

فعالية المعايير الدولية للتدقيق في تحسين جودة ومهنة التدقيق في الجزائر

(دراسة ميدانية بولاية عين تموشنت)

درويش عمار كويد سفيان

المركز الجامعي بلحاج بوشعيب-عين تموشنت:

amar.der86@gmail.com

المركز الجامعي بلحاج بوشعيب-عين تموشنت:

sou-fy-a@hotmail.fr

الملخص:

إن ظهور مهنة التدقيق واتخاذها بعدا مهنيا وأكاديميا في نفس الوقت أدى إلى ضرورة السعي نحو تطويرها ودعمها باستمرار، لتحقيق الأهداف المرجوة من استخدامها بأكبر قدر من الكفاءة والفعالية، عن طريق توحيد الجهود بين المهنيين والأكاديميين وكل المؤسسات المعنية سواء محليا أو دوليا، وذلك ما يتجسد من خلال منظمة دولية تسهر على وضع المعايير اللازمة لتطبيق مهنة التدقيق.

وباعتبار الجزائر واحدة من قبيل الدول النامية، فلا بد لها من مواكبة هذه التحديات وتطوير ممارسة مهنة التدقيق، لتتنقل من مجرد إجراءات إلزامية روتينية، إلى أداة فعالة تحقق أغراض العديد من الأطراف المعنية على غرار: المستثمرين، الإدارات الحكومية، إدارة المؤسسة وكل مستعملي القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية: مهنة التدقيق؛ جودة التدقيق؛ المعايير الدولية للتدقيق.

Résumé :

L'émergence de la profession d'audit et l'adoption de la dimension professionnelle et académique ont conduit à la nécessité de la développer afin d'atteindre les objectifs de leur utilisation de la manière la plus efficace et efficiente, en unissant les efforts des professionnels, des universitaires et de toutes les institutions nationales ou

internationales en fixant des normes internationales pour appliquer la profession de l'audit.

En tant que pays en développement, l'Algérie doit relever ces défis et développer la profession de l'audit pour devenir un outil efficace pour atteindre les objectifs de nombreuses parties telles que les investisseurs, la direction de l'entreprise, les services publics et tous les utilisateurs des états financiers.

Les mots clés : la profession d'audit, la qualité d'audit, les normes internationales d'audit.

مقدمة:

لقد غاص الاقتصاد العالمي منذ بضع سنوات في أزمة مالية لم يعرف لشراستها مثل من قبل، ووسط الحديث عن الأسباب والدوافع المتعددة لظهور هذه الأزمة استقر إجماع المتخصصين والرأي العام الدولي على كون سوق العقارات بالولايات المتحدة الأمريكية (موطن أكبر سحابة مالية في العالم) أو ما يعرف بأزمة الرهن العقاري (la crise de supprimes) كان السبب الرئيسي والمباشر في ازدياد حدة هذه الأزمة وانتشارها عبر العالم، وذلك لعدم مصداقية وشفافية المعلومات المالية المعتمدة وانتشار ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية.

وأمام هذه الأوضاع غير المرضية كان لا بد من إعادة النظر في الخدمات التي تقدمها مكاتب المحاسبة والتدقيق، خاصة وأن خدمات هذه الأخيرة تقدم لمصالح الدولة ورجال الأعمال والمؤسسات مما يفرض ضرورة إعادة النظر في القواعد والتنظيمات التي تحكمها خاصة من ناحية الالتزام المهني والأخلاقي حتى تتمتع بجودة مهنية مقبولة من طرف جميع الأطراف أصحاب المصالح. هذا ما يظهر الحاجة إلى الاهتمام بمخرجات التدقيق من حيث إجراءات تنظيمها، والأشخاص القائمين بها، باعتبارها طرفا في الانهيارات والأزمات المالية التي مست كبريات شركات الأعمال، بحيث يلعب التدقيق دورا مهما في الرقابة على مدى الالتزامات بالقوانين والتنظيمات من أجل تخفيض المخاطر التي يمكن أن تتضمنها القوائم المالية، هذا ما يدعم أهمية مصادقة المدقق الخارجي في زيادة الثقة في القوائم المالية.

لهذا الغرض تم اقتراح مجموعة من المعايير الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) يتم الالتزام بها عند القيام بعملية التدقيق، وهي تشمل على المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية لضمان جودة عملية التدقيق.

بما أن المعايير الدولية لمهنة التدقيق تحتاج إلى ضرورة تطبيقها وتكييفها مع الممارسة الميدانية لكل دولة، لتصبح قادرة على الاستفادة من الأهداف التي وجدت لتحقيقها. فلا بد من مواجهة بعض التحديات نظرا لاستحالة تطابق الواقع العملي مع ما هو مقرر نظريا هذا من ناحية، والحاجة إلى ضرورة قياس فعالية دور هذه المعايير في تحسين جودة هذه المهنة بشكل مستمر هذا من ناحية أخرى. فتبرز الإشكالية الرئيسية لموضوعنا كما يلي:

ما مدى فعالية المعايير الدولية للتدقيق في تحسين جودة مهنة التدقيق في

الجزائر؟

تبرز عن هذه الإشكالية الرئيسية مجموعة من الأسئلة الفرعية كما يلي:

- ما هي المفاهيم الأساسية المتعلقة بمهنة التدقيق؟ وما هي أهم المعايير الدولية الواجب احترامها لممارسة هذه المهنة؟
- هل تمارس مهنة التدقيق في الجزائر وفقا لهذه المعايير؟ وما هي التحديات التي تعيق ذلك؟
- هل تشكل المعايير الدولية لمهنة التدقيق دورا فعالا في تحسين جودة مهنة التدقيق في الجزائر؟

