الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
المدرسة العليا للتجارة – القليعة –

دور لجان التدقيق في تفعيل عملية التدقيق المحاسبي المالي

– دراسة حالة الجزائر –

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير

تخصص: محاسبة

إعداد الطالب:
هامل عبدالمالك

إشراف الأستاذ الدكتور:
بوحديدة محمد

السنة الجامعية 2019/2018

إهداء

أهدي ثمرة جهدي إلى :

والدتي الكريمة رحمة الله عليها

والدي الفاضل بارك الله في عمره

إلى زوجتي الغالية

إلى ابني يحي

إلى ابنتي آلاء

إلى كل شقيقاتي وأشقائي كل واحد باسمه

إلى كل أسرة " النور"

إلى كل باحث وطالب علم

إلى كل مسلم و مسلمة

شكر و تقدير

﴿ رَبِّ أَوْزِعْنِيٓ أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ ٱلَّتِيٓ أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَٰلِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَٰلِحًا تَرْضَىٰهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ ٱلصَّٰلِحِينَ ﴾ سورة النمل، الآية: 19.

الحمد لله وكفى، و الصلاة و السلام على المصطفى الذي بسنته اهتدينا وبالقرآن الكريم المنزل عليه تعلمنا، القائل:" لا يشكر الله من لا يشكر الناس" رواه البخاري.

أتقدم بأسمى عبارات الشكر و التقدير إلى:

الأستاذ المشرف البروفيسور بوحديدة محمد

الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة

كل من ساهم من بعيد أو قريب في مساعدتي على انجاز هذه الأطروحة

فلهم مني جزيل الشكر و العرفان

الملخص :

تناولت هذه الأطروحة اشكالية دور لجان التدقيق في تفعيل عملية التدقيق المحاسبي المالي في الجزائر، حيث ظهرت الحاجة الى لجان التدقيق بعد موجة من الفضائح المالية التي ضربت شركات عالمية ومحلية من خلال تضليل مستعملي القوائم المالية عن الوضعية المالية للشركة باستعمال طرق احتيالية كالمحاسبة الابداعية. الأمر الذي زعزع ثقة مستعملي أعمال التدقيق في المدققين خاصة بعد ثبوت تواطؤ ممثلي التدقيق في بعض حالات الفضائح، مما زاد في توسع فجوة التوقعات عند المستعملين.

و قصد التحسيس بأهمية انشاء لجان التدقيق في الشركات الجزائرية و ابراز دورها في تفعيل عملية التدقيق المحاسبي المالي، أظهرت نتائج الدراسة الميدانية المبنية على تحليل استبيان استهدف عينة مكونة من 115 خبير و أكاديمي في مجال التدقيق، أن لجان التدقيق تساهم في تفعيل التدقيق المحاسبي المالي من خلال معالجتها لأسباب فقدان الثقة و كذا الفضائح المالية التي ضربت الشركات، مثل هذه الأسباب المحاسبة الابداعية. كما تبرز مساهمتها من خلال مهامها و مسؤولياتها في معالجة فجوة التوقعات و تحسين جودة أعمال التدقيق. كل هذه الاسهامات من قبل لجان التدقيق تصب في عملية تفعيل التدقيق المحاسبي المالي.

تقترح الدراسة دليل ارشادي موجه للشركات الجزائرية من أجل انشاء لجان التدقيق، كما توصي بإمكانية تفعيل عملية انشاء لجان التدقيق في الجزائر من خلال اصدار قانون ينظم هذه العملية، و ادراج معيار خاص بإنشاء لجان التدقيق ضمن مشروع معايير التدقيق الجزائرية المستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق.

الكلمات المفتاحية: لجان التدقيق، التدقيق المحاسبي المالي، الفضائح المالية، المحاسبة الابداعية، فجوة التوقعات، جودة أعمال التدقيق.

Abstract

The purpose of this research is to investigate the role of the audit committees in the operationalization and activation of the financial audit in Algeria. The series of financial scandals that many local and international companies went through were behind the need for such committees. Depending on many tools such as the creative accounting, these organizations misled the users of financial statements that inform about the status of the company. This matter undermined trust in auditors mainly after being proved they were involved in some of these scandals. Thus, the gap between auditing users and auditors has increased.

The reason for choosing this theme is the sensitization of creating auditing committees inside the Algerian firms and companies and showing their important role in adopting and activating the financial auditing. The analysis of the field study based on a questionnaire targeted a sample of 115 expert and academic in auditing. It shows that the auditing committees do play a crucial part in dealing with the mistrust and the financial scandals. Moreover, it depicts how their duties and responsibilities help in controlling the size of expectations gap, and enhance the auditing performances. All this tends to activate the financial and accounting auditing within the company.

This study serves as a guidebook for the Algerian companies to create auditing committees. It also recommends the possibility of establishing these boards in Algeria through the promulgation of a law that regulates this process. Finally, it urges for the possible inclusion of a specific standard for building the auditing committees included in the project of the Algerian Auditing Standards inspired from the International Standards on Auditing.

Keywords: Auditing Committees, Financial & Accounting Auditing, Financial Scandals, Creative Accounting, Expectations Gap, and Quality of Auditing.

فهرس المحتويات

المحتويات	الصفحة
الإهداء	II
شكر و تقدير	III
ملخص	IV
فهرس المحتويات	V
قائمة الجداول	X
قائمة الأشكال	XII
قائمة الملاحق	XIV
قائمة المختصرات	XV
المقدمة العامة	أ
الفصل الأول : الاطار المفاهيمي للرقابة الداخلية والتدقيق	01
المبحث الأول : المصطلحات الأساسية للرقابة الداخلية	03
المطلب الاول : المنهج الكلاسيكي و الحديث للرقابة الداخلية	03
الفرع الأول: نشأة الرقابة الداخلية و مراحل تطورها	03
الفرع الثاني: عوامل تحديد مفهوم و نطاق الرقابة الداخلية	08
الفرع الثالث: الاطار العام لمفهوم الرقابة الداخلية	09
المطلب الثاني : عناصر، أهداف و مكونات الرقابة الداخلية	12
الفرع الأول: عناصر نظام الرقابة الداخلية	12
الفرع الثاني: أهداف نظام الرقابة الداخلية	16
الفرع الثالث: مكونات نظام الرقابة الداخلية	18
المطلب الثالث : الرقابة الداخلية: الأعضاء الفاعلين، الخصائص و التقييم	24
الفرع الأول: الاعضاء الفاعلين في الرقابة الداخلية و مسؤولياتهم	24
الفرع الثاني: خصائص و مقومات نظام الرقابة الداخلية الجيد	25
الفرع الثالث: دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية	31

المبحث الثاني : المنهج التاريخي والنظري للتدقيق الداخلي	33
المطلب الاول : التطور التاريخي للتدقيق وميلاد مهنة التدقيق الداخلي	34
الفرع الأول: التطور التاريخي للتدقيق	34
الفرع الثاني: ميلاد مهنة التدقيق الداخلي	37
الفرع الثالث: الأهمية و الحاجة إلى التدقيق الداخلي	38
المطلب الثاني: مفاهيم، مهام وأنواع التدقيق الداخلي	40
الفرع الأول: مفهوم التدقيق الداخلي	40
الفرع الثاني: أنواع و أهمية التدقيق الداخلي	43
الفرع الثالث: أهداف و مهام التدقيق الداخلي	46
المطلب الثالث: معايير أداء مهنة التدقيق الداخلي	48
الفرع الأول: اطار عام حول معايير التدقيق الدولية.	48
الفرع الثاني: المعايير العامة للتدقيق الداخلي.	50
الفرع الثالث: معايير الأداء المهني.	51
المبحث الثالث : الاطار النظري للتدقيق المحاسبي و المالي	54
المطلب الأول : ماهية التدقيق المحاسبي المالي	54
الفرع الأول: مفهوم التدقيق المحاسبي المالي	54
الفرع الثاني: خدمات التأكيد المهني للمدقق المحاسبي المالي و مسؤولياته	60
الفرع الثالث: منهجية تنفيد التدقيق المحاسبي المالي	65
المطلب الثاني: تعريف و نطاق عمل معايير التدقيق المحاسبي المالي الدولية –ISA –	86
الفرع الأول: تعريف و أهمية معايير التدقيق الدولية.	86
الفرع الثاني: نطاق و أهداف معايير التدقيق الدولية.	89
الفرع الثالث: زيادة الطلب على معايير التدقيق الدولية.	93
المطلب الثالث: عرض معايير التدقيق الدولية	94
الفرع الأول: معايير التدقيق المتعارف عليها .	94
الفرع الثاني: الأساس المشترك لمعايير التدقيق الدولية	95
الفرع الثالث: عرض نموذجي لمعايير التدقيق الدولية	97

الفصل الثاني: المتطلبات الحديثة لمهنة التدقيق المحاسبي المالي	108
المبحث الأول: أثر الفضائح المالية على مهنة التدقيق المحاسبي المالي	110
المطلب الأول: الأسباب الموضوعية للفضائح المالية	110
الفرع الأول: انهيار بعض الشركات العالمية الرائدة.	110
الفرع الثاني: الغش و الاحتيال كسبب رئيسي للفضائح المالية	116
الفرع الثالث: أسباب و دوافع المحاسبة الابداعية	122
المطلب الثاني: التدقيق المحاسبي المالي في ظل الفضائح المالية	128
الفرع الأول: ماهية فجوة التوقعات و أسباب تواجدها.	129
الفرع الثاني: الافصاح المحاسبي و تسوق الرأي.	136
الفرع الثالث: جودة التدقيق المحاسبي المالي.	139
المطلب الثالث: رد فعل المنظمات المهنية و الدولية لمجابهة آثار الفضائح المالية	142
الفرع الأول: أتر قانون SOX على مهنة التدقيق المحاسبي المالي	143
الفرع الثاني: تقارير و اصدارات المنظمات المهنية العالمية	146
الفرع الثالث: اصدارات المنظمات المهنية العربية	149
المبحث الثاني: المفاهيم الأساسية للجنة التدقيق و علاقتها بحوكمة الشركات	152
المطلب الأول: الاطار النظري للجنة التدقيق	152
الفرع الأول: نشأة، تطور و مفهوم لجان التدقيق.	152
الفرع الثاني: أهداف، أهمية و خصائص لجان التدقيق.	157
الفرع الثالث: مهام ، مسؤوليات و صلاحيات لجان التدقيق.	161
المطلب الثاني: مقومات فاعلية لجان التدقيق	167
الفرع الأول: مقومات تشكيل لجان التدقيق.	167
الفرع الثاني: مقومات استقلالية لجان التدقيق بالجهات الأخرى.	168
الفرع الثالث: مقومات عمل لجان التدقيق.	170
المطلب الثالث: لجان التدقيق في ظل مبادئ حوكمة الشركات	172
الفرع الأول: الاطار النظري لحوكمة الشركات	172
الفرع الثاني: مبادئ حوكمة الشركات وفق منظمة التعاون الاقتصادي OCDE	175
الفرع الثالث: دور لجان التدقيق في تفعيل حوكمة الشركات	179

المبحث الثالث: دور لجان التدقيق في ارجاع الثقة الضائعة لمهنة التدقيق المحاسبي المالي	181
المطلب الأول: لجان التدقيق و مسببات فقدان الثقة في التدقيق المحاسبي المالي	181
الفرع الأول: دور لجان التدقيق في مكافحة الغش و الاحتيال	182
الفرع الثاني: دور لجان التدقيق في مجابهة المحاسبة الابداعية	185
المطلب الثاني: لجان التدقيق و آثار فقدان الثقة في التدقيق المحاسبي المالي	191
الفرع الأول: دور لجان التدقيق في تقليص فجوة التوقعات	191
الفرع الثاني: دور لجان التدقيق في الإفصاح المحاسبي المالي	195
الفرع الثالث: دور لجان التدقيق في تحسين جودة التدقيق المحاسبي المالي	197
المطلب الثالث: نموذج مقترح لخطوات تحقيق مسؤوليات لجان التدقيق	200
الفرع الأول: مسؤوليات مراقبة المخاطر المالية و الرقابة الداخلية	200
الفرع الثاني: مسؤوليات مراقبة إعداد التقارير المالية	203
الفرع الثالث: مسؤوليات مراقبة عمليات التدقيق الداخلي و الخارجي	205
الفصل الثالث: محاولة تصور اطار للجان التدقيق في الجزائر	210
المبحث الأول: واقع و آفاق عملية التدقيق المحاسبي المالي بالجزائر	212
المطلب الأول: التدقيق الداخلي في الجزائر	212
الفرع الأول: تطور مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر	212
الفرع الثاني: تقييم تطور مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر	216
الفرع الثالث: الاعتمادات الدولية للمدقق الداخلي الجزائري	218
المطلب الثاني: واقع و تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي المالي في الجزائر	221
الفرع الأول: التطور التاريخي لمهنة التدقيق المحاسبي المالي	221
الفرع الثاني: الاطار المرجعي لمهنة التدقيق المحاسبي المالي	227
الفرع الثالث: معايير التدقيق المحاسبي المالي الجزائرية	231
المطلب الثالث: واقع و آفاق حوكمة الشركات و لجان التدقيق في الجزائر	239
الفرع الأول: ميثاق حوكمة الشركات في الجزائر	239
الفرع الثاني: آلية التقييم الذاتي لمدى تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر	240
الفرع الثالث: واقع و آفاق لجان التدقيق في الجزائر.	243
المبحث الثاني: تحضير، انجاز وتحليل نتائج الدراسة الكمية	246

المطلب الأول: منهجية الدراسة الميدانية و الأساليب الاحصائية	246
الفرع الأول: خطوات إعداد و تنفيذ الاستبيان	246
الفرع الثاني: وصف و تحليل عينة الدراسة	249
الفرع الثالث: الأساليب الاحصائية المستخدمة في تحليل البيانات	260
المطلب الثاني: دور ضوابط تشكيل لجان التدقيق في تفعيل عملية التدقيق المحاسبي المالي	265
الفرع الأول: ضوابط عضوية و استقلال لجان التدقيق	265
الفرع الثاني: ضوابط عمل لجان التدقيق	267
المطلب الثالث: دور مهام و مسؤوليات لجان التدقيق في تفعيل عملية التدقيق المحاسبي المالي	270
الفرع الأول: مهام كشف الاحتيال والحد من المحاسبة الابداعية	270
الفرع الثاني: مهام تقليص فجوة التوقعات	273
الفرع الثالث: مهام تحسين جودة التدقيق المحاسبي المالي	276
المطلب الرابع: اختبار فرضيات الدراسة و اقتراح دليل ارشادي لتأسيس لجان التدقيق في الجزائر	280
الفرع الأول: اختبار فرضيات الدراسة الميدانية.	280
الفرع الثاني: ترتيب تنازلي لشكل ومهام لجان التدقيق.	285
الفرع الثالث: دليل ارشادي لتأسيس لجان التدقيق في الشركات الجزائرية.	289
الخاتمة العامة	293
قائمة المراجع	304
الملاحق	319

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01-01	مراحل تطور مفهوم الرقابة الداخلية	07
02-01	أهداف نظام الرقابة الداخلية	18
03-01	مكونات نظام الرقابة الداخلية	23
04-01	التطور التاريخي للتدقيق	35
05-01	تطور تعريف التدقيق الداخلي عبر الزمن	42
06-01	مراحل تطور طبيعة التدقيق الداخلي	42
07-01	مهام التدقيق الداخلي و الأهداف المرتبطة بها	46
08-01	أنواع التدقيق المحاسبي المالي	57
09-01	الخدمات الأخرى للتأكيد المهني	61
10-01	المعلومات المهمة لمعرفة المؤسسة	66
11-01	معلومات تفصيلية لمعرفة المؤسسة	67
12-01	تحديد مخاطر التدقيق المحاسبي المالي	72
13-01	خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية	78
14-01	خطوات فحص الحسابات و القوائم المالية	80
15-01	معايير التدقيق الصادرة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين	95
16-01	عناصر معايير التدقيق الدولية	95
17-01	عرض نموذجي لمعايير التدقيق الدولية	97
01-02	تطور حوكمة الشركات في الأردن	151
02-02	موجز لمهام لجان التدقيق	164
03-02	إجراءات المدقق خلال جلسة العصف الذهني	188
04-02	بيان بعض المؤشرات للقائمين بدور حوكمة الشركات فيENRON وما تم اكتشافه لاحقًا	190
05-02	مسؤوليات لجان التدقيق في مراقبة المخاطر المالية و الرقابة الداخلية	200
06-02	مسؤوليات لجان التدقيق في مراقبة إعداد التقارير المالية	204
07-02	مسؤوليات لجان التدقيق في مراقبة عمليات التدقيق الداخلي و الخارجي	205
01-03	التطور التشريعي لمهنة التدقيق المحاسبي المالي	222
02-03	البرنامج التدريسي لمعهد التعليم المتخصص في مهنتي المحاسبة و التدقيق	228
03-03	المعايير الجزائرية للتدقيق NAA	232
04-03	مقارنة بين معاييرNAA و ISA	237
05-03	التقييم الذاتي لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية وفق ممارساتها التسيرية	241

06-03	مهام مجلس الادارة المتعلقة بمراقبة المؤسسة و مبادئ الحكم الراشد	245
07-03	احصائية استمارة الاستبيان الموزعة	248
08-03	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة حسب متغير الجنس	249
09-03	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة حسب متغير السّن	250
10-03	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة حسب متغير الشركة	251
11-03	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة حسب متغير الولاية	252
12-03	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة حسب متغير المهنة	253
13-03	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي	255
14-03	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	256
15-03	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة حسب متغير المؤهل المهني	257
16-03	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة حسب متغير الخبرة العملية	258
17-03	مجال المتوسط الحسابي المرجح للمقاييس الترتيبية المستعملة	262
18-03	اختبار معامل " Alpha de Cronbach" لقياس التماسك الخارجي	263
19-03	اختبار معامل " Alpha de Cronbach" لقياس التماسك الداخلي للاستقصاء	263
20-03	ضوابط عضوية و استقلال لجان التدقيق وفق اجابات العينة المدروسة	265
21-03	ضوابط عمل لجان التدقيق وفق اجابات العينة المدروسة	267
22-03	مهام لجان التدقيق المتعلقة بكشف الاحتيال و الحد من المحاسبة الابداعية وفق اجابات العينة المدروسة	270
23-03	مهام لجان التدقيق المتعلقة بتقليص فجوة التوقعات وفق اجابات العينة المدروسة	274
24-03	مهام لجان التدقيق المتعلقة بتحسين جودة التدقيق المحاسبي المالي وفق اجابات العينة المدروسة	276
25-03	نتائج تطبيق اختبار (One simple T-test) على جميع محاور القسم الثاني	281
26-03	نتائج تطبيق اختبار (One simple T-test) على جميع محاور القسم الثالث	282
27-03	نتائج تطبيق اختبار (simple T-test One) على القسم الثاني والثالث معا	284
28-03	ترتيب عوامل لجان التدقيق المؤثرة في تفعيل عملية التدقيق المحاسبي المالي وفق أراء عينة الدراسة	285

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01-01	عناصر نظام الرقابة الداخلية	16
02-01	العلاقة بين الوسائل الثلاثة المستخدمة في تحقيق الجانب المحاسبي لنظام الرقابة الداخلية	26
03-01	المحاسبة كنظام للمعلومات	28
04-01	المقومات المحاسبية و الادارية لنظام الرقابة الداخلية	30
05-01	خطوات التعرف العام على المؤسسة	68
06-01	أهم رموز خرائط التدفق	76
07-01	مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية	79
08-01	الحد الأدنى من الفحص المحاسبي المالي	81
09-01	مسلك المدقق المحاسبي المالي العام	85
10-01	مراحل إصدار معايير التدقيق الدولية	90
01-02	العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والأطراف ذوي المصلحة	126
02-02	مكونات فجوة التوقعات وفق Porter	131
03-02	جودة التدقيق من منظور المستثمر	140
04-02	الجهات المستفيدة من لجنة التدقيق	159
05-02	مهام لجان التدقيق في إعداد التقارير المالية	162
06-02	مهام لجان التدقيق اتجاه المدقق الخارجي و الداخلي	164
07-02	موقع لجنة التدقيق في الهيكل التنظيمي للشركات	169
08-02	الآثار المترتبة على ضعف ضوابط الحوكمة	174
09-02	مبادئ حوكمة الشركات وفق OCDE	178
10-02	اطار مقترح لدور لجان التدقيق في تفعيل حوكمة الشركات	179
11-02	استعمال جلسات العصف الذهني في استعمال اكتشاف الغش	189
01-03	شكل بياني لإجابات أفراد العينة وفق متغير الجنس	250
02-03	شكل بياني لإجابات أفراد العينة و فق متغير السّن	251
03-03	شكل بياني لإجابات أفراد العينة وفق متغير الشركة	252

04-03	شكل بياني لإجابات أفراد العينة وفق متغير الولاية	253
05-03	شكل بياني لإجابات أفراد العينة وفق متغير المهنة	254
06-03	شكل بياني لإجابات أفراد العينة و فق متغير التخصص العلمي	255
07-03	شكل بياني لإجابات أفراد العينة وفق متغير المؤهل العلمي	256
08-03	شكل بياني لإجابات أفراد العينة وفق متغير المؤهل المهني	257
09-03	شكل بياني لإجابات أفراد العينة وفق متغير الخبرة العملية	259
10-03	درجة تمثيل محاور القسم الثاني و مساهمتهم في بناء القسم	281
11-03	درجة تمثيل محاور القسم الثالث و مساهمتهم في بناء القسم	283
12-03	درجة تمثيل القسم الثاني و الثالث للاستبيان و مساهمتهم في بنائه	284

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان
الملحق 01	الأمرية 03/2002الصادرة من بنك الجزائر بعنوان الرقابة الداخلية للبنوك و المؤسسات المالية
الملحق 02	استمارة الاستبيان
الملحق 03	تجميع أجوبة العينة المدروسة باستعمال برنامج Excel
الملحق 04	مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS
الملحق 05	طريقة تحديد حجم العينة
الملحق 06	الجدول الاحصائي لتوزيع ستيودنت

قائمة المختصرات

الاختصار	الدلالة
AACIA	Association des Auditeurs Consultants Internes Algériens
ACFE	association of certified fraud examiners
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
AMF	Autorité des Marchés Français
BRC	Blue Ribbon Committee
CIA	Certified Internal Auditor
CIPE	Center for International Private Entreprise
CNC	conseil national de la comptabilité
COAI	Communication orale en audit interne
COSO	commitee of sponsoring organization of the treadway commission
DPAI	Diplôme Professionnel de l'audit interne
ECIIA	European Confederation of Institutes of Internal Auditing
ESSEC	École supérieure des sciences économiques et commerciales
FCE	Forum des Chefs d'Entreprises
FERMA	Federation of European Risk Management Associations
FRC	Financial Reporting Council
GOAL 08	gouvernance Algérie année 2008
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IACE	Institut Arabe des Chefs d'Entreprises
IAHEF	Institut Algérien des hautes études financières
IAPC	International Auditing Practices Committee
IAPN	International Auditing Practice Note
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standars Board
IFAC	International Federation of Accountants
IFACI	institut Français des auditeurs
IFRS	International Financial Reporting Standards

Institute of Internal Auditors	IIA
International Standard on Auditing	ISA
International Standard on Assurance Engagements	ISAE
International Standard on Review Engagements	ISRE
International Standard on Related Services	ISRS
Normes Algériennes d'Audit	NAA
New York Stock Exchange	NYSE
Organisation de Coopération et de Développements Économiques	OCDE
Ordre des Expert Comptables et Comptables Agréés	OECCA
Public Company Accounting Oversight Board	PCAOB
Statement on Auditing Standardrs	SAS
Securities Exchange Commission	SEC
Sarbanes-OXley	SOX
Statistical Package for the Social Sciences	SPSS
Union Francophone de l'Audit Interne	UFAI

تمهيد

تعتبر المعلومات المالية من أهم مخرجات الشركات نحو المحيط الاقتصادي، و كونها تتميز بتنظيم و تصنيف دقيق فغالبا ما تكون موضوع مراجعة و تدقيق محاسبي و مالي من قبل جهات داخلية و خارجية من أجل تعزيز مصداقيتها.

و باعتبار أنّ التدقيق المحاسبي المالي هو أداة للحكم الراشد في الشركات، فدوره الأساسي هو الحد من التباين في المعلومات بين المسيرين و الملاك او المتعاملين مع الشركة بصفة عامة.

و لكونه يضمن الافصاح المالي العادل، فيعتبر كعامل أساسي لاتخاذ القرار من قبل المتعاملين الذين يبحثون دائما على المصداقية في القوائم المالية و النوعية في أداء عملية التدقيق المالي.

إلا أنّ تقييم جودة التدقيق المحاسبي المالي يعتبر مشكل أساسي، و هذا لصعوبة تحديد أو رؤية نتائج التدقيق بالإضافة إلى التعقيدات الموجودة في عملية التدقيق المحاسبي المالي.

في هذا السياق، المتعاملون لا يكادون يعرفون اخفاق التدقيق إلا في اطار افلاس الشركة، و هذا لا يسمح باتخاذ قرارات تصحيحية.

إذن يكاد يكون من المستحيل معرفة عدد عمليات التدقيق السيئة التي تذهب دون أن يلاحظها أحد و دون أن يتم اكتشافها.

للتغلب على هذه الإخفاقات، المجتمع الأكاديمي يؤكد على ضرورة إعادة النظر في قواعد التقييم الحالي عن طريق اقتراح أساليب جديدة تأخذ في الاعتبار تعقيدات عملية التدقيق المالي و المحاسبي.

ظهور الحاجة الى أساليب رقابة جديدة تقيم جودة التدقيق المحاسبي المالي و ترجع الثقة المفقودة في التدقيق جراء الفضائح المالية الكثيرة التي مست كبرى الشركات العالمية بالرغم من خضوعها لعملية التدقيق، بل ما زاد في كبر حجم فقدان الثقة هو تواطؤ في بعض الحالات مدققين في هذه الفضائح.

من بين هذه الأساليب المقترحة و التي كان توافق كبير سواء من المحيط الأكاديمي أو المهني في تطبيقها هي لجان التدقيق، هذا الجهاز مطبق في كبرى الشركات العالمية و مقترح من طرف مجموعة من القوانين و التعليمات الصادرة من كبرى المنظمات المهنية العالمية المنظمة لمهنة التدقيق و المحاسبة.

طرح اشكالية البحث

في خضم هذه الديناميكية العالمية المصححة لمهنة التدقيق المحاسبي المالي باقتراح جهاز رقابي جديد متمثل في لجان تدقيق تساهم في متابعة أعمال المدقق المحاسبي المالي و كذا تقييم جودة أعماله، يبقى هذا الجهاز غير مطبق في الشركات الجزائرية، وعلى هذا الأساس فإن السؤال الجوهري الذي نحاول الإجابة عليه من خلال هذه الاطروحة، يمكن صياغته على النحو الآتي :

إلى أي مدى تساهم لجان التدقيق في انجاح و تفعيل مهام و أعمال عملية التدقيق المحاسبي المالي بشقيها الداخلي و المتمثل في خلايا التدقيق الداخلية و الخارجي متمثلا في مكاتب التدقيق المستقلة ؟

و يندرج ضمن هذه الاشكالية عدة أسئلة فرعية نذكر من بينها:

1. ما هي مختلف مجالات التدقيق الداخلي، التدقيق المحاسبي المالي و كذا الرقابة الداخلية؟
2. ما مدى تأثير الفضائح المالية على مهنة التدقيق المحاسبي المالي؟

3. ما هي أسباب و نتائج فقدان الثقة في مهنة التدقيق المحاسبي المالي؟
4. ما هو الغرض و نطاق عمل لجان التدقيق؟
5. كيف تستطيع لجان التدقيق مكافحة الغش و الاحتيال والحد من آثار المحاسبة الابداعية؟
6. ما هي السبل المستعملة من قبل لجنة التدقيق من أجل تقليص فجوة التوقعات بين عملية التدقيق المالي بصفة عامة و ما ينتظره المسؤولون من هذه الأعمال؟
7. كيف تستطيع لجان التدقيق تقييم جودة أعمال التدقيق المحاسبي المالي؟

و تزداد أهمية هذه التساؤلات خاصة إذا علمنا أنّ البلدان المتقدمة سارعت في الفترة الأخيرة في اجبار شركاتها بضرورة انشاء لجان التدقيق على مستوى مجالس الادارة و هذا بعد القيام بمجموعة من البحوث و التقارير التي ترجمت فيما بعد إلى قوانين تلزم الشركات بإنشاء لجان التدقيق.

فرضيات البحث

بعد القراءات الأولية للبحث، و من أجل تحقيق الأهداف المسطرة في هذه الدراسة، و للإجابة عن الأسئلة المطروحة، نقدم الأجوبة المحتملة و المؤقتة التالية:

1. النمو المتزايد لظاهرة عولمة الاقتصاد و أسواق رؤوس الأموال، بالإضافة إلى توسع نطاق الخصخصة، جعل من اللازم ايجاد أساليب جديدة للرقابة، خاصة بعد موجة الفضائح المالية التي ضربت شركات عالمية كبيرة.
2. فضيحة ENRON و كذا فضائح مالية أخرى، سواء داخل أو خارج الوطن، جعلت المستثمرين يفقدون الثقة في القوائم المالية رغم خضوعها لفحص مزدوج من قبل المدققين الداخليين و الخارجيين.
3. الطرق الكلاسيكية التي يعتمدها مجلس الإدارة لتحديد أو تقييم عملية التدقيق المالي أصبحت قديمة و لا تتماشى مع متطلبات هذه المهنة، خاصة في نقطة تقييم أعمال التدقيق المحاسبي المالي.
4. أهم رهانات المؤسسات تتعلق بشكل أساسي بنظام المعلومات و كيفية تحضير و مداولة القوائم المالية.
5. هناك فجوة التوقعات في عملية التدقيق المالي راجعة لتقصير المدققين في أداء مهامهم.
6. سبب وجود لجنة التدقيق يكمل و بشكل أساسي في ارجاع الثقة الضائعة في مهنة التدقيق المحاسبي المالي.
7. لجنة التدقيق تقيّم جودة أعمال خلية التدقيق الداخلية و كذلك مكتب المحاسبة المتعاقد مع المؤسسة واللذان يتدخلان في اطار مهام التدقيق المحاسبي المالي؟

أهداف البحث

بالإضافة للإجابة على التساؤل الأساسي في اشكالية البحث و كذا اختبار صحة الفرضيات المتبناة، فإن هذه الدراسة تهدف إلى:

- ✓ إبراز العلاقة التاريخية بين أعمال التدقيق و الثقة الممنوحة للقوائم المالية.

- ✓ الدوافع الأساسية التي تجعل لجان التدقيق عنصر أساسي في عالم الشركات خاصة مع التحولات الحالية.
- ✓ سرد تجارب بعض الدول الأوروبية و العربية فيما يخص لجان التدقيق.
- ✓ محاولة تأسيس إطار نظري كفيل بترقية التدقيق المحاسبي المالي في الجزائر من خلال اعتماد لجان التدقيق.
- ✓ محاولة التركيز على بعض العناصر و المواد من القانون الجزائري و المتعلقة بعملية التدقيق المحاسبي المالي، و كذا اقتراح نصوص قانونية تتلاءم مع تجسيد لجان التدقيق في المؤسسات الجزائرية.

مبررات اختيار الموضوع

لقد قامت بتحفيزنا عدة دوافع موضوعية وذاتية للبحث في هذا الموضوع، ويمكن إيجازها في النقاط التالية:
فبالنسبة للدوافع الموضوعية، فتتمثل في:

- ✓ إن المطّلع على الواقع الحالي لتنظيم مهنة التدقيق في الجزائر ومقارنته بما هو عليه في الدول المتقدمة يدرك أن الجزائر لم تول أهمية كبيرة لرفع مستوى المهنة خاصة ما يرتبط بالتكوين والأداء المهني، لهذا وقع اختيارنا لهذا الموضوع من أجل التأسيس للجوانب المفقودة أو المهمشة في التنظيم السائد بغرض النهوض بمهنة التدقيق في الجزائر؛
- ✓ محاولة التعريف بالمتغير الجديد في عملية التدقيق وهو لجان التدقيق، وتسليط الضوء على مختلف المفاهيم المتعلقة بكيفية تفعيل عملية التدقيق المالي في الجزائر.
- ✓ تصحيح بعض الذهنيات الراسخة لدى مسؤولي المؤسسات فيما يتعلق بعملية التدقيق المحاسبي المالي و كذا القيام بدراسة ميدانية التي سوف تسمح لنا بقياس مدى تجاوب المهنيين الجزائريين مع فكرة انشاء لجان التدقيق و كذا قياس مدى قدرة لجان التدقيق في تفعيل التدقيق المحاسبي المالي في الجزائر.

أما بالنسبة للأسباب الذاتية، فتتلخص في:

- ✓ موضوع رسالة الدكتوراه هو تكملة لموضوع مذكرة الماجستير الذي تناولنا من خلاله دور لجان التدقيق في حوكمة الشركات بشكل عام، أما رسالة الدكتوراه فتحلل بشكل تفصيلي عملية تفعيل مهنة التدقيق المحاسبي المالي من قبل لجنة التدقيق.
- ✓ كوني متحصل على شهادة ليسانس في العلوم التجارية و المالية تخصص محاسبة، فقد كنت من بين الذين يخول لهم القانون الجزائري بالدخول في التربص المهني الخاص بالخبرة المحاسبية و الحصول على اعتماد محافظ حسابات، مما سمح لي ببداية اكتشاف المهنة ميدانيا، وبالتالي الرغبة في الخوض في البحث العلمي في هذا الميدان والمساهمة في تطويره.
- ✓ شعورنا بأهمية الموضوع، نظرا لتماشيه مع التحولات الاقتصادية الحاصلة.
- ✓ الميل إلى الاهتمام بالدراسات في التدقيق و المحاسبة التي يستعمل فيها الأساليب الإحصائية.
- ✓ ارتباط الموضوع بالتخصص، و فضول الباحث في توسيع معارفه في هذا المجال.
- ✓ الحاجة الماسة لمراجع في هذا المجال في الجامعات و المكتبات.

منهج البحث و الأدوات المستخدمة في الدراسة

رغبة في بلوغ تطلعات الدراسة، سيتم الاستعانة بالمناهج المعتمدة في الدراسات الاقتصادية و المالية، حيث نعتمد على المنهج الوصفي بالنسبة للجزء النظري من أجل ابراز أهمية لجان التدقيق بشكل عام في تفعيل عملية التدقيق المحاسبي المالي، كما نستعمل المنهج التحليلي و المقارن عندما نقوم دراسة الخلفية التي تستند إليها الأطر التي تحكم العلاقة الوطيدة بين لجان التدقيق و كل من خلية التدقيق الداخلية التابعة للمؤسسة و كذا المدقق الخارجي المتعاقد مع المؤسسة.

سنعتمد منهج دراسة حالة كذلك في الشق الذي يتعلق بدراسة تجربة المؤسسات الجزائرية في هذا المجال، مستعينين ببعض الأدوات المنهجية كتقنيات الاحصاء و النصوص التشريعية و التنظيمية، مع استخدام أسلوب الاستبانة و المقابلة بغية تتبع واقع و آفاق عملية التدقيق المحاسبي المالي في الجزائر من جهة و القيام بدراسة كمية على عينة من المجتمع المدروس من أجل معرفة ما مدى مساهمة لجان التدقيق في تفعيل عملية التدقيق المحاسبي المالي في الجزائر.

سنعتمد في تطبيق هذه المنهجية على المصادر التالية:

1- المصادر الثانوية:

تتمثل هذه المصادر فيما يلي:

- منشورات ومجلات ودوريات ووثائق المؤسسات قيد الدراسة.
- المراجع والمجلات التي تتطرق للموضوع.
- القوانين والأطر المسيرة لهذه المؤسسات.
- منشورات الهيئات الحكومية.
- المعلومات والإحصاءات المتوفرة لدى "الديوان الوطني للإحصاء".
- الاستعانة بشبكة الأنترنت من أجل الحصول على الدراسات الحديثة التي يتعذر إيجادها في المكتبات.

2- المصادر الأولية:

وتتمثل فيما يلي:

- القيام باستقصاء من أجل الوقوف على محددات جودة أعمال التدقيق و كيف للجان التدقيق أن تقيّمها، و أيضا دور لجان التدقيق في تقليص فجوة التوقعات في التدقيق المالي.
- الاعتماد على برنامج إحصائي خاص (SPSS 21.0) ، وهو برنامج يستعمل بكثرة في تحليل البيانات وحساب مختلف المؤشرات الإحصائية التي تساعد كثيرا في الخروج بالنتائج الأقل انحرافا.

حدود البحث

يتمثل الإطار الزمني للدراسة في الفترة الممتدة بين نهاية سنة 2012 وصولا إلى نهاية سنة 2018، فضلا عن التركيز الظرفي لسنوات تطور التدقيق المحاسبي المالي في الجزائر من اعتماده في سنة 1968 إلى غاية سنة 2018 التي عرفت أول اصدارات لمعايير تدقيق جزائرية، ثم نحاول أن نتصور إطار متكامل للجان التدقيق يتناسب مع الواقع الجزائري ويرتبط بمستقبل التدقيق في هذا البلد.

أما الإطار المكاني فيتمثل في الجزائر، مع الأخذ بعين الاعتبار تجارب الدول المتقدمة خاصة دول أوربا، أمريكا. و كذا تجارب الدول العربية. حيث ترتبط هذه الدراسة بالواقع الجزائري في ظل نقص الدراسات المرتبطة بلجان التدقيق في الجزائر فضلا عن إجراء مسح دولي لهذه اللجان بغية الاستفادة منها في إرساء المعالم النظرية والتطبيقية لمقترح إطار لجان تدقيق في الجزائر، إضافة إلى إجراء مسح وطني من خلال استجواب من تخول لهم كفاءاتهم في اعتلاء منصب عضو في لجنة التدقيق كمحافظي الحسابات، الأساتذة الجامعيين و كذا الأطر العليا في التدقيق.

من المهم أيضا التنبيه إلى أن الدراسة تناولت التدقيق المحاسبي المالي فقط صارفين النظر عن الأنواع المختلفة للتدقيق، سواء التدقيق البيئي أو الاجتماعي أو تدقيق العمليات.

الدراسات السابقة

ظهر النقاش حول الحكم الراشد للشركات بعد الكتاب الذي أصدره Means & Berle عام 1932، أين ركزا على ضرورة الانتقال الى نظام الرأسمالية الصناعية.

هذه النقاشات ظهرت من جديد في التسعينيات بعض انهيار كبرى الشركات الأمريكية بسب فضائح مرتبطة بأخطاء أو غش في حسابات تلك المؤسسات، و تلقي مهنة التدقيق اللوم، إما بسبب المشاركة في عملية الغش أو عدم اكتشاف تلك الأخطاء.

أجريت العديد من الدراسات و الأبحاث لمعالجة هذه الظاهرة التي ترجمت إلى مجموعة من التقارير، و بدورها ترجمت توصياتها إلى قوانين، أهمها قانون SARBANES OXLY في أمريكا عام 2002 و قانون التأمين المالي في فرنسا عام 2003.

هذه القوانين نصت على طرق جديدة للرقابة و التدقيق أهمها لجنة التدقيق، و هذا ما فتح الباب للباحثين للمناقشة حول هذه التقنية، و لكونها حديثة الظهور، فجل الكتابات ملخصة في مقالات و بحوث علمية، و نادرا ما نجد كتب مخصصة لتقنية لجان التدقيق.

في حدود علم الباحث ثم تناول الموضوع فيما يلي:

- ✓ **دراسة (2003) Eugene, Imhaff**: هذان الباحثان تناولا العلاقة بين جودة التدقيق الخارجي و حوكمة الشركات الأمريكية، و أبرز نتائج هذه الدراسة ما يلي:
  - منع المدير المالي للمؤسسة من التصرف كرئيس مجلس الإدارة.
  - إلزامية تشكيل المجلس من مدراء خارجيين.

الدراسة أظهرت مدى أهمية جودة التدقيق الخارجي و سبل ضمانه، و لكن لم تتطرف الى الجهاز الرقابي المخول له تقييم جودة التدقيق الخارجي.

- ✓ **دراسات (Carcello and Neal, 2003 , Turely and zaman, 2004)**: اهتمت هذه الدراسات بتشكيل لجان التدقيق واختيار أعضائها والحد الأدنى لعدد أعضاء ها بحيث لا يقل عن ثلاثة أعضاء ، دون تحديد الحد الأقصى لعددهم على أن يكون معظم أعضاء لجان التدقيق من المديرين غير التنفيذيين، وأن يكون هناك أعضاء من خارج الشركة، حتى يمكن أن يتمتع هؤلاء الأعضاء بالاستقلال اللازم لممارسة دورهم في الشركة، مع ضرورة توافر الخبرة اللازمة في الحالات المالية والمحاسبية والتدقيق لبعض أعضاء اللجنة.

من الملاحظ أن الدراسة ركزت على الضوابط الشكلية للجان التدقيق بدون التطرق الى المهام والمسؤوليات المنوطة للجنة.

- ✓ **دراسة (Chan and Li , 2008)** : هدفت الدراسة التي أجريت في الولايات المتحدة الأمريكية إلى تحقيق رؤية جديدة وهي مدى وجود علاقة بين قيمة الشركة ووجود خبير في النواحي المالية ضمن أعضاء لجنة التدقيق، وبعد فحص عينة من خلال أغنى 200 شركة أمريكية ، تبين أن الشركات التي تضم خبيرًا ماليًا ضمن أعضاء لجنة التدقيق تزيد قيمتها حوالي خمس مرات عن تلك الشركات التي لا تضم مثل هذا النوع من الخبراء الماليين ضمن أعضاء لجنة التدقيق.

وبالتالي دققت هذه الدراسة في جانب واحد من ضوابط تشكيل لجان التدقيق بدون التطرق الى ضوابط شكلية أخرى أهمها الاستقلالية وكذا عدم التطرق الى ضوابط عمل لجان التدقيق.

أما على المستوى المحلي فهناك شح في الأعمال العلمية المتعلقة بلجان التدقيق في المؤسسات الجزائرية لأسباب عدة أهمها عدم تواجد هذه اللجنة في أغلب المؤسسات الجزائرية، ففي حدود علمنا هناك بعض الأعمال و الملخصة فيما يلي:

- ✓ **هامل عبدالمالك:**

Le rôle du comité d'audit dans la gouvernance de l'entreprise algérienne

مذكرة ماجستير في علوم التسيير بالمدرسة العليا للتجارة سنة 2010، حيث بين الباحث الدور الذي تلعبه لجنة التدقيق في تقييم جودة أعمال المراجعة التي تعتبر كضمان لمستعملي القوائم المالية، و هذا ما يسمح بتطبيق مبادئ و أسس الحكم الراشد داخل المؤسسات، و رغم محاولة الطالب اقتراح دليل لإنشاء لجان المراجعة داخل المؤسسات الجزائرية، إلا أنّ البحث خلا من الحالات التطبيقية و هذا لأسباب ذكرها الطالب في مذكرته. كما أن الباحث تناول فقط لجان التدقيق كأحد دعائم حوكمة الشركات بدون التعمق في تأثيرها على الأجهزة الرقابية الأخرى كالتدقيق المحاسبي المالي.

- ✓ **الأستاذ حمادي نبيل 2012**: من جامعة المدية، أصدر في مجلة البحوث و الدراسات العلمية لجامعة الدكتور يحي فارس دراسة بعنوان: أثر تبني المؤسسات الجزائرية للحوكمة على جودة المراجعة المالية دراسة ميدانية، حيث اختبر العلاقة بين

الحوكمة و التدقيق الخارجي بالاعتماد على أراء عينة من أعضاء مجلس الإدارة، المدراء التنفيذيين، محاسبين داخل المؤسسات، محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين، ومن أهم التوصيات التي خرج بها هو اقتراح لجان التدقيق داخل المؤسسات الجزائرية التي تسمح بالتبني الايجابي للحوكمة، و لكن بدون التعمق في مختلف أبعاد لجان التدقيق و كيف لها أن تساهم في تفعيل التدقيق المحاسبي المالي.

بالنظر إلى نتائج الدراسات السابقة كلها أجمعت على الدور الكبير الذي تلعبه لجان التدقيق داخل المؤسسات، إلا أنه نادرا ما نجد دراسة تبين الكيفية التي تسمح لهذه اللجان بلعب هذا الدور، لكون جل النتائج السابقة ذكرتها على شكل توصيات في نهاية كل دراسة بعد اثبات فقط فشل التقنيات الكلاسيكية للتدقيق، و بالتالي سنبدأ في أطروحتنا بفرضية أنّ لجان التدقيق أمر ضروري لإرساء الحوكمة و تطوير عملية التدقيق المحاسبي المالي بشقيه الداخلي و الخارجي، و نحاول ابراز الكيفية من خلال الفصول المقترحة و كذا الدراسة التطبيقية.

أهمية البحث

تهتم هذه الدراسة بلجان التدقيق و دورها في تفعيل عملية التدقيق المحاسبي المالي، و فيما يلي نحاول عرض اهم الأسباب التي قادتنا لاختيار هذا الموضوع. حيث تكمل أهمية هذه الدراسة كون البحث العلمي في مجال التطبيقات الحديثة لعملية التدقيق المالي قليل جدا، حيث هناك اهتمام أقل من طرف الباحثين و الطلبة في هذا المجال، و هذا رغم المكانة الهامة التي تحتلها هذه الأنواع من البحوث في البلدان المتطورة، خاصة الأنجلوساكسونية منها.

وقد شجع غياب هذا النوع من البحوث وعدم وجود كتب حول هذا الموضوع لإجراء هذه الدراسة في بلد يمر بمرحلة انتقالية إلى اقتصاد السوق، وبالتالي تقديم مساهمة في النقاش الدائر حول تجسيد لجان التدقيق في المؤسسات الجزائرية.

هذا الموضوع حديث جدا، مرتبط بشكل كبير بالتطورات الدولية بسبب العولمة التي أجبرت الشركات على تحسين أدائها بشكل دائم من أجل المحافظة و تطوير حصتها في السوق و كذا الانسجام مع المعايير الدولية.

في اطار اقتصادي معقد و متميز بتنوع المتعاملين في سوق رؤوس الأموال، فإن توزيع الموارد و السلطة هو التحدي الكبير.

في ظل هذا الاطار نشأ تنظيم جديد في التسيير، المراقبة و القيادة يدعى الحكم الراشد، الذي ظهر بعد مجموعة من الفضائح المالية التي ظهرت في كبرى مؤسسات البلدان المتطورة.

هذه الفضائح أدت بفقدان الثقة من قبل المستثمرين في القوائم المالية، و هذا يعني فقدان الثقة أيضا في عملية التدقيق المالي لكون جل الفضائح كانت جراء الاحتيال في المحاسبة، سوء التسيير و كذا عدم الإمتثال للقوانين. و هذا كله يصب في مهام و وظيفة المدقق، سواء كان داخلي أو خارجي.

حوكمة الشركات هو في المقام الأول مسؤولية مجلس الإدارة، و بالتالي فمسؤولية تعيين أعضاء مجلس الادارة تقع على عاتق المستثمرين و المساهمين في الشركة، و بدورهم أعضاء مجلس الإدارة يسهرون على مراقبة التسيير الحسن للشركة من قبل المدراء.

من بين أهم أعمال مجلس الإدارة هو ايقاف الحسابات المحاسبية للشركة بالاستعانة بنتائج اعمال التدقيق بشقيها الداخلي و الخارجي.

و وفقا لما ذكرناه من فضائح مالية و غياب الثقة في القوائم المالية من قبل المستثمرين، فإن عملية التدقيق المالي لم تعد وحدها قادرة على ضمان جودة الحسابات.

في هذا الاطار ظهرت لجان التدقيق، من أجل تقييم بدرجة أولى أعمال التدقيق الداخلي و الخارجي و كذا إعطاء أكثر مصداقية للقوائم المالية.

و هذا لكون عمل أعضاء اللجنة لا يقتصر فقط بعد ايقاف الحسابات المحاسبية للشركة، بل يكون تدخلها طيلة فترة تحضير الحسابات و هذا ما يسمح بالقيام بعمليات تصحيحية في حالة وجود مؤشرات تنقص من جودة القوائم المالية.

و لذلك تكمن أهمية لجان التدقيق في تدخلها أثناء تحضير الحسابات، عن طريق تقييم جودة أعمال التدقيق المالي و بالتالي اعطاء أكثر مصداقية للقوائم المالية التي سوف تجلب حتما ثقة المستثمرين.

خطة البحث

من أجل إعطاء إجابات دقيقة و مفصلة لكل التساؤلات المطروحة، و قياس الفرضيات المطروحة عن طريق التأكيد أو الرفض، قمنا بهيكلة الأطروحة إلى ثلاث فصول.

يتناول الفصل الأول الاطار المفاهيمي للتدقيق و الرقابة بشكل عام و تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، الأول يوضح المصطلحات الأساسية للرقابة الداخلية، عن طريق ايضاح كل من المنهج الكلاسيكي و الحديث، أهداف و مسؤوليات اطار الرقابة الداخلية، مع ختم المبحث بإبراز من هم الأعضاء الفاعلين في الرقابة الداخلية و مسؤولية كل واحد منهم. أما المبحث الثاني فيتناول المنهج التاريخي و النظري للتدقيق الداخلي، مبرزين في الأول التطور التاريخي للتدقيق بشكل عام ثم ميلاد وظيفة التدقيق الداخلي، بعد ذلك نعرف و نبين مهام هذه الوظيفة، و نختم بسرد المعايير الدولية للتدقيق الداخلي. و في المبحث الأخير نتناول التدقيق المالي و المحاسبي، من خلال إبراز المفاهيم الأساسية، المبادئ و كذا مختلف أنواع عملية التدقيق المالي و المحاسبي و معاييره.

و محاولة منا لإظهار مدى تأثّر عملية التدقيق المحاسبي المالي بالفضائح المالية الأخيرة، تناولنا في الفصل الثاني مستجدات عملية التدقيق المحاسبي المالي و المنهج الجديد المتبع في الرقابة و التدقيق، و هذا من خلال تقسيم الفصل الى ثلاث مباحث، يتطرق الأول الى العلاقة بين الفضائح المالية و عملية التدقيق المالي من خلال تسليط الضوء على ما يعرف بالمحاسبة الابداعية أو التلاعب المحاسبي، و دور هذه الأخيرة في الفضائح المالية للمؤسسات ،كما تناول هذا المبحث مخلفات هذه الفضائح على عملية التدقيق المحاسبي المالي من خلال تزعزع الثقة الموضوعة من قبل مستعملي أعمال التدقيق في عملية التدقيق المحاسبي المالي، مع التعريج على بعض المصطلحات الجديدة و الناتجة من تزعزع الثقة نذكر منها فجوة التوقعات وتسوق الرأي. كما تطرقنا في هذا المبحث الى رد فعل المنظمات المهنية و الدولية لمجابهة آثار الفضائح المالية من خلال التقارير العالمية و الدراسات التي أجرتها بعض المخابر العلمية و مكاتب الدراسات، هذه التقارير جاءت لتدرس أسباب الفضائح المالية و أعطت مجموعة من التوصيات، و لأهمية قانون Sarbanes-oxley الذي كان نتيجة للتقارير آنفة الذكر، خصص حيز من هذا المبحث ايضا لإظهار محتوى القانون، اضافاته المتعلقة بالرقابة و التدقيق، و كيف أثر على المحيط الخارجي من خلال اصدار مجموعة من البلدان قوانين منسجمة معه.

أما المبحث الثاني يجمع مختلف المفاهيم و المصطلحات المتعلقة بلجان التدقيق، سبب وجود هذه اللجان، مختلف المهام و طريقة عملها و كذا المكونات الأساسية لها. كما تطرقنا الى ابراز الإطار المفاهيمي للحكومة الرشيدة لمؤسسات و أيضا المبادئ الأساسية لهذا المنهج الجديد. أما المبحث الثالث فيعالج الدور الذي تلعبه لجان التدقيق من أجل ارجاع الثقة الضائعة في مهنة التدقيق المحاسبي المالي عن طريق مكافحة الغش و الاحتيال و مجابهة المحاسبة الابداعية، و كذا تقليص فجوة التوقعات و من ثم تحسين جودة أعمال التدقيق. كما حاولنا في نهاية هذا المبحث تقديم نموذج مقترح لخطوات تحقيق مسؤوليات لجان التدقيق.

و في الفصل الأخير نعالج كيف للجان التدقيق أن تفعّل عملية التدقيق المحاسبي المالي في الجزائر من خلال محاولة تصور اطار للجان التدقيق في الجزائر، حيث الفصول السابقة بينت نجاعة هذه التقنية في البلدان المتطورة التي طبقتها، نحاول في هذا الفصل إجراء دراسة ميدانية تطبيقية باستعمال مختلف تقنيات الإحصاء: الاستقصاء، العينات، البرامج الإحصائية.....، مقسمين الفصل إلى مبحثين، موجه الأول لدراسة واقع و آفاق كل من التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي في الجزائر لكون كل واحد منهما له مهام في التدقيق المحاسبي المالي، مع تخصيص حيز من هذا المبحث للتطرق الى واقع لجان التدقيق في الشركات الجزائرية. أما المبحث الثاني فيسلط الضوء على الدراسة الميدانية التي أجريت على عينة من المجتمع المدروس و المتمثل في الأشخاص المؤهلين في تولي منصب عضو لجنة تدقيق، حيث قسم الباحث المجتمع المدروس الى : المدققين المستقلين، أساتذة جامعيين و كذا موظفين في التدقيق .أين استطاع الباحث من خلال هذا المبحث في تفصيل كيفية تحضير، انجاز وتحليل نتائج الدراسة الكمية. و في نهاية المبحث اختبر الباحث فرضيات الدراسة الميدانية و حاول استغلال نتائج الدراسة و كذا الجزء النظري من البحث من أجل اقتراح دليل ارشادي لتأسيس لجان التدقيق في الشركات الجزائرية.

مقدمة الفصل الأول :

التدقيق عبارة عن مهنة ذات اهمية كبيرة في تسيير المؤسسة خاصة عن طريق تقييم نظام رقابتها الداخلي، كما أن عملية التدقيق تعتبر بصفة عامة الاطار العام والشامل والمفهوم الذي يحقق العديد من الادوات والأساليب الرقابية المختلفة بهدف التحقيق من ان ما تم التخطيط له من اهداف و نتائج قد تحقق بالشكل الملائم والمناسب في اطار الالتزام بالقواعد والمفاهيم والمعايير العامة والخاصة التي تعمل في نطاقها المؤسسة باعتبار ان هذا يعتبر الهدف العام لعملية الرقابة .

الهدف من هذا الفصل هو تقديم بعض المصطلحات الأساسية و الرئيسية المتعلقة بالرقابة، التدقيق و المراجعة.
و قبل الشروع في اعطاء لمحة على المباحث الثلاثة لهذا الفصل، أود الاشارة الى استعمال مصطلح التدقيق عوض المراجعة، حيث ان الأول مستعمل في دول عديدة في البلدان العربية كسوريا، لبنان و السعودية و الثاني منتشر في مصر . وينبغي التنبيه الى ان التدقيق أوسع نطاقا و أعم تحليلا من المراجعة، فقيام المراجع مثلا بفحص البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر والسجلات للتحقق من مدى صحتها ودقتها فهو في هذه الحالة يقوم بمراجعة مستندية، أما عند قيامة بعملية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحليله فهو في هذه الحالة يقوم بعملية التدقيق .

رغم ذلك نقول انه لا مشحات في المصطلحات، فلا يجب أن نتوقف عند مجرد استخدام كلمة معينة أو اصطلاح معين في مجال الأداء المهني للمراجعة والتدقيق، فلا ينبغي وضع حدود بين المراجعة و التدقيق، ولما رأينا أن الأهداف العامة والرئيسية للمراجعة والتدقيق واحدة وبعد تبيننا لكون التدقيق أدق من المراجعة، سوف نعتمد في هذه الاطروحة على مصطلح التدقيق فقط.

نعود الى مباحث هذا الفصل، حيث في المبحث الاول نتطرق الى المصطلحات الاساسية للرقابة الداخلية من خلال التعريج على المنهجي الكلاسيكي و الحديث للرقابة الداخلية، توضيح اهداف و مهام و مكونات اطار الرقابة الداخلية وكذا الأعضاء الفاعلين في الرقابة الداخلية و مسؤولياتهم .

أما المبحث الثاني فسوف نتطرق الى عملية التدقيق الداخلي من خلال عرض المنهج التاريخي و النظري، حيث أنه في البداية نحاول التكلم عن التطور التاريخي للتدقيق ثم ميلاد مهنة التدقيق الداخلي، ثم ندرس مفاهيم ، مهام، معايير أداء وكذا وظيفة التدقيق الداخلي.

المبحث الأخير للفصل يهتم بالتدقيق المالي و المحاسبي من خلال تبيين مفهوم و مهام التدقيق المحاسبي و المالي، ثم ابراز مبادئه و أنواعه ونختم بعرض معايير التدقيق الدولية.

المبحث الاول : المصطلحات الاساسية للرقابة الداخلية

لا يكتفي المدقق المالي بفحص الدفاتر و السجلات المحاسبية لإبداء الرأي الفني المحاسبي بل يتوقف صواب هذا الرأي على مدى فعالية تصميم نظام الرقابة الداخلية و بالتالي اي خلل او قصور في هذا النظام قد يؤدي الى فشل عملية التدقيق ولهذا تسهر المؤسسة على تصميم نظام الرقابة الداخلية الذي يتضمن مجموعة من عمليات المراقبة المختلفة والتي تخص الجوانب الادارية والمحاسبية، وذلك ضمانا لحسن سير العمل في المؤسسة والتقييد بالسياسات الموضوعة فنظام الرقابة فعال يسمح بالوقاية من احتمال وقوع الاخطاء و المخالفات .

وعلية سنتطرق من خلال هذا المبحث الى تطور نظام الرقابة الداخلية , أهدافه , مكوناته , مسؤولياته و في الاخير الاعضاء الفاعلين في الرقابة الداخلية .

المطلب الاول : المنهج الكلاسيكي و الحديث للرقابة الداخلية

الرقابة الداخلية هي الترجمة الحرفية للمصطلح الأنجلوساكسونيinternal control حيث ان الفعل to controlيعني المحافظة على التحكم في الوضعية , إلا انه كلمة contrôle بالفرنسية تعني القيام بعملية مراقبة على شيء من أجل تقييمه[1] وفيما يلي الفروع الثلاثة المكونة لهذا المطلب :

- الفرع الاول : نشاط الرقابة الداخلية و مراحل تطورها
- الفرع الثاني : عوامل تحديد مفهوم ونطاق الرقابة الداخلية
- الفرع الثالث : الاطار العام لمفهوم الرقابة الداخلية

الفرع الأول: نشأة الرقابة الداخلية و مراحل تطورها

في المراحل الأولى للتقدم البشري كانت طرق مبدئية لتنفيذ الرقابة يتولاها أصحابها بسبب قلة العمليات التجارية، وبذلك كان الفرد نفسه يقيد ويراقب عمله في نفس الوقت.

مند قديم الزمان كان العمل و الاحتفاظ بالأصول يناط إلى أفراد يعملون للدولة، وتطلب الأمر الرقابة على هؤلاء الأفراد حيث يقومون بالاحتفاظ بالأصول وتسجيل تحركات هذه الأصول.
كما أن الأفراد ملاك الأرض أو القائمون بالتسويق كانوا في حاجة إلى من يقوم بالرقابة على الأعمال التي يقوم بها العاملون لحسابهم في التسجيل و الاحتفاظ بالأصول نيابة عنهم.

[1] Bernard Fréderic et Remi Gagrand , contrôle interne, 2éme édition Maxima, Paris 2008, P 21 .

التقدم البشري و انتشار التجارة العالمية واتساع نطاق التجارة الداخلية أدى إلى فصل الملكية عن الإدارة وبالتالي ازدادت الحاجة إلى الرقابة لصالح الإدارة حيث زاد العاملون وكذلك الرقابة لصالح أصحاب رأس المال فازدياد رأس المال المستثمر في العمل التجاري أو الصناعي أو الخدمي وظهور الملكية الجماعية في صورة شركات أفراد أو مساهمة ألزم إسناد إدارة المشروع إلى نخبة من الإداريين للقيام بوظائف المشروع المختلفة يساعدهم في ذلك مجموعة من العاملين في المشروع، من وظائف الإدارة رقابة أعمال العاملين ومحاسبتهم عن أخطائهم وتصحيح هذه الأخطاء، وأيضا تطلب الأمر أن يتابع أصحاب رأس المال المديرين في نجاحهم أم فشلهم في إدارة المشروع فأصبح الأمر يتطلب تنظيما داخليا في المشروع يتيح رقابة ومتابعة أعمال القائمين للتنفيذ سياسات الموضوعة لصالح المديرين كما أصبحت الحاجة ماسة إلى من يراقب هؤلاء المديرين نيابة عن أصحاب رأس المال على أن يقدم لهم تقريرا عما لمسه أثناء رقابة وبذلك يمكن محاسبتهم عن الأخطاء التي يقعون فيها أثناء قيامهم بعملهم .

انطلاقا مما قلناه، عرفت الرقابة الداخلية و تحقيقها تطورات كبيرة، حيث مرت هذه التطورات بالفترات التالية:

فترة ما قبل الميلاد:

على أساس نظرة تاريخية، فإن أولى المبادرات لتنميط وفحص الحسابات تعود إلى الأزمنة القديمة. فمثلا حدد الآشوريون الذين عاشوا في القرن الثاني قبل الميلاد المنفعة في إعداد معلومة موضوعية للتعامل بها بين الأعوان الاقتصادي.

ظهور قانون حمو رابي سنة 1830 قبل الميلاد حيث اهتم بجوانب اجتماعية و اقتصادية و قضائية للمجتمع البابلي، كانت شريعة حمو رابي عبارة عن مجموعة من القوانين التجارية و الاجتماعية و تحتوي أيضا على مخطط محاسبي و مرجع لإجراءات تسجيل الصفقات، و تم من خلال هذا القانون إلزام المتعاملين الاقتصاديين باستعمال قوانينه و اجراءاته قصد تكوين وسيلة لتوظيف البيانات المالية.

وفي بداية القرن الثالث قبل الميلاد، وضع حكام الرومان، الإغريق و الفينيقيين نظام لحماية المحاسبة العمومية بهدف الحذر من اختلاس الأموال و يتمثل في " فصل المسؤوليات بين المراقبين " Censeurs" الذي يرخص الإيرادات و النفقات، و وزير المالية" Questeurs " الذي يسير الأموال حيث يقوم بتحصيل الإيرادات وتسديد النفقات2.

فترة ما قبل سنة 1500ميلادية:

كانت الأحداث المالية تسجل في سجلين منفصلين بواسطة أشخاص مستقلين يتولى كل منهم التسجيل لنفس العمليات مستقلا عن الآخر وهذا لغرض وجود سجلين يمكن تطابقهما، و بالتالي يمنع التلاعب و الاختلاس، فكأن الوظيفة الرقابية الداخلية كانت تتحقق داخليا وليس هناك من يراقب العمل من خارج المشروع.

وبتطور النشاط التجاري و ازدياد حجم الاتصالات الدولية نتيجة لفتح أفاق جديدة عن طريق النقل البحري واستعمار أماكن جديدة تطلب الأمر محاسبة العائدين من قباطنة السفن والعائدين بالثروات من القارة الأوروبية فتطلب الأمر استخدام مراجعين لغرض محاسبة قباطنة السفن هذه ومنع اختلاس هذه الثروات فكأن الرقابة وجدت في هذا الوقت للتحقق من أمانة الأشخاص

[2] Raffegeau J., Dufils P. & de Ménonville D. (1994). *L'audit financier*. Paris : Presses Universitaires de France.P.18

الذين عهدت إليهم المسؤوليات المالية، وفي ذلك الوقت لم يشار إلى أي نظام يتعلق برقابة داخلية أو نظام محاسبي، فالأسلوب الذي كان متبعا في التدقيق في ذلك الوقت هو تحقيق مفصل لكل
عملية أو حدث ما لم يتم.

و في القرن الثاني عشر وضع في الصين نظام الرقابة المتبادل و هذا بالفصل بين وظائف أمين الخزينة و المحاسب.

الفترة من سنة 1500إلى سنة 1750:

اتسع استخدام الرقابة لتشمل النشاط الصناعي الذي ظهر بوجود الثورة الصناعية وظلت الرقابة تعنى لاكتشاف الاختلاسات و التلاعب، وازدادت أهمية ذلك بسبب انفصال الملكية لرأس المال عن الادارة، وكانت الرقابة المالية تتركز في فحص مفصل للأحداث المالية، إلا أن هناك تغيرات جوهرية في اتجاهات الرقابة و أدواتها تحقق في خلال هذه المرحلة حيث كان هنالك اعتراف عام بضرورة وجود نظام محاسبي منتظم لغرض الدقة في التقرير ومنع التلاعب و الاختلاس و التغير الأخر الهام كان القبول العام للحاجة على استعراض مستقل للنواحي المالية سواء للمشروعات الكبيرة أو الصغيرة.

الفترة من سنة 1750 الى 1929[3]:

كانت هناك تغيرات اقتصادية هامة أدت إلى ظهور المشروع الكبير الحجم وبروز شركات المساهمة وانتقلت الإدارة من أفراد إلى مهنيين وأصبح أصحاب رأس المال غائبون عن الإدارة وبالتالي انصب اهتمامهم على المحافظة على رأس المال وظهرت مهنة التدقيق كرقابة خارجية محايدة واعترف بالرقابة الداخلية كنظام ضروري لأي تنظيم محاسبي، جاء هذا بعد الأزمة الاقتصادية العالمية و هذا بغية اعادة الثقة لأصحاب رؤوس الأموال.

الفترة من 1929 إلى 1960:

مع ظهور الشركات المتعددة الجنسيات أي اللامركزية بين الشركة الأم وفروعها حيث كان نظام التسيير مبني على التفويضات و استخدام الإجراءات المحددة من طرف الشركة الأم.

فهدف الشركة الأم هو التحكم في فروعها والرقابة عليها، من ثم ظهر مصطلح جديد في الرقابة سمي بالرقابة على المطابقة Contrôle de Conformité للإجراءات المحددة من طرف المؤسسة الأم.

الفترة من 1960 إلى ما بعد ذلك:

مع ارتفاع حدة المنافسة بين المؤسسات، لم تلجأ الشركات الأمريكية الكبرى إلى تطبيق اجراءات محددة لكل وظيفة فقط، بل أصبح من الضروري أن تكون هذه الأخيرة فعالة و هذا بهدف ضمان الميزة التنافسية ، ومن هنا انتقل مفهوم الرقابة إلى الرقابة على الفعّالية و الفاعلية * الكفاية * Contrôle d’Efficacité et d'Efficience.

[3] عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة و المراجعة الداخلية على المستوى الكلي و الجزئي، الدار الجامعية ، الاسكندرية، 2003- 2004 ، ص 10.

و ما زاد تطور مفاهيم الرقابة الداخلية و التدقيق ظهور و تطور المنظمات المهنية و مكاتب التدقيق الدولية في أوروبا و الولايات المتحدة الأمريكية .

و للعلم أن المشرع الجزائري سمح لهذه المكاتب الأجنبية العمل في الجزائر لكن بشرط أن تكون هناك اتفاقية المعاملة بالمثل بين البلدين.

السرد التاريخي لنشأة الرقابة الداخلية يسمح لنا بعرض تطورها في النقاط التالية:

مرحلة الرقابة الشخصية: حيث انحصر تعريفها على مجموعة من الوسائل التي تكفل الحفاظ على النقدية من السرقة أو الاختلاس ثم امتدت لتشمل بعض الموجودات الأخرى لعل من أهمها المخزون.

مرحلة الضبط الداخلي: وبموجبها اعتبرت بمثابة مجموعة من الوسائل التي تتبناها الوحدة لحماية الموجودات وكذلك لضمان الصحة الحسابية للعمليات المثبتة بالدفاتر و السجلات.

مرحلة الكفاءة الانتاجية[4]:حيث اتسع المفهوم ليشمل أساليب الارتقاء بالكفاءة الانتاجية، و هذا وفقا لما صدر عن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيAICPA [5] سنة 1948 ميلادي حول نظام الرقابة الداخلية و الذي عرفه كالتالي:
تشمل الرقابة الداخلية الخطة التنظيمية و وسائل التنسيق و المقاييس المتبعة في المؤسسة بغية حماية أصولها و ضبط و مراجعة البيانات المحاسبية و التأكد من دقتها و مدى الاعتماد عليها و زيادة الكفاية الانتاجية و تشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الادارية الموضوعة

و تعتبر هذه المرحلة كأساس في اعتبار الرقابة الداخلية كنظام يتكون من اجراءات الرقابة الادارية و اجراءات الرقابة المحاسبية.

مرحلة هيكل الرقابة الداخلية: فضيحة واترقايث ، le Scandale deWatergate التي اكتشفت في الولايات المتحدة الأمريكية في السبعينات أ]ن اكتشف التمويل السري لرجال المصالح و الأحزاب السياسية و ممثلي بعض الحكومات الأجنبية المساندة للنظام الأمريكي في تلك الفترة ، حيث أدت هذه الفضيحة بالرئيس الأمريكي السابق نيكسونNIXON الى الاستقالة من منصبه. وبعد هذه الفضيحة تم تبني ما يسمى بـ قانون الممارسات الأجنبية الفاسدة The foreign corrept practices act في سنة 1977 الذي يعتبر أول قانون يفرض على الشركات الأمريكية وضع نظام للرقابة الداخلية، ثم بعدها انتشرت هذه الفكرة في الدول الأوروبية.

[4]هشام عبد الحي السيد، مقال حول نماذج الرقابة الداخلية الحديثة في المؤسسات، الدورية العلمية للمحاسبين التي تصدر عن جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية، 2008 ، العدد، 14 ، ص13

[5] American Institute of Certified Public Accountants

و منذ هذه الفترة تم استبدال مصطلح الرقابة الداخلية بهيكل الرقابة الداخلية، باعتبار أن الأخير أكثر شمولا، وقد وضع تعريف جديد حيث اعتبرت بموجبه مجموعة من السياسات و الإجراءات الموضوعة بما يوفر تأييدا معقولا بأن الأهداف سوف يتم تحقيقها.

ويتكون هيكل الرقابة الداخلية من ثلاث عناصر هي بيئة الرقابة و النظام و المحاسبي و الاجراءات الرقابية ووفق لمعيار (SAS 78)[6] تتكون الرقابة الداخلية من خمسة عناصر هي : بيئة الرقابة ، تقدير المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات و الاتصالات و المتابعة و يمكن تسمية هذا التطور في مفهوم الرقابة الداخلية بالمرحلة الخامسة من مراحل تطور مفهوم الرقابة . الداخلية، حيث تغير المفهوم من هيكل الرقابة إلى إجراءات وعمليات كما هو موضح في المكونات الجديدة للرقابة الداخلية و المتمثلة في تقدير المخاطر ، الاتصال و المتابعة.

الجدول1-1 : مراحل تطور مفهوم الرقابة الداخلية

وصف الرقابة الداخلية	المراحل	مفهوم الرقابة الداخلية
– رقابة شخصية	المرحلة الأولى	–مجموعة من الوسائل التي تكفل الحفاظ على النقدية او الاختلاف ثم امتدت لتشمل بعض الأصول الأخرى ولعل من أهمها المخزون .
– الضبط الداخلي	المرحلة الثانية	– مجموعة من الوسائل التي تتبناها الوحدة الاقتصادية لحماية النقدية والأصول الأخرى وكذلك لضمان الدقة الحسابية والعمليات المثبتة في الدفاتر
– الكفاءة الإنتاجية	المرحلة الثالثة	–الخطة التنظيمية وجميع الطرق والإجراءات التي تضعها الوحدة الاقتصادية لحماية أصولها , وفحص صحة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها بالكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بما تقتضي به السياسات الإدارية .
هيكل لتحقيق أهداف الوحدة	المرحلة الرابعة	–يوفر تأكيدا منطقيا مقبولا بان الأهداف التي تخص الوحدة الاقتصادية سوف يتم انجازها .
عمليات لتحقيق أهداف معينة	المرحلة الخامسة	–عملية تتأثر بإدارة الوحدة الاقتصادية وبالعديد من الأطراف ويتم من خلال تلك العملية الحصول على تأكيد مناسب وليس مطلق فيما يتعلق بالأهداف التالية : الثقة في التقارير المالية والالتزام بالقوانين واللوائح المالية .فعالية وكفاءة المعلومات

المصدر : ثائر صبري محمود الغبان، آلان عجيب مصطفى هلدني، دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني دراسة تطبيقية على عينة من المصارف في إقليم آردستان العراق، مجلة علوم انسانية، العدد 45، السنة السابعة، 2010، ص 07.

[6] Statement on Auditing Standardrs, created by Internationa Federation of Accountant IFAC

الفرع الثاني: عوامل تحديد مفهوم و نطاق الرقابة الداخلية[7]

بعد التفصيل في نشأة الرقابة الداخلية و مراحل تطورها ، و قبل التطرق الى الاطار العام لمفهوم الرقابة الداخلية عن طريق سرد مختلف التعريفات و ابراز عناصر الاختلاف فيما بينها ، نخصص هذا الفرع للعوامل و العناصر التي تحدد نطاق و حجم الرقابة الداخلية في أي مؤسسة ، و تكمل أهمية ذكر هاته العوامل لتغير مفهوم و نطاق الرقابة الداخلية بتغير هاته العوامل ، و فيما يلي أهم العوامل:

1. **حجم المؤسسة:** من العوامل الهامة التي تحدد نطاق و حجم الرقابة الداخلية في المؤسسة هو حجمها و حجم النشاط التي تمارسه، حيث يختلف نظام الرقابة الداخلية من مؤسسة صغيرة أو متوسطة إلى كبيرة، فالمؤسسة ذات النشاط المحدود يلائمها نظاما محدودا يقتصر مثلا على دليل للإجراءات ، أما المؤسسة الكبيرة ذات النشاطات المتعددة يلزمها نظام رقابة داخلية كبير الحجم و متكامل بشكل يغطي كل عناصر هذه الأنشطة من حيث ما يتضمنه هذا النظام من إجراءات و ما يحتويه من مراحل مختلفة التي سوف يأتي ذكرها ، ضف إلى ذلك الكفاءات و الخبرات اللازمة التي تسهر على تنفيذه من خلال تقسيم منظم للأعمال و تحديد المسؤوليات و السلطات في مختلف المستويات الإدارية في المؤسسة.

2. **طبيعة النشاط و قطاع المؤسسة:** تلعب طبيعة نشاط المؤسسة دورا هاما في تحديد طبيعة إجراءات، مراحل و خطوات نظام الرقابة الداخلية، فالمؤسسة التجارية يختلف فيها النظام من حيث إجراءاته عن المؤسسة الصناعية ، الخدماتية أو الزراعية ،..... كما ان مراحل تنفيذ الأعمال و أداء الأنشطة تختلف من نشاط لآخر مما يترتب عليها اختلاف في اجراءات الرقابة الملائمة لكل من هذه الانشطة.

أما فيما يخص قطاع المؤسسة فنظام الرقابة الداخلية لمؤسسات القطاع الخاص يختلف عن شقيقاتها في القطاع العمومي ، و بدوره داخل القطاع الخاص نجد اختلاف في أنظمة الرقابة الداخلية على حسب شكلها القانوني ، فإجراءات الرقابة تختلف مثلا من شركات الأشخاص إلى شركات رؤوس الأموال أو من شركات التضامن إلى شركات ذات المسؤولية المحدودة.

أما في القطاع العمومي فغالبا هناك إجراءات موحدة لنظام الرقابة الداخلية لمختلف هيئاته و مؤسساته ، فتحكمها قواعد عمل و إجراءات إدارية و قانونية واحدة مهما اختلفت مواقع هذه المؤسسات طالما أنها تتبع للدولة.

3. **مراحل العملية الإنتاجية في المؤسسة:** من المنطقي ان تكون إجراءات الرقابة الداخلية لمؤسسة ذات مراحل عملية انتاجية مختلفة عن مؤسسة أخرى فنجد مثلا في مؤسسة صناعة السيارات إجراءات رقابية خاصة بعملية التركيب تختلف عن اجراءات الرقابة الخاصة بمرحلة التصميم و التطوير لمؤسسة من نفس النشاط، مما يتطلب إجراءات رقابة داخلية أكثر شمولا و تفصيلا و يحتاج إلى خبرات فنية و إدارية من نوع خاص تلائم طبيعة هذه المرحلة.

[7] محمد السيد سرايا، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل، الكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2007، ص: 73_75، بتصرف من الباحث

و من ناحية أخرى قد تختلف إجراءات الرقابة الداخلية في مؤسسة صناعية على حسب طريقة الانتاج ، و نضرب على سبيل المثال المؤسسات ذات نظام للمراحل الانتاجية من تصميم ، تحضير ثم تركيب إلى مؤسسة تعمل وفق الطلبيات أو المؤسسة الشي تنتهج استراتيجية المقاولة الفرعية ، فكل واحدة منهم لها نظام رقابة داخلية خاص.

4. **إمكانيات المؤسسة المادية و البشرية:** تلعب الموارد البشرية و المادية دورا هاما في مجال تصميم نظام الرقابة الداخلية و تنفيذه بكفاءة و إتقان، فعند توافر هذه الموارد بصورة كاملة و كافية فإن الفرصة تتاح للمؤسسة في وضع نظام متكامل للرقابة الداخلية إلى جانب إمكانية تعيين الكفاءة البشرية العالية للإشراف على تنفيذ النظام ، و بالتالي ضمان نظام كفئ و فعال لتحقيق الهداف المسطرة ، و بالنقيض فإن عدم توافر الامكانيات المادية و البشرية بالقدر الملائم و الكافي لا يساعد على نجاح تنفيذ هذا النظام أو تحقيق أهدافه بالدرجة المطلوبة و الفعالة.

5. **النظم و القوانين و التشريعات** : حيث تلعب النظم الداخلية في المؤسسة و القوانين و التشريعات الخاصة بالمؤسسة أو العامة على مستوى القطاع أو الدولة دورا هاما في مجال تحديد طبيعة إجراءات الرقابة الداخلية الملائمة للمؤسسة و التي تتفق و هاته النظم و القوانين و التشريعات التي تحكم طبيعة العمل داخل المؤسسة و علاقتها المختلفة بأجهزة الدولة من ناحية و بالمؤسسات الأخرى داخل نفس القطاع أو القطاعات الأخرى من ناحية أخرى.

الفرع الثالث: الإطار العام لمفهوم الرقابة الداخلية

يدور مفهوم الرقابة الداخلية حول ايجاد أساليب مختلفة لعملية التقييم الداخلي لأنشطة و برامج المؤسسة، وبالتالي فهي أداة لخدمة الإدارة في مجال قياس و تقييم مدى فعالية أدائها من ناحية و مدى فعالية أنواع و أدوات الرقابة الأخرى من ناحية أخرى.
و يمكن القول ان الرقابة الداخلية تتضمن بصفة عامة كل الوسائل المستخدمة في التنظيم الداخلي للمؤسسة في المجالات التالية[8]:

- ✓ تنسيق الأعمال و تنظيمها بصورة متكاملة بما يحقق النتائج و الهداف المرجوة،
- ✓ وضع إجراءات حماية موارد المؤسسة و المحافظة عليها،
- ✓ تحقيق كفاءة استخدام هذه الموارد،
- ✓ توفير البيانات و المعلومات المختلفة بالدقة المطلوبة،
- ✓ الحكم على كفاءة العمل داخل الادارات و الأقسام المختلفة،
- ✓ توضيح و تعريف للأفراد مختلف الاجراءات اللازمة لتنفيذ الاعمال و المهام الموكلة إليهم،
- ✓ تحديد العلاقة بين النظم المحاسبية و النظم الرقابية في المؤسسة و بالتالي تحديد نوعية نظم الرقابة الداخلية و طبيعتها و التي تلائم طبيعة النشاط

لو نظرنا في ما حولنا لوجدنا كل شيء يسير بنظام ، حيث يعني لفظ نظام تلك الأجزاء المترابطة فيما بينها ، وغياب جزء منها يؤثر على عمل الأجزاء الأخرى، ومنه نستطيع إعطاء مفهوم حول النظام" :هو مجموعة من العناصر المترابطة في ما بينها ومتبادلة

[8] محمد السيد سرايا، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل، الكتب الجامعي الحديث، مرجع سابق، ص77

التأثير "، كما عرفه أيضا "joel de rosnay" على أنه" :مجموعة من العناصر المترابطة والمتفاعلة ديناميكيا وتسعى لتحقيق هدف مشترك " [9].

والرقابة بكل معانيها تعتبر نظام تحتي من نظام التسيير، الذي هو نظام فوقي) كلي(،والذي بدوره يتكون من أربعة أنظمة تحتية (تخطيط، تنظيم، دفع، رقابة)، ومن هنا جاءت مقولة أحد الباحثين" لا يمكن لعملية التسيير أن تكتمل ، إلا إذا تمت الرقابة ومقارنة المنجز بالمخطط."

و فيما يلي سرد لأهم التعريفات :

التعريف الأول :عرف من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC على أنها :
"نظام يحتوي على خطة تنظيمية، ومجموعة من الطرق والإجراءات المطبقة ، من طرف المديرية بغية الأهداف المرسومة ، لضمان إمكانية التسيير المنظم والفعال للأعمال، هذه الاهداف تشتمل على احترام السياسة الإدارية، حماية الأصول، اكتشاف الغش والأخطاء، تحديد مدى تمام الدفاتر المحاسبية ، وكذلك تتضمن الوقت المستغرق ، في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصداقية)"[10].

التعريف الثاني :حسب المعهد الأمريكي للمحاسبين الأمريكيينAICPA :
" تشمل الخطة التنظيمية، ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع، بهدف حماية أصوله، وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية ، والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية ، وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة"[11]

التعريف الثالث :تعريف المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين
"نظام الرقابة الداخلية، هو تلك الخطة التنظيمية والطرق والمقاييس المعتمدة، داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول، ضمان الدقة وصدق البيانات المحاسبية، وتشجيع فعالية الاستغلال والمحافظة على السير، وفقا للسياسات المرسومة"[12]

التعريف الرابع: "الرقابة الداخلية هي مختلف الاجراءات والضمانات ، والضوابط الإدارية والمحاسبية وغيرها ، التي تعدها وتنفذها المؤسسة تحت مسؤوليتها ، من أجل حماية الذمة المالية، نوعية المعلومات المحاسبية والتسييرية ، ومدى مطابقتها مع تعليمات الإدارة وتفصيل تحسين الأداء"[13]

[9] Gilles bressy, christain konkuyt: economie d'entreprise, édition sirey, paris, 1990, p 7.
[10] Lionel Collins, Gérard Vallin, Audit et Contrôle Interne, pp : 39 40
[11] خالد أمين عبد الله :التدقيق والرقابة في البنوك، دائل وائل للنشر، عمان،1998 ، ص167
[12] R birien, J senical: control interne et vérification, édition preportaine INC, Canada, 1984, p:36.
[13] محمد بوتين :المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية،1999 ، مستخلص، ص70

التعريف الخامس :عرفه Stephan franclinو G.r.Terry على انه :"تقييم الأعمال المنجزة ، حيث من الضروري وضع المعايير التصحيحية ، التي تبين أن المنجز مطابق للمخطط[14]"

التعريف السادس: كما عرفه Marcel la flamme على أنه" الوظيفة المتممة لعملية حلقة التسيير، حيث لا يمكن أن نقوم بوظيفة الرقابة دون الوظائف التي تسبقها :تخطيط، تنظيم، دفع، فهي ترتكز على تمكنها من قياس التطورات المحققة ، بالمقارنة مع المتوقعة أو المخططة، والتي تظهر إذا كان الوضع يتطلب عمل تصحيحي على مستوى العمليات الأساسية"[15].

التعريف السابع: حسب منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسية (OECCA)[16] نظام الرقابة الداخلية " هو مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية، الإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق تعليمات المديرية وتحسين النجاعة، ويبرز ذلك بتنظيم، وتطبيق إجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة".

انطلاقا من هذه التعريفات نستطيع ان نحدد الإطار العام لمفهوم الرقابة الداخلية على أساس مفهوم كلاسيكي و حديث:

مفهوم كلاسيكي و يتضمن:

- رقابة إدارية تسعى من خلالها المؤسسة إلى تحقيق الأهداف المسطرة عن طريق تقنيات تسمح برفع الفعالية،
- رقابة محاسبية و مالية التي تفرض مجموعة من الاجراءات التي تسمح بالمحافظة على ممتلكات المؤسسة و كذا التأكد من صحة القوائم المالية.

أما المفهوم الحديث فهو أوسع و أدق من الكلاسيكي و هذا للإعتبارات التالية:

- الرقابة الداخلية هي في الحقيقة مسار و ليس مجرد تقنيات
- أصبح لكل العمال دور في الرقابة الداخلية التي كانت تقتصر على فئة من العمال في المفهوم الكلاسيكي.

و لتحديد تعريف شامل نستطيع ان نعتمد عليه فيما يأتي ، اختار الباحث تعريف المنظمات المهنية الراعية لمهنة التدقيق المعروفة باسم لجنةCOSO [17]، لكونه يستجيب لاعتبارات المفهوم الحديث لنظام الرقابة الداخلية، و لكون هذا التقرير معتمد من قبل معظم الهيئات العلمية العالمية.

[14] George R.Terry et Stephan. Franclin , "Les Principes du mangement ",édition Eeconomica PARIS, p: 490.
[15] Marcel la flamme: le management approche systémique, Gaetan Morin, Canada, 1981, p :349.
[16] Ordre d'Expert-Comptable et Comptable Agrée.
[17] Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

عرف التقرير الرقابة الداخلية بأنها العملية التي يتم تصميمها لتوفير تأكيد مناسب بفاعلية وكفاءة عمليات التشغيل وبإمكانية الثقة في القوائم المالية وبالالتزام بالقوانين واللوائح، وهي عملية تتأثر بمجلس الإدارة، الأفراد الآخرين، ويتم تصميمها لإعطاء تأكيد معقول وليس تأكيد مطلق بخصوص تحقيق الأهداف التالية[18] :

- الاعتماد على القوائم المالية.
- الالتزام بتطبيق القوانين و التشريعات.
- كفاية وفاعلية العمليات.

المطلب الثاني: عناصر ، أهداف و مكونات نظام الرقابة الداخلية

من استعراض الاطار الكلاسيكي و الحديث عن مفهوم الرقابة الداخلية في المطلب الأول، و وفقا للتعاريف السابقة يمكن تحديد فروع هذا المطلب كالآتي:

- ✓ الفرع الأول: عناصر نظام الرقابة الداخلية
- ✓ الفرع الثاني: أهداف نظام الرقابة الداخلية
- ✓ الفرع الثالث: مكونات نظام الرقابة الداخلية

الفرع الأول: عناصر نظام الرقابة الداخلية

أهم عناصر و أقسام نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة هي:

1. **الرقابة الإدارية[19]**: عرفت لجنة معايير التدقيق الرقابة الإدارية بأنها خطة التنظيم وما يرتبط بها من اجراءات وأساليب تختص بالعمليات القرارية، والتي تقود الإدارة إلى فرض سلطتها وتحكمها في هذه العمليات، حيث تنطوي الرقابة الإدارية عادة على الأساليب و الاجراءات وخطة التنظيم التي تستهدف تحقيق أقصى كفاءة تشغيلية ممكنة، وضمان الالتزام بالسياسات و الاجراءات الموضوعة، وتحقيق الرقابة الإدارية يتم من خلال الوسائل و الاجراءات المتعلقة بالتخطيط ومتابعة تنفيذ الخطط بشكل مستمر

وبالتالي نستطيع القول أن الرقابة الادارية هي الوجه الاداري للرقابة الداخلية في المؤسسة و عنصرا رئيسيا من عناصرها.
من التعريف السابق تهدف الرقابة الإدارية إلى زيادة الكفاءة التشغيلية وتنمية روح الالتزام بتطبيق السياسات والتعليمات والإجراءات الإدارية بالمنشأة، وذلك من خلال تقييم الخطة التنظيمية والسياسات والإجراءات والوظائف الإدارية ومدى سلامة اتخاذ القرارات الإدارية ومدى كفاءة الأعمال والأنشطة التي تمارسها المؤسسة.

[18] جمعة، أحمد حلمي" المدخل في التدقيق الحديث"، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000 ص 82
[19] المطارنة، غسان فلاح" تدقيق الحسابات المعاصر :الناحية النظرية"، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان،،2009 ، ص 208

عناصر الرقابة الإدارية: و للرقابة الادارية عناصر نذكر من أهمها[20]:

- ✓ تحديد الاهداف الرئيسية للمؤسسة و كذلك الاهداف الفرعية على مستوى الادارات و الاقسام و التي تساعد في تحقيق الاهداف العامة الرئيسية ، مع وضع توصيف دقيق لمثل هذه الاهداف حتى يسهل تحقيقها،
- ✓ وضع نظام لرقابة الخطة التنظيمية في المؤسسة لضمان تحقيق ما جاء بها من اجراءات و خطوات و بالتالي تحقيق الاهداف الموضوعة،
- ✓ وضع نظام لتقدير عناصر النشاط في المؤسسة على اختلاف أنواعها بشكل دوري في بداية كل سنة مالية لتكون هذه التقديرات الأساس في عقد المقارنات و تحديد الانحرافات السلبية بصفة خاصة و منها:
  - قواعد و أسس تقدير المبيعات،
  - قواعد و أسس تقدير الانتاج،
  - قواعد و أسس تقدير عناصر المصروفات الأخرى،
  - قواعد و أسس تقدير عناصر الايرادات الأخرى.
- ✓ وضع نظام خاص للسياسات و الاجراءات المختلفة للعناصر الهامة في المؤسسة للاسترشاد بها و منها:
  - سياسات و اجراءات الشراء،
  - سياسات و اجراءات البيع،
  - سياسات و اجراءات الانتاج،
  - سياسات التوظيف و الترقي بالنسبة للعاملين،
  - سياسات و اجراءات التسعير لمنتجات المؤسسة،
  - اجراءات و قواعد تنفيذ السياسة المالية في المؤسسة.
- ✓ وضع نظام خاص لعملية اتخاذ القرارات يضمن سلامة اتخاذها بما لا يتعارض مع مصالح المؤسسة و ما تهدف الى تحقيقها من اهداف و ما تصل اليها من نتائج ، و على اساس ان اي قرار لا يتخذ إلا بناء على اسس و معايير معينة و بعد دراسة وافية تبرر ضرورة اتخاذ مثل هذا القرار.

أهمية الرقابة الإدارية: تكمن أهمية الرقابة الإدارية في المجالات التالية :

1. **في مجال السياسة** :تساعد في تجميع وتبويب وتحليل البيانات المحاسبية والاقتصادية اللازمة للإدارة من اجل وضع السياسات الملائمة،
2. **في مجال اتخاذ القرارات** :تساعد في فحص القرارات الإدارية فيما يتعلق باستراتيجية تحديد الأهداف والتأكد من مناسبة البيانات والمعلومات للأهداف العليا بشكل سليم وملائم،

[20] محمد السيد سرايا، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل، الكتب الجامعي الحديث ،مرجع سابق، ص81.

3. **في مجال التخطيط** :تساعد على توفير نظام سليم لتفويض السلطات وتوزيع المسؤوليات، حيث تقدم المساعدة في تقوية وتوسيع تدفق المعلومات بين مراكز المسؤولية،
4. **في مجال الاتصالات** :تساعد في تصميم قنوات اتصال ملائمة بين المستويات الإدارية وتعمل على تحسين وتوحيد لغة الاتصال لتصبح محددة ومفهومة لكافة الأطراف،
5. **في مجال قياس النتائج** :تساعد في تحديد المناطق أو العمليات التي تساهم في تحسين صورة الربحية مع العمل على وضع نظام سليم لتقييم الأداء.

2. **الرقابة المحاسبية**[21]: وتتمثل الرقابة المحاسبية في الاجراءات التي تتعلق بحماية الأصول وضمان دقة وسلامة السجلات المحاسبية ومطابقة الأصول المدرجة بدفاتر وسجلات الشركة مع الأصول الموجودة بالفعل في أقسام الشركة المختلفة ومخازنها، وتهدف الرقابة المحاسبية إلى التحقق من أن كل عمليات المنشأة تم تنفيذها وفقاً لنظام تفويض السلطة الملائم والمعتمد من الإدارة، وأن كل عمليات المنشأة قد تم تسجيلها في دفاتر المنشأة طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، وبالتالي التحقق من دقة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير والقوائم المالية.

عناصر الرقابة المحاسبية: يتم تحقيق الرقابة المحاسبية عن طريق توفير مجموعة من العناصر نوجزها في النقاط الاتية:

- وضع و تصميم نظام مستندي متكامل و ملائم لعمليات المؤسسة،
- وضع نظام محاسبي متكامل و سليم يتفق و طبيعة نشاط المؤسسة،
- وضع نظام سليم لجرد أصول و ممتلكات المؤسسة وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها،
- وضع نظام لمراقبة و حماية المؤسسة و أصولها و ممتلكاتها و متابعتها للتأكد من وجودها و استخدامها فيما خصصت له، و من ذلك امكانية استخدام حسابات المراقبة الملائمة لذلك.
- وضع نظام ملائم لمقارنة بيانات و سجلات محاسبية مسؤولة عن أصول المؤسسة مع نتائج الجرد الفعلي للأصول الموجودة في حيازة المؤسسة على أساس دوري ، و يتبع ذلك ضرورة فحص و دراسة أسباب أي اختلافات قد تكشفها هذه المقارنة،
- وضع نظام لأعداد موازين تدقيق بشكل دوري ، للتحقق من دقة ما تم تسجيله من بيانات و معلومات مالية خلال الفترة المعد عنها ميزان المراجعة،
- وضع نظام لاعتماد نتيجة الجرد و التسويات الجردية في نهاية الفترة من مسؤول واحد أو أكثر في المؤسسة.

3. **الضبط الداخلي**[22]: إن جوهر نظام الضبط الداخلي هو تقسيم العمل و الفصل بين السلطات و المسؤوليات، و بالتالي الفصل بين المسؤولية الادارية و المحاسبية ، و على هذا الاساس يعرف الضبط الداخلي على أنه مجموعة من

[21] على، عبد الوهاب نصر وشحاته، شحاته السيد" الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال :الواقع والمستقبل"، الدار الجامعية، الإسكندرية :مصر،2006 ص58

[22] أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفا للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2000 ، ص 99

الأساليب التي تضعها الإدارة بغرض ضبط عملياتها و مراقبتها بطريقة تلقائية و مستمرة لضمان حسن سير العمل ، و عدم حدوث الأخطاء او الغش أو التلاعب أو حتى الاختلاس في أصول المؤسسة و تزوير الحسابات.

و من معايير تقييم فعالية الضبط الداخلي تقسيم العمل والتدوير الوظيفي وضوح خطوط السلطة والفصل بين التسجيل والتنفيذ والرقابة المحاسبية.

الفرق بين الضبط الداخلي والتدقيق الداخلي[23]: تمارس الرقابة الداخلية في شكل الضبط الداخلي والتدقيق الداخلي ، حيث أن الضبط الداخلي مصمم لكافة عمليات المؤسسة اليومية التي تحدث ولو فجأة، ولكن التدقيق الداخلي مصمم لانتقاد أداء العمليات المختلفة بما في ذلك سير العمل وللتحقق من دقة واكتمال وموثوقية والتوقيت المناسب للمعلومات المحاسبية والإبلاغ عن الإجراءات التصحيحية.

ويعتبر الضبط الداخلي والتدقيق الداخلي من أهم مكونات نظام الرقابة الداخلية حيث أن الهدف من الضبط الداخلي هو المنع والكشف المبكر للأخطاء والتلاعبات من خلال تصميم الإجراءات لعدم قيام شخص واحد بكل مراحل عملية واحدة حيث أن الغش لا يحدث ما لم يكن هناك تواطؤ بين أكثر من موظف، ويشمل الضبط الداخلي على اظهار مسؤوليات الموظفين من خلال الوصف والتحديد الوظيفي، أما التدقيق الداخلي فهو تأكيد موضوعي ومستقل ونشاط استشاري مصمم لإضافة قيمة وتحسين عمليات المنظمة ويساعد المنظمة في انجاز أهدافها من خلال منهج منظم ومحدد لتقييم وتحسين فعالية الإدارة والرقابة وعملية الحوكمة.

الضبط الداخلي وعلاقته بالأفراد أو العاملين:

1. لا ينبغي أن يكون شخص معين مسؤول عن عملية معينة بكاملها،
2. يجب أن تكون المسؤولية محددة تحديدا قاطعا،
3. من الضروري اختيار الأفراد وتدريبهم بعناية كبيرة،
4. ينبغي تناوب الأفراد على الوظيفة المعينة كلما كان ذلك ممكن،
5. ينبغي أن يحصل العاملين المسؤولين عن عهد أو مسئوليات محددة على اجازاتهم،
6. يجب أن يكون هناك نظام للحوافز والمكافآت.

الضبط الداخلي وعلاقته بالطرق المحاسبية:

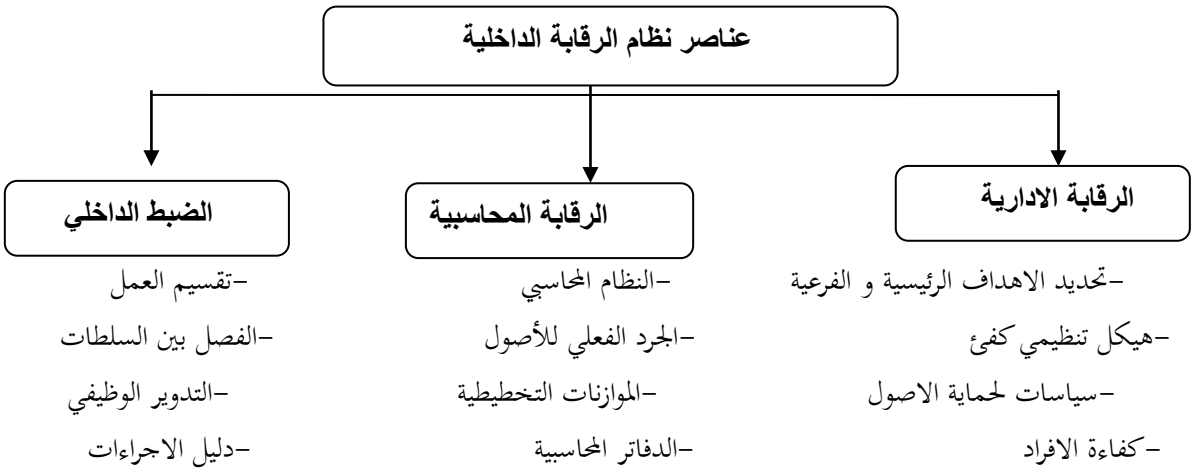
1. ينبغي أن تفصل عمليات المحاسبة عن عمليات ال المؤسسة الأخرى،
2. يجب إعداد تقارير الأداء،
3. ينبغي استخدام حسابات الرقابة الإجمالية التي تستخدم في رقابة العمليات،

[23] Tandon, B. N. "A handbook Of Practical Auditing", Fourteen Edition, S. Chand & Company LTD, Ram nagar: New delhi, 2007.

4. ينبغي استخدام أدلة أو براهين الدقة التلقائية باستمرار،
5. ينبغي أن تكون التعليمات والتوجيهات مكتوبة ودليل للإجراءات.

و فيما يلي شكل توضيحي نحاول **أن** نلخص فيه ما قلناه حول عناصر نظام الرقابة الداخلية:

الشكل 1-1: عناصر نظام الرقابة الداخلية



المصدر: من اعداد الباحث

الفرع الثاني : أهداف نظام الرقابة الداخلية[24]

يتمثل الهدف الرئيسي لنظام الرقابة الداخلية في التوفيق و التنسيق بين سلوك و تصرفات الموارد البشرية في المؤسسة مع الأهداف الفرعية التشغيلية التي تسعى الى تحقيقها.

الأهداف التشغيلية هي تفصيل للهدف الرئيسي السابق ذكره ، و بالتالي فإن هذه الأهداف لها علاقة بعناصر الرقابة الداخلية المذكورة سابقا و المتمثلة في: الرقابة المحاسبية ، الإدارية و الضبط الداخلي.

أهداف تتعلق بالرقابة المحاسبية:

1. حماية أصول و ممتلكات المؤسسة من أي تصرفات غير مشروعة كالسرقة أو الاختلاس :
   - اغتصاب أصل من أصول المؤسسة كالبضاعة التي يتم سرقتها من المخازن،
   - اتخاذ قرار بتحزين بعض الأصول الدائمة رغم جودتها كالسيارات ، الأجهزة و الآلات،
   - عمل مناقصات أو مزادات وهمية بغرض اختلاس بعض الأصول لحساب بعض المسؤولين في المؤسسة
2. حماية سجلات و دفاتر و حسابات المؤسسة من أي انحرافات أو أخطاء متعمدة أو لا ، و من امثلة ذلك:
   - استعمال المحاسبة الابداعية من أجل إظهار أرباح في القوائم المحاسبية لإخفاء سوء الادارة،

[24] محمد السيد سرايا، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل، الكتب الجامعي الحديث ،مرجع سابق، ص: 83_86، بتصرف من الباحث

- إدراج أسماء وهمية في كشوف الأجور بصورة يصعب اكتشافها مما يترتب عليه اختلاس هذه المبالغ،
- ارتكاب أخطاء غير متعمدة ككتابة أرقام اضافية دون قصد ، السهو و النسيان في تسجيل بعض العمليات، أخطاء نتيجة الجهل بالقواعد المحاسبية كتسجيل مصاريف كحصوم في الميزانية.

3. التأكد من الحصول على بيانات محاسبية دقيقة يمكن الاعتماد عليها في المجالات المختلفة الداخلية أو الخارجية ، و يمكنها تلبية احتياجات المتعاملين الاقتصاديين كالإدارة ، البنوك ، الأجهزة الحكومية ، المستثمرين و الموردين.

أهداف تتعلق بالرقابة الإدارية:

1. تحقيق كفاءة الإنتاج و تنميته من خلال:

- التحقق من كفاءة عناصر المدخلات للعمليات التشغيلية الانتاجية من حسن اختيار هذه العناصر و حسن استخدامها(المواد ، الأجهزة ، الآلات ، الأفراد و الأموال)،
- التحقق من كفاءة مرحلة تشغيل هذه العناصر و ذلك عن طريق مراعاة قواعد التنظيم و الاجراءات و اللوائح الموضوعة من قبل من خلال رقابة و متابعة ما يتم انجازه خلال هذه المرحلة،
- التحقق من عناصر المخرجات من السلع و الخدمات و مدى فاعليتها في تحقيق النتائج و الاهداف و تتضمنه من عناصر مختلفة.

2. تحقيق الالتزام بالقوانين و اللوائح و السياسات و التعليمات الموضوعة من قبل الإدارة أو الأجهزة الحكومية أو الرقابية التي تخضع لها المؤسسة،

3. تخفيض احتمال حدوث مخالفات لأي تعليمات او لوائح أو نظم خاصة بالمؤسسة.

أهداف تتعلق بالضبط الداخلي:

1. ضبط اللوائح و دليل الاجراءات التي تتماشى و أهداف المؤسسة ،
2. الفصل بين الاختصاصات و مسؤولية الموظفين داخل المؤسسة،
3. وضوح خطوط السلطة التي تحدد مسؤوليات معينة لأفراد محددين داخل المستويات الإدارية في المؤسسة.

الجدول التالي يلخص ما قلناه حول أهداف نظام الرقابة الداخلية:

الجدول1-2: أهداف نظام الرقابة الداخلية

حماية اصول المؤسسة	ضمان نوعية ودقة المعلومات	احترام تعليمات وسياسة الادارة	الاستغلال الامثل للموارد و تحسينها وزيادة الكفاءة الانتاجية
_الوقاية من الاخطاء المتعمدة _الوقاية من الاخطاء الغير متعمدة _المحافظة على الاصول من كل انواع الغش	_الاستناد الى مبادئ محاسبية متعارف بها _وضع نظام محاسبي كفئ ودقيق _تسجيل العمليات من المصدر وفي وقت تنفيذها	_تبيين المستويات الادارية المختلفة في المؤسسة _اظهار خطوط السلطة في هذه المستويات _توضيح حقوق و واجبات كل فرد من العاملين داخل المؤسسة	_تخفيض الكمية المستخدمة لأقل كمية ممكن من المدخلات مع الثبات او الزيادة في المخرجات _تخفيض الوقت الضائع والتحكم في تكلفة الفرصة البديلة _تخفيض معدلات الاعمال بالنسبة للآلات المنتجة الى اقل خد ممكن

المصدر: بتصرف من الباحث بالاعتماد على مجموعة من المصادر

الفرع الثالث: مكونات نظام الرقابة الداخلية

يشتمل أي نظام رقابي على مكونات أساسية لا بد من الاهتمام بها و دراستها بعناية عند تصميم أو تنفيذ أي نظام رقابي، حتى يمكن الوصول إلى ضمان معقول لتحقيق الأهداف الرقابية.

اختلفت الجهات المهتمة بمهنة التدقيق في تقسيم مكونات الرقابة الداخلية ، ووفقاً لتقرير لجنة COSO الذي تبنته معظم الجهات المهنية تتكون الرقابة الداخلية من:

- بيئة الرقابة ،
- إدارة المخاطر ،
- أنشطة الرقابة ،
- نظم المعلومات
- و المتابعة.

و تعتبر مكونات الرقابة الداخلية حسب هذا التقرير أكثر شمولا و تعمقا ، حيث أنها تضع مسؤوليات أكبر على إدارة الشركة والمدقق في هذا المجال.

1. **بيئة الرقابة**[25]: و وفقا لمعيار التدقيق الدولي" 400 الرقابة الداخلية وتقدير المخاطر " (سوف يأتي التفصيل قي معايير التدقيق الدولية في الفصول القادمة) فإن بيئة الرقابة تعني الموقف العام للمدراء والإدارة و إدراكهم وأفعالهم المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية وأهميته في المؤسسة ، و لبيئة الرقابة تأثير على فاعلية بعض إجراءات الرقابة ، ففي بيئة رقابية قوية مثلا كتلك التي تستخدم الموازنات التقديرية بشكل محكم وتوظف التدقيق الداخلي بشكل فعال، فان ذلك سيكمل بدرجة مهمة بعض إجراءات الرقابة ومع ذلك فالبيئة القوية لا تستطيع لوحدها ضمان فعالية نظام الرقابة الداخلية.

و هناك عوامل كثيرة تؤثر على بيئة الرقابة نوجزها فيما يلي:

- نزاهة الادارة والمواطنين و القيم الأخلاقية التي يحافظون عليها،
- التزام الادارة بالكفاءة بحيث يحافظون على مستوى معين من الكفاءة مما يسمح لهم القيام بواجباتهم إضافة إلى فهم أهمية تطوير تطبيق أنظمة رقابة داخلية فعالة،
- فلسفة الادارة ، وتعني نظرة الادارة إلى نظم المعلومات المحاسبية و إدارة الأفراد وغيرها،
- الهيكل التنظيمي للشركة الذي يحدد إطار للإدارة لتخطيط وتوجيه ورقابة العمليات كي تحقق أهداف المؤسسة ،
- أسلوب إدارة المؤسسة في تفويض الصلاحيات و المسؤوليات،
- السياسات الفاعلة للقوى البشرية من حيث سياسات التوظيف و التدريب وغيرها ،
- علاقة المالكيين بالمؤسسة و علاقة أصحاب المصالح بالمؤسسة.

2. **إدارة المخاطر**[26]: على المدقق الحصول على فهم لأسلوب المؤسسة في تحديد مخاطر العمل المتعلقة بأهداف إعداد التقارير المالية واتخاذ القرارات بشأن الإجراءات لمعالجة هذه المخاطر ونتائج ذلك ، وينبغي أن يحصل المدقق على معرفة كافية لعملية تقدير المخاطر في البيئة الرقابية لكي يفهم كيف تدرس الإدارة وتعالج المخاطر الوثيقة الصلة بالتقارير المالية .ويمكن أن تحدث المخاطر بسبب تغيرات في البيئة التشغيلية ، أفراد جدد ، نظم معلومات جديدة أو مطورة ، نمو سريع ، تكنولوجيا جديدة ، نماذج أو منتجات أو أنشطة عمل جديدة ، عمليات إعادة هيكلة مؤسسية ، توسع في عمليات أجنبية، إصدارات محاسبية جديدة

إن تقدير الخطر يعد جزء من تصميم نظام الرقابة الداخلية ، لتقليل الأخطاء والمخالفات ، ويهتم هذا العنصر المكون بتحديد وتحليل الأخطار المتعلقة بأهداف كل نشاط في المؤسسة ،والتعرف على احتمال حدوثها، ومحاولة تخفيض حدة

[25] على، عبد الوهاب نصر وشحاته، شحاته السيد، مرجع سابق، ص 77
[26] حماد، طارق عبد العال" حوكمة الشركات :شركات قطاع عام وخاص ومصارف .:المفاهيم المبادئ التجارب المتطلبات"، الطبعة الثانية، الدار الجامعية، القاهرة،2007 ص 133

تأثيرها إلى مستويات منخفضة ، و لإجل ذلك يتوجب على المؤسسة إتباع إجراءات رقابة خاصة ، بتقدير المخاطر ، وهذا من خلال محاولة جرد هذه المخاطر والتعرف عليها ، ومحاولة التقليل من حدتها.

وتظهر أهمية تقدير المخاطر في تحديد نطاق التدقيق الضروري ، فإذا قامت إدارة المؤسسة بتقدير فعال للأخطار المحيطة بها ، يعمل المدقق على تضييق نطاق التدقيق ومنه تخفيض تكاليف التدقيق، والعكس صحيح إذا قامت المؤسسة بتقدير خاطئ لأخطار يستعمل المدقق على توسيع نطاق التدقيق، وبالتالي تزداد التكلفة، وهذا سيؤثر على صورتها أمام المتعاملين بالسلب.

3. **نظام المعلومات**[27]: على المدقق الحصول على فهم لنظام المعلومات ، بما في ذلك أساليب العمل ذات العلاقة والخاصة بإعداد التقارير المالية و الإبلاغ ، ويجب على المدقق الحصول على فهم لنظام المعلومات ، بما في ذلك أساليب العمل ذات العلاقة والخاصة بإعداد التقارير المالية ، كما يجب فهم النواحي التالية:

- ✓ كافة العمليات الرئيسية والثانوية بالتحديد المتعلقة بالبيانات المالية ،
- ✓ مدخلات ومخرجات و إجراءات نظم المعلومات والأنظمة اليدوية التي يتم من خلالها مباشرة هذه المعاملات وتسجيلها ومعالجتها وتصحيحها حسب الضرورة ونقلها إلى دفتر الأستاذ العام والإبلاغ عنها في البيانات المالية ،
- ✓ سجلات المحاسبة ذات العلاقة والمعلومات المدعمة والحسابات المعينة في البيانات المالية المستخدمة في مباشرة وتسجل ومعالجة والإبلاغ عن المعاملات ، ويتضمن هذا تصحيح المعلومات الخاطئة وكيفية نقل المعلومات إلى دفتر الأستاذ العام، وقد تكون هذه السجلات إما يدوية أو الكترونية ،
- ✓ المعاملات الهامة بالنسبة للبيانات المالية ،
- ✓ عملية إعداد التقارير المالية المستخدمة لإعداد البيانات المالية للمؤسسة بما في ذلك التقديرات المحاسبية الهامة و الإفصاحات ،
- ✓ عناصر الرقابة التي تحيط بالقيود اليومية بما في ذلك القيود الغير عادية لتسجيل المعاملات غير المتكررة وغير العادية والتسويات.

و بالتالي نستطيع القول أن هذا المكون يهتم بتحديد المعلومات الملائمة ، لتحقيق أهداف المؤسسة والحصول عليها ، لمعالجتها وإيصالها لمختلف المستويات التسييرية بالمؤسسة ، عن طريق قنوات مفتوحة للاتصالات تسمح بتدفق تلك المعلومات ، وإعداد التقارير بإبداء الرأي حول كل نشاط.

4. **أنشطة الرقابة:**

على المدقق الحصول على فهم كافٍ لأنشطة الرقابة لتقييم أخطار الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات وتصميم مزيد من إجراءات التدقيق تستجيب للمخاطر المقيمة ، وتعرف أنشطة الرقابة بأنها :السياسات و الإجراءات التي تساعد في ضمان تنفيذ إجراءات الإدارة على سبيل المثال، اتخاذ الإجراءات اللازمة لتناول المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف المؤسسة ، لذلك

[27] International Standards on Auditing (ISAs)", available at:http://www.ifac.org/IAASB/

فان أنشطة الرقابة سواء كانت ضمن أنظمة تكنولوجيا المعلومات أو الأنظمة اليدوية لها أهداف متنوعة ، ويتم تطبيقها عند مختلف المستويات التنظيمية أو الوظيفية ، وبشكل عام يمكن تصنيف أنشطة الرقابة التي قد تكون مناسبة لعملية تدقيق على أنها سياسات و إجراءات تخص ما يلي[28]:

- ✓ **مراجعة الأداء** :تشمل أنشطة الرقابة هذه مراجعات وتحليلات الأداء الفعلي مقابل الموازنات والتوقعات وأداء الفترات السابقة ، ومختلف مجموعات البيانات ذات العلاقة التشغيلية أو المالية مقابل بعضها ، مع تحليلات للعلاقات و إجراءات استقصائية وتصحيحية ، ومقارنة البيانات الداخلية مع الموارد الخارجية للمعلومات ، و مراجعة الأداء الوظيفي أو أداء النشاط.

- ✓ **معالجة المعلومات** :يتم إجراء مجموعة متنوعة عن عناصر الرقابة لفحص دقة واكتمال وتفويض المعاملات ، وهناك مجموعتان واسعتان لأنشطة الرقابة لنظم المعلومات المجموعة الأولى تشمل عناصر رقابة التطبيق وتطبق عناصر رقابة التطبيق على معالجة التطبيقات الفردية لتساعد في ضمان أن المعاملات حصلت وأنها مفوضة وأنها مسجلة ومعالجة بشكل كامل ودقيق أما المجموعة الثانية فتشمل عناصر الرقابة العامة لتكنولوجيا المعلومات فتعني السياسات و الإجراءات المتعلقة بالعديد من التطبيقات وتدعم العمل الفعال لعناصر رقابة التطبيق وذلك بالمساعدة في ضمان التشغيل الصحيح المستمر للنظم.

- ✓ **عناصر الرقابة الفعلية** :وتشمل الأمن الفعلي للأصول ، بما في ذلك وسائل الحماية الكافية مثل التسهيلات الآمنة للوصول إلى الأصول والسجلات ، والتفويض بالوصول إلى برامج وملفات الحاسوب ، وجرد ومقارنة دورية مع المبالغ المبينة في سجلات الرقابة.

- ✓ **فصل المهام** :إن توكيل أفراد مختلفين بمسؤوليات التصريح بالمعاملات وتسجيل المعاملات والاحتفاظ بالأصول في عهدتهم يقصد به تقليل فرص السماح لأي شخص أن يكون في موقف يرتكب فيه ويخفي الأخطاء أو الاحتيال، مثال ذلك فصل الواجبات و إعداد التقارير و المراجعة و الموافقة على المطابقات والموافقة على مستندات الرقابة.

من خلال العرض السابق يمكن تصنيف أنشطة الرقابة إلى مجموعة متعلقة بحماية الأصول من التلف والضياع وضمان الاستخدام الأمثل لها ومجموعة متعلقة بضمان دقة تسجيل ومعالجة و عرض المعلومات ومجموعة أخرى من أنشطة الرقابة متعلقة بضمان الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات.

5. **متابعة أساليب الرقابة:** على المدقق الحصول على فهم للأنواع الرئيسية للأنشطة التي تستخدمها المؤسسة لمتابعة الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية، وأنشطة الرقابة و الإجراءات التصحيحية لها .ويجب على المدقق أن يحصل على فهم للانوا ع الرئيسية للأنشطة التي تستخدمها المؤسسة لمتابعة الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية ، بما في ذلك تلك المتعلقة بأنشطة الرقابة الخاصة بعملية التدقيق ، وكيف تباشر المؤسسة الاجراءات التصحيحية لعناصر رقابتها .

[28] جمعة، أحمد حلمي" المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث :الإطار الدولي – أدلة ونتائج التدقيق"، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان،2009 ص 203

إن متابعة عناصر الرقابة هي عملية تقييم لفاعلية أداء الرقابة الداخلية على مدى الوقت ، وهي تشمل تقييم تصميم وعمل عناصر الرقابة في الوقت المناسب واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة المعدلة حسب التغيرات
في الظروف ، وعلى المؤسسة انجاز متابعة عناصر الرقابة من خلال أنشطة مستمرة أو تقييمات منفصلة أو الجمع بينهما .
كثيرا ما يتم إدخال أنشطة المتابعة في الأنشطة المتابعة في الأنشطة العادية المتكررة للمؤسسة ، وتشمل إدارة منتظمة وأنشطة إشرافية.

في العديد من المؤسسات يساهم المدققون الداخليون أو الموظفون الذين يؤدون مهام مشابهة في متابعة أنشطة المؤسسة. على المدقق الحصول على فهم لمصادر المعلومات المتعلقة بأنشطة المتابعة للمؤسسة والأساس الذي بموجبه تعتبر المؤسسة المعلومات أنها موثوقة بشكل كافٍ لهذا الغرض، وعندما ينوي المدقق الاستفادة من معلومات المؤسسة التي تم إنتاجها لأنشطة المتابعة مثل تقارير المدقق الداخلي على المدقق اعتبار ما إذا كانت المعلومات توفر أساساً موثوقاً وأنها منفصلة بشكلٍ كافٍ لغرض المدقق.

الجدول1-3: مكونات نظام الرقابة الداخلية

المكونات	وصف المكونات	المكونات الفرعية [في حالة القابلية للتطبيق]
بيئة الرقابة	التصرفات ،السياسات ، والإجراءات التي تعكس الاتجاه العام للإدارة العليا، أعضاء مجلس الإدارة، وملاك الوحدة عن الرقابة وأهميتها .	الأمانة القيم الأخلاقية ، الالتزام بالأهلية او الصلاحية، مشاركة مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق، فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل، الهيكل التنظيمي، تحديد السلطة والمسؤولية، سياسات وممارسات الموارد البشرية .
تقدير المخاطر	تعريف وتحليل الإدارة للإخطار المناسبة عند إعداد القوائم المالية بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .	مزاعم الإدارة التي يجب مقابلتها : الوجود او الحدوث ، الاكتمال ، التقييم، الحقوق والالتزامات ، العرض والإفصاح، الترخيص الملائم للعمليات المالية والأنشطة، السجلات والمستندات الملائمة
أنشطة الرقابة	السياسات والإجراءات التي تضعها الإدارة لتحقيق أهدافها من التقرير المالي	الفصل الملائم بين الواجبات، الفحص المستقل للأداء الترخيص الملائم للعمليات المالية والأنشطة، السجلات والمستندات الملائمة، الرقابة الفعلية على الأصول والدفاتر
المعلومات و التوصيل	الطرق التي تستخدم لتعريف، تجميع ،تبويب ، تسجيل والتقرير عن العمليات المالية للوحدة والحفاظ على المسؤولية عن الأصول المرتبطة بها .	تحقيق أهداف التدقيق المرتبط بالعمليات المالية، الوجود، الاكتمال، الدقة، التبويب، التوقيت، الترحيل والتلخيص .
المراقبة	تقدير الإدارة المستمر لجودة أداء الرقابة الداخلية وتحديد إذا ما كانت الرقابة يتم تنفيذها طبقا للتصميم الموضوع لها او يتم تحديد إذا ما كانت هناك ضرورة لتعديل الرقابة الداخلية	متابعة الالتزام بنظام الرقابة الداخلية

المصدر: جمعة، احمد حلمي، مرجع سابق، ص 83.

كما جاء في الجدول السابق كل مكون أساسي يحتوي على مجموعة من المكونات الفرعية تختلف باختلاف طبيعة و محيط المؤسسة ،كما ان المكونات الفرعية قد لا تكون قابلة للتحقيق وذلك على حسب طريقة تصميم نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الثالث: الرقابة الداخلية: الأعضاء الفاعلين، الخصائص و التقييم

التكلم على المصطلحات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية يلزمنا التطرق الى بعض الجوانب الجد مهمة في الرقابة الداخلية لم يتم دراستها في المطلبين الأولين ، تتمثل هذه الجوانب في الفروع الثلاثة الآتية:

- ✓ الفرع الأول: الأعضاء الفاعلين في الرقابة الداخلية و مسؤولياتهم
- ✓ الفرع الثاني: خصائص و مقومات نظام الرقابة الداخلية الجيد
- ✓ الفرع الثالث: دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية

الفرع الأول: الأعضاء الفاعلين في الرقابة الداخلية و مسؤولياتهم

الرقابة الداخلية هي مهمة جميع المتعاملين للمؤسسة ، و بالتالي سوف نختصرهم إلى أهم الأعضاء الفاعلين و هم سبعة حسب ما ذكرهم بارتين إليزابيت [29]

1. **مجلس الإدارة:** المشرف الأول على نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة هو مجلس الإدارة بالإضافة الى مختلف لجانه الاستشارية كالجنة التدقيق و التي تلعب دور رقابي داخل المؤسسة.
   و من بين مسؤوليات مجلس الإدارة وضع سياسات الرقابة الداخلية و السهر على ضمان العمل الكفء من قبل هذا النظام ، لكون المجلس هو المسؤول على قيادة المؤسسة و المسؤول على وظائف التحكم في المجالات التالية:
   - ✓ اعتماد ومراقبة الامتثال لرسالة ،رؤية واستراتيجية المؤسسة
   - ✓ مصادقة و مراقبة القيم الأخلاقية داخل المؤسسة
   - ✓ رصد و متابعة الرقابة الادارية
   - ✓ تقييم عما ادارة المؤسسة
   - ✓ الاشراف على الاتصالات الخارجية
   - ✓ تقويم فعالية مجلس الادارة
2. **لجنة التدقيق:** تحتل مكانة متميزة، لها كامل السلطة في استجواب الادارة حول كيفية تحمل مسؤوليتها لإصدار القوائم و المعلومات المالية ، كما تضمن متابعة التوصيات المفروضة على الادارة. علما أن هذه اللجنة تعمل بالتنسيق مع وظيفتي التدقيق الداخلي و الخارجي اللتان تسهران على تقييم نظام الرقابة الداخلية و تحديد تجاوزات الادارة لهذا النظام سوف يأتي التفصيل في مفهوم لجان التدقيق في الفصول الآتية.
3. **الإدارة:** هي المسؤولة المباشرة عن جميع انشطة المؤسسة بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية ، و هذا لطابع دورها التنفيذي. الرئيس المدير العام أو المدير العام ،على حسب الشكل القانوني للمؤسسة و قانونها الأساسي، هو المسؤول الأول على

[29] Bertin Elisabeth, « Audit interne : enjeux et pratiques à l'international », édition Groupe Eyrolles, Paris 2007 ; P11

نظام الرقابة الداخلية، و بالتالي فهو مطالب بإيجاد بيئة رقابية ايجابية و ملائمة. و نفس الكلام بالنسبة للمدراء التنفيذيين لمختلف مصالح المؤسسة ، فكل واحد منهم مسؤول عن جانب من نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة و ذلك على حسب الأهداف المسطرة لكل واحد منهم. حيث يسهرون على ضمان التطبيق الأمثل للإجراءات و المعايير التي تسمح بتحقيق الهداف النوطة إليهم مع التأكد أنها تصب في الأهداف العامة للمؤسسة.

4. **الأطر المالية**: يلعب المدير المالي دور بالغ في الأهمية في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ، لكون نشاطهم حول هيكل المؤسسة لا يقتصر من فوق الى تحت ، و لكن بطريقة عرضية أيضا عن طريق المديريات التنفيذية الأخرى.

بالإضافة الى المدير المالي هناك أطر آخرين تابعين لوحدة المحاسبة و المالية نذكر منهم مسؤول المسك المحاسبي ، مسؤول مراقبة التسيير ، و الفاعلين الآخرين في مديرية المالية، الذين يلعبون دورا هاما في طريقة الرقابة الممارسة من قبل الإدارة ، و لهذا فعادة ما يشارك مدير المالية في تحديد أهداف المؤسسة و كذا تسطير الاستراتيجية المثلى لها، بالإضافة الى المساهمة في تحليل المخاطر واتخاذ القرارات حول كيفية إدارة التغيرات التي تؤثر على المؤسسة.

5. **المستخدمين الآخرين**: إلى حد بعيد، الرقابة الداخلية هي مسؤولية جميع الموظفين، وبالتالي يجب أن يذكر صراحة أو ضمنا، في وثيقة المهام لكل موظف الدور المنوط له في احترام نظام الرقابة الداخلية ، و لهذا تقوم المؤسسات المحترمة بتوزيع دليل الاجراءات و هو سجل لنظام الرقابة الداخلية على عمالها الجدد و تضعه في متناول كل العمال.
6. **المدقق الداخلي**: يجري الفحص المباشر لنظام الرقابة الداخلية و يوصي بإجراء التحسينات اللازمة، حيث جاءت معايير التدقيق الداخلي لتبين كيفية الفحص و التقييم الفعال لنظام الرقابة الداخلية، و كذا تقييم كيفية تطبيق الأفراد للمهام المخولة اليهم.
7. **المتعاملين الآخرين**: العديد من المتعاملين الآخرين يستطيعون المساهمة في تحقيق أهداف المؤسسة، كما يستطيعون تزويد المؤسسة بمعلومات و تقارير جد مهمة تتعلق بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة و مدى فعاليته، من أهم هؤلاء المتعاملين: المدقق الخارجي، رجال القانون، الهيئات الحكومية او الخاصة، الخبراء و المستشارين، الصحافة، .....

الفرع الثاني: خصائص و مقومات نظام الرقابة الداخلية الجيد

للحصول على نظام رقابة داخلية جيدو فعال ينبغي توفر مجموعة من الخصائص الرئيسية و الهامة و التي تمثل المقومات الأساسية المطلوبة التي تساعد هذا النظام في تحقيق أهدافه الرئيسية و التشغيلية.

و لهذا فأساس الحكم على مدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة ما يكمل معرفة ما مدى توافر هذه المقومات داخل المؤسسة ثم دراسة ما إذا كانت متوفرة بالشكل المطلوب أو المسطر له.

سنحاول فيما يلي سرد المقومات الأساسية التي تسمح بالحصول على نظام رقابة داخلية جيد و فعال، مع الأخذ بعين الاعتبار نوعية هذه الخصائص و التي غالبا تقسم إلى نوعين، الأولى محاسبية و الأخرى إدارية.

1. المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية:

سنحاول جمع أهم المقومات المحاسبية في النقاط التالية:

الدليل المحاسبي: ينطوي الدليل المحاسبي على عمليات تبويب للحسابات بما يتلاءم مع طبيعة الوحدة الاقتصادية من ناحية ونوع النظام المحاسبي المستخدم من ناحية أخرى و الأهداف التي يسعى لتحقيقها من ناحية أخرى، حيث يتم تقسيم الحسابات إلى حسابات رئيسية وفرعية كما يتم شرح كيفية تشغيل هذا الحساب وبيان طبيعة العمليات التي تسجل فيه، ويعتمد تبويب الحسابات المستخدمة على درجة معينة من التفصيل تكون ضرورية لجمع البيانات لتشغيلها في مرحلة تالية يدويا أو الكترونيا و أيضا لتحويلها إلى معلومات تكون مفيدة لعملية اتخاذ القرارات بواسطة ادارة المؤسسة.

بالطبع فلا يوجد دليل محاسبي يصلح لكافة المؤسسات، بل يختلف من وحدة لأخرى، وفق طبيعة ونشاط هذه المؤسسات، سواء كانت صناعية أو خدمية أو تجارية، فعند إعداد الدليل المحاسبي يجب مراعاة ما يلي:

- أن يعكس الدليل المحاسبي بما يشمله من حسابات، نتائج أعمال المؤسسة و مركزها المالي
- ضرورة توافر حسابات مراقبة إجمالية، هدفها ضبط الحسابات الفرعية بدفاتر الأستاذ، فهذه الحسابات تقوم بكشف حالات حدوث الأخطاء غير المتعمدة أما الأخطاء المعتمدة فيصعب اكتشافها عن طريق حسابات المراقبة لأن مرتكبيها عادة ما يتعمدون تغطيتها من خلال وجود توازن محاسبي.

