**الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**

**وزارة التعليم العالي والبحث العلمي**

**جامعة لونيسي علي**

**كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير**

**قسم العلوم التجارية**

# مدى التزام مكاتب التدقيق في الجزائر بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة خدمات المراجعة الخارجية في ظل معيار المراجعة الدولي رقم 220

## - دراسة حالة عينة من مكاتب التدقيق في الجزائر –

مذكرة مقدمة لنيل درجة ماجستير في العلوم التجارية

**تخصص: محاسبة وتدقيق**

**إعداد الطالب:** سعيدي فارس

**إشراف الدكتور:** براق عيسى

**السنة الجامعية: 2015/2014**

**الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**

**وزارة التعليم العالي والبحث العلمي**

**جامعة لونيسي علي**

**كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير**

**قسم العلوم التجارية**

# مدى التزام مكاتب التدقيق في الجزائر بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة خدمات المراجعة الخارجية في ظل معيار المراجعة الدولي رقم 220

## - دراسة حالة عينة من مكاتب التدقيق في الجزائر –

مذكرة مقدمة لنيل درجة ماجستير في العلوم التجارية

**تخصص: محاسبة وتدقيق**

**إعداد الطالب:**

سعيدي فارس

أمام اللجنة المشكلة من:

| | | | |
|---|---|---|---|
| مداحي عثمان | أستاذ محاضر أ | جامعة لونيسي علي | رئيسا |
| براق عيسى | أستاذ محاضر أ | جامعة لونيسي علي | مشرفا و مقررا |
| العرابي حمزة | أستاذ محاضر أ | جامعة لونيسي علي | عضوا مناقشا |
| يخلف عبد الرزاق | أستاذ محاضر أ | جامعة لونيسي علي | عضوا مناقشا |

**السنة الجامعية 2014- 2015**

## إهداء

**بداية أهدي هذا العمل المتواضع إلى من ربتني وأنارت دربي وأعانتني بالصلوات والدعوات أمي الحبيبة إلى من عمل بكد في سبيل تعليمي معنى الكفاح و أوصلني إلى ما أنا عليه أبى العزيز أطال الله في عمرك.**

**كما لا أنسى شقيقتاي عائشة التي كانت سندي طوال مسيرتي الدراسية و مونيا و كل أولادها و خاصة سيف الإسلام و إلى أخي العزيز و ابنه ريان و كل أفراد العائلة .**

**و إلى كل زملائي في العمل و أخص بالذكر رئيسي المباشر في العمل السيد صبيح أحمد الذي اشكره كثيرا على ما قدمه لي من مساعدة للتوفيق بين العمل و الدراسة .**

**و إلى كل الأصدقاء و الأحباب**

**فارس**

## شكر و تقدير

**الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين،الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء هذا الواجب ووفقنا إلى انجاز هذا العمل.**

**أتوجه بجزيل الشكر و العرفان إلى الدكتور الفاضل براق عيسي الذي تفضل بالإشراف على هذه المذكرة و الذي لم يبخل علي بأي مساعدة و في كل وقت في سبيل انجاز هذا العمل.**

**كما أتقدم بالشكر الى كل مكاتب التدقيق التي شملتها عينة الدراسة في مختلف ولايات الوطن**

**كما أتوجه بجزيل الشكر و العرفان أيضا إلى كل قريب أو بعيد ساعدني في انجاز هذا العمل**

**و أخص بالذكر زملائي الأحباء بوراد أمير، باها لقمان، جمعة البتول .**

# ملخص

يهدف هذا البحث إلى تسليط الضوء على واقع بيئة المراجعة الخارجية في الجزائر و كذا مدى اهتمام مكاتب التدقيق العاملة بالجزائر بموضوع جودة المراجعة الخارجية و مدى سعيها لتوفير أساليب لتحسين جودة عملية المراجعة.

و من النتائج المتوصل إليها أن معظم مكاتب التدقيق العاملة بالجزائر و إن لم نقل الكل لا زالت بعيدة عن الوصول إلى تحقيق مفهوم الجودة في الخدمات التي تقدمها فهي لا توفر المتطلبات الخاصة بتحسين جودة تلك الخدمات وفق ما جاء به معيار المراجعة الدولي رقم 220 و المتعلق برقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية .



**الكلمات الدالة :** المراجعة الخارجية،رقابة الجودة،جودة المراجعة الخارجية، معيار المراجعة الدولي رقم 220 ،مكاتب التدقيق العاملة بالجزائر .

# قائمة المحتويات


إهداء ..... 01

شكر و تقدير ..... 02

ملخص ..... 03

قائمة المحتويات..... 04

قائمة الجداول ..... 09

قائمة الأشكال..... 12

قائمة المختصرات ..... 13

مقدمة..... 15

**الفصل الأول :الإطار النظري للمراجعة الخارجية ..... 28**

1.1 ماهية المراجعة الخارجية ..... 29

1.1.1 التطور التاريخي للمراجعة الخارجية ..... 29

2.1.1 مفهوم المراجعة الخارجية ..... 32

3.1.1 أهمية و أهداف المراجعة الخارجية ..... 40

2.1 المراجعة الخارجية..... 48

1.2.1 أنواع المراجعة الخارجية ..... 48

2.2.1 فروض المراجعة الخارجية و معاييرها ..... 54

3.2.1 الأهمية النسبية و مخاطر المراجعة ..... 61

3.1 مسار المراجعة الخارجية و مسؤوليات المراجع الخارجي ..... 80

1.3.1 الخطوات الرئيسية في عملية المراجعة المنظمة ..... 80

2.3.1 حقوق و مسؤوليات المراجع الخارجي..... 88

4.1 معايير المراجعة الدولية ..... 97

1.4.1 ماهية معايير المراجعة الدولية ..... 97

2.4.1 كيفية إصدار معايير المراجعة الدولية ..... 101

3.4.1 عرض معايير المراجعة الدولية و علاقتها بمعايير الإبلاغ المالي..... 103

5.1 فجوة التوقعات في المراجعة الخارجية .....107

1.5.1 مفهوم فجوة التوقعات في المراجعة ..... 107

2.5.1 مكونات فجوة التوقعات و العوامل التي أدت إلى وجودها ..... 111

3.5.1 طرق تضييق فجوة التوقعات في المراجعة ..... 117

خلاصة الفصل الأول ..... 122

**الفصل الثاني : جودة خدمات المراجعة الخارجية و متطلبات الرقابة عليها ..... 125**

1.2 جودة المراجعة الخارجية.....127

1.1.2 مدخل لإدارة الجودة الشاملة..... 127

2.1.2 مفهوم جودة و فعالية المراجعة الخارجية..... 134

3.1.2 أهمية جودة خدمات المراجعة الخارجية..... 139

2.2 الرقابة على جودة خدمات المراجعة الخارجية و مقاييس تقييمها .....144

1.2.2 مفهوم و أهداف رقابة جودة خدمات المراجعة الخارجية..... 144

2.2.2 أساليب و عناصر الرقابة على جودة خدمات المراجعة الخارجية..... 150

3.2.2 مؤشرات تقييم جودة خدمات المراجعة الخارجية و وسائل تحسينها ..... 155

3.2 العوامل المؤثرة على جودة خدمات المراجعة الخارجية.....181

1.3.2 العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة..... 181

2.3.2 العوامل المرتبطة بفريق المراجعة..... 198

3.3.2 العوامل المرتبطة بالمنشأة محل المراجعة ..... 204

4.3.2 العوامل المرتبطة بالبيئة الخارجية ..... 207

4.2 ابرز جهود المنظمات المهنية الدولية و العربية لرقابة جودة عملية المراجعة .....211

1.4.2 جهود الاتحاد الدولي للمحاسبينIFAC ..... 211

2.4.2 جهود المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA..... 215

3.4.2 جهود الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين لرقابة جودة عملية المراجعة (SOCPA) 219

5.2 رقابة جودة أعمال المراجعة في ظل معيار المراجعة الدولي رقم 220 .....222

1.5.2 تقديم معيار المراجعة الدولي رقم 220 ..... 222

2.5.2 عناصر نظام رقابة الجودة أعمال المراجعة الخارجية..... 224

خلاصة الفصل الثاني ..... 242

**الفصل الثالث : الدراسة التطبيقية ..... 245**

1.3. المراجعة الخارجية في الجزائر .....247

1.1.3 التطور التاريخي للمراجعة الخارجية في الجزائر ..... 247

2.1.3 واقع ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر في ظل القانون رقم 10-01 .... 252

2.3 تنظيم ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر .....260

1.2.3 الهيئات المشرفة على ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر..... 260

2.2.3 الجوانب المتعلقة بالمراجع الخارجي ..... 269

3.3 الإطار المنهجي للدراسة الميدانية.....300

1.3.3 منهج الدراسة و مصادر المعلومات المعتمد عليها في الدراسة ..... 300

2.3.3 مجتمع و عينة الدراسة..... 304

3.3.3 صدق وثبات الاستبيان ..... 308

4.3.3 الوصف الإحصائي لعينة الدراسة ..... 319

4.3 تحليل نتائج الاستبيان .....322

1.4.3 المحور المتعلق بمعايير المراجعة الدولية ..... 323

2.4.3 التزام مكاتب التدقيق بتوفير متطلبات رقابة جودة خدمات المراجعة الخارجية وفق معيار المراجعة الدولي رقم 220. ..... 328

3.4.3 المحور المتعلق بواقع بيئة المراجعة الخارجية في الجزائر و تأثيرها على جودة عملية المراجعة ..... 350

خلاصة الفصل الثالث ..... 355

الخاتمة ..... 357

قائمة المصادر و المراجع..... 368

قائمة الملاحق..... 381

الملخص باللغة الأجنبية ..... 424

# قائمة الجداول


| رقم الجدول | عنوان الجدول | الصفحة |
|---|---|---|
| (1) | التطور التاريخي لأهداف المراجعة | 31 |
| (2) | مقارنة بين أنواع المراجعة الخارجية | 52 |
| (3) | معايير المراجعة المتعارف عليها | 57 |
| (4) | نموذج عملية المراجعة | 81 |
| (5) | عرض لمعايير المراجعة الدولية وفق أخر إصدار | 104 |
| (6) | إحصائيات تخص استمارات الاستبيان | 305 |
| (7) | توزيع أفراد العينة حسب الولايات التي شملها الاستبيان | 306 |
| (8) | معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات بعد التزام المكتب بتحميل مسؤولية الجودة للشريك المكلف بالعملية ودرجته الكلية | 308 |
| (9) | معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات بعد المتعلق بقيام المراجع بتقييم الالتزام بمتطلبات أخلاقيات المهنة ودرجته الكلية | 309 |
| (10) | معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات بعد المتعلق بقيام المكتب بدراسة تقييم العلاقات مع العملاء ودرجته الكلية | 310 |
| (11) | معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات بعد المتعلق بحرص المكتب على توفير فريق عمل مؤهل ودرجته الكلية | 311 |
| (12) | معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات بعد التزام المكتب بأداء عملية المراجعة وفق ما يتطلبه معيار المراجعة الدولي رقم 220 ودرجته الكلية | 312 |
| (13) | معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات بعد قيام المكتب بتطبيق سياسات و إجراءات من اجل الرقابة علي جودة خدمات المراجعة الخارجية ودرجته الكلية | 313 |
| (14) | معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات بعد قيام المكتب بتوثيق جميع عمليات المراجعة و الرقابة عليها ودرجته الكلية | 314 |

| | | |
|---|---|---|
| (15) | معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات بعد واقع بيئة المراجعة الخارجية في الجزائر ودرجته الكلية | 315 |
| (16) | معامل الارتباط بين درجة كل بعد والدرجة الكلية للاستبيان | 317 |
| (17) | اختبار آلفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان. | 318 |
| (18) | توزيع أفراد عينة الدراسة من حيث المؤهل العلمي. | 319 |
| (19) | توزيع أفراد عينة الدراسة من حيث المؤهل المهني . | 320 |
| (20) | توزيع أفراد عينة الدراسة من حيث الخبرة المهنية. | 321 |
| (21) | توزيع أفراد عينة الدراسة من حيث عدد العاملين بالمكتب. | 322 |
| (22) | إجابات أفراد عينة الدراسة حول الاطلاع على معايير المراجعة الدولية . | 323 |
| (23) | إجابات أفراد عينة الدراسة حول درجة اطلاعهم على معايير المراجعة الدولية. | 324 |
| (24) | إجابات أفراد عينة الدراسة حول دور معايير المراجعة في التنظيم عملية المراجعة. | 325 |
| (25) | إجابات أفراد عينة الدراسة حول مساعدة معايير المراجعة الدولية في تقليص فجوة التوقعات في عملية المراجعة. | 326 |
| (26) | إجابات أفراد عينة الدراسة حول أن أداء عملية المراجعة وفق معايير المراجعة الدولية يعزز من درجة الثقة بالمعلومات الوارد بالتقرير. | 327 |
| (27) | إجابات عينة الدراسة حول الالتزام بتحميل مسؤولية الجودة للشريك المكلف بالعملية. | 328 |
| (28) | إجابات عينة الدراسة حول قيام المراجع بتقييم الالتزام بمتطلبات أخلاقيات المهنة. | 331 |
| (29) | إجابات عينة الدراسة حول الالتزام بدراسة تقييم العلاقات مع العملاء. | 334 |
| (30) | إجابات عينة الدراسة حول توفير فريق عمل مؤهل وفق متطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 220. | 337 |
| (31) | إجابات عينة الدراسة حول قيام المكتب بأداء عملية المراجعة وفق ما يتطلبه معيار المراجعة الدولي رقم 220. | 340 |

| | | |
|---|---|---|
| (32) | إجابات عينة الدراسة حول تطبيق المكتب سياسات و إجراءات من اجل الرقابة على جودة عملية المراجعة. | 343 |
| (33) | إجابات عينة الدراسة حول قيام المكتب بتوثيق جميع عمليات المراجعة و الرقابة عليها. | 346 |
| (34) | الدرجة الكلية لتوفير مكاتب التدقيق لمتطلبات رقابة الجودة. | 349 |
| (35) | إجابات أفراد عينة الدراسة حول بواقع بيئة المراجعة الخارجية في الجزائر | 350 |

# قائمة الأشكال


| رقم الشكل | عنوان الشكل | الصفحة |
|---|---|---|
| (1) | العلاقة بين مخاطر المراجعة و الأدلة المخططة | 75 |
| (2) | مدي تطوير خطر الأعمال للمراجعة | 77 |
| (3) | منهجية إستراتجية خطر الأعمال في المراجعة | 82 |
| (4) | أنواع و تقسيمات فجوة التوقعات في المراجعة | 116 |

# قائمة المختصرات

| | | |
|---|---|---|
| **AICPA** | American institute of certified public accountants | المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين |
| **Big 4** | Four largest international professional services networks offering audit | أكبر أربع شركات محاسبة وخدمات مهنية في العالم، والذين يقومون بإجراء التدقيق |
| **GAAP** | Generally accepted accounting principles | مبادئ المحاسبية المقبولة عموما |
| **IFRS** | international Financial Reporting standards | المعايير الدولية للإبلاغ المالي |
| **IFAC** | international Fédération of Accountants | الاتحاد الدولي للمحاسبين |
| **ISO** | International Organization for Standardization | المنظمة الدولية للتقييس |
| **ISA** | international standards of Auditing | المعايير الدولية للمراجعة |
| **IAPC** | international Auditing practices Committee | لجنة ممارسات التدقيق الدولية |
| **IAASB** | International Auditing and Assurance Standards Board | مجلس معايير المراجعة و التأكيد الدولية |
| **KPMG** | global network of professional firms providing Audit, Tax and Advisory services | شبكة عالمية من المكاتب المتخصصة في التدقيق و الجباية و الخدمات الاستشارية |
| **SOCPA** | Saudi Organization For Certified Public Accountants | الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين |

# مقدمة

## مقدمة

للمراجعة أهمية بالغة مما جعلها محل دراسة من طرف العديد من الخبراء والمعاهد المنظمات المالية الدولية بعد ما كانت المحاسبة تحضي بالقسم الأكبر من الاهتمامات المالية ،حيث ترتكز المراجعة علي تأدية خدمة و تعتبر هذه الخدمة هي السلعة الاقتصادية و التي تستند على الثقة المتبادلة بين القائم بعملية المراجعة و الأطراف ذات العلاقة.

و لقد أدى اعتماد مستخدمي القوائم المالية و خاصة المستثمرين الحاليين و المستقبليين على البيانات المالية المدققة كمصدر للمعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات الهامة إلى زيادة مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه تلك الأطراف، و هو ما أدى إلى بروز الحاجة إلى إجراءات لضمان جودة أعمال المراجعة الخارجية و هذا لتوفير القناعة المعقولة للمراجع الخارجي و للأطراف المعنية بأن أعمال المراجعة قد تمت بدرجة عالية من الكفاءة و الاقتصاد ،و هو ما يجعل أعمال المراجعة على درجة عالية من الثقة و المصداقية .

إن ما شهدته الشركات الكبيرة من مشاكل و حالات إفلاس و إلقاء اللوم على مكاتب التدقيق حول درجة موثوقية ومصداقية أعمال المراجعة الخارجية، و هذا راجع لكون أن معظم المستثمرين و الأطراف ذات العلاقة قد بنو قراراتهم على أساس عمل المراجع و رأيه حول صحة و سلامة القوائم المالية و خلوها من الأخطاء الجوهرية و مدى قدرة الشركة على الاستمرار ،و هو ما أثار تساؤلات عديدة من طرف المستثمرين و الأطراف ذات العلاقة حول مدى مسؤولية المراجعين الخارجيين حول هذه المشاكل ،و هو ما يبرز أهمية جودة المراجعة الخارجية.

إن مفهوم جودة يعد من المفاهيم الحديثة في المراجعة الخارجية و بالتالي لابد من التركيز على مفهوم الجودة كأحد المفاهيم الأساسية في المراجعة الخارجية، فقد حظيت المراجعة الخارجية باهتمام العديد من الهيئات و المنظمات الدولية مثل ( الاتحاد الدولي للمحاسبين) ، و التي بذلت مجهودات كبيرة و حثيثة نحو تحسين أداء مهنة المراجعة من خلال اصدر العديد من معايير المراجعة و هذا بهدف التنظيم الجيد لعملية المراجعة و تحقيق الأهداف المرجوة منها ، إن موضوع جودة خدمات المراجعة الخارجية التي تقدمها مكاتب التدقيق قد حظي هو الأخر باهتمام هذه الهيئات و المنظمات من خلال إصدار معيار خاص بالرقابة على جودة أعمال المراجعة و هو معيار المراجعة الدولي رقم 220 و الذي صدر من طرف مجلس معايير المراجعة و التأكيد الدولية التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين سنة 2010، و تأتي أهمية معيار رقابة الجودة رقم 220 كونه يوفر إرشادات و معايير خاصة برقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية بهدف الوصول إلى تقديم أفضل جودة للخدمات المقدمة حتى تكون أكثر موثوقية وذات مصداقية .

## 1- إشكالية الدراسة

إن الانفتاح الذي يشهده العالم على مستوياته المختلفة سواء من الجانب الاقتصادي أو الفكري يستدعى من الجزائر كغيرها من الدول ضرورة التكيف مع هذا الانفتاح و ضرورة القيام بإصلاحات عديدة ،مثل إصلاح منظومة الاستثمار في البلاد و العمل على جلب الاستثمار الأجنبي،كل هذا يجب أن يصاحبه جملة من الإصلاحات خاصة مع استعداد الجزائر للانضمام لمنظمة التجارة العالمية،و هذا ما يفرض عليها ضرورة التكيف مع البيئة الدولية و خاصة ما يعرف بالتكييف المحاسبي ،و هو ما تحاول الجزائر القيام به و مع دخول مكاتب تدقيق دولية عالمية إلى الجزائر مثل KPMG و التي يعرف عليها الدقة و الجودة في أعمالها.

كل هذا يفرض على مكاتب التدقيق العاملة بالجزائر ضرورة الاهتمام بمعايير المراجعة الدولية و بمفهوم جودة خدمات المراجعة الخارجية ،و حتى تتمكن و لو على الأقل من القدرة على المنافسة و المضي قدما في مسيرة الإصلاح التي انتهجتها السلطات العمومية.

من خلال مما سبق فإن السؤال الجوهري الذي نحاول إيجاد إجابة له هو كالتالي:

**هل تحرص مكاتب التدقيق العاملة في الجزائر على الالتزام بتحسين جودة خدماتها من خلال توفير نظام للرقابة على جودة أعمال المراجعة الخارجية وفق ما تضمنه معيار المراجعة الدولي رقم 220 ؟**

و يتفرع هذا السؤال إلى عدة أسئلة فرعية و هي كالتالي:

- ما مفهوم معايير المراجعة الدولية وما هو الدور الذي تلعبه ؟
- ما مفهوم جودة خدمات المراجعة الخارجية و كيف يمكن قياسها ؟
- ما هي متطلبات الرقابة على جودة خدمات المراجعة الخارجية التي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم 220 ؟

## 2- فرضيات الدراسة

و للإجابة على الإشكالية المطروحة و كذا الأسئلة الفرعية قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- تعد جودة خدمات المراجعة الخارجية الميزة التنافسية التي ترفع من أداء مكتب التدقيق و التي يرتكز تقييمها على عدة اعتبارات مختلفة ، حيث يوفر معيار المراجعة الدولي رقم 220 نظاما متكاملا من اجل الرقابة على جودة أعمال المراجعة .

- تحرص مكاتب التدقيق العاملة بالجزائر على تحسين جودة خدماتها عن طريق الالتزام بتوفير المتطلبات الخاصة بالرقابة على جودة خدمات المراجعة الخارجية وفق ما جاء به معيار المراجعة الدولي رقم 220 .

## 3- أهمية الدراسة

تتمثل أهمية هذه الدراسة في تسليط الضوء حول واقع و تنظيم ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر في ظل الأوضاع الراهنة مع تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي و محاولات التكييف المحاسبي الدولي ،كل هذا يحتم عليها القيام بإصلاحات كبيرة و في مجالات عديدة ،و كذا تسليط الضوء أيضا حول مدى التزام مكاتب التدقيق بالجزائر بمفهوم جودة أعمال التدقيق أو المراجعة من خلال توفيرها لمتطلبات تحسين جودة أعمال التدقيق ،و سعيها للتحكم في العوامل المؤثرة في جودة هذه الأعمال المقدمة سواء فيما يخص الالتزام بقواعد السلوك المهني و توفير فرق عمل مؤهلة و ذات كفاءة للقيام بعملية المراجعة، أو فيما يتعلق بقبول أو رفض الاستمرار مع العملاء و غيرها من العوامل التي من شانها التأثير على جودة أعمال التدقيق،كل هذا وفقا لمعيار المراجعة الدولي رقم 220 و هذا في ظل تزايد الاهتمام حول درجة مصداقية و موثوقية الأعمال المقدمة من طرف المراجعين الخارجيين حتى تكون الأساس لاتخاذ قرارات صحيحة.

يعد التحسين المستمر لجودة المراجعة الخارجية وسيلة لتطوير أداء مكاتب التدقيق و هذا بهدف خلق منافسة بين هذه المكاتب بغية الحصول على أفضل جودة للأعمال المقدمة ،و قوائم مالية ملائمة تتميز بالشفافية و المصداقية و تعبر بصدق عن الصورة الحقيقية للمنشأة ،حتى يتمكن

مستعملو هذه القوائم المالية سواء كانوا من داخل المنشأة أو من خارجها مثل المستثمرين من اتخاذ قرارات صائبة على أساس موضوعي .

## 4- أهداف الدراسة

- التعرف على مفهوم جودة المراجعة الخارجية و أهميتها .
- الوقوف عند مقاييس تقييم جودة خدمات المراجعة الخارجية .
- تسليط الضوء على حال مكاتب التدقيق العاملة بالجزائر .
- التعرف على معايير المراجعة الدولية و بالأخص معيار المراجعة الدولي رقم 220 و الخاص برقابة جودة أعمال التدقيق.
- الوقوف عند ابرز جهود المنظمات الدولية وكذا العربية حول جودة المراجعة و الرقابة عليها.
- دراسة أراء المراجعين الخارجيين حول مدي التزامهم بمفهوم جودة أعمال التدقيق و مدى توفيرهم لمتطلبات تحسين جودة خدمات المراجعة الخارجية في ظل معيار المراجعة الدولي رقم 220.

## 5- أسباب اختيار موضوع الدراسة

تعود أسباب اختيار موضوع الدراسة للاعتبارات التالية :

- الاهتمام الشخصي بموضوع جودة خدمات المراجعة الخارجية و مقاييس تقييمها و كذا بمعايير المراجعة الدولية نظرا لارتباطها بالتخصص .
- نقص الدراسات السابقة و التي تناولت معيارا بذاته من معايير المراجعة الدولية و الرغبة في أن تفتح هذه الدراسة الباب أمام دراسات أخري و التي تختص بتناول معايير المراجعة الدولية كل على حدي .

- الرغبة في دراسة أراء المراجعين الخارجيين في الجزائر حول مفهوم جودة المراجعة الخارجية و مدى التزامهم بتوفير متطلبات تحسينها وفقا لمعيار المراجعة الدولي رقم 220.

- تزايد أهمية مفهوم جودة المراجعة الخارجية نظرا للارتباط مصير المنشآت الكبرى بتقارير المراجعين الخارجيين و التي لم يتوفر فيها عنصري الملائمة و الموثوقية ، و هذا ما أدى و على الخصوص إلى ضعف ثقة الأطراف ذات العلاقة و خاصة المستثمرين المحتملين حول جودة التقارير الصادرة من طرف مكاتب التدقيق في إطار المراجعة الخارجية.

## 6- منهج الدراسة

من اجل تحقيق الأهداف المرجوة من هذه الدراسة و التي نسعى من خلالها إلى إيجاد ايجابات للأسئلة المطروحة فأنه قد تم الاستعانة بالمنهجين الوصفي و التحليلي ،فكان اعتمادنا للمنهج الوصفي من اجل وصف مفهوم جودة خدمات المراجعة الخارجية و أهميتها و كذا مقاييس تقييمها و أيضا وصف لمتطلبات جودة خدمات المراجعة الخارجية في ظل معيار المراجعة الدولي رقم 220،و المنهج التحليلي بالاعتماد على الاستبيان من خلال دراسة أراء مكاتب التدقيق العاملة بالجزائر حول مفهوم جودة خدمات المراجعة الخارجية و كذا مدى التزامهم بتحسين جودة هذه الخدمات وفق ما يتطلبه المعيار السالف الذكر .

## 7- المصادر المستعملة:

لقد استعملنا في دراستنا المصادر التالية:

- **مصادر أولية:** وهذا بالاعتماد على الاستبيان كأداة لدراسة أراء المهنيين و جمع البيانات بغرض تحليلها ومعالجتها واستخلاص النتائج الممكنة بهدف الإجابة على التساؤلات المطروحة.

- **مصـادر ثانويـة:** وهـذا اعتمـادا علـى المسـح المكتبـي لمختلـف الكتـب والمجـلات و الجرائـد و المقالات باللغتين العربية والفرنسية.

## 8- حدود الدراسة

من اجل معالجة الإشكالية المطروحة و كذا الأسئلة الفرعية فانه قد تم تحديد حدود الدراسة كالتالي:

- **الحدود الموضوعية :** لقد تناولنا في هذه الدراسة مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في الجزائر بتحسين جودة خدمات المراجعة الخارجية و هذا من خلال توفير لمتطلبات الرقابة على جودة تلك الخدمات و هذا وفق ما جاء به معيار المراجعة الدولي رقم 220 " رقابة جودة أعمال المراجعة "

- **الحـدود المكانيـة :** تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء حول مدى توفير مكاتب التدقيق العاملة بالجزائر لمفهوم جودة أعمال التدقيق و هذا في ظل معيار المراجعة الدولي رقم 220 و بالتالي سنحاول دراسة أراء عينة من مكاتب التدقيق العاملة بالجزائر حول جودة خدمات المراجعة الخارجية في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 220.

## 9- صعوبات الدراسة:

فيما يخص صعوبات الدراسة و فيما يخص الجانب النظري فقد واجهتنا صعوبات عديدة و منها قلة الكتب التي تناولت موضوع جودة المراجعة الخارجية و مقاييس تقيمها و العوامل المؤثرة فيها، و فيما يخص الجانب التطبيقي و هو التنقل الكثير إلى مكاتب التدقيق عبر مختلف ولايات الوطن و التي كانت عملية صعبة للغاية.

## 10- الدراسات السابقة

من ضمن الدراسات التي تناولت موضوع جودة المراجعة الخارجية و كذا علاقتها بمعايير المراجعة هي كالتالي:

- عبد السلام سليمان قاسم الاهدل ، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية،دراسة نظرية و ميدانية ، مذكرة ماجستير في المحاسبة ،كلية التجارة ،قسم المحاسبة و المراجعة، جامعة الحديدة،اليمن،2008.

تناولت هذه الدراسة التعريف بمختلف المفاهيم المتعلقة بجودة المراجعة الخارجية و كذا العوامل المؤثرة على جودة تلك خدمات المراجعة الخارجية ،وكذا الوسائل الممكنة لتحسين جودة تلك الخدمات و هذا بحسب رأي الأطراف ذات العلاقة بالمراجعة في الجمهورية اليمنية.

لقد خلصت هذه الدراسة و من خلال استقصاء أراء الأطراف ذات العلاقة إلى أن هناك عوامل من شأنها التأثير على جودة خدمات المراجعة الخارجية،و كان من أهم تلك العوامل هو توفير فرق عمل مؤهلة و ذات كفاءة للقيام بأعمال المراجعة و كذا الالتزام بمعايير المراجعة ،و من ثم الالتزام بالمعايير الخاصة برقابة جودة المراجعة و غيرها من العوامل التي من وجه نظر الأطراف ذات العلاقة لها و بدرجات متفاوتة اثر على نوعية أو جودة الخدمات المقدمة .

- دراسة 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 في المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2012.

تناولت هذه الدراسة التعريف بمتغيرات بيئة المراجعة الخارجية و التي لها تأثير على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة و هذا من خلال دراسة أراء مراجعي الحسابات العاملين بها.

و لقد خلصت الدراسة إلى وجود عدة متغيرات و التي من شأنها التأثير على جودة خدمات المراجعة الخارجية و منها حجم مكتب المراجعة،و الخبرة المهنية و الكفاءة المطلوب تواجدها في شخص المراجع و كذا سمعة مكتب المراجعة، كما توصلت الباحثة أيضا إلى أن لمعايير رقابة جودة المراجعة تأثير كبير على تحسين جودة تلك الخدمات،بالإضافة إلى توفر فرق عمل مؤهلة و ذات كفاءة تعد من أهم المتغيرات التي يؤدي التحكم فيها إلى تحسين أداء المراجعين الخارجيين.

- محمد مفلح محمد الجعافرة،مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية،مذكرة ماجيستير تخصص محاسبة،جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا،الأردن،2008

تناولت هذه الدراسة موضوع فعالية التدقيق الخارجي و مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فعالية التدقيق الخارجي على مستوي شركات الأسهم العاملة بالأردن ،و لقد تم استخدام أداة الاستبيان لدراسة أراء مكاتب التدقيق و اخذ رأيهم حول توفيرهم لمتطلبات تحسين فعالية التدقيق الخارجي .

و لقد خلصت الدراسة إلى توفر متطلبات تحسين فعالية التدقيق الخارجي لدى مكاتب التدقيق الخارجي العاملة بالأردن و منها توفر العناصر الأساسية لرقابة الجودة على أعمال التدقيق ،و كذا توفرها على عنصر استقلالية المدققين العاملين بتلك المكاتب،كما تحرص تلك المكاتب على توفير فرق عمل ذات خبرة و مؤهلات علمية للقيام بأعمال التدقيق، و لقد خلص الباحث أيضا إلى

أن معظم مكاتب التدقيق العاملة بالأردن يتوفر لديها المتطلبات الأساسية التي تعد الأساس لتحسين جودة خدمات المراجعة الخارجية .

- محمد سالم أبو يوسف، تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم220، دراسة تطبيقية، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة و تمويل ،الجامعة الإسلامية ،فلسطين،2011

تناولت هذه الدراسة تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة بقطاع غزة بتوفير المتطلبات الخاصة برقابة جودة المراجعة الخارجية و هذا على ضوء ما جاء به معيار المراجعة الدولي رقم 220.

و لقد خلصت الدراسة على أن مكاتب التدقيق العاملة بقطاع غزة حريصة على الالتزام بتوفير المتطلبات الخاصة برقابة الجودة وفق ما جاء به معيار المراجعة الدولي رقم 220 حيث تحرص على تقديم أفضل جودة للخدمات المقدمة .

**11 - هيكل الدراسة**

قصد الوصول إلى الإجابة على إشكالية الدراسة و مختلف الأسئلة الفرعية المتفرعة عنها قمنا بتقسيم هذا البحث إلى ثلاثة فصول رئيسية و هي كالتالي:

الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الخارجية

تطرقنا في المبحث الأول من هذا الفصل إلى التطور التاريخي الذي مرت به المراجعة الخارجية و تعريفها و الخصائص التي تتميز بها بالإضافة إلى أهمية و أهداف المراجعة الخارجية ، لنتطرق في المبحث الثاني إلى الأنواع المختلفة للمراجعة الخارجية و الخصائص التي تميز كل نوع عن الأخر إضافة إلى الفروض الأساسية التي تقوم عليها المراجعة الخارجية، و أخيرا إلى مفهوم الأهمية النسبية و مخاطر عملية المراجعة .

و من ثم و في المبحث الثالث تناولنا عرضا للخطوات الرئيسية التي تخص عملية المراجعة المنظمة إضافة إلى الحقوق التي يتمتع بها المراجع الخارجي و ما يترتب عليه من واجبات، بالإضافة إلى الدور الذي يلعبه إفصاح المراجع في تقريره عن مدى قدرة المشروع على الاستمرار و ما لذلك من منافع و مخاطر ، أما في المبحث الرابع فقد تناولنا فيه معايير المراجعة الدولية من خلال التعريف بها و تبيان كيفية صدورها و كذا عرض لأخر إصدار الذي يخص معايير المراجعة الدولية و تبيان أيضا علاقتها بالمعايير المحاسبية، و في المبحث الخامس و الأخير تطرقنا إلى مفهوم فجوة التوقعات في عملية المراجعة من خلال التعريف بها و تبيان العوامل التي أدت إلى ظهورها في عملية المراجعة و في الأخير إلى العوامل الممكنة لتضييق حجم هذه الفجوة

الفصل الثاني: جودة خدمات المراجعة الخارجية و متطلبات الرقابة عليها

في المبحث الأول تطرقنا إلى مفهوم إدارة الجودة الشاملة و من ثم التعريف أيضا بمفهوم جودة و فعالية المراجعة الخارجية و في الأخير إلى الأهمية التي تكتسيها جودة خدمات المراجعة الخارجية، لنتطرق في المبحث الثاني إلى مفهوم رقابة الجودة و أهدافها ثم إلى أساليب و عناصر الرقابة على جودة خدمات المراجعة الخارجية ، و في الأخير إلى المقاييس التي يمكن الاعتماد عليها لتقييم جودة خدمات المرجعة الخارجية و الوسائل الممكنة لتحسينها ،و من ثم و في المبحث الثالث فقد تناولنا فيه العوامل المختلفة المؤثرة على جودة أعمال المراجعة منها ما يتعلق بمكتب المراجعة، فريق المراجعة ، المنشأة محل المراجعة ، البيئة الخارجية ، أما في المبحث الرابع فقد خصصناه إلى التطرق إلى ابرز جهود المنظمات المهنية الدولية و العربية فيما يخص رقابة جودة أعمال المراجعة ،و في المبحث الخامس و الأخير فقد تناولنا فيه المتطلبات الخاصة برقابة الجودة و فق ما جاء به معيار المراجعة الدولي رقم 220 .

الفصل الثالث: دراسة حالة عينة من مكاتب التدقيق في الجزائر

لقد حاولنا من خلال هذا الفصل التطبيقي إسقاط المعارف النظرية المكتسبة من اجل دراسة أراء مجتمع الدراسة و هذا باستعمال أداة الاستبيان و توزيعه على عدد من مكاتب التدقيق العاملة بالجزائر، و قد تضمن هذا الاستبيان دراسة مدى التزام هذه المكاتب بتوفير متطلبات رقابة جودة أعمال المرجعة .

و على سبيل المثال توفير فريق عمل مؤهل لأداء المهام على أحسن وجه، بالإضافة إلى دراسة العلاقات مع العملاء الحاليين و قبول التعاقد مع عملاء جدد، و غيرها من المتطلبات التي جاء به معيار المراجعة الدولي رقم 220 .

# الفصل الأول

## الإطار النظري للمراجعة الخارجية

# الفصل الأول
# الإطار النظري للمراجعة الخارجية

تعد المراجعة الخارجية ميدانا واسعا عرف تطورات كبيرة متواصلة خاصة مع كبر حجم المؤسسات و ضخامة الوسائل البشرية المادية و المالية المستعملة يصعب فيها يوما بعد يوم التسيير إذ تكثر العمليات المنجزة و المعلومات المتدفقة و الأخطاء و الانحرافات بل و التلاعبات أحيانا.

فالمراجع الخارجي باعتباره القائم بعملية المراجعة الخارجية، فانه يجد نفسه مجبر على توخي الحيطة و الحذر و كذا بذل العناية المهنية التي ينبغي عليه بذلها، و هذا بهدف التقليل من أثار التلاعب و الغش المحتمل وجوده في القوائم المالية محل المراجعة،و بما أن للمراجعة الخارجية معايير تحكمها فانه ينبغي على المراجع الخارجي أثناء قيامه بمهامه مراعاة هذه المعايير و التي تعرف بمعايير المراجعة الدولية و هذا حتى لا يعتبر المراجع مقصرا في أداء مهامه.

نتناول في هذا الفصل ماهية المراجعة الخارجية و كذا تطورها التاريخي من خلال تبيان تطورها التاريخي عبر العصور و أهميتها بالنسبة لمختلف الأطراف و الأهداف التي تسعي لتحقيقها و الفروض التي تبنى عليها ،كما لا يفوتنا أيضا التطرق إلى المشاكل المعاصرة التي تواجه المراجعة الخارجية بالإضافة إلى دراسة ما يسمي بفجوة التوقعات في المراجعة الخارجية و معايير المراجعة الدولية .

## 1.1 ماهية المراجعة الخارجية

إن التطور المستمر و المتزايد في مختلف المجالات و كبر حجم المنشآت أدي إلي تطور عملية المراجعة الخارجية بما يتماشي مع الاحتياجات المختلفة لمستخدمي القوائم المالية في كل الفترة،و هذا من خلال التأكد من سلامة و موثوقية القوائم المالية و خلوها من الأخطاء و التلاعبات التي قد تأثر على القرارات المتخذة فيما بعد.

### 1.1.1 التطور التاريخي للمراجعة الخارجية

لقد مرت المراجعة الخارجية بمراحل عدة نذكرها فيما يلي:

#### 1.1.1.1 الفترة من العصر القديم إلى 1500م

تشتق كلمة المراجعة أو التدقيق Auditing من التعبير اللاتيني Audire وتعني الاستماع،حيث كان المدقق يستمع في جلسة الاستماع العامة والتي يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع،وبعد الجلسة يقدم المراجعين تقاريرهم مع ملاحظة أن عملية التسجيل كانت تتم بطريقة بدائية.

إلا أن مهنة المراجعة في تلك الحقبة كانت تقتصر على الحكام و المشروعات العائلية والتي كانت تهتم خاصة بجرد المخزون السلعي،حيث تكون هذه العملية متكررة عدة مرات في الفترة الواحدة و الهدف منها هو الوصول إلى الدقة لمنع أي تلاعب أو غش للدفاتر.[1]

[1] اشيتوي إدريس عبد السلام،المراجعة معايير و إجراءات ،الطبعة الرابعة ،دار النهضة العربية،بيروت،لبنان ،1996 ،ص 14.

### 2.1.1.1 الفترة من 1500 م إلى 1850 م

لعل أهم ما يميز هذه الفترة بزوغ بوادر ظهور الثورة الصناعية التي أحدثت تغيرا جذريا في كل المجالات حيث ظهر الانفصال الفعلي لملكية المؤسسة عن الإدارة و زيادة الحاجة للمراجعة و المراجعين،كما تتميز هذه الفترة بظهور"تطبيق واستعمال نظرية القيد المزدوج * في النظام المحاسبي حتى و لو لم تكن بصورة متطورة كما هو مستعمل حاليا و ظهور نوع من الرقابة الداخلية على المشاريع".[1]

### 3.1.1.1 الفترة من 1850 م إلى 1905 م

شهدت هذه الفترة ظهور شركات المساهمة الكبيرة تزامنا مع الثورة الصناعية في المملكة المتحدة،و بالتالي الانفصال التام بين الملاك و الإدارة, ما زاد من إلحاح المساهمين في الطلب على المراجعين حفاظا على أموالهم المستثمرة،وعزز ذلك صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862 الذي أوجب على شركات المساهمة مراجعة حساباتها من قبل مراجع مستقل،أما أهداف التدقيق خلال هذه الفترة فكانت كالآتي :[2]

- اكتشاف الغش و الخطأ.
- اكتشاف و منع الأخطاء الفنية.

---

* يعتبر القيد المزدوج النظام الأساسي و المعياري المستعمل من طرف المنشاة لتسجيل حركاتها المالية و قد ظهر القيد المزدوج علي يد رجل الرياضيات الايطالي لوقا باشيولي،و سمي بنظام القيد المزدوج لان كل معاملة يتم تسجيلها علي الأقل في حسابين،بحيث يكون هناك علي الأقل حسابين واحد مدين و هو الأخذ و أخر دائن و هو المسلم بحيث يكون مجموع الحسابات المدينة مساوي لمجموع الحسابات الدائنة.

[1] اشيتوي إدريس عبد السلام ،مرجع سبق ذكره ،ص 02 .

[2] محمد أمين مازوني ،التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر ، مذكرة ماجستير في المحاسبة و التدقيق ،جامعة الجزائر 3 2011 ،ص 04

- اكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية.

### 4.1.1.1 الفترة من 1905 م إلى وقتنا الحاضر

إن ما يميز هذه الفترة هو اعتماد المراجع على أنظمة الرقابة الداخلية كما ظهر ما يسمي بأسلوب العينات الإحصائية فأصبحت عملية المراجعة تعتمد على العينات المختارة على أساس علمي،أما الهدف الرئيسي في هذه الفترة فهو إعطاء رأي فني محايد حول صدق و سلامة القوائم المالية و تمثيلها للمركز المالي و نتائج أعمال المنشآت بدل العمل على اكتشاف الغش و التزوير، فالمراجع ليس مسئولا عن عدم اكتشاف التلاعب أو الغش إذا قام بعمله كما يجب .

مما سبق نجد أن أهداف المراجعة تطورت نتيجة تزايد الحاجة إليها، و يبين الجدول التالي التطور التاريخي لأهداف عملية المراجعة :

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

| الفترة | أهداف المراجعة |
|---|---|
| - من 2000 سنة قبل الميلاد إلى سنة 1700م | معاقبة مختلسي الأموال و حماية الممتلكات. |
| - من 1700 إلى 1850 م | منع الغش و معاقبة المختلسين و حماية الممتلكات. |
| - من 1850 إلى 1900 م | تجنب الغش و التأكد من مصداقية الميزانية. |
| - من 1900 إلى 1940 م | تجنب الغش و الأخطاء و تأكيد مصداقية القوائم المالية التاريخية |

| | |
|---|---|
| - من 1940 إلى 1970 م | الشهادة على مصداقية و عدالة القوائم المالية التاريخية . |
| - من 1970 إلى 1990 م | الشهادة على نوعية الرقابة الداخلية و احترام معايير المراجعة و المحاسبة. |
| - بعد سنة 1990 م | الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات و نوعية الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير و الحماية ضد الغش على المستوى العالمي. |

**Source :** Lionel Collins et Gérard Valin, Audit et Contrôle Interne, Aspects Financiers, Opérationnels et Stratégiques, 4ème édition, Dalloz, Paris, 1992, p17.

## 2.1.1 مفهوم المراجعة الخارجية

تعد المراجعة الخارجية من المفاهيم الأساسية التي يجب أن يولي لها الاهتمام الكبير و خاصة في وقتنا الحاضر مع كبر حجم المنشآت و توسعها و تخطيها حتى حدود الدولة الواحدة،وما يبرز هذه الأهمية هو حاجة المتعاملين الاقتصاديين و في كل لحظة إلى معلومات تساعدهم على اتخاذ القرارات الصحيحة و المبنية على أساس سليم.

### 1.2.1.1 أولا: تعريف المراجعة

المراجعة هي عملية تجميع الأدلة من المعلومات بما يؤدي إلى تحديد درجة العلاقة بين المعلومات و المقاييس المحددة لها من قبل و يجب إتمام عملية المراجعة بواسطة شخص مستقل.

كما يمكن تعريفها على أنها عملية منهجية للحصول على الدليل الموضوعي المتعلق بالأعمال الاقتصادية و الأحداث،بما يؤكد على وجود علاقة فيما بين هذه الأعمال و المقاييس المدد لها من قبل و توصيل النتائج إلى المستخدمين و المهتمين.[1]

## 2.2.1.1 تعريف المراجعة الخارجية

للمراجعة الخارجية تعاريف عدة نذكر منها ما يلي :

### 1.2.2.1.1 التعريف الأول

إن المراجعة الخارجية بمعناها المتطور و الحديث ما هي إلا نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير و الأنظمة و الإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المنشأة موضوع المراجعة.[2]

### 2.2.2.1.1 التعريف الثاني

المراجعة الخارجية هي اختبار تقني صارم من طرف مهني مؤهل مستقل بغية إعطاء رأي معلل على نوعية و مصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة،و على مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف .

---

[1] ثناء علي القباني، المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 13

[2] محمد السيد سرايا،أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل،كلية التجارة،جامعة الإسكندرية، مصر ،2007 ص 39

و على مدى احترام القواعد و القوانين و المبادئ المحاسبية المعمول بها و تأثيرها في الصورة الصادقة للموجودات و في الوضعية المالية و نتائج المنشأة.[1]

### 3.2.2.1.1 التعريف الثالث

المراجعة الخارجية هي عملية فحص لمجموعة من المعلومات تقوم على استقصاء بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية وفق المجموعة من المعايير الموضوعة التي تعكس احتياجات مستخدمي تلك القوائم،مع ضرورة إيصال هذا الرأي للأطراف المعنية لمعاونتها في الحكم على مدى جودة و نوعية هذه المعلومات و تحديد مدى الاعتماد على تلك القوائم.[2]

### 4.2.2.1.1 التعريف الرابع

المراجعة الخارجية هي عملية منهجية و منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية و تقييمها بطريقة موضوعية تضمن التطابق بين هذه العناصر و المعايير الموضوعة،و توصل نتائج الفحص للأشخاص المعنيين من أجل الوصول إلى تقرير حول عدالة تصور الميزانية و عدالة تصور الحسابات الختامية لنتائج أعمال المنشأة عن الفترة المالية محل الدراسة و لهذا يقوم بها شخص خارجي عن المنشأة.[3]

---

[1] محمد التهامي الطواهري و مسعود صديقي،المراجعة و تدقيق الحسابات، الطبعة الثالثة ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر، 2006 ،ص9

[2] محمد سمير الصبان و عبد الوهاب نصر علي،المراجعة الخارجية ،الدار الجامعية،الإسكندرية،مصر ،2002،ص 10

[3] Henri Bougium et Jean Charles Becour, Audit Opérationnelle, Edition Economica, Paris 1996, Page 12.

**5.2.2.1.1 التعريف الخامس**

تعني فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الحسابات و الدفاتر الخاصة بالمنشأة فحصا انتقادينا منظما بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك المنشأة في نهاية فترة زمنية معلومة و مدى تصويرها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة عن تلك الفترة.[1]

ومن التعاريف السابقة يتضح لنا أن المراجعة الخارجية هي عملية تشمل على ثلاثة عناصر و هي : الفحص و الذي يقصد التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها ، التحقيق إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة، التقرير بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها في تقريريقدم لمن يهمة الأمر داخل المشروع وخارجة وهو ختام عملية التدقيق من خلال الرأي الفني للمدقق ، فالمراجعة الخارجية إذن هي أداة خارجية مستقلة تتم من طرف مراجع خارجي مستقل عن المنشأة محل المراجعة.

و عليه فأن هدفه هو التأكد من حسن تمثيل القوائم المالية للمنشأة و هذا من خلال القيام بخطوات منظمة الهدف منها الخروج برأي يعبر بصدق عن الوضع الحقيقي للمنشأة محل المراجعة و بعث الثقة في نفوس مستخدمي تلك القوائم .

[1] خالد أمين عبد الله،علم تدقيق الحسابات،الناحية النظرية و العملية، الطبعة الرابعة ، دار الوائل للنشر و التوزيع،عمان،الأردن ،2007 ،ص 13

### 6.2.2.1.1 مفاهيم متعلقة بالمراجعة الخارجية

إن المفاهيم هي تصور أو إدراك ذهني مجرد عن ماهية الشيء حيث يمكن استخدامه أساسا لتحديد العناصر التي تقع في نطاق هذا الشيء و تلك التي تقع خارجه.[1]

و فيما يلي بعض هذه المفاهيم و هي كالتالي:[2]

### 1.6.2.2.1.1 العناية المهنية الواجبة

و تعني الالتزام بالمعايير الفنية و الأخرى الأخلاقية و السعي دائما نحو تحسين و تطوير الكفاءة و الجودة في الخدمات بأقصى قدر ممكن حسب قدرة المراجع.

### 2.6.2.2.1.1 الموضوعية و الاستقلال

و يعني ضرورة أن يحافظ المراجع على موضوعيته و أن يتحرر من مسألة تعارض المصالح عند القيام بمسؤوليته المهنية،كما يجب أن يتصف بالاستقلال في الحقيقة و في المظهر عند ممارسة دوره في عملية المراجعة و في الخدمات الأخرى الخاصة بالتصديق و إبداء الرأي.

### 3.6.2.2.1.1 نطاق و طبيعة الخدمات

و يعني أن المراجع يجب أن يلتزم بتلك المبادئ المتعلقة بالسلوك المهني حسب طبيعة و نطاق الخدمة التي يؤديها.

---

[1] محمد الفيومي محمد و آخرون،دراسات متقدمة في المراجعة ،المكتب الجامعي الحديث،الإسكندرية،مصر ،2008 ،ص 289

[2] عبد الفتاح محمد الصحن و آخرون ،أسس المراجعة الخارجية،دار الجامعية،الإسكندرية،مصر،2007،ص 48-49

**4.6.2.2.1.1 المسئوليات**

و يعني هذا المبدأ انه عند أداء كافة الأنشطة التي يمارسها أعضاء المهنة إنما يكون من خلال الحس المهني و الموضوعية في الحكم على الأشياء حتى يمكنهم تحمل المسؤوليات الملقاة على عاتقهم تجاه الآخرين .

**5.6.2.2.1.1 العرض الصادق و العادل**

و يعني هذا المفهوم أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و الأكثر ملائمة قد استخدمت في إعداد القوائم المالية، و انه في رأي المراجع أن الحقائق الاقتصادية المعروضة بواسطة هذه المبادئ قد تم تقريبها بشكل معقول. [1]

**6.6.2.2.1.1 السلوك الأخلاقي**

و يعني أن على المراجع مراعاة و الالتزام بدستور أخلاقيات المهنة و ألا يأتي بأي فعل من شأنه أن يحط من كرامة المهنة أو يمس نزاهته أو يضر بمصالح العملاء و المجتمع و يقوم هذا المفهوم على فرض الالتزامات تجاه المهنة و المجتمع. [2]

---

[1] احمد البديوي منصور،دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية علي معايير المراجعة المصرية و الدولية،الدار الجامعية،الإسكندرية،مصر،2003 ،ص 40

[2] كمال خليفة أبو زيد و آخرون،دراسات في نظيرة المراجعة و تطبيقاتها العملية في ضوء المعايير الدولية و المصرية،الدار الجامعية،الاسكندرية،مصر 2006،ص 25

### 3.2.1.1 خصائص المراجعة الخارجية

للمراجعة الخارجية خصائص عديدة نذكر منها ما يلي :

#### 1.3.2.1.1 المراجعة الخارجية عملية هادفة

تهدف المراجعة الخارجية بصفة عامة إلى إبداء الرأي في القوائم المالية و التي أصبحت تتضمن قوائم الدخل و قوائم المركز المالي و قائمة تغيرات الأموال الخاصة و قوائم التدفقات النقدية و غيرها،و هذه القوائم المالية هي مسؤولية الإدارة و يتم تقديمها للأطراف الخارجية ذوي المصلحة في المنشأة ،هذه الأطراف تتميز بخاصية محدودية السلطة فيما يخص حصولهم على احتياجاتهم من المعلومات و هو ما يجعلهم يعتمدون بصورة شبه كاملة على القوائم المالية التي تقدمها الإدارة في تقييم أدائها،و هذا ما يؤدي في كثير من الأحيان إلى تعارض في المصالح و بالتالي سعي الإدارة لتقديم معلومات مضللة من خلال قوائمها المالية،و نظرا لذلك فإن مستخدمي هذه القوائم من الأطراف الخارجية يحتاجون للمراجع الخارجي بوصفه خبيرا و مؤهلا مهنيا و محايدا لإبداء رأيه في مدى صدق القوائم المالية المقدمة لهم.[1]

و بعبارة أخرى فإن عملية المراجعة تشمل فحص المعلومات المقدمة بالقوائم المالية فضلا عن فحص النظام المحاسبي نفسه الذي أنتج هذه المعلومات.[2]

---

[1] رجب السيد و آخرون،أصول المراجعة،الدار الجامعية الإسكندرية،مصر،2000،ص 07

[2] عبد الفتاح محمد الصحن،مرجع سبق ذكره ،ص 18

### 2.3.2.1.1 المراجعة الخارجية عملية منظمة

يـتم ممارســة المراجعــة الخارجيــة وفـق إطـار مـنظم مـن الخطـوات المنطقيــة المترابطــة و المنظمـة،حيث يبـدأ المراجـع الخـارجي عمليـة المراجعـة بجمـع البيانـات اللازمـة المتعلقـة بالمنشـأة لاستكشاف البيئة التي سيجري فيها الفحص ثم يقوم بعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية لدى العميل لتحديد نقاط القوة و الضعف فيه، و على ضوء هذا التقييم يقوم بوضع برنامج للمراجعة النهائية ويستكمل المراجع عملية المراجعة بعمليات الفحص الميداني و هذا مع تجميع و تقييم الأدلة التي تؤكد رأيه و تنتهي عملية المراجعة بإعداد تقرير المراجعة الذي يشمل على رأي مراجع الحسابات في القوائم المالية المعروضة عليه.

### 3.3.2.1.1 المراجعة الخارجية يمارسها مراجع مستقل

إضافة لضرورة توافر اشتراطات التأهيل العلمي و العملي في المراجع الخارجي لابد عليه أن يكون مستقلا عن العميل حيث لا تكون له مصالح مباشرة أو غير مباشرة معه ،و عليه القيام بعمله دون الخضـوع لضـغوط الغيـر ،و تعتبـر الحاجـة لاسـتقلال المراجـع الخـارجي وليـدة مسـؤوليته اتجـاه مستخدمي القوائم المالية التي يقدمها العميل لأنهم لا يملكون الوسائل الملائمة و الكافية التي تمكنهم من التحقق من صدق هذه القوائم المالية.

لذلك فهم يعتمدون على ما يقوم به المراجع المستقل من عمل و يمكن القول أنه إذا لم يكن المراجع مستقلا فهذا يجعل القوائم المالية محل شك من وجهة نظر مستخدميها و بالتالي لا يمكن الاعتماد على رأيه. [1]

[1] رجب السيد و أخرون، مرجع سبق ذكره، ص 08

### 4.3.2.1.1 المراجعة الخارجية عملية اتصال متكاملة

يعرف الاتصال بصفة عامة أنه عملية نقل عمليات معينة بين طرفين أو أكثر باستخدام وسيلة اتصال معينة،و معنى ذلك أن عملية الاتصال تنطوي على طرفين يمثل أحدها المرسل و الآخر المستقبل و تنطوي على رسالة وعلى قناة اتصال و بالنظر لعملية المراجعة نجد أنها تستوفي بصفة عامة على مقومات الاتصال،أما الرسالة فتتمثل في الرأي المهني الذي يبديه مراجع الحسابات في تقريره،و يحمل في طياته معلومة جديدة حول صدق و سلامة القوائم المالية و يمكن أن يستفيد منها مستقبليا لتقرير و المستخدمين الخارجين.

كما نستخلص من تعريف المراجعة الخارجية فيما يتعلق بعبارة "توصيل المعلومات للأطراف المعنية " فتعني أهمية إعداد تقرير المراجعة الذي يعد وسيلة الاتصال لتبليغ نتائج فحص المراجع إلى الأطراف المعنية.[1]

## 3.1.1 أهمية و أهداف المراجعة الخارجية

لقد أصبح للمراجعة الخارجية و في الوقت الحاضر أهمية و دور كبيرين كون أنها تخدم مصالح أطراف عديدة المستخدمة للقوائم المالية و التي تعتمد على القوائم المالية التي سبق و أن قام المراجع الخارجي بمراجعتها و استعمالها في اتخاذ قرارات مهمة وحاسمة ،و بناءا على هذا فإن للمراجعة الخارجية أهداف عديدة تسعي لتحقيقها من خلال التأكد من كل ما هو مشتبه في أن يؤثر على الإفصاح العادل للقوائم المالية.

[1] عبد الفتاح محمد الصحن و آخرون،مرجع سبق ذكره،ص 18

### 1.3.1.1 أهمية المراجعة الخارجية

تظهر أهمية المراجعة الخارجية في أنها وسيلة تخدم جهات كثيرة تعتمد اعتمادا كبيرا على البيانات المالية التي يعتمدها مراجع الحسابات الخارجية المستقل،و هذا كون أن المراجع الخارجي يسعى إلى إبداء رأي فني محايد حول صحة و سلامة القوائم المالية و خلوها من الأخطاء الجوهرية و هذا ما يزيد من مصداقية القوائم المالية و تعبيرها بصدق عن الصورة الحقيقية للمنشأة.

تظهر أهمية المراجعة الخارجية في كونها تخدم جهات عديدة منها :

#### 1.1.3.1.1 إدارة المنشأة

تعتمد إدارة المنشأة على البيانات المحاسبية التي يتم اعتمادها من قبل مراجع الحسابات المحايد و المستقل مما يزيد الثقة في هذه البيانات،كما يزيد درجة الاعتماد عليها,كما أنها وسيلة لإثبات أن إدارة المنشأة قد مارست أعمالها بنجاح مما يؤدي إلى إعادة انتخاب و تجديد مدة أعضاء مجلس الإدارة لفترة أخري و كذلك زيادة مكافأتهم. [1]

#### 2.1.3.1.1 الاقتصاديون ورجال البحث العلمي

وتتمثل حاجتهم من المعلومات لمساعدتهم على تقييم الآثار على السياسات الاقتصادية،و على قرارات السياسة العامة،و المساعدة في أعمال البحوث والدراسات،كما أن رجال الاقتصاد يعتمدون على القوائم المالية المدققة في تقديرهم للدخل القومي و التخطيط الاقتصادي. [2]

---

[1] يوسف محمد جربوع،مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق ،مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ،عمان ،الأردن ،2007 ،ص 8

[2] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات،الناحية النظرية و العملية ، الطبعة الثانية ،دار وائل للطباعة و النشر،عمان،الأردن ،2001 ،ص 15

### 3.1.3.1.1 المساهمين

تعطي القوائم المالية المدققة من طرف المراجع الخارجي صورة للمساهمين الحاليين أو المتوقعين صورة عن الوضع الحالي للمنشأة و الذي يعطي للمساهمين الحاليين نوعا من الاطمئنان على ممتلكاتهم،و بالتالي تمكينهم من الحصول على معلومات تساعدهم على فهم السياسات المتبعة داخل المنشأة و من ثم مساءلة العاملين و الإدارة،كما لا ننسي أنها تساعد أيضا المساهمين المستقبلين على فهم أو الحصول على معلومات تفيدهم في تقدير درجة المخاطر داخل المنشأة.

### 4.1.3.1.1 نقابة العمال

تساعد المراجعة الخارجية نقابة العمال في تقدير أرباح المنشأة التي يعملون بها،فالمراجعة الخارجية تعطيهم صورة عن الوضع المالي للمنشأة و من ثم المطالبة بحقوقهم.

### 5.1.3.1.1 البنوك

تقوم معظم المنشآت بطلب الحصول على قروض من البنوك و مؤسسات الإقراض،و قبل أن توافق هذه البنوك على منح تلك القروض فإنها تقوم بفحص و تحليل المركز المالي و نتيجة الأعمال لتلك المنشآت و ذلك لضمان قدرة هذه المشاريع على سداد تلك القروض مع فوائدها في المواعيد المحددة. [1]

### 6.1.3.1.1 الموردون

تسمح المراجعة الخارجية للموردين بمعرفة الوضعية المالية الحقيقية للمنشأة مما يحدد درجة تعاملهم معها،فإذا كانت الوضعية المالية للمنشأة جيدة و هي قادرة على الوفاء بالتزاماتها في الآجال المحددة فان هذا يعتبر مؤشرا جيد بالنسبة لهم و بالتالي توسيع درجة التعامل مع المنشأة.

---

[1] يوسف محمد جربوع،مرجع سبق ذكره،ص 9

### 2.3.1.1 أهداف المراجعة الخارجية

هناك أهداف عامة و أخرى خاصة للمراجعة الخارجية و التي نوضحها كالتالي :

#### 1.2.3.1.1 الأهداف العامة

إن هدف المراجع الأساسي من وراء فحصه للقوائم المالية هو إعطاء رأي مدعم بأدلة و براهين تثبت شرعية* و صدق** الحسابات الواردة بتلك القوائم، أو بعبارة أخرى بإبداء رأي فني محايد على صدق و تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال و المركز المالي وفقا للمبادئ المحاسبية المعروفة و المقبولة عموما، كما أن المراجعة الخارجية تهدف إلى إمداد إدارة المنشأة وكذا مختلف مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات التي يحتاجونها عن المنشأة.

و عموما تتمثل الأهداف العامة للمراجعة الخارجية فيما يلي:[1]

##### 1.1.2.3.1.1 التحقق من شرعية و صحة العمليات المالية

و يقصد به التحقق من أن كل العمليات المالية المسجلة بالدفاتر خلال الفترة تعكس بشكل صحيح و فعال التغيرات في الموارد و التزامات المنشأة خلال هذه الفترة.

##### 2.1.2.3.1.1 التحقق من عرض القوائم المالية بصدق و عدالة

و تعنى التحقق من أن عناصر أو مكونات القوائم المالية قد تم تبويبها و الإفصاح عنها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

---

*يعني إثبات أن القوائم المالية محل المراجعة قد تم إعدادها حسب القوانين و القواعد المعمول بها,و في حالة غياب القوانين فانه يشترط احترام قواعد المحاسبة المتعارف عليها.

** بما انه لا يمكن الوصول إلي الحقيقة المطلقة فانه يفضل استعمال عبارة صدق الحسابات بدلا من حقيقة الحسابات التي تعني الصحة المطلقة للحسابات أي أن المراجع قد فحص كل العمليات و تأكد من من عدم وجود أي خطا بها و هذا أمر غير ممكن كون كما هو عليه الحال في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة

[1] وليم توماس و امرسون هنكي،المراجعة بين النظرية و التطبيق،تعريب و ترجمة احمد حامد حجاج و كمال الدين سعيد,دار المريخ للنشر،الرياض،المملكة العربية السعودية، 2006، ص 310- 311

### 3.1.2.3.1.1 التحقق من صحة التقييم

أي التحقق من انه تم تقييم الأصول و الالتزامات المختلفة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و تكوين المخصصات اللازمة للأصول المحتمل تعرض قيمتها للهبوط كالعملاء و المخزون مثلا.[1]

### 4.1.2.3.1.1 الوجود و التحقق

يسعي المراجع الخارجي في المنشأة إلى التأكد من أن جميع الأصول و الخصوم و جميع العناصر الواردة في الميزانية و في القوائم المالية الختامية موجودة فعلا .[2]

### 5.1.2.3.1.1 التحقق من الاكتمال

أي التحقق من أن كل ما حدث ووقع أثناء السنة موضع الفحص تم تسجيله و إظهاره بالقوائم المالية، فمثلا بالنسبة لهدف اكتمال المبيعات التحقق من أن المبيعات الظاهرة بقائمة الدخل تشمل كل البضاعة تم شحنها للعملاء خلال الفترة المعدة عنها هذه القائمة.[3]

### 6.1.2.3.1.1 إبداء الرأي الفني

يسعي المراجع الخارجي من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها دون إصدار أي قرار أو حكم.[4]

---

[1] كمال خليفة ابو زيد و اخرون،مرجع سبق ذكره، ص 26

[2] محمد التهامي طواهري و مسعود صديقي،مرجع سبق ذكره،ص 16

[3] كمال خليفة ابو زيد و اخرون،مرجع سبق ذكره،ص 27

[4] محمد التهامي طواهري و مسعود صديقي ،مرجع سبق ذكره ،ص 18

### 7.1.2.3.1.1 التحقق من الملكية

يعني أن كافة الأصول و الممتلكات مملوكة للمنشأة و مسجلة بالدفاتر ،و لعل الإجراء المتبع غالبا للتحقق من هذه الملكية إنما يكون بفحص المستندات الدالة* على هذه الملكية،أما فيما يتعلق بالالتزامات فانه يجب أن يتحقق المراجع من صدق هذه الالتزامات المسجلة بالدفاتر** و أنها تمثل التزاماً حقيقياً على المنشأة.

### 8.1.2.3.1.1 التحقق من الدقة الحسابية

و هذا لتفاصيل العمليات و الحسابات و صحة الجمع و القيد و الترحيل فمثلا يتم التحقق من حسابات العملاء للتأكد من أنها تعكس كل المبيعات التي حدثت خلال الفترة علي أساس الكميات و الأسعار الصحيحة.[1]

### 2.2.3.1.1 الأهداف الخاصة

سعيا وراء تحقيق الأهداف العامة السابقة الذكر،فقد يجد المراجع الخارجي نفسه يؤدي أعمالا أخري إلى جانب الأعمال السابقة، و هي تعتبر أهدافا خاصة مثل اكتشاف أعمال الغش و التزوير و تحسين التسيير، و هذه الأهداف هي كالتالي: [2]

### 1.2.2.3.1.1 اكتشاف أعمال الغش و التزوير

كان اكتشاف أعمال الغش و التزوير من طرف المراجع قديما غاية في حد ذاتها،غير أن هذه الناحية قد أصبحت ثانوية للهدف الرئيسي المتمثل في إثبات شرعية و صدق الحسابات.

---

* علي سبيل المثال فان عقود الإيجار تعتبر وسيلة مناسبة للتحقق من ملكية الأصول المشتراة عن طريق عقود الإيجار التمويلي بالنسبة للأصول المملوكة للآخرين و المؤجرة للشركة

**على سبيل المثال التحقق من أن التزامات الشركة الواردة بالدفاتر تمثل مطالبات لدائنين حقيقيين

[1] كمال خليفة أبو زيد و اخرون ،مرجع سبق ذكره،ص 27

[2] محمد بوتين،مرجع سبق ذكره،ص31-33

و عليه فقد يعثر المراجع أثناء أداء المهمة صدفة على أعمال غش كالتلاعب بالأموال المنشأة و استعمالها غير الشرعي أو تزوير المعلومات المحاسبية بهدف إظهار وضعية غير الوضعية الحقيقية للمركز المالي لها.

إن التلاعب بالأموال لدليل على ضعف نظام الرقابة الداخلية و مهما يكن فعلي المسئولين اكتشاف ذلك، و على المراجع الخارجي في هذه الحالة جمع ما أمكن من الأدلة حتى يتسنى له الوقوف على أثارها المادية المحتملة على الحسابات،إن تزوير المعلومات بهدف إظهار صورة غير الصورة الصادقة لوضعية المنشأة يلزم المراجع الخارجي اكتشافها و ذلك أخذا في الحسبان الإمكانيات المتاحة له مع عدم التقصير في العمل،بتعبير أخر انه إذا كانت الإمكانيات المحدودة غير كافية لاكتشاف التزوير المرتكب فانه غير مطالب بالوقوف عليه، و مسئوليته لا تتعدى إمكانيته.

و مهما يكن ففي حالة الوقوف على التزوير فان رفض المصادقة على الحسابات المدعم بأدلة هو الرأي النهائي للمراجع، و على هذا الأخير إذا كانت مراجعته مراجعة قانونية الإدلاء به في اقرب وقت إلى مجلس الإدارة و الجهات القضائية المسئولة.

و مهما يكن فان الاتجاه العام اليوم هو اعتبار أن اكتشاف أعمال الغش و التزوير نتيجة و ليست غاية في حد ذاتها.

**2.2.2.3.1.1 المراجعة و تحسين التسيير**

يقوم المراجع بتقييم نظام المراقبة الداخلية و فحص حسابات المؤسسة موضوع المراجعة و يقدم تقريرا مفصلا عن نقاط الضعف و كذا الأخطاء المكتشفة مما ينتج عنها تحفظات ترفق باقتراحات حلول، و للمراجع إن يعطي رأيه و أن يقدم نصائح في حدود مراقبته،و إن الأخذ بكل هذا سيؤدي إلى تحسين التسيير.

لكن يبقي الهدف الرئيسي هو الرأي حول شرعية و صدق الحسابات لا غير.

لا شك أن من نتائج المراجعة الخارجية تحسين إجراءات المنظمة للمراجعة على اعتبار أن المراجعة بناءة و إن على المراجع أثناء انجازه للمهمة أن يصرح بالعيوب و السلبيات التي اكتشفها إلى الإدارة، لكن ينبغي عدم المبالغة و عدم الذهاب بعيدا و الحذر كل الحذر و العمل على عدم المس بمبدأ الاستقلالية و الحياد أثناء أداء المهمة و ذلك احتراما للقوانين و الأخلاقيات.

## 2.1 المراجعة الخارجية

سوف نتناول من خلال هذا المبحث أنواع المراجعة الخارجية و الفروق التي تميزها بالإضافة إلى الفروض التي تقوم عليها المراجعة و المخاطر التي تعترض المراجع أثناء قيامه بتأدية مهامه.

### 1.2.1 أنواع المراجعة الخارجية

يوجد عدة أنواع من المراجعة الخارجية بناءا على معايير مختلفة نذكر منها: مراجعة التشغيلية،مراجعة القوائم المالية،مراجعة الالتزام ، و بحسب الطبيعة القانونية إلى المراجعة القانونية ( إلزامية )،المراجعة التعاقدية ( اختيارية)، الخبرة المحاسبية القضائية.

#### 1.1.2.1 مراجعة القوائم المالية

تهتم مراجعة القوائم المالية بفحص القوائم المالية تعطي صورة حقيقية و عادلة أو تعرض بعدالة القوائم المالية طبقا لمعايير المقررة و التي قد تكون معايير دولية للتقرير المالي ( IFRS ) أو مبادئ المحاسبية المقبولة عموما ( GAAP ) كما في الولايات المتحدة.[1]

و عند تحديد ما إذا كانت تلك القوائم المالية معدة بصدق و عدالة فان المراجع يقوم بالاختبارات المناسبة في ذلك لبيان ما إذا كانت خالية من الأخطاء و المخالفات الجوهرية، و مدخل المراجعة المتكامل في ذلك هو الذي يأخذ في اعتباره كل من المخاطر المرتبطة بالأخطاء، و كذلك الإجراءات الرقابية للعمليات للحد من ( أو منع ) تلك الأخطاء و بالنظر لهذا المدخل المتكامل نجد انه يركز على المنظور الاستراتيجي للمنشأة بمعنى انه مع تعقد بيئة الأعمال لم يعد كافيا لمراجع أن يركز بصورة ضيقة على العمليات المحاسبية.

[1] أمين السيد احمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 28

و في هذا السياق ظهر ما يسمى بمراجعة الأنظمة الإستراتجية Systems audit strategic و فيه يجب على المراجع أن يتفهم بدقة كل من طبيعة عمل المنشأة و البيئة المحيطة بها من خلال دراسة وضع المنشأة داخل الصناعة و علاقتها مع الموردين و العملاء و الدائنين و كلها جوانب هامة لنجاح المنشأة ككل و التي تنعكس بدورها على صدق و عدالة القوائم المالية المعدة ،و لا شك أن مدخل مراجعة الأنظمة الإستراتجية يعطي قيمة مضافة لوظيفة المراجعة .

**2.1.2.1 مراجعة الالتزام**

و يقصد بها تحديد ما إذا كانت المنشأة محل المراجعة تتبع القوانين المنظمة للعمل و الإجراءات و السياسات و اللوائح الحكومية على نحو مرضي و الأمثلة على ذلك كثيرة، فمثلا يحدد المراجع ما إذا كانت السياسات و القواعد التي حددتها الشركة يتم الالتزام بها من جانب الأقسام التابعة لها ،كذلك بيان الالتزام بمعدلات الأجور المدفوعة للشركة و مدى توافقها مع قوانين العمل المنظمة في ذلك كذلك فحص الاتفاقات التعاقدية للمنشأة مع البنوك لبيان مدى التزام المنشاة بالبنود القانونية للعقود. [1]

و يتم التقرير عن نتائج مراجعة الالتزام لطرف معين داخل التنظيم نفسه ( كالإدارة العليا مثلا ) و ليس لأطراف خارجيين لذلك فان قدر كبير من العمل في هذا النوع من المراجعة يتم بواسطة مراجعين داخليين بالمنشأة نفسها،إلا في حالات استثنائية خاصة مثل رغبة المنشأة في التعرف على مدى التزامها بقوانين الضرائب السائدة عند تحديد دخلها الخاضع للضريبة .

[1] عبد الفتاح محمد الصحن و آخرون،مرجع سبق ذكره،ص 20

### 3.1.2.1 المراجعة التشغيلية

المراجعة التشغيلية هي عبارة عن مراجعة منهجية منظمة للإجراءات و الطرق التي تتبع في تشغيل التنظيم أو جزء منه لتقييم الكفاءة ة الفاعلية في استخدام الموارد، و بالتالي فالهدف من هذه المراجعة هز تقييم الأداء و تحديد أي المجالات التي تحتاج إلى تحسين و تطوير في الأداء مع إبداء التوصيات الخاصة في ذلك، و يسمى هذا النوع من المراجعة في بعض الأحيان بمراجعة الأداء أو " المراجعة الإدارية " و من أمثلة هذا النوع من المراجعات هو ما يتم من تقييم ودقة عمليات احتساب الأجور و المرتبات عند إدخال نظام تشغيل الكتروني جديد . [1]

لا يوجد نمط محدد لإجراء هذا النوع من المراجعة فالأمر يختلف من تنظيم لأخر فالفحص هنا لا يقتصر على عمليات محاسبية إنما يشمل أيضا تقييم الهيكل التنظيمي و عمليات التشغيل الالكتروني للبيانات و طرق الإنتاج و التسويق و أي مجال أخر له علاقة بالحكم على الكفاءة و الفاعلية .

أما عن التقرير عن نتائج هذا النوع من المراجعة فيمكن القول انه أكثر صعوبة من النوعين السابقين و ذلك لصعوبة تحقيق الموضوعية في تقييم الكفاءة و الفاعلية، فلا توجد معايير مقررة للحكم بدقة على الكفاءة و الفاعلية لأنها أمور تخضع بشكل كبير للحكم الشخصي،و على ذلك فالمراجعة التشغيلية هي أشبه ما تكون بعملية تقديم استشارات للإدارة أكثر منها عملية مراجعة.

---

[1] عبد الفتاح محمد الصحن و آخرون،مرجع سبق ذكره ،ص 20

### 4.1.2.1 حسب الطبيعة القانونية

تنقسم المراجعة الخارجية بحسب الطبيعة القانونية إلى :

#### 1.4.1.2.1 المراجعة القانونية

تفرض المراجعة القانونية من طرف القانون، و تتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات ( commissaire aux comptes) المسجل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المعين من طرف المساهمين أو غيرهم، و تهدف إلى المصادقة على شرعية و صدق الحسابات تطبيق مبدأ عدم التحيز في التسيير،كما أن التقارير المعدة من طرف محافظ الحسابات ترسل إلى المساهمين أو مجلس الإدارة أو الجمعية العامة .[1]

#### 2.4.1.2.1 المراجعة التعاقدية (الاختيارية)

هذا النوع من المراجعة يتم بصفة اختيارية من طرف المنشأة وبدون وجود إلزام قانوني يحتم القيام بها، كما يمكن أن تكون هذه المراجعة إما كاملة أو جزئية،و المنشأة تطلب هذه المراجعة لزيادة الثقة بالقوائم المالية واطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المالية المعبرة عن نتائج الأعمال والمركز المالي، كما تستعمل خاصة في حالات انفصال أو انضمام شريك جديد وكذلك لتحديد حقوق الشركاء[2].

#### 3.4.1.2.1 الخبرة القضائية

و هي التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة.

---

[1] Sillero Alberto, Audit et Révision Légale, Editions ESKA, paris, France, 2000, P 12

[2] سمير محمد،رزقي إسماعيل ،مسئوليات و دور المراجع الخارجي في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي،الملتقي الوطني حول واقع و أفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر،جامعة الوادي05، و06 ماي 2013 ، ص 04

و بالتالي يمكن تعريف الخبرة المحاسبية القضائية أيضا على أنها العملية الموكلة من طرف القاضي أو الأطراف المتنازعة بتعيين خبير محاسبي له دراية وتجربة واطلاع واسع في الميدان المحاسبي حول قضايا تخص الشركات كمثال التصفية تدقيق الحسابات أو تدقيق في بعض العمليات التي تتم بين أرباب العمل والعمال حول النزاعات المتعلقة بالأجور مثلا...إلخ.

إن لأنواع المراجعة التي تخضع لها المنشأة ( قانونية, التعاقدية, الخبرة القضائية) فروق يمكن حصرها و الوقوف عليها من خلال جدول المقارنة التالي:

**الجدول رقم ( 2 ):مقارنة بين أنواع المراجعة الخارجية**

| المميزات | المراجعة القانونية | المراجعة التعاقدية | الخبرة قضائية |
|---|---|---|---|
| – طبيعة المهمة | مؤسساتية :ذات طابع عمومي | تعاقدية | تحدد بكل دقة من طرف المحكمة |
| – التعيين | من طرف المساهمين | من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة | من طرف المحكمة |
| – الهدف | المصادقة على شرعية و صدق الحسابات و الصورة الفوتوغرافية الصادقة، تدقيق معلومات مجلس الإدارة.. | المصادقة على شرعية و صدق الحسابات. | إعلام العدالة و إرشادها حول أوضاع مالية و محاسبية،تقديم مؤشرات بالأرقام. |
| – التدخل | مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية | مهمة محددة حسب الاتفاقية | مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها |
| – الاستقلالية | تامة تجاه مجلس الإدارة و المساهمين | تامة من حيث المبدأ | تامة تجاه الأطراف |
| – مبدأ عدم التدخل | يجب احترامها تماماً | يحترم مبدئياً لكن له تقديم | ينبغي احترامها |

| في التسيير | | إرشادات التسيير | |
|---|---|---|---|
| – إرسال التقارير إلى | مجلس الإدارة،الجمعية العامة (عادية،غير عادية) | المديرية العامة،مجلس الإدارة | إلى القاضي المكلف بالقضية |
| – شروط ممارسة المهنة | التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة،محافظي الحسابات | التسجيل مبدئياً في الجمعية الوطنية | التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى المجلس القضائي |
| – إخبـــار وكيـــل الجمهوريـــة بالأعمـــال الغير المشروعة | نعم | لا | غير ملتزم |
| – الالتزام | بحسب الوسائل | بحسب الوسائل أو بحسب النتائج حسب نوع المهمة | بحسب النتائج مبدئياً |
| – المسئولية | مدنية،جنائية،تأديبية | مدنية،جنائية،تأديبية | مدنية،جنائية،تأديبية |
| – التسريح | مهمة تأسيسية , عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة. | محددة في العقد | من طرف القاضي المشرف على الخبرات. |
| – الأتعاب | يتم تحديدها عند الاتفاق | محددة في العقد | اقتراح من الخبير يحدد من طرف القاضي |
| – طريقة العمل المتبعة | تقييم الإجراءات ,تقييم المراقبة الداخلية, مراقبة الحسابات ، مراقبة قانونية | تقييم الإجراءات ,تقييم المراقبة الداخلية،مراقبة الحسابات | طريقة تتماشى و حاجة الخبرة القضائية المطلوبة |

**المصدر** : محمد بوتين،المراجعة بين النظرية و التطبيق ،بتصرف ،الطبعة الثانية،ديوان المطبوعات الجامعية،الساحة المركزية،بن عكنون ،الجزائر،2005 ،ص28

## 2.2.1 فروض المراجعة الخارجية و معاييرها

إن المراجعة كغيرها من العلوم الأخرى لها فروض تقوم عليها كما أن هناك معايير متعارف عليها دوليا و التي تنعكس على الإجراءات التي تتبع بصدد القيام بواجبات هذه المهنة.

### 1.2.2.1 فروض المراجعة الخارجية

تعتبر الفروض أو الافتراضات بمثابة نقطة البداية في الهيكل العام للنظرية،و المقصود بالفرض التكهن بالحلول التي يمكن عن طريق التجريب التأكد من صحة الظواهر للارتقاء بها إلى مستوى الحقيقة من خلال استخدام مزيجا من الاستقراء و الاستنباط،و حينما تكون النتائج المحققة على درجة مقبولة من الدقة فانه يمكن اعتبار الفروض الاستدلالية مقبولة و صحيحة.[1]

و تتمثل فروض المراجعة الخارجية في ما يلي :

#### 1.1.2.2.1 قابلية البيانات للفحص

تتمحور المراجعة على فحص البيانات و المستندات المحاسبية بغية الحكم على المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام،ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية من جهة مصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى و تتمثل في ملائمة المعلومات،قابلية البيانات للفحص أي عدم التحيز في التسجيل و القياس الكمي.[2]

---

[1] وليد ناجي الحيالي،نظرية المحاسبة،الجزء الأول،الاكادمية العربية المفتوحة بالدنمارك،2007 ،ص 55-56

[2] محمد سمير الصبان و عبد الله هلال، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997، ص 30-31

**2.1.2.2.1 عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع و الإدارة**

يقوم هذا الفرض على التبادل في المنافع بين المراجع و الإدارة،من خلال إعداد هذه الأخيرة لمعلومات تمت مراجعتها من طرف المراجع بغية اتخاذ على أساسها قرارات صائبة،و العكس كذلك بالنسبة للمراجع بمده بمعلومات يستطيع أن يبدي على أساسها رأي فني محايد صائب على واقع حقيقة تمثيل المعلومات المحاسبية للمنشأة. [1]

**3.1.2.2.1 خلو القوائم المالية و أية معلومات تقدم للفحص من أخطاء تواطئية**

يثير هذا الفرض مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء الواضحة،عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة و عدم مسؤوليته عن اكتشاف الأخطاء و التلاعبات التي تم التواطؤ فيها،خاصة عند تقيده بمعايير المراجعة المتفق عليها. [2]

**4.1.2.2.1 التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية**

يقوم هذا الفرض على أن المعلومات المحاسبية قد تم إعدادها وفق المبادئ المحاسبية المتفق عليها، إذ يعتبر الالتزام بها مؤشرا حقيقيا للحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية، و عن مدى تمثيل نتيجة نشاط المنشأة إلى المركز المالي و الحقيقي لها. [3]

**5.1.2.2.1 وجود نظام سليم للرقابة الداخلية**

إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية داخل المنشأة يمكن من التقليل من حدوث الأخطاء و التلاعبات إن لم نقل حذفها نهائيا كما يجعل المراقبة اقتصادية وعملية.

---

[1] وليد ناجي الحيالي ،مرجع سبق ذكره،ص 31

[2] مسعود صديقي و محمد التهامي طواهري ،المراجعة و تدقيق الحسابات، مطبعة مزوار،الوادي، الجزائر ،2010،ص 14

[3] مسعود صديقي و محمد التهامي طواهري،مرجع سبق ذكره،ص 15

### 6.1.2.2.1 مراجع الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط

يقوم المراجع في هذا البند بعمله كمراجع للحسابات و كذلك وفقا لما توضحه الاتفاقية المبرمة ما بين المنشأة و المراجع على أن لا تخل هذه الاتفاقية بمعايير المراجعة، على رأسها استقلالية المراجع في عمله.

### 7.1.2.2.1 العناصر و المفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل

يعتبر هذا الفرض أن العمليات التي قامت بها المؤسسة في الماضي تمت وفق إجراءات سليمة و ضمن نظام سليم للرقابة الداخلية سوف تكون كذلك في المستقبل،و العكس صحيح لذا بات من الضروري على المراجع في الحالة العكسية بذل المزيد من العناية.

### 2.2.2.1 معايير المراجعة

تعتمد المراجعة كمهنة على مجموعة من المعايير المتعارف عليها التي تصدرها الهيئات المهنية و تلقي قبول عام، فالمعايير هي أنماط يلزم تحقيقها و أخذها بعين الاعتبار عند الأداء المهني، و هذه المعايير هي نتيجة طبيعية للفروض و المفاهيم التي تدعمها.[1]

و على هذا فان للمعيار وظيفتين أساسيتين أولهما أداة اتصال و شرح و توضيح عملية المراجعة و تبليغها إلى كافة الأطراف ،و ثانيهما انه وسيلة للحكم على الأداء المهني للمراجع بعد قيامه بعملية المراجعة.[2]

---

[1] محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 33

[2] يوسف محمد جربوع،مرجع سبق ذكره ،ص 37

يعتبر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي ( AICPA ) من أهم المنظمات و أكثرها تأثيرا على مهنة المراجعة، فهو يختص بوضع و تطوير معايير أداء المراجعة سواء من الناحية الفنية أو الأدبية و الأخلاقية،و يصدر هذا المجلس معايير و إرشادات ملزمة لجميع مزاولي مهنة المراجعة.

و لقد قسمت لجنة إجراءات المراجعة ( Audit Procedures Committee ) التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ( AICPA ) هذه المعايير إلى ثلاثة مجموعات و التي هي مبينة من خلال الجدول التالي :

**الجدول رقم (3 ): معايير المراجعة المتعارف عليها**

| المعايير | المضمون |
|---|---|
| **أولا : المعايير العامة ( الشخصية )** | - يجب أن تتم المراجعة من خلال شخص أو أشخاص لديهم قدرا كافيا من التأهيل العملي و العلمي كمراجعين.<br>- يجب أن يتمتع المراجع باتجاه عقلي محايد و مستقل في كافة الأمور المتعلقة بالمراجعة.<br>- بذل العناية المهنية الواجبة من قبل المراجع عند تخطيط و أداء مهمة المراجعة و عند إعداد تقرير المراجعة. |
| **ثانيا:معايير العمل الميداني** | - التخطيط الكافي و المناسب لمهمة المراجعة ،فضلا عن توافر الإشراف الجيد علي أعمال المراجعين المساعدين.<br>- الدراسة الكافية لنظام الرقابة الداخلية الموجود لتحديد مدي إمكانية الاعتماد عليه عند تخطيط المراجعة و تحديد طبيعة و توقيت الاختبارات اللازمة في ذلك. |

| | |
|---|---|
| | - الحصول علي قدر كاف و ملائم من أدلة الإثبات من خلال الفحص و الملاحظة و المصدقات لتوفير أساس معقول لإبداء الرأي في القوائم المالية محل المراجعة |
| **ثالثا:معايير إعداد التقرير** | - يجب أن ينص التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا لمبادئ محاسبية متعارف عليها.<br>- يجب أن يحدد التقرير بوضوح تلك الظروف التي حالت دون تطبيق تلك المبادئ في الفترة الحالية بصورة متسقة مع طريقة تطبيقها خلال الفترة السابقة.<br>- أن الإفصاح الكافي و المناسب متوفر بالقوائم المالية ما لم ينص التقرير على خلاف ذلك.<br>- يجب أن يتضمن التقرير رأي المراجع عن القوائم المالية كوحدة واحدة،أو قد يمتنع عن إبداء الرأي،و في هذه الحالة يجب أن يبرر التقرير أسباب ذلك، و في جميع الحالات التي يرتبط اسم المراجع بالقوائم المالية فان التقرير يجب أن يوضح خصائص الفحص الذي أجراه المراجع و درجة المسئولية التي يتحملها. |

**المصدر**:عبد الفتاح محمد الصحن،مرجع سبق ذكره،ص 34

### 1.2.2.2.1 المعايير العامة ( الشخصية )

باعتباره شخص فني محترف و خارجي يشترط في المراجع توفر عنصرين أساسيين هما الكفاءة و الاستقلالية،و تتمثل الكفاءة في جملة المعارف و الخبرات في شتي الميادين و التي تزداد اتساعا مع مرور الزمن،يحصل المراجع عليها بعد تكوين نظري و ميداني و النجاح في شهادات من أعلى المستويات.[1]

[1] محمد بوتين،مرجع سبق ذكره،ص 38

و يعتبر استقلال و حياد مراجع الحسابات من المفاهيم الأساسية في عملية المراجعة، و يقصد بالاستقلال و الحياد هي التزام المراجع بالعدالة تجاه الشركة التي يراجع حساباتها ( العميل )،و ملاك المنشأة من المساهمين،و الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية المنشورة مثل المستثمرين،الدائنين،البنوك،و مانحي الائتمان،و الدوائر الحكومية المعنية، و كل من له علاقة بالقوائم المالية المنشورة.