للإجابة على هذه الأسئلة تم الاعتماد على الفرضيات التالية:

- التدقيق هو عبارة عن مجموعة من الإجراءات المنظمةة بغرض التأكد من مدى مطابقة الأداء الذي تم تنفيذه مع المعايير المحددة، تم توصيل نتائج ذلك للجهات المعنية؛
 - تشمل المعايير الدولية لمهنة التدقيق كل ما يتعلق سواء بمهمة التدقيق أو الإجراءات الواجب إتباعها لتنفيذ هذه المهمة أو التقرير النهائي للمدقق؛
 - لا تزال الجهات المعنية بمهام التدقيق بالجزائر تسعى لاحترام المعايير الدولية للتدقيق، عن طريق السعي لتطبيقها في الميدان وذلك نظرا لوجود عدة تحديات تحول دون ذلك؛
 - إن الالتزام بتطبيق المعايير الدولية لمهنة التدقيق يلعب دورا فعالا في تحسين جودة هذه المهنة، وذلك نظرا لدورها الفعال في تحقيق أهداف هذه المهنة هذا من جهة، والارتقاء بها والحفاظ عليها هذا من جهة أخرى.
- أهداف وأهمية الدراسة:** تكمن أهمية هذه الدراسة كونها تبحث عن الكشف، عن واقع الممارسة الميدانية لمهنة التدقيق في الجزائر، بالتركيز على مدى احترام

المعايير الدولية المنظمة لهذه المهنة. سعيا لإبراز دورها في تحسين جودة هذه المهنة.

حيث تسعى لتحقيق الأهداف التالية:

- عرض الإطار المفاهيمي لمهنة التدقيق؛
 - عرض أهم المعايير الدولية الخاصة بهذه المهنة؛
 - الكشف عن مدى تطبيق هذه المعايير من طرف المدقق، وما هي التحديات التي تواجهه؛
 - تبيان دور المعايير الدولية لمهنة التدقيق في تحسين جودة هذه المهنة.
- المنهج وأدوات الدراسة:** تم الاعتماد على المنهج الوصفي-التحليلي لعرض المفاهيم الرئيسية المتعلقة بمهنة التدقيق، وعلى الدراسة التطبيقية فيما يخص واقع ممارسة المهنة، من خلال زيارة بعض محافظي الحسابات المعتمدين واستخدام الاستبيان كأداة لجمع المعلومات، لتمكن من الإجابة على فرضيات البحث.
- أولاً: التأصيل العلمي لمهنة التدقيق.**

لقد ارتبطت مهنة التدقيق منذ ظهورها بعلم المحاسبة، نظرا لقدرة الأداء المالي على التعبير عن النتائج العامة للمؤسسة، ومساعدة كل الأطراف الفاعلين في عملية التسيير واتخاذ القرارات. من هنا سنحاول من خلال هذا المبحث أن نعرف التدقيق بشكل عام، ثم نبين من هو المسؤول عن ممارسة هذه المهنة وما هي الأهداف المراد تحقيقها.

1- ماهية التدقيق:

- أ- **نبذة تاريخية:** يعود أصل كلمة المراجعة، أو التدقيق "audit" من الكلمة اللاتينية "audire" والتي تعني الاستماع (الوقاد محمد سامي، 2010، ص17)، حيث عرف التدقيق عدة تطورات مع ظهور النظام المحاسبي بقواعده ونظرياته، خاصة بعد منتصف القرن التاسع عشر. وكذا

تطور النشاط التجاري والاقتصادي وظهور المؤسسات الصناعية الضخمة، وشركات الأموال و المؤسسات ذات الأسهم التي يصعب على المساهم المشاركة في تسييرها.

و بانفصال ملكية المؤسسة عن إدارتها كانت الحاجة إلى المراجعة و المراقبة التي يقوم بها شخص خارجي محترف ومحايد، من أجل أن يطمئن أصحاب الأموال عن النتيجة المحققة، فقد تنوعت وتشعبت المجالات التي تمارس فيها مهنة التدقيق وهذا راجع لتعدد أهدافها وأسبابها.

ب- **تعريف التدقيق:** عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية التدقيق على أنه: "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية ، و تقييمها لغرض التأكد من درجة مسابرة هذه المعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية." وعرفته منظمة العمل الفرنسي على النحو التالي: "هو مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني، يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات و التقييم بغية إصدار حكم معلل و مستقل، استنادا على معايير التقييم لتقدير مصداقية و فعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم" (إبراهيم رسلان، 1997، ص182).

وإذا عرفنا التدقيق بشكل مبسط يمكن القول بأنه "امتحان مهني موجه لمتابعة ما إذا كان نشاط المؤسسة مترجم بمصداقية في حساباتها السنوية، ومطابق للمعايير. لإصدار حكم يعكس تسيير المؤسسة، فهو يمثل إجراءات الرقابة على تنفيذ أهداف المؤسسة" (KHELASSI Réda, 2005, p22). نستنتج من خلال هذه التعاريف ضرورة اعتماد المدقق على معايير محددة، ليقارن على أساسها مدى مصداقية القوائم المالية للمؤسسة والتي تعكس بدورها كل الوظائف بلغة المبالغ و الأرقام.