الدورة المستندية: إن وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة يعتبر من الأساسيات للوصول إلى نظام جيد للرقابة الداخلية باعتبارها المصدر الأساسي للقيد و أدلة الاثبات، فعلى النظام المستندي أن يتميز ب:

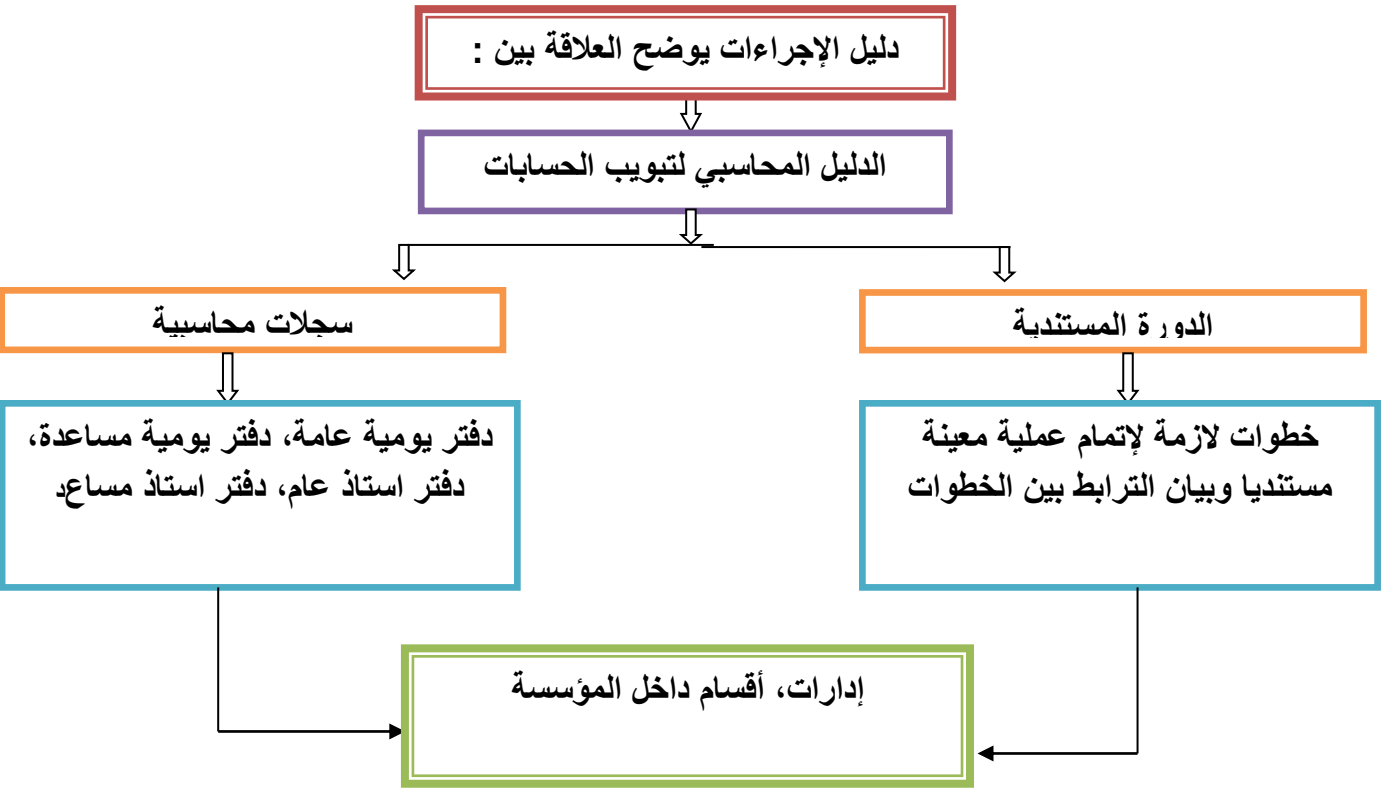
- عند تصميم المستندات يجب مراعاة النواحي القانونية و الشكلية بالإضافة إلى إمكانية تحقيق المستند الهدف من تصميمه و تداوله.
- ترقيم المستندات لتسهيل عمليات الرقابة و ضمان عدم ازدواجية المستندات تحقيقا للرقابة من ناحية و تبسيط العمل من ناحية أخرى.
- العمل على تقليل عدد المستندات المطلوبة لكل عملية إلى أدنى حد ممكن حتى يتم تبسيط العمل الاداري و المكتبي وتسيير الاجراءات في المؤسسة.

القوائم المالية: تعد القوائم المالية أو ما يعرف بالمجموعة الدفترية حسب طبيعة المؤسسة وخصائص أنشطتها خاصة دفتر اليومية العامة و ما يرتبط بها من يوميات مساعدة، كما يجب مراعاة ما يلي عند إعداد المجموعة الدفترية:

- ترقيم الصفحات قبل استعمال المجموعة الدفترية لغرض الرقابة .
- إثبات العمليات قبل حدوثها كلما أمكن ذلك .
- تبسيط المجموعة الدفترية عند تصميمها بقصد سهولة الاستخدام و الاطلاع و الفهم وقد رتها على توفير البيانات المطلوبة.

ولمزيد من الإفصاح، يعرض الشكل التالي العلاقة بين الوسائل الثلاثة المستخدمة في تحقيق الجانب المحاسبي لنظام الرقابة الداخلية:

الشكل 1-2: العلاقة بين الوسائل الثلاثة المستخدمة في تحقيق الجانب المحاسبي لنظام الرقابة الداخلية



المصدر: السوافيري، فتحي زرق ومحمد، سمير كامل ومصطفي، محمود مارد" **الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية"**، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية،2002، ص 28.

الوسائل الآلية الإلكترونية المستعملة: تعتبر الوسائل الآلية المستخدمة ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل المؤسسة من العناصر الهامة في ضبط و إنجاز الأعمال فل تكاد تخلو مؤسسة اليوم من آلة حسب الأموال و حواسيب ضف إلى ذلك البرامج المعلوماتية أين يتم تسجيل مختلف البيانات المحاسبية ومعالجتها .كما تعتبر هذه الوسائل من أنجعها في المراقبة و الحد من حدوث الأخطاء.

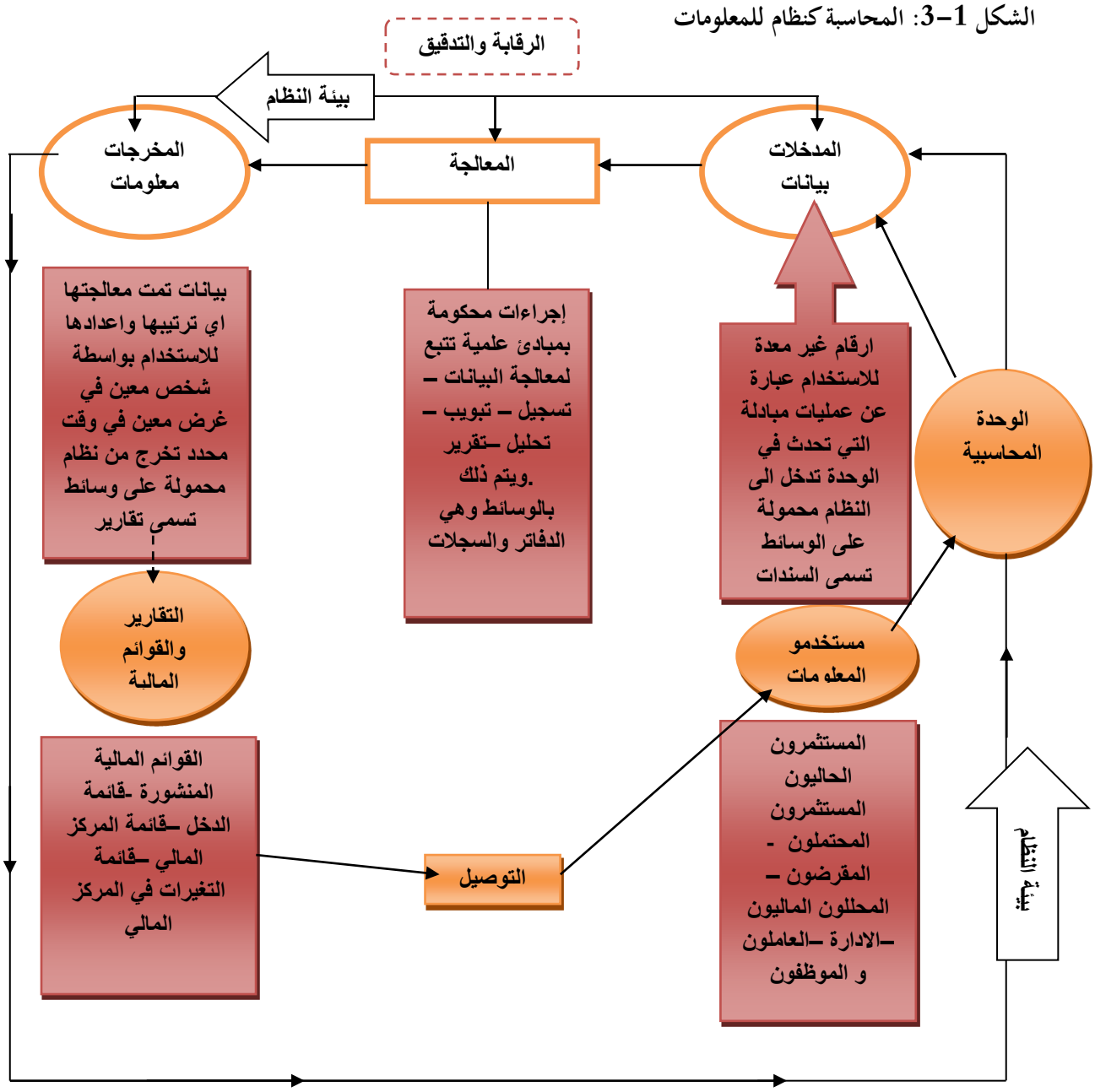
الجرد الفعلي للأصول: معظم أصول المؤسسة قابلة للعد و الجرد الميداني، من أهم الأصول التي تخضع لهذا المقوم: المتاحات ، الاستثمارات المادية و المخزون، و المغزى من هذه العملية هو مقارنة ما هو مسجل في الدفاتر المحاسبية الخاصة بالأصول الخاضعة للجرد مع نتائج عملية الجرد ، و الفرق يعرض للتحليل و البحث عن أسبابه.

الموازنات التخطيطية: يتمثل الدور الرقابي للموازنات في إجراء المقارنة بين الأهداف المخططة و النتائج الفعلية و بيان أسباب الانحرافات لمحاولة تفاديها، وتتطلب عملية الرقابة باستخدام الموازنات، تحديدا دقيقا للتنظيم وأهدافه و وظائفه، وكذلك تحديد خطوط السلطة و المسؤولية و وجود نظام محاسبي سليم، ووضع معايير عملية دقيقة.

و لكون الموازنات هي جانب من استراتيجية تفويض المهام، فالإدارة تمنح للمسؤولين داخل المؤسسة أهداف و موازنة ، و على المسؤول تحقيق تلك الأهداف في حدود الموازنة ، و يكمل الدور الرقابي للموازنة أولا في تحديد مبلغ الموازنة المثالي الذي يسمح بتحقيق الأهداف المسطرة ، رقابة مستمرة متعلقة بمراحل الانجاز ثم رقابة بعدية عن طريق مقارنة النتائج بالأهداف.

من خلال عرض المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية نفهم بأن المؤسسة مطالبة بتوفير نظام معلومات محاسبي سليم الذي يجمع مختلف المبادئ و الأسس العلمية و الطرق و الأساليب و الاجراءات الفنية التي تتبع لتحقيق العمليات المالية و تسجيلها و تبويبها و قياس نتائجها و عرض من أجل تقويم الأداء و ترشيد القرارات ، و فيما يلي شكل نموذجي لنظام المعلومات المحاسبية.

الشكل 1-3: المحاسبة كنظام للمعلومات



المصدر: مجلة علوم إنسانية، دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني، السنة السابعة، العدد 45 ، 2010، ص 13.

2. المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية

تتمثل هذه المقومات في مجموعة من الطرق و الوسائل التي تزيد في كفاءة نظام الرقابة الداخلية، سنحاول تلخيصها فيما يلي:

تحديد خطوط السلطة و المسؤولية: من الأمور المهمة في أي وحدة اقتصادية يعمل فيها عددا كبيرا من الأفراد ضرورة التحديد الواضح لكل من خطوط السلطة المخولة لكل فرد وخطوط وحدود مسؤولية كل واحد منهم، و من خلال هذا التحديد يتم مساءلة و محاسبة كل فرد عن أداء أعماله و مهامه .

و معنى ذلك أن التحديد الواضح لهذه السلطات و المسؤوليات في المؤسسة يساعد على زيادة فاعلية الرقابة على الوظائف و المهام المختلفة فبها، و لتحقق هذه الخاصية يتطلب الأمر توفر عناصر عديدة أهمها الهيكل التنظيمي و دليل اللوائح و الاجراءات.

أ. **الهيكل التنظيمي:** المؤسسة مطالبة بوضع هيكل تنظيمي يمسح جميع المستويات الإدارية في المنشأة و الوظائف المختلفة داخل كل مستوى، و توصيف لمن يشغل كل وظيفة، بحيث يوضح الهيكل ما يلي:

- ✓ برمجة الأهداف الخاصة بالمؤسسة
- ✓ تقسيم الأعمال
- ✓ ربط الاختصاصات و المسؤوليات بالأهداف
- ✓ الاجراءات الرقابية الملائمة و الفعالة

ب. **دليل اللوائح و الاجراءات:** ينبغي إعداد دليل خاص يوضح جميع الاجراءات الإدارية و المالية و الرقابية التي تغطي جميع العمليات التي تقوم بها المؤسسة من خلال تحديد و تعريف اختصاصات كل وظيفة من الوظائف التي شملها الهيكل التنظيمي، و يجب أن يتميز هذا الدليل بالخصائص الهامة التالية:

- ✓ يجب أن يكون شاملا لكافة الوظائف المبينة في الهيكل التنظيمي
- ✓ يجب أن يشتمل على وصف وظيفي لكل وظيفة من هذه الوظائف، يتضمن الاختصاصات و المهام المسؤولة من الموظف شاغل الوظيفة
- ✓ يجب أن يشتمل على كافة الاجراءات المختلفة المالية و الادارية لجميع العمليات التي تدخل في نطاق كل وظيفة

الفصل بين المسؤوليات: يجب عند تحديد خطوط السلطة و المسؤولية مراعاة اهمية الفصل بين مسؤوليات الأفراد العاملين فيها في مختلف المستويات الادارية، و في الحقيقة يمثل هذا المبدأ من اهم ما يجب ان يميز نظام الرقابة الداخلية من خصائص حتى يكون هذا النظام ناجحا و جيدا و فعالا في مجال تحقيق أهدافه.

فمن الأمور الهامة أن تحديد مسؤوليات الأفراد و الفصل بينها يقلل من احتمالات حدوث غش أو أخطاء غير متعمدة خاصة في البيانات المحاسبية التي يتم تسجيلها دفتريا على أساس افتراض عدم وجود تواطؤ موظفين أو أكثر لإخفاء عملية معينة أو التلاعب في الدفاتر أو الوقوع في اخطاء متعمدة.

هناك ثلاث وظائف ينبغي الفصل بينها و التي تساعد في زيادة فاعلية نظام الرقابة الداخلية:

- ✓ حيازة الصل أو الاحتفاظ به
- ✓ التسجيل في الدفاتر و السجلات
- ✓ سلطة التصديق

كفاءة العنصر البشري: رغم ولوج البرمجيات والآلات عالم المؤسسة بقوة إلا أن نجاح أي نظام ما زال و سيظل يتوقف و بدرجة كبيرة على مدى كفاءة و مهارة العنصر البشري المنفذ لهذا النظام.

و نظام الرقابة الداخلية ليس شاذا عن هذه القاعدة، لكون أن الموارد البشرية تكون الفيصل في تأكيد مدى قوة نظام الرقابة الداخلية من عدمه.

و لتحقيق كفاءة الأفراد من الموظفين و العاملين ينبغي على إدارة المؤسسة مراعاة العوامل التالية:

- ✓ يجب وضع سياسة سليمة و ملائمة لتعيين و ترقية الموظفين بما يحقق كفاءة و فعالية ادائهم لمهامهم و أعمالهم.
- ✓ يجب على المؤسسة عمد تعيين الموظفين التحقق من توافر عنصر الكفاءة بالمستوى المطلوب لأداء مهامهم و أعمالهم.
- ✓ تعيين العدد الكافي من العمال لإنجاز هذه الأعمال حتى لا يترتب على ذلك زيادة التكاليف، تداخل الاختصاصات، ظهور بطالة مقنعة،.....

توفر أساليب و أدوات الرقابة المستخدمة: يعتبر وجود مجموعة من السياسات و الإجراءات لحماية الأصول بقصد توفير الحماية الكاملة لها ومنع تسربها أو اختلاسها و لضمان صحة البيانات للتقارير المالية و المحاسبية من الدعامات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية من حيث جانبه الإداري.

كذلك كبر حجم المؤسسات وانتشار وحداتها يحتم على المسؤولين وضع وسائل رقابية للتأكد من إنجاز القرارات و اللوائح المختلفة وعلى كافة المستويات ،فتزداد أهمية السياسات و الإجراءات كلما وصف تنظيم المؤسسة باللامركزية ومن الوسائل الخاصة بحماية الأصول نذكر التأمين ضد السرقة و الكوارث.

و من أشكال الرقابة الداخلية التي يمكن استعمالها، التدقيق الداخلي و المتمثل في خلية التدقيق المتواجدة في الهيكل التنظيمي و التي تحتوي على موظفين داخل المؤسسة، التدقيق الخارجي و المتمثل في ذلك الشخص المستقل عن المؤسسة و يكلف بمهمة رقابية معينة، ضف إلى ذلك الضبط الداخلي و الذي يمثل مجموعة من الاجراءات و الترتيبات التي يتم وضعها بهدف التأكد من تنفيذ الأعمال و فقا للقواعد و المبادئ المعمول بها.

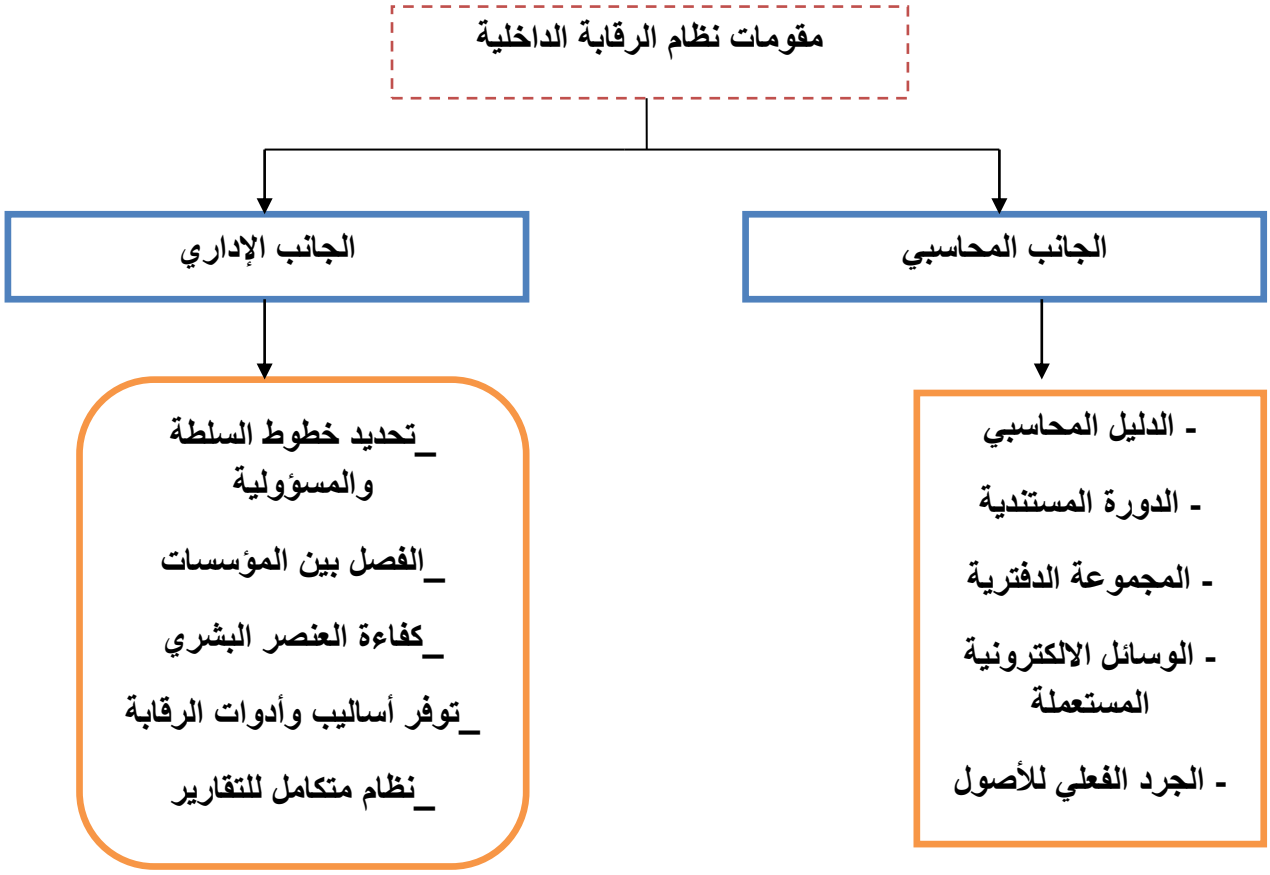
في المباحث الآتية سوف نفصل في هذه الأساليب.

نظام متكامل للتقارير: من الخصائص الهامة التي يتميز بها أي نظام رقابة داخلية فعال في المؤسسة أن يتبع هذا النظام إعداد تقرير متكامل عن مدى تحقيق نظام الرقابة الداخلية لأهدافه المختلفة ، و هناك العديد من الجهات المخولة لكتابة تقارير حول نظام الرقابة الداخلية أهمهم المدققين الخارجي و الداخلي.

و مما سبق يتبين أن أي نظام رقابة داخلية و حتى يكون نظام جيد و فعال يجب أن يتميز بهذه الخصائص السابقة بشكل أو بآخر و معنى ذلك أن الحكم على مدى قوة و فعالية نظام الرقابة الداخلية يتوقف على مدى توافر هذه الخصائص و بصورة متكاملة او مدى توافر بعضها دون اخرى.

الشكل الموالي يلخص كل من المقومات المحاسبية و الإدارية لنظام الرقابة الداخلية:

الشكل 1-4: المقومات المحاسبية و الادارية لنظام الرقابة الداخلية



المصدر: السوافيري، فتحي زرق ومحمد، سمير كامل ومصطفي، مرجع سابق، ص 36، (بتصرف من الباحث)

الفرع الثالث: دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية

يقع على عاتق إدارة المؤسسة إقامة نظام سليم للرقابة الداخلية، ومن مسؤوليتها المحافظة عليه والتأكد من مدى سلامة تطبيقه.
كما أن هناك التزاما آخر قانونيا يقع على عاتقها بإمساك حسابات منتظمة وبصفة خاصة في حالة شركات المساهمة، وليس من المتصور وجود حسابات منتظمة من دون وجود نظام سليم للرقابة الداخلية.
و لهذا يذهب الكثير من الباحثين إلى القول أن التقييم الفعال لنظام الرقابة الداخلية يساهم في التسيير الحسن للمؤسسة و تحقيق الأهداف المرجوة.

ويتطلب تقييم نظام الرقابة الداخلية معرفة الإجراءات والطرق الموضوعية، والتأكد من أن تلك الإجراءات والطرق تستخدم كما هو مخطط، و من أهم الفاعلين في عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية هو المدقق ، و هنا أتعمد عدم تخصيص ما غذا كان المدقق موظف في المؤسسة و المتمثل في المدقق الداخلي أو المدقق المستقل عن المؤسسة و المتمثل في المدقق الخارجي ، و هذا لكون كليهما يساهم في تقييم هذا النظام كلا على حسب مسؤوليته أو مهامه.
و بالتالي فعمل المدقق يحوم حول المحورين التاليين:

- مدى ملاءمة نظام الرقابة الداخلي.
- ما إذا كان النظام يتم تشغيله وفقا لما هو مخطط له.

يتطلب التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية بالضرورة أن يقوم المدقق بدراسة ومراجعة منتظمة وملائمة للنظام أثناء تشغيله الفعلي، وعلى الرغم من أن معظم المعلومات المتعلقة بالرقابة الداخلية سيتم الحصول عليها عن طريق طرح الأسئلة والحصول على أجوبة عليها أو عن طريق المشاهدة، إلا أنه من المرغوب فيه توفير تقرير مكتوب للتدقيق والفحص المنفذ بالنسبة للرقابة الداخلية وللنتائج التي تم التوصل إليها من عملية التدقيق، ويكون هذا التقرير مرشدا له قيمته خلال التدقيق، كما يكون له أهمية كبيرة بعد انتهاء عملية التدقيق وذلك كدليل مستندي للعيوب المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية.

وتكون دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية في شكل أسلوب من الأساليب التالية[30]:

1. **الدراسة التقريرية أو الوصفية للرقابة الداخلية** :يقوم المسؤول بالتدقيق بتجهيز قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية. ويوجه بعض الأسئلة إلى الموظفين المسؤولين عن أداة كل عملية توضح خط سير العمليات والإجراءات التي تمر بها والمستندات التي تعد من أجلها والدفاتر التي تسجل بها، وقد يقوم المدقق بتسجيل الإجابات أو قد يترك لموظفي المؤسسة أداء هذه المهمة، بعد ذلك يقوم بترتيب الإجابات بحيث تظهر خط سير العملية من بدايتها إلى نهايتها ويحدد ما إذا كان النظام يتضمن ثغرات أو ينقصه بعض الضوابط الرقابية. ويتميز هذا الأسلوب بالسهولة والبساطة حيث يمكن ترك الأسئلة للموظفين ليقوموا بكتابة الشرح المطلوب. ولكن يعاب عليه صعوبة تتبع الشرح المطول في وصف الإجراءات وبالتالي صعوبة التعرف على مواطن الضعف في النظام، كما يمكن أن يحدث سهو عن بعض العناصر الرقابية الهامة. لذلك يصلح هذا الأسلوب للتطبيق في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم حيث نظام الرقابة بسيط ومحدود ويسهل تتبع الإجراءات وحيث الشرح غير مطول.
2. **خرائط التدفق**: يمكن تصوير نظام الرقابة الداخلية لأي عملية من عمليات المؤسسة في شكل خريطة تدفق (معبرا عنه على شكل رموز أو رسومات) تبين الإدارات والأقسام المختصة بأداء العملية (المصدر الذي أمد المستند والجهة التي يرسل إليها) والمستندات التي تعد في كل خطوة والدفاتر التي تثبت بها، والإجراءات التي تتبع لمعالجتها وإتمامها (أي العمليات التشغيلية التي تتم عليها) ويمكن أن يضاف إلى الخريطة رموز توضح الوظائف المعارضة والترخيص بالعملية واعتمادها.

وتتميز هذه الخرائط بأنها تعطى لمعدها ولقارئها فكرة سريعة عن نظام الرقابة وتمكنه بسهولة من الحكم على مدى جودته، وهي بذلك تتفوق على الوصف التفصيلي المكتوب للنظام .
ويعاب على هذه الطريقة أن أعدادها يتطلب وقت طويلا، كما أنها قد تكون صعبة الفهم إذا تضمنت تفاصيل كثيرة، فضلا عن أنها لا تبين الإجراءات الاستثنائية والتي قد تعتبر ذا أهمية كبيرة لتقويم نظام الرقابة الداخلية ويجب مراعاة ما يلي عند إعداد هذه الخرائط:

- يجب استعمال الكتابة بجانب الرموز والرسوم لتكون الخريطة أسهل في الفهم.
- إذا لم تكن الخرائط واضحة تماما يمكن إضافة معلومات في أسفلها لزيادة الإيضاح.
- يجب أن يوضح بالخريطة مصدر كل مستند (الإدارة أو القسم الذي أعده) والجهة التي يرسل إليها.

[30] بحث لمجموعة من المؤلفين ، جامعة العلوم الحديثة، تاريخ النشر 28/05/2012في الموقع التالي:
http://www.kutub.info/library/book/10376

3. **قائمة الاستبيان:** تتطلب هذه الوسيلة تصميم مجموعة من الاستفسارات تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة، وتوزع على العاملين لتلقي الردود عليها ثم تحليل تلك الإجابات للوقوف على مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية المطبقة داخل المؤسسة ومن الأفضل أن تقسم قائمة الأسئلة إلى عدة أجزاء يخصص كل جزء منها لمجموعة من الأسئلة تتعلق بإحدى مجالات النشاط.وتعتبر هذه الوسيلة من أكثر الوسائل استخداما بين المدققين لما تحققه من مزايا عديدة أهمها :
   - إمكانية تغطية جميع المجالات التي تهم المدقق عن طريق تصميم مجموعة من الأسئلة لكل مجال.
   - إمكانية استخدام مبدأ التنميط في إعداد القوائم، مما يجعل من الممكن استخدامها قبل البدء في عملية التدقيق بفترة كافية.
   - يلقى استخدام قائمة الاستبيان قبولا عاما من العملاء بدلا من أسلوب الاستفسارات وإلقاء الأسئلة والذي قد يعني أنهم محل استجواب أو مساءلة أو أن المدقق يسعى للإيقاع بهم.

ومع ذلك يعاب على قائمة الاستبيان النموذجية أنها قد تحتوي على الخطوط العامة التي تنطبق على جميع المؤسسات ذات النشاط المتشابه وبالتالي لا تراعي الظروف الخاصة بالمؤسسة، كما أنها قد تستوفي بشكل آلي دون اهتمام.
وبالرغم من هذه العيوب، فلا زال استخدامها يلقى قبولا عاما في كل مكان.

4. **طريقة الملخص الكتابي:** في ظل هذه الطريقة يقوم المدقق بإعداد ملخص كتابي يحدد فيه بالتفصيل الإجراءات والوسائل الواجب توافرها في النظام السليم للرقابة الداخلية، بغية الاسترشاد به في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.

و في الأخير نشير إلى الخطوات الواجب إتباعها بغية تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة:

- ✓ الخطوة الأول الفحص المبدئي
- ✓ الخطوة الثانية اختبار الالتزام بالإجراءات والسياسة
- ✓ الخطوة الثالثة الاختبارات الأساسية
- ✓ الخطوة الرابعة إعداد تقرير.

سوف يتم التفصيل في خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية عند التطرق إلى التدقيق الداخلي و الخارجي في المبحثين القادمين.
و بهذا نكون قد أنهينا من المبحث الأول أين تطرقنا إلى المصطلحات الأساسية للرقابة الداخلية، عن طريق التوضيح الفرق بين المنهج الكلاسيكي و الحديث للرقابة الداخلية، الاطار المفاهيمي للرقابة الداخلية.
و مما سبق استطعنا رؤية مدى الدور الذي تلعبه كل من وظيفتي التدقيق الداخلي و الخارجي في الرقابة الداخلية و تقييم نظامها.
المبحث الموالي سيخصص لوظيفة التدقيق الداخلي و الذي يليه لوظيفة التدقيق المالي و المحاسبي لكونها من أهم مكونات التدقيق الخارجي.

المبحث الثاني: المنهج التاريخي و النظري للتدقيق الداخلي

تلعب وظيفة التدقيق الداخلي دورا هاما في مساعدة إدارة المؤسسة في تسهيل مهمتها في الرقابة ومتابعة الأداء وفى قياس نجاحها في تحقيق الأهداف الموضوعة.

وقد تطورت وظيفة التدقيق الداخلي تطورا كبيرا في الآونة الأخيرة نظرا لطبيعة المشاكل التي تقابل المؤسسات والشركات المختلفة والناجمة عن تعقد العلاقات والمعاملات التجارية والاقتصادية نتيجة للتوسع في حجم النشاط والتطور في أساليب العمل وإدخال النظم التكنولوجية الحديثة.

وأدى ذلك التطور إلى الخروج بوظيفة التدقيق الداخلي من دورها التقليدي الذي اقتصر في الماضي على التأكد من قيام العاملين بالالتزام بالتعليمات واللوائح الرسمية للمؤسسة ،إلى تطبيق المفهوم الحديث المحايد والمشورة لرئيس ومجلس الإدارة والمستويات الإدارية المختلفة فيما يتعلق بحماية أصول وممتلكات المؤسسة وتطور أوجه النشاط المختلفة بها.

سنحاول في هذا المبحث إبراز كيفية ميلاد مهنة التدقيق الداخلي عن طريق إبراز التطور التاريخي لمهنة التدقيق ، الإطار المفاهيمي لمهنة التدقيق الداخلي و في الأخير معايير التدقيق الداخلي الدولية.

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق و ميلاد مهنة التدقيق الداخلي

من أجل الإلمام بالتطور التاريخي للتدقيق و ميلاد مهنة التدقيق الداخلي، سنحاول تقسيم هذا المطلب إلى الفروع الثلاثة الآتية:

- ✓ الفرع الأول: التطور التاريخي للتدقيق
- ✓ الفرع الثاني: ميلاد مهنة التدقيق الداخلي
- ✓ الفرع الثالث: الأهمية و الحاجة إلى التدقيق الداخلي

الفرع الأول: التطور التاريخي للتدقيق

نشأت وتطورت مهنة التدقيق نتيجة الحاجة الماسة لها بغية بسط الرقابة من طرف رؤساء القبائل، الجماعات وأصحاب رؤوس الأموال والحكومات، على الذين يتولون عمليات التحصيل، الدفع وتخزين الموارد نيابة عنهم.

التدقيق باللغة الأجنبية هو audit و أصل هذه الكلمة لاتيني audire و معناه يستمع، حيث كان في العهود الوسطى تعقد جلسات استماع عامة يتم فيها قراءة ممتلكات المملكة أو ما تم جنيه أو غنمه ، و القراءة كانت تتم بصوت مرتفع و من ثم يستمع المدققون و يقدمون تقارير للملاك و السلاطين.

ظهور التدقيق كان بعد ظهور المحاسبة التي كانت تعتمد على المسك في سجلات المماليك المدخلات و المخرجات من ثروات ، حيت تطور وظيفة المحاسبة أدى بالملاك إلى تفويض هذه المهمة إلى أشخاص أكفاء ، ما يعرف بتفويض السلطات، هذا الأمر أدى إلى ظهور المدققين بغية التفتيش و المراقبة على عمال جامعي الثروات في مختلف القبائل التابعة للملكة ضف إلى ذلك مراقبة ماسكي السجلات المحاسبية.

و في عصر الخلافة الإسلامية كان للتدقيق وجود وأهمية لا يمكن تجاوزها، إذ كان موسم الحج يعدّ موعداً للتدقيق فيقوم الولاة والعمال خلاله بعرض حساباتهم عن العام المنصرم، ويحضر كل من أصحاب المظالم والمدققين المنتشرين في كل أنحاء البلاد.

ويعود الفضل لأمير المؤمنين الخليفة الثاني عمر بن الخطاب رضى الله عنه وأرضاه، كما بينه المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، في تدوين عمليات بيت المال، ولعل أهم الدواوين المعنية بالرقابة في العصر الإسلامي هو ديوان الأزمّة الذي أنشأه الخليفة العباسي المهدي، اذ كان هذا الديوان يقوم بأعمال شبيهة للتي يؤديها أجهزة الرقابة في الوقت الراهن، كما أنشئت ولاية الحسبة التي كانت تهتم بالنواحي المالية للدولة .

لحذ الآن لم تكن هناك أنواع لوظيفة التدقيق خاصة ما يعرف الآن بالتدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي، بعد ذلك كان التطور التاريخي للتدقيق نتيجة لتطور أهدافه، إلى جانب البحوث المتواصلة نظريا وعمليا، بغية تكييفه مع التطورات الكبرى التي عرفتها والتي لا تزال تشهدها حركة التجارة العالمية عامة والمؤسسة الاقتصادية خاصة.

و للتعرف على أهم المراحل التي مر بها التدقيق، نعرض عليكم الجدول التالي:

الجدول 1-4: التطور التاريخي للتدقيق

الفترة	الأمر بالتدقيق	المدقق	أهداف التدقيق
من2000 قبل م إلى 1700م	الملك ،الإمبراطور ، الكنيسة ، الحكومة .	رجل الدين ، كاتب	-معاقبة السارق على اختلاس الأموال وحمايتها
من 1700م إلى 1850م	الحكومة، المحاكم التجارية ، المساهمين	المحاسب	-منع الغش ومعاقبة فاعليه ، حماية الأصول.
من 1850 م إلى 1900	الحكومة والمساهمين	شخص مهني محاسبي او قانوني	-تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية
من 1900 م إلى 1940 م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة والتدقيق	-تجنب الغش والأخطاء ، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية
من 1940 م إلى 1970 م	الحكومة المسامين والبنوك	شخص مهني في المحاسبة والتدقيق	-الشهادة على صدق وانتظام القوائم المالية التاريخية
من 1970 م إلى 1990 م	الحكومة ، هيئات أخرى ومساهمين	شخص منهي في المحاسبة ، التدقيق والاستشارات	-الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق
من 1990 م إلى حد الساعة	الحكومة ، هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة ، التدقيق و الاستشارات	-الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ضل احترام المعايير ضد الغش العالمي

المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مراجعة و تدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 07.

الملاحظ للأهداف، الآمر بالتدقيق و المدقق نرى تطور في نوعية التدقيق، فالمدقق قد يكون داخليا كالمحاسب و قد يكون من طرف شخص أو هيئة مستقلة.

هذا الجدول أيضا يبين عنصر مهم، و هو أنه في القديم كانت تسمى عملية التفتيش أو المراقبة بالتدقيق، بغض النظر ما إذا كان التدقيق داخلي أو خارجي، أما التطور الذي حصل على هذه المهنة جعل من الضروري التفصيل في نوعية التدقيق، فمثلا في الوقت الحالي لا يوجد مهمة تدقيق و فقط، بل هناك مهمة تدقيق إما من طرف أفراد المؤسسة أو مهمة تدقيق منفذة من قبل أشخاص أو هيئات مستقلين عن المؤسسة.

إن السبق التاريخي لأول منظمة مهنية في ميدان المحاسبة و التدقيق هو في مدينة فينيسيا بإيطاليا عام*1581* م حيث تأسست كليّة *Roxonati* ، وكانت تتطلب ستّ سنوات تجريبية إلى جانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبير

محاسبة، وأصبحت عضوية هذه الكليّة في عام*1669* م شرطا من شروط مزاولة مهنة التدقيق، ثمّ اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة، وتفاوتت الدول على تبنّي هذه المهنة، فكانت بريطانيا سنة*1862* ، فرنسا سنة*1881* م و الولايات المتحدة الأمريكية سنة1882 م أين وجد التدقيق البيئة الملائمة لزيادة وتيرة التنظيمات المتلاحقة على هذه المهنة، أما ألمانيا في سنة 1896 وكندا سنة 1902، وأستراليا سنة 1904، وفنلندا سنة 1911 حتى وصلت إلى أنه لا يخلوا بلد اليوم من مهنة المراجعة[31]

وتعد فترة الكساد العالمي سنة 1929 وما رافقها من إفلاسات للعديد من الشركات والتلاعب بالحسابات السنوية للشركات فرصة لتضاعف وسائل التدقيق. فقد أقامت بورصة نيويورك لجنة خاصة بالسوق المالية والتي ألزمت كلّ مؤسسة عضو في البورصة أن تتأكد وتتحقق من حساباتها عند خبراء خارجيين وذلك بهدف حماية مصالح المساهمين والأطراف الأخرى.

وبالتالي فقد ساهمت الأزمات والفضائح المالية في ترسيخ مفهوم وضرورة التدقيق في المؤسسات الاقتصادية، كما أنّ السياسة المالية للدول وأخذها بأسلوب فرض الضرائب على الدّخل، قد أظهر نوعا جديدا من الرقابة ألا وهي الرقابة الضريبية ومن أدواتها التدقيق الضريبي.

وعلى إثر ذلك أصبح لعلم التدقيق مساحته في العلوم الإدارية وأهميته في أرض الواقع، وبدأ يكتسي طابع المهنية بشكل تدريجي نتيجة للتراكم الحاصل في التقنيات المستعملة في التدقيق والخبرات الحاصلة في هذا المجال .

الفرع الثاني: ميلاد مهنة التدقيق الداخلي

يعتبر التدقيق الداخلي حديثا مقارنة بالتدقيق الخارجي الذي ظهر بعد الازمة الاقتصادية العالمية سنة 1929 ميلادي، كما وضحنا سابقا.

حيث الظهور الأول لمهنة التدقيق الداخلي كان بعد تطور نشاط و حجم الشركات أين أصبح عمل المدقق الخارجي صعب، هذا ما جعل مجالس إدارة الشركات يوظفون عمال من اجل القيام بأعمال تحضيرية لصالح المدقق الخارجي.

وقد لاقى التدقيق الداخلي قبولاً كبيراً فى الدول المتقدمة ، إلا أنه اقتصر في بادئ الأمر على المراجعة المحاسبية للتأكد من صحة تسجيل العمليات المالية واكتشاف الأخطاء إن وجدت، ولكن مع تطور المشروعات أصبح من الضروري تطوير التدقيق الداخلي وتوسيع نطاقه بحيث تستخدم كأداة لفحص وتقييم مدى فاعلية الأساليب الرقابية ومد الإدارة العليا بالمعلومات، وبهذا يصبح التدقيق الداخلي أداة تبادل معلومات واتصال بين المستويات الإدارية المختلفة والإدارة العليا ، وانعكس التطور السابق على شكل برنامج التدقيق ، فقد كان البرنامج في السنوات الأولى لظهور التدقيق يرتكز على مراجعة العمليات المحاسبية والمالية ولكن بعد توسيع نطاق التدقيق أصبح برنامج المراجعة يتضمن تقييم نواحي النشاط الأخرى.

ومن العوامل التي ساعدت على تطور التدقيق الداخلي:

1- الحاجة إلى وسائل لاكتشاف الأخطاء والغش.

2- ظهور المؤسسات ذات الفروع المنتشرة جغرافياً.

[31] صديقي مسعود، أحمد نقار، المراجعة الداخلية، مزوار للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص:9-10.

3- الحاجة إلى كشوف دورية دقيقة حسابياً وموضوعياً.

4- ظهور البنوك وشركات التأمين أدى إلى ظهور الحاجة للتدقيق الداخلي لكى تقوم بمراجعة العمليات أول بأول.

إلا أن الميلاد الحقيقي لمهنة التدقيق الداخلي كان سنة 1941 م بعد انشاء معهد المدققين الداخليينIIA [32] بالولايات المتحدة الأمريكية، و هي جمعية مهنية دولية مقرها في فلوريدا، حيث يمثل الصوت العالمي لمهنة المدققين الداخليين و معترف بها من قبل حكومات الدول، الهيئات العلمية و المهنية، و هي التي وضعت معايير ممارسة مهنة التدقيق الداخلي و المتعامل بها لحد الان.

الفرع الثالث: الأهمية و الحاجة إلى التدقيق الداخلي

من أبرز العوامل التي ساهمت في زيادة أهمية التدقيق الداخلي في عالم المؤسسات هي[33]:

1. **كبر حجم المشروعات وتعقد عملياتها**: أدى ظهور شركات المساهمة الى كبر حجم المشروعات وانفصال الادارة عن الملكية مما أدى الى عدم قدرة إدارة المشروعات من الالمام بكافة الاشياء في هذه المشروعات وبالتالي استوجب الامر استخدام نظم رقابة داخلية . ولكي تطمئن الادارة على سلامة نظم الرقابة الداخلية كان لابد من وجود التدقيق الداخلي الذي يعمل على تقييم كفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية داخل المؤسسة .
2. **التناثر الجغرافي للعمليات وتزايد نطاق العمليات الدولية**: مع كبر حجم المشروعات تم انشاء فروع كثيرة في مناطق متباعدة ادى ذلك الى ارسال المدقق الداخلي لمراجعة اعمال هذه الفروع ، وقد اطلق على هذا المدقق بالمدقق المتجول لمتابعة مدى التزام العاملين بالسياسات الادارية واقتراح التعديلات. ونجاح المدقق المتجول في اداء هذه المهام كان له أثر كبير في نشأة المفهوم الحديث للتدقيق الداخلي وفي اتساع نطاقه وتزايد اهميته.
3. **التوسع في احتياجات الادارة**: نجد أن الادارة هي العميل الرئيسي لقسم التدقيق الداخلي، وهي التي تحدد الخدمات التي تحتاجها من قسم التدقيق الداخلي وعلى هذا القسم توفير تلك الاحتياجات وفق المعايير المتعامل بها.
4. **اعمال مفهوم السيطرة على الشركة**: السيطرة تعني قيام مجلس الادارة بالإلمام بمجريات الامور بالشركة والقدرة على ادارتها وتوجيهها نحو تحقيق الاهداف المخطط لها ، وتجاوز المخاطر التي يمكن التعرض لها نتيجة بيئة الاعمال المتغيرة والتقدم التكنلوجي والمنافسة.

ويرى الباحثون ان التدقيق الداخلي يمد الادارة العليا بالتحليل والتقييم والاستشارات والتوصيات عن الانشطة التي تم فحصها ، ويمكنه اكتشاف وضع الغش بتحديد الوفورات والفرص واضافة قيمة، و زيادة العائد للمؤسسة . فالتدقيق الداخلي الآن يتضمن نطاق واسع للرقابة وادارة المخاطر.

العوامل السابقة سارعت من إبراز أهمية التدقيق الداخلي، و الذي أصبح حاجة ضرورية لصالح المؤسسات و إداراتها، تبرز هذه الحاجة في النقاط التالية[34]:

[32] Institute of Internal Auditors

[33] http://infotechaccountants.com/forumsبتصرف

[34] نصر صالح محمد، نظرية المراجعة، منشورات الدار الأكاديمية، طرابلس ليبيا، 2011، ص ص: 46_52، بتصرف.

- **إضفاء الثقة على المعلومات:** يلعب التدقيق الداخلي دورا بارزا ، بالإضافة إلى اطراف أخرى، في إضفاء الثقة في المعلومات المنشورة ففي التقارير و القوائم المالية الصادرة من قبل الإدارة، و يستفيد منها المستخدمون سواء كانوا داخليين او خارجيين، و تبرز هذه الحاجة في تقليل خطر الاعتماد على معلومات غير صحيحة.

و الفوائد التي توفرها عملية التدقيق الداخلي للمستخدمين من خلال غضفاء الثقة على المعلومات في ثلاثة انواع من الرقابة:

- ❖ **رقابة التجنب:** عندما يعرف القائمون على إعداد البيانات المالية أنها سوف يتم مراجعتها من قبل مدققين اكفاء ، فإنه من المحتمل أن يبذل هؤلاء العاملين عناية كبيرة تجنبا للوقوع في الأخطاء.
- ❖ **رقابة الاكتشاف:** الأخطاء واردة رغم توفر رقابة التجنب و بذل المسؤولين عن إعداد القوائم المالية العناية اللازمة لتحضيرها، و بالتالي قد يكتشف المدقق الداخلي هذه الخطاء و يعمل على ايصالها للإدارة لتصحيحها قبل نشرها.
- ❖ **رقابة التقرير:** إذا تمكن المدقق الداخلي من اكتشاف الأخطاء و لفت انتباه الإدارة إليها ، غير أنها لم تصحح، فالمدقق الداخلي ملزم بالإشارة إليها ضمن التحفظات عند صياغته للتقرير النهائي لعملية التدقيق.

- **نظرية المسؤولية:** الأمر الآخر الذي يفسر الحاجة إلى التدقيق الداخلي يعرف بنظرية المسؤولية، و معناه ان القوائم المالية و غيرها من المعلومات الأخرى تعتبر من أهم مستندات أو ركائز المسؤولية، إلا ان هذه الركائز لن تكون ذات قيم إلا إذا تم تدقيقها. و راح بعض الباحثين إلى تصنيف مسؤولية الإدارة إلى:
  - ❖ **المسؤولية السياسية:** و تربط بين المديرين و الملاك،
  - ❖ **المسؤولية العامة:** و هي أوسع من المسؤولية السياسية، فتوسع من مجال مسؤولية المديرين لتشمل المسؤولية اتجاه المجتمع.
  - ❖ **المسؤولية الادارية:** و هي ترتبط بمسؤولية المديرين في المستويات الادارية المختلفة أمام من هم أعلى منهم في السلم الإداري.
  - ❖ **المسؤولية المهنية:** و هي تتعلق بالمسؤولية اتجاه المنظمات المهنية سواء باعتبارهم مديرين او وفقا لتخصصاتهم الأصلية.
  - ❖ **المسؤولية الشخصية:** و هي المسؤولية الذاتية التي تنبع من ذات الشخص و ترجع إلى ضميره و أخلاقه.

و يكمل دور التدقيق الداخلي في تحقيق هذه المسؤوليات في فاعليته كأداة رقابية و مدى قدرته على تدعيم هذه المسؤوليات بغض النظر عن مجالها.

- **تعارض المصالح:** تعارض المصالح بين مستخدمي المعلومات المالية و معديها أملى الحاجة إلى التدقيق الداخلي، فمعد القوائم قد يستعمل المحاسبة التحسينية او الابداعية من اجل تضليل المستخدمين، و لكون المستخدمين يبحثون عن الصورة الصادقة للمؤسسة من خلال قوائمها المالية فإنها تدعم طرق الرقابة و المتابعة و من بينها التدقيق الداخلي.

مما ذكرناه، يظهر جليا تطور التدقيق بصفة عامة و من ثم ميلاد مهنة التدقيق الداخلي بتأسيس معهد المدققين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية، و ما مدى أهمية التدقيق الداخلي في ظل التغيرات و التطورات في عالم الاقتصاد.

المطلب الثاني: مفاهيم، مهام وأنواع التدقيق الداخلي

هذا المطلب مخصص لعرض الاطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي، و لذلك ارتأينا تقسيمه للفروع الثلاثة الآتية:

- ✓ الفرع الأول: مفهوم التدقيق الداخلي
- ✓ الفرع الثاني: أنواع و أهمية التدقيق الداخلي
- ✓ الفرع الثالث: أهداف و مهام التدقيق الداخلي

الفرع الأول: مفهوم التدقيق الداخلي

من أوائل التعاريف و أبسطها للتدقيق الداخلي أنه عبارة عن تدقيق يقوم به موظف من داخل المؤسسة بخلاف ما يقوم به المدقق الخارجي، من الملاحظ أن هذا التعريف جد بسيط حيث يظهر فقط الفرق الشكلي بين المدقق الداخلي و الخارجي و المتمثل في تبعية المدقق للمؤسسة أو لجهة خارجية.
وفي وقت لاحق عرف بأنه" أداة إدارية لتقييم كيفية ممارسة أفراد الإدارة التنفيذية لأنظمة الرقابة [35] "، وبهذا التعريف تبين اتساع دور التدقيق الداخلي، ليبين أنه أداة تستخدمها الإدارة لتقييم مدى الالتزام بأنظمة الرقابة، وهو يعكس تطورا في المفهوم ليشمل أحد وظائفها الحيوية وهي خدمة الإدارة.

وجاء في أحد التعاريف أنها" تعتبر إحدى حلقات الرقابة الداخلية وأداة في يد الإدارة تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة فيما يتعلق بدقة أنظمة الرقابة الداخلية، والكفاءة التي يتم بها الأداء داخل كل قسم، وكيفية وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي، وذلك كمؤشر يعكس بصدق نتائج العمليات، والظروف المالية للمنشأة[36] "ويظهر هذا التعريف المزيد من وظائف التدقيق الداخلي، فقد اتسع ليشمل كفاءة تنفيذ العمل، وتقييم كفاءة النظام المحاسبي إلى جانب تقييم أنظمة الرقابة الداخلية، أي اهتم بتحقيق كفاءة الأنظمة على الصعيدين المالي والتشغيلي، وأن تقاريره يفترض بها أن تعكس نتائج عمل وظروف المؤسسة. وعرفتها معايير التدقيق الدولية بأنها فعالية تقييمية مقامة ضمن المؤسسة بغرض خدمتها ومن ضمن وظائفها اختبار وتقييم ومراقبة ملائمة النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي وفعاليتهما[37] ، وقد ركز هذا التعريف على الدور التقييمي للتدقيق الداخلي، فهي الجهة المسؤولة بالمؤسسة عن اختبار وتقييم فعالية الأنظمة التي وضعتها الإدارة.

وعرفها معهد المدققين الداخليين IIA بأنها" نشاط مستقل يقدم تأكيدا موضوعيا، وهو نشاط استشاري صمم لإضافة قيمة، ولتحسين عمليات المؤسسة، إذ تساعدها على تحقيق أهدافها من خلال الضبط والتنظيم، لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة وعمليات الإدارة[38]

[35] الصبان سمير، وجمعة اسماعيل، والسوافيري فتحي، الرقابة والمراجعة الداخلية مدخل نظري تطبيقي، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الاسكندرية،1996 ، ص30.
[36] الصبان و آخرون، مرجع سابق، ص 31
37جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية، المعايير الدولية للتدقيق، معيار مراعاة عمل التدقيق الداخلي، الطبعة الأولى،2001 ، ص 213.
[38] Gleim Irvin N, Ph.d., CPA, CIA,CMA,CFM, CIA REVIEW part1 internal audit`s role in governance, risk, and control, 11 edit.,2004, page 23.

وقد أضاف هذا التعريف أمرا جديدا على عمل التدقيق الداخلي، وهو أنها تتمتع بالاستقلالية في عملها، ولعله في هذا التعريف يقصد أن المدقق الداخلي يمارس عمله المتعلق بالفحص والتقييم للمهام التي تكلفه بها الإدارة دون أي قيود أو تأثير بالنسبة لنطاق الفحص وحجم العينة وغيرها من النواحي الفنية التي تدخل في صميم عمله بصفته كمدقق وإلا ينتفي الهدف الذي لأجله وجد المدقق الداخلي، والمتمثل في مساندة الإدارة من خلال تقديم صورة واضحة وصادقة عن وضع الدوائر التنفيذية، بما يساعدها على اتخاذ القرارات بشأن سياسات وأنظمة العمل بها.

ويؤكد ذلك ما ورد في العديد من الأبحاث حول الاستقلالية التي يتمتع بها المدقق الداخلي بأنها عدم خضوع أعمال التدقيق لأية ضغوط تمارسها الإدارة على المدقق الداخلي، وأن هذا الاستقلال نسبي بحيث يركز على الشق الذهني فيه وليس الشق المادي والوظيفي، ذلك لأن عدم استقلاله ذهنيا يفقد عملية التدقيق الداخلي معناه والهدف الذي تنشأ من أجله.
وكما نلاحظ من التعريف السابق فإن وحدات التدقيق الداخلي تتمتع بطبيعة استشارية، هذه الطبيعة تتميز بها وحدات الإصلاح الإداري، ومن ثم يمكن اعتبار وحدات التدقيق الداخلي هي وحدات إصلاح إداري، خاصة وأن كلاهما يسعى إلى تحسين وضع المؤسسة، من خلال تقديم التوصيات والمقترحات، لدعم نقاط القوة وزيادة فاعلية العمليات، وكذلك الكشف عن مواطن الخلل، وعرض حلول مقترحة لتقليصها، أو التخلص منها.

هذا وتتبع وحدات الإصلاح الإداري أعلى سلطة في الهرم الإداري و المتمثل في الإدارة العامة مما يجعلها أكثر فعالية وعطاء، حيث يمكّنها من النظر للجهاز الإداري نظرة شاملة عميقة من أعلى، كما أن المقترحات التي تقدمها الوحدة تتمتع بوزن أكبر باعتبار المصدر الذي تستمد منه السلطة والصلاحيات هو أعلى سلطة في الهرم الإداري، إضافة إلى توفر درجة أكبر من الحياد والتجرد للوحدة لابتعادها عن نفوذ الإدارات المكونة للمؤسسة.
مما سبق يمكن أن نوجز العناصر الأساسية للتدقيق الداخلي فيما يلي:

- هي أداة إدارية نشأت لخدمة احتياجات الإدارة.
- ترجع تبعية العاملين بها إلى الإدارة العليا بالمؤسسة.
- تعمل على اختبار وتقييم الأنظمة التي وضعتها الإدارة ورفع التوصيات بالتعديلات المطلوبة.
- تقوم بتقييم مدى التزام العاملين في المؤسسة بالأنظمة الرقابية وبالقوانين و التعليمات.
- خدمة التأكيد الموضوعي و هي فحص موضوعي للأدلة بغرض توفير تقييم مستقل لفاعلية وكفاية إدارة المخاطر والأنظمة الرقابية وعمليات الحوكمة بالإدارة
- تواجدها في أعلى سلطة في الهرم الإداري أكسبها الطابع الاستشاري.
- تشمل كلا من التدقيق التشغيلي و المالي(سيأتي تفصيلهما لاحقا).

ويلاحظ من التعاريف السابقة لوظيفة التدقيق الداخلي التركيز على أنها نشاط استشاري وتأميني وليست وظيفة تنفيذية وقد وسع تعريف معهد المدققين الداخليين صلاحيات التدقيق الداخلي في تعريفه لتشمل اقتراح أهم السبل لتقييم وتطوير فعالية إدارة المخاطر المحيطة بالمؤسسة واقتراح أهم السبل لتقييم وتطوير فعالية الرقابة الداخلية وكذلك حوكمة الشركة ومن ثم المساهمة في إضافة القيمة، وقد أوضح مرور التدقيق الداخلي بعدة مراحل تطور خلالها منذ الخمسينات من القرن الماضي وحتى الآن وعدد

Pickettمراحل تطور التدقيق الداخلي حسب السمة التي تميز بها والعمل الذي كان يركز عليه التدقيق الداخلي في كل مرحلة زمنية كالتالي:

الجدول 1–5: تطور تعريف التدقيق الداخلي عبر الزمن

السنة	التدقيق الداخلي
1950	فحص السجلات المحاسبية
1960	فحص الالتزام
1970	اختبار الاجراءات
1980	تقييم الرقابة
1990	تقييم إدارة المخاطر
2000	دعم إدارة المخاطر
2005	إضافة القيمة

Source: Pickett K. H. Spencer; *" **The Internal Auditor at Work** "*(2004) John Wiley and Sons, page 11.

كما عدد محمد عبد الفتاح إبراهيم مراحل تطور طبيعة التدقيق الداخلي و لكن هذه المرة بالأخذ بعين الاعتبار عدة متغيرات كأوجه مقارنة و لم يقتصر فقط على السمة:

الجدول1–6: مراحل تطور طبيعة التدقيق الداخلي

أوجه المقارنة	تقليديا	حديثا
الخدمات	الفحص، التقييم	التأكيد الموضوعي، الخدمات الاستشارية
الانشطة	الحماية، الدقة، الكفاءة، الالتزام	تعظيم قيمة المؤسسة، دعم حوكمة الشركات
الاهداف	منع و اكتشاف و تصحيح الاخطاء و التلاعب	إدارة المخاطر المالية و التشغيلية
الوسائل	اختبارات الالتزام و التحقق	الفحص التحليلي
التبعية	الإدارة التنفيذية	لجنة التدقيق
التوصيات	الإدارة التنفيذية	المساهمين و مجلس الإدارة الإشرافي
الحياد	التبعية الإدارية	الاستقلال

المصدر: محمد عبد الفتاح إبراهيم، **نموذج مقترح لتفعيل قواعد حوكمة الشركات في إطار المعايير الدولية للمراجعة الداخلية**، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات ، مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة، 26– 24سبتمبر 2005 ، ص09.

الفرع الثاني: أنواع و أهمية التدقيق الداخلي

تسلسلنا في عرض تطور مفاهيم التدقيق الداخلي يسهل لنا فهم نطور أنواعها أيضا، حيث أن النوعين الأساسيين للتدقيق الداخلي هما التدقيق المحاسبي و المالي، و الآخر يتمثل في التدقيق التشغيلي.

و بالرغم من ان التدقيق التشغيلي يعتبر حديثا مقارنة بالتدقيق المالي و المحاسبي، إلا أنه تطور مفهوم التدقيق الداخلي سمح بظهور أنواع أخرى، أهمهما تدقيق الالتزام و تدقيق المهمات الخاصة.

و بالعودة إلى تدقيق الالتزام فلا نراه كنوع مستقل بحد ذاته لكون مهمته الأساسية هي التحقق من مدى الالتزام بالأنظمة، الإجراءات و القوانين المعمول بها داخل المؤسسة، و هذه المهمة نجدها في النوعين الأساسيين و هما المالي و التشغيلي.

1. **التدقيق الداخلي المالي**: يتضح لنا من استعراض التطور الحاصل في التدقيق الداخلي أن التدقيق الداخلي المالي يعبر عن المدخل التقليدي في التدقيق الداخلي وقد عرف بأنه "الفحص المنتظم للعمليات المالية والقوائم والسجلات المحاسبية المتعلقة بها لتحديد مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية وأية متطلبات أخرى موضوعة مسبقاً"[39]

وهذا النوع من التدقيق يشمل نوعين هما التدقيق الداخلي المالي القبلي و البعدي ، حيث يشير النوع الأول إلى إحدى مراحل الرقابة الداخلية الذاتية، وذلك بتكليف موظف معين بمراجعة عمل موظف آخر للتحقق من سلامة الإجراءات واكتمال المستندات وموافقة السلطة المختصة على التنفيذ.

أما التدقيق البعدي فينفذ حسب خطة التدقيق الداخلي باختيار عينات وفحصها من خلال قسم التدقيق الداخلي وذلك لتتأكد الإدارة العليا من أن العمليات المالية تسير وفق القوانين واللوائح والأنظمة المعمول بها وبما يضمن تحقيق الأهداف.
ويعتبر التدقيق الداخلي المالي أداة هامة تمكن الإدارة العليا من الاطمئنان إلى دقة البيانات المالية وحفظ الأصول والوجود المادي لها وحمايتها من عمليات التلاعب أو الضياع أو الاختلاس.

2. **التدقيق الداخلي التشغيلي**: و هو عبارة عن تدقيق شامل للوظائف المختلفة داخل المؤسسة، و بالتالي فهو المجال الغير التقليدي لمهنة التدقيق الداخلي حيث هو وليد التطورات الثي حدثت في مجال التدقيق الداخلي.

ويطلق عليه البعض أسماء أخرى مثل المراجعة الإدارية أو مراجعة الأداء ويسعى هذا النوع من التدقيق الداخلي إلى فحص وتقييم أعمال الشركة ككل لتحقيق الكفاية والفعالية في استخدام الموارد المتاحة وذلك وفق خطة معدة مقدماً ومتفق عليها مع الجهات العليا في الشركة، ويعرف هذا النوع من التدقيق بأنه " الفحص الشامل للوحدة التشغيلية أو المؤسسة ككل لتقييم أنظمتها المختلفة

[39]العمري أحمد محمد، وعبد المغني فضل عبد الفتاح" مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية " المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد الثاني، العدد الثالث،2006 ، ص346

ورقابتها الإدارية وأدائها التشغيلي وفقا لطريقة قياس محددة ضمن الأهداف الإدارية وذلك للتحقق من كفاءة واقتصادية العمليات التشغيلية[40]"

يسمح هذا النوع بقياس مدى نجاح الإدارة في الاستخدام الاقتصادي والكفء والفعال للموارد، والتزام العاملين بتطبيق السياسات واللوائح المالية والإدارية المحددة من قبل الإدارة العليا بالمؤسسة كأساس لتنفيذ الأعمال في كافة نواحي المؤسسة.
ومن هنا يظهر جليا الفرق الشاسع بين التدقيق المالي و المقتصر على الوظيفة المحاسبية و المالية، و بين التدقيق التشغيلي الذي يمس كافة الوظائف داخل المؤسسة، و من هنا برز معيار الكفاءة لذى المدقق الداخلي الذي سنفصل فيه في المباحث الآتية في هذه الأطروحة.

وقد بينت إحدى الدراسات[41] التي أجريت في ايطاليا بأن هذا النوع من التدقيق يستحوذ نحو % 34 من الموارد المخصصة لوظيفة التدقيق الداخلي في حين استحوذت وظيفة التدقيق المالي على نحو 5% فقط من الموارد.

وهذا يشير بوضوح إلى أهمية هذا النوع من التدقيق في الدول المتقدمة أين يشكل التدقيق الداخلي التشغيلي دوراً استشاريا أمينا للإدارة العليا حيث يقدم المدققون الداخليون لها التقارير التي تخدم جميع المستويات الإدارية بناء على نتائج تدقيقهم والتي تمكن الإدارة من:

- تقييم أداء كل وحدة تشغيلية وفقا لأهداف الإدارة أو وفقا لمقياس آخر.
- الاطمئنان على أن خطط الإدارة شاملة ومتجانسة ومفهومة من قبل المستويات التنفيذية.
- الحصول على معلومات موضوعية حول كيفية تنفيذ خطط وسياسات الإدارة في كل الميادين التشغيلية، وحول فرص تطوير الفعالية والكفاءة في تنفيذ الخطط واستغلال الفرص المتاحة.
- الحصول على معلومات مناسبة حول جوانب الضعف والقصور في الرقابة الإدارية.
- إعادة التأكيد على أن كل التقارير التشغيلية يمكن الاعتماد عليها كأساس للعمل.

3. **تدقيق المهمات الخاصة:** وهذا النوع من التدقيق يتعلق بالتدقيق الذي يقوم به المدقق الداخلي حسب ما يستجد من موضوعات تكلفه الإدارة العليا للقيام بها ويتفق من حيث الأسلوب أو النطاق مع النوعين السابقين ولكنه يختلف من ناحية التوقيت إذ أنه غالبا ما يكون فجائياً وغير مدرج ضمن خطة التدقيق الداخلي ويشمل هذا النوع من التدقيق عمليات التفتيش الفجائية والتي تهدف لاكتشاف الغش أو الفساد وإجراء التحقيقات المتعلقة بهذا الموضوع.

من خلال تعريف وظيفة التدقيق الداخلي و ذكر أنواعه مستطيع فهم أهمية هذه الوظيفة .

[40] العمري أحمد محمد، وعبد المغني فضل عبد الفتاح ، مرجع سابق، ص348
[41] Allegrini Marco. And D'Onza Giuseppe ." *Internal Auditing and Risk Assessment in Large Italian Companies: an Empirical Survey* ", International Journal of Auditing, No. 7, 2003, page 195.

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من أهم الوظائف التي تتميز بها الشركات الحديثة حيث أشار بعض الباحثين إلى أن سنة واحدة من التدقيق الداخلي توازي عمل ثلاث سنوات من التدقيق الخارجي[42].

ولا شك أن أهمية التدقيق الداخلي تكمن في مدى قدرة هذه الوظيفة على إضافة القيمة حيث رأينا في نص التعريف الذي وضعه معهد المدققين الداخليين بوضوح على أن قيام التدقيق الداخلي بدوره الاستشاري و التأميني إنما يهدف بالأساس إلى إضافة القيمة للشركة ووضعه المعهد كهدف نهائي واستراتيجي لوظيفة التدقيق الداخلي، وأشار المعهد إلى أن إضافة القيمة يتم من خلال تحسين وزيادة فرص انجاز أهداف المؤسسة وتحسين الإجراءات والعمليات وتخفيض
المخاطر إلى مستويات مقبولة.

فعندما كان المستفيد من خدمات التدقيق الداخلي هو الإدارة العليا عبر كون التدقيق الداخلي يمثل عيون وآذان الإدارة فإنه كان يساهم بإضافة القيمة بواسطة ضمان الحماية الكاملة للأصول وضمان الالتزام بالقوانين والتشريعات عبر ما تقدمه من توصيات إلى الإدارة العليا بالخصوص.

أما حين تطورت هذه الوظيفة وأصبح المستفيد من خدمات هذه الوظيفة بالإضافة إلى الإدارة العليا كلٍ من مجلس الإدارة ولجنة التدقيق المنبثقة عنه فقد أصبحت هذه الوظيفة تضيف قيمة بواسطة تحسين كفاءة وفعالية العمل ومنح الثقة للمعلومات والبيانات المالية وغير المالية وضمان التزام الإدارة العليا بمتطلبات الحوكمة والإدارة السليمة وهذا ما جعل المستفيد من خدمات وظيفة التدقيق الداخلي يتخطى حتى لجنة التدقيق ومجلس الإدارة ليشمل المدقق الخارجي، والمساهمين، والزبائن، والموردين، والأسواق المالية بمعنى جميع الأطراف ذات العلاقة بالشركة والتي تشكل ما يمكن أن يطلق عليه سلسلة القيمة.[43]

من هنا، ممكن القول أن التدقيق الداخلي ظهر وتطور وزادت أهميته نتيجة لتضافر مجموعة من العوامل المتمثلة فيما يلي[44]:

- كبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها.
- اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمؤسسة.
- حاجة إدارة المؤسسة إلى بيانات دورية ودقيقة لرسم السياسيات والتخطيط وعمل القرارات.
- حاجة إدارة المؤسسة إلى حماية وصيانة أموال المؤسسة من الغش والسرقة والأخطاء.
- حاجة الجهات الحكومية وغيرها إلى بيانات دقيقة للتخطيط الاقتصادي، والرقابة الحكومية، و التسعيرة.

تطور إجراءات التدقيق من تفصيلية كاملة إلى اختباريه تعتمد على أسلوب العينة الإحصائية.

[42] المجمع العربي للمحاسبين ب،" *المبادئ الأساسية للتدقيق*"، المجمع العربي للمحاسبين، عمان، الأردن،2001 ، ص 226.
[43] Anderson Urton , CH. 4 *" ASSURANCE AND CONSULTING SERVICES* ".2004, 102.
[44] جربوع يوسف محمود ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008 ، ص 128

الفرع الثالث: أهداف و مهام التدقيق الداخلي

تعمدنا وضع الأهداف مع المهام في هذا الفرع لكون التدقيق الداخلي كما سبق أن و ضحنا قد نشأ تلبية لاحتياجات الإدارة العليا في المؤسسة، حيث تقوم هذه الإدارة بتحديد المهام التي تحتاج من المدقق الداخلي القيام بها، وبالتالي فإن مهام المدقق الداخلي ستتحدد بناءا على الأهداف التي تسعى الإدارة العليا إلى تحقيقها، ويوضح الجدول التالي مهام المدقق الداخلي والأهداف المرتبطة بكل مهمة:

الجدول1-7: مهام التدقيق الداخلي و الأهداف المرتبطة بها

مهمة	أهداف المرتبطة بها
المشاركة الفعالة للإدارة في مهمة الرقابة	خدمة الإدارة وطمأنتها عن حسن سير الإعمال
التدقيق المستمر والتطوير والتحديث لنظم الرقابة الداخلية وتشمل : تقييم نظم الضبط الداخلي والحسابات، تقييم الخطط والإجراءات .	-التأكد من سلامة نظام الضبط الداخلي والنظام المحاسبي من حيث التصميم والتطبيق -التأكد من سلامة المعلومات والتقارير الدورية التي تنتجها تلك الأنظمة -اكتشاف نقاط الضعف او النقص في النظم والإجراءات المستخدمة -إعطاء التوصيات وتقديم المقترحات لتعديل وتطوير تلك النظم والإجراءات لزيادة كفاءتها وفعاليتها -خفض مخاطر حدوث تواطؤ بين الموظفين نتيجة للمراجعات الدورية
تدقيق السياسات والإجراءات واللوائح والقوانين بغرض تحديد ما اذا كانت مناسبة وكافية و مطبقة .	توحيد تفسير وفهم السياسات والإجراءات واللوائح والقوانين من قبل الموظفين وتوحيد التطبيق لها للتخلص من مشكلة سوء الفهم سواء بحسن او بسوء نية
تدقيق مدى تطبيق الموظفي لنظم الرقابة الداخلية	التأكد من حماية أموال وأصول المؤسسة من التلاعب والاختلاس او من تحقيق الخسائر بها نتيجة الإهمال او عدم الكفاءة او سوء الاستعمال
القيام بالتدقيق التشغيلي لكفاءة الأنشطة والعمليات	التأكد من كفاءة وفعالية الأنشطة والعمليات بالمؤسسة
القيام بتدقيق نظم المعلومات	التأكد من اكتمالها ودرجة الأمان المصاحبة لها
التحقق من صحة البيانات والتقارير المحاسبية والإحصائية التشغيلية وتحديد درجة الثقة فيها	مساعدة الإدارة على اتخاذ قرارات سليمة في ظل تلك المعلومات وبالتالي تحسين كفاءة الأداء والإنجاز من خلال تحسين نوعية المعلومات المنتجة
التنسيق بين الإدارات المختلفة	مساعدة الإدارة في الوصول الى الكفاءة الإنتاجية والإدارية والمالية القصوى
تدريب الموظفين الجدد او الموظفين القدامى المنقولين الى وظائف جديدة.	الاستفادة من إلمام المدققين الداخليين للنظم والإجراءات الخاصة لجميع الوظائف

المصدر: السوافيري فتحي و آخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية، مرجع سابق، ص 48.

ومن خلال العرض السابق فإن نطاق وأهداف وظيفة التدقيق الداخلي ازداد وتنوع مع زيادة وتنوع النشاطات المختلفة التي تؤدي في نفس الوقت إلى زيادة الأخطاء والتلاعبات حيث أصبحت وظيفة التدقيق الداخلي لا تقتصر على التدقيق المالي فقط بل امتدت إلى التدقيق الإداري والتشغيلي لتقييم وتفعيل نظم الرقابة الداخلية وذلك لتحقيق أهداف الإدارة، و نستطيع تلخيص النقاط الأساسية لأهداف التدقيق الداخلي فيما يلي:

1. تدقيق و تقييم نظم الرقابة الداخلية.
2. قياس درجة الكفاءة التي يتم بها تنفيذ الوظائف.
3. تحديد مدى التزام العاملين بسياسات المؤسسة و إجراءاتها.
4. حماية أصول و ممتلكات المؤسسة.
5. منع الغش و الأخطاء و اكتشافها إذا ما وقعت.
6. تحديد مدى الاعتماد على نظام المحاسبة و التقارير المالية و دقة بياناتها.
7. التدقيق الدوري والمنتظم ورفع تقارير الاقتراحات والنتائج والتوصيات إلى الإدارة العليا.
8. تحديد مدى التزام المؤسسة بالمتطلبات الحكومية الاجتماعية في اطار التنمية المستدامة
9. تقييم أداء الأفراد بشكل عام.
10. التعاون مع المدقق الخارجي لتحديد مجالات التدقيق الخارجي.
11. المشاركة في تخفيض التكاليف ومنع الإسراف والتبذير ووضع الإجراءات اللازمة لها.

المطلب الثالث: معايير أداء مهنة التدقيق الداخلي

ثم تقسيم هذا المطلب للفروع الثلاثة الآتية:

- ✓ الفرع الأول: اطار عام حول معايير التدقيق الدولية.
- ✓ الفرع الثاني: المعايير العامة للتدقيق الداخلي.
- ✓ الفرع الثالث: معايير الأداء المهني.

الفرع الأول: اطار عام حول معايير التدقيق الدولية

دفع التطور الحاصل في وظيفة التدقيق الداخلي معهد المدققين الداخليين IIA إلى إنشاء وتطوير معايير للتدقيق الداخلي وقد أصبح المعهد فيما بعد منتشراً في العديد من الدول المتقدمة مثل الولايات المتحدة وبريطانيا واستراليا وكندا.
كما أن مكتب التدقيق و الاستشارات العالميKPMG حدد في منشوره استراتيجية التدقيق، ثلاثة أسباب أوجبت حدوث تغيير وتطور في رؤية ومنهج التدقيق الداخلي وهذه الأسباب هي[45]:

[45] KPMG "*New Strategy and best Practice in Internal Audit- An emerging model for building organizational value focusing on risk*",2004, page 02 , site: www.kpmg.com

1) التغيرات التقنية التي أزالت موانع الاتصالات.
2) أن الاقتصاديات العالمية أصبحت متشابكة وهذا تطلب ضرورة المراقبة الثابتة للأحداث الدولية التي أصبحت تؤثر على شروط العمل المحلية.
3) درجة الوعي لدى المستفيد من الخدمات التي جعلته يطلب أعلى جودة بأقل سعر.

و الملاحظ أنه بالإمكان إضافة عوامل أخرى ساهمت في تطوير التدقيق الداخلي نخص بالذكر ظهور معهد المدققين الداخليين عام 1941حيث يرجع الكثير من الباحثين بأن مفهوم التدقيق الداخلي كمفهوم مهني وأكاديمي لم يظهر إلا منذ ظهور معهد المدققين الداخليين حيث قام المعهد بتطوير معايير وآداب وسلوكيات المهنة مما شكل إطاراً مهنياً وأخلاقياً للمهنة، وقد أصبح معهد المدققين الداخليين المؤسسة القائمة على مهنة التدقيق الداخلي وانتشرت فروعه في أكثر من 150 بلداً وأصبح يبلغ عدد أعضائها أكثر من 100.000 عضواً[46].

وقد حدد معهد المدققين في رسالته المنشورة على موقعه على الانترنت أن أهدافه تكمن في[47]:

- زيادة القيمة التي يقوم العاملون في مجال التدقيق الداخلي بإضافتها إلى منظماتهم.
- طرح برنامج أكاديمي شامل وفرص لتطوير مهنة التدقيق الداخلي وطرح المعايير والتوجيهات بشأن الممارسة المهنية السليمة وبرامج الشهادات والدورات المهنية المتخصصة.
- نشر التوعية في صفوف الممارسين للمهنة وحملة الأسهم بشأن دور وظيفة التدقيق الداخلي في إحكام نظم الرقابة وإدارة المخاطر وحوكمة الشركات.
- توعية الممارسين للمهنة والمطّلعين والمستفيدين بخصوص أفضل الممارسات المتعلقة بالتدقيق الداخلي.
- تجميع المدققين الداخليين في جميع أنحاء العالم في بوتقة واحدة يمكنهم من خلالها الاشتراك في التجارب والاطلاع على الخبرات والمعرفة من الجميع.

و قبل التفصيل في المعايير يجدر الاشارة الى تعريف مصطلح معيار، عرفه معهد المدققين الداخليين على أنه إعلان مهني رسمي يصدر عن هيئة معايير التدقيق الداخلي يحدد متطلبات أداء نطاق عريض من أنشطة التدقيق الداخلي وتقييم أداء التدقيق الداخلي[48].

ولقد أخذ معهد المدققين الداخليين على عاتقه مهمة تطوير معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها ومتابعة تطويرها وتحديثها وفقا لمتطلبات ما يستجد من أحداث وتطورات مع مرور الزمن، وتعتبر سلطة معايير التدقيق الداخلي على المدققين الداخليين سلطة معنوية إذ انه لا يوجد نوع من الإلزام باستثناء الإلزام المعنوي من قبل المدققين الداخليين إذ أن المدققين الداخليين هم موظفين يعملون داخل المؤسسة ويلتزمون بنظم ولوائح المؤسسات التي يعملون بها .

[46] Dittenhofer, Moet, (2001), *" Internal auditing effectiveness: an expansion of present methods "*, Managerial Auditing Journal. Vol.(16) No. (8) 2001 page 443.
[47] http:www.na.theiia.org/theiia/about-/the-institute/mission . 30/01/2018
[48] *Institute of Internal Auditors IIA, 2004," Code of Ethics and Standards for The Professional practice of Internal Auditing"*, http://www.theiia.org/ .page 08

ظهرت المعايير لأول مرة سنة 1978وتم تعديلها عام 1993.

وقد أصدر المعهد النسخة الأخيرة من المعايير عام 2004 ضمن ما أسماه إطار الممارسة المهنية التي تشمل ثلاثة أقسام، اختص القسم الأول منها بتعريف التدقيق الداخلي واختص الثاني منها بالإطار الأخلاقي أما الثالث فقد اشتمل على المعايير، وقد أوضح معهد المدققين الداخليين أن هناك مجموعة من التطورات الهامة التي دفعته لوضع معايير التدقيق الداخلي و هي:

- أن مجالس الإدارات أصبحت مسؤولة عن مدى كفاية وفعالية نظم الرقابة الداخلية بمؤسساتهم وعن كفاءة الأداء بها.
- أن السلطات الإدارية بدأت تتقبل التدقيق الداخلي كوسيلة توفر لها التحليل والتقييم الموضوعي والتوصيات والاستشارات والمعلومات عن نظم الرقابة والأداء، وان هذا التقبل اخذ في الازدياد.
- أن المدققين الخارجيين قد أخذوا يستخدمون التدقيق الداخلي كأداة مكملة لعملهم عندما يتبين لهم حياد المدقق الداخلي وكفاءة أدائه لعمله.

وقد حدد معهد المدققين الداخليين أهداف معايير التدقيق الداخلي بأنها [49]:

1-بيان المبادئ الأساسية التي تحدد الكيفية التي يجب أن يكون عليها التدقيق الداخلي.
2-وضع إطار عام لأداء التدقيق الداخلي وتعزيز القيمة المضافة التي تحققها أنشطة التدقيق الداخلي إلى أوسع مدى ممكن.
3-وضع أسس لقياس وتقييم أداء المدققين الداخليين.
4-التأسيس لعمليات و معالجات تنظيمية متطورة وتشجيع إدخال تحسينات عليها.

التعديل الأخير لمعايير التدقيق الداخلي يقسمها إلى ثلاث مجموعات، تختص المجموعة الأولى بالمعايير العامة، أما الثانية فموجهة إلى معايير الأداء، و الأخيرة تختص بمعايير التنفيذ و إجراءات التدقيق[50].

الفرع الثاني: المعايير العامة للتدقيق الداخلي

وهي المعايير التي تحدد خصائص ومواصفات الجهة أو الشخص القائم بعملية التدقيق الداخلي ويشمل أربعة معايير رئيسية ينقسم كل منها إلى معايير فرعية بالإضافة إلى معايير تنفيذ هذه المعايير:

أ) **معيار يتعلق بالغرض من التدقيق الداخلي والسلطات والمسئوليات:** حيث يوضح هذا المعيار أن الغرض والسلطات والمسئوليات الممنوحة للمدقق الداخلي يجب أن يتم تحديدها من خلال مجلس الإدارة عبر النظام الخاص بالتدقيق الداخلي.

[49] *Institute of Internal Auditors IIA, op-cite, page 07*

[50] معهد المدققين الداخليين و بتصرف من الباحث

ب) **معيار يتعلق بالاستقلالية والموضوعية:** ويوضح هذا المعيار أن أنشطة التدقيق الداخلي يجب أن تكون مستقلة وأن المدققين الداخليين يجب أن يكونوا موضوعيين في أداء هذه الأنشطة ويشمل هذا المعيار على ثلاثة من المعايير الفرعية:

- الأول معياراً يتعلق بالاستقلال التنظيمي: حيث يفترض أن يرفع المدقق الداخلي تقريره إلى مستوى إداري مناسب داخل المنشأة بما يضمن تنفيذ التوصيات الواردة.
- و الثاني معياراً يتعلق بالموضوعية الشخصية للمدقق الداخلي حيث يفترض به أن يكون محايداً وغير منحاز وبعيداً عن تضاربات المصالح مع جميع الأطراف ذات العلاقة.
- و الثالث معياراً يتعلق بمعالجة الضعف في الاستقلالية و الموضوعية ويوضح هذا المعيار بأن أي ضعف في الاستقلالية من حيث المظهر أو الجوهر يجب الكشف عنه فوراً للأطراف المناسبة وذات الاختصاص.

ت) **معيار يتعلق ببرنامج لتأمين الجودة وتطوير عملية التدقيق الداخلي:** و يقتضي هذا المعيار من المسؤول عن وحدة التدقيق الداخلي أن يطور ويحافظ على برنامج يضمن تأمين وتحسين جودة التدقيق يغطي كافة أوجه النشاط ومصمم باتجاه إضافة القيمة وتحسين عمليات المؤسسة بشكل عام وضمان انسجام عمل التدقيق الداخلي مع المعايير والقواعد الأخلاقية، ويشمل هذا المعيار على أربعة معايير فرعية وهي:

- معيار يتعلق بتقديرات جودة هذا البرنامج، ويقتضي هذا المعيار مراقبة جودة العمل وتقييم تأثير البرنامج المطبق للجودة والأخذ بالملاحظات من داخل وخارج وحدة التدقيق الداخلي والمؤسسة.
- معيار يتعلق بالتقرير عن برنامج الجودة المقرر ويتطلب ذلك من المسؤول عن التدقيق الداخلي إبلاغ مجلس الإدارة عن التقييمات الخارجية لبرنامج الجودة.
- والمعيار الثالث في هذه المجموعة هو معيار حول مراقبة اتساق العمل مع المعايير وينص هذا المعيار على تشجيع المدققين الداخليين على التقرير بأن عملهم يتسق مع المعايير ويشير إلى أنهم غير ملزمين بذلك إذا نص ميثاق التدقيق الداخلي على أن التدقيق الداخلي يتم وفق المعايير.
- والمعيار الرابع في هذه المجموعة ينص على الكشف عن حالات عدم الالتزام الكامل بالمعايير و هذا يقتضي من المسؤول عن التدقيق الداخلي أن يكشف فورا للإدارة العليا أو لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة عن حالات عدم الالتزام الكامل بالمعايير إذا كان لهذا الأمر تأثيرات جوهرية على نتائج عملية التدقيق الداخلي.

الفرع الثالث: معايير الأداء المهني

وتشتمل على معايير الأداء التي تصف طبيعة التدقيق الداخلي وتوفر معايير يمكن من خلالها الحكم على جودة أداء التدقيق الداخلي وهذه المعايير هي:

أ) **معيار يتعلق بإدارة أنشطة التدقيق الداخلي:** والذي يستوجب على المدير التنفيذي لوحدة التدقيق الداخلي إدارة القسم بما يضمن المساهمة بإضافة القيمة للمنظمة والذي يشمل:

- معيارا فرعيا حول التخطيط والذي يوجب على المدير التنفيذي أن يقوم بإعداد خطة للتدقيق الداخلي مبنية على تحديد أولويات مواجهة المخاطر التي تواجهها المؤسسة وأن تتسق هذه الخطة مع أهداف المؤسسة.

- كما يشمل هذا المعيار معيارا حول التواصل مع الجهات المختصة والحصول على الموافقة والذي يتعلق بضرورة اتصال المدير التنفيذي لوحدة التدقيق الداخلي بالإدارة العليا ومجلس الإدارة ولجنة التدقيق لإبلاغها بالخطط والتغييرات الجوهرية على الخطط والحصول على الموافقة عليها.
- كما وتشمل هذه المعايير معياراً فرعياً حول إدارة الموارد والذي يتعلق بأن من واجبات المدير التنفيذي لقسم التدقيق الداخلي أن يتأكد دائما من توافر الموارد الكافية لانجاز خطة التدقيق الداخلي ويتعلق بالسياسات والإجراءات والذي يتعلق بأن على المدير التنفيذي للتدقيق أن يقوم برسم السياسات ووضع الإجراءات التي تكفل قيامه بانجاز الخطة الموضوعة.
- كما يشمل هذا المعيار معياراً آخر يتعلق بالتنسيق والذي يوجب على المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي الاتصال والتنسيق مع الأطراف الداخلية والخارجية التي تقوم بتزويد المنظمة بالخدمات التأمينية والاستشارية منعا لازدواج العمل وضياع الجهود.
- وكذلك يشمل معياراً يختص بالتقرير إلى مجلس الإدارة والإدارة العليا وينص على أن مدير التدقيق التنفيذي يجب عليه أن يرفع تقريرا دوريا للإدارة العليا ومجلس الإدارة يتضمن غرض العمل الذي قام به والسلطات اللازمة لانجازه ومسؤوليته عن ذلك ونسبة ما تم انجازه من الخطة وكذلك يجب أن يشمل الإفصاح وكشف مخاطر محددة تواجه المنظمة والأمور الرقابية والقضايا المتعلقة بالرقابة و الحوكمة وأية أمور كلفته بها الإدارة العليا.

ب) معيار يتعلق بطبيعة العمل: و الذي يشمل معايير تتعلق ب:

- **إدارة المخاطر:** وينص على أن نشاط التدقيق الداخلي يجِب أَن يساعد المؤسسة على تحديد وَتقييم المخاطر الهامة التي تتعرض لها، وأن يساهم في تحسينِ إدارة المخاطرة ونظم السيطرة عليها.
- **الرقابة:** وينص هذا المعيار على أن نشاط التدقيق الداخلي يجِب أَن يساعد المؤسسة على الاحتفاظ بنظم فعالة للرقابة من خلال تَقييم كفاءة وفعالية هذه النظم وبتقديم الاقتراحات الفعالة باتجاه التحسينِ المستمر.
- **حوكمة الشركات** : وينص هذا المعيار على أن نشاط التدقيق الداخلي يجِب أَن يقيم عملية الحوكمة في الشركة ويقدم التوصيات المناسبة لتحسين الحوكمة وتحقيق الأهداف التالية:
  - الترويج للأخلاق والقيم الملائمة في المنظمة.
  - ضمان الأداء التنظيميِ الفعال والمسئولية التنظيمية للإدارة.
  - فعالية توصيل المعلومات حول الرقابة والمخاطر إلى المستويات المناسبة داخل المنظمة.
  - ضمان التنسيق الفعال بين مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والتدقيق الداخلي و الخارجي.

ت) معيار يتعلق بتخطيط التعاقد: والذي يلزم المدققين الداخليين أن يقوموا بوضع وتسجيل خطة عمل لكل ارتباط على أن تحتوي كحد أدنى على نطاق العمل وأهدافه والتوقيت والمصادر المادية والبشرية التي ستستخدم في انجاز هذا العمل ويلزم المعيار في إعداد الخطة بالأخذ بالاعتبارات التالية:

- مراجعة أهداف النشاط والوسائل التي يتم بواسطتها التحكم و الرقابة
- المخاطر الهامة التي تحيط بالنشاط ومصدر هذه المخاطر و الطرق و الوسائل المتبعة لإبقاء هذه المخاطر ضمن المستوى المقبول.
- كفاية وفعالية أنشطة إدارة المخاطر ونظم الرقابة بالمقارنة مع نموذج معد لذلك مسبقاً أو دليل خاص.

- الفرص المتاحة للقيام بتحسينات جوهرية أو هامة في إدارة المخاطر ونظم الرقابة.

ث) **معيار يتعلق بتنفيذ الارتباط:** ويشير بأن المدققين الداخليين يجب أن يحددوا ويحللوا ويقيموا ويسجلوا المعلومات اللازمة للوصول إلى أهداف الارتباط ويشمل:

- تحديد المعلومات حيث يشير المعيار إلى أن المدققين الداخليين يجب عليهم تحديد المعلومات الملائمة و الموثوقة والكافية لانجاز النشاط.
- وتحليل المعلومات حيث يشير المعيار إلى أن المدققين الداخليين يجب أن يبنوا استنتاجاتهم على تقييم وتحليل المعلومات بشكل كافي وعميق.
- و تسجيل المعلومات حيث يشير المعيار إلى أن المدققين الداخليين يجب أن يقوموا بتسجيل المعلومات ذات العلاقة بتحليلاتهم واستنتاجاتهم والتي تدعم الآراء التي يتوصلون لها.
- و الاشراف الكافي حيث يشير المعيار إلى أن المدققين الداخليين يجب أن يخضعوا لإشراف ملائم وكافي للتأكد من الوصول إلى الأهداف وتأمين جودة العمل وضمان تطور الطاقم.

ج) **معيار يتعلق بتوصيل النتائج:** و يوضح أن المدققين الداخليين يجب أن يقوموا بتوصيل نتائج عملهم إلى الجهات ذات العلاقة ويشمل هذا المعيار على أربعة معايير فرعية:

- معايير ومكونات الاتصال، حيث يشير المعيار إلى أن التقرير يجب أن يوضح الأهداف والنطاق والاستنتاجات والتوصيات وخطط ملائمة للوصول إلى تطبيق التوصيات.
- و جودة التقارير حيث يشير المعيار إلى أن التقارير يجب أن تكون دقيقة وموضوعية ومختصرة وبناءة وواضحة وفي الوقت المناسب، وإذا ما رفع التقرير وتم بالخطأ إغفال معلومة هامة أو حذفها فيجب على المدير التنفيذي للتدقيق إيصال المعلومة إلى جميع مستلمي التقرير الأصلي.
- و معيار خاص بحالات عدم الالتزام الكامل بالمعايير في ارتباطات معينة، حيث يشير المعيار إلى أنه حين يكون هناك عدم التزام كامل بمعايير التدقيق الداخلي فانه على التقرير أن يوضح المعيار الذي لم يتم الالتزام به بشكل كامل وسبب عدم الالتزام وتأثير عدم الالتزام
- و نشر النتائج حيث يشير المعيار إلى أن المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي يجب أن يوصل نتائج العمل إلى الأطراف المناسبة.

ح) **معيار يتعلق بمراقبة تنفيذ التوصيات:** حيث يشير المعيار إلى أن المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي يجب أن يؤسس ويحافظ على نظام خاص لمراقبة تنفيذ التوصيات الواردة في تقاريره

خ) **معيار يتعلق بمستوى المخاطر المقبولة بعد تنفيذ التوصيات:** حيث يشير إلى أن المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي إذا ما وجد أن مستوى المخاطر المتبقية بعد تنفيذ التوصيات غير مقبول، فان عليه أن يناقش المسألة مع الإدارة العليا وعند عدم الوصول إلى حل على المدير التنفيذي للتدقيق بالتوافق مع الإدارة العليا أن يتوجه إلى مجلس الإدارة وإبلاغه بالأمر.

1) معايير تطبيق وإجراءات التدقيق الداخلي:

والتي تتعلق بالإجراءات الواجب اتخاذها لانجاز المجموعة السابقة من معايير التدقيق الداخلي حيث أفرد خلف كل معيار من المعايير المعيار الخاص بكيفية انجازه.

بهذا نكون قد انهينا عرض المعايير، قبل التطرق إلى أهمية التدقيق الداخلي حري بنا ان نوضح نقطة جد مهمة و المتمثلة في الفرق بين التدقيق الداخلي و الخارجي، للأسف ما زال هناك لبس في هذه النقطة عند البعض، حيث نجدهم عند تكلمهم عن معايير أو مهام التدقيق الداخلي أو الخارجي، يخلطون بيمهما رغم ان لكل مهامه و معاييره.

رغم كل ما قلناه عن التدقيق الداخلي ، إلا ان توفر شروط نجاح مهمة التدقيق الداخلي داخل المؤسسة مرتبط بتواجد أجهزة رقابة أخرى في هذه المؤسسة، من أبرزها التدقيق الخارجي.

المبحث الثالث: الاطار النظري للتدقيق المحاسبي و المالي

التدقيق المحاسبي و المالي عبارة عن تدقيق داخلي و خارجي موجه خصيصا لتدقيق وظيفة المحاسبة و المالية داخل المؤسسة.
التدقيق المحاسبي المالي الداخلي سبق و أن أشرنا إليه في المبحث الثاني أين وضحنا انه يعتبر الوظيفة الكلاسيكية لمهنة التدقيق الداخلي، و هو الفحص المنتظم للعمليات المالية والقوائم والسجلات المحاسبية المتعلقة بها لتحديد مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية وأية متطلبات أخرى موضوعة مسبقاً.

ما سوف نركز عليه في هذا المبحث هو التدقيق المحاسبي المالي الخارجي، و الذي يقوم به مدقق مستقل عن المؤسسة،

هذا المبحث موجه خصيصا لدراسة الاطار النظري للتدقيق المحاسبي المالي من خلال عرض ماهية التدقيق الداخلي ثم ننتقل إلى عرض تفصيلي لمعايير التدقيق المحاسبي المالي الدولية، مع ختم هذا المبحث بإبراز الفرق بين التدقيق الداخلي و الخارجي

المطلب الأول: ماهية التدقيق المحاسبي المالي

من خلال هذا المطلب سنحاول التعريج على كل الجوانب النظرية لوظيفة التدقيق الداخلي، فهو مقسم كالآتي:

- الفرع الأول : مفهوم التدقيق المحاسبي المالي.
- الفرع الثاني: خدمات التأكيد المهني للمدقق المحاسبي المالي و مسؤولياته
- الفرع الثالث: منهجية تنفيد التدقيق المحاسبي المالي

الفرع الأول : مفهوم التدقيق المحاسبي المالي

يجرى التدقيق المحاسبي المالي للتأكد من أن القوائم المالية تتفق مع المعايير و المبادئ المحاسبية المتعارف بها، و من ثم التأكد من القوائم المالية تعطي صورة حقيقية و عادلة، هذت التأكيد يقدمه شخص مستقل، محايد، مؤهل، متدرب علميا و عمليا و مجاز للممارسة في مهنته.

من خلال مفهوم التدقيق المحاسبي المالي سنحاول عرض التعريفات، الاهداف و الانواع.

1. تعريف التدقيق المحاسبي المالي:

- التدقيق ليس فرعا من فروع المحاسبة، ولكنه نظام مستقل بذاته، بيد أنه يعتمد اعتمادا كليا على نتائج عمليات المحاسبة، لذا فالتدقيق هو مجموعة من النظريات والمعايير والإجراءات التي تعني بفحص واختبار البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات المحاسبية وذلك بغية التأكد من دقتها ودرجة الاعتماد عليها[51].

- عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة فحصاً انتقادياً منظماً، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك المؤسسة في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة عن تلك الفترة.[52]

- عملية الفحص الحيادي المستقل، والتي تتم وفقا لمتطلبات الأطراف الخارجية التي تستفيد من خدمات المدقق، والتي تنتهي إلى إبداء الرأي في القوائم المالية للمؤسسة عن طريق مدقق حيادي.[53]

- هي اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل مستقل بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، في الصورة الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة.[54]

- عملية فحص القوائم المالية وهي في الغالب قائمة الدخل وقائمة المركز المالي "الميزانية و جدول النتائج"، وعمل انتقادات للدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية، والتحقق من أرصدة بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، والحصول على الأدلة الكافية والملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق وسلامة القوائم المالية.[55]

أهم شيء ممكن استخلاصه من التعاريف السابقة ما يلي:

- المدقق المحاسبي المالي هو حيادي، مستقل و مؤهل،
- التدقيق المحاسبي المالي هو فحص انتقادي على البيانات المحاسبية المالية،
- احترام المسك المحاسبي للمعايير و المبادئ المحاسبية المعمول بها،
- ابداء رأي محايد عن مدى صحة و سلامة القوائم المالية و التأكد من صورتها الصادقة.

---

[51] ادريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، الطبعة الخامسة، منشورات جامعة قار يونس، بنغازي، ليبيا، 2006 ، ص51 .

[52] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات – الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثانية، دار وائل للطباعة والنشر، عمان – الأردن، 2001 ، ص . 13

[53] Porter, B., Principles of External Auditing, John Wiley and sons, 1997,P.19.

[54] مسعود صديقي، محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، مطبعة مزوار، الوادي، 2010 ، ص10 :11؛

[55] يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، عمان الأردن،200 ، ص7 .

2. أهداف التدقيق المحاسبي المالي:

من خلال التعريفات السابقة، نستطيع استخراج ثلاث أهداف رئيسية من وراء وظيفة التدقيق المحاسبي المالي، إبداء رأي فني محايد عن القوائم المالية، المساهمة في تقييم نظام الرقابة الداخلية و اعانة مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات المناسبة.

لتحقيق هذه الأهداف، يسعى المدقق المحاسبي المالي للوصول إلى اهداف فرعية ملخصة فيما يلي[56]:

- ✓ **الوجود و التحقق**: يسعى المدقق المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية موجودة فعلا، مثلا بالنسبة إلى المخزون السلعي مبلغ معين عند تاريخ معين وكمية معينة، فيسعى المدقق إلى التحقق من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي أو المادي للمخزنات.
- ✓ **الملكية و المديونية**: يعمل التدقيق في هذا البند إلى إتمام البند السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم التزام عليها، فالوحدات المتواجدة في المخزنات أو الحقوق هي حق شرعي لها والديون هي مستحقة فعلا لأطراف أخرى، فالتدقيق بذلك يعمل على تأكيد صدق وحقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولد لها، والتي تقدم إلى أطراف عدة سواء داخلية أو خارجية.
- ✓ **الشمولية او الكمال**: بما أن الشمول هو من بين أهم الخصائص الواجب توافرها في المعلومة بات من الضروري على نظام المعلومات المحاسبية توليد معلومات معبرة وشاملة على كل الأحداث التي تمت، من خلال احتواء هذه المعلومة المقدمة على المعطيات والمركبات الأساسية التي تمد بصلة إلى الحدث، بغية الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات من جهة ومن جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح من توفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، والذي يعتبر من بين أهم الأهداف لإعطاء المصداقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية.

- ✓ **التقييم و التخصيص**: يهدف التدقيق من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية، وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق اهتلاك الاستثمارات أو تقييم المخزنات، ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية، وبانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما ، إن الالتزام الصارم بهذا البند من شأنه أن يضمن: تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش، الالتزام بالمبادئ المحاسبية و ثبا ت الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى.

- ✓ **العرض و الافصاح**: تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، من خلال إفصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية والمتمثلة في المعلومات المالية، التي أعدت وفقا لمعايير الممارسة المهنية، وتم تجهيزها بشكل سليم يتماشى والمبادئ المحاسبية، إن هذه المعلومات تعتبر قابلة للفحص من طرف المدقق ليثبت صحة الخطوات التي تمت داخل النظام المولد لها من جهة، ومن جهة أخرى ليتأكد من مصداقيتها من خلال التمثيل الحقيقي لوضع معين داخل المؤسسة.

[56] مسعود صديقي، محمد التهامي طواهر، مرجع سبق ذكره، ص5 .

✓ **إبداء رأي فني:** يسعى المدقق إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، لذلك ينبغي على هذا الأخير، وفي إطار ما تمليه وظيفة التدقيق القيام بالفحص والتحقق من العناصر الآتية:

- ❖ التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة،
- ❖ مرا قبة عناصر الأصول وعناصر الخصوم،
- ❖ التأكد من التسجيل السليم للعمليات،
- ❖ التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء والنواتج التي تخص السنوات السابقة،
- ❖ محاولة كشف أنواع الغش، التلاعبات والأخطاء،
- ❖ تقييم الأداء داخل النظام والمؤسسة ككل،
- ❖ تقييم الأهداف و الخطط،
- ❖ تقييم الهيكل التنظيمي.

يجدر الإشارة إلى أن التطوير التاريخي لمهنة التدقيق المحاسبي المالي جعل من أهدافها تتطور هي أيضا و تصل إلى ما هي عليه اليوم، الأهداف المعروضة تعبر عن أهداف حديثة.

3. أنواع التدقيق المحاسبي المالي

تطرقنا فيما سبق لأنواع التدقيق الداخلي، وهي التدقيق المحاسبي المالي، التشغيلي و المهمات الخاصة، هذه الأنواع تستطيع ان تكون في اطار التدقيق الخارجي ايضا.

العرض القادم يبين انواع التدقيق المحاسبي المالي و مقارنتها بأنواع التدقيق الداخلي، الذي سوف نؤكد من خلاله عنصر التكامل بين المهنتين و الذي سبق ذكره في الفروع السابقة، فالتدقيق المحاسبي المالي الخارجي ينقسم إلى ثلاث انواع رئيسية:

أ. **التدقيق القانوني:** هذا النوع من التدقيق إلزامي، الهدف منه مصادقة القوائم المالية للمؤسسة من قبل مدقق مالي محاسبي، سمي بالقانوني لأنه اكتسب الصفة الالزامية من القانون. هذا النوع يتكامل مع نوع التدقيق المحاسبي المالي الداخلي، حيث يشترك كل من المدقق الداخلي و الخارجي في تدقيق القوائم المالية للمؤسسة، على ان يقوم المدقق الخارجي بالموافقة عن المصادقة، التحفظ او الامتناع، اما المدقق الداخلي يلعب دوره الاستشاري.

ب. **التدقيق التعاقدي:** على عكس الأول، هذا النوع اختياري، ففي وقت ان نطاق تدخل النوع الأول ضيق و مقتصر على الوظيفة المحاسبية ، هذا النوع يستطيع تعدي الوظيفة المحاسبية إلى وظائف اخرى داخل المؤسسة، هذا النوع يتكامل و بشكل كبير مع التدقيق التشغيلي الداخلي.

ت. **الخبرة القضائية:** هذا النوع من التدقيق يتكامل مع التدقيق المهمات الخاصة الداخلي، لكون هذا النوع خاص يأتي بطلب من جهة قضائية عادة المحكمة من اجل إبداء الرأي حول قضية أو نزاع اقتصادي معين.

منشور للشركة الوطنية للمحاسبة أجرى مقارنة بين الأنواع الثلاثة و لخصها في الجدول الآتي:

الجدول 1-8: أنواع التدقيق المحاسبي المالي

المميزات	مراجعة قانونية	مراجعة تعاقدية	خبرة قضائية
1-طبيعة المهمة	مؤسساتية: ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
2-التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة
3-الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات، والصورة الفوتوغرافية الصادقة، تدقيق معلومات مجلس الإدارة .	المصادقة على شرعية و صدق الحسابات .	إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية وحسابية، تقديم مؤشرات بالأرقام .
4-التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية.	مهمة محددة حسب الاتفاقية .	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
5-الاستقلالية	تامة تجاه مجلس الإدارة و المساهمين .	تامة من حيث المبدأ	تامة تجاه الأطراف
6-مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما	يحترم مبدئيا لكن له الحق في تقديم إرشادات التسيير	ينبغي احترامه
7-إرسال التقارير إلى	مجلس الإدارة ،الجمعية العامة (عادية ،غير عادية)	المديرية العامة ،مجلس الإدارة	إلى القاضي المكلف بالقضية
8-شروط ممارسة المهنة	التسجيل في المجلس الوطني لخبراء المحاسبة ، محافظي الحسابات	التسجيل مبدئيا في المجلس الوطني	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى المجلس القضائي
9-إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال الغير مشروعة	نعم	لا	غ،م
10-الالتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل او بحسب النتائج حسب نوع المهمة	بحسب النتائج مبدئيا
11- المسؤولية	مدنية ،جنائية تأديبية	مدنية ،جنائية تأديبية	مدنية ،جنائية تأديبية
12- التسريح	مهمة تأسيسية ،عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة	محددة في العقد	من طرف القاضي المشرف على الخبرات
13- الأتعاب	قانون رسمي	محددة في العقد	اقتراح من الخبير يحدد من طرف القاضي
14- طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات ،تقييم المراقبة الداخلية ،مراقبة الحسابات ،مراقبة قانونية	تقييم الإجراءات ، تقييم المراقبة الداخلية ،مراقبة الحسابات	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة

Source : La pratique du commissariat aux comptes en Algérie, SNC , SADI, p : 37_38.

ذكرنا سابقا ان مخرجات مهنة التدقيق المحاسبي المالي تستعملها أطراف عديدة و في غايات مختلفة، و لهذا فإن التدقيق المحاسبي المالي هو عبارة عن وسيلة لا غاية، تكمل أهميته في المساهمة في تنوير قرارات هؤلاء المستعملين رغم اختلاف غاياتهم و أطرهم. أهم الفئات المستفيدة من البيانات والمعلومات المالية للمؤسسة المعتمدة أو المصادقة من المدقق المحاسبي المالي هم[57]:

- الإدارة وأعضاء مجلس الإدارة :حيث يتركز الغرض الرئيسي من تقرير المدقق في الحصول على المعلومات التي تمكنهم من مراجعة الأداء وتقييم عملية إعداد التقارير عن العمليات المالية المعقدة، إلى جانب اتخاذ القرارات المؤثرة في الاتجاهات المستقبلية للمؤسسة.
- حملة الأسهم :يسعون إلى الحصول على معلومات تمكنهم من مساءلة الإدارة والعاملين، واتخاذ القرارات المتعلقة بزيادة أو خفض أو المحافظة على نسبة الاستثمار الحالي.
- حملة السندات الحاليون والمحتملون :إن هؤلاء الفئة يحتاجون إلى معلومات تساعدهم في تقييم درجة المخاطرة في المؤسسة، ومدى قدرتها على الوفاء بمديونيتها.
- مجموعة الموظفين واتحادات العمال :وهؤلاء بحاجة إلى معلومات تمكنهم من تقدير الربحية، وتقدير الأجور المستقبلية، وفي المفاوضات على اتفاقيات مشاركة الأرباح.
- الاقتصاديون ورجال البحث العلمي :وتتمثل حاجتهم من المعلومات لمساعدتهم على تقييم الآثار على السياسات الاقتصادية، وعلى قرارات السياسة العامة، والمساعدة في أعمال البحوث والدراسات .كما أن رجال الاقتصاد يعتمدون على القوائم المالية المدققة في تقديرهم للدخل القومي و التخطيط الاقتصادي
- العملاء والموردون والمنافسون :إن هذه الفئة تحتاج إلى المعلومات المعتمدة من المدقق المحاسبي المالي لتمكنهم من تقييم مدى استمرارية تعهدات المؤسسة كمصدر للسلع والخدمات، أو كمستهلكة للسلع والخدمات، وتقييم القوة التنافسية للمؤسسة.
- دعاة ومؤسسات حماية البيئة :وهؤلاء يحتاجون إلى معلومات تساعدهم في تقييم الأضرار البيئية الناتجة عن مزاولة المؤسسة لنشاطها.
- الأجهزة الحكومية :تعتمد بعض أجهزة الدولة على بيانات المؤسسات المعتمدة من مدقق مستقل في العديد من الأغراض منها :مراقبة النشاط الاقتصادي، أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة، أو فرض ضرائب.
- نظام المحاكم :ويحتاج إلى معلومات تساعده في تقييم الموقف المالي للمؤسسة لأغراض حالات الإفلاس، وتقييم الأصول الضرورية، وفي أغراض الدعاوي القضائية.
- الاستشاريون كالمحللين الماليين وبيوت الاستثمار :فهؤلاء الفئة يحتاجون إلى معلومات تساعدهم في تقييم الموقف المالي للمؤسسة بهدف إبداء النصح للمستثمرين وتوجيههم.

[57] عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، طبعة منقحة، مركز الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء اليمن، 2007 ، ص: 14_13.

- الدائنون والبنوك :تساعد المعلومات المعتمدة من المدقق المحاسبي المالي المستقل هذه الفئة في تحديد مدى إمكانية منح القروض للمؤسسة، وكذلك تحديد مبلغ القرض وشروطه.
- المستثمرون المحتملون :وهم يحتاجون لمعلومات تساعدهم في اتخاذ قرارات حول إمكانية الاستثمار في المؤسسة، وتحديد السعر المناسب للاستثمار بما يحقق لهم أكبر عائد.

الفرع الثاني: خدمات التأكيد المهني للمدقق المحاسبي المالي و مسؤولياته

تطور مهنة التدقيق المحاسبي المالي فتح الباب لتطور اهدافها و مهامها، فبعد اقتصارها على فقط التدقيق التقليدي للقوائم المالية، توسع حتى وصل إلى ما هو أعم وأشمل من ذلك وهو ما يسمى بخدمات التأكيد المهني.

هذا المصطلح الجديد في المهنة كرس و أبرز الوظيفة الجديدة لمهنة التدقيق المحاسبي و المتمثلة في المساهمة الفعالة في التسيير و إدارة الاعمال من خلال الدور الذي تلعبه في التأثير على القرارات المتخذة من قبل المؤسسة.

و يقصد بخدمات التأكيد المهني " بأنها خدمات مهنية مستقلة، تهدف إلى تحسين جودة المعلومات لمتخذي القرارات، بمعنى آخر تحسين مصداقية و ملائمة المعلومات التي يستخدمها الأفراد عند اتخاذ قرارات الأعمال"[58]

و لكون خدمات التأكيد المهني أصبحت من المسؤوليات الرئيسة لمهنة التدقيق المحاسبي المالي سوف نفردها بالعرض ثم نتطرق للمسؤوليات الأخرى للوظيفة.

و فيما يلي أهم خدمات التأكيد المهني التي يقدمها المدقق الخارجي المستقل :

خدمات التصديق وإبداء الرأي : إن خدمات التصديق وإبداء الرأي تعتبر أحد أنواع خدمات التأكيد المهني، والتي من خلالها يقوم المدقق بإصدار تقرير عن مدى صدق وعدالة معلومات معينة يقدمها طرف آخر.وتنقسم خدمات التصديق وإبداء الرأي إلى ثلاثة أنواع هي :مراجعة القوائم المالية التاريخية، الفحص المحدود للقوائم المالية، خدمات أخرى لإبداء الرأي.
غالبا ما نجد خدمات التصديق و إبداء الرأي في التدقيق المحاسبي المالي القانوني أين تقدم الإدارة الهامة القوائم المالية السنوية و يصادق عليها مدقق محاسبي مستقل عن المؤسسة.

خدمات أخرى للتأكيد المهني: إن هذه الخدمات تتمحور حول مصداقية وملائمة معلومات معينة، سواء كانت تمثل أو لا تمثل مزاعم طرف آخر، وهي تشترك مع خدمات التصديق وإبداء الرأي في خاصية تحسين جودة المعلومات التي يستخدمها متخذي القرارات .

[58]عبد الفتاح محمد الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر،2004 ، ص10

ويتمثل جوهر الاختلاف بينهما في أن هذه الخدمات لا تتطلب من المدقق تقريراً مكتوباً، كما أن التأكيد قد لا يكون عن مدى الوثوق في القوائم المالية التي أعدها أو لم يعدها طرف آخر[59].
وبالإسقاط على انواع التدقيق المحاسبي المالي، غالبا ما نجد خدمات أخرى للتأكيد المهني ضمن وظائف التدقيق التعاقدي.

وقد أعطت اللجنة الخاصة بخدمات التأكيد المهني والمنبثقة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين "AICPA " بعض أمثلة لتلك الخدمات الأخرى نلخصها في الجدول التالي:

الجدول 1–9: الخدمات الأخرى للتأكيد المهني

خدمات أخرى للتأكيد المهني	الأنشطة المرتبطة بها
تقييم المخاطر المرتبطة بالاستثمار والمشتقات المالية و الرقابة عليها	تقييم عمليات ممارسة ادارة الاستثمارات من قبل المؤسسة وتحديد مدى فعاليتها
تقييم عمل إدارة المبيعات	تقييم عمل وحال البيع فيما يتعلق بقواعد وأصول إجراءات التعامل الصحيح مع العملاء
تقييم مخاطر تجميع وتوزيع المعلومات الالكترونية	تقييم مخاطر معالجة البيانات الكترونيا ومدى كفاية الوسائل الرقابية في ذلك
تقييم المخاطر الناتجة عن الغش و المخالفات والأفعال الغير القانونية	تقييم سياسات ونظم ولوائح المؤسسة من حيث فعاليتها من الحد او منع او اكتشاف الغش والمخالفات
تقييم مدى الالتزام بالقواعد والإجراءات لسياسات المنظمة في مجال الصناعة	فحص العمليات التي تقوم بها المؤسسة ، لبيان مدى توافقها مع مثيلتها في نفس الصناعة من حيث الالتزام بالقوانين واللوائح المنظمة لحركة التجارة
شهادات الايزو 9000	التصديق على مدى التزام المؤسسة بإتباع معايير الايزو 9000 للرقابة على جودة المنتجات لتحقيق الميزة التنافسية لمنتجات المؤسسة
مراجعة بيئية	لتقييم مدى التزام المؤسسات بالقوانين والمعايير الخاصة لحماية البيئة

المصدر : عبد الفتاح محمد الصحن و آخرون، أسس المراجعة الخارجية، مرجع سابق، ص16 .

و لا يستطيع المدقق المحاسبي المالي مزاولة نشاطه بكفاءة و فعالية حتى يكون بدراية تامة بكل ما له من حقوق و سلطات و ما عليه من واجبات و مسؤوليات.

[59] حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة مصر، 2007 ،ص33 .

تتلخص حقوق المدقق في النقاط التالية:

- حق طلب أي مستندات او دفاتر او سجلات و الاطلاع عليها للحصول على معلومة أو تفسير نتيجة معينة.
- حق طلب أي تقارير او استفسار معين حول عملية معينة من أي مسؤول في المؤسسة.
- فحص و تدقيق الحسابات المختلفة و السجلات و فقا للقوانين و اللوائح من ناحية و وفقا لما يقضي به الاطار المفاهيمي للمحاسبة.
- جرد الخزائن المختلفة الموجودة في المؤسسة سواء مخزون البضائع و مختلف انواع المخزون او مخزون الحقيبة المالية و الرصيد النقدي الموجود في صندوق المؤسسة و مقارنتهم بما هو موجود في القوائم المالية. و هذا ينطبق على باقي عناصر الميزانية من أصول و خصوم.
- حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين للانعقاد في بعض الحالات التي لا تتحمل التأجيل أو التأخير.
- حق حضور الجمعية العامة للمساهمين بصفته الشخصية او من ينيبه من مساعديه، و ذلك لتقديم تقرير التدقيق و عرضه.

كما أي وظيفة أخرى، و بالمقابل الحقوق الذي يتمتع بها المدقق المحاسبي المالي، فهو في نفس الوقت ملزم بواجبات نلخصها فيما يلي:

- الفحص و التدقيق الفعلي لحسابات المؤسسة بغرض التحقق من صحتها و سلامتها و كشف أي أخطاء و العمل على تصحيحها.
- التأكد من مدى قوة نظام الرقابة الداخلية بتقييمه.
- يقدم التوصيات و الاقتراحات الملائمة لمعالجة و تصحيح الاخطاء المكتشفة و تفادي الوقوع فيها مستقبلا بقدر الامكان.
- التأكد من التزام المؤسسة بتطبيق و احترام مختلف القوانين و اللوائح التي تسيرها و كذا احترام مختلف البنود و العقود التي أبرمتها.
- فحص و تدقيق القوائم المالية للمؤسسة مع ابداء الرأي الفني و شرح أسبابه.

مما سبق نستطيع استخلاص مسؤوليات المدقق المحاسبي المالي إلى الأنواع التالية[60]:

✓ **مسؤولية فنية:** و هي التي تدخل في صميم عمل المدقق في اطار التدقيق القانوني، و تتلخص في مجالين رئيسيين:

أ –مسؤوليته في التحقق من أن المؤسسة قد طبقت وبشكل سليم القواعد والمبادئ المحاسبية الأساسية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.

ب مسؤوليته في التحقق من أن نصوص القوانين واللوائح والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق التي تنظم أعمال وأنشطة المؤسسة قد روعيت وتم تطبيقها بشكل سليم.

[60] محمد السيد سرايا، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل، الكتب الجامعي الحديث ،مرجع سابق، ص: 61_67 بتصرف من الباحث

- ✓ **مسؤولية اخلاقية:** و هي التي تتعلق بالإخلال بأمانة و أخلاقيات المهنة، فقد نص دليل السلوك الأمريكي الخاص بالأعمال المخلة بكرامة المهنة في القاعدة رقم(501) على "لا يجوز للمحاسب العضو أن يرتكب أي عمل مخل بكرامة المهنة"[61]

و أمثلة التقاعس على هذه المسؤولية ما يلي:

أ- إخفاء المدقق حقائق مادية معينة عرفها عند عملية التدقيق.

ب- الإهمال والتقصير في أداء عمله.

ت- تقديم بيانات مضللة وغير حقيقية.

ث- إخفاء أي تلاعب أو تحريف في المستندات أو السجلات أو الدفاتر.

ج- إذا أبدى رأياً معيناً غير الحقيقة لمنافقة أحد المسؤولين.

ح- إذا لم يضمن تقريره كل الانحرافات التي كشف عنها.

فإذا قام المدقق بارتكاب أي من الأعمال المخلة بقواعد وأخلاقيات وكرامة المهنة، فإن المنظمة المهنية تقوم بتوقيع عقوبات تأديبية عليه، وهذه العقوبات قد تكون التأنيب واللوم أو تعليق العضوية لفترة محدودة أو الحرمان من مزاولة المهنة مدى الحياة.

- ✓ **مسؤولية مدنية:** تتمثل هذه المسؤولية بالنسبة للمدقق في بعض نواحي القصور التي تتعلق بعمل المدقق.

و يوجد من يعرف المسؤولية المدنية للمدقق بأنها مسؤوليته تجاه العميل وتجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية، فهي تنطوي على مخالفة حقوق عميل التدقيق أو الطرف الثالث. ويقتصر العقاب هنا على دفع تعويض مادي[62]، وفيما يلي توضيح لهذين النوعين من المسؤوليات:

1. **مسؤولية المدقق اتجاه العميل:** إن مسؤوليات المراجع تجاه عميله قد تكون مسؤوليات ظاهرة أو مسئوليات ضمنية، فالعقد في حد ذاته ينص على مسئوليات المدقق الظاهرة، بينما تكمن المسؤوليات الضمنية في مسئوليات المدقق القانونية عن الإهمال.

فإذا أخل مدقق الحسابات بأحكام العقد الذي بينه وبين عميله فإنه يتحمل مسؤولية ذلك الإخلال، كما أنه يعرض نفسه للمساءلة عن الإهمال في أداء المهام المطلوبة إذا لم يبذل العناية المهنية المعقولة وفقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، ومن الأعمال التي تعتبر مسؤولية على المدقق اتجاه عميله ما يلي[63]:

- الفشل في إكمال عملية التدقيق.
- الفشل في اكتشاف اختلاسات أو تلاعبات.
- الإفشاء لأسرار العميل.

2. **مسؤولية المدقق اتجاه طرف ثالث:** إن مدقق الحسابات الخارجي المستقل يعتبر مسؤولاً في حالة وقوع أضرار مادية ناتجة عن إهمال وتقصير منه تجاه الطرف الثالث المستفيد والمستخدم للقوائم المالية بالرغم من عدم وجود عقد بينه وبينهم[64].

---

[61] أمين السيد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية – مصر، 2006 ، ص191

[62] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، مرجع سابق، ص61

[63] هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان – الأردن، 2004 ، ص73

[64] يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008 ، ص 236

وفي معظم الحالات التي يتعرض فيها المدققون للمحاكمة نتيجة عدم اكتشاف التلاعب والاختلاس في عملية التدقيق، فإن السبب الرئيسي هو فشل المدقق في بذل العناية المهنية المعقولة للقيام بالمهام الموكلة إليه، وفيما يلي بعض الأمثلة التي تتمثل فيها مسئولية المراجع تجاه الطرف الثالث:

- حالة اهمال المدقق في قيامه بأداء مهامه، و عدم بدل العناية المهنية اللازمة.
- حالة وقوع المدقق في بعض الاخطاء أثناء عملية التدقيق.
- عدم قيامه أصلا بالتدقيق.

✓ **مسؤولية جنائية:** لقد أوضحنا في الفقرة السابقة أن المسؤولية المدنية للمدقق تتمثل في مسؤوليته تجاه عميله وتجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية، والتي تعطى للطرف المتضرر من تصرفات المدقق الحق في الحصول على تعويض يتناسب مع حجم ذلك الضرر، أما المسؤولية الجنائية للمدقق فيتعدى الضرر فيها نطاق الطرف الذي أعتمد على المعلومات والبيانات المالية التي تم تدقيقها، ليصل إلى المجتمع ككل[65].

ومن الأعمال والتصرفات التي يترتب عليها المسؤولية الجنائية ما يلي:

- ❖ تآمر المدقق مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي القصور والإهمال في إدارة المؤسسة.
- ❖ تآمر المدقق مع مجلس الإدارة في مجال اتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة المؤسسة، ولكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة المؤسسة أو المساهمين.
- ❖ إغفال المدقق وتغاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة، وعدم تضمين تقريره ذلك خوفاً على مصالحه الشخصية.
- ❖ الكذب في كتابة تقريره أو في شهادته أمام الجمعية العامة للمساهمين عند مناقشة جوانب هامة وخطيرة بالنسبة لنشاط المؤسسة ومصالح المساهمين.
- ❖ ارتكاب الأخطاء والمخالفات الجسيمة بما يضر بمصالح المؤسسة، مثل إفشاء بعض الأسرار الهامة للمؤسسة إلى المؤسسة المنافسة.

و لا شك ان مثل هذه التصرفات تعرض المدقق المحاسبي المالي للمساءلة الجنائية و اتخاذ الاجراءات القانونية عند اكتشاف هذه التصرفات و التأكد من انها ارتكبت عن عمد من قبل المدقق أو عن اهمال جسيم، فتختلف العقوبة هنا من التعويض الى السجن على حسب عمق الخطأ المرتكب.

مما سبق نفهم أن رأي المدقق جد مهم للمؤسسة وجل مسؤولياته و حتى خدمة التأكيد المهني هي عبارة عن آراء يقدمها المدقق من خلال قيامه بعملية التدقيق المحاسبي المالي.

يجب ان يتميز رأي المدقق المالي حتى يكون سليما و ملائما و مقبولا من الناحية الفنية بمجموعة من الصفات أو الخصائص الهامة و التي منها ما يلي[66]:

[65] يوسف محمود جربوع، مرجع سابق، ص 238.
[66] محمد السيد سرايا، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل، الكتب الجامعي الحديث ،مرجع سابق، ص:68

- أن يكون مبنيا عن الكفاءة المهنية و المهارة المطلوبة لإنجاز برنامج عمل المدقق.
- أن يكون رأيا محايدا و غير متحيز لطرف ما على حساب طرف آخر و ألا يتأثر بأية ضغوط قد تقع المدقق بطريقة مباشرة او غير مباشرة.
- أن يكون رأيا واقعيا يعبر عن نتائج واقعية حدثت فعلا و يعبر عن شخصية المدقق الذاتية و وفقا لما قام به و مارسه من اعمال التدقيق.
- أن يكون أساس رأي المدقق الدراسة و التحليل و التمحيص بأن يسبق اقتناع المدقق بالرأي و ابدائه له قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية و تحديد مدى امكانية الاعتماد عليه في مجال تنفيذ برنامج التدقيق.
- يجب أن يكون أساس إبداء الرأي بطريقة ملائمة و سليمة أن يقوم المدقق بتجميع ادلة الاثبات اللازمة و الملائمة و الكافية لتكوين هذا الأساس و بالتالي إبداء و تقرير الرأي.
- يجب ان يكون رأيا مفهوما وضحا و معبرا بما فيه الكفاية عن جميع المعلومات و البيانات و النتائج الهامة بطريقة لا تحتمل اختلاف التأويل، و كذلك أن تستخدم في صياغة الرأي المصطلحات الفنية الكثر شيوعا في محيط المهنة.
- يجب أن يكون رأيا شاملا لكافة ملاحظات و نتائج عملية التدقيق.
- يجب أن يكون رأيا دقيقا و قاطعا حتى يمكن الاعتماد عليه في مجال اتخاذ بعض الاجراءات أو القرارات.
- يجب مراعاة توقيت إبداء الرأي بأن يقدم في وقت مناسب لمختلف الأطراف حتى يمكن تعاظم الاستفادة منه.
- يجب مراعاة التفصيل و الايجاز في كتابة و إعداد الرأي من خلال تقرير التدقيق بأن يعد الرأي بتفصيل غير ممل و بإيجاز غير مخل، أي انه لا يجب أن يبعث عن الملل عند دراسته أو قراءته، و لا يخل بالهدف الرئيسي منه و هو اظهار النتائج العامة لعملية التدقيق.

الفرع الثالث: منهجية تنفيد التدقيق المحاسبي المالي

أصبح واضحا ان الهدف الرئيسي للتدقيق المحاسبي المالي هو ابداء رأي فني محايد يساهم في الحكم على انتظام و صدق الحسابات و القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق و بالتالي إعطاء الصورة الوفية أو الصادقة للمؤسسة و بتعبير آخر خلق اعتقاد رشيد و ثقة في المعلومات المالية.

من اجل تحقيق التدقيق المحاسبي المالي أهدافه الرئيسية، من الضروري اتباع خطوات أساسية، مترابطة و متكاملة فيما بينها.

فيما يلي عرض مفصل لهذه الخطوات.

1. **معرفة عامة حول المؤسسة:** لا يمكن للمدقق مزاولة مهمة تدقيق جديدة إلا بعد جمعه لمجموعة من الدله الكافية التي تسمح بأداء عمله بأكمل وجه.

و أول خطوة يستطيع القيام بها المدقق هو طلب توضيحات من المدقق السابق للمؤسسة محل التدقيق بالإضافة إلى جولات استطلاعية تسمح له بتكوين فكرة عن عمل المؤسسة من حيث الناحية الفنية والسجلات ونظام المراقبة الداخلية.

فالتعرف على المؤسسة يسمح باكتشاف مناطق الخطر التي لم تستطع أجهزة الرقابة الداخلية والحسابات توضيحها، ويجب على المدقق جمع عدد مهم من المعلومات، والتي يمكن تلخيصها في الجدولين التاليين:

الجدول 1-10: المعلومات المهمة لمعرفة المؤسسة

معلومات عامة	معلومات قانونية	معلومات مالية و حسابية
ملف وصفي للمؤسسة: _اسم المؤسسة _المقر الرئيسي _الهدف الاجتماعي _سيرورة المؤسسة _توظيف المؤسسة _توظيف جغرافي للوحدات _الدور الاجتماعي **الهيكل التنظيمي** **عدد العمال:** حسب الصنف والنوع **أشخاص الاتصال**	**الأنظمة الداخلية للمؤسسة** **أصحاب رأس المال** **الأوصياء الاجتماعيون** **ممثلي العمال** **الاتفاقيات الجماعية** **القانون الداخلي** **العقود الأساسية:** _الإيجار _الإقتراضات _عقود أخرى **فروع الشركة والمساهمين**	**النظم و الطرق المحاسبية :** _المخططات الحسابية _النظام المحاسبي _الإجراءات المحاسبية _خصوصيات المؤسسة حول التقييد المحاسبي والتقييم والتقدير _طرق التجميع **معلومات مالية :** _لوحة تذكارية _جدول المقارنات متعددة السنوات للميزانيات وحسابات النتائج. _نسب الهوامش

المصدر: مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية، العدد الخامس، منشورات الوادي، 2012، ص 211

يعتبر الجدول جمع أولي لأهم المعلومات الواجب توفرها و الذي توصف المؤسسة و طبيعتها و ترتكز بالخصوص على المعلومات العامة، القانونية و المحاسبية، من أهم المستندات التي نجدها:

- ✓ القانون التأسيسي.
- ✓ السجل التجاري.
- ✓ دليل الاجراءات.
- ✓ العقود و الالتزامات المبرمة من قبل المؤسسة
- ✓ الدليل المحاسبي
- ✓ المواثيق الموجودة.....

