وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة يحي فارس بالمدية
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

تقييم ورقابة جودة خدمات مكاتب التدقيق على ضوء معايير وإرشادات المنظمات الدولية للمهنة

دراسة ميدانية لبعض مكاتب التدقيق في الجزائر

أطروحة تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه علوم في العلوم التجارية
تخصص: محاسبة وتدقيق

من إعداد الطالب:
مامي علي

تحت إشراف الأستاذ:
رميدي عبد الوهاب

لجنة المناقشة:

أ. سعداوي موسى	(أستاذ-جامعة المدية)	رئيسا
أ.رميدي عبد الوهاب	(أستاذ-جامعة المدية)	مقررا
د.مزيود ابراهيم	(أستاذ محاضر "أ" جامعة المدية)	عضوا ممتحنا
د.سعودي بلقاسم	(أستاذ محاضر "أ"-جامعة المسيلة)	عضوا ممتحنا
د.جاري فاتح	(أستاذ محاضر "أ" جامعة بومرداس)	عضوا ممتحنا
د.سفير محمد	(أستاذ محاضر "أ" جامعة البويرة)	عضوا ممتحنا

السنة الجامعية : 2017/2016

شكر وعرفان

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

{فَاذْكُرُونِي أَذْكُرْكُمْ وَاشْكُرُوا لِي وَلَا تَكْفُرُونِ} [البقرة: 152]

ثم أتقدم بالشكل الجزيل إلى:

أستاذي الفاضل ومرشدي الأستاذ الدكتور " رميدي عبد الوهاب " على قبوله الإشراف على رسالتي وتوجيهي وتذليله لكل الصعوبات المواجهة في طريقي، وعلى صبره وسعة صدره رغم كثرة انشغالاته وقلة وقته فجزاه الله عني خير الجزاء؛

أعضاء اللجنة الموقرة على قبولهم وتحملهم عناء قراءة ومناقشة رسالتي فجزاهم الله كل خير؛

أساتذتي الكرام في كل المراحل الدراسية؛

الأستاذين المحترمين "سمير طهرواي" والأستاذ "شمس الدين بوعرار" على تقديمهم يد المساعدة رغم انشغالاتهم فجزاهم الله كل خير وأنار لهم درب النجاح والفلاح؛

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

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

إهـداء

أهدي مجهودي هذا إلى:

والدتي الكريمة، أطال الله في عمرها وحفظها ورعاها وأدام عليها الصحة والعافية ووفقني لطاعتها ورزقني برها والإحسان إليها، وقر عيني بها، وأدعوا الله عز وجل أن يرحم والدي ويغفر له ولجميع موتى المسلمين ويجمعني به في جنات النعيم.

زوجتي الغالية التي شجعتني وتحملتني وصبرت علي وكانت خير رفيق وسند لي فجزاها الله خير الجزاء وأدام بيننا المحبة والإخلاص والوفاء بدون أن ننسى أهلها الكرام لاسيما والديها وإخوتها

ابني وقرة عيني أنس داعيا الله عزو جل أن يجعله من صالح عباده وحفظة كتابه ومن أحسن الناس دينا وعبادة وأخلاقا ومن أسعدهم حياة وأرغدهم عيشة

أشقائي الكرام وأسرهم كبيرا وصغيرا

شقيقتي الفاضلة وأسرتها

أصدقائي، أحبائي وإخواني في الله وهم كثر والحمد لله، لا استثني منهم أحدا

الشكر والعرفان	
الإهداء	
فهرس المحتويات.....	I
فهرس الأشكال والجداول.....	IV
قائمة الملاحق.....	V
قائمة المختصرات.....	VI
مستخلص الدراسة باللغة العربية.....	VII
مستخلص الدراسة باللغة الإنجليزية.....	VIII
المقدمة	أ
الفصل الأول: الإطار النظري لمكاتب التدقيق والمحاسبة	
تمهيد.....	1
المبحث الأول: ماهية مكاتب التدقيق والمحاسبة.....	2
المطلب الأول: مفهوم وتطور مكاتب التدقيق والمحاسبة.....	2
المطلب الثاني: تصنيف مكاتب التدقيق والمحاسبة.....	9
المطلب الثالث: المعايير المهنية لمكاتب التدقيق والمحاسبة.....	16
المبحث الثاني: تنظيم مكاتب التدقيق والمحاسبة.....	25
المطلب الأول: الهيكل التنظيمي لمكاتب التدقيق والمحاسبة.....	25
المطلب الثاني: الثقافة التنظيمية لمكاتب التدقيق والمحاسبة.....	28
المطلب الثالث: آداب وسولك المهنة داخل مكاتب التدقيق والمحاسبة.....	31
المبحث الثالث: خدمات مكاتب التدقيق والمحاسبة.....	33
المطلب الأول: الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق والمحاسبة.....	33
المطلب الثاني: الحاجة لخدمات مكاتب التدقيق والمحاسبة.....	38
المطلب الثالث: مكاتب التدقيق والمحاسبة الدولية.....	41
خلاصة.....	47
الفصل الثاني: جودة مكاتب التدقيق والمحاسبة والرقابة عليها	

تمهيد.....	49
المبحث الأول: ماهية الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة.....	50
المطلب الأول: الخلفية النظرية للجودة وإدارة الجودة الشاملة.....	50
المطلب الثاني: مفهوم وأهمية الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة.....	53
المطلب الثالث: الجودة والرقابة عليها من منظور معايير التدقيق الدولية والمحاسبة ورقابة الجودة	58
المبحث الثاني: عرض تجارب لدول رائدة في مجال الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة.....	63
المطلب الأول: عرض تجارب الو.م.أ والمملكة المتحدة.....	63
المطلب الثاني: عرض تجربة فرنسا.....	70
المطلب الثالث: عرض تجارب بعض الدول العربية.....	73
المبحث الثالث: العوامل المؤثرة على الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة.....	79
المطلب الأول: عوامل متعلقة بالبيئة الخارجية لمكاتب التدقيق والمحاسبة.....	80
المطلب الثاني: عوامل متعلقة ببيئة زبائن أو عملاء مكاتب التدقيق والمحاسبة.....	86
المطلب الثالث: عوامل متعلقة بالبيئة الداخلية لمكاتب التدقيق والمحاسبة.....	93
خلاصة.....	101
الفصل الثالث: تنظيم مهنتي التدقيق والمحاسبة في الجزائر	
تمهيد.....	103
المبحث الأول: التطور التاريخي لمهنتي التدقيق والمحاسبة في الجزائر.....	104
المطلب الأول: المرحلة الانتقالية ومرحلة تبعية مهنتي التدقيق والمحاسبة للدولة(1962-1990)....	104
المطلب الثاني: مرحلة اعتماد مكاتب التدقيق والمحاسبة(1991-2009).....	108
المطلب الثالث: مرحلة الإصلاحات(ما بعد المرسوم 10-01 والنظام المحاسبي المالي).....	110
المبحث الثاني: الهيئات المشرفة على مهنتي التدقيق والمحاسبة في الجزائر.....	112
المطلب الأول: الهيئات المستحدثة قبل المرسوم 91-08 (1962-1990).....	113
المطلب الثاني: الهيئات المستحدثة في إطار المرسوم 91-08(1991-1962).....	114
المطلب الثالث: الهيئات المستحدثة في إطار الإصلاحات (مابعد المرسوم 10-01).....	117
المبحث الثالث: التنظيم الحالي لمهنتي التدقيق والمحاسبة في الجزائر.....	122

المطلب الأول: ماهية مهنيي التدقيق والمحاسبة في الجزائر (التعاريف–الشروط–الكفاءات).....	122
المطلب الثاني: تعيين وعزل مهنيي التدقيق والمحاسبة في الجزائر.....	126
المطلب الثالث: مهام، حقوق ومسؤوليات مهنيي التدقيق والمحاسبة في الجزائر.....	129
خلاصة.....	139
الفصل الرابع: خصائص جودة مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر –دراسة ميدانية	
تمهيد.....	141
المبحث الأول: متطلبات الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر.....	142
المطلب الأول: المعايير النوعية لمكاتب التدقيق والمحاسبة والرقابة عليها.....	142
المطلب الثاني: إصدار معايير محلية للتدقيق وميثاق لأخلاقيات المهنة.....	144
المطلب الثالث: مخرجات مكاتب التدقيق والمحاسبة وجودتها.....	147
المطلب الرابع: التكوين والتدريب.....	150
المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية والإجراءات المتبعة.....	154
المطلب الأول: تحديد معالم الدراسة الميدانية.....	155
المطلب الثاني: تصميم الاستبيان.....	160
المطلب الثالث: أدوات الاستبيان واختبار الصدق والثبات.....	162
المبحث الثالث: عرض وتحليل النتائج الميدانية.....	165
المطلب الأول: تقديم خصائص العينة.....	165
المطلب الثاني: عرض وتحليل مخرجات الاستبيان.....	170
المطلب الثالث: استخلاص النتائج من الاستبيان.....	187
خلاصة.....	196
الخاتمة.....	198
قائمة المراجع.....	204
الملاحق	

أولا: فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
الجدول رقم (01-03)	سلم أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر	138
الجدول رقم (01-04)	الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان	158
الجدول رقم (02-04)	مقياس ليكارت الخماسي	162
الجدول رقم (03-04)	توزيع معامل ألفا كرومباك	164
الجدول رقم (04-04)	توزيع العينة حسب متغير المنصب المشغول	165
الجدول رقم (06-04)	توزيع العينة حسب متغير الخبرة المهنية	167
الجدول رقم (08-04)	توزيع العينة حسب متغير المستوى الاكاديمي	168
الجدول رقم (10-04)	توزيع العينة حسب متغير التخصص العلمي	169
الجدول رقم (12-04)	النتائج المتعلقة باستجابات أفراد العينة حول مدى الاطلاع على القوانين والمعايير المحلية الجديدة لمهنتي التدقيق والمحاسبة في الجزائر	171
الجدول رقم (13-04)	النتائج المتعلقة باستجابات أفراد العينة حول مدى الاطلاع على المعايير والإرشادات الدولية لمهنتي التدقيق والمحاسبة في الجزائر	174
الجدول رقم (14-04)	النتائج المتعلقة باستجابات أفراد العينة حول الإصلاحات التي عرفتها مهنتي التدقيق والمحاسبة في الجزائر وأثرها على الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر	176
الجدول رقم (15-04)	النتائج المتعلقة باستجابات أفراد العينة حول أثر تطبيق لبعض المتطلبات على الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر	179
الجدول رقم (16-04)	النتائج المتعلقة باستجابات أفراد العينة حول آليات الرقابة على الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر	184
الجدول رقم (17-04)	النتائج المتعلقة باستجابات أفراد العينة حول أسس تقييم وقياس الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر	186

ثانيا: فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
الشكل رقم (1-1)	مقارنة إيرادات مكاتب (BIG 4) لسنة 2016	45
الشكل رقم (2-1)	تطور إيرادات مكاتب (BIG 4) من 2009 إلى 2016	46
الشكل رقم (5-4)	توزيع العينة حسب متغير المنصب المشغول	166
الشكل رقم (7-4)	توزيع العينة حسب متغير الخبرة المهنية	167
الشكل رقم (9-4)	توزيع العينة حسب متغير المستوى الاكاديمي	168
الشكل رقم (11-4)	توزيع العينة حسب متغير التخصص العلمي	169

رقم الملحق	عنوان الملحق
الملحق رقم 01	استمارة الاستبيان باللغة العربية
الملحق رقم 02	استمارة الاستبيان باللغة الفرنسية
الملحق رقم 03	نتائج الدراسة الميدانية -مخرجات برنامج SPSS-

AAA	American Accounting Association
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
CICA	The Canadian Institute of Chartered Accountants
CNC	Conseil National de Comptabilité
CNCC	Compagnie Nationale de Commissaires aux Comptes
FRC	Financial Reporting Council
H3C	Haut Conseil du Commissariat aux comptes
GAAS	Generally accepted Auditing Standards
ISA	International Standards of Accounting
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
ICAEW	The Institute of Chartered Accountants in England and Wales
IESBA	International Ethics Standards Board for Accountants
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
ISO	International Standardization organization
OEC	Ordre des Experts Comptables
ONECC	Ordre National des Experts comptables, Commissaires aux comptes, Comptables Agrées.
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
PCN	Plan Comptable National
SOCPA	Saudi Organization for Certified Public Accountants
IAS	International accounting standards
SCF	System Comptable financier
CGAAC	Certified General Accountants Association Of Canada
OMECA	Observatoire des Métiers de l'expertise Comptable du Commissariat aux Comptes, et de l'Audit
NAS	No Audit Services
AQI	American Quality Institute
AFNOR	L'association Française de Normalisation
TQM	Total Quality Management
SEC	Securities and Exchange Commission
ISQC	International Standard Quality Control
FRC	Financial Reporting Council
ONEC	L'ordre National des Experts Comptables
CNCC	La Chambre National des Commissaires aux Comptes
ONCA	L'organisation National des Comptables Agrée

تعتبر مهنتي التدقيق والمحاسبة من بين أكثر المهن أهمية وحساسية في بيئة الأعمال المعاصرة، وهذا بالنظر للدور التي تلعبه في الحماية والحفاظ على حقوق ومصالح كل الأطراف الداخلية والخارجية المرتبطة بالكيانات الاقتصادية. وفي هذا السياق فإن مكاتب أو منشآت التدقيق والمحاسبة تمثل قبلة المجتمع المالي، لحاجة هاته الأخيرة لتلبية مختلف المتطلبات التي تفرضها بيئتها المالية والاقتصادية.

وبالعودة للفضائح والهزات المالية التي عرفها العالم خلال العقدين الاخرين، فإننا نجد أن الكثير من المهتمين يحملون مكاتب التدقيق والمحاسبة جزءا كبيرا مما حدث، وبالتالي ضرورة إعادة النظر في سير وتنظيم هاته المنشآت والتركيز على جودة أدائها. وهو ما جعل العديد من الدول تسير في هذا الاتجاه من بينها الو.م.أ وفرنسا، وحتى الجزائر التي فتحت ورشة كبيرة مؤخرا لإصلاح المهنتين.

ومن هذا المنطلق قام الطالب في هاته الدراسة بتسليط الضوء على موضوع مكاتب التدقيق والمحاسبة وتنظيمها الحالي وتطور خدماتها، وكذا التطرق لجوانب الجودة في هاته المنشآت وكيفية الرقابة عليها مستعرضا الأدبيات بهذا الخصوص ومستعينا بما جاءت به المنظمات المهنية المحلية منها والدولية وكذا تجارب بعض الدول، ومبينا بالتفصيل للعوامل المؤثرة على هاته الجودة، ليقوم بعدها بعرض لمختلف الجوانب المتعلقة بمهنتي التدقيق والمحاسبة بدءا بتطورها التاريخي ووصولا إلى تنظيمها الحالي بعد اعتماد المرسوم 10-01 وكذا النظام المحاسبي المالي الجديد.

كما دعم الطالب هاته الدراسة بجانب ميداني، حيث استهل هذا الجانب باستعراض لمتطلبات الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر، وكذا مختلف الإصلاحات التي تقوم بها الدولة بهذا الخصوص، حيث اختار في الأخير الاستبيان كأداة للبحث من أجل معرفة أراء المهنيين والاكاديميين ممن له علاقة واهتمام بهذا الموضوع، إذ عالج الاستبيان العديد من المحاور لاسيما دور الإصلاحات في ترقية الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة وأهم المتطلبات التي تؤثر فيها، وكذا أحسن وسائل الرقابة على الجودة وأسس قياسها وتقييمها.

حيث خلصت هاته الدراسة إلى أن مفهوم الجودة لايزال جديدا وحديثا يقتضي الدراسة، كما أنه هناك تأييد للإصلاحات التي تقوم بها الدولة على مهنتي التدقيق والمحاسبة، كما أنه يجب التركيز على دور بعض المتطلبات في سبيل تحسين الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة على غرار عامل الخبرة والكفاءة وكذا التخطيط لمختلف المهام والإشراف على الإفراد واستعمال التكنولوجيات الحديثة، وقد توصل الباحث من خلال دراسته أيضا إلى أن تعزيز الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة يمر حتما عبر تفعيل آلية لرقابة الجودة وكذا إصدار معايير محلية تراعي البيئة المحلية للمهنتين.

الكلمات المفتاحية: مكاتب التدقيق والمحاسبة، منشآت التدقيق والمحاسبة، الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة، رقابة الجودة، معايير الجودة، العوامل المؤثرة على الجودة.

Abstract

Accounting and auditing are among the most sensitive professions in the contemporary business environment, due to their major role these professions play in protecting and preserving the rights and interests of all internal and external parties of economic entities. In this regard, auditing and accounting firms are of a vital importance for financial community's various requirements that need to be satisfied

Over the past two decades, there have been many scandals and economic shocks in the world, So that accounting firms bear a large part of the responsibility for what happened, accordingly, it was necessary to review the quality of audit and accounting firms.

Consequently, the researcher in his study tries to shed light on many aspects pertaining auditing and accounting firms through discussing the following issues:

- Generalities about auditing and accounting firms,
- Different theories of quality.
- Quality properties in the auditing and accounting firms
- Factors effecting quality in auditing and accounting firms
- International models to control quality of auditing and accounting firms

Owing to the lack of studies on the quality in Auditing and accounting firms in Algeria, the researcher suggests to adopt a questionnaire as a tool for collecting data to examine the various aspects of auditing and accounting profession in Algeria, mainly the quality characteristics in Algerian firms, to see to what extent attention is given to quality in Algerian firms, and explore the main factors affecting quality in Algerian firms and therefore suggest appropriate means of quality control and Future Prospects.

In order to reach the purpose of the study and hopefully obtain valuable results, the questionnaire was distributed for and answered by a sample of Algerians professionals and academics.

Finally, the researcher has used the required techniques and statistical tools to process data; the outputs of the process were analyzed and discussed to eventually make recommendations and suggestions.

Key Words: Auditing & Accounting Firms, Quality, Quality control, Quality standards

مدخل الدراسة:

إن مستوى التطور والازدهار الاقتصادي في وقتنا الحاضر، لا يمكن رده بالضرورة إلى مدى وفرة الموارد الطبيعية والإمكانيات المالية لأي دولة من الدول رغم أهمية هاته العوامل. فالاقتصاديات المعاصرة لاسيما المزدهرة منها تعتمد بشكل كبير على مختلف الكيانات الاقتصادية التي تحتويها، وتعتبرها عصب الحياة الاقتصادية، وتعطي لها أولية وأهمية كبرى، وتعتبرها أحد أهم عوامل تحقيق التنمية المستدامة.

إذ تحرص معظم الدول في الوقت الحالي على الحفاظ على ما تملكه من كيانات اقتصادية، وتسعى لتطويرها وتنميتها حجما وعددا ونوعا، وتستعين بآليات ووسائل للإشراف عليها ورقابتها. ومن تلك الآليات مهنتي التدقيق والمحاسبة، هاتان الأخيرتين، ارتبط تطورهما وزادت أهميتهما والحاجة إليهما بظهور وتطور الكيانات الاقتصادية وتوسعها، وتحولتا من مجرد إجراءات ومهارات بسيطة يقوم بها بعض الأفراد إلى أحد المهن الاستراتيجية والحساسة، تحتوي على كم كبير من القواعد والمبادئ والمعارف والتقنيات يقوم بها مهنيون محترفون ذوي تكوين عال، في شكل تنظيمات تتضمن موارد بشرية ومادية ومعرفية، تعرف بمكاتب التدقيق والمحاسبة، والتي تلعب دورا كبيرا في بيئة الاقتصاد الحالية لأي دولة من الدول، حيث زاد عددها وحجمها وتوسع نشاطها وتطورت خدماتها، وأصبحت مرافقة لأي اقتصاد معاصر.

ويمكن القول أن القصور والإهمال وعدم الالتزام بالمعايير المهنية لهاته المكاتب، كان أحد الأسباب الرئيسية في حدوث العديد من الافلاسات والفضائح المالية على المستوى الدولي، على شاكلة ما جرى في الولايات المتحدة الامريكية في بداية الألفينات مع شركة إنرون(ENRON) للطاقة، كانت من بين نتائجها الوخيمة أن هوى أحد أكبر خمس مكاتب للتدقيق والمحاسبة على المستوى العالمي وهو مكتب آرثير أندرسون(Arthur Anderson)، وهو الذي كان يشرف على تدقيق الشركة سالفة الذكر.

وبغرض معالجة القصور الذي ميز المهنتين ومن أجل إضفاء الثقة والمصداقية على القوائم المالية أو التقارير المالية وأي مخرجات أخرى، وتعزيز جودتها، برز موضوع حديث يتعلق بجودة مكاتب التدقيق والمحاسبة نفسها، وليس جودة ما تصدره من قوائم مالية وتقارير فحسب، مما استدعى العمل على استخدام آليات للرقابة على هاته المكاتب وعلى جودتها، من خلال إصدار معايير للجودة، وأساليب للرقابة تقوم بها هيئات مهنية تعنى بمهنتي التدقيق والمحاسبة.

وفي هذا الإطار شكل موضوع جودة مكاتب التدقيق والمحاسبة وخدماتها والرقابة عليها مجال بحث للعديد من الأكاديميين والمنظمات المهنية في العالم، حيث أثير هذا الموضوع من طرف معهد المحاسبين

القانونين الأمريكي (AICPA) والذي كان له السبق في هذا المجال، وذلك في دراسة قام بها سنة 1973 أصدرها في إحدى النشريات تحت عنوان "الربط بين مخاطر التدقيق وجودة التدقيق".

ولأهمية الجودة، قام أيضا مجلس معايير التدقيق والضمان الدولي(IAASB) التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين الدوليين (IFAC) بإصدار المعيار الدولي لرقابة جودة المكاتب التي تؤدي عمليات التدقيق ومراجعة البيانات المالية والذي يحتوى على العديد من الإرشادات، كما قامت العديد من الدول كبريطانيا وفرنسا بإصدار العديد من معايير الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة وبرامج لرقابتها، وانتهجت نفس النهج دول عربية كمصر والأردن ودول مجلس التعاون الخليجي.

بالنسبة للجزائر فهي الأخرى أولت اهتماما كبيرا بمهنتي التدقيق والمحاسبة منذ الاستقلال، ورافقت كل المراحل التي مر عليها الاقتصاد الوطني، وظهرت مكاتب التدقيق والمحاسبة المستقلة في بداية التسعينات بعد اعتماد المرسوم 91-08 المتعلق بمهن خبير الحسابات، محافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد، والذي استمر العمل به إلى سنة 2009، أين قامت الدولة بالتخلي عن هذا المرسوم واعتماد مرسوم جديد 10-01 ابتداءا من سنة 2010.

إذ عرفت الجزائر في الآونة الأخيرة العديد من الإصلاحات سواءا من ناحية التشريع أو الإجراءات أو الهيئات المهنية عنوانها إعادة الاعتبار لمهنتي التدقيق والمحاسبة عموما ولمكاتب التدقيق والمحاسبة خصوصا، حيث تعتبر رقابة جودة هاته المكاتب، أحد أهم محاور هذا الإصلاح. وذلك على أمل أن تصل هاته المكاتب إلى تقديم خدمات ذات جودة تفي باحتياجات ومتطلبات جميع المستفيدين وتعيد الهيبة للمهنتين التي عرفت مشاكل في الفترة الأخيرة.

إشكالية الدراسة:

على ضوء ما تطرقنا إليه ولتحقيق أهداف الدراسة فقد ارتأى الطالب أن تكون صياغة الإشكالية الرئيسية للموضوع على الشكل التالي:

" **كيف يمكن تقييم ورقابة جودة مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر في إطار الإصلاحات الحالية التي تعرفها المهنتين وعلى ضوء معايير وإرشادات المنظمات المهنية والتجارب الدولية؟**"

أسئلة الدراسة:

بغرض الإجابة على الإشكالية الرئيسية اقتضى الأمر طرح عدة تساؤلات فرعية كما يلي:

- ✓ كيف هو شكل مكاتب التدقيق والمحاسبة الحديثة؟ وماهي أهم الخدمات الحديثة التي تقدمها؟
- ✓ إلى أي مدى وصلت إليه مجهودات الأكاديميين والمهنيين حول الاتفاق على إطار نظري واضح وشامل لجودة مكاتب التدقيق والمحاسبة؟
- ✓ هل تساهم الإصلاحات التي تقوم بها الدولة فيما يخص مهنتي التدقيق والمحاسبة بالجزائر في تعزيز وترقية جودة مكاتب التدقيق والمحاسبة وماهي أهم تلك الإصلاحات؟
- ✓ ماهي أهم طرق التقييم والرقابة الناجعة التي يمكن تطبيقها في الجزائر في سبيل تعزيز وترقية جودة مكاتب التدقيق والمحاسبة ؟

فرضيات الدراسة:

للإجابة على التساؤلات المطروحة قمنا بصياغة الافتراضات التالية:

الفرضية الأولى:

تحولت مكاتب التدقيق والمحاسبة بشكلها الحديث إلى مؤسسات اقتصادية خدمية كغيرها من المؤسسات تتضمن موارد مادية وبشرية ومعرفية، كما أصبحت الخدمات التي تقدمها تستجيب لكل متطلبات البيئة الاقتصادية الحالية؛

الفرضية الثانية:

تتجه دراسات الاكاديميين وجهود المنظمات المهنية إلى تقريب وجهات النظر والاتفاق على مفهوم موحد للجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة وإصدار معايير للجودة والرقابة عليها؛

الفرضية الثالثة:

تساهم الإصلاحات التي تقوم بها الدولة إيجابا في سبيل تعزيز وترقية الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر؛

الفرضية الرابعة:

تعتبر الدولة طرفا أساسيا في أي آلية للرقابة يمكن تطبيقها على مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر.

أهمية الدراسة:

تبرز أهمية الدراسة في الجوانب التالية:

- ✓ اعتماد المرسوم 10-01 المنظم لمهن المحاسبة والتدقيق في الجزائر بداية من سنة 2010 حيث يعتبر تكوين لجنة النوعية أحد أهم بنوده الجديدة الجديرة بالدراسة.
- ✓ زيادة عدد مكاتب التدقيق والمحاسبة بشكل ملحوظ في الجزائر، حيث يمثل محور الجودة أحد أهم مجالات المنافسة بينها؛
- ✓ الزيادة في عدد الكيانات الاقتصادية في الجزائر لاسيما في القطاع الخاص، وكذا ازدياد في حجم الاستثمارات الاجنبية، والذي يستدعي ارتفاع حجم الطلب على مختلف الخدمات التي تعرضها مكاتب التدقيق والمحاسبة.
- ✓ تبني النظام المحاسبي المالي، فالمحاسبة كما يراها الطالب تمثل أحد الأدوات الرئيسية التي يعتمد عليها المدقق في مهمة التدقيق، كما أن جودة المعلومات المحاسبية والقوائم المالية تساعد على تحسين جودة مهمة التدقيق؛

أهداف الدراسة:

يهدف الطالب في هاته الدراسة إلى تحقيق ما يلي:

- ✓ إبراز لمختلف الجوانب المتعلقة بمكاتب التدقيق والمحاسبة الحديثة في ظل البيئة الاقتصادية الحالية؛
- ✓ محاولة وضع إطار نظري لجودة مكاتب التدقيق والمحاسبة اعتمادا على دراسات أكاديمية ومعايير وإرشادات مهنية وتجارب دولية؛
- ✓ محاولة استعراض لواقع مهنتي التدقيق والمحاسبة في الجزائر وتنظيمها الحالي لاسيما الإصلاحات التي تعرفها في الآونة الأخيرة؛
- ✓ محاولة تحديد لأبعاد الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر وكيفية رقابتها من وجهة نظر المستجوبين من أكاديميين ومهنيين.

مبررات اختيار موضوع الدراسة:

أسباب موضوعية:

- ✓ تزامن البحث مع الإصلاحات تقوم بها الدولة على مستوى مهنتي التدقيق والمحاسبة في الجزائر؛
- ✓ إثراء المكتبة الجامعية باعتبار أنه هناك ندرة في البحوث والدراسات المتعلقة بموضوع مكاتب التدقيق والمحاسبة تحديدا في الجزائر على حد علم الطالب.

أسباب ذاتية:

- ✓ رغبة الطالب في التعمق أكثر في الموضوع والاهتمام به من خلال الاطلاع المستمر على الدراسات المتخصصة ومستجداتها، إذ يمثل هذا الموضوع صلب تخصص؛
- ✓ التكوين الاكاديمي الذي قام به الطالب على مستوى الجامعة والتكوين المهني على مستوى مكتب خبير محاسبي وكذا العمل في مكتب محافظة حسابات والمحاسبة، جعل الطالب يكون فكرة مقبولة عن سير وتنظيم هاته المكاتب ويحاول بلورتها في شكل بحث أكاديمي.

منهجية وأدوات الدراسة:

تستدعي طبيعة البحث استخدام مناهج متعددة تفي بأغراض الموضوع الذي يدخل ضمن الدراسات الاقتصادية، لهذا يكون المنهج وصفيا في الجانب المتعلق بالتأصيل العلمي لمكاتب التدقيق والمحاسبة وتاريخيا في الجوانب المتعلقة باستعراض بعض المحطات التاريخية لتطور مكاتب التدقيق والمحاسبة أو تطور مفهوم الجودة لديها أو التطور التاريخي للمهنة في الجزائر وتحليليا عندما نتعرض للعوامل المؤثرة على الجودة، واعتماد أداة استبيان في الفصل الأخير من الدراسة حيث استعان الباحث ببرنامج الحزم الإحصائية (SPSS) النسخة 20 من أجل معالجة بيانات الاستبيان وعرض نتائجها واستخدام بعض المؤشرات الإحصائية ليسهل علينا عملية التحليل.

حدود الدراسة:

حاول الطالب حصر دراسته وفقا للأطر التالية:

الإطار الزمني:

امتدت هاته الرسالة للفترة الممتدة ما بين سنة 2011 إلى غاية سنة 2017.

الإطار المكاني:

ارتبطت الدراسة بالبيئة الجزائرية لمهنتي التدقيق والمحاسبة، سواءا لما قام الطالب باستعراض كامل لمهنتي التدقيق والمحاسبة أو الدراسة الميدانية التي قام بها.

الإطار الفني:

تتعلق هاته الدراسة بجوانب عديدة وهي مكاتب التدقيق والمحاسبة، جودتها وكيفية رقابتها، ومن ثم استعراض البيئة الجزائرية لمهنتي التدقيق والمحاسبة والقيام بدراسة ميدانية حول الإصلاحات وبعض المتطلبات المهنية وأثرها في جودة مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر.

دراسات وبحوث سابقة:

يرى الطالب –بما توفرت لديه من معلومات ومن خلال المسح المكتبي والالكتروني الذي قام به – أن الدراسات والبحوث حول موضوع مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر وجودتها والرقابة عليها نادرة جدا بهذا الخصوص، حيث نركز على بعض الدراسات المحلية التي تناولت إحدى جوانب الموضوع، ومن ثم نستعرض بعض الدراسات والبحوث العربية والأجنبية لاسيما لدى الدول التي تملك دليل ومعايير للجودة في مكاتب التدقيق والمحاسبة والرقابة عليها نذكرها على سبيل المثال لا الحصر كما يلي:

الدراسات المحلية:

- ✓ صديقي مسعود، **نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، الجزائر: جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2004.

فقد قام الباحث بتحديد الإطار النظري والتطبيقي لمهنة التدقيق المالي في الجزائر بغية الاستجابة لمتطلبات المجتمع المالي من هاته المهنة، حيث تتمثل إشكالية بحثه الرئيسية في كيفية إرساء إطار مرجعي للتدقيق المالي في الجزائر على ضوء التجارب الدولية كفيل بضبط الممارسة الميدانية للمدققين والإجابة عن الاحتياجات المعبر عنها من قبل الأطراف المختلفة. وقد دعم الباحث الجانب النظري بدراسة ميدانية في شكل استبيانين الأول موجه للمهنيين والثاني موجه للمستفيدين من خدمة التدقيق حيث توصل إلى النتائج التالية:

- يحتوي إطار التدقيق المالي في الجزائر على مقدماتها من خلال تركيزه على معياري الاستقلالية والكفاءة؛
- الجمع بين المحاسبة والتدقيق في عدة مستويات مهنية وحكومية وتعليمية؛
- افتقاد الواقع الجزائري للتدقيق إلى المعايير المؤطرة لعملية التنفيذ من التخطيط إلى غاية استخلاص الآراء الفنية حول القوائم المالية الختامية كوحدة واحدة للمؤسسة.

- ✓ غوالي محمد البشير، **مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين الاستجابة لمتطلبات المهنة وضغوط المحيط**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، الجزائر: جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2011/2010.

وتهدف إشكالية هذه الدراسة إلى معرفة استطاعة مدقق الحسابات تعظيم منفعته الذاتية والمتمثلة في تحقيق عوائد مالية، من خلال الحفاظ على الزبائن الحاليين وإمكانية جلب زبائن مرتقبين من جهة، والمحافظة على سمعته ومصداقيته في محيط المهنة من جهة أخرى، فالإضافة إلى الإطار النظري

للأطروحة اشتملت أيضا على دراسة كمية ارتكزت على استمارة استبيان(285 مجيب)، وأوضحت الدراسة بعض المحددات لجودة التدقيق منها استقلالية المدقق في كشف الغش، وفجوة التوقعات.

وبينت الدراسة أنه من بين الحجج المفسرة لفقدان المهنة لمصداقيتها وإخفاقاتها تتمثل في نقصان الاستقلالية، عدم الكفاءة، وضغوط موازنات التدقيق بسبب انخفاض الأتعاب.

- ✓ سارة حدة بودربالة، **محاولة لتحديد العوامل التي تتحكم في جودة المراجعة الخارجية: دراسة ميدانية،** أطروحة دكتوراه غير منشورة، الأغواط: جامعة عمار ثليجي بالأغواط، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2014/2013.

حاولت الباحثة تحديد العوامل التي تتحكم في جودة التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية ومعرفة المساهمة التي قدمها المرسوم 10-01 في تحسين جودة التدقيق الخارجي، حيث تكتسي هاته الدراسة أهمية في ظل الإصلاحات الحديثة التي تبنتها الجزائر في مجال المحاسبة والتدقيق في الآونة الأخيرة.

ودعمت الباحثة دراستها بجانب ميداني يتمثل في استبيان موجه لمزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، حيث خلصت الدراسة إلى أهمية العوامل المتعلقة بأعضاء فريق التدقيق في تحديد جودة التدقيق، العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق، بينما احتلت العوامل المتعلقة بشركة العميل المرتبة الثالثة من حيث الأهمية، كما خلصت إلى أهمية خمسة عوامل تتمثل في استقلال أعضاء فريق التدقيق، خبرة أعضاء فريق التدقيق، قوة نظام الرقابة الداخلية لشركة العميل ومدى التزام المكتب بمعايير التدقيق والإشراف الجيد على أعضاء فريق التدقيق.

<u>الدراسات العربية:</u>

- ✓ سمير كامل محمد عيسى، **أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح،** مجلة كلية التجارية للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد رقم 02، المجلد رقم 45، 2008.

استهدف الباحث تسليط الضوء على مفهوم جودة التدقيق ومختلف الجوانب النظرية وكذا العوامل المؤثرة عليها مع التعرض لمختلف المحاولات ونماذج قياس جودة التدقيق وتقييم مدى سلامة مكاتب التدقيق من خلال المعايير والرقابة عليها، كما استهدفت إبراز دور جودة التدقيق الخارجي في إدارة الأرباح داخل المؤسسة في السوق المصري.

ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة أجرى الباحث دراسة تطبيقية على عينة من مديري التدقيق بمكاتب التدقيق الخارجي في مصر قوامها 84 مفردة، وهذا عن طريق استبيان وتم التوصل إلى العلاقة الإيجابية

بين الجودة والعديد من العناصر نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر: حجم منشأة التدقيق وسمعة منشأة التدقيق ومراقبة أداء المدققين من طرف مديري التدقيق وكذا تأهيل المهنيين....الخ، في حين توصل إلى علاقة سلبية بين الجودة والعديد من العناصر الأخرى مثل أهمية العميل محل التدقيق أو وسلوك إدارة الأرباح...الخ.

- ✓ التوجري علي الرحمن علي والنافعبي حسين محمد، **جودة خدمة المراجعة، دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين في المملكة العربية السعودية**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، 2008.

ركز هذا البحث على معرفة آراء المدققين حول العوامل ذات التأثير المحتمل على جودة خدمة التدقيق المؤداة بواسطة مكاتب المحاسبة والتدقيق القانونية، وكذلك العوامل المؤثرة في تفضيل زبائن لمكتب تدقيق على آخر.

ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة قام الباحثان بدراسة ميدانية عن طريق تقنية الاستبيان معتمدا على دراسات سابقة مع إضافة بعض العوامل محتملة التأثير ولم تتطرق لها دراسات سابقة، إذ توصل الباحثان إلى أن أكثر العوامل تأثيرا على جودة التدقيق تتمثل في الخبرة العملية والكفاءة لأعضاء مكتب التدقيق ومن ثم الموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية، أما أكثر ثلاث عوامل مؤثرة في التفضيل بين مكاتب التدقيق تتمثل في التعامل المسبق بين مكتب التدقيق والزبون، أتعاب التدقيق والسمعة والشهرة التي يتمتع بها مكتب التدقيق.

<u>الدراسات الأجنبية:</u>

- ✓ De Angelo, Linda Elizabeth, "**Auditor Size and Audit Quality**" Journal of Accounting and Economics, (Vol.3, No. 3, 1981), pp 183- 99.

وتعتبر هذه الدراسة من أوائل الدراسات التي تطرقت مفهوم الجودة في مكاتب التدقيق، وتقوم فكرة هذه الدراسة بوجود علاقة بين جودة التدقيق وحجم مكتب التدقيق، حيث يتضمن المقال عدة محاور تتناول الموضوع بشيء من التفصيل لاسيما مفهوم جودة التدقيق، العلاقة بين جودة التدقيق وحجم مكتب التدقيق حيث قدمت في الأخير العديد من النتائج والتوصيات.

ومن أهم النتائج التي وصلت إليها هذه الدراسة هي وجود علاقة إيجابية بين الاثنين، وقد تم تفسير ذلك بأن المكاتب الكبيرة إذا أصدرت تقارير تنقصها الجودة لبعض الزبائن سيؤدي ذلك إلى فقدان الكثير

من زبائنها وبالتالي خسارة أتعاب مكتب التدقيق إضافة إلى السمعة والشهرة التي يفقدها، مما سيدفع مكاتب التدقيق إلى الاهتمام بجودة التدقيق وذلك للمحافظة على زبائنها وجذب آخرين جدد.

- ✓ ANGUS DUFF, **Auditqual : Dimentions of Audit Quality**, The Institute of Chartered Accountants of Scotland, Edinburgh, 2004.

تطرق الباحث في هاته الدراسة للعديد من العناصر المتعلقة بجودة التدقيق، بدءا باستعراض مختلف الأدبيات المتعلقة بجودة التدقيق وبعض المفاهيم المتعلقة بها، كبيئة التدقيق، الطلب على خدمات التدقيق، فجوة التوقعات وخصائص المدقق، ودعم هذا البحث بدراسة ميدانية تتمثل في استبيان مكون من 56 سؤال موجه لمهنيين في منشآت التدقيق والمحاسبة في المملكة المتحدة، تتعلق هاته الأسئلة بثلاث أطراف وهي العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق، العوامل المتعلقة بشركاء التدقيق والعوامل المتعلقة بفريق التدقيق، وقد اختصر هاته الأسئلة وترجمها إلى 9 أبعاد وهي السمعة والشهرة، القدرة، المسؤولية، الاستقلالية، الخدمات غير التدقيقية أو الغير التوكيدية، خدمة الزبائن، الخبرة، والكفاءة، حيث قسم هاته الأخيرة إلى قسمين: قسم يتعلق بما أسماه جودة التقنية (Technical Quality) وجودة الخدمة (Service Quality)، حيث وبناءا على النتائج المتحصل عليها في الاستبيان قام ببناء نموذجين للدراسة، الأول يتعلق بجودة التدقيق مكون من العناصر سابقة الذكر، والثاني متعلق بثمانية أنواع من فجوة التوقعات.

- ✓ BENOIT PIGE, **Qualité de l'audit– Enjeux de l'audit interne et externe pour la gouvernance des organisations**, Edition De Boeck, Bruxelles, 2011.

حاول الباحث في هاته الدراسة إعطاء تصور اكاديمي شامل حول العديد من المواضيع المتعلقة بمهنة التدقيق، حيث قام بتسليط الضوء على جودة التدقيق سواءا الداخلي (داخل الكيان الاقتصادي) أو الخارجي (لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة) إضافة إلى تطرقه إلى أساليب رقابة الجودة لمكاتب التدقيق والمحاسبة لاسيما التي تنتهجها الهيئات المهنية في فرنسا، وكذا محاولة بناء نموذج وسلم لقياس الجودة والرقابة عليها في مكاتب التدقيق والمحاسبة.

وقد توصل الباحث إلى أن مفاهيم جودة التدقيق وأساليب الرقابة لا يمكن بأي حال من الأحوال استخدماها في كل البلدان، فالمقاييس المستخدمة في أوروبا ليست نفسها المستخدمة في البلدان جنوب المتوسط أو في دول افريقية أو في آسيا، بل تختلف حسب الأهداف المرجوة منها، وحسب خصوصيات المكان والزمان، وكذا حسب عوامل أخرى ثقافية واجتماعية.

ما يميز هاته الدراسة عن سابقاتها:

يمكننا القول أن الدراسات السابقة رغم أنها تشترك في معالجتها لعديد من النقاط المتشابهة إلا أن كل دراسة تميزت بخاصية معينة حيث تناولت كل منها زاوية أو أكثر من زوايا موضوع دراستنا، وفي بيئات متعددة ومختلفة، حيث استفدنا من هذا التنوع وحاولنا الربط بين مختلف أفكار والأهداف من أجل التوصل إلى تحديد إشكالية دراستنا، وإسقاطها على حالة الجزائر.

وسعينا في هاته الدراسة لتقديم ما يميزها عما سبقها من دراسات مماثلة تتعلق بالبيئة الجزائرية، فعلى حد علم الطالب فإن جل الدراسات السابقة في الجزائر أهملت جانب مكاتب التدقيق والمحاسبة وهي دراسات نادرة جدا، في حين ركزت دراستنا على أهمية هاته المكاتب وتطرقت لكامل الجوانب التنظيمية لها، كما أن أغلب الدراسات السابقة اقتصر ربطها للجودة بمهمة التدقيق في حين قمنا في دراستنا هاته بربط مفهوم الجودة وإسقاطه على كل مكونات مكاتب التدقيق والمحاسبة، وليس فقط جودة التدقيق أو جودة مخرجات التدقيق وتطرقنا للجودة القبلية والجودة البعدية لهاته المكاتب.

هيكل الدراسة:

للإحاطة بالموضوع وتحقيق أهداف الدراسة رأى الطالب تقسيم دراسته إلى أربعة فصول كما يلي:

الفصل الأول: الإطار النظري مكاتب التدقيق والمحاسبة

حيث حاول الطالب في هذا الفصل تكوين إطار نظري في ما يخص ماهية مكاتب التدقيق والمحاسبة من خلال التطرق إلى مفهومها وخصائصها، المعايير المتعلقة بها، أنواعها وتنظيمها الداخلي وكذا الخدمات التي تقدمها، والثقافة التنظيمية وكذا أخلاقيات والآداب التي يجب أن يتحلى بها المهنيين والأفراد العاملين في هاته المكاتب، وتم التطرق أيضا إلى الحاجة إلى خدمات مكاتب التدقيق والمحاسبة ومختلف النظريات المفسرة للطلب على خدماتها، وفي الأخير استعرض الباحث أيضا أمثلة عن مكاتب التدقيق والمحاسبة الدولية لاسيما الأربعة الكبار (The Big Four) مرفقة بأرقام وإحصائيات.

الفصل الثاني: جودة مكاتب التدقيق والمحاسبة والرقابة عليها

قام الطالب في هذا الفصل بتسليط الضوء على موضوع الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة، إذ استهل هذا الفصل بتوضيح لمفهوم الجودة بشكل عام وخصائصها لاسيما لدى المؤسسات الخدمية، ومن ثم تطرق للجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة مستعرضا أهم الادبيات المتعلقة بها، حيث قدم مختلف وجهات نظر المختصين من اكاديميين ومهنيين. وانتقل بعدها إلى استعراض أهم ما جاءت به المنظمات

الدولية المهنية لاسيما هيئة الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونين(IFAC) حول الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة والرقابة عليها من خلال التطرق إلى المعياريين (ISQC01) وكذا المعيار (ISA220) المتعلقين بالجودة والرقابة عليها، ومن ثم استعراض لتجارب بعض الدول الرائدة بهذا الخصوص على غرار الو.م.أ وبريطانيا وفرنسا ودول عربية على غرار مصر والأردن والمملكة العربية السعودية، وفي الأخير تطرق الطالب إلى العوامل المؤثرة على الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة بشكل تفصيلي والتي تتعلق بالبيئة الداخلية والخارجية لمكتب التدقيق والمحاسبة؛

الفصل الثالث: تنظيم مهنتي التدقيق والمحاسبة في الجزائر

تطرق الطالب في هذا الفصل إلى كل ما يتعلق بمهنتي التدقيق والمحاسبة في الجزائر، حيث بدأ باستعراض للتطور التاريخي للمهنتين والمراحل التي مرت بها منذ الاستقلال وإلى غاية نهاية هاته الدراسة، ومن ثم تناول كل ما يتعلق بالهيئات المهنية المشرفة على المهنتين في كل مرحلة من المراحل التاريخية، وفي الاخير وصل الطالب للحديث بالتفصيل عن التنظيم الحالي للمهنتين في ظل المرسوم 10-01 المتعلق بمهن خبير محاسبي، محافظ حسابات ومحاسب معتمد، وفي ظل النظام المحاسبي المالي (SCF) واللذان دخلا حيز التطبيق ابتداءا من سنة 2010.

الفصل الرابع: خصائص جودة مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر –دراسة ميدانية

استعرض الطالب في هذا الفصل متطلبات الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر مستهلا حديثه بأهم الإصلاحات والجهود التي قامت بها الهيئات المهنية المعنية، خلال الفترة الاخيرة ودورها في ترقية وتعزيز مهنتي التدقيق والمحاسبة، حيث دعم الطالب دراسته بجانب ميداني في شكل استبيان موجه للمهتمين بموضوع مكاتب التدقيق والمحاسبة والجودة والرقابة عليها من اكاديميين ومهنيين، إذ شرح مختلف الإجراءات والمراحل والظروف التي مرت بها هاته الدراسة ومن ثم قام باستعراض لخصائص أفراد العينة المستجوبة في جداول وأشكال بيانية، ومنه عرض بيانات هاته الدراسة مستعينا ببرنامج الحزم الإحصائية SPSS وكذا بعض الطرق والمؤشرات الإحصائية، وفي الاخير استخلاص النتائج من هاته الدراسة.

تمهيد:

تشهد مهنتي المحاسبة والتدقيق تفاعلا إيجابيا مع تطور بيئة الأعمال الحلية، إذ لم تعد تمثل تلك المهارات البسيطة التقليدية التي يقوم بها الأفراد لتوفير المعلومات حول الوضعية المالية للمؤسسات أو وسيلة لكشف الأخطاء والتلاعبات، بل إلى مهن معترف بها لها معايير وشروط وتحكمها قوانين وأخلاقيات، وتتبناها منظمات وهيئات تسعى لتطوير وتوحيد الممارسات على المستوى الدولي للمهنتين.

وبالنظر لازدياد الكيانات الاقتصادية عددا وحجما، وتعارض المصالح بين مختلف أطراف هاته الكيانات وحدوث مختلف الأزمات الاقتصادية، زادت الحاجة أكثر لمهنتي المحاسبة والتدقيق للاستجابة لمتطلبات المجتمع المالي وزادت الحاجة بالتالي إلى ممارسين ومحترفين في المجال المحاسبي والمالي، ولم يعد الطلب فقط على خدمات مسك المحاسبة أو التدقيق بل تعدى ذلك إلى خدمات أخرى كالاستشارات لمواجهة مختلف المشاكل المالية والتنظيمية والإدارية وغيرها التي تواجهها مختلف المؤسسات.

ولمواجهة تلك المتطلبات استدعى الأمر على مهنيي المحاسبة والتدقيق تنظيم أنفسهم جماعيا، فهي متطلبات يصعب على الشخص القيام بها منفردا، إذ من الصعب أن يحيط بجميع المعارف والتقنيات أو أن يقوم بكل مهامه دون مساعدة، اقتصادا للجهد والمال والوقت، وعليه ظهر ما يسمى بمكاتب المحاسبة والتدقيق التي تضم فرق محترفة ومؤهلة في مجالات معرفية عديدة وكذا إمكانيات مادية ومالية بل وأكثر من ذلك ظهرت مكاتب دولية على شكل شبكات متعددة الجنسيات تعنى بمهن المحاسبة والتدقيق والخدمات الأخرى لتلبية متطلبات الشركات المتعددة الجنسيات وأي مؤسسات أخرى ومرافقتها في أي مكان في العالم.

وبناءا على ما تقدم سنحاول تقديم إطار نظري للمكاتب التدقيق والمحاسبة في هذا الفصل من خلال التطرق إلى المباحث التالية:

- **المبحث الأول:** ماهية مكاتب التدقيق والمحاسبة؛
- **المبحث الثاني:** تنظيم مكاتب التدقيق والمحاسبة؛
- **المبحث الثالث:** خدمات مكاتب التدقيق والمحاسبة والطلب عليها؛

المبحث الأول: ماهية مكاتب التدقيق والمحاسبة

ليست مكاتب التدقيق والمحاسبة في الوقت الحالي بمعزل عما يحدث في عالم المال والأعمال، فهي ترتبط ارتباطا وثيقا بأطراف عديدة كالكيانات الاقتصادية أو مؤسسات مالية أو منظمات مهنية أو أطراف حكومية، إذ تعتبر مكاتب التدقيق والمحاسبة حلقة وصل تربط بين كل هاته الأطراف وتمدها بمختلف المعلومات التي تتخذ بناءا عليها مختلف القرارات. وهو ما جعل مختلف الباحثين والمهنيين يركزون حول دراسة طبيعة هاته المنشآت وتنظيمها الداخلي ومختلف الخدمات التي تقدمها.

إذ نحاول في هذا المبحث التطرق إلى ماهية مكاتب التدقيق والمحاسبة، سرد تطورها التاريخي، معرفها تصنيفاتها والمعايير العامة التي تحكمها.

المطلب الأول: مفهوم وتطور مكاتب المحاسبة والتدقيق

تعتبر الدراسات التي ركزت على ماهية وطبيعة مكاتب التدقيق والمحاسبة وتطورها التاريخي قليلة نوعا ما في حدود علم الطالب، حيث ركزت معظم الدراسات على طبيعة المهن نفسها أو على المهنيين أنفسهم، وهو ما نحاول التطرق إليه في ما يلي:

الفرع الأول: التطور التاريخي لمكاتب التدقيق والمحاسبة

يعتبر إنشاء مكاتب التدقيق والمحاسبة حديثا إذا ما قارناه بتاريخ ظهور مهنتي المحاسبة والتدقيق، فقد ظهرت الحاجة الكبيرة إلى المحاسبة في القرون الوسطى، أي منذ القرن الرابع عشر نتيجة ظهور المعاملات التجارية واستخدام النقود كوسيلة لقياس قيم هذه المعاملات. إذ 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 إلى سجل ينظم جميع العمليات التي لا يستطيع أن يعيها بذاكرته، مما أدى إلى تطور علم المحاسبة من أجل التوصل إلى نتائج المشروعات بدقة

ووضوح كيفية تحديد الأرباح والخسائر وتوزيعها [1] لاسيما بعد أن وضع الراهب الإيطالي **لوكا باسيولي** (Luca Pacioli) وصف تفصيلي لقاعدة القيد المزدوج، كأساس لمسك الدفاتر، وذلك في عام 1494م.[2]

وترجع جذور مهنة التدقيق إلى القرن الثالث قبل الميلاد،[3] فقد ظهرت الحاجة إلى عملية التدقيق خاصة بعد انتشار التجارة، حيث تم استخدام المدققين لأول مرة لتدقيق العمليات المسجلة بالدفاتر. وفي سنة 1394م استخدمت 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"،[4] كما كانت عملية التدقيق تفصيلية 100% مع عدم وجود أو معرفة نظم الرقابة الداخلية.[5]

والملاحظ في تلك الفترات أن ممارسة مهن المحاسبة والتدقيق لم يكن بشكل مستقل، إذا 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 والأملاك 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 لندن[6]، إلا أن الظهور الفعلي لهاته المكاتب بشكلها الحديث كان خلال القرن 19 في أوروبا، وهذا نتيجة لتطورات عديدة مست مهنتي التدقيق والمحاسبة، لاسيما ظهور المنظمات المهنية.

فقد بدأ الاهتمام بالتدقيق والمحاسبة كعلم ومهنة مستقلة لاسيما في إيطاليا، إذ تأسست كلية (Roxonati) في فينيسيا سنة 1581 لتكوين خبراء في المحاسبة والتدقيق، واشترط على مزاول المهنة أن يكون عضوا في هذه الكلية.[7] كما كان لبريطانيا السبق في تنظيم والإشراف على مهنتي التدقيق والمحاسبة

---

[1] حمزة أبو عاصي ، **مبادئ المحاسبة**، الجزء الأول ، عمان: دار الفكر للطباعة و النشر و التوزيع، 1999 ، ص 14.

[2] F. Engel & F. Kletz, **La comptabilité général**, Edition ParisTech, 2007, P : 15.

[3] بوتين محمد، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية للتطبيق**، الطبعة الثالثة، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2008، ص: 12.

[4] التميمي هادي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، الطبعة الثالثة، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2006، ص 17.

[5] الشتيوي إدريس عبد السلام، **المراجعة – معايير وإجراءات**، الطبعة الرابعة، بيروت: دار النهضة العربية للطباعة والنشر، 1996، ص:15.

[6] Patrick Barantal, **Pourquoi un audit documentaire**, les livres Blancs, Volume 7, p : 03. www.open-soft.fr/.../7-pourquoi%20un%20**audit**%20documentaire.pdf , téléchargé le 13/04/2014.

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

من خلال ميلاد أول منظمة مهنية وهي جمعية المحاسبيين القانونيين بأدنبرة (The Society of Accountants in Edinburgh) وذلك في سنة 1845.[1]

ونتيجة للثورة الصناعية ظهرت العديد من الشركات الضخمة التي تتسم بانفصال الملكية عن الإدارة وزيادة حجم الاستثمار والمضاربة في أسهم الشركات الضخمة أدى ذلك إلى طلب المزيد من الإفصاح،[2] وقد عزز ذلك أيضا صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862، والذي ينص بين مواده على ضرورة تدقيق شركات المساهمة من قبل مدققي حسابات مستقلين.[3]

أما في فرنسا فقد تمت الإشارة لأول مرة لمهنة التدقيق سنة 1863 من خلال ما يعرف بمحافظ الحسابات(Commissaire aux comptes) كأحد أنواع المدققين وكمهنة حرة قانونية، وذلك 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 حسابات،[4] 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.[5] كما تم استحداث مهنة ثانية وهي محاسب(Comptable) في فرنسا سنة1881،[6] حيث تم استحداث ديبلوم محاسب، في حين لم يتم ظهور مهنة خبير محاسب (Expert comptable) إلا سنة 1905 من خلال استحداث ديبلوم براءة خبير محاسب (Le brevet d'expert comptable) من الدرجة الثالثة.[7]

وقد سبق وأن ذكرنا أن تاريخ بداية ظهور مكاتب التدقيق والمحاسبة بشكلها الحديث يرجع إلى منتصف القرن التاسع عشر، إذ تم إنشاء العديد من مكاتب التدقيق والمحاسبة، وكانت البداية بأوروبا لاسيما مدينة لندن. إذ يعتبر مكتب ديلويت (Deloitte) من بين أقدم المكاتب العالمية التي تقدم خدمات

[1] The Institute of chartered accountants of Scotland, https://www.icas.com/__.../pdf.../ICAS-Royal-Charter-for-Web.pdf, téléchargé le 23/04/2014.

[2] دونالد كيزو، جيري ويجانت، المحاسبة المتوسطة، تعريب: أحمد حامد حجاج، الرياض: دار المريخ، 1999، ص 29.

[3] الشتيوي إدريس عبد السلام، **مرجع سابق**، ص: 16.

[4] 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, téléchargé le 20/03/2013.

[5] Ignace De Beedle, Nathalie Gonthier-Besacier, Alain MikolLe**, développement des grands cabinets anglo-saxons d'audit en France,** 2003, p: 07. https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00582758, téléchargé le 20/03/2013.

[6] Jean-Guy Degos, **Une Brève Histoire Des Diplômes D'expertise Comptable Français, (1927-1997)**, 2002, p : 03, https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00584460, téléchargé le 02/03/2013.

[7] Jean-Guy Degos, op cit, P : 03.

فيما يخص المحاسبة والتدقيق، حيث قام ويليام ديلويت (William Welch Deloitte) بتأسيس مكتبه سنة 1845 بلندن. [1] كما قام بفتح فرع لمكتبه في نيويورك سنة 1880 ليتطور ويصبح في الوقت الحالي ضمن أكبر أربع مكاتب للتدقيق والمحاسبة في العالم. كما قام الأخوان كوبر(Cooper Brother) بتأسيس مكتبهما سنة 1845 بلندن، وتم دمجه مع مكتب إيدوين ووترهاوس(Edwin Waterhouse) سنة 1865، وقام صامويل لويل برايس(Samuel Lowell Price) بتأسيس مكتب للمحاسبة والتدقيق والخدمات الأخرى سنة 1849 بنفس المدينة.[2]

أما في الجزائر فلم يبدأ ظهور مكاتب التدقيق والمحاسبة إلا سنة 1991 بعد صدور المرسوم 91-08 والتي عرفت تحرير مهن المحاسبة والتدقيق من سيطرة الدولة، وصار بالإمكان فتح مكاتب مستقلة لممارسة مهن المحاسبة والتدقيق لكل من تتوفر فيه الشروط وأصبح هناك ثلاث أنواع من المكاتب وهي مكاتب المحاسبة، مكاتب محافظة الحسابات وكذا مكاتب الخبرة المحاسبية.[3]

الفرع الثاني: تعريف وخصائص مكاتب التدقيق والمحاسبة

قبل التعريج على تقديم تعريف لمكتب أو منشأة التدقيق والمحاسبة سنحاول معرفة ما هو المقصود بمصطلح مكتب (Cabinet) بالفرنسية أو (Office) بالإنجليزية كما يلي:

يمكن تعريف مكتب بشكل عام (Cabinet): "محل أو مكان أين يمكن لشخص أو عدة أشخاص ممارسة مهنة من المهن الحرة (Profession Libéral) واستقبال الزبائن".[4]

كما تم تعريف المكتب (Office) من طرف قاموس أكسفورد على أنه: " حجرة أو مجموعة حجرات أو بناية تستعمل لغرض تجاري وذلك لتقديم عمل (خدمة) غير يدوي" [5]

في حين يتم على نطاق واسع أيضا استخدام مصطلح منشأة (Firm) لاسيما لدى الدول الإنجلوساكسونية والذي يقصد به مؤسسة أعمال (A Business Entreprise).[1]

---

[1] **http://www2.deloitte.com/global/en/pages/about-deloitte/articles/about-deloitte.html?icid=bottom_about-deloitte**, vu le 10/06/2014.

[2] **http://www.pwc.fr/un_peu_dhistoire.html,** vu le 15/02/2014.

[3] أنظر الفصل الثالث: تنظيم مهنتي المحاسبة والتدقيق في الجزائر.

[4] **http://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/cabinet/11881**, vu le 15/02/2014.

[5] **http://www.oxforddictionaries.com/definition/english/office**, vu le 15/02/2014.

أما بالنسبة للمفهوم الخاص بمكتب أو منشأة * تدقيق ومحاسبة والخدمات الأخرى فهي قليلة في حدود علم الطالب، حيث سنستعرض ما جاءت به بعض المنظمات المهنية الدولية، على غرار مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) والذي عرف مكتب التدقيق والمحاسبة على أنه: " مهني يمارس أو يعمل تحت اسمه الفردي أو تحت شركة أشخاص أو أموال أو أي شكل آخر من الكيانات يضم مجموعة من المهنيين".[2]

كما عرف 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 (الخدمات المهنية المقدمة لمختلف الزبائن) وهي إما فردية أو شبكة مكاتب (Network firms) [3] إذا كانت تشترك في بعض الخصائص كالإسم، الأرباح، التكاليف أو الإستراتيجية...الخ". [4]

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

وعرفت جمعية المحاسبيين القانونيين الكنديين(CGAAC) مكتب التدقيق والمحاسبة على أنه: "مؤسسة فردية أو شركة أشخاص أو شركة ذات مسؤولية محدودة أو مؤسسة مهنية أو أي مؤسسة تعمل في مجال المحاسبة العامة".[5]

كما حددت الشركة الوطنية لمحافظي الحسابات الفرنسية (CNCC) خصائص وشروط مكتب محافظة الحسابات (كشكل من أشكال مكاتب التدقيق والمحاسبة) على أنها:[6]

---

[1] **http://dictionary.cambridge.org/dictionary/british/firm,** vu le 15/02/2014.

* يتم استخدام مصطلح مكتب (cabinet) بالنسبة للدول الفرانكفونية في حين يتم استعمال مصطلح منشأة (Firm) بالنسبة للدول الإنجلوساكسونية.

[2]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 Edition**,** p: 20.

[3] AICPA, **Code of Professional Conduct and Bylaws**, 2013, p: 2839, AICPA.com, téléchargé le 20/02/2014.

[4] **http://pub.aicpa.org/codeofconduct/ethics.aspx?targetdoc=et-cod&targetptr=et-cod0.400.18**, vu le 20/02/2014.

[5] Certified General Accountants Association Of Canada(CGAAC), **Code of Ethical Principles and Rules of Conduct,** Second Edition, Version 2.14, 2013, p: 03.

[6] **https://www.cncc.fr/les-mots-cles.html**, vu le 21/06/2014.

- ✓ ممارسة للمهنة في إطار المهن الحرة في مكتب (Cabinet) تحت إسم شخصي أو في شكل شركة؛
- ✓ مستقلة وخارجية عن الكيانات الاقتصادية ولكنه يتحصل منها على المقابل أو التعويض المادي (Rémunérations)؛
- ✓ يتم تعينها من طرف الهيئة الإدارية لهاته الكيانات لمدة معينة على أساس التزام قانوني (مهمة قانونية) أو أساس طوعي (مهمة تعاقدية)؛
- ✓ تتحمل مختلف المسؤوليات (تأديبية، مدنية، جنائية) في حال ارتكاب الأخطاء.

كما أن الهيئات المهنية في الجزائر ذكرت بعض خصائص مكاتب التدقيق والمحاسبة، إذ نصت المادة 2 من المرسوم 10-01 على أنه:[1] "يمكن لأي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس لحسابه الخاص، تحت أي تسمية كانت مهنة خبير محاسب أو محافظ حسابات أو مهنة محاسب معتمد، إذا توفرت فيه الشروط والمقاييس المنصوص عليها في هذا القانون" وأهم الشروط هي الاعتماد، الاستقلالية والمؤهل العلمي وكذا العنوان المهني(المقر).

بناءا على ما سبق يرى الطالب تعريف مكتب التدقيق والمحاسبة على أنه: "مكتب أو مؤسسة مستقلة لها مقر واحد على الأقل يسيرها فرد أو مجموعة أفراد لديهم مؤهلات علمية ومهنية وتقنية في مجال المحاسبة، المالية، التدقيق وأي معارف أخرى متعلقة بها، تتوفر هاته المكاتب على موارد ووسائل مادية ومالية وتكنولوجية، تقوم بتقديم خدمات المحاسبة والتدقيق وخدمات أخرى ذات علاقة لزبائن خارجيين وتتقاضى أتعابا مقابلا ذلك. يعمل هذا المكتب تحت إسم فردي أو في شكل شركة أموال أو أشخاص أو أي تحت أي شكل آخر من الكيانات القانونية، تكون معتمدة من طرف هيئة مهنية مختصة تشرف على مهن المحاسبة والتدقيق "[2].

ويمكننا من خلال التعريف العام السابق استخلاص الخصائص التالية:[3]

1- **المكتب عبارة عن مؤسسة متكاملة:** يعتبر مكتب المحاسبة والتدقيق مؤسسة خاصة خدمية كأي كيان اقتصادي آخر يقدم خدمة، ولابد أن يتوفر على موارد بشرية، ومالية ووسائل مادية، ومقر واحد على

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42 لسنة 2010، المرسوم 10-01 مؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ29 يونيو 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة:02، ص:04.

[2] [3] من تصور الطالب بناءا على ما سبق من تعريفات.

الأقل لمزاولة نشاطه واستقبال زبائنه، وتسمية خاصة، كما أن شكل المكتب يمكن أن يكون فردي أو في شكل شركة أشخاص أو أموال أو أي كيان قانوني آخر.

2- **الحصول على الاعتماد** (Agreement): وهو المؤهل القانوني الذي يحوزه المكتب، نظير استجابته لكل الشروط لمزاولة المهنة، إذ لابد من أي مكتب الحصول على ترخيص من طرف الهيئات المهنية المختصة يسمح له بمزاولة نشاطاته وتحمل مسؤولياته. والاعتماد هنا يمنح إما لمهني واحد أو مجموعة مهنيين مجتمعين في شكل أي كيان قانوني حسب التشريعات المحلية لكل بلد.

3- **الاستقلالية:** تصنف مكاتب التدقيق والمحاسبة عادة ضمن ما يسمى بالمهن الحرة (Profession Libéral) والتي يمارسها الأفراد مستقلين عن القطاع العام أو الدولة بأي شكل من الأشكال، رغم أن الدولة لها حق الرقابة والإشراف ولكن ليس لها حق التدخل في النشاط الداخلي لهاته المكاتب، إضافة إلى مهنة حساسة كالتدقيق القانوني تستدعي الالتزام بالاستقلالية والحياد لاسيما فيما يخص الأفراد (كالقرابة مثلا بين المهني وأحد الأفراد المالكين للكيان محل التدقيق) أو أن أحد مالكي الكيان محل التدقيق له علاقة بمكتب المحاسبة والتدقيق كأن يكون شريكا فيها ويمتلك حصة أو أسمها من المكتب.

4- **التأهيل العلمي والعملي:** يعتمد تأهيل الأفراد داخل المكتب على ثلاث عناصر أساسية وهي التأهيل العلمي المثبت بالشهادات المحصل عليها، التأهيل العملي والذي يقصد به الخبرة والمهارات في الميدان العملي الذي يكتسبه المهنيون والذي يقاس في أغلب الأحوال بالمدة وكذا نوع المناصب المشغولة، إضافة إلى التعليم والتحديث المستمر والذي يقصد به الدورات والتكوينات الثانوية التي يقوم بها الأفراد داخل المنشأة من حين لآخر لتحديث المعارف والمعلومات حسب المستجدات التي تعرفها مهنتي التدقيق والمحاسبة أو مجال آخر ذو علاقة.

5- **الاعتماد على التكنولوجيات الحديثة:** لتلبية متطلبات مختلف الكيانات الاقتصادية واختصارا للجهد والوقت والتقليل من الأخطاء لحدها الأدنى لابد أن يتوفر المكتب على الحد الأدنى من التقنيات الحديثة وأن يتحكم في استخداماتها، لاسيما أنظمة الإعلام الآلي والإنترنت والاتصال بدلا عن العمل اليدوي.

6- **الخدمات المقدمة والمقابل المادي:** يعتبر ميداني التدقيق والمحاسبة الخدمتين الرئيسيتين التي يقدمها المكتب لزبائنه، غير أن ذلك لا يمنع من تقديم خدمات أخرى، إذا توفر المكتب على الخبرات والمهارات أو مهنيين أكفاء كتقديم مختلف الاستشارات أو تنظيم دورات أو تقديم الدعم الفني والتقني

لأي زبائن، في المجالات ذات العلاقة إذا كان ذلك لا يتعارض مع متطلبات الاستقلالية والحياد التي تمليها مهنة التدقيق. ونظير ذلك يتحصل المكتب على مقابل مادي يسمى بالأتعاب (Les honoraires/Fees) كما يملك محاسبة خاصة به على غرار أي كيان اقتصادي آخر.

7- **احترام المهنة والتقيد بأخلاقياتها** : رغم أن مكتب التدقيق والمحاسبة يعتبر كغيره من الكيانات الاقتصادية في كثير من الجوانب ومرتبط بميزان الربح والخسارة، إلا أن هذا لا يمنع من التقيد ببعض النقاط التي ترتبط بطبيعة المهنة الحساسة، ولا ينبغي للمهني تجاوزها على سبيل المثال فيما يخص استقطاب الزبائن وحرية المنافسة وكذا الإشهار والترويج للخدمات لاسيما في جانب مهنة التدقيق.

المطلب الثاني: تصنيف مكاتب التدقيق والمحاسبة

هناك العديد من التصنيفات أهمها التصنيف حسب الحجم وحسب صفة المهني وطبيعة الخدمات المقدمة وحسب الطبيعة القانونية وكذا حسب النطاق الجغرافي.

الفرع الأول: من حيث الحجم

هناك العديد من المعايير التي تحدد حجم مكاتب التدقيق والمحاسبة كرأس المال، رقم الأعمال، ولكن يبقى أهمها ماهو متعلق بحجم العمالة، أي عدد موظفي المكتب لاسيما بعض التصنيفات الفرنسية على غرار المرصد الفرنسي لمهن الخبرة المحاسبية، محافظة الحسابات والتدقيق (OMECA) والذي اعتمد على هذا المعيار في تصنيفه لمنشآت المحاسبة والتدقيق في فرنسا، أما في الجزائر فلا يوجد تصنيف بعد لمكاتب التدقيق والمحاسبة بالاعتماد على معيار الحجم.

ويرى الباحث بأنه يمكن تصنيف مكاتب التدقيق والمحاسبة على أساس الحجم كما يلي:

- ✓ مكاتب التدقيق والمحاسبة الصغيرة أو المصغرة؛
- ✓ مكاتب التدقيق والمحاسبة المتوسطة؛
- ✓ مكاتب التدقيق والمحاسبة الكبيرة؛
- ✓ مكاتب التدقيق والمحاسبة الضخمة أو العملاقة.

أولا: مكاتب التدقيق والمحاسبة الصغيرة أو المصغرة

عادة ما تصنف مكاتب التدقيق والمحاسبة التي تضم أقل من 10 أفراد ضمن المكاتب الصغيرة أو المصغرة وهي مكاتب تمثل في فرنسا على سبيل المثال ما نسبته 83% من مجموع المكاتب الموجودة على ترابها،[1] وهي تمثل أيضا نسبة كبيرة جدا من المكاتب على المستوى الوطني[2]، وهي في أغلب الحالات مكاتب فردية تحت اسم شخصي وليست شركات أشخاص أو أموال، وهي تقدم عادة عددا محدودا من الخدمات كمسك المحاسبة وتدقيق الحسابات، كما أنها تتميز بهيكل إداري بسيط جدا.

يتميز هذا النوع من المكاتب بالعديد من المميزات أهمها ما يلي:[3]

- ✓ تواجدها وانتشارها الجغرافي الواسع وبالتالي قربها وسهولة الاتصال بها من طرف أي زبون محتمل؛
- ✓ الاستقرار النسبي لفريق عمل المكتب؛
- ✓ القدرة على التكيف ومرونة في تلبية أي من طلبات الزبون الفردية؛
- ✓ الخبرة والقدرة على التعامل مع المؤسسات الصغيرة (مهن حرة، حرفيين، تجار فرديين...الخ)
- ✓ المعرفة الواسعة للنسيج الاقتصادي المحلي؛
- ✓ القدرة على معالجة أي ملف من ملفات الزبائن في المجمل بمرونة وسرعة أكبر؛
- ✓ تقديم خدمات بأسعار متدنية إذا ما قارناها مع المكاتب الكبرى.

كما يشوب هذا النوع من المكاتب سلبيات عديدة من أهمها ما يلي:[4]

- ✓ محدودية الوسائل والإمكانيات والكفاءات بالمقارنة مع المكاتب الكبرى لاسيما التعامل مع الجانب الاجتماعي (الضمان الاجتماعي) أو الجانب القانوني وكذا القيام بمهام التدقيق بجودة أقل من المعايير المعمول بها؛

[1] **http://www.e-c-f.fr**, vu le 15/06/2014.
[2] **http://www.Cnc.dz,** vu le 20/06/2014.
[3] (OMECA) Observatoire des Métiers de l'expertise Comptable du Commissariat aux Comptes, et de l'Audit, **Étude prospective de la branche professionnelle des Experts comptables et Commissaires aux comptes et élaboration d'un répertoire des métiers, 2010 .** p: 32. http://www.e-c-f.fr/images/edition/livrable-final-bpi-2010-pour-omeca.pdf, téléchargé le : 10/12/2014.
[4] OMECA, **op cit.** P: 32.