2- تعريف المدقق:

سنحاول التركيز في هذا البحث على التدقيق المالي و المحاسبي، نظرا لتعدد اتجاهات التدقيق هذا من جهة، وتقيدا بموضوع الملتنقى هذا من جهة أخرى. فالمدقق المختص بتدقيق الحسابات هو شخص متخصص في علوم المحاسبة ذو خبرة ومعتمد قانونيا (الوقاد محمد سامي، 2010، ص21)، مستقل عن إدارة المؤسسة، وهذا إذا كنا بصدد **مدقق خارجي**، وفي الجزائر يعرف بمحافظ الحسابات أو خبير محاسبي. ويعد تطبيقه إلزامي من طرف القانون. ويمكن الاعتماد على خلية تدقيق داخل المؤسسة وتقوم بتدقيق الحسابات بشكل دوري ومستمر وهذا ما يعرف **بالتدقيق الداخلي**، ويكون ذلك اختياري حسب حاجة كل مؤسسة أخذا بعين الاعتبار كل من حجمها وطبيعة نشاطها. إذن المدقق هو شخص مهني محترف يتمتع بالمعايير التالية (محمد نصر الهواري 1990، ص 295):

أ- **التأهيل العلمي والعملية**: أما التأهيل العلمي فيقصد به أن يكون المدقق على درجة كبيرة من التعليم والتكوين في مجالي المحاسبة و التدقيق، من خلال الدراسة في المعاهد والجامعات المختصة بالإضافة إلى الإلمام بعلوم الإدارة الأخرى وحسن الاتصال والحوار. أما التأهيل العملي يمتد إلى الخبرة المكتسبة في الميدان بالإضافة إلى التكوين عند أحد مزاولي المهنة (إبراهيم أحمد الصعيدي، 1998، ص 239).

ب- **الاستقلالية**: هذا المبدأ يمثل الدعامة الأساسية لمهنة التدقيق ويعني قدرة المدقق على إبداء رأي فني محايد دون التعرض لأي ضغوطات من هنا نجد أن تبعية المدقق تلعب دور كبير في تحديد مدى استقلاليته من يتمتع المدقق الخارجي باستقلالية أكبر من المدقق الداخلي التابع لإدارة المؤسسة (السقا السيد أحمد ، 1997، ص58).

ت-السر المهني: تفرض أخلاقيات المهنة ضرورة الحفاظ على كل المعلومات التي يطلع عليها المدقق بحكم عمله نظرا لحاجة كل مؤسسة إلى الحفاظ على سرية معلوماتها الداخلية عن المنافسين(التميمي هادي، 2006، ص66).

3- أهداف التدقيق:

يتصف التدقيق بالديناميكية ليتجاوب مع متطلبات المؤسسات من حقبة زمنية إلى أخرى، لأنه يعد وسيلة وليس غاية في حد ذاته، من هنا سنحاول تبيان أهدافه سواء التقليدية أو الحديثة.

أ- الأهداف التقليدية:

- وسيلة لاكتشاف الغش والخطأ؛
 - اكتشاف محاولة التلاعب في الدفاتر والسجلات المحاسبية؛
 - تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق تدعيم أنظمة الرقابة الداخلية.
- #### ب- الأهداف الحديثة:

- إبداء رأي محايد عن مدى مصداقية القوائم المالية؛
- تدقيق الأهداف المخططة والقرارات المتخذة والمعلومات التي اتخذت على أساسها هذه القرارات؛
- تدقيق الحسابات على الحاسب الالكتروني؛
- تحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاءة والفعالية في بلوغ أهداف المؤسسة.

ثانيا: المعايير الدولية لمهنة التدقيق ودورها في ضمان جودة المهنة:

يقوم التدقيق في جزء كبير من إجراءاته على الأحكام الشخصية للمدقق، هذه الأحكام التي تتفاوت تفاوتاً كبيراً من شخص إلى آخر تبعاً لقدرته العلمية و نوعية تدريبه المهني و المنطلقات الأخلاقية التي ينطلق منها، فإن المنظمات المهنية في الدول المتقدمة رغبة منها في تقليل مدى هذا التفاوت، و في زيادة موضوعية

الأحكام الشخصية فيما يتعلق بعمليات التدقيق أوصت بمجموعة من المعايير المتعارف عليها كي تكون أساسا يعتمد عليه أعضاؤها عند قيامهم بأداء خدماتهم (محمد عبد الرحمن العايدى، 1990، ص218).

1- التعريف بالاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)

تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين سنة (1977) بميونخ (ألمانيا) بمناسبة المؤتمر الدولي للخبراء المحاسبة، وقد تم تسجيل هذا الاتحاد بمدينة جنيف (سويسرا) كمنظمة مستقلة لا تهدف إلى الأرباح أو تحقيق أغراض سياسية، وتم اختيار مدينة نيويورك الأمريكية مقرا له. أنشأ هذا الاتحاد بغرض رفع مستوى جودة خدمات مهنة المحاسبة في مختلف دول العالم، وذلك بالتعاون مع الهيئات والأجهزة المحاسبية المنتشرة في كافة أنحاء العالم. يتشكل الاتحاد من خمسة لجان دائمة: لجنة المعايير الدولية للتدقيق، لجنة التدريب، لجنة المحاسبة المالية والإدارية، لجنة المعلومات الفنية ولجنة القطاع العام (التميمي هادي، 2004، ص24).

تعمل لجنة المعايير التدقيق الدولية على تحسين جودة مهنة التدقيق ووحدة ممارستها في العالم (وجدي حامد حجازي، 2010، ص9) عن طريق :

- إعداد معايير تدقيق عالمية و العمل على تطبيقها و تأقلمها مع الحياة المهنية؛

- تسهيل التعامل و الترابط بين الهيئات المنتمية بالعضوية إليها؛

- الناطق الرسمي الدولي باسم مهنة التدقيق.