الجدول 1-11: معلومات تفصيلية لمعرفة المؤسسة

معلومات خاصة بالمجموعة أو الفرع المهني	معلومات متعلقة بالمحيط الخارجي	معلومات حول السياسة العامة للمؤسسة
مجموعة الشركات : -البيئة -النشاط -السياسة -الوسائل **الفرع المهني:** -علاقات مع المجموعات المهنية (جمعيات ،نقابات،....) -مجموعة مشتركة بين عدد من المهن. -قواعد خاصة (تحديد ومراقبة الأسعار و البرامج الحكومية ..) -أعمال مشتركة مع المؤسسات الأخرى حول مخطط البحث . -العمل التجاري، التوزيع، التصدير... إلخ	**الزبائن والموردون الأساسيين :** -شبكة التوزيع -الأقدمية -العقود -أسعار وشروط الدفع و التخفيضات. **التنظيمات المالية :** -الاسم -طرق التمويل -مبلغ وشروط المسابقات الخاصة بالبنوك. **ملف جبائي اجتماعي :** -عنوان المفتشية و مكتب تحصيل الضرائب . -القواعد الخاصة بالنشاط المهني المستعمل . -مراقبة جبائيه **الاستشارات:**	**سياسة البحث.** **سياسة الاستثمار :** -التجديد -التنمية **السياسة المالية.** **زيادة رأس المال:** -اقتراض من المؤسسات المالية -مساعدة الدول والجماعات المحلية **السياسة التجارية:** -إمكانية تطوير الأسواق الحالية. -تواجد أسواق جديدة **تسيير المستخدمين :** -العمر. -سياسة التوظيف . -سياسة الأجور.

	-المجلس القانوني و الاجتماعي -المحامي -الموثق -الخبير المحاسبي -محافظ الحسابات	

المصدر: مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية، مصدر سابق، ص 212.

المعلومات المجموعة وفق هذا الجدول أكثر دقة و تفصيل فهي تمس بالخصوص المحيط الخارجي و السياسة العامة للمؤسسة و كذا فروع و المؤسسات التابعة لها في حالة كون الشرمة الخاضعة للتدقيق عبارة عن مجمع.

و لإنهاء مرحلة المعرفة العامة للمؤسسة، المدقق مطالب بإتمام الخطوات الآتية:

الشكل 1-5: خطوات التعرف العام على المؤسسة

المصدر: محمد بوتين، المراجعة و مرقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية،2005 ، طبعة الكترونية ، ص 43. بتصرف من الباحث

من الأمور الهامة و التي تساعد المدقق المحاسبي المالي في أداء مهامه بأكمل وجه سواء في هذه الخطوة او الخطوات اللاحقة لكون هناك تكامل بين الخطوات، هو القيام بالتخطيط السليم لبرنامج التدقيق.

التخطيط لبرنامج التدقيق هو عبارة عن وضع دليل للمدقق يسمح له بمعرفة الخطوات و الاجراءات الملائمة لإنجاز مهمة التدقيق بيسر و في الوقت المناسب، فبصفة عامة تكون بداية التخطيط بتحديد أهداف التدقيق المطلوب تحقيقه، و بعد ذلك تحديد السياسات و الاجراءات اللازمة لتحقيق هذه الاهداف.

عملية التخطيط الذي يقوم بها المدقق تبدأ في الخطوة الأولى من منهجية عمله و المتمثلة في معرفة المؤسسة، بل تعتبر هذه الخطوة المصدر الأساسي لعملية التخطيط.

و بالعودة إلى خطوة معرفة المؤسسة، و بالانطلاق من الشكل السابق، نوضح ما يلي:

- **الأشغال الأولية:** خطوة يطلع المدقق من خلالها على الوثائق الخارجية عن المؤسسة، مما يسمح له من التعرف على محيطها ومعرفة القوانين والتنظيمات الخاصة بالقطاع، وما كتب حوله وخصوصياته وحول المهنة المؤسسة أحيانا مما يمكنه من استخراج معايير المقارنة ما بين مؤسسات القطاع.
- **اتصالات أولى مع المؤسسة:** تسمح هذه الخطوة الفرعية بالتعرف الداخلي للمؤسسة من خلال التعرف على طبيعة المؤسسة و نظمها الادارية و المالية و القانونية حتى تمكن من ضبط الخطة الملائمة للتدقيق، تتضمن هذه الخطوة[67]:
  - ✓ الاطلاع على ودراسة التقارير المالية لعدد كافي من السنوات السابقة.
  - ✓ دراسة عدد من محاضر مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين في حالة شركات المساهمة.
  - ✓ دراسة تقارير خلية التدقيق الداخلي وتحليله.
  - ✓ التعرف على هيكل خلية التدقيق الداخلي ومسئولياته.
  - ✓ دراسة الهيكل الإداري للمؤسسة، وتحليل خطوط الاتصال والسلطات والمسؤوليات.
  - ✓ دراسة أوراق العمل الخاصة بالتدقيق المحاسبي المالي للسنوات السابقة.
  - ✓ دراسة و تحليل السياسات الإدارية للمؤسسة، من خلال الدليل الخاص بالسياسات.
  - ✓ الاطلاع على القوانين واللوائح والأنظمة الداخلية في المؤسسة.
  - ✓ القيام بزيارة المؤسسة المطلوب تدقيقها، للتعرف والوقوف على مختلف الظروف والأحوال التي تعمل في ظلها المؤسسة، ومنها : الظروف المالية، الاقتصادية، الاجتماعية، العامة وبعض القواعد المحاسبية الخاصة بالمؤسسة كطرق خاصة لتحديد قيمة المخزون بالنظر إلى خصوصية عملة النتاج داحل المؤسسة.

و لتكتمل هذه الخطوة على المدقق إجراء مقابلات مع المسيرين و الموظفين و ذلك لإفادته ببعض التفاصيل الأخرى عن هذه المؤسسة و الاستفسار عن أي ملاحظات أو امور تبدو غامضة بالنسبة للمدقق.

- **انطلاق الأشغال:** يحصل المدقق على نظرة عامة، شاملة وكاملة حول المؤسسة بعد قطع مختلف الخطوات الفرعية السابقة و جمع معلومات تسمح له بتكوين ملفين هامين يرافقانه طيلة فترة التدقيق، أما الأول فيكون في خطوة معرفة المؤسسة و الثاني يبدأ تكوينه في هذه الخطوة و ينتهي تكوينه بانتهاء عملية التدقيق، هذان الملفان هما:
  - ✓ الملف الدائم: يحتوي على بيانات ومعلومات لها صفة الدوام والاستمرار ولا تقتصر فائدتها على سنة مالية واحدة ولكنها تفيد في القيام بعمليات التدقيق الخاصة بالسنوات التالية، اهم محتوياته: نبذة تاريخية عن المؤسسة وطبيعتها، التنظيم الإداري للمؤسسة، ملخص للنظام المحاسبي المتبع وقائمة كاملة بالدفاتر والسجلات المستخدمة، نسخة من دليل الحسابات ولائحة الحسابات، معلومات متعلقة بدراسة النظام الرقابي الداخلي، تحليلات مستمرة لبعض

[67] محمد السيد سرايا، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل، الكتب الجامعي الحديث ، مرجع سابق، ص208_209

الحسابات المهمة (ذات الطبيعة المستمرة) مثل رأس المال والاحتياطيات والأصول الثابتة، نسخة من العقد التأسيسي، السجل التجاري والقانون النظامي للشركة، عقود القروض طويلة الأجل.

- ✓ الملف الجاري: يحتوي على جميع أوراق التدقيق الخاصة بالسنة الحالية محل الفحص و من الأمثلة عم مكونات هذا الملف: المراسلات بين المدقق و المؤسسة،
جميع ملاحظات المدقق واستفساراته التي نشأت في خلال القيام بعملية الفحص،
برنامج التدقيق لهذه السنة، قائمة الاستقصاء الجارية عن نظام الرقابة الداخلية، ميزان المراجعة، التسويات المختلفة التي أجراها المدقق على القوائم المالية
ملخصات لمحاضر جلسات مجلس الإدارة، صورة من تقرير المدقق على القوائم المالية.

2. **تحديد مخاطر التدقيق:** تعتبر هذه الخطوة جد مهمة قبل الولوج في عملية التدقيق، فجمع المعلومات اللازمة في الخطوة الأولى لا يكفي لإعداد برنامج التدقيق، تحديد مخاطر التدقيق عنصر مهم في تحديد برنامج التدقيق.

يكمل خطر التدقيق في كون البيئة الذي يعمل فيها المدقق متصفة بعدم التأكد، ضف إلى ذلك اعتماده على أسس اختبارية في عمله، يترتب على هذا خطر إبداء رأي غير صحيح عن القوائم المالية موضوع التدقيق، و لهذا الخطر ثلاث انواع[68]:

- ✓ الخطر المتلازم: و هو خطر قابلية بعض الحسابات او العمليات لحدوث تحريفات جوهرية في ظل عدم وجود إجراءات خاصة بالرقابة أو وجود أخطاء في فهم و تطبيق النظام المحاسبي السائد.
- ✓ خطر الرقابة: و هو خطر عدم قدرة نظام الرقابة الداخلية في الكشف، منع حدوث أو تصحيح أخطاء في التوقيت المناسب.
- ✓ خطر عدم الاكتشاف: و هو خطر المدقق المحاسبي المالي عدم قدرته عن اكتشاف أي من التحريفات و الأخطاء الجوهرية المتبقية.

أبرزت دراسة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي العلاقة بين المخاطر الثلاث، حيث تشير الدراسة إلى أن الخطر المتلازم و خطر الرقابة يختلفان عن خطر عدم الاكتشاف في ان هذين النوعين من الأخطار قد توجد في القوائم المالية نتيجة طبيعة الحسابات و مدى قوة او ضعف نظام الرقابة الداخلية بينما خطر عدم الاكتشاف يمكن إرجاعه إلى إجراءات التدقيق الذي يقوم به المدقق المحاسبي المالي.

و تلخيصا للعلاقة بين الأخطار الثلاث، يمكن عرض العلاقة في المعادلة الآتية:

$$RR=RI*RCI*RND$$

RR: خطر التدقيق

[68] عبدالوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، مراجعة حسابات البنوك التجارية و الشركات العاملة في مجال الوراق المالية وفقا لمعايير الدولية للمراجعة و التاكيد المهني، الدار الجامعية، الاسكندريةن مصر، 2008، ص 185.

RI: الخطر المتلازم

RCI: خطر الرقابة الداخلية

RND: خطر عدم الاكتشاف

و بالتالي : خطر التدقيق= الخطر المتلازم* خطر الرقابة الداخلية* خطر عدم الاكتشاف

و العلاقة بين الأنواع الثلاثة مشروحة في الجدول الآتي:

الجدول 1-12: تحديد مخاطر التدقيق المحاسبي المالي

	RCIمرتفع	**RCIمتوسط**	**RCIضعيف**
RIمرتفع	RNDضعيف	RNDضعيف	RNDمتوسط
RIمتوسط	RNDضعيف	RNDمرتفع	RNDمرتفع
RIضعيف	RNDمتوسط	RNDمرتفع	RNDمرتفع

المصدر:

Robert Obert, synthèse droit et comptabilité, 5 édition, Dunod, paris , 2006, p55

تظهر جليا العلاقة العكسية بين خطر عدم الاكتشاف و كلا من الخطر المتلازم و خطر الرقابة الداخلية، فكلما انخفضت كل من درجة تقدير خطر المتلازم و خطر الرقابة الداخلية الذي يعتقد المدقق تواجدهما في القوائم المالية كلما ارتفع خطر عدم الاكتشاف الذي يتحمله المدقق لعلاقته المباشرة مع عمل المدقق. و العكس بالعكس.

معرفة التنظيم الاداري و المحاسبي داخل المؤسسة محل التدقيق يساهم و بشكل كبير في التفادي من الوقوع في هذه المخاطر.

يرى بوتين أن من بين الأمور التي تسمح للمدقق بمعرفة التنظيم الاداري و المحاسبي و كذا إعطاء الرأي المحايد حول شرعية القوائم المالية هي طرح سبعة أسئلة أساسية على نفسه وعليه تلقي الإجابة عليها، وهي[69]:

- **أسئلة تخص التسجيلات:** تتمثل في:
  - هل أن كل العمليات الواجبة التسجيل تم تسجيها في الحسابات؟

يتحقق المدقق من خلال هذا السؤال من شمولية التسجيلات أي هل الفعلي ليس أكبر من المحاسبي؟

مثال :حسابات الزبائن هي :الفواتير، المستحقات أو فاتورة إنقاص، التسديدات

يقصد بالتسجيلات الشاملة أن كل العمليات المحاسبية قد سجلت ولم ينس ولا تناسى المحاسب أية

[69] محمد بوتين، المراجعة و مرقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، مرجع سابق، ص38_40 ، بتصرف من الباحث

علمية من عمليات الدورة التي نحن بصددها، فالشمولية في المعلومة المالية تعتبر خاصية نوعية مطلوبة و أساسية كرسها مجلس المعايير المحاسبية الدولية في الاطار المفاهيمي لهذه المعايير.

فنقول عن حساب مورد من الموردين، على سبيل المثال، أنه شامل إذا تضمن كل فواتير الشراء ثم التسديدات التي تمت دون نسيان العمليات الأخرى كالتسبيقات، تخفيضات تجارية خارج الفاتورة، تخفيضات مالية، مردودات مشتريات...

- هل أن كل التسجيلات التي تم تسجيلها في الحسابات تعبر عن عمليات حقيقية؟

يتحقق المدقق في هذه الحالة من حقيقة التسجيلات أي :هل المحاسبي ليس أكبر من الحقيقي؟ وهذا، في حالة الجواب بنعم، دليل على احترام مبادئ المحاسبة.

مثال :دخول استثمار يعني الفاتورة صحيحة، التسجيل صحيح، الأصل يمكن اعتباره استثمارا، ملكية المؤسسة للاستثمار، الرسم على القيمة المضافة لم يدخل في القيمة الأصلية في حالة كونه قابلا للاسترجاع .

بتعبير آخر، القول أن كل التسجيلات حقيقية يعني أنها ناتجة عن عمليات حقيقية وأن هذه الأخيرة سجلت حقيقة.

- هل أن العمليات التي تم تسجيها خلال الدورة موضوع التدقيق تخص هذه الدورة وفقط،

وهل أن ليس هناك عمليات تخص الدورة المعنية وسجلت على دورة أخرى؟

يتحقق المتدخل في هذه الحالة من مدى احترام مبدأ استقلالية الدورات.

مثال :المبيعات لم تسجل أي عملية بيع للدورة الحالية في الدورة القادمة وهذا تعبير عن الشمولية ولم تسجل أي عملية بيع للدورة السابقة في الدورة الحالية وهذا تعبير عن حقيقة التسجيلات.

وباختصار يمكن القول فيما يخص التسجيلات أن شمولية التسجيلات تعني أن الموجود هو المسجل في المحاسبة ولا يختلف عنه، وأن الحقيقة تعني أن المسجل في المحاسبة هو الموجود حقيقة ولا يختلف عنه.

- **أسئلة تخص الأرصدة:** تتمثل في:
  - هل الأرصدة الظاهرة بالميزانية لعناصر الأصول وعناصر الخصوم موجودة في الواقع؟

لابد من تحقق المدقق من الوجود الفعلي للأرصدة المعنية في الواقع .

مثال :المخزون موجود وجودا ماديا، حق المؤسسة تجاه الزبون موجود.

  - هل عناصر الأصول وعناصر الخصوم مقيمة كما يجب؟

تحقق المدقق في هذه الحالة من حقيقة تقييم الأرصدة .

مثال :المؤونات مقيمة كما يجب، تحويل الحقوق والديون من العملة الصعبة إلى العملة المحلية كما يجب.

- **أسئلة تخص الوثائق المالية:** تتمثل في:
  - هل تم إعداد الوثائق المالية وفقا للنظام المحاسبي السائد؟

يتأكد المدقق عند تصفحه لهذه القوائم من حيث الشكل خاصة.

مثال: هل هناك أخطاء في الترتيب أو جمع أصناف مالية، عن غير حق، في الميزانية مثلا.

  - هل القوائم المالية التي تم إعدادها مرفقة بالمعلومات المكملة الضريبية لفهمها؟

يتحقق المدقق هنا من أن المعلومات المتضمنة في الوثائق المالية والمحاسبية مرفقة بمعلومات خارج المحاسبة تفصيلية مفسرة لها.

- مثال :كيفية تقييم المخزونات، تغيير الطرق المحاسبية، العمليات ما بعد الميزانية...الخ.

3. تقييم نظام الرقابة الداخلية: يقع على عاتق إدارة المؤسسة إقامة نظام سليم للرقابة الداخلية، ومن مسؤوليتها المحافظة عليه والتأكد من مدى سلامة تطبيقه، كما أن هناك التزاما آخر قانونيا يقع على عاتقها بإمساك حسابات منتظمة وبصفة خاصة في حالة شركات المساهمة، وليس من المتصور وجود حسابات منتظمة بدون وجود نظام سليم للرقابة الداخلية.

إن تقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة يعتبر من أهم خطوات التدقيق المحاسبي المالي، وذلك بغية اكتشاف مواطن الضعف فيه ومن ثمة تسليط عملية التدقيق على هذه المواطن وتلافي مواطن القوة، يعبر هذا النظام عن الخطة التنظيمية وجميع الإجراءات والمقاييس المتبناة من قبل المؤسسة من أجل ضمان السير الحسن لجميع الوظائف وضمان صحة ومصداقية المعلومات الناتجة عن الأنظمة المعلوماتية في المؤسسة.

إن التطور في أشغال المؤسسة أضحى يملي ضرورة تكييف نظام الرقابة الداخلية مع الشكل الجديد للمؤسسة باعتبار هذا النظام يمس الرقابة الإجرائية على العمل داخل المؤسسة، ومن ثم ضمان استمرارية نشاطها الذي يأتي عن طريق فرض رقابة إجرائية على جميع العمليات من جهة، ومن جهة أخرى تبني تدقيق قوائم طبيعة نشاط المؤسسة والتمكن من إعطاء الصورة الصادقة عن المركز المالي الحقيقي لها.

وتندرج خطوة تقييم نظام الرقابة الداخلية ضمن عملية إعداد برنامج التدقيق، وتحديد الاختبارات التي سيقوم بها المدقق، والفحوص التي ستكون مجالا لتطبيق إجراءات التدقيق، كما أنّ ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة الحصول على أدلة الإثبات في عملية لتدقيق، وإنما يحدد أيضا العمق المطلوب في فحص تلك الأدلة.

ويجب أن يستمر المدقق في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية حتى يمكنه من الإلمام بالأساليب والإجراءات التي تستخدمها المؤسسة، وإلى المدى الذي يزيل أي شك أو تساؤل في ذهنه عن فعالية وكفاءة النظام.

و بناءا على ما سبق، فإن أهمية الموضوع تكمن في مدى سلامة ومصداقية المعلومات المحاسبية المتواجدة في القوائم المالية الختامية، إذ تستمد هذه الأخيرة دليل صحتها وسلامتها من قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية.

يجدر الاشارة إلى إشكالية ما إذا كانت خطوة تقييم نظام الرقابة الداخلية تنفيذا لبرنامج التدقيق أو تدخل في عملية الاعداد لبرنامج التدقيق كسابقاتها من الخطوات، يرى الباحث أن الاجابة عن الاشكالية يختلف باختلاف الهدف من التدقيق، فإن كان الهدف هو إصدار رأي فني محايد عن القوائم المالية للمؤسسة أي المصادقة عن القوائم المالية، و هي حالة التدقيق المحاسبي المالي، هنا تدخل خطوة تقييم نظام الرقابة الداخلية في إعداد لبرنامج التدقيق، هذا الأخير يطبق في مجمله في خطوة فحص الحسابات و القوائم المالية.

أما إذا كان الهدف من التدقيق غير مصادقة القوائم المالية، فهنا تستطيع أن تكون خطوة تقييم نظام الرقابة الداخلية كتنفيذ لبرنامج التدقيق، خير مثال عن ذلك قيام المدقق بمهمة تدقيق تندرج ضمن التدقيق التعاقدي بهدف تقييم نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة محل التدقيق.

و تكمل أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية في التدقيق المحاسبي المالي في النقاط الآتية[70]:

- ✓ ليس في استطاعة المدقق التأكد من أن التسجيلات تعكس كل العمليات بالرغم من تدقيق كل التسجيلات، ولا يتأكد من ذلك إلا بعد تقييم مختلف النظم الجزئية ومعرفة أنها خالية من الأخطاء وأن كل تدفق ، داخل أو خارج، لا بد أن يسجل.
- ✓ لا يمكن للمدقق عمليا تدقيق كل الحسابات بل جزء منها فقط، وللحكم على أن الكل صحيح عليه التأكد من أن كل عملية تفسر وتسجل بنفس الطريقة، أي استمرارية الإجراءات وطرق العمل المتبعة.
- ✓ يقوم المدقق بتدقيق مستندي أي دراسة المستندات المبررة للعملية وعليه لكي يثق في هذه الأخيرة يجب أن يعرف كيفية إعدادها، تدقيقها عبر مختلف المصالح التي تمر بها والمحافظة عليها في الأرشيف، هذا يجعله يتأكد من أنها تبرر، جزئيا، أو لا تبرر العمليات المسجلة.

المدقق المحاسبي المالي مطالب بالرد على ثلاث أسئلة رئيسية تمكنه من معرفة ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية المتواجد فعال ام لا، و هي:

-ما هي الإجراءات المعمول بها التي الهدف منها تحقيق رقابة داخلية فعالة ؟

-هل أن تلك الإجراءات مطبقة فعلا ؟

-هل الإجراءات كافية لخلق رقابة داخلية حسنة مما يؤدي إلى صحة القوائم المالية ؟

أهم الخطوات الفرعية التي يتبناها المدقق المحاسبي الملي في تقييمه لنظام الرقابة الداخلي ما يلي[71]:

أ. **جمع الإجراءات:** يتعرف المدقق على نظام المراقبة من خلال جمعه للإجراءات المكتوبة وتدوينه لملخصات، إن نظام المراقبة الداخلية نظام شامل وحسب النظرية العامة للنظم فإنه يتكون من أنظمة جزئية خاصة بمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة.

وكل نظام جزئي، حسب نفس النظرية، يمكن أن يجزأ بدوره إلى أنظمة جزئية وهكذا، والمثال على ذلك عملية البيع للزبائن . إذ يجمع المدقق الإجراءات المكتوبة إن كان هناك مكتوب حول عملية البيع أو يدون ملخصا لها بعد حوار مع القائمين على إنجازها، كما يرسم خرائط التتابع ورسوم بيانية للوثائق المستعلمة والمعلومات المتدفقة عنها والمصالح المعنية بها .

كما يمكن استعمال استمارات تتضمن أسئلة تتطلب أن تكون الإجابة مفتوحة عليها تتضمن :تسجيل طلبية الزبون، تسليم السلعة، إعداد الفاتورة، التسجيل المحاسبي لعملية القبض والتسجيل لها.

[70] محمد بوتين، المراجعة و مرقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، مرجع سابق، ص44،

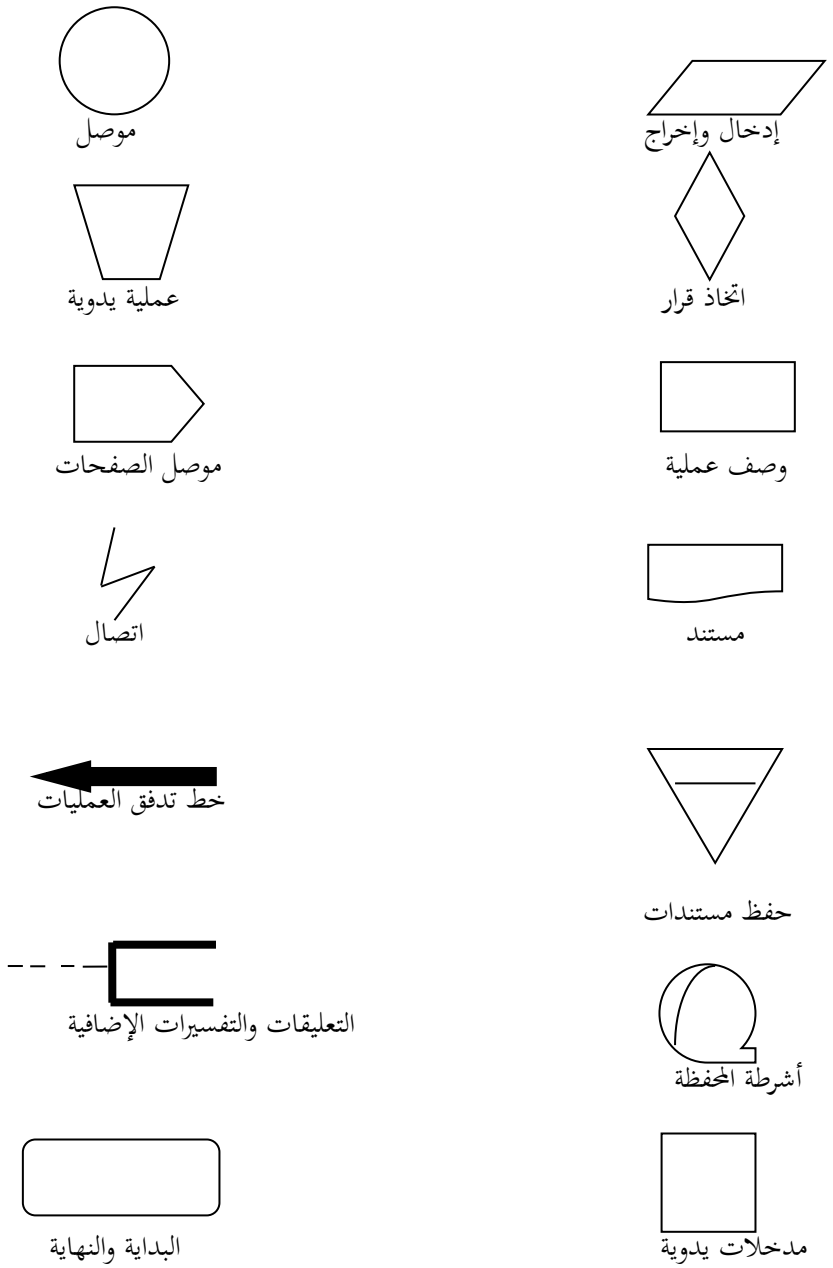
[71] محمد بوتين، المراجعة و مرقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، مرجع سابق، ص45_55، بتصرف.

خطوة جمع الاجراءات تعتبر بمثابة عملية توثيق يقوم بها المدقق لنظام الرقابة الداخلية، فيوجد ثلاث أساليب شائعة لتوثيق نظام الرقابة الداخلية التي قد تستعمل مجتمعة أو بانفراد على حسب الحاجة[72]:

- الوصف النظري :وصف كتابي للرقابة الداخلية لدى المؤسسة، غالبا ما يكون على شكل دليل للرقابة الداخلية.
- خرائط التدفق :وهي عرض بياني لإجراءات تدفق البيانات في نظام معين أو عمليات محددة، تتضمن خانات معينة يدون في كل منها نوع معين من الاجراءات الخاصة.

أهم الرموز المستعملة في خرائط التدفق نلخصها في الشكل الآتي:

الشكل: 1-6: أهم رموز خرائط التدفق



[72] ألفين أريتر، جيمس لوبك، المراجعة -مدخل متكامل، ترجمة محمد الديسطي، دار المريخ للنشر، الرياض -المملكة العربية السعودية،2002، ص 398.

المصدر: حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، " مراجعة الحسابات المتقدمة للإطار النظري والإجراءات العملية" ، دار الثقافة، عمان، الطبعة الأولى، 2009 ، ص30 .

- قوائم الاستقصاء :عبارة عن قوائم يتم إعدادها عن طريق المدقق، وتحتوي على مجموعة مختلفة من الأسئلة التي تتعلق بعناصر الرقابة الداخلية في المؤسسة، بهدف تقييم والحكم على مدى قوة أو ضعف هذه العناصر.

المدقق المحاسبي المالي مطالب بمراعاة النواحي التالية عند تحديده لقائمة الاستقصاء:

- ✓ يجب ان تكون الأسئلة شاملة لجميع عناصر النشاط.
- ✓ أن تكون الأسئلة مصاغة بطريقة سهلة ومفهومة و بسيطة على كل مجيب.
- ✓ ان تكون الاسئلة مختصرة بحيث لا تبعث على الملل لكل من يجيب عليها.
- ✓ ان تكون الأسئلة مباشرة بالنسبة لكل عملية.
- ✓ أن تبوب الأسئلة في مجموعات متجانسة.
- ✓ إمكانية إعادة صياغة بعض الأسئلة في موضع آخر لاختبار مدى دقة و صدق الاجابة على السؤال الأصلي المعاد صياغته.
- ✓ تترك الفرصة في آخر القائمة لكل من يجيب على القائمة لإبداء رأيه بحرية.
- ✓ يجب على المدقق أن لا يلزم المستجيب لكتابة معلوماته الخاصة منعا للإحراج، و في خالة عدم معرفة الاجابة على سؤال معين يترك بدون اجابة تسهيلا لعملية التحليل.

ب. **اختبارات الفهم**: يحاول المدقق أثناء هذه الخطوة فهم النظام المتبع وعليه أن يتأكد من أنه فهمه وذلك عن طريق قيامه باختبارات الفهم و التطابق، أي يتأكد من أنه فهم كل أجزائها وأحسن تلخيصه لها بعد تتبعه للعمليات.

ففي المثال المعطى، عملية البيع للزبائن، يأخذ المدقق بعض طلبيات الزبائن، ويقارنها بسندات تسليم السلع، كما يقارنها بفواتير البيع المحررة وبتحركات الجرد عبر الأماكن المعنية.

إن هذا الاختبار ذو أهمية محدودة، الهدف من ورائه هو تأكد المدقق من أن الإجراء موجود، أنه مفهوم وأنه أحسن تلخيصه وليس الهدف منه التأكد حسن تطبيقه.

اختبارات الفهم و التطابق تأخذ أحد الشكليين التاليين[73]:

- ✓ فحص عملية من بدايتها إلى نهايتها :حيث يقوم المدقق باختيار عملية أو عدة عمليات، ثم يقوم بفحصها من بدايتها ويتتبعها في كافة مراحلها حتى تنتهي بالتسجيل في الدفاتر وحفظ المستندات.
- ✓ فحص عينة من العمليات :في هذه الحالة يختار المدقق عينة من العمليات المالية ويقوم بفحصها للتأكد من إتباع إجراءات الرقابة الموضوعة والمحددة.

[73]حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، تدقيق الحسابات – الإجراءات، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان .– الأردن، 2000 ، ص34

ت. **التقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية:** بالاعتماد على الخطوتين السابقتين، يتمكن المدقق من إعطاء تقييم أولي للمراقبة الداخلية باستخراجه، مبدئيا، لنقاط القوة المتمثلة في ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات ونقاط الضعف و هي عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء وتزوير.
تستعمل في هذه الخطوة، في الغالب، استمارات مغلقة أي استمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما بنعم أو بلا، الجواب بنعم إيجابي، الجواب بلا سلبي. وعليه يستطيع المدقق في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط قوة النظام ونقاط ضعفه وذلك من حيث التصور، أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة.

ث. **اختبارات الاستمرارية:** من خلال هذه الاختبارات يبحث المدقق عن مدى استمرارية عمل نقاط القوة التي وصل اليها في الخطوة السابقة، و عن مدى فعاليتها في تحقيق اهداف على المدى البعيد، وعندما تؤكد نتائج الفحص هذه الحقائق، فإن المدقق يمكنه الحصول على تأكيدات رقابية أو ضمنية عالية تمكنه من الحد من إجراءات الفحص الجوهري و تغيير توقيته و طبيعته[74]. و في حالة ما إذا كانت نتائج الفحص لتلك النقاط الايجابية معاكسة معناه انها ايجابية على الورق فقط، ولكن من الناحية التطبيقية تعتبر سلبية.

ج. **التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:** باعتماده على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر يتمكن المدقق من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره، عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة.

هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام.

بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها يقدم المتدخل حوصلة في وثيقة شاملة مبينا آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الاجراءات .
الجدول التالي يلخص الخطوات الفرعية لخطوة تقييم نظام الرقابة الداخلية:

الجدول 1-13: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

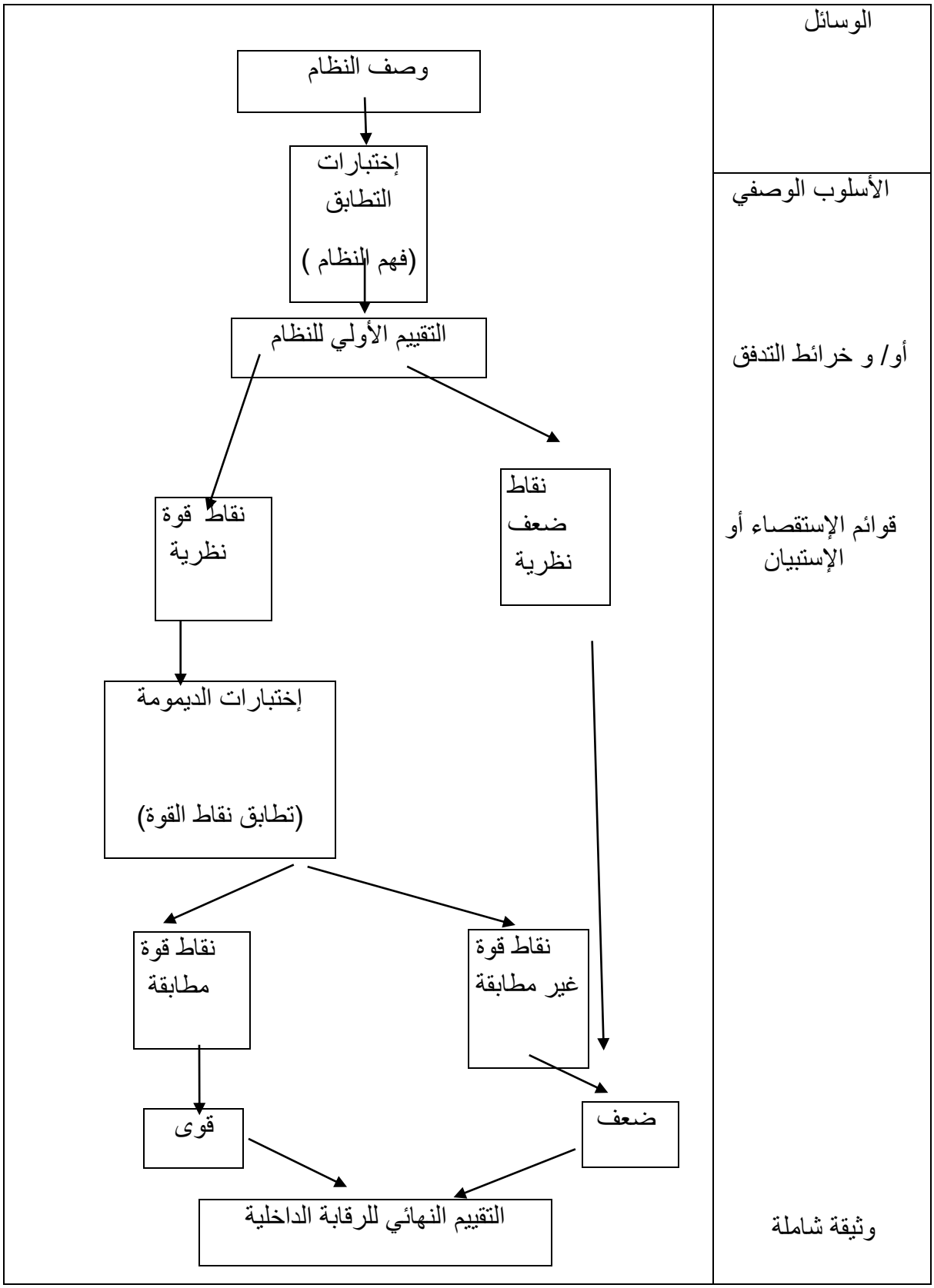
أ-جمع الإجراءات	-استعمال خرائط تتابع الوثائق ما بين المصالح. -ملخصات إجراءات ،ملخصات الأدلة الكبيرة.
ب-اختبارات التطابق (الفهم)	-تتبع بعض العمليات بهدف فهم النظام وحقيقته.
ج-تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية	-نقاط قوة النظام –نقاط ضعف النظام.
د-اختبارات الاستمرارية	-اختبارات للتأكد من تطبيق نقاط القوة في الواقع.
هـ-تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية	-نقاط قوة النظام –ضعف وقصور النظام –النتائج .

المصدر: محمد بوتين، المراجعة و مرقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، مرجع سابق، ص46، بتصرف.

[74] الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، دليل الأداء الرقابي الشامل، صنعاء – اليمن، 1991 ، ص385

بالإضافة إلى الجدول المقترح من قبل بوتين هناك شكل آخر يعرض مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل من التفصيل:

الشكل 1-7: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية



المصدر:

Raffegeau jean, Pierre du fils et Ramon Gonzales: audit et contrôle de comptes ,public-union edition, Paris, 1979,p88.

4. **فحص الحسابات و القوائم المالية:** بعد الانتهاء من خطوة تقييم نظام الرقابة الداخلية، يكون المدقق قد أتم مرحلة التحضير و إعداد برنامج عملية التدقيق المحاسبي المالي، فإن كانت الخطوتين الأوليتين، المعرفة العامة و تحديد المخاطر، يندرجان ضمن عملية التخضير للبرنامج، فخطوة تقييم نظام الرقابة الداخلية بقدر ما تعد كخطوة إعداد لبرنامج التدقيق فهي تندرج أيضا في تعديل هذا البرنامج.

لتأتي بعد ذلك الخطة الرئيسية في التدقيق المحاسبي المالي و المتمثلة في فحص الحسابات و القوائم المالية، و التي من خلالها ينتقل المدقق من التحضير لبرنامج التدقيق إلى تنفيذه بعد مروره بالخطوات السابقة و جمعه للمعلومات و المعطيات اللازمة التي تسمح له بفحص الحسابات بأحسن طريقة.

كسابق الخطوات، فحص الحسابات و القوائم المالية يحتوي على مجموعة من الخطوات الفرعية نلخصها في الجدول الاتي:

الجدول 1-14: خطوات فحص الحسابات و القوائم المالية

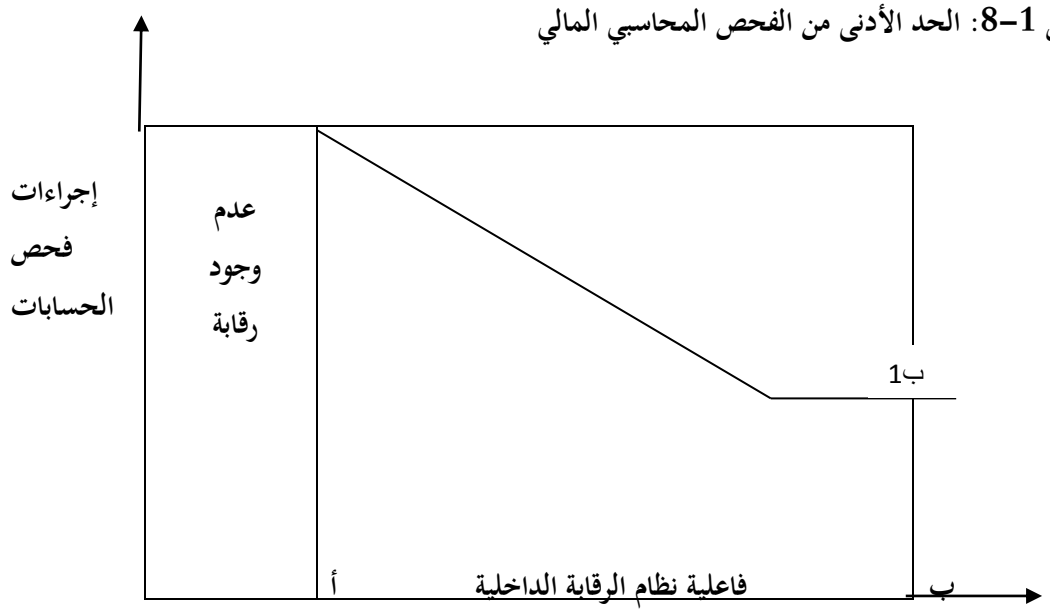
أ – تحديد آثار تقييم نظام الرقابة الداخلية	-إعادة النظر في برنامج التدقيق -تخفيف البرنامج. -تدعيم البرنامج بإجراءات إضافية
ب – اختبارات السريانية و التطابق	-اختبارات التطابق (إعادة النظر في المعلومة ،مقارنة عن طريق العمليات الحسابية). -اختبار التطابق بواسطة الوثائق الداخلية . -اختبار التطابق بواسطة المصادقات الخارجية . -اختبار التطابق بواسطة المشاهدة المادية .
ج – إنهاء عملية التدقيق	-التأكد من مدى توفر مبادئ المحاسبة . -فحص الأحداث ما بعد الميزانية . -فحص تقديم القوائم المالية و المعلومات الإضافية . -إعادة النظر في أوراق العمل. -إصدار الرأي .

المصدر: محمد بوتين، المراجعة و مرقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، مرجع سابق، ص 50.

- ✓ **تحديد آثار تقييم نظام الرقابة الداخلية:** نتائج عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية تصبح كمؤشرات جد مهمة في انجاز عملية فحص الحسابات و القوائم الملية، فتحديد نقاط القوة ال و الضعف في الخطوة السابقة تدفع المدقق إلى تكثيف الجهود و الاختبارات فيما يخص العمليات المحاسبية و المالية المتعلقة بنقاط الضعف، على أن يعطي حجم ساعي أقل من تداخلاته لتلك العمليات المحاسبي و المالية المتعلقة بنقاط الضعف. فتتميز هذه الخطوة بعمليتين أساسيتين: تخفيف برنامج الفحص بالنسبة لعمليات نقاط القوة و تعزيز برنامج الفحص لعمليات نقاط الضعف.

ينبغي التنبه إلى أنه هناك مستوى من الفحص للحسابات و القوائم المالية مطالب به المدقق في تدقيقه المحاسبي المالي و هذا مهما كانت قوة نظام الرقابة الداخلية، فصحيح أنه هناك علاقة عكسية بين فعالية نظام الرقابة الداخلية و إجراءات الفحص للحسابات، إلى انه يجب ضمان حد أدنى من الفحص مهما كانت فعالية النظام و هذا ما يوضحه الشكل الآتي:

الشكل 1-8: الحد الأدنى من الفحص المحاسبي المالي



فعالية نظام الرقابة الداخلية -ب- رقابة قوية **-أ-رقابة ضعيفة**

المصدر: الفين اريتر، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص 437

يظهر من الشكل ان الفحص كان عاليا عند النقطة أ لأن فعالية نظام الرقابة الداخلية كانت ضعيفة، أما في النقطة ب فالفحص كان ضعيفا لفعالية نظام الرقابة الداخلية، إلا انه لا يمكن للفحص ان ينزل تحت ب 1 مهما ازدادت فعالية نظام الرقابة الداخلية.

- ✓ **اختبارات السريانية و التطابق:** تساهم اختبارات التطابق في اكتشاف ما إذا كانت هناك

انحرافات من خلال المقارنة بين المعلومات المحاسبية مع ما هو موجود في الميدان، و يستعمل في هذه الخطوة العديد من الأدوات و الأساليب نذكر منها:

- **التدقيق التحليلي:** يطلق عليه اسم تدقيق الحسابات باستخدام التحليل المالي ،التدقيق التحليلي هو إحدى وسائل التدقيق التي يلجأ إليها المدقق للتعرف على المؤشرات الخاصة بالمؤسسة مقارنة بفترات سابقة ، ويعتمد المدقق في مراجعته التحليلية

على تحديد القيمة المتوقعة لأي حساب بناء على العلاقات التاريخية التي تربط القوائم المالية بعضها ببعض، حيث تمثل النسب المالية العلاقات المختلفة بين عناصر تلك القوائم والحسابات المختلفة للتدليل على مدى الارتباط بين هذه العناصر، وهذا يعني أنه لا بد من توافر علاقة منطقية بين البندين الذين يكونان مفردات النسبة لكي يكون لهذه النسبة مدلول معين، فإن كان هناك انحراف كبير بين مؤشرات السنة الحالية مع السنوات السابقة يدفع المدقق إلى تكثيف عملية الفحص.

- **التدقيق المستندي**: يعد من أهم إجراءات التدقيق وتتم بقيام القائم بالتدقيق بفحص المستندات المؤيدة للعمليات المدرجة بسجلات المؤسسة محل الفحص والتأكد من عدة أمور:
  - ❖ ان تواريخ ومبالغ المستندات تتطابق مع التواريخ والمبالغ المقيدة في الدفاتر.
  - ❖ ان المستندات مستوفية لجميع التوقيعات.
  - ❖ التأكد من ان المؤسسة محل الفحص احد طرفي المستندات على الأقل وان المستندات تخصها وفي نطاق عملها ونشاطها.
  - ❖ التأكد من صحة وسلامة التوجيه المحاسبي المقيد في الدفاتر لهذه المستندات.
  - ❖ التأكد من ان المستندات تخص الفترة محل الفحص وانه لا يخص فترة سابقة.
  - ❖ التأكد من تواجد جميع المستندات وتسلسلها.

التدقيق المستندي ليس معناه الفحص العابر للمستندات ولكن المقصود منها فحص عمليات المؤسسة وما يؤيدها من مستندات بحيث يقتنع المدقق بأن هذه العمليات سليمة وأنها اعتمدت من الجهات المختصة بالمؤسسة وأنها قيدت في الدفاتر بطريقة صحيحة وبهذه الطريقة يذهب المدقق إلى ما وراء القيود الدفترية وتتبع القيود إلى مصادرها الأصلية وبذلك يستطيع تفهم طبيعة العمليات والظروف المحيطة بها وفي كثير من الأحيان قد لا يتم اكتشاف بعض أنواع الغش إلا بالتدقيق المستندي.

- **نظام المصادقات**: هدف هذه الوسيلة هو الحصول على بيان أو إقرار مكتوب من شخص خارج المؤسسة بصحة أو عدم صحة رصيد أو بيان معين وهذه الوسيلة إذا تم تطبيقها بطريقة صحيحة تعتبر من أنجح الوسائل المتاحة للمدقق للحصول على أدلة إثبات يمكن الاعتماد عليها ويمكن استخدام هذه الوسيلة في تحقيق المبالغ المستحقة على مديني المؤسسة وفي تحقيق المبالغ المستحقة على المؤسسة للغير ....إلخ ، و تنقسم هذه الوسيلة إلى ثلاث انواع:
  - ❖ مصادقات ايجابية بدون معلومات مرسلة إلى المصادق: يرد المصادق عليها بعد ان يملأها بالمعلومات المطلوبة منه، و مثال على ذلك طلب المؤسسة من العميل إرسال خطاب إلى المدقق حول رصيدها في تاريخ الميزانية.
  - ❖ مصادقات ايجابية متضمنة معلومات يجب المصادقة عليها: يطلب من العميل بتأكيد او نفي معلومات خاصة به مسجلة عند المؤسسة، كإرسال المؤسسة خطاب للعميل حول رصيده، و تطلب منه ارسال خطاب للمدقق على صخة أو خطأ الرصيد.
  - ❖ مصادقات سلبية: على عكس المصادقات الايجابية، أين يطالب العميل بالرد عن طريق التأكيد أو النفي، ففي المصادقات السلبية العميل مطالب بالرد إلا في حالة المعلومات المرسلة غير صحيحة. كأن تطلب المؤسسة من العميل بالرد على المصادقة بواسطة خطاب موجه إلى المدقق في حالة الرصيد الموجود في المصادقة غير مطابق لما هو مسجل في دفتر العميل.

- **الجرد الفعلي**: ينطوي الجرد الفعلي على فكرة بسيطة في حد ذاتها فاذا استطاع المدقق معاينة الشيء موضوع الفحص ورؤيته بنفسه فإنه يستطيع التأكد من وجوده .

ويستلزم الجرد الفعلي قيام المدقق بعملية العد أو القياس أو الوزن حسب طبيعة العنصر محل الفحص ومن الواضح أن مجال استعمال هذه الوسيلة مقصور على بعض أنواع الأصول التي لها كيان مادي ملموس كالنقدية والبضاعة الباقية والإضافات إلى الأصول الثابتة أو التي تخضع للإثبات بوسيلة مادية ملموسة كأوراق القبض والاستثمارات.

- **نظام الاستفسارات:** يشبه إلى حد كبير نظام المصادقات، إلا أنه موجه إلى داخل المؤسسة، حيت يقوم هذا النظام على توجيه أسئلة والحصول على إجابات مرضية عن هذه الأسئلة وهذه الإجابات تتدرج من إجابات رسمية مكتوبة إلى مناقشات شفوية بين المدقق وموظفي المؤسسة ومع ذلك يستطيع المدقق الواعي باستخدام هذا الأسلوب الحصول على كثير من المعلومات عن كثير من الأمور التي قد تبدو له غامضة أو تحتاج إلى تفسير ويلاحظ أن الإجابة على سؤال واحد نادراً ما تعتبر من قبيل الأدلة التي يمكن الاعتماد عليها أما الإجابة على عدة أسئلة مرتبطة ببعضها فقد تؤدي في كثير من الأحيان إلى الحصول على أدلة مرضية طالما كانت الإجابات على هذه الأسئلة معقولة ومتناسقة.

✓ **إنهاء عملية التدقيق:** الغاية من عملية التدقيق المحاسبي المالي هو إصدار رأي انتقادي على مصداقية الحسابات و القوائم المالية، الخطوات السابقة تسمح ببلورة رأي و جمع ادلة إثبات لهذا الرأي، و لكن قبل إصدار الرأي و تحضير التقرير، المدقق مطالب بإنهاء عملية التدقيق من خلال الاطلاع على الطرق المحاسبية المختارة والمتبعة من طرف المؤسسة ومدى احترام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها و كذا مدى مطابقة الممارسة المحاسبية المطبقة داخل المؤسسة للنظام المحاسبي السائد في البلاد، كما عليه فحص الأحداث ما بعد الميزانية، فقد تكون هناك أحداث مهمة لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بعمليات ومحتوى القوائم المالية للدورة التي خضعت للمراقبة، وأحداث مؤثرة على حياة ومستقبل المؤسسة.

وعليه مراجعة أوراق عمله، التي تمثل القاعدة لكتابة التقرير، للتأكد من محتواها للمرة الأخيرة، والتأكد كذلك من أن الأشغال المبرمجة قد تم إنجازها كما يجب وأن محتوى أوراق العمل هذه كافي لتبرير الرأي النهائي للمدقق ولم يبق للمتدخل في نهاية هذه المرحلة إلا أن يختتم ويدلي بهذا الرأي.

5. **إعداد التقرير النهائي:** في الخطوة الأخيرة من عملية التدقيق المحاسبي المالي يقوم المدقق بإبداء رأيه مدعما بتعليلات مستنبطة من الفحوص و الاختبارات التي قام بها المدقق في الخطوات السابقة. دائما ما يقدم المدقق المحاسبي المالي رأيه في تقرير مفصل يسمى بالتقرير النهائي لعملية التدقيق.

المدقق المحاسبي المالي مطالب بالأخذ بعين الاعتبار النقاط التالية في تحضير تقريره[75]:

- ❖ أن يوضح التقرير مدى تمشي القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.
- ❖ ضرورة الإشارة إلى مدى التجانس في استخدام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في الفترة الحالية مع الفترة السابقة.
- ❖ يفترض أن الإفصاح على البيانات المختلفة في القوائم المالية ملائماً، إلا إذا أشار تقرير مراجع الحسابات إلى غير ذلك.
- ❖ ينبغي أن يحتوي هذا التقرير على رأي المدقق المحاسبي المالي كوحدة واحدة

وفي حالة امتناعه عن إبداء رأيه، يجب أن يتضمن تقريره الأسباب التي أدت إلى ذلك،

[75] عبد الفتاح الصحن، أحمد نور، مبادئ و أسس المراجعة علما و عملا، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، مصر، ص560

وفي جميع الحالات وطالما أن المدقق قد وقع على القوائم المالية، فإنه يجب أن يوضح في تقريره بطريقة قاطعة طبيعة الفحص الذي أجراه ودرجة المسؤولية التي يتحملها.

✓ **الخصائص الرئيسية لتقرير المدقق[76]:**

يعتبر تقرير مدقق المحاسبي المالي بمثابة حلقة الصلة بينه وبين الجهات التي تتم التدقيق من أجلها، وهم مجلس إدارة المؤسسة وكبار المسؤولين فيها وحملة الأسهم والجهات الحكومية، وفي كثير من الأحيان يعتبر تقرير المدقق هو وسيلة الاتصال الرئيسية بينه وبين بعض كبار العاملين في المؤسسة، وغالباً ما يتم الحكم على المدقق بالرجوع إلى تقريره على القوائم المالية.

وينبغي أن يتذكر المدقق المسؤول عن الفحص دائماً عند إعداده للتقرير استخدام المعلومات الواردة فيه، ومن الضروري إعداده في وقت مبكر بعد إقفال حسابات المؤسسة كلما كان ذلك ممكناً، ويجب أن يكون التقرير منظماً ومعروضاً بطريقة سليمة، وينطوي على الحقائق الهامة والمعبرة والمفيدة، دون أن يشتمل على أية تفاصيل غير ضرورية، ويسمح هذا العرض المنظم والمحدد للتقرير للقارئ بفهمه بسهولة والوصول إلى النتائج السليمة منه.

ويجب أن لا يكون الملاحظات الموضوعة غامضة، بل تكون العبارات مختصرة وشاملة، ويتحقق ذلك عن طريق عرض التعليقات والنتائج في جمل مختصرة وبسيطة مع الابتعاد عن استخدام المصطلحات الفنية كلما كان ذلك ممكناً .

ويجب أن يكون تقرير المراجع مدعماً بأوراق ووثائق تمنع من التأويل والتحريف، كما يجب عليه المحافظة على هذه الوثائق من الضياع.

✓ **أنواع و أشكال تقارير المدقق المحاسبي المالي[77]:**

- **التقرير المختصر:** ويتضمن هذا التقرير رأي المدقق، وعادة ما يطلق عليه بشهادة المدقق، مرفقاً بالقوائم المالية والملاحظات على القوائم المالية، ويهدف إعداد هذا التقرير أساساً إلى تقديم الحقائق المالية الأساسية بشكل مختصر، ويستخدم هذا التقرير عادة لأغراض النشر.
- **التقرير المطول:** يشمل التقرير المطول للمدقق على رأيه أو شهادته على القوائم المالية الخاصة بالفترة الخاضعة للفحص، وغير ذلك من البيانات المالية، ومثال ذلك القوائم المالية التي تشمل على المقارنات والتحليل والجداول التفصيلية التي تدعم القوائم المالية الرئيسية والتعليقات التوضيحية على المركز المالي ونتائج إجراءات المراجعة المستخدمة وغير ذلك من الأمور، وتختلف التقارير المطولة كثيراً من ناحية الشكل والمحتويات، إلا أنه يوجد دائماً لغة مشتركة بين المدققين عند عرض مدى الفحص وعند إبداء الرأي.
- **التقارير الخاصة:** تعد التقارير الخاصة عادة في حالة المؤسسات التي تقوم بمسك حساباتها وإعداد قوائمها المالية على الأساس النقدي، أو على أساس آخر يختلف جوهرياً عن الأساس البيعي أو أساس الاستحقاق الذي يستخدم بصفة عامة في المشروعات التجارية والصناعية، كما تعد أيضاً في حالة المؤسسات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح، والتي تستخدم إجراءات محاسبية تختلف عن الإجراءات التي تستخدمها المؤسسات التجارية والصناعية.

[76] عبد الفتاح الصحن، أحمد نور، مرجع سابق، ص562

[77] خالد أمين عبدالله السيد، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، الطبعة الرابعة، الأردن، 2007، ص: 93_95 بتصرف

- **الخطابات الادارية و التقارير الشفوية:** عندما يتبين للمدقق أثناء فحصه بعض نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية يقوم بإخبار المؤسسة بها، وهذا بموجب خطاب يوضح فيه المشاكل مع مقترحاته للتخلص منها، ويطلق على هذا الخطاب، اصطلاح الخطاب الإداري نظراً لأنه موجه إلى إدارة المؤسسة، ويتضمن وجهة نظر المدقق بالنسبة لبعض مشاكل الرقابة الداخلية.

في نهاية هذا الفرع و بعد التطرق للخطوات الخمس التي يتبعها المدقق في مهمة التدقيق المحاسبي المالي ، جيد أن نعيد ذكرها ملخصة في الجدول الآتي:

الشكل 1-9: مسلك المدقق المحاسبي المالي العام

الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة

1-أشغال أولية :التعرف على الوثائق الخارجية .

2-إتصالات أولى مع المِؤسسة: التعرف على الوثائق الداخلية، حوار، زيارات ميدانية ...تحديد المقاييس ،إعادة نظر في برنامج التدخل .

فحص وتقييم الإجراءات

3-جمع الإجراءات :استعمال خرائط التتابع، كتابة ملخصات إجراءات ،ملخص إجراءات الأدلة الكبيرة الحجم.

4-إختبار التطابق(الفهم):تتبع بعض العمليات للتأكد من وجود ومن حقيقة النظام .

5-تقييم أولي لنظام المراقبة الداخلية: نقاط القوة للنظام نقاط ضعف(التصور).

6-إختبار الاستمرارية : اختبارات للتأكد من أن نقاط مطبقة.

7-تقييم النهائي لنظام المراقبة الداخلية :نقاط قوة النظام ،ضعف التطبيق ،وضعف التصور : ضعف النظام ككل وجود حلول أو عدم وجود حلول .

فحص الحسابات

8-تحديد تأثير تقييم نظام المراقبة الداخلية :تخفيف البرامج، تدعيم البرامج (اختبارات إضافية)رفض المصادقة .

9-إختبارات السريانية والتطابق :حسب الحالة وبصفة مكملة أحيانا

_اختبارات التطابق (إعادة نظر في المعلومة ،مقارنة عن طريق العمليات الحسابية)

_اختبار التطابق بواسطة الوثائق الداخلية

_اختبار التطابق بواسطة المصادقات الخارجية

_اختبارات التطابق عن طريق المشاهدة المادية .

10-إنهاء عملية المراجعة:

_التأكد من مدى توفر مبادئ المحاسبة

-فحص الأحداث ما بعد الميزانية

-فحص تقديم القوائم المالية والمعلومات الإضافية

-إعادة نظر في أوراق العمل

_إصدار الرأي.

المصدر: محمد بوتين، المراجعة و مرقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، مرجع سابق، ص54

المطلب الثاني: تعريف و نطاق عمل معايير التدقيق المحاسبي المالي الدولية(ISA [78])

تطور مهنة التدقيق مهد لتطور الهيئات المهنية المسيرة لمهنة التدقيق، من أبرز مهام هذه الهيئات هو إصدار معايير تسمح بالتنظيم الفعال لعملية ممارسة التدقيق.

سنحاول في هذا المطلب تسليط الضوء على معايير التدقيق المحاسبي المالي الدولية ISA من خلال التطرق للفروع التالية:

- ✓ الفرع الأول: تعريف و أهمية معايير التدقيق الدولية.
- ✓ الفرع الثاني: نطاق و أهداف معايير التدقيق الدولية.
- ✓ الفرع الثالث: زيادة الطلب على معايير التدقيق الدولية.

الفرع الأول: تعريف معايير التدقيق الدولية

التدقيق يقوم في جزء كبير من إجراءاته على الأحكام الشخصية للمدقق، عن طريق اصدار أحكام في تقريره النهائي فيما يخص المسك المحاسبي و القوائم المالية للمؤسسة من خلال اتباعه لمنهجية التدقيق المحاسبي المالي، هذه الأحكام التي تتفاوت تفاوتا كبيرا من شخص إلى آخر تبعا لقدرته العلمية و نوعية تدريبه المهني و المنطلقات الأخلاقية التي ينطلق منها.

المنظمات المهنية في الدول المتقدمة رغبة منها في تقليل مدى هذا التفاوت, و في زيادة موضوعية الأحكام الشخصية فيما يختص بعمليات التدقيق أوصت بمجموعة من المعايير المتعارف عليها في التدقيق المحاسبي المالي كي تكون أساسا يعتمد عليه أعضاؤها عند قيامهم بأداء خدماتهم.

ظهرت معايير التدقيق لأول مرة في الولايات المتحدة الأمريكية في أوائل الخمسينيات ، حيث شكل المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيينAICPA 79 لجنة بهدف وضع وصياغة تلك المعايير.

في سنة 1947 أصدرت هذه اللجنة تسع معايير للتدقيق، أضيف لها معيارا عاشرا سنة1954، 80 أين لقت قبول عام في أمريكا و باقي دول العالم.

التأثير الذي كانت تلعبه امريكا على الاقتصاد العالمي مهد لظهور صورة دولية لمعايير التدقيق الأمريكية، بما يعرف الآن بمعايير التدقيق الدولي.

[78] International Standards on Auditing
[79] AICPA : American Institute of Certified Public Accountants
[80] عبدالوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، المتطلبات المهنية و مشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية و الدولية و الأمريكية، الجزء الأول ، الدار الجامعية ،الاسكندرية، مصر 2001، ص 41

كغيره من التنظيمات المهنية ، وباعتباره الهيئة العليا للتدقيق المحاسبي المالي ، أقر الاتحاد الدولي للمحاسبينIFAC 81 جملة من الإرشادات تحت مسمى معايير التدقيق الدولية كان هدفه من ورائها إعطاء صيغة دولية للتدقيق والعمل على رفع مستوى الأداء.

الاتحاد الدولي للمحاسبين هو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تأسس عام1977 بمقتضى اتفاقية بين 63 منظمة محاسبية في49 دولة، وقد جاء في الفقرة الثانية من دستوره أن هدف الاتحاد هو تطوير وتدعيم مهنة محاسبة دولية مترابطة في إطار قواعد متناسقة، و يضم في عضويته 157 عضو ومنظمة في 123دولة يمثلون أكثر من (2.5) مليون محاسب[82].

يهدف الاتحاد إلى تعزيز مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء معايير مهنية عالية المستوى و التشجيع على اعتمادها. ولتحقيق مهامه فإن الاتحاد لديه علاقة عمل وطيدة مع هيئات زميلة ومنظمات محاسبية في مختلف دول العالم على غرار IASB 83التي أنشأت معايير المحاسبة الدولية، و وقد قامت لجان الاتحاد بوضع المعايير التالية :

- المعايير الدولية للتدقيق و خدمات التأكيد.
- معايير دولية لرقابة الجودة.
- قواعد دولية لأخلاقيات المهنة.
- معايير التأهيل الدولية.
- معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

اللجنة المهتمة بإصدار معايير التدقيق الدولية هي لجنة ممارسات التدقيق الدولية IAPC[84] و التي تهدف إلى نيابة الاتحاد الدولي للمحاسبين في تحسين جودة و وحدة ممارسة التدقيق المحاسبي المالي في العالم من خلال:

- إصدار معايير دولية للتدقيق.
- إصدار إرشادات على تطبيق المعايير الدولية للتدقيق.
- تنمية الأخذ ببيانات اللجنة كسلطة أولى لوضع المعايير و الإرشادات الوطنية و استعمالها على مستوى عالمي كعروض تتخطى الحدود.
- تنمية دعم المعايير الدولية للتدقيق من المشرعين و أسواق الأوراق المالية.
- تنمية الحوار بين الممارسين و المستعملين و الهيئات التنظيمية في العالم باستكشاف احتياجات المستعملين لمعايير و إرشادات جديدة.

جدير بالذكر أنه ابتداء من سنة 2013، و بعد اصلاحات قام بها الاتحاد الدولي للمحاسبين، أعيدت هيكلة و تسمية لجنة ممارسات التدقيق الدولية ، فالهيكلة الجديدة تتمثل في مجلس و ليس لجنة أما التسمية فأطلق عليه مجلس معايير التدقيق و التأمين الدوليةIAASB [85].

و في هذا السياق يمكن عرض بعض التعاريف التي تسلط الضوء على هذه المعايير:

[81] International Federation of Accountants
[82]محمود السيد الناغي ، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة : تحليل واطار للتطبيق المكتبة العصرية للنشر و التوزيع ، مصر ، 2000 ص67.
[83] International Accounting Standars Board
[84] International Auditing Practices Committee
[85] International Auditing and Assurance Standards Board

- ✓ **التعريف الأول:** فقد عرّف الاتحاد الدولي للمحاسبين معايير التدقيق بأنها " مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في تدقيق البيانات المالية و المعايير التي ستطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة و التقارير على مصداقية البيانات "[86].
- ✓ **التعريف الثاني:** عرّف ويليام توماس و امرسون هنكي معايير التدقيق بأنها " عبارة عن الأنماط التي يحتذي بها المدقق في أثناء أدائه لمهنته و التي تستنتج منطقيا من الفروض و المفاهيم التي تدعمه"[87].
- ✓ **التعريف الثالث:** عرف أحمد نور المعايير بأنها " الأنموذج أو النمط الذي يستخدم للحكم على نوعية العمل الذي يقوم به مدقق الحسابات"[88].
- ✓ **التعريف الرابع:** و عرّف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA المعايير بأنها " تعبير عن الصفات الشخصية المهنية التي يجب أن تتوافر في المراجع و كذلك عن الخطوات الرئيسية لعملية المراجعة اللازمة للحصول على القدر الكافي من الأدلة و البراهين التي تمكنه من إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية بالإضافة إلى بيان محتويات إبداء الرأي".[89]

و من هذه التعاريف يمكن أن نستنتج الصفات العامة المشتركة للمعيار كما يلي:

- إن المعيار دليل على مصداقية البيانات بالإضافة إلى كونه وسيلة للقياس و الحكم.
- إن المعيار مؤشر يحتذي به المدقق أثناء أدائه لمهنته.
- إن المعيار وسيلة لتحديد التدقيق الرسمي.
- إن المعيار وسيلة للتعبير عن الصفات الشخصية و المهنية الواجب توفره في المدقق.
- إن المعيار يُستنتج منطقيا من الفروض و المفاهيم التي تدعم وجود هذه المعايير بالإضافة إلى اعتمادها على مرحلة طويلة من التفكير و البحث و الدراسة.

من منظور المدقق و من منطلق ما قلناه نستطيع القول ان الجوهر في أهمية معايير التدقيق أنها تبرز مسؤولية المدقق المحاسبي المالي، فقيام المدقق بعملية الفحص و التدقيق وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها، يكون بذلك قد استوفى كامل مسؤولياته حتى و إن ظهرت حالات غش أو تلاعب بعد ذلك.

أما من منظور مهنة التدقيق المحاسبي المالي، نستطيع تلخيص الأهمية في النقاط الآتية[90]:

- تعتبر بمثابة المكمل للمعايير الوطنية.
- تشجع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية.
- إن تغيرات مثل العولمة ، تحرير التجارة الدولية ، وتكنولوجيا المعلومات ستفرض الحاجة لتوحيد معايير التدقيق ، وستكون معايير التدقيق الدولية هي الأساس في هذا التوحيد.
- إن معايير التدقيق الدولية أكثر تجانسا بين الدول بالمقارنة بغيرها من المعايير الوطنية لدول كثيرة.
- إن انتشار الشركات متعددة الجنسيات يوجب الاعتماد على معايير التدقيق الدولية في تدقيق حساباتها.

لا يفوتنا هنا ذكر أهمية المعايير من وجهة نظر الباحث موريس مونيتز، و هو باحث يعتبر مرجع في المحاسبة، من أهم اسهاماته

---

[86] الاتحاد الدولي للمحاسبين، المعايير الدولية للتدقيق، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين,1998, ص4

[87] وماس ويليام, هنكي امرسون, نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات, دار المريخ للنشر, الرياض,1991 , ص 52

[88] د. نور أحمد, مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية و العملية, الدار الجامعية, بيروت 1984 , ص 12

[89] حسين احمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي ، اساسيات التدقيق في ظل المعايير الامريكية والدولية ، مؤسسة الوراق ، ط 1 ، عمان، 1999 ، ص25

[90] محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية – المفاهيم الاساسية واليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها . والمعايير الدولية – ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ،2002 ، ص ص169_170

الدراسة التي قام بها بطلب من مجمع المحاسبيين الامريكيين في عام 1961 عن مبادئ المحاسبة وقد وضع هو الآخر عدة مبادئ أساسية منها مبادئ تنسب إلى المحيط الاقتصادي والسياسي وهي: الكمية، التبادل، الشخصية المعنوية، الدورة الزمنية، ووحدة القياس. و مصادرات أو مبادئ تنبع من مجال المحاسبة ذاته وهي: القوائم المالية، أسعار السوق، الشخصية المعنوية، وغير النهائية. ثم استخلص مقتضيات على أسس المنهج الاستنباطي هي: استمرار المشروع، الموضوعية، الاستمرار، ثبات وحدة القياس، والإفصاح.

مونتيز يرى بإلزامية تطبيق معايير التدقيق الدولية و هذا راجع للنقاط الاتية[91]:

- وجود مجموعة من المعايير الدولية للتدقيق والتي يكون هناك علم بضرورة تطبيقها سوف يعطي مستخدمي تقارير التدقيق الموجودين في بلدان أخرى ثقة مبررة برأي المدقق، وعن طريق إضفاء الثقة في المصداقية على عمل المدقق الخارجي فإنها تمكن المدقق من إضفاء مصداقية على القوائم المالية التي يقوم بإعداد تقرير عنها.
- إن وجود معايير دولية للتدقيق سوف يفرض الحصول على تلك الفوائد التي تنتج من وجود معايير دولية للمحاسبة ، عن طريق تزويد القارئ بتأكيد كبير بان المعايير المحاسبية قد تم التمسك والالتزام بها .
- إن معايير التدقيق الدولية سوف توفر حوافز إضافية لتحسين وتوسيع مجموعة معايير المحاسبة الدولية
- إن معايير التدقيق الدولية عن طريق إضافة جوانب القوة لمعايير المحاسبة الدولية سوف تساعد القراء والمستخدمين على القيام بمقارنات مالية دولية.
- إن وجود معايير دولية للتدقيق سوف يساعد على تدفق رأس المال اللازم للاستثمارات ، ولا سيما في المجالات والمناطق التي هي في طريقها للتطور والتنمية.
- إن تطوير مجموعة دولية من المعايير سوف يجعل من السهولة بمكان للبلاد التي في طريقها للنمو أن تنتج معايير محلية للتدقيق، وتلك المجموعة تكون ذات فائدة لها.
- إن التدقيق الفعال والذي يتسم بالمصداقية يعتبر ضروريا في كافة المجالات التي يكون خلالها فصل بين الإدارة التي تنتج التقارير المالية والأطراف الخارجية التي تستخدم تلك التقارير، إن الحاجة لمثل تلك الفعالية والمصداقية تتعاظم في حالة الشركات المتعددة الجنسية، حيث تكون الإدارة منفصلة عن الأطراف الخارجية، كما أنها تتسم بالكثير من الاختلافات سواء في الثقافة أو النظم الاقتصادية والسياسية والحدود الجغرافية... الخ، لذلك فإن معايير التدقيق الدولية تعتبر في هذا الخصوص أكثر أهمية مقارنة بنظيرتها في البيئة المحلية.

الفرع الثاني: نطاق و أهداف معايير التدقيق الدولية

يستعمل المدقق المحاسبي المالي المعايير الدولية للتدقيق عند ممارسته وظيفة التدقيق من خلا ل تدقيق القوائم المالية و الخدمات ذات الصلة.

تهدف الهيئات المهنية المساهمة في اصدار المعايير إلى ايجاد مستويات و ارشادات عملية للتدقيق المحاسبي المالي و الكيفية التي يتم من خلالها ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي المالي، على ان تكون كل من الممارسات و الكيفية قابلة للتطبيق عالميا.

[91] امين السيد احمد لطفي ، المراجعة الدولية وعولمة اسواق راس المال ، ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ،2005 ، ص ص280_282

كما أن للمعايير وظيفتين أساسيتين على الأقل هما [92]:

- أداة اتصال وتوضيح لطبيعة متطلبات التدقيق لمختلف الفئات، و
- وسيلة لتقييم الأداء المهني للتدقيق بعد القيام بعملية التدقيق.

وبالتالي تهدف المعايير الدولية تدقيق الى زيادة فعالية عمل المدقق، كما أن نطاقها واسع، فهو يشمل كل الخدمات التي يقوم بها المدقق، ومن ذلك عمليات الفحص والتأكيد والخدمات ذات العلاقة.

لأجل بلوغ الأهداف المتوخاة من المعايير الدولية تدقيق فانه يتم اتباع الخطوات التالية عند اصدار معيار دولي جديد[93]:

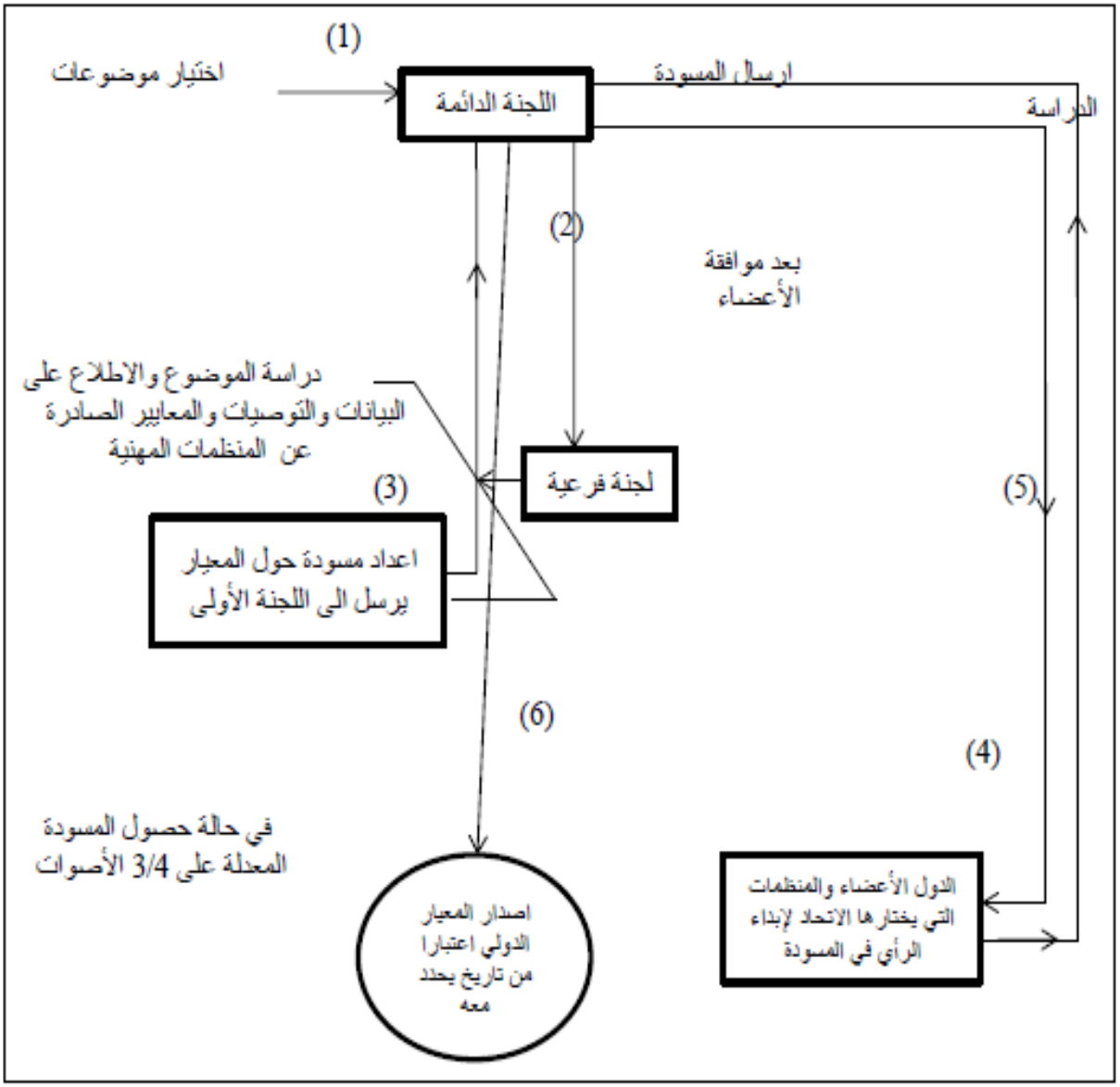
- ❖ يتم تكوين لجنة نوعية لاختيار الموضوعات التي تحتاج لعمل دراسات منفصلة ومعمقة،
- ❖ تقوم اللجنة الفرعية بإجراء الدراسة المعمقة على الموضوع المختار،
- ❖ تقوم اللجنة الفرعية بإعداد مسودة المعيار المقترح،
- ❖ تقوم اللجنة الفرعية بتوثيق الد راسة المرفقة بالمعيار المقترح،
- ❖ اذا أقرت اللجنة مسودة المعيار المقترح يتم توزيعه على لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين وكذا المنظمات الدولية ذات الصلة لإبداء الرأي والتعليق على المسودة، و
- ❖ تتسلم اللجنة تعليقات وآراء هذه الأطراف ثم تقوم بتنقيح صياغة المعيار، ويتم اصدار المعيار في صورته النهائية.

و كعرض تفصيلي آخر لمراحل إصدار معايير التدقيق الدولية، إليكم الشكل التالي:

الشكل1–10: مراحل إصدار معايير التدقيق الدولية

[92] داود يوسف صبح،" تدقيق البيانات المالية تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والتطبيقية" ، المنشوا رت الحقوقية صادر، بيروت، الجزء الأول، 1999، ص34

[93] محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص120



المصدر: محمود السيد الناغي،" دراسات في المعايير الدولية للمراجعة تحليل واطار للتطبيق"، مرجع سابق ، ص73

يراعى عند صدور معايير التدقيق الدولية ما يلي[94] :

- أن اللجنة عندما تضع معايير التدقيق الدولية فإنها تستهدف تطبيقها على تدقيق القوائم المالية ، إلا انه لا يمنع أن يتم مواءمة هذه المعايير إذا لزم الأمر بحيث تطبق على خدمات مهنية ومعلومات أخرى كما هو الحال بشان: فحص القوائم المالية ربع السنوية، اختبار القوائم المالية التقديرية، تجميع القوائم المالية .
- يتم تطبيق المعايير الدولية عند تدقيق البيانات المالية، كذلك يتم تطبيقها بعد تكيفها حسب الضرورة عند تدقيق المعلومات الأخرى و الخدمات ذات العلاقة.

[94] محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي ، مرجع سبق ذكره، ص ص: 156_158 بتصرف من الباحث

- في الظروف الاستثنائية قد يرتئي المدقق المحاسبي المالي بأن من الضروري أن يحيد عن المعايير الدولية للتدقيق لكي يتمكن من تحقيق الهدف من التدقيق بشكل أكثر فعالية في مثل هذه الحالات، فإن على المدقق أن يكون مستعدا لتبرير ذلك.
- تستوجب المعايير الدولية التطبيق في الأمور المادية و الأساسية.
- يشار بوضوح إلى أي حدود لقابلية تطبيق أي معيار و ذلك في فقرة المقدمة لذلك المعيار الدولي.
- إن المعايير الدولية للتدقيق لا تلغي التعليمات المحلية و التي تتحكم بتدقيق المعلومات المالية الأخرى في دول معينة، و في حالة مطابقة المعايير الدولية للتدقيق مع التعليمات المحلية فإن تدقيق المحاسبي المالي في تلك الدولة وفقا للتعليمات المحلية سوف يتطابق تلقائيا مع المعايير الدولية، أما في حالة اختلاف التعليمات المحلية أو تعارضها مع المعايير الدولية للتدقيق فإن على الهيئات الأعضاء الالتزام بالمسؤوليات العضوية المبينة في النظام الأساسي للاتحاد الدولي للمحاسبين.
- يتم اصدار الشروحات الدولية لمهنة التدقيق لتوفير مساعدة عملية للمدققين عند تطبيق المعايير أو لترويج الممارسة الجيدة، علما بأنه ليس المقصود من هذه الشروحات هو منحها نفس صلاحية المعايير.

فيما يلي أبرز اهداف معايير التدقيق المحاسبي المالي[95]:

- الالتزام بقواعد الافصاح الكافي و المناسب والذي تنص عليه معايير المحاسبة الدولية، بجانب الالتزام بقواعد التدقيق المناسبة والتي تنص عليها معايير التدقيق الدولية سيوفر للقواعد المالية الصادرة عن الشركات الدولية المتعددة الجنسيات سمة الموثوقية التي يتطلع اليها مستخدمو هذه القوائم ،كما يجعل هذه القوائم صالحة للمقارنة والتحليل المالي .
- وجود اللجان الفرعية المتخصصة لدى الاتحاد الدولي للمحاسبيين، مهمتها المتابعة المستمرة مما يوفر لهذه المعايير سمة المرونة التي تجعلها قادرة على الاستجابة للاحتياجات المتغيرة لأسواق راس المال و المتعاملين فيها.
- اشتمال معايير التدقيق الدولية على مجموعة من معايير التقرير غير خاضعة لأي مؤثرات سياسية او اقتصادية او اجتماعية لبلد بمفرده يجعل تقرير المدقق المحاسبي المالي يصدر في شكل و محتوى متفق عليه و مقبول في دول العالم المختلفة .
- اعداد القوائم المالية استنادا الى معايير المحاسبة الدولية واعتماد المدقق عند فحصها على معايير التدقيق الدولية سوف يجعل من السهل اجراء المقارنات بين القوائم المالية في اكثر من دولة والحصول على نتائج دقيقة وفعالة مادامت المعايير المستخدمة موحدة في هذه الدول.
- وجود المعايير الدولية للتدقيق سوف يوفر للدول النامية الجهد و التكلفة لإنشاء معاييرها المحلية خصوصا في ضوء نقص مواردها الاقتصادية من جهة و ضعف منظماتها المهنية من جهة اخرى، وما على المنضمات المهنية في الدول النامية سوى الالتزام بالمعايير الدولية و تطبيقيها – بشكل كامل او جزئي – وبالتالي فان ذلك سيؤدي الى عالمية مهنة التدقيق.
- وجود معايير التدقيق الدولية جنبا الى جنب مع معايير المحاسبة الدولية سوف يؤدي الى زيادة اطمئنان الدول الصناعية على صحة النتائج التي تعرضها القوائم المالية في الشركات الموجودة بالدول النامية، ومن ثم اجراء المزيد من العمليات الاستثمارية في هذه الدول.

[95] عيد حامد معيوف الشمري ، معايير المراجعة الدولية ومدى امكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية .السعودية ، الادارة العامة للبحوث ، ط 1 ، الرياض ، 1994 ، ص35

مما سبق يظهر جليا ضرورة التوافق بين معايير التدقيق المحلية و الدولية، أو إصدار معايير تدقيق محلية مستنبطة من الدولية و تأخذ بعين الاعتبار خصوصيات الاقتصاد المحلي، الامر الذي سوف يؤدي الى مصداقية المعلومات المالية على المستوى الدولي ، ويجعل منها اداة فعالة لترشيد القرارات الاستثمارية على المستويين المحلي و الدولي.

الفرع الثالث: زيادة الطلب على معايير التدقيق الدولية

على العموم طلب شيء معين دليل على اهميته، و من الملاحظ أن معايير التدقيق الدولية الطلب عليها في تزايد مستمر، بل أغلب البلدان ذات النمو الاقتصادي الكبير تبنت هذه المعايير، يرجع الباحثون الزيادة في الطلب على دراسة التدقيق من منظور دولي للنقاط الآتية[96]:

أولا : الأسباب التاريخية : هناك عدد من البلدان قدمت مساهمات لتطوير المحاسبة و التدقيق ، ففي القرنين الرابع عشر والخامس عشر كانت مدن ايطاليا هي الرائدة في التجارة وكذلك في المحاسبة ، حيث انتشرت الطرق الايطالية لمسك الدفاتر عن طريق مدخل القيد المزدوج أولا في باقي أوربا وبعد ذلك حول العالم ، ولعل احدى النتائج المستمرة لتلك السيطرة تتمثل في عدد الكلمات المحاسبية والمالية باللغة الانجليزية التي هي من أصل ايطالي، وكأمثلة على ذلك:
رأس المال Capital ، البنكBank ، المدينDebit ،الدائنCredit ، النقديةCash ، العهدة المؤقتةImprest ، اليوميةJournal .
في القرن التاسع عشر ، أخذت بريطانيا القيادة في إدارة الأمور المحاسبية والتحقت بها الولايات المتحدة الأمريكية ، وكنتيجة لذلك أصبحت الانجليزية لغة مقررة كلغة للمحاسبة حول العالم.
ويتم استيراد وتصدير الأساليب والمفاهيم المحاسبية عبر دول العالم ، فبريطانيا على سبيل المثال صدرت مفهوم الصورة الصادقة والعادلة إلى دول الكومنولث البريطاني ثم إلى باقي أعضاء حكومات الاتحاد الأوربي ، كما يمكن القول أيضا بان مفاهيم و تطبيقات المحاسبة الإدارية من خلال العالم الصناعي ترجع دون شك إلى المبادرات الأمريكية.
هذه التطورات في مهنة المحاسبة كان لها التأثير البالغ في مهنة التدقيق بحكم العلاقة الموجودة بين المهنتين ضف إلى ذلك كون التدقيق دائما ما يبدأ من أين تنتهي المحاسبة.

ثانيا : الشركات متعددة الجنسيات: تم تعريف الشركات متعددة الجنسيات بشكل واسع على أنها تلك الشركات التي تنتج السلع أو الخدمات في دولتين أو أكثر . و يمكن أن تعزى الزيادات الكبيرة في التجارة العالمية منذ الحرب العالمية الثانية إلى تطوير هذا النوع من الشركات.
فظهور الشركات الدولية متعددة الجنسيات وتزايد دورها في العلاقات الدولية ، اوجد مشكلة مزدوجة أمام مهنة المحاسبة والتدقيق ، فتزايدت أهمية المعلومات المالية التي تم تدقيقها بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية ، ومن ناحية أخرى زادت المشاكل المرتبطة بإعداد هذه القوائم[97] .
كما تلعب تلك الشركات دورا رئيسيا في تحويل التكنولوجيا المحاسبية من بلد إلى آخر، فوجود تلك الشركات قد أضفى أبعادا جديدة في مجال التدقيق والذي وجد من قبل على المستوى المحلي.

[96] امين السيد احمد لطفي ، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال مرجع سابق ، ص ص108_115
[97] حواس صلاح ، التوجه الجديد نحو معايير الابلاغ المالي الدولية واثره على مهنة المدقق ، اطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2008 ، ص 161.

كما أن هناك مجالات أخرى تأثرت بفعل ظهور هذه الشركات، وعلى سبيل المثال، فإن ترجمة العملات الأجنبية عند إعداد القوائم المالية الموحدة تعتبر مجالا فريدا وخاصا للشركات المتعددة الجنسيات. فتلك الشركات تنتج قوائم مالية طبقا لقوانين وتطبيقات بلادها الأم، وبالتالي فان المستثمرين والمقرضين بها يحتاجون لأن يصبحوا خبراء في معظم نظم التقرير المالية لأكثر من بلد واحد.

ثالثا : القابلية للمقارنة : ربما تعتبر المقارنة أكثر أسباب الدراسة الدولية للمحاسبة والتدقيق أهمية ، حيث يمكن للبلد أن يحسن نظم المحاسبة الخاصة به عن طريق ملاحظة كيفية استجابة البلاد الأخرى وقيامها برد الفعل الملائم تجاه المشاكل ، ومن الممكن أيضا أن يتم الاقتناع بأنه حيث تختلف الطرق المحاسبية فان الاختلافات يتم تبريرها عن طريق الاختلافات في البيئة الاقتصادية والقانونية والاجتماعية ، وأنها ليست مجرد أحداث من التاريخ ، تلك الأحداث قد لا تعترض سبيل عملية التوفيق ، فكثير من الاختلافات الأساسية من المحتمل أن يكون من الصعوبة بمكان أن يتم التعامل معها.

رابعا : أسباب التناسق: تزايدت أهمية التناسق في السنوات الأخيرة ، ويمكن تعريف التناسق بأنه عملية تزايد توافق التطبيقات المحاسبية عن طريق وضع حدود لدرجات اختلافها ، وتجدر الإشارة إلى أن المشاكل الرئيسية لتلك التطبيقات والممارسات المحاسبية تتمثل في المحاسبة عن التوحيد ، وترجمة العملة الأجنبية ، ومحاسبة التضخم في البلدان المختلفة حيث تختلف معالجتها بدرجات متباينة.

المطلب الثالث: عرض معايير التدقيق الدولية

هذا المطلب مخصص لعرض معايير التدقيق الدولية، قبل ذلك سنحاول نزع اللبس بين محتوى معايير التدقيق الدولية و المعايير المتعارف عليها. قسم هذا المطلب إلى:

- ✓ الفرع الأول: معايير التدقيق المتعارف عليها .
- ✓ الفرع الثاني: الأساس المشترك لمعايير التدقيق الدولية
- ✓ الفرع الثالث: عرض نموذجي لمعايير التدقيق الدولية

الفرع الأول: معايير التدقيق المتعارف عليها

قبل تقديم عرض على معايير التدقيق الدولية ينبغي التفريق بينها و بين ما يسمى معايير التدقيق المتعارف عليها.

كما أشرنا سابقا، المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيينAICPA هو الأول من اشتغل في معايير التدقيق و هو الذي أصدر كتاب بعنوان معايير التدقيق المتعارف عليها تحتوي على عشرة معايير مقسمة إلى ثلاث مجموعات كما يوضحه الجدول الآتي:

الجدول1–15: معايير التدقيق الصادرة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين

المعايير العامة	معايير العمل الميداني	المعايير التي تتعلق بإعداد تقرير
• أن يتم الفحص بواسطة أشخاص مؤهلين علميا و عمليا لذلك. • أن يتمتع المدقق الخارجي بالاستقلالية و الحياد. • أن يبذل المدقق الخارجي العناية المعقولة أو الواجبة.	• تخطيط عملية التدقيق و لإشراف على مساعديه. • تقييم نطاق الرقابة الداخلية. • الحصول على أدلة إثبات كافية و مقنعة .	• الإشارة إلى ما كان قد تم إعداد القوائم المالية طبقا للأصول، أو المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو المقبولة قبولا عاما . • الإشارة إلى مدى الثبات أو التماثل ،في تطبيق الأصول أو المبادئ المحاسبية . • مراعاة الإفصاح الكافي . • إبداء الرأي على القوائم المالية كوحدة واحدة .

المصدر: نادر حمد الجيران، المراجعة بين النظرية و التطبيق، آفاق للنشر و التوزيع، الكويت،2011، ص 42 .

فمجموعة المعايير العامة هي تلك المعايير الشخصية المتعلقة بالتكوين الشخصي أو الذاتي للمدقق، أما معايير العمل الميداني فتجمع الخطوات الأساسية الواجب اتباعها في عملية التدقيق، و المجموعة الأخيرة خصصت للمعايير المتعلقة بشكل و كيفية اعداد التقرير و إبداء الرأي الفني المحايد.

تعتبر المعايير التدقيق المتعارف عليها اللبنة الأولى في انطلاق مشروع معايير التدقيق الدولية الصادرة من لجنة IAASB التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC.

الفرع الثاني: الأساس المشترك لمعايير التدقيق الدولية

تصدر لجنة IAASBمعايير التدقيق الدولية وفق أساسا مشتركا، لتشمل قراءة و استغلال هذه الاصدارات، كما هو مبين أدناه:

الجدول 1–16: عناصر معايير التدقيق الدولية

عنصر معيار التدقيق الدولي	الملاحظات
المقدمة	توضيح لغرض ونطاق معيار التدقيق الدولي ، بما في ذلك كيفية ارتباط معيار تدقيق دولي بمعايير التدقيق الدولية الأخرى ، وموضوع معيار التدقيق الدولي، والتوقعات المحددة على المدقق و الآخرين ، والسياق الذي يوضع به معيار التدقيق الدولي .

الأهداف	الهدف الذي يتحقق من قبل المدقق جراء امتثاله لمتطلبات معيار التدقيق الدولي. ولتحقيق الأهداف الكلية للمدقق ، يطلب من المدقق استخدام الأهداف المبينة لمعايير التدقيق الدولية ذات العلاقة في تخطيط وأداء التدقيق ، آخذا باعتبار العلاقات المتبادلة بين معايير التدقيق الدولية، ويتطلب معيار التدقيق الدولي رقم 200,21 (أ)من المدقق أن : أ – يحدد ما إذا كانت إحدى إجراءات التدقيق ، بالإضافة إلى تلك المطلوبة من معايير التدقيق الدولي ، ضرورية لتنفيذ الأهداف المبينة في معايير التدقيق الدولية ، و ب – يقيم ما إذا كان دليل التدقيق الكافي و المناسب قد تم الحصول عليه
التعريفات	هي وصف للمعاني المنسوبة للمصطلحات المحددة لأغراض معايير التدقيق الدولية. حيث تزود لتقديم المساعدة في التطبيق والتوضيح الملائمين لمعايير التدقيق الدولية. ولا يقصد منها تجاوز التعريفات التي يمكن أن توضع لأغراض أخرى مثل تلك التي تشتمل على الأنظمة والقوانين، و تحمل هذه المصطلحات نفس المعنى من خلال معايير التدقيق الدولية ما لم يشار إليها بطريقة أخرى.
المتطلبات	يبين هذا القسم متطلبات المدقق المحددة، حيث يحتوي كل متطلب على كلمة "ينبغي" .فعلى سبيل المثال يحتوي معيار التدقيق الدولي 200، الفقرة 15 المتطلب التالي :"ينبغي على المدقق تخطيط وأداء التدقيق بواسطة التشكك المهني ، مدركا بأنه قد تتواجد ظروف تسبب أخطاء جوهرية في البيانات المالية ".
التطبيق و المادة التوضيحية الأخرى	يزود التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى المزيد من التوضيح لمتطلبات معيار التدقيق الدولي ، وتوجيها لتنفيذها .وبخاصة أنها قد : – توضح بدقة أكبر ما يعنيه المتطلب أو ينوي تغطيته . – تتضمن الاعتبارات المحددة للمؤسسات الأصغر حجما ، حيثما أمكن تطبيق ذلك. – تتضمن أمثلة لإجراءات قد تكون ملائمة في الظروف .الا ان الإجراءات الفعلية المختارة من قبل المدقق تتطلب استخدام التقدير المهني بناءا على الظروف المحددة للمؤسسة والمخاطرة المقيمة للخطأ الجوهري . وفي حين لا يفرض التوجيه لحد ذاته المتطلب، يعد ذو صلة بالتطبيق المناسب لمتطلب معايير التطبيق الدولي .وقد يزود التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى أيضا خلفية معلوماتية حول مسائل أشير إليها في معيار التدقيق الدولي .
الملاحق	تشكل الملاحق جزءا من التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى. ويوضح الغرض والاستخدام المقصود من الملحق في متن معيار التدقيق الدولي ذو العلاقة ، او ضمن عنوان او مقدمة الملحق نفسه .

المصدر: الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل استخدام معايير التدقيق الدولية لتدقيق المنشآت الصغيرة و متوسطة الحجم، المجلد الأول، الطبعة الثالثة، نيويورك، الولايات المتحدة الامريكية، 2011، ص 13.

الفرع الثالث: عرض نموذجي لمعايير التدقيق الدولية

و فيما يلي عرض نموذجي لمعايير التدقيق الدولية و مختلف تصنيفاتها:

الجدول 1-17: عرض نموذجي لمعايير التدقيق الدولية

التصنيف	المجموعة	رقم المعيار	اسم المعيار	المحتوى
معايير التدقيق الدولية International Standards on Auditing (ISA)	**أمور تمهيدية**	100	مقدمة تمهيدية عن المعايير الدولية للتدقيق والخدمات ذات العلاقة	تسهيل فهم اجراءات و أهداف عمل اللجنة الدولية لممارسة مهنة التدقيق و نطاق صلاحية الوثائق الصادرة منها.
		110	إطار المصطلحات	تقديم تعريفات لأهم المصطلحات المستعملة في المعايير: التقرير السنوي، التدقيق، أدلة الاثبات، الرأي المحايد...
		120	إطار المعايير الدولية للتدقيق	وصف الاطار التي تصدر ضمنه المعايير و علاقتها بالخدمات التي قد ينجزها المدققون.
	المسؤوليات	200	الأهداف والمبادئ الرئيسية التي تحكم تدقيق البيانات المالية	وضع معايير و تقديم ارشادات تتعلق بالمبادئ العامة التي تحكم عملية تدقيق البيانات المالية، يقرأ هذا المعيار مقترنا مع المعيار 120.
		210	شروط التكليف بالتدقيق	يتضمن شروط تكليف المدقق من طرف المؤسسة المعبرة في العقد المبرم بينهما.
		220	رقابة الجودة لأعمال التدقيق	مراقبة جودة سياسات و اجراءات مكتب التدقيق و كذا جودة منهجية التدقيق

				المطبقة من قبله.
		230	التوثيق	جمع القرائن التي تؤكد رأيه و تثبت أن التدقيق تم وفق المعايير الدولية.
		240	الاحتيال والخطأ	توضيح مسؤولية المدقق في مراعاة الاحتيال و الخطأ خلال عملية التدقيق.
		250	مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية	وضيح مسؤولية المدقق في مراعاة القوانين و الأنظمة خلال عملية التدقيق المحاسبي المالي.
	التخطيط	300	التخطيط	إبراز التخطيط لعملية التدقيق الذي يقود الى التدقيق الفعال.
		310	معرفة طبيعة عمل المؤسسة	إبراز أهمية معرفة المدقق لطبيعة عمل المؤسسة، تأثيرها على معظم خطوات التدقيق و كذا كيفية جمع المعلومات اللازمة المتعلقة بعملية معرفة طبيعة المؤسسة.
		320	الأهمية النسبية (المادية)في التدقيق	توضيح مفهوم الأهمية النسبية و علاقتها بمخاطر التدقيق المحاسبي المالي.
	الرقابة الداخلية	400	تقدير المخاطر والرقابة الداخلية	توضيح: النظام المحاسبي، نظام الرقابة الداخلية، و مكونات مخاطر التدقيق.
		401	التدقيق في بيئة أنظمة معلومات تستعمل الحاسوب	الاجراءات الواجب اتباعها عند التدقيق في بيئة أنظمة معلومات محوسبة.

		402	اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمؤسسة التي تستخدم مؤسسات خدمية	كيفية تدقيق مؤسسة تستعمل مؤسسات خدمية أخرى قد يكون لها تأثير في القوائم المالية كمؤسسات المسك المحاسبي.
	أدلة الإثبات	500	أدلة الإثبات	كمية و نوعية أدلة الإثبات اللازمة و كذا كيفية الحصول عليها.
		501	أدلة الإثبات*اعتبارات إضافية لبنود محددة	ارشادات اضافية لتلك التي تضمنها معيار 500، يتضمن بعض تقنيات الجرد، المصادقة و الاستفسارات.
		510	التكليف بالتدقيق لأول مرة –الأرصدة الافتتاحية–	ارشادات متعلقة بكيفية تدقيق الارصدة الافتتاحية للقوائم المالية عندما تكون الارصدة الختامية السابقة دققت من طرف آخر.
		520	الإجراءات التحليلية	تحليل النسب و المؤشرات المهمة التي تحسبها طريقة الاجراءات التحليلية أو التدقيق التحليلي.
		530	عينات التدقيق وإجراءات الاختبارات الانتقائية الأخرى	تحديد الوسائل الملائمة لانتقاء الاصناف للاختبار لجمع أدلة الاثبات لتحقيق أهداف اختبارات التدقيق.
		540	تدقيق التقديرات المحاسبية	كيفية جمع ادلة إثبات واضحة متعلقة بالتقديرات المحاسبية كتقدير مختلف مخصصات الاهتلاكات و المؤونات.
		550	الأطراف ذات العلاقة	توفير معايير تبين مسؤولية و منهجية المدقق اتجاه الأطراف ذات العلاقة و الذين يمثلون امكانية أحد الأطراف ممارسة

				تأثير مهم على الطرف الآخر في اتحاد القرارات داخل المؤسسة.
		560	الأحداث اللاحقة	مسؤولية المدقق في الأحداث اللاحقة و المتمثلة في الأحداث ما بين نهاية الفترة المالية و تاريخ اعداد التقرير.
		570	الاستمرارية	مراعاة المدقق المحاسبي المالي لملاءمة الفرضية الاساسية في التسجيل المحاسبي و المتمثلة في استمرارية نشاط المؤسسة.
		580	إقرارات الإدارة	حين تعدر جمع أدلة إثبات المدقق مطالب بالحصول على اقرارات خطية من الادارة.
	الاستفادة من عمل آخرين	600	الاستفادة من عمل مدقق آخر	كيفية تعامل المدقق الأساسي عند استعماله لأعمال مدقق آخر. مع تحديد كيفية تأثير المدقق الآخر على عملية التدقيق.
		610	مراعاة عمل التدقيق الداخلي	استغلال نتائج تقييم النظام المحاسبي و نظام الرقابة الداخلية من قبل المدقق الداخلي مع تحمل المسؤولية منفردا من قبل المدقق الخارجي عند ابداء الرأي.
		620	الاستفادة من عمل خبير	وضع معايير و ارشادات للاستفادة من عمل خبير في مجال معين غير المحاسبة و التدقيق كدليل إثبات.

	استنتاجات التدقيق وإصدار التقارير	700	تقرير المدقق حول البيانات المالية	شكل و مضمون التقرير الصادر نتيجة التدقيق المحاسبي المالي على المؤسسة.
		710	المقارنات	مسؤولية المدقق المتعلقة بالمقارنات، مع أفضلية قراءاته مع المعيارين: 270و 800
		720	المعلومات الأخرى في وثائق تحتوي على بيانات مالية مدققة	مراعاة المدقق لمعلومات اخرى في وثائق تحتوي على بيانات مالية مدققة أو تبرز تناقضات في البيانات المالية المفصوح عنها.
	مجالات متخصصة	800	تقرير المدقق عن مهمات تدقيقية لأغراض خاصة	مراجعة و تقدير الاستنتاجات المستنبطة من أدلة الاثبات التي تم الحصول عليها خلال مهمة تدقيق لغرض خاص.
		810	تدقيق المعلومات المالية المستقبلية	مهام تقدير المعلومات المالية المستقبلية و تقديم تقرير حولها، لكون هذه المعلومات مستندة على أحداث مستقبلية محتملة من قبل المؤسسة.
	الخدمات ذات العلاقة	910	التكليف بالمراجعة على البيانات المالية	ثم تعويضه بمعيار 2400.
		920	التكليف بإنجاز إجراءات متفق عليها تتعلق بالمعلومات المالية	ثم تعويضه بمعيار 4400.
		930	التكليف بإعداد المعلومات المالية	ثم تعويضه بمعيار 4410.
		1000	إجراءات المصادقة المتبادلة بين البنوك	تقديم المساعدة للمدقق في اجراءات المصادقة من قبل البنوك على مختلف الأرصدة التي تظهر في الميزانية.

بيانات ممارسة التدقيق الدولي International Auditing Practice Note (IAPN)	**البيانات الدولية لمهنة التدقيق**	1001	بيئة أنظمة المعلومات المحوسبة-أنظمة الحواسيب الشخصية المستقلة	يصف إجراءات التدقيق في ظل النظام المحاسبي الذي يعتمد على الحاسوب الشخصي، يسمح بتطبيق المعيارين: 400 و 1008.
		1002	بيئة أنظمة المعلومات المحوسبة-أنظمة الحواسيب المباشرة	يصف تأثيرات نظام الحاسوب المباشر على النظام المحاسبي، الضوابط الداخلية ذات العلاقة و كذا اجراءات التدقيق، هذا النظام يمكن المستخدم من الوصول إلى البيانات و البرامج خلال أجهزة فرعية يشار إليها بأنظمة الحاسبات المباشرة. (On-Line System Computer)
		1003	بيئة أنظمة المعلومات المحوسبة-أنظمة قاعدة البيانات	يصف نظام قاعدة البيانات و تأثيره على النظام المحاسبي، نظام الرقابة الداخلية و كذا برنامج التدقيق.
		1004	العلاقة بين المشرفين على البنوك والمدققين الخارجين	يفحص السمات الأساسية لدور المشرفين و المدققين، يختبر مدى تداخل هذه الأدوار، اقتراح آلية لإنجاز مهامهم بكل فعالية.
		1005	الاعتبارات الخاصة في تدقيق المؤسسات الصغيرة	خصائص المؤسسة الصغيرة و ارشادات تطبيق معايير التدقيق في هكذا مؤسسات.
		1006	تدقيق البنوك التجارية العالمية	إبراز خطوات التدقيق الواجب اتباعها داخل البنوك التجارية العالمية التي تتجاوز نشاطاتها الحدود الدولية، هذه الخطوات تأخذ بعين الاعتبار

				خصوصيات البنوك مقارنة بالمؤسسات الأخرى
		1007	الاتصالات مع الإدارة	يحدد المتطلبات المهنية و القانونية الواجب توفرها في العلاقة بين المدقق و الإدارة و من بينها اعتبارات السلوك المهني ملخصا في: الاستقلالية، الامانة، الموضوعية، الكفاءة، السرية، السلوك المهني، المعايير التقنية.
		1008	تقدير المخاطر والضبط الداخلي –خواص واعتبارات لأنظمة معلومات تستعمل الحاسوب	هو عبارة عن ملحق للمعيار الدولي 400 فهو لا يعتبر معيارا و ليس له صلاحية معايير التدقيق الدولية.
		1009	طرق التدقيق بمساعدة الحاسوب	بيان يحتوي على ارشادات عن استعمال طرق التدقيق بواسطة الحاسوب.
		1010	اعتبارات الأمور البيئية عند تدقيق البيانات المالية	الاعتبارات البيئية الواجب ادراجها من قبل المدقق في اطار خطواته التدقيقية، دراسة التأثيرات المحتملة للأمور البيئية على البيانات المالية.
		1011	مضامين قضية العام 2000 بالنسبة للمدراء والمدققين	ابراز ترميز السنة بالرقمين الاخيرين، و اشكالية ترميز سنة 2000 بصفرين و ما مدى تأثير هذه الاشكالية على البيانات المالية بحكم امكانية الخطأ و التزوير.

معايير ارتباطات الفحص International Standard on Review Engagements (ISRE)	مهمة الفحص	2400	ارتباطات فحص القوائم المالية	عوض المعيار 910، يتطرق هذا المعيار المنقح لمسؤوليات المدقق عند تكليفه بإجراء مراجعة للبيانات المالية التاريخية، عندما لا يكون هو مدقق البيانات المالية للمؤسسة، والشكل ومحتوى تقرير ه حول البيانات المالية
		2410	فحص المعلومات المالية الأولية المنفذ بمعرفة المدقق المستقل على المؤسسة	يبرز هذا المعيار تعامل المدقق مع المؤسسات التي تصدر بالإضافة الى قوائم مالية سنوية، تصدر أخرى قد تكون شهرية، ثلاثية أو نصف سنوية
معايير ارتباطات التأكيد International Standard on Assurance	مهمة التأكيد	3000	ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات تدقيق أو فحص المعلومات المالية التاريخية	معيار تأكيد عام، يحتوي على المتطلبات الأساسية للقيام بعملية التأكيد عموما، ويبرز دور التأكيد في تحسين جودة و نوعية البيانات المالية.
		3400	اختبار المعلومات المالية المستقبلية	هو معيار تأكيد متخصص في تأكيد العمليات المالية المستقبلية
		3402	تقارير التأكيد عن أدوات الرقابة في المؤسسة الخدمية	تقارير حول وصف وتصميم والفعالية التشغيلية للضوابط المتعلقة بمجموعة واسعة من الخدمات التي تقدمها المؤسسات الخدمية في وقتنا هذا.

Engagements (ISAE)		3410	ارتباطات التأكيد عن قوائم الاحتباس الحراري	يتضمن المعيار ما يجب ذكره في تقرير المدقق في حالة تأثير نشاط المؤسسة على المحيط بصفة عامة و الاحتباس الحراري بصفة خاصة. و كذا ما يجب أخذه بعين الاعتبار في خطوات التدقيق بتواجد هذه الظاهرة
		3420	ارتباطات التأكيد لإعداد تقرير عن تجميع المعلومات المالية التصورية المتضمنة في نشرات الاكتتاب	يطبق هذا المعيار حيث يكون إعداد التقارير أمر واجب وفقا لقانون الأوراق المالية أو نظام بورصة الأوراق المالية في الاختصاص الذي تصدر فيه نشرة الاكتتاب.
معايير الخدمات ذات العلاقة International Standard on Related Services (ISRS)	**خدمات الأخرى ذات العلاقة**	4400	ارتباطات لتنفيذ إجراءات متفق عليها متعلقة بمعلومات مالية	تحديد المسؤوليات المهنية للمدقق عند قيامه بتنفيذ اجراءات متفق عليها متعلقة بمعلومات مالية و كذا محتوى التقرير الذي سيصدره المدقق و المتعلق بهذه المهمة
		4410	ارتباطات التجميع	توضح المبادئ المتبعة من قبل الخبير المحاسبي عند قيادته مهمة تجميع البيانات أو الحسابات المتعلقة بالبيانات المالية، كما تبين محتوى و شكل التقرير الواجب تقديمه عند اتمام هذه المهمة.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مجموعة من المصادر:

- https://www.ifac.org/publications-resources/2012-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-a, 16/02/2018

- رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات: مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص ص : 112_119.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل استخدام معايير التدقيق الدولية لتدقيق المنشآت الصغيرة و متوسطة الحجم، مرجع سابق، ص ص: : 15-17

يبين الجدول أن لجنة IAASB تساهم في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي المالي في العالم من خلال جملة من الاصدارات نلخصها في الآتي:

- ✓ اصدارات تطبيق المعايير الدولية للتدقيق (ISAs) في تدقيق القوائم المالية التاريخية،
- ✓ اصدارات تطبيق معايير عمليات التدقيق الدولية(الفحص) (ISREs) في فحص القوائم المالية التاريخية،
- ✓ اصدارات تطبيق معايير عمليات التأكيد الدولية (ISAEs) في عمليات التأكيد بخلاف معلومات التدقيق المالية السابقة،
- ✓ اصدارات تطبيق المعايير الدولية بشأن الخدمات ذات العلاقة (ISRSs) في عمليات الجمع والعمليات التي تجري لتطبيق الاجراءات المتفق عليها للمعلومات وخدمات عدم التأكيد الأخرى كما تم تحديدها من قبل مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي.

وبالتالي التسمية الأصح و الأشمل لهذه المعايير هي المعايير الدولية للتدقيق، الفحص، التأكيد و الخدمات ذات العلاقة و لكن اختصارا فقط تسمى معايير التدقيق الدولية.

في نهاية هذا الفرع ينبغي توضيح الدور التكاملي التي تلعبه كل من معايير التدقيق الداخلي الدولية الصادرة من جمعية المدققين الداخليين IIA و كذا معايير التدقيق الدولية الصادرة من قبل IAASB، فبالإضافة للمسؤوليات الخاصة بكل مهنة ، هناك مهام أخرى تلزم كل من المهنتين التواصل و الاستفادة من المهنة الأخرى، على سبيل المثال المعيارISA610 الذي يلزم المدقق الخارجي الاطلاع و الاستفادة من عمل خلية التدقيق الداخلي في المؤسسة محل التدقيق.

و بالرغم من الاهمية البالغة التي تلعبها هذه الهيئات و كذا مكاتب التدقيق الأربعة الضخمة "Big four " في تطوير مهنة التدقيق عبر العالم، يجد الاشارة أنه و بالمقابل هناك أصوات تصف هذه الديناميكية أنها حركة تكتيكية تقوم بها هذه الجهات لتوسيع أسواقها عبر العالم خاصة في الدول الناشئة، حيث كل مشروع في العالم لإنشاء معايير تدقيق محلية تتماشى مع الدولية إلا و كانت هذه الهيئة هي المكلفة بإنجازه، هذا المر التمسناه جليا في الجزائر سواء بخصوص وظيفة التدقيق الداخلي كما عرضناه سابقا أو وظيفة التدقيق الخارجي، موضوع مطلبنا الآتي.

خاتمة الفصل الأول:

يعتبر التدقيق بشقيه الداخلي و الخارجي، وظيفة مهمة داخل المؤسسة بحكم مساهمته الفعالة في تصميم، تقييم و تطوير نظام الرقابة الداخلية.

تطور الحاجة إلى البحث عن آلية تضمن ضبط العمل و كفاءة العاملين ضف إلى ذلك المساهمة في تحقيق اهداف المؤسسة جعل الاهتمام بالرقابة الداخلية يزيد و يتطور.

قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية يتوقف على توسيع نطاق التدقيق أو من عدمه، سواء كان هذا التدقيق من قبل موظفين من داخل المؤسسة أو ما يعرف بالتدقيق الداخلي أو مهنيين مستقلين عن المؤسسة يقومون بعملية التدقيق في اطار مهمة قانونية أو تعاقدية أو ما يعرف بالتدقيق الخارجي.

سواء كان التدقيق داخليا أو خارجيا، من بين أهم وظائفه هو التدقيق المحاسبي المالي الذي يسعى إلى تقديم رأي فني محايد حول مصداقية القوائم المالية من خلال تسطير منهجية عمل يسعى من خلالها إلى جمع أدلة إثبات كافية و مقنعة تعزز و تؤكد الرأي الفني الصادر في تقرير المدقق.

على الرغم من الاختلافات التي أوردناها بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي، سواء من حيث الهدف أو درجة الاستقلال أو متطلبات ممارسة المهنة، وعلى الرغم أيضاً من أوجه التشابه بينهما في ممارستهما لعملية التدقيق من حيث الاعتماد على نظام فعال للضبط الداخلي، فإن التكامل بينهما موجوداً بدرجة كبيرة، فلا يعتبر المدقق الداخلي منافساً للمدقق الخارجي وأن المؤسسات بحاجة لجهوداتهما معاً.

مقدمة الفصل:

إلى زمن غير بعيد لعبت مهنة التدقيق المحاسبي المالي دورا مهما في المساهمة في اتخاذ القرارات من قبل المستثمرين و مستعملي أعمال التدقيق، و ذلك من خلال أداء مهنة التدقيق لمهامها الرقابية من تقييم لنظام الرقابة الداخلية و مراقبة عملية إعداد القوائم المالية من أجل المصادقة عليها و إعطاء الضوء الأخضر للمستثمرين لاستعمال التقارير و القوائم المالية كأداة لاتخاذ القرارات الفعالة.

سرعان ما تأثرت ثقة مستعملي أعمال التدقيق في مهنة التدقيق المحاسبي المالي بعد الفضائح المالية التي مست كبرى الشركات العالمية التي كانت خاضعة لتدقيق داخلي من خلال قسم التدقيق الداخلي الموجود في الهيكل التنظيمي للشركة و تدقيق خارجي يقوم به مهني مستقل عن الشركة.

بل زادت فجوة فقدان الثقة اتساعا بعد ثبوت تواطؤ بعض كبرى مكاتب التدقيق في تضليل القوائم المالية لصالح الإدارة و على حساب المستثمرين و أصحاب رؤوس الأموال باستعمال المحاسبة الابداعية.

هذه التغيرات الجديدة في مهنة التدقيق دفعت بالمنظمات المهنية العالمية و كذا الباحثين الى التحرك من أجل ايجاد صيغ جديدة للرقابة تفعّل الدور الذي كان يلعبه التدقيق فيما سبق.

مجموعة من البحوث حللت مسببات فقدان الثقة و اقترحت مجموعة من الاصلاحات لإرجاع هذه الثقة، أهم المقترحات هي تأسيس لجان التدقيق.

تجسدت هذه البحوث في قوانين و تشريعات تفصل في الاطار المفاهيمي للجان التدقيق و تلزم الشركات في تبني هذا الجهاز الرقابي الجديد المتواجد على مستوى مجلس الإدارة.

ثم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، الأول يفصل في الفضائح المالية التي مست الشركات الكبرى و كيف تأثرت مهنة التدقيق المحاسبي المالي بهذه الفضائح، ثم نتكلم في المبحث الثاني عن مقترح المنظمات المهنية و كذا التشريعات القانونية في البلدان المتقدمة من أجل مجابهة ظاهرة التحايل و كذا فشل مهنة التدقيق في اكتشاف الغش هذا المقترح يتمثل في لجنة التدقيق، أما المبحث الأخير سنحاول إظهار مساهمة لجان التدقيق في تفعيل مهنة التدقيق المحاسبي المالي و ذلك من خلال إرجاع ثقة مستعملي أعمال التدقيق لمهنة التدقيق ، و ذلك من خلال محاربتها لمسببات فقدان الثقة.

في نهاية الفصل نحاول أن نلخص كل ما قلناه عن لجان التدقيق باقتراح نموذج يحتوي على مسؤوليات لجان التدقيق التي تفعّل مهنة التدقيق المحاسبي المالي، نعطي هدف كل مسؤولية، الخطوات اللازمة للتحقيق الهدف، و كذا الموعد المحدد لتنفيذ الخطوات.

المبحث الأول: أثر الفضائح المالية على مهنة التدقيق المحاسبي المالي

الانهيارات الكبرى التي عرفتها الشركات العالمية الرائدة في مختلف القطاعات كان له الأثر البالغ في مهنة التدقيق المحاسبي المالي من خلال التشكيك في مصداقية المهنة و كفاءتها في اكتشاف الاختلاسات و التحايل.

هذا التشكيك أدى إلى بروز إشكالية جودة عملية التدقيق خاصة بعدما اكتشف أن بعض هذه الفضائح المالية كانت بتواطؤ مهنة التدقيق المحاسبي المالي.

هذا المبحث يسلط الضوء على الفضائح المالية، أسبابها، و أثرها على مهنة التدقيق المحاسبي المالي، و كذا رد فعل المنظمات العالمية للحد من الفضائح المالية للشركات الكبرى و تقليص هوة التشكيك في مهنة التدقيق المحاسبي المالي.

المطلب الأول: الأسباب الموضوعية للفضائح المالية

يخصص هذا المطلب لعرض حيثيات انهيار بعض كبرى الشركات العالمية، ثم يبين أهم الأسباب الرئيسية من وراء هذا الانهيار، و ذلك من خلال الفروع الآتية:

- ✓ الفرع الأول: انهيار بعض الشركات العالمية الرائدة.
- ✓ الفرع الثاني: الغش و الاحتيال كسبب رئيسي للفضائح المالية
- ✓ الفرع الثالث: أسباب و دوافع المحاسبة الابداعية

الفرع الأول: انهيار بعض الشركات العالمية الرائدة

- **شركتي أنرونENRON و أندرسونARTHUR ANDERSEN**[1] :

انهيار شركة انرون للطاقة و السلع و الخدمات وما تبعها فيما بعد بانهيار شركة آرثر اندرسون للتدقيق أثار عدت تساؤلات على مستوى المهنة المحاسبية من أهمها، كيف تم الانهيار؟ ولماذا؟ ومن المسؤول؟ فضلا عن كون الشركتين تعملان في دولة متقدمة بالعالم و هي الولايات المتحدة الأمريكية والمشهورة بيئتها المحاسبية والتدقيقية بالتطور المتقدم لما تملكه من معايير محاسبة وتدقيق متميزة.

تعتبر شركة أنرون من كبار الشركات الأمريكية و العالمية قبل افلاسها، حيث وصل عدد موظفيها إلى ما يقارب عشرون ألف موظف، و رقم أعمال يقرب 111 مليار دولار أمريكي سنة 2000. أما شركة أندرسون للاستشارات المحاسبية و التدقيق فكانت ضمن أكبر الشركات الخمس العالمية في التدقيق BIG FIVE، قبل أن يصبحوا أربعة بعد انهيار هذه الأخيرة.

[1] مأخوذة من المرجع الآتي بتصرف من الباحث:
ENRON Financial Statment for 5 years and powers report, department of accounting, college of business administration, university of Illinois at Chicago, 2002.

تعود حيثيات الانهيار إلى تنامى سعر سهم شركة إنرون على مدار السنوات من أقل من 7 دولارات في التسعينيات الميلادية حتى وصل إلى سعر 90 دولارا منتصف عام 2000 ولكنه فقد قيمته فجأة فأصبح نحو 90 سنتا نهاية عام 2001، لقد كانت نهاية مؤسفة لمساهمي تلك الشركة العملاقة وهم يشاهدون أصول شركتهم تهوي من آلاف الملايين من الدولارات إلى لا شيء تقريبا خلال فترة وجيزة لا تكاد تذكر.

وقد أورد بعض الكتاب بعض العوامل التي أدت لهذا السقوط المدوي منها أن مجلس الإدارة أوكل مهمة تدقيق الصفقات التي تقوم بها الشركة للجنة فرعية داخل الشركة، ولم تقم اللجنة إلا بمراجعة خاطفة سريعة لتلك الصفقات، كما أن مجلس الإدارة أخفى معلومات في غاية الأهمية كان من الممكن أن تؤدي معرفتها إلى اتخاذ بعض الإجراءات المناسبة.

قامت إدارة الشركة بتضخيم أرباح الشركة إلى نحو مليار دولار في العام الذي سبق انهيار الشركة، كما أن الرقابة الداخلية في الشركة فشلت من الناحيتين الأخلاقية والمالية نتيجة للخداع المستمر .إضافة إلى أن مكتب آرثر أندرسن الذي كان مكلفا بتدقيق حسابات الشركة كان يقوم بالتدقيق الداخلي أيضا إضافة إلى كونه يقدم خدمات استشارية هائلة، و هذا ما جعله متهم بالتواطؤ لكونه يقوم بعملية المصادقة على القوائم المالية في اطار التدقيق القانوني، مكلف بالتدقيق الداخلي في اطار التدقيق الاختياري و كذا تقديم استشارات في المحاسبة و التدقيق و بالتالي التأثير على المسك المحاسبي و القوائم المالية الذي هو بصدد فحصها.

يرجع الخبراء في المحاسبة إلى النجاح الظرفي للشركة في اخفاء العجز الكبير إلى اعتمادها على التقييد المحاسبي خارج الميزانية و التي يصعب اكتشافها لتصبح بذلك وسيلة لإخفاء مقنن للمعلومات و هي تعتبر إحدى الثغرات المالية المحاسبية التي استفادت منها الشركة بتواطؤ من الشركة المدققة أندرسون.

تقاضت شركة أندرسون مبلغ 25 مليون دولار أتعابا لقيامه بمراجعة حسابات شركة إنرون عن عام 2000 ، في حين أنها تقاضت مبلغ 27مليون دولار لقيامه بالأعمال الاستشارية للشركة في العام نفسه وهو الأمر الذي يعد دليلا على أن استقلال المدقق وحياده يصبح مهددا إذا جمع بين هاتين المهمتين.

وقد أدى الانهيار المالي لإنرون الذي يعتبر أكبر إفلاس في تاريخ الولايات المتحدة إلى إفلاس كثير من المستثمرين والموظفين في الشركة الذين استثمروا أموالهم التقاعدية في أسهمها، و في نفس الوقت طرح و بشدة اشكالية التشكيك في مهنة التدقيق المحاسبي المالي و جودة التدقيق خاصة و ان المدقق المحاسبي للشركة كان يعتبر أكبر شركات التدقيق انتشارا في العالم.

- **بنك بارينجز**[2]: قصة انهيار بنك بيرنجزBarings Merchant bank

من أغرب القصص المالية و أشهرها لأن سقوط البنك تم على يد شخص واحد عمره لم يتجاوز الثلاثين عاما حينها، و هو نيكولاس ليسون. كان ليسون يعمل في فرع البنك في سنغافورة ، إدارة البنك تضع فيه ثقة كبيرة فكان مسؤول على تصميم و إدارة عقود المشتقات عام 1992. وكان البنك لا يسمح بتداول العقود الآجلة ولا عقود الخيار من أموال البنك نفسه، بمعنى أن

[2] هندي منير، الفكر الحديث في التحليل المالي و تقييم الأداء مدخل حوكمة الشركات، المعارف، الاسكندرية، 2009، ص 06_07بتصرف.

البنك يقوم فقط بإتمام عمليات التداول للزبائن .ويسمح البنك كذلك بعمليات المراجحة (Arbitrage) و هي طريقة مالية متقدمة تمارس من قبل المحترفين للاستفادة من فارق السعر بين ادوات استثمار مختلفة او بين اسواق مختلفة .ويطلق عليها بـ مراجحة الاسعاربين سوقي سنغافورة وطوكيو ،والتي كان يقوم ليسون فيها باستغلال الفارق بين أسعار عقود مؤشر نيكاي الآجلة في سوقي طوكيو وسنغافورة.

على سبيل المثال، يقوم ليسون بمتابعة أوامر الشراء في سنغافورة وإذا وجد من يريد أن يشتري عقود نيكاي بسعر معين في سنغافورة وآخر يود بيع نفس العقود في طوكيو بسعر أقل ، فإنه يقوم مباشرة بالشراء من طوكيو والبيع في سنغافورة، ويحصل على فارق السعر .وهذه طريقة آمنة 100%حيث لا توجد خطورة من ارتفاع أسعار العقود أو انخفاضها.

إلا ان ليسون اكتشف بعد أشهر من قيامه بهذه العمليات أن هناك إمكانية ربح عظيمة فيما لو قام بالتداول من مال البنك، وسرعان ما بدأ بذلك مستغلا ما لديه من صلاحيات ،حيث كان يعمل في ساحة التداول وفي إدارة الحسابات بنفس الوقت . قام ليسون بإنشاء حساب أعطاه رقم 88888وجعله مكانا لإحتواء الأخطاء الناتجة عن التداول .وهذا الحساب بحد ذاته لا يعتبر مخالفا للأنظمة ،حيث يقوم عدد من الوسطاء بالاحتفاظ به لتسهيل عمليات التداول التي تتم بسرعة وتتطلب مرونة في التعامل مع الاخطاء الحتمية الناتجة من عمليات التداول.فتكون هناك احيانا اخطاء في تنفيذ عمليات الشراء أو البيع ،ويقوم المتداول بالبيع في حين أن المقصود الشراء، ويتم شراء عدد غير صحيح من العقود ،وهكذا.إلا ان هذه الأخطاء غالبا ما تكون صغيرة فيتم تسجيلها في حساب 88888ويتحملها البنك.
ولكن ليسون قام بأكبر من ذلك، حيث بدأ يتلاعب بحجم الأخطاء وبدأ يسحب مبالغ كبيرة من بنك بارينجز في لندن لتغطية متطلبات الضمان التي كان يطالب بها سوق سنغافورة في كل يوم .وكان يعتذر بانه كان يحتاج هذه المبالغ الكبيرة لتغطية الضمانات في حسابات كبار العملاء والذي يصر ليسون على انهم سوف يقومون بالتسديد خلال يوم او يومين .

وعند استفسار البنك في لندن عن سداد العملاء يدعي ليسون بانه تم الايداع في فرع البنك في سيتي بانك في نيويورك، ولم يقم أحد من بارينجز ولا من مدققو الحسابات لديه بالتأكد من ذلك.

وقع زلزال في اليابان في وقت كان نيكولاس قد اشترى قدرا هائلا من العقود المستقبلية على مؤشر نيكي الذي انخفضت قيمته ب 10% و أملا في سرعة تعويض الخسائر، قام بشراء المزيد من تلك العقود بهدف تخفيض متوسط الأسعار، و لكن استمرار المؤشر في الانخفاض سبب المزيد من الخسائر ، و لكن هناك جريمة وقعت تعرض بسببها البنك إلى خطر الافلاس ، فقد تمكن نيكولاس من إخفاء خسائره على رؤسائه و التي أخذت في الزيادة حتى وصلت 210 مليون دولار أمريكي.

في نهاية المطاف قام مدققوا الحسابات بتضييق الخناق عليه، واكتشف نيكولاس انه في وضع لا يحسد عليه، حيث كانت الخسائر الاجمالية في حينها حوالي 1.4مليار دولار امريكي . فر ليسون الى دولة مجاورة ومن ثم الى المانيا حيث تم اعتقاله في مطار فرانكفورت ومن ثم تم ترحيله الى سنغافورة حيث حكم عليه بالسجن لمدة ستة اعوام ونصف العام.

- **شركة وولد كوم:**

كانت هذه الشركة الامريكية عملاقة في الاتصالات ، اعترفت سنة 2002 بأنها انفقت مليارات الدولارات وسجلت في دفاتر الشركة حسابات غير صحيحة بلغت قرابة اربعة مليارات دولار كمحاولة مقصودة لإخفاء خسائرها. و هذا ما جعلها تقرر و ضع نفسها تحت حماية قانون الافلاس الامريكي المعروف بالفصل 11 والذي يجيز لها الاستمرار بالعمل لحين إعادة ترتيب ميزانيتها.

وتم اعلان الشركة التي تبلغ أصولها 107 مليارات دولار وديونها 41 مليار دولار افلاسها في محكمة بمدينة نيويورك. وكانت وورلد كوم قد قامت بسحب تمويل خاص مقدّم من مؤسسة سيتي غروب وجيبي مورغان ومؤسسة جي بي للرسملة، حجمه مليار دولار لمواصلة عملياتها ودفع رواتب الموظفين بموجب عملية إعادة التنظيم، غير أن هذا التمويل مرهون بموافقة محكمة الافلاس[3].

وقالت وورلد كوم التي يبلغ عدد موظفيها 60 ألف موظف وتشمل عملياتها 65 دولة و ولدى الشركة اكثر من 20 مليون عميل وتتولى نصف عمليات نقل بيانات شبكة الانترنت على مستوى العالم. إنها تتوقع الاستعانة بخبير إعادة هيكلة لمساعدة فريق الإدارة الحالي، وإنها تهدف للخروج من الوضع الخاص بموجب الفصل الحادي عشر ما بين 9 إلى 12 شهرا. وقال جان سيدجمور الرئيس التنفيذي للشركة إن الشركة تتوقع خفض ديونها من خلال مبادلة ديون بالأسهم وهو ما سيعطي حملة السندات حصة ملكية في الشركة بعد إعادة تنظيمها.

