

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة جيلالي ليابس - سيدي بلعباس -
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير



أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص: تدقيق مالي ومحاسبي
بعنوان:

سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر ومكاتب التدقيق
الدولية

تحت إشراف الأستاذ الدكتور:

- المبارك محمد

من إعداد الطالب:

- خليج هشام

أعضاء لجنة المناقشة

رئيسا	جامعة جيلالي ليابس	أستاذ تعليم عالي	أ.د دحماني محمد أدريوش
مقررا	المدرسة العليا للاقتصاد وهران	أستاذ تعليم عالي	أ.د المبارك محمد
ممتحنا	جامعة عين تموشنت	أستاذ محاضر أ	د. جعفري عمر
ممتحنا	جامعة جيلالي ليابس	أستاذة محاضرة أ	د. قازوز رفيقة
ممتحنا	المدرسة العليا للاقتصاد وهران	أستاذة محاضرة أ	د. بلغوثي نصيرة
ممتحنا	جامعة جيلالي ليابس	أستاذ محاضر أ	د. عكريش كمال

السنة الجامعية : 2023/2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وعرفان

الشكر الأول والأخير لله سبحانه وتعالى الذي قدرني على إنجاز هذا العمل فله الحمد والشكر.

أقدم الشكر الكبير إلى الأستاذ الكريم المشرف على هذه الأطروحة:

الأستاذ الدكتور "المبارك محمد" لتقديم يد العون وإشرافه على هذا العمل والذي كان له الفضل الوافر في دعمنا للعمل في هذه المرحلة.

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى الأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة

والشكر أيضا إلى كل محافظي الحسابات الذين ساعدونا لإتمام الأطروحة، الذين لم ييخلوا علي بآرائهم ودعمونا بخبراتهم لإتمام هذه الدراسة.

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى من رافقني في كل مراحل إعدادهِ، الصعبة منها قبل السهلة ولم

يخل على بأي مساعدة وساندني وتحمل معي كل الصعوبات

زوجتي الكريمة، وإلى من لا أجد الكلمات التي تسمح بالتعبير عن وصفه إبنِي حفظه الله

إلى الوالدين الكريمين وإخوتي وعائلة زوجتي وكل أفراد العائلة كما لا أنسى أصدقائي

وصديقاتي.

الملخص:

تهدف هذه الدراسة الى ابراز اهم المتطلبات الأساسية لتحسين جودة التدقيق، والوصول بها الى المستوى المطلوب والرقابة على جودة أعمال التدقيق، كما تهدف الدراسة الى تحديد دور ومساهمة مكاتب التدقيق في الجزائر في تهيئة بيئة المصادقة على الحسابات في الجزائر والظفر بذلك الى الرفع من جودة خدمات مكاتب التدقيق. فاعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي لمعرفة الإطار النظري لمتغيرات الدراسة والاعتماد على الاستبيان من خلال توزيعه على عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، حيث قمنا باستخدام برنامج الحزم الاحصائية spss. خلصت نتائج دراستنا الى أن تبني معايير التدقيق الدولية في مكاتب التدقيق يزيد من جودة التدقيق وبالتالي يسهم في تهيئة بيئة التدقيق الجزائرية، وبالتالي هذا الأخير يسهل من عمل مكاتب التدقيق الدولية في سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر من خلال تحسين جودة التدقيق وفتح مجال للمنافسة بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية للظفر بأكبر حصة سوقية.

الكلمات المفتاحية: جودة التدقيق، مكاتب التدقيق الدولية، سوق المصادقة على الحسابات.

Abstract:

This study aims to highlight the most important basic requirements to improve the quality of auditing, to reach the required level and to control the quality of audit work.

So we relied on the descriptive analytical approach to know the theoretical framework for the study variables and depended on the questionnaire by distributing it to auditors and accountants, where we used the statistical package spss program.

The results of our study concluded that the adoption of international auditing standards in audit offices increases the quality of auditing and thus contributes to the creation of the Algerian audit environment, and thus the latter facilitates the work of international auditing offices in the account authentication market in Algeria by improving the quality of auditing and opening an area for competition between offices Domestic and international audits to win the largest market share.

Key words: Audit quality, international audit firms, account certification market.

Résumé :

Cette étude vise à mettre en évidence les exigences de base les plus importantes pour améliorer la qualité de d'audit, d'atteindre le niveau requis et de contrôler la qualité des travaux d'audit.

Nous sommes donc appuyés sur l'approche analytique descriptive pour connaître le cadre théorique des variables d'étude et dépendait du questionnaire en le distribuant à un échantillon des commissaires aux comptes et les experts comptables, où nous avons utilisé le logiciel de statistique spss.

Les résultats de notre étude ont conclu que l'adoption des normes d'audit internationales dans les bureaux d'audit augmentent la qualité de l'audit et contribuent ainsi à la création d'environnement d'audit algérien, et donc ce dernier facilite le travail du bureaux d'audit internationaux sur le marché de certification des comptes en Algérie en améliorant la qualité de l'audit et d'ouvrir un espace de concurrence entre les bureaux Audits nationaux et internationaux pour gagner la plus grande part de marché.

Mots clés : Qualité de l'audit, cabinets d'audit internationaux, marché de la certification des comptes.

فهرس

المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
III	شكر وعرفان
IV	الإهداء
V	الملخص
XIII	قائمة الجداول
XVII	قائمة الأشكال
XX	قائمة الإختصارات
	المقدمة العامة
02	تمهيد
04	مشكلة الدراسة
05	فرضيات البحث
05	تقسيمات البحث
06	أهداف الدراسة
06	أهمية الدراسة
07	حدود الدراسة
07	الدراسات السابقة

11	المنهج المتبع
11	أسباب اختيار الموضوع
	الفصل الأول: التنظيم المهني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر
12	تمهيد
13	المبحث الأول : الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات في الجزائر
12	المطلب الأول : تطور التدقيق الخارجي في الجزائر
18	المطلب الثاني : عموميات حول المصادقة على الحسابات
20	المبحث الثاني: الإطار القانوني لمحافظ الحسابات
21	المطلب الأول: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات
25	المطلب الثاني: حقوق وواجبات محافظ الحسابات
29	المطلب الثالث: السلوك المهني لمحافظ الحسابات
34	المبحث الثالث: الهيئات المنظمة لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر وشروط ممارستها
37	المطلب الأول: الشروط اللازمة لممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر
44	المطلب الثاني: الهيئات والمنظمات المسيرة لمهنة محافظة الحسابات في الجزائر
49	المطلب الثالث: شروط وكيفيات تعيين محافظ الحسابات
58	خلاصة الفصل الأول
	الفصل الثاني: حدود مكاتب التدقيق الدولية وواقعها في الجزائر

60	تمهيد
61	المبحث الأول: الإطار القانوني للتدقيق الخارجي
61	المطلب الأول: الهيئات الدولية المنظمة لمهنة التدقيق
65	المطلب الثاني: تنظيم مهنة التدقيق القانوني في العالم
78	المبحث الثاني: التطور التاريخي لمكاتب التدقيق الدولية
70	المطلب الأول: بيئة التدقيق الدولية
78	المطلب الثاني: مفهوم وتطور مكاتب التدقيق
99	المبحث الثالث: تنظيم مكاتب التدقيق الدولية وواقعها في الجزائر
89	المطلب الأول: تنظيم مكاتب التدقيق الدولية
102	المطلب الثاني: واقع مكاتب التدقيق الدولية في الجزائر
108	خلاصة الفصل الثاني
	الفصل الثالث: دور مكاتب التدقيق الدولية في تحسين جودة خدمات التدقيق في الجزائر
111	المبحث الأول: جودة التدقيق
111	المطلب الأول: مفهوم وأهمية جودة التدقيق
115	المطلب الثاني: عرض تجارب بعض الجداول الرائدة في مجال جودة مكاتب التدقيق والرقابة عليها
126	المبحث الثاني: الرقابة على جودة التدقيق الخارجي
126	المطلب الأول: مفهوم الرقابة على جودة التدقيق الخارجي

129	المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي
141	المبحث الثالث: متطلبات وعناصر نظام الرقابة على جودة التدقيق الخارجي
141	المطلب الأول: متطلبات نظام الرقابة على جودة التدقيق
142	المطلب الثاني: عناصر نظام الرقابة على جودة التدقيق
144	المطلب الثالث: أساليب الرقابة الخارجية على جودة أداء مكاتب التدقيق
148	المبحث الرابع: بيئة التدقيق الجزائرية
148	المطلب الأول: العراقيل التي تعيق تطور مهنة التدقيق في الجزائر
150	المطلب الثاني: الرقابة على جودة التدقيق وأهم التحديات التي تواجه المهنة في الجزائر
154	خلاصة الفصل الثالث
	الفصل الرابع: دراسة ميدانية لمساهمة مكاتب التدقيق في تحسين جودة التدقيق على عينة من محافظي الحسابات في السياق الجزائري
156	تمهيد
157	المبحث الأول: الخصائص الشخصية والوظيفية لمحافظي الحسابات
157	المطلب الأول: مراحل إعداد استمارة الدراسة الاستبائية
159	المبحث الثاني : تفريغ وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول محاور الاستبيان
159	المطلب الأول: إختبار أداة الدراسة ومراحل إعداد إستمارة الدراسة الإستبائية
163	المطلب الثاني : تفريغ وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول محور الخصائص الشخصية و الوظيفية

164	المطلب الثالث :تفريغ وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول محاورالإستبيان
180	المبحث الثالث : إختبار فرضيات الدراسة
183	المطلب الأول :إختبار الفرضية الأولى
186	المطلب الثاني :إختبار الفرضية الثانية
190	المطلب الثالث :إختبار الفرضية الثالثة
192	خلاصة الفصل الرابع
	الخاتمة العامة
193	تمهيد
194	النتائج
195	التوصيات
	قائمة المراجع
	قائمة الملاحق

قائمة

الجدول

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
89	حركات اندماج مكاتب التدقيق الكبرى منذ 1960.	الجدول رقم (2-01)
103	الفروق الموجودة بين مكاتب التدقيق الكبيرة والصغيرة من حيث الصفات	الجدول رقم (2-02)
153	العناصر الخمس لرقابة الجودة	الجدول رقم (3-03)
172	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور سوق التدقيق الجزائري وحاجتها إلى دخول مكاتب التدقيق الدولية والدرجة الكلية للمحور	الجدول رقم (4-01)
173	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور بيئة التدقيق الجزائرية وجاهزيتها لدخول مكاتب التدقيق والدرجة الكلية للمحور	الجدول رقم (4-02)
174	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور مساهمة مكاتب التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق في سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر والدرجة الكلية للمحور	الجدول رقم (4-03)
175	معامل أفكار ومباخ لقياس ثبات وصدق محاور أداة الدراسة	الجدول رقم (4-04)
176	توزيع أفراد العينة وفق متغير نوع مكتب التدقيق	الجدول رقم (4-05)
177	توزيع أفراد العينة حسب عدد فريق العمل	الجدول رقم (4-06)
178	توزيع أفراد العينة حسب التأهيل العلمي	الجدول رقم (4-07)
179	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	الجدول رقم (4-08)
181	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات محور سوق التدقيق الجزائري وحاجتها إلى دخول مكاتب التدقيق الدولية	الجدول رقم (4-09)
184	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات محور بيئة التدقيق الجزائرية وجاهزيتها لدخول مكاتب التدقيق	الجدول رقم (4-10)
187	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات محور مساهمة مكاتب التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق في سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر	الجدول رقم (4-11)
193	اختبار t للفروق بين المتوسطات للمجموعات المستقلة	الجدول رقم (4-12)
194	معامل الارتباط ومعامل التحديد للنموذج	الجدول رقم (4-13)

195	جدول تحليل التباين	الجدول رقم (4-14)
196	تقدير معاملات النموذج	الجدول رقم (4-15)
197	معامل الارتباط بين لنموذج انحدار أثر مكاتب التدقيق الدولية على جودة خدمات محافظة الحسابات في الجزائر	الجدول رقم (4-16)
198	معامل الارتباط الخطي ومعامل التحديد للنموذج الخطي	الجدول رقم (4-17)
198	جدول تحليل التباين للنموذج الخطي	الجدول رقم (4-18)
199	معاملات نموذج الانحدار الخطي	الجدول رقم (4-19)

قائمة

الأشكال

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
78	معايير التدقيق الدولية	الشكل رقم (1-01)
98	الهيكل التنظيمي لمكاتب التدقيق الدولية	الشكل رقم (2-02)
112	أهم الأنشطة لمكتب التدقيق الدول كي بي م جي في الجزائر	الشكل رقم (03-2)
176	توزيع نسب نوع مكتب التدقيق في العينة	الشكل رقم (4-01)
177	نسب توزيع عدد فريق العمل في العينة	الشكل رقم (4-02)
178	نسب توزيع التأهيل العلمي في العينة	الشكل رقم (4-03)
179	نسب توزيع حسب الخبرة المهنية	الشكل رقم (4-04)

قائمة

الاختصاصات

قائمة الاختصارات

ISA	international auditing standards	معايير التدقيق الدولية
UE	Union Europeien	الاتحاد الأوروبي
CE		مجلس الوزراء
IDW	Wirtschaftsprüfer	معهد المحاسبين
ICAEW	Institute of Chartered Accountants in England and Wales	معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز
ICAS	Institute of Chartered Accountants in Scotland	معهد المحاسبين القانونيين في اسكتلندا
ICAI	Institute of Chartered Accountants in Ireland	معهد المحاسبين القانونيين في إيرلندا
ACCA	Association of Chartered Char Ted Accountants	جمعية تشار ترذ للمحاسبين القانونيين
CIMA	Chartered Institute of Management Accountants	المعهد القانوني للإدارة المحاسبين
CIFRA	Chartered Institute of Public Finance and Accounting	المعهد القانوني للمالية العامة والمحاسبة
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	معهد المحاسبين العاميين
IAFC	International Accountants Federation of Certified	الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين
IAASB	International Audit and Assurance Standards Board	مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية
CACPA	Canadian Association of Certified Public Accountants	جمعية المحاسبين القانونيين الكنديين
CNCC	Conseil National des Commissaires aux Comptes	الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
PCAOB	General Company Accounts Oversight Board	مجلس مراقبة حسابات الشركة العامة

SOX	Sarbanes-Oxley	ساربینز أوكسلي
PWC	PricewaterhouseCoopers	برايسواتر هاوس كوبرز
EY	Ernest & Young	آرنست يونغ

المقدمة

العامّة

لقد شهد العالم تحولات جذرية في مطلع القرن التاسع عشر خاصة في المجال الاقتصادي والاجتماعي للشركات الاقتصادية، التي رأت من الأجدر لها تغيير شكلها وطبيعة نشاطها وأساليب تسييرها لملائمة التطورات والتغيرات الحاصلة، حيث ظهرت أنواع مختلفة من الشركات المتعددة الجنسيات بسياسات مختلفة منها توسع واندماج وشراكة وذلك بما تخدم مصالحها وفقا لإمكاناتها إلا أن انتشار الشركات المتعددة الجنسيات في العالم وزيادة نشاطها واتساع رقعة أعمالها أدى إلا صعوبة الحصول على المعلومة المالية، نظرا لاختلاف الأنظمة المحاسبية، وهذا الأخير أوجب توحيد اللغة المحاسبية على المستوى العالمي للحصول على معلومة مالية تتصف بالتنوع والوضوح والجودة والدقة والمصادقية، والتدقيق هو الذي يثبت صحتها.

نجد أن كلمة تدقيق Auditing مشتقة من كلمة لاتينية Audire ومعناها يستمع، لأنه في ذلك الحين كان وقتها المدقق يستمع لما يتم قراءته من الحسابات المسجلة في الدفاتر للوقوف على مدى صحتها، ومع اتساع وتطور النشاط الاقتصادي أخذت مهنة التدقيق منحأ آخر، حيث ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق سنة 1851 في فينسيا، ومع زيادة الحاجة لهذه المهنة قامت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة و أنشئت جمعية المحاسبين القانونيين عام 1854 ومن ثم إلى فرنسا عام 1881 والولايات المتحدة الأمريكية عام 1882 وألمانيا سنة 1896 و تحول التدقيق عبر الزمن من النطاق المحلي إلى العالمية، حيث في سنة 1862 جاء قانون الشركات ليدعم المهنة وينظمها أكثر فأوجب هذا القانون على تعيين مدقق في شركات الأموال لحماية أموال المساهمين من التلاعب، إذ يشير البعض إلى أن الملك ادوارد الأول اصدر وثيقة يعطي للأعيان الحق في تعيين مدقق و إلزامية المصادقة على الحسابات و ذلك بإعداد تقرير.

المقدمة العامة

وفي الأصل محافظي الحسابات يعينون لتأدية مهمة المراقبة لمدة قصيرة لتقدم للجمعية العامة والدور الأساسي لها كان موافقة وجيزة للحسابات لا فحص دقيق، وبعد الأزمة المالية الاقتصادية سنة 1929 والتي ضربت العالم الرأسمالي، وشهدت المصادقة على الحسابات قفزة كبيرة وأصبحت أداة فعالة للرقابة ودائمة، والتي من شأنها أن مهمة محافظ الحسابات تمارس من قبل أشخاص مؤهلين تأهيلا عاليا والمعنيين من قبل المساهمين الشركات والهدف الرئيسي هو حماية مصالحهم.

كثير من الدول الغربية التي وضعت قوانين وأنظمة لتحسين فعالية الرقابة التي ينبغي أن يمارسها محافظ الحسابات، والجزائر على غرار باقي دول العالم سلكت طريقها نحو تطوير التدقيق منذ الاستقلال الى يومنا هذا، حيث أصدرت العديد من النصوص التشريعية والتنظيمية للمهنة، نذكر منها:

-القانون 08/91 من 1991/04/27 لمهنة المحاسب ومراقب الحسابات والخبير المحاسب.

-2-المرسوم التشريعي 93-08 من 1993/04/25 المعدل والمتمم للمرسوم رقم 75-59 من 1975-09-26 في القانون التجاري.

-3-المرسوم التنفيذي رقم 69-136 من 1996/04/15 بشأن مدونة قواعد أخلاقيات مهنة المحاسب و مدقق الحسابات و خبير محاسبي.

-4-القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29، المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وجاء هذا القانون نتيجة الإصلاح المنظومة المحاسبية في الجزائر ونتج عنه تفكيك الهيئة الوحيدة التي كانت تمثل الناشطين في هذا القطاع وإعادة الكثير من الصلاحيات لوزارة المالية وقد ألغى القانون 91-08.

وبفعل تنامي ظاهرة العولمة وهي ظاهرة اقتصادية سياسية تكنولوجية تدعمها حاليا قوى لها مصالح وأهداف معينة وتستخدم أوجه وتأثيرات متباينة ومتعددة تهدف إلى التحكم العلمي للموارد والإمكانيات المادية

المقدمة العامة

والبشرية والمالية وفرض ثقافتها وتوجهاتها على دول العالم لاسيما الدول النامية لتجعلها تدور في فلكها وتستجيب لمؤثراتها من خلال الاندماج الدولي لأسواق السلع والخدمات ورؤوس الأموال.

تعد مكاتب المحاسبة والتدقيق إحدى إفرزات العولمة، كون أن حركة الاندماج لمكاتب التدقيق لم تقتصر على المكاتب الكبرى فحسب و إنما اتسعت لتشمل المكاتب الصغرى، إذ وجدت هذه الأخيرة نفسها أمام ضرورة ملحة للدخول في الاندماجات الدولية لكي يتسنى لها تلبية الاحتياجات المتعلقة بالعمليات الخارجية لزبائنها وقد واجهت مكاتب المحاسبة و التدقيق بشتى أنواعها والتي تعمل في النطاق الدولي مشكلة تنوع واختلاف معايير المحاسبة و التدقيق بين دول العالم، و قد ظهر تيار قوي ليفصل في حل هذه المشكلة لتكوين معايير المحاسبة و التدقيق الدولية، و قد أنشأت مكاتب التدقيق الدولية فروعها في الجزائر كباقي دول العالم .

وعلى هذا الأساس تبرز الإشكالية الرئيسية لهذا الموضوع والتي يمكن صياغتها على النحو التالي:

ما دور دخول مكاتب التدقيق الدولية في تحسين جودة سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر؟

وللإجابة على هذه الإشكالية نطرح التساؤلات الفرعية التالية:

✓ هل تختلف حاجة سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر إلى دخول مكاتب التدقيق الدولية باختلاف

نوعها؟

✓ ما مدى مساهمة تبني معايير التدقيق الدولية في تهيئة بيئة محافظة الحسابات لدخول مكاتب التدقيق الدولية؟

✓ هل يساهم دخول مكاتب التدقيق الدولية في تحسين جودة خدمات محافظة الحسابات في الجزائر؟

المقدمة العامة

وكإجابة مبدئية على تساؤلات البحث قمنا بصياغة الفرضيات التالية والتي نسعى لاثبات صحتها أو نفيها من خلال دراسة جوانب هذا الموضوع:

✓ **الفرضية الأولى:** تختلف حاجة سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر إلى دخول مكاتب التدقيق الدولية باختلاف نوعها

✓ **الفرضية الثانية:** لتبني معايير التدقيق الدولية دور ايجابي في تهيئة بيئة محافظة الحسابات لدخول مكاتب التدقيق الدولية

✓ **الفرضية الثالثة:** يؤدي دخول مكاتب التدقيق الدولية الى تحسين جودة خدمات محافظة الحسابات في الجزائر

تقسيمات البحث:

بغية الإلمام والإحاطة بجوانب البحث وللإجابة على الفرضيات تم تقسيم الدراسة إلى ثلاث فصول رئيسية منها ثلاثة نظرية تمثل الفصل الأول في معرفة التنظيم القانوني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر، أما الفصل الثاني فتطرقنا إلى معرفة حدود مكاتب التدقيق الدولية وواقعها في الجزائر وفي الفصل الثالث تم البحث والتعرف على دور مكاتب التدقيق الدولية في تحسين جودة خدمات التدقيق في الجزائري.

في الفصل الرابع وهو عبارة على دراسة ميدانية لتأكيد الفرضيات التي تم وضعها أو نفيها، إرتأينا أن نقوم باعداد إستمارة الإستبيان وتوزيعها على أفراد عينة الدراسة من أجل الإجابة على الفرضيات المسبقة من خلال معرفة مساهمة مكاتب التدقيق في الرفع من جودة خدمات مكاتب في سوق المصادقة على الحسابات.

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى تقييم سوق المصادقة على الحسابات في ظل فتح المجال لإنشاء مكاتب تدقيق دولية في الجزائر، وهذه الأخيرة أقامت شراكة مع المكاتب المحلية لمزاولة نشاطها في الجزائر، وهذا سيؤثر على سوق التدقيق من خلال زيادة المنافسة بين المكاتب المحلية والمكاتب الأجنبية، وذلك من خلال تحليل عدد من النقاط التي نحاول أن تغطي الجوانب المختلفة للمشكلة محل الدراسة، والتي تتمثل في:

- تاريخ تنظيم مهنة محافظ الحسابات وشروط الالتحاق بها في الجزائر.
- التعرف على التغيرات التي جاء بها القانون 10-01 أثرها على سوق المصادقة على الحسابات.
- الهيئات والمنظمات التي تدير سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر.
- التعرف على مكاتب التدقيق الدولية وتاريخ دخولها ومجال نشاطها في الجزائر.
- أهم الإيجابيات التي أتت بها المكاتب عند دخولها الجزائر في سوق التدقيق
- مساهمة دخول مكاتب التدقيق الدولية بالجزائر في تحسين مكاتب التدقيق الدولية.

أهمية الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة من خلال عدة نقاط لعل أبرزها:

- ❖ اهتمام السلطات بمهنة التدقيق وصدر القانون 10-01 الذي ينظم مهنة التدقيق ويوضح الشروط اللازمة لمزاولة مهنة محافظ الحسابات.

- ❖ ظهور مكاتب محلية في شكل شركات تعتبر كبداية لتطور مهنة التدقيق، وإقامة مركز لتكوين محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين وإصدار معايير تدقيق جزائرية تتلاءم مع البيئة الجزائرية .

المقدمة العامة

❖ دخول المكاتب الكبرى الأربع ومكاتب أخرى صغيرة السوق الجزائرية للتدقيق وتوسع مجال عملها وزيادة رقم أعمالها وكذلك زيادة توظيف اليد عاملة جزائرية واكتساب خبرات ومعارف في مجال التدقيق.

حدود الدراسة:

تشمل حدود الدراسة الوقت والمكان ومجال التطبيق، فيما يخص البعد الزمني شملت الدراسة خبرات أفراد العينة للسنوات الأخيرة، أي مابعد تطبيق القانون 10-01 المتعلق بمحافظ الحسابات، المحاسب المعتمد و الخبير المحاسبي، و يقتصر مكانها على عينة من محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين في الجزائر، أي ربط الدراسة بالواقع الجزائري ، وأما المجال فيتمثل في مدى إجابات مساهمة مكاتب التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق بمجرد ادراجها في سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر حسب أفراد عينة الدراسة المذكورة أعلاه من خلال معرفة مساهمة مكاتب التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق بمجرد ادراجها في سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر لمبادئ الحوكمة.

الدراسات السابقة:

1- ديلمي عمر، 2017، بعنوان "نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية" دراسة حالة الجزائر: الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسين بن بوعلي الشلف، هدفت الدراسة الى تبيان معاناة مهنة المراجعة المالية في الجزائر حاليا من بعض المشاكل، من بينها ضعف أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات ونقص كفاءة المحاسبين في معالجة العمليات والإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية حسب قواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي، بالإضافة الى ضعف دور المنظمات المهنية في تنظيم المهنة بشكل جيد، وتوصلت الدراسة إلى أنه يتم تحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر من خلال تحسين مستوى التأهيل العلمي للمراجعين عن طريق اعتماد تدريس المناهج الدولية في المعاهد والجامعات بالجزائر

المقدمة العامة

، بالإضافة إلى ربط علاقات لمكاتب المراجعة في الجزائر مع مكاتب دولية تعتمد معايير المراجعة الدولية ومحاولة الاستفادة من تجارب الدول التي نجحت في تحسين وتطوير المهنة بالاعتماد على معايير المراجعة الدولية.

2- شريقي عمر، 2013، بعنوان "التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر و تونس و المغرب"،

الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة سطيف: تناولت هذه الرسالة دراسة مقارنة للتنظيم المهني للمراجعة في ثلاثة بلدان تربطها العديد من الخصائص التاريخية والاقتصادية وهي الجزائر وتونس والمملكة المغربية، وعلى ضوء الدراسة المقارنة لعناصر التنظيم المهني للمراجعة بينهم، فقد تم التوصل إلى أن التنظيم الحالي للمهنة في الجزائر لا يتوفر على العديد من الخصائص والمتطلبات الكفيلة بنجاح وتطور المهنة، وقد قدم البحث مساهمة لتطوير التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر بما يسمح بالإرتقاء بمستوى المهنة وتحقيق أهدافها.

3-kheireddine Cherouati, 2015, "l'implantation des cabinets d'audit internationaux en Algérie", Revue d'économie développement humain, Algérie, Le développement des cabinets d'audit internationaux a permis a ces derniers d'engendrer de différentes catégories d'implantation, cette implantation comporte deux catégories principales ce sont les groupements réseaux et les groupements non-réseaux, ces catégories de regroupements de cabinets non pas destinés seulement aux cabinets d'audit internationaux mais également aux PMC qui sont concernés par ce type de collaboration entre les cabinets, les PMC ont adressés a l'adhésion à des regroupements de cabinets vu qu'ils considèrent comme stratégies pour faire face a la concurrence morose et de pouvoir résister dans le marché.

L'expérience des cabinets d'audit internationaux en Algérie est récente vu que le premier cabinet étranger implantait en 2002 (cabinet KPMG), le reste des big

ont implanté en 2007, ceci a ouvert les portes aux autres cabinets internationaux qui ont pénétré au pays par la réalisation des opérations de regroupement avec leurs homologues locaux et vis vers ça pour les cabinets locaux

4-تمار خديجة، 2017، "ممارسة مهنة تدقيق الحسابات في المؤسسة الاقتصادية"، مجلة المالية والأسواق،

الجزائر: تهدف هذه الدراسة إلى تبيان مهام ممارسو مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر من خلال دراسة أهم الهيئات والمنظمات التي تقوم بذلك مع تحديد شروط ممارسة هذه المهنة . حيث تعد مهنة تدقيق الحسابات مهنة دقيقة جدا لما تحتويه من عراقيل وما تمر به من صعوبات ففي ظل التغيرات الاقتصادية التي طرأت على الاقتصاد الجزائري حديثا، كان عليها الانخراط في هذه التغيرات التي مست الجوانب الاقتصادية ومحاوله التكيف مع انعكاساتها، ولضمان استمرارية ونجاح مهنة التدقيق يتطلب تنظيم ورقابة داخلية وخارجية وهذا من طرف كل مستعملي المعلومة المحاسبية والمهتمين بها.

5- د.عبد الرزاق قاسم الشحاده، د.عمران عبد الله عبشو، 2016، مجالات تطوير جودة أداء مكاتب

التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الأردنية، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، جامعة أم البواقي، تمحورت الإشكالية حول وجود نظام للرقابة المهنية على جودة أداء مكاتب التدقيق في البيئة الأردنية وكيف يمكن تحقيق جودة عمليات التدقيق لديها، مع ضرورة تفعيل عناصر رقابة الجودة على مكاتب التدقيق العاملة في بيئة الأعمال الأردنية وإلزام المنظمات المهنية مكاتب التدقيق الأردنية بتفعيل رقابة مكاتب التدقيق من قبل مكاتب أخرى. والالتزام بمعايير التدقيق الدولية وقواعد السلوك المهني من قبل المدققين عند القيام بواجبتهم المهنية والقيام بفحص دقيق للعملاء، وتنظيم دورات تدريبية للمدققين بالتنسيق مع جمعية المحاسبين القانونيين لمتابعة تطبيق معايير التدقيق والضمان الدولية والتطورات في هذه المعايير ولاسيما للمسؤولية عن الغش والاستمرارية، بالإضافة الى

المقدمة العامة

تفعيل مراقبة بورصة عمان للأوراق المالية لالتزام مكاتب التدقيق بتطبيق معايير التدقيق والضمان الدولية للشركات المقيدة في بورصة عمان للأوراق المالية.

6-أحمد بن عبد القادر القرني، 2015، درجةً تركز سوق المراجعة في الشركات المدرجة بسوق الأسهم "حالة المملكة العربية السعودية"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 11، العدد 3، تهدف هذه الدراسة إلى قياس درجة تركز سوق المراجعة في الشركات المدرجة في السوق المالية السعودية، وتسلط الضوء على أهم العوامل المؤثرة على قرار اختيار المحاسب القانوني وهل تسهم هذه العوامل بدورها في تركز السوق. قام الباحث بمراجعة جميع التقارير الصادرة عن مجالس إدارة الشركات المساهمة المدرجة بسوق الأسهم العالمي 2012 و 2013 لتحديد هوية المحاسب القانوني للشركة وقياس مستوى تركز السوق. وفي الجزء الميداني من الدراسة تم تصميم استبانة وجهت إلى جميع مكاتب المحاسبة القانونية والشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق الأسهم السعودية للوقوف على العوامل المؤثرة على قرار اختيار المحاسب القانوني. بلغ إجمالي عدد الاستبانات المستردة والصالحة للتحليل الإحصائي 87 استبانة، وتم تحليل البيانات ومعالجتها واختبار الفرضيات باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها: سيطرة المكاتب الأربعة الكبار (4) Big على سوق المراجعة في المملكة العربية السعودية بنسبة 71 % مما يشير إلى تركز السوق في عدد قليل من مكاتب وشركات المحاسبة.

إن الدراسات السابقة تعتبر الركيزة الأساسية التي يقوم عليها موضوع البحث خاصة أن استخدام التقنية الحديثة في الرقابة والنظم المحاسبية من المواضيع الحديثة التي ظهرت على الساحة المعرفية خلال السنوات الأخيرة.

المنهج المتبع:

المقدمة العامة

تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي لوصف متغيرات الدراسة المتمثلة في سوق المصادقة على الحسابات ومكاتب التدقيق الدولية وجودة التدقيق بالإضافة إلى مصادر أخرى كالكُتب والمقالات والأطروحات.

بالإضافة إلى اعتماد المنهج التاريخي من أجل التعرف على التطور التاريخي كل من مهنة التدقيق ومكاتب التدقيق الدولية.

فيما يخص الدراسة الميدانية قمنا باستخدام الاستبيان كأداة لجمع المعلومات حيث تم توزيعه على مجموعة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بغية إجراء دراسة دور مكاتب التدقيق الدولية في تحسين جودة خدمات التدقيق في الجزائر من خلال استخدام البرنامج الإحصائي **SPSS**.

أسباب اختيار الموضوع:

- تعود أسباب اختيارنا للموضوع الى ميولنا لهذا النوع من جهة تلاؤما مع التخصص ونقص البحوث والدراسات التي تتخصص في دراسة مكاتب التدقيق وسوق المصادقة على الحسابات،
- عدم الإهتمام بالتطورات الحديثة في مهنة التدقيق في الجزائر في ظل التحديات التي فرضتها البيئة الاقتصادية.
- إثراء المكتبة الجزائرية بموضوع جديد.

الفصل الأول

الفصل الأول: التنظيم المهني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

تمهيد:

قامت الجزائر بإصلاح مهنة التدقيق من خلال إصدار القانون 10-01 المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وإصدار معايير تتوافق مع المعايير الدولية للتدقيق (ISA)، لأنه كان إلزاما على السلطات الجزائرية إعادة النظر في تنظيم المهنة، والتخلي عن الممارسات المهنية المعمول بها سابقا في مجال تدقيق حسابات المؤسسات الاقتصادية والمصادقة على قوائمها المالية، و أصبحت المهن الثلاث تحت سلطة وزارة المالية التي يسيرها المجلس الوطني للمحاسبة كما أعادة النظر في تحديد كيفية التكوين وطرق تعيين محافظ الحسابات ومن حيث تحديد مجال ونطاق العمل والمسؤولية الملقاة على عاتق محافظ الحسابات في اكتشاف الأخطاء وأعمال الغش والتزوير، والأخذ بعين الاعتبار القوانين والنصوص التشريعية التي تخضع لها المؤسسة عند تدقيق حساباتها وإعداد التقارير وإبداء الرأي الفني المحايد.

الفصل الأول: التنظيم المهني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمحافظة الحسابات في الجزائر

المطلب الأول: تطور التدقيق الخارجي في الجزائر:

تطور التدقيق الخارجي في الجزائر مع توافق التطور الاقتصادي وتم تقسيمها الى مراحل عديدة أهمها:

التدقيق من الاستقلال الى 1969:

تميز الاقتصاد الجزائري بمرحلة ما بعد الاستقلال ودخوله مباشرة في تجربة أولى بمحاولة تبني النظام الاشتراكي دون وضوح في الرؤية وصدور قانون لتشجيع الاستثمار الخاص، أمام بقايا من المؤسسات الخاصة في مختلف القطاعات، مع دخول البعض منها في نموذج التسيير الذاتي.

وفي عام 1965 بدأ الإعداد لنظام مركزي أكثر وضوحا يعتمد على قطاع المحروقات في تمويل التنمية ضمن استراتيجية الصناعات المصنعة، لتنطلق الاستثمارات بالشركات الوطنية بالمخطط التجريبي 1967-1969.

وفي إطار محيط اقتصادي موجه شبه كلي مركزيا مع انطلاق النسيج الصناعي، وانقسام المؤسسات العمومية الى جزء يسير ذاتيا من طرف العمال، وآخر من طرف مدراء معينين مركزيا وفي الحالتين تعتبر آليات التسيير الداخلي للمؤسسات دورا في تكريس دور الدولة في حماية الملكية العمومية ولم يكن للتدقيق تأثير يذكر. وكان تعيين مندوبي الحسابات بالمؤسسات يتم بقرار يصدر عن وزير المالية وذلك كلما أنشئت مؤسسة، حيث أن قرار الانشاء يتضمن نوايا بذلك وما يلاحظ في هذه المرحلة أن اختصاصات مندوبي الحسابات لدى المؤسسات الاشتراكية غير محدود يشار اليه ضمن قانون الانشاء¹.

¹ سايح فايز، أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإفصاح المحاسبي، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة البليدة، 2014-2015، ص 133.

الفصل الأول: التنظيم المهني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

التدقيق ما بين 1969-1980:

شهدت الجزائر في هذه الفترة الانطلاقة الحقيقية لمخططي التنمية الرباعين 1970-1977 وتطور أسعار البترول سنة 1973 واستكمال بناء هيئات الدولة الاشتراكية بانتخاب الرئيس والبرلمان والمصادقة على الميثاق والدستور الوطنيين سنة 1976.

وقد صدر أول مخطط محاسبي جزائري سنة 1975 ليطبق في يناير 1976، حيث أن كحافضة الحسابات طبقت لأول مرة في المؤسسات العمومية سنة 1970 بموجب الأمر 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 والتضمن قانون المالية لسنة 1970، الذي ينص في الفقرة 39 منه:

يتوجب على وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط تعيين محافظي الحسابات في الشركات الوطنية والهيئات ذات الطابع صناعي أو تجاري أو في الشركات أو أي تنظيم عمومي، التي تملك فيها الدولة حصة من رأس المال الاجتماعي، بغرض التأكد من شرعية وصدق الحسابات وتحليل الوضعية المالية لأصولها وخصومها.

أما فيما يتعلق بمهام وواجبات محافظ الحسابات فقد تم تحديدها بواسطة المرسوم 70-17، الذي جعل من محافظة الحسابات مراقبة دائمة لتسيير المؤسسات العمومية توكل ممارستها لموظفي الدولة الذين ينتمون المراقبون العامون للمالية

ومفتشو المالية وبصفة استثنائية موظفو المالية المؤهلون واوكلت لهم المهام التالية:

- مراقبة بعدية لتنفيذ العمليات المالية التي يمكن أن يكون لها انعكاس مالي أو اقتصادي مباشر أو غير مباشر على التسيير.

- متابعة تنفيذ الحسابات، الميزانيات، جداول حسابات الميزانية الختامية والتقديرية وفقا للمخطط.

- مراقبة مصداقية وصحة الجرد وحسابات النتائج في المحاسبة العامة والتحليلية للشركة.

لإضافة الى ما سبق له سلكة تقييم أداء التسيير ومراقبة مصداقية وقانونية الحسابات.

¹ NAcér Eddine Sadiet Ali Mazouz, *La Pratique du Commissaire aux comptes en Algérie*, T1, SNC, Alger, P27.

الفصل الأول: التنظيم المهني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

التدقيق في فترة 1980-1988:

أهم ما يميز هذه المرحلة هو إعادة الهيكلة الأولى (1980-1984) أين تم تقسيم وتفريغ المؤسسات الوطنية ما نتج عنه زيادة المؤسسات وبالتالي نمو درجة تعقيد القطاع العام، وهو ما جعل الرقابة بشكلها السابق تصبح غير فعالة للحصول على ضمانات بشأن مطابقة نشاط المؤسسة للأهداف المسطرة مسبقا، وضمنت فعالية التسيير في إطار احترام الإجراءات القانونية والتشريعية وبذلك زادت المشاكل وزادت الحاجة الى المراقبة المالية والتدقيق.

تحت تأثير دستور 1976 الذي عرف وأعاد تنظيم وظيفة المراقبة والمتمثلة في مجلس المحاسبة بواسطة المادة 05 من القانون 80-05 وتنص على: يقوم مجلس المحاسبة بمراقبة مختلف الحسابات الى التي تعكس العمليات المالية والمحاسبية التي يتأكد من صحتها ويراقب شرعيتها ومصداقيتها الا أنه يبقى الغموض أيضا في هذه المرحلة بين عمل ودور مدقق ومراقبي الحسابات حيث لم يتم الفصل وتعريف من يقوم بمراقبة الحسابات في صورة مدقق مالي مستقل يخضع لإطار منهجي محدد، حيث اسند هذا النوع من المراقبة لمجلس المحاسبة الذي يعتبر في الواقع مراقبا ماليا وليس مدققا بالمعنى المعترف به في الأدبيات و الأخلاقيات والتطبيقات الرأسمالية سواء من حيث الاستقلالية والشروط و المعايير او من ناحية المهام والدور.

فترة ما بين 1988-1990:

اتخذت محافظة الحسابات خلا هذه المرحلة مسار جديد من خلال إعادة تنظيم مهامها ومبادئها الأساسية وذلك بعد صدور القانون 88-01 المؤرخ في 12/01/1988 المتضمن قانون توجيه المؤسسات العمومية الاقتصادية من جميع العوائق الإدارية والبيروقراطية التي كانت تتخبط فيها في الماضي، "إن إعادة تنظيم مهنة المراقبة تم نقله من المخطط القضائي لإعادة الاعتبار لمحافظة الحسابات وإنشاء التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية"¹.

¹ حكمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008-2009، ص36.

الفصل الأول: التنظيم المهني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

وقد تم تخصيص قانون محافظة على الحسابات بمهمتين جديدتين:

- ممارسة المهنة من طرف مهنيين مستقلين.

- عدم التدخل في التسيير.

إن إعادة الاعتبار لمحافظة الحسابات كان السبب في أخذ عدة تدابير قانونية في التنظيم وتأخير المهنة، وقد تم إنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين وغرفة محافضي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وقد ضم المهنة الثلاث في نظام واحد.

فترة 1991-2009:

صدرت عدة نصوص قانونية تضبط مهنة محافظة الحسابات، منها:

- القانون 91-08 الذي حدد شروط وكيفية ممارسة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
 - المرسوم التنفيذي رقم 92-20 في 13/01/1992 الذي حدد تشكيلة مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافضي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بضبط اختصاصه وقواعد عمله.
 - القرار المؤرخ في 07/11/1994 المتعلق بسلم أتعاب محافضي الحسابات.
 - المرسوم تنفيذي 96-136 المؤرخ في 15/04/1996 يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
 - المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في يتعلق بكيفية تعيين محافظ الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي أو التجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية غير المستقلة.
 - المرسوم التنفيذي رقم 97-458 المؤرخ في 01/12/1997 الذي يعدل ويتم المرسوم التنفيذي 92-20 المؤرخ في 13/01/1992 الذي يحدد تشكيلة مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافضي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
 - المقرر رقم في 24/03/1999 يتضمن قرار مقاييس تقدير الاجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية في الميدان المحاسبي والمالي الذي يخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- الفترة ما بين 2010-2014:

الفصل الأول: التنظيم المهني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

خلال هذه الفترة تم نقل صلاحيات تنظيم مهنة محافظ الحسابات من المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى وزارة المالية بموجب قانون المالية 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد حيث حدد شروط ممارسة المهنة.

جاء هذا القانون لتعديل وإصلاح النقائص ومسايرة المحيط الاقتصادي، وتبني معايير المحاسبة الدولية من خلال إصدار النظام المحاسبي المالي بموجب القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/27.

القانون 10-01 ألغى القانون 91-08 وجاء بعدة تغييرات وهي كالآتي:

- إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة وزير المالية، يتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي ومتابعة المهن المحاسبية وإنشاء اللجان التالية:

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

كما تم إنشاء مصنف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين المؤهلين، وتكلف بـ:

- السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها
- الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتها
- السهر على احترام قواعد المهن واعرافها.
- إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية.

وقد تم إصدار مراسيم تنفيذية تشرح تطبيق القانون 10-07 نذكر منها:

الفصل الأول: التنظيم المهني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

-المرسوم التنفيذي 11-30 المؤرخ في 27/11/2011 يهدف إلى تحديد شروط وكيفية الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وتم تبيان ذلك من خلال من خلا سبعة مواد من المرسوم.

-المرسوم التنفيذي 11-32 المؤرخ في 27/01/2011 يهدف هذا المرسوم إلى الى تحديد كيفية تعيين محافظ الحسابات على أساس دفتر الشروط، تضمن المرسوم مادة تشرح الجوانب التفصيلية للموضوع.

-المرسوم التنفيذي رقم 11-73 المؤرخ في 16/02/2011 يحدد كيفية ممارسة المهنة التضامنية لمحافظ الحسابات.

-المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13/01/2013 الذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

المطلب الثاني: عموميات حول المصادقة على الحسابات

تعريف المصادقة على الحسابات:

لقد تعددت التعاريف من مرجع لآخر سنحاول ابراز أهمها:

- المصادقة على الحسابات هي التدقيق الإلزامي أو القانوني التي يفرضها القانون (يعين القائمون بالإدارة الأولون وأعضاء مجلس المراقبة الأولون مندوبو الحسابات الأولون في القوانين الأساسية)¹، وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية التي يقوم بها محافظ الحسابات.

- المصادقة على الحسابات هي التدقيق الإلزامي يتم تعريفها بالنصوص القانونية التي تحدد شروط تعيين المدقق القانوني وشروط ممارسة مهمتها، تؤدي إلى التعبير عن الرأي العام والمصادقة على الحسابات السنوية ومدى مطابقتها للقوانين والتشريعات والمبادئ المحاسبية، وتعكس الصورة الحقيقية حول الوضعية المالية للمؤسسة.

تعريف محافظ الحسابات:

هو كل شخص يمارس بصفة عادية باس مه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات التجارية وكذا الجمعيات والتعاضديات والنقابات².

¹ المادة 609 من القانون التجاري الجزائري.

² المادة 27 من القانون 91-08 المؤرخ في 01 ماي 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

الفصل الأول: التنظيم المهني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص تحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به¹. من خلال التعريفين السابقين نقوم بصياغة التعريف التالي:

محافظ الحسابات هو كل شخص قانوني طبيعي يقوم بمهمة المصادقة على حسابات المؤسسة باسمه الشخصي وتحت مسؤوليته.

المقومات الأساسية لمهنة محافظ الحسابات:

- 1- التأهيل العلمي.
- 2- تقديم خدمة عامة للمجتمع.
- 3- الاعتماد على المجهود الذهني بصفة أساسية.
- 4- تمارس قدرا من الرقابة الذاتية.
- 5- وجود مجموعة من القوانين والمعايير تحكم السلوك والآداء المهني.

صفات محافظ الحسابات:

الأمانة:

على محافظ الحسابات أن يكون أميناً ونزيهاً في أداء عمله وتكريس الوقت الكافي لأداء عمله، وبذل كامل طاقته العلمية والفنية لإتمام مهمته، وعرض النتائج التي توصل إليها بدقة ودون تحريف أو تمويه، ويكون هذا في تقرير مفصل يعرض البيانات والمعلومات التي تعكس الصورة الحقيقية للمؤسسة دون المراعاة إلى طبيعتها سواء تخدم المؤسسة أو العكس. كما يجب على محافظ الحسابات أن يكون ناصحاً ومستشاراً لعملائه.

السر المهني:

محافظ الحسابات موضع ثقة عملائه، يطلع بحكم عمله على جميع حقائق وأسرار المؤسسة، تقضي التقاليد المهنية في جميع المهن ليس في مهن المحاسبة والتدقيق فقط، بأن يحافظ الرجل على الرجل المهني على هذه الأسرار وألا يقوم بإفشائها أو استخدامها ضد عملائه، وأن يكون كتوماً وموضع ثقة. فإن القانون يلزمه بذلك عند تأدية اليمين.

¹ المادة 22 من القانون 01-10 المؤرخ في 11 جويلية 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

الفصل الأول: التنظيم المهني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

الصبر واللباقة والقدرة على التصرف:

ان مهنة التدقيق تتطلب من صاحبها الكثير من الصبر والتأني في دراسة وتحليل عمليات المؤسسة للوصول الى الحقيقة، وكذا اللباقة في التعامل مع العمال لكسب ثقتهم والحصول على المعلومات اللازمة والملائمة في أقرب وقت ممكن، وألا يباشر مهمته بافتراض وجود الأخطاء والغش وسوء النية فيمن يراجع عمله بل يجب أن يبدأ عمله بروح طيبة مفترضا صحة العمل حتى يثبت له العكس، فالهدف من التدقيق تصحيح الأخطاء وليس تصديد الأخطاء¹.

الثقافة والمعرفة:

على محافظ الحسابات أن يكون متمكنا من علم المحاسبة والتدقيق، وأن يكون على معرفة بكثير من العلوم التي لها صلة بالمحاسبة والتدقيق مثل المحاسبة التحليلية التحليل المالي وكذلك كل ما تصدره الدولة من قوانين جبائية، أو القانون التجاري أو قانون الشركات، وأن يكون ملما بمبادئ الاقتصاد والتسيير ليتمكن من تدقيق عمليات الشركات باختلافها وتنوعها.

¹ إنظمي، ه.العزب، "تدقيق الحسابات"- الاطار النظري ، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2012، ص35.

الفصل الأول: التنظيم المهني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

المبحث الثاني: الإطار القانوني لمحافظ الحسابات

المطلب الأول: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات

1-مهام محافظ الحسابات:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.

- الفحص الدقيق للحسابات السنوية والتأكد من صحتها والتأكد من مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدم المسير للمساهمين أو الشركاء.

- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المدارة المؤهلة، بكل نقص قد اكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

- إبداء رأي في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادقة عليها من طرف مجلس الإدارة.

- فرض المشرع الجزائري على محافظ الحسابات بإشعار المساهمين بـ 15 يوما قبل انعقاد الجمعية العامة العادية، ومن حق المساهمين أن يطلعوا على:

1-جدول حسابات النتائج.

2-تقرير مندوبي الحسابات.

3-قائمة أعلى خمس أجور مدفوعة المصادق عليها من طرف مندوبي الحسابات.

و يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد التقارير التالية:

• تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام و صحة الوثائق السنوية و صورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر؛

• تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدجة عند الاقتضاء.

• تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛

• تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات؛

• تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛

¹ المادة 680 من القانون التجاري الجزائري.

الفصل الأول: التنظيم المهني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

• تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة، و النتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛

• تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛

• تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

2- مسؤوليات محافظ الحسابات:

يعتبر محافظ الحسابات عند مباشرة مهامه مسؤولاً على كل أعماله وأفعاله وعما يقدمه في النهاية من تقارير للأطراف المستخدمة (المساهمين، البنوك، المستثمرين، ...) للمعلومة المالية، ونميز ثلاث مسؤوليات منها:

1- المسؤولية المدنية:

لكي تقوم المسؤولية المدنية يجب توفر ثلاث أركان:

* تقصير أو إهمال في أداء واجباته المهنية.

* وقوع ضرر أصاب الغير نتيجة إهمال وتقصير محافظ الحسابات.

* وجود علاقة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير بين إهمال وتقصير محافظ الحسابات.

يعد محافظ الحسابات مسؤولاً اتجاه الشركة أو الهيئة أثناء تأدية مهمته، ويعد متضامناً مع الشركة أو الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفات الأحكام المنظم للمهنة، وان لا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بما نص عليه القانون، أنه أعلن وأدان هذه المخالفات في مجلس الإدارة، أو يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية¹.

نص القانون 10-01 في المادة 75، وجوب اكتتاب عقد تأمين لضمان المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات التي من الممكن أن يتحملها اثناء ممارسته للمهمة، كما يضمن عقد تأمين المكتب من طرف الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات النتائج المالية للمسؤولية المدنية التي يتحملها محافظ الحسابات وغير المشمولة بعقد تأمين.

وفيما يخص انقضاء دعوى المسؤولية المدنية التي يمكن أن ترفع على مراجع الحسابات، فإنه لم يتطرق لها القانون المنظم للمهنة أو القانون التجاري، وبالتالي فتنطبق عليه قواعد القانون المدني والذي ينص على أن

¹ المادة 61، من القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29، مرجع سبق ذكره، ص

الفصل الأول: التنظيم المهني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

دعوى التعويض تسقط بانقضاء 15 سنة من يوم وقوع الفعل الضار. ونلاحظ أن المشرع لم يذكر حالة عدم كشف الفعل الضار إلا بعد مدة من وقوعه، وبذلك فحساب 15 سنة لا يبدأ من يوم اكتشافه ولكن من يوم وقوعه¹.

2-المسؤولية الجنائية:

يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية تجاه كل تقصير في القيام بالتزام قانوني. يمنع القانون التجاري كل شخص يزاول مهنة محافظ الحسابات بصفة غير شرعية إلا إذا كان مسجلاً في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، أو لديه الاعتماد المسبق من طرف وزير المالية، ويعاقب بالحبس من شهرين إلى ستة أشهر وغرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين. فرض المشرع الجزائري على محافظ الحسابات احترام السر المهني الذي بدوره يحوز على معلومات ذات أهمية كبيرة وأساسية، حتى يتبرأ محافظ الحسابات من مسؤوليته يجب إخطار وكيل الجمهورية عن الجرائم التي تصل إلى علمه دون تبليغ مسبق إلى مجلس الإدارة بموجب المادة 830 من القانون التجاري. يعتبر محافظ الحسابات مسؤولاً جزائياً عن إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة، ويعاقب القانون التجاري بغرامة مالية من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو السجن من ستة أشهر إلى خمس سنوات. كل شخص يقبل عمداً أو يمارس أو يحتفظ بوظائف محافظ الحسابات بالرغم من وجوده في حالة عدم الملاءمة القانونية، يعاقب بالحبس من شهرين إلى ستة أشهر وغرامة مالية من 20.000 إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين.

3-المسؤولية التأديبية (الانضباطية):

يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم في الأعمال والتصرفات التي يقوم بها، وتتعلق هذه المسؤولية بالأعمال المخلة بأخلاقيات وكرامة المهنة، حيث يتوجب على محافظ الحسابات أن لا يتصرف بشكل يسيء إلى سمعته المهنية، وتتمثل هذه الأعمال في:

¹ عمر شرقي، التنظيم المهني للمراجعة-دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة سطيف 1، 2011-2012، ص 145.

الفصل الأول: التنظيم المهني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

إخفاء أي تلاعب أو تحريف في المستندات أو السجلات أو الدفاتر المحاسبية.

إذا أبدا رأيا معينا غير الحقيقة المناققة لأحد المسؤولين.

الإهمال أو التقصير في أداء عمله.

السلوك غير الملائم والمتعارض مع نزاهة وأمانة وشرف المهنة، حتى وإن لم يتعلق بالمهنة.

ويترتب عن هذه الأعمال عقوبات تأديبية يمكن أن يتحملها محافظ الحسابات حسب درجة الخطورة الخطأ الذي

ارتكبه بصفة تصاعدية فهو كالتالي:

- الإنذار
- التوبيخ.
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها 6 أشهر.
- الفصل النهائي أي الشطب من الجدول.

لمحافظ الحسابات حق الطعن في العقوبة التي قد تسلط عليه أمام الجهات القضائية المختصة، وذلك إذا رأى

أن العقوبة المستلطة عليه لا تناسب المخالفة التي ارتكبها أو هي مجحفة في حقه.

وما يلاحظ على المسؤولية التأديبية أن لها علاقة وثيقة بشرف المهنة وقواعدها والتي تقع على محافظ الحسابات

الذي يمس بشرف المهنة حتى ولو أن السلوك الذي يقوم به لا يتعلق بالمهنة، كما أن العقوبات هي عقوبات

ذات طابع مهني تأديبي، وتكون هذه العقوبات تتناسب مع درجة خطورة الخطأ الذي ارتكبه ولا يحق له ممارسة

المهنة في حالة الشطب النهائي، وفي حالة مخالفته للحكم يصبح مرتكباً لمخالفة الممارسة غير الشرعية للمهنة

وبذلك تترتب عليه مسؤولية جزائية.

الفصل الأول: التنظيم المهني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

المطلب الثاني: حقوق وواجبات محافظ الحسابات:

أولا :حقوق محافظ الحسابات:

حتى يؤدي محافظ الحسابات مهمته على أكمل وجه خول له القانون، إضافة على التصديق على انتظام وصحة الحسابات، عدة حقوق من أهمها¹:

الحق في الاطلاع:

لقد أتاح القانون لمحافظ الحسابات حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات أو السجلات للحصول على البيانات التي يراها مفيدة لأداء عمله وبالصورة التي يراها ملائمة وفي الوقت الذي يختاره، دون أن يكون مجبرا على إخطار الشركة مسبقا بذلك، حيث جاء في المادة 35 من القانون 91-08 المشار إليه سابقا "يمكن لمحافظي الحسابات في كل وقت أن يطلعوا على السجلات والموازنات والمراسلات والمحاضر، وبصفة عامة على كل الوثائق وكل الكتابات التابعة للشركة أو الهيئة دون نقلها".