2- تعريف المعايير الدولية للتدقيق:

لقد بينت لجنة معايير التدقيق الدولية الإجراءات التي ترتبط بالأعمال التي ينبغي أن يقوم بها مدقق الحسابات و المعايير التي تتعلق بقياس دقة هذه الأعمال، و الكيفية التي تتم بها ممارسة تلك الأعمال و الأهداف الواجب تحقيقها باستخدام إجراءات التدقيق. و ترتبط معايير التدقيق ليس فقط بالصفات المهنية للمدقق و لكن أيضا بكيفية أدائه لفحصه و إعداد تقريره(الصبان محمد سمير، 1990، ص24). و في هذا السياق يمكن عرض بعض التعاريف التي تسلط الضوء على هذه المعايير:

- فقد عرّف الاتحاد الدولي للمحاسبين معايير التدقيق بأنها " مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في مراجعة البيانات المالية و المعايير التي ستطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة بمهنة المدقق والتقارير على مصداقية البيانات (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 1998، ص4).

- و عرّف "ويليام توماس" و "مرسون هنكي" معايير التدقيق بأنها " عبارة عن الأنماط التي يحتد بها المدقق في أثناء أدائه لمهنته و التي تستنتج منطقيا من الفروض و المفاهيم التي تدعمها " (توماس وويليام، 1991، ص52).

- و عرف أحمد نور المعايير بأنها " النموذج أو النمط الذي يستخدم للحكم على نوعية العمل الذي يقوم به مراجع الحسابات " (نور أحمد، 1984، ص12).

و من هذه التعاريف يمكن أن نستنتج الصفات العامة المشتركة للمعيار كما يلي(القاضي حسين وآخرون، 2007، ص52):

- المعيار دليل على مصداقية البيانات بالإضافة إلى كونه وسيلة للقياس و الحكم؛

- المعيار مؤشر يحتذي به المراجع أثناء أدائه لمهنته؛

- المعيار وسيلة لتحديد المراجعة الرسمية؛

- المعيار وسيلة للتعبير عن الصفات الشخصية و المهنية الواجب توفرها 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(حلو حنان ، 1998 ، ص112).
و استنادا لهذه الصفات يمكن تعريف المعيار بأنه " مؤشر يحتذي به المراجع في عملية القياس و الحكم في أثناء أدائه لمهنته و يتم وضعه بعد مرحلة طويلة من التفكير و الاستنتاج المنطقي من مجموعة من الفروض و المفاهيم، التي تدعم وجود هذه المعايير. و يصدر المعيار بموجب نص إلزامي من السلطة المختصة أو بشكل طوعي عند نشره من قبل المهنة ذات العلاقة" (القاضي حسين يوسف و آخرون، 2007، ص12).

3- تصنيف المعايير الدولية للتدقيق:

تنقسم معايير التدقيق الدولية إلى ستة أصناف هي(التميمي هادي، 2006، ص16):

- المعايير الدولية الثمانية الأولى تحدّد المبادئ العامة والمسؤوليات بالنسبة إلى المدقق؛

- في الصنف الثاني من المعايير يجد المدقق معايير وإرشادات تتعلق بقضايا تقييم المخاطر؛

- هناك 11 معيارا دوليا تتناول قضايا مختلفة تتعلّق بتجميع الأدلة الرقابية؛

- كما هناك ثلاثة معايير دولية تتعلق باستعمال عمل الآخرين بمن فيهم المدققين الداخليين والخبراء المساعدين للمدققين؛

- بالإضافة إلى 5 معايير تتعلق باستنتاجات العملية الرقابية وإعداد التقارير؛

- وتخص المعايير الدولية المتبقيّة، المتعلقة بالمجالات الخاصة بما فيها التقارير المتعلقة بإطارات العمل ذات الهدف الخاص والتقارير المتعلقة ببنود معيّنة(حج بكري علي، 2004، ص21).

4- جودة التدقيق:

تم إسقاط فكرة الجودة التي كانت تستعمل للدلالة على خصائص وصفات المنتج الجذابة للمستهلك على وظيفة التدقيق، والتي يقصد بها هنا الخصائص التي يتميز بها رأي المدقق بما يؤدي إلى تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، أي أنها مجموع الخصائص الفنية والنوعية للتدقيق، والتي تشبع حاجة أصحاب المصلحة في المشروع بخصوص توفير آلية لمراقبة الأداء المالي للمشروع(عبد الهالذ أمين، 2000، ص27). كما أنها تعبر عن مستوى التأكيد الذي توفره عملية التدقيق في ظل النظام المحاسبي المالي المعتمد والتقرير عنه، ومدى قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء والمخالفات المالية. كما تعكس جودة التدقيق جودة المعلومات المحاسبية، وبالتالي كلما كانت عملية التدقيق ذات جودة عالية وكان المدقق يتمتع باستقلالية كبيرة كانت المعلومات المحاسبية على درجة عالية من الثقة (نوال حربي رضا، 2015، ص3).