وقال سيدجمور إن اتفاق التمويل الخاص البالغ ملياري دولار بالإضافة إلى توفير أقساط الفائدة على الديون سيغطيان احتياجات وورلد كوم من التمويل خلال العام المقبل .

كل هذا لم يتحقق، بل اغلقت اسهم وورلد كوم في جويلية 2002 على تسعة سنتات في بورصة ناسداك بعد ان قفزت الى 64 دولارا عام 1999 لتصبح قرة عين المضاربين على الصعود في وول ستريت. ويجسد تهاوي السهم انهيار صناعة الاتصالات وسط وفرة من الطاقة وديون هائلة وفضائح محاسبة[4].

يجدر الاشارة ان مكتب التدقيق المكلف بتدقيق حسابات الشركة كان مكتب أندرسون. الذي فشل في كشف تلك المخالفات و عندما حل مدقق حسابات آخر اتضح وجود مخالفات بلغت قيمتها 8.3 مليار دولار أعلن عنها في جويلية 2002 و بناء عليه ثم سحب تقرير شركة اندرسون للعام الماضي . و يعود سبب كل هذه المشاكل إلى عدم الافصاح و الشفافية و التي تعتبر من أهم الركائز التي تعتمد عليها حوكمة الشركات[5].

- **شركة بارمالات الايطالية[6]:**

أفلست شركة الأغذية العملاقة PARMALAT في شهر ديسمبر2003، فبعد عملية تدقيق عن تخلف تسديد السندات، اكتشف المحققون ان المؤسسة كانت تخترع أصول و تزور الحسابات لمدة 15 سنة و لقد تضررت أيضا شركة تدقيق و محاسبة دولية كانت تعمل مع الشركة و التي لم تستطع اكتشاف هذه التجاوزات.

---

[3] جريدة الشرق الاوسط الصادرة من لندن، الثلاثاء 23 جويلية 2002العدد 8638.

[4] نفس المرجع السابق.

[5] هندي منير، الفكر الحديث في التحليل المالي و تقييم الأداء مدخل حوكمة الشركات، مرجع سابق، ص ص: 11_13

[6] من موقع القناة الاخبارية الجزيرة، التصفح يوم 2018/03/19:
www.aljazeera.net/news/ebusiness/2004/4/11/تورط-مؤسسة-ديلويت-في-فضيحة-انهيار-بارمالات

كشفت سلطات التحقيق في القضية تورطَ مؤسسة ديلويت وهي من أشهر المكاتب المحاسبية العالمية في فضيحة انهيار مجموعة بارمالات الغذائية الإيطالية المفلسة.

فقد كشفت هذه السلطات أن ديلويت التي كانت تتولى أعمال التدقيق المحاسبي المالي الخاصة ببارمالات تعمدت مراراً إخفاء أدلة تؤكد اقتراف الشركة لمخالفات محاسبية صدرت من مكاتب ديلويت في دول عدة. كما تبين أيضا أن ديلويت طردت أحد موظفيها بعد أن حاول كشف تلاعبات بارمالات.

- **بنك الخليفة الجزائرية**[7]:

تم تأسيس آل خليفة بنك في 25مارس 1998بعد مداولة مجلس النقد القرض وترخيص من محافظ بنك الجزائر حسب المقرّر رقم 02/98 . و في 12أفريل 1998تم تحرير القانون الأساسي لبنك الخليفة الذي أنشئ على شكل شركة ذات أسهم برأسمال تأسيسي، يقدّر بمبلغ 500مليون دج . و في 27جويلية 1998تم منح الاعتماد لبنك الخليفة، بموجب المقرّر /04 98الصادر عن محافظ بنك الجزائر.

بعد عملية التأسيس عرف آل خليفة بنك توسع خرافي لنشاطه و في وقت قياسي ، حيث قام البنك بتأسيس شركات فرعية ملخصة كالآتي:

- ✓ 01جوان 1999تأسيس خليفة "إير ويز" شركة ذات الشخص الوحيد، برأسمال يقدّر بمبلغ 500.000.000,00دج تنشط في مجال النقل الجوي.
- ✓ 13جوان 2000تأسيس "خليفة للإعلام الآلي" شركة ذات مسؤولية محدودة، برأسمال يقدّر بمبلغ 10.000.000,00 دج .
- ✓ 13جوان 2000تأسيس ''خليفة للوقاية والأمن ''شركة ذات مسؤولية محدودة، برأسمال يقدّر بمبلغ 10.000.000,00دج.
- ✓ 01أكتوبر 2000تأسيس ''خليفة كاترينق ''شركة ذات مسؤولية محدودة برأسمال يقدّر بملغ 10.000.000,00دج.
- ✓ 02جانفي 2001تأسيس ''خليفة لتأجير السيارات ''شركة ذات مسؤولية محدودة، برأسمال يقدّر بمبلغ 10.000.000,00دج.
- ✓ 13فيفري 2001قام خليفة رفيق عبد المومن بشراء شركة للطيران، تدعى أنتينيا إيرلينز رأسمالها يقدّر بمبلغ 135.330.000,00دج.
- ✓ 26جوان 2001تأسيس ''خليفة للخياطة ''شركة ذات مسؤولية محدودة، برأسمال يقدّر بمبلغ 10.000.000,00دج.
- ✓ 16أوت 2001تأسيس ''خليفة للطباعة ''شركة ذات مسؤولية محدودة، برأسمال يقدر بمبلغ 10.000.000,00دج.
- ✓ 25ديسمبر 2001تأسيس ''خليفة للبناء ''شركة ذات مسؤولية محدودة، برأسمال يقدّر بمبلغ 10.000.000,00دج.
- ✓ 15جويلية 2002تأسيس ''خليفة لصناعة ''شركة ذات مسؤولية محدودة، برأسمال يقدّر بمبلغ 5.000.000,00دج.

[7] تصفح الموقع الالكتروني لجريدة الحوار الجزائرية يوم 2018/03/19، http://elhiwardz.com/national/12197/

- ✓ 15جويلية 2002تأسيس ''خليفة للصحة ''شركة ذات مسؤولية محدودة، برأسمال يقدر بمبلغ 5.000.000,00دج 60بالمائة لبنك الخليفة.

تأسيس كل هذه الفروع جعل من البنك مجمع له فروع أهرى في الخارج تتمثّل في خليفة للدواء بفرنسا، خليفة للتلفزيون بفرنسا، خليفة نيوز بإنجلترا وشركة "فليب هولزمان " الخاصة بالبناء بألمانيا وبنك "أرست روزنهيمر" بألمانيا.

هذا التطور الرهيب أثار حفيظة بنك الجزائر الذي سارع بالقيام بجملة من مهمات رقابة و تدقيق ملخصة كالآتي:

- ✓ جانفي 2000 قام بنك الجزائر بمهمة تفتيشية تركّزت على التأكّد إن كان بنك الخليفة قد سوى الوضعية حسب الملاحظات المقدمة له من بنك الجزائر في شهر جوان 1999، وقد سجّلت فرق التفتيش بعض الخروقات التي قام بها مسيّرو البنك، والمتمثلة في بيع الأسهم وتغيير المسيّرين بدون الحصول على رخصة مسبقة من بنك الجزائر، بالإضافة إلى الأخطاء الواردة في العقد التوثيقي المتعلق بالأسهم، سواءً من حيث العدد أو القيمة المالية للأسهم، كما تمّت الملاحظة أنّ البنك لم يقم بإعداد البيانات المحاسبية الشهرية المتعلقة بشهر أفريل، أكتوبر، ديسمبر، كما لاحظ المفتشون ارتفاعا يقارب 100 بالمائة من حسابات الأذون" comptes d'ordre" ومخالفة البنك لقواعد الحذر ومنح 21مؤسسة قروضا تجاوز أموالها الخاصة، منها 06مؤسسات تجاوزت 10مرّات أموالها الخاصة.
- ✓ 02جوان –جويلية 2000 تم اكتشاف وجود لدى الوكالات نقائص في نظام معالجة المعلومات، وإجراءات التسيير وعدم مصداقية المعلومات المحاسبية وتجاوز نسبة 20بالمائة، فيما يخص القروض الممنوحة لمسيّري البنك إخلالا بأحكام المادة 163من قانون النقد والقرض.
- ✓ 03جانفي 2001 اكتشاف مخالفة قواعد الحذر الخاصة بتسيير البنوك، إذ تعرّض البنك لمخاطر تفوق 25بالمائة من بينها 11زبونا من بين هؤلاء الزبائن خليفة للطيران، وأنّ التصريح الذي قدّمه البنك لبنك الجزائر بخصوص هؤلاء الزبائن خاطئ، ولا يسمح بدراسة المخاطر ونسبة الملاءة وكذلك اكتشاف فرق بين رصيد حسابات التسيير من خلال عدم تسجيل الفوائد المستحقة وغير المنتهية على القروض الممنوحة للزبائن.
- ✓ 4 ماي –أكتوبر 2001 من خلال تنظيم النشاط الخارجي للبنك على مستوى الوكالة والمديرية العامة لعمليات التجارة الخارجية للبنك، تبين أنّ الوكالة لها علاقة مباشرة مع الزبائن، وتقوم بفتح ومتابعة ورقابة وتصفية ملفات تعيين المحل وحسابات العملة الصّعبة وعمليات الصرف والتحويلات الخارجية، وأنّ المديرية العامة لعمليات التجارة الخارجية هي التي تقوم بعمليات التحويلات أو الترحيل إلى الوطن وتتابع حسابات البنك المفتوحة لدى البنوك المراسلة، تقوم بالتحليلات الإحصائية وتعدّ التصريحات والبيانات القانونية التي ترسل للهيئات النقدية ومستوى ثالث لتنظيم هذا النشاط الخارجي، من خلال إدارة بعض الملفات مباشرة من قبل المديرية العامة للبنك.

ومن خلال هذه المراقبة تبين وجود تناقض بين التصريحات الإحصائية المقدّمة من قبل مديرية الميزانية لبنك الجزائر وبين التحويلات الفعلية، بالإضافة إلى عدم وجود ملفات التعيين ونماذج التحويلات المحقّقة، وقيام بعض الوكالات بالتجارة الخارجية، رغم أنها غير معتمدة.

بالإضافة إلى ذلك، خصوصية ملف خليفة للطيران، كون هذه الشركة تمثّل تحويلاتها لشهر أكتوبر 2000بنسبة 75بالمائة و 90 بالمائة في شهر مارس 2001، وانعدام ملفات التعيين لعمليات هذا الزبون بالبنك، بل كانت لدى الزبون نفسه، وقد اكتشفت فرق التفتيش لبنك الجزائر عدّة خروقات، ارتكبت من قبل بنك الخليفة تتمثّل بالخصوص في النقاط التالية:

- ✓ 5سبتمبر –ديسمبر 2002: لقد خصّت هذه الرقابة جميع مصالح بنك الخليفة، أين تم تحديد نقائص خطيرة في النظام المعلوماتي والمحاسبة ولم يقم مسيّرو البنك من تدارك الملاحظات التي تلقوها في الرقابات السابقة، بالإضافة إلى عدم إيقاف حسابات السنتين الماليتين 2000و 2001من قبل مجلس الإدارة.
- ✓ 6نوفمبر – ديسمبر 2002 :رقابة التحويلات المتعلقة بعمليات الاستيراد مكّنت من كشف عدم وجود بعض الوثائق، الملفات واستعمال البنك نفس رقم تعيين المحل لعدّة عمليات، خاصة بالتحويل ووجود فروقات بين الفواتير النهائية ونماذج الدفع، إذ قامت خليفة للبناء بتحويل مبلغ 33.500.000دولار أمريكي لاستيراد وحدتي تحلية وتصفية مياه البحر التي حدّدت بمبلغ إجمالي يقدّر بـ 51مليون دولار أمريكي، وذلك بدون وجود الوثائق المفسّرة لهذه التحويلات لاسيما وثائق الشحن والجمارك.

نظرا لهذه الخروقات، قام بنك الجزائر باتخاذ إجراءات متتالية ضد بنك الخليفة:

- ✓ 7نوفمبر 2002 : تجميد التجارة الخارجية لآل خليفة بنك.
- ✓ 25فيفري 2003: تعيين متصرف إداري الذي تم تنصيبه بتاريخ 02مارس 2003.
- ✓ 12مارس 2003 : تعيين فريق التفتيش من طرف المدير العام لبنك الخليفة ، بناءً على تعليمات المتصرف الإداري ، وذلك للقيام بمراقبة دقيقة للخزينة الرئيسية لبنك الخليفة.
- ✓ 22مارس 2003تقدم مدير الشؤون القضائية والمنازعات لبنك الخليفة إلى مقر المصلحة الولائية للشرطة القضائية فرقة الاقتصاد والمالية بأمن ولاية الجزائر وقدم شكوى بعدما كلفه المتصرف الإداري بذلك ضد المكلف بالصندوق الرئيس و رئيس مصلحة الصندوق الرئيسي من أجل اختلاس أموال الصندوق وهذه المبالغ مفصّلة على النحو التالي 22,2 :مليار دينار جزائري، 1,7مليون دولار، 7,4مليون فرنك فرنسي، 8,1مليون أورو، 8700فرنك بلجيكي، 2615مارك ألماني، 12570فرنك سويسري، 57360جنيه إسترليني، 210دولار كندي.

كل هذه الفضائح سارعت بسقوط مجمع الخليفة ، و صدر الأمر بتصفية الشركة و القيام بعملية تسديد ديونها لفائدة المودعين التي وصلت قيمتها مليار و نصف المليار دولار، و دفعت بمسؤولي المجمع إلى أروقة العدالة بما فيهم المدققين الخارجيين و محافظي الحسابات و الموثق.

الفرع الثاني: الغش و الاحتيال كسبب رئيسي للفضائح المالية

أغلب الفضائح المالية لكبرى الشركات و التي ركزنا على جانب منها فقط في الفرع السابق لم تكن بسبب أخطاء استراتيجية أو زلات في إدارة الأعمال و التسيير، عكس ذلك تماما، الفرع السابق بين أن هناك تحايل كبير و غش من قبل جهات من داخل

أو خارج المؤسسة هدفه البحث عن الثراء من جهة و تغطية الخروقات من جهة أخرى لكي لا يظهر شيء في القوائم المالية و تطول فترة النهب.
ينبغي التنبيه الى الفرق بين الغش أو الاحتيال و الخطأ ، الأول يمثل تحريفات متعمدة و الثاني فالتحريفات تكون غير متعمدة، و بالتالي فإن الفيصل بين الخطأ و الاحتيال هو نية التحريف.

"الخطأ هو عبارة عن تحريف أو استبعاد غير متعمد، لمبالغ أو معلومات معينة في القوائم المالية. وهي غالباً ما ترتكب نتيجة لجهل كتبة إدارة الحسابات بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وبالتصنيف المحاسبي السليم .وترتكب أيضاً نتيجة الإهمال أثناء القيام بالإجراءات المحاسبية"[8]

السببين الرئيسين التي تدفع بخلية المحاسبة داخل المؤسسة الوقوع في الخطأ هما[9]:

- الجهل بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والواجبة الاتباع، في تسجيل أو ترحيل أو تبويب أو تلخيص أو عرض البيانات المحاسبية المختلفة.
- السهو أو عدم العناية، أي الإهمال والتقصير من موظفي قسم المحاسبة في أداء أعمالهم والقيام بواجباتهم.

و بالعودة إلى الغش او الاحتيال ، عرف المعيار الدولي للتدقيق(240) الاحتيال بأنه: "فعل مقصود من قبل واحد أو أكثر من أفراد الإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة أو الموظفين أو أطراف ثالثة، ينطوي على اللجوء إلى الخداع للحصول على منفعة غير عادلة أو غير قانونية" [10]. يفهم من الطرف الثالث مكاتب التدقيق و المحاسبة المتعاقدة مع المؤسسة محل الاحتيال في اطار مهمة تدقيق اجباري أو تعاقدي.

كما عرفتACFE (association of certified fraud examiners) و هي جمعية فاحصي الغش المعتمدين الاحتيال بأنه أية أفعال غير قانونية تتسم بالخداع والإخفاء، أو انتهاك للثقة .ولا تعتمد هذه الأفعال على التهديد باستخدام الإكراه و الإجبار، ويرتكب الاحتيال من قبل الأفراد والمنظمات للحصول على الأموال أو الممتلكات أو الخدمات؛ لتجنب دفع أو فقدان الخدمات، أو لتأمين منفعة شخصية أو تجارية.[11]

كما عرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) الاحتيال بأنه فعل مقصود ينتج عنه تحريف جوهري في القوائم المالية[12]

[8]الصحن عبد الفتاح و راشد رجب و درويش محمود ،أصول المراجعة، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع الإسكندرية، 2000، ص 55.
[9] عبدالله خالد أمين، علم تدقيق الحسابات(الناحية النظرية والعملية)الطبعة 3، دار وائل للنشر، عمان، 2004، ص 37 .
[10] الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، طبعة 2010 ، ص159 .
[11] Goldmann Peter, Anti-Fraud Risk and Control Workbook, John Wiley & Sons, USA, 2009, p 2.
[12] AICPA, Statement on Auditing Standards no. 99, ‘‘Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit’’, USA,2010.

هناك جملة من الشروط ينبغي تحققها و التي تسمح بتواجد الغش أو الاحتيال، ملخصة فيما يلي[13]:

1 -توافر النية أو القصد لإخفاء بعض الحقائق، أو تعديلها لتحقيق منافع شخصية، أو لتضليل مستخدمي المعلومات المحاسبية.

2 -وجود فرصة وامكانية لدى الشخص القائم بالغش بإخفاء ما يريد إخفاؤه، خصوصاً في حالة ضعف الأنظمة الرقابية الداخلية المطبقة.

3 -وجود شخص يعتمد على المعلومات المحاسبية غير الصحيحة، أو التي لا تظهر الحقائق الجوهرية والضرورية.

4 -حدوث الضرر بالشخص الذي قام بالاعتماد فعلاً على تلك المعلومات المحاسبية غير الصحيحة .

جدير بالإشارة ان الذي يهمنا هو الغش أو الاحتيال لكونه متعلق مباشرة بمهنة التدقيق المحاسبي المالي، فإن كان الخطأ لا توجد فيه نية التحريف و منبعه نقص الكفاءة المحاسبية و النسيان، فإن الاحتيال فيه نية التحريف و لذلك فإن المدقق المحاسبي يجب أن يتميز بدرجة مقبولة من الكفاءة و الفطنة للتعامل مع هذه الحالات.

أول ما ينبغي ان يعلمه المدقق المحاسبي المالي هي الأسباب التي تؤدي إلى الاحتيال و الغش و التي نستطيع ذكر أهمها فيما يلي[14]:

- إظهار وضع الشركة بشكل أفضل مما هو عليه وتشجيع المستثمرين على شراء أسهمها.
- زيادة نسبة حصة السهم من الأرباح.
- الحصول على قروض إضافية أو تحسين شروط عمليات التمويل القائمة وظروفها.
- تحقيق أهداف الشركة وغاياتها المتمثلة بتحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح.
- الحصول على مكافآت وحوافز إضافية بناء على الأداء المالي للشركة.
- إظهار أرباح أقل بهدف تخفيض ضريبة الدخل أو التهرب منها.
- اختلاس أصول المؤسسة.
- قيام المؤسسة بدفع مبالغ لبضاعة أو خدمات لم يتم استلامها.
- وقوع الإدارة تحت ضغوط من مصادر داخلية أو خارجية.
- تجنب عواقب إخفاق الإدارة في تحقيق أهدافها المالية.

كما يوجد من يصنف هذه الأسباب على أنها أمراض الفكر و التطبيق المحاسبي و التي تساعد على ارتكاب جرائم التلاعب والغش المالي والفني والفساد الإداري في الشركات و هي[15]:

1. **الاختلال الأخلاقي**: ومصدره انتشار نظرية تكلفة الوكالة في المحاسبة منذ بدايات الربع الأخير من القرن العشرين وما أدت إليه من تطوير وانتشار فكرة تعارض المصالح بين الفئات أو الأطراف المعنية بالشركة وبصفة خاصة المساهمين أو الملاك وإدارة الشركة عند انفصال الملكية عن الإدارة، وبإقرار تلك النظرية سعى كل طرف أو فئة لتعظيم منفعته الذاتية

[13] الصبان محمد و هلال عبدالله، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2000 ، ص 131.

[14] دحدوح حسين، دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية وفعالية نظم الرقابة الداخلية في الشركات دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد 24 ، العدد الأول، 2008، ص ص : 279_280

[15] عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات و دور مجلس الادارة، اتحاد المصارف العربية، لبنان، 2007، ص ص: 132_134.

ولو على حساب غيره من الأطراف الأخرى وما ينشأ عن ذلك من صراع بين أطراف الشركة الواحدة أو الفئات المعنية بها.

2. **انعدام الحسم في بعض معايير المحاسبة ومعايير المراجعة:** ويظهر ذلك بوضوح في اشتمال بعض معايير المحاسبة على معالجات مسموح بها أو بديلة للمعالجة القياسية وكذلك المرونة الزائدة في بعض معايير التدقيق، والسبب الرئيسي لهذا الخلل يتمثل في الضغوط المباشرة التي تتعرض لها الهيئات المختصة بوضع هذه المعايير نتيجة لما قد تساهم به شركات الأعمال في تمويل ميزانيات تلك الهيئات وكذا الضغوط غير المباشرة من خلال بعض المحاسبين والمدققين المتحيزين لعملائهم، خاصة في الدول المتقدمة المؤثرة عالمياً في المجال المحاسبي كالولايات المتحدة الأميركية، فضلاً على انتشار الفلسفة الواقعية ونظرية الوكالة التي تحبذ حرية الإدارة في اختيار السياسات المحاسبية ومن ثم تعارض الاتجاه نحو الإلزام بمعايير محاسبة محددة.
3. **الإشكال الفكري:** ومصدره أيضاً شيوع النظرية الإيجابية أو الواقعية في المحاسبة واستنادها إلى نظرية الوكالة في تفسير وتبرير قرارات إدارات الشركات فيما يتعلق بصنع واختيار السياسات والطرائق المحاسبية والأخذ ببعض المداخل الإدارية الحديثة، فضلاً عن افتقار كثير من البحوث المحاسبية إلى التحليل المنطقي واكتفائها بالأدوات الميكانيكية للبحث أو ما يعرف بالنماذج الإحصائية، وتفسير نتائجها بنظرية الوكالة فقط.
4. **تعقد مقاييس الأداء:** إن من المتفق عليه كلما ارتبطت معايير الأداء بأهداف المؤسسة وانخفض عدد هذه المقاييس وزادت بساطتها كلما كان ذلك أفضل لكل من العاملين والقائمين بالقياس ومستخدمي مؤشرات هذه المقاييس، كما أن من المتفق عليه أيضاً أن مستوى الأداء التشغيلي يؤثر في المؤشرات المالية وأن الربح هو المقياس الأساسي للأداء.

بالإضافة إلى الأسباب، الانحرافات المحاسبية داخل المؤسسة و التي تؤدي إلى إصدار قوائم مالية لا تعبر عن الصورة الصادقة، هذه الانحرافات لها خصائص أو مؤشرات ينبغي أن يبحث عليها المدقق المحاسبي المالي من اجل تسهيل عملية اكتشاف الأخطاء و التحايل. معيار التدقيق الدولي ISA240 لم يتجاوز عن هذا الجانب، بل توسع في ذكر هذه المؤشرات على النحو التالي[16]:

✓ **الاختلافات في السجلات المحاسبية:** بما في ذلك ما يلي:

- معاملات غير مسجلة بأسلوب كامل أو في الوقت المناسب، أو مسجلة في وقت غير مناسب فيما يتعلق بالمبلغ أو الفترة المحاسبية أو سياسة الشركة.
- أرصدة أو معاملات غير مدعمة أو غير مصرح بها.
- تعديلات في آخر لحظة تؤثر بشكل جوهري على النتائج المالية.
- أدلة على إمكانية وصول الموظفين للأنظمة والسجلات بما لا يتفق مع ما هو ضروري لأداء واجباتهم المخولة لهم.

✓ **الأدلة المتعارضة أو الناقصة:** و تلخص أهم مؤشراتها في الآتي:

- مستندات ناقصة.

[16] Handbook of International Auditing, *Assurance and Ethics Pronouncements* (Includes Final ISAs, IAPSs, ISREs, ISAEs and ISRSs, 2007 Edition: Available at: http://www.ifac.org/Store/Category. Page 231.

- مستندات تبدو أنها تم إجراء تغيير فيها.
- بنود أو مطابقات هامة غير مفسرة.
- تغييرات غير عادية في الميزانية العمومية، تغييرات في الاتجاهات أو نسب البيانات المالية والعلاقات بينها.
- شيكات ملغاة ناقصة أو غير موجودة، في الحالات التي يتم فيها إعادة الشيكات الملغاة إلى المؤسسة مع بيان مصرفي.
- مخزون أو أصول مالية ناقصة ذات أهمية كبيرة.

✓ **علاقات إشكالية أو غير عادية بين المدقق والإدارة:** بما في ذلك ما يلي:

- منع الوصول إلى السجلات أو موظفين معينين أو العملاء الذين يمكن طلب الأدلة منهم.
- ضغوط على الوقت غير مناسبة تفرضها الإدارة لحل مسائل معقدة أو موضع خلاف.
- تأخيرات غير عادية من قبل الشركة في تقديم المعلومات المطلوبة.
- عدم الرغبة في إضافة أو تعديل الافصاحات في البيانات المالية لجعلها أكثر اكتمالا وقابلية للفهم.
- عدم الرغبة في تناول نواحي الضعف المحددة في الرقابة الداخلية في الوقت المناسب.

✓ **البنود الأخرى:** تشمل ما يلي:

- عدم رغبة الإدارة في السماح للمدقق بالاجتماع بصورة شخصية مع المكلفين بالرقابة.
- تغيرات متكررة في التقديرات المحاسبية لا تبدو أنها ناجمة عن تغيرات في الظروف.
- تسامح لانتهاكات قواعد أخلاقيات المهنة للمؤسسة.

بالإضافة إلى الأسباب و المؤشرات التي بينها معيار التدقيق ISA240 للمدقق المحاسبي المالي من أجل أداء مهامه بأكمل وجه، فإنه و بالمقابل وضح مسؤولية المدقق المحاسبي المالي في اكتشاف الأخطاء و الغش. حيث جاء في نص المعيار فيما يخص مسؤولية اكتشاف الأخطاء و الغش ما يلي[17]:

✓ حمل المعيار إدارة الشركة مسؤولية منع الغش والخطأ واكتشافهما، حيث جاء في الفقرة الخامسة منه" :"إن مسؤولية منع الغش والخطأ واكتشافهما تقع على عاتق الإدارة من خلال مسؤوليتها عن تطبيق وتشغيل نظام الرقابة الداخلية الكافية، حيث إن تطبيق هذه النظم تقلل من إمكانية حدوث الغش أو الخطأ".

✓ نص المعيار على عدم مسؤولية المدقق المحاسبي المالي عن منع الغش والخطأ

✓ لم يرد فيه نصاً صريحاً بشأن المدقق المحاسبي المالي عن اكتشاف الغش والخطأ، إلا أنه أوجب عليه عند تخطيط وتنفيذ إجراءات مهمة التدقيق القيام بما يلي:

-تقدير المخاطر المحتملة عن وجود غش أو خطأ يؤدي إلى تحريفات جوهرية.

-الاستفسار من الإدارة عن أي غش أو خطأ مهم تم اكتشافه.

-تصميم إجراءات تدقيق بالشكل الذي يمكن أو من خلالها الحصول على قناعة مناسبة بأن التحريفات الناتجة عن الغش والخطأ يمكن اكتشافها.

[17] الاتحاد الدولي للمحاسبين، اصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية، 1998، بتصرف من الباحث

-الحصول على أدلة إثبات كافية على عدم حدوث أخطاء أو حالات غش مادية، وفي حالة حدوثه فإن تأثير الغش قد انعكس كما ينبغي على القوائم المالية، أو أن الخطأ قد تم تصحيحه.

وفي عام 2002 تم إعادة إصدار المعيار الدولي رقم 240 مع تعديل العنوان ليصبح" مسؤولية المدقق المحاسبي المالي في مراعاة الغش والخطأ عند تدقيق القوائم المالية "مع بعض الاختلافات أهمها أنه نص صراحة على أن مسؤولية المدقق المحاسبي المالي عن عملية التدقيق التي تتم وفقاً لمعايير التدقيق الدولية تتمثل في توفير ضمان معقول بخلو البيانات المالية إذا أخذت ككل من أي تحريف مادي سواء كان حدوثه نتيجة لغش أو خطأ، كما أنه تم توسيع مسؤولية الأطراف الذين تقع عليهم عملية منع الغش والخطأ[18].

وفي عام 2004 تم تعديل اسم المعيار ليصبح " مسؤولية المدقق المحاسبي المالي في اعتبار الغش عند تدقيق البيانات المالية"، حيث تم حذف مصطلح الخطأ، والجدير بالذكر أن هذا المعيار لم يجري عليه أي تغيير أو تعديل يذكر فيما يتعلق بالمسؤولية عن اكتشاف الغش والخطأ[19].

يظهر جليا أن المسؤولية التامة في اكتشاف الأخطاء و الغش تقع على الإدارة لكونها المخولة الوحيدة في تحضير و إعداد القوائم المالية، بالمقابل المدقق المحاسبي المالي مسؤوليته تكمل في احترام معايير التدقيق المعمول بها أثناء أدائه لمهمة التدقيق، و بالتالي يكون مسؤول عن عدم اكتشاف الأخطاء و الاحتيال فقط في حالة عدم احترامه المعايير المتعارف عليها لمهنة التدقيق المحاسبي المالي أو عدم قيامه ببدل العناية المهنية اللازمة و الملائمة لمهنة التدقيق المحاسبي المالي.

بدل العناية المهنية اللازمة ترفع من احتمال اكتشاف الاخطاء و الغش، في هذه الحالة المدقق المحاسبي المالي مطالب[20]:

- أن يصر على تصحيح القوائم المالية، والا فإنه يبدي رأيا متحفظاً أو معاكساً في القوائم المالية، مع الإفصاح عن الأسباب الأساسية لرأيه هذا.
- إذا لم يستطع المدقق تطبيق اجراءات التدقيق الملائمة، أو إذا قام بتوسيع نطاق اختباراته، ومع ذلك ظل غير قادر على تحديد ما إذا كان التلاعب قد أثر في القوائم المالية تأثيرا جوهرياً، فيجب عليه عندئذ أن يقوم بإجرائيين، أولا : أن يمتنع عن إبداء الرأي، أو يبدي رأيا متحفظاً على القوائم المالية .وثانيا : أن يقوم المدقق بتوصيل النتائج التي تم التوصل إليها إلى لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة.
- إذا رفض العميل في الحالة السابقة تقرير المدقق، فيجب على المدقق أن ينسحب من أداء عملية التدقيق، ويقوم بكتابة أسباب قراره بالانسحاب في تقرير خاص ويقدمه للجنة التدقيق أو مجلس الإدارة .

[18] زيارة موقع الاتحاد الدولي للمحاسبين يوم 2018/03/21 http://www.ifac.org/Store/Category.
[19] الاتحاد الدولي للمحاسبين ، اصدارات المعايير لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية، 2005، بتصرف من الباحث
[20] الصحن و آخرون، مرجع سابق، ص 64.

الفرع الثالث: أسباب و دوافع المحاسبة الابداعية

الاحتيال و الغش تقوم به اطراف من داخل أو خارج المؤسسة من أجل تحريفات متعمدة توصل إلى منافع مقصورة على أصحاب الاحتيال على حساب أطراف أخرى.

المحاسبة الابداعية هي جزء من الاحتيال و الغش، الطرف الداخلي الذي يقوم بها هو المحاسب أو المدقق، أما الطرف الخارجي فقد يكون مكتب محاسبة و تدقيق.

من ناحية المبدأ لها نفس أبعاد الاحتيال و الغش، و لكن بحكم أن الفاعل هو المحاسب أو المدقق، داخلي كان أو خارجي، فينبغي تسليط الضوء عليها بحكم علاقتها المباشرة بالتدقيق المحاسبي المالي، فإذا قلنا أن فاعلها هو طرف داخلي، فالمدقق المحاسبي المالي مطالب باكتشاف التحريفات، و إذا كان الفاعل طرف خارجي، فهنا المدقق المحاسبي المالي هو من يقوم بعملية التحريف أو يتواطأ و يتساهل مع عملية التحريف، و هذا شيء منافي لمعايير التدقيق المتعامل بها. فأحسن مثال الذي يجسد المدقق المحاسبي المالي كفاعل للمحاسبة الابداعية هو فضيحة أنرون و مدققها أندرسون.

ظهر مصطلح المحاسبة الابداعية في فترة الثمانينات من القرن الماضي، أيام الركود الاقتصادي و الصعوبات التي كانت تجدها الشركات في تحقيق الأرباح، فاستعملت لتحريف الدخل و ممتلكات الشركة لتظهر أرباح الشركة في القوائم المالية أكبر مما هي عليه في الواقع. هناك تعريفات عديدة لهذا المصطلح نوجزها فيما يلي:

1. التثبيط المتعمد للتقلبات في مستوى دخل الشركة حتى يبدو في وضع طبيعي.[21]
2. تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه في الواقع إلى ما يرغب ملاك الشركة من خلال الاستفادة من القواعد القائمة ضف إلى ذلك تجاهل البعض أو كل منها.[22]
3. تعد مرادفا للمحاسبة المخادعة حيث تنطوي على تقنيات محاسبية تسمح للشركات بالإبلاغ عن نتائجها المالية بشكل لا يصور حقيقة نشاطاتها التجارية.[23]
4. استخدام المرونة المتاحة في المحاسبة ضمن الإطار التنظيمي لإدارة وقياس وعرض الحسابات بحيث أنها تعطي الأولوية لصالح المعدين وليس المستخدمين.[24]
5. عملية معالجة الأرقام المحاسبية عن طريق استغلال الثغرات في المبادئ المحاسبية واختيار المقاييس والإيضاحات بهدف تحويل القوائم المالية عما يجب أن تكون عليه إلى الوضع الذي يفضل مستخدم القوائم المالية رؤيته، أو هي العملية التي تنظم فيها الصفقات بشكل يترتب عليه نتائج محاسبية مطلوبة سلفاً بدلاً من أن تكون النتائج محايدة ومتسقة.[25]

[21] Barnea, A., Ronen, J. and Sadan, S: Classificatory smoothing of income with extraordinary items, the ccounting Review, January 1976, p111.
[22] Brijesh Yadav Creative Accounting : A Literature Review،The SIJ Transactions on Industrial, Financial & Business Management (IFBM), Vol. 1, No. 5, November-December 2013، P :181
[23] Griffiths, Ian, Creative Accounting: How to make your profits what you want them to be, London: Routledge, 1992, P1.
[24] Frédéric Demerens، Jean-Louis Paré، Jean Redis Investor Skepticism and Creative Accounting: The Case of a French SME Listed on Alternext. INTERNATIONAL JOURNAL OF BUSINESS, 18(1), 2013. P: 61
[25] Naser, K., Creative Financial Accounting: its nature and use, Prentice Hall, London. 1993. p59.

6. تشير المحاسبة الإبداعية لاستخدام المعرفة للتأثير على الأرقام المفصح عنها بحيث بدلا من إظهار الأداء الفعلي أو موقف الشركة، فإنها تعكس ما ترغب الإدارة إظهاره لأصحاب المصلحة.[26]
7. عملية قيام الإدارة باستغلال الثغرات أو حالات الغموض في المعايير المحاسبية بهدف تقديم صور متحيزة عن الأداء المالي للشركة، وعادة ما يتم ذلك دون الإخلال بنصوص القواعد والمبادئ المحاسبية بل الإخلال بجوهرها.[27]
8. تصرفات من جانب الإدارة تؤثر في الدخل المبلّغ عنه بحيث لا يعبر عن مزية اقتصادية حقيقية للشركة بل إنه قد يكون ضاراً على الأمد الطويل.[28]
9. كما وصفت بأنها عمل سيئ ينتج عنه تحريف نتيجة نشاط الشركة ومركزها المالي.[29]
10. التعبير عن الممارسات التي يمكن استخدامها لتعديل نتيجة النشاط والمركز المالي للشركة بالشكل الذي يؤثر في انطباع مستخدم القوائم المالية عن أداء أعمال المؤسسة.[30]

من الواضح أن كل التعاريف اتفقت على أنها استغلال ثغرات في المحاسبة و القانون من أجل التضليل من أجل إبعاد مستعملي القوائم المالية عن الصورة الصادقة للمؤسسة و التي غالبا ما تكون سيئة عند استعمال المحاسبة الابداعية.

الاختلاف الموجود بين التعاريف يكمل في تحديد خطورتها، فهناك من لم يعطيها صفة التحايل و الغش و اكتفى بالقول أنها عملية استغلال حالات الغموض في النظام المحاسبي لكن دون الاخلال بالمبادئ المحاسبية ، إلا أن الباحث يذهب مع الرأي الآخر و يصنفها في خانة التحايل و الغش لكونها لا تتماشى مع معايير بدل العناية المهنية اللازمة المطالب بها كل من المحاسب و المدقق.

ينبغي التنبيه إلى أن المحاسبة الابداعية استغلت الاختيارات و البدائل التي تقترحها المنظمات المهنية المصدرة للمعايير و الأنظمة المحاسبية، حيث من المعروف أن هذه المعايير تقترح مجموعة من الطرق و التقنيات المحاسبية و الذي تعالج بنود القوائم المالية، اقتراح البدائل من أجل التسهيل على إدارة المؤسسة اختيار الأنسب لنشاطها و الذي يقرب القوائم المالية للمؤسسة إلى المبدأ المحاسبي الصورة الصادقة، لكن مستعملي المحاسبة الابداعية يستعملون هذا التميز في مجالات معينة لأغراض أخرى غير غرض الصورة الصادقة. يمكن تصنيف هذه المجالات من خلال القوائم المالية، و ذلك كالآتي[31]:

- **جدول حسابات النتائج**: و الذي يحتوي على المصاريف و الارادات بالضافة الى النتائج:
  - **الايرادات** :

[26] Syed Zulfiqar Ali Shah، Safdar Butt، and Yasir Bin Tariq. Use or Abuse of Creative Accounting Techniques.International Journal of Trade, Economics and Finance, Vol. 2, No. 6, December 2011. P: 531
[27] Shah, Atul K. Exploring the influences and constraints on creative accounting in the United Kingdom, The European Accounting Review. May 1998, Vol.7 Issue 1, pp 83 – 84.
[28] Merchant, K.A. and Rockness, J.: the ethics of managing earnings: an empirical investigation, Journal of Accounting and Public Policy, 1994, 13, pp.79 – 94.
[29] Jameson, M., A practical guide to creative accounting. Kogan Page, London. 1988, p20.
[30] حماد، طارق عبد العال، موسوي، معايير المراجعة، الدار الجامعية،2007 الاسكندرية، مصر، ص343
[31] دهمش نعيم، أبو زر عفاف، أخلاقيات المحاسبة الإبداعية، عرض وتحليل، المؤتمر العلمي الأول لكلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الإسراء الأهلية ، 29_31 مارس، عمان /الأردن 2005.بتصرف من الباحث

- ✓ الاعتراف بإيراد عملية البيع قبل ان تكتمل.
- ✓ تسجيل الإيرادات المستحقة لسنوات مالية في السنة الحالية، وبالتالي يجب التأكد أن الشركات تتبع القواعد المحاسبية الدولية المتعارف عليها بتسجيل الإيرادات لتحميل كل فترة بما يخصها، حيث إن الإيراد يجب أن يتم تسجيله عند الانتهاء من العملية التي أدت إلى استحقاقه، مما يعني أن تكون الشركة قد التزمت بكافة مسؤولياتها تجاه العميل.
- ✓ تسجيل إيرادات وهمية، هناك بعض الشركات التي تفشل تماماً في تحقيق إيرادات تقوم بتسجيل عمليات بيع وهمية في دفاترها، وذلك لتضخيم إيراداتها، وعادةً ما تكون تلك المبيعات المسجلة متعلقة بأموال تم تسلّمها ولكن لا يمكن اعتبارها إيراداً ناتجاً عن النشاط التشغيلي للشركة مثل إيرادات الاستثمارات.
- ✓ تضخيم الإيرادات بالأرباح الرأسمالية التي تكون غير متكررة وغير ناتجة عن النشاط الحقيقي للشركة مثل إيرادات بيع أصول ثابتة أو إعادة تقييم بعض أرصدة الميزانية لخلق إيرادات وهمية.
- ✓ ترحيل الإيرادات الحالية إلى فترات تالية، فبعض الشركات لا تقوم بتسجيل إيراداتها الحالية في هذه الفترة، ليتم تسجيلها في أعوام تالية، وذلك لإعطاء انطباع بأن المستوى الفعلي لإيرادات الشركة في ثبات على مدار عدة سنوات.
- ✓ زيادة المبيعات بإيراد خدمات ما بعد البيع و فوائد التمويل .
- ✓ الاعتراف بكامل ثمن البيع بالتقسيط ضمن ايرادات الفترة التي تم فيها البيع.
- ✓ اثبات بضاعة الامانة المرسلة للوكلاء و التي ما زالت لديهم كمبيعات للفترة الحالية.

- **المصاريف** :

- ✓ ترحيل مصروفات تخص العام الحالي لأعوام تالية، وأكبر مثال على ذلك عندما تقوم الشركة برسملة بعض المصروفات التشغيلية، وعدم تحميلها على جدول حسابات النتائج للعام الحالي، وذلك لاستهلاكها خلال سنوات مقبلة، مما ينتج عنه زيادة صافي الأرباح خلال العام الحالي، وقد يتم ذلك عن طريق تغيير بعض السياسات المحاسبية المستخدمة لترحيل المصروفات لأعوام سابقة، أي عن طريق تقليل الاحتياطيات والمخصصات.
- ✓ تسجيل بعض المصروفات التي تخص فترات مستقبلية خلال الفترة الحالية، وذلك لإظهار البيانات المالية لفترات مستقبلية بصورة أفضل، مما يؤدي إلى تحسين صورة القوائم المالية عن الفترات المستقبلية ويعطي انطباعاً بأن الشركة قامت بالمجهود اللازم لتحسين الوضع المالي.
- ✓ استغلال مرونة أساس الاستحقاق في معالجة الايرادات و المصروفات.
- ✓ تقليل مصاريف مستحقة الدفع.

- **الأصول** :

- ✓ تعديل الاعمار الافتراضية للأصول الثابتة لتحفيض معدلات اهلاكها و بالتالي تخفيض المصروفات .
- ✓ تحميل بعض المصروفات الخاصة بأحد الاصول الثابتة على أصل آخر ذو معدل اهلاك أقل.

- عدم الاعتراف بخسائر فروق العملة نتيجة لعدم اعادة تقييم الالتزامات بالعملة الأجنبية على أساس أسعار الصرف السائدة في تاريخ اعداد القوائم المالية.
- **رسملة** : تكلفة الاقتراض أو أعباء التمويل الخاصة باقتناء الاصول الثابتة على الرغم من عدم توافر شروط الرسملة، رسملة التعويضات المستحقة لبعض العملاء.
- **المخصصات** :

- ✓ تخفيض مخصص الديون المشكوك فيها و بالتالي زيادة أرباح الفترة المالية الحالية .
- ✓ استخدام المخصصات في غير الغرض الذى تم تكونيها من اجله لتخفيض مصروفات الفترة الحالية .
- ✓ التلاعب في تقدير قيمة المخصصات طبقاً لمعدلات الربحية و بالتالي التأثير على رقم الأرباح.
- تحميل مصروفات و عمولات اقتناء الاستثمارات الى جدول حسابات النتائج بدلاً من أضافتها لتكلفة الاستثمارات.
- المغالاة في تقييم مخزون آخر المدة لتخفيض تكلفة البضاعة المباعة و تضخيم الأرباح.

❖ **الميزانية:**

- تضخيم قيمة الأصول بأصول معنوية قبل شرائها (الاعتراف بالشهرة غير المشتراة).
- عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية عند تحديد قيمة الأصول الثابتة المدرجة بالميزانية.
- التلاعب في نسب اهلاك الأصول الثابتة المتعارف عليها و ذلك بتخفيضها عن النسب المستخدمة في السوق.
- المبالغة في تقييم بنود الأصول المعنوية ، و استخدام طرق متنوعة لتقييم هذه الاصول.
- التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية.
- إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض أسعار الاصول المتداولة.
- ادراج الاستثمارات طويلة الأجل ضمن الاستثمارات المتداولة بهدف زيادة رأس المال العامل.
- التلاعب في اسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية و عدم الافصاح عن البنود النقدية المقيدة.
- اجراء المقاصة بين أرصدة حسابات النقدية و البنوك المدينة و البنوك الدائنة للتأثير على نسبتي التداول و الرافعة المالية.
- زيادة الاحتياطات.
- عدم الكشف عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها.
- القيام بأخطاء متعمدة في تصنيف الحسابات طويلة الاجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المؤسسة.
- اثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحقيقها ، مثل اثبات إيراد متوقع تحصيله من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل اصدار الحكم.
- عدم ادراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة بهدف تحسين نسب السيولة.
- الحصول على قروض طويلة الاجل قبل اعلان القوائم المالية بهدف تسديد القروض قصيرة الاجل لتحسين نسب السيولة.
- التأثير على نسبة الرافعة المالية (اجمالي الديون / اجمالي حقوق المساهمين) عن طريق ادراج الأرصدة الدائنة المستحقة للمساهمين ضمن حقوق المساهمين بدلاً من ادراجها ضمن الالتزامات.
- اجراء مقاصة بين بعض بنود الأصول (حسابات مدينة) و بعض بنود الخصوم بما يؤدى إلى تخفيض قيمة كل من الأصول و الخصوم، و إظهار نسبة التداول بأكثر من قيمتها الحقيقية ، و اظهار نسبة الرافعة المالية أقل من قيمتها الحقيقية.

❖ **مجالات أخرى:**

- استخدام مبدأ الأهمية النسبية ، هي التي تحدد المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية و التي تؤثر في فهم و قرارات مستخدمي القوائم، بطريقة سيئة من خلال المبالغة في تحريف المعلومات التي لا تنطوي ضمن مبدأ الأهمية النسبية.
- المبالغة في تحريف العمليات المتبادلة بين الفروع و الشركة الأم أو بين شركات المجمع.
- الاستغلال المتحيز للعمليات التي لا تظهر في الميزانية و المسماة عمليات خارج المحاسبة.

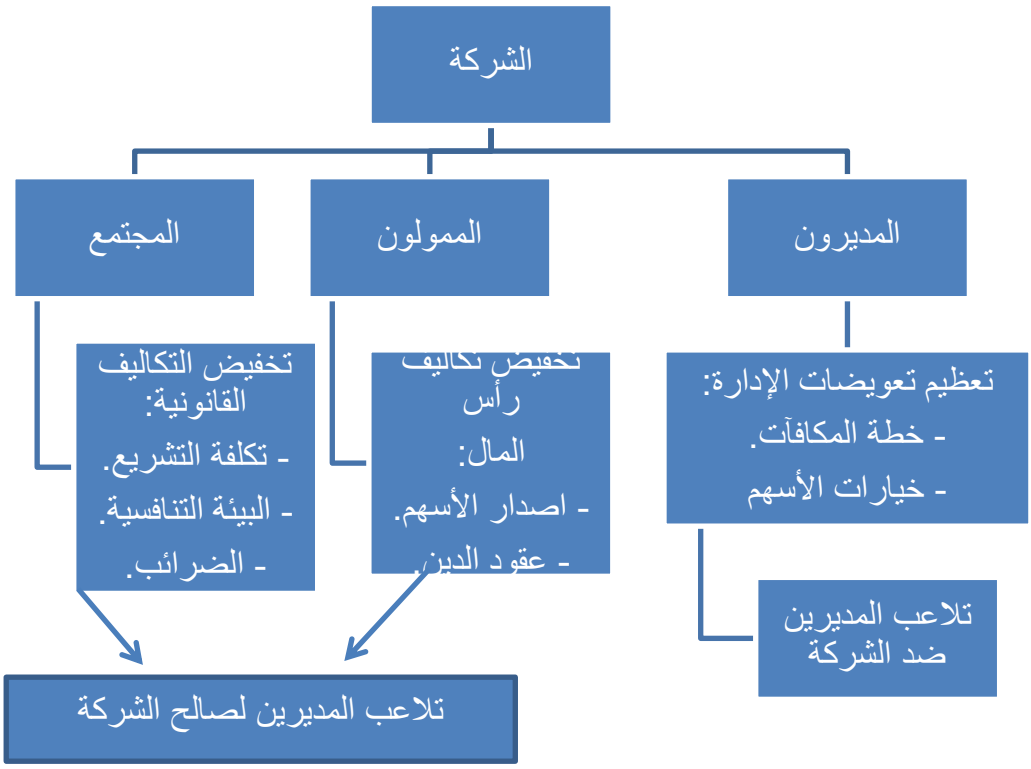
من الملاحظ أنه هناك مجالات عدة للمحاسبة الابداعية، كما نستطيع الملاحظة أن هناك بعض المجالات متضاربة فيما بينها، فبعض الأحيان نرفع من الايرادات من أجل تضخيم الأرباح، و أحيان أخرى نضخم المصاريف لتقليص الخسائر، و ما إلى ذلك من التصرفات المتناقضة.

يرجع سبب التناقض الى الدوافع أو الأهداف التي يسعى الى تحقيقها من خلال ممارسة المحاسبة الابداعية. و التي نستطيع تلخيصها فيما يلي:

- إرضاء المستثمرين للوضع المالي بالشركة عن طريق زيادة سعر سهم الشركة بواسطة تخفيض المستويات الواضحة للاقتراض. و هذا ما يساهم في تحسين سمعة الشركة في السوق و التأثير على سعر السهم و تعظيم القيمة المالية لأسهمها في الاسواق المالية. و هذا ما يؤدي أيضا الى جذب مستثمرين جدد للاستثمار في الشركة أو ترغيب شركات أخرى في شراء الشركة.
- زيادة أرباح مجلس الإدارة عن طريق تأخير نشر معلومات لأغراض السوق، فقد يرغب أعضاء مجلس الإدارة أو المديرون الانخراط في صفقات أو معاملات داخلية في أسهم شركاتهم فيستخدمون المحاسبة الإبداعية لتأخير نشر المعلومات لأغراض السوق، ومن ثم يحسنون من فرصتهم من الاستفادة من المعرفة الداخلية وتحقيق الأهداف التي يسعون لتحقيقها.
- تحسين فرصة الحصول على قرض، عن طريق تحسين نتيجة النشاط و الموقف المالي.
- تقليل سعر سهم الشركة في السوق لأهداف معينة.
- التهرب الضريبي من خلال تخفيض الأرباح و الايرادات و زيادة النفقات و ذلك لتخفيض العبء الضريبي على الشركة ، وهذا بتزكية المساهمين وبالتعاون مع مدققي الحسابات الخارجيين.

يظهر أن الغرض من المحاسبة الابداعية ليس فقط لصالح المساهمين، بل قد يكون لأغراض تخدم المسيرين على حساب المساهمين. الشكل الآتي يوضح العلاقة بين المحاسبة الابداعية و الأطراف ذوي المصلحة.

الشكل 2-1: العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والأطراف ذوي المصلحة



المصدر:

Balaciu Diana: Is Creative Accounting A form of manipulation, University of Oradea, Faculty of Economics, Department of Finance Accounting, Journal accredited CNCSIS-Category B+, Tom XVII, 2008 – volume III, p: 936.

بهذا العرض نستطيع القول أن الفضائح المالية التي مست الشركات العالمية عديدة و مختلفة، إلا أن عنصر الاحتيال و الغش كان دائما موجود بشكل أو بآخر، و أهم شكل للاحتيال و الغش هي المحاسبة الابداعية لما لهو من قوة في تزييف الحقائق و تصوير حالات توحي بعكس ما هي عليه.

هناك من يصنف هذا الاحتيال في جريمة الرشوة في عالم الأعمال، و هذا ما يذهب إليه الباحث و ذلك بعد مشاركته في دورة تدريبية في مارس 2018 موجهة للفئة الفاعلة في عالم الأعمال بعنوان كيف تقام الأعمال بدون رشوة، الدورة نظمتها حركة الشفافية الدولية و هي حركة متواجدة في كافة أنحاء العالم و التي تهدف إلى تصفية محيط الأعمال من كل أشكال الفساد، الجهة المنشطة للدورة كانت حركة الشفافية البريطانية، الدورة أقيمت على أرضية افتراضية خاصة عبر موقع الحركة شارك فيها الآلاف من كافة أنحاء العالم.

ما يؤكد التقارب بين فعل الرشوة و المحاسبة الابداعية النقاط الآتية المستخلصة من هذه الدورة:

1. كل سنة أكثر من ألف مليار دولار من الرشوة يتم تداولها، و هو ما يعادل واحد من ثلاثون دولار من الاجمالي العالمي للناتج المحلي الخام يتم دفعها على شكل رشوة.
2. ربع الشركات العالمية الناشطة في بريطانيا العظمى صرحوا بأنهم خسروا صفقات لصالح منافسين استعملوا الرشوة.

3. الشخص مذنب" بالرشوة "عند تقديمه ، أو الوعد بتقديم أو تقديم منفعة مالية أو غير ذلك لشخص آخر ، وذلك من أجل:
   - ✓ تحريض الشخص على أداء واجباته أو نشاطه بطريقة غير ملائمة .
   - ✓ لمكافأته على الأداء غير السليم من وظيفته أو نشاطه.
4. الشخص مذنب بـ" قبول الرشوة "عندما يطلب أو يوافق على استلام أو قبول أي منفعة مالية أو أخرى من خلال إدراك أنه سيكون من الضروري القيام بواجباته أو أي نشاط بطريقة غير مناسبة.
5. ممكن أن تأخذ هذه الحوافز شكل هدايا أو قروض أو عمولات أو مكافآت أو منافع أخرى: الضرائب ، الخدمات ، التبرعات ....

هذه النقاط تبين أن كل من الرشوة و المحاسبة الابداعية يقومان بخنق التنمية الاقتصادية، قد يكون الممارس للمحاسبة الابداعية ، محاسبا او مدققا، هو المذنب بقبول الرشوة لكون هذا الأخير يعرف بأنه محرض من جهات معينة على القيام بعمله بطريقة غير ملائمة و هذا ما رأيناه في تعريفات المحاسبة الابداعية.

المطلب الثاني: التدقيق المحاسبي المالي في ظل الفضائح المالية

أثرت الفضائح المالية بشكل كبير على مصداقية مهنة التدقيق المحاسبي المالي، لكون تواجد التدقيق داخل الشركات غايته تفادي وقوع هكذا فضائح، فالمصداقية تأثرت من عدم قدرة التدقيق المحاسبي المالي عن اكتشاف الغش و الاحتيال الذي أوقع الشركات في الفضائح المالية من جهة، و من جهة أخرى تواجده في بعض الحالات كمتواطئ في عملية الاحتيال من أجل خدمة أغراض جهات معينة.

كل من عدم القدرة على اكتشاف الاحتيال أو التواطؤ في الاحتيال لا يتماشى و متطلبات مهنة التدقيق المحاسبي المالي و المعايير المنظمة له.

سنتناول في هذا المطلب كيف تأثرت مهنة التدقيق المحاسبي المالي بالفضائح المالية و ذلك من خلال الفروع الآتية:

- ✓ الفرع الأول: ماهية فجوة التوقعات و أسباب تواجدها.
- ✓ الفرع الثاني: الافصاح المحاسبي و تسوق الرأي.
- ✓ الفرع الثالث: جودة التدقيق المحاسبي المالي.

الفرع الأول: ماهية فجوة التوقعات و أسباب تواجدها

الفضائح المالية التي ضربت كبرى الشركات و البنوك العالمية تسببت في زيادة موجة النقد الموجهة للتدقيق المحاسبي المالي، فواجهت مهنة التدقيق أزمة الثقة و فقدان المصداقية في حماية حقوق المساهمين و المستثمرين و الحفاظ على أموالهم ، بل توسعت دائرة فقدان المصداقية و الثقة لتمس باقي المتعاملين و مستعملي أعمال التدقيق.

وكدليل لنقص الثقة و المصداقية في أعمال التدقيق المحاسبي المالي، وصلت نفقات الدعاوي القضائية سنة 1990 حولي 7. 7 % من إجمالي إيرادات مكاتب التدقيق العالمية، و في عام 1991 حوالي 9 % ، كما دفعت ثلاث مكاتب من المكاتب الكبرى في الأعوام 1992، 1993، 1994 ، 400 مليون دولار، 82 مليون دولار، 312 مليون دولار على التوالي لتسوية الدعاوي الحكومية المتصلة بالتدقيق.[32]

نقص الثقة و المصداقية في عمل المدقق كان له الأثر الكبير على سمعة و مكانة المدقق في المجتمع، و أوضح عن عدم قدرة المدقق في توضيح و ايصال الصورة الكاملة حول دور ، مسؤولية و طبيعة التدقيق للأطراف ذات العلاقة، هذا التباين و الاختلاف بين ما يتوقعه الاطراف ذات العلاقة من مهنة التدقيق و بين أداء المدقق الفعلي أدى إلى ظهور ما يسمى فجوة التوقعات.

تنتج فجوة التوقعات من الحقيقة الخاصة بأن مستخدمي خدمات التدقيق لديهم توقعات تتعلق بواجبات و مسؤوليات المدققين و التي تزيد عن احتمالات ما تقدمه المهنة من خدمات مقنعة.

إن مشكلة فجوة التوقعات المرتبطة بمسؤولية المدققين قد خضعت للجدل المتكرر كثيرا في أدبيات التدقيق، ففشل المؤسسات بسبب الغش أو سوء التسيير أو سوء عرض القوائم المالية فسوف يكون هناك ميل لتوجيه اللوم للمدققين نتيجة عدم قيامهم بعمل تحذير كافي للمشاكل المحيطة.[33]

التواجد القوي لظاهرة فجوة التوقعات في محيط التدقيق وما كان لها من تبعات حول مصداقية عمل المدققين أذى بالمنظمات المهنية، الباحثين و الممارسين إلى تقديم تعريفات لهذه الظاهرة الجديدة، و التي جاء فيها بعض الاختلافات راجعة للمعطيات التي من خلالها قدمت هذه التعريفات، فيما يلي أهمها:

1. **تعريف Liggioسنة 1975**: يعتبر كارل ليجغيو من الباحثين و المستشارين في مجال التدقيق، يعتبر من الأوائل الذين استعملوا هذا المصطلح و قال أنه عبارة عن الفرق بين مستويات الأداء المهني للتدقيق كما يتوقعها مستخدمي القوائم المالية ومستويات الأداء المهني كما يراها المدققين أنفسهم، فالفرق بين هذين المستويين من الأداء يعرف بفجوة التوقعات[34].
2. **تقرير لجنة Cohen سنة1978** : أسس المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونين هذه اللجنة و كلفها بتقديم توصيات على المسؤوليات العامة للمدقق، فعرفت فجوة التوقعات على أنها الفجوة بين احتياجات و توقعات

[32] أحمد حلمي جمعة، دراسات و بحوث في التدقيق و التأكيد، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2009، ص 96.
[33] أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة و حوكمة الشركات، الدار الجامعية ، الاسكندرية، مصر، 2010، ص 75.
[34] Carl D Liggio , " the expectation gap : the accountant's legal waterloo" CPA journal, July 1975, PP: 23_29.

مستخدمي القوائم المالية من واجبات و مسؤوليات للمدققين و بين ما يمكن و ما يجب أن يقدمه المدققون بشكل معقول.[35]

3. **تعريف Guy and Sullivan سنة 1988**: هي الاختلاف بين ما يعتقده الجمهور و مستخدمي القوائم المالية بصفة عامة بأن المدققين مسؤولون عن تحقيقه وما يعتقده المدققون أنفسهم بأنهم مسؤولون عنه.[36]
4. **تعريف Porter سنة 1993**: بأنها الفرق بين ما يقوم به أو ما يمكن أن يقوم به المدققين، وبين ما ينبغي أو ما يتوقع أن يقوم به المدققين على أساس توقعات المجتمع المطلوبة منه.[37]
5. **تعريف Mc Euoroe and Martene**: هي عبارة عن اختلاف بين ما يدركه الجمهور و مستعملي القوائم المالية لمسؤوليات المدقق و ماذا يعتقد المدققون المسؤوليات المطلوبة منهم.[38]

من منطلق التعاريف السابقة نستطيع استقراء مجموعة من النقاط المشتركة نلخصها فيما يلي:

- فجوة التوقعات هي تباين و اختلاف و الفرق في فهم شيء معين بين الجهة القائمة بالشيء و الجهة المستعملة للشيء.
- الجهة القائمة بالشيء هو المدقق المحاسبي المالي.
- الجهة المستعملة للشيء هم مستعملو أعمال التدقيق و الجمهور بشكل عام.
- ينطوي تحت الشيء المختلف فيه عدة نقاط أهمها: مستويات الأداء المهني، واجبات المدققين ، مسؤوليات المدققين.

من التعاريف نستطيع أن نفهم أن فجوة التوقعات و بالرغم من حداثتها، إلا أنها ظهرت قبل ظهور الفضائح المالية الأخيرة، إلا أن هذه الفضائح لعبت دور كبير في توسيع هذه الفجوة من خلال حدوث أعمال غش و تلاعب ، فالمدقق يدعي أنه أدى عمله وفق المعايير المهنية للتدقيق و مستخدمو القوائم المالية يوجهون أصابع الاتهام للمدققين بسبب عدم قدرتهم لمنع أو اكتشاف التلاعب و إلى مهنة التدقيق بشكل عام من خلال التشكيك في المعايير و الاطار التنظيمي للمهنة.

و كتعريف اجمالي يقترحه الباحث، فجوة التوقعات هي ذلك التباين في فهم مستعملو القوائم المالية لمسؤوليات ومهام المدققين المصادقين عن القوائم المالية و بين ما يقوم به المدقق في الواقع من مهام و مسؤوليات، و غالبا ما يكون سبب التباين هو عدم فهم مستعملي القوائم المالية لمسؤوليات و مهام المدقق وفق ما تقتضيه معايير التدقيق.

مكونات فجوة التوقعات: يرى Porter أن فجوة التوقعات تتكون من جزئين ، الأول مرتبط بفجوة جهل مستعملي أعمال التدقيق بطبيعة عمل و مسؤولية المدقق، و تسمى فجوة المعقولية، الثاني مرتبط بفجوة العجز في معايير التدقيق ، وضعف في أداء المدققين ويطلق عليها فجوة الأداء.

فيما يلي عرض تفصيلي لمكونات فجوة التوقعات وفق Porter:[39]

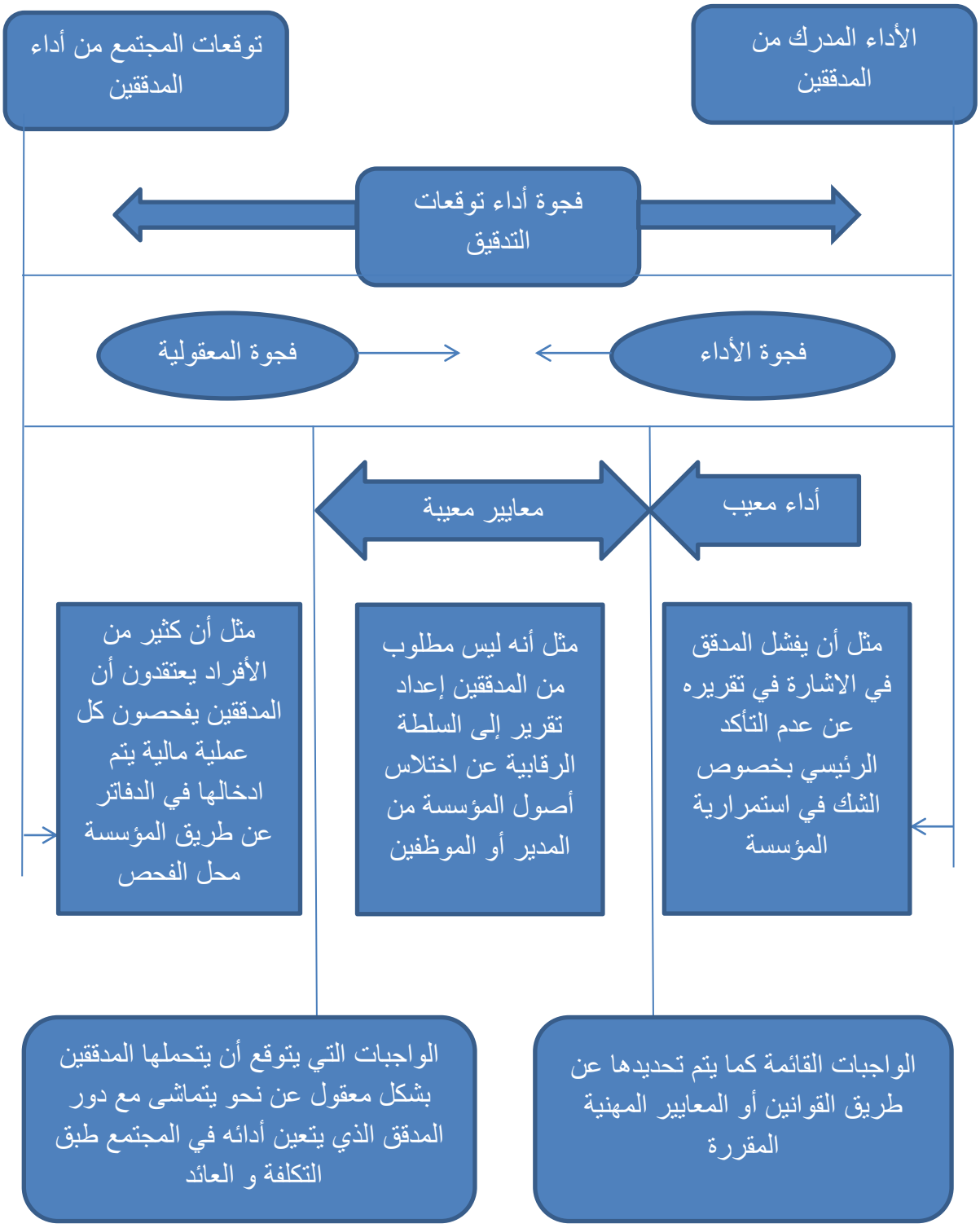
[35] Slameny Khalid, Aljaaidi Solam, « Reviewing the audit expectation gap, literature from 1974 to 2007", IPBJ, VOL 01, N 01, 2009, P 42.
[36] Guy D A, Sullivan J O, « the expectation gap auditing standards », journal of accountancy, April 1988, P 36.
[37] Porter B, « An empirical study of the audit expectation performance gap", accounting and business research, VOL 42, 1993, P 50.
[38] McEnroe, John.E. and Martens, Stanley.c.'' Auditors' and investors' perceptions of the Expectation Gap'', Accounting Horizons, Vol, 15 No.4, ,2001,pp, 345-358

1. **فجوة المعقولية** : وتمثل الفرق بين توقعات المجتمع من خدمات المدققين، وبين ما يستطيع المدققون إنجازه بصورة معقولة . تنشأ هذه الفجوة نتيجة لمغالاة المجتمع في توقعاته، إما بسبب عدم إلمامه بطبيعة التدقيق ومحدداته، أو بسبب رغبته في الحصول على أقصى ما يمكن من المدققين مقابل ما يدفعه لخدماتهم.
2. **فجوة الأداء**: تعبر عن التباين بين التوقعات المعقولة من جانب المستفيدين من أعمال التدقيق لما يجب أن يقوم به المدقق و بين الأداء الفعلي له. و التي يمكن تقسيمها إلى:

- ✓ **فجوة قصور او عدم كفاية الأداء** :هذه الفجوة ناتجة عن الاختلاف في أداء المدققين ومدى التزامهم بمعايير التدقيق، مما يعني أن عدم التزام المدققين بها، أو عدم تطبيقها بالطرق الصحيحة والسليمة هو الذي يؤدي إلى وجود هذه الفجوة.
- ✓ **فجوة نقص أو قصور المعايير** :وتمثل الفرق بين الواجبات التي يمكن توقعها بصورة معقولة من المدققين، وبين واجبات المدققين وفقا لمعايير التدقيق و الإصدارات المهنية .مما يعني أنه حتى لو أدّى المدقق دوره وفق ما تتطلبه معايير التدقيق، فإن المجتمع يرى دائما عدم كفاية هذه المعايير والنصوص القانونية المؤطرة لعملية التدقيق بغية تحقيق الأهداف المتوخاة منها.

الشكل 2-2: مكونات فجوة التوقعات وفق Porter:

[39] Porter B, « An empirical study of the audit expectation performance gap", op_cite.



المصدر: أمين السيد احمد لطفي،" المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال"مرجع سابق، ص356 .

بالرغم من أهمية دراسة Porter في إبراز مكونات فجوة التوقعات إلا أنه يبقى غير كامل لكونه لا يدرس مكونات اخرى لفجوة التوقعات ، نذكر منها:[40]

- **فجوة الاستقلال:** و تتمثل في انحراف السلوك الفعلي للمدقق عن الاستقلال المتوقع منه و ذلك وفقا لقواعد السلوك المهني و توقعات المجتمع.
- **فجوة المسؤولية:** و هو مقدار الاختلاف في فهم المجتمع لمسؤوليات و واجبات المدقق و ذلك مع إدراك المدقق لتلك المسؤوليات و أدائه للواجبات،
- **فجوة التوصيل أو التقرير:** التقرير عن مدى صدق القوائم المالية هو الهدف الذي يسعى المجتمع الاضطلاع عليه، القصور أو الاختلاف بين ما ينتظر المجتمع من التقرير و ما يصلهم فعلا من المدقق يشكل هذه الفجوة.
- **فجوة التأهيل:** تزايد الشك من قبل المجتمع حول مدى حصول المدقق على التأهيل العلمي و العملي الذي يسمح له باكتشاف الأخطاء و الاحتيال من قبل الغدارة يساهم في بروز هذه الفجوة.
- **فجوة الجودة:** تنشأ من المقدار الذي يشعر به المجتمع بأن نتائج التدقيق الذي توصل إليها المدقق نتجت عن أداء يغيب عليه الاتصال و التواصل مع الأطراف الأخرى في مهامه بالصورة التي تتوقعها الأطراف الخارجية مع القصور في برامج الرقابة على الأداء المهني.
- **فجوة عدم المعرفة:** تنشأ من عدم معرفة المجتمع لطبيعة التدقيق و محدداته و الرغبة في الحصول على أقصى ما يمكن من المدققين مقابل ما يدفعونه لخدماتهم، أي تعظيم منفعة المدقق على حساب المهنة.

أسباب وجود فجوة التوقعات:

تعدد تعاريف فجوة التوقعات و كذا تنوع مكوناتها يؤدي حتما إلى تواجد عدد كبير من الأسباب تختلف باختلاف مكونات و تعاريف فجوة التوقعات، و لهذا تم تجميع الأسباب في مجموعتين مختلفتين بغية تقليص حدة الاختلاف بينها إلى أبعد حد ممكن، المجموعة الأولى خاصة بالمدقق و مهنة التدقيق بشكل عام، أما الثانية فهي مخصصة لمستخدمي القوائم المالية. و بسبب تواجد أسباب مشتركة بين المجموعتين ، سوف نعرض هذه الأسباب بدون التصنيف إلى مجموعات.

1. **الشك في استقلال المدقق:** الرأي الفني للمدقق لا يستطيع أن يكون محايدا إذا و فقط إذا تم احترام معيار استقلالية المدقق في أداء مهامه. و بالتالي قيمة الاستقلالية قيمة ثابتة في مهنة التدقيق تندرج ضمن القيم الأخلاقية و المهنية لعملية التدقيق. هذه القيمة قد تتأثر بعوامل و التي تضعف الاستقلالية مما يؤدي إلى توسع فجوة التوقعات، أهم هذه العوامل:[41]

- **تقديم الخدمات المهنية الأخرى:** بالإضافة إلى خدمة التدقيق و المصادقة على القوائم المالية، تلجأ مكاتب التدقيق إلى إجراء خدمات استشارية أخرى تندرج ضمن مجالا ت غير التدقيق كالمحاسبة، الجباية ، الإدارة.... لما فيها من عوائد مقابل درجة مخاطرة صغيرة مقارنة بمهمة التدقيق. و بالرغم من أن المنظمات المهنية لا ترى في تأثر الاستقلالية بهذه الخدمات إذا

[40] مسعود صديقي : "نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004 ، ص149 .

[41] سويسي علي: " معايير مراجعة الحسابات في اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية في ليبيا"، رسالة دكتوراه، جامعة الحاج لخضر، الجزائر، 2011،ص 89 . بتصرف من الباحث

اخترم المدقق المبادئ الاخلاقية و المهنية، إلا أن المجتمع غاليا ما يرى في هذه الخدمات عنصر ينقص من استقلالية المدقق، و هذا ما يمون سبب في ظهور فجوة التوقعات.

- **المنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق:** تتأثر استقلالية المدقق بالمنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق و السعي وراء الحصول على عملاء و المفاوضة على الأتعاب، يعود هذا التأثر إلى عوامل عدة أهمها أن أبجديات السوق التنافسي دائما ما يكون فيها مناعسة من حيت السعر المقدم عن طريق تخفيض الأسعار، فمكتب التدقيق قد يقبل أدنى الأسعار من اجل الخصول على عقد مع العميل و هذا ما يؤثر في استقلاليته.
- **استمرار المدقق مع العميل لفترة طويلة:** هناك من يصنف الاستمرارية مع نفس العميل في الأمور الايجابية لكونها تسمح بمعرفة اكبر للعميل و محيطه و لكن قد تتأثر استقلالية المدقق في حالة ما قام المدقق ببناء علاقة شخصية قوية مع العميل تدفعه إلى التساهل في عملية التدقيق.
- **حجم مكتب التدقيق:** مما لا شك فيه أن خطر فقدان الاستقلالية له علاقة عكسية مع حجم مكتب التدقيق، فكلما كان المكتب صغيرا زاد خطر فقدان الاستقلالية، و هذا راجع لعدة أسباب اهمها حصة السوق، فالمكتب الكبير يكون له عدد مقبول من العملاء يجعله لا يجازف باستقلاليته، في وقت الحصة المتواضعة للمكاتب الصغيرة قد تجعلهم يخاطرون بالاستقلالية من أجل كسب عملاء آخرين.

هذه العوامل و أخرى تحتاج إلى العناية من قبل المدقق من أجل ضمان استقلاليته و غلق الباب أمام التشكيك و التباين في التوقعات فيما يخص أداء رأي فني محايد.

2. **عدم التحديد الواضح لدور المدقق و مسؤولياته:** من المتفق عليه أن الحاجة إلى خدمات التدقيق نشأت بسبب التعارض في المصالح بين الإدارة، من جهة، ومختلف الأطراف ذات المصالح في المؤسسة خصوصا المساهمين، من جهة أخرى، في ظل عدم تماثل المعلومات بين الطرفين .وهذا ما يتطلب من المدقق الاستقلالية، الموضوعية والكفاءة المهنية، وهي شروط أساسية من أجل أن تلعب مهنة التدقيق دورا مؤثرا في المجتمع .إلا أن تلك الشروط غير كافية دون أن تحصل المهنة على اعتراف المجتمع المستمد من استفادة أطراف عديدة في المجتمع من خدمات المدققين، و رضاهم عن جودة أداء تلك الخدمات، وعدم رضا المجتمع عن عمل المدققين أو وجود فجوة التوقعات في التدقيق ينقص من اعتراف المجتمع بمهنة التدقيق، ويقلل من شأنها.

الفضائح المالية التي دربت شركات عالمية ذات أرقام أعمال كبيرة و التي كانت تحت رقابة مدققي حسابات تعطي مؤشر للمجتمع عن عدم وضوح دور و مسؤوليات المدقق، و يرجع هذا لاعتقاد المجتمع ان تواجد المدقق داخل شركة محل التدقيق سوف يؤدي حتما إلى اكتشاف كل الأخطاء و الغش الموجودة و سوف يفضح كل التصرفات الغير قانونية و هذا منافي للمهام الرئيسية لمهنة التدقيق كما تبرزها معايير التدقيق التي سبق و أن فصلنا فيها.

3. **انخفاض جودة الأداء المهني:** إذا كانت استقلالية المدقق تتأثر في محيط تنافسي بسبب امكانية الحصول على عملاء بأتعاب منخفضة، فإن الأداء المهني هو أيضا قد يتأثر في هذه الحالة و هذا لإمكانية لجوء المكتب إلى عدم تقديم العناية المهنية اللازمة من أجل تخفيض الضرر الناجم عن انخفاض الأتعاب.

بالإضافة إلى الاستقلالية، هناك عوامل أخرى تؤثر في جودة التدقيق و التي حتما توسع فجوة التوقعات نذكر منها: حجم مكتب التدقيق و مؤسسة العميل، الخبرة المهنية و التأهيل العلمي و العملي للمدقق، تقديم المدقق خدمات استشارية.

4. **الاتصال الغير فعال في بيئة التدقيق:** تعمل مهنة التدقيق في بيئة متعددة الأطراف، وكما أن كل مهنة تقدم خدماتها لجمهورها فكذلك التدقيق له جمهوره الذي يطلب خدماته ولكن دائماً ما يتوقع جمهور أي مهنة مستوى خدمة أعلى مما تقدمه المهنة، قد يرجع ذلك إلى توقعات غير معقولة أو أن المهنة تقدم خدماتها في إطار لا يحقق للجمهور الاستفادة الكاملة وعلى ذلك فهناك علاقة بين توقعات المستفيدين غير المعقولة وبين طريقة توصيل التدقيق لخدماته والتي وصفت بأنها غير فعالة ومن المتعارف عليه أن من أهداف التدقيق الأساسية توصيل نتائجها إلى المستفيدين. تنتج فجوة الاتصال من انتظار المستخدمين لمعلومات اخرى غير التي أوصلها المدقق أو عدم قدرتهم فهم ما تم ايصاله من قبل المدقق. كما يكون المدقق سبب في فجوة التواصل في حالة ما اذا كان تقريره، و هو عبارة عن قناة تواصل، لم يحترم فيه معايير إعداد التقرير.
5. **قصور الرقابة الذاتية في مهنة التدقيق:** لمهنة التدقيق نظام رقابة داخلي تسر على احترامه و تطبيقه، المنظمات المهنية هي التي تسمح بوضع قواعد ردعية متعلقة بنظم الرقابة الداخلية لمكاتب التدقيق، و بالتالي عدم قيام المنظمات المهنية بدور فعال في هذا الجانب يدخل الشك في المجتمع فيما يخص من يراقب او يدقق المدققين و هذا ما يفقدهم الثقة في قدرة المدققين على المحافظة على ممتلكات المستثمرين و بالتالي اتساع فجوة التوقعات.
6. **نقص الكفاءة المهنية:** النقص في المعرفة الكافية في مجالات المحاسب و التدقيق و المهارة في تطبيق تلك المعرفة يعبر عنه بنقص الكفاءة المهنية، و الذي يؤثر في جودة خدمة التدقيق المقدم و الذي حتما لا يسعد مستخدمي أعمال التدقيق و بالتالي المساهمة في تضخيم فجوة التوقعات.
7. **مسؤولية المدقق في اكتشاف الأخطاء و الغش:** تعتبر هذه النقطة إحدى السمات الجدلية لمهنة التدقيق المحاسبي المالي' حيث يعتقد مستعملوا أعمال التدقيق أن تواجد المدقق سيمنع ختما من الوقوع في الأخطاء و الغش، و بالتالي أي حالة مماثلة يقابلها اتهام المدقق بالتواطؤ أو نقص الكفاءة.

و بالمقابل جاء في معايير التدقيق المتعارف عليها أن مسؤولية اكتشاف الأخطاء و الغش تقع على عاتق الادارة من خلال احترامها للمبادئ المحاسبية و السهر على تقييم نظام الرقابة الداخلية، أما مسؤولية المدقق تكمل في بدل العناية المهنية اللازمة و تسطير برنامج تدقيق شامل. و من هنا تظهر هذه فجوة التوقع لكون مسؤولية المدقق التي تمليها عليه معايير التدقيق لا تلبي تطلعات مستخدمي أعمال التدقيق و القوائم المالية. الكلام الذي قيل على اكتشاف الأخطاء و الغش ينطبق على مسؤولية اكتشاف الأعمال الغير قانونية.

بهذا نستطيع القول أن فجوة التوقعات لها تأثير بليغ على مهنة التدقيق المحاسبي المالي، فكل الانتقادات الموجهة للمهنة من خلال مختلف أشكال فجوة التوقعات تشرح بوضوح عدم قدرة المهنة على اقناع الهيئات التنظيمية و الأطراف المشاركة بالسوق عن أداء المدققين كما يتم إدراكه عن طريق المجتمع. إن رد فعل مهنة التدقيق على فشل المستخدمين في فهم دور المدقق لم يتم قبوله من قبل الهيئات المنظمة للمهنة و مستخدمي القوائم المالية.[42]

و لهذا تسعى الهيئات المهنية و كذا الباحثين في مجال التدقيق لإعادة الثقة في مهنة التدقيق، و ذلك بسب التزايد الفاحش للانتقادات الموجهة للمهنة من مختلف الفئات بسبب[43]:

- ✓ تزايد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد المدققين.

[42] أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة و حوكمة الشركات، مرجع سابق، ص 79

[43] أحمد حلمي جمعة، دراسات و بحوث في التدقيق و التأكيد، مرجع سابق، ص 89.

- ✓ الربط بين فشل التدقيق و فشل الشركات.
- ✓ تزايد حدة المنافسة بين مكاتب التدقيق.
- ✓ مسؤولية المدقق عن عدم اكتشاف الغش و الاحتيال.
- ✓ تقديم خدمات أخرى بخلاف التدقيق إلى العملاء.
- ✓ انتشار ظاهرة تسوق الرأي حيث أن بعض المؤسسات تسعى إلى الحصول على آراء مؤيدة لمواقفها من مكاتب تدقيق أخرى بخصوص الموضوعات محل الخلاف والجدل مع مدقق المؤسسة، وذلك بهدف الضغط على مدققيها لتغيير آرائهم، ومن هنا يصبح المدقق مهدد بفقدان استقلاليته.
- ✓ التصرفات الغير قانونية للعملاء.

الفرع الثاني: الافصاح المحاسبي و تسوق الرأي

معايير المحاسبة الدولية أعطت نقلة نوعية للمحاسبة بشكل عام، فبعدما كانت ممارسة المحاسبة للتواصل مع مصالح الضرائب من أجل حساب و تسديد الضريبة، معايير المحاسبة الدولية أدخلت توجه جديد متمثل في مبدأ تفوق الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني.

هذا التطور جعل من القوائم المحاسبية موجهة بدرجة أولى إلى المستثمرين أو مستعملي القوائم المالية من أجل مساعدتهم في اتخاد قرارات صائبة متعلقة بالاستثمار.

هذا الأمر أعطى أهمية بالغة لمفهوم الافصاح المحاسبي الذي يجسد عملية تقديم المعلومات الضرورية على المؤسسات لصالح المستثمرين أو الراغبين في الاستثمار في هذه المؤسسات من خلال استعمال مخرجات النظام المحاسبي لهذه المؤسسات كأداة و المتمثلة في القوائم المالية، حيت تعتبر هذه الأخيرة أداة الافصاح عن المعلومة المحاسبية.

تعريف الافصاح المحاسبي:

هناك مجموعة من التعريفات، كل منها تعالج الافصاح المحاسبي من زاوية معينة:

- عرض المعلومات الهامة للمستثمرين والدائنين وغيرهم بطريقة تسمح بالتنبؤ بمقدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح في المستقبل وسداد التزاماتها[44].
- هو اتصال الشركة بالعالم الخارجي بالوسائل المختلفة لكشف المعلومات الهامة للمستثمرين و المساهمين وسوق المال وغيرهم من أصحاب المصالح المختلفة بطريقة تسمح بالتنبؤ بمقدرة الشركة على الأرباح وسداد التزاماتها . والإفصاح في الشركات وسوق المال يعني: إشهار كافة الحقائق عن الشركة، إظهار جميع البيانات والمعلومات ، توفير كافة المعلومات سواء الدورية أو غير الدورية و كذلك المالية و غير المالية لجميع الأطراف وسوق المال[45].

[44] أمين السيد احمد لطفي ، نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي ، الدار الجامعية للنشر و التوزيع ، الإسكندرية مصر، ، 2009 ، ص 660 .
[45] أحمد علي خضر ، الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات ، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر ، 2012 ، ص52 .

- هو عرض وتقديم البيانات و المعلومات الخاصة بنشاطات وفعاليات الوحدة الاقتصادية إلى الأطراف المستفيدة منها بصورة كاملة وملائمة وفي الوقت المناسب لغرض مساعدتهم على اتخاذ القرارات المناسبة وخاصة الاستثمارية منها.[46]

التعاريف السابقة تمكننا من اقتراح تعريف شامل، فالإفصاح هو وسيلة التواصل معدي و مستعملي القوائم المالية، بتعبير آخر يمثل الاعلام المحاسبي على المعلومات اللازمة من أجل جعل القوائم المالية غير مضللة، و ذلك بالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، لصالح المستخدمين الخارجيين و التي تساعدهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية الصحيحة.

خصائص الافصاح المحاسبي[47]:

- يمثل الإفصاح تقديم للبيانات الكمية معبر عنها بالمبالغ وغالبا ما تكون مصدرها الأساسي نظام المعلومات المحاسبي وأخرى معلومات غير كمية.
- إن درجة الدقة والموضوعية تختلف في البيانات الكمية نظرا لاختلاف عمليات معالجة تلك البيانات.
- تعتبر المعلومات الغير كمية صعبة التقييم والقياس.
- لقد تطور الإفصاح حيث تجاوز متطلبات القوائم المالية التقليدية إلى تقديم معلومات أخرى مثل الموارد البشرية، والمحاسبة الاجتماعية.

أنواع الافصاح المحاسبي[48]:

يمكن تقسيم أنواع الافصاح المحاسبي على حسب الأهداف المرغوبة من عملية الافصاح، حيث يوجد هناك انواع كثيرة ممكن ذكر أهمها فيما يلي:

1. **الإفصاح الكامل**: هو أن يكون تقديم المعلومات شامل ومعبر عن كل الأحداث و العمليات الاقتصادية المتعلق بها، أي أن تتوفر جميع المعلومات التي لها تأثير على المستخدم ،كما أنه لا يقتصر على حقائق متعلقة بفترات محاسبة منتهية بل يشمل الوقائع اللاحقة.
2. **الإفصاح العادل**: هو أن تقدم المعلومات بشكل يحترم الإنصاف بين احتياجات جميع الأطراف ، و أن تكون صياغة وعرض المعلومات بدون تحيز لطرف معين على حساب أطراف أخرى.
3. **الإفصاح الكافي**: هو أن تقدم المعلومات بالشكل الذي يراعي الحد الأدنى للمعلومات الواجب توفيرها في القوائم المالية.
4. **الإفصاح الملائم**: أن تقدم المعلومات في القوائم المالية بحيث تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لمستخدميها وأكثر تناسبا مع طبيعة النشاط وظروف المؤسسة.
5. **الإفصاح الإعلامي**: هو أن تقدم المؤسسة معلومات مثل إعلان عن تقديرات مالية أو عن اكتتاب في رأس مال جديد.

---

[46] إبراهيم جابر السيد ، الإفصاح المالي أثره و أهميته في نمو الأعمال التجارية العربية داخل البلاد الأجنبية ، دار غيداء، الأردن ، 2014 ، ص 29 .

[47] حواس صالح " التوجه الجدي نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية " أطروحة دكتوراه غير منشورة جامعة الجزائر ، 2008 ، ص122 .

[48] لطيف زيود و آخرون " دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار "، مجلة جامعة تشرين لدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية ،المجلد رقم 29 ،العدد رقم1 ، سوريا، 2007، ص 180 .

6. **الإفصاح الوقائي**: هو أن تقدم المعلومات في القوائم المالية دون تضليل ، بحيث تسمح بحماية الأطراف ذوي القدرات المحدودة على الفهم والإدراك للمعلومات المالية .

علاقة التدقيق المحاسبي المالي بالإفصاح المحاسبي: إن الهدف الرئيسي من عملية التدقيق هي مراجعة البيانات المالية للشركة والتحقق من صحتها لغرض تكوين رأي بخصوص تلك البيانات المالية، و لذلك قد يؤيد التدقيق البيانات المالية المحضرة من طرف الشركة كما يستطيع أن يكون له رأي مخالف يطعن في مصداقية هذه البيانات ممكن أن يؤدي به إلى حد إخلاء مسؤوليته التدقيقية.

هذه الآراء قد تعبر عن عدالة البيانات والمعلومات المقدمة، أو قد تصفها بالتضليل أو عدم كفايتها لتكوين الرأي التدقيقي بشأنها، وبهذا قد يتأثر أصحاب المصلحة وبحد كبير بنتائج عملية التدقيق الجارية.

وبشكل عام فإن النتائج التي يتوصل إليها المدقق والتي تعرض على المستفيدين سوف تبين مدى مصداقية ووضوح البيانات المالية للشركة أو فيما إذا كانت على النقيض من ذلك .

و بالتالي مهمة التدقيق المحاسبي المالي تعتبر ضرورية جدا حيث توفر لنا الأرضية اللازمة التي من خلالها يمكننا الوصول إلى معلومات وبيانات مالية ومحاسبية تتصف بالدقة والشفافية التي قد لا يمكن الحصول عليها في حالة عدم وجود التدقيق المحاسبي المالي .بذلك يكون واضحا تأثير ذلك على عملية الإفصاح المحاسبي[49].

و بالتالي نستطيع القول أنه هناك علاقة طردية بين مستوى العناية المهنية المبذول من طرف المدقق أثناء مهمة تدقيق محاسبي مالي و الافصاح المحاسبي، حيث تزيد درجة الافصاح كلما تواجد التدقيق المحاسبي المالي.

إلا أن هذا الشيء لا يكون في محيط يمتاز بفجوة توقعات بين مستعملي القوائم المالية و المدققين، تواجد فجوة التوقعات سوف لا يسمح بإبراز دور التدقيق المحاسبي المالي في زيادة الافصاح لسبب بسيط كما ذكرنا سابقا هو تواجد فجوة التوقعات يؤدي حتما إلى فقدان الثقة في التدقيق و المدقق بشكل عام.

نقص الثقة بين المدقق و المستثمر، دفع هذا الأخير إلى البحث عن آراء أخرى للتأكد من جدوى الافصاح المحاسبي، هذا ما مهد لظهور ظاهرة جديدة تعرف بتسوق الرأي.

تسوق الرأي: المستثمر يسعى جاهدا للحصول على مستوى مقبول من الافصاح المحاسبي يسمح له باتخاذ قرارات اقتصادية مهمة في شركته، هذا ما يدفع به للاستعانة بمدقق محاسبي مالي من أجل ضمان هذا المستوى المقبول نت الافصاح المحاسبي أو بتعبير آخر الحصول على معلومات تخدم عملية اتخاذ القرار المرجوة من قبل المستثمر أو المؤسسة، و لكن عمليا قد تصطدم المؤسسات

[49] إبراهيم جابر السيد ، مرجع سابق ، ص ص: 245_248 بتصرف.

بمخرجات لعملية التدقيق غير منتظرة و قد لا تتماشى مع تطلعات المؤسسة، غالبا تكون راجعة إلى مسببات فجوة التوقعات، وراء هذا الاصطدام يسعى المستثمر إلى البحث عن آراء أخرى لذى مدققين آخرين تخدم تطلعاتهم عكس ما قدمه المدقق الأول، هذا ما يعرف بتسوق الرأي.

في الحقيقة نلمس هذه الظاهرة في محيط التدقيق المحاسبي و لكن شح البحوث الاكاديمية حول هذه الظاهرة يتجلى في صعوبة وجود تعريفات واضحة و كذا إطار مفاهيمي لهذه الظاهرة.

الأكيد أن هذه الظاهرة لها تأثير كبير على مهنة التدقيق المحاسبي المالي لأنها تمس من بين أهم أسس هذه المهنة و هي استقلالية المدقق، لجوء المؤسسة إلى رأي آخر لمدقق محاسبي مالي غير المدقق المتعاقد مع المؤسسة قد يعصف باستقلالية الثاني ، لكون أن غالبا ما تكون تابعات تسوق الرأي هو ان المؤسسة تفقد الثقة في مدققها و هذا ما يؤدي إلى تغيره بمدقق آخر.

و بالتالي تسوق الرأي يكرس تصور سلبي فحواه أن المدقق في حالة إبدائه رأي لا يلبي تطلعات المؤسسة قد يتعرض للفصل و هذا ما قد يجعله يفكر في إصدار رأي يلائم المؤسسة و قد يكون بعيد عن الرأي الفني المحايد، و هذا ما يمس استقلالية المدقق في الصميم.

التدقيق المحاسبي المالي تأثر إذا بالفضائح المالية التي ضربت كبريات الشركات من خلال ظهور فجوة التوقعات التي مهدت الطريق إلى ظاهرة تسوق الرأي، هذه الظاهرة سببت في زعزعة استقلالية المدقق و قللت من أهمية عمله في ابراز مستوى الإفصاح المحاسبي في المؤسسة.

الفرع الثالث: جودة التدقيق المحاسبي المالي

مصطلح جودة التدقيق عاد بقوة للتداول في الآونة الأخيرة و ذلك بعد ظاهرة وقوع كبرى الشركات العالمية للإفلاس و الانهيار و فضائح مالية أين تلاعبت في القوائم المالية باستعمال المحاسبة الابداعية من أجل تضليل المستعملين و بتواطؤ من مكاتب تدقيق عالمية تارة و عجز هذه الأخيرة في اكتشاف هذا التلاعب تارة أخرى، و هذا ما أثر في سمعة مهنة التدقيق و ارتفاع الدعاوي القضائية ضد الفاعلين فيها من مدققين و مكاتب تدقيق.

ومن أحدث وأشهر القضايا في هذا المجال إفلاس وانهيار الشركتين الأمريكيتين شركة إنرون " Enron " عملاق الطاقة الأمريكية وشركة وورلد كوم ثاني أكبر شركة اتصالات أمريكية وما تبع ذلك من انتشار سمعة سيئة عن شركة التدقيق والمحاسبة القانونية العالمية "Arthur Anderson"التي قامت بتدقيق الحسابات والقوائم المالية لشركتي إنرون ووورلد كوم وعلى إثر ذلك اختفى اسم الشركة المدققة آرثر أندرسون من السوق.

كون مكتب التدقيق أندرسون كان مصنفا من بين مكاتب التدقيق الخمسة الضخمة في العالم، لم يشفع له في البقاء في عالم التدقيق و الأعمال ، فالأبقى هو الأفضل والأفضلية قد تقاس بمعايير كثيرة مختلفة لكن لا شك أن من أهمها الجودة.

فقدان الثقة في مكاتب التدقيق من قبل أصحاب المصالح و توسع فجوة التوقعات أثر في مهمة تأكيدهم على صحة وصدق وعدالة القوائم المالية، وما يتبعها من معلومات محاسبية، و هذا راجع لخوف أصحاب المصالح من ضياع حقوقهم لاسيما المستثمرين الحاليين وفقدان ثقتهم بالمعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية لتلك الشركات.

و نظرا لما للتدقيق المحاسبي من دور فاعل في تقديم الخدمات للمستثمرين في مختلف القطاعات، كان لا بد من تقديم هذه الخدمات بأعلى مستوى من الجودة، حيث تطلب الأمر العمل على إعادة الاعتبار لمهنة التدقيق، وذلك من خلال التركيز على عملية جودة التدقيق والعوامل التي تساهم في زيادتها، وقياس درجة تأثير كل منها على مستوى الجودة في ضوء المحددات التشريعية التي تتطلبها القوانين، والمحددات المهنية المرتبطة بمعايير التدقيق وقواعد سلوك وأخلاقيات المهنة، كل ذلك بسبب زيادة مسؤولية المدقق وزيادة حجم العمل الذي رتبه عليه التشريع.

مفهوم جودة التدقيق: فيما يلي مجموعة من المفاهيم المختلفة لجودة التدقيق:

- هي تدنية المدقق لخطر الاكتشاف والذي يؤدي إلى تدنية خطر التدقيق النهائي وان المدققين سوف يقومون بالإفصاح عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية.[50]
- هي قدرة المدقق الخارجي في الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد عن القوائم المالية التي يقوم بمراجعتها.[51]
- هو التزام المدقق المحاسبي بالمعايير المهنية وقواعد وآداب السلوك المهني.
- هي أداء عملية التدقيق بكفاءة وفاعلية وفق المعايير التدقيق المقبولة قبولا عاما، مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة، والعمل على تلبية رغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية. و بالتالي تتحقق جودة التدقيق بتوفر الشرطين الآتيين:[52]
  - ✓ التزام المدقق بكل من معايير التدقيق المهنية المتعارف عليها، وآداب وقواعد السلوك المهني، ومعايير الرقابة على جودة التدقيق، بالإضافة إلى الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات التي تم اكتشافها في القوائم المالية.
  - ✓ إن يلبي التدقيق احتياجات ورغبات مستخدمي القوائم المالية.

و بالتالي في نظر مستخدمي القوائم المالية، تتمثل جودة التدقيق في الشكل الآتي:

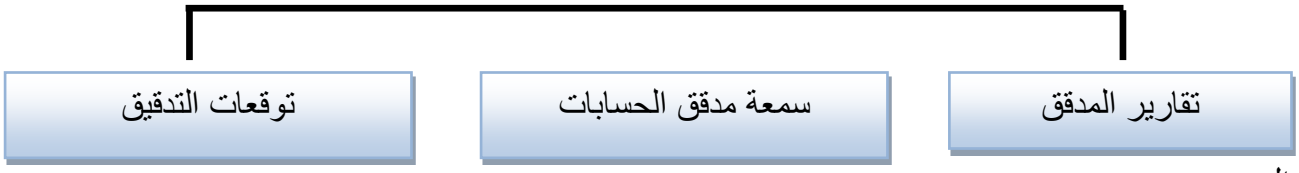
الشكل2-3: جودة التدقيق من منظور المستثمر

منظور المستثمر

[50] زيارة الموقع في 2018/05/05. http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=4182#.UpgW3nT8Jjo

[51] سامح محمد رضا، رياض أحمد، أثر جودة المراجعة في جودة الأرباح وانعكاساتها على التوزيعات النقدية في الشركات الصناعية المساهمة المصرية، المجلة الأردنية في إدارة الاعمال، المجلد8 ، العدد4 ، 2012. ص 743 .

[52] إسراء كاظم عبيد حسن اللهيبي و صلاح نوري خلف، أنموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق، مجلة دراسات محاسبية و مالية العراقية ، المجلد الثامن ، العدد، 23 ،الفصل الثاني ، 2013، ص 264 .



المصدر:

IAASB, **Audit Quality IAASB Perspective**, January 2011.

أهمية جودة التدقيق: تنبع أهمية جودة التدقيق من خلال المجالات الآتية[53]:

1. **تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية** :تُعد المعايير المهنية إرشادات لتحديد وتطبيق اجراءات التدقيق، وتحتوي هذه المعايير وخصوصا معايير رقابة الجودة على سياسات و اجراءات تهدف إلى تحسين أداء كل من أفراد ومكاتب التدقيق ، كما إن أداء عملية التدقيق بمستوى جودة ملائم يؤكد تمسك المدققين بالمعايير المهنية.
2. **الاسهام في تضييق فجوة التوقعات في التدقيق** :تمثل فجوة الجودة أحد المكونات الفرعية لفجوة التوقعات في التدقيق، وقد عرف أحد الباحثين[54] فجوة الجودة بأنها الاختلافات بين توقعات كل من المستخدمين والمدققين تجاه جودة خدمات التدقيق المؤداة، وعوامل تكوين وتشكيل تلك الجودة، وأكد على أن السبب الرئيس لوجودها هو انخفاض الأداء الفعلي للمدقق عن معايير التدقيق ومعايير الجودة المتعارف عليها ولذلك يُعد تحسين جودة خدمات التدقيق أحد أساليب تضييق فجوة التوقعات.
3. **تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية** :حظي هذا الهدف اهتماما كبيرا من المنظمات المهنية والعديد من الباحثين في مدة الثمانينيات والتسعينيات من القرن الماضي، خصوصا بعد فشل العديد من الشركات الكبرى، وذلك على اعتبار أن المدققين ذو الجودة العالية يقومون باكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية بشكل أفضل من المدققين ذي الجودة المنخفضة.
4. **تخفيض صراعات الوكالة** :يفترض أنه كلما ازداد التعارض في المصالح بين الوكيل (الإدارة)والأصيل (المساهمين)كُلما زادت تكُلفة الوكالة، و زادت الحاجة إلى مكاتب التدقيق التي تقدم خدمات ذات جودة عالية، بعكس الشركات التي تكون درجة التعارض في المصالح ضئيلة، وبالتالي تنخفض فيها تكاليف الوكالة.
5. **زيادة الثقة في تقرير التدقيق ومصداقية القوائم المالية** :يعد الاهتمام بجودة التدقيق مهم لتدعيم الثقة بتقارير التدقيق، وذلك للدور المهم الذي تلعبه هذه التقارير في إضفاء المصداقية على القوائم المالية والتي تستخدم في اتخاذ القرارات من جانب العديد من الأطراف المهتمة بعملية التدقيق.

أهداف جودة التدقيق المحاسبي المالي: يمكن تلخيص أهداف جودة التدقيق في النقاط الآتية:[55]

---

[53] إسراء كاظم عبيد حسن اللهيبي و صلاح نوري خلف، مرجع سابق، ص 265_266. بتصرف

[54] عشماوي، كامل السيد، مدخل التوصيل الفعال كأساس لتضييق فجوة التوقعات في المراجعة، رسالة دكتوراه ، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 1999م. ص 23.

[55] عبد السلام نايف المبروك، مفهوم جودة المراجعة، متاح على الموقع: https://infotechaccountants.com/topic/19578-%D9%85%D9%81%D9%87%D9%88%D9%85-%D8%AC%D9%88%D8%AF%D8%A9-%D8%A7%D9%84%D9%85%D8%B1%D8%A7%D8%AC%D8%B9%D8%A9/ زيارة يوم 05/05/ 2018

- توفير الإرشادات الخاصة بالإجراءات التي يجب أن يلتزم بها المدقق من أجل الالتزام بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض السلطة لمساعديه في مهمة التدقيق.
- توفير الإرشادات حول الإجراءات والسياسات التي يتبناها مكتب التدقيق لتوفير القناعة المعقولة بنوعية التدقيق بصورة عامة وبالالتزام بإتباع وتطبيق المعايير المهنية.
- كسب ثقة العملاء من خلال زيادة الدقة والانتباه إلى التفاصيل أثناء العمل.
- تقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بتدفق العمليات، وتحسين كفاءة وفاعلية أداء المهام، وتقليل الوقت والجهد المبذول في إعادة العمل.
- تساعد على زيادة و تحسين معنويات أعضاء مكتب التدقيق وترفع من روحهم المعنوية.
- تساعد على إيجاد أرضية مشتركة تكون منهجاً يمكن من خلاله معرفة المكاتب الأخرى التي لها نفس الأهداف والخصائص لمناقشة المصالح المشتركة.
- المساهمة في الجهد الوطني من أجل الارتقاء بمستوى المهنة و الحد من تعرض المدققين للمشاكل والمسائلات القانونية وتجنبهم الاتهام بالتقصير في أداء الواجب المهني.

في ظل التحديات الجديدة لاسترجاع الثقة لمهنة التدقيق المحاسبي المالي، تعتبر جودة التدقيق المحاسبي المالي من اهم العناصر التي تساهم في استرجاع الثقة.

فمعالجة ظاهرة تسوق الرأي وحدها لا تكفي لاسترجاع الثقة لكونها تؤثر بشكل كبير في استقلالية المدقق، فعودة الاستقلالية لا يعني عودة الثقة، لسبب بسيط هو امكانية كون المدقق مستقل إلا أنه غير قادر على اعطاء النوعية المنتظرة من عمله.

و لهذا عنصر جودة أعمال التدقيق يدخل و بقوة في عملية استرجاع الثقة حيث أن المدقق الكفء الذي يؤدي عمله وفق معايير المتعارف عليها سيصل حتما إلى عمل ذو جودة عالية يلبي متطلبات المستثمرين.
أيضا تبرز أهمية جودة التدقيق من خلال تعويضها للميزة التنافسية السائدة بين مكاتب التدقيق و هي الأتعاب و التي قد تؤثر على استقلالية المدقق، و لكن اعتبار جودة التدقيق كميزة تنافسية سوف تطور المهنة و تقلص فجوة التوقعات مع المحافظة على استقلالية المدقق.

المطلب الثالث: رد فعل المنظمات المهنية و الدولية لمجابهة آثار الفضائح المالية

لا شك أن مهنة التدقيق المحاسبي المالي بحاجة إلى تغيير و تطوير من أجل تفادي التصرفات و الأعمال التي شاركت في الفضائح المالية، و من جهة أخرى استرجاع الثقة المفقودة في مهنة التدقيق.

شهدت السنوات التي تلت الفضائح المالية للشركات اجتهادات كبيرة و أعمال معتبرة من قبل هيئات المحاسبة و التدقيق و كذا المنظمات الحكومية و الدولية، و ذلك من أجل معالجة أسباب الفضائح.

فقانون Sarbanes Oxley _ SOX_ جاء بعد فضيحتي أنرون و وولد كوم الأمريكيتين، كما أدت فضيحة ماكسوال و بنك بارينجز في انجلترا الى اصدار تقرير Cadbury، و أدت الأزمات النقدية العنيفة في دول شرق آسيا إلى تطبيق مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي Organisation de coopération et de développement _OCDE_ économiques.

هذا المطلب سيعالج ردود أفعال المنظمات المهنية و الدولية لمجابهة الفضائح المالية و استرجاع الثقة في مهنة التدقيق المحاسبي المالي و ذلك من خلال الفروع الآتية:

- ✓ الفرع الأول: أثر قانون SOX على مهنة التدقيق المحاسبي المالي
- ✓ الفرع الثاني: تقارير و اصدارات المنظمات المهنية العالمية
- ✓ الفرع الثالث: اصدارات المنظمات المهنية العربية

الفرع الأول: أثر قانون SOX على مهنة التدقيق المحاسبي المالي

كان لانهيارات كبرى الشركات الامريكية التي تم ذكر بعضها سابقا اثر سلبي على الاقتصاد الامريكي أين فقدت روح الاستثمار و الثقة في كسب الأسهم على خلفية سوء استعمال التدقيق المحاسبي المالي و مشاركته في التضليل، مما دعا الى ايجاد قواعد رسمية مكتوبة كقوانين حقوق المساهمين وقانون التعاقدات ووجوب متابعة الشركات المخالفة واتخاذ الاجراءات المناسبة.

في ظل هذه الأزمة قام الكونغرس الأمريكي يوم 2002/07/30 بالمصادقة على القانون ساربينز – أوكسلي[56] ، جاءت التسمية نسبة للشخصين المكلفين بهذا القانون و هما السيناتور الديمقراطي الأمريكي PAUL SARBANES والجمهوري MICHAEL OXLEY.

وينص القانون على تشكيل هيئة للرقابة مهمتها مراقبة جودة اداء المدققين القانونيين الذين يدققون القوائم المالية للشركات ، كما انه يقضي بوجوب انشاء لجنه للتدقيق[57] في كل شركة ، وأن تصدر إدارة الشركة ضمن التقارير المالية السنوية المنشورة تقرير الرقابة الداخلية يؤكد مجلس الادارة بموجبه مسؤوليته عن محافظة الشركة بنظام رقابة داخلي وأن ينفذ هذا النظام بفاعلية، كل هذه الاجراءات بغية ضبط تعاملات المؤسسات الكبرى وحماية مسار إعداد القوائم المالية وتقييم جودة خدمات المدقق المحاسبي المالي لإعطاء الثقة الكافية للمستثمرين قصد بعث الروح الاستثمارية من جديد.

يحتوي القانون على متطلبات رئيسية في شكل بنود لها التأثير البالغ على مهنة التدقيق المحاسبي المالي، أهم هذه البنود[58]:

[56] علي حسين الدوهجي، أسامة عبد المنعم سيدعلي، دور قانون (SOX) في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي، مجلة الادارة و الاقتصاد، العدد86 ، العراق، 2011، ص 08 .

[57] متطلبات البحث دفعتنا أن نذكر في هذا المطلب مصطلحين لم يتم تعريفهما بعد في هذه الاطروحة هما لجان التدقيق و حوكمة الشركات، لكن المباحث القادمة سوف تفصل فيهما.

[58] Daniel A. Cohen, Aiyesha Dey Thomas Z. Lys, the Sarbanes Oxley Act of 2002: Implications for Compensation Contracts and Managerial Risk-Taking , USA, 2007, pp: 11_27

- **تشكيل مجلس الرقابة على الشركات المحاسبة العامة:**

PUBLIC COMPANY ACCOUNTING OVERSEIGHT BOARD (PCAOB)

تنحصر مهامه في تنظيم شركات التدقيق و المحاسبة واستعادة ثقة المستثمرين في تقارير مدققي الحسابات المستقلين. كما يعتبر هذا المجلس من وسائل الضبط الفعالة ووسائل حصر التصرفات الانتهازية سواء الواردة من طرف المدقق الخارجي أو الإدارة [59]، و هذا من أجل محاربة كل أشكال الغش و الاحتيال في القوائم المالية و كذا محاربة استعمال المحاسبة الابداعية.

- **استقلالية مدققي الحسابات:** تعد استقلالية مدقق الحسابات من اهم معايير قانون SOX والقواعد الاخلاقية لمهنة التدقيق لما لها من اثر على شفافية وصحة التقارير المالية والمعلومات المعلن عنها. وقد تناول القانون مسألة استقلالية مدقق الحسابات، وحدد نطاق الخدمات المقدمة الى المستفيدين التي تضم في طياتها تدقيق الحسابات والتناوب بين شركاء تدقيق الحسابات، ويحظر على مدقق الحسابات على وجه التحديد القيام بعمليات غير مرتبطة بتدقيق الحسابات مثل مسك السجلات والتدقيق الداخلي للحسابات، او الخدمات المتصلة بالموارد البشرية والخدمات القانونية وخدمات التأمين .و يحظر على مكتب التدقيق ان تقدم خدمات غير خدمات التدقيق المتعارف عليها، باستثناء حالات يتم الموافقة عليها من قبل لجنة التدقيق التابعة للشركة .كما ينبغي على الشركات ان تتناوب في كل خمس سنوات على تغيير مكتب التدقيق التابعة لها ويتم اخضاع مدقق الحسابات لسلطة لجنة التدقيق التابعة لمجلس ادارة الشركة وبشكل مباشر، حيث تكون هي المسؤولة عن اختيار مكتب تدقيق الحسابات ومسؤولة ايضا عن دفع اتعابه و مراقبته.
- **مسؤوليات الشركات:** يتناول الباب الرابع من القانون إلزام لجنة التدقيق والمسؤول التنفيذي الاول والمسؤول المالي الاول في الشركة بالتصديق على البيانات الفصلية والسنوية وسن القواعد السلوكية للمحاسبين .

احتواء التقارير المالية السنوية على تواقيع كل من الرئيس التنفيذي والمدير المالي يؤكد مساهمتهم في ضمان دقة وسلامة التقارير المالية في الأوقات المحددة وتمثيلها الصادق لحالة المؤسسة، و من جهة أخرى يوقع عليهم مسؤولية أي تحايل في القوائم المالية، و هذا ما يساهم في الافصاح المحاسبي الجيد و كذا تقليص من فجوة التوقعات و التي كما رأينا كان من أسبابها توقع الادارة أن المدقق المحاسبي المالي المخول الوحيد لاكتشاف الأخطاء و الغش في القوائم المالية.

- **تعزيز الافصاح عن البيانات المالية:** نص قانون SOX على وجوب عرض القوائم المالية بأعلى درجة من الوضوح وسهولة استيعاب المضمون وإعدادها وفق المعايير المحاسبية المتوافق عليها عموما، ومن هذا الجانب تلتزم الإدارة بالمسؤولية في تنصيب وصيانة نظام رقابة على التقارير المالية، وتقوم بتقييم دوري لفعالية هذا النظام والإجراءات العملية الموضوعة، مع تأشير ومصادقة خارجية لهذه التقارير المعدة. فمن خلال هذا الأمر يتعين على كل مؤسسة تحديد صريح للقواعد والإجراءات المتبناة داخل المؤسسة والرفع من شفافية النشاطات والمسالك الوظيفية المترجمة في الميزانية وجدول النتائج، مع تجنب أية ممارسات تمييزية أو تهميشية بين العمال. يوفر هذا الأمر تبرير لتقارير نظام الرقابة الداخلية، فوجود درجة عالية من الإفصاح المالي يعد من الأسباب الموفرة للثقة بين المستثمرين، يكون هذا الإفصاح في حدود السر المهني الذي قد يعبر مثلا عن الميزة التنافسية للمؤسسة، أما كل ما يخص المعلومات المالية المدعمة للقرارات فهو مقصود من خلال الإفصاح ولا بد من التقيد بهذا المستوى[60]. و بالتالي أناط مسؤولية الافصاح المحاسبي المالي لكل من الادارة و المدقق، فالإدارة مطالبة بالتصريح كتابيا

[59]Prentice R. 2005,Student guide to the Sarbanes-Oxley Act. Thomson Publishing; P 5.
[60] Platt RodneyK2004. Sarbanes-Oxley: bane or boon? Workspan;47(March 3):P 22.

مسؤوليتها في وضع و الحفاظ على ضوابط رقابة داخلية عن التقارير المالية و التأكيد على فعاليتها، أما مسؤولية المدقق فيتعين عليه التقرير عن تأكيد الادارة على فعالية تلك الضوابط الرقابية.

- **تحليل تعارض المصالح**: يوفر قانون SOX آليات لردع ومنع المحفزات الجاذبة لتعارض المصالح بين الملاك و الإدارة مع توفير دليل إجراءات أخلاقية، فأمر فصل الوظائف والمسؤوليات كفيل بالتقليل من حدة تعارض المصالح، وكذلك إشراك العمال في إيضاح مستوى صدق المعلومات بتقييدهم بمسؤوليات جزئية على كل مركز.
- **مدى مسؤولية الشركات عن الغش الجنائي**: أهم النقاط الذي جاء بها القانون لمحاربة الغش و التحايل في القوائم المالية هي:
  - فرض غرامات شديدة ذات طابع جديد واحكام بالسجن للتلاعب بالسجلات المالية تقع على المسؤولين التنفيذيين والماليين.
  - ان يتم مسك وتدقيق سجلات الحسابات للشركات لمده لا تقل عن خمس سنوات كأدنى حد.
  - توفير الحماية اللازمة للموظفين الذين يبلغون السلطات بوقوع عمليات الغش والتلاعب في التقارير المالية. جاءت هذه الحماية نتيجة ما لوحظ في تحليل أسباب قضية ENRON أن الكثير من العمال تعرضوا لتصرفات غير قانونية وضغوط من طرف المدراء الذين قاموا بإتلاف العديد من المستندات[61] .

خروج هذا القانون من رحم الأزمة و الفضائح المالية التي عصفت بأمريكا كان له الأثر البالغ في معالجة أسباب الفضائح من طرق الاحتيال و التلاعب إلى المحاسبة الابداعية ، و استطاع أن يحد من فجوة التوقعات عن طريق اهتمامه بمسألة الافصاح المحاسبي و يضع حجر الزاوية لاسترجاع الثقة الضائعة في التدقيق المحاسبي المالي .

تكمل بوادر نجاح هذا القانون في أمريكا عند تبنيه جملة من ضوابط الميدانية التي غيرت نظرة سوق الأموال تجاه تدخل الدولة سواء بالطريقة المباشرة أو غير المباشرة في تحصين استقرار المؤسسات، فهذا الأمر جُسد من خلال المصادقة بالإجماع في الولايات المتحدة على ضرورة تبني بنود هذا القانون على العموم وإلزام المؤسسات المسعرة في البورصات الأمريكية بتنصيب لجان التدقيق كآلية لحوكمة هذه المؤسسات على الخصوص، وتعدى هذا النجاح ليشمل الكثير من دول العالم وهذا لسبب ثبوت فعالية هذه التقنية بالمستوى المقبول، فسارعت عديد من الدول لتبني قوانين جديدة مستمدة من قانون SOX.

الفرع الثاني: تقارير و اصدارات المنظمات المهنية العالمية

لعبت المنظمات و الهيئات المتعلقة بمهنة التدقيق و المحاسبة، محلية كانت أو دولية، دورا مهما لمعالجة ظاهرة فقدان الثقة الناتجة عن عجز مكاتب التدقيق في اكتشاف الفضائح المالية التي مست بعض الشركات العالمية أو تواطئها المباشر في الاحتيال باستعمال المحاسبة الابداعية.

[61] Strempel D,2004. Companies pay price for Sarbanes-Oxley. Fairfield County Bus J;43(June 24):P 11.

فمن أجل إرجاع الدور الهام للتدقيق في الافصاح المحاسبي و تقليص فجوة التوقعات و من أجل إنشاء ميكانيزمات و طرق رقابة جديدة تسمح بتقييم جودة التدقيق المحاسبي المالي، قامت هذه الهيئات بمجموعة من الدراسات حول الظاهرة استطاعت من خلالها إصدار مجموعة من التقارير و التوصيات علاجية.

أهم ما جاء في هذه التوصيات هو ظهور فاعل جديد في مهنة التدقيق و المحاسبة يكون له الدور الكبير في معالجة اشكالية فقدان الثقة و كذا جودة أداء التدقيق، ألا و هو لجان التدقيق. فيما يلي أهم الاصدارات عبر العالم:

1. في الولايات المتحدة الأمريكية :

- ✓ صدر تقرير Treadway Commission في أكتوبر 1987 والذي نص على ما يلي [62]:
  - تلعب لجنة التدقيق دوراً هاماً وحقيقياً في نزاهة القوائم المالية للشركة .
  - ينبغي أن تتكون لجنة التدقيق من مديرين مستقلين بالكامل .
  - تشرف لجنة التدقيق على عمليات التقارير المالية بما في ذلك الرقابة الداخلية للشركة .
  - ينبغي أن يكون مستخدمي التقارير المالية على علم بأدوار لجان التدقيق في عملية التقارير المالية للشركة .
  - ينبغي أن تكون لجان التدقيق على علم ويقظة عندما تقوم بالإشراف على فاعلية التقارير المالية والرقابة الداخلية للشركة .
- ✓ ثم تشكيل لجنة الوشاح الأزرق سنة1999 " Blue Ribbon Committee BRC[63] " لتحسين بيئة التقارير المالية في الولايات المتحدة الأمريكية و جاء تقرير اللجنة في فبراير 1999 بتوصيات للقواعد الجديدة لتعليمات التقارير المالية في الولايات المتحدة الأمريكية أي تحسين المساءلة المحاسبية عن طريق لجان التدقيق[64].
- ✓ أصدر الكونجرس قانون Sarbanes-Oxley وألزم هذا القانون الشركات بإعداد نظم رقابة داخلية قوية ، و كذا إلزام الشركات المدرجة بإنشاء لجان التدقيق من أهم مهامها تقييم جودة أداء التدقيق المحاسبي المالي. و يعتبر من أكثر تشريعات الأوراق المالية أهمية مند قانوني الأوراق المالية 1933و1934 .[65]
- ✓ أصدرت بورصة نيويورك للأوراق المالية NYSE قواعد حوكمة الشركات في 3 نوفمبر 2004 والتي كانت متوافرة من خلال هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية SEC في 01 أفريل عام 2003 ، ونصت تلك القواعد على أنه يجب أن يكون لدى الشركات المقيدة لجنة تدقيق وفقاً لمتطلبات SEC و التي وضعت المهام الآتية للجنة التدقيق[66]:
  - مراجعة استقلال المدقق من خلال تقييم استقلاله وأدائه ومؤهلاته .
  - مراجعة ومناقشة القوائم المالية السنوية والربع سنوية والتي تم تدقيقها .
  - مناقشة سياسات تقدير المخاطر وإداراتها .

---

[62] Treadway Commission - The report of the national commission on fraudulent financial reporting , 1987 , National Commission on Fraudulent Financial Reporting , Washington , October , P.P. 1 – 192 .

63 Blue Ribbon Committee (BRC) , 1999 , " Report and Recommendations of the Blue Ribbon Committee on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees " , New York Stock Exchange (NYSE)and National Association of Securities Dealers (NASD), New York , P.P. 1067 – 1095 .

[64] أمين السيد أحمد لطفي، تطلعات حديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2013، ص 177.

[65] مرجع سابق، ص 167

[66] Securities and Exchange Commission , 2003 , " Strengthening the Commission's Requirements Regarding Auditor Independence " , Financial Reporting Release No. 68. , Washington , D.C. , SEC .

- المقابلة المنفصلة والدورية مع الإدارة والمدققين الداخليين و المستقلين .
- فحص أية مشاكل توجه المدقق المحاسبي المالي .

✓ اصدار دليل الممارسات الجيدة في إفصاح حوكمة الشركات من قبل مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية عام 2006 مبينا دور لجان التدقيق في تبني سياسة تقديم الخدمات الأخرى بخلاف التدقيق من المدقق الخارجي ويجب أن تكشف هذه السياسة عن تفسير وتقييم كيفية ضمان تلك السياسة لاستقلال المدقق الخارجي .

2. في المملكة المتحدة :

✓ أصدرت لجنة كادبوري Cadbury Committee عدة توصيات في بريطانيا أول ديسمبر عام 1992 وكانت كما يلي[67] :

- ينبغي أن تنشئ الشركات المقيدة لجنة تدقيق وتقوم بالتقرير الدوري لمجلس الإدارة والذي يشمل العضوية والسلطات والمهام والاجتماعات والتي تكون على الأقل مرتين في السنة .
- ينبغي أن يحضر المدقق المحاسبي المالي اجتماعات لجنة التدقيق، وينبغي أن تناقش اللجنة المدقق الخارجي مرة واحدة على الأقل سنوياً بدون حضور أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين للتأكد من عدم وجود قضايا لم يتم حلها بعد .
- ينبغي أن يكون للجان التدقيق سلطات للتحقيق في الأمور التي ترى أهميتها وأن يكون لديها الموارد والمعلومات التي تحتاج إليها .

✓ إصدار تقرير Hampel Report في جانفي 1998 وتم تصميمه ليكون تنقيح لنظام حوكمة الشركات في المملكة المتحدة ، وهدف هذا التقرير جمع وتنسيق وتوضيح توصيات Cadbury وتضمن هذا التقرير ضرورة ضمان لجنة التدقيق استقلال وموضوعية المدقق المحاسبي المالي وينبغي أن يكون للجنة دور رئيسي لحجم الخدمات الأخرى بخلاف التدقيق التي يقدمه المدقق للعميل .

✓ إصدار تقرير Smith لحكومة المملكة المتحدة عام 2003 وكان عن حوكمة الشركات واهتم باستقلال المدققين عقب انهيار Arthur Andersen وفضيحة Enron في الولايات المتحدة الأمريكية في عام 2002 ، وكانت توصيات هذا التقرير قابلة للتطبيق من خلال قواعد القيد الخاصة ببورصة لندن .

✓ أصدرت هيئة التقارير المالية Financial Reporting Council "FRC"[68] بلندن في المملكة المتحدة عدة إصدارات في نوفمبر 2008 وديسمبر 2009 و جويلية 2010 وآخرها سبتمبر 2012 وتهتم هذه الإصدارات بحوكمة الشركات بصفة عامة ولجان التدقيق بصفة خاصة ، وأهتم الإصدار الأخير بعمل دليل لجان التدقيق.

3. في تايوان[69] :

[67] Cadbury Committee , 1992 , " Report of the committee on the financial aspects of corporate governance " , www.ecgi.org/codes/documents/cadbury.pdf , Gee , London , December 1 , P.P. 1 – 90.

68 Guidance Corporate Governance - Guidance on Audit Committees , 2012 , Financial Reporting Council , London , September .

[69] Corporate Governance Best-Practice Principles for TSE/GTSM Listed Companies , 2002 , Taiwan .

تم إصدار مبادئ أفضل الممارسات لحوكمة الشركات في تايوان عام 2002 ، و بينت المادة 29 مهام لجان التدقيق خاصة فيما يتعلق بتقييم جودة أداء المدققين الداخليين و الخارجيين و كذا المساهمة في منع كل طرق الغش و التلاعب التي لا تسمح بالإفصاح المحاسبي المالي المرغوب فيه من قبل المستثمرين.

4. في سنغافورة [70] :

أصدرت سنغافورة قواعد حوكمة الشركات عام 2005 ، واختص المبدأ الحادي عشر بلجنة التدقيق والذي نص على ضرورة أن يؤسس مجلس الإدارة لجنة تدقيق لها صلاحيات مكتوبة تعرض سلطتها ومهامها بشكل واضح .

5. اسبانيا[71] :

أصدر معهد المديرين الاسباني مبادئ حوكمة الشركات الجيدة للمجالس والمديرين في اسبانيا عام 2004 ، خصص جانب منه للجان التدقيق عن طريق إبراز مهام لجان التدقيق و هيكلها الذي يسمحان بإعطاء الجرعة الناقصة لمهنة التدقيق من أجل القيام بدورها بأكمل حال.

6. سلوفينيا[72]:

تم إصدار قواعد حوكمة الشركات في سلوفينيا حيث صاغ وتبنى هذه القواعد معهد المديرين السلوفينيين وجمعية مديري سلوفينيا في 18 مارس 2004 . ووافقوا على تعديلها وإكمالها في 14 ديسمبر 2005 ، و 5 فبراير 2007 . وتم تبني تلك القواعد في 8 ديسمبر 2009 ودخلت نطاق التطبيق في 1 يناير 2010 ، كما بينت هذه القواعد الدور الهام الذي تلعبه لجان التدقيق في تفعيل حوكمة الشركات السلوفينية.

7. أوروبا[73]:

أصدر كلاً من اتحاد جمعيات إدارة المخاطرة الأوروبية، Federation of European Risk Management Associations (FERMA) والاتحاد الأوربي لمعاهد التدقيق الداخلي European Confederation of Institutes of Internal Auditing (ECIIA) في بروكسل وبلجيكا عام 2010 إرشادات على توجيهات قانون الشركات الأوروبي الثامن ، و حملت الارشادات الدور الهام التي تلعبه لجان التدقيق في تفعيل وظيفة التدقيق الداخلي داخل الشركات و كذا المهام المنوطة للجنة التدقيق من أجل محاربة أشمال المحاسبة الابداعية.

8. فرنسا[74]:

---

[70] Code of Corporate Governance , 2005 , Singapore.

71 Principles of Good Corporate Governance - Code of Good Practice for Boards and Directors , 2004 , institute of Directors-Administrators , Spain .

[72] The Slovene Corporate Governance Code , 2009 , the Slovenian Directors' Association and the Managers' Association of Slovenia , Ljubljana , Slovenia , 8 December 2009

[73] Guidance on the 8th EU Company Law Directive - Guidance for boards and audit committees , 2010 , Federation of European Risk Management Associations (FERMA) & European Confederation of Institutes of Internal Auditing (ECIIA) , Brussels , Belgium , 21 September .

تم تأسيس هيئة الأسواق المالية الفرنسية (AMF: Autorité des Marches Financiers) و هي الهيئة التنظيمية المالية في فرنسا، وقد تم تأسيسها بموجب قانون الأمن المالي في عام 2003.

هيئة الأسواق المالية الفرنسية تركز في الغالب على فرنسا، ولكنها توفر أيضا تنظيم السوق المالي في المستويات الأوروبية والدولية، وعضو فاعل في هيئة الأوراق والأسواق الأوروبية وهي تعمل على أساس ثنائي مع أكثر من 40 وكالة تنظيمية أوروبية ودولية عاملة في إطار اتفاقات التعاون وتبادل المعلومات.

اعتبارها هيئة عامة مستقلة، تعد هيئة الأسواق المالية المسؤولة عن حماية الاستثمارات من الصكوك المالية وجميع الأشكال الأخرى من المدخرات والاستثمارات، فضلا عن تنظيم الأسواق المالية. لها اختصاص أنشطة تمويل الشركات والإفصاح من قبل الشركات المدرجة، ومنتجات الاستثمار الجماعي مثل الصناديق المفتوحة والصناديق المغلقة، والصناديق المهيكلة، والسوق وبنيته التحتية.

يجدر الاشارة ان المشرع الفرنسي اعتمد عند تأسيسه لهذه الهيئة على تعليمات قانون SOX، ولذلك عملت الهيئة على نشر مبادئ حوكمة الشركات كما اقترحت لجنة التدقيق كعنصر مهم في الافصاح المالي للشركات الفرنسية المدرجة في البورصة.

