    | 11,9          | 11,9               |
| A M     | 9         | 13,4    | 13,4          | 25,4               |
| Valid A | 25        | 37,3    | 37,3          | 62,7               |
| A D     | 25        | 37,3    | 37,3          | 100,0              |
| Total   | 67        | 100,0   | 100,0         |                    |

**X18**

|         | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| D A     | 5         | 7,5     | 7,5           | 7,5                |
| A M     | 35        | 52,2    | 52,2          | 59,7               |
| Valid A | 23        | 34,3    | 34,3          | 94,0               |
| A D     | 4         | 6,0     | 6,0           | 100,0              |
| Total   | 67        | 100,0   | 100,0         |                    |
|         |           |         |               |                    |

### الملحق رقم 03

**X21**

|         | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| D A     | 6         | 9,0     | 9,0           | 9,0                |
| A M     | 3         | 4,5     | 4,5           | 13,4               |
| Valid A | 33        | 49,3    | 49,3          | 62,7               |
| A D     | 25        | 37,3    | 37,3          | 100,0              |
| Total   | 67        | 100,0   | 100,0         |                    |

**X22**

|         | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| D A     | 2         | 3,0     | 3,0           | 3,0                |
| A M     | 6         | 9,0     | 9,0           | 11,9               |
| Valid A | 31        | 46,3    | 46,3          | 58,2               |
| A D     | 28        | 41,8    | 41,8          | 100,0              |
| Total   | 67        | 100,0   | 100,0         |                    |

**X23**

|         | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| A M     | 3         | 4,5     | 4,5           | 4,5                |
| Valid A | 29        | 43,3    | 43,3          | 47,8               |
| A D     | 35        | 52,2    | 52,2          | 100,0              |
| Total   | 67        | 100,0   | 100,0         |                    |

**X24**

|           | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-----------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| A         | 35        | 52,2    | 52,2          | 52,2               |
| Valid A D | 32        | 47,8    | 47,8          | 100,0              |
| Total     | 67        | 100,0   | 100,0         |                    |

**X31**

|           | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-----------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| D A D     | 3         | 4,5     | 4,5           | 4,5                |
| Valid D A | 5         | 7,5     | 7,5           | 11,9               |
| A M       | 10        | 14,9    | 14,9          | 26,9               |
| A         | 46        | 68,7    | 68,7          | 95,5               |

### الملحق رقم 03

|  |       |    |       |       |       |
|--|-------|----|-------|-------|-------|
|  | A D   | 3  | 4,5   | 4,5   | 100,0 |
|  | Total | 67 | 100,0 | 100,0 |       |

**X32**

|       |       | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
|       | D A   | 10        | 14,9    | 14,9          | 14,9               |
|       | A M   | 19        | 28,4    | 28,4          | 43,3               |
| Valid | A     | 35        | 52,2    | 52,2          | 95,5               |
|       | A D   | 3         | 4,5     | 4,5           | 100,0              |
|       | Total | 67        | 100,0   | 100,0         |                    |

**X33**

|       |       | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
|       | D A   | 2         | 3,0     | 3,0           | 3,0                |
|       | A M   | 17        | 25,4    | 25,4          | 28,4               |
| Valid | A     | 34        | 50,7    | 50,7          | 79,1               |
|       | A D   | 14        | 20,9    | 20,9          | 100,0              |
|       | Total | 67        | 100,0   | 100,0         |                    |

**X41**

|       |       | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
|       | D A D | 2         | 3,0     | 3,0           | 3,0                |
|       | D A   | 3         | 4,5     | 4,5           | 7,5                |
|       | A M   | 5         | 7,5     | 7,5           | 14,9               |
| Valid | A     | 25        | 37,3    | 37,3          | 52,2               |
|       | A D   | 32        | 47,8    | 47,8          | 100,0              |
|       | Total | 67        | 100,0   | 100,0         |                    |