لذا فإنه يمكن القول عن عملية تدقيق بأنها ذات جودة إذا ما حققت رضا لدى العميل طبعا في حدود شروط المهنة، وأن العميل هو الذي يحكم على مدى جودة التدقيق من عدمه من خلال تحصله على النتائج التي كان ينتظرها من عملية التدقيق، فقد وضعت مجموعة من المعايير والضوابط التي تحكم المهنة حتى تقي بالغرض المطلوب منها، ولا تتعارض مع خصائص الأداء المهني للمدقق المتمثل غالبا في اكتشاف الأخطاء والتحريفات والإبلاغ عنها في شكل تقارير تصدر في نهاية عملية التدقيق بكل شفافية واستقلالية (عبد الكريم محمد محمود، 2014، ص366).

ثالثا: الدراسة الميدانية:

اعتمدنا في هذه الدراسة على المقابلة الشخصية مع بعض الخبراء في ميدان المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين البالغ عددهم (20) شخصا، بالإضافة إلى جمع المعلومات عن طريق الاستبيان، لقد تم التركيز في هذه الدراسة الميدانية حول واقع المعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق حسب المحاور الرئيسية التالية وذلك لصعوبة الإلمام بكل المعايير نظرا لتعدددها:

المحور الأول: المعايير المتعلقة بشخصية المدقق؛

المحور الثاني: المعايير المتعلقة بمهمة المدقق؛

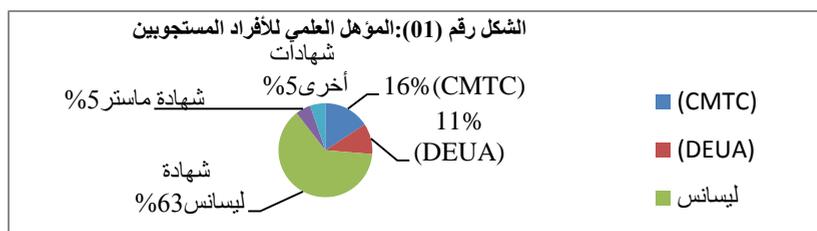
المحور الثالث: المعايير المتعلقة بالتقرير الذي يعده المدقق.

وفي كل محور تم التركيز على النقاط الرئيسية كاستقلالية المدقق، ومدى كفاءته وما إذا كان يعتمد على التخطيط لممارسة مهنته، وذلك لمعرفة مدى فعالية تطبيق هذه المعايير على جودة مهنة التدقيق.

1- وصف عينة الدراسة:

أ- المؤهل العلمي: استنادا إلى البيانات الواردة في الشكل أدناه يتبين لنا أن معظم الأفراد المستجوبين من حملة شهادات الدراسات العليا، بحيث بلغت نسبة حاملي شهادة ليسانس (60%) أي (12) فردا من عينة الدراسة وهو أمر طبيعي كون أن المصنف الوطني للمحاسبين المعتمدين، محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة (سابقا) كان يشترط للقبول في التكوين لولوج مهنة المحاسبة شهادة ليسانس في العلوم المالية، في حين بلغت نسبة حاملي شهادة ماستر (05%) أي بمعدل فرد واحد وهي نسبة منخفضة نوعا ما مقارنة بنسبة حاملي شهادة ليسانس لكون هذه الشهادة ترتبط بظهور النظام الجديد (LMD) وعدم رغبة معظم الممارسين مواصلة الدراسة بسبب انشغالاتهم، أما بالنسبة لحاملي شهادة التحكم في تقنيات المحاسبة (CMTC) فقد بلغ عددهم (03) أي بنسبة (15%) وذلك

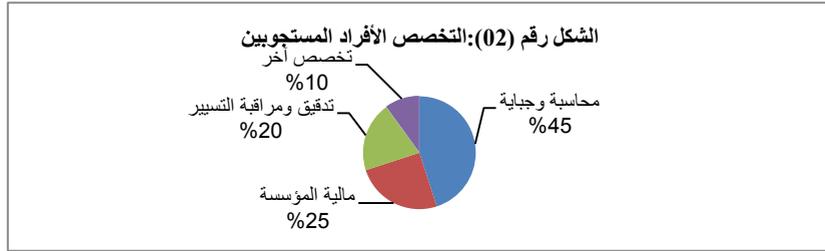
راجع لكون أن هذا الامتحان يعتبر وطني ولا يتم الإعلان عنه إلا في تواريخ معينة مما جعل العديد من مساعدي المحاسبين ومن يريدون دخول مهنة المحاسبة يتعذر عليهم اجتيازه، وفيما يتعلق بشهادة الدراسات التطبيقية الجامعية (DEUA) فهي الأخرى بلغت نسبة حامليها (10%) بسبب طبيعتها المهنية وإحجام الطلبة عن التخصص الميداني المباشر في المحاسبة ويفضلون التكوين الأكاديمي الذي يتوجه بشهادة ليسانس، أما الشهادات الأخرى فمعظمها شهادات تم الحصول عليها من معاهد أجنبية، كالمعهد المغربي للعلوم الاقتصادية والتكنولوجيا، المعهد الوطني التقني للاقتصاد والمحاسبة (INTEC)، فقد بلغت نسبتها (10%) أي بمعدل شخصين. هذا ما يوضحه الشكل الموالي:



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج الاستبيان.