الفرع الثالث: اصدارات المنظمات المهنية العربية

اهتمت الدول العربية بتداعيات الفضائح المالية على مهنة التدقيق المحاسبي المالي، و لهذا عرفت الهيئات المهنية في الفترة الأخيرة نشاطا معتبرا ، نذكر بعض منه فيما يلي:

1. **المملكة العربية السعودية**[75]: أصدر مجلس هيئة السوق المالية السعودية لائحة حوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية في 2006/11/12 والمعدلة في 2009/1/5 ، واختصت المادة 14 بلجان التدقيق والتي حدد مهامها في تفعيل مهنتي التدقيق الداخلي و الخارجي عن طريق توفير الظروف الملائمة لأداء عملهم وفق متطلبات المهنة. أهم المهام المذكورة في هذه المادة:

- ✓ الإشراف على إدارة المراجعة الداخلية في الشركة من أجل التحقق من مدى فاعليتها في تنفيذ الأعمال والمهمات التي حددها لها مجلس الإدارة .
- ✓ دراسة نظام الرقابة الداخلية ووضع تقرير مكتوب عن رأيها وتوصياتها في شأنه .
- ✓ دراسة تقارير التدقيق الداخلي ومتابعة تنفيذ الإجراءات التصحيحية للملحوظات الواردة فيها.
- ✓ التوصية لمجلس الإدارة بتعيين المدققين الخارجيين وفصلهم وتحديد أتعابهم ، ويراعي عند التوصية بالتعيين التأكد من استقلاليتهم .
- ✓ متابعة أعمال المدققين الخارجيين ، واعتماد أي عمل خارج نطاق أعمال التدقيق التي يكلفون بها أثناء قيامهم بأعمال التدقيق.
- ✓ دراسة خطة التدقيق مع المدقق الخارجي وإبداء ملاحظات عليها.
- ✓ دراسة ملاحظات المدقق الخارجي على القوائم المالية ومتابعة ما تم في شأنها.
- ✓ دراسة القوائم المالية الأولية والسنوية قبل عرضها على مجلس الإدارة وإبداء الرأي والتوصية في شأنها.

[74] http://ar.tradimo.com/tradipedia/AMF--France_1120/ زيارة الموقع يوم 2018/05/09

[75] لائحة حوكمة الشركات ، مجلس هيئة السوق المالية السعودية ، المملكة العربية السعودية . 2009

- ✓ دراسة السياسات المحاسبية المتبعة وإبداء الرأي والتوصية لمجلس الإدارة في شأنها.

2. **تونس**[76]: تعاون المعهد العربي لمديري الأعمال IACE " Institut Arabe des Chefs d'Entreprises" مع مركز المشروعات الدولية الخاصة CIPE " Center for International Private Entreprise " للبدء في مشروع هدفه نشر وإصدار دليل أفضل الممارسات لحوكمة الشركات التونسية عام 2008 ، وفيما يتعلق بلجان التدقيق تم إصدار مايلي:

- ✓ لتحسين كفاءة مجالس الإدارة يُعين لجان متخصصة مثل لجنة التدقيق تعتمد على خصائص كل شركة ويعلم حملة الأسهم عنها من خلال النشر في التقرير السنوي للشركة . وينبغي على الشركات الكبيرة والمقيدة أن تعين لجنة تدقيق تضم على الأقل مدير واحد مستقل كما ينبغي وجود جدول أعمال لاجتماع مجلس الإدارة (أو للجنة المراجعة إن وجدت) .
- ✓ كما ينبغي أن يعلم المدقق المحاسبي المالي لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة بقصور أنظمة الرقابة الداخلية والمحاسبية ، والتوصيات القابلة للتطبيق ونقاط الخلاف مع الإدارة العليا ، وتحليل تبني الخيارات المحاسبية الرئيسية والبديلة ومخاطر الشركة المحتملة خاصة المخاطر المالية .

3. **لبنان**[77]: أصدرت الجمعية اللبنانية لتعزيز الشفافية إرشادات تطبيق قواعد حوكمة الشركات المدرجة في الأسواق المالية عام 2010 ، واختص الملحق 6 بلجان المجلس المتخصصة ، وفيما يتعلق بلجنة التدقيق تم إصدار ما يلي :

- ✓ يجب أن تتألف لجنة التدقيق من أعضاء غير تنفيذيين مستقلين وأن يتمتع عضو واحد على الأقل بمعرفة وخبرة في الشئون المالية وبالتدقيق والمحاسبة ، وأن يتمتع جميع الأعضاء بخلفيات مهنية تتلاءم ومهام اللجنة . ويجب أن تتألف لجنة التدقيق من ثلاثة أعضاء على الأقل وعند تعيينهم يجب إبلاغهم بالخصائص المالية والتشغيلية المعتمدة في الشركة وتدريبهم على كيفية التعامل معها.
- ✓ يجب أن تتمتع اللجنة بقدرة وكفاءة على أن تكون قادرة على قيادة عملية اختيار المدققين الداخليين والخارجيين وعلى التعبير على وجهة نظرها حيال نظام التدقيق ، وتقديم نتائج الاختيار إلي المجلس . ويجب أن يتيسر للجان القدرة على إجراء المقابلات مع المدققين الداخليين والخارجيين والمسؤولين الماليين فضلاً عن رؤساء دوائر المحاسبة ، بالإضافة إلي ضرورة قيام اللجنة بالاجتماع مع الإدارة التنفيذية بصورة دورية .

4. **جمهورية مصر العربية**[78]: وفقاً للفصل الخامس من الباب الثاني لدليل التعليمات الرقابية الصادرة عن قطاع الرقابة والإشراف الصادرة عن البنك المركزي المصري في نوفمبر 2002 والمعدلة في مارس 2003 ، وطبقاً للمادة (82) من قانون رقم 88 لسنة 2003 المتعلق بقانون البنك المركزي والجهاز المصرفي والنقد والمعدل بالقانون رقم 162 لسنة 2004 وبالقانون رقم 93 لسنة 2005 ، والمادة (28) من اللائحة التنفيذية لقانون البنك المركزي والجهاز المصرفي والنقد الصادر بالقانون رقم 88 لسنة 2003 بقرار رئيس جمهورية مصر العربية رقم 101 لسنة 2004 : قرر مجلس إدارة البنك المركزي المصري بأن يلتزم كل بنك بتشكيل لجنة للتدقيق يكون تشكيلها ودورية اجتماعاتها ومهامها وفقاً للقواعد الاسترشادية

[76] دليل أفضل الممارسات لحوكمة الشركات التونسية ، المعهد العربي لمديري الأعمال IACE ومركز المشروعات الدولية الخاصة CIPE ، تونس . 2008

[77] إرشادات تطبيق قواعد الحكم الصالح في الشركات المدرجة في الأسواق المالية ، الجمعية اللبنانية لتعزيز الشفافية ، لبنان . 2010

[78] سعيد توفيق أحمد عبد الفتاح، علاقة خصائص لجان المراجعة بجودة التقارير المالية ، رسالة ماجستير، جامعة الزقازيق، مصر، 2013، ص 35.

الصادرة عن البنك المركزي المصري ، وعلي أن يوافي البنك المركزي المصري بالإجراءات المتخذة لتشكيل اللجنة وتحديد مهامها ومسئولياتها . ويختار مجلس الإدارة رئيس وأعضاء اللجنة بما لا يقل عن ثلاثة من الأعضاء غير التنفيذيين ، وتعرض اللجنة نتائج أعمالها وتوصياتها على مجلس الإدارة ، ويحق لها طلب المعلومات التي تراها من أي من العاملين والحصول علي الاستشارات القانونية أو الفنية من أي جهة خارجية لمساعدتها في أداء المهام الموكلة لها .

5. **الأردن:** أهم الاصدارات الخاصة بحوكمة الشركات نلخصها في الجدول الآتي:

جدول2-1: تطور حوكمة الشركات في الأردن

الجهة	سنة الاصدار	مضمون الاصدار
البنك المركزي الأردني	2004	اصدار كتيب ارشادات لأعضاء مجلس إدارات البنوك في مجال حوكمة الشركات
هيئة التأمين	2006	إصدار تعليمات الحاكمية المؤسسية لشركات التأمين و أسس تنظيمها و إدارتها
البنك المركزي الأردني	2007	إصدار دليل الحاكمية المؤسسسية يحتوي على بنود و إجراءات ينبغي على كل بنك الافصاح عنها في التقرير السنوي
هيئة الأوراق المالية	2008	إصدار قواعد حوكمة الشركات ملزمة تطبيقها كل الشركات المدرجة في السوق المالي
هيئة الأوراق المالية	2010	إصدار الفهرس المفصل لقواعد حوكمة الشركات و الذي يحتوي على قواعد الزامية و أخرى استشارية
دائرة مراقبة الشركات	2012	إصدار قواعد حوكمة الشركات الأردنية موجه للشركات الصغيرة و المتوسطة

المصدر: عمر عيسى فلاح المناصير، أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على أداء شركات الخدمات المساهمة الأردنية ، رسالة ماجستير، الجامعة الهاشمية، الزرقاء، الأردن، 2013، ص 28.

جاء في دليل حوكمة الشركات الأردنية في قسم قواعد مجلس الإدارة أن الشركة تستطيع تأسيس لجان ذات مهام و صلاحيات محددة، من بين هذه اللجان لجنة التدقيق.

بهذا نكون قد ختمنا هذا المبحث ، أين وضحنا كيف تأثرت مهنة التدقيق المحاسبي المالي بالفضائح المالية ما نتج فقدان الثقة في مهنة التدقيق، الأمر الذي جعل المشرعين و الهيئات المهنية تبحث عن سبل جديدة لإرجاع الثقة.

المبحث الآتي يدرس لجان التدقيق التي عرضت من قبل إصدارات الهيئات و التشريعات كسبيل ناجع لمعالجة التراجع الرهيب لثقة مستعملي أعمال مهنة التدقيق المحاسبي المالي.

المبحث الثاني: المفاهيم الأساسية للجنة التدقيق و علاقتها بحوكمة الشركات

التأثر البالغ لمهنة التدقيق المحاسبي المالي بالأزمات و الفضائح المالية للشركات، ولد العديد من الحركية من قبل الهيئات المهنية و المشرعين بغية ايقاف نزيف مصداقية مهنة التدقيق المحاسبي المالي، و لهذا مخرجات هذه الحركية كانت عبارة عن تقارير و تشريعات تحلل و تشخص مسألة فقدان الثقة و كذا تقترح آليات جديدة للنهوض بمهنة التدقيق. أهم هذه الاقتراحات هي لجنة التدقيق. سنحاول في هذا المبحث تسليط الضوء على الاطار المفاهيمي للجان التدقيق مع ايضاح مكانة لجان التدقيق في ظل مبادئ حوكمة الشركات.

المطلب الأول: الاطار النظري للجنة التدقيق

سنحاول الخوض في الاطار النظري للجنة التدقيق من خلال النقاط الآتية:

- ✓ الفرع الأول: نشأة، تطور و مفهوم لجان التدقيق.
- ✓ الفرع الثاني: أهداف، أهمية و خصائص لجان التدقيق.
- ✓ الفرع الثالث: مهام ، مسؤوليات و صلاحيات لجان التدقيق.

الفرع الأول: نشأة، تطور و مفهوم لجان التدقيق

1. **نشأة و تطور لجان التدقيق في العالم**: نشأت فكرة لجان التدقيق في أواخر القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين، إذ شكلت أول لجنة تدقيق عام(1872)، في شركة سكة الحديد البريطانية، و من أبرز مهامها آنذاك هو إبداء رأي حول عمل محافظ الحسابات، إذ أوصى التقرير الذي أصدرته لجنة التدقيق آنذاك محافظ الحسابات قد قام بعمله على نحو جيد، وأوصت في تقريرها باستمراره[79].

إلا أن الباحثون يرجعون نشأة و تطور لجان التدقيق إلى الولايات المتحدة الأمريكية، بعد أزمة الكساد الكبير الذي هز البلاد في أواخر العشرينات من القرن الماضي والذي كان بمثابة نقطة تحول للاقتصاد الأمريكي والعالمي والذي أثر بدوره على المحاسبة و التدقيق وساهم في تطورهما بشكل كبير وتمثلت الأسباب الرئيسية في هذه الأزمة أن القوائم المالية أصبحت أداة مضللة وأصبحت الحاجة أكبر لمدقق محاسبي مالي مستقل لا تأثير عليه من قبل مجلس إدارة الشركة بالإضافة إلى ظاهرة اندماج الشركات الأمريكية ففي عام 1939 م أوصت بورصة نيويورك للأوراق المالية NYSE بلجان التدقيق وأهميتها[80].

[79] Rocco, R. V" The Audit Committee" Managerial Auditing Journal, Vol.(9) Issue 8, 1994,pp: 18-42.

[80] د .سوسن عثد الفتاح محمد الجود، دور لجان المراجعة في مكافحة عملية غسيل الأموال بالبنوك التجارية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين ،مة، العدد 2 ، ج 1 ، ير يل 2007 م، ص116 .

من هنا بدأت تنشأ لجان التدقيق في الشركات الأمريكية، و بالضبط سنة 1940 نتيجة قيام العديد من إدارات الشركات بعمليات الغش والتلاعب من أجل التأثير على نتائج الأعمال حيث قامت هيئة سوق المال الأمريكية SEC باقتراح تشكيل لجان للتدقيق عام 1940 م.

وقد أوصت اللجنة التنفيذية لمعهد المحاسبين القانونيين الأمريكي(AICPA) في عام 1967 م جميع الشركات المساهمة بتشكيل لجان التدقيق مكونة من أعضاء مستقلين، ويعد أول تشريع ملزم في الولايات المتحدة الأمريكية عندما طلبت بورصة نيويورك للأوراق المالية (NYSE) عام 1971م من الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة نيويورك تأسيس لجان تدقيق ليكون شرطاً للإدراج في البورصة لعام 1978 م، حيث أكد رئيس البورصة في تصريح له أن لجان التدقيق الفعالة تستطيع العمل على تحسين التقارير المالية، وزيادة مصداقية التقارير الصادرة عن الشركات المساهمة[81].

من هنا يظهر التطور الواضح في دور لجان التدقيق من المحافظة على استقلالية المدقق المحاسبي المالي إلى المساهمة في الافصاح المالي إلى جانب ادوار أخرى جسدها إصدار قانون SOX سنة 2002.

أما في المملكة المتحدة فترجع نشأة لجان التدقيق إلى أوائل السبعينات من القرن التاسع عشر، كما ذكرنا سابقا. وفي عام 1978نصحت بورصة لندن للأوراق المالية الشركات البريطانية المدرجة فيها بتشكيل لجان تدقيق، في حين يعود الانتشار الساحق لتشكيل هذه اللجان في بريطانيا إلى عام 1980 عندما دارت نقاشات واسعة حول دور حوكمة الشركات وواجبات المديرين غير التنفيذيين، كما زاد الاهتمام بتشكيلها بفضل تقريري لجنة Treadway Commission في أمريكا وتقرير لجنة MacDonald في كندا، لدرجة أن ثلثي الشركات البريطانية أفصحت عن وجود لجان التدقيق تم تشكيلها بشكل اختياري .وفي عام 1991 أصدر معهد المحاسبين والقانونين في إنجلترا وويلز توصياته بتطبيق مفهوم لجان التدقيق ووضع تفصيلات حول كيفية تشكيلها وتحديد واجباتها[82] . تم تشكيل لجنة كادبوري Cadbury Report ، التي أوصت في نهاية عام 1992م بتكوين لجان التدقيق في الشركات المساهمة بالكامل خلال عامين[83].

بدأت فكرة لجان التدقيق تلاقي رواجاً في كندا في نهاية الستينات من القرن الماضي عام وذلك بعد انهيار شركة1965 سنة Atlantic Acceptance، وفي عام 1970 اعتبر تشكيل لجان التدقيق أحد المتطلبات القانونية للشركات المساهمة العامة الكندية، وفي عام 1984 تفاقم الوضع المالي في كندا عندما أعلن عن خبر انهيار بنكين من أكبر البنوك الكندية وهما Northland Bankو Canadian Commercial Bank ، مما دعا معهد المحاسبين القانونيين الكندي في عام 1988إلى تكوين لجنة ماكدونالد McDonald لبحث سبل تطوير الرقابة على الشركات الكندية.[84]

[81] سامح محمد رضا رياض أحمد، دور لجان المراجعة كأحد دعائم الحوكمة في تحسين جودة التقارير المالية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الجامعة الأردنية، المجلد 7 ، العدد الأول ، كانون الثاني 2011 م، ص51 .

[82] السويطي، موسى سلامة،" تطوير أنموذج لدور لجان المراجعة في الشركات المساهمة العامة الأردنية وتأثيرها في فاعلية واستقلالية التدقيق الخارجي"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات المالية والإدارية، جامعة عمان العربية للدراسات العليا،2006 ، ص 77.

[83] عوض سلامة الرحيلي ، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات في البيئة السعودية ، مجلة الاقتصاد والإدارة ، جامعة الملك عبد العزيز ، الرياض، المجلد 22 ، العدد الأول ، 2008 م، ص 117.

[84] المعتاز و Higson ، مدى فاعلية لجان المراجعة في الشركات المساهمة العامة ، السعودية، دراسة ميدانية، بحث مقدم لمؤتمر المحاسبة الأول، الرياض، السعودية، .أكتوبر،2002

2. **نشأة و تطور لجان التدقيق في البلدان العربية:** بالرغم من التأخر في انشاء و تطوير لجان التدقيق في الشركات العربية إلا أن العديد من الدول استطاعت وضع أسس لانشاء و تطوير اللجان، نذكر من أهمها:

- أصدرت هيئة الأوراق المالية الأردنية تعليمات الإفصاح والمعايير المحاسبية رقم (1) لعام 1998 للشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية، جاء فيها ضرورة أن تقوم الشركات بتشكيل لجان التدقيق من ثلاثة أعضاء من مجلس الإدارة غير التنفيذيين وحددت مهام وصلاحيات عمل تلك اللجان . وفي عام 2002 أشار قانون الأوراق المالية رقم 76) (إلى ضرورة تشكيل لجان التدقيق وأوضح أنه يتوجب على مجلس الإدارة تشكيل لجنة تسمى لجنة التدقيق تتألف من ثلاثة أعضاء غير تنفيذيين وإعلام الهيئة بهذا التشكيل وبأي تغير يطرأ عليه، وحدد مهام اللجنة وصلاحياتها ومدة عملها[85].
- فيما يتعلق بنشأة لجان التدقيق في مصر فقد صدر قرار مجلس إدارة الهيئة العامة بإلزام كل شركة مساهمة مقيدة في بورصة الأوراق المالية في 2002.06.18لسوق المال بضرورة وجود لجنة للتدقيق للتأكد من مدى التزام الشركة بقواعد الإفصاح من عدمه فضلاً عن التأكد من مدى قيام مدققين الحسابات بواجباتهم بحيادية تامة وذلك باعتبارهم عيناً للمساهمين، وقد نص القرار في المادة السابعة منه على وجوب أن يكون لكل شركة مقيدة في البورصة لجنة للتدقيق يختارها مجلس إدارة الشركة لا يقل عدد أعضائها عن ثلاثة من المشهود لهم بالكفاءة والخبرة في مجال عمل الشركة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين بحيث تقوم اللجنة بأعمالها بصفة مستقلة عن إدارة الشركة.[86]
- أما في المملكة العربية السعودية فتعتبر من الأوائل في البلدان العربية التي تبنت لجان التدقيق و ذلك من خلال القرار الوزاري904 الصادر في 1994.01.23 من قبل وزارة التجارة والخاص بتشكيل لجان التدقيق في الشركات المساهمة بالمملكة . كما ذكرت معايير التدقيق السعودية في عام 2000 م معيارا خاصا للرقابة الداخلية بغرض مراجعة القوائم المالية يحدد المتطلبات التي يتعين على المدقق المحاسبي المالي الالتزام بها عند تقويم الرقابة الداخلية لأي شركة بغض النظر عن حجمها وشكلها النظامي ، بغرض تدقيق القوائم المالية وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها ، أين تم ذكر لجنة التدقيق كعنصر فعال في الرقابة الداخلية.[87]

المتتبع لنشأة لجان التدقيق عبر العالم يرى التطور الكبير للجان من خلال الاهتمام الكبير الذي أعطته المنظمات المهنية و كذا الباحثين، و يعود سبب التطور للنقاط الآتية:[88]

- ✓ ضخامة مجلس الإدارة وعدم التجانس بين مجموعة الأعضاء بما لا يتناسب مع تناول العملية الشاقة المليئة بالتفاصيل ذات الصلة بتدقيق القوائم المالية للشركة.

[85] أبو ميالة، سهيل،" العوامل المؤثرة على تحسين فاعلية لجان التدقيق، دراسة تطبيقية على شركات القطاع المالي ببورصة عمان"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن،2007 ، ص ص: 22_23

[86] علي عبد الوهاب وشحاته شحاته،" مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة"، الإسكندرية، الدار الجامعية،2007 ، ص 331.

[87] عيد بن حامد الشمري، دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات المساهمة بالمملكة العربية السعودية، بحث مقدم إلى الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية ، المنعقدة بقسم المحاسبة- كلية إدارة الأعمال – جامعة الملك سعود، السعودية، 2010، ص 8.

[88] رأفت صفاء ،" دراسة تحليلية لفعالية تطبيق حوكمة الشركات بالتطبيق على بعض الشركات المصرية – دراسة مقارنة – " مجلة الدراسات المالية والتجارية. العدد 2، 2007، ص 361.

- ✓ موعد تقديم التقارير المالية، اذ تتطلب بعض الدول ضرورة النشر الفعلي لتقارير مالية فصلية الى جانب التقارير السنوية مما يستلزم المزيد من الوقت والجهد لانجاز ذلك ،وقد يكون إشراك كافة أعضاء مجلس الإدارة في هذه المهمة التي تستغرق وقتا طويلا أمرا لا يتسم بالكفاءة في تخصيص موارد مجلس الإدارة.
- ✓ طبيعة الخلافات المحتملة التي قد تثار بين مصالح الإدارة ومصلحة جودة التقارير المالية والتي قد تجعل من غير الملائم تدخل أعضاء مجلس الإدارة من المديرين التنفيذيين في إعداد التقارير وبدلا من ذلك الاستعانة بأعضاء مجلس الإدارة المستقلين والمؤهلين للعمل في هذا المجال الإشراف الفعال على عملية إعداد التقارير وتحديدا في الشركات العامة الكبيرة والتي تتطلب خبرة وممارسة واسعة في المحاسبة والإدارة المالية، مما يشير الى أهمية وجود أعضاء مجلس إدارة مستقلين يتمتعون بتلك المؤهلات لان يعملوا بتلك المجالات.

الجدير بالذكر ان فكرة لجان التدقيق لقت اعتراف في الأدب المحاسبي و التدقيق و ذلك من خلال اهتمام المجامع العلمية، المهنية و كذا الباحثين بها، و في هذا الصدد قدمت العديد من التقارير ، التشريعات، النشرات، الدراسات و البحوث بضرورة تبني لجان التدقيق في الشركات، و بالرغم الأمثلة التي ذكرناها حول دول العالم ، جدير بالتنبيه أن المملكة المتحدة و على عكس باقي الدول المذكورة فإن لجان التدقيق بها لم تأخذ الصبغة الرسمية و الالزامية ، فبالرغم من تواجدها في الشركات البريطانية إلا أنها غير ملزمة قانونيا لحد الآن.

3. **مفهوم لجان التدقيق:** تعددت الجهات التي قامت بتعريف مفهوم لجان التدقيق، سواء كانت جهات رسمية أو معاهد تدقيق عالمية أو دراسات تتعلق بلجان التدقيق، إذ ركزت تلك الجهات على العديد من الأمور التي تخص تلك اللجان من حيث طبيعتها وكيانها ومهماتها ووظائفها، وبطبيعة الحال لا يوجد نموذج موحد لتعريف لجنة التدقيق يناسب إمكانية تطبيقه في البيئات المختلفة بنفس الكفاءة والفاعلية، بسبب اختلاف بيئة ونشاط وحجم الشركات، وبالتالي اختلاف الواجبات والمسؤوليات المحددة لها واختلافها من حيث عدد الأعضاء، وتنوع الخبرات والمؤهلات .[89] و فيما يلي أهم التعاريف للجان التدقيق:

- عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنها الأداة التي يتم من خلالها كبح جماح التصرفات غير الشرعية من قبل الإدارة العليا للشركات.[90]
- عرفت الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين لجنة التدقيق بأنها لجنة مكونة من مدراء الشركة الذين تتركز مسؤولياتهم على تدقيق القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة وتعد اللجنة حلقة وصل بين المدققين ومجلس الإدارة وتتلخص نشاطاتها في فحص ترشيح المدقق الخارجي ونطاق ونتائج التدقيق وكذلك الرقابة الداخلية للشركة وجميع المعلومات المالية المعدة للنشر.[91]

[89] جمعة احمد حلمي، نحو تحقيق فعالية وكفاءة لجان التدقيق لدعم الرقابة ، الاستراتيجية في الشركات المساهمة العامة الأردنية ، مجلة المدقق، العدد39، جمعية مدققي الحسابات الأردنيين، عمان، الأردن، 1999، ص 173.

[90] AICPA, Codification of Statements of Auditing Standards, Chicago, Commerce Clearing House, www.aicpa.org.

[91] د .مجدي محمد سامي ، دراسة تحليلية للعلاقة بين فعالية لجان المراجعة ومخاطر المراجعة، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الأول ، العدد الأول، 2011 ، مصر، ص 237 .

- وقد عرفها بنك انجلترا بأنها لجنة منبثقة من مجلس الإدارة تكون مسؤوليتها متابعة الأمور المالية في الشركة من أجل مساعدة مجلس الإدارة في اتخاذ القرارات المالية عندما لا يكون هناك وقت أو خبرة كافية لمعرفة تفاصيل تلك القضايا المتعلقة بالأمور المالية.[92]
- عرف كل من Andrew and Goddard سنة 2000 في دراستيهما لمفهوم لجنة التدقيق بالقول بأنها عبارة عن مجموعة مكونة من عدد من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين، في الغالب ثلاثة أعضاء على الأقل، بحيث يمتلك أحد أعضائها على الأقل خلفية مالية أو محاسبية، ويحكم عملها دليل مكتوب يبين بوضوح مسؤولياتها وطرق القيام بها، وتمتلك اللجنة السلطة الكافية للقيام بمهام عديدة أهمها مراجعة القوائم المالية قبل رفعها إلى مجلس الإدارة، ومراجعة تعيين المدقق الخارجي، ومراجعة خطة التدقيق ونتائج التدقيق، ومراجعة نظام الرقابة الداخلي.[93]
- هذا وقد عرفها الذنيبات بأنها تلك اللجنة التي تتكون عادة من المديرين غير التنفيذيين في الشركة، وأن الهدف الأساس من تشكيلها هو زيادة فاعلية وظيفة التدقيق وزيادة مساءلة الإدارة.[94]
- أما حماد فعرفها بأنها لجنة دائمة منبثقة من مجلس الإدارة، وتتكون من عدد لا يقل عن ثلاثة من الأعضاء غير التنفيذيين ذوي الكفاءة والخبرة، وتجتمع معظم لجان التدقيق كل ربع سنة، ويجب أن يكون لها خط اتصال مباشر مع المساهمين عن طريق تقرير منفصل عن التقرير السنوي، وتسعى اللجنة لتقديم رؤية واضحة عن مدى تحقيق مبادئ حوكمة الشركات، والقيام بمهمة الرقابة والمراجعة والمساءلة.[95]
- و عرفها الرملي بأنها لجنة منبثقة من مجلس إدارة الشركة وتقتصر عضويتها على الأعضاء غير التنفيذيين أو غالبيتها من الأعضاء غير التنفيذيين ومسؤوليتها يجب أن تشمل مراجعة المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة داخل الشركة والاجتماع بالمدقق الخارجي ومناقشته حول نتيجة عملية التدقيق وأيضا التأكيد على ملائمة نظم الرقابة المالية بالشركة، وأورد نفس الباحث بأنها لجنة منبثقة من مجلس إدارة الشركة وعضويتها قاصرة فقط على الأعضاء غير التنفيذيين والذين لديهم خبرة في مجال المحاسبة والتدقيق وتكون مسؤولة عن الإشراف على عملية إعداد القوائم المالية ومراجعة وظيفتي التدقيق الخارجي والداخلي ومراجعة الالتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات.[96]

انطلاقا من التعاريف السابقة يرى الباحث أن لجان التدقيق هي إحدى لجان مجلس الادارة، مكونة من أعضاء حبذا ان لا يكونوا مدراء تنفيذيين، لهم كفاءة عالية في مجال المحاسبة و التدقيق، تعتبر حلقة وصل بين مجلس الإدارة و المدققين، تلعب دور إشرافي في عملية إعداد التقارير المالية بما يضمن الإفصاح المحاسبي، و هي بالتالي تحمي مصالح المساهمين و كذا الشركة، تقدم توصيات من أجل ترشيح المدقق المحاسبي المالي و تحديد أتعابه، و تقوم بتقييم أداء وظيفتي التدقيق الداخلي و الخارجي و فحص مدى الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات.

---

[92] Bank of England Consultative Paper,(1987) "The Role of Audit Committee".

[93] 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

[94] الذنيبات علي،" تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين .المحلية :نظرية وتطبيق"، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2010،ص181 .

[95] حماد طارق عبد العال، حوكمة الشركات "المفاهيم -المبادئ -التجارب" تطبيقات الحوكمة في المصارف"، الإسكندرية :الدار الجامعية، مصر، 2005 ، ص194 __ 201.

[96] محمد الرملي أحمد، دور لجان المراجعة في زيادة كفاءة و فعالية المراجعة الخارجية، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادي، المجلد الأول ، العدد 2 ،مصر، ديسمبر 2001 ، ص. 1

الفرع الثاني: أهداف، أهمية و خصائص لجان التدقيق

1. أهداف لجان التدقيق:

من الصعوبة بمكان تحديد أهداف موحدة للجان التدقيق، و هذا راجع للاختلاف الموجود في مهمات ووظائف هذه اللجان في الشركات والبيئات المختلفة والجهات التي تقوم باختيار أعضائها والأغراض التي تسعى إلى تحقيقها والمعايير المتبعة في اختيار الأعضاء.

يرى توماس و هنكي أن لجنة التدقيق تهدف إلى الإشراف على السياسات المحاسبية والتقارير المالية للشركة والالتزام بتعليماتها، وبذلك فهي تساعد مجلس الإدارة على تنفيذ مسئولياته القانونية، وكذلك العمل كحلقة وصل بينه وبين كل من المدقق الخارجي والداخلي.[97]

في حين يرى بيرسود و مايسون أن هدف لجنة التدقيق يتشكل من أربعة عناصر أساسية[98]:

- مساعدة المدقق الخارجي في إتمام عمله بكفاءة وفاعلية وموضوعية.
- الإشراف التام على النظم المالية والرقابية في الشركة.
- مراجعة السياسات والممارسات المحاسبية، واختيار السياسات المحاسبية الأكثر ملاءمة.
- التوصية إلى الهيئة العامة بتعيين مدقق الحسابات الخارجي وتحديد أتعابه.

كما يرى Goodwin & Ceow أن الهدف الأساسي هو إحداث تأثير مهم في فاعلية التدقيق الخارجي و نزاهة البيانات المالية وكشف الإدارة في حالات الغش والاحتيال[99].

أما Menon & Williams الهدف الرئيس للجنة التدقيق بالنسبة لهما هو تحقيق استقلالية و نزاهة الوظيفة المالية، وتحسين فاعلية وكفاءة مجلس الإدارة واستقلالية المدقق الداخلي والخارجي عن الإدارة كونها توجه تقاريرها إلى لجنة مختصة، يتكون أعضاؤها من مديرين خارجيين، وتعمل على تحسين جودة التدقيق وحماية مصالح المستثمرين الذين يعتمدون على البيانات المالية المدققة[100].

و في الأخير يمكن تلخيص أهداف لجان التدقيق في العناصر الأساسية الآتية:

- الحرص على عدم تداخل مسؤوليات و صلاحيات كل من مجلس الإدارة، الإدارة، المدقق الداخلي و المدقق الخارجي، و ذلك بتنسيق المسؤوليات و الصلاحيات المترتبة على كل سلطة.
- الاشراف التام على عملية انتاج التقارير المالية و الأنظمة الرقابية داخل الشركة.

---

[97] توماس وهنكي،" المراجعة بين النظرية والتطبيق"، تعريب ومراجعة:أحمد حجاج وكمال سعيد، الرياض :دار المريخ للنشر، السعودية، 1989، ص 195

[98] Persaud S. and Mason A. "Finance and Audit Committees Can Play a Key Role Both in Detecting Fraud and in Preventing it", Canadian Fundraiser, 2000. P 09, http://www.vancouver.volanteer.ca.

[99] Goodwin J & Seow J.L., (2002), "The Influence of Corporate Governance Mechanisms on the Quality of Financial Reporting & Auditing" The Perceptions of Auditors & Directors in Singapor. Accounting & Finance Vol.(42) Issue .3 , .2002 ,P223 .

[100] Menon, k. & Williams, J.D.(1994)," The Use of Audit committees for Moitoring" Journal of Accounting & Puplic Policy.Vol.(13), Issue 2 .1994 P:123

- توفير الاستقلالية و الحياد لكل من المدقق الداخلي و الخارجي بالإضافة الى السهر على توفير محيط يسمح لهما بأداء مهامهما وفق المعايير المعمول بها في كلا الوظيفتين.
- التأكد من فعالية اجراءات الرقابة الداخلية و من الطرق المحاسبية المستخدمة من أجل انتاج القوائم المالية.
- تقييم الإجراءات الإدارية للتأكد من الالتزام بالقواعد والقوانين.
- ضمان نزاهة البيانات المالية المنشورة وشفافية الإفصاح عن المعلومات بغية منح الثقة لمستخدمي القوائم المالية.
- توصية مجلس الادارة بتعيين محافظ حسابات وتحديد أتعابه.
- السهر على متابعة أعمال المدققين الداخلين و الخارجين قبليا بالمساهمة في إعداد برنامج التدقيق، أثناء عملية التدقيق من خلال التأكد من احترام المعايير المتعارف عليها و بعديا من خلال متابعة مدى مصداقية التوصيات في تقارير التدقيق و درجة الاستجابة من طرف الادارة، كل هذا يدخل ضمن تقييم لجنة التدقيق لجودة أداء عمل المدقق الداخلي و الخارجي.

2. أهمية لجان التدقيق:

المنافع التي يجنيها مستخدموا أعمال لجان التدقيق جعلت من هذه الأخيرة في درجة عالية من الأهمية ، هذه المنافع مرتبطة بدرجة أولى مع الاطراف ذات العلاقة مع لجان التدقيق و المتمثلة في: مجلس الإدارة، المدقق الداخلي و الخارجي، المساهمين و أصحاب المصالح.

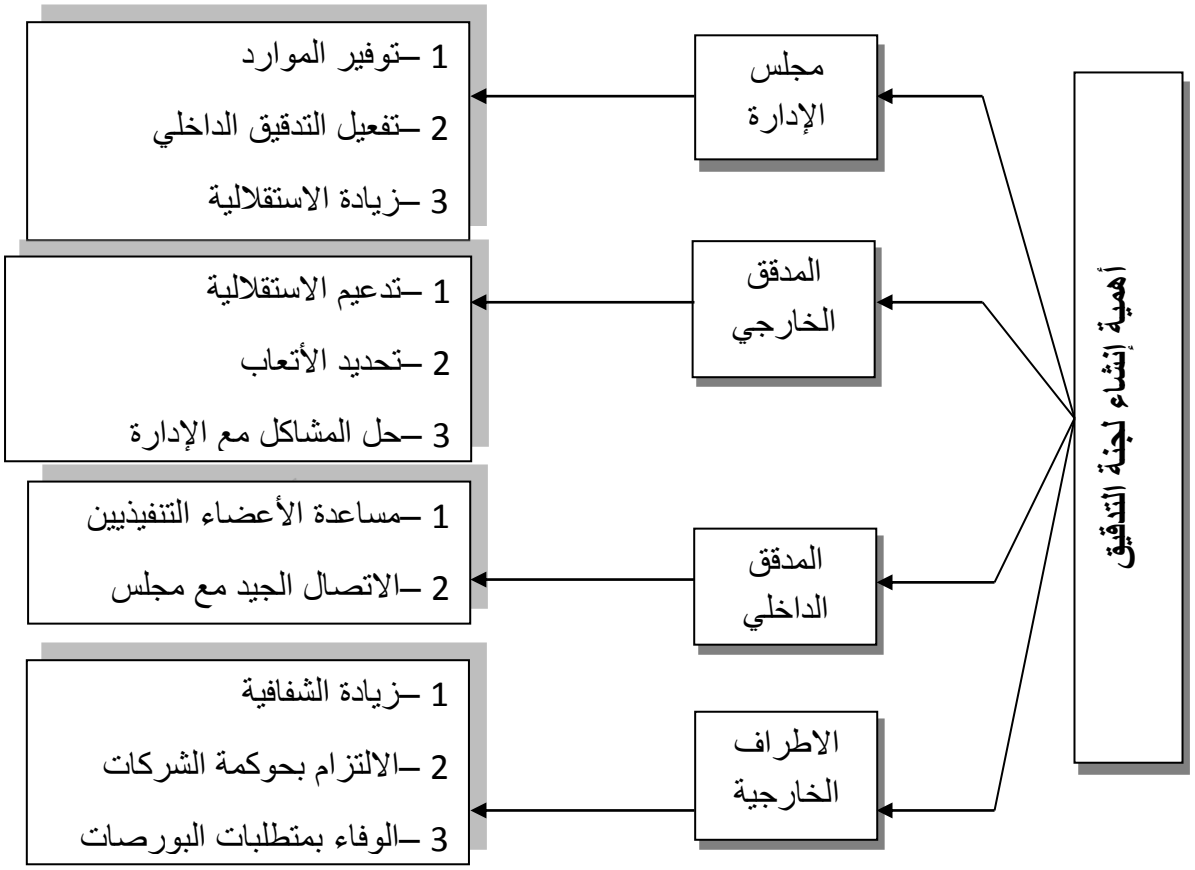
- **أهمية لجنة التدقيق لمجلس الإدارة:** إن إنشاء لجنة التدقيق يؤدي إلى مساعدة أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين في تنفيذ مهامهم ومسؤولياتهم وخاصة فيما يتعلق بنواحي المحاسبة و التدقيق، وذلك عن طريق دور لجنة التدقيق في تحسين الاتصال بين الإدارة و محافظ الحسابات وذلك من خلال الاجتماع به أثناء وفي نهاية عملية التدقيق وتوصيل نتيجة هذه الاجتماعات إلي مجلس الإدارة والمساعدة في حل المشاكل التي قد يواجهها مع إدارة الشركة التنفيذية فيما يتعلق بإعداد القوائم المالية، ومن ناحية أخرى فإن وجود لجنة التدقيق يؤدي إلي تحسين الاتصال بين مجلس الإدارة وخلية التدقيق الداخلي الأمر الذي يدعم دورها واستقلاليتها ويجعل مجلس الإدارة على دراية تامة بالمشاكل التي تواجهها خلية التدقيق الداخلي، والأكثر من ذلك أن قيام لجنة التدقيق بتقديم الحلول المناسبة لمجلس الإدارة يؤدي إلى تفعيل الدور الرقابي والإشرافي له تجاه وظيفة التدقيق الداخلي[101].
- **أهمية لجنة التدقيق للمدقق المحاسبي المالي الخارجي:** إن من أهم ركائز التدقيق المحاسبي المالي الخارجي هو الاستقلالية، هذه الركيزة اهتزت بواقع انهيار كبرى الشركات بسبب الفضائح و تدني درجة الثقة من طرف المستثمرين وظهور بعض الظواهر المؤثرة في استقلالية المدقق كتسوق الرأي، جاءت لجان التدقيق لتدعم استقلالية المدقق الخارجي عن طريق توقيف الضغط الممارس من قبل الادارة عليه و ايقاف تدخل هذه الأخيرة في عمل المدقق الخارجي. عملية تدعيم الاستقلالية من قبل لجنة التدقيق تكون أولا بالإشراف على عملية التعيين و كذا تحديد الأتعاب و إبعاد الإدارة على هذه العملية لما لها من تأثير على استقلالية المدقق المحاسبي المالي الخارجي. ضف إلى ذلك الدور الذي تلعبه اللجنة كوسيط بين الإدارة و المدقق الخارجي في حالة وجود مشاكل . كما تلعب لجنة التدقيق دورا هاما في زيادة تفاعل التدقيق المحاسبي المالي مع الأجهزة الرقابية الأخرى مما يزيد في فعالية عمل المدقق المحاسبي المالي.

[101] د.عوض سلامة الرحيلي، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية المؤتمر العربي الأول، 24_26سبتمبر 2005، مصر، ص145

- **أهمية لجنة التدقيق للمدقق الداخلي**: إن إنشاء لجان التدقيق أدى إلى وجود العديد من المنافع لخلية التدقيق الداخلي، وتوفير الموارد اللازمة له والاجتماع بهم لحل المشاكل التي قد تنشأ بين التدقيق الداخلي وادارة الشركة ولا شك أن هذا كله سوف يؤدي في النهاية إلى زيادة الاستقلالية وتفعيل الدور الذي تلعبه خلية التدقيق الداخلي بالشركة .أشارت العديد من الأبحاث العلمية التي قامت بدراسة العلاقة بين لجان التدقيق و خلية التدقيق الداخلي إلى تأكيد أهمية لجان التدقيق في زيادة فعالية المدققين الداخليين وزيادة استقلاليتهم حتى يمكنهم من تنفيذ مسئولياتهم الرقابية[102].
- **أهمية لجنة التدقيق للمساهمين و أصحاب المصالح**: الدور التي تقوم به لجنة التدقيق في عملية الإشراف والرقابة على إعداد التقارير المالية وعملية الإفصاح المحاسبي المالي يؤدي إلى دقتها وزيادة شفافيتها و موضوعيتها، وأيضا تدعيم استقلالية المدقق الداخلي والخارجي، وبالتالي طمأنة أصحاب المصالح من المستثمرين والمقرضين والمساهمين وزيادة ثقتهم.[103] و لهذا أوصت الكثير من المنظمات المهنية بضرورة تقديم تقرير من قبل لجان التدقيق عن القوائم المالية للشركة يبين فيه رأيه على درجة الافصاح و الابلاغ المحاسبي المالي لهذه القوائم من أجل طمأنة مستعملي القوائم المالية.

الشكل الآتي يلخص أهمية إنشاء لجان التدقيق و الأطراف المستفيدة من لجنة التدقيق:

الشكل2–4: الجهات المستفيدة من لجنة التدقيق



المصدر :محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، مرجع سابق، ص145

[102] د .محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري ، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006، ص148
[103] محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص 144.

يظهر جليا الاهمية البالغة التي تكتسيها لجان التدقيق في الشركات، هناك عوامل عديدة ساهمت في زيادة هذا الاهتمام، نذكر من أهمها:[104]

- ✓ تزايد حالات الإخفاق المالي لعديد من الشركات، و تزايد حالات الغش والتلاعب بها وزيادة رغبة هذه الشركات في تدعيم عملية الرقابة على أنشطتها، والتأكد من سلامة تطبيق المبادئ المحاسبية.
- ✓ زيادة الضغوط من جانب مستخدمي التقارير المالية على الشركات لإظهار نتيجة أعمالها و مركزها المالي بصورة عادلة وسليمة .وخاصة أن اللجنة والتي تتكون من أعضاء غير التنفيذيين والذين يملكون المهارات المالية والمحاسبية ولديهم الوقت الكافي، تعد في مكان أفضل من مجلس الإدارة بكامل أعضائه من ناحية الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية.
- ✓ التناقض الموجود بين محافظي الحسابات وبين إدارة الشركة خاصة في مجال المحافظة على استقلال محافظ الحسابات لإبداء الرأي في عدالة القوائم المالية، ومن ثم تواجد لجنة التدقيق في أي شركة يمثل حماية لمساهمين ويضمن تحقيق استقلال محافظ الحسابات.
- ✓ الحاجة المتزايدة إلى تحسين الثقة والجودة في التقارير المالية بهدف زيادة درجة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة.
- ✓ حاجة أصحاب المصلحة في الشركة إلى آلية إدارية تسهم في ضبط ورقابة أداء الإدارة كوكيل عنهم خاصة بشأن الأمور الرقابية.
- ✓ مواعيد تقديم التقارير المالية، والتي تتطلب في بعض الدول ضرورة النشر الفعلي لتقارير مالية مرحلية إلى جانب التقارير السنوية، وهو ما يستلزم قدرا كبيرا من الوقت والجهد، قد يكون اشراك أعضاء مجلس الإدارة كافة في هذه العملية التي تستغرق وقتا طويلا، أمرا لا يتسم بالكفاءة من ناحية تخصيص موارد مجلس الإدارة.

3. خصائص لجان التدقيق:

فيما يلي أهم خصائص لجان التدقيق:

- ❖ **استقلالية أعضاء لجنة التدقيق[105]**: في الواقع العملي يوجد هنالك شبه إتفاق على ضرورة أن تقتصر عضوية لجان التدقيق على الأعضاء غير التنفيذيين وذلك لما لهم من استقلالية عن إدارة المؤسسة حيث أن مقدرة أعضاء مجلس الإدارة في الرقابة على إدارة المؤسسة تتأثر بدرجة كبيرة على درجة الاستقلالية المتوافرة في الأعضاء، وقد عرفت بورصة نيويورك للأوراق المالية عضو لجنة التدقيق المستقل بأنه ذلك الشخص الذي يتحرر من أي علاقة من وجهة نظر مجلس الإدارة قد تتدخل وتؤثر على حكمه المستقل عند ممارسة دوره كعضو لجنة تدقيق والأكثر من ذلك فإن لجنة الشريط الأزرق قامت بوضع تعريف محدد للاستقلال بالنسبة للأعضاء الذين ينضمون إلى لجان التدقيق حيث أوضحت أن أعضاء لجنة التدقيق يتم اعتبارهم مستقلين إذا لم تكن لديهم أي علاقة بينهم وبين إدارة المؤسسة من شأنها التأثير عليهم في أداء واجباتهم.

[104] محمد سيد عبد الوهاب عبد المجيد، دور لجان المراجعة في تدعيم جودة القياس والإفصاح المحاسبي البيئي في المصارف السودانية، مجلة الدراسات العليا -جامعة النيلين، العدد 21، السودان، 2016، ص ص 32 _33.
[105] محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، مرجع سابق، ص 154.

❖ **توافر الكفاءة الرقابية و المحاسبية**[106]: من الأمور المتفق عليها أن يتمتع أعضاء اللجنة بالخبرة والمعرفة والمهارة بمقدار يمكنهم من متابعة أنظمة الرقابة الداخلية وتقييمها ومدي الالتزام بإجراءات هذه النظم، بالإضافة إلي القدرة على فهم الأمور المحاسبية و التدقيق والإدارة المالية، وأن يكونوا على دراية كافية بإعداد التقارير المالية وبطبيعة نشاط الشركة أو المجال التي تعمل فيه، إذ إن تعقد الأدوات المالية الحالية وتعقد هياكل رأسمال الشركات وظهور صناعات جديدة والتطبيق الخلاق للمعايير المحاسبية كلها مع توضيح أهمية وجود أعضاء مجلس الإدارة المؤهلين فقط للعمل في لجنة التدقيق.

❖ **دورية اجتماعات لجنة التدقيق:** عدد المرات التي تجتمع فيها لجنة التدقيق خلال العام تعتبر مقياساً مهماً على مقدرة اللجنة في الوفاء بمسئولياتها. حيث أن عدد المرات التي تجتمع فيها اللجنة خلال العام يتوقف على حجم مسئولياتها وطبيعة الظروف التي تعيشها الشركة ومن بين البنود التي يجب أن تبحث في هذه الاجتماعات تقييم المدققين المستقلين خلال فترة قيامهم بالتدقيق وينبغي للجنة أيضاً أن تجتمع مع مسؤول خلية التدقيق الداخلي والإدارة في جلسات منفصلة لمناقشة أي موضوعات تعتقد لجنة التدقيق ضرورة بحثها في نطاق محدود، وبالنسبة لتحديد العدد المناسب للمرات التي تجتمع فيها اللجنة خلال العام يجب أن لا يقل عن ثلاث مرات في العام أو على أساس ربع سنوي كما أوصت لجنة Tread way Commission.[107]

مما سبق تظهر بعض السمات المشتركة للجان التدقيق مهما كانت خصوصية الشركة التابعة لها، نوجزها فيما يلي:

- ✓ بالنظر الى الهيكل التنظيمي للشركة، لجنة التدقيق تابعة لمجلس الادارة.
- ✓ لا يمكن أن يكون أعضاء لجنة التدقيق مسؤولون تنفيذيون في إدارة الشركة.
- ✓ لجنة مهنية على درجة عالية من الكفاءة و الخبرة في المحاسبة و التدقيق.
- ✓ تشرف و تراقب مجموعة من الأطراف الداخلية كالمدقق الداخلي و الخارجية كالمدقق الخارجي.
- ✓ هناك تداخل بين مسؤولياتها اتجاه الأطراف الداخلية.
- ✓ التنسيق بين الاطراف الداخلية و الخارجية، فهي تنسق بين المدقق الداخلي، الخارجي، الادارة العليا و مجلس الادارة.
- ✓ تسعى الى حماية المساهمين و رفع ثقتهم في القوائم المالية.

الفرع الثالث: مهام ، مسؤوليات و صلاحيات لجان التدقيق

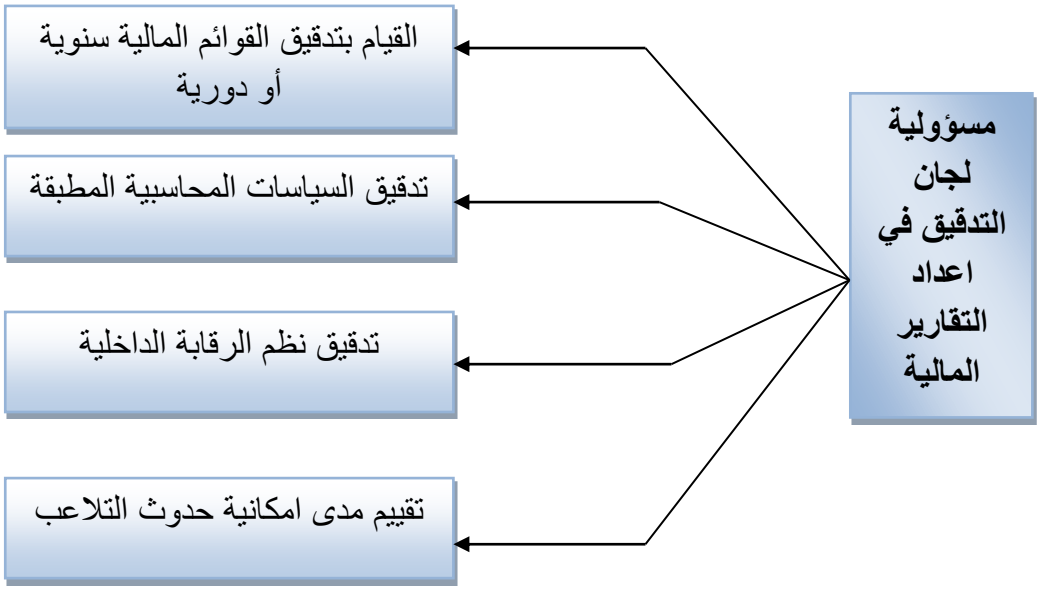
1. **مهام لجان التدقيق:** تترتب على لجان التدقيق عدة مهام نحاول سردها في النقاط الآتية:

❖ **الاشراف و الرقابة على عملية إعداد القوائم المالية:** كانت مهمة الاشراف و الرقابة على عملية إعداد القوائم المالية قبل مجيء لجان التدقيق توكل إلى مجلس الادارة، و لكن نقص الكفاءة اللازمة في الجانب المحاسبي و التدقيق من جهة و كثرة الارتباطات و الانشغالات لمجلس الادارة من جهة اخرى حال دون تأديته لهذه المهمة بأكمل وجه، هذا ما برر لجوء مجالس الإدارة إلى تعيين لجنة التدقيق.

[106] الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مشروع القواعد المنظمة لعمل لجان المراجعة في شركات المساهمة، 2003
[107] محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، مرجع سابق، ص 154

يتعين على لجان التدقيق القيام بمراجعة القوائم المالية المرحلية والسنوية قبل إصدارها .وفي إطار التدقيق، يجب على اللجنة التأكد من معرفتها بالسياسات المحاسبية وقضايا الإفصاح وأن المعلومات تقدم إليها في وقت مبكر بحيث يمكن اتخاذ القرارات المناسبة حسب الحاجة .ويجب على اللجنة أن تستفسر من الإدارة أو المدققين حول التعديلات الموصى بها في مجال التدقيق . وكذلك التغيرات في الإفصاح عن القوائم المالية.[108]

الشكل2–5: مهام لجان التدقيق في إعداد التقارير المالية



المصدر: محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، مصدر سابق، ص178 .

و بالتالي نستطيع تلخيص أهم مهام الاشراف على إعداد التقارير المالية في النقاط الآتية:

- مراجعة البيانات المالية السنوية والمرحلية قبل عرضها على مجلس الإدارة.
- مراجعة السياسات المحاسبية المتبعة، وتأثير التغيرات في السياسات المحاسبية.
- فحص أنظمة الرقابة الداخلية، والتحقق من توافق الممارسات الفعلية مع هذه الأنظمة.
- تقدير مدى تعرض البيانات المالية للغش، ومعالجة حالات الغش المكتشفة.
- مراجعة جميع العمليات المهمة غير العادية والتصرفات المشكوك في عدم قانونيتها.
- تقييم ما تقوم به الإدارة من تخمينات وتقديرات محاسبية لها تأثير مهم في البيانات المالية.

[108] محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، مرجع سابق، ص 192_194

❖ **مهام مرتبطة بالمدققين و أنشطة التدقيق:** تتمثل هذه المهام فيما يلي[109]:

- التوصية بتعيين المدقق الخارجي وتحديد أتعابه.
- مراجعة خطط التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وتحديد مدى فاعليتها.
- مراجعة الترتيبات المتعلقة بتنسيق أعمال المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين.
- مراجعة خطاب الإدارة الذي يصدر عن المدقق الخارجي الموجه إلى مجلس الإدارة.
- التحقق من عدم تقييد نطاق المدقق الخارجي أو أي تدخل من الإدارة أو تأثير مفرط فيه.
- معالجة أي خلاف بين المدقق الخارجي و المديرين، وحسم الأمور المختلف فيها.
- مراقبة الموارد المخصصة لوظيفة التدقيق الداخلي والتحقق من مدى كفايتها.
- مراجعة حجم الأتعاب المدفوعة للمدقق الخارجي عن الخدمات الاستشارية.

و بالعودة إلى تفصيل كل وظيفة على حدى، و من أجل تفصيل المهام التي تقوم بها لجنة التدقيق لدعم وظيفة التدقيق الداخلي داخل الشركة ، فيما يلي ذكر أهم هذه المهام[110]:

- فحص نشاطات التدقيق الداخلي ومراجعتها.
- فحص خطط التدقيق الداخلي وموازناتها ووظيفتها .
- فحص نتائج التدقيق الداخلي .
- تقييم أداء وظيفة التدقيق الداخلي .
- المشاركة في تعيين موظفي خلية التدقيق الداخلي وترقيتهم وتغييرهم في ضوء كفاءتهم ومؤهلاتهم .
- المشاركة في تحديد أتعاب موظفي خلية التدقيق الداخلي وتعويضاتهم .
- فحص الإجراءات المتبعة من قبل خلية التدقيق الداخلي وتعويضاتهم.

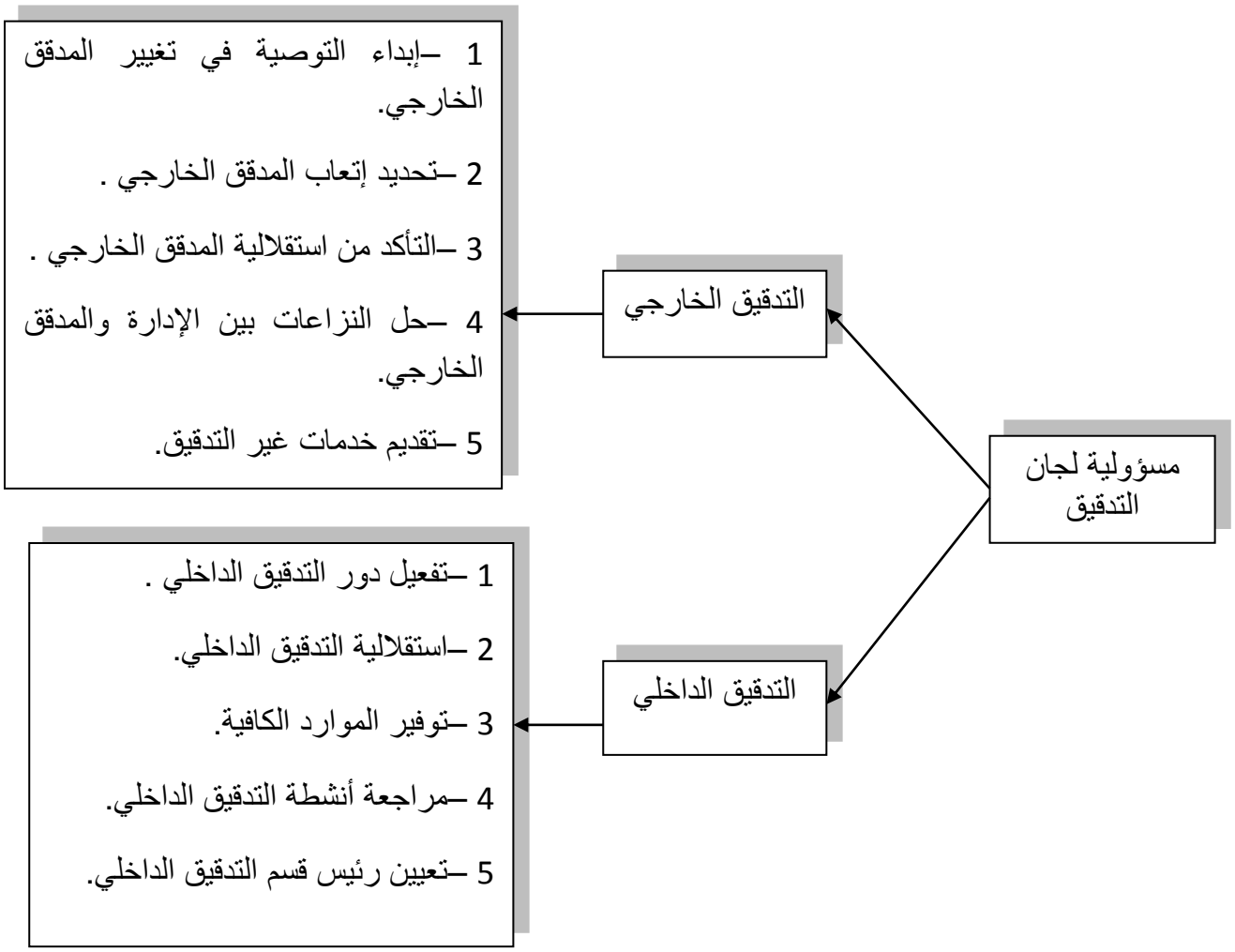
أما فيما يخص وظيفة التدقيق الخارجي فبالإضافة إلى المهام المذكورة آنفا، ينبغي التركيز على نقطة مهمة لها الأثر الكبير على استقلالية المدقق الخارجي، و فقدان الاستقلالية يعني فقدان الثقة و المصداقية في عمله، هذه النقطة تتمثل في الدور الهام التي تلعبه لجان التدقيق في حال وجود نزاع بين الادارة و المدقق الخارجي، علما أن هذه الظاهرة غالبا ما تحدث مما يؤدي إلى لجوء الادارة إلى ما يعرف بتسوق الرأي أو رضوخ المدقق إلى مطالب الادارة.

و لهذا و من اجل الحفاظ على استقلالية المدقق الخارجي، تتمثل مهمة لجان التدقيق في السعي لحل النزاع من خلال الاجتماع مع كل طرف على حدى، تشخيص أسباب الخلاف و النزاعات، اقتراح حركات تصحيحية من أجل القضاء على النزاع أو تخفيضه إلى أدنى درجة ممكنة، كما تعمل لجان التدقيق على وضع آليات وقائية لمنع حدوث هكذا اختلافات في المستقبل.

[109] إياد سعيد محمود الصوص، مدى فاعلية دور لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي، ماجستير في المحاسبة و التمويل، الجامعة الاسلامية غزة، فلسطين، 2012، ص 43

[110] رشا حمادة، دور لجان المراجعة في تحسين كفاية نظام الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 02، 2010، ص 99

الشكل2–6: مهام لجان التدقيق اتجاه المدقق الخارجي و الداخلي



المصدر: محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، مصدر سابق، ص206.

- **مهام مرتبطة بحوكمة الشركات:** ويتم ذلك من خلال تسهيل وتحسين الاتصال بين المدقق الخارجي ومجلس الإدارة، مراجعة سياسات الشركة وممارساتها على ضوء الاعتبارات الأخلاقية و مراقبة الكيفية التي تدار بها أمور الشركة ومدى توافقها مع نظامها الأساسي، والتأكد من الالتزام بتطبيق التعليمات والقواعد المتبعة.

وفيما يلي جدول لأهم مهام لجان التدقيق مقترح في دليل عمل لجان التدقيق المحضر من طرف مركز المديرين المصري و الذي يأخذ بعين الاعتبار أفضل الممارسات الدولية للجان التدقيق كما تمت مراجعته من قبل خبراء مصريين متخصصين و كذلك خبراء من هيئتي سوق المال و البورصة المصريتين.

جدول 2–2: موجز لمهام لجان التدقيق

المجال	موجز لمهام لجنة التدقيق
الإشراف المالي	مراقبة الوضع المالي للشركة والتحقق من سلامة ومصداقية القوائم المالية
	تقييم مدى ملائمة الأساليب المحاسبية المتبعة بالشركة
	مراقبة أية تصريحات رسمية تتعلق بالأداء المالي للشركة
التدقيق الداخلي و عمليات الرقابة الداخلية	تقييم كفاية وملائمة نظام الرقابة الداخلية، و خلية التدقيق الداخلي، وإدارة المخاطر
	مراجعة خطط وتقارير خلية التدقيق الداخلي
	الحفاظ على/ وحماية أصول الشركة عن طريق التعرف على و فهم بيئة المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها الشركة وتحديد الكيفية التي يمكن أن يتم التعامل بها مع تلك المخاطر.
	تقييم مدى الالتزام بالقوانين واللوائح
ترشيح المدقق المحاسبي المالي الخارجي و متابعة أدائه	قيام اللجنة بترشيح مدقق محاسبي مالي خارجي لمجلس الإدارة، وذلك ليحصل المجلس على موافقة الجمعية العامة عليه
	التوصية بتعيين، إعادة تعيين، أو عزل المدقق المحاسبي المالي الخارجي.
	التوصية بتحديد مكافأة المدقق الخارجي
	الاتصال الدائم بالمدقق الخارجي وفحص التقارير الصادرة عنه
	مراجعة ومراقبة استقلالية المدقق الخارجي
	وضع وتنفيذ سياسة حول مشاركة المدقق الخارجي في تقديم خدمات لا تتعلق بالتدقيق
	تقييم الخدمات الاخرى التي لا تتعلق بعملية التدقيق التي يقدمها المدقق المحاسبي المالي الخارجي
	الاتصال الدائم بين مجلس الإدارة، والإدارة، والمدقق الخارجي، والمدققين الداخليين لمناقشة النقاط السابقة
الالتزام و مكافحة غسيل الأموال	تقييم نتائج التغييرات التي تطرأ على الإطار القانوني والتنظيمي لنظم الرقابة داخل الشركة
	ضمان الالتزام بالسياسات والإجراءات الداخلية
	ضمان الالتزام بتطبيق برنامج سليم لمكافحة غسيل الأموال
إدارة المخاطر	تحديد مدى قابلية الشركة للتعرض للمخاطر المختلفة بشكل عام
	ضمان تحديد كافة المخاطر التي قد يواجهها النشاط وتقييمها والتحقق من وجود نظام مناسب لإدارتها
	بالنسبة للبنوك، تحليل مستلزمات رأس المال الحالية والمستقبلية المتعلقة بأهدافه الاستراتيجية

المصدر: دليل عمل لجان المراجعة، عمل مشترك بين وزارة الاستثمار المصرية و مركز المديرين المصري و مؤسسة التمويل المصرية، مصر، أوت 2008 ، ص 07.

2. **مسؤوليات لجان التدقيق**: العديد من المراجع تقدم كل من مهام و مسؤوليات لجان التدقيق على أساس أمر واحد، و في المقابل هناك من يفرق بينهما. رأي الباحث من الرأي الثاني و هذا راجع لكون هناك فرق بين مسؤوليات و مهام لجان التدقيق، الأولى متعلقة بالأشخاص أي أعضاء لجنة التدقيق أما المهام فهي متعلقة بجهاز لجنة التدقيق بشكل عام. و فيما يلي مسؤوليات أعضاء لجنة التدقيق:

- ✓ على أعضاء لجنة التدقيق الالتزام بحضور جميع اجتماعات اللجنة والمشاركة بفعالية في نقاشاتها، وفي حالة عدم تمكن أحد أعضاء اللجنة من الحضور عليه إبلاغ رئيس لجنة التدقيق خطيا، ولا يجوز أن يتغيب عن حضور الاجتماع دون الحصول على إذن مسبق من رئيس اللجنة.
- ✓ يجب أن يلتزم العضو بالمحافظة على أسرار الشركة ولا يجوز للعضو أن يذيع أو ينشر أسرار الشركة إلى المساهمين خارج نطاق الجمعية العامة للشركة أو لأي طرف آخر، وفي حال ثبوت قيامه بمثل هذه المخالفات فانه قد يترتب مساءلته عن الضرر الذي تسبب فيه للشركة ويتحمل المسئولية عن الأضرار المالية الناجمة عن ذلك.
- ✓ لا يجوز لأعضاء لجنة التدقيق القيام بأي عمل تنفيذي للشركة.
- ✓ على أعضاء لجنة التدقيق التحلي بالأداء الفعال عند قيامهم بواجباتهم ومسئولياتهم وتطوير أداءهم ومعرفتهم لخدمة مصلحة الشركة.
- ✓ يجب أن يتسم أعضاء لجنة التدقيق بالمصداقية والثقة والموضوعية والاستقلالية عند أداء عملهم.
- ✓ أن لا يكون العضو ممارساً لأي نشاط قد يكون متعارضاً مع مصلحة الشركة أو مع سياسة تعارض المصالح والأخلاق المهنية للشركة.
- ✓ لا يحق لأعضاء لجنة التدقيق قبول أو ممارسة أي أعمال من شأنها أن تؤدي إلى تضارب في المصالح مع الشركة، وتلك التي قد تمنعهم من تنفيذ مهامهم بموضوعية واستقلالية .
- ✓ على أعضاء لجنة التدقيق الإفصاح والكشف عن جميع العمليات الشخصية وطبيعتها التي يتم تنفيذها مع الشركة، وأية علاقة شخصية مع مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.

3. **صلاحيات لجان التدقيق**: الصلاحيات المخولة للجان التدقيق تسمح لها بأداء مهامها بكفاءة عالية و تسمح لها بتحقيق الأهداف المرجوة من أعمال لجنة التدقيق. و فيما يلي أهم الصلاحيات التي تحتاجها لجان التدقيق:
   - الحصول على المعلومات التي تحتاجها من:
     - موظفي الشركة المطالبين بالتعاون مع اللجنة ومدها بأي معلومات تطلبها.
     - مستشارين قانونيين ومهنيين من داخل الشركة أو خارجها.
     - أي طرف خارجي .
   - دعوة موظفي الشركة المختصين لحضور اجتماعات اللجنة لمناقشتهم متى ما تطلب الأمر ذلك.
   - الاستعانة بمن تراه من الاستشاريين والخبراء المختصين لمساعدتها على تقويم ما يعرض عليها من الدراسات والخطط.

من هذه النقاط نفهم أن لجنة التدقيق و من أجل القيام بمهامها و مسؤولياتها يحق لها الحصول على صلاحية الاطلاع أو تفويض الغير بالتحقيق في المسائل التي تدخل ضمن نطاق عمل اللجنة، ويحق للجنة وبدون أي قيود الاطلاع على كافة المعلومات والبيانات والتقارير والسجلات والمراسلات وغير ذلك من الأمور التي ترى اللجنة أهمية الاطلاع عليها . كما يحق للجنة الاستعانة بمستشارين، محاسبين أو أي أطراف أخرى مستقلة لمساعدتها في عملها.

المطلب الثاني: مقومات فاعلية لجان التدقيق

حددت العديد من الهيئات والمنظمات في دول العالم المختلفة القواعد التي تنظم المقومات الواجب توافرها بالشكل الذي يزيد من فاعلية لجان التدقيق ويحقق أهدافها وصولاً إلى المنافع المرجوة منها. وهذا موضوع هذا المطلب المقسم إلى الفروع الثلاثة الآتية:

الفرع الأول: مقومات تشكيل لجان التدقيق.
الفرع الثاني: مقومات استقلالية لجان التدقيق بالجهات الأخرى.
الفرع الثالث: مقومات عمل لجان التدقيق.

ينبغي التنبيه أنه سوف نعيد التطرق إلى نقاط سبق ذكرها في المطلب السابق من منظور خصائص لجان التدقيق، في حين أن المطلب الحالي يعالجها من منظور كيف تكون هذه الخصائص فعالة، تتمثل هذه النقاط في: الاستقلالية، الخبرة و اجتماعات لجان التدقيق.

الفرع الأول: مقومات تشكيل لجان التدقيق

يتم عرض تشكيل لجان التدقيق من خلال المقومات الآتية:

1. **عضوية لجنة التدقيق:** تنبثق لجنة التدقيق من مجلس الادارة و بالتالي أعضاؤها هم أعضاء مجلس الادارة. غالباً ما يكونوا مدراء سابقين في شركات أخرى أو مسؤولين في القطاع العمومي محالين إلى التقاعد تدرجوا في مناصب عليا قد تصل إلى منصب وزير، أو مستشارين في مجال المحاسبة و التدقيق لديهم خبرة عالية في قطاع الخدمات المحاسبية و التدقيق المقدمة من خبراء مستقلين، أو من بين أساتذة الجامعات أو السياسيين السابقين والذين لهم خلفية علمية وعملية في مجالات المحاسبة أو إدارة الأعمال أو التمويل أو الاقتصاد ممن يتمتعون بعقلية تحليلية ومقدرة على تقصي الحقائق[111].

من الملاحظ أن هذا المقوم يشترط درجة عالية من المستوى و الخبرة و هذا من أجل وضع لجنة التدقيق على القدر الكافي من المعرفة والخبرة التي تمكنها من تنفيذ المهام الرقابية و الاشرافية الموكلة إليها والتي تتطلب بالطبع توافر تلك المعرفة والخبرة . ولا تقتصر الخبرة المالية والمحاسبية والقانونية اللازمة لتشكيل لجان التدقيق علي السيرة الذاتية لأعضائها بل تمتد أيضاً على توفير قواعد موضوعية لإدارة مصادر البيانات وقواعد الخبرة سواء المالية أو المحاسبية أو القانونية بما تنطوي عليه من شبكات اتصال

[111] من موقع http://www.aliahmedali.com/ الخاص بالاستشارات الضريبية ، زيارة الموقع يوم 2018.06.27

محلية وعالمية وأسس للتحديث المستمر ومداخل منطقية متعددة لاحتمالات الولوج إلى هذه القواعد . وعلى لجنة التدقيق اتخاذ العديد من الأساليب التي تمكنها من الحصول على المعلومات الصحيحة في التوقيت المناسب.

2. **مدة عضوية لجان التدقيق:** يتم اختيار لجنة التدقيق لمدة ثلاث سنوات وقد تصل هذه المدة إلى أكثر من سبع سنوات، و ذلك على حسب الاطار الزمني المسطر أثناء تعيين اللجنة من أجل تحقيق البرنامج المسطر لها، ثم يتم تغيير أعضائها بالتناوب لضمان استمرار استقلاليتهم وتشجيع الحصول على خبرات وأفكار جديدة دائماً، مع مراعاة أن مدة عضوية اللجنة يجب أن لا تتجاوز مدة عضوية مجلس الإدارة.
3. **حجم لجنة التدقيق:** يختلف عدد أعضاء اللجنة من شركة إلى أخرى ومن دولة إلى أخرى وذلك وفقا لحجم مجلس الإدارة وحجم الشركة وطبيعة نشاطها، وفي جميع الأحوال يجب أن يكون حجم لجنة التدقيق منسجم مع المسؤوليات الواجب القيام بها، ومزيج من الخبرات والقدرات التي تمكن اللجنة من القيام بدورها وتحقيق أهدافها، وبشرط أن لا يؤثر هذا الحجم على أداء اللجنة، فطبيعة وكمية الأعمال التي تقوم بها اللجنة في قطاع البنوك مثلاً تختلف عن طبيعة وكمية الأعمال التي تقوم بها في قطاع آخر مثل قطاع الصناعات، حيث نجد أن مهامها في قطاع البنوك تتميز بالحساسية والتنوع مما يستدعي زيادة حجم اللجنة. [112]

يعتمد عدد أعضاء اللجنة إلى حد كبير على حجم الشركة ومجلس الإدارة والمسؤوليات الملقاة علي عاتقها، وعادة ما تتكون هذه اللجنة من ثلاثة إلى خمسة أو سبعة أعضاء، كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا واستراليا.[113]
ويجب ألا يقل عدد أعضاء لجنة التدقيق عن ثلاثة أعضاء حتى لا تفتقر اللجنة إلى الخبرات والكفاءات في أعضائها، ويجب ألا يزيد العدد عن سبعة أعضاء حتى لا يكون هناك تباين في الآراء ومن ثم صعوبة الوصول إلى القرارات، وان يكون عدد الأعضاء فرديا حتى يمكن اتخاذ القرارات بالتصويت.

4. **مكافآت لجان التدقيق:** يتم منح أعضاء لجان التدقيق مكافآت لقاء جهودهم المبذولة في أداء مهامهم، كما يجب أن تكون مكافآت أعضاء اللجنة كافية لجذب وتحفيز الأشخاص ذوي المهارات العالية، ويمكن أن تتضمن أتعاب سنوية وبدل حضور جلسات وأتعاب إضافية مقابل رئاسة اللجنة، و هناك من يقدم مكافآت لأعضاء لجنة التدقيق على صور أسهم الشركة.

و على العموم فإن لجنة التدقيق تابعة لمجلس الادارة و بالتالي غالبا ما تكون مكافآت أعضاء لجنة التدقيق نفس التي قدم لأعضاء مجلس الإدارة و المتمثلة في مبلغ معين أو بدل حضور عن الجلسات أو مزايا عينية أو نسبة معينة من صافي الأرباح، ويجوز الجمع بين اثنتين أو أكثر من هذه المزايا.

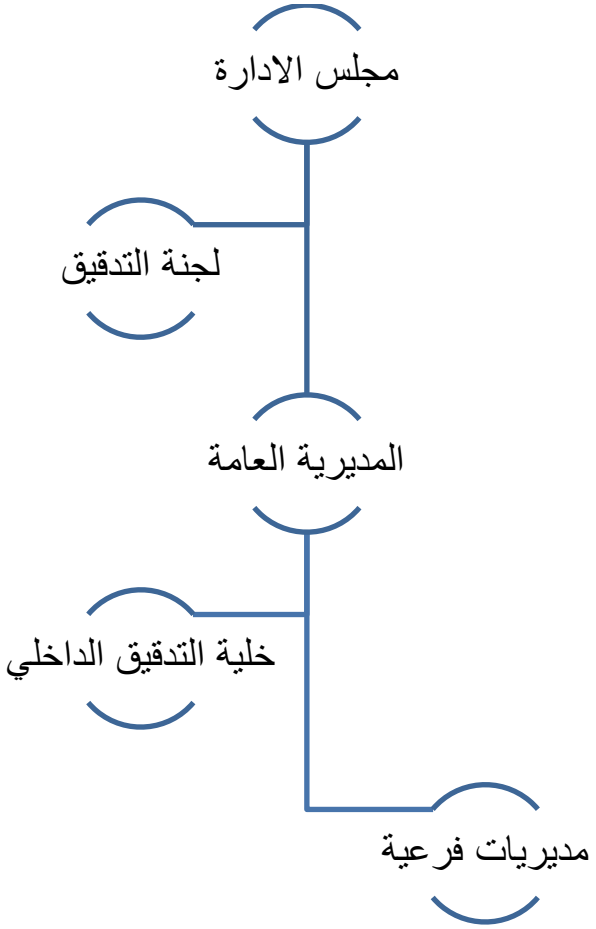
الفرع الثاني: مقومات استقلالية لجان التدقيق

بالنظر للهيكل التنظيمي للمؤسسة، ينبغي أن نجد لجان التدقيق أعلى من الادارة التنفيذية لكون اللجنة تابعة لمجلس الادارة، هذه المكانة تضمن للجنة هامش مريح من الاستقلالية يسمح لها بلعب دور حلقة الصلة بين الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة في الأمور التي تدخل في اختصاصها بعيد عن الضغوط.

[112] إياد سعيد محمود الصوص، مدى فاعلية دور لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي، مرجع سابق، ص 40.
[113] السيد احمد السقا، إطار نظري مقترح لقياس وتطوير فاعلية لجان المراجعة في الشركات المساهمة السعودية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا ، العدد الثاني، 1995 ، ص25 .

و فيما يلي شكل نموذجي لموقع لجان التدقيق في الهيكل التنظيمي للشركة

الشكل2-7: موقع لجنة التدقيق في الهيكل التنظيمي للشركات



المصدر: من إعداد الباحث

و قد استقر الرأي على ضرورة أن تقتصر عضوية لجان التدقيق على الأعضاء غير التنفيذيين ذوي القدرة على ممارسة التقدير والحكم بشكل مستقل عن الإدارة، إذ أن مقدرة أعضاء اللجنة على تقييم موضوعية كل من جودة الإفصاح في القوائم المالية، ومدى مناسبة وملاءمة نظام الرقابة الداخلية في الشركات، تتأثر بدرجة الاستقلالية المتوافرة في هؤلاء الأعضاء.

ويحقق الاستقلال عدة مزايا منها [114]:

- إمكانية خضوع خطط وسياسات إدارة الشركة لنقد موضوعي ويتحقق معه إمكانية مساءلة الإدارة عن مدى تنفيذها لتلك الخطط والسياسات .
- التحرير من أية قيود قد تؤثر على فاعلية لجنة التدقيق وتقديم مزيد من سهولة الوصول إليها والتعاون وحمايتها من الضعف أو الاختلال .

[114] سعيد توفيق أحمد عبد الفتاح، علاقة خصائص لجان المراجعة بجودة التقارير المالية، مصدر سابق، ص 40.

- الحياد في القيام بدورها دون تحيز وزيادة جودة التدقيق والتقارير المالية من خلال حل المشاكل التي قد تنشأ بين المدقق الخارجي والإدارة

و هناك مجموعة من الشروط يجب توفرها لاعتبار عضو لجنة التدقيق مستقلا أهمها[115]:

- ألا يكون من موظفي الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها .
- ألا يحصل علي أية مكافأة مالية من الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها بخلاف المكافأة التي يحصل عليها مقابل الخدمة في مجلس الإدارة .
- ألا يكون أحد أقاربه موظف تنفيذي داخل الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها .
- ألا يكون له أية روابط عائلية مع أي من أعضاء المجلس قد تؤثر على تقديره المستقل .
- ألا يكون مديراً تنفيذياً في إحدى الشركات التي لها علاقات تجارية مع الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها، ويعني هذا أنه لم يسبق له التعامل مع الشركة كمورد أو عميل.

بالإضافة إلى هذه الشروط، هناك من ضيق نطاق عضوية لجنة التدقيق من خلال اخراج من دائرة العضوية ما يعرف بالأعضاء الرماديون. الذين لا يشغلون مواقع وظيفية داخل الشركة ولكنهم في ذات الوقت يرتبطون بالشركة ارتباطاً قوياً لسبق العمل بها أو لوجود علاقات عائلية مع أفراد الإدارة التنفيذية وأيضاً المديرين بالشركات الأخرى ذات العلاقات القوية مع الشركة مثل : الموردين أو العملاء ومن يقدمون الخدمات المهنية والاستشارية للشركة كالمحامين وموظفي البنوك ، ولا يحق لهؤلاء الأعضاء الرماديون أن يكونوا أعضاء بلجنة التدقيق.[116]

الفرع الثالث: مقومات فاعلية عمل لجان التدقيق

1. **الاجتماعات:** تسطر لجان التدقيق عدد اجتماعاتها والزمن الذي يستغرقه كل اجتماع وفقا لما تعتقد أنه ضروري للوفاء بشكل ملائم بمسؤولياتها في المواعيد المطلوبة وكثيرا ما تم وضع مواعيد اجتماعات لجنة التدقيق لتتوافق مع الانتهاء من إعداد القوائم المالية مع إعطاء العضو وقتاً كافياً قبل الاجتماع لاستعراض المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية ويقوم رئيس اللجنة بوضع جدول الأعمال ورئاسة اجتماعات اللجنة كما يكون مسؤولا عن التأكيد من توفير المعلومات اللازمة لكل عضو بحيث يشارك بفاعلية في الاجتماع. و يبين ما إذا كان ممثلو الإدارة سيشاركون في اجتماعات لجنة التدقيق ، مع ضرورة إتاحة الفرصة الكافية في اجتماعات لجنة التدقيق للمدققين الداخليين و الخارجيين من الاجتماع دون ممثلي الإدارة. كما

[115] Mustafa S. T. , Meier H. H. , " Audit Committees and Misappropriation of Assets: Publicly Held Companies in the United States " , CAP Forum on Forensic Accounting in the Post-Enron World , Canadian Accounting Perspectives , (5) 2 , Autumn , Electronic copy available at: http://ssrn.com/abstract=913366 , 2006, P.P. 307 – 333 .

[116] Cohen J , Krishnamoorthy G and Wright A. , " The corporate governance mosaic and financial reporting quality " , Journal of Accounting Literature , (23) , P: 06 ,2004, Electronic copy available at: http://ssrn.com/abstract=1086743

للجنة الحث في إشراك أطراف خارجية عن الشركة في اجتماعاتها كالخبراء في المحاسبة ، التدقيق و القانون إذا استدعى الأمر ذلك.

و بالرغم أنه هناك من يحدد عدد الاجتماعات بعلى الأقل واحد في كل ثلاث أشهر، إلا أن رأي الباحث يميل إلى ترك عدد الاجتماعات مفتوح و خاضع لما تستدعيه الأحداث و المستجدات.

أهم المواضيع التي تناقش في اجتماعات لجان التدقيق هي كالآتي[117]:

- ✓ اجتماع يخصص لتخطيط أعمال اللجنة، ودراسة خطة التدقيق الداخلي و الخارجي، ويكون بعد الانعقاد السنوي للجمعية العمومية للمساهمين.
- ✓ اجتماع يخصص لمناقشة نتائج أعمال المدقق الخارجي والقوائم المالية السنوية ويكون قبل انعقاد مجلس الإدارة المخصص للموافقة علي التقرير السنوي.
- ✓ اجتماع خلال السنة أو في نهاية السنة لفحص مشاكل التقرير المالي ، ومتابعة تنفيذ ملاحظات المدققين الداخليين و الخارجيين.
- ✓ اجتماع يخصص للإعداد للاجتماع السنوي للجمعية العمومية للمساهمين.

2. **الافصاح عن لجنة التدقيق:** لجان التدقيق مطالبة بالإفصاح عن طريقة تكوينها، عضويتها و مهامها في الشركة، وذلك لما لها من تأثير مباشر على زيادة ثقة المستثمرين و أصحاب المصالح في التقارير المالية التي تصدرها الشركات والإفصاح في هذه الحالة سوف يشتمل على الإفصاح عن عقد اللجنة وقيام اللجنة بإصدار مختلف تقاريرها و التي توضح المهام التي قامت بها لجنة التدقيق.

و بالعودة إلى تقارير لجنة التدقيق التي تفصح بها، فينبغي التنبيه لكونها تختلف باختلاف المهام المسطرة و كذا خصائص الشركة التابعة لها، و لكن على العموم تكون هذه التقارير في شكل تقارير دورية تقدم إلى مجلس الإدارة وتقريراً سنوياً يقدم للجمعية العامة للشركة، تتضمن ما قامت به من أعمال ونتائجها، بما في ذلك ما يتبين للجنة من انحرافات أو أخطاء أو نقاط ضعف مهمة في تصميم أو تنفيذ نظام الرقابة الداخلية في الشركة، و يتضمن التقرير ما تراه اللجنة من توصيات لمعالجة أوجه القصور بما يمكن من تطوير نظام الرقابة الداخلية في الشركة وتفعيله.

3. **ميثاق لجنة التدقيق:** يمثل الميثاق الاطار الذي يحدد واجبات و مسؤوليات و مهام و اختصاصات وظيفة عمل لجنة التدقيق داخل الشركة.

حيث يجب أن يكون مكتوبا و مدونا يوضع فيه الغرض الذي أعدت من أجله اللجنة. و بالتالي نجد معظم لجان التدقيق في كبرى الشركات العالمية بحوزتها ميثاق اللجنة و الذي تضعه في متناول كل الراغبين للاطلاع عليه، و هذا ما يعطي شفافية في عمل اللجان و مصداقية لتوصياتها.

4. **تقييم عمل اللجان:** ينبغي اخضاع لجان التدقيق لنوعين من التقييم، الأول ذاتي تقوم به لجنة التدقيق بنفسها من أجل تقييم أعمالها من جهة و مردود أعضائها من جهة أخرى.

[117] -محمد حسني عبدالجليل صبيحي،" استخدام لجان المراجعة بالشركات المساهمة بالمملكة العربية السعودية -دراسة تحليلية ميدانية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة .ببنها ، جامعة الزقازيق، العدد الاول،1995 ، ص 127.

أما الثاني فيكون تقييم خارجي ، غالبا ما تقوم به الهيئات و المنظمات المنظمة لمهنة التدقيق و المحاسبة، هذا النوع من التقييم نجده خاصة في البلدان المتطورة، كما هو الحال للولايات المتحدة الأمريكية ، حيث بعد صدور القانون SOX، ثم انشاء مجلس الرقابة على الشركات المحاسبة العامة PCAOB يعني بتقييم و رقابة أعمال المدققين الداخليين و الخارجيين و كذا الخبراء المحاسبين، ضف إلى ذلك تقييم أعمال لجان التدقيق، مع تخويله كل الصلاحيات اللازمة لردع التصرفات و الأعمال التي تتسم بالتزوير أو الغش أو التلاعب.

المطلب الثالث: لجان التدقيق في ظل مبادئ حوكمة الشركات

من غير الممكن التكلم على لجان التدقيق من غير التطرق إلى حوكمة الشركات و هذا باعتبار لجان التدقيق من أبرز ركائز حوكمة الشركات، سيتم دراسة هذه العلاقة في هذا المطلب من خلال التطرق إلى:

الفرع الأول: الاطار النظري لحوكمة الشركات
الفرع الثاني: مبادئ حوكمة الشركات وفق منظمة التعاون الاقتصادي OCDE
الفرع الثالث: دور لجان التدقيق في تفعيل حوكمة الشركات

الفرع الأول: الاطار النظري لحوكمة الشركات

1. **تاريخ المصطلح و الحاجة إلى حوكمة الشركات** : يعتبر لفظ" CORPORATE GOVERNANCE" كلمة إغريقية قديمة تعبر عن قدرة ربان السفينة و مهاراته في قيادة السفينة و سط الأمواج و الأعاصير و العواصف، و ما يمتلكه من قيم و أخلاق نبيلة و سلوكيات نزيهة تمكنه من المحافظة على أرواح و ممتلكات الركاب و رعايته و حماياته للأمانات و البضاعة التي في عهدته و ايصالها لأصحابها و دفاعه عنها ضد القراصنة و ضد الأخطار التي تتعرض لها أثناء الابحار ، فإذا وصل بها إلى ميناء الوصول سالما ثم عاد إلى ميناء الابحار سالما سمي "GOOD GOVERNER" [118].

أما فيما يخص ترجمة هذا المصلح إلى اللغة العربية فليس هناك ترجمة موحدة بين الأكاديميون والباحثون للمصطلح ، و فيما يلي أهم المصطلحات العربية المستعملة: نظام الحوكمة، إدارة الحكم، الحكمانية، نظام إدارة الشركات و مراقبتها، ممارسة السلطة و القيادة، إدارة المؤسسات المالية، إدارة و مراقبة المنشآت،....
و لكن الأكثر استعمالا هو الذي ذهب إليه مجمع اللغة العربية سنة 2003 وأيده عدد كبير من المتخصصين و المتمثل في مصطلح(حوكمة الشركات)على وزن(فوعله)باعتباره الأقرب إلى مفهوم المصطلح باللغة الإنجليزية حيث ينطوي على معاني الحكم والرقابة.[119]

[118] الخضيري محسن أحمد، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية، القاهرة، مصر، 2005، ص 7.
[119] يوسف محمد طارق، حوكمة الشركات و التشريعات اللازمة لسلامة التطبيق، مبادئ و ممارسات حوكمة الشركات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الادارية، مصر، 2009، ص 120.

ظهرت الحاجة إلى الحوكمة في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة خلال العقود القليلة الماضية، خاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي شهدها عدد من دول العالم ، وكذلك ما شهده الاقتصاد العالمي في الآونة الأخيرة من أزمة مالية وخاصة في الولايات المتحدة الأمريكية و أوروبا ما نجم عنها تعرض العديد من الشركات العملاقة لضائقات مالية كادت أن تطيح بها، مما استدعى وضع قواعد للحوكمة لضبط عمل جميع أطرف الشركة.

وتزايدت أهمية الحوكمة نتيجة لاتجاه كثير من دول العالم إلى التحول إلى النظم الاقتصادية الرأسمالية التي يُعتمد فيها بدرجة كبيرة على الشركات الخاصة لتحقيق معدلات مرتفعة و متواصلة من النمو الاقتصادي. وقد أدى اتساع حجم تلك المشروعات إلى انفصال الملكية عن الإدارة، وشرعت تلك المشروعات في البحث عن مصادر للتمويل أقل تكلفة من الاستدانة، فاتجهت إلى أسواق المال.

وساعد على ذلك ما شهده العالم من تحرير للأسواق المالية، فتزايدت انتقالات رؤوس الأموال عبر الحدود بشكل غير مسبوق ودفع اتساع حجم الشركات وانفصال الملكية عن الإدارة إلى ضعف آليات الرقابة على تصرفات المديرين، وإلى وقوع كثير من الشركات في أزمات مالية.

كل هذه الظروف ساهمت في الاهتمام بحوكمة الشركات سواء من طرف المتعاملين الاقتصاديين بحثا عن الشفافية و الافصاح الدقيق أو من خلال السلطات و المنظمات عن طريق سن قوانين و لوائح تنظم و تضبط حوكمة الشركات.

2. **تعريف حوكمة الشركات**: حداثة المصطلح خلف وجهات نظر مختلفة في تحديد مفهوم لحوكمة الشركات، فيما يلي أهم التعاريف:

يعرف البنك الدولي الحوكمة بأنها الحالة التي من خلالها يتم إدارة الموارد الاقتصادية و الاجتماعية للمجتمع بهدف التنمية[120].

أما التعريف الصادر من المنظمة التعاون الاقتصادي بأن حوكمة الشركات هي مجموعة العلاقات بين الشركة، ومجلس الإدارة، والملاك، وكل الأطراف التي لها علاقة مع الشركة، وهى الأسلوب الذى يوفر الهيكل، أو الإطار العام الذى يتم من خلاله تحديد وتحقيق أهداف الشركة، ومراقبة الأداء، والنتائج، وصولاً للأسلوب الناجح لممارسة وإدارة السلطة، والذى من خلاله يتم تقديم الحوافز اللازمة لمجلس الإدارة في سعيه لتحقيق الأهداف الموضوعة لخدمة مصالح الشركة، ومساهميها، وتسهيل المراقبة الجيدة لاستخدام موارد الشركة بكفاءة[121] .

و في تعريف آخر من مؤسسة التمويل الدولية، تعتبر الحوكمة بأنها النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها[122].

---

[120] The World Bank, Governance and Development, the World Bank Publication, Washington, D.C. ,(1991) , P01

[121] د . إبراهيم عبد الله المنيف، أسامة سعد المعمر، مبادئ وأسس ومهام حوكمة الشركات، مجلة المدير، مصر،2004 ص 09.

[122] مركز أبوظبي للحوكمة، أساسيات الحوكمة: مصطلحات و مفاهيم، سلسلة النشرات التثقيفية، أبوظبي، الامارات العربية المتحدة، ص 05.

انطلاقا من هذه التعريفات نستطيع القول أن حوكمة الشركات عبارة عن نظام يستعمل مجموعة من القواعد و الآليات الرقابية التي تحكم العلاقات بين الأطراف الأساسية في الشركة من أجل تسهيل عملية اتخاذ القرارات و إضفاء طابع الشفافية و المصداقية لغاية حماية حقوق المساهمين و أصحاب المصالح، تحقيق العدالة، التنافسية و الشفافية في بيئة الأعمال.

3. **أهمية حوكمة الشركات**[123]: تكمن أهمية حوكمة الشركات في جوانب متعددة من أهمها:

- **الاقتصاد** :تُسهم حوكمة الشركات في رفع مستوى كفاءة الاقتصاد لما لها من أهمية في المساعدة على استقرار الأسواق المالية ورفع مستوى الشفافية وجذب الاستثمارات من الخارج والداخل على حد سواء، بالإضافة إلى تقليص حجم المخاطر التي تواجه النظام الاقتصادي.

- **الشركات** :إن تطبيق مبادئ الحوكمة يساعد الشركات على خلق بيئة عمل سليمة تعين الشركة على تحقيق أداء أفضل مع توافر الإدارة الجيدة ولذا تكون القيمة الاقتصادية للشركة أكبر، بالإضافة الى أن الحوكمة الرشيدة تساعد الشركات على الوصول إلى أسواق المال والحصول على التمويل اللازم بتكلفة أقل مما يعينها على التوسع في نشاطها، وتقليل المخاطر، وبناء الثقة مع أصحاب المصالح.

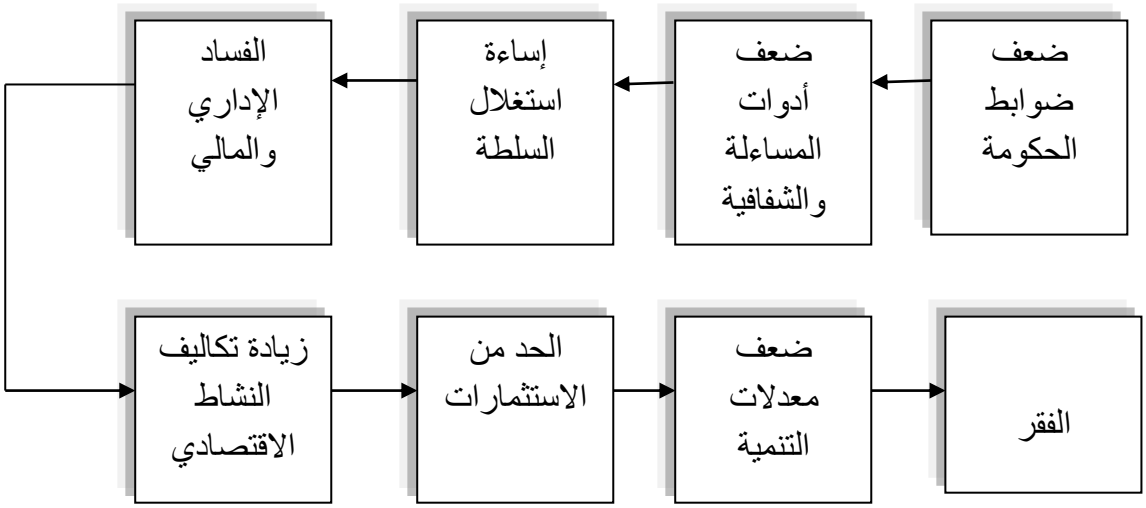
- **المستثمرون وحملة الأسهم** :تهدف حوكمة الشركات إلى حماية الاستثمارات من التعرض للخسارة بسبب سوء استخدام السلطة في غير مصلحة المستثمرين وترمي أيضاً إلى تعظيم عوائد الاستثمار وحقوق المساهمين والقيمة الاستثمارية علاوة على الحد من حالات تضارب المصالح، إذ إن التزام الشركة تطبيق معايير الحوكمة يُفعّل دور المساهمين في المشاركة في اتخاذ القرارات الرئيسة المتعلقة بإدارة الشركة ومعرفة كل ما يرتبط باستثماراتهم.

- **أصحاب المصالح الآخرين** :تسعى الحوكمة إلى بناء علاقة وثيقة وقوية بين إدارة الشركة و العاملين بها وموردیها ودائنيها وغيرهم، فالحوكمة الرشيدة تعزز مستوى ثقة جميع المتعاملين للإسهام في رفع مستوى أداء الشركة وتحقيق أهدافها الاستراتيجية.

الشكل الآتي يبين أهمية حوكمة الشركات من خلال التطبيق السيء لها

الشكل2–8: الآثار المترتبة على ضعف ضوابط الحوكمة

[123] هيئة السوق المالية، حوكمة الشركات، مطبوعات هيئة السوق المالية ، المملكة العربية السعودية، ص ص: 4-6



المصدر: أنمار أمير البراوي، محددات الحوكمة، المؤتمر العلمي الدولي: عولمة الادارة في عصر المعرفة، من 15 إلى 17 ديسمبر 2012، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان، ص 05.

4. **آليات حوكمة الشركات**: بطبيعة الحال تطبق حوكمة الشركات مجموعة من الآليات التي تسمح لها بتحقيق أهدافها، قد تكون هذه الآليات:

- آليات داخلية: تتمثل في مجموعة من الأجهزة و الأنظمة المتواجدة داخل محيط المؤسسة، نذكر منهم: مجلس الادارة، نظام الرقابة الداخلي، التدقيق الداخلي، لجان التدقيق و المساهمين...
- آليات خارجية: و هي تلك العناصر ذات العلاقة مع الشركة و لكن لا تنتمي اليها، مثال على ذلك: الأجهزة الرقابية حكومية كانت أم خاصة كفرق تفتيش تابعة للسلطات الحكومية أو مدقق خارجي، الأنظمة و التشريعات، معايير المحاسبة و التدقيق، الدائنين و الأسواق...

الفرع الثاني: مبادئ حوكمة الشركات وفق منظمة التعاون الاقتصاديOCDE

منظمة التعاون الاقتصادي هي منظمة دولية تهدف إلى التنمية الاقتصادية وإلى إنعاش التبادلات التجارية، تتكون المنظمة من مجموعة من البلدان المتقدمة التي تقبل مبادئ الديمقراطية التمثيلية واقتصاد السوق الحر، نشأت في 30 من سبتمبر سنة 1961. خلال العقد الماضي، عالجت المنظمة مجموعة من القضايا الاقتصادية والاجتماعية والبيئية وكذلك ساهمت في تعميق المشاركة مع دوائر الاعمال، ونقابات العمال وغيرهم من ممثلي المجتمع المدني، على سبيل المثال المفاوضات في منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية في المجال الضريبي والتسعير التحويلي، وقد مهد الطريق للمعاهدات الضريبية الثنائية في جميع أنحاء العالم[124].

[124] موقع ويكيبيديا، الزيارة يوم 2018/05/09

كغيرها من الهيئات و المنظمات، سايرت الأحداث التي مر بها الاقتصاد العالمي في نهاية الألفية الماضية و بداية الالفية الجديدة، و حاولت معالجة الآثار السلبية للفضائح المالية في كبرى الشركات العالمية، و كان ذلك بإصدار مبادئ لحوكمة الشركات، و التي أصبحت الآن كمرجع أساسي للبلدان الراغبين في اصدار قوانين أو إرشادات متعلقة بحوكمة الشركات.
خلصت المنظمة إلى وضع ستة مبادئ رئيسية للحوكمة، صدرت خمسة منها سنة 1999 و تمت مراجعتها سنة 2004 مع إضافة مبدأ سادس[125].

تهدف هذه المبادئ إلى مساعدة واضعي السياسات على تقييم وتحسين الإطار القانوني والتنظيمي، والمؤسسي لحوكمة الشركات، وذلك بهدف دعم الكفاءة الاقتصادية والنمو المستدام والاستقرار المالي .ويتحقق هذا في المقام الأول عن طريق توفير الحوافز المناسبة للمساهمين وأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين وكذلك الوسطاء الماليين ومقدمي الخدمات وذلك في إطار من الضوابط المتعلقة بهذا الشأن.

وفق التعديل الأخير يعتبر المبدأ الأول إطاراً عاماً وضرورياً لتطبيق المبادئ الخمسة الأخرى، وفيما يلي ملخص لهذه المبادئ[126]:

1. **ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات:** من أهم العناصر التي يجب توفرها في أي دولة ضمان تطبيق فعال لقواعد الحوكمة ويعكس ضرورة توفر إطار فعال من القوانين والتشريعات والأسواق المالية الفعالة، ورفع القيود عن نقل رؤوس الأموال، ووجود نظام مؤسسي فعال يضمن تشريع وتطبيق البنية الفوقية اللازمة. ويجب أن يكون هذا الإطار ذا تأثير على الأداء الاقتصادي الشامل ونزاهة الأسواق ويشجع على قيام أسواق تتصف بالشفافية والفعالية.

2. **ضمان حقوق المساهمين** : إن من أهم ما أكدت عليه قواعد الحوكمة هو حقوق المساهمين وأبرز هذه الحقوق:

- ✓ ضمان وجود طرق مضمونة لتسجيل ملكية الأسهم.
- ✓ إمكانية تحويل ملكية الأسهم.
- ✓ الحصول على المعلومات اللازمة عن الشركة في الوقت المناسب وعلى أساس منتظم.
- ✓ المشاركة والتصويت في الجمعية العامة للشركة.
- ✓ المشاركة في أرباح الشركة.

كما يجب على المساهمين أن يحصلوا على معلومات كافية حول أي قرارات تخص أي تغييرات جوهرية في الشركة مثل:

- ✓ تعديل النظام الأساسي أو عقد التأسيس.
- ✓ إصدار أسهم إضافية.

---

https://ar.wikipedia.org/wiki/%D9%85%D9%86%D8%B8%D9%85%D8%A9_%D8%A7%D9%84%D8%AA%D8%B9%D8%A7%D9%88%D9%86_%D8%A7%D9%84%D8%A7%D9%82%D8%AA%D8%B5%D8%A7%D8%AF%D9%8A_%D9%88%D8%A7%D9%84%D8%AA%D9%86%D9%85%D9%8A%D8%A9

[125] عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات و دور مجلس الادارة، مرجع سابق ، ص ص: 44_45
[126] مركز أبوظبي للحوكمة، أساسيات الحوكمة: مصطلحات و مفاهيم، غرفة أبوظبي، الامارات العربية المتحدة، ص ص: 16_19. بتصرف من الباحث.

- ✓ أي عمليات استثنائية كبيع أصول الشركة.

3. **المعاملة المتساوية للمساهمين:** ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يضمن معاملة متساوية لكافة المساهمين، بما في ذلك مساهمو الأقلية والمساهمون الأجانب . كما ينبغي أن يكون لكافة الأسهم الحقوق نفسها، ضمن صنف معين من الأسهم، وينبغي أن يحصل كافة المساهمين على تعويض مناسب عند تعرض حقوقهم للانتهاك .وأخيراً، يجب حماية مساهمي الأقلية من إساءة الاستغلال من قبل أصحاب النسب الحاكمة.

4. **دور أصحاب المصالح:** ينبغي أن يعترف إطار حوكمة الشركات بحقوق أصحاب المصالح التي نص عليها القانون أو الاتفاقات المتبادلة وتشجيع التعاون النشط بين الشركات وأصحاب المصلحة في خلق الثروة وفرص العمل واستدامة المشاريع السليمة مالياً[127]. و أصحاب المصالح الرئيسيون في الشركة هم المساهمون، مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية .

5. **الإفصاح والشفافية:** ينبغي في إطار حوكمة الشركات أن يضمن القيام بالإفصاح السليم في الوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة والمتعلقة بالشركة بما في ذلك المركز المالي للشركة وحقوق الملكية وحوكمة الشركات.
ويتضمن المبدأ الخامس مجموعة من الآليات المحاسبية التي يتم استخدامها لتقديم منتج بمواصفات جودة معينة ويتم التشغيل وفقاً لمجموعة من المعايير المحاسبية مع ضرورة تحقيق الرقابة على مراحل الإنتاج المختلفة ويمكن تلخيص هذه الآليات على النحو التالي[128]:
   - ✓ **آليات المعايير المحاسبية** :يجب إنتاج المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها وفقاً لمجموعة من المعايير المحاسبية .
   - ✓ **آليات قياس الجودة** :يجب توفير قنوات لنشر المعلومات بمواصفات جودة معينة مثل التوقيت المناسب وأن تكون المنافع من المعلومات أكبر من تكاليف إنتاجها بالإضافة إلى ملاءمتها لإحتياجات المستخدمين.
   - ✓ **آليات الرقابة على إنتاج المعلومات** :يجب توفير مجموعة من آليات التدقيق للتأكد من صحة المعلومات التي تم إنتاجها.

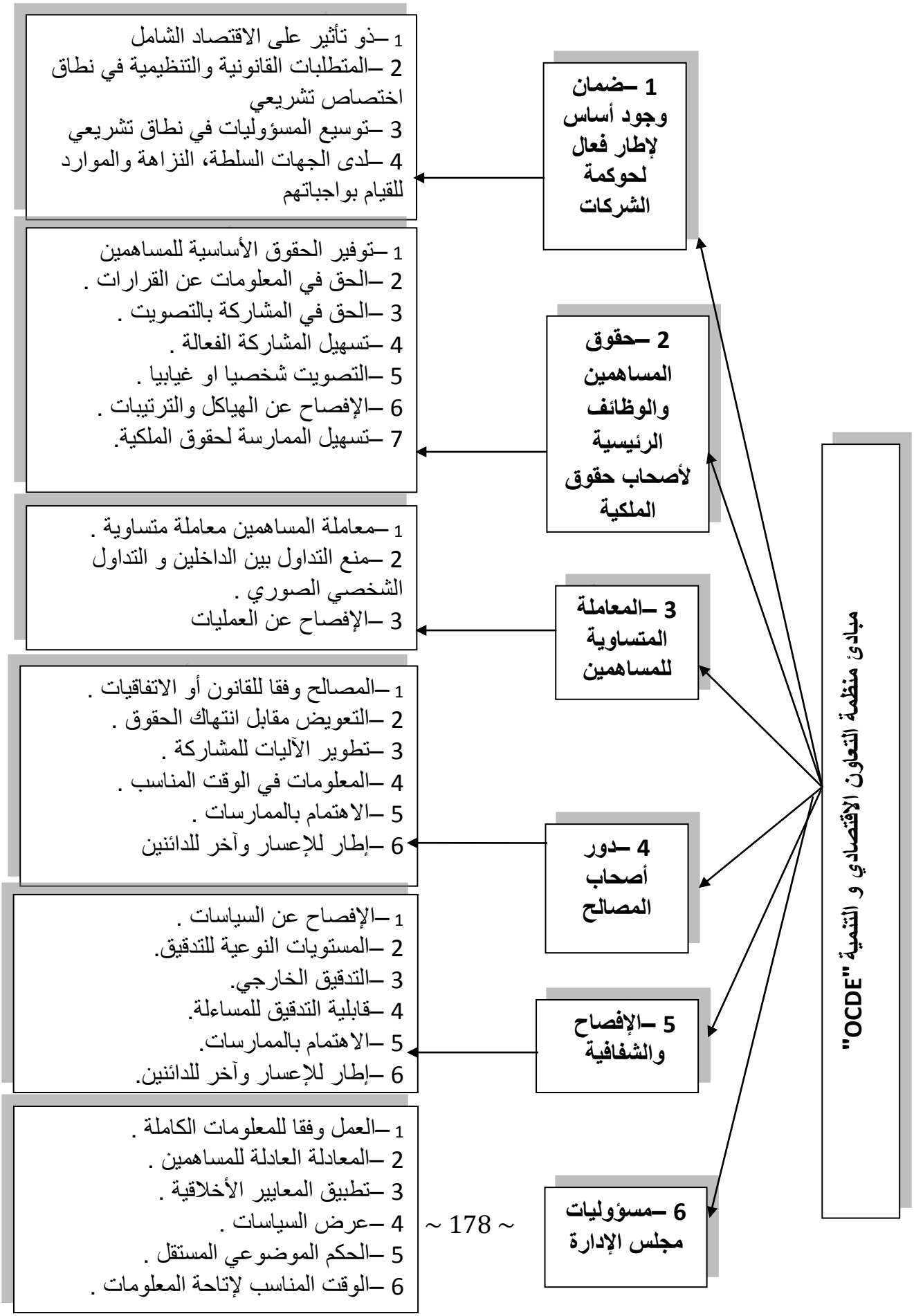
6. **مسؤولية مجلس الإدارة:** يجب على إطار حوكمة الشركات ضمان قيام مجلس إدارة الشركة بالتوجيه الاستراتيجي للشركة، والرصد الفعال للإدارة وتحمل المسؤولية الكاملة تجاه الشركة والمساهمين.

و فيما يلي شكل توضيحي للمبادئ الست لحوكمة الشركات الصادرة من قبل منظمة التعاون الاقتصادي العالمية.

الشكل2-9: مبادئ حوكمة الشركات وفق OCDE

[127] اتحاد هيئات الاوراق المالية العربية، حوكمة الشركات الفرص و التحديات، إصدار أخبار الاتحاد، العدد11، 2015/12، الامارات، ص 05.

[128] عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات و دور مجلس الادارة ،مصدر سابق، ص ص 47_48


مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية "OCDE"
1 –ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات
1 –ذو تأثير على الاقتصاد الشامل
2 –المتطلبات القانونية والتنظيمية في نطاق اختصاص تشريعي
3 –توسيع المسؤوليات في نطاق تشريعي
4 –لدى الجهات السلطة، النزاهة والموارد للقيام بواجباتهم
2 –حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية
1 –توفير الحقوق الأساسية للمساهمين
2 –الحق في المعلومات عن القرارات .
3 –الحق في المشاركة بالتصويت .
4 –تسهيل المشاركة الفعالة .
5 –التصويت شخصيا او غيابيا .
6 –الإفصاح عن الهياكل والترتيبات .
7 –تسهيل الممارسة لحقوق الملكية.
3 –المعاملة المتساوية للمساهمين
1 –معاملة المساهمين معاملة متساوية .
2 –منع التداول بين الداخلين و التداول الشخصي الصوري .
3 –الإفصاح عن العمليات
4 –دور أصحاب المصالح
1 –المصالح وفقا للقانون أو الاتفاقيات .
2 –التعويض مقابل انتهاك الحقوق .
3 –تطوير الآليات للمشاركة .
4 –المعلومات في الوقت المناسب .
5 –الاهتمام بالممارسات .
6 –إطار للإعسار وآخر للدائنين
5 –الإفصاح والشفافية
1 –الإفصاح عن السياسات .
2 –المستويات النوعية للتدقيق.
3 –التدقيق الخارجي.
4 –قابلية التدقيق للمساءلة.
5 –الاهتمام بالممارسات.
6 –إطار للإعسار وآخر للدائنين.
6 –مسؤوليات مجلس الإدارة
1 –العمل وفقا للمعلومات الكاملة .
2 –المعادلة العادلة للمساهمين .
3 –تطبيق المعايير الأخلاقية .
4 –عرض السياسات .
5 –الحكم الموضوعي المستقل .
6 –الوقت المناسب لإتاحة المعلومات .

المصدر :محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري " دراسة مقارنة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009 ، ص50 .

الفرع الثالث: دور لجان التدقيق في تفعيل حوكمة الشركات

كما سبق و تطرقنا اليه، من أجل ضمان احترام مبادئ حوكمة الشركات سعى مجلس الادارة إلى توفير مجموعة من الوسائل الرقابية كالتدقيق الداخلي و الخارجي على عمل الجهاز التنفيذي من أجل تفادي كل أشكال الاحتيال و سوء التسيير و بالتالي المحافظة على ممتلكات المستثمرين و أصحاب المصالح.
تتمثل أهمية لجنة التدقيق كونها أحد دعائم الحوكمة من خلال ما تلعبه من دور في مراقبة الإدارة والإشراف على عمليات التدقيق الداخلي والخارجي، وكذلك التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه بفاعلية، وتقديم التوصيات اللازمة لمجلس الإدارة التي من شأنها تفعيل النظام وتطويره بما يحقق أهداف الشركة وحماية مصالح المساهمين والمستثمرين.

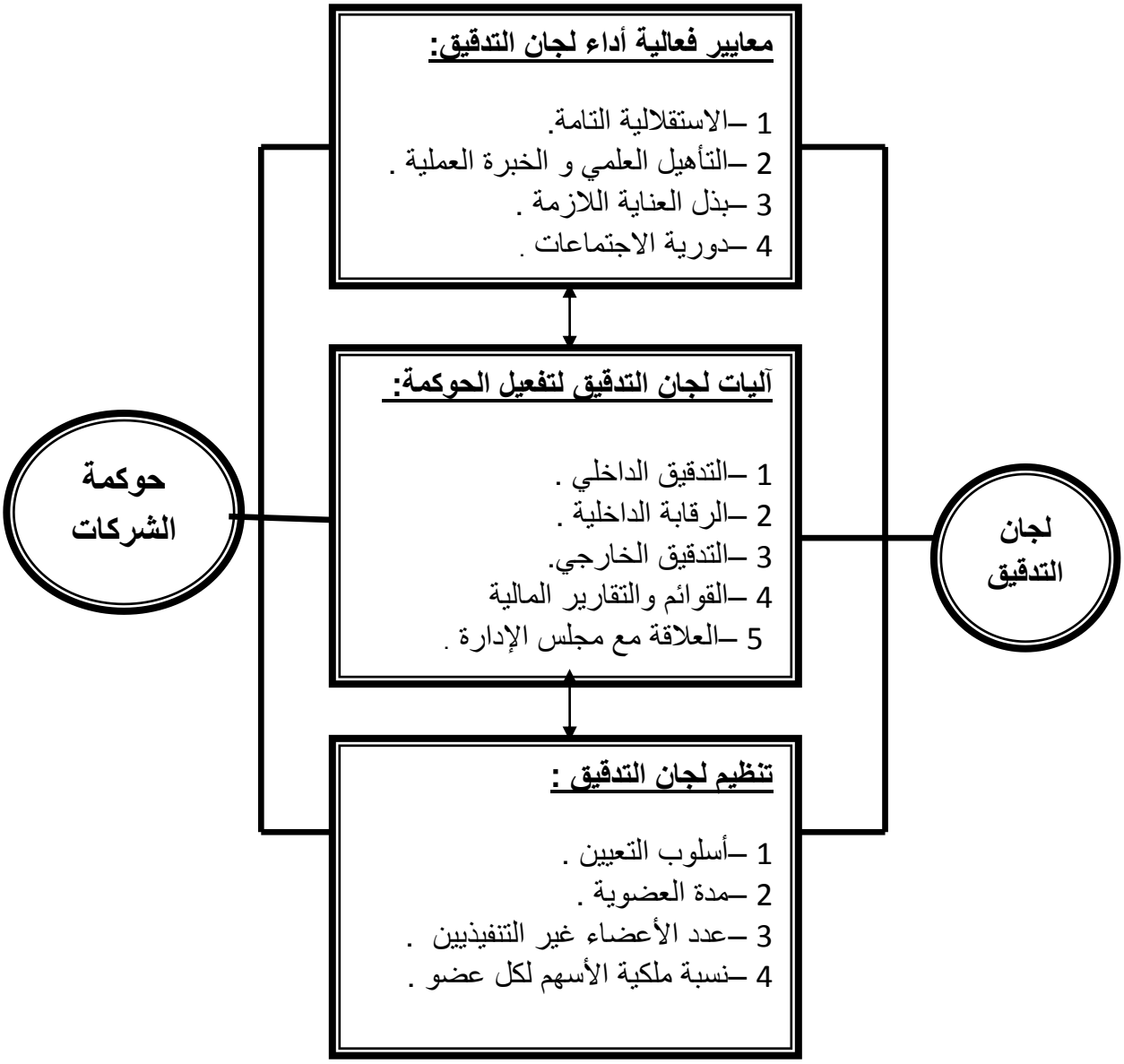
و برزت الحاجة للجان التدقيق بعد قصور الدور الرقابي للأجهزة الكلاسيكية المتمثلة في خلية التدقيق الداخلي داخل المؤسسة و كذا المدقق الخارجي المستقل، خاصة بعد الأزمات و الفضائح المالية الأخيرة ، قد يكون هذا القصور ذاتيا عند عجز المدقق عن اكتشاف التلاعبات أو قصور راجع لعدم توفر للمدقق مستلزمات أداء مهامه.

لجان التدقيق لها عمل إشرافي لا تنفيذي، و بالتالي فهي تسهر على تعيين و المساهمة في التخطيط لأعمال المدققين و هذا من أجل تفادي القصور الذاتي، و في نفس الوقت تقييم أداء عمل المدققين من أجل تفادي القصور الثاني.

كل هذا يصب في تفعيل حوكمة الشركات للأهمية البالغة التي تحتلها الرقابة في حوكمة الشركات. و عليه يمكن القول بأن لجان التدقيق تعد من أهم أدوات الرقابة في الشركات المساهمة، كما تعتبر أحد أهم دعائم تحقيق مفهوم حوكمة الشركات حيث تعمل كحلقة وصل بين مجلس الإدارة وكل من المدقق الداخلي والخارجي.

الشكل الآتي يبين كيف تستطيع لجان التدقيق تفعيل حوكمة الشركات و ذلك من خلال احترام مقومات فعالية عمل لجان التدقيق و التي سبق التطرق اليها في هذا المبحث.

الشكل2-10: اطار مقترح لدور لجان التدقيق في تفعيل حوكمة الشركات



المصدر: عيد بن حامد الشمري، دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات المساهمة بالمملكة العربية السعودية، مرجع سابق، ص 09.

سبق و أن تكلمنا عن معايير فعالية أداء لجان التدقيق عندما تطرقنا إلى مقومات فعالية عمل لجان التدقيق، و خصصنا لكل من المعايير المذكورة في الشكل ما هي الممارسات الصائبة من قبل لجان التدقيق و التي تسمح بتحقيق أهدافها.

أما فيما يخص الآليات المستعملة من قبل لجان التدقيق من أجل تفعيل حوكمة الشركات، فبالإضافة إلى دورها كهمزة وصل بين مجلس الادارة و مختلف الاجهزة الرقابية الأخرى، تلعب اللجان دور أساسي في التحقق من وجود الشفافية و الافصاح الجيد

للقوائم المالية لكون متابعتها الدائم لأعمال المدققين ، خاصة الخارجي الذي يصادق عن القوائم المالية، فلجنة التدقيق و بتقييمها لعمل المدقق الخارجي تعطي رأيها لمصادقة المدقق الخارجي لصالح مجلس الادارة و أصحاب المصالح.
و من أجل التنظيم الأمثل للجان التدقيق فهي مطالبة بوضع ميثاق لجان التدقيق الذي يسمح بمعرفة طريقة تنظيم اللجان من خلال ذكر تفاصيل العضوية.

وضحنا في هذا المبحث الجوانب النظرية للجان التدقيق و علاقتها مع حوكمة الشركة أين خلصنا الى أن لجنة التدقيق تعتبر من بين أهم ركائز و دعائم حوكمة الشركات لكونها تهتم بمبدأ الرقابة و الشفافية لحوكمة الشركات.

في المبحث الموالي سوف نتفصل في كون اللجنة تمثل ركيزة أساسية لحوكمة الشركات من خلال تبيين الدور الذي تلعبه لجان التدقيق من أجل إرجاع الثقة الضائعة من مهنة التدقيق المحاسبي المالي بحكم الفضائح المالية.

المبحث الثالث: دور لجان التدقيق في ارجاع الثقة الضائعة لمهنة التدقيق المحاسبي المالي

بعد ابراز مدى تأثر مهنة التدقيق المحاسبي المالي بالفضائح المالية التي مست مختلف شركات العالم ، ظهر التأثر من خلال نقص الثقة في أعمال التدقيق من قبل مستعمليها.

كنا قد وضحنا أن السبب الرئيسي في فقدان الثقة هو تواطؤ بعض من ينتسبون للمهنة من جهة و نقص الكفاءة في اكتشاف هذه الفضائح و الخروقات من جهة أخرى.

في ظل هذا الواقع ، حاولت العديد من المنظمات المهنية اقتراح أجهزة رقابية جديدة تساعد في ارجاع الثقة، من بين المقترحات التي نالت الاجماع هي لجان التدقيق.
هذا المبحث مخصص لإبراز الدور الذي تلعبه لجان التدقيق في تحسين درجة ثقة مستعملي أعمال التدقيق للمهنة من خلال ابراز دور لجان التدقيق في مكافحة مسببات فقدان الثقة، قم نبرز تعامل لجان التدقيق مع الآثار المترتبة على فقدان الثقة في مهنة التدقيق المحاسبي المالي.

و في آخر المبحث نحاول اقتراح نموذج لخطوات تحقيق مسؤوليات لجان التدقيق لما لها من دور فعال في ارجاع الثقة الضائعة.

المطلب الأول: لجان التدقيق و مسببات فقدان الثقة في التدقيق المحاسبي المالي

أهم مسببات فقدان الثقة في مهنة التدقيق المحاسبي المالي هما التواطؤ في الاحتيال و الغش ، و هذا متعلق بشتى أنواع الغش و في مختلف المجالات داخل المؤسسة، وكذلك التواطؤ ذو العلاقة المباشرة مع مهنة التدقيق هو استعمال المحاسبة الابداعية. المطلب الآتي مقسم إلى:

الفرع الأول: دور لجان التدقيق في مكافحة الغش و الاحتيال.
الفرع الثاني: دور لجان التدقيق في مجابهة المحاسبة الابداعية.

الفرع الأول: دور لجان التدقيق في مكافحة الغش و الاحتيال

الاحتيال و الغش تواجد منذ القدم، و لهذا كانت دائما آليات لمحاربة الاحتيال و الغش داحل المؤسسة، من بين أهم الآليات وظيفتي المحاسبة و التدقيق.

فالمحاسبة تسعى من خلال المسك المحاسبي و احترام مكونات اطارها التنظيمي إلى اصدار معلومات مالية على شكل قوائم تمتاز بعدة مميزات نوعية أهمها الشفافية و الصورة الصادقة لوضعية المؤسسة.

في وقت أن عمل التدقيق المحاسبي المالي هو إعطاء أكتر مصداقية لهذه القوائم المالية مع تقديم التوصيات اللازمة لتحسينها في اطار عمله الاستشاري.

مع مرور الوقت ظهر جليا حاجة هذه الآليات إلى آلية جديدة مكملة و داعمة لعملهم، حيث ظهرت هذه الحاجة بعد نفشي ظاهرة الفضائح و الاحتيالات في الشركات.

لجنة التدقيق برز دورها المهم كداعم لهذه الآليات من خلال أولا توفير المحيط الملائم لكل من التدقيق و المحاسبة للعمل وفق المتعارف عليه بحكم دورها الاشرافي، و ثانيا من خلال مجموعة من مسؤولياتها المتعلقة باكتشاف الاحتيال و الغش.
و فيما يلي ذكر أهم المسؤوليات المتعلقة خصيصا باكتشاف الاحتيال و الغش داخل المؤسسة[129]:

- ✓ تقييم إجراءات الإدارة في تحديد مخاطر الاحتيال والحد منها، بما في ذلك التدابير التي تنفذها الإدارة، والمصممة للمساعدة في اكتشاف الاحتيال والحد منه.
- ✓ الإشراف على الرقابة الداخلية المطبقة على الإدارة عند إعداد التقارير المالية، والبحث عن احتمالات تجاوزات الإدارة أو الاستخدام غير المناسب لتلك الرقابة.
- ✓ مقارنة معقولية النتائج المالية بالنتائج المالية السابقة أو المتوقعة، وإجراء تحليلات ربعية للاحتياطيات الرئيسة.
- ✓ تقييم عمليات الإدارة وإجراءاتها وتوثيقها للتقديرات المهمة المستخدمة في عملية إعداد التقارير المالية.
- ✓ تقييم مدخل الإدارة وتوثيقها فيما يتعلق بمعالجة قيود اليومية التي أدخلت بشكل يدوي وعملية إقفال دورة التقارير المالية.
- ✓ وضع برنامج للموظفين وغيرهم للتقرير عن الاحتيال والسلوك غير الأخلاقي.
- ✓ تقديم رؤى أخرى والتوجيه بشأن تنفيذ أو تعزيز تدابير للحد من الاحتيال.

[129] KPMG, Audit committee institute Fraud Risk Considerations Audit Committee Round table Workshop, spring, 2004.

لجان التدقيق مطالبة بالإلمام بعدة جوانب من أجل القيام بالمسؤوليات السابقة في أكمل وجه، تتمثل هذه الجوانب في[130]:

- نموذج العمل والصناعة.
- مخاطر الأعمال وبيئة الرقابة الداخلية.
- السياسات والإجراءات الموضوعة لاكتشاف الاحتيال والأفعال غير القانونية.
- الممارسات المحاسبية.
- المعاملات المعقدة والعقود المهمة.
- عملية إعداد التقارير المالية.

و من بين الأمور التي تستعملها لجان التدقيق من أجل اسهام كل الأطراف في عملية منع الاحتيال و الغش بما في ذلك اشراك العمال هو وضع نظم تمكن موظفي الشركة من الإبلاغ بشكل سري عن أي شكوك تراودهم تجاه أي مسائل مثيرة للشك أو الشبهة في التقارير المالية أو اجراءات الرقابة الداخلية أو أي مسألة أخرى، وضمان وجود ترتيبات مناسبة تسمح بإجراء تحقيقات نزيهة ومستقلة حول هذه القضايا. و تقديم ضمان للموظف على منحه السرية و الحماية من أي رد فعل سلبي أو ضرر، و اقتراح تلك القواعد على مجلس الإدارة لاعتمادها.

ينبغي الاشارة إلى مجموعة من الدراسات و البحوث التي عالجت دور لجان التدقيق في مكافحة الاحتيال و الغش، و التي رأينا من الأهمية بمكان عرضها بنظرة انتقادية من أجل إبراز أكثر الدور الذي تلعبه لجان التدقيق في مكافحة الاحتيال و الغش، و فيما يلي أهمها:

1. **دراسة Persons سنة 2009**[131]: بعنوان خصائص لجنة التدقيق و الافصاح الطوعي المبكر عن المتطلبات الأخلاقية في الشركات المصنفة بإعدادها تقارير مالية احتيالية و تلك الغير مصنفة. هدفت الدراسة إلى تحديد العلاقة بين خصائص لجنة التدقيق والإفصاح الطوعي المبكر عن المتطلبات الأخلاقية، وقد تضمنت عينة الدراسة الشركات التي صنفت من قبل لجنة الأوراق المالية الأمريكية بأنها تقوم بإعداد تقارير مالية احتيالية وذلك قبل أن تصبح قواعد الأخلاقيات التي تضمنها قانون SOX نافذة، وتلك الشركات المماثلة لها من حيث الخصائص ولم تصنف كسابقاتها .وقد توصلت الدراسة إلى:

   - ❖ كانت مستويات الإفصاح الطوعي عن المتطلبات الأخلاقية أقل مقارنة بمستويات الإفصاح الإلزامي الحالي.
   - ❖ بيّنت نتائج التحليل أن الشركات التي كانت تفصح اختيارياً بوقت مبكر عن المتطلبات الأخلاقية كان لديها لجان تدقيق تتمتع باستقلالية أكبر وعدد أعضاء واجتماعات سنوية أكثر.

نتائج الدراسة أبرزت أهمية التشريعات، لكون بعد اصدار قانون SOXأصبحت الشركات ملزمة بإنشاء لجان التدقيق ، و لقد بينت الدراسة أن تواجد لجان التدقيق في الشركات الأمريكية رغم أنه لم يكن ملزم بالقانون إلا أن دوره في الحد من الاحتيال كان

[130] Managing fraud risk: The audit committee perspective, Grant Thornton, www.GrantThornton.com

[131] Persons Obeua, Audit committee characteristics and earlier voluntary ethics disclosure among fraud and no-fraud firms, International Journal of Disclosure and Governance, vol.6, iss.4, 2009, pp 284-297.

مقرونا بدرجة استقلاليتها، و لكن بعد صدور قانون SOX فصل في استقلالية أعضاء لجان التدقيق و شروط العضوية و أصبحت مسألة الاستقلالية مضبوطة قانونيا.

الملاحظ أيضا من خلال هذه الدراسة و الدراسات التي طالعناها في هذا المجال، تناغم البحوث و الدراسات التي تجريها المنظمات المهنية، الجامعات و كذا الباحثون مع التشريعات، هذا الأمر يجعل التشريعات أكثر فعالية و قابلة للتطبيق.

2. **دراسة Huang and Thiruvadi سنة 2010**[132]: بعنوان خصائص لجنة التدقيق و الاحتيال، هدفت الدراسة إلى تحديد العلاقة بين خصائص لجنة التدقيق :عدد الاجتماعات وعدد أعضاء اللجنة وتوافر الخبرة المحاسبية والاحتيال .وقد جرت الدراسة على عينة مؤلفة من 218 شركة حيث تم الحصول على خصائص لجان عينة الدراسة من خلال البيانات التي توفرها لجنة الأوراق المالية الأمريكية وقد توصلت النتائج إلى ما يأتي:

- ❖ لا توجد علاقة بين عدد اجتماعات أعضاء لجنة التدقيق والحد من وقوع الاحتيال.
- ❖ لا توجد علاقة بين عدد أعضاء لجنة التدقيق والحد من وقوع الاحتيال.
- ❖ توجد علاقة بين توافر الخبرة المالية والمحاسبية لدى أعضاء لجنة التدقيق والحد من وقوع الاحتيال.