**X42**

|       |       | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
|       | A     | 33        | 49,3    | 49,3          | 49,3               |
| Valid | A D   | 34        | 50,7    | 50,7          | 100,0              |
|       | Total | 67        | 100,0   | 100,0         |                    |

**X43**

|       |     | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-----|-----------|---------|---------------|--------------------|
|       | D A | 3         | 4,5     | 4,5           | 4,5                |
| Valid | A M | 21        | 31,3    | 31,3          | 35,8               |

### الملحق رقم 03

|       |    |       |       |       |
|-------|----|-------|-------|-------|
| A     | 38 | 56,7  | 56,7  | 92,5  |
| A D   | 5  | 7,5   | 7,5   | 100,0 |
| Total | 67 | 100,0 | 100,0 |       |

**X44**

|         | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| D A     | 2         | 3,0     | 3,0           | 3,0                |
| A M     | 11        | 16,4    | 16,4          | 19,4               |
| Valid A | 41        | 61,2    | 61,2          | 80,6               |
| A D     | 13        | 19,4    | 19,4          | 100,0              |
| Total   | 67        | 100,0   | 100,0         |                    |

**X45**

|         | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| D A     | 6         | 9,0     | 9,0           | 9,0                |
| A M     | 5         | 7,5     | 7,5           | 16,4               |
| Valid A | 37        | 55,2    | 55,2          | 71,6               |
| A D     | 19        | 28,4    | 28,4          | 100,0              |
| Total   | 67        | 100,0   | 100,0         |                    |

**X46**

|         | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| D A     | 2         | 3,0     | 3,0           | 3,0                |
| A M     | 13        | 19,4    | 19,4          | 22,4               |
| Valid A | 37        | 55,2    | 55,2          | 77,6               |
| A D     | 15        | 22,4    | 22,4          | 100,0              |
| Total   | 67        | 100,0   | 100,0         |                    |

**Y11**

|         | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| D A     | 5         | 7,5     | 7,5           | 7,5                |
| A M     | 13        | 19,4    | 19,4          | 26,9               |
| Valid A | 43        | 64,2    | 64,2          | 91,0               |
| A D     | 6         | 9,0     | 9,0           | 100,0              |
| Total   | 67        | 100,0   | 100,0         |                    |

**Y12**

|  | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|--|-----------|---------|---------------|--------------------|
|--|-----------|---------|---------------|--------------------|

### الملحق رقم 03

|       |       |    |       |       |       |
|-------|-------|----|-------|-------|-------|
| Valid | D A D | 2  | 3,0   | 3,0   | 3,0   |
|       | D A   | 5  | 7,5   | 7,5   | 10,4  |
|       | A M   | 22 | 32,8  | 32,8  | 43,3  |
|       | A     | 29 | 43,3  | 43,3  | 86,6  |
|       | A D   | 9  | 13,4  | 13,4  | 100,0 |
|       | Total | 67 | 100,0 | 100,0 |       |

**Y13**

|       | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | D A D     | 5       | 7,5           | 7,5                |
|       | D A       | 12      | 17,9          | 25,4               |
|       | A M       | 22      | 32,8          | 58,2               |
|       | A         | 23      | 34,3          | 92,5               |
|       | A D       | 5       | 7,5           | 100,0              |
|       | Total     | 67      | 100,0         |                    |

**Y21**

|       | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | D A       | 5       | 7,5           | 7,5                |
|       | A         | 39      | 58,2          | 65,7               |
|       | A D       | 23      | 34,3          | 100,0              |
|       | Total     | 67      | 100,0         |                    |

**Y22**

|       | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | D A       | 2       | 3,0           | 3,0                |
|       | A M       | 5       | 7,5           | 10,4               |
|       | A         | 35      | 52,2          | 62,7               |
|       | A D       | 25      | 37,3          | 100,0              |
|       | Total     | 67      | 100,0         |                    |

**Y23**

|  | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|--|-----------|---------|---------------|--------------------|
|--|-----------|---------|---------------|--------------------|