- ✓ عدم القدرة على التخصص القطاعي، حيث نجد أن المكتب يتعامل مع زبائن عديدين في قطاعات عديدة وليس لديه كفاءات كافية عموما للتخصص في قطاع اقتصادي معين؛
- ✓ التعامل عادة ما يكون مع كيانات صغيرة فقط، مع صعوبة التعامل مع كيانات كبيرة؛
- ✓ عدم جاذبية هذا النوع من المكاتب وضعف استقطاب أفضل المهنيين الشباب منهم والمتربصين الجدد بسبب قلة المحفزات وكذا نقص في المهام الكبيرة للمحاسبة والتدقيق التي يكتسب من خلالها المهنيين الجدد الخبرة.
- ✓ النطاق الجغرافي الضيق الذي يغطيه المكتب ما يعني زبائن متوقعين أقل.

ثانيا: مكاتب التدقيق والمحاسبة المتوسطة

وهي مكاتب التدقيق والمحاسبة التي لا يقل عدد موظفيها عن 10 أفراد ولا تزيد عن 50 فردا، وعادة ما تكون هاته المكاتب على شكل شركات أشخاص أو أموال ونجد فيها أكثر من مهني واحد (حاصل على اعتماد) ونطاق الخدمات التي تقدمها أوسع من الخدمات التي تقدمها المكاتب الصغيرة، ويمكن أن نجد فيها تقسيما للمهام ونوعا من التخصص القطاعي، ويتميز هذا الصنف بما يلي:[1]

- ✓ عدد الموظفين يسمح بتقسيم المهام والتخصص القطاعي للمهنيين الموجودين، وكذا التموقع الجيد وتحسين إنتاجية كل موظف وفقا لمستوى مهاراتهم؛
- ✓ القرب وسهولة الاتصال بها من طرف الزبائن المحليين مثل المكاتب الصغيرة؛
- ✓ المعرفة الواسعة للنسيج الاقتصادي المحلي والجهوي؛
- ✓ التوفر على إمكانيات وموارد وكذا تقنيات وبرامج محاسبية تسمح بربح الوقت والتقليل من التكلفة وبالتالي تحسين إنتاجية المكتب.

ومن سلبيات هذا النوع من المكاتب مايلي:[2]

- ✓ صعوبة الربط بين المهام والوظائف المختلفة داخل المكتب لتقديم خدمة متكاملة لمختلف الزبائن؛

[1] OMECA, **op cit .** p: 33.

- ✓ صعوبة تسيير هاته المكاتب المتوسطة، فهي بهذا الشكل في مرحلة التحول من مكاتب بسيطة إلى مؤسسات اقتصادية خدمية كأي مؤسسات اقتصادية أخرى، ولهذا يجب على شركاء المكتب(أصحاب المكتب) التحول من مجرد مهنيين في المحاسبة والتدقيق إلى مسيرين يعملون على النحو الصحيح، من خلال الجمع بين مهارات القيادة والإدارة والتسويق، وتطوير الأعمال.
- ✓ صعوبة استقطاب زبائن في الخارج؛ فالمكاتب المتوسطة غالبا ما تتواجد في نطاق محلي أو جهوي على الأكثر.
- ✓ عدم قدرة هاته المكاتب على استقطاب أحسن الكفاءات والمهارات والذين يفضلون إما إنشاء مكاتبهم الخاصة أو الالتحاق بالمكاتب الكبيرة أو المكاتب الدولية التي تمنحهم امتيازات أفضل من ناحية الأجور أو التكوينات أو فرصا أخرى.

ثالثا: مكاتب التدقيق والمحاسبة الكبيرة

وهي منشآت للمحاسبة والتدقيق والخدمات الأخرى تضم أكثر من 50 موظفا، تمارس نشاطها على مستوى محلي وجهوي ووطني وحتى على نطاق دولي تتميز بتقديم خدمات عديدة لا تقتصر على المحاسبة والتدقيق بل تتعداها إلى الدعم الفني والاستشارات، وهي في الأغلب تكون على شكل شركة أشخاص أو أموال تضم عددا من الشركاء(المهنيين الذين يحوزون على اعتماد) وتتواجد عادة في أكثر من مكان من خلال العديد من المقرات، كما أنها تتميز بهيكل إداري معقد نوعا ما، إذ يتم الفصل عادة بين المهام الإدارية والسكرتارية وهدفها تسيير هاته المنشأة من خلال قسم إداري وبين المهام التقنية من خلال قسم تقني هدفه تقديم مختلف الخدمات للزبائن.

عموما تتميز المكاتب الكبيرة بما يلي:[1]

- ✓ توفر كل الموارد المادية والإمكانيات والكفاءات البشرية للقيام بكل المهام، والانتشار والتواجد في العديد من المناطق حتى خارج البلد؛
- ✓ توفير مجموعة واسعة من الخدمات وفي مجالات عديدة لا تقتصر فقط على المحاسبة والتدقيق بل خدمات أخرى مالية أو ضريبية أو استشارات أو دعم فني أو مرافقة...الخ

[1] OMECA, **op cit .** p : 34.

- ✓ القدرة على تقديم أي خدمة متكاملة ذات جودة في وقت أقل وبدقة أكبر وتلبية متطلبات أي زبون مهما كان حجمه ومرافقته سواء في الداخل أو الخارج؛
- ✓ استقطاب أحسن الكفاءات والمهارات؛ مع منح الفرصة لكل الموظفين للتطور والتكوين المستمر، وكذا تقديم امتيازات عديدة غير موجودة في المكاتب الصغيرة أو المتوسطة.

وهي أيضا لا تخلو من العديد من السلبيات أهمها ما يلي:[1]

- ✓ الأتعاب المرتفعة والباهظة مقابل الخدمات التي تقدمها هاته المكاتب والتي ليست في متناول كل الزبائن إذا ما قارناها مع المكاتب الصغيرة أو المتوسطة الحجم؛
- ✓ تذبذب في استقرار فرق العمل في هاته المكاتب إذا ما قارناها مع المكاتب الصغيرة أو المتوسطة؛
- ✓ عدم المرونة ووجود تعقيدات في بعض الأحيان في الوظائف والمهام؛
- ✓ البعد النسبي عن بعض الزبائن وصعوبة الاتصال بها لاسيما من طرف الزبائن الصغار أو المتوسطين، وبالتالي هناك صعوبة في استقطاب هذا النوع من الزبائن؛
- ✓ الحساسية العالية للظروف الاقتصادية المحيطة؛
- ✓ هيكل من التكاليف الثقيلة تتحملها هاته المكاتب.

رابعا: شبكات التدقيق والمحاسبة

وهي تمثل أكبر المكاتب في العالم في مجالات المحاسبة والتدقيق والخدمات الأخرى، تضم أكثر من 1000 موظف، وهي عبارة عن شبكات دولية من المكاتب تتواجد في بلدان عديدة، زبائنها يتمثلون في أكبر الشركات العالمية لاسيما المسعرين في البورصة على غرار مكاتب (Deloitte) أو (PWC) أو (KPMG) ويمكن التميز بين صنفين من هذه المكاتب وهما:[2] المكاتب الأربعة الكبار (The Big four) وهي (Deloitte)، (PWC)، (KPMG)، (Ernst & Young) والمكاتب الاخرى ماعدا الأربعة الكبار (Non Big four Firms).

[1] OMECA, **op cit .** p : 34.

[2] Marsha B. Keune & Brian W. Mayhew& Jaime J. Schmidt, **Does Non-Big 4 Local Market Leadership Reduce the Big 4's Competitive Advantage, 2014, p : 02.**

تقوم استراتيجية هاته المكاتب على التوسع في خدمات التدقيق المتنوعة وعلى الاندماج، وأصبحت مكاتب التدقيق الضخمة شركات متعددة الجنسيات، وهناك اتجاه آخر لهاته المكاتب تتمثل في تنظيم نفسها حول صناعة معينة بحيث يكون هناك تخصص تدقيق ومحاسبة لكل نوع من أنواع الصناعة. أي أن كل مكتب تدقيق ومحاسبة قد اتخذ لنفسه استراتيجية مختلفة (Differentiation strategy) عن المكاتب الأخرى بتطبيقه مبدأ التخصص في التدقيق.[1]

الفرع الثاني: من حيث صفة المهني والخدمات المقدمة

تعتمد هذا التصنيف فرنسا وكذا الدول التي تتبنى النظام المحاسبي الفرانكفوني ومن بينها الجزائر، حيث تصنف مكاتب التدقيق والمحاسبة حسب هذا المعيار إلى ثلاث أصناف:

- ✓ مكاتب المحاسبة (Cabinets de comptabilité)؛
- ✓ مكاتب محافظة الحسابات (Cabinets de commissariat aux comptes)؛
- ✓ مكاتب الخبرة المحاسبية (Cabinets d'expertise comptable).

أولا: مكاتب المحاسبة

هذا النوع من المكاتب معتمد في الجزائر ويسيره مهني وهو المحاسب (Comptable) مهمته "مسك وفتح وضبط محاسبات وحسابات التجار أو الشركات أو الهيئات التي تطلب خدماته".[2]

ثانيا: مكاتب محافظة الحسابات

يسير هذا النوع من المكاتب مهني وهو محافظ حسابات(Commissaire aux comptes) مهمته الأساسية المساهمة في جودة وشفافية المعلومات المالية والمحاسبية الصادرة عن الكيانات الخاضعة للتدقيق،[3] وهي ذات طبيعة قانونية (إجبارية)، في حين يقوم محافظ الحسابات في الجزائر بـ: " مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعلوم به".[4] ما

[1] Brian W. Mayhew and Michael S. Wilkins, **Audit Firm Industry Specialization as a Differentiation Strategy: Evidence from Fees Charged to Firms Going Public,** AUDITING: A JOURNAL OF PRACTICE & THEORY, Vol. 22, No. 2, September 2003, p : 34.

[2] المرسوم 10-01، مرجع سابق، المادة: 41، ص: 08.

[3] La compagnie nationale des commissaires aux comptes françaises, https://www.cncc.fr/mission-legale.html, vu le 05/04/2014.

[4] المرسوم 10-01، مرجع سابق، المادة: 22، ص: 07.

يعني أن مكتب محافظ الحسابات هو الصنف الوحيد الذي يخول له القيام بمهام التدقيق الإجباري أو القانوني.

ثالثا: مكاتب الخبرة المحاسبية

يسير هذا النوع من المكاتب مهني وهو الخبير المحاسبي(Expert Comptable) وهو يملك صلاحيات واسعة ومهام كثيرة بالمقارنة مع المحاسب أو محافظ الحسابات، فهو يقوم بمسك، مراقبة، فحص وتصحيح حسابات الزبائن.[1] كما عرفه المرسوم 01/10 على أنه:" يقوم بتنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع المحاسبات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي ينص عليها القانون، كما يؤهل لتقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي، الاقتصادي والاجتماعي".[2] وهو يعتبر مدققا بصفة تعاقدية أو غير إلزامية.

الفرع الثالث: من حيث الشكل القانوني للمكتب

وهو تصنيف معتمد في الجزائر حسب نص المادة 12 من المرسوم 01/10، ويمكن تقسيمه إلى نوعين كما يلي:

أولا: مكتب فردي تحت اسم مهني واحد

في هاته الحالة يزاول المهني سواء كان محاسبا أو محافظ حسابات أو خبيرا محاسبيا مهامه في مكتبه لحسابه الخاص وتحت مسؤوليته الشخصية؛ ويستعمل اسمه الشخصي وتوقيعه في كل التصرفات القانونية في إطار المكتب.

ثانيا: شركات المحاسبة والتدقيق

وهي تضم مجموعة من المهنيين، وهذا طبقا للمادة 46 من القانون 01/10 فإنه يمكن لخبراء المحاسبة أو محافظي الحسابات أو المحاسبين المعتمدين أن يشكلوا شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة باستثناء الأشكال الاخرى للشركات. وتسمى كل شركة حسب صفة المهنيين المنشئين لها، وعليه نجد شركات الخبرة المحاسبية، شركات محافظة الحسابات وكذا شركات المحاسبة المعتمدة.

[1] http://www.experts-comptables.fr/profession-expert-comptable/quest-ce-quun-expert-comptable/quest-ce-quun-expert-comptable---139, vu le 05/04/2014.

[2] المرسوم 10-01، مرجع سابق، المادة: 18-19، ص: 06.

الفرع الرابع: من حيث نطاق التواجد

حيث نميز بين نوعين وهما المكاتب المحلية والمكاتب أو الشبكات الدولية كما يلي:

أولا: مكاتب محلية

وهي في الغالب مكاتب صغيرة أو متوسطة أو حتى بعض المكاتب الكبيرة تتواجد في بلد معين وتنشط في حدود إقليم هذا البلد أو ذاك وتخضع فقط لتشريعاته ولا يمكنها مزاولة نشاطها خارج حدود بلدها الإقليمي، ويعود هذا لمحدودية الإمكانيات التي تتوفر عليها هذه المكاتب.

ثانيا: مكاتب وشبكات دولية

وهي مكاتب عملاقة وضخمة يتعدى نشاطها حدود البلد المنشئ، تتواجد في أكثر من بلد ولديها فروع عديدة معتمدة من طرف تلك البلدان تنشط في كل المجالات المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق والاستشارة من بينها المكاتب الأربع الكبار (The Big Four) والتي سبق ذكرها.

المطلب الثالث: المعايير المهنية لمكاتب التدقيق والمحاسبة

كان للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين السبق في وضع معايير أداء معينة لممارسة مهنة التدقيق وبدرجة أقل المحاسبة في مكاتب التدقيق والمحاسبة، حيث صدرت في عام 1945 ضمن كتيب تحت عنوان: "معايير التدقيق المتعارف عليها GAAS"،[1] وقد قسمت هاته المعايير إلى 3 مجموعات كما يلي:

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

سنحاول التطرق إليها بشيء من التفصيل في ما يلي:

[1] عبد الله خالد أمين، **مرجع سابق**، ص: 55.

الفرع الأول: معايير عامة أو شخصية

تهتم المعايير العامة بالتأهيل والصفات الشخصية لمهنيي التدقيق والمحاسبة وعلاقتها بجودة الأداء المطلوب ومن ثمة فإنه يجب على مكتب التدقيق والمحاسبة قبل التعاقد مع الزبائن أن يقرر ما إذا كانت هذه المعايير يمكن تحقيقها واستيفائها عند أداء هذه المهمة، تتضمن المعايير العامة ثلاث معايير وهي:[1]

- ✓ يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم قدرا كافيا من التأهيل العلمي والعملي كمدققين ومحاسبين؛
- ✓ يجب أن يكون لدى المهني اتجاه فكري محايد ومستقل في كل الأمور المتعلقة بالفحص والتدقيق؛
- ✓ يجب أن يبذل المهني العناية المهنية الواجبة والمعقولة عند أداءه لمهمة الفحص وإعداد التقرير.

أولا: معيار التأهيل العلمي والعملي

يعتمد تأهيل المهني داخل منشآت التدقيق والمحاسبة على ثلاث عناصر أساسية:

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

* التأهيل العلمي:

ما دام المهني يتعرض أثناء قيامه بعمله إلى الكثير من المسائل والمشاكل المحاسبية والقانونية والاقتصادية، فإنه يتعين معه اكتمال تأهيله العلمي في كل النواحي، حيث يفترض على المهنيين في مكاتب التدقيق والمحاسبة الإلمام عموما بما يلي:[2]

- ✓ نظريات ومبادئ وتطبيقات علم المحاسبة، وكذلك أصول ومبادئ التدقيق وتطبيقاته، وأساليبه المعاصرة، وكذلك مبادئ علم إدارة الأعمال وعلم الاقتصاد، وعلم السياسة والعلوم السلوكية كعلم النفس، العلوم القانونية (قانون تجاري، مدني،...) وقوانين الضرائب والجمارك والمبيعات...الخ؛

[1] وليام توماس وأمرسون هنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الكتاب الأول، ترجمة: حجاج أحمد حامد وسعيد كمال الدين، تقديم: السلطان محمد علي السلطان، الرياض: دار المريخ للنشر، 2006. ص: 54.

[2] جمعة أحمد حلمي، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، الطبعة الثانية، عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، 2005، ص:55.

- ✓ محاسبة التكاليف ونظرياتها وتطبيقاتها وكذلك المحاسبة الإدارية؛
- ✓ الأساليب الإحصائية والرياضية وبحوث العمليات؛
- ✓ المعرفة الكافية لبيئة أنظمة تكنولوجيا المعلومات واستعمالاتها في مجال المحاسبة والتدقيق؛[1]
- ✓ اللغات (الانجليزية والفرنسية على سبيل المثال).

* التأهيل العملي:

كما هو الحال في جميع المهن الأخرى والتي تتطلب ممارسة مهنية من أعضائها لفترة زمنية محددة فإن مهنة المحاسبة والتدقيق تتطلب كذلك من أعضائها ضرورة قضاء فترة زمنية محددة للتدريب العملي في المهنة قبل البدء في مزاولتها، وعلى المتدرب قضاء فترة التدريب لدى أحد مزاولي المهنة وعلى المدرب أن يحيط المتدرب بعنايته وإشرافه وتقديم العون له خلال فترة التدريب، وهذا يمثل أحد المسؤوليات الملقاة على عاتق أعضاء المهنة.[2]

* التعليم والتحديث المستمر:

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

- ✓ تتبع التطورات والبحوث الحديثة في مختلف العلوم المتعلقة بمجال عمله؛
- ✓ استمرار الاطلاع على الحالات التطبيقية، وما تنشره الهيئات والجمعيات العلمية والأكاديمية المحلية والدولية من تقارير ودراسات عن تطبيقات للممارسات فعلية في ميدان التدقيق والمحاسبة؛
- ✓ الاطلاع على التعديلات في مختلف القوانين (قانون الضرائب، القانون التجاري، قانون الصفقات...)؛

[1] جمعة أحمد حلمي، **التدقيق والتأكيد الحديث – المشاكل والمسؤوليات-الأدوات والخدمات**، عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، 2009، ص:345.
[2] الصبان محمد سمير وعبد العظيم عبد الله، **الأسس العلمية لمراجعة الحسابات**، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2002، ص:64.

- ✓ التكوين المستمر في التكنولوجيات الحديثة وكل ما يتعلق بها من برامج الحاسب المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق والتعامل الالكتروني مع مختلف البيانات والمعلومات المالية.

وقد قام (Serge Bellut,2008) بتصنيف المهنيين انطلاقا من خبراتهم وممارساتهم التطبيقية في الميدان إلى أربعة أصناف: [1]

1. **المدقق المدير**(L'auditeur manager): يصلح ويعدل جميع الاختلالات والأخطاء الظاهرة أثناء سير عملية التدقيق، ويواجه كل الصعوبات والتعقيدات التي يواجهها في جميع الحالات والظروف؛
2. **المدقق التقني**(L'auditeur technicien): يسعى لأن يكون جاهزا وعمليا ومستعدا بتخطي كل الصعوبات في عملية التدقيق شخصيا ومن دون الاهتمام بكل التفاصيل والأشياء.
3. **المدقق الآلي** (L'auditeur robot): ينتهج نفس الخطوات والسلوك أثناء قيامه بمهمة التدقيق في كل مرة، ومهما كانت الحالة والظروف حتى وان اختلفت هاته الأخيرة؛
4. **المدقق الفوضوي**(L'auditeur chaotique): يقوم بتطوير سلوكياته ومهاراته بطريقة عشوائية وغير ممنهجة وبشكل غير كافي بغرض أداء مهام التدقيق، فهو يقوم بتعديلات وإصلاحات من جهة، في الوقت الذي يحدث اختلالات ويقوم بأخطاء من جهة أخرى.

ثانيا: معيار الاستقلالية

تعتبر الاستقلالية واحدة من أهم متطلبات مهنتي التدقيق والمحاسبة، فهو يجعل من الخدمات المقدمة لاسيما التدقيق والتأكيد أكثر فعالية من خلال توفير ضمانات على أن مكتب التدقيق والمحاسبة تقوم بتخطيط وتنفيذ مهامها بموضوعية وحياد دون التأثر بأي من طرف من الأطراف.

والاستقلالية هي إمكانية المهني القيام بعمله بأمانة وموضوعية، حيث أنه لا يقوم بإخفاء الحقائق أو إعطاء بيانات ومعلومات غير ممثلة للواقع، كما أنه لا ينجر وراء أهواء إدارة الشركة وعمل ما تمليه عليه[2]. ويمكن أن نميز بين نوعين من الاستقلالية، وهي استقلالية العقل واستقلالية المظاهر:[3]

* استقلالية العقل: وهي استقلالية نفسية تتمثل في قدرة المهني في مكتب التدقيق والمحاسبة في الكشف عن الأخطاء والتعبير عن رأيه بضمير ووعي.

[1] Serge Bellut, **S'auditer pour progresser**, édition ellipses, Paris 2008, p 87.

[2] الشتيوي إدريس عبد السلام، **مرجع سابق**، ص: 36.

[3] International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA), **Handbook of Code of Ethics for Professional Accountants**, 2015 edition, P: 10.

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

ويستدعي الكشف عن استقلالية المهني تسليط الضوء على ما يلي:[1]

- ✓ **برنامج التدقيق:** والذي يستلزم عدم تدخل الإدارة في استبعاد أي جزء أو أجزاء من إجراءات التحقق المقررة بالبرنامج التدقيقي المقرر من قبل المدقق؛
- ✓ **مجال الفحص:** والذي يوضح حق المدقق الكامل في الاطلاع على سجلات ودفاتر المنشأة والتعاون مع العاملين فيها، ومناقشتهم والاطلاع على مصادر المعلومات المختلفة التي تكشف عن نشاط المنشأة والتزاماته وموارده؛
- ✓ **مدى التقرير:** ويقصد به التحرر من أي شعور أو التزام لتغيير تأثير الحقائق المقرر عنها عن أي جهة من الجهات، كما يتجنب استخدام الألفاظ المبهمة أو الغامضة سواء عن قصد أو غير قصد عند عرض الحقائق والتوصيات وتفسيراتها.

ثالثا: معيار بذل العناية المهنية

يتطلب المعيار الثالث من المعايير العامة من المدقق العناية المهنية الواجبة عند ممارسة عملية الفحص والتدقيق، ويتعلق مفهوم العناية المهنية الواجبة –والذي يعتمد على فرض التزامات المهنة قبل الطرف الثالث– بما يجب أن يعمله المهني وكيفية أداء هذا العمل، فكل فرد يقدم خدمات للمجتمع يجب أن يتحمل مسؤولية أداء مهمته كمهني وبنفس درجة المهارة العادية المتوافرة بشكل عام لدى غيره في نفس المجال. ومن ناحية أخرى فإن مفهوم العناية المهنية الواجبة يعترف أن المهني – كأي إنسان آخر– معرض للخطأ في التقدير والحكم، وهذه الأنواع من الأخطاء تحدث في كل المهن، فهو يؤدي خدمته بكل إخلاص وأمانة ولكنه قطعا ليس معصوما من الخطأ، فهو مسؤول أمام الزبون وأمام الطرف الثالث عن الإهمال وعدم الإخلاص والأمانة، وهذا ما أكدته العديد من القضايا التي طرحت أمام القضاء.[2]

[1] قريط عصام، **الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن**، مقال، دمشق: مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الأول، 2008، ص: 17.
[2] وليام توماس وأمرسون هنكي، **مرجع سابق**، ص: 56-57.

الفرع الثاني: معايير العمل الميداني

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

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

أولا: معيار تخطيط عملية التدقيق والإشراف التام على المساعدين

يعتبر تخطيط عملية التدقيق والإشراف على المساعدين المعيار الأول من معايير العمل الميداني ويتطلب هذا المعيار ضرورة تنفيذ عملية التدقيق وفقا لخطة ملائمة، كما يتطلب هذا المعيار التخصص السليم للوظائف الفنية والإدارة بالمكتب والقادرة على إنجاز عملية التدقيق بمستوى مهني يحوز الثقة مع حل جميع المشاكل العالقة بين مساعديه وإدارة المؤسسة والاطمئنان لأدائهم المهام الموكلة إليهم حسب الخطة الموضوعة.[1] وبصفة عامة يمكن ذكر بعض العناصر التي تساعد في نجاح توجيه وتخطيط مهمة التدقيق والتي هي كما يلي:[2]

- ✓ حصول المدقق على معلومات أولية حول المؤسسة وتجديدها إن وجدت؛
- ✓ تخطيط المهمة في الوقت المناسب، فكلما كانت المهمة التي يقوم بها المدقق معقدة كلما استوجب الانطلاق في تخطيطها في وقت مبكر؛
- ✓ تخطيط المهمة باشتراك إدارة المؤسسة محل التدقيق لمعرفة ما تنتظره من عملية التدقيق؛
- ✓ اشتراك الأعوان والمساعدين في وضع خطة عمل؛
- ✓ تجديد الخطة الموضوعة من طرف المدقق كلما استوجب الأمر وذلك بأخذه بعين الاعتبار المعلومات التي يتحصل عليها عند القيام بعملية التدقيق.

ثانيا: معيار دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

[1] جربوع يوسف محمود، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 2008، ص: 57.
[2] Fournier.J, **L'orientation et planification d'une mission d'audit**, Revue française de comptabilité, N°332. Avril 2001, p: 05.

يتعلق هذا المعيار بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للعميل ويتوجب على المدقق الحصول على معلومات عامة حول المؤسسة ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية في مرحلة ثانية وفحص الحسابات في مرحلة ثالثة. وجاء تعريف نظام الرقابة الداخلية في المعايير الدولية للتدقيق على أنه: "عملية صممها وطبقها وحافظ عليها المسؤولون عن الحوكمة والإدارة والموظفون الآخرون لتوفير ضمان معقول حول إنجاز أهداف المؤسسة في ما يتعلق بموثوقية إعداد التقارير المالية وفعالية كفاءة العمليات، والالتزام بالقوانين واللوائح المطبقة"،[1] ومن بين أهم أهدافه: الحصول على نظام رقابة موثوق، المحافظة على الممتلكات المؤسسة، تحسين مصادر المعلومات والقدرة على اكتشاف الأخطاء والغش.[2]

"إن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المستعمل لدى المؤسسة يعتبر بحق نقطة البداية التي ينطلق منها عمل المدقق وهي أيضا المرتكز الذي يعتمد عليه عند إعداد برنامج التدقيق وفي تحديد نسب الاختبارات والعينات، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية قويا ومتماسكا، كلما زاد اعتماد المدقق على أسلوب العينة في الحصول على أدلة وقرائن الإثبات وكلما كان ضعيفا، كلما لجأ المدقق إلى زيادة حجم العينة المختارة".[3]

ثالثا: معيار الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة

أما هذا المعيار الثالث فإنه يتطلب من المدقق ضرورة جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تمثل أساسا معقولا لإبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية، ويمثل مفهوم دليل الإثبات حجر الأساس لعملية التدقيق كما أنه يساند ويدعم كافة معايير العمل الميداني، وقد عرف المعيار الدولي رقم 500 أدلة التدقيق بأنها: " المعلومات التي يستخدمها المدقق للتوصل إلى الاستنتاجات التي يبني عليها رأيه الشخصي"،[4] وتعتبر القرارات التي يصل إليها المدقق مبررة فقط إذا ما كان يدعمها دليل إثبات كافي وملائم.

فكفاية الأدلة هي مقياس كمية أدلة الإثبات أما الملائمة فهي قياس لجودة أو نوعية أدلة التدقيق وموثوقيتها في تحقيق الدعم للاستنتاجات التي يبني عليها المدقق رأيه المهني. وهناك علاقة تبادلية بين

[1] International Auditing and Assurance Standards Board, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services, op cit, p:26.

[2] Jacques Villeneuve, **le contrôle interne –guide de procédures**, p05; disponible sur **www.mdeie.gouv.qc.ca/fileadmin/.../controle_interne.pdf**, téléchargé le 22/01/2011.

[3] وليام توماس، أمرسون هنكي، **مرجع سابق**، ص: 57.

[4] International Auditing and Assurance Standards Board, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services, p:393.

كمية الأدلة وملاءمتها، فكلما كانت نوعية الأدلة أعلى كلما كانت الكمية المطلوبة أقل، على أن الحصول على أدلة تدقيق أكثر قد لا يعوض عن نوعيتها الضعيفة. [1]

وتأخذ أدلة الإثبات عدة أشكال وصور، كالملاحظة المادية، والعمليات الحسابية والمعلومات التي يقدمها الطرف الثالث والمستندات، وقرارات مجلس الإدارة وإجراءات الرقابة الداخلية الجيدة.[2]

الفرع الثالث: معايير إعداد التقرير

الهدف الرئيسي لتقرير التدقيق هو إعلام الأطراف المعنية على انتظام وصحة والمطابقة لمفهوم الصورة العادلة للقوائم المالية للمؤسسة، انطلاقا من هذا الجانب، نعتبر أن رأي المدقق باعتباره مهني محاسبي محترف ومحايد على القوائم المالية، يأخذ حيزا كبيرا في اتخاذ القرارات المستثمرين أو طلب القروض وغيرها من القرارات الأخرى. الرأي الذي يعطيه المدقق والتقرير الذي يصيغه إلى جانب المعلومات والبيانات الأخرى المتوفرة، يشكل مؤشرا ذات صلة وثيقة بدرجة الثقة في هذه القوائم المالية.[3] وتحقيقا للهدف الذي يسعى إليه المدقق من خلال التقرير المالي فقد حدد مجمع المحاسبين القانونين الأمريكي أربعة معايير تحكم إعداد تقرير التدقيق وهي:[4]

- ✓ يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها؛
- ✓ يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ المحاسبية قد طبقت خلال الفترة الحالية بنفس طريقة تطبيقها خلال الفترة السابقة؛
- ✓ يجب أن تعبر القوائم المالية بشكل كاف ومناسب عن ما تتضمنه من معلومات؛
- ✓ يجب أن يتضمن التقرير رأي المدقق عن القوائم المالية كوحدة واحدة، أو قد يمتنع عن إبداء الرأي وفي هذه الحالة فإن التقرير يجب أن يتضمن أسباب ذلك. وفي كل الأحوال التي يرتبط اسم المدقق بالقوائم المالية فإن التقرير يجب أن يوضح خصائص فحص المدقق ودرجة المسؤولية التي يتحملها.

[1] International Auditing and Assurance Standards Board, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services; pp:393-395.
[2] Belaiboud Mokhtar, **Pratique de l'audit Apports de l'entreprise, guide synthétique, organisation de la fonction, présentation des normes IAS-IFRS**, édition Berti, Alger 2005, pp :08-10.
[3] Bahram Soltani, **Le commissaire aux comptes et le marché financier**, édition Economica, paris 1996, p :21.
[4] وليام توماس وأمرسون هنكي، **مرجع سابق**، ص: 62.

أولا: معيار إعداد القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها

يتعين على المدقق أن يحدد صراحة عما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت بعدالة طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فإذا حدد المدقق أن القوائم المالية تخرج جوهريا عن تلك المبادئ فإنه يصف ذلك الخروج متضمنا الآثار النقدية، وفي معظم الحالات تمثل تلك المبادئ الأساس المستهدف من التقرير المالي،[1] ومن أمثلة تلك المبادئ: مبدأ الحيطة والحذر، مبدأ التكلفة التاريخية، مبدأ استقلالية الدورات مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات...وغيرها من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ثانيا: معيار ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

يتطلب المعيار الثاني من معايير إعداد التقارير ضرورة تبيان تقرير التدقيق ما إذا كانت المبادئ المحاسبية تطبق بشكل ثابت ومتسق، وبالطبع فإن الإشارة إلى هذا الثبات والاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بالتقرير إنما يهدف إلى:[2]

- ✓ التأكيد على أن المقدرة على المقارنة بين القوائم المالية للفترات المتتالية لا تتأثر بشكل جوهري بالتغيرات في تطبيق المبادئ أو الطرق المحاسبية؛
- ✓ لو حدث وتأثرت هذه المقدرة على المقارنة بشكل جوهري بمثل هذه التغيرات فإن هذا سيتطلب تعديل ملائم في تقرير التدقيق.

ثالثا: معيار الإفصاح المناسب

يتطلب المعيار الثالث من معايير التقرير ضرورة الإفصاح بتقرير التدقيق عن أية معلومات تعد ضرورية لصدق وعدالة العرض، وذلك إذا ما كانت هذه المعلومات أغفلت أو حذفت من صلب القوائم أو الملاحظات الملحقة بها، أي أن الإفصاح المناسب للقوائم المالية مفترض، ما لم يشر تقرير التدقيق إلى خلاف هذا، ومن ثم فعندما يرى قارئ القوائم المالية تقرير تدقيق غير متحفظ، فإن هذا معناه أن المدقق قد وصل إلى قناعة بأنه لا حاجة إلى إفصاح أكثر لصدق وعدالة عرض القوائم المالية.[3]

رابعا: التعبير عن الرأي

[1] لطفي أمين السيد أحمد، **التطورات الحديثة في المراجعة**، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2007، ص: 17.
[2] وليام توماس وأمرسون هنكي، **مرجع سابق**، ص: 63.
[3] نفس المرجع.

يتطلب هذا المعيار أن يقوم المدقق بإصدار رأي فني، وإذا كانت هناك أسباب تبرر عدم إمكانية إصدار ذلك الرأي يتعين إعلام المستخدم بكافة الأسباب الرئيسية وراء ذلك، ويعتمد تحديد نوع الرأي المقدم على نتائج فحص المدقق، ويجب أن يشير تقرير المدقق إلى نوع الفحص المؤدي ودرجة المسؤولية التي يتم الاضطلاع بها، ولذلك فإن التقرير يجب أن ينص بوضوح عما إذا كانت القوائم المالية قد تم مراجعتها أو فحصها أو إعدادها.[1]

المبحث الثاني: تنظيم مكاتب التدقيق والمحاسبة

لا تعتمد مكاتب التدقيق والمحاسبة فقط على الموارد البشرية والمادية التي تمتلكها أو على المؤهلات العملية والخبرات التي يتمتع بها أعضاء هذا المكتب ليقوم كل منهم بواجباته على أكمل وجه اتجاه الزبائن، ولكن أيضا على التنظيم الداخلي للمكتب، وتوفير الموظفين المساعدين المؤهلين مع ضرورة متابعة وتنسيق جهودهم وتحديد مهام كل واحد منهم لكي يتم تحقيق مختلف أهداف هذا المكتب بفعالية وفاعلية.

المطلب الأول: الهيكل التنظيمي لمكاتب التدقيق والمحاسبة

يختلف التنظيم الداخلي لمكتب التدقيق والمحاسبة من مكتب لآخر تبعا لحجم العمل وطبيعته، كما يختلف باختلاف الشكل القانوني للمكتب نفسه أو حجم المكتب نفسه والإمكانيات المادية والبشرية التي يتوفر عليها. ويرى الطالب أنه يمكن يعتمد تقسيم الهيكل التنظيمي لمكتب التدقيق والمحاسبة على تصنيفين اثنين كما يلي:

- ✓ تصنيف أعضاء المكتب حسب نوع الوظيفة (تقسيم أفقي)
- ✓ تصنيف أعضاء المكتب حسب مستوى الوظيفة (تقسيم عمودي)

الفرع الأول: تقسيم المكتب وظيفيا (تقسيم أفقي):

قسم المرصد الفرنسي لمهن المحاسبة والتدقيق (OMECA) مكاتب التدقيق والمحاسبة وظيفيا إلى ستة (6) أقسام كما يلي:[2]

أولا: قسم للخبرة المحاسبية (Expertise comptable) يقوم بالأعمال المتعلقة بالمحاسبة كمسك المحاسبة، يضم محاسبين، مساعدي محاسبين ومكلفين بالمهام...الخ

[1] لطفي أمين السيد أحمد، **مرجع سابق**، ص: 18.

[2] OMECA, **partie 2 : cartographie des métiers,** pp :61-66.

ثانيا: قسم للتدقيق (Audit) ويقوم بمهام التدقيق والتأكيد يضم مدققين رئيسيين ومساعدين

ثالثا: قسم للشؤون أو الخبرة الاجتماعية والأجور (Expertise social) يقوم بمعالجة الأجور والمرتبات واشتراكات التأمين الاجتماعي، وكل القضايا المتعلقة بشؤون الموظفين والعمال، يضم المسؤول الاجتماعي وتقنيي معالجة الاجور والمرتبات والاشتراكات

رابعا: قسم للاستشارات (Conseil) ويتولى تقديم مختلف الاستشارات والنصائح والدعم والمرافقة للزبائن في نواحي عديدة في المحاسبة والضرائب والتسيير...الخ)

خامسا: قسم للشؤون أو الخبرة القانونية (Expertise juridiques) يتولى الاهتمام بالقضايا القانونية سواءا للمكتب أو للزبائن يضم المسؤول القانوني والمساعد القانوني

سادسا: قسم للدعم والسكرتارية (Support) يقوم بالخدمات المكتبية التقليدية ومساعدة القسم الفني على القيام بأعماله مثل إمساك حسابات المكتب وحفظ الملفات والسجلات والأوراق وأعمال الطباعة وغيرها.

كما يجب إثر ذلك تحديد النقاط التالية:[1]

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

الفرع الثاني: تقسيم المكتب من حيث المستويات الوظيفية (تقسيم عمودي)

[1] جربوع يوسف محمود، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 2008، ص: 76.

يشمل التنظيم الإداري للمكتب على ستة (06) مستويات لاسيما في المكاتب الكبيرة إذ كلما ازداد حجم المنشأة كلما توسع التقسيم الإداري لها، وذلك على النحو التالي:[1]

أولا: الشركاء (Associés/Partners)

حيث يمكن أن يضم المكتب (حسب حجمه) الشريك المدير العام، الشريك المدير، الشريك الرئيسي، الشريك، الشريك المنتدب، وهم أصحاب المكتب وأعضاء مجلس الإدارة، وهم المسؤولون عن وضع السياسات العامة له، وعن إنجاز العمل الموكل إليهم حيث يقابلون الزبائن ويناقشون العمل معهم كما لديهم صلاحية مقابلة لجان التدقيق ولذلك فهم الذين تتعقد مسؤولياتهم في حال الإهمال أو التقصير، كما لهم صلاحية المصادقة القانونية تحت اسمهم الشخصي أو باسم الشركة على العمل المنجز سواءا كانت تقرير يتعلق بمهمة تدقيق قانونية أو المصادقة على حسابات أو المصادقة على القوائم المالية أو الدفاتر المحاسبية أو التصريحات لأي كيان اقتصادي.

عادة ما يمتلك الشريك خبرة تفوق الخمس عشر سنة، في حين قد نجد في بعض المكاتب أنه من وصل لسن التقاعد فإنه يعطى منصب شريك مستشار (Associé conseil/Consulting Partner)؛

ثانيا: المدير أو المشرف (Directeur/Manager)

لديه تسميات مختلفة كالمدير الأول، أو المدير، أو مدير رئيسي ، يكون في العادة مدقق رئيسي في المكتب، وتعهد إليه بعض الأعمال حيث يخول له بعض السلطات والصلاحيات، فعندما تزداد واجبات الشركاء بحيث تتعدم سيطرتهم على كافة أوجه نشاط المكتب من قبلهم يفوضون جزءا من ذلك لمديري الأقسام، عادة ما يمتلكون خبرة تفوق 10 سنوات؛

ثالثا: رئيس فريق العمل أو رئيس المهمة (Chef d'équipe–Chef de mission/Supervisor)

ويسمى أيضا بالمكلف بالمهمة (Chargé de mission) يشرف على كل عملية تدقيق أو محاسبة، ويعد مسؤولا عن جميع التفاصيل الخاصة بمهمة التدقيق بما في ذلك إعداد البرنامج المسطر وتحديد مهام ومسؤوليات كل عضو من فريق العمل والتنسيق بينهم، عادة ما تجد لديهم خبرة تفوق الخمس سنوات؛

[1]Ordres des comptables agrées au Québec, **hiérarchie dans un cabinet comptable**, revue de terminologie comptable, Vol 1, n°43 ; 2012.

رابعا: المدقق الأول أو الأساسي (Senior Auditor/Premier auditeur)

يوكل لكل عملية تدقيق مدقق أول، يشرف مباشرة على العمل الميداني، ويكون رهن إشارة رئيس فريق العمل أو رئيس المهمة عادة ما يملك المدقق الأول خبرة تفوق الثلاث سنوات فعلية في ميدان التدقيق والمحاسبة؛

رابعا: المدقق الثانوي أو المساعد (Auditeur adjoint/Semi-Senior Auditor)

وهو ما لم تصل خبرته لمستوى المدقق الأول إلا أنه لديه المقدرة والمهارة المناسبة، وتوكل إليه المهام الأقل خطورة، أو ينوب عن المدقق الأول في بعض عمليات التدقيق الصغيرة، عموما يمتلك خبرة أقل من 3سنوات؛

خامسا: المدقق المتربص (تحت التمرين) (Auditeur stagiaire/Junior Auditor)

يقوم بالأعمال الروتينية والأعمال التفصيلية تحت إشراف المدققين الأولين، وهم مما لم تتوفر لديهم أي مؤهلات مهنية بعد، ويكون الهدف الرئيسي من انتدابهم هو التكوين واكتساب الخبرة المهنية اللازمة؛ عموما فهم يكونون تحت التكوين لمدة تتراوح ما بين السنتين إلى ثلاث سنوات.

سادسا: موظفو القسم الإداري(Office Staff)

لا يشترط فيهم دراسة مهنية متخصصة بالنسبة للتدقيق والمحاسبة، يتولون في العادة الأعمال الإدارية الروتينية من أعمال سكرتارية، مسك ملفات الزبائن وتنظيمها والأرشيف والمراسلات والرقن على الحاسوب. كما قد يكون في بعض المكاتب خبراء للضرائب أو البنوك أو التأمين الاجتماعي أو محامين للاستشارات القانونية أو تقنيين في الإعلام الآلي.

المطلب الثاني: الثقافة التنظيمية داخل مكاتب التدقيق والمحاسبة

لوقت قريب، كانت أغلب الدراسات الأكاديمية المتعلقة بمهنتي المحاسبة والتدقيق تتمحور حول الجوانب التقنية والمفاهمية والمنهجية لسير عمليات المحاسبة والتدقيق وكيفية مواجهة وحل المشاكل التقنية

في الجانب الميداني للمهنتين، وعدد قليل جدا من قام بالتركيز على خصائص هاته المكاتب باعتبارها كيانات تنظيمية.[1]

الفرع الاول: مفهوم الثقافة التنظيمية

وتمثل الثقافة التنظيمية لهاته المكاتب أيضا أحد أهم الجوانب التي لابد أن تترسخ لدى أعضاء وموظفي مكاتب التدقيق والمحاسبة، باعتبار أنهم يمثلون كيانا اقتصادي يقدم خدمات لزبائن خارجيين. إذ تعتبر الثقافة التنظيمية مفهوما صعب التحديد فقد عرفه "Taylor" سنة 1876 على أنه :"مجموعة مركبة من العناصر تشمل على المعارف، المعتقدات، الفن، الأخلاق، القوانين والعادات، وأي مهارات أخرى أو عادات اكتسبها العضو داخل مؤسسته أو منظمته التي ينتمي إليها"[2]

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 أدائهم، 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 يكتفي بالنتائج؟ وما هي تركيبة المرؤوسين وكيف ينظر إليهم؟ من حيث الامتثال والطاعة وحقهم في الابتكار".[3]

الفرع الثاني: الثقافة التنظيمية لمكاتب التدقيق والمحاسبة

وقد حاول الكثير من الأكاديميين تسليط الضوء على الثقافة التنظيمية وتأثيرها في مكاتب التدقيق والمحاسبة، حيث يعتقد(Dillard,1981) أن هناك تأثير قوي للثقافة التنظيمية لمكتب التدقيق والمحاسبة على معتقدات وأخلاق الموظفين لديه، ومن شأن الثقافة التنظيمية أيضا تقليل السلوك الغير المرغوبة أو المنحرفة من طرف أعضاء المكتب[4]، كما يؤكد (Chee W Chow & others,2001) أن الثقافة

[1] Olivier Herrbach, **Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financiers : une approche par le contrat psychologique**, Thèse de doctorat en sciences de gestion, université des sciences sociales, Toulouse 1, 2000, p : 47.
[2] Christian Prat dit Hauret, **La culture organisationnelle des cabinets d'expertise comptable perçue par les experts-comptables stagiaires : échelle de mesure et analyse empirique,** *Comptabilité - Contrôle - Audit* 1/2005 (Tome 11), p : 40.
[3] Jean François Souterain, **organisation et gestion de l'entreprise**, Editions Foucheur , paris, 2006, p425.
[4] Dillard J.F, **A Longitudinal Evaluation of an Occupational Goal-Expectancy Model in Professional Accounting Organizations**, Accounting, Organizations and Society, 1981, pp 17-26.

التنظيمية لمكاتب المحاسبة والتدقيق تمثل أحد أهم مجالات البحث بسبب قدرة الثقافة التنظيمية على التأثير في دوافع وسلوك وأداء أعضاء هاته المكاتب.[1]

وتوصل (Hauret & Evraert,2003) في دراستهما حول الثقافة التنظيمية لمكاتب التدقيق والمحاسبة في فرنسا إلى تصنيف هاته الأخيرة إلى ثلاث مجموعات هي: [2]

- ✓ 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 بعدم الاستقرار، وهذا أمر مفهوم باعتبارهم يفضلون الابتكار، وتجريب كل جديد.
- ✓ المكاتب الجماعية (Les cabinets collectifs): تتميز الثقافة التنظيمية لهذا الصنف من المكاتب بتوجهها أساسا إلى العمل الجماعي، وهي في نفس الوقت تحترم العمل الفردي، وتتميز بالاستقرار وتتوجه إيجابيا إلى تحقيق النتائج، ويتميز الشركاء المديرين في أنهم يرون المستقبل بثقة نظرا لنوعية عملائهم، ويفضلون العمل الجماعي المؤدي إلى الاستقرار في العمل (ولاء الموظفين للمكتب، الثقة والاحترام هو ما يميز العلاقة بين المسيرين والموظفين).
- ✓ مكاتب غير واضحة الأهداف(Les cabinets incertains): وهي مكاتب ثقافتها التنظيمية الداخلية لا ترتكز على الابتكار أو العمل الجماعي ولا تتجه نحو البحث عن النتائج، ولا تهتم بشكل جيد وأقل احتراما للأفراد ومبادراتهم، ولا يملك شركائها المسيرون نظرة استراتيجية حول الأهداف المراد تحقيقها.

وتوصل الباحثان إلى هاته النتائج بناءا على استبيان تم توزيعه على العديد من مكاتب التدقيق والمحاسبة في فرنسا، حيث اعتمدا في ذلك على نموذج (O'Reilly)[3] وهو أداة قياس للثقافة التنظيمية في المؤسسات يعتمد على سبعة (7) أبعاد ويتضمن كل بعد خصائص كما يلي:

- ✓ الاستقرار(Stabilité) ويتضمن العناصر التالية: البحث عن الامان، الاهتمام بالتفاصيل، التحديد، التركيز على القواعد، الحذر والقابلية للتنبؤ؛

[1] 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 03.
[2] Evraert Serge & Christian Prat dit Haurit**, La culture organisationnelle perçue des cabinets comptables français par les associés-dirigeants : essai de typologie**, *Finance-Contrôle-Stratégie*, vol. 6, n° 4,2003, p 17.
[3] O'Reilly C., Chatman J., Caldwell D. (1991), **« People and Organizational: A Profile Comparison Approach to Assessing Person-Organization Fit »**, *Academy of Management Review*, vol. 34, n° 3, p:516.

- ✓ احترام الفريق(Respect d'équipe) ويتضمن العناصر التالية: التسامح، احترام حقوق وخصوصية الفرد، الإنصاف، الاستعداد للتعاون والاهتمام بالفرد؛
- ✓ التوجيه نحو النتائج(L'orientation vers les résultats) ويتضمن العناصر التالية: التركيز على النجاح، التنافس والبراغماتية (الواقعية)؛
- ✓ الابتكار (Innovation) ويتضمن العناصر التالية: التجريب، البحث عن الفرص، الابتكار والحذر؛
- ✓ نمط اتخاذ القرار (Style de décision) ويتضمن العناصر التالية: العدوانية، المخاطرة، القابلية للتنبؤ؛
- ✓ الاهتمام بالتفاصيل (Attention du détail) ويتضمن العناصر التالية: الدقة، التحديد، التحليل؛
- ✓ التوجيه نحو الفريق (L'orientation vers L'équipe) ويتضمن العناصر التالية: الاستعداد للعمل، المواجهة، التركيز على الحركة، التركيز على العمل الجماعي؛

المطلب الثالث: أخلاقيات المهنة داخل مكاتب التدقيق والمحاسبة

تعرف الأخلاقيات بوجه عام على أنها: "مجموعة من المبادئ والقيم، والتي تتمثل في القوانين والقواعد التنظيمية والمواعظ الدينية ومواثيق العمل للجماعات المهنية مثل المحاسبين والمدققين ومواثيق السلوك في المنظمات المختلفة وتتمثل أبرز المبادئ الأخلاقية التي يجب أن تتوفر في الشخص: الأمانة الاستقامة، حفظ الوعد، الولاء، الإخلاص، العدالة، الاهتمام بالآخرين، احترام الآخرين، المثابرة والسعي للتفوق، المسؤولية"[1]

وقد أولت المنظمات المهنية اهتماما كبيرا لهذا الجانب بالنظر للفضائح المالية الكبيرة التي تسبب فيها الإخلال بهذه المبادئ السلوكية، ولا تكاد تخلوا أي منظمة مهنية في العالم من دليل لأخلاقيات مهنة التدقيق والمحاسبة، وسنتعرض فيما يلي لأهم ما جاء به دليل قواعد السلوك المهني الصادر عن مجلس المعايير الدولية لآداب وسلوك المهنة[2] (IESBA) التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، حيث يركز على ما يلي:[3]

- ✓ النزاهة؛
- ✓ الموضوعية والاستقلالية؛

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد**، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2007، ص:210.
[2] متاح على **http://ar.ifac.org/Ethics** ، تاريخ التحميل: 2013/05/01.
[3] International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA), **Handbook of the code of ethics for professional accountants**, 2015 Edition, Part A: General application of code, section 100-150,pp:08-21.

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

الفرع الأول: النزاهة

يفرض مبدأ النزاهة التزاما على كافة المهنيين بأن يتصفوا بالأمانة والاستقامة في علاقتهم المهنية والتجارية، وتعني النزاهة ضمنا التعامل العادل والصدق. ويجب أن لا يكون للمهني علاقة مع التقارير أو القوائم أو البلاغات أو المعلومات الأخرى بحيث يعتقد بأنها تحتوي على عبارات خاطئة أو مضللة بشكل كبير، أو تحتوي على عبارات أو معلومات مقدمة بطريقة غير مسؤولة، أو تحذف أو تخفي المعلومات التي يطلب شملها حيث يكون هذا الحذف أو الإخفاء مضللا.

الفرع الثاني: الموضوعية

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

الفرع الثالث: الكفاءة المهنية والعناية اللازمة

يفرض مبدأ الكفاية المهنية والعناية اللازمة الالتزامات التالية:

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

الفرع الرابع: السرية

يفرض مبدأ السرية التزاما على المهنيين للامتناع عن :

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

الفرع الخامس: الالتزام بالسلوك المهني

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

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

المبحث الثالث: خدمات مكاتب المحاسبة والتدقيق والطلب عليها

يعتبر مكتب التدقيق والمحاسبة مؤسسة ذات طابع خدماتي موجه لكل الكيانات الاقتصادية بالدرجة الأولى، والهيئات العمومية التابعة للدولة وكذا مؤسسات غير اقتصادية كمختلف الجمعيات، إذ يقدم العديد من الخدمات والتي يعتبر البعض منها إجباريا ومنها ماهو اختياري حسب طلب الزبون، كما أنه هناك خدمات تقليدية متعارف عليها على غرار التدقيق والمحاسبة، في حين هناك خدمات حديثة(غير تقليدية) وهي خدمات اقتضتها مختلف التطورات الحاصلة لاسيما ذات طبيعة تكنولوجية في ظل التجارة الالكترونية ومواقع الإنترنت.

المطلب الأول: الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق والمحاسبة

انطلاقا من الإمكانيات والمهارات المتوفرة في مكاتب التدقيق والمحاسبة ونطاقها والصلاحيات الممنوحة لها، فإنه بإمكان هاته المكاتب أن تقدم بعض الخدمات التالية:

الفرع الأول: خدمات إبداء الرأي

تعتبر خدمة إبداء الرأي النشاط الرئيسي التي تقوم بها مختلف مكاتب التدقيق، حيث عرف المعيار الدولي للتدقيق هاته الخدمة بشكل عام على أنها[1] : "تتناول رأي المدقق حول ما إذا كانت البيانات المالية

[1]International Auditing and Assurance Standards Board(IAASB)**, International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements,** 2014 edition, volume1**,**I SA 200, **Overall Objectives Of The Independent Auditor and the Conduct of an audit in Accordance With International Standard On Auditing**, International Federation of Accountants IFAC, New York, P :77.

معدة من كافة النواحي الهامة ومعروضة بشكل عادل وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به أو أي قانون أو نظام معمول به"، وقد لا تقتصر خدمة إبداء الرأي حول البيانات المالية، إذ ينص نفس المعيار إلى أنه قد تتعداها إلى إبداء الرأي حول مسائل أخرى مثل فعالية نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة الزبون.

ويدعم هذا الاتجاه ما جاء به المشرع الجزائري حول خدمة إبداء الرأي في مكاتب محافظة الحسابات والخبرة المحاسبية من خلال القرار الصادر عن وزارة المالية سنة 2013 فيما يخص محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات في الجزائر، والذي حدد فيه بدقة المسائل التي تستلزم إبداء الرأي الفني وهي على سبيل المثال لا الحصر: تقرير تعبير عن الرأي عن القوام المالية، تقرير تعبير عن الرأي عن الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة، تقرير إجراءات الرقابة الداخلية...الخ. وعادة يتخذ رأي المدقق إحدى الأوجه الثلاث التالية: وهي المصادقة المطلقة(بدون تحفظ) أو المصادقة المشروطة (بتحفظ) أو رفض المصادقة.

ويمكن أن نميز بين ثلاث أصناف من مهام إبداء الرأي وهي:[1]

أولا: إبداء الرأي في إطار مهمة تدقيق قانونية عادية: وهي مهام يقوم بها المدقق القانوني (محافظ الحسابات في الجزائر مثلا) حيث يلزم القانون بعض الكيانات(اقتصادية، اجتماعية،...) والمنصوص عليها في القانون بإجبارية عرض حساباتها المالية على مدقق قانوني لإبداء الرأي حولها وعادة ما تكون دورية (على الأغلب سنوية)؛

ثانيا: إبداء الرأي في إطار مهمة تدقيق بطلب من المحكمة: وهي مهمة استثنائية يقوم بها مدقق معتمد من طرف الجهات القضائية وبطلب منها، حيث يقدم رأي فني محايد حول البيانات المالية لأحد الكيانات أو الأشخاص من خلال خبرة قضائية محاسبية كما هو معمول به في الجزائر، حيث يخول التشريع الجزائري للخبير القضائي المحاسبي النظر في هاته القضايا.

ثالثا: إبداء الرأي من خلال مهمة تدقيق اختيارية: وهي كل طلب إبداء رأي حول الحسابات أو أحد المسائل المتعلقة بالعميل والذي يكون من طرف مؤسسة العميل نفسه أو أحد الأطراف المهتمة داخل المؤسسة كنقابة العمال مثلا أو مجلس الإدارة ، وتكون هاته الخدمة اختيارية وليست إلزامية.

[1] الجدير بالذكر أن التشريع الجزائري لمهنة التدقيق يميز بين ثلاث أنواع من مهام التدقيق: التدقيق القانوني الإلزامي والذي يقوم به محافظ الحسابات، التدقيق الاختياري والذي يقوم به خبير الحسابات وكذا الخبرة القضائية المحاسبية والتي يقوم بها الخبير القضائي بطلب من المحكمة.

الفرع الثاني: خدمات التأكيد والضمان

تُعدّ خدمات التأكيد خدمات مهنية جديدة تهدف إلى مساعدة متخذ القرار من خلال تحسين جودة ومحتوى المعلومات المقدَّمة إليه بأنماطها المختلفة وطبيعتها المتعددة، التي تغطي مختلف جوانب أداء المؤسسات. وقد نشأَت هذه الخدمات كاستجابة لما رافق التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال المعاصرة من تعقيد لعملية اتخاذ القرار، وتزايد متطلباتها من المعلومات المختلفة، والحاجة إلى قيام المدققين بتقديم التأكيد المهني على تلك المعلومات. وهناك عدد من خدمات التأكيد التي تمكَّنت المنظمات المهنية من تطوير متطلباتها المختلفة[1]، ويقصد بخدمة التأكيد(Assurance Engagement) حسب ما جاءت به المعايير الدولية للتدقيق[2]: "عملية يعبر فيها الممارس عن استنتاج مصمم لرفع درجة ثقة المستخدمين المقصودين عدا عن الطرف المسؤول عن نتيجة تقييم أو قياس الموضوع على أساس مقاييس معينة (Criteria)".[*] كما عرف (A.Arens) وآخرون هاته الخدمة أيضا على أنها خدمة مهنية مستقلة يقوم بها مكتب التدقيق والمحاسبة من شأنها التأكيد والتحسين من جودة المعلومات لمتخذي القرار، حيث يقوم بدراسة أو تقييم جانب من العلميات التي يقوم بها الكيان الاقتصادي سواءا في الماضي أو الحاضر أو المستقبل وتزويد الإدارة بمعلومات تساعدهم على اتخاذ مختلف القرارات،[3] وتختلف مستويات التأكيد حسب الأدلة وموثوقية المعلومات، وهي على ثلاث مستويات: التأكيد المطلق والتأكيد المعقول والتأكيد المحدود بالإضافة إلى عدم التأكد. ويمكن أن نميز بين العديد من استعمالات هاته الخدمة لاسيما في بيئة الأعمال المعاصرة التي تعرف العديد من التطورات التكنولوجية أهمها ما يلي:

أولا: خدمة تأكيد الثقة بالموقع الإلكتروني والتجارة الالكترونية(Web trust): عرفها معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) ومعهد المحاسبين القانوني الكندي (CICA) على أنها مجموعة من خدمات الضمان والتأكيد والاستشارات المهنية تعتمد على مجموعة من المبادئ والمعايير لمعالجة المخاطر والفرص التي تتيحها تكنولوجيا المعلومات، وهي تتعلق أساسا بتكنولوجيا المعلومات والتجارة الإلكترونية

[1] فضل علي عبد الفتاح عبد المغني، **خدمات التأكيد وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، "دراسة تطبيقية على مهنة مراجعة الحسابات في اليمن"**، رسالة دكتوراه، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2008، ص 7.

[2]International Auditing and Assurance Standards Board(IAASB)**,** International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**,** 2014 edition, volume2**, International Framework for assurance Engagements,** International Federation of Accountants IFAC, New York, P :04.

[*] يقصد بالممارس المدقق المهني المسؤول عن خدمة التدقيق، أما المستخدمين المقصودين هم الذي يعد لهم تقرير التأكيد، كما يقصد بالموضوع هو المجال الذي يقع عليه تقرير التأكيد، أما المقاييس هي مجموعة المعايير والإطار المرجعي المستخدم في عملية التأكيد.

[3] Alvin A Arens & others, **auditing and assurance services**, Pearson Education limited, 2013, P: 860.

(E-business & E-commerce)[1] وعرفها (Louwers) على أنها خدمة مهنية تقوم على تجميع وتقييم الادلة الخاصة بمزاعم الادارة بشأن الثقة بموقع المؤسسة على الانترنت للتحقق من مدى تماشي تلك المزاعم مع المقاييس المهنية وتوصيل النتائج الى الادارة وزائري الموقع نفسه،[2] وتتصف هذه الخدمة بالخصائص التالية:[3]

- ✓ تقديم معلومات ملائمة ومعتمده لخدمة متخذي قرار الشراء عبر موقع المؤسسة على الانترنت؛
- ✓ المقياس المستخدم في التقييم والتحقق من صدق مزاعم الادارة هو المبادئ والمقاييس المهنية؛
- ✓ مخرجات هذه الخدمة تتمثل في تقرير المراقب المقدم الى ادارة المؤسسة؛
- ✓ إن موضوع التأكيد المهني هو الثقة بموقع المؤسسة وليس جودة السلع والخدمات.

ثانيا: خدمة تأكيد المعلومات المالية المستقبلية (Prospective Financial Information): يقصد بالمعلومات المالية المستقبلية معلومات مستندة على افتراضات لأحداث قد تحدث في المستقبل وأفعال محتملة للمؤسسة، وهي ذات طبيعة غير موضوعية وأن إعدادها يتطلب بذل اجتهادات كثيرة ، ويمكن أن تكون المعلومات المالية المستقبلية إما على شكل تنبؤ، أو توقع أو مزيج من الاثنين.[4] وهي خدمة مهنية تقوم على فحص المعلومات المالية المستقبلية والافتراضات التي بنيت عليها من خلال جمع الدليل الكافي والملائم لتقييم معقولية الافتراضات وكفاية الافصاح عنها، وسلامة اعداد وعرض المعلومات المستقبلية بناءا على تلك الافتراضات، وباستخدام نفس المبادئ المحاسبية المستخدمة في اعداد القوائم المالية وذلك بهدف زيادة اعتمادية تلك المعلومات.

ثالثا: خدمة تأكيد مخاطر الأعمال: حيث توصلت الدراسات المشتركة التي أجراها معهدي المحاسبين القانونيين في كل من أمريكا وكندا، إلى حاجة الإدارة والأطراف الخارجية إلى قيام مهني مستقل بتقييم نظم وسياسات واجراءات إدارة المخاطر لدى المؤسسة، بحيث تستفيد الإدارة من نتائج ذلك التقييم في زيادة فعالية الأداء للمؤسسة كما تستفيد الأطراف الخارجية من تلك النتائج في اتخاذ قراراتها المختلفة. فعلى

---

[1] http://www.webtrust.org/overview-of-trust-services/item64420.aspx, vu le 05/12/2015.

[2] Timothy J. Louwers & others, **Auditing & assurance services**, international edition; New York, p 255, 2005.

[3] علي كاظم حسين، **دور معايير التدقيق الدولية في تعزيز خدمات التأكيد-بحث تطبيقي على عينة من مراقبي الحسابات**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد 23، الفصل الثاني، لسنة 2013، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، ص 357.

[4] International Auditing and Assurance Standards Board(IAASB), International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2014 edition, volume2, **ISA 3400,The Examination of prospective financial information,** International Federation of Accountants IFAC, New York, P :174.

سبيل المثال يمكن للمستثمرين الحاليين والمحتملين أن يطمئنوا على مدى قدرة المؤسسة على تحقيق نمو متواصل في قيمة حقوقهم من طرف المؤسسة، كما سيحصل الشركاء التجاريون والجهات الإشرافية والرقابية على معلومات أكثر ملائمة واعتماد عن أداء المؤسسة في الحاضر وبناء التوقعات بشأن مستقبلها.[1]

الفرع الثالث: الخدمات غير التدقيقية وغير التوكيدية (No audit services)

الخدمات غير التدقيقية (NAS) قد تكون أي خدمات أخرى عدا التدقيق تقدم للزبون من قبل مكتب التدقيق والمحاسبة، هاته الخدمات قد يكون مشارا إليها في منشورات مهنية أو أكاديمية على أنها خدمات استشارات(consulting) سواءا كانت إدارية أو مالية أو محاسبية أو ضريبية [2]. وبالإضافة للاستشارات فإنه يمكن أن نعدد العديد من الخدمات كما يلي:

أولا: خدمات محاسبية: وهي خدمات يقوم بها مهنيي المحاسبة بالدرجة الأولى (المحاسبين وخبراء المحاسبة)، ومن بين أهم هاته الخدمات نجد مسك المحاسبة (La tenue de comptabilité) وهو القيام بتنظيم المعلومات المالية، حيث تسمح بتسجيل، تصنيف، تقييم وتصحيح البيانات المتعلقة بمالية وميزانيات كيانات معينة.[3] ويشير المرسوم 10-01 المنظم لمهن المحاسبة والتدقيق في الجزائر إلى هاته الخدمة في المادتين 42 و43 على أنها مهمة مسك وفتح وضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات والهيئات التي تطلب هاته الخدمة وكذا عرض الكتابات المحاسبية وتطور عناصر ممتلكات التاجر أو الشركة أو الهيئة التي تطلب مسك محاسبتها. إضافة إلى خدمات أخرى كالمساهمة في تجميع الحسابات (La mission de compilation des comptes) وهذا بالنسبة لمجمعات الشركات.[4]

ثانيا: الخدمات الضريبية وشبه الضريبية: وهي تعتبر من مهام مكاتب التدقيق والمحاسبة، إذ يعد المحاسب المعتمد جميع التصريحات الاجتماعية والجبائية والإدارية المتعلقة بالمحاسبة التي كلف بها، كما يمكن أن يساعد زبونه لدى مختلف الإدارات المعينة

[1] القاضي حسين يوسف وآخرون، **أصول المراجعة**، الجزء الأول، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2007/2006.
[2] Vivien Beattie & Stella Fearnley, **Auditor independence and Non-audit Services: A literature Review**, 2013,P 01
[3] http://www.les-experts-comptables.fr/P-76-13-C1-definition-tenue-de-comptabilite.html, téléchargé le 19/12/2015.
[4] Ordre des experts comptables français, **Référentiel normatif des experts comptables,** 2013, p 35.

ثالثا: الخدمات الاستشارية: عرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين الخدمات الاستشارية على أنها "استشارات مهنية تهدف أساسا إلى تحسين كفاءة وفعالية استخدام العميل للطاقات والموارد المتاحة له، مما يحقق أهداف التنظيم".[1]

لقد دفعت المنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق والمحاسبة الصغيرة، وما نتج عنها من انخفاض 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 مكّن مكاتب التدقيق الكبيرة من احتكار السوق(نسبيا)، خاصة مع سمعتها الطيبة على المستوى الدولي نتيجة الجودة العالية لخدماتها.[2]

المطلب الثاني: الحاجة لخدمات مكاتب التدقيق والمحاسبة

تعتبر خدمة التدقيق من أهم الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق والمحاسبة لزبائنها باعتبارها خدمة حساسة تتطلب الاستقلالية والحياد والموضوعية، لهذا فسوق التدقيق المالي يعرض مجموعة من الخصائص التي تميزه عن غيره من الأسواق الأخرى للخدمات، فالكثير يرى أنه يحافظ على الشفافية وتحسين أداء رأس المال، كما أن عدد كبيرا من الشركات لاسيما المسعرة في البورصة مجبرة على (شراء) خدمات التدقيق من مكاتب التدقيق والمحاسبة ولا يوجد لها بديل قانوني عنها.[3] ولأهمية هاته الخدمات المقدمة، حاول العديد من الأكاديميين تفسير الطلب والعرض على الخدمات المقدمة من طرف مكاتب التدقيق والمحاسبة لاسيما خدمة التدقيق المالي، ومن أهم النظريات المفسرة للطلب والعرض على خدمة التدقيق المالي نجد ما يلي:

الفرع الأول: نظرية الوكـالة

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 –

[1] http://www.aicpa.org/_catalogs/masterpage/Search.aspx?S=consulting+services, vu le 01/12/2015.

[2] مزياني نور الدين، **العوامل المساهمة في توجه مكاتب التدقيق الخارجي إلى تقديم الخدمات الاستشارية-دراسة ميدانية**، مجلة الباحث عدد 2014/14، ص 154.

[3] Joseph Gerakos & Chad Syverson, **Compitition in the Audit Market: Policy implications**, Journal of Accounting Research Volume 53, 2014, p 02.

اقتضى أن توكل إدارتها إلى مديرين محترفين، وهذا ما انجرت عنه مشكلة علاقات الوكالة بين الأطراف المتعاقدة في المؤسسة.

يعرف (Jensen & Mekling,2006) الوكالة على أنها:" تعاقد بين عدة أطراف أو فيه المالك والأصيل(المُوَكِّل) يُوَكِّل أو يفوض أطراف آخرين (مُوَكَّلين) من أجل تنفيذ المهام، وبالتفويض تصبح لهم سلطة القرار"[1]، كما عرف (Jensen & Smith,1985) نظرية الوكالة أيضا على أنها " عقد يُلزِم بموجبه شخص أو عدة أشخاص (المُوَكِّل أو المساهم) شخصا آخر يسمى (الوكيل أو المسير) من أجل القيام بأعمال باسمه، بما يؤدي إلى تفويض (المُوَكِّل الرئيسي) جزء من سلطة اتخاذ القرار للوكيل"[2]

تفترض هاته النظرية أن هناك تعارض في المصالح بين الملاك والمدراء وبالتالي فإن كل طرف يسعى لتحقيق مصالحه الخاصة، وهذا يعني أن الإدارة وكيل 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 إلى تحملهم تكلفة رقابية يضاف إليها ما تنفقه الإدارة من موارد متمثلة في التقارير والمعلومات الإضافية التي تقدمها للملاك وفي تنظيم المقابلات معهم، لتؤكد بأنها تعمل بأفضل ما يمكن لتعظيم ثروتهم.

وبما أن 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، فإن كان المدير أمينا وأن تكلفة التدقيق لا تزيد عن المبلغ الذي يعدل به المالك مكافئة المدير، فإنه يكون من مصلحة المالك شخصيا استئجار خدمات مدقق لمراقبة أنشطته.[3]

إذن وفقا لمفهوم الوكالة يجب أن يتمحور دور مدقق الحسابات، باعتباره وكيلا عن الملاك وبما يفترض أن يكون عليه من نزاهة واستقامة واستقلالية، على حماية مصالح وحقوق هؤلاء الملاك والدائنين من طغيان مصالح الإدارة.[4]

---

[1] M.C.Jensen & W.H.Mekling, **Theory of the firms : Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership structures,** Journal of financial economics, 2006, P : 05.

[2] Michael Jensen & Clifford smith**, Stockholder, manager, and creditor interests: applications of agency theory**, Harvard business school, 1985, p:02.

[3] السيد أحمد السقا، **قراءات وبحوث في المراجعة المتقدمة**، الطبعة الأولى، طنطا: مطابع غباشي ، 2008، ص14.

[4] محمد مطر، **مصير مهنة تدقيق الحسابات بين مفهومي تضارب وتوافق المصالح**، مجلة المدقق، العدد 51، الأردن، 2002، ص:3.

الفرع الثاني: نظرية إضفاء المصداقية

إن أحد مدارك الجمهور الأخرى تتمثل في الوظيفة الرئيسية للتدقيق، والتي تنصب على إضافة المصداقية إلى 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 في وكالة وإشراف الإدارة، وحتى يقوم أصحاب المصلحة مثل المساهمين والحكومة والدائنين باتخاذ قراراتهم تأسيسا على تلك المعلومات التي تقدم إليهم فإنه يجب أن يكون لديهم ثقة بأنها تعبر عن التمثيل العادل للبيئة الاقتصادية للمؤسسة، وعند مراجعة الأدبيات المرتبطة بذلك المصطلح يتضح أنها تعني تماثل المعلومات ومع ذلك توجد نظرية السوق الكفؤة التي تعتبر أن المعلومات التي تمت مراجعتها لا تشكل الأساس الرئيسي للقرارات الاستثمارية التي تتخذ عن طريق المستثمرين[1].

الفرع الثالث: نظرية الثقة الملهمة

تم تطوير تلك النظرية في أواخر أعوام 1920 عن طريق الهولندي (Limperg)، وعلى النقيض من النظريات السابقة فإن تلك النظرية تدرس وتهتم بكل من جانبي العرض والطلب على خدمات التدقيق، وطبقا لتلك النظرية فان الطلب على خدمات مكاتب التدقيق والمحاسبة يعتبر النتيجة المباشرة لمشاركة أصحاب المصالح الخارجيين، إن أصحاب المصالح هؤلاء يطلبون تطبيق المساءلة المحاسبية على الإدارة في مقابل مشاركتهم بالشركة، وحيث أن المعلومات المقدمة عن طريق الإدارة يمكن أن تتعرض للتحيز وبسبب وجود تعارض محتمل ببين مصالح الإدارة ومصالح أصحاب المصالح الخارجية فان تدقيق تلك المعلومات يعتبر أمرا لازما. وبخصوص مستوى تأكد عملية التدقيق الذي يجب أن يوفره المدقق تبني مدخل معياري، حيث يجب أن يتصرف المدقق بطريقة معينة من شأنها عدم إصابته بخيبة أمل في توقعات الشخص الخارجي الرشيد، ولذلك ففي ظل احتمال تغيرات التكنولوجيا في التدقيق، فإن المدقق يجب أن يفعل كل شيء للوفاء بتوقعات الجمهور المعقولة.[2]

الفرع الرابع: نظرية رجل البوليس

[1] لطفي أمين أحمد السيد، **التطورات الحديثة في المراجعة**، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2007، ص:60.
[2] غوالي محمد البشير، **مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين الاستجابة لمتطلبات المهنة وضغوط المحيط**، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، ص61.