ب- التخصص: الملاحظ من خلال نتائج الاستبيان أن أغلبية المستجوبين الذين يشتغلون بمكاتب المحاسبة والذين يمارسون مهام التدقيق من حاملي شهادات في تخصصات لها علاقة مباشرة بالمحاسبة، فقد بلغت نسبة المتخصصين في المحاسبة والجباية (45%) أي بمعدل (09) أشخاص، وفي نفس السياق بلغت نسبة حاملي شهادة في تخصص مالية المؤسسة (25%) أي في المرتبة الثانية ب (05) أفراد من عينة الدراسة، وهي نسبة متقاربة مع تخصص تدقيق ومراقبة باعتباره تخصص جديد بالجامعة الجزائرية، فقد بلغت نسبته ضمن عينة الدراسة (20%) أي بمعدل 04 أشخاص، في حين بلغت نسبة التخصصات

الأخرى (10%) مثل تخصص إدارة الأعمال، وهو أمر طبيعي بحكم ضرورة التكوين والتحكم في تقنيات المحاسبة من أجل ممارسة المهنة، وهي نتائج مُرضية تدل على أن معظم أفراد عينة البحث لهم دراية بنظم المحاسبة ومختلف تقنياتها لأن ذلك يحسن من جودة التقارير التي يعدونها، وييسر لهم إبداء الرأي الفني المحايد. وهذا ما يوضحه الشكل الموالي:



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج الاستبيان.

2- تحليل نتائج الدراسة :

بالنسبة لتحليل النتائج سنعتمد على تحليل الإجابات حسب كل محور وكل سؤال كالتالي:

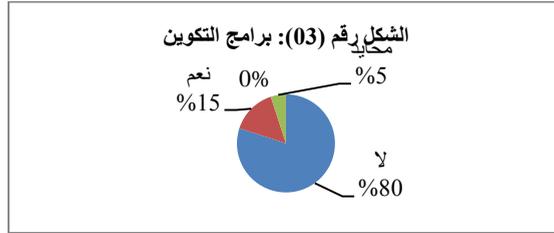
أ- المعايير المتعلقة بشخصية المدقق:

أ-1- تقييم برنامج تكوين المدققين: فيما يتعلق بتقييم برنامج تكوين المدققين في الجزائر فمعظم الإجابات أي ما نسبته (80%) من عينة الدراسة تمحورت حول عدم كفاية هذه البرامج سواء من حيث الكم أو النوع . وذلك راجع حسب رأي المدققين إلى الأسباب التالية:

- لا يوجد برنامج مسطر من طرف الدولة لتكوين وتدريب المدققين بشكل مستمر؛

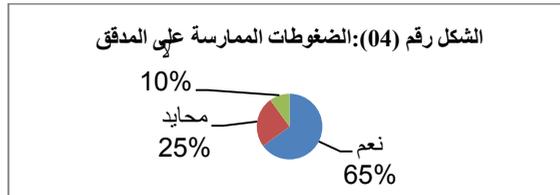
- نقص الإمكانيات المادية والكفاءات المؤهلة في ميدان التدقيق؛

- لا يمكن للمدقق في الكثير من الأحيان أن يلتحق بمعاهد خاصة وذلك نظرا لثقل التكاليف؛
- التكوين الضعيف للملتحقين الجدد بهذه المهنة مما يزيد من عدم كفاءة المدقق. كما هو موضح في الشكل:



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج الاستبيان.

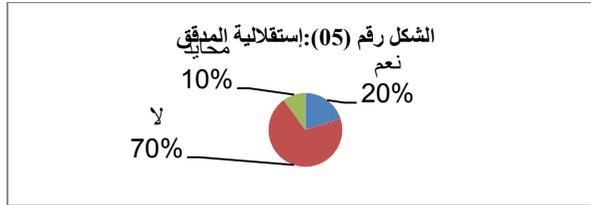
- أ-2- الضغوطات التي تواجه المدقق: فيما يخص الضغوطات التي تواجه المدقق عند ممارسة مهنته فأكثر الإجابات (65%) من عينة الدراسة أدلت بوجود ضغوطات تواجه المدقق عند ممارسة مهنته وذلك بشكل غير مباشر و يرجع ذلك إلى عدم استقلالية المدققين بالقدر الكافي في الجزائر، في حين النسبة المتبقية (25%) من عينة الدراسة تحفظت عن الإجابة عن هذا السؤال، في حين عدد المدققين الذين صرحوا بممارستهم للمهنة بكل حرية لم يتجاوز (02) شخصين بنسبة (10%). كما هو موضح في الشكل الموالي:



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج الاستبيان.

- أ-3- مدى استقلالية المدقق: بالنسبة لمدى استقلالية المدقق في الجزائر فأغلبية الإجابات أي ما يقارب (70%) من عينة الدراسة تنفي وجود قدر كافي من الاستقلالية عند المدقق وترجع أسباب ذلك إلى:

- تعارض القوانين التشريعية التي تحكم مهنة التدقيق في الجزائر مع تحقيق مبدأ الاستقلالية كالقانون 01.10، الذي ينص على كيفية تقاضي أتعاب المدققين الذي أصبح يلزم المدقق بتقديم عرض ثم تقوم المؤسسة باقتناء الأفضل، هذا ما يعيق عمل المدقق المبتدأ من ناحية، وحرفية المدقق ذو الخبرة من ناحية أخرى؛
- تبعية المدققين لجهة وصية في حالة الجزائر -وزارة المالية-، وعدم وجود هيكل خاص بهم يضم المتخصصين في ميدان المحاسبة والتدقيق ؛
- تقاضي المدقق سواء الداخلي أو الخارجي أجره من طرف إدارة المؤسسة. وهذا ما يوضحه الشكل الموالي:



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج الاستبيان.

ب- المعايير المتعلقة بمهمة المدقق:

ب-1- إجراءات قبول مهمة التدقيق: لقد أجمع كل المدققين على أنهم يتخذون إجراءات لقبول عميل جديد، تختلف من مدقق لآخر فمنهم من يطلع على الميزانية الخاصة بالسنوات السابقة ويسأل عن سمعة العميل وذلك ليحمي نفسه من أي مشاكل مستقبلية بصفته مسؤول. ولكن لا يوجد إجراءات موحدة فذلك يرجع إلى شخصية كل مدقق.