### الملحق رقم 03

|       |       |    |       |       |       |
|-------|-------|----|-------|-------|-------|
|       | A M   | 5  | 7,5   | 7,5   | 7,5   |
| Valid | A     | 35 | 52,2  | 52,2  | 59,7  |
|       | A D   | 27 | 40,3  | 40,3  | 100,0 |
|       | Total | 67 | 100,0 | 100,0 |       |

**Y24**

|       |       | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
|       | D A   | 6         | 9,0     | 9,0           | 9,0                |
|       | A M   | 11        | 16,4    | 16,4          | 25,4               |
| Valid | A     | 32        | 47,8    | 47,8          | 73,1               |
|       | A D   | 18        | 26,9    | 26,9          | 100,0              |
|       | Total | 67        | 100,0   | 100,0         |                    |

**Y25**

|       |       | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
|       | A M   | 3         | 4,5     | 4,5           | 4,5                |
| Valid | A     | 34        | 50,7    | 50,7          | 55,2               |
|       | A D   | 30        | 44,8    | 44,8          | 100,0              |
|       | Total | 67        | 100,0   | 100,0         |                    |

**Y31**

|       |       | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
|       | D A   | 5         | 7,5     | 7,5           | 7,5                |
|       | A M   | 10        | 14,9    | 14,9          | 22,4               |
| Valid | A     | 39        | 58,2    | 58,2          | 80,6               |
|       | A D   | 13        | 19,4    | 19,4          | 100,0              |
|       | Total | 67        | 100,0   | 100,0         |                    |

**Y32**

|       |       | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
|       | D A D | 3         | 4,5     | 4,5           | 4,5                |
|       | D A   | 7         | 10,4    | 10,4          | 14,9               |
|       | A M   | 11        | 16,4    | 16,4          | 31,3               |
| Valid | A     | 33        | 49,3    | 49,3          | 80,6               |
|       | A D   | 13        | 19,4    | 19,4          | 100,0              |
|       | Total | 67        | 100,0   | 100,0         |                    |

**Y33**



### الملحق رقم 03

|       |       | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | D A D | 3         | 4,5     | 4,5           | 4,5                |
|       | A M   | 21        | 31,3    | 31,3          | 35,8               |
|       | A     | 40        | 59,7    | 59,7          | 95,5               |
|       | A D   | 3         | 4,5     | 4,5           | 100,0              |
|       | Total | 67        | 100,0   | 100,0         |                    |

**Y34**

|       |       | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | D A D | 3         | 4,5     | 4,5           | 4,5                |
|       | D A   | 2         | 3,0     | 3,0           | 7,5                |
|       | A M   | 15        | 22,4    | 22,4          | 29,9               |
|       | A     | 34        | 50,7    | 50,7          | 80,6               |
|       | A D   | 13        | 19,4    | 19,4          | 100,0              |
|       | Total | 67        | 100,0   | 100,0         |                    |

**Y35**

|       |       | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | D A   | 8         | 11,9    | 11,9          | 11,9               |
|       | A M   | 25        | 37,3    | 37,3          | 49,3               |
|       | A     | 22        | 32,8    | 32,8          | 82,1               |
|       | A D   | 12        | 17,9    | 17,9          | 100,0              |
|       | Total | 67        | 100,0   | 100,0         |                    |

**Y41**

|       |       | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | D A   | 4         | 6,0     | 6,0           | 6,0                |
|       | A M   | 6         | 9,0     | 9,0           | 14,9               |
|       | A     | 34        | 50,7    | 50,7          | 65,7               |
|       | A D   | 23        | 34,3    | 34,3          | 100,0              |
|       | Total | 67        | 100,0   | 100,0         |                    |

**Y42**

|       |       | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | D A D | 3         | 4,5     | 4,5           | 4,5                |
|       | D A   | 5         | 7,5     | 7,5           | 11,9               |
|       | A M   | 7         | 10,4    | 10,4          | 22,4               |