وفقا لهاته النظرية يعتبر المدقق شبيها برجل الشرطة، فالأفراد بطبيعتهم لا يمكن الاعتماد عليهم في إدارة الموارد الموكلة إليهم، لذلك من الضروري أو المهم استخدام طرف ثالث من غير المساهمين للقيام بعملية التدقيق من أجل ضمان سلامة حسابات الشركة، ويكلف بمهمة مراقبة، حراسة أو الحد من السلوك المنحرف والذي في غير صالح المساهمين لهؤلاء الأفراد.[1] إذ بموجب هاته النظرية إذن، يعتبر المدقق مسؤولا عن اكتشاف التلاعب مثل الشرطي الذي يسعى إلى اكتشاف الجريمة ومنع حدوثها.[2]

الفرع الخامس: نظرية التشبيه بالقاضي

لقد كانت بدايات التدقيق عند الرومان، حيث كان الإمبراطور الروماني يقوم بتعيين مراقبين بمراقبة حسابات المقاطعات التي تنتمي إلى إمبراطوريته، وفي إطار مهمة التدقيق، يقوم المدقق بتقديم خلاصة ما قام به من فحص حول هذه الحسابات أمام حشد كبير من الناس اجتمعوا من أجل سماع هذا التقرير، فالأساس في هذه النظرية هو تشبيه المدقق بالقاضي الذي يقوم بإصدار حكمه حول قضية ما علنيا، فالمدقق هنا يقوم بالتقرير علنيا عن الاحداث التي نتجت عنها المعلومة المالية، غير أن هذا التشبيه بالقاضي لا يبدوا مجد لسببين: السبب الأول يتمثل في أن رأي مدقق الحسابات الآن لا يتم عرضه علنيا، أم السبب الثاني فاستقلالية القاضي ليست كاستقلالية المدقق الخارجي باعتبار أنه هناك مصالح تجمع بين هذا الأخير وبين عميله.[3]

المطلب الثالث: مكاتب أو شبكات التدقيق والمحاسبة الدولية

حديثنا عن خدمات مكاتب التدقيق والمحاسبة والطلب عليها يسوقنا للحديث عن أكبر مكاتب العالم والشبكات في مجال التدقيق والمحاسبة والاستشارة، والتي شهدت العديد من الاندماجات، ومكاتب أخرى فرضت نفسها كان مآلها للزوال على غرار مكتب **آرثر أندرسون** الذي كان ضمن الخمس الكبار عالميا وهو الذي انهار بعد فضيحة شركة **إنرون**(ENRON)، ليترك المجال لأربع مكاتب للتدقيق والمحاسبة عرفوا باسم الأربع الكبار (BIG 4) وهي:[4]

[1] بودربالة سارة حدة، **محاولة تحديد للعوامل التي تتحكم في جودة المراجعة الخارجية**: دراسة ميدانية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة الأغواط، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، 2014/2013. ص:27.

[2] الشيشيني محمد حاتم، **أساسيات المراجعة-مدخل معاصر**، المكتبة العصرية، مصر، 2007، ص:08.

[3] بودربالة سارة حدة، مرجع سابق، ص: 29.

[4] Gérard Valin, J-F Gavanou, C Guumann, J. le vourc'h, **Controlor & Auditor**, édition Dunod, Paris 2006, p51.

- ✓ مكتب ديلويت وتوتش (Deloitte & Touche)؛
- ✓ مكتب برايس ووتر هاوس و كوبر (Price Waterhouse & Coopers)؛
- ✓ مكتب أرنست ويونغ (Ernst & Young)؛
- ✓ مكتب كا بي أم جي (KPMG).

ونستعرض فيما يلي مختصرا عن كل مكتب من هذه المكاتب:

الفرع الأول: مكتب ديلويت وتوتش توماتسي (Deloitte & Touche Tohmatsu)

تم تأسيس مكتب ديلويت(Deloitte) في لندن عام 1845 بواسطة ويليام والش ديلويت (Welch William Deloitte)، وفي عام 1925 اندمج مع مكتب هاسكينز وسلز (Haskins & Sells) وتم الاندماج مع مكتب توتش (Touche Ross international) سنة 1989، ليأخذ المكتب الجديد الاسم الجديد ديلويت وتوتش (Deloitte & Touche) وفي سنة 2004 تم الاحتفاظ باسم واحد وهو ديلويت (Deloitte) ليصبح اسمها حاليا (Deloitte & Touche Tohmatsu) وهي شركة سويسرية مقرها الرئيسي في الولايات المتحدة الأمريكية ويعد الأول عالميا وعلى رأس الأربع كبار.[1]

ويقدم المكتب خدمات عديدة أهمها التدقيق، الخبرة المحاسبية والمالية، الاستشارات، الخدمات الضريبة والقانونية، مرافقة المؤسسات، أنظمة المعلومات والتكنولوجيا...إلخ

يضم المكتب 225 ألف مهني في 150 دولة حول العالم، وقد بلغ رقم أعمال فروع المكتب في العالم مجتمعة 35.2 مليار دولار سنة 2015، حيث تمثل نسبة مداخيل الاستشارات (consulting) لوحدها 35% يليها خدمات التدقيق والتأكيد بـ28% ثم يليها باقي الخدمات فيما يتعلق بالضرائب والاستشارات القانونية ومرافقة المؤسسات...الخ،[2]

أما بالنسبة لزبائن المكتب، فهو يتعامل مع أكثر من 390 شركة من ضمن أكبر شركات العالم المصنفة ضمن (Fortune Globale 500 List)[3] ، كما تتعامل أيضا مع أكثر من 100 حكومة وطنية حول العالم وهذا حسب احصائيات سنة 2015.[4]

[1] Disponible sur: **http://www.deloitte.com/view/fr_CA/ca/apropos/historiqueducabinet/f00aRCRD.htm**, vu le 02/03/2016.
[2] Disponible sur : **http://www2.deloitte.com/global/en/pages/about-deloitte/articles/global-report-2015.html**, vu le 02/03/2016.
[3] هي قائمة تضم أكبر 500 شركة على مستوى العالم من حيث رقم الأعمال المحقق
[4] Disponible sur **: http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/About-Deloitte/gx-gr15-main-final.pdf**, vu le 02/03/2016.

الفرع الثاني: مكتب برايس ووترهاوس وكوبر (Price Waterhouse & Coopers)

المكتب الحالي هو نتيجة لاندماج ثلاث مكاتب، حيث قام صامويل لويل برايس (Samuel Lowell Price) بتأسيس مكتبه في لندن سنة 1849، وتم دمجه مع مكتب إدوين ووترهاوس (Edwin Waterhouse) سنة 1865 وصار المكتب تحت مسمى برايس ووترهاوس (Price Waterhouse)، وقد كان الإخوة كوبر(Cooper Brothers) قد قاموا بتأسيس مكتبهم بنفس المدينة سنة 1854، وفي سنة 1957 قام الإخوة كوبر من انجلترا مع ماكدونلد (MC Donald) وكاري (Currie) من كندا وكذا ليبراند(Lybrand) وبروس روس (Bros Ross) ومونتغومري (Montgomory) من الولايات المتحدة الأمريكية بدمج مكاتبهم وتأسيس مكتب جديد وهو مكتب كوبر وليبراند(Cooper & Lybrand)، وفي سنة 1982 تم تأسيس المكتب العالمي برايس ووتر هاوس (Price Waterhouse World firm)، وتوسع مكتب كوبر وليبراند(Cooper & Lybrand) إلى مناطق كثير في العالم. ولم يتم دمج المكتبين الاخيرين إلا في شهر جويلية من سنة 1998.[1] ليصبح من بين أربع أكبر مكاتب للتدقيق والاستشارات في العالم والثاني في الترتيب خلف مكتب ديلويت (Deloitte). ويقدم المكتب خدمات عديدة أهمها: التدقيق والمصادقة على الحسابات وأعمال التأكيد الاخرى، المحاسبة، مختلف الاستشارات، الخدمات المتعلقة بالضرائب، مرافقة المعاملات التجارية والصفقات وتمويل المؤسسات....الخ.

تتواجد منشأة (PWC) إلى غاية 2016 في 157 دولة حول العالم، وتوظف 208000 موظف، وقد بلغ رقم أعمال فروع المكتب في العالم مجتمعة في سنة 2015 ما يقارب 35.365 مليار دولار، تمثل منها خدمات التدقيق والتأكيد ما نسبته 43 % تليها الاستشارات 31.77% ومن ثم الخدمات الضريبية بـ25%.[2] يتعامل المكتب مع أكثر من 443 شركة اقتصادية من ضمن أكبر شركات العالم المصنفة ضمن (Fortune Globale 500 List)، كما تتعامل أيضا مع أكثر من 100 الف كيان اقتصادي حول العالم وهذا حسب احصائيات سنة 2015.

[1]Disponible sur **http://www.pwc.com/gx/en/careers/our-history.html**, vu le 02/03/2016.
[2] Disponible sur **http://read.pwc.com/i/582903-pwc-global-annual-review-2015/14**, vue le 02/03/2016.

الفرع الثالث: مكتب أرنست ويونغ (Ernst & Young)

عرف مكتب أرنست ويونغ (Ernst & Young) العديد من الاندماجات مع مكاتب أخرى حتى وصل لشكله الحالي، وكانت البداية في سنة 1894 حيث أسس الاسكتلندي أرثر يونغ (Arthur young) مكتب للمحاسبة في شيكاغوا (الو.م.أ)، في حين قام الأخوان إليوين وثيودور أرنست (Alwin A.C & Theodore Ernst) بتأسيس مكتبهم سنة 1903 المسمى أرنست وأرنست (Ernest & Ernest)، حيث بدأ في سنة 1930 في توظيف الجامعيين، وكلا المكتبين نجحا سريعا في اقتحام العالمية، حيث تحالفا مع شركاء بريطانيين، حيث قاموا بفتح مكاتب عديدة على المستوى العالمي. والجدير بالذكر أن كلا من ارنست ويونغ توفيا سنة 1948 ولم يلتقيا أبدا ولكن فلسفتهما بقيت حية، فبعد اربعين سنة من وفاتهما اتفق المكتبين سنة 1989 على الاندماج في مكتب واحد على الشكل الحالي للمكتب أرنست ويونغ (Ernst & Young) وأصبح ثالث أكبر منشأة للتدقيق والمحاسبة والاستشارات في العالم ضمن الأربعة الكبار.[1] يقدم المكتب الخدمات التالية:[2] التدقيق والمصادقة على الحسابات، الاستشارة، خدمات محاسبية، ضريبية وقانونية، والمرافقة في مختلف العمليات المالية والتجارية....الخ

يضم المكتب 700 منشأة في 150 بلد في العالم بما يقارب 212000 موظف إلى غاية 30 جوان 2015، وقد بلغ رقم الأعمال المكتب سنة 2015 إلى 28.7 مليار دولار، ويتعامل المكتب مع العديد من الشركات العالمية المعروفة ضمن مجموعة (Fortune 1000) على غرار شركات: Oracle, McDonalds, Google, Intel, Coca-Cola,3M,Amazon.com[3].

الفرع الرابع: مكتب كا بي أم جي (KPMG)

يعد المكتب الرابع عالميا في تصنيف أكبر المكاتب المحاسبية، تأسس سنة 1986 بعد سلسلة اندماجات، ويرجع أصل تسميتها إلى:

- ✓ (K): نسبة إلى كلينفالد بيت (Klynveld Piet) حيث أسس مكتبه سنة 1917 في أمستردام؛
- ✓ (P): نسبة إلى بيت ويليام باركلي (Peat Barklay William) أسس مكتبه سنة 1870 بلندن؛
- ✓ (M): نسبة إلى جيمس مارويخ (Marwick James) والذي أسس مكتبه سنة 1897 بنيويورك؛

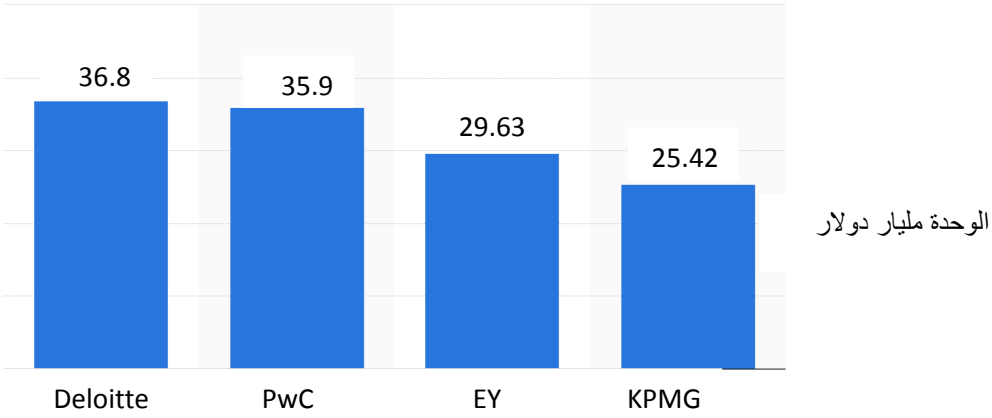
[1]Disponible sur: **http://www.ey.com/FR/fr/About-us/Our-history**, vu le 02/03/2016.
[2]Disponible sur: **http://www.ey.com/FR/fr/Services**, vu le 02/03/2016.
[3]Disponible sur : **http://www.ey.com/GL/en/Newsroom/Facts-and-figures** vu le 02/03/2016.

✓ (G): نسبة إلى رينهارد جولدلر (Goerdeler Reinhard) وهو مدير مجموعة(Deutsche Treuhand–Gesellschaft).

يقدم المكتب مختلف خدمات التدقيق والتأكيد والمصادقة على الحسابات، الاستشارة والتكوين وخدمات ضريبية...الخ. يتواجد المكتب في 170 دولة بـ 173.965 موظف إلى غاية سبتمبر 2015، بلغ رقم أعماله سنة 2015 إلى 24.44 مليار دولار حيث تمثل خدمات التدقيق والتأكيد 41 % من إجمالي رقم الأعمال المحقق ومن ثم 37% تمثل المداخيل الخاصة بالاستشارات ثم 21% مداخيل خاصة بالخدمات الضريبية. [1]

وكتحليل لأداء لمكاتب (BIG 4) وإجراء المقارنة بينهم، يمكن الاستدلال بالإيرادات المحققة لسنة 2016 من خلال الشكل البياني التالي:

الشكل (1–1): مقارنة إيرادات مكاتب (BIG 4) لسنة 2016

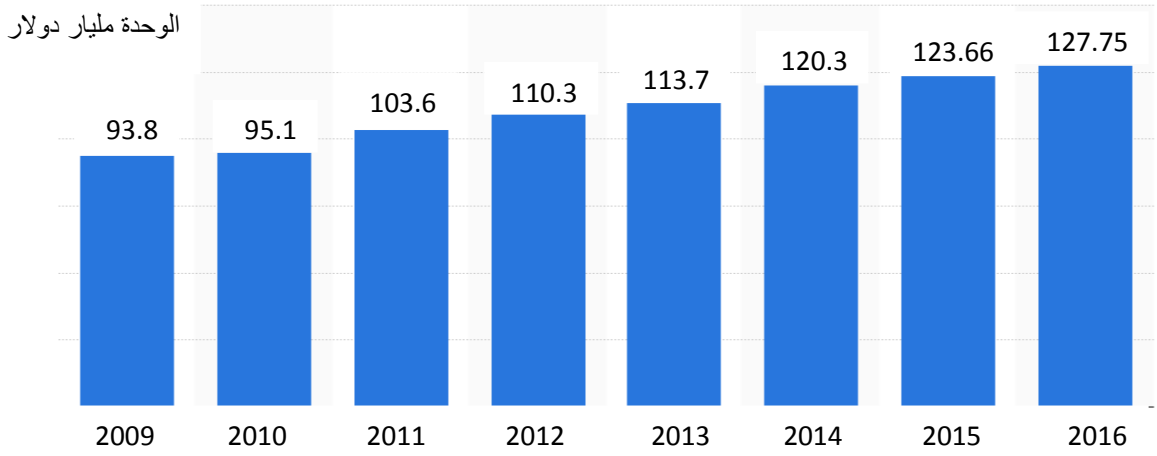


المصدر: http://www.big4.com/

حيث نلاحظ من خلال الشكل أعلاه مقارنة بين إيرادات المكاتب الأربع الكبار خلال سنة 2016، إذ يعتبر مكتب (Deloitte) أكبر مكاتب التدقيق والمحاسبة من ناحية الإيرادات بـ36.8 مليار دولار يليه مكتب (PwC) بـ: 35.9 مليار دولار ومن ثم مكتب (EY) 29.63 مليار دولار وفي الأخير مكتب (KPMG) بـ:25.42 مليار دولار. وقد تطورت إيرادات المكاتب الأربعة مجتمعة بشكل متزايد منذ سنة 2009 من 93.8 مليار دولار في سنة 2009 إلى 127.75 مليار دولار في سنة 2016، كما هو موضح في الشكل التالي:

[1]Disponible sur : **https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/12/international-annual-review-2015.pdf,** vu le 02/03/2016.

الشكل(2-1): تطور إيرادات مكاتب (BIG 4) من 2009 إلى 2016



المصدر: http://www.big4.com/

خلاصة:

تطرقنا في هذا الفصل إلى مختلف التفاصيل التي تخص مكاتب التدقيق والمحاسبة وتنظيمها، والأهمية التي تكتسيها في البيئة الاقتصادية المعاصرة، لاسيما وقد تزايد الطلب على خدماتها بشكل كبير نظرا لتزايد عدد الكيانات الاقتصادية كما وحجما، مما أدى إلى تركيز جهود هاته المكاتب إلى تطوير جوانب مهمة كانت إلى وقت يسير تعتبرها غير ذي أهمية، ومن ذلك تعزيز التنافسية بغرض البقاء والاستمرار في ظل زيادة عدد المكاتب وانتشارها الكبير، كما تحولت الأنظار إلى الاهتمام وتطوير حجم ونشاط المكتب وترسيخ الثقافة التنظيمية لدى الأفراد والعمل الجماعي على غرار أي كيانات اقتصادية أخرى، ومحاولة توسيع وتنويع في المنتجات التي تقدمها، فبالإضافة إلى الخدمات التقليدية التي تقدمها في التدقيق والمحاسبة، توسع نطاق الخدمات المقدمة إلى أخرى حديثة، استجابة للمتطلبات المختلفة للكيانات الاقتصادية على غرار مختلف الاستشارات المالية والمحاسبية والجبائية والإدارية.

ورغم هاته النظرة الحديثة والتطور الكبير الذي عرفته مكاتب التدقيق والمحاسبة وتحوله إلى نشاط اقتصادي مهم يدر مداخيل معتبرة، إلا أنه يبقى قطاعا حساسا يشرف على مهنتين حساستين وهما التدقيق والمحاسبة، ومقيدا بمعايير وقوانين ومرتبطا بأخلاقيات وآداب مهنية تمنعه من التمتع بالحرية المطلقة على غرار القطاعات الاقتصادية الأخرى.

تمهيد:

عادة ما تنصب جهود الاكاديميين والمهنيين في تطوير الجوانب النظرية والتقنية والإجرائية لمهنتي التدقيق والمحاسبة، في حين تهتم مختلف أطراف المجتمع المالي والمستفيدين من خدمات مهنتي التدقيق والمحاسبة بمخرجات هاته الأخيرة من قوائم مالية، دفاتر وكذا تقارير مع كيفية استخدماها لتلبية مختلف احتياجاتهم المالية وحصولهم على المعلومة بغرض اتخذاهم مختلف القرارات الاقتصادية المناسبة وهذا بغض النظر عن أي جوانب أخرى للمهنتين.

وكان لهاته النظرة الضيقة لمهنتي التدقيق والمحاسبة آثار سلبية على اقتصاد العديد من الدول، والتي عرفت عددا من الافلاسات لشركات عملاقة، واستدعت هاته الأحداث إعادة النظر في مكاتب التدقيق والمحاسبة، فهي ليست مجرد قواعد وتقنيات وإجراءات ومخرجات، بل هي تنظيم إداري وقانوني ومالي، وموارد بشرية ومادية ومالية مرصدة تقتضي الإشراف والرقابة والمتابعة سواءا ذاتيا أو خارجيا من أطراف أخرى وذلك بإصدار معايير وإرشادات مع السهر على تطبيقها ومطابقتها، وهو ما يقودنا إلى الحديث عن متطلبات الجودة في هاته المكاتب والرقابة عليها والجوانب المتعلقة بها وهذا في شكل مباحث كما يلي:

المبحث الأول: ماهية جودة مكاتب التدقيق والمحاسبة

المبحث الثاني: جهود الدول والمنظمات المهنية فيما يخص رقابة جودة مكاتب التدقيق والمحاسبة

المبحث الثالث: العوامل المؤثرة في الجودة في مكاتب التدقيق والمحاسبة

المبحث الأول: ماهية جودة مكاتب التدقيق والمحاسبة

يعتبر الاهتمام والبحث في موضوع جودة مكاتب التدقيق والمحاسبة حديث العهد إذا ما قارناه بتاريخ ظهور مكاتب التدقيق والمحاسبة، وسنحاول في هذا المبحث تسليط الضوء على البعض المفاهيم والجوانب المتعلقة بالجودة بشكل عام ومن ثم محاولة إسقاط هذا المفهوم على مكاتب التدقيق والمحاسبة مع استعراض الدراسات المتعلقة به من طرف الأكاديميين والمهنيين.

المطلب الأول: الخلفية النظرية للجودة وإدارة الجودة الشاملة

لقد كان للفكر الصناعي والإنتاجي السبق في اعتماد الجودة (Quality) وتطبيقها، قبل أن ينتقل ذلك إلى القطاعات الأخرى لاسيما قطاع الخدمات، حيث تعتبر الجودة من أهم المتطلبات الحديثة التي يجب أن تتوفر في المنتج أو الخدمة لتلبية حاجات ورغبات الزبائن والمستهلكين.

الفرع الأول: مفهوم الجودة وإدارة الجودة الشاملة

يعود أصل كلمة الجودة (Qualité) إلى الكلمة اللاتينية (Qualitas) والتي تعني طبيعة الشيء أو الشخص وكانت تعني قديما الدقة والإتقان، ولقد تغير مفهوم الجودة مع تطور علم الإدارة وظهور الشركات الكبرى وزيادة حدة المنافسة[1]، وظهرت العديد من المنظمات التي تعنى بالجودة ومعاييرها والتي قدمت مفاهيم حديثة للجودة نستعرض أهمها كما يلي:

أولا: تعريف الجودة

تعريف المنظمة الدولية للمعايرة(ISO): فقد عرفتها سنة 2000على أنها :[2] " قدرة مجموعة من الخصائص الجوهرية لمنتج أو خدمة على الوفاء بمتطلبات معينة"؛

تعريف المعهد الأمريكي للجودة(AQI):[1] " تأدية العمل الصحيح على نحو صحيح من الوهلة الأولى مع الاعتماد على تقويم المستفيد في معرفة مدى تحسن الأداء"؛

[1] الدراركة مأمون والشبلي طارق، **الجودة في المنظمات الحديثة**، الطبعة الأولى، عمان: دار صفاء للنشر، 2002، ص: 16-17.
[2] http://www.qualite-methode.com/Qualite/QualiteIso.html; vu le 22-03-2014.

تعريف الجمعية الفرنسية للمعايرة(AFNOR):[2] "وهي ترتكز أساسا على قدرة المنتج أو الخدمة على إشباع الرغبات المعلنة والكامنة للزبائن".

تعريف برادلي (Bradly T. Gale): لقد ميز برادلي بين أربع مستويات للجودة والتي تجعل منها سلاحا استراتيجيا، والمتمثلة في:[3]

- ✓ **جودة المطابقة:** أي مطابقة جودة المنتج للخصائص والمواصفات المحددة في التصميم؛
- ✓ **إرضاء العملاء:** وذلك من خلال الاقتراب منهم، وتفهم احتياجاتهم ومحاولة تلبية هذه الاحتياجات؛
- ✓ **القيمة المطلوبة من قبل السوق الخاصة بالمنافسة:** وذلك من خلال دراسة السوق وتحليل متغيراته؛
- ✓ **إدارة القيمة للزبون:** من خلال استعمال أدوات القياس ومؤشرات تحليل العلاقة.

ثانيا: تعريف إدارة الجودة الشاملة(TQM)

يعبر مفهوم إدارة الجودة الشاملة(Total Quality Management) عن التوجه الجديد لفكر الجودة والتطور الذي وصل إليه مختلف الأكاديميين والمهتمين في هذا المجال، وفي هذا السياق قام ستيفن آوهن ورونالد براند بتعريفها على النحو التالي:[4]

- ✓ **الإدارة:** تعني التطوير والمحافظة على إمكانية المنظمة من أجل تحسين الجودة بشكل مستمر.
- ✓ **الجودة:** تعني الوفاء بمتطلبات المستفيد؛
- ✓ **الشاملة:** تتضمن تطبيق مبدأ البحث عن الجودة في أي مظهر من مظاهر العمل بدءا من التعرف على احتياجات المستفيد وانتهاء بتقييم ما إذا كان المستفيد راضياً عن الخدمات أو المنتجات .

إن نظام إدارة الجودة الشاملة عبارة عن نموذج متكامل يتطلب توفر عناصر تحتاج إلى الربط والتكامل من أجل تحقيق أهداف نظام الجودة، هذه العناصر تتمثل فيما يلي:[5]

---

[1] مهدي صالح السامرائي، **ادارة الجودة الشاملة**، الطبعة الأولى، عمان: دار جرير،2007 ،ص28.

[2] Bussenault. (G). et Pretet. (M), **Organisation et gestion de l'entreprise**, Vuibert, Paris, 1991, P3

[3] Brilman Jean, **Les meilleurs pratiques du management : au cœur de la performance**, édition d'organisation, 3ème édition, Paris, 2001, P:9.

[4] الصيرفي، محمد عبد الفتاح، **الإدارة الرائدة**، الطبعة الأولى، عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع ، 2003، ص:25 .

[5] قاسم نايف علوان، **إدارة الجودة الشاملة ومتطلبات الإيزو**، الطبعة الأولى، عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2001، ص 21-22.

- ✓ **عملية الجودة:** وتشمل نظام عملية الجودة على كل العمليات؛
- ✓ **التكنولوجيا:** يتمثل هذا النظام الفرعي لإدارة الجودة الشاملة على العديد من المكونات والفقرات الضرورية لأداء المهام بشكل كامل؛
- ✓ **الهيكل التنظيمي:** ويتضمن مسؤوليات الأفراد العاملين وظروف عملهم في بيئة المؤسسة، والاتصالات الرسمية وغير الرسمية التي تتم داخل المؤسسة؛
- ✓ **نظام الأفراد:** يتكون النظام الفرعي للعاملين من التعليم، التدريب، وتغيير الثقافة وغيرها؛
- ✓ **المهام:** وتشمل مهام الجودة، ووظائف الأعمال.

وتبيح الأفكار التي تناولت إدارة الجودة الشاملة بالبحث والتطوير والتنظير، الخروج بعدد من الخصائص التي اختص بها هذا المدخل وهي:[1]

- ✓ أنها فلسفة إدارية حديثة ومتطورة؛
- ✓ أنها استمدت جذورها من النظريات والكتابات الإدارية السابقة واستفادت بأحسن ما فيها؛
- ✓ أنها فلسفة إدارية تعتمد على مبدأ مشاركة جميع العاملين في تحقيق الجودة ويتحمل الجميع المسؤولية؛
- ✓ أنها فلسفة ترتكز على جودة المنتج أو الخدمة وعدم التوقف عند حد معين بل الاستمرار بالتحسين طالما هناك من يستفيد منه؛
- ✓ أنها تأخذ بعين الاعتبار حاجات المستهلك أو الزبون وتحاول تحقيقها أو أبعد مما يتوقعه الزبون؛
- ✓ أنها ثقافة تعتمد على إشاعة قيم التعاون والتآزر من أجل نجاح العمل وتحقيقها أهداف المؤسسة؛
- ✓ أنها تسمح بظهور الأفكار الخلاقة والمبدعة وتعمل على تحقيقها؛
- ✓ أنها فلسفة تسعى إلى تحقيق الميزة التنافسية في الأسواق واعتماد مبدأ الأرباح طويلة الأمد من خلال إنتاجية عالية وعوائد مربحة؛
- ✓ أنها فلسفة تؤمن بملائمة الوسائل مع الغايات فالجودة لا تتحقق إلا بضمان جودة الطرفين؛
- ✓ أنها فلسفة أو نظام متكامل يضمن للدولة من خلاله نتاجه المتميز والمكانة العالية بين الدول؛
- ✓ تتبع الأساليب العلمية في حل المشكلات؛
- ✓ يحكمها دستور أخلاقي يتمثل في توفير الثقة في المنتج وفي مواعيد الانجاز؛

[1] السامرائي مهدي، **إدارة الجودة الشاملة في القطاعين الاقتصادي والخدمي**، الطبعة الأولى، عمان: دار جرير للنشر والتوزيع، 2007، ص ص:53-54.

✓ قدرة المؤسسة على التأقلم السريع مع مختلف المتغيرات المستجدة على مختلف الأصعدة الداخلية والخارجية وما يتفرع منهما من متغيرات إضافية جديدة.

المطلب الثاني: مفهوم وأهمية الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة

مكاتب التدقيق والمحاسبة هي أحد المؤسسات الخدمية وهي تتطلب أيضا قدرا من الجودة كغيرها من المؤسسات، ولكن نظرا لدورها في بيئة المال والأعمال والحساسية التي تميزها عن غيرها من المهن الأخرى، فقد أولى لها مختلف الأكاديميين والمهنيين اهتماما كبيرا بها، وقد اختلف آراءهم حول مفهوم الجودة. ونحن هنا بصدد الحديث عن العديد من وجهات النظر باعتبار أنه هناك العديد من المهتمين بمهنة التدقيق والمستفيدين منها، حيث يفسر كل طرف مصطلح جودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة من زاويته الخاصة والتي تفي بمتطلباته.

الفرع الأول: اتجاهات الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة

يرى الطالب أن هناك ثلاث اتجاهات حول جودة مكاتب التدقيق والمحاسبة كما يلي:

أولا: من حيث القدرة على اكتشاف الأخطاء والمخالفات(الخبرة والاستقلالية)

يدعم هذا الطرح العديد من الباحثين على رأسهم (De Angélo 1981)، حيث عرفت الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة بأنها: " تقدير من طرف أحد الزبائن المتوقعين لأحد المدققين بأن هذا الأخير باستطاعته القيام معا بـ: اكتشاف خطأ جوهري أو مخالفة في النظام المحاسبي للعميل، وتعيين ونشر هذه الأخطاء الجوهرية أو المخالفات في التقرير النهائي"[1]؛ وهو ما توصل إليه (David son & Neu,1993) حيث عرفها على أنها:" قدرة المدقق على اكتشاف واستبعاد الأخطاء والمخالفات في صافي الدخل الذي تفصح عنه القوائم المالية"[2]، وهي تقريبا نفس وجهة نظر (Deis & Girous,1992) إذ عرف جودة التدقيق على أنها:[3] "احتمالية اكتشاف المدقق لنقاط الضعف أو الثغرات في النظام المحاسبي للزبون والإبلاغ عنها".

[1]De ANGELO Linda Elizabeth, **Auditor size and Audit quality**, Journal of accounting and Economics 3, North-Holland Publishing Company, Philadelphia-USA, p: 186.

[2] Davidson, R.A. & Neu, D., 1993. **A Note on the Association between Audit Firm Size and Audit Quality**. Contemporary Accounting Research, 9(2), p: 488.

[3] Donald R. Deis, Gary A. Giroux, **Determinants of Audit Quality in the Public Sector**, The Accounting Review, Vol. 67, Nº 3, July1992, pp : 462-479.

وتطرح وجهة النظر هاته جانبين مهمين في الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة وهو فيما يخص قدرة المدقق على اكتشاف الاخطاء والمخالفات، وهو ما يرتبط بعامل الكفاءة والخبرة الذي يملكه مكتب التدقيق والمحاسبة، هذا من جهة، ومن جهة أخرى إمكانية نشر تلك الأخطاء والمخالفات في التقرير وهو ما له ارتباط باستقلالية مكتب التدقيق وقدرة هذا المكتب على التعبير عن رأيه الفني بدون ضغوط وبموضوعية واستقلالية.

ويرى الطالب أيضا اقتصار أصحاب هذا التوجه على جودة خدمة التدقيق فقط دون بقية الخدمات التي يمكن أن يقدمها مكتب التدقيق والمحاسبة ودون باقي الجوانب الأخرى.

ثانيا: من حيث القدرة على تلبية متطلبات مستخدمي مخرجات مكاتب التدقيق والمحاسبة

يعتبر مستخدمي القوائم المالية والتقارير المستفيدين المباشرين من الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة، حيث يصب الاهتمام هنا بما تتضمنه مخرجات مكاتب التدقيق والمحاسبة من قوائم مالية وتقارير المدققين بما في ذلك الرأي الفني، ومنه اتخاذ مختلف القرارات بناءا عليها، ونستنتج هنا أنه يتم التركيز بالدرجة الأولى على مخرجات عملية التدقيق والقدرة على اتخاذ القرارات الصائبة بناءا عليها دون إعطاء أهمية كبيرة لمسار تحضير القوائم المالية أو مسار عملية التدقيق أو احترام المعايير المهنية أو الأخلاقية من طرف المهنيين مادام أن التقرير النهائي يؤدي إلى إشباع احتياجات مستخدمي القوائم المالية، ويدعم ذلك ما يراه مجلس الإشراف على رقابة مكاتب المحاسبة العامة في الولايات المتحدة الأمريكية (PCAOB) حيث يعرف الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة على أنها:" تلبية حاجة المستثمرين إلى استقلالية وموثوقية وقوة عملية التدقيق وذلك فيما يخص القوائم المالية والإفصاحات ذات الصلة، نظام الرقابة الداخلية وكذا تلقي تطمينات والتأكيدات"[1]، كما يسير(Palmrose 1988) على نفس النهج حيث يعتبر الجودة على أنها تمثل "مستوى الضمان أو التأكيد التي يقدمها المدقق لمستخدمي القوائم المالية بخصوص خلو هاته الأخيرة من الأخطاء والمخالفات، وأن المستوى العالي من الضمان والتأكيد يدل على الجودة العالية للخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق والمحاسبة،"[2] ويرى (Wilox 1994) أيضا بأن:[3] "جودة التدقيق تهدف إلى الوفاء باحتياجات العميل والمجتمع".

[1] Public Company Accounting Oversight Board ; **Audit Quality Indicators**, 2013, page 3-4 http://pcaobus.org/News/Events/Documents/05152013_SAGMeeting/Audit_Quality_Indicators.pdf

[2] Palmrose Zoe Vonna, **An analysis litigation and audit service quality**, The Accounting Review; Jan 1988; 63, 1; ABI/INFORM Global, pp:56-57.

[3] Wilox K., Discenze R., **The TQM Advantage**, CA magazine, Vol. 127, May 1994, p :40.

ثالثا: من حيث الالتزام بالمعايير المهنية والأخلاقية

وتبنى هذا الطرح العديد من المنظمات المهنية كالاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين (AICPA)، حيث تتوقف الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة بالدرجة الأولى على مدى الالتزام بمختلف المعايير المهنية والأخلاقية التي تصدرها هذه الهيئات، فقد ورد في المعيار الدولي رقم 01 لرقابة الجودة لمكاتب التدقيق والمحاسبة الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبيين على أن:[1] "هدف مكتب التدقيق والمحاسبة هو إيجاد نظام لرقابة الجودة والالتزام به من أجل تزويدها بتأكيد معقول بأن المؤسسة وموظفيها يمتثلون للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها"، وهو يمثل نفس الفكرة التي يتبناها معهد (ACIPA) حيث يعتبر أن:[2]" الهدف من إنشاء نظام لرقابة الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة الأمريكية هو لتوفير تأكيد معقول على المكتب والأفراد العاملين بها يمتثلون للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية وكذا إصدار تقارير مناسبة حسب الظروف".

ويرى أصحاب هذا التوجه أن الحديث عن الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة يقتضي أولا ضرورة وجود معايير مهنية وأخلاقية صادرة عن المنظمات المهنية، ومن ثم نظام للرقابة على الجودة من خلال وضع متطلبات حتى يمكنهم من قياس الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة والتأكد من تطبيق هاته المتطلبات، كما أن تطبيق الجودة لديهم لا ينحصر في الخدمة المقدمة أو في المخرجات بل تتعادها إلى المكتب في حد ذاته وكذا الأفراد العاملين والوسائل المتاحة.

ومن خلال ما سبق ذكره فإن مفهوم الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة يختلف من طرف إلى آخر حسب المكاسب التي يتحصل عليها من الجودة، وبناءا على ما تقدم يرى الطالب جودة مكاتب التدقيق والمحاسبة على أنها توفر للموارد المادية والبشرية التي تفي بمتطلبات مهنتي التدقيق والمحاسبة من خلال الالتزام بالمعايير والإرشادات التي عادة ما تصدرها وتحددها المنظمات المهنية مع ضرورة وجود نظام للرقابة عليها وهذا بغرض تلبية مختلف متطلبات المجتمع المالي ومدى رضاهم عن الخدمات المقدمة

[1]International Auditing and Assurance Standards Board, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance –volume 01, and Related Services ,Pronouncements International Standard on Quality Control (ISQC) 1, **Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements,** 2014 Edition, P : 41.

[2] AICPA, **Establishing and maintaining a system of quality control a system of quality control of CPA firm's accounting and auditing practice**, chapter 01, 2015, p:15.

ودرجة وثوقهم في مخرجات هاته المكاتب من قوائم مالية معدة، دفاتر وسجلات أو تقارير والاعتماد عليها في اتخاذ مختلف القرارات.

الفرع الثاني: أهمية الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة

تكمن أهمية تعزيز الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة في كون المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية يتوقعون من مخرجات هاته المكاتب، والمتمثلة في مختلف القوائم المالية والتقارير وسجلات ودفاتر وتقارير مدققي الحسابات، الجودة التامة لأنهم يعتمدون في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم على تلك القوائم والتقارير، وبالتالي فإن هناك مصلحة مشتركة بين الكثير من الأطراف تربطهم بجودة مكاتب التدقيق والمحاسبة، وسنعرض فيما يلي هاته الأطراف:[1]

أولا: بالنسبة لمكاتب التدقيق والمحاسبة

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

ثانيا: إدارة المؤسسات محل التدقيق

تعتبر إدارة المؤسسة المسئولة عن إعداد القوائم المالية، وبالتالي فإن تنفيذ مهام التدقيق بأعلى جودة ممكنة يمكنها من معرفة أماكن القوة والضعف لديها ويساعدها في وضع الخطط المستقبلية. ومن ناحية أخرى فإن تقرير المدقق له ردود فعل في السوق مما قد يؤثر على أسعار الأسهم الخاصة بالمؤسسة؛

ثالثا: المقرضون والدائنون

[1] جبران محمد علي، **العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونين اليمنيين**، مداخلة، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون، الرياض: جامعة الملك سعود، 18-19 ماي 2010، 13-14.

تعتمد البنوك ومؤسسات التمويل بشكل كبير على القوائم المالية المدققة، وخاصة في منح القروض والتسهيلات البنكية، ويمكن القول أن جودة التدقيق سوف تؤثر إيجابيًا على جودة قراراتهم؛

رابعا: الهيئات والأجهزة الحكومية

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

خامسا: أصحاب المشروع والمستثمرين

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

سادسا: المنظمات المهنية

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

المطلب الثالث: الجودة والرقابة عليها من منظور المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة

للأهمية الكبيرة التي تمثلها جودة مكاتب التدقيق والمحاسبة، فقد أولت المنظمات المهنية الدولية اهتماما كبيرا بها من خلال إصدار معايير وإرشادات متعلقة بها مع السهر على تطبيقها لدى هاته المكاتب.

الفرع الأول: الهيئة الدولية المشرفة على إصدار المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة

ويمثل الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) [1] الذي ظهر إلى الوجود في 7 أكتوبر 1977 بميونيخ بألمانيا أهم الهيئات المهنية على المستوى العالمي التي تعنى بمهنتي التدقيق والمحاسبة في العالم، وهدفها تعزيز مهنتي التدقيق والمحاسبة على الصعيد العالمي والمساهمة في تطوير اقتصاديات الدول وذلك لتحقيق ورفع مستوى الالتزام بمعايير مهنية عالية الجودة، وزيادة التوافق الدولي لهذه المعايير، والتعبير عن المواضيع ذات المصلحة العامة، حيث تكون الخبرة المهنية أكثر الامور صلة بذلك.

ويتكون الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) من العديد من اللجان والمجالس كما يلي:

أولا: المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد (IAASB)**:** هي لجنة مستقلة تخدم المصلحة العامة، تقوم بإصدار معايير دولية عالية الجودة للتدقيق، رقابة الجودة، المراجعة، تأكيدات أخرى ومختلف الخدمات، تعمل على تعزيز جودة وتوحيد الممارسات المحاسبية والتدقيق في العالم. تم إنشاء هذا المجلس سنة 1978 تحت مسماه القديم وهي لجنة ممارسات التدقيق الدولية (IAPC)، وقد تم حل هاته الأخيرة سنة 2002 وتم في مكانها اعتماد المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد (IAASB) والذي يعمل إلى غاية اليوم على إصدار مختلف المعايير المتعلقة بمهن التدقيق ورقابة الجودة والتأكيد والخدمات ذات العلاقة.[2]

ثانيا: المجلس الدولي للمعايير الأخلاقية للمحاسبين(IESBA)**:** هي لجنة مستقلة تعمل للمصلحة العامة، تقوم بتطوير وإصدار معايير ذات جودة لأخلاقيات مهن المحاسبة والتدقيق، وذلك من خلال مدونة للأخلاقيات موجهة للمهنيين في العالم تتضمن كل متطلبات الممارسات الأخلاقية وآداب وسلوك المهنة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة.[3]

[1] www. .Ifac.org
[2] https://www.iaasb.org/about-iaasb, vu le 15/01/2016.
[3] http://www.ethicsboard.org/about-iesba, vu le 15/01/2016.

ثالثا: المجلس الدولي لمعايير التعليم المحاسبي (IAESB): وهي لجنة مستقلة تعمل للمصلحة العامة، تقوم بتطوير وإصدار معايير دولية في مجال تعليم مهنتي المحاسبة والتدقيق تتضمن الكفاءة الفنية، المهارات المهنية، القيم والأخلاق والمواقف.[1]

رابعا: المجلس الدولي لمعايير محاسبة القطاع العام(IPSASB): وهي لجنة مستقلة تعمل للمصلحة العامة تقوم بتطوير وإصدار معايير محاسبة خاصة بهيئات القطاع العام الحكومية.[2]

الفرع الثاني: تطور المعايير المتعلقة بالجودة والرقابة عليها

يعتبر المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد (IAASB) الهيئة المشرفة على تطوير وإصدار المعايير المتعلقة بالجودة ورقابة الجودة، فقد أصدر هذا المجلس في بادئ الأمر المعيار الدولي للتدقيق (ISA) رقم 220 رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية،[3] وكان هذا سنة 1994، و يُعنى هذا المعيار المسؤوليات المحددة للمدقق فيما يتعلق بإجراءات رقابة لجودة لعملية تدقيق البيانات المالية، كما يتناول مسؤوليات مدقق رقابة جودة العمليات. وللأهمية الكبيرة لهذا الموضوع فقد ارتأى نفس المجلس أن يصدر معايير مستقلة عن معايير التدقيق الدولية (ISA) وهي أشمل وأعمق من المعيار السابق، وعليه فقد أصدر المعيار الدولي رقم 01 لرقابة الجودة(ISQC01):[4] رقابة الجودة للمكاتب) التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية، وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، وأصبح هذا المعيار ساري المفعول ابتداءا من 15 ديسمبر 2009.

ويتضمن هذا المعيار العديد من النقاط كما يلي:

- ✓ **المحتويات:** وهي تتضمن فهرس المعيار وما يحتويه مع رقم الصفحة لكل جزء من أجزاء المعيار؛
- ✓ **المقدمة:** وهي تتضمن نطاق تطبيق المعيار وكذا سلطة المعيار والهدف من هذا المعيار وتاريخ النفاذ(بداية سريان المعيار)؛
- ✓ **التعريفات:** وهي تتضمن توضيح وشرح لكل المصطلحات والمفاهيم المستعملة في المعيار؛

[1] http://www.iaesb.org/about-iaesb, vu le 15/01/2016.
[2] http://www.ipsasb.org/about-ipsasb, vu le 15/01/2016.
[3] IAASB, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services, volume 01, **IAS 220, quality control for an audit of financial statements**, pp : 126-144.
[4] IAASB, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services, volume 01, ISQC01, pp: 39-73.

- ✓ **المتطلبات:** وهي تتضمن مختلف التعليمات والإرشادات الواردة في المعيار في شكل فقرات؛
- ✓ **التطبيق والمواد التوضيحية الأخرى:** يتضمن كيفية تطبيق التعليمات والإرشادات الواردة مع إدراج أمثلة واقعية حولها.

وسنحاول فيما يلي عرض أهم ما تطرق إليه هذا المعيار:

أولا: الهدف من المعيار

إن الهدف من تطبيق هذا المعيار هو إيجاد نظام رقابة الجودة والالتزام به من أجل تزويد المكتب بتأكيد معقول(مستوى عالي من التأكيد) بأن:

أ. امتثال المكتب وموظفيه للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها؛

ب. أن تكون التقارير الصادرة عن المكتب أو شركاء العملية ملائمة في الظروف.

ويقصد بشركاء العملية هنا المسؤولون عن تدقيق رقابة الجودة ومعدو التقرير.

ثانيا: سلطة هذا المعيار

ينطبق هذا المعيار على كافة مكاتب المحاسبين المهنيين فيما يتعلق بعمليات تدقيق ومراجعة البيانات المالية، وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، وستعتمد طبيعة ونطاق السياسات والإجراءات التي تضعها هاته المكاتب من أجل الامتثال لهذا المعيار على عوامل مختلفة مثل حجم الشركة وخصائصها التشغيلية وما إذا كانت جزءًا من مجموعة شركات أم لا.

ثالثا: عناصر نظام رقابة الجودة

يجب أن تضع منشأة التدقيق والمحاسبة وتلتزم بنظام لرقابة الجودة يتضمن سياسات وإجراءات تتناول كل من العناصر التالية:

- ✓ مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة في الشركة
- ✓ متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة

- ✓ قبول واستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات محددة
- ✓ الموارد البشرية
- ✓ أداء العمليات
- ✓ المراقبة

أ. **مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة داخل المنشأة:** ينبغي أن يضع المكتب سياسات وإجراءات مصممة لتعزيز وجود ثقافة داخلية تقر بأن الجودة عنصر أساسي في أداء العمليات. وينبغي أن تقتضي مثل هذه السياسات والإجراءات من المدير التنفيذي للمكتب (أو ما يعادله في المنصب) أو في حال كان مناسبا مجلس الإدارة للشركاء في المكتب تحمل المسؤولية المطلقة فيما يخص نظام رقابة الجودة المطبق، كما يجب أن يتمتع المسؤول عن هذا النظام بالخبرة والمقدرة الكافية والمناسبة والسلطة اللازمة لتحمل تلك المسؤوليات؛

ب. **متطلبات السلوك الأخلاقي:** ينبغي أن يضع المكتب سياسات وإجراءات مصممة لتزويده بتأكيد معقول حول المكتب وموظفيه لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة[1] وتتضمن هاته المتطلبات: النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية الواجبة، السرية والسلوك المهني؛

ج. **قبول واستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات محددة:** ينبغي أن يضع المكتب سياسات وإجراءات لقبول واستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات محددة، مصممة لتزويدها بتأكيد معقول على أنها ستنفذ أو ستستمر في علاقات وعمليات في حال ما كان المكتب:

- ✓ مؤهل لأداء العملية وامتلاك القدرات، بما في ذلك الوقت والموارد المتاحة للقيام بها؛
- ✓ قادر على الامتثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي؛
- ✓ الأخذ بعين الاعتبار نزاهة العميل وعدم امتلاك معلومات تقود المكتب للاستنتاج بافتقاره للنزاهة.

د. **الموارد البشرية:** ينبغي أن يضع المكتب سياسات وإجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول على أنها تمتلك عددا كافيا من الموظفين الذين يتمتعون بالكفاءة والقدرات والالتزام بالمبادئ الأخلاقية اللازمة من أجل:

- ✓ أداء العمليات وفقا للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها؛
- ✓ تمكين المكتب أو شركاء العملية من إصدار التقارير المناسبة في ظل الظروف القائمة.

[1] متطلبات السلوك الأخلاقي وعناصره بالتفصيل مذكورة في المبحث الثاني من الفصل الأول.

هـ. **أداء العمليات:** ينبغي أن تضع المكتب سياسات وإجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول على أن العمليات مؤدات وفقا للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها وأن شريك العملية أو المكتب يصدر تقارير مناسبة في الظروف القائمة، كما ينبغي أن يوضع فريق العمليات الأقل خبرة تحت إشراف فريق العمليات الأكثر خبرة ، إضافة إلى وضع إطار محدد للتشاور بين مختلف شركاء العملية وذلك بأن يضع المكتب سياسات وإجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول حول:

- ✓ إجراء مشاورة مناسبة حول المسائل الصعبة أو المثيرة للجدل؛
- ✓ توفر الموارد الكافية لتمكين المكتب من إجراء المشاورة المناسبة؛
- ✓ توثيق طبيعة ونطاق هذه المشاورات والاستنتاجات والاتفاق عليها؛
- ✓ تطبيق الاستنتاجات التي يتم التوصل إليها من خلال هذه المشاورات.

و. **المـراقبة:** ينبغي أن يضع المكتب عملية مراقبة مصممة لتزويدها بتأكيد معقول على أن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة مناسبة وملائمة وتعمل بفعالية، ويتعين على هذه العملية أن:

- ✓ تشتمل على اعتبار وتقييم مستمرين لنظام رقابة الجودة في المكتب بما في ذلك إجراء فحص على أساس دوري لعملية منجزة واحدة على الأقل لكل شريك عملية؛
- ✓ تقتضي توكيل مسؤولية عملية المراقبة لشريك أو شركاء أو أشخاص آخرين يملكون خبرة وسلطة كافية ومناسبة في المكتب لتحمل تلك المسؤولية؛
- ✓ تقتضي عدم إشراك أولئك الأشخاص الذين يؤدون العملية أو مراجعة جودة العملية في الفحص.

رابعا: وثائق نظام رقابة الجودة

ينبغي للمكتب أن يضع سياسات وإجراءات تتطلب وثائق مناسبة توفر دليلا على عمل كل عنصر من عناصر نظام رقابة الجودة لديها، كما يجب أن يتم الاحتفاظ بوثائق رقابة الجودة لفترة من الزمن إذا اقتضى ذلك قانون أو نظام معين، كذلك يجب تصميم سياسات وإجراءات تقتضي توثيق الشكاوي والادعاءات وإجراءات الاستجابة لها. وتعتمد هذه السياسات على حجم المكتب وعدد فروعه وكذا طبيعة وتعقيد ممارسة وتنظيمه، فقد تستعمل المكاتب الكبيرة قواعد بيانات الكترونية لتوثيق بعض المسائل.

المبحث الثاني: عرض تجارب بعض الدول الرائدة في مجال جودة مكاتب التدقيق والمحاسبة والرقابة عليها

على غرار الاتحاد الدولي للمحاسبين، اهتمت المنظمات المهنية لدول عديدة أكثر بموضوع مكاتب التدقيق والمحاسبة والرقابة عليها بالنظر للمشاكل العديدة التي عرفتها المهنتين في العقدين الأخيرين، حيث قامت بإصدار معايير وكتيبات إرشادات وبرامج في سبيل تطوير جودة مكاتب التدقيق والمحاسبة والرقابة عليها وهي أغلبها مستمدة من المعايير الدولية للتدقيق لاسيما المعيار (ISA) رقم 220، وهو ما ستنطرق إليه في ما يلي:

المطلب الأول: عرض تجارب الو.م.أ والمملكة المتحدة

تعتبر الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة من الدول الرائدة في مجال رقابة جودة مكاتب التدقيق والمحاسبة على المستوى الدولي بالنظر للجهود التي بذلتها المنظمات المهنية وكذا جهود الاكاديميين في سبيل تطوير سير مكاتب التدقيق والمحاسبة وتحسين جودتها والرقابة عليها حيث سنعرض فيما يلي تجارب الدولتين بهذا الخصوص:

الفرع الأول: تجربة الو.م.أ

أدت الثورة الصناعية وما نتج عنه من انفجار في النشاطات التجارية إلى الاعتماد الواسع على المحاسبة والتدقيق في الو.م.أ ، ويرى (Chandler 1977) أن إنشاء السكك الحديدية في الو.م.أ والجهود الرامية إلى تقديم التقارير والسيطرة على التكاليف والإنتاج، ونسب التشغيل، كانت من بين المحفزات الرئيسية في تطوير مهنة المحاسبة في الولايات المتحدة، على وجه التحديد، وأصبحت الشركات تدرك الحاجة لآليات الكشف عن الغش والمساءلة المالية، مع تزايد اعتماد المستثمرين على التقارير المالية، وكانت شركات كثيرة أنذاك بدأت في الاشتراك في بورصة الأوراق المالية. وقد أدى انهيار سوق الأسهم في عام 1929 إلى جعل التدقيق عملية إلزامية في الو.م.أ.[1]

[1] Chandler, A. D., Jr.. **The Visible Hand: The Managerial Revolution in American Business**. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press.1977, P: 110.

وعلى إثر تلك الأزمة وفي سنة 1934 تم إنشاء لجنة الأوراق المالية والبورصة(SEC) بموجب قانون الأوراق المالية والبورصة، وقد كان من بين أهم المهام التي أوكلت إلى هاته اللجنة هي إصدار معايير للمحاسبة فضلا عن وظائف الرقابة على المدققين، كما فرضت هاته اللجنة على كل الشركات الأمريكية المسعرة في البورصة تقديم تقارير دورية في الوقت المناسب، مع إعطاء ضمانات بأن هاته التقارير تم صياغتها وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما (GAAP).[1] وقد كانت هناك محاولات إصلاح لمهنتي التدقيق والمحاسبة من طرف لجنة الإجراءات المحاسبية التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبة ما بين سنة 1938و1959،[2] ويعتقد (Stephen. A. Zeff,2003) أنه في تلك المرحلة أي من الأربعينيات إلى منتصف الستينات وصلت مهنتي التدقيق والمحاسبة إلى مرحلة الذروة (The profession at its peak) حيث وصلت مهنتي التدقيق والمحاسبة خلال تلك الفترة إلى مكانة عالية وسمعة جيدة، وطول تلك الفترة تم تبني تلك المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما(GAAS)، وقد اعتمدت عليها أيضا مكاتب التدقيق والمحاسبة. كما اعتقد بأنه لم يكن هناك أي دولة في العالم أنذاك تمتلك معايير ومبادئ لمهنتي المحاسبة التدقيق عالية التأثير كالتي امتلكتها الو.م.أ حينها.[3]

وتأثرت سمعة مهنتي التدقيق والمحاسبة في الو. م، أ في منتصف الستينات إثر فضيحة مكتب (Westec)، حيث قام بتضخيم قيمة أسهم لعدد من الشركات في البورصة، فضلا عن إفلاس 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 التدقيق.[4]

كما تم اكتشاف العديد من الفضائح المتعلقة بمنح رشاوي وعمولات بشكل سري وروتيني من طرف شركات أمريكية لقادة بعض الدول، هاته الأحداث جعلت السلطات الأمريكية تقوم بتحقيقات عديدة لاسيما لجنة الكونغرس برئاسة عضو الكونجرس الأمريكي السيناتور (Lee Metcalf) سنة 1976،[5] حيث قام

[1] Paul Eric Byrnes & others, **Evolution of auditing: from the traditional Approach to the future audit**, AICPA, 2012, p: 02.
[2] Charles D. Niemeier**, Independent Oversight of the Auditing Profession: Lessons from U.S. History**, Public Company Accounting Oversight Board, Washington,2007 , P: 04.
[3] Stephen. A. Zeff, **How the U.S. Accounting Profession Got Where It Is Today: Part I**, Accounting Horizons Vol. 17, No. 3 September 2003, P: 193.
[4] Idem, p 194.
[5] Charles D . Nimeier, op cit, p :06.

بصياغة تقريره المسمى (The accounting establishment)[1] والذي كان يهدف إلى إطلاع الكونغرس والسلطات الأمريكية والرأي العام حول تطوير والتطبيق الممارسات المحاسبية التي تؤثر بشكل ملحوظ على سياسة الحكومة والاقتصاد والمجتمع بشكل عام، والتي تم تكن متاحة من قبل، وكذا توفير المعلومات لصياغة مختلف السياسات الاتحادية السليمة بشأن مختلف المحاسبية. حيث قدم مجموعة من التوصيات أهمها تعزيز رقابة الدولة على الممارسات المحاسبية، وكذا وضع آليات للرقابة الدورية على منشآت التدقيق والمحاسبة لاسيما على جودة الأداء المهني لمكاتب التدقيق والمحاسبة من طرف الهيئات المهنية مع صياغة تقارير حولها، وكذا تعزيز استقلالية مكاتب 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 معاييره لنظام رقابة الجودة لمكاتب التدقيق والمحاسبة(SQCS 01) سنة 1979، وهذا قبل أن يصدر الإتحاد الدولي للمحاسبة(IFAC) المعيار 220 لرقابة الجودة، حيث قام المعهد الأمريكي بتحديث مستمر للمعيار، ليقوم بإصدار النسخة المنقحة للمعيار(SQSC 08) في سنة 2012، ويدخل حيز التطبيق ابتداءا من جانفي 2012.

ويتضمن المعيار عناصر رقابة الجودة التالية وهي متطابقة مع المعيار الدولي الأول رقابة الجودة(ISQS01):[2]

- ✓ مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة داخل المكتب (Leadership responsibilities for quality within the firm)؛
- ✓ متطلبات السلوك الأخلاقي (Relevant ethical requirements)؛
- ✓ قبول واستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات محددة (Acceptance and continuance client relationship end specific engagement)
- ✓ الموارد البشرية (Human resources)
- ✓ أداء العمليات(Engagement performance)
- ✓ المراقبة (Monitoring)

[1]Subcommittee on reports, accounting and management of the committee on government operations united senate, **summary of accounting establishment- a staff study**, printed by the national association accountants , December 1976.
[2] AICPA**, Firm's system quality control standard (SQCS08), 2012,** available at www.aicpa.org.

وتعتمد الو.م.أ عموما على برنامجين لرقابة الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة وهما:

- ✓ برنامج مراجعة النظير (Peer review program)
- ✓ برنامج الرقابة عن طريق مجلس الإشراف على مكاتب المحاسبة العامة (Public company accounting oversight board)

أولا: برنامج مراجعة النظير (Peer Review Program)

وهو برنامج من إعداد معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين (AICPA) ويعتبر أحد متطلبات الانضمام إليه، تم تطبيقه للمرة الأولى سنة 1989. ويتم فحص النظير بواسطة مكتب تدقيق ومحاسبة لفحص مدى التزام مكتبا آخر بنظم رقابة الجودة الموضوعية، وأنها صممت سياسات وإجراءات لنظام رقابة الجودة وقامت بتنفيذها خلال الممارسة.[1]

يساعد برنامج مراجعة النظير على مراقبة ممارسات مكاتب التدقيق والمحاسبة في الو.م.أ، وكذا تعزيز جودة خدمات المحاسبة والتدقيق لدى هاته المكاتب المنتمية إلى المعهد الأمريكي (AICPA)، وهذا خدمة للمصلحة العامة وتعزيز أهمية عضوية المعهد الأمريكي (AICPA).[2]

وتبلغ مدة هذا البرنامج 18 شهرا بالنسبة لمكاتب التدقيق والمحاسبة الأمريكية ابتداء من تاريخ انتسابها لأول مرة للمعهد الأمريكي (AICPA). وتلتزم المكاتب بالبرنامج مرة كل 3 سنوات ونصف.[3]

ويشمل هذا البرنامج ثلاثة أنواع من الفحص؛ هي مراجعة النظام (System Review) ومراجعة الارتباط (Engagement Review) ومراجعة التقرير (Report Review) ويهدف مراجعة النظام إلى التأكد من أنَّ نظام رقابة الجودة على عمليات المحاسبة والتدقيق في المكاتب قد صمم طبقاً لمعايير رقابة الجودة الصادرة من معهد(AICPA)، أما مراجعة الارتباط فالهدف منها توفير أساس للقائم بعملية الفحص للوصول إلى تأكيد محدود عن مراعاة مكتب التدقيق والمحاسبة عند ارتباطه مع العميل للمعايير المهنية الصادرة في هذا الشأن. أما مراجعة التقرير فتهدف إلى مساعدة المكتب الذي يقوم بالارتباط مع الزبون

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد**، الإسكندرية: الدار الجامعية، ص: 421.
[2] AICPA, AICPA standards for performing and reporting on peer review, PRP section 1000, appendix A, 2016, p:55.
[3] Idem, p:05.

لتقديم خدماته الاستشارية للتحقق من مدى كفاية الإفصاح في القوائم المالية أن يؤدي العمل الموكل إليه بأعلى مستوى من الخدمة.

وقد تم انتقاد هذا البرنامج لعدة أسباب أهمها أن هذا الأسلوب يحمل شبهة المجاملة فيما بين مكاتب التدقيق والمحاسبة، حيث أتاح قسم مراجعة النظير بالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المجال لمكاتب التدقيق والمحاسبة الأمريكية لاختيار المكتب القائم بمراجعته مما يؤثر على استقلالية وحياد المكتب القائم للفحص وبالتالي تقرير الفحص.

ثانيا: برنامج الرقابة عن طريق مجلس الإشراف على مكاتب المحاسبة العامة (PCAOB)

نتيجة للانتقادات التي وجهت لبرنامج مراجعة النظير(Peer Review program) وكذا انهيار منشأة آرثر اندرسون(Arthur Anderson) للتدقيق والمحاسبة سنة 2001 وما أعقبها من الافلاسات التي عرفتها أمريكا لاسيما شركتي وورد كوم وانرون للطاقة، فقد تم إصدار قانون **ساربنز أوكسلي** (Sarbanes– Oxley)* في عام 2002 والذي تبني مفهوم جديد لرقابة الجودة على مكاتب التدقيق والمحاسبة الامريكية، يقوم على إنشاء مجلس للإشراف على مكاتب التدقيق والمحاسبة وهي شخصية معنوية لا تهدف إلى الربح، تقوم بالإشراف على مكاتب التدقيق والمحاسبة التي تقوم بتدقيق شركات المساهمة التي تتعامل مع هيئة سوق الأوراق المالية، وهذا من أجل حماية مصالح المستثمرين وتعزيز المصلحة العامة في إعداد معلومات صادقة ودقيقة، وتقارير تدقيق مستقلة للشركات.[1] وقد حدد القانون أهم واجبات هذا المجلس كام يلي:[2]

- ✓ تسجل لديها مكاتب التدقيق والمحاسبة التي تقوم بإصدار التقارير؛
- ✓ إنشاء أو اعتماد معايير خاصة بالتدقيق، مراقبة الجودة، أخلاقيات المهنة، الاستقلالية وغيرها من المعايير المتعلقة بإعداد التقارير؛
- ✓ إجراء عمليات تفتيش ورقابة لمكاتب التدقيق والمحاسبة المسجلة؛

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

[1] Public Law 107—204– 107th Congress, **Sarbanes-Oxley Act of 2002**, July 30, 2002, P:750.

[2] Sarbanes-Oxley Act of 2002, op cit, p:750.

- ✓ إجراء التحقيقات والإجراءات التأديبية المتعلقة، وفرض العقوبات المناسبة لها ما يبررها على مكاتب التدقيق والمحاسبة المسجلة والأشخاص المرتبطين بهم من هذه الشركات؛
- ✓ تحسين نوعية الخدمات التي تقدمها التدقيق، مسجلة مكاتب التدقيق والمحاسبة والأشخاص المرتبطين منه، أو لتنفيذ هذا القانون، وذلك لحماية المستثمرين، أو لتعزيز المصلحة العامة؛
- ✓ فرض الامتثال لهذا القانون، وقواعد للمجلس، والمعايير المهنية، وقوانين الأوراق المالية المتعلقة بإعداد وإصدار تقارير تدقيق الحسابات والالتزامات والمسؤوليات للمحاسبين؛
- ✓ ضبط الميزانية وإدارة العمليات مجلس الإدارة وموظفي المجلس.

ويعتبر التسجيل لدى هذا المجلس إلزامي لجميع مكاتب التدقيق والمحاسبة التي تقوم بتدقيق الشركات المسجلة لدى هيئة الأوراق المالية وذلك خلال (180) يوم من تاريخ تشكيل المجلس، ويعد غير قانوني أن يقوم أي شخص أو مكتب غير مسجل في المجلس بتدقيق وإصدار التقارير المالية للشركات المسجلة لدى هيئة سوق الأوراق المالية. ويكون التفتيش بالنسبة لمكاتب التدقيق والمحاسبة التي تقدم تقارير تدقيق بانتظام لأكثر من مئة شركة سنويا وكل ثلاث سنوات بالنسبة للمكاتب التي تقدم تقارير تدقيق بانتظام لأقل من مئة شركة، وقد يغير المجلس تلك المدة إذا رأى أن ذلك ضروريًا وملائمًا لحماية المستثمرين والمصلحة العامة، أو بناء على طلب من هيئة سوق الأوراق المالية.

الفرع الثاني: تجربة المملكة المتحدة

يعتبر مجمع المحاسبين القانونيين في انجلترا وويلز (ICAEW) الهيئة المشرفة على مهنة المحاسبة والتدقيق في بريطانيا، تم تأسيسه سنة1880 بعد أن اتفقت خمس هيئات مهنية كانت موجودة أنذاك على الاتحاد فيما بينها وتشكيل مجمع واحد،[1] اهتم المجمع بتنظيم المهنة وبذل جهوداً 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.

[1] Christopher Napier, **The history of financial reporting in the united kingdom**, 2010, P:10. Available on https://repository.royalholloway.ac.**uk**/.../Napier_**UK_Financial_Re**.

وفي سنة 1976 تم تكوين لجنة تابعة للمجمع، ومهمتها صياغة للأداء المهني، وقد أصدرت هذه اللجنة سنة 1980 معايير الأداء التي اشتملت على ثلاثة معايير رئيسية هي:[1]

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

وقام معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز(ICAEW) أيضاً 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 يؤدى إلى عدم موضوعية الأداء.

وتتبنى بريطانيا حاليا معيارين في مجال رقابة الجودة وهما المعيار(ISA220) لرقابة الجودة وكذا المعيار الدولي لرقابة الجودة (ISQC01) هذا الأخير أصبح حيز التطبيق في المملكة المتحدة وايرلندا ابتداء من ديسمبر 2010.

وفي إطار تعزيز أداء مكاتب التدقيق والمحاسبة في المملكة المتحدة، قام مجلس إعداد التقارير البريطاني (FRC) في فبراير 2008 بإصدار إطار عام لجودة التدقيق لمكاتب التدقيق والمحاسبة (The Audit Quality Framework)، يتكون من خمسة مكونات رئيسية هي:[2]

- ✓ ترسيخ ثقافة الجودة داخل مكاتب التدقيق والمحاسبة؛
- ✓ تنمية المهارات والقدرات الشخصية لكل من الشركاء وأعضاء الفرق لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة؛
- ✓ فعالية وكفاءة عملية التدقيق لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة؛
- ✓ نفعية تقارير التدقيق ومدى الاعتماد عليها؛
- ✓ عوامل أخرى تخرج عن نطاق سيطرة مكاتب التدقيق والمحاسبة.

---

(2) لطفي، أمين السيد، **إعادة تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر في ضوء الأوضاع الراهنة وآفاق المستقبل**، القاهرة: دار النهضة العربية، القاهرة، 1996، ص ص : 99-100.

[2] Financial reporting council, **The audit quality framework**, 2008, available on https://www.frc.org.uk/

كما تم تشكيل فريق مراجعة جودة التدقيق(Audit quality review team) وهذا بغرض مراقبة أداء مكاتب التدقيق والمحاسبة في بريطانيا وايرلندا والتي تقوم بتدقيق شركات أو هيئات لها علاقة بالمصلحة العامة، والهدف من هذا البرنامج رصد وتحسين جودة أداء مكاتب التدقيق والمحاسبة في بريطانيا.[1]

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 منظمات مهنية أخرى في بريطانيا.

وتقوم هاته اللجنة سنويا بنشر مجموعة من تقارير الرقابة والخاصة بمكاتب فردية للتدقيق والمحاسبة في بريطانيا (Individual firm reports) وتقارير تفتيش موضوعية (Thematic inspections reports) والتي تلخص أنشطة التفتيش والرقابة، كما تقوم اللجنة بصياغة تقرير شامل سنوي حول جودة 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.

وتقوم اللجنة أيضا بإصدار تقارير سرية بشأن المكاتب الفردية أو لجان التدقيق حيث تقوم بتقييمها وتصنيفها مع إحدى تصنيفات جودة التدقيق (Audit quality categories) الأربعة التالية:[2]

- ✓ تصنيف جيد (Good)
- ✓ تحسينات مطلوبة محدودة (Limited improvements required)
- ✓ تحسينات مطلوبة(Improvements required)
- ✓ تحسينات مطلوبة كثيرة (Significant improvements required)

المطلب الثاني: التجربة الفرنسية

يشرف على مهنتي التدقيق والمحاسبة في فرنسا هيئتين مهنيتين هما الشركة الوطنية لمحافظي الحسابات(CNCC) والتي تم إنشائها سنة 1969 بموجب المرسوم المؤرخ في 12 أوت 1969 [1] وهي

[1] https://www.frc.org.uk/Our-Work/Audit/Audit-Quality-Review.aspx
[2] https://www.frc.org.uk/Our-Work/Audit/Audit-Quality-Review.aspx

هيئة تابعة لوزارة العدل الفرنسية وتشرف على مكاتب محافظة الحسابات في فرنسا. أما الهيئة الثانية فهي مصف الخبراء المحاسبيين (OEC) الذي تم إنشائه بموجب الأمر المؤرخ في 19 سبتمبر 1945 وهو تابع لوزارة الاقتصاد، ويمثله في الوقت الحالي المجلس الأعلى لمصف الخبراء المحاسبيين (CSOEC) وهو يشرف على مكاتب الخبرة المحاسبية في فرنسا[2]. تجدر الإشارة أن المهنتين كانتا معا تحت وصاية الهيئة الثانية(مصف الخبراء المحاسبين) إلى أن تم الفصل بين المهنتين بعد إنشاء الهيئة الأولى المتعلقة بمحافظي الحسابات.

وقد سبق وأن تطرق الباحث إلى تاريخ المهنتين في فرنسا الذي يرجع إلى 1863 وهذا بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، كما يرجع تاريخ مهنة الخبير المحاسبي إلى 1905.

وتعتبر فرنسا عضوا لدى الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) وتتبنى المعايير المحاسبية الدولية (IAS–IFRS) وكذا معايير التدقيق الدولية (ISA) ومعايير رقابة الجودة، إذ تولي فرنسا اهتماما كبيرا بمراقبة نشاط مكاتب محافظة الحسابات والخبرة المحاسبية لديها من خلال الهيئتين المنظمتين للمهنة لديها.

حيث يرجع تاريخ أول مهمة تعنى برقابة جودة مكاتب التدقيق والمحاسبة إلى سنة 1985 أين بدأت الشركة الوطنية لمحافظي الحسابات (CNCC) بفحص ملفات عمل محافظي حسابات الشركات المدرجة في البورصة وهو برنامج مماثل تقريبا لبرنامج الفحص المتعمق (Peer Review) المطبق في الو.م.أ [3] ويسعى هذا البرنامج إلى تحقيق ثلاثة أهداف يمكن أن نلخصها كما يلي:[4]

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

وعلى إثر الفضائح التي لحقت مهنتي المحاسبة والتدقيق في العالم بداية الألفينات، وكذا صدور قانون **ساربنز أوكسلي** (Sarbanes– Oxley) سنة 2002، أعادت فرنسا النظر في سياستها الرقابية

[1] Disponible sur https://www.cncc.fr/histoire.html
[2] Disponible sur http://www.experts-comptables.fr/
[3][4] Bahram Soltani, Le commissaire aux comptes et le marché financier, Edition Economica, paris, 1996, pp:33-35.

على مكاتب التدقيق والمحاسبة لديها وتشديدها، ففي سنة 2003 تم إنشاء المجلس الأعلى لمحافظة الحسابات (Haut conseil des commissaires aux comptes–H3C) بموجب القانون 2003–706 المسمى "قانون الأمن المالي" (La loi de la sécurité financière)[*1] وهي هيئة رسمية تضم اثني عشر عضو تسعى للقيام بمهمتين أساسيتين: ضمان مراقبة المهنة والحرص على احترام أخلاقيات المهنة لاسيما استقلالية محافظي الحسابات.[1 2]

ويقوم المجلس الأعلى لمحافظة الحسابات(H3C) برقابة دورية (Control périodique) لمكاتب محافظة الحسابات المسجلة لدى هيئة (CNCC)، حيث تخضع المكاتب التي لديها ارتباط بكيانات ذات مصلحة عامة (Les entités d'intérêt public) برقابة كل 3 سنوات، في حين تخضع باقي المكاتب الأخرى لرقابة كل 6سنوات.[3] حيث يقوم بتعيين المراقبين بطريقتين:

- ✓ مباشرة عن طريق تعيين مراقبين لا يمارسون مهمة مراقبة الحسابات القانونية ويتم تعيينهم من طرف المجلس الأعلى نفسه؛
- ✓ عن طريق التفويض إلى هيئة (CNCC) أو فروعها الجهوية وذلك عن طريق المهنيين الخاضعين.