رغم أن هذا البحث أظهر ضرورة توفر الخبرة اللازمة من أجل الحد من الاحتيال، إلا أن شكل اللجنة و خصائص العضوية فيها لهم دورا بارزا في توفير الجو الملائم لأعضاء اللجنة من أجل استغلال خبراتهم و كفاءاتهم للحد من الغش و الاحتيال. و بالتالي فحتى عدد اجتماعات، التحضير لها و التنويع فيها لها دور مهم.

نفس الامر بالنسبة للأعضاء ، فقد أشرنا عند ذكرنا مقومات فعالية أعمال لجان التدقيق إلى العضوية يجب أن تكوم من غير التنفيذيين لضمان الاستقلالية و كذا العدد مهم خاصة في التصويت و التشاور على أعمال لجان التدقيق.

3. **دراسة عمر أحمد محمد سنة 2013**[133]: بعنوان دور لجان التدقيق في الحد من الاحتيال في الشركات المساهمة السورية، تألف مجتمع البحث من أعضاء لجان التدقيق في الشركات المساهمة المدرجة في سوق دمشق للأوراق لعام 2011 ، ومدققي الحسابات الخارجيين المعتمدين لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية لعام 2011 الذين يتخذون من مدينة دمشق مقراً رئيساً لأعمالهم .وقد بلغ عدد الشركات المدرجة (21) شركة مساهمة، وبلغ عدد مدققي الحسابات الخارجيين (5) شركات تدقيق و(19) مكتب تدقيق .

و خلصت الدراسة إلى أنه هناك مجموعة من الضوابط في تشكيل لجان التدقيق تحد من الاحتيال و الغش، تتمثل هذه الضوابط في:

[132] Huang Hua-Wei, ThiruvadiSheela, Audit committee characteristics and corporate fraud, International Journal of Public Information Systems, iss.1, 2010.

[133] عمر أحمد محمد، دور لجان التدقيق في الحد من الاحتيال في الشركات المساهمة السورية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد29 ، العدد الثاني 2013 ، ص ص: 463-487.

- ❖ توافر الاستقلالية لدى أعضاء لجنة التدقيق .
- ❖ عدد أعضاء لجنة التدقيق أكبر من ثلاثة
- ❖ عدد اجتماعات لجنة التدقيق خلال العام أكبر من ثلاثة
- ❖ توافر الخبرة المالية والمحاسبية لدى أعضاء لجنة التدقيق.
- ❖ تنوع خبرات أعضاء لجنة التدقيق .
- ❖ الإفصاح عن أعمال لجنة التدقيق ضمن التقرير السنوي للشركة.

كما وصلت الدراسة إلى تحديد مهام لجان التدقيق و المتعلقة بمكافحة الاحتيال و الغش و التي في غالبيتها كانت تصب في المسؤوليات التي ذكرناها في هذا الفرع و هذا ما يدعمها و يعززها.

الفرع الثاني: دور لجان التدقيق في مجابهة المحاسبة الابداعية

سبق و أن أشرنا أن المحاسبة الابداعية هي جزء من الاحتيال و الغش، فالأولى نجدها في مهنة المحاسبة و التدقيق فقط أما الثانية فمجالاتها عديدة و مختلفة، كما أنه من الضروري دراسة دور لجان التدقيق في الحد من المحاسبة الابداعية لكون الفاعلين في هذه الأخيرة هم محاسبون و مدققون ، و بالتالي هم زملاء عمل لأعضاء لجان التدقيق .

و من هنا تكمل أهمية الشروط المذكورة في المطلب السابق فيما يخص خبرة أعضاء لجان التدقيق في الجانب المحاسبي و التدقيق ، كما أنه من غير المعقول أن اللجنة تشرف على أعمال قسم المحاسبة و التدقيق بدون التمكن في التقنيات المستعملة فيهما.

فيما يلي المهام التي تقوم بها لجان التدقيق للحد من المحاسبة الابداعية[134]:

1. **الاشراف و الرقابة على التقارير المالية و فحصها:** تتمتع لجان التدقيق بدور حاسم في المراقبة والإشراف على نشاطات الشركة المتعلقة بإجراءات إعداد التقارير المالية التي تقع على عاتق الإدارة وتتجلى النشاطات التي تقوم بها لجنة المراجعة فيما يتعلق بالتقارير المالية في مختلف النواحي التي تشارك في عملية اعداد القوائم المالية، يكمل هذا الاهتمام كون الغاية من المحاسبة الابداعية هو تضليل مستعملي القوائم و التقارير المالية.

2. **دعم وظيفة التدقيق الخارجي** :تؤدي لجنة التدقيق دوراً مهماً في تحسين جودة التدقيق الخارجي، الأمر الذي من شأنه أن يؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين والأطراف الخارجية في التقارير المالية. و تعتبر لجنة التدقيق سندا قويا للتدقيق الخارجي خاصة من ناحية ضمان استقلاليته و كذا توفير الظروف الملائمة له لأداء مهامه في أكمل وجه، هذا الأمر يسمح للمدقق الخارجي بتأدية مهامه بطريقة تسمح له باكتشاف محاولات غش أو تلاعب مارستها الادارة في القوائم المالية.

[134] رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26 ، العدد الثاني،2010 ، ص ص : 104-107. بتصرف من الباحث

و بالمقابل فإن كان مصدر الاحتيال هو المدقق الخارجي نفسه، في حالة ما إذا تواطأ مع الادارة في القيام بالمحاسبة الابداعية، هنا تظهر مسؤولية لجان التدقيق في تقييم أعمال التدقيق الخارجي، فيما سبق لم تكن سلطة رقابية على عمل المدقق الخارجي، ضف إلى ذلك صعوبة تقييم عمل المدقق الخارجي من قبل أعضاء مجلس الإدارة و الجمعية العامة، سواء بسبب فقدان الكفاءة اللازمة لتقييم أعمال المدقق أو الارتباطات الأخرى للأعضاء. هذا الاشكال اندحر بتواجد لجان التدقيق بحكم الكفاءة التي تتميز بها في المجال المحاسبي و المالي ضف إلى ذلك مهامها الموجهة خصيصا للتدقيق و المحاسبة.

3. **دعم وظيفة التدقيق الداخلي** : يرى أغلب الباحثين أنه لا بد من وجود علاقة قوية بين لجنة التدقيق و التدقيق الداخلي، وذلك بهدف التغلب على مشكلات إعداد التقارير المالية، وزيادة فعالية لجنة التدقيق . فنفس المهام التي تقوم بها لجنة التدقيق مع المدقق الخارجي تطبقها مع المدقق الداخلي خاصة من ناحية توفير له الاستقلالية اللازمة و في نفس الوقت تقييم أعماله.

4. **دراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها** :أكدت أغلب الدراسات أن من أهم مسؤوليات لجان التدقيق دورها في فحص نظام الرقابة الداخلية، وذلك لما توفره من تأكيد معقول بخصوص عدم وجود تحريفات بالقوائم المالية، وذلك من خلال دورها الإشرافي على إجراءات فحص نظام الرقابة الداخلية وتقييمه، ويمكن أن نبين أهم النشاطات التي تقوم بها لجان التدقيق تجاه الرقابة الداخلية من خلال:

- تقييم ومناقشة مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية مع كلٍّ من إدارة الشركة والمدقق الداخلي والخارجي، الذي من شأنه أن يؤثر في جودة التقارير المالية.
- دراسة ومناقشة خطط الإدارة للتعامل مع نقاط الضعف المهمة، وخططها المتعلقة باتخاذ الإجراءات التصحيحية.
- مناقشة مدى الالتزام بالقوانين والأنظمة مع كلٍ من الإدارة والمدقق الداخلي والخارجي، وإن دعت الحاجة الاتصال بالمستشار القانوني للشركة.
- دراسة ومراجعة التقارير الخاصة بتطوير إجراءات العمل والنظم المحاسبية والإجراءات المالية والإدارية وإجراءات التدقيق الداخلي واقتراح التعديلات الواجب إدخالها.
- العمل على دعم فعالية هيكل الرقابة الداخلية.

5. **دعم آليات حوكمة الشركات** :أصدرت مؤخراً العديد من أسواق المال العالمية مجموعة من القوانين التي تدعو لضرورة الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات والتي يعد تشكيل لجنة التدقيق أحد مبادئها الأساسية والتي تؤدي إلى الحد من التقارير المالية الاحتيالية مما يزيد في ثقة المستثمرين بتلك القوائم وذلك من خلال قيام لجان التدقيق بالنشاطات الآتية:

- الرقابة على أعمال الشركة.
- الحد من إساءة استخدام مجلس الإدارة لسلطاته.

- تقييم قرارات مجلس الإدارة جميعها.
- مشاركة المساهمين في الرقابة على الإدارة.
- الإشراف على أعمال التدقيق الداخلي و الخارجي ومناقشة نتائجها.
- أن تكون التقارير المالية على مستوى عالٍ من الإفصاح والشفافية والملاءمة لمستخدميها.
- التأكد من عدم وجود أي تضارب في المصالح ينتج عنه قيام الشركة بعقد صفقات أو عقود مع أطراف ذوي العلاقة.

6. **إدارة المخاطر في الشركات** :فضلاً عن النشاطات السابقة التي تقوم بها لجان التدقيق فإنه يقع على عاتقها نشاطات إضافية تتعلق بالإشراف على المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها الشركة وذلك من خلال النقاط الآتية:

- الإشراف على إدارة المخاطر.
- مساعدة الإدارة في تصميم استراتيجية إدارة المخاطر تبعاً لأنواع المخاطر المختلفة.
- تقدير مخاطر الاحتيال في كل مستوى من مستويات الإدارة.
- المساهمة في فهم المخاطر لاستثمار الفرص وتخفيف حالة عدم التأكد.
- فهم العلاقة بين إدارة المخاطر ككل والتقارير المالية.
- تقييم كفاية الرقابة على المخاطر بما فيها المخاطر الخارجية.

و في دراسة[135] أجريت في سوريا حول مدى تأثير مهام لجان التدقيق التي تقوم بها على الحد من المحاسبة الابداعية ، أين استهدف الاستبيان أعضاء لجنة التدقيق فضلاً عن مدققين خارجيين. أجريت الدراسة على شركات المساهمة المدرجة في سوق دمشق المالي والبالغ عددها 8 شركات مساهمة، وقد بلغ عدد أعضاء لجان التدقيق في الشركات المساهمة المدرجة في سوق دمشق المالي 24 عضواً ، أما عدد المرخص لهم في سورية كمدققين خارجيين ممن يدققون الشركات المساهمة بلغ عددهم (60) فرداً. جاءت نتائج الدراسة كالآتي:

- أجمع أفراد عينتي الدراسة أن النشاطات التي تمارسها لجان التدقيق المتعلقة بمهمة الإشراف والرقابة على التقارير المالية وفحصها ودراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها هي ذات تأثير كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات.
- أجمع أفراد عينتي الدراسة أن النشاطات التي تمارسها لجان التدقيق المتعلقة بمهمة دعم وظيفة التدقيق الداخلي الخارجي وآليات الحوكمة هي ذات تأثير متوسط في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات.
- أجمع أفراد عينتي الدراسة أن النشاطات التي تمارسها لجان التدقيق المتعلقة بمهمة إدارة المخاطر في الشركة هي ذات تأثير ضعيف في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات.

[135] رشا حمادة، مرجع سابق، ص ص: 108-114

و بالتالي فإن كل من مهام لجان التدقيق التي ذكرناها لها الأثر في الحد من المحاسبة الابداعية و لكن بنسب متفاوتة، يبقى تعميم هذه النتائج غير ممكن بحكم ظروف و تشريعات المختلفة للشركات، فهناك بعض الشركات أين يكون عنصر إدارة المخاطر مثلا غير متعاطى بالشكل اللازم ما يجعل مستعملي المحاسبة الابداعية يستغلون هذا النقص في تضليل الرأي العام من خلال القوائم المالية، و بالتالي لجان التدقيق مطالبة بالاهتمام أكثر بالمهام المتعلقة بإدارة المخاطر ، و العكس بالعكس، إذا نتفق مع الدراسة من حيث مهام لجان التدقيق التي تحد من المحاسبة الابداعية و نختلف معها من حيث ترتيبها بحسب الأولوية.

و بحكم الابداع المستعمل في المحاسبة الابداعية الذي يسمح بتضليل مستعملي القوائم المالية و يتخذون صورة على الشركة غير التي هي عليه في الواقع، كان لزاما على المدققين استعمال طريقة وقائية من هذا التضليل بنفس الدرجة من الذكاء و الابداع، و لهذا أصبح يستعمل طريقة BRAINSTORMING ، أو ما يعرف بالعصف الذهني ، للحد من المحاسبة الابداعية .

طريقة العصف الذهني: هي عملية جماعية ابداعية حيث بها يحاول فريق عمل ايجاد حل لمشكلة معينة بتجميع قائمة من الأفكار الابداعية العفوية التي يساهم بها أفراد الفريق المتميزين بالكفاءة و الخبرة العالية، هذه الطريقة تسمح بالوصول إلى حلول للمشاكل من خلال المناقشة و تبادل الآراء. و بالتالي أصبحت هذه الطريقة من أكثر الأساليب الفعالة لإيجاد حلول لمشاكل معينة في مختلف المجالات.

نجاح هذه الطريقة في مجالات عديدة دفع بمهنة التدقيق المحاسبي المالي باستخدامها من أجل الحد من المحاسبة الابداعية و الاحتيال في القوائم المالية، هذا الاستعمال يكون عن طريق قسم التدقيق الداخلي أو مكتب التدقيق المستقل.

دور لجان التدقيق هو أولا اقتراح هذه الطريقة على مدققي الشركة من أجل استعمالها، و أيضا حضور جلساتها و مساهمة أعضاء لجنة التدقيق لإيجاد حلول لمشاكل المحاسبة الابداعية عن طريق تحديد مراكز خطر استعمال المحاسبة الابداعية، و اختبار الفحص الأمثل لهذه المراكز.

الاجراءات التي يتبعها المدقق المحاسبي المالي في جلسة العصف الذهني هي كالآتي:

جدول2-3: إجراءات المدقق خلال جلسة العصف الذهني

البيان	إجراءات المدقق
اجراء جلسة عصف ذهني للنظر في الفرص المحتملة و الدوافع و التبريرات الخاصة بالغش و مشاركة أعضاء الفريق	مشاركة أراء المدققين ذوي الخبرة
	تحليل الأدلة التي قد تشير إلى تزايد خطر الغش
	معرفة العوامل الخارجية التي تؤثر على الشركة و التي قد تؤدي إلى: خلق حوافز أو ضغوط لارتكاب الغش، توفير فرص الغش، وجود ثقافة أو غيرها من العوامل التي تمكن الإدارة من تبرير ارتكاب الاحتيال
	مناقشة ما إذا كان فريق التدقيق يحتاج إلى متخصصين

المصدر:

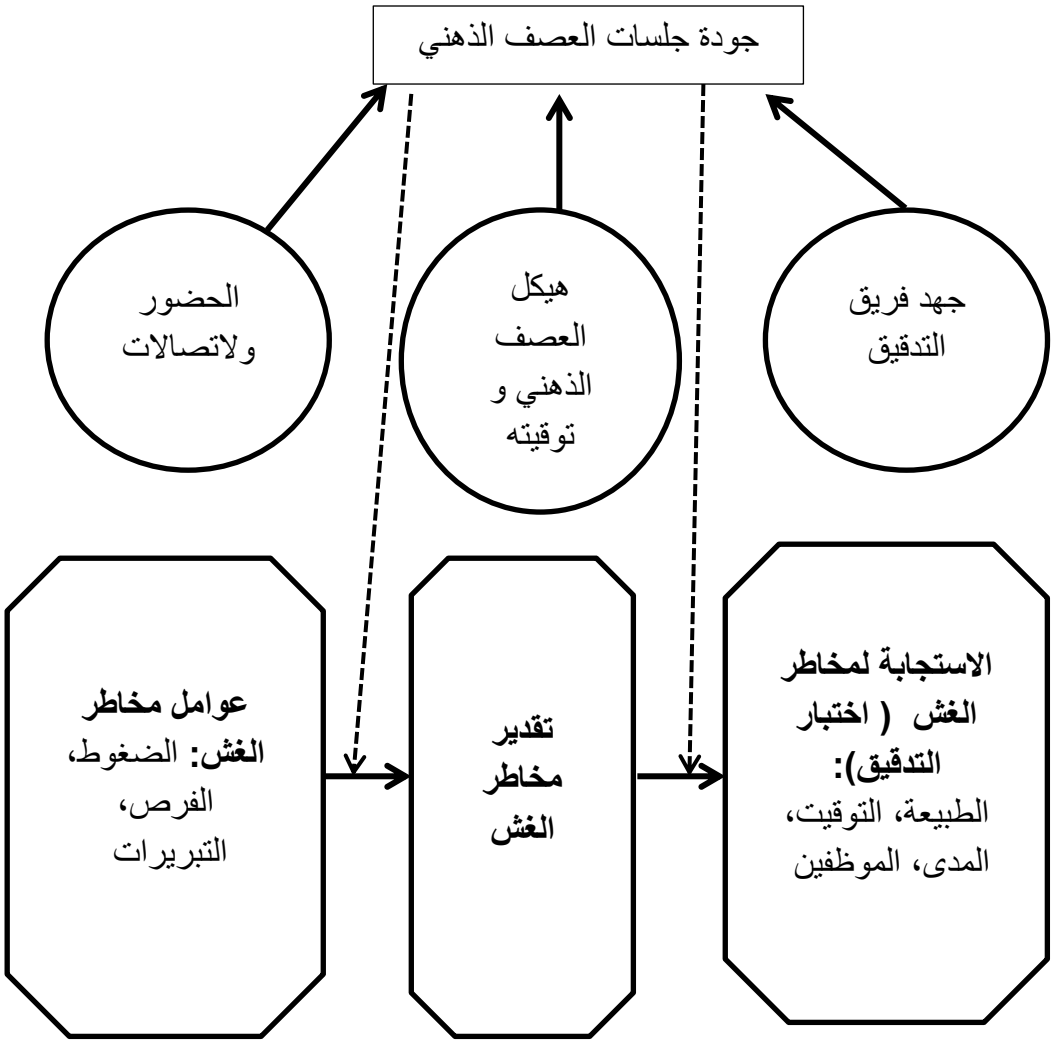
Riitenberg Johnstone Gramling, Auditing: a Business approach, South Western, 8th Edition, USA, 2012, P 463.

غالبا ما يحتاج المدققين إلى خبرات عالية من أجل الوصول إلى نتائج فعالة تحاكي مشكل التضليل في القوائم المالية من خلال استعمال المحاسبة الابداعية من قبل إدارة الشركة، و بالتالي أفضل المتخصصين الذين يشاركون في جلسات العصف الذهني هم أعضاء لجان التدقيق و هذا لسببين رئيسيين:

1. مكانتهم في هيكل التنظيمي للشركة على مستوى مجلس الإدارة يسمح لهم بالمعرفة المثلى للشركة و كذا إدارتها و كل الدواليب المتعلقة بإعداد القوائم المالية، هذا الأمر يسمح لهم بتحديد مراكز المخاطر لاستعمال المحاسبة الابداعية من قبل الشركة.
2. خبرتهم في مجال المحاسبة و التدقيق يسمح لهم بالمساهمة في إعداد برنامج التدقيق الأمثل لاكتشاف المحاسبة الابداعية و كذا اقتراح حلول للحد منها.

و بالتالي فإن لجان التدقيق تزيد من جودة جلسات العصف الذهني و هذا ما يزيد في فرص اكتشاف الغش، كما يوضحه الشكل الآتي:

الشكل2-11: استعمال جلسات العصف الذهني في استعمال اكتشاف الغش



المصدر:

Josef F and others, Auditors use of Brainstorming in the consideration of fraud: report from the field, the accounting review, Vol 85, Number 04, P: 1277.

و كخلاصة لهذا المطلب الذي تناول تعامل لجان التدقيق مع مسببات فقدان الثقة في مهنة التدقيق المحاسبي المالي، نعرض عليكم بعض تصرفات الاحتيال و المحاسبة الابداعية في الشركة إنرون و التي كان سقوطها من أهم أسباب فقدان الثقة في مهنة التدقيق.

الجدول الآتي يبين مؤشرات حوكمة الشركة من الجانب النظري و ما كان فعلا في شركة إنرون.

جدول2–4: بيان بعض المؤشرات للقائمين بدور حوكمة الشركات فيENRON وما تم اكتشافه لاحقًا

مؤشرات نظام الحوكمة على الشركات	المواصفات في إنرون
الاتصال مع المستثمرين	كذب و خداع
العلاقة مع مشرعي الأنظمة و صلاحيات الرسميين	علاقة قوية جدا
عدد المدراء الغير التنفيذيين المستقلين	الاستقلال محل نظر
وجود ميثاق شرف أخلاقي في الشركة	مطروح و منبوذ
لجنة التدقيق	غير فعالة و التعارض في المصالح
لجنة التعويضات	أقيمت دعوة ضد رئيس اللجنة لوجود صفقات داخل الشركة
الفصل الواضح بين التدقيق الداخلي و الخارجي	لا وجود لذلك لقيام مكتب آرثر أندرسون الجمع بينهما
وجود نظام يمنع من التضارب في المصالح	لا وجود له
وجود تعريف واضح لمهام و مسؤوليات المدراء	ثم وضعه في الظلام و فشل في القيام بمهامه
قيام المدراء الغير تنفيذيين بمهام واضحة في الشركة	في أدنى حد

المصدر: إحسان بن صالح المعتاز، أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها: انهيار شركة إنرون والدروس المستفادة ،مجلة جامعة الملك عبدالعزيز، الاقتصاد والإدارة، مجلد 22، العدد 1، 2008 م، ص 272.

بالرجوع إلى ما قلناه على لجان التدقيق، يظهر جليا أنه ما لم يكن لتحدث فضيحه أنرون لو كانت لجنة التدقيق موضوعة وفق ضوابط فعاليتها كما سبق و أشرنا إليهم، فكل من الخروقات المذكورة في الجدول تمثل من أهم و أبرز مهام لجان التدقيق.

تعتبر لجان التدقيق من أهم ركائز حوكمة الشركات، و بالتالي فهي كفيلة بمحاربة الكذب و الخداع و تحرص عن عدم وجود علاقات بين مشرعي الأنظمة و صلاحيات الرسميين، و هي تسهر على وجود الاستقلالية لأعضائها و كذا أعضاء مجلس الادارة من خلال إلزام أن يكون أغلبية أعضاء مجلس الادارة و لجانها من غير التنفيذيين، و كذلك من أهم مهام لجان التدقيق هو الاشراف على أعمال التدقيق الداخلي و الخارجي بشكل الذي يساهم في شفافية القوائم المالية و فعالية نظام الرقابة الداخلي لا التواطؤ و التحايل مع الإدارة.

المطلب الثاني: لجان التدقيق و آثار فقدان الثقة في التدقيق المحاسبي المالي

بعدما تناولنا في المطلب السابق كيف تتعامل لجان التدقيق مع مسببات فقدان الثقة في مهنة التدقيق المحاسبي المالي، نتطرق في هذا المطلب لتعامل لجان التدقيق مع الآثار الناجمة عن فقدان هذه الثقة. ثم تقسيم هذا المطلب للفروع الآتية:

الفرع الأول: دور لجان التدقيق في تقليص فجوة التوقعات.
الفرع الثاني: دور لجان التدقيق في الإفصاح المحاسبي المالي.
الفرع الثالث: دور لجان التدقيق في تحسين جودة التدقيق المحاسبي المالي.

الفرع الأول: دور لجان التدقيق في تقليص فجوة التوقعات

كما سبق توضيحه، تظهر فجوة التوقعات بسبب عدم رضا مستخدمي أعمال التدقيق المحاسبي المالي من أعمال المدقق بسبب وصول المدقق إلى نتائج عكس الذي كان يتوقعها مستخدمي أعمال التدقيق، و فصلنا في الأسباب التي تؤدي إلى فجوة التوقعات منها متعلقة بالمستخدمين بحكم جهل الاطار التنظيمي لمهنة التدقيق المحاسبي المالي و منها ما يتعلق بالمدقق بحكم تقصيره في أداء مهامه.

سنحاول في هذا الفرع اظهار كيف تساهم لجان التدقيق في تقليص فجوة التوقعات، أقول تقليص لا القضاء لكون أسباب وجود هذه الفجوة تتجدد وفقا للمتطلبات و المتغيرات، بالإضافة إلى صعوبة ضبط التوقعات الغير معقولة من قبل مستخدمي أعمال التدقيق بالنسبة لدور المدقق المحاسبي المالي من جهة و استحالة التحكم المطلق في نقص أداء المدقق المحاسبي المالي.

رغم ذلك فإن المنظمات المهنية تسعى جاهدة لتقليص فجوة التوقعات من خلال اقتراح أساليب علاجية لهذه الظاهرة، أهم هذه الأساليب هي لجان التدقيق.

مساهمة لجان التدقيق في تقليص فجوة التوقعات تتسم بشقين، الأول تكون فيه مساهمة لجان التدقيق في تضييق فجوة التوقعات مساهمة مباشرة، أما الشق الثاني فتكون مساهمة لجان التدقيق مساهمة غير مباشرة، و ذلك من خلال دورها الاشرافي فتقوم بتفعيل الأساليب العلاجية الأخرى لظاهرة فجوة التوقعات في أعمال التدقيق المحاسبي المالي من قبل المستخدمين. فيما يلي أهم النقاط التي تساهم فيها لجان التدقيق في تقليص و تضييق فجوة التوقعات:

1. **تدعيم استقلالية المدقق المحاسبي المالي:** وضحنا فيما سبق مدى تأثير عدم استقلالية المدققين الخارجيين في فقدان الثقة في مهنة التدقيق المحاسبي المالي من قبل مستخدميها، بل تواطؤ بعض المدققين في بعض الاحتيالات كان سببه عدم احترام معيار الاستقلالية سواء من قبل الادارة أو المدقق نفسه، من هنا تظهر اهمية استقلالية المدقق الخارجي في تضييق فجوة التوقعات.

من أهم العناصر التي تساهم فيها لجان التدقيق في تدعيم استقلالية المدقق المحاسبي المالي هو تحويل عملية تعيين و فصل المدقق الخارجي من طرف الإدارة إلى مهمة خاصة فقط بلجنة التدقيق، هذا التحويل أعطى أكثر استقلالية للمدقق بحكم أنه لا يدقق أشخاص قاموا بتعيينه أم لهم الحق في فصله، الأمر الذي أعطى له الحرية في الفحص و التدقيق وفق الأمور المتعارف عليها في المهنة. للعلم فإن المدقق الخارجي يعين من قبل الجمعية العامة، و لكن غالبا ما كانت تفوض هذه الأخيرة الإدارة لتعيين المدقق مما كان يؤثر سلبا على استقلاليته.
و من الأمور التي تحرص لجان التدقيق عليها من أجل ضمان استقلالية المدقق هو التأكد من عدم قيام المدقق بأعمال أخرى غير عمل مصادقة القوائم المالية، حيث أظهرت دراسات عديدة ان من أهم التصرفات التي تؤثر في استقلالية المدقق هو تحصله على استشارات أخرى من نفس الشركة التي يقوم بتدقيق حساباتها.

كما تقوم لجان التدقيق بفحص جوانب عدم الاتفاق بين المدقق الخارجي وإدارة المؤسسة ومحاولة تقريب وجهات النظر بينهما مع المحافظة في نفس الوقت على استقلال المدقق.

ضف إلى ذلك فإن مهمة لجان التدقيق بتوفير ظروف عمل ملائمة للمدقق و حمايته من كل ضغوطات قد تتسبب فيها الإدارة تعطي للمدقق استقلالية أكبر في العمل.

2. **زيادة فعالية البعد التعليمي و الإتصالي في بيئة التدقيق:** سبب وجود فجوة التوقعات هو عدم وعي المستفيدين من أعمال التدقيق بطبيعة عمل المدقق و مسؤولياته، و بالتالي أصبح بالضرورة بمكان توعية هؤلاء المستفيدين و تعليمهم بالدور الحقيقي للمدقق و مسؤولياته و ذلك وفق ما تفتضيه معايير التدقيق المتعارف عليها لا كما يتوقعه المستفيد.

وفي هذا السياق، أظهرت دراسة[136] Ferguson وآخرون التي أجريت في كندا، وجود تباين جوهري في اعتقادات المدققين و الطلاب الذين لم يزاولوا دروسا في التدقيق، حول مسؤوليات المدقق و موثوقية القوائم المالية المدققة، ومنفعة هذه القوائم في عملية اتخاذ القرار، حيث يقل هذا التباين وتتقارب اعتقادات الطلاب شيئا فشيئا مع اعتقادات المدققين، كلما تلقى الطلاب دروسا أكثر في التدقيق والمواضيع المرتبطة به. و من أهم الوسائل التي تشرف عليها لجان التدقيق و التي تزيد من فعالية التعليم و الاتصال بين المؤسسة و مستخدمي أعمال التدقيق هي:

[136] Aljaaidi, K. S. : « Reviewing the audit expectation gap literature from 1974 to 2007 », International Postgraduate Business Journal (IPBJ),Vol 1, Utara University, Malaysia, 2009 PP:41-75, on site: www.oyagsb.uum.edu.my , P42.

- ✓ **تقرير الإدارة:** من صور فجوة التوقعات أن القوائم المالية يعدها المدقق المحاسبي المالي، رغم أن المعد الحقيقي هو الإدارة، و في سبيل معالجة هذه الفجوة أقرت العديد من المنظمات المهنية بضرورة تواصل الإدارة مع مستخدمي أعمال التدقيق تقر فيها عن مسؤوليتها في إعداد القوائم المالية و كيفية إعدادها. الأمر الذي تبنته معايير التدقيق الدولية من خلال معيار 580 الاقرارات الخطية، و الذي يلزم المدقق بالحصول على دليل باعتراف الادارة بإعداد القوائم المالية.
- ✓ **تقرير التدقيق:** يعتبر تقرير التدقيق وسيلة اتصال بينه و بين مستخدمي القوائم المالية، و يمثل هذا التقرير محصلة الأعمال التي قام فيها منذ بداية مهمة تدقيق الحسابات إلى غاية إبداء الرأي الفني المحايد، مع احتوائه على وسائل الإثبات اللازمة، و في هذا السياق أصدر مجلس معايير التدقيق التابع للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين المكونات الأساسية للتقرير و التي تسمح بتقليص فجوة التوقعات، نذكرها فيما يلي[137]:

- اظهار مسؤولية المدقق و مسؤولية الإدارة عن طريق اضافة فقرة افتتاحية.
- تضمين فقرة النطاق بأن التدقيق يعطي تأكيد معقول بأن القوائم المالية لا تحتوي على تحريفات هامة.
- اضافة وصف موجز لطبيعة و نطاق عملية التدقيق.
- عدم الاشارة في فقرة الرأي إلى الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية من سنة لأخرى و في حالة عدم وجود اتساق يجب ذكره.
- إدراج فقرة توضيحية بعد فقرة الرأي عندما تكون هناك حالات عدم تأكد.

و في نفس سياق تقرير التدقيق، وسعيا من الاتحاد الدولي للمحاسبين لتقليص فجوة التوقعات من خلال حسن تواصل المدقق، أجريت تعديلات على المعيار الدولي للتدقيق 700 بضرورة اعطاء المدقق تفسيرات واضحة في تقريره لمسؤوليات المدقق و مسؤوليات الإدارة، إلى جانب شرح طبيعة، نطاق و محددات عملية التدقيق[138].

- ✓ **ندوات تثقيفية و أيام دراسية:** هذا النوع من النشاطات تقوم به المنظمات المهنية و الحكومية المسيرة لمهنة التدقيق و المحاسبة و التي يتم توعية المستثمرين و مستخدمي أعمال التدقيق بإطار التدقيق و حدوده، مع تصحيح التوقعات الخاطئة من طرف المستخدمين، دور لجان التدقيق هو السهر على انجاح هذه الفعاليات من خلال سعي لحضور المعنيين من الشركة لهذه اللقاءات و متابعة استيعابهم. و قد تكون هناك لقاءات تعليمية يقدمها أعضاء لجان التدقيق لصالح مستخدمي القوائم المالية للشركة، و هذه تكون أكثر فعالية لكونها تعرض مباشرة التوقعات الخاطئة من قبل المستخدمين داخل الشركة و تصححها.

3. **توسيع مسؤولية المدقق:** الدور الاشرافي الذي تلعبه لجان التدقيق على مهنة التدقيق يسمح لها بالاطلاع على أعمال المدقق و كذا خطة عمله، فلجان التدقيق لها كامل الصلاحيات في اقتراح تعديلات على الخطة من أجل مقاربة التوقعات المقبولة من

[137] غالي جورج، تطوير مهنة المرتجع لمواجهة المشكلات المعاصرة و تحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية ، القاهرة، 2001، ص 36 .
[138] نصار محمود، خداش حسام، الزاوي ابراهيم، أثر تعديلا معيار التدقيق الدولي 700 الخاص بتقرير المدقق على تضييق فجوة التوقعات، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 7، العدد4، 2011، ص 599.

قبل مستخدمين أعمال التدقيق و نتائج المدقق، و هذا طبعا بدون المساس بعنصر الاستقلالية لذى المدقق. و من أهم التوقعات التي مازالت جدلية و تتضارب الآراء فيها هو مسؤولية المدقق في اكتشاف الغش و الخطأ في القوائم المالية، و سعيا من لجان التدقيق للخروج من الجدل تقترح على المدقق التطبيق التفصيلي لمعيار التدقيق الدولي 240 : مسؤولية المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية، أين حدد المعيار أن مسؤولية المدقق في اكتشاف الأخطاء تكمل في بدل العناية المطلوبة عند أداء مهامه و التخطيط الجيد لكشف الأخطاء و الغش، أما المسؤولية الرئيسية لمنع الغش و الخطأ تقع على عاتق الإدارة.

و من مسؤوليات المدقق التي تركز عليها لجان التدقيق في تقييمها لعمله هي التقرير عن مدى استمرارية المؤسسة و تقديم إنذار مبكر عن تعثرها و فشلها، و هذا ما ينسجم مع إحدى الفرضيتين الأساسيتين لمعايير المحاسبة الدولية الخاصة بإعداد القوائم المالية و المتمثلة في استمرارية الاستغلال، فالمدقق مطالب بإجراء الاختبارات اللازمة من أجل إبداء رأي مدعم بأدلة عن مدة قدرة المؤسسة في الاستمرار مستقبلا. يعود هذا الاهتمام بتوسيع هذه المسؤولية ، وفق ما أشارت إليه بعد الدراسات، أن أكثر من نصف المؤسسات التي دخلت دائرة الافلاس لم تتلق تقارير تدقيق تتحفظ بخصوص الاستمرارية، و ذلك في السنة السابقة للإفلاس.[139]

4. **رفع الكفاءة المهنية للمدقق:** من بين أسباب فقدان الثقة في مهنة التدقيق المحاسبي المالي هو نقص الكفاءة المهنية لذى المدقق، و بالتالي تطوير كفاءة المدقق سيساهم حتما في ارجاع الثقة من جهة و تقليص فجوة الوقعات من جهة أخرى. من بين الأمور التي تسمح برفع كفاءة المدقق هو توفر مجموعة من المهارات، نذكرها فيما يلي:[140]

- ✓ **مهارات الاتصال:** يجب أن يكون المدقق قادر على نقل و تلقي المعلومة، عرض أرائه بطريقة واضحة، القدرة على الاستماع القراءة و الكتابة بأكثر من لغة.
- ✓ **مهارات عقلية:** المدقق مطالب بفهم وحل المشاكل المختلفة غير التقليدية وغير الروتينية التي يمكن أن يواجهها في محيط غير مألوف، تحديد القضايا الأخلاقية ومحاولة حلها بطريقة منطقية في ضوء المعايير الأخلاقية و القدرة على التقصي والاستفسار والتفكير المنطقي والتفكير الاستقرائي والاستدلالي والتحليلات الانتقادية.
- ✓ **مهارات التعامل مع الآخرين** : المدقق مطالب بالعمل بفاعلية في مجموعات مكونة من أشخاص مختلفين ومتنوعين حتى يمكن انجاز العمل بكفاءة وتعويده على التعامل مع غيره كفريق، التأثير في الآخرين والقدرة على التعامل مع الشخصيات المختلفة وحل التعارض الذي قد يوجد بينهم.
- ✓ **المعرفة العامة:** المدقق ملزم بفهم واستيعاب أبعاد القضايا العامة والقوى الاجتماعية والسياسية والقيود والمحددات السياسية والاقتصادية في العالم.

[139] Chen K, Cherch B, Default on debt obligations and issuance of going concern opinion, auditing: journal of practice and theory; fall, 1992, USA, P 44.

[140] كمال خليفة أبو زيد ، منصور أحمد البديوي، شريفة علي حسن، دراسات في نظرية المراجعة وتطبيقاتها العملية في ضوء المعايير الدولية والمصرية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006 ، ص ص: 11- 20. بتصرف من الباحث.

- ✓ **المعرفة التنظيمية، المحاسبية و الإدارية:** تتمثل هذه المهارة في ضرورة ا فهمه في مختلف القوى الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والسيكولوجية التي تؤثر على التنظيمات المختلفة، و كذا الطرق المختلفة لتحليل وتقييم تطور المشروعات والنمو الاقتصادي بما في ذلك تحليل القوائم المالية والأدوات المالية وأسواق رأس المال المحلية والعالمية.

و لا يستطيع المدقق اكتساب هذه المهارات و تطويرها إلا باعتماده على خطة تدريبية مدروسة تسمح له بتطوير هذه المهارات من جهة و اكتساب خبرة جديدة تسمح له بتطبيق كفاءاته في المؤسسة بأكمل وجه، و يكمل دور لجان التدقيق في رفع الكفاءة المهنية من خلال اعتمادها على مؤشرات عديدة عند القيام بمهمة تعيين المدقق، هذه المؤشرات تتضمن المهارات سابقة الذكر بالإضافة إلى كفاءة و خبرة المدقق، هذا ما يدفع المدقق دوما لتطويرها و التدرب عليها.

و في الختام نقول أن لجنة التدقيق لها دور أساسي في تضييق فجوة التوقعات من خلال دورها كوسيط بين الإدارة و مستخدمي القوائم المالية، هذا الدور سمح لها من جهة دراسة توقعات المستخدمين و محاولة مقاربتها مع مسؤوليات المدققين من خلال التصحيحات و التوجيهات اللازمة، إلى جانب اهتمامها بعمل المدقق و اقتراح تطويره من أجل أن يلبي التوقعات القابلة للتحقيق.

الفرع الثاني: دور لجان التدقيق في الإفصاح المحاسبي المالي

الفضائح المالية لكبرى الشركات و نقص الثقة في أعمال المدقق المحاسبي المالي يعتبران من أهم العناصر التي زادت في اهتمام مستخدمي أعمال التدقيق و المحاسبة بالإفصاح المحاسبي المالي. و هذا راجع لكون القوائم المالية من أهم المقومات الازمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية و الوسيلة المستعملة من أجل الافصاح المحاسبي المالي هي دائما القوائم و التقارير المالية.

تجاوب مهنة المحاسبة مع هذا الاهتمام كان منذ سنة 2002 تاريخ تغيير تسمية معايير المحاسبة IAS من معايير المحاسبة الدولية إلى معايير الافصاح المالي IAS/IFRS [141]أين تم تعديل المعايير الصادرة و إصدار معايير جديدة تتماشى و متطلبات الافصاح المحاسبي المالي.

مهنة التدقيق تجاوبت أيضا، و راحت تعزز دورها في الافصاح المحاسبي المالي من خلال إلزام الشركات الكبرى بتفعيل لجان التدقيق لما لها من مسؤوليات في تحسين الافصاح المحاسبي المالي الذي يضمن أن القوائم المالية تعبر عن الصورة الوفية للوضعية المالية و كذا أداء المؤسسة. كان هذا التجاوب من خلال مختلف التشريعات و التقارير التي تكلمت عن دور لجان التدقيق في الافصاح المحاسبي المالي أهمها قانون SOX.

أهم عنصرين اللذان جعلا من لجنة التدقيق تلعب دورا بارزا في رفع من جودة القوائم المالية و بالتالي تحسين الافصاح المحاسبي المالي هما استقلالية لجان التدقيق و كفاءاتها في الجانب المحاسبي المالي.

[141] IAS/IFRS : International Accounting Standards/ International Financial Reporting Standards

كون لجان التدقيق تتمتع باستقلالية تسمح لها بأداء مهامها بأكمل وجه مع كل من الفاعلين في عملية إعداد أو المصادقة عن القوائم المالية، فتحضير القوائم المالية يكون من طرف الإدارة، إيقاف الحسابات و الموفقة عليها تكون من طرف مجلس الإدارة و الجمعية العمومية على التوالي، أما تقييم القوائم و المصادقة عليها تكون من قبل مهنة التدقيق، استقلالية لجان التدقيق و مكانتها في الهيكل التنظيمي للشركات تسمح لها بالإشراف على عملية انتاج القوائم المالية وفق المعايير المعمول بها من أجل التوصل إلى الافصاح المحاسبي الذي يعبر عن الصورة للحقيقية لوضعية الشركة، كما أن هذه الاستقلالية تسمح لها بمتابعة أعمال كل المتدخلين في عملية انتاج القوائم المالية و تقديم الاستشارات و الملاحظات اللازمة في حالة وجود أي تصرف لا يتماشى و مقتضيات الافصاح المحاسبي المالي.

أما العنصر الثاني و المتمثل في كفاءة و خبرة أعضاء لجان التدقيق في الجانب المحاسبي المالي، يسمح للجنة التدقيق بمزاولة مهامها بأكمل وجه، فمتابعة عملية الرقابة على إعداد القوائم المالية يتطلب كفاءة عالية و فهم كبير للنظام المحاسبي، إطاره التصوري خاصة من جانب الطرق و التقنيات المحاسبية في عملية التسجيل و التقييم، لكونهما يعتبران من أهم منافذ معدي القوائم المالية من أجل التضليل و تزييف الافصاح المحاسبي.

من الواضح أن لخصائص لجان التدقيق الدور الكبير في عملية الافصاح المحاسبي المالي، فتوفر هذه الخصائص بمستوى كافي من الفعالية يسمح للجنة بالمساهمة في الحصول على جودة عالية في القوائم المالية و بالتالي افصاح محاسبي مالي كفء و جيد.

و فيما يلي ملخص لأدوار لجان التدقيق في عملية التقرير المالي للشركة و التي تبنتها العديد من المنظمات المهنية و كذا الأسواق المالية الكبيرة[142]:

- فهم مسؤوليات و إيضاحات الإدارة.
- مراقبة سلامة القوائم المالية للشركة.
- فهم و تقييم ملاءمة اختيار الإدارة لمبادئ المحاسبية و السياسات المحاسبية الأكثر أهمية.
- فهم أحكام الإدارة و التقديرات المحاسبية المطبقة في التقرير المالي.
- تقييم ما إذا كانت القوائم المالية تعتبر كاملة و تم عرضها بعدالة و ما إذا كانت الايضاحات كانت واضحة و شفافة أم لا.
- فحص المعاملات الجوهرية و غير العادية و التقديرات المحاسبية.
- فحص النقاط الرئيسية المتعلقة بالسياسات المحاسبية و ايضاحات القوائم المالية متضمنا أي تغيرات جوهرية في اختيار الشركة أو تطبيقها للمبادئ المحاسبية و القضايا الرئيسية المرتبطة بكفاية ضوابط الرقابة الداخلية للشركة و أي خطوات مراجعة خاصة مختارة في ضوء أوجه قصور الرقابة الجوهرية.
- فحص خطابات الإدارة و تقارير التدقيق المحددة لأمور التقرير المالي الجوهرية و الأحكام التي يتم عملها بالارتباط بإعداد القوائم المالية متضمنا تحليل أثار المبادئ و الطرق المحاسبية البدلية عن القوائم المالية.

[142] أمين السيد أحمد لطفي، تطلعات حديثة في المراجعة، مرجع سابق، ص 373

- تحليل أثر المبادرات التنظيمية و المحاسبية بالإضافة إلى البنود خارج المسك المحاسبي على القوائم المالية للشركة.

و لكون الغاية من وضع ضوابط للإفصاح المحاسبي المالي هو البحث عن الصورة الوفية للشركة و كذا تجنب التقارير المالية المضللة، فإن لجنة التدقيق تهدف دائما تجنب التقارير المالية المضللة من خلال[143]:

- ✓ تصميم نظم رقابة داخلية أكثر كفاءة في مجال التقرير المالي.
- ✓ تحقيق أكثر موضوعية للسجلات المحاسبية.
- ✓ تحديد العوامل التي يمكن أن تؤدي التقرير المالي المضلل.
- ✓ تقييم مخاطر التقرير المالي المضلل التي سوف يتم خلقها داخل المؤسسة.
- ✓ تصميم و تطبيق ضوابط الرقابة الداخلية لمنع و اكتشاف التقرير المالي المضلل.
- ✓ تحقيق متطلبات مقنعة للمعلومات الشفافة و المفيدة بالارتباط بالخصائص النوعية الرئيسية.
- ✓ تخفيض حدوث قياس محاسبي غير ملائم سواء عمدي أو غير عمدي و وجود إفصاحات محاسبية غير كافية.
- ✓ تخفيض احتمال حدوث الغش و التصرفات غير القانونية عن طريق الإدارة.

من بين الدراسات التي بينت الدور البارز التي تلعبه لجان التدقيق في الافصاح المحاسبي المالي هي دراسة Dorothy[144] حيث اختبر جودة التقارير و القوائم المالية من خلال مجموعة من المقاييس، نذكرها فيما يلي:

- الدعاوى القضائية المرفوعة من حملة الأسهم ضد مجلس الإدارة بسبب وجود مخالفات وأخطاء جوهرية.
- الدعاوى القضائية المرفوعة من هيئة سوق المال بسبب مخالفة مجلس الإدارة لقواعد القيد ومعايير العرض والإفصاح.
- معدل تغيير المدققين الخارجيين بسبب الخلاف على السياسات المحاسبية.
- طبيعة ملاحظات المدقق الخارجي على القوائم المالية السنوية والدورية.

وقد خَلُصت دراسة Dorothy إلى أن هناك علاقة ارتباط قوية بين وجود لجنة التدقيق بالشركات وبين مستوى الجودة والموثوقية في التقارير والقوائم المالية.

أخيرا، تلعب لجان التدقيق دورا محوريا في الارتقاء بجودة التقارير والقوائم المالية، فهي منوط بها القيام بالتأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وكذا تقييم الرقابة الداخلية، وحل المنازعات التي تنشأ بين الإدارة و المدققين، وللقيام بهذه المهام يتعين أن يراعى تشكيل لجان تدقيق كافة التخصصات اللازمة سواء محاسبين أو مدققين لضمان جودة التقارير والقوائم المالية.

الفرع الثالث: دور لجان التدقيق في تحسين جودة التدقيق المحاسبي المالي

[143] نفس المرجع، ص 375.

[144] Dorothy, A. M, audit committee performance: an investigation of consequences associated with audit committee. Journal of Practice and Theory , Vol. 15, No.1,1996, USA, PP 87 –103.

بحكم أن لجان التدقيق أصبحت تشرف على أعمال التدقيق داخل الشركة بشقيه الداخلي و الخارجي، فإن أي نقص في جودة التدقيق يرجع سلبا عن سبب وجود لجان التدقيق، و بالتالي فإن لجان التدقيق تلعب دورا بارزا في تحسين جودة التدقيق المحاسبي المالي، حيث رأينا أن من مهامها تعيين المدققين، توفير الجو الملائم لعملهم، التأكد من تطبيقهم لمعايير التدقيق المتعارف عليهم، التأكد من استقلاليتهم، إلى غير ذلك من المهام التي تساهم في تحسين جودة التدقيق المحاسبي المالي.

و حرصا منها على ضمان و رقابة جودة التدقيق المحاسبي المالي، تقوم لجان التدقيق بضبط العوامل التي تؤثر في جودة التدقيق المحاسبي المالي، يهدف هذا الضبط إلى جعل تأثير العوامل على جودة التدقيق تأثيرا ايجابيا لا سلبيا.

اختلفت العديد من المنظمات المهنية و كذا الباحثين في حصر عدد معين من العوامل، و هذا راجع لخصوصيات الشركات و كذا مكاتب التدقيق و الاطار التشريعي المنظم لهم، و لكن نستطيع ذكر أهم العوامل و كيف تضبطها لجان التدقيق من خلال النقاط الآتية[145]:

1. **حجم مكتب التدقيق:** تعتمد لجان التدقيق عند قيامها بمهمة تعيين مدقق الشركة إلى الأخذ بعين الاعتبار حجم مكتب التدقيق. حيث أثبتت مجموعة من الدراسات وجود علاقة ما بين حجم مكتب التدقيق وجودة التدقيق، وهناك مفهومان لحجم مكتب التدقيق أولهما حجم المكتب نفسه وثانيهما مقدار مساهمته النسبية في سوق خدمات التدقيق والمحاسبة، حيث أرجعت هذه الدراسات إلى وجود علاقة ذات تأثير ايجابي لحجم المكتب على جودة التدقيق المحاسبي المالي.
2. **السمعة أو الشهرة الحسنة لمكتب التدقيق:** مكتب التدقيق ذو السمعة الجيدة يحرص على توظيف مدققين ذوي كفاءة وخبرة عالية ليعزز ويحافظ على مكانته بين مكاتب التدقيق. كما أنه توجد العديد من العوامل المكونة لسمعة المكتب منها الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني، فترة عمل المكتب المهنية، الشركاء أو صاحب المكتب، حجم الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المكتب وجود نظام رقابة على جودة الأداء المهني كما أن هذه المكونات يمكن أن تكون خصائص لجودة التدقيق، و التي تستعمل من قبل لجان التدقيق من أجل دراسة ما إذا كانت سمعة و شهرة المكتب حسنة أو سيئة ، فالسمعة الحسنة يكون لها تأثير ايجابي على قرار تعيين المدقق المحاسبي المالي للشركة، فمن غير المعقول اللجوء إلى مدقق حسابات سبق له أن قام بتدقيق شركات و صادق على قوائمها المالية ثم انتهى مصير الشركة بالإفلاس و في نفس فترة التدقيق.
3. **عدم وجود دعاوى قضائية مرفوعة على مكتب التدقيق:** لقد ازدادت عدد القضايا المرفوعة أمام المحاكم ضد مدققي الحسابات خلال العقدين الماضيين من القرن العشرين بسبب ما أصابهم من أضرار مادية بسبب إهمال مدققي الحسابات وتقصيرهم في أداء واجباتهم المهنية، وحيث إن أهمية مهنة تدقيق الحسابات ترتبط ارتباطا وثيقا بنوعية الخدمات التي تقدمها للعملاء وكافة المستفيدين من خدمات التدقيق، لذا يجب على مدققي الحسابات الالتزام بتطبيق المعايير المهنية لتدقيق الحسابات، وقواعد السلوك المهني، و مراعاة القوانين والأنظمة عند القيام بفحص القوائم المالية. الأكيد أن الدعاوي القضائية عبارة عن مؤشر سلبي في تعيين مدقق المحاسبي المالي، و لكن ينبغي للجان التدقيق إلى دراسة مضمون هذه الدعاوي لأنه

[145] مرشد عيد المصدر، أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية غزة، عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة، 2013، ص ص : 49_52. بتصرف من الباحث

عادة ما تلجأ بعض الشركات لرفع دعاوي قضائية على المدقق المحاسبي المالي بمجرد رفضه على المصادقة على القوائم المالية بعد تأكده من وجود خروقات، في هذه الحالة هذه النوعية من الدعاوي تمثل مؤشر ايجابي يزيد في سمعة مكتب التدقيق.

4. **التزام مكتب التدقيق بالمعايير المهنية:** تسعى لجان التدقيق للتأكد من أن المدقق المحاسبي المالي هو شخص مؤهل، مدرب، مستقل و محايد، و مسؤول مهنيا وفق ما تنصه معايير التدقيق المتعارف عليها، سواء كانت محلية او دولية. قيام المدقق بتطبيق المعايير المهنية يقود بالتأكيد لرفع جودة التدقيق ويعود ذلك إلى أن تلك المعايير تشكل الأسلوب الذي تتم به ممارسة مهنة التدقيق وبذلك تشكل مقياسا لجودة التدقيق.
5. **وجود نظام رقابة على جودة الأداء:** تسهر لجان التدقيق على التأكد من مدى تطبيق المدقق المحاسبي المالي لمعيار التدقيق الدولي رقم 220 المسمى برقابة الجودة لأعمال التدقيق، و الذي يلزم مكتب التدقيق بضرورة تقييم و رقابة جودة أعمال التدقيق المقدمة من طرفه، فلجنة التدقيق مطالبة بالتأكد من نظام رقابة على الجودة وذلك لأنه يعني التزام مكتب التدقيق بتنفيذ سياسات و اجراءات رقابة الجودة حسب المعايير الدولية مما يضمن رفع جودة التدقيق.
6. **خبرة مكتب التدقيق في المجال المهني الذي ينتمي له العميل:** تأخذ لجان التدقيق عامل خبرة مكتب التدقيق في عملية التعيين، بل تدرس هذا العامل من ناحية خبرة المكتب مقارنة بخصوصيات الشركة، و يتم ذلك بالتأكد ما إذا سبق للمكتب مزاولة تدقيق حسابات لعملاء من نفس القطاع التي تنتمي اليه الشركة، يعود هذا الاهتمام لقدرة المدقق في اكتشاف الأخطاء والاحتيال المالي في القوائم المالية حيث أن استخدام استراتيجية التخصص المهني للمدقق الخارجي يؤثر على جودة التدقيق بشكل إيجابي، فالمدققين المتخصصين يمكنهم التحكم في مخاطر أعمال العميل أكثر من غيرهم عن طريق دراسة الجوانب الإدارية للعميل، نزاهة الإدارة، المنافسة في المجال المهني .
7. **طول مدة ارتباط المدقق:** في الحقيقة أن هذا العامل يعتبر سلاح ذو حدين بالنسبة لجودة التدقيق، فارتباط المدقق مع الشركة لفترة طويلة، في حدود الفترة المنصوصة في التشريعات المنظمة للمهنة، قد يزيد في جودة التدقيق المحاسبي المالي بحكم تعرف المدقق على كل الجزئيات المتعلقة بالشركة مما يسمح له بالفهم الجيد لدواليب الشركة و محيطها، و لكن في نفس الوقت هناك دراسات أثبتت أن طول فترة ارتباط المدقق مع الشركة لها تأثير سلبي على جودة أعمال التدقيق بحكم العلاقات الشخصية التي يبنيها المدقق مع الادارة و التي من شأنها أن تؤثر في عمله، بين هذا و ذاك استطاعت لجان التدقيق ضبط مدة الارتباط، حيث أن طول المدة يساهم في زيادة جودة التدقيق المحاسبي المالي بشرط ضمان عدم تأثر استقلالية المدقق ، و هذا ما تسعى اليه لجنة التدقيق في اطار عملها كوسيط بين الادارة ، مجلس الادارة و المدققين.
8. **تقديم مكتب التدقيق لخدمات استشارية اضافية لمهمة التدقيق المحاسبي المالي:** بالإضافة إلى مهمة المصادقة عن حسابات الشركة، فإن تقديم مكتب التدقيق لخدمات استشارية يؤثر سلبا على جودة التدقيق وذلك لأن تقديم مثل هذه الخدمات يؤدي لاعتماد المدققين على عملائهم ماديا مما يضعف صلابتهم أمام إدارة الشركة، كما أن ذلك يضع المدققين في الأدوار الإدارية للشركة مما يهدد موضوعتيهم عند القيام بعملية التدقيق، و لهذا منعت الكثير من التشريعات القانونية الجمع بين مهمة المصادقة عن الحسابات و مهام استشارية أخرى يقوم بها نفس مكتب التدقيق، أهم هذه التشريعات قانون SOX، و لهذا فإن هذا الضابط أصبح ضمن ضوابط المعمول بها من قبل لجان التدقيق أثناء تعيين المدقق الخارجي و الذي من شأنه الرفع من جودة اعمال التدقيق.

مسؤوليات لجان التدقيق تؤدي حتما إلى تقليص فجوة التوقعات المتعلقة بما ينتظره مستخدمو أعمال التدقيق من عملية التدقيق و بما تقتضيه فعلا معايير التدقيق، بالإضافة إلى المساهمة في تقديم قوائم مالية ذات جودة عالية ما يسمح بالإفصاح المحاسبي الغير مضلل، كما أن هذه المسؤوليات تسمح برفع جودة أعمال التدقيق داخل الشركة. كل هذا يساهم في إرجاع الثقة الضائعة في مهنة التدقيق المحاسبي المالي بحكم الفضائح المالية التي ضربت الشركات الكبرى و كذلك مكاتب التدقيق العالمية.

المطلب الثالث: نموذج مقترح لخطوات تحقيق مسؤوليات لجان التدقيق

فيما سبق استطعنا توضيح مدى مساهمة مسؤوليات لجان التدقيق في ارجاع الثقة الضائعة في مهنة التدقيق المحاسبي المالي من خلال، أولا، مختلف أدوار لجان التدقيق المحاربة لمسببات فقدان الثقة كالمحاسبة الابداعية، الغش و الاحتيال، و ثانيا ، لكيفية تعاملها مع الآثار الناجمة عن فقدان الثقة كفجوة التوقعات، الافصاح المحاسبي المالي و جودة أعمال التدقيق.

فيما يلي سنحاول اقتراح نموذج يجمع مختلف الخطوات التي تسمح بتحقيق مسؤوليات لجان التدقيق، حيث قمنا بتقسيم هذه المسؤوليات إلى ثلاث أقسام معبر عنها في الفرع الثلاثة الآتية:

الفرع الأول: مسؤوليات مراقبة المخاطر المالية و الرقابة الداخلية.
الفرع الثاني: مسؤوليات مراقبة إعداد التقارير المالية.
الفرع الثالث: مسؤوليات مراقبة عمليات التدقيق الداخلي و الخارجي

ثم إعداد هذا النموذج في ضوء ما تم ذكره في الفصل الأول و الثاني و أفضل الممارسات الدولية للجان التدقيق، حيث يمثل دليل استرشادي للراغبين في انشاء لجان التدقيق أو تحسين ممارساتها ، مع العلم أنه نموذج عام قابل للتغيير و التحسين وفق خصوصيات الشركات.

يقدم النموذج في شكل جدول يحتوي على أربعة أعمدة، الأول مخصص لمسؤولية لجنة التدقيق، الثاني يفصل في الهدف التي تسعى اليه اللجنة من خلال تحقيق هذه المسؤولية، العمود الثالث يبين الخطوات الواجب اتباعها من أجل تحقيق الهدف المنشود من مسؤولية لجنة التدقيق، فيما يتناول العمود الأخير الفترة أو الموعد المحدد من أجل تنفيد المسؤولية.

الفرع الأول: مسؤوليات مراقبة المخاطر المالية و الرقابة الداخلية

سنتناول في هذا الفرع الجزء الأول من النموذج و المتعلق بالمسؤوليات لجنة التدقيق في مراقبة المخاطر المالية و الرقابة الداخلية، و هذا لأهمية الرقابة الداخلية في الشركة و الدور الذي تلعبه في المساهمة في تحقيق الأهداف المسطرة من قبل مجلس الإدارة و مراقبة مدى قدرة إدارة الشركة في تنفيد المخطط المسطر لتحقيق هذه الأهداف.

كما أن هذا الجزء يدرس مسؤوليات لجان التدقيق المتعلقة بالمخاطر المالية و هذا من أجل الحد من الممارسات التضليلية من خلال المحاسبة الابداعية و كل أشكال الغش و الاحتيال في القوائم المالية.

جدول2–5: مسؤوليات لجان التدقيق في مراقبة المخاطر المالية و الرقابة الداخلية

المسؤولية	الهدف من هذه المسؤولية	خطوات تحقيق الهدف	الموعد المحدد للتنفيذ
يجب أن يكون أعضاء لجنة التدقيق أعضاء في مجلس الإدارة وأن يتمتعوا بالاستقلالية للعمل في هذه اللجنة	الإشارة في محاضر اجتماعات لجنة التدقيق في حالة تعيين أي عضو جديد والتحقق من استقلاليته	اختبار الاستقلالية، بناءا على اللوائح الواردة في الميثاق وأية لوائح أخرى أو التعريفات السارية في هذا الشأن	التدقيق السنوي أو في حالة حدوث أية تغيرات في موقف أي عضو من أعضاء اللجنة.
تدقيق ميثاق اللجنة سنويا، وإعادة تقييم مدى ملاءمة وكفاية هذا الميثاق ، والتوصية بأية تغييرات مقترحة إلى مجلس الإدارة، مع دراسة التغييرات الضرورية كنتيجة لصدور قوانين أو لوائح جديدة.	إخطار مجلس الإدارة بمدى ملاءمة ميثاق لجنة التدقيق وبأية تعديلات يوصى بها	تدقيق الميثاق سنويا، وتقييم ملاءمة كل بند في الميثاق في ضوء الخبرات المكتسبة من الأعوام الماضية، وتقييم كفاية ومدى اكتمال الميثاق في ضوء لممارسات الرشيدة الجديدة والمتطلبات القانونية أو التنظيمية الجديدة.	التدقيق السنوي، ما لم تكن هناك تغييرات مطلوبة خلال العام
يتعين على اللجنة الاجتماع أربع مرات سنوياً على الأقل وفي كل مرة تقترح الشركة إصدار بيان صحفي عن معلومات الأرباح ربع السنوية أو السنوية. ويجوز الجمع بين هذه الاجتماعات والاجتماعات الدورية أو تكرارها حسبما تقتضي الظروف. ويجوز للجنة أن تطلب من أعضاء الإدارة أو غيرهم حضور الاجتماعات وتقديم المعلومات	إعداد محاضر الاجتماعات التي تسجل القرارات التي تم اتخاذها والإجراءات العملية التي تعقب الاجتماعات و مراجعتها للموافقة عليها . يجب حفظ محاضر الاجتماعات لدى مجلس الإدارة.	يجب عقد الاجتماعات التي يحضرها الأشخاص بذاتهم مرة على الأقل كل ثلاثة أشهر. ويتوقع أن يحضر جميع الأعضاء لكل اجتماع سواء شخصيا، أو من خلال مؤتمر عبر الهاتف أو عبر الفيديو كونفرانس. ويجوز عقد اجتماعات متكررة عبر الهاتف. ويجب إعداد جداول أعمال الاجتماعات وتقديمها للأعضاء قبل الانعقاد، بالإضافة إلى تزويدهم بالمواد التي	يجب توزيع المحاضر في أقرب فرصة ممكنة، وذلك في موعد أقصاه خمسة أيام على الأقل قبيل الاجتماع التالي

ذات الصلة بموضوع الاجتماع إذا دعت الضرورة لذلك		سيتناولونها في الاجتماع في صورة تقارير موجزة ملائمة قبل الانعقاد بخمسة أيام على الأقل	
الاستفسار من الإدارة والمدقق الداخلي والمدقق الخارجي عن المخاطر أو المشكلات التي تواجه الشركة وتقييم الخطوات التي قامت بها الإدارة أو اقترحتها للحد من هذه المخاطر بالنسبة للشركة والتدقيق الدوري للالتزام بهذه الخطوات	تقديم تقرير عن المخاطر يتضمن استراتيجيات الحد منها والمخاطر النوعية والتأمين لتغطية هذه المخاطر	إنشاء ملف لتسجيل المخاطر الجوهرية التي تواجه الشركة، وتحديثه في حالة حدوث تغير في الأحداث، ومراجعته مع الإدارة والمدقق الداخلي كل ثلاثة أشهر أو في تاريخ أقرب عند الضرورة، للتأكد من تحديثه بشكل مستمر	يتم التدقيق مرة على الأقل كل عام، أو تكراره عند الضرورة
مراجعة ما يلي مع المدقق الخارجي والمدقق الداخلي: • ملائمة عمليات الرقابة الداخلية للشركة، بما في ذلك الرقابة والضوابط على النظم الآلية للمعلومات الخاصة بالحاسب الآلي ونظم الأمن. • أية نتائج وتوصيات هامة قدمها المدقق الخارجي وخدمات التدقيق الداخلي معا، ومدى استجابة الإدارة لها	تقديم تقرير بالمخاطر، بما في ذلك استراتيجيات الحد منها وكذلك المخاطر القابلة للقياس والتأمين اللازم لتغطية تلك المخاطر	مراجعة تقارير فريق التدقيق الداخلي لكافة عمليات التدقيق التي تمت منذ آخر اجتماع للجنة التدقيق. مراجعة عمليات الرقابة الداخلية الرئيسية مع المدقق الداخلي وفهم سبل التحقق من كفاءة هذه النظم خلال العام. مراجعة هذه الخطط مع المدقق الخارجي للتعرف على نطاق الخطط بالنسبة لعمليات الرقابة الرئيسية. مراجعة خطط تدقيق العناصر الأخرى لبيئة الرقابة مع المدقق لداخلي. التأكد من صياغة كافة جوانب الضعف في التدقيق الداخلي بصورة يمكن قياسها ومراجعتها ومواجهتها	يتم التدقيق مرة على الأقل كل عام، أو تكراره عند الضرورة

الاشتراك مع إدارة الشركة والمدقق الخارجي في مراجعة أية مبادرات تنظيمية ومحاسبية	تسجيل المناقشات وأية خطوات عمل يتم اقتراحها في محاضر اجتماعات لجنة التدقيق	الاطلاع على التطورات الحديثة المتعلقة بالمجالات الصناعية والبيئية التي تعمل بها الشركة، بما في ذلك المتطلبات التنظيمية التي قد تخضع لها، ومناقشتها مع الإدارة والمدقق الخارجي في خلال الاجتماعات	يتم التدقيق عند الضرورة
مراجعة إجراءات تلقي الشكاوى وحفظها والتعامل معها من قبل الشركة وذلك فيما يتعلق بأمور المحاسبة ونظم الرقابة المحاسبية أو شؤون التدقيق والتي تقدم من قبل أي طرف داخلي أو خارجي للشركة. مراجعة أية شكاوى تم تلقيها وما آلت إليه هذه الشكاوى والحلول إذا تم التوصل إليها	مراجعة أصل الشكوى، بغض النظر عن طريقة تسلمها، ومناقشة الحالة التي تتعلق بحل كل شكوى. مراجعة قائمة إجمالية بالشكاوى التي تم تسلمها حتى تاريخه لمراجعة مدى تكرار شكاوى بعينها أو أية ملاحظات أخرى	مراجعة الإجراءات مع المدقق الداخلي والمستشار القانوني. مراجعة كافة الشكاوى التي تم تلقيها وكيفية التوصل إلى حلول لها. ضمان اتخاذ إجراءات سليمة لدراسة الشكوى وحلها في الوقت المناسب	يتم التدقيق في كل اجتماع
مراجعة إجراءات التعامل مع الشكاوى المجهولة والسرية من العاملين بالشركة بشأن أمور المحاسبة أو التدقيق موضع الشك. مراجعة أية شكاوى تم تلقيها وما آلت إليه هذه الشكاوى والحلول إذا تم التوصل إليها	مراجعة أصل الشكوى، بغض النظر عن طريقة تسلمها، ومناقشة الحالة التي تتعلق بحل كل شكوى. مراجعة قائمة إجمالية بالشكاوى التي تم تسلمها حتى تاريخه لمراجعة مدى تكرار شكاوى بعينها أو أية ملاحظات أخرى	مراجعة الإجراءات مع المدقق الداخلي والمستشار القانوني. مراجعة كافة الشكاوى التي تم تلقيها وكيفية التوصل إلى حلول لها. ضمان اتخاذ إجراءات سليمة لدراسة الشكوى وحلها في الوقت المناسب	يتم التدقيق في كل اجتماع

المصدر: من إعداد الباحث

نستطيع استنتاج من هذه المسؤوليات الدور الاشرافي الذي تقوم به لجنة التدقيق، فهي لا تقوم بتنفيذ برنامج التدقيق بل تسهر على احترام تطبيق البرنامج الذي ينفذه كل من التدقيق الداخلي و الخارجي.

من خلال الجزء الأول من النموذج نستطيع رؤية دور الوسيط الذي تلعبه لجان التدقيق بين مجلس الإدارة و المدققين.

الفرع الثاني: مسؤوليات مراقبة إعداد التقارير المالية

الجزء الثاني من النموذج المقترح يتطرق إلى مسؤوليات لجان التدقيق في مراقبة إعداد القوائم المالية من قبل الإدارة التنفيذية للشركة، و هذا لكون التقارير و القوائم المالية يمثلان الافصاح المحاسبي المالي للشركة، و لكون هذا الأخير له دور بارز في اتخاذ القرارات من قبل المستثمرين و الملاك، وبالتالي كان لزاما على لجان التدقيق مراقبة طريقة إعداد القوائم المالية و كذلك طريقة مراقبتها من قبل المدققين من أجل منح ثقة كافية للمستثمرين و مستعملي القوائم المالية عن نجاعة الافصاح المحاسبي المالي للشركة و خلوه من أي تضليل.

جدول2–6: مسؤوليات لجان التدقيق في مراقبة إعداد التقارير المالية

المسؤولية	الهدف من هذه المسؤولية	خطوات تحقيق الهدف	الموعد المحدد للتنفيذ
يجب أن يكون أحد أعضاء اللجنة على الأقل من الخبراء الماليين	يجب تحديد عضو اللجنة الذي تم تعيينه كخبير مالي في محضر اجتماع لجنة التدقيق	التأكد من أن أحد أعضاء لجنة التدقيق على الأقل يستوفي شروط ومتطلبات تعيينه كخبير مالي	التدقيق السنوي، ما لم يكم هناك تغيير في عذا الوضع.
تدقيق التقرير المالي السنوي والمرحلي قبل موافاة الجهات الرقابية به، وذلك بالاشتراك مع الإدارة والمدقق الخارجي	موافقة لجنة التدقيق على البيانات التي سيتم نشرها وموافاة الجهات الرقابية بها	الاجتماع عبر الهاتف على الأقل قبل إصدار أية بيانات عن الأرباح (السنوية أو ربع السنوية) للشركة وذلك قبل موافاة الجهات الرقابية بتلك البيانات	يتم التدقيق كل ثلاثة أشهر وعند الضرورة
مراجعة ما يلي مع المدقق الخارجي: • كافة السياسات و الممارسات المحاسبية الرئيسية التي تستخدمها الشركة. • كافة المعالجات البديلة للبيانات المالية في نطاق المبادئ المحاسبية التي تمت مناقشتها مع إدارة الشركة، ونتائج كل بديل، والمعالجة التي تفضل الشركة استخدامها	تقديم التقارير والمستندات التي تتعلق بتلك المناقشات وحل الخلافات حولها	مناقشة كل قضية وكذلك القضايا التي قد تظهر أمام اللجنة و/أو المدققين الخارجيين خلال هذه العملية. و وضع خطة عمل وخطة متابعة حسب الضرورة	يتم التدقيق سنويا على الأقل و/أو تزامنا مع تدقيق نهاية السنة
مراجعة ما يلي مع الإدارة والمدقق الخارجي:	تقديم التقارير والمستندات التي	مناقشة كل قضية وكذلك القضايا التي قد تظهر أمام	يتم التدقيق عند الانتهاء من عملية

• القوائم المالية المرحلية والسنوية الخاصة بالشركة والإيضاحات المرتبطة بها. • ما يقوم به المدقق الخارجي من مراجعة للقوائم المالية وتقريره عنها. • أحكام المدقق الخارجي بشأن جودة – وليس مجرد مدى تقبل – المبادئ المحاسبية للشركة كما هي مطبقة في تقاريرها المالية. • أية تعديلات جوهرية لازمة في خطة المدقق الخارجي. • أية صعوبات أو نزاعات مع الإدارة تمت مواجهتها أثناء التدقيق	تتعلق بتلك المناقشات، وحل الخلافات، أو تقديم خطة العمل لأية بنود تستلزم المتابعة	اللجنة و/أو المدقق الخارجي خلال هذه العملية مع الإدارة (والمدقق الداخلي) والمدقق الخارجي. الاشتراك مع الإدارة في تدقيق مسار العمل المطلوب بالنسبة لأي قرار يحتاج إلى تدقيق. مراقبة قرارات المتابعة التي تحتاج إلى تدخل مستمر من قبل لجنة التدقيق	التدقيق الخارجي
الاشتراك مع خبير مالي والمدقق الداخلي في مراجعة القضايا القانونية والتنظيمية التي ترى الشركة أنها قد تؤثر تأثيرا ماديا على القوائم المالية وسياسات الالتزام بالشركة والبرامج والتقارير الواردة من الجهات الرقابية	إخطار مجلس الإدارة بإتمام عملية التدقيق بالإضافة إلى أية أمور أخرى يجب لفت انتباه المجلس إليها	مناقشة ما إذا كانت الشركة تلتزم بالقوانين واللوائح التي تحكم البيئة أو مجال الصناعة التي تعمل فيها الشركة، بالإضافة إلى القوانين واللوائح السارية الأخرى	يتم التدقيق في كل اجتماع.

المصدر: من إعداد الباحث

الجزء الثاني من النموذج وضح الخطوات اللازمة لتحقيق مسؤوليات لجنة التدقيق و المتعلقة بمراقبة عملية التقارير المالية، كما أن هذا الجزء بين مدى أهمية لجنة التدقيق في كبح أوجه الاحتيال و الغش من خلال تنظيمه للعلاقة بين الادارة و المدقق الخارجي، هذه العلاقة التي كانت من بين أهم أسباب الفضائح المالية للشركات في مختلف أنحاء العالم سواء بالتأثير على استقلالية المدقق الخارجي و من ثم استحالة القيام بعمله بأكمل وجه أو تواطؤ هذا الأخير مع الإدارة من أجل مصالح شخصية.

بين هذا و ذاك تلعب لجان التدقيق دورا هاما في الحفاظ على استقلالية المدقق بالتدخل في كل النزاعات بين الإدارة و المدقق الخارجي، و كذا السهر على التزام المدقق بالمعايير المتعارف عليها في مهنة التدقيق و التي تسمح له بأداء مهامه بكل شفافية.

الفرع الثالث: مسؤوليات مراقبة عمليات التدقيق الداخلي و الخارجي

الجزء الأخير من النموذج مخصص لمسؤوليات لجان التدقيق في مراقبة عمليات التدقيق الداخلي و الخارجي، أي الدور الذي تلعبه لجان التدقيق في تفعيل مهنة التدقيق و طريقة مساهمتها في الرفع من جودة أعمال التدقيق داخليا كان أم خارجيا.

جدول2–7: مسؤوليات لجان التدقيق في مراقبة عمليات التدقيق الداخلي و الخارجي

المسؤولية	الهدف من هذه المسؤولية	خطوات تحقيق الهدف	الموعد المحدد للتنفيذ
عقد جلسات تنفيذية مع المدققين الخارجيين، والعضو المنتدب، والمدير المالي، ورئيس قسم التدقيق الداخلي، والمسؤول عن إعداد التقارير المالية، والمراقب المالي، وأي شخص آخر ترغب اللجنة في الاجتماع معه	تطوير خطوات العمل التي سيتم اتخاذها كلما كان ذلك مناسبا	يتم عقد هذه الجلسات تزامنا مع الاجتماعات ربع السنوية أو عند الضرورة	يتم التدقيق ربع سنويا، وعند الضرورة
المراجعة والتشاور بشأن تعيين المدقق الداخلي أو استبداله أو الاستغناء عنه	رفع التقارير إلى كل أعضاء مجلس الإدارة حول أداء المدقق الداخلي بما في ذلك فعالية كفاءة عمل قسم التدقيق الداخلي	الاجتماع في جلسة تنفيذية مع المدقق الداخلي على هامش كل اجتماع. عقد اجتماعات خاصة حسب الضرورة لدراسة تعيين المدقق الداخلي أو إعادة تكليفه أو الاستغناء عنه	يتم إجراء مراجعات مستمرة، نظرا لإمكانية حدوث تغيرات في أي وقت خلال العام
ترشيح وتحديد أتعاب المدقق الخارجي، والحصول على الموافقة المسبقة عن أية خدمات أخرى – بخلاف التدقيق – والتي سوف يقدمها المدقق الخارجي، وقبل تقديمه لهذه الخدمات. بالإضافة إلى تدقيق وتقييم أداء المدقق الخارجي ومراجعة أي اقتراح بإعفائه من مهمته وذلك بالاشتراك مع كافة أعضاء مجلس الإدارة	رفع التقارير وتقديم التوصيات الخاصة بأداء المدققين الخارجيين والأتعاب التي يتقاضونها. مع مراجعة نطاق كافة الخدمات التي يقدمها مكتب التدقيق في كافة أقسام الشركة	يجب مناقشة كل من هذه البنود مرة واحدة على الأقل سنويا مع الإدارة، والمدقق الداخلي، ومجلس الإدارة. مراجعة إجمالي أتعاب التدقيق مقارنة بأية خدمات إضافية يقدمها المدقق الخارجي	يتم التدقيق بعد نهاية كل سنة مالية

الاشتراك مع المدقق الخارجي و الداخلي في تقييم نطاق التدقيق وخطة المدقق الداخلي الخارجي. ومناقشة تنسيق جهود التدقيق لضمان التغطية الكاملة للأنشطة والحد من الجهود المتكررة وتحقيق الاستخدام الفعال لموارد التدقيق	تسجيل الاجتماع في محاضر اجتماعات لجنة التدقيق	الاجتماع مع المدقق الخارجي و الداخلي لمناقشة نطاق التدقيق للعام السابق، والدروس المستفادة منه. ثم يتم بعد ذلك مناقشة نطاق التدقيق المخطط إجراؤه في العام الحالي	يتم في اجتماع الربع الثاني من كل عام، مراجعة نطاق أنشطة التدقيق للعام السابق والعلاقات بين المدقق الداخلي و الخارجي فيما يتعلق بنطاق عمل التدقيق الخارجي. في اجتماع الربع الثالث من كل عام، تتم مراجعة كفاءة خطط التدقيق للعام الحالي
مراجعة ما يلي مع إدارة الشركة والمدقق الداخلي: • النتائج الرئيسية للتدقيق الداخلي في أثناء العام واستجابة إدارة الشركة لها • أية صعوبات واجهت فريق عمل التدقيق أثناء عمليات المراجعة، بما في ذلك أية قيود في نطاق أعمالهم أو حالت دون وصولهم للمعلومات اللازمة لعملهم. • أية تغييرات لازمة في نطاق تدقيقهم الداخلي. • ميزانية قسم التدقيق الداخلي وتعيين الكوادر به. • ميثاق عمل قسم التدقيق الداخلي	تقديم التقارير حول وضع كافة عمليات التدقيق المقررة للثلاثة أشهر المقبلة و/أو للعام القادم	مراجعة تقارير كافة أنشطة التدقيق الداخلي بداية من الثاني عشر شهرا الماضية والأنشطة المقررة للستة أشهر المقبلة، بالإضافة إلى وضع كل عملية تدقيق مقررة. تدقيق ومناقشة نتائج كل مراجعة تمت منذ الاجتماع السابق ورد الإدارة على التقرير. مناقشة ميزانية قسم التدقيق الداخلي وتعيين العاملين به مع المدقق الداخلي. مناقشة مدى التزام التدقيق الداخلي باللوائح.	يتم التدقيق في كل اجتماع

مراجعة كافة المراسلات الكتابية الهامة التي تمت بين المدقق الخارجي وإدارة الشركة، مثل الخطابات الموجهة إلى الإدارة أو جداول الاختلافات التي لم تسو بعد	تقديم التقارير والمستندات الخاصة بتلك المناقشات، وحل القضايا، وخطة العمل لأية بنود تستلزم المتابعة والمراقبة	مناقشة كل بند مع المدقق الخارجي والإدارة (بما في ذلك المدقق الداخلي) واتخاذ القرار بشأن مدى ملائمة الحل المقترح	يتم التدقيق عند الانتهاء من التدقيق الخارجي
تقوم لجنة التدقيق بعملية تقييم للمدقق الخارجي و الداخلي	تقديم الاقتراحات الخاصة بالتغييرات في العملية وكذلك في الإجراءات	يتم استخدام المعلومات الصادرة عن الجلسات التنفيذية التي تم عقدها خلال العام. كما يتم استخدام وسيلة رسمية للتقييم لكل مجموعة	يتم التدقيق عند الانتهاء من التدقيق السنوي

المصدر: من إعداد الباحث

هذا الجزء من النموذج بين الدور الذي تلعبه لجان التدقيق في الرفع من جودة أعمال التدقيق الداخلي و الخارجي من خلال المساهمة في تعيينهم، تحديد أتعابهم و أجورهم، المساهمة في تحديد برنامج عملهم و الذي يسمح بأداء أعمال التدقيق وفق معايير المهنة و التي توصلهم إلى نتائج تلبي حاجيات مستخدمي أعمال التدقيق و تقلص بذلك من فجوة التوقعات.

نقطة مهمة أيضا بينها هذا الجدول من خلال مسؤوليات لجان التدقيق هو الدور الجوهري الذي تلعبه لجان التدقيق في التنسيق بين اعمال التدقيق الداخلي و الخارجي و الذي يسمح بالوصول إلى نتائج التدقيق أكثر جودة و أقل تكلفة بحكم اختزال المهام المشتركة الذي يقوم بها كل من المدقق الداخلي و الخارجي.

الأجزاء الثلاثة للنموذج تسمح للشركات الراغبة في انشاء أو تفعيل لجنة التدقيق بمعرفة المسؤوليات الأساسية للجنة، الأهداف المنتظرة من هذه اللجنة و كذا الخطوات اللازم اتباعها من أجل تحقيق هذه الأهداف و الظرف الزمني المخصص لهذه المسؤوليات.

تناول النموذج النقاط الأساسية في اشكالية فقدان الثقة في مهنة التدقيق المحاسبي المالي و هي: الغش، الإفصاح المحاسبي المالي و جودة أعمال التدقيق، فمن خلال النموذج نستطيع استخلاص الدور الهام الذي تلعبه لجان التدقيق في ارجاع الثقة لمستخدمي أعمال التدقيق المحاسبي المالي و بالتالي تفعيل هذه الأخيرة من أجل عملها وفق الاطار التصوري للمهنة.

خاتمة الفصل:

بالنظر إلى ما تم طرحه نستطيع القول أن مهنة التدقيق المحاسبي المالي لم يعد لديها تلك الدرجة العالية من الثقة في أعمالها من طرف مستعملي خدماتها، و هذا بعد موجة الفضائح المالية التي مست الشركات العالمية، بالرغم من تواجد خلية تدقيق تابعة لهيكلها التنظيمي و مدقق مستقل يسهر على مصادقة القوائم المالية.

فقدان الثقة راجع لسببين، الشك في قدرة مهنة التدقيق لاكتشاف عمليات الغش و التزوير، أي طعن في مهنة و معايير التدقيق، و السبب الثاني الشك في مصداقية المدقق بحكم تواطؤ بعض مكاتب التدقيق في الفضائح المالية للشركات و أحسن مثال مكتب التدقيق ANDERSON الذي شارك في عملية الغش التي كانت في القوائم المالية لشركة ENRON و هو المكلف بالمصادقة على قوائمها.

فقدان الثقة أثر جليا في مهنة التدقيق و دورها في الافصاح المحاسبي المالي من خلال التشكيك في جودة أداء التدقيق المحاسبي المالي.

و لذلك أصبح لزاما من المشرعين و المنظمات المهنية إرجاع الثقة من خلال كبح استعمال المحاسبة الابداعية، تقليص فجوة التوقعات و وضع آليات لتقييم جودة التدقيق المحاسبي المالي.

هذا ما أدى إلى ظهور جملة من التشريعات و الاصدارات تعالج هذه الظاهرة و التي اتفقت في نقطة ايجاد آلية تدقيق أخرى تكون كفيلة في ضبط مهنة التدقيق المحاسبي المالي من خلال سهرها من جهة على ضمان احترام المدقق للمعايير المتعارف عليها و من جهة أخرى توفير الظروف اللازمة للمدقق تسمح له ببدل العناية المهنية المطلوبة.

من هنا ظهرت أهمية لجان التدقيق و التي تعتبر عضو فعال في حوكمة الشركات، حيث استطاعت إلى حد بعيد استرجاع الثقة الضائعة في مهنة التدقيق المحاسبي المالي من خلال محاربتها لآليات التلاعب و الغش كالمحاسبة الابداعية و معالجتها لتبعات الأزمات و الفضائح المالية كفجوة التوقعات و كذا تفعيلها لمهنة التدقيق المحاسبي المالي من خلال متابعتها و تقييمها لجودة أعمال التدقيق الداخلي و الخارجي.

مقدمة الفصل:

يقيس هذا الفصل درجة التطابق بين ما ورد في الجانب النظري لهذا البحث و آراء أصحاب العلاقة بمهنة التدقيق المحاسبي المالي في الجزائر.

سنعرض من خلال هذا الفصل واقع وآفاق مهنة التدقيق المحاسبي المالي في الجزائر و ذلك من خلال عمل استكشافي تحليلي أين حاول الباحث الاحتكاك مع المهنيين، الأكاديميين و كذا الموظفين في التدقيق المحاسبي المالي من أجل تحديد الواقع و الآفاق من الميدان من وجهة نظر الفاعلين في عملية التدقيق المحاسبي المالي.

ثم سنتطرق إلى عرض عملية تحضير ،انجاز و تحليل نتائج الدراسة الميدانية من خلال التفصيل في كل أقسام و محاور استمارة الاستبيان، حيث نتطرق في البداية إلى عرض منهجية الدراسة الميدانية و الأساليب الإحصائية، ثم تحليل أراء الفاعلين في دور ضوابط تشكيل لجان التدقيق و مهامها في تفعيل عملية التدقيق المحاسبي المالي في الجزائر.

و من خلال نتائج الدراسة الميدانية نقوم باختبار فرضيات الدراسة الميدانية و كذا محاولة اقتراح لدليل ارشادي جزائري ينظم و يمهد لعملية تأسيس لجان التدقيق في المؤسسات الجزائرية.

المبحث الأول: واقع و آفاق عملية التدقيق المحاسبي المالي بالجزائر

مجموعة من اللقاءات و الحوارات مع الفاعلين في عملية التدقيق المحاسبي المالي و كذا المشاركة في بعض خدمات التدقيق مقدمة من قبل مهنيين أعطى لنا الفرصة لتحليل واقع و آفاق عملية التدقيق المحاسبي المالي من وجهة نظر المهنيين، الموظفين و كذا الأكاديميين.

المطلب الأول: التدقيق الداخلي في الجزائر

سنتطرق في هذا المطلب إلى تطور وظيفة التدقيق الداخلي بالجزائر و ذلك من خلال الفروع الثلاثة الآتية:

- ✓ الفرع الأول: تطور مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر
- ✓ الفرع الثاني: تقييم تطور مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر
- ✓ الفرع الثالث: الاعتمادات الدولية للمدقق الداخلي الجزائري

الفرع الأول: تطور مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر

1) **بعد الاستقلال:** مباشرة بعد الاستقلال كانت تقتصر مهنة التدقيق على التدقيق الخارجي، فلم يكن هناك أي وجود لمهنة التدقيق الداخلي في الصورة التي عرفت بها في الفصل الأول.
كما تميزت هذه المرحلة بنقص فادح في الكفاءة المهنية للمدققين، فأغلبيتهم تلقوا تكوين محاسب، و مارسوا مهنة المحاسبة في المؤسسات الفرنسية قبل الاستقلال. وسبب هذه الوضعية كون النظام الاقتصادي السائد آنذاك نظام اشتراكي حيث كانت كل الشؤون الاقتصادية تمتاز بالطابع العمومي، أما الرقابة فكانت من صلاحيات مجلس المحاسبة طبقا لنص المادة 31 من القانون 80/05 المتعلقة بإنشاء مجلس المحاسبة.[1]

2) **بعد 1988:** عرفت الجزائر تطورا مذهلا في كافة المجالات السياسية، الثقافية، الاجتماعية و خاصة الاقتصادية، و لقد مس هذا التطور المؤسسات التي أخذت تتنوع من حيث الحجم و الشكل و العمليات التي تمارسها ضمن نشاطها الاستغلالي، و مع اشتداد حدة المنافسة و انفصال ملكية رأس المال عن الإدارة و ما تسبب به من تعذر التحكم الجيد لأصحاب رأس المال في إدارة مؤسساتهم ، ألحت الضرورة إلى تطوير مختلف الأنظمة الرقابية المطبقة داخل المؤسسة و هذا ما مهد لظهور و لأول مرة وظيفة التدقيق الداخلي من خلال اصدار المشرع الجزائري لقانون 01-88.

صدر هذا القانون يوم بتاريخ 01/13/ 1988، في العدد الثاني من الجريدة الرسمية حيث يتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية. يحتوي على أربعة أبواب وثلاث وستون مادة. ينبغي الاشارة أنه أحدث ثورة كبيرة

[1] العايب عبدالرحمان، نشاط التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري و الممارسات الدولية، مداخلة بالملتقى الوطني الثامن بعنوان مهنة التدقيق في الجزائر بين الواقع و الأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة20 أوت 1955 ، سكيكدة، 2010/10/11،ص12.

داخل المؤسسات الجزائرية، خاصة منها العمومية ذات الطابع الاقتصادي، لكونه تزامن مع التوجه الجديد للاقتصاد الجزائري، من الموجه المخطط الى اقتصاد السوق. فقد تطرق في المادة 40، الباب الثاني، الفصل السابع إلى: "يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم و تدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة و تحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها و تسييرها"[2].

بالرغم من غياب مصطلح تدقيق داخلي، و لكن استعمال مصطلح هياكل داخلية خاصة بالمراقبة و بصفة مستمرة يعبر عن مفهوم التدقيق الداخلي.

و كملخص لفحوى هذا القانون، نستطيع عرضه في النقاط التالية:

- ✓ استقلالية المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي.
- ✓ الغاء كل اشكال التدقيق السابقة.
- ✓ اعادة هيكلة الرقابة الخارجية التي كان يسهر عليها محافظ الحسابات أو خبير محاسبي.
- ✓ تقوية الرقابة الداخلية و اعلان ميلاد التدقيق الداخلي.

منذ هذا التاريخ، اكتسبت وظيفة التدقيق الداخلي صبغة رسمية ذات طابع الزامي، بالرغم من ذلك كانت هناك بعض النقائص منها:

- غياب مدققين داخليين مؤهلين.
- غياب اطار رسمي يسير المهنة.
- غياب هياكل تكوين متخصصة.

- **ابتداء من سنة1990** [3]: لتغطية النقائص المذكورة آنفا، أمضت الجزائر اتفاقية دولية حكومية بينها و بين فرنسا، متعلقة بتكوين مدققين داخليين جزائريين، و ذلك في مجالين، الأول التدقيق المحاسبي و المالي، و الثاني تدقيق الموارد البشرية و التدقيق القانوني.

حيث كلفت الحكومة الفرنسية معهدين تكوين عالميين متخصصين في مجال الرقابة و التدقيق و هما: المعهد الفرنسي للتدقيق و الرقابة الداخلية IFACI[4] و المدرسة العليا للعلوم الاقتصادية و التجارية الفرنسية[5] ESSEC/Cergy Pontoise .

فترة التكوين امتدت ما بين 1990 إلى 1997 و توجت بتكوين 117 مدققا داخليا جزائريا ينتمون إلى 38 مؤسسة جزائرية.

[2] الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد الثاني، الصادرة يوم 01/13/ 1988، ص 36.
[3] Journée d'études Sonatrach ; « L'audit interne dans le secteur pétrolier » ; animé par Nourdine Khatal, Président AACIA (IIA/Algeria) ; Hôtel Hilton ; Alger ; le 10 /01/2005
[4] Institut français de l'audit et du contrôle interne
[5] École supérieure des sciences économiques et commerciales, Cergy-Pontoise, France.

3) **جويلية 1993**: تميزت هذه الفترة بتأسيس أول هيئة غير حكومية تسهر على تأطير و تسيير قطاع التدقيق الداخلي بالجزائر، و المتمثلة في جمعية المدققين و المستشارين الداخليين الجزائريين،[6]AACIA، مكونة من 60 عضوا.

منذ سنة 1995 و هي عضو في معهد المدققين الداخليين IIA ، بالإضافة إلى عضوية في الاتحاد الفرنكوفوني للتدقيق الداخليUFAI [7]، أين تشارك في نشاطاتهم.

كما لها تواصل مع العديد من الهيئات و الجمعيات في مختلف بلدان العالم نذكر منها: أمريكا، كندا، فرنسا، بلجيكا، فرنسا، لوكسمبورغ، سويسرا، تونس، المغرب، مالي، الكاميرون، السنغال،.....

المهام الأساسية لهذه الجمعية نلخصها في النقاط الآتية:

- ✓ مرافقة و مساندة المؤسسات الجزائرية في انشاء أو إعادة هيكلة خلايا التدقيق الداخلي.
- ✓ تنشيط ملتقيات محلية و دولية، محاضرات، أيام دراسية متعلقة بالتدقيق الداخلي و هذا لصالح كل من المجتمع الأكاديمي و كذا المهني.
- ✓ فتح نقاشات في مجال التدقيق الداخلي بإشراك كل الفاعلين في هذا المجال.
- ✓ النشر و الاشهار بوظيفة التدقيق الداخلي.
- ✓ نشر مجلة دورية اسمها المدقق"L'AUDITEUR"
- ✓ تسيير و تطوير قاعدة بيانات و معطيات هامة متعلقة بالتدقيق الداخلي.

يجدر الإشارة أنه و بالرغم من المهام المذكورة آنفا و بالتواصل مع بعض الفاعلين في مجال التدقيق الداخلي، هناك نظرة جد انتقادية لهذه الجمعية و على ما تقدمه في أرض الواقع، فإذا علمنا أنها تسعى أن تلعب دور معهد المدققين الداخليين الأمريكي الدولي و كذا المعهد الفرنسي للتدقيق و الرقابة الداخليين، فإذا قارنا مدى مساهمة هذين المعهدين لصالح بلديهما أمريكا و فرنسا على التوالي ثم مساهمتهما لتطوير هذه المهنة عبر العالم مع ما تقدمه هذه الجمعية لصالح التدقيق الداخلي للجزائر فالمقارنة غير ممكنة بالنظر إلى الوزن التي تلعبه هذه المعاهد لتطوير مهنة التدقيق الداخلي على المستوى المحلي و الدولي.

4) **سنة 1995**: عرفت هذه السنة حدتين هامين هما:

أ) **ورشة وطنية حول التدقيق الداخلي**: نظمت وزارة الصناعة ورشة وطنية حول التدقيق الداخلي بتنشيط من جمعية المدققين و المستشارين الداخليين الجزائريين [8].

[6] Association des Auditeurs Consultants Internes Algériens.
[7] l'Union Francophone de l'Audit Interne

[8] عنوان الورشة كان كالتالي:
« L'obligation légale ne saurait être un gage de réhabilitation de la fonction audit interne en Algérie ».

خرجت هذه الورشة بنتيجة أن التدقيق الداخلي على المستوى العالمي عبارة عن أداة و وسيلة للتسيير تستعمل لصالح الإدارة و تساهم في اتخاد القرارات الناجعة، و غالبا ما يمثل حاجة تطلبها الهياكل الموجودة في أعلى هرم المؤسسة على غرار الادارة العليا و مجلس الادارة.

جاءت هذه التوصية بعدما لوحظ أن استعمال التدقيق الداخلي في الجزائر تشوبه بعض السلبيات اهمها:

- ✓ يقتصر على التدقيق المالي و المحاسبي فقط، و لا يتعدى هذا الاستعمال الى الانواع الأخرى أهمها التدقيق التشغيلي.
- ✓ لوحظ أنه غالبا ما تكون خلية التدقيق الداخلي تابعة هيكليا إلى إدارة المالية و المحاسبة داخل المؤسسة و هذا على عكس ما تقتضيه التحديات الجديدة لهذه الوظيفة.

ب) الامر رقم 95/25: الصادر بتاريخ 1995/09/27 في العدد الخامس و الخمسين من الجريدة الرسمية، و يتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية الخاصة بالدولة، يحتوي هذا الأمر على ثلاثون مادة مبوبة في خمسة أبواب و يحدد القواعد الخاصة بتنظيم، تسيير و مراقبة الأموال العمومية التي تحوزها الدولة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون العام في شكل أسهم او مساهمات أو شهادات استثمار، أو أي قيم منقولة اخرى تمثل رأسمال الشركات التجارية كما هي محددة في المادة 23 [9].

أهم ميزة لهذا الأمر أنه أصبح المعيار الرئيسي فيما يخص القوانين التي تسير وظيفة التدقيق الداخلي، لكونه عوض القانون 88/01 ولكن من حيث المضمون لم يكن هناك تغيير بحكم ابقائه على إلزامية انشاء خلايا التدقيق الداخلي داخل المؤسسات الجزائرية العمومية.

5) **نظام رقم 03 /2002**:[10] الصادرة يوم 14 نوفمبر 2002 من قبل بنك الجزائر، تحت عنوان الرقابة الداخلية للبنوك و المؤسسات المالية، يحتوي على 48 مادة و يهدف إلى تعريف أنظمة الرقابة الداخلية الخاصة بالبنوك و المؤسسات المالية الواجب وضعها و تطويرها و هي: أنظمة قياس و تحليل المخاطر و أنظمة التحكم في المخاطر و اليقظة.

من الملاحظ ان هذه الأنظمة متعلقة بالتدقيق الداخلي الخاص بالمؤسسات المالية و البنوك في الجزائر، أين اصبحت كل هذه المؤسسات مطالبة بإنشاء أو تطوير وظيفة التدقيق الداخلي من أجل مواكبة المخاطر و التحكم فيها.

6) **التعليمة رقم 079/SG/07**:صادرة بتاريخ 2007/01/30 من وزارة الصناعة و ترويج الاستثمارات، و التي تلزم المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي بإدراج خلية التدقيق الداخلي في هيكلها التنظيمي، هذه التعليمة جاءت لتعزز الأمر رقم 95/25 الصادر بتاريخ 1995/09/27 و لكن بدون أي اضافات جديدة.

[9] الجريدة الرسمية، العدد 55، الصادرة بتاريخ1995/09/27 من صفحة6 إلى صفحة 10.

[10] Règlement de la Banque d'Algérie n°2002-03 du 14 novembre 2002 , journal officiel N° 84 du 18 Décembre 2002, Page 21.

7) **المرسوم التنفيذي09/96** [11] : المؤرخ في 2009/02/29 يحدد شروط و كيفيات رقابة و تدقيق المفتشية العامة للمالية التابعة لوزارة المالية لتسيير المؤسسات العمومية الاقتصادية، و الذي أقر ضمنيا بضرورة انشاء هياكل للتدقيق الداخلي في المؤسسات و الاهتمام بها، حيث نصت المادة الثانية على أن رقابة و تدقيق التسيير تشمل عدة ميادين أين ذكر منها سير الرقابة الداخلية و هياكل التدقيق الداخلي.

الفرع الثاني: تقييم تطور مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر

1) **السلبيات:** عرض تطور مهنة التدقيق الداخلي بالجزائر يسمح لنا بالقول أن هذه المهنة لم تساير التطورات الخارجية، حيث مازالت تتخبط في العديد من المشاكل نلخصها في النقاط التالية:

- النقص الفاضح في الترسانة القانونية المسيرة لهذه الوظيفة.
- التدقيق الداخلي في الجزائر لا يتعد جانبه الكلاسيكي القديم و المتمثل في التدقيق المحاسبي المالي الداخلي، و لم يستطع الولوج الى التطبيقات الحديثة للتدقيق الداخلي إلا بعض المؤسسات الأجنبية الناشطة بالجزائر و بعض المؤسسات الجزائرية التي استطاعت تطوير خلية التدقيق الداخلي بداخلها.
- رغم توضيحنا لأهمية الجانب الاستشاري في التدقيق الداخلي و ضرورة ارتباطه بأعلى الهرم في الهيكل التنظيمي للمؤسسة و أهمية معيار الاستقلالية للوظيفة، لكن الملاحظ انها مازالت تابعة في الكثير من المؤسسات الجزائرية إلى إدارة المالية و المحاسبة.
- استعمال التدقيق الداخلي لأغراض غير تلك التي تنص عليها المعايير المتعارف بها.
- توصيات سطحية و متكررة و نادرا ما تؤخذ بعين الاعتبار.
- نقص كبير في الكفاءة، التكوين و المستندات الخاصة بالوظيفة.
- النظرة السلبية التي يطلقها العمال على زملائهم المدققين الداخليين.

ما يؤكد الملاحظات السابقة، الدراسة الميدانية المشتركة بين جمعية المدققين المستشارين الداخليين الجزائريينAACIA و كذا مكتب الدراسات و الاستشارات العالمي و المتخصص في المحاسبة و التدقيق DELOITE، هذه الدراسة أجريت في الفترة الممتدة ما بين2005 و 2006 على مائتين مؤسسة جزائرية من أجل تقييم واقع التدقيق الداخلي داخل المؤسسات الجزائرية، ثم عرض نتائج الدراسة في فندق الهيلتون بالجزائر يوم 2006/12/05 أين خلصت هذه الدراسة إلى وجود بطئ شديد في سيرورة عمل التدقيق الداخلي في المؤسسات الجزائرية مقارنة بأهداف التدقيق الداخلي[12].

2) **الايجابيات:**

- ✓ ذكرنا فيما سبق أن التشريع القانوني في مجال التدقيق الداخلي جد فقير بالمقارنة بمتطلبات و مهام هذه المهنة، إلا أنه يجدر الإشارة أن الجزائر تعتبر من بين البلدان الرائدة التي ألزمت التدقيق الداخلي على مؤسساتها عن طريق قوانين رسمية منشورة في الجريدة الرسمية الجزائرية.

[11] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 14، المؤرخة في 2009/03/04، ص 18

[12] Le quotidien algérien la tribune : http://www.latribune-online.com/ au 06/12/2006

- ✓ دراسة نشرت في مجلة آداء المؤسسات الجزائرية في عددها 2016/09[13]، من خلال دراسة ميدانية على مجموعة من الشركات الجزائرية، أين وزع سبعون استبيانا على عينة من المدققين الداخليين و من خلال تحليل الاجابات تم التوصل الى أن ممارسة التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية محل الدراسة تتوافق بشكل كبير مع معايير التدقيق الداخلي الدولية، كما وصلت الدراسة إلى ان المتغيرات المتعلقة بمفردات العينة و تلك المتعلقة بنشاط التدقيق الداخلي لها تأثير ذو دلالة احصائية على تطبيق وظيفة التدقيق الداخلي داخل هذه الشركات، و بالرغم من ذلك قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات لتفعيل هذه الايجابية:
  - ضرورة وجود الزام قانوني بتطبيق هذه المعايير في الشركات الجزائرية.
  - العمل على اصدار معايير تدقيق داخلية تتلاءم و بيئة الشركات الجزائرية.
  - ضرورة المتابعة المستمرة للمدققين الداخليين للمستجدات و التطورات في المجال المتعلق بالتدقيق.
- ✓ نضج التسيير لذى بعض المؤسسات الجزائرية و الاهتمام الكبير بوظيفة التدقيق الداخلي جعل هذه الأخيرة تتطور و بشكل لافت ، و أهم شيء جلب اهتمامنا هي تلك الامكانيات و الصلاحيات التي وضعت تحت تصرف خلية التدقيق الداخلي في بعض الشركات و كذا مكانة الخلية في الهيكل التنظيمي، و الميزانيات المخصصة للتكوين و المشاركة في ملتقيات دولية منظمة من قبل كبار الهيئات المنظمة لهذه الوظيفة على غرار: IIA، IFACI، AACIA . و أهم المؤسسات نذكر : سوناطراك، سونلغاز، سسيفيتال، سيدال و آخرون.
- ✓ دخل السوق الجزائري عديد الشركات الأجنبية، مما ساهم بتواجد كبريات شركات التدقيق العالمية، فالجزائر اليوم استطاعت استقطاب شركات التدقيق الأكبر في العالم و عددها أربعة"BIG FOUR"[14]:

- مكتب KPMG بلغ رقم اعماله العالمي السنوي23.4 مليار دولار سنة 2013 متواجد في الجزائر مند سنة 2002
- مكتب PRICEWATERHOUSE COOPER بلغ رقم اعماله العالمي السنوي 32.1مليار دولار سنة 2013 متواجد في الجزائر مند تاريخ 2008/12/14.
- مكتب DELOITTE بلغ رقم اعماله العالمي السنوي 32.4مليار دولار سنة 2013 متواجد في الجزائر مند سنة 1993
- مكتب ERNST AND YOUNG بلغ رقم اعماله العالمي السنوي25.8 مليار دولار سنة 2013 متواجد في الجزائر مند تقريبا نصف قرن من الزمن، لديها ما يقارب ثلاث مائة زبون من مؤسسات جزائرية و أجنبية تنشط بالجزائر، و توظف حوالي 105 خبير في مجال التدقيق.

المكاتب الأربعة بالإضافة الى مكاتب أخرى دولية لها شركات مع مكاتب محلية، استطاعوا كلهم تطوير مهنة التدقيق الداخلي بالجزائر من خلال التكوين، الاستشارات، ضف إلى ذلك قيامهم بدراسات لحالة التدقيق الداخلي بالجزائر و توصيات لتحسينه، و كمثال عن العمل التي تقوم بها هذه المكاتب، ينبغي الاشارة الى مدى تطور مهنة التدقيق الداخلي في شركة سوناطراك وهذا بمساهمة المكاتب سابقة الذكر، فقد قامت سوناطراك بإعادة هيكلة خلية التدقيق الداخلي بالمؤسسة،

[13] يزيد صالحي و عبدالله مايو، واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 2016/09، ص: 61 إلى 72.

[14] موقع ويكيبيديا و مواقع مكاتب الدراسات الأربعة في الجزائر، زيارة المواقع يوم2018/02/04

أين أصبحت عبارة عن مديرية تابعة للإدارة العليا للمؤسسة، مع وضع برنامج تكويني، قصير، متوسط و طويل المدى لفائدة موظفي مديرية التدقيق الداخلي عن طريق عقود تكوين أبرمت مع المكاتب الأربعة الكبرى ، وقبل ذلك استطاعت سوناطراك بالشراكة مع مكتب DELOITTE بإنشاء الركائز الأساسية التي تسمح بالتعريف و تفعيل مهنة التدقيق الداخلي داخل محيط الشركة، هذه الركائز متمثلة في:

- ميثاق التدقيق الداخليcharte d'audit
- مدونة الأخلاقيات و السلوك المهني Code d'éthique et comportement professionnel
- دليل التدقيق الداخلي Manuel d'audit interne

ساهمت هذه الركائز بجعل مهنة التدقيق الداخلي في سوناطراك مهنة تقدم قيمة مضافة للإدارة عن طريق البرنامج المسطر للتدقيق الداخلي، الاحترافية في التطبيق، و كذا درجة تقبل لعمل التدقيق من قبل المديريات الأخرى، كما تسعى سوناطراك إلى تكوين الاطر السامية في مديرية التدقيق الداخلي في مجال جديد و هو تحصيلهم اعتمادات دولية في مجال التدقيق الداخلي.

الفرع الثالث: الاعتمادات الدولية للمدقق الداخلي الجزائري

سبق الاشارة إلى أن المؤسسات الجزائرية لا تستثمر في العنصر البشري عن طريق وضع استراتيجية تكوين فعالة، هذا الأمر ينطبق على وظيفة التكوين الداخلي في المؤسسات الجزائرية كما وضحناه في الفرع السابق.

بالرغم من ذلك وطيلة فترة البحث التمسنا وعيا كبيرا عند فئة من المدققين الداخليين الجزائريين، فحوى هذا الوعي هو البحث عن تطوير المهارات و الذات و البحث عن كل ما هو جديد في مجال التدقيق الداخلي أوصلهم إلى السعي وراء الشهادات و الاعتمادات الدولية في مجال التدقيق الداخلي، مصدر الوعي منبثق من:

- سياسة المؤسسة التي يعمل بها هذا المدقق، كما سبق و ان أشرنا حول سياسة سوناطراك في تكوين مدققيها الداخليين، بل أبعد من ذلك تسطير سوناطراك لبرنامج تكوين خاص بالشهادات و الاعتمادات الدولية في مهنة التدقيق الداخلي موجه لصالح الأطر السامية في مديرية التدقيق الداخلي، المصنفين في رتبة25 فما فوق في جدول شبكة الأجور لسوناطراك"Grille de salaire"، يجدر الإشارة إلى أن إطار في سوناطراك يبدأ تصنيفه في شبكة الأجور بالرتبة 21. تقريبا نفس الاستراتيجية منتهجة في وزارة المالية، خاصة في مصالح التفتيش، الرقابة و التدقيق، و هذا حسب ما أكده مفتش رئيسي لدى وزارة المالية بابن عكنون.
- إرادة شخصية لهذا المدقق، بحكم تكوينه و تجربته السابقة، فأكثر المدققين الباحثين على هكذا اعتماد تجده من خريجي المدارس العليا الجزائرية، تلقى تكوينا خارجيا أو له تجربة مهنية في مكاتب التدقيق أو المؤسسات متعددة الجنسيات.

هذه الطفرة و بالرغم من أنها تقتصر على مجموعة صغيرة من المؤسسات ، جعل مكاتب التدقيق العالمية المتواجدة في الجزائر و كذا الهيئات غير الحكومية للتدقيق الداخلي و نخص بالذكر جمعية المدققين و المستشارين الداخليين الجزائريين ومعاهد تكوينية محلية،

تسعى لتنظيم دورات تكوينية تدريبية لتكوين المدققين الداخليين من أجل الحصول على اعتمادات و شهادات دولية، و في نفس الوقت تسعى هذه الجهات الحصول على الحصرية في إجراء الامتحانات الخاصة بهذه الشهادات و تقديمها.
فعلى سبيل المثال تقدم جمعية AACIA و بالشراكة مع معهد IFACI الفرنسي دورات تكوينية تنتهي بامتحان رسمي يقدم فيه شهادة معتمدة عالميا في مجال التدقيق الداخلي، حيث هناك نوعين من الشهادات: C.O.A.I [15] و D.P.A.I [16]

و لكن أهم شهادة معتمدة دوليا في مجال التدقيق الداخلي و التي تعتبر كجواز سفر مدقق داخلي على المستوى العالمي، هي شهادة المدقق الداخلي المعتمدCIA [17] و الهيئة الوحيدة التي تقدمها هي معهد المدققين الداخليين IIA الأمريكي.

بعدما كان الحصول على هذه الشهادة يستلزم السفر خارج البلد من اجل إجراء هذا الامتحان في معهد IIA الأمريكي أو أي هيئة اخرى لها شراكة مع هذا المعهد، خاصة في الدول الأوروبية، أصبح بالإمكان إجراء التدريب و في نفس الوقت القيام بالامتحان و الحصول على الشهادة هنا في الجزائر بعد إبرام شراكة بين المعهد الجزائري للدراسات المالية العلياIAHEF [18] و كذا معهدIIA [19].

المعهد الجزائري للدراسات المالية العليا: ينظم دورات تكوينية موجهة إلى مسؤولي القطاع البنكي و المالي بالإضافة الى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. يسعى المعهد أن يكون مركز التميز من خلال التقنيات الحديثة المستعملة في التكوين بالإضافة إلى فريق المكونين المعتمد عليه، من داخل و خارج الوطن، و المتميز بالكفاءة العالية. البرامج التكوينية المقدمة تمس بالخصوص:

- ✓ المالية: محاسبة مالية، محاسبة تسيرية، جباية،.....
- ✓ القطاع البنكي.
- ✓ قطاع التأمين.
- ✓ قطاع إدارة الأعمال: التنظيم، الموارد البشرية، التسويق، النوعية،.....
- ✓ التجارة الدولية: طرق الدفع، تسيير المخاطر،.....
- ✓ تسيير المصادقة: التدقيق، الرقابة، التفتيش،....

ضف إلى ذلك، يقدم المعهد شهادة الماستر في التخصصات التالية: بنوك، تأمين، محاسبة و مالية، و شهادات معتمدة دوليا تقدمها بشراكات مع هيئات أجنبية مختلفة.

المعهد عبارة عن شركة أسهم، أعضاؤها المؤسسون هم:

[15] Communication orale en audit interne
[16] Diplôme Professionnel de l'audit interne
[17] Certified Internal Auditor (auditeur interne certifié)
[18] Institut Algérien des hautes études financières
[19] Catalogue de l'IAHEF, formation diplômante 2018, page 13.

- ✓ البنوك العمومية: بنك الوطني الجزائري، البنك الخارجي الجزائري، بنك الفلاحة و التنمية الريفية، بنك التطوير المحلي، الصندوق الوطني للتوفير و الاحتياط، القرض الشعبي الجزائري.
- ✓ شركات التأمين العمومية: شركة التأمين الجزائرية، المؤسسة الجزائرية للتامين و إعادة التأمين، المؤسسة الجزائرية للتأمينات، المؤسسة المركزية لإعادة التأمين
- ✓ شركة إعادة التمويل بالرهن
- ✓ شركة سوناطراك

يزخر المعهد بشراكات محلية و اجنبية جد مهمة، ساهمت و بشكل كبير في إعطاء المصداقية و الشهرة الذي يمتاز بها حاليا، نكتفي بذكر تلك المتعلقة بمهنة التدقيق الداخلي[20]:

- معهد IFACI، توجت الشراكة بإمكانية اجراء تكوين و تقديم اعتماد دولي متعلق بالشهادة المهنية للمدقق الداخليDPAI .
- جمعية المدققين و المستشارين الداخليين الجزائريين.
- المصف الوطني للخبراء المحاسبين الجزائريين
- معهد المدققين الداخليين حيث أصبح بالإمكان إجراء أكبر اعتماد في مجال التدقيق الداخلي و المتمثل في المدقق الداخلي المعتمد CIA

اعتماد CIA: أصبح هناك العديد من المدققين الداخليين الجزائريين يحملون هذا الاعتماد، أغلبيتهم من شركة سوناطراك و وزارة المالية، و لأهميته البالغة ، يوجه هذا الاعتماد لفئة خاصة بإجراء برنامج خاص، سنحاول تلخيص خصوصيات هذا الاعتماد فيما يلي:

- الفئة المستهدفة: مهنيين في التدقيق الداخلي، خبرة لا تقل عن سنتين في المجال، نجحوا في الامتحان الشفوي المقدم من مدرب متحصل على الاعتماد
- الفترة: تختلف على حسب الحجم الساعي المقدم في الأسبوع، و لكن متوسطها ثلاث أشهر.
- تكلفة الدورة: قد تصل إلى 000 700 دينار جزائري.
- المحتوى: قبل الوصول إلى الامتحان يمر المترشح بالمراحل الثلاث الآتية:

❖ CIA 01: و يحتوي على النقاط التالية:

- ✓ الاطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي
- ✓ الرقابة الداخلية
- ✓ قيادة مهمة تدقيق داخلي

❖ CIA 02 : و يحتوي على النقاط التالية:

[20] https://www.iahef.com, visité le 04/02/2018

- ✓ إدارة وظيفة التدقيق الداخلي
- ✓ آليات و أدوات التدقيق الداخلي
- ✓ مخاطر الغش و الرقابة

❖ CIA 03 : و يحتوي على النقاط التالية:

- ✓ الحوكمة و أخلاقيات الأعمال
- ✓ التواصل
- ✓ إدارة الأعمال و مبادئ القيادة
- ✓ مواصلة النشاط
- ✓ التسيير المالي
- ✓ المحيط الدولي للأعمال

في نهاية المطلب نقول أن وظيفة التدقيق الداخلي في الجزائر يشوبها العديد من النقائص سواء من جانب التشريعات، التدريب و كذا الذهنيات ، و تنحصر الممارسة الفعالة على فئة ضيقة من الشركات.

المطلب الثاني: واقع و تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي المالي في الجزائر

مع التحول الى نمط اقتصاد السوق، قامت الجزائر في مطلع تسعينات القرن الماضي بعدة تغييرات و اصلاحات مست جوانب و مهن كثيرة.

كانت مهنة التدقيق المحاسبي المالي معنية بهذه الاصلاحات خاصة أن هذه المهنة عالميا شهدت تطورات كبيرة بحكم العولمة و اقتصاد السوق. لإبراز هذه التطورات تم تقسيم المطلب إلى الفروع الثلاثة الآتية:

- ✓ الفرع الأول: التطور التاريخي لمهنة التدقيق المحاسبي المالي.
- ✓ الفرع الثاني: الاطار المرجعي لمهنة التدقيق المحاسبي المالي.
- ✓ الفرع الثالث: معايير التدقيق المحاسبي المالي الجزائرية.

الفرع الأول: التطور التاريخي لمهنة التدقيق المحاسبي المالي

أهم معيار يبين التطور التاريخي لمهنة التدقيق المحاسبي المالي بالجزائر و التي غالبا ما يقصد بها محافظ الحسابات، هو معيار الاصدارات القانونية أو التشريعات المنظمة للمهنة في الجزائر. يجدر الاشارة أن قبل سنة 1969 لم يكن أي نص قانوني جزائري خاص بهذه المهنة لكونها كانت تسير قبل هذا التاريخ بالقوانين الفرنسية.

الجدول الآتي يعرض التطور التاريخي لمهنة التدقيق المحاسبي المالي من خلال النصوص القانونية المنظمة للمهنة، و لكون وجود عدد كبير لهذه الأخيرة منذ الاستقلال، حاول الباحث تلخيصها في الأكثر أهمية و تأثيرا.

جدول3–1: التطور التشريعي لمهنة التدقيق المحاسبي المالي

النص القانوني	تاريخ الاصدار	التسمية	المحتوى
المرسوم رقم 107_69	1969.12.31	قانون المالية 1970	تناول مهنة التدقيق لأول مرة في الجزائر حيث نصت المادة 39 من هذا المرسوم أن يكلف وزير المالية و التخطيط بتعين مدققين للحسابات في المؤسسات الوطنية، المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي والتجاري أو الشركات التي تملك فيها الدولة أو هيئة عامة حصة في رأسمالها بغية ضمان انتظامية ونزاهة حساباتها و تحليل أصولها وخصومها.
الأمر 71_82	1971.12.29	تنظيم مهنة المحاسبة و الخبير المحاسبي	عرفت مهنة المحاسبة في الجزائر تنظيمها لأول مرة بموجب هذا الأمر والذي لم يتعلق إلا بمهنتي الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين، أما بالنسبة لوظيفة محافظي الحسابات لدى المؤسسات العمومية فقد كانت مسندة إلى المفتشية العامة للمالية، حيث قام هذا الأمر بتأسيس "المجلس الأعلى للمحاسبة" تحت وصاية وزير المالية، وتمثلت مهامه في إعداد المخطط المحاسبي الوطني والسهر على تسيير مهام الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد.
المرسوم رقم 173_70	1973.11.16	مهام و واجبات مدقق الحسابات	حيث اعتبر مدقق الحسابات مراقب دائم لتسيير المؤسسات العمومية وخول ممارسة هذه الوظيفة لموظفي الدولة التاليين: المراقبين العامين للمالية، مراقبوا المالية، مفتشوا المالية، الموظفون المؤهلون من وزارة المالية بصفة استثنائية. و الملاحظ لحد الآن ان محتفظ الحسابات ما هو إلى موظف لذى الدولة.
القانون 80_05	1980.03.01	المراقبة من طرف مجلس المحاسبة cour des comptes	إرساء آليات رقابة فعالة لمنع الاختلاسات في المؤسسات الوطنية و إعطاء مجلس المحاسبة أحقيت رقابة و التأكد من صحة و نزاهة الحسابات التي تتضمن العمليات المحاسبية و المالية للمؤسسة.

القانون 91_08	1991.04.27	مهنة خبير محاسبي، محافظ حسابات، محاسب معتمد	أول قانون يعنى بمهنة التدقيق بصفة مباشرة، أعلن عن ميلاد المصف الوطني للخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، محاسب معتمد، و هو هيئة مستقلة مما يعني فتح هذه الوظيفة لكل من تتوفر فيهم الشروط و ليس فقط المراقبين التابعين للوزارة الوصية و هي وزارة المالية، و بالتالي تحقق أهم شرط في الممارسة المهنية للتدقيق و هو شرط الاستقلالية.
قرار SPM _02_24 103	1994.02.02	توصيات لمحافظي الحسابات	قرار بأمر من وزير الاقتصاد يضم توصيات لمحافظي الحسابات، بضرورة تطوير المهنة و تماشيها مع المستجدات الجديدة كتقنيات المحاسبية الجديدة، معايير التدقيق الدولية....
المرسوم التنفيذي 20_92	1992.01.13	مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات، محاسبين معتمدين	انشاء مجلس نقابة وطنية يهتم بشؤون المهنيين في مجال المحاسبة و التدقيق حيث يسعى الى ضمان حقوقهم و تحقيق مطالب أخرى مختلفة .
مرسوم تنفيذي 136_96	1996.04.15	أخلاقيات مهنة التدقيق و المحاسبة	يتضمن القانون القواعد الاخلاقية المهنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات، محاسبين معتمدين المسجلين في مجلس النقابة الوطنية.
مرسوم تنفيذي 318_96	1996.09.25	المجلس الوطني للمحاسبة conseil national de la comptabilité	انشاء المجلس الوطني للمحاسبة الذي يعتبر هيئة استشارية لدى وزارة المالية، يهتم بشؤون البحث، التطوير و المعايرة في مهنة المحاسبة، هذا المجلس جد مهم للمدقق و محافظ الحسابات بحكم العلاقة بين المهنتين
مرسوم تنفيذي 431_96	1996.11.30	تعيين محافظ الحسابات	يتضمن هذا القانون كيفية تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري و مراكز البحث و التنمية و هيئات الضمان الاجتماعي و الدواوين العمومية ذات الطابع التجاري و كذا المؤسسات العمومية ~~ال~~غير المستقلة.
مرسوم تنفيذي 485_97	1997.12.01	تعديل المرسوم 20_92	جاء هذا المرسوم ليعد و يتمم المرسوم 92_20 و المتعلق بمجلس النقابة الوطنية و من أهم الاضافات تلك المتعلقة بإضافة عضو في النقابة يمثل وزارة المالية.

قرار من وزارة المالية	1998.03.28	شهادات ممارسة مهنة خبير محاسبي، محافظ حسابات، محاسب معتمد	قرار صادر في الجريدة الرسمية 30 بتاريخ 1998.05.13 الصفحة السادسة، يتضمن كيفيات نشر مقاييس تقدير الاجازات و الشهادات التي تسمح بممارسة مهنة خبير محاسبي، محافظ حسابات، محاسب معتمد.
قرار من وزارة المالية	1999.03.24	شروط الخبرة و الموافقة	قرار صادر في الجريدة الرسمية 32 بتاريخ 1999.05.02 الصفحة الرابعة، يتضمن شروط الخبرة المهنية لممارسة مهنة خبير محاسبي، محافظ حسابات، محاسب معتمد، و يتضمن الموافقة على الشهادات.
قانون 10_01	2010.06.29	شروط و كيفية الممارسة المهنية	بموجب هذا القانون تم تفكيك المنظمة الوحيدة التي كانت تنشط في هذا القطاع و أعيدة الهيكلة على النحو التالي: مصف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين ، يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية. مكّن هذا القانون من إعادة تنظيم مهنة المحاسبة و التدقيق في الجزائر، في محاولة من وزارة المالية لاسترجاع الكثير من الصلاحيات التي تخلت عنها بموجب القانون 91_08، حيث أصبح منح الاعتماد لممارسة المهنة من صلاحيات وزير المالية، مراقبة النوعية المهنية و التقنية لأعمال الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين ، التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات من طرف مؤسسة تعليم مختصة تابعة لوزارة المالية والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من طرف المؤسسات التابعة لوزارة التكوين المهني. بصدور هذا القانون أصبح من الممكن ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر عن طريق تكوين شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة، بشرط أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية.
مرسوم تنفيذي 32_11	2011.01.27	تعيين محافظ الحسابات	يبين هذا المرسوم كل الجوانب الواجب علمها عند تعيين محافظ حسابات بواسطة دفتر الشروط.

قرار رقم 30	2013.06.24	معايير اعداد التقرير من قبل محافظ الحسابات	قرار صادر من وزارة المالية يحدد مجموعة من معايير لإعداد تقرير من قبل محافظ الحسابات، كما يبين محتوى و مضمون كل تقرير وفقا لمختلف أنواع التقارير و التي ذكرها القرار بالتفصيل في ملحقه، من بين أهم أنواع التقارير: تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية، تقرير حول الاتفاقيات المنظمة، تقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين، تقرير حول اجراءات الرقابة الداخلية، تقرير حول استمرارية الاستغلال....
مقرر 02	2016.02.04	معايير التدقيق الجزائرية Normes Algériennes d'Audit	هذا المقرر صدر من المجلس الوطني للمحاسبة، يحتوي على بعض المعايير التدقيق الجزائرية و التي تتماشى مع معايير التدقيق الدولية، يحتوي هذا المقرر على : معيار 210 اتفاق حول أحكام مهام التدقيق، معيار 505 التأكيدات الخارجية، معيار560 أحداث تقع بعد اقفال الحسابات و الاحداث اللاحقة، معيار580 التصريحات الكتابية.
مقرر 150	2016.10.11	معايير التدقيق الجزائريةNAA	أصدر المجلس الوطني للمحاسبة مقرر آخر يحتوي على أربعة معايير تدقيق جزائرية، معيار300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية، معيار 500العناصر المقنعة، معيار 510مهام التدقيق الأولية الأرصدة الافتتاحية، معيار700 تأسيس الرأي و تقرير التدقيق على الكشوف المالية.
مقرر 23	2017.03.15	معايير التدقيق الجزائريةNAA	أصدر المجلس الوطني للمحاسبة مقرر ثالث يحتوي على أربعة معايير تدقيق جزائرية، معيار 520الاجراءات التحليلية، معيار 570 استمرارية الاستغلال، معيار 610 استعمال أعمال المدققين الداخليين، معيار 620استعمال أعمال خبير معين من طرف المدقق

قرار وزاري مشترك	2017.03.07	معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة و التدقيق	صدر في الجريدة الرسمية رقم 45 بتاريخ 2017.07.30 ، يقترح طريقة جديدة لتكوين و منح اعتماد لخبير محاسبين محافظ حسابات و محاسب، منهجية تختلف تماما على ما كان يعمل به، فعوض الاكتفاء بفترة تربص في مكتب تدقيق أصبح ضروري المرور بالمعهد الجديد الذي يتميز ببرنامج تكويني يتماشى و متطلبات المهنة، يحدد القرار: قائمة الشهادات الجامعية لمهنة المحاسب التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة و التدقيق، عدد و طبيعة و برنامج و معامل الاختبارات و كذا تشكيل لجنة الاختبارات و القبول بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة، كيفية سير التكوين و كذا برنامج التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب و شهادة محافظ الحسابات.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مجموعة من المواقع:

- الجريدة الرسمية الجزائرية https://www.joradp.dz/HAR/Index.htm
- مجلس المحاسبة http://www.ccomptes.org.dz/ar/index_ar.html
- المجلس الوطني للمحاسبة http://www.cnc.dz/reglement.asp
- وزارة المالية http://www.mf.gov.dz/rubriques/54/Textes-Officiels.html

و بالعودة الى الجدول ينبغي التنبيه إلى أن معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة و التدقيق و إلى غاية السنة الدراسية 2018/2017 لم يدخل حيز التنفيذ، كما تواصلنا مع مهتمين بالمعهد أكد أنه حتى للسنة الدراسية 2018/ 2019 مستبعد انطلاقه .

الاشكال المطروح بشدة حاليا في هذا القطاع هو عدد الراغبين من الطلبة و العاملين في التربص و الحصول على اعتماد، فمنذ صدور قانون 10_01 أين أعيد هيكلة المنظمة القائمة على منح الاعتماد سواء للمحاسب، محافظ الحسابات أو خبير محاسبي. الهيكلة الجديدة تقوم لحد الآن بتسوية ملفات المتربصين الذين كانوا في تاريخ اصدار القانون قيد التربص و منح الاعتمادات لهم، و لكن لم يتم تسجيل أي متربصين جدد رغم تزايد الطلب خاصة من قبل المتخرجين من الجامعة تخصص محاسبة و تدقيق، هذا التأخر مردّه الاصلاحات الكبيرة في هذا القطاع و ايجاد صيغة جديدة فعالة للتربص و التي ترجمت بإنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة و التدقيق.

أما فيما يخص المقررات 02،150،23 الصادرة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة، فهي تحمل في طياتها مشروع اصدار معايير تدقيق جزائرية محضة تتلاءم مع معايير التدقيق الدولية ISA.

الفرع الثاني: الاطار المرجعي لمهنة التدقيق المحاسبي المالي بالجزائر

بعد الاشارة الى التطور التاريخي لمهنة التدقيق المحاسبي المالي بالجزائر، من المهم التطرق إلى الاطار المرجعي لهذه المهنة و الذي يفصل في عرض واقع هذه المهنة بالجزائر.

سوف يعتمد تحليلنا لجوانب الاطار المرجعي و النصوص الشرعية و كذا القوانين التي سنها المشرع الجزائري لتحديد هذا الاطار.

1. **الاستقلالية:** بينها المشرع الجزائري من خلال ثلاث زوايا مختلفة:

- **الزاوية الأخلاقية**[21]: المدقق مطالب بالتحلي بثلاث مبادئ أساسية و هي: الحياد، الإخلاص و الشرعية المطلوبة.