### الملحق رقم 03

|       |    |       |       |       |
|-------|----|-------|-------|-------|
| A     | 34 | 50,7  | 50,7  | 73,1  |
| A D   | 18 | 26,9  | 26,9  | 100,0 |
| Total | 67 | 100,0 | 100,0 |       |

**Y43**

|         | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| D A     | 8         | 11,9    | 11,9          | 11,9               |
| A M     | 9         | 13,4    | 13,4          | 25,4               |
| Valid A | 30        | 44,8    | 44,8          | 70,1               |
| A D     | 20        | 29,9    | 29,9          | 100,0              |
| Total   | 67        | 100,0   | 100,0         |                    |

**Y44**

|         | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| D A     | 5         | 7,5     | 7,5           | 7,5                |
| A M     | 9         | 13,4    | 13,4          | 20,9               |
| Valid A | 30        | 44,8    | 44,8          | 65,7               |
| A D     | 23        | 34,3    | 34,3          | 100,0              |
| Total   | 67        | 100,0   | 100,0         |                    |

**Y45**

|            | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| 2,00       | 12        | 17,9    | 17,9          | 17,9               |
| 3,00       | 9         | 13,4    | 13,4          | 31,3               |
| Valid 4,00 | 30        | 44,8    | 44,8          | 76,1               |
| 5,00       | 16        | 23,9    | 23,9          | 100,0              |
| Total      | 67        | 100,0   | 100,0         |                    |

**Y51**

|            | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| 1,00       | 2         | 3,0     | 3,0           | 3,0                |
| 2,00       | 7         | 10,4    | 10,4          | 13,4               |
| Valid 3,00 | 17        | 25,4    | 25,4          | 38,8               |
| 4,00       | 21        | 31,3    | 31,3          | 70,1               |
| 5,00       | 20        | 29,9    | 29,9          | 100,0              |

### الملحق رقم 03

|       |    |       |       |
|-------|----|-------|-------|
| Total | 67 | 100,0 | 100,0 |
|-------|----|-------|-------|

**Y52**

|            | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| 2,00       | 5         | 7,5     | 7,5           | 7,5                |
| 3,00       | 19        | 28,4    | 28,4          | 35,8               |
| Valid 4,00 | 29        | 43,3    | 43,3          | 79,1               |
| 5,00       | 14        | 20,9    | 20,9          | 100,0              |
| Total      | 67        | 100,0   | 100,0         |                    |

**Y53**

|            | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| 2,00       | 8         | 11,9    | 11,9          | 11,9               |
| 3,00       | 22        | 32,8    | 32,8          | 44,8               |
| Valid 4,00 | 19        | 28,4    | 28,4          | 73,1               |
| 5,00       | 18        | 26,9    | 26,9          | 100,0              |
| Total      | 67        | 100,0   | 100,0         |                    |

**Y54**

|            | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| 1,00       | 2         | 3,0     | 3,0           | 3,0                |
| 2,00       | 8         | 11,9    | 11,9          | 14,9               |
| Valid 3,00 | 5         | 7,5     | 7,5           | 22,4               |
| 4,00       | 34        | 50,7    | 50,7          | 73,1               |
| 5,00       | 18        | 26,9    | 26,9          | 100,0              |
| Total      | 67        | 100,0   | 100,0         |                    |

**Y55**

|            | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| 1,00       | 2         | 3,0     | 3,0           | 3,0                |
| 2,00       | 10        | 14,9    | 14,9          | 17,9               |
| Valid 3,00 | 12        | 17,9    | 17,9          | 35,8               |
| 4,00       | 28        | 41,8    | 41,8          | 77,6               |
| 5,00       | 15        | 22,4    | 22,4          | 100,0              |
| Total      | 67        | 100,0   | 100,0         |                    |

**Y56**

|  | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|--|-----------|---------|---------------|--------------------|
|--|-----------|---------|---------------|--------------------|