إن الاستقلال يعتبر من المفاهيم الأساسية في مهنة مراجعة الحسابات، و يعرف الاستقلال بأنه القدرة على العمل بنزاهة و موضوعية، و الاستقلال الذهني هو الخصائص التي لا يمكن الاستغناء عليها بالنسبة للمراجعين،فيجب أن يتصف المراجع بالحياد في جميع الأمور التي تعرض عليه و يجب أن تتميز أعماله بالعدالة لجميع الأطراف و الفئات المختلفة،فتميز المراجع بالأمانة الذهنية يجعل آراءه غير منحازة.[1]

**2.2.2.2.1 معايير العمل الميداني**

إن توفر الكفاءة و الاستقلالية لدى المراجع الحسابات غير كاف إذ للقيام بمهمته على أحسن وجه و إعطاء الرأي الصحيح حول شرعية و صدق عليه مراعاة معايير أخري متعلقة بأعماله،و هي مقاييس يستند إليها من اجل تقييم العمل الذي قام به و بالتالي تحديد مسئولية فيما إذا قام بما يجب في مراجعة و مراقبة الحسابات،غير انه من الصعوبة وضع معايير تنطبق على مختلف المنشآت و مختلف مراحل تطورها. [2]

[1] يوسف محمد جربوع،مرجع سبق ذكره،ص 40

[2] محمد بوتين،مرجع سبق ذكره،ص 39-40

و من هذه المعايير نذكر انه على المراجع:

- وضع خطة عمل كافية لأعمال مراجعة و مراقبة الحسابات و الإشراف على أعمال مساعديه،و عليه تحديد الأشغال الواجب القيام بها،إذ ليس له حق تفويض السلطة لهم أو انجاز المهمة كاملة من طرفهم، وهو المسئول المسئولية الكاملة.

- جمع أدلة و قرائن إثبات تبرر الرأي الفني المحايد و تكوين ملفين حيث يبرر المراجع الرأي الذي وصل إليه في نهاية عملية المراجعة بالاعتماد على جملة من الأدلة الأساسية أو بعضها مثل المصادقات و غيرها و عليه تكوين ملفين،**الملف الدائم** و الذي يحتوي على الوثائق الأساسية في المنشأة الصالحة الاستعمال في الدورات اللاحقة تتعلق بحياة المنشأة ،عملها و مراحل تطورها،طرق العمل,الاتفاقيات المبرمة .....الخ،و**ملف جاري** يتعلق بالسنة الحالية و يتضمن وثائق الدورة موضوع المراجعة المالية و المحاسبية منها مع أدلة الإثبات التي جمعها.

– تقييم نظام الرقابة الداخلية: حيث علي المراقب الحصول على معرفة عامة حول المنشأة ثم تقييم نظام مراقبتها و فحص الحسابات في مرحلة ثالثة،غير أن أهم هذه المراحل هي تقييمه لنظام المراقبة الداخلية المتمثل في مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم في المنشأة.

### 3.2.2.1 معايير إعداد التقرير

و هي تلك المعايير التي تطبق على توصيل رأي المراجع فتلك المعايير توفر إرشادات بشان:

- تسهيل الاتصال علي المستخدمين عن طريق تحديد مسؤوليات المراجعين بوضوح بخصوص التقرير.
- تحديد و توصيل كافة المواقف الجوهرية التي خلالها لا يتم تطبيق المبادئ المحاسبية بشكل ثابت و متسق.

يتطلب أن يعبر المراجع عن الرأي عن القوائم المالية محل الفحص أو الإشارة إلى كافة الأسباب الأساسية عن عدم إمكانية التعبير عن رأي.[1]

## 3.2.1 الأهمية النسبية و مخاطر المراجعة

إن المراجع خلال أدائه لمهامه ومحاولته كشف الأخطاء و التلاعبات في القوائم المالية فانه سوف يجد نفسه أمام حالات قد يضطر فيها إلى تقدير درجة أهمية هذه التحريفات و تأثيرها على القوائم المالية،و هو ما يعرف بالأهمية النسبية ،كما أن عملية المراجعة عرضة لمخاطر عديدة سواء من حيث إمكانية عدم اكتشاف للأخطاء و التلاعبات في القوائم المالية أو أخطار قد تلحق منشأة المراجعة نتيجة لعوامل عديدة تؤثر على المنشأة محل المراجعة.

### 1.3.2.1 الأهمية النسبية

تمثل الأهمية النسبية واحدة من أهم مجالات إصدار الأحكام المهنية في المراجعة، علاوة على أن كفاءة مراقب الحسابات في إصدار حكمه المهني عليها ستؤثر على عملية المراجعة ككل،خاصة عمليتي تخطيط أعمال المراجعة و تقييم نتائج المراجعة.

#### 1.1.3.2.1 تعريف الأهمية النسبية

و فيما يلي تعريف الأهمية النسبية علي ضوء تعاريف مختلفة و هي كالتالي :

##### 1.1.1.3.2.1 التعريف الأول

تعرف الأهمية النسبية على أنها مقدار الإغفال أو التحريف في المعلومات المحاسبية، في ضوء الظروف المحيطة، و الذي يمكن أن يؤدي إلى تغيير حكم الفرد المعقول الذي يعتمد على هذه المعلومات أو التأثير فيه من خلال الإغفال أو التحريف.[2]

---

[1] أمين السيد احمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 17

[2] نفس المرجع السابق ،ص 166

### 2.1.1.3.2.1 التعريف الثاني

يستمد المراجعون هذا التعريف من المحاسبة المالية حيث عرفت كالتالي " تكون المعلومات مهمة إذا اثر تحريفها أو حذفها على القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدمو القوائم المالية اعتمادا على هذه القوائم، و تتوقف الأهمية النسبية على حجم المفردة أو الخطأ المعين الذي حكمنا عليه بأنه مهم في ظروف خاصة بحذفه أو تحريفه.[1]

من التعاريف السابقة لمفهوم الأهمية النسبية نستنتج مدى الصعوبة التي يواجهها المراجع في تطبيق الأهمية النسبية في الممارسة العملية، و يؤكد التعريف على المستخدم المناسب الذي يعتمد على القوائم المالية في اتخاذ قراره.

و بالتالي يجب على المراجع أن يعرف المستخدمين المحتملين للقوائم المالية التي يصدرها العميل محل المراجعة و القرارات التي يمكن أن يتخذها هؤلاء المستخدمين.

### 2.3.2.1 خصائص الأهمية النسبية

تتميز الأهمية النسبية بخصائص عديدة حيث وبناءا على التعاريف السابقة للأهمية النسبية يمكن أن نستخلص ما يلي :[2]

- إن الظروف المحيطة باعتماد متخذ القرار على المعلومات المحاسبية تؤثر في تحديد ما يراه هو على انه حذف أو تحريف مهم نسبيا.
- إن اعتماد مراقب الحسابات على مفهوم الأهمية النسبية يتطلب منه معرفة من هم مستخدمي المعلومات المحاسبية، التي توصلها القوائم المالية.

---

[1] عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، المتطلبات المهنية و مشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية و الدولية و الأمريكية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، الجزء الأول، د ت، ص 208

[2] نفس المرجع السابق ،ص 209

- إن اعتماد مراقب الحسابات على مفهوم الأهمية النسبية يتطلب منه أيضا معرفة القرارات التي يتخذها مستخدمو القوائم المالية اعتمادا على المعلومات المحاسبية التي توصلها هذه القوائم.

- إن تحديد ما هو التحريف أو التحريف المهم يرتبط بحجم المفردة أو العنصر المعين في القوائم المالية في وقت إصدار الحكم.

- إن الأهمية النسبية علاوة على كونها خاصية نوعية في المعلومات فإنها تقدم بداية لما يمكن اعتباره حذفا او تحريفا مهما في هذه المعلومات.

- الأهمية النسبية مفهوم نسبي و ليست مفهوما مطلقا : قد يكون بمقدار معين جوهريا في المنشأة صغيرة و لا يكون جوهريا في شركة كبرى،و لذلك ليس من الممكن أن يتم وضع مبلغ معين كدليل لتحديد الحكم الأولي عن الأهمية النسبية يمكن تطبيقه في كافة عمليات المراجعة.[1]

### 3.3.2.1 مخاطر المراجعة

تلعب مخاطر المراجعة دورا هاما في عمل المراجعة الخارجي و عليه سوف نتناول مفهوم مخاطر المراجعة و كذا أنواعها.

#### 1.3.3.2.1 تعريف مخاطر المراجعة

للوصول إلى فهم صحيح لمفهوم مخاطر لمراجعة فإننا نقدم التعاريف التالية :

##### 1.1.3.3.2.1 التعريف الأول

تتمثل مخاطر المراجعة في قناعة المراجع بان القوائم المالية معدة بصدق و عدالة و يصدر بشأنها رأيا نظيفا غير متحفظ بينما هي في الواقع تنطوي على مخالفات جوهرية مؤثرة،وقد يرجع ذلك إلى صعوبة اكتشاف أنواع معينة من الغش و التلاعب فضلا عن أن المراجع يكون قادرا فقط على جمع الأدلة في مرحلة اختبار معينة.

---

[1] أمين السيد احمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 166

و ليست بصورة مطلقة فان ذلك كله قد يؤدي إلى بعض الخطر في أن يفشل المراجع في اكتشاف مخالفة جوهرية نتيجة الغش رغم التزامه بمعايير المراجعة المتعارف عليها.[1]

**2.1.3.3.2.1 التعريف الثاني**

يقصد بمخاطر المراجعة احتمال أن يصدر المراجع رأيا غير ملائم عن القوائم المالية بعد مراجعتها،كان يعطي رأيا غير متحفظا ( رأي نظيف ) عن قوائم مالية محرفة تحريفا جوهريا نظرا لفشله في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تتضمنها المعلومات الظاهرة بالقوائم المالية،أو أن يصدر رأيا متحفظا على قوائم مالية غير محرفة تحريفا جوهريا.[2]

**3.1.3.3.2.1 التعريف الثالث**

تعني المخاطر في المراجعة أن علي المراجع قبول مستوي ما من عدم التأكد عند تنفيذ المراجعة،حيث يعلم المراجع مثلا إن هناك عدم تأكد بخصوص صلاحية الأدلة فعالية الرقابة الداخلية لدى العميل،و ما إذا كانت القوائم المالية التي تم مراجعتها تتسم بالعدالة.[3]

و كتعريف شامل لمخاطر المراجعة نقول أن مخاطر المراجعة هي "احتمال إبداء رأي غير سليم في القوائم المالية محل الفحص وذلك بسبب فشل المراجع في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي قد توجد في تلك القوائم التي يبدي رأيه فيها "، و لكن في بعض الحالات يصعب قياس معظم المخاطر التي يواجهها المراجع كون أن هذا يتطلب توافر فكر جيد للاستجابة لها على نحو ملائم.

---

[1] عبد الفتاح محمد الصحن و آخرون،مرجع سبق ذكره،ص 60

[2] كمال خليفة أبو زيد و آخرون،مرجع سبق ذكره،ص 86

[3] أمين السيد احمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 179

و على سبيل المثال دراسة المراجع لبيئة عمل العميل التي تتميز بالتقدم التكنولوجي و هذا لعلمه بان هذا له تأثير على المخزون و إمكانية التحصيل من الزبائن و ربما القدرة على الاستمرار،و يعد تعامل المراجع مع هذه المخاطر بشكل ملائم أمرا حيويا لتحقيق مراجعة مرتفعة الجودة.

### 2.3.3.2.1 أنواع مخاطر المراجعة

يمكن أن يقع المراجع في نوعين من المخاطر عند إصدار راية الفني على القوائم المالية هما:

#### 1.2.3.3.2.1 المخاطر من النوع الأول ( مخاطر ألفا α )

و هي مخاطر أن يرفض المراجع القوائم المالية محل المراجعة على اعتبار أنها محرفة تحريفا جوهريا بينما هي في الواقع حقيقتها غير محرفة و لا تحتوي معلومات خاطئة خطا جوهريا.

و بعبارة أخرى مخاطر ألفا هي مخاطر أن يرفض المراجع فرضية صدق المزاعم أو التأكيدات التي تتضمنها القوائم المالية،أي أنه يرفض فرضية خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية ثم يتضح فعلا أن هذه القوائم المالية خالية من الأخطاء و أن ما تتضمنه من تأكيدات و مزاعم هي تأكيدات ومزاعم صادقة. [1]

#### 2.2.3.3.2.1 المخاطر من النوع الثاني ( مخاطر بيتا β)

ويمثل المخاطر المترتبة على قبول القوائم المالية وهي تتضمن خطأ جوهريا.

و يعتبر الخطأ الأول بمثابة خطأ كفاءة حيث ينتج عنه الرفض غير الصحيح وما يترتب على ذلك من قيام المراجع باختبارات إضافية أخرى والتوسع في الفحص،حيث سيترتب على هذا الجهد الإضافي وصول المراجع إلى النتائج الصحيحة و لكن بتكلفة أكبر مما يؤثر على كفاءة المراجعة.

---

[1] كمال خليفة ابو زيد و اخرون،مرجع سبق ذكره،ص 86

ويطلق على الخطأ من النوع الثاني خطأ الفعالية حيث ينتج عن القبول غير الصحيح التأثير على فعالية عملية المراجعة.

ولا شك أن الخطأ من النوع الثاني يعد أكثر خطورة في المراجعة من خطأ النوع الأول، حيث يرتبط النوع الثاني بفعالية المراجعة والهدف منها. [1]

### 3.3.3.2.1 مخاطر المراجعة المقبولة

خلال أداء المراجع لمهامه فانه سوف يلجأ في بعض الأحيان إلى تغليب الرأي الشخصي فيما يخص تأثير بعض المخاطر على مصداقية و شفافية القوائم المالية

### 1.3.3.3.2.1 تعريف مخاطر المراجعة المقبولة

مخاطر المراجعة النهائية أو كما يسمى أحيانا مخاطر المراجعة المقبولة Acceptable Audit Risk هي قياس لكيفية استعداد المراجع لقبول احتمال أن يكون بالقوائم المالية تحريف جوهري بعد انتهاء عملية المراجعة والوصول إلى رأي غير متحفظ،فهو عبارة عن تحديد شخصي للخطر الذي يكون المراجع على استعداد لقبوله في أن القوائم المالية تفتقد التمثيل العادل بعد اكتمال عملية المراجعة وإصدار رأي غير متحفظ،وعندما يقرر المراجع مخاطر المراجعة عند أقل مستوى مقبول للخطر ،فهذا يعني أن المراجع يرغب في أن يكون أكثر تأكداً من أن القوائم المالية غير محرفة جوهرياً. [2]

---

[1] متاح على الموقع www. infotechaccountants.com ، أطلع عليه بتاريخ 08/11/2013

[2] متاح علي الموقع www. alphabeta.argaam.com ،أطلع عليه بتاريخ 22/11/2013

ويترتب على ذلك أن التأكّد الكامل يحدث عندما يكون الخطر صفراً ، في حين أنه عندما يكون الخطر 100% فهذه تكون حالة عدم التأكد الكامل،ولا شك أن حالة التأكد الكامل Complete Assurance) الخطر صفر) لدقة وصحة القوائم المالية مسألة غير اقتصادية من الناحية العملية ،وهو ما يعني أن المراجع لا يمكنه إعطاء ضمان بأن القوائم المالية خالية تماماً من الأخطاء والتحريفات الجوهرية.

و يستخدم المراجعون بشكل متكرر مصطلحات التأكد في المراجعة كبديل لمخاطر المراجعة المقبولة،فمثلا يعني القول أن مخاطر المراجعة المقبولة 2 % فهذا يعني أن التأكد في المراجعة يبلغ 98 % و كلاهما يفيد نفس المضمون.

**2.3.3.3.2.1 العوامل التي تؤثر على تقدير المراجع لمخاطر المراجعة المرغوبة**

يتأثر تقدير المراجع لمستوي مخاطر المراجعة المرغوبة بعدد من العوامل منها ما يلي :

**1.2.3.3.3.2.1 مدى اعتماد المستخدمين الخارجيين على لقوائم المالية محل المراجعة**

إذا وجد المراجع أن القوائم المالية التي سيبدي عليها الرأي ستكون محل للاستخدام من قبل عدد كبير من المستثمرين و غيرهم من المستخدمين الخارجيين، فإن عليه في هذه الحالة أن يضع مستوى المخاطر المرغوبة عند مستوى منخفض. [1]

و يمكن للمراجع تقدير درجة اعتماد الغير على القوائم المالية محل المراجعة من خلال دراسة لعدة مؤشرات مثل:

- حجم أعمال العميل محل المراجعة
- الشكل القانوني للعميل
- الهيكل التمويلي للعميل

[1] كمال خليفة أبو زيد و آخرون،مرجع سبق ذكره،ص 82-83

**2.2.3.3.3.2.1 احتمال مواجهة العميل لصعوبات مالية بعد إصدار تقرير المراجعة**

إذ كلما زاد احتمال مواجهة العميل لصعوبات مالية في المستقبل القريب كلما زاد احتمال عدم قدرته على الاستمرار كمشروع مستمر و بالتالي تعرض المستثمرين لمخاطر ضياع أموالهم،الأمر الذي يجعلهم عادة يرجعون على المراجع و يتهمونه بالتقصير و الإهمال في أدائه المهني و مطالبته بالتعويضات اللازمة،لذلك يجب أن يقوم المراجع بدراسة إمكانية و قدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار بعد إصدار تقرير المراجعة عن السنة الجارية و احتمال تعرضه لمشاكل مالية في القريب العاجل،فإذا ما وجد أن هناك احتمال كبير في مواجهة المنشأة لصعوبات مالية قد تعرضه للفشل المالي في الأجل القريب، فإن عليه أن يقوم ببذل عناية أكبر في عملية المراجعة الحالية حتى يضمن إبداء رأي معقول و يجنب نفسه مخاطر تعرضه للمقاضاة. [1]

و لا شك أن من الصعب على المراجع أن يتنبأ بالفشل المالي المحتمل وقوعه،غير أن هناك بعض النماذج و المؤشرات التي قد تساعده على تقدير هذا الاحتمال.

و من أهم هذه المؤشرات ما يلي:

- مركز السيولة بالمنشأة
- نتائج أعمال السنوات السابقة
- طريقة تمويل العميل لتوسعاته
- كفاءة الإدارة

[1] كمال خليفة أبو زيد و آخرون،مرجع سبق ذكره ،ص 83-84

### 4.3.3.2.1 نموذج مخاطر المراجعة و مكوناته

تتمثل مكونات مخاطر المراجعة في الأنواع الثلاثة التالية:

- المخاطر الكامنة (الملازمة)
- مخاطر الاكتشاف
- مخاطر الرقابة

و تمثل المعادلة التالية العلاقة بين مخاطر المراجعة و مكوناتها الثلاثة و التي تعرف بنموذج مخاطر المراجعة :

**مخاطر الاكتشاف = مخاطر المراجعة الممكن قبولها / [ المخاطر الكامنة X مخاطر الرقابة ]**

من خلال استخدام نموذج مخاطر المراجعة،يوجد علاقة طردية بين مخاطر المراجعة يمكن قبولها و مخاطر الاكتشاف،و علاقة عكسية بين مخاطر المراجعة المقبولة و الأدلة المخططة،فعلى على سبيل المثال إذا قرر المراجع تخفيض مخاطر المراجعة التي يمكن قبولها سيتم بالتالي تخفيض مخاطر الاكتشاف و زيادة الأدلة المخططة،حيث يخصص المراجعون أفرادا ذوي مستويات ممارسة كبيرة لفحص أوراق العمل على نحو متعمق عند تحديد مخاطر المراجعة المقبولة بمستوي منخفض.[1]

و نشير إلى أن خطر المراجعة المقبول عالمياً والمتعارف عليه مهنياً في أوساط مكاتب المراجعة هو 5%.

[1] أمين السيد احمد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 185

### 1.4.3.3.2.1 المخاطر الكامنة ( الملازمة )

وتعرف المخاطر الملازمة بأنها "قابلية رصيد الحساب المعين أو النوع المعين من المعاملات للخطأ الذي يكون جوهريا إذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى أو أنواع أخرى من المعاملات وذلك مع عدم وجود إجراءات للرقابة الداخلية تتعلق به" ،وتعرف المخاطر الملازمة أيضا بأنها " الخطأ الذي قد يحدث في بند محاسبي أو في نوع معين من المعاملات بشرط أن يكون جوهريا وألا يكون راجعا إلى ضعف نظام الرقابة الداخلية،وهو الأمر الذي يعني أن المخاطر الملازمة تتعلق بطبيعة العنصر أو الحساب المعني"، وعلى ذلك فالمخاطر الملازمة قياس لتقدير المراجع لاحتمالية أن الأخطاء (التحريفات) الزائدة عن المقدار المقبول توجد في دورة أو جزء من المعاملات قبل أخذ فعالية الرقابة الداخلية في الاعتبار أو في قول أخر قابلية القوائم المالية للخطأ الجوهري بافتراض عدم وجود رقابة داخلية ،حيث يتم تجاهل الرقابة الداخلية في تحديد المخاطر الملازمة. [1]

وتُعدّ المخاطر الملازمة من أهم الأخطار التي يجب تقديرها بصورة دقيقة إذْ إنها تؤثر بصورة جوهرية على كفاءة وفاعلية عملية المراجعة ،حيث تتأثر كفاءة عملية المراجعة إذا ما تم تحديدها بأعلى مما يجب ،ويتطلب ذلك مجهوداً أكبر من المراجع والعكس صحيح،كما تفقد عملية المراجعة فاعليتها إلى حد كبير إذا لم يتم تحديد الخطر الملازم في مستواها الملائم .

[1] محمد صالح القرا، مخاطر المراجعة ،مقال منشور على الموقع http://sqarra.wordpress.com/auditr/ ،أطلع عليه بتاريخ 08/11/2013

### 2.4.3.3.2.1 مخاطر الاكتشاف

و هي مخاطر فشل إجراءات المراجعة الجوهرية التي يطبقها المراجع في كشف التحريفات الموجودة في رصيد حساب أو مجموعة من العمليات و التي يمكن أن تكون جوهرية بمفردها أو عند تجميعها مع بعضها البعض،و على ذلك فان مخاطر الكشف هي مقياس يعبر عن مدي رغبة المراجع في أن يسمح بان تفشل إجراءات المراجعة التي يطبقها في كشف الأخطاء التي تتجاوز الحد المسموح به. [1]

### 3.4.3.3.2.1 مخاطر الرقابة

يقصد به احتمال حدوث تحريف في رصيد حساب ما ( أو نوع ما من العمليات ) قد يكون هاما في حد ذاته ، أو قد يكون غير هام و لكن إذا أضيف إلى غيره من الأخطاء تكون النتيجة تحريفا هاما و ذلك بسبب فشل نظام الرقابة الداخلية في منع وقوعه،و الجدير بالذكر أنه لا يوجد نظام رقابي يمنع وقوع كافة الأخطاء بنسبة 100 % و غالبا ما يقوم المراجعون بتقدير خطر الرقابة بناء على مراجعة السنوات السابقة أو من تقدير المراجع الشخصي. [2]

و تشترك المخاطر الرقابية مع المخاطر الملازمة في أن كليهما لا يتوقف على المراجع وإنما يعتمد على المنشأة محل المراجعة.

---

[1] كمال خليفة أبو زيد و آخرون،مرجع سبق ذكره،ص 89

[2] حاتم محمد الشيشيني،أساسيات المراجعة،مدخل معاصر، المكتبة العصرية للنشر و التوزيع،المنصورة،مصر ،2007 ،ص 165

### 5.3.3.2.1 علاقة المخاطر الكامنة بمخاطر الاكتشاف و الأدلة و الجهد المبذول

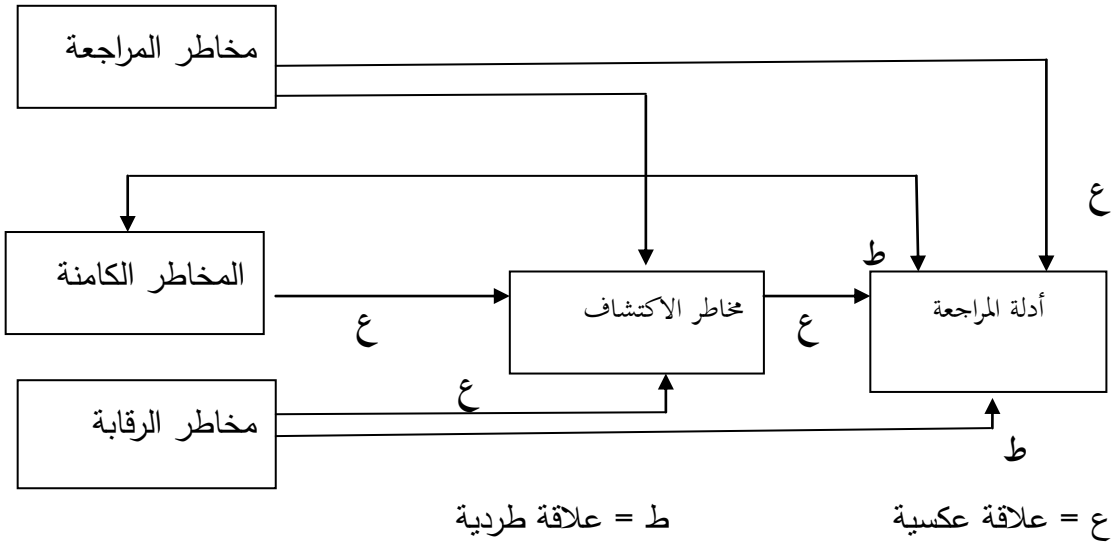
إن المغالاة في تقدير مخاطر الكامنة عن المستوى الحقيقي يؤدي إلى زيادة الجهد المبذول عما يجب و يرفع من تكلفة عملية المراجعة عما يجب مما يجعله في مركز تنافسي ضعيف بالنسبة لغيره من المراجعين،و من ناحية أخري فان تقدير هذه المخاطر عند مستوى أقل من المستوى الحقيقي يجعل المراجع يهمل في كشف الأخطاء التي تعتبر جوهرية و بالتالي يكون رأيه غير سليم مما يعرضه للمسائلة و يفقده سمعته،لذلك على المراجع بذل العناية الواجبة عند تقديره لمخاطر المراجعة الكامنة حتى يكون تقديره سليما مما يجعله يبذل الجهد الكافي و يجمع الأدلة الملائمة دون زيادة أو نقصان و بذلك يمكنه أداء عملية المراجعة بكفاءة و فاعلية.

و بذلك يتضح أن هناك علاقة طردية بين مخاطر المراجعة الكامنة و الجهد المبذول في تنفيذ عملية المراجعة و كمية الأدلة التي يلزم تجميعها عن طريق إجراء الاختبارات و الإجراءات المتعارف عليها.

و من ناحية علاقة المخاطر الكامنة بمخاطر الكشف نجد أن زيادة مخاطر المراجعة الكامنة تؤدي إلي تخفيض مخاطر الكشف ( بفرض عدم تغيير المخاطر المرغوبة ) ،و بالتالي زيادة حجم الاختبارات الأساسية لتجميع الأدلة الكافية و الملائمة للوصول إلى مستوى مخاطر المراجعة المرغوب و العكس صحيح.

و بعبارة أخرى فان العلاقة بين مخاطر المراجعة الكامنة و مخاطر الاكتشاف هي علاقة عكسية إذ تزداد مخاطر الاكتشاف بتخفيض مخاطر المراجعة الكامنة و تقل مخاطر الاكتشاف،و بالتالي يزداد الجهد المبذول في عملية المراجعة بزيادة مخاطر المراجعة الكامنة.

و من خلال دراسة نموذج مخاطر المراجعة نستنتج أن هناك علاقات بين مخاطر المراجعة و حجم الأدلة المناسبة لذلك، و يوضح الشكل التالي العلاقة بين مختلف عناصر نموذج مخاطر المراجعة و حجم الأدلة المناسبة المخططة عند كل مستوي:




**الشكل رقم (1 ): العلاقة بين مخاطر المراجعة و الأدلة المخططة**

**المصدر**:أمين السيد احمد لطفي,مرجع سبق ذكره,ص 204

### 6.3.3.2.1 مدخل مخاطر الأعمال

أدى التطور الاقتصادي المتسارع الذي أصاب اقتصاديات العالم في العقود الأخيرة إلى نتائج مذهلة ليس اقلها انتشار العولمة و تقدم تكنولوجيا المعلومات و توسع الشركات متعددة الجنسيات،بالإضافة إلى المخاطر التي تعرضت لها مهنة المراجعة بسبب كثرة حوادث الغش و التلاعب و الإفلاس المالي* .

* و من أمثلة ذلك هو الإعلان و في 2001/11/30 انهيار شركة Enron و هي من اكبر شركات توزيع الطاقة في العالم و الذي لحقه مباشرة افلاس احد اكبر خمس مكاتب تدقيق في العالم و هو مكتب Arther Andersen و الذي كان مشرفا علي القيام بمهمة تدقيق شركة Enron

مما أدي بدوره إلى كثرة دعاوي المسؤولية ضد منشآت مراجعة الحسابات،أدي كل هذا إلى تبني مفهوم جديد للخطر هو خطر الأعمال Business Risk بدلا من خطر المراجعة.

### 1.6.3.3.2.1 تعريف مخاطر الأعمال

يمكن تقديم التعاريف التالية لمفهوم خطر الأعمال و هي كالتالي :

#### 1.1.6.3.3.2.1 التعريف الأول

تتمثل مخاطر الأعمال في مخاطر تعرض المراجع أو منشأة المراجعة للضرر نتيجة التعامل مع العميل حتى مع إصدار تقرير مراجعة صحيح، و على سبيل المثال إذا تم إعلان إفلاس العميل بعد انتهاء المراجعة، يوجد احتمال كبير بتعرض منشأة المحاسبة للتقاضي حتى إذا كانت المراجعة قد أديت بمستوي كبير من الجودة.[1]

#### 2.1.6.3.3.2.1 التعريف الثاني

يعرف مجلس معايير المراجعة و التأكيد الدولية التابع ل IFAC من خلال المعيار الدولي للمراجعة ( ISA N° 315) مخاطر الأعمال بأنها " المخاطر التي تنتج عن حالات أو أحداث أو ظروف أو أفعال مهمة و التي يمكن أن تؤثر سلبيا علي قدرة المنشأة في انجاز أهدافها و تنفيذ إستراتجيتها أو قد تنتج هذه المخاطر من وضع أهداف و استراتجيات غير مناسبة " .[2]

و عن طريق دراسة هذا الخطر يمكن لمنشأة المراجعة تحديد العوامل التي تسبب التضليل في القوائم المالية و هي ذات تأثير مباشر في رأي المراجع بحسب خطر المراجعة.

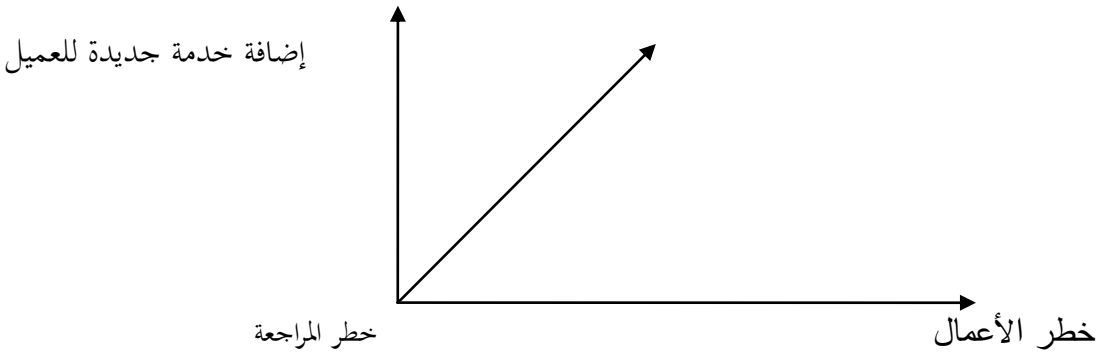
---

[1] أمين السيد احمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 185

[2] حسين احمد دحدوح و حسين يوسف القاضي،مراجعة الحسابات المتقدمة،الإطار النظري و الإجراءات المتقدمة،الجزء الثاني ، دار الثقافة للنشر و التوزيع،عمان،الأردن ،2009 ،ص 32

بالإضافة إلى ذلك فان مدخل خطر الأعمال يعزز فرصة المراجع في تقديم قيمة مضافة أو خدمة جديدة للعميل محل المراجعة عن طريق تعزيز مصداقية القوائم المالية أكثر من الاكتفاء بمجرد رأي سلبي حول القوائم المالية.

و يمكن عرض الشكل البياني التالي لإيضاح مد التطوير الذي يضيفه خطر الأعمال للمراجعة.




**الشكل رقم (2 ) : مدى تطوير خطر الأعمال للمراجعة**

**المصدر**: حسين احمد دحدوح و حسين يوسف القاضي،مرجع سبق ذكره، ص 32

و يمكن التعبير عن خطر الأعمال ماليا عن طريق قياس حجم الخسارة التي تمني بها المنشأة الخاضعة للمراجعة:

**الخسارة المتوقعة = احتمال حدوث الخسارة X القيمة المرتبطة بالخسارة**

و لا شك في أن مهمة رسم الإستراتجية الخاصة بالمنشأة الخاضعة للمراجعة هي مهمة إدارة المنشأة التي يقع على عاتقها تقويم الخطر و إدارة الخطر و الإبلاغ عنه لأعضاء مجلس الإدارة و لجنة المراجعة وحملة الأسهم، و علي الإدارة التحكم بالخطر و الإقلال منه أو تجنبه أو تقاسمه مع

الغير عند الحاجة،و يترتب علي المراجع دراسة الآليات التي تستخدمها الإدارة في هذا الصدد و التركيز على القضايا الجوهرية دون الغرق في التفاصيل.

### 2.6.3.3.2.1 أنواع مخاطر الأعمال

يحتاج المراجع إلى الحصول على معرفة بأنواع المخاطر التي تواجه المنشأة و إن يعتبر ذلك منهجا يسير علي خطاه لما له من فوائد عديدة في جوانب مختلفة من عملية المراجعة،يتمثل أبرزها في تحقيق فاعلية اكبر في اكتشاف التحريفات في القوائم المالية و كذلك رفع كفاءة المراجعة نتيجة تركيز اهتمام مراجعي الحسابات علي مواطن تلك المخاطر و درجة أهميتها,الأمر الذي من شانه تجنب أعمال المراجعة الأكثر من اللازم .

و في هذا الصدد قامت اللجنة الخاصة بخدمات تابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بتبويب مخاطر الأعمال إلى ما يلي : [1]

- مخاطر البيئة الإستراتجية
- مخاطر البيئة التشغيلية
- مخاطر المعلومات

[1] حسين احمد دحدوح و حسين يوسف القاضي،مرجع سبق ذكره،ص 31-36

بينما قامت شركة المراجعة KPMG بتبويب مخاطر الأعمال من منظور البيئة التي ينبع منها كل نوع من المخاطر إلى المجموعات التالية:

### 1.2.6.3.3.2.1 مخاطر البيئة الداخلية

و هي المخاطر المرتبطة بالبيئة الداخلية للمنشأة و النابعة منها و يندرج تحتها ما يلي:

- الاختلال في الثقافة الداخلية : و من أهم مظاهر ذلك هو تدني الروح المعنوية و انخفاض ولاء الموظف و افتقار الموظف للأمانة و إتباع الإدارة العليا أساليب غير سليمة في مراقبة العاملين في المنشأة.
- تدني الكفاءات: عدم تحقيق الكفاءات المطلوبة أو أنها أدني من الكفاءات لدى المنافسين.
- الافتقار إلى ميزة المعالجة للمعلومات و البيانات.
- عدم فاعلية الاتصال الداخلي و من صوره احتكار المديرين للمعلومات و إقامة الحواجز التي تحول دون حرية و سرعة تدفق المعلومات.

### 2.2.6.3.3.2.1 مخاطر البيئة المحلية

و من مخاطر هذه المجموعة ما يلي :

- المنافسة المباشرة : فالمنافسون المباشرون يتغيرون و يكيفون أنفسهم باستمرار و يطورون عملياتهم التشغيلية، و فضلا عن ذالك يزيد دخول منافسين جدد إلى السوق من التنافس السعري.
- أسواق العمل المحلية: التنافس من أجل الحصول على أفضل موارد بشرية
- العلاقات مع الزبائن و الموردين : مثل عمليات خدمة الزبائن

### 3.2.6.3.3.2.1 مخاطر البيئة العالمية

يشكل ظهور قوي من خارج بيئة التشغيل المحلية ضغوطا مهمة تؤثر في مقدرة الربحية للمنشاة و تهدد استمرارها، و التي قد تشكل بوادر حاجة المنشأة إلى تكييف إستراتجيتها في الأتي :

- البيئات التنظيمية غير الفعالة في الدول الأجنبية: و ينتج عنها قيام المنافسين بإنتاج نفس المنتجات أو منتجات بديلة بأسعار اقل.
- الموارد الطبيعية: فالمنافس الأجنبي قد يكون موطنه بلدا غنيا بإنتاج المواد الخام و إن المنافسين المباشرين المحليين يرتبطون مع موردين في تلك البلدان الأجنبية الغنية بالمواد الأولية.
- المنافسة العالمية : و تتمثل في المنافسة المباشرة الناجمة عن استقرار مشاركين جدد في السوق بالبلدان الأجنبية أو بسبب إنشاء ابتكارات بالمنتج أو أسواق أو صناعات أخري مما يجعل هذا المنتج بديلا مباشرا عن غيره من المنتجات.

### 3.6.3.3.2.1 منهجية مدخل خطر الأعمال

مع أن كل مراجع يتخذ مدخلا يختلف لعض الشيء لتطبيق إستراتجية مخاطر الأعمال إلا أن العناصر الرئيسية لهذا المدخل تتمثل فيما يلي :

- فهم أنشطة الإدارة لتحديد و تقدير و إدارة المخاطر.
- القيام بفهم مستقل للعمل و المخاطر التي تواجه المنشاة.
- استخدام المخاطر المحددة لوضع توقعات بشأن العمليات و أرصدة الحسابات و النتائج المالية.
- تقدير درجة جودة نظام الرقابة الداخلية على إدارة المخاطر.

- تحديد المخاطر المتبقية و تحديث التوقعات المتعلقة بالتوكيدات المالية.

- جمع المعلومات و الإثباتات بقصد إدارة المخاطر المتبقية للتحريفات عن طريق الاختبارات الضرورية للتوكيدات.

و يمكن عرض هذه الخطوات من خلال الشكل التالي :




**الشكل رقم (3 ) : منهجية إستراتجية خطر الأعمال في المراجعة**

**المصدر** :حسين احمد دحدوح و حسين يوسف القاضي،مرجع سبق ذكره،ص 37

## 3.1 مسار المراجعة الخارجية و مسؤوليات المراجع الخارجي

حتى يتمكن المراجع من تحقيق الأهداف التي يسعى إليها يجب أن تكون عملية المراجعة منظمة و متناسقة و يتبع في تنفيذها خطوات محددة، و هذا من خلال إتباع مسار يضمن تفصيلا لمختلف مراحل عملية المراجعة حتى يستطيع المراجع في الأخير إبداء رأي حول صحة و سلامة القوائم المالية،و إن المراجع خلال أداءه لمهامه فانه يتمتع بحقوق و في نفس الوقت له مسؤوليات و مهام مطالب بتنفيذها و احترامها حتى يتفادى المراجع المسائلة و رفع الدعاوي القضائية ضده ،و حتى تكون عملية المراجعة ذات مصداقية و موثوقية،و هذا ما سنحاول التطرق إليه من خلال هذا المبحث.

### 1.3.1 الخطوات الرئيسية في عملية المراجعة المنظمة

إن تحقيق المراجع الخارجي لأهدافه العديدة يفرض عليه اتباع خطوات ضرورية متكاملة و مترابطة لابد من القيام بها حتى يتمكن من تحقيق أهدافه و هذا حتى تكون عملية المراجعة منهجية.

و عادة ما يتم استخدام نموذج معياري في عملية المراجعة و هو يتكون من أربعة مراحل و هي:

- قبول العميل ( المرحلة السابقة للتخطيط )
- تخطيط و تصميم مدخل المراجعة
- الاختبارات الخاصة بأدلة الإثبات
- إتمام عملية المراجعة و إصدار تقرير المراجعة

و يوضح الشكل التالي نموذج عملية المراجعة ذات المراحل الأربعة:

**الجدول رقم (4 ) : نموذج عملية المراجعة**

| المرحلة | الهدف | الإجراءات |
|---|---|---|
| **المرحلة الأولي: قبول العميل** | تحديد قبول العميل و تقرير الحصول على عميل جديد أو استمرار مع عميل قائم و نوع أعضاء فريق العمل المطلوبين. | - تحديد ما إذا كان المراجع قادرا على الوفاء بالمتطلبات الأخلاقية بخصوص العميل.<br>- تحديد الحاجة إلي مهنيين آخرين.<br>- الاتصال بالمراجع السابق.<br>- إعداد مقترح قبول العميل.<br>- اختيار أعضاء فريق المراجعة لأداء عملية المراجعة.<br>– الحصول على خطاب التكليف أو التعاقد. |
| **المرحلة الثانية: التخطيط** | تحديد مقدار و نوع دليل الإثبات و الفحص المطلوب لأعضاء المراجع و التأكد بأنه ليس هناك تحريف جوهري في القوائم المالية. | - أداء إجراءات المراجعة لفهم المنشاة و البيئة التي تعمل فيها متضمنتا ضوابط الرقابة الداخلية للمنشأة.<br>- تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية للقوائم المالية.<br>- تحديد الأهمية النسبية. |

| | | |
|---|---|---|
| | | - إعـداد مـذكرة التخطـيط و برنـامج.<br>مراجعـة يتضـمن اسـتجابة المراجـع للمخاطر المحددة. |
| **المرحلة الثالثة :الاختبار و أدلة الإثبات** | اختبـار أدلـة الإثبـات المدعمـة لضـوابط الرقابة الداخلية و عدالة القوائم المالية. | - اختبـارات الالتـزام بضـوابط الرقابـة الداخلية .<br>- اختبارات التحقق الأساسية للعمليات.<br>- الإجراءات التحليلية.<br>- اختبارات تفاصيل الأرصدة.<br>- البحث عن التزامات غير مسجلة. |
| **المرحلة الرابعة: التقييم و التقرير** | إتمـام إجـراءات المراجعـة و إصـدار رأي المراجعة. | - تقييم أدلة الإثبات المرتبطة بالحوكمة.<br>- أداء إجراءات لتحديد الأحداث اللاحقة.<br>- فحـص القـوائم الماليـة و أي تقريـر ذو أهمية.<br>- أداء إجراءات الانتهاء من المراجعة<br>- التقرير إلى مجلس الإدارة.<br>- إعداد تقرير المراجعة. |

**المصدر**:أمين السيد احمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 44

### 1.1.3.1 مرحلة قبول العميل

تقوم منشاة المراجعة بتنفيذ عملية المراجعة سواء لكل العملاء القائمين أو العملاء الجدد،و بالنسبة للعملاء القائمين ليس هناك كثير من الأنشطة المرتبطة بقبول العميل عند أداء مراجعة سنة أخرى حيث تكون منشأة المراجعة ذات خبرة و تألف مع المنشأة محل المراجعة،كما أن لديها تعامل كبير بالمعلومات الخاصة باتخاذ قرار القبول ومع ذلك ففي حالة إذا ما تم التوصل إلى أن مخاطر أعمال المراجع مرتفعة على نحو غير مقبول فان المراجع يقوم بإعادة دراسة الاستمرار في التعاقد.[1]

و الجدير بالذكر أن المراجع في هذه المرحلة التأكد من سلامة تعيينه و انه لم يقع في الحالات المتعارضة و الممنوعة لمنصوص عليها في القوانين و التنظيمات، و إذا كان سيعوض زميلا معزولا عليه التأكد من أن العزل لم يكن مبالغا فيه و معرفة أسباب ذهابه، كما إذا كان سيعوض زميلا رفض تجديد مهامه عليه الاتصال به و معرفة الأسباب و التأكد من أن مكتبه لديه الإمكانيات اللازمة لأداء المهمة المسندة إليه على أحسن وجه. [2]

### 2.1.3.1 مرحلة التخطيط

تعتبر مرحلة تخطيط عملية المراجعة من الأمور الأساسية التي يجب على منشاة المراجعة أن تخطط لها حيدا حتى تكون عملية المراجعة منهجية و ذات فعالية.

---

[1] أمين السيد احمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 45

[2] محمد بوتين،مرجع سبق ذكره،ص 42

قد يظن البعض انه بإمكان المراجع الخارجي فحص حسابات المنشأة محل الدراسة مباشرة أي فهمها و الحكم عليها،لكن كيف يتسنى له ذلك مهاما كانت تجربته و كفاءته أي الحكم على المنتج النهائي المتمثل في القوائم المالية،إذا لم يجمع مؤشرات في هذه المرحلة و جهله لحقائق تقنية،تجارية،قانونية .... الخ حول المؤسسة التي ينوي مراجعتها ، فلن يتمكن مثلا من مراقبة و تقييم المخزون بشتى أنواعه إذا كان يجهل خطوات الإنتاج،و لن يتمكن من إعطاء رأي صائب حول أخطار المؤسسة و المؤونات المكونة لمواجهتها إذا لم يتعرف على أخطار هذه الأخيرة و قيودها و عملياتها.[1]

و بناء على هذا يقوم المراجع بإعداد برنامج المراجعة الذي يحدد فيه طبيعة وتوقيت و مدى إجراءات المراجعة المطلوبة لجمع أدلة الإثبات.

### 3.1.3.1 الاختبار و أدلة الإثبات

يجب أن يحصل مراجع الحسابات الخارجي المستقل على أدلة إثبات كافية و ملائمة خلال عملية الفحص و الاستفسارات و المصادقات و الملاحظات،و ذلك لتوفير الأساس الملائم لإبداء الرأي الفني المحايد على عدالة عرض القوائم المالية لنتائج أعمال المشروع ومركزه المالي في نهاية الفترة المالية،و من الضروري أن تكون أدلة المراجعة كافية من حيث الكمية و التنوع كما يجب أن تكون تلك الأدلة جيدة يمكن الاعتماد عليها بدرجة مقبولة.

[1] محمد بوتين،مرجع سبق ذكره ،ص67

تتطلب هذه المرحلة من المراجع فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية بهدف الحصول جمع أدلة إثبات* كافية و ملائمة،حيث تعرف الرقابة الداخلية على أنها " تمتد الرقابة الداخلية إلى ما هو أوسع من الوظائف المحاسبية و المالية فمجالها هو نطاق الشركة ككل، و تتصل بجميع أنشطة المنظمة فهي تحتوي على الطرق التي من خلالها تفوض الإدارة العليا السلطة و تحدد المسؤوليات للوظائف المختلفة كالبيع و الشراء و المحاسبة ...."[1]. و عليه فان المراجع يقوم بتقييم هذا النظام عن طريق أداء اختبارات من اجل التحقق من سلامة فعالية نظام الرقابة الداخلية.

إن نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية تؤثر على تصميم برنامج المراجعة من الاختبارات و الإجراءات التي ينوي القيام بها و ذلك لتحقق من المبالغ الواردة بالقوائم المالية،فعندما يكون نظام الرقابة الداخلية قوي و فعال و يمكن الاعتماد عليه و مطبق فان المراجع يقوم بالحد من الاختبارات التي سيجريها على الدفاتر و السجلات.[2]

### 4.1.3.1 التقييم و التقرير

يجب أن يقوم المراجع بفحص و تقييم الاستنتاجات التي يتم الوصل إليها في ضوء أدلة إثبات المراجعة التي في ظلها يتم تأسيس رأيه عن المعلومات المالية و يتضمن ذلك الفحص و التقييم تكوين استنتاج شامل عما إذا كان: [3]

- قد تم إعداد المعلومات المالية باستخدام سياسات محاسبية مقبولة يتم تطبيقها بثبات.

---

* يوجد عدة أنواع من أدلة الإثبات حيث يمكن الحصول عليها من داخل الشركة مثل الفواتير و الشيكات,و خارجها مثل المصادقات من العملاء و الموردين.

[1] طارق عبد العال حماد،موسوعة معايير المراجعة،شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية و العربية،الجزء الأول،الدار الجامعية،الإسكندرية،مصر،،2010 ص 45

[2] يوسف محمد جربوع،مرجع سبق ذكره،ص 130

[3] أمين السيد احمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 48

- اتساق الصورة المعروضة عن طريق المعلومات المالية كوحدة واحدة مع معرفة المراجع لأعمال المنشأة.
- أن هناك إفصاح كاف عن كافة الأمور الهامة الملائمة مع العرض الصحيح للمعلومات المالية.

إن تقارير المراجعة التي يتم صياغتها بصورة جيدة تدل على درجة المسئولية التي يتحملها المراجع كما هو موضح في الأنواع الأربعة التالية للتقارير:[1]

**1.4.1.3.1 تقرير يعبر عن رأي غير متحفظ**

و يشار إليه بالتقرير المعياري و يشير إلى أن المراجع قد قام بتأدية عملية المراجعة وفقا لمبادئ المراجعة المتعارف عليها،و من راية أن القوائم المالية قد تم إعدادها بصورة عادلة و أمينة من جميع الجوانب الجوهرية و إنها متفقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

**2.4.1.3.1 تقرير يعبر عن رأي متحفظ**

إن تقرير عدم إبداء الرأي يكون عادة عند استحالة تطبيق إجراءات المراجعة التي يرى المراجع ضرورة استخدامها. [2]

عموما يتم إصدار الرأي المتحفظ بالاستناد إلى ما يلي:

- وجود ظروف تمنع المراجع من أداء جميع إجراءات المراجعة اللازمة وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها ( مثل الفشل في متابعة حسابات المخزون العميل الذي يتبع نظام الجرد الدوري ).

[1] طارق عبد العال حماد،مرجع سبق ذكره ،ص 41-43

[2] مسعود صديقي و محمد توهامي طواهري ،مرجع سبق ذكره ،ص 57

- أن يستنتج المراجع أن القوائم المالية تحتوي على انحراف مادي عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ( مثل رفض العميل تصحيح قيمة الآلات و المعدات المقيدة بأكثر من تكلفتها بمقدار جوهري ).
- عدم الإفصاح عن بعض المعلومات في القوائم المالية أو ملحقاتها ( مثل رفض العميل الإفصاح عن قضية قانونية معلقة.

**3.4.1.3.1 تقرير يتضمن الامتناع عن إبداء الرأي**

لا يعبر المراجع عن رأيه في القوائم المالية للعميل و يتم إصدار هذا التقرير في حالتين:

- عدم تمكن المراجع من الحصول على أدلة الإثبات اللازمة بسبب وجود ظروف لا يمكن تجنبها و تمنع ذلك، أو وجود قيود و عراقيل يضعها العميل أمام المراجع عند حصوله على أدلة الإثبات ( مثل رفض العميل السماح للمراجع بحضور و ملاحظة جرد المخزون في نهاية العام علي الرغم من أن لهذا الرقم أهمية كبيرة في القوائم المالية).
- عدم التأكد و الذي له تأثير جوهري على القوائم المالية بحيث تصبح غير ذات معني ( مثل الخسارة الكبيرة التي تنتج من قضية معينة و التي يمكن أن تؤدي إلى الإفلاس ).

**4.4.1.3.1 تقرير يحتوي على رأي سلبي**

و هو تقرير ينص على أنه بسبب الانحراف الكبير عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها،فان المراجع يتجه إلى أن القوائم المالية لم يتم تقديمها بصورة سليمة طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

## 2.3.1 حقوق و مسؤوليات المراجع الخارجي

إن المراجعين و خلال أدائهم لمهامهم فأنهم يتعرضون لأنواع متعددة من المسؤوليات سواء اتجاه نفسه أو اتجاه المنشأة محل المراجعة أو اتجاه طرف ثالث المتمثل في مستخدمي القوائم المالية،كما نجد أن هذه المسؤوليات زادت حدتها خاصة مع تزايد عدد القضايا المرفوعة ضد مكاتب التدقيق،و اتهامها بالتستر على المعلومات الهامة و اتهامهما بعدم بذل العناية المهنية اللازمة من أجل كشف الأخطاء و التحريفات.

و أن التقارير التي تقدمها لا تتميز بالجودة اللازمة كما أنها لا تقدم معلومات ذات أهمية يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، لكن بالمقابل فان للمراجع حقوق يجب أن يتمتع بها حتى يمكنه أداء مهامه على أحسن وجه.

### 1.2.3.1 حقوق المراجع الخارجي

يتمتع المراجع الخارجي بعدة حقوق و هي:[1]

- حق الاطلاع في أي وقت على دفاتر و سجلات المنشأة سواء منها الإلزامية أو الاختيارية التي تمسكها المنشأة.
- حق طلب البيانات و الإيضاحات التي يري المراجع بضرورتها للمساعدة على القيام بعمله.
- حق دعوة الهيئة العامة للمساهمين للانعقاد و ذلك في حالات الضرورة القصوى.
- حق الحصول علي نسخة من الاستفسارات و البيانات التي يوجهها مجلس الإدارة للمساهمين لحضور اجتماعات الهيئة العامة.

[1] يوسف محمد جربوع،مرجع سبق ذكره،ص 247-248

- حق مناقشة اقتراح عزله بالرد علي هذا الاقتراح لان مثل هذا الحق يحول دون العزل التعسفي للمراجع.
- حق حبس المستندات و الأوراق و المقصود في هذا الحق المحافظة على مصلحة المراجع في الحصول على أتعابه.

### 2.2.3.1 مسؤوليات المراجع

إن المسؤولية القانونية للمراجع تتمثل في :

#### 1.2.2.3.1 المسؤولية الجنائية

وتقع هذه المسؤولية مع وقوع ضرر على المجتمع نتيجة لأخطاء المراجع بشرط أن تكون قد تم تقنينها في نصوص قانونية كقانون العقوبات،و قد يأخذ ذلك شكل جرائم إثبات بيانات كاذبة أو وضع تقرير كاذب.[1]

#### 2.2.2.3.1 المسؤولية المدنية

إن المراجع مسئول تجاه المنشأة و تجاه الغير،و عليه تعويض الضرر المادي و المعنوي الذي لحق بهؤلاء في حالة ارتكاب أخطاء و تقصير،غير انه لابد من إثبات أن الضرر ناتج بصفة مباشرة أو غير مباشرة من تلك الأخطاء وذلك التقصير.[2]

---

[1] حامد طلبة محمد أبو هيبة،مرجع سبق ذكره،ص 226

[2] محمد بوتين،مرجع سبق ذكره،ص 57

### 3.2.2.3.1 المسؤولية التأديبية

إذا اخل المراجع باعتباره كعضو بواجباته حسب ما تنص عليه قواعد الجمعيات و النقابات المهنية التي ينتسب إليها فقد يتلقي المعني بالأمر إنذارا ،لوما،فالتوقيف المؤقت عن مزاولة المهنة إلى الشطب الاسم من جدول الأعضاء المرخص لهم بمزاولة المهنة.

### 4.2.2.3.1 مسؤولية المراجع عن التنبؤ بعدم قدرة المنشأة على الاستمرار و الفشل المالي

لا شك إن هناك اتجاها متعاظما نحو طلب المزيد من الإفصاح عن المعلومات المحاسبية تلبية للاحتياجات المتعددة و المتزايدة لمستخدمي هذه المعلومات و إن اختلفت درجته من مجتمع إلى أخر، فالمرجع قد يعد مسئولا تجاه المجتمع ككل كان يساءل عن مساعدته لعملية التهرب من الضرائب،كما قد يعد مسئولا أمام عملائه في نفس الوقت الذي قد يصبح فيه مسئولا عن نفس العمل أمام الغير،و ذلك فضلا عن إمكانية مساءلته أيضا عن مدى التزامه في أدائه بالأخلاقيات المهنية الواجبة،و من المواقف التي تظهر فيها مصالح الأطراف التي تخدمها مهنة المراجعة تلك التي تتعلق بمدي قدرة المنشأة على البقاء و فشلها المالي .

### 1.4.2.2.3.1 مفهوم عدم قدرة المنشأة على الاستمرار

من المعروف أن استمرار المنشأة يعد احد الفروض الأساسية التي تكون الإطار الفكري للمحاسبة كأحد العلوم الاجتماعية و الذي يشير إلى أن المنشأة مستمرة في أنشطتها في المستقبل المنظور طالما لا يوجد ما يدل على عكس ذلك و هو ما يتفق مع التوقع الطبيعي لمن يؤسسون المشروعات.[1]

[1] حامد طلبة محمد أبو هيبة، أصول المراجعة ،زمزم ناشرون و موزعون،عمان،الأردن،2011،ص 254

يمكن القول بان عدم قدرة المنشأة على الاستمرار أنها تتمثل في أمرين أساسيين:

- عدم القدرة على الاستمرار لأمر مقرر سلفا و معروف للجميع *
- عدم القدرة على الاستمرار الذي يتناقض مع التوقع الطبيعي ( الفشل المالي ) **

## 2.4.2.2.3.1 مفهوم انهيار أو فشل المنشأة

يمكن التمييز بين نوعين من الفشل والانهيار المالي وهما فشل اقتصادي وفشل مالي أو قانوني أسباب فنية مثل سوء التخطيط للمنشأة ، ويحدث هذا الفشل الاقتصادي عندما يكون العائد المتحقق على المال لمستثمر أقل من متوسط تكلفة الأموال أي عندما يكون العائد على المتاجرة بالملكية في المنشأة رقما سالبا ، ولا يترتب على الفشل الاقتصادي إشهار إفلاس المنشأة و إن كان يستوجب تصفيتها، وهو يحدث بغض النظر عن قدرة المنشأة على الوفاء بما عليها من الالتزامات.

بمعنى أنه يمكن أن تكون المنشأة فاشلة من الناحية الاقتصادية ومع ذلك لا تتوقف عم دفع الالتزامات المستحقة عليها حينما يحين أجل استحقاقها ومن ثم لا يشهر إفلاسها، أما الفشل المالي أو القانوني فقد يتخذ احد شكلين الأول وهو حالة عدم كفاية السيولة ويقصد به عدم قدرة المنشأة على سداد ديونها أو الفوائد المستحقة الدفع وهو ما قد يحدث حتى ولو كانت قيمة الأصول تزيد عن قيمة الالتزامات.

أما الشكل الثاني للفشل المالي أو القانوني فقد يتخذ شكلين الأول وهو حالة عدم كفاية السيولة ويقصد به عدم قدرة المنشأة على سداد ديونها أو الفوائد المستحقة الدفع وهو ما قد يحدث حتى ولو كانت قيمة الأصول تزيد عن قيمة الالتزامات.

---

* كأن يكون المشروع قد تأسس لمدة محددة أو من اجل تحقيق غرض معين.

** و الانقضاء اللاإرادي للمنشات في هذه الحالة إنما تسبقه أحداث اقتصادية بالمشروع و تكون لها أثار سلبية على قيمته و قد تظهر في شكل علامات أو إشارات تدل علي الشك في قدرة المنشاة على الاستمرار

أما الشكل المالي أو القانوني فهو حالة العسر المالي ويقصد به زيادة الالتزامات المستحقة على الشركة للغير عن قيمة أصول المنشأة وهو يحدث بغض النظر عن مستوى السيولة، وبالتالي فان المنشأة قد تتعرض للفشل المالي أو القانوني دون أن يرتبط ذلك بحدوث فشل اقتصادي. [1]

و يقصد بالأسباب الخارجية للانهيار المالي أو الاقتصادي تلك الأسباب التي لا تقع تحت سيطرة الإدارة، ومن أمثلتها المنافسة والتقلبات الاقتصادية و الدورات التجارية وانخفاض الطلب على المنتج أو عدم استقرار السياسات الاقتصادية، أما الأسباب الداخلية لحدوث الفشل المالي فهي أسباب تقع تحت سيطرة الإدارة ومن أمثلتها ضعف سياسات التسويق وسياسات التمويل وانخفاض جودة الإنتاج وانخفاض كفاءة العمليات وانخفاض الإنتاجية والتوسع في الاقتراض، وعدم كفاية رأس المال.

### 1.2.4.2.2.3.1 المؤشرات المالية للانهيار

تتعدد المؤشرات المالية التي تحمل معها خطرا لان يصبح فرض الاستمرار غير ملائم، ومن أهم هذه المؤشرات ما يلي:

- تدهور صافي رأس المال العامل.
- تزايد القروض طويلة الأجل و تراكمها .
- تمويل الأصول الثابتة بالالتزامات قصيرة الأجل.
- تدهور النسب المالية.
- تحقيق المنشأة لخسائر تشغيل جوهرية.
- انخفاض التوزيعات على حملة الأسهم أو عدم الاستمرار في التوزيع.

---

[1] إبراهيم خليل حيدر السعدي ، أثر الانهيار المالي المعاصر للشركات العالمية في المحاسبة و التدقيق، مقال منشور على الموقع www.iasj.net/iasj?func=fulltext&aId=53114 ، أطلع عليه بتاريخ 07/03/2014

- التعثر في سداد الالتزامات وفوائدها.
- العجز عن تمويل استثمارات جديدة أو تنمية تشكيلية المنتجات
- ضعف كفاءة الإدارة و الذي يتجلى في عدم وجود نظام لتنبأ المالي يستخدم أساليب العلمية وتكنولوجيا المعلومات.
- ضعف كفاءة الإدارة من خلال عدم وجود خطط مستقبلية و إستراتيجية للتطوير والتنمية وتدعيم الموقف التنافسي للمنشأة.

**3.4.2.2.3.1 منافع و مخاطر الإفصاح عن التنبؤ بعدم قدرة المنشأة على الاستمرار**

إن إعداد قوائم وبيانات مالية صحيحة هي من مسؤولية إدارة المنشأة ومجلس إدارتها،لكن يعتقد المستفيدون من تقرير المراجع الخارجي بوجوب مسؤولية المراجع عن تقييم مدى سلامة فرض الاستمرارية و الإفصاح في تقريره في حالة عدم التأكد بشأن مقدرة المنشأة على الاستمرار في المستقبل المنظور.

و ذلك بسبب الضغوط التي تقع على المراجع من المستفيدين من تقاريره حتى يمكن تضييق فجوة التوقعات بين الممارسة الحالية للمهنة وما يتوقعه المستفيدون عموما من مسؤولية اكبر من المراجعين في هذا الشأن.

يتحمل المراجع مسؤولية أكبر عن تقييم مدى سلامة فرض الاستمرارية الذي أعدت على أساسه القوائم المالية وذلك على أساس مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وخصوصا فيما يتعلق بأهداف القوائم المالية كون تقرير المراجع يضفي الثقة على هذه القوائم بعد إبداء رأيه عن مدى عدالة العرض،وان المستفيدون من المعلومات الواردة في القوائم المالية يعتمدون على تقريره المستقل في لفت انتباههم إلى أية ظروف قد تؤثر سلبا على عدالة العرض.

فالقرارات الاستثمارية في الشركة سوف تأخذ منحى أخر إذا كانت الشركة تواجه حالة التصفية أو الإفلاس أو إعادة التنظيم،فإذا كانت القوائم المالية قد أعدت عمى فرض أن الشركة مستمرة و إذا أصبح هذا الفرض غير بديهي أو لا يمكن التسليم به فان تقويم وتبويب الأصول والخصوم في الميزانية يصبح بدون معنى وبالتالي لن تكون هناك أية فائدة للقوائم المالية. [1]

إن الإفصاح عن التنبؤ بعدم قدرة المنشأة على الاستمرار له منافع عديدة لكن في نفس الوقت له مخاطر عديدة تنعكس سواء علي سمعة المراجع أو على مستخدم القوائم المالية، و فيما يلي مزايا و مخاطر التنبؤ بعدم قدرة المنشأة على الاستمرار:

### 1.3.4.2.2.3.1 مزايا الإفصاح عن عدم قدرة المنشأة على الاستمرار

و يشمل ذلك عدة جوانب من أهمها ما يلي : [2]

- تحتاج المؤسسات التمويلية وخاصة البنوك التجارية إلى ما يطمئنها إلى استقرار الحالة المالية للمنشآت المقترضة و استمرارها في النشاط، والمقدرة على سداد القروض وفوائده في ميعاد السداد و في وفاء المراجع بهذه المسؤولية في سياق مراجعة حسابات هذه المنشآت ما يحقق هذا الطلب طالما لم يشر في تقريره إلى الشك في الاستمرار.
- تحتاج المؤسسات الاستثمارية مثل البنوك وشركات وصناديق الاستثمار وكذا المستثمرون الحاليون والمحتملون إلى الاطمئنان بمقدرة الشركات المستثمرة في أوراقها المالية على الاستمرار في النشاط، ويتحقق ذلك من خلال وفاء المراجع في تقييم فرض الاستمرار.

---

[1] علي حسين الدوغجي،مدى مسؤولية مراقب الحسابات عن فرض الاستمرارية و الفشل المالي للشركات ، مقال منشور على الموقع www.iasj.net/iasj?func=fulltext&aId=761%E2%80%8E ، أطلع عليه بتاريخ 07/03/2014

[2] إبراهيم خليل حيدر السعدي ، مرجع سبق ذكره ، مقال منشور على الموقع www.iasj.net/iasj?func=fulltext&aId=53114، أطلع عليه بتاريخ 07/03/2014

- إن نتيجة تقييم فرض الاستمرار سوف تنعكس على شكل ولغة ومحتوى تقرير المراجع عن مراجعة القوائم المالية، و عليه فإن أسعار وأحجام تبادل الأوراق المالية للشركات المصدرة لهذه الأوراق ستتأثر سلبا في حالة الشك في الاستمرار، وذلك فإن الإفصاح في تقرير المراجع عن الشك سوف يساعد المستثمرين في الأوراق المالية على توخي الحذر في اتخاذ قرار الاستثمار.

- إن المزيد من الإفصاح المحاسبي سواء كان ذلك في شكل معلومات بالقوائم المالية أم في تقارير المراجعين سوف يضمن استمرار و ازدهار مهنة المحاسبة و المراجعة و تحقيق المزيد من الاعتماد على المعلومات المحاسبية التي تقدمها،فهناك من يري أن المعلومات الوصفية خارج القوائم و التقارير المحاسبية قد تكون أكثر أهمية ومنفعة لمستخدمي المعلومات عن المعلومات الكمية الموجود بالقوائم و التقارير .

**2.3.4.2.2.3.1 مخاطر الإفصاح عن التنبؤ بعدم القدرة على الاستمرار**

و في مقابل العديد من المزايا التي يمكن أن يحققها الإفصاح إلى أن هناك مخاطر عديدة تترتب عن إفصاح المراجع حول التنبؤ بعدم قدرة المنشأة على الاستمرار و هي: [1]

- على الرغم من أن التنبؤ آمر يتعلق بالمستقبل قد يتحقق و قد لا يتحقق إلا أن متلقي هذه التنبؤات قد يفهمها على غير طبيعتها،فالإفصاح عن التنبؤ بعدم قدرة المنشأة على الاستمرار لا يقص به عادة أن المنشأة في طريقه إلى التصفية إلا أن مستخدمي المعلومات قد يفسرونه على هذا النحو مما يلحق بالمنشأة أضرارا بالغة، إذ قد يتوقف المقرضون و الدائنون عن منح المنشأة الائتمان اللازم لمزاولة النشاط و التغلب على ما يواجهها من صعوبات لدرجة أن البعض يري أن إفصاح المراجع عن شكه في قدرة المنشأة على الاستمرار قد يجعل من عدم القدرة أمرا يقينا و مؤكدا.

[1] حامد طلبة أبو هيبة ، مرجع سبق ذكره ، ص 263-265

و مما يؤكد أن الأسواق المال تبدو حساسة بدرجة كبيرة لأي معلومات تتعلق بوجود المنشأة و استقراره أو نموه و استمراره، مما قد يؤثر على حركة تداول الأوراق المالية الخاصة بالمنشآت التي قد يتم الإفصاح عن الشك في قدرتها على الاستمرار و كذلك أسعار هذه الأوراق كون أن هناك رد فعل سريع في سوق الأوراق المالية للتحفظات التي يبديها المراجع في تقريره.

- تخوف مهني من الإفصاح عن التنبؤ بمدي إمكانية استمرار المنشأة و ذلك خشية من المنازعات و الدعاوى القضائية .

و من ثم فان من يقدم تقريرا به تحفظات أكثر من غيره من المراجعين و خاصة فيما يتعلق بعناصر عدم التأكد كحالة الشك في إمكانية استمرار المنشأة قد يجد نفسه في وضع مهني أسوا من غيره من حيث الإقبال على طلب خدمته، مما يترتب على ذلك نتائج و أضرار في غياب القدر الملائم من الوعي لدي مستخدمي المعلومات و خاصة في حالة اتساع نطاق عمل المحاسبين و المراجعين فان هناك احتمالا لعدم القدرة علي التمييز بين فشل المشروع و فشل المراجعة.

-لا شك أن امتداد لنطاق العمل الذي يقوم به المراجع سوف يضيف أعباء مالية على من يحصل على خدمات المراجعين سواء لأنهم سوف يبذلون جهدا ووقتا إضافيا يزيد عما يقومون به عادة أو لأنهم سوف يضطرون للاستعانة بخبرات أخرين وما إلى ذلك من عوامل تستدعي زيادة أتعاب المراجعة، و إن كان ذلك ينبغي أن يقارن بالمنافع المحتملة لما يقوم به المراجعون من أعمال فوق نطاق أدوارهم التقليدية في ضوء دراسة اقتصادية مناسبة لكل من التكلفة و العائد في هذا الصدد.

## 4.1 معايير المراجعة الدولية

المراجعة كغيرها من المهن لها قواعد و أصول و ممارسات تحكمها، و قد بقيت تلك القواعد و أصول الممارسة إلى وقت قريب في حكم المتعارف عليه بين ممارسي هذه المهنة، و نظرا لأهمية مهنة مراجعة الحسابات و بالأخص في إضفاء المزيد من المصداقية على البيانات الحسابية فقد بدأ التفكير جديا في توفير قواعد و أصول ممارسة مكتوبة لهذه المهنة بحيث يسهل الرجوع إليها و الاحتكام إلى قواعدها و أصول ممارستها إن لزم الأمر .

يوجد اهتمام متزايد في الوقت الحالي بمعايير المراجعة من حيث إصدارها وتفسيرها وتطويرها بالإضافة إلى أن هناك تطور مستمر في كل من مهنة المحاسبة والمراجعة والبيئة التي تطبق فيها هذا بهدف تقليل الاختلافات بين هذه المعايير والمعايير المتعارف عليها في البلدان المختلفة.

### 1.4.1 ماهية معايير المراجعة الدولية

لقد أصبح لمعايير المراجعة الدولية دور كبير في الحياة العملية إذ أنها تعتبر الأساس في عمل المراجع و على هذا سوف نتطرق من خلال هذا المطلب إلى التعريف بمفهوم المراجعة الدولية ونشأتها بالإضافة إلى الخصائص التي تتميز بها،و كذا أهميتها في عملية المراجعة و الأهداف التي تسعى لتحقيقها.

### 1.1.4.1 تعريف معايير المراجعة الدولية

لقد تم تعريف معايير المراجعة الدولية كما يلي :

#### 1.1.1.4.1 التعريف الأول

عرّف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA المعايير بأنها " تعبير عن الصفات الشخصية المهنية التي يجب أن تتوافر في المراجع و كذلك عن الخطوات الرئيسية لعملية المراجعة اللازمة للحصول على القدر الكافي من الأدلة و البراهين التي تمكنه من إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية بالإضافة إلى بيان محتويات إبداء الرأي ".[1]

#### 2.1.1.4.1 التعريف الثاني

إن معايير المراجعة الدولية ( ISA ) تشير إلى المعايير التي تمثل الاهتمام الأكثر من المراجعين حيث أنها تمثل معايير خاصة بالعمل الأكثر تكرارا للمراجعين،و بعبارة أدق مراجعات القوائم المالية.[2]

و على الرغم من انه ليس كافة البلدان تلتزم بتطبيق المعايير الدولية للمراجعة إلا أنها سوف يتم استخدامها كمعايير أساسية عند قصور المعايير المحلية.

---

[1] متاح على الموقع www.acc4arab.com ، أطلع عليه بتاريخ 08/11/2013

[2] أمين السيد احمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 23

### 2.1.4.1 نشأة معايير المراجعة الدولية

مع ظهور فكرة العولمة و تحرير التجارة بدأ التفكير جديا في إيجاد قواعد و أصول ممارسة لمهنة مراجعة الحسابات متعارف عليها دوليا لتحل محل قواعد و أصول الممارسة المهنية المعمول بها إقليميا،و بسبب هذا تم تأسيس الاتحاد الدولي للمحاسبين ( IFAC ) في عام 1977 بموجب اتفاقية بين 63 منظمة و هيئة محاسبية من 49 دولة مهمته تطوير المعايير الدولية للمراجعة ( ISA ).

و خرجت إلى الوجود اللجنة الدولية لمهنة المراجعة التي تعد إحدى لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين التي تولت مهمة إصدار معايير الدولية للمراجعة غرضها تحسين جودة و وحدة ممارسة المهنة في العالم.

### 3.1.4.1 خصائص المعايير الدولية للمراجعة

تمتاز المعايير الدولية للمراجعة بعدة خصائص و هي :[1]

-إن المعيار دليل على مصداقية البيانات بالإضافة إلى كونه وسيلة للقياس والحكم.

-إن المعيار مؤشر يحتذي به المراجع أثناء أدائه لمهنته.

-إن المعيار وسيلة لتحديد المراجعة الرسمية.

-إن المعيار وسيلة للتعبير عن الصفات الشخصية و المهنية الواجب توفره في المراجع.

-إن المعيار يُستنتج منطقيا من الفروض و المفاهيم التي تدعم وجود هذه المعايير بالإضافة إلى اعتمادها على مرحلة طويلة من التفكير و البحث والدراسة.

[1] متاح على الموقع www.accdiscussion.com ، أطلع عليه بتاريخ 02/12/2013

## 4.1.4.1 أهمية و أهداف معايير المراجعة الدولية

تلعب معايير المراجعة الدولية دورا مهما في عمل المراجع كما أنه وجدت لتحقيق أهداف تخدم مصالح المهنيين و توفر لهم الحلول للمشاكل التي قد تعوق عملهم .

### 1.4.1.4.1 أهمية معايير المراجعة الدولية

لمعايير المراجعة الدولية فوائد عديدة على شرط أن تكون هذه المعايير مناسبة و مقبولة و متعارف عليها،و أن تكون موثقة بشكل تحريري و مبلغة لكل أعضاء المهنة لإزالة أي غموض من أذهانهم،و يلزم إعادة النظر فيها من حين لآخر.

حتى تحقق الفوائد المرجوة منها و إخضاعها للتحسين و التطوير لغرض مسايرتها للظروف المستجدة من جهة و معالجتها لأوجه القصور و الثغرات التي تظهر خلال تطبيقها من جهة أخرى. [1]

و يكمن سبب هذه الأهمية إلى الاعتبارات التالية :

- تعتبر بمثابة المكمل للمعايير الوطنية؛
- تشجع التعاون بين مكاتب المراجعة المحلية و الدولية.
- إن تغيرات مثل العولمة،تحرير التجارة الدولية و تكنولوجيا المعلومات ستفرض الحاجة لتوحيد معايير المراجعة ،و ستكون معايير المراجعة الدولية هي الأساس في هذا التوحيد.
- إن معايير المراجعة الدولية أكثر تجانسا بين الدول بالمقارنة بغيرها من المعايير الوطنية لدول كثيرة.

[1] محمد أمين مازوني ،مرجع سبق ذكره ،ص 77

- إن انتشار الشركات متعددة الجنسيات يوجب الاعتماد على معايير التدقيق الدولية في مراجعة حساباتها.

### 2.4.1.4.1 أهداف معايير المراجعة الدولية

إن المعايير المراجعة الدولية تمثل معايير تهدف إلى توفير التوافق حيث أن تطبيقها من شانه أن يعزز من المعايير المراجعة المتفق عليها عبر دول العالم،كما تتضمن المراجعة الدولية من حيث النظرية و التطبيق بالإضافة إلى أن تلك المعايير الدولية للمراجعة تمكن من إحداث تنسيق و انسجام للتقارير الدولية.[1]

## 2.4.1 كيفية إصدار معايير المراجعة الدولية

تمر عملية إصدار المعايير الدولية للمراجعة بعدة مراحل حتى نتمكن من الحصول على معيار نافذ المفعول،حيث تعتبر اليوم مهمة إصدار و تعديل أي معيار من مهام مجلس معايير المراجعة و التأكيد الدولية.

### 1.2.4.1 تقديم مجلس معايير المراجعة و التأكيد الدولية

حاليا يقوم مجلس معايير المراجعة و التأكيد الدولية ( IAASB ) بمهمة إصدار و تعديل المعايير الدولية للمراجعة بدلا من لجنة ممارسات التدقيق الدولية IAPC ،و يمثل مجلس معايير المراجعة و التأكيد الدولية احد لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين و التي تحدد المعايير الدولية للمراجعة،و يتمثل هدفها في تحسين درجة توحيد ممارسات المراجعة و الخدمات ذات الصلة عبر العالم عن طريق إصدار تعليمات عن مجموعة وظائف المراجعة و التصديق.

---

[1] أمين السيد احمد لطفي، مرجع سبق ذكره،ص 23

و قد اصدر مجلس المعايير الدولية للمراجعة و التأكيد مجموعات عديدة من المعايير التي يتعين تطبيقها على خدمات المراجعة و التأكيد الدولية،و تتضمن تلك المعايير كل من المبادئ الأساسية و الإجراءات الجوهرية معا مع الإرشادات المرتبطة في صورة إيضاحات.[1]

## 2.2.4.1 كيفية صدور معايير المراجعة الدولية

يراعى عند صدور معايير المراجعة الدولية **ما** يلي: [2]

- انه طالما أن معايير المراجعة الوطنية تختلف بدرجة أو بأخرى من دولة إلى أخرى،فانه من المهم لصدور معايير مراجعة دولية مراعاة مثل هذه الاختلافات و محاولة الوصول إلى معايير دولية تحظى أو يراد لها أن تحظى بالقبول العام دوليا،و هذا ما تفعله لجنة ممارسة التدقيق الدولية المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين
- أن معايير المراجعة الدولية تشمل المبادئ و الإجراءات الأساسية وكذا الإرشادات الخاصة بها و يجب فهم المعايير و الإجراءات في ضوء الإرشادات الخاصة بها.
- القاعدة أن تطبق معايير المراجعة الدولية على كافة عمليات مراجعة الحسابات،و الاستثناء أن يقتصر تطبيقها على أمور معينة و إن حدث فيجب أن يتم الإشارة إلى ذلك صراحة في صدر المعيار.

---

[1] أمين السيد احمد لطفي، مرجع سبق ذكره, ص 23

[2] محمد سمير صبان و عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص 156-157

- إن آلية عمل معيار جديد تتم من خلال اختيار موضوع معين و دراسته من قبل لجنة فرعية و تقديم المقترح إلى لجنة معايير المراجعة و في حالة الموافقة عليه يتم توزيعه على أعضاء اتحاد المحاسبين الدولي و الأسواق المالية للتعليق عليه،و عند استلام هذه التعليقات و المقترحات من قبل الاتحاد تتم إعادة تحرير المقترح و دراسته و الموافقة عليه ليصبح معيارا نافذ المفعول بعد فترة من الزمن.[1]

## 3.4.1 عرض معايير المراجعة الدولية و علاقتها بمعايير الإبلاغ المالي

كما رأينا سابقا فان ظهور أي معيار إلى و كان من ورائه حاجة،فعملية إصدار المعايير هي عملية ديناميكية تتماشي مع الحاجات المهنية التي تواجه المراجع خلال أدائه لعمله،و على هذا نقدم عرضا لهذه المعايير وفق أخر إصدار لها بالإضافة إلى العلاقة التي تربط هذه المعايير بمعايير الدولية للإبلاغ المالي.

### 1.3.4.1 عرض معايير المراجعة الدولية

قبل سنة 1994 كانت المعايير تصدر حسب تسلسلها و لكن بعد هذا التاريخ تم تبويب المعايير إلى أبواب رئيسية أعطيت رموزا لكل باب من هذه الأبواب.

[1] هادي التميمي،مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية ، الطبعة الثالثة ،دار وائل للنشر و التوزيع،عمان،الأردن ،2007،ص 34

و فيما يلي عرض للمعايير الدولية للمراجعة وفق احدث إصدار :

**الجدول رقم (5) : عرض لمعايير المراجعة الدولية حتى سنة 2013**

| المجموعة | رقم المعيار | عنوان المعيار |
|---|---|---|
| **المبادئ العامة و المسؤوليات** | ISA 200 | الهدف و المبادئ العامة التي تحكم مراجعة القوائم المالية |
| | ISA 210 | شروط التكليف بالمراجعة |
| | ISA 220 | رقابة الجودة علي أعمال المراجعة |
| | ISA 230 | التوثيق |
| | ISA 240 | الغش و الخطأ |
| | ISA 250 | مراعاة القوانين و الأنظمة عند مراجعة القوائم المالية |
| | ISA 260 | الاتصال مع أولائك المكلفين بالحكومة |
| | ISA 265 | الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة و الإدارة |
| **تقدير المخاطر و الاستجابة إلى المخاطر المقدرة** | ISA 300 | تخطيط مراجعة القوائم المالية |
| | ISA 315 | فهم المنشاة و بيئتها و تقدير مخاطر التحريف الجوهري |
| | ISA 320 | الأهمية النسبية في المراجعة |
| | ISA 330 | استجابة المراجع للمخاطر المقدرة |
| **الرقابة الداخلية** | ISA 402 | اعتبارات المراجعة المرتبطة بالمنشات التي تستخدم منظمات خدمية |
| | ISA 450 | تقييم العيوب المكتشفة أثناء عملية المراجعة |
| **الإثبات في المراجعة** | ISA 500 | أدلة الإثبات |
| | ISA 501 | أدلة الإثبات – اعتبارات إضافية لبنود خاصة |
| | ISA 505 | المصادقات الخارجية |
| | ISA 510 | مهام المراجعة الأولية – الأرصدة الافتتاحية |

| | | |
|---|---|---|
| | ISA 520 | الإجراءات التحليلية |
| | ISA 530 | عينات المراجعة و الإجراءات الاختيارية المختارة الأخرى |
| | ISA 540 | مراجعة التقديرات المحاسبية بما في ذلك مراجعة التقديرات المحاسبية حول القيمة العادلة و المعلومات المتوفرة حولها |
| | ISA 550 | الأطراف ذات العلاقة |
| | ISA 560 | الأحداث اللاحقة |
| | ISA 570 | الاستمرارية |
| | ISA 580 | إقرارات الإدارة |
| **استخدام عمل الآخرين** | ISA 600 | استخدام عمل مراجع أخر |
| | ISA 610 | استخدام عمل المراجعين الداخلين |
| | ISA 620 | استخدام عمل خبير معين من طرف المراجع |
| **استنتاجات المراجعة و التقرير** | ISA 700 | رأي و تقرير المراجع حول القوائم المالية |
| | ISA 705 | التغيرات التي أدخلت في رأي المكنون في تقرير المرجع المستقل |
| | ISA706 | فقرة الملاحظات و البنود الأخرى في تقرير المراجع المستقل |
| | ISA 710 | المقارنات |
| | ISA 720 | واجبات المراجع حول المعلومات الأخرى التي تحتوي علي قوائم مالية مراجعة |
| **مجالات متخصصة** | ISA 800 | تقرير المراجع عن مهام مراجعة ذات غرض خاص |
| | ISA 805 | اعتبارات خاصة – عملية مراجعة قوائم مالية واحدة و بنود خاصة، حسابات أو عناصر من القوائم المالية |
| | ISA 810 | التعاقدات لتقرير عن ملخص قوائم مالية |

**المصدر** : من إعداد الطالب اعتمادا على موقع www.ifac.org ، تاريخ الاطلاع

2013/12/11

### 2.3.4.1 علاقة المعايير الدولية للمراجعة بمعايير الإبلاغ المالي

ترتبط المعايير الدولية للمراجعة مع الدولية للإبلاغ المالي في عدة جوانب منها : [1]

- ارتباط معيار التدقيق الدولي رقم 570 المتعلق بالاستمرارية بمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 01 الخاص بالإفصاح عن السياسات المحاسبية،حيث ينص على أن الاستمرارية هي احد الفروض الأساسية التي تبنى عليها القوائم المالية،و تعرف الاستمرارية في هذا المعيار" ينظر إلى المنشأة عادة على أنها مستمرة في نشاطها مستقبلا،و من ثم يفترض عدم توفر نية التصفية أو تخفيض حجم عملياتها بصورة أساسية " ،و يرتبط هذا بالفقرة الثالثة من معيار المراجعة الدولي رقم 200 هدف و نطاق تدقيق القوائم المالية،و التي تنص على أنه في الوقت الذي يضفي فيه رأي المراجع الثقة على القوائم المالية، يتعين على مستخدمي هذه القوائم ألا يفترضوا أن هذا الرأي هو تأكيد لاستمرارية المنشأة " .

- يرتبط معيار التدقيق الدولي **700** و الذي يقضي بان يعبر المدقق صراحة عن رأيه في فقرة مستقلة يبين فيها ما إذا كانت القوائم المالية ككل تظهر بصورة عادلة المركز المالي للمنشأة،و كذلك نتائج أعمالها و مصادر واستخدامات الأموال خلال فترة معينة،و يرتبط هذا المعيار بمعيارين من معايير الإبلاغ المالي الدولية،أولهما المعيار الثالث عشر المتعلق بطريقة عرض الموجودات و المطلوبات المتداولة،و ثانيهما المعيار الخامس الذي يرتبط بالمعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية و بيان الحد الأدنى اللازم منها و التي تتضمنها الميزانية،و بيان الدخل و الملاحظات و البيانات الأخرى و المعلومات التفسيرية التي تعتبر جزءا مكملا للقوائم المالية.

[1] محمد أمين مازوني،مرجع سبق ذكره،ص 79-80

## 5.1 فجوة التوقعات في المراجعة الخارجية

سوف نتناول في هذا المبحث التعاريف المختلفة لمفهوم فجوة التوقعات في المراجعة الخارجية، و كذا الأسباب التي أدت إلى ظهور هذه الفجوة بالإضافة إلى دراسة الطرق أو الأساليب التي من شانها التقليص من حجم هذه الفجوة في عملية المراجعة،و هذا من أجل الوصول إلى أفضل جودة لعملية المراجعة .

### 1.5.1 مفهوم فجوة التوقعات في المراجعة

إن ما شهده العالم بعد سنة 2001 بعد انهيار شركة انرون أدى إلى ضعف الثقة في المعلومات المقدمة التي تخص المنشآت،و خاصة فيما يتعلق بالمنشآت الكبرى و البنوك التي عادة ما يؤدي التضليل و التلاعب في المعلومات الخاصة بها إلى عواقب وخيمة تنعكس أثارها على المجتمع ككل،من هنا يبرز دور المراجع الخارجي من خلال السعي إلى اكتشاف الأخطاء و التلاعبات في القوائم المالية التي تقدمها و هذا بغية تقديم معلومات صادقة للجمهور و تعكس الوضع الحقيقي للمنشأة،و بين ما يأمل المجتمع أو يري انه يمكن الحصول عليه من المراجع و بين ما يستطيع المراجع فعلا انجازه تنشأ فجوة في التوقعات بين هاذين الاتجاهين.

و من المعقول أن الشك في مصداقية المراجعين بسبب اعتقاد المجتمع أن المراجعين لا يؤدون واجباتهم على النحو الذي يتوقعه منهم المجتمع أدي إلى وجود فجوة بين ما يتوقعه المجتمع من خدمات من المراجعين،و بين ما يحصل عليه منهم بالفعل مما يقلل من ثقة المجتمع في المهنة و يؤدي إلى انخفاض الطلب على خدماتها من ناحية.

كما أن فجوة التوقعات تعتبر مشكلة كبيرة للمستثمرين و السياسيين نظرا لان توزيع الثروات و تخصيص رأس المال في الاقتصاد و تحقيق الاستقرار السياسي في المجتمع يعتمد إلى حد كبير على الثقة في عملية المحاسبة و المساءلة التي يقوم فيها المراجع بدور هام و جوهري [1]

## 1.1.5.1 تعريف فجوة التوقعات

إن ظهور مصطلح فجوة التوقعات يرجع في الأصل إلى أمريكا وبالتحديد إلى سنة 1974 عندما كلفت لجنة كوهين التي كلفت من بين أشياء أخرى بدراسة ما إذا كانت توجد فجوة بين ما يتوقعه الجمهور من المراجع و بين ما يري انه يمكن للمراجع أن يقوم به بدرجة معقولة .

وتوصلت لجنة كوهين في 1978 و بعد أربع سنوات من الدراسة إلى وجود فجوة توقعات هامة بين أداء المراجعين و توقعات مستخدمي القوائم المالية عن أداء المدققين و مسئولياتهم،و وجدت اللجنة أن المسئولية تقع على عاتق المدققين لخفض تلك الفجوة.

و فيما يلي تعاريف مختلفة حول مفهوم فجوة التوقعات في عملية المراجعة الخارجية :

### 1.1.1.5.1 التعريف الأول

هي عبارة عن الفرق بين مستويات الأداء المهني للمراجعة كما يتوقعها مستخدمو القوائم المالية و مستويات الأداء المهني كما يراها المراجعون أنفسهم،فالفرق بين هذين المستويين من الأداء يعرف بفجوة التوقعات.[2]

---

[1] كمال خليفة أبو زيد و آخرون،مرجع سبق ذكره،ص 04

[2] نفس المرجع السابق،ص 05

### 2.1.1.5.1 التعريف الثاني

تعرف فجوة التوقعات بأنها الفجوة أو الثغرة بين ما تنص عليه معايير التدقيق فيما يتعلق بمهمة مراقب الحسابات و بين توقعات مستخدمي البيانات المالية إزاء ما يقدمه المراقب،و تسمي فجوة التوقعات أيضا بالفجوة بين الواقع و المتوقع و يقصد بالواقع هو واقع مهنة التدقيق أما المتوقع فهو ما يتوقعه المستخدمون من مراقب الحسابات.[1]

### 3.1.1.5.1 التعريف الثالث

عرف (Lee) فجوة التوقعات بأنها التباين بين ما هو متوقع أن يحققه مراجعي الحسابات وبين الأداء الفعلي لهم، حيث ترتبط تلك الفجوة بالأداء الفعلي للأعمال وإخفاق مراجعي الحسابات في أداء عملهم بالشكل المطلوب.[2]

و كتعريف شامل لمفهوم فجوة التوقعات فتشير إلى الاختلاف فيما بين ما يقوم به أو ما يمكن أن يقوم به المراجع وبين ما ينبغي أو ما يتوقع أن يقوم به المراجع على أساس توقعات المجتمع المطلوبة منهم،و هذا نظرا لاختلاف توقعات كل من الأطراف المهتمة بالمراجعة ألا و هي المراجع و المنشاة محل المراجعة و مستخدمي التقارير،فاختلاف توقعات هذه الأطراف تظهر فجوة التوقعات التي تتضمن الاختلاف بين مستويات الأداء المتوقع من المراجعين و ما هو محقق فعلا.