على صعيد آخر، اعتمد مصف الخبراء المحاسبين الفرنسي (OEC) معيار ضبط الجودة (La norme de maitrise de la qualité) سنة 2011 ، بموجب المرسوم الوزاري المؤرخ في 20 جوان 2011 والذي أصبح ساري المفعول ابتداءا من سنة 2012 من طرف مكاتب خبراء المحاسبة وهو يتوافق بشكل كبير مع المعيار الدولي لرقابة الجودة (ISQC01)،[4] ويهدف برنامج رقابة الجودة تحت إشراف مصف خبراء المحاسبين إلى ما يلي:[5]

- ✓ إعطاء نظرة جيدة للمجتمع المالي حول جودة الخدمات المقدمة من طرف المهنة؛
- ✓ تنسيق السلوك المهني؛

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

[2] http://h3c.org/presentation.htm#role, vu le 15/01/2016 ;

[3] https://www.cncc.fr/controle-qualite.html, vu le 21/01/2016.

[4] http://www.nextcompta.com/expertise-comptable/une-norme-qualite-pour-l-expert-comptable-depuis-le-01-janvier-2012, vu le 20/01/2016.

[5] http://www.paysdeloire.experts-comptables.fr/documents/Plaquettecontrolequalit%C3%A911.pdf, téléchargé le 20/01/2016.

- ✓ تقييم تطبيق القواعد والمعايير المهنية؛
- ✓ تطوير التضامن داخل المهنة من خلال تقريب المهنيين وكذا تعزيز التواصل بينهم.

ويمتد برنامج رقابة الجودة على ثلاثة مراحل هي:[1]

- ✓ **مرحلة تحضير الرقابة (تدخل المكتب):**

وهي مرحلة جمع مختلف البيانات من طرف المكتب المعني بالرقابة عن طريق استمارة تتضمن معلومات عامة حول المكتب، تنظيم المكتب، الأفراد والموظفين، التكوين والرسكلة، الزبائن والمهام وطرق العمل؛

- ✓ **مرحلة تنفيذ الرقابة (تدخل مراقب الجودة):**

حيث يتنقل مراقب الجودة المعين لإجراء تشخيص للمكتب المعني حول مدى احترام المعايير، والقواعد حيز التطبيق وكذا استخدامات المهنة.

- ✓ **مرحلة الاستنتاج النهائي للرقابة(تدخل المجلس الجهوي للمصف):**

يقوم مراقب الجودة بتوجيه تقريره إلى المجلس الجهوي للمصف، حيث يقوم رئيسه على ضوء التقرير المقدم بوضع أحد الاستنتاجات وهي: استنتاج بدون ملاحظة(Conclusions sans observation) أو استنتاج بملاحظات بسيطة (Conclusions avec simples observations) أو استنتاج بملاحظات مع رقابة جديدة بعد سنة(Conclusion avec observations et nouveau control à un ans).

المطلب الثالث: عرض تجارب بعض الدول العربية

تعتبر دول مصر والأردن والمملكة العربية السعودية من أوائل الدول عربيا اهتماما بجودة الأداء المهني لدى مكاتب المحاسبة والتدقيق لديها، ويبرز ذلك من خلال الجهود التي بذلتها الهيئات المنظمة لهاته المهن في تلك البلدان، إذ ترتبط هاته الهيئات ارتباطا وثيقا بالهيئات الدولية المنظمة لمهن المحاسبة والتدقيق على غرار الاتحاد الدولي للمحاسبيين (IFAC)، حيث تعتبر دولا أعضاء لدى هذا الاتحاد ما يمكنها من مواكبة كل التطورات فيما يخص المهن المعنية. ونحاول في هذا المحور استعراض كل تجربة على حدى في ما يلي:

[1] http://www.paysdeloire.experts-comptables.fr/documents/Plaquettecontrolequalit%C3%A911.pdf, téléchargé le 20/01/2016.

الفرع الأول: عرض التجربة المصرية

تعد مصر من بين أوائل الدول العربية التي سعت إلى الاهتمام بمهن المحاسبة والتدقيق، حيث قامت لأجل ذلك بإنشاء جمعية المحاسبين والمراجعين الملكية المصرية سنة 1946 ، والتي تحول اسمها إلى جمعية المحاسبين والمدققيين المصرية (ESAA) سنة 1953[1]، وهي حاليا عضو في الإتحاد الدولي للمحاسبين وكذا إتحاد محاسبي دول البحر الأبيض المتوسط (FCM) والإتحاد العربي للمحاسبين والمدققين العرب،[2] كما تجدر الإشارة أن الجامعات المصرية كانت تمنح درجة بكالوريوس في المحاسبة والتدقيق منذ 60 عاما،[3] ما يعني أن التكوين في مصر في هاته المهن لم يكن وليد اليوم.

وبانضمام مصر للإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) كان لزاما عليها أن تخضع لمعايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي(IAS-IFRS) وكذا المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، والجدير بالذكر أن مصر خطت خطوة كبيرة في اتجاه إصدار معايير محلية للمحاسبة والتدقيق وذلك بداية من سنة 2008 بموجب قرار وزاري رقم 166. وهي المستمدة بشكل أساسي من معايير الهيئة الدولية سابقة الذكر.

وفي اتجاه تعزيز جودة الأداء المهني لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة المصرية، أصدرت معيار التدقيق المصري رقم 220 المتعلق بمراقبة الجودة على عمليات تدقيق المعلومات المالية التاريخية،[4] حيث تلتزم بموجبه كافة مكاتب المحاسبة والتدقيق في مصر بوضع نظام لمراقبة الجودة يهدف إلى مدها بدرجة تأكد مناسبة بأن المؤسسة(المكتب) والعاملين فيها يمتثلون للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية. وذلك من خلال تحقيق العناصر التالية:

- ✓ **الصفات الشخصية:** وتتطلب من الأفراد العاملين في مكتب التدقيق والمحاسبة الالتزام بمبادئ النزاهة والموضوعية والاستقلالية، والحفاظ على الأسرار طبقا لأخلاقيات المهنة؛
- ✓ **المهارة والكفاءة:** تتطلب من مكتب التدقيق والمحاسبة أن يستعين بمن لديهم المهارة والكفاءة التي تمكنهم من أداء الأعمال الموكلة إليهم على وجه مرضٍ؛

[1] جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، http://www.esaaegypt.com/esaa/index.asp.
[2] نفس المرجع السابق.
[3] http://kenanaonline.com/users/gasseragamyAccountingAuditingC/posts/115114
[4] معيار المراجعة المصرية رقم 220 -http://www.esaaegypt.com/UserFiles/File/mayeer/moraga/220.pdf.

- ✓ **التكليف بالمهام:** يجب أن تسند أعمال المحاسبة والتدقيق إلى أفراد حصلوا على قدر من التدريب العملي ولديهم التأهيل المهني اللازم لكل حالة؛
- ✓ **التوجيه والإشراف:** ويتطلب هذا العنصر وجود قدر كافٍ من التوجيه والإشراف على العمل على جميع المستويات داخل مكتب التدقيق والمحاسبة، لكي يتأكد المكتب من أن العمل المؤدى يتم طبقا المستوى الأداء المطلوب، ويجب عند الضرورة استشارة أهل الخبرة؛
- ✓ **قبول عملية تدقيق جديدة أو الاستمرار في عملية تدقيق قائمة:** يجب على مكتب التدقيق والمحاسبة تقييم أية مهمة التدقيق جديدة قبل قبولها، وفحص علاقته مع العملاء الحاليين، كما يجب عليه اتخاذ قرار الاستمرار مع العميل، أو قبول عملية تدقيق جديدة، وأن يأخذ في الاعتبار تأثير ذلك على استقلاليته وقدرته على أداء المهمة على الوجه الأكمل، ومدى نزاهة إدارة المنشأة محل التدقيق؛
- ✓ **الرقابة:** ويتطلب هذا العنصر من مكتب التدقيق والمحاسبة مراقبة فاعلية سياسات وإجراءات الرقابة على مستوى الأداء لديه.

كما تم إصدار الميثاق المصري لآداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والتدقيق[1] مستمد هو الآخر من دليل قواعد السلوك المهني الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) والذي يضم جزئين يضم الجزء الأول منه التطبيق العام للميثاق حيث يركز على خمس عناصر أساسية وهي النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية الواجبة، السرية والسلوك المهني في حين يضم الجزء الثاني بعض المعالجات تضم عناصر تمس باستقلالية المهني كإشكالية تعارض المصالح داخل المنشأة محل التدقيق أو تسويق الخدمات المهنية أو الهدايا والضيافة ...الخ وهي نقاط تساهم بدرجة كبيرة في تحسين جودة الأداء المهني لمكاتب التدقيق والمحاسبة في مصر.

الفرع الثاني: عرض التجربة الأردنية

تم الإشارة إلى مهنة التدقيق في الأردن لأول مرة سنة 1933، ومن الناحية العملية فقد بدأت ممارسة هذه المهنة سنة 1943، غير أنه لم يكن هناك قانون خاص بتنظيم المهنة إلا بداية سنة 1961 حيث

[1] جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، الميثاق المصري لآداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة، http://www.esaaegypt.com/esaa/page.asp?page_type=the_ge_covenant#.U8FSiEAVBqg

صدر قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات وأصبح بذلك للمدققين كيان خاص بهم وتم إدراج هذه المهنة إلى جانب المهن الأخرى المرخص لها في المملكة الأردنية الهاشمية.[1] وفي الوقت الحالي تخضع مهنتي المحاسبة والتدقيق في الأردن لقانون مزاولة المهنة والصادر سنة 2006.[2]

وعهد لجمعية المحاسبين القانونين الأردنية تسيير مهنتي المحاسبة والتدقيق، وهي التي تأسست سنة 1987[3] وكانت من بين أوائل الدول العربية انضماما للإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، وتخضع مهنتي المحاسبة والتدقيق في الأردن بناءا على انضمامها لهذه الأخيرة للمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي (IAS-IFRS) إضافة لمعايير التدقيق الدولية (ISA). وتحتضن الأردن مقر المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين وهي المصنفة ضمن المنظمات المهنية الدولية السبع لمهن المحاسبة والتدقيق،[4] 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 والأردنيين خصوصا والاطلاع على أفضل ما توصل إليه الآخرون مما أسهم في تطوير مهنة تدقيق الحسابات في الأردن ورفع كفاءة العاملين بها.

وبانضمام الأردن إلى منظمة التجارة العالمية، بدأت مهنة تدقيق الحسابات في الأردن تتأثر بهذا الانضمام وانعكس ذلك على الأنشطة المحاسبية والتدقيقية. وإذا كان الانضمام لهذه المنظمة يعني الالتزام بشروط معينة من حيث معاملة الخدمات المستوردة معاملة وطنية فإن شروط جودة الخدمات المقدمة تؤدي إلى زيادة المنافسة بين خدمات تدقيق الحسابات المحلية والمستوردة وبالتالي يفرض على مدققي الحسابات العمل على تطوير المهنة وتحسين جودة الخدمات المقدمة، حتى تتمكن من منافسة شركات التدقيق الخارجية.[5]

وتخضع مهنتي المحاسبة والتدقيق في الأردن في الوقت الحالي لقانون مزاولة المهنة والصادر سنة 2006.[6] ولا شك أن القانون الجديد قد احتوى على عناصر إيجابية أهمها ما يلي[7]:

---

[1] ديوان المحاسبة في الأردن، http://www.audit-bureau.gov.jo/

[2] جمعية المحاسبين القانونين الأردنيين - http://jacpa.org.jo/ar-jo/knowledgecenter/legislationlawprofession.aspx

[3] جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين - http://jacpa.org.jo/ar-jo/aboutus.aspx.

[4] المجمع الدولي العربي للمحاسبيين القانونيين - http://ascasociety.org/page.aspx?page_key=asca&lang=ar

[5] ديوان المحاسبة في الأردن، **مهنة تدقيق الحسابات بين الأمس واليوم في المملكة الأردنية الهاشمية**، عمان، 2001، ص 107.

[6] جمعية المحاسبين القانونين الأردنيين - http://jacpa.org.jo/ar-jo/knowledgecenter/legislationlawprofession.aspx

[7] نعيم خوري، قانون تنظيم مهنة المحاسبة في الميزان، **المدقق**، العدد 56-57 ديسمبر 2003، ص 31.

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

أما في مجال الرقابة على جودة أعمال مكاتب المحاسبة والتدقيق فقد استحدثت جمعية المحاسبيين القانونين الأردنيين ثلاث لجان للتفتيش تتولى هاته اللجان مهمة التأكد مما يلي: [1]

- ✓ أن المحاسب القانوني المزاول لمهنة التدقيق متفرغ للمهنة ويقوم بمزاولتها وملتزم بمعايير التدقيق المعتمدة وآداب السلوك المهني؛
- ✓ أن المحاسب المسجل في سجل المتدربين متدرب تحت إشراف المحاسب القانوني المزاول للمهنة وملتزم بشروط ومتطلبات التدريب؛
- ✓ أن تعد لجنة التفتيش محضرا عن كل عمل من أعمال التفتيش موقعاً من أعضائها ومن المحاسب القانوني على أن تقدمه إلى المجلس مرفقا به التوصيات اللازمــة بهذا الشأن.

الفرع الثالث: عرض التجربة السعودية

مرت مهنة التدقيق في المملكة العربية السعودية بمراحل تطور عديدة، حيث تعود ممارسة المهنة إلى عام 1370هـ 1950م، ثم تلا ذلك مراحل تطوير عديدة كظهور أول نظام للمحاسبين القانونيين في عام 1395هـ 1974م، وإنشاء أول جمعية أكاديمية محاسبية في المملكة تحت مسمى "جمعية المحاسبة السعودية" في عام 1401هـ 1981م، وصدور نظام المحاسبين القانونيين بموجب المرسوم الملكي رقم

[1] جمعية المحاسبيين القانونيين الأردنيين -http://jacpa.org.jo/ar-jo/aboutus/committees/inspectioncommittees.aspx

م/12 بتاريخ 13-5-1412هـ (1991م) وقد جاءت هذه المراحل من التطور في مهنة التدقيق لتحسين خدماتها، والاستجابة لما يطرأ من تطور في علم المحاسبة.

واستحدث المرسوم الملكي رقم م/12 الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين وخول لها الإشراف على مهنتي المحاسبة والتدقيق في المملكة وكل ما يتعلق بشأنهما من خلال مراجعة وتطوير واعتماد معايير المحاسبة والتدقيق وكذا التدريب المهني ووضع قواعد وشروط الحصول على شهادة الزمالة والرقابة الميدانية للمهنيين والتأكد من الالتزام بتطبيق المعايير والقوانين.[1] وتعد هاته الهيئة عضوا لدى الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، وبالتالي فهي تخضع لكل معايير المحاسبة والتدقيق الصادرة عن هذا الأخير.

واستحدثت هاته الهيئة منذ إنشائها العديد من اللجان التي تسهر على السير الحسن لمهنتي المحاسبة والتدقيق، ومن بين هاته اللجان: لجنة مراقبة جودة الأداء المهني،[2] وذلك بتاريخ 1993/12/12، وتضم هاته اللجنة تسع (9) أعضاء يمثلون أطراف عديدة لها علاقة بمهنة التدقيق والمحاسبة على غرار الجهات الحكومية وأخرى أكاديمية وجهات تمثل القطاع الخاص إضافة إلى أعضاء ممثلين عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونين.

ويعتبر الهدف الأساسي لهاته اللجنة هو التأكد من التزام المحاسبيين القانونيين بأحكام النظام ومعايير المحاسبة والتدقيق والمعايير والقواعد المهنية الصادرة عن الهيئة والتعليمات المهنية الأخرى الصادرة عن الجهات المختصة، إضافة إلى إعداد 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 وصفا للأعمال التي ستقوم بها خلال السنة المقبلة على شكل برامج تقدر فيه التكلفة التقديرية والمدة اللازمة لإنجاز كل برنامج وترفع هاته الخطة للمجلس لاعتمادها.

وقامت لجنة مراقبة جودة الأداء المهني بإصدار كتيب يضم معايير الرقابة النوعية تسترشد بها مكاتب التدقيق والمحاسبة لتطوير أداءها المهني، مطابقة لحد كبير للمعايير الدولية لرقابة الجودة التي أصدرها الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) على أن تتولى اللجنة المتابعة والإشراف والرقابة فيما يخص تطبيق المعايير وتلقي الاقتراحات والملاحظات لتطويرها.

[1] الهيئة السعودية للمحاسبيين القانونيين - http://www.socpa.org.sa/Home/Homepage/About-us#title1
[2] الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين - http://www.socpa.org.sa/Home/Homepage /Technical-Committee-Attachment/000435.aspx

أما في يخص كيفية متابعة ورقابة مكاتب المحاسبة والتدقيق من طرف لجنة مراقبة جودة الأداء المهني، فقد أصدرت هاته الأخيرة دليلا للرقابة النوعية وكذا دليلا للفحص الدوري إضافة إلى إصدار آخر يضم قائمة السياسات والإجراءات المتبعة في مهمة رقابة النوعية على مكاتب المحاسبة والتدقيق، وفي الأخير ملخصا لنتائج الفحص الدوري لمكاتب التدقيق والمحاسبة.[1]

المبحث الثالث: العوامل المؤثرة على الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة

رغم وجود أطر قانونية وأخلاقية ورقابية تضبط عمل مكاتب التدقيق والمحاسبة إلا أن التزام هاته الأخيرة بها لا يعني بالضرورة تحقيق النتائج بالشكل الذي يتوقعه المستفيدين من خدمات هاته المكاتب خصوصا والمجتمع المالي عموما، ففي ظل الظروف التي يقوم بها المكتب بمهامه والإمكانيات المتاحة له ووسط متعامليه وتعارض المصالح بين مختلف الأطراف، وكذا وجود منافسين فإن مستوى جودة الأداء المهني لا يعرف ثباتا، بل يتأثر بعوامل عديدة مرتبطة بالظروف المحيطة للمكتب، سواءا بالسلب أو الإيجاب، ومن المفترض هنا العمل على معرفة كل هاته العوامل ومن ثم دراسة وتحليل لهاته العناصر التي تؤثر على الجودة لدى هاته المكاتب من أجل التوصل إلى مقياس شامل يمكن على أساسه ترقية وتحسين نوعية أو جودة لديها، مما يعود بالفائدة على كل الأطراف المهتمة والمستفيدة.

ويري الطالب حسب ما توفرت لديه من دراسات أن هناك ثلاث أنواع من العوامل التي تؤثر على الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة تتمثل فيما يلي:

- ✓ عوامل متعلقة بالبيئة الخارجية لمكاتب التدقيق والمحاسبة
- ✓ عوامل متعلقة ببيئة زبائن مكاتب التدقيق والمحاسبة
- ✓ عوامل متعلقة بالبيئة الداخلية لمكاتب التدقيق والمحاسبة

وسنتطرق لهاته العوامل بشيء من التفصيل فيما يلي:

[1] الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين - http://www.socpa.org.sa/Home/Homepage /Technical-Committee-Attachment/000435.aspx

المطلب الأول: عوامل متعلقة بالبيئة الخارجية لمكاتب التدقيق والمحاسبة

تختلف البيئة الخارجية التي تحيط بمكاتب التدقيق والمحاسبة من بلد لآخر، بل تختلف الظروف داخل البلد الواحد من مكان لآخر، ويرى (Angus Duff, 2004) أن الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة تتأثر بستة عوامل خارجية رئيسية تتمثل في: عوامل سياسية(Political Factors)، عوامل قانونية(Legal Factors)، عوامل اقتصادية(Economic factors)، عوامل اجتماعية(Social factors)، عوامل ثقافية(Cultural factors) وعوامل تكنولوجية(Technological factors).[1] وهناك من أضاف العوامل الدينية.

الفرع الأول: العوامل الاقتصادية

يعتبر النظام الاقتصادي السائد في المجتمع أحد المتغيرات البيئية العامة التي يتوقع أن تؤثر على الأداء المهني لمكاتب التدقيق والمحاسبة، وكما هو معروف تنقسم الأنشطة الاقتصادية من الناحية النظرية إلى نظامين وهما نظام الاقتصاد الحر ونظام الاقتصاد الموجه[2]

ويمكن أن يختلف مضمون العلاقات التي تنطوي عليها البيئة العامة من مجتمع لآخر تبعا لطبيعة النظام الاقتصادي السائد، إلا أن وقع الحال يشير إلى أن معظم الدول على اختلاف انتماءاتها، نجدها تأخذ بالنظام المختلط، ذلك النظام الذي يجمع بين خصائص نظام الاقتصاد الحر وخصائص نظام الاقتصاد الموجه، ويمكن القول أن النظام الاقتصادي السائد في المجتمع يؤثر على الأداء المهني لمكاتب التدقيق والمحاسبة وذلك من الزوايا التالية[3]:

- ✓ أن درجة الحاجة للإفصاح عن المعلومات من قبل الوحدات الاقتصادية محل التدقيق تختلف من مجتمع لآخر تبعا للنظام الاقتصادي السائد، حيث تزداد درجة الإفصاح في نظام الاقتصاد الحر لاتساع هيكل مستخدمي التقارير الخارجية، أما في نظام الاقتصاد الموجه فتقل درجة الإفصاح المطلوبة ولكنها لا تنعدم.

[1] Angus Duff, **AUDITQUAL: Dimensions of Audit Quality,** The Institute of Chartered Accountants of Scotland, 2004, P : 12.
[2] البدوي، منصور أحمد وشحاتة السيد شحاتة، الاتجاهات الحديثة في المراجعة، القاهرة: الدار الجامعية، 2003، ص118.
[3] غوالي محمد البشير، مرجع سابق، ص ص:166-167,

- ✓ أن حافز الإفصاح لدى إدارة الوحدة الاقتصادية في نظام الاقتصاد الحر يزداد عنه في نظام الاقتصاد الموجه، ويرجع ذلك إلى أن إدارة الوحدة الاقتصادية في نظام الاقتصاد الحر تواجه منافسة قوية، حيث يدفعها إلى الإفصاح وتوفير المعلومات بغرض اجتذاب الموارد الإنتاجية التي يمتلكها الأشخاص، ولتجنب قوى الضغط التي تتعرض لها من قبل مستخدمي التقارير الخارجية.
- ✓ أن نموذج الإفصاح في نظام الاقتصاد الحر يتضمن مدى واسع من المعلومات التي تلائم متخذي القرارات، كما أن هذه النماذج تنطوي على البيانات والمعلومات التي تدعم القدرة التنبؤية لمتخذيها، في حين أن نموذج الإفصاح في نظام الاقتصاد الموجه يتجه لخدمة المالك الحقيقي لهذه الوحدات وهي الدولة، وبالتالي فإن نموذج الإفصاح ينطوي على البيانات والمعلومات التي تخدم أغراض تقييم الأداء الاقتصادي والاجتماعي لهذه الوحدات.
- ✓ إن استخدام التقارير الخارجية في نظام الاقتصاد الحر يزداد بدرجة أكبر منه في نظام الاقتصاد الموجه، فتعدد مستخدمي التقارير الخارجية في نظام الاقتصاد الحر من مستثمرين حاليين ومرتقبين ومقرضين ودائنين وعمال وإدارة الوحدة الاقتصادية ومستهلكين وجهات أخرى يؤدي إلى ضرورة توفير مستوى كاف من الإفصاح، أما في ظل نظام الاقتصاد الموجه فلا وجود لهذه الجماعات تقريبا، وإذا وجدت فإنها تعمل للدولة وفي ولاء كامل لها طبقا لما تقتضيه اللوائح والقوانين الحكومية.
- ✓ إن درجة التقدم الاقتصادي في المجتمع تؤثر أيضا على الأداء المهني لمكاتب التدقيق والمحاسبة، فكلما زاد التقدم الاقتصادي كلما ظهرت وتعددت جماعات الضغط من مستخدمي التقارير الخارجية، وتم توفير الموارد اللازمة لعملية وضع المعايير لمهنة المحاسبة والتدقيق، وازدادت بالتالي درجة الحاجة للإفصاح.

الفرع الثاني: العوامل السياسية والقانونية

لم تكن العوامل السياسية والقانونية بمعزل عن البيئة المحيطة بالمحاسبة والتدقيق، ولذلك تم تسليط الضوء على ثلاث عوامل كما يلي:[1]

أولا: استقرار سياسة البلد وعلاقاته

[1] ناجي مجيد الفتلاوي، ليلى، بيئة المحاسبة ومؤشرات تكيفها لتكنولوجيا المعلومات، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد الخاص بمؤتمر الكلية، 2013، ص ص : 289-291.

إن العلاقة بين مهن المحاسبة والتدقيق والسياسة تلتقي من كون المحاسبة والتدقيق علم اجتماعي وإن كل وظيفة اجتماعية لابد أن تكون ذات طبيعة سياسية أو لها أبعاد وانعكاسات سياسية على المجتمع، إذ أن وجود عقبات وحواجز سياسية تؤدي الى عدم تمكين المهنة من مواكبة التطورات الجارية بالعالم والتي كان أهمها تكنولوجيا المعلومات بجميع أشكالها والتي أثرت على مخرجات العمل المحاسبي. ويرى بعض الباحثين أن المحاسبة وقواعدها ومعاييرها هي على الأغلب نتاج عمل سياسي أكثر من كونها تحمل المنطق الدقيق أو المستخلصات المجربة فهي تعد وتعمل في بيئة ذات طابع سياسي وتحقق رغبات وتطلعات مستخدميها بمختلف فصائلهم، لذا فإن المشاكل التي قد تظهر في التطبيقات المحاسبية تنشأ من عدم رضا الإدارة على المعالجات الواردة بالقواعد والمعايير المحاسبية، فالمشكلة إذن هي ليست مشكلة فنية محاسبية بل هي مشكلة سياسية.

ثانيا: التشريعات والنظام القانوني

إن القواعد القانونية في أي بلد هي التي تحدد العلاقة بين الأفراد والمؤسسات وتفاعلاتها، وكذلك تضع الأنظمة والتشريعات التي تنظم المهن المختلفة منها مهنة المحاسبة وممارساتها ومتطلباتها. إن الجهات التشريعية ينبغي أن تدرس مصالح مختلف الجهات التي ستتأثر بتلك التشريعات وتعمل على ايجاد نوع من التوازن بينها وبما يحقق الهدف منها.

وفي هذا المجال هناك اتجاهان، الأول: هي دول مدخل القانون المدني، حيث تشتمل القوانين فيها على مجموعة من التشريعات والإجراءات المحاسبية التي تنظم مهنة المحاسبة وممارساتها ومتطلباتها، حيث تفرض على الأفراد والمؤسسات ولمصلحة المجتمع والآخرين ومن الضروري هنا أن يبين النظام القانوني في البلد المدى الذي ستنتظم به القوانين –مثل القانون التجاري أو قانون الشركات...الخ– التشريعات المحاسبية. وهذا باعتبار أن القانون صادر عن الدولة وأن هاته الأخيرة هي وكيلة عن المجتمع ولها الحق في تشريع القوانين التي تنظم حياة الأفراد والمؤسسات والمهن، وهذا ما أطلق عليه بالاتفاقيات الاجتماعية.

أما الاتجاه الثاني فهي دول مدخل القانون العام، حيث لا يميل القانون الى تغطية جميع القضايا الخاصة بالمحاسبة بتشريع واحد، وإنما يترك الدور الكبير والواسع لإصدار الأنظمة والتعليمات لمهنة

المحاسبة من خلال هيئاتها أو مجالسها أو ما شابه وان تركيز هذه الهيئات ومتطلباتها في هذه الدول تميل لأن تكون أكثر شفافية وبتوقيت مناسب اكثر من دول الاتجاه الأول.

ثالثا: الروابط والعلاقات الدولية

تلعب الروابط والعلاقات بين الدول الدور الكبير والمهم في خلق الأجواء الاستثمارية الملائمة والتي تعود بالفائدة على النشاط الاستثماري والاقتصادي عموما. فالعلاقات الدولية الناشئة في ظروف الاستقرار السياسي تدعو إلى ايجاد نوع من التعاون بين البلدان القائم على الروابط والشركات الاقتصادية. هذه الروابط الاقتصادية تكون بحاجة ماسة الى أسس لقياس النتائج المالية والاقتصادية المتحققة منها.

إن دخول بلد ما في شراكة مع بلد آخر ضمن اتفاقية يبحث كل جانب فيها عن تحقيق مصالحه والحصول على المنافع الاقتصادية أو الاجتماعية أو الثقافية، ومن المنطقي ان الدول تبحث فيما بينها عن دول تماثلها الى حد ما بالتطور والتقدم، أو أن يكون لتلك الدولة مستقبل لأن تتطور وتواكب العصر، وبالتالي تستطيع كل منهما تحقيق الأهداف التي دخلت الاتفاقية أو الشراكة من أجلها. ومن المؤكد هنا أن هكذا اتفاقيات أو شراكات تعقد بين دول تمتلك قاعدة للتطور التكنولوجي بمختلف أشكاله وبضمنه تكنولوجيا المعلومات، أو أنها قابلة لأن يصبح لديها هذه القاعدة بعد فترة من الزمن.

الفرع الثالث: العوامل الثقافية والاجتماعية والدينية

التدقيق والمحاسبة من المهن التي تتأثر بسلوك كل من مؤدي الخدمة ومستهلكها وتختلف باختلاف سلوك ونظرة المجتمع. ومن أهم العوامل الاجتماعية والثقافية كما يلي: [1]

أولا: نظرة المجتمع للمهنة

تختلف نظره المجتمع للمهنة من دوله لأخرى ومن مكتب لآخر، فمثلا في بعض الدول تعد عملية التدقيق من أرقى الوظائف مثل أمريكا وبريطانيا، وهما من أقدم الدول المنظمة لتلك المهن، ووضعت معاييرها ونظراً لمعرفة وتقدير المجتمع لمهنة التدقيق لما لها من أثر كبير على اقتصاديات الدول،

[1] الجعافره محمد مفلح محمد، **مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية**، رسالة ماجستير غير منشورة، عمان: جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2008، ص: 31.

فالمجتمع عبارة مؤسسات صغيرة لو أهمل المدقق في بذل العناية المهنية فيها لسقط النظام الاقتصادي بكامله، وفي دول أخرى لو قام المدقق بتفعيل دور الشك المهني لتم اعتباره من الخائنين، وهو الفعل يحدث في حال عدم استقلال المدقق عن الإدارة بافتراض صحة كل الأرقام وافتراض أمانه كل من بالمكتب؛

ثانيا: المناخ التعليمي والأكاديمي

المناخ التعليمي يوضح اهتمام الأكاديميين بالمهنة ووضعها محل الاهتمام وإجراء الدراسات حول الاستفادة منها وكذلك البحث عن طرق وأساليب كمية تساعد المهنيين في أداء أعمالهم كالأساليب المثلى لتخطيط عمليه التدقيق والأساليب الكمية في تحديد حجم عينة الفحص وتوضيح أهمية العلوم الأخرى وعلاقتها بمهني التدقيق والمحاسبة كالرياضيات والإحصاء وبحوث العمليات مقاييس الحكم على الجودة ودور المدقق فيها؛

ثالثا: المناخ الثقافي

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

رابعا: المناخ الديني

يمثل الدين أحد مكونات العوامل الاجتماعية لما يحمله من قيم وعقائد تمثل مرشدا لحياة الأفراد والمجتمعات لعلاقتهم الروحية مع الله عز وجل وفيما بينهم، ومع ذاتهم. إن الدين كعنصر مؤثر في البيئة الاجتماعية والاقتصادية للفرد والمؤسسة وبالتالي المجتمع، فهو يؤثر أيضا في البيئة المحاسبية لما يتضمنه من أسس وإرشادات ذات قيم تلزم الأفراد تطبيقها عند التعامل بالأمور التجارية والمالية، واحترامها وعدم الخروج عن أحكامها. ولكل دين خصوصيته وتعاليمه الواجبة الأتباع في العلاقات التجارية والاقتصادية والمالية.[1]

[1] ناجي مجيد الفتلاوي، ليلى، مرجع سابق، ص: 292.

وطبقا لمنهج الدين الإسلامي فإن التعاملات الاقتصادية تقوم على مجموعة من القيم التي حددها الشرع، والتي تعمل على تنمية الأموال واستثمارها بشكل يحقق المصلحة العامة والرفاهية والنمو ولكن دون الاستغلال والاحتكار والخداع والربا الفاحش وتعظيم أرباح الأغنياء على حساب الفقراء.[1]

وقد قامت العديد من الدول باعتماد معايير التدقيق والمحاسبة الإسلامية الصادرة عن هيئة المحاسبة والتدقيق للمصارف والمؤسسات المالية الإسلامية كبديل عن المعايير المحاسبية الدولية للتطبيق في المصارف والمؤسسات المالية الإسلامية.

الفرع السادس: العوامل التكنولوجية

مع بداية القرن العشرين بدأت المؤسسات الاقتصادية تدرك أن مكاتب وشركات التدقيق والمحاسبة لديها ثروة من المعرفة والمهارات والتأهيل العلمي والخبرة يمكنها من تقديم خدمات متنوعة لتلك المنظمات خصوصا في مجال التدقيق والاستشارات. فقد زاد الاعتراف بالمهارات والخبرات التي تتمتع بها شركات ومكاتب التدقيق والمحاسبة الأخيرة الأمر الذي أدى إلى زيادة طلب مختلف المؤسسات على خدمات التدقيق لتنظيم الجوانب المالية الخاصة بأعمالهم خصوصا بعد أن أقرت المجامع العلمية والمهنية المتخصصة.[2]

وفرضت التطورات السريعة في تكنولوجيا الكومبيوتر وصناعة المعلومات ووسائل الاتصال الحديثة كالإنترنت والتجارة الالكترونية على مكاتب التدقيق والمحاسبة ضرورة تعديل تفكير ونظرة المهنيين إلى التغيرات المحيطة بهم، وضرورة الاستفادة من تلك التغيرات والواقع الجديد إلى تطوير أداء المكاتب إلى الأحسن. وهو ما أحدث تغييرا في منهجية مكاتب التدقيق والمحاسبة على النحو التالي:[3]

- ✓ التغيير في ثقافة معرفة المدقق(التأهيل العلمي) إذ يجب الإلمام التام بأساسيات التشغيل الإلكتروني للبيانات، وتكنولوجيا صناعة المعلومات والدراسة الكاملة بلغات وبرامج ووسائل الكومبيوتر المتطورة؛
- ✓ إعادة النظر في خطة وبرامج التدقيق، لاسيما أن جزءا كبيرا من عناصر النظام المحاسبي الموجود داخل جهاز الكومبيوتر مثل الدفاتر والمستندات والقوائم والتقرير؛

[1] ناجي مجيد الفتلاوي، ليلى، مرجع سابق ، ص 292.

[2] ابراهيم طه عبد الوهاب، **تطوير دور وأداء المراجع الخارجي لتأكيد الثقة في المعلومات المتبادلة والتقارير المالية المنشورة على شبكة المعلومات العالمية**، مداخلة ضمن المؤتمر العلمي الرابع: استراتيجيات الأعمال في مواجهة تحديات العولمة، جامعة فيلاديلفيا، كلية العلوم الإدارية والمالية، الأردن، 2005، ص:19.

[3] الصعيدي ابراهيم، **الإطار العام لمعايير مراجعة الأنظمة الإلكترونية المتكاملة للمعلومات**، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين الشمس، العدد الثاني، 2006، ص ص:106-137.

- ✓ إعادة النظر في طبيعة أدلة الإثبات، والاستفادة من الكومبيوتر وأساليب بحوث العمليات في الحصول على مزيد منها بجانب أو بديلا عن الأدلة التقليدية.
- ✓ إعادة النظر في آلية نظم الضبط الداخلي، والاستفادة من مدخل المراقبة والتحكم الذاتي في تقوية نظم الضبط الداخلي للبيانات والمعلومات.
- ✓ إعادة النظر في طرق إعداد وعرض تقارير التدقيق بما يتلاءم مع التطورات الحديثة في فكر ومنهجية الإدارة العليا، وتطبيق مبدأ الرقابة، وإبراز المسائل الجوهرية.

المطلب الثاني: عوامل متعلقة ببيئة زبائن مكاتب التدقيق والمحاسبة

للكيانات المتعاقدة مع مكتب التدقيق والمحاسبة تأثير كبير على جودة الأداء المهني، باعتبارها المكان الذي تتم فيه عملية التدقيق أو أي خدمة أخرى، حيث يجد المهني نفسه وسط أطراف متعددة ومصالح متعارضة وصراعات داخلية بين الملاك والمساهمين من جهة، وبين إدارة المؤسسة من جهة أخرى، وكذا مختلف الفئات الأخرى تحتم على المكتب مراعاة الظروف الموجودة في كل مؤسسة، ويختلف أداءها حسب التجاوب الذي يجده في هاته المؤسسات، ومن أهم هاته العوامل ما يلي:

الفرع الاول: قبول الزبائن والارتباط معهم

تختلف إجراءات قبول العملاء بين منشآت التدقيق والمحاسبة، غير أنه الهدف المشترك بينها هو اكتساب نظرة شاملة حول الممارسات التجارية للزبائن المحتملين ومستقبلها، سلامة فريق الإدارة(مجلس الإدارة) الذي يتعامل معه المكتب، وتحديد القضايا والجوانب التي يمكن أن تخرق وتمس بالالتزامات والمعايير المهنية المحاسبية للزبون وللمكتب.[1]

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

[1] Kevin Prendergast, **Client Acceptance Procedures Best Practices Among Accounting Firms, 2014,** available on http://www.researchassociatesinc.com/documents/BestPracticesClient.aspx.

وهو ما جعل المنظمات المهنية على غرار المنظمتين الأمريكيتين (PCAOB) و(AICPA) من خلال معايير رقابة الجودة التي أصدرتها تفرض على مكاتب التدقيق والمحاسبة الأمريكية تقييم المخاطر المرتبطة بقبول زبائن جدد أو استمرار الزبائن القدماء والاستقالات من زبائن آخرين.[1]

الفرع الثاني: الاتصال والتعاون بين مكتب التدقيق والمحاسبة والزبائن

تعتبر سهولة الاتصال بين أفراد مكتب التدقيق والمحاسبة وزبائنه وحسن التعاون بينهم من بين أهم العوامل التي تساعد في اختصار الكثير من الجهد والوقت للطرفين وتيسير أداء مهام فريق العمل، إذ يعتمد فريق عمل المكتب على موظفي منشأة الزبون في الحصول على المعلومات المهمة والتي تساعدهم على فهم طبيعة نشاط العميل، والحصول على الأدلة التي يصعب الحصول عليها من فحص المستندات والدفاتر الموجودة بحوزتهم. ويعتمد المكتب في أداء مهامه على العلاقة الثنائية بينه وموظفي شركة الزبون والتي تتميز بما يلي:[2]

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

وأثبتت العديد من الدراسات العلاقة التي تربط الاتصال بين المكتب والزبون وجودة الأداء، إذ توصلت دراسة (Sutton & lamp,1991) على أن بناء علاقات جدية مع الزبائن يعتبر أحد خصائص الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة المتربطة بالعمل الميداني، في حين خلصت دراسة (Carcello & Al,1992) إلى أن الإتصال متكرر بين فريق التدقيق وإدارة المنشأة محل التدقيق يعد من بين أحد أهم الخصائص العشرة للجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة.

[1] James H. Irving and Paul L. Walker, **Auditor Resignations and the Importance of Monitoring Client Acceptance Risk,** Current Issues in Auditing, Volume 6, Issue 1,2012, P:07.

[2] عبد الغني عمرو وأشرف يحي محمد الهادي، **التوجه التسويقي لدى المسؤولين عن مكتب المراجعة في ظل الاتفاقية العامة للتجارة والخدمات(GATS)**، مقال، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الأول، 2003، ص: 211.

الفرع الثالث: مدة ارتباط مكتب التدقيق والمحاسبة مع الزبون(دوران المكتب)

أثار موضوع دوران مكاتب التدقيق والمحاسبة (La rotation des cabinets) العديد من الاختلافات في وجهات النظر بين مؤيد للتناوب ومعارض له فيرى الموصون بالدوران أنه وسيلة لتحسين فعالية التدقيق وجودة التقارير المالية وغيرها، أما المعارضون للدوران فيجدون أن فعالية التدقيق سوف تعاني من فقدان للمهنية والشكوك المثارة حول" الألفة "التي قد تنشأ بين المدقق والزبون.

حيث يرى بعض الباحثين على غرار (جربوع وشاهين، 2011) أن طول فترة عمل المدقق الذي يدقق حساباتها لمدة تزيد عن خمس سنوات، يجعله يفقد جزءاً كبيرا من استقلاله وحياده، وذلك لأنه في نظرهم سيتقبل الأمور التي ترغبها إدارة الشركة كأنهم من أعضاء وموظفي الشركة، لذلك طالبت الجمعيات المهنية في أمريكا وبريطانيا وكندا وأستراليا وغيرها، أن لا تزيد مدة بقاء المدقق في الشركة التي يدقق حساباتها أكثر من خمس سنوات، ويجب استبداله بعد هاته المدة بمدقق آخر.[1]

وأضاف (Velte & Stiglbauer,2012) أن دوران مكتب التدقيق يعتبر وسيلة لتعزيز الجودة والاستقلالية بسبب منع توطد العلاقة بين المدقق والإدارة، إذ أنه يجب التمييز بين مكاتب التدقيق والمحاسبة الموجهة نحو سوق رأس المال، وشركات التدقيق غير الموجهة نحو سوق رأس المال، حيث نجد أن نظرية الوكالة التقليدية هي سمة أساسية للعمل عند أغلب إدارات الشركات الكبيرة، لذلك فالتزام هذه الشركات بقانونية دوران مكتب التدقيق أمر ملح للغاية.[2]

وعلى النقيض من ذلك ، يرى(Barbadillo & Carrera,2009) أن هناك العديد من الحجج ضد دوران مكتب التدقيق، إذ أن المدقق الذي يعمل مع شركة الزبون يكون على معرفة واسعة للأعمال والصناعة التي يقوم بها الزبون ويدعم قوله بأن هذا يساعد على ضمان تدقيق أفضل وأكثر موثوقية. ومن الجدير بالذكر أيضا أن وجود حسن العلاقة بتدقيق الحسابات يتطلب تحسين الاتصال، وهو أمر حاسم في أي علاقة تجارية. ويضيف بأن دوران المكتب يمكن أن يثير القلق حول احتمال صدور تقارير ذات تأكيد

[1] جربوع، يوسف وشاهين علي، **العوامل المؤثرة على فشل عملية الم ا رجعة، وسبل علاج هذا الفشل -دراسة تحليلية من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة**، بحث مشترك مقدم لجامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والتمويل والتأمين، 2011. ص: .

[2] Velte, Patrick & Stiglbauer, Markus, **(Impact of Auditor and Audit Firm Rotation on Accounting and Audit Quality: A Critical Analysis of The EC Regulation Draft)**, International conference, April 19, 2012.

أقل بالإضافة إلى أن النتائج التجريبية التي قام بها بعض الباحثون في إسبانيا أشارت إلى تدعيم الحجج التي ساقها معارضو تناوب المدقق[1].

ويضيف على ذلك (Chasan,2012) أن دوران مكتب التدقيق والمحاسبة لن يكون له أي تأثير سلبي على التقرير والاستقلالية ما دام المدقق يتمتع بهما بدرجة كافية، بالإضافة إلى أن هذا التغيير قد يصاحبه زيادة في التكاليف ولن يكن له فوائد كافية لتبرير هذه التكاليف.[2]

الفرع الرابع: حجم الزبون وقوته المالية

حاولت العديد من الدراسات التوصل إلى نوع العلاقة بين حجم المنشأة محل التدقيق وجودة الخدمات المقدمة إليها من طرف مكتب التدقيق والمحاسبة. واستخدمت العديد من المؤشرات لقياس حجم المؤسسة مثل إجمالي القيمة الدفترية للأصول، إجمالي قيمة الإيرادات وعدد العاملين بالمؤسسة.[3]

واختلف الباحثين بين من يرى أن هناك علاقة إيجابية بين حجم منشأة الزبون والجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة وبين من يرى العكس حيث توصل (Krishnan & Schauer,2000) أن هناك علاقة إيجابية بين حجم المنشأة محل التدقيق وجودة الأداء لدى مكتب التدقيق والمحاسبة[4]، وهي نفس النتيجة التي توصل إليها (Français & Wilson,1988)، ويشير الباحثان (Hay & Davis,2004) أيضا إلى أن المنشآت كبيرة الحجم تختار إحدى مكاتب التدقيق والمحاسبة الأربعة الكبار للقيام بتدقيقها[5]. وهذا لضمان الحصول على خدمات ذات جودة عالية باعتبار أن مكاتب الأربعة الكبار (BIG4) تعتبر مكاتب ذات جودة عالية. ويرى (أبو دية، 2009) أيضا أن كبر حجم منشأة الزبون يمكن أن تأثير إيجابي على جودة الأداء لمكاتب التدقيق والمحاسبة، حيث ان الشركات الكبيرة يكون لها خبراء أكثر ونظم رقابة داخلية أفضل، ونظم محاسبية الكترونية، الأمر الذي يترتب عليه تخفيض احتمالات حدوث أخطاء في القوائم المالية.[6]

---

[1] Barbadillo, Emiliano and Carrera Nieves, (**Does Mandatory Audit Firm Rotation Enhance Auditor Independence? Evidence from Spain**), Journal of Practice & Theory 28 (1), 113, 2009.

[2] Chasan, Emily, (**European Auditor Debate Hits Costs-Benefit Concerns**), CFP Report, CFO Journal, September, 2012.

[3] محمد سامي حسن علي، **مرجع سابق**، ص: 183.

[4] Krishnan, Jagan and Schauer, paul C., " The Differentiation of quality among Auditors: Evidence from the Not-for-Profit sector", **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, (Vol.19, No.2, Fall, 2000), p:22.

[5] Hay, David, and Davis, David, " The Voluntary Choice of an Auditor of Any Level of Quality", **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, (Vol.23, No.2, September, 2004), p:37.

[6] طارق محمد شحادة أبو دية، **تأثير عملاء المراجعة على الأداء المهني لمدققي الحسابات :دراسة ميدانية في دولة فلسطين** ، رسالة مقدمة استكمالا لمتطلبات الحصول على شهادة ماجستير في المحاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، القاهرة، 2009 ، ص:37-38.

في حين يرى باحثين آخرين أن هناك علاقة عكسية تربط حجم منشأة الزبون والجودة، وأنه كلما زاد حجم منشأة المرتبطة بالمكتب انخفضت جودة الخدمات المقدمة إليه، على غرار دراسة (Deis & Giroux, 1992) التي أشارت إلى أن كبر حجم الشركة وقوة مركزها المالي قد تجعل الزبون يمارس بعض الضغوط على المكتب لانتهاك المعايير المهنية وقد يصل مستوى الضغط إلى حد التهديد بتغيير المكتب، وتوصلا إلى أن هناك علاقة سلبية بين جودة وكبر حجم منشأة الزبون وقوته المالية.[1] وهي نفس وجهة النظر التي جاء بها (Knapp,1985) والذي يرى أيضا أن إدارة الزبون تحاول الضغط على مكتب التدقيق من أجل للتوصل معه إلى ما تريد.

الفرع الخامس: وجود آلية للتدقيق الداخلي في مؤسسة الزبون

يعتبر وجود علاقة تعاونية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي أمر مهم جدا وضروري للطرفين وللمؤسسة، لما لها من تأثير إيجابي وفائدة كبيرة لتحقيق أهداف كل منهما بشكل خاص، وعلى حسن تسيير المؤسسة بشكل عام، وما يؤكد أهمية هذا التكامل ويعززه هو قيام بعض المنظمات المهنية الدولية بإصدار معايير تحكم وتنظم العديد من أوجه التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

ومن الواضح أن الميل العام لاعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي بدأ يتزايد عن طريق قيام المدقق الخارجي بتحسين معرفته عن أداء المدقق الداخلي.[2] وتعتبر الأعمال التي يقوم بها المدقق الخارجي استكمالا للمهام الرقابية التي يقوم بها المدقق الداخلي، وتقتضي متطلبات الحوكمة التعاون والتنسيق بينهما في كافة مجالات العمل وهو ما أشار إليه المعيار الدولي للتدقيق (ISA 610) بعنوان" استفادة المدقق الخارجي من عمل المدقق الداخلي" حيث أوضح وجوب قيام المدقق الخارجي بالحصول على فهم كاف لفعاليات التدقيق الداخلي، لغرض مساعدته في تخطيط عملية التدقيق وتطوير آليات فاعلة لإنجاز مهامه بكفاءة، مع الأخذ في الاعتبار الظروف المحيطة بأداء المدقق الداخلي، موقعه في التنظيم الإداري، وطبيعة ومدى المهام المكلف بها، ووجهة نظر الإدارة حول توصياته وكفاءته المهنية. ويرى (Scheneider,2009) أن تعزيز العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي تقتضي تنسيق

[1] Deis Donald & Gary A. Giroux, op cit, p: 463.

[2] سرايا محمد السيد، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، الإسكندرية :المكتب الجامعي الحديث، 2007، ص:268.

جهودهما معا، لزيادة فعالية عملية التدقيق وتقليل تكلفة التدقيق الخارجي، وذلك بالتقليل من الازدواجية وتكرار العمل.[1]

الفرع السادس: لجان التدقيق لمؤسسة الزبون

عرفها (Andrew & Goddard,2000) على أنها لجنة منبثقة مكونة من عدد من أعضاء مجلس الإدارة بحيث يكون أعضاؤها مستقلين (غير تنفيذيين) ويمتلك أحد أعضاؤها على الأقل خبرة مالية أو محاسبية، تشكل هذه اللجنة من قبل مجلس الإدارة ويحكم عملها دليل مكتوب يبين بوضوح مهامها ومسئولياتها، وتمتلك اللجنة السلطة الكافية للقيام بمهامه، تقوم بمهام عديدة أهمها مراجعة القوائم المالية ومراجعة تعيين المدقق الخارجي ومراجعة خطة ونتائج التدقيق ومراجعة نظام الرقابة الداخلي[2].

ويتمثل دور لجنة التدقيق في العديد من الجوانب الإيجابية من أهمها:[3]

- ✓ يركز على أهمية الحسابات ونظام رقابة الداخلية داخل المؤسسة؛
- ✓ يسهل للمدقق الخارجي إمكانية تكوين رأي مهني حول حسابات المؤسسة؛
- ✓ كون لجنة التدقيق وسيط بين المكتب والمؤسسة، فإنه يقلل من الضغوط التي يمكن أن يتعرض لها المدقق من قبل بعض الأطراف من المؤسسة، ويجعله في وضعية أحسن إزاء الصراعات.

وتمكن أهمية وجود لجنة تدقيق في مؤسسة الزبون بالنسبة لمكتب التدقيق في تدعيم استقلالية هذا الأخير بالشكل الذي يؤدي إلى قيام أفراده بالمهام المنوطة إليهم دون ضغط أو تدخل من الإدارة وعليه هناك بعض المعايير التي اهتمت بطبيعة العلاقة بينهما من حيث دور لجان التدقيق في تعيين المدقق الخارجي وتحديد أتعابه وحل المشكلات التي قد تنشأ بين الإدارة ومكتب التدقيق وكذلك زيادة التفاعل بين كل من المدقق الخارجي والداخلي. فهي بالتالي أحد العوامل المؤثرة على جودة أداء المكاتب إما إيجابا إذا

[1] Schneider, A **The Nature, Impact and Facilitation of External Auditor Reliance on Internal Auditing, Academy of Accounting and Financial Studies Journal** ,Vol (13), No(4), (2009), P :06.
[2] Andrew, R. Goddard and Carol, Masters. **"Audit Committee, Cadbury Code and Audit Fees: An Empirical Analysis of UK Companies"**. Managerial Auditing Journal, Vol. 15, No.7,2000, pp: 358- 371.
[3] Saada Toufik, **Les comités d'audit en France- un an après le rapport Viénot**, Finance contrôle stratégie, Volume 01, N°03, 1998, P :163.

أبدت لجنة التدقيق تعاونا كبيرا مع مكتب التدقيق والمحاسبة أو سلبا ان لم كن هناك تعاون جيد على النحو الذي يريده المكتب للقيام بمهامه كما ينبغي.

الفرع السابع: تقديم خدمات غير تدقيقية (غير توكيدية) أو خدمات استشارية للزبون

يصعب إخضاع الخدمات الاستشارية التي يقدمها مكتب التدقيق والمحاسبة لعدد من المعايير التي يجب أن يلتزم بها المدقق؛ نظرًا لتعدد وتنوع الخدمات ولاختلاف الإدارة طالبة الاستشارة، والواقع أن مهنة المحاسبة والتدقيق تسهم مساهمة كبيرة في تقديم هذه الخدمات الاستشارية للإدارة، مع التأكيد أن الخدمات الاستشارية تتميز بالتخصص والموضوعية والكيان المستقل والسرية، وأنها استشارية فقط، وهذا فضلا عن أن مكاتب التدقيق والمحاسبة تتمتع بالخبرة الفنية التي تضمن لها القدرة على العمل في عدد من الأنشطة المتعلقة بالاستشارات الإدارية.[1]

ويرى العديد من الباحثين وكذا المنظمات المهنية أن تقديم خدمات استشارية من طرف مكتب التدقيق والمحاسبة للعميل بالتوازي مع خدمة التدقيق من شأنه أن يؤثر على جودة هاته الأخيرة.

حيث يرى البعض على أن تقديم خدمات استشارية أو غير توكيدية عموما بالإضافة إلى خدمة التدقيق القانوني لنفس العميل أو الزبون يعزز من جودة هاته الأخيرة على غرار ما ذكره (Joe & Vandervelde,2004) من أن قيام مكتب التدقيق بالقيام مهمة تدقيق الحسابات وتقديم خدمات استشارية للعميل نفسه يزيد من فعالية وكفاءة التدقيق من خلال فهم شامل للمدقق لعمليات وأنشطة زبونه، بحيث يكون أكثر قدرة على مواطن الغش ودراسة مخاطره دون أن يمس ذلك باستقلالية مكتب التدقيق.[2] كما أشار آخرون بأن معظم زبائن مكاتب التدقيق والمحاسبة يشعرون بأنهم أفضل حالا عندما يربطون تزويد شركاتهم بالخدمات الاستشارية مع خدمات التدقيق ويحصلون عليهما معا من نفس المصدر، حيث تتكامل الجهود عندما تتركز جميع الخدمات في مكتب تدقيق واحد.[3]

على النقيض من ذلك هناك من يرى بأن تقديم خدمات استشارية بالموازاة مع الخدمات التدقيقية يؤدي إلى انخفاض هاته الأخيرة ، حيث يعتبر المجلس الدولي للمعايير الأخلاقية للمحاسبين(IESBA) أن

[1] قريط عصام، مرجع سابق،ص:20.

[2] Jennifer R. Joe & Scott D. Vandervelde**, Do Auditor-Provided Non audit Services Improve Audit Effectiveness?** Contemporary Accounting Research Volume 24, Issue 2, summer 2007, p: 468.

[3] السويطي موسى سلامة، تطوير نموذج لدور لجان التدقيق في شركات المساهمة العامة الأردنية وتأثيرها في فعالية واستقلالية التدقيق الخارجي، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2006،ص ص:137-138

تقديم خدمات استشارية قد يؤدي إلى ظهور تهديدات على استقلالية المكتب أو أعضاء فريق التدقيق، وتكون التهديدات الناشئة في الغالب تهديدات المراجعة الذاتية والمصلحة الشخصية والتأييد.[1] وهو ما قد يؤثر مباشرة على جودة مهمة تدقيق الزبائن. ويرى (قريط، 2008) أيضا بضرورة تكريس التخصص والفصل في أداء الأعمال ضمن مكاتب التدقيق والمحاسبة، بين من يقدم الخدمات الاستشارية ومن يقدم الخدمات التدقيقية منعًا لوجود أية مصلحة مع مؤسسة الزبون بهدف ضمان استقلالية وحيادية وموضوعية مدققي الحسابات بدرجة عالية من الصرامة والالتزام معايير المهنة.[2]

المطلب الثالث: عوامل متعلقة بالبيئة الداخلية لمكاتب التدقيق والمحاسبة

إذا اعتبرنا أن العوامل الخارجية المؤثرة على الأداء المهني لمكاتب التدقيق والمحاسبة قد لا تستطيع هاته الأخيرة التحكم فيها، ونظرا لاختلافها من بلد لآخر وكذا اختلاف الزبائن ومدى تجاوبهم وطريقة التعامل معهم، فإن مكتب التدقيق والمحاسبة يعتبر مسؤولا عن كل ما يصدر عن البيئة الداخلية للمكتب وبإمكانه التحكم في تلك العوامل من خلال تجنب أو الحد من العوامل التي تؤثر سلبا على جودة الأداء المهني أو تشجيع العوامل الإيجابية.

ويمكن أن نميز بين نوعين من العوامل الداخلية: العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق والمحاسبة والعوامل المتعلقة بمهنيي المكتب وفريق العمل.

الفرع الأول: العوامل المرتبطة بمكتب التدقيق والمحاسبة

ونذكر منها ما يلي:

أولا: حجم مكتب التدقيق والمحاسبة

تتميز مكاتب التدقيق والمحاسبة الكبيرة بالعديد من الخصائص أهمها توفرها على العدد الكافي من المدققين والمحاسبين متفاوتي الخبرات وفي كل التخصصات وكذا تقسيم المكتب نفسه إلى عديد من الأقسام الفنية مع امتلاك الخبرات النادرة إضافة لإمكانية إنشاء فروع دولية،[3] ما يجعل حجم هاته المكاتب عاملا مؤثرا في جودة الخدمات المقدمة، وتجدر الإشارة هنا أن (De Angelo,1981) كان لها السبق في

[11] International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA), op cit, P: 140.

[2] قريط عصام، مرجع سابق، ص: 35.

[3] عبد الهادي إبراهيم عبد الحفيظ، **نموذج مقترح لتحديد علاقة حجم مكتب المراجع بجودة أداء مكتب المراجع في ظل التقييم الذاتي وتقييم القرناء –دراسة نظرية ميدانية تطبيقية**، مقال، القاهرة: مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين الشمس، العدد الثاني، 2000، ص: 34-35.

إثبات علاقة حجم مكتب التدقيق والمحاسبة بجودة الخدمات المقدمة من طرفه. حيث ترى أن المكاتب الكبيرة للتدقيق والمحاسبة تقدم خدمات عالية الجودة ولديهم حوافز أقل للتنازل عن معايير العمل لديها للإبقاء على العملاء مقارنة بالمكاتب صغيرة الحجم.[1] كما يشير (Krishnan & Schauer, 2000) إلى التأثير الملحوظ للقدرات والموارد المتوفرة في المكاتب الكبيرة على نوعية الخدمات المقدمة، فضلا عن عدد المهنيين والمحترفين الموجودين لديها،[2] وهي أكثر عددا وأوسع خبرة مقارنة بالمكاتب الصغيرة، إضافة إلى ذلك يرى (Marshall & others,2006) أن هناك علاقة كبيرة بين ارتفاع دقة وجودة التقارير الصادرة عن المكاتب الأربعة الكبار (BIG 4) وحجم هاته المكاتب.[3]

ثانيا: أتعاب مكتب التدقيق والمحاسبة

يقصد بالأتعاب (Fees/Honoraires) كل التكاليف التي يقدمها العميل إلى مكاتب التدقيق والمحاسبة نظير خدمات تدقيق أو خدمات أخرى لا تتعلق بالتدقيق.[4]

وكانت العديد من الأبحاث درست تجريبيا العلاقة بين أتعاب مكتب التدقيق والمحاسبة وجودة الخدمات المقدمة، حيث اعتبر(Libby & Kinney,2002)أنه هناك تهديد قوي لاستقلالية المدقق في حال كانت الأتعاب المدفوعة كبيرة،[5] وعلى النقيض من ذلك يعتبر العديد من الباحثين أن المديرين ورجال الأعمال على استعداد لدفع أتعاب مرتفعة للتدقيق للحصول على ما ينظر إليها على أنها عمليات تدقيق عالية الجودة.[6] ويؤيده في ذلك (Parveen & others, 2009) حيث يعتقدون أن جودة الخدمات لاسيما التدقيق تقل عندما تكون الاتعاب المدفوعة أقل من المتوقع، والأهم من ذلك فإنه ليس هناك دليل واضح على أن جودة الخدمات تنخفض إذا ارتفع مستوى الأتعاب.[7]

---

[1] De ANGELO Linda Elizabeth, op cit, 1981, P: 197.
[2] Krishnan, J. and Schauer, P., (2000), **The differentiation of quality among auditors: evidence from the not-for-profit sector**, Auditing: A Journal of Practice and Theory, 19 (2), pp: 9–25.
[3] Marshall A. Geiger and Dasaratha V. Rama, **Audit Firm Size and Going-Concern Reporting Accuracy, A**ccounting Horizons Vol. 20, No. 1 March 2006, p: 01.
[4] Husam El-Khaddash & Rana Al Nawas & AbdulHadi Ramadan, **Factors affecting the quality of auditing: the case of Jordanian commercial Banks**, International Journal of business and social science, Vol 4, N°11, Center for Promoting Ideas, USA, September 2013.
[5] Kinney. W. R. and R. Libby, **Discussion of the relation between auditors' fees for no audit services and earnings management**, The Accounting Review, 2002, P: 77.
[6] Husam El-Khaddash & Rana Al Nawas & AbdulHadi Ramadan, **op cit,** p: 209.
[7] Parveen P. Gupta, Gopal V. Krishnan and Wei Yu**, You Get What You Pay For: An Examination Of Audit Quality When Audit Fee Is Low,** 2009, P: 28.

ثالثا: تخصص مكتب التدقيق والمحاسبة

يعتقد (Miguel,2010) أنه هناك أهمية كبيرة للخبرة التي يكتسبها مكتب التدقيق والمحاسبة من خلال معرفته لصناعة أو قطاع معين ودورها في زيادة جودة الخدمات المقدمة والتدقيق، وتحسين دقة الكشف عن الأخطاء والمخالفات.[1] ويقصد بالتخصص قيام مكاتب التدقيق والمحاسبة بأداء خدمات مستقلة إلى عملاء ينتمون إلى قطاع أو نشاط صناعي واحد، بما يتضمن ذلك تماثل طبيعة العمليات التي تقوم بها المؤسسات في القطاع نفسه، وإمكانية الحصول على المعارف والخبرات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات،[2] ويعد التخصص المهني لمكتب التدقيق والمحاسبة اتجاها حديثاً في ممارسة المهنة رغبة في زيادة الكفاءة المهنية التي يوفرها التخصص، فضلاً عما ما يوفره التخصص من زيادة في أحجام مكاتب التدقيق والمحاسبة الذي بدوره يوفر ميزات أخرى، مثل زيادة الأتعاب، وتحسين سمعة المكتب والمهني، واستخدام الأساليب الحديثة والمتطورة ، وهو ما ينعكس ذلك على أداء المهني في كفاءته في الكشف عن أخطاء القوائم المالية، ومن ثم تقليل خطر التدقيق وهو ما يجعل العملاء يفضلون المهني المتخصص للقيام بتدقيق نشاطاتهم[3].

رابعا: المنافسة بين مكاتب التدقيق والمحاسبة

يعد العمل على توافر المنافسة الشريفة بين المكاتب المهنية أحد مقومات نجاح ممارسي المهنة، وأن انتشار المنافسة غير الشريفة وتفشي ظاهرة انخفاض الأتعاب تعتبر من التحديات المعاصرة التي تواجهها مهنة المحاسبة والتدقيق.[4]

وتشير العديد من الدراسات إلى تأثير المنافسة في سوق التدقيق والمحاسبة على جودة الخدمات المقدمة من طرف مكاتب التدقيق والمحاسبة بين من يراها تؤثر سلبا أو من يراها أنها تؤثر إيجابا. حيث يرى (Giroux & Deis,1992) إلى أن المنافسة بين مكاتب التدقيق والمحاسبة المختلفة تؤدى إلى

---

[1] Miguel Minutti-Meza, **Does Auditor Industry Specialization Improve Audit Quality? Evidence from Comparable Clients, 2010,** P: 02. Available on raw.rutgers.edu/docs/seminars/spring11/Minutti-Meza.pdf

[2] أمال محمد محمد عوض، **دراسة واختبار اثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، 2006، ص68.

[3] المقطري معاذ طاهر الصالح وقريط عصام والأديمي منصور ياسين، **أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد الرابع، 2011، ص430.

[4] السديري فهدة بنت سلطان والعنقري حسام ابن عبد المحسن، **رصد ملامح فجوة التوقعات في بيئة مهنة المراجعة السعودية –دراسة ميدانية**، مقال، الرياض: مجلة جامعة الملك عبد العزيز للإدارة والاقتصاد، مركز النشر العلمي، العدد الثاني 2004، ص:162-164.

ارتفاع جودة عمليه التدقيق والخدمات الأخرى،[1] وذلك باعتبار الجودة هي عنصر من عناصر المنافسة، ويتفق معه في وجهة نظره هاته على غرار (Francis J & others,2005) إذ يرى بوجود علاقة إيجابية بين سوق خدمات التدقيق والجودة المستحقة.[2]

في حين أشارت دراسات أخرى بإمكانية انخفاض جودة عملية التدقيق بفعل انخفاض الأتعاب المقدمة جراء المنافسة الشديدة بين المكاتب وهذا ما تؤكده دراسة (Wright & Bierstaker,2013)[3]، وهي نفس وجهة نظر (Numan & Willekens,2012) إذا يعتقد أن الضغوط التنافسية لديها علاقة سلبية مع جودة الخدمات المقدمة وجودة التدقيق، لأن الأتعاب تكون أقل حينما تكون هناك منافسة متقاربة بين المكاتب، ونتيجة لذلك تكون لهاته المكاتب موارد وإمكانيات أقل للحفاظ على معايير الجودة العالية.[4]

خامسا: سمعة مكتب التدقيق والمحاسبة

تشير العديد من الدراسات أن الحفاظ على سمعة عالية الجودة هو أمر بالغ الأهمية لشركات الخدمات المالية عموما ومكاتب التدقيق والمحاسبة خصوصا، وأن سمعة المهني عالية الجودة هو قيمة في حد ذاتها مثل ما يراه (Srinivasan Krishnamurthy & others,2006)،[5]

ويرى (محمد سامي حسن علي، 2003) أن سمعة مكتب التدقيق والمحاسبة (شهرته) أحد الأصول المعنوية الخاصة بالمكتب، والتي يتم اكتسابها من خلال الممارسة والقدرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية، ويُقصد بسمعة المكتب تداول اسمه بين العملاء على أنه يقدم خدمات ذات جودة مميزة. وهذا ما يجعله يعطي أهمية قصوى للحفاظ على جودة الخدمات التي يقدمها لكي يحافظ على سمعته في السوق؛ [6]

ويستخدم أصحاب المصالح الخارجيين مثل المستثمرين وغيرهم معلومات القوائم المالية المدققة في اتخاذ مختلف القرارات وهم غير قادرين على مراقبة جودة التدقيق المقدم من المكاتب، وتحديد ما إذا كانت

[1] Donald.R Deis & Gary.A Giroux, **Determinants of audit quality in the public sectors**, The Accounting Review, Vol. 67, No. 3,1992, P:462.

[2] Francis, J., K. Reichelt, and D. Wang. 2005. **The pricing of national and city-specific reputations for industry expertise in the U.S. audit market**. The Accounting Review 80 (1): P: 132.

[3] Bierstaker, J.L. and Wright, A, **The Effects of Fee Pressure and Partner Pressure on Audit Planning Decisions**, Advances in Accounting,2013, p: 26.

[4] Wieteke Numan, Marleen Willekens, **Competitive pressure, audit quality and industry specialization**, 2012, p: 28.

[5] Srinivasan Krishnamurthy, Jian Zhou, **Auditor Reputation, Auditor Independence, and the Stock-Market Impact of Andersen's Indictment on Its Client Firms**, 2006, Contemporary Accounting Research Vol. 23 No. 2 (Summer 2006), p:468.

[6] محمد سامي حسن علي، **نموذج مقترح لقياس وضبط جودة الأداء المهني في المراجعة –دراسة ميدانية**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، القاهرة: جامعة عين الشمس، 2003، ص: 52.

المعلومات المحصل عليها غير متحيزة للأداء المالي للمؤسسات، وتمثل هنا سمعة مكتب التدقيق والمحاسبة عامل مهما لجودة ودقة البيانات المالية للعميل.[1]

سادسا: استخدام التكنولوجيات الحديثة في مكاتب التدقيق والمحاسبة

لتدارك القصور والنقص الناتج عن استعمال الأساليب التقليدية في عملية التدقيق، توفر التكنولوجيات الجديدة للمعلومات طرق وحلول للمشاكل ذات الصلة، نظم معالجة النصوص وقواعد بيانات وجداول بيانات الالكترونية ورسومات بيانية وبرمجيات إحصائية ونظم دعم القرار وأنظمة خبيرة وضعتها المكاتب الأربعة (BIG 4) حيث ينبغي معرفة مدى مساهمة هاته التكنولوجيات في صياغة حكم المدقق وكذا تأثيرها في تكلفة وجودة مهمة التدقيق.[2] وقد جاءت العديد من الدراسات تشير إلى أن استخدام التقنيات الحديثة للإعلام الآلي لها أثر في جودة التدقيق والمحاسبة وكذا اقتصاد للوقت.

وتمثل تقنية وأداة التدقيق بمساعدة الكومبيوتر (CAATTs) إحدى أهم التكنولوجيات في التدقيق والمحاسبة تسمح بالقيام بمهام التدقيق بكفاءة عالية وفعالية وتقليل الوقت،[3] وهي تشمل استخدام أي تكنولوجيا في مجال التدقيق، على سبيل المثال، أوراق العمل الإلكترونية، وتطبيقات معالجة النصوص، تطبيقات جداول البيانات، برامج التحليل الإحصائي وبرنامج تطبيقات الحاسوب.[4]

الفرع الثاني: العوامل المتعلقة بمهنيي المكتب وفريق العمل

وهي ترتبط بكل ماله علاقة بالأفراد والمهنيين في مكتب التدقيق والمحاسبة، ونذكر منها ما يلي:

أولا: الخبرة والكفاءة المهنية

يمكن اعتبار كفاءة المدقق أو المحاسب أو أحد من فريق عمله مزيجا من المعارف التقنية، مهارات، سلوكيات وتصرفات إضافة إلى محفزات وذلك نتيجة لعملية متواصلة من اكتساب المعارف تأتي من خلال

[1] Husam El-Khaddash & others, **op cit,** p: 211.
[2] Ktat Sana, **L'impact des nouvelles Technologies de l'information sur la performance des auditeurs : application a un gestionnaire électronique de fichiers dans une firme internationale d'audit**, halshs-00581070, version 1 - 30 Mar 2011, P: 06.
[3] Khairina Rosli & others, **Factors Influencing Audit Technology Acceptance by Audit Firms: a New I-TOE Adoption Framework,** Journal of Accounting and Auditing: Research & Practice, 2012, p: 02.
[4] Braun, R. L. & Davis, H. E, **Computer–Assisted Audit Tools and Techniques: Analysis and Perspectives**, Managerial Auditing Journal, Vol.18 (9), 2003, p: 729.

التكوين والتدريب وكذا الخبرة المهنية.[1] كما تعتبر الخبرة مفهومًا معقدًا ومركبًا لا يمكن قياسه بصورة كاملة بمقياس واحد، مثل عدد سنوات الممارسة أو الأداء ولكنه يحتاج إلى أكثر من مقياس أي أن الخبرة الحقيقية هي نتاج عوامل عديدة : مثل الممارسة أو الأقدمية، والتعليم، والمعرفة، والقدرة المتميزة في إصدار أحكام ذات جودة عالية.[2]

وتتطلب مكاتب التدقيق والمحاسبة حسب المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد (IAASB) معرفة واسعة في مجالات تقنية مختلفة تتضمن التقارير المالية، التدقيق، المعايير الأخلاقية والقوانين واللوائح التجارية والضريبية، ومن المهم أن تتوفر المكاتب على ترتيبات للدعم للفني لمساعدة الشركاء والأفراد والموظفين لمواكبة أحدث التطورات في تلك المجالات، وتقديم الدعم والمساعدة في المجالات المعقدة.[3]

ويرى الطالب حسب ما توفرت لديه من دراسات أن أغلبها تتفق حول دور الخبرة والكفاءة المهنية للأفراد من شركاء وموظفين والأثر الكبير لهذا العامل على الجودة لدى لمكاتب التدقيق والمحاسبة.

ثانيا: الالتزام بآداب وسلوك المهنة

تعرف الأخلاقيات بوجه عام على أنها مجموعة من المبادئ والقيم، والتي تتمثل في القوانين والقواعد التنظيمية والمواعظ الدينية ومواثيق العمل للجماعات المهنية مثل المحاسبين والمدققين ومواثيق السلوك في المنظمات المختلفة.[4] ولا تكاد تخلوا جميع المنظمات المهنية المحلية أو الدولية لمهنتي التدقيق والمحاسبة من دليل أو مدونة لآداب وسلوك المهنة، وهي تتضمن مجموعة من القواعد الأخلاقية التي يجب أن يلتزم بها المهنيون أنفسهم أو تنظم علاقاتهم فيما بينهم أو علاقتهم بزبائنهم وبالمجتمع بشكل عام، وهذا بهدف الحفاظ على هيبة ومصداقية وسمعة المهنة. وتتضمن أخلاقيات المهنة حسب المجلس الدولي للمعايير الأخلاقية للمحاسبين(IESBA) خمس عناصر أساسية هي كما يلي:[5] النزاهة(Integrity)،

[1] Sourour Ammar, **la compétence de l'auditeur comptable vue par les experts comptables,** halshs-00548054, version 1 - 18 Dec 2010, P :16.