### الملحق رقم 03

|       |      |    |       |       |       |
|-------|------|----|-------|-------|-------|
|       | 2,00 | 5  | 7,5   | 7,5   | 7,5   |
|       | 3,00 | 16 | 23,9  | 23,9  | 31,3  |
| Valid | 4,00 | 31 | 46,3  | 46,3  | 77,6  |
|       | 5,00 | 15 | 22,4  | 22,4  | 100,0 |
| Total |      | 67 | 100,0 | 100,0 |       |

**Y61**

|       | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
|       | 2,00      | 4       | 6,0           | 6,0                |
|       | 3,00      | 3       | 4,5           | 10,4               |
| Valid | 4,00      | 35      | 52,2          | 62,7               |
|       | 5,00      | 25      | 37,3          | 100,0              |
| Total | 67        | 100,0   | 100,0         |                    |

**Y62**

|       | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
|       | 2,00      | 7       | 10,4          | 10,4               |
|       | 3,00      | 2       | 3,0           | 13,4               |
| Valid | 4,00      | 28      | 41,8          | 55,2               |
|       | 5,00      | 30      | 44,8          | 100,0              |
| Total | 67        | 100,0   | 100,0         |                    |

**Y63**

|       | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
|       | 2,00      | 5       | 7,5           | 7,5                |
|       | 3,00      | 17      | 25,4          | 32,8               |
| Valid | 4,00      | 28      | 41,8          | 74,6               |
|       | 5,00      | 17      | 25,4          | 100,0              |
| Total | 67        | 100,0   | 100,0         |                    |

**Y64**

|       | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
|       | 1,00      | 2       | 3,0           | 3,0                |
| Valid | 2,00      | 5       | 7,5           | 10,4               |
|       | 3,00      | 9       | 13,4          | 23,9               |
|       | 4,00      | 31      | 46,3          | 70,1               |

### الملحق رقم 03

|       |    |       |       |       |
|-------|----|-------|-------|-------|
| 5,00  | 20 | 29,9  | 29,9  | 100,0 |
| Total | 67 | 100,0 | 100,0 |       |

#### Y65

|            | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| 1,00       | 5         | 7,5     | 7,5           | 7,5                |
| 3,00       | 8         | 11,9    | 11,9          | 19,4               |
| Valid 4,00 | 27        | 40,3    | 40,3          | 59,7               |
| 5,00       | 27        | 40,3    | 40,3          | 100,0              |
| Total      | 67        | 100,0   | 100,0         |                    |

#### Z1

|            | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| 2,00       | 4         | 6,0     | 6,0           | 6,0                |
| 3,00       | 16        | 23,9    | 23,9          | 29,9               |
| Valid 4,00 | 22        | 32,8    | 32,8          | 62,7               |
| 5,00       | 25        | 37,3    | 37,3          | 100,0              |
| Total      | 67        | 100,0   | 100,0         |                    |

#### Z2

|            | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| 2,00       | 2         | 3,0     | 3,0           | 3,0                |
| 3,00       | 8         | 11,9    | 11,9          | 14,9               |
| Valid 4,00 | 47        | 70,1    | 70,1          | 85,1               |
| 5,00       | 10        | 14,9    | 14,9          | 100,0              |
| Total      | 67        | 100,0   | 100,0         |                    |

#### Z3

|            | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| 2,00       | 4         | 6,0     | 6,0           | 6,0                |
| 3,00       | 6         | 9,0     | 9,0           | 14,9               |
| Valid 4,00 | 43        | 64,2    | 64,2          | 79,1               |
| 5,00       | 14        | 20,9    | 20,9          | 100,0              |
| Total      | 67        | 100,0   | 100,0         |                    |

#### Z4

|            | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid 2,00 | 2         | 3,0     | 3,0           | 3,0                |

### الملحق رقم 03

|       |    |       |       |       |
|-------|----|-------|-------|-------|
| 3,00  | 12 | 17,9  | 17,9  | 20,9  |
| 4,00  | 41 | 61,2  | 61,2  | 82,1  |
| 5,00  | 12 | 17,9  | 17,9  | 100,0 |
| Total | 67 | 100,0 | 100,0 |       |