- **الزاوية المادية:** أوضح المشرع في هذا الباب من لا يحق لهم مزاولة مهنة التدقيق داخل المؤسسة، و هم[22]:
  - ✓ الاقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة.
  - ✓ القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة أو أزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس مراقبة الشركات.
  - ✓ أزواج الأشخاص الذين يتقاضون بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ الحسابات أجرة أو مرتبا أما من القائمين بالإدارة أومن أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة .
  - ✓ الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف محافظ الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.
  - ✓ الأشخاص الدين كانوا دائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين في اجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

- **الزاوية المهنية** : أبرزت المادة 715مكرر11 من القانون التجاري أن للمدقق الحق في طلب توضيحات كافية من مجلس الإدارة أو المديرين الذين يتعين عليهم الرد على كل الوقائع التي من شأنها أن تعرقل استمرار نشاط المؤسسة.

كما أشارت المادة 26 من قانون 10_01 إلى الجهة المؤهلة بتعيين محافظ الحسابات والمتمثلة في الجمعية العامة، كما أبرزت المادة 27من نفس القانون مدة مهمة محافظ الحسابات، إذ تدوم وكالة محافظ الحسابات 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، كما تشير المادة 37 أن أتعاب محافظ الحسابات يعينها أعضاء الجمعية العامة .

[21] المادة الرابعة من المرسوم التنفيذي رقم 96-136، أنظر الجدول السابق
[22] المادة 715 مكرر6 القانون التجاري للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1999؛ صفحة 185 .

2. **الكفاءة**: حدد القرار الوزاري المشترك الصادر في 2017.03.07 و المذكور في الجدول اعلاه كفاءة المدقق من خلال شروط الالتحاق بالمعهد، و ذلك من خلال:

- **التأهيل العلمي**: كما تبرزه المادتين الثانية و الثالثة من القرار، الذين لهم الحق بالالتحاق بالمعهد كل حامل لشهادة ليسانس أو ما يعادلها في الجامعات الأجنبية ثم الحصول عليها على الأقل ببكالوريا زائد ثلاث سنوات و ذلك في التخصصات: محاسبة، محاسبة مالية، مالية و تدقيق، آخذا بعين الاعتبار كل أنواع شهادات الليسانس المتواجدة في النظام الكلاسيكي أو نظام ل.م.د و التي تقارب التخصصات المذكورة سابقا. على كل متربص قضاء فترة ثلاث سنوات في المعهد، يدرس فيها 34 مقياس متعلقة بمهنة التدقيق و المحاسبة، مع حجم ساعي يقدر ب 2340 ساعة، الجدول الآتي مأخوذ من ملحق القرار يوضح بالتفصيل المواد المدروسة و الحجم الساعي.

جدول3-2: البرنامج التدريسي لمعهد التعليم المتخصص في مهنتي المحاسبة و التدقيق

رقم المقياس	العنوان	السنة الأولى		السنة الثانية		السنة الثالثة		المعاملات
		دروس المحاضرات	أعمال موجهة	دروس المحاضرات	أعمال موجهة	دروس المحاضرات	أعمال موجهة	
مقياس1	-المحاسبة المعمقة	60ساعة	24سا					4
مقياس2	محاسبة الشركات ومجموعات الشركات: - اندماج، انضمام. - الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة ...الخ	45ساعة 45ساعة	16سا 16سا					3 3
مقياس3	-محاسبة الكيانات الخاصة :البنوك-التأمينات-أخرى	60ساعة	24سا					4
مقياس4	-الرياضيات التطبيقية في التسيير	45سا	15سا					2
مقياس5	-المحاسبة التحليلية	45سا	20سا					3
مقياس6	-القانون التجاري العام وقانون الشركات -قانون الإعمال	60سا 30سا	20سا 12سا					4 2
مقياس7	-القانون المدني التزامات وعقود	30سا	12سا					2
مقياس8	-قانون العمل و القانون الاجتماعي	45سا	12سا					3
مقياس9	-الخبرة القضائية، التحكيم	30سا	12سا					2
مقياس10	-تدقيق1: مبادئ ومعايير	75سا	40سا					4
مقياس11	الاتصال و اللغات	45سا	12سا					3

	"التجارية"1							
المجموع	**11مقياسا ب 850 سا**	**615ساعة**	**235سا**					
مقياس12	- تدقيق 2: تقنيات ومنهجية - تدقيق الحسابات الفردية وحسابات مجموعات الشركات		75سا 30سا	40سا 16سا			4 2
مقياس13	- تدقيق 3: تدقيق حسابات البنوك والكيانات الخاصة الأخرى (تأمينات.. إلخ)		45سا	16سا			3
مقياس14	-الاتصالات و اللغات"تجارية"2		45سا	12سا			3
مقياس15	-تقنيات كمية: إحصاء وانتقاء العينات		45سا	16سا			3
مقياس16	-التشريع المالي والقانون الجبائي		60سا	20سا			4
مقياس17	-القانون الجزائي العام والتشريع الجزائي المطبق على الأعمال		60سا	16سا			3
مقياس18	-تسيير المخاطر والتأمينات		45سا	12سا			3
مقياس19	-تسيير الميزانية		45سا	12سا			3
مقياس20	المحاسبة: التجارب الدولية		45سا	16سا			3
مقياس21	-القانون الدولي للأعمال و التحكيم		30سا	12سا			2
مقياس22	صعوبات الشركات : الوقاية و التقويم		30سا	12سا			2
مقياس23	-الأخلاقيات والممارسة المهنية		45سا	12سا			3
المجموع	**12مقياسا ب810ساعة**		**600ساعة**	**210سا**			
مقياس24	-الاقتصاد العام، تنظيم وتسيير المؤسسة				45سا	16سا	3
مقياس25	الاتصال واللغات "التجارية"3				45سا	12سا	3
مقياس26	التسيير و الإستراتيجية المالية للمؤسسة				45سا	16سا	3

مقياس27	مراقبة التسيير، الإدارة وتقييم النجاعة					45سا	16سا	3
مقياس28	تشخيص وتقييم المؤسسة					60سا	24سا	4
مقياس29	تسيير المشاريع					30سا	12سا	2
مقياس30	حوكمة المؤسسة والذكاء الاقتصادي					45سا	15سا	2
مقياس31	-الاقتصاد الدولي -المالية الدولية					45سا 30سا	16سا 12سا	3 2
مقياس32	-تقييم، إدارة ووضع أنظمة					45سا	15سا	2
مقياس33	-المنازعات الجبائية وشبه الجبائية					60سا	20سا	4
مقياس34	-الإعلام الآلي وتطبيق التسيير المدمج"ERP"معالجة المعطيات و المعلومات					45سا	16سا	3
المجموع	**11مقياسا ب730ساعة**					**540ساعة**	**190سا**	

المصدر: الجريدة الرسمية رقم 45، الصادرة 2017/07/30 ص ص: 17_19.

- **التأهيل العملي**: جاء في ملحق القرار الوزاري المشترك أن كل متربص مطالب بإجراء تربص لمدة أربعة أسابيع على كل سنة دراسية في المعهد، داخل مكتب تدقيق و محاسبة أو مؤسسات تنشط في القطاع الاقتصادي، على أن تختم كل فترة تربص بتقرير.

3. **العناية المهنية**: نصت المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري على مستويات العناية المهنية المطلوبة انطلاقا من رحابة المسؤوليات المهنية للمدقق، إذ أوكلت له التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما حثتهم على التدقيق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها والمصادقة على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة. و هذا العرض يمثل ملخص لمنهجية العمل الواجب اتباعها من قبل المدقق.

4. **التقرير**: كما وضحنا سابقا، القرار رقم 30 الصادر بتاريخ 2013.06.24 يبرز معايير اعداد التقارير من قبل محافظ الحسابات، لكونها تعتبر زبدة مهمة المدقق عن طريق إبداء الرأي سواء كان بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظامية وصحة الوثائق السنوية وعند الاقتضاء رفض الشهادة التي ينبغي أن تبرر قانونا، و جاء في القرار جملة من المعايير ملخصة فيما يلي:
   - معايير تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية و تحتوي على قسمين الأول موجه إلى معايير التقرير العام للتعبير عن الرأي و القسم الثاني مخصص لمعايير المراجعات و المعلومات الخاصة.
   - معايير تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة و الحسابات المدمجة.

- معايير التقرير حول الاتفاقيات المنظمة.
- معايير التقرير حول المبلغ الاجمالي لأعلى خمس أو عشر تعويضات.
- معايير التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
- معايير التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية.
- معايير التقرير حول اجراءات الرقابة الداخلية.
- معايير التقرير حول استمرارية الاستغلال.
- معايير التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان.
- معايير التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال.
- معايير التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال.
- معايير التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى.
- معايير التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم.
- معايير التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم.
- معايير التقرير المتعلق بالفروع و المساهمات و الشركات المراقبة.

كما أجازت المادة 715 مكرر 10 من القانون التجاري الجزائري لمحافظ الحسابات أن يطلع مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة، حسب الحالة بما يلي:

– عمليات المراقبة والتحقيق التي قام بها ومختلف عمليات السبر التي أداءها.
– مناصب الموازنة والوثائق الأخرى المتعلقة بالحسابات التي يرى ضرورة إدخال تغييرات عليها بتقديم كل الملاحظات الضرورية حول الطرق التقييمية المستعملة في إعداد هذه الوثائق.
– المخالفات والأخطاء التي اكتشفها.
– النتائج التي تسفر عنها الملاحظات والتصحيحات أعلاه والخاصة بنتائج السنة المالية مقارنة بنتائج السنة المالية السابقة.

الفرع الثالث: معايير التدقيق المحاسبي المالي الجزائرية

الجهد المبذول من السلطات المالية الجزائرية في السنوات السابقة بغية تكييف نظامها المحاسبي مع المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS [23] ، أثمر القانون 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي SCF، و الذي دخل حيز التنفيذ سنة 2010.

إن تكييف مهنة المحاسبة في الجزائر مع معايير المحاسبة الدولية أظهر ضرورة حتمية متمثلة في تكييف مهنة التدقيق المحاسبي المالي مع معايير التدقيق الدولية ISA، هذه الضرورة سرعان ما أصبحت حقيقة بظهور مشروع اصدار معايير تدقيق جزائرية تتماشى مع معايير التدقيق الدولية.

[23] International accounting standards / international financial reporting standards

كما أشرنا سابقا، قرار وزير المالية رقم 02 الصادر يوم 2016.02.04 أعطى الفرصة لظهور أول معايير جزائرية للتدقيق مختصرة في م.ج.ت، و باللغة الفرنسية NAA [24]

الهيئة المكلفة بإصدار هذه المعايير هو المجلس الوطني للمحاسبةCNC ، و الذي استطاع اصدار 12 معيار من خلال ثلاث قراراتالسابقة الذكر 02_150_23.

المجلس جهاز استشاري خاضع لسلطة وزارة المالية، ويقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط المقاييس المحاسبية والتطبيقات المرتبطة بها. كما يمكن المجلس أن يطلع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية. ويمكن أن تستشيره لجان المجالس المنتخبة والهيئات والشركات أو الأشخاص الذين تهمهم أشغاله.

تتمثل صلاحيات المجلس على الخصوص فيما يأتي[25]:

-يجمع ويستغل كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وبتعليمها.
-ينجز أو يكلف من ينجز كل الدراسات والتحاليل في مجال التنمية واستخدام الأدوات و الطرق 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 المهنة المحاسبية.
-يتابع تطور المناهج والتنظيمات والأدوات المتعلقة بالمحاسبة، على الصعيد الدولي.

و فيما يلي مضمون معايير الجزائرية للتدقيق الصادرة لحد الساعة:

جدول3-3: المعايير الجزائرية للتدقيق NAA

[24] Normes Algériennes d'Audit

[25] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، المؤرخة 2011/02.02، الصفحة 04

مقررات المجلس الوطني للمحاسبة	رقم المعيار	إسم المعيار	مجال التطبيق	الأهداف	المضمون
المقرر رقم 002 المؤرخ في 2016.02.04	م.ج.ت 210	اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق	يعالج واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، حول أحكام مهمة التدقيق. يخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحقة، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة. يقصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد وفق الحالة	قبول ومتابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجرى التدقيق على أساسها قد تم الاتفاق عليها. التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة على أحكام مهمة التدقيق. يجب على المدقق أن يطلب من المؤسسة تأكيد موافقته على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة، على أن يتم تدوين في ملف عمله كل اختلاف محتمل.	يجب على المدقق أن يضمن أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة، لاسيما: المرجع المحاسبي المطبق مقبول بالنظر لخصائص المؤسسة وهدف كشوفها المالية، الإدارة تعترف تدرك وتتحمل مسؤولياتها فيما يخص الإعداد و العرض الصادق للكشوف المالية، تعتبر الإدارة من الضروري وضع نظام للمراقبة الداخلية الفعال، لا تضع الإدارة أية حدود أو قيود على الفحوص والمراقبات المؤداة و الضرورية للقيام بالمهمة. يجب أن تدون أحكام مهمة التدقيق في رسالة مهمة
	م.ج.ت 505	التأكيدات الخارجية	يعالج استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة	تصور و وضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية	التأكيد الخارجي هو دليل مثبت يتم الحصول عليه عن طريق رد خطي موجه مباشرة إلى المدقق من طرف الغير، سواء أكان في شكل ورقي، الكتروني أو شكل آخر. طلب تأكيد مستعجل(تأكيد ايجابي)هو طلب من خلاله يكون "الغير" مدعو للرد مباشرة على المدقق ما إذا كان يؤكد أو ينفي المعلومات الواردة في الطلب أو يقدم معلومات مطلوبة. طلب تأكيد ضمني (تأكيد سلبي) هو طلب من خلاله يكون الغير مدعو للرد مباشرة على المدقق فقط في حالة نفيه للمعلومات الواردة في الطلب.

	م.ج.ت 560	الأحـــداث اللاحقة	التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية.	الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة و التي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية (تاريخ الإقفال) و تاريخ تقريره، و التي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية أو معلومة متضمنة فيها، قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق. المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره و التي كانت لتؤدي به إلى إحداث تعديلات على محتواه إن هو علم بها قبل ذلك التاريخ.	الأحداث اللاحقة هي تلك الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية و تاريخ تقرير المدقق و التي علم بها المدقق بعد تاريخ تقريره. تاريخ إعداد الكشوف المالية هو التاريخ الذي أعدت فيه الكشوف المالية. تاريخ تقرير المدقق هو التاريخ الموضح على التقرير المتعلق بالكشوف المالية و الموافق لتاريخ النهاية الفعلية لمهمة التدقيق، ولا يمكن أن يكون سابقا لتاريخ إعداد الكشوف المالية. تاريخ المصادقة على الكشوف المالية هو التاريخ الذي تعتمد فيه هذه الأخيرة من طرف الجمعية العامة. تاريخ إصدار الكشوف المالية هو الذي يتم فيه توفير الكشوف المالية المدققة، وكذا تقرير المدقق، إن وجد، لأطراف خارجية.
	م.ج.ت 580	التصـــريحات الكتابية	يعالج إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية.	الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة يؤكد أ ن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد الكشوف المالية و شمولية المعلومات المقدمة للمدقق. الر د بشكل ملائم على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة أو في حالة عدم تقديم التصريحات المكتوبة المطلوبة من طرف المدقق.	التصريحات الكتابية هي كل المعلومات الضرورية للمدقق في إطار مراجعة الكشوف المالية، و هي بذلك تعتبر عنصرا مقنعا. على المدقق مطالبة الإدارة بإرسال تصريحات كتابية تؤكد فيها: أ نها قدمت له كل المعلومات ذات الدلالة طبقا لأحكام رسالة المهمة أن كل المعاملات مقيدة و موضحة على الكشوف المالية.
	م.ج.ت 300	تخطـــــيط تـــــدقيق الكشـــوف المالية	التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية. و يخص التدقيقات المتكررة.	يلزم المدقق بإعداد استراتيجية تدقيق و برنامج عمل وفقا لحجم المؤسسة و كذا حجم العمل الواجب انجازه.	استراتيجية التدقيق تمثل المنهج العام للأعمال: النطاق، الرزنامة و توجيه الأعمال. برنامج العمل يحدد بشكل مفصل طبيعة ونطاق الواجبات التي تعتبر ضرورية لوضع خطة المهمة قصد تقليص مخاطر التدقيق الى مستوى

المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016.10.11					مقبول.
	م.ج.ت 500	العناصر المقنعة	يعالج واجبات المدقق فيما يخص تصور و وضع حيز التنفيذ اجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة توصل الى نتائج معقولة يستند عليها في تأسيس رأيه.	تصور و وضع حيز التنفيذ اجراءات التدقيق بغية توفير أدلة إثبات لرأي المدقق.	العناصر المقنعة هي كل المعلومات التي جمعها المدقق للوصول الى نتائج لتأسيس رأيه. عناصر مقنعة قد تكون: المعلومات المحاسبية كالقيود، المعلومات المجمعة من وثائق أخرى ك: محاضر الاجتماعات، التأكيدات الخارجية، دليل الرقابة الداخلية.
	م.ج.ت 510	مهام التدقيق الاولية – الارصدة الافتتاحية	يعالج واجبات المدقق فيما يخص الارصدة الافتتاحية في اطار مهمة التدقيق الاولية	جمع العناصر المقنعة و الكافية التي تسمح بضمان أن عملية ترحيل الارصدة من نهاية السنة الماضية الى بداية السنة الحالية تم بشكل صحيح و وفق ما يمليه النظام المحاسبي المالي.	تتضمن الارصدة الافتتاحية المبالغ الموجودة في الكشوف المالية و كذا العناصر الموجودة في بداية الفترة. مهمة التدقيق الاولية هي المهمة التي تتسم فيها الكشوف المالية السابقة بأنها لم تكن موضوع تدقيق أو مدققها كان غير المدقق الحالي.
	م.ج.ت 700	تأسيس الرأي و تقرير التدقيق للكشوف المالية	يعالج التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية، و يعالج أيضا شكل و مضمون تقرير المدقق الذي يصدر فيه رأيه	التعبير بوضوح عن رأي في تقرير كتابي يصف كيفية الوصول الى ذلك الرأي.	يعبر المدقق عن رأي غير معدل إذا تم إعداد الكشوف المالية و فق ما يستدعيه النظام المحاسبي المالي ، أما إذا كانت هناك اختلالات معتبرة أو ليس بوسعه جمع العناصر المقنعة يعبر المدقق عن رأي معدل.

المقرر رقم 023 المؤرخ في 2017.03.15	م.ج.ت 520	الإجـــراءات التحليلية	تتضمن الإجراءات التحليلية مقارنات مع معطيات سابقة أو تقديرية للكيان أو لكيانات مشابهة.	جمع العناصر المقنعة الدالة و الموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية. تليه كذلك تصور و أداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في المجمل بين معرفته المكتسبة للكيان و كشوفه المالية.	الإجراءات التحليلية هي تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى و معلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة عن الحسابات. و ذلك باستخدام طرق بسيطة أو معقدة و هذا باللجوء إلى تقنيات إحصائية تمّ استحداثها لتحديد و تحليل التغيرات الهامة أو الاتجاهات ~~ال~~غير المتوقعة.
	م.ج.ت 570	اســـتمرارية الاستغلال	يعالج التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية.	جمع العناصر المقنعة الكافية و الملائمة المتعلقة بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة في إعداد الكشوف المالية لفرضية استمرارية الاستغلال.	حسب فرضية استمرارية الاستغلال، يفترض بكيان ما أنه مستمر في نشاطه في المستقبل المتوقع . يتم إعداد الكشوف المالية للاستخدام العام على أساس هذه الفرضية، باستثناء الحالات التي قد تكون للإدارة فيها نية تصفية الكيان أو وقف نشاطه، أو إذا لم يُتاح لها أي حل بديل واقعي آخر. عند تأكيد تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال يتم تسجيل الأصول و الخصوم على اعتبار أن الكيان سوف تكون لديه القدرة على تحصيل أصوله و دفع ديونه أثناء السير العادي لأنشطته.
	م.ج.ت 610	اســـتخدام أعمـــــال المـــدققين الداخليين	يعالج شروط و فرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي ذات دلالة للقيام بمهمته. لا يعالج هذا المعيار الحالات التي يقدم فيها الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في أداء اجراءات التدقيق.	تحديد امكانية و إلى أي مدى، تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين. في حالة استخدامها، تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق.	اعمال المدققين الداخليين الممكن استعمالها من قبل المدقق الخارجي: متابعة المراقبة الداخلية، فحص المعلومة المالية العملياتية، اعادة النظر في الأنشطة العملياتية، فحص مدى احترام النصوص التشريعية و التنظيمية، إدارة المخاطر، الحوكمة.

	م.ج.ت 620	استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق	يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلَب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة و التدقيق، إضافة إلى كيفيات الأخذ باستنتاجات الخبير.	تحديد الحالات أين يقدر المدقق ضرورة الاستعانة بالخبير الذي سيعينه. تحديد، إذا قرر استخدام أعمال الخبير الذي عينه، ما إذا كانت هذه الأعمال ملائمة لاحتياجات التدقيق.	الخبير المعين من طرف المدقق هو شخص طبيعي أو هيأة ذوي خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق، و التي تستخدم أعمالهم في هذا الميدان من طرف المدقق لمساعدته في جمع العناصر المقنعة الكافية و الملائمة.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على موقع المجلس الوطني للمحاسبة سابق الذكر.

تجدر الإشارة إلى أن القرار رقم 30 الصادر بتاريخ 2013.06.24 من قبل وزير المالية و المبين في الفرع السابق صدر في اطار تنظيم الممارسة المهنية لمحافظ الحسابات و لا علاقة له بمشروع المعايير الجزائرية للتدقيق لكون هذه الأخيرة ظهرت لأول مرة في المقرر رقم 002 المؤرخ في 2016.02.04 كما وضحنا في الجدول السابق.

بإجراء مقاربة بين معايير التدقيق الدولية و الجزائرية نجد أن المعايير الجزائرية هي التصور المحلي لمعايير التدقيق الدولية، الفرق يكمن في العدد لكون مشروع معايير التدقيق الجزائرية مازال في طور الانجاز بحيث يحتوي على 12 معيار فقط في نفس الوقت عدد المعايير التدقيق الدولية يفوق الأربعين معيارا، فرق آخر متمثل في التصنيفات، حيث صدرت معايير التدقيق الدولية مصنفة في مجالات معينة أما معايير التدقيق الجزائرية فعددها لا يسمح بتصنيفها حاليا.

الملاحظ أيضا من خلال دراستنا لكل من المعايير الدولية و الجزائرية أن المجلس الوطني للمحاسبة اعتمد نفس ترقيم معايير التدقيق الدولية، و هذا ما يوضحه الشكل الآتي:

جدول3-4: مقارنة بين معاييرNAA و ISA

معايير التدقيق الدولية ISA			**المعايير الجزائرية للتدقيق NAA**	
المجال	**رقم المعيار**	**اسم المعيار**	**رقم المعيار**	**إسم المعيار**
المسؤوليات	210	شروط التكليف بالتدقيق	م.ج.ت 210	اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق
التخطيط	300	التخطيط	م.ج.ت 300	تخطيط تدقيق الكشوف المالية

أدلة الإثبات	500	أدلة الإثبات	م.ج.ت 500	العناصر المقنعة
	501	أدلة الإثبات*اعتبارات إضافية لبنود محددة	م.ج.ت 505	التأكيدات الخارجية
	510	التكليف بالتدقيق لأول مرة الأرصدة الافتتاحية	م.ج.ت 510	مهام التدقيق الاولية – الارصدة الافتتاحية
	520	الإجراءات التحليلية	م.ج.ت 520	الإجراءات التحليلية
	560	الأحداث اللاحقة	م.ج.ت 560	الأحداث اللاحقة
	570	الاستمرارية	م.ج.ت 570	استمرارية الاستغلال
	580	إقرارات الإدارة	م.ج.ت 580	التصريحات الكتابية
الاستفادة من عمل آخرين	610	مراعاة عمل التدقيق الداخلي	م.ج.ت 610	استخدام أعمال المدققين الداخليين
	620	الاستفادة من عمل خبير	م.ج.ت 620	استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق
استنتاجات التدقيق وإصدار التقارير	700	تقرير المدقق حول البيانات المالية	م.ج.ت 700	تأسيس الرأي و تقرير التدقيق للكشوف المالية

المصدر: من إعداد الباحث.

الملاحظ أن كل ترقيمات المعايير الجزائرية مطابقة لترقيمات معايير التدقيق الدولية، إلا المعيار الدولي رقم 501، يطابقه المعيار الجزائري رقم 505، يرجع الباحث هذا الفرق في كون المعيار الدولي يعالج العديد من طرق الاثبات بما فيها التأكيدات الخارجية، أما المعيار الجزائري مخصص فقط للتأكيدات الخارجية، وهنا كان سبب الفرق في الترقيم.

من خلال الجدول السابق نستطيع أيضا اقتراح تصنيف معايير التدقيق الدولية كنموذج للمعايير الجزائرية، فنقول ان تصنيف أدلة الاثبات اخذ حصة الأسد لكونها سبعة من أصل اثني عشر معيار تنطوي تحت هذا التصنيف.

يجدر الاشارة إلى أنه هناك مجموعة من المعايير الجزائرية للتدقيق قيد الانجاز لم تصدر بعد من طرف المجلس الوطني للمحاسبة.

رغم ذلك استطعنا الحصول على معيار سيصدر قريبا و المتمثل في المعيار الجزائري للتدقيق رقم 315: تحديد و تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال معرفة الكيان و البيئة.[26]

المطلب الثالث: واقع و آفاق حوكمة الشركات و لجان التدقيق في الجزائر

سنهتم في هذا المطلب بعرض واقع و آفاق حوكمة الشركات في الجزائر و كذلك لجان التدقيق باعتبارها ركيزة من ركائز حوكمة الشركات، و ذلك من خلال الفروع الآتية:

الفرع الأول: ميثاق حوكمة الشركات في الجزائر.
الفرع الثاني: آلية التقييم الذاتي لمدى تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر.
الفرع الثالث: واقع و آفاق لجان التدقيق في الجزائر.

الفرع الأول: ميثاق حوكمة الشركات في الجزائر

قامت الجزائر بجملة من الاصلاحات من أجل التحرر من تبعية الريع البترولي، تهدف هذه الاصلاحات إلى تنويع مجالات الاقتصاد الجزائري بتطوير قطاعات أخرى غير قطاع المحروقات. ألزمت هذه الاصلاحات المشرع بالاهتمام بالحكم الراشد أو حوكمة المؤسسات، فكانت هناك العديد من الاصدارات التي تعزز مبادئ حوكمة المؤسسات، فمثلا لتكريس مبدأ الافصاح و الشفافية في القوائم المالية تبنت الجزائر نظاما محاسبيا ماليا وفق المعايير المحاسبة الدولية عن طريق القانون 11.07، كما أصدر المشرع قانون 10.01المنظم لمهنة التدقيق المحاسبي المالي في الجزائر، و هذا يصب في صالح مبدأ حوكمة الشركات و المتمثل في الرقابة و حماية حقوق المستثمرين.

و لكن لم تكن هناك اصدارات تشريعية مباشرة خاصة بحوكمة الشركات، فأهم عمل متعلق مباشرة بحوكمة الشركات في الجزائر هو GOAL 08[27] أو ما يعرف بميثاق حوكمة الشركات الجزائرية، حيث يعتبر أهم رهان لهذا الميثاق التحضير لمرحلة ما بعد النفط و الانتقال بالاقتصاد الجزائري نحو اقتصاد السوق حديث يتميز نسيجه بمؤسسات ذات تنافسية عالية.

كانت فكرة GOAL08 عبارة عن أول خطوة عملية للملتقى الدولي للحكم الراشد المنعقد في جويلية 2007 بالجزائر، وقد تفاعلت كل من جمعية حلقة العمل والتفكير حول المؤسسة "CARE" ومنتدى رؤساء المؤسسات"FCE " مع الفكرة، بترجمتها إلى مشروع ومن ثم، ضمان تنفيذه بواسطة إنشاء فريق عمل متجانس ومتعدد التمثيل. كما تفاعلت السلطات العمومية، ممثلة في وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، بدعمها للمشروع بواسطة قبول رعاية الملف وتكليف أحد إطاراتها

[26] مداخلة الخبير المحاسبي الهاشمي يانات في اطار الاجتماع الوطني السابع للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، 6و 7 ماي 2018 بقسنطينة، مداخلة حول معايير الجزائرية للتدقيق أين عرج على المعيار 315 . مضمون الاجتماع الوطني في الرابط الآتي:
http://cn-cncc.dz/les-divers-communications-des-7emes-assises/

[27] GOAL08 هو اختصار ل GOVERNANCE ALGERIE ANNEE 2008، و المقصود بها فريق العمل المكلف بتحرير ميثاق حوكمة المؤسسات الجزائرية سنة 2008. مع التنبيه أن هذا الميثاق لا يعتبر قانونا.

السامية للمشاركة الفعلية في فوج العمل المكلف بتحرير ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر وكذا تسخير الدعم المادي. كما شاركت في المبادرة مجموعة من الهيئات والمؤسسات الدولية المقيمة بالجزائر مثل مؤسسة التمويل الدولية وبرنامج ميدا لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وكذا المنتدى الدولي للحكم الراشد للمؤسسة. وعليه فإن الصيغة التي اعتمدتها كل من حلقة العمل والتفكير حول المؤسسة و منتدى رؤساء المؤسسات هي تشكيل فريق عمل يتكون من طرف مختلف المتدخلين في عالم المؤسسة.[28]

المصدر الأساسي لفريق العمل هو مبادئ حوكمة الشركات الصادرة من OCDE سنة 2004 مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصيات المؤسسات الجزائرية. يهدف الميثاق إلي وضع تحت تصرف المؤسسات الجزائرية الخاصة ، وسيلة عملية مبسطة تسمح بفهم المبادئ الاساسية للحكم الراشد للمؤسسة و كيفية تطبيق هذه المبادئ على أرض الواقع. و بالتالي فإن الميثاق استثنى الشركات العمومية الجزائرية لما لها خصوصية في طريقة التسيير.

و بالتالي فإن الميثاق موجه بالأساس إلى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاصة بحكم الحصة المعتبرة لهذه النوعية من الشركات في النسيج الاقتصاد الجزائري ، و المؤسسات المساهمة في البورصة أو تلك التي تتهيأ لذلك.

يحتوي الميثاق على النقاط الاتية:

- تشكيلة فريق عمل الميثاق.
- عرض عام حول الحكم الراشد للمؤسسة
- ضرورة ميثاق جزائري للحكم الراشد.
- المعايير الأساسية للحكم الراشد للمؤسسة.
- الملحقات.

الفرع الثاني: آلية التقييم الذاتي لمدى تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر

حاول الباحث في هذا الفرع تقديم آلية تسمح للمؤسسات الجزائرية بالقيام بتقييم ذاتي لمدى تطبيقها لإجراءات الحكم الراشد من خلال ممارساتها اليومية، حيث تمثل هذه الاجراءات الممارسات الايجابية للحكم الراشد، فكل إجراء ترد عليه الشركة إما بممارسة غائبة أي أن الاجراء غير موجود في الشركة ما يستلزم ادراجه، أو ممارسة ضعيفة بمعنى أن الاجراء موجود و لكن يتم ممارسته بصفة غير كافية ما يستلزم تحسينه، و في الأخير ممارسة موجودة بمعنى أن الشركة تطبق الاجراء و ما عليها سوى الحفاظ عليه.

و اعتمد الباحث في تصنيف هذه الاجراءات على مبادئ حوكمة الشركات المتعارف عليها دوليا والصادرة من قبل منظمة التعاون الاقتصادي من أجل معرفة المبادئ الممارسة بصفة جيدة و المبادئ التي تحتاج الى تطوير أو إدراج.

[28] فريق عمل GOAL08، ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات بالجزائر، تصميم و انتاج TBWA/DJAZ، سنة 2009، ص 13. طبعة الكترونية متوفرة في الرابط الآتي: http://www.algeriacorporategovernance.org/index.php

جدول3–5: التقييم الذاتي لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية وفق ممارساتها التسيرية

مبادئ حوكمة الشركات	اجراءات الحكم الراشد	ممارسة الاجراءات من قبل الشركة		
		ممارسة غائبة	ممارسة ضعيفة	ممارسة موجودة
ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات	هل تتم مناقشة رؤية و استراتيجية المؤسسة خلال الجمعية العامة			
	إن طرق عزل أعضاء المديرية التنفيذية محددة مسبقا			
	يرتبط المساهمين بميثاق يضم الاتفاقيات التي لم يحددها مسبقا القانون الأساسي للمؤسسة			
	تمتثل الشركة للتشريع الاجتماعي و إلى القوانين المسيرة لعلاقات العمل.			
	لدى المؤسسة مجلس إدارة أو ما يوافقه "شركة ذات مسؤولية محدودة أو شركة ذات الشخص الوحيد..."			
	أجور أعضاء مجلس الإدارة محددة بدقة وبصفة شفافة.			
	إن صلاحيات مجلس الإدارة محددة في القانون الأساسي أو في وثيقة موازية.			
	إن وظائف و مناصب الإدارة التنفيذية محددة و مخصصة بوضوح داخل المؤسسة			
	تتبنى الشركة سياسة موارد بشرية تضمن تطورها على المدى الطويل.			
	يمتثل تشكيل أعضاء مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية على مبدأ الكفاءة.			
ضمان حقوق المساهمين و المعاملة المتساوية بينهم	تضم المؤسسة العائلية مجلس عائلي دون المساس بمصلحة المساهمين غير المنتمين للعائلة			
	تصل المعلومات الكاملة المتعلقة بانعقاد الجمعية العامة الى المساهمين في الوقت المناسب			

	يحق للمساهمين تسجيل نقاط في جدول الأعمال			
	يحق للمساهمين الاطلاع على المعلومات المتعلقة بحسابات الشركة، تقارير مدققي الحسابات والخبرات			
	يملك المساهمين الخيارات الاستراتيجية والمعلومات التي تؤثر على توزيع أرباح الأسهم			
	يملك المساهمين الحق الفعلي في توزيع أرباح الأسهم "سياسة توزيع واضحة"			
	لا توجد إجراءات مكتوبة أو غير مكتوبة تحدد حقوق المساهمين الأقلية.			
	تعلم الشركة في الوقت المناسب أصحاب المصلحة المشتركة بالمسائل التي تخصهم.			
دور أصحاب المصالح	يتمتع مجلس الإدارة بصلاحيات مراقبة المديرية التنفيذية.			
	يعكس تشكيل مجلس الإدارة تشكيل الجمعية العامة.			
	تتفرق أجور أعضاء مجلس الإدارة عن الأجور المتعلقة بوظائفهم أو مهامهم الأخرى بصفتهم. "مساهمين و أو موظفين".			
	تلجأ الشركة إلى توظيف مديرين خارج حلقة المساهمين والعائلة			
	يتم ترسيم مديرية الشركة عن طريق مجلس الإدارة			
	تتبنى الشركة سياسة مواطنة وتتحمل مسؤولية بيئية و اجتماعية وأخلاقية			
	يتم تحديد المصادر المحتملة للخلافات أو النزاعات وتتخذ الإجراءات المناسبة لحلها والفصل فيها			
الافصاح و الشفافية	هل يتم عرض الأهداف المسطرة على الجمعية العامة في شكل مخطط مالي سنوي أو لعدة سنين			
	يتم توثيق نقاط جدول الأعمال مسبقا			

	يتم إيصال قرارات الجمعية العامة إلى المساهمين في الآجال المتفق عليها.				
	إن تسيير الشركة مرسم عن طريق إجراءات تمتثل للمعايير الدولية				
	تتبنى الشركة سياسة الشفافية المالية.				
	تحرص الشركة على نشر المعلومات القانونية في الوقت المطلوب.				
	احترام استقلالية المدقق الداخلي و الخارجي				
مسؤولية مجلس الإدارة	إن المهام والمسؤوليات موزعة في المجلس.				
	إن عمل مجلس الإدارة محدد في وثيقة داخلية في شكل قانون أو إجراءات				
	يطلع مجلس الإدارة على كل معلومة ضرورية لعمل المجلس.				
	تحمل المسؤولية أمام الشركة و المساهمين.				
	يتكون مجلس الإدارة أيضا من غير التنفيذيين.				
	يستعين مجلس الإدارة أو الهيئة الموازية بالخبرة الخارجية الدقيقة "الاستشارة".				
	قيام بعملية التوجيه الاستراتيجي للشركة				

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على ميثاق حوكمة الشركات الجزائرية و مبادئ الحوكمة الصادرة من OCDE.

تستطيع الشركة من خلال هذا الاستبيان معرفة مبادئ حوكمة الشركات المحتاجة إلى تدعيم بالنظر إلى ممارسات الشركة، كما يسمح الاستبيان بتوجيه الشركة إلى كيفية التدعيم من خلال تصحيح و تطبيق اجراءات الحكم الراشد ذات الممارسة المنعدمة أو الضعيفة.

الفرع الثالث: واقع و آفاق لجان التدقيق في الجزائر

العديد من الدراسات الجزائرية أثبتت خلو المؤسسات الجزائرية من لجان التدقيق ، سواء تعلق الأمر بالشركات المدرجة في البورصة أو غيرها، و السبب الرئيسي لعزوف الشركات الجزائرية لإنشاء لجان التدقيق يرجع لعدم اعطائها الصبغة الاجبارية من قبل المشرع الجزائري.

خلو الصبغة الالزامية لإنشاء لجان التدقيق في الشركات الجزائرية لا يعني أن الشركات الجزائرية غير قادرة قانونا على انشاء لجان التدقيق، هناك بعض التشريعات التي صرحت أو لمحت بإمكانية انشاء لجان التدقيق، بالإضافة إلى ميثاق حوكمة الشركات الجزائرية. نذكرها فيما يلي:

1) **نظام رقم 03 /2002**: سبق و ذكرناه في تطور مهنة التدقيق الداخلي بالجزائر، و هي تعليمة صادرة يوم 14 نوفمبر 2002 من قبل بنك الجزائر، تحت عنوان الرقابة الداخلية للبنوك و المؤسسات المالية، يهدف إلى تعريف أنظمة الرقابة الداخلية الخاصة بالبنوك و المؤسسات المالية الواجب وضعها و تطويرها و هي: أنظمة قياس و تحليل المخاطر و أنظمة التحكم في المخاطر و اليقظة. يعتبر التشريع الوحيد الذي نص صراحة بلفظ لجنة التدقيق، إلا أنه يخص البنوك و المؤسسات المالية الناشطة بالجزائر، حيث جاء في المادة 02 إلى تشكيل لجان التدقيق من طرف مجلس إدارة المؤسسة المالية ، الذي يحدد مهام و طريقة عمل لجان التدقيق وطبيعة عملها مع المدققين الخارجيين و الأعضاء الفاعلة في المؤسسة. كما ذكرت هذه التعليمة المهام المنوطة للجان التدقيق و الذي تتماشى مع مهام لجان التدقيق المتعارف عليها مع التركيز على جانب إدارة المخاطر بحكم خصوصيات المؤسسات المالية.

2) **القانون التجاري**: لا نجد عبارة لجان التدقيق في القانون التجاري الجزائري و لكن نستطيع استنباط امكانية انشاء هكذا لجان عندما تطرق القانون في المادة 622 إلى سلطات مجلس الادارة و ضرورة الوفاء بها، و من بين الأمور المساعدة في أداء سلطات مجلس الادارة هو تعيين لجان استشارية تابعة للمجلس تساعده في أداء مهامه و التزاماته، حيث تستطيع أن تكون لجنة التدقيق من هذه اللجان، و بالتالي تعتبر هذه المادة المرجعية القانونية لإنشاء لجان التدقيق داخل المؤسسة الجزائرية مع التأكيد من خلو الطابع الاجباري.

3) **ميثاق حوكمة الشركات الجزائرية**: سبق الاشارة إلى أن الميثاق لا يحمل صيغة قانون و لكن تم إعداده وفق ما تسمح به قوانين الدولة، ضف إلى ذلك مساهمة السلطات العمومية في إعداده، حيث كان في فريق العمل أعضاء دائمين معينين من قبل وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية . و بالتالي نستطيع اتخاذه كداعم لإنشاء لجان التدقيق في المؤسسات الجزائرية، بالرغم من أنه لم يتطرق إلى لجان التدقيق صراحة، إلا أن تلميحه كان أقوى من تلميح المادة 622 من القانون التجاري. فعند ذكره لمهام مجلس الادارة، تطرق الميثاق إلى نقطة تعيين محافظ الحسابات بحكم مهمة المجلس في إعداد الحسابات نهاية كل سنة، فيعين محافظ الحسابات من أجل المصادقة عليها قبل استدعاء الجمعية العامة في الآجال القانونية. في هذه النقطة بالذات عرج الميثاق إلى امكانية مجلس الإدارة أن يضع تحت تصرفه لجنة مكونة من اداريين (سماها بلجنة المشورة) والتي تكون مسؤولة عن المساعدة في المراقبة المالية للمؤسسة و كذا توجيه أخذ القرارات. و هذا ما يتطابق مع مهام لجان التدقيق المتعارف عليها و التي تتسم بالطابع الاستشاري و الاشرافي.

جدول3-6: مهام مجلس الادارة المتعلقة بمراقبة المؤسسة و مبادئ الحكم الراشد

مهام المراقبة	مبادئ الحكم الراشد للمؤسسة المقترنة بمراقبتها
مراقبة مدى تنفيذ البرامج والمشاريع والميزانيات وتقييم نتائجها	_التأكد من سلامة نظم المعلومات وبالأخص نظام المحاسبة . _التأكد من الاستقلالية التامة وعدم التحيز في مراجعة الحسابات من طرف محافظ الحسابات. _ وضع نظام مراقبة خاص بالمؤسسة بواسطة اللجوء إلى التدقيق الخارجي.
الإشراف على الفريق التنفيذي	_السهر على وضع نظام تقريري فعال وتقييم شفاف. _الإشراف على الفريق التنفيذي و السهر على التحديد الدقيق للمسؤوليات.
تنظيم أنشطة مجلس الإدارة	_ وضع اجراءات تنظيم وعمل مجلس الادارة تميزه الكفاءة والشفافية . _ السهر على التحديد الدقيق للمسؤوليات.
متابعة شروط استقرار المؤسسة	_مراقبة الممارسات الفعلية للمؤسسة فيما يتعلق بالتسيير الراشد واجراء التغييرات اللازمة. _متابعة مراحل نشر المعلومات والاتصال من طرف المؤسسة في اتجاه الأطراف الفاعلة الخارجيين، والسهر لأجل التأكد من عودة المعلومة وضمان كفاءة الأجهزة والإجراءات المتصلة بالمعلومة.

المصدر: ميثاق حوكمة الشركات، مرجع سابق، ص 37.

من الجدول يظهر جليا التطابق بين مهام مجلس الادارة و كذا لجان التدقيق، و بالعودة إلى عامل الكفاءة و الخبرة و أهمية التخصص، فإنه حتما مهام رقابية كالمذكورة في الجدول أولى أن تقوم بها لجان التدقيق من أجل تفرغ مجلس الإدارة لمهامه الأخرى.

و في الأخير نقول أن عزوف الشركات الجزائرية لإنشاء لجان التدقيق هو خلو الترسانة القانونية من اطار ينظم هذا الجهاز، ضف إلى ذلك الضعف الذي تعرفه مجالس الإدارة للشركات الجزائرية بحكم تواجد نسبة كبيرة من الأعضاء التنفيذيين، بالإضافة إلى ضعف السوق المالي الجزائري حيث يعتبر عدد الشركات الجزائرية المسجلة في البورصة جد ضئيل مقارنة بالنسيج الاقتصادي الجزائري.

رغم ذلك ينبغي الإشارة إلى أن القطاع الاكاديمي ، جامعات أو مراكز أبحاث، قدم العديد من البحوث و الدارسات للجنة التدقيق و مدى مساهمتها في تفعيل تسيير الشركات الجزائرية، إلا أن هذه البحوث تبقى مجرد أوراق لغياب إرادة رسمية تجسدها إلى واقع و كذا غياب التواصل بين القطاع الأكاديمي و القطاع المهني.

المبحث الثاني: تحضير، انجاز وتحليل نتائج الدراسة الكمية

خصص هذا المبحث لعرض منهجية الدراسة الميدانية و الأساليب الاحصائية المستعملة و كذا عرض نتائج الدراسة باحترام التبويب المستعمل في استمارة الاستبيان. مع ختم المبحث باختبار احصائي لفرضيات الدراسة وكذا اقتراح دليل ارشادي لتأسيس لجنة في الشركة الجزائرية معتمدين في المقترح على نتائج الدراسة.

المطلب الأول: منهجية الدراسة الميدانية و الأساليب الاحصائية

ويحتوي على الفروع الآتية:

- الفرع الأول: خطوات إعداد و تنفيذ الاستبيان.
- الفرع الثاني: وصف و تحليل عينة الدراسة.
- الفرع الثالث: الأساليب الاحصائية المستخدمة في تحليل البيانات

الفرع الأول: خطوات إعداد و تنفيذ الاستبيان

من أجل الحصول على استبيان فعال ينبغي معرفة المجتمع المدروس وكذا العينة الممثلة له، وبالتالي كان مجتمع الدراسة كل شخص له المواصفات اللازمة ليكون عضو لجنة التدقيق، و من أجل تحديد دقيق للمجتمع المدروس وسع الباحث دائرة المهن و الوظائف الأقرب لمنصب عضو في لجنة التدقيق إلى ثلاث فئات مثلت المجتمع المدروس:

- فئة المهنيين: خبير محاسبي، محافظ حسابات و محاسب معتمد، عملية استخراج العينة كانت باستعمال مقرر وزارة المالية رقم 02 المؤرخ في 09جانفي 2018 محدد قوائم المهنيين المسجلين في جداول المصف الوطني للخبراء المحاسبين و المجلس الوطني لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بعنوان نشاط 2018.
- فئة الموظفين: إطارات في وظيفة التدقيق و المحاسبة، عملية استخراج العينة كانت باختيار مجموعة من المؤسسات، بمختلف أنواعها و أشكالها القانونية، و التي تحتوي على خلية تدقيق داخلي أو محاسبة و مالية في هيكلها التنظيمي.
- فئة الأكاديميين: أساتذة جامعيين في مجال التدقيق و المحاسبة، عملية استخراج العينة اعتمدت على مجموعة من الجامعات الجزائرية التي تدرس المحاسبة و التدقيق و الموزعة على مختلف أنحاء الوطن.

تضمن الاستبيان مقدمة من أجل تقديم الموضوع المستقصي عنه، وتعريف هدف الباحث من وراء هذه الدراسة، كما بينا أن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها ستحظى بالسرية ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي، و احتوى الاستبيان على الأقسام الآتية:

1. القسم الأول: يحتوي على ثمانية فقرات تدرس مختلف الخصائص الشخصية للعينة المدروسة.

2. القسم الثاني: يحتوي على احدى عشرة فقرة مقسمة على محورين، يحاول هذا القسم اختبار فرضية مفادها أن ضوابط تشكيل لجنة التدقيق تلعب دورا هاما في تفعيل عملية التدقيق المحاسبي المالي، و يتم اختبار هذه الفرضية من خلال دراسة فرضيتين ثانويتين:
   - ✓ ضوابط عضوية و استقلال لجان التدقيق تساهم في تفعيل عملية التدقيق المحاسبي المالي.
   - ✓ ضوابط عمل لجان التدقيق تساهم في تفعيل عملية التدقيق المحاسبي المالي.
3. القسم الثالث: يحتوي على خمسة و عشرون فقرة مقسمة على ثلاثة محاور، يحاول هذا القسم اختبار فرضية مفادها أن مهام و مسؤوليات لجان التدقيق تساهم في تفعيل عملية التدقيق المحاسبي المالي، و يتم اختبار هذه الفرضية من خلال دراسة ثلاث فرضيات ثانوية تعنى بالمهام الرئيسة للجنة التدقيق:
   - ✓ كشف الاحتيال و المحاسبة الإبداعية يفعّل عمل التدقيق المحاسبي المالي.
   - ✓ تقليص فجوة التوقعات يفعّل عملية التدقيق المحاسبي المالي.
   - ✓ من مميزات تفعيل عملية التدقيق المحاسبي المالي هو تحسين جودة أعماله.

و من أجل ضمان بساطة، وضوح و دقة استمارة الاستبيان، مرت عملية تصميمها بثلاث مراحل لتصل إلى صورتها النهائية.

1. مرحلة التجميع: وهي الخطوة الأولى في عملية إعداد الاستبيان، وفيها تم جمع البيانات والمعلومات اعتمادا على الجانب النظري من الدراسة، وذلك حسب اطلاعنا على الدراسات السابقة ومراجعة الأدبيات المنشورة حول لجان التدقيق وواقع مهنة التدقيق المحاسبي المالي في الجزائر، وبعدها تم صياغة مجموعة من الأسئلة آخذين بعين الاعتبار إشكالية وفرضيات البحث، كما راعينا في إعداد الأسئلة استعمال لغة بسيطة وسهلة.
2. مرحلة التحكيم: لجأ الباحث لتحكيم وتطوير الاستبيان الأولي إلى عدة محطات تحسينية ، بدأت بعرضه على الأستاذ المشرف من أجل اختبار منهجيتها العلمية، ثم تحكيم الاستبيان من قبل مجموعة من الأساتذة الجامعيين في مجال التدقيق و المحاسبة قصد التأكد من وضوح الأسئلة وشموليتها و واقعيتها في مختلف الجوانب و تناسق العبارات وتجنب الغموض ثم وزعت على مدققين و محاسبين من أجل معرفة مدى قدرة أفراد العينة على فهم الأسئلة، بلغت عدد الاستمارات الموزعة على المهنيين و الأساتذة ثمانية و هو عدد ملائم لإعادة تصميم الاستبيان و الأخذ بعين الاعتبار ملاحظات المحكمين ، فالبعض من هذه الملاحظات متعلق بالجانب الشكلي كتعديلات في صياغة الأسئلة و التدقيق اللغوي، و أخرى متعلقة بمضمون الاستبيان كوضع ديباجة الاستبيان لتوضيح العينة المستهدفة، الغرض من هذا البحث.
3. مرحلة التصميم النهائي: هذه الخطوة سمحت للباحث بوضع تصميم نهائي للاستبيان من خلال الأخذ بعين الاعتبار أراء و ملاحظات المحكمين، هذا التصميم هو الذي يوزع غلى أفراد العينة، أين اعتمد الباحث على الطرق الآتية في التوزيع:

- ✓ التسليم المباشر لأفراد العينة عن طريق إجراء مقابلات خاصة معهم لشرح أهمية ومضمون الاستبيان، هذه الطريقة استعملت كثيرا مع فئة الأساتذة الجامعيين و الموظفين لكون تواجد عدد معتبر منهم في الجامعة أو المؤسسة.
- ✓ إرسال الاستبيان بواسطة البريد الالكتروني، هذه الطريقة استعملت بالخصوص مع المهنيين لكون تواجدهم في أماكن متفرقة ، ضف إلى ذلك تمكن الباحث من التواصل مع مختلف الهيئات الحكومية المسجل فيها المهنيون من أجل الحصول على بريدهم الالكتروني، حيث تحصلنا على قائمة البريد الالكتروني للخبراء المحاسبين من طرف المصف الوطني للخبراء

المحاسبين، و قائمة محافظي الحسابات من قبل المجلس الوطني لمحافظي الحسابات، أما قائمة البريد الالكتروني للمحاسبين المعتمدين فتحصلنا عليها من قبل المجلس الوطني للمحاسبين المعتمدين، مع العلم أن القوائم الثلاثة تحتوي على كل المهنيين المتواجدين على المستوى الوطني.

- ✓ تصميم استبيان الكتروني باستعمال تطبيق GOOGLE FORMS و الذي سمح لنا بجمع عدد معتبر من الاجابات من خلال نشره عبر البريد الالكتروني أو في مواقع التواصل الاجتماعي.
- ✓ الاستعانة ببعض الأصدقاء و الزملاء لتوزيع الاستبيان في الأماكن البعيدة، حيث استعملت هذه الطريقة بالخصوص لفئة الموظفين، حيث منحنا لكل موزع مجموعة من الاستبيانات من أجل توزيعها على المدققين و المحاسبين في مكان عمله.

ما لاحظه الباحث هو صعوبة تجاوب عينة الدراسة مع الاستبيان رغم المجهودات المبذولة من أجل تبسيطه و توضيحه، و هذا الأمر كان منتظرا حيث سبق و أن أكد المحكمون أن الدراسة التي تعالج موضوع جديد أو غير مطبق في الجزائر تكون عملية جمع الاستبانات فيها جد صعبة.

هذا الأمر هو الذي دفع الباحث الى الاعتماد بالدرجة الأولى على الاستبيان الالكتروني وكذلك التوزيع عبر البريد الالكتروني من أجل الوصول إلى أكبر عدد ممكن من أفراد العينة المدروسة و كذا الحصول على عدد اجابات مقبول و قابل لتعميم النتائج.

يجدر الاشارة أن معظم الاستمارات غير المسترجعة كان سببها جهل المستقصين بجهاز لجان التدقيق، الأمر الذي أكده لي المستقصون أنفسهم سواء بالاتصال برقم هاتفي أو بريدي الالكتروني الموجودان في الديباجة.

أما الاستمارات الملغاة فيعود سبب الإلغاء فيها إلى أمرين أساسين، الأول متعلق بإرسال اجابات ناقصة و الثاني خروج المستقصي عن الموضوع بالإجابة فقط بمحايد.
الجدول الآتي يوضح ما قلناه.

الجدول 3-7: احصائية استمارة الاستبيان الموزعة

استمارة الاستبيان	العدد	النسبة
عدد الاستبيانات الموزعة	100	100%
عدد الاستبيانات غير المسترجعة	24	24%
عدد الاستبيانات الملغاة	18	18%
عدد الاستبيانات الصالحة	58	58%

المصدر: من إعداد الباحث بناءا على فرز استمارات الاستبيان

نسبة رفض الاجابة ب 42% تؤكد أن موضوع لجان التدقيق موضوع جديد و ليس كل المهنيين و الأكاديميين لديهم فكرة حوله، هذه النسبة المرتفعة دفعتنا بالاعتماد بدرجة كبيرة على الاستبيان الالكتروني و توزيعه عبر البريد الالكتروني أو عبر مواقع التواصل الاجتماعي في مجموعات مهنية تعنى بالتدقيق و المحاسبة بشكل خاص و ذلك باستعمال تقنية GOOGLE FORMS ،الأمر الذي مكن الباحث من مضاعفة عدد الاستبيانات الصاحة للاستخدام و الوصول إلى عدد 115استبانة مستخدمة في دراستنا.

الفرع الثاني: وصف و تحليل عينة الدراسة

اعتمد الباحث على أسلوب المعاينة لاستخراج عينة ممثلة للفئات الثلاثة للمجتمع المدروس وهي :الموظفين، الأكاديميين و المهنيين، يسمح هذا الفرع بمعرفة خصائص عينة الدراسة من أجل معرفة طبيعة و نوعية النتائج المتحصل عليها من خلال التأكد من كفاءة أفراد العينة، مستواهم العلمي، تخصصاتهم المهنية، و العديد من الخصائص الأخرى التي تبين قدرة العينة المدروسة على فهم بيانات الاستبيان و تقديمهم الاجابات المناسبة ،و هذا ما يسمح فيما بعد بتعميم نتائج الدراسة على كل المجتمع المدروس.

وفيما يلي وصف و تحليل العينة المدروسة وفق أسئلة القسم الأول من الاستبيان و المتعلقة بالمعلومات الشخصية، معتمدين في عرضنا على مجموعة من الجداول و الاشكال البيانية المتحصل عليها من عملية تجميع اجابات استمارة الاستبيان:

1. الجنس:

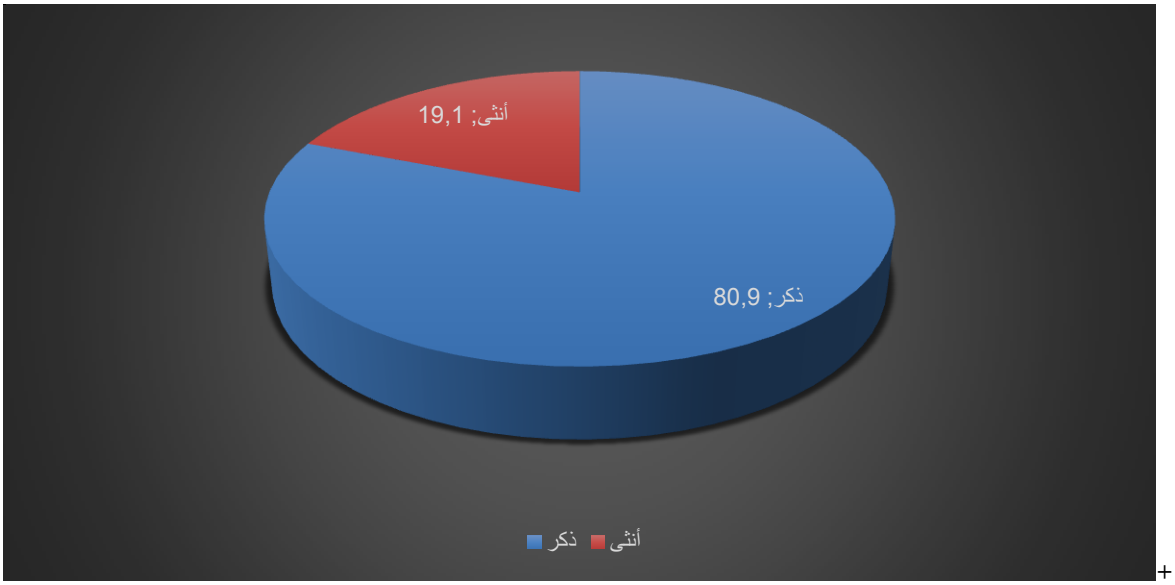
الجدول 3-8: التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة حسب متغير الجنس

الجنس	ذكر	أنثى	المجموع
التكرار	93	22	115
النسبة(%)	80.9	19.1	100

المصدر: من إعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات استمارة الاستبيان

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن نسبة الذكور بلغت80.9%، بينما بلغت نسبة الإناث 19.1.%

الشكل3-1: شكل بياني لإجابات أفراد العينة و فق متغير الجنس



المصدر: من إعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات استمارة الاستبيان

الملاحظ أن مهنة التدقيق محتكرة بشكل عام من قبل الرجال، وهذا راجع لطبيعة هذه المهنة و مهامها التي تحتاج الى جهد أكبر و قدرة غلى العمل الميداني و التنقل بين وحدات المؤسسة بالنسبة للمدقق الداخلي و كذا زبائن مكتب التدقيق بالنسبة للمدقق الخارجي.

كما ينبغي التنبيه أن هذه النسبة لا تعكس تطور نسبة مشاركة العنصر الأنثوي في سوق التشغيل الجزائري، فحسب احصائيات الديوان الوطني للإحصاء الصادرة في نشرية التشغيل و البطالة رقم 671 في أفريل 2014، تنص أن معدل الشغل بالنسبة للإناث من اجمالي السكان الناشطين هو 41.5%، أي ما يقارب النصف، في حين أننا نتكلم غلى نسبة تقدر ب اقل من 20% في مهنة التدقيق.

2. السّن:

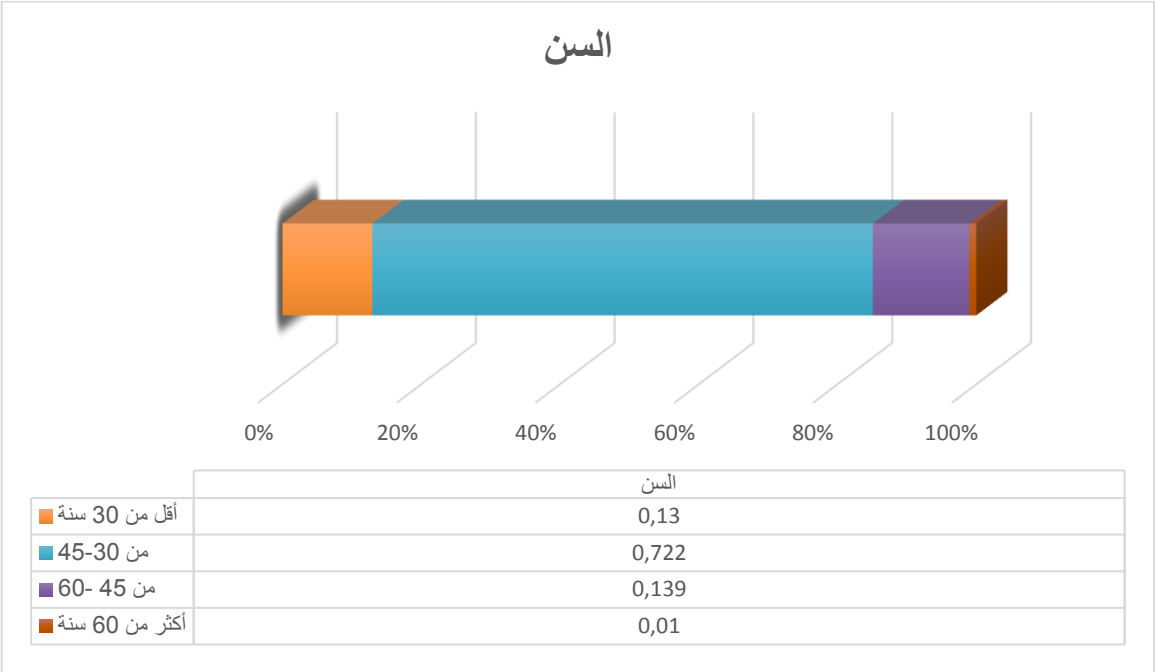
الجدول 3-9: التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة حسب متغير السّن

السن	أقل من 30 سنة	30-45 سنة	45-60 سنة	أكثر من 60 سنة	المجموع
التكرار	15	83	16	01	115
النسبة	%13	%72.2	%13.9	%01	%100

المصدر: من إعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات استمارة الاستبيان.

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن العينة المستقصاة أكثرها تتراوح أعمارهم بين 30-45 سنة وذلك بنسبة 72.2%، ثم الفئة 45-60سنة بنسبة 13.9%، تلتها الفئة التي هي أقل من 30 سنة بنسبة 13%، ثم أكثر من 60 سنة بنسبة 01 %.

الشكل3-2: شكل بياني لإجابات أفراد العينة و فق متغير السّن



المصدر: من إعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات استمارة الاستبيان

أغلب عينة الدراسة من الفئة العمرية المتوسطة و الكبيرة ، أي الفئة الثانية ، الثالثة و الرابعة، بمعدل اجمالي يصل الى 87%و هذا ما يضمن عنصر الخبرة حيث يكون الموظف قد جمع بين الخبرات العملية و العلمية المتنوعة ، كما أن العينة المدروسة غطت كافة الأطراف المؤثرة و المتأثرة بلجان التدقيق حيث بالإضافة الى الفئة العمرية المتوسطة و الكبيرة نجد نسبة معتبرة من فئة الشباب.

3. اسم الشركة و ولاية النشاط:

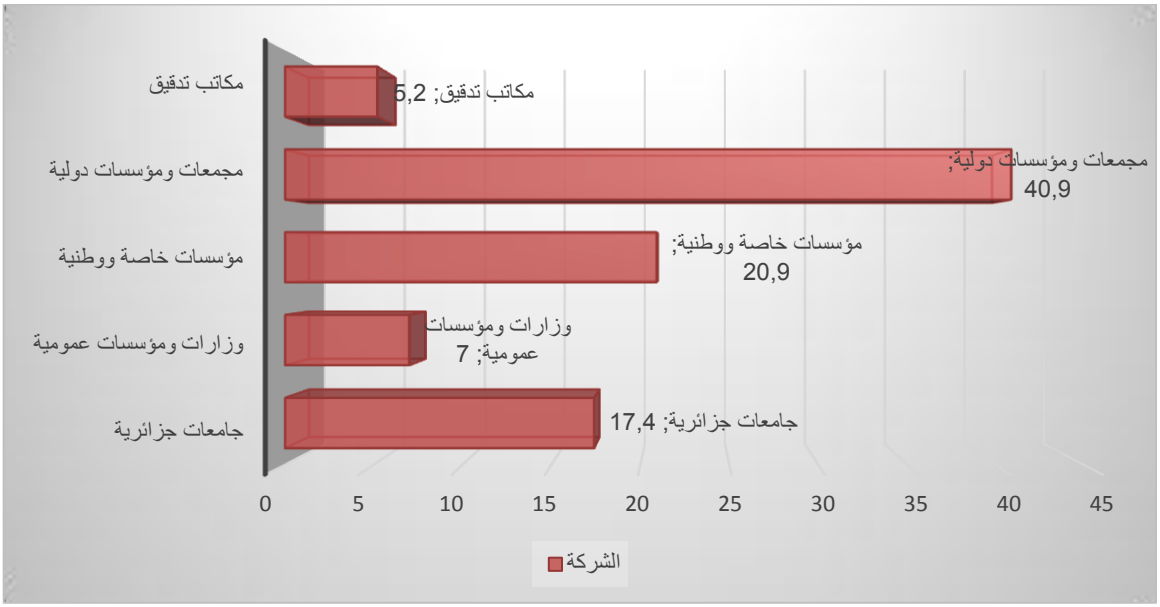
الجدول 3-10: التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة حسب متغير الشركة

الشركة	جامعات جزائرية	وزارات و مؤسسات عمومية	مؤسسات خاصة و وطنية	مجمعات ومؤسسات دولية	مكاتب تدقيق
التكرارات	20	08	24	47	06
النسبة	17.4	7	20.9	40.9	5.2

المصدر: من إعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات استمارة الاستبيان

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن فئة المجمعات والمؤسسات الدولية بلغت 40.9%، تلتها نسبة المؤسسات الخاصة و الوطنية بـ 20.9%، وبنسبة أقل قدرت ب 17.4 % تخص المدارس والجامعات الجزائرية، بينما تراوحت نسبة الوزارات و المؤسسات العمومية في حدود 7%، وأخيرا نسبة مكاتب التدقيق بـ5.2%، ويجدر بالذكر أن بعض الاستمارات المسترجعة لم يذكر فيها اسم الشركة، لذا كان مجموع يساوي 105 بدلا من 115.أي ما يعادل 8.6 % من مجموع العينة لم تذكر اسم الشركة.

الشكل3-3: شكل بياني لإجابات أفراد العينة وفق متغير الشركة



المصدر: من إعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات استمارة الاستبيان

الملاحظ أن الفئات الثلاثة للمجتمع المدروس مستها عينة الدراسة بنسب متفاوتة، أكبر نسبة رجعت للموظفين في محال التدقيق ثم فئة الأساتذة و أخيرا نسبة المدققين الخارجيين، وهذا ترتيب طبيعي مقارنة بنسبة كل الفئة في المجتمع.

الملاحظ أيضا من العينة المدروسة هو تنوع قطاعات فئة الموظفين، فيوجد هناك موظفين من القطاع العمومي، الحكومي، الخاص، الدولي و كذا المختلط، هذا التنوع يسمح بتمثيل العينة للمجتمع المدروس تمثيلا أمثلا.

ينبغي الاشارة الى أن أغلبية الممتنعين عن ذكر اسم الشركة هم من المدققين المستقلين، و هذا ما يفسر انخفاض نسبة تمثيل هذه الفئة في العينة المدروسة، يفسر الباحث هذا الامتناع بالمبالغة في تطبيق مبدأ السر المهني المعروف في مهنة التدقيق.

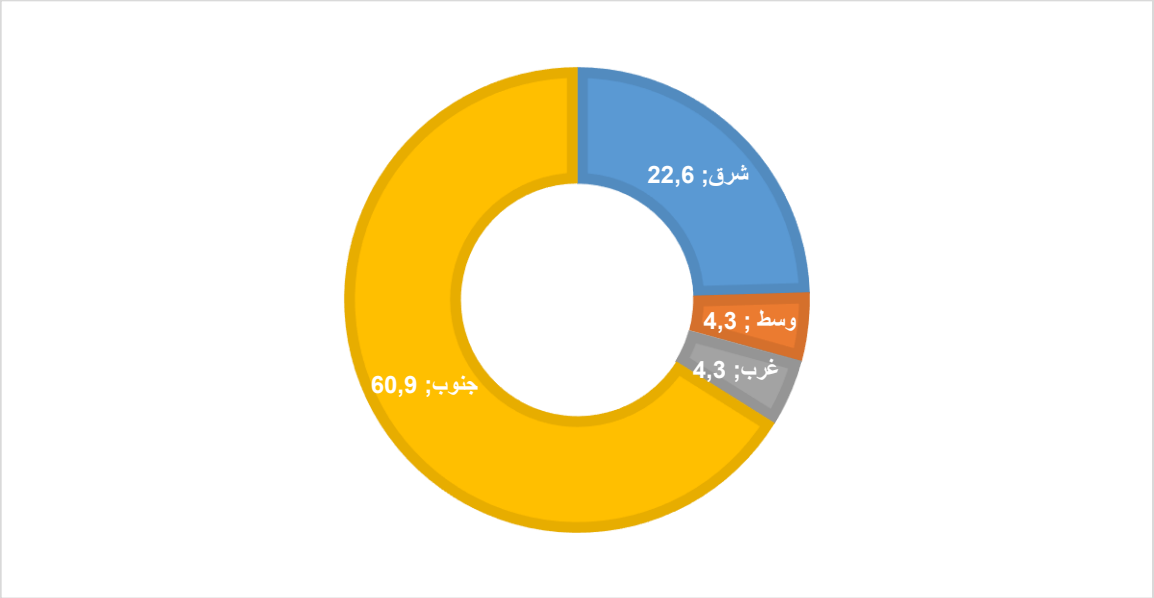
الجدول 3-11: التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة حسب متغير الولاية

الولاية	شرق	وسط	غرب	جنوب
التكرارات	26	5	5	69
النسبة	**22.6**	**4.3**	**4.3**	**60.9**

المصدر: من إعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات استمارة الاستبيان

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن فئة الجنوب بلغت 60.9%، تلتها نسبة الشرق بـ 22.6%، وبنسبة متساوية لأصحاب الوسط والغرب بـ 4.3%، وذلك في ظل أن هناك بعض الاستمارات الموزعة لا تحمل اسم الولاية، فكان المجموع 105 بدلا من 115.

الشكل3-4: شكل بياني لإجابات أفراد العينة وفق متغير الولاية



المصدر: من إعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات استمارة الاستبيان

هذه النسب تعكس نسبة مساحة الصحراء من اجمالي مساحة الجزائر، حيث تمثل مساحة الصحراء بحوالي 80 % من المساحة الاجمالية، كما أن العينة المدروسة شملت الجهات الأربعة للجزائر.

يجدر الاشارة أنه تم تبويب الاجابات المتعلقة بولاية النشاط في 04 جهات لأنه هناك العديد من الولايات لم يصل اليها الباحث بحكم بعدها أو الحركة الاقتصادية فيها قليلة .

4. **المهنة:**

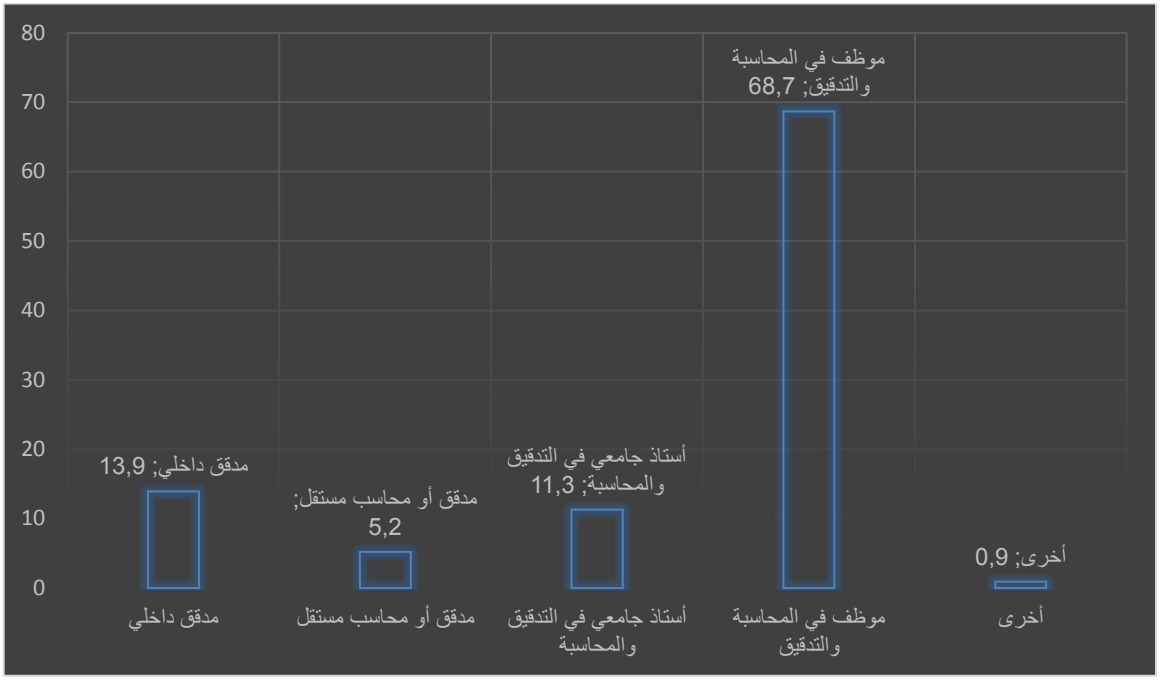
الجدول 3-12: التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة حسب متغير المهنة

المهنة	مدقق داخلي	مدقق أو محاسب مستقل	أستاذ جامعي في التدقيق والمحاسبة	موظف في المحاسبة والتدقيق	أخرى	المجموع
التكرار	16	06	13	79	1	115
النسبة	%13.9	%5.2	%11.3	%68.7	%0.9	%100

المصدر: من إعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات استمارة الاستبيان .

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن نسبة الموظفين في المحاسبة والتدقيق كانت السباقة حيث بلغت 68.7%، ثم نسبة المدقق الداخلي التي كانت تساوي 13.9%، وتلتها مهنة أستاذ جامعي في التدقيق والمحاسبة بنسبة 11.3%، ثم نسبة مدقق أو محاسب مستقل بـ5.2%، وأخيرا مهن أخرى بنسبة 0.9%.

الشكل3–5: شكل بياني لإجابات أفراد العينة وفق متغير المهنة



المصدر: من إعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات استمارة الاستبيان .

الفئة الأكبر في المجتمع تمثل الموظفين في مجال التدقيق و المحاسبة، الأمر كذلك بالنسبة للعينة المدروسة و هذا ما يؤكد امكانية تعميم نتائج دراسة العينة على المجتمع المدروس، ضف الى ذلك كل فئات المجتمع المدروس متواجدة في العينة المدروسة، كما نلاحظ وجود اقل من 1 % لديهم مهنة غير المهن المصنفة في الفئات الثلاث للمجتمع، يرجع الباحث ذلك الى وجود بعض المهن الاخرى و غير الموجودة في الفئات الثلاث الا انها قابلة ان يكون صاحبها عضو لجنة تدقيق في المستقبل مثال على ذلك مدير الموارد البشرية أو مدير عام أو مسؤول التموين و اللوجستيك، غير أن احتمال ان يصبح صاحبها عضوا في لجنة التدقيق ضئيل و لهذا نسبة المهن الأخرى في دراستنا جاءت ضئيلة.

الملاحظ أيضا من خلال نتائج التحليل خلو الاجابات من وظيفة عضو في لجنة التدقيق رغم اقتراحها من طرف الباحث في الأجوبة الممكنة، هذا ما يؤكد شبه انعدام هذه الوظيفة في الشركات الجزائرية، الا بعض المؤسسات المالية التي يحتوي هيكلها التنظيمي على لجان تدقيق غير أنها غير مفعلة بالشكل اللازم.

5. التخصص العلمي:

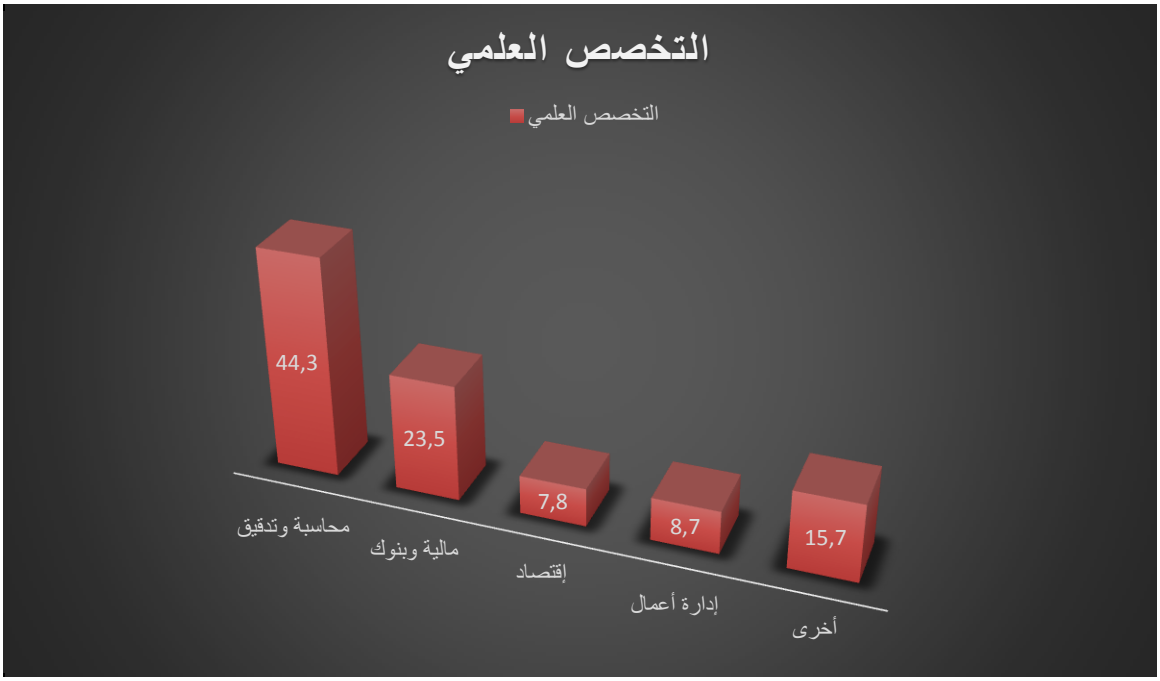
الجدول 3-13: التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي

التخصص العلمي	محاسبة وتدقيق	مالية وبنوك	اقتصاد	إدارة أعمال	أخرى
التكرارات	51	27	9	10	18
النسبة	44.3	23.5	7.8	8.7	15.7

المصدر: من إعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات استمارة الاستبيان .

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن تخصص محاسبة وتدقيق بلغ حصة الأسد بنسبة 44.3%، تلاه بعد ذلك تخصص مالية وبنوك 23.5%، ثم تخصصات أخرى 15.7%، وبنسبة أقل تخصص إدارة الأعمال بنسبة 8.7%، وأخيرا نسبة 7.8 %كان نصيب تخصص اقتصاد.

الشكل3-6: شكل بياني لإجابات أفراد العينة و فق متغير التخصص العلمي



المصدر: من إعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات استمارة الاستبيان.

بالرغم من التنوع في تخصصات العينة المدروسة ما يعزز من موثوقية الاعتماد على الاجابات عند التحليل، إلا أن حصة الأسد كانت لتخصص محاسبة و تدقيق، و هذا طبيعي اذا علمنا أن المجتمع المدروس يمثل كل من يستطيع أن يكون عضو في لجنة التدقيق، هذا الأخير من الضروري أن يكون متخصص في التدقيق و المحاسبة، و سبب تواجد تخصصات أخرى يعود لطبيعة الشهادات الجامعية التي كانت تمنح في النظام الكلاسيكي، فيما سبق لم يكن هناك تخصص تدقيق في الجامعات الجزائرية و بالتالي فإن كل شهادات في علوم الاقتصاد، علوم تجارية و مالية، علوم التسيير و غيرها تحتوي على عدة تخصصات، هذه الشهادات و تخصصاتها تمكن صاحبها من ولوج مجال التدقيق و المحاسبة بشكل عام.

ضف إلى ذلك التخصصات المذكورة هي مترابطة مع تخصص التدقيق، الا نسبة 15.7% المتعلقة بالتخصصات الأخرى، فيرجع الباحث هذه النسبة الى فئة من العينة التي كانت لهم تخصصات تقنية سواء في الهندسة أو الاعلام الآلي أو تخصصات تقنية أخرى إلا أنهم غيروا تخصصهم العملي و هم يعملون حاليا في التدقيق و المحاسبة، هذا النوع من العينة وجدناه في المؤسسات الدولية و المجمعات، بحكم أن هذه الشركات لا تعتمد على الشهادات الأكاديمية عند قيامها بعملية التوظيف ، بل وجدنا بعض من يعملون في هذه الشركات في مصلحة التدقيق أو المحاسبة لديهم تخصصات في اللغة و الترجمة، و سببه أنه في وقت مضى كانت الشركات الأجنبية تعطي أولوية للذين يتكلمون اللغات الأجنبية من أجل التواصل .

6. المؤهل العلمي:

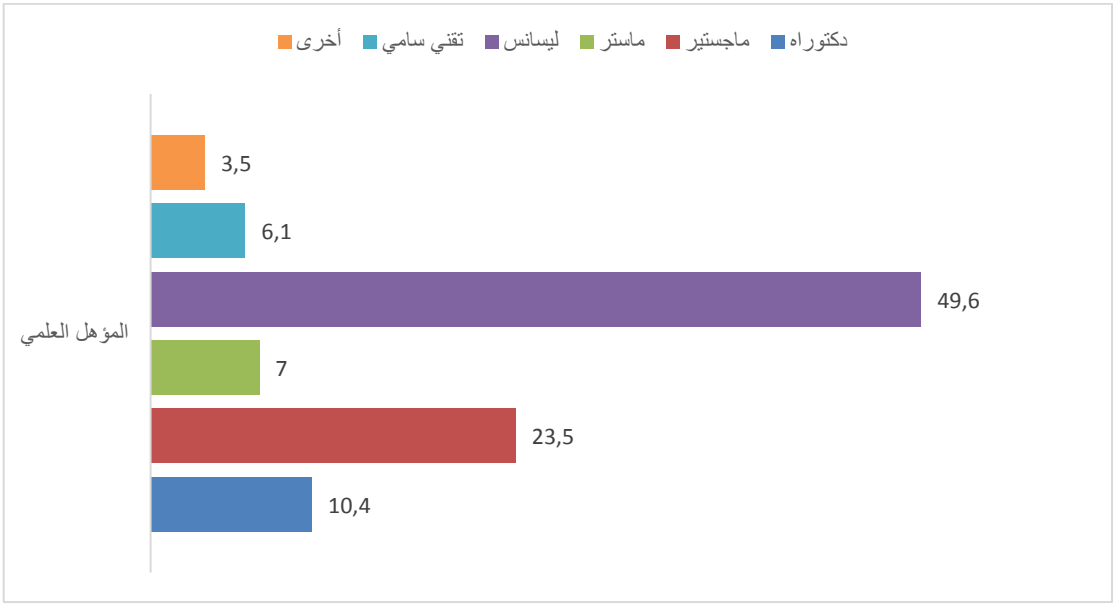
الجدول 3-14: التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي

المستوى التعليمي	دكتوراه	ماجستير	ماستر	ليسانس	تقني سامي	أخرى
التكرارات	12	27	8	57	7	4
النسبة	**10.4**	**23.5**	**7**	**49.6**	**6.1**	**3.5**

المصدر: من إعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات استمارة الاستبيان .

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن فئة حاملي شهادة الليسانس بلغت 49.6%، تلتها نسبة حاملي شهادة الماجستير23.5%، وبنسبة قليلة أصحاب الدكتوراه بـ10.4%، وبنسبة أقل 6.1%لتقني سامي، وأخيرا نسبة 3.5% للشهادات الأخرى.

الشكل3-7: شكل بياني لإجابات أفراد العينة وفق متغير المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات استمارة الاستبيان .

هذه النسب تعزز من موثوقية الاعتماد على الاجابات عند التحليل لكون معظم العينة المدروسة متخصصون أكاديميا، كما يوجد هناك تنوع في المستوى العلمي ،و يعود امتلاك أغلبية أفراد العينة لمستوى جامعي لكون متطلبات فئات المجتمع المدروس غالبا ما تفرض شهادة جامعية، ففئة الموظفين في التدقيق و المحاسبة تتطلب الحصول على شهادة تقني سامي أو ليسانس من أجل الالتحاق بمنصب اطار في التدقيق أو المحاسبة، في وقت يلزم القانون الجزائري المتربصين للحصول على اعتماد محاسبة أو تدقيق أن تكون لديهم ليسانس، أما بالنسبة لفئة الأساتذة الجامعيين فيفرض قانون الوظيف العمومي على الأستاذ الجامعي الحصول على الأقل شهادة ماجستير.

و بالتالي نلاحظ أن أغلب العينة المدروسة لها مستوى أكاديمي يسمح لها بطرح و إبداء أراء علمية سليمة، كما يفسر الباحث لوجود نسبة 3.5% لها مستوى تعليمي آخر، هذه النسبة تجمع كل من غير الحاصلين على شهادات عليا و لكن يعتلون وظائف في المحاسبة و التدقيق، كما تحتوي هذه النسبة على فئة من الموظفين الذين يعملون في غير تخصصهم الأكاديمي، فالكثير من الموظفين في مجال التدقيق و المحاسبة يحملون شهادات مهندس دولة في مجالات مختلفة و لكن ظروفا معينة قادتهم للعمل في مجال التدقيق و المحاسبة.

7. المؤهل المهني:

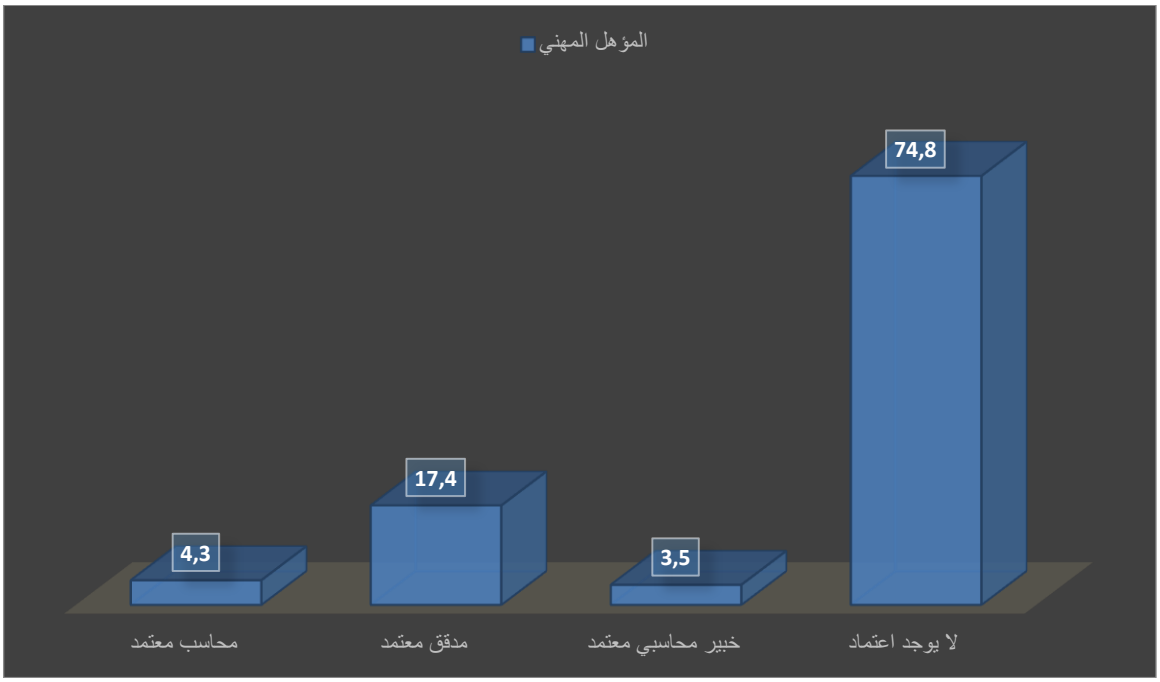
الجدول 3-15: التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة حسب متغير المؤهل المهني

المستوى التعليمي	محاسب معتمد	مدقق معتمد	خبير محاسبي معتمد	لا يوجد اعتماد
التكرارات	5	20	4	86
النسبة	**4.3**	**17.4**	**3.5**	**74.8**

المصدر: من إعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات استمارة الاستبيان .

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن الذين لا يملكون اعتمادا بلغت نسبتهم 74.8%، تلتها نسبة مدقق معتمد أو ما يعرف في الجزائر بمحافظ الحسابات بـ17.4%، وبنسبة قليلة محاسب معتمد بـ4.3%، وبنسبة أقل 3.5%تمثل نسبة المحاسبين المعتمدين.

الشكل3-8: شكل بياني لإجابات أفراد العينة وفق متغير المؤهل المهني



المصدر: من إعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات استمارة الاستبيان .

يرجع سبب ارتفاع نسبة غير المعتمدين لكون فئة الموظفين في مجال المحاسبة و التدقيق أكبر بكثير من فئة المدققين المعتمدين بمختلف أشكالهم، كما أن مجتمعنا المدروس يحتوي على ثلاث فئات، الفئة الصغيرة فيهم تمثل المهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق، و هذا ما أكدناه في نتائج السؤال الرابع المتعلق بالمهنة أين وصلت نسبة الموظفين إلى أكثر من 69% من مجموع العينة. كما ينبغي التنبيه إلى أن عملية الحصول على اعتماد في مهنة التدقيق و المحاسبة جد معقدة في الجزائر أين المتربص مطالب باستيفائه لمجموعة من الشروط سبق ذكرها في المبحث الأول لهذا الفصل، سواء في النظام القديم أو النظام الجديد الذي لم يدخل حيز التنفيذ بعد.

بالعودة دائما الى السؤال الرابع المتعلق بالمهنة نجد أن نسبة المحاسبين أو المدققين المعتمدين تصل الى 5.2% من مجموع العينة، و في هذا السؤال نجد أن مجموع نسبة المعتمدين هو 25.2%، يرجع الباحث هذا الفرق لكون عدد معتبر من الموظفين في المؤسسات يحملون اعتمادا سواء في التدقيق أو المحاسبة و لكنهم لا يستغلونه لكون التشريع الجزائري لا يسمح للمهنيين الأحرار أن تكون لهم وظيفة أخرى دائمة. و بالتالي نفهم أن نسبة 5.2% تمثل نسبة المهنيين في مجال التدقيق و المحاسبة الناشطين فعلا. هذه النتيجة اذا عممت على المجتمع المدروس تسمح لنا بالقول أن ما نسبته 20%من الذين يحملون اعتماد في مجال المحاسبة و التدقيق لا يعملون به.

8. الخبرة العملية:

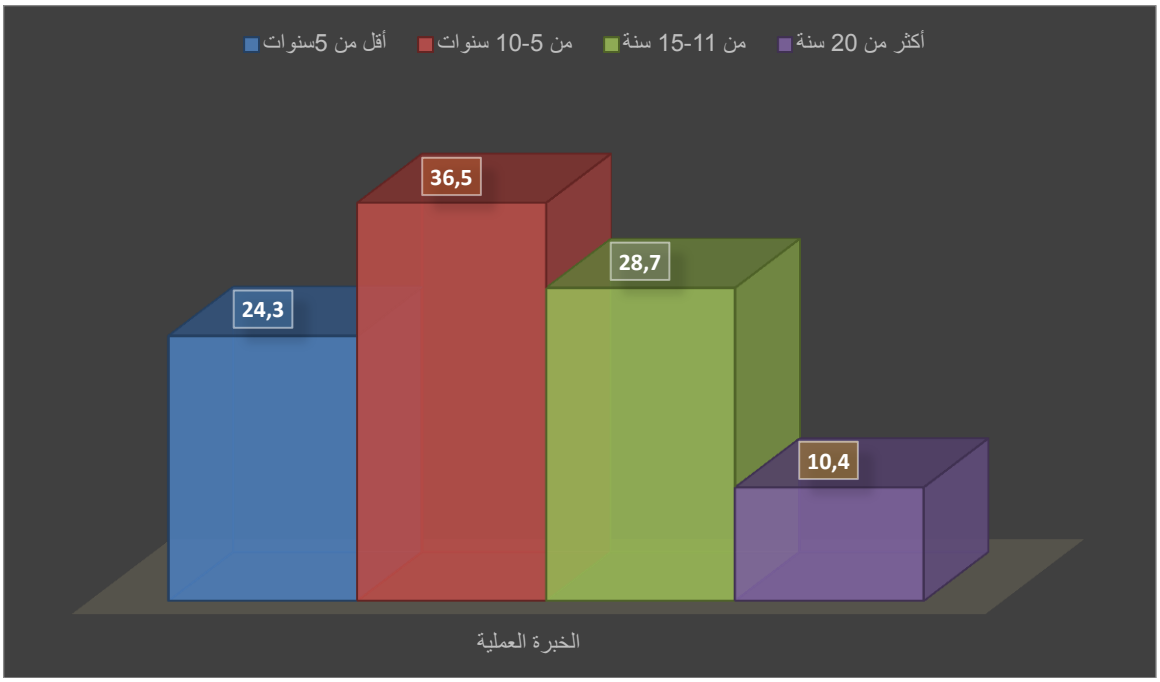
الجدول 3–16: التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة حسب متغير الخبرة العملية

الخبرة العملية	أقل من 5 سنوات	5–10 سنة	11–20سنة	أكثر من 20 سنة	المجموع
التكرار	28	42	33	12	115
النسبة	24.3	36.5	28.7	10.4	%100

المصدر: من إعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات استمارة الاستبيان .

من الجدول السابق نلاحظ أن أكبر فئة من العينة المستقصات ذات معدل خبرة عالي في مجال المحاسبة و التدقيق هي من 5الى 10سنوات خبرة بمعدل 36.5%، ثلتها نسبة 28.7% لفئة من 11 الى 20 سنة خبرة، ثم نسبة 24.3% للمستجوبين بأعمار تقل عن 5 سنوات، أما النسبة الصغيرة من العينة المدروسة تمثل 10.4% متعلقة بأصحاب الخبرة لأكثر من 20 سنة

الشكل3–9: شكل بياني لإجابات أفراد العينة وفق متغير الخبرة العملية



المصدر: من إعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات استمارة الاستبيان .

الملاحظ أن العينة المدروسة تمثل مزيج لمختلف مستويات الخبرة، الا أن نسبة أصحاب الخبرة العالية و الذين يملكون أكثر من 05سنوات خبرة تمثل حوالي 75.6% و هي نسبة ملائمة لموضوع الدراسة بحكم أن أعضاء لجنة التدقيق ينبغي ان تكون لهم سنوات خبرة مرتفعة. فارتفاع نسبة الخبرة يعزز من صحة و سلامة النتائج المراد التوصل اليها.

من المعلوم أيضا أنه بالنسبة للمدققين المستقلين في الجزائر، و وفقا للنظام الكلاسيكي لمنح الاعتمادات، كانت الهيئة المنظمة تفرض على المتربص على الأقل ثلاث سنوات خبرة في مجال التدقيق بعد سنتي تربص، و بالتالي لكي تكون محافظ حسابات يجب على الأقل أن تكون لديك سنوات خبرة في المجموع.

و بالرغم من هذا نلاحظ أن نسبة 24.3% الخاصة بالمستجوبين الذين لم يتعدوا 05 سنوات خبرة تبقى مرتفعة، يرجع الباحث ارتفاع هذه النسبة بحكم الأغلبية منهم من فئة الموظفين أو حتى الأساتذة الجامعيين الملتحقين حديثا بسلك التعليم. و منهم أيضا من غيروا تخصصاتهم، فالسؤال في الاستبيان يتكلم على سنوات الخبرة في مجال التدقيق، و بالتالي هناك من لديهم سنوات خبرة عالية في مجالات أخرى إلا أنهم التحقوا بمجال التدقيق و المحاسبة حديثا.

و لهذا نستطيع أن نقول في العموم أن العينة المدروسة تمتاز بالخبرة العالية و هذا ما يساهم في التأكد من فهم العينة لمضمون أسئلة الاستبيان مما يسمح بإعطاء إجابات دقيقة و موضوعية.

تحليلنا للبيانات الشخصية للعينة المدروسة تسمح لنا بالقول أن العينة لها كامل الصلاحيات لاستيعاب مضمون الاستبيان و الاجابة عليه بشكل دقيق و متسق مما يسمح لنا فيما بعد بإجراء التحليلات اللازمة ،استخراج النتائج و تعميمها على كل المجتمع المدروس.

الفرع الثالث: الأساليب الاحصائية المستخدمة في تحليل البيانات

من أجل إعطاء صورة واضحة عن المعلومات التي تخص عينة الدراسة وتسهيل عمليتي الملاحظة و التحليل ارتأينا تجميع اجابات الاستبيان و تفريغها في جدول واحد باستعمال برنامج الجداول الالكترونية (EXCEL) ، نتائج هذا الأخير تفرغ ايضا في برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS[29] المتخصص في المعالجة الاحصائية و الرسوم البيانية وتحليل الاستبيانات، وقد استعملنا النسخة 22 لسهولة تطبيقها و تقديمها لعدة خدمات تحليلية. هذا ما سمح لنا بوصف و تحليل للعينة المدروسة.

لأهمية عدد العينة المدروسة ، كان من الضروري توضيح ما مدى كفاية العدد المتوصل اليه من الاجابات. بالنسبة لمجتمع الدراسة المتمثل في الأشخاص المؤهلين لمهمة عضو في لجنة التدقيق، و الذي قسمهم الباحث الى ثلاث فئات وهم، أساتذة جامعيون ، مهنيون مستقلون و موظفون، الكل في تخصص محاسبة أو تدقيق، نرى أنه من الصعوبة بمكان استقصاء جميع مفردات المجتمع وهذا راجع لكبر حجمه و صعوبة تحديد عدد أفراده، فالفئة الوحيدة الممكن تحديد أفرادها هي فئة المدققين المستقلين لأن الهيئة المنظمة لهم تصدر جدولا يحتوي على ثلاثة أصناف من المعتمدين : المحاسبين، محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين، هذه الفئة أيضا يصعب تحديد عددها للأسباب الآتية:

- ✓ امكانية تكرر اسم واحد في الأصناف الثلاث.
- ✓ عدد معتبر منهم أوقفوا نشاطهم أو يحملون اعتمادا لكن لا يعملون به.
- ✓ عدد معتبر منهم مهتم بجانب المسك المحاسبي فقط و لا يعمل في مجال التدقيق.
- ✓ عدد معتبر منهم ليس لديهم فكرة على لجان التدقيق وآليات عملها.

ومنه كان من الصعب على الباحث العمل بعدد أفراد المجتمع الصادر من قبل الهيئة المنظمة لهذه الفئة، أما فيما يخص فئة الموظفين و الأساتذة الجامعيين في مجال التدقيق و المحاسبة فلا يوجد أي احصائيات لعددهم، من هنا نعتبر المجتمع المدروس غير محدد، و لهذا سعى الباحث لتجاوز عتبة 100 استبيان صالح للدراسة باعتبار العدد مقبولا و يستطيع تمثيل مجتمع غير محدود العدد.

[29] SPSS :Statistical Package for the Social Sciences.

ولكن قام الباحث بإجراء محاكاة لعدد أفراد المجتمع المدروس فوجد العدد يقارب 2000 فرد وذلك بالاعتماد على معطيات البيانات الشخصية، مقابلة مسؤولين في الفئات الثلاث و كذا استشارة خبراء في الاحصاء.

استعملنا عينة عشوائية تمثل هذا المجتمع، وذلك بالاعتماد على معادلة "هيربرت أركن"[30] الموضحة كما يلي:

$$n = \frac{p(1-p)}{(SE \div t) + [p(1-p) \div N]}$$

حيث أن:

- n: حجم العينة المسحوبة.
- p: نسبة توفر الخاصية وتساوي 0.75
- SE: نسبة الخطأ وتساوي 0.05
- t: الدرجة المعيارية المقابلة لمستوى دلالة الخطأ 0.05 وتساوي 1.96
- N:حجم المجتمع الكلي ويساوي 2000.

وبتعويض كل هذه القيم نجد (n=92).

ومنه فإن العينة الممثلة للمجتمع الكلي يجب ان يكون حجمها على الأقل n=92، ومن خلال دراستنا قمنا بجمع بيانات لعينة بلغت n=115، أي نستنتج أن عينتنا هي عينة ممثلة لأن (92<115).

استخدم الباحث أوزانا رقمية لأغراض التوزيع الاحصائي، والتي تعكس اتجاه إجابات عبارات الدراسة حيث تم إعطاء الوزن 5 لعبارة أوافق بشدة والوزن 4 لعبارة أوافق والوزن 3 لعبارة محايد والوزن 2 لعبارة لا أوافق والوزن 1 لعبارة لا أوافق بشدة.و هذا باستعمال سلم ليكرت الخماسي.

يعتبر هذا السلم أسلوبا لقياس السلوكيات إذ يستعمل في الاستبيانات حيث يعتمد على ردود تدل على درجة الموافقة أو الاعتراض على صيغة ما.

إن الهدف من وراء سلم ليكرت هو تحديد اتجاه آراء العينة، إذ يمكننا استخدام المتوسط المرجح في حالة المقاييس الترتيبية كأسئلة القسم الثاني و الثالث، أما المقاييس الاسمية فنحدد اتجاه آراء العينة عن طريق حساب المنوال، كأسئلة القسم الأول.

أما المنوال فهو القيم الأكثر تكرارا في مجموعة من البيانات، في حين أن المتوسط المرجح يعتبر من المقاييس المهمة للنزعة المركزية، و هو من حيث الفكرة يماثل المتوسط الحسابي الاعتيادي إلا أن هذا الأخير يعتبر مفردات العينة قيد الدراسة لها نفس التأثير ، ولكن في حالتنا تختلف أهمية مفردات العينة من مفردة إلى أخرى، لذا كان لزاما علينا تطبيق المتوسط الحسابي المرجح الذي يأخذ بعين الاعتبار أهمية مفردات العينة.

[30] https://www.calculator.net/sample-sizecalculator.html?type=1&cl=95&ci=10&pp=50&ps=2000&x=114&y=21لذا

وقد تم حساب المتوسط المرجح في مقياس ليكرت الخماسي باتباع الخطوات التالية:

- حساب المدى والذي يساوي أعلى درجة في المقياس5 ناقص أدنى درجة في المقياس1، و بالتالي فإن المدى هو 4.
- حساب طول المدى، والذي يساوي المدى/عدد الدرجات، أي 04÷05=0.8.
- تم اضافة العدد 0.8 الى أقل درجة في المقياس، أي1 ، وهذا من أجل وضع الحد الاعلى، وكانت الحدود الباقية كما هو مبين في الجدول:

الجدول3-17: مجال المتوسط الحسابي المرجح للمقاييس الترتيبية المستعملة

القيمة	1	2	3	4	5
مجال المتوسط الحسابي المرجح	[1 – 1.8]	[1.8 – 2.6]	[2.6 – 3.4]	[3.4 – 4.2]	[4.2 - 5]
المقاييس الترتيبية	غير موافق اطلاقا	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحث.

ولتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها، استخدمنا مجموعة من الأساليب الإحصائية، وصفية وتحليلية.

أما الأساليب الاحصائية الوصفية فهي:

1-حساب المتوسطات الحسابية لكل عبارة من العبارات الواردة في الاستبيان وكذا المحاور.

2-قياس الانحراف المعياري لمعرفة مدى انحراف إجابات أفراد عينة الدراسة عن متوسطاتها الحسابية.

3-استخراج النسب المئوية لكل عبارة، و كذا المنوال.

4-حساب المتوسط الحسابي المرجح لإجابات العينة.

و بالمقابل استعملنا العديد من الأساليب الاحصائية التحليلية و التي يستخرجها برنامج SPSS ، نكتفي بذكر أهمها وهي كالآتي:

1. **اختبار درجة مصداقية الاستبيان:** مصداقية الاستبيان تعني قياس صدق و ثبات أداة الدراسة من خلال قياس التماسك الداخلي والخارجي للمتغيرات، باستعمال معامل "Alpha de Cronbach "، حيث أن قيمته محصورة بين 0 و1. علما أن عتبة المصداقية تمثل 0.6 .

ثبات الاختبار بأن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة واحدة تحت ظروف مماثلة .ويعني الثبات أيضاً أنه إذا ما طبق اختبار ما على مجموعة من الأفراد ورصدت درجة كل منهم ثم أعيد تطبيق الاختبار نفسه على المجموعة نفسها وتم الحصول على الدرجة نفسها يكون الاختبار ثابتاً تماماً .كما يعرف الثبات أيضاً بأنه مدى الدقة والاتساق للقياسات التي يتم الحصول عليها مما يقيسه الاختبار.

أما الصدق فهو أيضاً مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين، ويحسب الصدق بطرق عديدة أسهلها كونه يمثل الجذر التربيعي لمعامل الثبات .

الجدول 3–18: اختبار معامل "Alpha de Cronbach " لقياس التماسك الخارجي

	عدد الأسئلة المطروحة	قيمة معامل " Alpha de Cronbach"	مقارنة معامل " Alpha de Cronbach" مع عتبة المصداقية
أسئلة الإستقصاء	36	0.92	0.922>0.6

المصدر: من إعداد الباحث على ضوء نتائج الإستقصاء باستعمال برنامج SPSS

من خلال الجدول السابق، نلاحظ أن معامل "Alpha de Cronbach" المحسوب أكبر من عتبة المصداقية، ومنه يمكننا القول أن92.2% من أفراد العينة المستقصين يعيدون نفس الإجابة في حال استجوابهم مرة أخرى. ومنه نستنتج أن النتائج المتحصل عليها مقبولة لأغراض التحليل والدراسة لكونها قريبة جدا من الواقع المدروس.

الجدول 3–19:إختبار معامل "Alpha de Cronbach " لقياس التماسك الداخلي للاستقصاء

الأقسام	محاور الأقسام	عدد الأسئلة	قيمة معامل " Alpha de Cronbach"	مقارنة معامل " Alpha de Cronbach" مع عتبة المصداقية
القسم الثاني	المحور الأول	5	0.886	(0.886>0.6)
	المحور الثاني	6	0.909	(0.909>0.6)
القسم الثالث	المحور الأول	10	0.905	(0.905>0.6)
	المحور الثاني	7	0.904	(0.904>0.6)
	المحور الثالث	8	0.879	(0.879>0.6)

المصدر: من إعداد الباحث على ضوء نتائج الإستقصاء بإستعمال برنامج SPSS

من خلال الجدول السابق، كل أسئلة الإستقصاء لها معامل "Alpha de Cronbach " يفوق قيمة عتبة المصداقية، مما يعني ثبات قياس أداة الدراسة على المستوى الداخلي، حيث بلغت أعلى قيمة لهذا المعامل 0.909 وأدنى قيمة0.886 وهي قيم مقبولة جدا لأغراض التحليل والدراسة.

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المحور الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد تم حساب الاتساق الداخلي للاستبانة وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات محاور الاستبانة والدرجة الكلية للمحور نفسه.

بالتأكد من الاتساق الداخلي و الخارجي للاستبانة و من ثبات الاستبانة وكذا صدقها، نستطيع الاعتماد على نتائج و اجابات الاستبانة في تحليل نتائج و تعميمها على المجتمع المدروس.

2. **اختبار فرضيات الدراسة:** استعمل الباحث لاختبار فرضيات الدراسة على الأسلوب الاحصائي التحليلي (ONE SIMPLE T TEST)، وهو اختبار يستخدم لاكتشاف وجود اختلاف معنوي لمتوسط الاجابات عن القيمة الثابتة، فقرار قبول أو رفض فرضية العدم H0 يعتمد على نتيجة مقارنة القيمة المحتسبة مع القيمة الجدولية تحت مستوى المعنوية المقرر، فاذا كانت القيمة المحتسبة تقع في منطقة الرفض، أي أنها أقل من القيمة الجدولية عندها نقبل فرضية العدم ويصبح استنتاجها مطابق لمنطوق الفرضية، في حين نرفض فرضية العدم H0 اذا كانت القيمة المحتسبة أكبر من القيمة الجدولية تحت مستوى المعنوية المقرر واللجوء الى قبول الفرضية البديلةH1 .علما أن فرضية العدم غالبا تأخذ شكل النفي، و مفادها أن الفرق الملاحظ بين مجموعتي التجربة و الشاهد في العينة ناتج عن الصدفة، و تعتبر صحيحة حتى يتم بطلانها بواسطة الاختبارات الإحصائية.

فيما يلي كل الفرضيات التي تم اختبارها في هذه الدراسة بواسطة الاختبار (ONE SIMPLE T TEST):

- **فرضية القسم الثاني:**

H0:ضوابط تشكيل لجان التدقيق لا تلعب دورا في تفعيل عملية التدقيق المحاسبي المالي.

H1: تلعب ضوابط لجان التدقيق دورا مهما في تفعيل عملية التدقيق المحاسبي المالي.

من أجل اختبار هذه الفرضية يتم اختبار فرضيتين ثانويتين تمثلان محورا هذا القسم، و هما:

H0: ضوابط عضوية و استقلال لجان التدقيق لا تلعب دورا في تفعيل عملية التدقيق المحاسبي المالي.

H1: تلعب ضوابط عضوية و استقلال لجان التدقيق دورا مهما في تفعيل عملية التدقيق المحاسبي المالي.

H0: ضوابط عمل لجان التدقيق لا تلعب دورا في تفعيل عملية التدقيق المحاسبي المالي.

H1: تلعب ضوابط عمل لجان التدقيق دورا مهما في تفعيل عملية التدقيق المحاسبي المالي.

- **فرضية القسم الثالث:**

H0:مهام و مسؤوليات لجان التدقيق لا تلعب دورا في تفعيل عملية التدقيق المحاسبي المالي.

H1: تلعب مهام و مسؤوليات لجان التدقيق دورا مهما في تفعيل عملية التدقيق المحاسبي المالي.

من أجل اختبار هذه الفرضية يتم اختبار ثلاث فرضيات ثانوية تمثل محاور هذا القسم، و هي:

H0:مهام و مسؤوليات لجان التدقيق ليس لها دورا في كشف الاحتيال و الحد من المحاسبة الابداعية.

H1: تلعب مهام و مسؤوليات لجان التدقيق دورا مهما في كشف الاحتيال و الحد من المحاسبة الابداعية.

H0:مهام و مسؤوليات لجان التدقيق ليس لها دورا في تقليص فجوة التوقعات.

H1: تلعب مهام و مسؤوليات لجان التدقيق دورا مهما في تقليص فجوة التوقعات.

H0:مهام و مسؤوليات لجان التدقيق ليس لها دورا في تحسين جودة التدقيق المحاسبي المالي.
H1: تلعب مهام و مسؤوليات لجان التدقيق دورا مهما في تحسين جودة التدقيق المحاسبي المالي.

سوف يتم عرض نتائج اختبار الفرضيات باستعمال اختبار (ONE SIMPLE T TEST) في فرع من الفروع القادمة لهذه الدراسة.

المطلب الثاني: دور ضوابط تشكيل لجان التدقيق في تفعيل عملية التدقيق المحاسبي المالي

من خلال هذا المطلب سوف نحاول تحليل و عرض نتائج اجابات استمارة الاستبيان المتعلقة بالقسم الثاني، و لهذا تم تقسيم هذا المطلب إلى فرعين:

- ✓ الفرع الأول: ضوابط عضوية و استقلال لجان التدقيق
- ✓ الفرع الثاني: ضوابط عمل لجان التدقيق

الفرع الأول: ضوابط عضوية و استقلال لجان التدقيق

يحلل هذا الفرع نتائج برنامج SPSS المتعلقة بالمحور الأول من القسم الثاني، كانت نتائج هذا المحور كما هو مبين في الجدول الآتي:

الجدول 3–20: ضوابط عضوية و استقلال لجان التدقيق وفق اجابات العينة المدروسة

الفقرة	المحور الأول: ضوابط عضوية واستقلال لجان التدقيق	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق اطلاقا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التقييم
1.1.2	لجنة التدقيق تابعة لمجلس الإدارة، تحتوي على أعضاء غير تنفيذيين في إدارة الشركة.	35.7	41.7	6.1	15.7	0.9	3,9565	1,06286	موافق
2.1.2	تنفيذ أعضاء اللجنة للمهام الإشرافية الرقابية يشترط درجة عالية من الكفاءة في المجال المحاسبي و التدقيق.	63.5	33	1.7	1.7	00	4,5826	0,62102	موافق بشدة
3.1.2	لا ينبغي أن تكون هناك علاقات قرابة، شخصية أو مالية بين أعضاء لجنة التدقيق و	58.3	27	8.7	6.1	00	4,3739	0,88318	موافق بشدة

	المؤسسة.								
4.1.2	ينبغي أن يكون حجم لجنة التدقيق منسجم مع المسؤوليات الواجب قيام بها و منسجم أيضا مع حجم كل من مجلس الإدارة و الشركة.	30.4	62.6	3.5	2.6	0.9	4,1913	0,69957	**موافق**
5.1.2	يجب أن لا يقل عدد أعضاء اللجنة عن ثلاثة أعضاء	37.4	41.7	13	5.2	2.6	4,0609	0,97591	**موافق**

المصدر: من إعداد الباحث على ضوء نتائج الإستقصاء باستعمال برنامج SPSS .

يقدم الجدول النسب المئوية للمقاييس الترتيبية الخمسة المستعملة في الدراسة، وكذا الانحراف المعياري لمعرفة مدى انحراف اجابات العينة على المتوسط الحسابي، ثم عرضنا المتوسط الحسابي المرجح و الذي يسمح لنا بمعرفة ما هو المقياس الترتيبي لكل الفقرة وهذا بالعودة إلى مجالات سلم لكرت الخماسي.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن المتوسطات الحسابية المرجحة بالنسبة لفقرات المحور الأول الخاص بضوابط عضوية واستقلال لجان التدقيق كانت كالآتي:

- الفقرة الأولى: قدرت بـ 3.95 و انحراف معياري بـ 1.06 وتتجه هذه الإجابات في اتجاه موافق، و هذا ما يدفعنا إلى القول أن ضمان استقلالية أعضاء لجان التدقيق يكون بتواجد عدد معتبر من الأعضاء غير التنفيذيين، و كلما كان عدد أعضاء التنفيذيين أكبر كلما نقصت استقلالية و حتى مصداقية عمل لجان التدقيق.
  ومن ثم فإن عملية التدقيق المحاسبي المالي تتفادى اشكالية تعارض المصالح التي غالبا ما تكون بين المدققين المحاسبيين الماليين و الأعضاء التنفيذيين، فتواجد لجنة تدقيق بأعضاء غير تنفيذيين يزيد من فعالية التدقيق المحاسبي المالي.
- الفقرة الثانية: قدرت بـ 4.58 و انحراف معياري بـ 0.62 وتتجه هذه الإجابات في اتجاه موافق بشدة، مع العلم أن نتيجة هذه الفقرة تعتبر الأكبر في هذا المحور، مرده أن هناك شبه اجماع حول ضرورة حيازة عضو لجنة التدقيق لدرجة عالية من الكفاءة في مجال التدقيق و المحاسبة و الذي يسمح له بأداء مهامه بأكمل وجه. و من خلال هذا تساهم لجنة التدقيق في تفعيل عملية التدقيق المحاسبي المالي خاصة من ناحية الاستشارية و التقييمية.
- الفقرة الثالثة: قدرت بـ 4.37 و انحراف معياري بـ 0.88 وتتجه هذه الإجابات في اتجاه موافق بشدة. هذه ثاني أكبر نتيجة في المحور، ما يؤكد أنه من غير المعقول أن يؤدي عضو لجنة تدقيق مهامه بمهنية و هو لديه علاقات قرابة، شخصية أو مالية مع أعضاء الإدارة التنفيذية للمؤسسة. هذا الأمر سبق ذكره في الجانب النظري عندما تكلمنا عن بعض الفضائح المالية لكبرى الشركات العالمية.
  هذا ما يتطابق مع مهنة محافظ الحسابات، هذا الأخير لا يسمح له المشرع الجزائري أداء مهمة التدقيق المحاسبي المالي في ظل تواجد علاقات قرابة في الشركة محل التدقيق.

- الفقرة الرابعة: قدرت بـ 4.19 و انحراف معياري بـ 0.69 وتتجه هذه الإجابات في اتجاه موافق. في هذه الفقرة اتفق أفراد العينة عن العوامل المحددة لحجم لجنة التدقيق، ينبغي أن يكون حجم لجنة التدقيق منسجم مع المسؤوليات الواجب قيام بها و منسجم أيضا مع حجم كل من مجلس الإدارة و الشركة، و بالتالي حجم لجنة التدقيق يتماشى وحجم الشركة و كذا المهام المكلفة بها اللجنة.

فمن غير المعقول أن يكون هناك عدد أعضاء لجان التدقيق أكبر من عدد المدققين المحاسبيين و الماليين، وهذا لكون الفئة الأولى لها طابع توجيهي استشاري في مهامها، أما الفئة الثانية فتنفذ برنامج التدقيق.

- الفقرة الخامسة: قدرت بـ 4.06 و انحراف معياري بـ 0.97 وتتجه هذه الإجابات في اتجاه موافق. بمعنى أن أفراد العينة اتفقوا على أن العدد الأدنى للأعضاء لا يجب أن يقل على ثلاثة أعضاء، وبالتالي اذا كنا في حالة شركة صغيرة الحجم نسبيا، مع تكليف لجنة التدقيق بمهام مخصصة في مجال معين فقط، كمتابعة أعمال المدقق الخارجي، في هذه الحالة عدد أعضاء لجنة التدقيق يكون ثلاثة، تكمل أهمية هذا العدد عند القيام أعضاء لجنة التدقيق بعملية التصويت من أجل الخروج بقرارات معينة في اطار مهامهم، فعدد أقل من ثلاثة لا يسمح بإجراء تصويت.

و من أشكال التصويت هو اختيار المدقق الخارجي أو المسؤول عن التدقيق الداخلي في حالة اختلاف أعضاء لجنة التدقيق في تحديد الشخص المناسب.

الملاحظ في هذا الفرع أنه لا يوجد أي فقرة تميل اجاباتها إلى الحياد أو عدم الموافقة، ضف الى ذلك أن كل الفقرات بتقييم موافق كان متوسطها الحسابي المرجح أقرب للقيمة الدنيا لمجال موافق بشدة من القيمة الدنيا لمجال موافق، و هذا ما يؤكد اتساق الاجابات و امكانية الاعتماد على فقرات المحور لكي تكون ضوابط عضوية و استقلال لجان التدقيق.

كما استطعنا اسقاط كل فقرة على كيفية تفعيلها لعملية التدقيق المحاسبي المالي و من ثم نستطيع القول أن ضوابط تشكيل لجان التدقيق تفعل عملية التدقيق المحاسبي المالي.

الفرع الثاني: ضوابط عمل لجان التدقيق

يحلل هذا الفرع نتائج برنامج SPSS المتعلقة بالمحور الثاني من القسم الثاني، كانت نتائج هذا المحور كما هو مبين في الجدول الآتي:

الجدول 3-21: ضوابط عمل لجان التدقيق وفق اجابات العينة المدروسة

الفقرة	المحور الثاني: ضوابط عمل لجان التدقيق	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق اطلاقا	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التقييم
1.2.2	تعقد لجنة التدقيق الاجتماعات وفق أجندة مسطرة مسبقا وبموجب	27.8	45.2	9.6	15.7	1.7	3,8174	1,06444	موافق

	الأنظمة و التعليمات الداخلية للشركة								
2.2.2	امكانية اشراك أعضاء من الإدارة لحضور اجتماعات لجنة التدقيق	24.3	47.8	14.8	12.2	0.9	3,8261	0,96664	**موافق**
3.2.2	اشراك المدققين الداخليين والخارجيين في اجتماعات اللجنة	20.9	45.2	20	12.2	1.7	3,7130	0,98911	**موافق**
4.2.2	عقد على الأقل لأربعة اجتماعات سنوية تتزامن مع التواريخ المتعلقة بالقوائم المالية.	26.1	52.2	16.5	5.2	00	3,9913	0,80017	**موافق**
5.2.2	ضرورة افصاح لجنة التدقيق عن أعمالها بواسطة تقارير تقدم إلى مختلف الجهات في الشركة	52.2	34.8	6.1	6.1	0.9	4,3130	0,90190	**موافق بشدة**
6.2.2	اخضاع لجنة التدقيق إلى تقييم ذاتي لأعمالها ومردود أعضائها و تقييم خارجي من قبل المنظمات المهنية	47	36.5	8.7	7	0.9	4,2174	0,93455	**موافق بشدة**

المصدر: من إعداد الباحث على ضوء نتائج الإستقصاء باستعمال برنامج SPSS .

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن المتوسطات الحسابية المرجحة بالنسبة لفقرات المحور الثاني الخاص بضوابط عمل لجان التدقيق كانت كالآتي:

- الفقرة الأولى: قدرت بـ 3.81 و انحراف معياري بـ 1.06 وتتجه هذه الإجابات في اتجاه موافق، تنص هذه الفقرة على ضرورة انعقاد اجتماعات لجنة التدقيق وفق أجندة مسطرة مسبقا وبموجب الأنظمة والتعليمات الداخلية للشركة، من أجل التحضير المكم للاجتماعات و تفادي العشوائية في العمل، كما أن لجنة التدقيق مطالبة باحترام الفانون الداخلي للشركة عند أداء اجتماعاتها، فمن غير المنطقي مثلا تحديد تاريخ اجتماع يتزامن مع حدث مهم أو اجتماع مهم للشركة.

  غالبا ما تحتوي الأجندة المسطرة على جلسات عمل مع المدققين وكذا طرق تقييمهم ومتابعة عملهم.

- الفقرة الثانية: قدرت بـ 3.82 و انحراف معياري بـ 0.96 وتتجه هذه الإجابات في اتجاه موافق، حيث اتفق أفراد العينة أن حضور اجتماعات لجان التدقيق لا يقتصر على أعضاء اللجنة فقط، بل يمكن دعوة أعضاء من الإدارة التنفيذية بغية التأكد و فهم أمور معينة و استشارتهم في اجراءات جديدة.
هكذا تساهم لجان التدقيق في حل مشاكل تعارض المصالح بين أعضاء الإدارة التنفيذية و كذا المدققين، و التي غالبا ما تعيق عمل المدققين و تؤدي بهم إلى الرضوخ لمصالح الإدارة، الأمر الذي يطعن في استقلالية المدققين.
- الفقرة الثالثة: قدرت بـ 3.71 و انحراف معياري بـ 0.98 وتتجه هذه الإجابات في اتجاه موافق، فحوى هذه الفقرة هو امكانية اشراك المدققين الداخليين أو الخارجيين في اجتماعات لجنة التدقيق، الا انه ينبغي التنبيه إلى أن حضور أعضاء من الادارة التنفيذية وكذا المدققين اجتماعات لجنة التدقيق يكون بدعوة من هذه الأخيرة و ليس ضرورة بحد ذاتها، بل يجب أن تقتصر بعض الاجتماعات على أعضاء اللجنة فقط، فالأمر الذي يفصل في المعنيين بالحضور هو أجندة الاجتماع.
هذا الأمر يسمح للجنة التدقيق بالتقرب أكثر للمدققين، السماع لمتطلباتهم، التعرف على برنامجهم، تم الشروع في تحضير أرضية عمل تسمح للمدققين بأداء برنامجهم وفق ما تطلبه معايير التدقيق المتعارف عليها.
- الفقرة الرابعة: قدرت بـ 3.99 و انحراف معياري بـ 0.80 وتتجه هذه الإجابات في اتجاه موافق، أين اتفق أفراد العينة على الحد الأدنى لعدد الاجتماعات و المتمثل في أربعة اجتماعات تتزامن مع نهاية كل فصل من السنة الاجتماعية، كما أن هذا العدد يتزامن أيضا مع اصدار القوائم المالية الثلاثية، فهناك العديد من الشركات خاصة الأجنبية منها و المجمعات، تصدر قوائم مالية كل ثلاثة أشهر، و بالتالي تكون هذه القوائم ضمن أجندة اجتماع لجنة التدقيق.
هذا العدد من الاجتماعات يسمح بمعرفة أهم العراقيل التي يتعرض اليها محافظ الحسابات في تدقيق القوائم المالية، مما يجعل المصادقة الرسمية نهاية السنة فعالة و دقيقة.
- الفقرة الخامسة: قدرت بـ 4.31 و انحراف معياري بـ 0.90 وتتجه هذه الإجابات في اتجاه موافق بشدة، أجمعت العينة المدروسة في هذه الفقرة على ضرورة افصاح لجان التدقيق على أعمالها بواسطة تقارير تقدم إلى الجهات الفاعلة في الشركة، هذه التقارير تسمح للجهات الفاعلة في الشركة لفهم عمل اللجان، الأعمال المنجزة من قبل اللجنة، التوصيات و الاقتراحات وكذا متابعة التوصيات، كما تسمح للجنة التدقيق بقياس أثر عمل لجنة التدقيق على تسيير الشركة.
تتحصل كل من خلية التدقيق الداخلي للشركة على نسخة من هذه التقارير و كذا محافظ الحسابات.
- الفقرة السادسة: قدرت بـ 4.21 و انحراف معياري بـ 0.93 وتتجه هذه الإجابات في اتجاه موافق بشدة، أين كان هناك اجماع على ضرورة خضوع لجنة التدقيق إلى تقييم ذاتي لأعمالها من خلال تسطير أهداف فردية لأعضائها وجماعية للفريق ككل، و متابعة درجة تحقيق الأهداف، كما ينبغي ذكر أن هناك بعض الدول المتقدمة لديها هيئات حكومية تسهر على متابعة و تقييم أعمال المدققين الخارجيين و كذا أعضاء لجان التدقيق، الأمر الذي لا يتوفر حاليا في الجزائر بسبب عدم تواجد لجان التدقيق بالشكل المطلوب.

الملاحظ في هذا الفرع أنه لا يوجد أي فقرة تميل اجاباتها إلى الحياد أو عدم الموافقة، كما أن هناك تقاربا كبيرا بين نتائج الفقرات وهذا ما تفسره القيم الصغيرة للانحراف المعياري لكل الفقرات، ومن هنا نستطيع القول أن فقرات المحور الثاني نستطيع الاعتماد عليها لتكون ضوابط عمل لجان التدقيق.

بالجمع بين نتائج الفرع الاول والثاني و بربط هذه النتائج مع ما قلناه في الجانب النظري، نستطيع القول أن ضوابط تشكيل لجان التدقيق تلعب دورا هاما في تفعيل عملية التدقيق المحاسبي المالي ، حيث توفر هذه الضوابط داخل المؤسسة سوف يفتح المجال للتدقيق المحاسبي المالي بأداء مهامه بأكمل وجه، سواء في جانبه الداخلي في اطار التدقيق الداخلي، أو جانبه الخارجي في اطار مهمة محافظ الحسابات أو التدقيق التعاقدي.

المطلب الثالث: دور مهام و مسؤوليات لجان التدقيق في تفعيل عملية التدقيق المحاسبي المالي

تطرقنا في الجانب النظري إلى مسببات فقدان الثقة في مهنة التدقيق المحاسبي المالي، كما ذكرنا أن من أهم الأسباب هي:

- ✓ الاحتيال و الغش في إعداد القوائم المالية من قبل الإدارة التنفيذية، و يكون هذا بتواطؤ من المدقق أو عدم اكتسابه للكفاءة اللازمة من أجل الحد من الاحتيال.
- ✓ فجوة التوقعات، و هي الهوة بين توقعات مستعملي أعمال التدقيق من عملية التدقيق المحاسبي المالي و ما تتطلبه فعلا المعايير المتعارف عليها في المهنة.

هذه الأسباب أثرت بشكل كبير في مهنة التدقيق المحاسبي المالي مما أثر في مصداقيتها و حتى في جودة الأعمال المقدمة من المهنة. من خلال هذا المطلب سوف نحاول تحليل و عرض نتائج اجابات استمارة الاستبيان المتعلقة بالقسم الثالث" دور مهام و مسؤوليات لجان التدقيق في تفعيل عملية التدقيق المحاسبي المالي "، و لهذا تم تقسيم هذا المطلب إلى ثلاث فروع:

- الفرع الأول: مهام كشف الاحتيال والحد من المحاسبة الابداعية.
- الفرع الثاني: مهام تقليص فجوة التوقعات.
- الفرع الثالث: مهام تحسين جودة التدقيق المحاسبي المالي.