حق التقصي عن البيانات والايضاحات:

لمحافظ الحسابات الحق في طلب أي بيانات أو إيضاحات أو تفسيرات من مسؤولي الشركة وأعوانها، يراها ضرورية لأداء مهمته على الوجه الأمثل، لاسيما إذا رأى أن الدفاتر والمستندات المطلع عليها غير كافية، "ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان المأمورين في الشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوموا بكل التفتيشات التي يرونها لازمة".

وحق التقصي هذا ينطبق على الشركة المراقبة، وأيضا على الشركات التي تمتلك أكثر من رأس مال الشركة المراقبة أو على الشركات التي تمتلك الشركة المراقبة أكثر من 1/2 رأسمالها. وهذا يعني أن سلطات التقصي غير محدودة لا في الزمان ولا في المكان.

¹ حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في علوم التدبير فرع محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التدبير، 2008/2009، ص46.

الفصل الأول: التنظيم المهني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

حق استدعاء الجمعية العامة :

وقد اعترف بحق استدعاء الجمعية العامة في المادة 644 من القانون التجاري، وهذا في حالة عدم استدعائها في الآجال القانونية، كما خول القانون لمحافظ الحسابات صلاحية استدعاء الجمعية العامة الاستثنائية خاصة عند خسارة أكثر من ثلاثة أرباع رأس المال الاجتماعي.

حق الحصول على صور الاخطارات والبيانات المرسلة إلى المساهمين:

لقد ألزمت المادة 35 من القانون 91-08 مجلس إدارة الشركة المراقبة موافاة محافظ الحسابات بصورة من الاخطارات والبيانات التي يرسلها إلى المساهمين المدعوين لحضور الجمعية العامة.

حق المشاركة في اجتماعات مجلس الإدارة :

يحق لمحافظ الحسابات حضور اجتماع مجلس الإدارة، وهو في الواقع حق وواجب، إذ ينبغي أن يرسل إليه تقرير مجلس الإدارة في آجال مقبولة تسمح له بالتحقق من مدى صحة المعلومات.

ثانيا-الواجبات المتعلقة بالمهنة:

الطابع القانوني لمهمة محافظ الحسابات تحتم توفر سلوك خاص في ممارسة المهنة وأهم العناصر المتعلقة بهذا السلوك هي:

السر المهني:

طبيعة مهمة محافظ الحسابات تسمح له قانونا بالحصول على معلومات مهمة وسرية وبصفته محترف لا يمكنه الفرار من قاعدة الحفاظ على السر المهني، كما أن ضرورة توفر الثقة بين محافظ الحسابات وبين الشركة التي وكلته تفرض على محافظ الحسابات الالتزام بالسر المهني وهو ما أكدته المادة 18 من القانون 18 من القانون 91-08، وتحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادة 301 من قانون العقوبات : الخبراء المحاسبون، محافظو الحسابات، المحاسبون المعتمدون مطالبون بالالتزام السر ضمن الشروط التي تحددها المادة 301 من قانون العقوبات.

إلا أنه وحسب المادة 715 مكرر 13 من القانون التجاري المعدل) المرسوم التشريعي رقم 08 المؤرخ في 25 أبريل (1993) يعرض مندوبو الحسابات على أقرب جمعية عامة مقبلة، المخالفات والأخطاء التي لاحظوها أثناء ممارسة مهامهم. ويطلعون علاوة على ذلك، وكيل الجمهورية بالأفعال الجناحية التي أطلعوا عليها.

الفصل الأول: التنظيم المهني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

- ومع مراعاة أحكام الفقرات السابقة، فإن مندوبي الحسابات مساعديهم ملزمون باحترام سر المهنة فيما يخص الأفعال والأعمال والمعلومات التي أطلعوا عليها بحكم ممارسة وظائفهم.
- إلا أن هناك حالات استثنائية يبيح القانون فيها إفشاء هذا السر والمتمثلة في:
 - إلزامية اطلاع إدارة الضرائب على الوثائق المقررة.
 - إذا رغب موكلهم في ذلك.
 - عندما يدعون للإدلاء بشهادته أمام غرف المصالحة والتأديب والتحكيم.
 - بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين بشأنهم.

عدم التدخل في التسيير:

- لقد تطرق المشرع الجزائري في عدة نصوص إلى مبدأ عدم التدخل في تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية، حيث جاء في القانون 88-01 المؤرخ في 12/01/1988 في المادة 58 التي تنص على « لا أحد يستطيع التدخل في إدارة المؤسسات العمومية.
- كما جاء في نص في القانون 91-08 المؤرخ في 27/04/1991 المتعلق بالمهن الثلاث في مادته 28 التي تشترط: "مهام محافظي الحسابات عبارة عن فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها باستثناء كل تدخل في التسيير والهدف الأساسي في هذا المنع في التدخل في تسيير المؤسسة هو تحقيق ما يلي:

- تقوية ودعم استقلالية تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية.
- الحفاظ على استقلالية محافظ الحسابات وحيادية حكمه في إبداء الرأي بجرية أكثر.

استمرارية المهنة:

- مهمة محافظي الحسابات هي دائمة كما تبينه المادة 715 مكرر 4 (تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني، وتتمثل مهمتهم الدائمة، باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها. كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها.

الفصل الأول: التنظيم المهني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

هذه المادة تركز مبدأ عدم المحدودية في الوقت وما يجب عليه إلى توزيع الوقت بطريقة مثلى على الأشغال الواجب إنجازها كما يجب برهجة تدخلاته حسب ما يلي:

- الأشغال الواجب إنجازها.
- الأشغال الملزم بها منذ تعيينه.
- الأشغال الواجب إنجازها بعد غلق الحسابات.
- الأشغال الواجب إنجازها مؤقتا عند تنفيذه لمهمة خاصة.

الإشراف الشخصي :

مهمة محافظ الحسابات هي شخصية ولا يمكنه انتداب المهمة كليا إلى شخص آخر بل يجب عليه أن يدبر مهمته تحت مسؤوليته الشخصية حتى ولو التجأ إلى:

- تكليف مساعديه للقيام بمهام معينة.
- تكليف خبير في مجال معين للقيام بمهام معينة.

الالتزام بالمعينة الكافية:

العناية بالمهمة ليست قائمة فقط على الحضور الدائم في المؤسسة أو الاهتمام بالملف موضوع المراقبة، بل تتركز عناية محافظ الحسابات على الطريقة المتبعة للبحث عن عناصر الإثبات ومن بينها التقنيات والمناهج الواجب استعمالها في كل حالة من الحالات والفهم العميق للمشاكل المحيطة بالمؤسسة، ويمكن حصر هذه المناهج فيما يلي:

- اكتساب معرفة عامة حول المؤسسة.
- التحليل والتدقيق في نظام الرقابة الداخلية.
- الاستعمال الجيد للتقنيات الموجودة لكل حالة، الفحص التحليلي، الفحص الوثائقي، سيرورة الوثائق، الجرد المادي،... الخ.
- الفطنة في التقييم.

الفصل الأول: التنظيم المهني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

المطلب الثالث: السلوك المهني لمحافظ الحسابات

توجد آداب وأخلاقيات تحفظ كرامة المهنة وتزيد من قيمتها في سوق العمل، كما لا يمكن أن يتم العمل في إطار جماعي دون تحديد الضوابط المهنية التي تحفظ كرامة المهنيين، ولعل أخلاقيات مهنة محافظ الحسابات هي المثال الحقيقي حول القواعد التي تحفظ المسافة الثابتة بين أفراد المهنة، وقد تم تحديد الإطار القانوني لأخلاقيات مهنة محافظ الحسابات في المرسوم التنفيذي رقم 96 - 136 المؤرخ في 15 أفريل 1996.

الفرع الأول: مفهوم السلوك المهني ومبادئ الأخلاقيات لمحافظ الحسابات

تعريف السلوك المهني:

"هي مجموعة من القيم والخصائص أو المبادئ التي يجب أن تتوفر في السلوك الأخلاقي لأي فرد والالتزام بالقوانين والمعايير والاستقامة وبذل العناية المهنية والإحساس بالمسؤولية، ولا بد من ضرورة التزام المدققين بها"¹.

المبادئ الأخلاقية:

الأمانة: تعبر عن الصدق والصراحة

الاستقامة: أن يكون محافظ الحسابات صاحب مبدأ.

حفظ الوعد: أن يكون محل ثقة.

الولاء والإخلاص: أن يكون مخلصا للأسرة والوطن والمهنة،

العدالة: يتعين على محافظ الحسابات أن يكون عادلا ولديه القدرة على الاعتراف بالأخطاء.

الاهتمام واحترام الآخرين: يجب أن يكون له القدرة على العطاء وأن يكون في خدمة الآخرين.

الالتزام بالمواطنة والقوانين: على محافظ الحسابات الالتزام بالقوانين واللوائح والتعليمات.

المثابرة والسعي نحو التفوق: يجب أن يكون مثابرا وساعيا للتفوق في كافة الأمور، وأن يجتهد عند الوفاء بكافة مسؤولياته الشخصية والمهنية.

المسؤولية: على محافظ الحسابات أن يكون جدير بالثقة، متحملا للمسؤوليات والقرارات المتعلقة بالنتائج المستقبلية الصحيحة أو الخاطئة وتقديم المثل والقُدوة للآخرين لتعزيز وتأكيـد الاستقامة والسمعة الطيبة.

¹ د. أقسم عمر، التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر، دار الكتاب العربي، 2016، ص 137.

الفصل الأول: التنظيم المهني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

الفرع الثاني: ضوابط أخلاقيات مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

أولا/ واجبات محافضي الحسابات

يترتب على محافضي الحسابات عند تسجيلهم في جدول الهيئة المنظمة للمهنة عدة واجبات مهنية يجب عليه احترامها، وهي تشمل علاقاته مع عملائه ومع الهيئة المنظمة ومع الزملاء، بالإضافة إلى واجبات تتعلق بتأطير المتدربين في مكتبه.

واجبات محافظ الحسابات في علاقاته مع عملائه:

- للمدقق عدة التزامات في علاقاته مع عملائه وموكليه يفرضها عليه قانون أخلاقيات المهنة، والتي نصت عليها المواد (2، 3، 4، 5، 6، 7)، من قانون أخلاقيات المهنة 136/96 ونلخصها في النقاط التالية:¹
 - يتحلى بدرجة عالية من الرصانة في أداء مهامه بدون المساس بكرامة المهنة وشرفها.
 - يجب على محافظ الحسابات القيام بمهامه بشرف وضمير مهني وأن تستند علاقاته بعملائه وموكليه إلى الأمانة والاستقلال.
 - يجب على محافظ الحسابات أداء مهامه بعناية وفق مقاييس المهنة، مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد الأخلاقية المهنية .
 - السهر على احترام موكليه التشريعات المعمول بها في مجال التصريحات الجبائية وتصريحات المؤسسات، مع أخذ الاحتياطات اللازمة لتجنب الوقوع في وضعية تواطؤ قد تشوه حياده واستقلاله وتحمله المسؤولية.
 - المدققون وموظفونهم والمتدربون لديهم ملزمون باحترام سر المهنة فيما يخص الأعمال والمعلومات التي يطلعون عليها بحكم ممارسة وظائفهم.
 - يتوجب على محافضي الحسابات أن يحفظ السر المهني عند تأدية مهامه، غير أنه يجوز له الإفصاح عن السر المهني للأشخاص المخولون قانونيا لمعرفة.
 - يتحمل محافظ الحسابات واجب ومسؤولية دراسة الحلول الأكثر ملاءمة واقتراحها حسب الطبيعة المسندة إليه في ظل احترام الشرعية.

¹ المرسوم التنفيذي رقم 96 / 136، الصادر في 15/أفريل/1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المواد (2، 3، 4، 5، 6، 7).

2- واجبات محافظ الحسابات في علاقاته مع الهيئة المنظمة للمهنة :

إن التزامات محافظ الحسابات تجاه الهيئة المنظمة للمهنة تتمثل في نقطتين أساسيتين والتي نصت عليهما المواد (14، 15) من القانون 136/96 وهما 1 :

- يجب على محافظ الحسابات إعلام مجلس الهيئة المنظمة في أجل شهر واحد برسالة موصى عليها مع وصل استلام بأي حدث هام يطرأ على حياته المهنية؛
- يجب على محافظ الحسابات أن يبلغ الهيئة المنظمة تعيينه بواسطة رسالة موصى عليها مع وصل استلام في أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ قبول كل توكيل.

3- واجبات محافظ الحسابات في علاقاته مع زملائه:

- يفرض قانون أخلاقيات مهنة التدقيق على محافظ الحسابات عدة واجبات يلتزم بها في علاقاته مع زملائه، والتي تضمنتها المواد (18، 20، 21) ونلخصها فيما يلي 2:
- يجب على محافظ الحسابات الذي يطلب منه أي موكل أن يحل محل زميل له أن لا يقبل المهمة إلا بشروط :

- أن يتأكد من أن هذا الطلب لا تبرره رغبة في التملص من التطبيق الصحيح للقانون أو التنظيم المعمول به؛
- أن يعلم زميله برسالة موصى عليها مع وصل استلام بالطلب الذي اقترح عليه، كما يوجه نسخة من الرسالة إلى مجلس الهيئة المنظمة، كما يجب أن يمتنع عن توجيه أي نقد لزميله السابق، وأن يتأكد من أن هذا الزميل قد تقاضى أتعابه.
- كما يجب أن يعبر أي تصرف بينهم عن روح الزمالة والتضامن.

¹ المرسوم التنفيذي رقم 96 / 136، الصادر في 15/أفريل/1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المواد (14، 15).

² المرسوم التنفيذي رقم 96 / 136، الصادر في 15/أفريل/1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المواد (18، 20، 21).

الفصل الأول: التنظيم المهني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

وفي حالة خلاف بين أعضاء الهيئة المنظمة، فيجب عليهم محاولة حله بالتراضي أو عرضه على غرفة الانضباط والتحكيم.

4- واجبات محافظ الحسابات الخاصة بتأطير المتدربين

يفرض قانون أخلاقيات المهنة في المواد (23، 24) على محافضي الحسابات عدة واجبات والتي نبينها فيما يلي 1:

يفرض قانون أخلاقيات المهنة على المدققين ضمان تأطير وتكوين الخبراء المحاسبين ومحافضي الحسابات والتكفل بكل انشغالاتهم المهنية مع دفع تعويض لهم عن المهام المسندة إليهم وتنص المادة (23) من المرسوم 96-136 المتضمن قانون أخلاقيات المهنة أنه على المدقق المدرب أن يقدم للمتدربين لديه كل التسهيلات اللازمة.

ثانيا/ حقوق محافظ الحسابات في ممارسة مهامه:

من أجل الممارسة الجيدة لمهامه والقيام بواجباته على أحسن وجه، يتمتع مدقق الحسابات بمجموعة من الحقوق ضمنها له المشرع الجزائري من خلال قانون أخلاقيات المهنة، نلخصها في الآتي:

1- الحق في التعاون:

محافظ الحسابات له الحق أن يطلب من زبونه أو موكله أن يتعاون معه ويسهل له عملية الرقابة، ويمكن أن نلخص ما جاءت به الأحكام والتشريعات في هذا المجال والتي تضمنتها المواد (26، 27) فيما يلي 2:

- مدقق الحسابات له الحق في طلب التعاون اللازم من موكله قصد القيام بمهمته.

- أن يطلع على كل الوقائع التي من شأنها تغيير الكيفيات والواجبات التعاقدية المحددة في الاتفاقية أو رسالة التكليف بمهمة تغييرا جوهريا.

- يمكن لمدقق الحسابات في كل وقت أن يطلع في عين المكان على كل السجلات والموازنات والمراسلات والمحاضر وكل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة؛

¹ المرسوم التنفيذي رقم 96 / 136، الصادر في 15/أفريل/ 1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المواد (23، 24).

² المرسوم التنفيذي رقم 96 / 136، الصادر في 15/أفريل/ 1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المواد (26، 27).

الفصل الأول: التنظيم المهني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

- على القائمين بالإدارة أن يقدموا لمدقق الحسابات في كل سداسي على الأقل كشفا محاسبيا معدا حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون.

2- حق الحصول على مقابل أتعابه :

لم يغفل المشرع الجزائري عن هذا الجانب، حيث أن المدقق له الحق في تحصيل مقابل أتعابه والتي بينها في المواد (31، 29، 33، 34)، من أحكام قانون أخلاقيات المهنة، وفيما يلي أهم ما جاءت به في هذا المجال¹:

- لمحافظ الحسابات الحق في أن يتقاضى مقابل أتعابه بمناسبة أداء مهمته، حيث تحدد الجمعية العامة للمساهمين أو الجهاز المؤهل قانونا بالاتفاق مع المدقق في بداية توكيله أتعاب المدقق في إطار التشريع المعمول به، وفي حالة تعددهم فإنه تدفع أتعاب كل واحد منهم بتقسيم المبلغ الإجمالي على عددهم؛
- في حالة حدوث نزاع حول المبلغ، فإنه يجوز لأطراف النزاع بناء على اتفاق مشترك بينهم أن يطلبوا تحكيم الهيئة المنظمة، وفي حالة عدم المصالحة يمكنهم اللجوء إلى الجهة القضائية المختصة؛
- لمدقق الحسابات الحق في الاستعانة بأي خبير مهني على نفقته وتحت مسؤوليته؛ ونشير إلى أنه يجوز لمدقق الحسابات في حالة عدم تقاضيه مقابل أتعابه، أن يمارس حق حجز الوثائق والدفاتر التي أعدها بنفسه بمناسبة قيامه بمهمته.

¹ المرسوم التنفيذي رقم 136/96، الصادر في 15 أبريل 1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير اسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المواد (21، 31، 32، 33).

الفصل الأول: التنظيم المهني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

المبحث الثالث: الهيئات المنظمة لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر وشروط ممارستها

المطلب الأول: الشروط اللازمة لممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر:

حدد المشرع الجزائري المراحل الأساسية لممارسة مهنة محافظ الحسابات والتي تمر بمرحلتين:

1- مرحلة الحصول على الاعتماد: تمر هذه المرحلة بالخطوات التالية:

1-1 الشخص الطبيعي:

يلزم المترشح لممارسة مهنة الخبير المحاسبي أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد بإرسال طلب إلى الاعتماد

إلى بواسطة رسالة موصى عليها إلى المجلس الوطني للمحاسبة مرفقا بالوثائق التالية:

- شهادة الجنسية الجزائرية.
- مستخرج من سجلات شهادة الميلاد رقم 12.
- نسخة طبق الأصل مصادق عليها للشهادة التي تمنح الحق في ممارسة المهنة.
- مستخرج من صحيفة السوابق العدلية رقم 3.
- بعد إيداع الملف تقوم أمانة المجلس الوطني للمحاسبة بالفحص المادي للوثائق ويمنح وصل إيداع للمعني يكون مؤرخا ومرقما وموقعا، يسلم له شخصيا مقابل وصل استلام أو يرسل بواسطة رسالة موصى عليها.
- ما يجدر التنويه اليه، هو أن الشهادات التي تمنح الحق لمحافظ الحسابات بممارسة مهامه وتعيينه من طرف أي شركة لمراقبة حساباتها ونتائجها، يجب أن تمنح له من قبل معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو من قبل المعاهد المعتمدة من طرفه¹.

2-1 الشخص المعنوي:

يلزم الشخص المعنوي لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد بإرسال طلب الاعتماد

باسطة رسالة موصى عليها إلى المجلس الوطني للمحاسبة أو يودع مقابل وصل استلام بالوثائق الإدارية التالية:

- نسخة من التصريح بالاكتتاب وإيداع رأسمال الشركة قيد التكوين.

¹ المادة 08، القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الصادر بالجريدة الرسمية، العدد 42، الجزائر، 2010/07/11، ص 5.

الفصل الأول: التنظيم المهني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

- نسخة من مشروع القانون الأساسي للشخص المعنوي يعده الموثق المكلف بتحرير العقد.
 - نسخة من العهدة الممنوحة من الشخص المؤهل للقيام بالإجراءات الإدارية المتعلقة بطلب الاعتماد من قبل الشخص المعنوي.
 - نسخة من اعتماد كل شريك يكون اعتماده مفروضا.
- بعد الفحص المادي للوثائق، يسلم وصل إيداع للمني شخصيا يكون مؤرخا ومرقما وموقعا مقابل وصل استلام أو يرسل له بواسطة رسالة موصى عليها.
- تفصل لجنة الاعتماد وفقا لأحكام نظامها الداخلي، بعد دراسة ملفات الطالبين سواء كانوا أشخاص طبيعيين أم معنويين وتحرر محضرا بذلك يتضمن الآراء حول الموافقة أو رفض منح الاعتماد، ترسل لجنة الاعتماد محضر الاعتماد مرفقا بالاعتمادات قصد امضائها من طرف وزير المالية.

3-1 شروط الاعتماد:

1-3-1 الشخص الطبيعي: لممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر لا بد من توفر الشروط التالية:

- أن يكون جزائري الجنسية.
 - أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معادلة معترف بها.
 - أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.
 - أن يكون معتمدا من طرف الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
 - ألا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.
 - أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في الغرفة وقبل القيام بأي عمل أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لحل نواجد مكاتبهم بالعبارات التالية¹:
- ﴿أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكنم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيدا﴾.

¹ المادة 06 من القانون 10-01 المؤرخ في 29/06/2010، مرجع سبق ذكره، ص 5.

الفصل الأول: التنظيم المهني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

1-3-2 الشخص المعنوي: للحصول على الاعتماد يجب على شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية

المحدودة لممارسة مهنة محافظ الحسابات ان تتوفر على الشروط التالية:

- أن تهدف لممارسة مهنة محافضة الحسابات.
- أن يسيرها الشركاء المسجلون في الجدول فقط.
- أن يرتبط انخراط أي شريك جديد أو أي عضو فيها بالموافقة القبلية إما للجهاز الاجتماعي المؤهل لذلك وإما الحاملي الحصص الاجتماعية بغض النظر عن أي حكم مخالف.
- ألا تكون تابعة بصفة مباشرة أو غير مباشرة لأي شخص أو تجمع أو مصلحة.
- ألا تملك مساهمات مالية في المؤسسات الزراعية أو التجارية أو البنكية أو في الشركات المدنية، غير أنه ارتبط نشاط هذه المؤسسة بمهنة محافظ الحسابات.

2- إجراءات التسجيل في جدول الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات:

تمر هذه الإجراءات بالمراحل التالية:

يلزم الأشخاص الطبيعيون والمعنويون المترشحون لممارسة مهنة الخبير المحاسبي أو محافظ الحسابات للتسجيل في الجدول بإرسال الوثائق التالية إلى أمانة المجلس الوطني للمحاسبة، وهي:

1-2 الشخص الطبيعي:

- نسخة من الاعتماد مصادق عليها.
- شهادة الجنسية الجزائرية.
- مستخرج من سجلات شهادة الميلاد رقم 12.
- نسخة مصادق عليها للشهادة التي تمنح الحق لممارسة المهنة.
- مستخرج من صحيفة السوابق العدلية رقم 3.
- نسخة مصادق عليها من عقد الملكية أو عقد الإيجار للمقر المهني.
- النسخة الأصلية لمحضر المعاينة يعده المحضر القضائي الذي يشهده عل وجود المحل المهني والشروط المادية للممارسة المهنية.

الفصل الأول: التنظيم المهني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

- نسخة مصادق عليها عن شهادة الوجود تسلمها مفتشية الضرائب لمقر الممارسة الواجب تقديمها خلال شهرين بعد تاريخ التسجيل في الجدول.
- نسخة مصادق عليها من عقد اداء اليمين.
- ست صور شمسية.
- تصريح شرقي بعدم تقاضي أجرا تحت أية صفة كانت.
- وثيقة تتعلق بالتحقيق الخاص بالأهلية قصد التأكد من حسن السلوك للمترشح لممارسة مهنة المحاسبة.

2-2 الشخص المعنوي:

- نسخة مصادق عليها الاعتماد.
- نسخة من الاعتماد لكل شريك يفرض اعتماده.
- نسخة من تصريح الاكتتاب ودفع رأس مال الشركة قيد التكوين.
- نسخة من مشروع القانون الأساسي للشخص المعنوي يعدها الموثق المكلف بتحرير العقد.
- نسخة من الوكالة الممنوحة للشخص المؤهل لإتمام الإجراءات الإدارية المتعلقة بطلب تسجيل الشخص المعنوي في الجدول.
- النسخة الأصلية لمحضر المعاينة يعده المحضر القضائي الذي يشهد على وجود محل مهني والشروط المادية لممارسة المهنة.
- نسخة مصادق عليها من عقد اداء اليمين لكل شريك.
- ست صور شمسية لكل شريك.
- نسخة مصادق عليها من مستخرج السجل التجاري بالنسبة للشركات التجارية الواجب تقديمها خلال شهرين بعد تاريخ التسجيل في الجدول.
- نسخة مصادق عليها من القوانين الأساسية الواجب تقديمها خلال شهرين بعد تاريخ التسجيل في الجدول.
- نسخة مصادق عليها من بطاقة القيد الجبائي ورقم التعريف الإحصائي الواجب تقديمها خلال شهرين بعد تاريخ التسجيل في الجدول.

الفصل الأول: التنظيم المهني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

- وثيقة تتعلق بالتحقيق الخاص بأهلية الشركاء.

يسجل المترشح سواء كان شخص طبيعي أو معنوي في الجدول، وتمنح له البطاقة المهنية تحدد الاسم واللقب أو عنوان الشركة والمهنة أو المهن الذي رخص بممارستها.

أشكال شركات المصادقة على الحسابات:

يستطيع محافظ الحسابات أن يمارس نشاطه بشكل فردي باسمه وحسابه الخاص، ولكن هذا لا يمنعه من ممارسة وظيفته في شكل جماعي على هيئة شركة أو تجمع، وهذا ما سمح به القانون 10-01 المنظم لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وقد حدد المشرع نوع الشركات والهيئات المسموح بممارسة مهمة محافظ الحسابات، بحيث أعطى هذه الإمكانية لشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة وكذا للشركات المدنية إضافة إلى التجمعات ذات النفعة المشتركة وتسمى هذه الأخيرة شركات محافظة الحسابات، كما يجب أن يسجل الأعضاء المسجلون في الغرفة الوطنية بصفة فردية في الجدول لممارسة مهنة محافظ الحسابات على الأقل ثلثي (3/2) الشركاء، ويمتلكون أيضا ثلثي (3/2) رأس المال على الأقل، أما الثلث الباقي و الشريك في هذه الشركات يجب أن يكون جزائري الجنسية ولهم علاقة بالمهنة، سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة، دون أن يشترط التسجيل في الجدول أو الاعتماد.

أما بالنسبة للشركات المدنية سمح المشرع للشركاء غير المعتمدين وغير المسجلين في الغرفة الوطنية ولا المصنف الوطني بأن يكونوا شركاء في مثل هذه الشركات وذلك في حدود الربع (4/1)، بخلاف الأنواع الأخرى من الشركات أين سمح لمثل هؤلاء الشركاء أن يكون في حدود الثلث (3/1)، لكن بشرط أن يتمتعوا بالجنسية الجزائرية و من بين الاقتصاديين أو القانونيين أو حتى الحاصلين على الشهادات العليا في التعليم العليا، وذلك لأن هؤلاء الأشخاص لا شك فيهم سوف يساهمون في تحقيق هدف الشركة، نظرا لتأهيلهم وتكوينهم ولربما حتى خبرتهم¹.

الأجهزة المسيرة لهذا النوع من الشركات يجب أن يكونوا من بين المسجلين في الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات أو المصنف الوطني، كما لا يجوز لهذه الأجهزة أن يعينوا كمسيرين أو قائمون بالإدارة فب أكثر من شركة

¹ المادة 52 من القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29، مرجع سبق ذكره، ص 10.

الفصل الأول: التنظيم المهني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

أو تجمع محافظة حسابات.

إضافة الى هذه الأنواع من الشركات والتجمعات المسموح لها بمزاولة مهنة محافظ الحسابات بعد استيفاء بعض الشروط واحترام بعض الشكليات، هناك نوع آخر من المؤسسات يسمح لها بمزاولة هذه المهنة ألا وهي المؤسسات العمومية الاقتصادية بشرط واحد، وهو ان يكون جميع المتدخلون مسجلون في الجدول المصنف الوطني او الغرفة الوطنية¹.

الشركات على اختلاف أنواعها تكتسب الشخصية المعنوية بعد تأسيسها، مما يعني وبصفة منطقية وآلية في آن واحد يصبح لهذه الأخيرة اسم وذمة مالية مستقلة عن ذمم مؤسسيها، وكذا موطن وأجهزة تسهر على إدارتها وتتصرف لحسابها وباسمها، إلا أنه فيما يخص شركات محافظة الحسابات فإن المشرع خصها بحكم خاص، ألا وهو أن محافظي الحسابات المكونين لهذا النوع من الشركات يجب عليهم التصرف باسمهم الخاص وتحت مسؤولياتهم، هذا ما جاءت به المادة 57 من القانون 01-10 " تنجز أعمال الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات و المحاسبي المعتمدين تحت مسؤولياتهم الشخصية حتى وإن كانوا ضمن شركة، ولا تقبل أية أسماء مستعارة".

لم يتوقف عند هذا الحد، بل ألزم المشرع الجزائري محافظي الحسابات المنضمين إلى شركات محافظة الحسابات أن يوكلوا المهام والعهدات وجوبا إلى الشركات أو تجمعات محافظة الحسابات المنتمين إليها، وهذا في حال الجهود إليهم بمهام رقابية أو العهدات رقابية داخل الشركات، وهذا تفاديا للتضارب بين المصالح الشخصية لمحافظ الحسابات من جانب، ومصالح شركات محافظة الحسابات من جانب آخر.

حالات التنافي والموانع:

1-حالات التنافي:

إن الاستقلالية والحياد ضرورية لمزاولة مهنة محافظ الحسابات، لقد وضع المشرع أطر قانونية لحماية ممارسي هذه المهنة وضمان مصداقية عملهم وقد تم تفصيل هذا في القانون التجاري والقانون 01-10 المنظم لهذه المهنة اللذان ينصان على عدم إمكانية تعيين محافظ الحسابات الذين يكونون في الوضعيات التالية:

- كل نشاط تجاري لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية.

¹ المادة 55 من القانون 01-10 المؤرخ في 2010/06/29، مرجع سبق ذكره، ص 10.

الفصل الأول: التنظيم المهني لمهنة محاسب الحسابات في الجزائر

- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني.
- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية.
- الجمع بين ممارسة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة.
- إذا كان محافظ الحسابات منتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، عليه إبلاغ الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في أجل أقصاه شهر واحد ابتداء من تاريخ مباشرة عهده، ويتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية للمهنة.
- حرص المشرع على التفرغ الكلي لمحافظ الحسابات في ممارسة مهامه الرقابية لذلك أوجد بعض حالات التنافي لممارسة هذه المهنة دون حالات أخرى، هذا ليس معناه أن يمتنع عن ممارسة هذه المهنة المحظورة، فقط يجب عليه ألا يجمع هذه المهنة مع مهنته الرقابية داخل الشركات، أوجد المشرع آلية تسمح له بمزاولة هذه الأنشطة والمهام دون حرج، تعرف هذه الآلية بالإغفال، حيث يتم ذلك بطلب في أجل أقصاه شهر يقدم إلى لجنة الاعتماد للإغفال المؤقت من المهنة ولجنة الاعتماد بدورها تقوم بمنح الموافقة إذا كانت المهنة المرغوب في ممارستها لا تتنافى مع أخلاقيات المهنة¹.

2- حالات الموانع:

- حتى يتحقق أكبر قدر من الشفافية والاستقلالية في عمل محافظ الحسابات، حرص المشرع على بعض الأعمال ضمن فصيلة الأعمال الممنوعة تماما التي تجعله محل شك، سواء في نزاهته وحياده أو حتى في تفضيل مصالحه الشخصية على مصالح الشركة التي يراقب حساباتها، أهم موانع محافظ الحسابات هي²:
- القيام مهنيًا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
- القيام بأعمال التسيير سواء كانت بصفة مباشرة أو غير مباشرة بالإنيابة عن المسيرين.
- قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير.
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها.
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة يراقب حساباتها.

¹ المادة 69 من القانون 01-10 المؤرخ في 2010/10/29، مرجع سبق ذكره، ص 11.

² المادة 65 من القانون 01-10 المؤرخ في 2010/06/29، نفس المرجع، ص 11.

الفصل الأول: التنظيم المهني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من 3 سنوات من انتهاء عهده.
- إذا استقدمت الشركة محافظين حسابات أو أكثر، فإن هؤلاء يجب أن لا يكونوا تابعين لنفس السلطة وان لا تربطهم أية مصلحة وان لا يكونوا منتمين إلى نفس شركة محافظة الحسابات.
- يمنع الخبير المحاسبي أو محافظ الحسابات من القيام بأية مهمة مهما كانت في الشركات التي فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة، وذلك لتجنب الشبهات والشكوك.
- حتى تبقى لمهنة محافظ الحسابات مكانتها وقيمتها وحتى أهميتها منع المشرع محافظ الحسابات السعي لدى الزبائن للحصول على الأعمال الرقابية أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاته القانونية، سواء تم ذلك بصفة شخصية أو عن طريق وساطة، كما يمنع عليهم استعمال أي وسائل الدعاية أو الإغراء، كاستعمال إشهارا أو تخفيض في الأسعار لجلب الزبائن أو حتى منح تعويضات أو امتيازات¹.
- وقد النص القانون التجاري على الأشخاص الممنوعين من التعيين بصفة محافظ الحسابات وهذا يزيد من استقلالية وحياد محافظ الحسابات وهي كالتالي:2
- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة.
- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر رأس مال الشركة، أو إذا كانت هذه الشركة تملك عشر رأس مال هذه الشركات.
- الأشخاص الذي منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف محافظ الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ نهاية مهامهم.
- الأشخاص الذين كانوا قائمين بمجلس الإدارة أو أعضاء في مجلس الإدارة أو مجلس المديرين في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ نهاية وظائفهم.

¹ المادة 70 من القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29، مرجع سبق ذكره، ص 11.

² المادة 715 مكرر من القانون التجاري.

الفصل الأول: التنظيم المهني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

عهدة محافظ الحسابات:

تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة لمرتين متتاليتين يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك، وفي هذه الحالة لا يجري تجديد العهدة لمحافظ الحسابات.

لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد مرور عهديتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث سنوات.

مجالات تطبيق المصادقة على الحسابات:

ينحصر مجال تطبيق المصادقة على الحسابات في المؤسسات حسب ما يلزم القانون بتطبيق التدقيق القانوني، المؤسسات الملزمة قانونا نذكر منها ما يلي:

- المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي، فرض المشرع الجزائري رقابة قانونية عن طريق محافضي الحسابات طبقا للقانون 88-01.

- الشركات ذات الأسهم.

- الشركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL)، بشرط أن يتجاوز رقم أعمالها عشرة ملايين دينار، فرض بموجب الأمر رقم 05/05 الصادر في 2005/07/25.

- الجمعيات بجميع أنواعها (دينية، ذات طابع خاص، أجنبية)¹.

المطلب الثاني: الهيئات والمنظمات المسيرة لمهنة محافظة الحسابات في الجزائر

نص القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ 29 جوان 2010، والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، على إنشاء مجلس وطني للمحاسبة، وتنظيمات مهنية ستعرض لها في هذا الجزء من التقرير.

1. المجلس الوطني للمحاسبة:

أنشئ هذا المجلس بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25-9-1996، الذي يعتبر كهيئة استشارية لدى وزارة المالية، مكلف بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط المقاييس المحاسبية

¹ المادة 38، قانون رقم 06/12 مؤرخ في 12/01/2012 المتعلق بالجمعيات، الجريدة الرسمية، الجزائر، العدد 02، 2012/01/15، ص

الفصل الأول: التنظيم المهني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

والتطبيقات المرتبطة بها، و لقد أدت الإصلاحات المحاسبية في الجزائر المتمثلة في تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي يتوافق مع متطلبات المعايير الدولية المتعلقة بالإفصاح و المعايير المحاسبية الدولية، قامت الجزائر إلى إحداث تغييرات جذرية على طبيعة المنظمات المهنية المتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة، فكانت إحدى هذه التغييرات المجلس الوطني للمحاسبة أصبح تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية بموجب القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 ، حيث تم إعادة هيكلة المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27/01/2011 و الذي أصبح يتولى مهام الاعتماد و التقييس المحاسبي، و تنظيم و متابعة المهن المحاسبي الثلاث الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد.

ويضم المجلس ثلاث (03) أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل، كما تنبثق عن هذا المجلس خمس (05) لجان متساوية الأعضاء، وهي كالاتي:

• لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية.

• لجنة الاعتماد.

• لجنة التكوين.

• لجنة الانضباط والتحكيم.

• لجنة مراقبة النوعية.

وتتمثل مهام المجلس الوطني للمحاسبة في:

1- من زاوية الاعتماد¹:

- استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

- تقييم صلاحية إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول.

- إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول.

- استقبال الشكاوى التأديبية في حق المهني والفصل فيها.

¹ المادة 10 من المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27/01/2011، المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجزائر، العدد 07، ص5.

الفصل الأول: التنظيم المهني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

-تنظيم مراقبة النوعية المهنية وبرمجتها.

-استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.

2-من زاوية التقييس المحاسبي¹ :

-جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق بالمحاسبة وتدريبها

-تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية.

-اقتراح كل الإجراءات التي تهدف الى التقييس المحاسبي.

-دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها.

-المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة.

-متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق.

-متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي.

-تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.

استقبال الملفات المتعلقة بالاعتماد والتسجيل والشطب من جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة

الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

• تقييم صلاحيات إجازات وشهادات كل المرشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول.

• إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول.

• تنظيم مراقبة النوعية المهنية وبرمجتها.

• استقبال كل الشكاوى التأديبية في حق المهني والفصل فيها.

• استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من طرف مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.

3-من زاوية تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية²:

-المساهمة في ترقية المهن المحاسبية

-المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين.

¹ المادة 11 من المرسوم التنفيذي 24-11 المؤرخ في 2011/01/27، مرجع سبق ذكره، ص5.
² المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 24-11 المؤرخ في 2011/01/27، مرجع سبق ذكره، ص6.

الفصل الأول: التنظيم المهني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي.
- إجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها.
- مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين.
- تنظيم أو المساهمة في تنظيم الورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد جديدة.
- القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين.
- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

أنشأت الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات تحت ظل التعديلات الجديدة في مهنة المحاسبة والتدقيق في إطار الإصلاح المحاسبي التي لها علاقة مباشرة مع المجلس الوطني للمحاسبة وتحت رعاية وزارة المالية، ويعني هذا المجلس بتنظيم مهنة محافظ الحسابات والتحكم فيها بشكل مناسب مع التغييرات في المهنة التي تينتها الجزائر، هو تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية، ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، والمؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات.

يتم تسيير هذا التنظيم المهني من طرف مجلس وطني ينتخبه مهنيون، و يتكفل بما يلي:

- السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها؛
 - الدفاع عن كرامة أعضائها و استقلاليتهم؛
 - السهر على احترام قواعد المهنة 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 المهنة وحسن سيرها؛
 - تمثل مصالح المهنة إزاء الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة.
- و تعمل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية.

الفصل الأول: التنظيم المهني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات:

تم تشكيله بموجب المرسوم التنفيذي 11-26 المؤرخ في 27 يناير 2011، بحيث يتشكل المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات من 9 أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات، يتم انتخابهم بالاقتراع السري لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد شرط أن لا يقدم منتخب لترشيحه عند نهاية عهده الثانية إلا بعد انقضاء مدة 3 سنوات، ويتم منح مناصب: الرئيس والأمين العام وأمين الخزينة للمنتخبين الذين تحصلوا على أكبر الأصوات، ويوزع الأعضاء الباقون حسب العد التنازلي للأصوات. وتتمثل مهامه فيما يلي:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات وتسييرها.
- اقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية.
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة للمصنف.
- ضمان تعميم الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة، والعمل على نشرها وتوزيعها.
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية.
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات لدى الهيئات والسلطات العمومية اتجاه المنظمات الدولية المماثلة.
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات.

المطلب الثالث: شروط وكيفية تعيين محافظ الحسابات

"يعين محافظ الحسابات أو أكثر في كل المؤسسات العمومية الاقتصادية بدون استثناء ومهما كان شكلها القانوني أو أهميتها"1، لمدة أقصاها ثلاث سنوات، تختارهم من بين المهنيين المسجلين في الجدول و تتمثل مهمتهم في التحقيق في الدفاتر المحاسبية والعمليات المنجزة خلال السنة المالية للشركة، ومراقبة انتظام حساباتها ومدى صحتها ومطابقتها للقوانين والمبادئ المحاسبية، دون التدخل في تسيير الشركة، كما يدققون في صحة

¹ د. أقاسم عمر، التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر، دار الكتاب العربي، الجزائر، 2016، ص 65.

الفصل الأول: التنظيم المهني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو الجمعية العامة حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، ويصادقون على انتظام الجرد وحسابات الشركة.

حدد المرسوم التنفيذي رقم 96-431 كيفية تعيين محافظ الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع التجاري والصناعي ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة، فإجمالاً فإن تعيين محافظ الحسابات يتم تحت الأشكال التالية:

1-التعيين عن طريق الجمعية العامة التأسيسية (القانون الأساسي):1

يتم تعيين محافظ الحسابات عند تأسيس الشركة وذلك حسب المادة 610 من الأمر 75-59 المتعلق بالقانون التجاري كما جاء ذلك في المادة 600 من القانون التجاري (المرسوم التشريعي 93-08): يعي القائمون على بالإدارة الأولين أو أعضاء مجلس الإدارة، واحد أو أكثر من محافضي الحسابات ...، هذا ما يسمح بتكوين الجمعية التأسيسية وفي محضرها الأول يتم تعيين المديرين الأوليين وتعيين محافظ الحسابات من إثبات قبولهم لوظائفهم.

2-التعيين عن طريق المساهمين:

تعيين الجمعية العامة للمساهمين محافظ الحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية، وهذا حسب المادة 715 مكرر من القانون التجاري. كما تنص المادة 26 من القانون 10-01 على تعيين محافظ الحسابات من قبل الجمعية العامة على أساس دفتر الشروط وذلك بعد المداولات وموافقتهم كتابياً، شرط أن يكون من بين المهنيين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية.

حدد المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27/01/2011 كفاءات تعيين محافضي الحسابات على أساس دفتر الشروط، حيث خلال أجل أقصاه شهر بعد انتهاء عهدة محافظ الحسابات يتعين على مجلس الإدارة أو المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة. ويجب أن يتضمن دفتر الشروط البيانات التالية:2

¹ د. أقاسم عمر مرجع سبق ذكره، ص 66.

² المادة 04، المرسوم التنفيذي 11-32 المؤرخ في 27/01/2011 المتعلق بكفاءات تعيين محافظ الحسابات، الجزائر، العدد 07، 2011، ص 21.

الفصل الأول: التنظيم المهني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

- عرض عن المؤسسة أو الهيئة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر والخارج.
- ملخص المعايينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبدتها محافظو الحسابات المنتهية عهدتهم، وكذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع، إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات.
- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع المهمة والتقارير الواجب إعدادها.
- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها.
- نموذج رسالة الترشيح.
- نموذج التصريح الشرقي الذي يبين وضعية الاستقلالية اتجاه الكيان.
- نموذج التصريح الشرقي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة.
- المؤهلات والإمكانات المهنية والتقنية.
- كما يوضح محافظ الحسابات في العرض ما يلي:
- الموارد المرصودة.
- المؤهلات المهنية للمتدخلين.
- برنامج عمل مفصل.
- التقارير التمهيدية، الخاصة والختامية الواجب تقديمها.
- آجال تقديم التقارير.
- تحديد العرض المالي (الأتعاب) الذي يتوافق مع الوسائل التي رصدتها محافظ الحسابات للتكفل بالمهمة طوال العهدة (ثلاث سنوات)، مع مراعات الحفاظ على المعايير القاعدية التي تم على أساسها التقييم المبدئي، يترتب على عدم احترام الالتزامات من قبل محافظ الحسابات المعين في إطار العرض التقني إلى عقوبات مالية منصوص عليها في دفتر الشروط.
- يجب أن يحدد دفتر الشروط إمكانية ترشح المهنيين كأشخاص طبيعيين أو معنويين مع توضيح إلزامية حالات التنافي ومبدأ الاستقلالية، كما يشترط ان لا ينتمي المتعهدون المعينون إلا نفس المكتب أو إلى نفس الشبكة المهنية¹.

¹ المادة 10 من المرسوم التنفيذي 32-11 المؤرخ في 2011/01/27، مرجع سبق ذكره، ص 21.

الفصل الأول: التنظيم المهني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

يجب أن يتضمن دفتر الشروط كل التوضيحات التي تسمح بتنقيط العرض المالي والتقني من أجل اختيار محافظ الحسابات، شرط أن لا يقل تنقيط العرض التقني 3/2 التنقيط الإجمالي¹.

تقوم الشركة أو الهيئة الملزمة بتعيين محافظ الحسابات بتقييم العروض وترتيبها تنازليا وعرضها على الجمعية العامة للفصل فيها، ويجب أن يبلغ عدد محافضي الحسابات المزمع استشارتهم على الأقل ثلاث مرات عدد محافضي الحسابات تعيينهم.

يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهدة للجمعية العامة خلال أجل أقصاه ثمانية (8) أيام، بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه.

في حالة تجديد عهدة محافظ الحسابات بعد مرور ثلاث سنوات، لا تلزم الشركة بإعداد دفتر الشروط.

3-التعيين عن طريق المحكمة:

إذا لم يتم تعيين محافظ الحسابات عن طريق الجمعية العامة أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من محافضي الحسابات المعينين، يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر المحكمة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين.

في حالة ما إذا تم تعيين محافظ حسابات بدل محافظ آخر من طرف الجمعية العامة، يبقى يمارس مهامه حتى انتهاء مهمة المحافظ الذي ستخلفه، وإذا أغفلت الجمعية العامة تعيين محافظ حسابات يجوز لكل مساهم أن يطلب من العدالة تعيين محافظ حسابات، ويبلغ القانون بحضور رئيس مجلس الإدارة، وتنتهي المهمة الممنوحة بتعيين محافظ حسابات من طرف الجمعية العامة.

حالات إنهاء مهام محافظ الحسابات:

يتم إنهاء مهام محافظ الحسابات للأسباب التالية:

1-الأسباب العادية: ونعني بها انتهاء عهدة محافظ الحسابات في السنة الثالثة دون إعادة تجديد العهدة ويحدد

ذلك بعد انعقاد الجمعية العامة عند نهاية السنة الثالثة.

2-الأسباب الفجائية أو الاستثنائية:

تتمثل في المرض، الموت، الاستقالة وعدم القدرة.... الخ،

¹ المادة 12 من المرسوم التنفيذي 32-11 المؤرخ في 2011/01/27، نفس المرجع، ص 21.

الفصل الأول: التنظيم المهني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

- يمكن لمحافظ الحسابات ان يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب أن يقدم إشعار مسبقا مدته ثلاث أشهر ويقدم تقريراً عن المراقبات والإثباتات الحاصلة، ولا يمكن ان يكون سبب استقالته التخلص من الالتزامات القانونية.

- يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل مع تقديم تقرير حول المراقبة والمعاينات التي قام بها، دون أن يتمكن من التخلص من الالتزامات القانونية، شرط ان لا تكون هذه الاستقالة هدفها الاضرار بالشركة.

- في حالة وجود خطأ في تنفيذ مهمته أو تدخله في مهام التسيير أو بسبب مانع جسدي، يمكن فسخ العقد وانهاء مهام محافظ الحسابات لدى الشركة بواسطة الجمعية العامة.

- إن اختفاء أحد طرفي العقد ويتعلق الأمر بموت محافظ الحسابات أو انحلال الشركة محل التدقيق، يؤدي إلى انتهاء مهام محافظ الحسابات، تصفية الشركة لا يؤدي إلى إنهاء مهام محافظ الحسابات وإنما يؤدي إلى تعقيدها.

- إن حالات الاندماج تفقد الشركات المندمجة قانونها الأساسي وتمارس عملها تحت قانون الشركات المدمجة، وبالتالي إنهاء محافظ الحسابات، كما يؤدي التغيير الشكل القانوني للشركة إلى إنهاء مهام محافظ الحسابات¹.

- إن خرق القانون أو الأحكام أو القواعد المهنية يعد خطأ تأديبي يتحمله صاحب العقوبات أدناه الإنذار وأقصاه الشطب مدى الحياة.

أتعاب محافظ الحسابات:

يتقاضى محافظ الحسابات أتعاب مقابل تقديم خدمة للشركة، كان الحد الأدنى لأتعاب محافظ الحسابات يقدر بـ 40.000 دج، والحد الأقصى بـ 2.250.000 دج قبل صدور القانون 10-01 المنظم للمهنة، كانت أتعاب المهام العادية لمحافظ الحسابات تحدد على أساس العناصر التالية:

- حسب مجموع عناصر الأصول والخصوم الخام باستثناء فارق إعادة التقييم وعائدات الاستغلال.
- عدد الساعات الضروري المقدّر لأداء مهمة محافظ الحسابات بالاعتماد على العنصر السابق.
- مبلغ الأتعاب المطابق للجزء المحصل بحساب ناتج عدد الساعات في تكاليف التوقيت المحدد بـ 500 دج.

¹ أ.الأزهر عزه، "واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 05، جامعة الوادي، الجزائر، 2012، ص 33.

الفصل الأول: التنظيم المهني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

● تحدد الشركة المؤهلة عدد الساعات المخصص لمحافظ الحسابات في إطار المهام العادية، وضمن سلم الساعات الملحق بهذا القرار، وحسب التوزيع الجغرافي وعدد الوحدات الاقتصادية أو المراكز المحاسبية الواجب التدقيق فيها.

بعد صدور القانون 10-01 المنظم لمهنة محافظ الحسابات، ترك الحرية لمحافظ الحسابات في تحديد الأتعاب ويكون الاتفاق بينه وبين الشركة 37، ونميز نوعين من الأتعاب:

أتعاب المهام العادية: (مهمة التدقيق الإلزامي)

تحدد أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته من طرف الجمعية العامة، "ولا يمكن أن يتلقى محافظ الحسابات أي أجر أو امتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته من مصاريف الإيواء والإطعام والتنقل"¹.

لا تحسب الأتعاب في أي حال من الأحوال على أساس النتائج المحققة من طرف الشركة. العناصر الواجب مراعاتها عند تحديد الأتعاب²:

- تغطية التكاليف المباشرة، مثل رواتب المساعدين في عملية التدقيق.

- مصاريف التنقل للمدقق ومساعديه لإتمام عملية التدقيق.

- المصاريف غير المباشرة. مثل نصيب عملية التدقيق للعميل من مصاريف المكتب.

تناسب الأتعاب مع ما يبذل المدقق من جهد في عمله، ومع سمعة المكتب، وكذلك درجة الخطورة التي يمكن أن يتعرض لها.

يجب ألا تكون الأتعاب زهيدة تدفع بمحافظ الحسابات إلى التهاون في عمله³.

عدم ارتباط الأتعاب بالنتائج التي يصل إليها محافظ الحسابات.

كما يوجد عوامل تلعب دورا هاما في تحديد الأتعاب أهمها:

- حجم الشركة وطبيعة نشاطها.

¹ المادة 37 من القانون 10-01 المؤرخ في 29/06/2010، المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجزائر، العدد 42، ص8.

² د. رافت سلامة محمود و د. أحمد يوسف كلبونة و د. عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات - النظري، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2011، ص4.

³ د. إنظمي، د. ه. العزب، "تدقيق الحسابات"-الإطار النظري، مرجع سبق ذكره، ص38.

الفصل الأول: التنظيم المهني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

- قدرة محافظ الحسابات على تحقيق الهدف من العملية من وجهة نظر الزبون.
- نظام الرقابة الداخلية المطبق. النظام الجيد الكفؤ يدي إلى تقليل الأخطاء الجوهرية، وبالتالي تضيق الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات وهذا يؤدي إلى تقليل الجهد والزمن وتكلفة التدقيق.
- درجة الآلة المستخدمة في النظام المالي وتعقد عمليات المؤسسة، وبالتالي ضرورة وجود تخصصات مختلفة لإتمام عملية التدقيق مما يؤدي إلى زيادة التكلفة.
- درجة المخاطر من وجهة نظر المدقق حيث أن زيادتها تؤدي لتوسيع نطاق الإجراءات وبالتالي زيادة الوقت المستغرق في عملية التدقيق وارتفاع التكلفة.
- استخدام أسلوب العينات الإحصائية في عملية التدقيق والذي يساعد في سرعة إنجاز العمل ومن ثم تقليل تكلفة عملية التدقيق، ويتم استخدام أسلوب العينات الإحصائية في ظل وجود نظام للرقابة الداخلية كفاء وفعال¹.
- وهناك عدد من الاعتبارات التي يجب على محافظ الحسابات أن يأخذها بعين الاعتبار عند تحديد الأتعاب².
- الوقت المطلوب لإنجاز العمل المطلوب منه.
- عدد الموظفين المساعدين الذين سيقومون بمعاونة محافظ الحسابات والأجور اللازمة لكل فئة منهم (مدقق مساعد، مدققين مبتدئين)
- العمل المطلوب من المدقق والمهارات اللازمة وإذا كانت هناك خدمات إضافية مطلوبة مثل استشارات ضريبية، أو أمور إدارية أخرى.
- التكاليف المباشرة لعملية التدقيق مثل الأجور ومصاريف التنقل لتدقيق أعمال الفروع وغيرها.
- سمعة مكتب التدقيق وسنوات الخبرة.
- وقت التدقيق المطلوب في نهاية السنة المالية أو في وقت آخر.
- قدرة العميل على الدفع ومدى أهمية تقرير المدقق له.
- مستوى ودرجة التأهيل العلمي والخبرة العملية والمهارة المطلوبة للعملية.

¹ د. زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر والتوزيع - الأردن، الطبعة الأولى 2009، ص 49.

² د. محمد فضل مسعد و د. خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، الأردن الطبعة الأولى 5002، ص 16.

أتعاب المهام الخاصة:

"أما الشكل الثاني من الأتعاب فيتعلق بالمهام الخاصة مثل الاندماج أو الانقسام، إنشاء مؤسسة فرعية لإسهام جزئي في الأصول، مهام محدودة وظرفية في مراقبة الحسابات، فأتعابها تحدد باتفاق مشترك بين الطرفين المساهمين ومحافظ الحسابات"¹.

¹ د. أقاسم عمر، مرجع سبق ذكره، ص 135.

خاتمة الفصل الأول:

لقد عرفت مهنة التدقيق في الجزائر عدة تحولات، حيث باشر المشرع الجزائري بالاهتمام بمهنة التدقيق لأول مرة بعد الاستقلال سنة 1969 ثم سنة 1970 حيث تناول فقط التدقيق لدى المؤسسات العمومية والمختلطة، وبقيت مهنة التدقيق على حالها إلى غاية 1991 أين صدر أول قانون جزائري ينظم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، وقد جاء بعد صدور القانون التوجيهي لاستقلالية المؤسسات العمومية سنة 1988 وبداية توجه الجزائر نحو اقتصاد السوق.

وقد عرفت المهنة بعض النقائص والمشاكل خاصة خلال العشرية الأولى من القرن الواحد والعشرين، أين عرفت المهنة عدة انقسامات بين أعضائها وظهور هيآت موازية للهيآت القائمة، وقد انعكس ذلك سلبا على سلوك المهنيين وآدائهم ومكانة المهنة في المجتمع بصفة عامة، وهو الأمر الذي ترك السلطات العمومية تفكر في كيفية التحكم في المهنة بعدما عرفت استقلالا عن السلطات العمومية سنة 1991، وقد تجلّى ذلك من خلال القانون 01-10 أين أعطى المشرع الجزائري للمجلس الوطني للمحاسبة التابع لوزارة المالية صلاحيات ومهام واسعة لتنظيم مهنة التدقيق في الجزائر.