#### Z5

|            | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| 2,00       | 4         | 6,0     | 6,0           | 6,0                |
| 3,00       | 12        | 17,9    | 17,9          | 23,9               |
| Valid 4,00 | 42        | 62,7    | 62,7          | 86,6               |
| 5,00       | 9         | 13,4    | 13,4          | 100,0              |
| Total      | 67        | 100,0   | 100,0         |                    |

#### Z6

|            | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| 1,00       | 2         | 3,0     | 3,0           | 3,0                |
| 2,00       | 3         | 4,5     | 4,5           | 7,5                |
| Valid 3,00 | 9         | 13,4    | 13,4          | 20,9               |
| 4,00       | 42        | 62,7    | 62,7          | 83,6               |
| 5,00       | 11        | 16,4    | 16,4          | 100,0              |
| Total      | 67        | 100,0   | 100,0         |                    |

#### Z7

|            | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| 2,00       | 5         | 7,5     | 7,5           | 7,5                |
| 3,00       | 12        | 17,9    | 17,9          | 25,4               |
| Valid 4,00 | 44        | 65,7    | 65,7          | 91,0               |
| 5,00       | 6         | 9,0     | 9,0           | 100,0              |
| Total      | 67        | 100,0   | 100,0         |                    |

#### Z8

|            | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| 1,00       | 3         | 4,5     | 4,5           | 4,5                |
| Valid 2,00 | 2         | 3,0     | 3,0           | 7,5                |
| 3,00       | 3         | 4,5     | 4,5           | 11,9               |

### الملحق رقم 03

|       |    |       |       |       |
|-------|----|-------|-------|-------|
| 4,00  | 36 | 53,7  | 53,7  | 65,7  |
| 5,00  | 23 | 34,3  | 34,3  | 100,0 |
| Total | 67 | 100,0 | 100,0 |       |

#### Z9

|            | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| 1,00       | 2         | 3,0     | 3,0           | 3,0                |
| 3,00       | 5         | 7,5     | 7,5           | 10,4               |
| Valid 4,00 | 42        | 62,7    | 62,7          | 73,1               |
| 5,00       | 18        | 26,9    | 26,9          | 100,0              |
| Total      | 67        | 100,0   | 100,0         |                    |

#### Z10

|            | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| 2,00       | 2         | 3,0     | 3,0           | 3,0                |
| Valid 4,00 | 41        | 61,2    | 61,2          | 64,2               |
| 5,00       | 24        | 35,8    | 35,8          | 100,0              |
| Total      | 67        | 100,0   | 100,0         |                    |

#### Z11

|            | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| 2,00       | 2         | 3,0     | 3,0           | 3,0                |
| 3,00       | 2         | 3,0     | 3,0           | 6,0                |
| Valid 4,00 | 34        | 50,7    | 50,7          | 56,7               |
| 5,00       | 29        | 43,3    | 43,3          | 100,0              |
| Total      | 67        | 100,0   | 100,0         |                    |

#### Test of Homogeneity of Variances

| x               |     |     |      |
|-----------------|-----|-----|------|
| LeveneStatistic | df1 | df2 | Sig. |
| ,693            | 2   | 64  | ,504 |

#### ANOVA

| x              |                |    |             |       |      |
|----------------|----------------|----|-------------|-------|------|
|                | Sum of Squares | df | Mean Square | F     | Sig. |
| Between Groups | ,834           | 2  | ,417        | 3,578 | ,034 |
| Within Groups  | 7,458          | 64 | ,117        |       |      |
| Total          | 8,292          | 66 |             |       |      |