[2] فودة شوقي السيد، **مدى تأثير عامل الخبرة في مهام المراجعة على تحسين جودة الحكم المهني للمراجع**، مقال، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد 04، 1997، ص: 367.

[3] International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB), **A framework for audit quality**, 2013, P: 28.

[4] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 210.

[5] International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA), **Handbook of Code of Ethics for Professional Accountants**, 2015 edition, p: 10.

الموضوعية(Objectivity)، الكفاءة المهنية(Professional competence)، العناية اللازمة(due care) والسرية (Confidentiality).

ثالثا: استقلالية المهنيين وفريق العمل

تعتبر الاستقلالية أحد أهم متطلبات مهنتي التدقيق والمحاسبة، فهي أمر هام من اجل إضفاء الموثوقية على ما يقوم به مدققي الحسابات من عمل، وما يكتبه من تقرير، وكذلك تسهم الاستقلالية في رفع مكانة مهنة تدقيق الحسابات في المجتمع.[1]

ويمكن التميز بين نوعين من الاستقلالية:[2]

– استقلالية الذهن(Independence of Mind): وهي الحالة الذهنية التي تسمح بأداء نتيجة ما دون الخضوع لأي من التأثيرات التي تضعف الحكم المهني، بشكل يتيح للفرد التصرف بنزاهة وموضوعية والتشكيك المهني؛

– استقلالية المظهر(Independence in Appearance): تجنب الحقائق والوقائع الهامة التي يتم استنتاجها من طرف ثالث عاقل بشكل معقول وبعد أن يتم تقييم كافة الحقائق والظروف المحددة بأنه تم اختراق أو إضعاف نزاهة أو موضوعية أو الشك المهني للمكتب أو أحد أعضائه.

إن ظهور المهنين بمظهر الاستقلال والحياد يعزز من ثقة جميع الجهات المستفيدة من خدماته ويمكن ذلك من التحقق من تمتعه بالاستقلال التام، ولعل المظهر المستقل ينال اهتماما من الجمهور أكثر من الحالة العقلية، كما أن النظرة السلوكية لعمل مدقق الحسابات تمكن من تحديد المؤشرات التي قد تضغط على استقلالية وحياده وتخرجه من الاستقلال التام، وبالتالي يمكن بناءا على هذه الضغوط وضع معايير لاستقلال مهنيي المحاسبة والتدقيق.

رابعا: التخطيط للمهام واحترام البرامج

[1] Elder R.J, Beasly M.S & Arens A.A, **Auditing and assurances services, an integrated approach**, 13th edition, 2010.
[2] International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA), op cit, P: 156.

تتبع مكاتب التدقيق والمحاسبة العديد من المداخل لتنفيذ مهامها ومن تلك المداخل مدخل التدقيق المهيكل أو المنظمة ومدخل التدقيق غير المهيكل أو غير المنظم، ومع أنه من المفترض أن تكون عملية التدقيق منظمة وفقا لمعايير وإرشادات الموجودة، إلا أن الممارسة المهنية واجهت في الآونة الأخيرة العديد من الضغوط مثل زيادة المنافسة وضغوط الوقت، وضغوط الأتعاب مما دفع مكاتب التدقيق والمحاسبة إلى ممارسة طرق مختصرة وغير مرغوب فيها وأداء مهام غير مهيكلة. ومن بين مظاهر التدقيق الغير مهيكلة أو غير المنظمة ما يلي:[1]

- ✓ عدم تجميع الدليل الكافي؛
- ✓ إهمال أو الاستخفاف بخطوات برنامج التدقيق؛
- ✓ إيقاف أو عدم إكمال برنامج التدقيق؛
- ✓ التقليل من الوقت الفعلي المقضي على مهام تدقيق محددة.

الإشراف على الموظفين وفريق العمل:

يرى (محمد سامي حسن علي، 2003) أن التوجيه الفعلي لشريك ومدير ومشرف التدقيق في مواقع العمل وخضوع أوراق عمل التدقيق للتقييم من قبل المستويات الإشرافية، بالإضافة لوجود نظام لترتيب أداء المرؤوسين، مؤشرات فرعية يمكن إتباعها لقياس أثر الإشراف على جودة التدقيق، وأن الرقابة والإشراف عامل يؤثر بشكل جوهري على جودة التدقيق[2].

ويجب أن يتضمن التخطيط لعملية التدقيق وضع استراتيجية تدقيق شاملة وتطويرها، ويساهم التخطيط الكافي في عملية تدقيق البيانات المالية للعميل في نقاط عديدة كما يلي:[3]

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

---

[1] عوض محمد أمال، **أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات**، مقال، الإسكندرية: مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد 02، المجلد 45، 2008، ص:31.

[2] محمد سامي حسن علي، مرجع سابق ، ص: 153.

[3] International Auditing and Assurance Standards Board(IAASB)**, International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements,** 2014 edition, volume1**,** SA 300, Planning An Audit Of Financial Statements, International Federation of Accountants IFAC, New York, P : 255.

خلاصة:

تطرق الطالب في هذا الفصل إلى أحد أهم المتطلبات الحديثة لمهنتي التدقيق والمحاسبة ألا وهي جودة مكاتب التدقيق والمحاسبة، مفهومها وخصائصها من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين وكذا بعض الهيئات المهنية الدولية التي تعنى بمهنتي التدقيق والمحاسبة، إضافة إلى استعراض بعض التجارب لدول رائدة بهذا الخصوص وفي الأخير العوامل التي تؤثر على جودة مكاتب التدقيق والمحاسبة.

وتوصل الطالب إلى أن مفهوم جودة مكاتب التدقيق والمحاسبة يعتبر حديثا إذا ما قارناه بالقطاعات الاقتصادية الأخرى الإنتاجية أو الخدمية، ولم يتم الاتفاق بعد على مفهوم موحد، ويعود ذلك لاختلاف وجهات نظر المستفيدين ، وكذا المهنيين والاكاديميين، كل تناول موضوع الجودة من زاويته، إلا أنه هناك إجماع على أهميتها ودورها في تطوير أداء مكاتب التدقيق والمحاسبة.

وقد لعبت المنظمات المهنية في العالم دورا كبيرا في محاولة وضع تصور شامل لجودة مكاتب التدقيق والمحاسبة والرقابة عليها من خلال المعايير التي أصدرتها والإرشادات التي جاءت بها. وتعتبر تجربة الرقابة على الجودة حديثة العهد بالمقارنة مع تاريخ المهنتين حيث لم يبدأ العمل بها إلا في سبعينات القرن الماضي في العديد من الدول كالو.م.أ وبريطانيا وفرنسا، في حين تطبيقها في الدول العربية يعتبر حديث العهد على في العديد من الدول أبرزها مصر والأردن والمملكة العربية السعودية.

وتتأثر جودة مكاتب التدقيق والمحاسبة بالعديد من العوامل تتعلق بالبيئة الخارجية وبالبيئة الداخلية لمكاتب التدقيق والمحاسبة وكذا بالزبائن، حيث يمكن أن تؤثر هذه العوامل إيجابيا أو سلبيا، فقد اختلفت الدراسات والآراء في مدى تأثير هذه العوامل سواءا بالسلب أو الإيجاب.

تمهيد:

لم تكن مهنتي المحاسبة والتدقيق في الجزائر بمنأى عن التغيرات والتقلبات التي عرفها الاقتصاد الجزائري منذ الاستقلال وإلى غاية اليوم، فبالنظر للدور الكبير التي تلعبه المهنتين لم تتوانى الدولة الجزائرية عن الاهتمام بهما وتكييفهما وذلك للاستجابة لمختلف متطلبات البيئة الاقتصادية، سواءا من ناحية التشريعات الدورية التي تنظم المهنتين أو المساهمة الفعالة في إنشاء الهيئات المهنية التي تشرف عليهما أو الاهتمام بالمهنيين من خلال التكوين والتعليم من خلال ما تقدمه مختلف المؤسسات التعليمية والجامعية والمراكز التكوين، ويبقى أهم ما تحقق هو تحرير المهنتين وفتح المجال أمام المهنيين لإنشاء مكاتب التدقيق والمحاسبة مستقلة. ونسعى في هذا الفصل لكي نعرض مختلف جوانب مهنتي التدقيق والمحاسبة في الجزائر وذلك باتباع المنهجية التالية:

المبحث الأول: التطور التاريخي لمهنتي التدقيق والمحاسبة في الجزائر

المبحث الثاني: الهيئات المشرفة على مهنتي التدقيق والمحاسبة في الجزائر

المبحث الثالث: التنظيم الحالي لمهنتي التدقيق والمحاسبة في الجزائر

المبحث الأول: التطور التاريخي لمهنتي التدقيق والمحاسبة في الجزائر

مرت مهنتي التدقيق والمحاسبة في الجزائر بعدة تحولات تاريخية منذ الاستقلال وإلى غاية اليوم، وهي التي رافقت التحولات التي عرفتها الجزائر اقتصاديا، حيث أولت لها الدولة الجزائرية اهتماما كبيرا نظرا لأهميتهما، بالنظر للكم الكبير من القوانين والمراسيم الصادرة وكذا الهيئات المنظمة للمهنتين.

عموما فإن مهنتي التدقيق والمحاسبة في الجزائر مرت بأربع مراحل تاريخية منذ الاستقلال وإلى غاية اليوم وهي كالتالي:

- ✓ **المرحلة الانتقالية:** من الاستقلال إلى غاية نهاية الستينات
- ✓ **مرحلة تبعية المهنتين للدولة:** من سنة 1969 إلى غاية سنة 1990
- ✓ **مرحلة اعتماد مكاتب التدقيق والمحاسبة:** من سنة 1991 إلى سنة 2009
- ✓ **مرحلة الإصلاحات (ما بعد المرسوم 10-01 والنظام المحاسبي المالي الجديد):** من سنة 2010 إلى 2017

المطلب الأول: المرحلة الانتقالية ومرحلة تبعية مهنتي التدقيق والمحاسبة للدولة (من 1962 إلى غاية 1990)

وسنتناول في هذا المطلب المرحلتين معا كما يلي:

الفرع الأول: المرحلة الانتقالية

خضعت مهنتي التدقيق والمحاسبة في الجزائر في الفترة الاستعمارية بطبيعة الحال إلى التشريع الفرنسي، وحتى بعد الاستقلال وبغية تجنب حالة الفراغ القانوني في جوانب الحياة المختلفة، بقيت المهنتين تخضع لنصوص مأخوذة من اتفاقيات إيفيان والقانون الأساسي (Les Accords d'Evian et de la loi Fondamentale)[1]، إذ أصدرت الحكومة الجزائرية الجديدة القانون الأساسي رقم 157/62 القاضي بتمديد العمل بالنصوص القانونية الفرنسية باستثناء تلك التي تمس بالسيادة الوطنية.

[1] Hamdi Lamine, **Généralité sur la profession Comptable au Maghreb**, disponible sur **www.ifac.org/.../Mr._Lamine_Hamdi_GENERALITES_SUR_LA_PROFESSION_COMPTABLE_AU_MAGREB.doc,** téléchargé le 12/11/2010.

وفي هذا الإطار استمر العمل بالتشريع الفرنسي لاسيما في مجال المحاسبة من خلال المخطط المحاسبي الفرنسي لسنة 1957 (PCG)، كان هذا الإطار التشريعي كافيا للاستجابة لمتطلبات تلك الفترة خاصة العمل على استمرارية تدفق المعلومات الاقتصادية والمالية الموجهة لمختلف إدارات الدولة لاسيما إدارة الضرائب.[1]

كما أن عدد المهنيين المؤهلين لممارسة التدقيق والمحاسبة أنذاك كان قليلا وبتكوين بسيط، حيث كان أغلبيتهم محاسبين أو مساعدي محاسبين في المؤسسات الفرنسية بالجزائر قبل الاستقلال، إذ لم تكن هناك حينها هيئة أو ومنظمة لتسيير المهنتين أو الإشراف على المهنيين[2].

وقد شهد التنظيم الاقتصادي في الجزائر في تلك الفترة البدء في عمليات التأميم لاسيما قطاعات المناجم، البنوك والمحروقات، وهنا بدأت ضرورة وجود منظومة محاسبية تترجم التطور الجديد في الاقتصاد وخاصة التغير في المفاهيم وطرق التسيير التي سترافق التوجه الجديد.[3]

الفرع الثاني: مرحلة تبعية المهنتين للدولة (1968-1990)

أشار بعض الباحثين إلى أن سنة 1968 شهدت أول تنظيم لتدقيق الحسابات ومراقبتها بإصدار المراسيم 68-238/239/240 [4] المتعلق بمراقبي المالية العامين ومراقبي ومفتشي المالية، والتي كانت من بين مهامهم مراقبة محاسبة الهيئات العمومية والشبه عمومية وكذا التبليغ عن المخالفات.[5]

في حين يعتبر آخرون أن أول تنظيم لمهنة التدقيق في الجزائر كان سنة 1969[6] لاسيما وأنه تم ذكر مصطلح "مندوب أو محافظ الحسابات"، حيث أشار الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 في مادته 39 إلى الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية

[1] بوقفة علاء، **الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأثره في تفعيل الممارسة المحاسبية-دراسة تحليلية تقييمية خلال الفترة 2010-2012**، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير-جامعة قاصدي مرباح بورقلة، 2012، ص:70.

[2] Derrouis Salima, **La pratique de l'audit comptable et financier dans les entreprises publiques économiques EPE**, Cas groupe GIC ERCO, Mémoire de magister, non publié, Faculté des sciences économiques, commerciales et de gestion, L'université d'Oran, p 34.

[3] مسامح مختار، **النظام المحاسبي المالي الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل**، مقال، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة بسكرة ديسمبر 2008، العدد 04، ص 194.

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 44 لسنة 1968، المراسيم رقم 68-238/269/270 المؤخرين في 03 ربيع الأول 1388، الموافق لـ 30 /1968/05 ، يتضمن القانون الأساسي لسلك المراقبين العامين للمالية ، مراقبي المالية ومفتشي المالية، ص:791- ص: 800.

[5] نفس المرجع، ص: 792.

[6] ADJ ALI SAMIR: **Le commissaire aux comptes, caracteristique et missions**; le revue algérienne de comptabilité et audit; sociéte nationale de comptabilté n°03; Alger 3eme trimestre 1994; p: 10.

الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها، إذ نصت هذه المادة على أنه[1] « يكلف الوزير المكلف بالمالية والتخطيط بتعيين مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية والمؤسسات الوطنية ذات الطابع الصناعي والتجاري وفي المؤسسات التي تملك فيها الدولة أو إحدى الهيئات العمومية حصصا من رأس مالها، وذلك بقصد تأمين وصحة حساباتها وتحليل وضعها الخاص للأصول والخصوم، ويحدد الوزير المكلف بالمالية والتخطيط مهام والتزامات مندوبي الحسابات ».

كما تناول المرسوم رقم 173/70[2] تحديد مهام وواجبات المراقب وأعتبر حينها مدقق الحسابات كمراقب دائم على تسيير المؤسسات العمومية، وخول ممارسة محافظة الحسابات لبعض موظفي الدولة وهم: المراقبين العامين للمالية، مراقبي المالية، مفتشي المالية، وبعض موظفي الدولة المؤهلين بصفة استثنائية. وأوكلت للمدققين المهام التالية:

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

على الصعيد المحاسبي، وفي سنة 1971 تم إصدار الأمر رقم 71-82 الصادر في 1971/12/29 المتعلق بتنظيم مهنة خبير محاسبي ومحاسب معتمد، كما تم تأسيس المجلس الأعلى للمحاسبة (CSC) التابع لوزارة المالية، وفي ذات السياق وبغية تأطير وتكوين المهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق على أعلى مستوى تم إصدار مرسومين بهذا الخصوص:

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 10 لسنة 1969، الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 22 شوال 1389 الموافق لـ1969/12/31، يتضمن قانون المالية لسنة 1970، المادة 39، ص: 1805.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 97 لسنة 1970، المرسوم رقم 70-173 مؤرخ في 17 رمضان 1390 الموافق لـ 1970/11/16 المتعلق بواجبات ومهمة مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه العمومية، ص 1439-1440.

- ✓ المرسوم 72-83 الصادر بتاريخ 1972/04/28 والمتعلق بتنظيم الدراسات الجامعية وإنشاء تخصص جديد وهو العلوم المالية والمحاسبية؛
- ✓ المرسوم 72-84 الصادر بنفس التاريخ والمتعلق بالتربص المهني التكويني لخبراء المحاسبة.

وبدأ التحضير لاستبدال المخطط المحاسبي الفرنسي (PCG) بمخطط جديد ألا وهو المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 (PCN1975)، إذ توجت المجهودات بظهور هذا النظام بموجب المرسوم 75-35 الصادر بتاريخ 1975/04/29 والساري المفعول ابتداءا من 1976/01/01، والذي استمر العمل به إلى غاية 2010 تاريخ بداية العمل بالنظام المحاسبي المالي الجديد.

ومع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعقد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعلومات وضعف التحكم في النظام المحاسبي، أجبر المشرع الجزائري على أن يسن آليات رقابية تحد من أنواع الاختلالات التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة[1]، وكان ذلك بفعل صدور القانون رقم 05/80 المؤرخ في 1980/30/10[2] المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة، وفي مادته رقم 05 نص على أن: « مجلس المحاسبة يراقب مختلف الحسابات التي تتضمن العمليات المالية والحسابية، ويتم التحقق من دقتها وصحتها ونزاهتها ». ومما تميزت به هذه المرحلة أيضا نجد ما يلي:

- ✓ عدم كفاية الموظفين المؤهلين لممارسة هذه المهنة مما أدى إلى تراكم الأعمال الموكلة إليهم من جهة وعدم القدرة على ضمان المراجعة بفعل تزايد عدد الشركات الوطنية وتنامي حجمها من جهة ثانية وكذا استخدام أشخاص أقل كفاءة؛
- ✓ الإدارة هي التي تحدد معايير الدخول إلى المهنة، إذ يعد محافظ الحسابات شخصا مهنيا مستقلا له قواعد ومعايير تحكمه؛
- ✓ إعادة الهيكلة العضوية والمالية للمؤسسات الوطنية في مطلع الثمانينيات أدى إلى زيادة معتبرة في عدد المؤسسات الوطنية، دعا إلى الأخذ بمبدأ التعددية في وظيفة المراقبة وترجم ذلك بإنشاء عدة

[1] صديقي مسعود، **نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، الجزائر: جامعة الجزائر، 2004، ص: 246.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 10 لسنة 1980، القانون رقم 80-05 مؤرخ في 14 ربيع الثاني الموافق لـ1980/03/01 يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة؛ صفحة 338.

هيئات لمراقبة المؤسسات منها مجلس المحاسبة الذي أوكلت إليه صلاحية رقابة المؤسسات العامة التي تستفيد من المساعدة المالية للدولة والذي أنشئ بمقتضى القانون رقم 80-05 المؤرخ في1980/03/01 والذي ألغى صراحة المادة 39 من الأمر 69-107 وضمنيا مرسوم 70-173 الخاص بمحافظة الحسابات والمشار إليهما أعلاه، حيث أعطى القانون 80- 05 لمجلس المحاسبة الاختصاص الإداري والقضائي لممارسة رقابة شاملة على الجماعات والمرافق والمؤسسات والهيئات التي تسير الأموال العمومية أو تستفيد منها مهما يكن وضعها القانوني. وبذلك أصبحت مهنة محافظة الحسابات تعيش في فراغ قانوني، وقد تم محاولة إعادة الاعتبار إليها بموجب الأمر رقم 84-21 المتعلق بقانون المالية لسنة 1985 لكن المرسوم التنفيذي لم يظهر إلى الوجود أبدا.

كما تجدر الإشارة إلى تحول المجلس الأعلى للمحاسبة السابق(CSC) إلى المجلس العالي لتقنيات المحاسبة (CSTC) والذي قام في نهاية الثمانينات بإنشاء ما يعرف بمحاسبة القطاعات، إذ أنشأ أربع مخططات قطاعية محاسبية خاصة بالقطاع الفلاحي، التأمينات، السياحة والأشغال العمومية.

المطلب الثاني: مرحلة اعتماد مكاتب التدقيق والمحاسبة (1991-2009)

غاب دور مهنة التدقيق والمحاسبة في الجزائر في فترة الثمانينات نظرا لاحتكار الدولة للحياة الاقتصادية وكذا إعطاء مجلس المحاسبة حيزا كبيرا من المسؤولية في مجال الرقابة على المؤسسات الاقتصادية إلى غاية صدور القانون 88-01 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية، حيث تحررت المؤسسات من القيود المفروضة عليها وأصبحت تخضع للقانون التجاري وصار بالإمكان التحول إلى شركات مساهمة أو شركة ذات مسؤولية محدودة، مع إمكانية خضوعها للإفلاس والتصفية مما استدعى بالضرورة القيام بتدقيقها عن طريق المختصين من محافظي حسابات وخبراء محاسبة. وتجدر الإشارة إلى أن المشرع الجزائري فتح المجال للمحاسبين وخبراء المحاسبة بفتح شركات مدنية للمحاسبة سنة 1988،[1] وهذا قبل المرسوم 91-08 ما يعتبره الطالب أول مرسوم لتحرير مهنتي المحاسب وخبير المحاسب من سيطرة الدولة .

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 12 لسنة 1988، المرسوم الرئاسي رقم 88-67، المؤرخ في 4 شعبان 1408 والموافق لـ 22 مارس 1988، يتضمن القانون الأساسي النموذجي للشركات المدنية للمحاسبة، ص ص: 501-506.

وتعتبر سنة 1991 منعرجا حاسما في تاريخ مهن المحاسبة والتدقيق في الجزائر حيث تم صدور قانون 91-08 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وتم جمعهم في هيئة واحدة مستقلة وهي المصف الوطني (ONECC)، وأصبحت بذلك مهن حرة مفتوحة لجميع من تتحقق فيه الشروط الواردة في هذا القانون، ودون الرجوع إلى الوزارة الوصية حيث اقتصرت المهنة قبل إصدار هذا القانون على المراقبين الماليين التابعين للوزارة المالية، وبذلك تحقق أحد أهم الشروط في ممارسة مهنة المراجعة الخارجية وهي الاستقلالية. وأصبح بالإمكان إنشاء مكاتب مستقلة لممارسة مهنتي التدقيق والمحاسبة لكل مهني يتوفر على اعتماد والإمكانيات المادية والبشرية والمالية.

عموما عرفت الفترة مابين 1991 و2009 تطورات ملموسة، والتي جاءت في إطار تدعيم المهنة وتنظيمها وتوسيع نطاق الهيئات والمؤسسات التي تخضع إلى التدقيق الإجباري أو المسك الإجباري للمحاسبة ومن أهمها ما يلي:

- ✓ إصدار المرسوم 91-08 المنظم لمهنة خبير المحاسبة، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين: هذا القانون عرف تعديلات وإضافات في شروط الالتحاق بالمهنة عبر العديد من المراسيم والقرارات، من بينها القرار المؤرخ في 1998/03/28 وكذا القرار المؤرخ في 1999/03/24 المتضمن تحديد المناصب والدبلومات التي يسمح لحامليها الالتحاق بالمهن الثلاثة السابقة وشرط الخبرة المهنية؛
- ✓ إنشاء مصف وطني للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين (القانون رقم 91-08 مؤرخ في 12 شوال 1411 الموافق لـ27 أبريل 1991، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد)؛
- ✓ إنشاء مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين (المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 1992/01/13)؛
- ✓ تحديد أتعاب محافظي الحسابات عن طريق سلم خاص(القرار المؤرخ في 3جمادى الثانية 1415 الموافق لـ 7 نوفمبر 1994 المتعلق بسلم أتعاب محافظ الحسابات)؛
- ✓ إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة(CNC) وهو مجلس استشاري لدى وزارة المالية يعنى بشؤون البحث والتطوير والمعايرة في مهنة المحاسبة (المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 1996/09/25)؛

- ✓ إصدار قانون أخلاقيات مهنة التدقيق والمحاسبة (المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 1996/04/15)؛
- ✓ توسيع نطاق الهيئات والمؤسسات الخاضعة لمحافظة الحسابات (من بينها: المرسوم التنفيذي 96-431 المؤرخ في 1996/11/30، المرسوم التنفيذي رقم 01-351 المؤرخ في 2001/01/10 الأمر 96- 27).

أما في المجال المحاسبي فقد صدرت ثلاث محاسبات قطاعية أخرى في التسعينات تتعلق بمحاسبة القطاع البنكي والمؤسسات المصرفية (1992) وكذا محاسبة الشركات القابضة أو ما يسمى محاسبة المجمعات (1999) إضافة إلى هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة (2002) وبالتالي أصبح عدد المخططات المحاسبية القطاعية التي تم إصدارها سبع مخططات تقدم قائمة حسابات ومصطلحات تفسيرية وقواعد سير حسابات وعرض القوائم المالية للقطاعات المعنية.

المطلب الثالث: مرحلة الإصلاحات (ما بعد المرسوم 10-01 والنظام المحاسبي المالي)

قررت الحكومة إعادة هيكلة تنظيم مهنتي التدقيق والمحاسبة، وتفكيك المصف الوطني السابق لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين الذي كان يمثل المهنيين في هذا القطاع، في محاولة من وزارة المالية لاسترجاع الكثير من الصلاحيات التي فقدتها بعد صدور المرسوم 91-08. وبناءا عليه تم إصدار القانون رقم 10-01 مؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ29 يونيو 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وكذا المراسيم التنفيذية المتعلقة به[1] ويأتي هذا القانون بعد مدة قليلة من اعتماد الجزائر للنظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) ودخوله حيز التطبيق، ومن بين التدابير الرئيسية التي جاء بها هذا القانون نذكر ما يلي:

- ✓ حل المصف السابق، وتعوضيه بالمجلس الوطني للمحاسبة الجديد(CNC) التابع لوزارة المالية، ومنحه مهمة الإشراف على مهنتي التدقيق والمحاسبة في الجزائر وكل ما يتعلق بهما؛

[1] أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 07 لسنة 2011،

- ✓ الفصل بين المهن الثلاث عن طريق إنشاء ثلاثة هيئات مهنية تابعة للمجلس الوطني للمحاسبة وهي كالتالي:

  - المصف الوطني للخبراء المحاسبين(ONEC)؛
  - الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات(CNCC)؛
  - المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين(ONCA).

- ✓ ممارسة وزير المالية للوصاية على هذه الهيئات المهنية عن طريق المجلس الوطني للمحاسبة وعن طريق تعيين ممثليه لدى مختلف مجالس المهنيين؛
- ✓ منح الاعتماد لممارسة المهنة الذي يصبح من صلاحيات وزير المالية؛
- ✓ مراقبة النوعية المهنية والتقنية لأعمال الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تخول إلى وزير المالية؛
- ✓ التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من طرف مؤسسة تعليم مختصة تابعة لوزارة المالية والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من طرف المؤسسات التابعة لوزارة التكوين المهني.

من ناحية أخرى وعلى صعيد المحاسبي فقد تم تبني معايير المحاسبة الدولية (IAS–IFRS) من خلال تطبيق نظام محاسبي جديد مغاير للمخطط المحاسبي القديم (PCN75) وهو النظام المحاسبي المالي (SCF)[1] حيث دخل حيز التطبيق ابتداءا من جانفي 2010 بعد التأجيل لمدة سنة، هذا النظام كان محصلة لسنوات من عملية الإصلاح المحاسبي التي باشرت به الدولة من سنة 2001، إذ تم حينها اختيار مجموعة من الخبراء الفرنسيين* لإجراء عملية الإصلاح المحاسبي وبدعم من البنك الدولي، وقد تم إعداد برنامج عمل على أربع مراحل :

- ✓ المرحلة الأولى: تشخيص لحالة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني مع إجراء مقارنة بينه وبين المعايير المحاسبة الدولية؛
- ✓ المرحلة الثانية: إعداد مشروع نظام محاسبي جديد؛

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 لسنة 2009، قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق لـ26 يوليو سنة 2008،يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

* مجموعة من المهنيين الفرنسيين التابعين إلى المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي (CNCF)، والمجلس الأعلى لمصف خبراء المحاسبة (CSOEC) وكذا الهيئة الوطنية لمحافظي الحسابات (CNCC)

- ✓ المرحلة الثالثة: إجراء تكوين للمختصين على النظام المحاسبي الجديد وعلى معايير المحاسبة الدولية؛
- ✓ المرحلة الرابعة: المساعدة على تحسين، تنظيم وعمل المجلس الوطني للمحاسبة.

إذ تم طرح العديد من الخيارات، وتم في الأخير ترجيح خيار اعتماد نظام محاسبي مالي جديد بالكامل للأسباب التالية:[1]

- ✓ يمس الاختيار الدولي الذي يقرب ممارساتنا المحاسبية بالممارسات العالمية والذي يسمح بأن نعمل على ركيزة مرجعية ومبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر؛
- ✓ التمكين من إعداد معلومات دقيقة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- ✓ يتعلق بالإعلان الأكثر وضوحا عن المبادئ والقواعد التي توجه التسجيل المحاسبي للمعاملات، تقييمها وإعداد القوائم المالية، الأمر الذي يسمح بالتقليل من أخطار التلاعب الإداري وغير الإداري بالقواعد وتسهيل تدقيق الحسابات.

المبحث الثاني: الهيئات المشرفة على مهنتي التدقيق والمحاسبة في الجزائر

الإشراف والرقابة على مهنتين حساستين ومهمتين بالنسبة للاقتصاد الوطني كالمحاسبة والتدقيق يقتضي استحداث أجهزة أو هيئات ترافقهما وتنظمهما سواء من ناحية التشريع أو التكفل بالمهنيين وهو ما سعت إليه الدولة الجزائرية منذ الاستقلال، وهذا باستحداثها للعديد من الهيئات حسب التطور التي عرفته المهنتين، إذ سنحاول في المبحث عرض لجميع الهيئات المنظمة لمهنتي التدقيق والمحاسبة منذ الاستقلال وإلى يومنا هذا والظروف المصاحبة لها والتي سنقسمها إلى ما يلي:

- ✓ الهيئات المهنية المستحدثة قبل المرسوم 91-08 (1962-1990)
- ✓ الهيئات المهنية المستحدثة بعد اعتماد مكاتب التدقيق والمحاسبة (1991-2009)
- ✓ الهيئات المهنية المستحدثة في إطار الإصلاحات (بعد 2010)

[1] كتوش عاشور، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS-IFRS) في الجزائر**، مقال، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، العدد السادس، ص295.

كما تجدر الإشارة إلى أنه خلال الفترة الاستعمارية أشارت بعض الدراسات الفرنسية إلى أنه تم استحداث هيئة تعنى بمهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر وذلك في مدينة وهران وهي شركة خبراء المحاسبين لوهران (Compagnie des experts comptables d'Oran) وذلك بعد سنة 1912، وهي منظمة جهوية فرنسية مهنية كانت تشرف على خبراء ومهني المحاسبة والتدقيق في الجزائر في الفترة الاستعمارية.[1]

المطلب الأول: الهيئات المستحدثة قبل المرسوم 91-08 (1962-1990)

يمكن القول أن هناك أربع هيئات استحدثت للإشراف المباشر على مهن المحاسبة والتدقيق من الجانب التقني من جهة كالمجلس الأعلى للمحاسبة (CSC) ومركز الخبرة والهندسة المالية (CIEF) أو من جهة أخرى أجهزة رقابة كمجلس المحاسبة (La cour des comptes) أو المفتشية العامة للمالية (IGF) سنتعرض إليها كما يلي:[2]

الفرع الأول: المجلس الأعلى للمحاسبة (CSC):

تم إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة التابع لوزارة المالية سنة 1971 كأول هيئة تعنى بمهنة المحاسبة حيث أشرف على إصدار أول تنظيم لمهنتي المحاسب والخبير المحاسبي بالجزائر بموجب الأمر 71-82 الصادر بتاريخ 1971/12/29، كما أوكلت إليه مهمة إعداد المخطط الوطني المحاسبي (PCN75) ليحل محل المخطط الفرنسي القديم (PCG57) وإصداره سنة 1975 وبدء العمل به سنة 1976 ليتحول إلى المجلس العالي للتقنيات المحاسبية (CSTC) في الثمانينات وهو المسؤول عن إصدار أربع مخططات محاسبية قطاعية كما ذكرنا سابقا.

الفرع الثاني: مركز الهندسة والخبرة المالية (CIEF)

وهو عبارة عن مركز بحث وتنمية أنشأ سنة 1990 تحت المرسوم التنفيذي رقم 90-07 الصادر في 1990/01/01 يضم مجموعة من الخبراء في مجال المالية والمحاسبة يقوم بالدراسات في مجال المالية

[1] Jean-Guy Degos, **op cit**, P:03.
[2] Derrouis Salima, **,** op cit, p p :37-39

لاسيما في مجال استقلالية المؤسسات، كما يقوم بتقديم الخبرات والاستشارات والدعم الفني في مجال تدخلات المؤسسات في السوق المالية وتحويل الديون المستحقة الأداء إلى سندات أو أي شكل آخر من القيم المنقولة وتجديد الأصول وتثبيت العقارات، كما يمكنه أن يقوم بأي فحص بطلب من السلطات في أي ملف له صله باختصاصه أو إبداء رأيه كخبير فيه.

الفرع الثالث: مجلس المحاسبة (La cour des comptes)

أنشئ مجلس المحاسبة بموجب المادة 190 من دستور 1976 وتكرس بموجب المادة 160 من دستور 1989، تم تحديد مهامه لاسيما الرقابة بموجب القانون رقم 80-05 المؤرخ في 1980/03/01 إذ كان من بين صلاحياته رقابة حسابات محاسبي المؤسسات العمومية الاشتراكية آنذاك، وهو ما يعني أنه كان من بين مهامه القيام بعمليات التدقيق للمؤسسات العمومية الاقتصادية، إلى أن تم سحب صلاحية الرقابة المالية للمؤسسات ذات الطابع الاقتصادي والتي تخضع للقانون التجاري من مهامه سنة 1990.[1]

الفرع الرابع: المفتشية العامة للمالية (IGF)

تم إنشائها سنة 1980 بموجب القانون 80-53 المؤرخ في 1980/03/01 بالموازاة مع إنشاء مجلس المحاسبة، حيث كانت تمارس وظيفة الرقابة عن طريق المفتشين العامين للمالية أو المفتشين أو المفتشين المساعدين وهذا في ما يخص المؤسسات العمومية الاقتصادية، وتتمثل هاته المراقبة في مهام التدقيق والتحقيق تتناول خاصة شروط تطبيق التشريع المالي والمحاسبي في تلك المؤسسات وكذا صحة المحاسبة وسلامتها وتنظيمها[2]، ما يعني القيام بمهام التدقيق المحاسبي القانوني من طرف مفتشي المالية الذين كانوا يلعبون دور محافظ الحسابات الحالي.

المطلب الثاني: الهيئات المستحدثة في إطار المرسوم 91-08 (1991-2009)

عرفت مهنتي المحاسبة والتدقيق تحررا من تبعية الدولة واستقلالية بعد إصدار المرسوم 91-08 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي، محافظ حسابات، محاسب معتمد، إذ تم إنشاء أول منظمة مهنية مستقلة

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، العدد 53، قانون رقم 90-32 مؤرخ في 4 1990/02 يتعلق بمجلس المحاسبة وسيره، المواد 3-4، ص 1691.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 10 ، قانون رقم 53-80 المؤرخ في 1980/03/01 يتضمن إحداث مفتشية عامة للمالية، المادة 4، ص 350.

تماما عن الدولة تعنى بشؤون مهنتي المحاسبة والتدقيق وكل الأمور التنظيمية الخاصة بها إلى جانب مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة إضافة إلى ذلك أنشأت الدولة المجلس الوطني للمحاسبة والذي يعنى بالجانب التقني للمحاسبة وتطبيقها.

الفرع الأول: المصف الوطني لخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين

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

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

الفرع الثاني: المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)

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

- ✓ يجمع ويستغل كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وبتعليمها؛
- ✓ ينجز أو يكلف بإنجاز الدراسات والتحاليل في مجال التنمية واستخدام الطرق والأدوات المحاسبية؛

- ✓ يقترح كل التدابير الرامية إلى ضبط المقاييس المحاسبية واستغلالها العقلاني؛
- ✓ يفحص ويبدي رأيه وتوصياته في كل مشاريع النصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة؛
- ✓ يشارك في تطوير أنظمة التكوين وبرامجه وتحسين المستوى في مجال المهن المحاسبية؛
- ✓ يتابع تطوير المناهج والتنظيمات والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على الصعيد الدولي؛
- ✓ ينظم كل التظاهرات واللقاءات ذات الطابع التقني والتي تدخل في مجال اختصاصه؛
- ✓ نشر تقاريره ودراساته وتحاليله وتوصياته.

الفرع الثالث: مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة

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

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

المطلب الثالث: الهيئات المهنية في إطار الإصلاحات (ما بعد المرسوم 10-01)

ما يميز هذه الهيئات الجديدة هو الفصل بين المهن الثلاث في هيئات منفصلة وهي كلها تحت سلطة المجلس الوطني للمحاسبة الذي تم إعادة تفعيله، وتتمثل هاته الهيئات فيما يلي:

- ✓ المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين؛
- ✓ الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- ✓ المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛

الفرع الأول: المجلس الوطني للمحاسبة[1]

أنشيء بموجب المرسوم 10-01 في مكان المجلس الوطني للمحاسبة السابق المنتهية مهامه، وهو تحت وصاية الوزير المكلف بالمالية[2] ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية يضم المجلس ثلاث منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل كما يضم أعضاء آخرين ممثلين للعديد من الوزارات والهيئات العمومية كما يلي:[3]

- ✓ ممثل عن الوزير المكلف بالطاقة؛
- ✓ ممثل عن الوزير المكلف بالإحصاء؛
- ✓ ممثل عن الوزير المكلف بالتربية الوطنية؛
- ✓ ممثل عن الوزير المكلف بالتجارة؛
- ✓ ممثل عن الوزير المكلف بالتعليم العالي؛
- ✓ ممثل عن الوزير المكلف بالتكوين المهني؛
- ✓ ممثل عن الوزير المكلف بالصناعة؛
- ✓ رئيس المفتشية العامة للمالية؛
- ✓ المدير العام للضرائب؛

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 07 لسنة 2011، المرسوم التنفيذي رقم 11-24 مؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق لـ27 يناير سنة 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.
[2] نفس المرجع، المادة: 02، ص: 04.
[3] المرسوم التنفيذي رقم 11-24 ، مرجع سابق، المادة: 02، ص:04.

- ✓ المدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية؛
- ✓ ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر؛
- ✓ ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة؛
- ✓ ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة؛
- ✓ ثلاث أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين؛
- ✓ ثلاث أعضاء منتخبين عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- ✓ ثلاث أعضاء منتخبين عن المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- ✓ ثلاث أشخاص يتم اختيارهم لكفاءتهم في مجالي المحاسبة والمالية يعنيهم الوزير المكلف بالمالية.

ويقوم بتسيير المجلس رئيس، توضع تحت تصرفه أمانة عامة تتكون من أمين عام يسير هاته الأمانة، يساعده (4) مديري دراسات و(8) رؤساء دراسات، تمثل وظائف الأمين العام ومدير الدراسات ورئيس الدراسات على التوالي وظائف رئيس قسم ومدير ونائب مدير بالإدارة المركزية وفقا للمرسوم التنفيذي 90-227.

ويتولى رئيس المجلس المهام التالية:[1]

- ✓ تمثيل المجلي لدى الهيئات الوطنية والدولية للتقييس المحاسبي والمهن المحاسبية؛
- ✓ إنجاز أو العمل على إنجاز كل الدراسات والتحاليل التي تهدف إلى التقييس المحاسبي.

كما يقوم الأمين العام تحت سلطة الرئيس بما يلي:[2]

- ✓ تنفيذ كل القرارات والتوجيهات المصادق عليها من المجلس؛
- ✓ استقبال كل الإرساليات الموجهة للمجلس؛
- ✓ مسك الملفات المتعلقة بالاعتمادات والتسجيل والشطب من جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛

[1] المرسوم التنفيذي رقم 11-24، مرجع سابق، المادة: 07، ص:05.
[2] نفس المرجع، المادة: 08، ص:05.

- ✓ العمل على إعداد مقررات الاعتماد بعد دراستها من لجنة الاعتماد وعرضها على الوزير المكلف بالمالية للتوقيع عليها؛
- ✓ ضمان تنسيق أشغال اللجان المتساوية الأعضاء ومتابعتها؛
- ✓ تنظيم الجمعيات العامة واجتماعات مكتب المجلس.

ويضم المجلس الوطني للمحاسبة اللجان متساوية الأعضاء التالية:

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

ويمارس المجلس الوطني للمحاسبة المهام التالية:[1]

أ-فيما يخص الاعتماد:

- ✓ استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في جداول الهيئات الثلاث لكل مهنة والفصل فيها؛
- ✓ تقييم صلاحية إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول؛
- ✓ إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجداول؛
- ✓ استقبال كل الشكاوى التأديبية في حق المهني والفصل فيها؛
- ✓ تنظيم مراقبة النوعية وبرمجتها؛
- ✓ استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.

ب-فيما يخص التقييس المحاسبي:

- ✓ جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها؛

[1] المرسوم التنفيذي رقم 11-24، مرجع سابق، المواد 12/11/10، ص ص:05-06.

- ✓ تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحاليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- ✓ اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛
- ✓ دراسة 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.

جـ–فيما يخص تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية:

- ✓ المساهمة في ترقية المهن المحاسبية؛
- ✓ المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين؛
- ✓ متابعة تطور المناهج والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي؛
- ✓ متابعة وضمان تحيين العناية المهنية؛
- ✓ إجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها؛
- ✓ مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين؛
- ✓ تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة؛
- ✓ القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين.

الفرع الثاني: الهيئات الثلاث الأخرى

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

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

وفي ما يلي خصائص كل هيئة من الهيئات السابقة كما يلي:

أولا: المصف الوطني لخبراء المحاسبة (ONEC):[1]

وهي هيئة تشرف على شؤون مهنة خبير محاسبي في الجزائر، تابعة للمجلس الوطني للمحاسبة، يضم مجلسها الوطني 9 أعضاء منتخبين من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، ومن بين أهم مهام هاته الهيئة إدارة الأملاك المنقولة والغير المنقولة التابعة للمصف، تحصيل الاشتراكات، تنظيم الملتقيات المتعلقة بالمهنة، وانخراط وتمثيل الجزائر في الهيئات الجهوية أو الدولية فيما يتعلق المهنة...الخ.

ثانيا: الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات (CNCC)[2]

وهي هيئة تشرف على شؤون مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، تابعة للمجلس الوطني للمحاسبة، يضم مجلسها الوطني 9 أعضاء منتخبين من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، ومن بين أهم مهام هاته الهيئة إدارة الأملاك المنقولة والغير المنقولة التابعة

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 07 لسنة 2011، مرسوم تنفيذي رقم 11-25، المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق لـ27 يناير 2011، يحدد المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين، وصلاحياته، وقواعد سيره.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 07 لسنة 2011، مرسوم تنفيذي رقم 11-26، المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق لـ27 يناير 2011، يحدد المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وصلاحياته، وقواعد سيره.

للمصف، تحصيل الاشتراكات، تنظيم الملتقيات المتعلقة بالمهنة، وانخراط وتمثيل الجزائر في الهيئات الجهوية أو الدولية المماثلة فيما يتعلق المهنة...الخ.

ثالثا: المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين (ONCA):[1]

وهي هيئة تشرف على شؤون مهنة محاسب معتمد في الجزائر، تابعة للمجلس الوطني للمحاسبة، يضم مجلسها الوطني 9 أعضاء منتخبين من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، ومن بين أهم مهام هاته الهيئة إدارة الأملاك المنقولة والغير المنقولة التابعة للمصف، تحصيل الاشتراكات، تنظيم الملتقيات المتعلقة بالمهنة، وانخراط وتمثيل الجزائر في الهيئات الجهوية أو الدولية المماثلة فيما يتعلق بالمهنة...الخ.

المبحث الثالث: التنظيم الحالي لمهن التدقيق والمحاسبة

يعتبر المرسوم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين العمود الفقري لتنظيم مهن المحاسبة والتدقيق في الجزائر، إذ سنحاول في هذا المبحث الإحاطة بهاته المهن من خلال إبراز كل الجوانب القانونية والتنظيمية لكل مهنة.

المطلب الأول: ماهية مهنيي التدقيق والمحاسبة في الجزائر (التعاريف-الشروط-الكفاءات المطلوبة)

حدد المشرع الجزائري ثلاث مهن حرة منذ المرسوم 91-08 تتعلق بمجالي التدقيق والمحاسبة وهم: محاسب معتمد، محافظ حسابات وخبير محاسبي وكذا خبير قضائي[2] معين من طرف المحكمة إذ يحمل هاته الصفة أحد المهنيين (محافظ حسابات أو خبير محاسبي)، كما حدد خصائص كل مهني وشروط ممارسة المهنة والكفاءات الواجبة لذلك وهو ما سنتطرق إليه فيما يلي.

الفرع الأول: أصناف مهنيي المحاسبة والتدقيق في الجزائر

أولا: مهني مسك الحسابات (المحاسب المعتمد)

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 07 لسنة 2011، مرسوم تنفيذي رقم 11-27، المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق لـ27 يناير 2011، يحدد المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، وصلاحياته، وقواعد سيره.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 60 لسنة 1995، مرسوم تنفيذي رقم 95-310، المؤرخ في 15 جمادى الأولى 1416 الموافق لـ10 أكتوبر 1995، يحدد شروط التسجيل في قوائم الخبراء القضائيين وكيفياته، كما يحدد حقوقهم وواجباتهم.

نصت المادة 41 من المرسوم 10-01 على أنه يعد محاسبا معتمدا في مفهوم هذا القانون "المهني الذي يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة مسك وفتح وضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات أو الهيئات التي تطلب خدماته"[1]

ثانيا: المدقق التعاقدي (الخبير المحاسبي)

نصت المادة 18 من المرسوم 10-01 على أنه يعتبر خبيرا محاسبيا في مفهوم هذا القانون: " كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي ينص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات. كما يقوم بمسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل"؛[2]

ثالثا: المدقق القانوني (محافظ الحسابات)

يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون: "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".[3]

رابعا: شركات الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات والمحاسبين المعتمدين

أجاز المرسوم 01/10 للمهنيين المسجلين المعتمدين أن يقوموا بإنشاء شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة باستثناء الأشكال الأخرى للشركات وذلك تحت الشروط التالية والواردة في المرسوم 10-01 كما يلي:[4]

- ✓ أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية؛

[1] المرسوم 10-01، مرجع سابق، ص: 09.
[2] نفس المرجع، ص: 09.
[3] نفس المرجع ، ص: 07.
[4] نفس المرجع، ص:9-10.

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

الفرع الثاني: شروط الالتحاق بمهن التدقيق والمحاسبة في الجزائر

يفرض المرسوم 10-01 مجموعة من الشروط والمتطلبات على كل من يريد ولوج المهنتين كما يلي:

أولا: الشروط العامة

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

1- أن يكون جزائري الجنسية؛

2- أن يحوز على شهادة لممارسة المهنة؛[1]

3- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛

4- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛

5- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية ومنتسبا لأحد الهيئات الثلاث المنظمة للمهنة؛[2]

[1] الشهادة الجزائرية للخبرة المحاسبية أو لمحافظ الحسابات أو للمحاسب المعتمد أو إحدى الشهادات المعادلة.
[2] يقصد بها المصف الوطني لخبراء المحاسبة أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

6- أن يؤدي اليمين المنصوص عليه * أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد المكتب،

7- ضرورة وجود عنوان مهني خاص (إثبات عقد ملكية المحل أو عقد إيجار).

ثانيا: الكفاءات الواجب توفرها في المترشح وطريقة الحصول على الاعتماد:

أشارت التشريعات المنظمة للمهنة إلى ضرورة توافر التأهيل المهني العلمي للأشخاص الراغبين في الحصول على اعتماد كمهنيين ومن ثم فتح مكاتب خاصة بهم، وفي هذا الإطار فقد نصت المادة 08 من القانون 10-01 على أن منح شهادة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات يكون من صلاحيات معهد التعليم المتخصص التابع للوزير المكلف بالمالية أو المعاهد المعتمدة من طرفه وأنه لا يمكن الالتحاق بهاته المعاهد إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين على شهادات جامعية في الاختصاص . كما تمنح شهادة المحاسب المعتمد من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني أو المؤسسات المعتمدة من طرفه أو من طرف مؤسسات التعليم العالي.

كما تم تحديد شروط التأهيل العملي الواجب توفرها في الأشخاص الراغبين على الحصول على الاعتماد كمهنيين إذ نصت المادة 77 من المرسوم 10-01 على ما يلي: "يعتبر خبيرا محاسبيا متربصا أو محافظ حسابات متربص أو محاسبا متربصا في مفهوم هذا القانون المترشح الذي تابع التكوين النظري المطلوب والمقبول من طرف لجنة التكوين للمجلس الوطني للمحاسبة للقيام بتربص مهني طبقا للشروط المحددة عن طريق التنظيم".

وفي هذا الإطار حدد المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 2011/11/24 بالتفصيل شروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجور الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين. ومن أهمها تحديد مدة تربص بسنتين لتربص خبير المحاسبة ومحافظي الحسابات المتربصين، و18 شهر بالنسبة لتربص المحاسبين المعتمدين المتربصين.

* حيث جاء القسم في المادة 06 من القانون 10-01 في شكل العبارة التالية:" أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي، وأن أكتم سر المهنة وأسلك سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".

المطلب الثاني: تعيين، موانع تعيين وعزل مهنيي التدقيق والمحاسبة في الجزائر

يخضع تعيين مهنتي التدقيق والمحاسبة وكذا عزلهم إلى مجموعة الشروط كم سيأتي تباعا

الفرع الأول: تعيين مهنيي المحاسبة والتدقيق

بالنسبة للخبير المحاسبي تعتبر مهمته تعاقدية وظرفية (مؤقتة) حسب ما جاء في المادة 20 من المرسوم 10-01، حيث يتعين على الخبير المحاسب أن يعلم المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم والتصرفات الإدارية والتسيير التي لها علاقة بمهمته، كذلك الأمر بالنسبة لمحاسب المعتمد والذي يقوم بمهامه اتجاه زبائنه الذي يطلبون خدماته حسب نص المادة 41 من نفس المرسوم.

في حين يتخلف الأمر مع محافظ الحسابات نظرا لحساسية المهام التي يقوم بها، حيث يتم تعينه بإحدى الطرق التاليتين:

- ✓ **التعيين عن طريق الجمعية العامة للمؤسسة:**

تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات لمختلف المؤسسات أو الهيئات بعد موافقتها كتابيا وعلى أساس دفتر شروط محافظ حسابات وهذا حسب نص المادة 26 من المرسوم 10-01، حيث حدد نفس المرسوم عهدة محافظ الحسابات بـ 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، كما تجدر الإشارة أنه بإمكان أي شركة أو هيئة تعيين أكثر من محافظ حسابات حسب نص المادة 29 من نفس المرسوم.

وقد نص المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 يناير 2011 على أن تعيين محافظ حسابات جديد بعد انتهاء عهدة المحافظ السابق يخضع لدفتر شروط، ولابد أن يتم استشارة 3 مرات عدد محافظي الحسابات المراد تعيينهم، ويتم ذلك عن طريق لجنة تقييم العروض، غير أنه في حال تجديد عهدة المحافظ لا يستلزم الأمر إعداد دفتر شروط جديد.

- ✓ **التعيين عن طريق المحكمة :**

التعين عن طريق المحكمة نصت عليه المادة 715 مكرر4 : " وإذا لم يتم تعيين الجمعية العامة لمندوبي الحسابات، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعينين، يتم

اللجوء إلى تعينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين".

والمادة 715 مكرر8 تنص على ما يلي : " يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر (10/1) رأس مال الشركة في الشّركات التي تلجأ علنية للادخار، أن يطلبوا من العدالة، وبناءًا على سبب مبرر، رفض مندوب أو مندوبي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة". وإذا تمت تلبية الطلب، تعيّن العدالة مندوبًا للحسابات ويبقى هذا الأخير في وظيفته حتى قدوم مندوب الحسابات الذي تعيّنه الجمعية العامة.

الفرع الثاني: حالات التنافي والمنع من ممارسة مهنتي التدقيق والمحاسبة

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

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

كما نصت المادة 64 من المرسوم 10-01 على أن ممارسة مهنة مدقق الحسابات أو محاسب يعتبر متنافيا مع المهن التالية:

- ✓ كل نشاط تجاري لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛

- ✓ كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛
- ✓ كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري؛
- ✓ الجمع بين ممارسة مهمة الخبير ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة؛
- ✓ كل عهدة برلمانية؛
- ✓ كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة؛

إضافة إلى ذلك يمنع تعيين مهنيين اثنين من نفس الشركة (في حالة شركة محافظة حسابات أو خبرة محاسبية) للقيام بمهام تدقيق الحسابات لدى أي هيئة تعين مهنيين أو أكثر لمراقبة حساباتها. في حين لا تتنافى مع ممارسة مهنة تدقيق الحسابات القيام بمهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية.

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

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

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

الفرع الثالث: عزل مهنيي التدقيق والمحاسبة في الجزائر

تتم عملية عزل المهنيين من قبل من عينه وحدد أتعابه وعملية العزل تكون لعدة أسباب كالانتقال أو الوفاة أو فقدان الأصلية الشرعية، وقد نصت قوانين شرف المهنة في بعض موادها على إجراءات مهنية

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

وهذه الإجراءات هدفها هو إعطاء فرصة للمدقق من أجل توضيح موقفه للمساهمين، فقد يكون سبب عزله نتيجة لخلافات شخصية أحد المسئولين في الإدارة أو تمسكه بالمحافظة على حقوق المساهمين. وفي حالة تغيير المهني يجب أن يشعر أن تغييره يستند على أسباب معقولة ومبررات مقبولة ولا يسعى المدقق إلى إرضاء مجلس الإدارة لكي لا يقوم بتغييره مما يفقده استقلاله.

وللمهني الحق كذلك في المطالبة قانونيا بتعويض عن فسخ العقد حالة عزله قبل انتهاء المدة المنصوص عليها في العقد المبرم مع الشركة، وعن أية أضرار أخرى مست بسمعته كمهني. وعموما يتم عزل المهني في الحالات التالية:

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

المطلب الثالث: مهام، حقوق ومسؤوليات مهنيي التدقيق والمحاسبة في الجزائر

حدد المرسوم 10-01 مهام وحقوق مهنيي التدقيق والمحاسبة كما أنهم يتحملون بعض المسؤوليات كما سيأتي تباعا

الفرع الأول: مهام مهنيي المحاسبة والتدقيق

توكل لمهني المحاسبة والتدقيق المهام التالية:

أولا: بالنسبة للمحاسب المعتمد[1]

- ✓ مسك وفتح وضبط حسابات ومحاسبات التجار والشركات والهيئات التي تطلب خدماته؛
- ✓ عرض على أساس الوثائق والأوراق المحاسبية المقدمة له الكتابات المحاسبية وتطور عناصر ممتلكات الكيان التي أسندت إليه مسك محاسبتها؛
- ✓ إعداد جميع التصريحات الجبائية والاجتماعية والإدارية المتعلقة بالمحاسبة التي كلف بها؛
- ✓ مساعدة الزبون لدى مختلف الإدارات المعنية؛
- ✓ مساعدة الزبون في إعداد الجداول المالية.

ثانيا: بالنسبة لمحافظ الحسابات [2]

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

ثالثا: بالنسبة للخبير المحاسبي[1]

[1] المرسوم 10-01، مرجع سابق، المواد 41/42/43/44، ص ص 8-9.
[2] نفس المرجع، المواد 23-24، ص: 7.

- ✓ تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات حسب القانون، والتي تكلفه بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات؛
- ✓ القيام بجميع مهام المحاسب المعتمد بالنسبة للمؤسسات التي لا يربطه بها عقد عمل؛
- ✓ مؤهل للقيام بوظيفة محافظ الحسابات.
- ✓ تقديم الاستشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي، الاجتماعي والاقتصادي.

الفرع الثاني: حقوق وواجبات مهنيي التدقيق والمحاسبة في الجزائر

يتمتع مهني التدقيق والمحاسبة ببعض الحقوق التي تساعدهم على أداء عملهم، كما يجب عليهم الالتزام ببعض الواجبات كما يلي:

أولا: حقوق مهنيي التدقيق والمحاسبة

يتمتع مهنيي المحاسبة والتدقيق بمجموعة من الحقوق التي تساعده على أداء مهامه على أكمل وجه وتتمثل أهمها في ما يلي:[2]

- ✓ حق الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة؛
- ✓ حق طلب توضيحات ومعلومات من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة والقيام بكل التفتيشات التي يراها لازمة؛
- ✓ حق الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها؛
- ✓ حق طلب كشف حسابات كل 6 أشهر على الأقل من طرف القائمين على الإدارة يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون؛
- ✓ حق التدخل في الجمعية العامة المتعلقة بأداء مهمته؛
- ✓ حق الاستقالة دون التخلص من الالتزامات القانونية؛

[1] المرجع 10-01، مرجع سابق، المواد 18-19، ص ص 6-7.
[2] نفس المرجع، المواد38،36،35،32،31،30،13، ص ص:06-08.

- ✓ حق مناقشة اقتراح عزله؛
- ✓ حق تعيينه كمحافظ للحصص أو خبير قضائي حسب التنظيم المعمول به.

ثانيا: واجبات مهنيي التدقيق والمحاسبة

يلتزم مهنيي المحاسبة والتدقيق بالواجبات التالية:

- ✓ ضرورة التزام المدقق بمعايير المراجعة الخارجية المقبولة والمتعارف عليها عند تنفيذه لعملية التدقيق؛
- ✓ الالتزام بأخلاقيات وقواعد المهنة (المحافظة على السر المهني، احترام قانون المهنة، بذل العناية المهنية)؛
- ✓ تحديد مدى وكيفيات أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيرها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه؛
- ✓ يجب على الخبير المحاسبي إعلام المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم والتصرفات الإدارية والتسيير التي لها علاقة بمهمته حسب المادة 20 من المرسوم 10-01؛
- ✓ يجب أن تتوافق الآجال والوسائل التي يجب أن يرصدها محافظ الحسابات للتكفل بالمهمة مع الأتعاب المناسبة التي تكون محل تقييم مالي لمدة ثلاث سنوات موافقة لعهدة محافظة الحسابات؛
- ✓ إعلام هيئات التسيير في حالة عرقلة ممارسة مهامه؛
- ✓ يجب على محافظ الحسابات إبلاغ لجنة مراقبة النوعية، بتعيينه في رسالة موصى عليها حسب المادة 30 من المرسوم 10-01؛
- ✓ حضور الجمعيات العامة كلما استدعى للتداول على أساس تقريره؛
- ✓ الاحتفاظ بملفات الزبائن لمدة 10 سنوات حسب المادة 40 من القانون 10-01؛
- ✓ يجب على مدققي الحسابات أن يتلقوا وينظموا تربصات وتدريب مهني (نظري وتطبيقي) لفائدة مدققي الحسابات المتمرنين أو المتربصين تتكفل بها المنظمات المهنية المعنية ومنحهم أجرة حسب المادة 78 من القانون 10-01؛
- ✓ دفع مختلف الاشتراكات لدى الهيئات التي ينتمون إليها (كل حسب الهيئة التي ينتمي إليها) نظير تسجيلهم بجداول هاته الاخيرة.

الفرع الثالث: أتعاب ومسؤوليات مهنيي التدقيق والمحاسبة وآداب وسلوك المهنة في الجزائر

أولا: أتعاب مهنيي التدقيق والمحاسبة

نصت المادتين 21 و45 من القانون 10-01 على أتعاب الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد تحدد مع بداية مهامه في إطار عقد تأدية خدمات يحدد مجال التدخل والوسائل التي توضع تحت تصرفه وشروط تقديم التقارير أو تسليم الوثائق، والتي لا يمكن بأي حال من الأحوال أن تحتسب على أساس النتائج المالية المحققة لهاته الشركات.

أما فيما يخص محافظ الحسابات فقد نصت المادة 37 بأن الأتعاب يتم تحديدها من طرف الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة بالمداولات في بداية مهمته، وهذا أصلا بعد اختياره في إطار المناقصة المعلن عليها بالنسبة للمؤسسة[1] ولا يمكن له من أن يتلقى أي أجرة أو امتياز مهما يكن شكله باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته.

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

الجدير بالذكر أن تحديد أتعاب محافظ الحسابات في السابق كان يحسب على أساس سلم (Barème) حسب القرار المؤرخ في 2006/12/06 المعدل والمتمم للقرار المؤرخ في 07/ 1994/09 والمتعلق بسلم الأتعاب لمحافظي الحسابات كما يلي:

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 7 لسنة 2011، مرسوم تنفيذي رقم 11-32 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، المواد3-4، ص:23.

الجدول (1-3): سلم أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر

المبلغ الإجمالي الخام عن الموازنة السنوية (الاستثمارات غير المعادة للتقويم) وعائدات الاستغلال	العدد العادي لساعات العمل	الأتعاب حسب كلم / دج
حتى أقل من 100 مليون دج	من 160 إلى أقل من 240	من 80 إلى أقل من120
من 100 إلى أقل من 200 مليون دج	من 240 إلى أقل من 340	من 120 إلى أقل من170
من 200إلى أقل من 400 مليون دج	من 340 إلى أقل من 460	من 170 إلى أقل من230
من 400 إلى أقل من 800 مليون دج	من 460 إلى أقل من 600	من 230 إلى أقل من300
من 800 إلى أقل من 1600 مليون دج	من 600 إلى أقل من 760	من 300 إلى أقل من380
من 1600 إلى أقل من 3200 مليون دج	من 760 إلى أقل من 1030	من 380 إلى أقل من 515
من 3200 إلى أقل من 6400 مليون دج	من 1030 إلى أقل من 1400	من 515 إلى أقل من700
من 6400 إلى أقل من 12800 مليون دج	من 1400 إلى أقل من 1800	من 700 إلى أقل من900
من 12800 إلى أقل من 25600 مليون دج	من 1800 إلى أقل من 2400	من 900 إلى أقل من1200
أكثر من 25.600 مليون دج يضاف إلى 2400 ساعة نسبة 2 % أي 48 ساعة لكل حصة إضافية بـ 5000 مليون دج حتى الحد الأقصى 4500 سا	حد أقصى 4.500 ساعة	حد أقصى 2.250

ثانيا: مسؤوليات مهنيي التدقيق والمحاسبة وأخلاقيات المهنة

يقع على عاتق مهنيي التدقيق والمحاسبة ثلاث أنواع من المسؤوليات وهذا في حال تقصيره أو ارتكابه أخطاء تشوب مسيرته المهنية وهي المسؤولية المدنية، المسؤولية التأديبية والمسؤولية الجنائية كما يلي:

1. المسؤولية المدنية:

يعد الخبير المحاسبي حسب المادة 60 من القانون 10-01 مسؤولا مدنيا اتجاه زبائنه في الحدود التعاقدية، كما يعد محافظ الحسابات حسب المادة 61 مسؤولا اتجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويعد متضامنا اتجاه الكيان أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام القانون، ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه أبلغ الإدارة بالمخالفات، وفي حال لم تتم معالجتها بصفة ملائمة لابد من

أن يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة. وقد ألزمت المادة 75 منه اكتتاب عقد تأمين لضمان مسؤوليتهم المدنية والنتائج المالية التي يمكن أن يتحملوها أثناء ممارسة مهامهم.

2. المسؤولية الجنائية:

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

ويمكن تحديد نوعين من المسؤولية الجزائية:

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

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

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

3. المسؤولية التأديبية:

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

ويشكل خطأ مهنيا يعرض لعقوبة تأديبية كل تقصير في احترام قواعد الواجبات المهنية والأخلاقية، وكل إهمال صادر عن خبير محاسبي أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد عن شخص طبيعي أو شركة مسجلة في أي منظمة من المنظمات الثلاث، حيث تعرض الأخطاء المهنية المذكورة أمام لجنة الانضباط والتحكيم للمجلس الوطني للمحاسبة وهي الوحيدة المؤهلة للنظر في الشكاوى وتقدير درجة خطورة الأخطاء المرتكبة.[1]

تتمثل هذه العقوبات التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في:[2]

- ✓ خطأ من درجة أولى: الإنذار؛
- ✓ خطأ من درجة ثانية: التوبيخ،
- ✓ خطأ من درجة ثالثة: التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر؛
- ✓ خطأ من درجة رابعة: الشطب من الجدول.

الأخطاء من الدرجة الأولى: تعد من الدرجة الأولى، على الخصوص الأخطاء المهنية التالية:[3]

- ✓ التصريح بمراجع كاذبة؛
- ✓ تصريح بالانتماء إلى مصف المجلس أو الغرفة أو المنظمة خلال ممارسة وظيفتهم؛
- ✓ الانتقادات غير المؤسسة الصادرة عن المهني كتابيا أو شفهيا أو بأي شكل آخر بغرض الإخلال بالثقة المبنية بين الزبائن وزملائه قصد إزاحتهم؛
- ✓ نقص الاحترام اتجاه أحد زملائه خلال ممارسة نشاطه.

الأخطاء من الدرجة الثانية: تعد من الدرجة الثانية على الخصوص الأخطاء المهنية التالية:[1]

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 3 لسنة 2013، مرسوم تنفيذي رقم 13-10 مؤرخ في 13 يناير 2013 يحدد درجة الأخطاء التركيبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارستهم وظيفتهم، وكذا العقوبات التي تقابلها.
[2] نفس المرجع، المادة :05، ص: 19.
[3] نفس المرجع، المادة: 06، ص 19.

- ✓ في حالة تكرار خطأ من الدرجة الأولى؛
- ✓ رفض التكفل بالمتربصين الموجهين من المجلس الوطني للمحاسبة طبقا للمادتين 5 و 6 من المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر سنة 2011 والمذكور أعلاه؛
- ✓ فتح مكتب لا يتطابق مع التنظيم المعمول به؛
- ✓ الغياب المهني عن حضور اجتماعين (2) متتالين للجمعيات العامة وللانتخابات أو عدم تمثيله؛
- ✓ عدم دفع مصاريف المشاركة في كل تظاهرة ينظمها المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المنظمة الوطنية للمحاسبين والتي قام بحضورها؛

الأخطاء من الدرجة الثالثة: تعد من الدرجة الثالثة على الخصوص، الاخطاء المهنية الآتية[2]

- ✓ في حالة تكرار خطأ من الدرجة الثانية؛
- ✓ خطأ في الاحتفاظ بالأرشيف؛
- ✓ استعمال الختم المهني في أعمال غير منجزة تحت مسؤوليته؛
- ✓ عدم دفع الاشتراك المهني؛
- ✓ عدم اكتتاب تأمين مهني؛
- ✓ مقاولة الأعمال المتعلقة بالمهنة من المهني مع أشخاص معنويين أو طبيعيين غير مسجلين في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات او المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- ✓ استعمال ختم غير متطابق للنموذج الذي تمنحه المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

الأخطاء من الدرجة الرابعة: تعد من الدرجة الرابعة على الخصوص، الاخطاء المهنية الآتية[3]

- ✓ في حال تكرار خطأ من الدرجة الثالثة؛
- ✓ إفشاء السر المهني؛

[1] مرسوم تنفيذي رقم 13-10، مرجع سابق ، المادة: 07، ص: 19.
[2] نفس المرجع، المادة: 08، ص 19.
[3] مرسوم تنفيذي رقم 13-10، مرجع سابق ، المادة: 09، ص 19.

- ✓ إصدار إجازات خاطئة أو مزورة أو مبالغ فيها؛
- ✓ تصرفات متعمدة مكررة تمس بقواعد أخلاقيات المهنة؛
- ✓ ممارسة المهنة خلال مدة التوقف؛
- ✓ ممارسة المهنة دون مكتب مهني.

وتتولى لجنة التأديب والتحكيم تحيين ملفات المهنيين الذين تعرضوا لعقوبات تأديبية من الدرجتين الثالثة والرابعة، وفيما يتعلق بالغلق المؤقت او الشطب يفرض المجلس الوطني للمحاسبة على المهنيين المعاقبين تسليم الختم الرطب وشهادة التسجيل وكذا البطاقة المهنية، وهذا بعد أن يتم تبليغهم بالعقوبات.

خلاصة:

تطرق الطالب في هذا الفصل إلى مهنتي التدقيق والمحاسبة في الجزائر منذ الاستقلال إلى غاية اليوم، من خلال استعراض التطور التاريخي وكذا الهيئات المشرفة وكذا التنظيم الحالي للمهنتين.

حيث عرفت مهنتي التدقيق والمحاسبة المرور على عدة محطات رئيسية تاريخية حاسمة، فالبداية الفعلية لمهنة التدقيق في الجزائر كانت سنة 1969 من خلال ظهور محافظ الحسابات في الجزائر، مرورا بإصدار القانون 91-08 المنظم المهنة والذي عرف انطلاقة فعلية واستقلالية للمهنة إلى غاية المرسوم 10-01 الجديد والذي عرف استرجاع الدولة لهيمنتها على المهنة مجددا، في حين عرفت المحاسبة تطبيق ثلاث أنظمة مختلفة بدءا بالنظام المحاسبي الفرنسي (PCG57) وهذا خلال الفترة الانتقالية بعد الاستقلال، ومن ثم اعتماد أول نظام محاسبي جزائري وهو المخطط المحاسبي الوطني (PCN75) وهذا سنة 1975، حيث تم الاستغناء عنه في سنة 2009 وتم تبني نظام جديد وهو النظام المحاسبي المالي (SCF) ابتداءا من سنة 2010 مستمد من معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي (IAS-IFRS).

وقد قامت الجزائر بالعديد من الإصلاحات في مهنتي التدقيق والمحاسبة بدءا بتغيير النظام المحاسبي كما سبق ذكره، وكذا إصدار مرسوم جديد وهو المرسوم 10-01 والذي ينظم مهن خبير محاسبي، محافظ حسابات، محاسب معتمد، والذي جاء بإجراءات عديدة أهمها سيطرة الدولة على المهنتين من جديد من خلال المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) التابع لوزارة المالية حيث تم الاستغناء عن المصف السابق وكذا الفصل بين المهن من خلال استحداث ثلاث هيئات فرعية جديدة، وكذا استحداث بعض اللجان في إطار ترقية وتعزيز الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة كلجنة مراقبة النوعية وغيرها من اللجان.

تمهيد:

تعتبر الجودة والرقابة عليها أحد أهم محاور إصلاح وترقية مهنتي التدقيق والمحاسبة التي انتهجتها الدولة الجزائرية، لاسيما بعد إصدارها لمرسوم 10-01 المنظم للمهن خبير المحاسبة، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في الجزائر ودخوله حيز التطبيق ابتداءا من سنة 2010، حيث أتبعتها بعدة مراسيم ونصوص قانونية بهذا الخصوص، تلزم من خلالها مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر بتطبيق متطلباتها ومن ثم الرقابة عليها.

ولكن هاته المتطلبات وآليات الرقابة المستحدثة من طرف الهيئات المهنية في الجزائر، قد لا تكون كافية إذا لم يتبعها استجابة واسعة من مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر، وكذا اقتناع هاته الأخيرة بضرورة الالتزام بهاته المتطلبات وترسيخها لدى أفرادها مع الاعتقاد بالأثر الإيجابي التي تتركه تطبيق متطلبات الجودة لدى هاته المكاتب وعلى مستوى مهنتي التدقيق والمحاسبة بشكل عام.

ونظرا لحداثة هذا الموضوع في الجزائر وأهميته مع الإصلاح التي تعرفه مهنتي التدقيق والمحاسبة، وكذا ندرة الدراسات الأكاديمية حوله، حاول الطالب في هذا الفصل تحديد لأبعاد الجودة لدى مكاتب التدقيق في المحاسبة في الجزائر بالتقرب أكثر من المهنيين والأكاديميين من خلال دراسة ميدانية ومعرفة مدى إحاطتهم بهذا الموضوع ومدى استجابتهم ومعرفة وجهات نظرهم، وعليه يقترح الباحث تقسيم هذا الفصل كما يلي:

المبحث الأول: متطلبات الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر

المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية والإجراءات المتبعة

المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

المبحث الأول: متطلبات الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر

في سبيل أن تواكب مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر للتطورات الجارية على المستوى الدولي، ومن أجل الارتقاء بأداء هاته المكاتب إلى مستوى يجعلها تلعب دورا أساسيا في بيئة المال والأعمال، فتحت السلطات المعنية والهيئات المهنية في الجزائر منذ سنوات ورشة إصلاح عميقة لمهنتي التدقيق والمحاسبة تضم العديد من المحاور، ولعل أهم ما تضمنه هذا الإصلاح هو تبني لعنصر الجودة لأول مرة من خلال استحداث لجنة رقابة الجودة أو النوعية وتحديد لبعض متطلبات الجودة كما سيأتي لاحقا.