الفصل الثاني

الفصل الثاني: حدود مكاتب التدقيق الدولية وواقعها في الجزائر

تمهيد:

وقد شهد التطور المستمر للاقتصاد العالمي في العقود الأخيرة تطورا كبيرا في العديد من قطاعات الأعمال مثل قطاع الصناعة والبناء والقطاع المالي، كما أن مهنة المحاسبة والتدقيق لديهما نصبيهما من هذا التطور كما شهدت زيادة كبيرة أصبحت محور الاهتمام في مختلف البلدان.

وقد أدى إنشاء هيئات دولية لوضع وتنفيذ معايير المحاسبة الدولية -المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية منذ عام 1973 إلى فكرة تطبيق لغة المحاسبة المعترف بها دوليا. والذي تلاها الاهتمام بالتدقيق بعد انبثاق لجنة معايير التدقيق عن الاتحاد الدولي للمحاسبين وإصدار معايير التدقيق ISA، إن نية توسيع نطاق أنشطة شركات التدقيق والمحاسبة خارج حدود بلدانها قد نتجت من نتائج معايير المحاسبة والتدقيق الدولية، ونتيجة لذلك، أدت هذين الأخيرين المعايير المحاسبية و إلى تسريع عملية تطوير شركات المراجعة الدولية، لاسيما الشركات الأربع الكبرى التي شهدت توسعا عالميا. وبما أن الجزائر كانت تسعى وراء تشجيع الاستثمار الأجنبي أصبحت ملزمة لفتح أبوابها لإنشاء فروع لهذه المكاتب الكبرى لتشجيع الاستثمار الأجنبي المباشر دفعت الشركات المتعددة الجنسيات إلى الاستقرار في البلد. ونتيجة لهذه الحقائق، صاحبت المكاتب الكبرى الأربعة، عملاءها متعددي الجنسيات، مما أدى إلى إنشاء هذه الشركات في الجزائر من خلال أنماط مختلفة.

الفصل الثاني: حدود مكاتب التدقيق الدولية وواقعها في الجزائر

المبحث الأول: الإطار القانوني للتدقيق الخارجي

ولد التدقيق القانوني لحاجة المنظمات الاقتصادية لبعض الانتظام في البيانات المالية الخاصة بهم، مما أدى إلى تطوير هذه المهنة، واعتمادها من قبل غالبية دول العالم، هذه هي الطريقة التي أصبح بها هذا المفهوم تدويلاً من خلال ترجمة معايير التدقيق الدولية.

المطلب الأول: الهيئات الدولية المنظمة لمهنة التدقيق

نظراً لوجود تباين في ممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق على المستوى الدولي نتيجة الاختلاف في البيئة المالية والاقتصادية وظروف كل بلد، صار التفكير من طرف الأكاديميين في المعاهد والجامعات والمهنيين في مجال التدقيق بضرورة تشكيل مؤسسات دولية مهمتها تنظيم مهنة التدقيق على المستوى الدولي من خلال وضع المعايير والإرشادات وكيفية تطبيقها عالمياً.

ومن بين أهم المؤسسات الدولية المنظمة لمهنة التدقيق ما يأتي:

الاتحاد الدولي للمحاسبين

ظهر الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى الوجود نتيجة لمبادرات سنة 1973، إذ وافق على إنشائه المؤتمر الدولي للمحاسبين الذي عقد في ميونيخ وحضرته 63 هيئة محاسبية تمثل 49 دولة، أوكلت له مهمة تطوير وتحسين مهنة المحاسبة وكل ما يرتبط بها في العالم بإصدار معايير متجانسة قادرة على تأطير الخدمات ذات الجودة العالية للمصلحة العامة.

يعد الاتحاد الدولي للمحاسبين منظمة تضم الهيئات المحاسبية التي لا تسعى إلى الربح وغير حكومية وغير سياسية، إذ يبادر هذا الاتحاد إلى التعاون مع المنظمات الأعضاء ومنظمات المحاسبة الإقليمية وغيرها من المنظمات العالمية وينسق ويرشد الجهود الرامية إلى توفير بيانات ذات قيمة فنية وسلوكية وتعليمية لمهنة المحاسبة¹.

تعتبر الجمعية العامة أعلى هيئة في الاتحاد الدولي للمحاسبين، حيث تتكون من ممثل واحد عن كل هيئة محاسبة عضوة، وتقوم بوضع أسس المساهمات المالية التي يقدمها الأعضاء، كما تعتمد التعديلات التي تطرأ على دستور الاتحاد الدولي للمحاسبين، أما المجلس يشرف على برنامج العمل العام للاتحاد والميزانية وعلى لجان المشاريع الخاصة ويعين المجلس لجنة

¹ مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص 186.

الفصل الثاني: حدود مكاتب التدقيق الدولية وواقعها في الجزائر

تنفيذية من بين أعضائه لتنفيذ سياساته وقراراته، ويتم تنفيذ برنامج عمل المجلس بواسطة مجموعات عمل أو بواسطة مجموعات عمل أو بواسطة اللجان الفنية الآتية:

1.1 لجنة التعليم

دور لجنة التعليم هو تطوير المعايير والإرشادات وغيرها من البيانات الخاصة بالتعليم والتأهيل لأعضاء المهنة، والسهر على التعليم المهني المستمر لأعضاء المهنة، بغية تطوير مهاراتهم وتنمية تفاهم وقبول هذه المعايير والإرشادات لدى أعضاء هذا الاتحاد.

اعترافا بأهمية التعليم لتمكين المهنة من تقديم خدمات ذات جودة عالية في سبيل المصلحة العامة، فإن اللجنة تقوم ببحث البلدان النامية والسائرة في النمو على النهوض ببرنامج تعليم المحاسبة وكذا المساعدة على تأهيل وتطوير المعارف العلمية والمهنية لدى أفراد هذه المنظمات عبر العالم.

2.1 لجنة السلوك

ترفع لجنة السلوك تقاريرها إلى مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين وتتشاور معه في كافة قضايا السلوك، كما تسعى إلى إيجاد الممارسات السلوكية الجيدة بين أعضاء الاتحاد الدولي للمحاسبين، بغية بث روح التعاون بين أعضائه.

3.1 لجنة المحاسبة المالية والإدارة :

تتمثل مهامها في:

- تشجيع وتوسيع وتكميل البرامج التي تركز على المحاسب المالي والإداري، كما تساعد المنظمات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين على :

- توفير التطوير والدعم لهؤلاء المهنيين.

- تحقيق إحساس وتفهم وطلب عام لخدماتهم.

- توفير منبر دولي لتبادل المعلومات على القضايا الآنية والقضايا التي هي في طريق البروز التي سوف تشكل عائقا لمهنة المحاسبة.

4.1 لجنة تقنية المعلومات

يتلخص دور لجنة تقنية المعلومات في مراقبة البحث وتنمية الأنظمة المعلوماتية والتقنيات المرتبطة بتشغيلها، من خلال الحث على تبني أنسب الأنظمة المعلوماتية وتكييفها بما يوافق الحاجة لتعظيم المنفعة للأفراد.

الفصل الثاني: حدود مكاتب التدقيق الدولية وواقعها في الجزائر

5.1 لجنة العضوية

- تقوم لجنة العضوية بإصدار التوصية بالسياسات والإجراءات وتنفيذ البرامج الموضوعة من أجل المحافظة على العضوية في الاتحاد الدولي للمحاسبين، وتتلخص مهامها فيما يلي:
- تتكلف بالبحوث في حدود ميزانيتها
 - تصميم وتنفيذ برامج تتماشى مع النشاطات والمسؤوليات المعتمدة من المجلس.
 - الاتصال المباشر بالمنظمات الأعضاء حالياً أو المحتملة والمنظمات الإقليمية.
 - توصي بقبول المنظمات التي تطلب عضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين.
 - توصي بتعليق العضوية.

6.1 لجنة القطاع العام

- يتلخص دور هذه اللجنة كما يلي:
- تنمية البرامج التي تهدف إلى الإدارة المالية والمسؤولية بالقطاع العام.
 - تنمية معايير المحاسبة والتدقيق وترويج قبولها طوعاً.
 - تنمية وتنسيق برامج التطوير والتعليم والبحث.
 - تشجيع وتسهيل تبادل المعلومات بين المنظمات الأعضاء وغيرها من الأطراف الهامة.

2. لجنة ممارسة التدقيق الدولية

- تمثل اللجنة الدولية لممارسة التدقيق لجنة رئيسية ودائمة تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين، أعطيت لها صلاحيات ومسؤوليات محددة لإصدار مسودات معايير التدقيق والخدمات التابعة بالنيابة عن المجلس، أن تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير أو البيانات تعزيزها.

الفصل الثاني: حدود مكاتب التدقيق الدولية وواقعها في الجزائر

يكمُن هدف هذه اللجنة في تحسين جودة ووحدة ممارسة مهنة التدقيق في العالم، يتلخص دورها على الخصوص

في الآتي:

- إصدار معايير دولية للمراجعة.
 - إصدار إرشادات على تطبيق المعايير الدولية للتدقيق.
 - تنمية الأخذ ببيانات اللجنة كسلطة أولى لوضع المعايير والإرشادات الوطنية واستعمالها على مستوى عالمي كعروض تتخطى الحدود.
 - تنمية دعم المعايير الدولية للتدقيق في التشريع وأسواق الأوراق المالية.
 - تنمية الحوار بين الممارسين والمستعملين والمنظمات التنظيمية في العالم لاكتشاف احتياجات المستعملين لمعايير وإرشادات جديدة.
- يتم تعيين أعضاء لجنة ممارسة التدقيق الدولية من قبل منظمات أعضاء يمثلون دولاً يختارها مجلس الاتحاد الدولي، وقد تضم اللجان الفرعية التي تشكلها لجنة ممارسة التدقيق الدولية ممثلين من غير الدول الممثلة في اللجنة، وذلك للحصول على أكبر عدد ممكن من وجهات النظر المختلفة، ويتمتع كل بلد ممثل في هذه اللجنة بصوت واحد فقط، وتتضمن لجنة ممارسة التدقيق الدولية ابتداء من عام 1994 أعضاء من 13 دولة وهي استراليا، البرازيل، كندا، مصر، ألمانيا، فرنسا، المكسيك، هولندا، اليابان، الهند، السويد، إنجلترا والولايات المتحدة الأمريكية¹.

وتبدأ إجراءات العمل في اللجنة باختيار مواضيع من أجل الدراسة التفصيلية، بعد أن يتم تأسيس لجنة فرعية لهذا الغرض حيث تقوم اللجنة بتفويض المسؤولية الأولية لهذه اللجنة الفرعية بدراسة المعلومات الأساسية التي تكون على شكل بيانات توصيات أو دراسات أو معايير صادرة عن المنظمات الأعضاء أو الهيئات الإقليمية أو هيئات أخرى، ومن ثم تعد مسودة العرض كنتيجة لهذه الدراسة كي تقوم لجنة ممارسة التدقيق الدولية بدراستها ومناقشته، ثم تقوم اللجنة بتوزيع المسودات بشكل موسع بهدف الحصول على كافة الانتقادات والتعليقات من المنظمات الأعضاء ومن الوكالات الدولية التي يحددها الاتحاد، كما تترك لهم الوقت الكافي لإبداء آرائهم وتعليقاتهم ومن ثم تعدل اللجنة مسودة

¹ حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية الاقتصاد، جامعة الجزائر، 2008، ص 140.

الفصل الثاني: حدود مكاتب التدقيق الدولية وواقعها في الجزائر

العرض بالشكل المناسب بعد أن تتلقى تلك التعليقات، وتقوم بدراستها والتصويت بحسب قواعد الأغلبية، وعند إصدار المعيار أو البيان يحدد سريانه¹.

المطلب الثاني: تنظيم مهنة التدقيق القانوني في العالم

تطورت التدقيق القانوني أكثر من ذلك بكثير في العالم المتقدم، حيث أثبتت ذلك أهميتها، والذي انتشر ليصبح ضرورة لا مفر منه في بقية العالم، لهذا الغرض ينبغي تعريفها في أكثر من غيره مهم من حيث التدقيق القانوني، حيث سنكون قادرين على لمس جميع الخصائص المتعلقة بهذا مهنة.

التدقيق القانوني في دول الاتحاد الأوروبي (UE)

تقع مسؤولية التدقيق القانوني في أوروبا على عاتق مجلس الوزراء والمفوضية الأوروبية.

التوجيهات الأوروبية تتم مناقشة التدقيق القانوني إلى حد كبير أو أقل في التوجيهات التالية

الذي اعتمده مجلس الوزراء (CE)²:

- توجيه المجلس الرابع 660/78 المؤرخ 25 يوليو 1978 بشأن الحسابات لأنواع معينة من الشركات، بصيغتها المعدلة بواسطة التوجيهات 605/90 من 8 نوفمبر 1990، 46/2006 المؤرخ 14 يونيو 2006 و 2009 بتاريخ 18 يونيو 2009؛

- توجيه المجلس السابع 349/83 المؤرخ 13 يونيو 1983 بشأن الحسابات موحدة من قبل التوجيه 604/90 و 605/90 المؤرخ 8 نوفمبر 1990، 43/2006 في 17 مايو 2006 و 46/2006 المؤرخ 14 يونيو 2006 و 49/2009 المؤرخ 18 يونيو 2009؛

- توجيه المجلس 635/86 المؤرخ 8 ديسمبر 1986 بشأن الحسابات السنوية والحسابات الموحدة للبنوك والمؤسسات المالية الأخرى، بصيغتها المعدلة بواسطة التوجيهات 65/2001 المؤرخ 27 سبتمبر 2001 و 51/2003 المؤرخ 18 يونيو 2003 و 46/2006 - المؤرخ 14 يونيو 2006؛

- التوجيه 43/2006 المؤرخ 17 مايو 2006 بشأن التدقيق القانوني الحسابات السنوية والحسابات الموحدة. هذا التوجيه، الذي ألغى واستبدل بتوجيه المجلس الثامن رقم 253/84 المؤرخ 10 أبريل 1984 بشأن موافقة المسؤول عن

¹ حواس صالح، نفس المرجع، ص140.

² Antoine MERCIER, Philippe MERLE, « Audit et commissariat aux comptes », édition FRANCICS LEFEBVRE, Paris, 2010, p 372.

الفصل الثاني: حدود مكاتب التدقيق الدولية وواقعها في الجزائر

التدقيق القانوني للوثائق المحاسبية، يهدف إلى تحسين مصداقية المعلومات المالية، وتعزيز حماية الاتحاد ضد الفضائح المالية. أنه يحتوي، من بين أمور أخرى، الأحكام المتعلقة الرقابة العامة المحتملة، التزام الجودة الخارجية، واجبات المدققين القانونيين، واستخدام المعايير الدولية، وكذلك مبادئ الترابط التحكم ويهدف إلى التوفيق بين مؤهلات الأشخاص المخولين بتنفيذ وثائق المحاسبة القانونية. تتطلب هذه المؤهلات تحقيق مستوى الدخول في الجامعة، ومتابعة برنامج التعليم النظري، وكذلك التدريب الممارسة وأتمت بنجاح امتحان الكفاءة في المستوى النهائي الدراسات الجامعية التي تنظمها ومعتزف بها من قبل الدولة.

الأحكام الوطنية لبلدان الاتحاد الأوروبي:

من المفيد تقديم تفاصيل المراجعة القانونية في اختيار دول الاتحاد الأوروبي.

ألمانيا

يتم تنظيم تدقيق الحسابات في ألمانيا حول ثلاث منظمات المهنية:

– Wirtschaftsprüferkammer (WPK) التي تضم حوالي 8000 Wirtschaftsprüfer (محاسب قانوني) وما يزيد عن 5000 Vereidigte Buchprüfer (مدقق حسابات)، بالإضافة إلى عدد من الشركات الاستشارية مراجعي الحسابات والمحاسبة؛

– معهد (IDW) Wirtschaftsprüfer: معهد المحاسبين، الذي أنشئ في 1932 The Bundesverband der vereidigten Buchprüfer (BVB): Confederation of – مدققي الحسابات عضوية WPK إلزامية، بينما عضوية IDW و BVB اختياري: جميع أعضاء IDW و BVB هم أعضاء في WPK.

إنها مسؤولة عن إدارة المهنة، ويجب عليها الوفاء بالتزامات الاستقلال والسرية المهنية والسلوك.

بلجيكا:

في بلجيكا، يمكن فقط لأعضاء معهد مراجعي حسابات الشركة ممارسة الرقابة القانونية. المادة 3 من قانون 22 يوليو 1953، المعدل بموجب قانون 21 يحدد فبراير 1985 مهنة المنقح من خلال مهنته الرئيسية، لممارسة الرياضة الضوابط المفروضة بموجب القانون.

الفصل الثاني: حدود مكاتب التدقيق الدولية وواقعها في الجزائر

بالإضافة إلى ذلك، تم الاعتراف بلقب محاسب في بلجيكا ومحمي من 1985، عندما تم إنشاء معهد المحاسبين القانونيين.

اسبانيا

تحتفظ المادة 6 من قانون 12 يوليو 1988 في إسبانيا بالسيطرة على الحسابات مدققي الحسابات، الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين، المسجلين في السجل الرسمي لمدققي الحسابات في الحسابات، بعد الحصول على إذن من معهد المحاسبة والتدقيق.

بريطانيا العظمى

في بريطانيا العظمى، لم يكن الأمر كذلك حتى عام 1948 (قرن بعد التزام السيطرة) يشترط القانون (قانون الشركات لعام 1948) ضمانات الكفاءة للرقابة القانونية. هذا يجب أن تكون عضوًا في منظمة معتمدة من وزارة التجارة أو مفوض بواسطة الأخير.

في الواقع، لن تعين الوزارة إلا في عام 1976 المؤسسات الأربع (المعمرين) التي تمت الموافقة عليها:

- معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (ICAEW)؛

- معهد المحاسبين القانونيين في اسكتلندا (ICAS)

- معهد المحاسبين القانونيين في إيرلندا (ICAI)

- جمعية تشار ترد للمحاسبين القانونيين (ACCA).

الجمعيات المهنية الأخرى، المعهد القانوني للإدارة المحاسبين (CIMA) والمعهد القانوني للمالية العامة والمحاسبة (CIFRA) لم تتم الموافقة عليها.

إيطاليا

يمكن للشركات الإيطالية دعوة أي شخص من اختيارهم لإكمال دور sindaco (مدقق حسابات)، وفقًا

للشروط التالية:

- يجب أن يكون واحد على الأقل من المفوضين الفخريين وواحد من المناوبين تم اختياره في الجدول المهني لـ dottori

commercialisti (أكثر بقليل من 30000 الأشخاص الطبيعيين 80 ٪ منهم من المهنيين الليبراليين)، أو

ragionieri (أكثر قليلا 26000 فرد، أكثر من 65 ٪ منهم من المهنيين)

الفصل الثاني: حدود مكاتب التدقيق الدولية وواقعها في الجزائر

- واحد على الأقل من اثنين من مفوضي اللقب (عندما يكون هناك ثلاثة)، واثنان (عند خمسة)، ويجب اختيار واحد من المناوبين من قائمة Contabile، عندما يكون رأس المال 500 مليون ليرة على الأقل.

يجب إدخال الفئتين الاحترافيتين من المراجعين على التوالي على لوحة من ترتيب Dottori التجارية، أو من كلية Ragionieri

هولندا

في هولندا، يتم تنفيذ وظائف المدقق القانوني من قبل مُسجّلو التسجيل، عضو في محاضر تسجيلات معهد نيدرلاندز (NIVRA) أنشئت في عام 1895. جميع الأشخاص الآخرين الذين قبلتهم وزارة الشؤون الاقتصادية، لأنه قدم دليلاً على مؤهلات كافية تم الحصول عليها خارج الحدود هولندا، ويمكن أيضا مراجعة الحسابات التدقيق القانوني في الولايات المتحدة مهنة المدقق القانوني في مجملها وضعت تحت سيطرة الأمريكية معهد المحاسبين العامين (AICPA) قبل عام 2002، ومنذ ذلك الحين، يركز AICPA الآن على كيانات الشركات غير المدرجة.

من حيث المبدأ، فإن AICPA هي جمعية مهنية للمحاسب العام المعتمد (CPA) على المستوى الوطني، الذي يضم حوالي 350,000 عضو،

اتفاق السلام الشامل، وممارسة في قطاعات التجارة والصناعة، في شركات التدقيق القطاع هو العالم الأكاديمي. AICPA يجمع أيضا المهنيين ممارسة الرياضة في الخارج، تم إنشاء هذه الجمعية في عام 1887 ، للانضمام إلى AICPA متطوع.

دور المنظمات المهنية

شركات CPA، وأهمها تلك الموجودة في ولايات نيويورك، كاليفورنيا وإلينوي وتكساس مستقلة عن AICPA. ومع ذلك، هم تبادل العديد من الأعمال وعلاقاتهم ودية.

AICPA ، وكذلك شركات CPA ، اعتمدت مدونات قواعد السلوك المهنية.

بالإضافة إلى ذلك، أدى التطور الهام لشركات CPA إلى AICPA صياغة مجموعة من التوصيات والقواعد

الدقيقة، لا سيما فيما يتعلق التدقيق: البيانات الخاصة بمعايير التدقيق (SAS).

الفصل الثاني: حدود مكاتب التدقيق الدولية وواقعها في الجزائر

أخيرا لا يمكننا أن ننسى تأثير ما نسميه الخمسة الكبار (آرثر أندرسون، ديلويت توش توهماتسو، إرنست آند يونغ، كي بي م ج، برايس ووترهاوس كوبرز) أصله (جزئيا على الأقل، لأنه غالبا ما يأتي من مجموعات) في الولايات المتحدة، والتي تعمل بشكل خاص مع الشركات الكبيرة متعددة الجنسيات.

في الختام، يمكن القول ان تطور مهنة التدقيق القانوني كان الناجمة أساسا عن تطوير النظام الاقتصادي، فضلا عن المنظمة التي أنشئت في بلدان مختلفة من العالم، والتي أصبحت مع مرور الوقت ضرورة لا مفر منها، والتي أدت إلى إدخال معايير التدقيق الدولية، يحكم هذه المهنة بعناية ودقة، على وجه الخصوص، تنطبق على جميع الدول على المستوى الدولي.

الفصل الثاني: حدود مكاتب التدقيق الدولية وواقعها في الجزائر

المبحث الثاني: التطور التاريخي لمكاتب التدقيق الدولية

المطلب الأول: بيئة التدقيق الدولية

تعريف معايير التدقيق الدولية:

لقد التعاريف الخاصة بمعايير التدقيق الدولية وذلك باختلاف الرواد والهيئات الصادرة عنها، ويمكن ذكر أهم هذه التعاريف في مايلي:

"المعايير هي مجموعة القوانين من الأنظمة والإجراءات لموضوعة من قبل الدولة او الجمعيات المهنية أو هيئة معينة لغرض قياس نوعية العمل المنجز من طرف المدقق، بحيث تقوم بضبط مهنة المدقق المستقل مما توفر نزعا من الثقة من قبل الجمهور، وبالتالي الثقة بالبيانات المالية، وهذه المعايير تعتبر مستويات الحد الأدنى للقيام بها من قبل المحاسبين القانونيين لأجل الوفاء بالتزاماتهم"¹.

اما الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IAFC) فقد عرفها على انها: " مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق مراجعة البيانات المالية، والمعايير التي ستطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية البيانات"².

أم المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) فقد عرف المعايير على انها: "تعبير على الصفات الشخصية التي يجي أن تتوفر في المدقق وكذلك الخطوات الرئيسية لعملية المراجعة اللازمة للحصول على القدر الكافي من الأدلة والبراهين التي تمكنه من ابداء الرأي في عدالة القوائم المالية بالإضافة الى بيان محتويات ابداء الرأي"³.

أهداف معايير التدقيق:

ان الغاية من الرئيسية من اصدار معايير التدقيق الدولية هي إيجاد مستويات وتوجيهات مهنية للتدقيق المالي، وما يتصل بها من مهام موجهة للتطبيق دوليا، ويمكن ايجاز هذه الأهداف في النقاط التالية:

-الرفع من مستوى المهنيين

-ارشاد القائم بالمهمة

-توضيح إجراءات القيام بالتدقيق

¹ صنهاجي هبة، عوادي عبد القادر، عامرة محمد العيد، أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق، مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر، المجلد 01، العدد 01، ديسمبر 2017، ص 425.

² الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، إصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة، 1994، ص4.

³ د. القاضي حسن، د. دحدوح حسين، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، عمان، 1999، ص25.

الفصل الثاني: حدود مكاتب التدقيق الدولية وواقعها في الجزائر

أهمية معايير التدقيق الدولية:

معايير التدقيق الدولية لها فوائد عديدة على شرط أن تكون مناسبة ومقبولة ومتعارف عليه، وأن تكون موثقة بشكل تحريري ومبلغة لكل أعضاء المهنة لإزالة أي غموض من أذهانهم، ويلزم إعادة النظر فيها من حين لآخر حتى تتحقق الفوائد المرجوة منها وإخضاعها للتحسين والتطوير لغرض مسايرتها للظروف المستجدة من جهة ومعالجتها لأوجه القصور والثغرات التي تظهر خلال تطبيقه من جهة أخرى، ولها أهمية بالغة نذكرها فيما يلي:

- تمثل معايير التدقيق الدولية إطار العمل الذي يمكن من خلاله ضبط عمل المهنيين وتوجيههم في أداء العمل بشكل أمثل.

- تساعد المعايير في تحسين أداء المدقق الخارجي والارتقاء بعمله والحكم على جودة أدائه، من خلال توفير الارشادات والمفاهيم والمعايير اللازمة لأداء مهمة التدقيق وتنفيذها.

- تمثل المعايير أداة قابلة للتطبيق على كافة القوائم المالية وبغض النظر عن حجم العميل وطبيعة نشاطه ونوع الصناعة، وهدف المؤسسة من الربحية وغير الربحية.

- تساعد المعايير في تلبية رغبات المجتمع المتعلقة بالتقارير المالية، من خلال تفعيل دور ومسؤوليات المدقق اتجاهها، خاصة وان هذه الرغبات في تزايد مستمر.

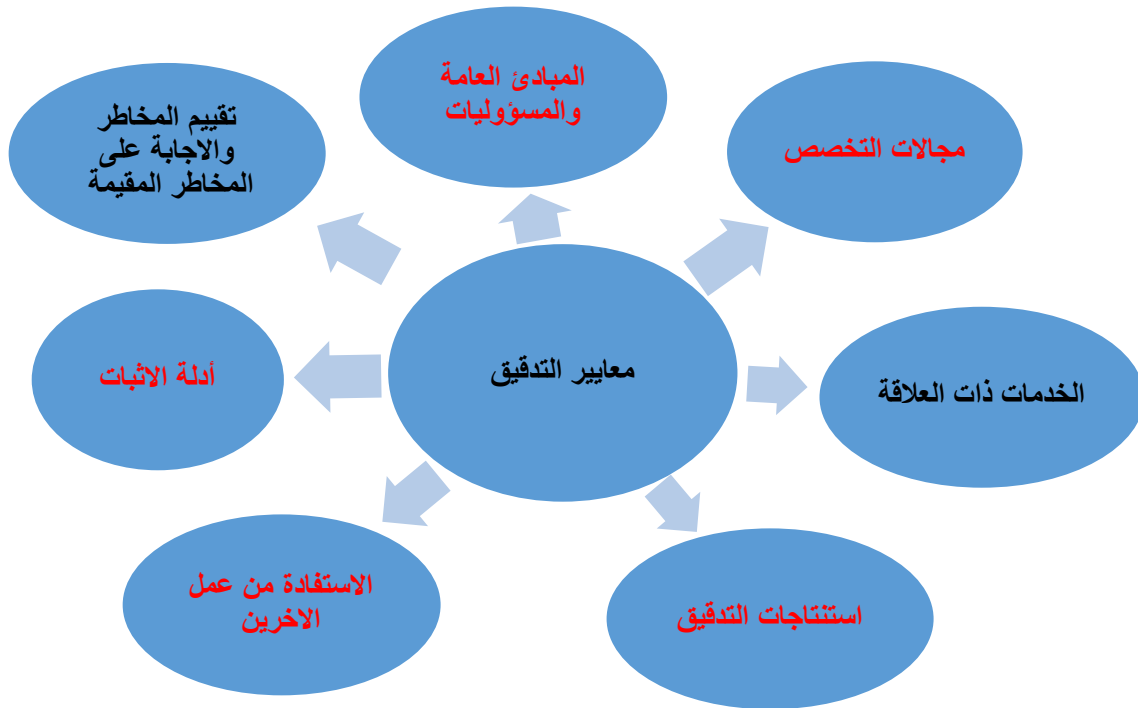
- تعتبر أساسا لتوحيد معايير التدقيق الخاصة في ظل بعض التغيرات مثلا العولمة، تحرير التجارة الدولية وتكنولوجيا المعلومات

- تعتبر أكثر ملائمة لتدقيق حسابات الشركات متعددة الجنسيات

عرض معايير التدقيق الدولية: يمكن عرض معايير التدقيق الدولية وفق الشكل التالي:

الفصل الثاني: حدود مكاتب التدقيق الدولية وواقعها في الجزائر

الشكل رقم 01-1: معايير التدقيق الدولية



المصدر: طارق عبد العال حماد، 2004، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الأول، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، ص11.

1- عرض معايير المبادئ العامة والمسؤوليات :

المعيار 200	يستعرض هدف المعيار من تحديد المسؤوليات والأهداف والمسؤولية العامة للمدقق والبيانات المالي التي تخضع للمدقق ونطاق واختصاص وهيكل معايير التدقيق.
المعيار 210	يستعرض المعيار تحديد مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاتفاق على شروط ارتباط التدقيق مع الإدارة أو المكلفين بالحكومة
المعيار 220	يهدف المعيار الى وضع مسؤوليات محددة للمدقق فيما يتعلق بإجراءات رقابة الجودة على عملية تدقيق البيانات المالية، كما يتناول مسؤوليات فحص رقابة جودة الارتباط
المعيار 230	يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وإرشادات حول مسؤولية المدقق المتعلقة بتوثيقه لتدقيق البيانات المالية ويحتوي الملحق الخاص بهذا المعيار على قائمة بمعايير التدقيق.

الفصل الثاني: حدود مكاتب التدقيق الدولية وواقعها في الجزائر

المعيار 240	مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالاحتياال عند تدقيق البيانات المالية
الغش والخطأ	
المعيار 250	مراعاة القوانين والانظمة عند تدقيق البيانات المالية
مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية	

2-معايير تقييم المخاطر والاستجابة في تقدير الأخطار

المعيار 300	التخطيط لمراجعة القوائم المالية
يتضمن هذا المعيار مسؤولية المدقق في التخطيط لتدقيق القوائم المالية، فالتخطيط لهذه العملية يشمل وضع استراتيجية تدقيق شاملة للعملية وتطوير خطة التدقيق، وذلك من أجل تقليل مخاطر التدقيق الى مستوى منخفض.	
المعيار 310	معرفة طبيعة نشاط المؤسسة
قبل الموافقة على التكليف بالتدقيق على المدقق الحصول على معرفة أولية للقطاع الاقتصادي والمالكين والادارة وعلى كيفية عمل المؤسسة المكلف بتدقيقها كالنظر بإمكانية الحصول على مستوى المعرفة الملائم لإجراء عملية التدقيق	
المعيار 315	تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم المؤسسة وبيئتها
يهدف هذا المعيار الى وضع أسس وارشادات بشأن الحصول على فهم للمؤسسة وبيئتها من عدة نواحي كفهم قطاع المؤسسة والعوامل التنظيمية والخارجية التي تحكمها كبيئتها التنافسية، كذلك فهم عماليتها ورقابتها وأنواع الاستثمارات التي تقوم بها، بما في ذلك رقابتها الداخلية وهذا لتحديد أنواع الأخطاء المحتملة	
المعيار 320	الأهمية النسبية في التدقيق
يقصد بها تلك المعلومات التي ان تم حذفها أو عرضها بصورة خاطئة في التقارير المالية، يؤثر على صحة او سلامة القرارات الاقتصادية المتخذة من قبل الشخص العقلاني.	

الفصل الثاني: حدود مكاتب التدقيق الدولية وواقعها في الجزائر

المعيار 330	الهدف من المعيار هو تحديد مسؤولية المدقق بشأن تصميم وتطبيق الاستجابات لمخاطر الأخطاء الجوهرية المتعرف عليها والمقدرة بمعرفة المدقق عند تدقيق المقيمة
المعيار 400	على المدقق فهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية لغرض التخطيط لعملية التدقيق وتنفيذها، وعلى المدقق تطوير طريقة استخدام اجتهاده المهني لتقدير مخاطر التدقيق.
المعيار 401	يجب ان يكون للمدقق معرفة كافية لبيئة أنظمة المعلومات التي تستخدم الحاسوب، مع النظر الى مهارات متخصصة في أنظمة المعلومات التي تستخدم الحاسوب، وفهم كاف للنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية والمتأثرة ببيئة أنظمة المعلومات التي تستخدم الحاسوب.
المعيار 402	على المدقق دراسة كيفية تأثير المؤسسة الخدمية على النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للتعامل وذلك ليقوم بالتخطيط لعملية التدقيق وتنفيذها.
	اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدماتية

3- أدلة التدقيق:

المعيار 500	يهدف هذا المعيار الى تحديد مسؤولية المدقق بشأن تصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق للحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة ليكون قادرا على استخلاص استنتاجات معقولة تشكل أساسا لرأي المدقق
المعيار 501	الهدف من المعيار هو تحديد مسؤولية المدقق بشأن الاعتبارات المحددة عند حصوله على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة فيما يتعلق بجوانب معينة للمخزون، والدعاوي القضائية والمطالبات التي تكون المنشأة طرفاً فيها، والمعلومات القطاعية عند تدقيق البيانات المالية
المعيار 505	هي عبارة عن عملية الحصول على أدلة التدقيق وتقييمها من خلال الرد المباشر من طرف آخر استجابة لطلب المعلومات حول بند معين يؤثر على التأكيدات التي قامت بها الإدارة في لبيانات المالية
	المصادقات الخارجية

الفصل الثاني: حدود مكاتب التدقيق الدولية وواقعها في الجزائر

يراعي هذا المعيار الخالات التي تتعلق بالأرصدة الافتتاحية في حالة تدقيق البيانات المالية لأول مرة أو عندما تكون البيانات المالية للفترة السابقة قد دقت من قبل مدقق آخر، كما يجب على المدقق ان يكون على علم بالأمر الطارئة والالتزامات الموجودة في بداية الفترة	المعيار 510 التكليف بالتدقيق لأول مرة
هدف هذا المعيار إلى تحديد مسؤوليات المدقق في الحصول على أدلة تدقيق ملائمة وموثوق بها، عند استخدام الإجراءات التحليلية الأساس وتصميم وتنفيذ إجراءات تحليلية قرب نهاية التدقيق تساعد المدقق عند تكوين استنتاج عام عما إذا كانت البيانات المالية تتسق مع فهم المدقق للمنشأة	المعيار 520 الإجراءات التحليلية
التأكيد على ضرورة استخدام العينات خاصة في حالة كبر حجم المنشآت وتعدد عملياتها، وذلك بغية الوصول إلى أفضل نتيجة في عملية التدقيق وكذا تحسين نوعية التدقيق	المعيار 530 عينات التدقيق وإجراءات الاختبارات الانتقائية الأخرى
اشار معيار التدقيق الدولي الى وجود علاقة طردية بين المخاطر الضمنية وكمية او حجم ادلة الاثبات أي كلما كانت المخاطر الضمنية أكبر كانت الادلة الواجب الحصول عليها أكبر	المعيار 540 تدقيق التقديرات المحاسبية
يهدف الى توفير إرشادات تتعلق بتدقيق قياسات وإفصاحات القيمة العادلة في القوائم المالية، ويناقش بصفة خاصة اعتبارات التدقيق بقياسات وعرض الأصول والالتزامات ومكونات حقوق الملكية الهامة والافصاح عنها والتي يتم عرضها والافصاح عنها بالقيمة العادلة في القوائم المالية.	المعيار 545 تدقيق قياسات وافصاحات القيمة العادلة
يهدف هذا المعيار الى تحديد مسؤوليات المدقق المرتبطة بالعلاقات والمعاملات مع طرف ذي علاقة عند تدقيق البيانات المالية	المعيار 550 الأطراف ذات العلاقة مع القيمة العادلة
يهدف الى الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول ما إذا كانت الأحداث الحاصلة بين تاريخ إصدار البيانات المالية وتاريخ إصدار تقرير المدقق والتي تتطلب تعديل البيانات	المعيار 560 الأحداث اللاحقة

الفصل الثاني: حدود مكاتب التدقيق الدولية وواقعها في الجزائر

المالية أو الإفصاح عنها تنعكس بالشك المناسب في تلك البيانات المالية وفقا لإطار إعداد التقارير المالية؛	
يهدف الى الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، والتوصل إلى استنتاجات، بشأن مدى مناسبة استخدام الادارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية	المعيار 570 الاستمرارية
يهدف الحصول على إفادات مكتوبة من الادارة، ومن المكلفين بالحكومة، حسب مقتضى الحال، بأنهم يعتقدون أنهم قد أوفوا بمسؤوليتهم عن إعداد القوائم المالية وعن اكتمال المعلومات المقدمة للمدقق.	المعيار 580 اقرارات الادارة

4- الاستفادة من عمل الآخرين:

تحدد كيف يستفيد مدقق مسؤول من عمل مدقق آخر حول معلومات مالية تشكل جزء من القوائم المالية، حيث عليه تحديد كيف يؤثر المدقق الآخر على عملية التدقيق.	المعيار 600 الاستفادة من عمل مدقق آخر
يتضمن هذا المعيار متطلبات وإرشادات تتناول مسؤوليات المدقق الخارجي في حال استخدام المدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة في ظل توجيه وإشراف ومراجعة المدقق الخارجي لأغراض التدقيق، حيث لا تكون تلك المساعدة محظورة بموجب القوانين أو الأنظمة.	المعيار 610 مراعاة عمل المدقق الداخلي
يهدف الى تحديد ما إذا كان سيتم استخدام عمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم المدقق، وتحديد ما إذا كان عمل الخبير الذي يستعين به المراجع يعد كافياً لأغراض المراجع، في حالة استخدام ذلك العمل	المعيار 620 الاستفادة من عمل الخبير

5- استنتاجات التدقيق وإصدار التقارير:

يهدف المعيار لوضع إرشادات حول شكل ومضمون تقرير المدقق المستقل	المعيار 700
---	-------------

الفصل الثاني: حدود مكاتب التدقيق الدولية وواقعها في الجزائر

تقرير المدقق حول القوائم المالية	
المعيار 710 المقارنات	يهدف الى الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة بشأن ما إذا كانت المعلومات المقارنة لمتطلبات مضمنة في القوائم المالية قد تم عرضها، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لمتطلبات المعلومات المقارنة الواردة في إطار التقرير المالي المنطبق
المعيار 720 المعلومات الأخرى في وثائق تحتوي على بيانات مالية مدققة	يهدف المعيار الى النظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق جوهري بين المعلومات الأخرى والقوائم المالية؛ والنظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق جوهري بين المعلومات الأخرى والمعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء التدقيق؛ الاستجابة بشكل مناسب عندما يحدد المدقق أنه توجد على ما يبدو أوجه عدم اتساق جوهري، أو عندما يصبح على علم، بطريقة أخرى، بأن المعلومات الأخرى فيما يبدو محرفة بشكل جوهري؛

المطلب الثاني: مفهوم وتطور مكاتب التدقيق

التطور التاريخي لمكاتب التدقيق:

يعتبر انشاء مكاتب التدقيق والمحاسبة حديثا إذا ما قرناه بتاريخ ظهور مهنتي المحاسبة والتدقيق، فقد ظهرت الحاجة الكبيرة الى المحاسبة في القرون الوسطى، أي منذ القرن الرابع عشر نتيجة ظهور المعاملات التجارية واستخدام النقود كوسيلة لقياس قيم هذه المعاملات. اذ كانت المشروعات الفردية تمثل الشكل القانوني السائد في تلك الحقبة التاريخية، فكانت المحاسبة أداة لخدمة أصحاب المشاريع عن طريق تسجيل العمليات المالية العديدة في الدفاتر لحاجة صاحب المشروع الى سجل ينظم جميع العمليات التي لا يستطيع أن يعيها بذاكرته، مما أدى الى تطور علم المحاسبة من اجل التوصل الى نتائج المشروعات بدقة ووضوح كفاءات تحديد الأرباح والخسائر وتوزيعها¹ لاسيما بعد ان وضع الراهب الإيطالي لوكا باسيولي (Luca Pacioli) وصف تفصيلي لقاعدة القيد المزدوج، كأساس لمسك الدفاتر وذلك في عام 1494.

وترجع جذور مهنة التدقيق الى القرن الثالث قبل الميلاد، فقد ظهرت الحاجة الى عملية التدقيق خاصة بعد انتشار التجارة، حيث تم استخدام المدققين لأول مرة لتدقيق العمليات المسجلة بالدفاتر. وفي سنة 1934 استخدمت

¹ حمزة أبو عاصي، مبادئ المحاسبة، الجزء الأول، عمان، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، 1999، ص4.

الفصل الثاني: حدود مكاتب التدقيق الدولية وواقعها في الجزائر

حكومة مدينة بيزا المدققين لتدقيق الحسابات الحكومية. ولقد لخصت أهداف التدقيق في ذلك الوقت بمقولة: "هو لأجل التأكد من نزاهة الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية"¹، كما كانت عملية التدقيق تفصيلية 100% مع وجود أو معرفة نظم الرقابة الداخلية.

والملاحظ في تلك الفترات أن ممارسة مهن المحاسبة والتدقيق لم يكن بشكل مستقل، إذ أن جل المشروعات والملاك كانوا يقومون بتسجيل العمليات المحاسبية أو القيام بالرقابة والتدقيق دون اللجوء لأطراف خارجيين من محاسبين أو مدققين، بل بموظفين تحت سلطتهم، كما كانت السلطة الحاكمة هي الأخرى تقوم بتعيين موظفين لديها للقيام بعمليات التسجيل المحاسبي أو الرقابة أو التدقيق للأراضي والأموال التي تقع تحت سيطرتها، وهو ما يعني أنه لم تكن هناك حاجة بعد لمهنيين مستقلين في مجال المحاسبة أو التدقيق.

ورغم أن بعض الباحثين أشار إلى أن تأسيس أول منشأة للتدقيق والمحاسبة في العالم كان خلال القرن 14 في لندن²، إلا أن الظهور الفعلي لهاته المكاتب بشكلها الحديث كان خلال القرن 19 في أوروبا، وهذا نتيجة لتطورات عديدة مست مهنتي المحاسبة والتدقيق، لاسيما ظهور المنظمات المهنية.

فقد بدأ الاهتمام بالتدقيق والمحاسبة كعلم ومهنة مستقلة لا سيما في إيطاليا، إذ تأسست كلية (Roxonati) في فينيسيا سنة 1851 لتكوين خبراء في المحاسبة والتدقيق، واشترط على مزوال المهنة أن يكون عضو في الكلية.³ كما كان لبريطانيا سبق في التنظيم والإشراف على مهنتي التدقيق والمحاسبة من خلال ميلاد أول منظمة مهنية وهي جمعية المحاسبين القانونيين بأدنبرة (The Society Of Accounting in Edinburgh) وذلك في 1845⁴.

ونتيجة للثورة الصناعية التي ظهرت في العديد من الشركات الضخمة التي تتسم بانفصال الملكية عن الإدارة وزيادة حجم الاستثمار والمضاربة في أسهم الشركات الضخمة أدى ذلك إلى طلب المزيد من الإفصاح⁵، وقد عزز ذلك أيضا صدور قانون الشركات الإيطالي سنة 1862، والذي ينص على ضرورة تدقيق شركات المساهمة من قبل مدققي حسابات مستقلين.

¹ التميمي هادي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، عمان، دار وائل للنشر والتوزيع، 2006، ص 17.

² Patrick Barantal, **Pourquoi un audit documentaire, les livres blancs**, Volume 7, P 03.

³ عبد الله خالد أمين، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعلمية، عمان، دار وائل للطباعة والنشر، 2006، ص 18.

⁴ The institute of chartered accountants of Scotland, https://www.icas.com/_.../.pdf../ICAS-Royal-Charter-for-Web.pdf, téléchargé le 18/01/2020.

⁵ الشتيوي ادريس عبد السلام، المراجعة-معايير وإجراءات، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، 1996، ص 16.

الفصل الثاني: حدود مكاتب التدقيق الدولية وواقعها في الجزائر

أما في فرنسا فقد تمت الإشارة لأول مرة لمهنة التدقيق سنة 1863 من خلال ما يعرف بمحافظ الحسابات كأحد أنواع المدققين من خلال القانون المؤرخ في 23 ماي 1863 والمتعلق بشركات ذات المسؤولية المحدودة والتي يجبر فيها هاته الأخيرة على أن تتم مراقبتها من طرف محافظ الحسابات¹، في حين ظهرت معايير المدقق الحديثة والمتعلقة بمحافظ الحسابات كالاستقلالية والعناية المهنية والكفاءة بعد أربع سنوات من ذلك في القانون المؤرخ في 24 جويلية 1867. كما تم استحداث مهنة ثانية وهي محاسب في فرنسا سنة 1881، في حين ظهور مهنة خبير محاسب سنة 1905.

بدأ تاريخ مكاتب التدقيق الكبيرة في عام 1970، كانت تسمى المكاتب الثمانية الكبيرة Big 8 (Arthur Anderson, Arthur Young & Company, Ernest & Whinney, Deloitte Haskins+Sells, Touche Ross Bailey & Smart, Price Waterhouse, Coopers & lybrand, Peat Marwick السابقة، وهي نتيجة للتحالفات التي شكلت بين بريطانيا العظمى والولايات المتحدة في القرن 19 وأوائل القرن 20 وهذا يعكس الهيمنة الدولية لأكبر ثماني مكاتب لتدقيق الحسابات والمحاسبة.

في عام 1989 تم تخفيض المكاتب من 8 مكاتب إلى 6 مكاتب، نتيجة لعمليات الاندماج لأربع مكاتب في مكتبين، تأسس مكتب يونج في شيكاغو عام 1894 بواسطة محاسب أسكتلندي واعتمد بدرجة كبيرة على محاسبين إنجليز حتى عام 1920 وقد اندمج مع يونج العديد من المكاتب الأمريكية وفي جوان 1989 اندمج مع مكتب أرنست ليكونا مكتب أرنست ويونج (Ernest & Young) ومقرها الرئيسي في لندن وبلغت الإيرادات عام 2008 ما يقارب 24 مليار دولار أمريكي وتوظف 130 ألف موظف.

تأسس مكتب ديلوتي وشركاهم في لندن عام 1845 بواسطة ويليام ولسن ديلوتي وفي عام 1952 اشترك مع مكتب هاسكينز وسلز وبعد ذلك اندمجت معهما هارموند باند وشركائه تم الاندماج مع مكتب تتش (Deloitte & Touche) وفي أوت 1989 أخذ الاسم الجديد للمكتب ديلوتي Deloitte وهي شركة سويسرية مقرها الرئيسي في الولايات المتحدة الأمريكية وبلغت الإيرادات عام 2008 ما يقارب 27 مليار دولار أمريكي وتوظف 165 ألف موظف في 140 دولة.

¹ Alain Mikol, commissariat aux comptes : la fin inéluctable de l'exercice à titre accessoire, 2006, P 02.
<https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00558228/document>, télécharger le 20/03/2017.

الفصل الثاني: حدود مكاتب التدقيق الدولية وواقعها في الجزائر

في عام 1998 خفضت مكاتب التدقيق الكبيرة من 6 إلى 5 مكاتب وبالتحديد في شهر جويلية بسبب اندماج شركة برايس ووتر هاوس التي تأسست في لندن عام 1878 وإنشاء أول مكتب خارجي في نيويورك عام 1890 وفي عام 1916 في باريس، ثم تم تكوين منشأة برايس ووتر هاوس الدولية في عام 1946، مع مؤسسة كوبر وشركاؤه فقد تأسست في لندن عام 1854، لتشكيل شركة برايس ووتر هاوس وكوبر (**Price Water House & Coopers**).

تأسس كي بي أم جي سنة 1987 اثر اندماج بيت مارويك الدولية Peat Marwick International وكلينفيلد مين جيورديلر Klynveld Main Goerdeler.

في عام 2002 فضيحة مالية شهيرة من شركة آرثر أندرسون مع شركة إنرون الأمريكية التي أدت الى تفكيك شركة آرثر أندرسون وبيع مكاتبها وتوزيعها بين المنافسين، الشركة الفرنسية التي يمثلها باربير فرينولت وشركاءه تم شراؤها من قبل ارنست ويونغ، ولم يبقى الا مكتب صغير مقره في شيكاغو مسؤولة عن تسوية النزاعات القانونية الناجمة عن التصفية الأم وأغلق في 2010، وأصبح عدد مكاتب التدقيق العالمية أربع Big4¹.

حسب آخر المعلومات يوجد مكتبين تعتبر من بين أحد المكاتب الكبرى لكن لم يتم تصنيفها ضمن قائمة المكاتب الأربع وتصبح المكاتب الستة.

ر.س.م الدولية (RSM International) متواجدة منذ سنة 1964 والتي كانت تحمل اسم د.ر.م، لتصبح ر.س.م سنة 1993، وهي موزعة على 120 دولة، أمريكا اللاتينية، أمريكا الشمالية، أوروبا، أفريقيا، شمال إفريقيا، والشرق الأوسط، آسيا².

ب.د.و أوبندر دجيكرات (Binder Dijker Otte) تأسست سنة 1920، و هي موزعة 154 دولة عبر العالم³.

¹ [https://fr.wikipedia.org/wiki/anderson_\(entreprise\).](https://fr.wikipedia.org/wiki/anderson_(entreprise).) consulter le 10/11/2017.

² https://fr.wikipedia.org/wiki/rsm_international. consulter le 17/11/2017.

³ https://en.wikidepia.org/wiki/bdo_global. Consulter le 17/11/2017.

الفصل الثاني: حدود مكاتب التدقيق الدولية وواقعها في الجزائر

الجدول رقم (01-2): حركات اندماج مكاتب التدقيق الكبرى منذ 1960.

الأربع الكبرى (2002)	الستة الكبرى (1998)	الثمانية الكبرى (1980)	العشرة الكبرى (1960)
التصفية			آرثر أندرسون
		آرثر يونغ & كو	آرثر يونغ & كو
	آرنست & يونغ (1989)	آرنست & ويني (1979)	آرنست & أرنست
			ويني ماري
	ديلويت توتش توماتسو (1998)	ديلويت هاسكين & سالس (1978)	ديلويت & كو
		توتش روس (1980)	هاسكين & سالس
		بيت مارويك ميشال كي بي م جي	
	برايس واترهاوس كوبرز (1998)	كوبرز & ليبرند (1973)	كوبرز بروذر
			ليبرند روس بروس & مونتغمري
		برايس واترهاوس	برايس واترهاوس

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على

Inès Gaddour, Contribution à l'étude de la qualité de l'audit une approche fondée sur le management des équipes et le comportement des auditeurs, Thèse de doctorat-Université de recherche Paris-France, 2016, P50.

مفهوم مكاتب التدقيق:

يمكن تعريف مكتب بشكل عام (Cabinet): محل أو مكان أين يمكن لشخص أو عدة أشخاص أو عدة أشخاص ممارسة مهنة من المهن الحرة (Profession Libérale).

أما بالنسبة للمفهوم الخاص بمكتب أو منشأة تدقيق ومحاسبة والخدمات الأخرى فهي قليلة في حدود علم الطالب، أما فيما يخص مفهوم المكتب وفق ما جاءت به بعض المنظمات المهنية الدولية، على غرار مجلس معايير التدقيق والتاكد الدولية IAASB التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC والذي عرف مكتب التدقيق والمحاسبة على أنه:

الفصل الثاني: حدود مكاتب التدقيق الدولية وواقعها في الجزائر

"مهني يمارس أو يعمل تحت اسمه الفردي أو شركة أشخاص أو أموال أو أي شكل آخر من الكيانات يضم مجموعة من المهنيين"¹.

كما عرفة المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA المكتب على أنه: "شكل من أشكال التنظيم الذي يسمح به القانون أو اللوائح التي تتوافق مع الأنظمة المعمول بها، وتنشط هاته المكاتب في مجال الممارسات العامة وهي اما فردية أو شبكة مكاتب (Networks firms) إذا كانت تشترك في بعض الخصائص كالاسم، الأرباح، التكاليف، أو الاستراتيجية.

وعرفها مجلس الاشراف على مكاتب المحاسبة العامة (PCAOB) في الو م أ على أنها: " ملكية أو شراكة أو جمعية مسجلة، شركة ذات كمسؤولية محدودة، أو أي كيان قانوني آخر يعمل في مجال ممارسة العامة أو إعداد أو إصدار تقارير المدقق".

وعرفت جمعية المحاسبين القانونيين الكنديين (CGAAC) مكتب التدقيق والمحاسبة على انه: " مؤسسة فردية أو شركة أشخاص أو شركة ذات مسؤولية محدودة أو مؤسسة مهنية أو أي مؤسسة تعمل في مجال المحاسبة العامة". كما حددت الشركة الوطنية لمحافظي الحسابات (CNCC) خصائص وشروط مكتب محافظ الحسابات على أنها:

- ممارسة للمهنة في إطار المهن الحرة في مكتب تحت اسم شخصي أو في شكل شركة،
- مستقلة وخارجية عن الكيانات الاقتصادية ولكنه يتحصل منها على المقابل أو التعويض المادي (Rémunération).
- يتم تعيينها من طرف الهيئة الإدارية لهاته الكيانات لمدة معينة على أساس التزام قانوني (مهمة قانونية) أو مهمة تعاقدية.
- تتحمل مختلف المسؤوليات التأديبية والمدنية والجنائية في حال ارتكاب الأخطاء.

ذكرت الهيئات المهنية في الجزائر خصائص مكاتب التدقيق والمحاسبة في نص المادة 02 من قانون 01-10 على أنه: " يمكن لأي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس لحسابه الخاص، تحت أي تسمية كانت مهنة الخبير المحاسب، محافظ

¹ International Auditing and Assurance Standards Board, Handbook of international Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services, Volume 01, **Preface to the International Quality Control auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncement, 2014, P 20.**

الفصل الثاني: حدود مكاتب التدقيق الدولية وواقعها في الجزائر

الحسابات أو محاسب معتمد، إذا توفرت فيه الشروط والمقاييس المنصوص عليها في هذا القانون "وأهم الشرط هي الاعتماد، الاستقلالية، المؤهل العلمي، وكذا العنوان المهني.

من خلال التعاريف السابقة نعرف مكتب التدقيق والمحاسبة على أنه: "مكتب أو مؤسسة مستقلة لها مقر يسيرها شخص أو عدة أشخاص يمتلكون مؤهلات علمية ومهنية في مجال المحاسبة والتدقيق والقانون التجاري، تقوم بتقديم خدمات المحاسبة والتدقيق والاستشارات القانونية والجبائية وتتقاضى مقابل ذلك أتعاب،

خصائص مكاتب التدقيق:

هناك الكثير من الخصائص التي تتميز بها مكاتب المراجعة والتي تقودنا إلى القول بأنها ليست كغيرها من المؤسسات التجارية، ومن أهم هذه الخصائص:

-تمارس مكاتب التدقيق نشاطها في سوق أو محيط يتميز بالتعقيد، لأنها تخضع لنظام قانوني معين، لمصالح مشتركة ومنظمات مهنية وأيضاً لمنافسين يبحثون عن الربح.

-تخضع لقيود المعايير الأخلاقية و المهنية.

-مكاتب التدقيق هي عبارة عن منظمات اقتصادية و اجتماعية في آن واحد لأنها من جهة تقدم خدمات لهدف تحقيق الربح ومن جهة أخرى فهي تسعى لتحقيق المصلحة العامة من خلال تأكيد صحة وموثوقية الحسابات لصالح العديد من الأطراف.