### الملحق رقم 03

**Coefficients<sup>a</sup>**

| Model        | Unstandardized Coefficients |            | Standardized Coefficients | t     | Sig. |
|--------------|-----------------------------|------------|---------------------------|-------|------|
|              | B                           | Std. Error | Beta                      |       |      |
| 1 (Constant) | 1,500                       | ,821       |                           | 1,827 | ,072 |
| x            | ,600                        | ,206       | ,340                      | 2,917 | ,005 |

a. Dependent Variable: y

**ANOVA<sup>a</sup>**

| Model |            | Sum of Squares | df | Mean Square | F     | Sig.              |
|-------|------------|----------------|----|-------------|-------|-------------------|
| 1     | Regression | 2,986          | 1  | 2,986       | 8,511 | ,005 <sup>b</sup> |
|       | Residual   | 22,808         | 65 | ,351        |       |                   |
|       | Total      | 25,794         | 66 |             |       |                   |

a. Dependent Variable: y

b. Predictors: (Constant), x

**Test of Homogeneity of Variances**

x

| LeveneStatistic | df1 | df2 | Sig. |
|-----------------|-----|-----|------|
| ,935            | 1   | 65  | ,337 |

**ANOVA**

x

|                | Sum of Squares | df | Mean Square | F     | Sig. |
|----------------|----------------|----|-------------|-------|------|
| Between Groups | ,491           | 1  | ,491        | 4,093 | ,047 |
| Within Groups  | 7,801          | 65 | ,120        |       |      |
| Total          | 8,292          | 66 |             |       |      |



### الملحق رقم 03

#### Test of Homogeneity of Variances

Y

| LeveneStatistic | df1 | df2 | Sig. |
|-----------------|-----|-----|------|
| 5,108           | 3   | 63  | ,003 |

#### ANOVA

Y

|                | Sum of Squares | df | Mean Square | F     | Sig. |
|----------------|----------------|----|-------------|-------|------|
| Between Groups | 3,232          | 3  | 1,077       | 3,008 | ,037 |
| Within Groups  | 22,562         | 63 | ,358        |       |      |
| Total          | 25,794         | 66 |             |       |      |

#### Test of Homogeneity of Variances

Y

| Levene Statistic | df1 | df2 | Sig. |
|------------------|-----|-----|------|
| 3,557            | 2   | 64  | ,034 |

#### ANOVA

Y

|                | Sum of Squares | df | Mean Square | F     | Sig. |
|----------------|----------------|----|-------------|-------|------|
| Between Groups | 2,659          | 2  | 1,329       | 3,677 | ,031 |
| Within Groups  | 23,135         | 64 | ,361        |       |      |
| Total          | 25,794         | 66 |             |       |      |

#### Test of Homogeneity of Variances

Y

| LeveneStatistic | df1 | df2 | Sig. |
|-----------------|-----|-----|------|
| 5,173           | 1   | 65  | ,026 |

#### ANOVA

Y

|                | Sum of Squares | df | Mean Square | F      | Sig. |
|----------------|----------------|----|-------------|--------|------|
| Between Groups | 4,133          | 1  | 4,133       | 12,403 | ,001 |
| Within Groups  | 21,661         | 65 | ,333        |        |      |
| Total          | 25,794         | 66 |             |        |      |

Résumé

**Abstract :**

The concept of corporate governance - internationally and domestically - has received considerable attention, especially after the financial crises and failures experienced by many international institutions. The reasons for these collapses are due to the role of the auditors by confirming the validity of the financial statements and their misleading accounting information. In addition to the lack of the good practice in censorship and supervision by these companies.

The aim of this study is to identify the role of audit quality control in the achievement of the objectives of corporate governance in the Algerian environment and to know the contribution that Law 10-01 will make in improving the quality of the review. In this research we sought to highlight the concept, principles and objectives of corporate governance, In the achievement of these principles and objectives, as well as the impact of audit quality control on increasing the effectiveness of the audit role.

In the end, it requires that the success of governance and the realization of its principles and objectives of protecting shareholders' rights, achieving justice and protecting the interests of the other parties, the availability of a set of elements of the Audit Committee and external audit and compliance with auditing standards, which contribute to the enhancement of efficiency and effectiveness of the company through the integration of reports and lists prepared.

**Keywords:** Quality Audit, Corporate Governance, Audit Quality Control.