---

[1] عمر علي كامل الدوري، دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقع، مجلة المنصور، عدد 14 ، الجزء الأول، العراق،2010 ، ص 125

[2] محمد هادي العدناني،تأثير آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات، مقال منشور على الموقع www.kantakji.com/fiqh/Files/Companies/01024.doc ،اطلع عليه بتاريخ 26/11/2013

## 2.1.5.1 سمات فجوة التوقعات في المراجعة

تتميز فجوة التوقعات في المراجعة بعدة سمات نوجزها فيما يلي: [1]

- فجوة التوقعات غير ساكنة أو دينامكية بطبيعتها لأنها محددة بمتغيرين هما طلب أصحاب المصلحة في المشروع على خدمات و مسؤوليات مراجع الحسابات و عرض خدمات و مسؤوليات مراجع الحسابات.

- فجوة التوقعات كمية و نوعية بمعني أن فائض الطلب علي خدمات مراقب الحسابات هو فائض في التشكيلة المهنية لخدماته و مسؤولياته من جهة و فائض في أدائه المهني.

- فجوة التوقعات ضارة بالمهنة و بالمجتمع لان وجودها معناه قصور في عرض خدمات و مسؤوليات المهنة كما و نوعا مما يفقد ثقة طالبي الخدمات المهنية في مؤديها من جهة،كما ينعكس ذلك سلبا على المجتمع في صورة نقص في درجة الثقة و الاعتماد علي المعلومات المالية اللازمة لاتخاذ القرارات.

- فجوة التوقعات دولية و نسبية لان دول العالم بدون استثناء تعاني منها و لكن بدرجة أو بآخري،و بالطبع في ظل العولمة و تحرير التجارة الخارجية يتم تصدير فجوة التوقعات بالطبع لدول العالم الثالث،ومع ذلك تتباين الدول بينها في حجم و نوعية هذه الفجوة.

---

[1] حسين عبيد و شحاتة السيد،المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة،الدار الجامعية الإسكندرية،مصر،2007 ،ص 08-09

## 2.5.1 مكونات فجوة التوقعات و العوامل التي أدت إلى وجودها

إن سبب وجود فجوة التوقعات في عملية المراجعة يعود لعدة عوامل مختلفة قد تعود للمراجع نفسه أو لمهنة المراجعة أو للمجتمع الذي يتمثل في مستخدمي القوائم المالية، ففي نظرهم أن المراجعة قدتم أدائها على أحسن وجه و أنها سوف ترضي طموحاتهم.

### 1.2.5.1 مكونات فجوة التوقعات

يمكن تقسيم فجوة التوقعات في المراجعة إلي نوعين رئيسيين هما :

**1.1.2.5.1 فجوة الأداء:**و تنشا نتيجة التباين بين التوقعات المعقولة للمجتمع لما يجب أن يقوم به المراجع و بين أداءه الفعلي.[1]

و يمكن تقسيم فجوة الأداء إلي عنصرين:

**1.1.1.2.5.1 قصور في أداء المراجعين:**و تعني الفجوة بين واجبات المراجع الحالية وفقا لمعايير و نشرات مهنة المراجعة و بين الأداء الفعلي للمراجع.

**2.1.1.2.5.1 قصور المعايير و القواعد المنظمة للمهنة :** و يعرف بالفرق بين ما يري ( يتوقعه ) المجتمع انه يمكن للمراجعين القيام به بدرجة معقولة و بين ما تري المهنة ذاتها انه يمكن للمراجعين القيام به بدرجة معقولة.[2]

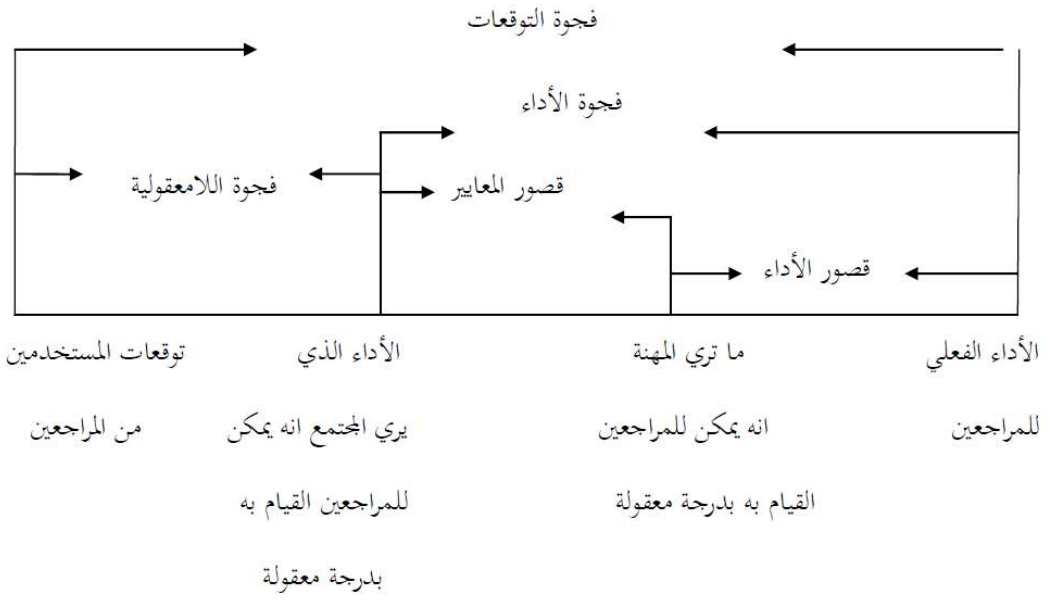
---

[1] عمر علي كامل الدوري، مرجع سبق ذكره، ص 126

[2] كمال خليفة أبو زيد و آخرون،مرجع سبق ذكره،ص 09

**1.1.2.5.1 فجوة اللامعقول** : و تمثل الفرق بين ما يتوقعه المجتمع من مهنة المراجعة و بين ما يري المجتمع انه يمكن أن تؤديه المهنة بدرجة معقولة،و فجوة اللامعقول ترجع إلى مغالاة الجمهور في توقعاته،إما بسبب عدم إلمامه بطبيعة المراجعة و محدداتها أو بسبب رغبته في الحصول على أقصي ما يمكن من المراجعين مقابل ما يدفعه لخدماتهم،و بعبارة أخري يريد تعظيم منفعته على حساب المهنة.[1]

و يوضح الشكل التالي أنواع فجوة التوقعات و تقسيماتها المختلفة:




**الشكل رقم (4 ) : أنواع و تقسيمات فجوة التوقعات في المراجعة**

**المصدر**: كمال خليفة أبو زيد و آخرون،مرجع سبق ذكره،ص 10

[1] كمال خليفة أبو زيد و آخرون،مرجع سبق ذكره،ص 09

### 2.2.5.1 العوامل التي أدت إلى ظهور فجوة التوقعات في المراجعة

على رغم من الاتفاق علي وجود فجوة التوقعات في مهنة المراجعة إلى أن العوامل أو المسببات التي أدت لوجود هذه الفجوة لم يتمت الاتفاق عليها، و من الأسباب التي أدت لوجود فجوة لتوقعات في المراجعة ما يلي :

#### 1.2.2.5.1 أسباب ترجع إلى قصور في مهنة المراجعة

و هذا راجع إلى فشل مهنة المراجعة في العمل على التطور بالسرعة الكافية بما يتماشي مع تغيير بيئة العمل و البيئة الاجتماعية و تغير طبيعة الطلب على خدماتها،فالمراجعين في الواقع لديهم الحافز الاقتصادي للتأكد من أن جودة عملهم ليست دون الحد الأدنى المحدد بالقانون و الذي تؤديه مهنة المراجعة.[1]

#### 2.2.2.5.1 أسباب ترجع إلى قصور في أداء المراجعين

نجد أن للمراجعين دور في ظهور فجوة التوقعات في المراجعة و هذا من خلال:

- قيام المراجعين بالتنافس فيما بينهم للحصول على عمليات مراجعة جديدة أو لعدم فقد العمليات الحالية و قبول أتعاب قليلة عن عمليات مراجعة لا تتناسب مع المجهود لأدائها،وذلك نتيجة للمنافسة و تأدية خدمات أخرى لعملاء المراجعة بأتعاب قليلة للحصول على رضا هؤلاء العملاء وضمان تجديد تعيينهم سنوياً.

[1] كمال خليفة أبو زيد و آخرون،مرجع سبق ذكره،ص 07

بالإضافة إلى عدم التحفظ بشأن الاستمرارية عندما يكون ذلك ضرورياً لعدم فقد العميل.[1]

### 3.2.2.5.1 أسباب ترجع إلى مغالاة المجتمع في توقعاته

يجب أن يقتنع المجتمع المالي باستقلال المراجع فالوجود الحقيقي لمهنة المراجعة يعتمد على هذا الاقتناع، فإذا شك المجتمع المالي في استقلال المراجعين فإن أرائهم لا تكون لها قيمة و بالتالي لا تكون هناك حاجة لخدمات المراجعين،ولكي يثق المجتمع المالي في استقلال المراجعين فإنه يجب على هؤلاء تجنب جميع العلاقات والظروف التي تدعو إلى الشك في استقلالهم.

و من ناحية أخرى نجد أن المجتمع يغالي في توقعاته بشأن ما يمكن أن يحصل عليه من مهنة المراجعة، و يطلب من المدققين القيام ببعض الأعمال التي لم تعد ممكنة في ظل الظروف المعقدة و المتشابكة الحالية،و التي فرضت على المهنة بعض القيود و المحددات التي أصبحت تعوق القيام و تقديم ما كانت تقوم به في الماضي،مثل كشف جميع أنواع الغش و تلاعب الإدارة.[2]

و مما سبق يتضح أن الاختلاف بين توقعات كل من المجتمع أو ما يتوقعونه من المراجع و ما يمكن للمراجع القيام به فعلا يؤدي إلي نشوء هذه الفجوة،و التي قد تعود أيضا إلى القصور الحاصل في مهنة المراجعة و عدم تطورها بالسرعة الكافية بما يتماشي مع التطور الحاصل في بيئة العمل،و بالتالي فان الحد من حجم هذه الفجوة من شانه تحسين صورة المراجعة في المجتمع و الذي يؤدي إلى تحسين جودة الأعمال المقدمة من طرف هؤلاء المراجعين.

---

[1] محمد هادي العدناني،تأثير آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات، مقال منشور على الموقع www.kantakji.com/fiqh/Files/Companies/01024.doc ، أطلع عليه بتاريخ 26/11/2013

[2] بوراس هند،التدقيق و إشكالية فجوة التوقعات،الملتقي الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع و الأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955 ،سكيكدة،الطبعة الأولي،دار بهاء الدين للنشر و التوزيع، 2011 ،ص 15

### 4.2.2.5.1 القضايا المعاصرة التي تؤثر علي مهنة المراجعة

ظهر في الآونة الأخيرة عدد من القضايا المثيرة للجدل و التي أثرت بدورها على مزاولة مهنة المراجعة و من أهم هذه القضايا ما يلي: [1]

### 1.4.2.2.5.1 مقاضاة المراجعين

تصاعدت في السنوات الأخيرة عدد القضايا المرفوعة ضد المراجعين *، و أحد الأسباب في ذلك هو ادعاء الأطراف الخارجية بحدوث أضرار و خسائر مادية لهم من جراء الاعتماد على المعلومات التي سبق أن صادق عليها المراجع و التي اتخذت كأساس لاتخاذ قرارات اقتصادية معينة نتج عنها تلك الآثار السلبية.

### 2.4.2.2.5.1 التوسع في الخدمات الأخرى للمراجع

عادة ما يطلب من المراجع الذي يقوم بمراجعة القوائم المالية أن يقدم خدمات أخري لنفس المنشأة مثل تصميم نظام رقابي يحد من الغش و المخالفات بعد اكتشاف المراجع لمثل هذا الغش عند مراجعة القوائم المالية،مثل هذه الخدمات و غيرها عند تقديمها لنفس العميل (المنشأة) قد تضعف من استقلالية المراجع و حياده فضلا عن مسالة الأتعاب التي يتقاضاها من مثل هذه الخدمات.

---

[1] عبد الفتاح محمد الصحن و أخرون،مرجع سبق ذكره،ص 24-26

* في بريطانيا مثلا و في الفترة الممتدة ما بين 1989 و 1990 تبين أن ما نسبته 25 % من قضايا التعويض تعود إلى حالات الغش و الإهمال الذي يعود لمهنة المراجعة و قصورها عن تحقيق الأهداف المرجوة منها خاصة الإفصاح عن مدي قدرة المشروع عن الاستمرار.

### 3.4.2.2.5.1 العولمة

يعني مصطلح العولمة توسع و انتشار المنشآت المصنعة للمنتج أو الموزعة له في أكثر من دولة من دول العالم كالشركات متعددة الجنسيات مما أدى إلى زيادة المنافسة العالمية بينها ،و قد تأثرت مهنة المراجعة بذلك حيث تطلب الأمر مراجعة عمليات خارج حدود الدولة، و بالتالي وجد الكثير من مكاتب المراجعة ضرورة التوسع بإنشاء فروع لها في دول أخري و هذا ما نلاحظه في مكاتب المراجعة التي تعمل على نطاق دولي و ضرورة التكيف مع معايير المحاسبة و المراجعة التي قد تختلف من دولة لآخري .

### 4.4.2.2.5.1 التجارة الالكترونية

هناك تزايد على ما يسمى في الآونة الأخيرة من غالبية المنشآت على ما يسمي بتكنولوجيا المعلومات للمساعدة في المحاسبة عن العمليات المختلفة للمنشأة،فضلا عن ذلك فان التطور المتلاحق لتكنولوجيا المعلومات و التوسع في شبكة المعلومات ( الانترنت ) أدى إلى إدخال طرق جديدة للتجارة و هو ما يعرف بالتجارة الالكترونية و التي تتم عبر شبكات الانترنت.

و قد أدى كل ذلك إلى التأثير على خدمات التأكيد المهني التي يقوم بها المراجع حيث أصبحت تعتمد علي المعلومات المتاحة على تلك الشبكات و التي تحتاج إلى خبرات و قدرات خاصة لفهمها و تحليلها.

و قد تنبهت الجهات العالمية المنظمة لمهنة المراجعة لهذا التطور مما حدا بمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي ( AICPA ) على سبيل المثال أن يصدر نشرة سنوية يوضح فيها احدث الإصدارات المتعلقة بفهم و تطبيق الأساليب المختلفة لتكنولوجيا المعلومات.

## 3.5.1 طرق تضييق فجوة التوقعات في المراجعة

انطلاقا من الأسباب التي أدت إلى نشوء فجوة التوقعات في عملية المراجعة نجد أن هناك ثلاثة حلول ممكنة للحد من حجم فجوة التوقعات و ذلك بهدف الحصول على أفضل جودة للخدمات المقدمة و تعزيز الثقة في هذه الأعمال.

و تتمثل هذه الحلول فيما يلي :

### 1.3.5.1 رفع كفاءة المراجعين و تطوير أدائهم ومهاراتهم باستمرار

و نري انه يمكن تحقيق ذلك على مرحلتين :

#### 1.1.3.5.1 مرحلة تعليم المحاسبين و المراجعين الجدد و إكسابهم المهارات الأساسية

انه على مستوي الجامعات و المعاهد العليا يجب أن يتم تطوير البرامج الدراسية لتأهيل المدققين و المحاسبين،بحيث تضمن تزويدهم بالمهارات و المعلومات الأساسية التي تزيد من قدراتهم التحليلية،و التفكير البناء الخلاق و التعامل مع أفراد من ثقافات مختلفة.

و لقد أشار مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي انه حتى يمكن لمهنة التدقيق الاستجابة بطريقة ايجابية للتطورات التكنولوجية الجديدة و لمقابلة زيادة طلب المجتمع على المعلومات،يجب ألا يقتصر تعليم مراجعي الغد على النواحي الإجرائية و المعرفة الفنية،و إنما يجب أن يزودوا بالقدرات التحليلية و مهارات الاتصال و مهارات التعامل مع الآخرين و الوعي الثقافي الذي يمكنهم من القيام بدورهم الكبير في المجتمع.[1]

[1] بوراس هند ،مرجع سبق ذكره،ص 17

و بعبارة أخري فان برامج التعليم يجب أن تعمل على تزويد طالب التدقيق بالمهارات و المعارف التالية :[1]

**1.1.3.5.1 مهـارات الاتصـال** :بحيث يكون لدي طالب المحاسبة القدرة على نقل و تلقي المعلومات من الغير بسهولة و يسر و عرض أرائه و أحكامه و الدفاع عنها بطريقة واضحة و مفهومة.

**2.1.3.5.1 مهارات عقلية** : إن عمل المحاسب في بيئة اقتصادية و اجتماعية و سياسية تسم بالتعقد و التشابك و العالمية و التغير المستمر يستلزم أن تكون لدى المحاسب القدرة علي فهم و حل المشاكل المختلفة غير التقليدية و غير الروتينية التي يمكن أن يواجهها في محيط غير مألوف، بالإضافة إلى تحديد القضايا الأخلاقية و محاولة حلها بطريقة منطقية في ضوء المعايير الأخلاقية.

**3.1.3.5.1 مهـارات التعامـل مـع الآخـرين** : بحيث يكون لدي المحاسب القدرة على العمل بفاعلية في مجموعات مكونة من أشخاص مختلفين و متنوعين حتى يمكن انجاز العمل بكفاءة،بالإضافة إلى التأثير في الآخرين و القدرة على التعامل مع الشخصيات المختلفة و حل التعارض الذي قد يوجد بينهم.

**4.1.3.5.1 المعرفة العامة**:بحيث تكون لديه القدرة علي فهم تدفق الأحداث أو العمليات تاريخيا و في الثقافات المختلفة في العالم اليوم بالإضافة إلى التعامل مع المجموعات المختلفة من العاملين و المسئولين في المواقع المختلفة و الذين أصبحوا يملكون مستويات عالية من المعرفة.

---

[1] كمال خليفة أبو زيد و آخرون،مرجع سبق ذكره،ص 10-16

**5.1.3.5.1 المعرفة التنظيمية و الإدارية** : بحث يكون قادرا على فهم القوي الاقتصادية و الاجتماعية و الثقافية التي تؤثر على التنظيمات المختلفة بالإضافة إلى القدرة علي فهم الطرق المختلفة لتحليل و تقييم تطور المشروعات و النمو الاقتصادي بما في ذلك تحليل القوائم المالية و الأدوات المالية و أسواق المال المحلية و العالمية و القدرة على فهم دور و اثر تكنولوجيا المعلومات في المنظمات المختلفة و ديناميكية العلاقات بين الأفراد و المجموعات في منشات الأعمال.

**6.1.3.5.1 المعرفة المحاسبية**: يجب أن يكون لدى المحاسب و المراجع معرفة تاريخ مهنة المحاسبة و المراجعة و معرفة كاملة بنظرية المحاسبة،و كذا الفهم السليم لدور المحاسبة في المجتمع و العالم و العلاقات المتداخلة بين المحاسبة و فروع المعرفة الأخرى،بالإضافة إلى معرفة بالمسؤوليات المهنية و الأخلاقية للمحاسب و المراجع و طبيعة خدمات إبداء الرأي و أسسها الإجرائية.

**1.1.3.5.1 مرحلة الممارسة العملية**

إذ يجب على الممارسين للمهنة أن يعملوا باستمرار على التعلم المستمر لضمان استمرار تطوير مهاراتهم و كفاءاتهم و تحديث معلوماتهم حتى تتماشي مع التطورات و التغيرات السريعة في مختلف مجالات الحياة، و حتى يمكنهم تفهم طبيعة هذه التغيرات و التعامل معها بكفاءة.

و مما هو جدير بالذكر أن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أدرك هذه الحقيقة و ادخل برنامج التعليم المستمر كشرط استمرار المدقق في المهنة، و أصبح يتطلب من كل مزاول للمهنة أن يقدم ما يثبت انه تلقي دورات تدريبية في فروع المحاسبة و المراجعة المختلفة تعادل 120

ساعة كل ثلاث سنوات و ذلك حتى يضمن تحديث المدقق لمعلوماته باستمرار و تجديد صلاحياته.[1]

### 2.3.5.1 تدعيم دور المنظمات المهنية

إن من واجب المنظمات المهنية إعادة تطوير وتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة وذلك لإمكانية فرض الرقابة الذاتية، وزيادة جودة الأداء المهني في المراجعة وزيادة المساءلة المهنية للمراجعين،مما ينتج عنه زيادة الثقة في عملهم على أن يتم الأعلام جيداً عن هذا الدور لجمهور المستفيدين من خدمات المراجعة،وهذا يوجب على تلك المنظمات وضع معايير المحاسبة والمراجعة ومعايير السلوك المهني، ومراقبة الالتزام بها من جانب الممارسين للمهنة من خلال برامج لمراقبة الجودة للأداء المهني لمكاتب المراجعة،ووضع النظم الكفيلة لمعاقبة من يخرج عن تطبيق تلك المعايير،ونشر هذه المعايير والبرامج والنظم والإعلان عنها لجمهور المستفيدين من مهنة المراجعة. [2]

كما أن وضع برامج لمراقبة الجودة ونظام صارم للمساءلة بواسطة المنظمة المهنية سوف يؤدي إلى الارتفاع بمستوى جودة الأداء المهني إلى المستويات المتوقعة منهم ومن ثم رضاء المستفيدين عن الخدمات المؤداة بواسطة المراجعين.

---

[1] بوراس هند،مرجع سبق ذكره ،ص 21

[2] محمد هادي العدناني،تأثير آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات، مقال منشور على الموقع www.kantakji.com/fiqh/Files/Companies/01024.doc ، أطلع عليه بتاريخ 26/11/2013

### 3.3.5.1 التقليل أو الحد من المغالاة في توقعات مستخدمي القوائم المالية

إن تثقيف المجتمع المالي لطبيعة عملية المراجعة يعتبر من إحدى طرق الملائمة لتضييق فجوة التوقعات، و طالما أن المستخدمين للقوائم المالية و المراجعين يواصلون امتلاك فهم مختلف العبارات و الصيغ في تقرير المراجع مثل يظهر بعدالة، و طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عمومًا هذا يعني بأن فجوة التوقعات ستبقى، ويبقى المراجعون يواجهون دعاوى أمام المحاكم و يجب الاعتراف بأنه ليس من المحتمل إنجاز المراجعة بدقة مطلقة بسبب التعقيدات الموجودة في عملية المراجعة.

و لخفض فجوة توقعات المراجعة على المراجعين تثقيف الجمهور و تحسين صياغة التقرير و الأسلوب الذي يوصلون فيه نتائج التقرير للجمهور لضمان توصيل العمل المنجز بشكل واضح و الفجوة قد تخفض جزئيًا من خلال فهم الجمهور المتزايد لطبيعة المراجعة و تعقيداتها المتأصلة،وعليه فتثقيف الجمهور يكون مفيدًا لتصحيح الأفكار الخطأ حول مهنة المراجعة بين المستخدمين للقوائم المالية و لكن لا يجب أن يكون متوقعًا أن يتم القضاء على فجوة التوقعات، فقد يساهم في عملية تخفيض الفجوة بين المجتمع المالي ومهنة المراجعة .

فعلى مهنة المراجعة أن تعمل جاهدة بالاتصال بالمجتمع المالي بأي مناسبة تستطيع أن تصل إليه من خلالها توضيح الرؤية لهم عن قيود عملية المراجعة و دور و مسئوليات المراجع لتضييق فجوة التوقعات و لعمل ذلك تحتاج كلتا المجموعتين أن تصبحا وكلاء نشيطين للتغيير .[1]

[1] محمود شعبان حسين أحمد، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي و مراجعي الحسابات و سبل تضييقها، دراسة تحليلية لأراء مراجعي الحسابات،مدراء البنوك، موظفي ضريبة الدخل، مذكرة ماجيستير في المحاسبة و التمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2007 ، ص 63

**خلاصة الفصل الأول**

من خلال ما ورد في هذا الفصل نرى بان المراجعة الخارجية نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير و الأنظمة ،و هذا من خلال إبداء رأي فني محايد حول صحة و سلامة القوائم المالية و مدى تعبيرها عن الصورة الحقيقية للمنشأة اليوم ،و هذا ما يحتاج إليه المستثمر الحصيف الذي يسعى للحصول على معلومات صادقة و معبرة و غير مضللة و التي تساعده في اتخاذ القرارات الرشيدة، فنحن اليوم في عالم يتميز بالسرعة و التطور فالمعلومة اليوم أصبح لها شأن كبير لدى مختلف مستخدمي القوائم المالية و هذا ما يتطلب أن تكون عملية المراجعة ذات جودة عالية كي تلبي ما هو منتظر منها.

و مع كبر حجم المنشآت و زيادة أعمالها و تخطيها حدود الدولة فان عملية المراجعة أصبح لها بعد أخر، فالمراجع أصبح يجد نفسه مطالب بتحقيق أهداف عديدة في ظل الظروف الراهنة ،و هو ما أدى كما سبق و أن اشرنا إلى ظهور نوع من الفجوة في ما يمكن أو يستطيع المراجع تحقيقه و ما ينتظره مستخدمي القوائم المالية ،كل هذا جعل من تطور مهنة المراجعة أمر حتمي لمواكبة التطور الحاصل في مختلف المجالات،و هو ما تجسد فعلا مع ظهور منظمات وجمعيات مهنية أخذت على عاتقها مهمة تطوير هذه المهنة و إيجاد قواعد و معايير تسهل عمل المراجع و توفر له مرجع يستند إليه عند ممارسته لعمله.

و من خلال ما سبق نرى بأنه قد أصبح أمرا حتميا على المراجع الخارجي أو مكتب المراجعة تقديم خدمات تتميز بالجودة العالية حتى تتمكن من مواجهة المنافسة الحادة مع مكاتب المراجعة الأخرى و تحقيق ما هو منتظر منها.

و من جهة أخري تفادى المسائلة و الدعاوي القضائية التي أصبحت نتيجة مباشرة عند فشل المشروع و إلقاء اللوم على مكاتب المراجعة واتهامها بالتستر و عدم بذل العناية المهنية اللازمة،و أنها لا تقدم خدمات ذات جودة علية و هو ما سنحاول التطرق إليه في فصلنا القادم .

# الفصل الثاني

## جودة خدمات المراجعة الخارجية

## و متطلبات الرقابة عليها

# الفصل الثاني

# جودة خدمات المراجعة الخارجية و متطلبات الرقابة عليها

تلعب المراجعة الخارجية دورا مهما في الحياة الاقتصادية لأي بلد إذ تعد المرآة التي تعكس الوضع المالي الحقيقي للوحدات الاقتصادية في ذلك البلد و منه الاقتصاد الوطني ككل ،بالمقابل نجد أنها في كل مرة تواجه حملة من الانتقادات على خلفية الانهيارات المتعاقبة لشركات عالمية كبرى كما هو عليه الحال مع شركة أنرون و اتهام شركة المراجعة التي كانت تقوم بأعمال المراجعة لهذه الشركة بتلاعب بحسابات الشركة و تقديم معلومات مضللة لا تتميز بالجودة اللازمة كي تلبى حاجات مستخدمي القوائم المالية الذين يبحثون على معلومات تفيدهم في اتخاذ القرارات الحاسمة.

لقد تأثرت مهنة المراجعة كثيرا على خلفية تلك الانهيارات حيث أدى ذلك إلى أن مستخدمي القوائم المالية و تقرير عملية المراجع قد فقدوا الثقة في صحة المعلومات الواردة بتلك القوائم و في شخص المراجع على حد سواء،حيث أصبح المجتمع يشكك في صحة و مصداقية التقارير التي تقدمها مكاتب المراجعة أو شركات المراجعة لأنها لا تركز على الجوانب الأساسية التي يحتاجها مستخدمو القوائم المالية مما أدى إلى بروز مفهوم الجودة كعنصر أساسي في عملية المراجعة ، لكن بالمقابل نجد أن هذه الجودة تتأثر بعدة عوامل من شأنها التأثير على جودة المراجعة الخارجية سواء تعلق الأمر بمكتب المراجعة أو بالمنشأة محل المراجعة.

يوفر معيار المراجعة الدولي رقم 220 الخاص برقابة الجودة بالنسبة للمنشأة التي تؤدي أعمال المراجعة والذي يوفر إرشادات من شأنها تحسين جودة أعمال المراجعة ،فالجودة تتولد داخليا أي في منشأة المراجعة و هذا من خلال توفير فريق عمل مؤهل و التشاور بين أعضاء الفريق و غيرها من العوامل التي يؤدي التحكم فيها إلى التمكن من الحصول على أفضل جودة للأعمال المقدمة .

## 1.2 جودة المراجعة الخارجية

تعتبر مهنة مراجعة الحسابات وظيفة اجتماعية ترتكز على تأدية خدمة مراجعة الحسابات وتعتبر هذه الخدمة سلعة اقتصادية،ولقد أدى تزايد اعتماد مستخدمي القوائم المالية على البيانات المالية المدققة كمصدر للمعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات المختلفة،وما صاحب ذلك من ازدياد مسؤولية مراجع الحسابات أمام الغير إلى بروز الحاجة إلى إجراءات لضمان جودة أعمال المراجعة وذلك لتوفير القناعة المعقولة لمراجع الحسابات وللأطراف المعنية بأنَّ أعمال المراجعة قد نفذت بدرجة عالية من الكفاءة والسرعة والاقتصاد،مما يخدم الأهداف العامة للمجتمع و يضفي مزيداً من الثقة و المصداقية و الاعتماد على عمل المراجع.

### 1.1.2 مدخل لإدارة الجودة الشاملة

تعد الجودة أمرا أساسيا في عمل أي منشأة حتى تتمكن من الصمود في السوق و مواجهة المنافسة و عليه فانه لابد من وجود نظام لإدارة هذه الجودة داخل المنشأة و الذي يمكن من تحقيق الأهداف المرجوة.

#### 1.1.1.2 مفهوم الجودة

لقد بدأت الجودة تاريخياً في مجال التصنيع والعمليات الصناعية وخاصة بعد الحرب العالمية الثانية التي أفقرت الاقتصاد الياباني،وجعلت منه اقتصاداً هزيلاً وضعيفاً تعجز منتجاته عن الخروج خارج حدودها بسبب رداءة المواصفات وعدم قدرتها على المنافسة وعدم اقتناع المستهلكين بشراء وتملك تلك السلع.

لكن هذا الضعف ما لبث أن تحول إلى نقطة قوة وانطلق الاقتصاد الياباني قوياً نحو العالمية بأفق جديد من خلال طرق مجالات هامة و حيوية،وأهم تلك المجالات هي التفكير بجدية لرفع مستوى منتجاته الصناعية وشكلت الجودة وسيلة التحسين وأداة رفع مستوى الاقتصاد الياباني عموماً.[1]

يعتبر مفهوم الجودة (Quality) من المفاهيم الحديثة التي ظهرت في الربع الأخير من القرن الماضي و تغير مفهومها بعد تطور علم الإدارة و ظهور الشركات الكبرى و زيادة المنافسة،حيث أصبح لمفهوم الجودة أبعاد متشعبة و جديدة.

لقد اختلفت الآراء حول تعريف الجودة إلا أنها على العموم لم تخرج عن نطاق التعريفات التالية :

### 1.1.1.1.2 التعريف الأول

هي عبارة عن مجموعة من الصفات والخصائص التي يتميز بها المنتج والخدمة والتي تؤدى إلى تلبية حاجات المستهلكين والعملاء سواء من حيث تصميم المنتج أو تصنيعه أو قدرته على الأداء في سبيل إرضاء هؤلاء العملاء وإسعادهم،[2] و هذا يؤكد أن الجودة ليست شيئا ثابتا و إنما تتغير وفق تغير الحاجات و الرغبات في خلال مدة معينة و أنها مفهوم معقد التركيب و له صفات عديدة .

---

[1] علي محمد شاهين،إدارة الجودة الشاملة و أنظمتها في المنظمة و المنتج ،المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل للعلوم الإنسانية و الإدارية،المجلد الخامس،العدد الأول،2004 ،ص 136

[2] محمد علي جبران، مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية و تحديات القرن الحادي و العشرين، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة ،جامعة الملك سعود الرياض، 2010،ص 12

### 2.1.1.1.2 التعريف الثاني

عرفت الجودة بأنها " حالة ديناميكية مرتبطة بالمنتجات المادية و الخدمات و بالأفراد و العمليات و البيئة المحيطة بحيث تتطابق هذه الحالة مع التوقعات" ،فالجودة لا ترتبط بالمنتج أو الخدمة فقط و إنما ترتبط الجودة بالأفراد و العمليات و البيئة المحيطة حسب التغيرات المتوقعة.[1]

### 3.1.1.1.2 التعريف الثالث

تعرف الجودة على أنها مجموعة من المزايا و الخصائص الخاصة بالمنتج أو الخدمة و التي تساهم في إشباع رغبات المستهلكين و تتضمن السعر و الأمان و التوفير و الموثوقية و الاعتمادية و قابلية الاستعمال .

### 4.1.1.1.2 التعريف الرابع

الجودة هي الخصائص المادية أو الغير المادية التي تشكل الطبيعة الأساسية للشيء أو هي واحدة من الخصائص المميزة للشيء، فالجودة ينبغي أن تستهدف حاجات المستهلك الحالية و المستقبلية.[2]

---

[1] مأمون سليمان الدرادكة،إدارة الجودة الشاملة و خدمة العملاء ،دار الصفاء للنشر و التوزيع،عمان،الأردن،2008 ،ص 16

[2] عواطف إبراهيم الحداد، إدارة الجودة الشاملة، دار الفكر ناشرون و موزعون، عمان، الأردن، 2009، ص 13

و كتعريف شامل لمفهوم الجودة نقول أن الجودة تعني الخاصية أو تشكيلة من الخصائص التي تميز السلعة عن غيرها أي أنها التي تحقق الميزة التنافسية *سواء للخدمة أو للمنتج، و بالتالي أصبح من الضروري التركيز على مفهوم ضبط الجودة و ضمانها حتى تتمكن المنشأة من تحقيق أهدافها.

## 2.1.1.2 مفهوم إدارة الجودة الشاملة

لقد أصبح التحكم في الجودة أمرأ أساسيا لان تحقيق رضا العملاء هو الهدف الأساسي بالنسبة لأية منشأة ،و على هذا ظهر ما يسمى بإدارة الجودة الشاملة التي تسعى إلى تحقيق أفضل جودة سواء للمنتجات أو الخدمات المقدمة.

و على هذا فلقد تم تعريف إدارة الجودة الشاملة على أنها:

### 1.2.1.1.2 التعريف الأول

إدارة الجودة الشاملة هي فلسفة و مجموعة من المبادئ الإرشادية التي تعبر عن تأسيس منشأة مستمرة التحسين،فإدارة الجودة الشاملة هي تطبيق للطرائق الكمية واستخدام الموارد البشرية لتحسين مستوي الموارد و الخدمات المقدمة للمنشأة و تحسين جميع العمليات داخل المنشأة و الدرجة التي يتحقق فيها إشباع حاجات الزبائن الآن و في المستقبل.[1]

* الميزة التنافسية هي المهارة أو التقنية أو المورد المتميز الذي يتيح للمنظمة إنتاج قيم ومنافع للعملاء تزيد عما يقدمه لهم المنافسون، ويؤكد تميزها واختلافها عن هؤلاء المنافسين من وجهة نظر العملاء الذين يتقبلون هذا الاختلاف والتميز.

[1] عواطف إبراهيم الحداد،مرجع سبق ذكره ،ص 20

### 2.2.1.1.2 التعريف الثاني

تعرف إدارة الجودة الشاملة على أنها " تحول في الطريقة التي تدار بها المنشأة و التي تتضمن تركيز طاقات المنشأة على تحسينات المستمرة لكل العمليات و الوظائف،و قبل كل شيء المراحل المختلفة للعمل إذ أن الجودة ليست أكثر من تحقيق حاجات العميل" .[1]

### 3.2.1.1.2 التعريف الثالث

تعرف إدارة الجودة الشاملة على أنها "التفوق في الأداء لإسعاد المستهلكين عن طريق عمل المديرين و الموظفين مع بعضهم البعض من اجل تزويد المستهلكين بجودة ذات قيمة خلال تأدية العمل الصحيح و بالشكل الصحيح و من المرة الأولى و في كل وقت".

### 4.2.1.1.2 التعريف الرابع

تعرف إدارة الجودة الشاملة على أنها الاتفاق على هيكل عمل موثق للمنشأة ككل بصورة إجراءات فنية و إدارية فعالة و متكاملة لتوجيه الأعمال المتناسقة للأفراد،و المعلومات الخاصة بالمنشأة بأفضل و أكثر الطرق عملية لضمان رضا الزبون عن الجودة.[2]

يتضح لنا من خلال التعاريف السابقة أن تحقيق الجودة الشاملة يتطلب توافر عناصر عديدة منها التفوق و التمييز في الأداء التنظيمي ،العمل على إسعاد و إرضاء العميل ،العمل بروح الفريق داخل المنشأة ،و هذا من أجل تقديم سلعة أو خدمة ذات جودة عالية كون أن إدارة الجودة الشاملة أصبحت تعد احد ابرز المفاهيم العصرية في الإدارة الحديثة.

---

[1] مأمون سليمان الدرادكة ،مرجع سبق ذكره ،ص 18

[2] محمد حسين الوادي و آخرون ،إدارة الجودة الشاملة في منظمات الأعمال بين النظرية و التطبيق ، دار الحامد للنشر و التوزيع ، عمان، الأردن 2012 ،ص 31

و هذا من خلال استخدام أساليب إدارية حديثة تتفق مع ما هو متعارف عليه و هذا بهدف إرضاء حاجات العميل و العمل أو البحث الدائم نحو تحقيق ما يرضي توقعاته.

### 3.1.1.2 أهمية تطبيق إدارة الجودة

عندما ازدادت حدة المنافسة بين المنشآت و ازداد التوجه نحو العولمة و كذلك تزايد غزو الشركات الأجنبية للأسواق العالمية أكثر فأكثر نتيجة العدد الهائل من فرص الربحية المتاحة أمامها، حيث أصبحت الشركات تولي جل اهتماماتها للتكلفة، وهذا انطلاقا من الفلسفة التي سادت في فترة الخمسينات من القرن الماضي و التي كانت تنادي بوجود هدف واحد تسعى المنشآت لتحقيقه بهدف التميز و تحقيق الأرباح و هو تدنيه التكاليف، و بعد أن فطنت العديد من المنشآت إلى أن هذا الهدف من أهداف الأداء ظهرت الحاجة إلى أهداف أخرى تحقق المنشأة من خلالها التميز على منافسيها ،و هكذا اعتمدت الشركات التي تسعى نحو التميز هدف الجودة حيث اعتمدت على التركيز على إنتاج منتجات عالية الجودة للتنافس و زيادة حصتها السوقية و تحسين الربحية.[1]

[1] عواطف إبراهيم الحداد، مرجع سبق ذكره، ص 21

### 1.3.1.1.2 مزايا تطبيق إدارة الجودة الشاملة

يمكن القول بأن الاهتمام بالجودة و تطبيقاتها يمكن أن يحقق مزايا هامة للمنشأة منها:[1]

#### 1.1.3.1.1.2 تحسين سمعة المنظمة

تستمد شهرة المنشأة من مستوى الجودة الذي تنتج به منتجاتها،فهذا يضفي على المنشأة السمعة الحسنة و الانتشار الواسع لمنتجاتها،و يترتب على فشل الإدارة في إعطاء الاهتمام الكافي بالجودة الإساءة إلى سمعة المنشأة و ربما فقدانها لعدد كبير من زبائنها .

#### 2.1.3.1.1.2 المسؤولية القانونية عن المنتج

إن المنشآت التي تقوم بتصميم منتجات معينة و إنتاجها تكون مسئولة قانونا عن كل أذى يحصل نتيجة استخدام المنتج و عليه لابد من أن تنتج و توزع منتجات خالية من العيوب و الأخطاء قدر الإمكان لتتجنب المسائلة القانونية المترتبة على ذلك.

#### 3.1.3.1.1.2 التكاليف و الحصة السوقية

إن تحقيق الجودة و التحسين المستمر لها سوف يؤدي إلى جذب أكبر عدد من الزبائن و من ثم الحصة السوقية و ذلك يؤدي إلى تخفيض التكاليف و من ثم زيادة ربحية المنشأة.

---

[1] محمود حسين الوادي و آخرون،مرجع سبق ذكره،ص 41

### 4.1.3.1.1.2 التطبيقات الدولية

من اجل أن تكون المنشأة في وضع تنافسي على المستوى الدولي فان عليها الاهتمام بمستوى الجودة فالمنتج يجب أن يتوافق و ينسجم مع المتطلبات العالمية حتى تضمن المنظمة بقاءها في بيئة الأعمال،فعلى سبيل المثال الحصول على شهادة **ISO** يتطلب ذلك من المنشأة الالتزام بالمواصفات المحددة و المتفق عليها دوليا في مجال الجودة ،كما أن حصول المنشأة على هذه الشهادة لا يعني توقف المنشأة عن تطوير مستواها بل يجب أن تعمل على التحسين المستمر لجودة منتجاتها.

## 2.1.2 مفهوم جودة و فعالية المراجعة الخارجية

تعد الجودة في عملية المراجعة الخارجية أمرا مهما و التي من خلالها يتمكن المكتب من الحصول على سمعة جيدة في الوسط المهني و كذا تحقيق الأهداف التي يسعى إليها مستخدمو القوائم المالية في الحصول على معلومات صادقة و معبرة و تتميز بالجودة و الدقة اللازمتين.

### 1.2.1.2 مفهوم جودة المراجعة الخارجية

لقد شهد عصرنا الحاضر الكثير من التحولات السريعة التي دفعت ولا زالت تدفع العديد من مؤسسات وهيئات القطاع الحكومي والقطاع الخاص لتقديم منتجات وخدمات عالية الجودة وبتكاليف اقل،ومع دخول الألفية الثالثة وحدة المنافسة وانخفاض الموارد الاقتصادية و ارتفاع مستوى تطلعات العملاء أو المستفيدين تجاه المنتج أو الخدمة المقدمة،الأمر الذي تطلب من تلك المؤسسات والهيئات التخلي عن العديد من المفاهيم والأنماط الإدارية التقليدية التي لم تعد قادرة على مواجهة تلك التحديات.

لقد تغير مفهوم الجودة بعد تطور علم الإدارة و ظهور الثورة الصناعية و الشركات الكبرى و ازدياد المنافسة إذ أصبحت الجودة مطلوبة في شتى مجالات العمل المهني،إلا انه لم يظهر مفهوم و تعريف واضح و شامل و متفق عليه لجودة المراجعة و يرجع ذلك إلى النظر إليها من وجهات نظر متعددة و مختلفة.

و فيما يلي تعاريف مختلفة لمفهوم جودة المراجعة الخارجية :

**1.1.2.1.2 التعريف الأول**

يشير مصطلح جودة المراجعة إلى"خصائص الرأي الفني للمراجع التي تشبع احتياجات مستخدمي القوائم المالية في حدود المعايير المهنية للمراجعة " .[1]

و عليه و طبقا للتعريف السابق نجد أن جودة المراجعة تتمثل في الخصائص الفنية التي يجب أن تتوفر في رأي المراجع و التي من شأنها إشباع احتياجات مستخدمي القوائم المالية باعتباره هدفا للجودة، إضافة إلى أن اعتبار مستوى إشباع احتياجات مستخدمي القوائم المالية مقياسا لدرجة جودة المراجعة يجعل المهنة تتلمس احتياجاتهم و تعمل على تطوير المعايير المهنية باستمرار لتلبية هذه الاحتياجات مما يساعد على سد الفجوة بين ما تقدمه المهنة و ما يتوقعه مستخدمي القوائم المالية منها ، و بالتالي زيادة رضا المجتمع عن المهنة.

[1] عبد السلام نايف المبروك، مفهوم جودة المراجعة، مقال منشور على الموقع http://infotechaccountants.com/forums/showthread.php/29089 أطلع عليه بتاريخ 27/12/2013

### 2.1.2.1.2 التعريف الثاني

عرفت بأنها الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة و قواعد و آداب السلوك المهني و إرشادات المراجعة و كذالك القواعد و الإجراءات التي تصدرها الهيئات المهنية لتنظيم مهنة المراجعة و المحافظة على حياد و نزاهة المراجع.

### 3.1.2.1.2 التعريف الثالث

وهو التعريف الذي جاء به De Angelo و الذي عرف جودة المراجعة الخارجية على أنها " قيام المراجع باكتشاف الأخطاء و الثغرات هامة في النظام المحاسبي للعميل و القيام بتسجيل ونشر ذلك في التقرير الذي يصوغه".[1]

من خلال التعريف السابق نرى بان هذا التعريف يركز على :

- اكتشاف الأخطاء و الثغرات في النظام المحاسبي للعميل
- التقرير عن حالات الأخطاء و التلاعبات في النظام المحاسبي للعميل و التقرير عن ذلك لمستخدمي القوائم المالية

وقد أشار " De Angelo" إلى أن احتواء تقرير المراجع عن الأخطاء تمثل استقلال المراجع،و يمكننا التأسيس على ذلك بأن زيادة جودة المراجعة تعني زيادة قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء المحاسبية و زيادة درجة استقلاله.

[1] Manita Riadh, La qualité de l'audit externe, proposition d'une grille d'évaluation axée sur le processus d'audit, 2008, page 193, disponible sur le site web www.cairn.info/revue-management-2008-2-page-191.htm , date de consultation 20/01/2014

**4.1.2.1.2 التعريف الرابع**

عرفت على أنها" الأداء بكفاءة و فعالية لعملية التدقيق وفقا للمعايير التدقيقية المتعارف عليها مع الإفصاح عن الأخطاء و المخالفات المكتشفة و العمل على تلبية رغبات و احتياجات مستخدمي القوائم المالية". [1]

من خلال ما سبق نرى بأن جودة المراجعة الخارجية هو مفهوم يصعب قياسه بشكل دقيق و هذا راجع لعدة عوامل من شانها التأثير على ذلك،إلا أنه يجب أن تعرف جودة المراجعة على أساس كل خدمة،وذلك لأن مكتب المراجعة قد لا يؤدي كافة عمليات المراجعة الموكولة إليها بنفس المستوي من الجودة ، وهكذا يمكن القول بأن جودة المراجعة هي مفهوم يعتمد على مكتب المراجعة ، بينما جودة المراجعة هي مفهوم يعتمد على جودة الخدمة التي يقدمها المراجع.

[1] جمانة حنظل التميمي،العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية،دراسة ميدانية في الكليات و المراكز البحثية في جامعة البصرة،مجلة دورية نصف سنوية تصدر عن كلية الإدارة و الاقتصاد،العدد 10،العراق،2013 ،ص ،206

### 5.1.2.1.2 أقسام الجودة في عملية المراجعة

تنقسم جودة المراجعة إلى قسمين:[1]

#### 1.5.1.2.1.2 جودة قبلية للمراجعة

يتحدد هذا النوع من الجودة عند التعاقد مع العميل و تعرف بأنها احتمال أن يكشف تقرير المراجعين الأخطاء و المخالفات الجوهرية * الموجودة بالقوائم المالية.

#### 2.5.1.2.1.2 جودة بعدية للمراجعة

يتحدد هذا النوع من الجودة للمراجعة بعد إصدار المراجع لتقريره،و تعرف بأنها احتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء و المخالفات الجوهرية بخلاف التي تم التقرير عنها،و يعتمد ذلك بدرجة أساسية على استقلال المراجع في تحمل الضغوط التي يمارسها العميل أو الإدارة و التي تتوقف بدورها على عوامل اقتصادية خاصة بالعقد و العميل مثل حجم المنشأة و حالتها.

### 2.2.1.2 مفهوم فعالية المراجعة الخارجية

تتمثل الفعالية في تحقيق أهداف المراجعة الخارجية،و عليه تتحقق فعالية المراجعة الخارجية من حيث التأكد من أن جميع العمليات المحاسبية المالية تم تسجيلها وفقاً للقواعد و المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وبأن البيانات المالية المنشورة مطابقة للبيانات الواردة بالدفاتر.

---

[1] سهام أكرم عمر الطويل، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية علي جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة، دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة، مذكرة ماجستير في المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2012، ص 25

* تعرف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية بأنه الأخطاء المرتكبة في و التي تؤثر بشكل كبير علي مصداقية و صحة المعلومات الواردة بها

وبأن تقرير المراجع يشهد بعدالة تمثيل هذه البيانات لنتائج الأعمال عن فترة معينة و المركز المالي في تاريخ معين استناداً إلى معايير المراجعة و قواعد السلوك المهني و أدلة المراجعة الكافية الملائمة،و بأن يعبر التقرير عن مدى خلو هذه البيانات من الأخطاء و التحريفات المادية و عدم إعطاء رأي خاطئ في البيانات المالية التي تعدها الإدارة.[1]

## 3.1.2 أهمية جودة خدمات المراجعة الخارجية

إن ما تواجهه مهنة المراجعة اليوم من ضغوطات بسبب التشكيك في مصداقية القوائم المالية التي تم مراجعتها و هذا راجع لانهيار العديد من الشركات العالمية ذات الوزن الاقتصادي الكبير و إلقاء اللوم علي شركات المراجعة و اتهامها بتلاعب في حسابات هذه الشركات و إخفاءها لمعلومات هامة تهم مستخدمي القوائم المالية،و هو ما أدى إلى كثرة الدعاوي القضائية المرفوعة على هذه المكاتب،من هنا تنبع أهمية جودة المراجعة الخارجية كمطلب أساسي بالنسبة لمستخدمي القوائم المالي و أيضا بالنسبة لمكاتب المراجعة أيضا، إذ أن تقديم أعمال ذات جودة يمكنها من الوفاء بالتزاماتها اتجاه المجتمع.

و عليه تعود أهمية جودة خدمات المراجعة الخارجية للأسباب التالية :

### 1.3.1.2 المساهمة في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة.

تشير فجوة التوقعات إلى عدم رضا المجتمع المالي عن عمل المراجعين بالنسبة للمتوقع منهم مما دفع هؤلاء إلى رفع قضايا عليهم أمام المحاكم خاصة في الولايات المتحدة و بريطانيا.

---

[1] محمد مفلح محمد الجعافرة،مدي حرص مكاتب التدقيق علي توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية، مذكرة ماجيستير تخصص محاسبة ،جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ،الأردن،2008 ،ص 26

و تنشأ هذه الفجوة عندما يصدر المراجع رأيا بدون تحفظ على القوائم المالية و يتبين بعد ذلك وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات و عدم قابلية المنشأة للاستمرار في أعمالها خلال الفترة القادمة و ظهور ضعف في نظام الرقابة الداخلية ووجود حالات غش ،هذا بالإضافة إلى الشك في استقلال المراجع و نقص الكفاءة المهنية عنده و انخفاض جودة الأداء المهني للمراجع و قصور السياسات المحاسبية عند مسايرة التغيرات في المجتمع،حيث يتطلب تضييق فجوة التوقعات تدعيم استقلالية مراجع الحسابات و تفعيل الرقابة على جودة عملية المراجعة و دراسة توقعات المجتمع بشأن دور مراجع الحسابات بتنفيذ عملية المراجعة وفق معايير المراجعة و قواعد آداب السلوك المهني و التوسع في تنفيذ اختبارات المراجعة و جمع المزيد من أدلة الإثبات، و بما يوفر تأكيدا معقولا بخلو القوائم المالية من حالات الخطأ و الغش و يساهم في تحسين جودة المراجعة و يعزز من ثقة الأطراف الأخرى في القوائم المالية المنشورة .[1]

### 2.3.1.2 تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات و الأخطاء الموجودة في القوائم المالية

إن جودة أداء المراجعة كوسيلة رقابية من الممكن أن تختلف حيث تصف جودة المراجعة قدرة عملية المراجعة على اكتشاف و التقرير عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، و الحد من عدم تماثل المعلومات بين الإدارة و المساهمين و من ثم حماية مصالح المساهمين.

[1] سهام أكرم عمر الطويل، مرجع سبق ذكره،ص 26

و يرتبط مستوى جودة المراجعة بمستوى جودة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، و يرجع السبب في ذلك إلى أن القوائم المالية التي تم مراجعتها بمعرفة مراجعين ذوى جودة عالية قل ما تحتوى على أخطاء جوهرية.[1]

حيث يترتب على زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء و التحريفات الجوهرية التي تتضمنها القوائم المالية ارتفاع مستوى جودة المراجعة،و ذلك على اعتبار أن زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء و التحريفات الجوهرية في القوائم المالية يعكس ارتفاع مستوى الجهد المبذول أثناء تنفيذ عملية المراجعة و بالتالي ارتفاع مستوى جودتها.[2]

### 3.3.1.2 أداة تنافسية جيدة

يعد تقديم خدمات مراجعة بمستوى مرتفع من الجودة من الشروط الأساسية لحفاظ مكاتب المراجعة على حصتها في السوق المحلية لمهنة المراجعة و التوسع نحو السوق الدولية من خلال تحسين قدرتها التنافسية في مواجهة مكاتب المراجعة الخارجية الكبرى،حيث إن دخول المكاتب العالمية الكبرى مجال المنافسة في السوق المحلية لخدمات مهنة المراجعة في ظل ما تتمتع به تلك المكاتب من ارتفاع جودة خدمات المراجعة التي تنفذها يعد من العوامل التي تفقد الأطراف المستفيدة من القوائم المالية الثقة في أداء و جودة التقارير التي تصدرها مكاتب المراجعة المحلية،[3] و عليه فإن تقديم مكاتب المراجعة المحلية لخدمات ذات جودة يزيد من قدرتها التنافسية مما يساعدها علي البقاء و التميز في السوق.

---

[1] سمير محمد عيسي، أثر جودة المراجعة الخارجية علي عمليات إدارة الأرباح مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية العدد 2، الإسكندرية، مصر, 2008، ص 04

[2] سهام أكرم عمر الطويل، مرجع سبق ذكره، ص 26

[3] نفس المرجع السابق،ص 27

### 4.3.1.2 تحقيق الثقة و المصداقية في القوائم المالية و تقرير المراجع

يراعى المراجع تنفيذ عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة لإضفاء أكبر مصداقية ممكنة على تقريره،و ترى المنظمات المهنية أن تحقيق الجودة عند تنفيذ مهام المراجعة يضمن وفاء مهنة المراجعة بمسؤولياتها تجاه كافة الأطراف المعنية،كما ترغب إدارة المنشأة محل المراجعة في إضفاء الثقة على قوائمها المالية مما يتطلب أداء عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة. [1]

### 5.3.1.2 المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات

و تكتسب جودة المراجعة الخارجية أهميتها كأداة مهمة من أدوات حوكمة الشركات* من خلال توفير تأكيدات للمساهمين بصحة التقارير المالية للمنشأة و كفاءة و فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبقة فيها،و الإفصاح عن مختلف المخاطر التي تعترض نشاط المنشأة و الإجراءات المتخذة لمواجهتها،و بما يحسن من وسائل الاتصال و يزيد من درجة الثقة بين المنشأة و المساهمين.[2]

من خلال ما سبق يتضح لنا أن جودة خدمات المراجعة تكتسي أهمية كبيرة بالنسبة لمكتب المراجعة نفسه من خلال إضافة المصداقية و الشفافية على أعمالها، كما أنها مهمة أيضا للمنشأة محل المراجعة و بالنسبة للطرف الثالث و هم مستخدمو القوائم المالية المنشورة.

---

[1] سمير محمد عيسي، مرجع سبق ذكره، ص 03

* هو نظام شامل يتضمن مقاييس لأداء الإدارة الجيد و مؤشرات حول وجود أساليب رقابية تمنع أي طرف من الأطراف ذات العلاقة في المنشأة داخلياً و خارجياً من التأثير بصفة سلبية على أنشطة المنشأة،وبالتالي ضمان الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة بما يخدم مصالح جميع الأطراف بطريقة عادلة تحقق الدور الإيجابي للمنشأة لصالح ملاكها وللمجتمع ككل.

[2] سهام أكرم عمر الطويل، مرجع سبق ذكره، ص 27

إن المستخدم اليوم أصبح لا يعتمد على القوائم المالية التي تم مراجعتها من اجل التأكد من خلوها من الأخطاء الجوهرية فقط و إنما أصبح يبحث عن المعلومات التي تفيده في اتخاذ القرارات السليمة مثل قدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار على المدى القريب،و هنا تكمن جودة خدمات المراجعة الخارجية،و عليه فانه أصبح للجودة دور كبير إذ أن القوائم المالية ذات الجودة العالية من شانها أن تكون المنطلق لاتخاذ قرارات هامة و العكس صحيح ،فالقوائم المالية التي تتميز بالرداءة من شانها أيضا أن تأثر على سمعة مكتب المراجعة و تجعله عرضه للمسائلة و الدعاوي القضائية التي في كل مرة يعلن فيها عن إفلاس منشآت إلا و كان الإجراء المباشر هو رفع دعاوى قضائية على مكاتب المراجعة التي تتولي مهمة مراجعة القوائم المالية لتلك المنشآت.

## 2.2 الرقابة على جودة خدمات المراجعة الخارجية و مقاييس تقييمها

سوف نتناول من خلال هذا المبحث مفهوم نظام رقابة جودة المراجعة الخارجية و الأهداف التي يسعى مكتب المراجعة إلى تحقيقها من وراء استخدام هذا النظام،كما سنتناول أيضا أساليب و عناصر نظام رقابة الجودة المطبق في مكاتب المراجعة،و في الأخير المؤشرات أو المقاييس التي يمكن استعمالها من اجل تقييم جودة الخدمات المقدمة من مكاتب المراجعة،كما أننا لا ننسى أيضا تناول الوسائل المختلفة التي يستطيع مكتب المراجعة استعمالها من اجل تحسين جودة أو نوعية تلك الخدمات.

### 1.2.2 مفهوم و أهداف رقابة جودة خدمات المراجعة الخارجية

خلال النصف الأول من القرن العشرين أصبحت الجودة تستند في المقام الأول على إجراءات مراقبة الجودة التي تحدث أثناء المراحل المختلفة لعملية، و لقد سمحت التطورات في الاحتمالية الإحصائية في البلدان الأنجلو سكسونية بتطوير هذه الإجراءات وتخفيض التكلفة،هذه الخطوة الأولى لتحليل نوعية لا تزال تحتفظ أهمية كبيرة فيما يخص إجراءات منهجية الجودة التي ينفذها المكتب و هذا في إطار سعي المكتب لتقديم أفضل نوعية أو جودة.[1]

يعتبر وجود نظام رقابة جودة داخل مكتب المراجعة أمرا مهما من أجل الوصول إلى تحقيق أفضل جودة لعملية المراجعة، حيث أن لنظام رقابة الجودة أهداف كثيرة يسعى مكتب المراجعة من وراء استخدام هذا النظام إلى تحقيقها.

[1] Michel Weill, L'Audit Stratégique, Qualité et Efficacité des Organisation, Afnor, la plaine saint Denis, France,3eme édition, 2007,page 27

### 1.1.2.2 رقابة الجودة و نظام رقابة الجودة

تعاظم الاهتمام بتحسين جودة مراجعة الحسابات خلال السنوات الأخيرة بسبب زيادة الدعاوى القضائية المرفوعة ضد شركات التدقيق خصوصا في الولايات المتحدة الأمريكية و بريطانيا و أستراليا، ففي الولايات المتحدة ظلت وسائل الرقابة على مهنة المراجعة غير كافية لوقاية المهنة و حمايتها من الانزلاق إلى الفشل في تأدية مهامها على أفضل وجه ممكن حتى كانت النكسة المفاجئة في منتصف السبعينات من القرن الماضي حينما أذيعت أنباء مؤكدة عن إفلاس بعض الشركات العاملة، و قد أحاطت وسائل الإعلام تلك الأنباء بدعاية واسعة و نجحت في إعطاء الانطباع لدى الجماهير بأن مهنة مراجعة الحسابات قد فشلت في تأدية الواجبات الملقاة على عاتقها.

يرجع السبب في ذلك إلى أن الاعتقاد السائد على أن 27 شركة من أصل 30 شركة من شركات الإقراض العاملة في ولاية كاليفورنيا قد فشلت في السنة التالية مباشرة لحصولها على تقارير مراجعة نظيفة من مراجعي حساباتها، و كانت الانتقادات موجهة توجيها صريحا ضد مكاتب المراجعة الستة الكبار العاملة في ذلك الوقت.[1]

[1] رياض العبد الله و وهيب الضلعي، رقابة جودة أعمال التدقيق للمكاتب اليمنية، دراسة ميدانية ، مجلة البحوث المحاسبية ، ،العدد الأول ،اليمن 2008 ،ص 34

### 1.1.1.2.2 مفهوم رقابة الجودة

أتى مصطلح رقابة الجودة من الصناعة فهو يشير إلى الوسائل و الطرق المنتظمة لفحص السلعة و اختبارها من أجل تحقيق مواصفات معينة أو القدرة على الاحتمال و التي تكون قد حددت مسبقا ، فالصناعة تقاس موضوعيا عن طريق وضع معايير محددة و من ثم مراقبة الالتزام بهذه المعايير .

تعرف الرقابة على جودة أعمال المراجعة الخارجية بأنها الوسيلة التي بواسطتها يمكن للمكتب التأكد إلى حد معقول بأن الآراء التي يبديها في عمليات المراجعة التي يقوم بها تعكس دائما معايير المراجعة المتعارف عليها،أو أي شروط قانونية أو تعاقدية أو أي معايير مهنية يضعها المكتب بنفسه.[1]

و كتعريف أخر تعرف رقابة الجودة بأنها فحص منهجي مستقل لتحديد ما إذا كانت الأنشطة ونتائج الجودة تتوافق مع الترتيبات المخطط لها وعما إذا كان يتم تنفيذ هذه الترتيبات بطريقة فعالة ومناسبة لتحقيق أهداف المرجوة.[2]

مما سبق نجد أن رقابة الجودة مفهوم يتعلق بأي خدمة أو سلعة يتم تقديمها ،و عليه فأن رقابة الجودة تعتبر بمثابة المراقب الذي تضعه المنشأة من أجل تقديم أفضل جودة للسلع و الخدمات المقدمة ،و عليه فان رقابة الجودة تساعد المكتب على الوفاء بالالتزامات الملقاة على عاتقه و هذا عن طريق توفير كل الوسائل و الإجراءات التي تعتبر الأساس في تكوين نظام للرقابة على الجودة داخل المكتب .

---

[1] رياض العبد الله و وهيب الضلعي، مرجع سبق ذكره ،ص 38

[2] Cristophe Villalonga, L'Audit Qualité Interne, Approche Innovante et Pragmatique pour manager avec Efficacité son processus D'audit, Dunod, paris, France, 2003.Page 04

### 2.1.1.2.2 مفهوم نظام رقابة الجودة

إن نظـام رقابـة الجـودة يتكـون مـن سياسـات مصـممة و الإجـراءات اللازمـة لتطبيـق و مراقبـة الامتثال لهذه السياسات لتحقيق الهدف التالي للمكتب و هو إيجاد نظام لرقابة الجودة و الالتزام به من أجل تزويدها بتأكيد معقول فيما يخص :[1]

- امتثال المكتب و موظفيه للمعايير المهنية و المتطلبات القانونية و التنظيمية المعمول بها
- أن تكون التقارير الصادرة عن المكتب أو شريك العملية ملائمة في الظروف

و كتعريف أخر تتمثل رقابة الجودة في الإجراءات التي تقوم بها منشأة المحاسبة لمساعدتها على تنفيذ معايير المراجعة على نحو ثابت في كل عملية مراجعة،و بالتالي تصميم أساليب رقابة الجودة لمنشأة المحاسبة ككل. [2]

مما سبق نجد أن مكاتب المراجعة تهدف من وراء توفير نظام لرقابة على جودة أعمالها إلى ترسيخ ثقافة داخل المكتب حول الالتزام بالمعايير المهنية المحددة و كل السياسات و الإجراءات الموضوعة من قبل المكتب، و أن هذا النظام هو السبيل الوحيد لتنظيم العمل داخل المكتب بما ينعكس إيجابا على جودة خدمات المراجعة المقدمة للعملاء بما يرضي تطلعات الأطراف ذات العلاقة .

---

[1] احمد حلمي جمعة، التدقيق و رقابة الجودة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص 88

[2] ألفين أرينز و جيمس لوبك،المراجعة مدخل متكامل،ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي،مراجعة أحمد أحمد حجاج،دار المريخ للنشر,الرياض،المملكة العربية السعودية،2002 ،ص 45

## 2.1.2.2 أهمية و أهداف رقابة جودة المراجعة الخارجية

تلعب رقابة الجودة في عملية المراجعة دورا أساسيا و مهما سواء بالنسبة للمكتب نفسه أو بالنسبة للأطراف التي يهمها تقرير المكتب و عليه فان رقابة الجودة تسعي إلى تحقيق جملة من الأهداف بما يرضي احتياجات الأطراف ذات العلاقة.

### 1.2.1.2.2 أهمية رقابة الجودة

يحقق تحسين جودة المراجعة كمصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة منها، فالمراجع يهمه أن تتم عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة لإخلاء مسئوليته أمام الجهات الأخرى أولا و لزيادة أرباحه و المحافظة على العملاء ثانيا، إذ تعد جودة المراجعة من أهم العوامل المؤثرة في تغيير المراجع فتطوير جودة المراجعة تؤدي إلى زيادة ثقة الجمهور بمصداقية و عدالة القوائم المالية و تنبع أهمية رقابة الجودة في أن إجراءات نظام رقابة الجودة القوية و الفعالة تخلق جودة مراجعة عالية و التي لها دور مهم في تقييم قدرة مكاتب المراجعة على الاستمرار في الأجل الطويل و يؤدي تطبيق رقابة الجودة إلى زيادة التأكيد بأن الخدمات التي تقدمها تمت بفاعلية و أن الإشراف كان ملائما مما يعزز ثقة الجمهور بالمهنة .

تعد جودة أعمال المراجعة ضرورية للمكاتب التي ترغب في تجنب العقوبات و الجزاءات المهنية إذ أن حصول المراجع على ترخيص لمزاولة المهنة يعني التزامه بإتباع المعايير المهنية المتعارف عليها، و لذلك فان عدم إتباعه لهذه المعايير و التي من ضمنها معيار رقابة الجودة من شأنه تعريض المكتب إلى العقوبات و الجزاءات المهنية التي تقررها الهيئات المهنية أو الجهات الرقابية المسئولة.

و تسعى جميع مكاتب المراجعة إلى إتباع نظام داخلي لرقابة الجودة من أجل تطوير الخدمات التي تقدمها لعملائها و تطوير فعالية الممارسة العملية للمهنة بالإضافة إلى زيادة أرباحها و تخفيض تعرض المكاتب لمخاطر المسئولية القانونية.[1]

يؤدي عدم الالتزام بتحقيق الجودة النوعية للمراجعة إلى عدة مخاطر منها زيادة مبلغ التأمين ضد فشل عملية المراجعة و فشل التقرير و الإبلاغ و المخاطر الأخرى المرتبطة به، و تتضمن هذه التكاليف إجراءات إضافية لعملية المراجعة لتصحيح التقارير المالية و تكاليف الدعاوى القضائية المسجلة ضد المراجعين و فقدان المراجع للعملاء الحالين و المرتقبين ،كما أن هذا يؤدي إلى فقدان ثقة الجمهور في مصداقية و عدالة القوائم و التقارير المالية .

### 2.2.1.2.2 أهداف رقابة الجودة

تسعى رقابة الجودة في مكاتب المراجعة إلى تحقيق الأهداف التالية :[2]

- التأكيد على التزام المكاتب بمعايير المراجعة المتفق عليها
- التزام مكاتب المراجعة بالقوانين المحلية و العقود مع العملاء و المعايير المهنية التي يضعها المكتب لتنظيم عمله
- التزام مكاتب المراجعة بالمعايير الأخلاقية الشخصية
- ضمان قيام المكتب بأداء عملها بأقل التكاليف و بكفاءة عالية ووفقا للبرنامج الزمني و زيادة أرباحها

[1] رياض العبد الله و وهيب الضلعي، مرجع سبق ذكره، ص 39

[2] نفس المرجع السابق ، ص 40

- التقليل من احتمال التعرض للمشاكل و الالتزامات القانونية و تجنب قضايا التقصير في الأداء المهني
- السعي إلى مساعدة المهنة للحفاظ على سمعتها
- تطوير الخدمات التي تقدمها المهنة للعملاء
- توفير الإرشادات الخاصة بالإجراءات التي يجب أن يلتزم بها المراجع للتقيد بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض عمله لمساعديه في مهمة المراجعة.

إن تطبيق رقابة الجودة على أعمال المراجعة بالنسبة لمتخذ القرارات في بيئة الأعمال على المستويين المحلى و الدولي له أهميه قصوى في قرارات الاستثمار، فلم يعد تقرير المراجع مقتصرا استخدامه من إدارة المنشأة أو ملاكها للحكم على كفاءة إدارتها لموارد المنشأة بل تعدى ذلك وصولا لاعتماد كثير من متخذي القرار على تقارير المراجعة من مستثمرين أجانب ومستثمرين مرتقبين على جودة عمليات المراجعة ،فهو أمر مهم يجب الاهتمام به لما له من أثر كبير على قرارات الاستثمار وتأكيدا لدور مراجع الحسابات في بيئة الأعمال. [1]

## 2.2.2 أساليب و عناصر الرقابة على جودة خدمات المراجعة الخارجية

قد تلجا مكاتب المراجعة ومن اجل تحقيق أهدافها و التي تتمثل بشكل كبير في تقديم أفضل جودة للخدمات المقدمة إلى توفير نظام رقابة على جودة المراجعة،و قد تستعمل في ذلك أساليب مختلفة للتأكد من السير الحسن لعملية المراجعة و من جودة عملية المراجعة ،كما أن نظام الرقابة هذا يتكون من عناصر مختلفة و مترابطة فيما بينها يجب مراعاتها من اجل الوصول إلى تحقيق الأهداف المرجوة.

[1] محمد مفلح محمد الجعافرة،مرجع سبق ذكره،ص 27

### 1.2.2.2 أساليب الرقابة على جودة المراجعة

حتى تتمكن مكاتب المراجعة من تحقيق الأهداف التي تسعى إليها و المتمثلة في تحقيق أفضل جودة لخدامتها يجب عليها أن تلجأ إلى استعمال أساليب تتعلق بالرقابة على جودة المراجعة,و تتمثل هذه الأساليب فيما يلي :

#### 1.1.2.2.2 برنامج فحص أداء مكاتب المراجعة بواسطة بعضها البعض أو الفحص النظير Peer Review

تقوم مكاتب المراجعة بفحص أداء مكاتب أخرى لتحديد مدى التزامها فعلا بمعايير الجودة التي وضعتها،و يتمثل الهدف منه في تحديد و التقرير عن ما إذا كان المكتب محل الفحص قد صمم سياسات و إجراءات لتنفيذ عناصر رقابة الجودة و قام بتنفيذها خلال الممارسة.[1]

و يطبق هذا النوع من فحص جودة الأداء على مكاتب المراجعة بالولايات المتحدة الأمريكية كشرط أساسي لاحتفاظ المكتب بعضوية مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين،و عادة ما يكلف مكتب مراجعة مكتبا أخر لفحص و تقييم أداء العمل بمكتبه و لا يجوز للمكتب محل الفحص أن يفحص أداء المكتب الفاحص،و يجب أن يلتزم فريق الفحص بالمكتب الفاحص بالاستقلال عن كل مكتب المراجعة تحت الفحص و عملائه،و بعد انتهاء الفحص يرفع فريق المكتب الفاحص تقريرا إلى مكتب محل الفحص يتضمن نتائج الفحص و التوصيات اللازمة لتحسين أو تطوير نظام الرقابة على جودة الأداء،و هذا من شانه أن يكون له مردود ايجابي على المهنة من حيث تطوير الأداء.[2]

---

[1] ألفين أرينز و جيمس لوبك،مرجع سبق ذكره،ص 47

[2] عبد الفتاح محمد الصحن و آخرون،مرجع سبق ذكره،ص 38

و يؤدي القيام بالفحص النظير إلى تحقيق منافع لكل من مهنة المحاسبة و مكتب المراجعة ،حيث يساعد ذلك مكتب المراجعة على تحقيق معايير رقابة الجودة و من جهة المهنة يتم تحسين أداء الممارسين و تنفيذ المراجعة وفق مستوى مرتفع من الجودة،و يمكن لمكتب المراجعة التي تخضع للفحص النظير أن تحسن من جوانب الممارسة التي تقوم بها و بالتالي تتحسن سمعتها و تحقق فعالية المراجعة بها بما يخفض من احتمال التعرض للتقاضي،وبالطبع فان عملية الفحص النظير تكلف كثيرا و دائما توجد موازنة بين التكلفة و المنفعة.[1]

**1.1.1.2.2.2 المتطلبات الواجب توافرها في المراجع النظير**

لكي يصبح النظير مؤهلا للقيام بالمراجعة يجب توافر المتطلبات الآتية:

- على كل عضو في فريق المراجعة أن يكون لديه المعرفة بمعايير المراجعة و البيئة الحكومية المرتبطة بالعمل الذي يتم مراجعته وأساليب وتقنيات القيام بمراجعة النظير.

- يجب أن يكون فريق المراجعة مستقل عن الجهة التي يقوم بمراجعتها وعن العاملين فيها و أيضا عن التدقيقات المختارة للمراجعة.

- يجب وضع الاختصاصات المطلوبة لكل مجال من الأعمال التي سيتم مراجعتها مع تحديد مجال المراجعة بوضوح.

و يتم تعيين المراجع النظير وفقا للمؤهلات الفنية المطلوبة لأداء هذا الدور ويشمل ذلك الخبرة و الصلاحية اللازمة.

[1] ألفين أرينز و جيمس لوبك،مرجع سبق ذكره،ص 48

### 2.1.1.2.2.2 القيام بمراجعة النظير

يضع فريق المراجعة النظير خطة وبرنامج للقيام بالعمل ويقوم الجهاز بتزويد فريق المراجعة بكل الوثائق الضرورية و الكتيبات وتعليمات السياسة و الأدلة ...الخ،ويجب أن تعتمد المراجعة النظير على وثائق المراجعة الخاصة بالجهاز و المقابلات الشخصية مع العاملين بالجهاز,التقرير،ويقدم قائد فريق المراجعة النظير ملخص للإدارة العليا بالجهاز قبل إصداره للتقرير و يناقش الاقتراحات بغرض تطوير إجراءات ونظم رقابة الجودة بالجهاز.

### 3.1.1.2.2.2 تقرير بنتائج مراجعة النظير

تنقل نتائج مراجعة النظير بشكل كتابي على أن توضح نطاق مراجعة و القيود المتعلقة بها مع ذكر الرأي حول نظام الجهة الخاص برقابة الجودة الداخلية،و عندما يكون هناك أراء حول عدم كفاية أنظمة الرقابة الداخلية،و يعد فريق المراجعة تقرير بالوصف التفصيلي للمخرجات و التوصيات و الاقتراحات لتطوير نظم رقابة الجودة بالجهاز ويكون ذلك في تقرير مراجعة النظير أو في كتاب منفصل للتعليق أو كتاب للإدارة،ويهدف ذلك إلى تمكين الجهة التي خضعت للمراجعة من اتخاذ الإجراءات الإصلاحية المناسبة, ويجب أن تحدد مراجعة النظير المناطق المطلوب تطويرها في جودة التدقيق،بما في ذلك التخطيط وتجميع الأدلة والوثائق و إعداد التقارير ...الخ، إلى جانب الأداء الكلي للجهاز.[1]

[1] إيهاب عبده نفادي،مراجعة النظير كإحدى أسس الرقابة على جودة التدقيق، مقال منشور على الموقع www.abahe.co.uk/files/.../quality-control-audit.pdf ، أطلع عليه بتاريخ 20/12/2013

يقدم المراجعين النظراء تقريرهم للإدارة العليا بالجهاز,و يجب تحديد أحد كبار موظفي الجهاز ليكون نقطة التواصل مع المراجعين النظراء،ويعتبر مسئولا عن نشر مخرجات مراجعة النظير في الجهاز بغرض اتخاذ الإجراءات المناسبة من قبل المجموعات المعنية وأن يشرف على تقييم تطبيق توصيات المراجعة،كما يجب عليه إعداد تقرير دوري و تقديمه للإدارة العليا للجهاز.

**2.1.2.2.2 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 و إجراءات الرقابة على الجودة و تحديد مدى التزام مكتب المراجعة بتنفيذها و تقييم فعاليتها و ذلك من خلال القيام بالمهام التالية :[1]

- تحديد مسؤوليات العاملين في المكتب بشان الالتزام بسياسات و إجراءات رقابة الجودة.
- وضع نظام للاتصال يتم من خلاله إبلاغ العاملين في مكتب المراجعة بطبيعة سياسات و إجراءات رقابة الجودة.
- توثيق سياسات و إجراءات نظام الرقابة على جودة المراجعة الخارجية .
- تحديد التصرفات المخالفة لسياسات و إجراءات نظام رقابة الجودة و القائمين بتنفيذها.
- التقييم المستمر لسياسات و إجراءات رقابة الجودة و تحديثها وفق متطلبات تحسين الرقابة على جودة المراجعة الخارجية.

[1] سهام أكرم عمر الطويل ،مرجع سبق ذكره،ص 34

## 3.2.2 مؤشرات تقييم جودة خدمات المراجعة الخارجية و وسائل تحسينها

يعد تقييم جودة خدمات المراجعة الخارجية أمرا صعبا في بعض الأحيان و هذا نظرا لكون أن جودة المراجعة الخارجية تتأثر بعدة عوامل التي من شأنها التأثير على جودة و فعالية خدمات المراجعة الخارجية المقدمة،لكن هناك عدة مؤشرات يمكن استعمالها لقياس جودة خدمات المراجعة الخارجية، منها ما يتعلق بحجم مكتب المراجعة و حجم الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة .....الخ

كما تعد مسألة تحسين جودة خدمات المراجعة الخارجية المقدمة من الأمور الهامة التي تهم سواء مستخدمي القوائم المالية الذين يهمهم أن تكون التقارير الصادرة من مكاتب المراجعة تتميز بالجودة كما يهمهم أيضا أن تكون ذات تطور مستمر،كما تهم أيضا المنشأة محل المراجعة إذ أنها تسعى للحصول على خدمات ذات جودة عالية تعكس الوضع الحقيقي للمنشأة و تحقيق ما يسمى أيضا بعائد التكلفة،و نرى أيضا أنها تهم مكتب المراجعة و هذا راجع لأن مكاتب المراجعة الذي تتميز بتقديم جودة عالية لخدماتها و تميزها أيضا بالتحسين المستمر لها يساعدها على التمركز الجيد في السوق بالإضافة إلى السمعة الجيدة.

### 1.3.2.2 مؤشرات تقييم جودة خدمات المراجعة الخارجية

هناك عدة مؤشرات يمكن استخدامها لتقييم جودة الخدمات المقدمة لزبائن سواء تعلق الأمر بجودة الخدمات بصفة عامة أو فيما يتعلق بالمؤشرات المستخدمة لتقييم جودة خدمات المراجعة الخارجية.

### 1.1.3.2.2 مؤشرات تقييم جودة الخدمات

تتمثل المؤشرات التي يمكن الاعتماد عليها في الحكم على جودة الخدمات المقدمة فيما يلي:

#### 1.1.1.3.2.2 الكفاءة

وتعني امتلاك مقدمي الخدمات للمهارة و المعرفة اللازمة لأداء الخدمة.[1]

#### 2.1.1.3.2.2 سهولة الحصول على الخدمة

والمقصود هو سهولة الاتصال وتيسير الحصول على الخدمة من طرف الزبون كتقصير فقرة انتظار الحصول على الخدمة و توفير عدد كافي من منافذ الحصول عليها.[2]

#### 3.1.1.3.2.2 الاعتمادية

و تعني قدرة مقدم الخدمة على أداء الخدمة المطلوبة منه بدرجة عالية من الدقة و الإتقان.

#### 4.1.1.3.2.2 عائد الجودة

حيث تبين أن هناك علاقة طردية بين ما تنفقه المنشأة على تحسين جودة خدماتها وبين زيادة إقبال العملاء على التعامل معها ،مما يؤدي إلى زيادة الإيرادات فضلا عن تقدير حصة المؤسسة من السوق بناءا على معدل الاحتفاظ بالعملاء و العمل على الزيادة في الأرباح،إذ أن المقاييس المالية تعتبر طريقة فعالة لمقارنة برامج تطوير الجودة و تحسينها من خلال تخفيض التكاليف و زيادة معدلات الأرباح زيادة على تقييم أداء الإدارة و العمال.[3]

---

[1] جمال الدين لعويسات،إدارة الجودة الشاملة،دار هومة,أبو ظبي،2005 ،ص 24

[2] عبد القادر بريش،جودة الخدمات المصرفية كمدخل لزيادة القدرة التنافسية للبنوك،مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، ،العدد الثالث، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر،2005 ،ص 256

[3] حوري زهية، قياس جودة الخدمات و القياس المقارن، مقال منشور على الموقع www.labograndmaghreb.com/…/Houri%20Zahia.pdf ، أطلع عليه بتاريخ 2013/12/27،ص 10

### 5.1.1.3.2.2 اللباقة

وتعني تمتع مقدمي الخدمات بروح الصداقة و الاحترام و اللطف في التعامل كالاستقبال الطيب مع التحية و الابتسامة مع الزبائن.[1]

### 6.1.1.3.2.2 الاتصال

يقتضي هذا المؤشر تزويد الزبائن بالمعلومات و باللغة التي يفهمونها,وتقديم التوضيحات اللازمة حول طبيعة الخدمة و تكلفتها.[2]

### 7.1.1.3.2.2 المصداقية

مراعاة مقدمي الخدمات للأمانة و الصدق في التعامل مع الزبائن مما يولد الّثقة بين الطرفين،[3]و مثال ذلك المحافظة على أسرار العميل.

### 8.1.1.3.2.2 الأمان

و يعني ذلك أن درجة المخاطرة في التعامل مع المنشأة قليلة و هو ما يعبر عنه بدرجة الشعور بالأمان من الخدمة المقدمة،أي أن العميل في مأمن خلال تعامله مع المنشأة من خلال استخدام تلك الخدمة.

من خلال ما سبق يمكن استخدام هذه المؤشرات للحكم على جودة الخدمة المقدمة،فكل مؤشر له دور أساسي في عملية الجودة إذ أن العميل يحرص على الحصول على خدمات تتميز بالجودة العالية ترضي طموحاته و تعكس ما يتوقعه من الخدمة فعلا.

---

[1] عبد القادر بريش، مرجع سبق ذكره، ص 256

[2] نفس المرجع السابق، ص257

[3] هاني حامد الضمور،تسويق الخدمات، الطبعة الثالثة ،دار وائل للنشر ،الأردن ، 2005،ص 444

### 2.1.3.2.2 مقاييس تقييم جودة خدمات المراجعة الخارجية

لقد اختلفت المقاييس التي يمكن استخدامها لتقييم جودة خدمات المراجعة الخارجية و هذا راجع لاختلاف وجهات النظر حول تحديد مفهوم جودة المراجعة الخارجية،إذ عرفها البعض كما رأينا على أساس مدى الالتزام بالمعايير المهنية و البعض الأخر على أساس مدى خلو القوائم المالية المدققة من الأخطاء و التحريفات الجوهرية ،وفيما يلي بعض المقاييس التي يمكن استخدامها لقياس جودة خدمات المراجعة الخارجية :

#### 1.2.1.3.2.2 حجم الدعاوي القضائية المرفوعة على مكاتب المراجعة

هناك علاقة عكسية بين حجم الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكاتب المراجعة و الجودة،إذ أن مكاتب المراجعة الذي تتميز بارتفاع عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضدها تعتبر مؤشرا على عدم تقديمها الخدمات ذات جودة و العكس صحيح،و يرجع هذا لكون أن التقارير التي لا تتميز بالجودة اللازمة تأخذ كدليل يتم استخدامه من طرف مستخدمي القوائم المالية لرفع دعاوى قضائية ضدها في حال تعرضهم لمخاطر من جراء الاعتماد على تلك التقارير في إصدار قرارات هامة .

#### 2.2.1.3.2.2 حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة

هناك علاقة عكسية بين حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة من حيث الأتعاب و جودة خدمات المراجعة،إذ أن ازدياد حدة المنافسة التسعيرية بين مكاتب التدقيق يؤدي بمكاتب المراجعة إلى التنازل عن بعض متطلبات الجودة في سبيل المحافظة على الأتعاب و القدرة على البقاء في السوق و منه يمكن استخدامها كمقياس لتقييم جودة المراجعة.

### 3.2.1.3.2.2 القدرة على اكتشاف الأخطاء و الغش و التلاعب

يمكن القول أن هناك علاقة طردية بين قدرة مكتب المراجعة على اكتشاف الأخطاء و التلاعبات في القوائم المالية و بين توفر الجودة،إذ أن القوائم المالية التي تخلوا ولو نسبيا من الأخطاء و التلاعبات تعبر بصور صادقة عن الوضع الحقيقي للمنشأة محل المراجعة و هو ما يعتبر مقياسا للحكم على توفر الجودة في عملية المراجعة و أن مكتب المراجعة يقدم خدمات ذات جودة عالية.

### 4.2.1.3.2.2 حجم مكتب التدقيق

هناك علاقة طردية بين حجم مكتب المراجعة و جودة التدقيق إذ أن مكاتب المراجعة الكبيرة توفر خدمات ذات جودة أفضل من تلك الصغيرة كونها تتوفر على إمكانيات اكبر كما أنها تتوفر على الخبرة الكافية أكثر من غيرها فهي عادة ما تكون على شكل شركات متعددة الجنسيات و منتشرة في اغلب البلدان.

### 5.2.1.3.2.2 حجم المنشأة محل المراجعة

يمكن القول أن هناك علاقة عكسية بين كل من حجم المنشاة محل المراجعة و بين الجودة،إذ أن إمكانية تحقيق الجودة في المنشأة الصغيرة تكون اكبر من إمكانية تحقيق الجودة في المنشاة الكبيرة،و هذا راجع لكون أنه كلما كانت المنشأة كبيرة كلما تعقدت مهامها و عملياتها مما يصعب من إمكانية اكتشاف الأخطاء و التلاعبات في قوائمها المالية،و هذا ما ينعكس على تحقيق الجودة و بالمقابل نرى أن المنشأة الصغيرة عادة ما تكون عملياتها غير معقدة و تتميز بالوضوح و بالتالي تتحقق فيها الجودة اكبر من المنشأة الكبيرة.

**6.2.1.3.2.2 حجم التقارير المطلوبة من مكتب المراجعة**

هناك علاقة طردية بين حجم التقارير المطلوبة من مكتب التدقيق و بين تحقيق الجودة،إذ أن التقليل أو الحد من حجم التقرير يؤدي إلى التقليل من جودته، على عكس أنه إذا تركت حرية أكبر لمكتب المراجعة من حيث حجم التقرير فان هذا يؤدي إلى تدقيق عدد اكبر من العمليات و الحسابات،و يترك حرية اكبر للمراجع في اكتشاف الأخطاء و التلاعبات و هذا ما ينعكس على تحقيق جودة أفضل .

**7.2.1.3.2.2 الالتزام بقواعد و آداب السلوك المهني**

هناك علاقة طردية بين الالتزام بقواعد و آداب سلوك المهنة و بين تحقيق الجودة،بمعنى أن التنازل عن أي من قواعد السلوك المهني يعني بالضرورة التقليل من الجودة فهي إذا تعتبر كمقياس للحكم على توفر الجودة من عدمها.

**2.3.2.2 وسائل تحسين جودة خدمات المراجعة الخارجية**

يعتبر موضوع تحسين الجودة أمرا مهما و خاصة في عصرنا الحالي الذي يتميز بالعصرنة و التطور،فتحسين الجودة لا يقتصر فقط على الإدارة فقط أو العاملين و إنما بتضافر جهود جميع العاملين ،سواء داخل المنشأة فيما يتعلق بالخدمات بصفة عامة أو داخل مكتب المراجعة فيما يتعلق بتحسين جودة خدمات المراجعة المقدمة.

**1.2.3.2.2 وسائل تحسين جودة الخدمات**

هناك عدة أساليب يمكن استعمالها من اجل تحسين جودة الخدمات و هي:[1]

- ضرورة اهتمام الإدارة بمشكلة الجودة.
- إيجاد هدف دائم يتمثل في تحسين المنتجات والخدمات و منافسة مثيلاتها.

[1] حوري زهية،مرجع سبق ذكره،ص 03

- تكوين فريق تطوير الجودة في جميع الأقسام بالمنشأة.
- تحديث نظام التعليم المستمر و إعادة التدريب و خاصة فيما يتعلق بعمل الفريق و ليس العمل الفردي.
- توفير مراكز التدريب المستمر ليقوم العمال بدورهم بوضوح.
- تحديد مشكلات الجودة الحالية و المستقبلية.
- تنمية مهارات العلاقات الإنسانية داخل بيئة العمل و هو ما تتحمله الإدارة العليا للمؤسسة.
- إزالة كل ما يؤدي إلى الصراعات الداخلية في الجهاز الإداري.
- مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المستهدف,و تحديد أوجه القصور.
- جعل جميع العاملين بالمنشأة على دراية تامة بالجودة و أهميتها.
- تشجيع العمال على الاتصال بالإدارة لوضع حد لمعوقات تحسين الجودة وتحقيق أهدافها.
- مكافأة وتحفيز من يقدم جهودا غير عادية في تطوير و تحسين الجودة.
- الاستمرار في عملية تحسين الجودة لإعطاء انطباع بأن برنامج تحسين الجودة لم ينته بعد.
- إعداد تقارير عن مدى تحسن عملية التنفيذ و نشر نتائجها بين الجهات المعنية وجعل عملية التحسين جزءا من إستراتيجية العمل بالمنشأة.

### 2.2.3.2.2 وسائل تحسين جودة خدمات المراجعة الخارجية

يعد تحسين جودة خدمات المراجعة الخارجية أمرا مهما خاصة و أننا في عالم يتميز بالسرعة و التطور في مختلف المجالات ومنها مهنة المراجعة، و عليه فانه هناك عدة وسائل يمكن استعمالها لتحسين جودة خدمات المراجعة الخارجية .