-مكاتب التدقيق تتميز بهيكل تنظيمي خاص يخضع للعمليات المحددة في إطار مهام التدقيق. لكن عادة ما يتوقف التنظيم السائد في مكتب التدقيق على حجم المكتب في المقام الأول، حيث نجد أن المكاتب الدولية الكبرى والمكاتب المحلية المهمة تكون لديها فروع لذلك نجدها تعتمد على التنظيم الشبكي.

ومن خلال ما سبق ذكره يمكن ايجاز خصائص مكاتب التدقيق في النقاط التالية:

1-المكتب عبارة عن مؤسسة متكاملة: يعتبر مكتب المحاسبة والتدقيق مؤسسة خدماتية، يتوفر على موارد بشرية، ومالية، ووسائل مادية، ومقر واحد على الأقل لمزاولة نشاطه واستقبال زبائنه، وتسمية خاصة، كما أن شكل المكتب يمكن أن يكون فردي أو شكل شركة أموال أو أشخاص أو أي كيان آخر.

2-الحصول على الاعتماد: وهو المؤهل القانوني الذي يحوزه المكتب، نظير استجابته لكل الشروط لمزاولة المهنة، إذ لا بد من أي مكتب الحصول على ترخيص من طرف الهيئات المهنية المختصة يسمح له بمزاولة نشاطاته وتحمل مسؤولياته.

الفصل الثاني: حدود مكاتب التدقيق الدولية وواقعها في الجزائر

3-الاستقلالية: تصنف مكاتب التدقيق والمحاسبة ضمن المهن الحرة والتي يمارسها أفراد مستقلين عن القطاع العام، رقم ان الدولة لها حق الرقابة والاشراف وليس لها حق التدخل في النشاط الداخلي لهاته المكاتب، إضافة الى مهنة حساسة كالتدقيق القانوني تستدعي الالتزام بالاستقلالية والحياد.

4-التأهيل العلمي والمهني: يعتمد تأهيل الأفراد داخل المكتب على ثلاث عناصر أساسية وهي التأهيل العلمي المثبت بالشهادات المتحصل عليها، والتأهيل العملي والذي يقصد به الخبرة والمهارات في الميدان العملي الذي يكتسبه المهنيون والذي يقاس في أغلب الأحوال بالمدة وكذا نوع المناصب المشغولة، إضافة الى الدورات التكوينية التي يقوم بها الأفراد داخل المكتب لتحديث المعارف والمعلومات حسب المستجدات التي تعرفها المهنة.

5-الاعتماد على التكنولوجيات الحديثة: لتلبية متطلبات مختلف الكيانات الاقتصادية واختصارا للجهد والوقت والتقليل من الأخطاء، لابد أن يتوفر على التقنيات الحديثة وان يتحكم في استخداماتها.

6-الخدمات المقدمة والمقابل المادي: يقدم المكتب خدمات التدقيق والمحاسبة الرئيسيتين التي يقدمها المكتب لزبائنه، كما يقدم خدمات أخرى حسب احتياجات الزبائن، كتقديم مختلف الاستشارات وتنظيم دورات تكوينية، ونظير ذلك يتحصل على أتعاب، كما يملك محاسبة خاصة على غرار أي كيان اقتصادي آخر.

7-احترام المهنة والتقيد أخلاقياتها: المكتب ملتزم بالتقيد ببعض النقاط التي ترتبط بطبيعة المهنة الحساسة، ولا ينبغي للمهني تجاوزها على سبيل المثال فيما يخص استقطاب الزبائن وحرية المنافسة وكذا الاشهار والترويج للخدمات لاسيما في جانب مهنة التدقيق.

-دوافع تطور مكاتب التدقيق الدولية:

إن قوة مكاتب التدقيق الأربع الكبرى (المدققين عموما) نشأت أولاً في الأزمة وثانيا في القانون، كذلك مبادئ الحيلة وخاصة فتح السوق التي تفرض عليه في الوقت الراهن قيوداً، خاصة في أوروبا، نذكر منها:

- تمثل أزمة 1929 نقطة تحول: بعد الإفلاس الجماعي، تم إدخال قواعد مالية جديدة، قررت هيئة الأوراق المالية والبورصة (SEC)، والبورصة القابلة للضبط في 1932 أن تفرض الرقابة على جميع الشركات باستخدام

الفصل الثاني: حدود مكاتب التدقيق الدولية وواقعها في الجزائر

التدقيق. مع إعطاء الشركات حرية اختيار مدققيها. وهنا استفادت من سوق مضمون من قبل الدولة، أستاذ المحاسبة بارم سيكا بجامعة إسيكس، عارض عن فكرة حرية اختيار المدققين واعتبرها مشكلة أساسية¹.

- دفعت قضية أنرون مع مكتب التدقيق آرثر أندرسن في عام 2002 إلى إصدار قانون جديد يعرف بـ Sarbanes-Oxley لإصلاح محاسبة الشركات المدرجة وحماية المستثمرين. يشترط القانون على الشركات الأمريكية أو الشركات التي لها مصالح أمريكية الزامية النشر والشفافية وتدقيق الحسابات. وقد أنشأت هيئة إشرافية للمدققين تعرف بمجلس مراقبة حسابات الشركة العامة (PCAOB).

يستند هذا القانون إلى ثلاثة مبادئ:

- دقة المعلومات وإمكانية الوصول إليها.

- مسؤولية المديرين.

- استقلال المدققين.

يجب على أي شركة ترغب في الامتثال لـ SOX:

- وضع ضوابط داخلية على العمليات المالية.

- أن تكون معتمدة من قبل المراجعين الخارجيين.

- الحفاظ على تتبع دورة حياة وثيقة.

- أرشفة جميع البيانات لمدة خمس سنوات على الأقل.

- تم اعتماد قانون الأمن المالي (LSF) في عام 2003، المستوحى بشدة من قانون Sarbanes-

Oxley، من قبل البرلمان الفرنسي: "مهنة المحاسبة هي في صلب التقارير المالية للشركات". ولها هدفين: تعزيز

الرقابة، واستعادة الثقة. توجد بعض الضمانات بالفعل في فرنسا، ولا سيما مبدأ الرقابة المزدوجة. يقول البعض

"هذه هي نهاية التنظيم الذاتي للصناعة".

¹ Patrick michaud, " big four- le scandale des comptables de l'ombre", implantations internationales d'entreprises, Etude Fiscale Internationale, 2017, p4.

الفصل الثاني: حدود مكاتب التدقيق الدولية وواقعها في الجزائر

3-توسع مكاتب التدقيق الدولية في العالم¹:

مكاتب التدقيق الدولية هي شبكات وتمثل كل واحدة منها في شبكة من الشركات، التي تملكها وتديرها بشكل مستقل، والتي لديها اتفاقيات مع الشركات الأعضاء في شبكة أخرى تتشارك معايير الاسم الشائع، والعلامة التجارية والجودة. وقد وضعت كل شبكة تصل كيان لتنسيق أنشطة².

المكاتب الأربع الكبرى اليوم، تحتل أعلى الترتيب المهني من حيث حجم المستحقات المفوترة وعدد الموظفين العاملين، الشركات متعددة الجنسيات الكبيرة جوهر العملاء لدى هذه المكاتب.

المكاتب الأربع الكبرى هي في الأصل الشركات الأنجلوساكسونية وشركات المحاسبة، وبصرف النظر عن آرثر أندرسن اختفت في أعقاب إفلاس شركة أنرون، التي كانت أمريكية.

وقد بنيت هذه الشركات تدريجيا مجموعة من المنتجات ألا وهي التدقيق، تخصصها الأصلي، واحد الذي يربطهم بمهنة المحاسبة، ليس فقط دمجها مع الآخرين ولكن بمثابة نوع من "جسر" الذي يسمح للمهنيين للدخول في الأعمال التجارية وتهيئة المسرح لبيع المهام الاستشارية مربحة.

ويعكس التدقيق بذاته الابتكار المستمر من حيث الخدمات التي تقدمها المكاتب الدولية، لتصبح تقنياتها نوعا من منتجات التأمين المقدمة للعملاء لضمان حلول أوسع للحد من المخاطر التي تؤثر على أنشطتها. وقبل أن تنضم المكاتب الأنجلوساكسونية إلى شركات محلية، بدأت بشبكة دولية من المكاتب. ومن ثم فقد تابعت عملائها في الخارج، وشاركت بشكل رئيسي في توحيد وتجميع حسابات الشركات في الشركة الأم. وبشكل تدريجي، شكلت هذه المكاتب قاعدة عملاء من الشركات في البلدان التي كانت حاضرة فيها، واستجابت بصفة خاصة لطلبات التدقيق قبل الإدراج في بورصة لندن أو بورصة نيويورك. وقد أدى الشراء أو الدمج مع الشركات المحلية إلى أن المكاتب الكبرى هي الرائدة في سوق تدقيق الحسابات، وعلى نطاق أوسع، في مجال تسليم الأعمال التجارية. والتوسع العالمي لهذه المكاتب يحول الطبيعة من الكيانات الأنجلوساكسونية أساسا والتي لا تزال تتميز المحاسبة، فإنها تصبح حقا متعددة التخصصات والشركات متعددة الجنسيات قادرة على إنتاج نفس نوعية الخدمة في أي مكان في العالم. تطبيق أساليب التنشئة الاجتماعية للمهنيين

¹ Cherouati Kheireddine, **L'implantation des cabinets d'audit internationaux en Algérie**, Revue d'économie et de développement humaine, Blida, volume 6, p 449.

² www.casansaar.com/history of big four firms. Consulter le 02/11/2017.

الفصل الثاني: حدود مكاتب التدقيق الدولية وواقعها في الجزائر

وإنتاج خبراتهم الخاصة، فإنها تطرح تحدياً للتصنيفات التي من شأنها تأمين لهم في مساحة مهنة واحدة، وطنية بالإضافة إلى ذلك¹.

المبحث الثالث: تنظيم مكاتب التدقيق وواقعها في الجزائر

المطلب الأول: تنظيم مكاتب التدقيق

الفرع الأول: الهيكل التنظيمي لمكاتب التدقيق

تتخذ مكاتب المحاسبة والتدقيق متعددة الجنسيات شكل تنظيمي يتمثل في شركات التضامن أو شركات المساهمة المهنية أو الشركات ذات المسؤولية المحدودة، وتختلف الأشكال القانونية في العالم بين الدول وكذلك بين مكاتب التدقيق، يقوم الشركاء بتعيين أعضاء فريق عمل لمساعدتهم في أداء عملهم، حيث يتضمن الشكل الهرمي التنظيمي في مكاتب التدقيق الدولية كل من²:

1-المساعدون تحت التمرين: تتمثل الوظيفة الأولى عندما يبدأ أي فرد في الدخول لمهنة المحاسبة العامة في المحاسبة التنفيذية والتي يطلق عليها كذلك المحاسب تحت التمرين أو المحاسب المساعد، ويؤدون في الغالب مهام التدقيق الأكثر تفصيلية وروتينية.

2- المحاسبون الأوائل أو المشرفون: المحاسبون الأوائل عادة تكون لهم عامين أو أكثر من الخبرة في مجال التدقيق، ويتحملون مسؤولية العمل الميداني لعملية التدقيق، حيث يقومون بعملية تخطيط عملية التدقيق وعن أداء تكليف التدقيق عند موقع أعمال الزبون، وقد يقوم بالتخطيط والإشراف على عملية التدقيق الأكثر تعقيدا الشريك أو المدير. ويقوم المراجع الأول بالإشراف على عمل أعضاء فريق التدقيق وفحص أوراق العمل والموازنات الزمنية والمساعدة في إعداد مسودة تقرير التدقيق، ويتابع المراجع الأول بشكل مستمر ساعات عمل أعضاء فريق التدقيق والالتزام بالمعايير المهنية للعمل الميداني في كل مرحلة من عمليات الفحص، ويتم فحص كل ذلك والموافقة عليه من طرف المدير أو الشريك.

¹ Ramirez Carlos, la place des grands cabinets d'audit multinationaux dans la profession comptable libérale, in Didier Demazière et Charles Gadéa, Sociologie des groupes professionnels la découverte « Recherches ».2010.129-139.

² ديلمي عمر، نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة المالية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، 2016-2017، ص 148.

الفصل الثاني: حدود مكاتب التدقيق الدولية وواقعها في الجزائر

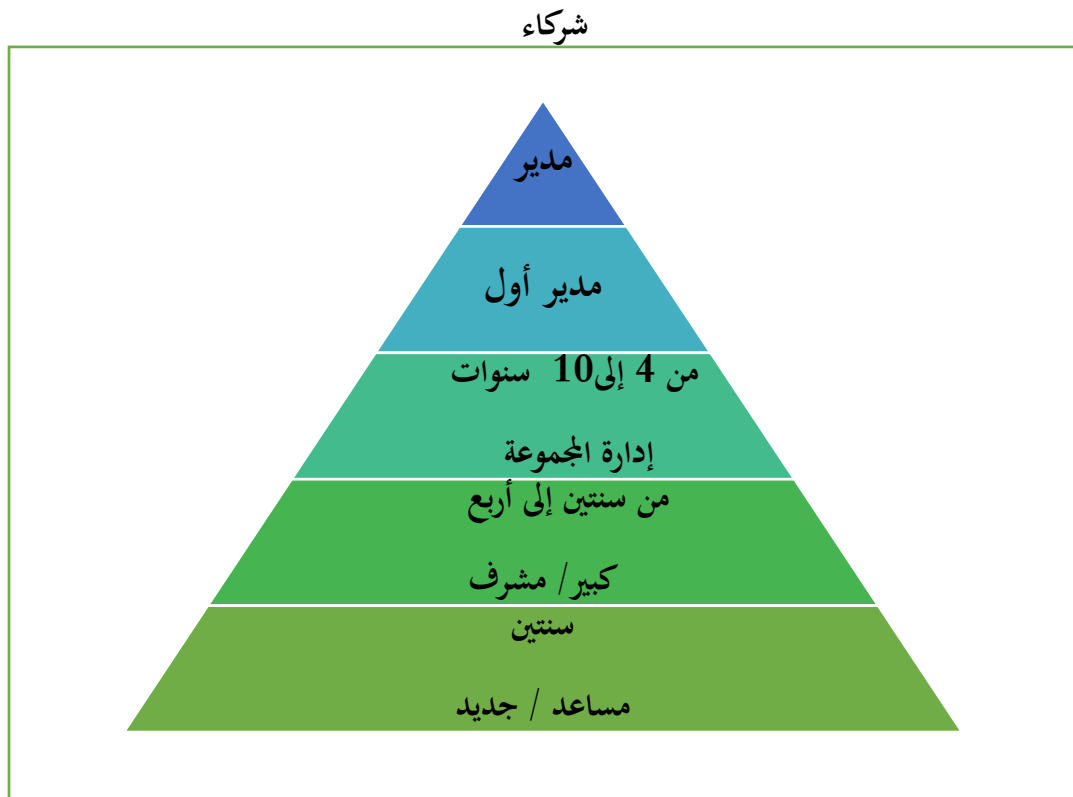
3- **المديرون :** حتى يصبح المراجع مديرا يتعين عليه الحصول على خمس سنوات على الأقل من الخبرة في ميدان التدقيق، بالإضافة إلى الحصول على معرفة واسعة وحديثة لمعايير المحاسبة والتدقيق والقوانين الحكومية والضريبية، حيث يشرف المدير على عملية التدقيق التي يقوم تخطيط برنامج التدقيق وفحص أوراق العمل دوريا بالإضافة إلى تزويدهم بالإرشادات الأخرى اللازمة.

كما يعتبر المدير مسؤولا عن تحديد إجراءات التدقيق الضرورية وتطبيقها والاحتفاظ بمعايير موحدة للعمل الميداني.

4- **الشركاء:** يمثل الشركاء أصحاب أو ملاك مؤسسة التدقيق، ولهم ارتباط كبير بأعمال تخطيط التدقيق وتقييم نتائجها وتحديد الرأي في التدقيق، ويفوض الشركاء الكثير من الأعمال إلى المديرين والمراجعين الأوائل ذوي الخبرة كلما كان ذلك ممكنا.

يقوم الشركاء أيضا بالاحتفاظ بالعقود مع الزبائن، وحسم أي جدال يمكن أن يحدث مع حضور اجتماعات الجمعية العامة للشركة لموضوع التدقيق والإجابة على كل الاستفسارات المتعلقة بالقوائم المالية المرتبطة بتقرير المراجعة، كما يقوم الشركاء بتعيين أعضاء العمل الجدد وفحص أوراق عمل التدقيق، والإشراف على فريق عمل التدقيق وتوقيع التقارير.

الشكل رقم (02-2): الهيكل التنظيمي لمكاتب التدقيق الدولية



الفصل الثاني: حدود مكاتب التدقيق الدولية وواقعها في الجزائر

الفرع الثاني: الثقافة التنظيمية داخل مكاتب التدقيق

مفهوم الثقافة التنظيمية:

تعتبر أهم أحد الجوانب التي لا بد أن تترسخ لدى أعضاء وموظفي مكاتب التدقيق، باعتبار أنهم يمثلون كيانا اقتصاديا يقدم خدمات لربائين خارجيين. إذ تعتبر الثقافة التنظيمية مفهوما صعب التحديد فقد عرفه Taylor سنة 1876 على أنه: "مجموعة من العناصر تشمل المعارف، المعتقدات، الفن، الأخلاق، القوانين، العادات، وأي مهارات أخرى أو عادات اكتسبها العضو داخل مؤسسته أو منظمته التي ينتمي إليها".¹

ويرى "Charles Handy" أن الثقافة التنظيمية هي: "مجموعة من المعتقدات الراسخة حول الكيفية التي يتم بها العمل والطريقة التي وفقها يتم ممارسة السلطة ومكافئة العاملين ومراقبة آدائهم، وما الدرجة الرسمية المطلوبة؟ وإلى أي حد يطلب التخطيط؟ وما مداه الزمني؟ هل ساعات العمل موضوع خلاف؟ هل الرقابة تتم بشكل فردي؟ هل توجد قواعد وإجراءات أم يكفي بالنتائج؟ وما هي تركيبة الرؤوسين وكيف ينظر إليهم؟ من حيث الامتثال والطاعة وحققهم في الابتكار؟".²

الثقافة التنظيمية لمكاتب التدقيق:

حاول الكثير من الأكاديميين تسليط الضوء على الثقافة التنظيمية وتأثيرها في مكاتب التدقيق، حيث يعتقد (Dillard, 1981) أن هناك تأثير قوي للثقافة التنظيمية لمكتب التدقيق على معتقدات وأخلاق الموظفين لديه، ومن شأن الثقافة التنظيمية أيضا تقليل السلوك الغير مرغوبة أو المنحرفة من طرف أعضاء المكتب³، كما يؤكد (Chee W chow & others, 2001) أن الثقافة التنظيمية لمكاتب التدقيق تمثل أحد أهم مجالات البحث بسبب قدرة الثقافة التنظيمية على التأثير في دوافع وسلوك وأداء أعضاء هاته المكاتب⁴.

وتوصل (Hauret & Evraet, 2003) في دراستهما حول الثقافة التنظيمية في فرنسا الى تصنيف هاته الأخيرة الى ثلاث مجموعات هي:

¹ Christian Prat dit hauret, **La culture organisationnelle des cabinets d'expertise comptable perçus par les experts comptable stagiaires** : échelle de mesure et analyse empirique, Comptabilité-Contrôle-Audit/2005 (Tome 11), P 40.

² Jean François Souterain, **Organisation et gestion de l'entreprise**, Edition Foucher, paris, 2006, P 425.

³ مامي علي، تقييم ورقابة جودة خدمات مكاتب التدقيق على ضوء معايير وإرشادات المنظمات الدولية للمهنة-دراسة ميدانية لبعض مكاتب التدقيق في الجزائر، اطروحة دكتوراه في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة يحي فارس المدية، 2016-2017، ص30.

⁴ Chee w chow & others, **the organizational Culture of public Accounting Firms: Evidence from Taiwanese Local and U.S Affiliated Firms**, Center for international Business Education and research, 2001, P 17.

الفصل الثاني: حدود مكاتب التدقيق الدولية وواقعها في الجزائر

- المكاتب المبتكرة (**Les cabinets Innovants**): هي مكاتب تتميز ثقافتها التنظيمية بالمخاطرة والتجريب، ولهم توجه محدود جدا نحو العمل الجماعي أو القيام بأي عمل على شكل فرق، كما تتميز بيئتهم بعد الاستقرار، وهذا أمر مفهوم باعتبارهم يفضلون الابتكار، وتجرب كل جديد.
- المكاتب الجماعية (**Les Cabinets Collectifs**): تتميز الثقافة التنظيمية لهذا الصنف من المكاتب بتوجهها أساسا الى العمل الجماعي، وهي في نفس الوقت تحترم العمل الفردي، وتتميز بالاستقرار وتوجه إيجابيا الى تحقيق النتائج، ويتميز الشركاء المديرين في انهم يرون المستقبل بثقة نظرا لنوعية عملائهم، ويفضلون العمل الجماعي المؤدي الى الاستقرار في العمل.
- مكاتب غير واضحة الأهداف (**Les Cabinets incertains**): تهتم بشكل جيد وأقل احتراما للأفراد ومبادراتهم ولا يملكون نظرة استراتيجية حول الأهداف المراد تحقيقها.
توصل الباحثان الى هاته النتائج بناء على استبيان تم توزيعه على العديد من مكاتب التدقيق والمحاسبة في فرنسا، حيث اعتمد في ذلك على نموذج (O'Reilly) وهو أداة قياس بثقافة التنظيمية في المؤسسات يعتمد على سبعة أبعاد ويتضمن ما يلي¹:
- الاستقرار (**Stabilité**): ويتضمن البحث عن الأمان، الاهتمام بالتفاصيل، التحديد، التركيز على القواعد، الحذر والقابلية للتنبؤ،
- احترام الفريق (**respect d'équipe**): ويتضمن التسامح، احترام الحقوق وخصوصية الفرد، الانصاف، الاستعداد للتعاون والاهتمام بالفرد
- التوجيه نحو النتائج (**L'orientation vers les résultats**): ويتضمن التركيز على النجاح، التنافس والبراغماتية.
- الابتكار (**l'innovation**) ويتضمن التجريب والبحث عن الفرص، الابتكار والحذر.
- نمط اتخاذ القرار (**Style de décision**) ويتضمن العدوانية، المخاطرة، القابلية للتنبؤ.
- الاهتمام بالتفاصيل (**Attention du détail**): ويتضمن التحديد والدقة والتحليل

¹ مامي علي، تقييم ورقابة جودة خدمات مكاتب التدقيق على ضوء معايير وإرشادات المنظمات الدولية للمهنة-دراسة ميدانية لبعض مكاتب التدقيق في الجزائر، اطروحة دكتوراه في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة يحي فارس المدية، 2016-2017، ص ص 30-31.

الفصل الثاني: حدود مكاتب التدقيق الدولية وواقعها في الجزائر

- التوجيه نحو الفريق (L'orientation vers l'équipe): ويتضمن الاستعداد للعمل، المواجهة، التركيز على الحركة، التركيز على العمل الجماعي.

تصنيف مكاتب التدقيق:

الفرع الأول: من حيث الحجم

تأخذ مكاتب التدقيق عبر العالم العديد من الأشكال وفقا لمعايير معينة. ولعل أبرز هذه المعايير هو معيار الحجم حيث تصنف إلى مكاتب كبيرة، مكاتب متوسطة ومكاتب صغيرة.

المكاتب الكبيرة: وهي المكاتب التي يكون عدد مستخدميها كبيرا جدا يتجاوز في الغالب 1000 عامل بين محافظي حسابات وخبراء محاسبين ومستشارين وغيرهم. وهي في معظم الأحيان مؤسسات ذات بعد دول (متعددة الجنسيات) حيث نجد لها فروعاً عبر مختلف دول العالم لذلك تعرف بالمكاتب الدولية وأبرزها اليوم الأربعة الكبار

¹The Big Four (Deloitte, KPMG, Ernest & Young, Price Waterhouse coopers)

تتعامل مكاتب التدقيق الكبرى في غالب الأحيان مع المؤسسات الدولية الكبيرة وتقدم لها خدمات متنوعة بين التدقيق والمحاسبة والاستشارة. وتحقق أرقام أعمال وإيرادات كبيرة جدا نتيجة تقديمها لخدمات متنوعة تتمثل أهمها في: خدمات التأكد، خدمات الضرائب وخدمات الاستشارة.

المكاتب المتوسطة: تعرف هذه المكاتب بالمكاتب الإقليمية أو المحلية الكبرى وهي تسمى بالمتوسطة لأن عدد موظفيها يتجاوز 25 موظفا ولا يزيد عن 500.

مكاتب التدقيق المتوسطة الحجم غالبا ما تعتمد على الشراكة بين اثنين من المراجعين بينهما مسؤولية تضامنية يكون فيها مستوى الإشراف أقل من المكاتب الكبيرة وأكبر من المكاتب الصغيرة، وهي تنشط على مستوى محلي فقط وأحيانا تمتلك مكتبا واحدا، كما يمكن أن تمتلك عدة مكاتب تنتشر على مستوى مناطق موطن إقامتها.

المكاتب الصغيرة: عددها كبير جدا مقارنة بالنوعين السابقين وهي مكاتب لا يتجاوز عدد عمالها 25 تتعامل أكثر مع المؤسسات الصغيرة والمؤسسات غير الهادفة للربح. وأهم ما يميز هذا النوع من المكاتب هو أنها:

- تتوفر على عدد محدود من المدققين يتراوح بين مراجع واحد و 25 مدقق.

- لا تتوفر على كافة فئات التوظيف.

¹ تتميز هذه المكاتب بالسيطرة التامة على سوق التدقيق، وهي تتواجد في معظم دول العالم حوالي 131 دولة

الفصل الثاني: حدود مكاتب التدقيق الدولية وواقعها في الجزائر

-تمارس نشاطها في حدود المدينة أو المنطقة التي تتواجد بها.

-عدد عملائها قليل مما يعني قلة مداخيلها.

-لا توجد بالمكتب الصغير أقسام ولا يمتلك خبرات نادرة.

الجدول رقم 02-2: يوضح لنا الفروق الموجودة بين مكاتب التدقيق الكبيرة والصغيرة من حيث الصفات المميزة لكل منهما:

المميزات	المكاتب الكبيرة	المكاتب الصغيرة
فئات التوظيف	يكون لدى المكتب عدد معين من الشركاء أو مدققين حاصلين على شهادة محاسب أو محافظ حسابات	لا تتوفر على كافة فئات التوظيف
عدد المدققين	تتوفر على عدد كبير من المدققين في جميع التخصصات	عدد محدود من المدققين
التوسع الجغرافي	اتساعها داخل الدولة ويكون لها فروع دولية	ممارسة نشاطها في حدود المدينة نفسها
العملاء	كثرة العملاء وبالتالي ضخامة الإيرادات	قلة العملاء وبالتالي قلة الإيرادات
تقسيم المكتب	تقسيم المكتب داخليا إلى عدد من الأقسام الفنية المتخصصة مع امتلاك الخبرات النادرة	لا يقسم المكتب داخليا إلى العديد من الأقسام الفنية، ولا يمتلك الخبرات النادرة

المصدر: عبد السلام سليمان قاسم الأهدل " العوامل المؤثرة على جودة المراجع الخارجية في الجمهورية اليمنية"، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الحديدة، اليمن 2008، ص 9.

الفرع الثاني: من حيث نطاق التواجد

نميز نوعين وهما:

1-مكاتب محلية: وتضم المكاتب الصغيرة والمتوسطة أو حتى بعض المكاتب الكبيرة تتواجد في بلد معين وتخضع لتشريعاته ولا يمكن مزاوله نشاطها خارج حدود بلدها، نظرا لمحدودية الإمكانيات التي تتوفر عليها هذه المكاتب.

الفصل الثاني: حدود مكاتب التدقيق الدولية وواقعها في الجزائر

2- مكاتب وشبكات دولية: وهي مكاتب عملاقة وضخمة يتعدى نشاطها حدود البلد، تتواجد في أكثر من بلد ولديها فروع عديدة معتمدة من طرف تلك البلدان تنشط في جميع المجالات كالمحاسبة والتدقيق والاستشارات من بينها المكاتب الأربع (Big Four).

أهم الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق الدولية:

بداية من القرن التاسع عشر شرعت مكاتب التدقيق بتقديم خدمات عديدة لعملائها على غرار المصادقة على الحسابات، ويرجع السبب إلى تقديم محافظي الحسابات لخدمات متممة لمهمتهم الرئيسية بتوجه بعض مكاتب التدقيق إلى تنويع خدماتها بعدما اشدت المنافسة بينها وبين المكاتب الصغيرة، حيث لجأت هذه الأخيرة إلى تخفيض أتعابها لاكتساب حصة سوقية. وتعرف هذه الخدمات بالخدمات الحديثة التوسعية لزيادة مداخيلها.

خدمات التدقيق:

تتمثل الخدمات التقليدية لمكاتب التدقيق في المصادقة على الحسابات وهي الوظيفة الرئيسية التي أنشأت من خلالها هذه المكاتب، ولم يتأثر هدفها الرئيسي في إضفاء الثقة على القوائم المالية مع مرور الوقت رغم التطور الملحوظ لطبيعة إجراءات التدقيق.

خدمات التدقيق التي تقدمها مكاتب التدقيق تطورت بشكل ملحوظ منذ ظهورها لأول مرة إلى يومنا هذا حيث عرفت أربعة أجيال هي¹:

الجيل الأول: ساد هذا الجيل خلال القرن التاسع عشر، حيث كان التدقيق يعرف بمفهومه الشامل ويهتم بفحص واختبار كل ما تتضمنه السجلات والقوائم المالية من عمليات وأرصدة.

الجيل الثاني: نظرا لصعوبة التدقيق الشاملة التي سادت في القرن التاسع عشر وتكلفتها العالية، تم التركيز في النصف الأول من القرن العشرين على استخدام أساليب العينات الإحصائية والتدقيق التحليلي في تخفيض نطاق وعمق إجراءات التدقيق بسبب كبر حجم المنشآت المواكبة للثورة الصناعية.

الجيل الثالث: واكب هذا الجيل ظهور وتطور منظور التدقيق المستند إلى تقييم وتحليل المخاطر وتمييز مكوناتها كأساس لتبرير تخفيض نطاق وعمق إجراءات التدقيق الأساسية، وقد ساد خلال النصف الثاني من القرن العشرين.

¹ مساهل ساسية، دور مكاتب المراجعة في التنقيب عن المؤسسات، دراسة على عينة من المكاتب العاملة بسطيف والجزائر العاصمة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة فرحات عباس (سطيف1)، الجزائر، 2016-2017، ص 79-80.

الفصل الثاني: حدود مكاتب التدقيق الدولية وواقعها في الجزائر

الجيل الرابع: مع نهاية القرن العشرين اتجهت مكاتب التدقيق الكبرى إلى تطوير طبيعة ونوعية خدمات التدقيق التي تقدمها، بحيث أصبح التركيز على القيمة المضافة التي يحصل عليها العميل، وهو ما أطلق عليه الجيل الرابع للمراجعة. ويتطلب هذا النهج الحديث في التدقيق توسيع نطاق وظيفة التدقيق التقليدية من مجرد إضفاء مزيد من الثقة على القوائم المالية، إلى تحقيق زيادة في مستوى أداء وربحية المؤسسة محل التدقيق. ولتحقيق ذلك لابد من ضرورة إعادة التعريف بالتدقيق ووظيفتها الأساسية وأدوار ومسؤوليات المراجعين والتزاماتهم أمام مختلف الأطراف المستفيدة من خدماتهم.

الخدمات الغير التدقيقية:

تقدم العديد من الخدمات خارج مجال التدقيق نذكر منها:

- 1-خدمات المحاسبة:** تقوم بمسك المحاسبة ويقوم بها مهنيو المحاسبة بالدرجة الأولى، حيث تقوم بتنظيم المعلومات المالية، حيث تسمح بتسجيل، تصنيف، تقييم وتصحيح البيانات المتعلقة بمالية وميزانيات الكيانات.
- 2-الخدمات الضريبية وشبه الضريبية:** يعد المحاسب جميع التصريحات الاجتماعية والجبائية والإدارية المتعلقة بالمحاسبة التي كلف بها، كما يمكن أن يساعد زبونه لدى مختلف الإدارات العمومية.
- 3-الخدمات الاستشارية:** عرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين الخدمات الاستشارية على أنها "استشارات مهنية تهدف أساسا الى تحسين كفاءة وفعالية استخدام العميل للطاقت والموارد المتاحة له، مما يحقق أهداف التنظيم"¹. لقد دفعت المنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق الصغير وما نتج عنها من انخفاض في أتعاب التدقيق والمحاسبة، إلى توسيع نطاق خدماتها لتشمل الخدمات الاستشارية رغبة منها في التميز في سوق التدقيق، باعتبار أن خدمات التدقيق هي خدمات متشابهة لدى كافة مكاتب التدقيق المتماثلة، وهذا هو المدخل الذي مكن مكاتب التدقيق الكبيرة من احتكار السوق، خاصة مع سمعتها العالية على المستوى الدولي نتيجة الجودة العالية لخدماتها².

الحاجة الى خدمات مكاتب التدقيق:

تعتبر خدمة التدقيق من أهم الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق الدولية لزبائنها باعتبارها خدمة حساسة تستلزم التقيد بالنزاهة والاستقلالية والحياد والموضوعية، ان سوق التدقيق يعرض مجموعة من الخصائص التي تميزه عن الأسواق الأخرى للخدمات، فالعديد من الشركات الكبرى مجبرة على خدمات التدقيق من مكاتب التدقيق الدولية ولا

¹ http://www.aicpa.org/_catalogs/masterpage/search.aspx?S=consulting+services, vu le 20/12/2020.

² مزياني نور الدين، العوامل المساهمة في توجه مكاتب التدقيق الى تقديم الخدمات الاستشارية-دراسة ميدانية، مجلة الباحث، العدد 14، 2014، ص 154.

الفصل الثاني: حدود مكاتب التدقيق الدولية وواقعها في الجزائر

يوجد لها بديل¹، ولأهمية هاته الخدمات حاول العديد الأكاديميين تفسير الطلب والعرض على الخدمات المقدمة من طرف مكاتب التدقيق الدولية لاسيما خدمة التدقيق، ومن أهم النظريات المفسرة للطلب والعرض على خدمة التدقيق نجد مايلي:

نظرية الوكالة: الفصل بين الملكية والتسيير من العوامل الأساسية التي أدت لظهور نظرية الوكالة، كما ان التوسع الكبير الذي عرف المؤسسات الاقتصادية - خصوصا في ظل العولمة والنمو الاقتصادي العالمي المتزايد - اقتضى أن توكل ادارتها الى مديرين محترفين، وهذا ما أنجزت عنه مشكلة علاقات الوكالة بين الأطراف المتعاقدة في المؤسسة.

يعرف (Jensen & Mekling, 2006) الوكالة عنها: " تعاقد بين عدة أطراف أو فيه المالك والأصيل (الموكل) يوكل أو يفوض أطراف آخرين (موكلين) من أجل تنفيذ مهام، وبالتفويض تصبح لهم سلطة القرار"²، كما عرف (Jensen & Smith, 1985) نظرية الوكالة على أنها: " عقد يلزم بموجبه شخص أو عدة أشخاص (الموكل أو المساهم) شخصا آخر يسمى (الوكيل أو المسير) من اجل القيام بأعمال باسمه، بما يؤدي الى تفويض (الموكل الرئيسي) جزء من سلطة اتخاذ القرار للوكيل".

تفترض هاته النظرية ان هناك تعاض في المصالح بين الملاك والمدراء وبالتالي فان كل طرف يسعى لتحقيق مصالحه الخاصة، وهذا يعني أن الإدارة وكيا الملاك في إدارة المؤسسة لا تعمل دائما لصالح الملاك بالشكل الذي يريده هذا الأخير، ومن هنا تنشأ مشكلة الوكالة والتي يحاول الملاك معالجتها بمنح حوافز مناسبة للإدارة، وتصميم مجموعة من آليات الرقابة على سلوكها مما يؤدي الى تحملهم تكلفة رقابية يضاف اليها ما تنفقه الإدارة من موارد متمثلة في التقارير والمعلومات الإضافية التي تقدمها للملاك وفي تنظيم المقابلات معهم، لتؤكد بانها تعمل بأفضل ما يمكن لتعظيم ثروتهم.

وبما ان المدير هو المسؤول عن إعداد التقارير المالية، يكون المالك غائب لا يمكنه ملاحظة تصرفات المدير، الذي قد يتلاعب في هاته التقارير، يكون المالك مؤمنا ضد هذا الاحتمال، لذلك سوف يقوم المدير مرة أخرى بالتلاعب بالتقارير لمصلحته وبالتالي تسوية مكافئته، فعند هاته النقطة تظهر الحاجة لوظيفة التدقيق، فان كان المدير امينا وأن

¹ Joseph Gerakos & chad Syverson, **Competition in the Audit Market: Policy implication**, Journal of Accounting Research, Volume 53, 2014, P 02.

² M.C.Jensen & W.H.Mekling, **Theory oh the firms: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership structures**, journal of financial economies, 2006, p 05.

الفصل الثاني: حدود مكاتب التدقيق الدولية وواقعها في الجزائر

تكلفة التدقيق لا تزيد عن المبلغ الذي يعدل به المالك مكافئة المدير، قانه يكون من مصلحة المالك شخصيا استئجار خدمات المدقق لمراقبة أنشطته¹.

اذن وفقا للمفهوم الوكالة يجب أن يتمحور دور مدقق الحسابات، باعتباره وكيلًا عن المالك وبما يفترض أن يكون عليه من نزاهة واستقامة واستقلالية، على حماية مصالح وحقوق هؤلاء المالك الدائنين من طغيان مصالح الإدارة².

نظرية إضفاء المصدقية: إن أحد مدارك الجمهور الأخرى تتمثل في الوظيفة الرئيسية للتدقيق، والتي تنصب على إضافة المصدقية الى القوائم المالية، ولذلك فقد ركزت أدبيات التدقيق على تلك النظرية، حيث أن القوائم المالية التي تم تدقيقها تستخدم من طرف الإدارة لتعزيز ثقة أصحاب المصلحة مثل المساهمين الحكومة والدائنين باتخاذ قراراتهم تأسيسا على تلك المعلومات التي تقدم إليهم فانه يجب ان يكون لديهم ثقة تعبر عن التمثيل العادل للبيئة الاقتصادية للمؤسسة، وعند تدقيق الأدبيات المرتبطة بذلك يتضح أنها تعني تماثل المعلومات ومع ذلك توجد نظرية السوق الكفؤة التي تعبر عن المعلومات التي تم تدقيقها لا تشكل الأساس الرئيسي للقرارات الاستثمارية التي تتخذ عن طريق المستثمرين³.

نظرية الثقة الملهمة: تم تطوير النظرية في أواخر 1920 عن طريق الهولندي (Limperg)، وعلى النقيض من النظريات السابقة فان تلك النظرية التي تدرس وتهتم بكل جانبي العرض والطلب على خدمات التدقيق، وطبقا لتلك النظرية فان الطلب على خدمات مكاتب التدقيق، يعتبر النتيجة المباشرة لمشاركة أصحاب المصالح الخارجيين، ان أصحاب المصالح هؤلاء يطلبون تطبيق المساءلة المحاسبية على الإدارة في مقابل مشاركتهم بالشركة، وحيث أن المعلومات المقدمة عن طريق الإدارة يمكن ان تتعرض للتحيز وبسبب وجود تعارض محتمل بين مصالح الإدارة ومصالح أصحاب المصالح الخارجية، فان تدقيق تلك المعلومات يعتبر لازما، وبخصوص مستوى تأكد عملية التدقيق الذي يجب أن يوفره المدقق تبني مدخل معياري، حيث يجب أن يتصرف المدقق بطريقة معينة من شأنها عدم اصابته بخيبة أمل في توقعات الشخص الخارجي الرشيد، ولذلك ففي ظل احتمال تغيرات التكنولوجيا في التدقيق، فان المدقق يجب أن يفعل كل شيء للوفاء بتوقعات الجمهور المعقولة⁴.

1 أحمد السقا، قراءات وبحوث في المراجعة المقدمة، الطبعة الأولى، طنطا، مطابع غباشي، 2008، ص 14.

2 محمد مطر، مصير مهنة التدقيق بين مفهومي تضارب وتوافق المصالح، مجلة المدقق، العدد 51، الأردن، 2002، ص3.

3 لطفي أمين أحمد السيد، التطورات الحديثة في مهنة المراجعة، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2007، ص 60.

4 غوالي محمد البشير، مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين الاستجابة لمتطلبات المهنة وضغوط المحيط، رسالة دكتوراه، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، ص 61.

الفصل الثاني: حدود مكاتب التدقيق الدولية وواقعها في الجزائر

نظرية رجل البوليس: وفقا لهاته النظرية يعتبر المدقق شبيها برجل الشرطة، فالأفراد بطبيعتهم لا يمكن الاعتماد عليهم في إدارة الموارد الموكلة إليهم، لذلك من الضروري استخدام طرف ثالث من غير المساهمين للقيام بعملية التدقيق من اجل ضمان سلامة حسابات الشركاء، ويكلف بمهمة مراقبة، بموجب هاته النظرية إذن، يعتبر المدقق مسؤولا عن اكتشاف التلاعبات مثل الشرطي الذي يسعى الى اكتشاف الجريمة ومنع حدوثها¹.

نظرية التشبيه بالقاضي: لقد كانت بدايات التدقيق عند الرومان، حيث كان الامبراطور الروماني يقوم بتعيين مراقبين بمراقبة حسابات المقاطعات التي تنتمي الى إمبراطوريته، وفي إطار مهمة التدقيق، يقوم المدقق بتقديم خلاصة ما قام به من فحص حول هذه الحسابات أمام حشد كبير من الناس اجتمعوا من اجل سماع التقرير، فالأساس في هذه لنظرية هو تشبيه المدقق بالقاضي الذي يقوم بإصدار حكمه حول قضية ما علنا، فالمدقق هنا يقوم بالتقرير علنيا عن الأحداث التي نتجت عنها المعلومة المالية، غير أن هذا التشبيه بالقاضي لا يبدو مجد لسببين: السبب الأول يتمثل في ان راي مدقق الحسابات الآن لا يتم عرضه علنا، أم السبب الثاني فاستقلالية القاضي ليست كاستقلالية المدقق الخارجي باعتبار أنه هناك مصالح تجمع بين هذا الأخير وبين عميله².

¹ الشيشيني محمد الحاتم، أساسيات المراجعة-مدخل معاصر، المكتبة العصرية، مصر، 2007، ص 08.
² بودريالة ساره، محاولة تحديد للعوامل التي تتحكم في جودة المراجعة الخارجية، دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه، جامعة الأغواط، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2013/2014، ص 27.

الفصل الثاني: حدود مكاتب التدقيق الدولية وواقعها في الجزائر

المطلب الثاني: واقع مكاتب التدقيق الدولية في الجزائر

كي بي م جي الجزائر (KPMJ):

هي شركة ذات أسهم يقدر رأس مالها بـ 100 030 000 دج، وهي أول مكتب من بين مكاتب التدقيق الكبرى التي دخلت الى الجزائر يوم 10 مارس 2002، وهي شركة تابعة لشركة كي بي م جي فرنسا، حيث تأسست مع خبير محاسبي جزائري، لها مكتبين الأول في الجزائر العاصمة والثاني في وهران.

أنشطة مكتب كي بي م جي:

يتمثل نشاط مكتب التدقيق كي بي م جي الجزائر في ثلاث أنشطة وهي كالتالي:

1-التدقيق: تقدم لربائنها خدمة التدقيق التعاقدية حيث تقوم بتدقيق سلامة الوضعية المالية للمؤسسة، الذي يسمح لهم بتحسين فعالية أنشطتهم.

2-الاستشارة:

1.2-الاستشارات الإدارية: تدعم عملائها في تحديد وتنفيذ مشاريع التحول وتحسين الأداء في المجالات التشغيلية والتنظيمية، الوظيفة المالية ونظام المعلومات.

2.2-صفقة الاستشارية: تساعد عملائها في معاملاتهم من خلال توفير فرق متخصصة تمكنهم من ذلك تعظيم القيمة المضافة التي تم إنشاؤها خلال هذه المعاملات.

2.3-استشارات المخاطر: توفر حلولاً لتقييم وتحسين الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وفقاً للتوجهات لاستراتيجية والالتزامات القانونية والتنظيمية.

3-الضرائب:

1.3-الخدمات الجبائية:

- مراجعة التصريحات الضريبية.

- التدقيق الضريبي.

- مراجعة الضرائب في سياق تنفيذ العقود.

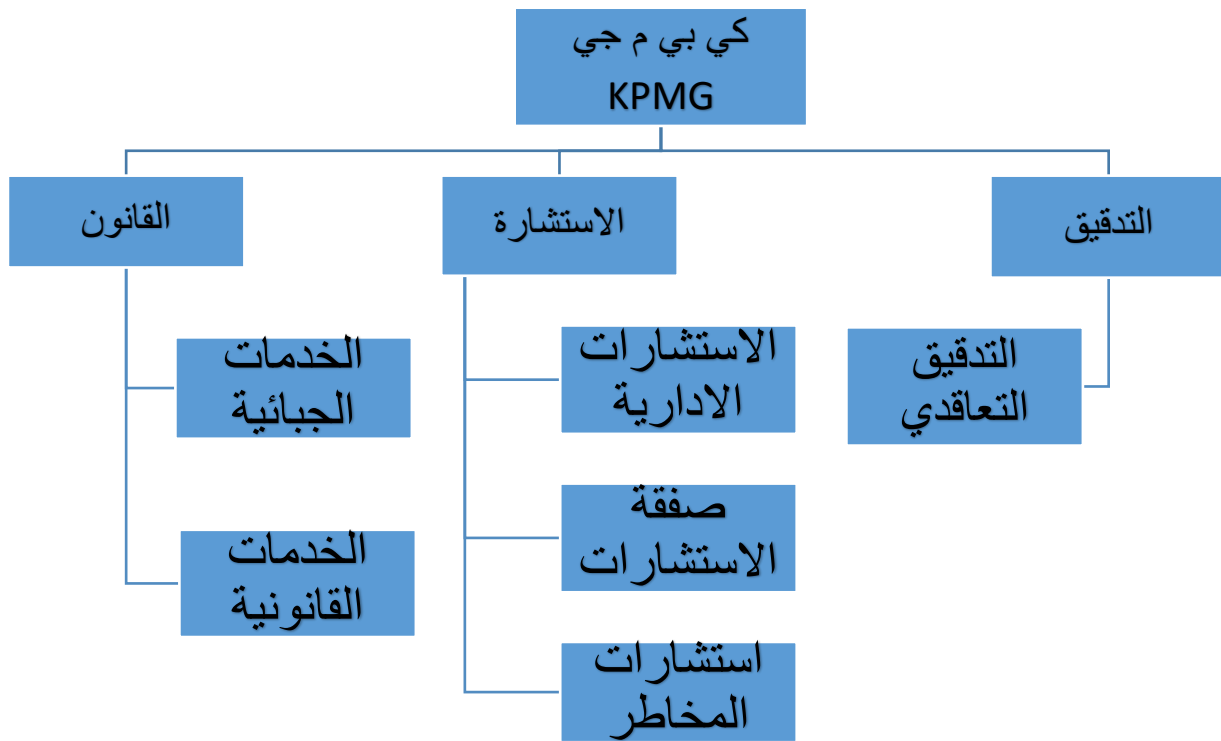
- المساعدة في وضع إجراءات الامتثال.

- العناية الواجبة.

الفصل الثاني: حدود مكاتب التدقيق الدولية وواقعها في الجزائر

2.3- الخدمات القانونية: تضمن لعملائها:

- إنشاء الشركات
- دراسات على أشكال الزرع وتنفيذ العملية
- التدقيق القانونية للمطابقة
- عقد المساعدة
- الأمانة القانونية



الشكل رقم 03-2: يمثل أهم الأنشطة لمكتب التدقيق الدول كي بي م جي في الجزائر.

برايس ووتر هاوس كوبر (PWC) :

شركة برايس ووترهاوس كوبرز متخصصة الخبرة في تطوير مجال التدقيق والاستشارات والخبرة المحاسبية للشركات والمؤسسات العامة والخاصة الشركة الفرعية الجزائرية تستهدف كل من العملاء الجزائريين والشركات الأجنبية الموجودة في الجزائر، وقد انخفضت خبرة كوبر ووتر هاوسز حول خدمات التدقيق وإصدار الشهادات لمواكبة النمو الأمثل للأداء

الفصل الثاني: حدود مكاتب التدقيق الدولية وواقعها في الجزائر

وإدارة المخاطر والأزمات بالتزامن مع مراسل شركة محاماة الأرض كما تعمل كوبرز ووترهاوس كوبرز مع الشركات الصغيرة والمتوسطة لتقديم مجموعة من الخدمات التجارية.

يتم تقديم عروض الخدمات هذه من خلال مناهج قطاعية محددة، والمنتجات الصناعية والسلع الاستهلاكية، والخدمات المالية، والتكنولوجيات الجديدة، والاتصالات والترفيه، والقطاع العام.

من المهم تحديد علاوة على ذلك، أن الغرض من التدقيق بطريقة عامة هو تحديد توافق عناصر إدارة الجودة مع المتطلبات المحددة، لتحديد مدى ملاءمة نظام إدارة الجودة المطبق. لتحقيق الصفات المحددة، لإعطاء الخاضعين لنظام أفضل وكفاءة.

ما يمكن قوله عن التدقيق هو مقياس للاختلاف، ومصدر دائم للتقدم فرصة للنظر في العلاقات بين الخدمات من زاوية أخرى وبطريقة موجهة نحو الكائن، التدريب المستمر على نهج الجودة ونظام إدارتها، مشاركة ملموسة لجميع إدارات الشركة في حياة نظام إدارة الجودة.

آرنست و يونغ (EY):

هي شركة ذات الشخص الوحيد تأسست في الجزائر سنة 2005، يبلغ عدد عمالها حوالي 99 عامل. تتمثل مهمة هذه الشركة في دعم تركيب المجموعات الأجنبية في الجزائر، كما أنها مهمتها استشارية إستراتيجية للشركات الجزائرية الكبيرة وفي اتجاه المؤسسات مثل الوزارات المسؤولة عن القطاعات الاقتصادية والشركات القابضة المسؤولة عن الشركات العامة. الهدف الرئيسي للمكتب هو المساهمة في تنمية الاقتصاد الجزائري.

تدعم آرنست يونغ الجزائر الشركات والمؤسسات الجزائرية وكذلك المستثمرين الوطنيين والدوليين وكذلك الشركات متعددة الجنسيات في مشاريعها¹:

- التنمية والتنويع
- التحول وتطوير الأداء
- التنظيم ونظام المعلومات والرقمنة
- الصرف الصحي وإعادة الهيكلة

¹ <https://www.ey.com/dz/fr/home>

الفصل الثاني: حدود مكاتب التدقيق الدولية وواقعها في الجزائر

- إطلاق مشاريع جديدة وإدارة المخاطر
 - نشر في الجزائر وإطلاق الأنشطة
 - المعاملة، الاندماج أو النمو الخارجي
 - التدويل والوصول إلى الأسواق الخارجية
 - إقامة شراكات بين القطاعين العام والخاص والوطني والدولي
- تغطي EY Algeria جميع احتياجات العملاء في الجزائر: الاستشارات الإدارية، التدقيق والخدمات المالية، القانونية والضريبية، المعاملات ...
- من خلال الاعتماد على فرقها المحلية وشبكاتها العالمية، فإنها تقدم مجموعة كاملة من الخدمات، وفقًا للقوانين واللوائح الجزائرية.
- تخدم فرق EY الجزائر أكثر من 300 عميل جزائري وأجنبي في جميع القطاعات (الصناعة، النقل، الطاقة، الصحة، الغذاء، الاتصالات، العقارات، البنوك والتأمين، إلخ) ومن جميع الأحجام:
- المؤسسات الحكومية الاقتصادية
 - المجموعات الصناعية العامة
 - الشركات التابعة للشركات متعددة الجنسيات الكبيرة
 - مجموعات جزائرية كبيرة
 - الشركات الجزائرية الصغيرة والمتوسطة
 - المستثمرين
 - البنوك وشركات التأمين
- اليوم، تضم EY Algeria لوحدها أكثر من 105 محترفين في جميع المهن، سواء كانت نصيحة أو خبرة أو تدقيق أو ضريبة أو قانوني أو معاملات.
- تتعاون الفرق بشكل متكرر من خلال العديد من المشاريع مع فرق أخرى من شبكة EY العالمية، وخاصة تلك الموجودة في منطقة EuroMed / Africa في منطق التنقل والتكامل ونقل المهارات وتبادل الخبرات.
- وهذا يضمن لعملائنا التميز التشغيلي في تسيير مهامنا، وأهمية توصياتنا وجودة المخرجات التي نقدمها.

الفصل الثاني: حدود مكاتب التدقيق الدولية وواقعها في الجزائر

ديلويت Deloitte Algérie:

قرر مكتب التدقيق الدولي ديلويت إنشاء مكتب في الجزائر من حقوق جزائية، حيث أنشأ في ماي 2007، من أجل التأثير في ثقافة الخبرة والتدقيق، تعتبر علامة ديلويت من رائدة في مجال الاستشارات والتدقيق والخبرة والهندسة. وقد تدخل هذا المكتب مع الشركات الوطنية مثل "سونطراك" و "سونلغاز"، البنك الخارجي الجزائري. فضل نجاح الشركة، يجب أن تكون الشركة قادرة على لعب دورها في تقييم درجة التحكم في المخاطر وتقييم جودة الإدارة وضمان دور مجلس الإدارة، وتعتبر الخصخصة أحد مجالات التدخل بامتياز من مكتب التدقيق ديلويت. "نحن نتدخل أيضًا في خدمة باعة الشركات كمشتريين" يؤكد أحدهم على شركة deloitte France ونتيجة لذلك، فإن اختيار تحديد موقع في الجزائر ليس تافها على الإطلاق، بالنظر إلى خصائص السوق الجزائرية التي تعتبر شركة نقل لأكثر من سبب واحد. وهكذا، وفي موضوع تطوير نشاط التدقيق والاستشارات.

مشروع فتح المجال لمكاتب التدقيق الدولية:

حاولت الجزائر فتح المجال للأجانب لممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق مثلها مثل باقي دول العالم، وهذا نظرا لتواجد الشركات الأجنبية بالوطن، الأولى كانت عام 2003 الذي جاء بالرفض، والثاني سنة 2010 تم اقتراحه من طرف وزارة المالية في مشروع القانون المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ليناقش أمام البرلمان بغرفتيه، لأن المجلس الوطني للمحاسبة سيصبح تحت سلطة وزارة المالية، حيث شكلت هذه النقطة من المشروع ضجة كبيرة من قبل المهنيين، والهدف من هذا المشروع هو تعديل القانون 91-08 المنظم للمهن الثلاث، كما نوه المهنيون الا ان الأجانب ينشطون في الجزائر بطرق غير قانونية وغير شرعية مثل ك بي م جي التي دخلت الى الجزائر سنة 2002 في ظل القانون 91-08، وهو الذي يمنع منعاً باتاً على مكاتب المحاسبة ومحافظي الحسابات الأجانب مزاوله المهنة في الجزائر. فقد انتقد المهنيين هذا المشروع في حال قبوله سيضرب بوحدة المهنة واستقلاليتها، وتكسير القدرات الوطنية وتوهم المسؤولين والرأي العام بعدم وجود الكفاءات اللازمة لتسيير القطاع بغية إدخال المكاتب الأجنبية.

الفصل الثاني: حدود مكاتب التدقيق الدولية وواقعها في الجزائر

حيث طالب المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين باستحداث مادة صريحة على غير الجزائريين مزاوله المهنة بالجزائر حتى على سبيل الشراكة، أي المعاملة بالمثل. وهذا ما أدى إلى تعديل المشروع وفرض الجنسية الجزائرية لمزاولة المهن الثلاث.