ويرى الطالب أنه بالإضافة إلى تبني عنصر الجودة كأحد الاستراتيجيات لتحسين أداء مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر، فإن المحاور الأخرى لا تقل أهمية عن هذا العنصر وهي ترتبط ارتباطا وثيقا به، إذ يمكن أن تؤدي بشكل أو بآخر إلى ترقية الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة الجزائرية، وسنتطرق إلى هاته المحاور والمتطلبات بشيء من التفصيل فيما يلي:

المطلب الأول: المعايير النوعية لمكاتب التدقيق والمحاسبة والرقابة عليها

يرى الطالب أن أهم ما جاء به المرسوم 10-01 هو استحداث لجنة لمراقبة نوعية وجودة الأداء المهني للمدققين والمحاسبين حيث يتمثل دورها فيما يلي:[1]

- ✓ إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات؛
- ✓ إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية؛
- ✓ ضمان نوعية التدقيق الموكلة لمهنيي المحاسبة؛
- ✓ إعداد معايير تتضمن كيفيات تنظيم المكاتب وتسييرها؛
- ✓ إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة نوعية خدمات المكاتب؛
- ✓ ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات؛
- ✓ إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من أجل ضمان مهام مراقبة النوعية؛

[1] المرسوم التنفيذي رقم 11-24، مرجع سابق، ص: 07.

- ✓ تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن.

ومن أجل تحسين ظروف العمل داخل مكاتب التدقيق والمحاسبة فقد تم إصدار مجموعة من الشروط التي لابد أن يلتزم بها أي مكتب للمحاسبة والتدقيق في الجزائر من أهمها ما يلي:[1]

- ✓ ضرورة توافر مجموعة من الوثائق والمستندات الشخصية والجبائية والقانونية وهي تختلف باختلاف المهن وكذا باختلاف طبيعة الأشخاص (شخص طبيعي أو شخص اعتباري)؛[2]
- ✓ إثبات وجود المحل المهني سواءا كان هاذا المحل ملكا أو مستأجرا على ألا تقل فترة الإيجار عن السنة الواحدة وهذا بعقد ملكية أو عقد إيجار بحيث يجب أن تتوفر فيه شروط المساحة والمرافق والتجهيزات اللازمة؛[3]
- ✓ يجب أن يتضمن المحل المهني مساحة دنيا قدرها 50 م^2 مخصصة للمهني والأمانة والمساعدين، حيث يجب أن تتوافق المساحة الكلية مع عدد المساعدين، بمعدل 4 م^2 لكل مساعد. بالإضافة إلى مساحة خاصة بالأرشيف والملفات حسب حجم الأعمال؛
- ✓ يجب أن يتوفر المحل المهني على كل المرافق الصحية لاسيما الطاقة والماء والتدفئة ودورات المياه؛
- ✓ يجب أن يتوفر المحل المهني على التجهيزات الضرورية لممارسة النشاط على غرار: تجهيزات وأثاث المكتب، تجهيزات الإعلام الآلي والحفظ وتأمين المعطيات المعلوماتية وتجهيزات الاتصالات؛
- ✓ يجب أن يتم تأمين المحل بكل الوسائل؛
- ✓ يجب أن يتم التعريف بالمحل المهني عن طريق لافتة توضع عند المدخل الرئيسي على ألا يتجاوز حجم اللافتة 20 سمx 25 سم مبينا فيها الاسم واللقب والمقر الاجتماعي والصنف المهني وأرقام الهاتف.

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 48 لسنة 2013، قرار مؤرخ في 14 جمادى عام 1434 الموافق لـ26 مارس 2013، يحدد شروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات التي يجب توفرها في المحل المهني للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ص 15-ص16.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 11-30، مرجع سابق، ص ص: 20-22.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 07 لسنة 2011، المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 22 صفر 1432 الموافق لـ27 يناير 2011، بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ص ص: 22-23.

ولأجل الالتزام بهاته الشروط أوجب المشرع أن يقوم المحضر القضائي بمعاينة المحل المهني ومراقبة مدى احترام المهني واستيفائه للشروط المذكورة أعلاه. ويمكن اعتبار هذا التصرف كنوع من أنواع الرقابة على جودة الأداء المهني في انتظار تفعيل دور لجنة مراقبة النوعية.

المطلب الثاني: المعايير المحلية للتدقيق وميثاق لأخلاقيات المهنة

إذا كان تاريخ إصدار أول ميثاق لأخلاقيات لمهنتي التدقيق والمحاسبة في الجزائر يرجع لأكثر من عقدين فإن إصدار معايير للتدقيق المحلية تعتبر سابقة في تاريخ المهنة في الجزائر، وهي خطوة إيجابية لا تزال في بدايتها، ويرى الطالب أن العنصرين لديهما علاقة مباشرة بتحسين الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة.

أولا: معايير التدقيق الجزائرية (NAA)

يعتبر وجود معايير محلية للتدقيق ضرورة ملحة لترقية مهنة التدقيق وتحسين جودتها في الجزائر، وبهذا الخصوص قام المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار أولى معايير تدقيق محلية(NAA) وذلك منذ الاستقلال وهي مستمدة من المعايير الدولية للتدقيق (ISA) وتستهدف هاته المعايير جميع أشكال مهام التدقيق القانونية(محافظة الحسابات) أو التعاقدية(الخبرة المحاسبية)[1]، وقد بلغ عدد هاته المعايير 12 معيار إلى غاية مارس 2017، وهي كما يلي:[2] [3]

- ✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210: اتفاق حول أحكام مهام التدقيق؛
- ✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505: التأكيدات الخارجية؛
- ✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560: أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة؛
- ✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580: التصريحات الكتابية؛
- ✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300: تخطيط تدقيق الكشوف المالية؛
- ✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500: العناصر المقنعة؛
- ✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510: مهام التدقيق الأولية– الأرصدة الافتتاحية؛

[1] وزارة المالية، المقرر رقم: 002، المؤرخ في 04 فيفري 2016 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المادة 02، ص02.
[2] نفس المرجع، المادة: 01، ص:02.
[3] وزارة المالية، المقرر رقم:150، (بدون تاريخ)، المادة 01، ص: 02.

- ✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520: الإجراءات التحليلية
- ✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570: استمرارية الاستغلال
- ✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610: استخدام أعمال المدققين الداخليين
- ✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620: استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق
- ✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700: تأسيس الرأي وتقرير المدقق على الكشوف المالية؛

ثانيا: ميثاق أخلاق مهنتي التدقيق والمحاسبة

أولت المنظمات المهنية في الجزائر أهمية كبيرة لآداب وسلوك المهنة بالنظر لأثرها الإيجابي على جودة الأداء المهني لمكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر، إذ تم إصدار أول مدونة لآداب وسلوك المهنة سنة 1996، في إطار المصف السابق، حيث صدر المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد،[1] وقد تضمن ثلاث عناصر أساسية: وهي واجبات والتزامات المهني اتجاه الغير، حقوق المهني وكذا بعض الأحكام المختلفة. وسنعرض أهم ما جاء فيه كما يلي:

1-التزامات المهني اتجاه الغير

حيث تطرق المرسوم إلى خمس أطراف رئيسية وهي:

- ✓ **واجبات المهني في أدائه مهنته:** حيث يجب على المهني أن يتحلى بدرجة عالية من الرصانة في أداء مهامه وأن يحرص في حياته الخاصة والمهنية على تجنب كل تصرف من شأنه المساس بكرامة المهنة وشرفها. كما يجب أن يؤدي مهمته بصرامة وهدوء.[2]
- ✓ **واجبات المهني في علاقاته مع زبائنه وموكليه:** تستند علاقات المهنيين بزبائنهم أو موكليهم إلى الأمانة والاستقلال وإلى واجب القيام بمهامهم بشرف وضمير مهني،[3] كما يجب أن يلتزم اتجاه زبائنه بحفظ سر المهنة ماعدا الحالات المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات المعمول بها[4]

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 24 لسنة 1996، المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 27 ذي القعدة عام 1416 الموافق لـ 15 أبريل سنة 2016، يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد، ص ص :04-09.
[2] المرسوم التنفيذي رقم 96-136، مرجع سابق، المادة: 02، ص:05.
[3] نفس المرجع، المادة: 03، ص:05.
[4] نفس المرجع، المادة: 06، ص:05.

- ✓ **واجبات المهني في علاقته مع نقابته:** يجب على المهني أن يعلم مجلس النقابة الوطنية بأي حدث طرأ على حياته المهنية، كالمتابعات الإدارية أو القضائية، والمنازعات بينه وبين أحد زبائنه أو موكليه، التوقف عن نشاطه أو تغيير محل ممارسته للمهنة.[1]
- ✓ **واجبات المهني في علاقاته بزملائه:** يجب أن يعبر تصرف الزملاء، فيما بينهم عن روح الزمالة والتضامن، كما يجب ان يساعد بعضهم البعض ويتأدبوا فيما بينهم ، كما يجب الامتناع عن أي كلام بقصد الإيذاء، وبصفة عامة عن أي عمل من شانه أن يسيء إلى الزميل أو إلى المهنة.[2]
- ✓ **واجبات المهني في علاقاته مع متربصيه والمتدربين تحت إشرافه:** يجب على المهنيين أن يتكفلوا بالمتربصين الذين تعينهم النقابة ويضمنوا لهم التأطير والتكوين المهنيين ويدفعوا لهم تعويضا يتصل بالمهام والأعمال المسندة إليهم.[3]

2-حقوق المهني:

وأقر المرسوم ببعض حقوق المهني حتى يتكمن من أداء مهامه بجودة عالية كما يلي:

- ✓ **الحق في التعاون:** يحق للمهني أن يطلب من زبونه أو موكله أن يتعاون معه التعاون اللازم قصد القيام بمهمته،[4] سواءا طلب الوثائق أو مختلف التسهيلات الأخرى.
- ✓ **الحق في الحصول على الأتعاب:** يتقاضى المهنيون بمناسبة أدائهم مهامهم أتعابا، حيث يحدد المهنيون وزبائنهم بناءا على اتفاق مشترك بينهم مبلغ مقابل الأتعاب وكيفيات دفعه.[5]

3-أحكام أخرى:

كما تطرق المرسوم أيضا إلى بعض الأحكام الخاصة المتعلقة ببعض النقاط الحساسة في مهنة التي تمس باستقلالية المهني وتنقص من جودة الخدمات التي يؤديها كما يلي:

[1] المرسوم التنفيذي رقم 96-136، مرجع سابق ، المادة: 06، ص:06.
[2] نفس المرجع، المادة:20، ص: 07.
[3] نفس المرجع، المادة: 22، ص:07.
[4] نفس المرجع، المادة: 22، ص:07.
[5] نفس المرجع، المادة: 30، ص: 08.

- ✓ حالات التنافي المهنية: يجب على المهنيين أن يحترموا الأحكام المتعلقة بحالات التنافي المهنية المنصوص عليها في القوانين المعمول بها.[1]
- ✓ الإشهار: لا يجوز للمهنيين أن يقوموا بعمليات إشهار بأي شكل من الأشكال كان، بهدف السعي لتشجيع جلب الزبائن بغير حق.[2]

وقد صدر بعد ذلك قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي والذي حافظ على نفس مكونات المرسوم السابق فيما يخص الحقوق والواجبات المرتبطة بمهني التدقيق والمحاسبة إلا أنه جاء مطابقا دليل قواعد السلوك المهني الصادر عن مجلس المعايير الدولية لآداب وسلوك المهنة (IESBA) التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، حيث يتضمن ما يلي:[3]

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

ويرى الطالب أن وجود قانون أخلاقيات المهنة يعزز من جودة الأداء المهني لمهني التدقيق والمحاسبة وهذا في حال الالتزام به والعمل به من خلال تحديد العلاقة بينهم وبين الأطراف التي يتعاملون معهم لاسيما الزبائن.

المطلب الثالث: مخرجات مكاتب التدقيق والمحاسبة وجودتها

تتمثل الخدمة التي تقدمها مكاتب المحاسبة والتدقيق إلى زبائنها في مختلف السجلات والدفاتر المحاسبية والقوائم المالية وكذا التقارير المقدمة، حيث تعتمد عليها الأطراف المهتمة والمستفيدة ذات العلاقة

[1] المرسوم التنفيذي رقم 96-136، مرجع سابق، المادة: 36، ص: 09.
[2] نفس المرجع، المادة: 37، ص: 09.
[3] Ministère des finances, conseil national de la comptabilité, **Code de déontologie de la profession d'expert-comptable**, Article 02, p : 02.

وتتخذ على أساسها مختلف القرارات، وبالتالي يجب أن تتميز هاته المخرجات بالجودة المطلوبة حتى تستجيب لمختلف متطلبات المجتمع المالي.

حيث عملت الجزائر على تحسين جودة النظام المحاسبي ومخرجاته من خلال اعتماد النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) بداية من سنة 2010 وهو الذي يوفر معلومات محاسبية ومالية أكثر شمولا وعمقا ودلالة وموضوعية بالمقارنة مع المخطط المحاسبي القديم (PCN75)، أما على مستوى مهنة التدقيق فقد تم التركيز أيضا على تحسين جودة التقارير وتنوعها من خلال مجموعة من الإجراءات والمراسيم التي تم إصدارها بهذا الخصوص.

أولا: جودة النظام المحاسبي ومخرجاته

إن من بين أهم متطلبات الاندماج وفق اقتصاد السوق توحيد الأنظمة المحاسبية وفق المعايير المحاسبية الدولية، الأمر الذي دفع الجزائر، في إطار توجهها الاقتصادي الحر إلى القيام بتبني المعايير الدولية المحاسبية(IAS) والمعايير الدولية الخاصة بالتقارير المالية والإفصاح (IFRS) من خلال النظام المحاسبي المالي الذي شرع في العمل به في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، هذه الإصلاحات الأخيرة والتي جاءت للإجابة عن رغبة المتعاملين الاقتصاديين الأجانب والجزائريين في التفاعل فيما بينهم، أدت بصورة مباشرة في التأثير على المنظمات المهنية خاصة تلك المتعلقة بمهنة المحاسبة، وذلك من خلال هيكلتها من جديد بما يتوافق وهذه الإصلاحات.[1]

وجاء النظام المحاسبي المالي ليهدف بشكل عام إلى ما يلي:[2]

- ✓ إيجاد حلول محاسبية للعمليات غير المعالجة بواسطة المخطط الوطني للمحاسبة(PCN75)؛
- ✓ عرض في الحسبان تطور المعايير والتقنيات المحاسبة قصد تقريب ممارساتنا المحاسبية من الممارسات الدولية القائمة التي تدمج معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي المصادق عليها من قبل أغلبية الدول؛

[1] براق محمد وقمان عمر، **أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر**، المؤتمر العلمي الدولي الأول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قصادي مرباح بورقلة، 2011، ص: 13.

[2] جودي، توفيق، **إصلاح الإطار المحاسبي في الجزائر وتكييف القوائم المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية**، المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، 30/29 نوفمر 2011، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص:04.

- ✓ السماح للمؤسسات الاقتصادية بإنتاج معلومة مالية ذات نوعية وأكثر شفافية وأكثر سهولة للتحقق منها بفعل توضيح أفضل للقواعد المحاسبية؛
- ✓ الاستجابة لاحتياجات الإعلام الآلي لمختلف المستعملين، سواء كانوا مسيرين، أعضاء مستخدمين مقرضين، دائنين، زبائن، جمهور المدققين أو الدولة؛
- ✓ السماح بتقييم الممتلكات بشروط السوق؛
- ✓ ضمان قراءة أفضل للحسابات بالنسبة للمستثمرين الأجانب بخصوص عمليات الشراكة.

ومن أجل التطبيق السليم لتقنيات المحاسبة بشكل سليم وخالي من الاخطاء، مع اقتصاد في الجهد والوقت والحصول على قوائم مالية وسجلات محاسبية أكثر دقة وذات جودة، ألزمت الهيئات المهنية في الجزائر كل المهنيين باستعمال تقنيات الإعلام الآلي في مسك المحاسبة،[1] من خلال إصدار مرسوم جديد بالموازاة مع تبني النظام المحاسبي المالي الجديد مع التخلي نهائيا عن المعالجة اليدوية، جاء المرسوم في ست وعشرون(26) مادة تضمنت الإجراءات التنظيمية التي يجب مراعاتها عند المعالجة المحاسبية، بواسطة برامج الإعلام الآلي وكذلك الشروط الواجب توفرها في هذه البرامج إضافة لإجراءات الرقابة الداخلية المفترضة لضمان حسن سير واستغلال هذه البرامج.

ثانيا: تطوير معايير التقرير

يعتبر الجانب الخاص بتقارير مهني التدقيق والمحاسبة (محافظة الحسابات والخبير المحاسبي) من بين أهم محاور إصلاح المهنة في الجزائر، حيث أولت لها الهيئات المهنية في الجزائر اهتماما شديدا بالنظر للأهمية القصوى التي تكتسيها هاته التقارير التي تمثل حوصلة عمل المدققين في الجزائر حول الكيانات المدققة، والتي يعتمد عليها من طرف الكثير من الأطراف لاتخاذ مختلف القرارات الاقتصادية حولها. وبهذا الخصوص وبهدف تحسين جودة تقارير التدقيق أصدرت وزارة المالية مرسوما يحدد محتوى معايير تقارير التدقيق الذي يجب أن تلتزم بها مكاتب التدقيق في الجزائر وكذا أنواعها ومكوناتها. وحددت وزارة المالية خمس عشرا(15) معيارا من معايير تقارير التدقيق كما يلي:[2]

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 21 لسنة 2009، المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1430 الموافق لـ 07 أبريل سنة 2009، يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، ص ص: 04-07.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 30 لسنة 2011، المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 223 جمادى الثانية عام 1432 الموافق لـ 26 ماي سنة 2011، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، المادة:02، ص: 19.

- ✓ معيار المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر؛
- ✓ معيار المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة؛
- ✓ معيار حول الاتفاقيات المنظمة؛
- ✓ معيار حول تفاصيل أعلى خمسة(05) تعويضات؛
- ✓ معيار حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- ✓ معيار حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛
- ✓ معيار حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- ✓ معيار حول استمرارية الاستغلال؛
- ✓ معيار يتعلق بحيازة أسهم كضمان؛
- ✓ معيار يتعلق بعملية رفع لرأس المال؛
- ✓ معيار يتعلق بعملية خفض رأس المال؛
- ✓ معيار يتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى؛
- ✓ معيار يتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم؛
- ✓ معيار يتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم؛
- ✓ معيار يتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

المطلب الرابع: التكوين والتدريب

قامت الهيئات المهنية في الجزائر بالعديد من الإجراءات الجديدة بعد المرسوم 10-01 حرصا منها على الرفع من كفاءة وخبرات المهنيين الجدد منهم مع التشديد في إجراءات التكوين وهذا بهدف تحسين الجودة أداء المهنيين على خلاف ما كان معمولا به في المرسوم السابق 08/91، حيث يمر كل من يطمح لممارسة مهن المحاسبة والتدقيق في الجزائر على ثلاث مراحل رئيسية كما يلي:

الفرع الأول: التكوين الأكاديمي للمهنيين المتربصين(المرحلة الاولى)

أصدرت وزارة المالية مرسوم بإنشاء معهد متخصص في مهنة المحاسب وهي مؤسسة ذات طابع صناعي وتجاري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي،[1] يكلف المعهد بضمان التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة خبير محاسب وشهادة محافظ حسابات ويتولى بالخصوص الآتي:[2]

- ✓ تنفيذ برامج التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات؛
- ✓ ضمان التكوين المتواصل الموجه لمهنيي المحاسبة؛
- ✓ المساهمة في تطوير البحث في مجال المحاسبة والجباية والمالية والتدقيق والإعلام الآلي للتسيير؛
- ✓ إنجاز دراسات ومنشورات تتعلق بمهامه؛
- ✓ المشاركة في تعميم التقنيات العصرية لهندسة التكوين في المحاسبة والتدقيق والمالية؛
- ✓ إقامة علاقات تبادل وتعاون مع الهيئات الوطنية أو الدولية التي تنشط في نفس مجال النشاط
- ✓ بإمكانه أيضا ضمان دورات تكوين متواصل تدخل في إطار مهامه لفائدة المستخدمين القادمين من قطاعات إدارية أو هيئات عمومية أو خاصة وذلك حسب الكيفيات المحددة ضمن الاتفاقيات.

ويمر الطالب في المعهد في إطار التربص الأكاديمي عبر الخطوات التالية:[3]

1- **الانتقاء الأولي:** تتضمن مسابقة الالتحاق بالمعهد اختبارات كتابية للقبول واختبارات شفوية للقبول النهائي؛

2- **التكوين الأولي:** يتابع الطلبة المقبولين نهائيا دورة تكوينية أولى متخصصة لمدة سنتين(2) تتوج بشهادة الدراسات العليا للمحاسبة والتدقيق بعد الحصول على مجمل المواد المطلوبة؛

3- **اختيار الشهادة:** يمكن للطلبة الحائزين على شهادة الدراسات العليا للمحاسبة والتدقيق الاختيار بين شهادة محافظ حسابات وشهادة الخبير المحاسب؛

4- **التكوين النهائي:** يتابع الطلبة الذين اختاروا مهنة الخبير المحاسب لدورة ثانية من التكوين المتخصص لمدة سنة تتوج عقب الحصول على مجمل المواد المطلوبة بشهادة الدراسات العليا للمحاسبة المعمقة

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 43 لسنة 2012، المرسوم التنفيذي رقم 12-288 المؤرخ في 02 رمضان 1433 الموافق لـ21 يوليو 2012، يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره، الفصل الأول: أحكام عامة، المواد: 03/02/01. ص: 10.

[2] نفس المرجع، المادة: 05، ص: 10.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 43 لسنة 2012، المرسوم التنفيذي رقم 12-288 المؤرخ في 02 رمضان 1433 الموافق لـ21 يوليو 2012، يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره، القسم الثاني: تنظيم التكوين، المواد: 21-26. ص: 10.

والمالية؛ في حين يكفي التكوين الأولي(شهادة الدراسات العليا للمحاسبة والتدقيق) لكل من اختار الحصول على شهادة محافظ الحسابات.

الفرع الثاني: التربص النظامي الميداني للطلبة المتربصين(المرحلة الثانية)

يتابع الطلبة تربصا مهنيا نظاميا مدته سنتين بعد الانتهاء من التكوين يتوج بشهادة نهاية التربص، وهذا للحائزين على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة والتدقيق لمن اختار شهادة محافظ حسابات، والحائزين على شهادة الدراسات المعمقة في المحاسبة والمالية لمن اختار شهادة خبير محاسبي، أو المترشحون الحاصلون في نهاية دورة التكوين المتخصص في المؤسسات التابعة لوزارة التكوين المهني على شهادة محاسب؛ حيث يلزم المهنيون وشركات المهنيين طبقا للمادة 78 من القانون 10-01 بضمان التكوين التطبيقي للمتربصين الموجهين لهم من قبل المجلس الوطني للمحاسبة، إذ يؤخذ توجيه المتربصين من قبل المجلس الوطني للمحاسبة، وعدد المتربصين لكل مشرف بعين الاعتبار الامكانيات المتوفرة ومخطط أعباء المكتب ومقر إقامة المتربص وتوفر المشرفين على التربص ومراقبي التربص .

ومن أهم شروط سير هذا التربص المهني ما يلي:[1]

- ✓ يحدد العدد الأقصى للمتربصين بخمسة (5) متربصين لكل مشرف؛
- ✓ لا يضمن تكوين المتربصين إلا المهنيين أو شركات المهنيين المسجلون في جداول الهيئات الثلاث للمهنة منذ سنتين على الأقل؛
- ✓ تحدد مدة التربص لسنتين(2) وهذا لتربص خبير محاسبي أو محافظ حسابات ابتداءا من تاريخ تبليغ المجلس الوطني للمحاسبة القرار للمتربص والمشرف مع إمكانية تمديد مدة التربص بناءا على رأي لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة في حين حددت مدة 18 شهرا بالنسبة لتربص محاسب.
- ✓ يلزم المشرف على التربص بالتكفل بالمتربص وضمان التكوين المهني الأمثل وكذا منحه كل التسهيلات للمشاركة في أعمال التكوين الضرورية؛

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 65 لسنة 2011، المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 28 ذي الحجة 1432 الموافق لـ24 نوفمبر 2011، يحدد شروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين، المواد: 02-18، ص ص: 18-20.

- ✓ يلتزم المتربص بالانضباط وحضور الاجتماعات الدورية واحترام السلطة السلمية والامتثال للقواعد التأديبية والسلوك المهني مع ضرورة التحلي بالسلوك الحسن وارتداء هندام لائق.
- ✓ تحرير تقرير سداسي من طرف المتربص يبين بصدق طبيعة وامتداد الأشغال المنجزة خلال تلك الفترة ومن ثم إرسال هذا التربص بعد التأشير عليه من طرف المشرف إلى لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة.
- ✓ يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بعد نهاية التربص بناءا على تقييمه لطريقة التربص إما بتسليم شهادة نهاية التربص للمتربص تسمح له باجتياز الامتحان النهائي للحصول على الشهادة أو تمديد فترة التربص لسنة إضافية أو رفض نهائي لمنح شهادة نهاية التربص لأسباب انضباطية وعدم انتظام العمل.

الفرع الثالث: الاختبار النهائي والحصول على الشهادة(المرحلة الاخيرة)

ينظم في الأخير امتحان نهائي لكل من أكمل التربص المهني، حيث يمنح الناجحين شهادة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات وهذا لمن تحصل على معدل عام 20/10 على أن لا تقل أي من النقطتين عن 20/8.

وينظم المجلس الوطني للمحاسبة بالتعاون من وزارة التعليم العالي والبحث العلمي (جامعة الجزائر 03 بدالي ابراهيم) سنويا امتحان نهائي للحصول على شهادة الخبير المحاسب[1] ، حيث يتضمن الامتحان جانبين: اختبار كتابي للقبول واختبار شفوي للنجاح.

بالنسبة للاختبار الكتابي: يتمثل الاختبار الكتابي في دراسة حالة تشمل المجالات ذات الصلة بمهام الخبير المحاسب وتحدّد مدة الاختبار بعشر(10) ساعات. وخلال الاختبار الكتابي يمكن للمترشح الاطلاع على أي وثيقة ورقية. ويجب أن تكون دراسة الحالة محل اختيار بين ثلاث اقتراحات على الأقل يقررها عميد جامعة الجزائر 3 أو ممثله قانونا وممثلين قانونا عن المجلس الوطني للمحاسبة والمصف الوطني لخبراء المحاسبة. ويعتبر المرشح المقبول لإجراء الامتحان الشفوي كل متحصل على علامة تساوي أو تفوق (100) نقطة من (200) نقطة في الامتحان الكتابي.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 14 لسنة 2013، قرار وزاري مشترك مؤرخ في 3 رجب 1433 الموافق ل24 مايو 2012 يعين مركز الامتحان ويحدد الكيفيات العملية للامتحان النهائي للحصول على شهادة الخبير المحاسب وكذا تشكيلة لجنة المداولات، ص ص: 23-24.

بالنسبة للامتحان الشفوي: يقبل لإجازة خبير محاسبي المترشحون الذين يحصلون على مجموع(140)نقطة من (280) نقطة) إذ يتطرق المترشحون للاختبار الشفوي في المجالات التالية:

- ✓ مراجعة قانونية وتعاقدية؛
- ✓ مناقشة تقارير تربص الخبير المحاسب؛
- ✓ القانون: القانون التجاري العام، قانون الشركات، قانون الأعمال، القانون الجنائي العام والتشريع الجنائي التطبيقي للأعمال، العقود والالتزامات، الخبرة القضائية...؛
- ✓ الجباية؛
- ✓ الاقتصاد العام، تسيير المؤسسة؛
- ✓ التقنيات الكمية: الإعلام الآلي، الرياضيات التطبيقية للتسيير، الإحصاء والسبر التطبيقي للتدقيق.

المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية والإجراءات المتبعة

بعض عرض لمكونات الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر، والجهود التي تبذلها الدولة في سبيل إصلاح مهنتي التدقيق والمحاسبة وتحسين قدرة وكفاءة وأداء مكاتب التدقيق والمحاسبة، رأى الطالب أن يدعم هذا الجانب النظري بدراسة ميدانية، يستطلع من خلالها أراء عينة من ممارسي المهنة في بعض مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر(أصحاب المكاتب حاملي اعتماد محاسب معتمد، محافظ حسابات وخبير محاسبي)، وكذا المهنيين الموظفين لدى هاته المكاتب (المحاسبين والمدققين) وكذا بعض الاكاديميين (أساتذة جامعيين في الجزائر مختصين بالمحاسبة والتدقيق)، وهذا بهدف تدارك أي نقص يلحق بموضوعية هاذا البحث عند عرض نتائجه واقتراح توصياته في ظل حداثة تجربة الجزائر فيما يخص موضوع الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة والرقابة عليها، وكذا قلة الدراسات والبحوث حول هذا الجانب المهم في المهنة. حيث قام الطالب باعتماد التحري المباشرة كإحدى أهم الوسائل لاختبار مجموعة من الفرضيات المرتبطة بالموضوع، من خلال باستخدام تقنية الاستبيان الذي من الممكن أن يكون الخيار الأنسب الملائم لقياس درجة التطابق بين الجانب النظري من البحث وبين أراء مجتمع الدراسة الذي تم اختياره بعناية بناءا على المعطيات المتوفرة، وهذا من أجل الوصول إلى دراسة ذات قيمة ودلالة حول واقع الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر وسبل تحسينها ومدى إدراك المهنيين والمهتمين بهذا الموضوع.

المطلب الأول: تحديد معالم الدراسة الميدانية

يعتمد تحديد المعالم الأولية لهاته الدراسة الميدانية على توضيح العديد من العناصر كالمنهج المتبع والبيانات المعتمدة وكذا تحديد نوع أفراد العينة وحجمها إضافة إلى حدود الدراسة المختلفة كما يلي:

الفرع الأول: المنهج والبيانات المعتمد عليها في الدراسة

اختار الطالب أسلوب التحري المباشر عن طريق استبيان للوصول لمختلف وجهات نظر المستجوبين من العينة المدروسة وعليه يرى بضرورة أن يعتمد على المنهج التحليلي في تحليل البيانات والمعلومات المتحصل عليها من خلال هذا الاستبيان ومن ثم تحديد النتائج المترتبة على هذا التحليل واقتراح توصيات بناء عليها. وخلال هاته الدراسة اعتمد الطالب على مجموعة من البيانات الثانوية والأساسية هي كما يلي:

أولا: البيانات الثانوية

وهي تمثل بيانات الجانب النظري من البحث حيث حاول الطالب –حسب استطاعته وبما توفرت لديه من وسائل وأدوات– بعملية مسح للدراسات السابقة ومراجعة الأدبيات المنشورة في مجال منشآت التدقيق والمحاسبة وكذا موضوع الجودة لدى هاته المنشآت وكيفية الرقابة عليها والعوامل المؤثرة عليها، مستعينا بمجموعة من الكتب والدراسات والمقالات وكذا إصدارات المنظمات المهنية الدولية ذات الصلة كالاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) ومنظمات أخرى عربية ومحلية كموقع الجريدة الرسمية أو إصدارات الهيئات المهنية المتخصصة كالمصف الوطني لخبراء المحاسبة أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

ثانيا: البيانات الأولية

هي بيانات الجانب الميداني من الدراسة، والتي يتم تجميعها لاختبار فروض الدراسة، ويتم ذلك من خلال عرض قوائم الاستبيان والتي تشمل مجموعة من الأسئلة اللازمة لجمع البيانات المطلوبة، والذي تم

إعدادها وفقا لما تم التعرض له في الجانب النظري ومحاولة معرفة وجهات نظر وآراء المعنيين من المهنيين والأكاديميين تم تحديدهم كما سيأتي تباعا.

الفرع الثاني: تحديد مجتمع وعينة الدراسة الميدانية

يهتم البحث بميداني المحاسبة والتدقيق، وبالتحديد مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر وما يتعلق بهما، وعليه فمن المفروض أن تكون مفردات مجتمع الدراسة ممن له صلة مباشرة بالموضوع، وبالأخص من له دراية وخبرة علمية وعملية بهذا الموضوع سواءا في الميدان أو على المستوى الأكاديمي.

أولا: مجتمع الدراسة

ويتمثل المجتمع المدروس في صنفين هما كما يلي:

1- صنف المهنيين:

يتمثلون في شركاء مكاتب التدقيق والمحاسبة (أصحاب المكاتب) والحاصلين على الاعتماد والمسجلين ضمن جداول المهنيين الممارسين وهم كما يلي:

- ✓ خبراء المحاسبة؛
- ✓ محافظي الحسابات؛
- ✓ المحاسبين المعتمدين؛

إضافة إلى موظفي مكاتب التدقيق المهنيين بمختلف الدرجات والحاملين لديبلوم سواء ديبلوم مهني أو ديبلوم جامعي:

- ✓ مديري التدقيق والمحاسبة؛
- ✓ المدققين/المحاسبين الأوليين؛
- ✓ المدققين/المحاسبين الثانويين.

2- صنف الأكاديميين

ويتمثلون في مجموعة من الأساتذة الجامعيين ذوي شهادات عليا (ماجستير أو دكتوراه) المتخصصين في المحاسبة والتدقيق والمالية والجباية في بعض الجامعات الجزائرية وهم كما يلي:

- ✓ صنف الأساتذة مساعدين؛
- ✓ صنف الأساتذة المحاضرين؛
- ✓ صنف أساتذة التعليم العالي.

ثانيا: عينة الدراسة

نظرا لكبر حجم المجتمع المدروس وكذا التوزيع الجغرافي لأفراد المجتمع تم اعتماد أسلوب العينة الميسرة والتي لم يتم تحديدها بشكل مسبق نظرا لعدم وجود إحصائيات دقيقة عن مجتمع الدراسة، وقد قمنا بتوزيع 220 استمارة، حيث اعتمدنا العديد من القنوات لإيصال الاستمارات إلى أفراد العينة وهي كما يلي:

- ✓ طريقة التسليم والاستلام المباشر، حيث قام الباحث بالتنقل إلى أماكن تواجد بعض من أفراد العينة سواءا في الجامعات أو مكاتب التدقيق والمحاسبة؛
- ✓ الاعتماد على بعض الوسطاء(أساتذة أو مهنيين) وهذا لإيصال الاستمارات لبعض أفراد العينة المتواجدين بعيدا عن مكان تواجد الباحث؛
- ✓ استغلال فرصة تنظيم ملتقى حضر فيه عدد من مهني التدقيق والمحاسبة تحت إشراف الهيئات المهنية لتوزيع الاستمارات؛
- ✓ الاعتماد على شبكة الإنترنت لإرسال الاستمارات وهذا عن طريق الإيميل الشخصي أو صفحات متخصصة في موقع التواصل الاجتماعي (Facebook) تجمع عدد من المهنيين الجزائريين في مجال التدقيق والمحاسبة.

وبعد الانتهاء من عملية التوزيع وتحديد مدة شهرين لاسترجاع الاستمارات، قام الباحث باسترجاع 186 استمارة إجمالية، 23 استمارة منها تم تحصيلها بعد نهاية الآجال، وبالتالي تم الاحتفاظ بـ: 163 استمارة للدراسة الأولية.

وبعد عملية الفرز والمعالجة، تقرر اعتماد 147 استمارة كعينة نهائية للدراسة صالحة للتحليل، حيث تم اقصاء باقي الاستمارات المقدرة(16)، استبعدت لنقص في الإجابات أو للتضارب الموجود في الإجابات، أو لا يعتبر من قام بملئها أحد أفراد المجتمع المدروس المحددين أعلاه.

الجدول رقم (1-4): الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان.

البيـان	الاستبيان	
	العدد	النسبة
عدد الاستمارات الموزعة والمعلن عنها	220	%100
عدد الاستمارات المفقودة أو المهملة	57	%25.90
عدد الاستمارات الملغاة	16	%7.27
عدد الاستمارات الواردة بعد الأجل	23	%10.45
عدد الاستمارات الصالحة	147	%66.81

المصدر: من إعداد الطالب (اعتماداً على المعطيات المتوفرة لديه)

الفرع الثالث: حدود الدراسة والظروف المحيطة بها

أولا: حدود الدراسة الميدانية

تتمثل حدود هذه الدراسة فيما يلي:

1- الحدود المكانية:

تمت هذه الدراسة بالجزائر سواءا في الجامعات الجزائرية بالنسبة للاكاديميين أو مكاتب التدقيق والمحاسبة الجزائرية وكذا بعض الملتقيات المنظمة وهذا بالنسبة للمهنيين.

2- الحدود الزمنية:

يرتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمن الذي أجريت فيه والذي تم تحديده بثلاث أشهر ابتداءا من 15 ديسمبر 2016 إلى غاية 14 مارس 2017.

3- الحدود البشرية:

تستند هذه الدراسة لآراء وإجابات الأكاديميين والمهنيين الجزائريين في مجال المحاسبة والتدقيق كما سبق ذكره.

4- الحدود الموضوعية:

يركز الاستبيان حول الإصلاحات التي عرفتها مهنتي التدقيق والمحاسبة في الجزائر لاسيما بعد اعتماد النظام المحاسبي المالي الجديد وكذا اعتماد المرسوم 10-01 المتعلق بمهن التدقيق والمحاسبة أي ما يتعلق بالمهنتين في الفترة الممتدة ما بين 2008 إلى غاية 2017، مع التركيز على تطبيق متطلبات الجودة والرقابة عليها في مكاتب التدقيق والمحاسبة الجزائرية.

ثانيا: الظروف المحيطة بالدراسة الميدانية

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

- ✓ تزامن الفترة الزمنية التي قمت فيها بتوزيع الاستبيان بفترة أعمال نهاية الدورة وكذا إعداد القوائم المالية الختامية وكذا إعداد بعض التصريحات السنوية في مكاتب التدقيق والمحاسبة حيث تحجج الكثير من المهنيين بكثرة انشغالاتهم في هاته الفترة رغم أن الاستبيان يأخذ وقتا يسيرا في القراءة والإجابة؛
- ✓ تزامن الفترة الزمنية أيضا مع عطلة الشتاء للأساتذة ونهاية السداسي الأول وكذا فترة الامتحانات حيث تكثر انشغالات الأساتذة.
- ✓ غياب ثقافة التجاوب الإيجابي والاهتمام بالدراسات الاكاديمية والتعامل مع هذا النوع من الدراسات.

ورغم هذه الصعوبات المواجهة إلا أنه كانت هناك العديد من الجوانب الإيجابية والتي يعتقد الطالب أنها تضفي على الدراسة مصداقية والجودة أكثر وهي كما يلي:

- ✓ تنوع أفراد العينة من اكاديميين ومهنيين ومن كل الفئات المحددة وأيضا وجود عدد من أفراد من العينة المدروسة ممن يتوفر الخبرتين المهنية والأكاديمية في نفس الوقت (أساتذة جامعيين ومتحصلين في نفس الوقت على اعتماد خبير محاسبي أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد أو ممن لايزالون يمارسون المهنة في الميدان)؛
- ✓ ما يقارب ثلثي أرباع المهنيين ومكاتب التدقيق والمحاسبة على المستوى الوطني متواجدة في منطقة الوسط لاسيما العاصمة إضافة إلى ولايات أخرى (تيبازة، البليدة، المدية، بومرداس، عين الدفلى، البويرة، تيزي وزو، الجلفة، المسيلة، بجاية)؛
- ✓ الانتشار الجغرافي للعينة المدروسة حيث يتوزع أفراد هاته العينة على ولايات عديدة تنتمي للجهات الأربع على المستوى الوطني (وسط، شرق، غرب، جنوب) إذ –كما ذكرنا آنفا– تم الاعتماد على بعض الزملاء من أساتذة ومهنيين في توزيع الاستبيان في الجامعات وكذا مكاتب التدقيق والمحاسبة المتواجدة في بعض الولايات البعيدة عن تواجد الباحث والاتصال بهم في ملتقيات مهنية وأيام دراسية إضافة إلى استعمال البريد الالكتروني ووسائل التواصل الاجتماعي؛

المطلب الثاني: تصميم الاستبيان

مر الطالب في تصميمه لهذا الاستبيان بالعديد من الخطوات، حيث اعتمد على إطار نظري محدد قائم على فرضيات معينة كأساس للدراسة الميدانية، ويمكن إبراز جوانب هذا الاستبيان كما يلي:

الفرع الأول: بناء الاستبيان

تم تحميل الاستبيان من طرف الباحث على ورق عادي(Format A4)، وهذا فيما يخص التسليم المباشر، في حين تم تحميل الاستبيان عبر ملف (Word) وهذا فيما يخص الاستمارات المرسلة عبر الإيميل الإلكتروني أو على موقع التواصل الاجتماعي(Facebook)، وهو يتشكل من 05 صفحات، حيث تتضمن الصفحة الأولى خطابا موجه للمستجوبين حول خلفية هذا الاستبيان وجوانبه بشكل عام مع إيضاح لكيفية التعامل معه، في حين تتضمن الأربع صفحات الأخرى موضوع الدراسة في شكل أسئلة مرتبة في جداول يسهل على المستجوب وضع إجابته فيها، وهذا بوضع علامة مميزة فيها.

وقد تم إعداد الاستبيان باللغتين: العربية والفرنسية* حيث تميزت الكلمات والعبارات المستعملة بالبساطة والوضوح مع اعتماد عبارات وأسئلة مباشرة، وهذا قصد تجنب أي التباس أو غموض في المعنى ليسهل على المستجوبين الفهم والإجابة، وقد قمنا بعرض أسئلة الاستبيان على شكل محاور، يمثل كل محور جانبا من جوانب الموضوع، مع مراعاة الترتيب المنهجي في التطرق للأفكار.

الفرع الثاني: هيكل الاستبيان

يتضمن الاستبيان ثلاث (3) أجزاء من الأسئلة مختلفة كما يلي:

الجزء الأول: وهو يمثل بعض البيانات الشخصية لأفراد العينة المستجوبة ويحتوي على أربع (4) أسئلة تتعلق بالمنصب المشغول، الخبرة المهنية، المستوى الأكاديمي وأخيرا التخصص.

الجزء الثاني: ويتضمن هذا الجزء (13) سؤال مقسمة إلى محورين متعلقان بمدى إطلاع ومعرفة المستجوبين لما يتعلق بمهن التدقيق والمحاسبة من تشريعات ومعايير وإرشادات سواءا في الجزائر أو على المستوى الدولي كما يلي:

- ✓ **المحور الثاني:** يحتوي على (8) أسئلة تتعلق بمدى إطلاع المستجوبين على التنظيم المحلي ومختلف التشريعات المتعلقة بمهن التدقيق والمحاسبة في الجزائر لاسيما بعد الإصلاحات الأخيرة.
- ✓ **المحور الثالث:** يحتوي المحور الثاني على (5) أسئلة تتعلق أيضا بمدى إطلاع المستجوبين على المعايير والإرشادات الصادرة دوليا، لاسيما من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين واللجان التابعة.

الجزء الثالث: يحتوي على (34) سؤال تم تقسيمها إلى (4) محاور تتعلق بموضوع الدراسة كما يلي:

- ✓ **المحور الرابع:** يحتوي على (9) أسئلة تتعلق بالإصلاحات التي عرفتها مهنتي التدقيق والمحاسبة في الجزائر وأثرها على الجودة والنوعية لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة من وجهة نظر المستجوبين؛
- ✓ **المحور الخامس:** يحتوي على (15) سؤال يتعلق بأثر تطبيق بعض من المتطلبات على الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة من وجهة نظر المستجوبين؛

* أنظر الملحق رقم 01 و02.

- ✓ **المحور السادس:** يحتوي على (5) أسئلة تتعلق بأحسن الوسائل والطرق للقيام بالرقابة على الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر من وجهة نظر المستجوبين؛
- ✓ **المحور السابع:** يحتوي على (5) أسئلة تتعلق بأسس تقييم وقياس الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر من وجهة نظر المستجوبين.

وقد تم إعداد الأسئلة بشكل يتلاءم مع متطلبات مقياس ليكارت الخماسي (Likert Scale)[1] الذي يحتمل خمسة إجابات وهذا حتى يتسنى لنا تحديد أراء أفراد العينة حول أهم المواضيع التي تناولها الاستبيان، ويسهل بالتالي على الطالب ترميز وتنميط الإجابات كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-4): مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	موافق جدا أو ممتاز	موافق أو جيد	محايد أو مقبول	غير موافق أو سطحي	غير موافق مطلقا أو غير مطلع
الدرجة	1	2	3	4	5
المتوسط المرجح	[1-1.79]	[1.80-2.59]	[2.60-3.39]	[3.40-4.19]	[4.20-5]

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مرجع الصيرفي محمد عبد الفتاح.

المطلب الثالث: أدوات الاستبيان واختبار الصدق والثبات

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها فلابد من استخدام العديد من الأدوات والأساليب الإحصائية بالدرجة الأولى، وقد استعان الطالب ببرامج حاسوبية جاهزة بغرض الوصول إلى نتائج تتميز بالدقة والسرعة والموضوعية كما سيأتي تباعا:

الفرع الأول: البرامج والأساليب الإحصائية المستخدمة في الاستبيان

اعتمد الطالب على برنامجين من برامج الحاسوب بغرض الاقتصاد في الجهد والوقت مع الوصول إلى مستوى عالي من الدقة والموضوعية في النتائج كما يلي:

[1] الصيرفي محمد عبد الفتاح، **البحث العلمي: الدليل التطبيقي للباحثين**، الطبعة الأولى، عمان، دار وائل للنشر والتوزيع، 2006، ص115.

- ✓ برنامج Microsoft Office لاسيما برنامجي Word وبرنامج Excel وهذا فيما يخص عرض البيانات والجداول وكذا بعض الأشكال البيانية؛
- ✓ برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية المعروف باسم SPSS (Statistical Package For Social Sciences) النسخة 20.

أما في الجانب الإحصائي فقد استخدم الباحث بعض الأساليب الإحصائية لاسيما التحليل الإحصائي الوصفي وهي كما يلي:

- ✓ اختبار ثبات وصدق الاستبيان عن طريق استخدام مقياس آلفا كرونباخ (Alpha de Cronbach)؛
- ✓ استخراج التكرارات والنسب المئوية لكل عبارة من عبارات الاستبيان؛
- ✓ قياس المتوسطات الحسابية لكل عبارة من العبارات بالاستناد إلى إجابات أو اختيارات أفراد العينة المشار إليها بالاستبيان والمتوسط الحسابي للمتغير؛
- ✓ قياس الانحراف المعياري لمعرفة مدى انحراف إجابات عينة الدراسة عن متوسطاتها الحسابية.

الفرع الثاني: اختبار صدق وثبات الاستبيان

قبل البدء في تحليل بيانات الاستبيان وجب على الطالب أن يأخذ بعين الاعتبار مفهومي الصدق والثبات وذلك بإخضاع الاستبيان لاختبار هذين الأخيرين. وتدل العديد من المراجع على وجود طرق لاختبار صدق وثبات الاستبيان.

أولا: اختبار صدق الاستبيان

ولعل أول مرحلة من هاته المراحل هي عرض الاستبيان على عدد من المتخصصين والمستهدفين من عينة البحث، لأخذ انطباعاتهم واستجاباتهم حول أداة الدراسة، ومدى تحقيقها لهدف الدراسة وتطرقها للنقاط الرئيسية التي يجب أن تكون متضمنة، ولهذا الغرض قام الطالب بعرض أولي للاستبيان على أربعة محكمين متخصصين سواء في المحاسبة والتدقيق أو في الإحصاء وهذا للتأكد من سلامة بنائه، كما تم الأخذ بعين الاعتبار بعض الملاحظات من طرف بعض المستجوبين الآخرين وهذا من مختلف الجوانب لاسيما ما يلي:

- ✓ دقة صياغة الأسئلة وصحة العبارات وخلوها من الاخطاء؛
- ✓ مدى شمولية الاستمارة؛
- ✓ توزيع خيارات الإجابة وترتيبها لضمان ملائمتها لعملية المعالجة الإحصائية؛

وعليه وبناءا على الملاحظات والتوصيات الواردة، ونتائج الاختبار الأولي قام الطالب بتدارك الأخطاء والنقائص، ومن ثم صياغة الاستبيان في شكله النهائي وعرضه على مختلف المستجوبين الآخرين.

ثانيا: اختبار ثبات الاستبيان

يقصد بالثبات الدقة والاتساق، وأنه في حال إعادة تطبيق الاستبيان في ظروف مماثلة فإنه سيتم الحصول على نفس النتائج والاستنتاجات، يرى الباحث أن أفضل مقياس لثبات أداة الدراسة حسب العديد من الدراسات هو معامل آلفا كرومباك (Alpha Cronbach)، وهو مؤشر تتراوح قيمته بين الصفر والواحد، وكلما اقترب المعامل من الواحد دل ذلك على ثبات استمارة الاستبيان.

وقد قام الطالب بتطبيق اختبار الثبات (Alpha Cronbach) على استمارات الاستبيان الواردة والصالحة للتحليل وعددها كما ذكرنا آنفا 147 استمارة، وذلك لمجمل محاور القسم الثالث كما سبق ذكره[1] وكانت نتائج هذا الاختبار كما يلي:

الجدول رقم (3-4): توزيع معامل ألفا كرومباك

محاور الاستبيان الخاضعة لاختبار الثبات	معامل ألفا كرومباك	جذر معامل ألفا كرومباك
المحور الرابع: الإصلاحات التي عرفتها مهنتي التدقيق والمحاسبة في الجزائر وأثرها على الجودة	0.66	0.81
المحور الخامس: تطبيق متطلبات الجودة في الجزائر	0.77	0.87
المحور السادس: أساليب رقابة الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر	0.81	0.9
المحور السابع: أسس تقييم وقياس الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر	0.65	0.8
جميع محاور القسم الثالث	0.72	0.84

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

[1] استثنى الباحث فقرات القسم الأول المتعلق بالبيانات الشخصية وكذا القسم الثاني المتضمن مدى إطلاع أفراد العينة حول مختلف التشريعات والقوانين والمعايير والإرشادات حول مهنتي التدقيق والمحاسبة محليا أو دوليا.

من خلال النتائج المتحصل عليها بالنسبة لكل محور، يلاحظ أن كل القيم تضم نسب ثبات أكبر من 0.6 وهي بالتالي أقرب للواحد وكذا قيم جذر المعامل، وهو ما يعني أن العبارات التي تضمنتها مختلف محاور الاستبيان ثابتة ومستقرة، أما بالنسبة للمحاور مجتمعة فقد تحصلنا نسبة ثبات مرتفعة أيضا وعليه يرى الباحث أن هاته النتائج تطمئن إلى ثبات وصدق هذا الاستبيان.

المبحث الثالث: عرض وتحليل النتائج الميدانية

تعتبر هاته الخطوة خلاصة الدراسة الميدانية، حيث قام الطالب في هذا المبحث بتبويب البيانات الواردة من الاستمارات المسترجعة الصالحة للدراسة ومعرفة خصائص العينة ومن ثم القيام بمعالجة إجابات العينة وتحليلها وتفسيرها ليتم في الأخير استخلاص النتائج منها.

المطلب الأول: تقديم خصائص العينة

ضم هذا القسم من الاستبيان خصائص العينة وهي تخص أربعة (4) أسئلة تتعلق بالمنصب المشغول، الخبرة المهنية، المستوى الأكاديمي وأخيرا التخصص العلمي، حيث توصلنا إلى النتائج التالية:

الفرع الأول: المنصب (Poste)

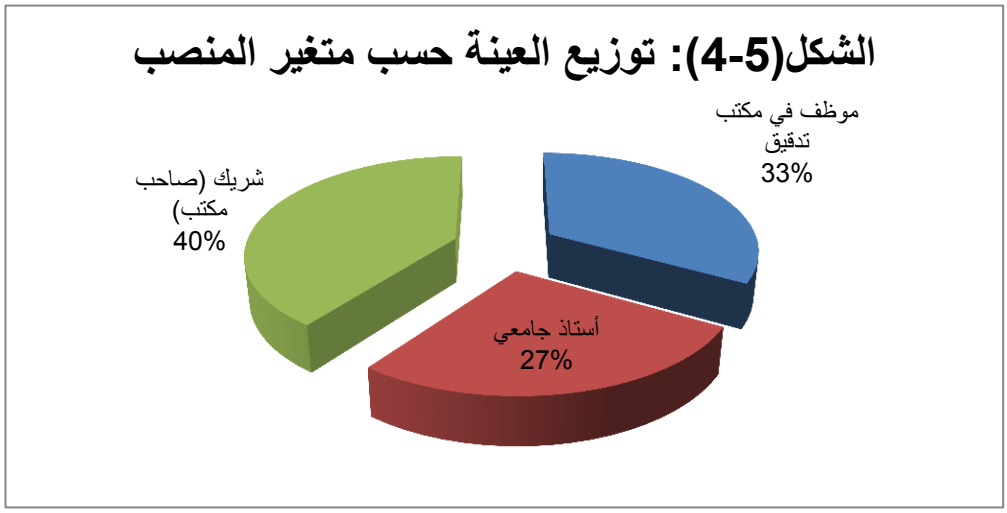
تم تقسيم أفراد العينة إلى 3 فئات تمثل المنصب المشغول لكل فرد من أفراد العينة، وقد قام الباحث باختيار الفئات بما يتناسب وأفراد العينة، ومن ثم قام بترتيب النتائج من أعلى تكرار (أو نسبة) إلى أقل تكرار أو نسبة كما هو موضح في الجدول والشكل المواليين:

الجدول(4-4): توزيع العينة حسب متغير المنصب المشغول

المنصب المشغول	التكرارات	النسبة المئوية
موظف في مكتب التدقيق	60	%40.8
أستاذ جامعي	49	%33.3
شريك (صاحب مكتب)	38	%25.9
المجموع	147	%100

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

الشكل(5-4): توزيع العينة حسب متغير المنصب



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

من خلال الجدول يتضح أن هناك تقارب نسبي بين أفراد العينة حسب التقسيم الوظيفي، إذ أن عدد أفراد العينة من موظفي مكاتب التدقيق والمحاسبة هو 60 فردا بنسبة 40.8% من العينة الإجمالية، يليهم الأساتذة الجامعيين بـ: 49 فردا تمثل نسبة 33.3% من العدد الإجمالي، ومن ثم شركاء المكاتب بعدد يقارب 38 فردا بنسبة تمثل 25.9%، حيث يرى الباحث أنه ليس هناك غالبية لفئة معينة على أخرى وبالتالي تغليب وجهة نظر لفئة معينة على الأخرى، وقد حرص الباحث خلال توزيعه للاستبيان على استقطاب المستجوبين الأكاديميين والمهنيين معا، وهذا بغرض الحصول على وجهة نظر أكاديمية ومهنية في نفس الوقت، مع الإشارة إلى أنه هناك من المستجوبين من يمزج بين الجانب الاكاديمي والمهني، إذ أن العديد من الأستاذة الجامعيين على سبيل المثال يملكون اعتمادا في إحدى مهن التدقيق والمحاسبة أو مما سبق لهم ممارسة المهنة، وهو ما يعتبره الطالب في صالح الدراسة ومؤشرا جيدا.

الفرع الثاني: الخبرة المهنية

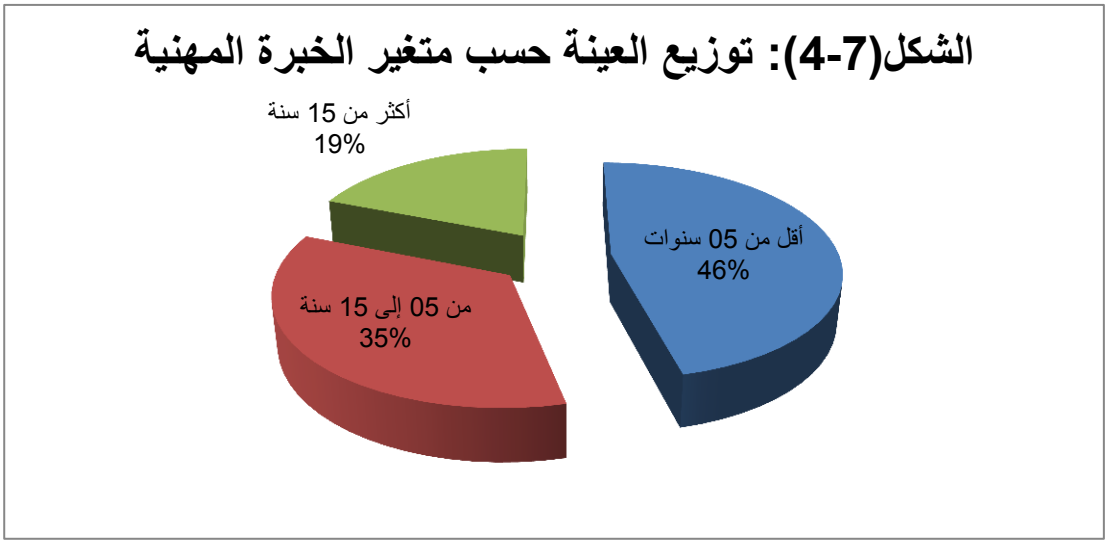
تم تقسيم أفراد العينة إلى 3 فئات تمثل عدد سنوات الخبرة المهنية المكتسبة، وقد قام الباحث باختيار الفئات بما يتناسب وأفراد العينة، ومن ثم قام بترتيب النتائج من أعلى تكرار (أو نسبة) إلى أقل تكرار أو نسبة كما هو موضح في الجدول والشكل المواليين:

الجدول(6-4): توزيع العينة حسب متغير الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرارات	النسبة المئوية
أقل من 05 سنوات	68	%46.3
من 05 إلى 15 سنة	51	%34.7
أكثر 15 سنة	28	%19
المجموع	149	%100

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

الشكل(7-4): توزيع العينة حسب متغير الخبرة المهنية



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

من خلال متغير الخبرة المهنية نجد أن ما نسبته 46.3 % بعدد يقدر بـ 68 مستجوبا تتوفر على خبرة مهنية أقل من 05 سنوات، تليها الفئة التي يصل عدد سنوات الخبرة لديها ما بين 5 و 15 سنة وهذا بنسبة 34.7% وبعدد يقدر بـ51 مستوجبا ومن ثم ما نسبته 19%، وبعدد يقدر بـ: 28 مستجوبا تفوق خبرتهم المهنية 15 سنة، إذ يبلغ العدد الكلي لمن تفوق خبرتهم 5 سنوات أكثر من نصف أفراد العينة، إضافة إلى أن عدد ممن لا تتجاوز خبرتهم 5 سنوات يملكون مؤهلات عالية (شهادات ماجستير أو دكتوراه)، وعلى ذلك يرى الطالب أنه مؤشر جيد أيضا للدراسة الميدانية.

الفرع الثالث: المستوى الاكاديمي (Diplôme)

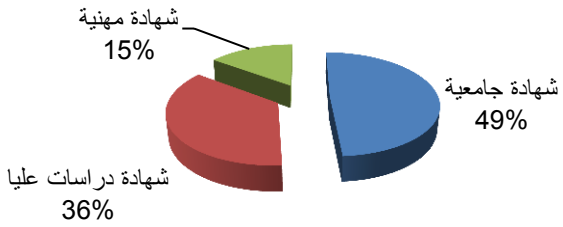
تم تقسيم أفراد العينة إلى 3 فئات تمثل المستوى الاكاديمي، وقد قام الطالب باختيار الفئات بما يتناسب وأفراد العينة، ومن ثم قام بترتيب النتائج من أعلى تكرار (أو نسبة) إلى أقل تكرار أو نسبة كما هو موضح في الجدول والشكل المواليين:

الجدول(8-4): توزيع العينة حسب متغير المستوى الاكاديمي

المستوى العلمي	التكرارات	النسبة المئوية
شهادة جامعية (ليسانس/ماستر)	72	%49
شهادة دراسات عليا (ماجستير –دكتوراه)	53	%36
شهادة مهنية (مستوى ثانوي أو أقل)	22	%15
المجموع	149	%100

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

الشكل (9-4): توزيع العينة حسب متغير المستوى الاكاديمي



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

يمثل أفراد العينة المتحصلون على شهادة جامعية (ليسانس / ماستر) أكبر نسبة بـ49 % بعدد يقارب 72 مستجوبا، وهذا يعود لأن أكبر نسبة للمستجوبين هي من فئة المهنيين (سواءا موظفين في مكاتب التدقيق أو شركاء مكتب)، حيث كانت تعتبر شهادة ليسانس من بين الشروط الأساسية للحصول على الاعتماد، يليها المستجوبين المتحصلين على شهادات للدراسات عليا(ماجستير/دكتوراه) بنسبة تصل إلى 36% وبعدد يقدر بـ: 53 مستوجبا ومن ثم أصحاب الشهادات المهنية (مستوى ثانوي أو أقل) بنسبة 15%

بعدد يقدر بـ: 22 مستجوبا. والملاحظ أن غالبية المستجوبين بنسبة تفوق 85 % من العينة المستجوبة متحصلين على شهادة ليسانس على الأقل وهو يمثل مؤشرا جيدا في نظر الطالب.

الفرع الرابع: التخصص العلمي

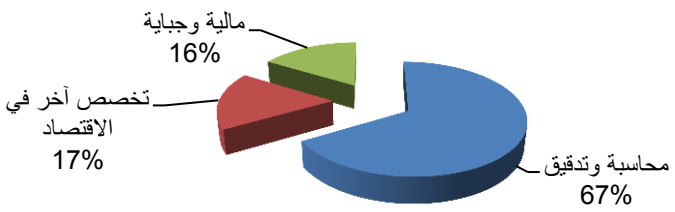
تم تقسيم أفراد العينة إلى 3 فئات تمثل التخصصات العلمية، وقد قام الطالب باختيار الفئات بما يتناسب وأفراد العينة، ومن ثم قام بترتيب النتائج من أعلى تكرار (أو نسبة) إلى أقل تكرار أو نسبة كما هو موضح في الجدول والشكل المواليين:

الجدول(10-4): توزيع العينة حسب متغير التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرارات	النسبة المئوية
محاسبة وتدقيق	98	%66.7
تخصص آخر في الاقتصاد	25	%17
مالية وجباية	24	%16.3
المجموع	147	%100

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

الشكل (4-11): توزيع العينة حسب متغير التخصص العلمي



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

يلاحظ من خلال الجدول أن أصحاب تخصصات المحاسبة والتدقيق يمثلون الأغلبية بنسبة تفوق 66% وبعدد يقدر بـ: 98 فردا، حيث حرص الباحث أثناء دراسته على استقطاب أصحاب تخصص

المحاسبة والتدقيق بالدرجة الأولى، ويمثل أصحاب تخصص المالية والجباية ما نسبته 16.3% من أفراد العينة بعدد يقدر بـ: 24 مستجوبا وهم أصحاب تخصصات قريبة جدا من تخصص المحاسبة والتدقيق لاسيما المتحصلين الأوائل على ديبلوم المالية، إذ تجدر الإشارة إلى أن تخصص محاسبة والتدقيق من التخصصات الحديثة في الجامعة ولم تظهر إلا فالعشرية الماضية. في حين يمثل أصحاب التخصصات الأخرى ما نسبته 17% ويقدر عددهم بـ: 25 مستجوبا، لاسيما تخصصات كإدارة الأعمال ونقود وبنوك واقتصاد.

المطلب الثاني: عرض وتحليل مخرجات الاستبيان

اعتمد الطالب في تحليله للاستبيان على بعض أدوات الإحصاء الوصفي، حيث تم استخراج عدد تكرارات المشاهدات والنسب المئوية انطلاقا من النتائج المتحصل عليها من برنامج (SPSS)، ومن ثم حساب المتوسط الحسابي لكل عنصر من عناصر الاستبيان بغرض معرفة التوجه العام للإجابات وفقا لمقياس ليكارت.

ولمعرفة مدى تجانس إجابات أفراد العينة وتمركزهم حول أحد الخيارات، قام الطالب بحساب الانحراف المعياري لكل عنصر من عناصر الاستبيان، حيث تم عرض كل هاته المعطيات في جداول حسب كل جزء من أجزاء الاستبيان ليسهل التعليق عليها وتحليلها كما سيأتي.

الفرع الأول: عرض نتائج وتحليل الجزء الثاني المتعلق بمدى إطلاع أفراد العينة على مختلف القوانين والمعايير والإرشادات المحلية والدولية المتعلقة بمهنتي التدقيق والمحاسبة

لمعرفة مدى إطلاع أفراد العينة على مختلف القوانين والمعايير والإرشادات المحلية والدولية المتعلقة بمهنتي التدقيق والمحاسبة قام الطالب بحوصلة نتائج هذا المحور في الجدولين التاليين:

الجدول(12-04): النتائج المتعلقة باستجابات أفراد العينة حول مدى الاطلاع على القوانين والمعايير المحلية الجديدة للتدقيق والمحاسبة

العبارة	التكرار النسبة	الاستجابات					المؤشرات الإحصائية			
		ممتاز	جيد	مقبول	سطحي	معدوم	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة	الترتيب
النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) وما يتعلق به	ت	74	58	9	6	-	1.64	0.44	ممتاز	1
	(%)	50.3	39.5	6.1	4.1	-				
المرسوم 10-01 المتعلق بمهن التدقيق والمحاسبة	ت	51	46	25	17	8	2.22	0.78	جيد	3
	(%)	34.7	31.3	17	11.56	5.44				
أخلاقيات مهن التدقيق والمحاسبة	ت	21	23	38	33	32	3.22	0.99	مقبول	6
	(%)	14.3	15.6	25.9	22.4	21.8				
المعايير والمراسيم المتعلقة بالنوعية والجودة	ت	10	23	35	50	29	3.44	0.99	سطحي	7
	(%)	6.8	15.6	23.8	34	19.7				
المعايير والمراسيم المتعلقة بالتكوين والتدريب	ت	15	36	40	32	24	3.09	0.76	مقبول	5
	(%)	10.2	24.2	27.2	21.8	16.3				
المعايير والمراسيم المتعلقة بتقارير المدقق	ت	25	35	36	36	15	2.87	0.93	مقبول	4
	(%)	17	23.8	24.5	24.5	10.2				
معايير التدقيق الجزائرية (NAA)	ت	15	6	32	54	40	3.67	0.90	سطحي	8
	(%)	10.2	4.1	21.8	36.7	27.2				
الهيئات المشرفة على مهن التدقيق والمحاسبة	ت	68	41	26	12	-	1.88	0.60	ممتاز	2
	(%)	46.3	27.9	17.7	8.2	-				
الاتجاه العام							2.75		مقبول	

المصدر: من إعداد الطالب (اعتمادا على الاستبيان ومخرجات برنامجSPSS)

وقد قام الطالب بترتيب العبارات المقترحة لتحليل هذا المحور بحسب توجه استجابات الأغلبية من العينة المستجوبة، انطلاقا من المتوسطات الحسابية المتحصل عليها، حيث سيتم تناولها بالترتيب كما يلي:

1- **النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) وما يتعلق به:** يعتبر النظام المحاسبي المالي الجديد(SCF) أكثر العناصر اطلاعا من طرف المستجوبين، إذ أعرب أكثر من 50% من المستجوبين على اطلاعهم بشكل ممتاز لهذا النظام فيما عبر أكثر من 39% من أفراد العينة على اطلاعهم الجيد، في حين أعرب 6% عن اطلاعهم للنظام المحاسبي بشكل مقبول، و4% عبروا عن اطلاعهم بشكل سطحي، ويشكل النظام المحاسبي جزء مهما من التكوين الأساسي لكل المهنيين والاكاديميين

المختصين في مجال المحاسبة والتدقيق وهو ما يفسر النسبة العالية للمطلعين وكذا انخفاض قيمة الانحراف المعياري حيث أن أغلب الإجابات تمركزت بين إطلاع ممتاز وجيد.

2- **الهيئات المشرفة على مهن التدقيق والمحاسبة:** وحصل هذا العنصر على المرتبة الثانية من خلال درجة الاطلاع، حيث أعرب أكثر من 46% من أفراد العينة عن اطلاعهم ومعرفتهم الممتازة للهيئات المشرفة على مهن التدقيق والمحاسبة في الجزائر، في حين أعرب ما يقارب 27% من أفراد العينة عن اطلاعهم ومعرفتهم الجيدة لهاته الهيئات، كما عبر ما يقارب 17.7% من العينة عن اطلاعهم بشكل مقبول وما يقارب 8.2% عن اطلاعهم ومعرفتهم السطحية لهاته الهيئات، في حين لم يكن هناك من أفراد العينة من لا يملك معلومات ولو بشكل سطحي عنها وقد تمركزت أيضا أغلب الإجابات بين ممتاز وجيد.

3- **المرسوم 10-01 المتعلق بمهن التدقيق والمحاسبة:** وقد تحصل على العنصر على المرتبة الثالثة من خلال درجة الاطلاع، حيث عبر أكثر من 34 % من أفراد العينة عن اطلاعهم بشكل ممتاز لهذا المرسوم، وعبر أيضا ما يقارب 31.3% من أفراد العينة عن إطلاهم الجيد لهذا المرسوم، في حين عبرت 17% من العينة عن إطلاعهم بشكل مقبول وكذا 11.56% عن اطلاعهم بشكل سطحي، مع وجود نسبة تقدر بـ: 5.44% من العينة لا تملك أي معلومة أو معرفة لهذا المرسوم، ونلاحظ عدم تمركز لإجابات العينة وهو ما يفسره ارتفاع نسبي في قيمة الانحراف المعياري المحصل عليه، إلا أنه أكثر من 94% من أفراد العينة تملك معرفة سطحية على الأقل عن هذا المرسوم المهم لكل ممارسي مهنتي التدقيق والمحاسبة.

4- **المعايير والمراسيم المتعلقة بتقارير المدقق:** وقد تحصل هذا العنصر على المرتبة الرابعة من حيث درجة الاطلاع، حيث أعرب ما يقارب 24.5% على اطلاعهم بشكل مقبول حول معايير التقرير، وهي نفس النسبة للمطلعين بشكل سطحي، كما عبر ما نسبته 23.8% عن اطلاعهم الجيد لهذا العنصر وكذا نسبة 17% فقط للمطلعين بشكل ممتاز، في حين أعرب ما يقارب 10.2% من أفراد العينة عن عدم معرفتهم بشكل مطلق لهاته المعايير والمراسيم المتعلقة بتقارير المدقق، ويلاحظ أيضا أنه هناك تشتت في الإجابة يفسره الارتفاع النسبي لقيمة الانحراف المعياري، ويملك ما يقارب 90% من أفراد العينة نظرة سطحية حول هذا العنصر وهو مؤشر جيد أيضا للدراسة.

5- **المعايير والمراسيم المتعلقة بالتكوين والتدريب:** جاء هذا العنصر خامسا من حيث درجة الاطلاع، حيث أعرب ما نسبته 27.2% عن اطلاعهم بشكل مقبول لمختلف المراسيم والمعايير المتعلقة بالتكوين والتدريب، كما عبر 24.2% من أفراد العينة عن اطلاعهم بشكل جيد، وما يقارب 21.8% من العينة لديهم إطلاع سطحي بسيط، وأعربت نسبة 10.2% فقط عن اطلاعهم الممتاز لهذا العنصر، في حين عبر ما يقارب 16.3% عن عدم اطلاعهم المطلق لهذا العنصر، والملاحظ أيضا تشتت في إجابات أفراد العينة بين مختلف الخيارات المطروحة حيث تعتبر قيمة الانحراف المعياري مرتفعة نسبيا.

6- **أخلاقيات مهن التدقيق والمحاسبة:** جاء هذا العنصر سادسا من حيث درجة الاطلاع، حيث أعرب ما يقارب 26% من أفراد العينة عن معرفتهم واطلاعهم بشكل مقبول لأخلاقيات المهنة، كما أعرب 22.4% من أفراد العينة عن معرفتهم السطحية والبسيطة عن هاته الأخلاقيات وما يتعلق بها، وعبر ما نسبته 14.3% و15.6% على التوالي عن اطلاعهم الممتاز والجيد، في حين عبر 21.8% من أفراد العينة عن عدم اطلاعهم ومعرفتهم بشكل مطلق لهذا العنصر. وكما يلاحظ فإن الإجابات حول هذا العنصر مشتتة، حيث تحصلنا على قيمة مرتفعة للانحراف المعياري.

7- **المعايير والمراسيم المتعلقة بالنوعية والجودة:** جاء هذا العنصر ما قبل الأخير في الترتيب من حيث درجة الاطلاع، حيث عبر 34% من أفراد العينة عن إطلاهم السطحي لهذا العنصر، و23.8% من أفراد العينة عبروا عن اطلاعهم بشكل مقبول لها العنصر، كما عبر15.6% من العينة عن اطلاعهم الجيد و6.8% فقط من أفراد العينة عبروا عن اطلاعهم الممتاز لهذا العنصر، في حين عبر ما يقارب 19.7% من أفراد العينة عن عدم اطلاعهم ومعرفتهم المطلقة لكل ما يتعلق بمعايير ومراسيم النوعية والجودة والرقابة عليها المصدرة.

8- **معايير التدقيق الجزائرية:** وتحصل هذا العنصر على المرتبة الأخيرة من حيث درجة الاطلاع، حيث ما يقارب 36.7% من أفراد العينة عن إطلاع سطحي وبسيط لهاته المعايير المصدرة في الآونة الأخيرة، في حين عبر ما يقارب 21.8% من أفراد العينة عن اطلاعهم المقبول حولها، كما عبر أقل من 15% فقط من أفراد العينة عن اطلاعهم بشكل جيد أو ممتاز حول هاته المعايير، في حين عبر 27.2% من أفراد العينة عن عدم اطلاعهم أو معرفتهم حولها.