و من بين هذه الوسائل ما يلي:

**1.2.2.3.2.2 تطوير التأهيل العلمي للمراجع**

اهتمت معايير المراجعة العامة بالصفات الشخصية للمراجع،و من بين تلك المعايير المعيار الأول و الخاص بالتأهيل العلمي و العملي للمراجع والذي يشترط أن يتم أداء عملية المراجعة من قبل شخص أو أشخاص حصلوا على مستوى ملائم من التدريب و تتوافر فيهم المهارة الفنية الملائمة للعمل كمراجعين.[1]

و يتطلب ذلك المعيار من المراجعين الحصول على :

- قدر ملائم من التعليم الرسمي في المحاسبة و المراجعة
- قدر ملائم من الخبرة العملية بالعمل الذي يقومون به
- قدر ملائم من التعليم المهني المستمر

و أوضح **De Angelo** أن الكفاءة المهنية للمراجع (التعليم، الخبرة، التعليم المهني المستمر) تعد الركيزة الأولى التي تقوم عليها جودة المراجعة و ذلك لأن كفاءة المراجع تساعد على اكتشاف الأخطاء والمخالفات في سجلات العملاء.

ويعتبر الحصول على قدر ملائم من التعليم الرسمي في المحاسبة والمراجعة أحد الشروط للحصول على إجازة محاسب قانوني في معظم الدول،ففي أمريكا على سبيل المثال يشترط المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين على المتقدمين لاجتياز امتحان CPA الحصول على درجة جامعية تخصص محاسبة أو(150) ساعة تعليمية وهي تعادل درجة الماجستير.)

---

[1] عبد السلام سليمان قاسم الاهدل ، العوامل المؤثرة علي جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية،دراسة نظرية و ميدانية ،مذكرة ماجيستير في المحاسبة كلية التجارة ،قسم المحاسبة و المراجعة، جامعة الحديدة،اليمن،2008 ،ص 61- 65

بالإضافة إلى ذلك يجب أن يكون لدى المراجع خبرة مهنية كافية في مجال المراجعة و المحاسبة،حيث تعتبر الخبرة المهنية أحد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة و واحدة من الخصائص الشخصية المميزة لمهنة المراجعة،ففي أمريكا مثلا نجد أن بعض الولايات تتطلب لممارسة المهنة (3 )سنوات خبرة على الأقل في أعمال المحاسبة والمراجعة في أحد مكاتب المحاسبة والمراجعة،والبعض الأخر يقبل العمل بالشركات الصناعية أو الحكومية كبديل للعمل بمكاتب المراجعة، وبعض الولايات تقبل الدراسات المتقدمة كبديل للعمل،ويكتسب التعليم المهني المستمر أهميه بالغة في ظل التطورات التي تشهدها البيئة الاقتصادية خصوصا وأن بيئة مهنة المحاسبة و المراجعة تتميز بزيادة هائلة في المعلومات ذات الصلة وزيادة التعقيدات المترتبة على التقدم التكنولوجي وعولمة التجارة،و المتعلقة بطبيعة الأنشطة والعمليات التجارية و التخصص و تنوع الأنظمة.

و مما سبق نجد أن تنفيذ متطلبات معيار التأهيل العلمي و العملي للمراجع من حيث التعليم الرسمي و الخبرة المهنية و التعليم المهني المستمر يساعد على توفير طبقة من المراجعين تتميز بالكفاءة اللازمة و قادرة على مواكبة التطورات الحاصلة في المهنة و هذا ما ينعكس عل تحسين جودة خدمات المراجعة التي تقدمها مكاتب التدقيق.

**2.2.2.3.2.2 تدعيم استقلال المراجع**

على الرغم من أن استقلال المدقق قد لا يتحقق كليًا إلا أنه يمثل عاملا أساسيًا في ممارسة مهنة المراجعة، هذا ما نصت عليه مجموعة المعايير العامة أن الاستقلال يجب أن يمتد إلى كل ما يتعلق بعملية المراجعة ،فالمراجع لا يكفي أن يتمتع بالاستقلال العقلي بل عليه كذلك أن يكون مستقلا في مظهره الخارجي ليزيل أي مواقف قد تسبب بوجود شك في استقلاله من الأطراف الخارجية .

و لهذا يتوجب على المراجع الاحتفاظ بالاستقلال في مظهره بجانب استقلاله ذهنيًا فتضارب المصالح بين الإدارة و أصحاب المنشأة من المساهمين و غيرهم هذا أدى إلى حاجة المجتمع المالي لخدمات المراجعة الخارجية ، لذا يجب أن يتصف المراجع بالحياد في جميع الأمور التي تعرض عليه كما يجب أن تتميز أعماله بالعدالة لجميع الأطراف فتميز المراجع بالأمانة الذهنية و في مظهره يجعل آراءه غير منحازة .

فالصدق و الأمانة و الاستقامة يجب أن يتمتع كل منهم بنظام حماية تمنع الأطراف الأخرى من أن تؤثر أو تبعد المراجع عن استقلاليته، فهي التي تمكن المدقق من كشف جميع الحقائق في تقريره لجميع المستفيدين .[1]

وهناك ثلاثة أبعاد يجب توفرها لاستقلال المراجع و هي:

**1.2.2.2.3.2.2 الاستقلال في إعداد برنامج المراجعة الخارجية**

و يعني الحرية التي يتمتع بها المراجع في تحديد خطوات العمل وحجم العمل المطلوب أداءه ولكي يتم ذلك يتطلب عدم تدخل الإدارة في حجم العمل و الإجراءات التي يتبعها المراجع الخارجي.

**2.2.2.2.3.2.2 الاستقلال في مجال الفحص**

و يعني أن لا يمارس على المراجع أي ضغوط في عملية اختياره لعينات الفحص و المجال الذي يخضعه للمراجعة و الأنشطة و السياسات، و يشمل ذلك عدة جوانب منها حق المراجع الكامل في الاطلاع و الفحص لجميع السجلات و دفاتر و فروع المنشأة و الحصول على المعلومات من أي مصدر بالإضافة إلى عدم تدخل الإدارة في تحديد مفردات الفحص و المستندات الخاضعة للفحص و قبول المراجع بمستندات دون القيام بعملية الفحص.

[1] محمود شعبان حسين أحمد ،مرجع سبق ذكره، ص 59-60

**3.2.2.2.3.2.2 الاستقلال في مجال إعداد التقارير**

أي لا يكون هنالك ضغوط على المراجع الخارجي أثناء إعداد التقرير المالي لإخفاء حقائق تم اكتشافها أو التأثير على رأي المراجع النهائي وذلك من خلال عدم وجود ضغط من الغير لتغيير حقائق و إخفاء أي عناصر ذات أهمية ممكن أن تؤثر على صحة و عدالة القوائم المالية و البعد عن استخدام العبارات الغامضة التي قد تحمل أكثر من معنى.

لا شك أن للإدارة وسائل كثيرة للضغط على المراجع منها :التعيين، والعزل، وتحديد الأتعاب، ووجود مصالح اقتصادية مع إدارة المنشأة، الخدمات الاستشارية المقدمة منه للإدارة، فبالنسبة للتعيين و تحديد الأتعاب و العزل ففي هذه الحالات يجب أن لا يكون للإدارة دور واضح بل يجب أن يناط بذلك إلى الجمعية العمومية أو لجنة التدقيق حتى لا تستغل الإدارة ذلك كوسيلة ضغط على المدقق مما يفقد ثقة الجمهور بمصداقية و عدالة القوائم المالية التي يبدى رأيه فيها،و على المراجع أن لا يكون له مع الإدارة أية مصالح شخصية تربطه بها أو المنشأة محل الفحص ، أما الخدمات الاستشارية على الرغم من عدم وجود اتفاق على تقديم خدمات استشاريه و أثرها على استقلال المراجع إلا أنه هناك اتفاق بأن تلك الخدمات قد تضعف من استقلال المراجع بشكل أو بآخر لهذا من الأفضل عدم تقديم خدمات استشاريه لعميل المراجعة حتى لا تكون مصدر تأثير تستغله الإدارة على المراجع.

ونظرًا لعدم القدرة على تحقيق الاستقلال المطلق في المراجعة عملت المنظمات المهنية والأبحاث المنشورة المتعلقة بمهنة المراجعة على إيجاد العديد من المقترحات لتدعيم استقلال المراجع بهدف تحقيق أعلى مستوى ممكن منه،ومن تلك المقترحات التغيير الإلزامي للمراجع،و وضع قيود على تقديم الخدمات الأخرى بخلاف خدمة المراجعة :[1]

**3.2.2.3.2.2 التغيير الإلزامي للمراجع**

يجب أن يتم تعيين المراجع لمدة معينة و من ثم تغييره في نهاية تلك الفترة على اعتبار أن ذلك يقلل من قدرة المنشأة في الضغط على المراجع عن طريق التهديد بتغييره.

إن طول مدة ارتباط المراجع بالعميل تؤثر على استقلال المراجع مما قد يؤدي إلى عدم قدرة المراجع على الاحتفاظ بموضوعيته عند فحص القوائم المالية و إن ذلك يرجع إلى الأسباب التالية :

- أن المراجعين مع مرور الوقت يبدون كمدافعين عن الإدارة مما يفقدهم خاصية الشك المهني.
- يصاب المراجعون مع مرور الوقت بالتراخي وعدم الابتكار و يفشلون في ملاحظة أية تغيرات في موقف الشركة محل المراجعة كما يفشلون في الحصول على أدلة إثبات جديدة.
- إن احتفاظ المراجعين بالعملاء قد يمثل دافع لتسوية الخلافات مع العملاء على حساب المعايير المهنية.

لم يتم الاتفاق إلى حد الآن على أن طول مدة ارتباط المراجع بعميل المراجعة أثر على استقلالية المراجع ،و يفضل الاحتفاظ بالمراجع لعدد محدد مسبقًا من السنوات وذلك حتى لا يخضع المراجع لتهديد العميل بعدم تجديد أو تعيينه،على أن يتم تغيير المراجع في نهاية تلك المدة وذلك حتى لا يكون طول المدة سببًا في وجود علاقات بين المراجع و الإدارة مما يؤثر على الاستقلال.

[1] عبد السلام سليمان قاسم الاهدل،مرجع سبق ذكره،ص 86-89

**4.2.2.3.2.2 وضع قيود على تقديم الخدمات الأخرى خلاف خدمة المراجعة الخارجية**

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

لقد حدث تغيرات كثيرة في بيئة مهنة المراجعة و من ضمن تلك التغيرات أن مكاتب المراجعة لم تعد تقدم خدمات المراجعة فقط بل اتسعت قائمة الخدمات التي تقدمها* وأخذت أبعاد و اتجاهات متعددة مما زاد من الأهمية الاقتصادية للخدمات الأخرى خلاف خدمة المراجعة و بالأخص بعد تزايد معدل إيرادات مكاتب المراجعة من الخدمات الاستشارية.

إلى أنه على الرغم من وجود الحوافز التي تجعل المراجعين مستقلين فأنه لدى المشرعين العديد من المخاوف و التي تشكل تهديدًا فعليًا لاستقلال المراجعين وهي :

- إن أتعاب الخدمات الأخرى خلاف خدمة المراجعة الخارجية تجعل المراجعين يعتمدون ماليا على عملائهم ومن ثم يصبحون أقل استعداد للصمود أمام ضغوط الإدارة وذلك بسبب الخوف من فقدان عملائهم.

- إن طبيعة العديد من الخدمات الأخرى خلاف خدمة المراجعة الخارجية تضع المراجعين في منطقة الأدوار الإدارية مما يهدد موضوعيتهم فيما يتعلق بالعمليات التي يراجعونها.

* و من أمثلة تلك الخدمات الاستشارات الضريبية و المالية و الاستثمارية و التعاقد علي تأدية المراجعة الداخلية و تخطيط الموارد البشرية و غيرها من الخدمات التي تختلف علي ما هو متعلق بمراجعة القوائم المالية

لقد حذرت هيئة الأوراق المالية الأمريكية أعضاء مهنة المراجعة من جعل عملية مراجعة القوائم المالية سلعة خاسرة لجذب الخدمات الاستشارية المربحة،و اشترط المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين على جميع مكاتب المراجعة الراغبة في الانضمام إليه عدم القيام بتقديم بعض الخدمات الاستشارية لإدارة المنشآت التي تقوم بمراجعته و إبلاغ لجنة ومجلس الإدارة في كل شركة مسجلة لدى هيئة سوق الأوراق المالية بجميع أنواع الخدمات الاستشارية التي تم تقديمها للإدارة خلال السنة التي يتم مراجعتها وبإجمالي الأتعاب التي حصل عليها مقابل ذلك.

### 1.4.2.2.3.2.2 أهمية الاستقلال في عمل المراجع الخارجي

يجب أن يتصف المراجع بالحياد في جميع الأمور التي تعرض عليه ويجب أن تتميز أعماله بالعدالة لجميع الأطراف والفئات المختلفة،إن ظهور المراجع الخارجي بمظهر الاستقلال و الحياد يعزز من ثقة جميع الجهات المستفيدة من خدماته ويمكن ذلك من التحقق من تمتعه بالاستقلال التام و يجعل آراءه غير متحيزة لأي جهة،ويجب أن يقتنع مستخدمو القوائم المالية باستقلال المراجع فالوجود الحقيقي لمهنة المراجعة يعتمد على هذا الاقتناع، فإذا شك مستخدمو القوائم المالية في استقلال المراجعين فإن آراءهم لا تكون لها قيمة،وبالتالي لا تكون هناك حاجة لخدمات المراجعين.

ولكي يثق مستخدمو القوائم المالية في استقلال المراجعين فإنه يجب على هؤلاء تجنيب جميع العلاقات والظروف التي تدعو إلى الشك في استقلالهم.[1]

[1] متاح على الموقع www.mouhasaba.3oloum.org/t213-topic ، أطلع عليه بتاريخ 01/01/2014

**5.2.2.3.2.2 وجود نظام و معايير للرقابة على جودة المراجعة داخل مكتب المراجعة**

تعتمد أيضا جودة المراجعة على مدي جودة تنفيذ و متابعة أعمال المراجعة ، وهذا من خلال التأكد مما إذا كان يتم تنفيذ عملية المراجعة وفق معايير تتطابق مع المعايير المهنية الموضوعة و المعمول بها من جهة و من جهة أخرى على وجود إجراءات لمتابعة ومراقبة النوعية أو الجودة و هذا على مختلف أعمال المراجعة.

يمكن تقييم هذه المحددات استنادا إلى المؤشرات التالية: [1]

- إجراءات لمراقبة متابعة الملفات وهذا من خلال إتباع إجراءات عديدة مثل (المراقبة الذاتية من قبل الموظفين،ومراقبة من قبل الشخص المسئول،ومراقبة من قبل مدقق حسابات مستقل عن المكتب )
- التنظيم الجيد لعملية التوثيق أو الأرشفة و الحفظ الجيد لملفات العمل داخل مكتب المراجعة

تتمثل معايير الرقابة على جودة المراجعة الخارجية في مجموعة من الإجراءات و السياسات التي تتبناها مكاتب المراجعة لتوفير القناعة المعقولة لإنجاز مهام المراجعة وفقًا للمبادئ الأساسية للمراجعة.

و عن مجالات تلك المعايير هناك أربعة مصادر رئيسة لمشكلة الجودة في المراجعة الخارجية تتعلق بالإجراءات و المساعدين و الاتصال والاستقلال،حيث تنتج مشكلات الإجراءات من عدم الاعتماد على معايير المراجعة أو الاختيار و التطبيق غير الملائم لها ،أما مشكلات المساعدين فتنتج عن التوظيف و التدريب غير الجيد و الإشراف غير المناسب و التخصيص غير الفعال للعمالة بمكتب المراجعة على مهام المراجعة .

[1] Pilippe Danjou, op-cit, page 81

و بالنسبة للاتصال غير السليم فإنه يؤدي إلى فجوة في توقيت إعداد تقرير المراجعة و فجوة في التخطيط وفجوة في الكفاءة ،في حين يؤدى عدم وجود استقلال كافٍ إلى فقدان بعض جودة المراجعة،و للتغلب على تلك المشكلات و لتحقيق الجودة المنشودة،لابد من وجود معايير محددة للرقابة على جودة المراجعة تلتزم بها مكاتب المراجعة.

**1.5.2.2.3.2.2 مزايا وجود معايير للرقابة على جودة المراجعة**

و يؤدي وجود معايير للرقابة على جودة المراجعة إلى تحقيق أهداف المهنة من حيث تحسين مستوى أدائها واستمرارها،و بالتالي زيادة الثقة في أدائها و ذلك يرجع لأنها تساعد على :[1]

- توثيق سياسات مكاتب المراجعة و إجراءاتها.
- تحقيق التأكيد المعقول بجودة المنتج (أعمال مكتب المراجعة).
- توفير وسيلة جيدة لتسويق أعمال وخدمات مكاتب المراجعة.
- إعطاء إنذار مبكر بالمشكلات و الأخطاء المتوقع حدوثها.
- زيادة الكفاءة المهنية للممارسين للمهنة.
- تحفيز المساعدين ورفع روحهم المعنوية.
- زيادة الموضوعية و المصداقية.
- إعطاء الفرصة لمكاتب التدقيق لفحص أعمال المكاتب الأخرى.
- تحقيق المتطلبات النظامية لجهات الرقابة على مهنة المراجعة.

[1] عبد السلام قاسم الاهدل،مرجع سبق ذكره،ص 65

حيث تساعد الرقابة على الجودة في تحسين أداء مكاتب المراجعة و هذا ما ينعكس على تقديم أعمال تتميز بالجودة،إذ أن وجود نظام للرقابة على الجودة أمر مهم سواء بالنسبة لمكاتب المراجعة من حيث انه يساعدها على تحسين جودة خدماتها،و مهمة أيضا بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية إذ انه يوفر تأكيد معقولا لهم على أن عملية المراجعة قد تمت وفق أساس سليم و على قدر من الانضباط و الإتقان.

كما لا ننسى أن لمعايير المراجعة الدولية دور كبير أيضا إذ أن الالتزام بتنفيذ عملية المراجعة وفق معايير المراجعة يؤدي إلى تحسين جودة عملية المراجعة،كونها توفر الأساس الذي يقوم عليه عمل المراجعة من معايير عامة الخاصة بالتكوين الذاتي أو الشخصي للمراجع و معايير العمل الميداني التي تتعلق بأداء عملية المراجعة أو فيما يتعلق أيضا بمعايير التقرير،و عليه فإنها توفر إرشادات يؤدي تطبيقها إلى تحسين جودة خدمات المراجعة الخارجية وتعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية في التقارير الصادرة.

### 6.2.2.3.2.2 تحسين تنظيم أعمال المراجعة داخل مكتب المراجعة

و هذا من خلال تقييم ما إذا كان مكتب المراجعة يسهر على توفير الوسائل والإجراءات والضمانات الكافية اللازمة ليتوافق مع المتطلبات القانونية والتنظيمية للمهنة ،هناك عدة مؤشرات تمكن المراجع من تقييم مدى جودة التنظيم داخل مكتب المراجعة و منها :[1]

- وجود دليل إجراءات الذي يحدد القواعد الشاملة للتنظيم داخل مكتب المراجعة
- تعريف دقيق وصريح بالمهام و الواجبات ومسؤوليات والسلطات داخل مكتب المراجعة
- التواصل الأمثل داخل مكتب المراجعة فيما يخص الإجراءات التنظيمية وهذا في جميع المستويات داخل المكتب.

[1] Philippe Danjou, op-cit, page 79

- أسلوب المراقبة المعمول به داخل مكتب المراجعة من اجل توفير تأكيد معقول بان الإجراءات المحددة قد تم أداءها بشكل جيد و في الوقت المناسب أو المطلوب.
- وجود تحليل من مكتب المراجعة حول فعالية الأنظمة المعمول به.

### 3.3.2.2 أهمية تشريع قانون أوكسلي

كان لانهيار شركة انرون في أواخر عام 2001 ، وما تبعها من شركات أخرى مثل شركة كومس وشركة كويست وتايكو وشركة جلوبال كروسينغ وشركة وورلد كوم الأثر الكبير والواضح على الاقتصاد الأمريكي الذي يمتاز بكونه اكبر الأسواق المالية وأكثرها تطورا وتنظيما في العالم، حيث أن هذا الانهيار أدى إلى حدوث كارثة أصابت الأسواق المالية نظرا لأهمية هذه الشركات وخاصة شركة انرون التي تخصصت في صناعة الطاقة وللسرعة التي هوت وتزامنت مع أحداث الحادي عشر من سبتمبر في نيويورك وواشنطن وقد قدرت الخسائر المالية بأكثر من 100 بليون دولار أمريكي شملت مليار دولار منها مدخرات الموظفين (صناديق المعاشات ) .

لقد شكلت حالة إفلاس شركة انرون العملاقة اكبر حالة للإفلاس بين الشركات الكبرى وأحدثت نتائج سلبية على البيئة المحاسبية حيث أنها أثبتت فشل وإخفاق الجهات المراقبة للشركات من مدققي الحسابات ومصارف الاستثمار، ووكالات التصنيف والمحللين ... الخ، تبعها غلق إحدى اكبر شركات مراجعة الحسابات في العالم وهي شركة آرثر أندرسون.[1]

[1] علي حسين الدوغجي و أسامة عبد المنعم سيد علي ،دور قانون ( ساربينز – أوكسلي ) في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي، مجلة الإدارة و الاقتصاد، العدد 26 ، العراق ، 2011 ، ص 09

و على ذلك فقد أصبحت المراجعة الخارجية تلعب دورا مهما خاصة فيما يخص التنبؤ بمدى قدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار في السوق خاصة بعد انهيار شركات كبرى في الولايات المتحدة الأمريكية و التي استدعت من الحكومة الأمريكية و في سنة 2002 إلى تشريع قانون خاص و هو قانون اوكسلي بهدف ضمان الشفافية أكثر في المعلومات المقدمة من مكاتب التدقيق و الحد من الممارسات الغير أخلاقية المرتكبة من طرفها و تقديم تقرير يعكس تطلعات مستخدمي القوائم المالية و ما ينتظرونه من التقرير المقدم من طرف المراجع الخارجي.

### 1.3.3.2.2 انهيار شركة انرون و علاقته بأخلاقيات مهنة المراجعة

يعد انهيار شركة إنرون نهاية عام 2001 من أبرز وآخر الشركات التي سقطت نتيجة العديد من العوامل لعل من أبرزها عدم تطبيق أو انعدام أخلاقيات المهنة والأعمال، حيث سقطت الشركة العملاقة بأصول تقدر قيمتها ب23.4 مليار دولار الأمر الذي شكل أكبر إفلاس لشركة أمريكية وربما على مستوى العالم أجمع وبعد أن استمعوا إلى56 شاهدا خلال 15 أسبوعا من جلسات المحاكمة في مدينة هيوستن في ولاية تكساس الأمريكية .

و لقد قررت هيئة المحلفين المشكلة من ثمانية رجال وأربع نساء بالإجماع أن اثنين من المديرين التنفيذيين لشركة إنرون هما كينيث لاي و جفري سكيلنج اللذين كانا مذنبين في عدد من التهم التي وجهت إليهما في قضايا تتعلق بالفساد والتآمر وكذلك بالكذب بشأن المتاعب المالية للشركة.[1]

[1] إحسان بن صالح المعتاز، أخلاقيات مهنة المراجعة و المتعاملين معها ، انهيار شركة انرون و الدروس المستفادة ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، ،العدد الأول، المملكة العربية السعودية ، 2008 ، ص 7-8

لقد تنامي سعر سهم شركة إنرون على مدار السنوات من أقل من 8 دولارات في التسعينيات الميلادية حتى وصل إلى سعر 90 دولارا منتصف عام 2000 و لكنه فقد قيمته فجأة فأصبح حوالي 90 سنتًا نهاية عام 2001 و لقد كانت نهاية مؤسفة لمساهمي تلك الشركة العملاقة وهم يشاهدون أصول شركتهم تهوي من آلاف الملايين من الدولارات إلى لاشيء تقريبا خلال فترة وجيزة لا تكاد تذكر.

**1.1.3.3.2.2 أسباب انهيار شركة انرون**

كان من أهم أسباب انهيار الشركة ما يلي: [1]

– قيام الشركة بتقديم بيانات مظللة لتحقيق الأرباح وتضخيمها عن طريق تعديل بياناتها المالية بالاتفاق مع مكتب المراجعة ،وتقديم هذه البيانات المعدلة لهيئة الأوراق المالية.

– عدم توفر السيولة الكافية لسداد الالتزامات المترتبة على الشركة.

– استخدمت مقاييس المحاسبية قديمة التي لم يكن بإمكانها الإفصاح عن عقود أجلة أبرمتها الشركة في مجال المشتقات والمستقبليات المتعلقة بصناعة الطاقة.

– عدم الكشف عن بعض الحسابات في الميزانية العامة تبين أنها مطلوبات على الشركة.

– اتخاذ تدابير و إجراءات مالية تتسم بأنها معقدة للتهرب من الضرائب والتغطية على المركز المالي للشركة.

– القيام بإنشاء وحدات خاصة لمكافأة المسئولين التنفيذيين في الشركة، التي تم تأسيسها لأغراض خاصة تدار من قبل هؤلاء المسئولين التنفيذيين الذين يتقاضون المكافآت.

– النمو الهائل والسريع في موجوداتها حيث أنها امتلكت أصولا في 15 دولة في مختلف بقاع المعمورة، مخالفة بذلك المعايير الأمريكية العامة.

---

[1] علي حسين الدوغجي و أسامة عبد المنعم سيد علي، مرجع سبق ذكره، ص 10

– تركز اهتمام المسئولين الماليين في الشركة في جهة واحدة وهي متطلبات الأسواق المالية وذلك للمحافظة على سعر السهم دون التركيز على المتطلبات الأخرى.

**2.1.3.3.2.2 العوامل التي أدت إلى انهيار شركة انرون**

إن من أهم العوامل التي ساعدت على انهيار شركة انرون ما يلي :[1]

– أن مجلس الإدارة أوكل مهمة مراجعة الصفقات التي تقوم بها الشركة للجنة فرعية داخل الشركة، ولم تقم اللجنة إلا بمراجعة خاطفة سريعة لتلك الصفقات، كما أن مجلس الإدارة أخفى معلومات في غاية الأهمية كان من الممكن أن تؤدي معرفتها إلى اتخاذ بعض الإجراءات المناسبة.

– قامت إدارة الشركة بتضخيم أرباح الشركة إلى حوالي مليار دولار في العام الذي سبق انهيار الشركة، كما أن الرقابة الداخلية في الشركة قد فشلت من الناحية الأخلاقية والمالية كنتيجة للخداع المستمر.

– مشكلة التعارض في المصالح بين المساهمين والإدارة سمح بخصوصية مزدهرة للجهة التي تتحكم في المعلومات وهي الإدارة للانفراد بالمعلومات الصحيحة دون بقية الجهات الأخرى.

– أن مكتب المراجعة العالمي الكبير( آرثر أندرسن) والذي كان أحد المكاتب الخمس الكبرى آنذاك تقاضى مبلغ 25 مليون دولار كأتعاب لقيامه بمراجعة حسابات شركة إنرون لسنة 2000 ، في حين أنه تقاضى مبلغ 27 مليون دولار لقيامه بالأعمال الاستشارية لنفس الشركة في نفس العام وهو و هو الأمر الذي يعد دليلاً آخر على أن استقلال المراجع وحياده يصبح مهددا إذا جمع بين هاتين المهمتين ولذلك قررت بقية المكاتب الأربعة الكبرى بعد هذه الحادثة التوقف عن الجمع بين هذين الخدمتين لنفس العميل .

[1] إحسان بن صالح المعتاز،مرجع سبق ذكره، ص 8–12

- إن مكتب آرثر أندرسن كان يقوم بالإضافة للمهمتين السابقتين بمهمة المراجعة الداخلية لنفس الشركة وهو الأمر الذي ساهم بشكل كبير في حدوث تلك الفضائح المالية، حيث أن شركة آرثر أندرسن فشلت في أن تدلي برأي صادق وعادل بسبب الضعف في المعايير الأخلاقية المهنية وهو ما أدى إلى انهيارها وخروجها من ميدان المنافسة، ولعل ما حدث من شركة آرثر أندرسن يعيد للأذهان موضوع فجوة التوقعات بين الواقع العملي الذي قد يكون مؤلما وبين طموحات وآمال الفئات الأخرى، وقد أقر رئيس مكتب المراجعة العالمي بأن هناك خطأ قد ارتكب في مجال التقدير المهني بأن إحدى الشركات التابعة لشركة إنرون والتي لم يتم إدراجها بالقوائم المالية الموحدة لشركة إنرون وشركاتها التابعة، ولذلك عمد شريك المكتب والمسئول عن عملية مراجعة القوائم المالية لشركة إنرون إلى إصدار أوامره إلى معاونيه بالتخلص من الأوراق والمراسلات العادية والإلكترونية الداخلية والخارجية ذات الصلة بهذه العملية مما يعد تصرفًا غير مقبول.

- ومن الأمور الأخرى التي أظهرها البحث في قضية شركة إنرون أن بعض من كان يعمل داخل شركة إنرون من إدارتها وأعضاء مجلس الإدارة بما فيهم ثلاثة من أعضاء لجنة المراجعة قد باعوا 3,17 مليون سهم تبلغ قيمتها 1,1 مليار دولار هي التي تم اكتشافها ولا تشتمل على الرواتب والمكافآت الهائلة وبقية الدفعات النقدية التي دفعت لهم أثناء فترة قيادتهم للشركة، في نفس الوقت الذي كانت فيه الشركة تساق إلى حتفها قبيل إصدار القوائم المالية مباشرة والتي أظهرت الحقيقة المرة لمساهمي الشركة.

و من العجيب أن رئيس مجلس إدارة شركة إنرون أعلن قبل أسابيع قليلة من انهيار الشركة أن وضع الشركة قوي حيث قال" أنا على ثقة في مستقبل الشركة الباهر ونموها المؤكد وهذا يبين تعمد إدارة الشركة إخفاء خسائر الشركة والتزاماتها ومحاولتهم إعطاء صورة خادعة عن حقيقة نتائج الشركة ووضعها المالي. [1]

ومن الدروس المهمة التي أظهرها انهيار شركة إنرون وغيرها من الشركات أن مراجعي الحسابات ينبغي عليهم أن يسألوا سؤالاً مهما قبل دخولهم في عملية المراجعة وهو :ما هو نوع نشاط الشركة؟ والإجابة على هذا السؤال سوف تحدد كلاً من طريقة تحقق الإيراد ودرجة الخطورة كما انه من أسباب هذا الفشل أيضا أن مراجعي مكتب آرثر أندرسن لم يكونوا قادرين على فهم القوائم المالية لمثل ذلك النوع المعقد من الشركات، كما أن هؤلاء المراجعين تعاملوا مع شركة إنرون منذ أن كانت مجرد منتج وموزع للغاز واستمروا في مراجعتها حتى بعد أن أصبحت التاجر الرئيس للسندات المالية والمسئولة عن المضاربات الجديدة في السوق.

ومن نتائج وآثار انهيار الشركة العملاقة أن مكتب المراجعة العالمي العملاق والذي كان آنذاك أحد المكاتب الخمسة الكبرى قد أجبر على الخروج من حلبة المنافسة بعد ثبوت إدانته بإعاقة العدالة وتضليلها ثم ذكر الكاتب العديد من الأمثلة على تورط بقية المكاتب الأربعة الأخرى بالعديد من الفضائح المالية مع عملائهم الأمر الذي ينبئ عن وجود أزمة أخلاقية.

---

[1] إحسان بن صالح المعتاز،مرجع سبق ذكره ، ص 267

### 2.3.3.2.2 أهداف قانون اوكسلى

يتضمن قانون اوكسلي جملة من الأهداف الداعية إلى النهوض بالبيئة المحاسبية واكتساب ثقة المستثمرين واسترجاعها ومنها الأتي[1]:

- الشفافية في تقديم المعلومات المالية،حيث تتحقق الشفافية بدراسة القوائم المالية السنوية والأولية قبل اعتمادها ونشرها بغرض التوصل إلى قناعة بأنها لا تتضمن أي عبارات أو بيانات غير صحيحة،وان تكون ذات أهمية نسبية،والتأكد من أنه لم يحذف من هذه القوائم أي بيانات أو معلومات أو مبالغ من شأنها أن تجعل من هذه القوائم مضللة.

- التحقق من صحة وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في المنشأة ومدى فاعليته في الحد من عمليات الغش والأخطاء واكتشافها فور وقوعها وقدرتها على القيام بتنفيذ الأنشطة الرقابية بطريقة تمكن من التحقق من جودة تنفيذ هذه الأنشطة والثبات في تنفيذها.

- دراسة السياسات المحاسبية التي تتبناها الشركة، وأي تغيير في هذه السياسات المتبعة، والأخذ بعين الاعتبار مدى ملائمة هذه السياسات لطبيعة عمل الشركة وأثرها على المركز المالي ونتائج أعمالها.

- الإشراف على عمليات التقصي والبحث عن الغش والأخطاء التي من شأنها أن تحدث في المنشأة.

- اتخاذ التدابير اللازمة في حالة مخالفة إحدى المنشآت للأنظمة والقوانين حيث تفرض أشد العقوبات على المدراء والرؤساء وفرض إجراءات صارمة على جميع الخدمات المقدمة من المراجعين.

---

[1] علي حسين الدوغجي و أسامة عبد المنعم سيد علي، مرجع سبق ذكره، ص 17-19

يعد تقديم خدمات استشارية لنفس العميل إلى جانب المهمة الرئيسية من أهم الأسباب التي أدت إلى انتهاك عامل استقلالية المراجع و الذي يعد من أهم الأسباب التي أدت إلى تشريع قانون اوكسلي، حيث حدد نطاق الخدمات المقدمة إلى المستفيدين التي تضم في طياتها مراجعة الحسابات والتناوب بين شركاء مراجعة الحسابات ويحظر على مراجع الحسابات على وجه التحديد القيام بما يلي :

- القيام بعمليات غير مرتبطة بمراجعة الحسابات مثل مسك السجلات و المراجعة الداخلية للحسابات
- الخدمات المتصلة بالموارد البشرية والخدمات القانونية وخدمات التأمين
- يحظر على شركة التدقيق أن تقدم خدمات غير خدمات المراجعة المتعارف عليها

و عليه فان الحد من تلك الخدمات سوف يصب تركيز المراجع علي مراجعة القوائم المالية فقط،و بالتالي بذل العناية المهنية فيما يخص اكتشاف الأخطاء الجوهرية و التلاعبات في القوائم المالية و هذا ما ينعكس على جودة المراجعة،لكن يمكن القول انه يمكن للمراجع القيام ببعض الأعمال لكن بشرط ألا تؤثر تلك الأعمال على استقلالية المراجع و لا يتخذ من خلالها قرارات إدارية.

و في هذا الصدد نجد أنه و في سنة 1981 فقط كانت الخدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب المراجعة تشكل 15 % فقط من دخلها فأصبح نصف إيرادها السنوي سنة 1999 يأتي من خلال الخدمات الاستشارية خاصة في المكاتب الكبرى .ومع هذا الاندفاع الكبير نحو الخدمات الاستشارية خسر المستثمرون في أمريكا نحو 88 مليار دولار بسبب فشل مكاتب المراجعة من اكتشاف الغش والاختلاسات المالية.

لقد اكتشفت بورصة الأوراق المالية الأمريكية أثناء تحرياتها في قضية تلاعب شركة النفايات العملاقة Waste Management أن شركة آرثر أندرسن كانت تتقاضى عن الاستشارات المالية لهذه الشركة خمسة أضعاف ما تدفعه لها شركة النفايات مقابل خدمات المراجعة. [1]

[1] إحسان بن صالح المعتاز ،مرجع سبق ذكره، ص 17

## 3.2 العوامل المؤثرة على جودة خدمات المراجعة الخارجية

سوف نتناول من خلال هذا المبحث مختلف العوامل المؤثرة على جودة خدمات المراجعة الخارجية المقدمة،حيث تم تقسيمها إلى عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة ،عوامل مرتبطة بفريق المراجعة أو فريق المهمة ،عوامل تخص المنشأة محل المراجعة و في الأخير العوامل المرتبطة بالبيئة الخارجية لمكاتب المراجعة أو محيطها الخارجي.

### 1.3.2 العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة

هناك عدة عوامل تؤثر على جودة عملية المراجعة و التي ترتبط بمكتب المراجعة وتتمثل هذه العوامل فيما يلي :

#### 1.1.3.2 حجم مكتب المراجعة

يعتبر حجم مكتب المراجعة أحد العوامل الأساسية المؤثرة على جودة عملية المراجعة على اعتبار أن هناك اعتقاد سائد أن مكاتب المراجعة الكبيرة تقدم خدمات ذات جودة عالية و إنها المقياس الذي يميز مكاتب المراجعة عن بعضها البعض و عليه و هناك عدة مؤشرات يمكن الاعتماد عليها في قياس حجم مكتب المراجعة و تتمثل فيما يلي :[1]

##### 1.1.1.3.2 عدد عملاء مكتب المراجعة

حيث انه كلما زاد عدد عملاء مكتب المراجعة زاد حجم نشاط المكتب

##### 2.1.1.3.2 عدد الأفراد العاملين في المكتب

حيث انه كلما زاد حجم نشاط مكتب المراجعة زاد عدد الأفراد العاملين في المكتب

##### 3.1.1.3.2 إيرادات المكتب

حيث انه كلما زاد حجم نشاط المكتب زادت إيرادات مكتب المراجعة.

---

[1] سهام أكرم عمر الطويل، مرجع سبق ذكره، ص 39

**4.1.1.3.2 الارتباط بأحد مكاتب المراجعة العالمية**

حيث انه كلما كان مكتب المراجعة مرتبط بمكاتب عالمية كلما زاد حجم مكتب المراجعة

**5.1.1.3.2 عدد فروع المكتب في الداخل و الخارج**

حيث انه كلما زادت عدد فروع مكتب المراجعة في الداخل و الخارج كلما زاد نشاط مكتب المراجعة.

وتنقسم مكاتب المراجعة حسب أحجامها إلى عدة أقسام:

**1.5.1.1.3.2 مكاتب كبيرة الحجم** : ترتفع فيها جودة عملية المراجعة و لا ينفرد فيها المراجع برأي أو عملية فردية لكن يكون للإشراف دور واسعا في عملية الحكم علي التقارير المالية و إصدار رأي حول مصداقيتها و في كثير من الدول تأخذ شكل شركات مساهمة أو متعددة الجنسيات مثل شركة **KPMG** و قد تشتهر تلك الشركات على مستوى الدولة الواحدة مثل شركة **Big Eight** في أمريكا.

**2.5.1.1.3.2 مكاتب متوسطة الحجم** : تعتمد على الشراكة ما بين اثنين من المراجعين بينهم مسؤولية تضامنية قبل الغير.

و تتسم جودة المراجعة فيها بالمتوسطة نظرا لان العمل بعد التقرير عمه يتم مراجعته من قبل المشرفين و اعتماده أو إعادة مراجعته من قبل الشريك أو مدير المكتب, و يكون فيه الإشراف اقل دورا من الشركات الكبيرة و اكبر من الشركات الفردية.

إن هناك علاقة ايجابية بين كبر حجم مكاتب المراجعة و جودة المراجعة و ذلك يرجع لتطبيق تلك المكاتب لمعايير الرقابة علي جودة المراجعة بشكل كامل،ومع ذلك فان جودة المراجعة لا ترتبط بالمكاتب الكبيرة فقط و لا يمكن أن تنفرد بها المكاتب الكبيرة فقط.

و إنما ترتبط الجودة بالمكاتب الصغيرة لان قلة عدد العملاء يمكن أن يعود لأسباب مختلفة من ضمنها حرص مكتب المراجعة على اختيار و قبول العملاء الجدد وحرصها البالغ على سمعته و شهرتها من أي شائبة تشوبها و تمسكها أيضا بمعيار المراجعة.

### 2.1.3.2 سمعة مكتب المراجعة

تتحقق السمعة نتيجة التزام المكتب بأنظمة الرقابة النوعية و توفر الأيدي الخبيرة و خصائص الجودة المتعلقة بنظم المكتب،فالسمعة إذا هي مجموعة المميزات التي تتمتع بها مكاتب المراجعة و التي تكون السبب في عمل الشهرة لمكتب التدقيق, لأنها تدل على جودة الخدمات التي تقدمها و بناء على ذلك فان الطلب على هذه المكاتب مرتبط بالدرجة الأولي على سمعتها على الرغم من ارتفاع نسبة الأتعاب التي تتقاضاها هذه المكاتب.[1]

من الصعب القول بأن حجم مكتب المراجعة أو زيادة عملاء المراجعة أو الانتماء إلى أحد المكاتب الدولية الكبيرة يعتبر هو العنصر أو المسبب الرئيس لتكوين سمعة مكتب المراجعة فقط و إلا اعتبرت المكاتب الصغيرة أو المكاتب التي تمتلك عدد قليل من العملاء و المكاتب غير المنتمية إلى أحد المكاتب الدولية الكبيرة مكاتب مراجعة لا تمتلك سمعة.

إن سمعة مكتب المراجعة لا تتوقف على حجم و عدد العملاء المنتمين إليه أو نوع ذلك المكتب فقط و إلا اعتبرت المكاتب الصغيرة عديمة السمعة، و أن هناك مكاتب صغيرة و غير منتمية إلى أحد المكاتب الكبيرة تتمتع بسمعة كبيرة داخل و خارج بلادها .

---

[1] نور ساعد الجدعاني و حسام عبد المحسن العنقري،تأثير حجم و سمعة مكاتب المراجعة و طبيعة المنافسة بينها علي جودة أدائها المهني،دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية،مجلة الملك فيصل للاقتصاد و الإدارة،العدد الثاني ،المملكة العربية السعودية،2009 ،ص 149

إن سمعة مكتب المراجعة هي عبارة عن تضافر العديد من العوامل المتداخلة مع بعضها البعض و المتمثلة في الالتزام بالمعايير المهنية و بقواعد سلوك وآداب المهنة و الخبرة المهنية لأعضاء مكتب المراجعة ،الاتصالات الجيدة بين أعضاء المكتب و العملاء ،الصدى الإعلامي للتقارير التي يصدرها المكتب،مدة عمل المكتب المهنية و الارتباط بأحد المكاتب العالمية،حجم مكتب المراجعة ، تقييم مدى قبول العميل،الاستمرار معه في عملية المراجعة ،حجم الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المكتب ، وجود نظام للرقابة على جودة المراجعة.[1]

و عليه يمكن القول أن هناك علاقة طردية بين كل من مستوي جودة خدمات المراجعة و بين سمعة مكتب المراجعة وهذا راجع لكون أن مستخدمي القوائم المالية في العادة لا يملكون الخبرة الكافية لتقييم جودة المراجعة بدقة.

و عليه يتم استعمال سمعة مكتب التدقيق كمقياس لتقييم الجودة علي اعتبار أن مكاتب المراجعة التي تتميز بسمعة جيدة تقدم خدمات ذات جودة عالية.

### 3.1.3.2 القضايا المرفوعة على مكتب المراجعة

لقد زادت حدة القضايا المرفوعة أمام المحاكم ضد مراجعي الحسابات خلال العقدين الأخيرين من القرن العشرين من المجتمع المالي بسبب ما أصابهم من أضرار مادية ناتجة عن إهمال مراجعي الحسابات و تقصيرهم في أداء واجباتهم المهنية،حيث أن أهمية مهنة مراجعة الحسابات ترتبط ارتباطا وثيقا بنوعية الخدمات التي تقدمها للعملاء و كافة المستفيدين من خدمات المراجعة.

[1] عبد السلام سليمان قاسم الاهدل،مرجع سبق ذكره،ص 11

لذا يجب على مراجعي الحسابات الالتزام بتطبيق المعايير المهنية لمراجعة الحسابات و قواعد السلوك المهني و مراعاة القوانين و الأنظمة، كما أن رفع الدعاوى القضائية ضد مكاتب المراجعة تعود للأسباب التالية:[1]

- إفلاس المنشآت خلال دورات الركود الاقتصادي
- النمو السريع للمهنة مما أدى لتحمل المراجع التزامات جديدة نحو طرف ثالث
- انتشار حركة الاندماج بين المنشآت بهدف الاستفادة من ثغرات المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و التي تسمح لمنشات المندمجة بتحسين موقفها المالي في القوائم المالية لربحية السهم بدون حدوث تحسن حقيقي في أدائها

وتتبع أهمية عامل الدعاوى القضائية من الأضرار التي يلحقها بمكتب المراجعة والمهنة،فمن الأضرار التي قد يلحقها بمكتب المراجعة أنه قد يؤدي إلى فقدان العملاء نتيجة لفقدان السمعة،بالإضافة إلى دفع التعويضات وضياع وقت وجهد المراجع في بحث القضايا المرفوعة ضده،أما على مستوى المهنة فإن فقدان الثقة يعتبر من أهم الأضرار التي قد تلحقها الدعاوى القضائية بالمهنة،أما عن علاقة هذا العامل بجودة المراجعة فقد توصلت العديد من الدراسات إلى أن الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة تعتبر أحد العوامل المهمة المؤثرة على جودة المراجعة وأن هناك علاقة عكسية بين الدعاوى القضائية وجودة المراجعة.

[1] عبد السلام سليمان قاسم الاهدل،مرجع سبق ذكره ، ص 12

### 4.1.3.2 المنافسة بين مكاتب المراجعة

تحتل مهنة تدقيق الحسابات أهمية كبيرة في المجتمعات الاقتصادية المتقدمة لدورها المهم في تعزيز الثقة بالقوائم المالية، وبالتالي القرارات الاقتصادية بتنوعها، ولذلك بات السؤال عن طبيعة المنافسة في سوق المراجعة أمرا مهما خاصة في ظل الظاهرة التي سادت في معظم دول العالم و التي تمثلت في سيطرة عدد محدود من شركات ومكاتب المراجعة الكبرى على السوق، التي تسمى Big 4*، حيث تجاوزت الحصص السوقية لها في معظم دول العالم نسبة 90 في المائة.

ونظرا لهذا فقد تم اعتبار أسواق المراجعة في تلك الدول أنها تعاني احتكار قلة شديد،وأشار التقرير الصادر عن لجنة الشؤون الاقتصادية المفوّضة من قبل مجلس اللوردات البريطاني House of Lordsعام 2011 إلى أن إيرادات أصغر شركة من شركات Big 4 تبلغ ثلاثة أضعاف إيرادات أكبر شركة المراجعة تلي شركات Big 4.[1]

فقد ساد قلق واسع بأن ينتج عن ذلك منافسة غير سوية في السوق، وبالتالي اتجاه المكاتب الصغيرة لتخفيض الأتعاب أملا في الحصول على عملاء ما يضر بجودة المراجعة ونوعية العملية المهنية برمتها ومن ثم صدق القوائم المالية.

وقد ينتج عن ذلك ظاهرة أخرى أشد خطرا تسمى ظاهرة تسويق الرأي المحاسبي Opinion Shopping، حيث تعمد الشركات التجارية العملاقة إلى البحث عن مكاتب المراجعة صغيرة أو متوسطة توافق على إصدار تقرير على قوائم مالية تحتوي على مخالفات محاسبية.

---

* البيغ 4 تسمية تطلق على أكبر أربع شركات تدقيق في العالم و هي : ديلويت توش توهماتسو،برايس وتر هاووس كوبرز،إرنست ويونغ،كيه بي إم جي ،حيث كانت تسمي الثمانية الكبار ثم تقلص العدد إلى خمسة مكاتب بعد اندماج بعض المكاتب مع بعضها البعض ،و في سنة 2002 و على إثر إنهيار مكتب أرثر اندرسون وصل العدد إلى أربعة،و يعتمد هذا التصنيف على عدد الموظفين بالمكتب و كذا رقم الأعمال المحقق ففي سنة 2013 وصل دخل المكتب الاربعة مجتمعتا إلى ما يقارب 113.7 مليار دولار .

[1] متاح على الموقع www.aleqt.com/2012/08/27/article 686595.html ، أطلع عليه بتاريخ 03/01/2014

وقد تستخدم من أجل ذلك ورقة الأتعاب كإغراء للمكاتب الصغيرة،و من جانب أخر نجد اتجاه بعض مكاتب المراجعة إلى تقديم الخدمات الاستشارية و لما له من تأثير على جودة الأداء المهني,حيث أصبحت الخدمات الاستشارية إلى تقدمها هذه المكاتب تساهم في إيجاد ميزة تنافسية في سوق المهنة و لكن في نفس الوقت قد تؤدي إلى انخفاض في مستوي جودة الأداء المهني.[1]

كما أن هناك ظاهرة أخرى لا تقل قلقا قد تنتشر مع سيطرة المكاتب الأربعة الكبار على سوق التدقيق، وهي ما تسمى بظاهرة "أكبر من أن تفشل Too Big To Fail " هو مذهب بدأ ينتشر بعد الأزمة المالية العالمية،بحيث لا يمكن أن تسمح الحكومات للشركات الكبيرة بأن تفشل في أعمالها بسبب أنها كبيرة لما في ذلك من آثار ونتائج سلبية على قطاع اقتصادي واحد أو على الاقتصاد ككل،وهو ما بدا يظهر عالميا من عدم السماح لشركات المراجعة الكبرى بأن تنهار.

**1.4.1.3.2 تأثير المنافسة على جودة المراجعة**

يمكن أن تؤثر المنافسة إما إيجابا أو سلبا على جودة خدمات المراجعة و هذا من خلال :

**1.1.4.1.3.2 تأثير ايجابي**

إن ازدياد حدة المنافسة بين مكاتب يمكن أن يؤثر إيجابا على تحسين جودة المراجعة على اعتبار أن بعض المكاتب تلجأ إلى تطوير نظم الرقابة على الجودة التي تستخدمها و السعي إلى تطوير وسائل تمكنها من تقديم خدمات أفضل مما يولد سمعة طيبة لمكتب المراجعة وهو ما ينعكس طبعا على جودة عملية المراجعة.

[1] نور ساعد الجدعاني و حسام عبد المحسن العنقري،مرجع سبق ذكره،ص 147

### 2.1.4.1.3.2 تأثير سلبي

يمكن أن تأثر حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة سلبا على جودة عملية المراجعة و هذا بسبب أن مكاتب المراجعة تسعى جاهدتا للحصول على عملاء ،حيث تضطر إلى تخفيض أتعابها بدرجة غير مقبولة أملا في الحصول على عملاء و هو ما ينعكس سلبا طبعا على جودة عملية المراجعة و على تحقيق أهداف عملية المراجعة وهذا راجع لان مكاتب المراجعة قد لا تبذل الجهد اللازم و تكتفي فقط بالقيام بأعمال على قدر الأتعاب المدفوعة.

### 5.1.3.2 أتعاب عملية المراجعة

تعرف أتعاب المراجعة بأنها المبالغ أو الأجور أو الرسوم التي يتقضاها المراجع بمقابل قيامه بتأدية خدمات مراجعة القوائم المالية لمنشأة ما،و يتم تحديد الأتعاب بموجب العقد الذي يتم بين المنشأة محل المراجعة و بين المراجع وفقا للزمن الذي تستغرقه عملية المراجعة و الخدمة المطلوبة من المراجع و حاجة عملية المراجعة لمساعدين.

يعد تحديد أتعاب المراجعة مسألة ذات أهمية كبيرة للمراجع (القائم بعملية المراجعة) وللعميل ( طالب الخدمة ) وذلك لأن كل طرف يريد أن تتعادل قيمة الخدمات المقدمة للعميل مع قيمة الأتعاب المدفوعة للمراجع،غير أنه لا توجد طريقة علمية لتحديد الأتعاب بشكل عادل بما يحقق للمراجع أتعابًا معقولة مقابل الخدمات التي يقدمها ويحقق للعميل في نفس الوقت ما يطلبه من خدمات لقاء ما تحمله من أتعاب،كما أن البحث عن معايير لتحديد الأتعاب يعد من أهم المشكلات التي يتعرض لها المراجع وذلك لاختلاف الظروف المحيطة بكل حالة من حالات المراجع.

و يمكن أن تأخذ الأتعاب الأشكال التالية:

- **الأتعاب الثابتة** :تحدد سلفا كمبلغ محدد غير قابل للزيادة

- **الأتعـاب المتغيـرة :** و تكـون حسـب الوقـت الـذي يمضـيه المراجـع او مندوبـه فـي عمليـة المراجعة
- **الأتعاب الشرطية :** و تتوقف هذه الأتعاب علي مقدار النتائج المستقبلية

### 1.5.1.3.2 الأمور الواجب مراعاتها لتحديد أتعاب المراجع

بالنسبة للأمور التي يجب مراعاتها عند تحديد الأتعاب هي:

- عدم ترك أمر تحديد الأتعاب لهيئة أو شخص يخضع عملها أو عمله للمراجعة و ذلك لتجنب تأثيره على المدقق أو مساومته بشأن الأتعاب و عملية المراجعة مما قد يفقد المراجع حياده و استقلاله
- تناسب الأتعاب مع ما يبذله المراجع من جهد في عمله
- يجب أن لا تكون الأتعاب زهيدة مما تدفع المراجع إلى التهاون في عمله

### 2.5.1.3.2 العوامل المؤثرة على تحديد أتعاب المراجع

هناك عدة عوامل من شأنها التأثير على تحديد أتعاب المراجع و هي :

- حجم المنشأة محل المراجعة وطبيعة نشاطها و ارتباط حجم المخاطر المرتبطة بها
- حجم مكتب المراجعة و سمعته المهنية
- سلامة و فعالية نظام الرقابة الداخلية
- طبيعة النظام المحاسبي المطبق في المنشأة محل المراجعة

### 3.5.1.3.2 تأثير أتعاب على جودة عملية المراجعة

يمكن أن تأثر أتعاب عملية المراجعة إما إيجابا أو سلبا على جودة عملة المراجعة من خلال :

#### 1.3.5.1.3.2 ارتفاع أتعاب المراجعة

ارتفاع أتعاب المراجعة مثلا تساهم في التأثير إيجابا باتجاه تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات،حيث أن ارتفاع أتعاب المراجعة تساهم في التأثير بشكل ايجابي في تحسين جودة الأداء المهني حيث أن مكاتب المراجعة الكبيرة تطلب أتعاب اكبر ليس لما تتمتع به من قوة احتكارية و لكن لأنها تستغرق ساعات أكثر و لكون جودتها أعلى,و بالمقابل أيضا نجد أن تحديد أتعاب مراجعة مرتفعة قد يؤثر سلبا علي جودة عملية المراجعة،و هذا راجع لكون أن ارتفاع الأتعاب التي يتقاضاها المراجع تزيد من مقدرة المنشأة محل المراجعة على ممارسة ضغوط علي المراجع،[1] و بالتالي زيادة احتمالات فقدان المراجع لاستقلاليته مما يزيد من مقدرة المنشاة على وضع قيود علي نطاق عمل المراجع و يقلل من حجم الاختبارات التي يقوم بتنفيذها و أدلة الإثبات التي يقوم بجمعها،حيث يؤدي ارتفاع الأهمية النسبية للأتعاب التي يتقاضاها المراجع من عميل معين في إجمالي إيراداته إلى إثارة الشكوك بشان مقدرة المراجع في المحافظة على استقلاليته.

#### 2.3.5.1.3.2 انخفاض أتعاب المراجعة

إن المنافسة بين مكاتب المراجعة هي أكثر العوامل تأثيرا على استقلال المراجع، و بالتالي على عملية تغيير المراجع بمراجع أكثر لديه استعداد لقبول مهمة المراجعة بأتعاب اقل و انعكاس ذلك على جودة المراجعة،و عليه فان انخفاض أتعاب المراجعة يعد من المتغيرات الأكثر أهمية في تغيير المراجع في ظل انخفاض عامل الجودة على أداء مكاتب المراجعة.

---

[1] سهام أكرم عمر الطويل، مرجع سبق ذكره، ص 41-42

فانخفاض أتعاب المراجعة ينعكس على كفاءة المراجع الفنية ودرجة استقلاليته و عليه يجب الحفاظ على حد ادني من الأتعاب حفاظا على استقلالية المراجع.[1]

### 6.1.3.2 تخصص مكتب المراجعة في مراجعة قطاع معين

عندما يخدم مكتب المراجعة عددًا من الشركات التي تنتمي لنفس القطاع و التي من الممكن أن تحمل كل منها جنسية مختلفة يتكون لدى هذا المكتب صورة عامة من المعرفة عن المراجعة لذلك القطاع و يطلق عليها اسم المعرفة الضمنية و التي تتسم بكونها غير ملموسة .

وتتبع القيمة من هذه المعرفة حين يقوم مكتب المراجعة ببناء قاعدة من البيانات عن مراجعة ذلك القطاع فيقوم بهيكلة هذه البيانات و تنظيمها وتحليلها وتحديثها و استرجاعها وقت الحاجة إليها لتخدم العميل نفسه في المدينة الواحدة أو عددًا من العملاء لنفس القطاع في البلد نفسه،أو عملاء آخرين تندرج أسماؤهم تحت مسمى القطاع، لكن في بلدان مختلفة و في هذه الحالة يكون مكتب المراجعة قد امتلك نوعًا من المعرفة يطلق عليها اسم المعرفة المصنفة،الأمر الذي يخلق الحافز لدى مكتب المراجعة للتخصص في مراجعة عملاء ذلك القطاع خصوصًا أن اختلاف الممارسات بين القطاعات المختلفة هو أكبر من الاختلاف في الممارسات لنفس القطاع حتى و إن كان أفراد القطاع منتشرين في عدد من الدول.[2]

و عليه فان مكاتب المراجعة تحقق من خلال التخصص الفوائد التالية:

- زيادة الحصة السوقية لمكتب المراجعة وذلك لأن بعض عملاء المراجعة قد يغير المراجع بسبب التخصص في الصناعة.

---

[1] إيمان حسين الشاطري و حسام عبد المحسن العنقري،انخفاض مستوي أتعاب المراجعة و أثاره علي جودة الأداء المهني،دراسة ميدانية علي مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية،مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد و الإدارة،المملكة العربية السعودية،2006 ،ص 109

[2] دعاء خالد أبو عيسي، مدى وجود التخصص في التدقيق لدي مكاتب التدقيق في الأردن، دراسات العلوم الإدارية، الجامعة الأردنية، العدد الأول، الأردن، 2011 ،ص 50 .

- زيادة أرباح مكتب المراجعة من خلال زيادة عدد العملاء
- المحافظة على الحصة السوقية للمكتب في السوق التنافسية
- زيادة جودة المراجعة

إن تخصص مكاتب المراجعة مهنيا في قطاع معين يمكنها من التحكم في مخاطر أعمال عميل المراجعة ،كما يساعد أيضا من تخفيض التكاليف المرتبطة بعملية المراجعة و هذا على اعتبار أن المراجعين تتوفر لديهم الخبرة الكافية بالقطاع،كما أن التخصص أيضا يؤدي إلى تقليل الوقت الذي يستغرقه المكتب في تفهم بيئة عمل العميل و الحصول على معلومات تخص ذلك لأن المكتب يكون قد اكتسب هذه المعلومات من قبل،و بالتالي اختصار الوقت التركيز على أمور أخري بكفاءة و فعالية و هذا ما ينعكس على جودة عملية المراجعة.

### 7.1.3.2 مدة ارتباط مكتب المراجعة بالمنشأة محل المراجعة

يقصد بمدة ارتباط مكتب المراجعة بالمنشاة محل المراجعة عدد السنوات التي يقوم المكتب خلالها بمراجعة القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة.

تعتبر مدة ارتباط مكتب المراجعة بالمنشأة محل المراجعة أحد العوامل المهمة التي تأثر على جودة المراجعة و يختلف تأثير مدة ارتباط مكتل المراجعة بالمنشاة محل المراجعة على درجة تأثير المنشأة محل المراجعة على مكتب المراجعة، و كذا تمسك المراجعة باستقلاليتها وخاصة عندما يتعلق الأمر بطول مدة الارتباط.

و عليه نكون أمام حالتين هما طول مدة الارتباط و قصر مدة الارتباط :

**1.7.1.3.2 طول مدة ارتباط مكتب المراجعة بالمنشأة محل المراجعة و تأثيره على جودة المراجعة**

إن طول المدة التي يقضيها مكتب المراجعة في المنشأة محل المراجعة يمكن أن يؤثر إما إيجابا أو سلبا على جودة عملية المراجعة،حيث أن طول مدة ارتباط مكتب المراجعة يمكن أن يؤثر إيجابا على تحسين جودة المراجعة،و هذا راجع لكون أن طول هذه المدة يزيد من خبرة مكتب المراجعة بالمنشأة محل المراجعة و الحصول على معلومات أكثر حول طبيعة نشاط المنشأة و المحيط الذي تعمل به،و القيام بدراسة أفضل لنظام الرقابة الداخلية المطبق فيها و اكتشاف نقاط القوة و القشور الموجود به،و بالتالي فان طول هذه المدة يمكن مكتب المراجعة من الحصول على اكبر قدر ممكن من دلائل الإثبات و أداء اختبارات اكبر،و هو ما ينعكس على تحسين جودة عملية المراجعة.

وبالمقابل نجد أن طول مدة ارتباط مكتب المراجعة بالمنشأة محل المراجعة قد تؤثر سلبا على جودة عملية المراجعة،و هذا راجع لكون أن بعض المنشاة قد تقبل تجديد التعاقد مع مكاتب المراجعة و من ثم تقوم بممارسة ضغوط على هذه المكاتب،و هو ما يؤثر على استقلالية المراجع و رأيه الفني و يضعف مندرجة الثقة و الرضا بين مكتب المراجعة و المنشأة محل المراجعة مما يؤدي إلى التقليل من إجراءات المراجعة و بالتالي عدم اكتشاف الأخطاء و التلاعبات في القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة،و هو ما ينعكس طبعا على تحسين جودة عملية المراجعة.

**2.7.1.3.2 قصر مدة ارتباط مكتب المراجعة بالمنشأة محل المراجعة**

إن قصر مدة ارتباط مكتب المراجعة بالمنشأة محل المراجعة قد يؤثر سلبا على تحسين جودة عملية المراجعة الخارجية ،إذ انه لا يكون لمكتب المراجعة عادتا الوقت الكافي لدراسة المنشأة و بيئتها و نظام الرقابة به و القيام بالاختبارات اللازمة لاكتشاف الأخطاء و التلاعبات الموجودة في القوائم المالية،و عليه قد لا ترقي عملية المراجعة إلى المستوي المطلوب حيث أن هذا ينعكس سلبا على تحسين جودة عملية المراجعة الخارجية .

**8.1.3.2 قبول العملاء و الاستمرار معهم**

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

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

إن قرار قبول العميل الجديد أو الاستمرار مع العميل القديم يعتبر أحد الخطوات التمهيدية للتخطيط لعملية المراجعة وذلك على اعتبار أنه جزء مهم في تقدير الخطر الممكن قبوله و أن بعض مكاتب المراجعة ترفض التعامل مع بعض العملاء الذين تتميز أنشطتهم بالخطر الشديد مثل منشآت الادخار و القروض،أما عن علاقة هذا العامل بجودة المراجعة فيعتبر أحد عناصر معيار الرقابة على جودة المراجعة الخارجية .

فوضع سياسات وإجراءات لقبول مهمة المراجعة يعتبر أحد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة،و أن هناك علاقة إيجابية بينهما،و إن على مكتب المراجعة إجراء دراسة لإدارة منشأة العميل قبل قبولها كعميل جديد يعد أحد خصائص جودة المراجعة الخارجية .[1]

### 9.1.3.2 تقديم مكتب المراجعة لخدمات استشارية

لم يعد يقتصر عمل مكاتب المراجعة حاليا على تقديم خدمات مراجعة القوائم المالية و التأكد من خلوها من الأخطاء و التلاعبات فقط و إنما اتسع نطاق عملها ليشمل تقديم خدمات استشارية أخري إلى جانب مراجعة القوائم المالية وتتمثل الخدمات التي يمكن أن يقدمها مكتب المراجعة للعميل ما يلي :[2]

### 1.9.1.3.2 الخدمات الضريبية

حيث أن الخدمات الضريبية تهدف إلى تقديم النصح و المشورة تجاه مصلحة الضرائب و تدنية التكاليف والتضحيات التي تدفعها الإدارة لمصلحة الضرائب،فيكون دور المراجع هو التوجيه السليم للعمليات المحاسبية للحصول على وفرة ضريبية أو تدنية الدخل لأقل حد ممكن.

لان ذلك يؤثر بشكل صريح على أرباح تلك المنشآت التي هي تعكس كفاءة الإدارة في تشغيل و استخدام مواردها وأيضا تؤثر الضريبة على الأرباح، وبالتالي على مكافئات الإدارة وبالتالي فإن قبول المراجع لتقديم تلك الخدمة يعتبر تحيز صريح للإدارة وسقوط أهم معيار من معايير المراجعة الذي هو الهدف الرئيسي منها وهو رأي فني عادل عن مدى صحة القوائم المالية.

---

[1] عبد السلام سليمان قاسم الاهدل،مرجع سبق ذكره ،ص 21

[2] متاح على الموقع www.infotechaccountants.com/forums/showthread.php/3893 أطلع عليه بتاريخ 06/01/2014

### 2.9.1.3.2 الخدمات الاستشارية

قد تتمثل تلك الخدمات في :

- تقديم خدمات استشارية من خلال اختيار العاملين أو تدريبهم على أعمالهم أو تدريب المحاسبين الجدد
- تقديم دراسات الجدوى
- التحليل المالي ورفع التقارير لمجلس الإدارة
- فحص النظم أو القيام بتصميمها أو حتى المساعدة في تصميمها
- القيام بتقديم المشورة أو القيام بتنفيذ بعض السياسات الإدارية أو حتى وضع نظام الرقابة الداخلية
- عمل بعض الدراسات مثل تحليل السوق

### 3.9.1.3.2 خدمات مسك الدفاتر

إن خدمات إمساك الدفاتر تؤثر على استقلال المراجع فهو يطبق سياسات الإدارة وبالتالي فهو ينحاز للإدارة مما يؤثر على مدى صدق وعدالة القوائم ومما يؤثر على ثقة جمهور المساهمين والمستخدمين والطرف الثالث،وفي الغالب مالا يستطيع كشف أخطاءه بنفسه وذلك يؤثر أيضا على دقة الأرقام المالية الواردة بتلك القوائم.

و عليه كلما زادت الخدمات التي يقدمها مكتب المراجعة لمنشأة العميل إلى جانب أعمال المراجعة كلما أثر ذلك على الجودة بالسلب من حيث أن الخدمات تؤثر على تنفيذ برنامج المراجعة من حيث توقيت المراجعة بالإضافة إلى الخدمات الأخرى،كما أن مكتب المراجعة يصبح يعتمد بشكل كبير على الأموال التي تأتيه من وراء قيامه بتلك الخدمات و هو ما يؤثر على عامل الاستقلالية بسبب الضغط الذي قد تمارسه منشأة العميل على مكتب المراجعة.

وقيام المكتب بالتنازل عن بعض الحقائق خوفا من فقدان العميل، كل هذا من شانه أن ينعكس سلبا على تحسين جودة عملية المراجعة الخارجية.

### 10.1.3.2 مدى كفاءة تخصيص الأفراد على المهام

أكدت إصدارات الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC على أنه تعد كفاءة تخصيص الأفراد بمكتب المراجعة على مهام عملية المراجعة شرطا ضروريا لجودة أداء المراجعة،فضلا عن اعتبارها ركنا من المعيار الأول من معايير العمل الميداني،كما اهتمت الإصدارات المهنية الأمريكية والدولية بكفاءة عملية تخصيص الأفراد العاملين بمكتب المراجعة على مهام المراجعة. حيث أكدت على ضرورة تعرف مكتب المراجعة في الوقت المناسب على احتياجاتها من الأفراد وذلك من خلال أسلوب الموازنات التقديرية.[1]

بحيث يكفل ذلك لمكتب المراجعة تأكيدا معقولا لمكتب المراجعة بأن مؤهلات وكفاءات الأفراد تتناسب مع المهام المخصصة عليهم،كما اهتم الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC بعملية تخصيص الأفراد العاملين بمكتب المراجعة على مهام المراجعة، حيث أكد على ضرورة أن يعهد بأعمال المراجعة لأفراد معينين يتوافر لديهم قدر كبير من التأهيل العلمي والخبرة والتدريب العملي الملائمين للمهام التي سوف تخصص عليهم.

تتمثل كفاءة تخصيص الأفراد علي المهام في أمرين :

- تقسيم الأفراد في مكتب المراجعة إلى مراجعين قانونيين ومراجعين تحت التمرين وبعض المؤهلين للقيام بخدمات استشارية لعملاء مكتب المراجعة مثل دراسات الجدوى وتصميم وتحليل النظم وتصميم أنظمة محاسبية وتكاليف توزيع هؤلاء على عدة مهام بمكتب المراجعة .

---

[1] نهلة أبو العز، العوامل المؤثر في جودة المراجعة، مقال منشور على الموقع http://digital.ahram.org.eg/articles.aspx?Serial=1329194&eid=843 ، أطلع عليه بتاريخ 08/01/2014

- ولكي يتم ذلك بأفضل صورة فلابد من تخصيص مهام المراجعة على مجموعات الأفراد بصورة تحقق التطابق بين طبيعة التأهيل العلمي و العملي المطلوب للمهمة ومؤهلات الشخص أو الفريق المخصص لها.

- مراعاة عدد من العوامل أثناء عملية التخصيص مثل تفضيلات أعضاء مكتب المراجعة المتعلقة بنوع الصناعة والمنطقة الجغرافية و كفاءة وخبرة الأفراد حسب طبيعة كل مهمة، حيث يؤدى التخصيص بهذا الشكل إلى ارتفاع جودة أداء المراجعة وتدنى احتمالات فشلها.

## 2.3.2 العوامل المرتبطة بفريق المراجعة

يعتبر التحكم في المشاكل و العراقيل التي تواجه فريق المراجعة أمرا مهما من اجل الوصول إلى تحقيق أفضل جودة لعمليات المراجعة المقدمة، حيث أن هناك عدة عوامل مؤثرة على جودة المراجعة و التي ترتبط بفريق المراجعة و تتمثل في:

### 1.2.3.2 استقلال المراجع

يقصد بالحياد و الاستقلال التزام المراجع بالعدالة تجاه جميع الأطراف التي تستفيد من القوائم المالية المنشورة،كما يعرف بأنه العمل بنزاهة و موضوعية،فيجب أن يتصف المراجع بالحياد في جميع الأمور التي تعرض عليه لجميع الأطراف و الفئات فتميز المراجع بالأمانة الذهنية يجعل آراءه غير منحازة.

ويشمل استقلال المراجع على الحق في الإشراف على مندوبيه وتوجيه أعمالهم بدون أي تدخل من المنشأة التي يقوم بمراجعتها,والحرية التامة في اختيار إجراءات وطرق لفحص التي يقوم بها،بالإضافة إلى حرية التعبير عن الرأي في التقرير الذي يدلى به على القوائم المالية بدون خوف من اتخاذ إجراءات انتقاديه ضده.[1]

و من الأمور الهامة للمراجع الخارجي محافظته على ثقة الجمهور في استقلاله وحياده،وهذه الثقة تهتز بأي أدلة تفيد بعدم وجود هذا الاستقلال في الحقيقة أي بوجود ظروف قد تؤثر على هذا الاستقلال في نظر الشخص العادي،و لكي يكون المراجع مستقلا عليه أن يتحرر من أي التزامات تجاه الزبون ومن أي مصلحة في إدارته أو ملكيته.

و يعتبر الشك في استقلال المراجع السبب الحقيقي لوجود فجوة التوقعات في عملية المراجعة الخارجية واتساعها،و عليه فان نقص تمتع المراجع بعامل الاستقلال يعتبر أحد أسباب المؤدية إلى فشل عملية المراجعة، وذلك لأن المراجع قد يكتشف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية المضللة ولكنه لا يقوم بالتقرير عنها أو تصحيحها،أي أن المراجع يفتقر إلى عامل النزاهة أو نقص الاستقلال.

أما عن العلاقة بين استقلال المراجعين و جودة عملية المراجعة فهناك علاقة طردية تربط بينهما،حيث انه من متطلبات تحسين جودة عملية المراجعة هو توفر عامل مهم ألا و هو عامل الاستقلال،و هذا راجع لأن استقلال المراجع يعني عدم تحيزه لصالح العميل كما أن المراجع المستقل لدرجة كبيرة يقوم بالكشف عن معظم الأخطاء و التلاعبات في القوائم المالية للعميل و هو ما ينعكس على تحقيق أفضل جودة لعملية المراجعة الخارجية .

---

[1] يوسف محمد جربوع، العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين و حيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين، *مقال منشور على الموقع* www.iasj.net/iasj?func=fulltext&aId=58276 ، *أطلع عليه بتاريخ 07/01/2013*

### 2.2.3.2 توفر نظام اتصال فعال لدى مكتب المراجعة

يمكن تعريف الاتصال على انه عملية تتم بمقتضاها تفاعل بين مرسل و مستقبل و رسالة في مضامين معينة،و في هذا التفاعل يتم نقل أفكار ومعلومات بين الأفراد عن قضية أو واقع معين،أي أن عملية الاتصال تتمثل في إيجاد حلقة وصل بين مختلف الأجهزة الفرعية داخل التنظيم من جهة و التنظيم الكلي من جهة أخري.

و يعتبر نظام الاتصال و التواصل الفعال علاقة ثنائية بين أعضاء مكتب المراجعة من جهة و بين مكتب المراجعة و العميل من جهة أخري،و يعد نظام الاتصال من أهم العناصر و العوامل التي تعمل على نجاح مكتب المراجعة،بحيث يتمكن العاملون في مكتب المراجعة من رفع المعوقات التي يعانون منها و التوصيات الملائمة لحل تلك المعوقات للإدارة العليا،كما أن الاتصال بين مكتب المراجعة و بين العميل يعود بالفائدة على مراجع الحسابات الذي يتمكن من فهم طبيعة نشاط العميل و إتمام عمله بالجودة الكافية،بما يعمل في النهاية على إيجاد آلية لتنسيق العمل بشكل منظم وفعال.[1]

و يعد الاتصال الفعال احد العوامل المهمة في تحسين جودة عملية المراجعة الخارجية و هذا سواء بالنسبة لمكتب المراجعة أو بالنسبة للعميل حيث يساعد الاتصال الفعال على:

- تعميق روح الانتماء إلى مكتب المراجعة من خلال مشاركة المراجعين في مناقشة الخطط و البرامج و أساليب تنفيذ المهام.

- تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة من خلال إبلاغ المراجعين بالتعليمات و التوجيهات و أساليب تنفيذ المهام،و تعريفهم بالتعديلات و الإضافات في معايير المراجعة و قواعد آداب السلوك المهني مما يساعد على تحسين أداء المراجعين .

---

[1] سهام أكرم عمر الطويل، مرجع سبق ذكره، ص 51-52

- التعرف على أوجه القصور في أداء مراجعي الحسابات و عقد الدورات التدريبية المتخصصة التي تساعد في تحسين مستويات أدائهم.

- إيجاد وسيلة مناسبة لتحقيق المشاركة الفاعلة بين مراجعي الحسابات من خلال عقد الدورات التدريبية وبما يكفل تبادل المعلومات و الخبرات بين المراجعين و الشركاء و المدراء في مكتب المراجعة.

### 3.2.3.2 الإشراف على فريق المراجعة

و يعرف الإشراف في مجال المراجعة بأنه ذلك النشاط الذي يمارسه عضو فريق المراجعة في المستوى الإداري الأعلى من أجل توجيه مجموعة من الأفراد في المستوى الذي يليه لتحقيق أهداف مشتركة في زمن محدد و بكيفية محددة أو هو توجيه جهود المساعدين المسئولين عن تنفيذ وتحقيق أغراض المراجع مع تحديد مدى تنفيذ و تحقيق هذه الأغراض،و يشمل الإشراف على أعمال المراجعة على العناصر التالية :إصدار التعليمات للمساعدين ،التعرف بصورة مستمرة على مشكلات المهمة،مراجعة العمل المؤدى،معالجة الاختلافات في الآراء بين أفراد مكتب المراجعة.[1]

إن الإشراف الملائم أمر ضروري في المراجعة لان العديد من أنشطة العمل الميداني يتم تنفيذها بواسطة مساعدين خبراتهم العلمية محدودة وأن الإشراف يؤثر على الأداء المهني من الزوايا الآتية :

- حصول فريق المراجعة على أدلة الإثبات الكافية التي تفي بأغراض المراجعة.
- تخفيض أخطاء السهو في المعاينة والتي قد يقع فيها المراجع إلى أدنى حد ممكن.
- تخفيض مخاطر المراجعة بأنواعها إلى أقل ما يمكن.
- ترشيد الأحكام الشخصية للمراجعين وزيادة دقتها.

[1] عبد السلام سليمان عمر الاهدل،مرجع سبق ذكره،ص 31-32

- إنجاز مهام المراجعة بتكلفة أقل وفي الوقت المناسب.

و ترجع أهمية العلاقة بين الإشراف على فريق المراجعة و جودة عملية المراجعة إلى أن الإشراف يعد احد عناصر نظام رقابة الجودة على عمليات المراجعة إذ انه كلما كانت عملية الإشراف فعالة كلما زادت جودة عملية المراجعة،فالإشراف ينطوي على متابعة عمل المراجعين الذين يقومون بالمهمة و هذا من خلال الوقوف على الأخطاء المرتكبة و تقليل الاختلاف في الآراء و العمل على معالجة كل ما من شانه التأثير على جودة العمليات المقدمة،وعليه فان معالجة كل هذا من شانه أن ينعكس إيجابا على تحسين جودة عملية المراجعة الخارجية .

### 4.2.3.2 خبرة فريق المراجعة

إن من العوامل المؤثرة أيضا على جودة عملية المراجعة هو توفر مكتب المراجعة على موارد بشرية تتمتع بالكفاءة و الخبرة الكافية لأداء عملية المراجعة على أحسن وجه و العمل على تنمية هذه القدرات عن طريق الاحتكاك بين مع ذوى الخبرة و إتباع سياسة التدريب و التطوير المستمر . و يقصد بالخبرة مدة مزاولة المراجعة أو فريق المراجعة للمهنة و اكتساب المعارف و المهارات و هذا نتيجة تكرار مشاهدة عمل محدد و المشاركة فيه و الدراية الكاملة بمختلف المعايير و اللوائح التنظيمية المعمول بها في هذا المجال،و المعرفة الكافية بمختلف المجالات و الصناعات التي قد تشملها عملية المراجعة،أما الأقدمية فهي المعلومات و المهارات المكتسبة التي تتولد نتيجة ممارسة العمل لفترة طويلة و بشكل متكرر.

و عليه فان الخبرة المهنية تؤثر بشكل ايجابي على أداء المراجعين و كلما زادت عدد سنين الخبرة كلما كان ذلك أفضل و يزيد من مستوي جودة عملية المراجعة لتقييم مدى كفاية نشاط المراجعة من الموارد البشرية.

### 1.4.2.3.2 مؤشرات تقييم الخبرة

يمكن الاستناد إلى المؤشرات التالية :[1]

- التجديد و التعريف الصريح للسلطات داخل مكتب المراجعة لأداء مهمة المراجعة بشكل صحيح (الفنية والسلوكية).

-وضع سياسة حازمة من طرف مكتب المراجعة لتعيين الموظفين (المستوى الدراسي المطلوب، التخصص، عدد المرشحين الذين سيتم تعيينهم في كل عام )

-الاندماج العملي للموظفين الجدد من خلال الترحيب الجيد و القيام بحلقات دراسية و دورات تدريبية.

-الإجراء النظامي لتقييم الموظفين علي سبيل المثال المقابلات السنوية.

-إجراءات رسمية لتقييم الموظفين من خلال (التقييم المستمر ،الأقدمية و أخذها بعين الاعتبار).

-إجراءات رسمية تخص شروط التحاق الموظفين الجدد مع التعريف بالمعايير المحددة.

-سياسات تخص توزيع شركاء العملية داخل مكتب المراجعة و هذا من خلال مثلا توزيع إلي شريك خبير و مؤهل شريك،التناوب في العمل ).

و عليه فان الخبرة المهنية تؤثر بشكل ايجابي على أداء المراجع، حيث أنه كلما زادت عدد سنين الخبرة كلما كان ذلك أفضل و يزيد من مستوي جودة الأداء المهني ،و كلما ارتفع مستوي التأهيل العلمي لفريق المراجعة كلما زادت سنوات العمل في حقل المراجعة بشكل عملي و فاعل.

[1] Philippe Danjou, qualité de L'Audit, Enjeux de L'Audit Interne et Externe pour la Gouvernance des Organisation, édition de Boeck, paris, France, 1 ère édition, 2011, page 79

و كلما زادت الدورات التدريبية التي يتلقاها المراجع للتعرف على كل جديد على صعيد المهنة فإن ذلك كله يؤثر على جودة الأداء المهني لعملية المراجعة بشكل ايجابي.

## 3.3.2 العوامل المرتبطة بالمنشأة محل المراجعة

هناك عوامل مرتبطة بالمنشأة محل المراجعة و التي من شانها التأثير على جودة عملية المراجعة و تتمثل هذه العوامل فيما يلي:

### 1.3.3.2 حجم المنشأة محل المراجعة وقوتها المالية

يوجد في سوق العمل العديد من المنشآت التي تزاول النشاط الاقتصادي،ويعتبر حجم المنشأة أحد مجالات التمييز بينها،فهناك المنشآت الفردية وهي منشآت تتميز بأنها ذات حجم صغير،كما أن هناك شركات الأشخاص وهي شركات ذات حجم متوسط،بالإضافة إلى ظهور الشركات المساهمة التي تتميز بكبر حجمها وانفصال ملكيتها.

وتختلف الحاجة للمراجعة بين الأنواع الثلاثة السابقة،وتعتبر الشركات المساهمة هي أكثر الأنواع أهمية لما لها من دور فعال في إنعاش الاقتصاد القومي،كما أنها أكثر الأنواع طلبا على المراجعة و ذلك نتيجة لانفصال الملكية وكبر حجم صراعات الوكالة بالإضافة إلى أن المراجعة إلزامية على هذا النوع من المنشآت.[1]

كلما زاد حجم المنشأة وتعقدت عملياتها كلما زاد الفصل بين الملكية والإدارة وزادت تكلفة الوكالة،وبالتالي يفترض أنه كلما زاد حجم المنشأة كلما زادت حاجتها إلى خدمة مراجعة ذات جودة عالية وذلك لمحاولة طمأنة الملاك والدائنين بأن القوائم المالية تعكس فعلا المركز المالي السليم للمنشأة ،و يجب على المراجع التعرف على حجم المنشأة محل المراجعة،لان الوحدات الكبيرة الحجم تتعدد عملياتها و تخضع لمراقبة وضغوط طوائف مختلفة كالمستثمرين الحاليين.

[1] عبد السلام سليمان قاسم الاهدل،مرجع سبق ذكره،ص 34-35

يمكن الاستناد إلى عدة مؤشرات لمعرفة حجم المنشاة محل المراجعة و قوتها المالية مثل إجمالي قيمة الإيرادات وعدد العاملين بالمنشأة، فهناك من يري أن هناك علاقة سلبية بين حجم المنشأة محل المراجعة وجودة المراجعة على اعتبار أن العميل و بسبب قوته المالية قد يمارس ضغوطا على المراجع لانتهاك المعايير المهنية أو التهديد بتغييره.

و من جهة أخري هناك علاقة إيجابية بين جودة المراجعة و حجم العميل وقوته المالية،فالمنشآت الكبيرة عادة ما تختار مكاتب مراجعة كبيرة و ذات سمعة في الوسط المهني مما ينعكس إيجابا على جودة المراجعة، لأن هذه المكاتب تتميز بالجودة العالية للأعمال التي تقدمها.

### 2.3.3.2 تعقد عملية المراجعة

إن تعقد مهمة المراجعة يعتبر أحد أهم المحددات الرئيسة لشكل وتفاصيل برنامج المراجعة والذي يتمثل في الإجراءات المحددة مقدما لجمع الأدلة،أن تعقد المهمة يعتبر بمثابة مرادف إما لصعوبة المهمة (كمية الطاقة الذهنية المطلوبة التي يجب أن يوليها الفرد لأداء المهمة أو كمية التجهيز البشري لأداء المهمة) أو هيكل المهمة (المدخلات،التجهيز،والمخرجات).[1]

يمكن الاستدلال على درجة تعقد المهمة لمنشأة العميل من خلال المؤشرات التالية:

- نوع الصناعة والقطاع الصناعي الذي ينتمي إليه العميل :لما لهذا العامل من تأثير واضح على المعرفة المطلوبة عن صناعة العميل وعلى تنفيذ خطوات وإجراءات المراجعة.
- عدد الشركات التابعة لمنشأة العميل :و يعتبر هذا العامل من أشهر المؤشرات المستخدمة لبيان تعقد المهام نظرا لتأثيره على تكلفة الفحص، كما أن تنوع الأنشطة وانتشار الشركات تزيد من تعقد المهام.

[1] عبد السلام سليمان قاسم الاهدل،مرجع سبق ذكره ،ص 37

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

و عليه فان تعقد مهام المراجعة الخارجية تعتبر من العوامل المهمة المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية و التي تؤثر سلبا على جودة المراجعة وذلك لان المهام المعقدة تحتاج إلى مراجعين خبراء وعلى مستوى عالي من التدريب والمعرفة وهؤلاء قد لا يتواجدون لدى كل مكاتب المراجعة.

### 3.3.3.2 هيكل نظام الرقابة الداخلية

أدى التطور الاقتصادي إلى تطور حجم المنشآت و ظهور شركات متعددة الجنسيات التي تتميز أعمالها بالتنوع و التعقد و تعديها حدود الدولة الواحدة،كل هذا أدى إلى زيادة المهمة الملقاة على عاتق الإدارة و كان لابد من الاستعانة بنظام رقابة داخلية يحقق الأهداف التي تصبوا إليها إدارة المنشاة.

إن فهم نظام الرقابة الداخلية لمنشأة العميل يعد أحد العوامل المهمة فيما يتعلق بقبول التعامل مع العميل،حيث أن توفر العميل على نظام رقابة داخلية فعال و قادر على اكتشاف الأخطاء و التلاعبات في القوائم المالية،وعليه فإن وجود نظام رقابة داخلية فعال و قادر على اكتشاف الأخطاء و التلاعبات يساعد على تقليل الوقت و الجهد المبذول من طرف فريق المراجعة و هذا ما يساعد على تحديد أتعاب عملية المراجعة،و عليه فان هناك علاقة طردية بين توفر نظام رقابة داخلية فعال وبين تحقق الجودة في عملية المراجعة على اعتبار أن نظام الرقابة الداخلية الذي يكون قادر على اكتشاف الأخطاء و التلاعبات من شانه أن يزيد من جودة عملية المراجعة و أن الأخطاء يمكن اكتشافها و تداركها،لكن على العكس إذا كان غير قادر علي اكتشاف الأخطاء و التلاعبات في القوائم المالية أو في طريقة إعدادها فان هذا قد يقلل من جودة عملية المراجعة.

## 4.3.2 العوامل المرتبطة بالبيئة الخارجية

تعتبر البيئة الخارجية أو المحيط الذي يعمل فيه مكتب المراجعة عاملا مؤثرا على جودة خدمات المراجعة و هذا راجع لكون أن مكتب المراجعة كغيره من المنشأة يتأثر بعدة عوامل التي تتضمنها البيئة الخارجية و من هذه العوامل ما يلي:[1]

### 1.4.3.2 البيئة الاقتصادية

وهي تتمثل في كثير من العوامل الاقتصادية:

#### 1.1.4.3.2 التضخم وأثره على جودة المراجعة

إن التضخم له أثر كبير على المراجعة من حيث أن الدول التي بها معدلات تضخم عالية يركن أصحاب المنشآت بها إلى تحقيق أعلى عائد،وأحيانا يرتكبون مخالفات ماليه وكسر كل القيم الأخلاقية لمهنة المحاسبة ويتفشي في هذه المجتمعات الغش والتزوير.

#### 2.1.4.3.2 الكساد والرواج وأثره في المراجعة

هناك علاقة ارتباط مابين الرواج الاقتصادي وانتعاش المهن حيث أن الرواج له أثر كبير على تنمية مهارات الأفراد وإعداد الدراسات والدورات والنشرات الدورية وكل ذلك يؤثر بالإيجاب على جودة عمليات المراجعة.

---

[1] علاء أبو العلا،العوامل المؤثرة في جودة عمليات المراجعة، مقال منشور على الموقع http:// infotechaccountants.com/forums/topic/3113- ،تاريخ الاطلاع 08/01/2014

### 2.4.3.2 البيئة السياسية والتشريعية

و تتمثل هذه العوامل فيما يلي :

### 1.2.4.3.2 البيئة السياسية

البيئة السياسية تؤثر في المراجعة من حيث جود مخرجاتها،فمثلا يؤثر النزعات السياسية على الاقتصاد ككل فمثلا اقتصاديات وفكر المجتمع الرأسمالي تختلف كثيرا عن معتقدات المجتمع الشرقي الذي يقوم على الاشتراكية،ولكن التطورات السياسية المتلاحقة لملاحقة الركب جعلت من معتنقي الفكر الرأسمالي السياسيين يؤثرون بدرجة كبيره على تشريعات الدول ،وذلك من خلال ترقيهم مناصب سياسية تمكنهم من التعديل في إجراءات التصدير ومنح التراخيص وترقيهم إلى بعض المناصب كوزراء جعلهم يؤثرون بالغ الأثر في فكر الحكومة،مما دفع الدول لتغيير بعض السياسات منها الاتجاه لبيع شركات القطاع العام والخصخصة فكل هذه التصرفات لا تتم إلا عن طريق هؤلاء المسئولين باقتناعهم الكافي بفشل المشروعات الممولة والمدارة بواسطة الحكومات.

### 2.2.4.3.2 قانون الضرائب

حيث يؤثر قانون الضرائب على جودة المراجعة ،حيث أنه في الغالب ما يرغب أصحاب الأعمال والملاك لتحقيق أعلى عائد على استثماراتهم مما يشجعهم على التهرب من الضريبة وعبئها الواقع عليهم بتقديم قوائم ماليه ملفقه،وهذا يؤثر سلباً على جودة المراجعة بل من المؤسف أنه ظهر فئة من المراجعين الذي لجئوا لمثل هذه الأعمال المخالفة لقواعد وسلوك المهنة وشرف المهنة بأن قوم بمراجعه وتقديم الإقرارات الضريبية لمثل هؤلاء المستثمرين وأصحاب تلك الأعمال.

### 3.2.4.3.2 البيئة الاجتماعية و الثقافية

المراجعة من المهن التي تتأثر بسلوك كل من مؤدي الخدمة ومستهلكها وتختلف باختلاف سلوك ونظر ة المجتمع و عليه تأثر البيئة الاجتماعية و الثقافية علي المراجعة من خلال:

#### 1.3.2.4.3.2 سلوك الأفراد وأخلاقيات المنشآت

يعتبر الأخلاقيات أهم انعكاس للمهني على عمله وللمهنة أخلاقيات تتناسب طرديا معها جودة المراجعة و الأخلاقيات تختلف من شخص لشخص وأيضا من دوله لدوله فمثلا دوله مثل سويسرا الرشوة فيه ليست جرما يعاقب عليه القانون، وفي أمريكا يحرم على المواطن الأمريكي التواطؤ مع الأجانب أو أن يحصل على رشوه مقابل تسهيل أعمال الأجانب، فما هو محرم في دول قد لا يعد جرما ولا يعاقب عليه القانون في دوله أخرى.