الفصل الثاني: حدود مكاتب التدقيق الدولية وواقعها في الجزائر

خاتمة الفصل الثاني:

تطرقنا في هذا الفصل الى مختلف التفاصيل التي تخص مكاتب التدقيق وتنظيمها والأهمية التي تكتسبها في البيئة الاقتصادية المعاصرة، لاسيما وقد تزايد الطلب على خدماتها بشكل كبير نظرا لتزايد عدد الكيانات الاقتصادية كما وحجما، مما أدى الى تركيز جهود هاته المكاتب الى تطوير جوانب مهما كانت الى وقت يسير تعتبرها غير ذي أهمية، ومن ذلك تعزيز التنافسية بغرض البقاء والاستمرار في زيادة عدد المكاتب وانتشارها الكبير، كما تحولت الأنظار الى الاهتمام وتطوير حجم ونشاط المكتب وترسيخ الثقافة التنظيمية لدى الأفراد والعمل الجماعي على غرار الكيانات الاقتصادية الأخرى، ومحاولة توسيع وتنويع في المنتجات التي تقدمها، توسيع نطاق الخدمات المقدمة استجابة للمتطلبات المختلفة للكيانات الاقتصادية. ورغم هاته النظرة الحديثة والتطور الكبير الذي عرفته مكاتب التدقيق وتحوله الى نشاط اقتصادي مهم يدر مداخيل معتبرة، إلا أنه يبقى قطاعا حساسا يشرف على مهنتين حساستين وهما التدقيق والمحاسبة، مقيد بمعايير وقوانين ومرتبطة بأخلاقيات وآداب مهنية تمنعه من التمتع بالحرية المطلقة على غرار القطاعات الاقتصادية الأخرى.

الفصل

الثالث:

تمهيد:

تطورت خدمات مكاتب التدقيق بشكل كبير بفعل عدة عوامل داخلية وخارجية وبفعل الضغوط التي تمارس على هذه المكاتب من قبل زبائنها ومن قبل المنظمات المهنية، وتزامن مع هذا التطور مع بروز قضية محورية لطالما شغلت القائمين على تنظيم مهنة المراجعة والممارسين لها والباحثين أيضا، ويتعلق الأمر بجودة الخدمات التي تقدمها هذه المكاتب وبالخصوص جودة خدمات المراجعة. فبالنظر لأهمية تدعيم الثقة في التقارير المالية المنشورة وتقارير المراجعة، برز موضوع جودة خدمات مكاتب التدقيق وهو يعتبر من المواضيع الحديثة نسبيا حيث بدأ الاهتمام بالبحث فيه بشكل لافت للانتباه منذ الثمانينات فقط ولا يزال قائما إلى يومنا هذا.

ويرجع السبب في هذا الاهتمام إلى كون جودة التدقيق تعد مطلبا أساسيا بالنسبة للعديد من الأطراف، وأن عدم الاهتمام بهذا المفهوم قد يترتب عنه نتائج سلبية على متخذي القرارات والمستثمرين مما يعكس عدم قيام مكاتب التدقيق بمسؤولياتها نحو المجتمع.

وتقوم جودة التدقيق على عدة أبعاد، كما أنها تتأثر بالعديد من العوامل. وقد حاول العديد من الباحثين تحديد وقياس هذه الأبعاد والعوامل بغرض تحسين أداء مكاتب التدقيق، لكن بالرغم من ذلك ما يزال موضوع جودة المراجعة محاطا بالكثير من التعقيد.

بناء على ما تقدم، سنتطرق في هذا الفصل إلى العناصر التالية:

المبحث الأول: جودة التدقيق

المبحث الثاني: الرقابة على جودة التدقيق الخارجي

المبحث الثالث: متطلبات وعناصر نظام الرقابة على جودة التدقيق الخارجي

المبحث الأول: جودة التدقيق

سنتناول في هذا المبحث الإطار النظري والتصوري لجودة التدقيق

المطلب الأول: مفهوم وأهمية جودة التدقيق

الفرع الأول: المفهوم الأكاديمي

سنتطرق في هذا المطلب إلى الإلمام بمجموع المفاهيم التي تعرف جودة التدقيق بحيث عرفها DE ANGELO وهو من الأوائل الذين ربطوا بين جودة التدقيق واحتمال اكتشاف المدقق للأخطاء في القوائم المالية، حيث عرف جودة التدقيق بأنها " قدرة المدقق على اكتشاف التحريف المادي في القوائم المالية إذا كان موجودا والتقرير عن هذا التحريف عند اكتشافه"¹.

عرف PALMAROSE جودة التدقيق بأنها " مستوى التأكيد الذي يقدمه المدقق بعدم احتواء القوائم المالية للأخطاء الجوهرية، وأنه كلما كبر هذا المستوى كلما دل على جودة التدقيق والعكس صحيح". وأيد ذلك KNAPP حيث عرف جودة التدقيق بأنها: "مدى قدرة المدقق على اكتشاف الخطأ والغش والتلاعب أثناء تنفيذ عملية التدقيق".

كما عرف COPLEY & DOUCET جودة التدقيق بمدى التزام المدقق بالمعايير المهنية المتعلقة بالعمل الميداني ومعايير إعداد التقرير " أما KRISHMAN & SHAUER "فقد قاما بقياس جودة التدقيق بمدى الالتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها والخاصة بالتقارير"

من خلال التعاريف السابقة فقد ربطوا جودة التدقيق بتحقيق كافة الأطراف المعنية بعملية التدقيق وبالتالي يمكن القول ان جودة التدقيق تعبر عن قدرة محافظ الحسابات في الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الراي الفني المحايد عن القوائم المالية التي يقوم بتدقيقها وذلك من خلال الالتزام بمعايير التدقيق المهنية وآداب وأخلاقيات المهنة، واكتشاف التحريفات في القوائم المالية، والتقرير عنها ان وجدت وتلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية.

¹ بودنت أسماء، محاولة صياغة مؤشرات جودة التدقيق، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015-2016، ص 48.

الفرع الثاني: المفهوم المهني لجودة التدقيق

يوجد مجموعة كثيرة من المفاهيم للهيئات المهنية يندرج ضمن مفهوم التشغيلي لجودة التدقيق، سنحاول عرض بعضها.

حسب معيار التدقيق رقم 4 التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين سنة 1974 فإن "جودة التدقيق تتحقق من خلال الالتزام بمعايير التدقيق، ومن خلال تطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة برقابة على الجودة في مكاتب التدقيق"¹.

ونتيجة للأنهيارات التي تعرضت لها بعض الشركات الضخمة في الولايات المتحدة الأمريكية، فقد قام المشرع الأمريكي بإصدار عدة قوانين نتج عنها عدد من المعايير، ومن أهمها معيار التدقيق SAS 99 "مراعاة الغش في القوائم المالية"، الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة 2002، حيث أكد المعيار على تدعيم كفاءة المدقق في اكتشاف الغش واستقلاليته في التقرير عن الغش، والذي فرض على مدققين ممارسة الشك المهني التي تتطلب الاستجواب المستمر والتفكير بالإبداع أو مناقشة تحريفات القوائم المالية الجوهرية الناتجة عن الغش، وهذا من أجل إعادة الثقة للمستثمر في مهنة التدقيق ورفع جودتها².

وقد أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى مفهوم الجودة وضرورة تطبيق مكاتب التدقيق لمجموعة من السياسات والإجراءات التي تضمن الرقابة على جودة التدقيق، وهذا من خلال المعياريين الدوليين لرقابة جودة التدقيق وهما:

- معيار رقابة الجودة الأول " رقابة الجودة التي تؤدي عمليات التدقيق والمراجعة للبيانات المالية، وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة ".

- معيار التدقيق الدولي 200 "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية".

الفرع الثالث: أهمية جودة التدقيق

واجهت مهنة التدقيق ضغوطا كبيرة ومتزايدة وانتقادات مستمرة في السنوات الأخيرة، بسبب وجود حالات غش وتحريف جوهرية في القوائم المالية، وتزايد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المدققين، وخصوصا بعد تعرض العديد

¹ حسين يوسف القاضي، وآخرون، أصول المراجعة، الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2014، ص 65.

² موسى رحمانى، فاتح سردوك، مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الأكاديمية والهيئات المهنية للمراجعة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد 35/34، 2014، ص 71.

من المؤسسات الأمريكية للاختيار بالرغم من خضوع قوائمها المالية للتدقيق من أكبر مكاتب التدقيق الكبرى سابقا، وتكمن أهمية جودة التدقيق من خلال المجالات التالية:

1- تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية:

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

أشار Carcello et all إلى أن التمسك بالمعايير المهنية يعد واحد من أربعة عوامل حظيت بأهمية كبيرة لدى المشاركين في الدراسة (المدققين-المعدين-المستخدمين) لتحديد جودة التدقيق¹.

ومن هنا يتضح أن هناك علاقة متبادلة جودة التدقيق والالتزام بالمعايير المهنية، حيث يؤدي الالتزام بالمعايير المهنية إلى أداء عملية التدقيق بجودة عالية، كما أن أداء عملية التدقيق بمستوى جودة ملائم يؤكد بتمسك المدققين بالمعايير المهنية.

2- المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في التدقيق*:

تشير فجوة التوقعات الى عدم رضا المجتمع المالي عن عمل المدققين بالنسبة للمتوقع منهم، مما دفع هؤلاء إلى رفع قضايا عليهم أمام المحاكم خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا، وتنشأ هذه الفجوة عندما يصدر المدقق رأيا بدون تحفظ على القوائم المالية ويتبين بعد ذلك وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات، وعدم قابلية المؤسسة للاستمرار في أعمالها خلال الفترة القادمة، ويتطلب تضيق فجوة التوقعات وتدعيم استقلالية المدقق، وتفعيل الرقابة على جودة تنفيذ عملية التدقيق، ودراسة توقعات المجتمع بشأن مدقق الحسابات بتنفيذ عملية التدقيق وفق معايير التدقيق وقواعد آداب السلوك المهني وجمع المزيد من أدلة الإثبات، بما يوفر تأكيدا معقولا بخلو القوائم المالية، من حالات الخطأ والغش، ويساهم في تحسين جودة التدقيق ويعزز ثقة الأطراف الأخرى في القوائم المالية.

3- تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية: رأى هذا العنصر اهتماما كبيرا من قبل

المنظمات المهنية والعديد من الباحثين في القرن الماضي خاصة بعد فشل العديد من الشركات الكبرى، وذلك على اعتبار

¹ عبد السلام سليمان قاسم الأهل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخراجية في الجمهورية اليمنية، بحث مقدم لنيل شهادة الماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، 2008، ص 6.

* فجوة التوقعات: الفرق بين ما يتوقعه المجتمع من عملية التدقيق وما تقدمه مهنة التدقيق فعلا للمجتمع.

أن المدققين ذوو الجودة العالية يقومون باكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية بشكل أفضل من المدققين ذوو الجودة المنخفضة.

4-أداة تنافسية جيدة: تعتبر المنافسة على الأتعاب أحد أكبر المخاطر التي تهدد مهنة التدقيق، وذلك لما لها من تأثير سلبي على استقلالية المدققين، ومجال إجراءات التدقيق، ومن ثم جودة المراجعة. تعتبر الجودة أداة استراتيجية جيدة لتحقيق ميزة تنافسية في سوق الخدمات، ووسيلة لتنمية الحصة السوقية، وتحسين معدلات الربحية وتحقيق رضا وولاء العملاء.

في سوق التدقيق تعتبر جودة التدقيق هدف كل مدقق، وأحد مجالات التمايز بين مكاتب التدقيق، فالمنافسة على أساس الجودة كبديل للمنافسة السعرية، تؤدي إلى زيادة جذب العملاء، وتزيد من دعم مصداقية تقارير التدقيق ودرجة الاعتماد عليها¹.

5-المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات: يتضمن مفهوم حوكمة الشركات مجموعة من المبادئ تستهدف توفير إجراءات رقابة داخلية فعالة، حيث تكون الغاية التحقق من مواجهة المتطلبات والالتزامات، فضلا عن تلبية توقعات المساهمين وأصحاب المصلحة بأكبر قدر ممكن من الأمانة، وذلك باستخدام كافة الوسائل المتاحة لرفع مستوى الأداء الشامل، وتكتسب جودة التدقيق أهمية كأداة مهمة من أدوات حوكمة الشركات، من خلا توفير تأكيدات للمساهمين بصحة التقارير المالية للمؤسسة وكفاءة وفعالية ونظم الرقابة الداخلية، والإفصاح عن مختلف المخاطر التي تعترض نشاط المؤسسة، مما يحسن من وسائل الاتصال ويزيد درجة الثقة بين المؤسسة والمساهمين².

المطلب الثاني: عرض تجارب بعض الجداول الرائدة في مجال جودة مكاتب التدقيق والرقابة عليها

اهتمت المنظمات المهنية لدول عديدة أكثر بموضوع مكاتب التدقيق والرقابة عليها بالنظر للمشاكل العديدة التي عرفت في العقدين الأخيرين، حيث قامت بإصدار معايير وبرامج في سبيل تطوير جودة التدقيق والرقابة عليه وهي أغلبها مستمدة من المعايير الدولية للتدقيق لاسيما معيار التدقيق رقم 220،

¹ عبد السلام قاسم سليمان قاسم الأهدل، مرجع سبق ذكره، 2008، ص 8.

² أحمد محمد صالح الجلال، تأثير متغيرات المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، رسالة دكتوراه، نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2010، ص 39.

الفرع الأول: عرض بعض التجارب في الولايات المتحدة الأمريكية والدول الأوروبية

-تجربة الولايات المتحدة الأمريكية: أدت الثورة الصناعية وما نتج عنه من انفجار في النشاطات التجارية الى الاعتماد الواسع على المحاسبة والتدقيق في الو م أ، على إثر انخيار سوق الأسهم سنة 1929 جعلت الو م أ عملية التدقيق الزامية، وفي سنة 1934 تم انشاء لجنة الأوراق المالية والبورصة بموجب قانون المالية والبورصة، وقد كان من بين أهم المهام التي أوكلت الى هاته اللجنة هي اصدار معايير للمحاسبة فضلا عن وظائف الرقابة على المدققين، مما فرضت اللجنة على الشركات الأمريكية المسهرة في البورصة تقديم تقارير دورية في الوقت المناسب، مع إعطاء ضمانات بأن هاته التقارير تم صياغتها وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما (GAAP)¹.

تأثرت سمعة مهنتي التدقيق والمحاسبة في الو م أ في منتصف الستينات إثر فضيحة مكتب (Westec)، حيث قام بتضخيم قيمة أسهم لعدد كبير من الشركات في البورصة، فضلا عن افلاس عدد من الشركات الأمريكية سنة 1970 على شاكلة (Penn central) و (Four Season nursing centers) حيث ألحقت خسائر كبيرة بالمستثمرين، وتعرضت المهنتين لانتقادات لاذعة حينها وطرحت تساؤلات عديدة حول كفاءة المهنيين وكذا استقلاليتهم المهددة بتقديم خدمات استشارية لزبائن التدقيق².

كما تم اكتشاف العديد من الفضائح المتعلقة بمنح رشاي وعمولات بشكل سري وروتني من طرف شركات أمريكية لقادة بعض الدول، هاته الأحداث جعلت السلطات الأمريكية تقوم بتحقيقات عديدة لاسيما لجنة الكونغرس سنة 1976، حيث قام بصياغة تقريره المسمى (The Accounting establishment)³، حيث قدم مجموعة من التوصيات أهمها تعزيز رقابة الدولة على الممارسات المحاسبية، وكذا وضع آليات للرقابة الدورية على منشآت التدقيق والمحاسبة لا سيما على جودة الأداء المهني لمكاتب التدقيق والمحاسبة من خلال عدم تقديم خدمات استشارية للزبائن مع التغيير الالزامي للمدققين في حال تجاوز فترات معينة.

وأصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) أولى معايير نظام رقابة الجودة لمكاتب التدقيق (SQSC 01) سنة 1979، وهذا قبل أن يصدر الاتحاد الدولي للمحاسبة (IFAC) المعيار 220 لرقابة الجودة،

¹ Paul Eric Byrnes & others, **Evolution of auditing: from the traditional Approach to the future Audit**, AICPA, 2012, P02.

² Stephen.A.Zeff, **How the U.S. Accounting Profession Got Where It is today: Part 1**, Accounting Horizons, Vol 17, No 3, September 2003, P 193.

³ مامي علي، تقييم ورقابة جودة خدمات مكاتب التدقيق عبي ضوء معايير وإرشادات المنظمات الدولية للمهنة-دراسة ميدانية لبعض مكاتب التدقيق في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة المدية، 2016-2017، ص 65.

حيث قام المعهد الأمريكي بتحديد مستمر للمعيار، ليقوم بإصدار النسخة المنقحة للمعيار (SQSC 08) في سنة 2012.

-تجربة المملكة المتحدة: يعتبر مجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (ICAEW) الهيئة المشرفة على مهنة المحاسبة والتدقيق في بريطانيا، تم تأسيسه سنة 1880 بعد أن اتفقت خمس هيئات مهنية كانت موجودة آنذاك على الاتحاد فيما بينها لتشكيل مجمع واحد¹، اهتم المجمع بتنظيم المهنة وبذل جهود كبيرة من أجل النهوض بمهنتي التدقيق والمحاسبة بالمملكة المتحدة، وقد أصدر المجمع في سنة 1975 قواعد تتعلق بالسلوك المهني وهي معايير أخلاقية ملزمة لجميع الأعضاء.

وقام معهد المحاسبين القانونيين بإعداد برنامج لرقابة وجودة الأداء المهني في عام 1991، والذي أقرته وزارة التجارة والصناعة، وهو ملزم لمكاتب التدقيق والمحاسبة في إنجلترا وويلز، وتمثلت أهم العناصر التي وردت في هذا البرنامج في الاستقلال، النزاهة المهنية، قبول العملاء واستمرارية العلاقة بهم، التدريب والتطوير المهني، الفحص الداخلي، الالتزام بشروط التسجيل، الاستشارة، وتجنب ما قد يؤدي الى عدم موضوعية الأداء.

وتبنت بريطانيا في مجال الرقابة على الجودة معيارين الأول (ISA 220) لرقابة الجودة وكذا المعيار الدولي لرقابة الجودة (ISQC 01) هذا الأخير دخل حيز التطبيق سنة 2010.

كما تشكل فريق مراجعة جودة التدقيق (Audit quality review team) وهذا بغرض مراقبة أداء مكاتب التدقيق والمحاسبة في بريطانيا وإيرلندا والتي تقوم بتدقيق شركات أو هيئات لها علاقة بالمصلحة العامة، والهدف من هذا البرنامج رصد وتحسين جودة أداء مكاتب التدقيق والمحاسبة في بريطانيا².

وتغطي عمليات التفتيش هاته جوانب عديدة لا تقتصر فقط على الامتثال لمتطلبات المعايير ذات الصلة فحسب، ولكن تتعداها إلى جوانب أخرى مثل معايير التدقيق، المعايير الأخلاقية وسلوك المهنة، معايير رقابة الجودة الصادرة عن المجلس أو صادرة عن هيئات مهنية أخرى في بريطانيا.

وتقم هاته اللجنة سنويا بنشر مجموعة من تقارير الرقابة والخاصة بمكاتب فردية للتدقيق والمحاسبة في بريطانيا وتقارير تفتيش موضوعية والتي تلخص أنشطة التفتيش والرقابة، كما تقوم اللجنة بصياغة تقرير سنوي حول جودة

¹ Christopher Napier, **The history of financial reporting in the united Kingdom**, 2010, P10.

² مامي علي، تقييم ورقابة جودة خدمات مكاتب التدقيق على ضوء معايير وإرشادات المنظمات الدولية للمهنة-دراسة ميدانية لبعض مكاتب التدقيق في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة المدية، 2016-2017، ص 71.

التدقيق، وتعتبر اللجنة أن هاته التقارير التي تشرف على صياغتها هي من بين الأكثر تقارير رقابة جودة شفافية في العالم، كما تؤمن بأنها تحقق تحسين متواصل لجودة التدقيق والأداء المهني في بريطانيا.

-**التجربة الفرنسية:** يشرف على مهنتي التدقيق والمحاسبة في فرنسا هيئتين مهنتين هما الشركة الوطنية لمحتفظي الحسابات (CNCC) والتي تم انشائها سنة 1969 بموجب المرسوم المؤرخ في 12 أوت 1969 وهي هيئة تابعة لوزارة العدل وتشرف على مكاتب محافظة الحسابات في فرنسا. أما الهيئة الثانية فهي مصف الخبراء المحاسبين (OEC) الذي تم انشائه بموجب الأمر المؤرخ في 19 سبتمبر 1945 وهو تابع لوزارة الاقتصاد، ويمثله في الوقت الحالي المجلس الأعلى لمصف الخبراء المحاسبين (CSOEC) وهو يشرف على مكاتب الخبرة المحاسبية في فرنسا.

وتعتبر فرنسا عضوا في الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) وتبنى المعايير المحاسبية الدولية (IAS-IFRS) وكذا معايير التدقيق الدولية (ISA) ومعايير رقابة الجودة، اذ تولي فرنسا اهتماما كبيرا بمراقبة نشاط مكاتب محافظة الحسابات والخبرة المحاسبية لديها من خلال الهيئتين المنظميتين للمهنة.

حيث يرجع تاريخ أول مهمة تعنى برقابة جودة مكاتب التدقيق والمحاسبة في سنة 1958 أين بدأت الشركة الوطنية لمحتفظي الحسابات (CNCC) بفحص ملفات عمل محتفظي حسابات الشركات المدرجة ف-ي البورصة وهو برنامج مماثل تقريبا لبرنامج الفحص المتعمق (Peer Review) المطبق في اليوم¹.

وعلى إثر الفضائح التي لحقت مهنتي المحاسبة والتدقيق في العالم بداية الألفينات، وكذا صدور قانون ساربنز أوكسلي سنة 2002، أعادت فرنسا النظر في سياستها الرقابية على مكاتب التدقيق وتشيديها، ففي سنة 2003 تم انشاء المجلس الأعلى لمحافظة الحسابات (Haut Conseil des Commissaires aux Comptes-) بموجب القانون 706-2003 المسمى "قانون الأمن المالي" (La loi de la sécurité financière). وهي هيئة رسمية تضم اثني عشر عضو تسعى للقيام بمهمتين أساسيتين ضمان مراقبة المهنة والحرص على احترام أخلاقيات المهنة لاسيما استقلالية محافظ الحسابات.

ويقوم المجلس الأعلى لمحافظة الحسابات برقابة دورية لمكاتب محافظة الحسابات المسجلة لدى هيئة (CNCC)، حيث تخضع المكاتب لديها ارتباطا بكيانات ذات مصلحة عامة (Les entités d'intérêt public) برقابة كل 3 سنوات، في حين تخضع باقي المكاتب الأخرى كل 6 سنوات.

¹ Bahram Soltani, *Le commissaire aux comptes et le marché financier*, Edition Economica, paris, 1996, P33.

الفرع الثاني: عرض بعض التجارب العربية

-**التجربة المصرية:** تعد مصر من بين أوائل الدول العربية التي سعت الى الاهتمام بمهنة المحاسبة والتدقيق، حيث قامت لأجل ذلك بإنشاء جمعية المحاسبين والمراجعين الملكية المصرية سنة 1946، والتي تحول اسمها الى جمعية المحاسبين والمدققين المصرية سنة 1953، وهي حاليا عضو في الاتحاد الدولي للمحاسبين وكذا اتحاد محاسبي دول البحر الأبيض المتوسط (FCM) والاتحاد العربي للمحاسبين والمدققين العرب، كما تجدر الإشارة أن الجامعات المصرية كانت تمنح درجة بكالوريوس في المحاسبة والتدقيق منذ 60 عاما.

وبانضمام مصر الى للاتحاد الدولي للمحاسبين كان لزاما عليها أن تخضع لمعايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي وكذا المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، وقد خطت مصر خطوة كبيرة اتجاه اصدار معايير محلية للمحاسبة والتدقيق وذلك بداية من سنة 2008.

وفي اتجاه تعزيز جودة الأداء المهني لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة المصرية، أصدرت معيار التدقيق المصري رقم 220 بمراقبة الجودة على عمليات تدقيق المعلومات المالية والتاريخية. حيث تلتزم بموجبه كافة مكاتب التدقيق والمحاسبة في مصر بوضع نظام لمراقبة الجودة يهدف الى مدها بدرجة تؤكد مناسبة بأن المكتب والعاملين فيها يمتثلون للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية.

كما تم اصدار الميثاق المصري لأداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والتدقيق، مستمد هو الآخر من دليل قواعد السلوك المهني عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) والذي يضم جزئين الجزء الأول منه التطبيق العام للميثاق حيث يركز على خمس عناصر أساسية وهي النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية الواجبة، السرية والسلوك المهني اما بالنسبة للجزء الثاني بعض المعالجات التي تضم عناصر تمس استقلالية المهني كإشكالية تعارض المصالح داخل المنشأة محل التدقيق أو تسويق الخدمات المهنية... الخ وهي نقاط تساهم بدرجة كبيرة في تحسين جودة الأداء المهني لمكاتب التدقيق والمحاسبة في مصر.

-**التجربة الأردنية:** بدأت ممارسة مهنة التدقيق في الأردن سنة 1943، غير أنه لم يكن هناك قانون خاص بتنظيم المهنة بداية سنة 1961 حيث صدر قانون لمزاولة مهنة تدقيق الحسابات وأصبح للمدققين كيان خاص بهم وتم ادراج هذه المهنة الى جانب المهن الأخرى المرخص لها في المملكة الأردنية. وفي الوقت الحالي تخضع مهنتي التدقيق والمحاسبة في الأردن لقانون مزاوله المهنة الصادر سنة 2006.

وعهد لجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين تسيير مهنتي التدقيق والمحاسبة، وهي التي تأسست سنة 1987، وكانت من بين أوائل الدول العربية انضماما للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، وتخضع مهنتي التدقيق والمحاسبة في الأردن بناء على انضمامها لهذه الأخيرة للمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي (IAS-IFRS) إضافة لمعايير التدقيق الدولية (ISA). وتحتضن الأردن مقر المجمع الدولي للمحاسبين القانونيين وهي المصنفة ضمن المنظمات المهنية الدولية السبع لمهن المحاسبة والتدقيق. فقد أسهمت المؤتمرات العلمية الدورية التي يعقدها هذا المجمع بالمشاركة مع جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين على تبادل المعرفة والخبرة بين المحاسبين ومدققي الحسابات العرب عموما الأردنيين خصوصا والاطلاع على أفضل ما توصل اليه الآخرون مما أسهم في تطوير مهنة تدقيق الحسابات في الأردن ورفع كفاءة العاملين بها.

وبانضمام الأردن الى منظمة التجارة العالمية، بدأت مهنة تدقيق الحسابات في الأردن تتأثر بهذا الانضمام وانعكس على الأنشطة المحاسبية والتدقيقية، وإذا كان هذا الانضمام لهذه المهنة يعني الالتزام بشروط معينة من حيث معاملة الخدمات المستوردة معاملة وطنية فإن شروط جودة الخدمات المقدمة تؤدي الى زيادة المنافسة بين خدمات التدقيق المحلية والمستوردة وبالتالي يفرض على مدققي الحسابات العمل على تطوير المهنة وتحسين جودة الخدمات المقدمة، حتى تتمكن من منافسة شركات التدقيق الخارجية.

وتخضع مهنتي المحاسبة والتدقيق في الأردن في الوقت الحالي لقانون مزاوله والصادر سنة 2006. وقد احتوى القانون الجديد على عناصر إيجابية أهمها مايلي¹:

- ✓ فرض التعليم المهني المستمر للأعضاء وفقا لتعليمات تحدد نوعية التعليم والساعات المطلوبة.
- ✓ مراجعة جودة أعمال التدقيق.
- ✓ إخضاع جمعية المحاسبين القانونيين لأحكام القانون، مما يؤدي الى تقوية دورها خصوصا في موضوع التأديب والتفتيش.
- ✓ توسيع قاعدة عمل المدققين بفرضه التدقيق الاجباري على عدد أوسع من الشركات والمؤسسات.
- ✓ فرض التأمين ضد المسؤولية المدنية عن أي عطل أو ضرر يلحق بالغير نتيجة لمزاولة المهنة.
- ✓ تشديد بعض العقوبات على المخالفين.

¹ نعيم خوري، قانون تنظيم مهنة المحاسبة في الميزان، المدقق، العدد 56، ديسمبر 2003، ص 31.

✓ تنظيم دخول المحاسب قيد التدريب الى المهنة.

أما في مجال الرقابة على جودة أعمال مكاتب المحاسبة والتدقيق فقد استحدثت جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين ثلاث لجان للتفتيش تتولى هاته اللجان مهمة التأكيد مما يلي:

✓ أن المحاسب القانوني المزاوول لمهنة التدقيق متفرغ للمهنة ويقوم بمزاوولتها وملتزم بمعايير التدقيق المعتمد بآداب السلوك المهني.

✓ أن المحاسب المسجل في سجل المتدربين متدرب تحت اشراف المحاسب القانوني المزاوول للمهنة وملتزم بشروط ومتطلبات التدريب.

✓ أن تعد لجنة التفتيش محضرا عن كل عمل من أعمال التفتيش موقعا من أعضائها ومن المحاسب القانوني على أن تقدمه الى المجلس مرفقا به التوصيات اللازمة بهذا الشأن.

-**التجربة السعودية:** مرت مهنة التدقيق في المملكة العربية السعودية بمراحل تطور عديدة، حيث تعود ممارسة المهنة الى عام 1950، ثم تلا ذلك مراحل عديدة كظهور أول نظام للمحاسبين القانونيين في عام 1974، وانشاء أول جمعية أكاديمية محاسبية في المملكة تحت مسمى "جمعية المحاسبة السعودية" في عام 1981، وصدور نظام المحاسبين القانونيين بموجب مرسوم ملكي، وقد جاءت هذه المراحل من التطور في مهنة التدقيق لتحسين خدماتها، والاستجابة لما يطرأ من تطور علم المحاسبة.

واستحدث المرسوم الملكي رقم م/12 الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين وخول لها الإشراف على مهني المحاسبة والتدقيق في المملكة وكل ما يتعلق بشأئهما من خلال مراجعة وتطوير واعتماد معايير المحاسبة والتدقيق وكذا التدريب المهني ووضع قواعد وشرط الحصول على شهادة الزمالة والرقابة الميدانية للمهنيين والتأكد من الالتزام بتطبيق المعايير والقوانين. وتعد هاته الهيئة عضوا لدى الاتحاد الدولي للمحاسبين، وبالتالي فهي تخضع لكل معايير المحاسبة والتدقيق الصادرة عن هذا الأخير.

ويعتبر الهدف الأساسي لهاته اللجنة التأكد من التزام المحاسبين القانونيين بأحكام النظام ومعايير المحاسبة والتدقيق والمعايير والقواعد المهنية الصادرة عن الهيئة والتعليمات المهنية الأخرى الصادرة عن الجهات المختصة، إضافة الى اعداد البرامج التي تكفل تطوير مستوى الأداء المهني للمحاسب القانوني وزيادة فعاليته وتعزيز الثقة في الخدمات المقدمة. كما

تقوم اللجنة قبل بداية كل سنة بثلاثة أشهر بخطة عمل سنوية تشمل وصف للأعمال التي ستقوم بها خلال السنة المقبلة على شكل برامج تقدر فيها التكلفة التقديرية والمدة اللازمة لإنجاز كل برنامج وترفع هاته الخطة للمجلس لاعتماده. وقامت لجنة مراقبة جودة الأداء المهني بإصدار كتيب يضم معايير الرقابة النوعية تسترشد بها مكاتب التدقيق والمحاسبة لتطوير أدائها المهني، مطابقة لحد كبير للمعايير الدولية لرقابة الجودة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) على أن تتولى اللجنة المتابعة والإشراف والرقابة فيما يخص تطبيق المعايير وتلقى الاقتراحات والملاحظات لتطويرها.

أما فيما يخص كيفية متابعة ورقابة مكاتب التدقيق والمحاسبة من طرف لجنة مراقبة جودة الأداء المهني، فقد أصدرت هاته الأخيرة دليلا لرقابة النوعية وكذا دليلا للفحص الدوري إضافة الى إصدار آخر يضم قوائم السياسات والإجراءات المتبعة في مهمة رقابة النوعية على مكاتب المحاسبة والتدقيق، وفي الأخير ملخصا لنتائج الفحص الدوري لمكاتب التدقيق والمحاسبة.

المطلب الثالث: جودة التدقيق الخارجي في الجزائر

أعطت الجزائر كباقي دول العالم أهمية كبيرة لمفهوم جودة التدقيق من خلال إعادة هيكلة وإصلاح مهنة التدقيق سنة 2010، حيث قامت بتفكيك الهيئة الوحيدة التي كانت تمثل الناشطين في هذا القطاع، وإعادة الكثير من الصلاحيات لوزارة المالية بعد أن فقدتها منذ صدور القانون 91-08. الجديد الذي جاء به القانون 10-01 هو:

1- إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية مهمته منح الاعتمادات وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية.

2- إنشاء خمس لجان تابعة للمجلس الوطني للمحاسبة.

- لجنة معايير الممارسات المحاسبية والاجتهادات المهنية.
- لجنة الاعتماد.
- لجنة التكوين.
- لجنة التأديب والتكوين.
- لجنة مراقبة النوعية.

- 3- تحديد شروط ممارسة المهنة بالنسبة للمهن الثلاث (الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد).
- 4- الفصل بين المهن الثلاث بإنشاء ثلاث منظمات مهنية مع تحديد مهام كل هيئة.
- 5- كيفية إعداد التقرير وإبداء الرأي.
- 6- كيفية تعيين محافظ الحسابات ومدة العهدة.
- 7- تحديد مهام المدقق الأساسي المدقق الثانوي وتحديد المسؤوليات في حالة ما إذا كانت التدقيق عبارة عن شركات، مع إبلاغه لدى لجنة مراقبة النوعية عند تعيينه.
- 8- تحديد حقوق وواجبات المهن الثلاث.

الفرع الأول: آليات قياس جودة التدقيق

1- وفقا للمجلس الوطني للمحاسبة CNC:

- تحضير منهجية المهمة في مجال نوعية الخدمات.
 - العمل على توفير النوعية الخاصة بالتدقيق المحاسبي.
 - اقتراح معايير تتضمن طرق تنظيم المكاتب وتسييرها.
 - إيجاد التدابير لمراقبة نوعية خدمات مكاتب التدقيق.
 - تحديد لجنة لمراقبة المهنيين من أجل ضمان النوعية.
 - العمل على تنظيم الملتقيات حول موضوع نوعية المهمة وأخلاقيات المدققين وعلاقتهم بالزبائن.
 - تقديم الاقتراحات ومشاريع النصوص التنظيمية الخاصة بالنوعية
- 2- حسب معيار التدقيق الدولي ISA 220: تعد معايير التدقيق الدولية ISA من أبرز المعايير التي تطرقت الى مهنة التدقيق، حيث عالج المعيار ISA 220 موضوع رقابة الجودة الخاصة بـ:
- إجراءات التدقيق بشكل عام
 - أعمال التدقيق في حالة تفويض المهام.
- حيث نصت المادة 4 من المعيار 220 انه على القائم بالتدقيق تنفيذ إجراءات رقابة الجودة المعمول بها للتأكد لأن كافة مراحل المهمة قد تمت حسب المعايير الدولية.

3- جودة التدقيق وفق المعيار الدولي لمراقبة الجودة ISQC 1: يتناول هذا المعيار مسؤوليات المكتب بشأن نظامه لمراقبة الجودة لعملية التدقيق وفحص القوائم المالية، والتأكدات الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة، ويطبق هذا المعيار على جميع مكاتب المحاسبين القانونيين ويهدف هذا المعيار على وجه الخصوص الى:

- أن تخضع جميع مكاتب التدقيق (الخاصة والشركات أو المكاتب الجماعية) للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.

- أن تكون هذه التقارير المقدمة من طرف هذه المكاتب المناسبة.

4- جودة التدقيق حسب المعيار ايزو 9000: يعد المعيار ايزو 9000 من أهم معايير الجودة في جميع الحالات، ويرتكز نظم ادارة الجودة على ثمانية مبادئ، وهذه المبادئ قام بوضعها مجموعة من الخبراء من كل الدول التابعة للجنة الفنية (ISO/TC 176) المكلفة بتحديد مواصفات نظم الجودة، وتبني هذه المبادئ مجتمعة يؤدي حتما الى تحسين أداء المنظمة.

الفرع الثاني: تكامل التدقيق الداخلي والخارجي لضمان جودة التدقيق

يعمل التدقيق الداخلي على أنه نشاط تأمين واستشارة مستقلة يهدف إلى إضافة قيمة للمؤسسة، ويساعدها على تحقيق أهدافها مما يحسن من فاعلية إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة، في حين يعرف التدقيق الخارجي بأنه فحص يسمح بالتأكد من أن المعلومات التي تنتجها وتنشرها المؤسسة أو المنشأة صحيحة وواقعية.

ويعتمد تكامل التدقيق الداخلي والخارجي على جودة هذا الأخير، حيث يتم قياس جودة التدقيق الداخلي باستخدام مقياس مركب لجودة التدقيق الداخلي كما يلي:

- 1. قياس جودة الكفاءة والعناية المهنية الواجبة:** يتمحور هذا المفهوم في خمسة عناصر الخلفية التعليمية المؤهلات العلمية، التطوير المهني المستمر، خبرة المدقق الداخلي في مجال التدقيق والمعرفة ببرامج التدقيق بمساعدة الكمبيوتر.
- 2. قياس جودة استقلالية المدقق الداخلي:** يتمحور هذا المفهوم في ستة عناصر وهي تواتر حضور اجتماعات المجلس، القدرة على تقييم المعلومات الضرورية، عدم المشاركة في وظائف أخرى غير التدقيق، عدم المشاركة في تصميم إجراءات التدقيق الداخلي، تقديم التقارير إلى لجنة التدقيق، امتلاك سلطة تعيين أو عزل رئيس التدقيق الداخلي كسلطة الرقابة الداخلية.

3. قياس جودة أداء العمل للمدقق الداخلي: لقياس جودة أداء عمل المدقق الداخلي لابد من توفر عدة عناصر أهمها تقرير التدقيق الداخلي، استجابة الإدارة لتقارير التدقيق الداخلي، النسبة المئوية للوقت الذي يستخدمه التدقيق الداخلي في تقييم المخاطر والرقابة والحوكمة لقياس ضمان الجودة.

المبحث الثاني: الرقابة على جودة التدقيق الخارجي

ان الرقابة على جودة التدقيق من أهم الأمور الواجب اتباعها للتأكد من فاعلية ودقة العمل، وتعتبر كنظام أو كأسلوب لمتابعة مكاتب التدقيق ومدى التزامها بالمعايير وأخلاقيات المهنة من أجل الوصول إلى تقرير يزيد الثقة بما تقدمه المهنة من خدمات.

وقد اهتمت العديد من المنظمات في العالم بأسره بموضوع الرقابة على جودة التدقيق الخارجي، والعمل على تحسين مستوى الأداء المهني لمكاتب التدقيق خدمة للمصلحة العامة.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة على جودة التدقيق الخارجي

الفرع الأول: مفهوم الرقابة على جودة التدقيق الخارجي

استعمل مفهوم الرقابة على الجودة لأول مرة في مجال الصناعة والذي عرف على أنه "الوسائل والطرق المنتظمة لفحص السلعة واختبارها من أجل ضمان تحقيق مواصفات معينة والقدرة على الاحتمال والتي تكون قد حددت مسبقا فالصناعة تحقق قياسا موضوعيا عن طريق وضع معايير محددة ومن ثم مراقبة الالتزام بهذه المعايير"¹.

تعرف رقابة الجودة على التدقيق الخارجي بأنها مجموعة من الإجراءات والسياسات التي ينبغي على مكتب التدقيق أن يلتزم بها عند القيام بكل مهمة تدقيق، وذلك من أجل ضمان قيام المكتب بخدمة الأطراف ذات العلاقة بشكل مناسب وبما يتفق مع المعايير الدولية.

يعني مصطلح الرقابة على جودة التدقيق إلى مجموعة السياسات والإجراءات المصممة للشركة للحصول على تأكيد معقول بالامتثال للمتطلبات القانونية والتنظيمية والأخلاقية عند تنفيذ عملية التدقيق المالية والمالية والتاريخية وتوثيقها، هذا وقد تختلف طبيعة ومدى سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة باختلاف حجم مكتب التدقيق وطبيعة الأعمال التي تمارسها والموقع الجغرافي ومدى تفرغ الأعمال وتتاثر كذلك بالتكاليف والمنافع المتوقع تحقيقها منها².

¹ صبا أحمد السعيد، نظام مقترح لرقابة الجودة على أداء مساعدي مراقبي الحسابات، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، العدد 77، ص 27.

² بوندنت أسماء، محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق، ص 68.

كما عرفت كذلك أنها: "الوسائل التي يتم استخدامها للتأكد من قيام مكاتب التدقيق بمقابلة مسؤولياتها المهنية في مواجهة العملاء، وتتضمن هذه الوسائل الهيكل التنظيمي لمكتب التدقيق والإجراءات التي تقوم بها"¹.
مما سبق يمكن القول ان الرقابة على جودة التدقيق تمثل مجموعة من الإجراءات تتبع للتأكد من أن عمليات التدقيق تنفذ وفقا للمعايير والمبادئ التي تسيّر عملية التدقيق، ووفقا للشروط التي تخص مكتب التدقيق لضمان الجودة في تنفيذ عملية التدقيق.

الفرع الثاني: أهمية الرقابة على جودة التدقيق

ينبع وجود مهنة التدقيق من ضرورة تلبية حاجات المجتمع وبالتالي فإنه يتوقع أن يكون التدقيق في تحسن وتطوير من اجل تلبية الاحتياجات المتطورة في المجتمع، ويعتبر تحسين جودة التدقيق مطلبا ضروريا لكافة أطراف عملية التدقيق (مدقق الحسابات، المنظمة محل التدقيق، الجهات الحكومية، المقرضين والدائنين، المنظمات المهنية، المستفيدين من خدمات المراجعة)، وتنبع أهمية رقابة الجودة من قوة وفعالية سياسات وإجراءات نظام رقابة الجودة يترتب عليها مستوى عال من جودة التدقيق والتي تؤدي بدورها إلى زيادة التأكيد، أي أن الخدمات التي تم تقديمها تمت بفاعلية وأن الإشراف كان ملائما ويؤكد موضوعية وأمانة المحاسب والتزامه بالمعايير المهنية مما يعزز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية وبذلك تزيد الثقة في تقرير المراجعة ومصادقية القوائم المالية ويعزز ثقة الجمهور في المهنة.
كما أن مكتب التدقيق يجب أن يهتم وبشكل خاص في تحسين جودة التدقيق وذلك بسبب حدة المنافسة بين المكاتب إضافة للمحافظة على العملاء الجيدين وجذب عملاء جدد يقدرّون جودة الخدمات التي يقدمها المكتب فتحسين جودة التدقيق ينعكس إيجابيا على مهنية المكتب على المدى الطويل.

وفي ضوء ما سبق يمكن تحديد أهمية رقابة الجودة في النقاط التالية:

- التأكيد على الالتزام بالمعايير المهنية.
- المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة.
- تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية.
- تخفيض صراعات الوكالة.
- المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات.

¹ لخداري عبد الجليل، أثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية-دراسة عينة محافظي الحسابات-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2018-2019، ص 132.

- تحسين قدرة مكتب التدقيق على المنافسة.
- زيادة الثقة في تقرير المراجعة ومصادقية القوائم المالية.

الفرع الثالث: أهداف رقابة الجودة

- تسعى رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الى تحقيق الأهداف التالية:
- توفير الإرشادات الخاصة بالسياسات والإجراءات التي يجب على مدقق الحسابات الالتزام بها للتقيد بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض عمله لمساعديه في مهمة التدقيق.
- توفير الإرشادات الخاصة بالسياسات التي يتبناها مكتب التدقيق لتوفير القناعة المعقولة بنوعية التدقيق بصورة عامة وبالالتزام بإتباع وتطبيق المعايير المهنية.
- تحسين العلاقات مع العملاء عبر إبداء المزيد من الدقة والانتباه إلى التفاصيل أثناء العمل.
- تقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بتدقيق العمليات وتحسين كفاءة وفعالية أداء المهام وتقليل الوقت والجهد المبذول في إدارة العمل.
- الحد من احتمالية التعرض للمشاكل والالتزامات القانونية وتجنب قضايا التقصير في الأداء المهني وذلك عن طريق التخطيط السليم لمهمة التدقيق وتوزيع المهام على الموظفين والإشراف وطلب الاستشارة من المصادر المهنية داخل المكتب عند مواجهة حالات مخصصة أو معقدة.
- التأكيد على التزام المكتب بمعايير التدقيق المتفق عليها.
- توضيح وجود برامج للتطور الذاتي للمهنة لتوفير الضمان المقبول بالالتزام المدققين المهنيين على المستويات المهنية.
- تطوير الخدمات التي تقدمها المهنة للعملاء.
- تطوير كفاءة الممارسة العملية والمهنية.
- المساهمة في رفع مستوى المهنة والنهوض بها بشكل عام.

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي

الفرع الأول: العوامل المؤثرة في سوق مهنة التدقيق

نميز عدة عوامل مؤثرة بسوق التدقيق نذكر منها مايلي:

-العوامل المتعلقة بمواصفات مكتب التدقيق: هنالك العديد من المواصفات الخاصة في مكاتب التدقيق سواء الدولية منها أو المحلية، والتي تؤثر بشكل ملحوظ على عملية التدقيق والإجراءات الخاصة بها. حيث أنه كلما امتاز مكتب التدقيق في مواصفات جيدة انعكس ذلك على أدائه وعزز من قدرته التنافسية في بيئة الأعمال والتي تتصف في التنافسية الشديدة وفي مجال التدقيق خاصة.

وعليه فأنا في هذا الجانب سنتناول كل من حجم مكتب التدقيق وخبرته وسمعته مما يساهم في سيطرة المكاتب على سوق التدقيق وتركز هذه المهنة.

-حجم مكتب التدقيق: يعد حجم مكتب التدقيق من الأمور المهمة في سوق مهنة التدقيق حيث يلعب حجم المكتب وعدد أفراده وانتشاره جغرافيا دور مهم في قدرته على المنافسة بشكل أفضل في سوق مهنة التدقيق وتحقيق الجودة المطلوبة. كما وان حجم مكتب التدقيق يجعل منه قادرا على مواجهة الضغوطات الناشئة من الطلب على خدماته لا سيما المكاتب الدولية منها.

حيث أن حجم مكتب التدقيق يمكن له أن يكون عاملا من عوامل التركيز الخاصة بسوق مهنة التدقيق حي أن مكاتب التدقيق الكبرى تتمتع في صفات تميزها عن باقي المكاتب الاخرى من حي التخصص في عملية التدقيق والقدرة على تلبية احتياجات العميل مهما كانت معقدة أو متخصصة اذ يعد التخصص امر مهما في عملية المكاتب.

كما أن حجم مكتب التدقيق في العادة يساهم في توفير تنوع في الخدمات المقدمة للعملاء بشكل أفضل (في حين أن المكاتب الكبرى تقدم خدمات تدقيق أكبر، وتعمل بإيجاب على خدماتها المقدمة مما سيؤثر حتما في القرارات المتخذة من قبل ادارات الشركات المدقق عليها في عملية تعيين مكتب التدقيق الذي سيقوم بالتدقيق عليها ومدة العقد الذي سيحرره كل من المكتب وهذه الشركة¹. قد افترضت العديد من الدراسات أن مكاتب التدقيق الأربعة الكبرى تقدم خدمات تدقيق ذات مستوى أعلى من الجودة مقارنة مع المكاتب الأخرى العاملة في سوق التدقيق،

¹ سرطاوي عبد المطلب، محددات استقلالية مدقق الحسابات في بيئة تدقيق الحسابات الأردنية، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، 2011، ص 19.

حيث أن المكاتب الأربعة الكبرى تسعى دائماً للحفاظ على سمعتها في السوق وحمائتها، من هنا فقد أيدت ودعمت نتائج هذه الدراسات أن هذه المكاتب تكون لها قدرة أكبر على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح وتمهيد الدخل غير المسموح به والطرق غير المشروعة من أي مكاتب أخرى عاملة في هذا القطاع الشركات الخاضعة لعمليات التدقيق والتي تحظى بسمعة وشهرة جيدة في قطاعاتها يفضلون مكاتب التدقيق الكبرى ذات الحجم والانتشار العالمي والتي تسيطر على سوق التدقيق.

-سمعة مكتب التدقيق: تعتبر سمعة مكاتب التدقيق من العوامل الفاعلة لتركز مهنة التدقيق في شركات ومكاتب معينة دون أخرى، وصفة هامة لا بد من النظر إليها بشكل جدي من قبل الشركات المختلفة عند اختيارها لمكتب التدقيق الذي سيقوم بالتدقيق عليها، حيث تناولت العديد من الدراسات في الآونة الأخيرة موضوع شهرة وسمعة مكاتب التدقيق وأثرها في جودة مهنة التدقيق العالمية بشكل خاص وبالتالي جودة تقاريرها المالية. حيث اثبتت بعض من هذه الدراسات الى وجود أثر إيجابي لسمعة مكتب التدقيق وتوجه نظر الشركات المدقق عليها لاختيار المكاتب التي تتحلى بسمعة في حين ينظر الى مكاتب التدقيق ذات السمعة الجيدة والمشهورة عالمياً على أنها الخيار الأمثل للشركات التي تبج عن تدقيق أفضل لنتائج أعمالها ولما تقوم به من خدمات، وذلك للنظر الى نتائج أعمالها وإبداء رأي في الصحيح بناءً على تقاريرها المالية السنوية حي يستفاد من تقارير التدقيق ونتائجها في عمليات اتخاذ القرارات في الشركات مما سينعكس بالإيجاب على أعمالها المستقبلية.

وبشكل عام فانه من المهم أن تقوم الشركات بمختلف أنواعها بدراسة مكاتب التدقيق المتاحة لها في السوق والنظر الى وظائفها وسمعتها والمستوى التي تتمتع به ومدى حصتها من سوق التدقيق والنظر الى الشركات الأخرى المتعاملة معها¹، لما لهذه الخطوة من أهمية بالغة التدقيق عند اختيار مكتب التدقيق الذي ستقوم باعتماده، والنظر الى سمعة مكتب التدقيق من قبل الشركات الكبرى والتي تطلب خدمة التدقيق ذات الجودة العالية تساعد مكاتب التدقيق الى السعي وراءه لتحسين خدماتها والتركيز على زيادة ونمو سمعتها وشهرتها في الأسواق مما يؤدي الى الاحتفاظ بالعملاء الحاليين اضافة الى جذب العملاء الجدد من الشركات ومنظمات الأعمال، وضمان ربحها وأرباحها نظير هذه الخدمات التي تقدمها لهم، وأن عدم الاهتمام في سمعة المكتب قد يؤدي الى فشل استحواذه على حصة سوقية و ربما قد يؤدي الى فشل التدقيق والقصور في الخدمات اضافة الى خسارة هؤلاء العملاء في حال عدم تجديد عقد التدقيق.

¹ ربا سليمان سالم العطاون، العوامل المحددة لتركز سوق مهنة التدقيق الخارجي في الأردن وأثرها على جودة التقارير المالية، مذكرة ماجستير، كلية الأعمال جامعة الشرق الأوسط، أيار، الأردن، 2016، ص 27.

وعليه فإن خدمات التدقيق تمتاز بالعديد من الخصائص غير الملموسة والتي تتأثر في عوامل عديدة منها سمعة مكتب التدقيق وشهرته والتي تعتبر من أهم العوامل التي ترتبط في جودة التدقيق ومدى الطلب عليه، كما وأن السمعة الجيدة تؤثر تأثير مباشر في الطلب على مكتب تدقيق دون آخر، وهذا الأمر يساهم بديهيًا في تركيز مهنة التدقيق لشركات معينة في السوق العاملة به، حيث توجد ثلاثة عوامل رئيسية في تفضيل الشركات لمكاتب التدقيق التي تم اختيارها للقيام بمهمة التدقيق عليها وهي¹:

1- التعامل المسبق مع المكتب.

2- السمعة والشهرة لمكتب التدقيق.

3- أتعاب التدقيق المتفق عليها.

أشارت بعض الدراسات التي تناولت الموضوع ذاته بأن السمعة من مكتب التدقيق أثر كبير في عملية التدقيق على الشركات المختلفة، وأن سمعتها أيضاً تعد عاملاً من العوامل التي تساعد في جذب العملاء والاحتفاظ بهم ضمن هذه المهنة وأن وجود علاقة على المدى البعيد من بين كل من مكتب التدقيق والشركة المدقق عليها تساهم في جودة التقارير المالية وأن العلاقة قصيرة الأجل قد تؤثر في جودة هذه التقارير ومن وجهة نظر الإدارات فإن العمل مع مكتب تدقيق ذو سمعة جيدة يضيف على قوائمها المالية سمعة جيدة بالتبعية و تكون تقارير الشركات أكثر قبولاً من قبل المستثمرين وعليه فإن سمعة مكاتب التدقيق تعتمد عادة على العديد من المقومات لبنائها مثل السلوك الأخلاقي للمدقق الذي يقوم في هذه العملية، إضافة الى استجابة المكتب لرغبات العملاء من الشركات وما يقوم به تجاه تطوير خبرته كاداره، ولعل هذه المقومات تلعب دوراً إيجابياً في بناء سمعة وشهرة مكاتب التدقيق².

ومن هذا المنطلق يوجد عدة متغيرات رئيسية تؤثر في سمعة مكاتب التدقيق والتي يمكن حصرها بالآتي:

1- التقنيات المستخدمة في مكتب التدقيق، فكلما استخدم المكتب تكنولوجيا معلومات حديثة وبرامج حاسوبية عالية الأداء كلما تأثرت سمعته في سوق التدقيق.

2- الدعاوي المرفوعة والقضايا المقامة ضد مكتب التدقيق، والجزاء التأديبية المنفذة في حقه من الجهات الرسمية والرقابية المختلفة.

¹ التويجري والنافعابي، جودة خدمات المراجعة، دراسة ميدانية تحليلية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، 2008، ص 219-255.
² Le Fond R and Watts, R, The Information Role of conservatism. The Accounting Review, 2008, P 447.

3-التخصص بالخدمة المقدمة للعملاء من الشركات، حيث تقوم مكاتب التدقيق ذات التركيز العالي والمسيطرة على الأسواق في تقديم خدمة التدقيق ضمن اختصاصات معينة ومحددة مما يكسبها المعرفة والامام الكبيرين في القطاعات المتخصصة بها كقطاع البنوك والقطاع الصناعي وغيرها من القطاعات حي تنبع هذه المعرفة عندما يقوم المكتب بإنشاء قاعدة بيانات خاصة بتدقيق قطاع معين ويقوم بميكلة البيانات وتنظيمها وتحليلها واسترجاعها وقت الحاجة إليها، أو عند استلام التدقيق على شركات مشابهة.

وسمعة مكتب التدقيق ما هي الا انعكاس لصورة هذا المكتب من وجهة نظر العملاء والسوق وهذه السمعة تكتسب وتتراكم خلال الزمن من التميز بالأعمال بشكل حرفي والجودة في الخدمات المقدمة، أن الجودة ويؤكد أن الجودة هي المقياس الرئيس لسمعة مكتب التدقيق، وقد صنفت العديد من الدراسات مكاتب التدقيق الى صنفين مكاتب ذات سمعة (شهرة) جيدة ، ومكاتب بدون سمعة وصنف باحثون آخر المكاتب حسب التصنيفات العالمية كالأربع الكبار والثماني وغيرها من تصنيفات واكتسبت المكاتب الأربع الكبار الحصة الأكبر من حيث السمعة بين مكاتب التدقيق حول العالم¹، أن المكاتب وفي هذا الخصوص بينت الثمان الكبار تحرص جيداً على الحفاظ على جودة أعمالها للمحافظة على سمعتها السوقية لأنه و من وجهة نظرها ستخسر هذه المكاتب خسارة هائلة في حين حدوث أي خطأ قد يشكك في سمعة جودة أعماله.