الجدول(13-04): النتائج المتعلقة باستجابات أفراد العينة حول مدى الاطلاع على المعايير والإرشادات الدولية لمهنتي التدقيق والمحاسبة

العبارة	التكرار النسبة	الاستجابات					المؤشرات الإحصائية			
		ممتاز	جيد	مقبول	سطحي	معدوم	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة	الترتيب
معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي IAS-IFRS	ت	14	22	41	47	23	3.29	0.87	مقبول	2
	(%)	9.5	15	27.9	32	15.6				
المعايير الدولية للتدقيق والتأكيد ISA	ت	8	29	31	42	37	3.48	0.90	سطحي	3
	(%)	5.4	19.7	21.1	28.6	25.2				
مدونة آداب وسلوك المهنة IESA	ت	8	16	33	53	37	3.65	0.83	سطحي	5
	(%)	5.4	10.9	22.4	36.1	25.2				
المعايير الدولية لرقابة الجودة ISQCs	ت	11	25	23	49	39	3.54	0.93	سطحي	4
	(%)	7.5	17	15.6	33.3	26.5				
المعايير المحاسبية المقبولة قبول عام GAAS	ت	32	44	41	17	13	2.56	0.89	جيد	1
	(%)	21.8	29.9	27.9	11.6	8.8				
المتوسط العام للمحور							3.3		مقبول	

المصدر: من إعداد الطالب (اعتمادا على الاستبيان ومخرجات برنامجSPSS)

وقد قام الطالب بترتيب العبارات المقترحة لتحليل هذا المحور بحسب توجه استجابات الأغلبية من العينة المستجوبة، انطلاقا من المتوسطات الحسابية المتحصل عليها، حيث سيتم تناولها بالترتيب كما يلي:

1-المعايير المحاسبية المقبولة قبول عام (GAAP): وهو أكثر عنصر اطلاعا بالنسبة للمستجوبين، حيث عبر 29.9% من أفراد العينة اطلاعهم على هاته المعايير بشكل جيد من بينهم نسبة أكثر من 21% لديهم إطلاع ممتاز، كما عبر 27.9% من أفراد العينة عن اطلاعهم بشكل مقبول، وعبر 21.8% من أفراد العينة على اطلاعهم على هذا العنصر بشكل ممتاز، فيما عبر 11.6% من العينة عن اطلاعهم بشكل سطحي، وعبر 8.8 % من أفراد العينة على عدم معرفتهم بهاته المعايير وعدم اطلاعهم عليها على الإطلاق. وتبقى الإجابات مشتتة نوعا ما حيث تحصلنا على قيمة مرتفعة للانحراف المعياري.

2-معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي (IAS-IFRS): جاء ترتيب هذا العنصر ثانيا من حيث درجة الاطلاع من طرف عينة الدراسة، حيث عبر 32% من أفراد العينة عن اطلاعهم بشكل سطحي

على هاته المعايير، تليها نسبة 27.9% من أفراد العينة عبروا عن اطلاعهم بشكل مقبول، ونسبة 24.5% من أفراد العينة يعتبر اطلاعهم ما بين جيد وممتاز، في حين عبر 15.6% من أفراد العينة عن عدم اطلاعهم على هاته المعايير على الإطلاق. وتظهر الإجابات هي الأخرى مشتتة حيث تحصلنا على قيمة مرتفعة للانحراف المعياري.

3- **المعايير الدولية للتدقيق والتأكيد** (ISA): جاء هذا العنصر ثالثا من حيث درجة الاطلاع، حيث عبر 28.6% من أفراد العينة عن اطلاعهم بشكل سطحي لهاته المعايير، يليه نسبة 21.1% من أفراد العينة عبرت عن اطلاعها بشكل مقبول، ومن ثم نسبة 19.7% ممن لديهم إطلاع جيد حول هاته المعايير و5.4% ممن لديهم إطلاع ممتاز، في حين عبر أكثر من 25% من أفراد العينة على عدم معرفتهم واطلاعهم المطلق لهذا العنصر، كما يلاحظ أيضا وجود تشتت في الإجابات.

4- **المعايير الدولية لرقابة الجودة** (ISQCs): جاء هذا العنصر رابعا وما قبل الأخير من حيث درجة الاطلاع حيث عبر 33.3% من أفراد العينة عن اطلاعهم بشكل سطحي حول هاته المعايير، و24.5% من أفراد العينة مطلعون بشكل جيد أو ممتاز، ومن ثم 15.6% عبروا عن اطلاعهم بشكل مقبول، في حين عبرت ما نسبته 26.5% من أفراد العينة عن عدم معرفتهم أو اطلاعهم بشكل كلي حول هاته المعايير.

5- **مدونة أداب وسلوك المهنة** (IESA): جاء ترتيب هذا العنصر ما قبل الأخير من حيث درجة الاطلاع، حيث عبر ما نسبته 36.1% من أفراد العينة عن اطلاعهم عليه بشكل سطحي بسيط، يليه نسبة 22.4% من العينة ممن لديه إطلاع مقبول، ومن ثم 16.3% ممن لديهم إطلاع جيد أو ممتاز، في حين إن ما يقارب 25.2% من أفراد العينة غير مطلعين على الإطلاق.

الفرع الثاني: عرض نتائج وتحليل الجزء الثالث المتعلق بمتطلبات الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة

لمعرفة توجهات أفراد العينة وآرائهم حول أسئلة الجزء الثالث من الاستبيان المتعلق بمتطلبات الجودة (المحورين الرابع والخامس)، قام الطالب بحوصلة نتائج هذا الجزء في جداول لكل محور كما يلي:

الجدول(14-04): النتائج المتعلقة باستجابات أفراد العينة حول الإصلاحات التي عرفتها مهنتي التدقيق والمحاسبة في الجزائر وأثرها على الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة

العبارة	التكرار النسبة	الاستجابات					المؤشرات الإحصائية			
		موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة	الترتيب
اعتماد نظام محاسبي جديد وهو النظام المحاسبي المالي (SCF) بدلا من المخطط المحاسبي القديم (PNC75)	ت	91	42	13	1	-	1.48	0.46	موافق جدا	1
	(%)	61.9	28.6	8.8	0.7	-				
استرجاع السلطات لسيطرتها على مهنتي التدقيق والمحاسبة بعد حل المصف الوطني السابق (المستقل) واعتماد المجلس الوطني للمحاسبة التابع لوزارة المالية لتسيير مهنتي التدقيق والمحاسبة	ت	26	28	45	34	14	2.88	0.91	محايد	9
	(%)	17.7	19	30.6	23.1	9.5				
اعتماد مرسوم جديد يتعلق بمهن خبير محاسبي، محافظ حسابات محاسب معتمد (المرسوم 10-01) مكان المرسوم القديم (91-08)	ت	75	53	15	4	-	1.67	0.61	موافق جدا	4
	(%)	51	36.1	10.2	2.7	-				
الفصل بين المهن من خلال استحداث ثلاث هيئات مستقلة عن بعضها البعض (المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي المحاسبين، المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين)	ت	17	65	30	14	21	2.70	0.90	محايد	8
	(%)	11.6	44.2	20.4	9.5	14.3				
استحداث لجنة لرقابة النوعية (الجودة) حسب المرسوم 10-01 والمعايير وشروط حسب المرسوم 11-31 وكذا القرار المؤرخ في 26 مارس 2013 الذي يحدد شروط المساحة والمرافق والتجهيزات التي يجب أن تتوفر عليها منشأة التدقيق والمحاسبة	ت	73	67	7	-	-	1.55	0.38	موافق جدا	2
	(%)	49.7	45.6	4.8	-	-				
إصدار معايير التدقيق الجزائرية (NAA) مستوحاة من معايير التدقيق الدولية (ISA) تنظم ممارسات المدققين في الجزائر (8 معايير إلى غاية نهاية سنة 2016)	ت	81	49	17	-	-	1.56	0.47	موافق جدا	3
	(%)	55.1	33.3	11.6	-	-				
اعتماد مسار تكوين جديد للمتربصين الجديد للحصول على اعتماد مزاولة المهنة يمر على ثلاث مراحل: أولا-امتحان الانتقاء الأولي ثم التكوين الأكاديمي في معهد متخصص، ثانيا- التدريب المهني وأخيرا مرحلة الاختبار النهائي.	ت	61	57	21	8	-	1.84	0.61	موافق	6
	(%)	41.5	38.8	14.3	5.4	-				
إصدار معايير جديدة للتقارير الخاصة بمحافظ الحسابات حسب المعيار التنفيذي رقم 11-202 يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها	ت	68	58	14	4	3	1.75	0.63	موافق جدا	5
	(%)	46.3	39.5	9.5	2.7	2				
إصدار ميثاق لأخلاقيات مهن التدقيق والمحاسبة مستوحى من مدونة أداب وسلوك المهنة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين	ت	43	42	43	14	5	2.29	0.80	موافق	7
	(%)	29.3	28.6	29.3	9.5	5				

القانونيين(IFAC)										
المتوسط العام للمحور							1.97		موافق	

المصدر: من إعداد الطالب (اعتمادا على الاستبيان ومخرجات برنامجSPSS)

وقد قام الطالب بترتيب العبارات المقترحة لتحليل هذا المحور بحسب توجه استجابات الأغلبية من العينة المستجوبة، انطلاقا من المتوسطات الحسابية المتحصل عليها، حيث سيتم تناولها بالترتيب كما يلي:

1-اعتماد نظام محاسبي جديد SCF **(العبارة الأولى):** اتفق معظم المستجوبين على تأثير إصلاح النظام المحاسبي للجزائر باعتماد النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) في الرفع من جودة مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر، لاسيما الخدمات المحاسبية المقدمة وهذا بنسبة أكثر من 90% من المستجوبين، من بينهم أكثر من 61% عبروا عن موافقتهم المطلقة، في حين عبر 8.8% من أفراد العينة عن حياده، كما عبر فرد واحد فقط عن عدم موافقته. وتركزت معظم الإجابات بين موافق وموافق جدا ما يفسر الحصول على قيمة منخفضة للانحراف المعياري؛

2- استحداث لجنة لرقابة الجودة أو النوعية(العبارة الخامسة): اتفق أيضا أغلب المستجوبين على التأثير الكبير لهذا القرار على الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر وهذا بأكثر من 95% من المستجوبين، من بينهم أكثر من 49% ممن عبروا عن موافقتهم المطلقة، وعبرت النسبة الباقية التي تقدر بأقل من 5% فقط عن حيادها، وتمركزت أغلب الإجابات في خانتي الموافق والموافق جدا وهو ما يفسر قيمة الانحراف المعياري المتحصل عليه.

3-إصدار معايير محلية للتدقيق (NAA) **(العبارة السادسة):** جاء ترتيب هذا العنصر ثالثا قس هذا المحور، حيث تمركزت أيضا أغلب الإجابات بين موافق وموافق جدا ما يعني إجماع حول الأهمية الكبيرة لإصدار معايير محلية للتدقيق وتأثيرها في الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة الجزائرية، حيث بلغت نسبة الموافقين لهذا العنصر أكثر من 88% من بينها أكثر من 55% ممن عبروا عن

موافقتهم المطلقة، في حين بلغت نسبة المحايدين أقل من 12% ولا يوجد من المستجوبين من عبر عن عدم موافقته لهذا العنصر.

4-اعتماد مرسوم جديد(10-01) يتعلق بمهن التدقيق والمحاسبة في الجزائر(العبارة الثالثة): جاء ترتيب هذا العنصر رابعا، حيث وافق أيضا أغلب المستجوبين على أهمية هذا المرسوم وتأثيره في الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر، إذ عبر أكثر من 87% منهم عن موافقته، من بينهم أكثر من نصف أفراد العينة عبروا عن موافقتهم المطلقة، ومن ثم نسبة 36.1% ممن عبروا عن موافقتهم، كما عبر ما نسبته 10.2% عن حياده اتجاه تأثير هذا العنصر، في حين عبر 4 أفراد فقط (2.7%) عن عدم موافقته.

5-إصدار معايير جديدة لتقارير التدقيق(العبارة الثامنة): جاء ترتيب هذا العنصر خامسا في هذا المحور، حيث أعرب أغلب المستجوبين أيضا عن موافقته لتأثير هاته المعايير في الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة بأكثر من 85% من المستجوبين من بينهم ما نسبته 55% عبروا عن موافقتهم المطلقة، كما عبر ما نسبته 9.5% من المستجوبين عن حياده، في حين أقل من 5% من أفراد العينة عن عدم موافقته.

6-اعتماد مسار تكوين جديد للمتربصين للولوج إلى مهن التدقيق والمحاسبة(العبارة السابعة): عبرت نسبة معتبرة من المستجوبين تقدر بأكثر من 80% عن موافقته لتأثير هذا العنصر على الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر، كما عبر ما نسبته 14.3% عن حياده اتجاه هذا العنصر، في حين عبر أقل من 6% عن عدم موافقته لتأثير هذا العنصر على الجودة.

7-إصدار ميثاق لأخلاقيات المهنة (العبارة التاسعة): عبر أكثر من نصف أفراد العينة بنسبة (57.2%) عن موافقته أيضا لأهمية هذا العنصر وتأثيره على الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر،

في حين عبر ما نسبته 29.3% عن حياده، كما عبر ما نسبته 14.5% عن عدم موافقته لتأثير هذا العنصر.

8-الفصل بين المهن من خلال استحداث ثلاث هيئات مستقلة عن بعضها البعض(العبارة الرابعة): عبر أيضا أكثر من نصف أفراد العينة (55.8%) عن موافقته لتأثير هذا الإجراء على الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة، في حين عبر ما نسبته 20.4% عن حياده، كما عبر ما نسبته 23.8% عن عدم موافقته لتأثير هذا العنصر على الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة.

9-استرجاع السلطات لسيطرتها على مهن التدقيق والمحاسبة في الجزائر(العبارة الثانية): عبر ما نسبته 36.7% فقط من أفراد العينة عن موافقته لتأثير هذا الإجراء على الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة، كما عبر ما نسبته 30.6% عن حياده اتجاه هذا العنصر، في حين عبر أكثر من 32% من المستجوبين عن عدم موافقته لهذا الإجراء وتأثيره على الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر.

الجدول(15-4): النتائج المتعلقة باستجابات أفراد العينة حول أثر تطبيق لبعض المتطلبات على الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر

العبارة	التكرار النسبة	الاستجابات					المؤشرات الإحصائية			
		موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة	الترتيب
الاهتمام بتطوير نشاط وحجم مكاتب التدقيق والمحاسبة من خلال تطوير الوسائل المادية، المالية والبشرية كما ونوعا للحصول على جودة أفضل	ت	49	47	26	22	3	2.20	0.82	موافق	6
	(%)	33.3	32	17.7	15	2				
الاهتمام بمستوى الأتعاب والتعويضات المقدمة من طرف الزبائن لمكاتب التدقيق والمحاسبة والربط بينها وبين جودة الخدمات التي تقدمها	ت	17	53	43	25	9	2.70	0.78	محايد	11
	(%)	11.6	36.1	29.3	17	6.1				
اهتمام مكاتب التدقيق والمحاسبة بالتخصص في قطاعات معينة من	ت	16	28	58	35	10	2.97	0.78	محايد	13
	(%)	10.9	19	39.5	23.8	6.8				

أجل تقديم خدمات ذات جودة عالية في تلك القطاعات									
الاهتمام بمنافسة مكاتب التدقيق والمحاسبة من خلال الاعتماد على عنصر الجودة كعامل رئيسي للمنافسة واستقطاب عملاء جدد	ت	20	27	38	43	19	3.09	0.92	محايد	14
	(%)	13.6	18.4	25.9	29.3	12.9				
الحفاظ على سمعة مكاتب التدقيق والمحاسبة اعتمادا على الثبات في جودة الخدمات المقدمة، وقلة الاخطاء والدعاوي القضائية المرفوعة	ت	26	59	24	23	15	2.60	0.91	محايد	9
	(%)	17.7	40.1	16.3	15.6	10.2				
استخدام مختلف التكنولوجيات الحديثة في مكتب التدقيق والمحاسبة من أجل الاقتصاد في الجهد والمال والوقت والحفاظ على جودة الخدمات	ت	58	58	19	12	-	1.89	0.92	موافق	3
	(%)	39.5	39.5	12.9	8.2	-				
اهتمام مكاتب التدقيق والمحاسبة بتحسين خبرات ومهارات موظفيه من خلال التكوين المستمر والرسكلة الدائمة في مختلف المجالات المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق والمجالات المتعلقة بها	ت	76	59	9	3	-	1.47	0.70	موافق جدا	1
	(%)	51.7	40.1	6.1	2	-				
التزام مكاتب التدقيق والمحاسبة بأخلاقيات وآداب المهنة وتلقينها لموظفيه مع وضع قانون داخلي للمكتب	ت	47	73	17	4	6	1.97	0.68	موافق	5
	(%)	32	49.7	11.6	2.7	4.1				
اهتمام مكتب التدقيق والمحاسبة باستقلالية الموظفين وفريق العمل من أجل الابتعاد عن التحيز أو المحاباة واللا موضوعية في أي خدمة يقدمها المكتب لزبائنه	ت	9	73	35	22	8	2.64	0.71	محايد	10
	(%)	6.1	49.7	23.8	15	5.4				
التخطيط المسبق والدائم لمهام التدقيق من طرف الشركاء ومديري مكاتب التدقيق واحترام سير البرامج من قبل الموظفين وفرق العمل	ت	55	67	22	3	-	0.52	0.76	موافق	2
	(%)	37.4	45.6	15	2	-				
الإشراف الدائم على الموظفين وفريق العمل من طرف الشركاء ومديري مكاتب التدقيق والمحاسبة وتوجيههم ورقابتهم مع اعتماد سلم إداري لمكتب التدقيق والمحاسبة ، مع وضع نظام تحفيزي	ت	45	68	34	-	-	1.92	0.50	موافق	4
	(%)	30.6	46.3	23.1	-	-				
وضع شروط وإجراءات مسبقة لقبول الزبائن يكون بمثابة عقد بين المكتب والعميل يتم احترامه في كل الحالات	ت	37	43	33	28	6	2.48	0.87	موافق	7
	(%)	25.2	29.3	22.4	19	4.1				
حسن الاتصال والتعاون بين مكتب التدقيق وموظفيه مع الزبائن والأطراف المختلفة لمؤسسة العميل من مجلس الإدارة ولجنة التدقيق وقسم المحاسبة والتدقيق	ت	26	30	33	51	7	2.88	0.89	محايد	12
	(%)	17.7	20.4	22.4	34.7	4.8				

ضرورة احترام مدة ارتباط مكاتب التدقيق والمحاسبة مع العميل (عدد العهدات) للحفاظ على الاستقلالية	ت	18	68	35	18	8	2.52	0.75	موافق	8
	(%)	12.2	46.3	23.8	12.2	5.4				
امتناع مكاتب التدقيق والمحاسبة من تقديم خدمات استشارية أو خدمات غير تدقيقية للعميل بالموازاة مع خدمة التدقيق التي تربط الطرفان معا	ت	12	42	39	27	27	3.10	0.92	محايد	15
	(%)	8.2	28.6	26.5	18.4	18.4				
المتوسط العام							2.43		موافق	

المصدر: من إعداد الطالب (اعتمادا على الاستبيان ومخرجات برنامجSPSS)

وقد قام الطالب بترتيب العبارات المقترحة لتحليل هذا المحور بحسب توجه استجابات الأغلبية من العينة المستجوبة، انطلاقا من المتوسطات الحسابية المتحصل عليها، حيث سيتم تناولها بالترتيب كما يلي:

1-اهتمام مكاتب التدقيق والمحاسبة بتحسين خبرات ومهارات الموظفين عن طريق التكوين والرسكلة المستمرة(العبارة السابعة): اعتبره أغلب المستجوبين بنسبة تفوق 90% بأنه أهم متطلب يجب التركيز عليه والاهتمام به وتطبيقه من أجل تحسين الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر، حيث عبر أكثر من نصف أفراد العينة عن موافقتهم عليه بشكل مطلق، في حين عبر ما نسبته 6.1% عن حيادهم، وعبرت النسبة الباقية 2% عن عدم موافقتها لهذا العنصر.

2-التخطيط المسبق والدائم للبرامج والمهام واحترام سيرها(العبارة العاشرة): وهو ثاني عنصر تأثيرا على الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة بحسب أفراد العينة، حيث بلغت نسبة الموافقة على هذا المقترح إلى 83%، من بينها ما يفوق 37% ممن عبروا عن موافقتهم المطلقة، في حين بلغت نسبة المحايدين لهذا العنصر 15%، أما عدم الموافقين فلم تتعد نسبتهم 2%.

3-اعتماد التكنولوجيا الحديثة في مكاتب التدقيق والمحاسبة(العبارة السادسة): جاء ترتيب هذا المقترح ثالث، حيث أعرب 80% من أفراد العينة عن موافقتهم لهذا المقترح وتأثيره الإيجابي على الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر، من بينهم أكثر من 39% ممن عبروا عن موافقتهم المطلقة، أما نسبة المحايدين فقد بلغت 12.9% ممن امتنعوا عن إعطاء رأيهم، في حين عبر ما نسبته 8.2% من أفراد العينة عن عدم موافقتهم لهذا المقترح.

4-الإشراف والرقابة على الموظفين وتوجيههم من طرق الشركاء والمديرين(العبارة الحادية عشر): جاء ترتيب هذا العنصر رابعا في هذا المحور، فقد بلغت نسبة الموافقين لهذا المقترح وأثره الإيجابي على

الجودة لأكثر من 86% من أفراد العينة، من بينهم أكثر من 30% من المستجوبين ممن وافقوا بشكل مطلق، كما بلغت نسبة المحايدين لهذا المقترح 23.1%، في حين لا يوجد من عبر عن رفضه لهذا العنصر.

5-إدراك الموظفين لأخلاقيات وآداب المهنة والتزامهم بها(العبارة الثامنة): جاء ترتيب هذا المقترح خامسا ضمن العناصر الأكثر تأثيرا على الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة، حيث عبر أكثر من 81% من المستجوبين عن موافقتهم لهذا المقترح، من بينهم 32% ممن عبروا عن موافقتهم المطلقة، كما عبر ما نسبته 11.6% من أفراد العينة عن حيادهم، في حين بلغت نسبة الرافضين للمقترح أقل من 7%.

6-الاهتمام بتطوير نشاط وحجم مكاتب التدقيق والمحاسبة (العبارة الأولى): جاء ترتيب هذا المقترح سادسا، حيث بلغت نسبة الموافقين على دور هذا العنصر في الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة 65.3%، كما عبر ما نسبته 17.7% من أفراد العينة عن حياده، في حين بلغت نسبة عدم الموافقة عن هذا المقترح إلى 17%.

7- وضع شروط مسبقة وإجراءات مسبقة لقبول زبائن جدد (العبارة الثانية عشر): حيث جاء ترتيب هذا المقترح سابعا، إذ عبر 54.5% من أفراد العينة عن موافقتهم لهذا المقترح وتأثيره على الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة، في حين عبر ما نسبته 22.4% من المستجوبين عن حيادهم، كما أعرب ما نسبته23.1% من أفراد العينة عن عدم موافقتهم لهذا المقترح.

8-ضرورة احترام مدة ارتباط مكاتب التدقيق والمحاسبة مع الزبون بالنسبة لعدد العهدات(العبارة الرابعة عشر): جاء ترتيب هذا المقترح ثامنا ضمن العناصر الأكثر تأثيرا على الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة حسب المستجوبين، حيث أعرب ما نسبتهم 58.5% عن موافقتهم عن هذا المقترح، في حين عبر ما نسبتهم 23.8 % أفراد العينة عن حيادهم، كما عبر ما نسبتهم 17.6% عن عدم موافقتهم لهذا المقترح.

9-الحفاظ على سمعة مكاتب التدقيق والمحاسبة وارتباطه بالجودة(العبارة الخامسة): حيث جاء ترتيب هذا المقترح تاسعا ضمن العناصر الأكثر تأثيرا على الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة حسب المستجوبين، حيث بلغت نسبة الموافقين 57.8%، وقد بلغت نسبة المحايدين 16.3%، في حين بلغت نسبة الرافضين لهذا المقترح 25.8%.

10-**الاهتمام باستقلالية الموظفين وفريق العمل (العبارة التاسعة):** جاء ترتيب هذا المقترح عاشرا ضمن العناصر أكثر تأثيرا على الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة، حيث وافق عليه ما نسبته 55.8% من المستجوبين، كما عبر ما نسبته 23.8% من أفراد العينة عن حيادهم، في حين تم رفض المقترح من طرف 20.4% من أفراد العينة.

11**الاهتمام بمستوى الأتعاب والتعويضات (العبارة الثانية):** جاء ترتيب هذا المقترح الحادي عشر ضمن العناصر أكثر تأثيرا على الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة، وقد وافق عليه 47.7% من المستجوبين، أما المحايدين فقد بلغت نسبتهم 29.3%، في حين بلغت نسبة عدم الموافقين 23.1% على المقترح.

12**حسن الاتصال والتعاون بين موظفي المكتب والأطراف المتعلقة بمؤسسة العميل(العبارة ثالثة عشر):** جاء ترتيب هذا المقترح الثاني عشر ضمن العناصر الأكثر تأثيرا على الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة حسب المستجوبين، حيث أجاب ما نسبته 38.1% فقط من أفراد العينة بالموافقة على المقترح، وأعرب ما نسبته 33% من المستجوبين عن الحياد، فيما بلغ المجيبون بعدم الموافقة ما نسبته 38.5%.

13**تخصص المكتب في قطاعات معينة(العبارة الثالثة):** جاء ترتيب هذا المقترح الثالث عشر ضمن العناصر الأكثر تأثيرا على الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة، حيث عبر ما نسبتهم 29.9% من المستجوبين فقط عن موافقتهم، وعبر ما نسبتهم 39.5% من المستجوبين عن الحياد، فيما بلغ عدم الموافقين عن المقترح ما نسبته 32.4%.

14**المنافسة بين مكاتب التدقيق (العبارة الرابعة):** جاء ترتيب هذا المقترح ما قبل الأخير ضمن العناصر الأكثر تأثيرا على الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة، حيث بلغ عدم الموافقين عن المقترح ما نسبته 42.2%، وعبر ما نسبتهم 25.9 % من المستجوبين عن الحياد، فيما عبر ما نسبتهم 32% من المستجوبين فقط عن موافقتهم لهذا المقترح.

15**الامتناع عن تقديم خدمات استشارية بالموازاة مع خدمة التدقيق القانوني(العبارة الخامس عشر):** جاء ترتيب هذا المقترح الأخير ضمن العناصر الأكثر تأثيرا على الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة، حيث بلغ عدم الموافقين عن المقترح ما نسبته 36.8%، فيما عبر ما نسبتهم أيضا

36.8% من المستجوبين فقط عن موافقتهم لهذا المقترح، وعبر ما نسبتهم 26.5% من المستجوبين عن الحياد.

الفرع الثالث: عرض نتائج وتحليل الجزء الثالث المتعلق بمتطلبات الرقابة على الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة

لمعرفة توجهات أفراد العينة وآرائهم حول أسئلة الجزء الثالث من الاستبيان المتعلق بمتطلبات الرقابة على الجودة (المحورين السادس والسابع)، قام الباحث بحوصلة نتائج هذا الجزء في جداول كل محور:

الجدول(16-04): النتائج المتعلقة باستجابات أفراد العينة حول آليات الرقابة على الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر

العبـارة	التكرار النسبة	الاستجابات					المؤشرات الإحصائية			
		موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة	الترتيب
قيام لجنة للرقابة على الجودة بالإشراف على عمليات الرقابة على مكاتب التدقيق والمحاسبة المحلية في الجزائر(دوريا وفجائيا)	ت	63	69	9	4	2	1.73	0.56	موافق جدا	1
	(%)	42.9	46.9	6.1	2.7	1.4				
اختيار بعض مكاتب التدقيق والمحاسبة المحلية وتكليفهم برقابة الجودة للمكاتب الأخرى وتقديم تقارير حولها (برنامج شبيه لمراجعة النظير)	ت	11	26	29	36	45	3.53	0.96	غير موافق	4
	(%)	7.5	17.7	19.7	24.5	30.6				
إلزام مكاتب التدقيق والمحاسبة المحلية نفسها بتقديم تقارير دورية حول تطبيق متطلبات الجودة لديها مع تقديم مستندات تثبت ذلك	ت	16	64	33	23	11	2.65	0.80	محايد	2
	(%)	10.9	43.5	22.4	15.6	7.5				
الاستعانة بالمحضر القضائي لمعاينة مكاتب التدقيق والمحاسبة المحلية استيفائها لشروط الجودة حسب ما نصت عليه المراسيم المنظمة للمهنة	ت	25	25	47	26	24	2.99	0.97	محايد	3
	(%)	17	17	32	17.7	16.3				
عدم إلزامية الرقابة على الجودة والاكتفاء بالتحسيس بأهمية الجودة وضرورة ترسيخها في مكاتب التدقيق والمحاسبة المحلية	ت	3	8	36	44	56	3.97	0.73	غير موافق	5
	(%)	2	5.4	24.5	29.9	38.1				
المتوسط العام							2.97		محايد	

المصدر: من إعداد الطالب (اعتمادا على الاستبيان ومخرجات برنامجSPSS)

وقد قام الطالب بترتيب العبارات المقترحة لتحليل هذا المحور بحسب توجه استجابات الأغلبية من العينة المستجوبة، انطلاقا من المتوسطات الحسابية المتحصل عليها، حيث سيتم تناولها بالترتيب كما يلي:

1- **قيام لجنة للرقابة على الجودة للإشراف على مكاتب التدقيق والمحاسبة (الاقتراح الأول):** اتفق أغلب المستجوبين على أن أفضلية هذا المقترح، حيث عبر أكثر من 89% من أفراد العينة بالموافقة على هذا المقترح من بينهم نسبة 42.9% أجاب بموافق جدا، حيث تمركزت أغلب الإجابات حولهما وهو ما يفسره القيمة المنخفضة المتحصل عليها للانحراف المعياري، كما عبر ما نسبته 6.1% من أفراد العينة عن حياده، في حين عبر أقل من 5% من العينة عن عدم موافقتهم على هذا المقترح.

2- **إلزام مكاتب التدقيق والمحاسبة نفسها بتقديم تقارير دورية حول تطبيق متطلبات الجودة(الاقتراح الثالث):** جاء ترتيب هذا المقترح ثانيا، حيث عبر أكثر من 43 % على موافقته لهذا المقترح وأكثر 10% أجابوا بموافق جدا، في حين عبر ما نسبته 22.4% من أفراد العينة عن حياده، كما عبر 15.6% من العينة عن عدم موافقته وكذا نسبة 7.5% عن عدم موافقته المطلقة.

3- **الاستعانة بمحضر قضائي لمعاينة مكاتب التدقيق والمحاسبة لاستيفائها شروط الجودة(الاقتراح الرابع):** جاء ترتيب هذا المقترح ثالثا، حيث عبر 34% من أفراد العينة عن موافقته (موافق أو موافق جدا)، في حين أعرب 32% من أفراد العينة عن حياده وأخيرا عبر 34% من أفراد العينة عن عدم موافقته على هذا المقترح من بينهم 16.3% أجابوا بغير موافق مطلقا، والملاحظ أنه هناك تشتت في إجابات أفراد العينة يفسرها القيمة المرتفعة المتحصل عليها للانحراف المعياري.

4- **اختيار بعض مكاتب التدقيق والمحاسبة المحلية وتكليفهم برقابة الجودة للمكاتب الأخرى(الاقتراح الثاني):** جاء ترتيب هذا المقترح رابعا وقبل الأخير، حيث عبر ما يقارب 25% من أفراد العينة فقط عن موافقتهم، فيما أعرب ما نسبته 19.7% عن حياده، في حين عبر أكثر 55% من أفراد العينة عن عدم موافقته لهذا المقترح.

5- **عدم إلزامية الرقابة على الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة(الاقتراح الخامس):** جاء ترتيب هذا المقترح أخيرا، حيث عبر أكثر من 68% من أفراد العينة على عدم قبولهم لهذا المقترح من بينهم أكثر 38% من أفراد العينة عبروا عن عدم موافقتهم المطلقة على هذا المقترح، في حين عبر ما نسبته 24.5% من أفراد العينة عن حيادهم، فيما لم يعط موافقته لهذا المقترح سوى 7.4% من أفراد فقط،

وتمركزت إجابات أفراد العينة بين عدم الموافقة وعدم الموافقة مطلقا ما يفسره القيمة المنخفضة للانحراف المعياري المتحصل عليه.

الجدول(17-4): النتائج المتعلقة باستجابات أفراد العينة حول أسس تقييم وقياس الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة

العبارة	التكرار النسبة	الاستجابات					المؤشرات الإحصائية			
		موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة	الترتيب
الاعتماد مباشرة على المعيار الدولي لرقابة الجودة (ISQC01) وكذا المعيار الدولي للتدقيق (ISA220) المتعلق برقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية في تقييم الجودة	ت	12	23	34	51	27	3.40	0.88	غير موافق	4
	(%)	8.2	15.6	23.1	34.1	18.4				
إصدار معايير محلية للجودة والرقابة عليها والاعتماد عليها في تقييم الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة المحلية	ت	65	81	1	-	-	1.56	0.32	موافق جدا	1
	(%)	44.2	55.1	0.7	-	-				
إصدار تصنيف لمكاتب التدقيق والمحاسبة يعتمد على الحجم/عدد الأفراد/الكفاءات والمهارات المتوفرة /رأس المال	ت	53	65	17	9	3	1.94	0.68	موافق	2
	(%)	36.1	44.2	11.6	6.1	2				
إصدار إرشادات ودليل للجودة وترك حرية تطبيقها والالتزام بها لمكاتب التدقيق والمحاسبة المحلية	ت	14	30	54	27	22	3.09	0.86	محايد	3
	(%)	9.5	20.4	36.7	18.4	15				
عدم التقيد بأي معايير أو إرشادات وترك الحرية لمكاتب التدقيق والمحاسبة في تقييم وقياس الجودة الموجودة	ت	-	27	35	36	49	3.73	0.81	غير موافق	5
	(%)	-	18.4	23.8	24.5	33.3				
المتوسط العام							2.74		محايد	

المصدر: من إعداد الطالب (اعتمادا على الاستبيان ومخرجات برنامجSPSS)

وقد قام الطالب بترتيب العبارات المقترحة لتحليل هذا المحور بحسب توجه استجابات الأغلبية من العينة المستجوبة، انطلاقا من المتوسطات الحسابية المتحصل عليها، حيث سيتم تناولها بالترتيب كما يلي:

1-إصدار معايير محلية للجودة والرقابة على أساسها(الإقتراح الثاني): حيث حقق هذا المقترح إجماع من طرف المستجوبين بنسبة موافقة بلغت 99.3% من بينهم ما نسبته 44.2% عبروا عن موافقتهم بشكل مطلق، فيما بلغ عدد المحايدين مستجوبا واحدا فقط، في حين لا يوجد من أفراد

العينة ممن عبر عن عدم موافقته لهذا المقترح، وقد تمركزت إجابات أفراد العينة بين موافق وموافق جدا وهو ما يفسره انخفاض قيمة الانحراف المعياري.

2- **إصدار تصنيف لمكاتب التدقيق والمحاسبة يعتمد على عدة معايير(الاقتراح الثالث):** جاء ترتيب هذا المقترح ثانيا، حيث عبر أكثر من 80% من أفراد العينة عن موافقتهم له، متضمنة ما نسبته 36.1% أجابوا بموافق جدا، فيما بلغت نسبة المحايدين 11.6%، في حين عبر 8.1% من أفراد العينة عن عدم موافقتهم.

3- **إصدار دليل للجودة وترك الحرية لتطبيقه والالتزام به(الاقتراح الرابع):** جاء ترتيب هذا المقترح ثالثا، حيث عبر ما نسبته 36.7% من المستجوبين عن حياده، ولم تبلغ نسبة الموافقين أكثر من 30%، في حين بلغت نسبة غير الموافقين لهذا المقترح 33.4 %، ويلاحظ تشتت كبير في إجابات العينة وهو ما يفسره القيمة المرتفعة المتحصل عليها للانحراف المعياري.

4- **الاعتماد المباشر على المعيار الدولي للجودة (ISQC01) والمعيار الدولي للتدقيق(ISA220) (الاقتراح الأول):** جاء ترتيب هذا المقترح ما قبل الأخير، حيث عبر ما يفوق 36% عن حياده، كما رفض أكثر من 33% هذا المقترح، في حين عبر أقل من 30% من المستجوبين عن موافقته لهذا المقترح.

5- **عدم التقيد بأي معايير أو إرشادات (الاقتراح الخامس):** جاء هذا المقترح في الأخير، حيث عبر أكثر من 57% من أفراد العينة عن عدم موافقته لهذا المقترح من بينهم 33.3% ممن أجابوا بغير موافق على الإطلاق، كما بلغت نسبة المحايدين 23.8%، وفي الأخير بلغت نسبة الموافقين أقل من 19% من المستجوبين.

المطلب الثالث: استخلاص النتائج من الاستبيان

بعد عرض نتائج الاستبيان في شكل جداول التعليق على مختلف الإحصائيات والمؤشرات المتعلقة بها، ومن ثم ترتيبها حسب درجة الأهمية، يحاول الطالب في هذا المطلب الأخير القيام باستخلاص النتائج وتفسيرها للخروج بحوصلة حول هاته الدراسة الميدانية، حيث سيتطرق لكل محور على حدى كما يلي:

الفرع الأول: النتائج المستخلصة من الجزء الثاني من الاستبيان المتعلق بمدى إطلاع أفراد العينة بمختلف القوانين والمعايير والإرشادات المحلية والدولية:

ويضم هذا الجزء محورين كما يلي:

المحور الثاني: مدى إطلاع أفراد العينة حول مختلف القوانين والمراسيم والمعايير المحلية لمهنتي التدقيق والمحاسبة

تبين الإحصائيات والمؤشرات المتحصل عليها من خلال الجدول (12-04) أن مستوى إطلاع أفراد العينة على مختلف القوانين والمراسيم والمعايير المحلية لمهنتي التدقيق والمحاسبة والمذكورة في هذا الاستبيان مقبول بشكل عام، وهو مؤشر ايجابي لدراستنا هاته.

ويرى الطالب أن مستوى الاطلاع على هاته العناصر لدى أفراد العينة حسب النتائج المتوصل إليها ينقسم إلى ثلاث مستويات كما يلي:

المستوى الاول: ما يتعلق بالنظام المحاسبي المالي (SCF) وما يتعلق به وكذا الهيئات المحلية المشرفة على مهن التدقيق والمحاسبة والمرسوم 10-01 المتعلق بمهن خبير محاسبي، محافظ حسابات ومحاسب معتمد

يعتبر إطلاع أغلب المستجوبين لهذه العناصر بين الجيد والممتاز، فإجبارية التكوين وإتقان النظام المحاسبي الجديد وتطبيقه للعديد من السنوات (ابتداءا من سنة 2010) جعل المهنيين والأكاديميين يركزون اهتمامهم حول هذا النظام ويعطون له الأولية القصوى بشكل كبير وأكثر من أية عناصر أخرى وهو الذي يعتبر جزء أساسي وشرط إجباري للممارسة مهنتي المحاسبة والتدقيق في الجزائر، ويجب على أي مهني أو اكاديمي في المحاسبة والتدقيق الاطلاع عليه وإتقانه، اما بالنسبة للهيئات المشرفة على التدقيق والمحاسبة وكذا المرسوم 10-01 الجديد المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد فيرى الطالب أنها كانت أيضا من بين العناصر التي أولى لها المهنيين والأكاديميين اهتماما كبيرا، سواءا بالنسبة للمتربصين الجدد وهذا لمعرفة الشروط الجديدة لمزاولة المهنة أو بالنسبة للمهنيين المعتمدين حتى يمكنهم تجديد ارتباطاتهم واشتراكاتهم وتسوية وضعيتهم اتجاه هاته الهيئات مع ضرورة الاطلاع على المرسوم 10-

01 وغيره من المراسيم التي جاءت بعده، هاته الأسباب يرى الباحث أنها الأسباب الرئيسية لمستوى الاطلاع الجيد بالنسبة لأفراد العينة خصوصا وللمهنيين والأكاديميين عموما.

المستوى الثاني: ما يتعلق بأخلاقيات المهنة ومعايير التدقيق والتكوين والتدريب

حيث أشار الاتجاه العام للعينة لهذه العناصر على أن إطلاع المستجوبين على هذه العناصر مقبول، إذ يرى الطالب أن المهنيين والأكاديميين لا يعتبرون هاته العناصر كأولية يجب الاهتمام بها بشكل كبير رغم أهميتها، فأخلاقيات المهنة يعتبرها أغلب المهنيين والأكاديميين كإرشادات ونصائح أكثر من كونها التزاما يقع على عاتقهم، في حين فإن معايير التقرير لا تعتبر ضرورة إلا لمن لهم صلاحية صياغة هاته التقارير وهم الخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات وهو ما يفسر عدم الاطلاع الجيد للكثير من أفراد العينة، في حين فإن ما يتعلق بالتكوين والتدريب هي أيضا محل اهتمام المتربصين الجدد أو من يريد الولوج إلى هاته المهن فقط ولا يهتم بها أفراد العينة الآخرين.

المستوى الثالث: ما يتعلق بمعايير الجودة ومعايير التدقيق المحلية

تعتبر الجودة من المفاهيم الجديدة التي دخلت على مهن التدقيق والمحاسبة في الجزائر والتي مازال يجهل حيثياتها الكثير من المهنيين والأكاديميين، ولم تظهر إلا من خلال الإصلاحات الأخيرة للمهنة لاسيما في المرسوم 10-01 وهو ما يفسر الاطلاع الضعيف حولها، في حين فإن معايير التدقيق المحلية (NAA) فهي لم تصدر إلا بداية سنة 2016 وهذا سبب رئيسي لجهل معظم المهنيين والأكاديميين حول ما تتضمنه هاته المعايير، وهو ما يفسر أيضا الاطلاع الضعيف أو عدم الاطلاع المطلق عليها.

المحور الثالث: مدى إطلاع أفراد العينة حول المعايير والإرشادات الدولية لمهنتي التدقيق والمحاسبة

تبين الإحصائيات والمؤشرات المتحصل عليها من خلال الجدول (13-04) أن مستوى إطلاع أفراد العينة على مختلف المعايير والإرشادات الدولية الصادرة عن مختلف الهيئات الدولية التي تعنى بمهنتي التدقيق والمحاسبة والمذكورة في هذا الاستبيان ما بين المقبول والسطحي بشكل عام.

ويرى الطالب أن مستوى الاطلاع على هاته العناصر لدى أفراد العينة حسب النتائج المتوصل إليها ينقسم إلى ثلاث مستويات كما يلي:

المستوى الأول: المعايير المحاسبية المقبولة قبولا عاما (GAAS)

تعتبر المعايير المحاسبية المقبولة قبولا عاما(GAAS) من المعايير الواجب على مهني التدقيق والمحاسبة وكذا الاكاديميين أن يكونوا ملمين بها، وهي تمثل أيضا جزءا من التكوين القاعدي سواءا اكاديميا أو مهنيا لكل المهنيين والأكاديميين في المحاسبة والتدقيق، ولهذا فإن أكثر من نصف أفراد العينة عبروا في الاستجواب عن اطلاعهم الجيد لها مع وجود نسبة معتبرة أيضا تملك اطلاعا مقبولا، غير أن الاتجاه العام للعينة يميل إلى الاطلاع الجيد حسب المتوسط الحسابي المتحصل عليه.

المستوى الثاني: ما يتعلق بمعايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي (IAS-IFRS)

حيث أعرب أكثر من 84% من أفراد العينة أن لديهم نظرة سطحية على الأقل حول معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي (IAS-IFRS)، ويميل الاتجاه العام للعينة إلى مستوى إطلاع لمقبول اطلاع، ويرى الطالب أنه من الطبيعي أن يملك معظم المستجوبين نظرة عليه، باعتبار أن النظام المحاسبي المالي (SCF) يستمد مختلف قواعده ومكوناته ومصطلحاته وقوائمه المالية من معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي، غير أن الاكاديميين يملكون نظرة أوسع وأعمق من المهنيين بهذا الشأن، حيث تعتبر المعايير الدولية للمحاسبة أحد المقاييس الأساسية في طوري الليسانس والماستر وفي الماجستير (بالنسبة للنظام الكلاسيكي السابق).

المستوى الثالث: المعايير الدولية للتدقيق، ومدونة أداب وسلوك المهنة والمعايير الدولية لرقابة الجودة

بين الاتجاه العام للعينة بالنسبة لهاته العناصر أن هناك إطلاع سطحيا فقط مع وجود نسبة تقارب 25% من أفراد العينة مما لا يملكون ولو فكرة بسيطة حول هذه المعايير. إذ أن هاته المعايير سواءا معايير التدقيق أو رقابة الجودة أو مدونة آداب وسولك المهنة بدأ الاهتمام بها مؤخرا فقط مع الإصلاحات الأخيرة لمهن التدقيق والمحاسبة والانفتاح على العالم الخارجي التي عرفتها الجزائر خلال هاته العشرية، حيث نظمت الجامعات العديد من الملتقيات الوطنية والدولية والأيام الدراسية حول مهنتي التدقيق والمحاسبة

بالإضافة إلى الملتقيات والأيام الدراسية والتكوينية التي بدأت الهيئات المهنية في الجزائر في تنظيمها دوريا، ويرى الطالب أنه من شأن هاته الملتقيات والتجمعات أن تزيد من اهتمام وتركيز ومعرفة المهنيين والأكاديميين في الجزائر بمختلف المعايير والإرشادات الدولية في مهنتي التدقيق والمحاسبة على المدى المتوسط.

الفرع الثاني: النتائج المستخلصة من الجزء الثالث من الاستبيان المتعلق بالإصلاحات ومتطلبات الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر

ويضم هذا الجزء محورين كما يلي:

المحور الرابع: الإصلاحات التي عرفتها مهنتي التدقيق والمحاسبة في الجزائر وأثرها على الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة

بين الاتجاه العام للعينة بالنسبة لكل العناصر مجتمعة أن هاته الإصلاحات التي قامت بها الهيئات المهنية والسلطات المعنية هي محل تأييد وموافقة معظم المستجوبين بشكل عام ولها تأثير كبير إيجابي على ترقية الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر.

حيث حازت الإصلاحات التالية على موافقة وتأييد مطلق من طرف أفراد العينة وهي تتعلق بالعناصر التالية:

- ✓ اعتماد النظام المحاسبي المالي جديد (SCF) مكان المخطط الوطني للمحاسبة (PCN75) القديم؛
- ✓ استحداث لجنة لرقابة الجودة والنوعية لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة؛
- ✓ إصدار معايير محلية للتدقيق (NAA)؛
- ✓ اعتماد مرسوم جديد وتنظيم جديد لمكتب التدقيق والمحاسبة (المرسوم 01-10 وما يتعلق به) وهذا فيما يخص مهن محاسب معتمد، محافظ حسابات وخبير محاسبي؛
- ✓ اعتماد مراسيم جديدة تحدد معايير جديدة لمختلف التقارير التي يقوم بها المدقق في مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر؛

كما حازت الإصلاحات التالية على موافقة وتأييد جيد من طرف أفراد العينة وهي تتعلق بما يلي:

- ✓ إصدار مراسيم متعلقة باعتماد مسار جديد للتكوين بالنسبة للمتربصين الجدد للولوج إلى مهن التدقيق والمحاسبة والحصول على الإعتماد؛
- ✓ إصدار ميثاق لأخلاقيات مهن التدقيق والمحاسبة يحدد مختلف العلاقات بين المهنيين وبين الزبائن وبين الهيئات المهنية.

في حين لم تنل الإصلاحات التالية على موافقة وتأييد من طرف أفراد العينة حيث يميل الإتجاه العام للعينة بالنسبة لهاته العناصر إلى الحياد وعدم التأكد من أن هاته الإصلاحات لها تأثير على الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة، مع وجود نسبة معتبرة عبرت عن عدم موافقتها عن هاته العناصر وهي:

- ✓ الفصل بين المهن من خلال استحداث هيئات مستقلة (لكل مهنة على حدى)
- ✓ استرجاع السلطات لسيطرتها وسلطتها على مهن التدقيق والمحاسبة في الجزائر، مما يحد من استقلالية هاته المهن.

ويتفق الطالب بشكل كبير مع النتائج المتحصل عليها حول دور هاته الإصلاحات في ترقية جودة مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر، وهي التي تعتبر أهم النقاط السلبية التي كانت تميز مهنتي التدقيق والمحاسبة في الجزائر، حيث كان لابد من تحديث لبعض المراسيم والقوانين لتواكب التغييرات التي عرفتها البيئة الاقتصادية في الجزائر، وكذا لمعالجة القصور التي عرفتها مهنتي التدقيق والمحاسبة في مواجهة الفضائح المالية التي عرفتها بعض المؤسسات الكبرى الاستراتيجية، على غرار سوناطراك وما حصل لمجمع الخليفة سابقا وبعض المؤسسات الأخرى.

المحور الخامس: المتطلبات التي تؤثر على الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر

يبين الاتجاه العام لهذا المحور أنه يميل إلى موافقة وتأييد من طرف أفراد العينة حول أثر هاته العناصر المقترحة في ترقية الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر، مع تفاوت نسبي في الاجابات، ويرى الطالب بحسب النتائج المتحصل عليها من هذا المحور، أن هناك إجماع كبير من طرف المستجوبين بشأن أثر هاته العناصر على جودة مكاتب التدقيق والمحاسبة ولكن بدرجات متفاوتة، حيث

يمكن تقسيم العوامل المذكورة حسب ضرورة تطبيقها والتركيز عليها ودرجة تأثيرها من وجهة نظر المستجوبين إلى ثلاث مستويات كما يلي:

المتطلبات ذات الأهمية القصوى وتأثيرها القوي على الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة: وهي تتعلق بالعناصر التالية:

- ✓ الاهتمام بتحسين خبرات ومهارات الأفراد في مكاتب التدقيق والمحاسبة عن طريق التكوين والتدريب والرسكلة المستمرة؛
- ✓ التخطيط المسبق والدائم لبرامج العمل والمهام واحترام سيرها في مكاتب التدقيق والمحاسبة؛
- ✓ اعتماد التكنولوجيا الحديثة من طرف الأفراد والمهنيين في مكاتب التدقيق والمحاسبة؛
- ✓ الإشراف والرقابة على الأفراد وتوجهيهم وتحفيزهم من الشركاء والمديرين في مكاتب التدقيق والمحاسبة؛
- ✓ إدراك الأفراد في مكاتب التدقيق والمحاسبة لأخلاقيات وآداب المهنة والالتزام بها؛
- ✓ الاهتمام بتطوير نشاط وحجم مكاتب التدقيق والمحاسبة؛
- ✓ وضع شروط مسبقة وإجراءات مسبقة لقبول الزبائن الجدد؛
- ✓ ضرورة احترام مدة ارتباط مكاتب التدقيق والمحاسبة مع الزبائن (عدد العهدات).

المتطلبات ذات الأهمية المتوسطة وأثرها المتوسط على الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة: وهي تتعلق بالعناصر التالية:

- ✓ الحفاظ على سمعة مكاتب التدقيق والمحاسبة وارتباطه بالجودة؛
- ✓ استقلالية الأفراد وفرق العمل في مكاتب التدقيق والمحاسبة؛
- ✓ مستوى الأتعاب والتعويضات مقابل الخدمات المقدمة في مكاتب التدقيق والمحاسبة؛
- ✓ حسن الاتصال والتعاون بين أفراد المكتب والأطراف المتعلقة بمؤسسة الزبون.

المتطلبات التي لا تعتبر ذات أهمية ولها تأثير ضعيف على الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة: وهي تتعلق بالعناصر التالية:

- ✓ تخصص مكاتب التدقيق والمحاسبة في قطاعات معينة؛

- ✓ المنافسة بين مكاتب التدقيق والمحاسبة؛
- ✓ إمتناع مكاتب التدقيق والمحاسبة عن تقديم خدمات استشارية بالموازاة مع خدمة التدقيق القانوني للحفاظ على الموضوعية.

المحور السادس: آليات الرقابة على الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة

تشير الإحصائيات والمؤشرات المتحصل عليها لهذا المحور على أن اقتراحا واحد فقط تحصل على موافقة وتأييد شبه كلي من طرف المستجوبين، وهو يتعلق باقتراح قيام لجنة للرقابة تكون تحت إشراف الهيئات المهنية بعمليات الرقابة على الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر، في حين عبر المستجوبين عن حيادهم اتجاه تطبيق آليات أخرى، مثل الاستعانة بالمحضر القضائي لمعاينة مكاتب التدقيق والمحاسبة، أو إلزام مكاتب التدقيق والمحاسبة نفسها بتقديم تقارير دورية حول تطبيق متطلبات الجودة. أما باقي الاقتراحات فالاتجاه العام للعينة يميل لعدم موافقة ورفض لتطبيقها وهذا فيما يخص اختيار بعض مكاتب التدقيق والمحاسبة المحلية وتكليفهم برقابة مكاتب أخرى (برنامج شبيه بمراجعة النظير)، في حين هناك عدم موافقة شبه كلية لمقترح عدم إلزام مكاتب التدقيق والمحاسبة بتطبيق متطلبات الجودة وترك الحرية لها. ويرى الطالب حسب هاته النتائج أن الغالبية من أفراد العينة يؤيدون إجبارية وجود آلية للرقابة على الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة وهذا من طرف السلطات المعنية والهيئات المهنية حتى تكون هناك صرامة وجدية في تطبيق مختلف متطلبات الجودة.

المحور السابع: أسس تقييم وقياس الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة

تشير الإحصائيات والمؤشرات المتحصل عليها بموافقة وتأييد أفراد العينة المستجوبة على اقتراحين فيما يخص أسس تقييم وقياس الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة، الأول يتعلق باقتراح إصدار معايير محلية للجودة والرقابة والاعتماد عليها في عملية تقييم الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة، أما الاقتراح الثاني هو ضرورة إصدار تصنيف لمكاتب التدقيق والمحاسبة يعتمد على عدة عناصر من حجم المكتب، عدد الأفراد، الكفاءات والمهارات التي يتوفر عليها المكتب /رأس المال.....الخ، حيث يتحصل كل مكتب على تصنيف معين بحسب الإمكانيات التي يتوفر عليها.

وقد رفض المستجوبين اقتراحين اثنين، الأول متعلق بالاعتماد مباشرة على ما جاء به المعيار الدولي رقابة الجودة (ISQC1) أو المعيار الدولي للتدقيق (ISA220) في تقييم الجودة، حيث يرى الطالب أن البيئة الحالية للمهنة ليست مناسبة وغير جاهزة لتطبيق متطلبات هاته المعايير الدولية، أما الاقتراح الثاني الذي رفضه المستجوبون وهو ما يتعلق بعدم التقيد بأي معايير أو إرشادات وترك الحرية المطلقة لمكاتب التدقيق والمحاسبة في تطبيق متطلبات الجودة.

في حين عبر أفراد العينة عن حيادهم اتجاه مقترح إصدار دليل للجودة يحتوي على إرشادات وترك حرية الالتزام بها لمكاتب التدقيق والمحاسبة.

وعليه فإن معظم المستجوبين يرون بضرورة أن يكون هناك معايير تتعلق بالجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة مع ضرورة الالتزام بها وقيام الهيئات المهنية المعنية بالرقابة على أساسها.

خلاصة:

تطرقنا في هذا الفصل إلى المتطلبات الحالية للجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر والرقابة عليها من خلال استعراض مختلف الإصلاحات التي قامت بها الدولة بهذا الخصوص خلال السنوات الأخيرة ودورها في ترقية وتعزيز الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة المحلية، هذا من جهة ومن جهة قمنا بدراسة ميدانية لمعرفة مختلف آراء المهنيين في مكاتب التدقيق والمحاسبة أو الأكاديميين المتمثلين في أساتذة جامعيين مختصين وهذا بخصوص الموضوع، حيث حاولنا في البداية معرفة مدى إطلاع أفراد العينة على مختلف القوانين والمراسيم والمعايير المتعلقة بمهنتي التدقيق المحاسبة سواءا محليا أو دوليا، إذ أبان المستجوبين عن مستوى مقبول عموما للاطلاع، غير أنه لا يزال هناك غموض وعدم المعرفة الكافية لموضوع الجودة والرقابة عليها عند أغلب هؤلاء المستجوبين بالنظر لحداثة هذه الأخير.

أما بالنسبة للإصلاحات وتطبيق متطلبات الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر فقد تجاوب معه أفراد العينة في هاته الدراسة بشكل إيجابي وبتأييد لمعظم عناصره، كما عبر معظمهم أيضا على ضرورة اعتماد آليات للرقابة على الجودة مع إصدار معايير وإرشادات للتقييم وقياس الجودة لدى هاته المكاتب.

كان الهدف الرئيسي من دراستنا هو محاولة بناء تصور للجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة وتحديد أسس تقييمها ورقابتها لاسيما في الجزائر، وبناء على ذلك قمنا بتحديد الإشكالية الرئيسية لدراستنا والتي تتمثل في كيفية تقييم ورقابة جودة الممارسة المهنية لمكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر، في إطار الإصلاحات الحالية التي تعرفها مهنتي التدقيق والمحاسبة، وعلى ضوء معايير وإرشادات المنظمات المهنية والتجارب الدولية.

إذ أصبحت هناك حاجة ماسة للتركيز على جودة الأداء المهني في مكاتب التدقيق والمحاسبة، وأن تتم وفق ضوابط ومعايير معينة والتأكد من تطبيقها عن طريق الرقابة عليها، وأصبح هذا المفهوم يمثل أحد الاتجاهات المعاصرة للمهنة، ومن أهم تحدياتها وضرورة ملحة إذا ما أردنا النهوض بمهنتي التدقيق والمحاسبة في الجزائر، وتأهيل مكاتب التدقيق والمحاسبة لتلعب دورا فعالا وإيجابيا في الحفاظ على الاقتصاد الوطني.

وفي هذا الإطار ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة، سعى الطالب من خلال هاته الدراسة إلى تسليط الضوء على موضوع مكاتب التدقيق والمحاسبة وتطبيق متطلبات الجودة لديها ورقابتها، حيث تناولها من جوانب عديدة كالمفهوم والخصائص وكذا المعايير والأنواع والهيكل التنظيمي والثقافة التنظيمية مستعينا بالعديد من الدراسات لعدد من الأكاديميين أو لإصدارات بعض المنظمات المهنية الدولية. ليعرج بعدها لمفهوم الجودة وتحديد اتجاهاتها وتطبيق متطلباتها لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة ومنهجية الرقابة عليها، مركزا على المعايير التي أصدرتها الهيئات المهنية الدولية لاسيما الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC)، إضافة إلى تجارب الدول الرائدة كالو.م.أ والمملكة المتحدة وفرنسا ودولا عربية كمصر والأردن والمملكة العربية السعودية، ومن ثم عرض لأهم العوامل الداخلية والخارجية المحددة للجودة لدى هاته المكاتب.

وقد تم التطرق بعدها لمهنتي التدقيق والمحاسبة في الجزائر من خلال سرد تاريخي للمراحل التي مرت بها المهنتين وكذا الهيئات المهنية المشرفة منذ الاستقلال وإلى غاية اليوم، ومن ثم استعراض لمختلف حيثيات المهنتين وتنظيمهما الحالي بحسب المرسوم 10-01. وليدعم الطالب ما قام به بدراسة ميدانية حول موضوع الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر والرقابة عليها، حيث استهل هاته الأخيرة

بوصف للإصلاحات والجهود التي قامت بها الدولة في الآونة الأخيرة، وربطها بجودة مكاتب التدقيق والمحاسبة، ولأن الوقت لم يحن بعد لتقييم هاته الإصلاحات والجهود على اعتبار أن هاته الأخيرة ماتزال جارية ولن تظهر نتائجها في الوقت الحالي، رأى الطالب أن يستعين بتقنية الاستبيان لمعرفة آراء المهتمين من مهنيين وأكاديميين حول هاته الإصلاحات الأخيرة، وأثرها وكذا متطلبات الجودة اللازمة في مكاتب التدقيق والمحاسبة الجزائرية وأساليب الرقابة المناسبة وأسسها.

نتائج اختبار فرضيات الباحث:

بالعودة إلى فرضيات الدراسة المقترحة في بداية البحث، وبعد استعراض للدراسة بشقيها النظري والتطبيقي، كانت نتائج اختبارنا للفرضيات كما يلي:

بالنسبة للفرضية الأولى: تحولت مكاتب التدقيق والمحاسبة بشكلها الحديث إلى مؤسسات اقتصادية خدمية كغيرها من المؤسسات تتضمن موارد مادية وبشرية ومعرفية، كما أصبحت الخدمات التي تقدمها تستجيب لكل متطلبات البيئة الاقتصادية الحالية؛ **فقد توصل الطالب إلى صحة هاته الفرضية.** حيث استعرض الباحث في الفصل الأول عديد التعاريف حول مكاتب التدقيق والمحاسبة من طرف مختلف المنظمات المهنية والتي اتفقت كلها حول فكرة أن مكاتب التدقيق والمحاسبة الحديثة يجب أن تتوفر على موارد بشرية ومادية ومعرفية وهيكلا إداريا وتعتبر مؤسسات أو تنظيمات قائمة بذاتها مثلها مثل أي مؤسسات اقتصادية أخرى خدمية مع بعض الخصائص ولم تعد تكتفي بتقديم الخدمات الكلاسيكية كخدمات التأكيد ومسك المحاسبة فحسب، بل توسع نطاق خدماتها لتشمل خدمات حديثة أخرى تستجيب لاحتياجات المعاصرة المجتمع المالي كخدمات التنبؤ وإضفاء الثقة على المواقع الإلكترونية.

بالنسبة للفرضية الثانية: تتجه دراسات الاكاديميين وجهود المنظمات المهنية إلى تقريب وجهات النظر والاتفاق على مفهوم موحد للجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة وإصدار معايير للجودة والرقابة عليها، **فقد توصل الطالب إلى نفي هاته الفرضية.** حيث توصل الباحث إلى أنه لا يمكن الوصول إلى إطار نظري محدد متفق عليه حول مفهوم جودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة بالنظر لاختلاف الأطراف المستفيدة والمتعاملة مع منشآت التدقيق والمحاسبة حيث يرى كل طرف الجودة من زاويته، إضافة إلى اختلاف الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجيا وغيرها لكل بيئة ولكل بلد، وقد استعرض الطالب

ثلاث اتجاهات ووجهات نظر لأطراف متعددة للجودة في الفصل الثاني تؤكد أنه من الصعب حاليا توحيد وجهات النظر حول مفهوم الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة في الوقت الحالي.

بالنسبة للفرضية الثالثة: تساهم الإصلاحات التي قامت بها الدولة إيجابا في سبيل تعزيز وترقية الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر، **فقد توصل الطالب إلى صحة هاته الفرضية.** فمن خلال النتائج المتحصل عليها من معالجة وتحليل بيانات المحور الثالث المتعلق بالإصلاحات، وأثرها على الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة، حيث بين الاتجاه العام للعينة بالنسبة للمحور ككل أن هاته الإصلاحات التي قامت بها الهيئات المهنية والسلطات المعنية هي محل تأييد وموافقة معظم المستجوبين، بشكل عام ولها تأثير كبير إيجابي على ترقية جودة مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر، في حين وحسب النتائج يعتبر النظام المحاسبي المالي الجديد وصدور المرسوم 10-01 المتعلق بمهن خبير محاسبي، محافظ حسابات، محاسب معتمد أهم ركائز هذا الإصلاح إضافة إلى العناصر الأخرى.

بالنسبة للفرضية الرابعة: تعتبر الدولة طرفا أساسيا في أي آلية للرقابة يمكن تطبيقها على مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر. **فقد توصل الطالب إلى صحة هاته الفرضية،** فمن خلال النتائج المتحصل عليها من معالجة وتحليل بيانات المحور الرابع يوجد اقتراح واحد فقط تحصل على موافقة وتأييد شبه كلي من طرف المستجوبين وهو يتعلق باقتراح قيام لجنة للرقابة تكون تحت إشراف الدولة بعمليات الرقابة على الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر، في حين عبر المستجوبين عن حيادهم أو رفضهم للمقترحات الأخرى لاسيما مقترح ترك مكاتب التدقيق والمحاسبة الحرية في تطبيق متطلبات الجودة وعدم رقابتها.

نتائج البحث:

بناء على ما سبق من الدراسة بشقيها النظري والميداني توصل الباحث إلى النتائج التالية:

- ✓ يعتبر مكتب التدقيق والمحاسبة الحديث كيانا اقتصاديا يتميز بكل خصائص الكيانات الاقتصادية الأخرى، من حيث تنظيمها الداخلي أو الإطار البشري أو مختلف الموارد المادية التي تمتلكها، كما يجب أن تستجيب الخدمات التي تقدمها لمتطلبات البيئة الاقتصادية المعاصرة وهذا بتوسيع نطاق هاته

الخدمات من مجرد مسك المحاسبة والمصادقة على الحسابات إلى خدمات أخرى كالاستشارة والتنبؤ المستقبلي والتكوين ومرافقة مختلف الوحدات الاقتصادية؛

- ✓ رغم النظرة الحديثة لمكاتب التدقيق والمحاسبة إلا أنها يجب أن تتقيد ببعض الخصائص نظرا لدور وحساسية المهنتين، ومن أهم هاته الخصائص الالتزام بأخلاقيات وآداب المهنة ومن ذلك الاستقلالية والموضوعية وعدم التحيز، فقد كان عدم احترام أخلاقيات المهنة أحد أهم أسباب تراجع دور مهنتي التدقيق والمحاسبة في الحد من المشاكل والافلاسات والفضائح المالية التي حدثت لبعض الكيانات الاقتصادية سواءا على المستوى العالمي أو حتى على المستوى المحلي؛
- ✓ الاتفاق على إطار موحد وواضح للجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة، يحتم على كل الأطراف المستفيدة والتي لها علاقة بهاته المكاتب أن تتخلى عن تحقيق المصالح الشخصية الضيقة من أجل العمل على تحقيق المصلحة العامة لكل الأطراف، والبيئة الاقتصادية ككل، ويعزز من مكانة ودور مهنتي التدقيق والمحاسبة في سبيل حماية الاقتصاديات من أي أزمات أو فضائح مالية واقتصادية.
- ✓ رغم وجود عوامل كثيرة تؤثر على الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة سواء داخلية أو خارجية يبقى يتمثل أهمها في التكوين العلمي والعملي الجيد المتواصل، وتحديث المعارف دوريا لمهنيي التدقيق والمحاسبة وفي شتى المجالات، واستخدام التكنولوجيات والتقنيات الحديثة وهذا بهدف الاستجابة لكل التغييرات التي تعرفها البيئة الاقتصادية، كما يمثل أيضا عامل الإشراف والرقابة على أفراد مكاتب التدقيق والمحاسبة والتخطيط المسبق لعملهم أيضا دورا كبيرا في تحقيق الجودة المرجوة.
- ✓ المشاكل والفضائح المالية التي حدثت على المستوى العالمي، جعلت العديد من الدول تعيد النظر في مهنتي التدقيق والمحاسبة وتسلط الضوء على موضوع الجودة والرقابة عليها لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة من خلال العديد من القوانين والإجراءات الصارمة ولعل أهمها إصدار قانون ساربنز أوكسلي (Sarbanes– Oxley) في الولايات المتحدة وقانون الأمن المالي(La loi de la sécurité financière) في فرنسا.
- ✓ رافقت مهنتي التدقيق والمحاسبة الاقتصاد الجزائري منذ الاستقلال وإلى غاية اليوم حيث أولت له الدولة اهتمام كبيرا رغم أنه لم يكن لهما تأثير كبير على بيئة الاقتصاد في الجزائر، ولعل أبرز المحطات التاريخية التي مرت به المهنتين وهي إصدار المرسوم 91–08 المتعلق بمهن خبير محاسبي، محافظ

حسابات، محاسب معتمد أين تم تحرير هاته المهن وصار بالإمكان فتح مكاتب التدقيق والمحاسبة وهذا بغرض مسايرة الانتقال الذي عرفته الجزائر من الاقتصاد الموجه إلى الاقتصاد الحر.

- ✓ تعتبر الإصلاحات الأخيرة التي قامت بها الدولة على مهنتي التدقيق والمحاسبة فرصة كبيرة لتعزيز مكانة مكاتب التدقيق والمحاسبة وترقية الجودة لديها وتحسين أدائها، إذ اتفق الكثيرون –كما بينته الدراسة الميدانية– على أن اعتماد النظام المحاسبي المالي الجديد وإصدار المرسوم 10-01 واستحداث لجنة لرقابة جودة مكاتب التدقيق والمحاسبة أهم محاور هذا الإصلاح.
- ✓ لا يزال مفهوم الجودة ومعاييرها والرقابة عليها لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة جديدا وغير واضح المعالم لدى الكثير من المهتمين وممن لهم علاقة بالموضوع في الجزائر لاسيما من طرف المهنيين، وهذا واضح من خلال الدراسة الميدانية بالنسبة للمحورين الاول والثاني حول مدى الاطلاع على مختلف المراسيم والقوانين والمراسيم.
- ✓ هناك تأييد قوي على ضرورة وجود آلية للرقابة على الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر تقوم بها الهيئات المهنية المعنية وبإشراف الدولة وعدم ترك الحرية في تطبيق متطلبات الجودة، كما أنه هناك اتفاق على ضرورة إصدار معايير محلية للجودة والرقابة عليها تناسب البيئة المحلية لمهنتي التدقيق والمحاسبة في الجزائر.

توصيات البحث:

بناءا على النتائج المتوصل عليها في هذا البحث يقترح الطالب بعض التوصيات كما يلي:

- ✓ التأكيد على مفهوم إدارة الجودة الشاملة كمفهوم إداري حديث يركز على جميع الأطراف المشاركة لدى الكيان الاقتصادي في عملية الإنتاج أو تقديم الخدمة وعلى جميع المراحل، وليس فقط على المنتج أو الخدمة النهائية، وبما أن مكاتب التدقيق والمحاسبة تمثل إحدى هاته الكيانات الاقتصادية، فهي تخضع أيضا لهذا المفهوم الحديث ولابد أن يحاول القائمون على هاته المكاتب تطبيق هاته المتطلبات؛

- ✓ ضرورة المضي في الإصلاحات المتبناة في الفترة الأخيرة من طرف الدولة والسهر على تطبيق ما جاء فيها من متطلبات مع ضرورة القيام بتقييم شامل حول النتائج المتوصل إليها والنقائص التي لا تزال المهنتين تعاني منها؛
- ✓ تنظيم لقاءات وطنية دورية تشترك فيها جميع الأطراف المهتمة بمهنتي التدقيق والمحاسبة بداية بالمنظمات المهنية (المجلس الوطني للمحاسبة والهيئات المعتمدة الأخرى) ومختلف المهنيين (خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين) وممثلي المتربصين وكذا ممثلي المؤسسات الاقتصادية العمومية والخاصة، والمؤسسات المصرفية ومؤسسات التأمين وممثلي مختلف الهيئات الحكومية من وزارات ومصالح الضرائب والجمارك وهيئات الضمان الاجتماعي وكذا الجهات القضائية إلى جانب الاكاديميين (أساتذة الجامعة المختصين والمكونين في المعاهد المهنية المختصة)، هاته المؤتمرات واللقاءات تكون لدراسة وتقييم لمهنتي التدقيق والمحاسبة ودورها في الاقتصاد الوطني واستعراض أي مستجدات تعرفها المهنتين؛
- ✓ الإسراع في تفعيل دور لجنة النوعية التي تم استحداثها بموجب المرسوم 10-01 والبدء بتطبيق متطلبات الجودة التي تم تضمنتها مختلف المراسيم مع ضرورة الإسراع في إصدار معايير خاصة ومحلية للجودة والرقابة عليها مع ضرورة تحسيس مختلف الاطراف بأهمية تطبيق هاته المتطلبات والمعايير من خلال تنظيم ندوات ومحاضرات وملتقيات دورية؛
- ✓ استعراض تجارب الدول الرائدة في مجال تطبيق متطلبات ومعايير الجودة والرقابة عليها لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة وتبادل مختلف المعارف والخبرات من خلال استضافة خبراء من تلك الدول أو إرسال مهنيين وأكاديميين وتكوينهم.
- ✓ تحفيز مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر وهذا من خلال تنظيم مسابقات من طرف المنظمات المهنية لاختيار أحسن مكاتب التدقيق والمحاسبة المحلية تنظيما والتزاما والقيام بتكريمهم ودعمهم بهدف تشجيع ثقافة الجودة وترسيخها لدى الأفراد في هاته المنشآت.
- ✓ التشديد على احترام أخلاقيات وآداب سلوك مهنتي التدقيق والمحاسبة من طرف مختلف المهنيين مع ضرورة وضعها كأحد المقررات في مناهج التدريب أو التعليم في معاهد التكوين المختلفة أو في الجامعات.