#### 2.3.2.4.3.2 نظره المجتمع للمهنة

يختلف نظره المجتمع للمهنة من دوله لأخرى ومن منشأه لمنشأة فمثلا في بعض الدول تعد المراجعة والتدقيق من أرقى الوظائف مثل أمريكا وبريطانيا وهما أقدم الدول التي نظمت تلك المهن وقننتها ووضعت معاييرها،ونظراً لمعرفة وتقدير المجتمع لمهنة المراجعة لما لها أثر كبير على اقتصاديات الدول فلو أهمل المراجع في بذل العناية المهنية فيها لسقط كامل النظام وسقط الاقتصاد بكامله.

ويختلف نظر المجتمعات تبعاً لثقافتها فمن غير المعقول أن تكون خبرات ومهارات والعناية المهنية والأساليب المتبعة في المراجعة في أمريكا أو بريطانيا كتلك المطبقة بواسطة دول العالم النامي،و عليه فان نظرة المجتمع للمهنة و للأعمال التي يقوم به المراجع لها دور كبير في تحسين جودة المراجعة الخارجية .

فإذا كان المجتمع ينظر لها نظرة ايجابية و يري بان الأعمال المقدمة علي درجة من الثقة و المصداقية فان كل هذا من شانه أن يقدم دفعة قوية للمراجع نحو تقديم أفضل جودة للأعمال المقدمة.

### 3.3.2.4.3.2 المناخ الإعلامي

لا أحد يستطيع أن ينكر أهميه الإعلام ودوره التثقيفي وزيادة وعي المجتمع بأهمية المراجعة الخارجية في اتخاذ القرار وتدعيمه وكذلك أثره في الاقتصاد وتشجيع المستثمرين وتبيان رؤية واضحة تساعد مستخدمي التقارير ومتخذي القرار.

## 4.2 ابرز جهود المنظمات المهنية الدولية و العربية لرقابة جودة عملية المراجعة

نظرا لتزايد الاهتمام بجودة خدمات المراجعة و خاصة المراجعة الخارجية فانه قد ظهرت هناك حاجة لإيجاد آلية تضمن الحصول على أفضل جودة لخدمات المراجعة الخارجية المقدمة،حيث يتعلق الأمر بوضع نظام للرقابة على جودة المراجعة الخارجية ،و من اجل هذا و نتيجة لتزايد دور مهنة المراجعة و السعي لتحسين جودة هذه الخدمات قامت العديد من المنظمات المهنية الدولية و العربية بإيجاد معايير لرقابة جودة عملية المراجعة الخارجية و العمل على تحسينها و تطويرها، و هذا ما سنحاول تناوله في هذا المبحث.

### 1.4.2 جهود الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC

الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC هو المنظمة التي ترعى مهنة المحاسبة على نطاق العالم،و لقد ظهر الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى حيز الوجود نتيجة لمبادرات سنة 1973،ووافق عليها المؤتمر الدولي للمحاسبين الذي عقد في ميونخ سنة 1977،و يعمل الاتحاد مع أعضائه ومنتسبيه البالغ عددهم 179* المنتشرين في 130 دولة لحماية المصلحة العامة من خلال تشجيع المحاسبين بكافة أنحاء العالم على استخدام ممارسات مهنية عالية الجودة.

* متاح على الموقع www.ifac.org/about-ifac اطلع عليه بتاريخ 2014/04/06

و يمثل أعضاء و منتسبي الإتحاد الدولي للمحاسبين و أغلبهم هيئات محاسبية مهنية وطنية 2,5 مليون محاسب يعملون في مزاولة المهنة و في القطاع العام و في مجالات الصناعة و التجارة والمجالات الحكومية والأكاديمية.[1]

و يقوم الاتحاد بإصدار و متابعة المعايير الدولية للتأكيد من خلال مجلس خاص هو مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي،و فيما يلي بعض الأنشطة التي يقوم بها الاتحاد :[2]

- زيادة الثقة في جودة و مصداقية البيانات المالية.
- متابعة التحسن المستمر في جودة التدقيق و الإدارة المالية.
- تشجيع التقارب في المعايير المهنية بشكل فعال و خاصة فيما يتعلق بالتدقيق و خدمات التأكيد و الأخلاقيات و التعليم المستمر و معايير الإبلاغ المالي.
- تطوير و دعم المعايير المهنية الدولية و قواعد السلوك المهني .

لقد قام الاتحاد الدولي للمحاسبين في شهر سبتمبر عام 1981 بإصدار دليل المراجعة الدولي رقم ( 7 ) " ضبط جودة العمل في المراجعة "، و الذي يهدف إلى تقديم الإرشادات الخاصة التي يجب أن يلتزم بها المدقق للتقيد بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض عمله لمساعديه في مهمة المراجعة و الإرشادات الخاصة بالإجراءات و السياسات التي تتبناها شركة المراجعة لتوفير القناعة المعقولة بنوعية التدقيق بصورة عامة ، و في عام 1994 أجري الاتحاد الدولي للمحاسبين بعض التعديلات على معيار المراجعة رقم ( 7 ) ليحل محله معيار المراجعة رقم ( 220 ).[3]

---

[1] متاح على الموقع www.almohasb1.com/2009/05/ifac.html ، أطلع عليه بتاريخ 22/01/2014.

[2] الذنيبات علي عبد القادر،تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية،نظرية و تطبيق، الطبعة الثانية ،دار وائل للنشر و التوزيع،عمان،الأردن ،2009 ،ص 55

[3] علي حسين الدوغجي و أسامة عبد المنعم سيد علي، مرجع سبق ذكره، ص 37

إن طبيعة ونطاق سياسات وإجراءات رقابة الجودة تتوقف على مجموعة من الاعتبارات مثل: حجم المكتب وانتشاره الجغرافي والهيكل التنظيمي و التكلفة والعائد من الجودة ،و يتضمن المعيار رقم ( 220 ) سياسات لرقابة مستوى الأداء تحتوي على العناصر التالية :[1]

### 1.1.4.2 المتطلبات المهنية

و تتطلب من الأفراد العاملين بمكتب المراجعة الالتزام بمبادئ الاستقلالية والنزاهة والموضوعية والحفاظ على السرية والأخلاقيات المهنية.

### 2.1.4.2 المهارة و الكفاءة

و بناء عليها يتعين على مكتب المراجعة أن يستعين بمن لديهم المهارة و الكفاءة التي تساعدهم على أداء الأعمال المسندة إليهم بعناية واجبة.

### 3.1.4.2 التكليف بالمهام

و بموجبها يجب إسناد أعمال المراجعة إلى أفراد حاصلين على قدر من التدريب العملي ولديهم التأهيل المهني المطلوب في ظل الظروف المحيطة.

### 4.1.4.2 التفويض

و يتطلب أن يكون هناك توجيه و إشراف مباشر و فحص للعمل عند كافة المستويات، وذلك بهدف توفير تأكيد معقول بأن العمل مؤدى وفق معايير الجودة الملائمة.

### 5.1.4.2 الاسترشاد بالرأي

بناء عليها يجب أن يتم الاسترشاد برأي الآخرين حينما يكون ذلك ضروريا سواء كانوا من داخل أو خارج المكتب على أن يتسم هؤلاء بالخبرة الملائمة.

---

[1] عبد السلام سليمان قاسم الاهدل،مرجع سبق ذكره،ص 69

### 6.1.4.2 قبول أو إنهاء التعاقدات مع العملاء

و في ظل هذا المتطلب يجب أن يتم إجراء تقييم للعملاء المرتقبين و فحص للعملاء الحاليين على أساس دوري،و عند 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.

### 7.1.4.2 المتابعة

ويتطلب هذا العنصر من المكتب المتابعة المستمرة لكفاية وفعالية السياسات والإجراءات التنفيذية للرقابة على الجودة.

لقد ألزم الاتحاد الدولي للمحاسبين مكاتب المراجعة الممارسة لمهنة المراجعة بتنفيذ سياسات و إجراءات رقابة جودة المراجعة ، فقد تضمن المعيار نصا يلزم مكاتب التدقيق بتطبيق سياسات و إجراءات رقابة الجودة التي صممت للتأكد من أن كافة عمليات التدقيق تمت حسب معايير التدقيق الدولية أو المعايير و الممارسات الوطنية المناسبة ،و لم تقتصر إلزامية تطبيق رقابة الجودة على خدمات التدقيق التي تمارسها المكاتب بل وسعت لتشمل جميع الخدمات المهنية التي يقدمها مكتب التدقيق ، كما يجب على مكتب المراجعة إبلاغ و توصيل سياسات و إجراءات رقابة الجودة إلى كافة الأفراد العاملين بالمكتب بطريقة توفر قناعة معقولة بأن هذه السياسات و الإجراءات فهمت و طبقت من قبل العاملين، و على المراجع تطبيق إجراءات رقابة الجودة المتوافقة مع سياسات و إجراءات المكتب و بالشكل الملائم لكل عملية المراجعة. [1]

[1] علي حسين الدوغجي و أسامة عبد المنعم سيد علي، مرجع سبق ذكره، ص 40-41

## 2.4.2 جهود المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA

نتيجة لتزايد الاهتمام في أمريكا بموضوع جودة المراجعة و تزايد حدة الانتقادات حول مهنة المراجعة و هذا على خلفية حالات الإفلاس الكبيرة التي لحقت بشركات كبيرة نتيجة حالات التلاعب في حسابات هذه الشركات و خفاء معلومات مهمة،و استجابة لهذا و في عام 1974 قام الكونجرس الأمريكي بالتحقيق مع بعض شركات البترول الأمريكية التي قامت بدفع عمولات لبعض القادة السياسيين في دول مختلفة.

وشكلت لجنة بهدف دراسة دور المهنة في الاقتصاد القومي،و قد خلصت اللجنة إلى أنها لا تهتم بالرقابة على جودة المراجعة و لا تهتم بالتنظيم الذاتي للمهنة،وانذر الكونجرس المنظمات المهنية بأنها إذا لم تقم بتنظيم نفسها فسوف تتدخل الحكومة لإجراء ذلك.[1]

كان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA سباقا في الاهتمام بموضوع جودة المراجعة ،و من اجل ذلك فقد تم تأسيس لجنة تابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين و هي لجنة هولتن لدراسة رقابة الجودة و قد أصدرت هذه اللجنة في عام 1974 بيان مبادئ التدقيق رقم ( 4 ) بعنوان الاعتبارات التي يجب مراعاتها فيما يتعلق بالرقابة عملية الجودة في المكاتب التي تختص بمراقبة حسابات الشركات.

وفي عام 1978 قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بتشكيل لجنة معايير رقابة الجودة،وقد أصدرت اللجنة في عام (1979)نشرة معايير رقابة الجودة رقم (1)،و احتوت على تسعة عناصر تغطي أعمال مكاتب المحاسبة التالية:

- الاستقلال.
- تخصيص المراجعين على المهام.

---

[1] عبد السلام سليمان قاسم الاهدل،مرجع سبق ذكره،ص 66-67

- التشاور برأي الآخرين.
- الإشراف.
- التوظيف.
- تنمية القدرات المهنية.
- الترقية.
- قبول العملاء الجدد واستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين.
- الفحص الدوري لبرنامج الرقابة على جودة الأداء.

وفي نفس السنة أيضا أصدر مجلس معايير المراجعة نشرة معايير المراجعة رقم ( 25 ) بعنوان " العلاقة بين معايير المراجعة المتعارف عليها ومعايير الرقابة على الجودة "، و التي حلت محل نشرة معايير المراجعة رقم ( 4) وتضمنت القائمة الجديدة الآتي:

- تحديد مسئولية 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 حدة، و بين معايير الرقابة على الجودة والتي تتعلق بمكتب المراجعة ككل.

و في سنة 1988 قام معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي بإنشاء اللجنة التنفيذية للإشراف على جودة عمليات المراجعة و التي كلفت بتكوين معايير لرقابة الجودة النوعية لعملية المراجعة و إصدار البيانات المتعلقة بتلك المعايير و إدارة برنامج الجودة.

كما تم في نفس السنة إنشاء قسم لمراجعة الجودة النوعية تكون مهمته وضع برنامج لجودة المراجعة و الإشراف على تنفيذ تلك البرامج و أن يقوم بأداء مراجعات لمكاتب المحاسبين القانونيين الأعضاء بالبرنامج كشرط من شروط الاستمرار في عضوية المعهد ( AICPA ).[1]

و في عام 1989 اصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين برنامج الفحص النظير ( Peer Review Program ) و يلزم هذا البرنامج مكاتب المراجعة و الذين ينشا عن خدماتهم مسؤولية اتجاه طرف الثالث بتسجيل أسمائهم لدي لجنة بالمعهد متخصصة في تقييم مكاتب المراجعة،حيث تقوم هذه اللجنة بفحص و تقييم نظام رقابة الجودة لدى مكاتب المراجعة حيث تم إصدار تقرير نتيجة هذا الفحص،و بمجرد تسجيل مكاتب المراجعة أو المراجع لدى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فانه يتعين عليه ضرورة مراعاة معايير رقابة الجودة الصادرة عن المعهد في هذا الشأن،بحيث يتم إجراء فحص متعمق لأدائه المهني في مجال أعمال المراجعة كل ثلاث سنوات على أن يبدأ أول فحص و تقييم خلال ثمانية عشر شهر من التسجيل لدى اللجنة المتخصصة بالتقييم.[2]

و في عام 1996 أصدرت لجنة معايير الرقابة على الجودة بإصدار معيار الرقابة رقم ( 2 ) بعنوان ( نظام الرقابة على جودة أداء ممارسات مكاتب المحاسبة و المراجعة، حيث جاءت عناصر هذا المعيار كالتالي:

- أداء و تنفيذ عملية المراجعة.
- قبول العملاء و دراسة التعاقدات الجديدة و الحالية.

---

[1] محمد سالم أبو يوسف،تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة التدقيق الخارجي وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم 220 ، دراسة تطبيقية،مذكرة ماجستير تخصص محاسبة و تمويل،الجامعة الإسلامية،فلسطين، 2011 ، ص 34

[2] سهام أكرم عمر الطويل، مرجع سبق ذكره، ص 28

- إدارة فريق العملية ( المراجعة ).
- الاستقلال و النزاهة و الموضوعية.
- الرقابة و متابعة عملية المراجعة.

و قد تم إدخال تعديلات و تحسينات على هذه المعايير سنة 2001 من أجل تحسين جودة إعداد التقارير المالية،و لحماية العامة ممن يعتمدون علي هذه التقارير في اتخاذ العديد من القرارات.

و على سبيل المثال أكدت إصدارات الاتحاد الدولي للمحاسبين على انه تعد كفاءة تخصيص الأفراد بمكتب المراجعة على مهام عملية المراجعة شرطا ضروريا لجودة أداء المراجعة، فضلا عن اعتبارها ركنا من المعيار الأول من معايير العمل الميداني.

كما اهتمت الإصدارات المهنية الأمريكية والدولية بكفاءة عملية تخصيص الأفراد العاملين بمكتب المراجعة على مهام المراجعة،حيث أكدت على ضرورة تعرف شركة المراجعة في الوقت المناسب على احتياجاتها من الأفراد وذلك من خلال أسلوب الموازنات التقديرية،بحيث يكفل ذلك لشركة المراجعة تأكيدا معقولا لشركة المراجعة بأن مؤهلات وكفاءات الأفراد تتناسب مع المهام المخصصة عليهم،كما اهتم الاتحاد الدولي للمحاسبين بعملية تخصيص الأفراد العاملين بمكتب المراجعة على مهام المراجعة،حيث أكد على ضرورة أن يعهد بأعمال المراجعة لأفراد معينين يتوافر لديهم قدر كبير من التأهيل العلمي والخبرة والتدريب العملي الملائمين للمهام التي سوف تخصص عليهم.[1]

و حاليا يتم تطبيق معايير الرقابة بصورة إلزامية في عدة ولايات في الولايات المتحدة،و يعتبر الالتزام بها من قبل مكتب المراجعة أو المراجعين كشرط أساسي للحصول على ترخيص أو

---

[1] نهلة أبو العز، العوامل المؤثر في جودة المراجعة، مقال منشور على الموقع http://digital.ahram.org.eg/articles.aspx?Serial=1329194&eid=843 ، أطلع عليه بتاريخ 08/01/2014

تصريح مزاولة المهنة،أما باقي الولايات الأخرى فان الالتزام بها من قبل مكاتب المراجعة لا يزال اختياريا.

## 3.4.2 جهود الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين لرقابة جودة عملية المراجعة (SOCPA)

تأسست الهيئة بموجب مرسوم ملكي رقم 12 في 1992/05/13 لتعزيز مهنة المحاسبة والمراجعة وجميع المسائل التي قد تؤدي إلى تطوير المهنة وتحسين وضعها،و هي هيئة مكونة من أعضاء مهنيين يصل عددهم إلى ما يقارب 5000 عضو.[1]

حيث تقوم الهيئة بعدة مهام و منها مراجعة وتطوير واعتماد معايير المراجعة، إعداد البحوث والدراسات الخاصة بالمحاسبة والمراجعة وما يتصل بها، إصدار الدوريات والكتب والنشرات في موضوعات المحاسبة والمراجعة، وكل ما من شأنه تطوير هذه المهنة والارتفاع بمستواها.[2]

و في سنة في 1994 أصدرت الهيئة السعودية برنامجا لمراقبة جودة الأداء المهني للمحاسبين القانونيين بالمملكة،و كان من أهداف هذا البرنامج تشجيع الالتزام بمعاير رقابة الجودة و ترسيخ ثقافة الجودة لدى مكاتب المراجعة العاملة في المملكة.

---

[1] متاح على الموقع www.socpa.org.sa/Home/Homepage/About-us ، أطلع عليه بتاريخ 2014/02/01

[2] متاح على الموقع www.cksu.com/vb/archive/index.php/t-38466.html ، أطلع عليه بتاريخ 2014/02/01

و قد تضمن البرنامج الذي تخضع له هذه المكاتب نوعين من الفحص أو التفتيش و تتمثل فيما يلي:[1]

### 1.3.4.2 النوع الأول

و يتمثل في مراجعة دورية سنوية و التي تتطلب من مكاتب المراجعة توفير مجموعة من المستندات و المعلومات عن ملاك المكتب، الشركاء، المديرون، الموظفون، العملاء، طبيعة الخدمات التي يقدمها المكتب.

بحث يجب تقديم هذه المستندات و المعلومات خلال 90 يوما من نهاية السنة المالية لمكتب المراجعة إلى السكرتير العام للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين و الذي بدوره يقوم بتحويلها إلى لجنة مراجعة الجودة.

حيث تقوم إذ تطلب الأمر بتشكيل فريق لفحص نواحي القصور،و بناء على نتائج الفحص تقوم لجنة مراجعة الجودة برفع توصياتها إلى السكرتير العام للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين،و قد تخص هذه البيانات مثلا ( الموظفين،العملاء و طبيعة الخدمات التي تقدمها هذه المكاتب للعملاء،ملاك المكتب.....الخ).

### 2.3.4.2 النوع الثاني

و يتمثل النوع الثاني من الفحص أو المراجعة و الذي تضمنه برنامج جودة عملية المراجعة في فحص و تقييم نظم الرقابة الداخلية للجودة و التي تطبقها مكاتب المراجعة،و هذا النوع من التقييم يتم من خلال فريق خاص يعين و يراقب من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ،و يؤدي هذا التقييم كل ثلاث سنوات لمكاتب المراجعة التي تمارس عمليات المراجعة لشركات القطاع العام أو كل خمس سنوات لمكاتب المراجعة التي تقدم خدماتها لشركات القطاع الخاص .

---

[1] محمد سالم أبو يوسف،مرجع سبق ذكره ، ص 39-40

و يشمل نطاق الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة جميع الخدمات المهنية التي يقدمها مكتب المراجعة،كما تنطبق معايير الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة على جميع مكاتب المراجعة بغض النظر عن شكلها القانوني أو عدد ملاكها أو حجمها و تقع مسؤولية الالتزام بهذه المعايير على عاتق ملاك المكتب،و يجب على مكتب المراجعة توثيق السياسات و الإجراءات التي تمثل معايير للرقابة النوعية.[1]

و قد تضمن برنامج الرقابة النوعية لمكاتب المراجعة الصادر سنة 1995 عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين و الذي أجريت عليه تعديلات في 2002 تسعة معايير للرقابة النوعية تتمثل في : الاستقلال،تخصيص المساعدين للعمليات،المشورة،التوظيف،تطوير و تدريب الموظفين،تقويم أداء الموظفين و ترقيتهم،قبول العملاء و الاستمرارية معهم،الالتزام بأحكام النظام و لوائحه،الفحص الداخلي الدوري.

[1] سهام أكرم عمر الطويل، مرجع سبق ذكره، ص 29

## 5.2 رقابة جودة أعمال المراجعة في ظل معيار المراجعة الدولي رقم 220

يعد وجود نظام لرقابة جودة عملية المراجعة الخارجية أمرا مهما في تحسين جودة عملية المراجعة ،حيث انه يعتبر الحارس على الحرص على أن الجودة تعتبر مطلبا أساسيا لا بديل عنه في عملية المراجعة داخل مكتب المراجعة،و من اجل هذا تم تخصيص معيار خاص من معايير المراجعة الدولية و هو المعيار رقم 220 بعنوان" رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية "و الذي يوفر إرشادات مهمة فيما يخص رقابة جودة عملية المراجعة الخارجية ، و هو ما سنحاول التطرق إليه بشيء من التفصيل في هذا المبحث.

### 1.5.2 تقديم معيار المراجعة الدولي رقم 220

يهتم معيار المراجعة الدولي رقم 220 رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية بالمسؤوليات المتعلقة بالمراجع و هذا فيما يتعلق بالإجراءات التي يجب إتباعها حول رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية ، حيث أن هذا المعيار يعتبر ساري المفعول لعمليات مراجعة القوائم المالية و هذا للفترات التي تبدأ من 15 ديسمبر 2009 أو بعد ذلك.

إن المراجع أو مكتب المراجعة يهدف من وراء تطبيق الإجراءات الواردة بهذا المعيار للحصول على تأكيد معقول أن أعمال المراجعة الخارجية قد تم أدائها وفقا للمعايير المهنية و المتطلبات القانونية و التنظيمية المعمول بها،و من اجل أيضا توفير نوع من المصداقية و الشفافية على تقرير المراجعة و منح أيضا نوع من الثقة لمستخدمي القوائم المالية على أن أعمال المراجعة قد تم أدائها على قدر عال من الجودة و أنها ملائمة لاتخاذ القرارات الملائمة.

### 1.1.5.2 هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى توفير إرشادات عن رقابة الجودة لعملية المراجعة الخارجية داخل مكتب المراجعة و هذا من خلال توفير ما يلي:[1]

- السياسات و الإجراءات العامة إلى يتبعها مكتب المراجعة عن أداء عملية المراجعة الخارجية
- الإجراءات المتعلقة بتفويض سياسات و إجراءات رقابة في مستوي مكتب المراجعة

### 2.1.5.2 تعريف بالمصطلحات الواردة بالمعيار

و فيما يلي بعض المصطلح الواردة في هذا المعيار و التي يجب الإشارة إليها:

#### 1.2.1.5.2 مراجعة رقابة جودة العملية

هي عملية مصممة لتوفير تقييم موضوعي قبل صدور تقرير المراجعة للأحكام الهامة التي أجراها فريق العملية و الاستنتاجات التي توصل لها لوضع تقرير المراجع.

#### 2.2.1.5.2 الشريك المكلف بمهمة المراجعة ( شريك العملية )

الشريك هو شخص من داخل المكتب أو من خارجه و الذي يكون مسئول عن أداء عملية المراجعة و إعداد التقرير عن عملية المراجعة و الذي يكون تحت اسم مكتب المراجعة،و الذي بحب أن يكون لديه الخبرة المناسبة و الكافية و حاصل على ترخيص من هيئة قانونية أو تنظيمية للمهنة.[2]

---

[1] طارق عبد العال حماد،مرجع سبق ذكره،ص 341

[2] Disponible sur le site web http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a010-2010-iaasb-handbook-isa-220.pdf

### 3.2.1.5.2 مكتب المراجعة

الشركاء في مكتب الذين يقومون بتقديم خدمات المراجعة أو الشخص الذي يزاول المهنة بمفرده.[1]

### 4.2.1.5.2 مراجع رقابة الجودة للعملية

هو الشريك في مكتب المراجعة أو شخص أخر من خارج مكتب المراجعة و الذي يكون مؤهلا تأهيلا كافيا و مناسبا * و يتمتع بالخبرة و السلطة الكافية للتقييم الموضوعي للأحكام الهامة التي قدمها أعضاء فريق المراجعة و الاستنتاجات التي تم التوصل إليها لصياغة تقرير المراجعة.[2]

### 5.2.1.5.2 فريق العملية ( الفريق المكلف بالمهمة )

يتضمن جميع الموظفين الذين يؤدون عملية المراجعة بما في ذلك أي خبراء تم التعاقد معهم فيما يتعلق بعملية المراجعة.[3]

### 6.2.1.5.2 التأكيد المعقول

و يعتبر في سياق هذا المعيار مستوي مرتفع و لكن ليس مطلق من التأكيد ( أي لا يوفر تأكيدات قاطعة ).

## 2.5.2 عناصر نظام رقابة الجودة أعمال المراجعة الخارجية

يجب على مكتب المراجعة أن يضع نظاما لرقابة الجودة الذي يتضمن سياسات و إجراءات التي يجب إبلاغها إلى العاملين بالمكتب و الالتزام بها من اجل الوصول إلى تحقيق أفضل جودة لأعمال المراجعة.

---

[1] طارق عبد العال حماد،مرجع سبق ذكره،ص 341

* قد يتم اللجوء إلي الاستعانة بخدمات شخص خارجي و الذي يتمتع بالخبرة الكافية و التأهيل المناسب و هذا في حالة وجود مشكلة معينة تواجه فريق العملية و لا تتوفر لدي المكتب الكفاءات المناسبة لذلك, حيث يعتبر هذا الشخص جزءا من فريق العملية.

[2] Norme international d'audit (ISA) 220, traduction française juin 2012

[3] طارق عبد العال حماد،مرجع سبق ذكره،ص 368-370

حيث ينبغي أن يتناول هذا النظام مسؤوليات القيادة عن الجودة داخل المكتب،المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة ،قبول و استمرار العلاقات مع العملاء،توفير فريق عمل مؤهل،أداء عملية المراجعة،المراقبة و أخيرا توثيق نظام رقابة الجودة.

و فيما يلي تفصيل لهذه العناصر التي يتضمنها نظام رقابة الجودة :

**1.2.5.2 مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة داخل المكتب**

يجب على مكتب المراجعة أن يوفر سياسات و إجراءات مصممة لتعزيز وجود ثقافة داخل مكتب المراجعة و التي تقر بان الجودة عنصر أساسي في أداء العمليات،كما يجب أن تقتضي مثل هذه السياسات و الإجراءات القائم بمهمة الشريك المكلف برقابة جودة عملية المراجعة الخارجية تحمل المسؤولية المطلقة فيما يخص نظام رقابة الجودة في المكتب.

على شريك العملية أن يكون قدوة فيما يتعلق بجودة المراجعة للأعضاء الآخرين في فريق العملية أثناء جميع مراحل العملية.

و عادة يعبر عن هذا الأمر من خلال أفعال شريك العملية و من خلال توصيل الرسائل المناسبة إلى فريق العملية،و هذه الأفعال و الرسائل تؤكد على ما يلي :[1]

- أداء العمل الذي يتفق مع المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية و القانونية
- الالتزام بسياسات وإجراءات المكتب المعمول بها لرقابة الجودة .
- إصدار تقرير المراجع المناسب في ظل الظروف القائمة.
- قدرة فريق المراجعة على إثارة الشكوك دون الخوف من ردود الأفعال الانتقامية.
- حقيقة أن الجودة ضرورية في أداء عمليات المراجعة.

[1] طارق عبد العال حماد،مرجع سبق ذكره،ص 370

إن اهتمام القيادة بموضوع جودة عملية المراجعة يعزز من وجود ثقافة داخلية داخل مكتب المراجعة و التي تجعل من الجودة كما و أن سبق و ذكرنا ثقافة لا بديل عنها،و قد يتم الإبلاغ عن هذه الأفعال و الرسائل من خلال ندوات التدريب و الاجتماعات و غيرها من قنوات الاتصال.

كما قد يتم دمجها في الوثائق الداخلية بالمكتب و في إجراءات تقييم الشريك و كادر العمل بحيث تدعم و تعزز وجهة نظر المكتب فيما يتعلق بأهمية الجودة و كيفية تحقيقها عمليا،بالإضافة إلى ما تقدم فان الأمر الذي يحظي بأهمية خاصة في تعزيز وجود ثقافة داخلية قائمة على الجودة هو حاجة القيادة إلى إدراك أن إستراتجية عمل المكتب تخضع للمتطلب الأكثر أهمية الذي يقتضي من المكتب تحقيق الجودة في كافة العمليات التي تؤديها،و بالتالي يشمل التعزيز على وجود الثقافة الداخلية ما يلي :[1]

- وضع سياسات و إجراءات تتناول تقييم الأداء و التعويض و الترقية ( بما في ذلك نظم التحفيز ) موظفي المكتب في سبيل توضيح التزام الشركة بالجودة الذي له الأهمية الأولي.
- تفويض مسؤوليات الإدارة بحيث لا تطغي الاعتبارات التجارية علي جودة العمل المؤدي .
- توفير موارد كافية لتطوير وتوثيق سياسات و إجراءات رقابة الجودة.

لذلك ينبغي أن يضع المكتب سياسات و إجراءات بحيث يملك أي شخص أو أشخاص توكل إليه المسؤولية التشغيلية لنظام رقابة الجودة في المكتب المقدرة الكافية و المناسبة و السلطة اللازمة لتحمل تلك المسؤولية.

[1] احمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 94-95

حيث تمكن الخبرة و القدرة الكافيتين و المناسبتين للشخص أو الأشخاص المسئولين عن نظام رقابة الجودة في المكتب من تحديد و فهم القضايا المتعلقة برقابة الجودة ووضع سياسات و إجراءات ملائمة،كما تمكن السلطة اللازمة للشخص أو الأشخاص من تطبيق هذه السياسات و الإجراءات.

### 2.2.5.2 المتطلبات الأخلاقية

تشمل عادة متطلبات أخلاقيات المهنة الخاصة بعمليات المراجعة من قواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين للاتحاد الدولي للمحاسبين ما يلي:

- النزاهة
- الموضوعية
- الكفاءة المهنية و العناية اللازمة
- السرية
- السلوك المهني

يجب على شريك العملية أن يبقى يقظا لأدلة عدم الالتزام بمتطلبات أخلاقيات المهنة،و يتم الاستفسار و المراقبة فيما يتعلق بأمور أخلاقيات المهنة بين شريك العملية و أعضاء فريق العملية الآخرين حسبما هو ضروري أثناء عملية المراجعة،و إذا علم الشريك بأمور و من خلال أنظمة المكتب ( نظام رقابة الجودة ) أن أعضاء فريق العملية لم يلتزموا بمتطلبات أخلاقيات المهنة فان على الشريك بالتشاور مع الشركاء الآخرين في المكتب لتحديد الإجراء المناسب .

و فيما يتعلق بالاستقلالية فقد أكد مجلس معايير التدقيق و التأكيد الدولي على انه ينبغي أن يضع المكتب سياسات و إجراءات لتزويده بتأكيد معقول حول قيام المكتب و موظفيه.

و حيث يكون ممكنا الأشخاص الآخرين الخاضعين للمتطلبات الاستقلالية بالتقيد بالاستقلالية حيث تقتضي متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة ذلك.[1]

يجب على الشريك المسئول عن المهمة أن يتوصل إلى استنتاج عن مدى الالتزام بمتطلبات الاستقلال المطلوبة لأداء عملية المراجعة،و لتحقيق ذلك يجب على الشريك المسئول:[2]

- الحصول على المعلومات ذات العلاقة من المكتب و حيثما يكون ذلك ممكناً مكاتب التي تعاقد المكتب معهم لتحديد وتقويم الظروف والعلاقات التي تشكل تهديداً للاستقلال.
- تقويم المعلومات الخاصة بالمخالفات المحددة إن وجدت التي تتعلق بسياسات وإجراءات الاستقلال الخاصة بالمكتب لتحديد ما إذا كانت تشكل تهديداً للاستقلال المطلوب لأداء العملية
- اتخاذ التصرف المناسب للقضاء على مثل هذه التهديدات أو تخفيضها لمستوى مقبول بتطبيق الإجراءات الوقائية أو الانسحاب من العملية إذا كان ذلك مناسباً.

عندما يكون الانسحاب من العملية ممكناً يجب على الشريك المسئول عن العملية أن يخطر المكتب على وجه السرعة إذا فشل في حل المسألة والاستفسار عن التصرف المناسب.

كما ينبغي أن تقتضي هذه السياسات و الإجراءات ما يلي :[3]

- أن يزود شركاء المهمة المكتب بالمعلومات حول عمليات العملاء بما في ذلك نطاق الخدمات و ذلك لتمكين الشركة من تقييم الأثر الكلي إن وجد على المتطلبات الاستقلالية.
- أن يبلغ الموظفون المكتب في الحال بالظروف و العلاقات التي تخلق تهديدا للاستقلالية بحيث يمكن اتخاذ الإجراءات المناسبة.

---

[1] احمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 96

[2] Norme international d'audit (ISA) 220, traduction française juin 2012

[3] احمد حلمي جمعة، تطوير معايير التدقيق و التأكيد الدولية، مرجع سبق ذكره, ص 39

- جمع و إبلاغ المعلومات الخاصة للموظفين المناسبين بحيث يستطيع المكتب و موظفيها أن يحددوا في الحال ما إذا كانت تلبي متطلبات الاستقلالية أن تحافظ على سجلاتها و تقوم بتحديثها فيما يتعلق بالاستقلالية.

### 3.2.5.2 قبول و استمرار العلاقات مع العملاء

يتطلب المعيار من مكتب المراجعة الحصول على المعلومات التي تعتبر ضرورية و التي تتعلق بقبول أي عميل جديد،أو عند اتخاذ قرار عدم الاستمرار في المهمة مع العملاء الحاليين بحيث يجب أن يقتنع الشريك المسئول عن عملية المراجعة بأن الإجراءات المناسبة الخاصة بقبول العملاء واستمرار العلاقة معهم قد تم إتباعها،و يجب عليه أن يحدد ما إذا كانت الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في هذا الخصوص مناسبة.[1]

و قد تشمل إجراءات التقييم على ما يلي :[2]

#### 1.3.2.5.2 إجراءات تقييم العملاء المحتملين

و تشمل الإجراءات التي تخص العملاء المتوقعين ما يلي :

– الاستفسار من أية جهات أخري عن معلومات تخص العميل المحتمل و إدارته و المسئولين الرئيسيين عنه،و التي تأثر على قرار تقييم العميل المحتمل،و يمكن توجيه الاستفسارات إلى البنوك التي يتعامل معها العميل و إلى مستشاريه القانونيين إضافة إلى المؤسسات المالية الأخرى التي يمكن أن تتوافر لديها مثل هذه المعلومات.

---

[1] Disponible sur le site web http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a010-2010-iaasb-handbook-isa-220.pdf

[2] طارق عبد العال حماد،مرجع سبق ذكره،ص 361-363

– الاتصال بالمراجع السابق للاستفسار منه حول الحقائق التي قد يكون لها اثر على أمانة الإدارة،و على الاختلافات الناشئة مع الإدارة حول السياسات المحاسبية و إجراءات المراجعة أو غيرها من الأمور الهامة المماثلة، و كذلك للتعرف على وجهة نظر المراجع السابق حول الأسباب التي دعت لتغييره.

– مراعاة الظروف التي قد تدعو المكتب إلى اعتبار التكليف بالمراجعة تكليفا يتطلب عناية خاصة أو يمثل أخطارا غير عادية.

– تقييم استقلالية المكتب و قدرته على خدمة العميل المحتمل.

– التأكد من أن الموافقة على تكليف العميل لا يتعارض مع قواعد السلوك المهني.

– حقيقة ما إذا كان بإمكان مكتب المراجعة والفريق المكلف بالمهمة الامتثال لمتطلبات أخلاقية المهنة.

**2.3.2.5.2 تقييم يخص العملاء الحاليون**

و تشمل الإجراءات التي تخص تحديد فيما إذا كان من الضروري استمرار العلاقة من عدمه و التي قد تشمل :

قد تتضمن الأحداث المعينة لهذا الغرض انقضاء الفترة المحددة لأداء العمل أو إجراء تقييم بسبب تغير في واحدة أو أكثر فيما يتعلق ( الإدارة، طبيعة عمل العميل، الملكية، المدراء ) و تقييم الظروف التي لو وجدت في وقت التكليف الأولي لكان من نتائجها رفض المكتب للعميل.

كما يجب على المكتب عند وضع السياسات و الإجراءات قبول و استمرار العلاقات مع العملاء مراعاة الكفاءة و القدرات و الموارد التي تمتلكها كان :[1]

- كان موظفو المكتب يملكون معرفة بالقطاعات أو المواضيع ذات العلاقة

[1] احمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 103

- كان موظفو المكتب يملكون خبرة فيما يخص المتطلبات التنظيمية أو متطلبات الإبلاغ ذات العلاقة أو القدرة على اكتساب المهارات و المعرفة اللازمة بفعالية.
- أن مكتب المراجعة يمتلك عددا كافيا من الموظفين الذين يتمتعون بالكفاءة و المقدرات اللازمة
- أن المكتب قادر على استكمال العملية في الموعد النهائي للإبلاغ.

قد يحصل مكتب المراجعة على معلومات حول منشاة العميل و التي قد تؤدي إلى رفض التعامل مع العميل أو الانسحاب من المهمة،و من أمثلة ذلك وجود تلاعبات في الحسابات و التي تكون مقصودة و إخفاء معلومات تساعد المراجع على اكتشاف هذه التلاعبات،و عليه فعلى مكتب المراجعة دراسة كل هذا و تقديم تقرير إلى منشأة العميل أو إلى مستوى أعلى من المستوى الذي حصلت فيه هذه التلاعبات،و كذا تقديم تقرير إلى السلطات التنظيمية و دراسة إمكانية الانسحاب من المهمة مع إدارة العميل مع بيان الأسباب التي أدت إلى الانسحاب من المهمة.

**4.2.5.2 توفير فريق عمل مؤهل**

يجب على مكتب المراجعة أن يضع سياسات و إجراءات مصممة لتوفير تأكيد معقول بان لديه عددا كافيا من الموظفين و يمتلكون القدرات و الكفاءة اللازمة لأداء عملية المراجعة وفق المعايير المهنية و المتطلبات القانونية و التنظيمية المعمول بها بما يمكنهم من إصدار تقرير مناسب لعميلة المراجعة .

و لذلك تتناول السياسات و الإجراءات الموضوعات التالية:

**1.4.2.5.2 التوظيف:**[1]

– الاحتفاظ ببرنامج مصمم لتعيين أفراد مؤهلين تحقيق أهداف التوظيف من خلال وضع خطط لاحتياجات المكتب من الأفراد على كافة المستويات، ووضع أهداف كمية للتوظيف مبنية على أساس العملاء الحاليين و توقعات النمو و التقاعد و الذي من شأنه التعريف بطرق جذب و الاتصال بالأفراد المرشحين للتعيين و تعريفهم بأعمال المكتب، و كذا نوعية الأفراد المرشحين للتعيين بالإضافة إلى إسناد مسئولية القرارات المتعلقة بالاستخدام إلى أشخاص مخولين بذلك.

و إبلاغ الأشخاص القائمين بالتوظيف باحتياجات المكتب من الأفراد و أهداف التوظيف و مراقبة فعالية برنامج التوظيف و هذا من خلال تقييم برنامج التوظيف بشكل دوري لتحديد فيما إذا تم مراعاة سياسات و إجراءات الحصول على الأفراد المؤهلين بالإضافة إلى متابعة نتائج التوظيف دوريا لتحديد فيما إذا كان قد تم تحقيق الأهداف و الاحتياجات من الأفراد.

– وضع إجراءات لتقييم قدرات و كفاءة موظفيه و تشمل القدرات و الكفاءة التي يتم اعتبارها عند تعين فريق المهمة عناصر مثل فهم للمعايير المهنية ومتطلبات الأنظمة واللوائح المعمول بها، الخبرة الفنية بما فيها المعرفة الملائمة بتقنية المعلومات والمجالات المتخصصة في المحاسبة و المراجعة، المعرفة بالصناعة التي يعمل بها العميل القدرة على تطبيق الحكم المهني ،فهم سياسات وإجراءات رقابة الجودة بالمكتب.[2]

---

[1] طارق عبد العال حماد،مرجع سبق ذكره،ص 348

[2] Disponible sur le site web http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a010-2010-iaasb-handbook-isa-220.pdf

### 2.4.2.5.2 التطوير الوظيفي

يهدف التطوير الوظيفي إلى تطوير القدرات و الكفاءة من خلال أساليب متنوعة بما في ذلك ما يلي:

- التعليم المهني
- التطوير المهني المستمر بما في ذلك التدريب
- خبرة العمل

لذلك تعتمد الكفاءة المستمرة لموظفي المكتب إلى حد كبير على مستوي مناسب من التطوير المهني المستمر بحيث يحتفظ الموظفون بمعرفتهم و قدراتهم.

### 3.4.2.5.2 تقييم الأداء و الترقية و التعويض

يجب أن تتضمن سياسات و إجراءات المكتب سياسات و إجراءات التي تتعلق بتقييم أداء الموظفين و التعويض و الترقية الاعتراف و المكافأة اللازمتين لتطوير الكفاءة و المحافظة عليها و هذا من خلال :[1]

### 1.3.4.2.5.2 وضع المؤهلات التي تعتبر ضرورية لمختلف مستويات المسؤولية في المكتب

و يتم هذا من خلال :

- إعداد الإرشادات التي تصف المسؤوليات لكل مستوي و الأداء المتوقع و المؤهلات الضرورية للترقية لكل مستوي و التي تتعلق بألقاب الوظائف و المسؤوليات المتعلقة بها و كذا مستوي الخبرة التي يمكن التعبير عنها بفترة زمنية و المطلوبة عموما للترقية إلي المستوي الوظيفي الأعلى.

[1] طارق عبد العال حماد،مرجع سبق ذكره،ص 353-355

- تحديد المعايير التي على أساسها يتم تقييم الأداء الشخصي و الكفاءة المتوقعة مثل القدرة على التحليل و إصدار الأحكام الشخصية، مهارات الاتصال و العلاقة مع العملاء، السلوك الشخصي و الصفات المهنية ( الشخصية،الذكاء،حسن التقدير و الحافز)، مهارات القيادة و التدريب.
- استخدام وسائل لإبلاغ سياسات و إجراءات الترقية إلى الأفراد.

**2.3.4.2.5.2 تقييم أداء الأفراد و إشعار الأفراد بتقدمهم**

تتم هذه العملية من خلال :

- تجميع و تقييم المعلومات الخاصة بأداء الأفراد و التي تتضمن عناصر مثل الاحتفاظ بملفات للأفراد تتضمن توثيقا لعملية التقييم، التأكد من أن التقييمات قد أنجزت في الوقت المحدد، متابعة التقييمات مع الفرد الذي تم تقييمه،الطلب من المشرف بمتابعة التقييم على من يتم تقييمه.
- التشاور مع الأفراد حول تقدمهم الوظيفي و الفرص المهنية المتاحة و القيام بالفحص الدوري مع العاملين حول تقييم أدائهم بما في ذلك تقدير تقدمهم و كذا القيام بفحص دوري لنظام تقييم العاملين للتأكد من أن إجراءات تقييم و التوثيق قد تم إتباعها في أوقاتها المحددة و التأكد أيضا من أن قرارات الأفراد متناسقة مع التقييمات

**3.3.4.2.5.2 إسناد المسؤولية لاتخاذ قرارات الترقية الوظيفية**

تتم عملية إسناد المسؤولية و فق ما يلي :

– إسناد المسؤولية إلى أشخاص محددين لاتخاذ قرارات الترقية أو إنهاء الخدمات و إجراء المقابلات لتقييم الأشخاص المرشحين للترقية،و توثيق نتائج المقابلات و الاحتفاظ بسجلات مناسبة.

– تقييم المعلومات التي تم الحصول عليها و إعطاء اهتمام مناسب في قرارات الترقية إلى نوعية العمل المنجز.

– الدراسة الدورية لخبرة المكتب في مجال الترقيات للتأكد من الأشخاص الذين يستوفون المعايير المحددة تسند إليهم المسؤوليات بدرجات أعلى.

### 5.2.5.2 أداء المهمة

ينبغي على مكتب المراجعة توفير سياسات و إجراءات مصممة لتوفير تأكيد معقول على أن عمليات المراجعة قد تم أدائها وفقا للمعايير المهنية و المتطلبات القانونية و التنظيمية المعمول بها حتى يصدر المراجع التقرير المناسب في الظروف المناسبة.

يجب على شريك العملية التوجيه و الإشراف على عملية المراجعة بإبلاغ أعضاء فريق العملية بما يلي:[1]

- مسؤولياتهم بما في ذلك الحاجة إلى الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية الملائمة وتخطيط وأداء المراجعة بشكل مهني طبقاً لما يتطلبه معيار المراجعة رقم 200.*
- مسؤوليات الشركاء المعنيين عندما يشارك في أداء العملية أكثر من شريك واحد.
- أهداف العمل الذي يتعين القيام به.
- طبيعة عمل المنشأة.
- القضايا المتعلقة بالمخاطر.
- المشاكل التي قد تطرأ.

[1] Norme international d'audit (ISA) 220, traduction française juin 2012

*يوفر معيار المراجعة الدولي رقم 200 ( الأهداف العامة التي تحكم مراجعة القوائم المالية ) إرشادات تتعلق بالأهداف و المبادئ العامة التي تحكم عملية مراجعة القوائم المالية،حيث يجب على المراجع أداء عملية المراجعة وفق ما تتطلبه المعايير الدولية للمراجعة و الالتزام بقواعد السلوك المهني التي سبق الإشارة إليها في العنصر المتعلق بالمتطلبات الأخلاقية.

- المنهج التفصيلي لأداء العملية.

كما يسمح النقاش بين أعضاء فريق العملية للأعضاء الأقل خبرة بطرح أسئلة على الأعضاء الأكثر خبرة،و بذلك يتوافر الاتصال المناسب بين أعضاء فريق العملية و هذا ما يعمل على تطوير عملية الاتصال الفعال بين أعضاء العملية مما يعمل على تطوير أدائهم و خبراتهم.

**1.5.2.5.2 مسؤوليات الإشراف**

و يتضمن الإشراف علي المهمة الأمور التالية:[1]

- متابعة تقدم العملية
- الأخذ في الاعتبار قدرات و كفاءة أعضاء فريق العملية و ما إذا كان لديهم الوقت الكافي لأداء عملهم و مدى فهم الفريق للتعليمات و ما إذا كان العمل يتم حسب الأسلوب المخطط لعملية المراجعة.
- تناول الجوانب الهامة التي تنشا أثناء عملية المراجعة و تقدر أهميتها و تعديل الأسلوب المخطط بالشكل المناسب.
- تحديد الأمور التي يجب التشاور بشأنها من جانب الأعضاء الأكثر خبرة في فريق العملية أثناء عملية المراجعة.

**2.5.2.5.2 الاستشارات**

يجب علي شريك العملية أن يعلم أن مسئولياته تشمل ما يلي:[2]

- أن يكون مسئولا عن فريق المراجعة الذي يقوم بإجراء الاستشارات المناسبة بشان الأمور الصعبة أو تلك التي تكون موضع خلاف.

---

[1] طارق عبد العال حماد،مرجع سبق ذكره،ص 375

[2] نفس المرجع السابق،ص 377

- أن يكون مقتنعا بان أعضاء فريق العملية قد قاموا بإجراء الاستشارات المناسبة أثناء سير العملية ضمن فريق العملية و بين فريق العملية و الآخرين عند المستوي الملائم داخل أو خارج المكتب.
- أن يكون مقتنعا بان نطاق هذه الاستشارات و الاستنتاجات و الخلاصات التي نجمت عنها تم توثيقها و الاتفاق عليها مع الجهة التي تمت استشارتها.
- تحديد أن الاستنتاجات الناجمة عن الاستشارات قد تم تنفيذها.
- يجب أن تتم عملية الاستشارة مع الأفراد من المستوي اللازم،أي مع أفراد يملكون الخبرة الكافية سواء داخل المكتب أو خارجه في حالة عدم توفر الإمكانيات الفردية التي من شانها تقديم الاستشارة اللازمة لذلك،و هذا بهدف تقديم معلومات لأعضاء فريق العملية حول المسائل الصعبة التي تواجههم،و إن كل هذا من شانه تعزيز الجودة ويساعد على تعزيز وجود ثقافة داخل مكتب المراجعة تقر بان الاستشارة مصدر قوة.

### 3.5.2.5.2 الاختلاف في الرأي

في حالة حدوث اختلافات في الرأي بين أعضاء فريق العملية أو مع أولئك الذين تمت استشاراتهم أو حيثما يكون ذلك ممكناً بين الشريك المسئول عن العملية و فاحص رقابة جودة العملية، حيث يجب على فريق العملية إتباع سياسات وإجراءات المكتب للتعامل مع الاختلافات في الرأي و حلها.

إن وجود اختلافات في الرأي داخل مكتب المراجعة لا يعني بالضرورة عدم وجود تفاهم بين أعضاء فريق العملية،و إنما الاختلاف في الرأي من شانه أن يكون سبب في تقديم اقتراحات أفضل و استعمال أساليب أفضل و أسرع على عكس ما هو مطبق فعليا.

و عليه فانه يجب الإبلاغ عن هذه الاختلافات سواء من طرف الشريك المكلف بالعملية و من أي فرد أخر دون أي خوف من عواقب.

### 4.5.2.5.2 مراجعة رقابة جودة العملية

ينبغي أن يضع المكتب سياسات و إجراءات تقتضي فيما يخص العمليات المناسبة إجراء مراجعة لرقابة جودة العملية لتقييم الأحكام الهامة التي يصدرها فريق العملية و الاستنتاجات التي يتم التوصل إليها لدي صياغة التقرير،كما ينبغي أن تتضمن هذه السياسات و الإجراءات ما يلي :[1]

- تحديد انه تم تعيين مراجع رقابة الجودة للعملية
- مناقشة الأمور الهامة التي تظهر أثناء عملية المراجعة بما في ذلك تلك الأمور التي تم تحديدها أثناء مراجعة رقابة الجودة للعملية مع مراجع رقابة الجودة للعملية.
- عدم إصدار تقرير المراجعة حتى يتم انجاز مراجعة رقابة الجودة للعملية.
- الأحكام الهامة التي توصل إليها فريق المراجعة.
- الاستنتاجات و الخلاصات التي تم التوصل لها عند تكوين تقرير المراجع.
- تقييم فريق المراجعة لاستقلالية المكتب فيما يتعلق بعملية المراجعة المحددة.
- ما إذا قد تمت استشارات مناسبة بشان الأمور التي تتضمن خلافات في الرأي أو الأمور الصعبة أو التي كانت موضع خلاف و الاستنتاجات التي تنشأ من هذه الاستشارات.
- أهمية الأخطاء التي تم تصحيحها أو التي لم يتم تحديدها أثناء المراجعة و طريقة التصرف بشأنها.
- الأمور التي سيتم إبلاغها للإدارة و الأشخاص المكلفين بالرقابة و في الحالات المناسبة إبلاغ الأطراف الأخرى مثل الهيئات التنظيمية.

---

[1] طارق عبد العال حماد،مرجع سبق ذكره،ص 378-380

لذلك ينبغي أن يضع مكتب المراجعة سياسات و إجراءات تحدد طبيعة و توقيت و نطاق مراجعة رقابة الجودة لعملية معينة،كما ينبغي أن تقتضي هذه السياسات و الإجراءات عدم وضع تاريخ علي تقرير العملية حتى استكمال مراجعة رقابة جودة العملية.

### 6.2.5.2 المراقبة

يتطلب معيار رقابة الجودة أن يضع المكتب سياسات و إجراءات مصممة لتزويده بتأكيد معقول بان السياسات و الإجراءات الخاصة بنظام رقابة الجودة مناسبة و كافية و تعمل بفاعلية و انه تم التعبير عنها عمليا،و إن غرض من مراقبة الامتثال لسياسات و إجراءات رقابة الجودة هو تقييم ما يلي :[1]

- ما إذا كانت الإجراءات التي اتخذها المكتب لتصحيح الوضع كافية في إطار عملية المراجعة.
- ما إذا كانت العيوب التي تم ملاحظتها في المعلومات قد تؤثر على عملية المراجعة.

إن الغاية من مراقبة الامتثال هو توفير تأكيد بأنه قد تم الالتزام بالمعايير المهنية و المتطلبات القانونية و التنظيمية المعمول بها،و إن نظام رقابة الجودة قد تم تصميمه بشكل ملائم لتحقيق الأهداف المرجوة منه و هذا عن طريق التطبيق الملائم للسياسات و الإجراءات المتعلقة برقابة الجودة بهدف تقديم تقرير يتناسب مع ما هو منتظر منه.

كما يجب على المكتب تقييم اثر العيوب التي تمت ملاحظتها نتيجة لعملية المراقبة، كما يجب عليها تحديد ما إذا كانت:[2]

- عيوب منهجية أو متكررة أو عيوب أخري هامة تتطلب إجراء تصحيحي فوري.

---

[1] طارق عبد العال حماد،مرجع سبق ذكره ،ص 381

[2] احمد حلمي جمعة،مرجع سبق ذكره، ص 67-68

- عندما تدل نتائج إجراءات المراقبة أن تقريرا قد لا يكون مناسبا أو انه تم إغفال إجراءات أثناء أداء المهمة فانه يجب تحديد ما هو الإجراء الإضافي المناسب لامتثال للمعايير المهنية و المتطلبات التنظيمية و القانونية.

إن وجود عيوب في نظام رقابة الجودة لا يعني بالضرورة انه بم يتم أداء عملية المراجعة وفق المعايير المهنية و المتطلبات التنظيمية و القانونية المعمول بها بل لان أي نظام قد يحتوي على عيوب قد لا يمكن ملاحظتها و تداركها.

### 7.2.5.2 توثيق نظام رقابة الجودة

يجب على مكتب المراجعة أن يقوم بتوثيق كل ما يتعلق بنظام رقابة جودة عملية المراجعة و الاحتفاظ بالوثائق التي تثبت ذلك لفترة طويلة لان هذا مهم سواء بالنسبة لمكتب المراجعة أو بالنسبة للأطراف المستخدمة للقوائم المالية محل المراجعة،فا بالنسبة لمكتب المراجعة فان هذا يوفر له نوع من الضمان على أن عملية المراجعة قد تم أدائها على أحسن وجه و بالجودة اللازمة لذلك،و تكمن أهمية كل هذا في حالة حصول مشاكل للعميل و توجيه أصابع الاتهام إلى مكتب المراجعة على أساس انه لم يتم أداء عملية المراجعة بأفضل جودة ممكنة.

و عموما يجب على المراجع أن يوثق ضمن أوراق المراجعة ما يلي:[1]

- القضايا التي حدثت و المتعلقة بالالتزام بالمتطلبات الأخلاقية المناسبة و كيف تم حلها.
- الاستنتاجات عن الالتزام بمتطلبات الاستقلال المطبقة على أداء المراجعة وأي مناقشات تمت مع المكتب بخصوص هذا الموضوع و التي تدعم هذه الاستنتاجات.
- الاستنتاجات التي تم التوصل إليها و المتعلقة بقبول أداء المراجعة والعميل واستمرار العلاقة معه.

[1] Disponible sur le site web http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a010-2010-iaasb-handbook-isa-220.pdf

- طبيعة و نطاق و النتائج التي تم التوصل إليها من المشاورات التي تمت أثناء أداء المراجعة.
- يجب أن يوثق مراجع رقابة الجودة لعملية المراجعة بالنسبة لعمليات المراجعة التي أدائها و فحصها أن:
- الإجراءات التي تتطلبها سياسات المكتب لفحص رقابة جودة الأداء قد تم تنفيذها.
- فحص رقابة جودة لعملية المراجعة قد اكتمل في أو قبل تاريخ تقرير المراجعة
- مراجع رقابة الجودة لم يعلم بأي أمور لم يتم حلها من شأنها أن تؤدي إلى اعتقاده بأن الأحكام الجوهرية التي قام بها فريق عملية المراجعة و الاستنتاجات التي تم التوصل إليها غير مناسبة.

**خلاصة الفصل الثاني**

إن التغيرات و التطورات الحاصلة في مختلف المجالات أصبحت تحتم على المنشآت ضرورة دراسة رغبات الزبائن و العمل على تلبية احتياجاتهم و ما يتطلعون إليه،و إن مهنة المراجعة كغيرها من المهن وجب عليها مواكبة هذا التطور الحاصل، و هذا راجع لعدة أسباب منها ازدياد حدة المنافسة و كبر حجم منشات الأعمال التي كثرت و تعقدت أعمالها مما أصبح يولد الحاجة إلى الحصول على تقارير مراجعة خارجية ذات جودة و تعكس الوضع الحقيقي للمنشأة حتى ترضي مستخدمي هذه التقارير.

إن الجودة في عملية المراجعة الخارجية تتأثر بعدة عوامل سواء منها ما يتعلق بمكتب المراجعة مثل تأثير حجم مكتب المراجعة و سمعته إيجابا أو سلبا على جودة عملية المراجعة، و منها ما يتعلق أيضا بفريق المراجع من خلال تأثير الخبرة و عملية الاتصال بين فريق المراجعة من جهة و بين المكتب و منشاة العميل من جهة أخرى،و نجد أيضا العوامل المؤثرة على الجودة و التي تتعلق بالمنشأة محل المراجعة و تأثير مثلا حجم المنشأة محل المراجعة و تعقد مهام المراجعة على جودة المراجعة،و من أجل هذا وجب على مكتب المراجعة التعامل مع هذه العوامل و العمل على توفير أساليب تمكنها من تحسين جودة الخدمات التي تقدمها و من هذه الوسائل توفر نظام لرقابة الجودة داخل مكتب المراجعة الذي من شأنه ترسيخ فكرة أن الجودة أمر أساسي في عملية المراجعة وجب احترامه.

يوفر معيار المراجعة الدولي رقم 220 إرشادات و مقترحات مصممة لتحسين فعالية رقابة جودة عملية المراجعة الخارجية، و هو ما سنحاول دراسته في فصلنا القادم من خلال دراسة مدى التزام مكاتب المراجعة العاملة في الجزائر بتوفير متطلبات هذا المعيار في أداء عمليات المراجعة الخارجية.

# الفصل الثالث

## الدراسة التطبيقية

# الفصل الثالث

# الدراسة التطبيقية

بعدما تناولنا الجانب النظري المتعلق بالمراجعة الخارجية و معايير المراجعة الدولية و كذا دراسة مفهوم الجودة في خدمات المراجعة الخارجية و متطلبات الجودة الواجب توافرها في ظل معيار المراجعة الدولي رقم 220، سوف نتناول من خلال هذا الفصل مراحل تطور مهنة المراجعة في الجزائر و الخصائص التي تميزت بها كل مرحلة انطلاقا من مرحلة ما بعد الاستقلال إلى مرحلة الثمانينات إلى غاية يومنا هذا.

لقد سعت ولازالت السلطات العمومية تسعى إلى التنظيم الجيد لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر و خاصة في ظل التطورات الاقتصادية الحاصلة و الانفتاح على التجارة العالمية، و قد تجلى هذا الاهتمام بصدور عدة قوانين و مراسيم تنفيذية منظمة للمهنة، و من بين هذه القوانين التي كان لها الأثر الكبير هو القانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 المنظم لمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد و القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 و المتعلق أيضا بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، والذي أرادت من خلاله وزارة المالية إعادة السيطرة على هذه المهنة و استرجاع ما فقدته في ظل القانون 91-08 بسبب الممارسات التي كان يمارسها المهنيين.

تلعب جودة المراجعة الخارجية دورا كبيرا سواء بالنسبة للشركة محل المراجعة نفسها أو بالنسبة لمستخدمي تقرير المراجع ،كونه يعتبر الأداة التي على أساسها يتم الحكم على مدى سلامة الشركة و مركزها المالي،و على هذا لابد من توفر الجودة في عملية المراجعة الخارجية و هو ما سنحاول من خلال دراستنا الميدانية دراسة مدى توفير مكاتب التدقيق العاملة بالجزائر لمتطلبات جودة المراجعة الخارجية و هذا في ظل معيار المراجعة الدولي رقم 220 .

## 1.3. المراجعة الخارجية في الجزائر

سوف نتناول خلال هذا المبحث المراحل المختلفة التي مر بها تطور مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر و كذا واقع ممارسة هذه المهنة بعد صدور القانون 10-01 المؤرخ في 27 جوان 2010 و المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد في الجزائر .

### 1.1.3 التطور التاريخي للمراجعة الخارجية في الجزائر

لقد كان للتحولات السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي شهدتها الجزائر خلال العقدين الأخيرين ، أثار مباشرة على المحيط الاقتصادي والاجتماعي للمؤسسة الاقتصادية والذي شهد بدوره تطورا ملحوظا ،فقد تطورت المهنة نتيجة الانفتاح الاقتصادي الذي شهدته البلاد الذي أدى بدوره إلى زيادة الحاجة إلى مهمة المراجعة، و عليه فان مهنة المراجعة الخارجية مرة بعدة مراحل و التي حاولت السلطات العمومية في كل مرة إحداث إصلاحات و تغييرات لمواكبة التطورات الاقتصادية الحاصلة .

#### 1.1.1.3 أولا: الفترة من 1969 إلى 1980

لقد بدأ تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر سنة 1969 ،[1]حيث أشار الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 1969/12/31 و المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 و تحديدا في المادة 39 منه إلى اجل الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بهدف تأمين حق الدولة فيها.

[1] Hadj Ali Samir, Le Commissaire Aux Comptes, Caractéristique Et Missions, In Revue Algérienne De Comptabilité Et Audit, Société Nationale De Comptabilité, N° 03, Alger, 3eme Trimestre, 1994, P 10.

حيث جاء في هذه المادة ما يلي :[1]

« يعين الوزير المكلف بالمالية و التخطيط مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية و المؤسسات العمومية الوطنية ذات الطابع الصناعي أو التجاري بقصد تأمين مشروعية و صحة حساباتها و تحليل وضعها الخاص بالأصول و الخصوم ».

و قد صدر بعد ذلك المرسوم رقم 170/70 المؤرخ في 1970/11/16 الذي حدد واجبات و مهام محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية و شبه العمومية و اعتبرت ( محافظة الحسابات ) كمراقب دائم على تسيير المؤسسات العمومية ، و قد تضمنت المادة الأولى منه حق ممارسة هذه الوظيفة إلى موظفي الدولة الذين يتم تعيينهم من قبل وزير المالية و هو ما يدعم اعتبار محافظ الحسابات كموظف عام في الدول و يتمثل هؤلاء فيما يلي:

- المراقبين العامين للمالية
- مراقبو المالية
- مفتشو المالية

لقد أوكلت للمراجعين المهام التالية :

- المراقبة البعدية لشروط انجاز العمليات التي من المفترض أن يكون لها تأثير اقتصادي و مالي على التسيير بصفة مباشرة أو غير مباشرة
- متابعة إعداد الحسابات و الموازنات أو الكشوفات التقديرية طبقا لمتطلبات الخطة

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 110، المؤرخة في 31 ديسمبر 1969 و المتضمنة لقانون المالية لسنة 1970

- مراجعة مصداقية الجرد و حسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة العامة و التحليلية للمؤسسة و مدى صلاحياتها .

من خلال ما سبق نرى بان المراجعة الخارجية في هذه المرحلة اقتصرت دورها فقط على رقابة المراجعين من خلال هيأتهم علي المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي، لكن مع صدور الأمر الرئاسي رقم 83/71 الصادر بتاريخ 1971/09/29 و بالتحديد المادة 47 تم توسيع دائرة عمل المراجعين ليشمل المؤسسات الخاصة و المحاكم و اشترط تعيينهم من قبل الخبراء المرخصين لذلك، حيث جاءت نص المادة كما يلي « إن مندوبي الحسابات للمؤسسات الخاصة و الخبراء في المحاسبة لدي المحاكم يجب أن يجري تعيينهم إلزاميا من بين الخبراء المحاسبيين أو المحاسبين المرخصين طبقا لأحكام هذا الأمر ».[1]

### 2.1.1.3 الفترة الممتدة من 1980 إلي غاية 1988

إن ما أصاب الجزائر خلال هذه الفترة من بعد تعرضها لازمة انخفاض أسعار البترول، و الذي صاحبة ارتفاع مديونية الجزائر وجب على الحكومة إعادة النظر في حساباتها و في السياسات و الإجراءات الاقتصادية المتبعة و الاتجاه نحو سياسة رفع الدعم عن الشركات الوطنية و إخضاعها للقانون التجاري، و بالتالي إمكانية تعرضها للإفلاس على شكل شركات ذات أسهم أو مسؤولية محدودة و من ثم إعادة النظر في نظام في نظام الرقابة المطبق علي هذه الشركات و إعطاء المراجعة دور أكبر و كان ذلك بفعل صدور القانون 05/80 المؤرخ في 1980/03/01 .

[1] المادة رقم 47، المرسوم الرئاسي رقم 71-83، الصادر في 1971/09/29، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 107 ،المؤرخة في 1971/12/30، ص 1856.

و نصت المادة 05 منه على أن « يراقب مجلس المحاسبة مختلف الحسابات التي تتضمن مجموع العمليات المالية و الحسابية و يتحقق من دقتها و صحتها و نزاهتها ».[1]

و عليه من خلال هذا القانون نرى بأنه قد تم تحديد صلاحيات مجلس المحاسبة و كيفية تنظيمه و تسييره كما انه تم وضعه تحت السلطة العليا لرئيس الجمهورية و قد تم تخصيص مهامه في مراقبة مالية الدولة و الأحزاب و المؤسسات المنتخبة و المجموعات المحلية و المؤسسات الاشتراكية بكافة أنواعها و كذا مراقبة المؤسسات التي تستفيد من مساعدات مالية من طرف الدولة في إطار المشاركة في رأس المال أو منح قروض أو غيرها من أشكال المساعدات .

### 3.1.1.3 فترة ما بعد سنة 1988 إلى غاية 1991

إن احتكار الدولة للاقتصاد الوطني و خاصة بعد الأزمة البترولية التي تعرضت لها البلاد حتم على الدولة بسط سيطرتها على الاقتصاد الوطني مما أدي إلى التأثير على مهنة المراجعة الخارجية و على تطورها بفعل الاحتكار الممارس من قبل الدولة على الحياة الاقتصادية، و قد استمر الحال على ما هو عليه إلى غاية صدور القانون **01/88** المؤرخ في 12 جانفى 1988 ،هذا القانون أزال القيود التي كانت مفروضة على المؤسسات العمومية و تحررت من التبعية التي كانت ملازمة لها.

[1] المادة رقم 05، القانون رقم 80-05، المؤرخ في 1980/03/01، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 10، المؤرخة في 1980/03/04، ص 338.

حيث نصت المادة رقم **07** منه على ما يلي:

« تتمتع المؤسسة العمومية الاقتصادية بالأهلية القانونية الكاملة فتشترط و تلتزم و تتعاقد بكيفية مستقلة بواسطة أجهزتها المؤهلة لهذا الغرض بمقتضي قانونها الأساسي طبقا لقواعد التجارة و الأحكام التشريعية المعمول بها في مجال الالتزامات المدنية و التجارية » ، [1] هذا التحرر في عمل المؤسسات الاقتصادية أعطى بدوره مجالا اكبر لعمل المراجعة الخارجية في مزاولة مهامها في الرقابة على المؤسسات الاقتصادية .

لقد شهدت فترة الإصلاحات أيضا صدور القانون **91-08** المؤرخ في 27 افريل 1991 و المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ، حيث نصت المادة رقم **05** منه على ما يلي :

« تنشأ منظمة وطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين تتمتع بالشخصية المدنية و تجمع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب و محافظ الحسابات و محاسب معتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون » ،[2] و قد حدد هذا القانون شروط كيفيات مزاولة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد .

---

[1] المادة رقم 07، القانون رقم 88-01، المؤرخ في 1988/01/12، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 02، المؤرخة في 1988/01/13، ص 31.

[2] المادة رقم 05، القانون رقم 91-08، المؤرخ في 1991/04/27، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 20، المؤرخة في 1991/05/01، ص 652.

## 2.1.3 واقع ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر في ظل القانون رقم 10-01

لم تتخلف الجزائر عن باقي الدول في تنظيم ممارسة مهنة المراجعة، حيث عملت على تنظيم المهنة والسهر عليها لإعطائها الشكل الذي تستحقه و الاحتفاظ بالمستوى اللائق بها ،و خاصة مع تبني النظام المحاسبي المالي في 2009 .

حيث توالت التشريعات المختلفة التي تهدف إلى تنظيم هذه المهنة، و من اجل هذا صدر القانون **10-01** المؤرخ في 29 جوان 2010 و المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد و هذا بهدف إعادة السيطرة على التحكم في ممارسة هذه المهنة إلى وزارة المالية و التي فقدت الكثير من ذلك و خاصة في ظل السابق رقم **91-08** ،حيث رأت الوزارة أنه لابد من إعادة تنظيم هذه المهنة من أجل الوصول إلى تحقيق نتائج أفضل تخدم جميع الأطراف الفاعلة في هذا الميدان،و يتكون القانون **10-01** من 12 فصلا و التي تحوي 84 مادة .

و فيما يلي أهم المواد التي جاء بها القانون و التي رأينا انه من المهم الإشارة إليها:

### 1.2.1.3 أحكام عامة

- يمكن لأي شخص طبيعي أو معنوي أي يمارس لحسابه الخاص تحت أية تسمية كانت مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد إذا توفرت فيه الشروط و المقاييس المنصوص عليها في هذا القانون. [1]

[1] المادة رقم 02، القانون رقم 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، المؤرخ في 2010/06/29، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، ص 04.

- يجب على الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة و السجلات المحاسبية وكذا مراقبتها و ممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة. [1]
- إنشاء خمسة لجان متخصصة على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة و هي كالتالي: [2]
  - لجنة تقييس الممارسات المحاسبية و الواجبات المهنية
  - لجنة الاعتماد
  - لجنة التكوين
  - لجنة الانضباط و التحكيم
  - لجنة مراقبة النوعية

– لا يمكن لأيّ خبير محاسب أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد التسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسب أو في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين ما لم يعتمد مسبقا من الوزير المكلف بالمالية . [3]

---

[1] المادة رقم 03، القانون رقم 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، المؤرخ في 2010/06/29، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، ص 04.

[2] المادة رقم 05، القانون رقم 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، المؤرخ في 2010/06/29، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، ص 04.

[3] المادة رقم 07، القانون رقم 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، المؤرخ في 2010/06/29، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، ص 05

### 2.2.1.3 أحكام مشتركة لمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

- تحديد الشروط الواجب توافرها لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد و هي كالتالي: [1]

- أن يكون جزائري الجنسية

- أن يكون الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد حائزا شهادة جزائرية سواء للخبرة المحاسبية أو لمحافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد أو شهادة معترفا بمعادلتها تسمح له بمزاولة المهنة.

- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.

- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.

- أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في هذا القانون .

- أن يتم اعتماده من طرف وزير المالية المكلف و أن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.

- الفصل بين كل من مهام الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد و هذا عن طريق إنشاء ثلاث هيئات خاصة تتمتع كل منها بالشخصية المعنوية و هي:[2]

- المصف وطني للخبراء المحاسبين

---

[1] المادة رقم 08، القانون رقم 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، المؤرخ في 2010/06/29، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، ص 05

[2] المادة رقم 14، القانون رقم 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، المؤرخ في 2010/06/29، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، ص 06

- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

- المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

### 3.2.1.3 ممارسة مهنة الخبير المحاسب

- يعد خبيرا محاسبيا في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤولياته مهمة تنظيم و فحص و تقويم و تحليل المحاسبة و مختلف أنواع الحسابات للمؤسسات و الهيئات في الحالات التي نص عليها القانون و التي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات. [1]

– بالنسبة للخبير المحاسبي فانه مهمته ظرفية أو مؤقتة بحيث يجب أن يقوم بإعلام المتعاقدين معه بمدى تأثر الممارسات الإدارية و الالتزامات على المهمة الموكلة إليه. [2]

### 4.2.1.3 ممارسة مهنة محافظ الحسابات

يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.[3]

---

[1] المادة رقم 19، القانون رقم 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، المؤرخ في 2010/06/29، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، ص 06

[2] المادة رقم 20، القانون رقم 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، المؤرخ في 2010/06/29، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، ص 07

[3] المادة رقم 22، القانون رقم 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، المؤرخ في 2010/06/29، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، ص 07

و يتم تعين محافظ الحسابات المسجل في الغرفة الوطنية من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بناءا على مداولات و يتم الموافقة على التعامل كتابيا و بناءا على دفتر شروط محدد بين الطرفين، [1] و يتعين على محافظ الحسابات أو المسير الأول أن يبلغ لجنة مراقبة النوعية بتعينه و هذا عن طريق رسالة في اجل أقصاه 15 يوم من تاريخ تعيينه، كما يتعين عليه أن يعلم الهيئات المسئولة كتابيا عن العراقيل التي تواجهه قصد اتخاذ الإجراءات اللازمة .

كما يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل من مهمته دون أي التزام قانوني لكن بشرط الإشعار المسبق بذالك و المحدد بثلاثة أشهر و يتعين عليه أن يقدم تقرير حول الأعمال التي قام بها قبل الاستقالة.[2]

### 5.2.1.3 شركات الخبرة المحاسبية و محافظة الحسابات و المحاسبة

يمكن للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين أن يشكلوا شركات ذات أسهم أو مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة لمزاولة عملهم بشرط أن يحصل جميع الشركاء على الجنسية الجزائرية، و تؤهل شركات ذات أسهم أو مسئولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة السابقة لمزاولة الخبرة المحاسبية عندما يشكل الخبراء المحاسبين و المسجلين في المصف الوطني 3/2 من الشركاء على الأقل.

---

[1] المادة رقم 26، القانون رقم 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، المؤرخ في 2010/06/29، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، ص 07

[2] المادة رقم 30، 34، 38، القانون رقم 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، المؤرخ في 2010/06/29، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، ص 08

و 3/2 من رأس المال، و نفس الأمر مطبق لمزاولة مهنة محافظة الحسابات و مهنة المحاسب المعتمد .[1]

### 6.2.1.3 مسؤوليات الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين

يتمتع الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين بحقوق خلال مزاولتهم لمهامهم مثل حق الاطلاع على الوثاق اللازمة في أي وقت بدون أية عراقيل ،كما يلتزم كل منهم ببذل العناية المهنية اللازمة و يعدون مسئولين عن الأخطاء التي يرتكبونها أثناء تأديتهم لمهامهم.

و يتحملون مسؤولية جزائية عن أي تقصير في القيام بالتزام قانوني و مسئولية تأديبية عن أي تقصير تقني أو أخلاقي لمزاولة المهنة حتى بعد الاستقالة. [2]

و من أجل توضيح أكثر لمحتوي ما جاء في هذا القانون أصدر المشرع في سنة 2011 عدة مراسيم تنفيذية من أجل تقديم شرح أكثر لما جاء به القانون 10-01 و تمثلت هذه المراسيم فيما يلي:[3]

- المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة و تنظيمه و قواعد سيره.

---

[1] المادة رقم 47، 48، 49، القانون رقم 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، المؤرخ في 2010/06/29، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، ص 09

[2] المادة رقم 59، 60، 61، 63، القانون رقم 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، المؤرخ في 2010/06/29، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، ص 10

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، المؤرخة في 2011/02/02

- المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين و صلاحياته و قواعد سيره .

- المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و صلاحياته المحاسبين و قواعد سيره .

- المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين و صلاحياته و قواعد سيره.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-28 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين و صلاحياته.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-29 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين و صلاحياتهم.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد شروط و كيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 27 جانفي 2011 يتعلق بالشروط و المعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات.

إن القانون 10-01 كغيره من القوانين له ايجابيات و سلبيات، و من أهم النقاط الايجابية التي جاء بها هو إعادة تنظيم ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر و الحد من الممارسات الغير أخلاقية من بعض المهنيين و احتكار المهنة و عدم تقديم يد المساعدة للمتربصين.

بل نجد أيضا أن هناك بعض المتربصين لا يلتزمون فعلا بفترة التربص و يلجئون في الأخير إلى التأشير على استمارات التربص بدون أدائها فعلا، لكن يعاب على هذا القانون انه في ظل سعي الحكومة إلى إعادة بسط نفوذها أنها لم تنجح فعلا في ذلك و دليل على ذلك انه إلى غاية يومنا هذا لا يوجد أي مدرسة أو إن صح التعبير معهد متخصص في تكوين الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات.

و هو ما أدي إلى وجود نقص في عدد الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات ،كما أن آلية التكوين من أجل الحصول على شهادة خبير محاسب أو محافظ حسابات إلى غاية يومنا هذا لازالت غامضة .

## 2.3 تنظيم ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر

سوف نتناول من خلال هذا المبحث الهيئات التي تشرف على تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، و دراسة الخصائص المتعلقة بالمراجع الخارجي من شروط تعيينه و عزله ،حقوقه وواجباته ،العقوبات التي قد يتعرض لها في حالة ارتكابه لأي خطا ،أتعابه،صياغة تقرير المهمة و الشروط الواجب توافرها في رأي المراجع .

### 1.2.3 الهيئات المشرفة على ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر

يتولى مهام تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر هيئات تسهر على ضمان الجيد لأداء أعمال المراجعة،حيث أن هذه الهيئات ظهرت بسبب زيادة الحاجة إليها كما أنها واكبت تطور المهنة و تتمثل هذه الهيئات في كل من المصف الوطني للخبراء المحاسبين ،الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ،المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين ، المجلس الوطني للمحاسبة، مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة.

#### 1.1.2.3 المصف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

في ظل القانون رقم **91-08** و المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد كانت هناك منظمة واحدة تشمل المهن الثلاث و هي المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين ، لكن بعد صدور القانون **10-01** تم الفصل بين مهام كل من الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.

طبقا لنص المادة رقم 15 من نفس القانون يعد كل من المصف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين أجهزة مهنية تكلف طبقا للقانون بما يلي :[1]

- السهر علي تنظيم المهن و حسن ممارستها
- الدفاع عن كرامة أعضائها و استقلاليتهم
- السهر علي احترام قواعد المهن و أعرافها
- إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية و ينشرها في أجل شهرين من تاريخ إيداعها
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن و حسن سيرها

### 2.1.2.3 المجلس الوطني للمحاسبة

في إطار سعي الدولة الدائم للقيام بإصلاحات بغية تحسين تأسس المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المرسوم رقم 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996 و الذي يتضمن إحداث مجلس وطني للمحاسبة و تنظيمه، حيث طبقا لما ورد في المادة رقم 02 من المرسوم فان المجلس يعتبر جهازا استشاريا ذو طابع وزاري مشترك و مهني مشترك و يقوم بمهمة التنسيق و التلخيص في مجال البحث و ضبط مقاييس المحاسبة و التطبيقات المرتبطة بها.

[1] المادة رقم 15 ،القانون رقم 10-01 ، المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، المؤرخ في 2010/06/29 ،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11 ص 06.

### 1.2.1.2.3 صلاحيات المجلس

تتمثل صلاحيات المجلس حسب نص المادة رقم 03 من المرسوم كالتالي:[1]

- يجمع و يستغل كل المعلومات و الوثائق المتعلقة بالمحاسبة و بتعليمها
- ينجز أو يكلف من ينجز كل الدراسات أو التحاليل في مجال التنمية و استخدام الأدوات و الطرق المحاسبية
- يقترح كل التدابير الالزامية إلى ضبط المقاييس المحاسبية و استغلالها العقلاني
- يفحص و يبدي رأيه و توصياته في كل مشاريع النصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة
- يشارك في تطوير أنظمة التكوين و برامجه و تحسين المستوى في مجال المهن المحاسبية
- يتابع تطور المناهج و التنظيمات و الأدوات المتعلقة بالمحاسبة على الصعيد الدولي
- ينظم كل التظاهرات و اللقاءات ذات الطابع التقني التي تدخل في مجال اختصاصه

### 2.2.1.2.3 تشكيلة المجلس

فيما يخص تشكيلة المجلس فقد نصت المادة رقم 07 من نفس المرسوم فهي كالتالي :[2]

- ممثل الوزير المكلف بالمالية
- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي و البحث العلمي
- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة

---

[1] المادة رقم 03، المرسوم التنفيذي رقم 96-318، المؤرخ في 1996/09/25، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 56، المؤرخة في 1996/09/29ص 19.

[2] المادة رقم 07، المرسوم التنفيذي رقم 96-318، المؤرخ في 1996/09/25، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 56، المؤرخة في 1996/09/29 ص 19.

- ممثل الوزير المكلف بالإحصائيات
- ممثل الوزير المكلف بالإصلاح الإداري و الوظيف العمومي
- ممثل عن المفتشية العامة للمالية
- ممثل عن الغرفة الوطنية للزراعة
- ممثل عن الغرفة الوطنية للتجارة و الصناعة
- ممثل عن بنك الجزائر
- ممثل عن لجنة تنظيم العمليات البورصة و مراقبتها
- ممثل عن الجمعية المهنية للبنوك و المؤسسات المالية
- ممثل عن جمعية شركات التامين
- ممثلين ( 2 ) عن الشركات القابضة العمومية
- ستة ( 6 ) ممثلين للمهنة يعينهم مجلس النقابة الوطنية من بين الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين أستاذين ( 2 ) لهما رتبة أستاذ مساعد على الأقل في مجال المحاسبة و المالية يعينهما الوزير المكلف بالتعليم العالي و البحث العلمي.

### 3.2.1.2.3 تنظيم المجلس الوطني للمحاسبة في ظل المرسوم التنفيذي رقم 11-24

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة و تنظيمه و قواعد سيره ، و عليه فقد تم إدخال بعض التعديلات و التي مست تشكيلة المجلس و كذا المهام المكلف بها.

### 1.3.2.1.2.3 تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة

بموجب هذا المرسوم التنفيذي رقم 11-24 أصبح المجلس يتشكل من:[1]

- ممثل الوزير المكلف بالطاقة
- ممثل الوزير المكلف بالإحصاء
- ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة
- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي
- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني
- ممثل الوزير المكلف بالصناعة
- رئيس المفتشية العامة للمالية
- المدير العام للضرائب
- المدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدب وزارة المالية
- ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر
- ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم و مراقبة عمليات البورصة
- ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

---

[1] المادة رقم 02، المرسوم التنفيذي رقم 11-24، المؤرخ في 2011/01/27، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، المؤرخة في 2011/02/02، ص 04.

- ثلاثة أشخاص يتم اختيارهم لكفاءاتهم في مجالي المحاسبة و المالية و يعينهم الوزير المكلف بالمالية .

يجب أن تتوفر في ممثلي الوزراء على الأقل رتبة مدير بالإدارة المركزية و يتم اختيارهم لكفاءاتهم في المجال المحاسبي و المالي،كما يعين أعضاء المجلس بموجب قرار من وزير المكلف بالمالية لمدة 6 سنوات و تجدد تشكيلة المجلس كل سنتين بالثلث ( 3/1) .[1]

## 2.3.2.1.2.3 مهام المجلس الوطني للمحاسبة في ظل المرسوم التنفيذي رقم 11-24

تتمثل مهام المجلس الوطني للمحاسبة فيما يلي :

### 1.2.3.2.1.2.3 مهام الاعتماد و التي تتمثل في:[2]

- استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها
- تقييم صلاحية إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول.
- إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول.
- استقبال كل الشكاوى التأديبية في حق المهني والفصل فيها.
- تنظيم مراقبة النوعية المهنية وبرمجتها.

---

[1] المادة رقم 03، المرسوم التنفيذي رقم 11-24، المؤرخ في 2011/01/27، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، المؤرخة في 2011/02/02، ص 04

[2] المادة رقم 01، المرسوم التنفيذي رقم 11-24، المؤرخ في 2011/01/27، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، المؤرخة في 2011/02/02، ص 05

- استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.

**2.2.3.2.1.2.3 مهام التقييس المحاسبي و التي تتمثل في:**[1]

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها.
- تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحاليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات و المسارات المحاسبية.
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات.
- 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 و ضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق.
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي.
- تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.

**3.2.3.2.1.2.3 مهام التنظيم و متابعة المهن المحاسبية و التي تتمثل في:**[2]

- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين.

---

[1] المادة رقم 11، المرسوم التنفيذي رقم 11-24، المؤرخ في 2011/01/27، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، المؤرخة في 2011/02/02، ص 05

[2] المادة رقم 11، المرسوم التنفيذي رقم 11-24، المؤرخ في 2011/01/27، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، المؤرخة في 2011/02/02، ص 05

- متابعة تطور المناهج والنظم و الأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي.
- متابعة و ضمان تحيين العناية المهنية.
- إجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها.
- مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية و مراجع 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.

**4.2.1.2.3 تنظيم المجلس الوطني للمحاسبة بعد صدور القرار المؤرخ في 13 جانفي 2014**

وافق وزير المالية كريم جودي في سنة 2014 على القرار المتضمن الموافقة على النظام الداخلي للمجلس الوطني للمحاسبة و من أهم ما جاء بهذا القرار ما يلي:

- يتشكل المجلس الوطني للمحاسبة الذي يرأسه الوزير المكلف بالمالية أو ممثله، من ثلاث هيئات هي : [1]
  - الجمعية العامة
  - الأمانة العامة
  - اللجان المتساوية الأعضاء

[1] المادة رقم 02، القرار المؤرخ في 2014/01/13، المتضمن الموافقة على النظام الداخلي للمجلس الوطني للمحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 28، المؤرخة في 2014/05/14، ص 16

- تتشكل الجمعية العامة التي يرأسها الوزير المكلف بالمالية أو ممثله من أعضاء المجلس المعينين طبقا لأحكام المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 17 جانفي 2011 .[1]
- تتداول الجمعية العامة حول مشروع برنامج العمل السنوي للمجلس لا سيما حول :[2]
  - مشاريع النصوص القانونية حول التقييس المحاسبي
  - مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمهن المحاسبية و مشاريع الآراء التي تحضرها هيئات المجلس
  - المسائل المسجلة في جدول الأعمال من طرف الرئيس
  - تقرير النشاط السنوي
- اللجان المتساوية الأعضاء هي: [3]
  - لجنة الاعتماد
  - لجنة التكوين
  - لجنة الانضباط و التحكيم
  - لجنة مراقبة النوعية

تمارس مهام هذه اللجان طبقا لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ 27 جانفي 2011 كما تعد كل لجنة و تقر نظامها الداخلي و تعرضه للمصادقة على لجنة التنسيق المكونة من رؤساء اللجان .

---

[1] المادة رقم 03، القرار المؤرخ في 2014/01/13، المتضمن الموافقة على النظام الداخلي للمجلس الوطني للمحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 28، المؤرخة في 2014/05/14، ص 16

[2] المادة رقم 04، القرار المؤرخ في 2014/01/13، المتضمن الموافقة على النظام الداخلي للمجلس الوطني للمحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 28، المؤرخة في 2014/05/14، ص 16

[3] المادة رقم 13، القرار المؤرخ في 2014/01/13، المتضمن الموافقة على النظام الداخلي للمجلس الوطني للمحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 28، المؤرخة في 2014/05/14، ص 17

- يعين رؤساء و مقررو اللجان بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناءا على اقتراح من الأمين العام للمجلس الوطني للمحاسبة.[1]

- ترسل إلى الأمانة العامة مشاريع النصوص القانونية التي تعني بالتقييس المحاسبي و كذا أي مشروع نص أخر يتعلق بالمهن المحاسبية و التي تعدها هيئات المجلس بغرض عرضا على الجمعية العامة .[2]

### 2.2.3 الجوانب المتعلقة بالمراجع الخارجي

سوف نتناول في هذا المطلب كل ما يتعلق بالمراجع الخارجي في الجزائر سواء تعلق الأمر بشروط تعيينه و عزله و كذا الحقوق التي يتمتع به، و بالمقابل الواجبات التي هو ملزم بها و العقوبات التي قد تطاله جراء مخالفته لأحد الجوانب المتعلقة بالمهنة أو فيما يتعلق بالأخطاء المرتكبة و التي قد يكون لها تأثير على مصداقية تقريره و تضعف من درجة الثقة بالمعلومات الواردة بتقريره،كما تشمل أيضا الجوانب المتعلقة بالمراجع الخارجي الأتعاب التي يتحصل عليها المراجع مقابل أداءه لمهامه و في الأخير التقرير النهائي عن المهمة و خصائص رأي المراجع و ما يجب أن يتضمنه تقريره.

---

[1] المادة رقم 14، القرار المؤرخ في 2014/01/13، المتضمن الموافقة على النظام الداخلي للمجلس الوطني للمحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 28، المؤرخة في 2014/05/14، ص 17

[2] المادة رقم 17، القرار المؤرخ في 2014/01/13، المتضمن الموافقة على النظام الداخلي للمجلس الوطني للمحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 28، المؤرخة في 2014/05/14، ص 16-14

### 1.2.2.3 المحل المهني

فيما يخص المحل المهني للخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ينبغي أن يتوفر هذا المحل على عدة شروط أساسية و مضبوطة من أجل ضمان السير الحسن لعمل المكتب و في هذا الصدد صدر في 26 مارس 2013 و الذي يحدد شروط المساحة و المرافق الصحية و التجهيزات التي يجب توفرها في المحل المهني للخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.

يهدف القرار السابق الذكر إلى تحديد شروط المساحة و المرافق الصحية و التجهيزات التي يجب توفرها في المحل المهني للخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد و التي من شأنها السماح للمهنيين سوءا كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين بتنفيذ مهامهم كما يجب.