-**خبرة مكتب التدقيق:** تعد خبرة مكتب التدقيق من المواصفات المهمة في قطاع مهنة تدقيق الحسابات، حيث تلعب الخبرة في هذه المكاتب دوراً مهماً في جودة أعماله المتضمنة العمليات والإجراءات المتبعة من خلاله، كما أن امتثال هذه المكاتب لمتطلبات معايير التدقيق الدولية تعد عاملاً أساسياً في تكوين خبرة مميزة له، وعليه فإن القصور في خبرة مكتب التدقيق قد يؤدي الى فشل عملية التدقيق وبالتالي عزوف الشركات عن اختيار المكاتب ذات الخبرة المنخفضة، ولهذا السبب والتي لا تمثل لمعايير التدقيق الدولية المقبولة قبولاً عاماً²، فإن الشركات والمنظمات المتميزة تسعى دائماً الى اختيار شركات التدقيق ذات الخبرة المتميز للنظر الى نتائج أعمالها والمتمثلة في قوائمها المالية لإبداء الرأي المهني الملائم.

¹ Aronmwan, E.J., Ashafoke, T.O, & r Mgbame, C.O, Audit Firme Reputation and Audit Quality, European Hournal of Business and management, 2013, P 7.

² ربا سليمان سالم العطاون، العوامل المحددة لتركز سوق مهنة التدقيق الخارجي في الأردن وأثرها على جودة التقارير المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، أيار، الأردن، 2016، ص 30.

من هنا فإن الشركات ومنظمات الأعمال تقوم باختيار مكاتب التدقيق المتطورة والتي تتمتع بالخبرة والتخصصية بالعمل للقيام بأعمال التدقيق عليها، وعليه فإن مكاتب التدقيق تسعى نحو تمكين خبراتها من خلال ما تقوم به من استقطاب للمدققين العاملين ضمن كوادرها والتي تشترط في أن تتوافر بهم خبراتها وكفاءات محددة، وذلك للوصول الى غاياتها في تقديم خدمات تدقيق مالي تتسم بالجودة العالية مما يتيح لها السيطرة على حصة كبيرة من الأسواق العاملة فيها، ولأن المدقق مسؤول عن اعداد تقارير التدقيق فانه يمثل محورا مهم في عملية التدقيق ضمن الفريق التابع للشركة وذلك لصعوبة وتعقيد الاجراءات الخاصة بهذه المهنة ومتطلباتها¹.

إن توفر الخبرة والتأهيل العلمي والكفاءة العملية لدى المدققين العاملين في مكاتب التدقيق يعد أمرا ضروريا لضمان جودة الأداء المهني في تنفيذ أعمال التدقيق، وأن أي تقصير في هذه الأعمال ينعكس سلبا على سمعة المكتب والذي تعكس بطبيعتها خبرته في الأسواق بشكل عام، وبالتالي فإن مكاتب التدقيق تقوم بوضع إجراءات خاصة في عملية التعيين لكوادرها من ناحية تحديد مؤهلات محددة لكل وظيفة بحسب المستويات الإدارية فيها ولأن الخبرة التي تمتلكها مكاتب التدقيق هي عنصرا من عناصر نجاحها واستمراريتها وتركزها في السوق فإنه يوجد مجموعة من العوامل التي ترتبط بمكاتب تدقيق الحسابات من ناحية الخبرة وأثرها على جودة الأداء المهني الخاص بها²:

1- خبرة المدقق العامل في مكتب التدقيق: ان الخبرة تمثل تراكم المعرفة والأداء المميز للمدقق، ومن جانب آخر فهي تتمثل في القدرة على ممارسة مهنة التدقيق على أكمل صورة وبالمستوى المطلوب.

2- الإشراف والمتابعة لأعمال المدققين: يعد الإشراف على أعمال المدققين في مكاتب التدقيق عنصرا مهما في بيان مدى خبرتها في هذه المهنة، وتكمن أهمية هذا الإشراف في تنسيق الجهود وتقسيم الأعمال وتوزيع المهام بحسب متطلبات العمل وأن التوجيه والإشراف والمتابعة لأعمال التدقيق لا بد منها في هذه العملية وذلك بهدف الوصول الى تأكيد معقول بأن كافة أعمال التدقيق تتم بالمستوى المطلوب، مما يعكس خبرة المكتب في أعماله.

3- الامتثال لمعايير التدقيق المعتمدة في الدول التي تعمل بها مكاتب التدقيق: لأن عمل مكاتب التدقيق في دول أخرى لا سيما المكاتب الكبرى وتفرعها جغرافياً يحتم عليها الامتثال لما تصدره هذه الدول من تعليمات

¹ Randal J. Elder, S.L and Reck, J.L, **Audit Firm Rotation, Auditor Specialization, and Audit Quality in the Municipal, Audit Context**, Journal of Governmental & Nonprofit Accounting, 2015, P 4.

² ربا سليمان سالم العطاونه، العوامل المحددة لتركز سوق مهنة التدقيق الخارجي في الأردن وأثرها على جودة التقارير المالية، مذكرة ماجستير، كلية الأعمال جامعة الشرق الأوسط، أيار، الأردن، 2016، ص 27.

خاصة حول مهنة التدقيق والعمل ضمنها لزيادة خبرتها وسمعتها في هذه الدول، وذلك بهدف الوصول لأكبر قدر من العملاء والشركات التي يتم التدقيق عليها.

-التخصص: في قطاعات بعينها وذلك لضرورة التخصص في عملية التدقيق وأثره في زيادة كفاءة الخدمات المقدمة من قبل المكاتب وتحسين نوعيتها مما يضمن لها الاستمرارية والبقاء، فان بعض من هذه المكاتب ذهبت الى التركيز على تخصص عملاءها والقيام بتصنيفات خاصة لكل قطاع من القطاعات، حي تعمل المكاتب على تخصيص كفاءات ومؤهلات تخدم احتياجات العملاء بحسب القطاع بحيث يصبح هذا الأمر ميزة تنافسية لها ويصعب على الآخرين من تطبيق هذه الميزة، ان العملاء تتولد لديهم رغبة في تعيين مكاتب تدقيق سبق لها أن تعمل في قطاعهم لما يزيد موثوقيتهم في نتائج أعمال التدقيق لهذه المكاتب.

ومن هذا المنطلق فان الباحثين اهتموا بموضوع التخصص في عمل مكاتب التدقيق (تدقيق القطاعات) في الآونة الأخيرة، لما له من أهمية بالغة في عملية التدقيق، وعليه فقد سعت الأبحاث والدراسات الى معرفة العلاقة بين التخصص وجودة خدمات مكاتب التدقيق وخاصة من خلال النظر الى الاستراتيجيات التي تتبع في مجال التدقيق القائم على التخصص في العالم بشكل عام.

ونظراً لأهمية التخصص في عمل مكاتب التدقيق فقد ذهبت العديد من مكاتب التدقيق العالمية الكبرى في مجال تدقيق الحسابات في تبني هذه الخاصية، حيث أوردت شركة KPMG لتدقيق حسابات في رؤيتها، حي أوردت شركة التخصص بالقطاعات المختلفة، وأن الفهم الشامل للقطاع يحسن من خدمات التدقيق المقدمة له. ديلويت فقد تناولت هذه الميزة في منشوراتها على Deloitte and Touch أما شركة موقعها الرسمي بأنها تقوم "بالإهتمام في القطاعات وتطوير ما يخصها من أساليب للتدقيق مما "يساعدها في خلق حلول خاصة لكل عميل والذهاب وراء تحقيق القيمة المضافة له كما وتعتبر هذه من المكاتب العاملة في السوق الأردني لمهنة التدقيق، من باقي دراستها التي تتناول موضوع التخصص في التدقيق لدى المكاتب العاملة في الأردن الى أن المكاتب الكبرى والتي يوجد لديها أفرع في الأردن بدأت تطبيق التدقيق القائم على التخصص في السوق الأردني وهي المكاتب التي لها تركيز عالي في مهنة التدقيق، كما وأشارت أيضاً الى وجود تدقيق متخصص في كل من قطاع البنوك والتأمين والخدمات اضافة الى قطاع الصناعة.

الفرع الثاني: العوامل المتعلقة بمواصفات العملاء

كما وأن لمكاتب تدقيق مواصفات عديدة تم استعراضها سابقاً كحجم المكتب والعمليات الذي يقوم بها وسمعته وخبرته، فانه هنالك العديد من المواصفات الخاصة للعملاء من الشركات والمنظمات ينظر اليها وتأخذ بالحسبان عند تحديد واختيار المدقق، ولعل من أهم هذه المواصفات هي حجم الشركة المدقق عليها، اضافة الى مدى تطبيق وتفعيل هذه الشركات لنظام الحوكمة.

-حجم شركة العميل المدقق عليها: ان حجم الشركات يعد عنصر مهم في سمعتها وقيمتها وتتمثل عادة في أصولها وقيمتها الدفترية، وما تقوم به من أنشطة صناعية منها أو خدماتية وتكتسب الشركات كبيرة الحجم أهمية أكبر لما لها من آثار على الاقتصاديات وعلى مستوى الدول ويؤثر حجم الشركة أيضاً في ثقة المستثمرين، فيها ويعزز من مكانتها في السوق المالي.

وعليه فان حجم الشركة ونوع النشاط التي تمارسه تتصف بالتعقيد والمخاطرة يتم النظر اليها عند القيام بعمليات التدقيق عليها وذلك عند تحديد ما ستتقاضاه مكاتب التدقيق نظير خدمة التدقيق عليه.

ان حجم الشركة محل التدقيق يعتبر من أهم العوامل المحددة في اختيار مكتب التدقيق وتحديد أتعابه وغيرها من الأمور، حيث أثبتت بعض الدراسات بوجود علاقة بين كل من حجم الشركة وأتعاب التدقيق والعمليات والإجراءات المطلوب القيام بها، كما يلعب حجم الشركة الخاضعة للتدقيق دوراً مهماً في عملية التدقيق، حيث أن الشركات كبيرة الحجم تتعدد الأنشطة فيها وتكون عملياتها أكثر تعقيداً بالمقارنة مع الشركات الأخرى ذات الحجم الصغير، اي زيادة في الجهود المبذولة من قبل مكتب التدقيق على هذا النوع من الشركات الكبيرة، ويعزى ذلك بتنوع هياكلها التنظيمية وصعوبة تدقيق سجلاتها، اضافة الى تعدد فروعها وانتشارها جغرافياً في مواقع مختلفة واطافة الى تلك الأمور التي تعزى الى حجم الشركة فان الشركات ذات الحجم الكبير والخاضعة لعمليات التدقيق تكون حسابات العملاء فيها كثيرة وتحتوي على عدد كبير من الأرصدة والتي تتطلب بطبيعة الحال التحقق منها وامكانية تحصيلها.

من هنا فان القوائم المالية في الشركات كبيرة الحجم تستدعي بأن تتصف قوائمها المالية بجودة عالية. مما يتطلب أن تقوم مكاتب التدقيق بالوصول الى رأي مهني محايد حول هذه القوائم، وذلك من خلال ما تقوم به هذه المكاتب من عمليات وفحوصات واختبارات لإعداد تقرير التدقيق في نهاية هذه العمليات. والذي تبنى على الحكم المهني والذي يجب أن يكون معزز بأدلة اثبات كافية ومقنعة لتأييد رأيه حول عدالة البيانات المالية الواردة في قوائمها.

-وجود نظام حوكمة في الشركات المدقق عليها: أدى ظهور الحوكمة الى الاهتمام بضبط الممارسات المحاسبية من خلال الاجراءات المتبعة والتي تضمن الشفافية من خلال لجان التدقيق في الشركات والتي تهدف الى ضمان دقة التقارير المالية اضافة الى أنظمة الرقابة فيها وتعزيز ثقة المستثمرين بالذكر بأن الانهيارات والاختناقات المالية في عدة شركات عالمية كبرى كانت من أهم الأسباب والدوافع التي دعت الى نشأة لجان تدقيق أمام كل من الهيئات المهنية والمنظمات والجهات التشريعية وذلك للتوصية بتشكيل هذه اللجان وأن تتكون من أعضاء مجلس الادارة اضافة الى تحديد مهامها وواجباتها، حيث تتولى لجنة التدقيق الإشراف على إعداد التقارير المالية، وتعمل كحلقة وصل بين مجلس الإدارة و المدقق الخارجي بما يضمن له الاستقلالية في تحسين أداء أعماله، وينظر إلى لجان التدقيق بوصفها أحد العناصر المهمة في حوكمة الشركات وذلك لتلافي أي قصور تعاني منه هذه الشركات وعليه فان لجان التدقيق تلعب دوراً كبيراً في عملية دعم استقلالية عمل المدقق الخارجي والذي يقوم بتأدية مهامه دون أي تدخل من إدارة الشركة، وقد ازدادت الحاجة الى خدمات مميزة من قبل مكاتب التدقيق الخارجية بسبب بعض حالات التلاعب في التقارير المالية المفصح عنها، والتي تعتمد عليها الأطراف ذات العلاقة في قراراتها الاقتصادية . لذلك ترتبط فاعلية التدقيق الخارجي بمدى تحقق الأهداف المرجوة من نشاطات التدقيق ومدى الجودة في أداء المدقق لهذه النشاطات، لهذا يتطلب من المدقق الخارجي تحليل عدة متغيرات تشمل تقييم الرقابة الداخلية واختبارات التخطيط للتدقيق والاختبارات الجوهرية ليتمكن من إعطاء رأيه المهني في القوائم المالية.

من هنا فان لجان التدقيق تعتبر كآلية من آليات الحوكمة، بل إحدى الدعائم الأساسية لعمل المدقق الخارجي والتي يتضح دورها في هذا المجال من خلال مناقشة اهم النقاط التي تتعلق بترشيح مكتب التدقيق الخارجي للتعين أو اعادة تعيينه والتأكد من شروط أهليته وعدم وجود أي تأثير على استقلاليته والبحث عن كل ما يتعلق بعمل هذا المكتب بما في ذلك مقترحاته وتحفظاته وملاحظاته وتوصياته وعملية المتابعة لمدى استجابة ادارة الشركة لما يقدم من توصيات بشأن مجلس الإدارة.

ويتم أيضاً تدقيق مراسلات الشركة مع مكتب التدقيق الخارجي وتقييم ما يرد فيها من ملاحظات وتوصيات إزائها، وفي السياق ذاته يتم التأكد من مدى دقة عملية تقييم التدقيق الخارجي لنظم الرقابة الداخلية من خلال تدقيق خطة عملية التدقيق المعدة مسبقاً من قبله، بحيث أن هذا الأمر يقوم بمساعدة مكتب التدقيق الخارجي على الحصول على معلومات وايضاحات يحتاجها للتدقيق، اضافة الى ما تقدم فان التدقيق الخارجي يقوم بحلقة وصل بين الادارة التنفيذية

ومجلس الادارة ويساعد في حل أي منازعات تنشأ بينهم وتعتبر لجان التدقيق أداة لتطوير التدقيق في المعنى الواسع حيث أتت فكرتها بهدف توفير الوسائل الفنية الرقابية اللازمة لحماية أصحاب المصالح وأطراف العلاقة في المنشآت من خلال توفير تأكيدات اضافية بأن مجالس الإدارة تؤدي مسؤولياتها بشكل تام وبكفاءة عالية وبكل فاعلية.

3-العوامل المرتبطة بفريق العمل:

3-1-الكفاءة والتأهيل العلمي للمدقق: يقصد بالكفاءة المهنية للمدقق المعرفة الكافية والمتخصصة في المحاسبة والتدقيق والمهارة في تطبيق تلك المعرفة في الحالات والظروف المختلفة وكذلك السلوك الذي يكتسبه المدقق من التعليم والتدريب الكافي مثل الاستقلال¹.

تؤثر الصفات الشخصية لفريق التدقيق على كفاءة وفعالية أداء عملية التدقيق بشكل جوهري، ومن تلك الصفات ذات الأثر الكبير على التقدير الشخصي وإصدار الأحكام في التدقيق الخارجي أي أن الخبرة الحقيقية هي نتاج عوامل عديدة مثل الأقدمية والتعليم والمعرفة، والقدرة المتميزة في إصدار أحكام ذات جودة عالية.

ونظرا لأهمية التأهيل العلمي والخبرة المهنية لدى مدققي الحسابات للوفاء بمتطلبات ممارسة المهنة وتحسين جودة أدائها، فقد تناولت العديد من الدراسات علاقة الخبرة المهنية لفريق التدقيق بجودة التدقيق، وتوصلت أغلب الدراسات إلى أن هناك علاقة إيجابية بينهما، وأن الخبرة المهنية تعتبر أحد خصائص جودة التدقيق².

3-2-استقلال المدقق: ان أهم ما يميز مهنة التدقيق عن باقي المهن الأخرى استقلالية المدقق، وقد أولت الجهات المهنية والرسمية لاستقلالية المدقق، وقامت بإزالة كل التصرفات التي تثير الشك حول استقلاليته، لقد أشار مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي ان يكون المدقق مستقلا عند قيامه بأداء واجباته المهنية وذلك تطبيقا لمعايير التدقيق التي وضعها المجمع³.

توصلت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة طردية بين استقلالية المدقق وجودة التدقيق، وفي هذا الإطار خلصت دراسة De Angelo إلى أن استقلال المدقق يعد أحد الركائز الأساسية لتحقيق جودة التدقيق حيث أن المدقق غير المستقل لا يمكنه التقرير عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة.

¹ يوسف محمود جربوع، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق هذه الفجوة، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، الجامعة الإسلامية، -غزة-، المجلد 12، العدد 2، 2004، ص 378.

² أسماء بودنت، مرجع سبق ذكره، ص 57.

³ زياد عبد الحليم الذبيبة، حمزة يوسف أبو قيع، بعض العناصر المؤثرة في تحسين فعالية التدقيق الخارجي في مكاتب التدقيق الأردنية، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة البليدة 2، العدد 2، الجزائر، 2017، ص 161.

3-3- المحافظة على السر المهني: نظرا لما يتمتع به المدقق من الحرية الكاملة وحق الاطلاع على الوثائق والمعلومات السرية للمؤسسة ليتمكن من أداء عمله، المعايير المهنية للتدقيق وأخلاقيات المهنة تجبره على السرية التامة، وإلا يتحمل المسؤولية الكاملة اتجاه المؤسسة.

لا يجب الخلط بين الإفصاح وإفشاء سر المؤسسة، لهذا تعتبر السرية المهنية عنصرا ملازما لتحقيق الجودة.

3-4- التدريب المستمر لفريق العمل: يستلزم على المدقق أن يجدد معارفه باستمرار لتطوير كفاءته ويصبح أكثر ديناميكية، ويتحقق ذلك إلا من خلال التدريب المستمر على كل ما هو جديد في المهنة ومن خلال الإصدارات القانونية الجديدة التي تمس مهنة التدقيق بشكل مباشر أو المؤسسات التي هي محل التدقيق.

ويتطلب التدريب المهني الملائم مواصلة الدراسة والاطلاع على البحوث العلمية، وحضور المؤتمرات والندوات العلمية والاطلاع على المنشورات والتعديلات التي تصدرها المنظمات المهنية¹. والالتزام المستمر بالتدريب وتطوير المعرفة يؤثر بشكل كبير في على جودة التدقيق.

¹ لشلاش عائشة، **جودة التدقيق الخارجي في إطار تبني حوكمة المؤسسات -دراسة ميدانية-**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية نخصص إدارة اعمال، جامعة جيلالي اللبابس سيدي بلعباس، 2017-2018، ص113.

المبحث الثالث: متطلبات وعناصر نظام الرقابة على جودة التدقيق الخارجي

المطلب الأول: متطلبات نظام الرقابة على جودة التدقيق

ضرورة توفر نظام لرقابة الجودة في مكاتب التدقيق مهما كان حجم هذا المكتب، ويجب أن يتوافر نظام الرقابة على الجودة على المتطلبات التالية:

- أن يكون شاملا على نحو ملائم.

- أن يكون مصمما بحيث يتلاءم مع طبيعة أعمال الشركة ونشاط عملائها ومدى تطور هذا النشاط وتعقيده.

- أن تكون هناك قناعة معقولة بتوافق المكتب مع المعايير المهنية بشكل عام والمعايير الخاصة بالجودة بشكل خاص، وخاصة فيما يتعلق بما يلي:

- وصف لسياسات وإجراءات كل ضوابط رقابة الجودة بالنسبة لقابليتها للممارسة العملية بالنسبة للمكتب.
- إيصال سياسات وإجراءات نظام الرقابة الجودة للعاملين.

المطلب الثاني: عناصر نظام الرقابة على جودة التدقيق

يجب أن يتأكد مكتب التدقيق من اتباعه لمعايير التدقيق المتعارف عليها أو معايير ابداء الرأي في كل عملية تدقيق وتتمثل رقابة الجودة في الإجراءات التي يقوم بها المكتب لمساعدته على تنفيذ معايير المراجعة على نحو ثابت في كل عملية.

وقد عرفت لجنة معايير رقابة الجودة تسع عناصر لرقابة الجودة يجب أن يأخذها مكتب التدقيق بعين الاعتبار عند وضع السياسات والإجراءات الخاصة بها. وفي مايو 1996 خفض مجلس معايير التدقيق هذه العناصر الى خمسة ابتداء من يناير 1997.

الفصل الثالث: دور مكاتب التدقيق الدولية في تحسين جودة خدمات التدقيق في الجزائر

الجدول التالي يوضح العناصر الخمسة لرقابة الجودة

الجدول رقم 03-3: العناصر الخمس لرقابة الجودة

العنصر	ملخص للمتطلبات	مثال للإجراء
الحياد، الأمانة، الموضوعية	يجب أن يتوافر في كافة الأفراد الذين ينفذون عملية التدقيق الحياد في الواقع وفي الظاهر، ويجب أن يقوموا بأداء كافة المسؤوليات المهنية على نحو أمين وموضوعي	يجب أن يجيب كل عضو في فريق التدقيق.
إدارة الأفراد	يجب وضع السياسات والإجراءات على نحو يوفر تأكيداً مناسباً عن: -توافر التأهيل المناسب لكل مراجع لأداء العمل على نحو جيد. -تخصيص العمل على الأفراد الذين تتوفر فيهم مهارة فنية ملائمة وحصلوا على قدر ملائم من التدريب. -يجب أن يتوافر في الأفراد الذين سيتم ترقيتهم التأهيل المناسب لإنجاز الأعمال المخصصة لهم.	يجب تقييم كل مدقق في كل عملية من خلال تقرير التقييم الخاص بكل عملية تدقيق
القبول والاستمرار في عملية التدقيق	يجب وضع السياسات والإجراءات التي يمكن من خلالها تقرير مدى قبول أو الاستمرار في التعامل مع العميل. ويجب أن تقلل هذه السياسات والإجراءات من الخطر المتعلق بالعملاء الذين تفتقر الإدارة لديهم الأمانة.	تصميم إطار لتقييم العميل، يشمل التعامل مع تعليقات المدقق السابق وتقييم الإدارة. ويجب القيام بذلك لكل عميل جديد قبل التعامل معه.
أداء عملية التدقيق	يجب وضع السياسات والإجراءات التي توفر التأكد من العمل الذي قام به المدققين يتفق مع المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية ومعايير الجودة.	يجب ان يتوفر في المؤسسة مدير للمحاسبة والتدقيق لتقديم المشورة والتصديق على كافة عمليات التدقيق قبل استكمالها
المتابعة أو المراقبة	يجب وضع السياسات والإجراءات للتأكد من أن باقي عناصر رقابة الجودة الأربعة الأخرى قد تم تطبيقها على نحو فعال	يجب أن يختبر الشريك المخصص لرقابة الجودة إجراءات رقابة

الجودة سنويا على الأقل للتحقق من مدى الالتزام مكتب التدقيق بها.		
---	--	--

المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 418.

المطلب الثالث: أساليب الرقابة الخارجية على جودة أداء مكاتب التدقيق

يوجد نوعين من أساليب الرقابة التي يمكن استخدامها في الرقابة على جودة أداء مكاتب التدقيق وهي:

الفرع الأول: الأساليب الذاتية: وهي الأساليب التي تتبع من داخل مكاتب التدقيق دون إلزام من المنظمات المهنية، حيث يتم وضع مجموعة من العناصر والإجراءات والسياسات اللازمة، والإشراف عليها وتقييم فعاليتها بصفة مستمرة من قبل المسؤولين بالمكتب ومن هذه الأساليب ما يلي¹:

أسلوب الشريك الثاني: هو أسلوب يستخدم عادة في مكاتب التدقيق الكبرى، حيث يعتبر الشريك مسؤولاً عن إجراء فحص انتقادي شامل لكافة ملفات العملية قبل استكمال تقرير التدقيق بواسطة الشريك الأول المسؤول، وهو ما يسمى بفحص ما قبل الإصدار ويؤدي تطبيق هذا الأسلوب غير اقتصادي لبعض مكاتب التدقيق المتوسطة والصغيرة وغير موجود فيها.

أسلوب التدقيق الفوري: هو أسلوب اقتصادي يلائم مكاتب التدقيق المتوسطة والصغيرة، ويتأسس هذا الأسلوب على تعيين مدير يشترط أن يكون مستقلاً في عمله، وترفع إليه كافة الملفات لفحصها قبل التدقيق النهائي بواسطة الشريك المسؤول عن العملية، ويتم هذا أثناء تنفيذ عملية التدقيق.

أسلوب التدقيق اللاحق: يستخدم هذا الأسلوب على طريقة الفحص الاختياري، حيث يتم فحص نسبة محدودة من عمليات التدقيق المنفذة، على أن تتضمن النسبة عمليات التدقيق التي تم تنفيذها بواسطة جميع الشركاء، ويهدف هذا الأسلوب إلى التأكد من أن السياسات والمعايير الموضوعية لرقابة الجودة بواسطة المكتب قد روعي منذ البداية إلى النهاية خلال عملية التدقيق.

¹ مصطفى أحمد محي، دور المراجعة المشتركة في تحسين جودة المراجعة -دراسة تطبيقية على شركات البورصة المقيدة في بورصتي القاهرة والإسكندرية، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة المنصورة، مصر، 2016، ص 41.

الفرع الثاني: الأساليب الخارجية: اهتمت المنظمات المهنية في العديد من البلدان بالرقابة على جودة التدقيق وتوصلت الى استنتاج العديد من الوسائل للرقابة على الجودة، ويتم القيام بهذا النوع من الرقابة بواسطة جهة خارجية عن مكتب التدقيق.

- فحص النظر:

يعرف فحص النظر على انه تقييم أداء مكتب التدقيق بواسطة عضو أو أكثر من مكاتب التدقيق الأخرى¹. وفي تعريف آخر تشير إلى قيام مكتب تدقيق خارجي تابع لهيئة معينة بمراجعة مكتب خارجي آخر للتدقيق تابع لنفس الهيئة².

قامت المنظمات بإعداد نظام يهدف الى مراقبة وتقييم نشاط مكاتب التدقيق وقد أطلق على هذا النظام بتدقيق النظر أو القرين، أو تدقيق من طرف ثالث، والذي طبق في الولايات المتحدة الأمريكية، ويهدف الى تحسين جودة الممارسات من قبل مكاتب التدقيق توافقا مع معايير الرقابة على جودة أداء عمليات التدقيق.

يرجع اهتمام مكاتب التدقيق بأسلوب بفحص النظر إلى:

- زيادة الدعاوى القضائية ضد المدققين في الدول المتقدمة.

- عدم الالتزام بالمعايير المهنية.

- حاجة مستخدمي المعلومة المالية إلى تقارير تدقيق ذات جودة عالية.

- صعوبة قياس جودة الأداء المهني.

منافع فحص النظر:

يؤدي فحص النظر إلى تحقيق منافع لكل من المهنة ومكاتب التدقيق حيث:

¹ Raroer, John, Audit committee policy statement on systems of Quality Control and the External peer Review "in: the Inspektor General, "Guide for Conducting External peer Reviews of the Organizations of the Federal Offices of Inspector General" March 2009.

² legal Aid Agency, "Independent peer Review of Legal Advice and Work", Final process Paper, April 2013.

أ. المهنة¹:

- إبداء رأي فني محايد.
- تحقيق المزيد من رقابة الجودة والرتقاء بمستوى المهنة.
- انخفاض تكاليف التأمين ضد مخاطر المسؤولية المهنية.
- المساعدة على تحقيق التنظيم الذاتي للمهنة والقضاء على فكرة التدخل الحكومي في شؤون المهنة نتيجة توفير حافز للالتزام بالمعايير المهنية.
- تحقيق وفاء المهنة اتجاه الجمهور لاستعادة الثقة بها.

ب. مكتب التدقيق:

- تحسين سمعة مكتب التدقيق.
- الحصول على مكانة جيدة بين أعضاء المهنة في حالة حصوله على تقرير نظيف.
- زيادة عدد العملاء وبالتالي زيادة الإيرادات.
- إمكانية مواجهة المنافسين.
- تقليل عدد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق نتيجة تحسين جودة الأداء.

عيوب فحص النظر:

- غياب الموضوعية والحياد من المكتب الفاحص.
- قيام المكتب الخاضع للفحص باختيار المكتب الذي يقوم بإجراء فحص النظر له، وهذا قد يؤدي إلى التأثير من جانبه على تقرير الفحص.
- تركيزه على الشكل دون المضمون واعتماده على أفراد غير متفرغين لهذا العمل بل قد يكونوا غير صالحين للقيام به.
- الاطلاع على اسرار المكتب الخاضع للفحص مما يجعله عرضة للمخاطر.
- تعرضه للكثير من الاتهامات خاصة بعد انهيار شركة انرون الأمريكية وشركة وورلد كوم للاتصالات وغيرها مما أفقده الثقة.

¹ حسن النور حسن البشير، **مراجعة النظر وأثرها على جودة التدقيق الخارجي**، دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي وعينة من مكاتب المحاسبة والمراجعة بالسودان، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، النيلين السودان، 2017، ص 33.

2.2 مجلس الإشراف على مكاتب التدقيق:

بعدما تعرض أسلوب فحص النظير إلى الكثير من الانتقادات، فقد تم إصدار قانون Sarbanes - Oxley سنة 2002 في الولايات المتحدة الأمريكية، الذي أعطى مفهوما جديدا للرقابة على جودة التدقيق حيث أوصى القانون الجديد بإنشاء مجلس للإشراف على مكاتب التدقيق المكلفة بتدقيق شركات المساهمة التي تتعامل مع هيئة سوق الأوراق المالية، حيث ظهر هذا النظام نتيجة التحول الكبير في تنظيم المهنة في الولايات المتحدة الأمريكية، وما ترتب عليه من تكوين مجلس الرقابة على أعمال محافظي الحسابات الشركات العامة (PCAOB)، والذي أصبح مسؤولا عن فحص جودة منشآت التدقيق المكلفة بتدقيق شركات عامة في البورصة، حيث أصبح يطبق فقط في على شركات التدقيق المكلفة بتدقيق شركات خاصة، من واجباتها مايلي¹:

-الإشراف على مكاتب التدقيق المسجلة لديه والتي تعد تقارير التدقيق لشركات المساهمة المسجلة في سوق الأوراق المالية.

-تبني معايير الرقابة على الجودة.

-إجراء تفتيش لمكاتب التدقيق المسجلة لديه، وتطبيق الإجراءات التأديبية المتعلقة بها، وفرض العقوبات الملائمة على المكاتب المسجلة لديه، وعلى أي شخص ذو علاقة بها.

-القيام بالوظائف والواجبات الضرورية والملائمة لتطوير المعايير المهنية، وتحسين جودة خدمات التدقيق المقدمة من قبل مكاتب التدقيق المسجلة لديه، أو أي شخص ذو علاقة بها بذلك.

-تأكيد التزام مكاتب التدقيق المسجلة لديه، وأي شخص ذو علاقة بها، بقواعد المجلس والمعايير المهنية.

من خلال واجبات هيئة مجلس الإشراف نلاحظ وجود تطور في شكل ومضمون أسلوب الرقابة على جودة التدقيق، فبعدما كان يقوم به زملاء المهنة لبعضهم البعض أصبحت تقوم به هيئة مستقلة تعمل على فحص الجوانب التي لها تأثير على جودة التدقيق.

الفرع الثالث: دور معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق

تعتبر معايير التدقيق الدولية بمثابة توجيهات وإرشادات يستعين بها المدقق عند القيام بمهمة التدقيق وتحتوي هذه المعايير على سياسات تهدف الى تحسين أداء المدققين وبالتالي جودة التدقيق، أي أن هناك علاقة متبادلة بين جودة

¹ خليدة عابي، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2015-2016، ص 155.

التدقيق والالتزام بمعايير التدقيق الدولية، حيث يؤدي الالتزام بها الى أداء عملية التدقيق بجودة عالية، كما أن أداء عملية التدقيق المحاسبي بمستوى جودة ملائم يؤكد تمسك المدققين بالمعايير، وكون الجزائر قد تبنت بعض المعايير الدولية للتدقيق لمسايرة التطورات العالمية ومحاولة التقليل من التفاوت بين ما هو دولي وما هو محلي، فعلى المدققين الالتزام بها لأن هذا من شأنه ان يدفع بمهمة التدقيق الخارجي نحو جودة أحسن¹.

المبحث الرابع: بيئة التدقيق الجزائرية

المطلب الأول: العراقيل التي تعيق تطور مهنة التدقيق في الجزائر

في ظل المستوى الذي وصلت اليه مهنة التدقيق في الجزائر، وجب تحديد العراقيل التي تشهدها بيئة التدقيق الجزائرية والتي تقف في طريق تطور مهنة التدقيق ومواكبتها للتطورات التي تشهدها على المستوى العالمي، في إطار سعي الجزائر الى الاندماج بالاقتصاد العالمي لتسهيل التوحيد المحاسبي الدولي وتبني معايير التدقيق الدولية، ونذكر أهمها:

الفرع الأول: عراقيل قانونية وإدارية

- افتقار التشريعات التوضيحية للمهنة.
- هيمنة وزارة المالية على المهنة.
- إهمال وعدم إشراك المهنيين في إصلاحات مهنة التدقيق.
- عدم وضوح النصوص القانونية فيما يخص حماية المدقق من الضغوطات.
- بطء وفراغ كبير في إصدار التشريعات الخاصة بالمهنة.

الفرع الثاني: عراقيل تخص المهنة

- إهمال الأهداف الحقيقية للمهنة.
- ضعف الهياكل والآليات لقيام المهنة.
- التأخر الكبير وعدم تماشي المهنة على المستوى العالمي.
- عدم وجود مراكز تدريب وقلة الدورات التعليمية والتكوينية للمدققين.
- تأخر صدور معايير التدقيق الجزائرية وانعدام دورات تكوينية لمناقشتها وتفسيرها.
- عدم الالتزام بأخلاقيات المهنة أثر سلبا على الممارسة المهنية للتدقيق.

¹ صنهاجي هبة، عوادي عبد القادر، عمامرة محمد العيد، مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، المجلد 01، العدد 01، ديسمبر 2017، ص 435.

- انتحال وممارسة المهنة من طرف المدققين غير المسجلين.
- مشكلة التكامل بين الجانب العلمي والعملية للمهنة.
- مشكلة الأتعاب وازدواجية العمل.
- نقص التأطير فيما يخص نظم المعلومات والتدقيق الإلكتروني.

الفرع الثالث: عراقيل تخص المهنيين

- مشكلة عدم ملائمة الأتعاب مع حجم العمل.
- المنافسة غير الشريفة بين المدققين.
- الجمع بين عملية التدقيق والمحاسبة والخدمات الاستشارية مما يتعارض مع آداب وأخلاقيات المهنة.
- عدم المعرفة الكافية للمدقق بمحتوى معايير التدقيق المحلية والعالمية.
- صغر حجم مكاتب التدقيق والوسائل المطلوبة في الممارسة المهنية للتدقيق.

المطلب الثاني: الرقابة على جودة التدقيق وأهم تحديات التي تواجه المهنة

الفرع الأول: التحديات التي تواجه المهنة في الجزائر

في ظل العولمة والتطورات التي يشهدها الاقتصاد العالمي، تسعى المنظمات الدولية لوضع إصلاحات تنظم مهنة التدقيق، بما يتماشى مع متطلبات المهنة على المستوى العالمي والالتزام بمعايير التدقيق الدولية، إلا أنه توجد تحديات تواجه المهنة نذكرها فيما يلي¹:

1. الثقة في مهنة التدقيق: كلما زادت الثقة في التدقيق زادت أهميته، وجب على أصحاب المهنة في تطوير المفاهيم المتعلقة بالمهنة، وتحسين أدائهم وفقا لما تمليه أخلاقيات المهنة معايير التدقيق الجزائرية والدولية، الفضائح المالية التي تشهدها المؤسسات الاقتصادية في الجزائر تضع المهنة محل شك باعتبارها المسؤولة عن حماية الأموال والإبلاغ عن التجاوزات.

2. فشل التدقيق: إصدار التقارير الخاطئة لعدم الالتزام بمتطلبات معايير التدقيق المتعارف عليها، مما يوجب على المدققين تطوير الوسائل وأساليب وإجراءات التدقيق المتبعة، والالتزام بمحتوى معايير التدقيق، حتى يتمكنوا من إبلاغ الحقائق في الوقت المناسب، والملاحظ في الجزائر عدم استيعاب الأطراف الصلة لهذا الأمر.

¹ قاسمي السعيد، حيرش أحمد، محاولة تقييم لواقع مهنة التدقيق في الجزائر، على ضوء دراسة حالة مكاتب التدقيق بولاية المسيلة، مع إمكانية الاستفادة من التجربة المصرية، ص 347.

3. استقلالية التدقيق: يجد المدققون أنفسهم أمام تحدي الاستقلالية والحياد في كل ما يتعلق بالمهام المكلفون بها، فيجب أن يكون مستقلا واقعيًا نابعا من المستوى الأخلاقي للمدقق، الذي يمكن أن يقع في بعض التجاوزات التي تخرج عن الإطار القانوني للمهنة، أو يتعرض لضغوطات تحمله على التواطؤ مع المؤسسة محل التدقيق، مما يجعل مهنة التدقيق تفقد أهم مبادئها وهي الاستقلالية التامة.

4. الفساد والممارسات الخاطئة: يضع الفساد والممارسات الخاطئة مهنة التدقيق في أزمة وموقف صعب، وذلك بسبب (الفضائح المالية، الإفلاس، ممارسات الفساد المالي، المحاسبة الإبداعية وإدارة الأرباح)، وهو ما يفقدها أهميتها بالنسبة للأطراف المستعملة لتقارير المدقق.

5. نظم المعلومات والتجارة الالكترونية: ينبغي على مهنة التدقيق أن تتماشى مع كل المستجدات، ما يجعل المدقق مطالبًا بالتعرف وتعلم المهارات اللازمة للتحكم في نظم المعلومات.

6. تطور المهنة على المستوى الدولي: في الوقت الذي تقوم الجزائر بإعادة تنظيم مهنة التدقيق وفقا لما تتبعناه مما سبق من التشريعات القانونية، نجد أن المهنة على المستوى الدولي بلغت مستويات عالية، أم بالنسبة لمهنة التدقيق في الجزائر فهي لا تلقى الرضا المطلوب سواء من ممارسيها أو المستفيدين من خدماتها لأسباب عديدة نذكر أهمها انعدام الإرادة الفعالة للرقى بهذه المهنة، فلا بد من فسخ المجال أمامهم للمساهمة في تطوير المهنة بما يتماشى مع التطورات مع الصعيد العالمي.

7. الممارسات المحاسبية في ظل التبادل الحر: أما تطلعات الجزائر للانضمام للمنظمة العالمية للتجارة ومواكبة التطورات التي مست المحاسبة والتدقيق على المستوى العالمي، تبنت النظام المحاسبي المالي الذي يندرج في إطار التوحيد المحاسبي الدولي، حيث تضمن هذا النظام المحاسبي الإطار العام الجديد للممارسة المحاسبية بالجزائر في إطار ما تمليه معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية، مع مراعاة خصوصية بيئة الاقتصاد الجزائري، ان الانفتاح الذي شهدته الجزائر مؤخرا يؤثر على السياسات الاقتصادية والتجارية للدول الأعضاء، مما يبين ان مهنة التدقيق في الجزائر ستكون محل تأثير أجنبي، أهمها توافد مكاتب التدقيق الدولية لممارسة مهنة التدقيق في الجزائر وهو ما يخلق اختلالا بين ممارسيها محليا والأجانب، إذ يكون حجم التأثير بالغ الأهمية على المدقق الذي يواجه منافسة أجنبية، وهذا ما سيساعد على النهوض بالمهنة والرفع من مستوى جودة التدقيق.

الفرع الثاني: الرقابة على جودة التدقيق في الجزائر

لقد إهتمت الجزائر على غرار الدول بمحاولة النهوض بمهنة التدقيق وخاصة بعد تبني النظام المحاسبي المالي لسنة 2010، حيث قامت بإصدار قانون 10-01 الذي يحدد وينظم ممارسة المهن الثلاث كما نص في مادته الخامسة على انشاء اللجان المتساوية الأعضاء والتي من بينها لجنة مراقبة النوعية وتتمثل مهام هذه اللجنة وفق المرسوم التنفيذي 11-24 فيما يلي:¹

- اعداد طرق في مجال نوعية الخدمات؛

- ابداء آراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية؛

- ضمان نوعية المراجعة الموكلة لمهني المحاسبة؛

- اعداد معايير تتضمن كفاءات تنظيم المكاتب وتسييرها؛

- اعداد التدابير التي تسمح بضمان نوعية خدمات المكاتب؛

- اعداد قائمة المختارين من بين المهنيين من اجل ضمان مهام مراقبة النوعية؛

- تنظيم ملتقيات حول نوعية الأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها؛

الفرع الثالث: مساهمة معايير التدقيق الجزائرية NAA في تطوير وتسهيل دخول مكاتب التدقيق في الجزائر

من المعلوم أن المعيار هو الدليل المرشد الذي يرجع إليه مهنيو التدقيق في أدائهم لمهامهم وتقييم عملهم وتحديد مسؤولياتهم، وتبعاً لسلسلة الإصلاحات التي بدأتها الجزائر في مجال التدقيق والمذكورة مسبقاً لتمكينها من مواكبة مختلف التغيرات والتحديات المعاصرة على المستوى المحلي والدولي، بداية من القانون 10-01 وصولاً إلى المقرر 002 المؤرخ في 2016/02/14 الذي تضمن وضع معايير التدقيق حيز التنفيذ.

حيث يهدف المعيار الجزائري رقم 210 اتفاق حول أحكام مهنة التدقيق ويعالج واجبات المدقق مع الإدارة أو القائمين على المؤسسة فكلما حددت شروط في رسالة مهمة التدقيق كلما كان لها آثار قانونية وتنظيمية إيجابية.

¹ خملول خليل، بوردباله حدة صارة، "مدى استجابة مكاتب التدقيق الجزائرية لمتطلبات رقابة الجودة وفقاً لمعايير التدقيق الدولية"، مجلة المقرري للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 5، العدد 02، الجزائر، 2021 ص160.

كما يعالج المعيار الجزائري رقم 505 إجراءات التأكيد الخارجية والتي تساهم بحد كبير للحصول على أدلة مثبتة تتميز بالدلالة والإحصائية تساهم في زيادة جودة التدقيق.

فيما يساهم المعيار رقم 580 وهو التصريحات الكتابية في الزامية حصول محافظ الحسابات على التصريحات الكتابية والتي تساعد بشكل كبير في الحصول على تفصيل مسؤوليات الإدارة عن التصريحات الكتابية المقدمة كذلك تاريخ ومدة التصريحات الكتابية وشكلها.

أما المعيار الجزائري رقم 560 وهو الأحداث التي تقع بعد إقفال الحسابات والحسابات اللاحقة فالحدث اللاحق حسب هذا المعيار هو الواقع بين الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق والتي علم بها المدقق بعد تاريخ تقريره.

بالإضافة إلى عدة معايير جزائرية تهدف في محتواها إلى تسهيل عمل ونشاط مكاتب التدقيق وبالتالي تساهم في تحسين جودة التدقيق.

خاتمة الفصل الثالث:

لقد تم التطرق في هذا الفصل الى محاولة تحديد مفهوم محدد لجودة التدقيق، ففي ظل تعدد الأطراف المهتمة بالنتائج التي سيتوصل اليها المدقق بنهاية أعماله أصبح كل طرف من هؤلاء ينظر الى جودة التدقيق كضرورة يجب تحقيقها ومطلبا مهما لهؤلاء المستخدمين، كما تم التطرق الى الصعوبات التي حالت دون تحديد مفهوم واضح لمفهوم التدقيق كما تم تبين أهمية تحقيق جودة التدقيق، لما لها من دور في تعزيز ثقة هؤلاء المستخدمين بالقوائم والمعلومة المالية بالاضافة الى ما لها من دور في زيارة وتشجيع العاملين في مهنة التدقيق على الالتزام بالمتطلبات والمعايير المهنية.

الفصل الرابع

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لمساهمة مكاتب التدقيق في تحسين جودة التدقيق على عينة من محافظي الحسابات في السياق الجزائري

تمهيد:

نهدف من خلال هذا الفصل إلى دراسة دور دخول مكاتب التدقيق الدولية في تحسين كفاءة سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر، وبعد الزيارات الميدانية لبعض مكاتب محافضي الحسابات لبعض الولايات في الجزائر وتوجيه بعض الأسئلة لمحافظي الحسابات عن تحسين جودة التدقيق بمجرد دخول مكاتب التدقيق الدولية الى سوق المصادقة على الحسابات.

ونظرا لتعدد التنقل لعدد كبير من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين وكذا النقص في الخبراء المحاسبين وعدم استجابة محافظي الحسابات للعمل معهم بحجة السر المهني، توجهنا إلى الدراسة الإحصائية باستخدام استبانة وتوزيعها على أفراد العينة وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي spss V 20. وعليه سنقوم بالتطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- المبحث الأول: الخصائص الشخصية والوظيفية لمحافظي الحسابات؛
- المبحث الثاني: تفرغ وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول محاور الاستبيان؛
- المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لمساهمة مكاتب التدقيق في تحسين جودة التدقيق على عينة من محافظي الحسابات في السياق الجزائري

المبحث الأول: الخصائص الشخصية والوظيفية لمحافظي الحسابات

نرمي من خلال هذا المبحث إلى تحليل الخصائص الشخصية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة، وكذا معرفة مدى موافقة أفراد عينة الدراسة حول محاور الاستبيان ومن أجل الوصول إلى ذلك ينبغي علينا تفريغ وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول العبارات التي تضمنتها المحاور الأربع للاستبيان، والمتمثلة في:

- محور الخصائص الشخصية والوظيفية؛

- محور سوق التدقيق الجزائري وحاجتها إلى دخول مكاتب التدقيق الدولية؛

- محور بيئة التدقيق الجزائرية وجاهزيتها لدخول مكاتب التدقيق؛

- محور مساهمة مكاتب التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق في سوق المصادقة على الحسابات في

الجزائر، لكن قبل ذلك يجب اختبار أداة الدراسة؛

المطلب الأول: مراحل إعداد استمارة الدراسة الاستبائية:

وعلى هذا الأساس فقد اعتمدنا على الاستبيان وذلك باعتباره أداة واسعة الاستعمال من قبل الباحثين، لما له من مزايا في مجال قياس وتطابق وجهات النظر مع أفراد العينة الموجه إليها الاستبيان، وهذا من خلال تحليل نتائجه وتكوين رأي عن التساؤلات المطروحة تمهيدا لاستخلاص النتائج النهائية.

الفرع الأول: تحضير استمارة الاستبيان

لتحقيق أغراض البحث واستكمالا لمنهجية البحث، ولمعرفة مدى جودة خدمات التدقيق التي تقدمها مكاتب التدقيق الدولية عند دخولها السوق الجزائرية، وبما أن الاستمارة تعتبر من أهم أدوات البحث فقد صممنا استمارة استبانة لجمع البيانات و المعلومات الخاصة بالبحث الميداني، حيث تم إعداد هذا الاستبيان و تحيينه بعد الاطلاع على العديد من الدراسات السابقة و الأدبيات ذات العلاقة بالموضوع والتي تناولت المتغيرات الأساسية التي شملها البحث، مع إجراء بعض التعديلات بما يتلاءم وموضوع البحث وطبيعة الواقع المحاسبي وواقع التدقيق في الجزائر.

بحيث مر تصميمنا لهذه الاستمارة على ثلاثة مراحل: مرحلة التصميم، مرحلة إعادة التصميم، مرحلة التصميم النهائي.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لمساهمة مكاتب التدقيق في تحسين جودة التدقيق على عينة من محافظي الحسابات في السياق الجزائري

الفرع الثاني: مرحلة التصميم

من خلال هذه المرحلة قمنا بإعداد استمارة تتوافق مع محتوى واشكالية بحثنا، وانطلاقا من عدة مراجع (كتب، مقالات، أطروحات دكتوراه، ... الخ)، مع مراعاة عدة مبادئ عند إعداد الأسئلة:

- صياغة أسئلة الاستبيان بطريقة بسيطة وواضحة، والابتعاد عن التعقيد حتى تكون قابلة للفهم من قبل الأفراد المستجوبين.

- ربط الأسئلة بالفرضيات وبالأهداف المراد الوصول إليها مع مراعاة تدرجها وتسلسلها.

مع الاستناد على خبرات الأساتذة المتخصصين والأكاديميين من أجل مساعدتنا من خلال الاطلاع عليها وإعطاء توصيات للتأكد من سلامة وصحة صياغة الاستبيان من جهة وإلمامه بجوانب الموضوع من جهة أخرى وتفادي الأخطاء المنهجية.

الفرع الثالث: مرحلة إعادة التصميم

بعد تصميم الاستمارة وعرضها على الأساتذة المتخصصين، شرعنا في عملية توزيع أولي على بعض المهنيين، لذلك فقد تمكنا من الأخذ بعين الاعتبار عدة ملاحظات، والخاصة بالاستغناء عن بعض الأسئلة وتعديل البعض الآخر وإضافة أسئلة أخرى.

الفرع الرابع: مرحلة التصميم النهائي للاستبيان

تمثلت في التصميم النهائي للاستبيان وترجمته إلى اللغة الفرنسية، لأن جل محافظي الحسابات والمدققين يجيدون ممارسة مهامهم باللغة الفرنسية وتم الاتصال المباشر مع الأقلية منهم في العديد من الولايات (سيدي بلعباس، وهران، عين تموشنت، تلمسان، الجزائر، معسكر) في حين تم الاتصال عن طريق البريد الإلكتروني بباقي أفراد العينة.

هيكل استمارة الاستبيان:

بعد تصميم استبيان الدراسة من خلال الأدبيات السابقة المتشابهة واستشارة ذوي الخبرة والاختصاص في مجال التدقيق والمحاسبة، سواء أكاديميين أو مهنيين وبما يغطي فرضيات وأهداف الدراسة، حيث يتكون هذا الاستبيان من جزئين رئيسيين وهما:

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لمساهمة مكاتب التدقيق في تحسين جودة التدقيق على عينة من محافظي

الحسابات في السياق الجزائري

الجزء الأول: السمات الشخصية ويتعلق بالسمات الشخصية لأفراد عينة الدراسة من محافظي حسابات وخبراء محاسبين من خلال إجاباتهم على الأسئلة الخاصة بـ (المؤهل العلمي، التخصص الأكاديمي، الوظيفة، عدد سنوات الخبرة في المنصب الحالي) وذلك بهدف الاطمئنان عن مدى توفر المعرفة اللازمة لدى المجيبين للإلمام بمحتويات الاستبيان وقدرتهم على الإجابة على أسئلة الاستبيان، إضافة إلى معرفة مساهمة، ومن خلال مساهمته للتطورات التكنولوجية الحديثة وقدرته في الإجابة عن الاحتياجات المعبر عنها من قبل الأطراف المتعددة وبالأخص فئة أو عينة الدراسة من مكاتب محافضي الحسابات موضع الدراسة.

الجزء الثاني: مجالات ومجاور الاستبيان وهو عبارة عن مجالات الدراسة ويتكون من 03 محاور رئيسية

المبحث الأول: تفريغ وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول محاور الاستبيان

المطلب الأول: اختبار أداة الدراسة (الاستبيان)

الفرع الأول: صدق أداة الدراسة (الاستبيان)

يقصد بصدق أداة الدراسة " شمول الاستمارة لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها وقد تم التأكد من صدق أداة الدراسة من خلال الصدق الظاهري من جهة وصدق الاتساق الداخلي لل فقرات (عبارات أداة الدراسة) من جهة أخرى.

أ-الصدق الظاهري

لمعرفة مدى صدق أداة الدراسة ظاهريا، تم عرضها على الأستاذ المشرف، وفي ضوء آراءهم قمنا بإعادة صياغة بعض عبارات الاستبيان حتى تكون مفهومة وواضحة، لنصل في الأخير إلى الصورة النهائية للاستبيان كما هو موضح في الملحق رقم 01.

ب-صدق الاتساق الداخلي لل فقرات (عبارات أداة الدراسة)

وذلك بحساب معاملات الارتباط (بيرسون) بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابع لها كما يلي:

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لمساهمة مكاتب التدقيق في تحسين جودة التدقيق على عينة من محافظي الحسابات في السياق الجزائري

الجدول رقم (4-01): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور تختلف حاجة سوق المصادقة على

الحسابات في الجزائر إلى دخول مكاتب التدقيق الدولية باختلاف نوعها والدرجة الكلية للمحور

العبارة	معامل الارتباط سيرمان	مستوى المعنوية
تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر يؤدي إلى ضرورة السماح بدخول مكاتب التدقيق الدولية إلى سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر	,472**	,000
توسع وتوزع نشاط مكاتب التدقيق الدولية عبر العالم يلزم الجزائر بفتح المجال لهذه المكاتب لممارسة مصادقة الحسابات	,440**	,001
الاستراتيجية المتبعة في توظيف فريق العمل في مكاتب التدقيق الدولية مقارنة بالمكاتب المحلية تؤهلها لممارسة مصادقة الحسابات في الجزائر	,522**	,000
الإمكانيات المادية والبشرية لمكاتب التدقيق الدولية مقارنة بالمكاتب المحلية تؤهلها لممارسة مصادقة الحسابات في الجزائر	,522**	,000
اهتمام مكاتب التدقيق الدولية بكفاءة برامج التدقيق يؤهلها لأخذ مكانتها في سوق مصادقة الحسابات في الجزائر	,327*	,015
مكاتب التدقيق المحلية لا تغطي احتياجات السوق كما ونوعا	,655**	,000
زيادة دخول المستثمرين الأجانب يزيد من الحاجة الى وجود مكاتب التدقيق الدولية في سوق مصادقة الحسابات في الجزائر	,553**	,000
انضمام الجزائر الى المنظمة العالمية للتجارة يلزم بدخول مكاتب التدقيق الدولية إلى سوق محافظة الحسابات	,569**	,000

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لمساهمة مكاتب التدقيق في تحسين جودة التدقيق على عينة من محافظي الحسابات في السياق الجزائري

يتضح من الجدول السابق أن قيمة معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور والدرجة الكلية له، دالة عند مستوى دلالة (0.05)، وبذلك تعتبر فقرات الاستبيان صادقة لما وضعت لقياسه.