- ✓ ضرورة إلزام الكيانات الاقتصادية العمومية والخاصة لاسيما المؤسسات الكبرى وكذا البنوك ومؤسسات التأمين بإنشاء لجان التدقيق وتكوينهم وتحديد مهامهم وطريقة تعاملهم مع مكاتب التدقيق والمحاسبة في إطار مهام التدقيق القانوني أو الاختياري، لما لهاته اللجان من أثر إيجابي على جودة التدقيق، مع إلزامها أيضا على وضع دليل للرقابة الداخلية واحترامه من طرف كل الأفراد والموظفين يسهل أيضا ويؤثر إيجابيا على جودة مهام التدقيق.
- ✓ إعادة النظر في المناهج الجامعية المتعلقة بالتخصصات المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق بشكل يؤدي إلى التأهيل الجيد لخريجي هاته التخصصات علميا وعمليا من خلال تكثيف التربصات الميدانية بالتعاون مع مختلف المؤسسات الاقتصادية والهيئات المهنية ومكاتب التدقيق والمحاسبة، مع ضرورة استحداث تخصص في الدراسات العليا (ماستر او دكتوراه) يعنى بمكاتب التدقيق والمحاسبة.

آفاق البحث:

بالنظر لحداثة موضوع الجودة والرقابة عليها، وقلة الدراسات التي تتطرق لمنشآت ومكاتب التدقيق والمحاسبة يرى الطالب أن هذا الجانب قابل للدراسة والبحث والتوسع ويجب التركيز عليه لاسيما من طرف الأكاديميين، مقترحا العديد من المواضيع التي تمثل مجالا للبحث كما يلي:

- ✓ أثر الإصلاحات في إطار المرسوم 10-01 على مهنتي التدقيق والمحاسبة في الجزائر؛
- ✓ محاولة وضع إطار وتصور لقياس ورقابة الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر؛
- ✓ تحديد للعوامل التي تؤثر على الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر؛
- ✓ دور لجنة رقابة الجودة المستحدثة في إطار المرسوم 10-01 في تعزيز الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر؛
- ✓ دور معايير التدقيق المحلية (NAA) في تعزيز الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر؛
- ✓ دور معايير التقرير في تعزيز جودة وترقية مهنة التدقيق في الجزائر؛
- ✓ دور أداب وأخلاقيات المهنة في ترقية وتعزيز مكانة مهنتي التدقيق والمحاسبة في الجزائر؛

أ. قائمة المراجع باللغة العربية:

أولا: الكتب

1. البديوي منصور أحمد وشحاتة أحمد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2001.
2. التميمي هادي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، الطبعة الثالثة، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2006.
3. الدراركة مأمون والشبلي طارق، **الجودة في المنظمات الحديثة**، الطبعة الأولى، عمان: دار صفاء للنشر، 2002.
4. السامرائي مهدي، **إدارة الجودة الشاملة في القطاعين الاقتصادي والخدمي**، الطبعة الأولى، عمان: دار جرير للنشر والتوزيع، 2007.
5. السيد أحمد السقا، قراءات وبحوث في المراجعة المتقدمة، الطبعة الأولى، طنطا: مطابع غباشي، 2008.
6. الشتيوي إدريس عبد السلام، **المراجعة – معايير وإجراءات**، الطبعة الرابعة، بيروت: دار النهضة العربية للطباعة والنشر، 1996.
7. الشيشيني محمد حاتم، **أساسيات المراجعة–مدخل معاصر**، المكتبة العصرية، مصر، 2007.
8. الصبان محمد سمير وعبد العظيم عبد الله، **الأسس العلمية لمراجعة الحسابات**، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2002.
9. الصيرفي محمد عبد الفتاح، **البحث العلمي: الدليل التطبيقي للباحثين**، الطبعة الأولى، عمان، دار وائل للنشر والتوزيع، 2006.
10. اللوزي موسى، **التطوير التنظيمي–أساسيات و مفاهيم حديثة–** ، الطبعة الأولى، عمان: دار وائل لنشر والتوزيع، 1999.
11. المطارنة غسان فلاح، **تدقيق الحسابات المعاصر –الناحية النظرية–**، عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2006.
12. الناغي محمود السيد، **المراجعة –إطار النظرية والممارسة**، الطبعة الثانية، المنصورة: مكتبة الجلاء الجديدة، 2000.
13. القاضي حسين يوسف وآخرون، **أصول المراجعة**، الجزء الأول، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2007/2006.
14. بوتين محمد، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية للتطبيق**، الطبعة الثالثة، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2008.
15. جمعة أحمد حلمي، **التدقيق والتأكيد الحديث –المشاكل والمسؤوليات–الأدوات والخدمات**، عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، 2009.
16. جمعة أحمد حلمي، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، الطبعة الثانية، عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، 2005.
17. جربوع يوسف محمود، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 2008.
18. حمزة أبو عاصي، مبادئ المحاسبة، الجزء الأول، عمان: دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، 1999.
19. دونالد كيزو، جيري ويجانت، المحاسبة المتوسطة، تعريب: أحمد حامد حجاج، الرياض: دار المريخ، 1999.
20. عبد الله خالد أمين، علم تدقيق الحسابات، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2007.
21. قاسم نايف علوان، إدارة الجودة الشاملة ومتطلبات الإيزو، الطبعة الأولى، عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2001.

22. لطفي أمين السيد أحمد، **التطورات الحديثة في المراجعة**، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2007.
23. لطفي أمين السيد أحمد، **دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد**، الاسكندرية: الدار الجامعية، 2007.
24. لطفي أمين أحمد السيد، **إعادة تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر في ضوء الاوضاع الراهنة وآفاق المستقبل**، القاهرة: دار النهضة العربية، القاهرة، 1996.
25. وليام توماس وأمرسون هنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الكتاب الأول، ترجمة: حجاج أحمد حامد وسعيد كمال الدين، تقديم: السلطان محمد علي السلطان، الرياض: دار المريخ للنشر، 2006.

ثانيا: المقالات والدراسات

26. قريط عصام، **الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن**، مقال، دمشق: مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الأول، 2008.
27. علي كاظم حسين، **دور معايير التدقيق الدولية في تعزيز خدمات التأكيد-بحث تطبيقي على عينة من مراقبي الحسابات**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد 23، الفصل الثاني، لسنة 2013، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية.
28. مزياني نور الدين، **العوامل المساهمة في توجه مكاتب التدقيق الخارجي إلى تقديم الخدمات الاستشارية-دراسة ميدانية**، مجلة الباحث عدد 2014/14.
29. محمد مطر، **مصير مهنة تدقيق الحسابات بين مفهومي تضارب وتوافق المصالح**، مجلة المدقق، العدد 51، الأردن، 2002.
30. جبران محمد علي، **العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونين اليمنيين**، مداخلة، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون، الرياض: جامعة الملك سعود، 18-19 ماي 2010.
31. ناجي مجيد الفتلاوي، ليلى، بيئة المحاسبة ومؤشرات تكيفها لتكنولوجيا المعلومات، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد الخاص بمؤتمر الكلية، 2013.
32. ابراهيم طه عبد الوهاب، **تطوير دور وأداء المراجع الخارجي لتأكيد الثقة في المعلومات المتبادلة والتقارير المالية المنشورة على شبكة المعلومات العالمية**، مداخلة ضمن المؤتمر العلمي الرابع: استراتيجيات الأعمال في مواجهة تحديات العولمة، جامعة فيلاديلفيا، كلية العلوم الإدارية والمالية، الأردن، 2005.
33. الصعيدي ابراهيم، **الإطار العام لمعايير مراجعة الأنظمة الإلكترونية المتكاملة للمعلومات**، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين الشمس، العدد الثاني، 2006.
34. عبد الغني عمرو وأشرف يحي محمد الهادي، **التوجه التسويقي لدى المسؤولين عن مكتب المراجعة في ظل الاتفاقية العامة للتجارة والخدمات(GATS)**، مقال، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الأول، 2003.
35. جربوع، يوسف وشاهين علي، **العوامل المؤثرة على فشل عملية الم ا رجعة، وسبل علاج هذا الفشل -دراسة تحليلية من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة**، بحث مشترك مقدم لجامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والتمويل والتأمين، 2011.

36. طارق محمد شحادة أبو دية، **تأثير عملاء المراجعة على الأداء المهني لمدققي الحسابات :دراسة ميدانية في دولة فلسطين** ، رسالة مقدمة استكمالا لمتطلبات الحصول على شهادة ماجستير في المحاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، القاهرة، 2009.

37. سرايا محمد السيد، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، الإسكندرية :المكتب الجامعي الحديث، 2007.

38. عبد الهادي إبراهيم عبد الحفيظ، **نموذج مقترح لتحديد علاقة حجم مكتب المراجع بجودة أداء مكتب المراجع في ظل التقييم الذاتي وتقييم القرناء –دراسة نظرية ميدانية تطبيقية**، مقال، القاهرة: مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين الشمس، العدد الثاني، 2000.

39. أمال محمد محمد عوض، **دراسة واختبار اثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، 2006.

40. المقطري معاذ طاهر الصالح وقريط عصام والأديمي منصور ياسين، **أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد الرابع، 2011.

41. السديري فهدة بنت سلطان والعنقري حسام ابن عبد المحسن، **رصد ملامح فجوة التوقعات في بيئة مهنة المراجعة السعودية –دراسة ميدانية**، مقال، الرياض: مجلة جامعة الملك عبد العزيز للإدارة والاقتصاد، مركز النشر العلمي، العدد الثاني 2004.

42. فودة شوقي السيد، **مدى تأثير عامل الخبرة في مهام المراجعة على تحسين جودة الحكم المهني للمراجع**، مقال، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد 04، 1997.

43. عوض محمد أمال، **أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات**، مقال، الإسكندرية: مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد 02، المجلد 45، 2008.

44. بوقفة علاء، **الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأثره في تفعيل الممارسة المحاسبية–دراسة تحليلية تقييمية خلال الفترة 2010–2012**، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير–جامعة قاصدي مرباح بورقلة، 2012.

45. مسامح مختار، **النظام المحاسبي المالي الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل**، مقال، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة بسكرة ديسمبر 2008، العدد 04.

46. كتوش عاشور، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS–IFRS) في الجزائر**، مقال، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، العدد السادس.

47. براق محمد وقمان عمر، **أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر**، المؤتمر العلمي الدولي الأول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح بورقلة، 2011.

48. جودي، توفيق، **إصلاح الإطار المحاسبي في الجزائر وتكييف القوائم المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية**، المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، 30/29 نوفمر 2011، جامعة قاصدي مرباح ورقلة.

ثالثا: الأطروحات والرسائل الجامعية

49. محمد سامي حسن علي، **نموذج مقترح لقياس وضبط جودة الأداء المهني في المراجعة –دراسة ميدانية**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، القاهرة: جامعة عين الشمس، 2003.

50. صديقي مسعود، **نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، الجزائر: جامعة الجزائر، 2004.

51. السويطي موسى سلامة، تطوير نموذج لدور لجان التدقيق في شركات المساهمة العامة الأردنية وتأثيرها في فعالية واستقلالية التدقيق الخارجي، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2006.

52. فضل علي عبد الفتاح عبد المغني، **خدمات التأكيد وفقاً لمعايير المراجعة الدولية**، "**دراسة تطبيقية على مهنة مراجعة الحسابات في اليمن**"، رسالة دكتوراه، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2008، ص 7.

53. غوالي محمد البشير، **مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين الاستجابة لمتطلبات المهنة وضغط المحيط**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر 3– كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2010–2011.

54. بودربالة سارة حدة، **محاولة تحديد للعوامل التي تتحكم في جودة المراجعة الخارجية:** دراسة ميدانية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة الأغواط، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، 2014/2013.

55. الجعافره محمد مفلح محمد، **مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية**، رسالة ماجستير غير منشورة، عمان: جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2008.

56. طارق محمد شحادة أبو دية، **تأثير عملاء المراجعة على الأداء المهني لمدققي الحسابات :دراسة ميدانية في دولة فلسطين**، رسالة مقدمة استكمالا لمتطلبات الحصول على شهادة ماجستير في المحاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، القاهرة، 2009 .

57. بوقفة علاء، **الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأثره في تفعيل الممارسة المحاسبية–دراسة تحليلية تقييمية خلال الفترة 2010–2012**، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير–جامعة قاصدي مرباح بورقلة، 2012.

رابعا: قوانين ومراسيم

58. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42 لسنة 2010، القانون رقم 10–01 مؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ29 يونيو 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

59. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 44 لسنة 1968، المراسيم رقم 68–270/269/268 المؤخرين في 03 ربيع الأول 1388، الموافق لـ 30 /1968/05 ، يتضمن القانون الأساسي لسلك المراقبين العامين للمالية ، مراقبي المالية ومفتشي المالية.

60. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 10 لسنة 1969، الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 22 شوال 1389 الموافق لـ1969/12/31، يتضمن قانون المالية لسنة 1970.

61. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 97 لسنة 1970، المرسوم رقم 70-173 مؤرخ في 17 رمضان 1390 الموافق لـ 1970/11/16 المتعلق بواجبات ومهمة مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه العمومية.
62. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 10 لسنة 1980، القانون رقم 80-05 مؤرخ في 14 ربيع الثاني الموافق لـ1980/03/01 يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة.
63. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 12 لسنة 1988، المرسوم الرئاسي رقم 88-67، المؤرخ في 4 شعبان 1408 والموافق لـ 22 مارس 1988، يتضمن القانون الأساسي النموذجي للشركات المدنية للمحاسبة.
64. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، العدد 53 لسنة 1990، قانون رقم 90-32 مؤرخ في 4 1990/02 يتعلق بمجلس المحاسبة وسيره.
65. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 10 لسنة 1980، قانون رقم 53-80 المؤرخ في 1980/03/01 يتضمن إحداث مفتشية عامة للمالية.
66. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 07 لسنة 2011، المرسوم التنفيذي رقم 11-24 مؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق لـ27 يناير سنة 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.
67. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 07 لسنة 2011، مرسوم تنفيذي رقم 11-25، المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق لـ27 يناير 2011، يحدد المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين، وصلاحياته، وقواعد سيره.
68. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 07 لسنة 2011، مرسوم تنفيذي رقم 11-26، المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق لـ27 يناير 2011، يحدد المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وصلاحياته، وقواعد سيره.
69. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 07 لسنة 2011، مرسوم تنفيذي رقم 11-27، المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق لـ27 يناير 2011، يحدد المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، وصلاحياته، وقواعد سيره.
70. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 60 لسنة 1995، مرسوم تنفيذي رقم 95-310، المؤرخ في 15 جمادى الأولى 1416 الموافق لـ10 أكتوبر 1995، يحدد شروط التسجيل في قوائم الخبراء القضائيين وكيفياته، كما يحدد حقوقهم وواجباتهم.
71. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 7 لسنة 2011، مرسوم تنفيذي رقم 11-32 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات.
72. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 3 لسنة 2013، مرسوم تنفيذي رقم 13-10 مؤرخ في 13 يناير 2013 يحدد درجة الأخطاء التركيبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارستهم وظيفتهم، وكذا العقوبات التي تقابلها.

73. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 48 لسنة 2013، قرار مؤرخ في 14 جمادى عام 1434 الموافق لـ26 مارس 2013، يحدد شروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات التي يجب توفرها في المحل المهني للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
74. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 07 لسنة 2011، المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 22 صفر 1432 الموافق لـ27 يناير 2011، يحدد شروط وكيفيات الاعتماد للممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ص ص: 20-22.
75. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 07 لسنة 2011، المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 22 صفر 1432 الموافق لـ27 يناير 2011، بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ص ص: 22-23.
76. وزارة المالية، المقرر رقم:002، المؤرخ في 04 فيفري 2016 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق
77. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 24 لسنة 1996، المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 27 ذي القعدة عام 1416 الموافق لـ 15 أبريل سنة 2016، يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد، ص ص :04-09.
78. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 21 لسنة 2009، المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1430 الموافق لـ 07 أبريل سنة 2009، يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.
79. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 30 لسنة 2011، المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 223 جمادى الثانية عام 1432 الموافق لـ 26 ماي سنة 2011، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها.
80. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 43 لسنة 2012، المرسوم التنفيذي رقم 12-288 المؤرخ في 02 رمضان 1433 الموافق لـ21 يوليو 2012، يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره.
81. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 65 لسنة 2011، المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 28 ذي الحجة 1432 الموافق لـ24 نوفمبر 2011، يحدد شروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين.
82. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 14 لسنة 2013، قرار وزاري مشترك مؤرخ في 3 رجب 1433 الموافق لـ24 مايو 2012 يعين مركز الامتحان ويحدد الكيفيات العملية للامتحان النهائي للحصول على شهادة الخبير المحاسب وكذا تشكيلة لجنة المداولات.
83. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، لسنة 2009، قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق لـ26 يوليوا سنة 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

ب. قائمة المراجع باللغات الأجنبية:

أولا: الكتب

84. F. Engel & F. Kletz, **La comptabilité général**, Edition Paris Tech, 2007.
85. Patrick Barantal, **Pourquoi un audit documentaire**, les livres Blancs, Volume 7,www.open-soft.fr/…/7-pourquoi%20un%20**audit**%20documentaire.pdf , téléchargé le 13/04/2014.
86. Serge Bellut, **S'auditer pour progresser**, édition ellipses, Paris 2008.
87. Belaiboud Mokhtar, **Pratique de l'audit Apports de l'entreprise, guide synthétique, organisation de la fonction, présentation des normes IAS-IFRS**, édition Berti, Alger 2005.
88. Bahram Soltani, **Le commissaire aux comptes et le marché financier**, édition Economica, paris 1996.
89. jean francois souterain, **organisation et gestion de l'entreprise**, éditions foucheur , paris, 2006.
90. Alvin A Arens & others, **auditing and assurance services**, Pearson Education limited, 2013.
91. Timothy J. Louwers & others, **Auditing & assurance services**, international edition; New York 2005.
92. Gérard Valin, J-F Gavanou, C Guumann, J. le vourc'h, **Controlor & Auditor**, édition Dunod, Paris 2006.
93. Bbussenault. (G). et Pretet. (M), **Organisation et gestion de l'entreprise**, Vuibert, Paris, 1991.
94. Brilman Jean, **Les meilleurs pratiques du management : au cœur de la performance**, édition d'organisation, 3ème édition, Paris, 2001.
95. BENOIT PIGE, **Qualité de l'audit- Enjeux de l'audit interne et externe pour la gouvernance des organisations**, Edition De Boeck, Bruxelles, 2011.

ثانيا: مقالات ودراسات

96. Alain Mikol, **Commissariat aux comptes : la fin inéluctable de l'exercice à titre accessoire**, 2006, https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00558228/document, téléchargé le 20/03/2013.

97. Ignace De Beedle, Nathalie Gonthier-Besacier, Alain Mikol, **développement des grands cabinets anglo-saxons d'audit en France**, 2003, https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00582758, téléchargé le 20/03/2013.

98. Jean-Guy Degos, **Une Brève Histoire Des Diplômes D'expertise Comptable Français, (1927-1997)**, 2002, https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00584460, téléchargé le 02/03/2013.

99. (OMECA) Observatoire des Métiers de l'expertise Comptable du Commissariat aux Comptes, et de l'Audit, **Étude prospective de la branche professionnelle des Experts comptables et Commissaires aux comptes et élaboration d'un répertoire des métiers, 2010**. http://www.e-c-f.fr/images/edition/livrable-final-bpi-2010-pour-omeca.pdf, téléchargé le : 10/12/2014.

100. Marsha B. Keune & Brian W. Mayhew& Jaime J. Schmidt, **Does Non-Big 4 Local Market Leadership Reduce the Big 4's Competitive Advantage**, 2014.

101. Brian W. Mayhew and Michael S. Wilkins, **Audit Firm Industry Specialization as a Differentiation Strategy: Evidence from Fees Charged to Firms Going Public**, AUDITING: A JOURNAL OF PRACTICE & THEORY Vol. 22, No. 2, September 2003.

102. Fournier.J, **L'orientation et planification d'une mission d'audit**, Revue française de comptabilité, N°332. Avril 2001..

103. Jacques Villeneuve, **le contrôle interne –guide de procédures**, p05; disponible sur **www.mdeie.gouv.qc.ca/fileadmin/…/controle_interne.pdf**, téléchargé le 22/01/2011.

104. Ordres des comptables agrées au Québec, **hiérarchie dans un cabinet comptable**, revue de terminologie comptable, Vol 1, n°43 ; 2012.

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

106. jean francois souterain, **organisation et gestion de l'entreprise**, éditions foucheur , paris, 2006.

107. Dillard J.F, **A Longitudinal Evaluation of an Occupational Goal-Expectancy Model in Professional Accounting Organizations**, Accounting, Organizations and Society,1981.

108. 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.

109. Evraert Serge & Christian Prat dit Haurit, **La culture organisationnelle perçue des cabinets comptables français par les associés-dirigeants : essai de typologie**, Finance-Contrôle-Stratégie, vol. 6, n° 4,2003.

110. O'Reilly C., Chatman J., Caldwell D. (1991), « **People and Organizational: A Profile Comparison Approach to Assessing Person-Organization Fit** », Academy of Management Review, vol. 34, n° 3.

111. Vivien Beattie & Stella Fearnley, **Auditor independence and Non-audit Services: A literature Review**, 2013.

112. Ordre des experts comptables français, **Référentiel normatif des experts comptables**, 2013.

113. Joseph Gerakos & Chad Syverson, **Compitition in the Audit Market: Policy implications**, Journal of Accounting Research Volume 53, 2014.

114. M.C.Jensen & W.H.Mekling, **Theory of the firms : Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership structures**, Journal of financial economics, 2006.

115. Michael Jensen & Clifford smith, **Stockholder, manager, and creditor interests: applications of agency theory**, Harvard business school, 1985.

116. De ANGELO Linda Elizabeth, **Auditor size and Audit quality**, Journal of accounting and Economics 3, North-Holland Publishing Company, Philadelphia-USA.

117. Davidson, R.A. & Neu, D., 1993. **A Note on the Association between Audit Firm Size and Audit Quality**. Contemporary Accounting Research, 9(2).

118. Donald R. Deis, Gary A. Giroux, **Determinants of Audit Quality in the Public Sector**, The Accounting Review, Vol. 67, N° 3, July1992.

119. Public Company Accounting Oversight Board ; **Audit Quality Indicators**, 2013, http://pcaobus.org/News/Events/Documents/05152013_SAGMeeting/Audit_Quality_Indicators.pdf

120. Palmrose Zoe Vonna, **An analysis litigation and audit service quality**, The Accounting Review; Jan 1988; 63, 1; ABI/INFORM Global.

121. Wilox K., Discenze R., **The TQM Advantage**, CA magazine, Vol. 127, May 1994.

122. AICPA, **Establishing and maintaining a system of quality control a system of quality control of CPA firm's accounting and auditing practice**, chapter 01, 2015.

123. Chandler, A. D., Jr.. **The Visible Hand: The Managerial Revolution in American Business**. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press.1977.

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

125. Charles D. Niemeier, **Independent Oversight of the Auditing Profession: Lessons from U.S. History**,

126.Public Company Accounting Oversight Board, Washington,2007 .

127.Stephen. A. Zeff, **How the U.S. Accounting Profession Got Where It Is Today: Part I**, Accounting Horizons Vol. 17, No. 3 September 2003, P: 193.

128. Subcommittee on reports, accounting and management of the committee on government operations united senate, **summary of accounting establishment- a staff study**, printed by the national association accountants , December 1976.

129. Public Law 107—204– 107th Congress, **Sarbanes-Oxley Act of 2002**, July 30, 2002.

130. Christopher Napier, **The history of financial reporting in the united kingdom**, 2010. Available on https://repository.royalholloway.ac.**uk**/…/Napier**_UK_Financial_Re**.

131. Financial reporting council, **The audit quality framework**, 2008, available on https://www.frc.org.uk/

132. Angus Duff, **AUDITQUAL: Dimensions of Audit Quality,** The Institute of Chartered Accountants of Scotland, 2004.

133. Kevin Prendergast, **Client Acceptance Procedures Best Practices Among Accounting Firms, 2014,** available on http://www.researchassociatesinc.com/documents/BestPracticesClient.aspx.

134.James H. Irving and Paul L. Walker, **Auditor Resignations and the Importance of Monitoring Client Acceptance Risk,** Current Issues in Auditing, Volume 6, Issue 1,2012.

135. Velte, Patrick & Stiglbauer, Markus, (**Impact of Auditor and Audit Firm Rotation on Accounting and Audit Quality: A Critical Analysis of The EC Regulation Draft**), International conference, April 19, 2012.

136. Barbadillo, Emiliano and Carrera Nieves, (**Does Mandatory Audit Firm Rotation Enhance Auditor Independence? Evidence from Spain**), Journal of Practice & Theory 28 (1), 2009.

137.Chasan, Emily, (**European Auditor Debate Hits Costs-Benefit Concerns**), CFP Report, CFO Journal, September, 2012.

138. Krishnan, Jagan and Schauer, paul C., " The Differentiation of quality among Auditors: Evidence from the Not-for-Profit sector", **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, (Vol.19, No.2, Fall, 2000).

139. Hay, David, and Davis, David, " The Voluntary Choice of an Auditor of Any Level of Quality", **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, (Vol.23, No.2, September, 2004.

140.Schneider, A **The Nature, Impact and Facilitation of External Auditor Reliance on Internal Auditing, Academy of Accounting and Financial Studies Journal** ,Vol (13), No(4), (2009).

141. Andrew, R. Goddard and Carol, Masters. "**Audit Committee, Cadbury Code and Audit Fees: An Empirical Analysis of UK Companies**". Managerial Auditing Journal, Vol. 15, No.7,2000.

142. Saada Toufik, **Les comités d'audit en France- un an après le rapport Viénot**, Finance contrôle stratégie, Volume 01, N°03, 1998.

143.Jennifer R. Joe & Scott D. Vandervelde, Do Auditor-Provided Non audit Services Improve Audit Effectiveness? Contemporary Accounting Research Volume 24, Issue 2, summer 2007.

144. Krishnan, J and Schauer, P, (2000), **The differentiation of quality among auditors: evidence from the not-for-profit sector**, Auditing: A Journal of Practice and Theory, 19 (2).

145.Marshall A. Geiger and Dasaratha V. Rama, **Audit Firm Size and Going-Concern Reporting Accuracy, A**ccounting Horizons Vol. 20, No. 1 March 2006.

146.Husam El-Khaddash & Rana Al Nawas & AbdulHadi Ramadan, **Factors affecting the quality of auditing: the case of Jordanian commercial Banks**, International Journal of business and social science, Vol 4, N°11, Center for Promoting Ideas, USA, September 2013.

147. Kinney. W. R. and R. Libby, **Discussion of the relation between auditors' fees for no audit services and earnings management**, The Accounting Review, 2002.

148. Parveen P. Gupta, Gopal V. Krishnan and Wei Yu, **You Get What You Pay For: An Examination Of Audit Quality When Audit Fee Is Low**, 2009.

149. Miguel Minutti-Meza, **Does Auditor Industry Specialization Improve Audit Quality? Evidence from Comparable Clients, 2010,** Available on raw.rutgers.edu/docs/seminars/spring11/Minutti-Meza.pdf

150. Donald.R Deis & Gary.A Giroux, **Determinants of audit quality in the public sectors**, The Accounting Review, Vol. 67, No. 3,1992.

151. Francis, J., K. Reichelt, and D. Wang. 2005. **The pricing of national and city-specific reputations for industry expertise in the U.S. audit market**. The Accounting Review 80 (1).

152. Bierstaker, J.L. and Wright, A, **The Effects of Fee Pressure and Partner Pressure on Audit Planning Decisions**, Advances in Accounting,2013.

153. Wieteke Numan, Marleen Willekens, **Competitive pressure, audit quality and industry specialization**, 2012.

154. Srinivasan Krishnamurthy, Jian Zhou, **Auditor Reputation, Auditor Independence, and the Stock-Market Impact of Andersen's Indictment on Its Client Firms**, 2006, Contemporary Accounting Research Vol. 23 No. 2 (Summer 2006).

155. Ktat Sana, **L'impact des nouvelles Technologies de l'information sur la performance des auditeurs : application a un gestionnaire électronique de fichiers dans une firme internationale d'audit**, halshs-00581070, version 1 - 30 Mar 2011.

156. Khairina Rosli & others, **Factors Influencing Audit Technology Acceptance by Audit Firms: a New I-TOE Adoption Framework,** Journal of Accounting and Auditing: Research & Practice, 2012.

157. Braun, R. L. & Davis, H. E, **Computer–Assisted Audit Tools and Techniques: Analysis and Perspectives**, Managerial Auditing Journal, Vol.18 (9), 2003.

158. Sourour Ammar, **la compétence de l'auditeur comptable vue par les experts comptables,** halshs-00548054, version 1 - 18 Dec 2010.

159. Elder R.J, Beasly M.S & Arens A.A, **Auditing and assurances services, an integrated approach**, 13th edition, 2010.

160. Hamdi Lamine, **Généralité sur la profession Comptable au Maghreb**, disponible sur **www.ifac.org/…/Mr._Lamine_Hamdi_GENERALITES_SUR_LA_PROFESSION_COMPTABLE_AU_MAGREB.doc,** téléchargé le 12/11/2010.

161. ADJ ALI SAMIR: **Le commissaire aux comptes, caracteristique et missions**; le revue algérienne de comptabilité et audit; sociéte nationale de comptabilté n°03; Alger 3eme trimestre 1994.

ثالثا: الأطروحات والرسائل الجامعية

162. Olivier Herrbach, **Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financiers : une approche par le contrat psychologique**, Thèse de doctorat en sciences de gestion, université des sciences sociales, Toulouse 1, 2000.

163. Derrouis Salima, **La pratique de l'audit comptable et financier dans les entreprises publiques économiques EPE**, Cas groupe GIC ERCO, Mémoire de magister, non publié, Faculté des sciences économiques, commerciales et de gestion, L'université d'Oran.

رابعا: مراجع أخرى

164. 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 Edition , International Federation of Accountants IFAC, New York.

165. AICPA, **Code of Professional Conduct and Bylaws**, 2013, page: 2839, AICPA.com,

166. Certified General Accountants Association Of Canada(CGA), **Code of Ethical Principles and Rules of Conduct,** Second Edition, Version 2.14, 2013.

167. International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA), **Handbook of Code of Ethics for Professional Accountants**, 2015 edition.

168. International Auditing and Assurance Standards Board, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance –volume 01, and Related Services ,Pronouncements International Standard on Quality Control (ISQC) 1, **Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements,** 2014 Edition.

169. AICPA, **Establishing and maintaining a system of quality control a system of quality control of CPA firm's accounting and auditing practice**, chapter 01, 2015.

170. AICPA, AICPA standards for performing and reporting on peer review, PRP section 1000, appendix A, 2016.

ج. المواقع الإلكترونية:

170. https://www.icas.com/__…/pdf…/ICAS-Royal-Charter-for-Web.pdf,

171. http://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/cabinet/11881

172. http://www.oxforddictionaries.com/definition/english/office

173. http://dictionary.cambridge.org/dictionary/british/firm

174. https://www.cncc.fr/les-mots-cles.html

175. http://www.e-c-f.fr
176. http://www.Cnc.dz
177. https://www.cncc.fr/mission-legale.html
178. http://www.experts-comptables.fr/profession-expert-comptable/quest-ce-quun-expert-comptable/quest-ce-quun-expert-comptable---139
179. http://www.webtrust.org/overview-of-trust-services/item64420.aspx
http://www.aicpa.org/_catalogs/masterpage/Search.aspx?S=consulting+services
180. http://www2.deloitte.com/global/en/pages/about-deloitte/articles/global-report-2015.html
181. http://www.pwc.com/gx/en/careers/our-history.html,
182. http://www.ey.com/FR/fr/About-us/Our-history.
183. https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/12/international-annual-review-2015.pdf
184. http://www.qualite-methode.com/Qualite/QualiteIso.html; vu le 22-03-2014.
185. https://www.iaasb.org/about-iaasb, vu le 15/01/2016.
186. http://www.ethicsboard.org/about-iesba, vu le 15/01/2016.
187. http://www.iaesb.org/about-iaesb, vu le 15/01/2016.
188. http://www.ipsasb.org/about-ipsasb, vu le 15/01/2016.
189. https://www.frc.org.uk/Our-Work/Audit/Audit-Quality-Review.aspx
190. Disponible sur https://www.cncc.fr/histoire.html
191. Disponible sur http://www.experts-comptables.fr/
192. http://h3c.org/presentation.htm#role, vu le 15/01/2016 ;
193. http://www.nextcompta.com/expertise-comptable/une-norme-qualite-pour-l-expert-comptable-depuis-le-01-janvier-2012, vu le 20/01/2016.
194. http://www.paysdeloire.experts-Comptables.fr/documents/Plaquettecontrolequalit%C3%A911.pdf, téléchargé le 20/01/2016.
195. http://www.esaaegypt.com/esaa/index.asp.
196. http://kenanaonline.com/users/gasseragamyAccountingAuditingC/posts/115114
197. http://www.audit-bureau.gov.jo
198. http://jacpa.org.jo/ar-jo/knowledgecenter/legislationlawprofession.aspx
199. http://ascasociety.org/page.aspx?page_key=asca&lang=ar
200. http://www.socpa.org.sa/Home/Homepage/About-us#title1
201. http://Jorad.dz
202. http://big4.com

الملاحق

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة يحي فارس - المدية - كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم التجارية - تخصص: محاسبة و تدقيق

استمارة استبيان في إطار التحضير لأطروحة دكتوراه علوم بعنوان:

تقييم ورقابة جودة خدمات مكاتب التدقيق على ضوء إرشادات ومعايير المنظمات الدولية للمهنة -دراسة ميدانية لبعض مكاتب التدقيق في الجزائر -

سيدي، سيدتي:

يقوم الباحث بإعداد بحث أكاديمي للحصول على شهادة دكتوراه علوم في المحاسبة والتدقيق بعنوان : **تقييم ورقابة جودة خدمات مكاتب التدقيق على ضوء معايير وإرشادات معايير المنظمات الدولية للمهنة-- دراسة ميدانية لبعض مكاتب التدقيق في الجزائر-** ويمثل هذا الاستبيان أحد جوانب البحث، ويهدف إلي دراسة وتحليل آراء المهنيين والأكاديميين حول واقع الجودة في مكاتب التدقيق والمحاسبة الجزائرية ومدى تطبيقها لمتطلباتها، وطرق تحسينها وكيفية تقييمها ورقابتها.

ونوجه عناية سيادتكم أن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها سنتعامل بها بسرية مطلقة، ولن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي فقط. لذلك نرجو من سيادتكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبيان بدقة وموضوعية بوضع علامة مميزة في المربع المناسب للإجابة، مع العلم بأن صحة نتائج الاستبيان تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجابتكم.

في انتظار إجاباتكم، تقبلوا مني **سيدي، سيدتي،** فائق الاحترام والتقدير، مع الشكر الجزيل على حسن تعاونكم.

الباحث: مامي علي

الإيميل: mami_ali_11@hotmail.com

<u>المحور الأول: البيانات الشخصية لعينة الدراسة:</u>

1- المنصب:

شريك (صاحب مكتب) ☐ موظف في مكتب تدقيق ومحاسبة (مدقق، محاسب) ☐ أستاذ جامعي ☐

2- الخبرة المهنية:

أقل من 05 سنوات ☐ من 05 إلى 15 سنوات ☐ أكثر من 15 سنة ☐

3- المستوى الأكاديمي:

شهادة مهنية (مستوى ثانوي أو أقل) ☐ شهادة جامعية (ليسانس/ماستر) ☐ شهادة دراسات مابعد التدرج (ماجستير/دكتوراه) ☐

4- التخصص العلمي:

محاسبة وتدقيق ☐ مالية وجباية ☐ تخصص آخر في الاقتصاد ☐

الرجاء ذكره .....

المحور الثاني: مدى الاطلاع على مختلف القوانين المحلية الجديدة لمهنتي التدقيق والمحاسبة والجوانب المتعلقة بها:

ما مدى إطلاعك على مختلف القوانين والمراسيم المهنية المنظمة لما يلي:	ممتاز	جيد	مقبول	سطحي	غير مطلع
النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) وما يتعلق به					
المرسوم 10-01 المتعلق بمهن التدقيق والمحاسبة					
أخلاقيات مهن التدقيق والمحاسبة					
المعايير والمراسيم المتعلقة بالنوعية والجودة					
المعايير والمراسيم المتعلقة بالتكوين والتدريب					
المعايير والمراسيم المتعلقة بتقارير المدقق					
معايير التدقيق الجزائرية (NAA)					
الهيئات المشرفة على مهن التدقيق والمحاسبة					

المحور الثالث: مدى الاطلاع على مختلف المعايير والإرشادات الدولية لمهنتي التدقيق والمحاسبة

ما مدى إطلاعك على مختلف المعايير والإرشادات الدولية المهنية المنظمة لما يلي:	ممتاز	جيد	مقبول	سطحي	غير مطلع
معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي IAS-IFRS					
المعايير الدولية للتدقيق والتأكيد ISA					
مدونة آداب وسلوك المهنة IESA					
المعايير الدولية لرقابة الجودة ISQCs					
المعايير العامة المقبولة قبول عام GAAP					

المحور الرابع: الإصلاحات التي عرفتها مهنتي التدقيق والمحاسبة في الجزائر وأثرها على الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة

ما مدى مساهمة الإصلاحات التالية التي قامت بها الهيئة الوصية في ترقية الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة؟	موافق جدا	موافق	محايد	غ موافق	غير موافق إطلاقا
اعتماد نظام محاسبي جديد وهو النظام المحاسبي المالي (SCF) بدلا من المخطط المحاسبي القديم (PNC75)					
استرجاع السلطات لسيطرتها على مهنتي التدقيق والمحاسبة بعد حل المصف الوطني السابق (المستقل) واعتماد المجلس الوطني للمحاسبة التابع لوزارة المالية لتسيير مهنتي التدقيق والمحاسبة					
اعتماد مرسوم جديد يتعلق بمهن خبير محاسبي، محافظ حسابات محاسب معتمد (المرسوم 10-01) مكان المرسوم القديم (91-08)					
الفصل بين المهن من خلال استحداث ثلاث هيئات مستقلة عن بعضها البعض (المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي المحاسبين، المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين)					
استحداث لجنة لرقابة النوعية (الجودة) حسب المرسوم 10-01 والمعايير وشروط حسب المرسوم 11-31 وكذا القرار المؤرخ في 26 مارس 2013 الذي يحدد شروط المساحة والمرافق والتجهيزات التي يجب أن تتوفر عليها منشأة التدقيق والمحاسبة					
إصدار معايير التدقيق الجزائرية (NAA) مستوحاة من معايير التدقيق الدولية (ISA) تنظم ممارسات المدققين في الجزائر (8 معايير إلى غاية نهاية سنة 2016)					
اعتماد مسار تكوين جديد للمتربصين الجديد للحصول على اعتماد مزاولة المهنة يمر على ثلاث مراحل: أولا-امتحان الانتقاء الأولي ثم التكوين الأكاديمي في معهد متخصص، ثانيا- التدريب المهني وأخيرا مرحلة الاختبار النهائي.					
إصدار معايير جديدة للتقارير الخاصة بمحافظ الحسابات حسب المرسوم التنفيذي رقم 11-202 يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها					
إصدار ميثاق لأخلاقيات مهن التدقيق والمحاسبة مستوحى من مدونة أداب وسلوك المهنة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبيين القانونيين(IFAC)					

المحور الخامس: متطلبات الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر

هل تؤثر المتطلبات التالية في ترقية الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة؟	موافق جدا	موافق	محايد	غ موافق	غير موافق إطلاقا
الاهتمام بتطوير نشاط وحجم مكاتب التدقيق والمحاسبة من خلال تطوير الوسائل المادية، المالية والبشرية كما ونوعا للحصول على جودة أفضل					
الاهتمام بمستوى الأتعاب والتعويضات المقدمة من طرف الزبائن لمكاتب التدقيق والمحاسبة والربط بينها وبين جودة الخدمات التي تقدمها					
اهتمام مكاتب التدقيق والمحاسبة بالتخصص في قطاعات معينة من أجل تقديم خدمات ذات جودة عالية في تلك القطاعات					
الاهتمام بمنافسة مكاتب التدقيق والمحاسبة من خلال الاعتماد على عنصر الجودة كعامل رئيسي للمنافسة واستقطاب عملاء جدد					
الحفاظ على سمعة مكاتب التدقيق والمحاسبة اعتمادا على الثبات في جودة الخدمات المقدمة، وقلة الاخطاء والدعاوي القضائية المرفوعة					
استخدام مختلف التكنولوجيات الحديثة في مكتب التدقيق والمحاسبة من أجل الاقتصاد في الجهد والمال والوقت والحفاظ على جودة الخدمات					
اهتمام مكاتب التدقيق والمحاسبة بتحسين خبرات ومهارات موظفيه من خلال التكوين المستمر والرسكلة الدائمة في مختلف المجالات المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق والمجالات المتعلقة بها					
التزام مكاتب التدقيق والمحاسبة بأخلاقيات وآداب المهنة وتلقينها لموظفيه مع وضع قانون داخلي للمكتب					
اهتمام مكتب التدقيق والمحاسبة باستقلالية الموظفين وفريق العمل من أجل الابتعاد عن التحيز أو المحاباة واللاموضوعية في أي خدمة يقدمها المكتب لزبائنه					
التخطيط المسبق والدائم لمهام التدقيق من طرف الشركاء ومديري مكاتب التدقيق واحترام سير البرامج من قبل الموظفين وفرق العمل					
الإشراف الدائم على الموظفين وفريق العمل من طرف الشركاء ومديري مكاتب التدقيق والمحاسبة وتوجيههم ورقابتهم مع اعتماد سلم إداري لمكتب التدقيق والمحاسبة ، مع وضع نظام تحفيزي					
وضع شروط وإجراءات مسبقة لقبول العملاء يكون بمثابة عقد بين المكتب والعميل يتم احترامه في كل الحالات					
حسن الاتصال والتعاون بين مكتب التدقيق وموظفيه مع العملاء والأطراف المختلفة لمؤسسة العميل من مجلس الإدارة ولجنة التدقيق وقسم المحاسبة والتدقيق					
ضرورة احترام مدة ارتباط مكاتب التدقيق والمحاسبة مع العميل (عدد العهدات) للحفاظ على الاستقلالية					
امتناع مكاتب التدقيق والمحاسبة من تقديم خدمات استشارية أو خدمات غير تدقيقية للعميل بالموازاة مع خدمة التدقيق التي تربط الطرفان معا					

سادسا: الرقابة على الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر

ماهي أحسن الطرق للقيام بالرقابة على الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة المحلية في الجزائر؟	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقا
قيام لجنة للرقابة على الجودة بالإشراف على عمليات الرقابة على مكاتب التدقيق والمحاسبة المحلية في الجزائر(دوريا وفجائيا)					
اختيار بعض مكاتب التدقيق والمحاسبة المحلية وتكليفهم برقابة الجودة للمكاتب الأخرى وتقديم تقارير حولها (برنامج شبيه لمراجعة النظير)					
إلزام مكاتب التدقيق والمحاسبة المحلية نفسها بتقديم تقارير دورية حول تطبيق متطلبات الجودة لديها مع تقديم مستندات تثبت ذلك					
الاستعانة بالمحضر القضائي لمعاينة مكاتب التدقيق والمحاسبة المحلية استيفائها لشروط الجودة حسب ما نصت عليه المراسيم المنظمة للمهنة					
عدم إلزامية الرقابة على الجودة والاكتفاء بالتحسيس بأهمية الجودة وضرورة ترسيخها في مكاتب التدقيق والمحاسبة المحلية					

المحور السابع: أسس تقييم وقياس الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر

على أي أساس يمكن تقييم أو قياس الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة المحلية في الجزائر؟	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقا
الاعتماد مباشرة على المعيار الدولي لرقابة الجودة (ISQC01) وكذا المعيار الدولي للتدقيق (ISA220) المتعلق برقابة الجودة لمنشآت التدقيق والمحاسبة					
إصدار معايير محلية للجودة والرقابة عليها والاعتماد عليها في تقييم الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة المحلية					
إصدار تصنيف لمكاتب التدقيق والمحاسبة يعتمد على الحجم/عدد الأفراد/الكفاءات والمهارات المتوفرة /رأس المال					
إصدار إرشادات ودليل للجودة وترك حرية تطبيقها والالتزام بها لمكاتب التدقيق والمحاسبة المحلية					
عدم التقيد بأي معايير أو إرشادات وترك الحرية لمكاتب التدقيق والمحاسبة في تقييم وقياس الجودة الموجودة					

Université Yahia Fares – Médéa –
Faculté des Sciences Economiques et de Gestion
Département : Sciences Commerciales
Option : Comptabilité et Audit

Formulaire de questionnaire dans le cadre de la préparation d'une thèse de Doctorat intitulée :

L'ÉVALUATION ET LE CONTRÔLE DES SERVICES FOURNIS PAR LES CABINETS D'AUDIT À LA LUMIÈRES DES NORMES ET INSTRUCTIONS DES ORGANISATIONS INTERNATIONALES DE PROFESSION D'AUDIT ET DE COMPTABILITÉS
- ETUDE EMPIRIQUE DE CERTAINS CABINETS ALGÉRIENS –

Madame, Monsieur,

Le chercheur prépare une recherche académique complémentaire afin d'obtenir le diplôme de doctorat en sciences, Option : comptabilité et audit, intitulée : **Evaluation et contrôle des services fournis par les cabinets d'audit à la lumières des normes et instructions des organisations internationales de profession d'audit et de comptabilités –Etude empirique de certain cabinets algériens**

Ce questionnaire constitue l'un des aspects importants de la recherche, et vise à étudier et analyser les avis des professionnels, et des académiciens concernant la réalité de la qualité dans les cabinets d'audit et comptabilité, les reformes et les facteurs qui influencent la qualité dans les cabinets, le contrôle de la qualité d'audit, les moyens qui peuvent l'améliorer et enfin les possibilités de son application en Algérie

Nous attirons votre attention également, que les informations recueillies vont être traitées en toute discrétion et ne seront utilisées qu'à des fins scientifiques, en sus votre collaboration renforce la recherche scientifique en Algérie.

Pour les raisons invoquées précédemment, je vous prie de bien vouloir répondre aux questions avec exactitude et objectivité, sachant que la justesse des résultats du questionnaire dépend largement de la pertinence de vos réponses.

Dans l'attente de votre réponse, veuillez agréer, Monsieur, Madame, l'expression de ma parfaite considération, en remerciant votre bonne collaboration.

Le chercheur : **MAMI Ali**
Email : mami_ali_11@hotmail.com

Note : veuillez mettre le symbole (X) dans la case convenable à la réponse.

Premièrement: Informations générales sur l'échantillon de l'étude

1. **Fonction actuel:**

Associé ☐ Comptable/Auditeur dans un cabinet ☐ Enseignant universitaire ☐
(Propriétaire d'un cabinet)

2. **Diplôme:**

Diplôme d'étude supérieur ☐ Diplôme universitaire ☐ Diplôme Professionnel ☐
(Doctorat/Magistère) (Licence/Master) (Niveau secondaire /CEM)

3. **Spécialité:**

Comptabilité et audit ☐ Finance et Fiscalité ☐ Autre spécialité ☐

4. **Expérience professionnelle:**

Moins de 05 années ☐ 05 à 15 ans ☐ Plus de 15 ans ☐

<u>Deuxième axe :</u> votre connaissance des nouveaux règlements locaux relatifs la profession d'audit et comptabilité

	Excellente	Bonne	acceptable	Superficielle	Aucune idée
System comptable financier(SCF)					
Le décret 10-01 portant les professions des experts comptables et commissaires aux comptes et comptables agrée					
La déontologie de la profession d'audit et de comptabilité					
Les décrets et les normes de qualité et contrôle de qualité					
Les décrets et les normes de formation					
Les décrets et les normes des rapports d'audit					
Les normes Algériens d'audit (NAA)					
Les organismes professionnels supervisant la profession de comptabilité et d'audit					

<u>Troisième axe :</u> votre connaissance des normes et des instructions internationales de la profession d'audit et de comptabilité

	Excellente	Bonne	acceptable	Superficielle	Aucune idée
Les normes internationales de comptabilité et des informations financières (IAS-IFRS)					
Les normes internationales d'audit (ISA)					
La déontologie et l'éthique professionnelle de la profession (IESA)					
Les normes internationales de contrôle de qualité (ISQCs)					
Principes comptables généralement reconnus (GAAP)					

<u>Quatrième axe :</u> Les reformes que la profession de comptabilité et d'audit ont connu en Algérie et leur influence sur la qualité dans les cabinets

	Très favorable	favorable	neutre	défavorable	absolument défavorable
Adoption d'un nouveau system comptable financier au lieu du plan comptable national précédant					
L'état reprend le contrôle de la profession de comptabilité et l'audit après la dissolution de l'ex ordre national et l'adoption du conseil national de comptabilité					
Adoption du décret 10-01 portant les métiers d'expert-comptable, commissaires aux comptes et de comptable agrée					
La séparation entre les métiers par la création de trois organismes (l'ordre des experts comptables, la chambre des commissaires aux comptes et l'organisation des comptables agréés)					
Création d'une commission de contrôle de qualité selon le décret 10-01					
Promulgation des normes locales d'audit (les normes Algériens d'audit)					
L'adoption d'un nouveau processus de formation pour les nouveaux stagiaires en passent par 3 étape (Le test de sélection initiale, la formation académique dans un centre spécialisé, formation Professional dans un cabinet, et l'examen final)					
Promulgation des nouvelles normes des rapports d'audit selon le décret exécutif 11-202					
L'adoption d'un code de déontologie et l'éthique Professional					

Cinquième axe : Les exigences de qualité dans les cabinets en Algérie et leur influence.

	Très favorable	**favorable**	**Neutre**	**défavorable**	**absolument défavorable**
L'augmentation de la taille et l'activité des cabinets de comptabilité et d'audit à travers de l'évaluation quantitative et qualitative des moyens matériaux et humains					
Niveaux des honoraires et l'indemnité					
La spécialisation dans certains secteurs afin de leur fournir des services de qualité					
La concurrence entre les bureaux de comptabilité et d'audit en se basant sur la qualité comme un facteur important pour la concurrence					
Maintenir la réputation des cabinets d'audit et de comptabilité en maintenant la qualité des services fournis					
L'utilisation des technologies modernes dans les cabinets d'audit et de comptabilité pour l'économie d'effort, d'argent et de temps					
Amélioration de l'expertise et les compétences du personnel des cabinets d'audit et de la comptabilité par la formation continue et le recyclage permanent dans divers domaines liés à la comptabilité, l'audit et les domaines connexes					
Le respect de l'éthique et de la déontologie de la profession					
L'indépendance des professionnels et du personnel dans les bureaux d'audit et de comptabilité					
La planification préalable des tâches d'audit permanent par les associés et les gestionnaires de cabinets d'audit et le respect de la conduite des programmes par le personnel et les équipes					
La supervision permanente du travail du personnel et de l'équipe par les associés et les responsables de l'audit, qui assurent l'orientation et contrôle, et la mise en place d'une échelle administrative aux ces cabinets, et la création d'un system motivant					
mettre des conditions préalables et des procédures pour accepter des nouveaux clients					
Émission de conditions préalables et de procédures pour l'acceptation des clients mentionnés dans le contrat sera entre les cabinets et les clients					
Etablir Une bonne communication et coopération de la part du personnel avec les clients et les différentes parties (le conseil administrative, le comité d'audit, l'auditeur interne					
Respecter le délai de la rotation des contrats (nombre des mandats) pour plus d'indépendance					
En faisant l'audit légal aux clients il faut s'abstenir de lui fournir des services de consultation ou tous autres services (No Audit services)					

Sixième axe : les meilleurs méthodes pour contrôler la qualité dans les cabinets en Algérie

	Très favorable	favorable	Neutre	défavorable	absolument défavorable
Mettre en place une commission de contrôle qualité qui fait visites et contrôle les cabinets de comptabilité et l'audit (visites périodiques et imprévues)					
Sélectionner certains cabinets pour contrôler d'autre d'autres cabinets (système d'audit par les pairs)					
Exiger un rapport périodique sur l'application des exigences de qualité accompagné par des documents justificatifs					
Faire appel à un huissier de justice pour faire le point sur contrôle qualité dans les cabinets					
Le contrôle qualité ne doit pas être obligatoire, il suffit de sensibiliser de l'importance de qualité dans les cabinets					

Septième axe : Fondement de l'évaluation et de mesure de qualité dans les cabinets en Algérie

	Très favorable	favorable	Neutre	défavorable	absolument défavorable
Adopter directement la norme internationale de qualité (ISQC01) et la norme internationale d'audit (ISA 220) concernant le contrôle de qualité dans les cabinets					
Etablir des normes locales de qualité et de contrôle qualité pour controler les cabinets					
Etablir une catégorisation pour classer les cabinets selon plusieurs critères (la taille, le nombre de personnels, les compétences, l'expérience…..)					
Publier un guide ou un référence de qualité sans obliger les cabinets à l'appliquer					
Ne pas suivre à aucune norme ni instruction et laisser libre cours aux cabinets de mesurer et évaluer la qualité					

Statistiques

		Poste	Experience	Niveau	Spécialité	P2Q1	P2Q2
N	Valide	147	147	147	147	147	147
	Manquante	0	0	0	0	0	0

Statistiques

		P2Q3	P2Q4	P2Q5	P2Q6	P2Q7	P2Q8	P3Q1
N	Valide	147	147	147	147	147	147	147
	Manquante	0	0	0	0	0	0	0

Statistiques

		P3Q2	P3Q3	P3Q4	P3Q5	P4Q1	P4Q2	P4Q3
N	Valide	147	147	147	147	147	147	147
	Manquante	0	0	0	0	0	0	0

Statistiques

		P4Q4	P4Q5	P4Q6	P4Q7	P4Q8	P4Q9	P5Q1
N	Valide	147	147	147	147	147	147	147
	Manquante	0	0	0	0	0	0	0

Statistiques

		P5Q2	P5Q3	P5Q4	P5Q5	P5Q6	P5Q7	P5Q8
N	Valide	147	147	147	147	147	147	147
	Manquante	0	0	0	0	0	0	0

Statistiques

		P5Q9	P5Q10	P5Q11	P5Q12	P5Q13	P5Q14	P5Q15
N	Valide	147	147	147	147	147	147	147
	Manquante	0	0	0	0	0	0	0

Statistiques

		P6Q1	P6Q2	P6Q3	P6Q4	P6Q5	P7Q1	P7Q2
N	Valide	147	147	147	147	147	147	147
	Manquante	0	0	0	0	0	0	0

Statistiques

		P7Q3	P7Q4	P7Q5
N	Valide	147	147	147
	Manquante	0	0	0

Tableau de fréquences

Poste

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Associé	38	25,9	25,9	25,9
	Comptable/Auditeur	60	40,8	40,8	66,7
	Enseignant	49	33,3	33,3	100,0
	Total	147	100,0	100,0	

Experience

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	moins de 05 ans	68	46,3	46,3	46,3
	Entre 05 et 15 ans	51	34,7	34,7	81,0
	Plus de 15 ans	28	19,0	19,0	100,0
	Total	147	100,0	100,0	

Niveau

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Diplome professionnel	22	15,0	15,0	15,0
	Diplome d'étude universitaire	72	49,0	49,0	63,9
	Diplome d'étude superieur	53	36,1	36,1	100,0
	Total	147	100,0	100,0	

Spécialité

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Comptabilité / Audit	98	66,7	66,7	66,7
	Finance/Fiscalité	24	16,3	16,3	83,0
	Autre spécialité	25	17,0	17,0	100,0
	Total	147	100,0	100,0	

P2Q1

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Excellent	74	50,3	50,3	50,3
	Bien	58	39,5	39,5	89,8
	Acceptable	9	6,1	6,1	95,9
	Superficiel	6	4,1	4,1	100,0
	Total	147	100,0	100,0	

P2Q2

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Excellent	51	34,7	34,7	34,7
	Bien	46	31,3	31,3	66,0
	Acceptable	25	17,0	17,0	83,0
	Superficiel	17	11,6	11,6	94,6

	Aucune idée	8	5,4	5,4	100,0
	Total	147	100,0	100,0	

P2Q3

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Excellent	21	14,3	14,3	14,3
	Bien	23	15,6	15,6	29,9
	Acceptable	38	25,9	25,9	55,8
	Superficiel	33	22,4	22,4	78,2
	Aucune idée	32	21,8	21,8	100,0
	Total	147	100,0	100,0	

P2Q4

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Excellent	10	6,8	6,8	6,8
	Bien	23	15,6	15,6	22,4
	Acceptable	35	23,8	23,8	46,3
	Superficiel	50	34,0	34,0	80,3
	Aucune idée	29	19,7	19,7	100,0
	Total	147	100,0	100,0	

P2Q5

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Excellent	15	10,2	10,2	10,2
	Bien	36	24,5	24,5	34,7
	Acceptable	40	27,2	27,2	61,9
	Superficiel	32	21,8	21,8	83,7
	Aucune idée	24	16,3	16,3	100,0
	Total	147	100,0	100,0	

P2Q6

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Excellent	25	17,0	17,0	17,0
	Bien	35	23,8	23,8	40,8
	Acceptable	36	24,5	24,5	65,3
	Superficiel	36	24,5	24,5	89,8
	Aucune idée	15	10,2	10,2	100,0
	Total	147	100,0	100,0	

P2Q7

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Excellent	15	10,2	10,2	10,2
	Bien	6	4,1	4,1	14,3
	Acceptable	32	21,8	21,8	36,1

	Superficiel	54	36,7	36,7	72,8
	Aucune idée	40	27,2	27,2	100,0
	Total	147	100,0	100,0	

P2Q8

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Excellent	68	46,3	46,3	46,3
	Bien	41	27,9	27,9	74,1
	Acceptable	26	17,7	17,7	91,8
	Superficiel	12	8,2	8,2	100,0
	Total	147	100,0	100,0	

P3Q1

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Excellent	14	9,5	9,5	9,5
	Bien	22	15,0	15,0	24,5
	Acceptable	41	27,9	27,9	52,4
	Superficiel	47	32,0	32,0	84,4
	Aucune idée	23	15,6	15,6	100,0
	Total	147	100,0	100,0	

P3Q2

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Excellent	8	5,4	5,4	5,4
	Bien	29	19,7	19,7	25,2
	Acceptable	31	21,1	21,1	46,3
	Superficiel	42	28,6	28,6	74,8
	Aucune idée	37	25,2	25,2	100,0
	Total	147	100,0	100,0	

P3Q3

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Excellent	8	5,4	5,4	5,4
	Bien	16	10,9	10,9	16,3
	Acceptable	33	22,4	22,4	38,8
	Superficiel	53	36,1	36,1	74,8
	Aucune idée	37	25,2	25,2	100,0
	Total	147	100,0	100,0	

P3Q4

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Excellent	11	7,5	7,5	7,5
	Bien	25	17,0	17,0	24,5
	Acceptable	23	15,6	15,6	40,1

	Superficiel	49	33,3	33,3	73,5
	Aucune idée	39	26,5	26,5	100,0
	Total	147	100,0	100,0	

P3Q5

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Excellent	32	21,8	21,8	21,8
	Bien	44	29,9	29,9	51,7
	Acceptable	41	27,9	27,9	79,6
	Superficiel	17	11,6	11,6	91,2
	Aucune idée	13	8,8	8,8	100,0
	Total	147	100,0	100,0	

P4Q1

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés favorable	91	61,9	61,9	61,9
	Favorable	42	28,6	28,6	90,5
	Neutre	13	8,8	8,8	99,3
	Défavorable	1	,7	,7	100,0
	Total	147	100,0	100,0	

P4Q2

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés favorable	26	17,7	17,7	17,7
	Favorable	28	19,0	19,0	36,7
	Neutre	45	30,6	30,6	67,3
	Défavorable	34	23,1	23,1	90,5
	Absolument défavorable	14	9,5	9,5	100,0
	Total	147	100,0	100,0	

P4Q3

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés favorable	75	51,0	51,0	51,0
	Favorable	53	36,1	36,1	87,1
	Neutre	15	10,2	10,2	97,3
	Absolument défavorable	4	2,7	2,7	100,0
	Total	147	100,0	100,0	

P4Q4

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés favorable	17	11,6	11,6	11,6
	Favorable	65	44,2	44,2	55,8
	Neutre	30	20,4	20,4	76,2
	Défavorable	14	9,5	9,5	85,7

	Absolument défavorable	21	14,3	14,3	100,0
	Total	147	100,0	100,0	

P4Q5

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés favorable	73	49,7	49,7	49,7
	Favorable	67	45,6	45,6	95,2
	Neutre	7	4,8	4,8	100,0
	Total	147	100,0	100,0	

P4Q6

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés favorable	81	55,1	55,1	55,1
	Favorable	49	33,3	33,3	88,4
	Neutre	17	11,6	11,6	100,0
	Total	147	100,0	100,0	

P4Q7

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés favorable	61	41,5	41,5	41,5
	Favorable	57	38,8	38,8	80,3
	Neutre	21	14,3	14,3	94,6
	Défavorable	8	5,4	5,4	100,0
	Total	147	100,0	100,0	

P4Q8

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés favorable	68	46,3	46,3	46,3
	Favorable	58	39,5	39,5	85,7
	Neutre	14	9,5	9,5	95,2
	Défavorable	4	2,7	2,7	98,0
	Absolument défavorable	3	2,0	2,0	100,0
	Total	147	100,0	100,0	

P4Q9

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés favorable	43	29,3	29,3	29,3
	Favorable	42	28,6	28,6	57,8
	Neutre	43	29,3	29,3	87,1
	Défavorable	14	9,5	9,5	96,6
	Absolument défavorable	5	3,4	3,4	100,0
	Total	147	100,0	100,0	

P5Q1

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés favorable	49	33,3	33,3	33,3
	Favorable	47	32,0	32,0	65,3
	Neutre	26	17,7	17,7	83,0
	Défavorable	22	15,0	15,0	98,0
	Absolument défavorable	3	2,0	2,0	100,0
	Total	147	100,0	100,0	

P5Q2

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés favorable	17	11,6	11,6	11,6
	Favorable	53	36,1	36,1	47,6
	Neutre	43	29,3	29,3	76,9
	Défavorable	25	17,0	17,0	93,9
	Absolument défavorable	9	6,1	6,1	100,0
	Total	147	100,0	100,0	

P5Q3

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés favorable	16	10,9	10,9	10,9
	Favorable	28	19,0	19,0	29,9
	Neutre	58	39,5	39,5	69,4
	Défavorable	35	23,8	23,8	93,2
	Absolument défavorable	10	6,8	6,8	100,0
	Total	147	100,0	100,0	

P5Q4

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés favorable	20	13,6	13,6	13,6
	Favorable	27	18,4	18,4	32,0
	Neutre	38	25,9	25,9	57,8
	Défavorable	43	29,3	29,3	87,1
	Absolument défavorable	19	12,9	12,9	100,0
	Total	147	100,0	100,0	

P5Q5

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés favorable	26	17,7	17,7	17,7
	Favorable	59	40,1	40,1	57,8
	Neutre	24	16,3	16,3	74,1
	Défavorable	23	15,6	15,6	89,8
	Absolument défavorable	15	10,2	10,2	100,0
	Total	147	100,0	100,0	

P5Q6

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés favorable	58	39,5	39,5	39,5
	Favorable	58	39,5	39,5	78,9
	Neutre	19	12,9	12,9	91,8
	Défavorable	12	8,2	8,2	100,0
	Total	147	100,0	100,0	

P5Q7

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés favorable	76	51,7	51,7	51,7
	Favorable	59	40,1	40,1	91,8
	Neutre	9	6,1	6,1	98,0
	Défavorable	3	2,0	2,0	100,0
	Total	147	100,0	100,0	

P5Q8

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés favorable	47	32,0	32,0	32,0
	Favorable	73	49,7	49,7	81,6
	Neutre	17	11,6	11,6	93,2
	Défavorable	4	2,7	2,7	95,9
	Absolument défavorable	6	4,1	4,1	100,0
	Total	147	100,0	100,0	

P5Q9

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés favorable	9	6,1	6,1	6,1
	Favorable	73	49,7	49,7	55,8
	Neutre	35	23,8	23,8	79,6
	Défavorable	22	15,0	15,0	94,6
	Absolument défavorable	8	5,4	5,4	100,0
	Total	147	100,0	100,0	

P5Q10

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés favorable	55	37,4	37,4	37,4
	Favorable	67	45,6	45,6	83,0
	Neutre	22	15,0	15,0	98,0
	Défavorable	3	2,0	2,0	100,0
	Total	147	100,0	100,0	

P5Q11

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé

Valide	Trés favorable	45	30,6	30,6	30,6
	Favorable	68	46,3	46,3	76,9
	Neutre	34	23,1	23,1	100,0
	Total	147	100,0	100,0	

P5Q12

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés favorable	37	25,2	25,2	25,2
	Favorable	43	29,3	29,3	54,4
	Neutre	33	22,4	22,4	76,9
	Défavorable	28	19,0	19,0	95,9
	Absolument défavorable	6	4,1	4,1	100,0
	Total	147	100,0	100,0	

P5Q13

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés favorable	26	17,7	17,7	17,7
	Favorable	30	20,4	20,4	38,1
	Neutre	33	22,4	22,4	60,5
	Défavorable	51	34,7	34,7	95,2
	Absolument défavorable	7	4,8	4,8	100,0
	Total	147	100,0	100,0	

P5Q14

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés favorable	18	12,2	12,2	12,2
	Favorable	68	46,3	46,3	58,5
	Neutre	35	23,8	23,8	82,3
	Défavorable	18	12,2	12,2	94,6
	Absolument défavorable	8	5,4	5,4	100,0
	Total	147	100,0	100,0	

P5Q15

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés favorable	12	8,2	8,2	8,2
	Favorable	42	28,6	28,6	36,7
	Neutre	39	26,5	26,5	63,3
	Défavorable	27	18,4	18,4	81,6
	Absolument défavorable	27	18,4	18,4	100,0
	Total	147	100,0	100,0	

P6Q1

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé

Valide	Trés favorable	63	42,9	42,9	42,9
	Favorable	69	46,9	46,9	89,8
	Neutre	9	6,1	6,1	95,9
	Défavorable	4	2,7	2,7	98,6
	Absolument défavorable	2	1,4	1,4	100,0
	Total	147	100,0	100,0	

P6Q2

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés favorable	11	7,5	7,5	7,5
	Favorable	26	17,7	17,7	25,2
	Neutre	29	19,7	19,7	44,9
	Défavorable	36	24,5	24,5	69,4
	Absolument défavorable	45	30,6	30,6	100,0
	Total	147	100,0	100,0	

P6Q3

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés favorable	16	10,9	10,9	10,9
	Favorable	64	43,5	43,5	54,4
	Neutre	33	22,4	22,4	76,9
	Défavorable	23	15,6	15,6	92,5
	Absolument défavorable	11	7,5	7,5	100,0
	Total	147	100,0	100,0	

P6Q4

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés favorable	25	17,0	17,0	17,0
	Favorable	25	17,0	17,0	34,0
	Neutre	47	32,0	32,0	66,0
	Défavorable	26	17,7	17,7	83,7
	Absolument défavorable	24	16,3	16,3	100,0
	Total	147	100,0	100,0	

P6Q5

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés favorable	3	2,0	2,0	2,0
	Favorable	8	5,4	5,4	7,5
	Neutre	36	24,5	24,5	32,0
	Défavorable	44	29,9	29,9	61,9
	Absolument défavorable	56	38,1	38,1	100,0
	Total	147	100,0	100,0	

P7Q1

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés favorable	12	8,2	8,2	8,2
	Favorable	23	15,6	15,6	23,8
	Neutre	34	23,1	23,1	46,9
	Défavorable	51	34,7	34,7	81,6
	Absolument défavorable	27	18,4	18,4	100,0
	Total	147	100,0	100,0	

P7Q2

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés favorable	65	44,2	44,2	44,2
	Favorable	81	55,1	55,1	99,3
	Neutre	1	,7	,7	100,0
	Total	147	100,0	100,0	

P7Q3

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés favorable	53	36,1	36,1	36,1
	Favorable	65	44,2	44,2	80,3
	Neutre	17	11,6	11,6	91,8
	Défavorable	9	6,1	6,1	98,0
	Absolument défavorable	3	2,0	2,0	100,0
	Total	147	100,0	100,0	

P7Q4

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés favorable	14	9,5	9,5	9,5
	Favorable	30	20,4	20,4	29,9
	Neutre	54	36,7	36,7	66,7
	Défavorable	27	18,4	18,4	85,0
	Absolument défavorable	22	15,0	15,0	100,0
	Total	147	100,0	100,0	

P7Q5

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Favorable	27	18,4	18,4	18,4
	Neutre	35	23,8	23,8	42,2
	Défavorable	36	24,5	24,5	66,7
	Absolument défavorable	49	33,3	33,3	100,0
	Total	147	100,0	100,0	

```
DESCRIPTIVES VARIABLES=P2Q1 P2Q2 P2Q3 P2Q4 P2Q5 P2Q6 P2Q7 P2Q8
  /STATISTICS=MEAN MIN MAX SEMEAN
  /SORT=MEAN (A).
```

Descriptives

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	
	Statistique	Statistique	Statistique	Statistique	Ecart type
P2Q1	147	1,00	4,00	1,6395	,04399
P2Q8	147	1,00	4,00	1,8776	,06071
P2Q2	147	1,00	5,00	2,2177	,07869
P2Q6	147	1,00	5,00	2,8707	,09319
P2Q5	147	1,00	5,00	3,0952	,09186
P2Q3	147	1,00	5,00	3,2177	,09928
P2Q4	147	1,00	5,00	3,4422	,07660
P2Q7	147	1,00	5,00	3,6667	,09001
N valide (listwise)	147				

```
DESCRIPTIVES VARIABLES=P3Q1 P3Q2 P3Q3 P3Q4 P3Q5
  /STATISTICS=MEAN MIN MAX SEMEAN
  /SORT=MEAN (A).
```

Descriptives

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	
	Statistique	Statistique	Statistique	Statistique	Ecart type
P3Q5	147	1,00	5,00	2,5578	,08945
P3Q1	147	1,00	5,00	3,2925	,08760
P3Q2	147	1,00	5,00	3,4830	,09049
P3Q4	147	1,00	5,00	3,5442	,09363
P3Q3	147	1,00	5,00	3,6463	,08349
N valide (listwise)	147				

Descriptives

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	
	Statistique	Statistique	Statistique	Statistique	Ecart type
P4Q1	147	1,00	4,00	1,4830	,04658
P4Q5	147	1,00	3,00	1,5510	,03844
P4Q6	147	1,00	3,00	1,5646	,04717
P4Q3	147	1,00	5,00	1,6735	,06170
P4Q8	147	1,00	5,00	1,7483	,06342
P4Q7	147	1,00	4,00	1,8367	,06162
P4Q9	147	1,00	5,00	2,2925	,08015
P4Q4	147	1,00	5,00	2,7075	,09088
P4Q2	147	1,00	5,00	2,8776	,09120
N valide (listwise)	147				

```
DESCRIPTIVES VARIABLES=P6Q1 P6Q2 P6Q3 P6Q4 P6Q5
  /STATISTICS=MEAN MIN MAX SEMEAN
  /SORT=MEAN (A).
```

Descriptives

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	
	Statistique	Statistique	Statistique	Statistique	Ecart type
P5Q7	147	1,00	4,00	1,5850	,04779
P5Q10	147	1,00	4,00	1,8163	,05258
P5Q6	147	1,00	4,00	1,8980	,06585
P5Q11	147	1,00	3,00	1,9252	,05035
P5Q8	147	1,00	5,00	1,9728	,06898
P5Q1	147	1,00	5,00	2,2041	,08256
P5Q12	147	1,00	5,00	2,4762	,08718
P5Q14	147	1,00	5,00	2,5238	,07544
P5Q5	147	1,00	5,00	2,6054	,09196
P5Q9	147	1,00	5,00	2,6395	,07188
P5Q2	147	1,00	5,00	2,7007	,07869
P5Q13	147	1,00	5,00	2,8844	,08916
P5Q3	147	1,00	5,00	2,9660	,07817
P5Q4	147	1,00	5,00	3,0952	,09231
P5Q15	147	1,00	5,00	3,1020	,09204
N valide (listwise)	147				

```
DESCRIPTIVES VARIABLES=P6Q1 P6Q2 P6Q3 P6Q4 P6Q5
  /STATISTICS=MEAN MIN MAX SEMEAN
  /SORT=MEAN (A).
```

Descriptives

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	
	Statistique	Statistique	Statistique	Statistique	Ecart type
P6Q1	147	1,00	5,00	1,7279	,05657
P6Q3	147	1,00	5,00	2,6531	,08089
P6Q4	147	1,00	5,00	2,9932	,09728
P6Q2	147	1,00	5,00	3,5306	,09676
P6Q5	147	1,00	5,00	3,9660	,07383
N valide (listwise)	147				

```
DESCRIPTIVES VARIABLES=P7Q1 P7Q2 P7Q3 P7Q4 P7Q5
  /STATISTICS=MEAN MIN MAX SEMEAN
  /SORT=MEAN (A).
```

Descriptives

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	
	Statistique	Statistique	Statistique	Statistique	Ecart type
P7Q2	147	1,00	3,00	1,5646	,03215
P7Q3	147	1,00	5,00	1,9388	,06856
P7Q4	147	1,00	5,00	3,0884	,08650
P7Q1	147	1,00	5,00	3,3946	,08824
P7Q5	147	2,00	5,00	3,7279	,08186
N valide (listwise)	147				