الفرع الأول: مهام كشف الاحتيال والحد من المحاسبة الابداعية

يحلل هذا الفرع نتائج برنامج SPSS المتعلقة بالمحور الأول من القسم الثالث، كانت نتائج هذا المحور كما هو مبين في الجدول الآتي:

الجدول 3-22: مهام لجان التدقيق المتعلقة بكشف الاحتيال و الحد من المحاسبة الابداعية وفق اجابات العينة المدروسة

الفقرة	المحور الأول: مهام كشف الاحتيال والمحاسبة الابداعية	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق اطلاقا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التقييم
1.1.3	التأكد من ملاءمة، كفاية	53.9	40	1.7	2.6	1.7	4,4174	0,80549	موافق

	وفعالية نظام الرقابة الداخلية								**بشدة**
2.1.3	تفعيل الاجراءات التي تكتشف المخالفات والأخطاء فور حدوثها	50.4	41.7	4.3	3.5	00	4,3913	0,73384	**موافق بشدة**
3.1.3	وضع برنامج للموظفين للإبلاغ عن الاحتيال والسلوك غير الاخلاقي	43.5	36.5	16.5	3.5	00	4,2000	0,83980	**موافق بشدة**
4.1.3	التأكد من عدم وجود التضارب في المصالح بين الأطراف الفاعلة في الشركة	47.8	41.7	8.7	1.7	00	4,3565	0,71563	**موافق بشدة**
5.1.3	مناقشة مدى التزام الادارة بالقوانين والأنظمة	51.3	42.6	5.2	0.9	00	4,4435	0,63786	**موافق بشدة**
6.1.3	دراسة خطط الإدارة للتعامل مع نقاط الضعف المهمة و الإجراءات التصحيحية المتخذة	38.3	50.4	11.3	00	00	4,2696	0,65322	**موافق بشدة**
7.1.3	تشرف على عملية إعداد التقارير و القوائم المالية	22.6	45.2	13	16.5	2.6	3,6870	1,07903	**موافق**
8.1.3	تسهر على اختيار الطرق و السياسات المحاسبية الملائمة لإعداد القوائم المالية	22.6	53	13.9	10.4	00	3,8783	0,88007	**موافق**
9.1.3	تناقش الإدارة في المبادئ المحاسبية المطبقة و كيفية اختيار التنبؤات المحاسبية	25.2	59.1	12.2	1.7	1.7	4,0435	0,77676	**موافق**
10.1.3	تناقش الإدارة عند تغيير المبادئ و الطرق المحاسبية و تدرس أثرها في القوائم المالية	33	53.9	8.7	4.3	00	4,1565	0,75616	**موافق**

المصدر: من إعداد الباحث على ضوء نتائج الإستقصاء باستعمال برنامج SPSS .

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن المتوسطات الحسابية المرجحة بالنسبة لفقرات المحور الأول الخاص بمهام لجان التدقيق المتعلقة بكشف الاحتيال و الحد من المحاسبة الابداعية كانت كالآتي:

- الفقرة الأولى: قدرت بـ 4.42 و انحراف معياري بـ 0.80 وتتجه هذه الإجابات في اتجاه موافق بشدة، حيث هناك شبه اجماع على ضرورة قيام لجنة التدقيق بالتأكد من ملاءمة، كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية، لكون نظام الرقابة الداخلية من المصادر الأولى التي تحمي الشركة من الغش و المحاسبة الابداعية. وبالعودة إلى المهام الأساسية للمدقق المحاسبي المالي نجد تقييم نظام الرقابة الداخلية، فتدّخل لجان التدقيق يكون من ناحية ملاءمة النظام الرقابة الداخلية لخصوصيات الشركة، أما المدقق فيفصل في كفاية هذا النظام وتطبيقه من قبل العمال، حيث نقصد بالملاءمة مدى تطابق وتماشي نظام الرقابة الداخلية مع خصائص، حجم و نشاط الشركة، أما الكفاية فنقصد بها مدى فهم و تطبيق هذا النظام من قبل العمال. هذا التكامل في المهام يخدم مهنة التدقيق المحاسبي المالي حيث أن الملاءمة لها طابع اشرافي تنظيري و الكفاية لها طابع عملياتي، فهو تكامل و ليس تداخل.
- الفقرة الثانية: قدرت بـ 4.39 و انحراف معياري بـ 0.73 وتتجه هذه الإجابات في اتجاه موافق بشدة، فمن المعلوم أن من المهام الأساسية للمدقق المحاسبي المالي هو اكتشاف الأخطاء، في هذا الباب تعمل لجان التدقيق على تفعيل الاجراءات التي تكتشف المخالفات والأخطاء فور حدوثها من أجل تقليص آثار الأخطاء و الغش في القوائم المالية و نشاط الشركة بشكل عام، خاصة اذا علمنا أن غالب تدخلات المدقق المحاسبي المالي تكون بعدية، فهناك احتمال كشف الأخطاء من قبل المدقق و لكن تتحمل الشركة خسائر كبيرة بسبب الآثار الناجمة من هذه الأخطاء، فلجنة التدقيق تسهر على سن إجراءات تكون كمنبه لحدوث الخطأ أو الغش فور حدوثهم، هذا ما يقلص الخسائر الناجمة عن هذه الأخطاء.
- الفقرة الثالثة: قدرت بـ 4.20 و انحراف معياري بـ 0.84 وتتجه هذه الإجابات في اتجاه موافق بشدة، فمهمة لجنة التدقيق في وضع برنامج للموظفين للإبلاغ عن الاحتيال والسلوك غير الاخلاقي يسبقها عملية تحسيسية من أجل استيعاب الموظفين أن هذا التصرف بقدر ما هو حامي للشركة الا أنه أيضا في صالح الموظفين، هذا البرنامج يستعمله المدقق المحاسبي المالي عند رسم خطة عمله عند تحديد مراكز الخطر داخل الشركة.
- الفقرة الرابعة: قدرت بـ 4.36 و انحراف معياري بـ 0.72 و تتجه هذه الإجابات في اتجاه موافق بشدة، فهناك شبه اجماع منقبل العينة في تأكيد مهمة لجنة التدقيق المتعلقة بالتأكد من عدم وجود التضارب في المصالح بين الأطراف الفاعلة في الشركة، من بين أهم صور التضارب في المصالح هي تلك الموجدة بين المدقق المحاسبي المالي و الإدارة، هذا التضارب غالبا ما يدفع المدقق إلى ايقاف عقده مع الشركة أو الرضوخ لمصالح الإدارة مما يجعله يساهم في المحاسبة الابداعية و فقدان استقلاليته، و لكن بوجود هذه المهمة التي يقوم طرف ثالث و هو لجنة التدقيق ستعطي حماية أكثر للمدقق من أجل أداء مهامه بأكمل وجه.
- الفقرة الخامسة: قدرت بـ 4.44 و انحراف معياري بـ 0.64 و تتجه هذه الإجابات في اتجاه موافق بشدة، هناك اجماع من قبل أفراد العينة على مهمة لجنة التدقيق المتعلقة بمناقشة مدى التزام الادارة بالقوانين والأنظمة، هذا النقاش يكون مع الأعضاء الفاعلة داخل الشركة بما فيهم المدققين. ومن المعلوم أن من أسباب الغش و الاحتيال هو استغلال الثغر القانونية و النقص في مكونات الأنظمة الداخلية.

- الفقرة السادسة: قدرت بـ 4.27 و انحراف معياري بـ 0.65 و تتجه هذه الإجابات في اتجاه موافق بشدة، أجمعت أفراد العينة على قبول مهمة لجنة التدقيق المتعلقة بدراسة خطط الإدارة للتعامل مع نقاط الضعف المهمة و الإجراءات التصحيحية المتخذة، الأمر الذي يسمح للمدقق أيضا بمتابعة هذه الخطط و الاجراءات و التأكد من تطبيقها من قبل الإدارة. كما أن هذه المهمة تقلص من حدوث الأخطاء و الغش مستقبلا
- الفقرة السابعة: قدرت بـ 3.69 و انحراف معياري بـ 1.08 و تتجه هذه الإجابات في اتجاه موافق، رغم أن أغلبية أفراد العينة موافقة على مهمة الاشراف على عملية إعداد التقارير و القوائم المالية من قبل لجنة التدقيق، الا أن الموافقة لم ترقى الى الموافقة بشدة، حيث أن المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة يعتبر الأضعف في المحور، ضف إلى ذلك فإن الانحراف المعياري هو الأكبر في المحور مما يبين وجود تباين كبير في اجابات أفراد العينة في هذه الفقرة، أرجع الباحث هذا التباين لوجود خلط بين ثلاث مصطلحات خاصة بعملية اصدار القوائم المالية و هي: الإعداد، المصادقة و الاشراف، أما الاعداد فمن صلاحيات الإدارة التنفيذية، المصادقة يقوم بها المدقق المحاسبي المالي، و الاشراف من صلاحيات لجنة التدقيق، فالإشراف لا نقصد به الاعداد أو المصادقة كما ذهب الى ذلك فهم بعض أفراد العينة، بل هو متابعة كل مقتضيات اصدار القوائم المالية من إعداد ومصادقة وغيرها.
- الفقرة الثامنة: قدرت بـ 3.87 و انحراف معياري بـ 0.88 و تتجه هذه الإجابات في اتجاه موافق، صحيح أن أفراد العينة وافقت على مهمة لجنة التدقيق المتعلقة بالسهر على اختيار الطرق و السياسات المحاسبية الملائمة لإعداد القوائم المالية، لكونها موطن المحاسبة الابداعية. الا أن الموافقة كانت بانحراف معياري معتبر، مما يفسر بوجود تباين أيضا في اجابات أفراد العينة، لأنه في الغالب الجهة المؤهلة في الفصل في الطرق و السياسات المحاسبية هي مجلس الإدارة بالتشاور مع مختلف الأطراف، و بحكم أن لجنة التدقيق هي لجنة تابعة لمجلس الإدارة، فإن هذا الأخير يوكل كل المهام ذات الطابع المحاسبي و التدقيق الى لجنة التدقيق، و لهذا كانت هذه المهمة من مهمات لجنة التدقيق، و لكن بحكم عدم تواجد لجان التدقيق في الشركات الجزائرية ، هناك من المستجوبين من ظن أن هذه المهمة من مهام مجلس الإدارة ناسيا أن لجنة التدقيق منبثقة من مجلس الإدارة.
- الفقرة التاسعة: قدرت بـ 4.04 و انحراف معياري بـ 0.78 و تتجه هذه الإجابات في اتجاه موافق، حيث أن مهمة تطبيق المبادئ المحاسبية و اختيار التنبؤات المحاسبية من مهام الإدارة التنفيذية، ولكن مهمة لجنة التدقيق تكمّل مناقشة كيفية تطبيق المبادئ و اختيار التنبؤات المحاسبية، الأمر الذي سيسهل عمل المدقق المحاسبي المالي في عملية المصادقة غلى القوائم المالية.
- الفقرة العاشرة: قدرت بـ 4.16 و انحراف معياري بـ 0.76 و تتجه هذه الإجابات في اتجاه موافق، حيث كانت قيمة المتوسط الحسابي أقرب أن تكون موافق بشدة، مما يعني قبول أفراد العينة لمهمة لجنة التدقيق و المتمثلة في مناقشة الإدارة عند تغيير المبادئ و الطرق المحاسبية و تدرس أثرها في القوائم المالية، و هل ما إذا كانت نية في تضليل مستعملي القوائم المالية، هذا ما يساعد أيضا المدقق في عملية المصادقة عن القوائم المالية للشركة.

وفي الأخير نقول أنه لا يوجد في هذا الفرع أي فقرة تميل اجاباتها إلى الحياد أو عدم الموافقة، كما أن ست فقرات من أصل عشرة تتجه نحو الموافقة بشدة، أي أكثر من نصف الفقرات باتجاه موافق بشدة و الأخرى باتجاه موافق، هذا ما يسمح لنا بقبول كل الفقرات و اعتبارها كمهام للجان التدقيق و التي تساهم في محاربة الأخطاء و الغش و الحد من المحاسبة الابداعية و التي يلجأ مستعملوها لهذه الطرق غير الشرعية في حالة وجود نقص في القوانين و الأنظمة الداخلية، و أيضا عند وجود امكانية اختيار

الطرق و المبادئ المحاسبية و كذا التنبؤات. علما أن هكذا مهام تسهل من عمل المدقق المحاسبي المالي خاصة في عملية المصادقة عن القوائم المالية.

الفرع الثاني: مهام تقليص فجوة التوقعات

يحلل هذا الفرع نتائج برنامج SPSS المتعلقة بالمحور الثاني من القسم الثالث، كانت نتائج هذا المحور كما هو مبين في الجدول الآتي:

الجدول 3-23: مهام لجان التدقيق المتعلقة بتقليص فجوة التوقعات وفق اجابات العينة المدروسة

الفقرة	المحور الثاني: مهام تقليص فجوة التوقعات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق اطلاقا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التقييم
1.2.3	التأكد من تحضير الإدارة لتقرير تبين فيه مسؤوليتها في إعداد القوائم المالية	34.8	53.9	8.7	2.6	00	4,2087	0,70705	موافق بشدة
2.2.3	التأكد من تطبيق معايير التدقيق الخاصة بإعداد التقارير من قبل المدققين و التي تحدد مسؤوليات و نطاق تدخلهم	40.9	55.7	2.6	0.9	00	4,3652	0,58235	موافق بشدة
3.2.3	تنشيط ندوات تثقيفية و أيام دراسية لتوعية مستخدمي أعمال التدقيق بإطار التدقيق و حدوده	39.1	55.7	5.2	00	00	4,3391	0,57563	موافق بشدة
4.2.3	مقاربة و تصحيح توقعات مستخدمي	28.7	52.2	15.7	3.5	00	4,0609	0,76419	موافق

	أعمال التدقيق مع نتائج أعمال التدقيق								
5.2.3	الحرص على تطبيق المدققين للمعيار الدولي للتدقيق رقم 240	40	45.2	14.8	00	00	4,2522	0,69891	**موافق بشدة**
6.2.3	التأكد من تواجد مهارة الاتصال لدى المدققين من أجل عرض آرائهم بطريقة واضحة	38.3	49.6	11.3	0.9	00	4,2522	0,68625	**موافق بشدة**
7.2.3	التأكد من تواجد المهارات العقلية لدى المدقق التي تسمح بفهم و حل المشاكل المفاجئة و غير الروتينية	45.2	42.6	9.6	2.6	00	4,3043	0,75130	**موافق بشدة**

المصدر: من إعداد الباحث على ضوء نتائج الإستقصاء باستعمال برنامج SPSS .

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن المتوسطات الحسابية المرجحة بالنسبة لفقرات المحور الثاني الخاص بمهام لجان التدقيق المتعلقة بتقليص فجوة التوقعات كانت كالآتي:

- الفقرة الأولى: قدرت بـ 4.21 و انحراف معياري بـ 0.70 و تتجه هذه الإجابات في اتجاه موافق بشدة، حيث أجمع أفراد العينة على قبول مهمة لجنة التدقيق والمتمثلة في التأكد من تحضير الإدارة لتقرير تبين فيه مسؤوليتها في إعداد القوائم المالية، هذا التقرير سوف ينزع اللبس فيما يخص من المسؤول عن القوائم المالية، ظهرت الحاجة لهذا التقرير بعد انتشار ظاهرة فجوة التوقعات أين يظن أعضاء الإدارة التنفيذية أن بمجرد مصادقة المدقق على القوائم المالية فهو بذلك المسؤول الأول عليها، و هذا عكس ما تنصه معايير التدقيق حول مسؤولية المدقق، و منه الزام لجنة التدقيق الادارة التنفيذية بتحضير تقرير تصرح فيه بمسؤوليتها في اعداد القوائم المالية هو اعتراف صريح من قبل الادارة بمسؤولياتها اتجاه القوائم المالية و هذا ما يقلص من فجوة التوقعات و يفعل عمل المدقق.
- الفقرة الثانية: قدرت بـ 4.36 و انحراف معياري بـ 0.58 و تتجه هذه الإجابات في اتجاه موافق بشدة، ما يؤكد قبول أفراد العينة لمهمة لجنة التدقيق و المتمثلة في التأكد من تطبيق معايير التدقيق الخاصة بإعداد التقارير من قبل المدققين و التي تحدد مسؤوليات و نطاق تدخلهم، حيث هذه المهمة تقلص من فجوة التوقعات من خلال تأكد لجنة التدقيق أن المدقق حدد مسؤولياته و كذا نطاق تدخله في الشركة و هذا في رسالة المهام التي يمضيها الطرفين المدقق والمؤسسة، كل هذا قبل الشروع في أداء مهامه .
- الفقرة الثالثة: قدرت بـ 4.34 و انحراف معياري بـ 0.58 و تتجه هذه الإجابات في اتجاه موافق بشدة، و بالتالي أجمع أفراد العينة على أهمية قيام لجنة التدقيق بتنشيط ندوات تثقيفية و أيام دراسية لتوعية مستخدمي أعمال التدقيق بإطار

التدقيق و حدوده ، هذا العمل موجه خصيصا لأعضاء الإدارة التنفيذية، مجلس الإدارة و كذا الملاك، وغرضه تقليص فجوة التوقعات و ايضاح لمستعملي القوائم المالية ما يجب انتظاره من أعمال المدقق ومالا يدخل صمن مسؤولياته.

- الفقرة الرابعة: قدرت بـ 4.06 و انحراف معياري بـ 0.76 و تتجه هذه الإجابات في اتجاه موافق ، بالرغم من اتجاه أجوبة أفراد العينة إلى الموافقة، إلا أنه ينبغي التنبيه أن هذه الفقرة هي الأضعف من ناحية المتوسط المرجح و الأقوى من ناحية الانحراف المعياري. من وجهة نظر الباحث يعود سبب التباين لكون أن مهمة مقاربة و تصحيح توقعات مستخدمي أعمال التدقيق مع نتائج أعمال التدقيق هي مهمة، في نظر أفراد العينة، قد تكون ضمن مهام الفقرة الأولى أو الثانية، ولكن قام الباحث بإضافة هذه الفقرة لأن الفقرة الأولى تختبر مسؤولية الإدارة في تقليص الفجوة، و الفقرة الثانية تختبر مسؤولية المدقق في تقليص الفجوة، أما هذه الفقرة فهي قياس فجوة التوقعات داخل المؤسسة، تحديد أسبابها و كذا سبل المقاربة و التقليص.
- الفقرة الخامسة: قدرت بـ 4.25 و انحراف معياري بـ 0.70 و تتجه هذه الإجابات في اتجاه موافق بشدة، أين أجمع أفراد العينة على أن من مهام لجان التدقيق في تقليص فجوة التوقعات هي الحرص على تطبيق المدققين للمعيار الدولي للتدقيق رقم 240 و الذي يوضح مسؤولية المدقق في مراعاة الاحتيال و الخطأ خلال عملية التدقيق، أين يصرح المعيار أن مسؤولية المدقق تكمل في أداء مهامه مع بدل العناية المهنية اللازمة. أما الزامية اكتشاف الاحتيال و الغش فهذا غير وارد و يعتبر من مصادر فجوة التوقعات.
- الفقرة السادسة: قدرت بـ 4.25 و انحراف معياري بـ 0.69 و تتجه هذه الإجابات في اتجاه موافق بشدة، في هذه الفقرة أجمع أفراد العينة على أن من بين المهام التي تقوم بها لجنة التدقيق و التي تقلص من فجوة التوقعات هي التأكد من تواجد مهارة الاتصال لدى المدققين من أجل عرض آرائهم بطريقة واضحة، و هنا نقف على تصور خاطئ في ذهن عمال الإدارة التنفيذية و المتمثل في كون المدقق عبارة عن شرطي، الغاية من مهمته هو اكتشاف المخالفات و تحرير العقوبات، يعود هذا التصور الخاطئ الى عدة أسباب منها طريقة تواصل المدقق مع الإدارة و العمال، و لهذا تسعى لجان التدقيق للتأكد من سلامة تواصل المدقق مع عمال الشركة.
- الفقرة السابعة: قدرت بـ 4.30 و انحراف معياري بـ 0.75 و تتجه هذه الإجابات في اتجاه موافق بشدة، هذا الاجماع على أن مهمة لجنة التدقيق في تقليص فجوة التوقعات هي أيضا التأكد من تواجد المهارات العقلية لدى المدقق التي تسمح بفهم و حل المشاكل المفاجئة و غير الروتينية، أي أنه لا تكفي مهارة التواصل وحدها، بل يجب أن تكون هناك مهارات عقلية أخرى تسمح له بأداء مهامه بطريقة صحيحة ة تمكنه من اتخاذ قرارات صحيحة في الوقت المناسب، كما تستطيع هذه المهارات بتصحيح تصور الخاطئ لذى العمال و المتمثل في المدقق الشرطي، والانتقال الى التصور الصحيح و المتمثل في المدقق الطبيب الذي يقوم بتشخيص الداء من أجل المعالجة لا العقاب.

نستطيع القول في هذا الفرع بأن لجنة التدقيق تلعب دورا هاما في تقليص فجوة التوقعات في مهنة التدقيق المحاسبي المالي و ارجاع الثقة لها. حيث أن من أصل سبع فقرات ستة منها ذات اتجاه موافق بشدة و الأخرى باتجاه موافق، و لا فقرة باتجاه محايد أو غير موافق.

الفرع الثالث: مهام تحسين جودة التدقيق المحاسبي المالي

يحلل هذا الفرع نتائج برنامج SPSS المتعلقة بالمحور الثالث من القسم الثالث، كانت نتائج هذا المحور كما هو مبين في الجدول الآتي:

الجدول 3–24: مهام لجان التدقيق المتعلقة بتحسين جودة التدقيق المحاسبي المالي وفق اجابات العينة المدروسة

الفقرة	المحور الثالث: مهام تحسين جودة التدقيق المحاسبي المالي	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق اطلاقا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التقييم
1.3.3	الاشراف على عمل المدقق الداخلي و الخارجي و عملية تعيينهم	22.6	36.5	21.7	13.9	5.2	3,5739	1,13987	موافق
2.3.3	ضمان استقلالية المدققين عند أداء مهامهم	64.3	28.7	4.3	2.6	00	4,5478	0,70392	موافق بشدة
3.3.3	التنسيق بين المدقق الداخلي و الخارجي لرفع جودة نتائج أعمال التدقيق	35.7	45.2	11.3	6.1	1.7	4,0696	0,93398	موافق
4.3.3	التأكد من عدم إخفاء الإدارة لأي معلومات لازمة لأداء مهام التدقيق المحاسبي المالي	67.8	30.4	1.7	00	00	4,6609	0,51105	موافق بشدة
5.3.3	تقييم أعمال التدقيق المحاسبي المالي و تقديم الملاحظات	36.5	57.4	4.3	1.7	00	4,2870	0,63197	موافق بشدة

	اللازمة للمدقق الداخلي و الخارجي								
6.3.3	التوسط في نزاعات المدققين و الإدارة و ربط قناة اتصال بينهما	23.5	47.8	20	7	1.7	3,8435	0,92330	**موافق**
7.3.3	منع أي خدمات إضافية يقدمها المدقق الخارجي مع خدمة تدقيق الحسابات	34.8	33	20	11.3	0.9	3,8957	1,03766	**موافق**
8.3.3	متابعة تنفيذ الإدارة للتوصيات المقترحة من قبل المدققين	53.9	40.9	2.6	2.6	00	4,4609	0,67910	**موافق بشدة**

المصدر: من إعداد الباحث على ضوء نتائج الإستقصاء باستعمال برنامج SPSS .

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن المتوسطات الحسابية المرجحة بالنسبة لفقرات المحور الثالث الخاص بمهام لجان التدقيق المتعلقة بتحسين جودة التدقيق المحاسبي المالي كانت كالآتي:

- الفقرة الأولى: قدرت بـ 3.57 و انحراف معياري بـ 1.13 و تتجه هذه الإجابات في اتجاه موافق، و بالرغم من أن العينة المدروسة وافقت على أن لجنة التدقيق تستطيع تحسين جودة التدقيق المحاسبي المالي من خلال قيامها بالإشراف على عمل المدقق الداخلي و الخارجي و عملية تعيينهم، إلا أن المتوسط الحسابي لم يصل إلى درجة الموافق بشدة كما أن الانحراف المعياري فاق قيمة الواحد و هي من بين الفقرات القليلة في الدراسة أين الانحراف المعياري يفوق قيمة الواحد، يرجع الباحث سبب التباين لكون في الواقع الجزائري عملية تعيين محافظ حسابات تكون من طرف الجمعية العامة و المدقق الداخلي من طرف الادارة التنفيذية باستعمال طريقة التوظيف العادية، و بالتالي الكلام على التعيين من طرف لجنة التدقيق مازال نظريا بحكم خلو الشركات الجزائرية من لجان التدقيق، و لكن ينبغي التأكد من أن تعيين المدقق من قبل لجنة التدقيق سوف يحسن من جودة أعمال التدقيق، و هذا من خلال تفادي بعض الممارسات السلبية من قبل الادارة عند تعيينها للمدقق نذكر منها:
  - ❖ تعيين مدقق خارجي الذي له علاقة جيدة مع الإدارة و الذي يضمن لها المصادقة على القوائم المالية كإعادة تعيين مدقق العهدة السابقة مكافأة له عن عدم خلق المشاكل في السنوات السابقة.
  - ❖ تعيين مدقق خارجي متوسط التجربة والكفاءة مقارنة بحجم الشركة من أجل تفادي التحفظات في تقرير المدقق.

❖ انشاء خلية تدقيق داخلي من قبل الإدارة فقط من الناحية الشكلية من أجل الاستجابة للمستلزمات القانونية، الأمر الذي يدفع الشركة على توظيف مدققين داخليين بدون اتباع استراتيجية توظيف التي تبحث عن الكفاءة والخبرة.

كل هذه التصرفات تطعن في جودة أعمال التدقيق، و بالتالي كان لزاما اعادة النظر في عملية تعيين المدقق الداخلي و الخارجي وفق شروط و ضوابط تسمح بالارتقاء بجودة أعمال التدقيق و بدون إدخال متطلبات أخرى غير مهنية. حيث هذه النقطة تدخل في عملية اشراف لجان التدقيق على أعمال المدقق الداخلي و الخارجي.

- الفقرة الثانية: قدرت بـ 4.55 و انحراف معياري بـ 0.7 و تتجه هذه الإجابات في اتجاه موافق بشدة، على عكس الفقرة السابقة، أجمعت العينة المدروسة بمتوسط حسابي جد مرتفع على أن من بين مهام لجان التدقيق التي تحسن جودة التدقيق المحاسبي المالي هي ضمان استقلالية المدققين عند أداء مهامهم، سواء كان التدقيق من قبل موظفين أو أشخاص مستقلين، لأن أهم عامل في عملية التدقيق هو عنصر استقلالية المدقق، غياب هذا العنصر سوف يفقد كل المصداقية و الثقة في أعمال التدقيق، و لذا كان لزاما على لجنة التدقيق بحكم أنها المشرفة على أعمال التدقيق في الشركة السهر على ضمان عنصر الاستقلالية للمدققين.
- الفقرة الثالثة: قدرت بـ 4.07 و انحراف معياري بـ 0.93 و تتجه هذه الإجابات في اتجاه موافق، أي وافقت العينة المدروسة على أن يكون التنسيق بين المدقق الداخلي و الخارجي لرفع جودة نتائج أعمال التدقيق من بين مهام لجنة التدقيق، تكمل أهمية هذه المهمة لعدم وجود تنسيق بين أعمال التدقيق الداخلي و الخارجي ما يجعل تكرر بعض العمليات الرقابية التي يقوم بها كل من المدقق الداخلي و الخارجي، وبحكم عامل الوقت و الاستحقاقات، فإن المدققين لا يعتمدون على تدقيق شامل لكل نشاط الشركة، بل يعلنون وفق طريقة المعاينة ، و لهذا كان لزاما التنسيق بين التدقيق الداخلي و الخارجي من أجل تفادي التكرار و تغطية كل مراكز الخطر داخل الشركة. كل هذا بدون تهميش أهم عنصر وهو استقلالية المدقق، فهذا الأخير هو المخول لتحديد برنامج تدخله.
- الفقرة الرابعة: قدرت بـ 4.66 و انحراف معياري بـ 0.51 و تتجه هذه الإجابات في اتجاه موافق بشدة، سجلت هذه الفقرة أكبر متوسط حسابي في المحور و في نفس الوقت أصغر انحراف معياري، مما يؤكد أن العينة المدروسة أجمعت على أن لجنة التدقيق مطالبة بالتأكد من عدم إخفاء الإدارة لأي معلومات لازمة لأداء مهام التدقيق المحاسبي المالي من أجل تحسين جودة أعمال التدقيق، حيث عدم تماثل المعلومة بين المدقق و المسير يؤدي حتما إلى عدم التوصل الى الفهم الكافي لحالة الشركة من أجل المصادقة عن القوائم في اطار تدقيق خارجي أو القيام بالتدقيق بمختلف مهامه في اطار التدقيق الداخلي، و لهذا تلعب لجنة التدقيق في لعب دور كبير في القضاء على اشكالية عدم تماثل المعلومة من أجل الوصول إلى جودة عالية في أعمال التدقيق.
- الفقرة الخامسة: قدرت بـ 4.29 و انحراف معياري بـ 0.63 و تتجه هذه الإجابات في اتجاه موافق بشدة، أين قبلت العينة المدروسة بمهمة لجنة التدقيق في تقييم أعمال التدقيق المحاسبي المالي و تقديم الملاحظات اللازمة للمدقق الداخلي و الخارجي و هذا في اطار تحسين أعمال التدقيق، و هذا الأمر لا يستطيع أن يكون بدون توفر عنصر الكفاءة في مجال التدقيق و المحاسبة من قبل أعضاء لجنة التدقيق، و الذي سبق التطرق اليه في الفقرة 2.1.2 من الاستبيان، فمن أجل الوقوف على مستوى جودة أعمال التدقيق تقوم اللجنة بتقييم هذه الأعمال و تقدم الملاحظات اللازمة من أجل التصحيح و الرفع من مستوى الجودة.

- الفقرة السادسة: قدرت بـ 3.84 و انحراف معياري بـ 0.92 و تتجه هذه الإجابات في اتجاه موافق، حيث اتفقت العينة المدروسة على أن من بين مهام لجنة التدقيق في تحسين جودة أعمال التدقيق هي التوسط في نزاعات المدققين و الإدارة و ربط قناة اتصال بينهما، حيت تعارض المصالح بين الإدارة و المدقق سوف يطعن حتما في قناة التواصل بينهما مما يجعل مستوى جودة أعمال التدقيق لا يرتقي لما هو مطلوب بحكم المصدر الأساسي للمعلومة بالنسبة للمدقق هو الإدارة.
- الفقرة السابعة: قدرت بـ 3.89 و انحراف معياري بـ 1.04 و تتجه هذه الإجابات في اتجاه موافق، ولكن بالرغم من أن العينة المدروسة قبلت مهمة لجنة التدقيق و المتمثلة في منع أي خدمات إضافية يقدمها المدقق الخارجي مع خدمة تدقيق الحسابات و التي تخدم جودة التدقيق، إلا أنه نسبة التباين كانت عالية، يرجعها الباحث الى جهل بعض أفراد العينة بخطر قيام المدقق بمهام اضافية للشركة غير مهمة محافظ الحسابات، حيث يكمل الخطر الى فقدان المدقق لاستقلاليته و ارتفاع احتمال التواطؤ مع الشركة من أجل ضمان أتعابه، هذا ما شهدناه في فضيحة ENRON، و تواطء مكتب التدقيق ANDERSON في الفضيحة و الذي كانت لديه مهام أخرى في الشركة بالإضافة إلى مهمة المصادقة على القوائم المالية و التي كان يجني منها أتعاب أكبر من أتعاب المصادقة.
- الفقرة الثامنة: قدرت بـ 4.46و انحراف معياري بـ 0.68 و تتجه هذه الإجابات في اتجاه موافق بشدة، حيث أجمعت العينة المدروسة على قبول مهمة تحسين أعمال التدقيق من قبل لجنة التدقيق عن طريق قيامها بمتابعة تنفيذ الإدارة للتوصيات المقترحة من قبل المدققين، يرجع الباحث سبب اجماع العينة المدروسة على هذه المهمة، بسبب تبلور فكرة خاطئة في قطاع التدقيق و هي أن غالبا ما يكون مصير التوصيات التي يخرج بها المدققين الداخليين و الخارجيين في أدراج المسيرين، و لهذا كان القبول كبيرا في هذه الفقرة لقيام لجنة التدقيق بمتابعة تطبيق توصيات المدققين من قبل الإدارة و هذا ما سيعطي أكثر أهمية و وزن لأعمال التدقيق.

في الأخير، لم تكن أي فقرات باتجاه محايد أو غير موافق مما يؤكد أن العينة المدروسة موافقة لكون لجنة التدقيق لها دورا مهما في تحسين جودة أعمال التدقيق، كما وافقت على كل الفقرات المقترحة من الباحث، بل أربعة منها كانت الموافقة بشدة. في ختام المطلب نستطيع القول أن مهام لجنة التدقيق تعمل على تفعيل التدقيق المحاسبي المالي من خلال محاولتها لاسترجاع الثقة الضائعة من مهنة التدقيق بعد الفضائح المالية التي مست كبرى الشركات، استرجاع الثقة يكون بتوفير الظروف الملائمة لمهنة التدقيق التي تسمح لها باكتشاف الاحتيال و الغش و الحد من المحاسبة الابداعية، و بالتالي تقليص فجوة التوقعات بين ما ينتظره مستعملي أعمال التدقيق من عملية التدقيق و ما تتطلبه فعلا المعايير المتعارف عليها. كما أن من صور تفعيل عملية التدقيق المحاسبي المالي من قبل لجنة التدقيق هو المساهمة في رفع جودة أعمال التدقيق من خلال مجموعة من المهام الاضافية للجنة التدقيق.

المطلب الرابع: اختبار فرضيات الدراسة و اقتراح دليل ارشادي لتأسيس لجان التدقيق في الجزائر

بعد تحليل نتائج الدراسة و ابراز توجهات أفراد العينة، نحاول في هذا المطلب عرض الاختبار الاحصائي لفرضيات العينة ،عرض جدول يرتب فقرات الدراسة الميدانية ترتيبا تنازليا و في الأخير نعرض مقترح لدليل ارشادي يرافق الشركات الجزائرية الراغبة في انشاء لجنة تدقيق. و من هنا ارتأينا تقسيم المطلي للفروع الآتية:

- ✓ الفرع الأول: اختبار فرضيات الدراسة الميدانية.
- ✓ الفرع الثاني: ترتيب تنازلي لشكل ومهام لجان التدقيق.
- ✓ الفرع الثالث: دليل ارشادي لتأسيس لجان التدقيق في الشركات الجزائرية.

الفرع الأول: اختبار فرضيات الدراسة الميدانية

يستعمل اختبار (One simple T-test) لاختبار الفرضيات وكذا لمعرفة مدى مساهمة المحاور في بناء القسم المكون لها ومدى تمثيله.

اختبار(One simple T-test) للقسم الثاني: وقصد طرح صورة أوضح وأشمل نطبق اختبار (One simple T-test) على جميع محاور القسم الثاني، وذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول 3-25:نتائج تطبيق اختبار (One simple T-test) على جميع محاور القسم الثاني

عناصر القسم الثاني	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	درجة التقييم	T	درجات الحرية	الدلالات الاحصائية
المحور الأول	4.23304	0.48553	1	موافق بشدة	93.494	114	**0.00**
المحور الثاني	3.97971	0.57868	2	موافق	73.750	114	**0.00**
القسم الثاني إجمالا	**4.10638**	**0.44361**	**--**	**موافق**	**99.267**	**114**	**0.00**

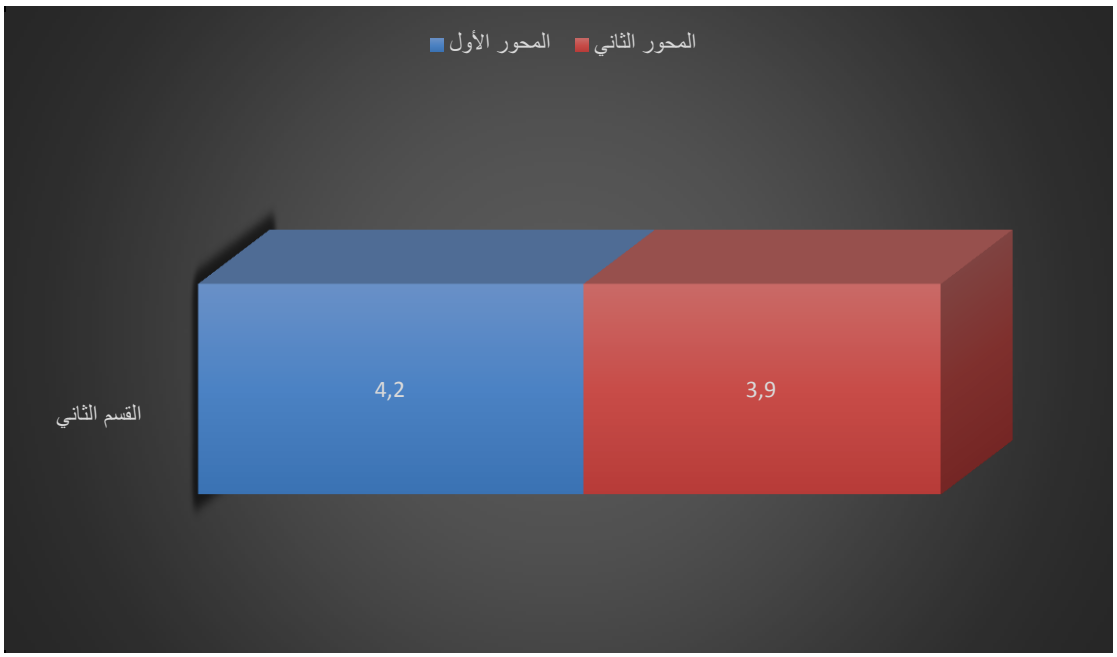
المصدر: من إعداد الباحث على ضوء نتائج الاستقصاء باستعمال برنامج SPSS.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن الدلالة الإحصائية 0.00 هي أقل من دلالة نسبة الخطأ 0.05 مما يعني أن قيم T التي تتراوح بين 73.750 و 93.494 هي دالة إحصائيا، كما أن المحور الأول احتل المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.233 وبتقييم "موافق بشدة" من حيث تمثيل القسم الثاني ، يليه بعد ذلك المحور الثاني بمتوسط حسابي 3.979 وبتقييم "موافق" ، هذا ما يسمح لنا برفض فرضية العدم و قبول الفرضية البديلة لكل من المحور الأول والمحور الثاني، وبالتالي الفرضيتين المقبولتين هما:

- ✓ H1: تلعب ضوابط عضوية و استقلال لجان التدقيق دورا مهما في تفعيل عملية التدقيق المحاسبي المالي.
- ✓ H1: تلعب ضوابط عمل لجان التدقيق دورا مهما في تفعيل عملية التدقيق المحاسبي المالي.

وهذا ما يؤكد تحليلنا لأجوبة أفراد العينة في المطلب الثاني أين تم التأكد من أن كل من ضوابط عضوية، استقلال و عمل لجان التدقيق لها تأثير هام في تفعيل عملية التدقيق المحاسبي المالي.

الشكل 3-10: درجة تمثيل محاور القسم الثاني و مساهمتهم في بناء القسم



المصدر: من إعداد الباحث.

وبلغت محاور القسم الثاني مجتمعة تقييم "موافق" بمتوسط حسابي 4.10638، وبالتالي نرفض فرضية العدم و نثبت الفرضية البديلة للقسم وهي:

✓ H1: تلعب ضوابط لجان التدقيق دورا مهما في تفعيل عملية التدقيق المحاسبي المالي.

اختبار(One simple T-test) للقسم الثالث: ويمكن أن نطبق أيضا اختبار (One simple T-test) على جميع محاور القسم الثالث، وذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول 3-26:نتائج تطبيق اختبار (One simple T-test) على جميع محاور القسم الثالث

عناصر القسم الثالث	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	درجة التقييم	T	درجات الحرية	الدلالات الاحصائية
المحور الأول	4.1849	0.4652	2	موافق	96.456	114	**0.00**
المحور الثاني	4.2527	0.4101	1	موافق بشدة	111.250	114	**0.00**
المحور الثالث	4.1674	0.4786	3	موافق	93.361	114	**0.00**
القسم الثالث إجمالا	**4.202**	**0.3734**	**--**	**موافق بشدة**	**120.674**	**144**	**0.00**

المصدر: من إعداد الباحث على ضوء نتائج الاستقصاء باستعمال برنامج SPSS

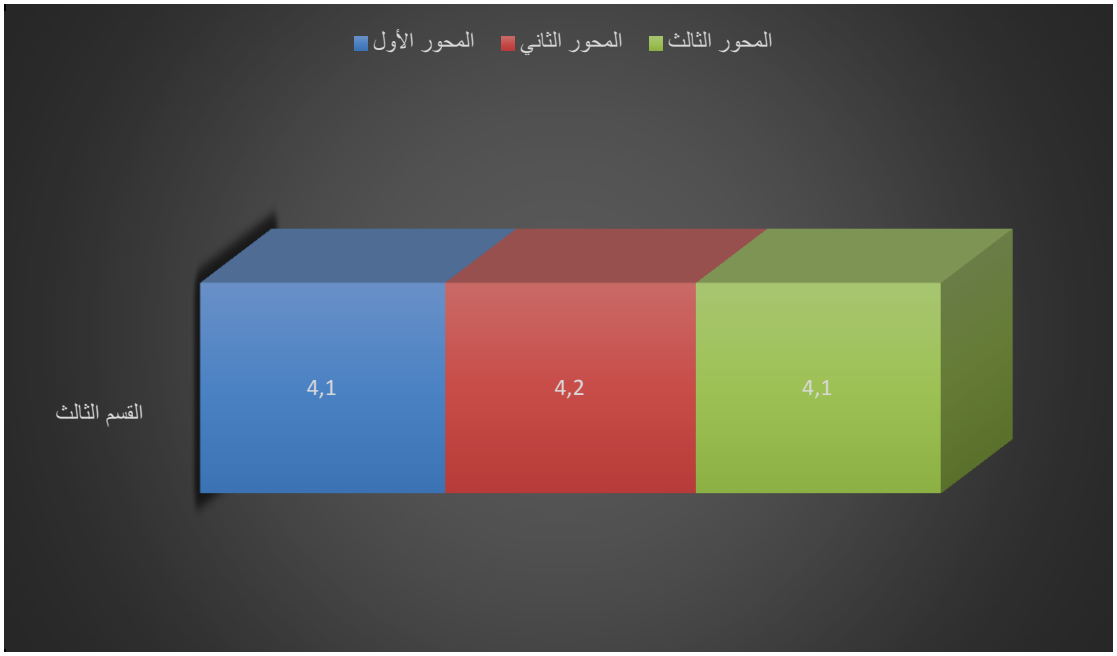
من خلال الجدول السابق نلاحظ أن الدلالة الإحصائية 0.00 هي أقل من دلالة نسبة الخطأ 0.05 مما يعني أن قيم T التي تتراوح بين 93.361 و 111.250 هي دالة إحصائيا، كما أن المحور الثاني احتل المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.2527 وبتقييم "موافق بشدة" من حيث تمثيل القسم الثالث، يليه بعد ذلك المحور الأول بمتوسط حسابي 4.1849 وبتقييم "موافق" ، و احتل المحور الثالث الرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 4.1674 وبتقييم "موافق" ، هذا ما يسمح لنا برفض فرضية العدم و قبول الفرضية البديلة لكل المحاور، وبالتالي الفرضيات المقبولة هي:

- ✓ H1: تلعب مهام و مسؤوليات لجان التدقيق دورا مهما في كشف الاحتيال و الحد من المحاسبة الابداعية.
- ✓ H1: تلعب مهام و مسؤوليات لجان التدقيق دورا مهما في تقليص فجوة التوقعات.
- ✓ H1: تلعب مهام و مسؤوليات لجان التدقيق دورا مهما في تحسين جودة التدقيق المحاسبي المالي.

وهذا ما يؤكد تحليلنا لأجوبة أفراد العينة في المطلب الثالث أين تم التأكد من أن مهام مسؤوليات لجان التدقيق لها تأثير هام في تفعيل عملية التدقيق المحاسبي المالي من خلال :

- كشف الاحتيال و الغش.
- الحد من المحاسبة الابداعية.
- تقليص فجوة التوقعات.
- تحسين جودة أعمال التدقيق المحاسبي المالي.

الشكل 3-11: درجة تمثيل محاور القسم الثالث و مساهمتهم في بناء القسم



المصدر: من إعداد الباحث

وبلغت محاور القسم الثالث مجتمعة تقييم "موافق بشدة" بمتوسط حسابي 4.202، وبالتالي نرفض فرضية العدم و نثبت الفرضية البديلة للقسم وهي:

- ✓ H1: تلعب مهام و مسؤوليات لجان التدقيق دورا مهما في تفعيل عملية التدقيق المحاسبي المالي.

اختبار (One simple T-test) للقسم الثاني والثالث معا: ويمكن أن نطبق اختبار (One simple T-test) على جميع أقسام استمارة الاستبيان، وذلك من خلال الجدول التالي:

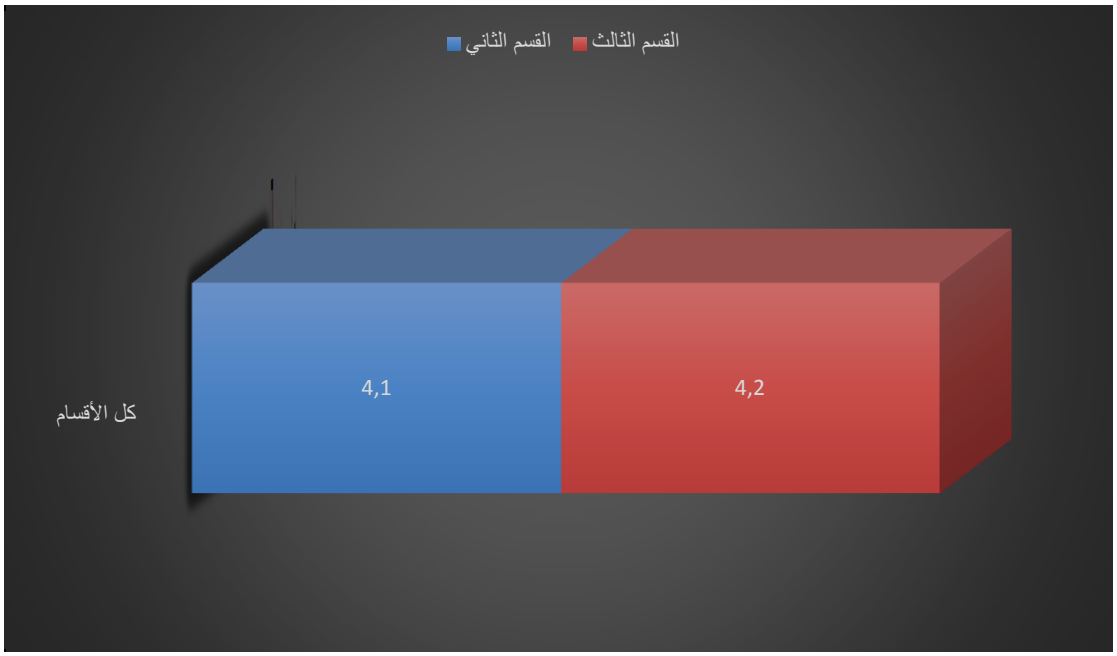
الجدول 3-27: نتائج تطبيق اختبار (One simple T-test) على القسم الثاني والثالث معا

عناصر القسم الثالث	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	درجة التقييم	T	درجات الحرية	الدلالات الاحصائية
القسم الأول	4.1064	0.44361	2	موافق	99.267	114	**0.00**
القسم الثاني	4.2021	0.3734	1	موافق بشدة	120.674	114	**0.00**
القسم الثاني والثالث معا	**4.1543**	**0.36929**	**--**	**موافق**	**120.634**	**144**	**0.00**

المصدر: من إعداد الباحث على ضوء نتائج الاستقصاء باستعمال برنامج SPSS

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن الدلالة الإحصائية 0.00 هي أقل من دلالة نسبة الخطأ 0.05 مما يعني أن قيم T التي تتراوح بين 99.267 و 120.674 هي دالة إحصائيا، كما أن القسم الثاني احتل المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.2021 وبتقييم "موافق بشدة" من حيث تمثيل قائمة الاستبيان، يليه بعد ذلك القسم الأول بمتوسط حسابي 4.1064 وبتقييم "موافق" ، هذا ما يؤكد مساهمة كل من القسمين في بناء استمارة الاستبيان، حيث كان المتوسط الحسابي لكل الاستمارة يعادل 4.1543 بتقييم موافق، علما أن هذه القيمة جد قريبة لتقييم موافق بشدة بحده الأدنى 4.2.

الشكل 3-12: درجة تمثيل القسم الثاني و الثالث للاستبيان و مساهمتهم في بنائه



المصدر: من إعداد الباحث

وبالتالي محاور الأقسام لها تمثيل عادل لأقسامها حيث لا يوجد هناك تحيز في التمثيل، ونفس الشيء بالنسبة لتمثيل القسمين لاستمارة الاستبيان.

الفرع الثاني: ترتيب تنازلي لشكل ومهام لجان التدقيق

بعد التأكد أن كل الفقرات مقبولة من قبل العينة المدروسة سواء باتجاه موافق أو موافق بشدة، ارتأينا اعادة تقديم كل هذه الفقرات في جدول واحد و بشكل مرتب بحسب درجة التأثير على عملية التدقيق المحاسبي المالي كما تراها عينة الدراسة التي ردت على الاستبانة

الجدول3-28: ترتيب عوامل لجان التدقيق المؤثرة في تفعيل عملية التدقيق المحاسبي المالي وفق أراء عينة الدراسة

رقم الفقرة	مضمون الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التقييم	الرتبة
4.3.3	التأكد من عدم إخفاء الإدارة لأي معلومات لازمة لأداء مهام التدقيق المحاسبي المالي	4,661	0,5111	**موافق بشدة**	**1**
2.1.2	تنفيذ أعضاء اللجنة للمهام الإشرافية الرقابية يشترط درجة عالية من الكفاءة في المجال المحاسبي و التدقيق.	4,583	0,621	**موافق بشدة**	**2**

2.3.3	ضمان استقلالية المدققين عند أداء مهامهم	4,548	0,7039	موافق بشدة	3
8.3.3	متابعة تنفيذ الإدارة للتوصيات المقترحة من قبل المدققين	4,461	0,6791	موافق بشدة	4
5.1.3	مناقشة مدى التزام الادارة بالقوانين والأنظمة	4,444	0,6379	موافق بشدة	5
1.1.3	التأكد من ملاءمة، كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية	4,417	0,8055	موافق بشدة	6
2.1.3	تفعيل الاجراءات التي تكتشف المخالفات والأخطاء فور حدوثها	4,391	0,7338	موافق بشدة	7
3.1.2	لا ينبغي أن تكون هناك علاقات قرابة، شخصية أو مالية بين أعضاء لجنة التدقيق و المؤسسة.	4,374	0,8832	موافق بشدة	8
2.2.3	التأكد من تطبيق معايير التدقيق الخاصة بإعداد التقارير من قبل المدققين و التي تحدد مسؤوليات و نطاق تدخلهم	4,365	0,5824	موافق بشدة	9
4.1.3	التأكد من عدم وجود التضارب في المصالح بين الأطراف الفاعلة في الشركة	4,357	0,7156	موافق بشدة	10
3.2.3	تنشيط ندوات تثقيفية و أيام دراسية لتوعية مستخدمي أعمال التدقيق بإطار التدقيق و حدوده	4,339	0,5756	موافق بشدة	11
5.2.2	ضرورة افصاح لجنة التدقيق عن أعمالها بواسطة تقارير تقدم إلى مختلف الجهات في الشركة	4,313	0,9019	موافق بشدة	12
7.2.3	التأكد من تواجد المهارات العقلية لدى المدقق التي تسمح بفهم و حل المشاكل المفاجئة و غير الروتينية	4,304	0,7513	موافق بشدة	13
5.3.3	تقييم أعمال التدقيق المحاسبي المالي و تقديم الملاحظات اللازمة للمدقق الداخلي و الخارجي	4,287	0,632	موافق بشدة	14

6.1.3	دراسة خطط الإدارة للتعامل مع نقاط الضعف المهمة و الإجراءات التصحيحية المتخذة	4,27	0,6532	موافق بشدة	15
5.2.3	الحرص على تطبيق المدققين للمعيار الدولي للتدقيق رقم 240	4,252	0,6989	موافق بشدة	16
6.2.3	التأكد من تواجد مهارة الاتصال لدى المدققين من أجل عرض آرائهم بطريقة واضحة	4,252	0,6863	موافق بشدة	17
6.2.2	اخضاع لجنة التدقيق إلى تقييم ذاتي لأعمالها ومردود أعضائها و تقييم خارجي من قبل المنظمات المهنية	4,217	0,9346	موافق بشدة	18
1.2.3	التأكد من تحضير الإدارة لتقرير تبين فيه مسؤوليتها في إعداد القوائم المالية	4,209	0,7071	موافق بشدة	19
3.1.3	وضع برنامج للموظفين للإبلاغ عن الاحتيال والسلوك غير الاخلاقي	4,2	0,8398	موافق بشدة	20
4.1.2	ينبغي أن يكون حجم لجنة التدقيق منسجم مع المسؤوليات الواجب قيام بها و منسجم أيضا مع حجم كل من مجلس الإدارة و الشركة.	4,191	0,6996	موافق	21
10.1.3	تناقش الإدارة عند تغيير المبادئ و الطرق المحاسبية و تدرس أثرها في القوائم المالية	4,157	0,7562	موافق	22
3.3.3	التنسيق بين المدقق الداخلي و الخارجي لرفع جودة نتائج أعمال التدقيق	4,07	0,934	موافق	23
4.2.3	مقاربة و تصحيح توقعات مستخدمي أعمال التدقيق مع نتائج أعمال التدقيق	4,061	0,7642	موافق	24
5.1.2	يجب أن لا يقل عدد أعضاء اللجنة عن ثلاثة أعضاء	4,061	0,9759	موافق	25
9.1.3	تناقش الإدارة في المبادئ المحاسبية المطبقة و كيفية اختيار التنبؤات	4,044	0,7768	موافق	26

	المحاسبية				
4.2.2	عقد على الأقل لأربعة اجتماعات سنوية تتزامن مع التواريخ المتعلقة بالقوائم المالية.	3,991	0,8002	موافق	**27**
1.1.2	لجنة التدقيق تابعة لمجلس الإدارة، تحتوي على أعضاء غير تنفيذيين في إدارة الشركة.	3,957	1,0629	موافق	**28**
7.3.3	منع أي خدمات إضافية يقدمها المدقق الخارجي مع خدمة تدقيق الحسابات	3,896	1,0377	موافق	**29**
8.1.3	تسهر على اختيار الطرق و السياسات المحاسبية الملائمة لإعداد القوائم المالية	3,878	0,8801	موافق	**30**
6.3.3	التوسط في نزاعات المدققين و الإدارة و ربط قناة اتصال بينهما	3,844	0,9233	موافق	**31**
2.2.2	امكانية اشراك أعضاء من الإدارة لحضور اجتماعات لجنة التدقيق	3,826	0,9666	موافق	**32**
1.2.2	تعقد لجنة التدقيق الاجتماعات وفق أجندة مسطرة مسبقا وبموجب الأنظمة و التعليمات الداخلية للشركة	3,817	1,0644	موافق	**33**
3.2.2	اشراك المدققين الداخليين والخارجيين في اجتماعات اللجنة	3,713	0,9891	موافق	**34**
7.1.3	تشرف على عملية إعداد التقارير و القوائم المالية	3,687	1,079	موافق	**35**
1.3.3	الاشراف على عمل المدقق الداخلي و الخارجي و عملية تعيينهم	3,574	1,1399	موافق	**36**

المصدر: من إعداد الباحث

يجدر الاشارة أنه تم ترتيب فقرات القسم الثاني و الثالث لكونها مقاييس ترتيبية، أما فقرات القسم الأول فهي مقاييس اسمية و لهذا لا يمكن ترتيبها. و الملاحظ من الجدول أن من أصل 36 فقرة ، 16 منها فقط بتقييم موافق و الباقي كله موافق بشدة، وبالتالي حتى الرتبة 20 كل الفقرات تتجه نحو تقييم موافق بشدة، و هذا ما يعطي أكثر مصداقية للنتائج المتوصل اليها.

اعتمد الباحث في استعمال لون لكل محور، من أجل معرفة مكان تمركز كل محور في الترتيب، النتيجة أن هناك تواجد فقرات المحاور في كل مستويات الترتيب، مع ملاحظة عدم تواجد فقرات محور 02 من القسم 02 ضمن العشرة الأوائل. في حين لا نلاحظ وجود لفقرات المحور 2 من القسم الثالث ضمن العشرة الأواخر.

نلاحظ أيضا أن أهم مسؤولية للجنة التدقيق من أجل تفعيل عملية التدقيق المحاسبي المالي هي التأكد من عدم إخفاء الإدارة لأي معلومات لازمة لأداء مهام التدقيق المحاسبي المالي، أما المسؤولية الأقل أهمية بالنسبة للعينة المدروسة فتتمثل في الاشراف على عمل المدقق الداخلي و الخارجي و عملية تعيينهم.

الفرع الثالث: دليل ارشادي لتأسيس لجان التدقيق في الشركات الجزائرية

يعتبر هذا الدليل ثمرة مجهودات الباحث سواء في الجانب النظري أو الميداني من البحث، حيث يطمح الدليل إلى اعطاء انطلاقة جديدة لترقية الحكم الراشد ضمن بعد شامل و دائم للمؤسسة الجزائرية من خلال بعث فكرة انشاء لجان التدقيق فيها و التي تسمح بتفعيل عملية التدقيق المحاسبي المالي داخل المؤسسة.
هذا الدليل موجه بصفة خاصة الى المؤسسات الجزائرية ذات الطابع الاقتصادي و التي تصبوا الى ديمومة و استمرارية نشاطها، كما تطمح الى فرض نفسها ضمن اقتصاد عصري و تنافسي. تستثنى من هذه المؤسسات من لها طابع حكومي عمومي و كذا الصغيرة و المتوسطة.

المادة الأولى: تعاريف

في تطبيق أحكام هذا الدليل يكون للمصطلحات الآتية المعاني الموضحة أذناه ما لم يدل السياق على خلاف ذلك:

- المؤسسة: نقصد بها المؤسسة الجزائرية الراغبة في انشاء لجنة تدقيق في هيكلها التنظيمي.
- اللجنة: وهي لجنة التدقيق، مكونة من ثلاث أعضاء غير تنفيذيين على الأقل، منبثقة من مجلس إدارة المؤسسة، على الأقل واحد من الأعضاء له كفاءة و خبرة عالية في مجال التدقيق و المحاسبة، يشكل هذه اللجنة مجلس الإدارة، يحكم عملها دليل مكتوب يحدد بوضوح مسؤولياتها و طرق القيام بها، تقوم بمهام عديدة أهمها الاشراف على اعداد القوائم المالية، تعمل كحلقة وصل بين المدققين ومجلس الادارة، الاشراف على تعيين المدققين، متابعة خطة التدقيق وتقديم النصائح اللازمة، السهر على تجسيد نتائج التدقيق، مراجعة نظام الرقابة الداخلية و غيرها من المهام التي توفر الأرضية الملائمة للمدقق لأداء مهامه.
- الدليل: الدليل الارشادي للجنة التدقيق، و هو منهج رسمي مكتوب، يحدد مهام مسؤوليات و طبيعة عمل لجان التدقيق، و عدد مرات اجتماع اللجنة في كل عام، حيث يعمل على تعزيز فعالية لجنة التدقيق و يصف كيفية تشكيل اللجنة.
- المجلس: مجلس إدارة المؤسسة.
- الإدارة: الإدارة التنفيذية العليا للمؤسسة.

- ❖ المدقق الداخلي: موظف في المؤسسة مكلف بمهام التدقيق، تابع إلى خلية التدقيق الداخلي للمؤسسة.
- ❖ المدقق الخارجي: مهني مستقل مكلف بمهام التدقيق داخل المؤسسة، سواء مهام متعلقة بالمصادقة على القوائم المالية و هو محافظ الحسابات، أو مهام متعلقة بالتدقيق التعاقدي و هو خبير محاسبي.

المادة الثانية: نطاق مسؤولية الدليل

يعتبر هذا الدليل الزامي التنفيذ على كل الأطراف الفاعلة في المؤسسة بعد اعتماده من قبل المجلس، بما لا يتعارض مع القوانين السارية في الجزائر و كافة الأنظمة و اللوائح سارية المفعول و المطبقة و المعمول بها في المؤسسة.

المادة الثالثة: الهدف العام للجنة

تعزيز الشفافية و النزاهة وحسن سير كافة العمليات المالية و المحاسبية و اعلام المجلس بالمخاطر المحتملة التي تواجه المؤسسة، بالإضافة الى تحقيق قدر من الوضوح و السلامة في عمليات اتخاذ القرارات استنادا الى أسس علمية مدروسة.

المادة الرابعة: تشكيل اللجنة

على المجلس اصدار قرارا بتشكيل اللجنة و فقا للضوابط الآتية:

- ❖ مدة عضوية اللجنة تكون ثلاث سنوات قابلة للتجديد بناء على توصية من المجلس، تتكون اللجنة من ثلاث أعضاء من المجلس غير تنفيذيين، لم يشغلوا هم وأقاربهم من الدرجة الأولى مركزا رئيسيا في المؤسسة في ثلاث سنوات الأخيرة، و لم تكن لهم أي تعاملا مالية مع الشركة.
- ❖ توفر لذى أحد الأعضاء الخبرة المالية و المحاسبية وكذا التجربة في التدقيق.

المادة الخامسة: اجتماعات اللجنة و محاضر الاجتماعات

- ❖ يتم تحديد جدول أعمال اجتماعات اللجنة بصورة مسبقة، في نهاية الاجتماع يحرر محضر يحتوي على جميع نتائج وتوصيات الاجتماع.
- ❖ للجنة الحق في الحصول على أي معلومات من الادارة، كما لها الحق دعوة موظف، عضو المجلس، مدقق داخلي أو خارجي لحضور الاجتماع.

المادة السادسة: مهام و مسؤوليات اللجنة

- ❖ تدقيق البيانات المالية قبل عرضها على المجلس، الاجتماع مع المدقق الخارجي و رفع التوصيات للمجلس حول البيانات المالية.
- ❖ دراسة ومتابعة خطة فريق التدقيق الداخلي السنوية، و متابعة الاجراءات المتخذة في تقارير التدقيق الماضية.
- ❖ توصية المجلس بشأن السياسات و الطرق المحاسبية للمؤسسة، ومتابعة القضايا المحاسبية ذات الأثر الجوهري على القوائم المالية للمؤسسة.
- ❖ مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية و التأكد من كفايتها وملاءمتها.
- ❖ تقديم توصيات للمجلس بخصوص تعيين أو انهاء مهام كلمن المدقق الداخلي والخارجي، مع التأكد من عدم وجود مهام أخرى يقوم بها المدقق الخارجي مع مهمة المصادقة على القوائم المالية.
- ❖ ابداء أي ملاحظات حول التقارير المالية وابلاغ الادارة المالية بها.
- ❖ تقييم نطاق، نتائج و مدى كفاية التدقيق الداخلي و الخارجي للمؤسسة.
- ❖ التأكد من استقلالية المدققين و التوسط في حالة لديهم مشاكل مع الإدارة.
- ❖ اخضاع اللجنة إلى تقييم ذاتي لأعمالها ومردود أعضائها و تقييم خارجي من قبل المنظمات المهنية.
- ❖ التأكد من تحضير الإدارة لتقرير تبين فيه مسؤوليتها في إعداد القوائم المالية.
- ❖ التأكد من تطبيق معايير التدقيق الخاصة بإعداد التقارير من قبل المدققين و التي تحدد مسؤوليات و نطاق تدخلهم.
- ❖ وضع برنامج للموظفين للإبلاغ عن الاحتيال والسلوك غير الاخلاقي.
- ❖ التنسيق بين المدقق الداخلي و الخارجي لرفع جودة نتائج أعمال التدقيق
- ❖ القيام بأي مهمة أخرى يكلفها بها المجلس.

انتهى..

يعتبر هذا الدليل مقترح يستعمل كورقة مرجعية ومصدر عند انشاء لجان التدقيق الا أنه لا يدعي الحصرية، بل قابل للتعديل و الاضافات وفقا لطبيعة وحجم المؤسسة الراغبة في انشاء لجنة التدقيق.

خاتمة الفصل :

كغيرها من الدول، عرفت الجزائر اهتمام بليغ بمهنة التدقيق خاصة بعد الاصلاحات الاقتصادية و المالية التي عرفتها مؤسساتها، بداية بانتهاج سياسة اقتصاد السوق ثم تطبيقها لنظام محاسبي مالي يتماشى و معايير المحاسبة الدولية.

تواجد مكاتب التدقيق الأربعة الكبرى في العالم بالإضافة الى الشركات متعددة الجنسيات ساهم في تطوير مهنة التدقيق الداخلي، و هذا ما التمسناه في فئة من المدققين الداخليين الجزائريين الذين يبحثون عن تطوير كفاءاتهم في هذا المجال من خلال أعلى اعتماد في هذه المهنة و المتمثل في اعتماد المدقق الداخلي CIA.

الى جانب التدقيق الداخلي، فالتدقيق الخارجي و نخص بالذكر التدقيق المحاسبي المالي الذي معروف عندنا بمحافظة الحسابات، كان له نصيب معتبر من الاصلاحات و التغييرات من أجل تطوير المهنة، كإصدار قانون 10_01 الخاص بمهنة محافظ الحسابات و الذي أعطى نفس جديد لهذه المهنة، و تأسيس معهد متخصص في تكوين الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات من خلال اصدار القرار الوزاري المشترك بتاريخ 2017/03/07.

الى جانب هذه الاصلاحات، مشروع معايير جزائرية للتدقيق و الذي استطاع من خلاله المجلس الوطني للمحاسبة اصدار اثنا عشر معيار تتماشى و معايير التدقيق الدولية.

أما فيما يخص لجان التدقيق في الجزائر ، ما زالت لم ترى النور و هذا راجع لعدم وجود ارادة سياسية تتجسد في تشريعات قانونية لتأطير هذا الجهاز، ضف إلى ذلك غياب تسليط الضوء على هذا الجهاز من قبل الهيئات المهنية ، فالمجهود البسيط الموجه لهذا الجهاز يتمثل أساسا في مجموعة من البحوث و الدراسات الأكاديمية.

نتائج دراسة الحالة التي كانت على عينة مكونة من ثلاث فئات: موظفين في التدقيق و المحاسبة، أساتذة جامعيين و كذا مدققين مستقلين و باستعمال قائمة استبيان تدرس مدى مساهمة مهام لجان التدقيق في تفعيل عملية التدقيق المحاسبي، أين كانت نتائج جد ايجابية بقبول العينة المدروسة لمعظم المهام و كذا ضوابط عمل لجان التدقيق المقترحة من الباحث، هذا ما سمح لنا باختبار فرضيات الدراسة، ترتيب مهام لجان التدقيق حسب الأولوية وفي الأخير اقتراح دليل ارشادي يستعمل كمصدر للمؤسسات الجزائرية الراغبة في انشاء لجان التدقيق.

شهدت الألفية الثالثة ظهور ضغوط كثيرة على مهنة التدقيق بشكل عام و التدقيق المحاسبي المالي بشكل خاص، سواء محليا أو عالميا، تعود هذه الضغوطات لانهيار مؤسسات عالمية بسبب التلاعب في عرض القوائم المالية و عملية الافصاح.

يعود سبب تأثر مهنة التدقيق لافتراض وجود أعمال رقابية يقوم بها مدققون مستقلون و موظفون في هذه المؤسسات العالمية و التي تحارب كل أشكال التلاعب و الاختلاس.

في ظل هذه الأوضاع، تأثرت ثقة مستعملي أعمال التدقيق في المدققين و مهنة التدقيق المحاسبي المالي، خاصة بعد ثبوت تواطؤ بعض كبريات مكاتب التدقيق في أعمال التضليل التي قامت بها المؤسسات العالمية المفلسة، مثل حالة مكتب أندرسون و تواطأه في استعمال المحاسبة الابداعية من قبل إدارة مجمع آنرون، حيث كان المكتب مكلف بمهام التدقيق المحاسبي المالي داخل المجمع.

تأثر الثقة في الأعمال المنجزة من قبل المدققين ساهم في ظهور تصرفات جديدة أثرت هي الأخرى في سمعة التدقيق المحاسبي المالي، نذكر منها فجوة التوقعات و كذا تسوق الرأي.

في خضم هذه التطورات تحركت المنظمات المهنية الدولية في مجال التدقيق و المحاسبة من أجل محاولة ارجاع مكانة التدقيق المحاسبي المالي الى مكانته الأصلية و تفعيله من خلال اقتراح أجهزة رقابية جديدة.

جهود المنظمات المهنية بالإضافة الى جهود المجتمع الأكاديمي الذي نشر عدة بحوث في هذا المجال، توجت بإصدار مجموعة من القوانين و التعليمات التي اكتست طابعا دوليا، كاستحداث معايير تدقيق دولية جديدة و تطوير أخرى سارية المفعول، اصدار قوانين تعزز من الآليات الرقابية كقانون Sarbanes-oxley الأمريكي الذي استطاع أن يفرض نفسه كقانون عالمي أين سارعت عديد الدول الى اصدار قوانين محلية مشابهة له.

من أهم المقترحات في هذه القوانين و البحوث هو اعادة تفعيل عمل التدقيق المحاسبي المالي من خلال تعزيزه بأجهزة رقابية أخرى أهمها لجان التدقيق.

لجنة التدقيق منبثقة من مجلس الإدارة، تحتوي على أعضاء غير تنفيذيين لهم تجربة وكفاءة عالية في مجال التدقيق و المحاسبة، و تسهر على الاشراف على مختلف أعمال التدقيق داخل المؤسسة، مع التأكيد على أن عملها اشرافي وتكميلي لأعمال التدقيق داخل المؤسسة و ليس تعويضي.

و بالرغم من الخطوات المهمة التي قطعتها الجزائر في مجال التدقيق، الا أن التدقيق في الجزائر لم يكن استثناء لما يحدث له من تطورات في العالم، فالجزائر أيضا عرفت انهيار بعض الشركات المعروفة و سقوط أخرى في مستنقع الفساد رغم الزام المشرع الجزائري بإنشاء خلية للتدقيق الداخلي لبعض أنواع الشركات و الزام الشركات بمصادقة قوائمها المالية من قبل مدقق معتمد مستقل.

من هذا المنطلق قمنا في هذا البحث بدراسة لجان التدقيق التي مازالت الشركات الجزائرية لا تطبقها و حتى القوانين المنظمة لها فبالكاد نقول أنها منعدمة، حاولنا تأصيل مجموعة مقومات لأداء لجان التدقيق التي تلائم ظروف الجزائر والتي تعتبر ضرورية لتفعيل عملية التدقيق المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية، وذلك من خلال اختبار مجموعة من المتغيرات التي تعد معايير يتم الاسترشاد بها لدعم دور لجان التدقيق المتوقع كآلية أساسية من آليات حوكمة الشركات، ونظرًا لأن الهدف الأساسي هو التركيز على بيان دور لجان التدقيق في تفعيل عملية التدقيق المحاسبي المالي ، فقد خرجت الدراسة بمجموعة من النتائج و التوصيات.

نتائج البحث

بعد دراسة اشكالية فقدان الثقة في الجانب النظري من البحث، توصلنا الى أن أهم أسباب فقدان الثقة هي مظاهر الاختلاس و التلاعب في القوائم المالية و كذا استعمال المحاسبة الابداعية، الشيء الذي جعل من ظهور بعض التشكيك في عملية الافصاح المحاسبي وكذا جودة أعمال التدقيق المحاسبي، هذا التشكيك ظهر من خلال اتساع رقعة فجوة التوقعات و كذا ظاهرة تسوق الرأي.

هذه النتائج كانت ممهدة لدراسة ميدانية، فبعد التأكد من وجود مشكل في تفعيل عملية التدقيق المحاسبي المالي و اثباتنا نظريا أن لجنة التدقيق تستطيع القيام بهذه المهمة، قمنا في الجانب العملي من البحث باختبار مجموعة من الفرضيات على عينة ممثلة للمجتمع المدروس. حاولنا اختبار فرضيات الدراسة المبنية على دور لجان التدقيق في تفعيل مهنة التدقيق المحاسبي المالي من خلال دراسة الجانب الشكلي للجان التدقيق الذي يسمح بتفعيل التدقيق المحاسبي المالي، ثم دراسة المهام و الوظائف المكلف بها لجان التدقيق و التي تسمح أيضا بتفعيل التدقيق المحاسبي المالي. نتائج البحث بشقيه النظري و التطبيقي نحاول هيكلتها كالآتي:

1. نتائج متعلقة بمجالات التدقيق الكلاسيكية والحاجة الى اطار رقابي جديد:

- ✓ أصبح من الضروري الاهتمام بالقوائم المالية والبحث على فعاليتها من أجل استخدامها في اتخاذ القرارات الرشيدة، أين كانت مهنة التدقيق أساس نجاح هذه القرارات بحكم طابع الضمان الذي تضيفه مهنة التدقيق لهذه القرارات، التدقيق هنا يشمل التدقيق الداخلي و الخارجي و بكل أنواعه وتفريعاته، خاصة التدقيق المحاسبي المالي، و الذي يسعى أيضا لتقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث التدقيق عبارة عن مهنة أو وظيفة في وقت نظام الرقابة الداخلية عبارة عن مجموعة من التعليمات و الاجراءات الرقابية.
- ✓ إن ما شهده العالم من انهيار كبرى المؤسسات الاقتصادية وتآمر مؤسسات التدقيق العالمية أدى لطرح العديد من نقاط الاستفهام حول سبل حماية حقوق المستثمرين وكافة أصحاب المصالح، الأمر الذي مهد لظهور أزمة ثقة بين مستعملي أعمال التدقيق و مهنة التدقيق بشكل عام. مما أدى إلى اعادة النظر في أساليب تسيير المنظمات وضرورة تفعيل آليات الرقابة بداخلها من خلال طرح مفهوم جديد والمتمثل في حوكمة الشركات، من هنا برز مفهوم لجنة التدقيق كأحد الدعائم الأساسية التي تمكن من تفعيل ميكانزمات الحوكمة وتنظيم العلاقات بين مختلف الأطراف الفعالة داخل الشركة كمجلس الإدارة والتدقيق الداخلي والخارجي وحتى أنظمة الرقابة الداخلية.

2. نتائج متعلقة بعضوية و استقلال لجان التدقيق:

- ✓ العمل على تشكيل لجان تدقيق من أعضاء مجلس الإدارة الغير تنفيذيين يكون لهم إلمام و معرفة بنشاط الشركة، القوانين و اللوائح المطبقة عليها و كذا نظام رقابتها الداخلي، هذا ما يسمح لها بأداء مهامها بكل فعالية و استقلالية.
- ✓ ضرورة تمكن جل أعضاء لجنة التدقيق بالنظام المحاسبي المطبق من قبل الشركة و كذا معايير التدقيق المتعارف عليها.
- ✓ عدد أعضاء لجان التدقيق يتماشى و حجم الشركة و كذا المهام الموكلة للشركة، و بالتالي ليس له حد أقصى و لكن لا ينبغي أن يكون أقل من ثلاثة أعضاء لأغراض تصويتية.

3. نتائج متعلقة بعمل لجان التدقيق:

- ✓ هناك توافق كبير بين مختلف الأطراف الفاعلة في مجال التدقيق على ضرورة تحضير اجتماعات اللجنة وفق أجندة مسبقة تتماشى مع أهداف و استراتيجية الشركة.
- ✓ لا يقل عدد الاجتماعات عن أربعة سنويا تتزامن خاصة مع تواريخ اصدار القوائم المالية الثلاثية.
- ✓ امكانية دعوة الأطراف الفاعلة في الشركة لحضور الاجتماعات، اذا كان هذا الحضور يساهم في تفعيل مهام و ووظائف لجان التدقيق، من بين هذه الأطراف: الادارة التنفيذية، مدققين داخليين و خارجيين، موظفين...
- ✓ من بين الأمور الشكلية التي تساعد لجان التدقيق في مهامها المفعلة للتدقيق المحاسبي المالي هو قيامها بالإفصاح عن أعمالها بواسطة تقارير دورية تبين فيها برنامج عملها ،ما تم انجازه من البرنامج و ما هو قيد الانجاز، كما تقدم فيها التوصيات و الاستشارات اللازمة، توزع هذه التقارير على مختلف الجهات المعنية داخل الشركة.
- ✓ لجان التدقيق مطالبة بوضع اجراءات عملية تسمح لها بتقييم ذاتي لأعمالها ونشاط أعضائها، وهي مطالبة أيضا بإبداء استعداد لأي رقابة خارجية من قبل المنظمات المهنية الحكومية المسيرة لمهنة التدقيق و المحاسبة بشكل عام.

4. نتائج متعلقة بدور لجان التدقيق في محاربة المحاسبة الابداعية و كشف الاحتيال:

- ✓ من بين الأمور الوقائية التي تساهم في الحد من المحاسبة الابداعية و عمليات الاحتيال هو تواجد نظام رقابة داخلية فعال، من هذا المنطلق تسعى لجان التدقيق من التأكد من فعالية هذا النظام من خلال ثلاث نقاط، الأولى متعلقة بالملاءمة، أي التأكد من ملاءمة اجراءات نظام الرقابة الداخلية لطبيعة ونشاط الشركة، أما النقطة الثانية متعلقة بالكفاية، و المقصود منها أنها مغطية لكل النقاط الحساسة و مراكز الضعف للشركة، فقد تكون الاجراءات المعمول بها ملائمة لكن غير كافية، أما النقطة الثالثة التي تسعى لجان التدقيق للتأكد منها هي درجة استيعاب الموظفين لإجراءات نظام الرقابة الداخلية، فلا نستطيع الكلام عن فعالية نظام الرقابة الداخلية اذا كانت هناك خروقات أو ضبابية في تطبيق الاجراءات، ففي هذه الحالة يصبح النظام عير فعال حتى و إن تأكدنا من ملاءمته و كفايته، يتم التأكد من نقطة درجة الاستيعاب بواسطة تقييم مدى فهم الموظفين لإجراءات الرقابة الداخلية و تقييم طريقة تجاوبهم معها، و بالتالي يبقى نظام الرقابة الداخلية مجرد حبر على ورق وجسد بدون روح إن لم تتوفر نقطة درجة الاستيعاب. يجدر الاشارة أن هذه المهمة يقاسمها مع لجنة التدقيق أطراف أخرى

مثل المدقق الداخلي و المدقق الخارجي، غير أن لجنة التدقيق تستطيع القيام بها بطريقة مباشرة أي التأكد من النقاط الثلاثة بنفسها أو بطريقة غير مباشرة من خلال تقييم أعمال المدققين الداخليين و الخارجيين في رقابتهم للنقاط الثلاثة.

- ✓ مهام لجان التدقيق المتعلقة بالإشراف على إعداد القوائم المالية لها تأثير كبير على الحد من المحاسبة الابداعية و الاحتيال لكون ميدان المحاسبة الابداعية و الاحتيال هو التلاعب في حسابات القوائم المالية من أجل تضليل المستعملين، وبالتالي كلما كانت هذه المهام مطبقة بالشكل اللازم نقصت نسبة التلاعب و الغش.
- ✓ من بين المهام التي تسمح للجان التدقيق الحد من المحاسبة الابداعية هو محاولة القضاء على كل أشكال تضارب المصالح بين الأطراف الفاعلة داخل الشركة خاصة تلك المتعلقة بين معدي و مستعملي القوائم المالية، فكلما كان تضارب للمصالح كلما زادت امكانية عدم تماثل المعلومة بين الأطراف و اخفاء المعلومات ذات الدلالة الكبيرة بواسطة استعمال المحاسبة الابداعية. و من هنا يظهر دور لجان التدقيق الساعي إلى حل الأزمات الداخلية و التأكد من تواجد الشفافية في اعداد القوائم المالية.
- ✓ لجنة التدقيق تسعى دائما لمتابعة أساليب اختيار الطرق و السياسات المحاسبية المستعملة لإعداد القوائم المالية، وكذا التنبؤات المستعملة لإعطاء قيم تقديرية لبعض مراكز القوائم المالية، مع متابعة اللجنة لمدى احترام الإدارة التنفيذية للنظام المحاسبي و اطاره المفاهيمي عند اعدادهم للقوائم المالية.

5. نتائج متعلقة بدور لجان التدقيق في تقليص فجوة التوقعات:

- ✓ وجود فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية و المدققين متعلقة بدور المدقق في اكتشاف الغش و الخطأ و التصرفات الغير قانونية.
- ✓ ساهمت لجان التدقيق في تقليص الفجوة من خلال النشاطات التحسيسية التي تقوم بها لصالح مستخدمي أعمال التدقيق من أجل توضيح مهام التدقيق وحدوده، و في نفس الوقت التأكد من التواصل الجيد للمدقق مع مستعملي أعمال التدقيق و التأكد من أنه وضح بالتفصيل نطاق تدخله وحدوده في تقريراته.
- ✓ لجان التدقيق تساهم في الحد من توسع الفجوة من خلال سعيها للحصول على دليل من الإدارة تصرح فيه عن مسؤوليتها في اعداد القوائم المالية.
- ✓ الحرص على تطبيق المدققين للمعيار الدولي للتدقيق 240 الذي يتناول مسؤولية المدقق المتعلقة بالاحتيال و الغش و الذي يوضح أن مسؤولية المدقق تكمل في بذل العناية المهنية المطلوبة.

6. نتائج متعلقة بدور لجان التدقيق في تحسين جودة أعمال التدقيق المحاسبي المالي:

- ✓ من بين أهم المؤثرات على جودة أعمال التدقيق هي كفاءة ومهنية القائمين على أعمال التدقيق المحاسبي المالي، ولهذا من بين المهام الجديدة المكلف بها لجان التدقيق هو الاشراف على تعيين المدققين سواء داخليين أو خارجيين، و ذلك بالاعتماد على مجموعة من المعايير تسمح لهم بترتيب المترشحين و تصنيفهم بطريقة موضوعية و بالاستناد الى ركائز علمية. حيث أن مؤشر الشهرة وحده لا يكفي و خير دليل فضيحة مكتب التدقيق ANDERSON الذي ثبت تواطؤه في تضليل القوائم المالية رغم أنه كان من بين خمس مكاتب تدقيق الأكبر عالميا. و لهذا فلجنة التدقيق تسهر على توفر معايير انتقاء أخرى.

- ✓ خبرة لجنة التدقيق تسمح لها بالإشراف على أعمال التدقيق المحاسبي المالي داخل الشركة، و بالتالي الاطلاع على برامج التدقيق المختلفة المسطرة من قبل المعنيين بالتدقيق و تقديم التوجيهات اللازمة وهذا بدون المساس باستقلالية المدققين الذي تعتبر عمود التدقيق. بل من بين مهام لجان التدقيق السهر على استقلالية المدققين الذي تعتبر عامل أساسي في جودة أعمال المقدمة من طرفهم.
- ✓ من أجل التوفيق بين قيد التوقيت الملائم لتقديم أعمال التدقيق و كذا مختلف المهام و المسؤوليات المكلف بها المدققون، تسعى اللجنة الى التنسيق بين المدققين الداخليين و الخارجيين من أجل استعمال أعمال كل طرف للطرف الآخر بغية الحصول على جودة في أعمال التدقيق و في الأوقات المناسبة.
- ✓ تسهر لجان التدقيق على توفير الأرضية الملائمة للمدققين و التي تسمح لهم بأداء مهامهم بأكمل وجه، كما تقف كوسيط في نزاعات المدققين مع الإدارة التنفيذية. الأمر الذي يسمح برفع جودة أعمال التدقيق.
- ✓ تلعب توصيات المدققين دورا كبير في ابراز أهمية أعمال التدقيق المقدمة، وبحكم نهاية توصيات المدققين تكون عادة في أدراج مكاتب المسيرين، تلعب لجان تدقيقا دورا هاما في تثمين عمل المدققين و الرفع من جودته من خلال سهرها على تطبيق التوصيات من قبل الادارة التنفيذية.

7. نتائج متعلقة بواقع لجان التدقيق في الشركات الجزائرية:

بالرغم من السلبيات التي تحيط بقطاع التدقيق في الجزائر والتي سبق وذكرناها في المبحث الأول لدراسة الحالة، لابأس أن نقول أنه هناك مؤشرات ايجابية لحالة التدقيق في الجزائر نذكر من بينها:

- ✓ تواجد مكاتب التدقيق العالمية الأكبر في العالم في الجزائر منذ فترة كبيرة ساهم في مرافقة الشركات الجزائرية في وضع أسس قوية لتنظيم وهيكلة خلايا التدقيق الداخلية و تكوين المدققين.
- ✓ اصدار قانون 10-01 المنظم لمهنة محافظ الحسابات أقام ثورة في ما كان معمول عليه سابقا محاولة من المشرع بالارتقاء بهذه المهنة الى ما هو أحسن.
- ✓ اصدار قرار وزاري مشترك بتاريخ 2017/03/07 مهد لميلاد معهد متخصص لمحافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين، واضعا بذلك حدا للطريقة الكلاسيكية في اعطاء الاعتمادات للمتربصين، إلا أنه لحد سنة 2018 لم ينطلق بعد نشاطه.
- ✓ تبني مجلس الوطني للمحاسبة لمشروع اصدار معايير تدقيق جزائرية تتماشى مع معايير التدقيق العالمية و آخذا بعين الاعتبار خصوصيات محلية. ثم اصدار لحد الآن اثنا عشر معيارا و هناك أخرى قيد الاصدار ثم الاشارة اليها سابقا.
- ✓ أما فيما يخص لجان التدقيق في الجزائر ، فالملاحظ أنها غائبة على الشركات الجزائرية، و السبب مفهوم بحكم غياب التشريعات في هذا المجال التي تفرض تكوين لجان التدقيق والتي تبين دورها الفعال في تقليص من حدة الفساد المالي في المؤسسات الجزائرية، ولهذا يمكن القول أن الجزائر مازلت بعيدة في هذا المجال بالرغم من صدور الأمرية رقم 03 -2002 في 14نوفمبر 2002 والمتعلق بالرقابة الداخلية في البنوك والمؤسسات المالية والصادر عن بنك الجزائر، والذي جاء في مادته الثانية إمكانية خلق لجان تدقيق في البنوك والمؤسسات المالية من طرف مجلس الإدارة ، ولكن هذا لا يعتبر كافيا لاقتصاره على البنوك والمؤسسات المالية فقط، بالإضافة إلى أن هذه الأمرية لا تحوي إرشادات حول كيفية إنشاء هذه اللجان أو ما هي الشروط لتكوينها وحول كيفية عملها .

- ✓ نقص التشريعات في مجال لجان التدقيق في الجزائر دفع الباحث الى اقتراح دليل ارشادي لكيفية انشاء لجان تدقيق في الشركات الجزائرية. يستطيع هذا الدليل أن يكون مشروع قانون بإضافة بعض التعديلات اللازمة، يحتوي الدليل على ستة مواد، معتمدا في تحريره على نتائج دراسة الحالة وكذا معلومات الجزء النظري.

اختبار الفرضيات

على ضوء نتائج البحث سنحاول فيما يلي ربط النتائج بالأسئلة الفرعية للإشكالية الأساسية للبحث وكذا اختبار فرضيات البحث.

النتائج المتعلقة بمجالات التدقيق الكلاسيكية والحاجة الى اطار رقابي جديد تجيب على التساؤلات الفرعية الآتية:

1. ما هي مختلف مجالات التدقيق الداخلي، التدقيق المحاسبي المالي و كذا الرقابة الداخلية؟
2. ما مدى تأثير الفضائح المالية على مهنة التدقيق المحاسبي المالي؟
3. ما هي أسباب و نتائج فقدان الثقة في مهنة التدقيق المحاسبي المالي؟

النتائج المتعلقة بعضوية، استقلالية و عمل لجان التدقيق، بالإضافة الى النتائج المتعلقة بواقع لجان التدقيق في الشركات الجزائرية مكنت من الاجابة على السؤال الفرعي الرابع:

4. ما هو الغرض و نطاق عمل لجان التدقيق؟

النتائج المتعلقة بدور لجان التدقيق في محاربة المحاسبة الابداعية و كشف الاحتيال تجيب على السؤال الفرعي رقم خمسة:

5. كيف تستطيع لجان التدقيق مكافحة الغش و الاحتيال والحد من آثار المحاسبة الابداعية؟

النتائج المتعلقة بدور لجان التدقيق في تقليص فجوة التوقعات، تجيب على السؤال الفرعي رقم ستة:

6. ما هي السبل المستعملة من قبل لجنة التدقيق من أجل تقليص فجوة التوقعات بين عملية التدقيق المالي بصفة عامة و ما ينتظره المسؤولون من هذه الأعمال؟

النتائج متعلقة بدور لجان التدقيق في تحسين جودة أعمال التدقيق المحاسبي المالي، تجيب على السؤال الفرعي رقم سبعة:

7. كيف تستطيع لجان التدقيق تقييم جودة أعمال التدقيق المحاسبي المالي؟

و بالعودة الى الفرضيات، و من خلال النتائج المتعلقة بمجالات التدقيق الكلاسيكية والحاجة الى اطار رقابي جديد نستطيع تأكيد الفرضيات الفرعية الآتية:

1. النمو المتزايد لظاهرة عولمة الاقتصاد و أسواق رؤوس الأموال، بالإضافة إلى توسع نطاق الخصخصة، جعل من اللازم ايجاد أساليب جديدة للرقابة، خاصة بعد موجة الفضائح المالية التي ضربت شركات عالمية كبيرة.

2. فضيحة ENRON و كذا فضائح مالية أخرى، سواء داخل أو خارج الوطن، جعلت المستثمرين يفقدون الثقة في القوائم المالية رغم خضوعها لفحص مزدوج من قبل المدققين الداخليين و الخارجيين.
3. الطرق الكلاسيكية التي يعتمدها مجلس الإدارة لتحديد أو تقييم عملية التدقيق المالي أصبحت قديمة و لا تتماشى مع متطلبات هذه المهنة، خاصة في نقطة تقييم أعمال التدقيق المحاسبي المالي.

النتائج المتعلقة بدور لجان التدقيق في محاربة المحاسبة الابداعية و كشف الاحتيال تؤكد الفرضية الرابعة:

4. أهم رهانات المؤسسات تتعلق بشكل أساسي بنظام المعلومات و كيفية تحضير و مداولة القوائم المالية.

النتائج المتعلقة بدور لجان التدقيق في تقليص فجوة التوقعات تؤكد جزئيا الفرضية الخامسة:

5. هناك فجوة التوقعات في عملية التدقيق المالي راجعة لتقصير المدققين في أداء مهامهم.

سبب التأكيد الجزئي لأنه كما لاحظنا في النتائج أن الأسباب الأساسية لفجوة التوقعات هو نقص الكفاءة في أداء مهامه و هو ما يثبت الفرضية الخامسة، الا أنه هناك سبب آخر متعلق بجهل مستعملي أعمال التدقيق بحدود أعمال التدقيق، هذه النقطة لم تذكرها الفرضية الخامسة و لهذا أكدت جزئيا. كما يستحسن ابدال مصطلح تقصير المدققين بنقص الكفاءة، لأنه لاحظنا في النتائج أن المدقق قد يؤدي ما عليه من مهام من ناحية الحجم الساعي المبذول لأداء مهامه لكن نقص الخبرة و الكفاءة يجعله يمر على بعض الأمور المهمة في عملية تدقيقه.

أما الفرضية رقم ستة:

6. سبب وجود لجنة التدقيق يكمل و بشكل أساسي في ارجاع الثقة الضائعة في مهنة التدقيق المحاسبي المالي.

فكل من نتائج البحث التي تتطرق الى دور لجان التدقيق سواء في كشف التلاعبات و المحاسبة الابداعية، تقليص فجوة التوقعات و تحسين جودة أعمال التدقيق، كلها تبين أن سبب وجود لجان التدقيق بالدرجة الأولى هو تلبية متطلبات الحوكمة الرشيدة و ليس ارجاع الثقة، لكون هذه الأخيرة هي تحصيل حاصل لأعمال لجان التدقيق، وبالتالي نرفض هذه الفرضية حيث قبولها يسقط دور لجان التدقيق تماما اذا كانت هناك ثقة من مستخدمي أعمال التدقيق في عملية التدقيق.

النتائج المتعلقة بدور لجان التدقيق في تحسين جودة أعمال التدقيق المحاسبي المالي تؤكد الفرضية السابعة:

7. لجنة التدقيق تقيّم جودة أعمال خلية التدقيق الداخلية و كذلك مكتب المحاسبة المتعاقد مع المؤسسة واللذان يتدخلان في اطار مهام التدقيق المحاسبي المالي؟

مع الاشارة أن لجان التدقيق لا تحسن جودة أعمال التدقيق المحاسبي المالي فقط بل كل الأشكال الأخرى للتدقيق، و هذا لكون مهام اللجنة هو الاشراف على أعمال التدقيق بشكل عام داخل الشركة. و لكن متطلبات اشكالية البحث دفعتنا لدراسة زاوية التدقيق المحاسبي المالي فقط.

بجمع النتائج السابقة و نتائج اختبار فرضيات البحث وكذا فرضيات دراسة الحالة و التي استطاعت تأكيد كل فرضيات الدراسة الميدانية و المتمثلة في:

- **فرضية القسم الثاني:**

H1: تلعب ضوابط لجان التدقيق دورا مهما في تفعيل عملية التدقيق المحاسبي المالي.

من أجل اختبار هذه الفرضية تم تأكيد فرضيتين ثانويتين تمثلان محورا هذا القسم، و هما:

H1: تلعب ضوابط عضوية و استقلال لجان التدقيق دورا مهما في تفعيل عملية التدقيق المحاسبي المالي.

H1: تلعب ضوابط عمل لجان التدقيق دورا مهما في تفعيل عملية التدقيق المحاسبي المالي.

- **فرضية القسم الثالث:**

H1: تلعب مهام و مسؤوليات لجان التدقيق دورا مهما في تفعيل عملية التدقيق المحاسبي المالي.

من أجل اختبار هذه الفرضية تم تأكيد ثلاث فرضيات ثانوية تمثل محاور هذا القسم، و هي:

H1: تلعب مهام و مسؤوليات لجان التدقيق دورا مهما في كشف الاحتيال و الحد من المحاسبة الابداعية.

H1: تلعب مهام و مسؤوليات لجان التدقيق دورا مهما في تقليص فجوة التوقعات.

H1: تلعب مهام و مسؤوليات لجان التدقيق دورا مهما في تحسين جودة التدقيق المحاسبي المالي.

نستطيع القول أن لجان التدقيق التي تحترم الضوابط الشكلية لها و التي تقوم بمجموعة من المهام تسمح لها بالحد من المحاسبة الابداعية و كشف التلاعبات، تقليص فجوة التوقعات وكذا تحسين جودة أعمال التدقيق، فهي حتما تلعب دورا هاما في انجاح و تفعيل مهام و أعمال عملية التدقيق المحاسبي المالي سواء من خلال تدخله في الشركة عن طريق خلية التدقيق الداخلي التابعة للهيكل التنظيمي للشركة، أو من خلال تدخله عن طريق مدققين مستقلين، ما يعرف بمكاتب التدقيق في اطار تدقيق قانوني أو حتى تعاقدي.

وبالتالي استطعنا الاجابة على الاشكالية الأساسية للبحث و المتمثلة في:

إلى أي مدى تساهم لجان التدقيق في انجاح و تفعيل مهام و أعمال عملية التدقيق المحاسبي المالي بشقيها الداخلي و المتمثل في خلايا التدقيق الداخلية و الخارجي متمثلا في مكاتب التدقيق المستقلة ؟

توصيات البحث

على ضوء نتائج الدراسة و واقع مهنة التدقيق في الجزائر، نستطيع تقديم جملة من التوصيات من أجل الاسراع في تبني لجان التدقيق في الشركات الجزائرية و تسهيل عملية انشائها، نلخص هذه التوصيات كالآتي:

- ✓ تتوفر الشركات الجزائرية على مقومات انشاء لجنة التدقيق ولكنها بحاجة الى تحفيز وإقناع بالمنافع المتوقعة لتشكيل لجان التدقيق بواسطة تدعيم الملتقيات العلمية والأيام الدراسية لهدف تطوير لجان التدقيق وجمع كل المهتمين لطرح انشغالاتهم، وهذا ما سيساهم في ضمان التكوين المستمر، مع ضرورة تجسيد التوصيات التي تسفر عنها هذه الملتقيات والأيام الدراسية.
- ✓ يمكن تفعيل عملية انشاء لجان التدقيق في الجزائر من خلال أمرين أساسيين، الأول اصدار قانون ينظم عملية الانشاء مع تدعيمه بإصدارات تفصيلية لفحوى القانون تكون على شكل دليل ارشادي، على أن ينص هذا القانون على الهيئات الحكومية و كذا البنوك بالتأكد من تواجد لجان التدقيق في الشركة قبل التعامل معها. الثاني هو ادراج معيار خاص بإنشاء لجان التدقيق ضمن مشروع معايير التدقيق الجزائرية أو يكون مكمل لأحد معايير الافصاح المحاسبي.
- ✓ ضرورة اشراك المهنيين و الأكاديميين بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة في وضع التشريعات والقوانين التي تضمن ايجاد دليل موجه للشركات الجزائرية يتضمن كيفية انشاء لجان التدقيق.
- ✓ الاستفادة من التجارب الدولية في تبني لجان التدقيق اختصارا للوقت وتجنب الأخطاء الممكن حدوثها، خاصة تجارب الدول العربية التي قطعت أشواط مهمة في تبيني لجان التدقيق، حيث تجاربهم قد تكون مفيدة للجزائر بحكم مجموعة من النقاط المشتركة اقتصاديا، سياسيا و اجتماعيا.
- ✓ إنشاء معهد مهني مستقل عن الهيئات الحكومية لتنظيم وتطوير أداء أعضاء لجان التدقيق ، وتنظيم التكوين المهني المستمر لأعضائها ، والعمل على إرساء المقومات العلمية والعملية الواجبة لمنظومة لجان التدقيق وتنظيم البرامج التدريبية اللازمة للمرشحين لعضوية اللجان .
- ✓ الإفصاح الإلزامي عن تقرير لجان التدقيق ضمن التقارير والقوائم المالية للشركات.
- ✓ تطوير ثقافة التدقيق لدى المؤسسات الجزائرية بأهمية اعتماد خلايا التدقيق الداخلي في كل المؤسسات من أجل ضمان السير الحسن لنظام الرقابة الداخلية بها، مما سيؤدي الى تسهيل عمل لجان التدقيق وزيادة جودة أعمال التدقيق من خلال التنسيق بين أعمال التدقيق الداخلي و الخارجي.
- ✓ ضرورة إجراء المزيد من البحوث و الدراسات التي تتناول الجوانب المختلفة لآداء لجان التدقيق وأثرها على القياس والإفصاح المحاسبي و كذا الحوكمة الرشيدة.

آفاق البحث

موضوع التدقيق جد واسع، ولهذا ممكن اقتراح مجالات أخرى للدراسة مستقبلا أو إمكانية مواصلة الدراسة في نفس الموضوع أو في جوانب أخرى ذات صلة بالموضوع، أو بالتعمق في جوانب سبق تناولها في هذا البحث، خاصة مع تزامن هذه الدراسة مع طرح مشروع المعايير الجزائرية للتدقيق المشتقة من المعايير الدولية ، و بالتالي يبقى هذا البحث مجالا خصبا للدراسة و التنقيب ، إذ يعتبر هذا البحث مفتاحا أو تمهيدا لبحوث أخرى نعرض بعضها على النحو الآتي:

- ✓ أساليب لجان التدقيق للحد من فجوة التوقعات و أثرها في تحسين جودة أعمال التدقيق.
- ✓ دراسة تحليلية للشركات التي يوجد لديها لجنة تدقيق والشركات التي لا يوجد لديها لجنة تدقيق.
- ✓ ظاهرة الفساد المالي ودور لجان التدقيق في تقليلها.
- ✓ دور لجان التدقيق في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية.

- ✓ دور لجان التدقيق في التنبؤ للأزمات المالية في البيئة الجزائرية.
- ✓ دور لجنة التدقيق في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات.

صعوبات البحث

مثل عدم الجدية في الرد على الاستبيان، من خلال الرفض النهائي لملأ الاستمارة أو التماطل في ارجاعها، بالرغم من توفرنا لكل المعلومات حول مجتمع الدراسة و تسهيلنا لعملية الاجابة من خلال اقتراح بدائل عديدة من أجل ارسال الاجابات بالاعتماد على مواقع التواصل الاجتماعي، الاستبيان الالكتروني، الانتقال لأفراد العينة لاستلام الاجابات، مثل هذا التجاوب السلبي الصعوبة رقم واحد التي واجهت الباحث.

كما وجدنا أمامنا صعوبات أخرى من أهمها الآتي :

- قلة الدراسات الاكاديمية المتخصصة التي تناولت الموضوع، وخاصة منها أطروحات الدكتوراه التي تفتقد إليها الجامعة الجزائرية في حدود علم الباحث.
- صعوبة الحصول على المعلومات المرتبطة بالواقع الجزائري في ظل عدم تنظيم المصف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات، و كذا مختلف الهيئات المهنية الأخرى.
- صعوبة الحصول على النصوص المؤطرة للتجارب الدولية للتدقيق.

قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

أ) **الكتب:**

1. إبراهيم جابر السيد ،(2014)، الإفصاح المالي أثره و أهميته في نمو الأعمال التجارية العربية داخل البلاد الأجنبية ، دار غيداء، الأردن.
2. إبراهيم عبد الله المنيف، أسامة سعد المعمر،(2004)، مبادئ وأسس ومهام حوكمة الشركات، مجلة المدير، مصر.
3. أحمد حلمي جمعة،(2000)، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفا للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، الأردن.
4. أحمد حلمي جمعة،(2009)، دراسات و بحوث في التدقيق و التأكيد، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان.
5. أحمد علي خضر ،(2012)، الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات ، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية،
6. الخضيري محسن أحمد، (2005)، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية، القاهرة، مصر.
7. الذنيبات علي،(2010)، تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية: نظرية وتطبيق، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان .
8. السوافيري، فتحي زرق ومحمد، سمير كامل ومصطفي، محمود مارد، (2002)، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية.
9. الصبان سمير، وجمعة اسماعيل، والسوافيري فتحي،(1996)، الرقابة والمراجعة الداخلية مدخل نظري تطبيقي، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الاسكندرية.
10. الصبان محمد و هلال عبدالله، (2000)، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية.
11. الصحن عبد الفتاح و راشد رجب و درويش محمود ،(2000)،أصول المراجعة، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع الإسكندرية.
12. ألفين أريتر، جيمس لوبك،(2002)، المراجعة: مدخل متكامل، ترجمة محمد الديسطي، دار المريخ للنشر، الرياض.
13. المطارنة غسان فلاح، (2009)، تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان.
14. امين السيد احمد لطفي ،(2008)، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ،
15. أمين السيد احمد لطفي،(2009) ، نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي ، الدار الجامعية للنشر و التوزيع ، الإسكندريه.
16. أمين السيد أحمد لطفي،(2010)، المراجعة و حوكمة الشركات، الدار الجامعية ، الاسكندرية.

17. أمين السيد لطفي،(2006)، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية.
18. توماس وهنكي،(1989)، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب ومراجعة: أحمد حجاج وكمال سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض.
19. جربوع يوسف محمود ،(2008)، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان.
20. جمعة، أحمد حلمي،(2009)، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث: الإطار الدولي – أدلة ونتائج التدقيق، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان.
21. حاتم محمد الشيشيني، (2007)، أساسيات المراجعة، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة مصر.
22. حسين احمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي ،(1999)، اساسيات التدقيق في ظل المعايير الامريكية والدولية ، مؤسسة الوراق ، طبعة الأولى، عمان.
23. حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي،(2009)، مراجعة الحسابات المتقدمة للإطار النظري والإجراءات العملية، دار الثقافة، عمان.
24. حسين يوسف القاضي،حسين أحمد دحدوح،(2000)، تدقيق الحسابات – الإجراءات، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان.
25. حماد طارق عبد العال،(2005)، حوكمة الشركات المفاهيم- المبادئ- التجارب: تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية، الإسكندرية.
26. حماد، طارق عبد العال ، (2007)، حوكمة الشركات: شركات قطاع عام وخاص ومصارف: المفاهيم المبادئ التجارب المتطلبات، الطبعة الثانية، الدار الجامعية، القاهرة.
27. حماد، طارق عبد العال، موسوي،(2007)، معايير المراجعة، الدار الجامعية، الاسكندرية.
28. خالد أمين عبد الله ، (1998) التدقيق والرقابة في البنوك، دائل وائل للنشر، عمان.
29. خالد أمين عبد الله،(2001)، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثانية، دار وائل للطباعة والنشر، عمان.
30. خالد أمين عبدالله السيد، (2007)،علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، الطبعة الرابعة، الأردن.
31. داود يوسف صبح، (1999)، تدقيق البيانات المالية تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والتطبيقية، الجزء الأول، المنشورات الحقوقية ، بيروت.
32. رزق أبو زيد الشحنة،(2015)، تدقيق الحسابات: مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان.
33. صديقي مسعود، أحمد نقار،(2010) المراجعة الداخلية، مزوار للنشر والتوزيع، الجزائر.
34. عبد الفتاح الصحن، أحمد نور،(1993)، مبادئ و أسس المراجعة علما و عملا، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية.
35. عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا،(2003)، الرقابة و المراجعة الداخلية على المستوى الكلي و الجزئي، الدار الجامعية ، الاسكندرية.

36.عبد الفتاح محمد الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، (2004)، أسس المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية.
37.عبدالله خالد أمين، (2004)،علم تدقيق الحسابات :الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان.
38.عبدالوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته،(2008)، مراجعة حسابات البنوك التجارية و الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وفقا لمعايير الدولية للمراجعة و التاكيد المهني، الدار الجامعية، الاسكندرية.
39.عبدالوهاب نصر علي،(2001)، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، المتطلبات المهنية و مشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية و الدولية و الأمريكية، الجزء الأول ، الدار الجامعية ،الاسكندرية.
40.عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، (2007)، أصول مراجعة الحسابات، طبعة منقحة، مركز الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء .
41.عدنان بن حيدر بن درويش،(2007)، حوكمة الشركات و دور مجلس الادارة، اتحاد المصارف العربية، لبنان.
42.على عبد الوهاب نصر وشحاته شحاته السيد، (2006)، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال: الواقع والمستقبل، الدار الجامعية، الإسكندرية.
43.علي عبد الوهاب وشحاته شحاته، (2007)، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية.
44.عيد حامد معيوف الشمري ،(1994)، معايير المراجعة الدولية ومدى امكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية، السعودية ، الادارة العامة للبحوث ، الطبعة الأولى ، الرياض.
45.غالي جورج،(2001)، تطوير مهنة المراجع لمواجهة المشكلات المعاصرة و تحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية ، القاهرة .
46.كمال خليفة أبو زيد ، منصور أحمد البديوي، شريفة علي حسن،(2006)، دراسات في نظرية المراجعة وتطبيقاتها العملية في ضوء المعايير الدولية والمصرية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية.
47.محمد السيد سرايا، (2007)، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل، الكتاب الجامعي الحديث، الاسكندرية.
48.محمد بوتين،(1999) المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
49.محمد بوتين،(2005)، المراجعة و مرقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر
50.محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي، (2002)، المراجعة الخارجية – المفاهيم الاساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية – ، الدار الجامعية، مصر
51.محمد مصطفى سليمان،(2006)، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري ، الدار الجامعية، الاسكندرية.
52.محمد مصطفى سليمان،(2009)، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري " دراسة مقارنة"، الدار الجامعية، الإسكندرية.
53.محمود السيد الناغي ، (2000)، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة : تحليل واطار للتطبيق ، المكتبة العصرية للنشر و التوزيع ، مصر.
54.مسعود صديقي، محمد التهامي طواهر،(2010)، المراجعة وتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، مطبعة مزوار، الوادي.
55.نادر حمد الجيران، (2011)، المراجعة بين النظرية و التطبيق، آفاق للنشر و التوزيع، الكويت.

56. نصر صالح محمد،(2011)، نظرية المراجعة، منشورات الدار الأكاديمية، طرابلس ليبيا.
57. نور أحمد،(1984)، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية و العملية، الدار الجامعية، بيروت.
58. هادي التميمي،(2004)، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان.
59. هندي منير،(2009)، الفكر الحديث في التحليل المالي و تقييم الأداء مدخل حوكمة الشركات، المعارف، الاسكندرية.
60. وماس ويليام، هنكي امرسون، (1991) نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات، دار المريخ للنشر، الرياض.
61. يوسف محمد طارق،(2009)، حوكمة الشركات و التشريعات اللازمة لسلامة التطبيق، مبادئ و ممارسات حوكمة الشركات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الادارية، مصر.
62. يوسف محمود جربوع،(2008)، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان.

ب) الأطروحات:

1. أبو ميالة سهيل،(2007)، العوامل المؤثرة على تحسين فاعلية لجان التدقيق، دراسة تطبيقية على شركات القطاع المالي ببورصة عمان، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان.
2. السويطي، موسى سلامة، (2006)، تطوير أنموذج لدور لجان المراجعة في الشركات المساهمة العامة الأردنية وتأثيرها في فاعلية واستقلالية التدقيق الخارجي، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات المالية والإدارية، جامعة عمان العربية للدراسات العليا. عوض سلامة الرحيلي ،(2008)، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات في البيئة السعودية ، مجلة الاقتصاد والإدارة ، جامعة الملك عبد العزيز ، الرياض، المجلد 22 ، العدد الأول.
3. إياد سعيد محمود الصوص،(2012)، مدى فاعلية دور لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي، ماجستير في المحاسبة و التمويل، الجامعة الاسلامية غزة، فلسطين.
4. حواس صلاح ،(2008)، التوجه الجديد نحو معايير الابلاغ المالي الدولية واثره على مهنة المدقق ، اطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر
5. سعيد توفيق أحمد عبد الفتاح،(2013)، علاقة خصائص لجان المراجعة بجودة التقارير المالية ، رسالة ماجستير، جامعة الزقازيق، مصر، 2013، ص 35.
6. سويسي علي،(2011)، معايير مراجعة الحسابات في اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية في ليبيا، رسالة دكتوراه، جامعة الحاج لخضر، الجزائر.
7. عشماوي، كامل السيد،(1999)، مدخل التوصيل الفعال كأساس لتضييق فجوة التوقعات في المراجعة، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
8. عمر عيسى فلاح المناصير،(2013)، أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على أداء شركات الخدمات المساهمة الأردنية ، رسالة ماجستير، الجامعة الهاشمية، الزرقاء، الأردن.
9. مرشد عيد المصدر،(2013)، أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية غزة، عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة ، قسم المحاسبة والتمويل، فلسطين.

10. مسعود صديقي، (2004)، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر.

ت) المجلات و الجرائد:

1. إحسان بن صالح المعتاز، (2008)، أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها: انهيار شركة إنرون والدروس المستفادة ،مجلة جامعة الملك عبدالعزيز، الاقتصاد والإدارة، مجلد 22، العدد 1، السعودية.
2. إسراء كاظم عبيد حسن اللهيبي و صلاح نوري خلف،(2013)، أنموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق، مجلة دراسات محاسبية و مالية العراقية ، المجلد الثامن ، العدد23.
3. السيد احمد السقا،(1995)، إطار نظري مقترح لقياس وتطوير فاعلية لجان المراجعة في الشركات المساهمة السعودية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا ، العدد الثاني، مصر.
4. العمري أحمد محمد، وعبد المغني فضل عبد الفتاح، (2006)، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية ، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد الثاني، العدد الثالث.
5. ثائر صبري محمود الغبان، آلان عجيب مصطفى هلدني،(2010)، دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني، دراسة تطبيقية على عينة من المصارف في إقليم كردستان العراق، مجلة علوم انسانية، العدد 45، العراق .
6. جريدة الشرق الاوسط الصادرة من لندن، الثلاثاء 23 جويلية 2002 العدد 8638.
7. جمعة احمد حلمي، (1999)، نحو تحقيق فعالية وكفاءة لجان التدقيق لدعم الرقابة الاستراتيجية في الشركات المساهمة العامة الأردنية ، مجلة المدقق، العدد39، جمعية مدققي الحسابات الأردنيين، عمان.
8. دحدوح حسين،(2008)، دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية وفعالية نظم الرقابة الداخلية في الشركات دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد 24 ، العدد الأول.
9. رأفت صفاء ، (2007)، دراسة تحليلية لفعالية تطبيق حوكمة الشركات بالتطبيق على بعض الشركات المصرية – دراسة مقارنة– مجلة الدراسات المالية والتجارية. العدد 2، مصر.
10. رشا حمادة، (2010)، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26 ، العدد الثاني،سوريا.
11. رشا حمادة،(2010)، دور لجان المراجعة في تحسين كفاية نظام الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 02، سوريا.
12. سامح محمد رضا رياض أحمد،(2011)، دور لجان المراجعة كأحد دعائم الحوكمة في تحسين جودة التقارير المالية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الجامعة الأردنية، المجلد 7 ، العدد الأول.
13. سامح محمد رضا، رياض أحمد،(2012)، أثر جودة المراجعة في جودة الأرباح وانعكاساتها على التوزيعات النقدية في الشركات الصناعية المساهمة المصرية، المجلة الأردنية في إدارة الاعمال، المجلد 8، العدد 4 .
14. سوسن عبد الفتاح محمد الجود،(2007)، دور لجان المراجعة في مكافحة عملية غسيل الأموال بالبنوك التجارية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد 2 ، جزء116.

15.علي حسين الدوهجي، أسامة عبد المنعم سيدعلي،(2011)، دور قانون (SOX) في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي، مجلة الادارة و الاقتصاد، العدد86 ، العراق.
16.عمر أحمد محمد،(2013)، دور لجان التدقيق في الحد من الاحتيال في الشركات المساهمة السورية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 29، العدد الثاني، سوريا.
17.لطيف زيود و آخرون، (2007)، دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار ، مجلة جامعة تشرين لدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية ،المجلد رقم 29 ،العدد رقم 1، سوريا.
18.مجدي محمد سامي ،(2011)، دراسة تحليلية للعلاقة بين فعالية لجان المراجعة ومخاطر المراجعة، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الأول ، العدد الأول، مصر.
19.مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية، (2012)،العدد الخامس، منشورات الوادي.
20.مجلة علوم إنسانية، (2010)، دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني، العدد 45 ، 2010، العراق
21.محمد الرملي أحمد،(2001)، دور لجان المراجعة في زيادة كفاءة و فعالية المراجعة الخارجية، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادي، المجلد الأول ، العدد 2 ،مصر.
22.محمد حسني عبدالجليل صبيحي، (1995)، استخدام لجان المراجعة بالشركات المساهمة بالمملكة العربية السعودية- دراسة تحليلية ميدانية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الاول، كلية التجارة ببنها جامعة الزقازيق، مصر.
23.محمد سيد عبد الوهاب عبد المجيد،(2016)، دور لجان المراجعة في تدعيم جودة القياس والإفصاح المحاسبي البيئي في المصارف السودانية، مجلة الدراسات العليا- جامعة النيلين، العدد 21، السودان.
24.نصار محمود، خداش حسام، الزاوي ابراهيم،(2011)، أثر تعديلا معيار التدقيق الدولي 700 الخاص بتقرير المدقق على تضييق فجوة التوقعات، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 7، العدد4، الأردن.
25.هشام عبد الحي السيد، (2008)، مقال حول نماذج الرقابة الداخلية الحديثة في المؤسسات، الدورية العلمية للمحاسبين التي تصدر عن جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية، العدد14.
26.يزيد صالحي و عبدالله مايو،(2016)، واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 09،الجزائر.

ث) المؤتمرات و الملتقيات:

1. العايب عبدالرحمان، (2010)،نشاط التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري و الممارسات الدولية، مداخلة بالملتقى الوطني الثامن بعنوان مهنة التدقيق في الجزائر بين الواقع و الآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة20 أوت 1955، سكيكدة.
2. المعتاز و Higson ،(2002)، مدى فاعلية لجان المراجعة في الشركات المساهمة العامة ، السعودية، دراسة ميدانية، بحث مقدم لمؤتمر المحاسبة الأول، الرياض، السعودية.
3. الهاشمي يانات،(2018)، مداخلة حول معايير الجزائرية للتدقيق أين عرج على المعيار 315، الاجتماع الوطني السابع للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، قسنطينة.

4. أثمار أمير البراوي، (2012)، محددات الحوكمة، المؤتمر العلمي الدولي: عولمة الادارة في عصر المعرفة، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان.
5. دهمش نعيم، أبو زر عفاف،(2005)، أخلاقيات المحاسبة الإبداعية، عرض وتحليل، المؤتمر العلمي الأول لكلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الإسراء الأهلية ، عمان.
6. عوض سلامة الرحيلي،(2005)، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية المؤتمر العربي الأول، مصر.
7. عيد بن حامد الشمري، (2010)، دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات المساهمة بالمملكة العربية السعودية، بحث مقدم إلى الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية ، المنعقدة بقسم المحاسبة – كلية إدارة الأعمال – جامعة الملك سعود، السعودية.
8. محمد عبد الفتاح إبراهيم،(2005)، نموذج مقترح لتفعيل قواعد حوكمة الشركات في إطار المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات ، مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة.

ج) النشريات و التقارير:

1. اتحاد هيئات الاوراق المالية العربية،(2015)، حوكمة الشركات الفرص و التحديات، إصدار أخبار الاتحاد، العدد11، الإمارات.
2. ادريس عبد السلام اشتيوي،(2006)، المراجعة معايير وإجراءات، الطبعة الخامسة، منشورات جامعة قار يونس، بنغازي، ليبيا .
3. إرشادات تطبيق قواعد الحكم الصالح في الشركات المدرجة في الأسواق المالية ،(2010)، الجمعية اللبنانية لتعزيز الشفافية ، لبنان.
4. الاتحاد الدولي للمحاسبين ،(2005)، اصدارات المعايير لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية، 2005 .
5. الاتحاد الدولي للمحاسبين، (2010)، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.
6. الاتحاد الدولي للمحاسبين،(1998)، اصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين، عمان.
7. الاتحاد الدولي للمحاسبين،(1998)، المعايير الدولية للتدقيق، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن.
8. الاتحاد الدولي للمحاسبين،(2011)، دليل استخدام معايير التدقيق الدولية لتدقيق المنشآت الصغيرة و متوسطة الحجم، المجلد الأول، الطبعة الثالثة، نيويورك، الولايات المتحدة الامريكية.
9. الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة،(1991) دليل الأداء الرقابي الشامل، صنعاء – اليمن.
10. المجمع العربي للمحاسبين ،(2001)، المبادئ الأساسية للتدقيق، ، عمان، الأردن.
11. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين،(2003)، مشروع القواعد المنظمة لعمل لجان المراجعة في شركات المساهمة، السعودية

12. جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية،(2001)، المعايير الدولية للتدقيق، معيار مراعاة عمل التدقيق الداخلي، الطبعة الأولى، فلسطين .
13. دليل أفضل الممارسات لحوكمة الشركات التونسية ،(2008)، المعهد العربي لمديري الأعمال IACE ومركز المشروعات الدولية الخاصة CIPE ، تونس .
14. دليل عمل لجان المراجعة، (2008)، عمل مشترك بين وزارة الاستثمار المصرية و مركز المديرين المصري و مؤسسة التمويل المصرية، مصر.
15. فريق عملGOAL08 ،(2009)، ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات بالجزائر، تصميم و انتاج TBWA/DJAZ ، الجزائر.
16. لائحة حوكمة الشركات ،(2009)، مجلس هيئة السوق المالية السعودية ، المملكة العربية السعودية
17. مركز أبوظبي للحوكمة،(2013)، أساسيات الحوكمة: مصطلحات و مفاهيم، سلسلة النشرات التثقيفية، أبوظبي، الامارات العربية المتحدة.
18. هيئة السوق المالية، حوكمة الشركات، مطبوعات هيئة السوق المالية ، المملكة العربية السعودية.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

أ) الكتب:

1. Bertin Elisabeth, (2007) , Audit interne : enjeux et pratiques à l'international , édition Groupe Eyrolles, Paris .
2. Daniel A. Cohen, Aiyesha Dey Thomas Z. Lys, (2007) , the Sarbanes Oxley Act of 2002: Implications for Compensation Contracts and Managerial Risk-Taking , USA.
3. George R.Terry et Stephan Franclin ,(1985), Les Principes du mangement, édition Economica Paris.
4. Gilles bressy, christain konkuyt,(1990), economie d'entreprise, édition sirey, paris.
5. Goldmann Peter, (2009), Anti-Fraud Risk and Control Workbook, John Wiley & Sons, USA.
6. Griffiths Ian, (1992), Creative Accounting: How to make your profits what you want them to be, London: Routledge.
7. Jameson, M., A, (1988), practical guide to creative accounting. Kogan Page, London.

8. Lionel Collins, Gérard Vallin,(1992), Audit et Contrôle Interne, Dalloz gestion, France.
9. Marcel la flamme,(1981), le management approche systémique, Gaetan Morin, Canada.
10. Naser, K, (1993), Creative Financial Accounting: its nature and use, Prentice Hall, London.
11. Pickett K. H. Spencer, (2004),The Internal Auditor at Work , John Wiley and Sons, UK.
12. Porter B, (1997), Principles of External Auditing, John Wiley and sons, UK.
13. Prentice R. (2005), Student guide to the Sarbanes-Oxley Act. Thomson Publishing. USA.
14. R birien, J senical,(1984), control interne et vérification, édition preportaine INC, Canada.
15. Raffegeau J, Dufils P, & de Ménonville D, (1994). L'audit financier, Presses Universitaires de France.
16. Raffegeau jean, Pierre du fils et Ramon Gonzales, (1979), audit et contrôle de comptes ,public-union Edition, Paris.
17. Riitenberg Johnstone Gramling, (2012), Auditing: a Business approach, South Western, 8th Edition, USA.
18. Tandon, B. N,(2007), A handbook Of Practical Auditing, Fourteen Edition, S. Chand & Company LTD, New delhi.

ب) المجلات و الجرائد:

1. Aljaaidi, K. S,(2009), Reviewing the audit expectation gap literature from 1974 to 2007, International Postgraduate Business Journal (IPBJ),Vol 1, Utara University, Malaysia.
2. Allegrini Marco. And D'Onza Giuseppe, (2003), Internal Auditing and Risk Assessment in Large Italian Companies: an Empirical Survey, International Journal of Auditing, No. 7.
3. Andrew, R. Goddard and Carol, Masters,(2000) ,Audit Committee, Cadbury Code and Audit Fees: An Empirical Analysis of UK Companies, Managerial Auditing Journal, Vol. 15, No.7.

4. Balaciu Diana,(2008), Is Creative Accounting A form of manipulation, University of Oradea, Faculty of Economics, Department of Finance Accounting, Journal accredited CNCSIS-Category B+, Tom XVII, volume III, Romania.
5. Barnea, A., Ronen, J. and Sadan, S, (1976), Classificatory smoothing of income with extraordinary items, the Accounting Review, USA.
6. Brijesh Yadav , (2013), Creative Accounting, A Literature Review،The SIJ Transactions on Industrial, Financial & Business Management (IFBM), Vol. 1, No. 5. India.
7. Carl D Liggio , (1975), the expectation gap : the accountant's legal waterloo, CPA journal.
8. Chen K, Cherch B,(1992), Default on debt obligations and issuance of going concern opinion, auditing: journal of practice and theory; fall, USA.
9. Cohen J , Krishnamoorthy G and Wright A. , (2004), The corporate governance mosaic and financial reporting quality , Journal of Accounting Literature , (23).
10. Dittenhofer Moet, (2001), Internal auditing effectiveness: an expansion of present methods, Managerial Auditing Journal. Vol.(16) No. (8).
11. Dorothy, A. M,(1996), audit committee performance: an investigation of consequences associated with audit committee, Journal of Practice and Theory , Vol. 15, No.1, USA.
12. Frédéric Demerens ،Jean-Louis Paré ،Jean Redis , (2013), Investor Skepticism and Creative Accounting: The Case of a French SME Listed on Alternext. international journal of business, 18(1), France.
13. Goodwin J & Seow J.L., (2002), The Influence of Corporate Governance Mechanisms on the Quality of Financial Reporting & Auditing, The Perceptions of Auditors & Directors in Singapor. Accounting & Finance Vol.(42) Issue .3 .
14. Guy D A, Sullivan J O, (1988) , the expectation gap auditing standards , journal of accountancy.
15. Huang Hua-Wei, ThiruvadiSheela,(2010), Audit committee characteristics and corporate fraud, International Journal of Public Information Systems, iss.1.

16. Josef F and others ,(2007), Auditors use of Brainstorming in the consideration of fraud: report from the field, the accounting review, Vol 85, Number 04, USA.
17. McEnroe, John.E. and Martens, Stanley.c. (2001) , Auditors' and investors' perceptions of the Expectation Gap, Accounting Horizons, Vol, 15 No.4.
18. Menon, k. & Williams, J.D.(1994), The Use of Audit committees for Moitoring, Journal of Accounting & Puplic Policy.Vol.(13), Issue 2 .
19. Merchant, K.A. and Rockness, J. (1994), the ethics of managing earnings: an empirical investigation, Journal of Accounting and Public Policy,
20. Persaud S. and Mason A,(2000) ,Finance and Audit Committees Can Play a Key Role Both in Detecting Fraud and in Preventing it, Canadian Fundraiser, Canada.
21. Persons Obeua, (2009), Audit committee characteristics and earlier voluntary ethics disclosure among fraud and no-fraud firms, International Journal of Disclosure and Governance, vol.6, iss.4.
22. Porter B,(2009), An empirical study of the audit expectation performance gap, accounting and business research, VOL 42.
23. Rocco, R. V, (1994), The Audit Committee, Managerial Auditing Journal, Vol.(9) Issue 8.
24. Shah, Atul K, (1998), Exploring the influences and constraints on creative accounting in the United Kingdom, The European Accounting Review.
25. Slameny Khalid, Aljaaidi Solam, (2009) , Reviewing the audit expectation gap, literature from 1974 to 2007, IPBJ, VOL 01, N 01. Malaysia
26. Strempel D, (2004), Companies pay price for Sarbanes-Oxley, Fairfield County Business journal 43.
27. Syed Zulfiqar Ali Shah ،Safdar Butt ،and Yasir Bin Tariq, (2011), Use or Abuse of Creative Accounting Techniques. International Journal of Trade, Economics and Finance, Vol. 2, No. 6.

ت) المؤتمرات والملتقيات:

1. Atelier national, (1995), L'obligation légale ne saurait être un gage de réhabilitation de la fonction audit interne en Algérie , Ministère de l'industrie et association AACIA, Algérie.
2. college of business administration , (2002), ENRON Financial Statment for 5 years and powers report, department of accounting, university of Illinois at Chicago.
3. Journée d'études Sonatrach, (2005), L'audit interne dans le secteur pétrolier , animé par Nourdine Khatal, Président AACIA (IIA/Algeria) , Hôtel Hilton , Alger .
4. KPMG,(2004), Audit committee institute Fraud Risk Considerations Audit Committee Round table Workshop,UK.
5. Mustafa S. T. , Meier H. H. , (2006), Audit Committees and Misappropriation of Assets: Publicly Held Companies in the United States , CAP Forum on Forensic Accounting in the Post-Enron World , Canadian Accounting Perspectives , Canada.

ث) النشريات والتقارير:

1. AICPA, (2010), Statement on Auditing Standards no. 99, Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit, USA.
2. AICPA, (2018), Codification of Statements of Auditing Standards, Chicago, Commerce Clearing House.
3. Anderson Urton , (2004), assurance and consulting services , the institute of internal audit foundation, USA.
4. Bank of England Consultative Paper,(1987) ,The Role of Audit Committee.
5. Blue Ribbon Committee (BRC) , (1999) , Report and Recommendations of the Blue Ribbon Committee on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees , New York Stock Exchange (NYSE)and National Association of Securities Dealers (NASD), New York .

6. Cadbury Committee , (1992) , Report of the committee on the financial aspects of corporate governance, Gee , London.
7. Code of Corporate Governance , 2005 , Singapore .
8. Corporate Governance Best-Practice, (2002) Principles for TSE/GTSM Listed Companies , Taiwan .
9. Guidance Corporate Governance , (2012) Guidance on Audit Committees , Financial Reporting Council , London ,
10. Guidance on the 8th EU Company Law Directive , (2010), Guidance for boards and audit committees , Federation of European Risk Management Associations (FERMA) & European Confederation of Institutes of Internal Auditing (ECIIA) , Brussels , Belgium.
11. Handbook of International Auditing, (2007), Assurance and Ethics Pronouncements (Includes Final ISAs, IAPSs, ISREs, ISAEs and ISRSs).
12. IAASB,(2011), Audit Quality IAASB Perspective, USA.
13. Principles of Good Corporate Governance , (2004) , Code of Good Practice for Boards and Directors , institute of Directors-Administrators , Spain .
14. Securities and Exchange Commission , (2003), Strengthening the Commission's Requirements Regarding Auditor Independence, Financial Reporting Release No. 68. , Washington , D.C. , SEC .
15. The Slovene Corporate Governance Code , (2009) , the Slovenian Directors' Association and the Managers' Association of Slovenia , Ljubljana , Slovenia
16. The World Bank,(1991), Governance and Development, the World Bank Publication, Washington, D.C.
17. Treadway Commission , (1987) , The report of the national commission on fraudulent financial reporting , National Commission on Fraudulent Financial Reporting , Washington.

ثالثا: المواقع الالكترونية

1. http://www.ifrs.org موقع مجلس معايير المحاسبة الدولية.
2. http://www.ifac.org موقع الاتحاد الدولي للمحاسبين.

3. https://www.cncc.fr موقع الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات الفرنسي.
4. http://ec.europa.eu موقع المفوضية الأوروبية.
5. http://www.cnc.dz موقع المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري.
6. http://www.socpa.org.sa/ موقع الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.
7. http://www.gccaao.org/ . موقع هيئة المحاسبة و التدقيق لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.
8. http://www.na.theiia.org/theiia/ موقع معهد المدققين الداخليين .
9. https://www.joradp.dz/ موقع الجريدة الرسمية الجزائرية.
10. http://www.mf.gov.dz/ موقع وزارة المالية الجزائر.