الجدول رقم (02-4): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور دور معايير التدقيق الدولية في تهيئة بيئة

محافظة الحسابات لدخول مكاتب التدقيق الدولية والدرجة الكلية للمحور

مستوى المعنوية	معامل الارتباط سبيرمان	العبارة
,019	,315*	يوجد توافق بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية
,000	,513**	شروط تعيين محافظ الحسابات في المؤسسات الاقتصادية يلائم مكاتب التدقيق الدولية
,004	,385**	القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة التدقيق تتوافق مع معايير التدقيق المتعارف عليها
,000	,513**	بيئة التدقيق الجزائرية تتوافق مع بيئة التدقيق الدولية في تنظيم المهنة
,090	,231	الجزائر تسعى للتكيف مع البيئة الدولية للتدقيق من خلال التشريعات والقوانين الصادرة (القانون 01-10)
,001	,444**	مكاتب التدقيق الدولية بإمكانها العمل في بيئة التدقيق الجزائرية
,004	,378**	توجه الجزائر نحو تبني معايير التدقيق يعتبر خطوة لمجابهة البيئة الدولية للتدقيق
,001	,449**	تكاليف محافظة الحسابات في الجزائر يشجع مكاتب التدقيق الدولية على تقديم هذه الخدمات في الجزائر
,000	,578**	البيئة الاقتصادية والاجتماعية في الجزائر تشجع مكاتب التدقيق الدولية على تقديم خدمات المصادقة على الحسابات في الجزائر

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

من خلال الجدول السابق أيضا يتضح أن قيمة معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور والدرجة الكلية له، دالة عند مستوى دلالة (0.05)، عدا عبارة واحدة تبدي معنوية معامل ارتباطها مع الدرجة الكلية للمحور عند مستوى 0.1، وبذلك تعتبر فقرات الاستبيان صادقة لما وضعت لقياسه.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لمساهمة مكاتب التدقيق في تحسين جودة التدقيق على عينة من محافظي الحسابات في السياق الجزائري

الجدول رقم (03-4): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور مساهمة مكاتب التدقيق الدولية في تحسين

جودة التدقيق في سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر والدرجة الكلية للمحور

مستوى المعنوية	معامل الارتباط سبيرمان	العبارة
,001	,451**	إدراج مكاتب التدقيق الدولية في سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر يساهم في تحسين جودة هذه الخدمة كما هو الحال في بعض الدول العربية.
,000	,541**	يساعد دخول مكاتب التدقيق الدولية الى سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر بالنهوض بمنظومة المهنة
,000	,485**	موافقة المشرع دخول مكاتب التدقيق الدولية الى سوق المصادقة في الجزائر يساهم في تكتل المكاتب المحلية في شكل مكاتب كبرى.
,000	,521**	دخول مكاتب التدقيق الدولية سوق المصادقة على الحسابات يساهم في زيادة حدة المنافسة.
,000	,660**	يساهم دخول مكاتب التدقيق الى سوق المصادقة على الحسابات بالجزائر في تحسين بيئة عمل محافظي الحسابات.
,000	,497**	يساهم دخول مكاتب التدقيق الدولية الى تكوين محافظي حسابات ذوي كفاءة عالية.
,000	,632**	يؤدي دخول مكاتب التدقيق الدولية إلى سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر إلى الرفع من استقلالية محافظي الحسابات.
,000	,711**	يؤدي دخول مكاتب التدقيق الدولية إلى سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر إلى الرفع من موضوعية خدمات محافظي الحسابات.
,000	,536**	يؤدي دخول مكاتب التدقيق الدولية إلى سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر إلى تحسين مستوى الرقابة على جودة خدمات محافظي الحسابات.
,000	,470**	لا يؤدي دخول مكاتب التدقيق الى سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر إلى هيمنتها على السوق.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لمساهمة مكاتب التدقيق في تحسين جودة التدقيق على عينة من محافضي الحسابات في السياق الجزائري

يتضح من الجدول السابق أن قيمة معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور والدرجة الكلية له، دالة عند مستوى دلالة (0.05)، وبذلك تعتبر فقرات الاستبيان صادقة لما وضعت لقياسه.

ثبات أداة الدراسة (الاستبيان)

يقصد بثبات أداة الدراسة التأكد من أن الإجابة ستكون واحدة تقريبا إذا تكرر تطبيقها على نفس الأفراد ومن أجل التأكد من ثبات أداة الدراسة (الاستبيان)، تم حساب معامل ألفا كرونباخ Cronbach Alpha على العينة المتحصل عليها (55 فرد)، والجدول التالي يوضح:

الجدول رقم (4-04): معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات وصدق محاور أداة الدراسة

عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ
27	0,692

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

يوضح الجدول السابق أن معامل الثبات العام للاستبيان مرتفع ومقبول، حيث بلغ 0.692، وهو ما يدل على أن الاستبيان يتمتع بدرجة عالية من الثبات.

المطلب الثاني: تفريغ وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول محور الخصائص الشخصية والوظيفية

نرمي من خلال هذا المطلب إلى معرفة بعض الخصائص الشخصية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة وهي نوع مكتب التدقيق، عدد فريق العمل، المستوى التعليمي، مدة الخدمة، المستوى الوظيفي

أولا: الجنس

يتوزع أفراد عينة الدراسة حسب طبيعة جنسهم كما هو موضح في الجدول والشكل التاليين:

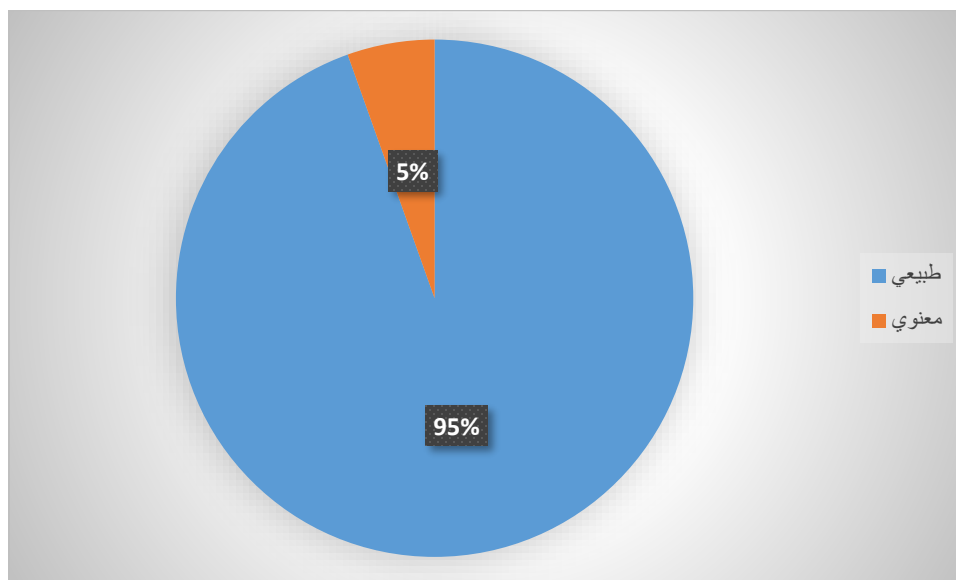
الجدول رقم (4-05): توزيع أفراد العينة وفق متغير نوع مكتب التدقيق

N %	التكرار		
95%	52	طبيعي	نوع مكتب التدقيق
5%	3	معنوي	
100%	55	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لمساهمة مكاتب التدقيق في تحسين جودة التدقيق على عينة من محافظي الحسابات في السياق الجزائري

الشكل رقم (4-01): توزيع نسب مكتب التدقيق في العينة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات Excel

يتضح من الجدول والشكل السابقين أن 52 فردا من أفراد العينة أشخاص طبيعيين، وهم يمثلون ما نسبته 95% من الحجم الإجمالي للعينة، في حين بلغ عدد الأشخاص المعنويين 3، أي ما نسبته 05 % من الحجم الإجمالي للعينة.

ثانيا: عدد فريق العمل

يتوزع أفراد عينة الدراسة حسب عمرهم كما هو موضح في الجدول والشكل التاليين:

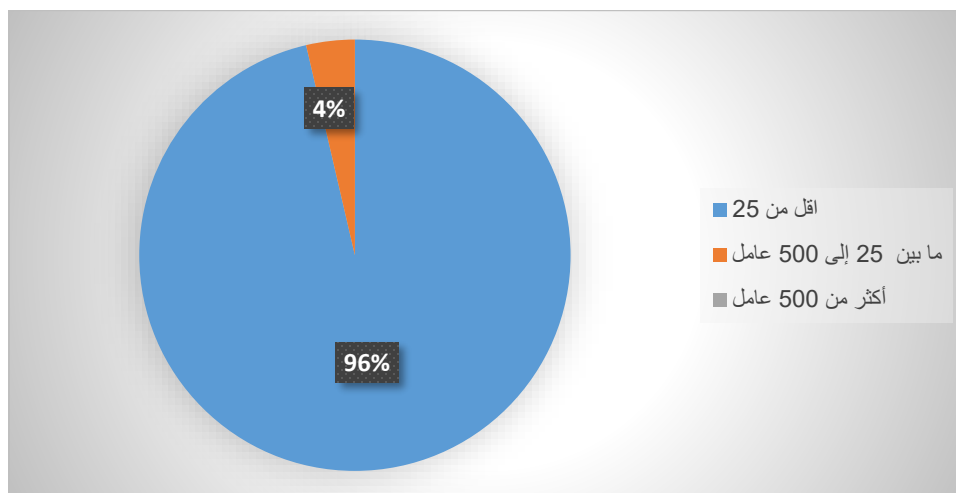
الجدول رقم (4-06): توزيع أفراد العينة حسب عدد فريق العمل

N %	التكرار		
96%	53	اقل من 25	عدد فريق العمل
4%	2	ما بين 25 إلى 500 عامل	
0%	0	أكثر من 500 عامل	
100%	55	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لمساهمة مكاتب التدقيق في تحسين جودة التدقيق على عينة من محافظي الحسابات في السياق الجزائري

الشكل رقم (02-4): نسب توزيع عدد فريق العمل في العينة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات Excel

يتضح من الجدول والشكل السابقين أن 53 من مكاتب التدقيق يقل عدد عمالها عن 25، أي ما نسبته 96 % من الحجم الإجمالي للعينة وتبقى نسبة 04 % أي مكتبين يتراوح عدد عمالهم بين 25-500 عامل، ولا تكتنف العينة على مكاتب تدقيق يزيد عدد عمالهم عن 500 فردا.

ثالثا: التأهيل العلمي

يتوزع أفراد عينة الدراسة حسب مستواهم التعليمي كما يوضحه الجدول والشكل التاليين:

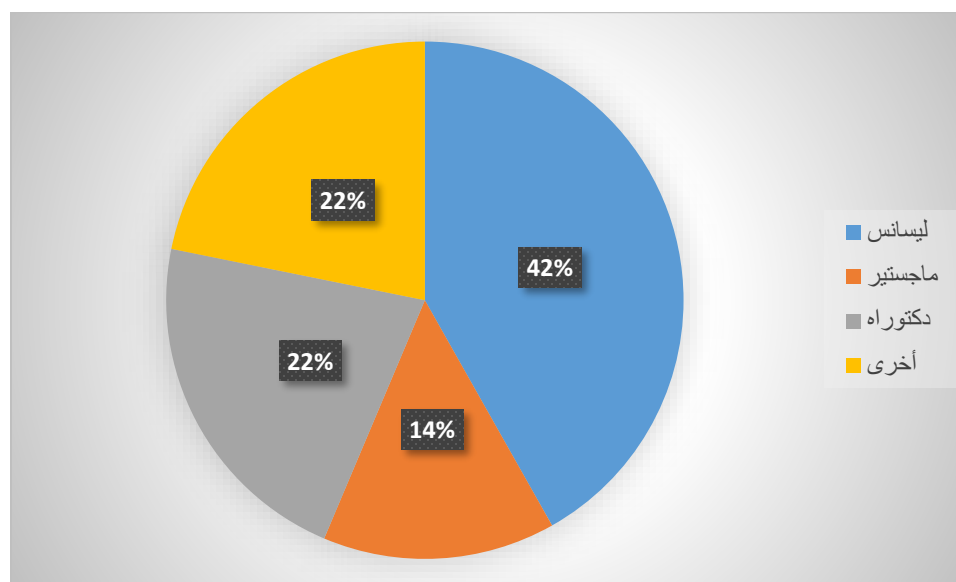
الجدول رقم (07-4): توزيع أفراد العينة حسب التأهيل العلمي

N %	التكرار		
42%	23	ليسانس	التأهيل العلمي
15%	8	ماجستير	
22%	12	دكتوراه	
22%	12	أخرى	
100%	55	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لمساهمة مكاتب التدقيق في تحسين جودة التدقيق على عينة من محافظي الحسابات في السياق الجزائري

الشكل رقم (03-4): نسب توزيع التأهيل العلمي في العينة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات Excel

يتضح من الجدول والشكل السابقين أن 23 من أفراد العينة مستواهم التعليمي ليسانس (مستوى التدرج)، وهم يمثلون أعلى نسبته 42 % من الحجم الإجمالي للعينة، في حين بلغ عدد أفراد العينة الذين يملكون مستوى الماجستير 08 أفراد، أي ما نسبته 15 % من الحجم الإجمالي للعينة، بينما وصل عدد أفراد العينة من حملة شهادة الدكتوراه 12 فردا، أي ما يمثل 22 % من الحجم الإجمالي للعينة، ويبقى 12 فرد من حملة شهادات أخرى، أي ما يقدر بـ 22 %.

رابعا: الخبرة المهنية

يتوزع أفراد عينة الدراسة حسب عدد سنوات خدمتهم كما هو موضح في الجدول والشكل التاليين:

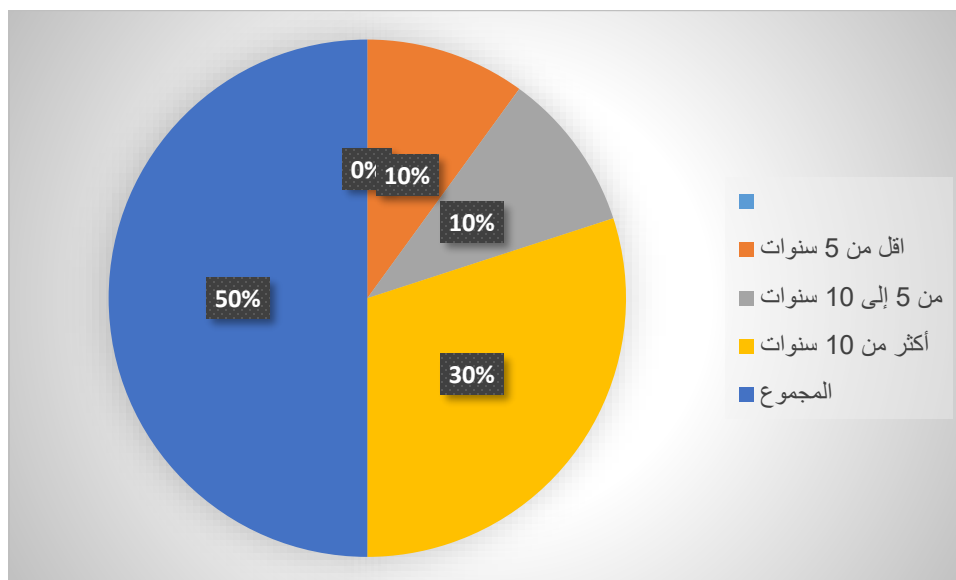
الجدول رقم (08-4): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

N %	التكرار		
20%	11	أقل من 5 سنوات	الخبرة المهنية
20%	11	من 5 إلى 10 سنوات	
60%	33	أكثر من 10 سنوات	
100%	55	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لمساهمة مكاتب التدقيق في تحسين جودة التدقيق على عينة من محافظي الحسابات في السياق الجزائري

الشكل رقم (4-04): نسب توزيع حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات Excel

يتضح من الجدول والشكل السابقين أن 11 فردا من أفراد العينة الذين تقل خبرتهم عن 05 سنوات، وهم يمثلون ما نسبته 20% من الحجم الإجمالي للعينة بنفس العدد والنسبة للأفراد الذين تتراوح خبرتهم المهنية بين 5 و10 سنوات، بينما بلغ عدد أفراد العينة الذين تزيد خبرتهم عن 10 سنوات، 33 فردا، أي ما نسبته 60% من الحجم الإجمالي للعينة.

المطلب الثالث: تفريغ وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول محاور الاستبيان

للتعرف على مدى توافق أفراد عينة الدراسة ضمن محاور الاستبيان، وكذا تحديد أهميتها، تم حساب التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحاور وتحديد اتجاهها وفقا لمجالات سلم ليكارت الثلاثي الذي يتضمن الخيارات (1: لا، 2: محايد، 3: نعم) حيث سيجري تحديد الفئات من خلال قسمة المدى بين أعلى درجة وأدنى درجة (2=3-1) على 3 وإضافة النتيجة كل مرة للحد الأدنى لكل فئة للوصول الى النتائج الموضحة في الجدول الموالي:

الفئات	1.67-1	2.34-1.68	3-2.35
مستوى الموافقة	لا	محايد	نعم

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لمساهمة مكاتب التدقيق في تحسين جودة التدقيق على عينة من محافظي الحسابات في السياق الجزائري

1-محور سوق التدقيق الجزائري وحاجتها إلى دخول مكاتب التدقيق الدولية

لقياس مستوى توافق أفراد عينة الدراسة ضمن هذا المحور، تم الاعتماد على عبارات هذا المحور الموضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (09-4): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات محور تختلف حاجة سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر إلى دخول مكاتب التدقيق الدولية باختلاف نوعها

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط	الإجابات			العبارات	
			نعم	محايد	لا		
نعم	0,71	2,58	39	9	7	التكرار	تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر يؤدي إلى ضرورة السماح بدخول مكاتب التدقيق الدولية إلى سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر
			70,9%	16,4%	12,7%	النسبة	مكاتب التدقيق الدولية إلى سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر
نعم	0,74	2,53	37	10	8	التكرار	توسع وتوزع نشاط مكاتب التدقيق الدولية عبر العالم يلزم الجزائر بفتح المجال لهذه المكاتب لممارسة مصادقة الحسابات
			67,3%	18,2%	14,5%	النسبة	لهاذه المكاتب لممارسة مصادقة الحسابات
نعم	0,63	2,71	44	6	5	التكرار	الاستراتيجية المتبعة في توظيف فريق العمل في مكاتب التدقيق الدولية مقارنة بالمكاتب المحلية تؤهلها لممارسة مصادقة الحسابات في الجزائر
			80,0%	10,9%	9,1%	النسبة	المكاتب المحلية تؤهلها لممارسة مصادقة الحسابات في الجزائر
نعم	0,70	2,65	43	5	7	التكرار	الإمكانيات المادية والبشرية لمكاتب التدقيق الدولية مقارنة بالمكاتب المحلية
			78,2%	9,1%	12,7%	النسبة	المكاتب المحلية مقارنة بالمكاتب المحلية

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لمساهمة مكاتب التدقيق في تحسين جودة التدقيق على عينة من محافظي الحسابات في السياق الجزائري

							تؤهّلها لممارسة مصادقة الحسابات في الجزائر
نعم	0,45	2,85	49	4	2	التكرار	اهتمام مكاتب التدقيق الدولية بكفاءة برامج التدقيق يؤهلها لأخذ مكانتها في سوق مصادقة الحسابات في الجزائر
			89,1%	7,3%	3,6%	النسبة	
محايد	0,94	2,22	31	5	19	التكرار	مكاتب التدقيق المحلية لا تغطي احتياجات السوق كما ونوعا
			56,4%	9,1%	34,5%	النسبة	
نعم	0,72	2,69	46	1	8	التكرار	زيادة دخول المستثمرين الأجانب يزيد من الحاجة الى وجود مكاتب التدقيق الدولية في سوق مصادقة الحسابات في الجزائر
			83,6%	1,8%	14,5%	النسبة	
نعم	0,84	2,49	39	4	12	التكرار	انضمام الجزائر الى المنظمة العالمية للتجارة يلزم بدخول مكاتب التدقيق الدولية إلى سوق محافظة الحسابات
			70,9%	7,3%	21,8%	النسبة	
نعم	0,38	2,59	المتوسط والانحراف المعياري للمحور: تختلف حاجة سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر إلى دخول مكاتب التدقيق الدولية باختلاف نوعها				

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

من خلال نتائج الجدول السابق يتضح أن أفراد عينة الدراسة موافقون كون سوق التدقيق الجزائري يحتاج إلى دخول مكاتب التدقيق الدولية حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 2.59 من 3، وهو متوسط يقع ضمن الفئة الثالثة

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لمساهمة مكاتب التدقيق في تحسين جودة التدقيق على عينة من محافظي

الحسابات في السياق الجزائري

من فئات مقياس ليكارت الثلاثي (من 2.35 إلى 3) وهي الفئة التي تشير إلى الخيار "نعم" في أداة الدراسة المقابل للمستوى المرتفع من الموافقة،

ومن خلال نتائج الجدول يمكن أيضا تحديد الأهمية النسبية للعبارات وهذا من خلال ترتيب العبارات التفصيلية لهذا العنصر ترتيبا تنازليا حسب متوسطها الحسابي، وهذا كما يلي:

- جاءت العبارة "اهتمام مكاتب التدقيق الدولية بكفاءة برامج التدقيق يؤهلها لأخذ مكانتها في سوق مصادقة الحسابات في الجزائر" في المرتبة الأولى، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 2.85؛
- جاءت العبارة "الاستراتيجية المتبعة في توظيف فريق العمل في مكاتب التدقيق الدولية مقارنة بالمكاتب المحلية تؤهلها لممارسة مصادقة الحسابات في الجزائر" في المرتبة الثانية وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 2.71؛
- جاءت العبارة "زيادة دخول المستثمرين الأجانب يزيد من الحاجة الى وجود مكاتب التدقيق الدولية في سوق مصادقة الحسابات في الجزائر" في المرتبة الثالثة، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 2.69؛
- جاءت العبارة "الإمكانيات المادية والبشرية لمكاتب التدقيق الدولية مقارنة بالمكاتب المحلية تؤهلها لممارسة مصادقة الحسابات في الجزائر" في المرتبة الرابعة، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 2.65؛
- جاءت العبارة "تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر يؤدي إلى ضرورة السماح بدخول مكاتب التدقيق الدولية إلى سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر" في المرتبة الخامسة، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 2.58؛
- جاءت العبارة "توسع وتوزع نشاط مكاتب التدقيق الدولية عبر العالم يلزم الجزائر بفتح المجال لهذه المكاتب لممارسة مصادقة الحسابات" في المرتبة السادسة، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 2.53؛
- جاءت العبارة "انضمام الجزائر الى المنظمة العالمية للتجارة يلزم بدخول مكاتب التدقيق الدولية إلى سوق محافظة الحسابات" في المرتبة السابعة، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 2.49؛
- جاءت العبارة "مكاتب التدقيق المحلية لا تغطي احتياجات السوق كما ونوعا" في المرتبة الثامنة، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 2.22؛

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لمساهمة مكاتب التدقيق في تحسين جودة التدقيق على عينة من محافظي الحسابات في السياق الجزائري

توصلنا من خلال التحليل الى وجود عدة مؤشرات تبين حاجة سوق التدقيق الجزائري الى هذه المكاتب وهي وجود الشركات المتعددة الجنسيات واحتياجتها لخدماتها، وتوجه الجزائر في تبني معايير التدقيق الدولية.

2-محور دور معايير التدقيق الدولية في تهيئة بيئة محافظة الحسابات لدخول مكاتب التدقيق الدولية

لقياس مستوى توافق أفراد عينة الدراسة حول عبارات هذا المحور، تم الاعتماد على عبارات هذا المحور الموضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (10-4): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات محور دور معايير التدقيق الدولية في تهيئة بيئة محافظة الحسابات لدخول مكاتب التدقيق الدولية

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط	الإجابات			العبارات	
			نعم	محايد	لا		
نعم	0,76	2,62	43	3	9	التكرار	يوجد توافق بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية
			78,2%	5,5%	16,4%	النسبة	
لا	0,81	1,49	11	5	39	التكرار	شروط تعيين محافظ الحسابات في المؤسسات الاقتصادية يلائم مكاتب التدقيق الدولية
			20,0%	9,1%	70,9%	النسبة	
نعم	0,70	2,65	43	5	7	التكرار	القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة التدقيق تتوافق مع معايير التدقيق المتعارف عليها
			78,2%	9,1%	12,7%	النسبة	
لا	0,76	1,44	9	6	40	التكرار	بيئة التدقيق الجزائرية تتوافق مع بيئة التدقيق الدولية في تنظيم المهنة
			16,4%	10,9%	72,7%	النسبة	

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لمساهمة مكاتب التدقيق في تحسين جودة التدقيق على عينة من محافظي

الحسابات في السياق الجزائري

نعم	0,70	2,64	42	6	7	التكرار	الجزائر تسعى للتكيف مع البيئة الدولية للتدقيق من خلال التشريعات والقوانين الصادرة (القانون 10-01)
			76,4%	10,9%	12,7%	النسبة	
محايد	0,96	1,93	23	5	27	التكرار	مكاتب التدقيق الدولية بإمكانها العمل في بيئة التدقيق الجزائرية
			41,8%	9,1%	49,1%	النسبة	
نعم	0,50	2,84	49	3	3	التكرار	توجه الجزائر نحو تبني معايير التدقيق يعتبر خطوة لمجابهة البيئة الدولية للتدقيق
			89,1%	5,5%	5,5%	النسبة	
نعم	0,91	2,36	36	3	16	التكرار	تكاليف محافظة الحسابات في الجزائر يشجع مكاتب التدقيق الدولية على تقديم هذه الخدمات في الجزائر
			65,5%	5,5%	29,1%	النسبة	
لا	0,88	1,58	14	4	37	التكرار	البيئة الاقتصادية والاجتماعية في الجزائر تشجع مكاتب التدقيق الدولية على تقديم خدمات المصادقة على الحسابات في الجزائر
			25,5%	7,3%	67,3%	النسبة	
محايد	0,35	2,17	المتوسط والانحراف المعياري للمحور: دور معايير التدقيق الدولية في تهيئة بيئة محافظة الحسابات لدخول مكاتب التدقيق الدولية				

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

من خلال نتائج الجدول السابق يتضح أن أفراد عينة الدراسة لهم حكم محايد حول جاهزية بيئة التدقيق الجزائرية لدخول مكاتب التدقيق، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 2.17 من 3، وهو متوسط يقع ضمن الفئة الثانية من فئات مقياس ليكرت الثلاثي (من 1.67 إلى 2.34) وهي الفئة التي تشير إلى الخيار "محايد" في أداة الدراسة المقابل للمستوى المتوسط من الموافقة

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لمساهمة مكاتب التدقيق في تحسين جودة التدقيق على عينة من محافظي

الحسابات في السياق الجزائري

ومن خلال نتائج الجدول يمكن أيضا تحديد الأهمية النسبية للعبارات وهذا من خلال ترتيب العبارات التفصيلية لهذا العنصر ترتيبا تنازليا حسب متوسطها الحسابي، وهذا كما يلي:

- جاءت العبارة " توجه الجزائر نحو تبني معايير التدقيق يعتبر خطوة لمجابهة البيئة الدولية للتدقيق" في المرتبة الأولى، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 2.84؛
- جاءت العبارة " القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة التدقيق تتوافق مع معايير التدقيق المتعارف عليها" في المرتبة الثانية وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 2.65؛
- جاءت العبارة " الجزائر تسعى للتكيف مع البيئة الدولية للتدقيق من خلال التشريعات والقوانين الصادرة (القانون 10-01)" في المرتبة الثالثة، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 2.64؛
- جاءت العبارة " يوجد توافق بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية" في المرتبة الرابعة، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 2.62؛
- جاءت العبارة " تكاليف محافظة الحسابات في الجزائر يشجع مكاتب التدقيق الدولية على تقديم هذه الخدمات في الجزائر" في المرتبة الخامسة، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 2.36؛
- جاءت العبارة " مكاتب التدقيق الدولية بإمكانها العمل في بيئة التدقيق الجزائرية" في المرتبة السادسة، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 1.93؛
- جاءت العبارة " البيئة الاقتصادية والاجتماعية في الجزائر تشجع مكاتب التدقيق الدولية على تقديم خدمات المصادقة على الحسابات في الجزائر" في المرتبة السابعة، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 1.58؛
- جاءت العبارة " شروط تعيين محافظ الحسابات في المؤسسات الاقتصادية يلائم مكاتب التدقيق الدولية" في المرتبة الثامنة، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 1.49؛
- جاءت العبارة " بيئة التدقيق الجزائرية تتوافق مع بيئة التدقيق الدولية في تنظيم المهنة" في المرتبة التاسعة، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 1.44؛

توصلنا من خلال نتائج الدراسة الى أن المشرع الجزائري يسهم بشكل كبير في ضرورة تبني معايير التدقيق الدولية وتهيئة بيئة التدقيق والتي بدورها تسهل دخول مكاتب التدقيق الدولية.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لمساهمة مكاتب التدقيق في تحسين جودة التدقيق على عينة من محافظي

الحسابات في السياق الجزائري

3-محور مساهمة مكاتب التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق في سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر

لقياس مستوى توافق أفراد عينة الدراسة حول عبارات هذا المحور، تم الاعتماد على عبارات هذا المحور الموضحة

في الجدول الموالي:

الجدول رقم (11-4): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات محور مساهمة مكاتب التدقيق الدولية في

تحسين جودة التدقيق في سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط	الإجابات			العبارات	
			نعم	محايد	لا		
نعم	0,49	2,85	50	2	3	التكرار	إدراج مكاتب التدقيق الدولية في سوق المصادقة
			90,9 %	3,6 %	5,5 %	النسبة	على الحسابات في الجزائر يسهم في تحسين جودة هذه الخدمة كما هو الحال في بعض الدول العربية.
نعم	0,61	2,76	47	3	5	التكرار	يساعد دخول مكاتب التدقيق الدولية الى سوق
			85,5 %	5,5 %	9,1 %	النسبة	المصادقة على الحسابات في الجزائر بالنهوض بمنظومة المهنة
نعم	0,61	2,76	47	3	5	التكرار	موافقة المشرع دخول مكاتب التدقيق الدولية الى
			85,5 %	5,5 %	9,1 %	النسبة	سوق المصادقة في الجزائر يساهم في تكتل المكاتب المحلية في شكل مكاتب كبرى.
نعم	0,65	2,73	46	3	6	التكرار	

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لمساهمة مكاتب التدقيق في تحسين جودة التدقيق على عينة من محافظي

الحسابات في السياق الجزائري

			83,6 %	5,5 %	10, 9%	النسبة	دخول مكاتب التدقيق الدولية سوق المصادقة على الحسابات يساهم في زيادة حدة المنافسة.
نعم	0,70	2,65	43	5	7	التكرار	يساهم دخول مكاتب التدقيق الى سوق المصادقة على الحسابات بالجزائر في تحسين بيئة عمل محافظي الحسابات.
			78,2 %	9,1 %	12, 7%	النسبة	
نعم	0,58	2,76	46	5	4	التكرار	يساهم دخول مكاتب التدقيق الدولية الى تكوين محافظي حسابات ذوي كفاءة عالية.
			83,6 %	9,1 %	7,3 %	النسبة	
نعم	0,64	2,67	42	8	5	التكرار	يؤدي دخول مكاتب التدقيق الدولية إلى سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر إلى الرفع من استقلالية محافظي الحسابات.
			76,4 %	14, 5%	9,1 %	النسبة	
نعم	0,74	2,58	40	7	8	التكرار	يؤدي دخول مكاتب التدقيق الدولية إلى سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر إلى الرفع من موضوعية خدمات محافظي الحسابات.
			72,7 %	12, 7%	14, 5%	النسبة	
نعم	0,58	2,76	46	5	4	التكرار	يؤدي دخول مكاتب التدقيق الدولية إلى سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر إلى تحسين مستوى الرقابة على جودة خدمات محافظي الحسابات.
			83,6 %	9,1 %	7,3 %	النسبة	

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لمساهمة مكاتب التدقيق في تحسين جودة التدقيق على عينة من محافظي الحسابات في السياق الجزائري

محايد	0,90	2,16	27	10	18	التكرار	لا يؤدي دخول مكاتب التدقيق الى سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر إلى هيمنتها على السوق.
			49,1 %	18, 2%	32, 7%	النسبة	
نعم	0,39	2,67	المتوسط والانحراف المعياري للمحور: مساهمة مكاتب التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق في سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر				

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

من خلال نتائج الجدول السابق يتضح أن أفراد عينة الدراسة متفقون حول حاجة سوق التدقيق الجزائري إلى دخول مكاتب التدقيق الدولية حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 2.67 من 3، وهو متوسط يقع ضمن الفئة الثالثة من فئات مقياس ليكارت الثلاثي (من 2.34 إلى 3) وهي الفئة التي تشير إلى الخيار " نعم " في أداة الدراسة المقابل للمستوى المرتفع من الموافقة

ومن خلال نتائج الجدول يمكن أيضا تحديد الأهمية النسبية للعبارات وهذا من خلال ترتيب العبارات التفصيلية لهذا العنصر ترتيبا تنازليا حسب متوسطها الحسابي، وهذا كما يلي:

- جاءت العبارة " إدراج مكاتب التدقيق الدولية في سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر يساهم في تحسين جودة هذه الخدمة كما هو الحال في بعض الدول العربية." في المرتبة الأولى، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 2.85؛

- جاءت العبارات " موافقة المشرع دخول مكاتب التدقيق الدولية الى سوق المصادقة في الجزائر يساهم في تكتل المكاتب المحلية في شكل مكاتب كبرى"، " يؤدي دخول مكاتب التدقيق الدولية إلى سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر إلى تحسين مستوى الرقابة على جودة خدمات محافظي الحسابات."، " يساعد دخول مكاتب التدقيق الدولية الى سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر بالنهوض بمنظومة المهنة"، " يساهم دخول مكاتب التدقيق الدولية الى تكوين محافظي حسابات ذوي كفاءة عالية." في المرتبة الثانية وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 2.76؛

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لمساهمة مكاتب التدقيق في تحسين جودة التدقيق على عينة من محافظي الحسابات في السياق الجزائري

- جاءت العبارة " دخول مكاتب التدقيق الدولية سوق المصادقة على الحسابات يساهم في زيادة حدة المنافسة." في المرتبة السادسة، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 2.73؛
 - جاءت العبارة " يؤدي دخول مكاتب التدقيق الدولية إلى سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر إلى الرفع من استقلالية محافظي الحسابات." في المرتبة السابعة، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 2.67؛
 - جاءت العبارة " يساهم دخول مكاتب التدقيق الى سوق المصادقة على الحسابات بالجزائر في تحسين بيئة عمل محافظي الحسابات." في المرتبة الثامنة، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 2.65؛
 - جاءت العبارة " يؤدي دخول مكاتب التدقيق الدولية إلى سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر إلى الرفع من موضوعية خدمات محافظي الحسابات." في المرتبة التاسعة، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 2.58؛
 - جاءت العبارة " لا يؤدي دخول مكاتب التدقيق الى سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر إلى هيمنتها على السوق." في المرتبة العاشرة، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـ 2.16؛
- توصلنا من خلال إجابات أفراد عينة الدراسة الى أن وجود مكاتب التدقيق الدولية في سوق المصادقة على الحسابات ترفع من حدة المنافسة داخل بيئة التدقيق الجزائرية وبالتالي الوصول الى أعلى جودة خدمات مكاتب التدقيق.

المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

بعد عرض وتحليل مختلف إجابات أفراد عينة الدراسة حول المحاور التي تضمنها الاستبيان والمتعلقة بمحور الخصائص الشخصية والوظيفية، محور سوق التدقيق الجزائري وحاجتها إلى دخول مكاتب التدقيق الدولية، محور بيئة التدقيق الجزائرية وجاهزيتها لدخول مكاتب التدقيق، ومحور مساهمة مكاتب التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق في سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر، يأتي هذا المبحث لاختبار فرضيات الدراسة، معتمدين في ذلك على البيانات التي تم تحليلها ومعالجتها إحصائيا باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).

الفرضية الأولى: -تختلف حاجة سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر إلى دخول مكاتب التدقيق الدولية باختلاف نوعها

الفرضية الثانية: - لتبني معايير التدقيق الدولية دور ايجابي في تهيئة بيئة محافظة الحسابات لدخول مكاتب التدقيق الدولية

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لمساهمة مكاتب التدقيق في تحسين جودة التدقيق على عينة من محافظي الحسابات في السياق الجزائري

الفرضية الثالثة: -يؤدي دخول مكاتب التدقيق الدولية الى تحسين جودة خدمات محافظة الحسابات في الجزائر

وعليه لاختبار الفرضيتين الأولى والثانية سنعتمد على نتائج تفريغ إجابات عينة الدراسة وذلك لتقييم حاجة سوق المصادقة على الحسابات الى دخول مكاتب التدقيق الدولية من وجهة نظر عينة الدراسة وكذلك مدى جاهزية بيئة محافظة الحسابات في الجزائر لدخول مكاتب التدقيق الدولية؛

ولاختبار الفرضية الثالثة ولتحديد العلاقة بين جودة خدمات محافظة الحسابات في الجزائر كمتغير تابع ودخول مكاتب التدقيق الدولية كمتغير مستقل، سيجري استخدام معاملات الارتباط، ونتائج تحليل التباين ومعادلة الانحدار الخطي بين المتغير التابع والمستقل.

المطلب الأول: اختبار الفرضية الأولى تختلف حاجة سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر إلى دخول مكاتب التدقيق الدولية باختلاف نوعها

من خلال النتائج المذكورة في الجدول المذكور سابقا الخاص بالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري والاتجاه العام لمحور سوق التدقيق الجزائري وحاجتها إلى دخول مكاتب التدقيق الدولية توصلنا أن أفراد عينة الدراسة موافقون كون إختلاف حاجة سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر إلى دخول مكاتب التدقيق الدولية يكون باختلاف نوعها وذلك باتجاه عام لعبارات المحور "نعم" في أداة الدراسة المقابل للمستوى المرتفع من الموافقة، وعليه نصل الى إثبات الفرضية الأولى التي تقضي باختلاف حاجة سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر إلى دخول مكاتب التدقيق الدولية يكون باختلاف نوعها

ولاختبار هذه الفرضية سنحتاج لتطبيق اختبار الفرق بين حاجة سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر إلى دخول مكاتب التدقيق الدولية تبعا لطبيعتها (طبيعية أو معنوية)، وهذا ما يدفعنا لتطبيق اختبار t للعينات المستقلة باعتبار أننا نقارن قيمة الحاجة لدخول المكاتب الدولية لمجموعتين مستقلتين (طبيعية أو معنوية)، حيث يتركز على الفرضيتين الاحصائيتين:

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لمساهمة مكاتب التدقيق في تحسين جودة التدقيق على عينة من محافظي الحسابات في السياق الجزائري

H0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في حاجة سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر إلى دخول مكاتب التدقيق الدولية تبعاً لنوعها.

H1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية في حاجة سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر إلى دخول مكاتب التدقيق الدولية تبعاً لنوعها.

الجدول (4-12) اختبار t للفروق بين المتوسطات للمجموعات المستقلة

اختبار t للفروق بين المتوسطات			اختبار Levene		
درجة المعنوية	درجة الحرية	t احصائية	Sig.	F	
,727	53	-,351	,816	,055	فرضية تساوي التباين
,754	2,241	-,353			فرضية عدم تساوي التباين

المصدر: من خلال معطيات الدراسة وباستخدام برنامج spss 20

من خلال نتائج الجدول (12) لاختبار t للفروق بين المتوسطات للمجموعات المستقلة يتضح لنا اعتماد الحالة " فرضية تساوي التباين " لاختبار الفروق بين المتوسطات، وعليه نخلص لقبول الفرضية H0 باعتبار أن قيمة درجة المعنوية المقابلة 0.727 وهي أكبر من 0.05 مما يعني أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في حاجة سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر إلى دخول مكاتب التدقيق الدولية تبعاً لنوعها، ومنه نصل إلى رفض الفرضية الأولى التي تنص على أنه: تختلف حاجة سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر إلى دخول مكاتب التدقيق الدولية باختلاف نوعها.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لمساهمة مكاتب التدقيق في تحسين جودة التدقيق على عينة من محافضي الحسابات في السياق الجزائري

المطلب الثاني: اختبار الفرضية الثانية لتبني معايير التدقيق الدولية دور إيجابي في تهيئة بيئة محاسبة الحسابات لدخول مكاتب التدقيق الدولية

من خلال نتائج الجدول الذي سبق ذكره الخاص بالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري والاتجاه العام لمحور سوق بيئة التدقيق الجزائرية وجاهزيتها لدخول مكاتب التدقيق توصلنا إلى حكم محايد لأفراد عينة الدراسة عن جاهزية بيئة التدقيق الجزائرية لدخول مكاتب التدقيق وذلك باتجاه عام لعبارات المحور " محايد " في أداة الدراسة المقابل للمستوى المتوسط من الموافقة، وعليه نصل إلى إثبات الفرضية الثانية التي تقضي بجاهزية بيئة محاسبة الحسابات في الجزائر لدخول مكاتب التدقيق الدولية في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية.

لاختبار هذه الفرضية سنحتاج لتقدير أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تهيئة بيئة محاسبة الحسابات وذلك باستخدام أبعاد محور تبني معايير التدقيق الدولية واختبار معنوية أثرها في محور بيئة التدقيق الجزائرية وجاهزيتها لدخول مكاتب التدقيق الدولية، حيث يأخذ النموذج الشكل الرياضي التالي:

$$Y = a + b1*x1 + b2*x2 + b3*x3 + b4*x4 + b5*x5 + e$$

حيث أن:

Y: بيئة التدقيق الجزائرية وجاهزيتها لدخول مكاتب التدقيق الدولية

Q9: وجود توافق بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية

Q11: توافق القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة التدقيق مع معايير التدقيق المتعارف عليها

Q12: توافق بيئة التدقيق الجزائرية مع بيئة التدقيق الدولية في تنظيم المهنة

Q16: توجه الجزائر نحو تبني معايير التدقيق يعتبر خطوة لمجابهة البيئة الدولية للتدقيق

الجدول (13-4): معامل الارتباط ومعامل التحديد للنموذج

معامل الارتباط	معامل التحديد
,8140	,6630

المصدر: من خلال معطيات الدراسة وباستخدام برنامج spss 20

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لمساهمة مكاتب التدقيق في تحسين جودة التدقيق على عينة من محافضي الحسابات في السياق الجزائري

من خلال نتائج الجدول السابق يتضح لنا أن النموذج يتمتع بمعامل ارتباط موجب وعالي حيث بلغ 0.814 وهو موجب وقوي، كما بلغ معامل التحديد 0.663، الأمر الذي يعكس قدرة النموذج التفسيرية، حيث أنه قادر على تفسير 66.3 % من التغيرات الحاصلة في بيئة التدقيق الجزائرية وجاهزيتها لدخول مكاتب التدقيق الدولية.

- اختبار المعنوية الكلية للنموذج

لاختبار المعنوية الكلية للنموذج نعتمد على نتائج جدول التباين لنموذج أثر أبعاد محور تبني معايير التدقيق الدولية في محور بيئة التدقيق الجزائرية وجاهزيتها لدخول مكاتب التدقيق، وذلك باستخدام الفرضيتين الاحصائيتين:

H0 : ليس لأبعاد محور تبني معايير التدقيق الدولية أثر ذو دلالة احصائية في بيئة التدقيق الجزائرية وجاهزيتها لدخول مكاتب التدقيق الدولية عند مستوى 0.05

H1 : لأحد أبعاد محور تبني معايير التدقيق الدولية على الأقل أثر ذو دلالة احصائية في بيئة التدقيق الجزائرية وجاهزيتها لدخول مكاتب التدقيق الدولية عند مستوى 0.05

الجدول رقم (14-4): جدول تحليل التباين

المعنوية	إحصائية فيشر	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	
,000	24,580	1,100	4	4,400	المفسرة
		,045	50	2,238	البواقي
			54	6,637	المجموع

المصدر: من خلال معطيات الدراسة وباستخدام برنامج spss 20

من خلال نتائج جدول تحليل التباين يتضح لنا تحقق المعنوية الكلية للنموذج، وذلك لكون درجة المعنوية =0.000 وهي أقل من 0.05، مما يعني رفض الفرضية H0 وقبول H1: لأحد أبعاد محور تبني معايير التدقيق الدولية على الأقل أثر ذو دلالة احصائية في بيئة التدقيق الجزائرية وجاهزيتها لدخول مكاتب التدقيق الدولية عند مستوى 0.05، ومنه نتجه إلى اختبار المعنوية الجزئية للنموذج، أي معنوية كل متغير على حدة.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لمساهمة مكاتب التدقيق في تحسين جودة التدقيق على عينة من محافظي الحسابات في السياق الجزائري

لاختبار المعنوية الجزئية لمتغيرات النموذج نستخدم على نتائج تقدير نموذج أثر أبعاد محور تبني معايير التدقيق الدولية في محور بيئة التدقيق الجزائرية وجاهزيتها لدخول مكاتب التدقيق، وذلك وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (15-4): تقدير معاملات النموذج

المعنوية	إحصائية ستودنت	المعاملات	
,180	1,361	,295	الحد الثابت
,014	2,559	,108	يوجد توافق بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية
,000	4,174	,186	القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة التدقيق تتوافق مع معايير التدقيق المتعارف عليها
,000	5,576	,218	بيئة التدقيق الجزائرية تتوافق مع بيئة التدقيق الدولية في تنظيم المهنة
,000	4,760	,278	توجه الجزائر نحو تبني معايير التدقيق يعتبر خطوة لمجابهة البيئة الدولية للتدقيق

المصدر: من خلال معطيات الدراسة وباستخدام برنامج spss 20

من خلال نتائج جدول تقدير معاملات النموذج يتضح لنا تحقق المعنوية الجزئية لكل متغيرات للنموذج، وذلك لكون درجة المعنوية لكل المتغيرات أقل من 0.05، ومنه لأبعاد محور تبني معايير التدقيق الدولية أثر ذو دلالة إحصائية في بيئة التدقيق الجزائرية وجاهزيتها لدخول مكاتب التدقيق الدولية عند مستوى 0.05، ومنه نصل إلى إثبات الفرضية الثانية: لتبني معايير التدقيق الدولية دور ايجابي في تهيئة بيئة محافظة الحسابات لدخول مكاتب التدقيق الدولية.

المطلب الثالث: اختبار الفرضية الثالثة يؤدي دخول مكاتب التدقيق الدولية الى تحسين جودة خدمات محافظة الحسابات في الجزائر.

لمعرفة علاقة جودة خدمات محافظة الحسابات في الجزائر بدخول مكاتب التدقيق الدولية ضمن عينة الدراسة، تم استخدام معامل ارتباط سبيرمان (Spearman Corrélation)، لقياس قوة واتجاه العلاقة الخطية بين المتغير المستقل والمتمثل في "دخول مكاتب التدقيق الدولية" المتضمن لكل من المحور الأول والثاني والمتغير التابع والمتمثل في "جودة خدمات محافظة الحسابات في الجزائر" المتمثل في المحور الثالث

وكانت معاملات الارتباط بين العوامل كما هو موضح في الجدول التالي:

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لمساهمة مكاتب التدقيق في تحسين جودة التدقيق على عينة من محافظي الحسابات في السياق الجزائري

الجدول رقم (16-4): معامل الارتباط بين لنموذج انحدار أثر مكاتب التدقيق الدولية على جودة خدمات

محافطة الحسابات في الجزائر

المحاور	معامل الارتباط سبيرمان	مستوى المعنوية
بيئة التدقيق الجزائرية وجاهزيتها لدخول مكاتب التدقيق	-,241	0,077
سوق التدقيق الجزائري وحاجتها إلى دخول مكاتب التدقيق الدولية	,564**	0,000

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

يتضح من الجدول أعلاه أنه توجد علاقة ارتباط سالبة وضعيفة بين بيئة التدقيق الجزائرية وجاهزيتها لدخول مكاتب التدقيق كمتغير مستقل من جهة وجودة خدمات محافطة الحسابات في الجزائر (المتغير التابع)، كما يبين وجود علاقة ارتباط موجبة وقوية بين سوق التدقيق الجزائري وحاجتها إلى دخول مكاتب التدقيق الدولية كمتغير مستقل من جهة وجودة خدمات محافطة الحسابات في الجزائر (المتغير التابع) من جهة أخرى ضمن عينة الدراسة، وعليه فهذه العلاقة توحى بإمكانية وجود أثر سيجري اختبار معنويته الكلية عن طريق جدول تحليل التباين ونتائج تقدير معاملات نموذج الانحدار الخطي الذي يأخذ الشكل الرياضي التالي:

$$Y = a + b_1 * X_1 + b_2 * X_2 + b_3 * X_3 + e$$

Y : جودة خدمات محافطة الحسابات في الجزائر (المتغير التابع)

X1 : بيئة التدقيق الجزائرية وجاهزيتها لدخول مكاتب التدقيق

X2 : سوق التدقيق الجزائري وحاجتها إلى دخول مكاتب التدقيق الدولية

معاملات نموذج الانحدار = a ; b1; b2; b3

e : الأخطاء العشوائية

لاختبار الفرضية الأولى سنعمد على نتائج اختبار المعنوية الكلية للنموذج من خلال نتائج جدول تحليل التباين وذلك كما يلي:

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لمساهمة مكاتب التدقيق في تحسين جودة التدقيق على عينة من محافظي الحسابات في السياق الجزائري

الجدول رقم (4-17): معامل الارتباط الخطي ومعامل التحديد للنموذج الخطي

معامل الارتباط الخطي	معامل التحديد
,500 ^a	,250

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

يتضح من الجدول أعلاه أنه توجد علاقة ارتباط موجبة ومتوسطة بين بيئة التدقيق الجزائرية وجاهزيتها لدخول مكاتب التدقيق وسوق التدقيق الجزائري وحاجتها إلى دخول مكاتب التدقيق الدولية كمتغيرين مستقلين من جهة وجودة خدمات محافظة الحسابات في الجزائر (المتغير التابع) من جهة أخرى ضمن عينة الدراسة، حيث بلغ معامل ارتباط سبيرمان بين المتغيرين 0.5، ومن هنا نمضي لاختبار المعنوية الكلية للنموذج عن طريق جدول تحليل التباين المبين في الجدول (..) الموالي والذي يركز على الفرضيتين الإحصائيتين التاليتين:

H_0 = ليس لعوامل دخول مكاتب التدقيق الدولية (X_1, X_2) أثر ذو دلالة إحصائية على جودة خدمات محافظة الحسابات في الجزائر عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$)

H_1 = لأحد عوامل دخول مكاتب التدقيق الدولية (X_1 أو X_2) على الأقل أثر ذو دلالة إحصائية على جودة خدمات محافظة الحسابات في الجزائر عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$)

الجدول رقم (4-18): جدول تحليل التباين للنموذج الخطي

Sig.	إحصائية	متوسط	درجة الحرية	مجموع المربعات	
درجة المعنوية	فيشر	المربعات			
,001	8,654	1,043	2	2,086	مربعات مفسرة
		,121	52	6,267	البواقي
			54	8,353	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

لاختبار المعنوية الكلية للنموذج تم إجراء تحليل تباين فيشر (F) والذي يعتمد على الفرضيات

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لمساهمة مكاتب التدقيق في تحسين جودة التدقيق على عينة من محافظي الحسابات في السياق الجزائري

من خلال الجدول أعلاه لدينا قيمة sig المقابلة لإحصائية فيشر (F) هي 0.01 وهي أقل من 0.05، أي تحقق المعنوية الكلية للنموذج عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$)، وعليه نرفض فرضية العدم (H_0) ونقبل الفرضية البديلة (H_1) القائلة بأنه لأحد عوامل دخول مكاتب التدقيق الدولية (X_1 أو X_2) على الأقل أثر ذو دلالة إحصائية على جودة خدمات محافظة الحسابات في الجزائر عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$) ومنه نمضي لاختبار المعنوية الجزئية للنموذج واختبار الفرضيات الفرعية.

الجدول رقم (19-4): معاملات نموذج الانحدار الخطي

Sig. درجة المعنوية	إحصائية ستيودنت	المعاملات	
,000	4,347	1,869	الحد الثابت
,000	3,911	,485	سوق التدقيق الجزائري وحاجتها إلى دخول مكاتب التدقيق الدولية
,128	-1,548	-,209	بيئة التدقيق الجزائرية وجاهزيتها لدخول مكاتب التدقيق

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

من خلال نتائج الجدول (19) يتضح تحقق المعنوية الجزئية لكل من الحد الثابت وعامل حاجة سوق التدقيق الجزائري إلى دخول مكاتب التدقيق الدولية في أثرها الموجب على جودة خدمات محافظة الحسابات في الجزائر عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$)، في حين لم تتحقق لبيئة التدقيق الجزائرية وجاهزيتها لدخول مكاتب التدقيق أثر معنوي على جودة خدمات محافظة الحسابات في الجزائر عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$)، ومن هنا نصل إلى أهمية حاجة سوق التدقيق الجزائري إلى دخول مكاتب التدقيق الدولية الذي ظهر محددًا لمستوى جودة خدمات محافظة الحسابات في الجزائر

انطلاقًا من هذه المعادلة يمكن القول بثبوت الفرضية الثالثة التي تقضي بأهمية دخول مكاتب التدقيق الدولية إلى تحسين جودة خدمات محافظة الحسابات في الجزائر، الأمر الذي يظهر من خلال حاجة سوق التدقيق الجزائري إلى دخول مكاتب التدقيق الدولية.

خلاصة الفصل:

لقد أثبتت الدراسة الميدانية ثبوت الفرضية الأولى التي تقضي بحاجة سوق المصادقة على الحسابات الى دخول مكاتب التدقيق الدولية وذلك بالاعتماد على نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والاتجاه العام لمحور سوق التدقيق الجزائري وحاجتها إلى دخول مكاتب التدقيق الدولية فقد تبين لنا أن أفراد عينة الدراسة موافقون كون سوق التدقيق الجزائري تحتاج إلى دخول مكاتب التدقيق الدولية وذلك باتجاه عام لعبارات المحور " نعم " في أداة الدراسة المقابل للمستوى المرتفع من الموافقة.

كما أثبتت صحة الفرضية الثانية التي تقضي بجاهزية بيئة محافظة الحسابات في الجزائر لدخول مكاتب التدقيق الدولية وذلك من خلال نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والاتجاه العام لمحور سوق بيئة التدقيق الجزائرية وجاهزيتها لدخول مكاتب التدقيق، حيث تبين لنا إلى حكما محايدا لأفراد عينة الدراسة عن جاهزية بيئة التدقيق الجزائرية لدخول مكاتب التدقيق وذلك باتجاه عام لعبارات المحور " محايد " في أداة الدراسة المقابل للمستوى المتوسط من الموافقة لقد أثبتت نتائج جدول تحليل التباين إلى أهمية دخول مكاتب التدقيق الدولية الى تحسين جودة خدمات محافظة الحسابات في الجزائر، الأمر الذي ظهر من خلال حاجة سوق التدقيق الجزائري إلى دخول مكاتب التدقيق الدولية، وذلك من خلال نتائج جدول تقدير المعاملات الذي أثبت تحقق المعنوية الجزئية لكل من الحد الثابت وعامل الدولية، وحاجة سوق التدقيق الجزائري إلى دخول مكاتب التدقيق الدولية في أثرها الموجب على جودة خدمات محافظة الحسابات في الجزائر عند مستوى معنوية $(\alpha = 0.05)$ ، في حين لم تتحقق لبينة التدقيق الجزائرية وجاهزيتها لدخول مكاتب التدقيق أثر معنوي على جودة خدمات محافظة الحسابات في الجزائر عند مستوى معنوية $(\alpha = 0.05)$ ، ومن هنا نصل الى أهمية حاجة سوق التدقيق الجزائري إلى دخول مكاتب التدقيق الدولية الذي ظهر محددًا لمستوى جودة خدمات محافظة الحسابات في الجزائر

من جهة أخرى فقد أظهرت نتائج جدول معاملات الارتباط وجود علاقة ارتباط سالبة وضعيفة وغير معنوية بين بيئة التدقيق الجزائرية وجاهزيتها لدخول مكاتب التدقيق كمتغير مستقل من جهة وجودة خدمات محافظة الحسابات في الجزائر (المتغير التابع)، كما يبين وجود علاقة ارتباط معنوية موجبة وقوية بين سوق التدقيق الجزائري وحاجتها إلى

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لمساهمة مكاتب التدقيق في تحسين جودة التدقيق على عينة من محافظي الحسابات في السياق الجزائري

دخول مكاتب التدقيق الدولية كمتغير مستقل من جهة وجودة خدمات محافظة الحسابات في الجزائر (المتغير التابع) من جهة أخرى ضمن عينة الدراسة.

إن نتائج الدراسة الميدانية تشدد على أهمية حاجة سوق التدقيق الجزائري إلى دخول مكاتب التدقيق الدولية، وذلك كمحدد يدعم جودة خدمات محافظة الحسابات في الجزائر.

من خلال نتائج الدراسة التي تم الوصول إليها والتي استهدفت معرفة دور مدى مساهمة مكاتب التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق في سوق المصادقة على الحسابات بالجزائر، حيث وبعد التطرق للمفاهيم الأساسية لجودة التدقيق ومهنة محافظ الحسابات وفقا للقانون 10-01 في بيئة التدقيق الجزائرية ومعرفة عمل مكاتب التدقيق الدولية في الجزائر في الجانب النظري.

حيث تم تصميم استمارة استبيان في الجانب الميداني من أجل معرفة آراء محافظي الحسابات والمكاتب المحلية حول احتياجات سوق المصادقة على الحسابات لهذه المكاتب من جهة ومدى جاهزية بيئة التدقيق الجزائرية لدخول هذه المكاتب في ظل تبني معايير التدقيق الدولية.