ب-2- برنامج مهمة التدقيق: كل المدققين أجمعوا على ضرورة وضع برنامج يسمح بحسن سير مهمة المدقق، يختلف هذا البرنامج من مؤسسة لأخرى حسب الحجم والطبيعة القانونية - ما إذا كانت المؤسسة خاصة أو عامة- وطبيعة

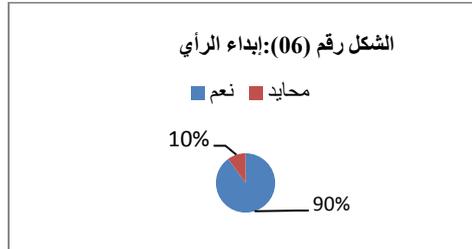
النشاط، وخاصة حسب تقييم نظام الرقابة الداخلية سواء باستخدام الاستبيان أو العينة...، فكلما كان هذا النظام فعال كلما تسهل مهمة المدقق والعكس صحيح. ويصبح هذا التقييم أساسا لوضع البرنامج الواجب إتباعه.

ب-3- أدلة الإثبات: كل مدقق يحلل ويستخدم أدلة الإثبات خاصة عند إصدار رأي متحفظ وذلك ليخلي نفسه من أي مسؤولية، وليبدي التوصيات اللازمة لضمان معالجة هذه النقائص في المستقبل.

ت- المعايير المتعلقة بتقرير المدقق:

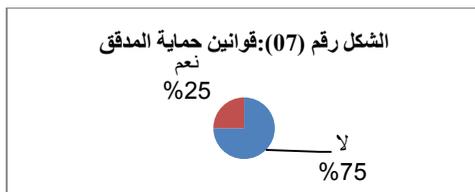
ت-1- منهجية كتابة التقرير: كل مدقق يتبع منهجية محددة لكتابة التقرير، لكن لا يوجد منهجية موحدة يجب إتباعها من طرف كل المدققين.

ت-2- ابدأ الرأي حول مهمة التدقيق: توافقت آراء معظم عينة البحث أي ما يشكل (90%) من عينة الدراسة من مدققين يبدون آرائهم بعد عملية التدقيق سواء كان بالإيجاب، متحفظ أو يمتنع تماما عن المصادقة أي ليس مجبرا في كل الأحوال على المصادقة، إلا في بعض الحالات الاستثنائية التي قد يمارس فيها الضغط على المدقق بشكل أو آخر.



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج الاستبيان.

ت-3- قوانين مهمة التدقيق: أغلبية المدققين أي (75%) من عينة الدراسة يجدون أن القوانين التي تحمي المدققين غير كافية في الجزائر فيما يرى البعض الآخر - (25%) من عينة الدراسة - أنها معقولة.



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج الاستبيان.

ت-4- الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق:يمثل هذا السؤال بؤرة هذه الدراسة فكل المدققين أجمعوا على أنه ما إذا تم الالتزام بالمعايير الدولية لمهنة التدقيق، فسيشكل ذلك أداة فعالة لتحسين جودة هذه المهنة وبالتالي ستحقق الأهداف المرجوة منها.إذن نستنتج من النتائج المتوصل إليها أن المدقق يسعى إلى تطبيق المعايير الدولية لمهنة التدقيق، ولكن تبقى مواجهة العديد من التحديات هي العائق نظرا لما توضحه النتائج المذكورة أعلاه. خاصة من حيث عدم الاستقلالية وعدم وجود هيئة مختصة تسهر على إرساء هذه المعايير وتسعى إلى دعم المهنيين خاصة من جانب التكوين والتأطير باستمرار.

خاتمة

من خلال دراسة مدى فعالية تطبيق المعايير الدولية لمهنة التدقيق في الجزائر في تحسين جودة هذه المهنة توصلنا إلى النتائج التالية:

- يمكن القول أن المدقق الخارجي الجزائري يلتزم وبشكل كبير بتطبيق المعايير الدولية لمهنة التدقيق؛
- يواجه المدقق الجزائري العديد من الصعوبات التي تعيق تطبيق هذه المعايير، خاصة في ظل غياب نقابة مهنية تسهر على تطوير هذه المهنة؛
- هناك نقص كبير فيما يخص الإمكانيات الموفرة لتكوين وتدريب المدققين؛
- تعارض في الكثير من الأحيان بين القوانين التشريعية المنظمة للمهنة وأهدافها ؛

- نقص فعالية أنظمة الرقابة للمؤسسات أي عدم التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي.

من خلال النتائج المتوصل إليها يمكن الإجابة على فرضيات البحث كما يلي:
بالنسبة **للفرضية الأولى** تم تأكيدها من حيث تحديد الغرض من ممارسة مهنة التدقيق الهادف إلى تبيان مدى مصداقية القوائم المالية في التعبير عن عدالة المركز المالي للمؤسسات، ولكن عرفت هذه المهنة العديد من الآفاق الجديدة لتصبح أشمل من ذلك. أما فيما يخص **الفرضية الثانية** تم تأكيدها نسبيا بالمعايير الدولية لمهنة التدقيق تعد أوسع من النقاط المذكورة في صياغة الفرضية. وفيما يخص **الفرضية الثالثة** فتم تأكيدها خاصة من جهة التدقيق الخارجي، وذلك لأن كل مدقق يسعى لحماية نفسه من أي مسؤولية أيا كان نوعها. أما **الفرضية الرابعة** فتم تأكيدها لأن الهدف الرئيسي من وضع المعايير الدولية لمهنة التدقيق هو تحسين جودة ممارسة هذه المهنة.

من هنا نقدم **الاقترحات** التالية فالالتزام بالمعايير الدولية لمهنة التدقيق يحتاج إلى:

- ضرورة إنشاء هيئة عليا خاصة بتأصيل هذه المهنة في الجزائر بالتواصل مع الاتحادات الدولية المختصة؛
- وضع برامج عالية المستوى لتدريب وتأهيل المدقق سواء الداخلي أو الخارجي من طرف الهيئات الحكومية؛
- إرساء مبدأ الاستقلالية و مراعاة أهداف المهنة عند وضع القوانين التشريعية؛
- توحيد منهجية العمل وإعداد التقارير لضمان معلومات واضحة ومنسجمة ليسهل استخدامها من طرف الجهات المعنية؛
- وضع قوانين تشريعية تضمن حقوق المدقق هذا من ناحية، وتحدد واجباته هذا من ناحية أخرى؛

- وضع طريقة أكثر مرونة لتقاضي أتعاب المدقق بحيث تراعي أهداف كل الأطراف المعنية؛
 - توعية المدققين على ضرورة تطبيق المعايير الدولية لمهنة التدقيق ومحاولة تكيفها مع الواقع في الجزائر؛
 - تطبيق عقوبات رادعة لكل من لم يلتزم بسلوكيات المهنة.
- تحتاج مهنة التدقيق في الجزائر إلى ضرورة تكاتف جهود جميع الأطراف المعنية، لضبط ممارسة المهنة وتطويرها وتحسين جودتها. وذلك بتوفير جميع الإمكانيات اللازمة، وزيادة الوعي بضرورة احترام المعايير الدولية لممارسة هذه المهنة، وأن نستفيد من آفاقها الواسعة ولا نعتبرها إجراء قانوني ملزم التنفيذ فقط، وذلك سواء من طرف الجهات الحكومية أو حتى المهنيين لأنهم يشتركون في مسؤولية الارتقاء بهذه المهنة.

المراجع:

1. إبراهيم أحمد الصعيدي، دراسات متقدمة في المراجعة، بدون ناشر، 1998.
2. أحمد حلمي جمعة، "تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية" وقواعد وأخلاقيات المهنة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009.
3. الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نيويورك، الولايات المتحدة الأمريكية، الجزء الثاني، طبعة 2010. www.ifac.org
4. الاتحاد الدولي للمحاسبين، تقرير 1998.

5. التميمي هادي، مدخل إلى التدقيق، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006.
6. التميمي هادي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة ، الأردن، 2006 .
7. التميمي هادي ، مدخل إلى المراجعة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004.
8. السقا السيد أحمد ، المراجعة الداخلية : الجوانب الحالية والتشغيلية الجمعية السعودية للمحاسبة ، الإصدار الثاني عشر ، الرياض ،السعودية، 1997.
9. الصبان محمد سمير، محمد فيومي محمد، المراجعة بين التنظير و التطبيق، الدار الجامعية،بيروت 1990.
10. القاضي حسين وآخرون، أصول المراجعة، منشورات جامعة دمشق، دمشق، سوريا، 2007.
11. القاضي حسين يوسف، وآخرون، أصول المراجعة، منشورات جامعة دمشق، دمشق، سوريا، 2007.
12. الوقاد محمد سامي، وديان لؤي محمد، تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي، عمان، 2010.
13. إبراهيم رسلان، الاتجاهات الحديثة في المراجعة، دار الثقافة العربية، القاهرة، مصر، 1997.
14. توماس ويليام، هنكي امرسون، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات، دار المريخ للنشر، الرياض، 1991 .
15. حج بكري علي، أصول مراجعة الحسابات: أساسيات وعمليات، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية، 2004.

16. حلوة حنان ، محمد رضوان، نظرية المحاسبة ، مديرية الكتب و المطبوعات الجامعية ، 1998.
17. عبد الكريم محمد محمود، جودة التدقيق-قراءة جديدة لمفهوم قديم، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي الخامس، 2014.
18. عبد اله خالد أمين، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العملية دار وائل للنشر و التوزيع عمان، الأردن، 2000 .
19. محمد سمير عامل ، أساسيات المراجعة في ظل بيئة نظم التشغيل الالكتروني للبيانات ، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 1999.
20. محمد عبد الرحمن العائدي، بحوث متقدمة في المحاسبة والمراجعة، مكتبة الجلاء الحديثة، مصر، 1990.
21. محمد نصر الهواري ، وآخرون، دراسات متقدمة في المراجعة المالية والوظيفية، مكتبة قصر الزعفران، القاهرة، مصر، 1990.
22. نوال حربي رضا، تحليل العوامل المؤثرة في جودة التدقيق (دراسة تحليلية لأراء عينة من المدققين من جامعة القادسية)، كلية الاقتصاد، جامعة القادسية، أنظر الرابط: <http://qu.edu.iq/ade/wp-content/uploads/2015/04/Copy1.pdf>
23. نور أحمد، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية و العملية، الدار الجامعية، بيروت، 1984 .
24. وجدي حامد حجازي، المعايير الدولية للمراجعة-شرح وتحليل- دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2010.
25. KHELASSI Réda, l'audit interne, éd .distribution Houma,Alger,2005.