لقد تم تحديد الشروط المتعلقة بالمحل المهني وفق هذا القرار كما يلي :[1]

- يجب أن تبلغ المساحة الكلية للمحل 50م$^2$ مخصصة للمهني و للأمانة و المساعدين بحيث يجب أن يتوافق المكان مع المساحة المناسبة حسب عدد المساعدين حيث يتم تحديد مكان عمل كل مساعد ب 4 م$^2$ على الأقل كما يجب أيضا تخصيص مكان لأرشيف الملفات بما يتناسب مع عدد و حجم الأعمال.
- يجب أن يتوفر المحل المهني على كامل المرافق الصحية من ماء و تدفئة و دورات مياه ...الخ

[1] القرار المؤرخ في 2013/03/26، المتضمن تحديد شروط المساحة و المرافق الصحية و التجهيزات التي يجب توفرها في المحل المهني للخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 48، المؤرخة في 2013/09/29، ص 15-16

- يجب أن يتوفر المحل المهني على كامل التجهيزات الضرورية للممارسة النشاط من تجهيزات و أثاث مكتب و تجهيزات إعلام ألي و تجهيزات حفظ و تأمين المعطيات المعلوماتية بالإضافة إلى تجهيزات الاتصالات.

- يتم أن يتم التعريف بالمحل المهني عن طريق لافتة توضع عند مدخله الرئيسي بحيث لا تتجاوز حجم اللافتة 20 سم 25 X سم و التي تتضمن لقب و اسم المهني و عنوان المقر الاجتماعي و كذا صنفه المهني و أرقامه الهاتفية

- يجب أن يقوم المحضر القضائي بمعاينة احترام تطبيق الأحكام المنصوص عليها في هذا القرار في محضر يبين فيه ذلك .

### 2.2.2.3 تعيين و موانع تعيين المراجع الخارجي

المراجع الخارجي هو ذلك الشخص المؤهل والمستقل والمجاز لانجاز مراجعة البيانات المالية وتقديم تقريره حولها إلى الجهة أو الجهات التي عينته ويكون المراجع الخارجي إما مراجعا قانونيا أو تعاقديا :

#### 1.2.2.2.3 المراجع التعاقدي (خبير محاسبي )

هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسئوليته مهمة تنظيم و فحص و تقويم و تحليل المحاسبة و مختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون و التي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات. [1]

[1] المادة رقم 18، القانون رقم 10-01، المؤرخ في 2010/06/29، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، ص 06.

### 2.2.2.2.3 المراجع القانوني ( محافظ الحسابات )

هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.[1]

### 3.2.2.2.3 تعيين محافظ الحسابات

يختلف تعيين المراجع الخارجي حسب الشكل القانوني للمؤسسة محل المراجعة و يتم تعيين المراجع الخارجي وفق القانون التجاري وفق ما يلي:

#### 1.3.2.2.2.3 التعيين عن طريق المساهمين أو الجمعية العامة

يعين محافظ الحسابات عن طريق الجمعية العامة العادية للمساهمين وذلك لمدة ثلاث سنوات، يختاروا من بين المهنيين المسجلين على جدول الغرفة الوطنية وذلك حسب ما جاء ت به المادة 715مكرر(4) من القانون التجاري المعدل.

إضافة إلى المادة 26 من القانون (10 – 01) التي تنص على أن « تعين الجمعية العامة أو الجهاز الكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية » .[2]

---

[1] المادة رقم 22، القانون رقم 10-01، المؤرخ في 2010/06/29، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، ص 07.

[2] المادة رقم 26، القانون 10-01، المؤرخ في 2010/06/29، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، ص 07.

### 2.3.2.2.2.3 التعيين عن طريق المحكمة

التعين عن طريق المحكمة نصت عليه المادة **715** مكرر **4** « و إذا لم يتم تعين الجمعية العامة لمندوبي الحسابات ، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعينين، يتم اللجوء إلى تعينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين » .[1]

و المادة **715** مكرر **8** تنص على أنه « يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر (10/1) رأس مال الشركة في الشّركات التي تلجأ علنية للادخار أن يطلبوا من العدالة ».[2]

و بناءًا على سبب مبرر رفض مندوب أو مندوبي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة ،و إذا تمت تلبية الطلب, تعيّن العدالة مندوبًا للحسابات و يبقى هذا الأخير في وظيفته حتى قدوم مندوب الحسابات الذي تعيّنه الجمعية العامة .

تحدد مدة عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات مجددة مرة واحدة فقط في المؤسسات العمومية بالمساهمة ، كذلك الأمر بالنسبة للمؤسسات العمومية ذات المسؤولية المحدودة إلا بعد مضي ثلاثة سنوات.[3]

---

[1] المادة رقم 04 ،القانون التجاري للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 2007، ص 189

[2] المادة رقم 08 ،القانون التجاري للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 2007، ص 190

[3] المادة رقم 27 ،القانون رقم 10-01 ،المؤرخ في 2010/06/29 ،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، ص 07.

**4.2.2.2.3 موانع تعيين محافظ الحسابات**

إن ضرورة الاستقلالية والحياد التي يتوجب توفرها في محافظ الحسابات ، أوجبت وضع ضوابط قانونية لحماية ممارسي هذه المهنة وضمان مصداقية عملهم ، وهكذا فقد جاء في أحكام المادة **715** مكرر **6** من القانون التجاري والمواد **64 65 -66- 67- 68** عدم إمكان تعين مراجع للحسابات بالنسبة للأشخاص الذين يكونون في الوضعيات التالية:

- الأقرباء و الأصهار حتى الدرجة الرابعة بما في ذلك القائمون بالإدارة و أعضاء مجلس المديرين و مجلس مراقبة الشركة

- القائمون بالإدارة و أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة لشركات التي تملك عشر ( 1/10 ) رأس مال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك ( 1/10 ) رأس مال هذه الشركات.

- أزواج الأشخاص الذين يحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات أجرا أو مرتبا إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة.

- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس الرقابة أو مجلس المديرين في اجل 5 سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

بالإضافة إلى حالات التنافي التي سبق الإشارة إليه في المادة 715 مكرر من القانون التجاري حدد القانون 10-01 حالات التنافي التي تمنعه محافظ الحسابات من مزاولة مهامه و هي:[1]

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات شركات يمتلك فيها بصفة مباشرة أو غير مباشرة مساهمات

[1] المادة رقم 65، القانون 10-01، المؤرخ في 2010/06/29، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، ص 11.

- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدي شركة أو هيئة يراقب حساباتها
- شغل منصب مأجورا في الشركة أو الهيئة التي راقبها قبل اقل من ثلاث سنوات بعد وكالته
- القيام بأعمال التسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين
- قبول و لو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها

بالإضافة إلى ما سبق لا يمكن للأشخاص الذين تلقوا من شركة أو هيئة خلال الثلاث سنوات الأخيرة أجورا أو أتعابا و امتيازات أخري لاسيما في شكل قروض و تسبيقات أو ضمانات أن يعينوا محافظي حسابات في الشركة أو الهيئة نفسها .[1]

بعد تأكد المراجع من انه لم يقع في حالات التنافي التي سبق الإشارة إليه يجب عليه القيام بما يلي:[2]

- الحصول علي قائمة أعضاء مجلس الإدارة و أعضاء مجالس إدارة الشركات الحليفة،و كذا قائمة شركاء الحصص العينية إن وجدت .
- إذا كان سيعوض زميلا عليه معرفة أسباب ذهابه
- إذا كان سيعوض زميلا رفض تجديد مهامه عليه الاتصال به و معرفة الأسباب
- عليه التأكد من أن مكتبه لديه الإمكانيات اللازمة لأداء المهمة المسندة إليه على أحسن وجه
- التأكد من انه سيؤدي مهمته باستقلالية

[1] المادة رقم 66، القانون 10-01، المؤرخ في 2010/06/29، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، ص 11.

[2] محمد بوتين،مرجع سبق ذكره،ص 42

بعد قبول المراجع للقيام بالمهمة فان عليه القيام بما يلي :

- التصريح كتابيا لإدارة الشركة التي سيتولى مراجعتها بأنه لا يقع في حالات التنافي المنصوص عليها قانونا

- إعلام لجنة مراقبة النوعية بتعينه و هذا عن طريق رسالة في اجل أقصاه 15 يوم من تاريخ الذي يلي تعيينه و كذا القيام بالإشهارات القانونية التي تتضمن إعلام مجلس النقابة الوطنية و نشر عملية تعيينه أو تجديد تعييه في جريدة الإعلانات القانونية.

- التوقيع على اتفاقية أو رسالة التكليف بالمهمة بين كل من المراجع و إدارة العميل و التي تتضمن طبيعة الأعمال التي سيقوم بها و كذا حجمها و المدة اللازمة لذلك، أتعاب المراجع و كذا الآجال القانونية التي تخص إيداع التقرير النهائي عن المهمة.

### 5.2.2.2.3 ملفات العمل

على المراجع و خلال مزاولته لمهامه مسك دفاتر أو ملفات تساعده في أداء أعماله حيث تساعد هذه الملفات على التخطيط الجيد لعملية المراجعة و كذا إبداء الرأي السليم حول شرعية و صدق الحسابات، بالإضافة إلى توفير دليل عن الأعمال التي قام بها و تحسين معلوماته و زيادتها.

عموما يوجد نوعان من الملفات التي يمكن أن يستعملها المراجع في أداء مهامه :[1]

#### 1.5.2.2.2.3 الملف الدائم

إن محتوي هذا الملف و تنظيمه يختلف و نوع نشاط المؤسسة موضوع المراجعة و كذا تنظيم مكتب المراجع.

[1] محمد بوتين،مرجع سبق ذكره،ص 44-47

يمكن أن يتضمن الفصول التالية:

- عموميات حول المؤسسة موضوع المراقبة ( بطاقة فنية لها ووحدتها، التنظيم العام، الوثائق العامة )

- نظام المراقبة ( كل الوثائق التي تسمح بتقييم النظام مثل توزيع المهام، استمارات المراقبة الداخلية، خرائط التتابع...الخ).

- معلومات محاسبية و مالية ( مخططات و أدلة محاسبية مستعملة ،طرق العمل المحاسبية ، خريطة تنظيمية للمصالح المحاسبية ،حجم العمليات بحسب طبيعتها،طرق و إجراءات تقييم و إظهار الحسابات ،الحسابات السنوية للدورات الثلاث الأخيرة ،السياسة المالية ،وضعية الخزينة و التمويل،النسب المالية ذات المعنى )

- معلومات قانونية،ضريبية و اجتماعية ( القانون التأسيسي ووثائق أخرى قانونية ،قرار تعيين محافظ الحسابات و أدلة إثبات القيام بالإجراءات اللازمة لتعيينه، قائمة المساهمين و أسهم كل منهم،محاضر اجتماع مجالس الإدارة و الجمعيات العامة ،تقارير محافظي الحسابات السابقين....الخ )

- خصوصيات اقتصادية و تجارية ( قطاع النشاط، موقع المؤسسة في الفرع و السوق، الزبائن، السياسة التجارية )

- معلومات حول المعلوماتية ( خريطة تنظيمية لمصلحة المعلوماتية،العتاد و الأنظمة المستعملة ،البرامج و الوثائق المطبوعة )

و حتى يلعب دوره الدائم ينبغي تنقيح الملف بصفة منتظمة و أثناء كل تغيير يحدث في كل عنصر من عناصره حذف المعلومات التي أصبحت دون فائدة و إعداد ملخصات للوثائق ذات الحجم الكبير .

**2.5.2.2.2.3 الملف السنوي**

يتضمن هذا الملف عكس ما هو عليه الحال في الملف الدائم، كل العناصر المهمة للدورة الخاضعة للمراقبة و لا تتعدي هذه الدورة و محتواه و يتمثل في:

- تنظيم و تخطيط المهمة ( البرنامج العام،قائمة المتدخلين،الرزنامة الزمنية و متابعة الأشغال،جدول أوقات المتدخلين ( تاريخ ،فترة الزيادات و مكانها ،تواريخ تقديم التقارير )
- تقييم نظام المراقبة الداخلية ( شرح الأنظمة ، خرائط التتابع و استمارات المراقبة الداخلية ،أوراق العمل ( العينات المدروسة و الأخطاء المكتشفة ) .
- مراقبة الحسابات السنوية ( برنامج يتماشي و خصوصيات و أخطار المؤسسة ،تفاصيل الأشغال المنجزة ،الوثائق ( أو نسخ عنها ) الحاصل عليها من المؤسسة أو من الغير المبررة لمبالغ الحسابات التي تم فحصها،حوصلة و تعاليق حول الأشغال المنجزة و الأخطاء المكتشفة ،الخاتمة العامة حول المصادقة ) .
- تدقيقات خاصة أو قانونية ( فحص الاتفاقيات المنصوص عليها قانونا، المصادقة على 5 أو 10 الأجور الأعلى الأولى إشعار وكيل الجمهورية بالتلاعبات المحتمل العثور عليها،الوثائق العائدة لهذه التدقيقات،فحص الأحداث ( العمليات ) ما بعد الميزانية الختامية.
- نسخ من الرسائل المتبادلة مع المؤسسة و كذا نسخ من اجتماعات مجلس الإدارة و نسخ من المصادقات التي تم الحصول عليها من الغير و المحاضر مداولات الجمعية العامة

إن المعلومات المحتواة في ملفات العمل سرية و يجب أن تبقى كذلك داخل المكتب و يراعي فيها المراجع السر المهني و أن يحتفظ بالوثائق التي تحصل عليها لمدة 10 سنوات.

### 6.2.2.2.3 عزل المراجع الخارجي

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

و طبقا لنص المادة **715** مكرر **8** من القانون التجاري يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر ( 10/1 ) رأسمال الشركة في الشركات التي تلجأ علنية للادخار أن يطلبوا من العدالة و بناءا على سبب مبرر رفض المراجع الذي عينته الجمعية العامة و إذا ما تم تلبية طلبهم فان المراجع السابق يبقى في منصبه حتى تعيين مراجع أخر .

### 3.2.2.3 حقوق وواجبات المراجع الخارجي

إن المراجع الخارجي خلال مزاولته لمهامه فانه يتمتع بحقوق تمكنه من الأداء الجيد لمهامه لكن في نفس الوقت هو مطالب باحترام بعض الأعمال و التي تمثل واجباته اتجاه المنشاة محل المراجع أو أي طرف يهمه تقرير المراجعة .

### 1.3.2.2.3 حقوق المراجع

و تتمثل حقوق المراجع الخارجي فيما يلي:

- حق الإطلاع على دفاتر المؤسسة وسجلاتها في أي وقت.

- حق طلب البيانات والإيضاحات التي يرى من الضروري الحصول عليها.
- حق حضور اجتماع مجلس الإدارة والجمعية العامة العادية.
- حق التحقق من موجودات المؤسسة والتزاماتها.
- حق مناقشة اقتراح عزله.
- حق الامتناع عن إبداء رأيه في القوائم المالية.

و قد كان القانون الجزائري صارما مع كل من يمنع المراجع من أداء مهامه أو يعرقل قيامه بأعماله و هو ما نصت عليه المادة **831** من القانون التجاري كما يلي:[1]

« يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات و بغرامة من 20 000 دج إلى 500 000 أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط،رئيس الشركة و القائمون بإدارتها و مديروها العامون أو كل شخص في خدمة الشركة يتعمد وضع عائق لمراجعة الحسابات أو مراقبات مندوبي الحسابات أو يمتنع عن تقديم كل الوثائق اللازمة للاطلاع عليها في عين المكان أثناء ممارسة مهامهم خاصة فيما يتعلق بالاتفاقات و الدفاتر المستندية و سجلات المحاضر »

### 2.3.2.2.3 واجبات المراجع الخارجي

تتمثل واجبات المراجع الخارجي فيما يلي:[2]

- النزاهة: على أن يكون أمينا وصادقا في جميع العلاقات المهنية والتجارية.
- الموضوعية: أن لا يسمح بالتميز أو تضارب المصالح أو التأثير المفرط للآخرين لتجاوز الأحكام المهنية أو التجارية.

---

[1] متاح على الموقع: http://www.ccd.gov.jo/inside_frame.php?src=sl&id=5245 ، أطلع عليه بتاريخ 2014/03/31

[2] المادة 831، القانون التجاري للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 2007، ص 246

- الكفاءة المهنية والعناية اللازمة : أن يحافظ على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان تقديم خدمات مهنية عالية الجودة للعميل مبنية على التطورات الحالية في الممارسات والتشريعات و الأساليب وان يؤدي مهامة بكل اجتهاد وعناية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها.

- السرية: أن يحترم سريه المعلومات التي يحصل عليها نتيجة العلاقات المهنية والتجارية وينبغي أن لا يفصح عن أي من هذه المعلومات لأطراف ثالثة دون تفويض صحيح ومحدد إلا إذا كان هناك حق أو واجب قانوني أو مهني بالإفصاح عنها.

- السلوك المهني: أن يلتزم بالقوانين و الأنظمة ذات الصلة ويتجنب أي عمل يسئ إلى سمعة المهنة.

- احترام قانون المهنة:أي مراعاة نصوص قانون مزاولة مهنة المراجعة قانون الشركات، سواء كانت هذه القواعد قانونية أو تنظيمية.

- دعوة الجمعية العامة للاجتماع وإطلاعها على كل مخالفة.

### 4.2.2.3 مسؤوليات المراجع الخارجي

إن المراجع مسئول أمام العميل و كذا أمام الجمهور و الهيئة المهنية التي ينتمي إليها و عليه هناك ثلاث أنواع من هذه المسؤوليات و هي :

- مسؤولية مدنية
- مسؤولية جزائية
- مسؤولية تأديبية

### 1.4.2.2.3 مسؤولية مدنية

تتحقق المسئولية المدنية عند قيام المراجع الخارجي بتأدية مهامه لكنه يقوم بارتكاب أخطاء و التي من شانها أن تلحق أضرار بالعميل و هو ما تضمنته كل من المادة **715** مكرر **13** و المادة **715** مكرر **14** من القانون التجاري و المادة **60** من القانون **10-01** بقولها انه « يعد الخبير المحاسب و المحاسب المعتمد مسئولين مدنيا تجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية »،[1] و كذا المادة 61 من نفس القانون بقولها انه « يعد محافظ الحسابات مسئولا اتجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه و يعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون ».[2]

تنشأ هذه المسؤولية نتيجة تطبيق مبدأ في القانون يسمى مبدأ المسئولية التقصيرية أن المراجع قد قصر وأهمل في أداء عمله وحدث ضرر للغير نتيجة هذا الإهمال قد يترتب على الضرر تعويض الغير عن الضرر الذي لحق به نتيجة اعتماده على تقرير المراجع.

و عموما تقع المسؤولية المدنية في حالة الإخلال بحد العناصر التالية :

- تقديم تقارير غير كافية أو غياب بعض الملاحظات
- إذا ثبت أن هناك ضرر وقع على العميل نتيجة عدم بذل المراجع لدرجة العناية المهنية المطلوبة ففي هذه الحالة يتعرض المراجع للمسئولية المدنية
- عدم الكشف عن المخالفات إلى الجمعية العامة عند ممارسة مهمته

---

[1] المادة رقم 60 ،القانون 10-01، المؤرخ في 2010/06/29، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،العدد 42 ،المؤرخة في 2010/07/11، ص 10.

[2] المادة رقم 61 ،القانون 10-01، المؤرخ في 2010/06/29، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42 ،المؤرخة في 2010/07/11، ص 10.

- إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة
- عدم الكشف عن الوقائع الإجرامية إلى وكيل الجمهورية (المادة 830 من القانون التجاري ) وعلى المراجع أن يثبت عدم إهماله *و قيامه ببذل العناية المهنية المطلوبة
- إفشاء السر المهني (المادة 830 القانون التجاري)
- عدم الإشارة في تقريره عن عمليات النشاط المتعلق بالشركات الفرعية

### 2.4.2.2.3 مسؤولية جنائية

و يقصد به الجزاء الذي يتعرض له المراجع نتيجة تقصيره في القيام بالتزاماته القانونية و هو ما ورد في نص المادة رقم **62** من القانون **10-01** ، « يتحمل الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني » ،[1] و تختلف مسؤوليات المراجع الخارجي حسب نوع المراجعة سواء كانت قانونية أو تعاقدية أو خبرة قضائية .

تتحقق المسئولية المدنية كما رأينا عند قيام المراجع الخارجي بتأدية مهامه لكنه يقوم بارتكاب أخطاء و التي من شانها أن تلحق أضرار بالعميل أو بمستخدمي التقارير لكن وفق المسئولية الجزائية فان الضرر فيها يلحق المجتمع ككل و عليه لابد أن يكون هناك تحديد واضح مجالات المساءلة الجنائية للمراجع الخارجي.

---

* يجب التفريق بين كل من مفهوم الإهمال و الخطأ، فالإهمال تشير إلي عدم قيام المراجع ببذل العناية المعتادة أو المطلوبة،إما الخطأ و هو نوعان ،خطأ غير متعمد و هو حالة من حالات الإهمال أدت إلي وقوع ضرر و لكن غير متعمد و لا يكون مسئولا مسؤولية مدنية عن هذا الخطأ ، و هناك الخطأ المتعمد و يعتبر غش و يكون مسئولا عنه

[1] المادة رقم 62، القانون 10-01، المؤرخ في 2010/06/29، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، ص 10.

والتي تنص عليها جميع التشريعات المنظمة للمهنة وقوانين الشركات وقانون العقوبات، ولا شك أن النص على المسؤولية الجنائية للمراجع ضروري للمحافظة على كرامة المهنة والحفاظ على ثقة جمهور المستفيدين من خدمات المراجعة ومزاولي المهنة.

### 3.4.2.2.3 مسئولية تأديبية

هي المسؤولية تجاه المهنة لذا يطلق عليها المسؤولية المهنية أيضا تكون هذه المسؤولية تجاه المنظمة المهنية التي قامت بالتصريح للمراجع بأداء المهنة ،و عليه فان تمتع المراجع بالمسؤولية في الالتزام بالمتطلبات أخلاقيات المهنة التي وضعتها المنظمات المهنية و التي تعطي لها سلطة المسائلة نتيجة مخالفته لقواعد الرقابة النوعية أو مخالفته لميثاق السلوك المهني.

و قد تأخذ صور هذا الإخلال مثلا في الإهمال المهني من المراجع و القيام بأعمال تخل بعامل الاستقلالية و النزاهة .

و قد حددت المادة **63** من القانون **10- 01** المسؤولية التأديبية للمراجع بقولها :

« يتحمل الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم .

تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في :[1]

- الإنذار
- التوبيخ
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة ( 6 ) أشهر

[1] المادة رقم 63 ،القانون 10-01، المؤرخ في 2010/06/29، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42 ،المؤرخة في 2010/07/11، ص 10 .

- الشطب من الجدول

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها و تحدد درجة الأخطاء و العقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم و عليه فان تعرض المراجع أو مكتب المراجعة لأحد العقوبات السابقة من شأنه التأثير على سمعة مكتب المراجعة و الذي كما هو معلوم رأس مال المكتب.

### 5.2.2.3 أتعاب المراجع الخارجي

تتمثل أتعاب المراجع الخارجي في المقابل الذي يتحصل عليه من وراء قيام بمهام المراجعة، فبالنسبة لمحافظ الحسابات فقد نصت المادة 37 من القانون 10-01 على ما يلي:

« تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته،و لا يمكن احتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية ».[1]

[1] المادة رقم 37، القانون 10-01، المؤرخ في 2010/06/29، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، ص 08.

أما بالنسبة للخبير المحاسب فقد حددت المادة 21 من نفس القانون كيفية تحديد أتعاب الخبير المحاسب حيث جاء نص المادة كما يلي:

« تحدد أتعاب الخبير المحاسب مع بداية مهامه في إطار عقد تأدية خدمات يحدد مجال التدخل و الوسائل التي توضع تحت تصرفه و شروط تقديم التقارير، و لا يمكن احتساب هذه الأتعاب بأي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية ».[1]

و حتى لا تكون الأتعاب سلاحا يتم استخدامه من اجل الضغط على المراجع و التأثير علي استقلاليته يجب أن نحدد هذه الأتعاب وفق أساس سليم على أساس الوقت و الجهد المبذول من طرف المراجع الخارجي و على أساس دفتر شروط.

### 6.2.2.3 التقرير

يعرف تقرير المراجعة الخارجية بأنه خلاصة ما توصل إليه مراجع الحسابات و من خلال مراجعته و التعرف على أنشطة المؤسسة و فحص الأدلة و المستندات و الاستفسارات و الملاحظات و الأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية، و يعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المراجع.

[1] المادة رقم 21، القانون 10-01، المؤرخ في 2010/06/29، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، ص 07.

و عليه يعتبر تقرير المراجعة الخارجية خلاصة عمل المراجع الخارجي و الأداة التي يستطيع من خلالها توصيل رأيه إلى الأطراف ذات العلاقة حول مدى صحة و سلامة المعلومات الواردة بالقوائم المالية، حيث يجب أن يكون هذا التقرير منظما بطريقة سليمة تعكس احتوائه علي معلومات صادقة و معبرة و تفادي الإشارة إلى معلومات غامضة قد يتم فهمها أو تأويلها بطريقة غير صحيحة، و أن تكون كل المعلومات التي تم التوصل إليها تستند على وثائق تثبت صحتها و التي يمكن استعمالها كأداة تثبت أن المراجع قد بذل العناية المهنية اللازمة و تحدد مسؤولياته في حالة أي نزاع.

و في هذا الصدد صدر في 24 جوان 2013 قرار يحدد محتوي معايير تقارير محافظ الحسابات بالإضافة إلى القرار المؤرخ في 10 جانفي 2014 الذي يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات و فيما يلي تفصيل لذلك.

### 1.6.2.2.3 القرار المؤرخ في 24 جانفي 2013 المحدد لمحتوي معايير تقارير محافظ الحسابات

يحدد هذا القرار محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات أو ما يجب أن يكون عليه التقرير و الذي يجب أن يتقيد به محافظ الحسابات عند مزاولته للمهام الموكلة إليه و تتمثل هذه المعايير فيما يلي: [1]

#### 1.1.6.2.2.3 معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل و محتوى التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات.

[1] القرار المؤرخ في 2013/06/24، المتضمن تحديد محتوي معايير تقارير محافظي الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، المؤرخة في 2014/04/30، ص 12-23

حيث يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي يبين فيه أداء مهمته و يرسل هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية حيث يعبر محافظ الحسابات من خلال رأيه على أنه قام بأداء مهامه طبقا لمعايير المهنة و أنه تحصل على ضمان كاف بأن الحسابات السنوية لا تتضمن أي اختلالات من شأنها المساس بمجمل الحسابات السنوية حيث تتضمن الحسابات السنوية الخاضعة لتعبير محافظ حسابات عن رأيه كل من الميزانية و حساب النتائج و جدول تدفقات الخزينة و جدول تغير رؤوس الأموال الخاصة و كذا الملاحق .

في مقدمة التقرير يقوم محافظ الحسابات بالإشارة إلى ما يلي :

- التذكير بطريقة و تاريخ تعيينه
- التعريف بالكيان المعني
- ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعنية
- الإشارة إلى أن القوائم المالية قد تم وقفها من طرف الجهاز المكلف بالكيان
- التذكير بمسؤولية المسيرين في الشركة عن إعداد القوائم المالية
- التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية

عند تعبير محافظ الحسابات عن رأيه حول صحة الحسابات السنوية فان رأيه يمكن أن يكون:

**1.1.1.6.2.2.3 رأي بالقبول**

و الذي يعبر فيه محافظ الحسابات على أن القوائم المالية منتظمة و صادقة وفقا للقواعد و المبادئ المحاسبية المعمول بها و أنها تقدم صورة مطابقة للوضعية المالية للكيان عند نهاية السنة المالية كما يمكن أن يرفق هذا الرأي بملاحظات و معاينات ذات طابع حيادي موجهة إلى تنوير قارئ الحسابات السنوية .

**2.1.1.6.2.2.3 رأي بتحفظ**

يتم التعبير عن رأي بتحفظ من خلال مصادقة محافظ الحسابات بتحفظ على القوائم المالية بأنها منتظمة و صادقة في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد و المبادئ المحاسبية سارية المفعول، حيث يجب على محافظ الحسابات أن يبين بوضوح في فقرة تسبق التعبير عن الرأي التحفظات المعبر عنها مع تقدير حجمها إذا أمكن قصد إبراز تأثيرها في النتيجة و الوضعية المالية للكيان.

**3.1.1.6.2.2.3 رأي بالرفض**

يتم التعبير عن الرأي بالرفض من خلال رفض مبرر بوضوح من طرف محافظ الحسابات المصادقة على القوائم المالية و أنه لم يتم إعدادها في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد و المبادئ المحاسبية سارية المفعول.

يجب أن يتطابق تاريخ التقرير مع تاريخ الانتهاء الفعلي من مهمة الرقابة و في حالة تعدد محافظي الحسابات الممارسين يتم إعداد و توقيع تقرير مشترك للتعبير عن الرأي و في حالة الاختلاف في الرأي بين محافظي الحسابات المتضامنين يدلي كل محافظ حسابات برأيه ضمن التقرير المشترك .

**2.1.6.2.2.3 معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة و الحسابات المدمجة**

يهدف معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة و الحسابات المدمجة المنصوص عليها في المواد 31 إلى 36 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل و مضمون التقرير للتعبير عن رأي محافظ الحسابات .

### 3.1.6.2.2.3 معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص الاتفاقيات المنظمة و كذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

عند دراسة المعلومات المقدمة من طرف المديرية المكلفة بتحديد الأطراف المرتبطة و العمليات المنجزة معها يمكن لمحافظ الحسابات أيضا أن يطلع على العمليات المنجزة مع الأشخاص المعنيين و القيام بالمقاربات التي تعتبر مفيدة لتسمح له بالمقارنة بينها حول مختلف المعلومات التي قدمت له و إذا تم إخطار محافظ الحسابات باتفاقيات أو قام باكتشافها فانه يسعى للحصول على المعلومات الخاصة بها لتقديمها في تقريره و على سبيل المثال ظروف إبرام هذه الاتفاقيات لاسيما منها الإشارة إلى الأسعار أو التعريفات المطبقة و الرسومات و العمولات المقدمة.

لا يقدم محافظ الحسابات في تقريره الخاص أي رأي حول جدوى أو صحة أو ملائمة الاتفاقيات كما يشير في تقريره إلى وجود اتفاقيات تم الموافقة عليها في السنوات السابقة من طرف الجمعية العامة و الجهاز التداولي المؤهل و التي لازالت سارية المفعول .

### 4.1.6.2.2.3 معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلي خمسة ( 5 ) أو عشرة تعويضات

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد الكيفيات التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى ( 5 ) أو عشرة ( 10 ) تعويضات و كذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

يعتبر إعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة لخمسة ( 5 ) أو عشرة ( 10 ) أشخاص الأعلى أجرا الذي يتم تسليمه إلى محافظ الحسابات من مسؤولية الجهاز المسير للكيان، و يتأكد محافظ الحسابات من أن المبلغ المفصل للتعويضات بتطابق مع المعلومات المتحصل عليها التي دقق فيها مسبقا و يعد على هذا الأساس التقرير الخاص بالمصادقة لإثبات تلك التعويضات .

**5.1.6.2.2.3 معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين**

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلق بالامتيازات الخاصة الممنوحة لمستخدمي الكيان و كذا محتوي التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

تتمثل الامتيازات الخاصة النقدية أو العينية الممنوحة لمستخدمي الكيان في تلك التي لا تتعلق بالتعويض العادي أو المعتاد للخدمات المقدمة و يعد الكيان كشفا سنويا اسميا للامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين و تتم المصادقة على مبلغها الإجمالي من طرف محافظ الحسابات استنادا إلى المعلومات المقدمة و تلك المحتمل ارتباطها خلال مهمته .

**6.1.6.2.2.3 معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس ( 5 ) الأخيرة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة في الشركة.**

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات فيما يخص عرض تطور نتيجة الدورة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة في الشركة للسنوات الخمس الأخيرة أو كل دورة مقفلة منذ تأسيس الشركة أو دمجها في شركة أخرى في حالة ما إذا كان العدد أقل من خمسة سنوات و كذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

يتم إعداد تطور النتيجة في شكل جدول على مدى خمس سنوات الأخيرة من خلال عرض العناصر التالية:

- النتيجة قبل الضريبة
- الضريبة على الأرباح
- النتيجة الصافية
- عدد الأسهم أو حصة الشركة المكونة لرأس مال الشركة
- النتيجة حسب السهم أو حصة الشركة
- مساهمات العمال في النتيجة

**7.1.6.2.2.3 معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية**

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بمعرفة أنظمة المحاسبة و الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات و كذا محتوى تقريره الخاص.

عندما يقوم الكيان بإعداد تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية بموجب الأحكام التنظيمية التي لها تأثير معتبر على معالجة المعلومة المالية و المحاسبية يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير خاص يقدر من خلاله صدق التقرير المرسل من قبل الكيان للجمعية العامة و الجهاز التداولي المؤهل استنادا للأشغال المنجزة من طرفه و يتضمن هذا التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية المرسل ما يلي :

- عنوان التقرير و المرسل إليه و تاريخ و أهداف تدخلاته
- فقرة تتضمن وصفا للواجبات المطبقة من أجل إبداء الرأي حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان
- خاتمة في شكل ملاحظات أو بدون ملاحظات حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان

### 8.1.6.2.2.3 معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بدور محافظ الحسابات بالنسبة إلى الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال التي يستند إليها إعداد الحسابات بما فيها التقييم الذي تم إعداده من طرف المديرية حول قدرة الكيان على متابعة استغلاله أو نشاطه و كذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

يحلل محافظ الحسابات في إطار مهمته بعض الوقائع أو الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار جملة أو كل على حدى و التي تشكل مؤشرات تؤدي إلى التساؤل حول إمكانية استمرارية الاستغلال لا سيما :

– مؤشرات مالية و التي تتمثل في عدم القدرة على الدفع للدائنين عند الاستحقاق و اللجوء المبالغ فيه للقروض قصيرة الأجل قصد تمويل الأصول الطويلة الأجل ووجود مؤشرات مالية غير ايجابية بالإضافة إلى توقيف سياسة توزيع أرباح الأسهم.

- مؤشرات ذات طبيعة عملية و التي تتمثل في مغادرة مستخدمين رئيسيين دون استخلافهم ووجود نزاعات اجتماعية خطيرة بالإضافة إلى نقص دائم في المواد الأولية الضرورية

- مؤشرات أخرى و التي يمكن أن تتعلق بوجود إجراءات قضائية جارية ضد الكيان التي يمكن أن يكون لها أثار مالية لا يمكن للكيان مواجهتها.

يطلع محافظ الحسابات على مستوى المديرية على الوقائع أو الأحداث التي هي على دراية بها و التي يمكن أن تدخل لاحقا في الفترة التي شملها تقييمه و يمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال.

### 9.1.6.2.2.3 معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلق بأسهم الضمان التي يجب أن يحوزها أعضاء مجلس الإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة لشركات الأسهم و كذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.

يفحص محافظ الحسابات تحت مسؤوليته احترام الأحكام القانونية و أحكام القانون الأساسي المتعلقة بأسهم الضمان التي يجب أن يحوزها أعضاء مجلس الإدارة و أعضاء مجلس المراقبة و يجب أن تمثل هذه الأسهم على الأقل 20 % من رأسمال الشركة وفقا لأحكام المادة 619 من القانون التجاري كما يشير عند الاقتضاء إلى المخالفات المكتشفة في أقرب جمعية عامة و جهاز تداولي مؤهل.كما أنه لا تطبق أحكام هذا المعيار عندما يكون رأس المال الاجتماعي للكيان أو بالأغلبية من حيازة الدولة و عليه يعفي محافظ الحسابات من تقديم تقرير .

### 10.1.6.2.2.3 معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليه لا سيما في أحكام المادة 700 ( الفقرة 3 ) من القانون التجاري عند رفع رأسمال الشركة و كذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية و للجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص رفع راس المال على الخصوص المعلومات الآتية:

- التذكير بالنصوص التشريعية و التنظيمية المطبقة
- فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة ولا سيما حول كيفيات تثبيت سعر الإصدار و حول احترام الحق التفاضلي للاكتتاب .
- خلاصات تشير إلى ملاحظات أو غياب ملاحظات حول عملية رفع رأس المال

لا يصرح محافظ الحسابات بمدى ملائمة عملية رفع رأس المال

### 11.1.6.2.2.3 معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليها على الخصوص في المادة 712 ( الفقرة 2 ) من القانون التجاري عند تخفيض رأس المال و كذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

يدرس محافظ الحسابات إذا كانت أسباب و شروط تخفيض رأس المال المقرر تستند إلى القانون و يتأكد على الخصوص:

- أن عملية التخفيض لا تخفض مبلغ رأس المال أقل من الحد القانوني الأدنى
- احترام المساواة بين المساهمين أو المشاركين

يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية و للجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص تخفيض رأس المال على الخصوص المعلومات الآتية:

- احترام مجموع الأحكام القانونية و التنظيمية بصفة عامة
- فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة
- خلاصات تشير إلى ملاحظات أو غياب ملاحظات حول تخفيض رفع رأس المال
- لا يصرح محافظ الحسابات بمدى ملائمة عملية تخفيض رأس المال

### 12.1.6.2.2.3 معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخري

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات عند إصدار قيم منقولة أخرى و كذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.

إذا طلب من الجمعية العامة غير العادية أن تفوض للهيئة المختصة سلطات تحديد كيفيات إصدار القيم المنقولة أو سندات الاكتتاب يتحقق محافظ الحسابات من أن المعلومات الضرورية و الكافية قد تم إدراجها في تقرير الهيئة المختصة و يقدر ما إذا كان تقديمها من شأنه توضيح العملية المقترحة للمساهمين و كذا حول أسباب اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب عند الاقتضاء.

يتضمن التقرير الأول لمحافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية و الجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص الإصدار المفوض للهيئة المختصة المعلومات الآتية:

- التذكير بالنصوص التشريعية و التنظيمية المطبقة
- فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة
- إشارة تبين أن الواجبات قد تمثلت في التحقق من كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها مثلما هي مبينة في التقرير المنجز من طرف الهيئة المختصة
- استنتاجات مرفقة عند الاقتضاء بملاحظات حول كيفيات تحديد سعر إصدار رأس المال الواجب إصدارها
- الإشارة إلى استحالة إبداء رأي حول الشروط النهائية للإصدار و أنه سيتم إصدار تقرير تكميلي عند تحقيق الإصدار
- يحرر خلاصة حول صدق المعلومات المقدمة بالأرقام المأخوذة من حسابات الشركة و الواردة في تقرير الجهاز المختص
- يقدم ملاحظات لاسيما في حالة نقص المعلومات في التقرير الجهاز المختص حول عناصر حساب سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها أو حول مبلغه.

### 13.1.6.2.2.3 معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص توزيع تسبيقات على أرباح الأسهم من قبل مؤسسة تجارية و كذا محتوى تقرير محافظ الحسابات .

يتحقق محافظ الحسابات من أن الميزانية المنجزة من طرف المؤسسة قصد توزيع تسبيق على أرباح الأسهم تظهر احتياطات و نتائج صافية قابلة للتوزيع كما هو محدد في القانون و تكفي للسماح بتوزيعها و يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير بمناسبة قرار مرتقب لدفع التسبيقات على أرباح الأسهم و يتضمن على الخصوص البيانات التالية :

- أهداف تدخل محافظ الحسابات
- الجهاز المختص لضبط الحسابات قصد إجراء توزيع الأرباح على الأسهم و تحديد مبلغ هذه التسبيقات
- خلاصة حول عملية التوزيع المرتقبة
- ترفق القوائم المالية المنجزة بهذه المناسبة بالتقرير

### 14.1.6.2.2.3 معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص تحويل شركة ذات أسهم إلى شركة من شكل أخر و كذا محتوى تقرير محافظ الحسابات .

إذا تمت عملية التحويل خلال السنة المالية يتم ضبط حسابات وسيطة من طرف الجهاز المختص للكيان تكون هذه الحسابات موضوع تقرير محافظ الحسابات حيث يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير حول تحويل الشركات ذات أسهم يقدم إلى الجمعية العامة غير العادية يتضمن على الخصوص المعلومات الآتية :

- فقرة حول الواجبات المنجزة

- خلاصة مصاغة في شكل وجود أو عدم وجود ملاحظات معبر عنها مع التأكد على الخصوص من أن مبلغ الأصول الصافية يعادل على الأقل رأسمال الشركة المطلوب لشكل الجديد للشركة.

**15.1.6.2.2.3 معيار التقرير المتعلق بالفروع و المساهمات و الشركات المراقبة**

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بواجبات محافظ الحسابات حول تحديد الفروع و المساهمات و الشركات المراقبة حسب مفهوم المادة 40 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 و كذا حول المعلومات المقدمة في ملحق القوائم المالية المنصوص عليها في القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 و المتعلق بالنظام المحاسبي المالي .

يلزم محافظ الحسابات بإلحاق تقريره العام للتعبير عن الرأي بتقرير متعلق بوضعية المساهمة أو اكتساب أكثر من نصف رأسمال الشركة خلال السنة المالية و ذلك بإبراز ما يأتي على الخصوص:

- الاسم و مقر الشركة

- رأسمال الشركة

- الحصة المكتسبة من رأسمال الكيان

- تكلفة الاكتساب بالعملة الوطنية و بالعملة الصعبة عند الاقتضاء

**2.6.2.2.3 القرار المؤرخ في 12 جانفي 2014 المحدد لكيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات**

استنادا لأحكام القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي و كذا المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات و أشكال و أجال إرسالها بالإضافة إلى القرار المؤرخ في 24 جانفي 2013 الذي يحدد محتوي تقارير محافظ الحسابات فان القرار المؤرخ في 12 جانفي 2014 يهدف إلى تحديد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات.[1]

إن التقارير المنصوص عليها في القرار المؤرخ في 24 جانفي 2013 يجب أن يسلمها محافظ الحسابات على الأقل قبل خمسة عشر ( 15 ) يوما من انعقاد الجمعية العامة العادية أو غير العادية أو هيئة التداول و ذلك في مقر الكيان موضوع المراقبة مقابل وصل استلام كما يجب أن توضع مختلف الوثائق الضرورية لإعداد تقارير محافظ الحسابات تحت تصرف هذا الأخير قبل خمسة و أربعين يوما على الأقل من تاريخ انعقاد اجتماع الجمعية العامة العادية أو هيئة التداول المؤهلة .

[1] القرار المؤرخ في 2014/01/12،المتضمن لتحديد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، المؤرخة في 2014/04/30، ص 22-23

## 3.3 الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

بعد دراستنا لواقع و تنظيم ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر و كذا دراستنا للقانون **10-01** المنظم لمهنة محافظ الحسابات و الخبير المحاسب و المحاسب المعتمد و كذا مختلف المفاهيم المتعلقة بالمراجع الخارجي في الجزائر، سوف نتطرق في هذا المبحث إلى الإطار المنهجي الذي بنيت عليه دراسة الحالة من خلال تناولنا للمنهج المستخدم و مصادر المعلومات التي تم الاعتماد عليها في الدراسة و هذا في مطلبه الأول، أما المطلب الثاني فقد تم تخصيصه إلى مجتمع و عينة الدراسة التي تم الاستعانة بها، بالإضافة إلى اختبار صدق و ثبات الاستبيان و وصف لخصائص عينة الدراسة في المطلبين الثالث و الرابع على التوالي .

### 1.3.3 منهج الدراسة و مصادر المعلومات المعتمد عليها في الدراسة

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى المنهج المستخدم في الدراسة و مصادر المعلومات التي تم الاعتماد عليها من أجل الوصول إلى تحقيق الأهداف المرجوة من الدراسة.

#### 1.1.3.3 منهج الدراسة

إن المنهج هو مجموعة القواعد و الأنظمة التي تساعدنا في الوصول إلى حقائق مقبولة و منطقية حول الظواهر أو المشاكل تحت الدراسة أو المواضيع ذات الاهتمام من قبل الباحثين في مختلف مجالات المعرفة الإنسانية و العلوم.[1]

[1] دلال القاضي و محمود البياتي، منهجية و أساليب البحث العلمي و تحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS ،دار الحامد للنشر و التوزيع،عمان، الأردن، 2008 ، ص 64

يمكن تعريف المنهج أيضا علي أنه عبارة عن أسلوب من أساليب التنظيم الفعالة لمجموعة من الأفكار المتنوعة و الهادفة للكشف عن حقيقة تشكل هذه الظاهرة أو تلك.[1]

و عليه و باعتبار أن الدراسة تستهدف التطرق إلى موضوع جودة المراجعة الخارجية و مدى توفير مكاتب التدقيق في الجزائر لمتطلبات تحسينها في ظل معيار المراجعة الدولي رقم 220، فان المنهج المناسب للدراسة هو المنهج الوصفي التحليلي من خلال وصف موضوع رقابة جودة المراجعة الخارجية و ثم تجميع و تحليل البيانات المتحصل و تصوير النتائج التي يتم التوصل إليها على أشكال رقمية يمكن تفسيرها.

### 2.1.3.3 أدوات الدراسة

يقصد بأدوات الدراسة جميع الوسائل التي يتم استخدامها من قبل الباحث من اجل جمع البيانات و المعلومات لغرض الدراسة و هذه الوسائل متعددة مثل الاستبيان أو المقابلة، و قد استخدمنا في دراستنا لأداة الاستبيان من اجل الحصول على معلومات حول موضوع الدراسة بالإضافة إلى برنامج إحصائي لتحليل تلك البيانات و تبويبها.

### 1.2.1.3.3 الاستبيان

الاستبيان هو أداة ملائمة و مناسبة و فعالة للحصول على المعلومات أو البيانات أو الحقائق المرتبطة بموضوع معين أو دراسة محددة أو موقف معين أو بحث محدد.

---

[1] محمد عبيدات و آخرون، منهجية البحث العلمي ، القواعد و المراحل و التطبيقات، الطبعة الأولي ، دار وائل للنشر،عمان،الأردن، 1998 ، ص 35

و يقوم الاستبيان على تحديد عدد من الأسئلة يطلب من الأفراد المعنيين أو المفردات تحت الدراسة أو موضوع الاستبيان سواء كانوا يمثلون مجتمع أو عينة للدراسة الإجابة عليها.[1]

و باعتبار انه في دراستنا اعتمدنا على الاستبيان كأحد أدوات جمع البيانات و المعلومات فقد شمل الاستبيان على 4 محاور رئيسية و هي كالتالي:

- المحور الأول: و الذي تم تخصيصه للبيانات المتعلقة بعينة الدراسة و التي تشمل: المؤهل العلمي التخصص العملي الوظيفة الحالية، الخبرة المهنية، عدد العاملين في المكتب .
- المحور الثاني : و يختص هذا المحور إلى التطرق لموضوع معايير المراجعة الدولية من خلال استقصاء أرائهم حول معايير المراجعة الدولية و درجة اطلاعهم عليها بالإضافة إلى الدور الذي تلعبه هذه المعايير في عميلة المراجعة .
- المحور الثالث: و هو خاص بواقع التزام مكاتب التدقيق العاملة بالجزائر بتحسين جودة خدمات المراجعة الخارجية من خلال توفير المتطلبات الخاصة بذلك و فق ما تضمنه معيار المراجعة الدولي رقم 220 و الخاص برقابة الجودة على أعمال المراجعة.
- المحور الرابع: تم التطرق في هذا المحور إلى واقع بيئة المراجعة الخارجية في الجزائر وما تحمله من المؤهلات و تأثير ذلك على جودة خدمات المراجعة الخارجية المقدمة من طرف مكاتب التدقيق العاملة بالجزائر.

[1] دلال القاضي و محمود البياتي ، مرجع سبق ذكره ، ص 129

فيما يخص الأسئلة ذات القياس أو الموقف المصنف فقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي **Likert Scale**

من خلال إرفاق كل موقف بالوزن الخاص به و هي كالتالي:

غير ملتزم تماما ( 1 ) غير ملتزم ( 2 ) محايد ( 3 ) ملتزم ( 4 ) ملتزم تماما ( 5 )

كما تم أيضا استعمال مقياس ليكرت الخماسي و لكن بعبارات مختلفة من أجل معالجة بعض الأسئلة و هي كالتالي :

غير موافق بشدة ( 1 ) غير موافق ( 2 ) محايد ( 3 ) موافق ( 4 ) موافق بشدة ( 5 )

**2.2.1.3.3 وسائل إحصائية**

بغية الحصول على أفضل نتائج لموضوع الدراسة الحصول على أفضل تحليل للنتائج المتحصل عليها من خلال الاستبيان فقد اعتمدنا على البرنامج الإحصائي المسمى بالحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية " **Statistical Package for Social Sciences** " و الذي من شانه تسهيل وضع الاستنتاجات حول موضوع الدراسة كما تم الاعتماد أيضا على برنامج **Microsoft office 2007** " بهدف تحليل بعض المعطيات و تمثيلها من خلال أشكال معبرة.

## 2.3.3 مجتمع و عينة الدراسة

سوف نتناول من خلال هذا المطلب المجتمع الذي شملته دراسة الحالة بالإضافة إلى العينة التي تم أخذها من أجل دراسة أرائها حول موضوع الدراسة .

### 1.2.3.3 مجتمع الدراسة

و يقصد به كامل أفراد أو مشاهدات موضوع البحث أو الدراسة، أو بعبارة أخري جميع المفردات التي لها صفة أو صفات مشتركة و جميع هذه المفردات خاضعة للدراسة أو للبحث من قبل الباحث.[1]

و باعتبار دراستنا تستهدف استقصاء أراء مكاتب التدقيق في الجزائر حول التزامهم بتوفير متطلبات الرقابة على جودة خدمات المراجعة الخارجية فقد تم حصر مجتمع الدراسة في فئة المهنيين فقط و هم محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين الذين تتوفر لديهم مكاتب لمزاولة مهنة المراجعة الخارجية .

### 2.2.3.3 عينة الدراسة

لقد اعتمدنا في دراستنا على العينة العشوائية البسيطة و التي تعتمد على مبدأ الاختيار العشوائي للمفردات بحيث يكون لجميع وحدات المجتمع تحت المعاينة نفس الفرصة أو الاحتمال في الاختيار.

[1] دلال القاضي و محمود البياتي ، مرجع سبق ذكره،ص 148

لقد قمنا بتوزيع حوالي **150** و هذا باستعمال البريد الالكتروني و التنقل الميداني إلى مكاتب التدقيق و توزيع بعض الاستمارات على بعض الزملاء ممن لهم علاقات مع بعض مكاتب التدقيق و هو ما يوضحه الجدول التالي:

**الجدول رقم (6): إحصائيات تخص استمارات الاستبيان**

| البيان | التكرارات | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| الاستمارات الموزعة | 150 | % 100 |
| الاستمارات المفقودة | 34 | % 22,66 |
| الاستمارات الملغاة | 10 | % 06,66 |
| الاستمارات الواردة بعد الأجل | 15 | % 10,00 |
| الاستمارات الصالحة للدراسة | 91 | % 60,67 |

المصدر: من إعداد الطالب

استنادا إلى نتائج الجدول أعلاه نجد أن عدد الاستمارات الموزعة بلغ 150 استمارة في حين نجد بلغ عدد الاستمارات الصالحة للتحليل أو الدراسة 91 استمارة (60,67 % ) بينما نجد ما نسبته 22,66 % من إجمالي الاستمارات التي تم توزيعها فتعتبر ضائعة بسبب عدم إرجاعها من طرف أفراد عينة الدراسة كما تم استبعاد عدد من الاستمارات لوجود نقص فيها و التي بلغت 10 استمارة أي ما نسبته 06,66 % و أخيرا نجد ما نسبته 10,00 % تخص استمارات وردت بعد شروعنا في تحليل نتائج الاستبيان .

كما سبق و أن ذكرنا و باعتبار موضوع دراستنا يتعلق بدراسة حالة عينة من مكاتب التدقيق في الجزائر فقد شملت الدراسة عدة ولايات من الوطن.

و يوضح الجدول التالي توزيع أفراد عينة الدراسة على الولايات التي شملتها الدراسة:

**الجدول رقم (7): توزيع أفراد العينة حسب الولايات التي شملها الاستبيان**

| الولايات | التكرارات | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| الجزائر | 20 | % 21,97 |
| سطيف | 08 | % 08,79 |
| عنابة | 07 | % 07,69 |
| بجاية | 04 | % 04,39 |
| البليدة | 08 | % 08,79 |
| بومرداس | 10 | % 10,98 |
| قسنطينة | 06 | % 06,59 |
| مستغانم | 02 | % 02,19 |
| تيزي وزو | 04 | % 04,39 |
| وهران | 15 | % 16,48 |
| تيبازة | 07 | % 07,69 |
| المجموع | 91 | % 100 |

**المصدر**: من إعداد الطالب

استنادا إلى نتائج الجدول أعلاه نجد اغلب عينة الدراسة مثلتها كل من ولاية الجزائر بنسبة 21,97 % بحكم قربها من مقر السكن و تنقل الباحث كثيرا إليها و نجد أيضا ولاية وهران بنسبة 16,48 % و التي كانت نسبة الرد فيها عبر البريد الالكتروني كبيرة ،أما باقي الولايات فكانت كالتالي :

ولاية بومرداس مثلها 10 أفراد بما نسبته 10,98 % ،ولاية تيبازة مثلها 07 أفراد بما نسبته 07,69 %،ولاية البليدة تم تمثيلها ب 08 أفراد أي بما نسبته 08,79 % ،ولاية سطيف مثلها 08 أفراد بما نسبته 08,79 %

ولاية قسنطينة مثلها 06 أفراد بما نسبته 06,59 %،ولاية عنابة تم تمثيلها ب 07 أفراد بما يعادل 07,69 %،ولاية بجاية مثلها 04 أفراد بما نسبته 04,39 % ،ولاية تيزي وزو مثلها 04 أفراد أيضا بما نسبته 04,39 %،و أخيرا نجد ولاية مستغانم التي مثلها 02 أفراد بما نسبته 02,19 %

## 3.3.3 صدق وثبات الاستبيان

سوف نتناول من خلال هذا المطلب إلى الخطوات التي تم إتباعها من أجل التحقق من ثبات و صدق أداة الاستبيان و هي كالتالي:

### 1.3.3.3 صدق الاستبيان

للتأكد من صدق الاستبيان تم الاعتماد على ما يلي :

#### 1.1.3.3.3 الصدق الظاهري للاستبيان

لقد تم عرض هذا الاستبيان على الأستاذ المشرف و كذا بعض الأساتذة و زملاء الدراسة بغية أخذ أرائهم حول مضمون الاستبيان،و في الأخير تحصلنا على الاستبيان في شكله النهائي و الذي تم توزيعه على أفراد عينة الدراسة .

#### 2.1.3.3.3 صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان

يتم التأكد من صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان من خلال قياس قوة معامل الارتباط بين درجات كل فقرة و البعد الخاص بها و قد تم ذلك كما يلي:

**الجدول رقم (8) :معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات بعد التزام المكتب بتحميل مسؤولية الجودة للشريك المكلف بالعملية ودرجته الكلية**

| الرقم | الفقرة | معامل الارتباط | القيمة الاحتمالية |
|---|---|---|---|
| 01 | يقيم المراجع المسئول مدى التزام فريق المراجعة بقواعد و آداب السلوك المهني. | 0,901* | 0,000 |

| | | | |
|---|---|---|---|
| 02 | يلتزم المراجع بأداء عمله وفق سياسات و إجراءات رقابة الجودة المعمول بها داخل المكتب . | *0,886 | 0,000 |
| 03 | يتحمل المراجع المسئولية الكاملة عن جودة كل عملية قبل القيام بها. | *0,859 | 0,000 |
| 04 | يقوم المراجع بأداء العمل الذي يتفق مع المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية و القانونية المعمول بها. | *0,870 | 0,000 |
| 05 | يحرص المراجع على إصدار تقريره في ظل الظروف القائمة دون أية ضغوط. | *0,942 | 0,000 |

* الارتباط دال إحصائيا عند مستوى دلالة 0,01 = $\alpha$

**المصدر**: من إعداد الطالب استنادا على نتائج الاستبيان.

يوضح الجدول أعلاه حساب معاملات ارتباط بين درجة كل فقرة من البعد التزام المكتب بتحميل مسؤولية الجودة للشريك المكلف بالعملية ودرجته الكلية، و عليه نجد أن جميع العبارات تمتعت بمعامل ارتباط و تراوحت هذه المعاملات ما بين 0,859 و 0,942 و هذا عند مستوى دلالة 0,01 = $\alpha$ مما يعطي دليلا على صدق الاتساق الداخلي لهذا البعد.

**الجدول رقم (9) :معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات بعد المتعلق بقيام المراجع بتقييم الالتزام بمتطلبات أخلاقيات المهنة ودرجته الكلية**

| الرقم | الفقرة | معامل الارتباط | القيمة الاحتمالية |
|---|---|---|---|
| 06 | يقوم المكتب بتقييم العناصر التي قد تشكل تهديدا للاستقلالية في عملية المراجعة. | *0,895 | 0,000 |
| 07 | يقوم المكتب باتخاذ الإجراءات الوقائية اللازمة للقضاء على العناصر التي تشكل تهديدا للاستقلالية أو تخفيضها لمستوي مقبول. | *0,950 | 0,000 |

| | | | |
|---|---|---|---|
| 08 | يحرص المكتب على إبلاغ العاملين بتهديدات الاستقلالية التي تم كشفها لتحديد نطاق العمل المؤدي. | *0,937 | 0,000 |
| 09 | يقوم المراجع المسئول في كل مهمة بتقييم التزام فريق المراجعة بالمتطلبات الأخلاقية. | *0,920 | 0,000 |
| 10 | يقوم المكتب في كل مهمة بالتشاور مع إدارة العميل حول نطاق الخدمات التي سوف يتم أدائها لتقييم العناصر التي تشكل تهديدا للاستقلالية. | *0,814 | 0,000 |

* الارتباط دال إحصائيا عند مستوى دلالة 0,01 = α

**المصدر**: من إعداد الطالب استنادا على نتائج الاستبيان.

لقد تراوحت معاملات ارتباط بين كل فقرة من بعد قيام المراجع بتقييم الالتزام بمتطلبات أخلاقيات المهنة ودرجته الكلية ما بين 0,814 و 0,950 عند مستوي دلالة 0,01 = α و هي معاملات جيدة و تؤكد على صدق الاتساق الداخلي لهذا البعد و انه صادق لما وضع لقياسه.

**الجدول رقم (10):معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات بعد المتعلق بقيام المكتب بدراسة تقييم العلاقات مع العملاء ودرجته الكلية**

| الرقم | الفقرة | معامل الارتباط | القيمة الاحتمالية |
|---|---|---|---|
| **11** | يقوم المكتب بتطبيق سياسات و إجراءات تخص الاستمرار مع العملاء الحاليين و قبول التعاقد مع العملاء المتوقعين. | *0,941 | 0,000 |
| **12** | يحرص مكتب على الاستفسار من أية جهات مثل( البنوك ) عن أية معلومات تخص العميل المحتمل و إدارته و المسئولين الرئيسيين عنه . | *0,957 | 0,000 |
| **13** | يقوم مكتب بالاتصال بالمراجع السابق للاستفسار منه عن بعض الحقائق المهمة حول منشاة العميل. | *0,853 | 0,000 |

| | | | |
|---|---|---|---|
| **14** | يقوم المراجع المسئول عن المهمة فورا بإبلاغ إدارة المكتب عن أية معلومات قد يتوصل إليها و التي من شانها التأثير على أداء المهمة أو على استقلالية المراجع. | *0,803 | 0,000 |
| **15** | يحرص المكتب قبل قبول الاستمرار مع العملاء الحاليين أو التعاقد مع العملاء المتوقعين على دراسة مدي توفر المكتب علي الإمكانيات اللازمة لأداء المهمة | *0,895 | 0,000 |

* الارتباط دال إحصائيا عند مستوى دلالة 0,01 = α

**المصدر**: من إعداد الطالب استنادا على نتائج الاستبيان.

استنادا إلى الجدول أعلاه الذي يبين حساب معامل ارتباط كل فقرة من بعد قيام المكتب بدراسة تقييم العلاقات مع العملاء ودرجته الكلية نجد أن هذا البعد متسق داخليا، حيث تراوحت معاملات الارتباط بين **0,803** و **0,957** و هذا عند مستوى دلالة 0,01 = α .

## الجدول رقم (11) :معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات بعد المتعلق بحرص المكتب علي توفير فريق عمل مؤهل ودرجته الكلية

| الرقم | الفقرة | معامل الارتباط | القيمة الاحتمالية |
|---|---|---|---|
| **16** | يراعي المكتب عند تعيين المراجعين مدى توفرهم علي المتطلبات القانونية و المهنية المناسبة. | *0,945 | 0,000 |
| **17** | يقوم المكتب بوضع خطط التي تخص احتياجات المكتب من العاملين علي كل المستويات و هذا على أساس حجم العملاء و معدل التقاعد في المكتب. | *0,894 | 0,000 |

| | | | |
|---|---|---|---|
| **18** | يحرص المكتب على توفير فريق عمل مؤهل لأداء المهام. | *0,951 | 0,000 |
| **19** | يقوم المكتب بوضع آليات لتطوير الأداء المهني لفريق العملية عن طريق إخضاعهم لدورات تدريبية في المجال من اجل تطوير معارفهم و قدراتهم. | *0,947 | 0,000 |

* الارتباط دال إحصائيا عند مستوى دلالة 0,01 = α

**المصدر:** من إعداد الطالب استنادا على نتائج الاستبيان.

يعطي الجدول أعلاه تأكيدا على أن كل فقرات بعد حرص المكتب علي توفير فريق عمل مؤهل على أنها ذات دلالة إحصائية و تتمتع بمعامل ارتباط، و لقد تراوحت هذه المعاملات بين **0,894** و **0,947** عند مستوى دلالة **0,01** = **α** مما يدل أيضا على صدق الاتساق الداخلي لهذا البعد.

## الجدول رقم (12) : معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات بعد التزام المكتب بأداء عملية المراجعة وفق ما يتطلبه معيار المراجعة الدولي رقم 220 ودرجته الكلية

| الرقم | الفقرة | معامل الارتباط | القيمة الاحتمالية |
|---|---|---|---|
| **20** | يقوم المراجع المسئول بالتوجيه و الإشراف على تقدم عملية المراجعة و على فريق العملية. | *0,947 | 0,000 |
| **21** | بقوم المراجع المسئول بإبلاغ فريق العملية بالمسائل المتعلقة بتخطيط عملية المراجعة و أهداف العمل المراد انجازه و طبيعة عمل منشاة العميل. | *0,942 | 0,000 |
| **22** | يقوم المراجع المسئول بإجراء الاستشارات اللازمة و التي تخص المسائل الصعبة التي تتعلق بسير العمل و التي تكون موضع خلاف. | *0,945 | 0,000 |
| **23** | يسمح المكتب بإجراء استشارات حول المسائل الصعبة مع أطراف من خارج | *0,821 | 0,000 |

| | | | |
|---|---|---|---|
| | المكتب و من ثم تقييم نتائج هذه الاستشارات على عملية المراجعة. | | |
| **24** | يقوم المراجع بإصدار التقرير المناسب في الظروف المناسبة بناءا على أدلة إثبات كافية و ملائمة لذلك. | *0,897 | 0,000 |
| **25** | يقوم المكتب بوضع سياسات و إجراءات لمراجعة جودة عملية المراجعة من اجل تقييم الأحكام و الاستنتاجات التي توصل إليها فريق العملية لإصدار التقرير. | *0,835 | 0,000 |

* الارتباط دال إحصائيا عند مستوى دلالة 0,01 = α

**المصدر**: من إعداد الطالب استنادا على نتائج الاستبيان.

لقد تراوحت معاملات ارتباط كل فقرة من بعد التزام المكتب بأداء عملية المراجعة وفق ما يتطلبه معيار المراجعة الدولي رقم 220 بالدرجة الكلية له ما بين 0,821 و 0,947 عند مستوي دلالة 0,01 = α و التي تدل على أنها ذات دلالة إحصائية، و أن هذا البعد متسق داخليا و يعبر بصدق عما وضع لقياسه .

**الجدول رقم (13) :معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات بعد قيام المكتب بتطبيق سياسات و إجراءات من اجل الرقابة على جودة خدمات المراجعة الخارجية ودرجته الكلية**

| الرقم | الفقرة | معامل الارتباط | القيمة الاحتمالية |
|---|---|---|---|
| 26 | يقوم المكتب بتطبيق نظام للرقابة على جودة أعمال المراجعة التي يقوم بأدائها. | *0,951 | 0,000 |
| 27 | يقوم المكتب بوضع سياسات و إجراءات لتوفير تأكيد معقول بان إجراءات رقابة الجودة تعمل بكفاءة و فعالية. | *0,973 | 0,000 |

| | | | |
|---|---|---|---|
| 28 | يتوافر لدي المكتب نظام مراقبة الذي من شانه ضمان التطبيق الجيد لإجراءات رقابة الجودة بالشكل الملائم. | *0,930 | 0,000 |
| 29 | يحرص المراجع على تقييم الإجراءات التي تم اتخاذها بشان معالجة أوجه القصور أو الضعف التي تم اكتشافها في نظام رقابة الجودة. | *0,967 | 0,000 |
| 30 | يحرص المراجع باستمرار على الحصول علي معلومات التي تخص نتائج تقييم نظام رقابة الجودة. | *0,942 | 0,000 |

* الارتباط دال إحصائيا عند مستوى دلالة 0,01 = α

**المصدر**: من إعداد الطالب استنادا على نتائج الاستبيان.

استنادا إلى الجدول أعلاه نجد أن معامل ارتباط كل عبارة من بعد قيام المكتب بتطبيق سياسات و إجراءات من اجل الرقابة على جودة أعمال المراجعة تمتعت بمعامل ارتباط و أنها ذات دلالة إحصائية، حيث تراوحت ما بين **0,930** و **0,973** عند مستوى دلالة 0,01 = α مما يدل على الاتساق الداخلي لهذا البعد.

## الجدول رقم (14) : معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات بعد قيام المكتب بتوثيق جميع عمليات المراجعة و الرقابة عليها ودرجته الكلية

| الرقم | الفقرة | معامل الارتباط | القيمة الاحتمالية |
|---|---|---|---|
| 31 | يحتفظ المراجع ضمن أوراق المراجعة بالقضايا المتعلقة بالالتزام بالمتطلبات الأخلاقية و طرق معالجتها. | *0,854 | 0,000 |
| 32 | يقوم المراجع بتوثيق الاستنتاجات التي تتعلق بالالتزام بمتطلبات الاستقلال المطبقة على أداء عملية المراجعة وأي مناقشات تمت بخصوص. | *0,968 | 0,000 |

| | | | |
|---|---|---|---|
| 33 | يقوم المراجع بتوثيق الاستنتاجات التي تتعلق بقبول الاستمرار مع العملاء الحاليين و قبول التعامل مع العملاء الجدد. | *0,974 | 0,000 |
| 34 | يقوم مراجع رقابة الجودة بتوثيق جميع الإجراءات التي قام بتنفيذها . | *0,981 | 0,000 |
| 35 | يشير مراجع رقابة الجودة في تقريره إلى انه لم يعلم بأية مسائل لم يتم حلها و التي من شانها الاعتقاد بان الأحكام و الاستنتاجات التي توصل إليها فريق المراجعة غير مناسبة. | *0,915 | 0,000 |

* الارتباط دال إحصائيا عند مستوى دلالة 0,01 = $\alpha$

**المصدر**: من إعداد الطالب استنادا على نتائج الاستبيان.

يؤكد الجدول أعلاه على أن كل فقرات بعد قيام المكتب بتوثيق جميع عمليات المراجعة و الرقابة عليها تتمتع بمعامل ارتباط و أنها دالة إحصائية، حيث تراوحت هذه المعاملات ما بين **0,854** و **0,981** و هذا عند مستوي دلالة **0,01** = **$\alpha$** مما يدل على أن هذا البعد متسق داخليا و انه صادق لما وضع لقياسه.

## الجدول رقم (15) :معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات بعد واقع بيئة المراجعة الخارجية في الجزائر ودرجته الكلية

| الرقم | الفقرة | معامل الارتباط | القيمة الاحتمالية |
|---|---|---|---|
| 36 | هناك توافق بين ما تضمنته النصوص القانونية المنظمة للمهنة في الجزائر و بين ما جاءت به معايير المراجعة الدولية. | *0,945 | 0,000 |
| 37 | تتميز بيئة المراجعة الخارجية في الجزائر بالتطور المستمر من خلال صدور و في كل مرة قوانين و مراسيم جديدة تهدف للنهوض بهذه المهنة و تنظيمها أكثر و فأكثر. | *0,964 | 0,000 |

| | | | |
|---|---|---|---|
| 38 | تتوفر بيئة المراجعة الخارجية في الجزائر على مؤهلات تساعد على وجود أساليب و نظم للرقابة على جودة خدمات المراجعة | *0,940 | 0,000 |
| 39 | إن عدم وجود هيئة مختصة في الرقابة علي الجودة أدى إلى اعتبار البعض أن الجودة في عملية المراجعة ليست بالأمر المهم. | *0,831 | 0,000 |
| 40 | إن دخول المنافسة الأجنبية اثر و بشكل كبير على مكاتب التدقيق الجزائرية من خلال استحواذها على معظم السوق و هذا و هذا بسبب الاعتقاد بأنها تقدم خدمات ذات جودة أفضل من الجزائرية. | *0,967 | 0,000 |

* الارتباط دال إحصائيا عند مستوى دلالة 0,01 = α

**المصدر**: من إعداد الطالب استنادا على نتائج الاستبيان.

لقد تراوحت معاملات ارتباط كل فقرة من بعد واقع بيئة المراجعة الخارجية في الجزائر ودرجته الكلية ما بين 0,831 و 0,967 مما يدل على أن كل عبارة ترتبط ارتباطاً دالاً إحصائياً مع الدرجة الكلية للبعد، و أن هذا البعد متسق داخليا.

### 3.1.3.3.3 ج- الاتساق البنائي

بعد التأكد من صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان من خلال حساب معامل الارتباط بين كل فقرة و البعد الخاص بها سوف نتناول أيضا معرفة القوة الارتباطية بين الدرجة كل بعد وكذا الدرجة الكلية للمحور الرابع.

**الجدول رقم (16) : معامل الارتباط بين درجة كل بعد والدرجة الكلية للاستبيان**

| الرقم | البعد | معامل الارتباط | القيمة الاحتمالية |
|---|---|---|---|
| 01 | قيام المراجع بتقييم الالتزام بمتطلبات أخلاقيات المهنة. | 0,992* | 0,000 |
| 02 | قيام المراجع بتقييم الالتزام بمتطلبات أخلاقيات المهنة. | 0,984* | 0,000 |
| 03 | قيام المكتب بدراسة تقييم العلاقات مع العملاء. | 0,974* | 0,000 |
| 04 | حرص المكتب علي توفير فريق عمل مؤهل. | 0,952* | 0,000 |
| 05 | التزام المكتب بأداء عملية المراجعة وفق ما يتطلبه معيار المراجعة الدولي رقم 220. | 0,983* | 0,000 |
| 06 | قيام المكتب بتطبيق سياسات و إجراءات من اجل الرقابة على جودة خدمات المراجعة الخارجية. | 0,965* | 0,000 |
| 07 | قيام المكتب بتوثيق جميع عمليات المراجعة و الرقابة عليها. | 0,988* | 0,000 |

* الارتباط دال إحصائيا عند مستوى دلالة 0,01 = $\alpha$

**المصدر**: من إعداد الطالب استنادا على نتائج الاستبيان.

استنادا إلى نتائج الجدول أعلاه يتضح لنا صدق الاتساق الداخلي للاستبيان و هو ما تترجمه المعاملات الارتباط التي تراوحت ما بين 0,952 و 0,992 و هذا عند مستوي دلالة $\alpha$ = 0,01.

### 2.3.3.3 ثبات الاستبيان

من اجل قياس ثبات أداة الاستبيان اعتمدنا على استخدام معامل" **ألفا كرونباخ Cronbach Alpha** " من خلال حسابه على مستوي لكل بعد من أبعاد المحور الرابع على حدي و من ثم بالنسبة للمحور ككل .

## الجدول رقم (17) : اختبار آلفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان

| البعد | عدد العبارات المستخدمة | معامل آلفا كرونباخ |
|---|---|---|
| قيام المراجع بتقييم الالتزام بمتطلبات أخلاقيات المهنة. | 05 | 0,824* |
| قيام المراجع بتقييم الالتزام بمتطلبات أخلاقيات المهنة. | 05 | 0,826* |
| قيام المكتب بدراسة تقييم العلاقات مع العملاء. | 05 | 0,824* |
| حرص المكتب على توفير فريق عمل مؤهل. | 04 | 0,847* |
| التزام المكتب بأداء عملية المراجعة وفق ما يتطلبه معيار المراجعة الدولي رقم 220. | 06 | 0,815* |
| قيام المكتب بتطبيق سياسات و إجراءات من اجل الرقابة على جودة خدمات المراجعة الخارجية. | 05 | 0,834* |
| قيام المكتب بتوثيق جميع عمليات المراجعة و الرقابة عليها. | 05 | 0,831* |
| واقع بيئة المراجعة الخارجية في الجزائر و تأثيرها علي جودة عملية المراجعة. | 05 | 0,830* |
| **كل الاستبيان** | 40 | 0,970 |

* الارتباط دال إحصائيا عند مستوى دلالة 0,01 = $\alpha$

**المصدر**: من إعداد الطالب استنادا على نتائج الاستبيان.

يوضح الجدول أعلاه نتائج معامل الفا كرونباخ و التي تراوحت ما بين **0,830** و **0,847** و هي معاملات ممتازة تدل على الثبات العالي لأبعاد الاستبيان ، بالمقابل نجد أن أبعاد الاستبيان مجتمعة تمتعت بمعامل قدر ب **0,970** و هو معامل جد ممتاز يدل على الثبات العالي للاستبيان.

## 4.3.3 الوصف الإحصائي لعينة الدراسة

سوف نتناول من خلال هذا المطلب الخصائص التي تميزت بها عينة الدراسة و التي كانت كما يلي:

### 1.4.3.3 توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

يمثل الجدول التالي توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي الذي تتمتع به :

**الجدول رقم (18) : توزيع أفراد عينة الدراسة من حيث المؤهل العلمي**

| المؤهل العلمي | التكرار | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| ليسانس | 33 | % 43,42 |
| ماجستير | 25 | % 32,89 |
| شهادة مهنية | 10 | % 13,16 |
| مؤهل أخر | 8 | % 10,16 |
| المجموع | 76 | %100 |

**المصدر**: من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج الاستبيان

نلاحظ من الجدول السابق أن ما نسبته **43,42 %** من أفراد عينة الدراسة متحصلة على شهادة الليسانس، تليها الفئة المتحصلة على شهادة الماجيستير بما نسبته **32,89 %**، تليها أيضا الفئة المتحصلة على شهادات مهنية بما نسبته **13,16 %** ،و أخيرا المتحصلين على مؤهلات أخري و التي مثلت **10,16 %** من عينة الدراسة ككل .

### 2.3.3.3 توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل المهني

يمثل الجدول التالي توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل المهني:

**الجدول رقم (19) :توزيع أفراد عينة الدراسة من حيث المؤهل المهني**

| المؤهل المهني | التكرار | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| خبير محاسبي | 52 | % 68,42 |
| محافظ حسابات | 24 | % 31,58 |
| المجموع | 76 | %100 |

**المصدر**: من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج الاستبيان

من خلال الجدول السابق نلاحظ استحواذ فئة الخبراء المحاسبين على عينة الدراسة بما نسبته **68,42 %**، أما فئة محافظي الحسابات فقد مثلت بما نسبته **31,58 %** من عينة الدراسة.

### 3.3.3.3 توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

يمثل الجدول التالي توزيع أفراد عينة الدراسة من الخبرة المهنية ( عدد سنوات الخبرة ) :

**الجدول رقم (20) : توزيع أفراد عينة الدراسة من حيث الخبرة المهنية**

| المؤهل المهني | التكرار | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| اقل من 05 سنوات | **6** | **% 7 ,89** |
| من 05 إلى 10 سنوات | **24** | **% 32 ,90** |
| من 10 إلى 15 سنة | **20** | **% 23 ,68** |
| أكثر من 15 سنة | **26** | **% 35 ,53** |
| **المجموع** | **76** | **%100** |

**المصدر**: من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج الاستبيان

مما سبق نرى بأن ما نسبته **53, 35 %** من أفراد عينة الدراسة تتمتع بخبرة مهنية بأكثر من 15 سنة و التي تأتي في المرتبة الأولى ، تليها في المرتبة الثانية الفئة التي لها خبرة ما بين 05 و 10 و التي مثلت **90, 32 %** من عينة الدراسة، و تأتى في المرتبة الثالثة و بما نسبته **68, 23 %** الفئة التي تتمتع بخبرة ما بين 10 و 15 سنة، و أخيرا تأتى الفئة التي تتمتع بخبرة اقل من 05 سنوات بنسبة **89, 7 %**.

### 4.3.3.3 توزيع أفراد عينة الدراسة حسب عدد العاملين بالمكتب

يمثل الجدول التالي توزيع أفراد عينة الدراسة من حيث عدد العاملين بالمكتب:

**الجدول رقم (21) : توزيع أفراد عينة الدراسة من حيث عدد العاملين بالمكتب**

| المؤهل المهني | التكرار | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| اقل من 05 موظفين | 29 | % 38 ,16 |
| من 05 إلى 10 موظفين | 42 | % 55 ,26 |
| أكثر من 10 موظفين | 5 | % 06 ,58 |
| المجموع | 76 | %100 |

**المصدر**: من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج الاستبيان

نلاحظ من الجدول السابق أن ما نسبته **26, 55 %** من مكاتب التدقيق التي يتوافر لديها ما بين 05 إلى 10 موظفين، تليها ما نسبته **16, 38 %** و التي تخص المكاتب التي يتوفر لديها عدد من الموظفين يقل عن 05 موظفين، و أخيرا ما نسبته **58, 06 %** من المكاتب التي شملتها عينة الدراسة التي يفوق عدد الموظفين بها أكثر من 10 موظفين و التي مثلت.

## 4.3 تحليل نتائج الاستبيان

سوف نتناول من خلال هذا البحث تحليل النتائج المتحصل عليها و الذي اشتمل على ثلاثة محاور وهي : معايير المراجعة الدولية، التزام مكاتب التدقيق بتوفير متطلبات رقابة جودة خدمات المراجعة الخارجية وفق معيار المراجعة الدولي رقم 220، واقع بيئة المراجعة الخارجية في الجزائر و تأثيرها علي جودة عملية المراجعة.

## 1.4.3 المحور المتعلق بمعايير المراجعة الدولية

لقد كانت إجابات أفراد عينة الدراسة حول موضوع معايير المراجعة الدولية كالتالي :

### 1.1.4.3 اطلاع أفراد عينة الدراسة على معايير المراجعة الدولية

بعد فرز الاستمارات الصالحة للتحليل كانت إجابات أفراد عينة الدراسة فيما إذا كانوا على اطلاع بمعايير المراجعة الدولية كالتالي :

**الجدول رقم (22) :توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة حول الاطلاع على معايير المراجعة الدولية**

| الاطلاع | التكرار | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| الإجابة بنعم | 76 | %83 ,51 |
| الإجابة بلا | 15 | %14 ,49 |
| المجموع | 91 | %100 |

**المصدر**: من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج الاستبيان

نلاحظ من الجدول السابق أنه من أصل 100 استمارة استبيان محصل عليها و التي كانت صالحة للتحليل كانت إجابات أفراد عينة الدراسة فيما إذا كانوا على اطلاع بمعايير المراجعة الدولية كالتالي :

**51, 83%** أي ما يعادل 76 فرد كانت إجاباتهم بنعم فيما كانت نسبة الأفراد الذين ليسوا على اطلاع بمعايير المراجعة الدولية بنسبة **49, 14%** بما يعادل 15 فرد .

### 2.1.4.3 درجة اطلاع أفراد عينة الدراسة على معايير المراجعة الدولية

من أصل 76 فرد الذين كانت إجاباتهم بأنهم على اطلاع بمعايير المراجعة الدولية كانت درجة اطلاعهم عليها كما يلي :

**الجدول رقم (23) : توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة حول درجة اطلاعهم على معايير المراجعة الدولية**

| الدرجة | التكرار | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| ممتازة | 10 | %13 ,16 |
| جيدة | 25 | %32 ,89 |
| مقبولة | 41 | %53 ,95 |
| المجموع | 76 | %100 |

**المصدر**: من إعداد الطالب استنادا على الجدول رقم 3-17

نلاحظ من خلال التمثيل البياني السابق أن النسبة الأكبر هي الفئة التي لها اطلاع مقبول بما نسبته 95, 53% ،تليها الفئة التي لها درجة اطلاع جيدة بما نسبته 89, 32% و أخيرا الفئة التي تتميز بدرجة اطلاع ممتازة و التي مثلت ما نسبته 16, 13%.

### 3.1.4.3 دور معايير المراجعة في التنظيم عملية المراجعة و تحقيق الأهداف المرجوة

لقد كانت ايجابيات أفراد عينة الدراسة حول هذا السؤال كالتالي :

**الجدول رقم (24) : توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة حول دور معايير المراجعة في التنظيم عملية المراجعة**

| الدرجة | التكرار | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| نعم | 70 | %92 ,10 |
| لا | 2 | %02 ,63 |
| محايد | 4 | %05 ,26 |
| المجموع | 76 | %100 |

**المصدر**: من إعداد الطالب استنادا على الجدول رقم 3-17

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن ايجابات أفراد عينة الدراسة تؤكد على أن لمعايير المراجعة الدولية دور كبير في تنظيم عملية المراجعة و تحقيق الأهداف المرجوة من عملية المراجعة و التي تم تمثيلها نسبيا ب 10, 92%، فيما تري ما نسبته 63, 02% على عكس ذلك، و أخيرا نرى أن ما نسبته أيضا 26, 05% من إجابات أفراد عينة الدراسة كانت محايدة.

### 4.1.4.3 مساعدة معايير المراجعة الدولية في تقليص فجوة التوقعات في عملية المراجعة

لقد كانت ايجابيات أفراد عينة الدراسة حول هذا السؤال كالتالي :

**الجدول رقم (25) : توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة حول مساعدة معايير المراجعة الدولية في تقليص فجوة التوقعات في عملية المراجعة**

| الدرجة | التكرار | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| نعم | 68 | %89 ,47 |
| لا | 5 | %06 ,58 |
| محايد | 3 | %03 ,95 |
| المجموع | 76 | %100 |

**المصدر**: من إعداد الطالب استنادا على الجدول رقم 3-17

من خلال الجدول السابق نرى بأن ما نسبته **47, 89%** من أفراد عينة الدراسة ترى بأن لمعايير المراجعة الدولية دور في تقليص فجوة التوقعات في عملية المراجعة ،فيما ترى ما نسبته **58, 06%** على عكس ذلك ،و أخيرا نجد ما نسبته **95, 03%** ما أفراد عينة الدراسة كانت إجاباتها محايدة.

**5.1.4.3 يعزز أداء عملية المراجعة وفق معايير المراجعة الدولية من درجة الثقة بالمعلومات الوارد بالتقرير**

يلخص الجدول التالي إجابات عينة الدراسة حول هذا السؤال:

**الجدول رقم (26) : توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة حول أن أداء عملية المراجعة وفق معايير المراجعة الدولية يعزز من درجة الثقة بالمعلومات الوارد بالتقرير**

| الدرجة | التكرار | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| نعم | 71 | %93 ,42 |
| لا | 2 | %02 ,63 |
| محايد | 3 | % 03 ,95 |
| المجموع | 76 | %100 |

**المصدر**: من إعداد الطالب استنادا على الجدول رقم 3-15

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن ما نسبته 42, 93% تتفق على أن أداء عملية المراجعة وفق ما جاءت به معايير المراجعة الدولية يزيد من درجة الثقة بمخرجات عملية المراجعة، فيما ترى ما نسبته 63, 02% على العكس من ذلك، و أخيرا نجد ما نسبته 95, 03 % كانت محايدة .

## 2.4.3 التزام مكاتب التدقيق بتوفير متطلبات رقابة جودة خدمات المراجعة الخارجية وفق معيار المراجعة الدولي رقم 220.

يتناول هذا المطلب نتائج دراسة أراء عينة حول توفيرهم لمتطلبات رقابة الجودة داخل المكتب حيث احتوت علي سبعة أبعاد و التي تمثل متطلبات رقابة الجودة وفق معيار المراجعة الدولي رقم 220.

### 1.2.4.3 يلتزم المكتب بتحميل مسؤولية الجودة للشريك المكلف بالعملية وفقا لمعيار المراجعة الدولي رقم 220.

لقد تلخصت أراء عينة الدراسة حول هذا الجزء في الجدول التالي:

**الجدول رقم (27): إجابات عينة الدراسة حول الالتزام بتحميل مسؤولية الجودة للشريك المكلف بالعملية**

| رقم الفقرة | | المقياس | | | | | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه العام للعينة |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | ملتزم تماما | ملتزم | محايد | غير ملتزم | غير ملتزم تماما | | | |
| .1 | التكرار | 9 | 35 | 4 | 17 | 11 | 3,18 | 1,313 | محايد |
| | النسبة | %11,84 | %46,05 | %5,26 | %22,37 | %14,47 | | | |
| .2 | التكرار | 2 | 5 | - | 22 | 47 | 1,59 | 0,982 | غير ملتزم |
| | النسبة | %2,63 | %71,43 | - | %28,95 | %61,84 | | | |

| | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **3.** | **التكرار** | 2 | 4 | - | 19 | 51 | 1,51 | 0,945 | غير ملتزم |
| | **النسبة** | %2,63 | %5,26 | - | %25,00 | %67,11 | | | |
| **4.** | **التكرار** | 9 | 43 | 4 | 20 | - | 3,53 | 1,012 | ملتزم |
| | **النسبة** | %11,84 | %56,58 | %5,26 | %26,32 | - | | | |
| **5.** | **التكرار** | 5 | 15 | 14 | 33 | 9 | 2,65 | 1,126 | محايد |
| | **النسبة** | %6,58 | %19,74 | %18,42 | %43,42 | %11,84 | | | |
| **المتوسط العام** | | | | | | | **2,49** | **1,075** | **غير ملتزم** |

**المصدر** : من إعداد الطالب استنادا على برنامج **spss**

استنادا إلى نتائج الجدول أعلاه نلاحظ أن المتوسطات الحسابية لهذا البعد انحصرت ما بين 1,51 و 3,53 و بانحرافات معيارية ما بين 0,982 و 1,313 ليكون بذلك المتوسط الحسابي العام لهذا البعد 2,49 بانحراف معياري قدره 1,075 مما يوفر دليلا على أن مكاتب التدقيق غير ملتزمة بتحميل مسؤولية الجودة للشريك المكلف بالعملية وفقا لمعيار المراجعة الدولي رقم 220 .

و تأتي الفقرة رقم 4 التي تضمنت : " قيام المراجع بأداء العمل الذي يتفق مع المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية و القانونية المعمول بها " في المرتبة الأولي بمتوسط حسابي قدره 3,53 و انحراف معياري قدره 1,012 و الذي يؤكد على أن مكاتب التدقيق ملتزمة بأداء العمل الذي يتفق مع المعايير المهنية و كذا المتطلبات التنظيمية و القانونية المنظمة للمهنة .

و نجد الفقرة رقم 1 التي تضمنت: " قيام المراجع المسئول بتقييم مدي التزام فريق المراجعة بقواعد و آداب السلوك المهني " التي جاءت في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره 3,18 و بانحراف معياري قدره 1,313 و هو تباين كبير يدل على الرأي المحايد لمكاتب التدقيق بشأن القيام بتقييم مدى التزام فريق المراجعة بقواعد و آداب السلوك المهني ،حيث نجد أن هناك من يقوم بعملية التقييم في كل عملية يتم القيام بها و نجد البعض الأخر لا يحتاج في كل مرة إلى ذلك .

و هذا ربما لتأكده التام من التزام فريق المراجعة بقواعد و آداب السلوك المهني و أنه لا يحتاج في كل مرة إلى تقييم ذلك.

و نجد الفقرة رقم 5 التي تضمنت : " يحرص المراجع على إصدار تقريره في ظل الظروف القائمة دون أية ضغوط " في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي قدره 2,65 و بانحراف معياري قدره 1,126 و الذي يؤكد على إبداء مكاتب التدقيق رأيا محايدا بشان قيام المراجع بإصدار تقريره من دون أية الضغوط و هو السؤال الذي يطرح نفسه.

و نجد الفقرة رقم 2 و التي تضمنت : " التزام المراجع بأداء عمله وفق سياسات و إجراءات رقابة الجودة المعمول بها داخل المكتب" في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي قدره 1,59 و بانحراف معياري قدره 0,982 و هي بذلك تدل على عدم التزام بأداء العمل وفق سياسات و إجراءات رقابة الجودة ،و هذا راجع أساسا إلى أن اغلب المكاتب لا يتوفر لديها سياسات و إجراءات خاصة بالرقابة على جودة أعمال المراجعة .

و نجد الفقرة رقم 3 التي تضمنت: " تحمل المراجع المسئولية الكاملة عن جودة كل عملية قبل القيام بها" التي جاءت في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي قدره 1,51 و انحراف معياري قدره 0,945 لتثبت بذلك أن المراجع غير ملتزم بتحمل المسئولية الكاملة عن جودة كل عملية يقوم بأدائها، و هذا راجع أساسا إلى عدم وجود نظام لرقابة على الجودة داخل المكتب حتى يكون هناك تحميل للمسؤولية.

### 2.2.4.3 يقوم المراجع بتقييم الالتزام بمتطلبات أخلاقيات المهنة وفق معيار المراجعة الدولي رقم 220.

لقد تلخصت أراء عينة الدراسة حول هذا الجزء في الجدول التالي:

**الجدول رقم (28) : إجابات عينة الدراسة حول قيام المراجع بتقييم الالتزام بمتطلبات أخلاقيات المهنة**

| رقم الفقرة | | المقياس | | | | | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه العام للعينة |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | ملتزم تماما | ملتزم | محايد | غير ملتزم | غير ملتزم تماما | | | |
| .6 | التكرار | 19 | 36 | 2 | 15 | 4 | 3,67 | 1,204 | ملتزم |
| | النسبة | %25,00 | %47,37 | %2,63 | %19,74 | %5,26 | | | |
| .7 | التكرار | 2 | 21 | 13 | 27 | 13 | 2,63 | 1,141 | محايد |
| | النسبة | %2,63 | %27,63 | %17,11 | %35,53 | %17,11 | | | |
| .8 | التكرار | 10 | 7 | 3 | 27 | 29 | 2,25 | 1,405 | غير ملتزم |
| | النسبة | %13,16 | %9,21 | %3,95 | %35,53 | %38,16 | | | |

| | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **9.** | **التكرار** | 6 | 34 | 10 | 21 | 5 | 3,19 | 1,131 | محايد |
| | **النسبة** | %7,89 | %44,74 | %13,16 | %27,63 | %6,58 | | | |
| **10.** | **التكرار** | 1 | 4 | 1 | 19 | 51 | 1,48 | 0,871 | غير ملتزم تماما |
| | **النسبة** | %1,32 | %5,26 | %1,32 | %25,00 | %67,11 | | | |
| **المتوسط العام** | | | | | | | **2,64** | **1,150** | **محايد** |

**المصدر** : من إعداد الطالب استنادا على برنامج **spss**

تشير نتائج الجدول أعلاه أن المتوسطات الحسابية تراوحت ما بين 1,48 و 3,67 بينما تراوحت الانحرافات المعيارية ما بين 0,871 و 1,405 ليبلغ بذلك المتوسط الحسابي العام لهذا البعد 2,64 بانحراف معياري بلغ 1,150 و هو بذلك يؤكد على الاتجاه المحايد لمكاتب التدقيق فيما يخص قيامها بتقييم الالتزام بمتطلبات أخلاقيات المهنة.

و نجد الفقرة رقم 6 التي تضمنت : " يقوم المكتب بتقييم العناصر التي قد تشكل تهديدا للاستقلالية في عملية المراجعة" التي جاءت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره 3,67 وبانحراف معياري قدره 1,204 و الذي يدل على وجود تشتت كبير في إجابات أفراد العينة، لكن هذا لم يؤثر على الاتجاه العام لهذه الفقرة التي تؤكد على التزام مكاتب التدقيق بتقييم العناصر التي تشكل تهديدا للاستقلالية في عملية المراجعة .

و نجد الفقرة رقم 9 التي تضمنت :" يقوم المراجع المسئول في كل مهمة بتقييم التزام فريق المراجعة بالمتطلبات الأخلاقية " في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره 3,19 و بانحراف معياري قدره 1,131 مما يوفر لنا دليلا على الاتجاه المحايد لأفراد عينة الدراسة فيما يخص تقييم التزام فريق المراجعة بالمتطلبات الأخلاقية .

و هذا راجع إلى تقارب إجابات الأفراد الذين يلتزمون بذلك و بين إجابات الأفراد الذين لا يلتزمون بعميلة التقييم، و يرجع سبب الأخيرة إلى أن بعض المكاتب لا تحتاج في كل مرة إلى عملية التقييم بل تكون واضحة و مسطرة منذ بداية العمل داخل المكتب .

و نجد في المرتبة الثالثة الفقرة رقم 7 التي تضمنت : " يقوم المكتب باتخاذ الإجراءات الوقائية اللازمة للقضاء على العناصر التي تشكل تهديدا للاستقلالية أو تخفيضها لمستوي مقبول" و التي جاءت بمتوسط حسابي قدره 2,63 و بانحراف معياري قدره 1,141 و الذي و يؤكد على الاتجاه المحايد لأفراد عينة الدراسة حول اتخاذ الإجراءات الوقائية اللازمة فيما يخص العناصر التي تشكل تهديدا للاستقلالية .

و نجد في المرتبة الرابعة الفقرة رقم 8 و التي تضمنت :" يحرص المكتب على إبلاغ العاملين بتهديدات الاستقلالية التي تم كشفها لتحديد نطاق العمل المؤدي" و التي بلغ المتوسط الحسابي الخص بها 2,25 و بانحراف معياري قدره 1,405 و الذي يدل على وجود تشتت كبير جدا في إجابات أفراد عينة الدراسة و يوفر تأكيدا على عدم التزام مكاتب التدقيق بإبلاغ العاملين بالمكتب بتهديدات الاستقلالية التي تم رصدها بغية تحديد نطاق العمل المؤدي .

و نجد في المرتبة الأخيرة الفقرة رقم 10 و التي تضمنت :" يقوم المكتب في كل مهمة بالتشاور مع إدارة العميل حول نطاق الخدمات التي سوف يتم أدائها لتقييم العناصر التي تشكل تهديدا للاستقلالية" و التي بلغ المتوسط الحسابي الخاص بها 1,48 و بانحراف معياري قدره و هذا ما مفاده أن أفراد عينة الدراسة غير ملتزمة تماما بالقيام بمشاورات مع إدارة العميل حول نطاق العمل المراد انجازه من أجل تحديد العناصر التي قد تشكل تهديدا لعامل الاستقلالية.

### 3.2.4.3 يلتزم مكتب التدقيق بدراسة تقييم العلاقات التي تخص الاستمرار مع العملاء الحاليين و قبول التعامل مع العملاء المتوقعين وفق ما جاء به معيار المراجعة الدولي رقم 220.

لقد تلخصت أراء عينة الدراسة حول هذا الجزء في الجدول التالي:

**الجدول رقم (29) : إجابات عينة الدراسة حول الالتزام بدراسة تقييم العلاقات مع العملاء**

| رقم الفقرة | | المقياس | | | | | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه العام |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | ملتزم تماما | ملتزم | محايد | غير ملتزم | غير ملتزم تماما | | | |
| .11 | التكرار | 5 | 3 | 1 | 17 | 50 | 1,63 | 1,141 | غير ملتزم |
| | النسبة | %6,58 | %3,95 | %1,32 | %22,37 | 65,79 % | | | |
| .12 | التكرار | 3 | 5 | 3 | 17 | 48 | 1,65 | 1,089 | غير ملتزم |
| | النسبة | %3,95 | %6,58 | %3,95 | %22,37 | 63,16 % | | | |
| .13 | التكرار | 3 | 4 | 1 | 3 | 65 | 1,38 | 1,032 | غير ملتزم تماما |
| | النسبة | %3,95 | %5,26 | %1,32 | %3,95 | 85,53 % | | | |
| .14 | التكرار | 4 | 36 | 12 | 17 | 7 | 3,17 | 1,124 | محايد |
| | النسبة | %5,26 | %47,37 | %15,79 | %22,37 | %9,21 | | | |

| | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **15.** | **التكرار** | 4 | 21 | 11 | 27 | 10 | 2,80 | 1,177 | محايد |
| | **النسبة** | %5,26 | %31,58 | %14,47 | %35,53 | 13,16 % | | | |
| **المتوسط العام** | | | | | | | **2,12** | **1,112** | **غير ملتزم** |

**المصدر** : من إعداد الطالب استنادا على برنامج **spss**

استنادا إلى نتائج الجدول أعلاه نرى بأن المتوسطات الحسابية تراوحت ما بين 1,38 و 3,17 و انحرافات معيارية ما بين 1,032 و 1,177 و عليه استنادا إلى النتائج السابقة الذكر فان اتجاهات أفراد عينة الدراسة حول هذا البعد هو عدم التزامها بدراسة العلاقات التي تخص الاستمرار مع العملاء الحاليين و كذا العلاقات التي تخص قبول التعاقد مع عميل جديد أو متوقع .

نجد الفقرة رقم 14 التي تضمنت :" يقوم المراجع المسئول عن المهمة فورا بإبلاغ إدارة المكتب عن المعلومات التي قد يتوصل إليها و التي من شانها أن تؤثر على أداء المهمة أو علي استقلالية المراجع" في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ 3,17 و انحراف معياري قدره 1,124 و بذلك يؤكد هذا البعد على الاتجاه المحايد لأفراد عينة الدراسة أي عدم وضوح رأيهم حول ما إذا كان من الضروري إبلاغ المكتب على كل ما من شأنه المساس بعامل الاستقلالية و التأثير على اتجاه عملية المراجعة.

و تأتى في المرتبة الثانية الفقرة رقم 15 و التي تضمنت :" يحرص المكتب قبل قبول الاستمرار مع العملاء الحاليين أو التعاقد مع العملاء المتوقعين على دراسة مدى توفر المكتب على الإمكانيات اللازمة لأداء المهمة علي أحسن وجه" بمتوسط حسابي قدره 2,80 و انحراف معياري قدره 1,177 ليؤكد بذلك هذا البعد على الاتجاه المحايد لأفراد عينة الدراسة حول هذا البعد.

إذ نجد أن هناك فئة أفراد ملتزمة بتقييم مدى توفر المكتب على الإمكانيات اللازمة قبل قبول تجديد التعاقد مع عميل حالي بهدف أداء العمل بشكل جيد بالمقابل نرى أن هناك فئة ليست ملتزمة بذلك و عليه و استنادا إلى هذا فلم تتضح أراء أفراد عينة الدراسة فيما يخص ها البعد.

و نجد في المرتبة الثالثة الفقرة رقم 12 و التي تضمنت : " يحرص مكتب على الاستفسار من أية جهات مثل( البنوك ) عن أية معلومات تخص العميل المحتمل و إدارته و المسئولين الرئيسيين عنه" و بمتوسط حسابي قدره 1,65 و بانحراف معياري بلغ 1,089 مما يدل على أن أراء أفراد عينة الدراسة واضحة بشان هذا البعد أي أنها غير ملتزمة بجمع المعلومات اللازمة عن العميل المحتمل بهدف تهديد مخاطر المراجعة .

و نجد الفقرة رقم 11 و التي تضمنت :" يقوم المكتب بتطبيق سياسات و إجراءات تخص الاستمرار مع العملاء الحاليين و قبول التعاقد مع العملاء المتوقعين" بمتوسط حسابي قدره 1,63 و انحراف معياري بلغ 1,141 مما يؤكد أيضا على وضوح اتجاه أراء عينة الدراسة حول عدم التزامهم بتطبيق سياسات و إجراءات تخص دراسة العلاقات مع العملاء و هو التوجه الظاهر أيضا في الفقرة رقم 12 و التي ذلك باعتبار أن جمع المعلومات حول العملاء سواء كانوا حاليين أو متوقعين يعتبر أحد السياسات التي تخص دراسة العلاقات مع العملاء .

نجد في المرتبة الأخيرة الفقرة رقم 13 و التي تضمنت :" يقوم مكتب بالاتصال بالمراجع السابق للاستفسار منه عن بعض الحقائق المهمة حول منشاة العميل" بمتوسط حسابي بلغ 1,38 و انحراف معياري قدره 1,032 ليتأكد بذلك الاتجاه الواضح لأفراد عينة الدراسة حول عدم الالتزام التام بالاتصال بالمراجع السابق لمعرفة بعض الحقائق في إطار علاقته مع العميل .

### 4.2.4.3 يحرص المكتب على توفير فريق عمل مؤهل وفق متطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 220.

لقد تلخصت أراء عينة الدراسة حول هذا الجزء في الجدول التالي:

**الجدول رقم (30) : إجابات عينة الدراسة حول توفير فريق عمل مؤهل وفق متطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 220.**

| رقم الفقرة | | المقياس | | | | | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه العام |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | ملتزم تماما | ملتزم | محايد | غير ملتزم | غير ملتزم تماما | | | |
| .16 | التكرار | 31 | 24 | 8 | 13 | - | 3,96 | 1,100 | ملتزم |
| | النسبة | %40,79 | %31,58 | %10,53 | %17,11 | - | | | |
| .17 | التكرار | 4 | 11 | 2 | 37 | 22 | 2,18 | 1,162 | غير ملتزم |
| | النسبة | %5,26 | %14,47 | %2,63 | %48,68 | %28,95 | | | |
| .18 | التكرار | 29 | 26 | 7 | 14 | - | 3,92 | 1,104 | ملتزم |
| | النسبة | %38,16 | %34,21 | %9,21 | %18,42 | - | | | |
| .19 | التكرار | 3 | 20 | 7 | 18 | 28 | 2,36 | 1,325 | غير ملتزم |
| | النسبة | %3,95 | %26,32 | %9,21 | %23,68 | %36,84 | | | |
| المتوسط العام | | | | | | | **3,10** | **1,172** | **محايد** |

**المصدر** : من إعداد الطالب استنادا على برنامج **spss**

تشير نتائج الجدول أعلاه إلى أن المتوسطات الحسابية لهذا البعد قد تراوحت ما بين 2,18 و 3,96 بينما تراوحت الانحرافات المعيارية ما بين 1,100 و 1,325 ليبلغ بذلك المتوسط الحسابي العام لهذا البعد 3,10 وبانحراف معياري قدره 1,172 مما يؤكد على أن أفراد عينة الدراسة يميلون إلى الحيادية فيما يخص توفير فريق عمل مؤهل لأداء المهام على أحسن وجه.

نجد الفقرة رقم 16 و التي تضمنت :" يراعي المكتب عند تعيين المراجعين مدى توفرهم على المتطلبات القانونية و المهنية المناسبة" في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره 3,96 و بانحراف معياري بلغ 1,100 استنادا إلى الأرقام السابقة يتوفر لدينا تأكيد على وضوح رأي أفراد عينة الدراسة حول الالتزام بتعيين المراجعين مع مراعاة مدى توفرهم على المتطلبات القانونية و المهنية اللازمة لأداء المهام.

و نجد في المرتبة الثانية الفقرة رقم 18 و التي تضمنت:" يحرص المكتب على تقييم عملية التوظيف بغية تحديد فيما إذا تم تحقيق الأهداف المرجوة منها " بمتوسط حسابي قدره 3,92 و انحراف معياري بلغ 1,104 لتأكد هذه الأرقام على التوجه الواضح لعينة الدراسة فيما يخص هذا البعد حيت تلتزم مكاتب التدقيق بتقييم عملية التوظيف التي تم القيام بها من التأكد من عملية التوظيف قد حققت الأهداف المرجوة منها أم إن اختيارات المكتب كانت خاطئة فيما يخص بعض التعيينات .

و نجد الفقرة رقم 19 و التي تضمنت :" يقوم المكتب بوضع آليات لتطوير الأداء المهني لفريق العملية عن طريق إخضاعهم لدورات تدريبية في المجال من اجل تطوير معارفهم و قدراتهم" في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي بلغ 2,36 و انحراف معياري قدره 1,325 و هو ما يدل على وجود تشتت في إجابات أفراد عينة الدراسة.

التي تؤكد على عدم الالتزام بتطوير الكفاءات داخل المكتب عن طريق إخضاعها لدورات تدريبية في المجال و هو ما يجعل العاملين في المكتب غير مطلعين بما هو جديد في المهنة و وبالتالي تحسين جودة العمل المؤدي.

و نجدد في المرتبة الأخيرة الفقرة رقم 17 و التي تضمنت :" يقوم المكتب بوضع خطط التي تخص احتياجات المكتب من العاملين علي كل المستويات و هذا على أساس حجم العملاء و معدل التقاعد داخل المكتب " بمتوسط حسابي قدره 2,18 و انحراف معياري بلغ 1,162 " و هو ما يؤكد على عدم التزام مكاتب التدقيق بوضع خطط تخص احتياجات المكتب من العاملين بما يتناسب و حجم أو عدد العملاء و كذا معدل التقاعد داخل المكتب، حيث أن هذا راجع إلى أن هذه المكاتب تؤدي عملها بنفس العدد مهما كان حجم العمل دون اللجوء إلى زيادة عدد العاملين ربما هذا راجع إلى بعض السياسات و التي تخص تخفيض التكاليف داخل المكتب.

### 5.2.4.3 يقوم المكتب بأداء عملية المراجعة وفق ما يتطلبه معيار المراجعة الدولي رقم 220

لقد تلخصت أراء عينة الدراسة حول هذا الجزء في الجدول التالي:

**الجدول رقم (31) : إجابات عينة الدراسة حول قيام المكتب بأداء عملية المراجعة وفق ما يتطلبه معيار المراجعة الدولي رقم 220.**

| رقم الفقرة | | المقياس | | | | | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه العام |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | ملتزم تماما | ملتزم | محايد | غير ملتزم | غير ملتزم تماما | | | |
| .20 | التكرار | 10 | 36 | 4 | 20 | 6 | 3,31 | 1,224 | محايد |
| | النسبة | %13,16 | %47,37 | %5,26 | %26,32 | %7,89 | | | |
| .21 | التكرار | 8 | 35 | 4 | 29 | - | 3,28 | 1,093 | محايد |
| | النسبة | %10,53 | %46,05 | %5,26 | %38,16 | - | | | |
| .22 | التكرار | 11 | 36 | 4 | 20 | 5 | 3,36 | 1,209 | محايد |
| | النسبة | %14,47 | %47,37 | %5,26 | %26,32 | %6,58 | | | |
| .23 . | التكرار | 2 | 5 | 1 | 18 | 50 | 1,56 | 0,997 | غير ملتزم |
| | النسبة | %2,63 | %6,58 | %1,32 | %23,68 | %65,79 | | | |
| .24 | التكرار | 16 | 37 | 11 | 12 | - | 3,75 | 0,967 | ملتزم |
| | النسبة | %21,05 | %48,68 | %14,47 | %15,79 | - | | | |
| .25 | التكرار | 2 | 6 | 1 | 18 | 49 | 1,60 | 1,033 | غير ملتزم |
| | النسبة | %2,63 | %7,89 | %1,32 | %23,68 | %64,47 | | | |
| **المتوسط العام** | | | | | | | **2,81** | **1,087** | **محايد** |

المصدر : من إعداد الطالب استنادا على برنامج **spss**

تشير نتائج الجدول أعلاه أن المتوسطات الحسابية تراوحت ما بين 1,56 و 3,75 بينما تراوحت الانحرافات المعيارية ما بين 0,967 و 1,209 ليبلغ بذلك المتوسط الحسابي العام للبعد 2,81 بانحراف معياري بلغ 1,087 مما يدل على أن أفراد عينة الدراسة يميلون إلى الحيادية فيما يخص قيام المكتب بأداء عملية المراجعة وفق ما يتطلبه معيار المراجعة الدولي رقم 220.

نجد في المرتبة الأولى الفقرة رقم 24 و التي تضمنت:" يقوم المراجع بإصدار التقرير المناسب في الظروف المناسبة بناءا على أدلة إثبات كافية و ملائمة لذلك" بمتوسط حسابي بلغ 3,75 و انحراف معياري قدره 0,967 ليتضح بذلك اتجاه أراء عينة الدراسة حول الالتزام بإصدار التقرير المناسب بالاستناد إلى أدلة إثبات كافية و ملائمة لذلك .

و تأتي في المرتبة الثانية الفقرة رقم 22 و التي تضمنت :" يقوم المراجع المسئول بإجراء الاستشارات اللازمة و التي تخص المسائل الصعبة التي تتعلق بسير العمل و التي تكون موضع خلاف" و هذا بمتوسط حسابي بلغ 3,36 و بانحراف معياري قدره 1,209 و هو بالتالي تباين كبير يدل على التشتت الكبير في إجابات أفراد عينة الدراسة الذين أبدوا رأيا محايدا فيما يخص القيام بالاستشارات اللازمة من أجل إيجاد حل للمسائل الصعبة التي قد تعوق العمل و التي تكون موضع خلاف إذا نجد أن البعض يقوم فعلا بالتشاور مع فريق المراجعة حول المسائل الصعبة التي تتعلق بسير العمل لكن و بالمقابل نري أن البعض الأخر لا يقوم بذلك و هذا راجع في الغالب إلى أن صاحب المكتب قد يتخذ الإجراء اللازم مباشرتا دون القيا بأي استشارات.

و نجد في المرتبة الثالثة الفقرة رقم 20 و التي تضمنت :" يقوم المراجع المسئول بالتوجيه و الإشراف على تقدم عملية المراجعة و علي فريق العملية" بمتوسط حسابي قدره 3,31 و بانحراف معياري بلغ 1,209 و تباين كبير يدل على التشتت الكبير في إجابات و الذي يؤكد علة الحيادية في مواقف أفراد عينة الدراسة فيما يخص هذا البعد.

و تأتى في المرتبة الرابعة الفقرة رقم 21 و التي تضمنت :" بقوم المراجع المسئول بإبلاغ فريق العملية بالمسائل المتعلقة بتخطيط عملية المراجعة و أهداف العمل المراد انجازه و طبيعة عمل منشاة العميل و التي بلغ المتوسط الحسابي الخص بها 3,28 و بانحراف معياري قدره 1,093 و عليه و بالمقابل أيضا نجد أن إجابات أفراد عينة الدراسة حول فيما إذا كان المراجع المسئول ملتزم بإبلاغ فريق العملية حول المسائل المتعلقة بتخطيط العمل المراد انجازه و كذا إمدادهم بالمعلومات اللازمة حول طبيعة منشاة العميل و الصناعة التي ينتمي إليها.

و في المرتبة الخامسة نجد الفقرة رقم 25 و التي تضمنت :" يقوم المكتب بوضع سياسات و إجراءات لمراجعة جودة عملية المراجعة من اجل تقييم الأحكام و الاستنتاجات التي توصل إليها فريق العملية لإصدار التقرير" بمتوسط حسابي قدره 1,60 و بانحراف معياري بلغ 1,033 و هو ما يترجم الاتجاه الواضح لإجابات عينة الدراسة حول مضمون الفقرة و هو عدم التزام عينة الدراسة بوضع سياسات و إجراءات تخص مراجعة جودة عمليات المراجعة بهدف تقييم ملا تم التوصل إليه من أحكام و التي على أساسها يتم إصدار التقرير.

و في المرتبة الأخيرة نجد الفقرة رقم 23 و التي تضمنت :" يسمح المكتب بإجراء استشارات حول المسائل الصعبة مع أطراف من خارج المكتب و من ثم تقييم نتائج هذه الاستشارات علي عملية المراجعة" بمتوسط حسابي بلغ 1,56 و انحراف معياري قدره 0,997 لتؤكد هذه الفقرة هي الأخرى عدم التزام عينة الدراسة بمضمون هذه الفقرة، إذ أن مكاتب التدقيق لا تسمح بإجراء استشارات حول المسائل الصعبة مع أطراف من خارج المكتب و هذا ربما راجع إلى أن مكاتب التدقيق العاملة في الجزائر تحرص على إبقاء كل ما يتعلق بسير العمل داخل المكتب و لا وجود حاجة إلى نقلها إلى خارجه .

### 6.2.4.3 يطبق المكتب سياسات و إجراءات من اجل الرقابة على جودة خدمات المراجعة الخارجية وفق معيار المراجعة الدولي رقم 220

لقد تلخصت أراء عينة الدراسة حول هذا الجزء في الجدول التالي:

**الجدول رقم (32) : إجابات عينة الدراسة حول تطبيق المكتب سياسات و إجراءات من اجل الرقابة على جودة عملية المراجعة.**

| رقم الفقرة | | المقياس | | | | | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه العام |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | ملتزم تماما | ملتزم | محايد | غير ملتزم | غير ملتزم تماما | | | |
| 26. | التكرار | 2 | 10 | 3 | 40 | 21 | 2,10 | 1,040 | غير ملتزم |
| | النسبة | %2,63 | %13,16 | %3,95 | %52,63 | %27,63 | | | |

| | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **.27** | **التكرار** | 7 | 5 | 7 | 28 | 29 | 2,11 | 1,253 | غير ملتزم |
| | **النسبة** | %9,21 | %6,58 | %9,21 | %36,84 | %38,16 | | | |
| **.28** | **التكرار** | 2 | 4 | 1 | 19 | 50 | 1,53 | 0,958 | غير ملتزم |
| | **النسبة** | %2,63 | %5,26 | %1,32 | %25,00 | %65,79 | | | |
| **.29** | **التكرار** | 4 | 8 | 7 | 37 | 20 | 2,19 | 1,107 | غير ملتزم |
| | **النسبة** | %5,26 | 10,53% | 10,53 % | %48,68 | %26,32 | | | |
| **.30** | **التكرار** | 2 | 5 | – | 19 | 50 | 1,55 | 0,985 | غير ملتزم |
| | **النسبة** | %2,63 | %6,58 | – | %25,00 | %65,79 | | | |
| **المتوسط العام** | | | | | | | **1,90** | **1,068** | **غير ملتزم** |

**المصدر** : من إعداد الطالب استنادا على برنامج **spss**

استنادا إلى نتائج الجدول أعلاه نجد أن المتوسطات الحسابية تراوحت ما بين 1,53 و 2,19 بينما تراوحت الانحرافات المعيارية ما بين 0,958 و 1,253 ليبلغ بذلك المتوسط العام لهذا البعد 1,90 و بانحراف معياري قدره 1,068 و الذي يدل على عدم التزام مكاتب التدقيق بتطبيق سياسات و إجراءات التي تتعلق بالرقابة على جودة خدمات المراجعة الخارجية التي تقوم بأدائها .

و نجد الفقرة رقم 29 و التي تضمنت :" يحرص المراجع على تقييم الإجراءات التي تم اتخاذها بشان معالجة أوجه القصور أو الضعف التي تم اكتشافها في نظام رقابة الجودة" في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره 2,19 و انحراف معياري بلغ 1,107 استنادا إلى ما سبق يتوفر لنا تأكيد واضح على أن المراجع لا يحرص على تقييم الإجراءات التي تم اتخاذها فيما يخص معالجة أوجه القصور أو الضعف في نظام رقابة الجودة و يرجع السبب و كما سبق و أن ذكرنا إلى عدم توفر أغلب المكاتب على نظام للرقابة على الجودة و أن كان ذلك فهو غير فعال بشكل كبير .

و تـأتى الفقـرة رقـم 27 فـي المرتبـة الثانيـة و التـي تضـمنت :" يقـوم المكتـب بوضـع سياسـات و إجـراءات لتـوفير تأكيـد معقـول بـان إجـراءات رقابـة الجـودة تعمـل بكفـاءة و فعاليـة" و بمتوسـط حسابي بلغ 2,11 و انحراف معياري قدره 1,253 و الذي يدل على وجود تشتت في إجابات عينة الدراسة و تؤكد على عدم التزام مكاتب التدقيق فيما يخص وضع سياسات و إجراءات للتأكد من أن إجراءات رقابة الجودة تعمل بشكل جيد و فق ما هو محدد لها،حيث يرجع هذا أساسا كما سبق و أن ذكرنا إلى أن أغلب مكاتب التدقيق لا يتوفر لديها نظام للرقابة على الجودة بل و إن وجد فأنه غير فعال بشكل كبير و ليس هناك متابعة للتأكد من سلامة الإجراءات المعمول به فيما يخص الرقابة على الجودة.

و نجد في المرتبة الثالثة الفقرة رقم 26 و التى تضمنت " يقوم المكتب بتطبيق نظام للرقابة على جـودة أعمـال المراجعـة التـي يقـوم بأدائهـا" بمتوسـط حسـابي بلـغ 2,10 و انحـراف معيـاري قـدره 1,040 مما يدل على تمركز الإجابات حول المقياس الأول و الثاني و عليه نجد أن اتجاه عينة الدراسة يميل بشكل واضح نحو عدم الالتزام فيما يخص تطبيق نظام للرقابة عل جودة أعمال المراجعة .

و نجد في المرتبة الرابعة الفقرة رقم 30 و التي تضمنت:" يحرص المراجع باستمرار على الحصول على معلومات التي تخص نتائج تقييم نظام رقابة الجودة "، و تؤكد هذه الفقرة هي الأخرى على التوجه الواضح لأفراد عينة الدراسة حول كل ما يخص الرقابة على الجودة حيث نجد أن أفراد عينة الدراسة غير ملزمين أيضا بالحصول على المعلومات التي تخص نتائج تقييم نظام رقابة الجودة و هذا استنادا إلى المتوسط الحسابي الذي بلغ 1,55 و الانحراف المعياري الذي قدره 0,985

و في المرتبة الأخيرة نجد الفقرة رقم 28 و التي تضمنت :" يتوافر لدي المكتب نظام مراقبة الذي من شانه ضمان التطبيق الجيد لإجراءات رقابة الجودة بالشكل الملائم" بمتوسط حسابي قدره 1,53 و انحراف معياري بلغ 0,958 مما يوفر تأكيدا على أن عينة الدراسة غير ملتزمة بتوفير نظام مراقبة من شأنه السهر على ضمان التطبيق الجيد لإجراءات رقابة الجودة وفق أساس سليم.

### 7.2.4.3 يقوم المكتب بتوثيق جميع عمليات المراجعة و الرقابة عليها وفقا لمعيار المراجعة الدولي رقم 220.

لقد تلخصت أراء عينة الدراسة حول هذا الجزء في الجدول التالي:

**الجدول رقم (33) : إجابات عينة الدراسة حول قيام المكتب بتوثيق جميع عمليات المراجعة و الرقابة عليها**

| رقم الفقرة | | المقياس | | | | | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه العام |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | ملتزم تماما | ملتزم | محايد | غير ملتزم | غير ملتزم تماما | | | |
| .31 | التكرار | 5 | 32 | 13 | 19 | 7 | 3,11 | 1,142 | محايد |
| | النسبة | %6,58 | %42,11 | %17,11 | %25,00 | %9,21 | | | |
| .32 | التكرار | 9 | 7 | 13 | 26 | 21 | 2,43 | 1,309 | غير ملتزم |
| | النسبة | %11,84 | %9,21 | %17,11 | %34,21 | %27,63 | | | |
| .33 | التكرار | 3 | 5 | 7 | 34 | 27 | 1,98 | 1,039 | غير ملتزم |
| | النسبة | %3,95 | %6,58 | %9,21 | %44,74 | %35,53 | | | |
| .34 | التكرار | 5 | 7 | 3 | 34 | 27 | 2,06 | 1,170 | غير |

| | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ملتزم | | | %35,53 | %44,74 | %3,95 | %9,21 | %6,58 | **النسبة** | |
| غير ملتزم | 1,322 | 1,72 | 53 | 10 | 1 | 5 | 7 | **التكرار** | **35.** |
| | | | %69,74 | %13,16 | %1,32 | %6,58 | %9,21 | **النسبة** | |
| **غير ملتزم** | **1,196** | **2,63** | **المتوسط العام** | | | | | | |

**المصدر** : من إعداد الطالب استنادا على برنامج **spss**

استنادا إلى نتائج الجدول أعلاه تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين 1,72 و 3,11 بينما تراوحت الانحرافات المعيارية ما بين 1,142 و 1,322 ليبلغ بذلك المتوسط الحسابي العام لهذا البعد 2,63 و انحراف معياري قدره 1,196 و يدل على وجود تشتت نوعا ما في إجابات عينة الدراسة و يعطي دليلا على أن عينة الدراسة غير ملتزمة بتوثيق كل ما يخص عمليات المراجعة التي تم أدائها و كذا كل ما يتعلق بالرقابة على الجودة .

و نجد الفقرة رقم 31 و التي تضمنت:" يحتفظ المراجع ضمن أوراق المراجعة بالقضايا المتعلقة بالالتزام بالمتطلبات الأخلاقية و طرق معالجتها" في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ 3,11 و انحراف معياري قدره 1,142 مما يدل على أن عينة الدراسة محايدون فيما يخص الاحتفاظ بكل ما يتعلق بالمتطلبات الأخلاقية و كذا طرق معالجتها.

و نجد في المرتبة الثانية الفقرة رقم 32 و التي تضمنت :" يقوم المراجع بتوثيق الاستنتاجات التي تتعلق بالالتزام بمتطلبات الاستقلال المطبقة على أداء عملية المراجعة وأي مناقشات تمت بخصوص ذلك و التي تدعم هذه الاستنتاجات" بمتوسط حسابي قدره 2,43 و انحراف معياري بلغ 1,309 و هو تباين كبير يدل على التشتت الكبير في إجابات عينة الدراسة و يؤكد على عدم الالتزام بتوثيق ما يتعلق بمتطلبات الاستقلالية المطبقة و كذا أية مناقشات تمت بخصوص ذلك.

و هذا راجع إلى أن عامل الاستقلالية يتم الالتزام به و لكن في العادة لا يتم توثيقها و هذا راجع لضعف نظم الرقابة الداخلية إن وجدت .

و نجد في المرتبة الثالثة الفقرة رقم 34 و التي تضمنت :" يقوم مراجع رقابة الجودة بتوثيق جميع الإجراءات التي قام بتنفيذها " بمتوسط حسابي قدره 2,06 و انحراف معياري بلغ 1,170 و هو ما يدل على عدم التزام المراجع المسئول إن وجد بتوثيق جميع الإجراءات التي قام بها و التي تتعلق بالرقابة على الجودة.

و تأتى في المرتبة الرابعة الفقرة رقم 33 و التي تضمنت : " يقوم المراجع بتوثيق الاستنتاجات التي تتعلق بقبول الاستمرار مع العملاء الحاليين و قبول التعامل مع العملاء الجدد" بمتوسط حسابي بلغ 1,98 بينما بلغ الانحراف المعياري قدره 1,039 مما يدل على عدم التزام عينة الدراسة بما تضمنه هذا البعد فهي كما سبق و أن ذكرنا أنها غير ملتزمة بدراسة العلاقات مع العملاء بل و إن وجدت فلا يكون هناك توثيق لها يتم اللجوء إليها وقت الحاجة.

و تأتى في المرتبة الأخيرة الفقرة رقم 35 و التي تضمنت :" يشير مراجع رقابة الجودة في تقريره إلي انه لم بعلم بأية مسائل لم يتم حلها و التي من شانها الاعتقاد بان الأحكام و الاستنتاجات التي توصل إليها فريق المراجعة غير مناسبة " بمتوسط حسابي بلغ 1,72 و انحراف معياري قدره 1,322 و عليه نجد أن هنالك تشتت في إجابات عينة الدراسة و ميولها نحو عدم التزام مراجع رقابة الجودة بالإشارة في تقريره إلى عدم علمه ببعض المسائل التي من شأنها التأثير على الأحكام الصادرة .

### 8.2.4.3 الدرجة الكلية لمتطلبات رقابة الجودة

يلخص الجدول التالي الدرجة الكلية لمتطلبات رقابة الجودة و مدي التزام مكاتب التدقيق العاملة بالجزائر بتوفيرها و التي تتمثل في : تحميل مسؤولية الجودة للشريك المكلف بالعملية ، تقييم الالتزام بمتطلبات أخلاقيات المهنة، دراسة تقييم العلاقات مع العملاء، توفير فريق عمل مؤهل، أداء عملية المراجعة وفق ما يتطلبه معيار المراجعة الدولي رقم 220، تطبيق المكتب سياسات و إجراءات من اجل الرقابة على جودة عملية المراجعة، توثيق جميع عمليات المراجعة و الرقابة عليها.

**الجدول رقم (34) : الدرجة الكلية لتوفير مكاتب التدقيق لمتطلبات رقابة الجودة**

| الرقم | العنصر | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|---|---|---|---|
| **01** | تحميل مسؤولية الجودة للشريك المكلف بالعملية. | 2,49 | 1,012 |
| **02** | تقييم الالتزام بمتطلبات أخلاقيات المهنة. | 2,64 | 1,150 |
| **03** | دراسة تقييم العلاقات مع العملاء. | 2,12 | 1,112 |
| **04** | توفير فريق عمل مؤهل. | 3,10 | 1,172 |
| **05** | أداء عملية المراجعة وفق ما يتطلبه معيار المراجعة الدولي رقم 220. | 2,81 | 1,087 |
| **06** | تطبيق المكتب سياسات و إجراءات من اجل الرقابة على جودة عملية المراجعة. | 1,90 | 1,068 |
| **07** | توثيق جميع عمليات المراجعة و الرقابة عليها. | 2,26 | 1,196 |
| **الدرجة الكلية لالتزام مكاتب التدقيق بتوفير متطلبات رقابة الجودة** | | **2,48** | **1,113** |

**المصدر** : من إعداد الطالب استنادا على برنامج **spss**

استنادا إلى الجدول أعلاه نجد أن المتوسطات الحسابية تراوحت ما بين **1,90** و **3,10** بينما تراوحت الانحرافات المعيارية ما بين **1,012** و **1,196** لتكون بذلك الدرجة الكلية لمحور ذات متوسط حسابي بلغ **2,48** و بانحراف معياري بلغ **1,113** مما يدل على أن مكاتب التدقيق العاملة بالجزائر لا تلتزم بتوفير متطلبات رقابة جودة خدمات المراجعة الخارجية وفق ما جاء به معيار المراجعة الدولي رقم 220 .

## 3.4.3 المحور المتعلق بواقع بيئة المراجعة الخارجية في الجزائر و تأثيرها على جودة عملية المراجعة

لقد تلخصت أراء عينة الدراسة حول هذا المحور في الجدول التالي:

**الجدول رقم (35) : إجابات أفراد عينة الدراسة حول بواقع بيئة المراجعة الخارجية في الجزائر**

| رقم الفقرة | | المقياس | | | | | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه العام للعينة |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة | | | |
| 36 | التكرار | – | 16 | 33 | 10 | 17 | 2,63 | 1,056 | محايد |
| | النسبة | – | %21,05 | 43,42% | %13,16 | % 22,37 | | | |
| 37 | التكرار | 12 | 8 | 4 | 32 | 20 | 2,47 | 1,399 | غير موافق |
| | النسبة | %15,79 | %10,53 | %5,26 | %42,11 | %26,32 | | | |
| 38 | التكرار | 8 | 12 | – | 26 | 30 | 2,23 | 1,393 | غير موافق |
| | النسبة | %10,53 | %15,79 | – | %34,21 | %39,47 | | | |

| | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **39** | **التكرار** | 39 | 20 | – | 11 | 6 | | | موافق |
| | **النسبة** | %51,32 | %26,32 | – | %14,47 | %7,89 | 3,98 | 1,351 | |
| **40** | **التكرار** | 8 | 11 | 5 | 33 | 19 | | | غير |
| | **النسبة** | %10,53 | %14,47 | %6,58 | %43,42 | %25,00 | 2,42 | 1,298 | موافق |
| **المتوسط العام** | | | | | | | **2,75** | **1,300** | **محايد** |

**المصدر** : من إعداد الطالب استنادا على برنامج **spss**

استنادا إلى نتائج الجدول أعلاه نجد ما يلي :

بالنسبة للفقرة رقم 36 و التي تضمنت :" هناك توافق بين ما تضمنته النصوص القانونية المنظمة للمهنة في الجزائر و بين ما جاءت به معايير المراجعة الدولية " حيث نجد أن ما نسبته 43,42 % محايدون فيما يخص هذه الفقرة بينما نجد أن 22,37 % من الإجابات فهي غير موافقة تماما على هناك توافق بين ما جاءت به معايير المراجعة الدولية و بين البيئة التنظيمية و القانونية في الجزائر في حين بلغت نسبة الأفراد الذين يرون أن هناك توافق 21,05% و ما نسبته 13,16% التي تري أيضا أن هناك توافق بين مضمون معايير المراجعة و البيئة التنظيمية و القانونية في الجزائر.

بينما لم تكن هناك أية إجابة موافقة تماما على ما ورد بهذه الفقرة و عليه فقد بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 2,63 و بانحراف معياري قدره 1,056 مما يدل على وجود توزيع في إجابات العينة ليتأكد بذلك عدم وضوح رأي العينة على هذه الفقرة التي جاءت بالحياد.

بالنسبة للفقرة رقم 37 و التي تضمنت:" تتميز بيئة المراجعة الخارجية في الجزائر بالتطور المستمر من خلال صدور و في كل مرة قوانين و مراسيم جديدة تهدف للنهوض بهذه المهنة و تنظيمها أكثر و فأكثر " نجد أن ما نسبته 42,11% من أفراد عينة الدراسة غير موافقة على بيئة المراجعة الخارجية في تطور كما نجد أيضا و تدعيما لنفس الاتجاه أن ما نسبته 26,32% غير موافقة تماما على ما تضمنته هذه الفقرة في حين نجد أن 15,79% عبرت بالموافقة التامة على مضمون الفقرة أي أن بيئة المراجعة الخارجية في الجزائر في تطور و هو ما يتجسد في صدور قوانين و مراسيم بهدف التنظيم الجيد للممارسة هذه المهنة و في نفس الاتجاه تدعم ما نسبته 10,53% من أفراد عينة موافقون على هناك تطور ملحوظ في تنظيم المهنة في الجزائر.

بينما نجد أن 5,26% محايدون في الإجابة على هذه الفقرة و استنادا إلى المتوسط الحسابي الذي بلغ 2,47 و انحراف معياري قدره 1,399 و الذي يدل على وجود تشتت كبير في إجابات عينة الدراسة و تمركزها حول المقياس الأول و الثاني بما مجموعه 68 % و يؤكد على عدم موافقة عينة الدراسة على مضمون الفقرة.

بالنسبة للفقرة رقم 39 و التي تضمنت :" إن عدم وجود هيئة مختصة في الرقابة علي الجودة أدي إلي اعتبار البعض أن الجودة في عملية المراجعة ليست بالأمر المهم" نجد أن مت نسبته 51,32% من أفراد عينة الدراسة موافقة تمام على أن عدم وجود هيئة مختصة بالرقابة على الجودة أصبح يشكل بالنسبة لبعض الممارسين بالأمر الغير مهم بينا نجد أيضا ما نسبته 26,32% تؤكد أيضا نفس على أن غياب هيئة مختصة له تأثير كبير على المهنة بالمقبل نجد أن نسبة الأفراد الغير موافقين على مضمون هذه الفقرة قد بلغ 14,47% و أخيرا نجد أيضا ما نسبته 7,89% من إجابات عينة الدراسة التي كانت غير موافقة تماما على محتوي هذه الفقرة.

أي انـه لـيس بالضـرورة أن عـدم وجـود هيئـة مختصـة بالرقابـة علـى الجـودة أدى إلـى أن بعـض الممارسين للمهنـة لا يولـون اعتبـارا لمفهـوم الجـودة فإذا كـان المكتـب يعتبـر الجـودة أمـرا أساسيا فـي عملـه فانـه يلتزم بذلك و لا يحتـاج إلـى هيئـة لكـي تراقـب عملـه و تتأكـد من توفـر عامل الجـودة فـي أعمالها.

في حين لم تكن هناك أية إجابة محايدة و عليه و استنادا إلى المتوسط الحسابي الذي بلـغ 3,98 و للانحراف المعياري الذي قدره 1,351 و هو تبـاين كبير يدل عل تشتت فـي إجابـات أفراد عينـة الدراسـة و يؤكـد علـى أن أفراد عينـة الدراسـة موافقون علـى أن غيـاب هيئـة مختصـة بالرقابـة علـى الجودة يؤثر بشكل كبير جودة الخدمات المقدمة.

بالنسبة للفقرة رقم 38 و التي تضمنت:" تتوفر بيئة المراجعة الخارجية في الجزائر علي مؤهلات تسـاعد علـى وجـود أسـاليب و نظـم للرقابـة علـي جـودة خـدمات المراجعـة" نـري بـان مـا نسـبته 39,47% من أفراد عينة الدراسة غير موافقة تماما على أن بيئة المراجعة في الجزائر تتوفر على مؤهلات تسـاعد علـى وجـود أسـاليب و نظـم للرقابـة علـى الجـودة و هذا حسـب رأيهـا راجـع لوجـود ثغرات قانونيـة و تدعيما لهذا الرأي أيضـا نجد مـا نسبته 34,21% مـا عينـة الدراسـة غير موافقة هـي الأخرى علـى مـا تضـمنته هـذه الفقرة بالمقابـل نجـد أن مـا نسبته 15,79% مـا عينـة الدراسـة موافقة على توفر بيئة المراجعة في الجزائر على تحفيزات من شانها السماح بوجود أساليب و نظم للرقابة على الجودة و تدعيما لنفس السياق نجد أن 10,53% من عينـة هـي الأخرى موافقة علـى ما ورد في هذه الفقرة بينما لم تكن هناك أية إجابة محايدة و علـى هذا نجد أن المتوسط الحسابي لهذه الفقرة بلغ 2,23 و بانحراف معياري قدره 1,393

ليؤكد مرة أخري على وجود تشتت في إجابات عينة الدراسة و توجهها نحو غير موافقة على توفر بيئة المراجعة في الجزائر على مؤهلات من شانها السماح بوجود أساليب و نظم للرقابة على الجودة .

بالنسبة للفقرة رقم 40 و التي تضمنت :" إن دخول المنافسة الأجنبية اثر و بشكل كبير علي مكاتب التدقيق الجزائرية من خلال استحواذها على معظم السوق و هذا و هذا بسبب الاعتقاد بأنها تقدم خدمات ذات جودة أفضل من الجزائرية" حيث أن ما نسبته 43,42% من أفراد عينة الدراسة غير موافقة على أن دخول المنافسة الأجنبية أثر على عمل مكاتب التدقيق الجزائرية، و في نفس الاتجاه أيضا تدعم ما نسبته 25,00% هذا الرأي و التي كانت غير موافقة تماما على مضمون هذه الفقرة ،و من جانب أخر نجد أن ما نسبته 14,47% موافقة على أن عمل مكاتب المراجع الجزائرية تأثر نتيجة دخول المنافسة الأجنبية في هذا القطاع.

و في نفس السياق أيضا نجد ما نسبته 10,53% من عينة الدراسة موافقة تماما على مضمون هذه الفقرة و تدعم الاتجاه السابق في حين نجد أن 6,58% من عينة الدراسة كانت محايدة فيما يخص هذه الفقرة، و عياه و استنادا إلى المتوسط الحسابي الذي بلغ 2,42 و الانحراف المعياري الذي قدره 1,298 ما يدل على التشتت الكبير في إجابات عينة الدراسة و تؤكد على أنها غير موافقة على أن لدخول المنافسة الأجنبية على الخط اثر على عمل مكاتب التدقيق المحلية و على حصصها في السوق .

## خلاصة الفصل الثالث

بعد تناولنا لمختلف الجوانب النظرية لموضوع الدراسة حاولنا من خلال هذا الفصل إسقاط المعارف النظرية المكتسبة من الفصلين السابقين، و على هذا حاولنا و باستعمال أداة الاستبيان إسقاط ما ورد في معيار المراجعة الدولي رقم 220 المتعلق بالرقابة على جودة أعمال المراجعة من خلال دراسة أراء المهنيين في هذا المجال و محاولة معرفهم مدى التزامهم بتوفير متطلبات رقابة الجودة وفق ما جاء به معيار المراجعة الدولي رقم 220.

بعد جمع ما أمكن من الاستمارات قمنا بمعالجة تلك البيانات و اتضح لنا بعد ذلك أن مكاتب التدقيق العاملة بالجزائر غير ملتزمة بتوفير متطلبات رقابة الجودة فيما يخص خدمات المراجعة الخارجية التي تؤديها .

فيما يخص نتائج الدراسة التطبيقية و كذا أهم التوصيات فسوف نتعرض لها في الخاتمة العامة للموضوع ملخصين في ذلك كل ما تم التوصل إليه.

# الخاتمة

## الخاتمة

إننا نعيش اليوم في عالم يتميز بالعصرنة و التطور في جميع المجالات فقد أصبح فيه للمعلومة دور كبير و فائدة لا تقدر بثمن و خاصة في الاقتصاديات المتطورة و التي قد تقلب فيه المعلومة الموازين رأسا على عقب، و بالنظر إلى مفهوم جودة أعمال المراجعة فقد أصبح لها هي الأخرى دور هام و كبير خاصة بالنسبة للمستثمرين الذين يبحثون عن المعلومة الصادقة و المعبرة التي ترضي احتياجاتهم و تساعدهم على اتخاذ القرارات الرشيدة.

لقد أصبح التحكم في جودة خدمات المراجعة المقدمة من طرف مكاتب التدقيق في إطار المراجعة الخارجية خيارا لا بديل عنه، و من أجل هذا فقد توجت جهود المنظمات المهنية الفاعلة في هذا المجال بإصدار معيار خاص بالرقابة على جودة تلك الخدمات و هو معيار المراجعة الدولي رقم 220 و الذي يتضمن متطلبات خاصة بالرقابة على الجودة منها ما يعلق بتوفير فريق عمل مؤهل لأداء المهام الموكلة إليهم على أحسن وجه و منها ما يتعلق أيضا بدراسة علاقات المكتب مع العملاء و غيرها من المتطلبات التي جاء بها هذا المعيار.

إن تحقق الجودة في عملية المراجعة لا يقتصر فقط عما جاء به معيار المراجعة الدولي رقم 220 بل يتسع إلى تضافر جميع الأطراف الفاعلة في هذا المجال و ضرورة أن يتم ترسيخ ثقافة في الأذهان على أن الجودة خيار لا بديل عنه، و إن تحققها من شأنه أن ينعكس إيجابا على المجتمع ككل و تمكين المكتب من تحقيق الأهداف المرجوة من عملية المراجعة في التعبير عن الصورة الحقيقة للمنشأة محل المراجعة و الذي ينعكس على الاقتصاد ككل.

**اختبار الفرضيات:**

من خلال الدراسة التي قمنا بها بشقيها النظري والميداني تمكنا من اختبار صحة الفرضيات والتي كانت على الشكل التالي:

**أ – اختبار الفرضية الأولى:**

تطرقنا في الفصل الثاني إلى مفهوم جودة خدمات المراجعة الخارجية ومقاييس تقييمها و العوامل المؤثرة فيها بالإضافة إلى الوسائل الممكنة لتحسينها و الرقابة عليها في ظل معيار المراجعة الدولي رقم **220**.

يمكن النظر إلى مفهوم جودة المراجعة الخارجية من عدة زوايا ووفق وجهات نظر مختلفة، فهناك من يري بأن جودة المراجعة الخارجية تتمثل في اكتشاف المراجع لأخطاء و التلاعبات في النظام المحاسبي و القوائم المالية للعميل هذا من جهة، و من جهة أخري هناك من يري بأن الجودة في عملية المراجعة الخارجية تتمثل في التزام المراجع بقواعد و آداب السلوك المهني التي تم وضعها من قبل المنظمات المهنية المتعارف عليها، و مهما يكن مفهوم الجودة في عملية المراجعة الخارجية فان جودة خدمات المراجعة الخارجية هي التي تصنع السمعة الجيدة لمكتب التدقيق و تخلق له الميزة التنافسية التي يميزه عن باقي المكاتب.

إن جودة خدمات المراجعة الخارجية كغيرها من الخدمات يحتاج مستخدمو تلك الخدمات إلى قياسها و معرفة درجة تحقق الجودة فيها، فبالنسبة لمستخدمي تقرير المراجعة الخارجية يمكن لهؤلاء الاعتماد على عدة مقاييس لتقييم جودة تلك الخدمات.

و على سبيل المثال حجم الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق على اعتبار أن مكاتب التدقيق التي يرفع ضدها دعاوي قضائية كثيرة يوفر دليل على أن تلك المكاتب لا توفر خدمات ذات جودة عالية.

تتأثر جودة خدمات المراجعة الخارجية بعدة عوامل و التي يجب على المكتب التأقلم معها و تقليل أثرها علي جودة خدمات المراجعة الخارجية، فمنها ما يتعلق بمكتب التدقيق و فريق عملية المراجعة و منها ما يخص المنشأة محل المراجعة و كذا الظروف المرتبطة بالبيئة الخارجية المحيطة بالمكتب، و حتى يتمكن المكتب من تحقيق أهدافه و تحسين جودة الخدمات التي يقدمها لابد عليه من توفير نظام لرقابة على جودة خدمات المراجعة داخل مكتب التدقيق.

و هو ما يوفره معيار المراجعة الدولي رقم 220 و الخاص برقابة جودة أعمال المراجعة و الذي يوفر إرشادات و إجراءات مصممة للرقابة على جودة أعمال المراجعة داخل مكتب، حيث يؤدي التطبيق الجيد لما جاء به هذا المعيار إلى تنظيم أعمال المراجعة داخل المكتب و الذي من شأنه أن ينعكس إيجابا على جودة الخدمات التي يقدمها و ترسيخ ثقافة على الجودة أمر أساسي لا بديل عنه في عمل المكتب .

إن جودة خدمات المراجعة الخارجية إذن أصبحت تشكل أمرا مهما في وقتنا الحاضر مع زيادة الانفتاح الاقتصادي و دخول المنشات إلى البورصة، و عليه فقد أصبح المستثمرون يبحثون عن المعلومات الصادقة و المعبرة عن الوضع المالي الحقيقي للمنشآت حتى يتمكنوا من اتخاذ القرارات الصائبة، مما أصبح يحتم على مكاتب التدقيق إعطاء أهمية كبيرة لمفهوم الجودة حتى تتمكن من تحقيق الأهداف التي تصبوا إليها و مواجهة المنافسة في هذا المجال .

إذن و من خلال ما سبق **نثبت صحة الفرضية الثانية** والتي نصت على أنه تعد جودة خدمات المراجعة الخارجية الميزة التنافسية التي ترفع من أداء مكتب التدقيق و التي يرتكز تقييمها على عدة اعتبارات مختلفة.

و من اجل ذلك وجب على مكاتب التدقيق توفير نظام لرقابة على جودة خدماتها حيث يوفر معيار المراجعة الدولي رقم 220 نظاما شبه متكامل للرقابة على جودة أعمال المراجعة.

**ب – اختبار الفرضية الثانية:**

بعد تناولنا لمختلف الجوانب المتعلقة بالرقابة على جودة أعمال المراجعة في ظل معيار المراجعة الدولي رقم 220 ،و بعد توزيع عدد من استمارات الاستبيان على عدد من مكاتب التدقيق العاملة بالجزائر من أجل دراسة أرائهم حول موضوع جودة خدمات المراجعة و مدى توفيرهم لمتطلبات الرقابة على الجودة في ظل المعيار السالف الذكر، و لقد تمكنا و بعد تحليل النتائج المتحصل عليها من تكوين صورة عما هو موجود فعلا على أرض الواقع،و توصلنا إلى أن مكاتب التدقيق العاملة بالجزائر إن صح التعبير و بالمقارنة مع بلدان أخري مازالت بعيدة عن مفهوم جودة المراجعة و كذا طرق الرقابة عليها، و عليه فقد بلغ المتوسط الحسابي العام للمحور المتعلق بالتزام مكاتب التدقيق بتوفير متطلبات الرقابة على الجودة في ظل معيار المراجعة الدولي رقم 220 بلغ 2,48 و الذي يوافق مقياس "غير ملتزم " مما يجعلنا **ننفى صحة الفرضية الثالثة** التي نصت على أن مكاتب التدقيق العاملة بالجزائر تحرص على تحسين جودة خدماتها عن طريق الالتزام بتوفير المتطلبات الخاصة بالرقابة على جودة أعمال المراجعة وفق ما جاء به معيار المراجعة الدولي رقم 220 فمكاتب التدقيق العاملة بالجزائر ليست ملتزمة بتوفير متطلبات الرقابة على جودة خدمات المراجعة الخارجية التي تقدمها.

– **نتائج الدراسة:** من خلال دراستنا للموضوع بشقيه النظري و الميداني توصلنا إلى عدة نتائج و هي كالتالي:

**أ– النتائج الخاصة بالجانب النظري:**

لقد تمثلت أهم نتائج الجانب النظري في ما يلي:

- تهدف المراجعة الخارجية بشكل كبير إلى إعطاء صورة حقيقة عن المنشأة محل المراجعة عن طريق الكشف عن الأخطاء و التلاعب في أنظمتها المحاسبية و قوائمها المالية و من ثم الإفصاح عنها فيما بعد.

- تلعب المراجعة الخارجية أهمية كبيرة بالنسبة لأطراف عديدة و على رأسهم المستثمرين الحاليين الذين يهمهم طبعا الاطمئنان على استثماراتهم كما تهم أيضا المستثمرين المتوقعين الذين يهمهم الحصول على معلومات صادقة تعبر عن الوضع المالي الحقيقي للمنشاة التي ينوون الاستثمار فيها لذا قد يتوقف على تقرير عملية المراجعة قرارات قد تعد في المستقبل مصيرية و مهمة .

- يعد إفصاح المراجعة الخارجي عن مدى قدرة المنشاة محل المراجعة على الاستمرار سواء في الأجل القريب أو البعيد من الأمور الهامة لان هذا يساعد ذو المصلحة في المنشاة على اتخاذ الإجراء المناسب قبل فوات الأوان.

- لقد ظهرت معايير المراجعة الدولية نتيجة لتزايد الحاجة إليها و إلحاح المهنيين على توفير حلول للمشاكل التي تعوق عملهم و عليه ظهرت هذه المعايير و هي في تطور مستمر إلى يومنا هذا نتيجة لتضافر جهود المهنيين في هذا المجال و بتضافر أيضا لجهود المنظمات المهنية الدولية التي أخذت على عاتقها مهمة تنظيم هذه المهنة أكثر فأكثر بما يخدم احتياجات المهنيين و مستخدمي مخرجات عملية المراجعة .

- حتى تتمكن مكاتب التدقيق من تكوين سمعة جيدة عنها وجب عليها تحسين جودة خدماته و هذا عن طريق توفير جميع الوسائل الممكنة التي تساعدها على ضمان الجودة في أعمالها.

- يهدف نظام رقابة جودة المراجعة الخارجية إلى توفير إجراءات و أساليب لتحسين جودة عملية المراجعة و التأكد من حسن تطبيقها و الامتثال لها من أجل الوصول إلى تحقيق أفضل النتائج .

- يمكن الاعتماد على عدة مقاييس من اجل تقييم جودة خدمات المراجعة و تتمثل هذه المقاييس مثلا في حجم الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة و كذا سمعة مكتب التدقيق في الوسط المهني.

- تتأثر جودة المراجعة الخارجية بعدة عوامل سواء من داخل المكتب نفسه أو المنشاة محل المراجعة و أيضا من البيئة المحيطة به و التي وجب على المكتب محاولة التحكم فيها حتى تضمن الحصول على أفضل جودة لأعمالها.

- يوفر معيار المراجعة الدولي رقم 220 مجموعة من المتطلبات الخاصة بالرقابة على جودة أعمال المراجعة و التي يؤدي تطبيقها إلى تنظيم عمل مكاتب التدقيق و تحسين جودة أعمالها.

**ب- النتائج الخاصة بالجانب الميداني:**

لقد توصلنا من خلال دراستنا الميدانية إلى عدة نتائج مهمة تمثلت في ما يلي:

- اتجاه مكاتب التدقيق كان غير ملتزم فيما يخص الالتزام لتحميل المسئولية للشريك المكلف بالعملية المراجعة وفق ما جاء به معيار المراجعة الدولي رقم 220 مما يدل على الجانب الضعيف في عمل هذه المكاتب و يوفر تأكيدا على أن الشريك المسئول عن عملية المراجعة ليس مسئولا عن تحمل جودة أي عملية قام بأدائها.

- اتجاه مكاتب التدقيق كان محايدا فيما يخص قيام المراجع بتقييم الالتزام بمتطلبات أخلاقيات المهنة المراجعة وفق ما جاء به معيار المراجعة الدولي رقم 220 فلم يتضح لنا بشكل جيد فيما إذا كانت هذه المكاتب ملتزمة بالقيام بتقييم تلك المتطلبات من عدمه.

- لقد اتضح لنا أن مكاتب التدقيق غير ملتزمة بالقيام بدراسات لتقييم العلاقات مع العملاء المراجعة وفق ما جاء به معيار المراجعة الدولي رقم 220 مما يدل على عدم وجود سياسة واضحة فيما يخص قبول تجديد التعاقد مع العميل الحالي أو قبول التعاقد مع عميل جديد مما قد يزيد من مخاطر الأعمال كون انه لم يتم جمع المعلومات الكافية عن العملاء الحاليين أو المتوقعين.

- اتجاه مكاتب التدقيق كان محايدا فيما يخص توفير فريق عمل مؤهل لأداء المهام المراجعة و هذا وفق ما جاء به معيار المراجعة الدولي رقم 220 إذ لم يتضح فعلا فيما كانت ملتزمة بتوفير كادر عمل مؤهل وفق ما جاء به معيار المراجعة الدولي أم أنها غير ملتزمة بذلك إذ نجد في بعض الأحيان أنها ملتزمة بتوفير بعض المتطلبات و في حين أخر نجد أنها غير ملتزمة و لهذا لم يتضح اتجاه عينة الدراسة فيما يخص هذا البعد .

- اتضح لنا أن مكاتب التدقيق محايدون فيما يخص القيام بأداء عملية المراجعة وفق ما يتطلبه معيار المراجعة الدولي رقم 220 ليثبت هذا مرة أخري على عدم وضوح اتجاه عينة الدراسة فيما إذا كانوا ملتزمين بأداء عملية المراجعة وفق ما جاء به معيار المراجعة الدولي رقم 220 أم أنهم يلجئون إلى طرق أخري بخلاف ما جاء به المعيار السالف الذكر.

- تبين لنا أن عينة الدراسة غير ملتزمة بتوفير سياسات و إجراءات من اجل الرقابة على جودة عملية المراجعة الخارجية وفق ما جاء به معيار المراجعة الدولي رقم 220 إذ نجد أنها لا زالت بعيدة عن توفير نظام رقابة فعال يتوفر على سياسات و إجراءات تهدف لتقديم أفضل جودة للأعمال المنجزة .

- اتضح لنا أيضا أن عينة الدراسة غير ملتزمة بتوثيق كل ما يتعلق بعملية المراجعة المراجعة و كل ما يخص الرقابة على جودة عملية المراجعة و هذا وفق ما جاء به معيار المراجعة الدولي رقم 220 و هذا راجع إلى أن أغلب أفراد عينة الدراسة لا يتوفر لديها نظام رقابة فعال من شأنه تسجيل و حفظ كل ما يخص عملية المراجعة .

- لقد اتضح لنا و بعد دراستنا لأراء عين الدراسة حول مدي حرصهم على توفير متطلبات الرقابة على جودة خدمات المراجعة الخارجية وفق ما جاء به معيار المراجعة الدولي رقم 220 بدا لنا استنادا إلى المتوسط الحسابي العام لهذا المحور و الذي بلغ 2,48 مما يدل على أن مكاتب التدقيق غير ملتزمة بتوفير المتطلبات السالفة الذكر.

- إن أفراد عينة الدراسة محايدون على أنه يوجد توافق بين ما جاءت به معايير المراجعة الدولية من جهة و ما جاءت به النصوص القانونية المنظمة لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر من جهة فلم يتضح رأي عينة الدراسة فيما إذا كان هناك توافق أم لا .

- أفراد عينة الدراسة غير موافقون على أن بيئة المراجعة الخارجية تتميز بالتطور خاصة فيما يخص القوانين المنظمة للمهنة إذ حسب رأيهم فهي ليست فعالة و لا تخدم مصالحهم.

- لقد اتضح لنا أن أفراد عينة الدراسة ليسوا موافقين على توفير بيئة المراجعة الخارجية في الجزائر على تحفيزات من شأنها تساعد على تبني و استعمال نظام للرقابة على الجودة إذ يري البعض أن بيئة المراجعة في الجزائر لا تتوفر على الأسس السليمة لتطبيق هذا النظام في البيئة الجزائرية

- تتفق عينة الدارسة على غياب هيئة مختصة في الرقابة على الجودة له تأثير كبير على واقع ممارسات مكاتب التدقيق إذ لم يصبح للجودة أهمية في ظل غياب مثل هذه الهيئات.

- عينة الدراسة غير موافقة على أن دخول المنافسة الأجنبية على خط المنافسة أثر على عمل مكاتب التدقيق المحلية من خلال استحواذ المكاتب على حصص مهمة من السوق على اعتبار أنها تقدم أفضل من نظيرتها المحلية .

**التوصيات:**

بعد توصلنا إلى نتائج مهمة من خلال الدراسة التي أجريناها استخلصنا بعض التوصيات و هي كالتالي:

– على مكاتب التدقيق ضرورة توسيع معارفها و خاصة فيما يخص معايير المراجعة الدولية

- العمل على توفير نظام للرقابة على الجودة داخل مكتب التدقيق و الذي من شأنه مراقبة كل صغيرة و كبيرة عن عملية المراجعة داخل المكتب و كذا التأكيد على جودة عملية المراجعة.

- على مكاتب التدقيق ضرورة القيام بالعمل الذي يتفق مع ما جاءت معايير المراجعة الدولية كون أن ذلك ينعكس إيجابا على عملية المراجعة.

- ضرورة وجود هيئة مستقلة مختصة في الرقابة على الجودة و التي من شأنها تنظيم عمل المكاتب و توفير كل ما يتعلق برقابة الجودة

- تكثيف دور الهيئات الفاعلة في ميدان المراجعة و التنسيق بين مختلف الأطراف المعنية بهدف النهوض أكثر بهذه المهنة في الجزائر.

- ضرورة العمل على إنشاء معايير وطنية خاصة بالمراجعة لتكون بذلك مرجعا للعاملين في ميدان المراجعة.

**أفاق الدراسة:**

لا تعد أية دراسة متكاملة من جميع النواحي فهذه الدراسة كغيرها من الدراسات الأخرى لها نقائص و لها اجابيات و عليه نأمل أن تكون هذه الدراسة منطلقا لدراسات أخري في ميدان المراجعة الخارجية و معايير المراجعة و قد تتمثل هذه الدراسات فيما يلي :

- إجراء المزيد من الدراسات التي تتناول معايير المراجعة الدولية و دراسة واقع تطبيقها في البيئة الجزائرية .
- محاولة إجراء دراسات للبحث عن المعوقات التي تحول دون التطبيق الجيد أو السليم لمعايير المراجعة الدولية في الجزائر.
- إجراء دراسة انتقاديه لواقع ممارسة المهنة في ظل القانون 10-01 و تحليل ما جاء به من اجابيات و سلبيات.
- القيام بدراسات معمقة حول العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر و ما هي المعوقات التي تحول دون تطبيق نظام للرقابة على الجودة داخل المكتب.
- إجراء دارسة مقارنة بين واقع تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر و بلدان أخري لمعرفة إلى أين وصلت إليه الجزائر في مجال المراجعة بالمقارنة مع بلدان أخري

# قائمة المصادر و المراجع

# قائمة المصادر و المراجع

## ➢ المصادر:


1. احمد حلمي جمعة، التدقيق و رقابة الجودة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، (2011).

2. حسين احمد دحدوح و حسين يوسف القاضي،مراجعة الحسابات المتقدمة،الإطار النظري و الإجراءات المتقدمة الجزء الثاني، دار الثقافة للنشر و التوزيع،عمان،الأردن، ( 2009 ) .

3. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية و العملية، الطبعة الثانية، دار وائل للطباعة و النشر، عمان، الأردن، (2001 ) .

4. خالد أمين عبد الله،علم تدقيق الحسابات،الناحية النظرية و العملية، الطبعة الرابعة،دار الوائل للنشر والتوزيع،عمان الأردن، (2007) .

5. محمد سمير الصبان و عبد الله هلال، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية الإسكندرية، (1997).

6. محمد سمير الصبان و عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية،الدار الجامعية،الإسكندرية،مصر ، (2002).

7. مسعود صديقي و محمد التهامي طواهري ،المراجعة و تدقيق الحسابات، الطبعة الثالثة ،ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر ،(2006) .

8. مسعود صديقي و محمد التهامي طواهري،المراجعة و تدقيق الحسابات، مطبعة مزوار،الوادي،الجزائر، (2010) .

9. رياض العبد الله،وهيب الضلعي، رقابة جودة أعمال التدقيق للمكاتب اليمنية، دراسة ميدانية، مجلة البحوث المحاسبية،العدد الأول ،اليمن، (2008).

## ➢ المراجع باللغة العربية:

10. احمد البديوي منصور،دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية و الدولية،الدار الجامعية،الإسكندرية،مصر،(2003) .

11. احمد حلمي جمعة، تطوير معايير التدقيق و التأكيد الدولية و قواعد أخلاقيات المهنة، دار الصفاء للنشر و التوزيع،عمان،الأردن،(2009).

12. اشيتوي إدريس عبد السلام،المراجعة معايير و إجراءات ، الطبعة الرابعة ،دار النهضة العربية، بيروت،لبنان ،(1996).

13. ألفين أرينز و جيمس لوبك،المراجعة مدخل متكامل،ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي،مراجعة أحمد حامد حجاج،دار المريخ للنشر،الرياض،المملكة العربية السعودية،(2002).

14. أمين السيد احمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، (2007).

15. ثناء علي القباني،المراجعة،الدار الجامعية،الإسكندرية،مصر، (2007) .

16. جمال الدين لعويسات،إدارة الجودة الشاملة، دار هومة،أبوظبي، (2005).

17. حاتم محمد الشيشيني،أساسيات المراجعة،مدخل معاصر، المكتبة العصرية للنشر و التوزيع ،المنصورة ،مصر ،(2007) .

18. حامد طلبة محمد أبو هيبة، أصول المراجعة، زمزم ناشرون و موزعون، عمان، الأردن، (2011).

19. حسين عبيد و شحاتة السيد،المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة،الدار الجامعية الإسكندرية،مصر ،(2007) .

20. دلال القاضي و محمود البياتي، منهجية و أساليب البحث العلمي و تحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS ، دار الحامد للنشر و التوزيع،عمان، الأردن ، (2008).

21. رجب السيد و آخرون،أصول المراجعة،الدار الجامعية الإسكندرية،مصر ،(2000) .

22. عبد الفتاح محمد الصحن و آخرون ،أسس المراجعة الخارجية،دار الجامعية،الإسكندرية،مصر ، (2007) .

23. عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، المتطلبات المهنية و مشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية و الدولية و الأمريكية، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر ،( د ت).

24. عواطف إبراهيم الحداد، إدارة الجودة الشاملة، دار الفكر ناشرون و موزعون، عمان، الأردن، (2009).

25. كمال خليفة أبو زيد و آخرون،دراسات في نظيرة المراجعة و تطبيقاتها العملية في ضوء المعايير الدولية و المصرية الدار الجامعية،الإسكندرية ،مصر ،(2006) .

26. مأمون سليمان الدرادكة،إدارة الجودة الشاملة و خدمة العملاء، دار الصفاء للنشر و التوزيع،عمان الأردن،(2008).

27. محمد السيد سرايا،أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل،كلية التجارة،جامعة الإسكندرية،مصر ،(2007) .

28. محمد الفيومي محمد و آخرون،دراسات متقدمة في المراجعة ،المكتب الجامعي الحديث،الإسكندرية،مصر ،(2008) .

29. محمد بوتين،المراجعة بين النظرية و التطبيق ، الطبعة الثانية ،ديوان المطبوعات الجامعية،الساحة المركزية،بن عكنون الجزائر ،(2005) .

30. محمد حسين الوادي و آخرون ،إدارة الجودة الشاملة في منظمات الأعمال بين النظرية و التطبيق ، دار الحامد للنشر و التوزيع ، عمان، الأردن ، (2012) .

31. محمد عبيدات و آخرون، منهجية البحث العلمي ، القواعد و المراحل و التطبيقات، دار وائل للنشر ،عمان،الأردن ، (1998).

32. هادي التميمي،مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية ، الطبعة الثالثة ،دار وائل للنشر و التوزيع،عمان الأردن ،(2007) .

33. وليد ناجي الحيالي،نظرية المحاسبة ، الجزء الأول ،الاكادمية العربية المفتوحة بالدنمارك ،(2007) .

34. وليم توماس و امرسون هنكي،المراجعة بين النظرية و التطبيق،تعريب و ترجمة احمد حامد حجاج و كمال الدين سعيد،دار المريخ للنشر ،الرياض،المملكة العربية السعودية،(2006) .

35. يوسف محمد جربوع،مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق ،مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ،عمان ،الأردن (2007) .

36. 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 في المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، (2012).

37. عبد السلام سليمان قاسم الاهدل ، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية،دراسة نظرية و ميدانية ، مذكرة ماجيستير في المحاسبة ،كلية التجارة ،قسم المحاسبة و المراجعة، جامعة الحديدة،اليمن،(2008).

38. محمد سالم أبو يوسف، تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم220، دراسة تطبيقية، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة و تمويل ،الجامعة الإسلامية ،فلسطين،2011

39. محمد أمين مازوني ،التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر ، مذكرة ماجستير في المحاسبة و التدقيق ،جامعة الجزائر 3 ،(2011).

40. محمد مفلح محمد الجعافرة،مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية، مذكرة ماجيستير تخصص محاسبة،جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا،الأردن، (2008) .

41. محمود شعبان حسين أحمد، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي و مراجعي الحسابات و سبل تضييقها، دراسة تحليلية لأراء : مراجعي الحسابات،مدراء البنوك، موظفي ضريبة الدخل، مذكرة ماجيستير في المحاسبة و التمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، (2007) .

42. طارق عبد العال حماد،موسوعة معايير المراجعة،شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية و العربية،الجزء الأول ،الدار الجامعية،الإسكندرية،مصر،(2010) .

43. إحسان بن صالح المعتاز، أخلاقيات مهنة المراجعة و المتعاملين معها ، انهيار شركة انرون و الدروس المستفادة ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، ،العدد الأول ،المملكة العربية السعودية ، (2008).

44. إيمان حسين الشاطري،حسام عبد المحسن العنقري،انخفاض مستوي أتعاب المراجعة و أثاره على جودة الأداء المهني،دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية،مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد و الإدارة،المملكة العربية السعودية،(2006) .

45. جمانة حنظل التميمي،العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية،دراسة ميدانية في الكليات و المراكز البحثية في جامعة البصرة،مجلة دورية نصف سنوية تصدر عن كلية الإدارة و الاقتصاد،العدد 10،العراق،(2013).

46. دعاء خالد أبو عيسي، مدى وجود التخصص في التدقيق لدي مكاتب التدقيق في الأردن، دراسات العلوم الإدارية، الجامعة الأردنية، العدد الأول، الأردن، (2011).

47. عبد القادر بريش ،جودة الخدمات المصرفية كمدخل لزيادة القدرة التنافسية للبنوك ،مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد الثالث ، ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ، (2005)

48. علي حسين الدوغجي،أسامة عبد المنعم سيد علي ،دور قانون ( ساربينز – أوكسلي ) في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي، مجلة الادارة و الاقتصاد، العدد 26 ، العراق ، (2011).

49. علي محمد شاهين، إدارة الجودة الشاملة و أنظمتها في المنظمة و المنتج، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل للعلوم الإنسانية و الإدارية، المجلد الخامس، العدد الأول، المملكة العربية السعودية، (2004).

50. عمر علي كامل الدوري، دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقع، مجلة المنصور، عدد 14، الجزء الأول، العراق، (2010).

51. نور ساعد الجدعاني،حسام عبد المحسن العنقري،تأثير حجم و سمعة مكاتب المراجعة و طبيعة المنافسة بينها علي جودة أدائها المهني،دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة

العربيـــة الســـعودية،مجلة الملـــك فيصـــل للاقتصـــاد و الإدارة،العـــدد الثـــاني ،المملكـــة العربيـــة السعودية،(2009).

52. الجريـدة الرسـمية للجمهوريـة الجزائريـة الديمقراطيـة الشـعبية، العـدد 07، المؤرخـة فـي 2011/02/02.

53. الجريـدة الرسـمية للجمهوريـة الجزائريـة الديمقراطيـة الشـعبية،العدد 110، المؤرخـة فـي 31 ديسمبر (1969)، المتضمنة لقانون المالية لسنة (1970).

54. القانون التجاري للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة (2007).

55. الأمر الرئاسي رقم 71-83، الصادر في 29 سبتمبر(1971)، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 107، المؤرخة في 30 ديسمبر (1971).

56. القانون رقم 10-01 ،المؤرخ في 29 جوان( 2010 )، المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،العدد 42 ، المؤرخة في 07/11/ (2010).

57. القانون رقم 80-05 ،المؤرخ في 01 مارس (1980) ،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 10 ،المؤرخة في 04 مارس (1980) .

58. القانون رقم 88-01 ،المؤرخ في 01/12/ (1988)،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 02 ،المؤرخة في 13 جانفي (1988).

59. القانون رقم 91 -08 ،المؤرخ في 27 أفريل (1991 )،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 20 ،المؤرخة في 01 ماي (1991).

60. القرار المؤرخ في 12 جانفي (2014)،المتضمن لتحديد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 24 ، المؤرخة في 30 أفريل (2014 )

61. القرار المؤرخ في 13 جانفي (2014)، المتضمن الموافقة على النظام الداخلي للمجلس الوطني للمحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 28، المؤرخة في 14 ماي (2014).

62. القرار المؤرخ في 24 جوان (2013)، المتضمن تحديد محتوي معايير تقارير محافظي الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، المؤرخة في 30 أفريل (2014).

63. القرار المؤرخ في 26 مارس ( 2013 )، المتضمن تحديد شروط المساحة و المرافق الصحية و التجهيزات التي يجب توفرها في المحل المهني للخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 48 المؤرخة في 29 سبتمبر ( 2013) ،

64. المرسوم التنفيذي رقم 11-24، المؤرخ في 27 جانفي (2011)، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 07، المؤرخة في 02 فيفري (2011).

65. المرسوم التنفيذي رقم 96-318، المؤرخ في 25 سبتمبر (1996)، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 56، المؤرخة في 29 سبتمبر( 1996 ).

66. محمد علي جبران، مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية و تحديات القرن الحادي و العشرين،الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة بعنوان،جامعة الملك سعود الرياض،( 2010).

67. محمد سمير ، رزقي إسماعيل،مسئوليات و دور المراجع الخارجي في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي ،الملتقي الوطني حول واقع و أفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر،جامعة الوادي، (2013).

68. بوراس هند،التدقيق و إشكالية فجوة التوقعات،الملتقي الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع و الأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955 ،سكيكدة ، دار بهاء الدين للنشر و التوزيع، (2011 ).

69. محمد هادي العدناني،تأثير آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات، مقال منشور على الموقع www.kantakji.com/fiqh/Files/Companies/01024.doc ، أطلع عليه بتاريخ 26 نوفمبر ( 2013 ) .

70. محمد صالح القرا، مخاطر المراجعة ،مقال منشور على الموقع http://sqarra.wordpress.com/auditr/ أطلع عليه بتاريخ 08 نوفمبر ( 2013 ) .

71. إيهاب عبده نفادي،مراجعة النظير كإحدى أسس الرقابة على جودة التدقيق، مقال منشور على الموقع www.abahe.co.uk/files/…/quality-control-audit.pdf ، أطلع عليه بتاريخ 20 ديسمبر (2013 ) .

72. يوسف محمد جربوع، العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين و حيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين، مقال منشور على الموقع www.iasj.net/iasj?func=fulltext&aId=58276 ، أطلع عليه بتاريخ 07 جانفي (2014).

73. نهلة أبو العز، العوامل المؤثر في جودة المراجعة، مقال منشور على الموقع http://digital.ahram.org.eg/articles.aspx?Serial=1329194&eid=843 أطلع عليه بتاريخ 08 جانفي (2014)

74. علي حسين الدوغجي،مدى مسؤولية مراقب الحسابات عن فرض الاستمرارية و الفشل المالي للشركات ، مقال منشور على الموقع

www.iasj.net/iasj?func=fulltext&aId=761%E2%80%8E ، أطلع عليه بتاريخ 07 مارس (2014).

75.حاتم القواسمي، واجبات و مسؤوليات مدقق الحسابات الخارجي،مقال منشور على الموقع www.ccd.gov.jo/inside_frame.php?src=sl&id=5245 ، أطلع عليه بتاريخ 31 مارس (2014).

76.إبراهيم خليل حيدر السعدي ، أثر الانهيار المالي المعاصر للشركات العالمية في المحاسبة و التدقيق، مقال منشور على الموقع www.iasj.net/iasj?func=fulltext&aId=53114 ، أطلع عليه بتاريخ 07 مارس (2013).

77.حوري زهية، قياس جودة الخدمات و القياس المقارن، مقال منشور على الموقع www.labograndmaghreb.com/.../Houri%20Zahia.pdf ، أطلع عليه بتاريخ 27 ديسمبر (2013).

78. عبد السلام نايف المبروك، مفهوم جودة المراجعة، مقال منشور على الموقع http://infotechaccountants.com/forums/showthread.php/29089 ، أطلع عليه بتاريخ 27 ديسمبر (2013).

79.علاء أبو العلا،العوامل المؤثرة في جودة عمليات المراجعة، مقال منشور على الموقع http:// infotechaccountants.com/forums/topic/3113- ،تاريخ الاطلاع 08 جانفي (2014).

88. www.socpa.org.sa/Home/Homepage/About-us

89. www.cksu.com/vb/archive/index.php/t-38466.html

90. www.infotechaccountants.com/forums/showthread.php/3893

www.aleqt.com/2012/08/27/article 686595.html .91

www.mouhasaba.3oloum.org/t213-topic .92

www.acc4arab.com .93

www.infotechaccountants.com .94

www.alphabeta.argaam.com .95

## ➢ المراجع باللغة الأجنبية:

91. Cristophe Villalonga, L'Audit Qualité Interne, Approche Innovante et Pragmatique pour manager avec Efficacité son processus D'audit, Dunod, paris, France, (2003).

92. 68.Hadj Ali Samir, Le Commissaire Aux Comptes, Caractéristique Et Missions, In Revue Algérienne De Comptabilité Et Audit, Société Nationale De Comptabilité, N° 03, Alger, 3eme Trimestre, (1994).

93. 69.Henri Bougium et Jean Charles Becour, Audit Operationnelle**,** Edition Economica, Paris, (1996).

94. 70.Lionel Collins et Gérard Valin, Audit et Contrôle Interne, Aspects Financiers, Opérationnels et Stratégiques, 4ème édition, Dalloz, Paris, (1992).

95. Michel Weill, L'Audit Stratégique, Qualité et Efficacité des Organisation, Afnor, la plaine saint Denis, France,3$^{eme}$ édition, (2007).

96. Philippe Danjou, qualité de L'Audit, Enjeux de L'Audit Interne et Externe pour la Gouvernance des Organisation, édition de Boeck, paris, France, 1 $^{ère}$ édition, (2011).

97. Sillero Alberto, Audit et Révision Légale, Editions ESKA, paris, France, (2000).

98. Manita Riadh, La qualité de l'audit externe, proposition d'une grille d'évaluation axée sur le processus d'audit, disponible sur le site web

http:// www.cairn.info/revue-management-2008-2-page-191.htm , date de consultation : 20 janvier (2014).

99. http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a010-2010-iaasb-handbook-isa-220.pdf

100. www.ifac.org/publications-resources/2013-handbook- international-quality-control-auditing-review-other-assurance-a

101. www.experts-comptables.fr/.../Normes+ISA+200+à+810-+Juin+2012.pdf

# قائمة الملاحق

# قائمة الملاحق

## الملحق رقم 01 : الاستبيان باللغة العربية

**وزارة التعليم العالي و البحث العلمي**

**جامعة البليدة 2**

**كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية**

**قسم العلوم التجارية**

**تخصص محاسبة و تدقيق**

**استمارة استبيان في إطار التحضير لإعداد مذكرة ماجستير بعنوان:**

**مدى التزام مكاتب التدقيق في الجزائر بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة خدمات المراجعة الخارجية في ظل معيار المراجعة الدولي رقم 220**

**دراسة حالة عينة من مكاتب التدقيق في الجزائر**

سيدي , سيدتي :

في إطار تحضير لرسالة ماجستير تخصص محاسبة تحت عنوان: مدى التزام مكاتب التدقيق في الجزائر بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة خدمات المراجعة الخارجية في ظل معيار المراجعة الدولي رقم 220، دراسة حالة عينة من مكاتب التدقيق في الجزائر.

و نظرا لكون أن موضوع جودة خدمات المراجعة الخارجية أصبح له دور كبير في وقتنا الحاضر و خاصة مع كبر حجم المنشات و تعقد عملياتها و دخولها في البورصة مما أصبح يحتم علي مكاتب التدقيق و خاصة العاملة بالجزائر بتحسين جودة خدماتها و أدائها وفق أساس سليم وفق المعايير المتعارف عليها في هذا الميدان حتى تتمكن من مواجهة المنافسة و خاصة من الشركات الأجنبية العاملة في هذا المجال.

لا يفوتني أن أحيطكم علما أن إجاباتكم على هذا الاستبيان سوف يتم استخدامها في إطار البحث العلمي فقط و ليس في أي موضوع أخر ،لذا أرجو من سيادتكم التكرم بالإجابة على هذا الاستبيان بدقة و موضوعية التي نتأملها في سيادتكم حتى نتمكن من الحصول على نتائج أفضل لموضوع الدراسة.

تقبلوا منى فائق الاحترام و المحبة و التقدير و الشكر الجزيل على تعاونكم.

**أولا :بيانات عن عينة الدراسة**

أرجو منكم التكرم بوضع علامة ( X ) في الخانة المناسبة

1 . **المؤهل العلمي**

ليسانس ☐ ماجستير ☐

شهادة مهنية ☐ مؤهل أخر ☐

2 . **المؤهل المهني**

خبير محاسبي ☐ محافظ حسابات ☐

3 . **الخبرة المهنية**

اقل من 05 سنوات ☐ من 05 إلي 10 سنوات ☐

من 10 إلي 15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة ☐

4. **عدد العاملين بالمكتب**

اقل من 05 موظفين ☐ من 05 إلي 10 موظفين ☐

أكثر من 10 موظفين ☐

**ثانيا: معايير المراجعة الدولية**

**1** . هل أنت علي اطلاع بمعايير المراجعة الدولية ؟

نعم ☐ لا ☐

**2** . إذا كانت الإجابة نعم , ما هي درجة اطلاعكم عليها ؟

ممتازة ☐ جيدة ☐ مقبولة ☐

**3** . هل تري أن أداء عملية المراجعة وفق ما تضمنته معايير المراجعة الدولية يساعد علي تنظيم عملية المراجعة و تحقيق الأهداف المرجوة منها ؟

نعم ☐ لا ☐ محايد ☐

**4** . هل في نظرك يساعد التطبيق السليم لمعايير المراجعة الدولية في تقليص فجوة التوقعات* في عملية المراجعة ؟

نعم ☐ لا ☐ محايد ☐

**5** . هل تري بان أداء عملية المراجعة وفق معايير المراجعة الدولية يعطي انطباعا لمستخدمي تقرير المراجع على أن عملية المراجعة قد تم أداءها وفق أساس سليم مما يعزز ثقتهم في المعلومات الوارد بالتقرير ؟

نعم ☐ لا ☐ محايد ☐

**ثالثا: التزام مكاتب التدقيق بتوفير متطلبات رقابة جودة خدمات المراجعة الخارجية وفق معيار المراجعة الدولي رقم 220.**

| **يرجى وضع علامة ( X ) في الخانة المناسبة** | **ملتزم** | **ملتزم تماما** | **محايد** | **غير ملتزم** | **غير ملتزم تماما** |
|---|---|---|---|---|---|
| **1 . يلتزم المكتب بتحميل مسؤولية الجودة للشريك المكلف بالعملية وفقا لمعيار المراجعة الدولي رقم 220 .** | | | | | |
| - يقيم المراجع المسئول مدي التزام فريق المراجعة بقواعد و آداب السلوك المهني. | | | | | |
| - يلتزم المراجع بأداء عمله وفق سياسات و إجراءات رقابة الجودة المعمول بها داخل المكتب . | | | | | |

* فجوة التوقعات هي التباين بين ما يتوقعه مستخدمي القوائم المالية أن يحققه المراجع الخارجي وبين الأداء الفعلي له

| | ملتزم | ملتزم تماما | محايد | غير ملتزم | غير ملتزم تماما |
|---|---|---|---|---|---|
| - يتحمل المراجع المسئولية الكاملة عن جودة كل عملية قبل القيام بها. | | | | | |
| - يقوم المراجع بأداء العمل الذي يتفق مع المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية و القانونية المعمول بها. | | | | | |
| - يحرص المراجع على إصدار تقريره في ظل الظروف القائمة دون أية ضغوط. | | | | | |
| **2 . يقوم المراجع بتقييم الالتزام بمتطلبات أخلاقيات المهنة وفق معيار المراجعة الدولي رقم 220.** | | | | | |
| - يقوم المكتب بتقييم العناصر التي قد تشكل تهديدا للاستقلالية في عملية المراجعة. | | | | | |
| - يقوم المكتب باتخاذ الإجراءات الوقائية اللازمة للقضاء على العناصر التي تشكل تهديدا للاستقلالية أو تخفيضها لمستوي مقبول. | | | | | |
| - يحرص المكتب على إبلاغ العاملين بتهديدات الاستقلالية التي تم كشفها لتحديد نطاق العمل المؤدي. | | | | | |
| - يقوم المراجع المسئول في كل مهمة بتقييم التزام فريق المراجعة بالمتطلبات الأخلاقية. | | | | | |
| - يقوم المكتب في كل مهمة بالتشاور مع إدارة العميل حول نطاق الخدمات التي سوف يتم أدائها لتقييم العناصر التي تشكل تهديدا للاستقلالية. | | | | | |

| | ملتزم | ملتزم تماما | محايد | غير ملتزم | غير ملتزم تماما |
|---|---|---|---|---|---|
| **3 . يلتزم مكتب التدقيق بدراسة تقييم العلاقات التي تخص الاستمرار مع العملاء الحاليين و قبول التعامل مع العملاء المتوقعين وفق ما جاء به معيار المراجعة الدولي رقم 220.** | | | | | |
| - يقوم المكتب بتطبيق سياسات و إجراءات تخص الاستمرار مع العملاء الحاليين و قبول التعاقد مع العملاء المتوقعين. | | | | | |
| - يحرص مكتب على الاستفسار من أية جهات مثل( البنوك ) عن أية معلومات تخص العميل المحتمل و إدارته و المسئولين الرئيسيين عنه . | | | | | |
| - يقوم مكتب بالاتصال بالمراجع السابق للاستفسار منه عن بعض الحقائق المهمة حول منشاة العميل. | | | | | |
| - يقوم المراجع المسئول عن المهمة فورا بإبلاغ إدارة المكتب عن المعلومات التي قد يتوصل إليها و التي من شانها أن تؤثر علي أداء المهمة أو علي استقلالية المراجع. | | | | | |
| - يحرص المكتب قبل قبول الاستمرار مع العملاء الحاليين أو التعاقد مع العملاء المتوقعين على دراسة مدي توفر المكتب على الإمكانيات اللازمة لأداء المهمة علي أحسن وجه. | | | | | |
| **4 . يحرص المكتب علي توفير فريق عمل مؤهل وفق متطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 220.** | | | | | |

| | ملتزم | ملتزم تماما | محايد | غير ملتزم | غير ملتزم تماما |
|---|---|---|---|---|---|
| - يراعي المكتب عند تعيين المراجعين مدي توفرهم على المتطلبات القانونية و المهنية المناسبة. | | | | | |
| - يقوم المكتب بوضع خطط التي تخص احتياجات المكتب من العاملين علي كل المستويات و هذا علي أساس حجم العملاء و معدل التقاعد في المكتب. | | | | | |
| - يحرص المكتب على تقييم عملية التوظيف بغية تحديد فيما إذا تم تحقيق الأهداف المرجوة منها . | | | | | |
| - يقوم المكتب بوضع آليات لتطوير الأداء المهني لفريق العملية عن طريق إخضاعهم لدورات تدريبية في المجال من اجل تطوير معارفهم و قدراتهم. | | | | | |
| **5 . يقوم المكتب بأداء عملية المراجعة وفق ما يتطلبه معيار المراجعة الدولي رقم 220** | | | | | |
| - يقوم المراجع المسئول بالتوجيه و الإشراف علي تقدم عملية المراجعة و علي فريق العملية. | | | | | |
| - بقوم المراجع المسئول بإبلاغ فريق العملية بالمسائل المتعلقة بتخطيط عملية المراجعة و أهداف العمل المراد انجازه و طبيعة عمل منشاة العميل. | | | | | |
| - يقوم المراجع المسئول بإجراء الاستشارات اللازمة و التي تخص المسائل الصعبة التي تتعلق بسير العمل و التي تكون موضع خلاف . | | | | | |

| | ملتزم | ملتزم تماما | محايد | غير ملتزم | غير ملتزم تماما |
|---|---|---|---|---|---|
| - يسمح المكتب بإجراء استشارات حول المسائل الصعبة مع أطراف من خارج المكتب و من ثم تقييم نتائج هذه الاستشارات علي عملية المراجعة. | | | | | |
| - يقوم المراجع بإصدار التقرير المناسب في الظروف المناسبة بناءا علي أدلة إثبات كافية و ملائمة لذلك. | | | | | |
| - يقوم المكتب بوضع سياسات و إجراءات لمراجعة جودة عملية المراجعة من اجل تقييم الأحكام و الاستنتاجات التي توصل إليها فريق العملية لإصدار التقرير. | | | | | |
| **6.يطبق المكتب سياسات و إجراءات من اجل الرقابة علي جودة خدمات المراجعة الخارجية وفق معيار المراجعة الدولي رقم 220** | | | | | |
| - يقوم المكتب بتطبيق نظام للرقابة علي جودة أعمال المراجعة التي يقوم بأدائها. | | | | | |
| - يقوم المكتب بوضع سياسات و إجراءات لتوفير تأكيد معقول بان إجراءات رقابة الجودة تعمل بكفاءة و فعالية. | | | | | |
| - يتوافر لدي المكتب نظام مراقبة الذي من شانه ضمان التطبيق الجيد لإجراءات رقابة الجودة بالشكل الملائم. | | | | | |
| - يحرص المراجع علي تقييم الإجراءات التي تم اتخاذها بشان معالجة أوجه القصور أو الضعف التي تم اكتشافها في نظام رقابة الجودة. | | | | | |

| | ملتزم | ملتزم تماما | محايد | غير ملتزم | غير ملتزم تماما |
|---|---|---|---|---|---|
| - يحرص المراجع باستمرار علي الحصول على معلومات التي تخص نتائج تقييم نظام رقابة الجودة. | | | | | |
| **7. يقوم المكتب بتوثيق جميع عمليات المراجعة و الرقابة عليها وفقا لمعيار المراجعة الدولي رقم 220.** | | | | | |
| - يحتفظ المراجع ضمن أوراق المراجعة بالقضايا المتعلقة بالالتزام بالمتطلبات الأخلاقية و طرق معالجتها. | | | | | |
| - يقوم المراجع بتوثيق الاستنتاجات التي تتعلق بالالتزام بمتطلبات الاستقلال المطبقة على أداء عملية المراجعة وأي مناقشات تمت بخصوص ذلك و التي تدعم هذه الاستنتاجات. | | | | | |
| - يقوم المراجع بتوثيق الاستنتاجات التي تتعلق بقبول الاستمرار مع العملاء الحاليين و قبول التعامل مع العملاء الجدد. | | | | | |
| - يقوم مراجع رقابة الجودة بتوثيق جميع الإجراءات التي قام بتنفيذها . | | | | | |
| - يشير مراجع رقابة الجودة في تقريره إلي انه لم بعلم بأية مسائل لم يتم حلها و التي من شانها الاعتقاد بان الأحكام و الاستنتاجات التي توصل إليها فريق المراجعة غير مناسبة. | | | | | |

**رابعا : واقع بيئة المراجعة الخارجية في الجزائر و تأثيرها على جودة عملية المراجعة.**

| يرجى وضع علامة ( X ) في الخانة المناسبة | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|
| **1.** هناك توافق بين ما تضمنته النصوص القانونية المنظمة للمهنة في الجزائر و بين ما جاءت به معايير المراجعة الدولية | | | | | |
| **2.** تتميز بيئة المراجعة الخارجية في الجزائر بالتطور المستمر من خلال صدور و في كل مرة قوانين و مراسيم جديدة تهدف للنهوض بهذه المهنة و تنظيمها أكثر و فأكثر | | | | | |
| **3.** تتوفر بيئة المراجعة الخارجية في الجزائر علي مؤهلات تساعد علي وجود أساليب و نظم للرقابة علي جودة خدمات المراجعة | | | | | |
| **4.** إن عدم وجود هيئة مختصة في الرقابة علي الجودة أدي إلي اعتبار البعض أن الجودة في عملية المراجعة ليست بالأمر المهم. | | | | | |
| **5.** إن دخول المنافسة الأجنبية اثر و بشكل كبير علي مكاتب التدقيق الجزائرية من خلال استحواذها علي معظم السوق و هذا و هذا بسبب الاعتقاد بأنها تقدم خدمات ذات جودة أفضل من الجزائرية. | | | | | |

**الملحق رقم 02 : الاستبيان باللغة الفرنسية**

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche scientifique

Université Saad Dahleb – Blida

Faculté des Sciences Economiques et de Gestion et des Sciences Commerciales

Département du commerce

Option Comptabilité et Audit

Questionnaire en vue de la rédaction d'un mémoire de Magistère intitulé

**Les mesures sur les quelles les cabinets d'audit en Algérie fournissent les besoins d'amélioration de l'efficacité du contrôle de la qualité des services d'audit externe sous la norme internationale d'audit ISA 220.**

**Etude de cas d'un échantillon des cabinets d'audit en Algérie**

Dans le cadre de la préparation d'un mémoire de magistère Option Comptabilité et audit sous le titre : la mesure par laquelle les cabinets d'audit en Algérie peuvent fournir les besoins d'amélioration de l'efficacité du contrôle de la qualité des services d'audit externe sous la norme internationale d'audit N ° 220 - étude de cas d'un échantillon des cabinets d'audit en Algérie.

En raison du fait que la question de la qualité des services d'audit externe est devenu un rôle important à l'époque actuelle, en particulier avec la grande taille des installations et de la complexité de ses opérations et de son entrée dans le marché boursier, qui est devenu impératif pour les cabinets d'audit et de travail privé en Algérie afin d'améliorer la qualité de leurs services et de leurs performances selon une base solide, en conformité avec les normes acceptées dans ce domaine pour être en mesure de faire face à la concurrence des entreprises privées et étrangères opérant dans ce domaine.

On ne peux manquer de vous informer que vos réponses à ce Questionnaire seront utilisés dans le cadre de la recherche scientifique et non dans tout autre sujet, alors on vous prie de bien vouloir répondre à ce questionnaire de façon précise et objective et sur le degré de sérieux ,afin d'obtenir de meilleurs résultats pour le sujet de l'étude.

**Chercheur :**

**SAIDI FARES**

**I: Informations générales sur l'échantillon de l'étude**

**1. Qualification** : Doctorat ☐ Magistère ☐ Licence ☐

Diplôme Professionnel ☐

**2. Fonction actuelle** : expert comptable ☐ Commissaire aux comptes ☐

**3. Expérience professionnelle**: moins de 05 ans ☐ de 05 à 10 ans ☐

À compter de 10 à 15 ans ☐ plus de 15 ans ☐

**4. Nombre d'employés dans le bureau**: Moins de 05 employés ☐

Entre 05 et 10 employés ☐ plus de 15 employés ☐

**II: Normes internationales d'audit :**

**1.** Avez-vous des connaissances sur les normes internationales d'Audit ?

Oui ☐ Non ☐

**2.** Si oui, quel est le degré de votre consultation sur eux ?

Excellent ☐ bon ☐ acceptable ☐

**3.** Pensez-vous que la pratique d'audit en conformité avec le contenu des normes internationales d'audit utilisées aide à organiser le processus d'audit et atteindre les objectifs souhaités ?

Oui ☐ Non ☐ Neutre ☐

**4.** Pensez-vous que la bonne pratique des normes internationales d'audit contribue à la réduction des écarts entre les attentes * dans le processus d'audit ?

Oui ☐ Non ☐ Neutre ☐

* L'écart entre les attentes est la différence entre ce que pensez que les utilisateurs des états financiers à atteindre de la part d'auditeur externe et la performance réelle de son

**5.** Pensez-vous que l'exécution du processus d'audit conformément aux normes internationales d'audit donne l'impression aux utilisateurs du rapport de l'auditeur que le processus d'examen a une base solide en fonction de leur performance, ce qui renforce leur confiance dans les informations qui y sont contenues ?

Oui ☐ Non ☐ Neutre ☐

**III : Engagement des cabinets d'audit à fournir en matière de contrôle de la qualité de l'audit externe conformément à la norme internationale N ° 220.**

| **Veuillez cocher la cas approprié** | **Engagé** | **Pleinement engagé** | **Neutre** | **Non engagé** | **Pleinement non engagé** |
|---|---|---|---|---|---|
| **1. Le Cabinet s'est engagé à assumer la responsabilité de la qualité à l'associé en charge du processus conformément à la norme d'audit internationale ISA 220.** | | | | | |
| - L'auditeur responsable évalue l'étendue de l'engagement de l'équipe d'audit par les règles d'audit et de l'éthique professionnel. | | | | | |
| - l'auditeur exécute son travail en conformité avec les politiques et les procédures de contrôle de la qualité au sein du Cabinet. | | | | | |
| - l'auditeur assume la responsabilité totale de la qualité du processus d'audit avant du faire. | | | | | |

| | **Engagé** | **Pleinement engagé** | **Neutre** | **Non engagé** | **Pleinement non engagé** |
|---|---|---|---|---|---|
| - L'auditeur effectue le travail conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires. | | | | | |
| - L'auditeur effectue son rapport dans les circonstances sans aucune pression. | | | | | |
| **2. L'auditeur évalue l'engagement avec les exigences de l'éthique professionnelle conformément à la norme d'audit internationale ISA 220.** | | | | | |
| - L'auditeur évalue les éléments qui peuvent constituer une menace pour l'autonomie dans la processus d'audit. | | | | | |
| - L'auditeur prend les mesures préventives nécessaires pour éliminer les éléments qui constituent une menace pour l'autonomie ou les réduits à un niveau acceptable. | | | | | |
| - l'auditeur informe les travailleurs pour Les menaces de l'autonomie qui ont à été détectés pour déterminer l'étendue des travaux. | | | | | |
| - l'auditeur informe les travailleurs pour Les menaces de l'autonomie qui ont à été détectés pour déterminer l'étendue des travaux. | | | | | |

| | **Engagé** | **Pleinement engagé** | **Neutre** | **Non engagé** | **Pleinement non engagé** |
|---|---|---|---|---|---|
| - l'auditeur responsable évalué dans chaque mission l'engagement de l'équipe d'audit par les exigences éthiques. | | | | | |
| - l'auditeur consulte à chaque tâche avec le client sur l'étendue des services qui seront effectués pour évaluer les éléments qui constituent une menace pour l'autonomie. | | | | | |
| **3. le Cabinet d'audit est engagé par l'étude d'évaluation des relations qui s'intéressent à la continuation avec les clients actuels et d'accepter l'accord avec un nouveau client à la lumière de la norme d'audit internationale ISA 220.** | | | | | |
| - Le Cabinet applique des politiques et des procédures relatives à la continuation avec les clients actuels et d'accepter le contrat avec des clients potentiels. | | | | | |
| - Le Cabinet renseigné de la part des diverses entités (par exp Les Banques) sur toute information relative au client potentiel et son administration et ses responsables principaux. | | | | | |

| | **Engagé** | **Pleinement engagé** | **Neutre** | **Non engagé** | **Pleinement non engagé** |
|---|---|---|---|---|---|
| - Le Cabinet d'audit contacte l'auditeur antérieur pour en savoir sur certains des faits du client par exemple: connaître les raisons qui ont conduit au licenciement. | | | | | |
| - l'auditeur est chargé informe immédiatement son Cabinet sur toutes les informations qui vient à tenir et qui aurait une incidence sur la performance de la tâche ou l'autonomie de l'auditeur. | | | | | |
| - avant d'accepter de continuer avec le client ou d'un contrat avec un nouveau client, Le Cabinet d'audit étudie la disponibilité des capacités nécessaires pour effectuer la tâche au mieux. | | | | | |
| **4. le Cabinet met en disposition une équipe qualifiée selon les exigences de la norme internationale sur l'examen ISA 220.** | | | | | |
| - le Cabinet prend en compte lors de l'attribution des auditeurs ses dispositions des exigences juridiques et professionnelles appropriée. | | | | | |

| | **Engagé** | **Pleinement engagé** | **Neutre** | **Non engagé** | **Pleinement non engagé** |
|---|---|---|---|---|---|
| - Le cabinet met à disposition des plans concernant les besoins des employés à tous les niveaux et ceci est basé sur le volume des clients et le taux de la retraite dans le cabinet. | | | | | |
| - le cabinet évaluer le processus de recrutement afin de déterminer si ses objectifs a été réalisés.. | | | | | |
| - le Cabinet d'audit élabore des mécanismes pour le développement du rendement professionnel de l'équipe d'audit en les soumettant à des formations dans le domaine afin de développer leurs connaissances et leurs capacités | | | | | |
| **5. le Cabinet d'audit exécute Le processus d'audit tel il est requis par la norme d'audit internationale ISA 220.** | | | | | |
| - l'auditeur responsable diriger et superviser de l'avancement du processus d'audit et de l'équipe d'audit. | | | | | |
| - l'auditeur informe l'équipe sur les sujets relatifs au planification de processus d'audit et les objectifs du processus à accomplir et la nature de l'entreprise du client. | | | | | |

| | **Engagé** | **Pleinement engagé** | **Neutre** | **Non engagé** | **Pleinement non engagé** |
|---|---|---|---|---|---|
| - l'auditeur mène les consultations nécessaires, qui sont relatives aux sujets difficiles qui ont trait à la conduite du travaille et qui est un sujet de litige. | | | | | |
| - le Cabinet Permet de mener des consultations sur des questions difficiles avec les parties en dehors du Cabinet et d'évaluer les résultats de cette consultation sur le processus d'audit. | | | | | |
| - le Cabinet émis le rapport approprié dans les circonstances appropriées. Avec des preuves suffisantes et appropriés pour le faire. | | | | | |
| - Le Cabinet établir des politiques et des procédures pour auditer la qualité du processus d'audit en vue d'évaluer les jugements et les conclusions tirées par l'équipe du processus pour l'émission du rapport. | | | | | |

| | **Engagé** | **Pleinement engagé** | **Neutre** | **Non engagé** | **Pleinement non engagé** |
|---|---|---|---|---|---|
| **6. le Cabinet d'audit fournit des politiques et des procédures afin de contrôler la qualité des services d'audit externe conformément à la norme d'audit internationale ISA 220.** | | | | | |
| - Le Cabinet d'audit applique un système de contrôle sur la qualité des travaux d'audits exécutés. | | | | | |
| - Le Cabinet met des politiques et procédures pour fournir l'assurance raisonnable que les procédures de contrôle de qualité travaillent efficacement. | | | | | |
| - Le Cabinet d'audit possède un système de contrôle qui assure la bonne application des procédures de contrôle de la qualité correctement. | | | | | |
| - l'auditeur est désireux d'évaluer les mesures qui ont été prises sur le traitement des déficiences ou faiblesses qui ont été découverts dans le système de contrôle de la qualité. | | | | | |
| - l'auditeur est désireux d'avoir des informations sue les résultats d'évaluations du système de contrôle de qualité. | | | | | |

| | **Engagé** | **Pleinement engagé** | **Neutre** | **Non engagé** | **Pleinement non engagé** |
|---|---|---|---|---|---|
| **7. Le Cabinet faire documenter toutes les vérifications et le contrôle en conformité avec la norme d'audit internationale ISA 220.** | | | | | |
| - l'auditeur enregistre dans les documents de synthèse les sujets liés à la conformité aux règles d'éthique et leurs méthodes de traitement. | | | | | |
| - l'auditeur enregistre les résultats qui se rapportent au respect des exigences d'autonomie applicables au processus d'audit et toutes les discussions à ce sujet qui soutien ces conclusions. | | | | | |
| - l'auditeur enregistre les résultats qui se rapportent à accepter de continuer avec les clients existants et à accepter les nouveaux clients. | | | | | |
| - l'auditeur enregistre toutes les procédures de contrôle de la qualité mises en œuvre. | | | | | |
| - l'auditeur de contrôle qualité indique dans son rapport qu'il n'avait pas connaissance des problèmes qui n'été pas résolus et faire croire que les jugements et les conclusions de l'équipe d'audit n'est pas adapté. | | | | | |

## IV: La réalité de l'environnement d'audit externe en Algérie et leur impact sur la qualité du processus d'audit.

| | **Tout à fait d'accord** | **D'accord** | **Neutre** | **En désaccord** | **Fortement en désaccord** |
|---|---|---|---|---|---|
| **1.** il existe un consensus entre les contenus des dispositions juridiques régissant la profession d''audit en Algérie et ce que lui apporté les normes internationales d'audit. | | | | | |
| **2.** l'environnement d'audit externe en Algérie se caractérise par un développement continu par l'émission de nouvelles lois et décrets visant à promouvoir cette profession et de l'organiser de plus en plus. | | | | | |
| **3.** L'environnement d'audit externe en Algérie possède des qualifications qui aident l'existence des méthodes et des systèmes du control qualité des services d'audit. | | | | | |
| **4.** L'absence d'un organisme en Algérie qui est spécialisé dans le contrôle de la qualité a conduit certains pour prendre en compte que le processus d'audit externe de la qualité est rien d'important. | | | | | |
| **5.** l'entrée de la concurrence étrangère influencé sur les Cabinets d'audit algériens grâce à l'acquisition de la majorité du marché, et c'est à cause de la croyance que ces Cabinets offrent des services de meilleure qualité que l'Algérien. | | | | | |

**الملحق رقم 03 : معيار المراجعة الدولي رقم 220 باللغتين العربية و الانجليزية**

**معيار المراجعة رقم (220)**
**رقابة الجودة لمراجعة قوائم مالية**

**ترجمة الهيئة**

**معيار المراجعة رقم (220)**
**رقابة الجودة لمراجعة قوائم مالية**
(يسري مفعول هذا المعيار عند مراجعة القوائم المالية في الفترات التي تبدأ في، أو بعد .....)


| المحتويات | فقرة |
|---|---|
| **مقدمة** | |
| نطاق المعيار | 1 |
| نظام رقابة الجودة ودور فريق الارتباط | 4-2 |
| تاريخ سريان المعيار | 5 |
| **الهدف** | 6 |
| **التعريفات** | 7 |
| **المتطلبات** | |
| مسؤوليات القيادة لجودة عمليات المراجعة | 8 |
| المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة | 11 - 9 |
| قبول واستمرار العلاقة مع العملاء وارتباطات المراجعة | 13 - 12 |
| تعيين فرق الارتباط | 14 |
| أداء الارتباط | 22 - 15 |
| المتابعة | 23 |
| التوثيق | 25 – 24 |
| **التطبيق والمواد التفسيرية الأخرى** | |
| نظام رقابة الجودة ودور فريق الارتباط | 2أ - 1أ |
| مسؤوليات القيادة لجودة عمليات المراجعة | 3أ |
| المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة | 7أ - 4أ |
| قبول واستمرار العلاقة مع العملاء وارتباطات المراجعة | 9أ - 8أ |
| تعيين فرق الارتباط | 12أ - 10أ |


المعيار باللغة الإنجليزية

**INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 220**
**QUALITY CONTROL FOR AN AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS**
(Effective for audits of financial statements for periods beginning on or after .....)


| CONTENTS | Paragraph |
|---|---|
| **Introduction** | |
| Scope of this ISA | 1 |
| System of Quality Control and Role of Engagement Teams | 2-4 |
| Effective Date | 5 |
| **Objective** | 6 |
| **Definitions** | 7 |
| **Requirements** | |
| Leadership Responsibilities for Quality on Audits | 8 |
| Relevant Ethical Requirements | 9-11 |
| Acceptance and Continuance of Client Relationships and Audit Engagements | 12-13 |
| Assignment of Engagement Teams | 14 |
| Engagement Performance | 15-22 |
| Monitoring | 23 |
| Documentation | 24-25 |
| **Application and Other Explanatory Material** | |
| System of Quality Control and Role of Engagement Teams | A1-A2 |
| Leadership Responsibilities for Quality on Audits | A3 |
| Relevant Ethical Requirements | A4-A7 |
| Acceptance and Continuance of Client Relationships and Audit Engagements | A8-A9 |
| Assignment of Engagement Teams | A10-A12 |

| | | |
|---|---|---|
| Engagement Performance | A13-A31 | أداء الارتباط ..... 31أ - 13أ |
| Monitoring | A32-A34 | المتابعة ..... 34أ - 32أ |
| Documentation | A35 | التوثيق ..... 35أ |


**Introduction**

**Scope of this ISA**

1. This International Standard on Auditing (ISA) deals with the specific responsibilities of the auditor regarding quality control procedures for an audit of financial statements. It also addresses, where applicable, the responsibilities of the engagement quality control reviewer. This ISA is to be read in conjunction with relevant ethical requirements.

**System of Quality Control and Role of Engagement Teams**

2. Quality control systems, policies and procedures are the responsibility of the audit firm. Under ISQC [1], the firm has an obligation to establish and maintain a system of quality control to provide it with reasonable assurance that:
(a) The firm and its personnel comply with professional standards and applicable legal and regulatory requirements; and
(b) Reports issued by the firm or engagement partners are appropriate in the circumstances.[1]
This ISA is premised on the basis that the firm is subject to ISQC 1 or to national requirements that are at least as demanding. (Ref: Para. A1)

3. Within the context of the firm's system of quality control, engagement teams have a responsibility to implement quality control procedures that are applicable to the audit engagement and provide the firm with relevant information to enable the functioning of that part of the firm's system of quality control relating to independence.

4. Engagement teams are entitled to rely on the firm's system of quality control, unless information provided by the firm or other parties suggests

**مقدمة:**

**نطاق المعيار:**

1- يتناول هذا المعيار مسؤوليات محددة للمراجع، فيما يتعلق بإجراءات رقابة الجودة على عملية مراجعة القوائم المالية. كما يتناول أيضاً - حيثما يكون ذلك ممكناً - مسؤوليات فاحص رقابة جودة الارتباط. وينبغي أن يقرأ هذا المعيار في سياق المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة.

**نظام رقابة الجودة ودور فرق الارتباط:**

2- تعد نظم رقابة الجودة، وسياساتها وإجراءاتها، مسؤولية مكتب المراجعة. وبموجب معيار رقابة الجودة رقم (1)، يلتزم المكتب ، بوضع نظام لرقابة الجودة والحفاظ عليه ليقدم له ضمان معقول بأن:
(أ) المكتب والعاملين به يلتزمون بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية.
(ب) التقارير الصادرة عن المكتب، أو الشركاء المسؤولين عن الارتباط مناسبة للظروف[1].
ويقوم هذا المعيار على أساس أن المكتب يخضع لمعيار رقابة الجودة رقم (1)، أو للمتطلبات الوطنية، والتي تمثل الحد الأدنى من المتطلبات. (راجع: فقره أ1).

3- في سياق نظام رقابة الجودة بالمكتب، تتحمل فرق الارتباط مسؤولية تنفيذ إجراءات رقابة الجودة المعمول بها على ارتباط المراجعة، وتزويد المكتب بالمعلومات الملائمة ليتمكن من أداء ذلك الجزء من نظام المكتب لرقابة الجودة المتعلق بالاستقلالية.

4- يحق لفرق الارتباط المشاركة، الاعتماد على نظام رقابة الجودة بالمكتب، ما لم تكن المعلومات التي قدمها المكتب أو الأطراف الأخرى تشير إلى عكس ذلك. (راجع: فقرة أ2).

---

[1] معيار رقابة الجودة رقم (1)، "رقابة الجودة للمكاتب التي تقوم بالمراجعة، وفحص القوائم المالية وخدمات التأكيد الأخرى، وغيرها ذات العلاقة"، فقرة (11).

otherwise. (Ref: Para. A2)

**Effective Date**

5. This ISA is effective for audits of financial statements for periods beginning on or after .....

**Objective**

6. The objective of the auditor is to implement quality control procedures at the engagement level that provide the auditor with reasonable assurance that:

(a) The audit complies with professional standards and applicable legal and regulatory requirements; and

(b) The auditor's report issued is appropriate in the circumstances.

**Definitions**

7. For purposes of the ISAs, the following terms have the meanings attributed below:

(a) Engagement partner[2] – The partner or other person in the firm who is responsible for the audit engagement and its performance, and for the auditor's report that is issued on behalf of the firm, and who, where required, has the appropriate authority from a professional, legal or regulatory body.

(b) Engagement quality control review – A process designed to provide an objective evaluation, on or before the date of the auditor's report, of the significant judgments the engagement team made and the conclusions it reached in formulating the auditor's report. The engagement quality control review process is for audits of financial statements of listed entities and those other audit engagements, if any, for which the firm has determined an engagement quality control review is required.

(c) Engagement quality control reviewer – A partner, other person in the firm, suitably qualified external person, or a team made up of such individuals, none of whom is part of the engagement team, with sufficient and appropriate experience and authority to objectively evaluate the significant judgments the engagement team made and

**تاريخ سريان المعيار:**

5- يسري مفعول هذا المعيار عند مراجعة القوائم المالية، في الفترات التي تبدأ في، أو بعد .....

**الهدف:**

6- يهدف المراجع الى تنفيذ إجراءات رقابة الجودة على مستوى الارتباط ككل، والتي توفر له تأكيد معقول بأن:

(أ) عملية المراجعة تتم في إطار الالتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.

(ب) التقرير الذي يصدره المراجع، مناسب للظروف.

**التعريفات:**

7- لأغراض معايير المراجعة، يكون للمصطلحات التالية المعاني الموضحة أدناه:

(أ) الشريك المسؤول عن الارتباط[2]: الشريك، أو شخص آخر في المكتب ، والذي يكون مسؤولاً عن ارتباط المراجعة وأدائه، وعن تقرير المراجع الذي يتم إصداره باسم المكتب، وهو الذي تخول له السلطة المناسبة - عند اللزوم - من الهيئات التنظيمية والقانونية والمهنية.

(ب) فحص رقابة جودة الارتباط: عملية مصممة لتقديم تقويم موضوعي، في، أو قبل صدور تقرير المراجع، عن الأحكام الجوهرية التي قام بها فريق الارتباط والاستنتاجات التي يستندون إليها عند صياغة التقرير. وتجرى عملية فحص رقابة جودة الارتباط على ارتباطاتمراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة، وارتباطات المراجعة الأخرى، إذا رأى المكتب ضرورة فحص رقابة جودة الارتباط.

(ج) فاحص رقابة جودة الارتباط: شريك، أو شخص آخر في المكتب، أو شخص من خارج المكتب يكون مؤهلاً تأهيلاً مناسباً، أو فريق مكون من مجموعة من أولئك الأفراد، ليس من بينهم أي شخص عضو في فريق ارتباط المراجعة، لديهم الخبرة المناسبة والكافية، والصلاحية لعمل تقويم موضوعي للأحكام الجوهرية التي اتخذها فريق الارتباط والاستنتاجات التي استندوا إليها عند صياغة التقرير.

[2] يجب قراءة "الشريك المسؤول عن الارتباط" و"الشريك" و"المكتب" للإشارة إلى نظرائهم في القطاع العام عندما يكون ذلك ملائما.

the conclusions it reached in formulating the auditor's report.
(d) Engagement team – All partners and staff performing the engagement, and any individuals engaged by the firm or a network firm who perform audit procedures on the engagement. This excludes an auditor's external expert engaged by the firm or a network firm.[3]
(e) Firm – A sole practitioner, partnership or corporation or other entity of professional accountants.
(f) Inspection – In relation to completed audit engagements, procedures designed to provide evidence of compliance by engagement teams with the firm's quality control policies and procedures.
(g) Listed entity – An entity whose shares, stock or debt are quoted or listed on a recognized stock exchange, or are marketed under the regulations of a recognized stock exchange or other equivalent body. TING
(h) Monitoring – A process comprising an ongoing consideration and evaluation of the firm's system of quality control, including a periodic inspection of a selection of completed engagements, designed to provide the firm with reasonable assurance that its system of quality control is operating effectively.
(i) Network firm – A firm or entity that belongs to a network.
(j) Network – A larger structure:
(i) That is aimed at cooperation, and
(ii) That is clearly aimed at profit or cost-sharing or shares common ownership, control or management, common quality control policies and procedures, common business strategy, the use of a common brand name, or a significant part of professional resources.
(k) Partner – Any individual with authority to bind the firm with respect to the performance of a professional services engagement.
(l) Personnel – Partners and staff.

(د) فريق الارتباط: كل الأفراد الذين يقومون بأداء الارتباط، بما فيهم الخبراء الذين تعاقد معهم المكتب أو مكتب في شبكة لأمر يتعلق بهذا الارتباط. ويستبعد منهم الخبير الخارجي التابع للمراجع، والذي عينه المكتب، أو مكتب في شبكة [3].

(ه) المكتب: الممارس الفرد، أو شركة الأشخاص، أو شركة المساهمة، أو أي شركة أخرى للمحاسبين المهنيين.
(و) الفحص: بالنسبة لارتباطات المراجعة التي تم إنجازها، هو الإجراءات المصممة للحصول على إثبات بأن فريق الارتباط قد التزم بسياسات وإجراءات رقابة الجودة التي يتبناها المكتب.
(ز) المنشأة المدرجة: هي منشأة قيدت أسهمها وأوراقها المالية، أو أدوات مديونياتها فيسوق أوراق مالية معترف بها، أو تتداول أسهمها، طبقاً لأحكام سوق أوراق مالية معترف بها، أو أية جهة مماثلة.
(ح) المتابعة: عملية تتضمن مراعاة مستمرة وتقويماً دائماً لنظام رقابة الجودة فيالمكتب، ويتضمن ذلك فحصاً دورياً لمجموعة منالارتباطات التي تم تنفيذها، يتم تصميمها للحصول على تأكيد معقول بأن نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب يعمل بفعالية.

(ط) مكتب شبكة: هو مكتب أو منشأة ينتمي الى شبكة.
(ي) الشبكة – هيكل أكبر.
(i) يهدف إلى التعاون، و
(ii) يهدف - بوضوح - إلى تحقيق ربح، أو مشاركة التكاليف، أو يشارك في ملكية، أو سيطرة، أو إدارة مشتركة، أو سياسات وإجراءات مشتركة فيما يخص رقابة الجودة، أو استراتيجية عمل مشتركة، واستخدام اسم تجاري مشترك، أو جزء كبير من الموارد المهنية.
(ك) الشريك: أي شخص لديه الصلاحية وحق تمثيل المكتب بشأن الارتباطات المتعلقة بأداء ارتباطات الخدمات المهنية.
(ل) الأفراد: هم الشركاء والعاملون.

[3] معيار المراجعة رقم (620) "الاستفادة من عمل الخبير التابع للمراجع"، فقرة أ5 تعرف مصطلح "خبير المراجع".

(m) Professional standards – International Standards on Auditing (ISAs) and relevant ethical requirements.

(n) Relevant ethical requirements – Ethical requirements to which the engagement team and engagement quality control reviewer are subject, which ordinarily comprise Parts A and B of the International Ethics Standards Board for Accountants' *Code of Ethics for Professional Accountants* (IESBA Code) related to an audit of financial statements together with national requirements that are more restrictive.

(o) Staff – Professionals, other than partners, including any experts the firm employs.

(p) Suitably qualified external person – An individual outside the firm with the competence and capabilities to act as an engagement partner, for example, a partner of another firm, or an employee (with appropriate experience) of either a professional accountancy body whose members may perform audits of historical financial information or of an organization that provides relevant quality control services.

**Requirements**

**Leadership Responsibilities for Quality on Audits**

8.The engagement partner shall take responsibility for the overall quality on each audit engagement to which that partner is assigned. (Ref: Para. A3)

**Relevant Ethical Requirements**

9. Throughout the audit engagement, the engagement partner shall remain alert, through observation and making inquiries as necessary, for evidence of non-compliance with relevant ethical requirements by members of the engagement team. (Ref: Para. A4–A5)

10. If matters come to the engagement partner's attention through the firm's system of quality control or otherwise that indicate that members of the engagement team have not complied with relevant ethical requirements, the engagement partner, in consultation with others in the firm, shall determine the appropriate action. (Ref: Para. A5)

*Independence*

(م) المعايير المهنية: معايير المراجعة والمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة.

(ن) المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة: المتطلبات الأخلاقية، التي يخضع لأحكامها فريق الارتباط وفاحصو رقابة جودة أداء الارتباط والتي تتضمن المتطلبات الأخلاقية والسلوكية الواردة بالجزئين (أ)، (ب) من الميثاق العام لآداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة ذات الصلة بمراجعة القوائم المالية بجانب المتطلبات الوطنية، والتي تعد أكثر تشدداً.

(س) العاملون: المهنيون، بخلاف الشركاء، ويشمل ذلك أية خبراء يعملون بالمكتب.

(ع) شخص خارجي مؤهل تأهيلا مناسبا: هو شخص من خارج المكتب لديه الكفاءة والمقدرة للقيام بدور الشريك المسؤول عن الارتباط، على سبيل المثال، شريك من مكتب أخر، أو موظف (لديه الخبرة المناسبة) من منظمة مهنية محاسبية يجوز لأعضائها القيام بعمليات المراجعة للمعلومات المالية التاريخية، أو منظمة تقدم خدمات رقابة الجودة.

**المتطلبات:**

**المسؤولية عن جودة عمليات المراجعة:**

8- يجب أن يتحمل الشريك المسؤول عن الارتباط، مسؤولية الجودة الشاملة لكل ارتباط مراجعة يكلف به. (راجع: فقره أ3).

**المتطلبات الأخلاقية المناسبة:**

9- في كل مراحل ارتباط المراجعة، يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط أن يبقى متيقظاً عن طريق الملاحظة والاستفسارات (إذا لزم الأمر) بشأن أدلة عدم التزام فريق الارتباط بالمتطلبات الأخلاقية. (راجع: فقرة أ4- أ5)

10- إذا نما إلى علم الشريك المسؤول عن الارتباط أمور من خلال نظام رقابة الجودة بالمكتب، أو من أي مصدر آخر تشير إلي عدم التزام أعضاء فريق الارتباط بالمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة، فإن على الشريك المسؤول عن الارتباط تحديد التصرف المناسب الذي يجب اتخاذه بالتشاور مع المسؤولين الآخرين في المكتب. (راجع: فقرة أ5)

**الاستقلال:**

11. The engagement partner shall form a conclusion on compliance with independence requirements that apply to the audit engagement. In doing so, the engagement partner shall: (Ref: Para. A5)
(a) Obtain relevant information from the firm and, where applicable, network firms, to identify and evaluate circumstances and relationships that create threats to independence;
(b) Evaluate information on identified breaches, if any, of the firm's independence policies and procedures to determine whether they create a threat to independence for the audit engagement; and
(c) Take appropriate action to eliminate such threats or reduce them to an acceptable level by applying safeguards, or, if considered appropriate, to withdraw from the audit engagement, where withdrawal is possible under applicable law or regulation. The engagement partner shall promptly report to the firm any inability to resolve the matter for appropriate action. (Ref: Para. A6–A7)

**Acceptance and Continuance of Client Relationships and Audit Engagements**

12. The engagement partner shall be satisfied that appropriate procedures regarding the acceptance and continuance of client relationships and audit engagements have been followed, and shall determine that conclusions reached in this regard are appropriate. (Ref: Para. A8–A9)
13. If the engagement partner obtains information that would have caused the firm to decline the audit engagement had that information been available earlier, the engagement partner shall communicate that information promptly to the firm, so that the firm and the engagement partner can take the necessary action. (Ref: Para. A9)

**Assignment of Engagement Teams**

14. The engagement partner shall be satisfied that the engagement team, and any auditor's experts who are not part of the engagement team, collectively have the appropriate competence and capabilities to:
(a) Perform the audit engagement in accordance with professional

11- يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط أن يتوصل إلى استنتاج عن مدى الالتزام بمتطلبات الاستقلال المطلوبة لارتباط لمراجعة، ولتحقيق ذلك، يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط:
(أ) الحصول على المعلومات ذات العلاقة من المكتب، و - حيثما يكون ذلك ممكناً - مكاتب الشبكة، لتحديد وتقويم الظروف والعلاقات التي تشكل تهديداً للاستقلال.
(ب) تقويم المعلومات الخاصة بالمخالفات المحددة - إن وجدت - التي تتعلق بسياسات وإجراءات الاستقلال الخاصة بالمكتب، لتحديد ما إذا كانت تشكل تهديداً للاستقلال المطلوب لارتباط المراجعة.
(ج) اتخاذ التصرف المناسب للقضاء على مثل هذه التهديدات، أو تخفيضها لمستوى مقبول بتطبيق الإجراءات الوقائية، أو الانسحاب من ارتباط المراجعة، إذا كان ذلك مناسباً ، عندما يكون الانسحاب من ارتباط المراجعة ممكناً في ظل نظام أو لائحة. ويجب على الشريك المسؤول عن الارتباط أن يخطر المكتب على وجه السرعة، إذا فشل في حل المسألة، والاستفسار عن التصرف المناسب (راجع: فقرة أ6-أ7).

**قبول واستمرار العلاقة مع العملاء وارتباطات المراجعة:**

12- يجب أن يقتنع الشريك المسؤول عن الارتباط، بأن الإجراءات المناسبة الخاصة بقبول العملاء واستمرار العلاقة معهم واستمرار ارتباطات المراجعة قد تم اتباعها، ويجب عليه أن يحدد ما إذا كانت الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في هذا الخصوص مناسبة. (راجع: فقرة أ8- أ9).
13- إذا حصل الشريك المسؤول عن الارتباط، على معلومات لم تكن متاحة عند قبول الارتباط، والتي كان من الممكن أن تؤدي إلى رفض المكتب لارتباط المراجعة لو سبق أن توافرت، يتعين عليه إبلاغ المكتب - فوراً - بهذه المعلومات، حتى يتسنى للمكتب وللشريك المسؤول عن الارتباط اتخاذ التصرف اللازم. (راجع: فقرة أ9).

**تعيين فرق الارتباط:**

14- يجب أن يقتنع الشريك المسؤول عن الارتباط بأن فريق الارتباط، وأي خبراء للمراجع، ليسوا ضمن فريق الارتباط، يمتلكون مجتمعين القدرات والكفاءات المناسبة لـ:
(أ) تنفيذ ارتباط المراجعة، بما يتفق والمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية.
(ب) التمكين من إصدار تقرير مراجعة مناسب. (راجع: فقرات أ10- أ12).

standards and applicable legal and regulatory requirements; and
(b) Enable an auditor's report that is appropriate in the circumstances to be issued. (Ref: Para. A10–A12)

**Engagement Performance**

*Direction, Supervision and Performance*

15. The engagement partner shall take responsibility for:
(a) The direction, supervision and performance of the audit engagement in compliance with professional standards and applicable legal and regulatory requirements; and (Ref: Para. A13–A15, A20)
(b) The auditor's report being appropriate in the circumstances.

*Reviews*

16. The engagement partner shall take responsibility for reviews being performed in accordance with the firm's review policies and procedures. (Ref: Para. A16–A17, A20)

17. On or before the date of the auditor's report, the engagement partner shall, through a review of the audit documentation and discussion with the engagement team, be satisfied that sufficient appropriate audit evidence has been obtained to support the conclusions reached and for the auditor's report to be issued. (Ref: Para. A18–A20)

*Consultation*

18. The engagement partner shall:
(a) Take responsibility for the engagement team undertaking appropriate consultation on difficult or contentious matters;
(b) Be satisfied that members of the engagement team have undertaken appropriate consultation during the course of the engagement, both within the engagement team and between the engagement team and others at the appropriate level within or outside the firm;
(c) Be satisfied that the nature and scope of, and conclusions resulting from, such consultations are agreed with the party consulted; and
(d) Determine that conclusions resulting from such consultations have

**أداء الارتباط:**

**التوجيه والإشراف والأداء:**

15- يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل مسؤولية:
(أ) التوجيه والإشراف وأداء ارتباط المراجعة في إطار الالتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها (راجع: فقرة أ13- أ15، أ20).
(ب) أن يكون تقرير المراجع الصادر مناسباً للظروف.

**عمليات الفحص:**

16- يجب أن يتحمل الشريك المسؤول عن الارتباط مسؤولية تنفيذ الفحص، طبقاً لسياسات وإجراءات الفحص الخاصة بالمكتب. (راجع: فقرة أ16- أ17، أ20).

17- يجب أن يقتنع الشريك المسؤول عن الارتباط، من خلال فحصه لتوثيق عملية المراجعة والمناقشة مع فريق الارتباط في، أو قبل تاريخ إصدارتقرير المراجع، بأنه قد تم الحصولعلى ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتدعيم النتائج التي تم التوصل إليها من أجل إصدار تقرير المراجع. (راجع: فقرة أ18- أ20).

**المشورة:**

18- يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط:
(أ) تحمل مسؤولية قيام فريقالارتباط بإجراءالتشاور المناسب بشأن الأمور الصعبة، أو المستمرة.
(ب) يكون على قناعة بأن أعضاء فريق الارتباط قاموا بإجراءالتشاور المناسب أثناء سيرالارتباط فيما بينهم، ومع غيرهم، على المستوى المهني المناسب من داخل المكتب، أو خارجه.
(ج) يقتنع بأن نطاق وطبيعة المشاورات، والنتائج المستخلصة منها، تم الاتفاق عليها مع الطرف الذي تمت مشاورته.
(د) أن يحدد ما إذا كانت النتائج التي أسفر عنها التشاور قد تم تنفيذها. (راجع: فقرة أ21- أ22).

been implemented. (Ref: Para. A21–A22)

*Engagement Quality Control Review*

19. For audits of financial statements of listed entities, and those other audit engagements, if any, for which the firm has determined that an engagement quality control review is required, the engagement partner shall:
(a) Determine that an engagement quality control reviewer has been appointed;
(b) Discuss significant matters arising during the audit engagement, including those identified during the engagement quality control review, with the engagement quality control reviewer; and
(c) Not date the auditor's report until the completion of the engagement quality control review. (Ref: Para. A23–A25)

20. The engagement quality control reviewer shall perform an objective evaluation of the significant judgments made by the engagement team, and the conclusions reached in formulating the auditor's report. This evaluation shall involve:
(a) Discussion of significant matters with the engagement partner;
(b) Review of the financial statements and the proposed auditor's report;
(c) Review of selected audit documentation relating to the significant judgments the engagement team made and the conclusions it reached; and
(d) Evaluation of the conclusions reached in formulating the auditor's report and consideration of whether the proposed auditor's report is appropriate. (Ref: Para. A26–A27, A29–A31)

21. For audits of financial statements of listed entities, the engagement quality control reviewer, on performing an engagement quality control review, shall also consider the following:
(a) The engagement team's evaluation of the firm's independence in relation to the audit engagement;
(b) Whether appropriate consultation has taken place on matters involving differences of opinion or other difficult or contentious

**فحص رقابة جودة الارتباط:**

19- لغرض مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة، وغيرها من ارتباطات المراجعة الأخرى - إن وجدت - التي يرى المكتب أن فحص رقابة الجودة مطلوب لها، يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط:
(أ) تعيين فاحص لرقابة جودة الارتباط.
(ب) مناقشة الأمور الجوهرية التي تنشأ أثناء ارتباط المراجعة، بما فيها تلك التي تم تحديدها من خلال فحص رقابة جودة الارتباط، مع المسؤول عن فحص رقابة الجودة .
(ج) ألا يؤرخ تقرير المراجع، ما لم يستكمل فحص رقابة جودة الارتباط. (راجع: فقرة أ23- أ25).

20- يجب على القائم بفحص رقابة جودة الارتباط عمل تقويم موضوعي للأحكام الجوهرية التي قام بها فريق الارتباط، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها عند صياغة تقرير المراجع . ويجب أن يتضمن هذا التقويم ما يلي:
(أ) مناقشة الأمور الجوهرية مع الشريك المسؤول عن الارتباط.
(ب) فحص القوائم المالية وتقرير المراجع المقترح.
(ج) فحص أوراق المراجعة التي تتعلق بالأحكام الجوهرية التي قام بها فريق الارتباط والاستنتاجات التي تم التوصل إليها.
(د) تقويم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها عند صياغة تقرير المراجع وتحديد ما إذا كان التقرير المقترح مناسباً . (راجع: فقرات أ26- أ27،أ29- أ31).

21- عند مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة، يجب على فاحص رقابة جودة الارتباط، عند فحص رقابة الجودة، أن يأخذ في الحسبان ما يلي:
(أ) تقويم فريق الارتباط لاستقلال المكتب فيما يتعلق بالارتباط .
(ب) ما إذا كان قد تم عمل التشاور المناسب بشأن الأمور التي تتضمن آراء مختلفة، أو الأمور الصعبة الأخرى، أو الأمور المستمرة والنتائج المترتبة على تلك المشاورات.
(ج) ما إذا كانت أوراق المراجعة المختارة للفحص، تعكس العمل الذي تم أداؤه فيما

matters, and the conclusions arising from those consultations; and
(c) Whether audit documentation selected for review reflects the work performed in relation to the significant judgments and supports the conclusions reached. (Ref: Para. A28–A31)

*Differences of Opinion*

22. If differences of opinion arise within the engagement team, with those consulted or, where applicable, between the engagement partner and the engagement quality control reviewer, the engagement team shall follow the firm's policies and procedures for dealing with and resolving differences of opinion.

**Monitoring**

23. An effective system of quality control includes a monitoring process designed to provide the firm with reasonable assurance that its policies and procedures relating to the system of quality control are relevant, adequate, and operating effectively. The engagement partner shall consider the results of the firm's monitoring process as evidenced in the latest information circulated by the firm and, if applicable, other network firms and whether deficiencies noted in thatinformation may affect the audit engagement. (Ref: Para A32–A34)

**Documentation**

24. The auditor shall include in the audit documentation:[4]
(a) Issues identified with respect to compliance with relevant ethical requirements and how they were resolved.
(b) Conclusions on compliance with independence requirements that apply to the audit engagement, and any relevant discussions with the firm that support these conclusions.
(c) Conclusions reached regarding the acceptance and continuance of client relationships and audit engagements.
(d) The nature and scope of, and conclusions resulting from, consultations undertaken during the course of the audit engagement. (Ref: Para. A35)

يتعلق بالأحكام الشخصية الجوهرية وتدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها. (راجع: فقرة أ28- أ31).

**الاختلاف في الرأي:**

22- في حالة حدوث اختلافات في الرأي بين أعضاء فريق الارتباط، أو مع أولئك الذين تمت استشاراتهم، أو - حيثما يكون ذلك ممكناً - بين الشريك المسؤول عن الارتباط وفاحص رقابة جودة الارتباط، يجب على فريق الارتباط اتباع سياسات وإجراءات المكتب للتعامل مع الاختلافات في الرأي وحلها.

**المتابعة:**

23- يتضمن النظام الفعال لرقابة الجودة عمليات متابعة مصممة بهدف تزويد المكتب بدرجة معقولة من التأكيد بأن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة مناسبة وكافية وتعمل بفعالية. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط أن يأخذ في الحسبان نتائج عملية المتابعة التي يتبناها المكتب والتي وردت في آخر معلومات توافرت من المكتب و - إذا كان ذلك ممكناً - مكاتب الشبكة الأخرى وما إذا كانت أوجه القصور التي تمت الإشارة إليها، قد أثرت على ارتباط المراجعة. (راجع: فقرة أ32- أ34).

**التوثيق:**

24- يجب على المراجع أن يوثق ضمن أوراق المراجعة ما يلي[4]:
(أ) القضايا التي حدثت، والمتعلقة بالالتزام بالمتطلبات الأخلاقية المناسبة وكيف تم حلها.
(ب) الاستنتاجات عن الالتزام بمتطلبات الاستقلال، المطبقة على ارتباط المراجعة، وأي مناقشات تمت مع المكتب بخصوص هذا الموضوع والتي تدعم هذه الاستنتاجات.
(ج) الاستنتاجات التي تم التوصل إليها، والمتعلقة بقبول ارتباط المراجعة والعميل واستمرار العلاقة معه.
(د) طبيعة ونطاق، والنتائج التي تم التوصل إليها، من المشاورات التي تمت أثناء ارتباط المراجعة. (راجع: فقرة أ35).

[4] معيار المراجعة رقم (230)، "توثيق أعمال المراجعة"، فقرة 8-11، وأ6.

25. The engagement quality control reviewer shall document, for the audit engagement reviewed, that:
(a) The procedures required by the firm's policies on engagement quality control review have been performed;
(b) The engagement quality control review has been completed on or before the date of the auditor's report; and
(c) The reviewer is not aware of any unresolved matters that would cause the reviewer to believe that the significant judgments the engagement team made and the conclusions it reached were not appropriate.

***

**Application and Other Explanatory Material**

**System of Quality Control and Role of Engagement Teams** (Ref: Para. 2)

A1. ISQC 1, or national requirements that are at least as demanding, deals with the firm's responsibilities to establish and maintain its system of quality control for audit engagements. The system of quality control includes policies and procedures that address each of the following elements:

- Leadership responsibilities for quality within the firm;
- Relevant ethical requirements;
- Acceptance and continuance of client relationships and specific engagements;
- Human resources;
- Engagement performance; and
- Monitoring.

National requirements that deal with the firm's responsibilities to establish and maintain a system of quality control are at least as demanding as ISQC 1 when they address all the elements referred to in this paragraph and impose obligations on the firm that achieve the aims of the requirements set out in ISQC 1.

*Reliance on the Firm's System of Quality Control* (Ref: Para. 4)

A2. Unless information provided by the firm or other parties suggest otherwise, the engagement team may rely on the firm's system of quality control in

25- يجب أن يوثق فاحص رقابة جودة الارتباط ، بالنسبة لارتباط المراجعة التي تم فحصها، أن:
(أ) الإجراءات التي تتطلبها سياسات المكتب لفحص رقابة جودة الارتباط، قد تم تنفيذها.
(ب) فحص رقابة جودة الارتباط قد اكتمل في، أو قبل تاريخ تقرير المراجعة .
(ج) الفاحص لم يعلم بأي أمور لم يتم حلها، من شأنها أن تؤدي إلى اعتقاده بأن الأحكام الجوهرية التي قام بها فريق عمل الارتباط، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها غير مناسبة.

***

**التطبيق والمواد التفسيرية الأخرى:**

**نظام رقابة الجودة ودور فريق الارتباط** (راجع: فقرة 2):

أ1- يتعامل معيار رقابة الجودة رقم (1)، أو المتطلبات الوطنية التي تمثل الحد الأدنى، مع مسؤوليات المكتب، المتعلقة بإنشاء، والمحافظة على نظام لرقابة الجودة على ارتباطات المراجعة. ويشتمل نظام رقابة الجودة على سياسات وإجراءات للتعامل مع كل من العناصر التالية:

- مسؤوليات القيادة تجاه الجودة داخل المكتب.
- المتطلبات الأخلاقية الملائمة.
- قبول واستمرار العلاقة مع العملاء والارتباطات المحددة.
- الموارد البشرية.
- أداء الارتباطات.
- المتابعة.

تمثل المتطلبات الوطنية التي تتعامل مع مسؤوليات المكتب لإنشاء، والمحافظة على نظام لرقابة الجودة، الحد الأدنى من متطلبات معيار رقابة الجودة رقم (1)، عندما تتناول دراسة كل العناصر المشار إليها في هذه الفقرة، كما تفرض التزامات على المكتب، والتي تحقق أهداف المتطلبات المنصوص عليها في معيار رقابة الجودة رقم (1).

**الاعتماد على نظام رقابة الجودة بالمكتب** (راجع: فقرة 4):

أ2. ما لم تكن المعلومات المقدمة من المكتب، أو من الأطراف الأخرى، تشير إلى غير ذلك، فإن فريق الارتباط ، يعتمد على نظام المكتب لرقابة الجودة ، فيما يتعلق على سبيل المثال بـ:

relation to, for example:
• Competence of personnel through their recruitment and formal training.
• Independence through the accumulation and communication of relevant independence information.
• Maintenance of client relationships through acceptance and continuance systems.
• Adherence to applicable legal and regulatory requirements through the monitoring process.

**Leadership Responsibilities for Quality on Audits** (Ref: Para. 8)

A3. The actions of the engagement partner and appropriate messages to the other members of the engagement team, in taking responsibility for the overall quality on each audit engagement, emphasize:
(a) The importance to audit quality of:
(i) Performing work that complies with professional standards and applicable legal and regulatory requirements;
(ii) Complying with the firm's quality control policies and procedures as applicable;
(iii) Issuing auditor's reports that are appropriate in the circumstances; and
(iv) The engagement team's ability to raise concerns without fear of reprisals; and
(b) The fact that quality is essential in performing audit engagements.

**Relevant Ethical Requirements**

*Compliance with Relevant Ethical Requirements* (Ref: Para. 9)

A4. The IESBA Code establishes the fundamental principles of professional ethics, which include:
(a) Integrity;
(b) Objectivity;
(c) Professional competence and due care;
(d) Confidentiality; and
(e) Professional behavior.

Definition of "Firm," "Network" and "Network Firm" (Ref: Para. 9–11)

A5. The definitions of "firm," "network" or "network firm" in relevant ethical

- الكفاءة المهنية للعاملين من خلال التوظيف والتدريب الرسمي.
- الاستقلال من خلال تراكم وتوصيل المعلومات ذات العلاقة بالاستقلال.
- الحفاظ على العلاقات مع العملاء، من خلال أنظمة القبول والاستمرار معهم.
- الالتزام بمتطلبات الأنظمة واللوائح المعمول بها من خلال عمليات المتابعة.

**مسؤوليات القيادة عن جودة عمليات المراجعة** (راجع: فقرة 8):

أ3- تؤكد تصرفات الشريك المسؤول عن الارتباط والرسائل المناسبة لأعضاء فريق الارتباط الآخرين، فيما يتعلق بتحمل المسؤولية عن الجودة الشاملة لكل مراحل ارتباط المراجعة على:
(أ) أهمية ما يلي لجودة المراجعة:
(i) أداء العمل الذي يتفق مع المعايير المهنية ومتطلبات الأنظمة واللوائح المعمول بها.
(ii) الالتزام بسياسات وإجراءات المكتب المعمول بها لرقابة الجودة .
(iii) إصدار تقرير المراجع المناسب للظروف.
(iv) قدرة فريق الارتباط على إثارة الشكوك دون الخوف من ردود الأفعال الانتقامية.
(ب) حقيقة أن الجودة أمر أساس في تنفيذ ارتباطات المراجعة.

**المتطلبات الأخلاقية الملائمة**

**الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية الملائمة** (راجع: فقرة 9):

أ4- يحدد الميثاق العام لآداب وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة الخاصة بالاتحاد الدولي للمحاسبين المبادئ الأساس لأخلاقيات المهنة، والتي تشمل:
(أ) النزاهة.
(ب) الموضوعية.
(ج) الكفاءة المهنية والعناية المهنية الواجبة.
(د) السرية.
(ه) السلوك المهني .

**تعريف "المكتب" و"الشبكة" و "مكتب الشبكة"** (راجع: فقرة 9-11):

أ5- قد يختلف تعريف "المكتب"، "الشبكة" أو "مكتب الشبكة" من حيث المتطلبات الأخلاقية

requirements may differ from those set out in this ISA. For example, the IESBA Code defines the "firm" as:

(a) A sole practitioner, partnership or corporation of professional accountants;

(b) An entity that controls such parties through ownership, management or other means; and

(c) An entity controlled by such parties through ownership, management or other means.

The IESBA Code also provides guidance in relation to the terms "network" and "network firm."

In complying with the requirements in paragraphs 9–11, the definitions used in the relevant ethical requirements apply in so far as is necessary to interpret those ethical requirements.

*Threats to Independence* (Ref: Para. 11(c))

A6. The engagement partner may identify a threat to independence regarding the audit engagement that safeguards may not be able to eliminate or reduce to an acceptable level. In that case, as required by paragraph 11(c), the engagement partner reports to the relevant person(s) within the firm to determine appropriate action, which may include eliminating the activity or interest that creates the threat, or withdrawing from the audit engagement, where withdrawal is possible under applicable law or regulation.

Considerations Specific to Public Sector Entities

A7. Statutory measures may provide safeguards for the independence of public sector auditors. However, public sector auditors or audit firms carrying out public sector audits on behalf of the statutory auditor may, depending on the terms of the mandate in a particular jurisdiction, need to adapt their approach in order to promote compliance with the spirit of paragraph 11. This may include, where the public sector auditor's mandate does not permit

المائمة عن تلك المنصوص عليها في هذا المعيار،على سبيل المثال: يعرف الميثاق العام لآداب وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة "المكتب" على النحو التالي:

(أ) الممارس الفرد، أو شركة مهنية [5].

(ب)منشأة تسيطر على مثل هذه الأطراف من خلال الملكية، الإدارة، أو غيرها من الوسائل.

(ج) منشأة مسيطر عليها من قبل هذه الأطراف من خلال الملكية، أو الإدارة، أو غيرها من الوسائل.

كما يقدم الميثاق العام لآداب وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة، الخاص بالاتحاد الدولي للمحاسبين، توجيهات في ما يتعلق بشروط "الشبكة"، و "مكتب الشبكة".

ولالتزام بالشروط الواردة في الفقرات 9-11، فإن استخدام التعريفات الواردة في المتطلبات الأخلاقية المائمة، والمعمول بها حتى الآن، تعد ضرورية لتفسير تلك المتطلبات الأخلاقية.

**مهددات الاستقلال** (راجع: فقرة 11(ج)):

أ6- قد يتعرف الشريك المسؤول عن الارتباط على أن هناك تهديداً للاستقلال، خاصاً بارتباط المراجعة، لا تستطيع الإجراءات الوقائية القضاء عليه، أو تخفيضه لمستوى مقبول. في هذه الحالة، كإستجابة لمتطلبات فقرة 11(ج)، يجب أن يقرر الشخص المسؤول عن الارتباط عن ذلك للشخص (للأشخاص) المسؤول في المكتب، لتحديد التصرف المناسب، والذي قد يشمل التخلص من النشاط، أو المصلحة التي تمثل تهديداً للإستقلال، أو الانسحاب من ارتباط المراجعة، إذا كان الانسحاب ممكناً في ظل نظام أو لائحة معمول بها.

**الاعتبارات الخاصة بمنشآت القطاع العام:**

أ7- قد توفر التدابير القانونية ضمانات لاستقلال مراجعي الحسابات في القطاع العام. ومع ذلك، فإن مراجعي القطاع العام، أو مكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة القطاع العام نيابة عن المراجع الحكومي، قد تحتاج - اعتماداً على شروط أحكام القانون في دول معينة - إلى تكييف نهجها، لكي تدعم الالتزام بمضمون فقرة (11). وقد يشمل ذلك - عندما لا يسمح القانون بانسحاب مراجع حسابات القطاع العام من الارتباط - الافصاح من خلال تقرير عام، عن الظروف التي نشأت، والتي قد تؤدي - إذا كانت في القطاع الخاص - إلى انسحاب المراجع.

[5] وفقا لنظام الشركات المهنية في المملكة، يجوز تأسيس شركة مهنية تضامنية فقط وعليه تم تعديل التعريف ليتفق مع الأنظمة المعمول بها في المملكة. وقد كان نص التعريف الدولي ما يلي (مكتب: فرد ممارس أو شركة أشخاص أو شركة مساهمة أو أي منشأة أخرى لمحاسبين مهنيين.

withdrawal from the engagement, disclosure through a public report, of circumstances that have arisen that would, if they were in the private sector, lead the auditor to withdraw.

**Acceptance and Continuance of Client Relationships and Audit Engagements** (Ref: Para. 12)

A8. ISQC 1 requires the firm to obtain information considered necessary in the circumstances before accepting an engagement with a new client, when deciding whether to continue an existing engagement, and when considering acceptance of a new engagement with an existing client.[5] Information such as the following assists the engagement partner in determining whether the conclusions reached regarding the acceptance and continuance of client relationships and audit engagements are appropriate:

- The integrity of the principal owners, key management and those charged with governance of the entity;
- Whether the engagement team is competent to perform the audit engagement and has the necessary capabilities, including time and resources;
- Whether the firm and the engagement team can comply with relevant ethical requirements; and
- Significant matters that have arisen during the current or previous audit engagement, and their implications for continuing the relationship.

*Considerations Specific to Public Sector Entities* (Ref: Para. 12–13)

A9. In the public sector, auditors may be appointed in accordance with statutory procedures. Accordingly, certain of the requirements and considerations regarding the acceptance and continuance of client relationships and audit engagements as set out in paragraphs 12, 13 and A8 may not be relevant. Nonetheless, information gathered as a result of the process described may be valuable to public sector auditors in performing risk assessments and in carrying out reporting responsibilities.

**قبول واستمرار العلاقات مع العملاء وارتباطات المراجعة** (راجع: فقرة 12):

أ8- يتطلب معيار رقابة الجودة رقم (1)، حصول المكتب على المعلومات التي تعتبر ضرورية في ظل ظروف الارتباط قبل قبول الارتباط مع عميل جديد، وعند اتخاذ قرار بالاستمرار في ارتباط قائم، وعند النظر في قبول ارتباط جديد مع عميل حالي[6]. هناك معلومات تساعد الشريك المسؤول عن الارتباط في تحديد ما إذا كانت الاستنتاجات التي خلص إليها فيما يتعلق بقبول واستمرار العلاقات مع العملاء وارتباطات المراجعة مناسبة ، مثل المعلومات التالية:

- نزاهةأصحاب الملاك الأصليين والإدارة العليا، وأولئك المكلفين بالحوكمة في المنشأة.
- ماإذا كان فريق العمل مؤهلاً للقيام بالمراجعة، ولديه الإمكانيات الضرورية، بما فيها الوقت والموارد .
- ما إذا كان المكتب وفريق الارتباط يلتزمون بالمتطلبات الأخلاقية الملائمة.
- الأمور المهمة التي تنشأ أثناء ارتباط المراجعة الحالي، أو السابق، وآثارها على استمرار العلاقة.

**اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام** (راجع: فقرة 12-13):

أ9- في القطاع العام، قد يتم تعيين المراجعين، طبقاً للإجراءات القانونية. وبالتالي، فإن بعض المتطلبات والاعتبارات التي تتعلق بقبول، واستمرار العلاقات مع العملاء وارتباطات المراجعة كما تم تحديدها في فقرات 12،13 وأ8 قد تكون غير ملائمة. ومع ذلك، قد تكون المعلومات التي تم جمعها كنتيجة للعملية المحددة، ذات قيمة للمراجعين في القطاع العام عند تقدير المخاطر وتحمل مسؤوليات التقرير.

[6] معيار رقابة الجودة رقم 1،فقرة 27(أ).

**Assignment of Engagement Teams** (Ref: Para. 14)

A10. An engagement team includes a person using expertise in a specialized area of accounting or auditing, whether engaged or employed by the firm, if any, who performs audit procedures on the engagement. However, a person with such expertise is not a member of the engagement team if that person's involvement with the engagement is only consultation. Consultations are addressed in paragraphs 18, A21 and A22.

A11. When considering the appropriate competence and capabilities expected of the engagement team as a whole, the engagement partner may take into consideration such matters as the team's:

- Understanding of, and practical experience with, audit engagements of a similar nature and complexity through appropriate training and participation.
- Understanding of professional standards and applicable legal and regulatory requirements.
- Technical expertise, including expertise with relevant information technology and specialized areas of accounting or auditing.
- Knowledge of relevant industries in which the client operates.
- Ability to apply professional judgment.
- Understanding of the firm's quality control policies and procedures.

*Considerations Specific to Public Sector Entities*

A12. In the public sector, additional appropriate competence may include skills that are necessary to discharge the terms of the audit mandate in a particular jurisdiction. Such competence may include an understanding of the applicable reporting arrangements, including reporting to the legislature or other governing body or in the public interest. The wider scope of a public sector audit may include, for example, some aspects of performance auditing or a comprehensive assessment of compliance with law, regulation or other authority and preventing and detecting fraud and corruption.

**تعيين فرق الارتباطات** (راجع: فقرة 14):

أ10- يضم فريق الارتباط شخصاً ذا خبرة في مجال متخصص في المحاسبة، أو المراجعة - سواء كان من خارج المكتب وتم تكليفه، أو كان من موظفي المكتب، إن وجد - وهو الذي يقوم بتنفيذ إجراءات المراجعة على الارتباط. ومع ذلك، لا يعد الشخص الذي يملك هذه الخبرة، من أعضاء فريق الارتباط، إذا كانت مشاركته في الارتباط تقتصر على تقديم المشورة فقط. وتتناول الفقرات 18، و أ21 و أ22 موضوع التشاور.

أ11- عند النظر في القدرات والكفاءات المناسبة ، المتوقعة لفريق الارتباط ككل، يجب أن يأخذ الشريك المسؤول عن الارتباط في الحسبان بعض الأمور المتعلقة بالفريق مثل:

- الفهم والخبرة العملية بارتباطات المراجعة المماثلة، من حيث طبيعتها ودرجة تعقيدها، ويكون ذلك من خلال المشاركة والتدريب المناسب .
- فهماً لمعايير المهنية ومتطلبات الأنظمة واللوائح المعمول بها.
- الخبرة الفنية، بما فيها المعرفة الملائمة بتقنية المعلومات والمجالات المتخصصة في المحاسبة والمراجعة.
- المعرفة بالصناعة التي يعمل بها العميل.
- المقدرة على تطبيق الحكم المهني.
- فهم سياسات وإجراءات رقابة الجودة بالمكتب.

**اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام**

أ12- في القطاع العام، قد تشتمل الكفاءة المهنية الإضافية المناسبة، على المهارات الضرورية للوفاء بالشروط الخاصة بعملية المراجعة في دول معينة. وقد تشتمل هذه الكفاءة - أيضاً - على فهم ترتيبات عملية التقرير المعمول بها، بما في ذلك تقديم التقارير إلى المجلس التشريعي، أو هيئة حكومية أخرى، أو من له اهتمام بالمصلحة العامة. وقد يتضمن النطاق الأوسع لعملية المراجعة في القطاع العام، على سبيل المثال: بعض الجوانب الخاصة بمراجعة الأداء، أو إجراء تقدير شامل للالتزام بالأنظمة، أو اللوائح، أو سلطة أخرى ومنع واكتشاف الغش والفساد.

**Engagement Performance**

*Direction, Supervision and Performance* (Ref: Para. 15(a))

A13. Direction of the engagement team involves informing the members of the engagement team of matters such as:

- Their responsibilities, including the need to comply with relevant ethical requirements, and to plan and perform an audit with professional skepticism as required by ISA 200.[6]
- Responsibilities of respective partners where more than one partner is involved in the conduct of an audit engagement.
- The objectives of the work to be performed.
- The nature of the entity's business.
- Risk-related issues.
- Problems that may arise.
- The detailed approach to the performance of the engagement.

Discussion among members of the engagement team allows less experienced team members to raise questions with more experienced team members so that appropriate communication can occur within the engagement team.

A14. Appropriate teamwork and training assist less experienced members of the engagement team to clearly understand the objectives of the assigned work.

A15. Supervision includes matters such as:

- Tracking the progress of the audit engagement.
- Considering the competence and capabilities of individual members of the engagement team, including whether they have sufficient time to carry out their work, whether they understand their instructions and whether the work is being carried out in accordance with the planned approach to the audit engagement.
- Addressing significant matters arising during the audit engagement, considering their significance and modifying the planned approach appropriately.

**تنفيذ الارتباطات**

**التوجيه والإشراف والأداء** (راجع: فقرة 15(أ)):

أ13- توجيه فريق الارتباط، يتضمن إبلاغ أعضاء فريق الارتباط أموراً مثل:

- مسؤولياتهم، بما في ذلك الحاجة إلى الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية الملائمة، وتخطيط وأداء المراجعة بشكل مهني، طبقاً لما يتطلبه معيار المراجعة رقم (200)[7].
- مسؤوليات الشركاء المعنيين عندما يشارك في ارتباط المراجعة أكثر من شريك واحد.
- أهداف العمل الذي يتعين القيام به.
- طبيعة عمل المنشأة.
- القضايا المتعلقة بالمخاطر.
- المشاكل التي قد تطرأ.
- المنهج التفصيلي لأداء الارتباط.

يسمح النقاش بين أعضاء فريق الارتباط للأعضاء الأقل خبرة، بطرح أسئلة على الأعضاء الأكثر خبرة، وبذلك يتوافر الاتصال المناسب بين أعضاء فريق الارتباط.

أ14- يساعد العمل الجماعي والتدريب المناسبان أعضاء فريق الارتباط الأقل خبرة، في فهم أهداف العمل المحدد بوضوح.

أ15- يشتمل الإشراف على أمور مثل :

- متابعة تقدم ارتباط المراجعة.
- مراعاة القدرات والكفاءات المهنية الفردية لأعضاء فريق الارتباط، بما في ذلك: ما إذا كان لديهم وقت كافٍ لإتمام عملهم، ومدى تفهمهم للتعليمات، وما إذا كان العمل يتم وفق النهج المخطط لأداء ارتباط المراجعة.
- معالجة الأمور الجوهرية التي قد تنشأ أثناء القيام بارتباط المراجعة، مع الأخذ في الحسبان أهميتها، وتعديل النهج المخطط لأداء الارتباط على نحو مناسب.
- تحديد الأمور التي تحتاج للمشورة، أو النظر فيها من أعضاء فريق العمل الأكثر خبرة، أثناء ارتباط المراجعة.

---

[6] معيار المراجعة رقم 200، "الأهداف العامة للمراجع المستقل، وإجراء المراجعة، طبقاً لمعايير المراجعة"، فقرة (15).

• Identifying matters for consultation or consideration by more experienced engagement team members during the audit engagement.

*Reviews*

Review Responsibilities (Ref: Para. 16)

A16. Under ISQC 1, the firm's review responsibility policies and procedures are determined on the basis that work of less experienced team members is reviewed by more experienced team members.[7]

A17. A review consists of consideration whether, for example:

• The work has been performed in accordance with professional standards and applicable legal and regulatory requirements;

• Significant matters have been raised for further consideration;

• Appropriate consultations have taken place and the resulting conclusions have been documented and implemented;

• There is a need to revise the nature, timing and extent of work performed;

• The work performed supports the conclusions reached and is appropriately documented;

• The evidence obtained is sufficient and appropriate to support the auditor's report; and

• The objectives of the engagement procedures have been achieved.

The Engagement Partner's Review of Work Performed (Ref: Para. 17)

A18. Timely reviews of the following by the engagement partner at appropriate stages during the engagement allow significant matters to be resolved on a timely basis to the engagement partner's satisfaction on or before the date of the auditor's report:

• Critical areas of judgment, especially those relating to difficult or contentious matters identified during the course of the engagement;

• Significant risks; and

• Other areas the engagement partner considers important.

**الفحص**

**مسؤوليات الفحص** (راجع: فقرة 16):

أ16- في ظل معيار رقابة الجودة رقم (1)، تتحدد إجراءات وسياسات مسؤولية فحص المكتب على أساس قيام أعضاء فريق العمل الأكثر خبرة، بفحص العمل الذي قامبأدائه أعضاء فريق العمل الأقل خبرة[8].

أ17- يتكون الفحص من الأخذ في الحسبان، على سبيل المثال: ما إذا كان:

- قد تم أداء العمل بما يتفق مع المعايير المهنية ومتطلبات الأنظمة والمعمول بها.
- قد طرأت أمور مهمة تحتاج إلى مزيد من الدراسة.
- قدمت الاستشارات المناسبة، وما إذا كان قد تم توثيق النتائج المترتبة عليها وتنفيذها.
- هناك حاجة لمراجعة طبيعة وتوقيت ومدى العمل الذي تم أداؤه.
- العمل الذي تم أداؤه يعزز ما تم التوصل إليه من استنتاجات، وأنه قد تم توثيقه بالصورة المناسبة.
- الأدلة التي تم الحصول عليها كافية ومناسبة لتدعيم تقرير المراجع.
- قد تم تحقيق أهداف إجراءات الارتباط.

**فحص الشريك المسؤول عن الارتباط للعمل المنفذ** (راجع: فقرة 17):

أ18- قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بفحص الأمور التالية أولاً بأول فيمراحلمناسبة أثناء أداء الارتباط، يسمح بحل الأمورالجوهرية في الوقتالمناسب (بحسب الحال) الذي يرضاه الشريك المسؤول عن الارتباط في وقت، أو قبل تاريخ تقرير المراجع:

- مناطق الحكم المهني الحساسة، وبصفة خاصة، تلك المتعلقة بالأمورالصعبة، أو المستمرة والتي يتم تحديدها أثناء القيام بالارتباط.
- المخاطرالجوهرية.
- المناطق الأخرى التي يرى الشريك المسؤول عن الارتباط أنها مهمة.

لا يحتاج الشريك المسؤول عن الارتباط إلى فحص كل أوراق المراجعة، ولكن ربما يفعل ذلك. إلا

[7] معيار رقابة الجودة رقم1، فقرة 33.

The engagement partner need not review all audit documentation, but may do so. However, as required by ISA 230, the partner documents the extent and timing of the reviews.[8]

A19. An engagement partner taking over an audit during the engagement may apply the review procedures as described in paragraph A18 to review the work performed to the date of a change in order to assume the responsibilities of an engagement partner.

*Considerations Relevant Where a Member of the Engagement Team with Expertise in a Specialized Area of Accounting or Auditing Is Used* (Ref: Para. 15–17)

A20. Where a member of the engagement team with expertise in a specialized area of accounting or auditing is used, direction, supervision and review of that engagement team member's work may include matters such as:

• Agreeing with that member the nature, scope and objectives of that member's work; and the respective roles of, and the nature, timing and extent of communication between that member and other members of the engagement team.

• Evaluating the adequacy of that member's work including the relevance and reasonableness of that member's findings or conclusions and their consistency with other audit evidence.

*Consultation* (Ref: Para. 18)

A21. Effective consultation on significant technical, ethical and other matters within the firm or, where applicable, outside the firm can be achieved when those consulted:

• Are given all the relevant facts that will enable them to provide informed advice; and

• Have appropriate knowledge, seniority and experience.

A22. It may be appropriate for the engagement team to consult outside the firm, for example, where the firm lacks appropriate internal resources. They may take advantage of advisory services provided by other firms, professional and

أنه، طبقاً لمتطلبات معيار المراجعة رقم 230، يوثق الشريك المسؤول، مدى وتوقيت عمليات الفحص[9].

أ19- قد يطبق الشريك المسؤول عن الارتباط الذي يتولى المراجعة، إجراءات الفحص المنصوص عليها في فقرة 18أ، لفحص العمل الذي تم أداؤه حتى تاريخ التغيير لتحديد مسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط.

**الاعتبارات الملائمة عندما يشترك في فريق الارتباط عضو ذو خبرة في مجال متخصص في المحاسبة، أو المراجعة** (راجع: فقرة 15-17):

أ20- عندما يشترك في فريق الارتباط عضو ذو خبرة في مجال متخصص في المحاسبة، أو المراجعة، فإن التوجيه والإشراف وفحص عمل أعضاء فريق الارتباط الآخرين، قد يتضمن أموراً مثل:

- الاتفاق مع هذا العضو على طبيعة ونطاق وأهداف عمله وكل الأدوار، وطبيعة وتوقيت ومدى الاتصال بينه وبين الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط.
- تقويم مدى كفاية عمل هذا العضو، بما في ذلك ملاءمة ومعقولية النتائج، أو الاستنتاجات التي توصل إليها، ومدى اتساقها مع أدلة المراجعة الأخرى.

**التشاور** (راجع: فقرة 18):

أ21- التشاور الفعال في الأمور الفنية المهمة والأخلاقية، والأمور الأخرى في المكتب، أو - حيثما يكون ذلك ممكناً- خارج المكتب، يمكن تنفيذه عندما يكون الذين يتم استشارتهم:

- تم إمدادهم بكل الحقائق المناسبة، التي سوف تمكنهم من تقديم مشورة عن علم.
- لديهم المعرفة المناسبة والأقدمية والخبرة.

أ22- قد يكون من المناسب لفريق الارتباط طلب الاستشارة من خارج المكتب، على سبيل المثال: عندما يفتقر المكتب إلى المصادر الداخلية المناسبة، قد يكون لديهم فرصة أخذ الخدمات الاستشارية المقدمة من مكاتب أخرى، أو من هيئات مهنية وتنظيمية، أو منظمات تجارية تقدم خدمات رقابة

[9] معيار المراجعة رقم 230، فقرة 9(ج).

regulatory bodies, or commercial organizations that provide relevant quality control services.

*Engagement Quality Control Review*

Completion of the Engagement Quality Control Review before Dating of the Auditor's Report (Ref: Para. 19(c))

A23. ISA 700 requires the auditor's report to be dated no earlier than the date on which the auditor has obtained sufficient appropriate evidence on which to base the auditor's opinion on the financial statements.[9] In cases of an audit of financial statements of listed entities or when an engagement meets the criteria for an engagement quality control review, such a review assists the auditor in determining whether sufficient appropriate evidence has been obtained.

A24. Conducting the engagement quality control review in a timely manner at appropriate stages during the engagement allows significant matters to be promptly resolved to the engagement quality control reviewer's satisfaction on or before the date of the auditor's report.

A25. Completion of the engagement quality control review means the completion by the engagement quality control reviewer of the requirements in paragraphs 20–21, and where applicable, compliance with paragraph 22. Documentation of the engagement quality control review may be completed after the date of the auditor's report as part of the assembly of the final audit file. ISA 230 establishes requirements and provides guidance in this regard.[10]

Nature, Timing and Extent of Engagement Quality Control Review (Ref: Para. 20)

A26. Remaining alert for changes in circumstances allows the engagement partner to identify situations in which an engagement quality control review is necessary, even though at the start of the engagement, such a review was not required.

A27. The extent of the engagement quality control review may depend, among

الجودة المناسبة.

**فحص رقابة جودة الارتباط**

**استكمال فحص رقابة جودة الارتباط قبل تأريخ تقرير المراجع** (راجع: فقرة 19(ج)):

أ23- يتطلب معيار المراجعة رقم (700) ألا يؤرخ تقرير المراجع قبل تاريخ الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، والتي يستند إليها رأي المراجع عن القوائم المالية[10]. وفي حالات مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة ، أو عندما يفي الارتباط بمعيار لفحص رقابة جودة الارتباط، مثل هذا الفحص يساعد المراجع في تحديد ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة.

أ24- يسمح تنفيذ فحص لرقابة جودة الارتباط أولاً بأول، في المراحل المناسبة خلال الارتباط بحل الأمور المهمة فوراً وبما يحقق رضاء فاحص رقابة جودة الارتباط في، أو قبل تاريخ تقرير المراجع.

أ25- استكمال فحص رقابة جودة الارتباط يعني إستكمال فاحص رقابة جودة الارتباط للمتطلبات الواردة في فقرتين 20-21 - وحيثما كان ذلك ممكناً - الالتزام بمتطلبات فقرة 22. وقد يكتمل توثيق فحص رقابة جودة الارتباط بعد تاريخ تقرير المراجع كجزء من تجميع ملف المراجعة النهائي. وقد حدد معيار المراجعة رقم 230 المتطلبات وقدم الإرشادات في هذا الشأن([11]).

**طبيعة وتوقيت، ومدى فحص رقابة جودة الارتباط** (راجع : فقرة 20):

أ26- يسمح التنبه الدائم للتغيرات في الظروف للشريك المسؤول عن الارتباط، بتحديد المواقف التي يكون فيها فحص رقابة جودة الارتباط ضروريا، حتى ولو كان هذا الفحص غير مطلوب في بداية الارتباط.

أ27- قد يتوقف مدى فحص رقابة جودة الارتباط على - من بين أمور أخرى - مدى تعقد ارتباط

[9] معيار المراجعة رقم 700، "تكوين رأي وتقرير المراجع عن القوائم المالية"، فقرة 41.
[10] معيار المراجعة رقم 230، فقرة 14-16 .

other things, on the complexity of the audit engagement, whether the entity is a listed entity, and the risk that the auditor's report might not be appropriate in the circumstances. The performance of an engagement quality control review does not reduce the responsibilities of the engagement partner for the audit engagement and its performance.

Engagement Quality Control Review of Listed Entities (Ref: Para. 21)

A28. Other matters relevant to evaluating the significant judgments made by the engagement team that may be considered in an engagement quality control review of a listed entity include:

• Significant risks identified during the engagement in accordance with ISA 315,[11] and the responses to those risks in accordance with ISA 330,[12] including the engagement team's assessment of, and response to, the risk of fraud in accordance with ISA 240.[13]

• Judgments made, particularly with respect to materiality and significant risks.

• The significance and disposition of corrected and uncorrected misstatements identified during the audit.

• The matters to be communicated to management and those charged with governance and, where applicable, other parties such as regulatory bodies.

These other matters, depending on the circumstances, may also be applicable for engagement quality control reviews for audits of financial statements of other entities.

Considerations Specific to Smaller Entities (Ref: Para. 20–21)

A29. In addition to the audits of financial statements of listed entities, an engagement quality control review is required for audit engagements that meet the criteria established by the firm that subjects engagements to an engagement quality control review. In some cases, none of the firm's audit engagements may meet the criteria

المراجعة، وما إذا كانت المنشأة مدرجة، وعدم مناسبة الخطر الذى تم التقرير عنه من قبل المراجع للظروف. ولا يقلل أداء فحص رقابة جودة الارتباط من مسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط، عن ارتباط المراجعة وأدائه.

**فحص رقابة جودة الارتباط لمنشآت مدرجة** (راجع: فقرة 21):

أ28- تتضمن الأمور الأخرى الملائمة لتقويم الأحكام الجوهرية التي أعدها فريق الارتباط، والتي يمكن أخذها في الحسبان عند فحص رقابة جودة الارتباط لمنشأةمدرجة ما يلي:

- المخاطر المهمة التيتم التعرف عليها أثناء الارتباط، طبقاً لمعيار المراجعة رقم (513)[12]، والاستجابة لتلك المخاطر، طبقاً لمعيار المراجعة رقم (330)[13]، بما في ذلك تقدير فريق الارتباط لهذه المخاطر، والاستجابة، لخطر الغش، طبقا لمعيار المراجعة رقم (240)[14].
- الأحكام الشخصية التي اتخذت، وخاصة ما يتعلق بالأهمية النسبية والمخاطر المهمة.
- تحديد أهمية، وكيفية التخلص من التحريفات المصححة وغير المصححة، التي تم التعرف عليها أثناء الارتباط.
- الأمور التي يجب إبلاغها للادارة، وأولئك المكلفين بالحوكمة و - حيثما يكون ذلك ممكناً - الأطراف الأخرى مثل: الجهات التنظيمية.

قد تكون تلك الأمور الأخرى قابلة للتطبيق - أيضاً - لفحص رقابة جودة الارتباط عند مراجعة القوائم المالية لمنشآت أخرى، حسب الظروف.

**اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر** (راجع : فقرة 20-21)

أ29- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة، فإن عملية فحص رقابة جودة الارتباط مطلوبة - أيضاً – لارتباطات المراجعة التي تستوفي المعايير المحددة من قبل المنشآت التي تخضع للمراجعة، لفحص عملية رقابة جودة الارتباط. وفي بعض الحالات، قد لا تستوفي أي من ارتباطات مراجعة المكتب ، المعايير التي من شأنها أن تفرض عليهم للقيام بعملية الفحص.

[11] تفهم المنشأة وبيئتها وتقويم مخاطر التحريف الجوهري"، معيار المراجعة رقم 315".
[12] معيار المراجعة 330، "إجراءات المراجع كاستجابة للمخاطر التي تم تقويمها".
[13] معيار المراجعة رقم 240،"مسؤولية المراجع بشأن الغش في القوائم المالية".

that would subject them to such a review.

Considerations Specific to Public Sector Entities (Ref: Para. 20–21)

A30. In the public sector, a statutorily appointed auditor (for example, an Auditor General, or other suitably qualified person appointed on behalf of the Auditor General), may act in a role equivalent to that of engagement partner with overall responsibility for public sector audits. In such circumstances, where applicable, the selection of the engagement quality control reviewer includes considerationof the need for independence from the audited entity and the ability of the engagement quality control reviewer to provide an objective evaluation.

A31. Listed entities as referred to in paragraphs 21 and A28 are not common in the public sector. However, there may be other public sector entities that are significant due to size, complexity or public interest aspects, and which consequently have a wide range of stakeholders. Examples include state owned corporations and public utilities. Ongoing transformations within the public sector may also give rise to new types of significant entities. There are no fixed objective criteria on which the determination of significance is based. Nonetheless, public sector auditors evaluate which entities may be of sufficient significance to warrant performance of an engagement quality control review.

**Monitoring** (Ref: Para. 23)

A32. ISQC 1 requires the firm to establish a monitoring process designed to provide it with reasonable assurance that the policies and procedures relating to the system of quality control are relevant, adequate and operating effectively.[14]

A33. In considering deficiencies that may affect the audit engagement, the engagement partner may have regard to measures the firm took to rectify the situation that the engagement partner considers are sufficient in the context of that audit.

A34. A deficiency in the firm's system of quality control does not necessarily

**الاعتبارات الخاصة بمنشآت القطاع العام** (راجع: فقرة 20-21)

أ30- في القطاع العام، قد يقوم المراجع المعين قانوناً، على سبيل المثال: المراجع العام، أو شخصاً يكون مؤهلاً تأهيلاً مناسباً يتم تعينه نيابة عن المراجع العام)، بدور يعادل دور الشريك المسؤول عن الارتباط، مع المسؤولية الكاملة عن مراجعات القطاع العام. في مثل هذه الظروف - حيثما يكون ذلك ممكناً - يتضمن إختيار فاحص رقابة جودة الارتباط الأخذ في الحسبان الحاجة إلى الاستقلال عن المنشأة محل المراجعة، وقدرة فاحص رقابة جودة الارتباط على أن يقدم تقويماً موضوعياً.

أ31- المنشآت المدرجة، والمشار إليها في فقرة 21 و أ28، ليست شائعة في القطاع العام. ومع ذلك، قد تكون هناك منشآت قطاع عام أخرى، والتي تكتسب أهمية بسبب حجمها، أو تعقدها، أو اعتبارات المصلحة العامة، وبالتالي لديها قطاع عريض من أصحاب المصالح. وتشمل الأمثلة شركات المساهمة المملوكة للدولة والمرافق العامة. كما أن التحولات المستمرة داخل القطاع العام، قد تؤدي - أيضاً - إلى ظهور أنواع جديدة من المنشآت المهمة. ولا توجد معايير موضوعية ثابتة يُعتمد عليها في تحديد الأهمية. ومع ذلك، يقوم مراجعو القطاع العام بتقويم أي المنشآت قد تكون ذات أهمية كافية لتبرير أداء فحص رقابة جودة الارتباط.

**المتابعة** (راجع: فقرة 23):

أ32- يتطلب معيار رقابة الجودة رقم (1) من المكتب أن يضع سياسات وإجراءات تهدف إلى توفير تأكيد معقول بأن السياسات والإجراءات ذات العلاقة بنظام رقابة الجودة، ملائمة وكافية وتعمل بفعالية([15]).

أ33- عند الأخذ في الحسبان أوجه القصور التي قد تؤثر على ارتباط المراجعة، قد يأخذ الشريك المسؤول عن الارتباط في الحسبان، ما إذا كانت التدابير التي اتخذها المكتب لتصحيح الوضع، كافية في سياق المراجعة.

أ34- لا يشير القصور في نظم رقابة الجودة في المكتب - بالضرورة - إلى أنه لم يتم أداء ارتباط

(14) معيار رقابة الجودة رقم (1)، فقرة 48.

indicatethat a particular audit engagement was not performed in accordance withprofessional standards and applicable legal and regulatory requirements, or thatthe auditor's report was not appropriate.

**Documentation**

*Documentation of Consultations* (Ref: Para. 24(d))

A35. Documentation of consultations with other professionals that involve difficult orcontentious matters that is sufficiently complete and detailed contributes to anunderstanding of:

- The issue on which consultation was sought; and
- The results of the consultation, including any decisions taken, the basis for those decisions and how they were implemented.

مراجعة معين طبقاً للمعايير المهنية ومتطلبات الأنظمة، واللوائح المعمول بها، أو إلىأنتقرير المراجع لم يكن مناسباً.

**التوثيق:**

**توثيق التشاور** (راجع : فقرة 24(د)):

أ35- يساهم توثيق التشاورمع المهنيين الآخرين فيما يتعلق بأمور صعبة، أو الأمور محل الخلاف، والذي يكون موثقاً توثيقاً كاملاً ومفصلاً في فهم:

- القضية التي تم التشاور بشأنها.
- نتائج التشاور، بما في ذلك القرارات التي تم اتخاذها، والأسس التي بنيت عليها تلك القرارات وكيفية تنفيذها.

# الملخص باللغة الأجنبية

Ce mémoire vise à mettre la lumière sur la réalité de l'environnement d'audit externe en Algérie, ainsi que l'attention des cabinets d'audit opérant en Algérie, au sujet de la qualité d'audit externe et la mesure de sa quête de fournir des méthodes pour améliorer la qualité du processus d'examen.

Parmi les conclusions qu'il a atteint au cours de ce mémoire que la plupart des cabinets d'audit opérant en Algérie sont encore loin d'atteindre l'accès à la notion de qualité dans les services fournis par elle , aussi qu'elle ne fournit pas des moyen afin d'amélioration de la qualité de ces services comme indiqué par la norme d'audit internationale N ° 220 concernant Contrôle qualité d'un audit d'états financiers

**Mots clés :** l'audit externe, contrôle qualité, qualité des services d'audit externe, la norme internationale d'audit ISA N°220, Les cabinets d'audit opérant en Algérie.