حيث تبين من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة أن اهتمام مكاتب التدقيق الدولية بكفاءة برامج التدقيق يؤهلها لأخذ مكائنها في سوق مصادقة الحسابات في الجزائر كما أن توجه الجزائر نحو جلب المستثمرين الأجانب يزيد من الحاجة الى وجود مكاتب التدقيق الدولية في سوق مصادقة الحسابات في الجزائر، كما أن زيادة توسع نشاط مكاتب التدقيق الدولية عبر العالم يلزم الجزائر بفتح المجال لهذه المكاتب لممارسة مصادقة الحسابات وخلق مجال للمنافسة من أجل الوصول للجودة في التدقيق خصوصا بعد انضمام الجزائر الى المنظمة العالمية للتجارة.

وتم الوصول الى ان الفرضية مثبتة لا تختلف حاجة سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر إلى دخول مكاتب التدقيق الدولية باختلاف نوعها.

أما عن مدى جاهزية بيئة التدقيق الجزائرية لدخول مكاتب التدقيق كون القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة التدقيق تتوافق مع معايير التدقيق المتعارف عليها، كما يعتبر محافظو الحسابات ان توجه الجزائر نحو تبني هذه المعايير يعد أهم خطوة لمواجهة البيئة الدولية للتدقيق.

كما توصلنا إلى أن إدراج مكاتب التدقيق الدولية في سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر يساهم في تحسين جودة هذه الخدمة كما هو الحال في بعض الدول العربية والذي يدفعها مستقبلا بالنهوض بمنظومة المهنة والعمل على الرفع من استقلالية وموضوعية خدمات محافظ الحسابات وبالتالي تم تأكيد الفرضية التي تنص على دخول مكاتب التدقيق الدولية يرفع من جودة خدمات محافظة الحسابات في الجزائر.

ان سوق التدقيق الجزائري بحاجة الى مكاتب التدقيق الدولية بمختلف أنواعها الكبرى والمتوسطة نظرا لتوجه الذي يشهده الاقتصاد الجزائري لجلب عدد كبير من المستثمرين الأجانب، وهذه الأخيرة تحتاج الى جودة الخدمات التي تقدمها هذه المكاتب، لكن لدخول هذه المكاتب الى سوق التدقيق الجزائري يجب إعادة تهيئة بيئة التدقيق من خلال إعادة النظر في القانون 10-01 المنظم للمهنة التدقيق، والإسراع في اصدار باقي معايير التدقيق الجزائرية والسهر على العمل بها من قبل محافظي الحسابات، فدخل مكاتب التدقيق يسهم بشكل كبير في تحسين جودة خدمات التدقيق بزيادة حدة المنافسة بين المكاتب الدولية والمحلية ويسهم أيضا في انشاء مكاتب تدقيق كبرى في شكل شركات للتدقيق.

النتائج:

توصلت الدراسة إلى أنه:

- معايير التدقيق الدولية تساعد على تطوير المهنة على المستوى المحلي والدولي.
- تهتم مكاتب التدقيق الجزائرية بترويج وتعزيز ثقافة الجودة.
- تحمل مسؤولية الجودة الشاملة لكل عملية تدقيق يقوم بها المكتب.
- لا تختلف حاجة سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر إلى دخول مكاتب التدقيق الدولية باختلاف نوعها.
- سوق المصادقة على الحسابات بحاجة الى خدمات مكاتب التدقيق الدولية.
- تبني معايير التدقيق الدولية لتهيئة بيئة التدقيق الجزائرية.
- ابراز أهمية حاجة سوق التدقيق الجزائري إلى دخول مكاتب التدقيق الدولية الذي ظهر محددات مستوى جودة خدمات محافظة الحسابات في الجزائر
- دخول مكاتب التدقيق الدولية في سوق التدقيق يرفع من تحسين جودة التدقيق.

التوصيات:

بعد تقديم النتائج المتوصل إليها نقترح التوصيات التالية:

- ضرورة الحرص على تحقيق الجودة في التدقيق لضمان الجودة في مخرجات النظام المحاسبي.
- الزامية إعادة النظر في منظومة التدقيق واسهام مكاتب التدقيق الدولية في السوق الجزائري.

- اعتبار مكاتب التدقيق الدولية كشريك للنهوض بمنظومة التدقيق في الجزائر، والاستفادة من تجارب الدول الأخرى.
- تطوير بيئة التدقيق من خلال السعي وراء تبني معايير التدقيق الدولية للرفع من جودة خدمات مكاتب التدقيق.
- ضرورة إعادة النظر في مفهوم دخول مكاتب التدقيق في سوق المصادقة على الحسابات ومعرفة مدى مساهمتها في النهوض باستراتيجيات بيئة التدقيق.
- العمل على قياس جودة التدقيق بغية الوصول الى الجودة في سوق المصادقة على الحسابات.
- ضرورة الاهتمام الأكاديمي ببيئة محافظة الحسابات في الجزائر لدخول مكاتب التدقيق الدولية في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية.

قائمة

المرجع

1. احمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفا للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2009.
2. أمين السيد أحمد لطفي، أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين، الدار الجامعية، القاهرة، 2002/2001.
3. عبد الفتاح الصحن، فتحي رزق السوافري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
4. جمعة أحمد حلمي وآخرون، معاصر نظم المعلومات المحاسبية مدخل تطبيقي معاصر، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
5. جون سوليفان، جورج كيل، البوصلة الأخلاقية للشركات، أدوات مكافحة الفساد قيم ومبادئ الأعمال، وآداب المهنة، وحوكمة الشركات، المنتدى العالمي لحوكمة الشركات، الدليل السابع.
6. طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات مفاهيم تجارب ومتطلبات، الدار الجامعية، مصر، 2009.
7. عبد الرزاق حسن الشيخ، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سعر السهم (دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين)، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2012.
8. عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 1998.
9. القاضي حسين، "التدقيق مدخل نظري"، الطبعة الأولى، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2008.

10. معراج عبد القادر هواري، أحمد عبد الحفيظ المجلد، الحوكمة المؤسسية في القطاع البنكي والمالي ودورها في إرساء قواعد الشفافية، 2010/02/20.

11. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.

12. وليام توماس، امرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب ومراجعة أحمد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ، رياض، السعودية، 1989.

المجلات، التقارير والدراسات:

1. بن زازة منصورية، التدقيق المحاسبي ودوره في إرساء مفهوم الحوكمة في ظل قانون "sox"، مجلة دفاتر بوادكس، العدد 05، الجزائر، مارس 2016.
2. البنك الأهلي المصري، أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة في الشركات"، النشرة الاقتصادية، العدد الثاني، المجلد 55، القاهرة، مصر، 2003.
3. بن بريكة عبد الوهاب، بودونت أسماء، تأثير حجم مكتب التدقيق على جودة التدقيق من وجهة نظر مراجعي الحسابات، المجلة الجزائرية للاقتصاد والإدارة، العدد 08، جامعة بسكرة، الجزائر، أبريل 2016.
4. جبار عبد الرزاق، الالتزام بمتطلبات لجنة بازل كمدخل لإرساء الحوكمة في القطاع المصرفي العربي - حالة دول شمال إفريقيا-، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السابع، جامعة الشلف، الجزائر، 2017.
5. خليل محمد دور المحاسب الإداري في إطار حوكمة الشركات، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الثالث، 2003.

6. حسين مضر، سمات اقتصاد المعرفة في دول المغرب العربي، مجلة المستقبل العربي، العدد 348، الأردن، فيفري 2008.
7. صنهاجي هيب، عوادي عبد القادر، عمارة محمد العيد، أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي، مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، المجلد 01، العدد 01، الجزائر، ديسمبر 2017.
8. عبد الغاني دادن، أهمية حوكمة الشركات في ظل الأزمة المالية العالمية الراهنة، مجلة رؤى اقتصادية، جامعة حمه لخضر، العدد 2، الوادي، الجزائر، جوان 2012.
9. عصام محمد الطويل، أثر التكامل بين تطبيق قواعد الحوكمة وجودة التدقيق في ضبط ممارسة إدارة الأرباح، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد التاسع، جامعة الأقصى، فلسطين، جوان 2018.
10. علي بن قطيب، السعيد قاسمي، دور التدقيق في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات -دراسة ميدانية لعينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في ولاية تيارت، مجلة الباحث، العدد 16، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2016.
11. عوماري عائشة، حميمش نرجس، أثر التدقيق الخارجي على جودة المعلومة المالية -دراسة ميدانية ببنك الفلاحة والتنمية الريفية بأدرار، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 10، العدد 2، جامعة أدرار، الجزائر، 2017.
12. فاطمة الزهراء رقايقية، مساهمة التدقيق في رفع جودة المعلومة المالية في ظل حوكمة الشركات -دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد الشريف مساعدي، العدد الأول، سوق أهراس، الجزائر، ديسمبر 2014.

13. موسى، فاتح سردوك، مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الأكاديمية والهيئات المهنية للمراجعة، مجلة

العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، مارس 2014.

14. ناصر دادي، تلاهوبري رابح، نظرة حول التدقيق المالي في الجزائر في ظل التغيرات الداخلية والخارجية،

مجلة الإصلاحات الاقتصادية والإدماج الاقتصادي العالمي، العدد 04، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر،

2008.

أطروحات الدكتوراه:

1. إيمان لعماري، دور التدقيق في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات المحاسبية في تفعيل الرقابة الداخلية،

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة حسنية بن بوعلي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم

التسيير، الشلف، الجزائر، 2017.

2. بن يخلف أمال، المراجعة الخارجية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، الجزائر، سنة 2002.

3. العابدي دلال، حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المالية، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد

خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية، الجزائر، 2015-2016.

4. عبد الكريم محمد سلمان النجار، مدى دور مراقبي الحسابات في التحقق من الخصائص النوعية

للمعلومات المحاسبية في القوائم المالية، أطروحة دكتوراه، بغداد، العراق، 2012.

5. فاتح غلاب، تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية

المستدامة-دراسة لبعض المؤسسات الاقتصادية-، أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس، سطيف،

الجزائر، 2010-2011.

6. ميرة عثمان، أهمية تطبيق الحوكمة في البنوك وأثرها على بيئة الأعمال مع الإشارة إلى حالة الجزائر، مذكرة ماجستير،

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2012/2011.

المؤتمرات والمداخلات:

1. الأزهر عزة، رشيدة خالدي، "التنظيم القانوني لمهنة التدقيق في الجزائر"، مداخلات في ملتقى علمي وطني

حول المحاسبة والتدقيق كدعم لتجديد الاستثمار بالمؤسسات الجزائرية، جامعة يحيى فارس، المدية، الجزائر،

يوم 2017/11/30.

2. خنفري خيضر، بورنيسة مريم، "دور المحاسبة والتدقيق في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية" دراسة

ميدانية في مجمع صيدال للصناعة الصيدلانية"، مداخلات في ملتقى دولي بالجزائر، 2017.

3. صبايحي نوال، "واقع الحوكمة في دول مختارة - مع التركيز على التجربة الجزائرية -"، مؤتمر دولي، جامعة حسيبة

بن بوعلي، الشلف، 2014.

4. عبد الرحمن العايب، إشكالية حوكمة الشركات واحترام أخلاقيات الأعمال في ظل الأزمة الاقتصادية

الراهنة، الملتقى الوطني حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، جامعة باجي مختار، عنابة - الجزائر،

نوفمبر 2009.

5. عبد العزيز سفيان، "المراجعة الداخلية كرافد لتثبيت ركائز الحوكمة المؤسسية في المؤسسات الاقتصادية، المؤتمر

الدولي الأول للمحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال الدولية"، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة المسيلة، المنعقد بـ

4-5 ديسمبر 2012.

6. عبد الكريم محمود محمد، "جودة التدقيق قراءة جديدة لمفهوم قديم"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية،

العدد الخاص بالمؤتمر العلمي الخامس 2014.

7. محمد اسماعيل مصطفى، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والاداري، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006.

8. بن ميري مصطفى، التدقيق الداخلي ودوره في تدعيم مبادئ الحوكمة، مداخلة مقدمة للمشاركة في المنتدى العلمي الوطني حول: المحاسبة والتدقيق كدعامة لتحسين الاستثمار بالمؤسسات الجزائرية يوم 2017/11/30، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، المدية، الجزائر.

النصوص القانونية:

1. وزارة المالية، مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، مديرية التحديث وضبط مقاييس المحاسبة، الجزائر، 1988.
2. المادة 06 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 27-06-2010، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42.
3. المادة 6.5 من المرسوم التنفيذي رقم 07-210 المؤرخ في 04-06-2006، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 44.
4. القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد 2007، المادة 24.
5. القانون التجاري بمساعدة المصالح التقنية لوزارة العدل، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1993.

Bibliographies en Langues Etrangères :

Ouvrages:

1. Hitt, Michael A. et al., **Strategic Management: Competitiveness and Globalization**, 5th edition, South-Western, Thomson, France, 2003.
2. Bertrand Richard et Dominique miellet, **la dynamique du gouvernement d'entreprise**, édition d'organisation, Paris, France, 2003.
3. J.Raffégeau & A Ritz, **Audit et Informatique**(collection Que sais-je ?), 2ème Edition, 1993.

4. Lionnel.c et Gerard.v, **audit et contrôle interne, aspects financiers, opérationnels et stratégiques** ,4eme édition, dolloze, paris, France ,1992.
5. Nacer eddine sadi, ali mazouz, **la pratique du commissariat aux comptes en Algérie**, tome1, édition société national de comptabilité.

Articles, publication et rapports:

1. Cohen, Jeffrey et al, **The Corporate Governance Mosaic and Financial Reporting Quality**, Journal of Accounting Literature, 2004, p.33
2. Abbott, and Parker S, **Auditor Selection and Audit Committee Charecteristics Auditing: A Journal of Practes and Theory**, Vol (19), 2000.
3. Cadbury Committee, Report of the Committee on **the Financial Aspects of Corporate Governance**, London, Gee and Co. ltd. , 1992.

Conference:

1. David carassus, nathalie gardes, **Intervention sous le titre: audit legal et gouvernance d'entreprise : une lecture théorique de leurs relations**, Introduction au Conférence internationale de l'enseignement et de la recherche en comptabilité, Bordeaux, 29-30 septembre 2005.
2. Hermanson, Dana R. and Rittenberg, larry E, **Internal Audit and Organizational Governance**, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2003.
3. The institute of internal auditors, the lessons that lie beneath, tone at the top, USA, 2002.

4. Archambeault, Deborah S., " The relation between Corporate Governance Strength and Fraudulent Financial Reporting: Evidence from SEC Enforcement Cases ", Nov. 2002, p. 8.
5. Boynton, William C. et al., Modern Auditing, 7th Edition, John Wiley & Sons, Inc. New York, 1996.
6. CFCG guidelines on corporate governance, center for corporate governance.
7. Etienne Barbier : Audit Interne Organisation, 1996, p195.
8. Fédération des experts comptables européens, auditor selection, publication of fédération des experts comptables européennes, octobre 2013, bruxelles, kingdom of belgium.
9. J.Raffeegeau & A.Ritz : Audit et Informatique, collection Que sais-je ?, 1993.
10. King, Mervyn E et al., " The King Report on Corporate Governance ", Institute of South Africa: Johannesburg, Nov. 1994.
11. Mahdi Salhi, An Investigation of the Effects of Audit Quality On occural Reliability Of Listed Companies on Tahrn Stock Exchange, Islamic University Review Of International Comparative Management, 2010.
12. Organization for Economic Cooperation and Development (OECD)," Principles of Corporate Governance (Introduction).
13. Philip.e Tetlock and Others, Conflicts of interest and the case of auditor dependence: moral seduction and strategic issue cycling, Academy of management review 2006, vol 31, n° 1, 10-29.
14. Private Sector Corporate Trust, " Good Corporate Governance in State-Owned Corporations –Final Draft Guidelines " 2002.
15. Robert, John, " Agency Theory, Ethics and Corporate Governance ", presented at the Corporate Governance and ethics Conference, MacQuarie, Graduate School of Management –Sydney, Australia, June 28-30, 2004.
16. Shah, Asad Ali, " Auditing and Governance Framework for Private Sector in Pakistan", ADB/OECD AntiCorruption Initiative for Asia-Pacific Master Training Seminar, 2005.

17. Smith Report, Financial Reporting Council (FRC), " Audit Committee– Combined Code Guidance ", Smith Report, London, 2003.
18. SNC, Révision En Milieu Informatique, Norme de l'Ordre des Experts Comptables, R N°8, 1995.
19. Winkler, Adalbert, "Financial Development, Economic Growth and Corporate Governance", Working paper Series: Finance and Accounting, www.econpapers.repec.org/paper/frafranaf/12htm.

These:

1. Inès Gaddour, Contribution à l'étude de la qualité de l'audit une approche fondée sur le management des équipes et le comportement des auditeurs, Thèse de doctorat–Université de recherche Paris–France, 2016

مواقع الأنترنت:

1. FINANCIAL REPORTING COUNCIL, REVIEW OF THE EFFECTIVENESS OF THE COMBINED CODE CALL FOR EVIDENCE, à partir du site:
http://www.frc.org.uk/documents/pagemanager/frc/Combined_Code_2009/Combined%20Code%20Review%20consultation%20document%20March%202009.pdf
2. Rapport du comité sur le gouvernement d'entreprise présidé par M. marc viénot, AFEP et MEDEF, juillet 1999, à partir du site :
http://www.ecgi.org/codes/documents/vienot2_fr.pdf consulte le : 20/05/2018.
3. King report on corporate governance for south africa, cliffe dekker attorneys, 2002a partir du site:
4. http://jpsdirectory.brinkster.net/forum/forum_poste.asp?tid=2045
5. http://www.ecgi.org/codes/documents/executive_summary.pdf, consulte le: 07/03/2018

6. محمد عباس السراجي، الحوكمة في مواجهة أزماتنا الاقتصادية، جريدة اليمن، أبريل 2009، ص 6، عن موقع: www.algomhoriah.net

7. إبراهيم السيد المليجي، دراسة واختبار تأثير آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية في مصر، عن موقع: www.faculty.ksu.edu.sa/72669/Publications

8. John, Kose and Kedia, Simi, " Design of Corporate Governance: Role of Ownership Structure, Takeovers, and Bank Debit ", 2003.www.Icf.som.yale.edu/pdf.
9. Organization for Economic Cooperation and Development, Beijing, 2000. www.oecd.oeg/daf.
10. The Institute of Internal Auditors (IIA), " The Role of Auditing in Public Sector Governance ", 2006.
11. www.thiia.org.
12. <http://www.abah.co.uk>، الأكاديمية العربية البريطانية للدراسات العليا،
13. Charles Piot , GOUVERNANCE, AUDIT ET QUALITÉ DE L'INFORMATION FINANCIÈRE, Article <http://www.cairn.info/gouvernance-d-entreprise--9782804106256-page-93.htm>.

Congres:

9. Sarbanes, P. and Oxley ,M., " Sarbanes-Oxley Act of 2002 " , A Congress , Washington DC

الملاحق

الملحق رقم 01:

جامعة جيلالي ليايس-سيدي بلعباس

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية والتسيير

قسم العلوم الاقتصادية

تخصص تدقيق مالي ومحاسبي

استمارة الاستبيان

تحية طيبة وبعد:

يسرني أن أضع بين أيديكم هذه الاستبانة التي صممت لجمع المعلومات اللازمة للدراسة التي نقوم بإعدادها استكمالاً للحصول على شهادة الدكتوراه في التدقيق المالي والمحاسبي تحت عنوان: "المصادقة على الحسابات في الجزائر ومكاتب التدقيق الدولية" من أجل تحقيق هدف الدراسة قمنا بتصميم هذا الاستبيان الذي يحتوي على مجموعة من الأسئلة الواضحة، بهدف التعرف على مدى مساهمة دخول مكاتب التدقيق الدولية الى سوق التدقيق في تحسين جودة التدقيق.

نأمل من سيادتكم التكرم بالإجابة على الأسئلة الواردة في هذا الاستبيان، من أجل التوصل إلى النتائج التي تخدم أهداف هذا البحث، ونؤكد لكم أن المعلومات التي سنحصل عليها ستعامل بسرية ولا تستخدم الا لأغراض البحث العلمي.

ولكم كل الشكر والتقدير

الطالب: خليج هشام

أولا معلومات ديموغرافية عن العينة:

1. نوع مكتب التدقيق:

☐ أ-شخص طبيعى ☐ ب-شخص معنوي

2. عدد فريق العمل:

☐ أ-أقل من 25 عامل ☐ ب-ما بين 25 و 500 عامل ☐ ج-أكثر من 500 عامل

3. التأهيل العلمي:

☐ أ-ليسانس ☐ ب-ماجستير ☐ ج-دكتوراه ☐ د-أخرى

4. الخبرة المهنية:

☐ أ-أقل من 5 سنوات ☐ ب-من 5 إلى 10 سنوات ☐ ج-أكبر من 10 سنوات

المحور الأول: سوق التدقيق الجزائري بحاجة إلى دخول مكاتب التدقيق الدولية

محايد	لا	نعم		
			01	تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر يؤدي إلى ضرورة السماح بدخول مكاتب التدقيق الدولية إلى سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر
			02	توسع وتوزع نشاط مكاتب التدقيق الدولية عبر العالم يلزم الجزائر بفتح المجال لهذه المكاتب لممارسة مصادقة الحسابات
			03	الاستراتيجية المتبعة في توظيف فريق العمل في مكاتب التدقيق الدولية مقارنة بالمكاتب المحلية تؤهلها لممارسة مصادقة الحسابات في الجزائر
			04	الإمكانيات المادية والبشرية لمكاتب التدقيق الدولية مقارنة بالمكاتب المحلية تؤهلها لممارسة مصادقة الحسابات في الجزائر
			05	اهتمام مكاتب التدقيق الدولية بكفاءة برامج التدقيق يؤهلها لأخذ مكانتها في سوق مصادقة الحسابات في الجزائر
			06	مكاتب التدقيق المحلية لا تغطي احتياجات السوق كما ونوعا
			07	زيادة دخول المستثمرين الأجانب يزيد من الحاجة الى وجود مكاتب التدقيق الدولية في سوق مصادقة الحسابات في الجزائر
			08	انضمام الجزائر الى المنظمة العالمية للتجارة يلزم بدخول مكاتب التدقيق الدولية إلى سوق محافظة الحسابات

المحور الثاني: بيئة التدقيق الجزائرية مهيأة لدخول مكاتب التدقيق

	نعم	لا	محايد
01			
02			
03			
04			
05			
06			
07			
08			
09			
10			

المحور الثالث: مساهمة مكاتب التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق في سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر

	نعم	لا	محايد
01			
			إدراج مكاتب التدقيق الدولية في سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر يساهم في تحسين جودة هذه الخدمة كما هو الحال في بعض الدول العربية.
02			
			يساعد دخول مكاتب التدقيق الدولية الى سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر بالنهوض بمنظومة المهنة
03			
			موافقة المشرع دخول مكاتب التدقيق الدولية الى سوق المصادقة في الجزائر يساهم في تكتل المكاتب المحلية في شكل مكاتب كبرى.
04			
			دخول مكاتب التدقيق الدولية سوق المصادقة على الحسابات يساهم في زيادة حدة المنافسة.
05			
			يساهم دخول مكاتب التدقيق الى سوق المصادقة على الحسابات بالجزائر في تحسين بيئة عمل محافظي الحسابات.
06			
			يساهم دخول مكاتب التدقيق الدولية الى تكوين محافظي حسابات ذوي كفاءة عالية.
07			
			يؤدي دخول مكاتب التدقيق الدولية إلى سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر إلى الرفع من استقلالية محافظي الحسابات.
08			
			يؤدي دخول مكاتب التدقيق الدولية إلى سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر إلى الرفع من موضوعية خدمات محافظي الحسابات.
09			
			يؤدي دخول مكاتب التدقيق الدولية إلى سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر إلى تحسين مستوى الرقابة على جودة خدمات محافظي الحسابات.
10			
			لا يؤدي دخول مكاتب التدقيق الى سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر إلى هيمنتها على السوق.

Annexe N°01 :

Université Djillali Lyabes–Sidi Bel Abbes

Faculté des sciences économiques et science commerciales et de gestion

Département des sciences économiques

Spécialité Audit comptable & financier

Formulaire de questionnaire

Salutation :

J'ai le plaisir de mettre entre vos mains ce questionnaire, qui a été conçu pour recueillir les informations nécessaires à l'étude que nous préparons pour compléter le diplôme de doctorat en audit financier et comptable sous le titre : « Certification des comptes en Algérie et dans les cabinets d'audit internationaux ».

Afin d'atteindre l'objectif de l'étude, nous avons conçu ce questionnaire, qui contient un ensemble de questions claires, dans le but d'identifier dans quelle mesure l'entrée des cabinets d'audit internationaux sur le marché de l'audit contribue à améliorer la qualité de l'audit.

Nous espérons que vous aurez la gentillesse de répondre aux questions contenues dans ce questionnaire, afin d'atteindre des résultats qui servent les objectifs de cette recherche, et nous vous assurons que les informations que nous obtiendrons seront traitées de manière confidentielle et utilisées uniquement pour la recherche scientifique fins.

Merci beaucoup.

L'étudiant : Mr Khelidj Hicham

Des informations démographiques sur l'échantillon :

1.Type de bureau d'audit :

A-Personne Physique : ☐

B-Personne morale : ☐

2.Le nombre de l'équipe de travail :

A-Moin de 25 : ☐

B-entre 25-500 : ☐

C-Plus de 500 : ☐

3. Diplôme Scientifique :

A-Licence : ☐

B-Magister : ☐

C-Doctorat : ☐

D-Autres : ☐

4.L'expérience Professionnelle :

A- Moin de 5 ans : ☐

B-entre 5-10ans : ☐

C-Plus de 10 ans : ☐

Premier axe : le marché algérien de l'audit à besoin d'entrer dans les cabinets d'audit internationaux

		OUI	NON	Neutre
01	L'application des normes internationales d'audit en Algérie entraîne la nécessité de permettre aux bureaux d'audit internationaux d'entrer sur le marché de la certification des comptes en Algérie			
02	L'expansion et la répartition des activités des bureaux d'audit internationaux à travers le monde obligent l'Algérie à ouvrir la voie à ces bureaux pour pratiquer l'authentification des comptes			
03	La stratégie suivie dans l'embauche de l'équipe de travail dans les bureaux d'audit internationaux par rapport aux bureaux locaux les qualifie pour pratiquer l'authentification des comptes en Algérie			
04	Les capacités matérielles et humaines des cabinets d'audit internationaux par rapport aux cabinets locaux les			

	qualifient pour pratiquer l'authentification des comptes en Algérie			
05	L'intérêt des Cours des comptes internationales pour l'efficacité des programmes d'audit les qualifie pour prendre leur place sur le marché de l'authentification des comptes en Algérie			
06	Les Cabinet locaux ne couvrent pas les besoins du marché en termes de quantité et de qualité			
07	L'augmentation de l'entrée des investisseurs étrangers accroît la nécessité de la présence de bureaux d'audit internationaux sur le marché de l'authentification des comptes en Algérie			
08	L'adhésion de l'Algérie à l'Organisation mondiale du commerce oblige l'entrée des bureaux d'audit internationaux sur le marché de la tenue des comptes			

Le deuxième axe : l'environnement de l'audit algérien est préparé pour entrer dans les cabinets d'audit

		OUI	NON	Neutre
01	Il existe une compatibilité entre les normes d'audit algériennes et les normes d'audit internationales			
02	Conditions de nomination des portefeuilles de comptes dans les institutions économiques conformément aux bureaux d'audit internationaux			
03	Les lois et règlements régissant la profession d'audit sont conformes aux normes d'audit généralement acceptées			
04	L'environnement de l'audit algérien est compatible avec l'environnement de l'audit international dans la réglementation de la profession			
05	L'Algérie cherche à s'adapter à l'environnement international de l'audit à travers la législation et les lois promulguées (Loi 10-01)			
06	L'adaptation des normes d'audit algériennes aux normes internationales contribue à créer un environnement d'audit approprié.			
07	Les cabinets d'audit internationaux peuvent travailler dans l'environnement d'audit algérien			
08	L'évolution de l'Algérie vers l'adoption des normes d'audit est une étape pour se confronter à l'environnement international de l'audit			
09	Les coûts de tenue des comptes en Algérie incitent les cabinets d'audit internationaux à fournir ces services en Algérie			

10	L'environnement économique et social en Algérie incite les cabinets d'audit internationaux à fournir des services d'authentification de compte en Algérie			
-----------	---	--	--	--

Le troisième axe : la contribution des cabinets d'audit internationaux à l'amélioration de la qualité de l'audit sur le marché de la certification des comptes en Algérie.

		OUI	NON	Neutre
01	L'inclusion des bureaux d'audit internationaux dans le marché de l'authentification des comptes en Algérie contribue à améliorer la qualité de ce service, comme c'est le cas dans certains pays arabes.			
02	L'entrée des cabinets d'audit internationaux sur le marché de l'authentification des comptes en Algérie contribue à faire évoluer le dispositif de la profession			
03	L'agrément du législateur L'entrée des bureaux d'audit internationaux sur le marché de la certification en Algérie contribue à l'agglomération des bureaux locaux sous forme de grands bureaux.			
04	L'entrée des cabinets d'audit internationaux sur le marché de l'authentification des comptes contribue à accroître la concurrence.			
05	L'entrée des bureaux des comptes sur le marché de l'approbation des comptes en Algérie contribue à améliorer l'environnement de travail des titulaires de comptes.			
06	L'entrée de cabinets d'audit internationaux contribue à la formation de teneurs de comptes hautement qualifiés.			
07	L'entrée des cabinets d'audit internationaux sur le marché de l'approbation des comptes en Algérie accroît l'indépendance des teneurs de comptes.			

08	L'entrée des bureaux d'audit internationaux sur le marché de l'approbation des comptes en Algérie augmente l'objectivité des services des teneurs de comptes.			
09	L'entrée des cabinets d'audit internationaux sur le marché de la certification des comptes en Algérie entraîne une amélioration du niveau de contrôle de la qualité des prestations des teneurs de comptes.			
10	L'entrée des cabinets d'audit sur le marché de l'approbation des comptes en Algérie n'entraîne pas leur domination du marché.			

اختبار الاتساق الداخلي للفقرات

الملحق رقم 02:

Corrélations											
		تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر يؤدي إلى ضرورة السماح بدخول مكاتب التدقيق الدولية إلى سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر	توسع وتوزع نشاط مكاتب التدقيق الدولية عبر العالم يلزم الجزائر بفتح المجال لهذه المكاتب لممارسة مصادقة الحسابات	الاستراتيجية المتبعة في توظيف فريق العمل في مكاتب التدقيق الدولية مقارنة بالمكاتب المحلية تؤهلها لممارسة مصادقة الحسابات في الجزائر	الإمكانات المادية والبشرية لمكاتب التدقيق الدولية مقارنة بالمكاتب المحلية تؤهلها لممارسة مصادقة الحسابات في الجزائر	اهتمام مكاتب التدقيق الدولية بكفاءة برامج التدقيق يؤهلها لأخذ مكانتها في سوق مصادقة الحسابات في الجزائر	مكاتب التدقيق المحلية لا تغطي احتياجات السوق كما ونوعا	زيادة دخول المستثمرين الأجانب يزيد من الحاجة إلى وجود مكاتب التدقيق الدولية في سوق مصادقة الحسابات في الجزائر	انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة يلزم بدخول مكاتب التدقيق الدولية إلى سوق محافظة الحسابات	سوق التدقيق الجزائري وحاجتها إلى دخول مكاتب التدقيق الدولية	
Rho de Spearman	تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر يؤدي إلى ضرورة السماح بدخول مكاتب التدقيق الدولية إلى سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر	Coefficient de corrélation	1,000	,407**	,216	,235	,098	,152	,194	,032	,472**
		Sig. (bilatérale)	.	,002	,114	,084	,475	,267	,155	,818	,000
		N	55	55	55	55	55	55	55	55	55
	توسع وتوزع نشاط مكاتب التدقيق الدولية عبر العالم يلزم الجزائر بفتح المجال لهذه المكاتب لممارسة مصادقة الحسابات	Coefficient de corrélation	,407**	1,000	-,104	-,137	-,039	,092	,287*	,278*	,440**
		Sig. (bilatérale)	,002	.	,451	,317	,780	,504	,033	,040	,001
		N	55	55	55	55	55	55	55	55	55
	الاستراتيجية المتبعة في توظيف فريق العمل في مكاتب التدقيق الدولية مقارنة بالمكاتب المحلية تؤهلها لممارسة مصادقة الحسابات في الجزائر	Coefficient de corrélation	,216	-,104	1,000	,645**	,280*	,246	,263	,102	,522**
		Sig. (bilatérale)	,114	,451	.	,000	,038	,070	,052	,458	,000
		N	55	55	55	55	55	55	55	55	55
	الإمكانات المادية والبشرية لمكاتب التدقيق الدولية مقارنة بالمكاتب المحلية تؤهلها لممارسة مصادقة الحسابات في الجزائر	Coefficient de corrélation	,235	-,137	,645**	1,000	,540**	,233	,109	,037	,522**
		Sig. (bilatérale)	,084	,317	,000	.	,000	,087	,428	,791	,000
		N	55	55	55	55	55	55	55	55	55
	اهتمام مكاتب التدقيق الدولية بكفاءة برامج التدقيق يؤهلها لأخذ مكانتها في سوق مصادقة الحسابات في الجزائر	Coefficient de corrélation	,098	-,039	,280*	,540**	1,000	,133	,000	,005	,327*
		Sig. (bilatérale)	,475	,780	,038	,000	.	,332	,999	,969	,015
		N	55	55	55	55	55	55	55	55	55
مكاتب التدقيق المحلية لا تغطي احتياجات السوق كما ونوعا	Coefficient de corrélation	,152	,092	,246	,233	,133	1,000	,418**	,370**	,655**	
	Sig. (bilatérale)	,267	,504	,070	,087	,332	.	,002	,005	,000	
	N	55	55	55	55	55	55	55	55	55	
زيادة دخول المستثمرين الأجانب يزيد من الحاجة إلى وجود مكاتب التدقيق الدولية في سوق مصادقة الحسابات في الجزائر	Coefficient de corrélation	,194	,287**	,263	,109	,000	,418**	1,000	,357**	,553**	
	Sig. (bilatérale)	,155	,033	,052	,428	,999	,002	.	,007	,000	
	N	55	55	55	55	55	55	55	55	55	
انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة	Coefficient de corrélation	,032	,278*	,102	,037	,005	,370**	,357**	1,000	,569**	
	Sig. (bilatérale)	,818	,040	,458	,791	,969	,005	,007	.	,000	

	يلزم بدخول مكاتب التدقيق الدولية إلى سوق محافظة الحسابات	N	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55
	سوق التدقيق الجزائري وحاجتها إلى دخول مكاتب التدقيق الدولية	Coefficient de corrélation	,472**	,440**	,522**	,522**	,327*	,655**	,553**	,569**	1,000	.
		Sig. (bilatérale)	,000	,001	,000	,000	,015	,000	,000	,000	.	.
		N	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55

** La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

Corrélations													
		بين توافق يوجد التدقيق معايير ومعايير الجزائرية الدولية التدقيق	تعيين شروط الحسابات محافظ المؤسسات في بلائم الاقتصادية التدقيق مكاتب الدولية	القوانين والتشريعات لمهنة المنظمة تتوافق التدقيق معايير مع التدقيق الدولية عليها المتعارف	التدقيق بيئة تتوافق الجزائرية التدقيق بيئة مع تنظيم فى الدولية المهنة	تسعى الجزائر البيئة مع للتكيف من للتدقيق الدولية التشريعات خلال الصادرة والقوانين (10-01 القانون)	المعايير تكيف مع للتدقيق الجزائرية يساهم الدولية المعايير تدقيق بيئة خلق فى ملانمة	الدولية التدقيق بيئة فى العمل بإمكانها الجزائرية التدقيق	الجزائر توجه تبني نحو التدقيق معايير خطوة يعتبر البيئة لمجابهة للتدقيق الدولية	محافظة تكاليف الجزائر فى الحسابات التدقيق مكاتب يشجع هذه تقديم على الدولية الجزائر فى الخدمات	البيئة الاقتصادية فى والاجتماعية تشجع الجزائر التدقيق مكاتب على الدولية خدمات تقديم على المصادقة فى الحسابات الجزائر	التدقيق بيئة الجزائرية وجاهزيتها مكاتب لدخول التدقيق	
Rho de Spearman	معايير بين توافق يوجد ومعايير الجزائرية التدقيق الدولية التدقيق	Coefficient de corrélation Sig. (bilatérale) N	1,000 . 55 55	-,083 ,547 55	,376** ,005 55	,232 ,088 55	,257 ,059 55	,274* ,043 55	-,084 ,544 55	-,044 ,751 55	,310* ,021 55	-,116 ,399 55	,315* ,019 55
	محافظ تعيين شروط المؤسسات في الحسابات مكاتب بلائم الاقتصادية الدولية التدقيق	Coefficient de corrélation Sig. (bilatérale) N	-,083 ,547 55	1,000 . 55 55	-,118 ,393 55	,076 ,579 55	-,155 ,257 55	,086 ,532 55	,220 ,107 55	,221 ,105 55	,108 ,431 55	,319* ,018 55	,513** ,000 55
	والتشريعات القوانين التدقيق لمهنة المنظمة التدقيق معايير مع تتوافق عليها المتعارف	Coefficient de corrélation Sig. (bilatérale) N	,376** ,005 55	-,118 ,393 55	1,000 . 55 55	,058 ,672 55	,432** ,001 55	,214 ,117 55	-,214 ,117 55	,090 ,514 55	,453** ,001 55	,108 ,435 55	,385** ,004 55
	الجزائرية التدقيق بيئة التدقيق بيئة مع تتوافق المهنة تنظيم فى الدولية	Coefficient de corrélation Sig. (bilatérale) N	,232 ,088 55	,076 ,579 55	,058 ,672 55	1,000 . 55 55	,012 ,932 55	,082 ,550 55	,457** ,000 55	-,156 ,256 55	,015 ,913 55	,191 ,162 55	,513** ,000 55
	مع للتكيف تسعى الجزائر من للتدقيق الدولية البيئة والقوانين التشريعات خلال 10-01 القانون) الصادرة	Coefficient de corrélation Sig. (bilatérale) N	,257 ,059 55	-,155 ,257 55	,432** ,001 55	,012 ,932 55	1,000 . 55 55	-,075 ,586 55	-,296* ,028 55	,174 ,204 55	,369** ,006 55	-,161 ,240 55	,231 ,090 55
	الجزائرية المعايير تكيف الدولية المعايير مع للتدقيق تدقيق بيئة خلق فى يساهم ملانمة	Coefficient de corrélation Sig. (bilatérale) N	,274* ,043 55	,086 ,532 55	,214 ,117 55	,082 ,550 55	-,075 ,586 55	1,000 . 55 55	,134 ,331 55	-,048 ,730 55	,201 ,142 55	,094 ,497 55	,214 ,116 55
	الدولية التدقيق مكاتب بيئة فى العمل بإمكانها الجزائرية التدقيق	Coefficient de corrélation Sig. (bilatérale)	-,084 ,544	,220 ,107	-,214 ,117	,457** ,000	-,296* ,028	,134 ,331	1,000 . 55	,036 ,793	-,282* ,037	,372** ,005	,444** ,001

[illegible]

الملحق رقم 04

[illegible]

	يساهم دخول مكاتب التدقيق إلى سوق المصادقة على الحسابات بالجزائر في تحسين بيئة عمل محافظي الحسابات.	Coefficient de corrélation	,460**	,574**	,554**	,268'	1,000	,337'	,681**	,455**	,634**	,164	,660**
		Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,047	.	,012	,000	,000	,000	,231	,000
		N	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55
	يساهم دخول مكاتب التدقيق الدولية إلى تكوين محافظي حسابات ذوي كفاءة عالية.	Coefficient de corrélation	,515**	,347**	,347**	,370**	,337*	1,000	,189	,306*	,166	,169	,497**
		Sig. (bilatérale)	,000	,009	,009	,005	,012	.	,168	,023	,226	,218	,000
		N	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55
	يؤدي دخول مكاتب التدقيق الدولية إلى سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر إلى الرفع من استقلالية محافظي الحسابات.	Coefficient de corrélation	,393**	,521**	,331*	,197	,681**	,189	1,000	,591**	,684**	,131	,632**
		Sig. (bilatérale)	,003	,000	,014	,150	,000	,168	.	,000	,000	,339	,000
		N	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55
	يؤدي دخول مكاتب التدقيق الدولية إلى سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر إلى الرفع من موضوعية خدمات محافظي الحسابات.	Coefficient de corrélation	,210	,214	,269*	,539**	,455**	,306*	,591**	1,000	,345**	,176	,711**
		Sig. (bilatérale)	,124	,117	,047	,000	,000	,023	,000	.	,010	,199	,000
		N	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55
	يؤدي دخول مكاتب التدقيق الدولية إلى سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر إلى تحسين مستوى الرقابة على جودة خدمات محافظي الحسابات.	Coefficient de corrélation	,200	,410**	,208	,062	,634**	,166	,684**	,345**	1,000	,081	,536**
		Sig. (bilatérale)	,144	,002	,127	,652	,000	,226	,000	,010	.	,554	,000
		N	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55
	لا يؤدي دخول مكاتب التدقيق إلى سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر إلى هيمنتها على السوق.	Coefficient de corrélation	,255	,055	,236	,075	,164	,169	,131	,176	,081	1,000	,470**
		Sig. (bilatérale)	,060	,689	,083	,587	,231	,218	,339	,199	,554	.	,000
		N	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55
	مساهمة مكاتب التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق في سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر	Coefficient de corrélation	,451**	,541**	,485**	,521**	,660**	,497**	,632**	,711**	,536**	,470**	1,000
		Sig. (bilatérale)	,001	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	.
		N	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55

** . La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

* . La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

الملحق رقم 05: اختبار الثبات (ألفا كرونباخ)

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,692	27

الملحق رقم 06: احصائيات عينة الدراسة

Tableau personnalisé 1			
		Effectif	N % colonne
التدقيق مكتب نوع	طبيعي	52	94,5%
	معنوي	3	5,5%
	total	55	100,0%
العمل فريق عدد	25 من اقل	53	96,4%
	عامل 500 إلى 25 بين ما	2	3,6%
	عامل 500 من أكثر	0	0,0%
	total	55	100,0%
العلمي التأهيل	ليسانس	23	41,8%
	ماجستير	8	14,5%
	دكتوراه	12	21,8%
	أخرى	12	21,8%
	total	55	100,0%
المهنية الخبرة	سنوات 5 من اقل	11	20,0%
	سنوات 10 إلى 5 من	11	20,0%
	سنوات 10 من أكثر	33	60,0%
	total	55	100,0%

إجابات أفراد عينة الدراسة

الملحق رقم 07: المحور الأول

Tableau personnalisé 1				
		لا	محايد	نعم
تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر يؤدي إلى ضرورة السماح بدخول مكاتب التدقيق الدولية إلى سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر	Effectif	7	9	39
	N % ligne	12,7%	16,4%	70,9%
توسع وتوزع نشاط مكاتب التدقيق الدولية عبر العالم يلزم الجزائر بفتح المجال لهذه المكاتب لممارسة مصادقة الحسابات	Effectif	8	10	37
	N % ligne	14,5%	18,2%	67,3%
الاستراتيجية المتبعة في توظيف فريق العمل في مكاتب التدقيق الدولية مقارنة بالمكاتب المحلية تؤهلها لممارسة مصادقة الحسابات في الجزائر	Effectif	5	6	44
	N % ligne	9,1%	10,9%	80,0%
الإمكانيات المادية والبشرية لمكاتب التدقيق الدولية مقارنة بالمكاتب المحلية تؤهلها لممارسة مصادقة الحسابات في الجزائر	Effectif	7	5	43
	N % ligne	12,7%	9,1%	78,2%
اهتمام مكاتب التدقيق الدولية بكفاءة برامج التدقيق يؤهلها لأخذ مكانتها في سوق مصادقة الحسابات في الجزائر	Effectif	2	4	49
	N % ligne	3,6%	7,3%	89,1%
مكاتب التدقيق المحلية لا تغطي احتياجات السوق كما ونوعا	Effectif	19	5	31

	N % ligne	34,5%	9,1%	56,4%
زيادة دخول المستثمرين الأجانب يزيد من الحاجة الى وجود مكاتب التدقيق الدولية في سوق مصادقة الحسابات في الجزائر	Effectif	8	1	46
	N % ligne	14,5%	1,8%	83,6%
انضمام الجزائر الى المنظمة العالمية للتجارة يلزم بدخول مكاتب التدقيق الدولية الى سوق محافظة الحسابات	Effectif	12	4	39
	N % ligne	21,8%	7,3%	70,9%

الملحق رقم 08: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات المحور الأول

Statistiques descriptives			
	N	Moyenne	Ecart type
تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر يؤدي إلى ضرورة السماح بدخول مكاتب التدقيق الدولية إلى سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر	55	2,58	,712
توسع وتوزع نشاط مكاتب التدقيق الدولية عبر العالم يلزم الجزائر بفتح المجال لهذه المكاتب لممارسة مصادقة الحسابات	55	2,53	,742
الاستراتيجية المتبعة في توظيف فريق العمل في مكاتب التدقيق الدولية مقارنة بالمكاتب المحلية تؤهلها لممارسة مصادقة الحسابات في الجزائر	55	2,71	,629
الإمكانيات المادية والبشرية لمكاتب التدقيق الدولية مقارنة بالمكاتب المحلية تؤهلها لممارسة مصادقة الحسابات في الجزائر	55	2,65	,700
اهتمام مكاتب التدقيق الدولية بكفاءة برامج التدقيق يؤهلها لأخذ مكانتها في سوق مصادقة الحسابات في الجزائر	55	2,85	,448
مكاتب التدقيق المحلية لا تغطي احتياجات السوق كما ونوعا	55	2,22	,937
زيادة دخول المستثمرين الأجانب يزيد من الحاجة الى وجود مكاتب التدقيق الدولية في سوق مصادقة الحسابات في الجزائر	55	2,69	,717
انضمام الجزائر الى المنظمة العالمية للتجارة يلزم بدخول مكاتب التدقيق الدولية إلى سوق محافظة الحسابات	55	2,49	,836
سوق التدقيق الجزائري وحاجتها إلى دخول مكاتب التدقيق الدولية	55	2,5909	,38147
N valide (listwise)	55		

الملحق رقم 09: إجابات المحور الثاني

Tableau personnalisé 1				
		لا	محايد	نعم
يوجد توافق بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية	Effectif	9	3	43
	N % ligne	16,4%	5,5%	78,2%
شروط تعيين محافظ الحسابات في المؤسسات الاقتصادية يلائم مكاتب التدقيق الدولية	Effectif	39	5	11
	N % ligne	70,9%	9,1%	20,0%
القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة التدقيق تتوافق مع معايير التدقيق المتعارف عليها	Effectif	7	5	43
	N % ligne	12,7%	9,1%	78,2%
بيئة التدقيق الجزائرية تتوافق مع بيئة التدقيق الدولية في تنظيم المهنة	Effectif	40	6	9
	N % ligne	72,7%	10,9%	16,4%
الجزائر تسعى للتكيف مع البيئة الدولية للتدقيق من خلال التشريعات والقوانين الصادرة (القانون 10-01)	Effectif	7	6	42
	N % ligne	12,7%	10,9%	76,4%
مكاتب التدقيق الدولية بإمكانها العمل في بيئة التدقيق الجزائرية	Effectif	27	5	23
	N % ligne	49,1%	9,1%	41,8%
توجه الجزائر نحو تبني معايير التدقيق يعتبر خطوة لمجابهة البيئة الدولية للتدقيق	Effectif	3	3	49
	N % ligne	5,5%	5,5%	89,1%
تكاليف محافظة الحسابات في الجزائر يشجع مكاتب التدقيق الدولية على تقديم هذه الخدمات في الجزائر	Effectif	16	3	36
	N % ligne	29,1%	5,5%	65,5%
البيئة الاقتصادية والاجتماعية في الجزائر تشجع مكاتب التدقيق الدولية على تقديم خدمات المصادقة على الحسابات في الجزائر	Effectif	37	4	14
	N % ligne	67,3%	7,3%	25,5%

الملحق رقم 10: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات المحور الثاني

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
يوجد توافق بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية	55	2,62	,757
شروط تعيين محافظ الحسابات في المؤسسات الاقتصادية يلائم مكاتب التدقيق الدولية	55	1,49	,814
القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة التدقيق تتوافق مع معايير التدقيق المتعارف عليها	55	2,65	,700
بيئة التدقيق الجزائرية تتوافق مع بيئة التدقيق الدولية في تنظيم المهنة	55	1,44	,764
الجزائر تسعى للتكيف مع البيئة الدولية للتدقيق من خلال التشريعات والقوانين الصادرة (القانون 10-01)	55	2,64	,704
مكاتب التدقيق الدولية بإمكانها العمل في بيئة التدقيق الجزائرية	55	1,93	,959
توجه الجزائر نحو تبني معايير التدقيق يعتبر خطوة لمجابهة البيئة الدولية للتدقيق	55	2,84	,501
تكاليف محافظة الحسابات في الجزائر يشجع مكاتب التدقيق الدولية على تقديم هذه الخدمات في الجزائر	55	2,36	,910
البيئة الاقتصادية والاجتماعية في الجزائر تشجع مكاتب التدقيق الدولية على تقديم خدمات المصادقة على الحسابات في الجزائر	55	1,58	,875
بيئة التدقيق الجزائرية وجاهزيتها لدخول مكاتب التدقيق	55	2,1717	,35059
N valide (listwise)	55		

الملحق رقم 11: إجابات المحور الثالث

Tableau personnalisé 1

		لا	محايد	نعم
إدراج مكاتب التدقيق الدولية في سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر يساهم في تحسين جودة هذه الخدمة كما هو الحال في بعض الدول العربية.	Effectif	3	2	50
	N % ligne	5,5%	3,6%	90,9%
يساعد دخول مكاتب التدقيق الدولية الى سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر بالنهوض بمنظومة المهنة	Effectif	5	3	47
	N % ligne	9,1%	5,5%	85,5%
موافقة المشرع دخول مكاتب التدقيق الدولية الى سوق المصادقة في الجزائر يساهم في تكتل المكاتب المحلية في شكل مكاتب كبرى.	Effectif	5	3	47
	N % ligne	9,1%	5,5%	85,5%
دخول مكاتب التدقيق الدولية سوق المصادقة على الحسابات يساهم في زيادة حدة المنافسة.	Effectif	6	3	46
	N % ligne	10,9%	5,5%	83,6%
يساهم دخول مكاتب التدقيق الى سوق المصادقة على الحسابات بالجزائر في تحسين بيئة عمل محافظي الحسابات.	Effectif	7	5	43
	N % ligne	12,7%	9,1%	78,2%
يساهم دخول مكاتب التدقيق الدولية الى تكوين محافظي حسابات ذوي كفاءة عالية.	Effectif	4	5	46
	N % ligne	7,3%	9,1%	83,6%
يؤدي دخول مكاتب التدقيق الدولية الى سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر الى الرفع من استقلالية محافظي الحسابات.	Effectif	5	8	42
	N % ligne	9,1%	14,5%	76,4%
يؤدي دخول مكاتب التدقيق الدولية الى سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر الى الرفع من موضوعية خدمات محافظي الحسابات.	Effectif	8	7	40
	N % ligne	14,5%	12,7%	72,7%
يؤدي دخول مكاتب التدقيق الدولية الى سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر الى تحسين مستوى الرقابة على جودة خدمات محافظي الحسابات.	Effectif	4	5	46
	N % ligne	7,3%	9,1%	83,6%
لا يؤدي دخول مكاتب التدقيق الى سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر الى هيمنتها على السوق.	Effectif	18	10	27
	N % ligne	32,7%	18,2%	49,1%

الملحق رقم 12: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات المحور الثالث

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
--	---	---------	------------

إدراج مكاتب التدقيق الدولية في سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر يساهم في تحسين جودة هذه الخدمة كما هو الحال في بعض الدول العربية.	55	2,85	,488
يساعد دخول مكاتب التدقيق الدولية الى سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر بالنهوض بمنظومة المهنة	55	2,76	,607
موافقة المشرع دخول مكاتب التدقيق الدولية الى سوق المصادقة في الجزائر يساهم في تكتل المكاتب المحلية في شكل مكاتب كبرى.	55	2,76	,607
دخول مكاتب التدقيق الدولية سوق المصادقة على الحسابات يساهم في زيادة حدة المنافسة.	55	2,73	,651
يساهم دخول مكاتب التدقيق الى سوق المصادقة على الحسابات بالجزائر في تحسين بيئة عمل محافظي الحسابات.	55	2,65	,700
يساهم دخول مكاتب التدقيق الدولية الى تكوين محافظي حسابات ذوي كفاءة عالية.	55	2,76	,576
يؤدي دخول مكاتب التدقيق الدولية إلى سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر إلى الرفع من استقلالية محافظي الحسابات.	55	2,67	,640
يؤدي دخول مكاتب التدقيق الدولية إلى سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر إلى الرفع من موضوعية خدمات محافظي الحسابات.	55	2,58	,738
يؤدي دخول مكاتب التدقيق الدولية إلى سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر إلى تحسين مستوى الرقابة على جودة خدمات محافظي الحسابات.	55	2,76	,576
لا يؤدي دخول مكاتب التدقيق الى سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر إلى هيمنتها على السوق.	55	2,16	,898
مساهمة مكاتب التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق في سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر	55	2,6709	,39331
N valide (listwise)	55		

اختبار فرضيات الدراسة

الملحق رقم 13: معامل الارتباط بين لنموذج انحدار أثر مكاتب التدقيق الدولية على جودة خدمات محافظة الحسابات في الجزائر

Corrélations					
		مساهمة مكاتب التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق في سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر	بيئة التدقيق الجزائرية وجاهزيتها لدخول مكاتب التدقيق	سوق التدقيق الجزائري وحاجتها إلى دخول مكاتب التدقيق الدولية	
Rho de Spearm an	مساهمة مكاتب التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق في سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر	Coefficient de corrélation	1,000	-,241	,564**
		Sig. (bilatérale)	.	,077	,000
		N	55	55	55
	بيئة التدقيق الجزائرية وجاهزيتها لدخول مكاتب التدقيق	Coefficient de corrélation	-,241	1,000	-,081
		Sig. (bilatérale)	,077	.	,555
		N	55	55	55
	سوق التدقيق الجزائري وحاجتها إلى دخول مكاتب التدقيق الدولية	Coefficient de corrélation	,564**	-,081	1,000
		Sig. (bilatérale)	,000	,555	.
		N	55	55	55

**. La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

الملحق رقم 14: معامل الارتباط الخطي لنموذج الانحدار

Récapitulatif des modèles				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation

1	,500 ^a	,250	,221	,34717
---	-------------------	------	------	--------

a. Valeurs prédites : (constantes),
التدقيق , سوق التدقيق الجزائري وحاجتها إلى دخول مكاتب التدقيق الدولية

الملحق رقم 15: جدول تحليل التباين

ANOVA ^a					
Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	2,086	2	1,043	8,654	,001 ^b
Résidu	6,267	52	,121		
Total	8,353	54			

a. Variable dépendante : الجوائز في الحسابات على المصادقة سوق في التدقيق جودة تحسين في الدولية التدقيق مكاتب مساهمة :

b. Valeurs prédites : (constantes),
الجزائري التدقيق سوق , التدقيق مكاتب لدخول وجاهزيتها الجزائرية التدقيق بيئة ,
الدولية التدقيق مكاتب دخول إلى وحاجتها

الملحق رقم 16: تقدير معاملات نموذج الانحدار

Coefficients ^a					
Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
(Constante)	1,869	,430		4,347	,000
1 سوق التدقيق الجزائري وحاجتها إلى					
دخول مكاتب التدقيق الدولية	,485	,124	,470	3,911	,000
بيئة التدقيق الجزائرية وجاهزيتها لدخول					
مكاتب التدقيق	-,209	,135	-,186	-1,548	,128

a. Variable dépendante : مساهمة مكاتب التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق في سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر