الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة باتنة 1

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبة

دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق: دراسة ميدانية في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث (ل.م.د) في العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وتدقيق

إعداد الطالبة:
بن أزواو ليلى

تحت إشراف:
أ.د. عبد الصمد نجوى

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
فنغور عبد السلام	أستاذ محاضر " أ "	جامعة باتنة 1	رئيسا
عبد الصمد نجوى	أستاذ التعليم العالي	جامعة باتنة 1	مقررا ومشرفا
خدومة الوردي	أستاذ التعليم العالي	جامعة باتنة 1	ممتحنا
بوسلمة حكيمة	أستاذ التعليم العالي	جامعة باتنة 1	ممتحنا
شوقي طارق	أستاذ محاضر " أ "	جامعة سطيف 1	ممتحنا
مزياني نور الدين	أستاذ التعليم العالي	جامعة سكيكدة	ممتحنا

السنة الجامعية 2023/2022

بسم الله الرحمن الرحيم

عن أبي هريرة رضي الله عنه قال "قال رسول الله صلى الله عليه وسلم من سلك طريقا يلتمس فيه علما سهل الله له به طريقا إلى الجنة"

أخرجه مسلم

إهـــــــــداء

إلى أروع إنسان له الفضل الأكبر في حبي للعلم وإصراري على النجاح ..... والدي حفظه الله وأطال في عمره.

إلى مصدر الحب والحنان في هذه الدنيا والتي رسمت لي طريقا بدعائها وإلى الشمعة التي تضيء حياتي إلى أغلى ما في وجودي ..... أمي الغالية أطال الله في عمرها وأمدها بالصحة والعافية.

إلى أعظم سند في حياتي وأحباء قلبي ..... أختاي صارة وسهام وأخي سمير.

إلى رفيق دربي ومن ساعدني في تخطي العقبات وصبر عن كل تقصير مني ..... زوجي حفظه الله.

إلى كل أفراد عائلتي وجميع الأهل والأقارب والأصدقاء.

إلى كل باحث وطالب علم.

إليكم جميعا أهدي ثمرة جهدي المتواضعة راجيا من الله عز وجل أن يجد القبول والنجاح

شكـــر وعرفـــان

الحمد والشكر لله سبحانه وتعالى العلي القدير الذي لا يكون التوفيق إلا منه سبحانه الذي من علي بفضله أن شرح لي صدري ويسر لي أمري وألهمني هذا الطموح وسدد خطاي وسهل دربي بأن أتممت إحدى رسائل العلم، حيث قال في محكم تنزيله:

{فاذكروني أذكركم واشكروا لي ولا تكفرون} [البقرة: 152]

وأصلي وأسلم على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه ومن اتبعهم بإحسان إلى يوم الدين.

كما يطيب لي ويسرني أن أرفع الفضل لأهله وأن أتقدم في البداية بخالص الشكر والتقدير وعظيم الامتنان للمشرفة الأستاذة **عبد الصمد نجوى** على نصائحها القيمة طوال فترة إعداد الأطروحة والتي لم تدخر جهدا في مساعدتي بما قدمته من توجيهات ونصائح ثمينة زادت من قيمة العمل وساهمت في إثراء موضوع دراستنا في جوانبه المختلفة وعلى سعة صدرها كبيرة الأثر منذ أن تكونت فكرة البحث وبلورتها وحتى ظهورها بهذه الصورة التي بين أيديكم فجزاها الله خير الجزاء.

كما أتقدم بالشكر وخالص الامتنان إلى كل من قدم لي يد المساعدة لإتمام هذا العمل وأخص بالذكر **الأستاذ بورقبة قويدر، الأستاذ رابحي المختار والأستاذ هزرشي طارق.**

ولا يفوتني أن أقدم جزيل الشكر إلى إطارات مؤسسة سوناطراك وعلى رأسهم السيد **عبد الحميد الحسين** مدير قسم التدقيق الداخلي على المعلومات والمساعدات المقدمة خلال إنجاز الجانب التطبيقي للأطروحة و**سحيم لخضر** محافظ الحسابات، **حران عبد القادر** مفتش بالمفتشية العامة للمالية الذين لم يبخلوا علي بوقتهم وجهدهم وخبراتهم.

والشكر موصول للأساتذة أعضاء لجنة المناقشة الموقرة على قبولهم مناقشة هذه الأطروحة وتحملهم عناء تقييمها وإثرائها.

ولا ننسى تقديم الشكر الجزيل إلى أسرة جامعة باتنة 1 كلية العلوم الاقتصادية عامة ممثلة بإدارتها وكافة الأساتذة الأفاضل على الجهود المبذولة.

وأخيرا أسدي كل عبارات الشكر والعرفان إلى كل شخص مد لي يد المساعدة والعون من قريب أو من بعيد خلال إنجاز هذه الأطروحة ولو بالدعاء والكلمة الطيبة.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات	الصفحة
إهداء	
شكر وعرفان	
فهرس المحتويات	**III-I**
فهرس الجداول	**V-IV**
فهرس الملاحق	**VI**
قائمة المختصرات	**VIII-VII**
مقدمة	**أ-ظ**
الفصل الأول: جودة التدقيق وأساسيات الرقابة عليها	**01**
المبحث الأول: التعريف بجودة التدقيق ووسائل تحسينها	**02**
المطلب الأول: عموميات حول التدقيق	02
المطلب الثاني: ماهية جودة التدقيق	09
المطلب الثالث: خصائص جودة التدقيق والعوامل المؤثرة فيها	17
المطلب الرابع: وسائل تحسين جودة التدقيق	24
المبحث الثاني: أساسيات الرقابة على جودة التدقيق	**29**
المطلب الأول: مفهوم الرقابة على جودة التدقيق، أهميتها وأهدافها	29
المطلب الثاني: عناصر الرقابة على جودة التدقيق	33
المطلب الثالث: أساليب الرقابة على جودة التدقيق	40
المبحث الثالث: جهود المنظمات العلمية والمهنية في مجال الرقابة على جودة التدقيق	**46**
المطلب الأول: جهود المنظمات الدولية في مجال الرقابة على جودة التدقيق	46
المطلب الثاني: جهود المنظمات العربية في مجال الرقابة جودة التدقيق	51
المطلب الثالث: المعايير الدولية للرقابة على جودة التدقيق	55
خلاصة الفصل الأول	**64**
الفصل الثاني: لجان المراجعة كآلية لدعم حوكمة الشركات	**65**
المبحث الأول: ماهية لجان المراجعة	**66**
المطلب الأول: الخلفية التاريخية لنشأة لجان المراجعة وتطورها	66
المطلب الثاني: مفهوم لجان المراجعة	72
المطلب الثالث: أهمية لجان المراجعة	75
المطلب الرابع: أهداف لجان المراجعة	77
المبحث الثاني: القواعد التي تحكم عمل لجان المراجعة	**80**
المطلب الأول: ضوابط تشكيل لجان المراجعة	80
المطلب الثاني: آليات عمل لجان المراجعة	86
المطلب الثالث: صلاحيات لجان المراجعة	89
المطلب الرابع: مهام ومسؤوليات لجان المراجعة	90
المبحث الثالث: مساهمة لجان المراجعة في تعزيز حوكمة الشركات	**95**

المطلب الأول: ماهية حوكمة الشركات	95
المطلب الثاني: محددات وخصائص حوكمة الشركات	99
المطلب الثالث: علاقة لجان المراجعة بمبادئ حوكمة الشركات	100
المطلب الرابع: علاقة لجان المراجعة بآليات حوكمة الشركات	106
خلاصة الفصل الثاني	**112**
الفصل الثالث: مساهمة لجنة المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق في الشركة	**113**
المبحث الأول: لجنة المراجعة والرقابة على أعمال الشركة	**114**
المطلب الأول: لجنة المراجعة والرقابة الداخلية	114
المطلب الثاني: لجنة المراجعة وإدارة المخاطر	123
المطلب الثالث: لجنة المراجعة وفحص جودة التقارير المالية	128
المبحث الثاني: لجنة المراجعة والرقابة على جودة التدقيق الداخلي	**135**
المطلب الأول: عموميات حول المدقق الداخلي	135
المطلب الثاني: دور لجنة المراجعة في تعيين المدقق الداخلي	140
المطلب الثالث: دور لجنة المراجعة في تقييم كفاءة المدقق الداخلي	144
المطلب الرابع: دور لجنة المراجعة في تدعيم استقلالية المدقق الداخلي	147
المطلب الخامس: فحص لجنة المراجعة لأداء أعمال التدقيق الداخلي	150
المبحث الثالث: لجنة المراجعة والرقابة على جودة التدقيق الخارجي	**157**
المطلب الأول: عموميات حول المدقق الخارجي	157
المطلب الثاني: دور لجنة المراجعة في تعيين المدقق الخارجي	162
المطلب الثالث: دور لجنة المراجعة في تدعيم إستقلالية المدقق الخارجي	168
المطلب الرابع: متابعة لجنة المراجعة لأداء المدقق الخارجي لخدمات التدقيق	170
المطلب الخامس: متابعة لجنة المراجعة لأداء المدقق الخارجي للخدمات غير التدقيقية	177
المطلب السادس: دور لجنة المراجعة في حل المنازعات بين الإدارة والمدقق الخارجي	182
خلاصة الفصل الثالث	**188**
الفصل الرابع: الإطار التنظيمي والمؤسساتي للرقابة على جودة التدقيق ولجان المراجعة في الجزائر	**189**
المبحث الأول: ضوابط جودة التدقيق والرقابة عليها في التشريع الجزائري	**189**
المطلب الأول: ضوابط الجودة المرتبطة بمكتب التدقيق	189
المطلب الثاني: ضوابط الجودة المرتبطة بالمدقق	191
المطلب الثالث: ضوابط الجودة المتعلقة بعملية التدقيق	194
المطلب الرابع: ضوابط الرقابة على جودة التدقيق	198
المبحث الثاني: آليات دعم تطبيق حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية	**207**
المطلب الأول: ميثاق الحكم الراشد	207
المطلب الثاني: هيئات دعم حوكمة الشركات	210
المطلب الثالث: الإصلاح المحاسبي	211
المطلب الرابع: آليات أخرى	212

المبحث الثالث: ضوابط تشكيل لجان المراجعة في التشريع الجزائري	**215**
المطلب الأول: ضوابط لجان المراجعة من منظور القانون التجاري	215
المطلب الثاني: ضوابط لجان المراجعة من منظور ميثاق الحكم الراشد	215
المطلب الثالث: ضوابط لجان المراجعة من منظور التشريعات البنكية	216
المطلب الرابع: ضوابط لجان المراجعة من منظور نصوص أخرى	218
خلاصة الفصل الرابع	**221**
الفصل الخامس: تحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات	**222**
المبحث الأول: التعريف بأداة الدراسة	**222**
المطلب الأول: إعداد وتصميم أداة الدراسة	222
المطلب الثاني: مقياس أداة الدراسة	223
المطلب الثالث: اختبار صدق وثبات أداة الدراسة	225
المطلب الرابع: اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة	231
المبحث الثاني: وصف عينة الدراسة	**232**
المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة	232
المطلب الثاني: درجة استجابة العينة	232
المطلب الثالث: توزيع العينة حسب الخصائص الشخصية	233
المبحث الثالث: تحليل آراء أفراد العينة حول محاور الاستبيان	**236**
المطلب الأول: تحليل آراء أفراد العينة حول المحور الأول	236
المطلب الثاني: تحليل آراء أفراد العينة حول المحور الثاني	239
المطلب الثالث: تحليل آراء أفراد العينة حول المحور الثالث	242
المبحث الرابع: نتائج واختبار الفرضيات	**246**
المطلب الأول: نتائج اختبار الفرضية الأولى	246
المطلب الثاني: نتائج اختبار الفرضية الثانية	248
المطلب الثالث: نتائج اختبار الفرضية الثالثة	249
المطلب الرابع: نتائج اختبار الفرضية الرابعة	255
خلاصة الفصل الخامس	**259**
الخاتمة	**260**
قائمة المراجع	**265**
الملاحق	**284**
ملخص باللغة العربية	**314**
ملخص باللغة الإنجليزية	**315**

فهرس الجداول

فهرس الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1	عناصر ومتطلبات الرقابة على جودة التدقيق	39
2	مقارنة بين أهم الإصدارات حول ضوابط تشكيل لجان المراجعة	85
3	تقييم لجنة المراجعة لمكونات الرقابة الداخلية	121
4	الخدمات التأكيدية وغير التأكيدية	160
5	مجال وتوقيت الإتصالات بين المدقق الخارجي ولجنة المراجعة	176
6	درجات مقياس ليكرت الخماسي	223
7	ترميز عبارات الاستبيان	224
8	مقياس تحديد المتوسط الحسابي والمعدل النسبي	225
9	معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية للمحور الأول	226
10	معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية للمحور الثاني	227
11	معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية للمحور الثالث	228
12	معدل الارتباط بين درجة كل محور من محاور الدراسة مع الدرجة الكلية لعبارات الاستبيان	229
13	اختبار معامل الثبات لكل محور من محاور الاستبيان	230
14	اختبار معامل ألفا كرونباخ لثبات استبيان الدراسة	230
15	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي	231
16	عدد الاستمارات الموزعة، المستردة والصالحة للتحليل	233
17	توزيع العينة بحسب العمر	233
18	توزيع العينة بحسب المؤهل العلمي	234
19	توزيع العينة بحسب الوظيفة	235
20	توزيع العينة بحسب الخبرة المهنية	235
21	نتائج التحليل الوصفي لآراء أفراد العينة حول المحور الأول	238
22	نتائج التحليل الوصفي لآراء أفراد العينة حول المحور الثاني	241
23	نتائج التحليل الوصفي لآراء أفراد العينة حول المحور الثالث	244
24	اتجاهات الآراء حول أبعاد المحور الثالث	245
25	نتائج اختبار(T) للفرضية الفرعية الأولى H_o1_1	246
26	نتائج اختبار(T) للفرضية الفرعية الثانية H_o1_2	247
27	نتائج اختبار(T) للفرضية الرئيسية الأولى H_o1	248
28	نتائج اختبار(T) للفرضية الثانية H_o2	248
29	نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA Test) لاختبار الفروقات بين آراء أفراد العينة حول أهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق التي تعزى إلى متغير المؤهل العلمي	249
30	اختبار المقارنات البعدية (LSD) للفروقات بين آراء أفراد العينة حول أهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق التي تعزى إلى تباين المؤهل العلمي	250
31	نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA Test) لاختبار الفروقات بين آراء أفراد العينة حول أهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق التي تعزى إلى متغير الوظيفة	251

32	اختبار المقارنات البعدية (LSD) للفروقات بين آراء أفراد العينة حول أهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق التي تعزى إلى تباين الوظيفة	252
33	نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA Test) لاختبار الفروقات بين آراء أفراد العينة حول أهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق التي تعزى إلى متغير الخبرة المهنية	253
34	اختبار المقارنات البعدية (LSD) للفروقات بين آراء أفراد العينة حول أهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق التي تعزى إلى تباين عدد سنوات الخبرة المهنية	254
35	نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA Test) لاختبار الفروقات بين آراء أفراد العينة حول معوقات تفعيل دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق التي تعزى لمتغير المؤهل العلمي	256
36	نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA Test) لاختبار الفروقات بين آراء أفراد العينة حول معوقات تفعيل دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق التي تعزى لمتغير الوظيفة	256
37	نتائج تحليل (ANOVA Test) لاختبار الفروقات بين آراء أفراد العينة حول معوقات تفعيل دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق التي تعزى لمتغير الخبرة المهنية	257

فهرس الملاحق

فهرس الملاحق

الرقم	العنوان	الصفحة
1	نموذج استمارة الرقابة الذاتية للجودة	284
2	نموذج استمارة الاستبيان	288
3	مخرجات معالجة البيانات واختبار الفرضيات	295

قائمة المختصرات

قائمة المختصرات		
الرمز/Code	**Signification**	**الدلالة**
AAA	**A**merican **A**ccounting **A**ssociation	جمعية المحاسبة الأمريكية
AACIA	**A**ssociation des **A**uditeurs **C**onsultants **I**nternes **A**lgériens	جمعية المدققين الإستشاريين الداخليين الجزائريين
AICPA	**A**merican **I**nstitute **C**ertified **P**ublic **A**ccountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
ANSI	**A**merican **N**ational **S**tandards **I**nstitute	المعهد الوطني الأمريكي للمقاييس
ASB	**A**uditing **S**tandards **B**oard	مجلس معايير التدقيق (الأمريكي)
BCIA	**B**anque Commerciale et **I**ndustrielle d'**A**lgérie	البنك التجاري والصناعي الجزائري
BRC	**B**lue **R**ibbon **C**ommittee	لجنة الشريط الأزرق
BSI	**B**ritish **S**tandards **I**nstitution	هيئة المواصفات البريطانية
CARE	**C**ercl**e** d'**A**ction et de **R**eflexion sur l'**E**ntreprise	دائرة العمل والتفكير في الشركة
CBOK	**C**ommon **B**ody **O**f **K**nowledge	المجموعة المشتركة للمعرفة
CEO	**C**hief **E**xecutive **O**fficer	مدير تنفيذي رئيسي
CFO	**C**hief **F**inancial **O**fficer	مدير مالي رئيسي
CICA	**C**anadian **I**nstitute of **C**harted **A**ccountants	المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين
CLERP	**C**orporate **L**aw **E**conomic **R**eform **P**rogram	برنامج الإصلاحات الاقتصادية لقانون الشركات
CNMV	**C**omision **N**acional del **M**arcado de **V**alores	اللجنة الوطنية لسوق الأوراق المالية (الإسبانية)
COSO	**T**he **C**ommittee **O**f **S**ponsoring **O**rganization	لجنة المنظمات الراعية
ERM	**E**nterprise **R**isk **M**anagement	إدارة مخاطر المؤسسة
FMI	**F**onds **M**onétaire **I**nternational	صندوق النقد الدولي
FRC	**F**inancial **R**eporting **C**ouncil	مجلس الإبلاغ المالي
FSR	**F**inancial **S**ervices **R**ound table	لجنة الخدمات المالية
GAAP	**G**enerally **A**ccepted **A**ccounting **P**rinciples	مبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما (المتعارف عليها)
GAAS	**G**enerally **A**ccepted **A**uditing **S**tandards	معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما (المتعارف عليها)
GCGF	**G**lobal **C**orporate **G**overnance **F**orum	المنتدى العالمي لحوكمة الشركات

GOAL	**G**overnance **A**lgeria	الحوكمة الجزائرية
IAASB	**I**nternational **A**uditing and **A**ssurance **S**tandards **B**oard	مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكيد
ICAEW	**I**nstitute of **C**harted **A**ccountants in **E**ngland and **W**ales	معهد المحاسبين القانونيين في إنجليترا وويلز
IFA	**I**nstitut **F**rancais **D**es **A**dministrateurs	المعهد الفرنسي للمديرين
IFAC	**I**nternational **F**ederation of **A**ccountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IFC	**I**nternational **F**inance **C**orporation	مؤسسة التمويل الدولية
IIA	**I**nstitute of Internal **A**uditors	معهد المدققين الداخليين
IIAFR	**I**nstitute of **I**nternal **A**uditors for **F**inancial **R**esearch	معهد المدققين الداخليين للأبحاث المالية
ISA$_s$	**I**nternational **S**tandards on **A**uditing	المعايير الدولية للتدقيق
ISO	**I**nternational **O**rganisation for **S**tandardization	المنظمة الدولية للتقييس
ISQC	**I**nternational **S**tandard on **Q**uality **C**ontrol	المعايير الدولية لرقابة الجودة
NASD	**N**ational **A**ssociation of **S**ecurities **D**ealers	الرابطة الوطنية للوسطاء الماليين
NYSE	**N**ew **Y**ork **S**tock **E**xchange	بورصة نيويورك
OECD	**O**rganisation for **E**conomic **C**o-orperation and **D**evelopment	منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية
PCAOB	**P**ublic **C**ompany **A**ccounting **O**versight **B**oard	مجلس الرقابة على أعمال تدقيق حسابات الشركات العامة
SAB	**S**taff **A**ccounting **B**ulletin	النشرة المحاسبية للموظفين
SAI$_s$	**S**upreme **A**udit **I**nstitutions	أجهزة الرقابة العليا
SAS	**S**tatement on **A**uditing **S**tandards	نشرة معايير التدقيق
SEC	**S**ecurities and **E**xchange **C**ommission	لجنة الأوراق المالية والبورصات (الأمريكية)
SQCS	**S**tatement on **Q**uality **C**ontrol **S**tandards	نشرة معايير رقابة الجودة
SOCPA	**S**audi **O**rganization for **C**ertified **P**ublic **A**ccountants	الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين
SOX- Act	**S**arbanes-**OX**ley –Act	قانون ساربنيز أوكسلي
WB	**W**orld **B**ank	البنك الدولي

مقدمة

مقدمة:

شهد العالم العديد من حالات الغش والإفلاس ومختلف الفضائح المالية والتي عرفتها أكبر الشركات في أغلب الدول، وكانت الولايات المتحدة الأمريكية في صدارة القائمة مثل إفلاس شركة إنرون التي كانت أكبر فضيحة والحدث المالي الأكثر إثارة في التاريخ المعاصر للولايات المتحدة، باعتبارها أكبر الشركات في الاقتصاد الأمريكي الرائدة عالميا في صناعات الغاز والطاقة والتي عرفت نموا عاليا سريعا في المجالات الاستراتيجية بعد تنويع أنشطتها، وتكفل أكبر مكاتب التدقيق المعروفة في الولايات المتحدة الأمريكية بتدقيق حساباتها ومتابعة أعمالها. فعلى الرغم من مكاسبها المالية غير المتوقعة والحجم الهائل لمنظمتها ومواردها المادية والبشرية الكبيرة فقد عانت هذه الشركة من تقلبات أدت إلى إفلاسها التام، الأمر الذي انعكس سلبا على البيئة المحاسبية والأعمال أنذاك وكانت من أهم هذه الانعكاسات انخفاض ثقة المستثمرين في أسواق المال وفشل أعمال التدقيق. ومع تكرار مشاهد هذه الانهيارات والفضائح تبين أن حالات الفشل هذه التي مست كبرى الشركات تعود لامتلاكها لهياكل حوكمة ضعيفة أو منعدمة من الأساس وإلى الفساد المالي والإداري وضعف الأنظمة الرقابية. وبعد إجراءات التحقيقات الأولى وجهت أصابع الاتهام لإدارات تلك الشركات باعتبارها آليات رقابية فشلت في التسيير ولمعدي القوائم المالية من جهة وإلى مدققي الحسابات نظرا لتواطئهم وتورطهم مع تلك الشركات وللمنظمات المهنية نظرا لضعف إشرافها في حماية حقوق الأطراف أصحاب المصالح في تلك الشركات من جهة أخرى.

هذه الوضعية لم تهز تداعياتها الكبيرة الأسواق فحسب بل هزت أيضا ممارسات المهنيين لذا تم تعزيز عامل السمعة في علاقات الشركات والمستثمرين بمكاتب التدقيق، ونتيجة لذلك أصبحت الشفافية المالية واستقلالية المدقق من الموضوعات الهامة في البحث المالي في جميع أنحاء العالم. وعليه أصبحت جودة أعمال التدقيق في وقت لاحق الشغل الشاغل لكل من عالم الأعمال والبحث، فالمستعملين للقوائم المالية كانوا في السابق يبحثون عن مدققين للتأكد من مصداقية هذه القوائم لاتخاذ قراراتهم فوجدوا أنفسهم اليوم يبحثون عن آليات تسمح لهم بمراجعة جودة أعمال المدققين أنفسهم. وتعد لجان المراجعة كمكون أساسي لحوكمة الشركات من أهم الآليات التي تكفل الرقابة على جودة التدقيق، حيث كان تكوين هذه اللجان هو محور الإصلاحات التشريعية والتنظيمية التي اتخذت في العديد من دول العالم. وقد شهدت مسؤوليات لجان المراجعة تطورا ملحوظا فتجاوزت إطار أعمال الشركة إلى إطار أعمال التدقيق باعتبار هذه الأعمال مكون أساسي في حوكمة الشركات، ومما لاشك فيه أن هناك علاقات متشابكة بين مسؤوليات لجان المراجعة وأداء أعمال التدقيق سواء الداخلي أو الخارجي داخل الشركات فهي تعمل على ضمان الضوابط والمعايير الواجبة التطبيق والتي ينعكس فحواها مباشرة على جودة مخرجات أعمال التدقيق، بحيث تعمل اللجنة على فحص خطط التدقيق بشكل دوري والوسائل اللازمة لتنفيذها والتأكد من خبرة وكفاءة المدققين كما أن الحوكمة تكلف هذه اللجان بتعيين مدققي الحسابات فغالبا ما تلعب دورا حاسما في هذه العملية وتقدم توصيات لمجلس الإدارة بشأن تعيينهم مع التأكد من أنهم يؤدون مهامهم بالاستقلالية اللازمة والحرص على الحفاظ عليها كما تقوم بتقييم خطة العمل وإجراء مراجعات دورية وإعداد التقارير النهائية ورفع التوصيات ذات الصلة لمجلس الإدارة. وبمعنى آخر إن لجان المراجعة تؤثر بصورة أو بأخرى على الأداء المهني للمدقق وذلك بدءا من عملية التخطيط للمهمة وتحديد الاستراتيجية المناسبة لذلك وصولا لنتائج هذه العملية.

مشكلة الدراسة:

مع توجه الاهتمام الدولي اتجاه لجان المراجعة وصدور العديد من الإصدارات التي نادت بتكوين لجان المراجعة وتحديد نطاق عملها، مهامها ومسؤولياتها، وفي ظل هذا كان على الجزائر أن تهتم أيضا بلجان المراجعة كرد فعل طبيعي نتيجة اهتمامها بتطبيق الإصلاحات في قطاع المال والأعمال وسعيها لتحقيق الانفتاح الاقتصادي. فقد تبنت مجموعة من الإصلاحات الهيكلية والمبادرات لتفعيل أطر لجان المراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية وكل ذلك من أجل التكيف مع المستجدات الحالية في هذا المجال، بحيث تواجه البيئة الجزائرية كغيرها من الدول السائرة نحو طريق النمو نفس التحديات المتعلقة بآليات الحوكمة وكيفية تفعيلها تحقيق تغييرات جذرية في إدارة الشركات الجزائرية بما يتماشى مع معايير الشفافية والموثوقية وضمان تحسين مستوى مخرجات أعمال التدقيق.

تأسيسا على ما تقدم تتحدد مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي:

ما مدى إمكانية تفعيل دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

إن هذا التساؤل الرئيسي الذي تتمحور حوله الإشكالية يثير مجموعة من الأسئلة الفرعية التي تمكن من دراسة الموضوع بصورة أدق تتمثل فيما يلي:

- ما هي مظاهر الاهتمام التنظيمي والمؤسساتي بالرقابة على جودة التدقيق ولجان المراجعة في الجزائر؟
- ما مدى إدراك مدققي ومسيري المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق؟
- هل توجد معوقات تحد من إمكانية تفعيل دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟
- هل توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ بين آراء أفراد عينة الدراسة حول دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق تعزى إلى المتغيرات الشخصية (المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة)؟
- هل توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ بين آراء أفراد عينة الدراسة حول معوقات تفعيل دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق تعزى إلى المتغيرات الشخصية (المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة)؟

أهمية الدراسة:

يمكن أن نلمس أهمية هذه الدراسة بصفة عامة من زاويتين إحداهما علمية والأخرى عملية كما يلي:

- **الأهمية العلمية:** تستمد هذه الدراسة أهميتها من أهمية موضوع لجان المراجعة باعتباره من المواضيع التي تصدرت اهتمامات البحث العلمي على المستوى الدولي خاصة بعد الانهيارات التي شهدتها الشركات الكبرى، هذا من جهة؛ ومن جهة أخرى بالنظر لأهمية موضوع جودة التدقيق الذي أصبح تركيز المجتمع والعالم المحاسبي ليس فقط على مخرجات عمليات التدقيق وإنما على أساليب تحقيق جودة هذه المخرجات أيضا وإيجاد ميكانيزمات تضمن تحقيقها المستمر من خلال الرقابة عليها. ولإثراء المكتبات بهذا النوع من الدراسات التي يعد المتوفر منها قليل على الرغم من أهميتها، واستكمال البناء العلمي وزيادة المعرفة بمفهوم لجان المراجعة ومن ثم مساعدة الباحثين والمهتمين بتوفير مرجع متخصص لهم.

- **الأهمية العملية:** تأتي الأهمية العملية لهذه الدراسة من حداثة موضوع جودة التدقيق والرقابة عليها بصفة خاصة في الجزائر، وذلك من خلال اهتمام الهيئات الجزائرية باستحداث لجنة مراقبة النوعية وإصدار دليل الرقابة الذاتية (الداخلية) ودليل رقابة الجودة (الخارجية). بالإضافة إلى الحاجة إلى وضع إطار تشريعي ملزم في البيئة الجزائرية تماشيا مع نظيراتها من الدول ينظم عمل لجان المراجعة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وذلك كون هذه الأخيرة لازلت لم تجسد بشكل واسع خاصة بالنسبة للمؤسسات غير المالية.

أهداف الدراسة: تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها:

- استعراض الأدبيات المحاسبية التي تطرقت لمفهوم جودة التدقيق وأساسيات الرقابة عليها.
- التعرف على لجان المراجعة كآلية هامة من الآليات الداخلية لحوكمة الشركات وأسباب ظهورها ونشأتها.
- استكشاف الدور الرقابي للجان المراجعة في مجال الرقابة على جودة التدقيق الداخلي والخارجي من منظور الأنشطة التي تقوم بها في هذا الشأن.
- تقييم واقع الاهتمام التنظيمي والمؤسساتي بجودة التدقيق ولجنة المراجعة في الجزائر من خلال:
  - مراجعة وتقييم شروط ومتطلبات الرقابة على جودة التدقيق في الجزائر في ضوء المعايير الدولية.
  - استعراض مختلف النصوص القانونية والتنظيمية التي تناولت لجان المراجعة في الجزائر، وفحص ومراجعة ما تناولته من ضوابط تشكيل لجان المراجعة في ضوء ما تنص عليه النصوص ذات الصلة الصادرة على المستوى الدولي.
- معرفة مدى إدراك مدققي ومسيري عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بأهمية دور لجان لمراجعة في الرقابة على جودة التدقيق، واتجاهاتهم بخصوص المعوقات التي تحد من إمكانية تفعيل هذا الدور، ومن ثم معرفة مدى وجود فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين اتجاهاتهم بهذا الخصوص.
- الخروج بمجموعة من المقترحات والتوصيات تهدف إلى تعزيز وتفعيل دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

فرضيات الدراسة:

تقوم هذه الدراسة على أربع فرضيات تمت صياغتها على ضوء مشكلة الدراسة وأهدافها وتنص على ما يلي:

- **الفرضية الأولى H_o1:** ليس هناك إدراك ووعى لدى مدققي ومسيري المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة بأهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق.

ويتفرع عن هذه الفرضية؛ الفرضيات التالية:

- **الفرضية الفرعية الأولى H_o1_1**: ليس هناك إدراك ووعى لدى مدققي ومسيري المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة بأهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق الداخلي.
- **الفرضية الفرعية الثانية H_o1_2**: ليس هناك إدراك ووعى لدى مدققي ومسيري المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة بأهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق الخارجي.

- **الفرضية الثانية H_o2**: لا توجد معوقات تحد من إمكانية تفعيل دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- **الفرضية الثالثة H_o3**: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين آراء أفراد عينة الدراسة حول أهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق تعزى إلى المتغيرات الشخصية (المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة).
- **الفرضية الرابعة H_o4**: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين آراء أفراد عينة الدراسة حول معوقات تفعيل دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق تعزى إلى المتغيرات الشخصية (المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة).

منهج الدراسة:

بغرض تحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي الذي يساهم في التعرف على ظاهرة الدراسة ووضعها في إطارها الصحيح من خلال القيام بوصف مختلف الجوانب المتعلقة بالدراسة بطريقة علمية، ويعبر عنها تعبيرا كميا وكيفيا دون تدخل الباحث في مجرياتها فيصفها ويحللها عن طريق تحويل متغيرات الدراسة إلى متغيرات كمية قابلة للقياس بهدف اختبار فرضيات الدراسة. وبالنظر لاعتماد الدراسة على أسلوب دراسة حالة بالتطبيق على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية فقد قامت الباحثة بالتحري المباشر عن طريق استمارة استبيان للوصول إلى مختلف وجهات نظر مدققي ومسيري هذه المؤسسات حول أبعاد موضوع الدراسة، كما اعتمدت على الجانب التحليلي في عرض البيانات التي تم جمعها لاختبار صحة الفرضيات حتى يمكن إعطاء تفسير للنتائج المتوصل إليها واقتراح توصيات في ضوء ذلك.

حدود الدراسة ومتغيراتها:

تتمثل حدود الدراسة في:

- **الحدود المكانية:** تهتم هذه الدراسة بدور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وعليه ارتبط الاستبيان بالمؤسسات التي تأخذ شكل شركات المساهمة الناشطة على مستوى الجزائر العاصمة سعيا وراء استهداف أفراد فئات العينة التي تتواجد على مستوى المجمعات والمديريات العامة لهذه المؤسسات، وعلى الخصوص أقسام التدقيق الداخلي المتواجدة ضمنها ولجان المراجعة ومجالس الإدارة المتمركزة فيها.
- **الحدود الزمنية:** امتدت فترة جمع البيانات لإطار الميداني للدراسة من مارس 2022 إلى غاية نهاية شهر سبتمبر 2022 وهي الفترة التي تمت فيها توزيع، استلام واسترجاع الاستمارات وكذا معالجة البيانات التي تم الحصول عليها.
- **الحدود البشرية:** تستند هذه الدراسة إلى آراء كل من تربطهم علاقة بمجال التدقيق بصفتهم ممارسي هذه المهنة أو أعضاء الهيئات الإدارية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بمختلف مؤهلاتهم العلمية وخبراتهم المتفاوتة.
- **الحدود الموضوعية:** اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع والمحاور المرتبطة بموضوع لجان المراجعة وأهمية دورها في الرقابة على جودة التدقيق ومعوقات تفعيل هذا الدور في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

وعليه؛ فإن متغيرات الدراسة تتمثل فيما يلي:

- **المتغير المستقل:** يتمثل المتغير المستقل في لجان المراجعة، والأنشطة والمهام التي تقوم بها التي تمكنها في أن تساهم في تحقيق جودة التدقيق والرقابة عليها. وفي محددات ومعوقات فعاليتها في

ذلك التي تم تقسيمها إلى: معوقات قانونية وتنظيمية؛ معوقات مرتبطة بعمل لجان المراجعة؛ معوقات متعلقة بالتعاون والتنسيق مع لجنة المراجعة.

- **المتغير التابع:** يتمثل المتغير التابع في الرقابة على جودة التدقيق بنوعيه الداخلي والخارجي.

طرق جمع البيانات:

لغرض معالجة مختلف جوانب الدراسة تم الاعتماد على نوعين من البيانات متمثلة في:

- **البيانات الثانوية:** تم جمعها من خلال عملية مسح للدراسات السابقة ومراجعة الأدبيات المنشورة مستعينة بمجموعة من الكتب والمراجع باللغة العربية والأجنبية ذات العلاقة، وكذا المقالات والأبحاث ومختلف إصدارات المنظمات المهنية الدولية ذات الصلة كالاتحاد الدولي للمحاسبين والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ومنظمات أخرى عربية إضافة لمواقع الإنترنت التي تمت الاستفادة منها للحصول على معلومات ذات أهمية وعلاقة بموضوع البحث. كما تم الاطلاع على مختلف النصوص القانونية المنشورة في الجريدة الرسمية والنصوص التنظيمية الصادرة عن الهيئات المهنية لتحديد الإطار التنظيمي والمؤسساتي للرقابة على جودة التدقيق ولجان المراجعة في الجزائر.
- **البيانات الأولية:** تتمثل في بيانات الجانب الميداني من الدراسة، حيث يتم استخدام استمارة استبيان تشتمل على مجموعة من العبارات لجمع البيانات الضرورية والتي تم تصميمها لخدمة موضوع البحث ومعرفة وجهات نظر وآراء العينة من خلالها.

الأساليب الإحصائية المستخدمة:

من أجل استكمال وتحقيق أهداف الدراسة تم تحديد الأدوات والأساليب الإحصائية المناسبة التي تسمح بتحليل ومعالجة البيانات التي يتم الحصول عليها واختبار الفرضيات، ذلك بالاعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية المعروفة باسم (Statistical Package For Social Sciences-(SPSS الإصدار 20 (المخرجات بالملحق 3)، من خلال استخدام الأدوات والمقاييس الإحصائية التالية:

- **مقاييس التحليل الإحصائي الوصفي:** التي سيتم استخدامها لغرض وصف الخصائص الشخصية والوظيفية لأفراد العينة محل الدراسة، وتحليل آراء العينة حول محاور الاستبيان. وتتمثل هذه المقاييس في: التكرارات؛ النسب المئوية؛ المتوسط الحسابي؛ الانحراف المعياري.
- **معامل الارتباط بيرسون:** يتم حساب هذا المعامل لقياس صدق الاتساق الداخلي والبنائي لأداة الدراسة.
- **معامل الثبات ألفا كرونباخ:** يتم حساب هذا المعامل لقياس مدى ثبات أداة الدراسة.
- **اختبار كولموغروف_سيمرنوف:** يتم الاعتماد عليه بغرض معرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي الأمر الذي يسمح باستخدام الاختبارات المعلمية.
- **اختبار (One Sample T Test) لمتوسط عينة واحدة:** يتم الاعتماد على اختبار (T) للعينة الواحدة للحكم على مدى معنوية الفروق بين متوسط عينة ومتوسط مجتمع أو بين متوسط عينة وقيمة ثابتة محددة سلفا، وسيتم استخدام هذا المقياس لاختبار الفرضيتين الأولى والثانية من فرضيات الدراسة.
- **اختبار (ANOVA) لفروق المتوسطات:** سيتم الاعتماد على اختبار (ANOVA) بغرض اختبار الفرضيتين الثالثة والرابعة للتحقق من وجود فروقات بين آراء أفراد العينة حول محاور الاستبيان التي تعزى إلى الخصائص الشخصية.
- **اختبار المقارنات البعدية (LSD) للفروقات:** في حالة رصد فروقات عند اختبار الفرضيتين الثالثة والرابعة سيتم استخدام اختبار(LSD) لغرض معرفة لصالح أي فئة تعود الفروقات المرصودة.

صعوبات الدراسة:

بالرغم من أن الاستبيان أداة مهمة للباحث من أجل جمع البيانات والمعلومات الضرورية من خلال استقصاء آراء المبحوثين حول موضوع الدراسة، وعلى الرغم من بلوغ حجم الاستمارات المسترجعة مستوى يسمح باعتمادها للدراسة، إلا أن مرحلة توزيع واسترجاع الاستمارات قد عرفت الكثير من العراقيل والقيود الشكلية والموضوعية التي تستحق الذكر. فهي ليست بغرض تبرير أي نقص أو تقصير في البحث وإنما لابد من الإشارة إليها لتوضيح الظروف العامة التي مرت بها إعداد الجانب الميداني من الدراسة التي تتمثل في:

- تحجج بعض المؤسسات بعدم تفرغ أفراد العينة المقصودة خلال نفس فترة توزيع الاستمارات نظرا لكثرة انشغالاتهم وعدم تواجدهم بالمكاتب وذلك لمختلف المهام المكلفين بها والتي يضطرون بسببها إلى التنقل خارج المؤسسات على الرغم من أن الاستمارة تأخذ وقتا يسيرا في القراءة والإجابة عليه.
- عدم السماح بتوصيل استمارة الاستبيان لبعض أعضاء مجالس الإدارة في بعض المؤسسات الاقتصادية وذلك لغياب ثقافة التجاوب الإيجابي مع هذا النوع من الدراسات، حيث أن العاملين بها يرون أنه من غير اللائق إيصال هذا النوع من الأدوات البحثية لهم نظرا للأعمال التي يتولونها والمسؤوليات الملقاة على عاتقهم أكبر من أنهم ينشغلون بمسائل أخرى.
- صعوبة التواصل والتقرب مع أعضاء لجان المراجعة في بعض المؤسسات وذلك لأن هذه الفئة من العينة لا تتواجد على مستوى المؤسسات بشكل مستمر، فحضورهم يكون فقط عند انعقاد اجتماعات رسمية والتي يخطط لها مسبقا والتي يتم إخطارهم بها قبل مدة معينة الأمر الذي جعل عدد هذه الفئة قليل نوعا ما.
- عدم وجود تسهيلات وتعاون من قبل بعض المؤسسات الاقتصادية بحجة أن ملء هذا النوع من الاستمارات ممنوع على مستواهم ولا يتم التعامل إطلاقا مع أي طلبة خارج نطاق الاتفاقيات المبرمة مع مؤسسات البحث العلمي.
- عدم إعطاء أهمية للاستمارات الإلكترونية التي تم إرسالها عبر البريد الإلكتروني من قبل بعض أفراد العينة المستهدفة، الأمر الذي صعب على الباحثة التواصل معهم عن طريق هذه الوسيلة مما اقتضى الزيارة الشخصية للمؤسسات والاتصال المباشر معهم والاعتماد على الاستمارة الورقية.

الدراسات السابقة:

تعتبر الدراسات السابقة عنصرا مهما تمكن الباحث من الاطلاع على النتائج التي توصل لها الباحثون وتوفر له نقطة انطلاق لمعالجة بحثه، وهناك العديد من الدراسات والبحوث العلمية التي اهتمت بموضوع لجان المراجعة وجودة التدقيق والرقابة عليها في أدبيات البحث العلمي والتي ناقشت أحد جوانب الموضوع، وسنأتي على تقديم عرض موجز واستقراء للبعض من هذه الدراسات التي تمكنت الباحثة من الاطلاع عليها والتي تمت خلال السنوات العشر الأخيرة مرتبة ترتيبا زمنيا على النحو الآتي:

- الدراسات المرتبطة بجودة التدقيق والرقابة عليها:

- **دراسة خليفة أحمد 2019م**، أطروحة دكتوراه بجامعة البليدة بعنوان "دور الرقابة على جودة التدقيق في تحقيق أهداف حوكمة الشركات": سعت هذه الدراسة إلى التعرف على دور الرقابة على جودة التدقيق في تحقيق أهداف حوكمة الشركات في البيئة الجزائرية، ومعرفة المساهمة التي سوف يقدمها القانون 10-01 في التحسين من جودة التدقيق. وإلقاء الضوء على مفهوم ومبادئ وأهداف حوكمة الشركات مع بيان دور التدقيق في مجال تحقيق هذه الأهداف وكذلك بيان أثر الرقابة على جودة التدقيق في زيادة فعالية التدقيق ومدى أهمية وجود هيئات رقابية مسؤولة عن الإشراف على جودة

أعمال التدقيق، وتم الاعتماد على قائمة الاستبيان لجمع البيانات من مكاتب التدقيق وكذا أكاديميين وأساتذة متخصصين في مجال المحاسبة والتدقيق.

وتم التوصل إلى أنه من أجل نجاح الحوكمة وتحقيق مبادئها وأهدافها المتمثلة في حماية حقوق المساهمين وتحقيق العدالة وحماية مصالح الأطراف الأخرى فإن الأمر يتطلب توافر مجموعة من الأركان المتمثلة في لجنة مراجعة، تدقيق خارجي والالتزام بمعايير التدقيق حيث تساهم في رفع كفاية وفاعلية الشركة من خلال تكامل التقارير والقوائم المعدة، كما أظهرت الدراسة على أن هناك تأييد من قبل مدققي الحسابات أن للقانون 10-01 المنظم للمهنة والمراسيم التنفيذية المتممة له دور ومساهمة في الارتقاء بجودة الأداء المهني لمكاتب التدقيق الخارجي، وعلى إثر هذه النتائج تم اقتراح تحسين شروط ممارسة مهنة التدقيق عن طريق جعل معاييرها تقترب من المعايير الدولية سواء على مستوى مكاتب التدقيق أو على مستوى جودة التدقيق أو المهام التي يجب على المدقق أن يقوم بها حتى يحقق جودة عمله.

- **دراسة حسام السعيد الوكيل 2019م**، مقال بعنوان "مدخل مقترح للرقابة على جودة الأداء المهني لمكاتب التدقيق للمملكة العربية السعودية دراسة ميدانية": هدفت الدراسة إلى تقييم المعيار الدولي لرقابة الجودة (1) للتأكد من مدى ملاءمته لطبيعة مكاتب التدقيق بالمملكة العربية السعودية والتعرف على مستوى التطبيق الحالي للسياسات والإجراءات المرتبطة بعناصر هذا المعيار فضلا عن تقييم برنامج مراقبة جودة الأداء المهني ودليل الفحص الدوري المطبق من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين للتأكد من مدى كفايته وملاءمته لفحص جميع مكاتب التدقيق بالمملكة، كما اقترحت الدراسة أسلوب رقابي يطبق على مكاتب التدقيق التي تقوم بتدقيق المؤسسات المالية والشركات المدرجة الخاضعة لإشراف هيئة السوق المالية السعودية مسترشدا بتجارب الدول الأخرى في ذلك، وتم من خلال هذه الدراسة استطلاع آراء كل من الأكاديميين من أساتذة المحاسبة والتدقيق بالجامعات السعودية وممارسي المهنة (المدققين الخارجيين داخل مكاتب التدقيق) حول مدى قبولهم للأسلوب الرقابي المقترح وإمكانية تطبيقه في البيئة السعودية ومدى مساهمته في تحسين مستوى جودة الأداء المهني لمكاتب التدقيق ومن ثم زيادة ثقة الجمهور في المهنة وذلك باستخدام قائمة الاستبيان معدة سلفا لتحقيق هدف الدراسة.

ولقد أظهرت نتائج الدراسة عدم التزام أغلب مكاتب التدقيق بالمملكة بمعظم السياسات المرتبطة بعناصر المعيار الدولي لرقابة الجودة (1) وعدم ملاءمة معظم عناصره بطبيعة مكاتب التدقيق بالمملكة العربية السعودية ويرجع السبب في ذلك لصغر هذه المكاتب ومحدودية الموارد والإمكانيات التي لا تتماشى مع متطلبات المعيار، كما توصلت الدراسة إلى عدم كفاية أسلوب الرقابة المطبق من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين لفحص جودة الأداء المهني لمكاتب التدقيق بالمملكة، وفي ضوء النتائج التي تم التوصل إليها اقترح الباحث أسلوب رقابي لتحسين مستوى جودة الأداء لهذه المكاتب يتضمن إنشاء سجل لدى هيئة السوق المالية السعودية يقيد مكاتب التدقيق والمدققين الذين يرخص لهم بتدقيق المؤسسات المالية والمؤسسات المدرجة وتنشأ وحدة للرقابة مكونة من ممثلين من جهات حكومية وفاحصين من ذوي الاختصاص.

- **دراسة محمد متولي محمد إبراهيم بركات 2018م**، مقال بعنوان "أثر جهود المنظمات المهنية في مجال رقابة جودة التدقيق على جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات": تمثل الهدف الرئيسي لهذه الدراسة في عرض وبيان أثر معايير وجود المنظمات المهنية في مجال رقابة جودة التدقيق على جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات وتوضيح مدى أهمية وضع مكاتب التدقيق لنظام ملائم لرقابة

الجودة بها والالتزام به وذلك وفقا لعناصر رقابة الجودة الصادرة عن المنظمات المهنية المهتمة بمهنة المحاسبة والتدقيق الدولية والمحلية، كما أوضحت الدراسة أهم وأحدث الإصدارات في هذا المجال وتوضيح المنافع التي تعود على مكاتب التدقيق عند تطبيقها لسياسات رقابة الجودة والارتقاء بمستوى المهنة.

توصلت الدراسة إلى أن إصدارات مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتوكيد التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين فيما يتعلق بمعايير رقابة الجودة أفضل ما تم إصداره في هذا المجال بحيث تساهم هذه الإصدارات في تشجيع مكاتب التدقيق ومنظمات المحاسبة المهنية على التفكير في كيفية تحسين جودة التدقيق، كما تشير الدراسة إلى عدم اهتمام مكاتب التدقيق في مصر بأسلوب مراجعة النظير على الرغم من الفوائد المتعددة لمثل هذا النوع من الفحص، كما تم التوصل إلى أن هناك قصور في تطبيق متطلبات الرقابة على الجودة في مكاتب التدقيق نتيجة لإهمالهم وعدم اهتمامهم بسياسات رقابة الجودة. وأوصت الدراسة بضرورة إنشاء هيئة مستقلة تقوم بالرقابة على جودة أداء مكاتب التدقيق وتقييم نظام رقابة الجودة المطبق بها مع ضرورة إعادة ترتيب وتحديث المحيط المهني في مصر بإصدار قانون جديد للمزاولة المهنية يتفق مع التطورات الحالية في المجتمع والمهنة وتوفير برنامج للرقابة على الجودة في مكاتب التدقيق العاملة بها والذي من الممكن أن يطبق إلزاميا على جميع هذه المكاتب كبيرة الحجم كانت أم متوسطة أو صغيرة.

- **دراسة محمد متولي محمد إبراهيم بركات 2018م**، مقال بعنوان "إطار مقترح لإمكانية تطبيق برنامج فحص النظير كأداة للرقابة على جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في مصر": تمثل هدف الدراسة في اقتراح إطار بالمقومات التي يجب توافرها لتفعيل فحص النظير كأداة للرقابة على جودة التدقيق في مصر وذلك من خلال الاطلاع والتعرف على كيفية نشأة برنامج فحص النظير وأنواع وطرق الفحص الذي يتضمنها وبيان الفوائد والمنافع الناتجة عن استخدام أسلوب فحص النظير كأداة للرقابة على جودة التدقيق وكذلك الانتقادات الموجهة إليه وكذا التعرف على واقع مهنة التدقيق في مصر أنذاك.

تبين من نتائج الدراسة عدم اهتمام مصر بأسلوب فحص النظير على الرغم من الفوائد والمنافع المتعددة لمثل هذا النوع من الفحص وكذا وجود قصور لدى مكاتب التدقيق في مصر والمنظمات المهنية بها في فهم مدى أهمية أسلوب فحص النظير واستخدامه كأداة للرقابة على جودة أداء مكاتب التدقيق، كما تم التوصل إلى أن أسلوب فحص النظير يوجه له بعض الانتقادات مثل أنه يحمل شبهة المجاملة فيما بين مكاتب التدقيق. وفي ضوء نتائج الدراسة أوصى الباحث بضرورة العناية بمقومات تفعيل فحص النظير مرتبة حسب أهميتها النسبية والمتمثلة في تحديد الجهة التي يسند إليها الإشراف على إعداد وتنفيذ برنامج هذا الفحص وتقييم أداء مكاتب التدقيق الخارجي من خلال فريق عمل تابع لها، تحديد مؤهلات هذا الفريق، تحديد محتويات البرنامج وإلزامية خضوع مكاتب التدقيق للتقييم من خلال فحص النظير.

- **دراسة Shehata elsayed and others 2016**، مقال بعنوان " A Proposed Framework to the Professional Dimensions of Audit Quality in Egypt in light of Audit Quality Framework Issued by IAASB": اهتمت هذه الدراسة بالتعرف على أبعاد جودة التدقيق التي اقترحها الإطار العام الصادر عن المجلس الدولي لمعايير المحاسبة من أجل التمكن من تحديد المحددات الرئيسية لجودة التدقيق التي اقترحها الإطار من ثلاث وجهات نظر مختلفة، منظور شركة التدقيق، منظور العميل ومنظور بيئة الممارسة المهنية، كما هدفت الدراسة إلى تصميم إطار مشابه

يتناسب مع بيئة الممارسة المصرية من خلال تحديد الأبعاد المهنية لجودة التدقيق في مصر. وتم إتباع المنهج الوصفي لمعالجة مشكلة البحث اعتمادا على البيانات الثانوية المقدمة من الإطار العام لجودة التدقيق الصادر عن IAASB 2013م ومراجعة الأدبيات ذات الصلة.

خلصت الدراسة إلى أن البيئة المهنية المصرية تعكس الحاجة المستمرة لصياغة الأبعاد المهنية لجودة التدقيق وترتبط بعض هذه الأبعاد بالمدقق وفريق التدقيق والبعض الآخر يتعلق بمكتب التدقيق، وترتبط الفئة الأخيرة ببيئة الممارسة السابقة للمهنة. كما خرجت الدراسة بإطار عمل مقترح للسياق المصري مع توجيه لأهم مجالات البحوث المستقبلية في مصر في مجال جودة التدقيق والتي يجب أن تركز على أثر فعالية لجنة المراجعة في تحسين جودة التدقيق الخارجي، محددات العلاقة بين حجم مكتب التدقيق وجودة عملية التدقيق، تأثير التفاعل بين لجنة المراجعة والمدققين على تقليل دافع الإدارة لارتكاب الاحتيال مع التطبيق على بيئة الممارسة المهنية المصرية.

- **دراسة عبد الرزاق قاسم الشحادة وعمران عبد الله عبشو 2016م**، مقال بعنوان "مجالات تطوير جودة أداء مكاتب التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الأردنية": سعت هذه الدراسة إلى التعرف على ماهية التغيرات التي حصلت في مهنة التدقيق في بيئة الأعمال الأردنية في ظل المتغيرات المالية الاقتصادية والتكنولوجية المتجددة وكذا تحديد المجالات والوسائل التي يمكن من خلالها تحسين جودة التدقيق والارتقاء بالمهنة، وتم استخدام الاستبيان كأداة أساسية لجمع البيانات من مدققي الحسابات العاملين في مكاتب التدقيق المرخصة في بيئة الأعمال الأردنية والذي بلغ عددهم 35 مدقق.

وقد تم التوصل إلى أن مكاتب التدقيق الأردنية تمارس عناصر رقابة الجودة من خلال توفير كل من الاستقلالية والموضوعية وتمارس آليات علمية في عمليات إدارة الأفراد، كما تتم عمليات التدقيق وقبول عميل وفقا للمعايير المهنية المتعارف عليها أما عمليات الرقابة على الجودة فتتم فقط من خلال الرقابة الذاتية دون الاعتماد على أسلوب الفحص الخارجي لجودة أدائها، كما تعتمد المكاتب العاملة في مدينة عمان على تقنية المعلومات الحديثة دون اعتمادها على نظم الخبرة المتطورة التي تساعد المدققين المبتدئين على تأدية عملهم بكفاءة وخاصة في مجالات تقييم أنظمة الرقابة الداخلية، وأوصت الدراسة بضرورة تفعيل عناصر رقابة الجودة على مكاتب التدقيق العاملة في بيئة الأعمال الأردنية وإلزام المنظمات المهنية مكاتب التدقيق بتفعيل رقابة مكاتب التدقيق من قبل مكاتب أخرى والاعتماد على تقنية المعلومات ونظم المعلومات الحديثة حيث تكون جودة التدقيق أعلى عند استخدام هذه التقنيات وتساعد من رفع أداء المدقق والتقليل من السلوكيات المخلة بعملية التدقيق.

- **دراسة Husam Al-Khaddash and all 2013**، مقال بعنوان " Factors affecting the quality of Auditing: The Case of Jordanian Commercial Banks": ركزت هذه الورقة البحثية على تحديد أهم العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق في البنوك التجارية الأردنية، وجرى التحقيق في تصورات المدققين الداخليين والخارجيين للهيئات المركزية بالإضافة إلى المديرين الماليين من خلال الاعتماد على أسلوب الاستبانة كوسيلة لجمع البيانات لفحص العوامل الرئيسية المؤثرة على جودة التدقيق. وبشكل عام تبين أن المستجوبين يعتقدون أن جودة التدقيق في القطاع المصرفي الأردني تتراوح بين مرضي وجيد جدا كما تشير النتائج إلى وجود ارتباط إيجابي وهام بين جودة التدقيق من جهة وكفاءة التدقيق، سمعة مكتب التدقيق، أتعاب التدقيق، حجم مكتب التدقيق وكفاءة المدقق من جهة أخرى.

في ضوء نتائج الدراسة أوصى الباحثون بضرورة سعي مكاتب التدقيق للحفاظ على سمعتها من خلال الاهتمام بتعيين مدققين يمكن الاعتماد عليهم وعلى آراءهم وتقاريرهم التي تعكس الأوضاع

الفعلية بكل صدق وموضوعية كما ينبغي أن يكونوا مستقلين، وينبغي أن يسعى المدققون إلى الحفاظ على مستوى أعلى من التخصص في التدقيق من خلال المشاركة في ندوات خاصة. وأن الاجتماع مع الأشخاص المتخصصين في مجال التدقيق سيفيد ويؤثر بشكل إيجابي على كفاءتهم، لذلك يجب أن يعرف المدقق المحترف السياسات والقواعد والقيود المصرفية وتوجيهات استخدامها.

- **دراسة نصر طه حسن عرفه ومجدي مليجي عبد الحكيم 2013م،** مقال بعنوان "دراسة تحليلية ميدانية لمقترحات تطوير جودة التدقيق وموقف البيئة المصرية منها": اهتمت هذه الدراسة بعرض وتحليل الاقتراحات الحديثة التي قدمتها عدد من المنظمات المهنية مثل مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية، المفوضية الأوروبية ومجلس الإشراف على محاسبة الشركات العامة في أمريكا وذلك بهدف الارتقاء بجودة عملية التدقيق وتحليل موقف البيئة المصرية منها ومدى ملاءمة تلك الاقتراحات لها. وتم تدعيم الدراسة النظرية بدراسة ميدانية حيث تم تصميم قائمة استقصاء للتعرف على آراء عينة مكونة من (246) مفردة من الأطراف المرتبطة بمهنة التدقيق والأكاديميين وكذا المستخدمين لمخرجات التدقيق.

أوضحت نتائج الدراسة أن نموذج عملية التدقيق في البيئة المصرية أصبح غير ملائم خاصة بعد الأزمات المالية وعدم ثقة المستثمرين في تقرير مدقق الحسابات، لذلك تزداد الحاجة إلى تطويره في ضوء ما قدمته المنظمات المهنية من اقتراحات خاصة بعدما اتفقت عينة الدراسة على ملاءمة هذه الاقتراحات للبيئة المصرية، كما قدمت الدراسة بالاعتماد على تلك الاقتراحات إطار لتطوير عملية التدقيق يعتمد على ثلاث أبعاد وهي تحسين استقلال مدقق الحسابات، تطوير تقرير التدقيق وتحسين شفافية عملية التدقيق. وأوصت الدراسة بضرورة إعادة النظر في معايير التدقيق والتشريعات والقوانين المنظمة لها في البيئة المصرية لتحسين جودتها ومواكبتها للتطورات على المستوى الدولي وكذلك الاستعانة بالمدخل المقترح لتطوير جودة التدقيق خاصة بعد قبوله في بيئة الممارسة الفعلية.

- الدراسات المرتبطة بلجان المراجعة:

- **دراسة محمد فوزي شبيطة وآخرون 2020م،** مقال بعنوان "أثر خصائص لجان المراجعة على كفاءة رأس المال الفكري في البنوك التجارية الأردنية دراسة تطبيقية": تناقش هذه الدراسة أثر خصائص لجان المراجعة على كفاءة رأس المال الفكري في البنوك التجارية الأردنية وكذا التعرف على خصائص هذه اللجنة كأحد آليات الحوكمة، لذا اعتمدت هذه الدراسة على تحليل التقارير المالية لإثني عشر (12) بنك من البنوك التجارية الأردنية المقيدة ببورصة عمان خلال الفترة الممتدة من (2017-2012). وتم استخدام مدخل بيانات السلاسل الزمنية الجدولية ونموذج الانحدار المشترك لدراسة التأثير المشترك لخصائص لجان المراجعة ومتغيرات الرقابة على كفاءة رأس المال الفكري.

أظهرت النتائج أن البنوك التجارية الأردنية تحقق متطلبات التعليمات المعدلة للحاكمية المؤسسية للبنوك فيما يتعلق بتشكيل لجان المراجعة، وأوضحت النتائج بأن خصائص لجان المراجعة تؤثر بشكل إيجابي في كفاءة رأس المال الفكري في البنوك التجارية، وعند دراسة هذه الخصائص بشكل فردي اتضح وجود تأثير معنوي إيجابي لعدد أعضاء لجنة المراجعة على كفاءة رأس المال الفكري في حين لا يوجد تأثير معنوي لاستقلالية أعضائها والمؤهل المحاسبي والمالي لهم ولعدد مرات اجتماعهم وكذا لنسبة امتلاكهم لأسهم البنك على كفاءة رأس المال الفكري في البنوك التجارية الأردنية، كما تم التوصل إلى أن كل من العائد على السهم وحجم البنك باعتبارهم متغيرات الرقابة لهم تأثير موجب على كفاءة رأس المال الفكري. كما أوصت الدراسة بحث البنوك على الاهتمام برأس المال الفكري ومكوناته وبضرورة تشجيع البنوك الأردنية على أن تركز بشكل أكبر على لجنة المراجعة

وخصائصها باعتبارها محركا مهما للاستثمار في رأس المال الفكري من أجل ضمان أداء أفضل لها في السوق، كما اقترحت الدراسة إجراء المزيد من الأبحاث من خلال ربط خصائص لجان التدقيق بجودة التقارير المالية أو القيمة السوقية والتوسع في دراسة هذه الخصائص على نطاق أوسع من خلال توسيع حجم العينة وسنوات الدراسة.

- **دراسة ميثم بدر بعيوي السفان وبشرى نجم عبد الله المشهداني 2020م،** مقال بعنوان "دور لجنة المراجعة (الاستقلالية) في تحسين جودة الأرباح لحماية حقوق المساهمين غير المسيطرين دراسة استطلاعية في بيئة الأعمال العراقية": عملت الدراسة على الوقوف على الدور الذي يمكن أن تلعبه لجنة المراجعة في الوحدات الاقتصادية في العراق لحماية حقوق المساهمين غير المسيطرين والتحقق منه من خلال الحد من ممارسات إدارة الأرباح لتحسين جودة الأرباح وتسليط الضوء على مفهومها كآلية للحوكمة ودورها في الحد من صراع الوكالة بين المساهمين المسيطرين والمساهمين غير المسيطرين، وجرت الدراسة وفقا لأسلوب استطلاعي لجمع البيانات من خلال أداة الاستبيان لعينة من الأكاديميين والمهنيين العاملين بالمؤسسات الأكاديمية والمهنية على التوالي في مجال المحاسبة والتدقيق.

توصلت الدراسة إلى أن للجنة المراجعة المؤلفة من أعضاء مستقلين ويتمتعون بالخبرة اللازمة دور في الحد من تأثير المساهم المسيطر وبالتالي حماية حقوق المساهمين غير المسيطرين الأمر الذي سوف ينعكس على جودة الأرباح في القوائم المالية للوحدات الاقتصادية، كما أوصى البحث بضرورة إجراء تعديلات على قانون الشركات العراقي رقم 21 لسنة 1997م المعدل لسنة 2003م بشكل يضمن صياغة وبناء نظام رصين لحوكمة الشركات يساهم في الحد من صراعات الوكالة لاسيما الصراع بين المساهمين المسيطرين وغير المسيطرين وكذا تعديل دليل الحوكمة الصادر عن البنك المركزي العراقي فيما يخص متطلبات صياغة وبناء خصائص لجنة المراجعة ومنها الاستقلالية ومنع عضو لجنة المراجعة من امتلاك أي أسهم في الوحدة الاقتصادية التي هو عضو فيها.

- **دراسة روان ماجد سيسالم وآخرون 2019م،** مقال بعنوان "أثر خصائص لجنة المراجعة على رأي المدقق الخارجي، دراسة تطبيقية على البنوك المدرجة في بورصة فلسطين": اهتمت هذه الدراسة بتحديد أهم خصائص لجنة المراجعة وقياس أثرها على رأي مدقق الحسابات الخارجي للبنوك المدرجة في بورصة فلسطين ومدى التزام البنوك بهذه الخصائص، ولتحقيق هذا الهدف تم الاعتماد على البيانات الطولية التي تم جمعها من التقارير المالية لستة بنوك لسلسلة زمنية تمتد من 2010م إلى 2016م باستخدام نموذج الانحدار اللوجستي، وأظهرت النتائج الإحصائية إلى أن خصائص أعضاء لجنة التدقيق تعزز من فاعلية وكفاءة اللجنة في تأدية مهامها المرتبطة بالمراقبة والإشراف على عملية إعداد التقارير المالية من قبل الإدارة الامر الذي ينعكس على جودة التدقيق الخارجي.

أوضحت النتائج أن استقلالية أعضاء لجنة المراجعة تعمل على وجود رقابة حقيقية على أعمال التدقيق داخل البنك كما يؤدي إلى صدور قرارات سليمة وفاعلة تؤثر إيجابيا على أري المدقق الخارجي، زيادة عدد الأعضاء في لجنة المراجعة يساعد على تحسين نوعية التقارير المالية، لأن ذلك يساهم في اكتشاف أي ممارسات محاسبية احتيالية من شأنها التأثير على رأي مدقق الحسابات. أظهرت النتائج أيضاً بأن عقد الاجتماعات اللازمة للجان المراجعة يمكنهم من القيام بالمهام المنوطة بما يؤدي إلى تعزيز فاعلية دور لجنة المراجعة في دعم التدقيق الداخلي والخارجي. أوضحت النتائج أن هناك علاقة طردية بين الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجان المراجعة وإمكانية استلام البنك لتقارير نظيفة. أوصت الدراسة بضرورة تحديد مفاهيم للاستقلالية الواجب توافرها في أعضاء هذه

اللجان والتأكيد على عدم وجود مصالح أو منافع ذاتية لأعضائها كي تتمكن من ممارسة دورها بفاعلية، كما توصي أيضاً السلطات التشريعية بالعمل على وضع معايير واضحة للمؤهلات المطلوبة في أعضاء لجان المراجعة عند اختيارهم والتي تمكنهم من أداء دورهم بفاعلية.

- **دراسة Muhammad Iqmal Manap and others 2019م**، مقال بعنوان " Audit Committee Experts And Mandatory Disclosure Transparency Of Malaysian Government Linked Companies": إن الهدف من هذه الدراسة ذو شقين يتمثل الأول في التحقيق في مستوى شفافية الإفصاح الإلزامي في التقارير السنوية للشركات الماليزية على مدى تسع سنوات والذي تم قياسه من خلال الرجوع إلى المؤشر الإلزامي المقنن في القوانين والبورصة والمعايير المحاسبية وفي المقام الثاني دراسة العلاقة بين خبراء لجنة المراجعة وشفافية الإفصاح الإلزامي لشركات الإدارة العامة الماليزية. وذلك من خلال فحص ثلاثة مقاربات أساسية للخبرة بالتفصيل والمتمثلة في الخبرة المالية المحاسبية والإشرافية، التأهيل الأكاديمي المتقدم والتدريب، ولتحقيق هذا الهدف تم تطوير مؤشر الإفصاح الإلزامي وتحليل تقارير عشر شركات للفترة 2009م-2017م وذلك باستخدام تحليل الانحدار المتعدد على البيانات التي تم جمعها. حيث أظهرت النتائج أن الخبرة المحاسبة والمالية، خبرة الإشراف والمؤهلات الأكاديمية المتقدمة لها تأثير إيجابي كبير على شفافية الإفصاح الإلزامي وتدعم هذه النتائج نظرية الوكالة، ومع ذلك لا يوجد دليل على أن التدريب يؤثر على شفافية الإفصاح الإلزامي.
- **دراسة ياسر محمد السيد سمرة ومحمد صالح هاشم 2016م**، مقال بعنوان "إطار مقترح لاستخدام لجان المراجعة في الإشراف على إدارة المخاطر في مصلحة الضرائب المصرية": استهدفت هذه الدراسة تقييم مدى قدرة مصلحة الضرائب المصرية على إدارة المخاطر التي تواجهها في تحقيق أهدافها الاستراتيجية وناقش البحث فكرة تقديم لجنة المراجعة كآلية من آليات الحوكمة الرشيدة في رفع مستوى فعالية مصلحة الضرائب في إدارة تلك المخاطر. وتحقيقا لأغراض البحث صممت استمارة استبيان موجهة إلى 65 مسؤول قيادي في مصلحة الضرائب المصرية والعاملين في الإدارات المركزية والعامة وكذا العاملين بمكتب رئيس المصلحة ومستشاريه ورؤساء المناطق الضريبية.

  خلصت الدراسة إلى التأكيد على عدم قيام مصلحة الضرائب بأنشطة إدارة المخاطر ومراجعة إدارتها على الرغم من تأكيد المسؤولين على مواجهة مجموعة من المخاطر الضريبية التي تعوق المصلحة عن تحقيق أهدافها، كما تبين أن استخدام لجنة المراجعة يعزز من فرص مصلحة الضرائب في إدارة المخاطر وزيادة فعاليتها في تحقيق أهدافها نتيجة لوجود علاقة ارتباط ما بين أنشطة لجنة المراجعة في الإشراف على إدارة المخاطر وزيادة فعالية أداء مصلحة الضرائب في تحقيق أهدافها الاستراتيجية. وأوصت الدراسة في الأخير بإجراء تعديل تشريعي لإتاحة الفرصة لتكوين لجان المراجعة للإشراف على المخاطر الضريبية والسعي إلى استخدام هذه الفكرة في القطاع الحكومي الخدماتي.
- **دراسة محمد سيد عبد الوهاب عبد المجيد 2016م**، مقال بعنوان " دور لجان المراجعة في تدعيم جودة القياس والإفصاح المحاسبي البيئي في المصارف السودانية": تناولت الدراسة دور لجان المراجعة في تدعيم جودة القياس والإفصاح المحاسبي البيئي، وهدفت الدراسة إلى تحديد العلاقة بين استقلالية أعضاء لجان المراجعة، خبرتهم ومعرفتهم وبين تدعيم جودة القياس والإفصاح المحاسبي البيئي، وقد تم الاعتماد على أداة الاستبيان لجمع البيانات بحيث تم توزيعها على عينة تتكون من 50 فرد لتحقيق هدف الدراسة.

توصلت الدراسة إلى أن محافظة لجان المراجعة على الصدق والموضوعية وعدم قبول أشياء ذات قيمة من الشركة بشكل مباشر أو غير مباشر يؤدي إلى تحقيق جودة القياس والإفصاح المحاسبي البيئي، كما يتأثر هذا القياس والإفصاح بدرجة الاستقلالية المتوفرة في أعضاء هذه اللجان وأن العديد من المشاكل المحاسبية التي ينبغي على لجان المراجعة حلها تعتمد على الخبرة والحكم الشخصي، وتوصي الدراسة بضرورة مراعاة المصارف للأسس السليمة لاختيار أعضاء لجان المراجعة ومدى علاقتهم بكل من الإدارة والمساهمين لتسهيل عملية القياس والإفصاح، وضرورة قيام المنظمات المهنية بإصدار إرشادات بخصوص عمل لجان المراجعة وإجراء المزيد من البحوث التي تتناول الجوانب المختلفة لأداءها.

- **دراسة غازي عبد العزيز سليمان البياتي وآخرون 2016م**، مقال بعنوان "دور لجان المراجعة في دعم الحوكمة وانعكاس ذلك في ترسيخ الحكم الرشيد دراسة استطلاعية لآراء عينة من المحاسبين والمدققين العاملين في محافظة السليمانية": سعت هذه الورقة البحثية إلى إيضاح إسهام لجان المراجعة والحوكمة معا على ترسيخ الحكم الرشيد الذي تسعى إلى الوصول إليه غالبية الدول والتعريف بلجان المراجعة وإبراز دورها في تحقيق الكفاءة والفاعلية في الأداء، وتم اعتماد الاستبيان كأداة للدراسة تم توزيعه على مئة (100) محاسب ومدقق بمحافظة السليمانية لاستطلاع آراءهم حول دور لجنة المراجعة في تعزيز مستوى الحوكمة ومدى انعكاس ذلك على ترسيخ الحكم الرشيد.

كان من أبرز الاستنتاجات التي توصل إليها البحث أن لجنة المراجعة إحدى آليات تنفيذ حوكمة الشركات الهامة ولها دور فاعل ومنسق مع أطراف الحوكمة ذات الصلة، كما تم التوصل إلى وجود علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين دور لجان المراجعة وحوكمة الشركات من جهة وإقامة الحكم الرشيد من جهة أخرى وأن نجاح حوكمة الشركات يعتمد على نجاح لجان المراجعة وأي خلل في تكوينها يؤدي إلى إحداث فجوة في حوكمة الشركات. وفي الأخير أوصى الباحثون بإنشاء معهد مهني لتنظيم وتطوير أداء أعضاء لجان المراجعة وتنظيم مسألة التعليم المهني المستمر لأعضائها والعمل على إرساء المقومات العلمية والعملية الواجبة لمنظومة لجان المراجعة، تنظيم البرامج التدريبية اللازمة للمرشحين لعضوية هذه اللجان وكذا تبني تشكيلها في جميع المنظمات الحكومية وغير الحكومية وتفعيل ممارساتها للرقابة على أداء الشركات فضلا عن مساندتها في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات بشكل سليم وتعزيز آليات تنفيذها للوصول إلى إقامة حكم رشيد.

- **دراسة أنس عبد الله محمد الأمين 2016م**، أطروحة دكتوراه بجامعة السودان بعنوان "أثر لجان المراجعة في تنظيم السياسات المحاسبية وتحقيق الشفافية في التقارير المالية في المصارف التجارية السودانية": سعت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر لجان المراجعة في تنظيم السياسات المحاسبية وتحقيق الشفافية في التقارير المالية في المصارف التجارية السودانية وكذا التعرف على مفهوم وخصائص لجان المراجعة وتطورها وقياس أثر هذه الخصائص في تنظيم السياسات المحاسبية، فاعتمدت الدراسة الاستبانة كأداة لجمع البيانات التي تم توزيعها على العاملين في الإدارة المالية والتدقيق الداخلي لعشر (10) مصارف سودانية.

توصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي لمهام لجان المراجعة، استقلالية أعضائها، خبرة أعضائها، كفاءة لجنة المراجعة وتقرير لجنة المراجعة في تنظيم السياسات المحاسبية وفي تحقيق شفافية التقارير المالية المصرفية، كما أوصت الدراسة بضرورة التكوين الإلزامي للجان المراجعة حتى يمكن تحديد خصائص تلك اللجان الواجب توافرها في أعضائها وضرورة تركيز اللجنة على اختيار السياسات المحاسبية التي تناسب وتتماشى مع ظروف المصرف فضلا عن اقتراح إدراج

التقارير المالية للمصرف بما فيها تقرير لجنة المراجعة في سوق الأوراق المالية في الوقت المحدد من قبل هيئة السوق والعمل على إصدار تشريعات وقوانين أكثر تنظيما للمهنة تعمل على الحد من التلاعب في السياسات المحاسبية.

- **دراسة Boumaza Hayet 2014م**، مقال بعنوان " La Nécessité D'un Comité D'audit au Sein Des Sociétés Cotées": هدفت هذه الدراسة إلى تقديم مساهمات لجنة المراجعة للحد من عدم التناسق في المعلومات، وكذلك دوافع المديرين من حيث التلاعب بالمعلومات المالية المنقولة في البيانات المالية المنشورة من قبل الشركات المدرجة، كما يتمثل الهدف الرئيسي في إظهار مستويات المساهمات التي يمكن أن تضمنها لجنة المراجعة لتوفير معلومات مالية موثوقة وشفافة وذات جودة. وتم تقسيم البحث لثلاث أقسام يهدف القسم الأول منها لشرح وجود لجنة المراجعة كآلية للحوكمة، أما القسم الثاني فيبحث في الحوافز التجريبية والتنظيمية لإنشاء لجنة المراجعة وفي الأخير يسلط القسم الثالث الضوء على المستويات المختلفة لمساهماتها.

  تم التوصل في هذه الدراسة إلى أن لجنة المراجعة بصفتها لجنة متخصصة منبثقة من مجلس الإدارة هي المسؤولة في مرحلة أخيرة عن الإشراف على عملية إعداد المعلومات المالية مما يمنحها دور التصديق على هذه المعلومات للمساهمين، كما تم التأكيد على أن لجنة المراجعة باعتبارها آلية من آليات الحوكمة يمكن أن تساهم بشكل فعال في تقليل عدم تناسق المعلومات الموجودة بين المديرين والمساهمين وضمان تقديم معلومات مالية موثوقة الموجهة للأطراف الفاعلة مع الشركة. أما من جانب الدراسات التجريبية التي أجريت على مساهمات لجنة المراجعة فرجح الباحث إلى إمكانية تحسين عدة جوانب للتدقيق الداخلي والخارجي من قبل هذه الهيئة الإشرافية وكذلك جودة المعلومات المالية المنشورة في البيانات المالية للشركات المدرجة، ويمكن ملاحظة هذه المساهمة فيما يتعلق بمنع نقاط الضعف في الرقابة الداخلية، الحد من الاحتيال وإدارة النتائج المحاسبية، وفي نهاية الدراسة أكد الباحث على أن دور لجنة المراجعة يتمثل في ضمان جودة المعلومات المالية الصادرة عن المديرين لمستخدمي البيانات المالية، ضمن إطار محاسبي تنظيمي دقيق والذي ينتج الشفافية والثقة التي تعزز تدفق المعلومات إلى السوق.

- **دراسة Javier de Andrés Suárez and others 2013**، مقال بعنوان " The effectiveness of the audit committee in Spain: implications of it's existence on the auditor's opinion": تناولت هذه الدراسة فعالية لجنة المراجعة وتحليل تأثيرها على مصداقية المعلومات المحاسبية الصادرة عن الشركات الإسبانية المدرجة، ولتحقيق هذا الهدف تمت دراسة بعض سمات اللجنة مثل تكوينها الطوعي أو الإجباري، استقلاليتها وأنشطتها التي تؤدي إلى تحسين جودة التقارير المالية، بالأخذ بعين الاعتبار الفترات التي كانت فيها لجنة المراجعة اختيارية (1998-2002) وإجبارية (2003 فصاعدا). ومن أجل تحقيق الهدف من هذه الدراسة قام الباحث بفحص تقارير التدقيق الخاصة بالشركات الإسبانية غير المالية المدرجة خلال الفترة (1998-2007) باستخدام نهج مصفوفة البيانات والمعيار الذي تم استخدامه لقياس التحسن في جودة المعلومات المحاسبية هو غياب التحفظات التي يمكن تجنبها في تقرير مدقق الحسابات. بحيث تم إجراء ثلاثة تحليلات أشارت نتائجها الرئيسية إلى أن التكوين الإجباري أكثر فعالية من التكوين الطوعي وذلك لانخفاض تقارير التدقيق التي تتضمن أخطاء خصوصا بعد 2003م عندما أصبح إنشاء اللجنة إجباريا، أن تشكيل لجان المراجعة التي بها نسبة أعلى من الأعضاء المستقلين كما هو موصى به في معظم قوانين الحوكمة الرشيدة لا تؤدي إلى تحسينات أكبر في جودة المعلومات المحاسبية وليست ضمانا كافيا لموثوقية

المعلومات المالية الصادرة عن الشركات الإسبانية المدرجة، كما يرتبط عدد اجتماعات لجنة المراجعة ارتباطا مباشرا بالتحسينات في جودة المعلومات المحاسبية. وقد تم اقتراح اتخاذ خطوات مناسبة لضمان أن الإجراء المتبع لاختيار أعضاء لجنة المراجعة المستقلين لا يضعف استقلاليتهم وأنهم لا يفتقرون إلى المهارات المحددة اللازمة لأداء المهام.

بعد استعراض الدراسات السابقة في موضوع لجان المراجعة والتمعن فيها يمكن تصنيف هذه الأبحاث والكتابات إلى ثلاثة أقسام وفقا للموضوع الذي تناولته وكذا لأهداف البحث كما يلي:

- **القسم الأول:** الدراسات التي حاولت توضيح الحاجة لإنشاء لجان المراجعة وأسباب اللجوء لتكوينها وقد أوضحت هذه الدراسات الاختلافات بين الشركات التي اتبعت المدخل الإلزامي لتشكيلها والشركات التي اتبعت المدخل الاختياري لذلك.
- **القسم الثاني:** الدراسات التي اتخذت معيار فعالية لجان المراجعة، ودراسة مختلف الأبعاد الأساسية لتحقيقها والبحث عن سبل نجاعتها. التي انتهت إلى تحديد عدد من المعايير لتحقيق هذه الفعالية والتي اتفقت عليها أغلب هذه الدراسات. والمتمثلة في الخصائص اللازمة التي يجب أن يتمتع بها أعضاؤها والتي تعتبر من المؤشرات الأساسية لفعاليتها وكذا مدى توفر المقاييس الأساسية لعملها.
- **القسم الثالث:** الدراسات المسحية التي تناولت ممارسات لجان المراجعة، ومختلف مهامها ومسؤولياتها في إطار: إدارة المخاطر؛ تحقيق جودة التقارير المالية؛ تدعيم جودة القياس والإفصاح المحاسبي البيئي؛ الحد من ممارسات إدارة الأرباح لتحسين جودة الأرباح وكذا تحقيق كفاءة رأس المال الفكري وتدعيم آليات الحوكمة.

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

يلاحظ على الدراسات السابقة والمتعلقة بممارسات لجان المراجعة تركيزها على عدة مهام ومسؤوليات وتقييم لدورها على مجموعة من المتغيرات التابعة والتي جاءت في سياقات مختلفة تتعلق بشكل أساسي في تحقيق شفافية التقارير المالية وتدعيم حوكمة الشركات، إلا أن هذه الدراسات لم تتطرق لدور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق. كما أن الدراسات السابقة التي تم تناولها عالجت جانبا من جوانب الموضوع أو كل متغير على حدى وفي بيئات متعددة ومختلفة أغلبها دول غير الجزائر، واستكمالا لهذه الدراسات فإننا سنقوم بالجمع بين المتغيرين ونعالج في هذه الدراسة فكرة إمكانية تفعيل دور لجان المراجعة كآلية هامة في الرقابة على جودة عملية التدقيق بشقيها الداخلي والخارجي في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. كذلك ما يمكن إضافته في هذه الدراسة عن الدراسات السابقة هو تناول مختلف المقاييس والمستويات التي تتدخل فيها لجان المراجعة لضمان الرقابة على جودة التدقيق.

كما تعتبر هذه الدراسة استكمالا للدراسات السابقة من خلال توسيع المناهج النظرية لفهم الممارسات التي تعتمدها لجنة المراجعة لضمان جودة الأداء المهني للمدقق، من خلال مختلف عمليات الرقابة بحيث يقدم جزء الاستطلاع مساهمة مهمة من خلال توسيع التحقيق في أدوار لجان المراجعة في تعزيز الرقابة على جودة التدقيق إلى أبعاد والتي لم يتم التحقيق فيها سابقا -في حدود علم الباحثة-، وكذا توسيع للمناهج التجريبية ذلك لأن معظم الدراسات ذات الصلة تجري في دول متقدمة وسياقات متطورة، لذا فإنها تترك أوجه عدم اليقين فيما يتعلق باتجاه العلاقة التجريبية وحجمها في سياق مثل الجزائر وتأتي أوجه عدم اليقين هذه من الاختلاف في الخصائص التنظيمية والمؤسسية للجزائر مقارنة بالأسواق المتقدمة فجاءت هذه الدراسة لتقدم مساهمة في الأدبيات من خلال تجاوز هذه الحدود وتوسيع نطاق الدراسة بشكل منهجي وجغرافي ليشمل البيئة الجزائرية التي لازال البحث في مجال لجان المراجعة فيها محدود.

هيكل الدراسة:

تماشيا مع ما تسعى الدراسة إلى معالجته وبهدف الإلمام بجوانبها والإجابة على الإشكالية بطريقة منهجية تضم الأطروحة خمسة فصول كالتالي:

الفصل الأول: جودة التدقيق وأساسيات الرقابة عليها

يتناول هذا الفصل الإطار النظري لجودة التدقيق والرقابة عليها من خلال التطرق لمفهوم جودة التدقيق ومراحل تطوره ومدى أهميتها والأهداف التي تساهم في تحقيقها، خصائص هذه الجودة وتحديد أبرز العوامل المؤثرة فيها، والتركيز على سبل ووسائل لتحسينها من أجل تعزيز ثقة المساهمين والأطراف الأخرى التي لها مصلحة بالشركة. كما يتم التطرق في هذا الفصل إلى مفهوم الرقابة على جودة التدقيق وفيما تتمثل أهميتها وأهدافها، وتحديد مجموعة العناصر التي تمثل الحد الأدنى لمتطلبات الرقابة على جودة التدقيق، ومختلف الأساليب التي تتم بها هذه الرقابة. وفي ختام هذا الفصل يتم عرض أهم اسهامات المنظمات العلمية والمهنية على المستوى الدولي أو العربي في سبيل تطوير جودة التدقيق وتحسينها والرقابة عليها، كما سيلقي الضوء على معايير الرقابة على جودة التدقيق من حيث الحاجة إليها والطلب عليها ومدى أهميتها لتحقيق أهداف مهنة التدقيق من خلال التعريف بكل معيار وتحديد نطاقه، أهدافه ومختلف المصطلحات والعناصر التي أتى بها والمقارنة بينها.

الفصل الثاني: لجان المراجعة كآلية دعم حوكمة الشركات

يهتم هذا الفصل بالتعريف بماهية لجان المراجعة من خلال التعرف على الخلفية التاريخية لنشأتها وتطورها عبر العالم والأسباب التي استدعت تشكيلها، كما سيدرس مفهومها وأهميتها ومختلف المنافع المتوقعة منها، فضلا عن الإشارة لأهدافها المختلفة حسب اختلاف مهماتها ووظائفها. ويعالج القواعد التي تحكم عملها من خلال التركيز على ضوابط تشكيلها ومجموعة الآليات التي تضمن أفضل الوسائل الممكنة لعمل هذه اللجان بفعالية. فضلا عن مهام ومسؤوليات اللجان وعلاقتها بحوكمة الشركات بالتطرق لجانب مساهمتها في الحوكمة باعتبارها من أهم الآليات التي تدعم تطبيقها في الشركات وتحسن من فعاليتها.

الفصل الثالث: مساهمة لجنة المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق في الشركة

يتطرق هذا الفصل إلى المهام الإشرافية والرقابية للجنة المراجعة على مختلف أعمال الشركة وأعمال التدقيق، عن طريق إبراز دورها في التأكد والتحقق من كفاية تصميم هيكل الرقابة الداخلية وأنها ذي كفاءة عالية بالإضافة إلى تقديم توصيات بشأن زيادة فعاليتها وتطويرها، وفحص الضوابط والإجراءات الرقابية المتعلقة بتقديم تأكيد معقول أن المخاطر التي تتعرض لها الشركة قد تم فهمها، تحليلها وإدارتها بشكل ملائم. فضلا عن الإشارة لمساهمتها في تعزيز وضمان نزاهة وشفافية التقارير المالية من خلال فحص جودتها والعمل على تحسينها من خلال الإشراف على المعلومات المحاسبية. كما سيتناول المقاربة الجديدة للرقابة التي تمارسها لجنة المراجعة على أعمال التدقيق سواء الداخلي أو الخارجي والتي تحاول من خلالها تدعيم جودة أعمالها من خلال المشاركة في تعيين المدقق ودراسة طلبات الترشيح وتحديد أتعابه وإذا لزم الأمر عزله واستبداله، التأكد من أن عملية التدقيق تؤدى بفعالية من خلال ضمان خلفية تعليمية وكفاءة مناسبة للمدقق، التأكد من الاتصال المباشر معه لكي يتمكن من أداء مهامه باستقلالية، مراجعة الأنشطة المخطط لها وتقديم اقتراحات لتحسينها والإشراف على مختلف أعمال هذه الوظيفة والاطلاع على نتائجها وأن أداءها يكون في إطار المعايير المتعارف عليها في مجال التدقيق. كما يتم التطرق لدور لجنة المراجعة في متابعة الخدمات غير التدقيقية والتي يمارسها المدقق الخارجي وحل المنازعات التي قد تنشأ بينه وبين الإدارة.

الفصل الرابع: الإطار التنظيمي والمؤسساتي للرقابة على جودة التدقيق ولجان المراجعة في الجزائر

خصص هذا الفصل للتعرف على مظاهر الاهتمام التنظيمي والمؤسساتي بجودة التدقيق ولجان المراجعة في الجزائر من خلال تناول مختلف ضوابط جودة التدقيق التي أتى بها التشريع الجزائري ضمن جملة من القوانين والمراسيم التي حاول من خلالها توفير أدنى شروط العمل الضرورية من أجل ضمان جودة أداء عمل مكاتب التدقيق. والتي أدرجت ضمن ضوابط متعلقة بمكتب التدقيق، والثانية مرتبطة بالمدقق وأخرى متعلقة بعملية التدقيق، ومختلف الاجتهادات لتفعيل الرقابة عليها التي تجسدت في مبادرة استحداث لجنة مراقبة النوعية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة فضلا عن إصدار دليل الرقابة الذاتية (الرقابة الداخلية) ودليل رقابة الجودة تحت إشراف لجنة مراقبة النوعية (الرقابة الخارجية). كما سيستعرض أهم آليات دعم تطبيق حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية المتمثلة في إصدار ميثاق الحكم الراشد والاستحداثات للهيئات الداعمة لحوكمة الشركات ومختلف المجهودات لدعم الإصلاح المحاسبي، وسيلقي الضوء كذلك على ضوابط تشكيل لجان المراجعة في التشريع الجزائري من منظور القانون التجاري، ميثاق الحكم الراشد ومن منظور التشريعات البنكية ونصوص أخرى.

الفصل الخامس: تحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات

يتناول هذا الفصل الجانب التطبيقي للدراسة من خلال التعريف بأداة الدراسة بتوضيح كفية تصميمها ونتائج اختبار مدى صدقها وثباتها وتوزيع بياناتها، ووصف عينة الدراسة بتحديد المجتمع الذي أخذت وفئاتها وكيفية اختيار مفرداتها ودرجة استجابتها وخصائصها. ومن ثم عرض تحليل اتجاهات وآراء العينة بخصوص أهمية ودور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق -الداخلي والخارجي- ومعوقات تفعيل هذا الدور في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. ليتم في الأخير إدراج نتائج اختبار فرضيات الدراسة.

الفصل الأول

جودة التدقيق وأساسيات الرقابة عليها

المبحث الأول: التعريف بجودة التدقيق ووسائل تحسينها

المبحث الثاني: أساسيات الرقابة على جودة التدقيق

المبحث الثالث: جهود المنظمات العلمية والمهنية في مجال الرقابة على جودة التدقيق

الفصل الأول
جودة التدقيق وأساسات الرقابة عليها

تمهيد:

تؤدي مهنة التدقيق دورا مهما في الحياة الاقتصادية والاجتماعية لأي بلد بإعتبارها من المهن الحيوية التي تهم الكثير من المستفيدين من خدماتها، إلا أنها واجهت في الآونة الأخيرة العديد من المشاكل والانتقادات وذلك نتيجة للإنهيارات والفضائح التي عرفتها كبريات الشركات ومكاتب التدقيق في العالم، وكانت أشهرها فضيحة شركة إنرون التي تعد إحدى أهم شركات الطاقة في الولايات المتحدة الأمريكية بتواطؤ مع مكتب التدقيق أرثر أندرسن، وتعتبر هذه الأخيرة من أكبر الفضائح في عالم مهنة المحاسبة والتدقيق والتي نتج عنها فقدان المستثمرين والأطراف أصحاب المصالح الثقة في مخرجات عمليات التدقيق الصادرة عن مكاتبها. لذا أصبح على القائمين بأعمال التدقيق ممارسة المهنة بالحرص على تقديم خدمات تتميز بجودة عالية وضمان استمرارها بمستوى متميز محاولين استرجاع ثقة المجتمع في أعمالهم وفي مهنة التدقيق ككل، خاصة بعدما أصبح مفهوم جودة التدقيق مطلبا أساسيا يتصدر قمة اهتمامات المجتمع وكبريات الشركات الآن.

لتبني فلسفة الجودة في خدمات مهنة التدقيق كان لابد على المنظمات المهنية بذل جهود كبيرة لإيجاد آليات ومدخل شامل ومنظم للإشراف والرقابة على أداء أعمال التدقيق، وهذا من خلال إصدار معايير ونشرات التي تشمل مجموعة من السياسات والإجراءات التي يتم إتباعها لتوفير تأكيد معقول بأن مكاتب التدقيق وموظفيها يلتزمون بتنفيذ أعمالهم بمستوى مرتفع من الجودة. لذا تمثل الرقابة على جودة التدقيق إطارا رسميا ومدخلا لتطوير المهنة من خلال ما ينتج عنها من عمليات الفحص علاوة على زيادة ثقة مستخدمي التقارير المالية بمهنة التدقيق.

لهذا؛ سنحاول التعرف من خلال هذا الفصل على مفهوم جودة التدقيق، أهميتها، أهدافها، وسائل تحسينها، الرقابة عليها وجهود المنظمات العلمية والمهنية في هذا المجال من خلال المباحث التالية:

- المبحث الأول: التعريف بجودة التدقيق ووسائل تحسينها.
- المبحث الثاني: أساسيات الرقابة على جودة التدقيق.
- المبحث الثالث: جهود المنظمات العلمية والمهنية في مجال الرقابة على جودة التدقيق.

المبحث الأول: التعريف بجودة التدقيق ووسائل تحسينها

لقد عرفت مهنة التدقيق تطورا ملحوظا ومهما في مختلف المجتمعات ودول العالم، لذا أصبحت وظيفة قائمة بذاتها لا غنى عنها في عالم المال والأعمال، ونظرا لتزايد إعتماد مستخدمي القوائم المالية على البيانات المالية المدققة والموثوق فيها كمصدر لإتخاذ القرارات برزت الحاجة الى إجراءات لضمان جودة أعمال تدقيق عالية، وبالتالي نبعت أهمية جودة التدقيق كمطلب أساسي لضمان موثوقية القوائم المالية للشركات، لذا تعتبر من المفاهيم والموضوعات التي تحظى بإهتمام من قبل المجتمعات والمنظمات. وتزايدت الرغبة في تحقيقها في العديد من دول العالم التي تهدف إلى دعم المهنة خاصة بعد الفشل المتكرر لعمليات التدقيق والأزمات المالية العالمية التي عرفتها العديد من كبريات الشركات.

ونظرا لعدم تبلور مفهوم جودة التدقيق بشكل شامل ونهائي وعدم إمكانية تحقيقه بصفة مطلقة، إستوجب الأمر البحث عن مجموعة من الوسائل التي تساعد على تحسينه وإلى مجموعة من الخصائص التي لابد من توافرها بهدف الوصول إلى أقصى مستوى من الجودة. هذا بالإضافة إلى أن مفهوم جودة التدقيق لا يعرف مستوى ثابت من الأداء وذلك لوجود عوامل عدة مرتبطة بمكتب التدقيق والظروف المحيطة به التي تؤثر فيه سواء بالإيجاب أو بالسلب.

المطلب الأول: عموميات حول التدقيق

تعتبر وظيفة التدقيق من أهم الوظائف بالشركة، بحيث لم تكن هذه الأخيرة وليدة العصر الحديث بل ظهرت منذ القدم وتطورت تطورا كبيرا نتيجة للتطورات الإجتماعية والإقتصادية والتي صاحبتها تعقد النشاطات التي عرفتها بيئة الأعمال وتنوعها مع كبر حجم الشركات، بحيث مس هذا التطور مفهومها، أهدافها وأدى إلى ظهور أنواع عدة للتدقيق وحتى نتعرف على هذه الوظيفة تم التطرق في المطلب الأول إلى التطور التاريخي للتدقيق، مفهومه، أنواعه هذا بالإظافة إلى توضيح أهميته وأهدافه.

1. مراحل التطور التاريخي للتدقيق:

مرً التدقيق بعدة مراحل من التطور يمكن إستعراضها كما يلي:

1.1. قبل عام 1840م:

يرجع تاريخ التدقيق في هذه الفترة إلى الحضارات القديمة للصين ومصر واليونان، فكان من يختلس الأموال أنذاك تدينه المحكمة بفرض غرامة عشرة أضعاف المبلغ المختلس، أما في إنجليترا فتم تعيين مدققي حسابات خلال عهد "هنري" للتأكد من أن إيرادات الدولة ومعاملات الإنفاق قد تم حسابها بشكل صحيح، وكان الهدف من هذا الفحص هو منع إرتكاب أفعال إحتيالية.

وعلى نحو مماثل وجدت أنشطة التدقيق في دول المدن الإيطالية لمساعدة التجار في التحقق من الثروات التي جلبها زعماء السفن.

ولم يكن للتدقيق أي تطبيق قبل الثورة الصناعية، لأن الصناعات خلال هذه الفترة كانت تهتم بشكل رئيسي بالمطاحن الصغيرة التي تدار بشكل فردي ومن ثم لا حاجة إلى أن يقوم مديرو الأعمال بإبلاغ المالكين عن إدارتهم للموارد. وبإختصار فإن التدقيق في هذه الفترة كان مقتصرا فقط على إجراء التحقق المفصَّل لكل معاملة كما أن وجود الرقابة الداخلية غير معروف. [1]

[1] E.Phalguna Kumar, B.Mohan, "Origin And Development Of Auditing", **Indian Journal Of Research Paripex**, Vol 4, 2015, PP 43-44.

2.1. الفترة 1840م-1920م:

مع ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا وتطور الصناعة والتجارة والزيادة في أنشطة الشركات وزيادة الفجوة بين المالكين والإدارة وتطور النظام الضريبي، فإن الهدف الرئيسي للتدقيق لم يتغير وهو إكتشاف الغش والأخطاء، ولكن التغيير المهم الذي طرأ خلال هذه الفترة ولغاية 1850م هو الإعتراف والرغبة بوجود نظام محاسبي لأجل التأكد من دقة القوائم والبيانات المحاسبية، والتغيير الآخر كان الإعتراف بوجود الحاجة لتدقيق البيانات المحاسبية من قبل شخص مستقل ومحايد وقد نص صراحة على ذلك قانون الشركات الإنجليزي لسنة 1862م، الأمر الذي أدى إلى تطوير مهنة التدقيق وضرورة وجود أشخاص مؤهلين للقيام بهذه المهمة. في هذه الفترة لم يتم الإعتراف بأهمية الرقابة الداخلية بسبب الإعتقاد السائد في ذلك الوقت بأن الرقابة تتم بواسطة القيد المزدوج.

ومع تقدم الزمن وزيادة حجم العمليات وتطور الأنظمة المحاسبية بدأ الإعتراف والقبول بالتدقيق بواسطة العينات وخصوصا بعد قضية البنك العام "General Bank " في بريطانيا سنة 1895م إذ تبين للقاضي أثناء حكمه في هذه القضية أنه "في حالة عدم وجود شك في العمليات، فإن الإستفسارات القليلة تصبح معقولة ومقبولة، ولهذا فإن رجال الأعمال عندما يختارون بعض الحالات فلهم الحق من القول أن الحالات الأخرى صحيحة.[1]

3.1. الفترة 1920م-1960م:

خلال هذه الفترة تزايد حجم الشركات وبالتالي أصبح من الضروري الفصل بين مهام الإدارة والملكية، وهكذا كانت نظرية الوكالة واضحة. وتميزت هذه الفترة بتبني الشركات لنظام الرقابة الداخلية الذي أصبح المدقق يعتمد عليها إعتمادا كليا في عملية التدقيق، بالإظافة إلى تغير الهدف الأساسي للتدقيق من الكشف عن الإحتيال والأخطاء إلى ضمان توفير المصداقية للبيانات المالية التي أعدها مديرو الشركات لحاملي أسهمها وتحديد المركز المالي وربحية المؤسسة.[2]

4.1. الفترة 1960م-1990م:

عرفت هذه الفترة تطورات رئيسية في مهنة التدقيق وبروز أهداف عديدة ومتنوعة، وهي ما تعرف بالأهداف الحديثة للتدقيق، بحيث أصبح التركيز أكثر على فحص أدلة التدقيق المستمدة من مجموعة واسعة من المصادر الداخلية والخارجية منها على السواء، وتطوير التدقيق القائم على المخاطر في جوهره، وتقييم إحتمال حدوث أخطاء مادية في البيانات المالية وتركيز جهود التدقيق على المجالات التي تم تحديدها على الأرجح على أنها تحوي أخطاء، بحيث يهدف نهج مخاطر التدقيق هذا إلى التقليل من المخاطر التي تنطوي عليها البيانات المالية التي تم تحديدها إلى مستوى مقبول.

هذا؛ وقد أدخلت جميع الشركات تقريبا في هذه الفترة نظم الحاسوب لمعالجة بياناتها المالية وغيرها للقيام بأداء ومراقبة عملياتها التشغيلية والإدارية، وقد أتاحت هذه التغيرات لمدققي الحسابات فرصا لإجراء تحسينات في النظام الداخلي للمعلومات الإدارية وفي تخطيطهم الضريبي والمالي وفي جوانب من عملياتها بالإظافة إلى تقديم خدمات إستشارية للإدارة. [3]

---

[1] هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية**، ط 3، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006، ص ص 17-18.

[2] Owolabi Ajao, Jayeoba Olajumoke, Ajibade Ayodeji, "Evolution and Development of Auditing", Unique **Journal of Business Management Research**, babcock university, state nigeria, Vol 3, 2016, PP34-35.

[3] Brenda Porter, Jon Simon, David Hatherly, Principles Of External Auditing, 2nd Ed, John Wiley and Sons, England, 2003, PP30-31.

5.1. الفترة من 1996م حتى وقتنا الحاضر:

منذ عام 1996م بدأت مهنة التدقيق تأخذ على عاتقها مسؤولية الإستجابة لفجوة التوقعات المستمرة بين طلبات المستخدمين وأداء المدققين، بحيث أصدرت AICPA توجيهات للمدققين تتطلب تقييما صريحا لمخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية بالإظافة إلى تصميم إجراءات فعالة لمعالجة مخاطر البيانات المالية الإحتيالية. هذا بالإظافة إلى أن نتيجة للتغيرات السريعة في تكنولوجيا المعلومات من أنظمة محاسبة الكمبيوتر الصغيرة إلى أجهزة الكمبيوتر المركزية الكبيرة وإستخدام الإنترنت لمعالجة المعلومات، كان لابد من تكييف طرق التدقيق في حين أن التكنولوجيا لم تغير الهدف الأساسي للتدقيق بل أسفرت عن الحاجة لتطوير تقنيات وأدوات مبتكرة للحاسوب لضمان فعالية التدقيق.[1]

وبحلول عام 2000م تجاوزت أتعاب الإستشارات أتعاب تدقيق الحسابات في جميع المكاتب الرئيسية في الولايات المتحدة الأمريكية ماجعل منظموا المهنة والجمهور المستثمر ينتابهم الشك فيما إذا كانت مكاتب التدقيق يمكن أن تظل مستقلة. وبعدها نبعت الحاجة إلى جودة عمليات التدقيق بعد عدة فضائح متسلسلة للشركات مثل "Worldcom-Enron-Adelphia " والتي أدت إلى أزمة ثقة في عمل المدققين، ومن ثم إجراء سلسلة من الإصلاحات الجذرية في مختلف البلدان لتعزيز ممارسة التدقيق، أهمها كان إصدار قانون Sarbanes-Oxley الذي تضمن عدة توجيهات متعلقة بإستقلالية المدقق، التحكم في جودة التدقيق، حظر حالة تضارب المصالح، تقديم التقارير للجنة المراجعة، مجلس الرقابة على محاسبة الشركات العامة والذي يشرف على مكاتب التدقيق وموظفيها، كما مدد هذا القانون واجبات المدقق لتدقيق كفاية الضوابط الداخلية.[2]

مما سبق؛ نستنتج أن مهنة التدقيق مرّت بعدة مراحل من التطورات، فإعتمدت كمرحلة أولى لها على الملاحظة والجرد الذي يقتصر على نطاق ضيق من تدقيق للسجلات والتأكد من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في إتخاذ القرار ومدى مطابقتها للواقع فكان الهدف الأساسي للتدقيق هو إكتشاف الغش والأخطاء والعمل على الحد من وقوعها، بعدها تغير منظورها وإتسع نطاقها ليشمل فحص أنظمة الرقابة الداخلية للشركة لتحسين مردوديتها فتغير هدفها وأصبح يركز على ضمان توفير المصداقية، بعدها دخلت مهنة التدقيق في مرحلة أخرى من التطور فظهر ما يعرف بالأهداف الحديثة للتدقيق بحيث أصبحت تركز أكثر على فحص أدلة الإثبات وإعتماد أسلوب تحليل المخاطر والتقليل منها. والمتتبع لتاريخ تطور مهنة التدقيق يجد أنها نشأت وتطورت في ظل فكرة إنفصال الملكية عن الإدارة وذلك لحاجة ملاك الشركات إلى رأي فني مهني مستقل عن مدى كفاية الإدارة في إستخدام مواردها المتاحة. وعليه عرفت مهنة التدقيق تطورا كبيرا بحيث أصبحت مهنة لها معايير ومبادئ تقوم عليها وأصبحت بمثابة صمام الأمان للشركات.

2. مفهوم التدقيق:

تعرف جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) التدقيق بأنه: "عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن، بطريقة موضوعية والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الإقتصادية وذلك لتحديد مدى التطابق والتوافق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتوصيل نتائج التدقيق للأطراف المعنية".[3]

أما هيئة الخبراء المحاسبين المعتمدين الفرنسية فعرفته على أنه: "فحص من مهني مؤهل ومستقل، لإبداء رأي حول إنتظام ومصداقية الميزانية وجدول حسابات النتائج لشركة ما".

---

[1] Ray Whittington, Kurt Pany, **Principles Auditing and Other Assurances Sevices**, 20TH Ed, Mcgraw Hill Education, New York, 2016, P 9.

[2] Teck Heang, Azham Md Ali, "The Evolution Of Auditing An Analysis Of The Historical Devlopment", **Journal Of Accounting And Auditing**, USA, Vol 4, N◦12, 2008, P 6.

[3] السيد أحمد السقا، نصر محمد جعيصة، **المراجعة وخدمات التأكيد مدخل متكامل**، كلية التجارة، جامعة طنطا، 2007، ص 12.

أما خالد أمين عبد الله فعرف التدقيق على أنه: "عبارة عن عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث إقتصادية وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعايير المحددة وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك التحقق".

وعرفت زاهره توفيق سواد التدقيق على أنه: "فحص إنتقادي منظم يسمح بالتأكد من أن المعلومات التي تنتجها الشركة صحيحة وواقعية، فالتدقيق يتضمن كل عمليات الفحص التي يقوم بها مهني كفئ خارجي ومستقل بهدف الإدلاء برأي فني محايد عن مدى سلامة وشفافية التقارير المالية السنوية، وتتضمن هذه العمليات دراسة أعمال الشركة والنظم المتبعة في القيام بعملياتها، فحص سجلاتها والقيود المحاسبية فيها، وكذلك مستنداتها وحساباتها الختامية والتحقق من أصولها وإلتزاماتها قصد التأكد من أن الأعمال تتم وفق ماهو مخطط له ووفقا للقوانين المعمول بها".[1]

وعرف "Gerond " و"Banmoult التدقيق على أنه: " إختبار تقني صارم بأسلوب فني من طرف مهني، مؤهل ومستقل بغية إعطاء رأي محلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، على مدى إحترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى إحترام القوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في التعبير عن الصورة الصادقة للموجودات والوضعية المالية ونتائج الشركة".[2]

التدقيق يتضمن عدة نقاط ذات أهمية هي:[3]

- التدقيق عملية منظمة: يقوم بأداء عملية التدقيق مدقق حيادي مؤهل، وتلك العملية يجب أن تكون منظمة، بمعنى أنها تعتمد في أدائها على أسلوب منهجي ومنطقي يتكون من مجموعة من الإجراءات المتتابعة والمخططة ويحكمها إطار نظري يتمثل في مجموعة من الأهداف والمعايير المقررة، فعملية التدقيق إذن ليست عملية عشوائية غير مخططة وإنما هي تقوم على طريقة علمية منهجية.
- يتم جمع وتقييم الأدلة بطريقة موضوعية: أساس عمل المدقق الحيادي هو جمع أدلة الإثبات وتقييمها بشكل موضوعي، وتتكون تلك الأدلة عند تدقيق القوائم المالية من بيانات محاسبية أساسية (دفاتر اليومية ودفاتر الأستاذ) ومعلومات مؤيدة (فحص الفواتير والشيكات وغيرها من المستندات والبيانات التي يتم الحصول عليها من خلال الإستفسار والملاحظة والجرد الفعلي للأصول والمصادقات على الأرصدة من طرف ثالث).ويشير لفظ موضوعي إلى قدرة المدقق على الإحتفاظ بإتجاه حيادي عند حصوله على أدلة الإثبات وتقييمها، ويوحي ذلك بأن عملية التدقيق يجب أن تتم بواسطة مدقق مستقل غير متحيز سواء عن مقدم المعلومات أو مستخدميها.
- تتعلق الأدلة بنتائج الأنشطة والأحداث الإقتصادية: تتعلق أدلة الإثبات بتأكيدات خاصة بتصرفات وأحداث إقتصادية، وتلك التأكيدات هي عبارة عن إيضاحات وبيانات للإدارة تتضمنها القوائم المالية موضوع التدقيق.
- درجة التطابق بين تلك النتائج والمعايير المقررة: يتمثل الهدف الأساسي لتدقيق القوائم المالية في تكوين رأي عن عدالة عرض القوائم المالية، ويتم ذلك بتحديد رأي المدقق في مدى تطابق تلك النتائج مع معايير مقررة، هي مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها GAAP، كما قد توجد أسس متفق عليها والتي تمثل معيارا يتم في ضوئه تقييم نتائج الأعمال.

---

[1] زاهره عاطف سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، ط 1، دار الراية للنشر، عمان، الأردن، 2009، ص 17.

[2] أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، ط1، دار الجنان للنشر، عمان، الأردن، 2015، ص 10.

[3] أمين السيد أحمد لطفي (أ)، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 19، ص ص 21-22.

- توصيل نتائج التدقيق للأطراف المعنية: هدف عملية التدقيق هو إعداد تقرير بإعتباره وسيلة إتصال وتبليغ النتائج للمستخدمين المعنيين، حيث عن طريق تقرير التدقيق يتم إخبار المستخدم بمدى تطابق نتائج التدقيق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

من خلال ما سبق يمكن تعريف التدقيق على أنه: عملية منظمة التي يمكن بواسطتها القيام بفحص إنتقادي لأنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والحسابات ومختلف التقارير الخاصة بالشركة محل التدقيق، فحصا إنتقاديا منظما بواسطة شخص مهني مستقل مؤهل علميا وعمليا بهدف إبداء رأي فني محايد عن مدى عدالة ودلالة التقارير المالية للوضع المالي للشركة وبلورة نتائج الفحص في شكل تقرير وتبليغ تلك النتائج لكل الأطراف المعنية.

3.أهمية التدقيق:

تظهر أهمية التدقيق من الأطراف العديدة والمتنوعة التي تعتمد على تقرير المدقق في تلبية إحتياجاتها الواسعة غير متجانسة من المعلومات، وجدير بالذكر أن تعدد وتنوع المجموعات المستخدمة للتقارير المالية وإختلاف طبيعة إحتياجات كلا منها تبعا لإختلاف مصالحها وأهدافها، ألزم المدقق بضرورة التعرف على طبيعة تلك الإحتياجات، كما يتسنى له فهم وتصور دوره ومسؤولياته بإعتباره الجهة المحايدة التي تقرر مدى عدالة ومصداقية المعلومات الواردة في تلك التقارير. ويمكن تحديد أهم فئات المستخدمين لتقرير المدقق في المجموعات التالية:[1]

- **أعضاء مجلس الإدارة**: يرتكز الغرض الرئيسي من تقرير المدقق في الحصول على المعلومات التي تمكنهم من مراجعة الأداء، وتقييم عملية إعداد التقارير عن العمليات المالية المعقدة إلى جانب إتخاذ القرارات المؤثرة في الإتجاهات المستقبلية للشركة.
- **حملة الأسهم**: الذين يسعون إلى الحصول على معلومات تمكنهم من مساءلة الإدارة، وإتخاذ القرارات المتعلقة بزيادة أو خفض أو المحافظة على نسبة الإستثمار الحالي.
- **حملة السندات:** هم بحاجة إلى معلومات تساعدهم في تقييم درجة المخاطرة في الشركة، ومدى قدرتها على الوفاء بمديونيتها.
- **الموظفون وإتحاد العمال:** هم بحاجة إلى معلومات تمكنهم من تقدير الربحية، وتقدير الأجور المستقبلية وفي المفاوضات على إتفاقيات مشاركة الأرباح.
- **الإقتصاديون:** تتمثل حاجتهم في المعلومات التي تساعدهم على تقييم الآثار على السياسات الإقتصادية وعلى قرارات السياسة العامة والمساعدة في أعمال البحوث والدراسات.
- **العملاء، الموردون والمنافسون:** هم بحاجة إلى معلومات تمكنهم من تقييم مدى إستمرارية تعهدات الشركة كمصدر للسلع والخدمات، أو كمستهلكة للسلع والخدمات وتقييم القوة التنافسية لها.
- **الأجهزة الحكومية:** هي بحاجة لمعلومات تستطيع من خلالها تقييم مدى الإلتزام بالقوانين واللوائح وتحقيق أهداف الرقابة والإشراف، وفي الإسترشاد بها في القرارات وفي تحديد الدخل الخاضع للضريبة.
- **الدائنون والبنوك:** هذه الفئة بحاجة إلى معلومات تساعدها في تحديد مدى إمكانية منح القروض للشركة والمساعدة في تحديد مبلغ القرض وشروطه.
- **المحاكم:** تحتاج إلى معلومات تساعد في تقييم الموقف المالي للشركة لأغراض تحديد حالات الإفلاس وتقييم الأصول الضرورية وفي أغراض الدعاوى القضائية.

[1] عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، **أصول مراجعة الحسابات**، ط 3، دار أمين للنشر، صنعاء، اليمن، 2011، ص ص 12-14.

وعليه تظهر أهمية التدقيق بإعتبار أنها وسيلة لا غاية تهدف إلى تقديم قيمة مضافة من خلال خدمة عدة أطراف، فيتم الإستفادة من مختلف التقارير المالية المدققة فعلى أساسها تتخذ القرارات سواء على المدى القصير أو البعيد من مختلف الجهات سواء مستثمرين أو مقرضين أو حتى جهات حكومية، كما يساعد الشركة على رسم سياساتها وإستراتيجياتها.

4. أهداف التدقيق:

بصفة عامة إن الأهداف هي الغايات المتوقع أو المرجو تحقيقها من نشاط معين، ويتمثل الهدف الأساسي للمدقق الحيادي المستقل في التعبير عن رأيه في القوائم المالية، ولغرض تكوين هذا الرأي فإنه يجب تحقيق أهداف التدقيق الستة التالية عند تدقيق أرصدة حسابات القوائم المالية، وهذه الأهداف تستخدم كأهداف وسيطية وهي كالتالي:

- **عرض القوائم المالية:** لتحقيق هدف عرض القوائم المالية (الإفصاح)، فإن المدقق يجب أن يكون معنيا بالتحقق من أن عناصر القوائم المالية قد تم تبويبها والإفصاح عنها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. وإن هدف عرض القوائم يجب أن ينفذ ويستوفي لكافة العناصر الجوهرية بالقوائم المالية.
- **صحة العمليات المالية (الشمولية):** يتطلب هدف التحقق من صحة العمليات من المدقق ضرورة التأكد من أن كل العمليات المالية المسجلة بالدفاتر خلال الفترة تعكس بشكل صحيح وفعال التغيرات في موارد وإلتزامات الشركة ويتطلب ذلك هدفين فرعيين، أولهما أن هذه العمليات يجب أن تكون مدعمة بنظام جيد للرقابة الداخلية ومن هنا كانت مسؤولية المدقق المتعلقة بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعمول به، أما الهدف الفرعي الآخر فإنه يتطلب من المدقق التأكد من أن هناك تأييد مستندي للعمليات المالية التي نتج عنها هذه الأرصدة للحسابات.
- **الملكية (الحقوق والإلتزامات):** يجب على المدقق فحص الوسائل المختلفة اللازمة لحماية أصول الشركة من أي تصرفات غير مرغوبة، وعلى الرغم من أن الحيازة قد تكون دليلا مقبولا على ملكيتها، إلا أن المدقق يجب أن يعتمد على بعض الإجراءات التي تؤكد له أنها ملك للشركة فعلا. أما فيما يتعلق بالإلتزامات فإنه يجب أن يتحقق من صدقها وذلك عن طريق ما يعرف بالمصادقات.[1]
- **إستقلال الدورات المالية:** يعني هذا الهدف التحقق من أن الإيرادات والتكاليف قد تم تخصيصها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية، وهذا يتطلب من المدقق التحقق من أن كل العمليات المالية التي حدثت قبل نهاية الفترة المالية قد سجلت كجزء من نشاط تلك الفترة.
- **التقييم:** يمثل تقييم الأصول غير النقدية هدفا عاما بالنسبة للمدقق، حيث عادة ما تقوم الأصول على أساس التكلفة التاريخية فيتم التحقق من هذه الأخيرة بفحص أدلة الإثبات المستندية.
- **الوجود (الحدوث):** يمثل التحقق والتأكد من الوجود هدفا من أهداف تدقيق كافة حسابات الأصول والخصوم وحقوق الملكية وتتمثل مسؤولية المدقق فيما يتعلق بالأصول والحقوق في التأكد من أنها موجودة فعلا، أما فيما يتعلق بالخصوم فإن مسؤولية المدقق تتمثل في التحقق من أن الإلتزامات الموجودة قد سجلت بالدفاتر.[2]

إنطلاقا من التطور التاريخي للتدقيق والتعاريف السابقة التي تم التطرق لها يتضح جليا أن التطورات المتلاحقة للتدقيق كانت نتيجة ورهينة الأهداف المتوخاة منها، فإلى جانب الأهداف الوسيطة التي سبق ذكرها هناك أهداف أخرى جاءت وليدة التطور الإقتصادي المتسارع الذي يشهده عالمنا المعاصر والتي

---

[1] محمد الفاتح محمود بشير المغربي، **المراجعة والتدقيق الشرعي**، ط 1، دار الجنان للنشر، عمان، الأردن، 2016، ص ص 43-45.

[2] أمين السيد أحمد لطفي (ب)، **كيف تراجع حسابات المنشأة**، من دون ناشر، 2000، ص ص 20-21.

يطلق عليها بالأهداف الحديثة للتدقيق تتمثل في مراقبة الخطط ومتابعتها، تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة، تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق الحد من الإسراف وتحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

5. أنواع التدقيق:

يوجد أنواع متعددة من تدقيق الحسابات، كل منها يختلف حسب الزاوية التي ينظر منها إلى عملية التدقيق، والتنوع المتعدد لهذه العملية هو في الحقيقة تنوع وصفي لا يؤثر في أي من مفهوم أو أصول وجوهر تدقيق الحسابات ذاتها، وبشكل عام يمكن تصنيف تدقيق الحسابات حسب المتفق عليه بين معظم الكتاب إلى عدة زوايا لعل أهمها ما يلي:

1.5. التقسيم من زاوية حدود ومجال التدقيق:

يصنف التدقيق من منظور هذه الزاوية إلى:

- **التدقيق الكامل:** هو العملية التي تخول للمدقق تدقيق أي بيانات أو عمليات دون إستثناء ودون قيود أو شروط محددة له، وفي هذا النوع من التدقيق يستخدم المدقق رأيه الشخصي في تحديد نطاق وحدود إطار ودرجة التفاصيل اللازمة لبرنامج تدقيقه، وذلك في ضوء ما يتضح له من قوة أو ضعف في نظام الرقابة الداخلية للشركة محل التدقيق. وكان هذا النوع من التدقيق هو السائد عندما كانت الوحدات الإقتصادية صغيرة الحجم وعملياتها المالية محدودة.
- **التدقيق الجزئي:** يقصد به التدقيق الذي يقتصر على بعض العمليات أو جزء محدد من النشاط داخل الشركة لغرض معين يتحدد حدوده ومجاله بدقة. والتدقيق الجزئي ليس كالتدقيق الكلي وإنما هي عملية فحص فني لغرض خاص، ولا يكون المدقق فيه مطالب بتقديم تقرير فني محايد يوضح مدى دلالة وعدالة القوائم المالية ونتائج الأعمال، كما هو الحال في التدقيق الكامل. وإنما ينصب تقرير المدقق فقط على نتيجة ماقام به من تدقيق جزئي، ومسؤولية المدقق في هذا النوع من التدقيق تتحدد فقط في إطار ما كلف به.[1]

2.5. التقسيم من زاوية درجة الإلزام:

يصنف التدقيق من منظور هذه الزاوية إلى:

- **التدقيق الإلزامي:** يحتم القانون القيام به، بحيث يلزم الشركة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها وإعتماد القوائم المالية الختامية لها ويترتب عن عدم القيام به وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة.
- **التدقيق الإختياري:** هي عملية تدقيق غير ملزمة بقانون، وتكون بطلب من إدارة الشركة أو ملاكها، وتكون واجبات المدقق هنا محددة وفقا لإتفاقه المسبق مع الجهات التي تطلب عملية التدقيق.

3.5. التقسيم من زاوية مدى الفحص:

يصنف التدقيق من منظور هذه الزاوية إلى:

- **التدقيق الشامل:** المقصود به أن تشمل عملية التدقيق كافة القيود والدفاتر والأعمال التي تمت خلال السنة المالية، وهذا النوع من التدقيق يتطلب وقتا وجهدا كبيرين وبالتالي فإن إستخدامه يقتصر على الشركات ذات الحجم الصغير.

[1] محمد فصل مسعد، خالد راغب الخطيب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، ط 1، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر، عمان، الأردن، 2009، ص ص28-29.

- **التدقيق الإختباري:** يرتكز على أساس فحص عينة ينتقيها المدقق من مجموع الدفاتر والسجلات الخاصة بالشركة على أن يتم تعميم النتائج، ويعتمد حجم العينة على مدى قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية ففي حالة توافر أخطاء كثيرة في الدفاتر والسجلات وجب على المدقق توسيع حجم العينة.[1]

4.5. التقسيم من زاوية توقيت التدقيق:

يصنف التدقيق من هذا المنظور إلى:

- **التدقيق النهائي:** هو التدقيق الذي يتم بعد إنتهاء السنة المالية وإعداد القوائم المالية الختامية، ويلجأ المدقق إلى هذا الأسلوب عادة في الشركات الصغيرة والمتوسطة الحجم، فمن مزايا هذا النوع من التدقيق تخفيض إحتمالات التلاعب وتعديل البيانات، أما عيوبه فتتمثل في تأخر النتائج وقصر الفترة اللازمة لعملية التدقيق.
- **التدقيق المستمر:** يعني أن عملية التدقيق تتم على مدار السنة المالية للشركة وبطريقة منتظمة وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا، مع ضرورة إجراء تدقيق آخر بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية، فالتدقيق المستمر يعمل على معالجة العيوب والإنتقادات التي وجهت إلى التدقيق النهائي وهذا النوع من التدقيق يعد مناسبا لشركات الأموال وغيرها من الشركات الضخمة.[2]

5.5. التقسيم من زاوية الجهة التي تقوم بالتدقيق:

يصنف التدقيق من منظور هذه الزاوية إلى:

- **التدقيق الداخلي:** لقد عرف معهد المدققين الداخليين (IIA) التدقيق الداخلي "على أنه نشاط مستقل موضوعي وإستشاري مصمم لإظافة قيمة وتحسين فعالية إدارة المخاطر". ويتولى القيام بوظيفة التدقيق الداخلي هيئة داخلية تابعة للشركة وذلك من أجل تقديم خدمات إستعراض نظم الرقابة الداخلية لضمان الإمتثال لسياسات الشركة ولمختلف القوانين والأنظمة وإستعراض الفعالية فيما يتعلق بتحقيق النتائج مقارنة بالأهداف المسطرة.[3]
- **التدقيق الخارجي:** هو عبارة عن تقييم مستقل، موضوعي ومنتظم للقوائم المالية للشركة من قبل شخص يتم تعيينه من خارج الشركة من أجل إبداء الرأي الفني المحايد حول موثوقية، صدق ونزاهة القوائم المالية وبالتالي يقدم تقريرا عن نتائج عملية التدقيق.[4]

المطلب الثاني: ماهية جودة التدقيق

تطورت مهنة التدقيق تطورا ملحوظا وكبيرا، وذلك نتيجة لمواكبتها لمختلف المستجدات والتغيرات التي عاشتها بيئة المال والأعمال، فأصبح من الضروري على المدقق أن يحسن ويطور من خدمات هذه المهنة نظرا لزيادة المنافسة في هذا المجال ولأهميتها لكثير من الأطراف الداخلية والخارجية للشركات، بحيث أضحى معيار جودة عملية التدقيق موضوع إهتمام مستخدمي القوائم المالية، إدارة الشركة، وجميع الأطراف على حد سواء. ولجودة التدقيق مفهوم مركب لإرتباطه بمختلف المشاركين في التدقيق والمستفيدين من خدماتها.

---

[1] تامر مزيد رفاعه، **أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشاة**، دار المناهج للنشر، عمان، الأردن، 2017، ص ص 16-17.

[2] أحمد قايد نور الدين، مرجع سابق، ص ص 19-20.

[3] Louwers, Blay, Sinason, Strawser, Thibodeau, **Auditing and Assurance Services**, 7th Ed, Mcgraw Hill Education, New York, 2018, PP 24-25.

[4] Ashish Kumar, Swapan, Bappaditya, Smayabrata, **Auditing Principles and Practices**, Mcgraw Hill Education, New York, 2017, P 22.

1. مفهوم الجودة ومراحل تطوره:

1.1. مفهوم الجودة:

خلال الثورة الصناعية التي بدأت في القرن التاسع عشر كانت الأولوية عند المنتجين والعاملين هي الكمية، لإيفاء المنتج بإلتزاماته ولحفاظ العامل على وظيفته ولم تكن هناك أولوية للجودة. وفي بداية القرن العشرين بدأت بوادر الإهتمام بالجودة ومراقبتها، وإزداد الإهتمام بدرجة أكبر عقب الحرب العالمية الثانية بقضية الجودة، وعلى الأخص من قبل اليابانيين الذين خرجوا من الحرب العالمية الثانية مهزومين، وسمعة صناعتهم متدنية مما دعاهم إلى التركيز على تحسين سمعة منتجاتهم لأجل الدخول في الأسواق الأجنبية. فوجهوا دعوة لعدد من خبراء الجودة الأمريكيين ومن أبرزهم "Shewart" و"Deming" بعد فشل هؤلاء الخبراء في إقناع الشركات الأمريكية بتبني أفكارهم عن الجودة. وبمرور السنين بدأت تظهر نتائج أفكار وتعاليم هؤلاء الخبراء على الإنتاجية وتجلت أهميتها في التنافس بالأسواق العالمية.

وخلال الأزمة الإقتصادية التي مرت على الدول الصناعية الغربية في نهاية الثمانينات تساءلت الشركات الأمريكية عن سبب تميز أداء الشركات اليابانية خلال نفس الفترة، ليس فقط في مجال الإنتاجية بل من ناحية الجودة أيضا. ومن خلال البحث والتقصي وجدوا أن السبب يعود إلى مستوى الإهتمام بفلسفة إدارة الجودة وأن هذه الفلسفة كان مصدرها ثلاث إحصائيين أمريكيين "Juran"و"Deming"و"Shewart". وهكذا بدأت هذه الأفكار في الإنتشار في الولايات المتحدة وغيرها من دول العالم في مختلف المجالات الصناعية والخدمية. ففي عام 1989م كانت شركة "فلوريدا" الأمريكية للطاقة والإنارة "Florida Power" أول شركة غير يابانية تنال جائزة "Deming".[1]

تعرف الجودة لغويا بأنها الإتفاق والمطابقة. ويرجع أصل مصطلح الجودة إلى الكلمة اليونانية "Qualities" والتي تعني طبيعة الشخص أو طبيعة الشئ ودرجة الصلابة، وقديما كان يشير مصطلح الجودة إلى الدقة والإتقان.[2]

إن تعاريف الجودة الصادرة عن المنظمات المهنية والباحثين جاءت في مجملها متشابهة إلى حد التطابق أحيانا، حيث حاولت الباحثة التوفيق بين وجهتي النظر اللتين يتم الإنطلاق منهما في تعريف الجودة، فيركز أصحاب الإتجاه الأول على الصفات وخصائص المنتج أو الخدمة التي يجب أن تكون مطابقة لمواصفات محددة بكفاءة وفعالية، ومن أصحاب هذا الإتجاه:[3] "Deming" الذي عرف الجودة بأنها: " درجة التميز الذي يمكن التنبؤ بها من خلال إستعمال معايير أكثر ملاءمة وأقل تكلفة، وينطبق ذلك المبدأ على عملية الإنتاج والمنتج النهائي في نفس الوقت".

ومن جانبه يرى "Fisher" أن الجودة تعبر عن درجة التميز والتفوق، ويكون الأداء ممتازا أو خصائص بعض المنتج ممتازة عند مقارنتها مع المعايير الموضوعة من منظور الشركة أو من منظور المستهلك". ونفس الشيء عبر عنه "Connell" حين عرف الجودة بأنها: " المتانة والأداء المتميز للمنتج".

أما المنظمة الدولية للتقييس (ISO) عرفت الجودة من خلال المواصفات الدولية ISO 2000-9000 بأنها قدرة مجموعة من الخصائص الجوهرية على تلبية المتطلبات.

---

[1] عبد الحميد عبد المجيد البلداوي، زينب شكري محمود نديم، **إدارة الجودة الشاملة والمعولية (الموثوقية) والتقنيات الحديثة في تطبيقها واستخدامها**، ط 1، دار الشروق للنشر، عمان، الأردن، 2007، ص ص 15-16.

[2] مدحت محمد أبو النصر، **الحوكمة الرشيدة فن إدارة المؤسسات عالية الجودة**، ط 1، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، مصر، 2015، ص 30.

[3] بلية لحبيب، **إدارة الجودة الشاملة، المفهوم، الأساسيات، شروط التطبيق**، الأكاديمية للكتاب الجامعي، القاهرة، مصر، 2019، ص10، ص13.

ومن جهته عرف المعهد القومي الأمريكي للمعايير (ANSI) الجودة بأنها: " جملة السمات والخصائص للمنتج أو الخدمة التي تجعله قادرا على الوفاء باحتياجات معينة".

أما أصحاب التوجه الثاني فيرى أن الجودة تهدف في الأساس إلى تلبية إحتياجات المستهلك للمنتج أو المستخدم للخدمة وهذا مانلاحظه من خلال التعاريف التالية: [1]

حيث يعرفها جوران "Juran" بأنها: "الصلاحية للإستخدام"، أما كروسبي "Crosby" فيعرفها بأنها: "المطابقة للإحتياجات والمواصفات".

وعرفتها الجمعية الأمريكية للجودة "The American Society For Quality" بأنها: "تمثل الخصائص الشاملة لكيان ما الذي يحمل داخله القدرة على إشباع الحاجات الصريحة والضمنية".

وتعرفها هيئة المواصفات البريطانية (BSI) " The British Standards Institution" بأنها: "مجموعة من الصفات وملامح وخواص المنتج أو الخدمة بما يرضي ويشبع الإحتياجات الملحة والضرورية".

من التعاريف السابقة يمكن تقديم تعريف بسيط وشامل لمفهوم الجودة يأخذ بعين الاعتبار التوجهين السابقين معا ذلك بأن الجودة هي مدى تلبية المنتج أو الخدمة للمواصفات المحددة بكفاءة وبمستوى عالي من التميز والتي تحقق رضى المستفيدين من المنتج والتي تشبع رغباتهم بالشكل الذي يتفق مع توقعاتهم.

2.1. مراحل تطور مفهوم الجودة:

لقد مر مفهوم الجودة بمراحل متعددة منذ بداية القرن التاسع عشر نتيجة لتطور عمليات الإنتاج وتعقدها، لذلك يمكن تصنيف التطور الذي مر به تبني مفهوم الجودة كما يلي:

- **المرحلة الأولى: التفتيش (1930م-1940م):** في هذه المرحلة كان العامل يقوم بنفسه بفحص إنتاجه الذي ينتجه وبذلك كانت عمليات الرقابة على الجودة ملزمة للعمل، حيث كان العامل مسؤولا عن تصنيع المنتج بأكمله ومع التطورات التي شهدتها بدايات القرن العشرين وظهور مفهوم المصنع الحديث والمتضمن العديد من العاملين الذين يؤدون مهام متشابهة ليكون بالإمكان توجيههم من قبل رئيس العمال الذي يتحمل مسؤولية جودة أعمالهم. وكانت عمليات الرقابة في هذه الفترة تعتمد على أسلوب بسيط يطلق عليه أسلوب المقارنات ويركز على المقارنة بين الجزء الأساسي والجزء المصنع، ومع التطورات الحاصلة في عمليات الإنتاج تطلب القيام بملاحظة مستمرة للمنتج ليتحول أسلوب الرقابة على الجودة إلى أسلوب التفتيش. وبعدما أصبحت نظم التصنيع أكثر تعقيدا خلال الحرب العالمية الأولى وساد الإعتقاد بأن التفتيش هو الطريق الوحيد لضمان الجودة.
- **المرحلة الثانية: ضبط الجودة إحصائيا (رقابة الجودة) (1940م-1970م):** شهدت هذه المرحلة تطورا وتحولا حاسما تمثل في إستخدام الإحصاء، فقد أدركت الشركات الصناعية بأن القيام بنشاط الفحص أصبح غير كاف وإنما عليها البحث عن أساليب أكثر تأثيرا ليصبح المنتج بمستوى الجودة المرغوب، فكان التغيير بإتجاه السيطرة على الجودة إحصائيا وتزويد الفاحص بأدوات وأساليب إحصائية. وتعد المنافسة التي شهدها عالم الأعمال إحدى الأسباب التي دفعت الشركات إلى الإهتمام بمنتجاتها والإرتقاء بجودتها، وقد أستخدمت الأساليب العلمية في ضبط الجودة وتشخيص المشاكل التي تحدث أثناء عملية الإنتاج. وتميزت هذه الفترة بالإستخدام الواسع والكبير للمخططات الإحصائية في عمليات الشركة ومنها الإنتاج والجودة.[2]

---

[1] مدحت محمد أبو النصر، مرجع سابق، ص 30.

[2] محمود عبد الفتاح رضوان، **إدارة الجودة الشاملة فكر وفلسفة.... قبل أن يكون تطبيق**، ط 1، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، مصر، 2012، ص ص 17-18.

- **المرحلة الثالثة: تأكيد الجودة (1970م-1985م):** إنطلاقا من رقابة الجودة نما مفهوم نظم تأكيد الجودة، ففي هذه المرحلة تم البحث عن أسباب الإنحرافات ومعالجتها. ولذلك فإن التحسينات المستمرة والدائمة المتعلقة بالجودة لا يمكن أن تتم إلا عن طريق توجيه الجهود التنظيمية إتجاه الوقاية من وقوع المشكلات من منابعها وبالتالي ننتقل إلى مرحلة تالية من التطور في المفهوم وهي ما يعرف بتأكيد الجودة، ويمكن وصف هذا المدخل بأنه نظام أساسه منع وقوع الخطأ والذي يعمل على تحسين جودة المنتج سواء كان سلعة أو خدمة.[1]
- **المرحلة الرابعة: مرحلة إدارة الجودة الشاملة (1985م-الآن):** أصبحت الجودة في هذه المرحلة ركنا أساسيا من أركان الوظيفة الإدارية للمدراء، بحيث ظهرت إدارة الجودة الشاملة كمدخل إداري يركز على الجودة التي تعتمد على مساهمة جميع أفراد الشركة لتحقيق النجاح الطويل الأمد من خلال تحقيق رضا الزبون وتحقيق المنافع لجميع أفراد المجتمع. وشهدت هذه المرحلة تطور المواصفات العالمية بما يضمن تحقيق أعلى درجات المطابقة للمواصفات المطلوبة للزبون، الأمر الذي وحد المواصفات في دول العالم كافة للخروج بمواصفات عالمية موحدة لضمان الجودة، أطلق عليها سلسلة المواصفات ISO التي أصبحت شرطا مهما في عمليات التبادل التجاري وعند إبرام العقود بين المنظمات في كافة دول العالم.[2]

2. مفهوم جودة التدقيق:

تعددت الآراء والإتجاهات التي تناولت تعريف جودة التدقيق، لذا يعتبر مفهوم متعدد الأبعاد وذلك لإختلاف الزوايا التي ينظر منها لهذا المفهوم من طرف مختلف الأطراف ذات العلاقة. بحيث يسعى المدقق من خلالها إلى إضفاء المصداقية على القوائم المالية التي يصدرها، أما الشركة فتهدف الى كسب ثقة المستثمرين، في حين الهيئات المهنية تسعى إلى تطوير مهنة التدقيق وتدعيم الثقة فيها، لذا أصبحت جودة التدقيق مطلبا ضروريا ومقياسا لتقييم أداء المدقق في سوق الأعمال. ومن خلال الدراسات التي تناولت جودة التدقيق نلاحظ أن الباحثين تبنوا العديد من المداخل لتعريف جودة التدقيق، فمنهم من ربط بين جودة التدقيق وإحتمال إكتشاف المدقق للأخطاء في القوائم المالية، ومنهم من ربط بين جودة التدقيق وتخفيض المخاطر، أما البعض الاخر فربط بين جودة التدقيق ومدى الإلتزام بالمعايير المهنية، في حين ربط فريق اخر بينها وبين البعد الزمني؛ وفيما يلي عرض لمختلف هذه المداخل.

1.2. مفهوم جودة التدقيق من حيث إرتباطها بإكتشاف الغش والأخطاء:

يعتبر تعريف Deangelo (1981م) من أكثر التعاريف التي لقيت قبولا عاما لدى الكتاب حيث عرف جودة التدقيق على أنها مدى مهارة وقدرة مدققي الحسابات في إكتشاف التحريف المادي في القوائم المالية وضعف النظام المحاسبي لشركة العميل والإبلاغ عنها. ويتضمن هذا التعريف جانبين، الأول هو كفاءة المدقق ومدى قدرته على إكتشاف التحريفات والثاني هو إستقلالية المدقق في الإبلاغ عن هذه التحريفات.[3] كما عرفها Palmrose (1988م) بأنها: "تتمثل في زيادة إحتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء والتحريفات

---

[1] بهجت عطية راضي، هشام يوسف العربي، **إدارة الجودة الشاملة، المفهوم والفلسفة والتطبيقات**، ط 1، روابط للنشر وتقنية المعلومات، القاهرة، مصر، 2016، ص 31.

[2] محمود عبد الفتاح رضوان، مرجع سابق، ص ص 20-21.

[3] Chira Demartini, Sara Trucco, **Integrated Reporting and Audit Quality**, Springer International Publishing, 2017, P 38.

الجوهرية، وبالتالي فإن فشل مدقق الحسابات في إكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية يمثل فشلا في عملية التدقيق".[1]

ويرى Deis and Giroux (1992م) جودة التدقيق بأنها: "الإحتمالية التي يكشف بها مدقق الحسابات نقاط ضعف أو ثغرات في النظام المحاسبي والإبلاغ عنها". وفي عام (1993م) عرف Teoh Wong جودة التدقيق بأنها: "العملية التي ينتج عنها تقارير مالية أكثر مصداقية".

أما Schwartz (1997م) فيرى بأنها: "جودة التدقيق هي إحتمالية قيام مدقق الحسابات بإيجاد أدلة الإثبات المناسبة لدعم تقريره وذلك عندما يكون الوضع العام لمحيط عملية التدقيق غير ملائم".[2]

ويتضح من التعاريف السابقة أن تحقيق جودة التدقيق يعتمد على توفر شرطين أساسيين هما :

- إكتشاف الأخطاء والثغرات وعدم الإنتظام في النظام المحاسبي للعميل، وهذا الشرط يعتمد على مدى مهارة وكفاءة المدقق في إكتشافها.
- تسجيل ما توصل إليه في تقريره عند نهاية عملية التدقيق، وهذا الشرط يعتمد على مدى إستقلالية المدقق وقدرته عن الإفصاح عن الأخطاء وأوجه القصور.

2.2. مفهوم جودة التدقيق من حيث علاقتها بالمخاطر:

أكد بعض الباحثين أن هناك علاقة عكسية بين كل من جودة التدقيق ومخاطر التدقيق، أي أن المدقق يسعى إلى تخفيض مخاطر عملية التدقيق إلى الحد الأدنى لتحقيق أعلى مستوى من الجودة حيث يبين Willingham and Jacobson بأن أفضل وسيلة لتعريف جودة التدقيق يكون من خلال ربطها بخطر عملية التدقيق ومن ثم فهي تتحقق عندما يقلل المدقق خطر الإكتشاف إلى الحد الذي يكون عنده مستوى خطر التدقيق المقبول منخفضا إلى أقصى درجة ممكنة.[3]

أما Knapp (1991م) فعرفها من خلال مفهوم مخاطر التدقيق على أنها تخفيض المدقق لخطر الإكتشاف والذي بدوره يؤدي إلى تخفيض خطر التدقيق النهائي، وعليه فإن المدقق سوف يسعى بدوره للإفصاح والتقرير عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية.[4]

فمن هذا المنظور تعرف جودة التدقيق في ضوء خطر التدقيق بحيث أن وجود خدمات ذات جودة مرتفعة تعكس خطر تدقيق أقل، وهو ما يعني الربط بين خطر التدقيق وجودته.

3.2. مفهوم جودة التدقيق من حيث درجة الإلتزام بالمعايير المهنية:

إن مفهوم جودة التدقيق من وجهة نظر الهيئات يندرج ضمن المفهوم التشغيلي لجودة التدقيق. بحيث أوضحت نشرة معايير التدقيق رقم (SAS N°4) التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) عام 1974م، أن جودة التدقيق تتحقق من خلال الإلتزام بمعايير التدقيق ومن خلال تطبيق مجموعة من الإعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة في مكاتب التدقيق، ومن خلال الإلتزام بقواعد

---

[1] سارة حدة بودربالة، "أهم مؤشرات الإستدلال على جودة المراجعة الخارجية"، **مجلة دراسات العدد الإقتصادي**، المجلد 4، العدد 2، جامعة الأغواط، الجزائر، 2013، ص 162.

[2] عبد الرحمان مصطفى طه الملا، وسام ياسين محسن، "متطلبات المشاركة بالمعرفة لتعزيز رقابة جودة التدقيق في ديوان الرقابة المالية الإتحادي"، **مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية**، المجلد 21، العدد 86، جامعة بغداد، 2015، ص 149.

[3] عمار عصام السامرائي، نادية عبد الجبار،" دور تقنيات الذكاء الإصطناعي بإستخدام التدقيق الرقمي في تحقيق جودة التدقيق ودعم إستراتيجيته من وجهة نظر مدققي الحسابات دراسة ميدانية"، **المجلة العالمية للإقتصاد والأعمال**، مركز رفاد للدراسات والأبحاث، مملكة البحرين، المجلد 8، العدد 1، 2020، ص 20.

[4] عبد الكريم عبد الرحيم، جليل إبراهيم صالح، نهلة غالب عبد الرحمان، "قياس مستوى جودة التدقيق لمكاتب تدقيق المنطقة الجنوبية"، **مجلة جامعة ذي قار**، المجلد 9، العدد 1، جامعة ذي قار، 2014، ص 6.

أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والتدقيق.[1] فعرفها بأنها: "الإجراءات التي تقدم لمكتب التدقيق قناعة تامة بأن المدققين ملتزمين بمعايير المهنة ومعايير الجودة. فيما عرفت لجنة بازل Basel Committee جودة التدقيق على أنها تقديم رأي مهني مستقل وملائم عن القوائم المالية للعميل وفقا لمعايير التدقيق الدولية المقبولة قبولا عاما".[2]كما أن Krishnan and Schauer قاما بقياس جودة التدقيق بمدى الإلتزام بمعايير المحاسبة المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، ومعايير التدقيق المرتبطة بالتقرير، حيث إعتمدا الإلتزام بالمعايير المهنية كمدخل لتحديد مفهوم جودة التدقيق وقياسها.[3]

وعليه؛ فإن مفهوم جودة التدقيق من منظور الهيئات المهنية يتمثل في الإلتزام بمعايير التدقيق ومعايير أداء الأفراد داخل مكتب التدقيق، وتتعلق معايير الأداء بمجموعة من الخصائص الشخصية الواجب توافرها في العاملين في مكاتب التدقيق، مثل النزاهة، الموضوعية والإستقلال وتوافر المهارات والكفاءة في الأفراد لكي يتمكنوا من الوفاء بالمسؤوليات المكلفين بها وتخصيص الأفراد على المهام بصورة تحقق المواءمة بين خبرات ومهارات الأفراد وطبيعة المهمة، وتوفير توجيه وإشراف كامل على أداء العاملين بشركة التدقيق.

4.2. مفهوم جودة التدقيق من حيث البعد الزمني:

إعتمد العالمان Simmunic and Stein (1987م) في تعريفهما لجودة التدقيق على البعد الزمني بحيث قسما الجودة إلى نوعين، جودة قبلية والثانية بعدية، أما القبلية فقد أشارا بأنها تتحدد عند التعاقد مع العميل وتعرف بأنها إحتمال أن يكشف تقرير المدقق عن الأخطاء والمخالفات الجوهرية الموجودة بالقوائم المالية، أما الجودة البعدية فتتحدد بعد إصدار المدقق لتقريره، وتعرف بأنها إحتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء والمخالفات الجوهرية غير التي تم التقرير عنها.[4]

وعلى الرغم من أن مفهوم جودة التدقيق حظي بإهتمام واسع وكبير من قبل المنظمات المهنية والباحثين ، إلا أنه لم يتبلور في شكل مفهوم واضح ومحدد سواء من قبل المنظمات المهنية أو في الدراسات التي أجراها الباحثون، وذلك لأن خدمات التدقيق تختلف عن السلع المادية بإعتبارها خدمات لايمكن إختبارها مقدما كما أن هناك صعوبة في قياس جودتها بعد إتمام عملية التدقيق، فضلا عن عدم توافر الخبرة لدى المستفيدين من هذه الخدمة، إلا أن جودة التدقيق تبقى قضية مهمة ومستمرة في المهنة نظرا لأهميتها لكافة الأطراف في سوق خدمات التدقيق بإعتبارها المنتج النهائي لمختلف الإجراءات التي يقوم بها المدقق.

في ضوء التعاريف السابقة؛ يمكن أن نستنتج بأنه على الرغم من تعدد المفاهيم ذات الصلة بجودة التدقيق، إلا أن كل منها يركز على جانب معين لجودة التدقيق، ولا تتمثل جودة التدقيق بمدى الإلتزام بالمعايير والإرشادات المهنية فقط، أو إتباع قواعد وسلوك المهنة، أو بإكتشاف الأخطاء، والحد من الغش والتلاعب في القوائم المالية، أو التخفيض من المخاطر، وإنما بكل ماسبق. وكخلاصة لما تم تقديمه يمكن تلخيص مفهوم جودة التدقيق بكل أوجهه المختلفة على أنه يتعلق بإتمام عملية التدقيق بأسلوب منظم في ظل المعايير المهنية المتعارف عليها، أين يعمل المدقق على التحكم في مخاطر التدقيق لإضفاء الثقة على القوائم المالية، مع التأكد من خلوها من التلاعبات والأخطاء الجوهرية، وبالتالي فهي تضبط كل جوانب

---

[1] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاته (أ)، **قواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات المالية (مدخل مصري وعربي ودولي مقارن)**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2009، ص 44.

[2] بشرى فاضل الطائي، علاء الدين عبد الرحمان عثمان،" تأثير خصائص الشك المهني للمدقق على جودة التدقيق"، **مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية**، المجلد 24، العدد 108، جامعة بغداد، ص 604.

[3] موسى رحماني، فاتح سردوك، "مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الأكادمية والهيئات المهنية للمراجعة"، **مجلة العلوم الإنسانية**، العدد 35/34، جامعة بسكرة، الجزائر، 2014، ص 189.

[4] عمار عصام السمرائي، نادية عبد الجبار، مرجع سابق، ص 20.

عمل المدقق بشكل محكم من أجل تلبية إحتياجات وتوقعات أصحاب المصلحة في الشركة ومستخدمي القوائم المالية.

3. أهمية جودة التدقيق:

تكمن أهمية جودة التدقيق في أنها مطلب ضروري لكافة الأطراف المهتمة بها، بحيث تتجلى هذه الأهمية لكل طرف كما يلي:

- **إدارة الشركة:** هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية، ولكنها تهتم بعملية التدقيق للتأكد من إضفاء الثقة لهذه القوائم المدققة لعامة المستفدين، لتتمكن من معرفة الوضع المالي للشركة وزيادة حصتها السوقية بين مثيلاتها في السوق ومعرفة أماكن الضعف وإحتمالات وجود فشل من أجل إتخاذ الإجراءت اللازمة لوقف الفشل، لذا فعلى المدى الطويل فإن من مصلحة إدارة الشركة محل التدقيق، أن تتم عملية التدقيق فيها على أعلى جودة ممكنة.
- **البنوك والدائنون:** تعتمد البنوك ومؤسسات الإقتراض وغيرهم من الدائنين بشكل كبير على القوائم المالية المدققة، ومما لاشك فيه فإن جودة أداء المدقق لمهامه سوف تؤثر على القرارات التي تتخذها البنوك من أجل إمكانية النظر في الإستمرارية في منح القروض.[1]
- **مكاتب التدقيق (المدقق):** فمدقق الحسابات يهمه إتمام عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة لإخلاء مسؤولياته أمام الجهات المستفيدة أولا والمحافظة على الزبائن ثانيا، وكونها كذلك تعد من العوامل المؤثرة في تغيير مدقق الحسابات في كثير من الشركات، لأن ما يهم الزبائن هو إتمام عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة لإضفاء الثقة في القوائم المالية. وإن حصول المدقق على ترخيص لمزاولة المهنة يعني إلتزامه بالمعايير والمبادئ المتعارف عليها وإن عدم إلتزامه بهذه المعايير التي من ضمنها معايير الجودة من شأنه أن يعرضه إلى العقوبات التي تقررها الهيئات المهنية، لذا فإن مكاتب التدقيق تسعى إلى تطبيق نظام لرقابة الجودة وذلك من أجل تطوير الخدمات التي تقدمها لزبائنها، تطوير الممارسات العملية للمهنة، تقليل تعرضها لمخاطر المسؤولية القانونية، تحسين سمعة المكتب وتوسيع شهرته.[2]
- **الأجهزة الحكومية:** تعتمد الأجهزة الحكومية على القوائم المالية المدققة من نواحي متعددة، منها التخطيط، الرقابة وفرض الضرائب وإتخاذ القرارات بخصوص إعانة بعض الصناعات، لذا تسعى الهيئات والأجهزة الحكومية إلى أن تتم أعمال التدقيق على مستوى عال من الجودة بهدف حماية النشاط الإقتصادي والأطراف كافة ذات الصلة بعملية التدقيق.[3]
- **المستثمرون:** يهتم المستثمرون بجودة التدقيق بصورة كبيرة نتيجة للتأثير الكبير على قراراتهم، حيث يترتب على تقرير المدقق إتخاذ المستثمر قراره بالإستثمار من عدمه في الشركة.
- **الجمعيات والهيئات المنظمة للمهنة:** تسعى الجمعيات المنظمة لمهنة التدقيق إلى إلزام مكاتب التدقيق بتحقيق مستوى عال من الجودة، من أجل تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها، ووضعها في مكانها اللائق بين المهن الأخرى وتحسين نظرة المجتمع لهذه المهنة وللخدمات التي تقدمها.[4]

---

[1] سعيد مخلد النعيمات، "تحليل العوامل المؤثرة على جودة وكفاءة مهنة التدقيق المحاسبي دراسة إختبارية في المحيط الأردني"، **مجلة البحوث التجارية**، المجلد 35، العدد 2، جامعة الزقازيق، مصر، 2013، ص 30.

[2] صالح مهدي حمادي، عامر غازي إبراهيم، نزار معن عبد الكريم، "تأثير الحوكمة الإلكترونية في جودة التدقيق بحث تطبيقي في المنظمات الإقتصادية"، **مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية**، المجلد 25، العدد 111، جامعة ديالي، العراق، 2019، ص 599.

[3] عبد الرحمان مصطفى طه الملا، وسام ياسين محسن، مرجع سابق، ص 151.

[4] بشرى فاضل الطائي، علاء الدين عبد الرحمان عثمان، مرجع سابق، ص 605.

وبذلك يمكن القول أن أداء عملية التدقيق بجودة عالية له أهمية كبيرة لكل الأطراف ذات العلاقة بمهنة التدقيق، فتبني مفهوم الجودة للمدقق عند أداءه لمهامه يعطي تأكيدات معقولة بأنها تمت وفقا للمتطلبات والمعايير المهنية، مما يقلل من فرص إرتكاب الأخطاء، كما يعطي مصداقية أكبر لمكتب التدقيق ويزيد من قدرته التنافسية فيحافظ المكتب على عملاءه ويزيد من ثقتهم في أداءه، وبالتالي الإرتقاء بمهنة التدقيق.

4. أهداف جودة التدقيق:

تساهم جودة التدقيق في تحقيق أهداف بحيث تعد مطالبات رئيسية تعكس حجم وأهمية السعي لتحقيق الجودة والتي يمكن تحديدها كالآتي:

- **تأكيد الإلتزام بالمعايير المهنية:** يعد التمسك بالمعايير المهنية واحد من العوامل التي حظيت بأهمية كبيرة لتحديد جودة التدقيق، وبالتالي فإن هناك علاقة متبادلة بين جودة التدقيق والإلتزام بالمعايير المهنية، حيث يؤدي الإلتزام بالمعايير المهنية إلى أداء عملية التدقيق بجودة عالية كما أن أداء عملية التدقيق بمستوى من الجودة ملائم يؤكد تمسك المدققين بالمعايير المهنية.
- **المساهمة في تضييق فجوة التوقعات:** تمثل الجودة أحد مكونات فجوة التوقعات في التدقيق، وتتمثل في أنها الإختلافات بين توقعات كل من المستخدمين للقوائم المالية والمدققين إتجاه جودة خدمات التدقيق المؤداة وعوامل تشكيل وتكوين تلك الجودة، وأن السبب الرئيسي لوجودها هو إنخفاض الأداء الفعلي للمدقق عن معايير التدقيق ومعايير الجودة المتعارف عليها، كما أن إنخفاض جودة أداء عملية التدقيق تعد أحد أسباب وجود فجوة التوقعات في التدقيق ولذلك يعد تحسين جودة خدمات التدقيق أحد أساليب تضييق فجوة التوقعات.
- **تعزيز إمكانية إكتشاف المخالفات والأخطاء في القوائم المالية:** يعد هذا الهدف من الأهداف الرئيسية التي نالت إهتماما كبيرا من طرف المنظمات المهنية في فترة الثمانينات والتسعينات من القرن الماضي، خصوصا بعد فشل العديد من المنشآت الكبيرة وذلك على إعتبار أن المدققين ذوي الجودة العالية يقومون بإكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية بشكل أفضل من المدققين ذوي الجودة المنخفضة.[1]
- **تخفيض صراعات الوكالة:** من منظور نظرية الوكالة هناك تعارض في المصالح قائم بين الإدارة والأطراف ذات المصلحة، ناتج عن عدم تماثل المعلومات وسيطرة الإدارة على المعلومات المالية للشركة، وحسب معظم الباحثين ترتبط جودة التدقيق بمستوى منخفض من عدم تماثل المعلومات ومستوى منخفض من عدم التأكيد، حيث أن وجود التدقيق ذو الجودة العالية يؤدي إلى تخفيض حدة الصراعات من خلال زيادة الثقة في التقارير المالية فالعلاقة بين جودة التدقيق ونظرية الوكالة علاقة طردية.
- **المساهمة في تدعيم حوكمة الشركات:** تعني الحوكمة مجموعة من المسؤوليات والممارسات التي يتبعها مجلس الإدارة بهدف تحقيق الأهداف المسطرة والتحقق من إدارة المخاطر بشكل ملائم وإستغلال موارد المؤسسة على نحو مسؤول. وفي هذا الإطار يؤكد الباحثون أن التدقيق يعتبر من الآليات الفعالة المستخدمة لتحسين مفهوم حوكمة الشركات حيث تهدف عملية التدقيق على ضمان أن القوائم المالية المنشورة تعرض بعدالة المركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة.
- **زيادة الثقة في تقرير المدقق ومصداقية القوائم المالية:** يعتبر الإهتمام بجودة عملية التدقيق ضروري نظرا لهدفه في تدعيم الثقة في تقارير المدقق بإعتبار أن هذه الأخيرة تضفي المصداقية على القوائم

[1] محمد حويشي علاوي الشجيري، "واقع جودة التدقيق في العراق دراسة ميدانية لعينة من مكاتب وشركات التدقيق الخاصة"، **مجلة المحاسبة والتدقيق والحكومة**، المجلد 2، العدد 2، الجامعة العراقية، العراق،2017، ص 102.

المالية التي تستخدم في إتخاذ القرارات من جانب العديد من الأطراف المهتمة بعملية التدقيق وكما أن تحسين وزيادة جودة التدقيق تدعم الثقة في مصداقية القوائم المالية وبالتالي زيادة ثقة المستخدمين للقوائم عند إتخاذ القرارات.[1]

المطلب الثالث: خصائص جودة التدقيق والعوامل المؤثرة فيها

نظرا للأهمية البالغة التي تكتسيها جودة التدقيق فقد إتجهت أنظار الأكاديميين والمهنيين إلى البحث عن خصائص هذه الجودة وتحديد أبرز العوامل المؤثرة فيها من وجهات نظر متعددة وهذا ماسوف يتم التطرق له في هذا المطلب.

1. خصائص جودة التدقيق:

لقد حددت إرشادات جودة التدقيق الصادرة عن الإتحاد الأوروبي (SAIs 2004) بأن الجودة هي الدرجة التي تحدد الخصائص الملازمة لتحقيق متطلبات التدقيق وتتضمن هذه الخصائص ما يلي:[2]

- الأهمية: أي مدى أهمية القضية التي تخضع للإختبار في التدقيق، وبالتالي يمكن تقييمها بأبعاد متعددة مثل الحجم المالي للعميل وتأثير أداء العميل على المجتمع أو على القضايا المتعلقة بالسياسات الرئيسية.
- الموثوقية أو إمكانية الإعتماد: المقصود بها هل تعكس نتائج عملية التدقيق والإستنتاجات التي تم التوصل إليها بشكل دقيق الظروف الفعلية فيما يخص القضية الرئيسية التي تم إختبارها؟.[3]
- الموضوعية: حيث يتم إنجاز عملية التدقيق بطريقة عادلة ونزيهة بدون ضرر أو محاباة فالمراجع يجب أن يحدد تقييمه ورأيه بشكل كامل إعتمادا على الحقائق.
- المجال: يجب أن تحدد خطة مهمة التدقيق بشكل ملائم جميع العناصر المطلوبة لتدقيق ناجح وتنفيذ عملية التدقيق بشكل كامل بطريقة مرضية لجميع العناصر المطلوبة للخطة المحددة للمهمة.
- التوقيت الملائم: معنى ذلك تسليم نتائج التدقيق في الوقت الملائم ويتضمن هذا تسليم نتائج التدقيق عندما تكون مطلوبة لإتخاذ القرار حول سياسة معينة أو عندما يكون من المتوقع أنها ذات فائدة أعظم في تصحيح نواحي أو مجالات ضعف الإدارة.
- الوضوح: أن يكون تقرير المدقق واضحا وموجزا في تقديم نتائج عملية التدقيق وهذا قد يتضمن بشكل نموذجي الموثوقية، المجال، النتائج وأي توصيات يمكن أن تفهم فورا من قبل القائمين على التنفيذ الذين قد لا يكونوا خبراء في القضايا التي حددت، ولكن قد يحتاجون للعمل وفقا للتقرير.
- الكفاءة: يقصد بالكفاءة تخصيص الموارد في عملية التدقيق بشكل معقول في ضوء مدى أهمية ودرجة تعقيد عملية التدقيق.
- الفعالية: يجب أن تلقى نتائج وإستنتاجات وتوصيات التدقيق الرد أو الإستجابة الملائمة من قبل الشركة التي تمت مراجعة أعمالها.

وعليه؛ فإن جودة التدقيق تعتبر خاصية أو سمة أو صفة أساسية تتوقف على مقدار تلبية مجموعة من الخصائص المتأصلة في الخدمة.

---

[1] هيبة صنهاجي، محمد الأمين لعروم، "أثر إستخدام تكنولوجيا المعلومات في تحسين جودة التدقيق"، **مجلة إقتصاد المال والأعمال**، المجلد 2، العدد 2، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر، 2017، ص ص77-78.

[2] عبد الجليل لخذاري، أثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية دراسة عينة من محافظي الحسابات، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2018-2019، ص ص127-128.

[3] بلال قندوز، مراد آيت محمد، "أثر جودة المراجعة الخارجية في الحد من آثار الفساد المالي والإداري في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية"، **مجلة جديد الإقتصاد**، العدد 13، جامعة الجزائر 3، 2018، ص ص 30-31.

2. العوامل المؤثرة على جودة التدقيق:

تم التطرق في سبق إلى لمفهوم جودة التدقيق وأهميتها بالإظافة إلى الأهداف المنشودة منها ونظرا لعدم الإستقرار على مفهوم واحد ظهرت العديد من الآراء منذ السبعينات وحتى وقتنا الحالي حول دراسة وتحديد العوامل المؤثرة على جودة التدقيق وذلك من أجل الإرتقاء بالمهنة إلى أعلى الدرجات. وفيما يلي سنعرض أهم هذه العوامل وأكثرها شيوعا:

1.2.عوامل مرتبطة بمكتب التدقيق:

تتعلق هذه العوامل بنواحي تنظيمية داخل مكتب التدقيق ويندرج تحتها العوامل التالية:

- **حجم مكتب التدقيق:**

يعتبر حجم مكتب التدقيق من أحد العوامل المؤثرة على جودة التدقيق، حيث يتم الإعتماد عليه كمقياس يمكن ملاحظته وإدراكه بسهولة في سوق التدقيق. ويمكن التفرقة بين مكاتب التدقيق الكبيرة والصغيرة وفقا لعدة معايير كعدد العاملين بالمكتب، عدد العملاء، إجمالي أصول أو مبيعات العملاء، حجم أتعاب التدقيق، أو كون مكتب التدقيق أحد مكاتب التدقيق الكبرى(BIG N).[1] وفي إطار عمل Deangelo(1981م) أكد أن الحافز والعامل الذي يزيد من جودة التدقيق هو حجم مكتب التدقيق، بحيث يشير في تحليله عن هذه الظاهرة إلى أن مكاتب التدقيق الكبيرة من الأرجح أن تقدم خدمات تدقيق عالية الجودة للعميل مقارنة بالمكاتب الصغيرة الحجم، كما أن كبار مكاتب التدقيق قد يخسرون أكثر في حالة فشل عملية التدقيق كالسمعة مثلا مقارنة بصغار الحجم. وقد إتجهت نظرية Deangelo إلى تحليل تأثير حجم مكاتب التدقيق على جودة عملية التدقيق، حيث أن مكاتب التدقيق الكبيرة يمكن النظر إليها كوحدة شبه مستقلة من حيث قرارات التدقيق وقاعدة العملاء ومصادر الإيرادات وعوامل أخرى وكذلك من غير الأرجح أن تعتمد مكاتب التدقيق الكبيرة على عميل معين بقدر ما تعتمد على ذلك مكاتب التدقيق الصغيرة، وبعبارة أخرى فإن إحتمال إذعان المكاتب الكبيرة لضغوط العملاء من أجل تقديم تقارير من المستوى المطلوب أقل من إحتمال إذعان المكاتب الصغيرة، وبالتالي يلاحظ وجود إرتباط إيجابي بين حجم المكتب وجودة التدقيق.[2]

- **القضايا المرفوعة ضد مكتب التدقيق:**

إن فشل عملية التدقيق في أداء مهامها هو ما يؤدي إلى رفع الدعاوى القضائية ضد المدققين خصوصا عندما يتكبد المستفدون من خدمات التدقيق خسائر مالية بسبب الإعتماد في إتخاذ مختلف قراراتهم على القوائم المالية التي تحتوي على الأخطاء والمخالفات الغير مكتشفة. ويرجع فشل عملية التدقيق إلى عدة عوامل مرتبطة بالمدقق كعدم إلتزامه بالمعايير المهنية وعدم تأكده من إحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية للشركة وعدم قدرته في تعديل تقريره أو إصدار تقرير مقيد أي بتحفظات في الظروف الملائمة. وتتمثل أهمية عامل الدعاوى القضائية بالنسبة لجودة التدقيق من حيث الأضرار التي يلحقها بمكتب التدقيق التي تؤدي إلى فقدان العملاء نتيجة لفقدان السمعة، بالإظافة إلى دفع التعويضات وضياع جهد ووقت المدقق في متابعة القضايا المرفوعة عليه. أما على مستوى مهنة التدقيق فإن فقدان الثقة يعتبر من أهم الأضرار التي قد تلحقها الدعاوى القضائية حيث تتفق جملة من الدراسات والأبحاث على أن الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق تعتبر إحدى العوامل المهمة المؤثرة في جودة

---

[1] طارق تليلى، هواري سويسي، "محددات جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر دراسة ميدانية"، **مجلة الباحث**، المجلد 19، العدد 1، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2019، ص ص 374-375.

[2] Jong Hag, Chansog Kim, Jeong Bonkim, "Audit Office Size, Audit Quality, and Audit Pricing", Journal of Practice and Theory, Vol 29, N° 1, **American Accounting Association**, 2010, P76.

التدقيق.[1] ومن بين هذه الدراسات دراسة Palmrose (1988م) التي هدفت إلى تحليل الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكاتب التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية وعلاقة ذلك بجودة التدقيق. وفي هذه الدراسة تم تحليل 472 قضية رفعت ضد مكاتب التدقيق الكبرى، المتوسطة والصغيرة وذلك خلال الفترة 1960م-1985م وتوصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة سلبية بين إرتفاع عدد القضايا المرفوعة ضد مكاتب التدقيق وجودة التدقيق.[2]

ومن ثم فإن الحفاظ على سمعة جيدة أمر ذو أهمية بالغة وقصوى بالنسبة لمكاتب التدقيق، بحيث يحرص مدققي حسابات المكاتب ذات السمعة الجيدة إلى القيام بمراجعة الحسابات بجودة عالية وبشكل يضمن موثوقية المعلومات المقدمة في البيانات المالية.[3]

- **المنافسة بين مكاتب التدقيق:**

تعمل مهنة التدقيق في سوق مفتوحة تقوم على المنافسة بين أعضائها لجذب العملاء خصوصا مع زيادة عدد مكاتب التدقيق وعدد المدققين المرخص لهم بمزاولة المهنة. كما تعتبر المنافسة السمة المميزة لسوق خدمات التدقيق عند الإرتباط بخدمة التدقيق. ولقد أوضحت العديد من الدراسات أن المنافسة بين مكاتب التدقيق تؤدي إلى زيادة جودتها، وإختلف البعض مع هذا الرأي حيث يرون أن هذه المنافسة قد تؤدي إلى تخفيض جودتها وذلك نظرا إلى أن المنافسة تؤدي إلى تخفيض الأتعاب. غير أن جودة أعمال التدقيق تعتبر نتيجة منطقية للمنافسة، حيث أن الإلتزام بمعايير وآداب وقواعد السلوك المهني يترتب عليه الحفاظ على المستوى المقبول من الجودة حتى في ظل إنخفاض الأتعاب نتيجة للمنافسة.[4]

- **أتعاب عملية التدقيق:**

يقصد بالأتعاب كل التكاليف التي يقدمها العميل إلى مكاتب التدقيق والمحاسبة نظير خدمات تدقيق أو خدمات أخرى لا تتعلق بالتدقيق. وكانت العديد من الأبحاث درست تجريبيا العلاقة بين أتعاب مكتب التدقيق والمحاسبة وجودة الخدمات المقدمة، حيث إعتبر Bibby and Kinney (2002م) أنه هناك تهديد قوي لإستقلالية المدقق في حال كانت الأتعاب المدفوعة كبيرة، وعلى النقيض من ذلك يعتبر العديد من الباحثين أن المديرين ورجال الأعمال على إستعداد لدفع أتعاب مرتفعة للتدقيق للحصول على ما ينظر إليها على أنها عمليات تدقيق عالية الجودة. ويؤيده في ذلك Parveen (2009م) حيث يعتقد أن جودة الخدمات لاسيما التدقيق تقل عندما تكون الأتعاب المدفوعة أقل من المتوقع والأهم من ذلك فإنه ليس هناك دليل واضح على أن جودة الخدمات تنخفض إذا إرتفع مستوى الأتعاب.[5]

- **تخصص مكتب التدقيق في مجال معين (التخصص الصناعي):**

إن التخصص الصناعي هو قيام مدققي الحسابات بأداء خدمات التدقيق المستقلة إلى عملاء ينتمون إلى قطاع صناعي واحد بما يضمن ذلك تماثل طبيعة العمليات التي تقوم بها الشركات في نفس القطاع وإمكانية الحصول على المعرفة والخبرات المتعلقة بطبيعة تلك الخدمات. ويعتبر التخصص أحد مداخل

---

[1] خليدة عابي، محمد يعقوبي، "دراسة للعوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات"، **مجلة الدراسات الإقتصادية والمالية**، المجلد 2، العدد 7، جامعة الوادي، الجزائر، 2015، ص ص 206-207.

[2] أبو عجيلة، عماد محمد علي، محمد حمدان علام، "أثر جودة التدقيق في الحد من إدارة الأرباح دليل من الأردن"، **المجلة العربية للعلوم الإدارية**، المجلد 17، العدد 2، جامعة الكويت، 2010، ص 282.

[3] Srinivasan Krishnamurthy, Suny, Jian Zhou, Nanzhou, "Auditor Reputation, Auditor Independence, And The Stock Market Impact Of Andersen's Indictment On Its Client Firms", **Journal Contemporary Acounting Research,** Vol 23, N° 2, 2006, P 468.

[4] سارة حدة بودربالة، مرجع سابق، ص 168.

[5] علي مامي، تقييم ورقابة جودة خدمات مكاتب التدقيق على ضوء معايير وإرشادات المنظمات الدولية للمهنة، دراسة ميدانية لبعض مكاتب التدقيق في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة يحي فارس المدية، الجزائر، 2016-2017، ص 94.

التطور في ممارسة مهنة التدقيق لمواجهة التغيرات والتطورات في بيئة الأعمال والبيئة التنظيمية المرتبطة بممارسة المهنة وأحد أبرز مداخل الإستمرارية في سوق التدقيق لمواجهة المنافسة المتزايدة في ظل العولمة وإنفتاح الأسواق.

ومن خلال دراسة Fleming (2014 م)، Cenker and Nagy (2008م)، Taylor(2000م) التي توصلت إلى أن التخصص الصناعي لمدققي الحسابات يزيد من حجم معرفته بطبيعة صناعة العميل مما ينعكس على تقليل تكاليف التدقيق وبالتالي الأتعاب مما يسمح له بتحقيق ميزة تنافسية، تخطيط أعمال التدقيق بصورة أفضل، زيادة الكفاءة في تقييم مخاطر التدقيق بأنواعها، القدرة العالية على إكتشاف الغش والأخطاء، التغلب على مشكلة ضغط الوقت، ويترتب على ذلك بطبيعة الحال زيادة كفاءة مدقق الحسابات وجودة عملية التدقيق. وعلى الرغم من وجود بعض الدراسات التي أرجعت جودة التدقيق لخصائص العميل دون تخصص مدقق الحسابات فإن عدد هذه الدراسات قليل جدا نسبة إلى الدراسات التي أكدت العلاقة الموجبة بين التخصص الصناعي لمدقق الحسابات وجودة التدقيق.[1]

- **الخدمات غير التدقيقية:**

هي تلك الخدمات غير المتعلقة بتدقيق الحسابات والتي يمكن لمدقق الحسابات تقديمها بصرف النظر عن إجراءات التدقيق العادية، والتي تمكنه من الحصول على إيرادات إضافية. وفي السنوات الأخيرة زاد الطلب على هذا النوع من الخدمات التي تمثل في إسداء المشورة في مجال إدارة المخاطر، الإستشارات الإدارية، الخدمات الضريبية.... إلخ. ويتعين على مدقق الحسابات أن يولي إهتماما كبيرا عند تقديم الخدمات غير التدقيقية لأن هذه الخدمات قد تهدد من إستقلاليته.[2]

ولقد شهد موضوع الخدمات غير التدقيقية إهتماما كبيرا من طرف الدراسات الأكاديمية والهيئات التنظيمية والمهنية كهيئة الأوراق المالية الأمريكية (SEC) التي تمثلت أسباب قلقها في تقديم هذه الخدمات، إلى خوفها من إعتماد المدققين ماليا على عملائهم من خلال الإيرادات المحصلة من تقديم الخدمات غير التدقيقية وهو ما يجعلهم أقل صمودا لضغوطات الإدارة خوفا من فقدان الإيرادات، والسبب الثاني هو الطبيعة التي تميز العديد من الخدمات غير التدقيقية والتي تضع المدققين ضمن منطقة الأدوار الإدارية مما قد يهدد مصداقيتهم فيما يتعلق بالعمليات محل التدقيق، وبالتالي هيئة الأوراق المالية الأمريكية ترى أن أتعاب الخدمات غير التدقيقية يمكن أن تؤثر على إستقلالية المدقق وهو ما يؤدي إلى تخفيض جودة عملية التدقيق أي أن تقديم مكاتب التدقيق للخدمات غير التدقيقية يؤثر سلبا على جودة التدقيق.[3]

- **مدة إرتباط مكتب التدقيق مع الشركة محل التدقيق:**

تعتبر مدة إرتباط المدقق في تدقيق الشركة من العوامل التي قد تؤثر على جودة عملية التدقيق، حيث قد ترتفع الجودة في حالة طول فترة تعاقد مراقب الحسابات مع الشركة، فقد أشار تقرير " Cohen 78" إلى أن إنخفاض جودة أداء المدقق يحدث عندما تكون فترة إرتباط المدقق بعميله قصيرة، كما أشار إلى أنه من ضمن العوامل المؤثرة في جودة التدقيق ظاهرة التعلم التي ترفع إحتمال إكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية بالنسبة للمدقق ذو الفترة الأطول كما أن فشل عملية التدقيق تصبح أكثر إحتمالا في حالات فترات الإرتباط القصيرة. ومن ناحية أخرى فإن هناك علاقة عكسية بين طول فترة تعاقد المدقق وجودة

---

[1] يسرى محمد محمود البلتاجي، "أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة التقارير المالية، دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة في بورصة الأوراق المالية السعودية"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، المجلد 54، العدد 2، جامعة الإسكندرية، 2017، ص 4، ص11.

[2] Marsel Sulanjaku, Ali Shingjergji, "An Overview Of Factors Affecting Auditing Quality In Albania", **Academic Journal Of Interdisciplinary Studies**, Vol 4, N°3, MCSER Publishing Rome Italy, 2015, P 226.

[3] حمزة بوسنة، "العلاقة بين الخدمات الغير التدقيقية وجودة التدقيق، أدلة من سوق التدقيق الفرنسية"، **مجلة البحوث الإقتصادية والمالية**، المجلد 5، العدد 2، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، الجزائر، 2018، ص ص 49-50.

التدقيق، حيث تؤثر طول فترة تعاقد المدقق مع العميل على إستقلال المدقق وقدرته على إكتشاف الأخطاء والإفصاح عنها، بمعنى أن طول فترة الإرتباط بين المدقق والعميل قد يترتب عنها نقص في جدية إجراءات التدقيق نتيجة لزيادة ثقة المدقق بالعميل، بحيث يرى Knapp (1991م) أنه بعد نقطة معينة فإن العلاقة بين طول فترة إرتباط المدقق بالعميل وقدرته على إكتشاف الأخطاء في القوائم المالية وبالتالي جودة أدائه تكون عكسية.[1]

2.2. عوامل مرتبطة بالمدقق:

بالإظافة إلى العوامل المرتبطة بمكتب التدقيق هناك عوامل أخرى مؤثرة على جودة التدقيق، وهذه العوامل ترجع إلى خصائص العنصر البشري المشارك في عملية التدقيق. وسوف يتم التطرق فيما يلي إلى أهم وأكثر العوامل المرتبطة بفريق التدقيق:

- **إستقلالية المدقق وفريق عمله:**

إن الإستقلال هو الشرط الأساسي المسبق الذي يمَّكن المدققين من مزاولة وممارسة حكمهم المهني بموضوعية ومن دون أي تأثير، وبحسب تعريف جودة التدقيق الخاص ب Deanglo (1981م) فإن إستقلال المدقق هو المكون الثاني لتعريفها، بحيث لا يرتبط الأمر فقط بالقدرة على الكشف عن الأخطاء والإختلالات ولكن أيضا الرغبة في الإبلاغ عن أي خرق تم إكتشافه فهي الأساس لتقديم جودة تدقيق عالية.

وإن إستقلال المدقق ليس فقط في الذهن بل أيضا في المظهر أمام أطراف ثالثة وهذا ما ميزه الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في مدونة الأخلاقيات الخاصة به، فمصطلح الإستقلالية يعرَّف على النحو الآتي:

- إستقلالية الذهن: (The Independence Of Mind): فهي الحالة العقلية التي تسمح بالتعبير عن نتيجة ما دون التأثر بأي من التأثيرات أو الضغوط التي تضعف الحكم المهني، وبشكل يتيح للفرد العمل بنزاهة وممارسة الموضوعية والتشكيك المهني.
- إستقلالية المظهر: (Independence Of Appearance): فالإستقلالية من حيث الشكل أو المظهر تعني تجنب والإبتعاد عن الحقائق والوقائع التي تشكل أهمية إلى حد كبير والتي قد يكون من المحتمل أن يستنتج ويستخلص منها طرف ثالث موضوعي وعلى دراية بكل المعلومات ذات العلاقة أنه قد تم التأثير على النزاهة والموضوعية والشك المهني للمدقق أو مكتب التدقيق أوأعضاء فريق عمل التدقيق.[2]

ويخدم شرط الإستقلالية هدفين مترابطين لكنهما متميزين في مجال التدقيق، يتمثل أحد الأهداف في تعزيز عمليات التدقيق عالية الجودة من خلال تقليل إحتمالية تأثير أي عوامل خارجية على أحكام المدقق، بحيث يجب على المدقق أن يتعامل مع كل تدقيق بشك مهني ويجب أن تكون لديه القدرة والرغبة في البت في القضايا بطريقة غير متحيزة وموضوعية. والهدف الآخر هو تعزيز ثقة المستثمرين في البيانات المالية للشركة بحيث هذه الثقة تعتبر حجر الزاوية في الأسواق المالية، نتيجة التأكد والضمان بأن البيانات المالية قد خضعت لفحص دقيق من قبل مدققين موضوعيين ومستقلين.[3]

---

[1] عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته (أ)، مرجع سابق، ص 48.

[2] Jonas Tritschler, Rudolf Steckel, David Manry, **Audit Quality Association Between Published Reporting Errors And Audit Firm Characteristics**, 1st Ed, Gabler Verlag, Innsbruck New Orleans, 2014, P P 27-28.

[3] Karla Johnstone, Andrey Gramling, Larry Rittenberg, **Auditing A Risk Based Approach To Conducting A Quality Audit**, 9 th Ed, Cengage Learning, 2013, P 17.

وبذلك فإن إستقلالية المدقق وفريق عمله تعتبر ذات أهمية كبيرة للمستثمرين وتمثل عاملا رئيسيا في المساعدة على تقديم جودة عالية في عملية التدقيق نظرا لإستعدادهم للتقرير عن أي أخطاء أو تحريفات.[1]

- **الخبرة والكفاءة المهنية:**

يقصد بالكفاءة المهنية توافر التأهيل العلمي والمهارات المهنية لمدقق الحسابات التي تمكنه من إجراء عملية التدقيق بأعلى مستويات الجودة، وبما يتفق مع المواصفات التي وضعتها الجمعيات المهنية ويتفق مع إرشادات وتعليمات معايير التدقيق.[2]

أما الخبرة فهي تحدد من خلال ثلاثة أنواع من المعرفة في مهام التدقيق، أن يكون مجال معرفة المدقق عاما كالمعرفة بالمستوى الأساسي للمحاسبة والتدقيق، المعرفة بالتخصصات الفرعية والمعرفة العامة في قطاع الأعمال. هذا ويضيف Bonner and Lewis" محددا آخر لخبرة المدقق وهو القدرة على حل المشكلات العامة والذي يتضمن القدرة على معرفة العلاقات وتفسير البيانات وتحليل الأسباب، فالمدققين من ذوي الخبرة والذين يمتلكون قاعدة معرفية ولكنهم يفتقرون إلى القدرة على حل المشاكل لن يكونوا خبراء في بعض المهام.

كما وترتبط خبرة المدقق بطول الفترة الزمنية التي يستغرقها لإنجاز عمله فضلا عن عدد المعاملات التي يدققها إذ يتم إكتساب الخبرة من خلال التجارب بمرور الزمن. وكفاءة المدقق وخبرته لها تأثير مباشر على جودة عملية التدقيق كالمعرفة المتراكمة من خلال العمل أو الخبرة في مجال الصناعة والتي ترتبط مع إصدار المدقق لرأيه بجودة أعلى فكلما زادت خبرة المدققين في مجال عملهم كلما أدى ذلك إلى إتخاذ قرارات التدقيق التي هي أكثر إنسجاما مع المعايير المهنية وهذا يرتبط بشكل إيجابي مع جودة التدقيق.[3]

- **إلتزام المدقق وفريق عمله بالمعايير المهنية:**

مما لا شك فيه أن معايير التدقيق المتعارف عليها وقواعد أخلاقيات المهنة تمثل الحد الأدنى لجودة عملية التدقيق ويتضح ذلك جليا في إحدى القضايا المعروفة وهي قضية (Lioyd Cheyhan. Little John Go. 1985م والتي إنتهت بحكم قاضي المحكمة العليا الخاص بأن التمسك بمعايير الأداء للمهنة تعتبر بمثابة خط دفاعي أولي ضد مسؤوليات الإهمال والتقصير في عملية التدقيق.[4]

ويقصد بمعايير المهنة، الآداب والسلوكيات المنظمة لمهنة التدقيق والتي يجب إحترامها والعمل بها وإن مدى معرفة وإلتزام فريق التدقيق بالمعايير المهنية الخاصة بالتدقيق يعد من أكثر الخصائص التي تتسم بها جودة التدقيق، كما أنه يساهم بشكل كبير في تعزيز جودة التدقيق. وقد أثبتت الكثير من الدراسات أن إلتزام المدقق بالمعايير المهنية وقواعد وآداب السلوك المهنية له تأثير إيجابي كبير على جودة عملية التدقيق. الأمر الذي جعل أحد الباحثين يذكر أن جميع العوامل المؤثرة على جودة الأداء المهني تستمد وجودها من مصدر أساسي واحد هو معايير التدقيق المتعارف عليها. وأن هذه المعايير إذا ما طبقت بكل ما تحتويه من قواعد وإرشادات فإن ذلك سوف يؤدي بالضرورة إلى تأدية عملية التدقيق بجودة عالية.[5]

---

[1] John Kwaku Mensah Mawutor, Borketey, Asamoah Douglas Obeng, "Assessment Of Factors Affecting Audit Quality A Study Of Selected Companies Listed On The Ghana Stock Exchange", **International Journal Of Accounting And Financial Reporting**, Vol 9, N° 2, Macrothink Institute, 2019, P 438.

[2] إسكندر محمود نشوان، **"الصفات الشخصية وتأثيرها على جودة الأحكام المهنية لمدقق الحسابات الخارجي دراسة ميدانية"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال**، المجلد 15، العدد 3، الجامعة الأردنية، 2019، ص 352.

[3] بشرى فاضل خضير، عبد الرزاق عمار لؤي، **"تأثير خبرة المدقق على جودة التدقيق الداخلي"، مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية**، المجلد 23، العدد 100، جامعة بغداد، 2017، ص 610، ص 612.

[4] كريمة علي الجوهر، جبرائيل كحالة، يوسف أبو صيام، **"الرقابة على جودة مكاتب التدقيق والعوامل المؤثرة فيها دراسة ميدانية"، مجلة إبرد للبحوث والدراسات**، المجلد 16، العدد 1، جامعة إبرد الأهلية، 2012، ص 188.

[5] أسامة الأزرق، سمير البهلول، **"العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية وأثرها على كفاءة الأداء المهني دراسة ميدانية"، مجلة الأستاذ**، العدد 7، جـ 2، جامعة طرابلس، 2014، ص 42.

- **الإشراف الجيد على فريق العمل:**

تعتبر متابعة عمل فريق التدقيق والإشراف عليهم من أهم العوامل المؤثرة على كفاءة عملية التدقيق، حيث أشارت دراسة لجنة "Cohen" إلى أن من أهم العوامل الرئيسية لفشل عملية التدقيق هي عدم المتابعة والإشراف على عمل الفريق، ويحدث ذلك عادة بسبب ضغوط العمل التي تؤدي إلى عدم تدقيق أوراق العمل لمتابعة عمل الفريق. وتتضمن عملية المتابعة والإشراف إصدار التعليمات للمساعدين، التعرف على المشاكل الهامة التي تعترض الإنجاز، مراجعة ما تم أداؤه من مهام..... وغيرها.

وكنتيجة لأهمية المتابعة والإشراف وتأثير ذلك على جودة عملية التدقيق، فقد أولت إصدارات الهيئات المهنية لتلك الوظيفة إهتماما كبيرا، ويتضح ذلك من خلال إصدارات مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA (المعيار 22 لعام 1978م) والذي أكد على أهمية الإشراف في تنسيق جهود المساعدين. وعلى مستوى الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC فقد أكدت المعايير الدولية للتدقيق التي أصدرها على أهمية وظيفة الإشراف والمتابعة حيث أوضحت هذه المعايير ضرورة توجيه المدقق لمساعديه ومراجعة أعمالهم والتأكد من أن عملية التدقيق قد حققت أهدافها.[1]

3.2. العوامل المتعلقة بالشركة محل التدقيق:

هناك عوامل أخرى مؤثرة على جودة التدقيق مرتبطة بالشركة محل التدقيق تتمثل في:

- **حجم الشركة محل التدقيق:**

يوجد في سوق العمل العديد من الشركات التي تزاول النشاط الإقتصادي، ويعد حجم الشركة أحد مجالات التمييز بينها فهناك الشركات الفردية وهي شركات تتميز بأنها ذات حجم صغير كما أن هناك شركات الأشخاص وهي شركات ذات حجم متوسط، فضلا عن ظهور شركات المساهمة التي تتميز بكبر حجمها وإنفصال ملكيتها وتختلف الحاجة للتدقيق بين الأنواع الثلاثة السابقة، وتعد شركات المساهمة أكثر الأنواع أهمية لما لها من دور فعال في إنعاش الإقتصاد كما أنها أكثر الأنواع طلبا على التدقيق وذلك نتيجة لإنفصال الملكية وكبر حجم صراعات الوكالة، وكلما زادت حدة الصراعات كلما زاد الطلب على التدقيق ذو الجودة العالية فضلا عن أن التدقيق إلزامي في هذا النوع من الشركات. وعليه يمكن القول أن كبر حجم الشركة يؤثر إيجابا على جودة التدقيق لأنها دائما تسعى إلى المحافظة على وضعها المالي وحصتها السوقية لذلك تستعمل نظم أكثر كفاءة وترتبط مع مدققين أكفاء.[2]

- **تعقد مهام التدقيق:**

إن مهمة التدقيق ليست بالمهمة السهلة، لأنها تتطلب الإحاطة بمجموعة من الإجراءات وضبط ميكانيزمات العمل من حيث المحاسبة والإدراك بتفاصيلها وإستيعاب المعايير الدولية للتدقيق بكل أبعادها حتى يتسنى للمدقق القيام بمهمته بالشكل المتقن مما ينعكس إيجابيا على الجودة. فحجم العراقيل التي تواجهها عملية التدقيق وطبيعة التعامل مع العميل من الأمور المؤثرة على جودة التدقيق، لأن مثل هذه المهام تحتاج إلى مدققين خبراء وعلى مستوى عالي من التدريب والمعرفة وهؤلاء قد لا يتواجدون على مستوى مكاتب التدقيق.[3] وكلما زادت درجة تعقيد أنشطة الزبون يزداد تبعا لذلك الوقت والجهد اللازم

---

[1] عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته (أ)، مرجع سابق، ص ص 65-66.

[2] مرتضى محمد شاني الحسيني، إبراهيم عبد موسى السعبري، "توظيف مكونات الرقابة الداخلية لتعزيز جودة التدقيق الخارجي بحث تطبيقي في عينة من المصارف العراقية الخاصة"، **مجلة جامعة بابل**، المجلد 25، العدد 4، جامعة بابل، 2017، ص 1540.

[3] إبراهيم يحي جدع، "العوامل المؤثرة على جودة التدقيق وسبل تحسين خدماته دراسة نموذج التدقيق الخارجي"، **المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية**، العدد 121، 2015، ص ص 206-207.

لإنجاز المهمة وأكد ذلك دراسة Sucher et AL (1998م) أن حجم العراقيل التي تواجهها عملية التدقيق وفهم عمل الزبون يعدان من العوامل المؤثرة سلبا على جودة التدقيق.

- **نظام الرقابة الداخلية:**

إن نظام الرقابة الداخلية يتكون من مجموعة من الأنظمة الفرعية والعمليات التي تعمل مع بعضها البعض من أجل إظافة قيمة للشركة وتحقيق أهدافها فيما يتعلق بضمان تحقيق الخصائص النوعية للبيانات المالية وفاعلية الأنشطة وحماية الأصول فضلا عن إدارة المخاطر. وإن تزايد حالات الإفلاس والفشل المالي للعديد من الشركات في السنوات الأخيرة أدت إلى صدور العديد من الإصدارات المهنية التي ركزت على ضرورة إبراز دور المدقق في زيادة فاعلية نظام الرقابة الداخلية وذلك ليمتد هذا الدور إلى إعداد المدقق تقرير عن مدى فعالية وكفاءة هيكل الرقابة الداخلية بدلا من إختصار دوره على مجرد تقييمه في الشركة لتحديد مدى إمكانية الإعتماد عليه ونطاق الفحص أو التدقيق ويؤدي ذلك إلى توسيع نطاق سوق الخدمات التي يقدمها المدقق وكذلك دوره في زيادة ثقة المتعاملين في سوق الأوراق المالية في المعلومات المحاسبية وزيادة جودة عملية التدقيق. ووجود نظام رقابة داخلية فعال يقلل من كمية أدلة الإثبات التي يجب الحصول عليها وإن الرقابة الداخلية الجيدة تمنع وقوع الكثير من الإختلاسات بأكثر مما يكشفه المدققون الأكفاء.[1]

المطلب الرابع: وسائل تحسين جودة التدقيق

نظرا لمواجهة مهنة التدقيق إنتقادات كثيرة في السنوات الأخيرة والتي ترجع لحالات الغش والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية التي تعرضت لها كبريات الشركات الأمريكية، الأمر الذي إستلزم الإهتمام ليس فقط بجودة عملية التدقيق التي تعتبر مطلبا ضروريا لكافة أطراف عملية التدقيق بل والتركيز خاصة على سبل ووسائل لتحسينها من أجل تعزيز ثقة المساهمين والأطراف الأخرى التي لها مصلحة بالشركة. وتوجد العديد من الوسائل التي يضمن وجودها الإرتقاء وتحسين جودة أداء خدمات التدقيق من أهمها:

1. الإلتزام بتنفيذ عملية التدقيق وفق معايير التدقيق:

في إطار سعي المنظمات المهنية نحو إصدار معايير تحكم أداء مدققي الحسابات، قامت لجنة إجراءات التدقيق التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بإصدار بيان معايير التدقيق رقم 1 عام 1947م الذي تضمن تسعة معايير كما تم إعتماد المعيار العاشر عام 1949م وقد قسمت المعايير إلى ثلاث مجموعات. ثلاثة منها تمثل المعايير العامة، ثلاثة تمثل معايير العمل الميداني وأربعة تمثل معايير التقرير. وقد ترتب عن صدور معايير التدقيق المتعارف عليها ونشرات الإيضاح المفسرة لها في الولايات المتحدة الأمريكية وجود أسس علمية ومهنية إعتمدتها العديد من البلدان في تنظيم مزاولة مهنة التدقيق إلى أن بدأ الإتحاد الدولي للمحاسبين في إصدار معايير التدقيق الدولية في يوليو 1979م.[2]

ولقد عرَّف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) معايير التدقيق على أنها " تعبير عن الصفات الشخصية المهنية التي يجب أن تتوفر في المدقق وكذلك عن الخطوات الرئيسية لعملية التدقيق اللازمة للحصول على القدر الكافي من الأدلة والبراهين التي تمكنه من إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية بالإظافة إلى بيان محتويات إبداء الرأي".

---

[1] مرتضى محمد شاني الحسيني، إبراهيم عبد موسى السعبري، مرجع سابق، ص ص 1540-1541.

[2] أحمد محمد صالح الجلال، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2009-2010، ص 41.

أما الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC) فقد عرفها على أنها " مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق على مراجعة البيانات المالية والمعايير التي ستطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية البيانات".[1]

وتكمن أهمية معايير التدقيق في أنها تعتبر ضرورية بالنسبة للمدققين كونها تضع المبادئ الأساسية والتي ينتظر منهم أن يلتزموا بها عند ممارستهم لمهامهم بحيث يحققون الهدف من وجودهم، كما تعتبر ضرورية بالنسبة للإدارة فوجود معايير مهنية يلتزم بها المدققون سيمكنها من الإعتماد على التقارير المقدمة لها من قبلهم عند أداء وظائفهم في الشركة.[2] وفيما يلي سنتاول معايير التدقيق المتعارف عليها:

- **المعايير العامة:** تخص المعايير العامة شخص المدقق ومتعلقة بتأهيل المدقق ونوعية عمله وهي:[3]

- التدقيق يجب أن يتم من قبل شخص أو أشخاص لديهم التأهيل والتدريب المهني المطلوب والكفاءة اللازمة في تدقيق الحسابات. فهذا المعيار يعترف بأن الشخص مهما كان مؤهلا وكفؤا في المجالات الأخرى مثل المجالات المالية والأعمال لا يتمكن من القيام بالتدقيق بدون التأهيل والتدريب في حقل التدقيق، وإن هذا التدريب المهني يشمل التدريب المستمر في حقل الإختصاص لأجل مواكبة التطور والتغيير وكيفية تطبيقها لأجل أن يتمكن من إصدار الحكم الموضوعي.
- بالنسبة لجميع الأمور المتعلقة بالتدقيق، فعلى المدقق أن يحافظ على إستقلاليته الذهنية، الظاهرية والفعلية. فرأي مدقق الحسابات حول عدالة البيانات المحاسبية يصبح غير ذي قيمة إذا لم يكن مستقلا فعليا وظاهريا.
- على المدقق أن يبذل العناية المهنية المطلوبة أثناء إجراء التدقيق وعند تحضير التقرير، فالعناية المهنية تتطلب دراسة إنتقادية لجميع مستويات العمل المنجز، وتعني العناية المهنية أن أي شخص يقوم بعرض خدماته للآخرين عليه أن يكون مؤهلا ويمتلك المتطلبات المهنية.

- **معايير العمل الميداني:** ترتبط بتنفيذ عملية التدقيق وتمثل مبادئ التدقيق التي تحكم طبيعة ومدى القرائن الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات التدقيق والمرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها وتشمل هذه المعايير على ثلاث نقاط وهي:
  - يجب أن يكون العمل مخططا بدقة وأن يكون هناك إشراف ملائم من قبل المدقق على مساعديه.
  - يجب القيام بدراسة سليمة وتقييم دقيق لنظام الرقابة الداخلية المطبق فعلا داخل الشركة حتى يمكن إتخاذ النتائج التي توصل إليها كأساس يمكن الإعتماد عليه.
  - الحصول على قرائن كافية وملائمة نتيجة لعملية الفحص والإستقصاء، وذلك لتكون هذه القرائن أساسا سليما يرتكز عليه المدقق عند التعبير عن رأيه.
- **معايير التقرير**: فيجب أن يوضح هذا الأخير ما إذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، مدى الثبات في إتباع هذه المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، ويجب أن يشمل التقرير على إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة. إن هذه المعايير تحدد الخطوط العريضة التي يسترشد بها مدقق الحسابات عند إعداده للتقرير الذي يتضمن رأيه الفني المحايد فيما يتعلق بالقوائم المالية الختامية.[4]

---

[1] هيبة صنهاجي، عبد القادر عوادي، محمد العيد عمامرة، "أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي"، **مجلة العلوم الإدارية والمالية**، المجلد 1، العدد 1، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر، 2017، ص 425.

[2] صفية يخلف، علي سايح جبور، "متطلبات تحسين جودة التدقيق الداخلي من أجل إرساء التطبيق السليم لحوكمة الشركات"، **مجلة بحوث الإدارة والإقتصاد**، المجلد 1، العدد 2، جامعة زيان عاشور بالجلفة، الجزائر، 2019، ص 94.

[3] هادي التميمي، مرجع سابق، ص ص 30-31.

[4] أحمد قايد نور الدين، مرجع سابق، ص ص 26-27.

في الأخير؛ يمكن القول أن قيام المدقق بتنفيذ عملية التدقيق وفق معايير التدقيق يقود بالتأكيد لتحسين ورفع جودة التدقيق، ويعود ذلك إلى أن تلك المعايير تشكل الإطار العام لمختلف الجوانب المرتبطة بمزاولة المهنة وبذلك تشكل مقياسا لجودة التدقيق. فإلتزام المدقق بتلك المعايير خلال جميع مراحل عملية التدقيق يضمن الحد الأدنى من الجودة ويساهم في تمكينه من تنفيذ مسؤولياته بمستوى مرتفع من الجودة.

2. إعتماد معايير للرقابة على جودة التدقيق:

تعتبر الرقابة على جودة التدقيق بمثابة مجموعة من السياسات والإجراءات المصممة في الشركة للحصول على تأكيد معقول حول الإمتثال للمتطلبات القانونية والتنظيمية والأخلاقية عند تنفيذ عملية التدقيق وتوثيقها.[1] ولقد إهتمت العديد من المنظمات المهنية في كافة أنحاء العالم بموضوع رقابة جودة الأداء في الشركات ومكاتب التدقيق والعمل على تحسين مستوى الأداء المهني لهذه الشركات والمكاتب وبما يخدم جميع الأطراف ذات المصلحة، كذلك فرضت بعض هذه الهيئات المهنية مجموعة من المعايير المهنية وقواعد وآداب وسلوكيات المهنة لكي يتم تنفيذ عمل التدقيق وفقا لأعلى معايير الجودة. بحيث شكل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) سنة 1978م لجنة معايير رقابة الجودة والتي أصدرت أول برنامج لمعايير الرقابة على الأداء المهني من خلال نشرة معايير رقابة الجودة الأولى (SQCS1) سنة 1997م والتي تضمنت إجراءات وسياسات نظام رقابة الجودة.[2]

ولقد أعتمدت معايير الرقابة على جودة التدقيق لمواجهة مصادر رئيسية لمشكلات الجودة في التدقيق تتعلق بالإجراءات والمساعدين والإتصال والإستقلال، حيث تنتج مشكلات الإجراءات من عدم الإعتماد على معايير التدقيق والتطبيق والإختيار الغير ملائم لها، أما مشكلات المساعدين فتنتج عن التوظيف والتدريب غير الجيد، وكذلك الإشراف غير المناسب والتخصص غير الفعال للموارد البشرية بمكتب التدقيق على مهام التدقيق، وبالنسبة للإتصال الغير سليم فإنه يؤدي إلى فجوة في توقيت إعداد تقرير المدقق وفجوة في التخطيط، في حين يؤدي عدم وجود إستقلال كاف إلى فقدان بعض جودة التدقيق. وللتغلب على تلك المشكلات وتحقيق الجودة المنشودة لابد من وجود معايير محددة للرقابة على جودة التدقيق تلتزم بها مكاتب التدقيق بحيث يؤدي وجودها إلى تحقيق أهداف المهنة من حيث تحسين مستوى أدائها وإستمرارها وبالتالي زيادة الثقة في أدائها. وتعد معايير الرقابة على جودة التدقيق الخطوة الأولى للرقابة على جودة التدقيق وأداة هامة لتحسينها كما أن جودة التدقيق لا يمكن تحقيقها إلا بوجود مثل هذه المعايير.[3]

ومما سبق؛ نستخلص أن معايير الرقابة على جودة التدقيق تعد أداة هامة لتحسينها، كما أن جودة التدقيق لا يمكن تحقيقها بدون وجود مثل هذه المعايير، فهي تساهم في تحقيق أهداف المهنة وتحسين مستواها وإستمرارها وبالتالي زيادة الثقة فيها.

3. تشكيل لجان المراجعة في الشركات محل التدقيق:

ظهرت فكرة تكوين لجان المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية بعد الهزات المالية الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية لشركة (Mickesson and Robbin) التي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك (NYSE) وهيئة لتداول الأوراق المالية (SEC) بالتوصية بضرورة تشكيل لجنة مكونة من

---

[1] لخضر أوصيف، "رقابة وتحسين جودة التدقيق الداخلي في ظل المعايير الدولية للتدقيق وإدارة الجودة الشاملة"، **مجلة الدراسات الإقتصادية المعاصرة**، المجلد 1، العدد 1، جامعة المسيلة، الجزائر، 2016، ص 101.

[2] فاتح سردوك، أحمد نصير، "إطار مقترح لتفعيل دور لجان المراجعة ورقابة الجودة في تحقيق جودة المراجعة دراسة تحليلية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين وأطراف الحوكمة بالجزائر"، **مجلة معارف**، المجلد 12، العدد 23، جامعة البويرة، الجزائر، 2017، ص ص 185-186.

[3] خليدة عابي (أ)، "إطار البحوث في رقابة الجودة للمراجعة الخارجية دراسة المفاهيم، الأنظمة، البرامج والمعايير المهنية"، **مجلة الدراسات المالية والمحاسبية**، المجلد 7، العدد 7، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر، 2016، ص 285.

أعضاء غير تنفيذيين تكون مهمتها تعيين مدقق خارجي وتحديد أتعابه والهدف من ذلك هو زيادة إستقلاليته في إبداء الرأي في التقارير المالية التي تصدرها الشركة.[1]

وإن رفع وتحسين جودة التدقيق يأتي من خلال مختلف مهام لجان المراجعة المتمثلة في مراقبة سلامة البيانات المالية للشركة، مراجعة الأحكام المهمة المتعلقة بالإبلاغ المالي الواردة فيها، مراقبة ومراجعة فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في الشركة، تقديم توصيات إلى مجلس الإدارة فيما يتعلق بتعين مدقق الحسابات الخارجي أو عزله وتحديد أتعابه وشروط التعاقد معه، التأكد من إستقلالية المدقق الخارجي، موضوعيته وفعالية خطة عملية التدقيق، وضع وتنفيذ سياسات بشأن إشراك مدقق الحسابات الخارجي في تقديم الخدمات غير التدقيقية وتقدم توصيات بشأن الخطوات الواجب إتخاذها ومتابعة نتائج الفحص التي توصل إليها مدقق الحسابات.[2]

وعليه يعتبر وجود لجان المراجعة في الشركات أحد الوسائل الهامة لتحسين جودة التدقيق من خلال تدعيم إستقلال المدققين الداخليين والخارجيين، والمساعدة على إكتشاف الأخطاء الموجودة في القوائم المالية، خاصة كون لجان المراجعة همزة وصل بين الإدارة والمدقق الخارجي.

4. تفعيل المسؤولية القانونية للمدقق:

إن مسؤولية المدقق تتلخص بأن يقوم بتدقيق حسابات الشركة وفحص البيانات المالية وإبداء رأيه الفني المحايد كخبير في مدى دلالة هذه القوائم على عدالة المركز المالي للشركة وعلى نتيجة أعمالها، فالمدقق يفترض به أن يكون خبيرا في شؤون التدقيق والمحاسبة وكذلك فإن رأيه في القوائم المالية هو رأي مهني وبالتالي يجب أن يكون تدقيقه للبيانات المالية مبنيا على أساس عملي وعلمي سليم. ولاشك أن إخلال المدقق بواجباته المهنية أو عدم وفائه بها على الوجه الذي يتوقعه مجتمع المال والأعمال يترتب عليه تحمل لعدة مسؤوليات.[3] مما يفسح المجال للجهات المتضررة بمساءلته أمام القضاء أو الجهات المهنية بالتعويض عما يمكن أن يصيبها من ضرر، بالإظافة إلى تضرر سمعة مدقق الحسابات المهنية.[4]

وإرتباطا بما سبق يمكن أن تنشأ هذه المسؤولية القانونية برفع قضية على المدقق من قبل العميل إستنادا إلى العلاقة التعاقدية بينهما، ويمكن أيضا أن ترفع من قبل طرف ثالث وهم عادة مستخدمي القوائم المالية إستنادا على القانون المدني نتيجة للضرر، أو يمكن أن ترفع من قبل المجتمع إستنادا إلى القانون التشريعي.[5] وذلك على إعتبار أن تفعيل المسؤولية القانونية للمدقق الخارجي تمثل إحدى الضمانات التي تستند إليها تلك الأطراف في إعتمادها على تقريره، ونظرا إلى أن تفعيل المسؤولية القانونية لمدقق الحسابات تزيد من حرص المدقق على تحسين أداءه لمهام التدقيق وتمتعه بالحياد أثناء تنفيذ عملية التدقيق وبذل العناية المهنية الواجبة وبما يضمن تحسين جودة تنفيذ عملية التدقيق.[6]

---

[1] سليمان بوفاسة، الرشيد سعيداني، "لجنة التدقيق كمدخل لتفعيل الحوكمة ورفع جودة التدقيق في المؤسسة"، **المجلة الجزائرية للإقتصاد والمالية**، المجلد 3، جامعة يحي فارس المدية، الجزائر، 2015، ص 20.

[2] Spencer Pickett, **The Internal Auditing Hand book**, 3rd Ed, John Wiley and Sons, LTD Publication, 2010, PP 122-123.

[3] هدى خليل إبراهيم الحسيني، "مسؤولية مراقب الحسابات"، **مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة**، العدد 28، جامعة بغداد، 2011، ص 291.

[4] محمد حولي، "مسؤولية مراجعي الحسابات في إكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية دراسة ميدانية لعينة من مراجعي الحسابات في الجزائر"، **مجلة رؤى إقتصادية**، المجلد 7، العدد 2، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر، 2017، ص 339.

[5] السيد أحمد السقا، نصر محمد جعيصة، مرجع سابق، ص 210.

[6] أحمد حابي، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2014-2015، ص 74.

وفي الأخير؛ يمكن القول أن إدراك المدقق بخضوعه للمساءلة القانونية عند فشل عملية التدقيق نتيجة للإهمال والتقصير أثناء تنفيذه لمهامه، يعد حافزا للمدقق للعمل على تكليف مدققين مساعدين لتنفيذ أعمال التدقيق وفق تأهيلهم العلمي والإشراف عليهم، كما يجعله يحتفظ بأوراق العمل التي توضح الإجراءات التي إتخذها والمصادقات والإستفسارات ومختلف أوراق العمل التي تؤكد إلتزامه ببذل العناية المهنية، والتي تساهم في تحسين جودة التدقيق.

ولتفادي العوامل التي قد تؤثر سلبا على جودة التدقيق، والوصول لعمل جيد لمهنة التدقيق لابد من توافر العناصر التالية:

- ضرورة حرص مكاتب التدقيق على إختيار مدققين يتمتعون بالدرجة العلمية المناسبة وتأهيلهم بشكل جيد وأن يكونوا على دراية بكل ما يتعلق بمجال المحاسبة والتدقيق.
- المحافظة على إستقلالية المدقق ودعمها بقدر الإمكان وتجنب كل المؤثرات التي تضعفها سواء كانت شكلية أو موضوعية.
- التخطيط والتنفيذ السليم لعملية التدقيق ومواكبة كل مستجدات مهنة التدقيق.
- حرص المنظمات المهنية على توسيع مسؤوليات المدقق فيما يخص التصرفات غير القانونية، حتى يمكن لأصحاب المصالح الثقة في آرائه التي يبديها في تقاريره عن القوائم المالية.
- ينبغي على مكاتب التدقيق الإلتزام بمعايير رقابة الجودة أثناء أدائها لمهامها.
- الحرص على ضرورة تشكيل لجان المراجعة في الشركات.

المبحث الثاني: أساسيات الرقابة على جودة التدقيق

لقد بات في الآونة الأخيرة من الضروري السهر على تحقيق جودة خدمات تدقيق عالية من أجل كسب ثقة الجمهور والإرتقاء بمهنة التدقيق، لذا كان لابد من وضع وإعتماد مكاتب التدقيق لسياسات وإجراءات تساعدها على مزاولة عمليات التدقيق بما يتوافق مع آداب وأخلاقيات معايير المهنة، وبما يساهم في ضمان تنفيذ عمليات التدقيق بمستوى مرتفع من الجودة وتعرف تلك السياسات والإجراءات بنظام رقابة الجودة.

وتكتسب الرقابة على جودة التدقيق أهمية بالغة نظرا لأنها تعمل على إرساء قواعد لتطوير وتحسين جودة خدمات مهنة التدقيق والرفع من الأداء المهني، هذا بالإظافة إلى إعتبارها وسيلة هدفها تمكين مكاتب التدقيق من القيام بعملها على النحو الصحيح والتقليل من إحتمالات فشل عمليات التدقيق مما يعرض المدققين إلى التقاضي. غير أن على مكاتب التدقيق عند صدد تصميمها لإجراءات رقابة الجودة، لابد عليها من أخذها بعين الإعتبار لمجموعة من العناصر التي تختلف ربما في مسمياتها وعددها ولكنها تتوافق في مضمونها والتي تمثل الحد الأدنى من متطلبات الرقابة على جودة التدقيق. ولايعد تصميم سياسات وإجراءات رقابة الجودة كافيا في حد ذاته فلابد من التأكد من الإلتزام بتنفيذ هذه السياسات والتقييم الدائم لمدى فعاليتها وهذا عن طريق إستخدام أساليب عدة توفر يقينا بذلك، سواء عن طريق إنشاء إدارة مستقلة داخل المكتب، أو عن طريق خضوع المكتب لفحص النظير أو عن طريق مجلس الإشراف على مكاتب التدقيق.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة على جودة التدقيق، أهميتها وأهدافها

تنبع أهمية مكانة مهنة التدقيق من ثقة الجمهور والمستثمرين في عمل المدققين ومدى تحسين جودة أعمالهم، لذلك بات من الضروري أن يتم الإهتمام بوضع ضوابط تسمح برقابة جودة هذه المهنة للتأكد من أن أعمال المدققين تسري على نحو متسق وفي إطار يضمن جودة عالية بالإظافة إلى إلتزامهم بالمعايير المهنية والمتطلبات الإلزامية والقانونية لذلك سوف يتم التطرق في هذا المطلب إلى مفهوم الرقابة على جودة التدقيق وفيما تتمثل أهميتها وأهدافها.

1. مفهوم الرقابة على جودة التدقيق:

إن الرقابة بمفهومها العام هي التأكد من تطبيق مستويات المعايير المهنية المطلوبة من الناحيتين المهنية والأخلاقية. والرقابة على جودة التدقيق هي إجراءات وسياسات موضوعة من قبل مكاتب التدقيق نفسها للتأكد من أن هذه الإجراءات طبقت لأجل الوصول لمستوى الحد الأدنى ألا وهو تطبيق المعايير المهنية المطلوبة.[1] إذ ترتبط رقابة الجودة بشكل قوي بمعايير التدقيق المتعارف عليها، ولكنها تمثل كيانا مختلفا عنها، حيث ينبغي أن يتأكد مكتب التدقيق من أنه يتم إتباع وتنفيذ معايير التدقيق على نحو ثابت في كل عملية تدقيق وبالتالي تعميم أساليب رقابة الجودة لمكتب التدقيق ككل، بينما تطبق معايير التدقيق المتعارف عليها على عمليات التدقيق كلا على حدى وتتطلب المعايير المهنية من مكتب التدقيق أن يضع وينفذ سياسات وإجراءات كافية لرقابة الجودة إلا أن هذه المعايير تدرك أن نظام رقابة الجودة لا يقدم ضمانا بإتباع معايير التدقيق المتعارف عليها في كل مراحل التدقيق.

[1] هادي التميمي، مرجع سابق، ص 68.

ويمكن تعريف الرقابة على جودة التدقيق على أنها: " كافة الوسائل والأساليب والطرق التي يتم إستخدامها للتأكد من قيام مكتب التدقيق بمقابلة مسؤولياته المهنية في مواجهة العملاء، وتتضمن هذه الوسائل والأساليب الهيكل التنظيمي لمكتب التدقيق والإجراءات التي يقوم بها".[1]

أو أنها: " مجموعة من الإجراءات التي تتبع للتأكد من أن عمليات التدقيق تنفذ وفقا للمعايير والمبادئ الأساسية التي تحكم عملية التدقيق وقواعد السلوك المهني ووفقا للضوابط والتعليمات المعمول بها وذلك لضمان الجودة في أداء وتنفيذ عمليات التدقيق".[2]

وفي تعريف آخر لرقابة الجودة على التدقيق أصدره الإتحاد الدولي للمحاسبين وفقا لما جاء بمعيار التدقيق الدولي رقم 220 المعاد صياغته في عام 2008م ورد فيه أن رقابة جودة التدقيق: " هي عملية مصممة لتوفير تقييم موضوعي قبل صدور تقرير التدقيق للأحكام الهامة التي أجراها فريق التدقيق والإستنتاجات التي توصل إليها لوضع تقرير التدقيق". هذا وقد أكد المعيار في فقرته الثانية على أنه: "يجب تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة على مستوى مكتب التدقيق وعلى مستوى التدقيق الفردي" كما نصت الفقرة الرابعة منه أنه: "على مكتب التدقيق تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة التي صممت للتأكد بأن كفاءة أداء التدقيق قد تمت حسب معايير التدقيق الدولية أو الممارسات الوطنية المناسبة".[3]

ويرى Pany and Whittington أن تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة على مستوى مكاتب التدقيق، هو مدى تطبيقها على الشركاء في المكتب الذين يقدمون خدمات التدقيق، فعلى مكتب التدقيق تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة التي صممت للتأكد بأن كافة أعمال التدقيق تمت وفقا لمعايير التدقيق. ويعتمد نطاق، طبيعة وتوقيت إجراءات الرقابة على عدد من العوامل التي تتمثل في حجم وطبيعة الأعمال المهنية للمكتب، إتساع نشاطه الجغرافي، هيكله التنظيمي، الإعتبارات الملائمة المتعلقة بالتكلفة والمنفعة، لذا فإن هذه السياسات التي تتبناها مكاتب التدقيق سوف تختلف. أما تطبيق السياسات على مستوى الفرد المهني فيقصد بها أنه على المدقق تطبيق إجراءات رقابة الجودة المتماشية مع إجراءات مكتب التدقيق لكل عملية تدقيق على المستوى الفردي وعلى المدقق ومساعديه ممن أوكلت إليهم مسؤولية الإشراف الأخذ بعين الإعتبار الكفاءة المهنية للمساعدين القائمين بإنجاز الأعمال.[4]

وعرفت إرشادات جودة التدقيق الصادرة عن الإتحاد الأوروبي "Supreme Audit Institutions رقابة جودة التدقيق بأنها: "مصطلح يشمل السياسات والإجراءات التي يتم إعتمادها لضمان أن أعمال التدقيق ذات جودة عالية، وأوضحت أن ضمان الجودة في عملية محددة من خلال مكتب التدقيق يدل على أنه تم القيام بإجراءات الرقابة المطلوبة وتنفيذها بشكل ملائم وأنه تم تحديد الطرق الممكنة لتعزيز أو تحسين إجراءات الرقابة المعتمدة".

كما عرفت هيئة المحاسبة والتدقيق لدول مجلس التعاون الخليجي العربية رقابة جودة التدقيق، بأنها: "التنظيم الإداري لمكاتب التدقيق وجميع السياسات والإجراءات التي تقرها من أجل التحقق بدرجة معقولة من إلتزام موظفي المكاتب بالمعايير المهنية والأنظمة ذات العلاقة التي تحكم أداءهم المهني عند تقديم الخدمات المهنية للعملاء بما في ذلك قواعد سلوك واداب المهنة، وإلتزام المكتب بالأنظمة التي تحكم مزاولة المهنة".[5]

---

[1] حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، عصام نعمة قريط، **أصول المراجعة**، ج 1، منشورات جامعة دمشق، 2014، ص 477.

[2] بشرى فاضل خضير، عمار لؤي عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 615.

[3] رزق أبو زيد الشحنة، **تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، ط 1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2015، ص 290.

[4] عبد الكريم عبد الرحيم، جليل إبراهيم صالح، نهلة غالب عبد الرحمان، مرجع سابق، ص 8.

[5] خليدة عابي (أ)، مرجع سابق، ص277.

ومن ناحية أخرى فقد أشارت الهيئة السعودية للمراجعين القانونين إلى أن مفهوم رقابة جودة التدقيق يقصد بها التنظيم الإداري للمكتب وجميع السياسات والإجراءات المتبعة من أجل التحقق بدرجة معقولة من الإقناع بإلتزام العاملين بالمكتب بالمعايير المهنية والأنظمة ذات العلاقة التي تحكم أداءهم المهني عند تقديم الخدمات المهنية لعملاء المكتب بما في ذلك قواعد وآداب المهنة وإلتزام المكتب بالأنظمة التي تحكم مزاولة المهنة.[1]

وبالرجوع إلى مجمل التعاريف السابقة يمكن إستنتاج تعريف شامل للرقابة على جودة التدقيق وتعريفها على أنها: "جميع السياسات والإجراءات المستخدمة من قبل مكاتب التدقيق والمصممة للمساعدة على إنجاز عمليات التدقيق بدرجة عالية من الجودة، فهي الوسيلة التي يمكن بواسطتها لمكتب التدقيق التأكد إلى حد معقول بأن الاراء التي يبديها المدقق في عملية التدقيق تعكس مراعاته لمعايير التدقيق الدولية أو أية معايير قانونة أو مهنية يضعها المكتب".

2. أهمية الرقابة على جودة التدقيق:

ترتبط أهمية مهنة التدقيق ومصداقيتها إرتباطا وثيقا بنوعية الخدمات التي تقدمها، وأن ضبط الأعمال اليومية ومتطلبات العملاء تجعل من السهل على مكاتب التدقيق أن تسهو وتضع الحذر جانبا وتقنع بالتالي بمستوى أقل رغبة في جودة العمل، ولاسيما من أجل توفير الوقت والتكلفة. وعلى المدى الطويل فإن أداء أفضل للأعمال وبشكل ثابت هو أمر ضروري حيث أنه من المؤكد بأن عمل مكتب التدقيق سوف يكون أقل نجاحا مما يمكن أن يكون عليه إذا لم يكن هناك توافق في النوعية في الجوهر والمظهر، وبالتالي فإن جودة أعمال التدقيق ضرورية لكل مكاتب التدقيق التي ترغب في المحافظة على عملائها ولاسيما الجيدين منهم والذين يتوقعون نوعية جيدة من الأعمال ولا يمانعون بالمقابل من دفع الأتعاب الملائمة للخدمات التي يتلقونها. وتكمن أهمية رقابة جودة التدقيق هنا في أنها تساهم في تجنب الإرتباط مع عملاء تتميز أعمالهم بالخطر ولذلك يكون من الأفضل الإبتعاد عنهم، إذ أن اللجوء إلى خفض جودة الأداء بشكل متكرر من أجل توفير الوقت والمال قد يقود في النهاية إلى تكبد المزيد من الوقت والمال.إذ أن مخالفة المعايير المهنية أو أداء أعمال أقل جودة ضمن نطاق المعايير قد يقود إلى قضايا قانونية مكلفة إظافة إلى تأثيره السلبي على سمعة المكتب المهنية.[2]

وتعد رقابة الجودة لأعمال التدقيق الوسيلة التي يمكن بواسطتها أن يتأكد مكتب التدقيق وإلى حد معقول بأن الآراء التي يبديها في عمليات التدقيق والتي يقوم بها تعكس مراعاته لمعايير التدقيق المتعارف عليها أو أية شروط قانونية أو تعاقدية أو أية معايير مهنية يضعها المكتب بنفسه. كما تشجع الرقابة على الجودة أيضا مراعاة المعايير الشخصية الملائمة لعمل المدقق والتي تم وضعها في قواعد السلوك المهني الصادرة عن المجاميع والمنظمات المحاسبية.[3]

هذا بالإظافة إلى أن تطبيق رقابة الجودة على أعمال التدقيق بالنسبة لمتخذ القرارات في بيئة الأعمال على المستويين الدولي والمحلي له أهمية قصوى في قرارات الإستثمار، فلم يعد قاصرا تقرير المدقق على

[1] علي محمد علي موسى،" أهمية الرقابة الذاتية على خدمات مكاتب المراجعة الخاصة ودورها على جودة عملية المراجعة"، **المجلة الليبية للدراسات**، المجلد 7، العدد 12، دار الزاوية للكتاب، 2017، ص 47.

[2] جبرائيل كحالة، كريمة علي الجوهر، يوسف أبو صيام، مرجع سابق، ص 185.

[3] عبد الكريم عبد الرحيم، جليل إبراهيم صالح، نهلة غالب عبد الرحمان، مرجع سابق، ص 7.

إستخدامه من إدارة الشركة أو ملاكها للحكم على كفاءة إدارتها بل تعدى ذلك وصولا لإعتماد الكثير من متخذي القرار على تقارير التدقيق من مستثمرين أجانب ومستثمرين مرتقبين لجودة عملية التدقيق.[1]

وعليه تنبع أهمية رقابة جودة التدقيق في أن إجراءات الرقابة القوية والفعالة تخلق جودة تدقيق عالية والتي لها دور مهم في تقييم كفاءة مكاتب التدقيق، بالإظافة إلى التأكيد بأن الخدمات التي يقدمها المدقق تمت بفاعلية ويؤكد موضوعيتهم وأمانتهم مما يعزز ثقة الجمهور بالمهنة.

3.أهداف الرقابة على جودة التدقيق:

تهدف الرقابة على جودة التدقيق إلى تحقيق درجة معقولة من الإقتناع بالإلتزام بمعايير المهنة والأنظمة التي تحكم تقديم الخدمات المهنية للعملاء، والرقابة على جودة مكاتب التدقيق تساهم بشكل كبير في تحسين جودة الخدمات التي يقدمها المكتب وكذلك في قبول المجتمع لخدماتها مما يؤدي بالطبيعة إلى زيادة ربحيتها وتجنب مكاتب التدقيق تحمل العقوبات والجزاءات التي تفرضها الجهات الرقابية حيث أن قيام مكاتب التدقيق بمزاولة مهنة التدقيق تعني إلتزامها بإتباع المعايير المهنية المتعارف عليها وهكذا فإن عدم إتباعها لهذه المعايير والتي من ضمنها رقابة الجودة تعرضها للعقوبات والجزاءات المهنية.[2]

كما وضع الإتحاد الدولي للمحاسبين مجموعة من المعايير التي تمثل أهداف الرقابة على جودة أعمال مكاتب التدقيق وهي:[3]

- ضمان إلتزام المدققين بمتطلبات مبادئ وآداب السلوك المهني والمتمثلة في مبادئ الإستقلالية، الأمانة، الموضوعية، السرية والسلوك المهني.
- إلزام مكاتب التدقيق بتوظيف أفراد تتوافر فيهم المعايير التقنية والكفاءة المهنية المطلوبة للقيام بمهام التدقيق بالعناية الواجبة.
- توزيع مهام وأعمال التدقيق على أفراد حاصلون على التدريب الفني والكفاءة المهنية المطلوبة في مجال العمل.
- توفير دليل معقول بأن العمل المنجز بمكاتب التدقيق قد تم وفقا لمعايير الجودة المناسبة من خلال التوجيه، الإشراف ومتابعة الأعمال على كافة مستويات التدقيق.

وبصفة عامة إن أهداف الرقابة على جودة خدمات التدقيق تتمثل في:

- رفع مستوى مهنة التدقيق ككل والرقي بها.
- تؤدي إلى موضوعية أكبر في أداء الأعمال والحفاظ على الإستقلالية في العلاقات مع العملاء.
- تحذر وتجنب المدقق المشاكل الناجمة عن التقصير في الأداء المهني وذلك عن طريق التخطيط السليم لعملية التدقيق وتوزيع المهام على المساعدين كل على حسب مستواه التعليمي والعملي والإشراف عليهم وتتبع أعمالهم، ولا تنحصر وظيفة المدقق في التوقيع على التقرير فقط بل وطلب الإستشارة عند الحاجة إليها من ذوي الإختصاص.
- توفير الإرشادات، السياسات والإجراءات التي يجب على المدقق أن يلتزم بها عند أداء عملية التدقيق.
- تحسين وسائل الإتصال مع العملاء وهذا لا يأتي إلا عن طريق أداء عملية التدقيق بدرجة عالية من الدقة والإلتزام بالمعايير المهنية.

---

[1] منهل مجيد أحمد العلي، شيماء محمد سمير الراوي،" تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات وفقا لمعايير التدقيق الدولية دراسة حالة لأحد مكاتب التدقيق في محافظة نينوى"، **مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية**، المجلد 6، العدد 19، جامعة تكريت، 2010، ص 162.

[2] علي محمد علي موسى، مرجع سابق، ص 47.

[3] رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سابق، ص 291.

- الرقابة على الجودة تزيد من فعالية وكفاءة عملية التدقيق وبذلك تقلل الوقت وبطبيعة الحال التكاليف.[1]
- تطوير علاقات ومسؤوليات تنظيمية أكثر وضوحا ووسائل إتصال أفضل بين أعضاء المكتب.
- تحسين وتوثيق أوراق العمل عن طريق إتباع سياسات توثيق معينة.
- تشكل أداة تدريبية فعالة تساعد في زيادة الأهلية المهنية في تعيين الموظفين.
- تحفيز الموظفين وتحسين سلوكهم الأخلاقي ورفع الروح المعنوية والدافعية لديهم، إظافة إلى تقوية روح الفريق الواحد بينهم وزيادة رضاهم الوظيفي.
- تهدف إلى تحقيق موضوعية أكبر في أداء الأعمال وإلى الحفاظ على الإستقلالية في العلاقات مع العملاء.
- تعتبر وسيلة تسويقية مقنعة تهدف إلى تمكين مكاتب التدقيق من إستقطاب عملاء جدد وذلك من خلال قنوات الإتصال وكتب التوصية مع عملاء المكتب الحاليين، خاصة في ظل إزدياد المنافسة والقيود المفروضة على الإعلان التجاري لمكاتب تدقيق الحسابات.[2]

المطلب الثاني: عناصر الرقابة على جودة التدقيق

إن نظام الرقابة على جودة التدقيق يتضمن مجموعة من الإجراءات والسياسات الواجب مراعاتها والإلتزام بها من قبل مكاتب التدقيق من أجل ضمان قيامها بخدمة الأطراف ذات العلاقة بشكل مناسب وبما يتفق مع معايير التدقيق، ومن أجل تحقيقها لأهدافها التي تتمثل بشكل كبير في تقديم أفضل جودة للخدمات يجب على مكاتب التدقيق وهي بصدد تصميمها لإجراءات وسياسات رقابة الجودة أن تأخذ بعين الإعتبار مجموعة من العناصر المختلفة والمترابطة فيما بينها التي يتعين عليها مراعاتها لأنها تمثل الحد الأدنى من متطلبات الرقابة على جودة التدقيق، وفي هذا المطلب سيتم تناول أهم هذه العناصر.

1. الإستقلالية، الأمانة والموضوعية:

يجب أن يتوافر في كافة الأفراد الذين ينفذون عملية التدقيق الإستقلالية الحقيقية والظاهرية عند إجراء أعمال التدقيق وعدم التحيز لأي جهة وأن يقوم بأداء كافة المسؤوليات بكل موضوعية وأمانة.[3]

بحيث أنه يجب أن تعمل السياسات والإجراءات المتعلقة برقابة الجودة على التأكد بصورة مستمرة من محافظة كافة العاملين بمكتب التدقيق على إستقلالهم طبقا لآداب وسلوك مزاولي مهنة المحاسبة والتدقيق، مع تحديد متطلبات هذا الإستقلال ومن يخضع له وتحديد الظروف والعلاقات التي تشكل تهديدا لهذا الإستقلال وتقييم تلك الظروف وإتخاذ الإجراءات الملائمة للقضاء على تلك التهديدات وتخفيضها لدرجة مقبولة، أو قد يكون في بعض الأحيان من الملائم الإنسحاب من مهمة التدقيق أو الفحص إذا كان من الصعب القضاء على مثل تلك التهديدات.

وتقع المسؤولية على مكتب التدقيق في تقييم تأثير العملاء على إستقلال العاملين بمكتب التدقيق مع دراسة الظروف والعلاقات التي تشكل تهديدا للإستقلال حتى يتسنى إتخاذ الإجراء الملائم. ويجب أن يحصل مكتب التدقيق على إقرارات سنوية مكتوبة من العاملين به بالإلتزام بالسياسات والإجراءات الخاصة بتحقيق الإستقلال والمرتبطة بآداب وسلوك مزاولي مهنة المحاسبة والتدقيق.[4]

---

[1] علي محمد علي موسى، مرجع سابق، ص 48.

[2] كريمة علي الجوهر، جبرائيل كحالة، يوسف أبو صيام، مرجع سابق، ص ص 186-187.

[3] عبد الكريم عبد الرحيم، جليل إبراهيم صالح، نهلة غالب عبد الرحمان، مرجع سابق، ص 8.

[4] عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته (ب)، **مراجعة حسابات البنوك التجارية والشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وفقا للمعايير الدولية للمراجعة والتأكيد المهني**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2007، ص ص 36-37.

ولكي تتحقق الإستقلالية يجب أن يكون مدققي الحسابات أمناء فكريا وموضوعيين في أداء مهامهم لكي يتم الإعتراف بإستقلاليتهم ويجب أن يكونوا أحرار من أي إلتزام أو إهتمام بالعميل أو إدارته أو المالكين له.[1]

وعليه يعد إلتزام العاملين في مكتب التدقيق بالحفاظ على متطلبات الإستقلالية الأمانة والموضوعية من العناصر الضرورية والمهمة في تحقيق جودة عالية، ولذلك يجب على مكاتب التدقيق وضع الإجراءات التي تسمح بالتحقق من تمتع كافة الأفراد العاملين به بالإستقلالية أثناء تنفيذ عملية التدقيق والتي تكفل إنجازهم لمهامهم بموضوعية وأمانة.

2. إدارة الأفراد:

هي السياسات والإجراءات التي يجب وضعها لتوفير تأكيد مناسب عن مدى تأهيل المدقق لأداء العمل على نحو جيد وتخصيص العمل على الأفراد الذين لديهم مهارة فنية ملائمة وحصلوا على قدر ملائم من التدريب وإشراك كافة الأفراد في برامج التعليم المستمر وأنشطة التطوير المهنية ليتمكنوا من إنجاز الأعمال الموكلة إليهم.[2]

وتشمل كذلك هذه السياسات والإجراءات كل المسائل المتعلقة بالأفراد مثل التعيين، تقييم الأداء، القدرات، الكفاءة، وتنمية المستقبل الوظيفي، المرتبات، المكافآت وتقدير إحتياجات الأفراد. وتتضمن عملية التعيين في مكاتب التدقيق إجراءات تساعد على إختيار الأفراد الذين يتميزون بالنزاهة مع إمكانية تنمية القدرات والكفاءات اللازمة لأداء العمل، ويمكن تنميتها بعدة طرق مثل التعليم المهني والتنمية المهنية المستمرة ويشمل ذلك التدريب، خبرة العمل، والتعلم من فريق أكثر خبرة. وبناء عليه يجب أن تؤكد مكاتب التدقيق في سياساتها وإجراءاتها على الحاجة إلى التعلم المستمر على جميع مستويات الأفراد العاملين بها وتوفر مصادر التدريب والإمكانيات اللازمة لتمكين الأفراد العاملين من تنمية القدرات والكفاءات المطلوبة والحفاظ عليها. ويجوز لمكاتب التدقيق إستخدام شخص خارجي مؤهل بدرجة مناسبة لهذا الغرض في ظل عدم توافر المصادر الفنية والتدريبية الداخلية أو لأي سبب آخر.[3]

ولا شك أن إجراءات تقييم الأداء وتحديد المرتبات والمكافآت تؤدي إلى تنمية الكفاءات والإلتزام بالمبادئ الأخلاقية والسلوكية والحفاظ عليها وعلى وجه التحديد تجعل الأفراد مدركين لتوقعات مكتب التدقيق فيما يخص الأداء والمبادئ الأخلاقية والسلوكية وتوفر للعاملين التقييم والمشورة بشأن الأداء وتنمية المستقبل الوظيفي.

وينبغي على مكتب التدقيق أن يكلف الشريك المسؤول عن عملية التدقيق بتعريف أعضاء الإدارة العليا في شركة العميل والمسؤولين عن حوكمتها، بشخصيته ودوره ويجب أن يتحلى الشريك المسؤول بالقدرات الملائمة، الكفاءة، السلطة والوقت للقيام بهذا الدور. والشريك المسؤول هو الشخص المسؤول في مكتب التدقيق عن مهام التدقيق وأدائها وعن تقارير التدقيق ويجب أن يكون هذا الشخص حاصلا على الصلاحية الملائمة من الجهة التنظيمية أو القانونية أو المهنية.

ويجب أن تضع مكاتب التدقيق الإجراءات اللازمة لتقييم قدرات الموظفين وكفاءتهم ودرجة فهمهم للمعايير المهنية والشروط التنظيمية والقانونية والمعرفة بتكنولوجيا المعلومات ذات الصلة والمعرفة

---

[1] Pick Hayes, Roger Dassen, Arnold Schilder, Philip **Wallage, Principles Of Auditing An Introduction To International Standards On Auditing**, 2nd Ed, Prentice Hall, 2004, P 425.

[2] هاشم حسن التميمي، **"أثرعدم تبني الدوران الإلزامي للمدقق الخارجي في جودة التدقيق وإكتشاف الأخطاء دراسة ميدانية في شركات ومكاتب التدقيق العراقية"، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم**، العدد 43، كلية الرافدين، 2018، ص 58.

[3] عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته (ب)، مرجع سابق، ص ص 39-40.

بالأنشطة التي يقوم العميل بأدائها والقدرة على تطبيق الأحكام المهنية وفهم سياسات رقابة الجودة وإجراءاتها.[1]

ومن ثم فإن التخصيص الجيد للعاملين في مكاتب التدقيق على مهام التدقيق من أهم عناصر الرقابة على جودة التدقيق، نظرا لما يترتب عن تكليف الأفراد الذين يتمتعون بالكفاءة والمعرفة المهنية من أداء عملية التدقيق بجودة مرتفعة، لذا من الضروري على مكاتب التدقيق وضع إجراءات تضمن لها رقابة فعالة على إدارة الأفراد.

3. قبول والإستمرار في مراجعة العملاء لعملية التدقيق:

يجب على مكاتب التدقيق أن تضع من الإجراءات والسياسات ما يمكنها من قبول العملاء الجدد أو الإستمرار مع العملاء الحاليين، بحيث تؤدي تلك السياسات والإجراءات إلى تقليل الخطر المرتبط بالعملاء الذين يفتقرون إلى النزاهة كما يجب على مكاتب التدقيق أيضا أن لاترتبط بأي مهمة تدقيق إلا إذا كانت قادرة على القيام بإنجازها بالكفاءة المهنية المطلوبة، كما يجب أن تقدم تلك السياسات والإجراءات ما يؤكد حصول العميل على فهم لطبيعة ونطاق الخدمات التي سيتم القيام بإنجازها وطبقا لهذه القائمة فإنه لا يتطلب أن يكون الفهم مكتوبا.[2] كما يجب كذلك التأكد من طبيعة عمليات العميل بحيث ينبغي الحصول على المعلومات التي تعد ضرورية قبل قبول العملية الخاصة بالعميل وأن يتم التقرير فيما سيتم الإستمرار مع هذا العميل أو عملية محددة ويجب توثيق ذلك.[3]

وفيما يتعلق بنزاهة العميل فإنه يجب على مكتب التدقيق التأكد من هوية وسمعة الملاك والإدارة العليا والأطراف ذوي العلاقة والمسؤولين على حوكمتها وطبيعة عمليات الشركة وما إذا كانت الشركة محل التدقيق تعمل على إبقاء أتعاب التدقيق إلى أقل حد ممكن، وما إذا كانت هناك دلائل تشير إلى وجود قيود على نطاق عملية التدقيق ومدى وجود دلائل على تورط العميل محل التدقيق في غسيل الأموال. وتزداد بلا شك معرفة مكتب التدقيق بنزاهة العميل في سياق العلاقة المستمرة مع هذا العميل. ومن ناحية أخرى يجب على مكتب التدقيق الأخذ في الإعتبار ما إذا كان قبول مهمة مع عميل جديد يمكن أن يؤدي إلى وجود تعارض فعلي أو ملحوظ للمصالح وذلك لتحديد ما إذا كان من الملائم قبول المهمة أم لا. ويتضمن قرار الإستمرار مع العميل دراسة للعديد من الأمور الجوهرية التي تكون قد حدثت أثناء المهمة الحالية أو السابقة وتأثيرها على إستمرار العلاقة، فعلى سبيل المثال يمكن أن يكون العميل قد بدأ في توسيع نشاطه التجاري في منطقة ليس لمكتب التدقيق دراية بها وليس لديه الخبرة الكافية فيها.[4]

وإذا حصل مكتب التدقيق على معلومات كانت من الممكن أن تجعله يرفض المهمة إذا ما توافرت له من قبل، فينبغي دراسة المسؤوليات المهنية والقانونية التي تسري في مثل هذه الظروف. ويشمل ذلك ما إذا كان مطلوب من مكتب التدقيق تبليغ الشخص أو الأشخاص الذين قاموا بالتعيين أو في بعض الحالات السلطات الرقابية أو إمكانية الإنسحاب من المهمة وقطع العلاقة مع العميل. وإذا قرر مدقق الحسابات أنه من الملائم أن ينسحب فينبغي إجراء مناقشة في المستوى الملائم مع إدارة العميل عن الإنسحاب من المهمة

---

[1] أحمد محمد نور، حسين أحمد عبيد، شحاته السيد شحاته، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص ص 46-47.

[2] عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، مرجع سابق، ص 102.

[3] عبد الكريم محمود محمد، "جودة التدقيق قراءة جديدة لمفهوم قديم"، **مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة**، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي الخامس، 2014، ص 370.

[4] أحمد محمد نور، حسين أحمد عبيد، شحاته السيد شحاته، مرجع سابق، ص ص 44-45.

وقطع العلاقة وأسباب ذلك، ودراسة ما إذا كان هناك متطلب مهني أو تنظيمي أو قانوني لمكتب التدقيق ليستمر أو ليبلغ إنسحابه من المهمة مع بيان أسباب الإنسحاب إلى السلطات الرقابية.[1]

وكخلاصة لما سبق يمكن القول أن متطلبات هذا العنصر تتمثل في وضع الإجراءات اللازمة لإتخاذ قرار القبول أو الإستمرار في العلاقة مع العميل وأن تعمل هذه الإجراءات على تقليل مخاطر الإرتباط بعميل إدارته غير نزيهة والضغوط التي يمكن أن يمارسها على مكتب التدقيق، ومن الإجراءات الكفيلة بتطبيق هذا العنصر هو تصميم نموذج لتقييم العميل وإدارته.

4. إنجاز عملية التدقيق:

على مكاتب التدقيق وضع السياسات والإجراءات التي توفر تأكيد من أن العمل الذي قام به المدققون تم وفقا للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية ومعايير الجودة في مكاتب التدقيق.[2] وتسعى مكاتب التدقيق من خلال سياساتها وإجراءاتها إلى خلق إتساق في جودة أداء المهام ويتم غالبا تحقيق ذلك من خلال كتيبات دورية أو إلكترونية أو برامج حاسب آلي أو أي شكل من أشكال التوثيق الموحد، وتتمثل الأمور التي تطرح في هذا السياق فيما يلي:

- كيفية شرح المهام لفرق العمل للحصول على فهم أهداف عملهم.
- عمليات الإمتثال لمعايير العمل المطبقة.
- عمليات الإشراف على العمل وتدريب الموظفين والتعليم.
- طرق فحص العمل الذي تم أداؤه والأحكام الشخصية الجوهرية التي أتخذت ونوع التقرير الصادر.
- التوثيق الملائم للعمل الذي تم أداؤه وتوقيت ودرجة الفحص.
- إجراءات تحديث السياسات.

ومن الهام جدا أن يدرك جميع أعضاء فريق العمل أهداف العمل الذي يقومون به وأداء العمل بروح الفريق، والتدريب الملائم يعد أمرا ضروريا حتى يدركوا بوضوح أهداف العمل المكلفين به. وينبغي على مكتب التدقيق وضع سياسات تهدف إلى التأكد من القيام بالتشاور الملائم بشأن الأمور الصعبة أو الأمور محل النزاع. ويشمل التشاور، المناقشة على المستوى المهني الملائم مع أشخاص من داخل المكتب أو خارجه ممن لديهم الخبرة المتخصصة لحل الأمور الصعبة ويساعد التشاور الإرتقاء بالجودة وتحسين تطبيق الأحكام المهنية كما يجب تشجيع العاملين لطلب المشورة في الأمور محل النزاع.[3]

ويجب أن يتم التشاور بين الأشخاص الذين يسعون للحصول على الإستشارة وأولئك الذين تمت إستشارتهم، ويجب أن يكون التوثيق كاملا بما فيه الكفاية ومفصل ليمكن من فهم موضوع التشاور ونتائج التشاور بما فيها من قرارات قد أتخذت والأسس التي بنيت عليها تلك القرارات وكيف تم تنفيذها.

وينبغي على مكتب التدقيق وضع سياسات وإجراءات لأداء مهام ملائمة وفحص رقابة الجودة على المهام للتوصل إلى تقييم موضوعي للأحكام الشخصية الجوهرية التي أصدرها فريق العمل والنتائج التي توصل إليها عند صياغة التقرير. ويتم تعريف فحص رقابة الجودة بأنها عملية مصممة لتقديم تقييم موضوعي قبل صدور التقرير عن الأحكام الهامة التي أعطاها فريق العمل والإستنتاجات التي توصلوا إليها عند صياغة التقرير، كما يجب وضع معايير يتم على أساسها تقييم جميع عمليات التدقيق.[4]

---

[1] عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته (أ)، مرجع سابق، ص 79.

[2] كريمة علي الجوهر، فراس عبد الأمير حسين، "تأثير ممارسات التدقيق الدولي في جودة أداء مكاتب تدقيق الحسابات في العراق"، **مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم**، العدد 45، 2019، ص 17.

[3] عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته (ب)، مرجع سابق، ص ص 41-43.

[4] أحمد محمد نور، حسين أحمد عبيد، شحاته السيد شحاته، مرجع سايق، ص 50.

وينبغي على مكاتب التدقيق وضع سياسات وإجراءات رقابة الجودة توضح ما يلي:[1]

- **طبيعة وتوقيت مهمة فحص رقابة جودة أداء مهام التدقيق:** يتعلق فحص رقابة جودة أداء مهام التدقيق في العادة بمناقشة فحص للقوائم المالية مع الشريك المسؤول أو أية معلومات أخرى متعلقة بالتقرير وعلى وجه الخصوص ما إذا كان التقرير ملائما، ويقوم فاحص رقابة الجودة بالفحص في الوقت المناسب على مراحل مناسبة أثناء المهمة حتى يتم حل الأمور الجوهرية سريعا وعلى نحو مرض للفاحص قبل إصدار التقرير. وفاحص رقابة الجودة على أداء مهام التدقيق هو شريك أو شخص آخر في مكتب التدقيق أو شخص من خارج مكتب التدقيق مؤهل بدرجة مناسبة، أو فريق مكون من مجموعة من أولئك الأفراد الذين لديهم الخبرة الملائمة والكافية والصلاحية لتقييم الأحكام الهامة التي قدمها فريق العمل الذي يقوم بأداء مهمة التدقيق بما فيهم الخبراء، والإستنتاجات التي توصلوا إليها عند صياغة التقرير بطريقة موضوعية وذلك قبل صدور التقرير. وإذا قام فاحص رقابة الجودة بإعطاء توصيات لم يقبلها الشريك المسؤول ولم تحل المسألة على نحو مرض للفاحص، فلا يصدر التقرير حتى تحل المسألة بإتباع إجراءات مكتب التدقيق التي تخص التعامل مع إختلافات الرأي.
- **معايير جدارة فاحصي مهام رقابة الجودة:** ينبغي أن تتضمن سياسات مكتب التدقيق إجراءات تعيين فاحصي رقابة الجودة ويتم تحديد جدارتهم من خلال:
  - ❖ المؤهلات الفنية المطلوبة لأداء هذا الدور ويشمل ذلك الخبرة الفنية والعملية والصلاحية اللازمة لأداء المهمة.
  - ❖ الحفاظ على موضوعية فاحص رقابة الجودة بحيث يجب أن لا يختاره الشريك المسؤول ولا يشارك بطريقة أخرى في المهمة أثناء فترة الفحص، ولايتخذ قرارات نيابة عن فريق العمل، وألا يكون عرضة لأية إعتبارات من شأنها تهديد موضوعية الفحص.
- **متطلبات توثيق مهام فحص رقابة جودة أداء المهمة:** ينبغي أن تتطلب السياسات والإجراءات المعنية بتوثيق رقابة الجودة توثيقا يتضمن أن:
  - ❖ الإجراءات التي تتطلبها سياسات مكتب التدقيق بشأن فحص ما قبل الإصدار قد تم تنفيذها.
  - ❖ قد تم الإنتهاء من فحص رقابة الجودة قبل إصدار تقرير التدقيق.
  - ❖ الفاحص ليس على دراية بأية أمور مازالت معلقة من شأنها جعل الفاحص يظن أن الأحكام الشخصية الجوهرية التي أصدرها فريق تنفيذ المهام والنتائج التي توصلوا إليها غير ملائمة.

ومما سبق؛ نستخلص أن تحقيق رقابة فعالة على جودة التدقيق يتطلب من مكاتب التدقيق وضع سياسات تضمن أن إنجاز عملية التدقيق يتماشى مع معايير التدقيق واداب وقواعد السلوك المهني، وأن العاملين بالمكتب ملتزمون بالتخطيط لجميع مهام التدقيق فضلا عن الإشراف الدائم للمدققين على أعمال مساعديهم.

5. المتابعة أو المراقبة:

يجب على مكاتب التدقيق أن تضع السياسات والإجراءات التي تمكنها من التأكد بأن عناصر رقابة الجودة الأربعة السابقة قد تم تطبيقها بفعالية، وهو ما يعني القيام بالمتابعة المستمرة لسياسات وإجراءات رقابة الجودة على خدمات مكتب التدقيق، وتستلزم الرقابة إستمرار البحث والتقييم لمدى ملائمة وكفاية عملية التصميم والتطبيق لكل عنصر من عناصر رقابة الجودة.[2]

والهدف من وراء مراقبة الإلتزام بسياسات رقابة الجودة وإجراءاتها، بيان مدى التمسك بالمعايير المهنية والشروط التنظيمية والقانونية وما إذا كان هناك تصميم نظام لرقابة الجودة بصورة ملائمة وتم

[1] عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته (أ)، مرجع سبق ذكره، ص ص 86-88.
[2] عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، مرجع سابق، ص 102.

تنفيذه بفاعلية، وما إذا كان قد تم تطبيق سياسات مكتب التدقيق الخاصة برقابة الجودة بصورة ملائمة بحيث تكون التقارير التي يصدرها مكتب التدقيق ملائمة للظروف.

وينبغي على مكتب التدقيق تقييم تأثير أوجه القصور المذكورة الناتجة عن عملية المتابعة، كما ينبغي أن يحدد ما إذا كان هناك نظام رقابة الجودة بالمكتب يتماشى مع المعايير المهنية والشروط التنظيمية، وأن التقارير التي أصدرها المكتب ملائمة للظروف مع بيان حالات القصور المتعلقة بالنظام المتكررة أو غير ذلك من أوجه القصور الجوهرية التي تتطلب إجراء تصحيحي سريع.

ويجب في النهاية إجراء توثيق مناسب لعملية المتابعة يتضمن بيان مدى التمسك بالمعايير المهنية وما إذا كان نظام رقابة الجودة قد وضع بشكل صحيح وتم تنفيذه بفاعلية، وما إذا كان قد تم تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة في مكتب التدقيق، مع تحديد أوجه القصور وتقييم تأثيراتها ويضع أساسا لتحديد ما إذا كانت هناك حاجة لإجراء آخر وما هو هذا الإجراء.[1] والجدول رقم (1) يلخص هذه العناصر والمتطلبات ويتضمن مثال لإجراء لكل متطلب.

[1] عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته (ب)، مرجع سابق، ص 49، ص 51، ص 53.

الجدول رقم (1): عناصر ومتطلبات الرقابة على جودة التدقيق

العنصر	ملخص للمتطلبات	مثال للإجراء
المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة: الإستقلالية، الأمانة والموضوعية.	ينبغي أن يتوافر في كافة الأفراد الذين يقومون بمهام التدقيق الإستقلالية، وأن يحافظوا عليها في الواقع وفي الظاهر. ويجب أن يقوموا بأداء كافة المسؤوليات المهنية بنزاهة وأن يحافظوا على الموضوعية.	يتعين على كل شريك أو فرد في فريق التدقيق أن يجيب سنويا على إستبيان الإستقلالية الذي يتناول أمورا مثل ملكية الأسهم والعضوية في مجالس الإدارة.
إدارة الأفراد	ينبغي وضع سياسات وإجراءات للتزويد بضمان معقول عن: - أن يكون جميع الأفراد الجدد مؤهلين لأداء عملهم بكفاءة. - تخصيص العمل على الأفراد الذين يتمتعون بالتدريب والمهارة الفنية الكافيين. - ينبغي لجميع الأفراد أن يشاركوا في أنشطة التعليم المهني المستمر والتطوير المهني الذي يمكنهم من الوفاء بمسؤولياتهم المسندة إليهم. - ينبغي أن يتوافر في الأفراد الذين سيتم ترقيتهم المؤهلات اللازمة للوفاء بمسؤولياتهم المحددة لهم.	يجب تقييم كل مدقق في كل عملية تدقيق بإستخدام تقرير التقييم الخاص بكل عملية تدقيق.
قبول والإستمرار في مراجعة العملاء لعملية التدقيق	ينبغي وضع السياسات والإجراءات التي يمكن من خلالها تقرير مدى قبول علاقة مع عميل أو إستمرارها. ويجب أن تقلل هذه السياسات والإجراءات من مخاطر الإرتباط بعميل تفتقر إدارته للنزاهة. ويجب على مكتب التدقيق أن يتعهد فقط بتنفيذ عمليات التدقيق التي يمكن أداؤها بما يتفق مع الكفاءة المهنية.	يجب إعداد وتصميم إطار لتقييم العملاء يتناول أمورا مثل: التعامل مع تعليقات المدقق السابق وتقييم الإدارة. ويجب القيام بذلك لكل عميل جديد قبل أن يتم التعامل معه.
إنجاز عملية التدقيق	يجب وضع السياسات والإجراءات التي توفر تأكيد على أن العمل الذي يؤديه المدققون يتفق مع المعايير المهنية المعمول بها والمتطلبات التنظيمية ومعايير الجودة.	يجب أن يوجد بالمكتب مدير للمحاسبة والتدقيق لتقديم المشورة والتصديق على كافة عمليات التدقيق قبل إستكمالها.
المتابعة أو المراقبة	يجب وضع السياسات والإجراءات للتأكد من أن باقي عناصر رقابة الجودة الأربعة الأخرى قد تم تطبيقها على نحو فعال.	يجب على الشريك المخصص لرقابة الجودة إختبار إجراءات رقابة الجودة سنويا على الأقل للتحقق من مدى إمتثال المكتب بها.

Source: Alvin Arenes, Randal Elder, Marks Beasley, **Auditing And Assurance Services An Integrated Approach**, 14th Ed, Prentice Hall, Boston, 2012, P 38.

المطلب الثالث: أساليب الرقابة على جودة التدقيق

إن تصميم مكاتب التدقيق للسياسات والإجراءات بهدف الرقابة على جودة التدقيق، ليس بالأمر الكافي لتحقيق وتحسين جودة التدقيق بل يتطلب الأمر كذلك وجود تحقق من مدى إلتزام هذه المكاتب بتنفيذ هذه الإجراءات فعلا وذلك عن طريق إستخدام أساليب مختلفة. بحيث تتنوع هذه الأساليب المستخدمة في الرقابة من حيث كونها قد تتم بواسطة إدارة مستقلة من داخل المكتب من خلال أعضاء الإدارة العليا وذلك بفحص الإجراءات المعمول بها، أوقد تتم بواسطة مدقق آخر من خارج المكتب وهذا الأسلوب الذي يعرف بفحص النظير والذي يعتبر من أهم الوسائل التي إعتمدها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، كما قد تتم الرقابة على جودة التدقيق بأسلوب آخر ألا وهو عن طريق إختيار لجنة من ذوي الإختصاص وهذا ما سيتم التطرق إليه في هذا المطلب.

1. الرقابة بواسطة إدارة مستقلة من داخل مكتب التدقيق (مراجعة الذات):

يقصد بهذا الأسلوب أن مكتب التدقيق نفسه يقوم بمراجعة ذاتية من خلال لجنة يشكلها من العاملين لديه، فهي مراجعة على الذات من قبل الذات نفسها ويشترط في أعضاء هذه اللجنة أو الإدارة توفر الخبرة الفنية الكاملة والإستقلالية، ولكن يصعب توفير الإستقلالية في الرقابة من هذا النوع.[1] وتقع مسؤولية الرقابة على مكتب التدقيق ذاته، حيث يلتزم بوضع مجموعة من السياسات والإجراءات التي تكفل له تحقيق الجودة المطلوبة في الأداء طبقا للمعايير والمتطلبات المهنية كما يجب أن يتأكد من تطبيقها وتقييم كفايتها وفعاليتها. ويمكن التمييز بين نوعين من الرقابة الذاتية للمكتب هما:[2]

- **رقابة جودة المكتب:** تتم من قبل إدارة مستقلة مسؤولة عن فحص الإلتزام بسياسات وإجراءات رقابة جودة عمليات التدقيق لضمان تنفيذها بمستوى مقبول من العناية المهنية.
- **الرقابة على أعضاء فريق التدقيق**: تعتمد على متابعة أعضاء فريق التدقيق في المستوى المنخفض من الهيكل التنظيمي، من قبل أعضاء فريق التدقيق الأعلى في المستوى التنظيمي للمكتب، وهو ما يسمى بالمتابعة أثناء تنفيذ عملية التدقيق. وتتم عملية الرقابة على أعضاء فريق التدقيق بشكل روتيني ومستمر من قبل الأعضاء الأكثر خبرة.

إن الرقابة الذاتية وفحص جودة عمل فريق التدقيق يمكن أن يتم بأحد الأسلوبين كما يلي:

- **الأسلوب التقليدي للفحص (Traditional Review):** يعتمد على قيام المسؤولين عن فحص الجودة بمهامهم بعد الإنتهاء من عملية التدقيق وقبل إصدار تقرير التدقيق، ويتم فحص أوراق العمل في حضور فريق التدقيق وتقديم التوصيات والمقترحات الواجب تنفيذها لتحسين جودة المهمة.
- **الأسلوب التفاعلي للفحص" أسلوب الوقت الحقيقي" (Real Time Interactive Review):** يعتمد هذا الأسلوب على عدم إصدار فريق الفحص لمذكرات عن الفحص حيث يتم الفحص بالتوازي مع تنفيذ مهمة التدقيق وأول بأول في مكان التدقيق، ويحقق هذا الأسلوب العديد من المزايا والمنافع لمكتب التدقيق والفريق المخصص لتنفيذ عملية التدقيق من أهمها، تخفيض هيكلة الفحص، تخفيض الوقت اللازم لتنفيذ عملية التدقيق، تحسين خبرة فريق التدقيق والتأكد من جودة أدائهم، ضمان إنتظام عمل فريق التدقيق.

[1] أحمد حابي، مرجع سابق، ص 81.

[2] محمد متولي محمد إبراهيم بركات، "أثر جهود المنظمات المهنية في مجال رقابة جودة المراجعة على جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات"، **المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية**، المجلد 9، العدد 2، جـ 2، جامعة قناة السويس، 2018، ص ص 9-10.

2. فحص النظير (فحص الزميل Peer Review):

1.2. نشأة وتعريف فحص النظير:

إن أسلوب فحص النظير يعتبر من أهم الإجراءات التي إتبعها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين لمواجهة الخطر الذي يهدد المهنة في أعقاب ما أصابها في منتصف السبعينات من القرن الماضي للتأكد من أحكام الرقابة على جودة الأداء إذ يساعد هذا الأسلوب في تحقيق منافع لكل من مهنة التدقيق ومدققي الحسابات لتحقيق معايير جودة الأداء فضلا عن تحسين الأداء والذي ينعكس على سمعة مدقق الحسابات.[1]

يقصد بفحص النظير عملية تقييم أداء مكتب التدقيق من خلال عضو أو أكثر من مكاتب التدقيق أخرى مناظرة. بمعنى آخر هي نظام يتم بمقتضاه إستخدام خبرات ومهارات الممتهنين لمهنة التدقيق في تقييم وفحص جودة عمل ممتهنين آخرين في ضوء مجموعة من المعايير والقواعد العامة للأداء، بشرط أن يكون المدقق القائم بالتقييم لديه الخبرة التي تمكنه من تقييم أداء مكتب تدقيق آخر.

ويعرف كذلك على أنه: "قيام مكتب تدقيق معين بفحص إجراءات وسياسات رقابة الجودة لمكتب تدقيق آخر، وأيضا فحص عينة من مهام وأنشطة التدقيق التي قام بها مكتب التدقيق تحت الفحص، بحيث يتم فحص الوثائق وأوراق العمل الأخرى المرتبطة بهذه العينة من قوائم وتقارير مالية قام المكتب بإصدارها".

ويعرف أيضا على أنه: "نشاط وأسلوب من أساليب الرقابة على مكتب التدقيق حيث يقوم بها مكتب تدقيق ذو تأهيل مهني عال بتدقيق مكتب آخر من نفس درجة التأهيل والتخصص أو أقل منه وذلك لغرض التعرف على ما إذا كان مكتب التدقيق محل الفحص ملتزم بقواعد السلوك المهني المتبع وما إذا كان المكتب محتفظ بأنظمة الرقابة على الجودة وفق ما هو مطلوب".[2]

ويمكن مما سبق إستنتاج تعريف شامل لفحص النظير على أنه: "قيام هيئة قانونية متخصصة بإعداد وتنفيذ برنامج فحص لمكاتب التدقيق وتقييم أدائها بغرض التأكد من قيام هذه المكاتب محل الفحص من تصميم وتنفيذ السياسات والإجراءات الكفيلة بتحقيق الرقابة على جودة التدقيق، أي أنه نظام يتم بمقتضاه إستخدام خبرات ممتهنين لمهنة التدقيق في تقييم جودة عمل ممتهنين اخرين في ضوء مجموعة من المعايير على أن يكون القائم بالفحص لديه الخبرة والكفاءة التي تمكنه من تقييم أداء مكتب تدقيق آخر".

2.2. أنواع فحص النظير:

لقد أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين ما يسمى بفحص النظير عام 1989م وقام بتعديل هذا البرنامج عام 2002م، ويلزم هذا البرنامج مكاتب التدقيق بالتسجيل لدى لجنة بالمعهد متخصصة في تقييم أداء مكاتب التدقيق، حيث تقوم هذه اللجنة بفحص وتقييم نظام رقابة الجودة ومن ثم إصدار تقرير بنتيجة هذا الفحص.[3] ويشمل فحص النظير على ثلاثة أنواع من الفحص للتحقق من جودة عملية التدقيق وهي:[4]

- **فحص النظام (System Review):** يهدف إلى التأكد من أن نظام رقابة الجودة على عمليات المحاسبة والتدقيق في مكتب التدقيق قد صمم طبقا لمعايير رقابة الجودة الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين وأن هذه السياسات والإجراءات للرقابة على الجودة قد طبقت كما هو مخطط لها وذلك أثناء الممارسات المهنية للتدقيق.

---

[1] رافد عبيد النواس، "أثر حوكمة الشركات على جودة أداء مراقب الحسابات نموذج مقترح"، **مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية**، المجلد 14، العدد 50، جامعة بغداد، 2008، ص 252.

[2] شيرين عزيز محمد، "مراجعة النظير وأثرها في تحسين جودة التقارير المالية دراسة إستطلاعية لآراء عينة من موظفي ديوان الرقابة المالية الإتحادي"، **مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية**، المجلد 15، العدد 46، جامعة تكريت، 2019، ص 77.

[3] عبد الرزاق قاسم الشحادة، عمران عبد الله عبشو، "مجالات تطوير جودة أداء مكاتب التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الأردنية"، **مجلة البحوث الإقتصادية والمالية**، العدد 5، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، الجزائر، 2016، ص 19.

[4] إياد رشيد القريشي، **التدقيق الخارجي منهج علمي نظريا وتطبيقيا**، ط 1، دار المغرب للنشر، المغرب، 2011، ص ص 253-254.

- **فحص التكليف (Engagement Review):** الهدف منه هو توفير أساس للقائم بعملية الفحص للوصول إلى تأكيد محدد عن مراعاة المدقق عند إرتباطه مع الزبون لتقديم خدمة التدقيق للمعايير المهنية الصادرة في هذا الشأن وأن التوثيق في مكتب التدقيق يراعي المتطلبات الواردة في قائمة معايير خدمات المحاسبة والإستشارات.
- **فحص التقرير (Report Review):** وتهدف إلى مساعدة المدقق الذي يقوم بالإرتباط مع الزبون لتقديم خدماته، أن يؤدي العمل الموكل له بأعلى مستوى من الجودة. وتأسيسا على ما تقدم وبالرغم من تعدد المفاهيم ذات الصلة بجودة التدقيق إلا أن العبرة عند الحكم على جودة عملية التدقيق ليس بمدى إلتزام المدقق فقط بالمعايير والإرشادات المهنية، بل يجب أن تمتد لتشمل توفير الحماية للأطراف المختلفة التي تعتمد على تقريره.

3.2. أهمية فحص النظير:

تكمن أهمية فحص النظير في إعادة الثقة في عملية التدقيق والعمل على الحد من الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكاتب المحاسبة والتدقيق، حيث يساعد فحص النظير الممتهنين والمتخصصين بالتدقيق على زيادة فعالية الإجراءات التي تتعلق بالتنفيذ الفعلي والعملي لعملية التدقيق. ويفيد فحص النظير في إخضاع إجراءات وممارسات وآليات كل مكتب من مكاتب التدقيق المشاركة في برنامج فحص النظير لقواعد وممارسات وآليات معيارية محددة بالبرنامج وكذلك على تحديد نقاط الضعف في أداء مكاتب التدقيق الذي خضع للفحص والتقييم.[1]

ويؤدي القيام بفحص النظير إلى تحقيق منافع لكل من مهنة التدقيق ومكاتب التدقيق، حيث تساعد مكاتب التدقيق على تحقيق معايير رقابة الجودة، ومن جهة المهنة يتم تحسين أداء الممارسين وتنفيذ التدقيق وفق مستوى مرتفع من الجودة ويمكن لمكاتب التدقيق التي تخضع لفحص النظير أن تحسن من جوانب الممارسة التي تقوم بها وبالتالي تحسن سمعتها وتتحقق فعالية التدقيق بها مما يخفض من إحتمال التعرض للتقاضي.[2] وبصفة عامة تكمن أهمية فحص النظير في:[3]

- يمثل فحص النظير أداة لتأكيد جودة عملية التدقيق، وجودة المراحل التي تمر بها إبتداء من مرحلة تخطيط التدقيق، ومرحلة تنفيذ الإجراءات وتجميع أدلة الإثبات، وأخيرا مرحلة إعداد التقرير، وبالتالي يمكن القول أن هناك علاقة طردية بين فحص النظير وجودة التدقيق.
- يفيد فحص النظير في التحقق من قيام مكتب التدقيق بمراحل عملية التدقيق وفقا لمعايير الأداء المهني.
- يساعد فحص النظير الممتهنين للتدقيق على زيادة فعالية الإجراءات التي تتعلق بالتنفيذ العملي لعملية التدقيق.
- يساعد على تحسين طريقة أداء الوظائف الرئيسية للتدقيق وتقديم النصح والإرشاد في هذا المجال.
- يفيد فحص النظير في تحديد نقاط الضعف الأساسية في أداء مكتب التدقيق الذي خضع للتقييم وتوصيل تلك النقاط لذلك المكتب لإتخاذ الإجراءات التصحيحية.
- تفيد المعلومات الواردة في تقرير فحص النظير بالتنبؤ بفشل عملية التدقيق، ويمكن إسخدام هذا التقرير من طرف الهيئة العامة المستقلة التابع لها فريق العمل القائم بالفحص، لجان المراجعة وذلك فيما يتعلق

---

[1] شيرين عزيز محمد، مرجع سابق، ص 78.

[2] ألفين أرينز، جيمس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل**، ج 1، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2002، ص 48.

[3] حسن شلقامي محمد، "مقومات تفعيل مراجعة النظير كأداة للرقابة على جودة التدقيق"، **مجلة المحاسبة والمراجعة**، المجلد 2، العدد 1، جامعة بني سويف، مصر، 2014، ص ص 78-79.

بالقرارات الخاصة بالتعاقد مع المدقق الخارجي، ومكتب التدقيق الذي خضع للتقييم وذلك للوقوف على نقاط القوة في الأداء لتدعيمها ونقاط الضعف لإتخاذ الإجراءات التصحيحية.

4.2. أهداف فحص النظير:

يتمثل الهدف الرئيسي لفحص النظير في تحسين مزاولة المحاسبة العامة وذلك لأن فحص النظير يتم عن طريق فريق حيادي من أحد مكاتب التدقيق بغرض تقييم مدى إلتزام مكتب تدقيق آخر بنظام الرقابة على جودة الأداء.[1]ويهدف كذلك إلى تحديد والتقرير عن ما إذا كان مكتب التدقيق محل الفحص قد صمم سياسات وإجراءات لتنفيذ العناصر الخمس لرقابة الجودة وقام بتنفيذه خلال الممارسة.[2]

وبصفة عامة تكمن أهداف فحص النظير في:[3]

- تطوير وتحسين الجودة في خدمات التدقيق.
- التحقق والتأكد من أن مكاتب التدقيق تطبق نظام الرقابة على الجودة بالشكل المطلوب.
- التحفيز على إتباع الإجراءات والسياسات وتطبيق قواعد السلوك المهني ومعايير التدقيق اللازمة.
- إبداء رأي محايد عن مدى إلتزم مكاتب التدقيق بإجراءات وسياسات رقابة الجودة.

5.2. خطوات برنامج فحص النظير:

يقوم بتنفيذ برنامج فحص النظير فريق من المدققين المحترفين من أجل تقييم كفاءة نظام رقابة الجودة، بحيث يشمل برنامج الفحص ثلاث خطوات رئيسية وهي:

- الإعداد: تتضمن عملية الإعداد تزويد المدققين المسؤولين عن عملية الفحص بكافة المعلومات والبيانات التي سيحتاجونها والتي تساعدهم في تحقيق الأهداف المرجوة منهم، بالإظافة إلى مساعدتهم في إنجاز العمل بإتقان وكفاءة أكبر إظافة إلى تزويدهم بالمعايير التي ينبغي عليهم أخذها بالحسبان وتقييم إتباعها من قبل مكاتب التدقيق كما يتم تزويدهم بوصف لنظام رقابة الجودة والكيفية التي يجب أن يكون عليها وتحتاج عملية الإعداد في الغالب شهرين.
- زيارة الموقع: يمكث فريق فحص النظير مدة أسبوع في موقع مكاتب التدقيق يقومون خلالها بمراجعة أوراق عمليات التدقيق والملفات الإدارية بالإظافة إلى إجراء مقابلات وإجتماعات مع الإدارة والموظفين في مكاتب التدقيق.
- التقرير: وفي نهاية الزيارة يقوم الفريق بإعداد تقرير يتضمن رأيهم بمدى موافقة إتباع مكاتب التدقيق لمعايير التدقيق العالمية كما يقدم الفريق لإدارة المكتب ورقة بالتوصيات التي يمكنهم إتباعها من أجل تطوير العمل بالإظافة إلى تقديم شرح وتوضيح للإدارة حول عملية التدقيق والملاحظات والجوانب التي ينبغي الإنتباه والمحافظة عليها. ويتم إصدار هذا التقرير في مدة تتراوح بين أسبوع وأربعة أسابيع بعد الإنتهاء من زيارة الموقع.[4]

وعادة ما يكون التقرير الصادر عن الفريق المكلف بالفحص إما تقريرا مقيدا أو غير مقيد أو تقريرا سلبيا. ويتطلب الأمر في حالة إصدار تقرير مقيد أو سلبي وجود إتصال بين مكتب التدقيق محل الفحص

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي (أ)، مرجع سابق، ص 98.

[2] أمين السيد أحمد لطفي (ج)، **دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2007، ص 421.

[3] شيرين عزيز محمد، مرجع سابق، ص 78.

[4] عفاف إسحق أبو زر، حازم محمد طه، **"أثر معايير مراجعة مكاتب التدقيق الزميلة على جودة مكاتب التدقيق"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال**، المجلد 8، العدد 4، الجامعة الأردنية، 2012: ص ص 791-792.

والمنظمات المهنية بهدف تحديد أوجه القصور في تصميم أو تنفيذ سياسات وإجراءات الرقابة على جودة التدقيق وتحديد وسائل علاجها.[1]

3. أسلوب الرقابة عن طريق مجلس الرقابة على مكاتب التدقيق:

إهتمت عدد من الدراسات بالتحول في نظم فحص جودة مكاتب التدقيق المكلفة بتدقيق شركات عامة داخل الولايات المتحدة الأمريكية من نظام فحص النظير أو الزميل إلى نظام الفحص الخاص بمجلس الرقابة على أعمال مدققي حسابات الشركات العامة (PCAOB)، حيث ظهر هذا النظام نتيجة للتحول الكبير في تنظيم المهنة في الولايات المتحدة الأمريكية بصدور قانون ساربنيس أوكسلي سنة 2002م (Sarbanes Oxley)، الذي وصف بأنه أكثر التشريعات أهمية وتأثيرا في حوكمة الشركات والإفصاح المالي وممارسة مهنة التدقيق والرقابة على جودتها منذ قانون تداول الأوراق المالية الأمريكي خلال الثلاثينات من القرن الماضي وما ترتب عليه من تكوين مجلس الرقابة على أعمال مدققي حسابات الشركات العامة والذي أصبح مسؤولا عن فحص جودة مكاتب التدقيق المكلفة بتدقيق شركات عامة في البورصة وما قد ترتب عن ذلك من تضييق نطاق تطبيق برامج فحص النظير الذي هو مسؤولية المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بحيث أصبح يطبق فقط على مكاتب التدقيق المكلفة بتدقيق شركات خاصة.[2]

ويتشكل مجلس الرقابة على أعمال مدققي حسابات الشركات العامة من خمسة أعضاء بحيث يجب أن يكون عضوين من بين أعضاءه الخمس من المحاسبين القانونين، أما الأعضاء الثلاثة الآخرين فيجب أن يتم تشكيلهم من غير المحاسبين القانونيين وقد يتم تنصيب رئيس المجلس عن طريق أحد من عضوي المجلس من المحاسبين القانونيين إلا أنه يجب أن يكون قد مارس مهنة المحاسبة أثناء الخمس السنوات السابقة لتعيينه.

وقد أعلن عن إقتراح بدء عمل مجلس الرقابة على أعمال مدققي حسابات الشركات العامة عمليا عن طريق الهيئة (SEC) في 25 أفريل من عام 2003م وأصبح مطلوب من كافة مكاتب التدقيق التي تعد وتصدر أو تشارك في إعداد تقرير التدقيق الخاص بالشركة.

ويجري المجلس فحوصات لمكاتب التدقيق المسجلة لتقييم إلتزامها بقواعد مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة وهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية والمعايير المهنية وسياسات الرقابة على الجودة. وسوف تؤدي أي إنتهاكات إلى إجراء تأديبي من طرف المجلس وإن الفحوصات السنوية تكون مطلوبة لمكاتب التدقيق التي تقوم بتدقيق أكثر من 100 شركة وعلى الأقل مرة كل ثلاث سنوات للشركات الأخرى.[3] ومن أجل التأكد من رقابة الجودة يقوم المجلس بـ:

- أداء برنامج متصل لعمليات الفحص من أجل تقييم درجة إلتزام أداء مكاتب التدقيق وأن إصدار تقارير التدقيق تتفق مع قواعد المجلس والمعايير المهنية.
- تقييم كفاية نظام رقابة الجودة على مكاتب التدقيق وطريقة توثيق ذلك النظام.
- فحص تكليفات التدقيق بالنسبة لمكاتب التدقيق العامة المسجلة في ظل قانون ساربنيس بموجب القسم 104 منه ويتم توصيل تقريره المكتوب عن النتائج إلى السلطات التنظيمية الملائمة.[4]

---

[1] أحمد محمد صالح الجلال، الرقابة على جودة تنفيذ عملية المراجعة، **مجلة علوم الإقتصاد والتسيير والتجارة**، المجلد 15، العدد 1، جامعة الجزائر 3، 2011، ص 88.

[2] خليدة عابي (أ)، مرجع سابق، ص 284.

[3] أمين السيد أحمد لطفي (د)، **المراجعة وخدمات التأكيد بعد قانون Sarbanes Oxley**، دار النهضة العربية، القاهرة، 2008، ص 137.

[4] أمين السيد أحمد لطفي(و)، **التطورات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 582.

- إصدار مجموعة من المعايير عن طريق مجموعات أخرى لتحديد ضوابط الرقابة على جودة مكتب التدقيق الذي يقوم بتدقيق الشركات العامة. وتتضمن تلك المعايير، معايير التدقيق والتأكيد ذات الصلة، معايير الرقابة على الجودة، المعايير الأخلاقية، معايير الإستقلالية بالإظافة إلى المعايير الأخرى الضرورية لحماية الصالح العام.
- يفحص الإنتهاكات المحتملة لقوانين الأوراق المالية ومعايير التدقيق ومعايير الكفاية والسلوك.
- تطوير معيار عن توثيق عملية التدقيق وقد أستخدمت المعلومات من الفحوصات المحدودة في تطوير معيار المراجعة رقم 3 عن توثيق عملية التدقيق الصادر عن المجلس.
- أداء المجلس لكثير من الفحوصات على مكاتب التدقيق لإكتشاف الغش ومدى الإلتزام بمتطلبات الإستقلالية، كفاية التوثيق، تحديد وتقييم إدارة المخاطر والإلتزام بمعايير التدقيق.
- القيام بالوظائف والواجبات الضرورية والملائمة لتطوير المعايير المهنية وتحسين جودة خدمات التدقيق المقدمة من قبل مكاتب التدقيق المسجلة لديه أو أي شخص ذو علاقة بذلك.[1]

ويتضح مما سبق أن تأسيس مجلس الإشراف على مكاتب التدقيق جاء لتدعيم الرقابة التي تتم على مكاتب التدقيق ولمعالجة الإنتقادات التي تعرض لها برنامج فحص النظير، وعليه يعتبر أحد أساليب الرقابة الخارجية التي فرضتها الظروف الإقتصادية على مهنة التدقيق.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق (د)، ص 132، ص 139.

المبحث الثالث: جهود المنظمات العلمية والمهنية في مجال الرقابة على جودة التدقيق

لم تحظ الرقابة على جودة التدقيق إهتمام من قبل المستفدين من خدمات المهنة فقط وإنما كانت محل إهتمام مختلف الهيئات والمنظمات على المستوى الدولي والعربي للتحقق من جودة عمليات التدقيق. بحيث بذلت العديد من المنظمات المهنية عبر العالم جهودا حثيثة لتحسين جودة خدمات التدقيق وذلك عن طريق إيجاد معايير لرقابة الجودة والعمل على تحسينها بالإظافة إلى إصدار العديد من النشرات والتوصيات والإرشادات في سبيل تطوير جودة التدقيق والقيام بأعمال التدقيق بشكل كفء وبما يخدم كافة الأطراف ذات المصلحة.

المطلب الأول: جهود المنظمات الدولية في مجال الرقابة على جودة التدقيق

لقد كان ولازال موضوع رقابة جودة أداء مكاتب التدقيق يشغل إهتمام العديد من المنظمات المهنية الدولية عبر كافة أنحاء العالم لذا سعت هذه الأخيرة إلى تحسين الأداء المهني للمدقق والإرتقاء به، بالإظافة إلى تعزيز مكانة المهنة بهدف خدمة المصلحة العامة وذلك من خلال مختلف الجهود المبذولة من إصدار المعايير المهنية وقواعد وآداب وسلوكيات المهنة، فقد تعددت هذه الإجراءات والإصدارات بتعدد المنظمات المهنية الدولية المشرفة على المهنة وهذا ما سوف يتم التطرق له في هذا المطلب.

1. جهود المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA):

يستمد المحاسبون القانونيون في الولايات المتحدة الأمريكية قوتهم من منظمة مهنية وطنية وهي المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، بحيث يقوم هذا المعهد بوضع المتطلبات المهنية للمحاسبين القانونيين ويقوم بإجراء البحوث ونشر المطبوعات عن الجوانب التي تتعلق بالنواحي المحاسبية، الضريبية، الخدمات الإستشارية وخدمات التدقيق.[1]

وبدأت جهود التنظيم الذاتي للمهنة في الولايات المتحدة الأمريكية في السبعينات من القرن الماضي إذ كان أمر معالجة رقابة الجودة متروكا لمكاتب التدقيق تقوم بها بطريقتها الخاصة.[2]وضمن هذه الجهود فقد أسس المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين لجنة تابعة له تسمى لجنة (Holten Committee) لدراسة رقابة الجودة في مكاتب التدقيق المهنية، وأصدرت اللجنة في عام 1974م بيان مبادئ التدقيق رقم 4 بعنوان " الإعتبارات الواجب مراعاتها فيما يتعلق بالرقابة على الجودة في المكاتب التي تختص بتدقيق حسابات الشركات".[3]

وفي عام 1977م أنشأ المعهد قسم مكاتب التدقيق وأوجد قطاعين هما قطاع هيئة الأوراق المالية (SEC) وقطاع الشركات الخاصة. ويتمثل الهدف من ذلك في تحسين جودة الممارسة داخل مكاتب التدقيق بما يتسق مع معايير رقابة الجودة الخاصة بالمعهد الأمريكي للمحاسبين. ويعد ذلك محاولة للتنظيم الذاتي وإستجابة لإنتقادات هيئة سوق المال وإنتقادات جهات أخرى لمهنة التدقيق. ويوجد في كل قطاع متطلبات خاصة لقبول الأعضاء فيه، كما توجد سلطات لتوقيع عقوبات على عدم الإلتزام من قبل الأعضاء. ويمكن لمكتب التدقيق أن ينظم إلى قطاع واحد أو القطاعين معا أو لا ينظم لأي منهما. وعلى أية حال إذا قام مكتب التدقيق بتدقيق شركة عامة واحدة أو أكثر يجب عليه الإنظمام إلى قطاع هيئة سوق المال.[4]

---

[1] ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص 38.

[2] رياض العبد الله، وهيب الضلعي، "رقابة جودة أعمال التدقيق للمكاتب اليمنية دراسة ميدانية، **مجلة البحوث المحاسبية**، المجلد 8، العدد 1، الجمعية السعودية للمحاسبة، 2007، ص 34.

[3] عبد الناصر محمد سيد درويش، "تقييم موقف شركات المحاسبة المهنية من تطبيق متطلبات الإطار الدولي للرقابة على جودة الخدمات المهنية دراسة تحليلية إستطلاعية في مكاتب التدقيق الأردنية"، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، المجلد 36، العدد 2، جامعة المنصورة، 2012، ص 43.

[4] أمين السيد أحمد لطفي (ج)، مرجع سابق، ص 417.

ويجب توافر المتطلبات التالية حتى يمكن لمكتب التدقيق أن ينظم إلى قطاع هيئة سوق المال، والمتطلبات الثلاثة الأولى أيضا بقطاع الشركات الخاصة وهي متطلبات ذات درجة مرتفعة من الأهمية:[1]

- الإلتزام بمعاير رقابة الجودة: يجب أن يلتزم مكتب التدقيق بمعايير رقابة الجودة.
- إجراء فحص النظير الإلزامي: حيث يجب أن يجرى في كل مكتب تدقيق فحصا دوريا لرقابة الجودة بواسطة مكتب تدقيق آخر.
- التعليم المستمر: يجب أن يحصل كل مدقق داخل مكتب التدقيق على 120 ساعة من التعليم المهني كل ثلاث سنوات.
- تعاقب الشركاء: يجب تعيين شريك جديد للتدقيق في كل عملية تدقيق يتم التعامل فيها مع هيئة سوق المال إذا كان هناك شريكا آخر مكلف بالعملية لمدة 7 سنوات متتالية ويمكن إعفاء المكاتب الصغرى من هذه المتطلبات.
- فحص الشريك المتزامن: يجب فحص خطوات العمل في كل عملية تدقيق بالشركات العامة بواسطة شريك آخر في مكتب التدقيق بخلاف الشريك الذي يقود فريق التدقيق ويجب أن يتم هذا قبل إصدار تقرير التدقيق.
- تحريم القيام بخدمات معينة: يجب أن لا يقوم مكتب التدقيق بخدمات معينة من الخدمات الإستشارية لإدارة العملاء.
- التقرير عن عدم الإتفاق مع الإدارة: يجب على المدقق أن يبلغ لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة عن طبيعة الخلافات في جوانب المحاسبة والتدقيق والإفصاح عنها.

وأنشأ المعهد الأمريكي بعد ذلك الهيئة الوطنية للإحتيال في التقارير المالية، بهدف إيجاد الوسائل والأساليب الملائمة للتعامل مع وسائل الغش والإحتيال في إعداد التقارير والقوائم المالية. وتتكون هذه الهيئة من مجموعة من المحاسبين القانونيين ذوي المكانة المرموقة. وقام المعهد أيضا بإنشاء المجلس العام للرقابة والإشراف " The Public Oversight Board" والذي يعد أحد الملامح الأساسية لنظام الرقابة والتحكم الذاتي في مهنة التدقيق. وتنحصر مسؤولية المجلس في الرقابة والإشراف على المكاتب التي تزاول عملها أمام SEC وللمجلس سلطة التدخل كلما وجد أعضاءه أن هناك تقصير في خدمة الصالح العام.[2]

ولقد أنشأ كذلك المعهد عام 1978م لجنة معايير رقابة الجودة وحملًها مسؤولية مساعدة مكاتب التدقيق على تطوير وتنفيذ معايير رقابة الجودة. ومن جانب مكتب التدقيق تشمل رقابة الجودة الوسائل التي يتم إستخدامها للتأكد من قيام المكتب بمقابلة مسؤولياته المهنية في مواجهة العملاء وتتضمن تلك الوسائل الهيكل التنظيمي لمكتب التدقيق والإجراءات التي يقوم بها.بحيث يتم التأكد من الفحص الفني لكل عملية تدقيق من قبل شريك لديه خبرة في المجال الذي يمارس العميل عمله فيه.[3]

وفي عام 1979م تم إصدار أول برنامج لمعايير الرقابة على جودة الأداء المهني من خلال نشرة معايير رقابة الجودة الأولى (SQCS1 Statement On Quality Control Standards) والذي يتضمن تسعة عناصر لإجراءات وسياسات رقابة الجودة كما يلي: الإستقلال، تنمية القدرات المهنية، تخصيص المدققين على المهام، التوظيف، الترقية الوظيفية، الإشراف، قبول العملاء الجدد وإستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين، الفحص الدوري لبرنامج الرقابة على جودة الأداء، التشاور.[4] كما قام المعهد بإصدار معيار

---

[1] ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص ص 46-47.
[2] رياض العبد الله، وهيب الضلعي، مرجع سابق، ص 35.
[3] أمين السيد أحمد لطفي (ه)، **فلسفة المراجعة**، ط 1، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2009، ص 180.
[4] خليدة عابي (أ)، مرجع سابق، ص 286.

التدقيق رقم SAS25 في نوفمبر 1979م والذي حل محل معيار التدقيق رقم 4 الذي صدر في 1974م، ويلزم المعيار 25 مكاتب التدقيق التي تقوم بأعمال التدقيق بتبني نظام رقابة الجودة مما يضمن بشكل معقول إتباع الممارسين للمهنة في مكاتب التدقيق معايير التدقيق المتعارف عليها ويوضح المعيار 25 العلاقة بين معايير التدقيق المقبولة عموما GAAS ومعايير رقابة الجودة.[1]

ومن ناحية أخرى تنوعت أساليب التحقق من جودة عمليات التدقيق فأتبعت العديد من الأساليب أبرزها ما كان يعرف بفحص النظير الذي طبق في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1989م وذلك من خلال إلزام مكاتب التدقيق بإستخدام فحص النظير الذي يمثل تدقيق مكتب زميل للحكم على مدى إلتزام مكتب التدقيق بالجودة في الأداء وذلك في إطار التنظيم الذاتي للمعهد والهدف من ذلك هو تحسين جودة الممارسة من قبل مكاتب التدقيق.[2]

في عام 1996م أصدرت لجنة معايير رقابة الجودة للمعهد الأمريكي نشرة معايير رقابة الجودة الثانية SQCS2 والتي تسمى نظام الرقابة على جودة أداء ممارسات مكاتب المحاسبة والتدقيق وكذلك قامت اللجنة بإصدار معايير رقابة الجودة الثالثة SQCS3 والتي تسمى رقابة ومتابعة ممارسات مكاتب المحاسبة والمراجعة حيث حلت النشرتان مكان نشرة معايير رقابة الجودة الأولى SQCS1، حيث إشتملت النشرتان على خمسة عناصر لنظام رقابة الجودة كما يلي: الإستقلال والنزاهة والموضوعية، قبول العملاء والتعاقدات الجديدة والإستمرار مع العملاء، إدارة فريق العمل، أداء وتنفيذ عملية التدقيق، الرقابة والمتابعة.

كما أصدر المعهد الأمريكي بعدها جملة من التحديثات والتعديلات على معايير رقابة الجودة من حيث متطلبات التطبيق من خلال نشرة معايير رقابة الجودة السابعة SQCS7 والتي تسمى نظام رقابة الجودة للشركات في أكتوبر 2007م والساري المفعول منذ 2009/01/01 والذي تضمن ستة عناصر لإجراءات وسياسات نظام رقابة الجودة كما يلي: مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة في الشركة، متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة، القبول والإستمرار مع العملاء والتعاقدات الجديدة، الموارد البشرية، أداء وتنفيذ عملية التدقيق، الرقابة والمتابعة.[3]

وبهذا يكون قد ساعد التنظيم الذاتي داخل مكاتب التدقيق من خلال معايير الرقابة على جودة الأداء وتنظيم فحص النظير بالإظافة إلى التنظيم العام إلى تحقيق الآتي لمهنة التدقيق:[4]

- تحديد مبادئ محاسبة متعارف عليها ومعايير لأداء خدمات التدقيق.
- تطوير برنامج للرقابة على جودة مزاولة مهنة التدقيق.
- ضرورة حضور المدققين المزاولين لبرامج تعليم مستمر.
- حتمية فحص إلتزام المدققين للمعايير المهنية بشكل دوري ومنتظم.
- الحفاظ على مستوى منافسة كافي بين مكاتب التدقيق.
- فرض عقوبات على المدققين المزاولين الذين يرتكبون ممارسات غير مقبولة.

2. جهود الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC):

تأسس الإتحاد الدولي للمحاسبين سنة 1977م بميونيخ ألمانيا بمناسبة المؤتمر الدولي للخبراء في المحاسبة وقد تم تسجيل هذا الإتحاد بمدينة جونيف بسويسرا كمنظمة مستقلة لا تهدف إلى تحقيق الأرباح أو تحقيق أغراض سياسية، وتم إختيار مدينة نيويورك الأمريكية مقرا له. وأنشأ هذا الإتحاد بغرض رفع مستوى

---

[1] رياض العبد الله، وهيب الضلعي، مرجع سابق، ص ص 35-36.

[2] أمال محمد عوض، "أثر ممارسة المراجعة الغير منظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، المجلد 45، العدد 2، جامعة الإسكندرية، 2008، ص 55.

[3] فاتح سردوك، أحمد نصير، مرجع سابق، ص 186.

[4] أمين السيد أحمد لطفي (أ)، مرجع سابق، ص ص 90-91.

جودة خدمات مهنة المحاسبة والتدقيق في مختلف دول العالم وذلك بالتعاون مع الهيئات والأجهزة المحاسبية المنتشرة في كافة أنحاء العالم، ويتشكل الإتحاد من خمسة لجان دائمة: لجنة المعايير الدولية للتدقيق، لجنة التدريب، لجنة المحاسبة المالية والإدارية، لجنة المعلومات الفنية ولجنة القطاع العام.[1]

ولقد قام الإتحاد الدولي للمحاسبين في شهر سبتمبر 1981م بإصدار الدليل الدولي رقم 7 المسمى ضبط جودة عملية التدقيق، وقد حدد هذا الدليل ستة معايير لضبط جودة التدقيق وهي: الصفات الشخصية، المهارة والكفاءة، توزيع المهام، التوجيه والإشراف، قبول والإستمرار مع العملاء والتفتيش.[2]

وفي عام 1992م أصدر الإتحاد الدولي للمحاسبين بيان سياسة المجلس بعنوان تأكيد جودة التدقيق والخدمات ذات العلاقة، وتم تعديله لاحقا في عام 1999م بإصدار بيان الممارسة المهني الدولي رقم 1 بعنوان تأكيد جودة الخدمات المهنية الذي أكد على أن تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة الملائمة مسؤولية كل مكتب من مكاتب التدقيق المهنية وتكون مهمة الأعضاء في الإتحاد في كل دولة تشجيع ومساعدة تلك المكاتب المهنية على المحافظة وتحسين جودة خدماتها، وعليها مسؤولية تطبيق الخطوات المناسبة التي تتمثل فيما يلي:[3]

- تطوير معايير رقابة الجودة والإرشادات ذات العلاقة، وإلزام مكاتب التدقيق بتأسيس سياسات وإجراءات ملائمة لرقابة الجودة كضرورة لتوفير تأكيد منطقي يتطابق مع المعايير المهنية عند أدائها لخدماتها.
- تأسيس برنامج لرقابة الجودة لتقييم مدى إمتثال مكاتب التدقيق للمعايير المهنية ذات العلاقة.
- تطوير برامج رقابة الجودة لتقييم قيام مكاتب التدقيق بتأسيس سياسات وإجراءات ملائمة لرقابة الجودة والإلتزام بها.

وتابع الإتحاد الدولي للمحاسبين جهوده في الرقابة على جودة التدقيق وذلك من خلال التعديلات التي أجراها على الدليل رقم 7 ليحمل رقم 220 وذلك عام 1994م حيث أعاد تصنيف وتسمية بعض ضوابط جودة التدقيق من دون أن يغير في المفهوم أو المحتوى، بحيث يهدف هذا الدليل إلى وضع معايير وتقديم إرشادات تتعلق بجودة التدقيق وهي سياسات وإجراءات خاصة بمكتب التدقيق تتعلق بأعمال التدقيق العامة، وإجراءات تتعلق بالعمل الذي يوكل إلى المساعدين في عملية تدقيق معينة.[4] فالمعيار رقم 220 المتعلق بالرقابة على جودة التدقيق تضمن أهداف وسياسات الرقابة التي من أهم المتطلبات المهنية وهي: الإلتزام بالموضوعية والإستقلالية، الإلتزام بقواعد السلوك المهني، توزيع المهام بشكل عادل، التدريب المستمر والإشراف على المساعدين والرقابة عليهم و الإلتزام بالمعايير المهنية.[5]

وفي إطار تطوير معايير رقابة الجودة على الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق، أضاف المجلس في 2006/06/15 المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم 1 بعنوان رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات المراجعة وفحص للمعلومات المالية التاريخية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، وتم سحب بيان الممارسة المهني الدولي 1 بعنوان تأكيد جودة الخدمات المهنية الصادر في 1999م وحل محله بيان إلتزام الأعضاء رقم 1 بعنوان تأكيد الجودة إعتبارا من 2005/12/31.

---

[1] عمار درويش، سفيان كوديد، "فعالية المعايير الدولية للتدقيق في تحسين جودة ومهنة التدقيق في الجزائردراسة ميدانية بولاية عين تيموشنت"، **مجلة العلوم الإقتصادية**، المجلد 13، العدد 14، جامعة الجيلالي بسيدي بلعباس، الجزائر، 2017، ص 95.

[2] إسراء كاظم عبيد حسن اللهيبي، صلاح نوري خلف، "نموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق"، **مجلة دراسات محاسبية ومالية**، المجلد 8، العدد 23، جامعة بغداد، 2013، ص 270.

[3] عبد الناصر محمد سيد درويش، مرجع سابق، ص ص 47-48.

[4] إسراء كاظم عبيد حسن اللهيبي، صلاح نوري خلف، مرجع سابق، ص 270.

[5] علي محمد علي موسى، مرجع سابق، ص 48.

كما تم سحب المعيار الدولي رقم 220 بعنوان رقابة جودة أعمال المراجعة الصادر في 1994م وإصدار المعيار الدولي المعدل 220 بعنوان رقابة الجودة لعمليات مراجعة البيانات المالية التاريخية، ليطبق إعتبارا من 2005/06/15، وفي 2009/12/15 أدخل المجلس تعديلا جديدا على المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 ليحل بدلا من المعيار السابق إصداره في 2006/06/15 ليشكل إطارا دوليا لنظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق المهنية.[1]

وتناول هذا المعيار الدولي مسؤوليات المكاتب المتعلقة بنظام رقابة الجودة لديها على عمليات تدقيق البيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، ويوضح أن هدف المكتب هو إيجاد نظام لرقابة الجودة والإلتزام به للتأكد المعقول فيما يخص إمتثال المكتب وموظفيه للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعتمدة، وكما أوضح المعيار الدولي ISQC1 مكونات نظام رقابة الجودة من سياسات مصممة لتحقيق الهدف من نظام الرقابة والإجراءات اللازمة لتطبيق ورقابة الإمتثال لهذه السياسات من خلال المحاور التالية: التطبيق والإمتثال للمتطلبات ذات العلاقة، عناصر نظام رقابة الجودة، توثيق نظام رقابة الجودة.[2]

3. جهود مجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز ICAEW:

تم إنشاء مجمع المحاسبين في إنجلترا وويلز في 11مايو 1880م بحيث تم منحه ميثاق لدمج أعضاء خمس جمعيات للمحاسبين في إنجلترا في هيئة واحدة وهي كالتالي: جمعية إتحاد المحاسبين ليفربول Liverpool -معهد المحاسبين –معهد مانشستر Manchester - جمعية المحاسبين في إنجلترا ومعهد شيفيلد للمحاسبين Sheffield .[3]

وقد إهتم المجمع بتنظيم المهنة وبذل جهودا كبيرة من أجل النهوض بها في المملكة المتحدة، بحيث أصدر في سنة 1975م قواعد تتعلق بالسلوك المهني وهي معايير أخلاقية ملزمة للأعضاء جميعهم، وفي سنة 1976م تم تكوين لجنة تابعة للمجمع مهمتها صياغة للأداء المهني، وفي سنة 1980م أصدرت هذه اللجنة معايير الأداء التي إشتملت على ثلاثة معايير رئيسية وهي: معيار أداء العمليات، معيار تقرير المدقق، معيار التحفظات في تقارير المدقق. ويهدف برنامج رقابة الجودة في إنجلترا وويلز إلى حماية سمعة المحاسبين القانونيين بأسلوب يراعي حساسية الخدمات المهنية التي يقدمونها.[4]

وفي سنة 1991م قام المجمع بإصدار برنامج لرقابة جودة الأداء المهني، بحيث أقرته وزارة التجارة والصناعة وهو ملزم لمكاتب التدقيق في إنجلترا وويلز، وتمثلت أهم عناصر البرنامج في الإستقلال، النزاهة المهنية، قبول العملاء وإستمرارية العلاقة معهم، التدريب والتطوير المهني، الفحص الداخلي، الإلتزام بشروط التسجيل، الإستشارة، تجنب ما قد يؤدي إلى عدم موضوعية الأداء، الكفاية المهنية، الإشراف والتعليم المستمر.[5]

---

[1] عبد الناصر محمد سيد درويش، مرجع سابق، ص ص 48-49.

[2] فاتح سردوك، أحمد نصير، مرجع سابق، ص ص 186-187.

[3] Peter Boys, "The Mystery of the Missing Members the First 600 Charted Accountants in England and Wales", **Journal OF Accounting Business and Financial History**, university of London, 2004, P30.

[4] إسراء كاظم عبيد حسن اللهيبي، صلاح نوري خلف، مرجع سابق، ص 271.

[5] عبد الناصر محمد سيد درويش، مرجع سابق، ص 44.

المطلب الثاني: جهود المنظمات العربية في مجال رقابة جودة التدقيق

لم تكن المنظمات الدولية لوحدها التي بذلت جهود من أجل الإرتقاء بمهنة التدقيق وتحسين جودة الأداء المهني للمدقق، بل كان كذلك للمنظمات العربية نصيب في تدعيم الجودة والرقابة عليها وذلك من خلال سعيها إلى إعداد برامج مختلفة وتنظيم الأعمال داخل مكاتب التدقيق والمحاسبة ومواكبة كل التطورات التي تخص المهنة بحيث كانت دول مصر والمملكة العربية السعودية من أوائل الدول العربية التي إهتمت بهذا الموضوع وفيما يلي عرض لهذه الجهود.

1. جهود الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA:

تعمل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين تحت إشراف وزارة التجارة والإستثمار السعودية وتشمل مسؤولياتها المراجعة والتطوير والموافقة على معايير المحاسبة والتدقيق، بحيث أصدرت الهيئة 22 معيارا محاسبيا و15 معيارا للتدقيق ومختلف تفسيرات المحاسبة والتدقيق والآراء المهنية.[1]

ظلت مهنة التدقيق خلال المراحل الأولى من ظهورها في المملكة العربية السعودية تعاني من أمرين أساسين، يتعلق الأول بغياب النظام المناسب للتعليم والتدريب المهني بينما يتعلق الأمر الثاني من غياب الجهاز المختص بتنظيم المهنة وإدارتها وتطويرها. هذا الغياب للجهاز التنظيمي أدى بدوره إلى غياب الأنظمة والمعايير وقواعد السلوك الإلزامية المتعلقة بممارسة المهنة، وبالتالي صعوبة مقارنة أو الحكم على رقابة الأداء المهني. هذه الصعوبات أدت إلى ظهور فجوة بين التطور الإقتصادي ووضع المهنة المواكب لتلك المراحل. فبالرغم من التزايد الملحوظ في أعداد المكاتب المهنية المحلية والدولية إلا أن جودة الأداء المهني كانت تعتمد خلال تلك المراحل على المهنيين أنفسهم.

ويعود الهيكل التنظيمي لمهنة التدقيق في المملكة في شكله الحديث الذي هو عليه اليوم إلى صدور نظام المحاسبين القانونيين الحالي بموجب المرسوم الملكي رقم 12 عام 1991م.صدور هذا النظام أحدث نقلة نوعية في طبيعة تنظيم وممارسة المهنة في المملكة، فالنظام من خلال مادته التاسعة عشر نص على إنشاء الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين كجهاز تنظيمي مختص يدار بواسطة مجلس إدارة يضم ممثلين لأطراف عديدة مهتمة بمهنة التدقيق في المملكة.[2] وقد إستطاعت الهيئة من توفير الإمكانيات والمقومات الأساسية لتنظيم ممارسة مهنة التدقيق في المملكة. وكان ذلك من خلال مجيء فكرة تطبيق برنامج رقابة جودة الأداء المهني على مكاتب التدقيق بالمملكة العربية السعودية كجزء من التنظيم الداخلي، فقد حظي تطبيق البرنامج بأهمية بالغة بإعتباره أداة رقابية فاعلة تساعد الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في التأكد من إلتزام المحاسبين القانونيين بالمعايير وقواعد السلوك المهني والتعليمات المهنية والأنظمة الأخرى ذات العلاقة. كما جاء تطبيق برنامج رقابة جودة الأداء المهني على مكاتب التدقيق بالسعودية في عام 1994م كمطلب أساسي وبداية حقيقية لتحسين جودة الأداء المهني للمدققين وضمان إستمراريته والإرتقاء بمستوى الخدمات المهنية لمكاتب التدقيق في السعودية وزيادة الثقة فيها.[3]

ويتكون برنامج رقابة جودة الأداء المهني من ثلاثة أقسام كما يلي:

---

[1] Mohammad Nurunnabi, "IFRS and Saudi Accounting Standards A Critical Inverstigation", International **Journal of Disclosure and Governance**, Marcmillan Publishers LTD, 2017, P 2.

[2] حسام بن عبد المحسن العنقري، **"**آثار الإلتزام بمعايير المراجعة المحلية على مكاتب المراجعة في المملك العربية السعودية**"**، **مجلة جامعة الملك عبد العزيز**، المجلد 18، العدد 1، جامعة الملك عبد العزيز، 2004، ص ص 173-174.

[3] سالم بن علي الغامدي، حسام بن عبد المحسن العنقري، **"**أثار تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية دراسة ميدانية**"**، **مجلة جامعة الملك عبد العزيز**، المجلد 19، العدد 2، جامعة الملك عبد العزيز، 2005، ص 188.

- **القسم الأول:** يشمل نطاق البرنامج وهدفه: حيث يشمل هذا القسم على وضع التنظيم المناسب للرقابة الميدانية للتأكد من قيام المدقق بتطبيق معايير المحاسبة والتدقيق والتقيد بأحكام هذا البرنامج ولوائحه. وينطبق هذا البرنامج على جميع مكاتب التدقيق العاملة في المملكة العربية السعودية وفروعها.

ونظرا لأن تحقيق الفائدة المنشودة من البرنامج يتوقف على حد كبير على مدى إلتزام مكاتب التدقيق بمتطلبات البرنامج فقد حرصت الهيئة على إستطلاع آراء ذوي الإهتمام والإختصاص ولذلك تم إستكمال البرنامج من خلال:[1]

- إرساله إلى ذوي الإهتمام والإختصاص لمهنة المحاسبة والتدقيق وطلب منهم تزويد الهيئة بملاحظاتهم خلال الشهر.
- قيام الهيئة بدراسة الملاحظات وإرسالها إلى أعضاء اللجنة.
- عقد اللجنة عدة إجتماعات لمناقشة الملاحظات.
- إعداد مشروع النسخة النهائية للبرنامج ورفعها لمجلس إدارة الهيئة.
- تم إعتماد البرنامج من قبل الهيئة والبدء في تنفيده فور إعتماده.

- **القسم الثاني:** يتضمن إيضاح لأنواع الفحص: يعتمد برنامج رقابة الجودة على إجراء نوعين من الفحص تخضع لهما مكاتب التدقيق بالمملكة، يتمثل الأول في فحص دوري سنوي تتطلب من المكاتب إستيفاء مجموعة من المستندات وتوفير معلومات من ملاك المكتب، الشركاء، المديرين، الموظفين والعملاء بالإظافة إلى طبيعة الخدمات التي يقدمها المكتب على أن تقدم هذه المعلومات خلال 90 يوما من نهاية السنة المالية لمكتب الفحص إلى السكرتير العام للهيئة يحولها بدوره إلى لجنة رقابة الجودة لتشكيل فريق فحص نواحي القصور وبناءا على نتائج الفحص ترفع اللجنة توصياتها إلى السكرتير العام للهيئة.

ويتمثل النوع الثاني في فحص وتقيم نظام الرقابة الداخلية للجودة التي تطبقها مكاتب التدقيق من خلال برنامج الرقابة النوعية، ويتم التقييم من خلال فريق خاص يعين ويراقب من قبل الهيئة، ويتم التقييم كل 3 سنوات لمكاتب التدقيق التي تقدم خدماتها لشركات القطاع العام، و5 سنوات في حالة القطاع الخاص.[2]

- **القسم الثالث:** ويتضمن إيضاحا لواجبات مكتب التدقيق: لكي يتسنى تنفيذ برنامج رقابة جودة الأداء المهني يجب على مكتب التدقيق الإلتزام بما يلي:[3]

- تزويد الهيئة سنويا بالبيانات والمعلومات المطلوبة من خلال برنامج الإيداع الآلي، بحيث يجب على مكتب التدقيق الإلتزام بتزويد الهيئة عبر برنامج الإيداع الالي لبرنامج رقابة جودة الأداء المهني خلال فترة لا تزيد عن أربعة أشهر من تاريخ نهاية السنة المالية للمكتب، بالمعلومات والبيانات التي تمكن المسؤولين عن البرنامج من متابعة نوعية الممارسة المهنية للمكتب ومدى إلتزامه بالمعايير والقواعد المهنية المعتمدة من الهيئة.
- تطبيق نظام الرقابة النوعية للجودة بحيث يتعين على مكتب التدقيق الإلتزام بتصميم وتطبيق دليل نظام الرقابة النوعية للجودة بما يتفق مع عناصر المعايير الدولية لرقابة الجودة.
- قبول الفحص بأنواعه بما فيها الزيارات الميدانية المفاجئة التي تنفذها الهيئة للتأكد من صحة البيانات الدورية، فحص الملفات وأوراق العمل، فحص دليل الرقابة النوعية للجودة المطبق لدى المكتب. وقد تكون هذه الزيارات أكثر من مرة خلال السنة وفقا لما تراه الهيئة مناسبا، علما أنه في حال قيام

[1] برنامج مراقبة جودة الأداء المهني، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، تاريخ الإطلاع 2020/06/14 على 17:00، ص 5، ص 8.

[2] عبد الناصر محمد سيد درويش، مرجع سابق، ص 45.

[3] الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مرجع سابق، ص 16، ص 18.

المكتب برفض الزيارات الميدانية أو تأجيلها، أو عدم تعاونه مع فريق الزيارة أو رفض تزويد الهيئة بنسخة من أوراق العمل، فإنه يحق للأمانة العامة إحالة المكتب مباشرة إلى لجنة التحقيق.

وتتمثل عناصر رقابة النوعية بناء على التعديلات التي أجريت على البرنامج عام 2002م في تسعة عناصر كالتالي: الإستقلال، تخصيص المساعدين للعمليات، المشورة، توظيف وتدريب الموظفين، تقويم أداء الموظفين وترقيتهم، قبول العملاء وإستمرارية العلاقة معهم، الإلتزام بأحكام النظام ولوائحه والفحص الداخلي الدوري.[1]

2. جهود المعهد المصري للمحاسبين والمدققين:

لقد أنشأ المعهد المصري للمحاسبين والمدققين بموجب القانون رقم 394 لسنة 1955م والذي كان إسمه في ذلك الوقت نقابة المحاسبين والمدققين، بحيث أصدر عام 1958م دستور مهنة المحاسبة والتدقيق والذي يمثل ميثاق لسلوك وأخلاقيات المهنة، وترجع أهميته ليس في مجرد تبني تلك القواعد الواردة بدستور المهنة وإنما بالتمسك بالقواعد الواردة به عن طريق أعضاء المهنة، والإمتناع عن السلوكيات التي يمنعها ذلك الدستور ومن ثم تنمو ثقة المجتمع في أعضاء المهنة وفي المهنة ذاتها. وفي عام 1992م أصدر المعهد معايير المحاسبة والتدقيق، والميثاق العام لمهنة المحاسبة والتدقيق عام 1993م. وإن معايير المحاسبة والتدقيق في مصر هي ترجمة للمعايير الدولية الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين.

وقد أصدر المعهد المصري للمحاسبين والمدققين في عام 1996م المعيار رقم 7 والذي يختص بالرقابة على جودة أعمال التدقيق. ويهدف هذا المعيار إلى تقديم إرشادات تتعلق بالرقابة عى الجودة وهذه الإرشادات غير ملزمة للمدققين، وإن هذه الإرشادات تتشابه إلى حد كبير مع الإرشادات الدولية رقم 7 والصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين عام 1981م.[2] وتتوقف طبيعة وتوقيت ونطاق سياسات وإجراءات رقابة الجودة لمكتب التدقيق طبقا لهذا المعيار على عدد من الإعتبارات منها حجم وطبيعة الخدمات التي يقدمها، موقع المكتب، هيكله التنظيمي، ومن ثم تختلف السياسات والإجراءات المستخدمة في كل مكتب ومدى توثيقها، ومن العناصر الأساسية التي تستخدم في رقابة الجودة بمكاتب التدقيق هي: المتطلبات المهنية، المهارات والكفاءات، التكليف بالمهام، التوجيه والإشراف، الإستشارات، قبول والإحتفاظ بالعملاء والمراقبة.[3]

ومن الملاحظ أنه لم يتوافر لهذه العناصر قوة الإلزام بالإظافة إلى عدم إمكانية مساءلة الأعضاء المشتغلين بالمهنة من المدققين في حالة عدم إمكانية الإلتزام بها، ونظرا لرغبة الهيئة العامة لسوق المال في مصر في تحسين جودة التقارير المالية للشركات المقيدة في البورصة والدور المؤثر لرقابة جودة التدقيق في ذلك، أصدر السيد الدكتور رئيس الهيئة قرار رقم 140 لسنة 2006م بشأن إصدار معيار رقابة الجودة للشركات والأفراد الذين يقومون بالتدقيق والفحص المحدود للمعلومات المالية التاريخية وغير ذلك من مهام التأكد الأخرى المتعلقة بها، ويتطابق هذا المعيار مع المعيار الدولي ISQC 1. ويهدف هذا المعيار إلى إلزام الشركات بوضع نظام لرقابة الجودة، يهدف إلى تحديد مسؤوليات المدقق إتجاه نظام رقابة الجودة على عمليات التدقيق وتحديد مسؤوليات العاملين بمكتب التدقيق فيما يتعلق بإجراءات رقابة الجودة.

وبعدها أصدرت معايير التدقيق المصرية بقرار من وزير الإستثمار رقم 166 لسنة 2008م، بناءا على عرضها من قبل المعهد المصري للمحاسبين والمدققين وإشتملت هذه المعايير على المعيار رقم 220 والخاص برقابة جودة عمليات تدقيق معلومات مالية وتاريخية. ويشمل المعيار على السياسات التالية: مسؤولية قيادة المكتب إتجاه جودة عمليات التدقيق، المتطلبات الأخلاقية والسلوكية، قبول وإستمرار

[1] عبد الناصر محمد سيد درويش، مرجع سابق، ص 45.
[2] إسراء كاظم عبيد حسن اللهيبي، مرجع سابق، ص 272.
[3] عبد الناصر محمد سيد درويش، مرجع سابق، ص 44.

العلاقات مع العملاء، تخصيص فريق التدقيق، أداء المهام، المراقبة والتوثيق.[1]ويهدف معيار التدقيق المصري 220 إلى وضع معايير وتوفير إرشادات عن المسؤوليات المحددة للعاملين بالمكتب والمتعلقة بإجراءات رقابة الجودة على العمليات المالية والتاريخية بما في ذلك مراجعة القوائم المالية. وبموجب هذا المعيار يلتزم المكتب بوضع نظام لرقابة الجودة يهدف إلى مدها بدرجة تأكيد معقولة بأن المكتب والعاملين فيه يمتثلون للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية وأن التقارير الصادرة عن المكتب ملائمة للظروف.[2]

3. جهود نقابة خبراء المحاسبين المجازين في لبنان:

منذ إصدار الإتحاد الدولي للمحاسبين المعيارين الدوليين ISA 220 و ISQC 1 ووضعهما حيز التنفيذ بتاريخ 2009/12/15، أخذت النقابة على عاتقها تبني تطبيق برنامج رقابة الجودة وفحص النظير، ليس فقط ضمن الإلتزام بمتطلبات عضوية النقابة في الإتحاد الدولي للمحاسبين فقط، بل لأهمية هذا البرنامج لما فيه من مصلحة وطنية ورفع لمستوى مزاولة مهنة المحاسبة والتدقيق وزيادة الثقة في جودة الخدمات المهنية التي تقدمها مكاتب التدقيق. وبناء عليه عملت النقابة على وضع قواعد وأصول ممارسة رقابة الجودة لمكاتب التدقيق من خلال المنشور رقم 09 الصادر في 2016/06/15 الذي حدد مراحل الية العمل لتنفيذ هذا البرنامج ويمكن إستعراض مراحل هذا البرنامج كما يلي:

- **المرحلة الأولى**: حيث تم إنجاز والقيام بما يلي: [3]

- ترجمة المعيار الدولي لرقابة الجودة "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ مهمات التدقيق، ومراجعة حول القوائم المالية، ومهمات التأكيد الأخرى، والخدمات ذات العلاقة (ISQC1) وذلك في 2009م .
- إصدار دليلي فحص النظير ورقابة الجودة في 2009م.
- إصدار دليل ملف التدقيق في 2015م.
- تنظيم سلسلة دورات تدريبية على دليل ملف التدقيق في 2015م.

- **المرحلة الثانية:** حيث تم إنجاز والقيام بما يلي:

- تنظيم دورة تدريبية لمراجعي رقابة الجودة على مكاتب التدقيق من قبل متخصصين في رقابة الجودة وفحص النظير من معهد المحاسبين القانونيين المعتمدين في الولايات المتحدة لأكثر من سبعين مراجعا معتمدا في لبنان ومصر والأردن بهدف تشكيل نواة من المهنيين المتخصصين في مراجعة أداء مدققي الحسابات في لبنان والمنطقة العربية.
- تشكيل هيئة الإشراف على رقابة الجودة في 2015م.
- إعداد النظام الداخلي لهيئة الإشراف على رقابة الجودة في 2016م.
- الإستمرار في عقد وتنظيم سلسلة دورات تدريبية على دليل ملف التدقيق.

- **المرحلة الثالثة**: حيث تم القيام بما يلي:

- تنظيم دورات تدريبية متكررة على معيار التدقيق الدولي ISA 220 رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية والمعيار الدولي ISQC1 رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ مهمات التدقيق، ومراجعة حول القوائم المالية، ومهمات التأكيد الأخرى، والخدمات ذات العلاقة بمعدل خمس ساعات تدريب لكل دورة يتوجب التسجيل المسبق فيها، على أن لايتخطى عدد المشاركين في كل دورة خمسين زميلا.

---

[1] محمد متولي محمد إبراهيم بركات، مرجع سابق، ص ص 18- 19.

[2] عبد الرحمان العايب، نشيدة أحططاش، "رقابة جودة التدقيق الخارجي وجهود المنظمات الدولية والمحلية فيها"، **مجلة وحدة البحث في تنمية وإدارة الموارد البشرية**، المجلد 8، العدد 1، جامعة سطيف 2، 2017، ص 69.

[3] نقابة خبراء المحاسبة المجازين في لبنان، منشور 2016/09، المؤرخ في 2016/06/15، ص ص 1-2، نقلا عن lacpa.org.lb، تاريخ الإطلاع 2020/12/04 على 20:30.

- تعيين مدير تقني للمتابعة والإشراف المباشر على حسن سير أعمال فحص النظير بالإظافة إلى تجميع وتحليل وتنسيق المعلومات الدورية في مكاتب التدقيق لإستعمالها لأغراض التدقيق، وتجدر الإشارة إلى أن المدير التقني هو عضو في اللجنة التقنية لرقابة الجودة.
- تعيين أعضاء اللجنة التقنية التي تعمل على إعداد وتخطيط ومتابعة البرنامج السنوي لأعمال فحص النظير وتعمل على تطبيقه مع المدققين.

مما سبق؛ يلاحظ التشابه الكبير بين معايير رقابة الجودة الصادرة عن المعهد المصري للمحاسبين والمدققين والمعايير الدولية لرقابة الجودة الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين وهذا واضح في المعيار رقم 7، بالإضافة إلى تشابه بين معايير رقابة الجودة الأولى للمعهد الأمريكي الذي تضمن تسعة عناصر مع العناصر التسع الصادرة عن برنامج رقابة النوعية للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. وهناك من المنظمات من إعتبر تطبيق هذه الإرشادات إلزاميا في حين إعتبر البعض الاخر الإلتزام بها إختياريا كالمعايير المصرية التي تفتقد صفة الإلزام، لأن التطبيق الإلزامي اثار عدة مشاكل خاصة في الدول النامية التي أعتبرت مسألة تقييم جودة التدقيق تتسم بالتعقيد.وعلى الرغم من الإختلاف والتشابه، الإلزام والإختيار إلا أنه تبقى الجهود المبذولة من مختلف الهيئات والمنظمات المهنية في مجال الرقابة على جودة التدقيق لها أهمية بالغة لما لها من دور في الرقي بمستوى الممارسة المهنية وذلك من خلال مختلف الإصدارات المتعلقة ببرامج رقابة جودة التدقيق التي تسمح بأداء مختلف الأعمال وفقا لمعايير محددة وتقديم لمختلف الخدمات بجودة عالية.

المطلب الثالث: المعايير الدولية للرقابة على جودة التدقيق

نظرا للأهمية الكبيرة التي تكتسيها جودة الأداء المهني لمكاتب التدقيق تناولت العديد من المنظمات المهنية الدولية موضوع الجودة في مهنة التدقيق من مختلف جوانبه وذلك بإصدارها لجملة من المعايير الدولية لرقابة الجودة والتي تتمثل في مجموعة من السياسات والإجراءات التي تتبناها مكاتب التدقيق لإنجاز مهامها وهذا ما سيتم الإشارة له في هذا المطلب.

1. الحاجة إلى معايير رقابة جودة التدقيق:

تمثل معايير الرقابة على جودة التدقيق مستويات الأداء المهني للرقابة على جودة التدقيق، وتهدف إلى توفير مستوى معقول من الضوابط لضبط عملية التدقيق، لذا سيتم التطرق لمعايير الرقابة على جودة التدقيق من حيث الحاجة إليها والطلب عليها، فهذه الحاجة تنبع من أن:[1]

- يؤدي وجود معايير للرقابة على جودة التدقيق إلى تحقيق أهداف المهنة من حيث تحسين مستوى أدائها وإستمرارها وبالتالي زيادة الثقة في مكاتب التدقيق.
- أعتمدت تلك المعايير لمواجهة مصادر رئيسية لمشكلات الجودة في التدقيق، وتهدف المعايير بشكل عام إلى وضع السياسات والضوابط العامة التي يجب على مكتب التدقيق إتباعها والإسترشاد بها وغالبا ما يكون هناك إلزام شكلي لمكتب التدقيق بتطبيقها وذلك عند منحه رخصة بمزاولة المهنة، لكن الأهم من وضع المعايير هو الإلتزام بتطبيقها، وهنا تجري الجهة المصدرة لها فحص دوري للمكتب وذلك بإجراء إختبارات التحقق للتأكد من التطبيق الفعلي للمعايير التي أصدرتها، حيث تقوم المعايير برسم الإطار العام لمكتب التدقيق، وتترك له حرية وضع الإجراءات والسياسات الخاصة به والتي تتناسب مع إمكانياته البشرية والمادية وحجمه.

[1] خليدة عابي (ب)، "دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية دراسة حالة الجزائر"، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2015-2016، ص 161.

- للتغلب على المشكلات ولتحقيق الجودة المنشودة لابد من وجود معايير محددة للرقابة على جودة التدقيق تلتزم بها مكاتب التدقيق.
- تعتبر معايير الرقابة على جودة التدقيق أداة هامة لتحسين جودة التدقيق ولايمكن تحقيقها بدون وجود مثل هذه المعايير.

2. أهمية معايير رقابة جودة التدقيق:

يؤدي وجود معايير للرقابة على جودة التدقيق إلى تحقيق أهداف المهنة من حيث تحسين مستوى أدائها وإستمرارها وبالتالي زيادة الثقة في جودة الأداء وذلك يرجع إلى:[1]

- توثيق سياسات مكتب التدقيق وإجراءاتها.
- تحقيق التأكيد المعقول بجودة أعمال مكتب التدقيق.
- إعطاء إنذار مبكر للمشكلات والأخطاء المتوقعة.
- تحفيز المساعدين ورفع روحهم المعنوية.
- زيادة الموضوعية والمصداقية.
- تحقيق المتطلبات النظامية لجهات الرقابة على مهنة التدقيق.
- تعد معايير الرقابة على جودة التدقيق الخطوة الأولى للرقابة على الجودة وأداة هامة لتحسينها، كما أن جودة التدقيق لا يمكن تحقيقها بدون وجود مثل هذه المعايير.

3. المعايير الدولية لرقابة جودة التدقيق:

يعتبر المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد IAASB – كما تم الاشارة إلى ذلك سابقا- الهيئة المشرفة على تطوير وإصدار المعايير المتعلقة بالتدقيق والتأكيد والخدمات ذات العلاقة ورقابة الجودة، فقد أصدر هذا المجلس فيما يخص مجال الرقابة على جودة التدقيق معيارين المعيار ISA 220 رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية، والمعيار الدولي رقم 1 لرقابة الجودة ISQC 1 يسمى برقابة الجودة للمكاتب التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة القوائم المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، وفيما يلي عرض لأهم ما نص عليه هذين المعيارين ومن ثم تحديد أوجه التشابه والاختلاف بينها:

1.3. معيار التدقيق الدولي رقم 220:

- **التعريف بالمعيار:** يعني معيار التدقيق الدولي 220 الإختبارات التي يؤديها مدققوا حسابات آخرون لرقابة الجودة في المكتب، وتكون بصيغة دراسة شاملة لوثيقة رقابة الجودة في المكتب، من ضمنها مقابلات مع الأفراد العاملين بالتدقيق في المكتب ومجموعة مختارة من عقود التدقيق لغرض الدراسة التفصيلية لجودة العمل والإلتزام بمعايير التدقيق المقبولة قبولا عاما ومعايير رقابة الجودة، ويجب التنويه هنا أن إجراءات الجودة يتم وضعها من مكتب التدقيق نفسه ولأجل التأكد من إجراءات الجودة الموضوعة، فقد طلبت الجمعيات المهنية الرائدة أن يقوم بها مدقق قانوني آخر وفي بعض الأحيان لجان معينة لأجل تقييم الجودة، أما معايير التدقيق الدولية المتعارف عليها فيجب أن تطبق من قبل كل مدقق قانوني. وبالتالي فإن تعريف معيار التدقيق الدولي 220 المناسب يجب أن ينصب على الإلمام بكل الجوانب التي يحققها هذا الأسلوب التدقيقي للوصول إلى جودة العمل التدقيقي فهو في واقع الأمر أداة لضمان تطبيق معايير رقابة جودة الأداء في مكاتب مدققي الحسابات، يساهم في تحسين أداء ممارسي المهنة ويعمل على رفع مستوى المهنة من خلال تقديم مزاوليها لخدمات عالية الجودة.[2]

---

[1] خليدة عابي (أ)، مرجع سابق، ص 285.

[2] أحمد راهي، "القوانين والنظم والقواعد السلوكية العراقية التي تتفق مع معيار التدقيق الدولي 220"، **مجلة الإدارة والإقتصاد**، المجلد 5، العدد 17، جامعة كربلاء، 2016، ص 268.

- **نطاق المعيار:** يتناول هذا المعيار الدولي للتدقيق المسؤوليات المحددة للمدقق فيما يتعلق بإجراءات رقابة الجودة على عملية تدقيق القوائم المالية. ويتناول أيضا عند الإقتضاء مسؤوليات فاحص رقابة جودة العملية. وينبغي أن يقرأ هذا المعيار جنبا إلى جنب مع المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة. [1]

ومعيار التدقيق الدولي 220 يحدد في مختلف فقراته مسؤوليات المدقق المتعلقة بإجراءات الرقابة على جودة عملية تدقيق القوائم المالية، ومن أهمها ما يلي[2]:

- توفير الجودة الشاملة لكل عملية تدقيق عين لأجلها.
- الحرص على إمتثال فريق عمله للمتطلبات الأخلاقية.
- تقييم علاقته مع العملاء بشكل مستمر ومدى حفاظ هذه العلاقة على إستقلاليته.
- التأكد من أن فريق عمله يمتلك الكفاءة اللازمة والخبرة المناسبة لأداء عملية التدقيق.
- التوجيه والإشراف على عملية التدقيق.
- مراجعة سياسات وإجراءات ووثائق عملية التدقيق.
- التشاور مع فريق عمله حول الأمور الصعبة والمستمرة، وتحديد الإستنتاجات الناتجة عن تلك المشاورات.

- **هدف المعيار:** لقد سعى المعيار الدولي 220 إلى وضع معايير وتوفير توجيهات حول رقابة الجودة الخاصة بسياسات وإجراءات مكتب التدقيق فيما يتعلق بأعمال التدقيق بشكل عام والإجراءات الخاصة بالأعمال التي يتم إسنادها لمساعدي مدققي الحسابات. ولقد تطرق المعيار إلى ضرورة تنفيذ سياسات رقابة الجودة وإجراءاتها على مستوى مكتب التدقيق وعلى مستوى عمليات التدقيق الفردية، فيجب على مكتب التدقيق تنفيذ إجراءات رقابة الجودة للتأكد من أن إنجاز أعمال التدقيق يتم طبقا للمعايير الدولية أو المعايير المحلية المتبعة.[3]

- **المصطلحات التي جاء بها المعيار:** من بين المصطلحات التي جاء بها هذا المعيار:[4]

- شريك العملية: هو شريك أو شخص آخر من المكتب يكون مسؤول عن عملية التدقيق وأدائها وعن تقرير المدقق الذي يصدر من خلال المكتب والذي عند الإقتضاء تكون لديه الصلاحية المناسبة من هيئة مهنية أو قانونية أو تنظيمية.
- فحص رقابة جودة العملية: هي عملية مصممة لتوفير تقييم موضوعي في تاريخ تقرير المدقق أو قبله للأحكام الهامة التي إتخذها فريق العمل والإستنتاجات التي توصل إليها في صياغة تقرير المدقق. وتستهدف آلية فحص رقابة جودة العملية، عمليات مراجعة القوائم المالية للشركات المدرجة وإرتباطات المراجعة الأخرى إن وجدت والتي يرى المكتب أنه من الضروري إجراء فحص لرقابة جودتها.
- فاحص رقابة جودة العملية: هو شريك أو شخص آخر في المكتب أو شخص خارجي مؤهل بشكل مناسب أو فريق يتكون من هؤلاء الأشخاص بشرط أن لا يكون أحد منهم من فريق التدقيق أي ليس من بينهم من هو من فريق العملية، ولديهم صلاحية وخبرة كافية ومناسبة للتقييم الموضوعي للأحكام الهامة التي إتخذها فريق العملية والإستنتاجات التي توصل إليها في صياغة تقرير مدقق الحسابات.

---

[1] IAASB (A), Handbook Of Intrnational Quality Control, Auditing, Review Assurance, And Related Services Pronouncements, vol I, 2013 Ed, P128.

[2] نور الهدى بهلولي،" مساهمة تبني معايير التدقيق الدولية (299-200) في تعزيز المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي دراسة تقييمية من منظور محافظي الحسابات في الجزائر"، **مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير**، المجلد 18، العدد 1، جامعة سطيف 1، 2018، ص 200.

[3] أحمد راهي، مرجع سابق، ص 269.

[4] IAASB (A), Op.Cit., P 128.

- فريق العملية: جميع الشركاء والموظفين الذين ينفذون العملية وأي أفراد يتم تكليفهم من قبل المكتب لتنفيذ إجراءات التدقيق، ويستثنى من ذلك الخبير الخارجي للمدقق الذي يقوم بتكليفه المكتب، ويستثنى كذلك من مصطلح فريق العملية أيضا الأفراد في وظيفة التدقيق الداخلي لدى العميل الذين يقدمون مساعدة مباشرة بشأن عملية تدقيق ما.
- الفحص: هي إجراءات مصممة لتقديم أدلة على إمتثال فرق العمل لسياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بالمكتب.

- **العناصر التي جاء بها المعيار:** المعيار الدولي رقم 220 هو من معايير التدقيق الدولية لسنة 1994م والذي حل محل دليل التدقيق الدولي السابع الذي أعاد تصنيف وتسمية بعض عناصر رقابة الجودة، دون أن يغير في المفهوم أو المحتوى، ويعد أحدث معيار مستخدم حاليا فهو بمثابة مرجع مستخدم حاليا وبمثابة مرجع مستمر عن الإصدارات النافذة المفعول بشأن قواعد السلوك المهني ومعايير التدقيق.[1]

ووفقا لإصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة الحديثة في عام 2009م، فإن المعيار 220 المتعلق برقابة الجودة قد تم إعادة صياغته وقد أضيف للمعيار متطلبات التوثيق التي لم تكن موجودة من الإصدار السابق، ولمتطلبات التوثيق أهمية بالغة من خلالها يصبح مدقق الحسابات أكثر إلتزاما لبذل العناية المهنية، كما أكد مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي أن عناصر رقابة الجودة تتمثل في: [2]

- **مسؤوليات القيادة عن الجودة في عمليات التدقيق:** يتحمل الشريك المسؤول عن العملية مسؤولية الجودة العامة لكل عملية تدقيق يكلف بها.
- **المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة:** طوال مدة عملية التدقيق يجب على الشريك المسؤول عن العملية أن يظل منتبها عن طريق الملاحظة وتوجيه الإستفسارات إذا لزم الأمر لكل ما يدل على عدم إلتزام فريق العملية بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة. وإذا توصل الشريك المسؤول عن العملية من خلال نظام رقابة الجودة بالمكتب أو أي مصدر آخر إلى عدم إمتثال أعضاء فريق العملية بالمتطلبات الأخلاقية فيجب عليه تحديد الإجراء المناسب والتشاور مع المسؤولين الآخرين بالمكتب. ويجب على الشريك المسؤول عن العملية أن يكون إستنتاجا عن مدى الإلتزام بمتطلبات الإستقلال المنطبقة على عملية التدقيق، وإتخاذ التصرف المناسب للقضاء على الأمور التي تهدد الإستقلالية أو تخفيضها لمستوى مقبول بتطبيق التدابير الوقائية.
- **قبول العلاقات مع العملاء وعمليات التدقيق والإستمرار في تلك العلاقات:** يجب أن يكون الشريك المسؤول عن العملية مقتنعا أنه قد أتبعت إجراءات مناسبة بشأن قبول العلاقات مع العملاء وعمليات التدقيق والإستمرار فيها، ويجب عليه أن يحدد أن الإستنتاجات التي تم التوصل إليها في هذا الخصوص تعد مناسبة. وإذا حصل الشريك على معلومات كان من الممكن أن تؤدي إلى رفض المكتب لعملية التدقيق فيما لو كانت متاحة من قبل، فيجب عليه إبلاغ المكتب على الفور بهذه المعلومات، حتى يتسنى للمكتب وللشريك إتخاذ التصرف المناسب.[3]
- **تعيين فريق العملية:** يجب أن يقتنع الشريك المسؤول عن العملية بأن فريق العملية وأي خبراء يستعين بهم المدقق وليسوا ضمن فريق العملية، يتمتعون كلهم بالكفاءات والقدرات المناسبة لما يلي:
  - تنفيذ عملية التدقيق وفقا للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المعمول بها.

---

[1] أنتصار عباس حمادي، محمد عبد الأمير مغير، "مدى تطبيق معايير إدارة جودة العمل الرقابي وتأثيرها في الحد من حالات الفشل الإداري بحث تطبيقي في عينة من مكاتب المفتشين العامة"، **مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية**، المجلد 20، العدد 80، جامعة بغداد، 2014، ص 180.

[2] إسراء كاظم عبيد حسن اللهيبي، صلاح نوري خلف، مرجع سابق، ص 268.

[3] IAASB (B), **Handbook Of International Quality, Control, Auditing, Review, Other Assurance And Related Services**, Vol I, 2016-2017 Ed, P P139-140.

- التمكن من إصدار تقرير المدقق بشكل مناسب في الظروف الملائمة.

- **تنفيذ العملية:** يجب على الشريك المسؤول عن العملية تحمل مسؤولية:
  - توجيه عملية التدقيق وتنفيذها والإشراف عليها في إطار الإلتزام بالمعايير المهنية.
  - صدور تقرير المدقق بشكل مناسب في ظل الظروف الملائمة.
  - فحص عمل أعضاء فريق العملية وفقا لإجراءات وسياسات الفحص الخاصة بالمكتب.
  - يجب أن يقتنع الشريك من خلال فحصه لتوثيق أعمال التدقيق، بأنه قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة لدعم الإستنتاجات التي تم التوصل إليها ولإصدار تقرير المدقق.
  - أن يكون على قناعة بأن فريق العملية قد قام خلال سير العملية بإجراء التشاور المناسب وأن طبيعة ونطاق هذه المشاورات والإستنتاجات المستخلصة منها متفق عليها مع الطرف الذي تم التشاور معه وقد تم تطبيقها.
- فحص رقابة جودة العملية: لغرض تدقيق القوائم المالية وعمليات التدقيق الأخرى إن وجدت والتي يرى المكتب أنه من الضروري إجراء فحص لرقابة جودتها، يجب على الشريك المسؤول عن العملية:
  - التأكد من تعيين فاحص لرقابة جودة العملية.
  - مناقشة الأمور المهمة التي تظهر أثناء عملية التدقيق بما في ذلك تلك التي يتم تحديدها أثناء فحص رقابة جودة العملية مع فاحص رقابة الجودة.
  - عدم تأريخ تقرير المدقق لحين الإنتهاء من فحص رقابة جودة العملية.

ويجب على فاحص رقابة الجودة إجراء تقييم موضوعي للأحكام المهمة التي إتخذها فريق العملية والإستنتاجات التي توصل إليها في صياغة تقرير المدقق وذلك من خلال مناقشته للأمور المهمة مع الشريك المسؤول عن العملية، فحص القوائم المالية وتقرير المدقق المقترح، فحص وثائق أعمال التدقيق وتقويم الإستنتاجات التي تم التوصل إليها في صياغة تقرير المدقق.

- **المتابعة:** يتضمن النظام الفعال لرقابة الجودة تطبيق آلية متابعة مصممة لتزويد المكتب بتأكيد معقول بأن الإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة ملائمة كافية وتعمل بفاعلية ويجب على الشريك المسؤول عن العملية أن يأخذ في الحسبان نتائج المتابعة الخاصة بالمكتب.
- **التوثيق:** يجب على المدقق أن يضمن في توثيقه لأعمال التدقيق ما يلي:
  - القضايا التي تم تحديدها فيما يتعلق بالإلتزام بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة.
  - الإستنتاجات عن الإلتزام بمتطلبات الإستقلال وأية مناقشات تمت مع المكتب.
  - الإستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن قبول العلاقات مع العملاء والإستمرار فيها.

ويجب أن يوثق فاحص رقابة جودة العملية بالنسبة لعملية التدقيق التي تمت فحصها:[1]

- أن الإجراءات التي تتطلبها سياسات المكتب لفحص رقابة جودة العملية قد تم تنفيذها.
- أن فحص رقابة جودة العملية قد إكتمل في تاريخ تقرير المدقق أو قبله.
- أن الفاحص لا يعلم بأية أمور لم يتم حلها من شأنها أن تؤدي إلى الإعتقاد بأن الأحكام المهمة التي إتخذها فريق العملية والتي توصل إليها كانت غير مناسبة.

[1] IAASB (A), Op. Cit., P P 131-133.

2.3. معيار الدولي لرقابة الجودة ISQC 1:

يحمل هذا المعيار عنوان رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ عمليات التدقيق وفحص للقوائم المالية وإرتباطات التأكيد الأخرى وإرتباطات الخدمات ذات العلاقة.

- تعريف المعيار:

تم إعتماد معيار رقابة الجودة الأول ضمن دليل المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة للإتحاد الدولي للمحاسبين الصادر سنة 2005م كما شمله تطوير معايير التدقيق وتحديثها والذي دام لمدة ثمانية عشر شهرا وأعلن عنه في مارس سنة 2009م والذي نتج عنه ستة وثلاثون معيارا دوليا للتدقيق محدث ومعدل ومعيار دولي موضح لرقابة الجودة، حيث تناول هذا المعيار مسؤوليات المكتب المتعلقة بنظام رقابة الجودة لديها على عمليات تدقيق القوائم المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة.[1]

- هدف ونطاق المعيار:

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المكتب بشأن نظامه لرقابة الجودة لعملية تدقيق وفحص القوائم المالية والتأكيدات الأخرى وعمليات الخدمات ذات العلاقة، ويطبق هذا المعيار على جميع مكاتب المدققين القانونيين ويهدف هذا المعيار على وجه الخصوص إلى أن تخضع مكاتب التدقيق الخاصة والجماعية للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة وأن تكون التقارير المقدمة من طرف هذه المكاتب مناسبة.[2]

- متطلبات المعيار:

وضح المعيار الدولي ISQC 1 رقابة الجودة الأول مكونات نظام رقابة الجودة من سياسات مصممة لتحقيق الهدف من نظام رقابة الجودة والإجراءات اللازمة لتطبيق ومراقبة الإمتثال لهذه السياسات من خلال المحاور التالية:

- **التطبيق والإمتثال للمتطلبات ذات العلاقة**: ينبغي أن يملك موظفوا المكتب والمسؤولين عن وضع نظام لرقابة الجودة في المكتب والإلتزام به فهما لنص هذا المعيار كاملا بما في ذلك التطبيق وذلك لفهم الهدف منه وتطبيق متطلباته بالشكل الملائم. كما أن المتطلبات مصممة بطريقة تمكن المكتب من تحقيق الهدف المبين من هذا المعيار وبالتالي فمن المتوقع أن يوفر التطبيق الملائم للمتطلبات أساسا كافيا لتحقيق الهدف. ومع ذلك بما أن الظروف تختلف على نطاق واسع ولا يمكن توقعها جميعا فينبغي أن يأخذ المكتب بعين الإعتبار ما إذا كانت هناك مسائل أو ظروف معينة تتطلب من المكتب وضع إجراءات إلى جانب تلك الإجراءات والسياسات التي يتطلبها هذا المعيار من أجل تحقيق الهدف المحدد.[3]
- **عناصر نظام رقابة الجودة:** يوضح المعيار عناصر نظام رقابة الجودة التي يجب أن يعتمدها المكتب ويلتزم بها والذي يتضمن سياسات وإجراءات تتناول كل من العناصر التالية:
  - **مسؤوليات القيادة عن الجودة داخل المكتب:** ينبغي على مسؤولي القيادة في المكتب (المسؤول التنفيذي الرئيسي أو المجلس الإداري للشركاء في المكتب) وضع سياسات وإجراءات مصممة لتعزيز وجود ثقافة داخلية تقر بأن الجودة عنصر أساسي في أداء العمليات، بالإظافة إلى وضع إجراءات بحيث يمتلك أي شخص توكل له المسؤولية التشغيلية لنظام رقابة الجودة في المكتب، الخبرة والمقدرة الكافية والمناسبة والسلطة اللازمة لتحمل تلك المسؤولية.

---

[1] خليدة عابي (أ)، مرجع سابق، ص 288.
[2] هيبة صنهاجي، محمد أمين لعروم، مرجع سابق، ص 77.
[3] خليدة عابي (أ)، مرجع سابق، ص 289.

- **متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة:** ينبغي أن يضع المكتب إجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول حول إمتثال المكتب وموظفيه لمتطلبات السلوك الأخلاقي. حيث أكد مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي على أنه ينبغي وضع إجراءات للتأكد من قيام المكتب وموظفيه بالتقيد بالإستقلالية والتزويد بالمعلومات ذات العلاقة حول عمليات العملاء بما في ذلك نطاق الخدمات من أجل تمكين المكتب من تقييم الأثر إن وجد على متطلبات الإستقلالية وأن يقوم الموظفون بإشعار المكتب بالعلاقات التي تشكل تهديدا على الإستقلالية.
- **قبول إستمرارية العلاقة مع العملاء وعمليات محددة:** ينبغي على مكتب التدقيق وضع إجراءات لأغراض تقييم ملاءمة قبول عميل جديد أو الإحتفاظ بالعلاقة مع العميل الحالي، وهذا بعد التأكد من أن المكتب يمتلك القدرات اللازمة لذلك وتقتضي هذه الإجراءات ما يلي:
  - ❖ أن يحصل مكتب التدقيق على المعلومات حسبما يراه ضروريا في الظروف قبل قبول عملية معينة.
  - ❖ في حالة تهديد تعارض محتمل في المصالح لدى قبول عملية معينة من عميل جديد أو حالي ينبغي أن يقرر المكتب قبول العملية أم لا.
  - ❖ في حالة تحديد قضايا معينة وإتخاذ المكتب قرار قبول أو إستمرار العلاقة مع العميل، ينبغي على المكتب أن يوثق كيفية حل القضايا.[1]
- **الموارد البشرية:** يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات تهدف إلى تزويده بتأكيد معقول بأن لديه عددا كافيا من الأفراد العاملين ذوي الكفاءة والقدرة والملتزمين بالمبادئ الأخلاقية الضرورية. ويجب كذلك أن يقوم بإسناد المسؤولية عن كل عملية لأحد الشركاء ويجب أن يضع إجراءات وسياسات تتطلب ما يلي:
  - ❖ أن يتم الإبلاغ عن هوية ودور الشريك المسؤول عن العملية للأعضاء الأساسيين في إدارة العميل.
  - ❖ أن يحظى الشريك المسؤول عن العملية بالكفاءات والقدرات والصلاحيات المناسبة لتنفيذ الدور النوط له.
- **تنفيذ العملية:** يجب على المكتب أن يضع إجراءات وسياسات تهدف إلى تزويده بتأكيد معقول بأن الإرتباطات يتم تنفيذها وفقا للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية المطبقة، وأن المكتب أو الشريك المسؤول عن العملية يصدر التقارير التي تعد مناسبة في ظل الظروف القائمة وتتضمن هذه الإجراءات ما يلي:
  - ❖ إجراء تشاور مناسب بشأن الأمور الصعبة وتوفير موارد كافية تمكن من إجراء تشاور وتوثيق طبيعة ونطاق تلك المشاورات والإستنتاجات.
  - ❖ يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات تتطلب إجراء فحص لرقابة الجودة على أن يوفر الفحص تقييما موضوعيا للأحكام المهمة الصادرة عن فريق العملية وكذلك وضع إجراءات تحدد طبيعة وتوقيت ومدى فحص رقابة جودة العملية.
  - ❖ يجب على المكتب وضع إجراءات تتناول تعيين فاحصي رقابة الجودة ويجب أن يحدد أهليتهم عن طريق المؤهلات الفنية المطلوبة لتنفيذ الأدوار المنوطة بهم وكذلك الإجراءات التي تنص على إستبدال فاحص رقابة الجودة عندما تقل قدرته على تنفيذ فحص موضوعي.

[1] العايب عبد الرجمان، أحططاش نشيدة، مرجع سابق، ص ص 60-62.

- ❖ يجب على المكتب وضع سياسات بشأن توثيق فحص رقابة الجودة، بحيث يتطلب التوثيق أن تكون إجراءات المكتب لفحص الرقابة قد تم تنفيذها وأن الفحص قد إكتمل في تاريخ التقرير أو قبله.
- ❖ يجب على المكتب أن يضع إجراءات للتعامل مع الإختلافات في الرأي داخل فريق العملية ومع أولئك الذين تمت إستشارتهم.
- ❖ يجب وضع سياسات لإستكمال جمع ملفات العملية النهائية في الوقت المناسب بعد الإنتهاء من إعداد تقارير العملية، بالإظافة إلى وضع إجراءات للحفاظ على سرية وثائق أعمال العملية وسلامتها والإحتفاظ بوثائقها لفترة كافية للوفاء بإحتياجات المكتب.

- **المتابعة:** ينبغي أن يضع المكتب عملية متابعة مصممة لتزويده بتأكيد معقول على أن السياسات و الإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة مناسبة وملائمة وتعمل بفعالية.[1]
- **توثيق نظام رقابة الجودة:** ينبغي على المكتب أن يضع إجراءات تتطلب توثيق مناسب لتوفير دليل على عمل كل عنصر من عناصر نظام رقابة الجودة لديه والإحتفاظ بالوثائق لفترة من الزمن تكفي للسماح للمكلفين بالفحص بتقييم إمتثال المكتب لنظام رقابة الجودة كما يجب وضع إجراءات تقتضي توثيق الشكاوى والإدعاءات وإجراءات الإستجابة لها.[2]

3.3. مقارنة بين المعيار الدولي لرقابة الجودة (1) ومعيار التدقيق الدولي (220):

وفقا لما تم التطرق إليه سابقا من تعاريف للمعيارين، نطاقهما وعناصر كل منهما يمكن إجراء مقارنة بينهما للتعرف على نقاط التشابه والإختلاف كما يلي:

- **العنوان**: يتمثل عنوان المعيار الدولي لرقابة الجودة ISQC1 في " رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ عمليات التدقيق وفحص للقوائم المالية، عمليات التأكيد الأخرى وعمليات الخدمات ذات العلاقة " وبذلك يختص هذا المعيار بتناول جميع أنواع الخدمات التي يقدمها مكتب التدقيق. بينما يتمثل عنوان معيار التدقيق الدولي 220 في " رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية " وهو بذلك يتعلق بخدمات التدقيق المتعلقة بالقوائم المالية فقط دون غيرها.
- **نطاق المعيار:** يتناول المعيار الدولي لرقابة الجودة ISQC1 مسؤوليات مكتب التدقيق في وضع نظام لرقبة الجودة الخاص بعمليات مراجعة وفحص القوائم المالية وإرتباطات التأكيد الأخرى وعمليات الخدمات ذات العلاقة، بينما المعيار الدولي 220 فيهتم بمسؤوليات المكتب والعاملين به والمتعلقة بإجراءات رقابة الجودة لنوع محدد من العمليات وهي تدقيق القوائم المالية فقط.
- **هدف المعيار:** يتضح أن الهدف من المعيار الدولي ISQC1 هو ضبط أداء مكاتب التدقيق عند تنفيذها للعمليات المتعلقة بمراجعة وفحص القوائم المالية أو إرتباطات التأكيد الأخرى أو عمليات الخدمات ذات العلاقة، أي أنه يهدف إلى التأكد من قيام مكاتب التدقيق بوضع نظام لرقابة الجودة لتوفير تأكيد معقول أن المكتب والعاملين به ملتزمون بالمعايير المهنية على مستوى جميع العمليات التي يقدمها مكتب التدقيق ككل. بينما يتمثل الهدف من معيار التدقيق 220 في ضبط أداء المدققين عند تنفيذ عملية تدقيق القوائم المالية، والتأكد من قيام المدقق بتنفيذ إجراءات رقابة الجودة على مستوى عملية التدقيق وأنها تتم في إطار الإلتزام بالمعايير المهنية وأن التقرير الذي يصدره المدقق مناسب للظروف.
- **عناصر المعيار:** بمقارنة عناصر كلا المعيارين يتضح تشابهما في العناصر مع وجود بعض الإختلافات بمسميات تلك العناصر بما يتناسب مع طبيعة كل معيار والإرتباطات التي يتضمنها:
  - بالنسبة للعنصر الأول المتعلق بالمعيار الدولي ISQC1 فإنه يأخذ مسمى "مسؤوليات القيادة بشأن الجودة داخل المكتب" أي أنه تناول الجودة على مستوى المكتب ككل، أما في معيار التدقيق الدولي

[1] IAASB (C), **Handbook Of International Quality, Control, Auditing, Review, Other Assurance, And Related Services Ponouncements,** 2010 Ed., P 45, PP 48-49.

[2] خليدة عابي (أ)، مرجع سابق، ص 292.

220 فيأخذ مسمى " مسؤوليات القيادة عن جودة عمليات التدقيق" أي أنه ركز على الجودة على مستوى عمليات التدقيق فقط دون باقي العمليات.

- أيضا بالنسبة للعنصر الثالث فيسمى وفقا للمعيار ISQC1 "قبول وإستمرارية العلاقات مع العميل والعمليات المحددة" وهو بذلك لم يحدد نوع عملية محددة كونه يتعامل مع جميع العمليات في حين يسمى ذلك العنصر وفقا للمعيار 220 "قبول وإستمرارية العلاقات مع العميل وعمليات التدقيق" وهو بذلك ركز وحدد نوع العملية المتعلق بها وهو تدقيق القوائم المالية.
- وبالنسبة للعنصر الرابع فيسمى وفقا للمعيار ISQC1 "بالموارد البشرية" كونه يتعامل مع جميع العاملين على مستوى المكتب ككل والمكلفين بأداء العمليات المختلفة سواء كانت عمليات تدقيق وفحص للقوائم المالية أو عمليات متعلقة بخدمات التأكيد الأخرى أو عمليات متعلقة بالخدمات ذات العلاقة. في حين يسمى ذلك العنصر وفقا للمعيار 220 "بتعيين فرق العمليات" أي تخصيص فريق التدقيق المكلف بأداء عملية التدقيق فقط دون باقي العمليات.
- كما تناول المعيار الدولي ISQC1 العناصر التالية " التشاور، ضوابط تأهيل فاحصي رقابة الجودة، التوثيق وكلها تتعلق بجميع العمليات، أما بالنسبة للمعيار 220 فقد تناول نفس العناصر وكلها متعلقة بأداء عملية التدقيق.

خلاصة الفصل الأول

بعد قراءة بعض المفاهيم المتعلقة بجودة التدقيق والرقابة عليها تبين أنه كان هناك صعوبة في وضع تعريف محدد متفق عليه لجودة التدقيق، ذلك لكون عمليات التدقيق تعتبر خدمة يصعب قياسها، مما ساهم في تعدد المداخل المتبعة في تعريفها فمنهم من عرفها من حيث علاقتها بإكتشاف الأخطاء في القوائم المالية والبعض الاخر عرفها من خلال علاقتها بمخاطر التدقيق، أما آخرون فعرفوها من خلال علاقتها بالإلتزام بالمعايير المهنية. وعلى الرغم من إختلاف تعاريفها إلا أن هناك إجماع على أهميتها، ففي ظل تعدد الأطراف المهتمة بالنتائج التي سيتوصل إليها المدقق في نهاية أعماله، أصبح كل طرف ينظر إلى جودة التدقيق كضرورة ومطلب يجب تحقيقه لما لها من دور في تعزيز ثقة الأطراف أصحاب المصالح بالقوائم المالية والإرتقاء بمهنة التدقيق من خلال الإلتزام بالمتطلبات والمعايير المهنية.

إن الجودة في عملية التدقيق تتأثر بعدة عوامل، منها ما يتعلق بمكتب التدقيق ومنها ما يتعلق بفريق التدقيق، وعوامل أخرى تتعلق بالشركة محل التدقيق، ولبعض العوامل أثر إيجابي على جودة التدقيق والبعض الآخر أثر سلبي، في حين أن هناك من العوامل التي لم تستقر الدراسات على نوعية تأثيرها. ومن أجل الإستمرار في تحقيق الجودة في العملية التدقيقية يجب أن تخضع هذه الجودة للرقابة من خلال مختلف السياسات والإجراءات من أهمها: الإستقلال والنزاهة والموضوعية، إدارة الأفراد، قبول والإستمرار في مراجعة العملاء لعملية التدقيق، إنجاز عملية التدقيق، المتابعة والمراقبة. إضافة إلى استخدام أساليب الرقابة على الجودة التي تتم عن طريق إنشاء إدارة مستقلة بمكتب التدقيق، أو من خلال تطبيق برنامج فحص النظير، أو عن طريق مجلس الرقابة على مكاتب التدقيق.

كما تعتبر الرقابة على جودة التدقيق ضرورة فرضتها الظروف الإقتصادية مما زاد في الآونة الأخيرة الإهتمام بها على ضوء المتطلبات الموضوعة من طرف الهيئات المنظمة للمهنة بغرض التحقق من جودة التدقيق وضمان السير الحسن لعملياتها وزيادة ثقة كل الأطراف المهتمة بها. ذلك من خلال وضع وتطوير مجموعة من المعايير التي تشمل مجموعة من السياسات والإجراءات التي يتم إتباعها لأداء عملية التدقيق وفقا للمعايير والمبادئ الأساسية التي تحكم مهنة التدقيق وقواعد السلوك المهني. وتعتبر إصدارات مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكيد التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين المتعلقة بالرقابة على جودة التدقيق من أهم هذه الإصدارات، حيث أصدر المجلس معياري رقابة الجودة على مستوى مكتب التدقيق ISQC1، ومعيار التدقيق الدولي ISA 220 الخاص برقابة جودة تدقيق القوائم المالية.

الفصل الثاني

لجان المراجعة كآلية لدعم حوكمة الشركات

المبحث الأول: ماهية لجان المراجعة

المبحث الثاني: القواعد التي تحكم عمل لجان المراجعة

المبحث الثالث: مساهمة لجان المراجعة في تعزيز حوكمة الشركات

الفصل الثاني
لجان المراجعة كآلية دعم حوكمة الشركات

تمهيد:

أدت الانهيارات المالية والفضائح الإدارية التي شهدتها العديد من الشركات العالمية نتيجة للغش والتلاعب والأخطاء المحاسبية المتعمدة في التقارير المالية والفساد الإداري والأخلاقي لإدارات الشركات ومكاتب التدقيق الكبرى، إلى فقدان ثقة المساهمين وجميع الأطراف ذات العلاقة في التقارير المالية وما تتضمنه من معلومات غير حقيقية، ما جعل أصابع الاتهام توجه نحو الهيئات الإدارية لهذه الشركات ومجالس إدارتها بسبب عجزها عن القيام بمهامها الإشرافية والرقابية وكذلك إخفاق المدققين في أداء المهام المنوطة بهم. الأمر الذي لفت الأنظار إلى غياب الممارسات والإجراءات والآليات الرقابية اللازمة لضمان أعلى درجة من درجات التنظيم والتوجيه والرقابة الفعالة على أعمال الشركات، وافتقار إدارتها إلى الممارسات السليمة بما يضمن تحقيق الأهداف الموضوعة. ومن هذا المنطلق بدأت المنظمات والجهات الدولية بالمناداة بأهمية تشكيل لجان المراجعة لما لها من تأثير كبير على صحة وسلامة ودقة التقارير المالية. ونظرا للدور الذي تؤديه كآلية من آليات الحوكمة في تحسين درجة الدقة والشفافية في التقارير المالية وإشرافها على وظيفة التدقيق الداخلي فضلا عن دورها في دعم وظيفة التدقيق الخارجي وزيادة استقلاليتهما ومساعدة مجلس الإدارة في أداء مهامه والرقابة الدائمة على مختلف ما يقوم به من أعمال، وأهميتها في التأكيد على الالتزام بمبادئ الحوكمة وضمان التطبيق الجيد لها.

بناء على ما سبق، فإن هذا الفصل يأتي بهدف التعريف بلجان المراجعة وقواعد عملها وبيان مساهمتها في دعم تطبيق حوكمة الشركات، ذلك من خلال المباحث التالية:

- المبحث الأول: ماهية لجان المراجعة.
- المبحث الثاني: القواعد التي تحكم عمل لجان المراجعة.
- المبحث الثالث: مساهمة لجان المراجعة في تعزيز حوكمة الشركات.

المبحث الأول: ماهية لجان المراجعة

أظهرت الهزات التي تعرضت لها كبريات الشركات العالمية، ولعل أشهرها حالتي الإفلاس الأضخم في الولايات المتحدة الأمريكية لشركتي "Enron" و"Worldcom" قصورا على كثير من الجوانب ومن طرف العديد من الأطراف خاصة مديري الشركات ومجالس الإدارات، الأمر الذي تطلب البحث عن ضوابط وآليات رقابية تمنع حدوث حالات الغش والأخطاء والتحايل التي حدثت سابقا وعدم تكرارها مستقبلا، فكانت لجان المراجعة هي الآلية والحل الأمثل التي اقترحتها المنظمات والهيئات المهنية وسعت جاهدة لوضعها حيز التطبيق وتجسيدها في ميدان المال والأعمال باعتبارها أحد أركان حوكمة الشركات وفي هذا المبحث سيتم تقديم نشأة هذ اللجان وتطورها عبر العالم؛ عرض مجموعة من المفاهيم المتعلقة بها؛ أهميتها وأهدافها.

المطلب الأول: الخلفية التاريخية لنشأة لجان المراجعة وتطورها

نظرا للاهتمام المتزايد بالتقارير المالية من طرف حملة الأسهم وذلك لما توفره من معلومات عن أداء الشركة، برزت الحاجة إلى آلية تضمن صدق وعدالة هذه التقارير وتقف كحائط لصد ومنع أي محاولات للغش والتلاعب، ومن فترة السبعينيات استطاعت أن تكون لجان المراجعة هي الآلية التي تضمن هذا المطلب بالإضافة إلى عدة أسباب أدت إلى إنشائها. لذا سوف يتم التطرق في هذا المطلب إلى أهم أسباب إنشاء هذه اللجان وكيف تطورت من بلد لآخر.

1. نشأة لجان المراجعة عبر العالم:

لقد شهد ظهور لجان المراجعة تفاوتا زمنيا بين الدول المتقدمة خاصة، حيث كانت الولايات المتحدة الأمريكية سباقة لإنشائها بسبب ما عاشته من غش واحتيال.

1.1. نشأة لجان المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية:

إن فكرة لجان المراجعة ترجع إلى أزمة الكساد الكبير الذي هز الولايات المتحدة الأمريكية في أواخر العشرينات من القرن الماضي الذي كان بمثابة نقطة تحول للاقتصاد الأمريكي والعالمي والذي أثر بدوره على المحاسبة والتدقيق وساهم في تطورها بشكل كبير وتمثلت الأسباب الرئيسية في هذه الأزمة أن التقارير المالية أصبحت أداة مضللة، وأصبحت الحاجة أكبر لمدقق قانوني مستقل لا تأثير عليه من قبل مجلس إدارة الشركة.[1]

ففي أواخر الثلاثينيات 1930م قامت هيئة الأوراق المالية الأمريكية (SEC) بالتوصية بضرورة إنشاء لجنة كرد على الاحتيال في شركة "Meckssen and Robins" تتكون من أعضاء غير تنفيذيين لمجلس الإدارة تكون مهمتها تعيين المدقق الخارجي وتحديد أتعابه، وجاء ذلك إثر الأزمات المالية التي تعرضت لها الشركات الأمريكية في تلك الفترة التي نتجت عن تلاعب الشركات في تقاريرها المالية.

في عام 1967م أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) جميع الشركات العامة بضرورة إنشاء لجان مراجعة بحيث تتضمن مسؤولياتها ضرورة حل المشاكل التي تنشأ بين المدقق الخارجي وإدارة الشركة، والخاصة بالنواحي المحاسبية وطريقة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في التقارير وذلك باعتبار لجان المراجعة قناة اتصال بين المدقق الخارجي ومجلس إدارة الشركة. وفي عام 1972م أصدرت هيئة الأوراق المالية (SEC) توصيات بإنشاء لجان المراجعة في الشركات المساهمة

[1] يحي عبد اللاوي، محمد الهادي ضيف الله (أ)، "أهمية تكوين لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية كمدخل للحد من الفساد المالي والإداري"، **مجلة البشائر الإقتصادية**، المجلد 5، العدد 2، جامعة بشار، الجزائر، 2019، ص 1167.

تكون عضويتها قاصرة فقط على الأعضاء غير التنفيذيين في مجلس الإدارة وطالبت الشركات بضرورة الإفصاح عما إذا كان قد قامت بإنشاء لجان مراجعة أم لا.[1]

في عام 1978م حظيت فكرة تشكيل لجان المراجعة في الشركات المساهمة العامة باهتمام كبير من جانب بورصة نيويورك للأوراق المالية (NYSE) حيث ترى أن لجان المراجعة لم تعد اختيارا بالنسبة لتلك الشركات، بل هناك ضرورة لتشكيلها وأوصت في تقريرها بأن اختيار مدققي الحسابات بواسطة لجان المراجعة المكونة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين أصبح أمرا مطلوبا، كما أصدرت البورصة نشرة تطلب فيها جميع الشركات المسجلة أوراقها المالية لديها، تشكيل لجان مراجعة تتكون من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين وذلك كشرط لتسجيل أسهم الشركات إعتبارا من 1978/06/30.[2]

كما قامت اللجنة الوطنية المعنية بالإبلاغ المالي والإحتيالي في عام 1985م والمعروفة بلجنة Treadway إلى إصدار تقرير تؤكد فيه على ضرورة إنشاء لجان مراجعة داخل الشركات المسجلة أسهمها في بورصات الأوراق المالية الأمريكية، وأكدت على أهمية أن تتشكل هذه اللجان من الأعضاء غير التنفيذيين، وحدد هذا التقرير أن المسؤولية الأساسية للجان المراجعة تتمثل في دورها في إكتشاف التلاعب ومنعه في التقارير المالية. وجدير بالذكر أن مفهوم لجان المراجعة لقي الكثير من الإهتمام في الولايات المتحدة الأمريكية بعد نشر توصيات هذا التقرير بالشكل الذي أدى إلى زيادة إختصاصات ومسؤوليات لجان المراجعة إتجاه إعداد التقارير المالية ووظيفتي التدقيق الداخلي والخارجي. ومنذ ذلك التاريخ زاد إهتمام الباحثين بمسؤوليات هذه اللجان وبكيفية تدعيم أدائها.

في عام 1999م تم تكوين لجنة "Blue Ribbon Committee" حيث قامت هذه اللجنة بإصدار مجموعة من التوصيات بهدف زيادة فاعلية أداء هذه اللجان بالشكل الذي يساعد على زيادة جودة التقارير المالية، وفي عام 2002م بعد الانهيارات المالية لبعض الشركات الكبرى تم إصدار قانون Sarbanes Oxley Act الذي أكد على إلزام جميع الشركات بتكوين لجان المراجعة لما لها من دور هام في منع حدوث تلك الإنهيارات المالية في المستقبل وذلك عن طريق التأكيد على أهمية دورها في عملية إعداد التقارير المالية وفي زيادة استقلالية كلا من المدقق الداخلي والخارجي، بحيث استهدف هذا القانون صياغة علاقة استراتيجية بين المدققين الخارجيين ولجان المراجعة.[3]

2.1. نشأة لجان المراجعة في المملكة المتحدة:

تعد المملكة المتحدة أول دولة أوروبية اعتمدت لجان المراجعة، وأن هذا التبني البريطاني لم يكن نتيجة لاعتماد مبكر من قبل الشركات الرائدة التي كانت بمثابة نماذج لشركات أخرى، بل على العكس من ذلك فإن الشركات البريطانية أنشأت هذه اللجان تلبية لتوصيات مدونات الحكم الراشد لاسيما توصيات مدونة كادبوري "Cadbury" عام 1992م ولم يكن اعتماد هذه اللجان عفويا. ففي الواقع أن "Collier" كوليير عام 1996م حدد ذروة إنشاء لجان المراجعة بعد إصدار قانون Cadbury استنادا إلى التوصيات الأمريكية. ومن الحجج التي ساقها هذا القانون لدعوة الشركات البريطانية إلى إنشاء لجان مراجعة هو أنها ممارسة مقبولة على نطاق واسع في الولايات المتحدة الأمريكية، وجدير بالذكر أن هذا التقرير أكد أن اعتماد هذه

---

[1] يونس زين، "أهمية تكوين لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية لتعزيز إستقلال مراجع الحسابات"، **مجلة رؤى الإقتصادية**، المجلد 4، العدد 6، جامعة الوادي، الجزائر، 2014، ص 41.

[2] فارس محمود أبو معمر، يوسف محمود جربوع، "دور لجنة المراجعة في تحسين أداء وجودة التقارير المالية في المؤسسات الإقتصادية دراسة إستطلاعية"، **مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة**، المجلد 10، العدد 10، جامعة بغداد، العراق، 2005، ص ص 189-190.

[3] محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص ص 316-317.

اللجان يشكل حلا لمشكلة الثقة التي تعقب فضائح مالية مختلفة في بريطانيا العظمى بما في ذلك قضية "Maxwell" الشهيرة للغاية.[1]

وفي عام 2003م تم إصدار تقرير "Smith Report" الذي تضمن العديد من التوصيات الخاصة بدور ومسؤوليات لجان المراجعة وكيفية الإفصاح عن هذه المسؤوليات في التقارير السنوية للشركات، بل والأكثر من ذلك طالب هذا التقرير الشركات بضرورة أن يكون للجان المراجعة تقرير سنوي يتم نشره بحيث يتضمن الواجبات التي تم تنفيذها خلال العام من قبل أعضاء لجنة المراجعة.[2]

3.1. نشأة لجان المراجعة في إسبانيا:

في إسبانيا بدأ موضوع حوكمة الشركات في عام 1998م حين تم نشر تقرير"Olivencia Report"، وكما هو الحال في الدول الأوروبية الأخرى فقد أخذت إسبانيا من تقرير Cadbury (المملكة المتحدة 1992م) توصيات مماثلة حول مجلس الإدارة ولجان المراجعة، وبعد خمس سنوات من نشر التقرير الأول بدأت المرحلة الثانية من التطورات في إسبانيا بحيث تم نشر تقرير اللجنة الخاصة لتعزيز الشفافية في الأسواق والشركات المدرجة في البورصة الذي يشار إليه بتقرير الداما "Aldama Report".

في عام 2002م صدر قانون جديد رقم 44/22 نوفمبر 2002م تضمن إصلاح النظام المالي الذي يسعى إلى تحقيق قدر أعظم من الشفافية وتحسين مصداقية المعلومات المالية، من خلال تنظيم استقلال مدققي الحسابات وتوفير الإنشاء الإلزامي للجان المراجعة في الشركات المدرجة، بحيث ألزم هذا القانون جميع الشركات الإسبانية التي تتداول أسهمها في البورصة على أن تكون لديها لجان مراجعة. كما فرض أن يكون رئيس اللجنة وغالبية أعضائها مستقلين. ولكن هذا القانون لم ينظم خصائص لجان المراجعة ويتعين على الشركات المعنية أن تعمل على تنظيمها.[3]

في عام 2003م طلبت الحكومة الإسبانية من اللجنة الوطنية لسوق الأوراق المالية (CNMV) أن تعد وثيقة واحدة عن ممارسات الإدارة السليمة للشركات، من شأنها أن توحد كل من مدونة "Olivencia" و "Aldama" وكانت النتيجة إصدار قانون الوحدة في مايو 2006م الذي تضمن 58 توصية من بينها 17 توصية خاصة بلجان المراجعة التي تضمنت توسيع صلاحياتها.[4]

4.1. نشأة لجان المراجعة في فرنسا:

بموجب التعليمة التوجيهية الثامنة للاتحاد الأوروبي يتعين على جميع الشركات الفرنسية المدرجة في البورصة أن تستحدث لجان مراجعة اعتبارا من عام 2008م، وقبل هذا التاريخ لا يوجد نص قانوني يلزم الشركات الفرنسية على إنشاء لجان مراجعة، فكان على مجلس الإدارة أن يقرر إنشاءها وأن يحدد شروط تكوينها وصلاحياتها طبقا للمرسوم رقم 67-236 الصادر في مارس 1967م، وبالتالي فإن عمل لجان المراجعة كان خاضعا للنهج الليبرالي في فرنسا على عكس الولايات المتحدة حيث يعتبر إنشاء لجان المراجعة إلزامي ويخضع لشروط محددة. ورغم ذلك وحتى في ظل غياب التزام قانوني بادرت شركات فرنسية كبيرة بالفعل باستحداث لجان مراجعة في ضوء ما ورد في تقرير فينو"Vienot" (1995م-

---

[1] Tiphaine Compernolle, "Les Tribulations Du Comité D'audit Des Etats-Unis Jusqu'à La France", **Journées D'histoire De La Comptabilité et Du Management**, Université Paris Dauphine, France, 2010, PP 9-10.

[2] محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص317.

[3] Emiliano Ruiz Barbadillo, Laura Sierra Garcia, Manuel Orta Perez, "Audit Committee and Internal Audit and The Quality of Earnings Empirical Evidence from Spanish Companies", **Journal of Management and Governance**, Vol 16, N^0 2, Italian Academy of Business Administration, Italy, 2012, PP 306-307.

[4] Garcia Josep, Maria Josep, Monica Martinez, David Castillo, "On The Relationship Between Compliance with Recommendations on the Audit committee of codes of good Practices and Financial Reporting Quality", **Journal of Management and Governance**, Vol 22, Italian Academy of Business Administration, Italia, 2018, P 4.

1999م) الذي يعتبر أول تقرير يدعو إلى إنشاء لجان مراجعة في الشركات الفرنسية وتلاه تقرير بوتون "Bouton " 2002م، وعلى هذا فإن كل شركات المجموعة (CAC 40) التابعة للجنة المركزية لمكافحة الفساد لديها الآن لجان مراجعة مقارنة بحوالي 27% فقط في عام 1996م، 75% في عام 1998م و 87% في عام 2000م. وفي إطار تطبيق تقرير فينو أكد تقرير بوتون لعام 2002م من جديد على أهمية دور لجان المراجعة للشركات المدرجة في البورصة وأصدر عددا من التوصيات الرامية لضمان عملها على النحو الصحيح.[1] كما أشار تقرير فينو إلى ضرورة اجتماع أعضاء لجان المراجعة مع مدققي الحسابات الداخليين والخارجيين وتقدير استقلاليتهم كما أكد التقرير على أن تشمل لجان المراجعة على أعضاء مستقلين.[2]

وعلى رغم من أن نشأة لجان المراجعة كانت بمثابة الحل الأمثل في السياقين الأمريكي والبريطاني يبدو أن تبني لجان المراجعة في السياق الفرنسي كان في واقع الأمر مجرد قيد وليس اختيارا فالحاجة إلى الحفاظ على القدرة التنافسية هي التي دفعت الشركات الفرنسية إلى تغيير سياستها في هذا الشأن.

5.1. نشأة لجان المراجعة في كندا:

في كندا نشأت الحاجة لتشكيل لجان المراجعة بعد حالات الانهيار والإفلاس التي واكبت عقد الستينيات مثال ذلك إفلاس شركة "Atlantic" في عام 1965م الذي وصف بكونه أكبر الأحداث في تاريخ المحاسبة في كندا. وعلى إثر ذلك أوصى تقرير لجنة الملكية الكندية في نفس السنة بتشكيل لجان مراجعة في كل الشركات العامة، وفي عام 1967م أكدت لجنة لورانس على أن إنشاء لجان مراجعة إلزامي لجميع الشركات التي تصدر الأسهم. وقد تضمن قانون مؤسسة لجان الأعمال في أونتاريو "Ontario" عام 1970م تشريعا جعل لجان المراجعة إلزامية في المقاطعة، وقد عدل هذا القانون في عام 1975م ليطلب من جميع الشركات العامة أن تكون لديها لجان مراجعة مهمتها الموافقة على التقارير المالية قبل عرضها على مجلس الإدارة، ومن ثم قدم تقرير ادامز " Adams" عام 1978م توصيات أخرى فيما يتعلق بمسؤوليات لجان المراجعة.[3]

في عام 1984م تفاقمت الأوضاع عندما أعلن عن خبر انهيار مصرفين من أكبر المصارف الكندية هما "Canadian Commercial Bank" و "Northland Bank" مما دعا معهد المحاسبين القانونيين الكندي (CICA) إلى تكوين لجنة ماكدونالد " Macdonald" لتبحث سبل تطوير الرقابة على الشركات الكندية التي قدمت تقريرها عام 1988م وأكدت فيه على أهمية تكوين لجان المراجعة لتقوية بيئة الرقابة داخل الشركات (Macdonald Commission).[4]

6.1. نشأة لجان المراجعة في الأردن:

لم تكن الأردن في معزل عن كل ما سبق من تغيرات، إذ عانت كذلك من حالات نقص ثقة المستثمرين بعد إفلاس بنك البتراء في عام 1990م الأمر الذي أدى بالجهات التشريعية الأردنية وعلى أصداء توالي

---

[1] Geraldine Broye, "Honoraires d'audit et Comités D'audit : Le cas de La France", **Revue- Comptabilite-Contrôle- Audit**, vol 1, N^{0}15, Association Francophone De Comptabilité, Paris, 2009, PP 201-202.

[2] Taher Hamza, Nada Mselmi, "Corporate governance and Equity prices the effect of Board of directors and audit committee independence", **Journal of international Management**, vol 21, N^0 2, Université Paris Dauphine, Paris, 2017, P 155.

[3] Daphne Dafinone, The Effectiveness of Audit Committee: An Analysis of governance mechanisms as surrogates for effectiveness, Doctoral Thesis in Business School, University of London, 2001, P 67.

[4] فاطمة جاسم محمد السعد، هالة ناجي عبد النقدي، "العلاقة بين تمكين لجان المراجعة وكفاءة أداء وظيفة التدقيق الداخلي في المصارف العراقية الخاصة"، **مجلة الإدارة والإقتصاد**، المجلد 8، العدد 16، جامعة البصرة، العراق، 2014، ص ص 108-109.

الانهيارات في الشركات العالمية إلى إصدار العديد من القوانين والتشريعات التي تناولت لجان المراجعة وخصائصها ونظمت طبيعة علاقتها بمدققي الحسابات لغاية ضمان الشفافية في الأسواق المالية. بحيث طالبت تعليمات الإفصاح الصادرة عن هيئة الأوراق المالية رقم (1) لعام 1998م جميع الشركات المساهمة العامة الأردنية بتشكيل لجان مراجعة.[1]

في عام 2004م نصت المادة رقم 15 من تعليمات إفصاح الشركات المصدرة والمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق بأن "على مجلس إدارة الشركة المصدرة تشكيل لجان مراجعة من ثلاثة أعضاء من أعضائها غير تنفيذيين وتسمية أحدهم رئيسا للجنة وإعلام الهيئة بذلك وبأي تغيرات تحصل عليها".

أما في البنوك الأردنية فقد تم العمل بقانون البنوك ذو الرقم 28 الذي صدر في 2000/08/01 الذي ألزم جميع البنوك الأردنية بتشكيل لجان مراجعة حيث نصت المادة 32 منه " أنه تنشأ لدى كل بنك بقرار من مجلس إدارته لجنة مراجعة تتكون من رئيس وعضوين ينتخبهم مجلس إدارة البنك من بين الأعضاء غير منوط بهم أعمال تنفيذية داخل البنك". والمادة 33 التي نصت على أنه " تجتمع لجنة المراجعة بدعوة من رئيسها مرة كل ثلاثة أشهر على الأقل كلما دعت الحاجة إلى ذلك أو بناء على قرار من مجلس إدارة البنك".[2]

7.1. نشأة لجان المراجعة في فلسطين:

يعتبر تشكيل لجان المراجعة في فلسطين حديثا نسبيا حيث كانت هناك منذ عام 2000م تعليمات غير ملزمة بتشكيل لجان المراجعة في المصارف الفلسطينية، ورغم ذلك تم تشكيلها من بين أعضاء مجالس إدارتها دون أن يكون هناك تعليمات ملزمة، وفي عام 2002م صدر القانون العام للمصارف رقم (2) حيث قضت المادة 41 منه إلزام المصارف الفلسطينية بضرورة تشكيل لجان مراجعة، واستمرارا لجهود سلطة النقد الفلسطينية في مواكبة التطورات العالمية بخصوص تطبيق مبادئ الحوكمة، أصدرت في عام 2009م دليل القواعد والممارسات الفضلى لحوكمة المصارف في فلسطين، الذي يعتبر من أهم الإصدارات التي تناولت مهام وصلاحيات لجان المراجعة، وفي عام 2010م أصدرت سلطة النقد القانون العام للمصارف الجديد رقم (9) الذي أكد على ضرورة تشكيل لجان مراجعة.[3]

8.1. نشأة لجان المراجعة في مصر:

في مصر باتت الحاجة ملحة إلى لجان المراجعة في الشركات المساهمة المصرية نظرا لحاجة بيئة الرقابة والتدقيق إليها وذلك لحماية مصالح المستثمرين في الشركات ولدعم الهيكل الرقابي لهذه الأخيرة من أجل مواجهة الخلل أو ضعف الثقة في النظام الرقابي وبسبب تطور الأنشطة الاقتصادية والتجارية والمالية في مصر وتوجه الحكومة المصرية نحو تحفيز القطاع الخاص، لذلك يمكن القول بأن مصر تتبع المدخل الإلزامي الذي يقضي بقيام كل شركة مساهمة بتكوين لجنة مراجعة بها من غير أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين وذلك بموجب اللائحة التنفيذية لقانون رقم 93 لعام 2000م حيث تختص لجان المراجعة

---

[1] عبد المطلب السرطاوي، علام حمدان، صبري مشتهى، عماد أبو عجيلة، "أثر لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية على الحد من إدارة الأرباح دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية ما قبل الأزمة المالية العالمية"، **مجلة جامعة النجاح للأبحاث العلوم الإنسانية**، المجلد 27، العدد 4، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2013، ص 822.

[2] محمد فوزي أبو الهيجاء، أحمد فيصل خالد الحايك، "خصائص لجان التدقيق وأثرها على فترة إصدار تقرير المدقق دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة الأردنية"، **مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية**، المجلد 20، العدد 2، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2012، ص 444.

[3] سالم عبد الله حلس، ماهر إبراهيم محمد أبوريدة، "دور مجالس الإدارة في تحسين أداء لجان التدقيق في المصارف المدرجة في بورصة فلسطين"، **مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية**، المجلد 23، العدد 2، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2015، ص 95.

بفحص وتقويم أعمال إدارة التدقيق الداخلي والخارجي والتحقق من استجابة إدارة الشركات لملاحظات مدققي الحسابات.

9.1. نشأة لجان المراجعة في العراق:

تم تشريع لجان المراجعة ضمن القوانين المصرفية في العراق لعام 2004م حيث تضمن قانون المصارف العراقي رقم 94 في مادته 24 إلزام كافة المصارف بتشكيل لجان مراجعة تكون تابعة لمجلس الإدارة، وقد حدد القانون واجبات هذه اللجان كما حدد بشكل مختصر الشروط الواجب توافرها في اللجنة وفي أعضائها كما أصدر البنك المركزي العراقي التعليمة رقم 4 لعام 2010م تسهل تنفيذ قانون المصارف السابق ذكره وتضمن في مادته 65 الفقرة الثالثة تحديد مهام لجان المراجعة.[1]

يتبين من كل ما سبق أن فكرة لجان المراجعة قديمة نسبيا، فقد اعتبرت الولايات المتحدة الأمريكية أول الدول التي تبنتها بحيث أوصت المنظمات المهنية والهيئات بسوق الأوراق المالية بتكوينها باعتبارها أداة رقابية فعالة على تصرفات إدارة الشركة والتحقق من مدى إنجازها لمسؤولياتها، ثم أخذت لجان المراجعة في الانتشار بصورة كبيرة خلال العقدين السابقين في ظل تزايد الاهتمام بمهنة التدقيق فشملت دول المملكة المتحدة، كندا، فرنسا وحتى الدول العربية حيث بذلت الجهود لتكوينها ونشطت المطالبات بتقنينها.

2. أسباب إنشاء لجان المراجعة:

تزايد الاتجاه نحو الاعتماد على لجان المراجعة من أجل مساعدة مجالس الإدارة على الوفاء بمسؤولياتها الإشرافية وقد ذكر "George and Lilien" عدة أسباب أدت لإنشاء لجان المراجعة في الشركات منها:[2]

- ضخامة مجالس الإدارة وعدم التجانس بين مجموعة الأعضاء بما لا يتناسب مع تناول العمليات الشاقة المليئة بالتفاصيل والخاصة باستعراض مراجعة التقارير المالية للشركة.
- مواعيد تقديم التقارير المالية حيث يتطلب في بعض الدول ضرورة النشر الفعلي لتقارير مالية ربع سنوية إلى جانب التقارير السنوية وهو ما يستلزم قدرا كبيرا من الوقت والجهد وقد يكون إشراك كافة أعضاء مجلس الإدارة في هذه العملية التي تستغرق وقتا طويلا أمرا لا يتسم بالكفاءة من ناحية تخصيص موارد مجلس الإدارة.
- طبيعة الاختلافات المحتملة والتي قد تنشأ بين مصالح الإدارة ومصلحة جودة التقارير المالية التي قد لا تجعل من الملائم تدخل أعضاء مجلس الإدارة من المديرين الموظفين في عملية إعداد التقارير.
- الإشراف الفعال على عملية إعداد التقارير بخاصة في الشركات العامة الضخمة الذي يتطلب قدرا كبيرا من الخبرة والممارسة في المحاسبة والإدارة المالية.
- ظهرت فكرة تكوين لجان المراجعة نتيجة لوجود بعض الضغوط التي قد تمارسها إدارة تلك الشركات والبنوك على مدقق الحسابات الخارجي مما قد يؤثر سلبا على استقلاليته وحياده، خاصة وأن الإدارة تملك سلطة تحديد أتعابه وسلطة عزله، ويمكن القول إن المحافظة على استقلال مدقق الحسابات الخارجي هو الأساس في نشأة فكرة لجان المراجعة.
- ساعدت كثير من العوامل على تبرير وجود لجان المراجعة لعل أهمها:

• تزايد حالات الفشل المالي للعديد من الشركات والبنوك وحالات الغش والتلاعب بها، الأمر الذي أدى إلى رغبة الشركات في تدعيم عملية الرقابة على أنشطتها والتأكد من سلامة تطبيق المبادئ المحاسبية.

---

[1] فاطمة جاسم محمد السعد، هالة ناجي عبد النقدي، مرجع سابق، ص ص 109-110.

[2] أمين السيد أحمد لطفي(ي)، **تفعيل آليات المراجعة في محاربة الإحتيال والفساد**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2014، ص ص 265-266.

- زيادة الضغوط من جانب مستخدمي التقارير المالية على الشركات لإظهار نتيجة أعمالها ومركزها المالي بصورة حقيقية وسليمة.
- التناقض الموجود بين مدققي الحسابات الخارجيين وبين إدارة الشركة خاصة في مجال المحافظة على استقلال المدقق لإبداء الرأي الفني المحايد.

وعليه؛ فإن من أهم أسباب إنشاء لجان المراجعة عدم الشفافية والتلاعبات على مستوى التقارير المالية إضافة إلى حالات الإفلاس والانهيارات التي طالت كبريات الشركات، حيث دعت الحاجة إلى حماية المستثمرين بإصدار الهيئات المختصة لقرارات وتقارير تؤكد على ضرورة تشكيل مثل هذه اللجان وتفعيل دورها لتقوية الرقابة وتدعيم الثقة في التقارير المالية ولمعالجة الخلل الموجود في إدارة الشركات وتعزيز حوكمتها.

المطلب الثاني: مفهوم لجان المراجعة

تعتبر لجان المراجعة من أهم الآليات التي تقوم عليها حوكمة الشركات، بل وتعتبر النواة الأساسية لهذه الأخيرة نظرا لما تسعاه من تحقيق التوازن بين المصالح المتعارضة لكل من المسيرين وأعضاء مجالس الإدارة من جهة والمستثمرين والمساهمين من جهة أخرى. ونظرا لتعدد مهام ومسؤوليات لجان المراجعة واختلاف أدوارها من شركة إلى أخرى ومن دولة إلى أخرى، أدى ذلك إلى عدم إعطاء مفهوم موحد لهذه اللجان، وقد تعددت الجهات التي قامت بإعطاء مفهوم لجان المراجعة سواء كانت جهات رسمية أم معاهد تدقيق عالمية أم دراسات تتعلق بلجان المراجعة، إذ ركزت تلك الجهات على العديد من الأمور التي تخص تلك اللجان من حيث طبيعتها، كيانها، مهمتها ووظائفها، وفي هذا المطلب عرض لأهم التعاريف المقدمة.

1. مفهوم لجان المراجعة من وجهة نظر الهيئات والمنظمات المهنية:

عرفت لجنة Treadway لجان المراجعة بأنها: " أداة تستخدمها إدارة الشركة في اتخاذ القرارات المالية في الشركة حين لا تملك الوقت أو الخبرة لمعرفة التفاصيل المتعلقة بالأمور المالية".

أما بنك إنجلترا فعرفها بأنها: "لجنة منبثقة عن 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".[1]

وعرفتها هيئة الأوراق المالية الأمريكية (SEC) بأنها: " لجنة منبثقة من مجلس إدارة الشركة تقتصر عضويتها على الأعضاء غير التنفيذيين أو غالبيتها من الأعضاء غير التنفيذيين، على أن تشتمل مسؤوليتها في مراجعة المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة داخل الشركة والاجتماع بالمدقق الخارجي ومناقشته حول نتيجة عملية التدقيق وأيضا التأكيد على ملائمة نظم الرقابة المالية للشركة".[2]

وتم تعريفها من قبل المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (CICA) على أنها: "لجنة منبثقة من مجلس إدارة الشركة تتمثل مسؤولياتها في مراجعة التقارير المالية السنوية قبل تقديمها إلى مجلس الإدارة كما تعمل كحلقة وصل بين إدارة الشركة ومدقق الحسابات الخارجي وتتضمن مسؤولياتها أيضا تعيين المدقق

[1] فاطمة جاسم محمد السعد، هالة ناجي عبد النقدي، مرجع سابق، ص 105.

[2] عفاف إسحق أبوزر، "تأثير دور لجان التدقيق في إدراك مخاطر أعمال الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان دراسة ميدانية"، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، المجلد 35، العدد 3، جامعة المنصورة، مصر، 2011، ص 489.

الخارجي واستعراض نطاق عمليات التدقيق ونتائجها ونظم الرقابة الداخلية والمعلومات المالية الموجهة للنشر".[1]

كما عرفت بموجب قانون Sarbanes Oxley (2002م) في الولايات المتحدة الأمريكية على أنها: "لجنة يتم تشكيلها من قبل ومن بين أعضاء مجلس إدارة الشركة بغرض الإشراف على مراجعة عمليات إعداد التقارير المحاسبية والمالية وأيضا مراجعة الإفصاح في التقارير والقوائم التي تنشرها الشركة".[2]

وعرف بنك بريطانيا لجان المراجعة بأنها: " لجان فرعية تابعة لمجلس إدارة الشركة تكون مسؤولة عن متابعة المسائل المالية في الشركة وذلك لمساعدة مجلس الإدارة في اتخاذ القرارات المالية والتي قد لا يكون لديه الوقت أو الخبرة لمعرفة تفاصيلها".

أما المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) فعرفها بأنها: " الإدارة التي من خلالها يتم كبح جماح التصرفات غير الشرعية من قبل الإدارة العليا للشركات".[3]

في حين أشار دليل قواعد حوكمة الشركات المساهمة المدرجة ببورصة عمان لعام 2008م والصادر عن هيئة الأوراق المالية الأردنية إلى أن: " لجان المراجعة تتكون من ثلاثة أعضاء غير تنفيذيين على الأقل يتوافر فيهم الخبرة والمعرفة في الأمور المالية والمحاسبية ويتمتع اثنان بالاستقلالية عن مجلس الإدارة، تناط لأحدهما مهمة رئاستها وتتخذ اللجنة قراراتها بالأكثرية المطلقة وتقوم بوضع خطة عمل تفصيلية توضح مهامها ومسؤولياتها وبموافقة من مجلس الإدارة ويحق للجنة كذلك طلب المشورة القانونية أو المالية أو الإدارية من أي مستشار خارجي".[4]

2. مفهوم لجان المراجعة من موجة نظر الكتاب والباحثين:

عرف "Richard Ferry" رئيس مجلس إدارة Ferry Korn العالمية لجنة المراجعة بأنها: "لجنة محكمة منبثقة من مجلس الإدارة مكونة بشكل رئيسي من مديرين غير تنفيذيين يتسمون بالاستقلال على عكس اللجان المحكمة الأخرى المكونة من مجلس الإدارة مثل اللجان المالية أو التنفيذية".

وقد عرف " Chris Mallin" لجان المراجعة على أنها: " لجنة مكونة من مديرين غير تنفيذيين مسؤولة عن تقييم أداء مجلس الإدارة والتأكد من أن القرارات التنفيذية لم يتم اتخاذها بشكل فردي وإجراء تقييم دوري لنظام الرقابة الداخلية والمساهمة في تحديد المهام والمسؤوليات لكل من التدقيق الداخلي والخارجي".

أما "Marrian" 1988م فقد عرفها على أنها: "لجنة مكونة من ثلاثة إلى خمسة مديرين غير مكلفين بالمسؤوليات التنفيذية للإدارة المالية ومن أهم أعمالها مراجعة التقارير المالية وكذلك تقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية والمحاسبية للشركة ومناقشة نتائج التدقيق مع كل من المدقق الداخلي والخارجي وإعطاء توصيات بشأن ترشيح وتحديد أتعاب المدقق الخارجي".[5]

---

[1] Abdulaziz Abdulsaleh, "Corporate governance role of audit committee in the banking sector evidence from Libya", **International Journal of Economics and Management Engineering**, Vol 8, N^0 2, World Academy of Science, Schoolar Waset, 2014, P 593.

[2] Michael Alles, Srikant Datar, John Friedland, "Governance Linked Coverage: Leveraging the audit committee to manage governance risk", **International Journal of Disclosure and Governance**, Vol 2, N^0 2, 2005, P 120.

[3] عيسى شقبقب، يحي زغار، **"فعالية لجان المراجعة للحد من اثار المحاسبة الإبداعية"، مجلة المؤسسة**، المجلد 4، العدد 1، جامعة الجزائر 3، 2015، ص 69.

[4] عبد المطلب السرطاوي، علام حمدان، صبري مشتهى، عماد أبو عجيلة، مرجع سابق، ص 825.

[5] رشا حمادة، **"دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية**، المجلد 26، العدد 2، جامعة دمشق، 2010، ص ص 101-102.

وينص تعريف آرثر أندرسن " Arthur Andersen" 1992م على أن " لجنة المراجعة هي لجنة من المديرين المكلفين ليس بإدارة الأعمال ولكن الإشراف على كيفية التحكم في الأعمال والإبلاغ عنها وتنفيذها".[1]

وينص تعريف " Elder and Others" 2010م على أنها: "لجنة تتضمن عدد مختار من الأشخاص من بين أعضاء مجلس إدارة الشركة تكون مسؤولة عن المحافظة على استقلالية المدقق عن الإدارة". وعرفتها سلسلة "Barron's Educational Series" 2005م بأنها: "هيئة مشكلة من قبل مجلس إدارة الشركة للإشراف على عمليات التدقيق". كما عرفها "Braiotta" 1994م بأنها: "لجنة يتم تعيين أعضائها عن طريق الشركة من الأعضاء غير التنفيذيين بمجلس الإدارة وتعتبر قناة إتصال بين مجلس الإدارة والمدقق الخارجي للشركة وفي نفس الوقت لها دور رقابي على جميع عمليات الشركة".[2]

وعرفت لجنة المراجعة كذلك على أنها: "لجنة تتكون من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين وذلك لتقديم رؤية عن مدى تحقيق حوكمة الشركات ويجب أن يكون لها خط مباشر مع المساهمين عن طريق تقرير منفصل عن التقرير السنوي، وتسعى اللجنة كذلك إلى ضمان تأهيل الإدارة من أفراد مؤهلين وذوي خبرة لضمان قدرتهم على إدارة المخاطر بفعالية ولابد أن يكون أعضاء اللجنة من الأفراد الأكفاء ذوي الخبرة لضمان قدرتهم على الإلتزام بتخصيص وقت كاف وجهد لمهمة الرقابة والتدقيق والمساءلة ومتابعة مدى الإلتزام بالقيم الأخلاقية وترتيبات الحوكمة".[3]

وهناك من عرف لجان المراجعة بأنها: "تتمثل في عدد من أعضاء مجلس إدارة الشركة محل التدقيق يحملون مسؤولية مساعدة المدققين في الحفاظ على الحياد عن الإدارة، وتتكون معظم لجان المراجعة من ثلاثة إلى خمسة أعضاء وقد تمتد لتشمل سبعة أعضاء من أعضاء مجلس الإدارة من غير المديرين، وتتعامل لجان المراجعة عادة مع عدد من الأمور مثل تحديد مكتب التدقيق الذي سيتم التعاقد معه وتحديد مجال خدمات هذا المكتب ويلتقي أعضاء هذه اللجنة دوريا مع مكتب التدقيق والإدارة".[4]

وتم تعرفها كذلك بأنها: "لجان تشكل من قبل مجلس إدارة الشركة لغرض القيام بدور الوسيط بين إدارة الشركة والمدققين الخارجيين للشركة، فهي التي ترشح إنتخابهم والتي توصي بمبالغ أتعابهم والوقوف على مدى كفاءة ومستوى أعمال التدقيق الخارجي الذي ترغب الشركة في تعيينه مدققا خارجيا لحسابات الشركة".[5]

عرفت أيضا على أنها: "لجان مكونة من ثلاثة أعضاء على الأقل من بين أعضاء مجلس الإدارة المستقلين غير التنفيذيين، ويمتلك أحد أعضائها على الأقل خبرة مالية ومحاسبية وتشكل هذه اللجان من قبل مجلس الإدارة ويحكم عملها دليل مكتوب يبين بوضوح مسؤولياتها وطرق القيام بها، كما تمتلك اللجان السلطة الكافية للقيام بمهامها وتقوم بمهام عديدة أهمها دراسة التقارير المالية قبل رفعها إلى مجلس الإدارة، كما تعمل كوسيط بين المدقق الخارجي ومجلس الإدارة ومن مهامها أيضا تعيين المدقق الخارجي وفحص خطة ونتائج عملية التدقيق ودراسة نظام الرقابة الداخلية".[6]

وربط " Dezoot et Reed" 2002م مفهوم لجان المراجعة بمفهوم الفعالية باعتبارها شرطا من شروط الحوكمة فعرفها: " هي لجنة المراجعة الفعالة تتكون من أعضاء من ذوي الكفاءة ويجب أن يمنح

---

[1] Abdulaziz Abdulsaleh, Op. Cit., P 593.

[2] عفاف إسحق أبوزر، مرجع سابق، ص 489.

[3] حسين أحمد دحدوح،" دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات دراسة ميدانية"، **مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية**، المجلد 24، العدد 1، جامعة دمشق، 2008، ص 256.

[4] ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص 123.

[5] زاهرة عاطف سواد، مرجع سابق، ص 195.

[6] سامح محمد رضا رياض أحمد،" دور لجان المراجعة كأحد دعائم الحوكمة في تحسين جودة التقارير المالية دراسة تطبيقية"، **المجلة الأردنية في إدارة الأعمال**، المجلد 7، العدد 1، الجامعة الأردنية، 2011، ص 51.

لهم الإستقلالية والسلطة والموارد اللازمة لحماية حقوق أصحاب المصالح من خلال ضمان جودة التقارير المالية وأنظمة الرقابة الداخلية والتحكم في المخاطر وكل متطلبات الرقابة".[1]

ويرى "Smith" 2006م أنها: "لجنة تشبه اللجان الأخرى لمجلس الإدارة حيث أنها تصمم من قبل مجلس الإدارة لجعل أداء واجبات المجلس أكثر كفاءة، حيث أن إنشاء لجان مراجعة يسمح للمجلس ولذوي الخبرة بمعالجة القضايا المحددة بشكل أفضل وبخبرة أكبر وتوفر قيمة أكبر للمجلس وهي عبارة عن لجنة تتكون من بعض أعضاء مجلس الإدارة الذين لديهم خبرة في الشؤون المالية والإدارية".[2]

من التعاريف السابقة يمكن أن نخلص إلى أن لجان المراجعة عبارة عن لجان إشراف ورقابة منبثقة عن مجلس إدارة الشركة تقتصر عضويتها على الأعضاء غير التنفيذيين ممن لديهم خبرة بمجال المحاسبة والتدقيق، كما ينبغي أن تمتلك هذه اللجان السلطات والصلاحيات الكافية للقيام بالمهام المنوطة بها من مراجعة للمبادئ والسياسات المحاسبية المعتمدة في إعداد التقارير المالية ومراجعة الإفصاح في التقارير المالية المنشورة والتأكد من كفايتها وملاءمتها لمستخدميها ودعم استقلال المدقق الخارجي ومناقشته لنتائج التدقيق ومراجعة الالتزام بتطبيق قواعد الحوكمة والتأكد من ملاءمة نظام الرقابة الداخلية.

وعليه؛ فإن السمات الأساسية لهذه اللجان تتمثل في أنها:

- لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة.
- مكونة من أعضاء غير تنفيذيين.
- لجنة مهنية على درجة عالية يتوافر لدى أعضائها الخبرة والمعرفة في مجال المحاسبة والتدقيق.
- تقوم بالإشراف والرقابة على مجموعة من الأطراف الداخلية والخارجية في الشركة ومراجعة الإلتزام بالقواعد الأخلاقية وترتيبات الحوكمة.
- تقوم بالتنسيق بين عدد من الأطراف الداخلية.
- تهدف إلى حماية حقوق المساهمين.

في الأخير؛ يمكن القول إن مفهوم لجان المراجعة قد لاقى اهتماما كبيرا في أدبيات التدقيق إلا أنه لا يوجد تعريف علمي دقيق لها وذلك لكونه يختلف باختلاف المحيط المهني، وعادة ما يكون مرتبط بطبيعة الوظائف والمسؤوليات الموكلة لها، كما يمكن ربطه بمفهوم الفعالية باعتبارها شرط من شروط الحوكمة. وعلى الرغم من اختلاف وتعدد التعاريف المقدمة للجان المراجعة سواء من طرف الهيئات أو الباحثين، إلا أن تدور حول فكرة أساسية واحدة وهي أنها تمثل أحد الأركان الأساسية لحوكمة الشركات ومن أهم الضوابط المانعة لحدوث الأخطاء والغش والاحتيال نظرا لصلتها بكل من المدقق الداخلي والخارجي وباعتبارها من إحدى اللجان الرئيسية لمجلس الإدارة.

المطلب الثالث: أهمية لجان المراجعة

تنبع وتتجلى أهمية لجان المراجعة من كونها أحد دعائم وآليات الحوكمة، وذلك من خلال الدور الرقابي الذي تؤديه داخل الشركة بالإضافة إلى الإشراف والتنسيق بين مختلف الأطراف الداخلية والخارجية لها، ولعل الحافز الذي دفع لإنشاء والاهتمام بلجان المراجعة هو المنافع المتوقعة منها التي تقدمها لجميع الأطراف كمجلس الإدارة، المدقق الداخلي، المدقق الخارجي، المساهمين وأصحاب المصالح ولإبراز أهمية هذه اللجان تم التطرق في هذا المطلب لمختلف المنافع التي تقدمها للأطراف السالفة الذكر.

1.أهمية لجان المراجعة لمجلس الإدارة:

إن إنشاء لجان المراجعة سوف يؤدي إلى مساعدة أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين من تنفيذ مهامهم ومسؤولياتهم، خاصة فيما يتعلق بنواحي المحاسبة والتدقيق وذلك من خلال تحسين الاتصال بين مجلس

[1] Emiliano Ruiz Barbadillo, Laura Sierra Garcia, Manuel Orta Perez, Op. Cit., P 308.

[2] فاطمة جاسم محمد السعد، هالة ناجي عبد النقدي، مرجع سابق، ص 106.

الإدارة والمدقق الخارجي عن طريق الاجتماع به أثناء وفي نهاية عملية التدقيق وتوصيل نتيجة هذه الاجتماعات إلى مجلس الإدارة والمساعدة في حل المشاكل التي قد يواجهها المدقق مع إدارة الشركة فيما يتعلق بإعداد التقارير المالية.[1]

من ناحية أخرى، فإن وجود لجان مراجعة بما لديها من استقلالية وخبرة في أعضائها سوف يؤدي إلى تحسين الاتصال بين مجلس الإدارة وقسم التدقيق الداخلي داخل الشركة بالشكل الذي يدعم دورها واستقلاليتها ويجعل مجلس الإدارة على دراية تامة بالمشاكل التي يواجهها التدقيق الداخلي، والأكثر من ذلك تقوم لجان المراجعة بتقديم الحلول المناسبة لمجلس الإدارة والتي تؤدي إلى تفعيل الدور الرقابي والإشرافي له اتجاه وظيفة التدقيق الداخلي.[2]

2.أهمية لجان المراجعة للتدقيق الداخلي:

إنشاء لجان المراجعة أدى إلى وجود العديد من المنافع لقسم التدقيق الداخلي داخل الشركة، فوجود لجنة مستقلة تقوم باختيار رئيس قسم التدقيق الداخلي وتوفير الموارد اللازمة لهذا القسم والاجتماع المستمر به لحل المشاكل التي قد تنشأ بين هذا القسم وإدارة الشركة وفي نفس الوقت قيام قسم التدقيق الداخلي بإرسال تقاريره إلى لجنة المراجعة والتي تعتبر قناة اتصال بين هذا القسم ومجلس الإدارة، كل هذا سوف يؤدي في النهاية إلى زيادة الاستقلالية وتفعيل الدور الذي يلعبه قسم التدقيق الداخلي بالشركة.

وفي هذا المجال أشارت العديد من الأبحاث العلمية التي قامت بدراسة العلاقة بين لجان المراجعة وقسم التدقيق الداخلي بالشركات إلى التأكيد على أهمية لجان المراجعة في زيادة فعالية المدقق الداخلي وزيادة استقلاليته بالشكل الذي يمكنه من تنفيذ مسؤولياته الرقابية، ومن ناحية أخرى فإن وجود لجان مراجعة سوف يمكن المدقق الداخلي من زيادة التفاعل مع المدقق الخارجي باعتبار أن من ضمن مسؤوليات لجان المراجعة هو التنسيق وزيادة الاتصال بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي بالشكل الذي يؤدي إلى مساعدة كلا من الطرفين بالوفاء بمسؤولياته وزيادة إمكانية الاعتماد على المعلومات والتقارير المحاسبية والمالية التي تصدرها الشركة.[3]

3.أهمية لجان المراجعة للتدقيق الخارجي:

تعرضت مهنة التدقيق الخارجي لكثير من الانتقادات المتعلقة بفعاليتها وذلك في ضوء الانهيارات المالية وهو الأمر الذي أدى إلى قيام الهيئات العالمية بتقديم حلول من شأنها تفعيل الدور الذي تؤديه، ومن ضمن هذه الحلول الاهتمام بالدور الذي تلعبه لجان المراجعة في تدعيم استقلالية المدقق الخارجي بالشكل الذي يسمح له بأداء مهامه من دون ضغط أو تدخل من إدارة الشركة.

وفي هذا المجال قام مجلس معايير التدقيق "Auditing Standards Board" (ASB) في الولايات المتحدة بإصدار مجموعة من النشرات والتقارير المتعلقة بأهمية دور لجان المراجعة في عملية التدقيق الخارجي، ومن الملاحظ أن جميع هذه المعايير اهتمت بطبيعة العلاقة بين لجان المراجعة والتدقيق الخارجي وحددت مجموعة من المسؤوليات لهذه اللجان اتجاه التدقيق الخارجي هي:[4]

- دور لجان المراجعة في تحديد أتعاب المدقق الخارجي.
- دور لجان المراجعة في حل المشاكل التي قد تنشأ بين المدقق الخارجي وإدارة الشركة.

---

[1] صارة جريو، نبيل بوفليح،" دور لجان التدقيق في دعم وتحسين حوكمة الشركات"، **مجلة المنهل الإقتصادي**، المجلد 2، العدد 1، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر، 2019، ص 114.

[2] محمد مصطفى سليمان، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2014، ص 363.

[3] محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص ص 322-323.

[4] نوار محمد منير علي، فيحاء عبد الله يعقوب، "دور لجان التدقيق في التقليل من خطر ارتباط المدقق الخارجي وحكمه بشأن قبول التكليف"، **مجلة دراسات محاسبية ومالية**، المجلد 12، العدد 38، جامعة بغداد، 2017، ص 94.

- دور لجان المراجعة في زيادة تفاعل المدقق الخارجي مع قسم التدقيق الداخلي للشركة.
- أهمية قيام لجان المراجعة بالإشراف على عملية تدقيق التقارير المالية السنوية وذلك قبل المصادقة عليها من قبل مجلس الإدارة.

فللجان المراجعة أهمية كبيرة في زيادة فاعلية واستقلالية المدقق الخارجي فضلا عن دورها في اختياره وتحديد أتعابه والعمل على حل المشاكل التي تنشأ بينه وبين إدارة الشركة فيما يتعلق بالنواحي المحاسبية وبالطبع فإن هذا سوف يؤدي إلى زيادة ثقة الأطراف الخارجية في تقرير المدقق الخارجي بصفة خاصة وفي مهنة التدقيق بصفة عامة.

4.أهمية لجان المراجعة للمستثمرين والأطراف الخارجية:

أظهرت العديد من التقارير مثل تقرير "Blue Ribbon Committee" في الولايات المتحدة إلى أن إنشاء لجان المراجعة داخل الشركات سوف يؤدي إلى زيادة الشفافية والموثوقية في المعلومات والتقارير المحاسبية التي تصدرها الشركات للأطراف الخارجية، فوجود لجنة مستقلة تقوم بعملية الإشراف على إعداد التقارير المالية وعلى تدعيم استقلالية ودور كل من التدقيق الداخلي والخارجي والتأكيد على الالتزام بقواعد حوكمة الشركات سوف يؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين والأطراف الخارجية التي تبني قراراتها على المعلومات المالية التي تصدرها الشركات في هذه التقارير. وإن العديد من البورصات المالية العالمية تطالب الآن الشركات المسجلة بها بضرورة أن تقوم لجان المراجعة في هذه الشركات بإصدار تقرير خاص بها يرفق ضمن التقارير المالية توضح فيه المسؤوليات التي قامت بتنفيذها خلال الفترة ورأيها في الإفصاح عن المعلومات والتقارير المحاسبية وهذا بالتالي سوف يؤدي إلى زيادة درجة ثقة المستفيدين من هذه التقارير.[1]

وعليه؛ تتجلى الأهمية البالغة للجان المراجعة في دعم الأطراف السالفة الذكر بما يساعد في تفعيل حوكمة الشركات وترسيخها من خلال الدور الحيوي الذي تلعبه في ضمان جودة التقارير المالية والإشراف والرقابة على عملية التدقيق الداخلي والخارجي وإرساء الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية، علاوة على ذلك يشير البعض إلى أن الشركات بمجرد إعلانها عن إنشاء لجان مراجعة يكون على حركة أسهمها بسوق الأوراق المالية أثر ملحوظ، هذا بالإضافة إلى انخفاض معدلات حدوث الغش والتصرفات غير القانونية بتقاريرها وزيادة الثقة في معلوماتها المالية وعليه يعتبر تكوين لجان المراجعة تطوير لمهنة التدقيق في معناها الواسع.

المطلب الرابع: أهداف لجان المراجعة

يصعب تحديد أهداف لجان المراجعة إذ تختلف هذه الأهداف حسب المهمات ووظائف هذه اللجان في الشركات والبيئات المختلفة والجهات التي تقوم باختيارها والأغراض التي تسعى إلى تحقيقها. فقد أكد كل من " Williams and Krishnagopal" أن الهدف من تشكيل لجان مراجعة هو تحمل بعض مسؤوليات مجلس الإدارة وكذا العمل على تحقيق استقلالية المدققين الداخليين والخارجيين كما تعمل على تحسين كفاءة عمل مجلس الإدارة وتحسين جودة خدمات التدقيق المقدمة وحماية مصالح المستثمرين من خلال زيادة الثقة في التقارير المالية التي يعتمدون عليها.

كما قدم كل من Seow and Goodwin تصوراتهم لهدف تكوين لجان المراجعة وهو العمل على تحسين فاعلية عمل التدقيق الخارجي ومنع إكتشاف أوجه الضعف في الرقابة والغش والأخطاء في التقارير المالية. في حين يرى "Zabihollah Rezaee" أن الهدف الأساسي من تشكيل لجان المراجعة يتمثل في

[1] حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، عصام نعمه قرميط، مرجع سابق، ص 440.

الإشراف الفعال على إعداد التقارير المالية ونظام الرقابة الداخلية وعملية التدقيق وكذا إشرافها على مدى تطبيق مبادئ الحوكمة في الشركة.[1]

أما "Knapp" 1987م فيرى أن الهدف النهائي للجان المراجعة هو الدفاع عن مصالح المستثمرين وتقليل مشاكل الوكالة في الشركات التي تتميز بعدم تناسق المعلومات، بالإضافة إلى ذلك أظهر "Spira" 2003م أن لجان المراجعة هي لجان فعالة هدفها حماية مصالح المساهمين وضمان موثوقية المعلومات التي يتم الكشف عنها.[2] ويرى "Marrian" 1988م أن من أهداف لجان المراجعة تتمثل في:

- تعزيز دور وفعالية أعضاء مجلس الإدارة.
- مساعدة أعضاء مجلس الإدارة في الاضطلاع بمسؤولياتهم القانونية فيما يتعلق بإعداد التقارير المالية.
- المحافظة على استقلالية المدققين وتعزيزها.
- مساعدة المدققين في الإبلاغ عن أوجه القصور الخطيرة في بيئة الرقابة أو نقاط الضعف الإدارية.
- تحسين الاتصال بين مجلس الإدارة والمدققين الداخليين والخارجيين.
- زيادة ثقة المساهمين في مصداقية وموضوعية التقارير المالية.

أما "Collier" 1992م فيرى الهدف الأساسي لإنشاء لجان المراجعة يتمثل في التحسين من كفاءة أعضاء مجلس الإدارة وتحقيق فوائد لعملية التدقيق من خلال تعزيز مكانة المدققين وتحسين الاتصال بينهم وضمان تنفيذ الشركات لعملياتها في إطار أخلاقي.

وبحسب "Demb and Neubauer" 1992م الهدف من لجان المراجعة هو التركيز على قضايا الرقابة والمساءلة بحيث وصفوا لجان المراجعة "بأنها تجسيد لمسؤولية إشراف مجلس الإدارة". في حين أكد تقرير "Treadway" بقوة على الدور والهدف الأساسي للجان المراجعة والذي يتمثل في الرقابة على التقارير المالية. وأكدت دراسة "Bradbury" 1990م أن الهدف من تشكيل لجان المراجعة يرجع لتحقيق ثلاثة أغراض تتمثل في زيادة مصداقية التقارير المالية المدققة، مساعدة مجالس الإدارة في الوفاء بمسؤولياتها واستقلالية المدقق.[3]

بعد عرض التصورات السابقة يمكن إيجاز أهداف لجان المراجعة في النقاط التالية:

- توفير الاستقلالية والحياد لكل من المدقق الداخلي والخارجي.
- التنسيق بين جهود المدقق الداخلي والخارجي لتفادي التعارض أثناء تأدية مهام كلا منهما.
- تحقيق التكامل بين أنشطة التدقيق والتأكيدات الداخلية والخارجية ونظم الرقابة المتبعة في الشركات.
- تحسين جودة أداء أنظمة الرقابة الداخلية مما ينعكس بالإيجابية على أداء المدقق الداخلي والخارجي.
- تحسين أداء مجلس الإدارة خاصة فيما يخص الجانب المالي والمحاسبي.[4]
- مساعدة مجلس الإدارة على تنفيذ مسؤولياته القانونية والإدارية.
- التأكد من كفاءة نظم إدارة المخاطر وكفاءة وفعالية العمليات التشغيلية.
- مناقشة السياسات الاستراتيجية وسياسة إدارة المخاطر مع الإدارة.

---

[1] عبد الحميد حسياني، أهمية وجود لجان المراجعة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل الاتجاه الدولي نحو تعزيز حوكمة المؤسسات، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2014-2015، ص 133.

[2] Mohamed Ali Zarai, Wided Bettabai, "Impact de l'efficacité des comités d'audit sur la qualité des bénéfices comptables divulgués", **Revue Gouvernance**, Vol 4, N^0 1, Université D'ottawa, Canada, 2007, P6.

[3] Laura Spira, **The Audit Committee Performing Corporate Governance**, Kluwer Academic Publishers, New York, 2002, PP 16-18.

[4] عائشة لشلاش، هيشام بوعلي، **"لجنة التدقيق كأحد دعائم حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة ميدانية"، مجلة البشائر الاقتصادية**، المجلد 3، العدد 1، جامعة بشار، الجزائر، 2017، ص ص 178-179.

- منح الثقة لمستخدمي التقارير المالية من خلال التركيز على مساءلة مجلس الإدارة اتجاه جمهور المساهمين.
- التأكد من أن العمليات المالية وتصرفات الأشخاص تتوافق مع الأنظمة والقوانين المطبقة.
- الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية وعملية الإفصاح. وزيادة جودة التقارير المالية الخاصة بالشركة.
- ضمان نزاهة التقارير المالية المنشورة وشفافية الإفصاح عن المعلومات التي تهم الأطراف المختلفة ذات العلاقة.
- الاهتمام بسمعة الشركة والحفاظ عليها عن طريق توثيق العلاقات وإجراء الحوار والاتصالات مع جميع الأطراف ذات المصلحة فيها.[1]

إضافة إلى ما سبق، تجدر الإشارة هنا إلى أن أهداف لجان المراجعة عند نشأتها كانت محصورة في الرقابة على التقارير المالية وضمان مصداقيتها وزيادة الثقة فيها، أما حديثا فأصبحت أهدافها أشمل وأعم تتم في إطار حوكمة الشركات من خلال حماية حقوق المساهمين، توفير بيئة رقابة فعالة من أهم عناصرها وظيفة مستقلة للتدقيق الداخلي، مساعدة مجلس الإدارة وتزويده بالمعلومات الملائمة والكافية لتحسين قراراته، دعم نظم إدارة المخاطر بالإضافة إلى التنسيق بين جهود كل من المدقق الداخلي والخارجي مع ضمان استقلاليتهما.

[1] لعبيدي مهاوات، فاطمة الزهراء مومن، أسماء جرموني، "دور لجان المراجعة في تفعيل الرقابة على المحاسبة الإبداعية"، **مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية**، المجلد 12، العدد 3، جامعة المسيلة، الجزائر، 2020، ص 99.

المبحث الثاني: القواعد التي تحكم عمل لجان المراجعة

تعتبر لجان المراجعة بمثابة حلقة وصل بين مجلس الإدارة وكل من المدقق الداخلي والخارجي وهي تلعب دورا مهما في الرقابة والإشراف على عمليات الشركات، ولكي تقوم بهذا الدور المنوط بها وتحقيق ما تصبو إليه يجب أن تشكل بشكل سليم مع توفير جميع الضوابط والمقومات اللازمة لذلك، كما أن التحديد الدقيق لمهامها ومسؤولياتها يؤدي إلى زيادة فعالية عمل هذه اللجان. وباعتبارها لجنة فرعية منبثقة من مجلس الإدارة ولضمان الحفاظ على علاقة واضحة بينها وبين مجلس الإدارة فيجب أن تكون لها صلاحيات مكتوبة للتعامل بشكل كافي وآليات عمل مناسبة تسمح لها بأداء دورها الرقابي بشكل ملائم. وهذا ما سيتم تناوله في هذا المبحث.

المطلب الأول: ضوابط تشكيل لجان المراجعة

يعد تشكيل لجان المراجعة خطوة مهمة في سبيل الوصول إلى الفعالية المطلوبة في فرض الرقابة على ما تقوم به الشركات من عمليات، ولقد اتفقت العديد من المنظمات والهيئات المهنية على ضرورة توافر بعض الضوابط في تشكيلها بما يضمن قيامها بالدور المنوط بها وتعظيم منفعتها وفعاليتها، فالتشكيل السليم لها يساهم في تحسين الدور الرقابي والإشرافي للشركات وفيما يلي بعض القواعد والشروط الواجب توافرها في أعضائها بطريقة تؤدي إلى تحقيق الأهداف التي أنشأت من أجلها.

1. استقلالية أعضاء لجان المراجعة:

في الواقع العملي يوجد هناك شبه اتفاق على ضرورة أن تقتصر عضوية لجان المراجعة على الأعضاء غير التنفيذيين وذلك لما لهم من استقلالية عن إدارة الشركة، حيث أظهرت العديد من الدراسات أن مقدرة أعضاء لجان المراجعة على الرقابة على إدارة الشركة تتأثر بدرجة كبيرة بمدى الاستقلالية المتوفرة في هؤلاء الأعضاء. وفي هذا الشأن أوضحت هيئة الأوراق المالية (SEC) في الولايات المتحدة الأمريكية أن لجان المراجعة عندما تتكون فقط من الأعضاء غير التنفيذيين المستقلين تكون قادرة على التقييم بموضوعية لكلا من جودة الإفصاح في التقارير المالية ومدى مناسبة وملاءمة نظام الرقابة الداخلية في الشركات. وهناك العديد من الدراسات العلمية التي أكدت على أهمية الاستقلالية بالنسبة لأعضاء لجنة المراجعة، منها الدراسة التي قام بها Raghunandan"Micmullen and " على مجموعة من الشركات الأمريكية حيث وجد أن الشركات التي ليس لديها مشاكل في التقارير المالية هي تلك الشركات التي يتكون أعضاء لجان المراجعة بها من الأعضاء غير التنفيذيين المستقلين فقط. والدراسة التي قام بها "Wright" الذي وجد أن هناك علاقة مباشرة بين جودة التقارير المالية ونسبة الأعضاء غير التنفيذيين المستقلين داخل لجان المراجعة.[1]

كما أكد قانون Sarbanes-Oxley (Sox) في البند 301 منه أنه حتى تتمتع لجان المراجعة بالمصداقية وتعمل بشكل فعال يجب أن يكون أعضاؤها مستقلين فعلا وقد عرف استقلالية الأعضاء على النحو التالي، لكي يعتبر عضو لجنة المراجعة مستقلا لا يجوز له بخلاف صفته كعضو في لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة أو أي لجنة أخرى تابعة لمجلس الإدارة:[2]

- قبول أي رسوم استشارية أو أي رسوم تعويضية أخرى من الشركة.
- أن يكون شخصا موظفا في الشركة أو أي جهة فرعية أخرى تابعة لها.

[1] محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص ص 325-326.

[2] Warren Ruppel, **Not-For-Profit Audit Committee Best Practices**, John Wiley & sons, Canada, 2006, P 19.

لذا يعد معيار الاستقلالية عن الإدارة الخاصية الأهم للجان المراجعة للقيام بدورها بشكل أفضل، فاللجنة عند أدائها وظائف المراجعة تتخذ مواقف ليس بالضرورة أن تكون مؤيدة للإدارة، فلجنة المراجعة يمكن أن تأتي على معارضة لأحكام المديرين أو اتخاذ مواقف معاكسة لتلك الخاصة بالإدارة فمن الضروري ألا تكون استقلالية هؤلاء الأعضاء محل شك، ويمكن اعتبار أعضاء لجنة المراجعة مستقلين إذا لم تكن هناك علاقة بينهم وبين إدارة الشركة من شأنها التأثير عليهم في أداء واجباتهم من أمثلة هذه العلاقة أن: [1]

- لا يكون من موظفي الشركة أو أحد الشركات التابعة لها.
- لا يحصل على أي مكافأة مالية من الشركة أو أحد الشركات التابعة لها بخلاف المكافأة التي يحصل عليها مقابل الخدمة في مجلس الإدارة.
- لا يكون أحد أقاربه موظف تنفيذي في داخل الشركة أو أحد الشركات التابعة لها.
- لا يكون مدير تنفيذي في إحدى الشركات التي لها علاقة تجارية مع الشركة أو أحد الشركات التابعة لها.

فإذا لم تتوفر أحد الحالات السابقة في عضو لجنة المراجعة لا يعتبر مستقلا، في هذه الحالة يجب أن تفصح الشركة عن هذه العلاقة.

وبذلك يمكن اعتبار معيار الاستقلالية من أهم المعايير والضوابط التي يجب اعتمادها أثناء اختيار أعضاء لجان المراجعة، حيث أنه من الضروري أن يكون هؤلاء الأعضاء مستقلين ظاهريا وحقيقيا عن إدارة الشركة وذلك لأن الأعضاء المستقلين يكونون أقرب إلى الموضوعية عند تحليل النتائج المالية وتقييم الأداء الإداري للشركة دون الوقوع تحت تأثير الإدارة.

2.الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجان المراجعة:

من الانتقادات الرئيسية الموجهة للجان المراجعة بعد انهيار شركة إنرون أن العديد من أعضاء مجلس الإدارة العاملين في لجان المراجعة يفتقرون للخبرة المالية الكافية وعدم تمكنهم من الرقابة الداخلية بشكل كافي، فأصحاب المصالح بدورهم غير ملمين بمثل هذه الأمور ولذلك تم انتخاب هؤلاء الأعضاء لتمثيلهم خاصة في الأمور المالية والمحاسبية.[2]

إن توافر الاستقلالية في عضو لجنة المراجعة لا يعتبر ضمان كافي للتأكد من قدرة أعضاء لجان المراجعة على القيام بوظائفهم، بل يشترط كذلك أن يكون جميع أعضائها ملمين بثقافة مالية وأن تكون لديهم المؤهلات والخبرات الأساسية فيما يتعلق بالمسائل المالية، حيث أن جميع واجبات لجان المراجعة تتناول تقريبا المعلومات المالية. هذا؛ بالإضافة إلى أن يكون عضو واحد على الأقل في لجان المراجعة مؤهل كخبير مالي على النحو المحدد في قواعد هيئة الأوراق المالية، أي أنه يجب أن يكون لديهم خبرة في المحاسبة وهذا نظرا لطبيعة عمل اللجنة من الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية ومدى الاختيار المناسب للقواعد المحاسبية المطبقة والتي تتطلب توافر مستوى معين من الخبرة.

وفي هذا الإطار قام قانون Sarbanes-Oxley في البند 407 منه في الولايات المتحدة بوضع مجموعة من المتطلبات الواجب توافرها في عضو لجنة المراجعة منها: [3]

- أن يكون مدققا خارجيا أو محاسبا سابقا أو حاصلا على شهادة علمية في مجال المحاسبة والتدقيق.
- لديه فهم ودراية كاملة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها GAAP وبكيفية إعداد التقارير المالية.

---

[1] بلال شيخي، "دور لجان المراجعة في رفع مستوى حوكمة الشركات"، **المجلة الدولية للأداء الاقتصادي**، المجلد 3، العدد 5، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2020، ص 29.

[2] Robert Moeller (A), **Bink's Modern Internal Auditing**, 6th Ed., John Willey, Canada, 2005, P 178.

[3] Curtis Verschoor, **Audit Committee Essentials**, John Wiley & sons, Canada, 2008, PP 79-80.

- لديه خبرة في إجراءات عملية التدقيق (إعداد أو تدقيق التقارير المالية، تطبيق المبادئ فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، الاحتياطات، .....إلخ).
- لديه دراية بطبيعة المسؤوليات التي يجب على لجنة المراجعة القيام بها (فهم مهام اللجنة).
- لديه خبرة في الضوابط المحاسبية الداخلية.

وجدير بالذكر أن الخبرة المالية والمحاسبية هي مؤهل يدل على كفاءة أصحابها وبالتالي إن اكتساب هذه الكفاءة المهنية من قبل أعضاء لجان المراجعة أمر ضروري لإنجاز مهامهم ومسؤولياتهم، وهناك العديد من الدراسات التي أكدت على أهمية توافر الخبرة من أجل الأداء السليم كدراسة " Peecher2002 Maines-Martin-Mc Daniel- Dezoort 2001-" بحيث أكد هؤلاء الباحثون أن الخبرة المحاسبية والمالية للأعضاء ترتبط ارتباطا مباشرا بالأداء الفعال للجنة، فهي تمكنهم من حل القضايا الرئيسية المرتبطة بالإدارة وبجودة وسلامة الإفصاح عن المعلومات في التقارير المالية بالشكل الذي يؤدي إلى تعزيز الشفافية وزيادة الثقة لدى المستفيدين من هذه التقارير.[1]

وعليه؛ إن الخبرة والمعرفة والمهارة التي تتوفر في أعضاء لجان المراجعة ركنا وعاملا مهما يمكنهم من متابعة أنظمة الرقابة الداخلية وتقييمها، فهم الأمور المحاسبية وأن يكونوا على دراية كافية بإعداد التقارير المالية، وإن العديد من المشاكل المحاسبية التي ينبغي على لجان المراجعة حلها تعتمد بصورة أساسية على الحكم الشخصي الذي مما لاشك فيه يتأثر بمستوى الخبرة المكتسبة والمتوفرة لدى عضو اللجنة في مجال المحاسبة والتدقيق، حيث أن تعقد الأدوات المالية الحالية وتعقد نشاطات الشركة وهياكلها وظهور صناعات جديدة والتطبيق للمعايير المحاسبية كلها معا تعزز من أهمية أن يكلف أعضاء مجلس الإدارة المؤهلين فقط للعمل والإدماج ضمن تشكيلة لجان المراجعة.

3.عدد أعضاء لجان المراجعة:

يختلف عدد أعضاء اللجنة من شركة إلى أخرى ومن دولة إلى أخرى وذلك وفقا لحجم مجلس الإدارة وحجم الشركة وطبيعة نشاطها، وفي جميع الأحيان ينبغي أن يكون عدد الأعضاء كافيا لتحقيق المزيج من الخبرات والقدرات التي تمكن اللجنة من القيام بالمهام الملقاة عليها وتحقيق أهدافها، مع الأخذ بالحسبان عدم زيادة هذا العدد بصورة قد تحد من اتخاذ القرارات بصورة سريعة وفعالة، وعدم تخفيضه بصورة تحد من أداء اللجنة لأعمالها بكفاءة وفعالية. وقد لوحظ من خلال الدراسات أن العدد الأمثل لأعضاء لجنة المراجعة يتراوح بين ثلاثة وخمسة إلى سبعة أعضاء، وذلك لضمان استقلالية اللجنة كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا.[2]

ولقد تضمنت كذلك القوانين واللوائح المختلفة لحوكمة الشركات حجم لجنة المراجعة مثل "Blue Ribbon Committee" التي توصي بوجود ثلاثة أعضاء من أعضاء مجلس الإدارة، و(SEC) التي تفرض ما لا يقل عن أربعة أعضاء، كما قدم "Braiotta" عام 2000م توصيات بخصوص حجم لجنة المراجعة بما يضمن تعزيز فعاليتها وقدرتها على إنجاز مسؤولياتها بكفاءة.[3]

ولذلك يجب تحديد عدد أعضاء لجان المراجعة الضروري بالشكل الذي يسمح لها بإتمام المهام الموكلة لها، على ألا يقل هذا العدد عن ثلاثة أعضاء باعتباره اتفاق عالمي، مع مراعاة حجم الشركة، حجم مجلس

---

[1] Ibtissem Kaabi, Mohamed Taher Rajhi, "Effet des caractéristiques du comité d'audit sur la divulgation du capital intellectuel", **La Revue Gestion Et Organisation**, Vol 10, N^0 2, Holy Spirit, University Of Kaslik, 2018, P 140.

[2] عيسى شقبقب، يحي زغار، مرجع سابق، ص 72.

[3] Elias Gebrayel, Hajer Jarrar, Charbel Salloum, Quentin Lefebvre, "Effective Association Between Audit Committee and The Internal Audit Function and Its Impact On Financial Reporting Quality Empirical Evidence from Omani Listed Firms", **International Journal of Auditing**, Vol 22, N^0 2, John Wiley & sons, 2018, P 4.

الإدارة وتعقيدات أعمال المحاسبة والتدقيق عند تحديد العدد الأقصى لها، فليس هناك عدد أقصى محدد يفرضه القانون وإنما يملك مجلس الإدارة الحرية في تحديد عدد أعضاء اللجنة حسبما يراه مناسبا.

4. دورية وعدد اجتماعات لجان المراجعة:

إن عدد المرات التي تجتمع فيها لجان المراجعة خلال العام من الأمور التي تؤثر في فعاليتها إذ يعد ذلك مقياسا مهما على مقدرة اللجنة على القيام بمهامها وممارسة دورها بشكل إيجابي، وعدد المرات هذا يرتبط بحجم مسؤوليات اللجان وبطبيعة الظروف التي تعيشها الشركة وهذا العدد تقرره اللجنة نفسها حسبما تراه مناسب، فقد أوصت لجنة Treadway في الولايات المتحدة بأن يكون الاجتماع على أساس ربع سنوي، وفي مصر حدد دليل ومعايير حوكمة الشركات عدد مرات الاجتماع بحيث لا يقل عن مرة كل ثلاثة أشهر وكذلك في المملكة العربية السعودية مع الإشارة إلى ضرورة حضور كل من المدقق الخارجي ورئيس التدقيق الداخلي لهذه الاجتماعات لكي يمكن مناقشتهما في المشاكل التي يواجهها كل منها فيما يتعلق بإجراءات التدقيق والأخطاء التي تم اكتشافها.[1] ما أوصى تقرير "Smith" في المملكة المتحدة بأن العدد المناسب يجب ألا يقل عن ثلاث مرات في العام، حيث أبدى التقرير اهتماما كبيرا لاجتماعات لجان المراجعة وتجلى ذلك في العديد من الضوابط التي أوصى بها التقرير والتي تحكم اجتماعات اللجنة فقد ذكر التقرير ما يلي: [2]

- لرئيس لجنة المراجعة بالتشاور مع سكرتير الشركة، تحديد مواعيد وتوقيت اجتماعاتها، بحيث تلائم تلك الاجتماعات المسؤوليات الملقاة على عاتق لجنة المراجعة، ويوصي بعقد ما لا يقل عن ثلاثة اجتماعات خلال العام بحيث تتزامن مع التواريخ الرئيسية ضمن دورة إعداد التقارير المالية وتقارير المدققين.
- لا يحق حضور اجتماعات لجان المراجعة إلا رئيس اللجنة وأعضاؤها وإنه للجان المراجعة التقرير ما إذا كان لغير الأعضاء حضور اجتماع معين أو بشكل خاص لجدول أعمال معين كما تقوم اللجنة بدعوة المدقق الخارجي للحضور والمدير المالي وقد يتم دعوة اخرين للحضور.
- يجب إتاحة الوقت الكافي لتمكين اللجنة من القيام بمناقشاتها والوفاء بتعهداتها، كما يجب أن تكون هناك فترة فاصلة كافية بين اجتماعات لجان المراجعة واجتماعات مجلس الإدارة للسماح بتوصيل التقرير بشكل ملائم إلى مجلس الإدارة عن أي نتائج تظهر عن أعمالها.
- يجب أن تجتمع لجان المراجعة بالمدققين الداخليين والخارجيين بدون حضور الإدارة وذلك على الأقل مرة واحدة سنويا لمناقشة القضايا الناشئة عن التدقيق.
- الاجتماعات الرسمية للجان المراجعة هي جوهر عملها ومع ذلك نادرا ما تكون كافية فمن المتوقع أن يرغب رئيس اللجنة وبدرجة أقل الأعضاء الآخرون في البقاء على اتصال مستمر مع الأشخاص الرئيسيين المشاركين في حوكمة الشركة، بما في ذلك رئيس مجلس الإدارة والرئيس التنفيذي والمدير المالي ورئيس التدقيق الداخلي ورئيس التدقيق الخارجي.
- يجب أن تكون هناك ترتيبات للجنة المراجعة للاجتماع مع المدقق الداخلي والخارجي بشكل مستقل خلال العام دون حضور الإدارة.

رغم أن قانون Sarbanes-Oxley لم يتناول اجتماعات لجنة المراجعة إلا أن بورصة نيويورك (NYSE) قدمت تغييرا مقترحا للقاعدة ونصت أن تجتمع لجان المراجعة بشكل منفصل ودوريا مع مجلس الإدارة ومع كل من المدققين الداخليين ومدققي الحسابات الخارجيين وعلاوة عن ذلك أوصت اللجنة

[1] حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، مرجع سابق، ص 444.

[2] Smith Report, Audit Committee Combined Code Guidance Financial Reporting Council, London, 2003, PP 7-8.

الوطنية للتقارير المالية الاحتيالية بمسؤولية الإشراف التي يجب أن تضطلع بها لجان المراجعة والتي تمتد إلى عملية تقديم التقارير الفصلية ومراجعة الضوابط التي وضعتها الإدارة ويجب أن تكون هذه المراجعة بشكل دوري ومستمر.[1]

وقد أكد كل من "Vafeas and Karamanou" عام 2005م أن لجان المراجعة التي تجتمع بشكل متكرر من المرجح أن تنجز دورها في الرقابة بفعالية أكبر وكذلك "Greco" عام 2011م الذي أكد أن تكرار اجتماع لجان المراجعة سيسمح لأعضائها بالتعبير عن حكمهم بشأن اختيار الشركة للمبادئ المحاسبية والإفصاحات وبشأن القضايا والعمليات المحاسبية والتدقيق ذات الصلة. ومن الناحية التجريبية وجد "Greco and Allegrini" وآخرون أن أربعة اجتماعات على الأقل لأعضاء لجان المراجعة يرتبط بشكل كبير بمستوى مراقبة أفضل للبيئة المالية وتقليل من مشاكل التقارير المالية.[2]

مما سبق نستنتج أنه لا يوجد عدد محدد لهذه الاجتماعات بل يجب على لجان المراجعة أن تقرر هذا العدد وفقا ما تراه ضروري من أجل الوفاء بمسؤولياتها وتحقيق أهدافها، إلا أن الاجتماعات المتكررة خلال العام للجان المراجعة يعتبر مؤشر على فعالية اللجنة في أداء وظائفها الرقابية ومن شأنه أن يوفر لأعضائها فرصا أكبر لمناقشة وتقييم القضايا المطروحة عليها وتمكينهم من الاطلاع على جميع القضايا المحاسبية ذات الصلة، كما تعتبر أداة مهمة للتأكد والتحقق من أن أعضاء اللجنة ينجزون المهام الموكلة إليهم اتجاه الشركة.

---

1 Louis Braoitta, **The Audit Committee Handbook**, 4th Ed., John Wiley& sons, Canada, 2004, P 58.

2 Hisham Kamel Madi, Ishak Zuaini, Nor Aziah Abdul Manaf, "The Impact of Audit Committee Characteristics ON Corporate Voluntary Disclosure", **Procedia Social and Behavioral Sciences**, Vol 164, University Ultra, Malaysia, 2014, P 488.

بعد عرض أهم ضوابط تشكيل لجان المراجعة ندرج الجدول رقم (2) يلخص هذه الضوابط بمقارنة بين ما تنص عليه أهم تقارير الهيئات والقوانين التي أصدرت على المستوى الدولي.

الجدول رقم (2): مقارنة بين أهم الإصدارات حول ضوابط تشكيل لجان المراجعة

الإصدار	الإلزامية	الاستقلالية	الخبرة	اجتماعات اللجنة	الحد الأدنى لعدد الأعضاء
تقرير Treadway commission	واجبة التطبيق على جميع شركات المساهمة العامة	أعضاءها يجب أن يكونوا جميعهم مستقلين	يجب أن يتمتع أعضاءها بالمعرفة دون تحديد نوع الخبرة	أن يكون الإجتماع على أساس ربع سنوي	غير محدد
تقرير Blue Ribbon Committee	التوصية بتشكيلها	يجب استقلال جميع أعضاء اللجنة	كل منهم لديه خبرة ومعرفة بالقواعد المالية	يجب أن تجتمع أربع مرات سنويا	ثلاثة أعضاء على الأقل
تقرير Cadbury	تمت التوصية ضمن هذا التقرير بتشكيلها	غالبية الأعضاء مستقلين	لم يتم تحديد الخبرة المطلوبة ضمن هذا التقرير	على الأقل ثلاثة اجتماعات خلال السنة	ثلاثة أعضاء على الأقل
تقرير Smith	إلزامية التشكيل	يجب أن يكون جميع أعضائها مستقلين	لم يتم تحديد الخبرة المطلوبة ضمن هذا التقرير	عقد ما لا يقل عن ثلاثة اجتماعات خلال العام	ثلاثة أعضاء
قانون Sarbanes oxley	إلزامية	يجب استقلال جميع الأعضاء	الخبرة والمهارة لازمة في الأعضاء + وجود خبير مالي على الأقل	مناقشة بشكل منتظم مع المدقق الخارجي	غير محدد
دليل Financial Reporting Council	يوصي بتشكيل لجان المراجعة ضمن دليلها	استقلال جميع أعضاء اللجنة	الخبرة والمهارة اللازمة في الأعضاء + خبير مالي واحد على الأقل	يوصي بعقد ما لا يقل عن ثلاثة اجتماعات خلال العام	ثلاثة أعضاء وفي حالة الشركات الأقل حجما لا يقل عن عضوين

المصدر: تم إعداد الجدول بالاستناد إلى المراجع التالية:

- Michael Young, **Financial Fraud Prevention and Detection Governance and Effective Practices**, John Wiley & sons, Canada, 2014, P P46-47.
- Jay Dahya, John Macconnell, Nickolaos Travlos, "The Cadbury Committee Corporate Performance and Top Management Turnover", **The Journal of Finance**, Vol 57, N^0 1, The American Finance Association, 2002, PP 461-462.
- Smith Report, Audit Committee Combined Code Guidance Financial Reporting Council, London, 2003, PP 6-8.
- Curtis Verschoor, Curtis Verschoor, **Audit Committee Essentials**, John Wiley & sons, Canada, 2008, PP 44-45, P54, P80.
- Financial Reporting Council, Final Draft Guidance On Audit Committee, 2016, PP 7-8, P 10.

المطلب الثاني: آليات عمل لجان المراجعة

لم يعد الاهتمام بمجرد تكوين لجان المراجعة بالشركات أمرا كافيا، ولكن أصبح من الضروري السعي إلى كيفية تحقيق فعالية لجان المراجعة والانتقال بهذه الآلية الرقابية من الناحية الشكلية إلى الناحية الموضوعية، ولتحقيق الفعالية المطلوبة من وراء تشكيل لجان المراجعة لابد من توفير مجموعة من الآليات التي تضمن أفضل الوسائل الممكنة لعمل هذه اللجان حيث حصرت هذه الآليات في عقد ميثاق للجنة الذي يمنع التداخل في المسؤوليات إضافة إلى تقييم اللجنة وتوفير الموارد اللازمة فضلا عن التقرير الذي تختم بها أعمالها.

1. ميثاق عمل اللجنة:

عند تشكيل لجنة المراجعة لابد من كتابة عقد اللجنة الذي يوثق من طرف مجلس الإدارة أين تلخص فيه مسؤولياتها وواجباتها بشكل واضح وطبيعة العلاقة مع كل من المدقق الداخلي والخارجي والإدارة والاشتراطات اللازمة في أعضائها. كما أنه من الضروري عرض وتقييم مدى ملاءمة ميثاق اللجنة سنويا، طلب موافقة المجلس على التعديلات المقترحة، ضمان الإفصاح حسب مقتضى الحال الذي قد يكون مطلوبا بموجب القوانين واللوائح والتأكيد سنويا أن جميع المسؤوليات الواردة في هذا الميثاق قد نفذت.[1]

وبطبيعة الحال اهتمت الدراسات العلمية بهذا الموضوع وأسفر هذا الاهتمام تضمن تقرير " Smith" وتقرير "Cadbury Committee" في إنجلترا مجموعة من التوصيات الخاصة بالتأكيد على أهمية ميثاق اللجنة، بحيث يجب أن يحدد للجنة مسؤولياتها التي تتناسب مع طبيعة الظروف التي تعيشها الشركة وفي نفس الوقت يجب على أعضاء اللجنة مراجعة هذه المسؤوليات سنويا لتحديد ما إذا كانت هناك أهمية للتغيير في هذه المسؤوليات بما يتناسب مع طبيعة الظروف والمستجدات التي قد تطرأ على الشركة ومهنة المحاسبة مما يوجب التحديث الدوري والمناسب للميثاق. وفي المجال نفسه أوصت " Blue Ribbon Committee" في الولايات المتحدة جميع الشركات المسجلة في بورصات الأوراق المالية بضرورة كتابة عقد للجان المراجعة بما يتضمن مسؤولياتها وواجباتها والاشتراطات اللازمة في الأعضاء الذين يرشحون للعمل بها، بل والأكثر من ذلك فقد طالب هذه الشركات بضرورة نشر هذا الميثاق ضمن التقارير التي تصدرها الشركة وذلك على الأقل مرة كل ثلاث سنوات، وذلك بهدف تحفيز أعضاء اللجنة بالوفاء بمسؤولياتهم وفي نفس الوقت زيادة معرفة المستفيدين من هذه التقارير بطبيعة مسؤوليات وواجبات اللجنة والخبرات المتوافرة لدى أعضائها مما يؤدي بطبيعة الحال إلى زيادة ثقة هؤلاء المستفيدين في عمل هذه اللجان.[2]

هذا؛ ولا يوجد نموذج واحد مطلوب لوثيقة ميثاق لجنة المراجعة ولكن بورصة نيويورك (NYSE) نشرت ميثاقا نموذجيا تبنته العديد من الشركات العامة اليوم وفي حين تختلف الأشكال من شركة إلى أخرى، وفي العموم يشمل ميثاق لجنة المراجعة الأقسام التالية: [3]

- الغرض من لجنة المراجعة وصلاحياتها.
- تشكيل لجنة المراجعة.
- جدول الاجتماعات.
- إجراءات لجنة المراجعة.
- الأنشطة الرئيسية للجنة المراجعة:

[1] بلال شيخي، مرجع سابق، ص 30.

[2] محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص 331.

[3] Robert Moeller (A), Op. Cit., PP 175-176.

- حوكمة الشركات.
- التقارير العامة.
- المدققون المستقلون.
- التدقيق والمحاسبة.
- نشاطات أخرى.

- الأنشطة الثانوية:
- التدقيق الداخلي.
- الضوابط والأنظمة.
- مسؤوليات مراقبة الامتثال.
- تقييم المخاطر.
- مسؤوليات الرقابة المالية.
- المسؤوليات الائتمانية لخطط منافع الموظفين.

- قيود لجنة المراجعة.

وعلى الرغم من اختلاف مواثيق لجان المراجعة، إلا أن العديد منها يحتوي على أوصاف لهذه المجالات أما البعض الآخر فقد طور من قبل مستشارين قانونيين للشركات لتغطية كل طارئ يمكن أن يحدث.

2. تقييم اللجنة:

ينصح بإجراء عملية تقييم رسمية لفعالية أداء اللجنة بصفة دورية، غير أنه يمكن إجراء تقييمات إضافية حسب الحالة خلال العام، وهذه التقييمات تتمثل في: تقييم فعالية أداء اللجنة؛ تقييم أعضاء اللجنة؛ تقييم رئيس اللجنة. وللجنة المراجعة أن تقوم بتقييم فعاليتها ومدى كفاية مهام اختصاصاتها وخطط عملها ومدى مناقشتها واتصالاتها عن طريق:

- مقارنة أنشطة اللجنة بالممارسات الرائدة.
- مقارنة أنشطة اللجنة بما تنص عليه الاختصاصات المنوط إليها وبأية أهداف أخرى وضعها مجلس الإدارة ضمن أهداف اللجنة.
- التشاور مع المدققين الخارجيين حول أساليب تطوير وتحسين أداء لجنة المراجعة.

كما يجب على رئيس اللجنة تقييم أداء كل عضو من أعضاء اللجنة سنويا، وعلى لجنة المراجعة بالتعاون مع مجلس الإدارة تطوير عملية التقييم الرسمية ويجوز أن تشمل هذه العملية على عقد المقابلات مع العضو الذي يجري تقييمه وإجراء تقييم ذاتي يقوم به العضو نفسه، وكذلك تقييم الأعضاء مقارنة بمعايير قياسية محددة. ويجب أن يتم وضع نتيجة هذا التقييم في صورة توصيات ترفع إلى مجلس الإدارة وتتضمن هذه التوصيات إمكانية إعادة تعيين العضو لفترة أخرى من عدمه، أما عملية تقييم رئيس اللجنة فتتم بواسطة مجلس الإدارة وذلك بناء على معايير قياسية مماثلة.[1]

3. موارد اللجنة:

بالنظر إلى المسؤوليات والمهام المتوقع من لجنة المراجعة أداؤها نجد أنها تحتاج إلى مصدر لتمويل نشاطها وأعمالها كأي نشاط إداري اخر، وفي هذا الصدد حرص دليل لجان المراجعة البريطاني على النص على ضرورة توفير الأموال اللازمة لتمكين اللجان من أداء أعمالها على أكمل وجه، كما نص الدليل على تسخير إمكانيات سكرتارية الشركة لخدمة لجنة المراجعة في كل شؤونها مثل تنظيم الاجتماعات،

[1] خلف عبد الله الوردات، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA**، دار الوراق، عمان، الأردن، 2014، ص ص 453-454.

تخطيط عمل المراجعة، توثيق الاجتماعات، وعلى السكرتارية أن تضمن وصول المعلومات والوثائق إلى لجنة المراجعة في توقيت مناسب. وقد وردت في التشريعات المختلفة لدول أخرى أهمها فرنسا والولايات المتحدة مجموعة من النقاط التي يمكن نسبتها إلى باب تمويل لجان المراجعة منها: [1]

- منح لجان المراجعة السلطة وإمكانية التعاقد مع مستشارين قانونيين.
- يجب أن يكون لدى لجان المراجعة تمويل كافي يضمن لهم الاستعانة بخبرات واستشارات مالية خارجية إن لزم الأمر.
- يجب أن يحصل أعضاؤها الجدد على تدريب مستمر وكافي لتمكينهم من أداء مهامهم.

ونظرا لأهمية توفير الموارد والإمكانيات للجان المراجعة فقد تناول تقرير "Smith" 2003م هذا الموضوع بالتفصيل وأوصى في هذا الشأن بما يلي:[2]

- يجب تزويد لجنة المراجعة بالموارد اللازمة والكافية للقيام بمهامها الموكلة لها بأكمل وجه.
- يجب أن تتمتع لجنة المراجعة بإمكانية الوصول إلى خدمات سكرتارية الشركة والموظفين، في جميع الشؤون التي تساعد اللجنة في أداء مهامها ويشمل ذلك مساعدة رئيس اللجنة في تخطيط أعمال اللجنة ووضع جداول أعمال الاجتماعات وصياغة المواد الخاصة بأنشطتها والمتعلقة بالتقارير المالية وجمع وتوزيع المعلومات وتقديم أي دعم عملي ترى اللجنة أنه ضروري لإنجاز أعمالها.
- يجب على سكريتارية الشركة أن تتأكد أن لجنة المراجعة تتلقى المعلومات والوثائق في الوقت المناسب حتى يتسنى لها إيلاء الاعتبار الكامل والمناسب لهذه القضايا.
- يجب على مجلس الإدارة أن يقدم التمويل الملائم للجنة المراجعة، بما يمكنها من تحقيق الاستقلال والحصول على أي استشارات قانونية أو محاسبية أو غيرها من مصادر خارجية متخصصة إذا رأت اللجنة حاجتها لتلك الاستشارات المستقلة.
- ضرورة دفع مكافآت إضافية لأعضاء لجنة المراجعة كتعويض لهم عن المسؤوليات الإضافية الملقاة على عاتقهم.

مما سبق؛ نستنتج أنه من أجل أن تكون لجان المراجعة فعالة وتؤدي مهامها بفعالية لابد من توفير الموارد والإمكانيات اللازمة لأداء المهام الموكلة لها، وذلك من خلال تخصيص ميزانية للجنة لتغطية كافة نفقاتها وهذا قصد توفير استقلال أكثر لأعضائها، ولا يقصد بالموارد مجرد الموارد المادية فقط ولكن تمتد لتشمل حرية الوصول إلى المعلومات بالشركة ومساعدة إدارة الشركة ودعمها للجنة المراجعة بالإضافة إلى قدرتها على الحصول على خدمات المتخصصين من الشركة.

4. تقرير اللجنة:

يجب على لجنة المراجعة إعداد تقرير سنوي يقدم إلى مجلس الإدارة والذي يتضمن إفصاح كامل وكاف عن تشكيل وسلطات وأنشطة وتوصيات اللجنة، الذي يعتبر بمثابة إقرار بأن اللجنة قد نفذت مسؤولياتها بطريقة ملائمة، كما أن نشر هذا التقرير ضمن التقارير السنوية المقدمة للمساهمين يساهم في تحسين نزاهة التقارير المالية، لأنه يوفر تأكيد معقول عن مدى تنفيذ كل من المدققين الداخليين والخارجيين لمسؤولياتهم بعملية التقرير المالي.[3]

هذا وقد تضمن التقرير الذي أصدره المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1993م اقتراحات مهمة لزيادة ثقة الجمهور في التقارير المالية، ومن هذه الاقتراحات ضرورة إلزام الشركات المسجلة

---

[1] عبد المجيد الطيب شعبان، عماد علي السويح، "لجان المراقبة نموذجا بديلا عن لجان المراجعة"، **المجلة الجامعة**، العدد 12، جامعة طرابلس، لبنان، 2010، ص ص 64-65.

[2] Smith Report, OP. Cit., P 8.

[3] فارس محمود أبو معمر، يوسف محمود جريوع، مرجع سابق، ص 199.

أسهمها لدى هيئة تداول الأوراق المالية، بأن تشمل تقاريرها السنوية تقريرا من لجنة المراجعة يصف مسؤولياتها وكيفية تنفيذها والذي يعد بمنزلة إخطار للمساهمين بأن اللجنة قد نفذت مهامها بطريقة مناسبة. وللحد من القلق بخصوص إمكانية تعرض أعضاء لجان المراجعة للمسؤولية القانونية نتيجة نشر تلك التقارير، يوصي المعهد بعدم استخدام تقارير لجان المراجعة كأساس للتقاضي.[1]

وفي السياق ذاته أوصى تقرير "Smith" عام 2003م في إنجلترا على أن التقارير المالية السنوية يجب أن تشمل على تقرير لجنة المراجعة يوقع عليه رئيس اللجنة ويوضح الآتي:[2]

- ملخص مسؤوليات وواجبات اللجنة.
- أسماء أعضاء اللجنة خلال الفترة والخبرات العلمية والعملية المتوفرة لديهم.
- عدد اجتماعات اللجنة خلال العام ونسبة حضور كل عضو لهذه الاجتماعات.
- توضيح للواجبات والمسؤوليات التي قامت اللجنة بتنفيذها أثناء العام.

كما أوصى مجلس الرقابة على أعمال تدقيق حسابات الشركات العامة (PCAOB) في الولايات المتحدة جميع الشركات بأن يتم نشر تقرير للجنة المراجعة بحيث يتضمن ما إذا كانت اللجنة قد قامت بتنفيذ المهام التالية خلال العام:

- مراجعة التقارير المالية السنوية.
- التشاور بينها وبين كلا من إدارة الشركة والمدقق الخارجي بخصوص عملية إعداد التقارير المالية.
- التأكيدات المستلمة من المدقق الخارجي التي تضمن أنه تم الالتزام بجميع معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما وذلك أثناء أدائه لعملية التدقيق.
- التأكيد على أن التقارير المالية التي تقوم الشركة بنشرها تتضمن جميع المعلومات المالية المتاحة لديهم وأن الشركة لا تقوم بإخفاء أي معلومات.
- التأكيد أن التقارير المالية تم إعدادها وفقا للسياسات المحاسبية المناسبة لطبيعة نشاط الشركة.

وعليه؛ يمكن القول إن تقرير لجنة المراجعة يعد بمثابة الحصيلة النهائية لأعمالها والنقطة المحورية لتبادل المعلومات، لأنه يصف كافة الأنشطة التي قامت بها خلال الفترة وكافة السلطات والمسؤوليات الموكلة لها، ولذلك لابد من الاهتمام بتوفير نظام تقارير يتيح الإفصاح المناسب عن مدى فعالية لجان المراجعة في أدائها لمهامها لكافة المساهمين.

المطلب الثالث: صلاحيات لجان المراجعة

إن لجان المراجعة تشكل بطريقة رسمية كأحد اللجان الفرعية من مجلس الإدارة ولضمان الحفاظ على علاقة واضحة بينهما وتحقيق فعالية هذه الأداة الرقابية، يجب أن تكون للجان المراجعة صلاحيات مرجعية لأعضائها ترشدهم في أداء مسؤولياتهم الموكلة لهم بشكل كافي وملائم. ولا شك أن تحديد صلاحيات وسلطات لجنة المراجعة بصورة تفصيلية وواضحة سوف يمكنها من القيام بأعمالها بكفاءة وفاعلية، الأمر الذي يستوجب منحها الصلاحيات التي تؤهلها للقيام بواجباتها وتمكينها من اتخاذ القرارات التي تكفل الأداء السليم لكافة أنشطتها. حيث تستطيع اللجنة الاطلاع على كافة المعلومات والبيانات والتقارير والسجلات والمراسلات وغير ذلك من الأمور التي ترى اللجنة أهمية للاطلاع عليها وكذلك بإمكانها مناقشة المدقق الخارجي والتواصل معه والاستفسار منه عن أي أمر يخص الشركة، وعلى مجلس الإدارة اتخاذ كل الإجراءات التي تكفل للجنة القيام بدورها وتأدية مهامها.[3]

---

[1] حسين أحمد دحدوح، مرجع سابق، ص 262.

[2] محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص ص 333-334.

[3] شقبقب عيسى، يحي زغار، مرجع سابق، ص 73.

وللجنة المراجعة صلاحية إجراء التحقيقات التي تراها ضرورية لتنفيذ مهامها فيجوز لها طلب أي معلومات تراها مهمة من العاملين في الشركة ويجب على كافة العاملين الاستجابة بتقديم كافة المعلومات المطلوبة والتعاون كليا مع أية تحقيقات تجريها لجنة المراجعة. ويجوز للجنة المراجعة أن تطلب من إدارة الشركة وموظفيها إعداد تقارير كتابية أو المشاركة باجتماعات اللجنة لتقديم المعلومات أو المشورة إليها. كما أن لها صلاحية وضع إجراءات ووسائل سرية خاصة باستلام، حفظ ومعالجة الشكاوى الخاصة بالمخالفات المالية أو الرقابية الداخلية بما في ذلك المكاتبات غير المتوقعة التي يقدمها الموظفون بصورة سرية. ويمكن لها كذلك الحصول على المشورة والمساعدة من جهات خارجية على النحو الذي تراه مناسبا لأعمالها، بما في ذلك مشورة الخبراء في مجالات تدقيق الحسابات والرقابة والتدقيق الداخلي والشؤون القانونية والتنظيمية وحوكمة الشركات، فللجنة المراجعة صلاحية الاستعانة بمقدمي الخدمات المهنية وذلك مقابل مكافآت تتحملها الشركة.[1]

المطلب الرابع: مهام ومسؤوليات لجان المراجعة

لقد تطورت لجان المراجعة من مجرد لجان ذات مسؤوليات محدودة تنحصر في عناصر تقليدية تمثلت في الخدمات الاستشارية إلى لجان ذات مسؤوليات أكبر خاصة في السنوات الأخيرة فقد أسندت لها مهام أكثر أهمية بفعل فشل الشركات والأزمات المالية وحالات غش الإدارة. وإن التوضيح الدقيق لهذه المسؤوليات يؤدي إلى عدم تداخلها مع مسؤوليات الأطراف المختلفة وإلى زيادة الوعي لدى أعضائها خصوصا في ضوء تعقيد الشركات الحديثة والطلبات المتزايدة من أجل مساءلتها، لذا أصبحت مسؤوليات اللجان أحد الاعتبارات ذات الأهمية المتزايدة وفيما يلي عرض لهذه المسؤوليات.

1. مسؤوليات لجان المراجعة اتجاه التقارير المالية:

إن مسؤولية لجان المراجعة بالنسبة لإعداد التقارير المالية وفق مفهوم حوكمة الشركات هي مسؤولية إشرافية ورقابية، ولا يدخل في دور لجان المراجعة قيامها بإعداد التقارير المالية أو الاضطلاع باتخاذ القرارات الفعلية فيما يخص إعدادها، إذ أن تلك هي من مسؤولية الإدارة المالية وإدارة التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي. وتتمثل مسؤولية لجان المراجعة اتجاه إعداد التقارير المالية من خلال النقاط التالية:

1.1. القيام بتدقيق التقارير المالية سواء كانت سنوية أو مرحلية:

من أهم وأقدم المسؤوليات الملقاة على عاتق لجان المراجعة هي قيامها بتدقيق التقارير المالية السنوية والمرحلية التي تصدرها الشركة بهدف التأكد من سلامة الإعداد لها وأيضا ملاءمة الإفصاح عن المعلومات التي تتضمنها. ويشمل هذا التدقيق على قيام أعضاء لجان المراجعة بتدقيق الأنظمة الرقابية التي أنشأتها الشركة بهدف التوصل إلى قناعة بأن التقارير المالية لا تتضمن أية بيانات أو معلومات غير صحيحة ذات أهمية نسبية، كما يجب مناقشة كل من إدارة الشركة ورئيس قسم التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي فيما يتعلق بالسياسات التي قد تراها اللجان غير مناسبة.

2.1. دراسة السياسات المحاسبية المطبقة:

لكي تتمكن لجان المراجعة من فهم عملية إعداد التقارير المالية يجب على أعضائها دراسة السياسات المحاسبية التي تستخدمها الشركة في عملية الإعداد. وفي هذا الشأن أوضح "Smith Report" في إنجلترا على أن مسؤولية إعداد التقارير المالية تقع على عاتق إدارة الشركة إلا أن مسؤولية تدقيق السياسات المحاسبية المطبقة في عملية الإعداد تقع على عاتق أعضاء لجان المراجعة وخاصة الاحتياطات والمخصصات التي قامت إدارة الشركة بتقديرها، وعلى إدارة الشركة إخبار لجان المراجعة بالطرق التي

[1] خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص 462.

اتبعتها في معالجة المعاملات الاستثنائية وعلى اللجنة التأكد من أن الإدارة استخدمت الطرق المحاسبية السليمة لمعالجة هذه المعاملات.[1]

3.1. تقييم نظم الرقابة الداخلية:

يعرف نظام الرقابة الداخلية بأنه نظام يتضمن جميع السياسات والإجراءات التي تنشئها الشركة بهدف التأكد من كفاءة وفاعلية عملياتها، وعادة ما يقوم مجلس إدارة الشركة بتفويض مسؤولية تدقيق نظام الرقابة الداخلية المطبق داخل الشركة إلى لجان المراجعة وعلى هذا يعتبر من ضمن مسؤوليات اللجان القيام بالتأكد من أن إدارة الشركة قد قامت بتصميم وتنفيذ نظام للرقابة الداخلية ذو كفاءة عالية ويجب على لجان المراجعة الاجتماع برئيس قسم التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي بعيدا عن إدارة الشركة بهدف مناقشة فعالية نظم الرقابة الداخلية المطبقة وما هي الحلول البديلة التي يجب على إدارة الشركة الأخذ بها بهدف زيادة فاعليتها.

4.1. تقييم مدى إمكانية حدوث التلاعب:

إن لجان المراجعة ليست مسؤولة عن اكتشاف التلاعب الذي قد يحدث داخل الشركة بل مسؤولياتها تكون منصبة على تقييم إمكانية حدوث هذا التلاعب والعمل على اتخاذ الإجراءات والسياسات التي من شأنها منع حدوثه في المستقبل، وفي هذا الصدد أوصت لجنة Treadway على أن أعضاء لجان المراجعة يجب عليهم مراجعة عمليات الإدارة الخاصة بتقييم الأخطار المرتبطة بوجود تلاعب في إعداد التقارير المالية وأيضا مراجعة البرامج التي أنشأتها الشركة بهدف التأكد من عدم حصول هذا التلاعب.[2]

مما سبق يمكن تلخيص مسؤوليات اللجان اتجاه التقارير المالية فيما يلي:

- مراجعة السياسات المحاسبية التي تطبقها الشركة.
- التأكد من أنه تم الإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية وأثرها في إعداد التقارير المالية.
- فحص والإشراف على التقارير المالية السنوية للشركة.
- دراسة نظام الرقابة الداخلية والتأكد من فعاليته.
- مناقشة التقارير المالية مع الأطراف المعنية داخل الشركة.
- الحد من خطر التقارير المالية الاحتيالية.
- مراجعة التقارير المالية السنوية والمرحلية قبل عرضها على مجلس الإدارة.
- التحقق من كفاية وملاءمة تقديم الإدارة للإيضاحات والاستفسارات اللازمة لإبداء رأي الجنة بالتقارير المالية.

2. مسؤوليات لجان المراجعة اتجاه التدقيق الداخلي:

إن مسؤوليات لجان المراجعة المتعلقة بقسم التدقيق الداخلي مرتبطة بشكل أساسي بجانب الإشراف على مختلف وظائفه وبجانب التقرير الذي يصدره بالإضافة إلى بعض الأمور العامة، فنظرا لأهمية دور وتأثير قسم التدقيق الداخلي على عمل لجان المراجعة فعلى هذه الأخيرة تحمل بعض المسؤوليات الإشرافية اتجاه هذا القسم، كأن يكون لها دور في تعيين مدير قسم التدقيق الداخلي، ترقيته أو الاستغناء عنه والمساعدة في تحديد مؤهلاته وتبعيته الإدارية والتنظيمية وذلك لضمان اتصالاته بكافة المسؤولين في مجلس الإدارة والشركة. وتشرف اللجنة في تحديد مكافأته وفي وضع مهام قسم التدقيق الداخلي وأهدافه وإقرارها لضمان قيامه بدوره في عملية الرقابة بشكل صحيح. فعادة ما يساعد تضافر الجهود في إعداد التكليفات المسندة لقسم التدقيق الداخلي فيما بين اللجنة وكل من الإدارة وقسم التدقيق الداخلي في تحقيق التوازن بين تقييم

[1] حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، عصام نعمه قرميط، مرجع سابق، ص 448، ص450.
[2] محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص ص 337-338.

نظم الرقابة الداخلية المرتبطة بإعداد التقارير المالية وبين الجوانب الأخرى والكفاءة التشغيلية وبين مسؤوليات إدارة المخاطر.

كما يجب أن تشرف دائما على نطاق تنفيذ أنشطة قسم التدقيق الداخلي ونتائج هذه الأنشطة ومدى استجابة الإدارة لتوصيات القسم بشأن نظم الرقابة الداخلية والالتزام بالمعايير المحددة مسبقا. ومن الضروري كذلك إجراء تقييم دوري لمدى حيادية القسم واستقلاليته في اتخاذ قراراته وأن تتأكد من إشراك قسم التدقيق الداخلي في عملية إعداد التقارير المالية بشكل ملائم، ويجب أن تشرف لجان المراجعة كذلك على متابعة ما تم تطبيقه من إجراءات تنفيذية لوضع ملاحظات وتوصيات قسم التدقيق الداخلي في حيز التنفيذ.[1]

وهناك مجالات أخرى لتدخل لجان المراجعة في التدقيق الداخلي، فبغض النظر عن النقاط المشار إليها أعلاه تكون لجان المراجعة مسؤولة أيضا على:[2]

- مراجعة ميثاق التدقيق الداخلي المرفوع من قبل قسم التدقيق واعتماده.
- دراسة استراتيجية نشاط التدقيق الداخلي واعتمادها.
- دراسة الخطة السنوية لقسم التدقيق الداخلي والتحقق من إعدادها وفقا لتقييم المخاطر واعتمادها.
- متابعة تأمين الموارد البشرية والمادية والإجراءات المتعلقة بتطوير أداء موظفي قسم التدقيق الداخلي.
- ضرورة التحقق من عدم وجود أية قيود أو معوقات لمهام التدقيق الداخلي.
- التحقق من قيام التدقيق الداخلي بالالتزام بالمعايير المهنية وذلك من خلال تقييم أداءه.
- الاجتماعات الدورية مع مدير قسم التدقيق الداخلي لمناقشة الأمور المهمة، ويفضل أن تكون هذه الاجتماعات مرة سنويا على الأقل.

هذا؛ بالإضافة إلى المجالات التالية:[3]

- التنسيق بين عمل المدققين الداخليين والخارجيين مما يؤدي إلى تحسين الاتصال وتحقيق التكامل بينهم وزيادة جودة عملية التدقيق الداخلي.
- فحص نتائج التدقيق الداخلي وخاصة تلك التي لها تأثير مهم في الشركة مثل التصرفات غير القانونية، ونقاط الضعف في الرقابة الداخلية والالتزام بالقوانين التي تطبق على الشركة.
- فحص المستوى المهني للمدققين الداخليين ومدى كفاءتهم في تنفيذ مسؤولياتهم ويمكن الحصول على معلومات من المدققين الخارجيين بخصوص ذلك إذ أنهم مطالبون بفحص كفاءة المدققين الداخليين.
- فحص ممارسات الشركة المتعلقة بالتدريب والإشراف على المدققين الداخليين.
- توفير قنوات اتصال مباشرة وطلب تقارير دورية عن عملية التدقيق الداخلي وفحص نتائجه خاصة فيما يتعلق بنقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية والتوصيات المقترحة لتطوير الضوابط والإجراءات الرقابية المطبقة.

3. مسؤوليات لجان المراجعة اتجاه التدقيق الخارجي:

تعتبر لجان المراجعة بمثابة همزة وصل بين المدقق الخارجي ومجلس الإدارة بحيث أنها تؤدي دورا مهما في دعم استقلاليته لتمكينه من أداء مهامه دون ضغط وبكفاءة وفاعلية، ولتوطيد علاقة المدقق الخارجي بإدارة الشركة تتحمل لجان المراجعة عدة مسؤوليات إشرافية على عملية التدقيق الخارجي تتمثل في:[4]

---

[1] خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص ص 446 -447.
[2] زاهر الرمحي، مرجع سابق، ص ص 57-58.
[3] حسين أحمد دحدوح، مرجع سابق، ص 270.
[4] أمين السيد أحمد لطفي(ي)، مرجع سابق، ص ص 357-358.

- تقديم توصيات لمجلس الإدارة تتعلق بتعيين المدقق الخارجي أو بالموافقة على شروط الارتباط بالمدقق الخارجي بالإضافة إلى الإشراف والموافقة مقدما على أتعاب وشروط أي مكافأة هامة أخرى يتعين أن يدفعها للمدقق الخارجي وتتضمن تلك الموافقة أيضا الخدمات غير التدقيقية المسموح بها.
- مراقبة فعالية أداء المدقق الخارجي واستقلاليتهم وموضوعيتهم.
- تطوير وتطبيق سياسات خاصة بارتباط المدقق الخارجي لعرض الخدمات غير التدقيقية.
- التأكد من أن الإدارة تستجيب للتوصيات التي قام بعملها المدقق الخارجي.
- التأكد من عدم وجود قيود أو حدود غير مبررة قد تم وضعها على نطاق عمل المدقق الخارجي.
- حل النزاعات التي قد تنشأ بين المدقق الخارجي وإدارة الشركة.

هذا؛ بالإضافة إلى مجالات أخرى تتمثل في:[1]

- دراسة التقارير المالية المدققة قبل عرضها على مجلس الإدارة للموافقة عليها، وتختص اللجنة بفحص ومراجعة الأسس التي تم على أساسها إعداد التقارير المالية.
- متابعة نتائج الفحص الذي يقوم به مدقق الحسابات الخارجي ودراسة وتقييم الملاحظات التي يبديها واستلام تقرير المدقق ودراسة التوصيات والملاحظات الواردة فيه.
- مساعدة المدقق الخارجي في الحصول على كافة المعلومات والإيضاحات التي يحتاجون إليها وحل أي مشاكل قد تواجههم.
- العمل كحلقة وصل بين المديرين التنفيذيين ومجلس الإدارة والمدقق الخارجي وبالتالي فهي تعمل على دعم وتحسين عملية الاتصال بالمدققين من جهة وعلى دعم استقلال المدقق الخارجي من جهة أخرى.
- التأكد من أن الأتعاب التي تدفعها الإدارة للمدقق الخارجي عن خدمات أخرى بخلاف برنامج التدقيق لا تؤثر على استقلاليته وعلى مستوى أداء عملية التدقيق.
- مطالبة المدقق الخارجي بتقديم تقرير للجنة عن مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.
- دراسة مشروع تقرير المدقق الخارجي وما ورد فيه من ملاحظات قبل اعتماده للتأكد من عدم وجود أي ملاحظات قد تؤثر على مصداقية التقارير المالية.

مما سبق؛ يمكن أن نستنتج أن مسؤوليات لجان المراجعة اتجاه مدقق الحسابات الخارجي أكثر اتساما بالطابع الرسمي من المسؤوليات اتجاه المدقق الداخلي ويرجع السبب في ذلك إلى أن المدقق الخارجي يظل هو المفتاح لعملية إصدار التقارير وإبدائه لرأي فني محايد وضمان استقلاليته مسؤولية أساسية، بينما يعمل المدقق الداخلي كوظيفة داعمة له الذي لا يعتبر استقلاله الرسمي أولوية.

4. مسؤوليات لجان المراجعة اتجاه إدارة المخاطر في الشركات:

فضلا عن المسؤوليات السابقة التي تقوم بها لجان المراجعة فإنه يقع على عاتقها مسؤوليات إضافية تتعلق بالإشراف على إدارة المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها الشركة وذلك من خلال: [2]

- الإشراف على إدارة المخاطر.
- مساعدة الإدارة في تصميم استراتيجية إدارة المخاطر تبعا لأنواع المخاطر المختلفة.
- تقدير مخاطر الاحتيال في كل مستوى من مستويات الإدارة.
- المساهمة في فهم المخاطر لاستثمار الفرص وتخفيف حالات عدم التأكد.
- فهم العلاقة بين إدارة المخاطر ككل والتقارير المالية.

---

[1] عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته(ج)، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة**، كلية التجارة، الإسكندرية، مصر، 2007، ص ص 319-320.

[2] رشا حمادة، مرجع سابق، ص 107.

- تقييم كفاية الرقابة على المخاطر بما فيها المخاطر الخارجية.

5. مسؤوليات لجان المراجعة اتجاه حوكمة الشركات:

أصدرت مؤخرا العديد من أسواق المال العالمية مجموعة من القوانين التي تدعو بضرورة الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات التي يعد تشكيل لجان المراجعة أحد مبادئها الأساسية والتي تؤدي إلى الحد من التقارير المالية الاحتيالية مما يزيد من ثقة المستثمرين بتلك التقارير من خلال تحمل لجان المراجعة للمسؤوليات التالية:

- الرقابة على أعمال الشركات.
- الحد من إساءة استخدام مجلس الإدارة لسلطاته.
- تقييم قرارات مجلس الإدارة جميعها.
- مشاركة المساهمين في الرقابة على الإدارة.
- التأكد من أن التقارير المالية على مستوى عال من الإفصاح والشفافية والملاءمة لمستخدميها.
- التأكد من عدم وجود أي تضارب في المصالح ينجم عنه قيام الشركة بعقد صفقات أو عقود مع أطراف ذوي العلاقة.

إضافة إلى المجالات السابقة هناك مسؤوليات أخرى للجان المراجعة تتمثل في:[1]

- دراسة مدى الالتزام بالأنظمة والقوانين وتقييم إجراءات الإدارة في حالات عدم الالتزام.
- التحقق من توافر قواعد للسلوك الأخلاقي في الشركة وأنه قد تم إبلاغ موظفي الشركة بها والتحقق من مدى التقيد بها.
- تقديم المشورة لمجلس الإدارة في القضايا التي تتطلب المشورة فيها.
- دراسة القضايا القانونية المرفوعة ضد الشركة والوقوف على الموقف القانوني لها ومدى تأثيرها على الوضع المالي لها.

بعد العرض السابق، من الجدير بالذكر أن لجان المراجعة لا تكون مسؤولة عن القيام بأية مهام أو أعمال تنفيذية ولا تتخذ أية قرارات بل مسؤوليتها تنحصر في الكشف عن الحقائق والمشاكل والصعوبات التي تواجهها الإدارة وعرض بعض التوصيات المناسبة والملائمة لمجلس الإدارة هذا ما يجعل مسؤولياتها فريدة من نوعها مقارنة بلجان مجلس الإدارة الأخرى. وأن المسؤولية الملقاة على عاتق لجان المراجعة هي مسؤولية ذو شقين أولها إداري كتعيينها للمدقق الخارجي والداخلي وتحديد أتعابهما ومتابعة عملهما، أما الثاني فإشرافي يتمثل في قيامها بالإشراف والمتابعة لكل الإجراءات والسياسات التي تتبعها الشركة وإدارتها للمخاطر.

[1] زاهر الرمحي، **الإتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية**، ط 1، دار المأمون، عمان، الأردن، 2017، ص 59.

المبحث الثالث: مساهمة لجان المراجعة في تعزيز حوكمة الشركات

نتيجة للانهيارات المالية التي عرفتها العديد من الدول حديثا وقصد معالجة الانتهازية التي ينتهجها المسيرون في تعاملهم مع المساهمين ولحماية مصالحهم وتفادي وقوعهم ضحية تضارب للمعلومات من طرف المسيرين برزت حوكمة الشركات التي تؤدي دور في التأكيد على الالتزام بالإجراءات الرقابية، والتي تعد لجان المراجعة من أهم الآليات التي تدعم تطبيقها في الشركات وتحسن من فعاليتها.

المطلب الأول: ماهية حوكمة الشركات

1. نشاة حوكمة الشركات:

يعتمد الفهم الصحيح لأي موضوع بدرجة كبيرة على البحث في جذوره التاريخية وكذلك الحال بالنسبة لموضوع حوكمة الشركات التي سوف يتم التطرق إلى هذه الجذور. ولقد نشأ مفهوم حوكمة الشركات بعد ظهور نظرية الوكالة "Agency Theory" التي يعود ظهورها أولا للأمريكيين "Berls and Means" عام 1932م وما تتضمنه من تعارض في المصالح بين إدارة الشركة والمساهمين وأصحاب المصالح بصفة عامة وهذا ما يؤدي إلى زيادة الاهتمام بإيجاد القوانين وقواعد تنظيم العلاقات بين الأطراف في الشركات.

في عام 1976م قام كل من "Jwnsen and Meckling" بالاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وإبراز أهميتها في الحد أو التقليل من المشاكل التي قد تنشأ عن الفصل بين الملكية والإدارة، أما في عام 1987م قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بتشكيل لجنة Treadway التي أصدرت تقريرها المتضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات وما يرتبط بها من منع لحدوث الغش والتلاعب في إعداد التقارير المالية، وذلك عن طريق الإهتمام بموضوع نظام الرقابة الداخلية، وتعزيز مهمة التدقيق الخارجي أمام مجلس إدارة الشركات.

ولقد كانت البداية الحقيقية للاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات حينما أصدرت لجنة الأبعاد المالية لحوكمة الشركات Cadbury في ديسمبر 1992م تقريرها المشكل من قبل مجلسي التقارير المالية وسوق لندن للأوراق المالية بعنوان الأبعاد المالية لحوكمة الشركات ولقد أخذت حوكمة الشركات بعدا اخر بعد حدوث الأزمات المالية وإفلاس العديد من الشركات والفضائح المالية في كبريات الشركات الأمريكية في نهاية عام 2001م والتي كانت من أبرزها كل من شركتي " Enron و Worldcom" بحيث تم إصدار أول قانون للحوكمة في العالم من طرف المشرع الأمريكي تحت مسمى Sarbanes-Oxley Act، وعلى المستوى الدولي يعتبر التقرير الصادر عن منظمة التنمية والتعاون بعنوان مبادئ حوكمة الشركات هو أول اعتراف رسمي بذلك المفهوم.[1]

أما في المنطقة العربية فتعد مصر دولة عربية سباقة في مجال حوكمة الشركات من خلال العديد من التشريعات والقوانين التي تحقق مفهوم الحوكمة وأهمها قانون الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة رقم 159 عام 1981م والقانون رقم 203 لعام 1991م بإصدار شركات قطاع الأعمال العام وكذلك قانون سوق المال رقم 95 لعام 1992م والذي ينظم عملية الإفصاح والشفافية في الشركات وقانون حوافز الاستثمار رقم 8 لعام 1997م والذي يتضمن مجموعة من الحوافز الخاصة بتشجيع الاستثمار وكذلك قانون التسوية والإيداع المركزي رقم 93 لعام 2000م.[2]

---

[1] محمد الطاهر عامري، علال بن ثابت، واقع الحوكمة المصرفية في الجزائر، **مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة**، المجلد 2، العدد 2، جامعة الأغواط، الجزائر، 2018، ص ص 118-119.

[2] عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته(ج)، مرجع سابق، ص31.

وعليه؛ فإن القارئ والمتتبع لهذا النوع من المواضيع يلاحظ أن الفارق الزمني بين أول ظهور لمفهوم حوكمة الشركات وبدء العمل به أخذ فترة طويلة من الزمن، حتى تطور وأصبح هذا المفهوم بهذا النضج المعرفي والمصطلحي بحيث كانت أول إشارة إليه من قبل الأمريكيين Berls and Meas عام 1932م بحيث يعتبران أول من تناولا هذا الموضوع في الدراسات الأكاديمية في القرن الواحد والعشرين.

2. مفهوم حوكمة الشركات:

بالرغم من انتشار مفهوم حوكمة الشركات والسعي إلى تطبيقه على المستوى العالمي إلا أنه لم يتم الاتفاق على تعريف موحد لهذا المفهوم ويرجع هذا الاختلاف إلى تعدد أبعاد تأثيره من نواحي تنظيمية، اقتصادية، مالية واجتماعية. لذا اختلفت الاتجاهات الفكرية التي تناولت تعريف حوكمة الشركات فانقسمت إلى اتجاهيين هما الاتجاه التنظيمي الذي يرى أن حوكمة الشركات هو نظام يدير الشركة ويتحكم في أعمالها، أما الاتجاه الرقابي الذي فيرى أن حوكمة الشركات تعنى بمراقبة أداء إدارة الشركة وأداء نظامها الإداري وفيما يلي التعاريف التي تضمنها الاتجاهان:

1.2. الإتجاه التنظيمي:

عرفت مؤسسة التمويل الدولية (IFC) حوكمة الشركات بأنها: " النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها". كما عرفها "Charreaux Gerard" الذي يعتبر من أبرز الباحثين المعاصرين في هذا الميدان عام 1997م "على أنها مجموع الميكانيزمات المنظماتية التي تؤثر على الحدود التي تحكم المسيرين عند ممارسة عملية اتخاذ القرارات في الشركة وذلك للحد من السلطة التقديرية لهم" وأضاف عام 2004م "أن حوكمة الشركات هي نظام تعديل لتصرفات المساهمين".[1]

أما التعريف الخاص بمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) فيعتبر من أشمل التعاريف التي تناولت مفهوم حوكمة الشركات من الناحية التنظيمية حيث ينص على أنها: " النظام الذي تستخدمه الشركة في عملية الإشراف والرقابة على عملياتها، كما أنها تمثل النظام الذي يتم من خلاله توزيع الحقوق والمسؤوليات على مختلف الأطراف في الشركة بما في ذلك مجلس الإدارة والمديرين وحملة الأسهم وأصحاب المصالح الأخرى، وأنها تحدد القواعد والإجراءات الخاصة باتخاذ القرارات التي تتعلق بالشركة وبذلك يتحدد الإطار العام الذي يتم من خلاله تحديد أهداف الشركة والوسائل التي تستخدم في تحقيق تلك الأهداف والرقابة عليها".[2]

1.2. الاتجاه الرقابي:

عرف البنك الدولي (WB) حوكمة الشركات بأنها: "ممارسة للسلطة السياسية ورقابة إدارة الموارد المؤسساتية من أجل تنمية اقتصادية واجتماعية". وعرفها " Rittenberg and Hermanson" بأنها: "عمليات تتم من خلال إجراءات تتخذ من قبل أصحاب المصالح لتوفير إشراف على المخاطر وإدارتها من خلال الإدارة ومراقبة مخاطر الشركة والتأكيد على كفاية الضوابط الرقابية لتجنب هذه المخاطر مما يؤدي إلى المساهمة المباشرة في إنجاز أهداف الشركة وحفظ قيمتها".

وعرفت من قبل "Gilles Paquets"على أنها: "التنسيق الفعال بين توزيع السلطة، الموارد والمعلومات بين المشاركين في الشركة وهي في نفس الوقت أداة للرؤية والتشخيص والمعالجة بحيث تساعد على كشف وتحديد النزاعات وفهمها وبالتالي وضع الإجراءات المناسبة".[3]

[1] عائشة لشلاش، هشام بوعلي، مرجع سابق، ص 175.
[2] سامح محمد رضا رياض أحمد، مرجع سابق، ص 47.
[3] سليمان بوفاسة، الرشيد سعيداني، مرجع سابق، ص ص 12-13.

أما معهد المدققين الداخليين (IIA) فقد عرف حوكمة الشركات بأنها: "العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من أجل توفير إشراف على إدارة المخاطر ومراقبة مخاطر الشركة والتأكيد على كفاية الضوابط لإنجاز الأهداف والمحافظة على قيم الشركة من خلال أداء الحوكمة في المنشأة".[1]

مما سبق؛ يمكن استنتاج أن حوكمة الشركات هي نظام رقابي متكامل يلبي متطلبات بيئة تنافسية، يفرض الشفافية ويتطلب المساءلة عن أعمال الشركات، وعن طريقه يتم توجيه وإدارة الشركات. فهي مجموعة من الآليات والميكانيزمات التي تهتدي بها إدارة الشركات لتعظيم ربحيتها وقيمتها على المدى البعيد لصالح المساهمين وتحدد العلاقة بين إدارة الشركة من جهة وحملة الأسهم وأصحاب المصالح المرتبطة بالشركة من جهة أخرى، والتي يؤدي تطبيقها إلى التقليل من حالات الغش والصراع في الشركات والتصدي لمشكلة الوكالة.

ومنه يتضح بأن هناك معاني أساسية لمفهوم حوكمة الشركات هي:

- أنها مجموعة من الأنظمة والقواعد الخاصة بالرقابة على أداء الشركات.
- التأكيد على أن الشركات يجب أن تدار لفائدة أصحاب المصالح.
- تنظيم العلاقة بين مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح.
- الحفاظ على حقوق المساهمين وتعظيم ثرواتهم بشكل عادل وكذلك دعم ومساندة مسؤوليات أعضاء مجلس الإدارة.

ويمكن دمج هذه النقاط الأساسية وتلخيصها في المقولة الشهيرة "حوكمة الشركات هي نظام بمقتضاه تدار الشركات وتراقب".

3. أهمية حوكمة الشركات:

مما لا شك فيه أن الشركات التي تدار بشكل جيد تعطي قيمة للمستثمرين، للمقرضين، للعاملين والعملاء والمجتمع ككل وتساهم في خلق مناخ جيد للأعمال ومنه يمكن إبراز أهمية حوكمة الشركات فيما يلي:[2]

1.3. أهمية الحوكمة بالنسبة للشركات:

يمكن تلخيص أهمية الحوكمة للشركات في كونها:

- تمكن من رفع الكفاءة الاقتصادية للشركة من خلال وضع أسس للعلاقة بين مديري الشركة ومجلس الإدارة والمساهمين.
- تعمل على وضع الإطار التنظيمي الذي يمكن من خلاله تحديد أهداف الشركة وسبل تحقيقها من خلال توفير الحوافز المناسبة لأعضاء مجلس الإدارة.
- تؤدي إلى الانفتاح على أسواق المال العالمية وجذب قاعدة عريضة من المستثمرين لتمويل المشاريع التوسعية، فإذا كانت الشركات لا تعتمد على الاستثمارات الأجنبية يمكنها زيادة ثقة المستثمر المحلي وبالتالي زيادة رأس المال بتكلفة أقل.
- تجعل الشركات التي تطبق قواعد حوكمة الشركات تحظى بزيادة ثقة المستثمرين لأن تلك القواعد تضمن حماية حقوقهم، ولذلك نجد أن المستثمرين في الشركات التي تطبق هذه القواعد قد يقوموا بالتفكير جيدا قبل بيع أسهمهم في تلك الشركات عندما تتعرض لأزمات مؤقتة لثقتهم في قدرة الشركة على التغلب على تلك الأزمات مما يجعل تلك الشركات قادرة على الصمود في فترة الأزمات.

---

[1] خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص 184.

[2] عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته(ج)، مرجع سابق، ص ص 28-30.

2.3. أهمية الحوكمة بالنسبة للمساهمين:

تكمن أهمية الحوكمة للمساهمين في أنها:

- تساعد في ضمان الحقوق لكافة المساهمين مثل حق التصويت، حق المشاركة في القرارات الخاصة بأي تغييرات جوهرية قد تؤثر على أداء الشركة في المستقبل.
- تؤدي إلى الإفصاح الكامل عن أداء الشركة والوضع المالي والقرارات الجوهرية المتخذة من قبل الإدارة العليا يساعد المساهمين على تحديد المخاطر المترتبة على الاستثمار في هذه الشركات.
- تضمن عدم قيام مجلس الإدارة بسوء استخدام السلطات المخولة له للإضرار بمصالح المساهمين أو أي من الأطراف التي لها علاقة بالشركة.

3.3. أهمية حوكمة الشركات للمجتمع:

يمكن تلخيص أهمية الحوكمة للمجتمع في النقاط التالية:

- تخفيض درجة المخاطر المتعلقة بالفضائح المالية والإدارية التي تواجهها الشركة.
- زيادة درجة كفاءة أداء الشركة مما ينعكس على معدلات الربحية ودفع عجلة التنمية في المجتمع.
- جذب الاستثمارات سواء كانت محلية أو أجنبية.
- زيادة قدرة الشركة على المنافسة العالمية وفتح أسواق جديدة مما يحقق الرفاهية لأفراد المجتمع من خلال توفير مناصب شغل.
- تؤدي إلى إضفاء الشفافية والدقة في التقارير المالية مما يترتب عليه زيادة ثقة المستثمرين بها واعتمادهم عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

مما سبق، يظهر جليا ما لحوكمة الشركات من أهمية كبيرة وذلك باعتبارها أداة مهمة لضبط تصرفات وأداء جميع الشركات، سعيا منها لمكافحة الفساد وتحقيق الأهداف المسطرة وفقا لأطر قانونية واقتصادية سليمة كونها أداة جيدة تتيح للمساهمين التأكد من حسن إدارة الشركة وتوفر الحماية لهم عن طريق إفصاح ملائم للمعلومات.

4. أهداف حوكمة الشركات:

تسعى حوكمة الشركات إلى تحقيق الأهداف التالية:[1]

- تحقيق الشفافية والعدالة وحماية حقوق المساهمين في الشركة.
- إيجاد ضوابط وقواعد وهياكل إدارية تمنح حق مساءلة إدارة الشركة أمام الجمعية العامة وتضمن حقوق المساهمين في الشركة.
- تنمية الاستثمارات وفرض الرقابة الجيدة على الوحدات الاقتصادية لتطوير وتحسين قدرتها التنافسية.
- العمل على محاربة التصرفات غير المقبولة سواء كانت من الجانب المادي أو الإداري أو الأخلاقي.
- تحقيق الشفافية في إجراءات المحاسبة والتدقيق المالي للحد من الفساد المالي والإداري.
- تحسين إدارة الشركات ومساعدة هيئاتها في اتخاذ القرارات السليمة وبناء الاستراتيجيات الكفيلة لضمان كفاءة الأداء والمعاملة العادلة لجميع المساهمين.
- زيادة التنمية الاقتصادية من خلال تحقيق عائدات أكبر على الاستثمارات وإتاحة المزيد من فرص العمل.
- تجنب حدوث أي مشاكل مالية أو وقوع أزمات مصرفية وبالتالي المساهمة في تحقيق التنمية والاستقرار الاقتصادي والمالي.

[1] فاطمة الزهراء مومن، عمر عطا الله، أسماء جرموني، "دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، **مجلة العلوم الإدارية والمالية**، المجلد 1، العدد 1، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر، 2017، ص 366.

- العمل على ترسيخ ثقافة الالتزام بالقوانين والمبادئ المتعارف عليها.
- زيادة قدرة الشركات على تحسين موقفها التنافسي وجذب الاستثمارات ورؤوس أموال أخرى.

مما سبق؛ يمكن التوصل إلى أن حوكمة الشركات تهدف إلى تعظيم مصالح مختلف الأطراف ذات الاهتمام بالشركة من ملاك، إدارة، مساهمين، مقرضين بالإضافة إلى سعيها إلى تعظيم قيمة الشركة ككل وذلك من خلال هيكلة العلاقات والأدوار بين مختلف هذه الأطراف.

المطلب الثاني: محددات وخصائص حوكمة الشركات

1. محددات حوكمة الشركات:

رغم الإختلاف في تحديد دقيق لمفهوم حوكمة الشركات إلا أن هناك اتفاق على أن التطبيق الجيد لحوكمة الشركات من عدمه يتوقف على مدى توافر مستوى جودة مجموعتين من المحددات، وفيما يلي نعرض هاتين المجموعتين:

1.1. المحددات الخارجية:

تشير هذه المحددات إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة الذي يشمل على سبيل المثال القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي (مثل قوانين سوق المال والشركات وتنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية)، وكفاءة القطاع المالي كالبنوك في توفير التمويل اللازم للمشاريع، وكفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية (هيئة سوق المال والبورصة) في إحكام الرقابة على الشركات فضلا عن بعض المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة (على سبيل المثال الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق للعاملين في السوق، مثل المدققين والمحاسبين والشركات العاملة) بالإضافة إلى المؤسسات الخاصة بالمهن الحرة. وترجع أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تهتم بحسن تسيير إدارة الشركة والتي تقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص.

2.1. المحددات الداخلية:

يشير هذا النوع من المحددات إلى القواعد والأسس التي تطبق داخل الشركات التي تتضمن وضع هياكل إدارية سليمة توضح السلطات والواجبات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، والتي يؤدي توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة.[1]

نستنتج مما سبق أن نظام حوكمة الشركات لا يعد نظاما جامدا بل هو قابل للتغيير باعتباره يتسم بالديناميكية لأن المحددات التي تم ذكرها سابقا سواء داخلية أو خارجية تتغير من بلد لآخر نتيجة لتغير البيئة الاجتماعية، الاقتصادية، القانونية، التعليمية والثقافية. لذا فهو يتأثر بالمتغيرات البيئية السائدة وعليه لابد من إعادة النظر في هذا النظام المطبق من حين لآخر كلما تغيرت الظروف البيئية لكي يتكيف مع أي مستجدات فحوكمة الشركات ليست سوى جزء من محيط اقتصادي تعمل في نطاقه الشركات.

2. خصائص حوكمة الشركات:

إن الحوكمة كما سبق الإشارة إلى ذلك هي نظام يتم من خلاله توجيه أعمال الشركة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للنزاهة والشفافية ويرتكز هذا النظام على الخصائص التالية:[2]

- الانضباط: هو إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح.

[1] خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص ص 192-193.
[2] مدحت محمد أبو النصر، مرجع سابق، ص 46.

- الشفافية: تقديم صورة واضحة حقيقية لكل ما يحدث.
- الاستقلالية: لا توجد تأثيرات وضغوط غير لازمة للعمل.
- المساءلة: إمكانية تقييم وتقدير أعمال الإدارة الإشرافية والتنفيذية.
- المسؤولية: وجود مسؤولية أمام جميع الأطراف داخل الوحدة الإدارية.
- العدالة: احترام حقوق جميع ومختلف المجموعات المتعاملة مع الشركة.
- المسؤولية الاجتماعية: النظر إلى الشركة كمواطن جيد يهتم بمصلحة المجتمع ويساهم في تطويره.

وعليه؛ فإنه لتجسيد حوكمة رشيدة لابد من توافر الخصائص السابقة في سلوك جميع الفئات ذات الصلة بالشركة باعتبار أن هذه الخصائص تمثل الدعائم الأساسية والمحورية لحوكمة الشركات.

المطلب الثالث: علاقة لجان المراجعة بمبادئ حوكمة الشركات

1. التعريف بمبادئ حوكمة الشركات:

يرتكز مفهوم حوكمة الشركات في بيئة الأعمال على مجموعة من المبادئ التي إذا تم العمل بها وتطبيقها بشكل سليم وفعال، كان ذلك بمثابة ضمان التجسيد الجيد لمفهوم حوكمة الشركات، ولقد تم صياغة مبادئ أساسية لحوكمة الشركات من قبل العديد من المؤسسات الدولية في العديد من دول العالم وفي مقدمة هذه المؤسسات منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي التي أصدرت عام 1999م ستة مبادئ تم تعديلها في عام 2004م ويتبع هذه المبادئ مجموعة من الإرشادات التي توضح كيفية التطبيق السليم لها، فكل مبدأ منها يختلف عن الآخر من حيث المضمون والاختصاص بجانب معين من القضايا كما يلي:

1.1. ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات:

كي يتم وضع إطار فعال لحوكمة الشركات فإنه من الضروري وجود أساس قانوني وتنظيمي ومؤسسي فعال يمكن كافة المشاركين في السوق الاعتماد عليه في إنشاء علاقاتهم التعاونية الخاصة، وعادة ما يضم إطار حوكمة الشركات عناصر تشريعية وتنظيمية وترتيبات للنظام الذاتي. ولكي يكون هناك ضمان لوجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات هناك مجموعة من الإرشادات والعوامل التي يجب أخذها بعين الاعتبار وهي:[1]

- ينبغي وضع إطار حوكمة الشركات بهدف أن يكون ذا تأثير على الأداء الاقتصادي الشامل ونزاهة الأسواق وعلى الحوافز التي يخلفها للمشاركين في السوق وتشجيع قيام أسواق مالية تتميز بالشفافية والفعالية.
- ضرورة أن تكون المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر في ممارسة حوكمة الشركات في نطاق اختصاص تشريعي متوافقة مع أحكام القانون وذات شفافية وقابلة للتنفيذ.
- يجب أن تنص التشريعات بوضوح على توزيع المسؤوليات بين مختلف الهيئات مع ضمان خدمة المصلحة العامة.
- من الضروري أن يكون لدى الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية السلطة والنزاهة والموارد للقيام بواجباتها بطريقة موضوعية ومتخصصة وفضلا عن أحكامها وقراراتها ينبغي أن تكون في الوقت المناسب وشفافة مع توفير الشرح التام لها.

2.1. حماية حقوق المساهمين:

ينص المبدأ الثاني على أنه يستوجب في إطار حوكمة الشركات أن يوفر الحماية للمساهمين وأن يسهل لهم ممارسة حقوقهم التي تتركز في الشركة على موضوعات أساسية تشمل حق نقل ملكية الأسهم،

[1] حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، عصام نعمه قرميط، مرجع سابق، ص 505.

التصويت في الجمعية العامة، انتخاب أعضاء مجلس الإدارة، الحصول على عائد من الأرباح وحقهم في المشاركة الفعالة في اجتماعات الجمعية العامة والموافقة على العمليات الاستثنائية وبعض الموضوعات الأساسية الأخرى كما يحددها قانون الشركات. ويمكن النظر إلى هذا القسم باعتباره بيانا لمعظم الحقوق الأساسية للمساهمين التي تم الاعتراف بها قانونا في جميع دول منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي، وبصفة عامة هناك مجموعة من الإرشادات التي يجب الأخذ بها عند الالتزام بتطبيق المبدأ الثاني المتعلق بحقوق المساهمين:

- ينبغي أن تتضمن الحقوق الأساسية للمساهمين الحق في إرسال أو تحويل الأسهم، طرق مضمونة لتسهيل الملكية، الحصول على المعلومات المادية وذات الصلة بالشركة في الوقت المناسب وعلى أساس منتظم، المشاركة والتصويت في الجمعية العامة للمساهمين، نصيب من أرباح الشركة.
- ينبغي أن يكون للمساهمين الحق في المشاركة في عملية اتخاذ القرار وأن يحصلوا على المعلومات الكافية عن القرارات التي تخص تغييرات أساسية في الشركة مثل تعديل النظام الأساسي أو عقد التأسيس أو ما يماثلها، الترخيص بإصدار أسهم إضافية، العمليات الاستثنائية.

3.1. المعاملة المتكافئة للمساهمين:

ينبغي أن يضمن إطار حوكمة الشركات معاملة متساوية لكافة المساهمين، بما في ذلك مساهمي الأقلية والمساهمين الأجانب، وينبغي أن تتاح الفرصة لكافة المساهمين للحصول على تعويض فعال عن انتهاك حقوقهم. وإن ثقة المساهمين بأن رأس المال الذي يقدمونه ستتم حمايته من إساءة الاستخدام من جانب مديري الشركات أو مجلس الإدارة أو المساهمين من ذوي النسب الحاكمة في الشركة من العوامل الهامة في أسواق رأس المال، حيث تكون هناك فرص أمام مجالس إدارة الشركات للقيام بنواحي نشاط تعمل على زيادة مصالحهم الخاصة على حساب المساهمين غير المسيطرين، وإحدى الطرق التي يمكن للمساهمين أن يحافظوا بها على حقوقهم هي قدرتهم على اتخاذ الإجراءات القانونية والإدارية ضد إدارة الشركة ومجلس الإدارة. وبصفة عامة هناك مجموعة من الإرشادات التي يجب الأخذ بها عند الالتزام بتطبيق المبدأ الثالث المتعلق بالمعاملة المتساوية لجميع المستثمرين وهي: [1]

- ينبغي معاملة كافة المساهمين حملة نفس الأسهم معاملة متساوية وينبغي أن يتمكن كافة المستثمرين من الحصول على المعلومات المتعلقة بكافة السلاسل وطبقات الأسهم قبل أن يقوموا بالشراء، وينبغي أن تكون أية تغييرات في حقوق التصويت خاضعة لموافقة تلك الطبقات من الأسهم التي تتأثر سلبا نتيجة للتغيير.
- ينبغي حماية مساهمي الأقلية من إساءة الاستغلال التي يتم إجراءها لمصلحة المساهمين أصحاب النسب الحاكمة، وينبغي أن تكون هناك وسائل فعالة للإصلاح بشكل فعال.
- ينبغي أن تسمح العمليات والإجراءات الخاصة باجتماع الجمعية العامة لكافة المساهمين بأن يحصلوا على معاملة متساوية.

4.1. ضمان احترام أصحاب المصالح في حوكمة الشركات:

يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات احترام دور كافة الأطراف ذوي المصلحة في حوكمة الشركات مثل: الدائنون، الموردون، العملاء والعاملين بالشركة وكافة الجهات الحكومية وتوفير المعلومات اللازمة

[1] جمانة تحريشي، "حوكمة الشركات.... المفهوم والمبادئ"، **مجلة البدر**، المجلد 4، العدد 6، جامعة بشار، الجزائر، 2012، ص ص 129-130.

لهم بصورة دورية وفي الوقت المناسب، وحقهم في إخطار مجلس الإدارة بأي تصرفات أو مخالفات غير قانونية أو غير أخلاقية دون أن يترتب على هذا الإخطار أي مساس بحقوق تلك الأطراف تجاه الشركة.[1] يجب كذلك على عملية الحوكمة أن تحفظ حقوق أصحاب المصالح وأن تنطوي على تشجيع التعاون بين الشركات وبين أصحاب المصالح في مجال خلق الثروة وفرص العمل وتحقيق الاستدامة للمشروعات القائمة على أسس سليمة، كما يتجه اهتمام ممارسات الحوكمة نحو إيجاد السبل والوسائل التي تكفل تشجيع أصحاب المصالح في الشركة على الاستثمارات. ويعد نجاح الشركة في النهاية نجاحا لفريق عمل مكون من جميع أصحاب المصالح لما لهؤلاء دور في زيادة قيمة الشركة وزيادة ربحيتها. وهناك مجموعة من الإرشادات عند تطبيق هذا المبدأ:

- من الضروري احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون.
- حصولهم على تعويضات في حالة انتهاك حقوقهم.
- مشاركة أصحاب المصالح في ممارسات حوكمة الشركات ويكفل لهم الحصول على المعلومات اللازمة لقيامهم بمسؤولياتهم.

5.1. الإفصاح والشفافية:

ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يضمن القيام بالإفصاح عن جميع المعلومات وفي الأوقات الملائمة وبتكلفة معقولة حول ظروف الشركة (ملكية الشركة، الوضعية المالية، نتائج الشركة، مستوى الأداء، أهداف الشركة، مستوى المخاطر....)، ويعتبر الإفصاح من السمات الأساسية التي تتميز بها الأسواق التنافسية، كما أنه على قدر كبير من الأهمية لتمكين المساهمين من ممارسة حقوقهم التصويتية فتوفر الإفصاح من شأنه التأثير على سلوك الشركات والمستثمرين على حد سواء من خلال تعزيز الثقة في الأسواق المالية، استقطاب رؤوس الأموال وحصول المساهمين والمستثمرين على معلومات تتسم بدرجة عالية من المصداقية، تمكنهم من تقييم مدى كفاءة إدارة الشركة واتخاذ القرارات الإستثمارية المناسبة. وهناك مجموعة من الإرشادات يجب الالتزام بها عند تطبيق هذا المبدأ هي أن يشمل الإفصاح المعلومات الأساسية التالية: [2]

- التقارير حول النتائج المالية للشركة التي تبين الموقف المالي لها والهدف من استخدامها هو التمكين من متابعة وتقييم أسهم وسندات الشركة.
- الأهداف التي تسعى الشركة إلى تحقيقها التي قد تمكن مستخدمي المعلومات من تقييم العلاقات التي تربط بين الشركات من جهة وبينها وبين المجتمعات التي تعمل خلالها من جهة أخرى.
- المعلومات المتعلقة بهيكل الملكية في الشركة.
- المخاطر المحتملة في الأجل القريب.
- ينبغي القيام بالمراجعة السنوية بالاعتماد على مدقق حسابات مستقل لكي يتحقق من وجود تأكيد موضوعي حول الأساليب المستخدمة في إعداد التقارير المالية.

6.1. مسؤوليات مجلس الإدارة:

ينص هذا المبدأ على أنه ينبغي أن يضمن إطار حوكمة الشركات التوجيه والإرشاد الاستراتيجي للشركة ومحاسبة مجلس الإدارة عن مسؤولياته أمام الشركة والمساهمين ويوجد مجموعة من الإرشادات الواجب أخذها عند تطبيق هذا المبدأ:[3]

---

[1] عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته(ج)، مرجع سابق، ص 88.

[2] عطية عز الدين، "المبادئ الدولية في مجال الحوكمة"، **المجلة الجزائرية للدراسات السياسية**، المجلد 3، العدد 2، المدرسة الوطنية العليا للعلوم السياسية، الجزائر، 2016، ص ص 145-146.

[3] حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، عصام نعمه قرميط، مرجع سابق، ص ص 512-513.

- يجب على أعضاء مجلس الإدارة أن يعملوا على أساس توفير المعلومات الكافية وبحسن نية مع العناية الواجبة وبما يحقق أفضل مصلحة للشركة والمساهمين.
- يجب على مجلس الإدارة أن يلتزم بتطبيق معايير أخلاقية عالية وعليه أن يأخذ في الاعتبار أصحاب المصالح الاخرين واهتماماتهم.
- يجب على مجلس الإدارة القيام بوظائف تتضمن على سبيل المثال ما يلي:

- استعراض استراتيجية الشركة، توجيهها، خطط العمل الرئيسية، سياسة المخاطر، خطط العمل السنوية، ووضع أهداف الأداء ومراقبة التنفيذ.
- ضرورة الإشراف على فعالية ممارسات حوكمة الشركة وإجراء التغييرات في حال الضرورة.
- الإشراف على عمليات الإفصاح والاتصال.

- يجب على مجلس الإدارة أن يكون قادرا على ممارسة الحكم الموضوعي المستقل في شؤون الشركة وفي هذا المجال ذكرت المبادئ العديد من التوجيهات بخصوص هذا الإرشاد وهي كالتالي:

- يجب أن ينظر مجلس الإدارة في تكليف عدد من الأعضاء غير العاملين في الشركة من ذوي القدرة على ممارسة الحكم المستقل للقيام بالمهام التي يحتمل وجود تعارض في المصالح بها.
- إذا قام مجلس الإدارة بتشكيل لجان له يجب أن يحدد بشكل دقيق ويفصح عن صلاحياتها وواجباتها.
- يجب أن تكون لدى أعضاء مجلس الإدارة القدرة على إلزام أنفسهم بمسؤولياتهم بطريقة فعالة.

باختصار؛ يمكن القول إن الغرض النهائي لهذه المبادئ يتمثل في كونها قواعد مرجعية ليست إلزامية ودستور مرجعي أخلاقي للعاملين والمنتمين للشركات، وبمثابة مؤشرات يمكن أن تستفيد منها الشركات عند تحديدها للأطر القانونية والتنظيمية للحوكمة. وهي تعد بمثابة الخريطة التوجيهية التي يتبعها أعضاء مجلس الإدارة والهيئات الرقابية من أجل مواجهة أي تعارضات محتملة في المصالح بين العديد من الأطراف ولتحقيق الشفافية في تعامل المستثمرين. وبالنظر لهذه المبادئ السابقة يتضح جليا تضمنها لمجموعة من الآليات التي تساعد على تطبيقها وتجسيدها في أرض الواقع فمنها الآليات القانونية والتي تختص بتطوير النظام القانوني ضمانا لتحقيق أهداف الشركات، والآليات الرقابية لتحقيق الحوكمة مثل التحديد الواضح للمسؤوليات الخاصة بالهيئات سواء المسؤولية الإشرافية أو الرقابية، إضافة إلى الآليات التنظيمية التي تختص مثلا في تحديد الاختصاصات لمجلس الإدارة واللجان المختلفة المنبثقة عنه فضلا عن الآليات المحاسبية التي تختص بوجود نظام فعال لإدارة التقارير المالية التي تتسم بالشفافية وتوفير المعلومات الملائمة والإفصاح عنها والتي يمكن للمستخدمين الاعتماد عليها لاتخاذ قرارات ملائمة.

2. لجان المراجعة وتطبيق مبادئ حوكمة الشركات

يحتاج تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في بيئة الأعمال إلى مجموعة من الآليات التنظيمية التي تضمن تفعيل هذه المبادئ، وتعد لجان المراجعة إحدى هذه الآليات وأهمها التي تضمن تطبيقها في الشركات وسوف نتناول فيما يلي الدور الذي تقوم به لجان المراجعة في تفعيل المبادئ التي يبنى عليها مفهوم الحوكمة.

1.2. لجنة المراجعة وحماية حقوق المساهمين:

تختص لجنة المراجعة بفحص وتقويم أعمال إدارة التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي والتحقق من استجابة إدارة الشركة لملاحظات مراقب الحسابات، وهذه الاختصاصات التي تقوم بها لجنة المراجعة تسعى في النهاية إلى الحفاظ على حقوق المساهمين وتعظيم ثرواتهم بشكل عادل وهذا ما تسعى إليه حوكمة

الشركات. كما تقوم لجان المراجعة بدور هام في التصدي للممارسات غير الأخلاقية وذلك من خلال قيامها بالتأكد من أن التقارير المالية للشركة تتضمن ما يلي:[1]

- الإفصاح صراحة أن الشركة مسؤولة عن أي تلاعب ناتج من البيع الصوري إذا تم عن طريق أي شخص من العاملين بالشركة أو أحد أقاربه، مع وضع اللوائح بالشركة التي تمنع ذلك وتشديد العقوبة لأية مخالفة لتلك اللوائح.
- الإفصاح عن نسب امتلاك المساهمين للأسهم لتمكين المتعاملين مع الشركة من معرفة هل هناك احتكار أم لا، فإذا كان هناك احتكار سيعرف الجميع من هم المحتكرون لتجنب التعامل معهم. وإذا لم تتمكن الشركة من معرفة نسب امتلاك الأسهم من جانب المساهمين يجب الإفصاح صراحة عن ذلك حتى تخلي الشركة مسؤوليتها في حالة تعرض أوراقها المالية لأي زيادة غير فعلية تضر بالمتعاملين. بالإضافة إلى ذلك يجب أن تراجع لجان المراجعة بنفسها جميع التعاملات مع السماسرة التي تتعامل معهم الشركة والتأكد من عدم وجود أي تلاعب من جانب السماسرة والإفصاح عن ذلك بإيضاحات التقارير المالية، وأن تتأكد من عدم وجود أي اتفاقيات بين أي من أعضاء مجلس الإدارة أو العاملين بالشركة تضر بمصالح المساهمين والإفصاح صراحة عن ذلك.

2.2. لجنة المراجعة والمعاملة المتكافئة للمساهمين:

إن دور لجان المراجعة في حماية حقوق المساهمين غير المسيطرين وضمان المعاملة المتكافئة نجده واضحا في التقرير الذي جاء به "Smith" الذي تضمن في محتواه أن جميع أعضاء مجلس الإدارة ينبغي عليهم التصرف بما يتوافق مع تحقيق مصالح الشركة ومساهميها، إذ يتعين على لجنة المراجعة القيام بدور خاص ومحدد وهو التصرف على نحو مستقل ومحايد عن السلطة التنفيذية لضمان حماية جميع حقوق المساهمين بشكل صحيح فيما يتعلق بالرقابة الداخلية والإبلاغ المالي.[2]

كما توصلت دراسة (Hamid et. al) إلى أن لجان المراجعة يمكن أن تساهم في حماية حقوق المساهمين غير المسيطرين، إذ توصل من خلال نتائج دراسته التي ضمت أكبر 100 شركة اقتصادية مدرجة في البورصة الماليزية للفترة (2009م-2011م) إلى أن لجنة المراجعة تلعب دور مهم في حماية حقوق المساهمين غير المسيطرين من المصادرة عندما يزداد عدد أعضائها المستقلين مما يساهم في الإبلاغ عن أرباح ذات محتوى معلوماتي جيد، وذلك من خلال توفير المعلومات الكافية لكافة المساهمين دون تمييز وكل ما يتعلق بحقوقهم مثل حق التصويت لحملة الأسهم ومعلومات عن أي تغيرات قد تحدث في حقوق التصويت والتي يمكن أن تؤثر على بعض المساهمين.[3]

3.2. لجنة المراجعة وضمان حقوق أصحاب المصالح:

يهتم أصحاب المصالح بالمعلومات المالية وغير المالية المتعلقة بالشركة ومختلف عملياتها ويتم توفير المعلومات المالية من خلال التقرير السنوي، بينما يجب أن تركز التقارير غير المالية على الجوانب البيئية، الاجتماعية والأخلاقية ويتم عادة تقديمها كجزء من التقرير السنوي. ويريد أصحاب المصالح معلومات موثوقة ودقيقة وذات مصداقية لتبني قراراتهم عليها، ويمكن للجان المراجعة أن تلعب دورا رقابيا وإشرافيا رئيسيا في هذا الصدد على أعمال التدقيق والتقارير المالية للشركة من خلال ضمان مصداقية المعلومات

---

[1] رمضان عارف رمضان محروس، دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات دراسة نظرية وتطبيقية، رسالة الماجستير في المحاسبة، جامعة جنوب الوادي، مصر، 2011، ص 132.

[2] Smith report, Op.Cit, P 3.

[3] Abdul Hamid Masdiah, Irene Wei Kiong Ting, Qian Long Kweh, "The Relationship Between Corporate Governance and Expropriation of Minority Shareholder's Interests", **7th International Economics and Business Management Conference, 5-6 October 2015**, Vol 35, Procedia Economics and Finance, 2016, P 105.

التي يعلن عليها لأصحاب المصالح بالإضافة إلى التحقق من كل الادعاءات الفنية التي ترد من العاملين وأصحاب المصالح بشأن أعمال الشركة.

فللجان المراجعة دور هام في تفعيل هذا المبدأ من خلال توفير جميع المعلومات المالية وغير المالية في الوقت المناسب بدقة ملائمة بما يفيد أصحاب المصالح في اتخاذ التدابير اللازمة، حمايتهم من كل التجاوزات التي يمكن أن تحدث داخل الشركة فضلا عن وقوفها ضد حالات الغش والاحتيال التي تؤدي بأصحاب المصالح اتخاذ قرارات خاطئة.[1]

4.2. لجنة المراجعة والإفصاح والشفافية:

لقد ازداد دور لجان المراجعة بشكل كبير بسبب انتشار انهيارات الشركات في السنوات الأخيرة، وقد كشفت هذه الحوادث عن أوجه قصور شديدة في حوكمة الشركات وكذلك في ممارسات الشفافية والإفصاح على وجه الخصوص، إذ يعد الافتقار إلى التقارير المالية الشفافة مع وجود مشاكل في الإفصاح ظاهرة عالمية تحتاج إلى تعزيز أضعافا مضاعفة. وفقا لذلك كان لابد على الحكومات والجهات التنظيمية في جميع أنحاء العالم أن تقود مبادرة لإيجاد حوكمة أكثر فعالية وكفاءة، وبشكل عام كانت لجان المراجعة التي تتكون من مديرين خبراء شكلا قيما من أشكال الرقابة في تعزيز الإفصاح والشفافية في الشركات.

ولقد أوضح " Alanezi And Abduloushi" في دراسة قام بها عام 2010م على أن تشكيل لجان المراجعة تم اقتراحه كميزة في شرح الاختلافات في المدى الذي يتطلب الإفصاح والشفافية، وبعبارة أخرى تعمل لجان المراجعة كآلية لتقليل تكاليف الوكالة مما يؤدي إلى مواءمة مصالح المالكين المسيطرين مع مصالح الشركة من خلال حث المديرين على نشر المزيد من معلومات الشركة والإفصاح عن كل ما يتعلق بها التي يمكن تجميعها في الإفصاح الطوعي والإفصاح الإلزامي.

وفي الدراسة التي قام بها "Eyenubo et. al. " عام 2017م تم وصف الشفافية على أنها من الأساليب الأكثر ملاحظة لتقييم جودة التقارير المالية، بحيث يستفيد أصحاب المصالح والشركة من تعزيز الشفافية لأنها تستعمل بمثابة الدواء الشافي في القضاء على فجوة المعلومات بين الطرفين وتعزز ثقة المساهمين في مصداقية وموضوعية التقارير المالية. فمن منظور نظرية الوكالة التي تعتبر واحدة من النظريات المفسرة أن الشركة عبارة عن مجموعة من العلاقات التعاقدية والضمنية بين طرفين هما حملة الأسهم والإدارة يكلف على أساسها الطرف الثاني للقيام بأنشطة معينة للطرف الأول، والتي تعتبر أن لجان المراجعة الفعالة تعمل كوسيط بين كلا الطرفين والتي تؤدي إلى الشفافية والإفصاح من خلال خاصيتان تسمحان لها بأداء وظيفة الرقابة على التقارير المالية بشكل فعال وهما الخبرة والاستقلالية.[2]

5.2. لجنة المراجعة ومسؤوليات مجلس الإدارة:

إن لجنة المراجعة لا تحل محل وظائف مجلس الإدارة، فهي لجنة تقوم برفع تقارير مفصلة للمجلس الذي يعتبر صاحب الكلمة النهائية ويتحمل المسؤولية الكاملة لأي تصرف أو عمل توصي به اللجنة. وتقوم لجنة المراجعة بمساعدة المجلس في ضمان صحة التقارير المالية، ويتضمن ذلك إجراء اتصالات مع المدقق الداخلي والخارجي، نظرا لتميز أعضائها برؤية أوضح فيما يتعلق بالشركة لن يتمكن أعضاء مجلس الإدارة من الحصول عليها بدون لجنة المراجعة.

---

[1] Marx Ben, Gideon Els, "The Role of Audit Committee in Strengthening Business Ethics and Protecting Stakeholder's Interests", **African Journal of Business Ethics**, Vol 4, N^0 1, Stellenbosch, 2009, P5, P9.

[2] Muhammad Iqmal, Nur Shuhada, Bakhtiar Ahazi, "Audit Committee Experts and Mandatory Disclosure Transparency of Malaysian Government Linked Companies", **9th International Economics and Business Management Conference 2019**, European Proceedings of Social and Behavioral Sciences, 2020, P120, P122.

ولقد ذكر تقرير "Blue Ribbon Committee" أن دور لجنة المراجعة يتدفق مباشرة من الوظيفة الإشرافية لمجلس الإدارة، ويتمثل العنصر الأساسي لإشراف مجلس الإدارة في عمله الإداري لتحقيق الالتزام بقوانين الشركة ومبادئ الالتزام الأخلاقي، وهذا الإشراف يتضمن التأكد من جودة السياسات المحاسبية والرقابة الداخلية واستقلال وموضوعية المدقق الخارجي في قيامهم بردع الاحتيالات المحاسبية، وتوقع المخاطر المالية وتعظيم جودة ودقة الإفصاح المالي وأي معلومات مادية أخرى لمجلس الإدارة، وهذه الوظيفة الإشرافية الملقاة على عاتق مجلس الإدارة يتم تفويضها بشكل كامل إلى لجنة المراجعة.[1]

المطلب الرابع: علاقة لجان المراجعة بآليات حوكمة الشركات

يتوقف التطبيق الجيد لحوكمة الشركات من عدمه على مجموعة من الآليات التي تمثل الأركان التي تكفل التطبيق الجيد لمفهوم الحوكمة وذلك من خلال الإنتقال بهذا النظام من الجانب الشكلي إلى الجانب الموضوعي الفعال. وتتمثل هذه الآليات في الأدوات الرقابية التي تضمن فعالية نظام الحوكمة وتعتبر لجان المراجعة من أهم هذه الآليات بإعتبارها قلب الحوكمة التي تهدف إلى حماية مصالح المساهمين وباقي الأطراف المهتمة، ومما لا شك فيه أن هذه الآليات لا يعمل كل منها بمفرده أو في معزل عن الآخر ولكن تربطها علاقات متبادلة ببعضها البعض، وسوف يتم التعرف في هذا المطلب على هذه الآليات والعلاقات المتبادلة بينها من جهة وبين لجان المراجعة من جهة أخرى.

1. التعريف بآليات حوكمة الشركات:

تتمثل آليات حوكمة الشركات في الوسائل والأساليب التي من تمارس على مستوى الشركة لحل النزاعات والمشاكل التي قد تنشأ بين الإدارة من جهة وحملة الأسهم من جهة أخرى ولقد أجمع الباحثين على وجود نوعين من الآليات التي تم تصنيفها إلى آليات داخلية وأخرى خارجية وسيتم تناول هذه الآليات بشكل مختصر كما يلي:

1.1. الآليات الداخلية لحوكمة الشركات:

تنصب آليات حوكمة الشركات الداخلية على أنشطة الشركات واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهدافها، وتتمثل هذه الآليات في:

- مجلس الإدارة:

يتكون مجلس الإدارة من ممثلين يتم اختيارهم من مجموعة من المساهمين لتولي إدارة أمور الشركة بناء على تفويض الجمعية العامة لذا فإن المسؤولية النهائية عن الشركة تبقى لدى المجلس حتى وإن قام بتشكيل لجان أو تفويض جهات أو أفراد آخرين للقيام ببعض أعماله، ويقوم بفرض آليات ونظم التي تضمن احترام الشركة للقوانين واللوائح السارية والتزامها بالإفصاح عن المعلومات الجوهرية للمساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين مستندا في ذلك على معايير موضوعية لا شكلية فقط، كما أنه عليه القيام بمجموعة من المهام منها مراجعته لنظم وإجراءات الشركة الداخلية للتحقق من ملاءمتها وكفايتها إلى جانب مسؤوليته عن إدارة المخاطر في الشركة وعلى النحو الذي يتفق وطبيعة نشاطها وحجمها والسوق الذي تعمل فيه مع وضع استراتيجية لتحديد المخاطر التي تواجه الشركة وكيفية التعامل معها. لذا نجد أن المجلس يلجأ إلى تكوين لجان من أعضائه للقيام بمساعدته في أداء عمله، والتي لا تعد وسيلة للتنصل من مسؤوليته أو نقلها للغير ومنها لجنة المراجعة، لجنة المكافآت، لجنة التعيينات، ولكل لجنة من هذه اللجان

[1] رمضان عارف رمضان محروس، مرجع سابق، ص ص 149-150.

ميزة إضافية تتمثل في منح أعضاء مجلس الإدارة رؤية أوضح تتعلق بالشركة لن يتمكنوا من الحصول عليها بدون تشكيل هذه اللجان.[1]

ويمكن القول إن مجلس الإدارة يعد من أهم آليات حوكمة الشركات باعتباره يمارس القيادة ويوجه الشركة بنزاهة وحكمة ويعمل لمصلحة الشركة وتعظيم قيمتها وأكبر دليل على هذه الأهمية هو ما تم تداوله عن أسباب انهيار الشركات الكبرى التي ترجع أساسا لفشل مجلس الإدارة في أداء لمسؤلياته نتيجة لدمج الوظائف بيد شخص واحد.

- لجنة المراجعة:

إن زيادة الاهتمام بلجان المراجعة يرجع لاعتبارها آلية من آليات الحوكمة والتركيز على استقلالية أعضاء هذه اللجان والخبرات والمعرفة المؤهلة لأعضائها، حيث تعتبر لجان المراجعة من أهم ملامح الحوكمة لأن المسؤولية الرئيسية للجنة -كما سبق الإشارة إلى ذلك- هي مساعدة مجلس الإدارة في الوفاء بمسؤولياته الخاصة بالسياسات المحاسبية وتطويرها ونظم الرقابة الداخلية المطبقة والإشراف على إعداد التقارير المالية، حيث يلتزم مجلس إدارة الشركة في بداية كل سنة بتشكيل لجنة مراجعة يكون من ضمنها ثلاثة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين وتجتمع هذه اللجنة دوريا وتقدم تقاريرها أول بأول لمجلس الإدارة.

ويتلخص عمل لجان المراجعة في الإشراف الفعال على عملية إعداد التقارير المالية وإظهار هذه التقارير بجودة وكفاية عالية وكذلك العمل على حماية حقوق حملة الأسهم وأصحاب المصلحة الاخرين، ونظرا لأن هذه اللجان تعتمد على المعلومات التي تقدم إليها من الإدارة المالية العليا وموظفي التدقيق الداخلي والخارجي للقيام بمسؤولياتها لذا فمن المهم أن تقوم هذه اللجنة بخلق حوار مفتوح وصريح ومنتظم مع كل أولئك المشاركين مع هذه اللجنة في العمل، وبذلك فإن لجان المراجعة تكون حلقة وصل بين التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة والتدقيق الخارجي وكل ذلك يصب في تدعيم وإسناد حوكمة الشركات.[2]

لذا يمكن القول أن لجنة المراجعة تعد أحدى أهم آليات حوكمة الشركات لما لها من دور محوري في الارتقاء بجودة التقارير المالية وباعتبارها صمام الأمان لحماية مصالح المستثمرين وباقي الأطراف المهتمة.

- التدقيق الداخلي:

يعتبر التدقيق الداخلي في إطار مفهومه الحديث آلية أساسية من آليات حوكمة الشركات من خلال مساهمته في تحسين أنظمة إدارة المخاطر، وكذلك من خلال دعمه لنظام الحوكمة بالشركات، حيث تحولت وظيفة التدقيق الداخلي من كونها أداة للرقابة الداخلية لتصبح أوسع وأشمل من هذا المفهوم التقليدي، حيث لم تصبح قاصرة فقط على المراجعة المنتظمة لكفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية إنما امتد دورها لتشمل تقييم إدارة المخاطر وتقديم الاستشارات اللازمة لمجلس الإدارة، الإدارة العليا، لجنة المراجعة والمدقق الخارجي. إذ ينص المعيار رقم 2120 من معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي والصادر عن معهد المدققين الداخليين تحت مسمى إدارة المخاطر، على أن المدقق الداخلي يجب عليه تقييم فاعلية إجراءات إدارة المخاطر.[3]

---

[1] بشرى عبد الوهاب محمد حسن، "دليل مقترح لتفعيل لجنة التدقيق لدعم تنفيذ حوكمة الشركات وآلياتها"، **مجلة الغري للعلوم الإقتصادية والإدارية**، المجلد 8، العدد 22، جامعة الكوفة، العراق، 2012، ص 209.

[2] خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص ص 197-198.

[3] فوزي قادري، سليمان زواري فرحات، يازيد بلابل، "علاقة الرقابة الداخلية بتكريس نظام حوكمة الشركات"، **مجلة العلوم القانونية والإجتماعية**، المجلد 4، العدد 4، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، 2019، ص ص 419-420.

وعليه يعتبر التدقيق الداخلي بمثابة خط الدفاع الأول لمواجهة الغش في التقارير المالية بسبب معرفته وفهمه لبيئة أعمال وهيكل الرقابة الداخلية للشركة فضلا عن مساعدته لتحسين جودة ونزاهة التقارير المالية، لذا أصبحت وظيفة التدقيق الداخلي من الوظائف المساندة الهامة لمجلس الإدارة ولجنة المراجعة وأحد العناصر الهامة لحوكمة الشركات.

2.1. الآليات الخارجية لحوكمة الشركات:

تتمثل آليات حوكمة الشركات الخارجية في الضغوط التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على الشركة والرقابة التي تمارس عليها بهذا الخصوص.

- التدقيق الخارجي:

يساعد المدقق الخارجي الشركات في تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات فيها ويغرس الثقة بين أصحاب المصالح والمواطنين بشكل عام، حيث يؤدي المدقق الخارجي دورا مهما في المساعدة على تحسين نوعية التقارير المالية ولتحقيق ذلك ينبغي عليه مناقشة لجنة المراجعة في نوعية تلك التقارير. ويمثل التدقيق الخارجي حجر الزاوية لحوكمة جيدة للشركات. بحيث أن دور التدقيق الخارجي يعزز مسؤوليات الحوكمة في الإشراف، التبصر والحكمة فينصب الإشراف على التحقق مما إذا كانت الشركات تعمل وفق ما هو مفروض أن تعمله وهذا يفيد في اكتشاف ومنع الفساد المالي والإداري، أما التبصر فإنه يساعد متخذي القرارات وذلك بتزويدهم بمعلومات وتقويم مستقل للبرامج، السياسات، العمليات والنتائج وأخيرا تتحدد الحكمة في ضبط الاتجاهات والتحديات التي تواجهها الشركة.

- منافسة السوق:

إن منافسة السوق تعد إحدى الآليات المهمة لحوكمة الشركات وهذا من منطلق أنه إذا لم تقم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح أو أنها غير مؤهلة فإنها سوف تفشل في منافسة الشركات التي تعمل في نفس حقلها الصناعي وبالتالي تتعرض للإفلاس. وعليه تعمل منافسة سوق المنتجات أو الخدمات على تهذيب سلوك الإدارة وهذا يعني أن إدارة الشركة في حالة الإفلاس سوف يكون لها تأثير سلبي على مستقبل المدير وأعضاء مجلس الإدارة، إذ غالبا ما يتم تحديد اختبارات الملاءمة للتعيين، بحيث أنه لا يمكن أن يتم إشغال مواقع المسؤولية من أعضاء مجلس إدارة أو مديرين تنفيذيين سبق وأن قادوا شركاتهم إلى الإفلاس أو التصفية.

- القوانين والتشريعات:

بالطبع تعد القوانين والتشريعات من آليات الحوكمة باعتبارها تمثل الرادع من الانسياق نحو التلاعب والفساد وذلك من خلال التأثير على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة، ولقد أثرت بعض التشريعات على هؤلاء الفاعلين ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية، بل على كيفية تفاعلهم فيما بعضهم، فعلى سبيل المثال قد فرض قانون Sarbanes-Oxley متطلبات جديدة على شركات المساهمة تتمثل في زيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين وتقوية إشراف لجنة المراجعة على عملية إعداد التقارير المالية والطلب من المدير التنفيذي والمالي الشهادة على صحة التقارير المالية التي قد تكون مضرة بمصالح المالكين وأصحاب المصالح الاخرين في الشركة.[1]

مما سبق؛ نستنتج أنه كل آلية داخلية أو خارجية تمثل جزءا لا يتجزأ من نظام حوكمة الشركات ككل وذلك كون التعاريف السابقة التي تم التطرق لها والخاصة بهذا النظام تعتبر حوكمة الشركات مجموعة

[1] ميادة بلعايش، "العوامل المساهمة في التطبيق السليم لنظام حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري"، **مجلة رؤى إقتصادية**، المجلد 2، العدد 3، جامعة الوادي، الجزائر، 2012، ص ص 122-124.

من الآليات التنظيمية المترابطة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة تعمل بصفة أساسية على حماية حقوق المساهمين وكافة الأطراف ذوي المصلحة من خلال إحكام الرقابة والسيطرة على أداء الشركات.

2. لجان المراجعة وتفعيل آليات حوكمة الشركات

يتمثل دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات والعلاقة التي تربطهما في زيادة القدرة الرقابية للآليات التي تعتمد عليها حوكمة الشركات، التي يمكن من خلالها التأكد من تطبيق الحوكمة في روحها لا في مظهرها وتأتي في الصدارة الآليات الداخلية المتمثلة في مجلس الإدارة والتدقيق الداخلي وتليها الآليات الخارجية المتمثلة في كل من التدقيق الخارجي والأطراف ذات المصالح.

1.2. لجنة المراجعة ومجلس الإدارة:

تنبثق لجنة المراجعة في العموم من مجلس الإدارة وتمثل واحدة من اللجان المتعددة التي يمكن أن تتكون من بعض أعضاء مجلس الإدارة، إلا أن العلاقة بين المجلس واللجنة يجب أن توضع في إطار محدد يوضح خطوط الاتصال والمسؤوليات بين الهيئتين بحيث أن لجنة المراجعة يمكن أن تساعد الأعضاء التنفيذيين في مجلس الإدارة في حل مشاكل إعداد التقارير المالية كونها حلقة وصل بين مجلس الإدارة والمدقق الخارجي، بالإضافة إلى مساعدة مجلس الإدارة في تفعيل دوره الرقابي والإشرافي على التدقيق الداخلي من خلال توصيل المعلومات عن مشاكله واقتراح الحلول لها. كما يشير دليل لجان المراجعة البريطاني في هذا المجال إلى أن دور لجان المراجعة متروك لمجلس الإدارة لتحديد المهام التي ستقوم بها اللجنة بالنيابة عن المجلس وكذلك النتائج التي يجب أن يتم تضمينها في تقارير اللجنة إلى المجلس ليتخذ إجراءاته وبالإضافة إلى التقييم الذاتي للأداء الذي يجب أن تقوم به لجنة المراجعة بحيث يجب أن يقوم مجلس الإدارة سنويا بتقييم فاعلية اللجنة كما أشار الدليل على ضرورة الاهتمام بآلية وتوقيت حل الخلافات بين مجلس الإدارة ولجنة المراجعة مع حق اللجنة في إعلام حملة الأسهم بأي خلافات لم يتم إيجاد حل لها.[1]

وعليه؛ نستنتج أن العلاقة بين لجان المراجعة ومجلس الإدارة هي علاقة تبادلية، حيث يقوم مجلس الإدارة بتفويض جزء من مهامه للجنة المراجعة، وتقوم اللجنة من جانبها بمساعدة المجلس في تلك المهام وذلك للوفاء بمسؤولياتها القانونية كما أن مجلس الإدارة يقوم بإجراء تقييم دوري للجنة للتأكد من فعاليتها في الوفاء بالمهام الموكلة إليها.

2.2. لجنة المراجعة والتدقيق الداخلي:

تاريخيا كانت لجنة المراجعة مسؤولة عن الإشراف على التقارير المالية السنوية التي تعدها الإدارة واليوم امتد هذا الدور ليشمل ضمان قوة الإجراءات الرقابة الداخلية والإشراف على أنشطة التدقيق الخارجي، ولغرض تحمل مسؤولياتها الإشرافية بشكل أفضل فإنها تعتمد على التدقيق الداخلي كأحد الدعائم الأساسية التي تساعد في تحقيق حوكمة أفضل للشركات. مما يفرض أهمية قيام التدقيق الداخلي بالتعاون مع لجنة المراجعة خصوصا عند تحديد وإدارة المخاطر عند فحص نظام الرقابة الداخلية من خلال تقديم التقديرات المستمرة للمخاطر التي تتعرض لها الشركة، وإجراءات الرقابة الداخلية للتغلب على تلك المخاطر ليساهم ذلك في زيادة فاعلية الإدارة وتقوية البنى التحتية للشركة وتحسين فاعلية لجان المراجعة هذا من جانب، ومن جانب آخر فإن وظيفة التدقيق الداخلي تزود لجنة المراجعة بالمعلومات الملاءمة المتمثلة في الأعمال غير القانونية، الأخطاء، عدم الكفاءة والفاعلية، ضعف الرقابة وتعارض المصالح وغيرها من المعلومات التي ترد في تقرير المدقق الداخلي. لذا نجد أن لجنة المراجعة تهتم بعقد اجتماعات خاصة مع المدقق الداخلي للتأكد من سلامة وكفاية وسائل المتابعة التي وضعتها الإدارة لمواجهة المخاطر

[1] عبد المجيد الطيب شعبان، عماد علي السويح، مرجع سابق، ص ص 65-66.

التي تكتنف عملية إعداد التقارير المالية، والتأكد من وجود تنسيق بين التدقيق الداخلي والخارجي باعتبارها حلقة اتصال فعالة بينهما. كما أن وجود لجنة المراجعة سيدعم استقلالية المدقق الداخلي ويتسبب في زيادة كفاءة وفعالية إدارة التدقيق الداخلي والاعتماد على ضوابط وقائية تمنع حدوث الأخطاء وتقليلها أو اتخاذ الإجراءات التصحيحية السريعة وتقويم أعمال التدقيق الداخلي وإجراءات الرقابة الداخلية، إذ أن للجنة المراجعة – كما تم الإشارة إليه سابقا- دورا في تعيين المدقق الداخلي، ترقيته ومكافأته أو الاستغناء عنه والمساعدة في تحديد مؤهلاته ومهامه والسعي لتوفير الموارد الكافية لأداء مهامه إذ يشير ذلك إلى أن جودة العلاقة التكاملية بين الطرفين ستنعكس إيجابا على جودة حوكمة الشركات.[1]

وعليه؛ تعد لجنة المراجعة مسؤولة عن دعم وظيفة التدقيق الداخلي وضمان استقلاليتها حتى لا تقع تحت أية ضغوط خارجية تؤثر على قيامها بمهامها وفي مقابل ذلك تقوم وظيفة التدقيق الداخلي بتقديم تقاريرها للجنة بصفة دورية وحضور اجتماعاتها لمناقشة أية مشاكل تواجهها.

3.2. لجنة المراجعة والتدقيق الخارجي:

إن الهدف الأساسي من تكوين لجنة المراجعة هو تأكيد وزيادة موثوقية ومصداقية التقارير المالية وفي سبيل تحقيق ذلك فإن لجنة المراجعة تسعى نحو دعم استقلالية ومساعدة المدقق الخارجي في أداء عملية التدقيق بدون أية ضغوط تؤثر سلبا على مصداقية نتائجها أو كفاءتها وبالتالي التشكيك في صحة تقريره المقدم، ويتم ذلك من خلال اضطلاع اللجنة بمهمة ترشيح المدقق الخارجي الذي سيتم تعيينه أو عزله أو تغييره والإسهام في تحديد أجره وتقييم عمله مع تحديد الأساس المعتمد في ذلك وحل النزاعات التي قد تنشأ بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي والإدارة. فهي أداة فاعلة تساهم في توافر أو زيادة فرص احتمال تنفيذ الإدارة للاقتراحات الملاءمة التي يقدمها المدقق الخارجي وما يتبعه من تحسين جودة الأداء المهني والوقوف على نقاط الضعف الجوهرية في تصميم أو تشغيل هيكل الرقابة الداخلية وفي الوقت المناسب، إذ أن تحقيق التنسيق بين أعضاء اللجنة والمدقق الخارجي من خلال تحديد مجال التدقيق ومراجعة التقارير المالية سواء تلك المتعلقة بالسياسات المحاسبية المعتمدة والتغييرات المقترحة أو تلك الخاصة بالصعوبات والمشاكل التي تكتنف أداء عمله يمكن أن يعزز مهام التدقيق بشكل أفضل ويدعم بالتالي تنفيذ حوكمة الشركات.

مما سبق؛ تظهر جليا العلاقة التبادلية بين لجان المراجعة والتدقيق الخارجي، فاللجنة تسعى جاهدة لتحقيق استقلالية المدقق الخارجي كما أنها تساعده في زيادة فعالية برنامج التدقيق ويقوم المدقق الخارجي بتقديم تقاريره إلى اللجنة ليطلعها عن أية خلافات قد تنشأ بينه وبين إدارة الشركة.

4.2. لجنة المراجعة والأطراف ذات المصالح:

مما لا شك فيه أن مفهوم حوكمة الشركات يركز بالدرجة الأولى على الجانب الرقابي في الشركات وبالتالي لابد من البحث عن آلية تحقق هذا الهدف، وهنا تبرز أهمية لجنة المراجعة كونها تمثل أحد أهم آليات الرقابة في الشركة وتمثل نقطة الارتكاز لتطوير التقارير المالية وحماية مصالح المساهمين من خلال إشرافها على إعداد التقارير المالية وأداء الإدارة والمدقق الداخلي والخارجي ومد خط اتصال بين تلك الأطراف والتخفيف من مشكلة المعلومات غير المتماثلة بين الإدارة ومجلس الإدارة وغلق فجوة التوقعات من خلال مراقبة الإدارة وتحسين استقلالية المدقق الخارجي، إلى جانب أن وجودها يحقق انخفاض نسبي في معدل حدوث التصرفات المالية غير القانونية مع توافر الثقة والمصداقية في البيانات والمعلومات المالية

[1] غازي عبد العزيز سليمان البياتي، كريم جيا، كريم زيان إحسان، "دور لجان التدقيق في دعم الحوكمة وانعكاس ذلك في ترسيخ الحكم الراشد دراسة استطلاعية"، **مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية**، المجلد 8، العدد 3، جامعة كركوك، العراق، 2018، ص 350.

المقدمة للأطراف المستفيدة، إذ أن وجودها يساهم في الحد من التلاعب في الأرباح فتسعى اللجنة إلى التأكد من عدم وجود أي تضارب في المصالح قد ينجم عن قيام الشركة بعقد صفقات أو إبرام العقود أو الدخول في مشروعات مع الأطراف ذوي العلاقة وذلك سيساهم في زيادة ثقة المتعاملين بالأسواق المالية مما ينعكس على ارتفاع حجم التداول وأسعار الأسهم.[1]

بناء على ما سبق؛ نصل إلى أن لجان المراجعة تعتبر أحدى أهم آليات الرقابة لحوكمة الشركات ومن الضوابط الرئيسية التي تمنع حدوث حالات الغش والأخطاء نظرا لصلتها الوثيقة مع كل من المدقق الداخلي، الخارجي ومجلس الإدارة، بحيث أن وجود هذه اللجنة في الشركة يساعد مجلس الإدارة في الوفاء بالتزاماته بالإضافة إلى تحقيق التنسيق الفعال مع المدقق الخارجي وتقييم أداء وظيفة التدقيق الداخلي وإضافة إلى كل ما سبق ذكره فإن كل ما تقوم به لجنة المراجعة من وظائف تهدف من خلاله إلى حماية حقوق المساهمين وهذا ما تسعى حوكمة الشركات لتحقيقه.

وعليه؛ يمكن القول إن علاقة التعاون بين لجنة المراجعة والآليات الأخرى للحوكمة يزيد من قدرة هذه الآليات على دعم حوكمة الشركات، هذا ما يؤهلها لأن تكون آلية رقابية لا غنى عنها في الشركات وآلية محورية من آليات الحوكمة.

[1] بشرى عبد الوهاب محمد حسن، مرجع سابق، ص ص 216-217.

خلاصة الفصل الثاني

يعد مفهوم لجان المراجعة من المفاهيم التي حظيت باهتمام العديد من الدول والمنظمات المهنية، ولقد اجتمعت أغلب التعاريف على أن لجان المراجعة عبارة عن لجان منبثقة عن مجلس الإدارة تتكون من أعضاء غير تنفيذيين ومستقلين تهدف إلى الإشراف ومتابعة إعداد القوائم المالية وأعمال المدقق الداخلي والخارجي وتقصي الحقائق عن الموضوعات والأعمال التي ينجزها مجلس الإدارة. ولقد عملت الشركات في العديد من دول العالم على تشكيلها لأنها أصبحت ضرورة ملحة، فهناك من اعتمد مدخل إلزامي في تشكيلها وفقا لمطالب قانونية والبعض الآخر اتخذ المدخل الاختياري المرتبط بدوافع ذاتية لدى الشركات. على اعتبار أن وجود لجان المراجعة ضمن الهيكل التنظيمي للشركة من شأنه أن يزيد من فعالية نظام الحوكمة، مما يضمن حقوق أصحاب المصالح وتحقيق أهداف الشركة، لذا اتفقت العديد من المنظمات المهنية والعلمية على ضرورة تحديد القواعد التي تضبط تشكيلها والمقومات الواجب توافرها وآليات لضمان عملها بالشكل الذي يؤدي إلى تعظيم منفعتها، لكي تساهم إيجابيا في تحسين دورها الإشرافي والرقابي في الشركات، فتبلورت هذه المقومات في استقلالية أعضائها، وتوافر الخبرة المالية والمحاسبية لديهم، وأن لا يقل عدد أعضائها عن ثلاثة، إضافة إلى وجود لائحة بمسؤوليات ومهام اللجنة وخضوع أدائها للتقييم والتوثيق، وتزويدها بالموارد التي تمكنها من إنجاز مهامها بفعالية.

أما فيما يخص مسؤوليات لجان المراجعة فهي تنحصر في مهمة اختيار مدقق الحسابات وتحديد نطاق عمله ومتابعة أعماله، وقد تمتد لتشمل التدخل في جميع المسائل المالية للشركة ابتداء من العمليات المالية إلى إصدارها للتقارير المالية ويمكن أن تتعداها إلى مراجعة أداء الشركات والإشراف على عملية التدقيق الداخلي، وإدراكا لأهميتها تشكلت العديد من اللجان الدولية التي خرجت بتوصيات وتقارير لإرساء مبادئ إنشاءها وتحديد مسؤولياتها.

إن تعزيز حوكمة الشركات يأتي من ضرورة وجود لجان مراجعة في الشركات، حيث تعتبر هذه الأخيرة من أهم آليات الحوكمة؛ لأنها تعمل على تنسيق وتفعيل مختلف آليات الحوكمة الأخرى حيث تعمل على مساعدة مجلس الإدارة في أداء مهامه بالإضافة إلى دعم وظيفتي التدقيق الداخلي والخارجي والعمل كحلقة وصل بينهما. كما تعد أحد وسائل التحكم التي تهدف إلى تحسين عملية إدارة الشركات والرقابة عليها وحماية حقوق ومصالح المساهمين وغيرهم من ذوي العلاقة وتجنب الغش والاحتيال وإساءة استخدام السلطات من قبل إدارات الشركات عن طريق تعزيز الإفصاح والشفافية، لذا فنجاح حوكمة الشركات يعتمد بدرجة كبيرة على نجاح لجان المراجعة.

الفصل الثالث

مساهمة لجنة المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق في الشركة

المبحث الأول: لجنة المراجعة والرقابة على أعمال الشركة

المبحث الثاني: لجنة المراجعة والرقابة على جودة التدقيق الداخلي

المبحث الثالث: لجنة المراجعة والرقابة على جودة التدقيق الخارجي

الفصل الثالث

مساهمة لجنة المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق في الشركة

تمهيد:

أصبحت لجنة المراجعة من الموضوعات التي تفرض نفسها على جدول أعمال الشركات نظرا لتزايد درجة تعقيد هذه الأخيرة، فلقد تصاعد عدد مهامها وأصبحت تضيف قيمة لعمليات مجلس الإدارة من خلال منحها سلطة إشرافية قوية، الأمر الذي يؤدي إلى تصنيف مساهماتها والمهام الموكلة لها وفقا لثلاثة مجالات رئيسية للتدخل، فيتمثل المجال الأول في الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية للشركة وكذا تقييم كفاية نظام الرقابة الداخلية المعمول به داخل الشركة وإدارة المخاطر وتقييمها. أما المجال الثاني فينطوي على مهنة التدقيق الداخلي وذلك من خلال مراقبة العمل الذي يقوم به هذا القسم، ويتمثل المجال الثالث في وظيفة التدقيق الخارجي، بحيث أدت إصلاحات الحوكمة إلى توسيع نطاق مسؤولياتها على المدقق الخارجي وأعماله وذلك من خلال الإشراف المباشر عليه وعلى جميع التوصيات التي يطرحها المدقق الخارجي ومراقبة استقلاليته. فإشراف لجنة المراجعة على مهنة التدقيق كممارسة جماعية التي تم الإشارة إليها ضمن المجال الثاني والثالث لا تدخل ضمن مجالات التقييم التقليدي وذلك من خلال انتقالها نحو تحليل وتقييم والرقابة على جودة التدقيق نظرا للمكانة الأساسية التي تحتلها في النظام الرقابي فضلا عن وصولها المميز للمعلومات، لذا بات وجود لجنة المراجعة في الشركة واقعا تفرضه الظروف الداخلية والخارجية لها لكونها آلية رقابية هامة تسعى لتحقيق الجودة من خلال التفاعل مع الجهات الرقابية في إطار علاقة ثنائية القطب مع كلا من المدقق الداخلي والخارجي. ولنتناول ما سبق بشيء من التفصيل فقد تم تقسيم هذا الفصل إلى:

- المبحث الأول: لجنة المراجعة والرقابة على أعمال الشركة
- المبحث الثاني: لجنة المراجعة والرقابة على جودة التدقيق الداخلي
- المبحث الثالث: لجنة المراجعة والرقابة على جودة التدقيق الخارجي

المبحث الأول: لجنة المراجعة والرقابة على أعمال الشركة

تعتبر لجنة المراجعة تطويرا لعملية التدقيق في معناها الواسع، حيث طفت وبرزت فكرتها وازداد الاهتمام بها في ظل تطور خدماتها وقيامها بأنشطة مختلفة، ومهام إشرافية ورقابية على مختلف أعمال الشركة ولما لها من خبرة واستقلالية يتمتع بها أعضاءها بهدف حماية مصالح مختلف الأطراف الفاعلة بالشركة. فتوسعت مسؤولياتها لتشمل تقييم نظم الرقابة الداخلية التي تم وضعها والتأكد من كفاية جميع ضوابطها، وأنها تتماشى مع تحقيق الأهداف الموضوعة والعمل على تحسينها وتطويرها باستمرار من خلال تقديم الاقتراحات الملائمة، وباعتبارها آلية من آليات الحوكمة توسعت مهامها لتشمل الإشراف على إدارة مخاطر الأعمال ومساعدة الإدارة في إيجاد الأساليب التي تساعدها على تدنيتها وتخفيضها إلى مستوى مقبول والعمل على التحكم والرقابة عليها ومراجعة إدارتها، كما تعمل على تحسين شفافية ومصداقية المعلومات المالية وغير المالية من خلال دورها في فحص جودة التقارير المالية والحد من التلاعب والاحتيال بها حيث أنها تعمل كحلقة وصل بين مجلس الإدارة وكل من المدقق الداخلي والخارجي.

المطلب الأول: لجنة المراجعة والرقابة الداخلية

تعد الرقابة الداخلية الإطار العام للوحدات وكل الأقسام فهو يشتمل على الأنظمة المالية والإدارية والضبط الداخلي وكل نظم المعلومات ومن أهم وسائل الإدارة في الرقابة على أعمال الشركات. إذ يعتبر وجودها بمثابة خط دفاع للوقاية من التقارير المالية الاحتيالية وحالات الغش والتلاعب باعتبارها توفر البيئة الملائمة للشركة من أجل تحقيق أهدافها. لذلك يجب أن تكون الرقابة الداخلية محل تقييم بشكل دوري وإشراف مستمر ومتصل من أجل أن يتم التشغيل حسب المستهدف والتعديل نحو الملائم، وهو ما قضت به معايير التدقيق المتعارف عليها في المعيار الثاني من معايير العمل الميداني على أنه يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية حتى يمكن تحديد مدى الاعتماد عليه. وتعد الإدارة مسؤولة عن توفير الآليات المناسبة لتحقيق مثل هذه الأمور وتنفيذ الضوابط الداخلية المناسبة، ونظرا لأن معالجة هذه الأخيرة غالبا ما تكون مكلفة ويمكن أن تصرف الانتباه عن بعض الأعمال الأساسية ولمساعدتها في الوفاء بمسؤولياتها الإشرافية كانت لجنة المراجعة امتداد لكامل هيئة الإدارة من أجل التحقق والتأكد من كفاية تصميم هيكل الرقابة الداخلية وتحسين فعاليتها في الشركات، وسوف نتناول ما سبق بشيء من التفصيل في هذا المطلب.

1. مفهوم الرقابة الداخلية:

تعتبر الرقابة الداخلية الخطوة الأولى ونقطة البداية بالنسبة لمهام المدقق الخارجي بعد معرفة الشركة، باعتبارها الأساس الذي سوف يرتكز عليه عند إعداده لبرنامج التدقيق وتحديده لطبيعة وتوقيت ونطاق الاختبارات التي سيقوم بها. وعند التحدث عن الرقابة الداخلية كمفهوم فإننا نجد عدة مفاهيم لها، إلا أن هذه الأخيرة تشترك في مجملها وإن اختلفت في نصوصها وصياغتها، ولكن يجب التنويه أنه يجب التفرقة بين مفهومين هما:

1.1. المفهوم التقليدي:

وضع المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1936م المفهوم التالي: " الضبط الداخلي والرقابة هو مجموعة المقاييس والطرق التي تتبناها الشركة بقصد حماية أصولها النقدية وغيرها وكذلك بقصد ضبط الدقة الحسابية لما هو مقيد في الدفاتر". وكان مصطلح الضبط الداخلي يستخدم في ذلك الوقت كمرادف للرقابة الداخلية الذي كان يهدف إلى التقليل من الأخطاء والغش وحماية الأصول من سوء الاستخدام والسرقة والضياع.[1]

[1] حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، عصام نعمه قرميط، مرجع سابق، ص 292.

يتضح من المفهوم التقليدي أنه مفهوم ضيق اقتصر في المحافظة على ممتلكات الشركة التي تمثلت بشكل أساسي حينذاك في النقدية إلى جانب ضمان الدقة المحاسبية، فكان اتجاه هذا المفهوم وقائي يهدف إلى حماية الشركة لا غير، دون الأخذ بعين الاعتبار الإجراءات الواجب وضعها والتدابير الأخرى التوجيهية ومختلف الضوابط الإدارية، ورفع الكفاية الإنتاجية فلقد أهمل هذا المفهوم عدة جوانب مهمة والتي حاول المفهوم الحديث تداركها تدريجيا.

2.1. المفهوم الحديث:

في السنوات الأخيرة طرأ توسيع في مفهوم الرقابة الداخلية وذلك نتيجة للتطور الذي لحق بالشركات وأنظمتها الداخلية بحيث أصبح الضبط الداخلي أحد حلقاته. ولقد أصدرت لجنة المنظمات الراعية (COSO) التابعة للجنة تريدواي في سبتمبر 1992م تقريرها النهائي في إطار الرقابة الداخلية المتكامل، وعرفتها على نطاق واسع بأنها: "عملية يتم تنفيذها من قبل مجلس إدارة الشركة والإدارة والموظفين الآخرين، وهي مصممة لتقديم تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق الشركة لأهدافها التشغيلية والمالية والامتثال... وذلك كما يلي:[1]

- أن العمليات ذات كفاءة وفاعلية.
- أن التقارير المالية ملاءمة ويمكن الاعتماد عليها.
- أن هناك التزام بالأنظمة والقوانين والتشريعات.

طبقا لهذا المفهوم يتضح أن هناك مجموعة من القواعد والنقاط الرئيسية للرقابة الداخلية هي:

- أن الرقابة الداخلية هي عملية ديناميكية ومتكررة يتم بناءها ضمن إجراءات العمل وليس بعد انتهائها.
- تتأثر الرقابة الداخلية بالأفراد سواء كانوا أعضاء مجلس الإدارة يقومون بإصدار توجيهات أو الإدارة العامة والأفراد الذين يقومون بتنفيذ السياسات، لذا يقوم نظام الرقابة الداخلية بتحديد مهامهم.
- تزود الرقابة الداخلية مجلس الإدارة بتأكيد معقول وليس مطلق ومؤكد حول تحقيق الأهداف وذلك لإمكانية وجود عيوب في نظام الرقابة الداخلية.

أما نشرة معايير التدقيق (SAS1) في عام 1949م فقد عرفت الرقابة الداخلية على أنها: "خطة تنظيمية وكافة الطرق والأساليب التي تتبعها الشركة من أجل حماية أصولها، والتأكد من إمكانية الاعتماد على بياناتها المحاسبية ومدى موثوقيتها وتنمية الكفاءة التشغيلية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية المحددة". ولقد تم تعديل تعريف (SAS1) من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بإضافة ضوابط إدارية ومحاسبية إلى التعريف الأساسي، بحيث أن الرقابة الداخلية تشمل على سبيل المثال لا الحصر، خطة التنظيم والإجراءات والسجلات التي تتعلق بعمليات اتخاذ القرار مما يؤدي إلى ترخيص الإدارة للمعاملات، وهذا الترخيص هو وظيفة إدارية مرتبطة بشكل مباشر بالمسؤولية عن تحقيق أهداف الشركة وهو نقطة البداية لوضع ضوابط محاسبية للمعاملات في حين تتألف الرقابة المحاسبية من خطة التنظيم والإجراءات والسجلات التي تهتم بحماية أصول وموثوقية السجلات المالية.[2]

[1] Louis Braiotta, Op. Cit., P 237.
[2] Robert Moeller, Op. Cit., P 75.

وعرف معهد المدققين الداخليين الرقابة الداخلية بأنها: " الخطة التنظيمية والسجلات والإجراءات التي تهدف للمحافظة على موجودات الشركة وضمان كفاية استخدامها والتأكد من سلامة ودقة السجلات المحاسبية، بحيث تسمح بإعداد تقارير مالية يعتمد عليها ومحضرة طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها".[1]

كما أشار معيار التدقيق الدولي 315 المعاد صياغته إلى أن نظام الرقابة الداخلية: "هو عملية يقوم بتصميمها الأشخاص المكلفين بنظام الرقابة أو الإدارة أو غيرهم من الموظفين الآخرين وتطبيقها والمحافظة عليها بهدف توفير تأكيد معقول حول تحقيق أهداف الشركة من أجل الثقة في التقارير المالية المقدمة وفاعلية وكفاءة العمليات وامتثال الشركة للقوانين والأنظمة المطبقة".[2]

أما لجنة إجراءات التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فقد عرفت الرقابة الداخلية على أنها: " تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس التي تتبناها الشركة بهدف حماية الأصول وتدقيق البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومن مدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية والعاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة".[3] ويعتبر هذا المفهوم أوسع وأشمل بحيث يقر أن الرقابة الداخلية تمتد إلى أبعد من تلك الأمور والمسائل التي ترتبط مباشرة بوظائف الأقسام المحاسبية والمالية، وبشكل دقيق تشمل كافة المجالات والأقسام الأخرى من نواحي فنية وإدارية وإنتاجية، أي أنها أصبحت تشتمل على جميع أوجه الشركة وعليه الرقابة الداخلية وفق هذا المفهوم تشمل شقين رقابة وقائية وتوجيهية.

مما سبق يمكن وضع مفهوم شامل للرقابة الداخلية على أنها تخطيط التنظيم الإداري للشركة وكل الوسائل والإجراءات المتناسقة التي تتبناها الشركة من هيكل تنظيمي، تعليمات، تنبؤات، موازنات تقديرية، للمحافظة على أصولها والتأكد من صحة البيانات المحاسبية ودقتها ولرفع الكفاية الإنتاجية بها وتحقيق الفعالية وتنفيذ الخطط الموضوعة وتحقيق الأهداف الكلية والفرعية وضمان دقة المعلومات المالية، الإدارية والتشغيلية.

2. أهداف الرقابة الداخلية:

تأسيسا على المفاهيم السابقة للرقابة الداخلية يمكن تقسيم أهدافها كما يلي:[4]

- **أهداف محاسبية؛** تتمثل في:

- ضمان نزاهة البيانات المحاسبية ودقتها لاتخاذ القرارات من قبل الإدارة، بحيث تعني دقة البيانات أن تكون المعلومات موضوعية وتعطي صورة عادلة عن وضع الشركة، ويعتبر أهم الأهداف بحيث يوفر للشركة ولغيرها المعلومات الصحيحة وفي الوقت الملائم والمناسب وبالتالي اتخاذ قرارات تكون صائبة.
- حماية الأصول والموجودات والممتلكات، فمن الجانب المحاسبي يقصد بها ارتباط التسجيلات بالحركات الفعلية للأصول أي أنه يتم التحقق من الحماية الكاملة عن طريق مطابقة الأرصدة الدفترية في السجلات المحاسبية مع الأصول المادية الموجودة، أما من الجانب الإداري فيقصد بها حماية الأصول من أخطار العوامل الخارجية التي يمكن أن تتعرض لها من إتلاف أو سرقة.

[1] هادي التميمي، مرجع سابق، ص 81.
[2] رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سابق، ص 204.
[3] أحمد قايد نور الدين، مرجع سابق، ص ص 48-49.
[4] Warren Ruppel, Op. Cit., P P 41-42.

- **أهداف إدارية؛** تتمثل في: الالتزام بالسياسات الإدارية، الخطط والإجراءات بحيث تهدف الرقابة الداخلية إلى ضرورة التزام كل أقسام وإدارات الشركة بالسياسات الإدارية الموضوعة مما يؤدي إلى تحقيق أهداف الشركة المرسومة ضمن خططها الموضوعة.
- **أهداف اقتصادية:** تتمثل في المساعدة في فعالية وكفاءة الأنشطة والعمليات، بحيث أن الاستخدام الأمثل والاقتصادي للموارد مثل تجنب أوجه الإسراف والقصور يؤدي إلى رفع الكفاية الإنتاجية للشركة، أما عنصر الفعالية فيقصد به تحقيق الهدف المحدد بأقل تكلفة ممكنة مع الحفاظ على نفس الجودة والنوعية.
- **أهداف عامة:** تتمثل في
  - الامتثال للقوانين واللوائح والنظم النافذة والعمل وفق متطلباتها.
  - الوقاية من المخالفات والتحايل والعمل على الكشف عنها في الوقت المناسب عند حدوثها.

يتضح جليا من أهداف الرقابة الداخلية أنها لم تغطي فقط النظام المحاسبي بل تعدت لكافة جوانب التنظيم ونشاطاته، وبذلك أصبحت الرقابة الداخلية وسيلة فعالة تساعد على حماية كافة الأصول، توفير معلومات ملاءمة، تقييم أداء كافة المستويات ومن ثم المساعدة في اتخاذ القرارات السليمة لبلوغ الأهداف المسطرة.

3. مكونات الرقابة الداخلية:

أشار كل من معيار التدقيق الدولي 315 ومعيار التدقيق الأمريكي (SAS 78) إلى أن الرقابة الداخلية تتضمن خمسة مكونات هي كالتالي:

- **بيئة الرقابة:** تمثل بيئة الرقابة الإجراءات والسياسات التي تعكس الاتجاه العام للإدارة العليا، الملاك والمديرين في أي شركة بخصوص الرقابة ومدى أهميتها، فإذا كانت الإدارة تعتبر أن الرقابة شيء هام سيدرك باقي موظفي الشركة ذلك من خلال تنفيذ الرقابة الموضوعة، ومن جانب آخر إذا اعتبرت الإدارة العليا أن الرقابة غير مهمة ولا تدعمها فمن المؤكد أن الأهداف الرقابية للإدارة لن يتم تحقيقها. وبغرض فهم وتقويم بيئة الرقابة ينبغي على المدقق أن يفهم المكونات الفرعية لها والمتمثلة في النواحي التالية:[1]
  - الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية: وتشمل الإجراءات التي تتخذها الإدارة لإزالة أو تخفيض الإغراءات التي تدفع بالأفراد إلى ارتكاب تصرفات غير مستقيمة وغير أخلاقية.
  - وظائف مجلس الإدارة واللجان المنبثقة عنه خاصة لجنة المراجعة: يقوم المجلس بتفويض الإدارة بمسؤولية الرقابة الداخلية ويكون مسؤولا عن تقديم تقويمات مستقبلية عن الرقابة الداخلية، كما أن تشكيل لجنة المراجعة التي تتكون أساسا من أعضاء مجلس الإدارة الذين لا يحتفظون بمواقع إدارية، تكون مسؤولة عن الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية بالشركة ويسمح ذلك لكل المدققين وأعضاء مجلس الإدارة البحث عن الأمور التي قد ترتبط بأشياء مثل الأمانة، تصرفات الإدارة، كما تنظر لجنة المراجعة في إمكانية تجاوز الإدارة للضوابط الداخلية وتشرف على عملية تقييم المخاطر والاحتيال في الإدارة.
  - الهيكل التنظيمي: لدى الشركة الخاضعة للسيطرة الجيدة هيكل تنظيمي مناسب لحجمها وأنشطتها التشغيلية، وهو الذي يحدد بوضوح خطوط المسؤوليات والسلطات، ومن خلال فهم الهيكل التنظيمي يتم إدراك كيف يتم تنفيذ الرقابة.

[1] Karla Johnstone, Andrey Gramling, Larry Rittenberg, Op.Cit., P P 79-80.

- سياسات وممارسات الموارد البشرية: يشكل الأفراد أهم نواحي الرقابة الداخلية وتشمل سياسات وإجراءات التعيين، التوجيه، التدريب والتعليم فإذا كان العاملين أكفاء وموثوق فيهم يمكن ألا توجد عناصر الرقابة الأخرى ومع ذلك يمكن أن ينتج قوائم مالية يعتمد عليها.
- فلسفة الإدارة وأسلوبها التشغيلي: تقدم الإدارة دلالات واضحة للموظفين عبر نشاطاتها حول أهمية الرقابة الداخلية، فعلى سبيل المثال هل تتحمل الإدارة المخاطر الكبرى؟، هل يتم وضع خطط الأرباح؟، فهم هذه الجوانب وما يماثلها من فلسفة الإدارة يمكن المدقق من إدراك اتجاه الإدارة نحو الرقابة.

- **تقييم المخاطر:** يمثل تقدير مخاطر التقرير المالي، تعريف الإدارة وتحليلها للمخاطر الخاصة بإعداد القوائم المالية بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويختلف تقدير الإدارة للمخاطر ولكنه يرتبط بشكل وثيق مع تقدير المدقق للمخاطر، حيث تقوم الإدارة بتقييم المخاطر كجزء من تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية لتقليل الأخطاء والمخالفات.[1]
- **أنشطة الرقابة:** تتمثل أنشطة الرقابة في السياسات والإجراءات بالإضافة إلى تلك السياسات الخاصة بالمكونات الأربع الأخرى التي تساعد في التأكد من القيام بالتصرفات الضرورية للتعرف على الأخطار عند تحقيق أهداف الشركة، ويوجد العديد من الأنشطة الرقابية في أي شركة ومع ذلك يمكن تصنيف هذه الأنشطة إلى الفئات التالية:[2]
  - الفصل الملائم بين الواجبات.
  - التصريح الملائم للعمليات المالية والأنشطة.
  - المستندات والسجلات الملائمة.
  - الرقابة الفعلية على الأصول والدفاتر.
  - الضبط المستقل للأداء.
- **المعلومات والاتصالات:** يتمثل الغرض من نظام المعلومات والاتصال في تجميع، تعريف، تبويب، تحليل والتقرير عن العمليات المالية للشركة، وتؤثر نوعية المعلومات التي ينتجها هذا النظام على قدرة الشركة على اتخاذ قرارات مناسبة في إدارة ومراقبة أنشطتها وإعداد تقارير مالية موثوقة.
- **المراقبة:** قد يعتقد البعض أن المراقبة مرادفة للرقابة الداخلية، ولكن في هذا السياق يكون معناها أكثر تحديدا فالمراقبة هي العملية التي تقيم جودة أداء الرقابة الداخلية بمرور الوقت وتحديد إمكانية تعديلها بما يتلاءم مع التغير في الظروف المحيطة. ويتم التوصل إلى معلومات التقييم والتعديل من مصادر مختلفة تتمثل في تقارير المدقق الداخلي، تقارير الهيئة التنظيمية، التقرير عن أنشطة الرقابة.[3]

مما سبق نستنتج أن البيئة الرقابية تعتبر المظلة أو القاعدة للمكونات الأخرى، فبدون بيئة رقابة فعالة لن ينتج من المكونات الأربعة الأخرى رقابة داخلية فعالة بغض النظر عن جودتها.

4. مقومات الرقابة الداخلية:

تتبني الرقابة الداخلية الجيدة على خمسة أعمدة رئيسية تمثل المقومات أو الركائز أو الأسس، ولكي تحقق الرقابة الداخلية أهدافها لابد من نجاح الخطة التنظيمية وترابطها مع النظام المحاسبي من خلال تنظيم بناء ومستند على ما تقدم وتتمثل هذه المقومات في:[4]

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي (ه)، مرجع سابق، ص 618.

[2] ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص 385.

[3] Warren Ruppel, Op.Cit., P48, P 50.

[4] محمد فصل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص 199.

- خطة تنظيمية توفر تقسيما إداريا سليما للمسؤوليات الوظيفية تساعد في تحقيق الترابط والتماسك التنظيمي.
- وضع السياسات والإجراءات الفعالة لزيادة الكفاية والكفاءة الإنتاجية والإدارية وتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.
- نظام محاسبي متكامل يربط بين التنظيم المحاسبي والتنظيم الإداري.
- توفير الطرق والوسائل والإجراءات الوقائية للشركة ككل.
- توفير نظام عادل للحوافز.

5. لجنة المراجعة والرقابة الداخلية:

نظرا للدور الذي تلعبه الرقابة الداخلية في الشركة ومدى أهميتها في توفير البيئة الملائمة لتحقيق الأهداف وتقليل الأخطار، فإن مسؤولية تصميمها وتحسينها وضمان فعاليتها تقع على عاتق إدارة الشركة التي تنشط في بيئة متغيرة، ونظرا لكثرة انشغالات الإدارة بمسائل ذات أهمية أكثر غالبا ما تقوم بتفويض هذه المسؤولية إلى لجنة المراجعة، واستنادا إلى ذلك يندرج ضمن مهام هذه الأخيرة التأكد والتحقق من كفاية تصميم هيكل الرقابة الداخلية وأنها ذي كفاءة عالية بالإضافة إلى تقديم توصيات بشأن زيادة فعاليتها وتطويرها.

لقد أظهرت العديد من الدراسات من بينها دراسة (Dezoort 1997)، Hermanson and Neal (2002) أن أعضاء لجنة المراجعة يعتبرون مراقبة الرقابة الداخلية إحدى مسؤولياتهم، فنظرا للانهيارات الأخيرة في الضوابط الداخلية في العديد من الشركات البارزة مثل Enron and Worldcom تم تشديد المتطلبات التنظيمية بشأن دور اللجنة في الضوابط الداخلية. وعلى سبيل المثال فرضت هيئة الأوراق المالية الأمريكية (SEC) في عام 2003م تقديم جميع الاتصالات الكتابية الجوهرية بين مدقق الشركة والإدارة إلى لجنة المراجعة التي تتضمن تقارير عن الملاحظات والتوصيات بشأن الضوابط الداخلية. علاوة على ذلك متطلبات قانون ساربنيز أوكسلي (SOX) عن الرقابة الداخلية بحيث تطلب القسم 302 منه أن تقوم الإدارة بتقييم فعالية إجراءات الإفصاح، الرقابة، الإبلاغ عن نتائج التقييم والإشارة إلى أي تغييرات مهمة في الضوابط الداخلية بالإضاءة إلى ذلك تطلب القسم 404 أن يتم تضمين تقييم الإدارة لفعالية الرقابة الداخلية على التقارير المالية وشهادة المدققين على تقييم الإدارة في تقارير الشركة، بحيث يؤدي الاهتمام المتزايد بالرقابة الداخلية إلى تعزيز موثوقية القوائم المالية من خلال مساعدة الشركة على تحديد أوجه القصور في الرقابة الداخلية ومعالجتها في الوقت المناسب من أجل استعادة ثقة المساهمين وأصحاب المصالح.[1]

1.5. التحقق من كفاية تصميم هيكل الرقابة الداخلية (التقييم):

تتحمل الإدارة المسؤولية عن وضع والاحتفاظ بضوابط رقابة داخلية، إلا أن تقييمها يقع على عاتق لجنة المراجعة بحيث ينبغي عليها أن تختبر كفاءة ضوابط الرقابة الداخلية ويتضمن تقييم اللجنة للرقابة الداخلية لمكونين أساسيين أولهما تقييم فعالية تصميم الرقابة الداخلية وثانيهما اختبار اللجنة للفعالية التشغيلية لتلك الضوابط الرقابية.

[1] Beng Wee Goh, "Audit Committee, Boards of Directors and Remediation of Material Weaknesses in Internal Control", **Contemporary Accounting Research**, Vol 26, N^0 2, Canadian Academic Accounting Association, Canada, 2010, P 549, P 552.

- تقييم لجنة المراجعة لفعالية تصميم الرقابة الداخلية: تقوم لجنة المراجعة بتقييم ما إذا كان الإجراء الرقابي قد تم تصميمه لمنع أو اكتشاف التحريفات المادية في القوائم المالية أم لا. وينصب تركيز لجنة المراجعة على كافة المزاعم الملائمة المرتبطة بكافة الإفصاحات الهامة في القوائم المالية وكجزء من التقييم تقوم لجنة المراجعة بالنظر في المعلومات الخاصة، كيف يتم إدخال والترخيص بالعمليات الهامة، تسجيلها، تشغيلها والتقرير عنها حيث يمكن أن تحدث التحريفات المادية بسبب الأخطاء والغش ويجب أن تحدد اللجنة ما إذا كانت الضوابط الرقابية ستكون فعالة إذا تم تشغيلها حسب ما هو مصمم أم لا. ويتطلب تقييم فعالية تصميم الرقابة الداخلية أن تقوم اللجنة بفحص التوثيق الملائم، توجيه الأسئلة ذات الصلة بالموظفين، ملاحظة العمليات وتقنيات الرقابة الأساسية وفحص جوانب الخلل في تصميمها.

- اختبار لجنة المراجعة للفعالية التشغيلية للضوابط الرقابية: يتمثل هدف هذا الاختبار في تحديد ما إذا كان الإجراء الرقابي يشتغل كما هو مصمم أم لا، وما إذا كان الشخص الذي يؤدي الإجراء الرقابي يمتلك السلطة والمؤهلات الضرورية لأداء ذلك بفعالية أم لا، فاللجنة مسؤولة عن التأكد أن كافة الموظفين قادرون على فهم المهام المطلوبة منهم في تطبيق نظام الرقابة الداخلية المعمول به بما يتميز بالشفافية والنزاهة والعدالة. كما تعمل اللجنة على توثيق نتائج الاختبار كأساس لتأكيد مزاعمها في نهاية السنة المالية عن الفعالية التشغيلية للضوابط الرقابية.

إن اختبارات اللجنة لفعالية التشغيل سوف يتضمن أو يتطلب خليط من الاستفسارات من الأفراد وإجراء المقابلات معهم، فحص التوثيق الملائم، ملاحظة أعمال الشركة، تقدير نتائج التقييم الذاتي لفعالية تشغيل الرقابة وإعادة أداء تطبيق ضوابط الرقابة الداخلية.[1]

فيما يتعلق بالاستفسارات مع الأفراد فإن لجنة المراجعة تناقش الأسئلة على منتدى واسع مفتوح مع هؤلاء الأفراد الذين لديهم أساس للرد على هذه الأسئلة، بحيث تطلب لجنة المراجعة إجابات وأمثلة مفصلة من فريق الإدارة، بما في ذلك الأعضاء الرئيسيين في فريق الإدارة المالية والمدقق الداخلي والخارجي للتأكد من أن النظام يعمل كما تمثله الإدارة، وإن تقييم لجنة المراجعة لهيكل الرقابة الداخلية لا يحدث مرة واحدة وإنما حدث مستمر للجنة المراجعة بحيث يجب أن تكون دائما يقظة لمعرفة نقاط الضعف المحتملة في الرقابة الداخلية ويجب أن تتحقق باستمرار مع الأطراف المسؤولة فيما يتعلق بتشغيل النظام.[2]

بناء على ما سبق ذكره يمكن إنشاء خطة أو تصور نموذج حول المكونات الخمس المترابطة لهيكل الرقابة الداخلية، بحيث يوجد داخل كل مكون سلسلة من الأسئلة التي تعمل لجنة المراجعة على التركيز عليها للتأكد من أن الضوابط موجودة وتعمل، والجدول الموالي يوضح بعضا من هذه الأسئلة المحتملة.

[1] نبيل محمد سعيد أنعم الشرعبي، " تفعيل دور الآليات الرقابية الداخلية والخارجية في تحسين الرقابة الداخلية – دراسة ميدانية على البنوك اليمنية"، **مجلة البحوث المالية والتجارية**، المجلد 2، العدد 2، جامعة بورسعيد، مصر، 2014، ص 232.

[2] Curtis Verschoor, Op.Cit, P 147.

الجدول رقم (3): تقييم لجنة المراجعة لمكونات الرقابة الداخلية

المكونات	الأسئلة
I. بيئة الرقابة • النزاهة والقيم الأخلاقية • فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل: • الهيكل التنظيمي • سياسات وممارسات الموارد البشرية	-هل تعتمد وتمتلك الشركة مدونة شاملة لقواعد السلوك الأخلاقي؟ -هل تثبت الإدارة من خلال الإجراءات المصممة والخاصة بها الالتزام بمدونة السلوك الأخلاقي؟ -هل تتخذ الإدارة ردا على الانتهاكات لقواعد السلوك الأخلاقي ومدى اعتمادها على الإجراءات المناسبة لذلك؟ -هل فريق وظيفة المحاسبة يتمتعون بالكفاءة المهنية؟ وهل يقدمون معلومات وضوابط لاتخاذ القرار؟ -هل هناك إجراءات لضمان حماية الأصول المادية والمعنوية من الاستخدام غير المصرح به ومن السرقة؟ -هل تقديرات الشركة معقولة؟ -هل الهيكل التنظيمي مناسب لحجم الشركة وأنشطتها التشغيلية؟ -هل تعتمد الشركة سياسة توزيع المهام والمسؤوليات على الموظفين كل حسب مركزه في الهيكل؟ -هل تتمتع الشركة بالعدد الكافي من الموظفين في كل مستوى من مستويات الهيكل؟ -هل تعتمد الشركة في تعيينها لموظفيها وترقيتهم وتدريبهم في مهام محاسبية وتدقيقية على إجراءات معينة؟ -هل تأخذ الشركة في الحسبان معيار الكفاءة عند التعيين لتفادي الوقوع في مشكل اتخاذ الإجراءات التصحيحية؟ -هل تعتمد الشركة على نظام للأتعاب يتماشى وطبيعة عمل وكفاءة كل موظف فيها؟
II. تقييم المخاطر	-هل تأخذ الشركة بعين الاعتبار العوامل الخارجية التي يمكن أن تكون مصدرا للمخاطر كالظروف الاقتصادية؟ -هل تأخذ الشركة بعين الاعتبار العوامل الداخلية التي يمكن أن تكون مصدرا للمخاطر؟ -هل تعتمد الشركة على خطوات معينة في التخفيف من مخاطر التحريف الجوهري في البيانات المالية؟
III. أنشطة الرقابة	-هل يقوم الموظفون المشرفون على مراجعة أداء الضوابط الرقابية؟ -كيف تتم هذه المراجعة؟ -هل يتم اعتماد نظام التوثيق لهذه الإجراءات والسياسات المتبعة وما مدى تحسينها؟
IV. المعلومات والاتصالات	-هل هناك نهج وعملية منظمة لجمع المعلومات من مصادر خارجية؟ -هل المعلومات المتحصل عليها التشغيلية والمالية ترسل إلى الأشخاص المناسبين وفي الوقت المناسب؟ -هل هناك منهجية متبعة لتحليل المشاكل والشكاوى وتحديد أسبابها؟
V. المراقبة	-هل يلتزم الموظفون بالإبلاغ عن نقاط الضعف الملحوظة في تصميم الرقابة الداخلية بالشركة؟ -هل تستجيب الإدارة لمختلف توصيات المدقق الداخلي والخارجي لتحسين النظام؟ -هل يتم تقييم التفاعلات مع الأطراف الخارجية أصحاب المصالح لتحديد ماإذا كانت تشير إلى ضعف في النظام؟

المصدر: تم إعداد الجدول بالإستناد إلى المرجع التالي:

- Curtis Verschoor, Curtis Verschoor, **Audit Committee Essentials**, John Wiley & sons, Canada, 2008, p 148.

2.5. تحسين فعالية وتطوير الرقابة الداخلية:

لضمان ارتقاء دور الرقابة الداخلية في الشركة من خلال توجيه العمليات نحو النجاح، لابد من فحص وتقويم كل النشاطات التشغيلية، الإدارية والمالية، الاطلاع على استراتيجية الرقابة الداخلية وإمكانية تنفيذها، مدى تحقيق الأهداف المرجوة منها، ولكي يكون نظام الرقابة الداخلية ذا فعالية في تحقيق الأهداف التي تم تناولها سابقا لابد من توفير مجموعة من العوامل والآليات الداخلية التي تساعد على تحقيق هذه الفعالية وتعتبر لجنة المراجعة أحد أهم هذه الآليات. ومن أهم الأنشطة التي تقوم بها لجنة المراجعة والتي تساهم في تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية هي كالتالي:

- العمل على تفعيل دور وظيفة التدقيق الداخلي بوصفها من أهم مكونات بيئة الرقابة في الشركة.
- دراسة التقارير الخاصة بتطوير النظم المحاسبية والإجراءات المالية والإدارية ومراجعتها واقتراح التعديلات الواجب إدخالها عليها.
- تقييم اللجنة لتقرير الإدارة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية وكفايته في الشركة.
- تلقي وفحص الرد على رسالة المدقق الخارجي بشأن أوجه الضعف في الرقابة الداخلية. [1]
- دراسة خطط التطوير والتغيير في نظام الرقابة الداخلية وتحديد نقاط الضعف والتأكد من أن الإدارة تقوم باتخاذ إجراءات تصحيحية ملائمة.
- ضمان تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد.
- التحقق من تنفيذ السياسات الإدارية وعرض التوصيات ومتابعة تنفيذها.
- مناقشة الإدارة والمدققين في السياسات والإجراءات التي تم اتخاذها للتحكم في المخاطر.
- تحمل مسؤوليات مراقبة الإمتثال وذلك من خلال الحصول على تقارير من الإدارة والمدقق الخارجي فيما إذا كانت الشركة والكيانات التابعة لها تمتثل للمتطلبات القانونية المعمول بها وميثاق الأخلاق، بالإضافة إلى تقديم المشورة لمجلس الإدارة فيما يتعلق بسياسات الشركة وإجراءاتها فيما يتعلق بالإمتثال للقوانين واللوائح المعمول بها.[2]
- تحمل مسؤوليات تقييم المخاطر بحيث يجب أن تكون لجنة المراجعة على ثقة من أن الإدارة لديها أشخاص يتمتعون بالمهارات، القدرات والموضوعية المناسبة لإدارة المخاطر، فليس من الممكن القضاء على جميع المخاطر ولكن من الممكن إدارتها إلى مستوى مقبول وذلك من خلال التأكد من أن الإدارة قادرة على توضيح كيفية تصميم نظام الرقابة الداخلية لمنع أو اكتشاف الأخطاء الناتجة عن المخاطر قبل أن تؤدي هذه المخاطر إلى أخطاء مادية.[3]

نستنتج مما سبق أنه على اعتبار أن المدقق الخارجي يعتمد في تكوين رأيه في التقارير المالية على مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في منع الأخطاء الجوهرية في العملية المحاسبية المستخدمة في إعداد التقارير المالية، فإن تحقق لجنة المراجعة من أن أدوات الرقابة الداخلية بالشركة تعمل بشكل جيد وذلك من خلال تحديد نقاط الضعف والقوة بها مع اقتراح الحلول البديلة من أجل زيادة فعاليتها، تساهم بطريقة ما في تحسين جودة التدقيق والرقابة على مدى تحقيقها، كما تعتبر خبرة أعضائها واستقلاليتهم ومستوى التزامهم بإدارة الشركة ودرايتهم في التحكم بالعمليات كلها جوانب مهمة لبيئة الرقابة.

[1] حسين أحمد دحدوح، مرجع سابق، ص ص 276-277.

[2] Louis Braiotta, Op.Cit, P 246.

[3] Louis Braiotta, Trent Gazzaway, Robert Colson, Sridhar Ramamoorti, **The Audit Committee Handbook**, 5th Ed., John Wiley, Canada, 2010, P 245.

المطلب الثاني: لجنة المراجعة وإدارة المخاطر

تقوم الشركة بوضع أهداف تسعى لتحقيقها من خلال وضع الخطط الملائمة لذلك، إلا أن هناك أنواع مختلفة من المخاطر التي تواجهها في كافة مراحل العمل، فالشركة لا يمكن أن تعيش في معزل عن هذه المخاطر سواء كانت داخلية كالتلاعب والغش أو خارجية كالمنافسة وغيرها، الأمر الذي جعل الاهتمام بإدارتها بشكل يؤدي إلى تقليلها إلى أدنى حد ممكن موضوع اهتمام الكثير. إذ يتمثل الهدف من إدارة المخاطر في التأكد من أن نشاطات الشركة وعملياتها لا تتعرض لخسائر غير مقبولة، وهنا يبرز دور لجنة المراجعة في تدقيق الضوابط والإجراءات الرقابية المتعلقة بتقديم تأكيد معقول أن المخاطر التي تتعرض لها الشركة قد تم فهمها، تحليلها وإدارتها بشكل ملائم وهذا ما سوف نتناوله في هذا المطلب بالتفصيل.

1. مفهوم إدارة المخاطر:

إن الخطر هو احتمال وقوع حدث من شأنه أن يؤثر على الإنجاز الناجح لواحد أو أكثر من أهداف الشركة، ويتضمن تقييم المخاطر عملية تقدير التأثير المحتمل واحتمالية حدوث واحد أو أكثر من مخاطر الأعمال. أما إدارة المخاطر فعرفت بأنها: "كافة الإجراءات التي تقوم بها الإدارة للحد من الآثار السلبية الناتجة عن المخاطر للمحافظة عليها في أدنى حد ممكن".

وهناك من عرفها بأنها: " استخدام الإدارة لسياسات وإجراءات للتعرف، التحليل، التقييم والمراقبة بهدف التقليل من آثار المخاطر على الشركة".[1]

لقد قدم Borgsdorf and Pliszka تعريف لإدارة المخاطر على أنها: " مجموعة الأنشطة الخاصة بالتخطيط، التنظيم، القيادة والرقابة لموارد الشركة من أجل تدنية الآثار المحتملة التي تتعرض لها تلك الموارد".[2]

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نلاحظ أنها اعتمدت في تعريفها لإدارة المخاطر على إطار محصور ومنهج تقليدي الذي تضمن عدة نقائص منها التركيز على هدف تقليل المخاطر والوقاية من الخسارة إلا أن إدارة المخاطر يجب أن تهتم بكل الأحداث، فضلا عن تحديد التعامل مع هذه المخاطر بشكل دفاعي فقط، كما أنه تم التركيز في هذه التعاريف على نشاط الشركة دون غيره وتجاهل تحديد الأطراف المسؤولة عنها والوقت الذي تتم فيه.

وفقا لتعريف معهد المدققين الداخليين (IIA) فإن إدارة المخاطر هي عملية لتحديد الأحداث أو المواقف المحتملة وتقييمها وإدارتها والتحكم فيها لتوفير ضمان معقول فيما يتعلق بتحديد أهداف الشركة.[3]

كما عرفت لجنة التنظيم المصرفي وإدارة المخاطر المنبثقة عن هيئة قطاع المصارف في الولايات المتحدة الأمريكية (FSR) Financial Services Round table إدارة المخاطر كما يلي: "هي تلك العملية التي يتم من خلالها تعريف المخاطر، تحديدها، قياسها ومراقبتها والرقابة عليها وذلك بهدف ضمان فهم المخاطر، أنها ضمن الإطار الموافق عليه من قبل مجلس الإدارة، أن عملية القرارات المتعلقة بتحمل المخاطر تتفق مع الأهداف الاستراتيجية للشركة، أن العائد المتوقع يتناسب مع درجة المخاطر، أن تخصيص رأس المال والموارد يتناسب مع مستوى المخاطر، أن القرارات المتعلقة بتحمل المخاطر واضحة وسهلة الفهم وأن حوافز الأداء المطبقة في الشركة منسجمة مع مستوى المخاطر".[4]

---

[1] زاهر الماحي، مرجع سابق، ص 387.

[2] خلف عبد الله الوردات مرجع سابق، ص 667.

[3] Curtis Verschoor, Op.Cit., P 128.

[4] زاهر الماحي، مرجع سابق، ص 388.

وحددت لجنة المنظمات الراعية (COSO) تعريف إدارة المخاطر بالشركة بأنها: " عملية تتم من جانب مجلس الإدارة، الإدارة وغيرهم من الموظفين وتطبق في بيئة استراتيجية داخل الشركة بهدف تحديد الأحداث المحتملة التي قد تؤثر على الشركة ولتكون في إطار مقدار المخاطر التي يمكن أن تقبل الشركة تحملها لتقديم ضمانات معقولة فيما يتعلق بتحقيق أهداف الجهة".[1]

نستنتج من هذه التعاريف أن تنوع المخاطر التي تواجه الشركات أدت إلى عدم ملاءمة إدارة المخاطر باستخدام النهج التقليدي إذ تمت معالجة نقائصه واعتماد منهج منظم ومتكامل لإدارة المخاطر بما يضمن نجاح الشركة من خلال ليس فقط تقليل المخاطر بل امتد هدفها إلى خلق القيمة للشركة كما تم استبدال الأسلوب الدفاعي بأسلوب أكثر ملاءمة للتهديدات التي تتعرض لها الشركة وهو الأسلوب الهجومي من أجل التعامل مع هذه المخاطر فضلا عن تحديد مسؤولية الأطراف عن هذه المخاطر لتصبح مسؤولية جماعية بالإضافة إلى اعتباره نشاط مستمر وديناميكي يركز على العمليات والأفراد كما ركزت هذه التعاريف على التصرفات التي يجب القيام بها لفهم التأثيرات السلبية الممكنة على أهداف الشركة والتعرف على كيفية التعامل معها.

في الأخير يمكن استخلاص تعريف شامل لإدارة المخاطر بأنها: عملية ديناميكية أو نظام متكامل أو منهج تتبنى إدارة الشركة تصميمه والذي تتبعه بشكل منتظم عن طريق اتخاذ الخطوات والإجراءات المناسبة، نشر وعي وثقافة لدى العاملين بالشركة على كافة المستويات من أجل تحديد، قياس، تصنيف وتحليل المخاطر مهما كانت طبيعتها وتقييم أثرها، وبعد ذلك يتم تطوير استراتيجيات لإدارة هذه المخاطر التي تم قياسها بحيث تكمن هذه الأخيرة في تحويل الخطر إلى مصدر آخر أو تجنب الخطر أو تدنية تأثيره السلبي على أهداف الشركة.

2. مكونات إدارة المخاطر:

وفقا للجنة (COSO) هناك ثمانية مكونات مترابطة لإدارة المخاطر بالشركة، وهي مستمدة من الطريقة التي تدير فيها الإدارة أعمالها:[2]

- **البيئة الداخلية:** إن البيئة الداخلية في الشركة هي التي تحدد الأساس لكيفية عرض المخاطر، التصدي لها ومعالجتها من قبل أفراد الشركة. وهي تحتوي على عدة عناصر مثل: فلسفة إدارة المخاطر التي تضم المعرفة بالمخاطر، النزاهة، القيم الأخلاقية ومقدار المخاطر التي يمكن أن تقبل بحدوثها الشركة وتستطيع إدارتها في البيئة التي تعمل فيها.
- **تحديد الأهداف:** يجب أن يتم تحديد الأهداف قبل أن تتمكن الإدارة من تحديد الأحداث المحتملة التي تؤثر على تحقيقها. وتضمن إدارة مخاطر الشركة أن لدى الإدارة عملية لتحديد الأهداف وأن الأهداف المختارة تدعم مهمة الشركة وتتماشى معها وتتوافق مع قابليتها للمخاطر، إضافة إلى تقييم هذه المخاطر والآثار المترتبة عليها.
- **تحديد الأحداث:** يجب تحديد الأحداث الداخلية والخارجية ذات التأثير السلبي على تحقيق أهداف الشركة المتمثلة بالمخاطر المحتملة، والأحداث ذات التأثير الإيجابي والمتمثلة بالفرص المتاحة أمامها بحيث يتم توجيه الفرص مرة أخرى إلى استراتيجية الإدارة أو عمليات تحديد الأهداف.
- **تقييم المخاطر:** هو أساس عمل إطار إدارة مخاطر الشركة من خلال تحليل وتحديد الطريقة التي تتم بواسطتها إدارة المخاطر التي تواجه عمل الشركة سواء كانت مخاطر متأصلة وموجودة قبل اتخاذ أي خطوات للسيطرة عليها أو مخاطر متبقية حتى بعد وجود إجراءات الإدارة للسيطرة عليها.

[1] خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص 667.

[2] Curtis Verschoor, Op.Cit., P 131.

- **الاستجابة للمخاطر:** بعد قيام الإدارة بتقييم المخاطر تعمل على تحديد عملية الاستجابة لها أو التقليل منها أو قبولها أو تجنبها أو مشاركتها، مع وضع مجموعة من الإجراءات لتحديد مدى قدرة الشركة على تحملها.
- **أنشطة الرقابة:** هي مجموعة من السياسات والإجراءات وتنفيذها للمساعدة في ضمان تنفيذ الاستجابات للمخاطر بشكل فعال وفي الوقت المناسب.
- **المعلومات والاتصالات:** هي تمثل العملية التي تربط مكونات الإطار مع بعضها البعض أي يتم تحديد المعلومات ذات الصلة، التقاطها ونقلها في شكل إطار زمني يمكن الأفراد من تحمل مسؤولياتهم كما يجب توصيل هذه المعلومات بالصيغة والوقت المناسب.
- **المراقبة:** يتم مراقبة إدارة مخاطر الشركة بأكملها وإجراء التعديلات حسب الضرورة ويتم ذلك من خلال رصد أنشطة الإدارة المستمرة والتقييمات المنفصلة أو كليهما.

إن هذه المكونات والعناصر تعتبر المنهجية التي تنص على ضمان أن تدار مختلف المخاطر التي تتعرض لها الشركة بشكل مستمر على كافة مستوياتها من أجل تحديد وتقييم التهديدات التي تؤثر على أهدافها، وعند تطبيق هذه العناصر والمكونات ينبغي أن تنظر الإدارة إلى كامل أنشطتها في جميع المستويات.

3. استراتيجيات إدارة المخاطر:

هناك مجموعة من الاستراتيجيات التي تستخدم في عملية إدارة المخاطر كما يلي:[1]

- **استراتيجية الاحتفاظ بالمخاطر:** يقصد بذلك الاحتفاظ بمستوى الخطر على ما هو عليه، ويمكن أن تعتمد الشركة على هذه الاستراتيجية عندما تكون مستعدة لحدوث تلك المخاطر أو حينما يكون مستوى الخطر منخفض وتندرج تحت هذه المخاطر سياسة قبول الخطر.
- **استراتيجية تحمل المخاطر وتقليلها:** يقصد بذلك تحديد مستويات الخطر التي يمكن تحملها بالشركة التي لا ترغب هذه الأخيرة في تحمل أكثر منها، ثم اتخاذ كافة التدابير المناسبة لتدنية المخاطر بها حتى المستوى المقبول، ويندرج تحت هذه الاستراتيجية سياسة تخفيض الخطر مثل التوزيع في خطوط منتجات الشركة، استخدام الأدوات المالية المشتقة للحماية ضد مخاطر الأسعار..... إلخ.
- **استراتيجية تجنب المخاطر:** يقصد بذلك تحييد مصدر الخطر بالنسبة للشركة، أي تدنية الخطر إلى الصفر ويندرج تحت هذه الاستراتيجية سياسة تحويل الخطر مثل تحويل الخطر المالي إلى طرف ثالث بواسطة عقود التأمين، حيث يلتزم المؤمن أن يؤدي إلى المؤمن له أو إلى المستفيد الذي اشترط التأمين لصالحه مبلغا من المال أو أي تعويض آخر في حالة الحادث أو تحقق الخطر، وكذلك يتم تجنب المخاطر من خلال التجنب التام للأنشطة التي ينشأ عنها الخطر.

وبذلك فإن معالجة المخاطر من خلال هذه الاستراتيجيات يمكن أن تتم من خلال نقلها إلى جهة أخرى أو تجنبها وتقليل آثارها السلبية وقبول بعض تبعياتها، وتتعدد هذه الاستراتيجيات بتعدد أنواع المخاطر بحيث يصعب وضع سياسة مثلى تطبق في جميع الحالات كون المخاطر في حد ذاتها تتميز بالتغير حسب البيئة الموجودة فيها، الظروف والوقت الذي تظهر فيه.

[1] خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص ص 737-738.

4. مهام إدارة المخاطر:

يمكن إبراز مهام إدارة المخاطر في العناصر التالية:[1]

- وضع استراتيجية وسياسة لإدارة المخاطر مع إعداد سياسة وهيكل للمخاطر لوحدات العمل، والسعي إلى إنشاء بيئة ملائمة.
- التعاون على المستوى الاستراتيجي والتشغيلي فيما يخص إدارة المخاطر.
- بناء الوعي الثقافي داخل الشركة الذي يشمل التعليم الملائم مع التنسيق مع مختلف الوظائف فيما يخص إدارة المخاطر مع تطوير عمليات مواجهتها.
- إعداد التقارير عن المخاطر وتقديمها لمجلس الإدارة وأصحاب المصالح.
- اكتشاف المخاطر الخاصة بكل نشاط اقتصادي.
- تحليل كل خطر من الأخطار التي تم اكتشافها ومعرفة طبيعته ومسبباته وعلاقته بالأخطار الأخرى.
- قياس درجة الخطورة واحتمال حدوثها وتقييم حجم الخسارة.
- اختيار أنسب وسيلة لإدارة كل من الأخطار الموجودة لدى الشركة حسب درجة الأمان والتكلفة اللازمة.

5. لجنة المراجعة وإدارة المخاطر:

إن دور لجنة المراجعة قد تطور تدريجيا، حيث تقليديا كان تركيز لجنة المراجعة على العناصر التاريخية من خلال فحص المعلومات المالية اللازمة لإعداد التقارير المالية، ولكن في ظل تطور المخاطر المالية لم يعد كافيا تركيز لجنة المراجعة على الماضي بل تحول التركيز الأكبر نحو المستقبل وذلك من خلال التركيز على الثغرات التنظيمية التي قد تؤثر على الرقابة الشاملة وعمليات إدارة المخاطر، كما يجب أن تلعب لجنة المراجعة أيضا دورا وقائيا في نظام الرقابة وإدارة المخاطر والتأكد من توجيه الاهتمام نحو آليات الرقابة والسياسات التي تمنع الكوارث المالية والتشغيلية.[2]

وعلى لجنة المراجعة عند قيامها بممارسة مهامها أن تأخذ في عين الاعتبار نوعين من المخاطر وهما مخاطر بيئة الرقابة الداخلية التي تتضمن الظروف والأحداث التي تؤثر في الإدارة والرقابة الإدارية من جهة، ومخاطر بيئة الرقابة الخارجية التي تتضمن ظروف الصناعة والتشريعات والقوانين وبيئة الأعمال واتجاه جهات الرقابة الرسمية مثل البنك المركزي وهيئة سوق المال نحو حوكمة الشركات من جهة أخرى.[3]

1.5. لجنة المراجعة والإشراف على إدارة المخاطر:

أكد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) على أهمية دور لجنة المراجعة في الإشراف على إدارة المخاطر في الشركة ومسؤولياتها في مساعدة الإدارة في إيجاد الأساليب التي تساعدها على تدنية المخاطر والرقابة عليها ومراجعة إدارتها، ذلك من خلال الاختصاصات التي يجب القيام بها بهدف

---

[1] يحي عبد اللاوي، محمد الهادي ضيف الله (ب)، "فعالية لجان المراجعة في إدارة المخاطر وفق إطار COSO في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- دراسة أراء مجموعة من المراجعين الخارجيين والداخليين"، **مجلة رؤى اقتصادية**، المجلد 9، العدد 2، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر، 2019، ص 399.

[2] يحي عبد اللاوي، محمد الهادي ضيف الله (ب)، مرجع سابق، ص 400.

[3] حسين أحمد دحدوح، مرجع سابق، ص 263.

الإشراف على المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها الشركة، وينصب دور اللجنة في هذا المجال في القيام بالأنشطة التالية:[1]

- التأكد من وجود استراتيجية في الشركة تتعلق بإدارة المخاطر.
- مساعدة الإدارة في تصميم استراتيجية إدارة المخاطر وفقا لأنواع المخاطر التي تواجهها على كافة المستويات الإدارية.
- تقييم استراتيجية إدارة المخاطر على كافة مستويات العمل في الشركة.
- المشاركة في إنشاء إدارة للمخاطر إذا تطلب الأمر ذلك.
- تفعيل وتدريب إدارة التدقيق الداخلي لمراجعة إدارة المخاطر.
- المشاركة في تحديد وحصر المخاطر المحتملة التي تواجه الشركة على كافة مراحل العمل.
- المشاركة في تقييم وتصنيف المخاطر المحتملة التي تواجه الشركة على كافة مراحل العمل.
- المشاركة في تحديد مستوى رغبة الشركة في مواجهة المخاطر.
- مساعدة إدارة الشركة في تحديد وتنفيذ إجراءات مواجهة المخاطر عن طريق تقديم الدعم الفني لها.
- الإشراف وتقييم أداء إدارة التدقيق الداخلي فيما يتعلق بمراجعة أداء الشركة لإدارة المخاطر.
- تقييم إجراءات الرقابة على المخاطر بما فيها المخاطر الخارجية التي تتخذها الشركة.
- تقديم تقرير ربع سنوي عن أنواع المخاطر وتصنيفها وتقييم دور إدارة الشركة في مواجهة المخاطر للأطراف ذات الصلة من داخل وخارج الشركة.

2.5. دور لجنة المراجعة في تفعيل إدارة المخاطر:

يجب أن تضمن لجنة المراجعة وجود نظام فعال لإدارة المخاطر بالشركة وأنه يدعم أوجه الرقابة لذلك يجب التأكد من الأمور التالية:

- أن سياسة إدارة المخاطر مستمدة من مجلس الإدارة الذي يضمن بدوره كفاءة وفعالية هذه المهمة.
- أن المديرين التنفيذيين والإدارة العليا وكذلك كافة العاملين بالشركة يفهمون أدوارهم بالنسبة لإدارة المخاطر.
- ضمان أن هناك هياكل مناسبة وترتيبات فعالة موجودة لضمان وجود إدارة فعالة للمخاطر.
- التحديث المستمر لإدارة المخاطر لتعكس الوضع الحالي والتغييرات الجارية.
- وجود سجلات معدة للمخاطر توفر أساسا لرقابة داخلية فعالة.[2]

هذا؛ إضافة إلى: [3]

- ضمان نقل وتوصيل المعلومات عن المخاطر وأنواعها وسياسات إدارتها وعلى أنها تتم على نحو يتفق مع جميع المستويات الإدارية للشركة.
- السعي نحو نشر ثقافة ومعرفة كاملة لدى العاملين بالشركة عن المخاطر ودور كل إدارة أو قسم في مواجهتها.

---

[1] ياسر محمد السيد سمره، محمد صالح هاشم، "إطار مقترح لإستخدام لجان المراجعة في الإشراف على إدارة المخاطر في مصلحة الضرائب المصرية"، **مجلة الفكر المحاسبي**، المجلد 20، العدد 2، جامعة عين الشمس، القاهرة، مصر، 2016، ص ص 388-389.

[2] فيحاء عبد الله يعقوب، محمد عبد الجليل عباس، "نموذج مقترح لعمل لجان التدقيق في القطاع العام وتفاعله مع ديوان الرقابة المالية الاتحادي للحد من حالات الاحتيال"، **مجلة دراسات محاسبية ومالية**، المجلد 9، العدد 29، جامعة بغداد، العراق، 2014، ص 59.

[3] ياسر محمد السيد سمره، محمد صالح هاشم، مرجع سابق، ص 385.

- متابعة تنفيذ الإدارة للملاحظات الواردة من وظيفة التدقيق الداخلي والخارجي والتأكد من كفاية الإفصاح والشفافية في تقاريرها عن إدارة المخاطر.

المطلب الثالث: لجنة المراجعة وفحص جودة التقارير المالية

تعتبر التقارير المالية خلاصة العمل المحاسبي والمرآة التي تعكس نتيجة نشاط الشركة ومركزها المالي، فهي عبارة عن حلقة وصل بين الشركة من جهة وبين المستفيدين وأصحاب المصالح من جهة أخرى وأداة لإيصال المعلومات المالية وغير المالية والتي على أساسها تبنى أغلب القرارات، لذا فإن جودة هذه التقارير المالية يعد شرطا أساسيا ومطلبا ضروريا لتحقيق كفاءة أسواق رأس المال. وهذا ما حرصت عليه مبادئ حوكمة الشركات التي تعتبر لجنة المراجعة أحد أبرز دعائمها تسعى إلى تعزيز وضمان نزاهة وشفافية التقارير المالية من خلال فحص جودتها والعمل على تحسينها من خلال الإشراف على المعلومات المحاسبية ومهام أخرى تقوم بها لتحقيق ذلك وهذا ما سوف نتطرق إليه في هذا المطلب.

1. مفهوم التقارير المالية وأنواعها:

إن التقارير المالية هي المخرجات والمعلومات للنظام المحاسبي سواء أكانت تقارير خاصة أم تقارير عامة التي تصدر في نهاية كل فترة مالية وتشمل معلومات مالية وغير مالية وتمثل وسيلة لإيصال المعلومات لكافة المستفيدين والمستخدمين. كما تعرف التقارير المالية بأنها: "أداة لكشف المعلومات والبيانات والحقائق وتعيين الإدارة والأشخاص والجهات المستفيدة في عملية إخاذ القرارات السليمة، ويعد التقرير المالي الشريان الذي يمد إدارات الشركة خاصة كانت أم عامة بالبيانات والمعلومات المالية المفيدة".[1]

وتتكون التقارير المالية من:

- **قائمة المركز المالي:** هي عبارة عن جدول موجز أساسي يوضح الوضع المالي للشركة في تاريخ معين، فتظهر المعلومات المتمثلة بالموجودات والالتزامات وحقوق الملكية.
- **قائمة الدخل:** هي قائمة تبين نتائج أعمال الشركة من ربح وخسارة خلال فترة زمنية معينة من مقابلة مجموع الإيرادات مع مجموع المصروفات.
- **قائمة التدفقات النقدية:** هي قائمة توضح كافة التدفقات النقدية الداخلة والخارجة إلى الشركة خلال الفترة المالية.
- **قائمة التغيرات في حقوق الملكية:** هي قائمة توضح التغيرات الحاصلة على حقوق الملكية خلال فترة محاسبية محددة منذ بدء النشاط.
- **الإيضاحات المرفقة مع التقارير المالية:** تعرض معلومات عن الوضع المالي للشركة قد لا يتم عرضها بشكل كافي في البنود الواردة في التقارير المالية للشركة من أجل تجاوز التكرارات.[2]
- **تقرير مجلس الإدارة:** يبين معلومات عامة عن الشركة، أهدافها، مركزها المالي والتسويقي، الإنتاج، درجة المبيعات، الأرباح وكافة العوامل المؤثرة في نشاط الشركة مستقبلا.
- **تقرير المدقق الخارجي:** يمثل مخرجات عملية التدقيق ويتضمن رأي المدقق بخصوص صدق وعدالة القوائم المالية بالإضافة إلى التطورات الحديثة بشأن الرأي عن فعالية نظام الرقابة الداخلية.[3]

---

[1] شيرين عزيز محمد، "مراجعة النظير وأثرها في تحسين جودة التقارير المالية- دراسة استطلاعية لآراء عينة من موظفي ديوان الرقابة المالية الاتحادي"، **مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية**، المجلد 15، العدد 46، جامعة تكريت، العراق، 2019، ص 79.

[2] زهراء ناجي عبيد، مرجع سابق، ص 675.

[3] السيد أحمد السقا، نصر محمد جعيصة، مرجع سابق، ص 30.

2. مفهوم جودة التقارير المالية:

اختلف الباحثون في تحديد تعريف موحد لجودة التقارير المالية ، بحيث عرفت بأنها: "التقارير المالية التي تم إعدادها بالاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية بموضوعية وشفافية وعدم تحيز لطرف معين أو تلاعب من طرف الإدارة في معلومات التقرير من أجل ضمان توفير معلومة ذات جودة عالية لمستخدمي هذه التقارير".[1] وعرفت في السياق ذاته بأنها: " تمثل مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل وأن يتم إعدادها في ضوء مجموعة من المعايير المحاسبية، القانونية، المهنية والرقابية بما يحقق الهدف من استخدامها".[2] وقد اعتمد هذا الاتجاه واقتصر على مدى التزام الشركات بالمعايير المحاسبية والأنظمة والقوانين التي تحكم الممارسات في تحديده لمفهوم جودة التقارير المالية وأهمل جوانب عدة لها.

كما عرفت جودة التقارير المالية بأنها: "اتسام هذه التقارير بالموثوقية، الملائمة، القابلية للمقارنة، الثبات وخلو تلك التقارير والبيانات من التحريفات الجوهرية وإعطاءها صورة دقيقة وحقيقية وعادلة عن المركز المالي للشركة وبالتالي ارتفاع قدرتها التنبؤية على تقييم الوضع الحالي والمستقبلي للشركة". و عرفت جودة التقارير المالية أيضا أنها: "تعبر بصورة واقعية وحقيقية لواقع الشركة كونها تعد تقارير خالية من الأخطاء، التزوير والغش، ومعدة بدون تضخيم وبواقعية دقيقة وصادقة لبنود حسابات هذه القوائم وفق معايير وضوابط للقوائم المالية، إذ تعتبر جودة التقارير المالية نقطة الانطلاق والضوء الأخضر لمتخذي القرارات لما لها من تأثير في تحديد نتائج الإجراءات أو القرارات المتخذة".[3] وهذا الاتجاه قد اقتصر على مدى تحقيق الموثوقية، الملاءمة وقابلية التحقق في المعلومات لتحديده لمفهوم جودة التقارير المالية، أي اعتمد على الخصائص الرئيسية التي تتسم بها المعلومات المحاسبية. وعلى الرغم من اختلاف الجانب الذي استند إليه الاتجاهان في تعريف جودة التقارير المالية إلا أنهما يشتركان في الهدف الذي هو قدرة التقارير المالية على إحداث فرق في قرارات مستخدميها.

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نصل إلى أن جودة التقارير المالية هي التقارير المالية التي تتصف معلوماتها بمجموعة من الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية كي تكون مفيدة لتلبية احتياجات مستخدميها وأن تخلو من التحريف والتضليل، والتي يتم إعدادها في ضوء مجموعة من المعايير والأنظمة المحاسبية والقوانين بكل موضوعية وبدون تحيز بما يساعد في تحقيق الهدف من استخدامها. وعليه فإن جودة التقارير المالية هي توصيل معلومات محاسبية صحيحة تعبر عن الوضع المالي للشركة للمستخدمين الخارجيين.

3. خصائص جودة التقارير المالية:

إن توافر الخصائص والعناصر النوعية في التقارير المالية يعمل على تعظيم الفائدة ومنفعة المعلومات التي توفرها هذه التقارير ويمكن تحديد هذه الخصائص وفق الآتي:[4]

- **الملاءمة:** تعني قدرة المعلومات المحاسبية على تغيير قرار مستخدم المعلومات والتأثير عليه، أي أن تتلاءم المعلومات مع الغرض الذي أعدت لأجله وتقديمها في الوقت المناسب.

---

[1] علي إبراهيم حسين، مصطفى حمد عبد، "تحسين جودة التقارير المالية باستخدام نموذج بطاقة الأداء المتوازن المعززة بتكنولوجيا المعلومات- دراسة تجريبية في العراق"، **مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية**، المجلد 15، العدد 48، جامعة تكريت، العراق، 2019، ص 63.

[2] زهراء ناجي عبيد، "دور المحاسبة القضائية في تحسين جودة التقارير المالية"، **مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية**، المجلد 24، العدد 107، جامعة بغداد، العراق، 2018، ص 674.

[3] شيرين عزيز محمد، مرجع سابق، ص 79.

[4] المرجع نفسه، ص 80.

- **الموثوقية:** تعني الموثوقية أن المعلومات المحاسبية تعد مفيدة ومهمة في حال أمكن الشركة الاعتماد عليها كمقياس للظروف والأحداث الاقتصادية وخصوصا إذا توافر لهذه المعلومات قدر من الموضوعية المتمثلة في عدم التحيز والأمانة في إعدادها.
- **الثبات:** تتضمن تطبيق نفس الطرق والأساليب المعتمدة في قياس وتوصيل المعلومات المحاسبية من فترة لأخرى، وما إذا دعت الحاجة إلى التغيير فيجب التنويه عن ذلك.
- **القابلية للمقارنة:** لكي تكون المعلومات المحاسبية ذات فائدة لابد من ثبات الشركة في استخدامها لأسلوب أو طريقة محاسبية معينة من مدة لأخرى لأن ذلك سيزيد من قدرة مستخدمي المعلومات المالية على تفسير الاختلافات والتغيرات وعلى إمكانية مقارنة القوائم المالية خلال الزمن فضلا عن مقارنتها مع الشركات المختلفة.

4. لجنة المراجعة وفحص جودة التقارير المالية:

في ضوء الإخفاقات المالية للشركات أصبح للجنة المراجعة دورا هاما سواء كمراقب أو كرابطة حيوية في عملية إعداد التقارير المالية، ففي الثمانينات اعتبرت اللجنة القومية عن التقرير المالي الاحتيالي المعروفة بلجنة تريدواي عام 1987م أن لجنة المراجعة جزء جوهري لأي نظام مصمم لمنع التقارير المالية المضللة وفحص جودتها، وقد قامت اللجنة تريدواي بعمل توصيات عن تحسين فعالية لجنة المراجعة عن طريق الاستجابة لتوقعات مستخدمي التقارير المالية. حيث تعمل لجنة المراجعة على تخفيض مدى التقرير المالي المضلل وبالتالي تحافظ على جودة التقرير المالي للشركة، حيث تعتبر العلاقة بين تركيبة لجنة المراجعة وتحديد الغش بالتقارير المالية هامة للغاية على وجه التحديد في مهنة المحاسبة والتدقيق حيث تقع على عاتقها مسؤولية تحديد المواقف التي عندها يكون الغش بالتقارير المالية له احتمال حدوث أكبر.[1]

يوجد اهتمام متزايد في الدول المتقدمة بالدور الذي يمكن أن تؤديه لجنة المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية، حيث أكدت العديد من المنظمات المهنية على أهمية هذا الدور، فقد أشار معهد المدققين الداخليين (IIA) في عام 1993م إلى دور لجنة المراجعة في تضييق فجوة المصداقية للتقارير المالية، كما أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) تقرير عن القضايا التي تواجه مهنة المحاسبة وأشار فيه إلى أهمية لجنة المراجعة في زيادة ثقة الجمهور، كما ركز تقرير مجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (ICAEW) على أهمية لجنة المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية. كما تطلبت نشرة معايير التدقيق (SAS 61) من المدققين التأكد من أن لجنة المراجعة تحصل على معلومات إضافية يمكن مساعدتها في فحص التقارير المالية وتتعلق تلك المعلومات بالسياسات المحاسبية الهامة، تقديرات الإدارة المحاسبية، تسويات التدقيق الهامة، المعلومات الأخرى الواردة في التقرير السنوي، تطبيق المبادئ المحاسبية، كفاية الإفصاح وتقرير المدقق عن القوائم المالية.[2]

بحيث يتعين على لجنة المراجعة القيام بمراجعة القوائم المالية المرحلية والسنوية قبل إصدارها، وفي إطار المراجعة يجب على اللجنة أن تتأكد من معرفتها بالسياسات المحاسبية وقضايا الإفصاح وأن المعلومات المالية تقدم إليها في وقت مبكر بحيث يمكن اتخاذ القرارات المناسبة حسب الحاجة، كما يجب

[1] أمين السيد أحمد لطفي (ي)، مرجع سابق، ص ص 335-336.
[2] جورج دانيال غالي، **تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص72، ص 78.

على اللجنة أن تستفسر من الإدارة أو المدققين حول التعديلات الموصي بها في مجال التدقيق وكذلك التغييرات في الإفصاح عن التقارير المالية.[1]

ولكي تعمل لجنة المراجعة على فحص جودة التقارير المالية، يجب على جميع أعضاءها المشاركة في مناقشة القضايا التي تم الإشارة إليها سابقا كما يلي:

1.4. فحص السياسات المحاسبية المطبقة والتغييرات فيها:

إن السياسات المحاسبية تمتاز بالمرونة في اختيارها وتطبيقها هذا ما يجعل إدارة الشركة تتمتع بالحرية الكاملة والتامة في تفضيل سياسة محاسبية معينة على أخرى، وبما أن الإدارة تسعى إلى تعظيم منفعتها الذاتية في الشركة فإن الاختيار بين البدائل المحاسبية يعتبر نوعا من اغتنام الفرصة لإظهار الشركة على أحسن صورة مما قد يؤثر على دقة وجودة التقارير المالية. وفي هذا السياق ولمنع مثل هذه الممارسات أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) وهيئة الأوراق المالية (SEC) عدة توصيات للجنة المراجعة في هذا الشأن.

فعند مراجعة وفحص لجنة المراجعة للسياسات المحاسبية تقوم بإتباع النهج والمهام التالية:

- يجب التأكد من أن الذين يتم التشاور معهم بشأن المسائل المحاسبية على علم بجميع الوقائع والظروف ذات الصلة بما في ذلك السياسات المحاسبية التي يجري في سياقها إعداد التقارير المالية، وذلك بغرض تقييم الشركة بشكل مستمر ولاستنتاج ما إذا كانت السياسات المحاسبية المطبقة تتوافق مع الأهداف.
- قبل الاجتماع مع الإدارة والمدقق الخارجي يجب أن تكون اللجنة على دراية بطبيعة السياسات المحاسبية للشركة ونشاطها، بحيث تطلب ملخص لمتطلبات إعداد التقارير المالية بالإضافة إلى مراجعة دليل السياسات والإجراءات المحاسبية وهل هذه الأخيرة تتماشى مع نشاط وممارسات الشركة (طرق الإهتلاك، أدوات مالية، طرق تسعير المخزون، أسس ترجمة العملات الأجنبية).
- قد ترغب لجنة المراجعة في الاستعانة بخدمات المستشار الضريبي أو المستشار القانوني فيما يتعلق بمثل هذه الأمور.[2]
- أن تقوم لجنة المراجعة بالتأكد من أن الإدارة قد أعدت القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما (GAAP)، وبالتالي لا يقتصر الأمر على تقييم حكم الإدارة فيما يتعلق بتطبيق المبادئ المحاسبية فقط.
- تعمل لجنة المراجعة على الدخول في مناقشة مفتوحة وصريحة مع المدقق الخارجي حول جودة وليس فقط مقبولية المبادئ المحاسبية التي طبقتها الشركة في قوائمها المالية ويجب أن تكون الإدارة مشاركة في مثل هذه المناقشات.[3]
- كما تضمن القسم 204 من قانون SOX الذي تضمنت قواعده على أنه يجب على المدقق الخارجي تقديم معلومات معينة في الوقت المناسب للجنة المراجعة تتمثل في:
  - معلومات في شكل تقرير عن السياسات المحاسبية التي تمت مناقشتها مع الإدارة جنبا إلى جنب مع التداعيات المحتملة عند استخدام بدائل.
  - جميع السياسات الهامة التي تستخدمها الشركة.

[1] خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص 445.

[2] Louis Braiotta, Op.Cit, P 292, P 312.

[3] Curtis Verschoor, Op.Cit, P 114.

- الاتصالات الكتابية الأخرى التي يقدمها المدقق للإدارة بما في ذلك جدول الفروق غير المعدلة في التدقيق.
- التأكد من اختيار وتطبيق والإفصاح عن السياسات المحاسبية الهامة وأنها تتماشى مع أحدث التطورات في المعايير المهنية.
- أن تطلع لجنة المراجعة على المعايير التقييمية المستخدمة من قبل الإدارة في اختيارها للسياسات المحاسبية، بحيث تعتبر المناقشات الاستباقية بين لجنة المراجعة والإدارة حول السياسات المحاسبية المستخدمة هامة للغاية.

أما فيما يخص التغييرات والمعالجات البديلة فعلى الرغم من وجود افتراض بأن مبدأ المحاسبة بمجرد اعتماده لا ينبغي تغييره، فقد تتغلب الإدارة على هذا الافتراض بتقديم التبريرات وتعتبر هذه التغييرات خلال الفترة المالية ذات أهمية خاصة للجنة المراجعة، فقد أكد مجلس المبادئ المحاسبية (Accounting Principles Board) أنه يجب الإبلاغ عن التغيير في السياسات المحاسبية وتحديد أنواع هذه التغييرات للجنة المراجعة، حيث قد يؤثر التغيير في السياسة من قبل الشركة بشكل كبير على عرض كل من المركز المالي ونتائج العمليات لفترة محاسبية لذا تعمل لجنة المراجعة التعرف على:[1]

- أنه قد تم الإفصاح عن مبررات التغيير وتأثيره على السياسات المالية للفترة وسبب تفضيل السياسة المحاسبية المعتمدة حديثا ومدى تأثيره على أرباح الفترة الحالية والمستقبلية.
- تقوم لجنة المراجعة بتواصل إما شفهي أو كتابي مع الإدارة لجميع المعالجات البديلة للسياسات بما في ذلك تداعيات استخدام مثل هذه المعالجات البديلة.
- تعمل على التأكد من أن المعالجات المحاسبية المقترحة قابلة للتطبيق بالإضافة إلى التأكد من أهمية سبب عدم ملاءمة السياسة الحالية وأساس اختيار البديل.
- التأكد من أن السياسة المحاسبية الجديدة تم اعتمادها بشكل صحيح وتعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملة أو الأصل وفقا للنظرية العامة التي تحكم إعداد التقارير المالية.
- تقييم عمليات التشاور بين المدقق والإدارة التي يتم من خلالها التوصل إلى استنتاجات محاسبية هامة ومحددة حول ما إذا كانت عملية اختيار الامتثال لسياسة محاسبية جديدة في الشركة يؤدي إلى محاسبة مناسبة.

وعليه يتضح جليا أن مسؤولية لجنة المراجعة تقتصر في إصدار الأحكام على الأساليب المحاسبية المتبعة والتأكد على وجه الخصوص من ملاءمتها واتساقها ومدى معقوليتها وأهمية أسباب التغيير فيها دون التدخل في إعطاء أوامر لاستخدام سياسات معينة فالأمر يرجع لإدارة الشركة.

2.4. تقييم التقديرات المحاسبية:

إن إدارة الشركة هي المسؤولة عن التقديرات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية التي غالبا ما تعتمد على الحكم الشخصي، وقد يكون لها تأثير هام على نتيجة النشاط ومن أمثلتها المخصصات لمقابلة الخسائر المتوقعة نتيجة لرفع دعاوى قضائية مقامة على الشركة، المخصصات لمقابلة الالتزامات الناشئة عن ضمان الغير، لذا يجب على لجنة المراجعة تقييم الفروض التي اعتمدت عليها الإدارة عند إعداد تلك التقديرات وأنه يتم الإفصاح عنها بطريقة ملاءمة كما يتعين عليها التعرف على مدى التحفظ في إعداد تلك التقديرات وأن تقتنع بها. وفي نفس الاتجاه تطلبت نشرة معايير التدقيق (SAS 61) من المدقق الخارجي

[1] Louis Braiotta, Op.Cit, P 306, P 309.

إخطار لجنة المراجعة عن كيفية إعداد الإدارة للتقديرات المحاسبية والمبررات التي يستند إليها المدقق فيما يتعلق بمعقولية تلك التقديرات.[1]

3.4. التأكد من كفاية الإفصاح وملاءمته:

لقد حظي الإفصاح باهتمام كبير في الأدب المحاسبي حيث أنه يهدف إلى التأكد من توافر المعلومات المالية وغير المالية عن الأحداث الجوهرية التي تؤثر على المركز المالي للشركة لكافة المتعاملين في السوق في وقت واحد وبالشكل الذي يساهم في اتخاذ قرارات الاستثمار، بالإضافة إلى أنه يضمن الشفافية لكافة المعلومات المرتبطة بالتقارير المالية، لذا فإن وجود لجنة المراجعة في الشركة ضمن قواعد الحوكمة أصبح لزاما على فكر التدقيق وذلك من أجل ضبط جودة التقارير المالية والتأكد من مصداقيتها، فتساهم لجنة المراجعة في رفع مستوى الشفافية للتقارير من خلال الحرص والتأكد من أن هناك إفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية عن الأداء المالي ومن ثم تقليل درجة المخاطر وبناء الثقة مع المساهمين وحماية استثماراتهم من التعرض للخسارة بسبب سوء استخدام السلطة في مجلس الإدارة.[2]

4.4. منع الغش والتحريف في القوائم المالية:

تتضمن العديد من فضائح المحاسبة التي تم الإعلان عنها أنشطة احتيالية من جانب الإدارة أو من غيرها داخل الشركة وقد أدت هذه الأحداث إلى ظهور مخاوف من قبل المنظمات المهنية ومستخدمي التقارير المالية من تكرر حالات الغش والاحتيال وبالتالي تقارير مالية مضللة احتيالية. لذا تم إلقاء الضوء على دور لجنة المراجعة في منع واكتشاف مثل هذه الحالات باعتبارها جزء من بيئة الرقابة الداخلية على التقارير المالية، لذا عليها أن تكون على دراية بجميع المواقف والظروف المختلفة التي أدت وسمحت بارتكاب أي احتيال.[3]

لذا أقرت الهيئات المهنية عامة ودراسة الباحثين أشهرها دراسة (Mc Mullen) في عام 1996م بالدور الذي تضطلع به لجنة المراجعة والمهام التي تقوم بها في هذا المجال:[4]

- ضمان وجود ضوابط وبرامج مضادة لوقوع الاحتيال والذي يشمل التأكد من تصميم نظام رقابة داخلية أكثر كفاءة في مجال التقارير المالية.
- تحقيق أكثر موضوعية للسجلات المحاسبية.
- تحديد العوامل التي يمكن أن تؤدي إلى التقارير المالية المضللة.
- تقييم مخاطر التقارير المالية المضللة التي سوف يتم خلقها داخل الشركة.
- تصميم وتطبيق ضوابط الرقابة الداخلية الضرورية لمنع واكتشاف الغش والاحتيال.
- تحقيق متطلب مقنع للمعلومات الشفافة والمفيدة بالارتباط بالخصائص النوعية الرئيسية.
- تخفيض حدوث قياس محاسبي غير ملائم سواء عمدي أو غير عمدي ووجود إفصاحات محاسبية غير كافية.
- تخفيض احتمال حدوث الغش والتصرفات غير القانونية عن طريق الإدارة.
- تحديد المواقف التي عندها يكون الغش بالقوائم المالية له احتمال حدوث أكبر.

وعليه نستنتج أن دور لجنة المراجعة فيما يتعلق بالاحتيال ليس إجراء منفرد، حيث أنها تتخذ بعض الإجراءات الوقائية التي يتم تنفيذها، واتساع نطاق تدخلها في هذا المجال يؤثر على جميع مسؤولياتها المتعلقة بالتقارير المالية، الرقابة الداخلية، برامج التدقيق الداخلي والخارجي وهذا يعني أن منع الاحتيال

---

[1] جورج دانيال غالي، مرجع سابق، ص 104.

[2] عفاف إسحق أبوزر، مرجع سابق، ص 497.

[3] Warren Ruppel, Op.Cit., P 72.

[4] أمين السيد أحمد لطفي (ي)، مرجع سابق، ص 336.

واكتشافه يشمل جميع أنشطة اللجنة وقدرتها على الربط بين مجموعات مختلفة في عملية إعداد التقرير المالي التي من شأنها ضمان فحص وتحسين جودة التقارير المالية. كما أن مسؤولية اللجنة لا تنصب في اكتشاف الغش والتلاعب الذي يمكن أن يحدث داخل الشركة، بل هي مسؤولة عن تقييم مدى إمكانية حدوث هذا التلاعب والعمل على اتخاذ جميع الإجراءات والتدابير التي من شأنها أن تمنع حدوث ذلك في المستقبل.

5.4. التأكد من قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط:

يعد التنبؤ بقدرة الشركة على الاستمرار أحد الموضوعات التي حازت على اهتمام الباحثين حيث تم التركيز على بناء نموذج للتنبؤ بقدرة الشركة على الاستمرار باستخدام النسب المالية، إلا أن الواقع أثبت عدم قدرة هذه النماذج على توفير تنبؤات على درجة عالية من الدقة، مما أدى إلى توجيه الأنظار نحو حوكمة الشركات والتي تعد أحد أركان البناء المالي في الشركة والتي تعتبر لجنة المراجعة أحد آلياتها التي تدعم جودة التقارير المالية وقدرة الشركات على الاستمرار. حيث أن هناك علاقة بين القدرة على الاستمرار وجودة التقارير المالية، حيث تفضل إدارة الشركة في حالة مرورها بأزمات تهدد استمراريتها ألا تفصح عن ذلك في تقاريرها المالية، لاعتقاد الإدارة بأن الإفصاح عن هذه الأزمات سوف ينعكس سلبا على أسعار أسهمها.[1]

لذا يبرز دور لجنة المراجعة في التأكد من قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط، بحيث يتعين عليها التأكد من سلامة فرض الاستمرار المستخدم في إعداد القوائم المالية مما يتطلب ذلك دراسة موقف السيولة للشركة والتسهيلات الائتمانية المتاحة لها، وفحص العوامل التي قد تؤثر على استمراريتها في النشاط ويمكن للجنة المراجعة الاسترشاد بقائمة التدفقات النقدية وتحليلها وعلاقتها بقائمة الدخل كوسيلة من وسائل المراجعة الانتقادية لتقييم سيولة الشركة ومقدرتها على توليد التدفقات النقدية المستقبلية والتي تعتبر كمؤشر يساهم في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار.[2]

6.4. فحص تعديلات وتسويات التدقيق:

يتعين على لجنة المراجعة فحص جميع التعديلات التي يقترحها المدقق الخارجي والتعرف على أسبابها، حيث تتطلب نشرة معايير التدقيق (SAS 61) من المدقق الخارجي إبلاغ لجنة المراجعة بأي تعديلات أو أي تصحيحات مقترحة للتقارير المالية قد لا يتم اكتشافها إلا من خلال إجراءات التدقيق المنفذة والتي يمكن أن يكون لها تأثير كبير على جودة التقارير المالية، ويجب تقديم جميع المعلومات المتعلقة بكل التعديلات التي تم تسجيلها والتي لم يتم تسجيلها ويجب أن تتضمن البنود التي من المحتمل أن تتسبب في تحريف التقارير المالية المستقبلية بشكل جوهري.[3]

7.4. فحص المعلومات الأخرى الواردة بالتقرير السنوي:

تعمل لجنة المراجعة على فحص المعلومات الأخرى الواردة بالتقرير السنوي ومن أمثلتها تقارير الإدارة أو مجلس الإدارة عن عمليات الشركة وكذلك الملخصات المالية، وتتطلب نشرة معايير التدقيق (SAS 61) من المدقق الخارجي إخطار لجنة المراجعة بمسؤوليته عن المعلومات الأخرى الواردة بالتقرير السنوي، والإجراءات التي نفذها بخصوص ذلك والنتائج التي توصل إليها، بالإضافة إلى ذلك يتعين عليها التأكد من كفاية الإفصاح عن المعلومات الأخرى وأنه لا توجد اختلافات هامة مع المعلومات الواردة بالقوائم المالية للشركة.

---

[1] رمضان عارف رمضان محروس، " أثر محددات فعالية لجنة المراجعة في التنبؤ بقدرة الشركات على الاستمرار"، **المؤتمر العلمي الدولي الأول أفاق البناء الاقتصادي والمالي والإداري**، جامعة جنوب الوادي، مصر، 2018، ص 1.

[2] الفاتح الأمين عبد الرحيم الفكي، "تصور مقترح لدور لجنة المراجعة في تحسين تقرير المراجع الخارجي"، **مجلة جامعة بخت الرضا العلمية**، العدد 14، جامعة بخت الرضا، السودان، 2015، ص 202.

[3] Curtis Verschoor, Op.Cit., P 113.

8.4. دراسة تقرير المدقق للإدارة:

تعمل لجنة المراجعة على دراسة تقرير المدقق للإدارة ومتابعة تنفيذ الإدارة للملاحظات والتوصيات الواردة فيه، كما أنها يمكن اقتراح تحسينات لمحتوى تقرير المدقق للإدارة، ومن الضروري الاختيار المناسب لأعضاء اللجنة وإعداد البرامج التدريبية الملاءمة لهم حتى يمكنهم ممارسة الأنشطة السابقة.[1]

نستنتج مما تقدم أن مسؤولية إعداد التقارير المالية تقع على عاتق الإدارة فليس من مهام لجنة المراجعة إعدادها، ولكنها تبقى مسؤولة عن فحص جودتها وتحسينها والتأكد من أن الإدارة تتمسك بواجباتها وتقديم التوصيات والاقتراحات لضمان سلامتها والتأكد من مصداقية المعلومات الواردة فيها من خلال الأنشطة الرقابية والإشرافية على مختلف السياسات المحاسبية التي تطبقها الشركة، تقييم التقديرات المحاسبية، كفاية الإفصاح، منع حالات الغش والاحتيال، التأكد من قدرة الشركة على الاستمرار، فحص تسويات التدقيق ومختلف تقارير الإدارة والمدقق. فتعتبر بذلك لجنة المراجعة بمثابة المراقبة النهائية في عملية إعداد التقارير المالية إلا أنه على الرغم من وجود اتفاق بين المنظمات والباحثين على أهمية دور لجنة المراجعة في فحص جودة التقارير المالية للشركة إلا أنه لا يوجد اتفاق على امتداد هذا الدور وأبعاده فيما يتعلق بالأنشطة التي يجب على اللجنة أن تمارسها.

المبحث الثاني: لجنة المراجعة والرقابة على جودة التدقيق الداخلي

تعد وظيفة التدقيق الداخلي أداة من أدوات الرقابة الداخلية التي تسمح للوصول إلى الحقائق داخل الشركة، وتتمثل إحدى الخطوات المهمة في تنظيم هذه الوظيفة الرقابة على جودة خدماتها لتحقيق مستوى معقول من الضوابط التي تعمل على إرساء قواعد لتحسين مخرجاتها. وإن دور لجنة المراجعة في تحقيق هذه الرقابة ينبع من أهمية هذه الوظيفة في الشركة ولأنها تعد أحد أهم مصادر المعلومات لها فتدعم جودة أعمالها من خلال المشاركة في تعيين المدقق الداخلي ودراسة طلبات الترشيح وتحديد أتعابه، التأكد من أن عملية التدقيق تؤدى بفعالية من خلال ضمان خلفية تعليمية وكفاءة مناسبة للمدقق الداخلي، ضمان اتساع مجال ودائرة عمله لتصبح تابعة لمجلس الإدارة من خلال لجنة المراجعة والتأكد من الاتصال المباشر معه لكي يتمكن من أداء مهامه باستقلالية والإشراف على مختلف أعمال هذه الوظيفة وأن أداءها يكون في إطار المعايير المتعارف عليها في مجال التدقيق.

المطلب الأول: عموميات حول المدقق الداخلي

حظيت وظيفة التدقيق الداخلي كجزء لا يتجزأ من حوكمة الشركات باهتمام مستحق في حقبة ما بعد فضيحة إنرون بموجب الإصلاحات الجديدة الناشئة، بحيث يكون المدقق الداخلي مسؤول عن خدمة الشركة بالكامل باعتباره موظف تابع لها لا يتجزأ منها، إذ يقوم على نحو مستمر برصد وتقييم لجميع أنشطة الشركة المالية والتشغيلية، فهو يسعى إلى ضمان امتثال الشركات للقوانين واللوائح وإتباع الإجراءات المناسبة والعمل بكفاءة قدر الإمكان.

1. تعريف المدقق الداخلي:

إن المدقق الداخلي هو موظف يتم تعيينه ضمن جهاز داخل الشركة لخدمة الإدارة وللتأكد من أن أنظمة الرقابة الداخلية تعمل بكفاءة، والعمل على منع واكتشاف الغش وتحفيز التشغيل بكفاءة. ولذلك فإن المدقق الداخلي يمثل عين الإدارة داخل الشركة حيث يقوم بفحص وتدقيق أداء العاملين فيها وتحفيز التشغيل من خلال مجموعة من الأعمال التي يقوم بها في مجال التدقيق المالي وتدقيق الالتزام وتدقيق الكفاءة.[2]

[1] جورج دانيال غالي، مرجع سابق، ص ص 106-107.
[2] رزق أبوزيد الشحنة، مرجع سابق، ص 42.

ومن التعاريف التي أعطيت للمدقق الداخلي أنه: "مدقق مستقل يهدف لتأدية خدمات التوكيد والأنشطة الاستشارية المختلفة التي صممت لإضافة القيمة وتحسين عمليات الشركة، حيث يساعدها لتحقيق أهدافها بطرق منظمة وانضباطية لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والمراقبة والتحكم المؤسسي، فهو شخص يعمل ضمن إدارة التدقيق الداخلي بالشركة يقوم بعمليات التدقيق الداخلي ويتحمل مسؤولياتها".[1]

كما عرف المدقق الداخلي بأنه: "ذلك الشخص الموظف في الشركة التي يقوم بتدقيقها، إذ أن جميع الشركات تسعى إما برغبتها أو بواسطة القوانين والأنظمة أن يكون لديها قسم للرقابة الداخلية والذي يشمل فحص أنشطة الشركة وتقديم تقرير حولها إلى الإدارة العليا أو إلى لجنة المراجعة لأجل مساعدة هذه الإدارة للوصول إلى أغراضها ويشمل عمل المدقق الداخلي تدقيق النشاط وتدقيق الرقابة وإعطاء الاستشارات الضرورية للمستويات الإدارية المختلفة".[2]

مما سبق يمكن أن نخلص إلى أن المدقق الداخلي هو موظف في الشركة الذي ينفذ أعمال التدقيق الداخلي فيها ضمن جهاز من داخلها على نحو مستقل عن كل الأقسام ويركز على الفعاليات المالية والتشغيلية في الشركة وكذا التحقق من صحة الحسابات والقيود بالسجلات والتأكد من فعالية أنظمة الرقابة الداخلية والكشف عن مختلف المشاكل التي تواجهها هذه الأخيرة. فهو شخص يساعد الشركة على تحقيق أهدافها من خلال وضع نهج منظم لتقييم عمليات الشركة وتقديم خدمات وقائية وعلاجية للإدارة.

2. صفات المدقق الداخلي:

قام معهد المدققين الداخليين (IIA) بوضع قواعد السلوك الأخلاقي التي يتوقع من المدقق الداخلي أن يتحلى بها ومراعاتها أثناء قيامه بمهامه، حيث تم اعتماد أربعة صفات رئيسية كما يلي:[3]

- **النزاهة:** النزاهة التي يتمتع بها المدقق الداخلي تعطي أساسا لمدى الاعتماد على إنتاجه من خلال إرساء دعائم الثقة وذلك من خلال:
  - أداء الأعمال المناطة به بأمانة ومسؤولية.
  - الالتزام بالقوانين المعمول بها مع ضرورة إجراء الإفصاحات المتوقعة منه.
  - ألا يقوم بممارسة أي أنشطة غير قانونية أو القيام بأعمال تسيء إلى المهنة أو للشركة التي يعمل بها.
- **الموضوعية:** على المدقق الداخلي الالتزام بالموضوعية أثناء تأدية الأعمال من خلال تقييم متوازن لجميع الجهات ذات العلاقة وعليه عدم التأثر في إبداء رأيه بمصالحه الشخصية أو التأثر بآراء الآخرين وذلك من خلال:
  - عدم المساهمة في أي نشاط يمكن أن يؤثر على تقييمه المحايد خاصة في الأنشطة التي قد تتعارض مع مصالح الشركة.
  - عدم قبول أي شيء يمكن أن يؤثر على تقديره المهني لأعمال التدقيق الداخلي.
  - الإفصاح عن الحقائق الهامة التي تم التوصل إليها.
- **السرية:** على المدقق الداخلي مراعاة قيمة وملكية المعلومات التي يتم الحصول عليها أو الاطلاع عليها وعدم الإفصاح عنها دون الحصول على التفويض المناسب ما لم يكن هناك التزام قانوني أو مهني بالإفصاح عنها وتتمثل قواعد هذا المبدأ في:
  - الحرص على حماية المعلومات التي يتحصل عليها أثناء قيامه بتنفيذ أعماله.

---

[1] رضا خلاصي، **المراجعة الداخلية للمؤسسة**، دار هومه، بوزريعة، الجزائر، 2013، ص 311.

[2] هادي التميمي، مرجع سابق، ص 25.

[3] زاهر الرمحي، مرجع سابق، ص ص 66-67.

- عدم استخدام تلك المعلومات لتحقيق منافع شخصية أو استخدامها على نحو يضر بأهداف الشركة.

- **الكفاءة:** على المدقق الداخلي تطبيق المعارف والخبرات والمهارات اللازمة أثناء تأدية خدمات التدقيق الداخلي وعليه يجب:
  - تأدية الخدمات التي لديه فيها المعرفة والخبرة اللازمة لها.
  - تأدية مهام التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية.
  - العمل باستمرار على تطوير أداءه وتحسين مهاراته وجودة الخدمات التي يؤديها.

مما سبق نستنتج أن المدقق الداخلي باعتباره يؤدي دور محوري في إدارة التغيير على مستوى الشركة من خلال التحسينات التي يدخلها على مختلف الأنشطة وإدراك المخاطر الناشئة، وفي ظل تغير متطلبات الشركات أصبح من الضروري أن يتمتع المدقق كشخص مستقل بمجموعة من الصفات التي تتيح له تحقيق النجاح في عمله وإضافة قيمة للشركة فعليه أن يطور من مهاراته باستمرار لتلبية التوقعات المتغيرة للشركة خاصة وللمهنة عامة، أن يكون موضوعيا متحررا من أي تأثيرات غير مناسبة، نزيها يؤدي إلى تعزيز الثقة والاعتماد على آراءه ويحترم سرية المعلومات التي يطلع عليها أو يتلقاها. وأن صفات المدقق الداخلي تعد منهجا أخلاقيا في توجيه سلوك ممارسي مهنة التدقيق الداخلي وأن التحلي بها يعد عاملا مهما لرفع مستوى المهنة وكسب ثقة المستفيدين من خدماتها.

3. الشروط الواجب توافرها في المدقق الداخلي:

يمكن تحديد الشروط الواجب توافرها في المدقق الداخلي فيما يلي:[1]

- **شروط علمية:** تتمثل في:
  - أن يكون حاصلا على مؤهل علمي جامعي.
  - أن يكون من ذوي الخبرة ومؤهل في أعمال الشركة وبالأخص في الأقسام التي سيقوم بمراجعة العمل فيها.
  - التدريب العملي المستمر.
  - متابعة تعليم نفسه والارتقاء بمستواه المهني حتى يتمكن ويتسنى له الاحتفاظ بامتيازه في أداء أعمال التدقيق.
  - دراسة مبادئ العلوم السلوكية وفنون العلاقات العامة وطرق كسب التعاون مع الآخرين.
  - يجب أن يكون المدقق لديه معرفة أساسية بنظم الحاسوب ومكوناته ووظائفه وإمكانيات التشغيل.
  - أن يتفهم المدقق كيف تؤثر المعالجة الإلكترونية للقوائم على دراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية.
  - المعرفة الكافية في كيفية معالجة القوائم إلكترونيا.
  - الإلمام بأساليب التدقيق الداخلي في ظل استخدام بيئة التشغيل الإلكتروني.
  - أن يكون على دراية كافية بالتعامل مع شبكات المعلومات وكيفية الاستفادة منها.
- **شروط مهنية:** تتمثل في:
  - أن يؤدي عمله بموضوعية.
  - يجب بذل العناية المهنية المعقولة أثناء القيام بعمله حيث يجب أن يكون المدقق الداخلي على وعي باحتمالات الأخطاء والسهو، عدم الفاعلية وتعارض المصالح.
  - يجب أن يكون حذرا اتجاه الظروف والأنشطة الأكثر عرضة لمخالفة القوانين العامة واللوائح التنظيمية.

[1] ثناء علي القباني، نادر شعبان السواح، **المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص ص 95-96.

- أن يلتزم بآداب وسلوك مهنة التدقيق.
- يجب ألا يكون متصيدا للأخطاء بل مساعدا لتصحيحها.
- يجب أن يتمتع عمله بالسرية وعدم إفشاء أسرار العمل.

- شروط أخلاقية: تتمثل في أن يكون حسن السمعة وأن يتحلى بالصفات الأخلاقية والشخصية التي تم تحديدها في معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي.

4. مسؤوليات المدقق الداخلي:

يمكن تقسيم مسؤوليات المدقق الداخلي إلى شقين، يتعلق الشق الأول بواجباته التي تنحصر في مسؤوليات يجب أداءها عند تنفيذه لمهامه، في حين يتعلق الشق الثاني بمسؤوليات يتحملها عند تقصيره وإهماله لعمله.

1.4. مسؤوليات عند تنفيذ العمل:

عند تنفيذه للعمل يضطلع المدقق الداخلي بالمسؤوليات التالية:[1]

- وضع سياسات نشاط التدقيق الداخلي فهو يعتبر حلقة وصل بين التدقيق والإدارة العليا والمتحدث الرسمي باسم التدقيق في جميع المسائل المتعلقة بالمهنة.
- اعتماد برنامج التدقيق لجميع أنشطة الشركة ووضع الخطة السنوية للتدقيق بما فيها اعتماد الجداول الزمنية للتدقيق الداخلي ورفعها للمدير العام وللجنة المراجعة.
- فحص فعالية جميع الأنشطة الإدارية والتحقق من التزام موظفي الشركة بالسياسات والإجراءات الموضوعة، بالإضافة إلى تقديم التوصيات بهدف تحسين الرقابة الإدارية للمحافظة على ممتلكات الشركة والتزامهم بالقوانين والأنظمة السارية.
- المصادقة على جميع التقارير والمراسلات الصادرة عن التدقيق بما فيها التوصيات لتحسين العمل.
- تقييم كفاية استجابة الإدارة التشغيلية للتوصيات المصادق عليها من الإدارة العليا والمتابعة مع الإدارة التشغيلية للمساعدة في اتخاذ الإجراءات اللازمة في حالة عدم كفاية الإجراءات المتخذة، حتى تتحقق القناعة باتخاذ ما يلزم لتنفيذ هذه التوصيات.
- تقديم التقارير الدورية للمدير العام وللجنة المراجعة بصورة منتظمة عن نتائج أعمال التدقيق التي قام بها المدقق وتقديم تقرير نصف سنوي يشرح بإيجاز أعمال التدقيق والاستنتاجات والتوصيات خلال الفترة السابقة.
- التعاون مع المدقق الخارجي والتأكد من تنسيق الجهود وتحقيق الاستفادة المتبادلة.
- إدارة أفراد التدقيق الداخلي بما فيها تقييم الموظفين والتوصية بالترقيات والزيادات السنوية.
- أية صلاحيات ومسؤوليات أخرى تفوض له من قبل المدير العام ولجنة المراجعة.

2.4. مسؤوليات عند إهمال العمل:

إذا أهمل المدقق الداخلي ولم يؤدي عمله بالعناية المهنية المعقولة فإنه يتعرض للمسؤولية، وفي هذا المجال تقع عليه المسؤولية اتجاه كل من الشركة والغير كما يلي:[2]

- مسؤوليات المدقق الداخلي اتجاه إدارة الشركة: تقوم إدارة الشركة بتعيين المدقق الداخلي أصلا ليساعدها في وصولها إلى أقصى كفاية ممكنة، ولذلك فهو مسؤول أمامها مسؤولية كاملة عن الأخطاء التي يقع فيها سواء كانت بحسن نية أو عن عمد وقصد، ومن أمثلة هذه الأخطاء:

- عدم اكتشاف أخطاء في القيد أو الترحيل أو النواحي المحاسبية في الدفاتر، ونفرق هنا بين حالتين:

[1] خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص ص 481-482.
[2] ثناء علي القباني، نادر شعبان السواح، مرجع سابق، ص ص 51-52.

- إذا كانت هذه الأخطاء لم تدخل في نطاق العينات التي تم اختيار مراجعتها، فهو لا يعتبر مسؤولا لأن الخطأ يعتبر خطأ في التقدير.
- إذا كانت هذه الأخطاء واقعة ضمن العينات التي فحصها وراجعها، في هذه الحالة إنه مسؤول حيث كان يجب اكتشاف هذا الخطأ.

- عدم اكتشاف الغش والاختلاس وهنا نفرق بين حالتين:

- إذا كان الغش قد أحكم تغطيته، بحيث لا يستطيع اكتشافه بسهولة ولكنه يكتشف عن طريق التدقيق الانتقادي كنظام الرقابة الداخلية، فعليه أن يقترح تعديله بما يؤدي إلى سد الثغرات التي أدت إلى التلاعب.
- إذا كان هذا الغش لم تحكم تغطيته وكان داخلا ضمن العينة المختارة، في هذه الحالة يعتبر مسؤولا عن اكتشافه.

- التقييم الخاطئ للأعمال والأداء وهنا نفرق بين حالتين:

- إذا كان هذا الخطأ بحسن نية كما لو أعطيت له قوائم مالية خاطئة تظهر إدارة معينة بكفاءة أكبر أو أقل مما تستحق، في هذه الحالة لا يمكن إعفاء المدقق الداخلي من المسؤولية، إذ كان يجب عليه أن يتحقق من صحتها وإلا فإنه لم يؤد عمله في ضوء المعايير المتعارف عليها.
- إذا كان هذا الخطأ عن تعمد وسوء نية فكذلك يعتبر مسؤولا لأن هذا النوع من الأخطاء يعد من الأخطاء الجسيمة التي تستوجب المساءلة.

- **مسؤولية المدقق الداخلي اتجاه الغير:** من المعلوم أن المدقق الداخلي موظف بالشركة وخاضع لإدارتها مهما بلغت درجة استقلاليته، وتقتصر تقاريره المرفوعة على إدارة الشركة دون الغير من الطوائف الخارجية كالبنوك، الدائنين، المستثمرين ومصلحة الضرائب وعلى ذلك فإن هذه الأطراف لا يمكن لها مساءلة المدقق الداخلي لعدم وجود أي علاقة بينهم وبينه.

نستنتج مما سبق أن مسؤولية المدقق الداخلي تنشأ في حالة ارتكابه لأخطاء تكون ضمن نطاق العمل الذي حدده وفي جميع جوانب مهام وظيفة التدقيق الداخلي إضافة إلى نشوئها في حالة الإهمال والتقصير وعدم بذل العناية المهنية. وبالتالي يعتبر مسؤول أمام إدارة الشركة التي توقع العقوبات والجزاءات التي تراها مناسبة أما الطوائف الخارجية فلا يكون المدقق الداخلي مسؤولا أمامها لانعدام أي علاقة بهم.

5. مهام المدقق الداخلي:

حدد معهد المدققين الداخليين (IIA) مهام المدقق الداخلي التي يجب عليه القيام بها في:[1]

- مهام الفحص، النصح، التحليل على الخطط المالية، المحاسبة، الوظائف الإدارية والإجراءات.
- التحليل المنتظم لبعض الوظائف كالمراقبة الحسابية، التسيير، الموارد البشرية، الإعلام الآلي، عمليات الاستثمار والشراء أين يجب أن يقيم وضعية الشركة والحالة المالية الحقيقية لها وأن يقيم الأخطار وأنواعها، درجة تأثيرها واقتراح حلول علاجية لهذه الأخيرة وفي الآجال المطلوبة.
- السهر على جدية سير أنظمة الرقابة الداخلية الموجودة في الشركة من خلال السهر على أن تكون جميع الأخطار مسيطر عليها والحد من درجة خطورتها.
- رفع التوصيات إلى الإدارة العليا والتي تتعلق بتحسين الأداء والإشارة إلى الانحرافات وكيفية معالجتها.

[1] رضا خلاصي، مرجع سابق، ص ص 38-39.

- فحص تقييم مدى كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية بالشركة وجودة الأداء عند تأدية الأنشطة المختلفة.

مما سبق يمكن أن نستنتج أن مهام المدقق الداخلي تتضمن شقين، شق يتعلق بمهام الإشراف على الشركة وذلك من خلال قيامه بدور المسير بين الإدارة والأطراف الخارجية أي يعمل كمنسق فيما يتعلق بنطاق الضوابط وبرنامجها، وبالتالي هو يزيد من وعي المديرين بالمخاطر ويحسن بيئة الرقابة، والشق الآخر يتعلق بمهام تدقيق الشركة وذلك من خلال دوره التأكيدي لمختلف أصحاب المصالح عن طريق تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يكون دائما مصدر قلق رئيسي ونقطة التقاء المدقق الداخلي والخارجي. وعليه إن مهام المدقق الداخلي تقتصر على جميع وظائف الشركة دون القيام بأي عمل من أعمال التنفيذ أو الاشتراك في أي عمل سوف يقوم بتدقيقه.

المطلب الثاني: دور لجنة المراجعة في تعيين المدقق الداخلي

إن الشرط الأساسي لأي شركة فعالة هو وجود قائد قوي، وبالنسبة للتدقيق الداخلي فإن هذا القائد هو المدقق الداخلي الذي يعتبر خط الدفاع الثالث في حوكمة الشركات، لذا تعتبر العلاقة ومختلف التفاعلات بينه وبين لجنة المراجعة عنصرا مهما في ضمان حوكمة جيدة، ومن هذه التفاعلات قرار التوصية بالمدقق الداخلي الذي يعتبر قرار حساس واستراتيجي لأنه ليست كل المكاتب تقدم هذه الخدمة أو تملك القدرة على تقديم خدمة التدقيق الداخلي بجودة عالية، وعليه تلعب لجنة المراجعة دورا حاسما في الإشراف والمشاركة في القرارات المتعلقة بتعيين المدقق الداخلي، ترقيته، تحديد أتعابه وإذا لزم الأمر عزله واستبداله.

1. تعيين المدقق الداخلي:

من أجل الحفاظ على استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي حدد المعيار (IIA 1110) أنه يجب على المدقق الداخلي تقديم تقرير وظيفي إلى لجنة المراجعة، كما تتضمن هذه العلاقات الوظيفية من بين أمور أخرى أن توافق لجنة المراجعة على القرارات المتعلقة بتعيين وفصل المدقق الداخلي. من الناحية الأكاديمية تعمل لجنة المراجعة وتكافح من أجل حماية استقلالية المدقق الداخلي، حيث أظهر(Schneider1985) Marghein1986) أن المدققين الداخليين يقيمون وظيفة التدقيق الداخلي على أنها أكثر موضوعية وكفاءة عندما تكون مستقلة عن المديرين التنفيذيين، وقد أيد (Bariff 2003) هذا الاستنتاج الذي يجادل بأن استقلالية وظيفة التدقيق الداخلي معرضة للخطر إذا كانت الشركة المدققة هي المسؤولة عن تعيين وعزل المدقق الداخلي.

ومن خلال دراسة نوعية مبنية على مقابلات مع 22 مدققا داخليا كنديا أكد (Gendron and 2003Bedard) أن قدرة المدقق الداخلي على تحديد خلافه مع الإدارة يعتمد على ارتباطه الوظيفي بلجنة المراجعة، وتم التحقق من صحة هذه النتيجة في ماليزيا بواسطة (Zain et al 2006) فتم التوصل إلى أن مشاركة لجنة المراجعة في القرارات المتعلقة بتعيين المدقق الداخلي يعزز سلطة الأخير واستقلاليته عن الإدارة العليا، فيكون المدقق الداخلي في وضع مريح عند تنفيذ مهام التدقيق الخاصة به خاصة عندما يتعلق الأمر بإثارة النقاط الحساسة التي تشمل المديرين التنفيذيين.[1]

كما تتضمن توصيات معهد المدققين الداخليين (IIA) فيما يتعلق بحقوق لجنة المراجعة في التوصية بالتعاون مع الإدارة وإبداء الرأي حول تعيين وتسمية المدقق الداخلي، ومن المهم أن تشارك اللجنة بطريقة ملائمة في هذا الموضوع ولا يعني ذلك إنكار حق الإدارة في ذلك، ولكن الهدف هو ضمان تزويد لجنة

[1] Ahmed Atef Ouissi, Neila Taktak Boulila, "L'impact Des Interactions Formelles Et Informelles Entre La Fonction D'audit Interne Et Le Comité D'audit Sur La Mise En Œuvre Des Recommandations Du Rapport D'audit Interne", **11eme Colloque Scientifique International En Finance Et Assurance-L'audit Et La Transparance Financière**, Djerba, Tunisie, 2017, P8.

المراجعة بخدمات جيدة ومستمرة من إدارة التدقيق الداخلي وتلبية الحاجات المشتركة بين لجنة المراجعة وإدارة الشركة. كما أكد معهد المدققين الداخليين أن هذه المشاركة تؤكد على استقلالية المدقق الداخلي عندما يحتاج إلى التحدث بصراحة عن فحصه وتقييمه لأنشطة الشركة وعن المسائل المحددة في استعراض وتقييم نظام الرقابة الداخلية وغيرها من الأنشطة، كما تستهدف هذه المشاركة أن تتأكد لجنة المراجعة بنفسها من أن المدقق الداخلي تتوافر فيه مستويات التأهيل الملائمة التي تجعله قادرا على خدمة الإدارة والشركة عامة بفعالية، حيث أن ملاءمة تأهيل المدقق مطلب أساسي لوجود علاقة فعالة ومستمرة بين الإدارة العليا ولجنة المراجعة.[1]

بالنظر إلى التنظيم الداخلي لقسم التدقيق الداخلي على أعلى مستوى هرمي في الهيكل التنظيمي، يتولى المدقق الداخلي تحقيق التزامات ومسؤوليات إدارة التدقيق الداخلي فهو الشخص الذي يمثلها، ففي هذا السياق تعتمد العلاقة بين المدقق الداخلي ولجنة المراجعة إلى حد كبير على التواصل بين أعضاء اللجنة والمدقق الداخلي، لذلك من المنطقي أن يكون للجنة المراجعة مصلحة مباشرة في الشركة في الانتخابات وتعيين المدقق الداخلي. لكن الأمر المهم هو اختلاف الطريقة التي قد تشارك بها لجنة المراجعة في تعيين المدقق الداخلي، فقد توافق لجنة المراجعة في أغلب الأحيان على اختيار المدقق الداخلي المعين من قبل الإدارة وتؤكده ونادرا ما تشارك بشكل مباشر وحصري وفردي في هذا القرار. وفقا لبعض الأبحاث كدراسة Bromoliv And Berlin 2005) التي أكدت أن 6% من لجان المراجعة تتحمل المسؤولية كاملة في تعيين المدققين الداخليين، 41% من اللجان تتحمل المسؤولية مشتركة مع الإدارة بينما توافق 53% أي أغلب اللجان على تعيين أو تأكيد المدقق الداخلي. ووفقا لدراسة مهنة التدقيق الداخلي العالمية التي نشرها معهد المدققين الداخليين للأبحاث المالية (IIAFR) والمجموعة المشتركة للمعرفة (CBOK) والتي تتعلق فقط بالنتائج من الدول الأوروبية في 55% من الحالات يتم تعيين المدقق الداخلي من قبل الرئيس التنفيذي وفي 44% من الحالات في تعيين المدقق الداخلي يتم تضمين رئيس مجلس الرقابة على أعمال التدقيق، بينما 34% لجنة المراجعة.[2]

إن المشاركة الفعلية للجنة المراجعة في اختيار المدقق الداخلي يمكن أن تتخذ عددا من الأشكال ولكنها تتضمن عادة مراجعة أوراق اعتماد المدقق المقترح متبوعة بمقابلة رسمية، وعادة ما تتشاور إدارة الشركة وهي الإدارة التنفيذية في المقام الأول في كثير من الأحيان مع رئيس لجنة المراجعة فيما يتعلق بالمرشحين المحتملين للوظائف الخاصة بالتدقيق، مما يتيح للجنة وقتا للاستعراض والتعليق، وفي بعض الأحيان إجراء مقابلة قبل إجراء أي تغيير فعلي. وفي كثير من الحالات ستواجه الشركة الحاجة إلى تعيين مدقق داخلي جديد لأن الشخص الحالي قد استقال، لذا قد تقترح الإدارة ترقية شخص ما داخل الشركة أو تعيين شخص خارجي، ولكن سيكون للجنة المراجعة القرار النهائي في ذلك، كما أن الاتفاق على كفاية المؤهلات لتلبية احتياجات كل من الشركة ومجلس الإدارة شرط أساسي للعلاقة الفعالة المستمرة بين الإدارة العليا ولجنة المراجعة.

عادة لا تشارك لجنة المراجعة في الأمور الإدارية اليومية المتعلقة بالمدقق الداخلي بأكملها ولكن تحرص دائما على ضمان الجودة المستمرة لوظيفة التدقيق الداخلي وذلك من خلال ضمان استمرارية حصول المدقق الداخلي على فرص لتلقي ترقيات في مساره أو منح مسؤوليات أخرى كجزء من برنامج تطوير الإدارة.[3]

---

[1] السيد أحمد السقا، مدثر طه أبو الخير، **مشاكل معاصرة في المراجعة**، جامعة طنطا، دمشق، 2002، ص 211.

[2] Boris Tusek, Ivana Pokrovac, "Interdependence Between Audit Committee And Internal Audit", **Virtusinterpress**, Vol 8, N^0 2, University Of Zagreb, Croatia, 2012, P10.

[3] Robert Moeller, Op.Cit., P 181.

في حين أن وظائف الموظفين اليومية يجب أن تدار من قبل إدارة الشركة، يجب إعطاء لجنة المراجعة فرصة للقاء مرشحين لوظيفة التدقيق الداخلي قبل الموافقة على أي شخص، هذا لا يؤسس فقط لجنة المراجعة كعامل مهم في تعيين المدقق الداخلي ولكن يضمن أيضا ما يتعلق بالمؤهلات ومجموعة المهارات للفرد في هذا المنصب.

2. الاعتبارات التي تعتمدها لجنة المراجعة عند التعيين:

يعد التعيين في التدقيق الداخلي عملية مشتركة تتضمن مدخلات من لجنة المراجعة والإدارة، وينبغي لها مجتمعة أن تواكب توقعاتها الأساسية مع المستوى المقابل من المهارة والتدريب والموارد اللازمة للوفاء بها. ويمكن أن تؤثر عدة عوامل مثل الحجم والتعقيد ومستوى المخاطر والتنوع الجغرافي على القرارات المتعلقة بمستوى شهادة التدقيق الداخلي، وفيما يلي بعض العوامل الأخرى التي قد تأخذها لجنة المراجعة والإدارة في الاعتبار عند تعيين مدقق لوظيفة التدقيق الداخلي:[1]

- **مدقق قوي:** يحتاج قادة التدقيق الداخلي الذين غالبا ما يطلق عليهم بمديري التدقيق الداخلي إلى شخصية قوية بما يكفي لتقديم انتقادات بناءة لكل من الإدارة ولجنة المراجعة، فوجود وظيفة التدقيق الداخلي يعمل على تحسين الشركة من خلال تحديد المشاكل الحالية أو المحتملة واقتراح الحلول، ولا يمكنها تحقيق هذا الهدف إذا كان قائدها أي المدقق الداخلي يخشى تسليط الضوء على المشاكل المحتملة.
- **الحاجة للمتخصصين:** قد تحتاج الشركات ذات العمليات المعقدة للغاية أو أنواع أخرى من المعاملات إلى توظيف أو إشراك متخصصين مثلا في مجال المحاسبة الصعبة، نظم المعلومات المعقدة، المتطلبات التنظيمية والتحقيق في الاحتيال.
- **التنوع الجغرافي:** قد تستفيد الشركات ذات النطاق الجغرافي الواسع من وجود مدقق داخلي بالقرب من العمليات الهامة، بحيث يمكن أن يؤدي تعيين مدقق وفقا للبصمة الجغرافية للشركة إلى التقليل من تكاليف السفر وزيادة قدرة المدقق على القيام بزيارات وفحص مفاجئ والمساعدة في معالجة الاختلافات الثقافية.
- **الموضوعية:** تعد الموضوعية أو الاستقلالية سمة مهمة للمدقق الداخلي، بحيث يجب أن يكون على دراية بالموضوع الذي يقوم بمراجعته، لكن لا ينبغي أن يكون مرتبط بشكل وثيق بالشركة بحيث يضعف حياده، فلجنة المراجعة تعمل على أن تكون على دراية بالتضارب الذي قد ينشأ عندما يراجع المدقق الداخلي عمل الأصدقاء المقربين أو عند إبداءه لرأيه في مدى كفاية الإجراءات.
- **شكل الأتعاب:** يمكن أن يكون لآليات الأتعاب التي تربط فوائد التدقيق الداخلي الجوهرية بتوقعات الأرباح قصيرة الأجل تأثير سلبي على جودة التدقيق الداخلي، بحيث تعمل لجنة المراجعة على الاطلاع على أشكال الأتعاب عند تعيين المدقق الداخلي حتى تكون على ثقة من أن شكل الأتعاب الخاص بالمدقق يقود إلى التركيز المناسب على جودة التدقيق.

3. أتعاب المدقق الداخلي:

يمكن لوظيفة التدقيق الداخلي أن تساعد لجنة المراجعة في أداء مسؤولياتها الرقابية وذلك عن طريق تزويدها بمصدر آخر للمعلومات حول الشؤون الداخلية للشركة بشكل مستقل عن الإدارة والمدقق الخارجي، لذا يجب النظر بجدية في هيكل أتعاب المدقق الداخلي لتجنب الاعتماد المفرط على الأتعاب المدفوعة بالنتائج المحاسبية، وللحفاظ على وظيفة المراقبة للمدقق الداخلي بشكل صحيح يجب ألا يتلقى حوافز كبيرة على أساس الربحية. بحيث تفضل بعض الشركات الاستعانة بمصادر خارجية لوظيفة التدقيق

[1] Louis Braiotta, Op.Cit., P 247, P 249.

الداخلي كلها أو جزء منها. وفي ظل هذه الظروف يجب أن تتحكم لجنة المراجعة ليس فقط في اختيار المدقق الداخلي والاحتفاظ به ولكن أيضا على ترتيبات أتعابه وذلك من خلال تحديدها بالتشاور مع الإدارة.[1]

ففي سياق تقييم المدقق الداخلي من قبل لجنة المراجعة من المهم أن تكون لجنة المراجعة على دراية بسياسات الأتعاب والمكافآت المتعلقة بالمدقق الداخلي وتوافق عليها، ويتم إجراء التقييمات بشكل دوري وأساسي من خلال الاجتماعات المشتركة للجنة المراجعة والمدقق الداخلي.[2] ومن ثم إن مشاركة لجنة المراجعة الإيجابية في وضع وتحديد أتعاب المدقق الداخلي وأيضا مساعدتها في رفعها إلى ما يوازي أسعار السوق يدعم من استقلالية المدقق الداخلي ويضمن وجود أفراد أكفاء.[3]

4. عزل المدقق الداخلي وتغييره:

يجب ألا يتعرض المدقق الداخلي لضغوط من الإدارة في جميع جوانب عمليات التدقيق الخاصة به، بحيث يمكن للجنة المراجعة تقليل ضغط الإدارة وإظهار الدعم لوظيفة التدقيق الداخلي من خلال التأكد من عدم فصل المدقق الداخلي كنتيجة لعمليات التدقيق التي قد تنعكس بشكل سلبي على الإدارة، وتتمثل إحدى الطرق التي يمكن أن تظهر بها لجنة المراجعة مثل هذا الدعم في المشاركة في أي قرار لإنهاء مهام المدقق الداخلي.[4]

إن لجنة المراجعة لها دور قوي في التدخل في قرار عزل وتغيير المدقق الداخلي، حيث أن هذه المهمة من أبرز وأكثر المهام المناطة بلجنة المراجعة حسب ما نصت عليه الكثير من القوانين والتوصيات، وفي كثير من الأحيان لجنة المراجعة ستدعم عملية تغيير المدقق الداخلي عندما يكون هذا الأخير لا يقوم بأعمال التدقيق المعتادة بجودة عالية أو إذا بدأت بالشعور أن استقلالية المدقق الداخلي قد انخفضت بسبب علاقته مع الإدارة التنفيذية، كما قد تدعم لجنة المراجعة التغيير لتخفيض كلفة المدقق الداخلي. على الوجه الآخر قد تملك لجنة المراجعة رأيا آخر في تغيير المدقق الداخلي، حيث أن عملية التغيير سيترتب عليها انخفاض في جودة التدقيق الداخلي، وذلك بسبب فقدان المدقق الداخلي الجديد للمعلومات عن طبيعة نشاط وأنظمة الشركة المحاسبية والرقابية في السنوات الأولى من التعيين وأيضا لما قد يترتب على هذا من زيادة في أتعاب مكتب التدقيق الداخلي في السنوات الأولى نظرا للجهد والوقت الذي سيقضيه في الشركة للقيام بأعمال التدقيق الداخلي.[5]

في حالات أخرى قد تعبر الإدارة العليا عن مشاعر قوية بضرورة نقل المدقق الداخلي أو إنهاء مهامه بسبب بعض المخاوف الإدارية القوية، ففي هذه الحالة ينبغي على لجنة المراجعة أن تستعرض الإجراءات المقترحة المتعلقة بشؤون المدقق الداخلي وأن تبلغها الإدارة بجميع أسباب الفصل وأن توفر اللجنة للمدقق جلسة استماع عادلة بشأن المسائل ذات الصلة. وقد تشعر لجنة المراجعة أيضا أن المدقق الداخلي لا يقوم بعمل مناسب سواء في الامتثال لطلباتها أو في توجيه وظيفة التدقيق الداخلي ككل، ففي مثل هذه الحالة يعبر رئيس لجنة المراجعة عادة عن هذه المخاوف لإدارة الشركة لتبدأ عملية التغيير. وفي الحالات القصوى حيث يوجد خلاف بشأن المدقق الداخلي، يمكن للجنة المراجعة دائما تعيين مستشار خارجي لأداء

---

[1] Frederick Lipman, Keith Lipman, **Corporate Governance Best Practices Strategies For Public Private And Not For Profit Organizations**, John Wiley and Sons, New Jersey, Canada, 2006, P 183.

[2] Boris Tusek, Ivana Pokrovac, Op.Cit., P 10.

[3] السيد أحمد السقا، مدثر طه أبو الخير، مرجع سابق، ص 211.

[4] Paul Scarbrough, Dasaratha Rama, Raghunandan, "Audit Committee Composition and Interaction With Internal Auditing: Canadian Evidence", **Accounting Horizon**, Vol 12, N^0 1, American Accounting Association, 1998, P 54.

[5] سعيد ربيع باعطوه، عامر محمد الشهري، **"العوامل المؤثرة على تغيير مكتب المراجعة الداخلية: هل خصائص لجنة المراجعة لها دور في هذا التغيير؟"، مجلة الفنون والأدب وعلوم الإنسانيات والإجتماع**، العدد 63، جامعة الإمارات للعلوم التربوية، الإمارات العربية المتحدة، 2021، ص 155.

أعمال مراجعة التدقيق التي تريدها اللجنة أو يمكنها توجيه الإدارة من خلال توجيهات مجلس الإدارة لإجراء التغيير.[1]

وما دام لجنة المراجعة تشارك في تعيين المدقق الداخلي فمن المنطقي أن تشارك في قرار الفصل النهائي، فهذا مهم بشكل خاص من أجل القضاء على إمكانية الفصل من جانب واحد للمدقق الداخلي من قبل الإدارة والتي قد يكون لها دوافع غير مقبولة مثل تقييد نشاط التدقيق الداخلي أو التستر على مشاكل الإدارة.[2]

نستنتج مما سبق أن لجنة المراجعة لديها القدرة على تعيين أو فصل المدقق الداخلي ولكن يجب أن يكون هناك مستوى من التعاون، لأن لجنة المراجعة ليست في الموقع على أساس يومي لتقديم إشراف تفصيلي للتدقيق الداخلي ويجب أن تعتمد على الإدارة للحصول على بعض الدعم التفصيلي، ولا يمكن للمدقق الداخلي أو أي عضو في التدقيق الداخلي أن يتجاهل طلبات الإدارة فقط من خلال الادعاء بأنهم يقدمون تقارير فقط للجنة المراجعة وليسوا مسؤولين أمام إدارة الشركة. فمن خلال مشاركة اللجنة في التوصية بتعيين المدقق الداخلي، تغييره وتحديد أتعابه تساهم في تحقيق الرقابة على جودة التدقيق الداخلي، كما أن الاتجاه الحالي لجميع الدول الكبرى هو أن تلتحق إدارة التدقيق الداخلي بلجنة المراجعة والهدف المعلن هو تعزيز دور لجنة المراجعة من خلال تزويدها بوسائل التحكم المؤسسي في العمل الإداري، كما أنها طريقة ضمنية للاعتراف بالمدقق الداخلي كلاعب أساسي في حوكمة الشركات.

المطلب الثالث: دور لجنة المراجعة في تقييم كفاءة المدقق الداخلي

أدت التطورات الأخيرة لحوكمة الشركات إلى زيادة التركيز على أنظمة الرقابة الداخلية التي تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي آلية تلعب دورا هاما في تقييم جودة عمل الأنظمة، لذا تعتبر كفاءة وفعالية عمل الفرد المشرف على هذه الوظيفة إحدى الاعتبارات التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند تقييم وظيفة التدقيق الداخلي لتحديد إمكانية الاعتماد عليها، وفي ظل هذه التطورات وما يرافقها من المخاطر أدى إلى ظهور بعض الآليات المرتبطة برقابة وضبط أداء وكفاءة المدقق الداخلي. ومن هذه الوسائل الرقابية لجنة المراجعة وسوف نركز في هذا المطلب على توقعات لجنة المراجعة فيما يتعلق بمعايير كفاءة المدقق الداخلي وتقييمها لها.

1. كفاءة المدقق الداخلي:

يقصد بالكفاءة المهنية للمدقق الداخلي المعرفة الكافية والمتخصصة في مجالات المحاسبة والتدقيق والمهارة في تطبيق تلك المعرفة في الحالات والمجالات والظروف المختلفة وكذلك السلوك الذي يكتسبه المدقق الداخلي من التعليم والتدريب الكافي.[3] وتوصي المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، خاصة المعيار 1210 بضرورة أن يتمتع المدقق الداخلي بالقدرة المهنية والمهارات النظرية والعلمية والمعرفة فضلا عن الدراية التي تمكنه من أداء مسؤولياته بفعالية. علاوة على ذلك يعتمد معيار الكفاءة على عدة عوامل، بحيث يجب أن يتمتع المدقق الداخلي بتدريب قوي وخبرة كافية ليكون مؤهلا وأن يكون قادرا على تدقيق الشركة بشكل صحيح وفعال، كما يعد التدريب ضروريا لإبقاء المدقق على إطلاع دائم بالتقنيات والإجراءات الجديدة، وقد يفتقر المدقق الذي لا يستفيد من تدريب متين ومستمر على المدى الطويل إلى أحدث المعارف المتعلقة بالتغييرات المهنية الدولية، مما يقلل من كفاءة المدقق الداخلي. فيجب أن يتمتع المدقق الداخلي بجميع المؤهلات السابقة ليكون قادرا على إضافة قيمة وتحسين عمليات الشركة

[1] Robert Moeller, Op.Cit., P 182.

[2] Boris Tusek, Ivana Pokrovac, Op.Cit., P 10.

[3] صبيحة برزان، "أثر التدقيق الإلكتروني في رفع الاستقلالية وكفاءة المدقق الداخلي"، **مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية**، المجلد 1، العدد 84، جامعة بغداد، العراق، 2015، ص 428.

بالإضافة إلى ذلك يحتاج إلى مهارات جديدة في التعامل مع الآخرين في التواصل والإقناع والتعاون والتفكير النقدي لأداء واجباته بفعالية.[1]

يجب على المدقق الداخلي أن يكون مؤهلا في مجالات الأعمال التي يقوم بتدقيقها، على سبيل المثال إن المدقق الداخلي الذي يقوم بأداء فحص وظيفة التوزيع بالشركة يجب أن يفهم الممارسات الأفضل للصناعة الخاصة بالتوزيع والمخاطر التي تواجهها الشركة في إدارة وظيفة التوزيع، كما يجب أن يفهم أنواع ضوابط الرقابة الداخلية لتدنية تلك المخاطر، كما يجب أن يعرف أيضا نظام التوزيع الذي يتداخل مع نظم الحاسب الإلكترونية بالشركة والمخاطر المرتبطة بتشغيل وأمن المعلومات، حيث أن وظيفة التدقيق الداخلي وظيفة فريدة من نوعها تتطلب تلك المعرفة الواسعة لأعمال الشركة وبسبب تلك المعرفة الواسعة والموضوعية الملتصقة بها فإن مستقبلها غالبا ما يتم النظر إليه على أنه حجر الزاوية لوظيفة الإدارة، وإن المدقق الداخلي يتفاعل ويتداخل بشكل منتظم مع الإدارة العليا كما أن لديه مسؤولية التقرير للجنة المراجعة التي تعتبر جزء من مجلس الإدارة.[2]

مما سبق نستنتج أن المدقق الداخلي يجب أن يكون مختصا ويجب أن يوظف موظفين أكفاء مهنيا وليس من السهل في حالة المدقق الداخلي تحديد المقصود بالكفاءة فهناك مجموعة مشتركة من المعارف حددها معهد المدققين الداخليين وتم دمجها في تأهيل المدقق الداخلي المعتمد وفي التحليل النهائي يجب أن نتذكر أن المدقق الداخلي هو عضو في فريق إدارة الشركة ويجب أن يكون كفؤا ومع ذلك يجب تحديد مستويات الكفاءة للمدقق الداخلي والتي سيتم اختبارها، قبولها أو رفضها من قبل أعضاء لجنة المراجعة المخضرمين.

2. معايير الكفاءة للمدقق الداخلي وتقييمها من طرف لجنة المراجعة:

من جانب معايير معهد المدققين الداخليين ترتبط كفاءة المدقق الداخلي بالمعرفة والدراية اللازمة لأداء واجباته ويعتقد الممارسون عموما على أن الكفاءة قضية تقنية مثل فهم العمليات التجارية للشركة. فمن الجانب البحثي، أشار كل من (Clark Schroeder, Gibbs,1980) إلى أن معرفة عمليات الأعمال التنظيمية كانت المهارة الأساسية للمدقق الداخلي، وهو يتوافق مع وجهة نظر التي عبر عنها الممارسون، وأظهرت نتائج (Brown 1983) أن المدقق الخارجي يولي أهمية لتدريب المدقق الداخلي وأن وجود أفراد ذوي تصنيف محاسبي في الفريق الداخلي كان ضمانا للكفاءة. وتم الاعتراف بعدد سنوات الخبرة للمدقق في وظيفة التدقيق الداخلي كعامل حاسم في تقييم الكفاءة في دراسة (Schneider and Messier1988) وتمت إضافة رضا المدقق الخارجي عن الأعمال السابقة لوظيفة التدقيق الداخلي إلى قائمة مؤشرات كفاءة المدقق الداخلي مما ينعكس على ديناميكية العلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي.

وإن أعضاء لجنة المراجعة يولون أهمية للقيم والمهارات الشخصية للمدقق الداخلي عند تقييم كفاءته، كما تعتبر اللجنة النزاهة والشجاعة، روح التوليف والروح النقدية والقدرة على التواصل من المهارات والقيم التي تمكن المدقق الداخلي من ممارسة الحكم المهني.

- **المهارات المتوقعة:** تعتبر العديد من المهارات ضرورية للمهني حتى يتم اعتباره كفؤا ومن هذه المهارات:

- روح التوليف والقدرة على التعبير عن الذات بوضوح وبصراحة والتي تعتبر أمرا مهما، لذا يتعين على المدقق الداخلي أن يصل في تقاريره إلى هذه النقطة حتى يتسنى لكل الأطراف المعنية

[1] Khalil Feghali, Joelle Matta, "Contribution A L'évaluation De L'éfficacité De L'audit Interne Dans Les Banques Libanaises", **Lebanese Science Journal**, Vol 19, N^0 2, Lebanon, 2018, P P 263-264

[2] أمين السيد أحمد لطفي (ج)، مرجع سابق، ص ص 461-462.

(المدراء الخاضعون للتدقيق، الإدارة العليا وأعضاء لجنة المراجعة) من فهم خصوصيات وعموميات القضايا المستهدفة بسرعة. كما يجب أن يتمتع المدقق الداخلي الجيد بعقل تحليلي قوي والقدرة على التحدث بوضوح ويجب أن يكون قادرا على الوصول إلى جوهر الأمور وإظهار تأثير توصياته وأن يكون على دراية بالموارد المطلوبة لتنفيذها.

- من الضروري أن يكون لدى المدقق الداخلي حس سياسي قوي، بعبارة أخرى يجب أن يكون قادرا على استيعاب القضايا المتعلقة بمشكلة معينة بشكل غزير والمصالح الخاصة بالأطراف المعنية وكذلك عواقب أي عمل تنظيمي وعليه فإن المدقق الداخلي الذي لا يتمتع بحس سياسي يضع مديره في مأزق.

تجدر الإشارة هنا إلى أن أعضاء لجنة المراجعة يتوقعون من المدقق الداخلي الحفاظ على علاقة جيدة مع الإدارة العليا للشركة وكذلك مع المديرين الخاضعين للتدقيق من ناحية أخرى، لذا يجب أن يشرح تدخلاته بوضوح من أجل الحفاظ على علاقات جيدة مع الأشخاص وإذا لم يحتفظ المدقق الداخلي بعلاقة جيدة مع الجهات الخاضعة للرقابة فسوف يضيع وقت الشركة ومالها ولن يكون قادرا على فعل أي شيء بناء ولن يكون التدقيق الداخلي غير ضروري فحسب بل سيكون ضارا، لذلك يعتبر أعضاء لجنة المراجعة أن المدقق الداخلي يجب أن يكون قادرا على إدارة العلاقات والقدرة على التعامل بشكل فعال.

- **القيم:** يجب أن يكون لدى المدقق الداخلي قيمتان هما الشجاعة والنزاهة بالإضافة إلى المهارات المذكورة أعلاه لكي يتمكن من مناقشة المسائل الاستراتيجية والحساسة على حد سواء، تحرص لجنة المراجعة على أنه يجب على المدقق الداخلي إثبات النزاهة والشمول وأن يكون منفتحا للنقاش.

وتعتبر لجنة المراجعة معرفة المدقق الداخلي بالشركة وامتلاك تصنيف محاسبي وعدد سنوات الخبرة للمدقق الداخلي معايير أخرى لكفاءة المدقق الداخلي التي تشكل الحد الأدنى من الأساس وأنها تعتبرها أمرا مفروغا منها منذ اللحظة التي تم فيها تعيين المدقق الداخلي، فلجنة المراجعة تعتبرها غير كافية لتقييم كفاءته، بمعنى آخر هناك حاجة إلى المزيد من المهارات الموضحة أعلاه، فتعمل لجنة المراجعة على تقييم المهارات الشخصية للمدقق من أجل إقامة علاقة ثقة معهم.[1]

فينبغي لأعضاء لجنة المراجعة وما يرتبط بها من جودة الأداء (التأهيل العلمي، الخبرة والتخصص، الشهادة المهنية والبرامج التدريبية) أن تساهم في إجراء عمليات تقييم الفجوة المعرفية لإدارة التدقيق الداخلي سنويا على الأقل لتقييم ما إذا كان المدقق الداخلي لديه المعرفة والمهارات بما يتناسب مع استراتيجية الشركة، وبالتالي إن ملء أي فجوة للمعرفة المحددة يمكن معالجتها من خلال التعيينات المستهدفة للمدقق الداخلي إضافة إلى إقرار البرنامج الفعال للتدريب للنهوض بالتنمية المهنية وأن يكون هناك تقييم ومراقبة جودة وملاءمة عملية التدريب المقدمة للمدقق. ويتم التحقق من كفاءة أداء عمل المدقق الداخلي عن طريق لجنة المراجعة حيث أنها تقوم بالتأكد من أن عمله يتم وفقا لمعايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي ومن ثم فحص المستوى المهني له ومدى كفاءته في تنفيذ مسؤولياته وفحص ممارسات الشركة المتعلقة بتعيينه والإشراف عليه وضمان وصول نتائج عمله وتوصياته إلى الإدارة.[2]

كما يجب التأكد من أن لجنة المراجعة راضية عن القدرات المهنية والفنية للأفراد الذين يشكلون وظيفة التدقيق الداخلي، فمن المهم أن تكون لجنة المراجعة على ثقة أن موظفي التدقيق الداخلي يتمتعون بالمؤهلات

[1] Mélanie Roussy, "Comment Apprécier La Compétence D'un Auditeur Interne ? L'opinion Des Membres Du Comité D'audit", **Télescope : Revue D'analyse Comparée En Administration Publique,** Vol 8, N^0 3, L'observatoire De L'administration Publique, Québec, Canada, 2012, P 38, PP 43-44.

[2] فاطمة جاسم محمد السعد، هاله ناجي عبد النقدي، مرجع سابق، ص 121.

الفنية المناسبة ومستويات الخبرة وأنهم مدربون بشكل كاف ويتم الإشراف عليهم وتقييم أداءهم بشكل دوري، ويجب أن تدرك لجنة المراجعة أيضا أن مجموعات المهارات المختلفة قد تكون مطلوبة لموظفي إدارة التدقيق الداخلي فعلى سبيل المثال تعتمد أغلب الشركات على تكنولوجيا المعلومات لمعالجة البرامج أو البيانات المالية أو غيرها من البيانات، فتستفسر لجنة المراجعة عما إذا كان قد تم توظيف مدقق تكنولوجيا المعلومات مدرب بشكل مناسب.[1]

وعلى لجنة المراجعة التأكد من جودة التدقيق الداخلي وأنه يتم وفقا لمعايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي، وبالتالي يجب عليها أن تفحص المستوى المهني للمدقق الداخلي ومدى كفاءته في تنفيذ مسؤولياته، ويمكن للجنة المراجعة الحصول على معلومات من المدققين الخارجيين بخصوص ذلك، حيث أنهم مطالبون بفحص كفاءة المدقق الداخلي، والتعرف على مؤهلاته المهنية وفحص ممارسات الشركة المتعلقة بالتعيين والتدريب والإشراف على المدقق الداخلي، كما أن من المقاييس التي يمكن استخدامها في هذا الصدد هو عدد العاملين المؤهلين مهنيا بإدارة التدقيق الداخلي مثل عدد المدققين الداخليين المعتمدين وعدد المحاسبين الإداريين المعتمدين ومدققي نظم المعلومات المعتمدين، ومما هو جدير بالإشارة أن معهد المدققين الداخليين قد أوصى بإجراء فحص منتظم لضمان جودة وظيفة التدقيق الداخلي كل ثلاث سنوات وذلك بهدف توفير تأكيد للإدارة وللجنة المراجعة بأن أنشطة التدقيق الداخلي تنفذ وفقا لمعايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي.[2]

المطلب الرابع: دور لجنة المراجعة في تدعيم استقلالية المدقق الداخلي

إن الإشراف على وظيفة التدقيق الداخلي تعد إحدى المهام والمسؤوليات المهمة الموكلة للجنة المراجعة ويعتبر وجود مثل هذه الوظيفة في الشركة ذا أهمية بالغة باعتبار أن مجرد وجود مدقق داخلي بها مرتبط بعدد قليل من الشكاوى المتعلقة بتصحيح التقارير وتقليل الانتهاكات التنظيمية، وللسماح للمدقق الداخلي بأن يمارس دوره بفعالية يجب أن يكون مستقلا وموضوعيا، إلا أن تميز وظيفة التدقيق الداخلي بأنها الوظيفة التي يعين شاغلها من قبل الإدارة يجعل المدقق الداخلي في موقف وفي حالة تضارب بين اعتماده الهرمي على الإدارة والاستقلالية التي تتطلبها وظيفته. وفي هذا الصدد يمكن للجنة المراجعة تعزيز استقلالية المدقق الداخلي باعتبارها إطار مناسب للكشف عن أي خلل يهدد موضوعيته من خلال الارتباط الوظيفي معها فضلا عن الأنشطة الأخرى التي تؤدي إلى ذلك.

1. مفهوم استقلالية المدقق الداخلي:

هناك اتجاهان لتحديد مفهوم الاستقلالية، اعتمد كل منهما على معيار لتعريفها:

1.1. الاتجاه المتبني للموضوعية:

عرفت الاستقلالية وفقا لهذا الاتجاه على أنها التحرر من الاعتماد على شخص آخر أو مؤسسة أخرى أو التأثر بهم أو الخضوع لسيطرتهم، ويعمل المدقق الداخلي لدى الجهة الخاضعة للرقابة ويرفع تقاريره بشكل رئيسي لهذه الجهة، فالاستقلالية بالنسبة له هي التحرر من الظروف التي تهدد قدرة نشاط التدقيق الداخلي من تأدية مسؤولياته بطريقة غير متحيزة، وتسمح الاستقلالية للمدقق الداخلي بتقديم أحكام نزيهة وغير متحيزة تعد جوهرية لتنفيذ عمليات التدقيق.

وتعرف كذلك على أنها القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية بحيث يجب أن يتصف المدقق الداخلي بالحياد في جمع الأمور التي تعرض عليه وأن يتميز بالتصرف بعدالة مع جميع الأطراف التي تعتمد على نتائج أعماله، وهذا يعني أن يكون المدقق بعيدا عن تأثير الجهة التي يقوم بتدقيق أعمالها.[3]

---

[1] Warren Ruppel, Op.Cit., P 86.

[2] جورج دانيال غالي، مرجع سابق، ص ص 100-101.

[3] صبيحة برزان، مرجع سابق، ص 427.

كما أن الاستقلالية وفق هذا الاتجاه تأخذ منحنين، استقلالية العقل والتي تعني قدرة المدقق على اكتشاف الانحرافات والتعبير عن رأيه بحرية بحيث تسمح هذه الحالة الذهنية للمدقق بالتعبير عن نتيجة دون أن يتأثر بتأثيرات وضغوط المصالح المتضاربة والتصرف بنزاهة من خلال إثبات الموضوعية والتفكير النقدي، وإن احترام القواعد الأخلاقية من قبل المدقق يشكل وسيلة للتعامل مع كل هذه الضغوط التي قد تضر بحكمه المهني فقط للحفاظ على الثقة. كما يبدو أن استقلال العقل لا يمكن أن يحافظ على الثقة بمفرده نظرا لعدم قابليته للتطبيق وصعوبة قياسه، لذا يجب تعزيزه بالاستقلال في المظهر الذي يتطابق مع المعاملات الواضحة والتي يقصد المدقق تقديمها لعامة الناس من أجل إثبات أنه يعمل بشكل مستقل وأن مهمته تتم وفقا لمبادئ العمل والذي يدل على الموضوعية، فالاستقلال سواء في الواقع أو في المظهر يؤثر على الرأي النقدي للمدقق وبالتالي على جودة التدقيق.[1]

يعاب على هذا الاتجاه أن الموضوعية هي أمر ذهني يرجع لضمير المدقق الداخلي يجب أن يتحقق في ذهن المدقق أثناء أداءه لعمله وهو الأمر الذي لا يمكن التحقق منه ولا يظهر لكافة أصحاب المصالح وبالتالي لا يمكن التأكد منه، بالإضافة إلى أن الموضوعية هي خاصية مرغوبة للفرد ولفريق التدقيق في حين الاستقلالية هي سمة مرغوبة للبيئة التي يتم فيها إجراء التدقيق الداخلي.

2.1. الاتجاه المتبني للهيكل التنظيمي:

ركز هذا الاتجاه على أن أفضل أداء للمدقق الداخلي عند أداءه لواجباته هو توفر الاستقلالية، أي أن يكون مستقلا عن جميع الأنشطة التي يقوم بتدقيقها من خلال هيكلة قسم التدقيق الداخلي داخل الشركة بشكل يستطيع من خلاله أداء وظائفه وواجباته بكفاءة وفعالية. أي أنه تتحقق الاستقلالية في حالة عدم ارتباطه إداريا بالجهات والأقسام والإدارات ذات العلاقة بالأنشطة التي يقوم بتدقيقها، وإنما يكون ارتباطه بأعلى سلطة في الشركة وباتصال مستمر معها ومنحه صلاحيات تمكنه من إبداء رأيه بحرية واستقلالية.[2]

فترجع الخطوة الأولى في مفهوم استقلالية المدقق الداخلي وفقا لهذا الاتجاه إلى أن تكون أنشطته مرتبطة بأعلى سلطة في الشركة، فقد تكون عدم فعالية دور المدقق الداخلي في بيئة الأعمال راجع إلى عدم توفر قناة الاتصال المناسبة وقد يعاب على هذا الاتجاه أن الارتباط التنظيمي غير المناسب قد يقيد من استقلاليته ويهددها، فالأمر هنا يتعلق بمدى مناسبة وملاءمة الارتباط التنظيمي.

نلاحظ من خلال استعراض الاتجاهيين المتبنيان لمفهوم الاستقلالية أنهما متكاملان فلا يمكن تحقيقها إلا باجتماع الموضوعية والارتباط الهرمي المناسب، فالاستقلالية هي ضمان الأداء الموضوعي لواجبات المدقق الداخلي والتي لا يمكن تحقيقها إلا من خلال الارتباط والوضع التنظيمي المناسب للمدقق الداخلي. ففي الحقيقية إن موضوعية المدقق الداخلي لا تعني في نفس الوقت استقلاله والعكس صحيح، فيمكن القول أن أساس ضمان استقلالية المدقق الداخلي في الواقع هو ضمان الموضوعية في العمل والارتباط السليم والمناسب. إلا أن استقلالية المدقق الداخلي يظل مفهوم إشكالي باعتبارها نتيجة لحل وسط بين ضرورة المدقق الداخلي لتلبية احتياجات تدرجه الهرمي وضرورة الحفاظ على موضوعيته، كما أنه يبقى موضوع نسبي دائما لأن أي شخص لديه درجة من التبعية أو علاقة مع شخص آخر.

---

[1] Loubna Barhon, Mohamed Abou el Jaouad, "Independence De L'auditeur Interne, Obstacles et Leviers", **Revue Du Contrôle De La Comptabilité Et De L'audit**, Vol 3, N^0 4, Association Francophone De Comptabilité, La France, 2019, P21.

[2] صفاء أحمد محمد العاني، "دور لجان التدقيق في تعزيز أداء واستقلالية المدقق الداخلي"، **مجلة الإدارة والاقتصاد**، العدد 54، جامعة بغداد، العراق، ص 75.

2. مساهمة لجنة المراجعة في تعزيز استقلالية المدقق الداخلي:

يشكل الإشراف على وظيفة التدقيق الداخلي إحدى المسؤوليات الرئيسية الموكلة إلى لجنة المراجعة، فإن وجود مدقق داخلي في الشركات يرتبط بانخفاض الشكاوى حول التصحيحات في التقارير وتقليل الانتهاكات التنظيمية وزيادة احتمالية اكتشاف احتيال الموظفين، ولممارسة دوره بفعالية يجب أن يكون المدقق الداخلي مستقلا وموضوعيا، ومع ذلك نظرا لأنه موظف من قبل الإدارة فإن المدقق يجد نفسه في حالة تضارب بين اعتماده الهرمي للإدارة والاستقلالية المطلوبة منه.[1]

إن استقلالية المدقق الداخلي ضرورية للتمكين من تقييم أعمال الشركة تقييما موضوعيا وهو يرتبط بموقع التدقيق الداخلي في الشركة وصلته بالهيئات الإدارية. ففي الواقع يجب أن يكون التدقيق الداخلي مرتبط بأعلى مستوى هرمي من الإدارة وأن يكون مستقلا عن مسؤولي النشاط الخاضع للتدقيق من أجل الاضطلاع بمهامه بموضوعية ويجب أن تكون هذه الوظيفة بعيدة بما فيه الكفاية عن أي ضغط أثناء تنفيذ المدقق الداخلي لمهام وإجراءات عمليات التدقيق ونشر النتائج وصياغة الآراء والاستنتاجات.[2]

لقد جاءت جهود معهد المدققين الداخليين (IIA) من أجل ضمان الامتثال لهذه المفاهيم من خلال وضع عدد كبير من المعايير والنصائح العملية ذات الصلة والمتضمنة الربط بأعلى مستوى من التسلسل الهرمي، فينص المعيار 1100 على أن نشاط التدقيق الداخلي يجب أن يكون مستقلا ويتبع هذا المعيار بتفسير والذي بموجبه يجب أن يتمتع المدقق الداخلي بإمكانية الوصول المباشر غير المقيد إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة وهو ما يتم تحقيقه من خلال التسلسل الإداري.[3]

يشكل هذا الارتباط عامل حاسم لنجاح مهمة المدقق الداخلي والسماح له من تحقيق درجة من الاستقلالية اللازمة والكافية لممارسة مسؤولياته، ويسمح ارتباط المدقق الداخلي بالإدارة العامة بإقامة علاقة وثيقة مقدسة بين المدقق الداخلي وهذه الأخيرة مما يسهل التبادل مع جميع المستويات الهرمية وبالتالي يتم إجراء التدقيق الداخلي لتقديم المساعدة للإدارة والاستجابة لمعظم توقعاتها. ومع ذلك فإن هذا الارتباط وهذه العلاقة تمثل الإزعاج الذي يشعر به المدقق الداخلي بحيث يتمتع بقدر أقل من الحرية في تحديد أوجه الضعف الكبيرة في الإدارة العامة مع خطر التواجد في موقع المتورط في أعمال الإدارة بدلا من أن يكون على استعداد وفي الموقف والموقع الذي هو خدمة الإدارة وبشكل أفضل لأداء مصالحها. فهذا الارتباط يمكن أن يؤدي إلى الإضرار بالاستقلالية والتنازل عنها وعلى المدى الطويل عدم قدرة المدقق الداخلي على إثبات روح النقدية المناسبة، والاستقلالية عبارة عن ميزة مهددة خصوصا عندما تشارك الإدارة في التخطيط السنوي لأعمال التدقيق والموافقة على الميزانية الخاصة بذلك ولهذا توصي الإيديولوجية والممارسة إلى إسناد هذه المهمة إلى لجنة المراجعة من خلال الارتباط الوظيفي بحيث يعتبر الوضع الأفضل والمناسب بسبب تحرر المدقق الداخلي من ضغوطات الإدارة العليا ومجلس الإدارة.[4]

---

[1] Sonda Marrakchi Chtourou, Sana Ben Hassine, "Impact De La Mise En Place Des Comités D'audit Dans Les Banques Tunisiennes", **Congrès de Comptabilité, Contrôle, Audit et Institution**, Tunisie, 2010, P 5.

[2] Loubna Barhon, Mohamed Abouel Jaouad, Op.Cit., P 23.

[3] Milica Dordević, Tadija Dukić, "Independence and Objectivity Of Internal Auditors As Determinants Of Their Effectiveness", **Economics And Organization Journal**, Vol 14, N^0 3, University Of Nis, Serbia, 2017, P 236.

[4] Loubna Barhon, Mohamed Abouel Jaouad, Op.Cit., P 24.

تم تحديد هذه المشكلة بشكل أكبر في المعيار 1110-الإستقلالية التنظيمية- والذي بموجبه على المدقق الداخلي تقديم تقرير إلى مستوى الإدارة في الشركة، مما يسمح لنشاط التدقيق الداخلي بالوفاء بالتزاماته، وبهذا المعنى تتحقق الاستقلالية التنظيمية عندما يقوم المدقق الداخلي بتقديم تقارير وظيفية عن عمله إلى لجنة المراجعة وإداريا إلى مستوى الإدارة. حيث يشمل إعداد التقارير الوظيفية جميع القضايا المتعلقة بنطاق التدقيق الداخلي، بينما تتضمن التقارير الإدارية التواصل مع مستوى الإدارة الأعلى المناسب بشأن المسائل الإدارية المتعلقة بالعمليات اليومية لهذه الوظيفة، ويستند هذا المنطق إلى الحجة القائلة بأن التسلسل الإداري الوظيفي لوظيفة التدقيق الداخلي هو المصدر النهائي للاستقلالية والسلطة. حيث أكد معهد المدققين الداخليين (IIA) على أهمية وجود تدقيق داخلي مستقل من خلال موقع هرمي مناسب والذي أصر على أن المدقق الداخلي يجب أن يعتمد ويرتبط من الناحية الوظيفية بلجنة المراجعة والذي يثمن استقلالية المدقق والتأثير بشكل كبير على جودة وكيفية عمله.[1]

من أجل تحقيق درجة من الاستقلالية يعد تقديم التقارير إلى هرم مزدوج يتكون من الإدارة العامة ولجنة المراجعة يظهر كنتيجة جيدة، ولهذه الغاية فإن الانتماء المزدوج الهرمي مع الإدارة العامة والوظيفي مع لجنة المراجعة سيكون الحل المناسب لتحقيق هذه الدرجة من الاستقلالية وبالإضافة إلى ذلك ومن أجل الحفاظ على الاستقلالية لابد من أن يتمتع المدقق الداخلي بإمكانية الوصول المباشر وغير المقيد إلى الهيئات الإدارية (مجلس الإدارة ولجنة المراجعة)، فذلك يساعد المدقق الداخلي من إنجاز مهامه في أفضل الظروف مع الحفاظ على تعاون الجهات الخاضعة للتدقيق وفي حين أن الاستقلالية تستند إلى شدة تضارب المصالح التي يجب أن يكون قادرا على إدارتها خلال عملية التدقيق الداخلي والتي تتعزز من خلال تحديد الموقع الهرمي للتدقيق الداخلي. وبالنسبة لمستخدمي أعمال التدقيق، ينظر إلى التدقيق الداخلي على أنه مستقل عندما يرتبط بلجنة المراجعة لأن هذا الارتباط سيسمح للمدقق الداخلي بتجنب مختلف التدخلات والتجاوزات في استنتاجاته وأساليب عمله، كما أنها تحد من الضغط الذي تمارسه الإدارة العليا على المدقق الداخلي الذي يرى أنه ملزم للاستجابة لاحتياجاتها من أجل الحصول على دعمها.[2]

وعليه؛ فإن خروج المدقق الداخلي من التبعيات التنظيمية لأي من الأقسام الفرعية ودخوله في التبعية الوظيفية للجنة المراجعة من شأنه أن يقوي ويدعم من استقلالية المدقق الداخلي ويوفر له الحرية الكاملة عند تحديده لإجراءات عمله ومداها، فإن إشراف لجنة المراجعة يقلل من سلطات الإدارة على المدقق الداخلي ويزيد من استقلاليته وموضوعته، بحيث يمكن مشاركة العديد من الصلاحيات التي تمتلكها الإدارة على المدقق الداخلي وإعادة توزيعها على مجلس الإدارة ولجنة المراجعة.

المطلب الخامس: فحص لجنة المراجعة لأداء أعمال التدقيق الداخلي

تتحمل لجنة المراجعة مسؤولية التأكد من أن آليات الحوكمة في مكانها وتعمل بشكل صحيح ومن هذه الآليات آلية التدقيق الداخلي والتي تؤدي مجموعة من الإجراءات والعمليات الخاصة بها التي من خلالها تهدف إلى الاستجابة لمخاوف أصحاب المصالح في الشركة والتدخل كذلك في مواضيع مختلفة التي يتعين عليها تحديد الأوليات وكيفية التعامل معها، وتعتبر لجنة المراجعة أفضل حليف لتدعيم وظيفة التدقيق الداخلي بهدف مساعدتها على الاستجابة لهذه التوقعات من خلال فحص أعمالها.

1. مراجعة ميثاق التدقيق الداخلي:

إن الغرض من ميثاق التدقيق الداخلي هو التوثيق الرسمي لتفويض التدقيق والصلاحيات التي يمنحها لتنفيذ أنشطة التدقيق نيابة عن مجلس الإدارة، ويحدد الميثاق الإطار الذي يمكن المدقق الداخلي من خلاله

[1] Milica Dordević, Tadija Dukić, Op.Cit., P 236.
[2] Loubna Barhon, Mohamed Abouel Jaouad, Op.Cit., P P 23-24.

العمل بشكل مستقل، علاوة على ذلك يجب أن يحدد الميثاق التسلسل الإداري والوظيفي للتدقيق الداخلي وأنه يحدد له الوصول غير المرتبط بلجنة المراجعة، وتعمل هذه الأخيرة على تقييم والموافقة على ميثاق التدقيق الداخلي وإجراء التعديلات المناسبة عليه للتأكد من أنه يتماشى مع التغييرات التي حدثت في الترتيبات التي اتخذتها الشركة من حيث التمويل وإدارة المخاطر والحوكمة وأنه يعكس تطور الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي.[1]

باعتبار أن الميثاق يصرح بالعمل الذي يجب القيام به، فعادة ما يعمل المدقق الداخلي بشكل وثيق مع رئيس لجنة المراجعة لصياغة هذه الوثيقة وموافقة مجلس الإدارة بشكل عام، والذي يجب أن يوقع على الميثاق المدقق الداخلي، رئيس لجنة المراجعة والمدير التنفيذي ويجب إضفاء الطابع الرسمي والنطاق المحدد لمسؤوليات خدمة التدقيق الداخلي إلى لجنة المراجعة وتحديدها. إن قبول ميثاق التدقيق الداخلي والأحكام ذات الصلة من قبل جميع الأطراف المعنية يعني تحرير التدقيق الداخلي من العوائق التي قد تمنعه من تقديم الإفصاحات إلى لجنة المراجعة حتى تلك ذات الطبيعة الحساسة، وتعمل لجنة المراجعة على أن يكون ميثاق التدقيق الداخلي قوي باعتباره معيار يوفر تقييما مستمرا لأنشطة التدقيق الداخلي فضلا على أنه حكم مهم من أحكام حوكمة الشركات.[2]

2. مراجعة خطة التدقيق الداخلي وتحسينها:

يعمل الميثاق كأساس لخطة التدقيق السنوية والتي يتم تنسيقها مع مجلس الإدارة ولجنة المراجعة، وسيتم تعديل خطة التدقيق السنوية بحيث تتناول طلبات تدقيق محددة ويجب على اللجنة مراجعة الأنشطة المخطط لها للتأكد من أنها تتصدى بشكل مناسب للمخاطر التي تواجهها الشركة وتحديد نقاط الضعف فيها وتقديم اقتراحات لتحسينها.[3]

فمن الأهمية أن تعمل لجنة المراجعة مع المدقق الداخلي لتحديد بيانات تقبل المخاطر التنظيمية في الشركة والمخاطر بشكل عام، فتعد القدرة على فهم هذه القابلية للمخاطر بشكل كاف مفتاحا قويا لبناء خطة تدقيق ناجحة قائمة على المخاطر. وإن توفير نظرة ثاقبة للجنة المراجعة حول منهجية وإطار العمل لتحديد وتقييم المخاطر سيساعد في اكتساب فهم نطاق العملية والاعتبارات التي يتم تقييمها، ومن خلال الحصول على موافقة اللجنة على منهجية التدقيق والخطوط العريضة سيضمن للمدقق الداخلي أن الخطة تقسم بشكل مناسب مخاطر الأعمال لتوفير تخصيص مناسب لساعات التدقيق الداخلي المتاحة. وفي حالة وجود مشكلة معينة قد تعيق استكمال الخطة يجب معالجتها استباقيا مع اللجنة، ومع اقتراب نهاية العام وإدراك لجنة المراجعة أن التدقيق الداخلي كان متأخرا في استكماله لخطة التدقيق السنوية سوف يتعرض المدقق الداخلي لانتقادات كبيرة، لذا لجنة المراجعة تعمل دائما على التأكد من أن الخطة واسعة النطاق بما يكفي وتنفيذها سيكون في الوقت المناسب.[4]

كما أن المدقق الداخلي مسؤول عن إبلاغ لجنة المراجعة ويفضل كتابة عن قيود نطاق التدقيق الداخلي والتي تمنع إدارة التدقيق الداخلي من تحقيق أهدافها وخططها وتأثيرها المحتمل على تحقيق أهداف الشركة ونزاهة التقارير المالية.[5] وتوافق لجنة المراجعة على الخطة السنوية للتدقيق الداخلي التي يقترحها المدقق

---

[1] Henning Kagermann, William Kinney, Karlheinz Kuting, Claus Peter Weber, **Internal Audit Handbook: Management With The SAP-Audit Roadmap**, Springer, Verlag Berlin Heidelberg, 2008, P 27.

[2] Robert Moeller (B), **Brink's Modern Internal Auditing**, 8th Ed., John Wiley, Canada, 2015, P 621.

[3] Henning Kagermann, William Kinney, Karlheinz Kuting, Claus Peter Weber, Op.Cit., P 27.

[4] Lynn Fountain, **Leading The Internal Audit Function**, Auerbach Publications, CRC Press, New York, 2016, P 152.

[5] Zabihollah Rezaee, Gerald Lander, "The Internal Auditor's Relationship with The Audit Committee", **Managerial Auditing Journal**, Vol 8, N^0 3, 1993, Emerald Group Publishing Limited, Bingley, United Kingdom P 37.

الداخلي، وفي هذا المستوى سيكون على لجنة المراجعة تحدي فريق التدقيق الداخلي وتذكيرهم بأن مهام التدقيق الداخلي يجب أن لا تقتصر على خطة تدقيق بسيطة، ولكن يجب أن يكون لها نظرة عامة ورؤية شاملة لعواقب نتائجها، والهدف الذي تسعى له لجنة المراجعة فضلا عن القيمة المضافة لتوصياتها لتحقيق أهداف الشركة على المدى الطويل هو أن تكون متماشية مع ما يبحث عنه أصحاب المصالح وأن تجعل التدقيق الداخلي يخدم المصالح المشتركة.[1]

3. التحقق من مدى كفاية موارد التدقيق الداخلي:

بعد أن تكون لجنة المراجعة راضية عن خطة التدقيق الداخلي فإن السؤال الذي يطرح هو ما إذا كانت وظيفة التدقيق الداخلي لديها الموارد اللازمة، فتعمل لجنة المراجعة على التأكد من مدى توفير موارد كافية لتنفيذ خطة التدقيق.[2]

تقوم لجنة المراجعة بتقييم الميزانية والتخصيص لبرنامج التدقيق الداخلي وتقدم المشورة للهيئة الإدارية بشأن الزيادة والنقصان في الميزانية المطلوبة وبشأن أي تخصيص إضافي قد يكون مطلوبا، كما تعمل على تجنب وفحص مدى قيام الإدارة بتحويل موارد التدقيق الداخلي اللازمة لإنجاز مهمة التدقيق واسعة النطاق من أجل الوفاء بإجراءات الحوكمة المثلى وحل حالات الطوارئ أو التعامل مع المخاطر التي لم يتم توقعها عند وضع خطة التدقيق، فقد يؤدي تحويل الموارد إلى ضعف خطير في هيكل الرقابة الداخلية وهذا ما تعمل لجنة المراجعة على تجنبه.[3]

كما أن مراجعة خطة التدقيق الداخلي تسمح للجنة المراجعة على التعرف على مدى كفاية تخصيص الموارد للتدقيق الداخلي من أجل الوفاء بالتزاماته، حيث أن مشاركة لجنة المراجعة في مسائل الميزانية تجلب استثمارا أكبر لوظيفة التدقيق الداخلي والمزيد من الاهتمام بعمل التدقيق الداخلي حيث يمكن للجنة المراجعة أن تطلب من المدقق الداخلي تعديل هياكل الرقابة الداخلية أو توجيه الانتباه إلى مسائل معينة يكون فيها النشاط عالي الخطورة.[4] ولا تكمن النقطة في تحديد مقدار الموارد للتدقيق الداخلي التي يجب استخدامها، لكن يجب مناقشة لجنة المراجعة استخدام موارد التدقيق الداخلي لمساعدة إدارة الشركة في تحقيق أهدافها علاوة على ذلك يجب على لجنة المراجعة أن تراقب بشكل مستمر كيفية استخدام هذه الموارد لأن ذلك سيمكنها من فهم مجالات الخطر الأخرى التي لا تخضع للمراجعة من قبل التدقيق الداخلي، بالإضافة إلى ضمان أن العمل الذي يقوم به المدقق الداخلي لمساعدة مجلس الإدارة مناسب ولا يؤثر على الاستقلالية والموضوعية العامة لوظيفة التدقيق الداخلي.[5]

4. تلقي نتائج التدقيق الداخلي:

يجب أن تتلقى لجنة المراجعة ملخصا لنتائج ومخرجات أعمال برنامج التدقيق الداخلي وتتوقع أن يكون هذا التقرير مهنيا مثل التقارير الأخرى الواردة من الأطراف الأخرى.[6] فعلى هذا النحو فإن المعايير الدولية للتدقيق الداخلي (1111-1110) توصي بأن يقوم المدقق الداخلي بإبلاغ لجنة المراجعة بشكل منتظم بنتائج عمله، وعلى نفس المنوال يقترح أنه في نهاية مهامه يجب على المدقق الداخلي تقديم تقرير

---

[1] Said Youssef, Sara Chaker, "La Relation Entre L'audit Interne Et Le Comité D'audit", **Revue Du Contrôle De La Comptabilité Et De L'audit**, Vol 2, N^0 3, Association Francophone De Comptabilité, La France, 2018, P 796.

[2] Boussayoud Djamel Eddine, Boumediene Youcef, "Les Apports Du Comités D'audit A La Fonction D'audit Interne", **Revue Droit et Science Humaines**, Université Ziane Achour Djelfa, 2018, P 451.

[3] Louis Braoitta, Op.Cit., P 250.

[4] Abdulaziz Alzeban, Nedal Sawan, "The Impact Of Audit Committee Characteristics On The Implementation Of Internal Audit Recommendations", **Journal Of International Accounting, Auditing And Taxation**, Vol 61, N^0 24, Elsevier, 2015, P 65.

[5] Warren Ruppel, Op.Cit., P 89.

[6] Boussayoud Djamel Eddine, Boumediene Youcef, Op.Cit, P 451.

عن نتائجه للجنة المراجعة. وفي دراسة (Lin et al. 2011) أظهرت أن مشاركة لجنة المراجعة في فحص نتائج التدقيق الداخلي من حيث الرقابة الداخلية والكشف عن الاحتيال يرتبط بشكل إيجابي بالإفصاح عن نقاط الضعف في نظام الشركة ككل، فمشاركة لجنة المراجعة في الاطلاع على النتائج تسمح بالرقابة وتحسين أعمال التدقيق وتنفيذ التوصيات التي جاءت في تقريره.[1] وعندما يتم مراجعة نتائج التدقيق الداخلي، فقد يكون من المفيد أن يكون جميع أعضاء فريق التدقيق الذين أجروا مهمة التدقيق حاضرين حتى يتمكن أعضاء لجنة المراجعة من تحسين فهمهم لإجراءات التدقيق والمشكلات المصادفة وتقديم التوصيات.[2]

5. فحص استجابة الإدارة لتوصيات التدقيق الداخلي:

أثناء عملية التدقيق يقدم المدقق الداخلي توصيات بناءة لتحسين فعالية وكفاءة أداء الإدارة وأنشطتها، ويجب على لجنة المراجعة أن تكون على دراية بهذه التوصيات وأن تطلب من الإدارة الرد على أي اقتراحات مهمة يتم تلقيها، علاوة على ذلك يجب على المدقق الداخلي تقديم التوصيات إلى لجنة المراجعة فيما يتعلق بالتحسينات في الضوابط الداخلية ومع ذلك يجب أن تكون لجنة المراجعة عند تقييمها لهذه التوصيات على دراية بعلاقات التكلفة والمنفعة في هيكل الرقابة وأن تدرك أن مهمة الإدارة هي تحديد ما إذا كانت اقتراحات المدقق الداخلي جدية.[3]

كما تعمل لجنة المراجعة على تقييم الأهمية التي توليها الإدارة لحل المشكلات التي تنتج عن عمليات التدقيق الداخلي، بحيث تقوم هذه الوظيفة بإجراء عمليات تدقيق رائعة ولكن إذا لم تفعل الإدارة أي شيء لحل المشاكل التي تم تحديدها وتنفيذ التوصيات فإن موارد قسم التدقيق الداخلي يتم هدرها، فتحرص لجنة المراجعة على تنفيذ التوصيات من قبل الإدارة في الوقت المناسب، وإذا لم توافق الإدارة على التوصيات فيجب مراجعة هذه الخلافات من قبل لجنة المراجعة لمعرفة ما إذا كان بإمكانهم التفاوض بشأن حل مقبول للطرفين للمشكلة مما يترك جميع الأطراف واثقة من أنه تتم معالجة المشكلة المحددة، فتسعى اللجنة جاهدة إلى الاتفاق على الحلول الصحيحة وتنفيذها في غضون فترة زمنية معقولة.[4]

من خلال ما سبق يتضح جليا أن لجنة المراجعة تعمل على أن تأخذ إدارة الشركة توصيات التدقيق الداخلي على محمل الجد وتتناولها في الوقت المناسب وذلك لإضفاء الثقة بأن الإدارة مهتمة بالحفاظ على رقابة داخلية فعالة بالشركة.

6. رفع التقارير للجنة المراجعة:

تشير توصيات معهد المدققين الداخليين (IIA) إلى أن المدقق الداخلي يجب أن يكون له حق الاتصال المباشر بأعضاء لجنة المراجعة وحق التقرير عن النتائج الهامة للجنة المراجعة، وقد يكون أحد أسباب عدم فعالية التدقيق الداخلي في توصيل المعلومات والمشاكل للجنة المراجعة عدم توفير الفرصة المناسبة للتقرير إلى لجنة المراجعة، فقد ترغب هذه الأخيرة في الحصول على نسخة من التقارير التي تغطي أعمال التدقيق كاملة أو قد ترغب في الحصول على الملخصات التنفيذية لهذه التقارير، وفي حالات أخرى قد يتم إعداد تقارير فترية أو سنوية تلقي الضوء على إحصاءات النشاط ونتائج وتوصيات التدقيق. وفي كل الحالات ينبغي إحاطة لجنة المراجعة بكل محتويات التقرير وكل ما هو مهم، فعادة تكون هذه التقارير من أجل المعلومات فقط، إذ تتوقع اللجنة أن تجد ما يجذب اهتمامها إلى بعض المجالات الهامة والتي يحتاج

[1] Ahmed Atef Ouissi, Neila Taktak Boulila, Op.Cit., PP 7-8.
[2] Warren Ruppel, Op.Cit., P 86.
[3] Zabihollah Rezaee, Gerald Lander, Op.Cit., P 38.
[4] Warren Ruppel, Op.Cit., P 87.

تأييدها ودعمها.[1] بحيث يجب أن يحتوي تقرير المدقق على معلومات كافية وذات جودة، وتكمن أهمية شرح المعلومات الموجودة بالفعل في تقارير التدقيق الداخلي قبل الاجتماعات الرسمية هو منع لجنة المراجعة لأي مفاجآت قد تظهر خلال هذه الاجتماعات.[2]

7. اجتماعات لجنة المراجعة مع المدقق الداخلي:

في سياق العلاقة بين لجنة المراجعة والتدقيق الداخلي هناك العديد من إرشادات المعايير والممارسات التي ترتبط بشكل مباشر أو غير مباشر بهذه المسألة، ومع ذلك فإن المعيار الأساسي هو المعيار (1111) -التفاعل المباشر مع مجلس الإدارة- وفقا لمتطلبات هذا المعيار يجب أن يتواصل المدقق الداخلي مع مجلس الإدارة ويتفاعل معه بشكل مباشر. وفقا للتوصية (1-1111) -تفاعل مجلس الإدارة- التي توضح بشكل أكبر المتطلبات المذكورة في المعيار ذي الصلة (1111) ويحدث الاتصال المباشر عندما يحضر المدقق الداخلي بانتظام ويشارك في اجتماعات مجلس الإدارة المتعلقة بالمسؤوليات الرقابية للمجلس فيما يتعلق بالتدقيق والتقارير المالية والحوكمة التنظيمية والرقابة. ويجب التأكيد على أن هذا المعيار الاستشاري للممارسة تم اعتماده لأول مرة في جانفي 2009م كجزء من الإطار العام للممارسات المهنية الدولية، وفي هذا المعيار والاستشارات المتعلقة بالممارسة وفي جميع إرشادات المعايير والممارسات الأخرى يقصد بمصطلح مجلس الإدارة لجنة المراجعة إذا تم إنشاءها وتشغيلها في الشركة.[3]

وكدليل على أهمية خطوط الاتصال المفتوحة بين المدقق الداخلي ولجنة المراجعة، يوصي المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بأن يجتمع المدقق الداخلي مع أعضاء لجنة المراجعة في جلسة تنفيذية على أساس منتظم في كل اجتماع مقرر من اجتماعات لجنة المراجعة كما يمكن أن يكون الاتصال بها في أي وقت إذا لزم الأمر لإعلام رئيس لجنة المراجعة بأي نتائج تدقيق يراها هامة وأنها جديرة بالاهتمام الفوري.[4]

ومن المعروف على نطاق واسع أن عقد اجتماعات منتظمة بين لجنة المراجعة والمدقق الداخلي وسيلة هامة لتحسين أنشطة التدقيق الداخلي، فنظرا للطبيعة الحساسة لنتائج التدقيق الداخلي ينبغي عقد الاجتماعات بشكل مثالي في غياب الإدارة. فإن الاجتماعات المتكررة للجنة المراجعة يتيح لها معرفة جيدة بالتقدم المحرز في عملية إعداد التقارير المالية وجودة الرقابة الداخلية، كما يسمح لها باتخاذ إجراءات سريعة ومناقشات لتحسين أنظمة الرقابة في الشركة والتوسط في أي تضارب مع الإدارة بشأن المدقق. وبالمثل أشار (Bailey and Braiotta 2007) إلى أن الاجتماعات الخاصة بين لجنة المراجعة والمدقق الداخلي يجب أن تتم دون حضور ممثل الإدارة، لأن كليهما قد لا يشعر بالراحة في مناقشة القضايا الحساسة، فقد يصبح المدقق الداخلي أقل صراحة، واعتبر حضور هذه الاجتماعات عنصرا حاسما لفعالية التدقيق الداخلي.[5]

يوفر حضور المدقق الداخلي ومشاركته في هذه الاجتماعات فرصة للاطلاع على الأعمال الاستراتيجية، التطورات التشغيلية، رفع مستوى المخاطر والأنظمة والإجراءات أو قضايا الرقابة في مرحة مبكرة ويوفر حضور الاجتماع أيضا فرصة لتبادل المعلومات بشكل منتظم والمتعلقة بخطط التدقيق الداخلي ومدى كفاءات فريق عمله وقدرته على معالجة الأمور المحاسبية المعقدة بمفرده، وإبقاء كل طرف على إطلاع على أي مسائل أخرى ذات اهتمام مشترك.[6]

[1] السيد أحمد السقا، مدثر طه أبو الخير، مرجع سابق، ص 212.

[2] Naqiah Razak, Rumal Muhamad, Op.Cit., P 12.

[3] Boris Tusek, Ivana Pakrovac, Op.Cit., P 7.

[4] Warren Ruppel, Op.Cit., P 84.

[5] Ahmed Atef Ouissi, Neila Taktak Boulila, Op.Cit., P 6.

[6] Boris Tusek, Ivana Pakrovac, Op.Cit., P 7.

1.7. توقيت الاتصال والاجتماعات:

على الرغم من أنه لم يتم الإشارة أو تقديم مقياس تقديري للوقت المناسب لهذه الاجتماعات، إلا أنه يشار إليه باتصال لا يتم تأخيره دون داع وأعتبر أن أحسن توقيت للاتصال يتمثل في مدى السرعة التي يجب أن يتم توصيل المعلومات ذات الصلة إلى لجنة المراجعة، كما أن توقيت المعلومات المقدمة يختلف باختلاف أهميتها بحيث يجب نقل المعلومات المهمة في أسرع وقت ممكن.

2.7. الاتصال الدقيق:

يشكل الاتصال الدقيق جانبا هاما آخر في التحقق من التنسيق الفعال بين لجنة المراجعة والتدقيق الداخلي، بحيث من غير المجدي أن يتم تلقي اجتماعات بشكل متكرر وفي الوقت المناسب لكن المعلومات غير دقيقة، بحيث يعتبر نشر المعلومات الدقيقة عنصرا مهما في عملية الرقابة. بحيث تحرص لجنة المراجعة على أن يقوم المدقق الداخلي بإبلاغها عن الملاحظات والتوصيات المهمة وتلك الظروف التي يمكن أن تؤثر سلبا على الشركة وقد تتضمن هذه الملاحظات شروط التعامل مع الاحتيال، المخالفات، الأفعال غير القانونية، الأخطاء وتضارب المصالح.[1] كما تعمل لجنة المراجعة على إقامة علاقة قوية مفتوحة وشفافة مع المدقق الداخلي وقد يعني هذا إجراء مكالمات هاتفية دورية أو مؤتمرات، فيديو أو رسائل البريد الإلكتروني أو اجتماعات خارج الموقع.[2]

مما سبق نستنتج أنه نتيجة لهذه الاجتماعات المتكررة ستبقى لجنة المراجعة على إطلاع ومعرفة بكل الأمور المتعلقة بوظيفة التدقيق الداخلي، مما يمكنها من مساعدة المدقق الداخلي من حل أي مشاكل تواجهه أثناء أداءه لعمله، وتوفر الاجتماعات الأكثر تواترا وفي الوقت المناسب فرصا لاستكشاف وإجراء مناقشات معمقة لوظائف التدقيق الداخلي باعتبار هذه الاجتماعات منتدى جيد لإثارة جميع المسائل التي تعمل لجنة المراجعة على تقديم مقترحات لتحسين مجالات وظيفة التدقيق الداخلي.

8. الاتصالات غير الرسمية بين لجنة المراجعة والمدقق الداخلي:

إن الاتصالات غير الرسمية المتكررة تشجع على إقامة علاقة وروابط قوية بين لجنة المراجعة والمدقق الداخلي، بحيث وجد (Zaman and Sarens 2013) دليلا على أن الاتصال غير الرسمي بين هاتين الهيئتين يكمل الاجتماعات الرسمية ويمثل فرصا إضافية للجنة المراجعة لمراقبة وظيفة التدقيق الداخلي وفضلا عن ذلك فإن النتائج التي توصل إليها (Turley 2007-Gendron and Bedard 2006- Beas Leyet 2009) تشير إلى أن الاتصال الموضوعي هو الاتصال الذي يحدث خارج الاجتماعات الرسمية، وأن هذه القناة غير الرسمية للاتصال هي وسيلة مهمة للجنة المراجعة للحصول على مزيد من المعلومات، فلجنة المراجعة تكون أكثر فعالية بشكل ملحوظ في مسؤولياتها الرقابية عندما يتم إجراء تفاعل تطوعي غير رسمي مع المدقق الداخلي.[3]

إن هذه الاتصالات غير الرسمية مرتبطة ارتباطا وثيقا بفعالية لجنة المراجعة، لأن مثل هذه الاجتماعات تسهل مهمتها لاسيما فيما يتعلق بإيجاد حل مبكر للنزاعات بين المدقق الداخلي والإدارة، وعلى هذا النحو لاحظ (Kraut et al. 2002) أن جوهر الاتصالات غير الرسمية يكمن في افتقارها للمواصفات المسبقة، مما يعني ضمنيا أن المعلومات ليست معبأة مسبقا ويتم إرسالها بشكل سليم إلى اللجنة، ومن جانبه أكد (Gross et al. 2001) على أن كمية المعرفة المكتسبة من خلال الاتصال غير الرسمي أكبر بخمس مرات

---

[1] Naqiah Razak, Rumal Muhamad, "Using Audit Committee and Internal Audit Function Inter-relationships To Drive Up Effectiveness", **Asian Journal Of Accounting Perspectives**, Vol 8, N^0 1, University Of Malaya, Kuala Lumpur, Malaysia, 2015, P12.

[2] Lynn Fountain, Op.Cit., P 256.

[3] Naqiah Razak, Rumal Muhamad, Op.Cit., P 12.

من تلك المنقولة عبر القنوات الرسمية. ومن خلال دراسة بريطانية أكد (Turley et Zaman 2007) على أن قنوات الاتصال غير الرسمية بين رئيس لجنة المراجعة والمدقق الداخلي تلعب دورا متحفظا، ولكنها تلعب دورا مؤكدا في نشاط الرقابة والرصد الذي تضطلع به لجنة المراجعة كما أن هذا الإجراء سيسمح لهذه الأخيرة بتعزيز دور التدقيق الداخلي في الشركة. ولقد أطلق (Compernolle 2001) على هذه الاتصالات غير الرسمية بتسمية المحادثات الفردية مع رئيس لجنة المراجعة التي تشكل لحظة يستطيع فيها رئيس اللجنة الاستفسار عن الأسئلة والقضايا الحساسة ثم مخاطبتهم في اجتماع رسمي.[1]

ومن ثم فإن هذه الاتصالات غير الرسمية التي تجريها لجنة المراجعة مع موظفي التدقيق الداخلي تميل إلى تحسين تبادل المعلومات ذات الصلة وبالتالي تحسين كفاءة عمليات التدقيق الداخلي كما أن هذه الاتصالات تكمل الاجتماعات الرسمية وبالتالي تمثل فرصا إضافية للرقابة على جودة أعمال التدقيق الداخلي.

9. مراجعة نتائج فحص النظير على وظيفة التدقيق الداخلي:

تخضع بعض وظائف التدقيق الداخلي طواعية لفحص النظير لعمليات التدقيق الخاصة بهم كل بضع سنوات، على غرار فحص النظير المطلوبة من المدقق الخارجي، هنا يمكن أن تلعب لجنة المراجعة دورا في تحديد ما إذا كان فحص النظير هذا ضروري وفعال من حيث التكلفة لوظيفة التدقيق الداخلي في الشركة. وإذا تم إجراء فحص النظير يجب أن تكون لجنة المراجعة على دراية بنتائج الفحص وأن تكون على علم بأي إجراء تصحيحي يجب أن يتم اتخاذه من قبل وظيفة التدقيق الداخلي لحل أي أوجه قصور تم الإبلاغ عنها في عملياتها أو إجراءاتها. ومن الواضح أن هذه الخدمات الخارجية تحتاج إلى تقييم ثم مقارنتها بتكاليف الحفاظ على وظيفة التدقيق الداخلي بالشركة، ففي هذا الشأن تشارك لجنة المراجعة في عملية صنع القرار لتحديد ما إذا كان ينبغي الاستعانة بمصادر خارجية، كما تعمل لجنة المراجعة بعد ذلك بتقييم المصدر الخارجي الذي يقوم بالفحص وما إذا كان يمكن أن يظل مستقلا عن الشركة، فلجنة المراجعة يجب أن توافق على أي قرار للاستعانة بمصادر خارجية لكل أو بعض وظائف التدقيق الداخلي.[2]

[1] Ahmed Atef Ouissi, Neila Taktak Boulila, Op.Cit., P 9.
[2] Warren Ruppel, Op.Cit., P 86.

المبحث الثالث: لجنة المراجعة والرقابة على جودة التدقيق الخارجي

زاد الاهتمام بوظيفة التدقيق الخارجي بعد فترة الانهيارات التي مرت بها كبرى الشركات، فلم يكن الاهتمام يقتصر على الوظيفة في حد ذاتها وإنما امتد ليشمل جودة أداءها وفعاليتها فحرصت العديد من الهيئات على تعزيز الدور الرئيسي للجنة المراجعة وزيادة التمكن الرقابي لها بغرض التحقق من جودة وضمان السير الحسن لعمليات التدقيق الخارجي لزيادة ثقة الأطراف المهتمة بالمهنة والحد من أسباب الأداء غير المرض في جميع مراحلها.

المطلب الأول: عموميات حول المدقق الخارجي

نظرا لما تتميز به عملية التدقيق الخارجي من دقة وباعتبار مخرجاتها تهم عدة أطراف داخلية وخارجية عن الشركة، الأمر الذي يتطلب تنفيذها من قبل شخص كفؤ ذو خبرة عالية ومعرفة واسعة في المجال المحاسبي والتدقيقي الذي يعرف بالمدقق الخارجي، وسوف نتطرق في هذا المطلب إلى تعريفه، مسؤولياته، أهدافه، مهامه، حقوقه وواجباته، مؤهلاته، الشروط الواجبة توافرها فيه والخدمات التي يقدمها.

1. تعريف المدقق الخارجي:

إن المدقق الخارجي هو شخص خبير ومستقل عن إدارة الشركة يعرف بالمدقق الخارجي كما يطلق عليه المحاسب القانوني ويقدم خدماته بصفة مستقلة لحسابه الشخصي على أسس تعاقدية، وتتركز أعماله في مراجعة القوائم المالية إلى جانب إمكانية القيام بمراجعة الالتزام ومراجعة العمليات.[1] ويعرف المدقق الخارجي بمصطلح المدقق الحيادي وهو محاسب قانوني مؤهل يقوم بمزاولة مهنة المحاسبة والتدقيق في مكتبه لحسابه الخاص ويقوم بتأدية خدمات التدقيق بالإضافة إلى خدمات أخرى لعملائه (الاستشارات الضريبية وخدمات الاستشارات الإدارية).[2]

كما عرف بأنه: "شخص يمارس مهنة التدقيق كعضو في مكتب أو شركة تدقيق مرخصة تقوم بتقديم خدمات مهنية ويشترط في العضو الممارس لهذه المهنة توافر القواعد العامة للتدقيق المتعارف عليها والمتعلقة بشخص المدقق وهي التأهيل العلمي المناسب والتدريب المهني المحدد والكفاءة المهنية المتعلقة بالاستقلال والحياد بالإضافة إلى بذل العناية المهنية المناسبة والكافية ويقوم المدقق بعملية التدقيق المالي وفقا لمعايير التدقيق الدولية المتعارف عليها".[3]

أما المادة 22 من القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد فقد عرفت المدقق القانوني تحت مسمى محافظ الحسابات بأنه: "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".[4]

من التعاريف السابقة نستنتج أنه قد تعددت الألقاب التي أطلقت على المدقق الخارجي، فهناك من الدول التي تطلق عليه محافظ الحسابات وهناك من يطلق عليه بمدقق محايد أو المحاسب القانوني، وعلى الرغم من تعدد هذه الألقاب إلا أن الدور الأساسي له لم يتغير، وعليه فإن المدقق الخارجي هو ذلك الفرد أو الشخص المهني المستقل من خارج الشركة المخول له مزاولة المهنة من خلال ترخيص خاص معتمد وفقا لقوانين مزاولة المهنة القيام بمهام الفحص والتدقيق والتحليل للمستندات والسجلات والدفاتر للتأكد من سلامة معاملات الشركة في ضوء أسس ومعايير التدقيق المتعارف عليها بهدف إبداء رأي فني محايد حول

---

[1] عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، مرجع سابق، ص 32.
[2] أمين السيد أحمد لطفي (أ)، مرجع سابق، ص 38.
[3] رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سابق، ص 41.
[4] القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 42، 2010، ص 7.

مدى مصداقية وعدالة وسلامة القوائم المالية وعن مدى تعبيرها للمركز المالي وتقديم تقريره حولها للجهة التي عينته، كما يمكنه مزاولة المهنة كفرد محايد أو من خلال الانتماء لجهة خارجية كمكتب تدقيق وعليه أن يتصف بالموضوعية حتى يتمكن من أداء مهامه بدون تحيز.

2. مؤهلات المدقق الخارجي:

إن التأهيل العلمي والعملي يعد أحد معايير التدقيق العامة التي يجب توافرها في المدقق لكي يتمكن من تنفيذ مهام التدقيق المتفق عليها وتتمثل أهم هذه المؤهلات في: [1]

- **التأهيل العلمي للمدقق:** حيث يتم اكتساب التأهيل العلمي من خلال البرامج التدريبية المنظمة، وذلك لتعرض المدقق لكثير من المسائل والمشاكل المحاسبية، القانونية والاقتصادية، ويبدأ التأهيل العلمي بالحصول على شهادة جامعية في المحاسبة أو العلوم المالية ويجب عليه الدراسة والإلمام بالعلوم التالية:
  - نظريات ومبادئ وتطبيقات علم المحاسبة، أصول ومبادئ التدقيق وتطبيقاته وأساليبه المعاصرة، مبادئ علم الإدارة وعلم الاقتصاد وعلم القانون.... إلخ.
  - محاسبة التكاليف ونظرياتها وتطبيقاتها والمحاسبة الإدارية والمالية.
  - الأساليب الإحصائية وبحوث العمليات وأساليب الحاسوب وتطبيقاته في المحاسبة والتدقيق.
- **التأهيل العملي للمدقق:** يتمثل في الاهتمام بالتدريب العملي الإيجابي حتى يتمكن من ممارسة المهنة بسهولة وإيجاد الحلول للمشاكل التطبيقية التي تواجهه في حياته العملية. ومن ناحية عامة يمكن للمدقق اكتساب الخبرة العملية من خلال الاطلاع باستمرار على الحالات التطبيقية وما تنشره الهيئات والجمعيات العلمية من تقارير عن تطبيقات لممارسة فعلية بالإضافة إلى الاستفادة من خبرات المدققين القدامى وإيجاد الحلول.

3. أهداف المدقق الخارجي:

يسعى المدقق الخارجي إلى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن إيجازها في الآتي:[2]

- تطوير الخدمات المقدمة للعملاء وبالشكل الذي ينسجم مع المبادئ والمعايير المعتمدة والقيود التي تمثل مجموعة العوامل المؤثرة.
- تطوير الممارسات العملية وذلك عن طريق التدريب والتطوير وإعادة التأهيل العلمي والعملي وبما ينسجم مع المعايير ومبادئ الحوكمة.
- تعظيم القيمة وذلك من خلال دراسة البيانات الواردة في التقارير والقوائم المالية وبيان نسب تطورها.
- تقليل التعرض للمساءلة القانونية من خلال التأكد من حسن تطبيق القوانين والتعليمات الصادرة.
- القبول والاستمرار بالعمل مع الزبون وألا يتم ذلك لتحكم الإدارة والمسؤولين في الشركة.

4. الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي:

تعتبر نظرية الوكالة جانبا من الطلب على خدمات المدقق الخارجي نتيجة تعارض المصالح بين مديري الشركات وملاكها بسبب مشكلة عدم تماثل المعلومات، كما تعتبر النظرية التحفيزية أحد مصادر الطلب على هذه الخدمات إذ يوجد اعتقاد بأن مهنة التدقيق الخارجي تضيف قيمة إلى كونها تمنح المصداقية للقوائم

[1] زاهرة عاطف سواد، مرجع سابق، ص ص 133-134.
[2] رافد عبيد النواس، مرجع سابق، ص 257.

المالية، وطبقا لهذا الاعتقاد فإن القائمين بإعدادها يكون لديهم الحافز للقيام بهذه المهمة على أكمل وجه لأنهم يعرفون أن هذه القوائم ستخضع للتدقيق.[1]

يمكن تقسيم الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي إلى نوعين من الخدمات هي خدمات تأكيدية وخدمات غير تأكيدية:

- **خدمات تأكيدية:** هي خدمات مهنية مستقلة تؤدي إلى تحسين جودة المعلومات لمتخذي القرارات ويتم تقديمها من طرف مدقق خارجي مستقل ومحايد لإعطاء تأكيد عن مصداقية القوائم المالية المقدمة من جهة أخرى لإخضاعها للتقييم في ضوء المعايير المحددة وتنقسم هذه الخدمات التأكيدية إلى خدمات التصديق وخدمات التأكيد الأخرى.
  - خدمات التصديق: تمثل خدمة التصديق نوع من الخدمات التأكيدية، حيث يصدر المدقق الخارجي تقرير عن مصداقية التأكيد المعد بواسطة جهة أخرى وتتضمن خدمات التصديق ما يلي:
    - تدقيق القوائم المالية التاريخية.
    - تدقيق الرقابة الداخلية المتعلقة بالقوائم المالية.
    - الاطلاع على القوائم المالية التاريخية.
    - خدمات التصديق على تكنولوجيا المعلومات.
    - خدمات التصديق الأخرى (الخاصة بالأنواع الأخرى للمعلومات).
  - خدمات تأكيدية أخرى: تركز الخدمات التأكيدية الأخرى على تحسين جودة المعلومات لمتخذي القرار وهذه الخدمات لا تختلف عن الخدمات التأكيدية إلا من حيث أنه:
    - لا يتطلب من المدقق الخارجي إصدار تقرير مكتوب.
    - لا يجب أن يكون التأكيد مرتبط بمصداقية تأكيد جهة أخرى مرتبط بمدى الالتزام بالمعايير المحددة.

وهذا يعني أن هذه الخدمات التأكيدية الأخرى هي خدمات يقدمها المدقق بصفته خبيرا في مجالات مختلفة حيث يقدم فيها خلاصة فكره للغير عن طريق تقديم مقترحات للشركة لتطوير أداءها ومن أمثلتها خدمات تقييم مخاطر الغش، خدمات تقييم رأس المال العامل والأدوات المالية.[2]

- **خدمات غير تأكيدية:** يقدم المدقق الخارجي بجانب الخدمات التأكيدية مجموعة من الخدمات غير التأكيدية تتمثل في:
  - خدمات المحاسبة والتحضير: في كثير من الشركات الكبيرة الحجم قد لا يكون لديها العاملين ذوي التدريب أو لديهم الخلفية الجيدة لإعداد القوائم المالية، لذلك يقوم المدقق الخارجي بأداء كل أو بعض تلك الخدمات المحاسبية ومسك الدفاتر لتلك الشركات.
  - الخدمات الضريبية: تمثل الخدمات الضريبية جانبا هاما من إجمالي الخدمات التي يقدمها المدقق وتتراوح تلك الخدمات عادة ما بين إعداد الإقرارات الضريبية بكافة أنواعها إلى خدمات التخطيط والفحص الضريبي وتوجيه العمليات بحيث يمكن الاستفادة من بعض المزايا الضريبية.
  - خدمات استشارية إدارية: تعرف هذه الخدمات بأنها تلك الاستشارات المهنية التي تهدف أساسا إلى تحسين كفاءة وفعالية استخدام العميل للطاقات والموارد المتاحة له وتتعلق تلك الخدمات بنصح الإدارة وتقديم المشورة لها فيما يتعلق بتحليل، تخطيط، تنظيم، تنفيذ، رقابة الوظائف المختلفة

[1] لطف حمود بركات، مرجع سابق، ص 18.
[2] رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سابق، ص ص 53-54.

بالشركة والمساهمة في إيجاد الحلول في بعض المشاكل لدعم موقف الإدارة، ويقوم المدقق بأداء هذه الخدمات دون أن يكون له علاقة بالتنفيذ وهو في ذلك يعتمد على كفاءته وخبرته.[1]

ويمكن إجراء مقارنة بين الخدمات التأكيدية وغير التأكيدية على النحو الوارد في الجدول الموالي.

الجدول رقم (4): الخدمات التأكيدية وغير التأكيدية

المعيار	الخدمات التأكيدية	الخدمات غير التأكيدية
من حيث النطاق	خدمات متعلقة بتدقيق القوائم المالية وكل ما يتعلق بها	خدمات إستشارية خارج نطاق تدقيق القوائم المالية
من حيث الإلزام والإختيار	خدمات إلزامية على المدقق الخارجي تدخل ضمن نطاق عمله	خدمات مؤداة وفقا لرغبة إدارة الشركة محل التدقيق لتمكينها من تحقيق أهدافها المرجوة
من حيث الهدف	يهدف المدقق من هذه الخدمات إلى إبداء الرأي عن عمليات الشركة والقيام بعمليات الفحص والتدقيق	يهدف من هذه الخدمات تقديم المساعدة للشركة والنصح والمشورة عند تنفيذها لتوصياتها دون اتخاذ القرارات وإصدار الأوامر
من حيث التخصص المهني	لا تتطلب تخصص واسع يشمل نطاقات أخرى بل تكتفي بمجال المحاسبة والتدقيق	تتطلب مستوى عال من التخصص والخبرة في مجالات عدة للتمكن من تقديم خدمات صائبة
من حيث الإستقلالية	تتضمن تهديدا نسبيا للاستقلالية	يشوبها تهديد للاستقلالية أكثر من الخدمات التأكيدية
من حيث التقرير	التقرير حول هذه الخدمات يكون إلزاميا ومتاحا لجميع المستخدمين الداخليين والخارجيين	التقرير حول هذه الخدمات يكون اختياريا وللإدارة الحق في الاطلاع عليه والتصرف به فقط ولا يمكن أن يوضع تحت تصرف الأطراف الأخرى

المصدر: من إعداد الباحثة.

5. حقوق وواجبات المدقق الخارجي:

- الحقوق: للمدقق الخارجي مجموعة من الحقوق التي تساعده على تدعيم استقلاليته وإنجاز مهامه على الوجه الكامل وتتمثل هذه الحقوق في:[2]

- حق الاطلاع على جميع الدفاتر وسجلات ومستندات الشركة وغيرها من الوثائق في أي وقت التي يرى ضرورة الحصول عليها وأنها لازمة لتأدية مهامه بصورة كاملة وصحيحة.
- حق طلب والحصول على كافة الأدلة والقرائن التي تؤيد رأيه الذي توصل إليه ولا يجوز لأي شخص أن يحجب عنه أية وثائق أو معلومات يراها ضرورية لتنفيذ عملية التدقيق.

[1] أمين السيد أحمد لطفي (أ)، مرجع سابق، ص 46، ص ص 48-49.
[2] زاهرة عاطف سواد، مرجع سابق، ص 138

- حق التحقق من موجودات الشركة والتزاماتها بحيث يستطيع إبداء رأي فني محايد على مستوى عدالة القوائم المالية.
- حق الحصول على صورة من جميع المراسلات والبيانات التي ترسلها الإدارة للمساهمين لدعوتهم لحضور اجتماع الجمعية العامة.
- حق حضور اجتماعات الجمعية العامة وله الحق في أن يدلي برأيه في كل ما يتعلق بعمله.
- حق المدقق في مناقشة قرار عزله.

- **الواجبات**: إن واجبات المدقق تحددها طبيعة العمل في إطار الفحص والتدقيق وإجراء الاختبارات حتى تمكنه من أن يقرر أن نتيجة أعمال الشركة التي أظهرتها الحسابات صحيحة ويمكن عرض هذه الواجبات في النقاط التالية:[1]

- يجب على المدقق الخارجي عند القيام بمباشرة أعمال التدقيق أن يلتزم بالأصول المهنية وأن يبذل العناية الكافية في تأدية مهامه وأن يبدي رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة.
- يجب أن يراعي الالتزام بالقوانين النافذة وأن يتأكد من تطبيقها بصفة مستمرة من قبل عملاءه.
- يجب على المدقق أن يعمل باستمرار على تطوير وتنمية مهاراته وبما يتلاءم مع التطورات الحديثة وأن يهتم بالتدريب المهني المستمر.
- يجب أن يعمل على تحديث وتطوير الخدمات المهنية وأساليب مزاولة المهنة.
- يجب أن يقوم بالتخطيط الملائم لتنفيذ العمل وتقسيمه على المساعدين والإشراف المباشر عليهم.
- يجب عليه مسك السجلات والمستندات الخاصة بأعمال الشركة والتي تعطي صورة واضحة وكاملة عن نشاطها.
- يجب أن يقوم بإبلاغ الجهات ذات العلاقة بما اكتشفه من اختلاسات من أموال الجهة التي يقوم بتدقيق حساباتها، وعليه إبلاغها كتابيا بكافة الأعمال غير المشروعة.
- يجب عليه أن يتلو تقريره في الجمعية العامة ويكون لكل مساهم حق مناقشة التقرير وطلب الإيضاحات
- المحافظة على سرية المعلومات التي يطلع عليها بحكم ممارسة المهنة.

6. مسؤوليات المدقق الخارجي:

إن مسؤولية المدقق الخارجي تتلخص في أن يقوم بتدقيق حسابات الشركة وفحص البيانات المالية وإبداء رأيه الفني المحايد كخبير عن مدى دلالة القوائم على عدالة المركز المالي للشركة، ولا شك أن إخلال المدقق بواجباته المهنية أو عدم وفائه بها على الوجه الذي يتوقعه مجتمع المال والأعمال يترتب عليه عدة أنواع من المسؤولية التي يمكن تلخيصها فيما يلي:

- **المسؤولية المدنية:** تصنف إلى نوعين أحدها هي المسؤولية العقدية الناتجة عن العقد الذي ينظم علاقة المدقق بعميله الذي يترتب عليه مساءلة المدقق عند إخلاله بشروط العقد بسبب خطأ بدر منه أدى إلى الإضرار بالعميل. أما النوع الثاني فهي المسؤولية التقصيرية وهي مسؤولية المدقق اتجاه الأطراف الأخرى غير المساهمين التي تضررت مصالحهم بسبب اعتمادهم على تقرير المدقق. ويتعرض المدقق للمسؤولية المدنية إذا توافرت الأركان التالية:[2]

- خطأ يصدر من المدقق.

[1] عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، مرجع سابق، ص ص 83-84.
[2] تامر مزيد رفاعه، مرجع سابق، ص ص 27-28.

- ضرر يصيب الغير (العميل أو الطرف الثالث).
- وجود العلاقة السببية بين خطأ المدقق والضرر.

- **المسؤولية الجزائية (الجنائية):** يتم مساءلة المدقق الخارجي جزائيا إذا صدر منه أفعال تمثل جرائم يعاقب عليها قانون العقوبات أو أي قانون آخر أثناء أدائه لمهمته كما في حالة قيامه بخيانة الأمانة أو النصب أو التزوير أثناء مزاولة المهنة.[1] ولقد حرصت دول العالم وخاصة المتقدمة على تحديد مجالات المساءلة الجنائية للمدقق الخارجي من خلال إصدار التشريعات القانونية المختلفة وذلك بهدف صيانة كرامة المهنة والحفاظ على ثقة الأطراف المختلفة المستفيدة من خدمات التدقيق وأفراد المجتمع ككل في الآراء التي يبديها مزاولي المهنة عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية.[2]
- **المسؤولية التأديبية:** إذا لم يتوفر القصد الجنائي فيتم مساءلة المدقق الخارجي تأديبيا بسبب مخالفته لقواعد السلوك المهني التي تتضمنها القوانين المنظمة لمهنة التدقيق، فترك المشرع لكل مهنة مسؤولية تأديب أعضاءها إذا ارتكبوا أمرا من الأمور المخلة بشرف المهنة وسمعتها، ولا تقوم المسؤولية التأديبية إلا بتوافر ركنيين أساسيين:[3]

- الركن المادي: يتمثل هذا الركن في العامل الإيجابي أو السلبي الذي يصدر من المدقق، فإذا لم يوجد خطأ ولم يثبت إخلاله بواجبه الوظيفي أو التزامه المهني فلا يمكن مساءلة المدقق تأديبيا، وتقوم الجريمة التأديبية بمجرد وقوع الخطأ الوظيفي والمهني ولو لم يقع ضرر فعلي يترتب عليه مسؤولية تأديبية.
- الركن المعنوي: لا يكفي صدور الخطأ من المدقق حتى يحاكم تأديبيا، بل لا بد من أن يصدر الفعل الخاطئ عن إرادة آثمة ولا يعني أن الخطأ التأديبي يكون دائما متعمدا فهو قد يكون عمديا أو غير عمدي كل ما هنالك أنه إذا ثبت التعمد أصبح ظرفا مشددا عند تقرير العقوبة.

المطلب الثاني: دور لجنة المراجعة في تعيين المدقق الخارجي

تؤدي لجنة المراجعة دورا هاما في دعم التدقيق الخارجي بحيث يجب أن تقدم ضمانا وتأكيدا إضافيا للمساهمين أن المدقق الخارجي الذي يتصرف نيابة عنهم في وضع يسمح له بممارسة مهامه بكفاءة وبطريقة تضمن حماية مصالحهم وينعكس ذلك من خلال واجباتها في تعيينه، تحديد أتعابه وضمان استقلاليته.

1. تعيين لجنة المراجعة للمدقق الخارجي:

من بين الصلاحيات الرئيسية للجنة المراجعة فيما يتعلق بوظيفة التدقيق الخارجي هو حماية المدقق من الضغوط الإدارية ومنع التغييرات الانتهازية، بحيث يستطيع المديرون بسهولة استبدال المدقق الذي يصدر تقريرا سلبيا بمدقق آخر يصدر تقريرا دون تحفظ، وتتطلب مبادئ الحوكمة استشارة لجنة المراجعة في اختيار وفصل المدقق الخارجي من قبل الإدارة. وقد عززت اللوائح الأمريكية هذا الامتياز في قانون (SOX) في القسم 301 منه الذي يتناول دور لجنة المراجعة فيما يتعلق بمسؤولياتها اتجاه المدقق الخارجي، بحيث نص على أنه ستكون لجنة المراجعة لكل شركة بصفتها لجنة من مجلس الإدارة مسؤولة بشكل مباشر عن التعيين، التعويض والإشراف على عمل أي مدقق خارجي بما في ذلك حل الخلافات بين الإدارة

[1] رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سابق، ص 87.
[2] لطف حمود بركات، مرجع سابق، ص 88.
[3] رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سابق، ص 88.

والمدقق فيما يتعلق بالتقارير المالية لغرض إصدار تقرير تدقيق الأعمال ذات الصلة، ويجب على كل مدقق خارجي أن يقدم تقاريره إلى لجنة المراجعة.

إن لجنة المراجعة من المحتمل أن تعتمد على موظفي الشركة لإدارة اختيار المدقق الخارجي حتى ولو كانت تحتفظ لجنة المراجعة بالسلطة النهائية لإجراء التعيين، ويتمثل أحد البدائل لهذا النهج في جعل الإدارة تقوم باختيار المدقق الخارجي ثم تطلب من لجنة المراجعة الموافقة على الاختيار، في هذه الحالة قد تطلب لجنة المراجعة من الإدارة أن تقدم لها نتائج أو درجات أو التقييمات التي أعدها الأعضاء المشاركين في عملية الاختيار وقد تطلب اللجنة الاطلاع على موجز لمختلف المقترحات الواردة من مختلف المدققين الخارجيين الذين يسعون لإجراء عملية التدقيق. فكلما كانت لجنة المراجعة بعيدة عن عملية التقييم أي كلما زاد الاعتماد على الإدارة لتقييم المدقق المحتمل قل شعور أعضاء اللجنة بأنهم يمتلكون حق الاختيار وأن المدقق الخارجي يعمل نيابة عنهم.[1]

نظرا لموقع لجنة المراجعة كلجنة فرعية من مجلس الإدارة فإن بعض البلدان لا سيما البلدان الأنجلوساكسونية تكلف هذه اللجنة بدور اختيار المدقق الخارجي على سبيل المثال في أواخر الثلاثينات من القرن الماضي كلفت هيئة الأوراق المالية الأمريكية (SEC) لجنة المراجعة بمهمة تعيين المدقق.[2] أما الاتحاد الأوروبي فقد جعل البرلمان الأوروبي من خلال اللائحة التنظيمية لجنة المراجعة مسؤولة عن التوصية إلى مجلس الإدارة بمدقق خارجي مناسب وفي توصياتها يتعين على لجنة المراجعة إلى طرح ما لا يقل عن إثنين من المستشارين الخبراء وإبراز أحدهما المفضل مع تبرير مناسب.[3]

من أكثر المهام القابلة للقياس التي تقوم بها لجنة المراجعة هي تقديم توصيات بشأن تعيين مدقق خارجي لإجراء تدقيق قانوني، ففي المملكة المتحدة طلبت لجنة كادبوري عام 1992م من أعضاء لجنة المراجعة تقديم توصيات إلى مجلس الإدارة بشأن تعيين المدقق الخارجي وأي أسئلة تتعلق بالاستقالة أو الفصل، كما يوصي تقرير سميث عام 2003م بأنه يجب أن تتحمل لجنة المراجعة المسؤولية الأساسية عن تقديم توصية بشأن تعيين المدقق الخارجي وإعادة تعيينه وعزله، وينبغي تقديم هذه التوصية إلى مجلس الإدارة ومن ثم إلى المساهمين للحصول على موافقتهم في الاجتماع العام، وإذا لم يقبل مجلس الإدارة توصية لجنة المراجعة، أي يتبنى المجلس موقفا مختلفا فسيكون مسؤولا أمام المساهمين ويجب أن يدرج في تقرير مجلس الإدارة بيانا من لجنة المراجعة يوضح توصياتها ويوضح أسباب اتخاذ مجلس الإدارة موقفا مختلفا.[4]

ومع ذلك في البلدان الناطقة بالفرنسية باستثناء كندا تظل قوانين شركات التضامن مفتوحة ولا تمنح هذه المهمة بوضوح، وعلى سبيل التوضيح في فرنسا فإن تقرير بوتون عام 2002م مثل تقريري (Vienot I 1995-Vienot II 1999) الذي يسلط الضوء على دور لجنة المراجعة كعنصر فاعل أساسي في عملية الاختيار دون أن يكون مطلوبا قانونيا، لكن في ديسمبر 2008م أدرجت فرنسا التعليمة التوجيهية للاتحاد الأوروبي الصادرة سنة 2006م في نصوصها القانونية وبذلك اعتبرت لجنة المراجعة بمثابة وصي الثقة أي أنها توجه إجراءات الاختيار.[5]

---

[1] Warren Ruppel, Op.Cit., P 105.

[2] Zakaria Zarzari, "Présence Du Comité D'audit Et Choix D'un Commissaire Aux Comptes Types Big N a L'ère De La Lois Sur Les SA 17-95 (Avant La Loi 78-12)", **Revue Du Contrôle De La Cmptabilité Et De L'audit**, Vol 2, N^0 2, Association Francophone De Comptabilité, La France, 2018, P 328.

[3] Peter Baldacchino, Norbert Tabone, Enrica Maria Debono, Simon Grima, "Audit Committee In Maltese Listed Companies And Their Perceived Effectiveness: An Assessment", **European Research Studies Journal**, Vol 24, N^0 1, University Of Malta, 2021, P 26.

[4] Smith Report, Op.Cit., P 12.

[5] Zakaria Zarzari, Op.Cit., P 328.

1.1. طريقة تعيين المدقق الخارجي:

ينبغي لأعضاء لجنة المراجعة قراءة وتقييم المقترحات الواردة من المدققين الخارجيين المحتملين على الرغم من أنه ينبغي توقع أن يقدم موظفو الشركة معلومات موجزة حول كل من العروض لتشمل عدد الساعات التي يتوقع لكل مدقق محتمل أن يقضيها في التدقيق والأتعاب المقترحة، وينبغي لأعضاء لجنة المراجعة الاجتماع مع "القائمة المختصرة" لمكاتب التدقيق تلك، والتي تعتبر الأكثر تأهيلا وبسعر معقول وإجراء مقابلات معهم قبل الاختيار.[1]

كما يجب على لجنة المراجعة ترشيح المدققين الخارجيين الذين لديهم المقدرة على مراجعة حسابات الشركة بكفاءة وتلقي عروضهم وإعداد مذكرة تعرض على مجلس الإدارة تبين فيها نتائج دراستها للعروض المقدمة مع إيضاح أسس الترشح على أن يعرض مجلس الإدارة على الجمعية العامة التوصية المرفوعة إليه من لجنة المراجعة وتعين الجمعية العامة المدقق أو أكثر لمراجعة الحسابات، ويرى البعض أنه على لجنة المراجعة عند التوصية بتعيين المدقق الخارجي مراعاة ما يلي: [2]

- مدى خبرة ومعرفة المدققين الخارجيين بالشركة والصناعة التي تنتمي إليها.
- مؤهلات أعضاء فريق التدقيق وسياسة التناوب الوظيفي لهم.
- أساس تحديد الأتعاب.
- برنامج رقابة الجودة في مكتب التدقيق وفحص أحدث تقرير لفحص النظير حيث يتم فحص أداء مكاتب التدقيق بواسطة بعضها البعض.

ولأنه من المحتمل أن تتكون لجنة المراجعة من ثلاثة إلى خمسة أعضاء تقريبا فمن العملي عادة مشاركة جميع الأعضاء في فريق الاختيار بالإضافة إلى ذلك نظرا لأن الإدارة ستتحمل مسؤوليات يومية للتعامل مع المدقق الخارجي أثناء سير عملية التدقيق فلا يوجد خطأ بطبيعته في مشاركتهم في عملية التقييم أيضا، وإذا كانت ترغب لجنة المراجعة في الاحتفاظ على السيطرة الكاملة على التصويت والاختيار للمدقق الجديد فيمكن جعل هؤلاء الموجودين في الإدارة أعضاء غير مصوتين في فريق الاختيار، كما تعمل اللجنة على تقييم المقترحات الكتابية للعروض المقدمة التي يعتبر أحد أغراض مراجعة هذه المقترحات هو تحديد أي مقدمي العروض يجب دعوته لتقديم عرض شفهي إلى لجنة الاختيار حول مؤهلاته.

2.1. معايير التعيين:

قد يكون من الصعب جدا على عضو لجنة المراجعة المشاركة بفعالية في اختيار المدقق الخارجي إذا لم يكن على دراية بكيفية الحصول على خدمات التدقيق عادة، وتأتي مكاتب التدقيق بجميع الأحجام والتكوينات ولديها مستويات مختلفة من الخبرة ويمكن أن يؤدي النظر في العديد من المتغيرات التي تدخل في عملية الاختيار إلى تحسين فرص تعيين مدقق خارجي، فتعمل لجنة المراجعة على تقييم المدققين المحتملين بعناية لضمان اختيار مدقق يناسب احتياجات الشركة.[3]

وفقا للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين تتناول وتراعي لجنة المراجعة المعايير الخمس التالية عند اختيارها للمدقق الخارجي: [4]

- موظفو تدقيق الحسابات: تنظر لجنة المراجعة في خبرة مكتب التدقيق مع الموظفين المكلفين بالتدقيق، مدى تقدير هؤلاء الموظفين للشركة كعميل، القدرة على العمل بشكل متوافق بكفاءة واستقلالية مع الإدارة

[1] Warren Ruppel, Op.Cit., P 106.

[2] جورج دانيال غالي، مرجع سابق، ص 92.

[3] Warren Ruppel, Op.Cit., P 106, P 110.

[4] Louis Braoitta, Op.Cit., P 229.

ولجنة المراجعة، مدى إظهارهم لفهمهم لمشاكل الشركة فضلا عن إمكانية توقعهم للمشاكل وتقديمهم المشورة للشركة.

- جودة الخدمات المهنية: تقيم لجنة المراجعة الجودة من خلال مدى إمكانية المكتب على توفير الخدمات المهنية التي تحتاجها الشركة فضلا عن المهارات المتاحة للشركة والقدرة على خدمتها بكفاءة.
- سياسات مكتب التدقيق: تتطلع لجنة المراجعة قبل كل اختيار للمدقق الخارجي على سياسات رقابة الجودة للمكتب بما في ذلك سياسات التدريب الخاصة به وسياسات تناوب الموظفين المكلفين بالتدقيق المعتمدة.

باعتبار أن لجنة المراجعة تسعى إلى اختيار الرجل المناسب في المكان المناسب ونظرا لأنها تعمل دائما على اتخاذ قرارات من أجل جودة التدقيق، فتعتبر أن هذه المعايير السابقة مهمة عند اختيارها للمدقق الخارجي من أجل إدراك الجودة المنشودة.

3.1. إنهاء أو مواصلة العلاقة مع المدقق الخارجي:

تساهم لجنة المراجعة بدور فعال في عملية تغيير المدقق الخارجي، بهدف التأكد من أنه لا يتم الاستغناء عنه نتيجة لتمسكه بوجهات نظر صحيحة تخالف وجهات نظر الإدارة حيث أنها تعتبر وسيلة هامة للمحافظة على التوازن في العلاقة بين المدقق الخارجي والإدارة والمحافظة على مصالح المساهمين.[1]

ففي نهاية العقد المتعدد السنوات يجب على أعضاء لجنة المراجعة تقييم ما إذا كانوا يرغبون في الاحتفاظ بالمدقق الخارجي الحالي والتفاوض معه على عقد جديد أو ما إذا كانوا بحاجة إلى طلب اقتراحات من مدققين آخرين قبل أن يقرروا ما إذا كانوا سيحتفظون بالمدقق الحالي أو سيقيمون إجراء التغيير وهذا القرار ينبغي أن تتخذه لجنة المراجعة. كما يجب على هذه الأخيرة تحديد ما إذا كان المدقق الحالي يعمل بشكل مرض في كل سنة من العقد وإذا كان أداؤه غير مرض بموجب شروط عقده، فتعمل اللجنة على التعبير عن هذه المخاوف للمدقق الخارجي لحل هذه المشاكل قبل المتابعة إلى العام الموالي، وإذا تعذر حل المشاكل فقد ترغب لجنة المراجعة في استكشاف ما إذا كان بإمكان الشركة إنهاء العقد مع المدقق الخارجي قبل نهايته المعلنة ويجب اتخاذ هذه الخطوة فقط كملاذ أخير وفقط بعد اعتبار خدمات التدقيق معيبة حقا.[2]

وإذا علمت اللجنة في أي وقت بحدوث انتهاك لاستقلالية المدقق، أو عدم ملاءمة خدمات التدقيق أو الأضرار الجسيمة التي تلحق بسمعة المدقق أو الصعوبات الجوهرية بين الإدارة والمدقق، فيجب عليها التفكير في تغيير المدقق الخارجي للشركة ويجب على اللجنة بعد ذلك إعداد قائمة مختصرة بالمدققين المحتملين وإجراء مقابلات مع المرشحين وقد يشارك المدير المالي في عملية المقابلة ثم اختيار مدققين اثنين مستقلين على الأقل لتقديم الاقتراح الرسمي وإبلاغ المدققين الآخرين بأنه لم يعد يتم النظر في أمرهم.

كما يجب أن يتاح للمدققين الاثنين المختارين فرصة للتحقيق في الشركة، دراسة نزاهة إدارتها، التحقق من ملاءمتها المالية، مخاطر الأعمال، السجلات المالية، الدفاتر، زيارة المصانع والمكاتب المهمة للشركة بما في ذلك الموظفين الرئيسين والتواصل مع المدقق السابق. ويجب على المدققين الإثنين المستقلين إظهار نيتهما واهتمامهما بعميل التدقيق من خلال تقديم اقتراح رسمي يشير إلى طريقة التدقيق وأخيرا يجب على لجنة المراجعة اختيار مدقق خارجي واحد وتطلب منه إعداد عقد مكتوب وتوقيعه والذي يمثل خطاب الارتباط ثم يوقع المدقق المعين العقد لإجراء التدقيق.[3]

---

[1] جورج دانيال غالي، مرجع سابق، ص 93.

[2] Warren Ruppel, Op.Cit., P 106.

[3] Zabihollah Rezaee, **Corporate Governance Post Sarbanes Oxley Regulations Requirements And Integrated Processes**, John Wiley & Sons, Canada, 2007, P 365.

من خلال استقراء ما سبق ينجلي أن تدخل لجنة المراجعة في تعيين المدقق الخارجي واختياره من شأنه أن يعطي جودة ومصداقية أكثر لعمل هذا الأخير، إلا أن هذا التدخل يختلف من بلد لآخر ومن تشريع لآخر فانقسمت الآراء إلى مدخليين فهناك من اتخذ مدخل المسؤولية المباشرة والذي تبناه التشريع الأمريكي من خلال قانون ساربنيز أوكسلي الذي أسند مهمة تعيين المدقق الخارجي، تجديد عهدته ومتابعة عمله حتى إقالته إلى لجنة المراجعة بصفة مباشرة فهي التي تتمتع بالسلطة النهائية في هذه المهمة. وهناك مدخل التوصية الذي تبنته دول أوروبا الذي اقتصر على منح اللجنة مهمة اقتراح وتوصية بالمدقق الخارجي دون اتخاذ قرار تعيينه. وعلى الرغم من اختلاف المداخل المتبناة إلا أن كلاهما يحاول تخويل سلطة الإشراف على تعيين المدقق الخارجي لجهة محايدة ومستقلة تقوم باختياره على أساس كفاءته ومهاراته وتأهيله العلمي والعملي، الأمر الذي يخفف أو يحد من مدى تدخل الإدارة في أعماله بغرض ممارسة ضغوط عليه ومن ثم عدم التأثير على رأيه الأمر الذي يضمن مستوى مقبول من الجودة.

2. تحديد أتعاب المدقق الخارجي:

في الواقع تشكل أتعاب التدقيق وسيلة لمكافأة المدقق الخارجي ووسيلة ضغط يمكن أن تستخدمها الشركة للتأثير على الاستقلالية، لهذا السبب فإن أحد الأدوار الموكلة للجنة المراجعة هو التدخل من أجل تحديد مقدار الأتعاب مثل ما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية حيث جعل قانون ساربنيز أوكسلي (SOX) لجنة المراجعة مسؤولة بشكل مباشر عن تحديد أتعاب المدقق الخارجي. وفي المملكة المتحدة يتطلب تقرير سميث أنه يجب على لجنة المراجعة أن تقتنع بأن مستوى الأتعاب المستحقة الدفع فيما يتعلق بخدمات التدقيق المقدمة مناسب وأنه يمكن إجراء تدقيق فعال بمثل هذه الأتعاب.[1]

من الضروري أن تفحص لجنة المراجعة أتعاب المدقق بهدف التأكد من أنها كافية لتنفيذ عملية التدقيق بكفاءة ويتطلب ذلك إلمام أعضاءها بمستوى أتعاب التدقيق التي تتحملها الشركات الأخرى المماثلة، وإذا اتضح لها أن أتعاب التدقيق منخفضة بدرجة كبيرة عن المستوى المتعارف عليه فإنه يجب التعرف على أسباب ذلك لأنه قد يثير القلق بخصوص جودة عملية التدقيق. وإذا كانت أتعاب التدقيق مرتفعة بدرجة كبيرة عن المستوى المتعارف عليه فإنه يجب على لجنة المراجعة عدم الموافقة عليها والتفاوض مع المدقق من أجل تخفيضها إلى المستوى المعقول، ويرى بعض الباحثين أنه يجب على لجنة المراجعة محاولة التحكم في أتعاب التدقيق عن طريق تخفيض ساعات التدقيق الخارجي من خلال تنسيق العمل بين المدقق الداخلي والخارجي ومما هو جدير بالإشارة أن بعض المنظمات المهنية قد أوصت لجنة المراجعة بالتأكد من أن أتعاب التدقيق كافية لضمان تنفيذ تدقيق شامل وكامل وفعال.[2]

تعمل لجنة المراجعة على التأكد من أن الشركة لا تمارس تخفيضات مفرطة في أتعابها، وأوصي المعهد الفرنسي للمديرين (IFA) في عام 2004 م صراحة بأن يرسل أعضاء اللجنة بيانا بتفاصيل الأتعاب التي دفعتها الشركة للمدقق الخارجي من أجل ضمان أن هذا المبلغ كاف للسماح له بأداء عمله بشكل صحيح، بمعنى آخر يجب على اللجنة التأكد من أن الساعات التي تتم فوترتها بحيث لا يتم المساس بجودة التدقيق وعلى وجه الخصوص من المحتمل أن تدعم المدقق إذا مارس المديرون ضغوط لتقليل هذه الأتعاب.[3]

---

[1] Mohamed Yassine Elhaddad, Zakaria Zarzari, "Comité D'audit Et Rémunération Des Auditeurs Externes Au Maroc", **Revue Internationale D'innovation Et D'études Appliquées**, Vol 20, N^0 1, Université Ibn Tofail de Kénitra, Rabat, Maroc, 2017, P 11.

[2] جورج دانيال غالي، مرجع سابق، ص ص 93-94.

[3] Géraldine Broye, Op.Cit, P205.

إن العلاقة بين لجنة المراجعة والتدقيق الخارجي علاقة معقدة والناشئة من الطلب على خدمات التدقيق من قبل العميل وعرض وتقديم خدمات التدقيق من قبل المدقق. فمن جانب الطلب قد يؤدي وجود لجنة المراجعة إلى زيادة رسوم التدقيق لأن اللجنة يجب أن تضمن أن ساعات التدقيق في مستوى لا يضر بجودة التدقيق، ومن جانب العرض قد تؤدي مشاركة لجنة المراجعة في تعزيز الضوابط الداخلية إلى قيام المدقق الخارجي بتقليل المستوى المقدر لمخاطر الرقابة، مما يؤدي إلى اختبارات أقل موضوعية وبالتالي أتعاب تدقيق أقل غير أنه يمكن إلغاء ذلك من خلال زيادة ساعات التدقيق نتيجة حاجة المدقق إلى الاتصال بلجنة المراجعة وحضور اجتماعاتها وإعداد التقارير.[1]

من الأبحاث الأوائل في العلاقة بين أتعاب التدقيق الخارجي ووجود لجنة المراجعة كان بقلم (Collier and Gregory 1996) وجادل بأن وجود لجنة المراجعة سيكون له تأثير على أتعاب التدقيق باعتبارها تطالب بتدقيق عالي الجودة الأمر الذي يتطلب عملا إضافيا يتم تنفيذه لتلبية متطلباتها الخاصة، على سبيل المثال قد تتطلب تحديد حدود الأهمية النسبية عند مستوى أقل مما يؤدي إلى زيادة الاختبارات أو قد تصر على زيادة عدد ساعات التدقيق.[2] ولقد أظهرت أبحاث (Abbott et al., 2001- Vafeas and Waegelein 2007) أن هناك ارتباط إيجابي بين لجنة المراجعة وأتعاب التدقيق بحيث اقترحت هذه الأدبيات تفسيرات أساسية لهذه العلاقة الإيجابية التي تتمثل في أنه بسبب المخاوف المتعلقة بالخسائر المالية والسمعة وخسائر التقاضي التي تسببها التحريفات المالية تطلب لجنة المراجعة مستوى أعلى من جودة التدقيق ويؤدي هذا الطلب على محاسبة ذات جودة أفضل إلى تغطية تدقيق أكبر وبالتالي أتعاب أعلى. كما تتمتع لجنة المراجعة بقدرة تفاوضية أكبر داخل الشركة تمكنها من دفع أتعاب تدقيق أعلى، فمن خلال حماية المدقق الخارجي من تخفيض الأتعاب تمنع لجنة المراجعة أي انخفاض محتمل في جودة التدقيق.[3] وعلى نفس المنوال أظهر(Knechel and Willekens 2006) على عينة من الشركات البلجيكية أن أتعاب المدقق الخارجي أعلى بالنسبة للشركات التي لديها لجان المراجعة وأكد (Lemaux 2014) أن وجود لجنة المراجعة يفترض مسبقا حوكمة أفضل وتنعكس الحوكمة في إرتفاع مستوى اتعاب المدقق الخارجي وبالتالي خلق التكامل بين اللجنة والمدقق الخارجي.[4]

من جهة أخرى تحدد معايير الممارسة المهنية أنه عند تحديد برنامج التدقيق يجب على المدقق تقييم مخاطر التحريف الجوهري ولتحقيق هذه الغاية يجب أن يكون على دراية بالشركة وبيئتها ولا سيما جودة الرقابة الداخلية، لذا يجب أن تترجم المخاطر الأقل التي تنطوي على أعمال تدقيق أقل وإلى أتعاب أقل وهذا ناشئ من الافتراض الذي ينطوي على تأثير الاستبدال بين الرقابة التي تمارسها لجنة المراجعة وعمل المدقق الخارجي والذي يوضحه (Felix et al., 2001) على أنه كلما زادت مساهمة الرقابة الداخلية انخفضت أتعاب التدقيق فتظهر هذه الرقابة كبديل لجهود التدقيق الخارجي.[5]

من خلال قراءة الدراسات السابقة يتضح أن هناك من الباحثين من تصور العلاقة الإيجابية فيما يخص الارتباط بين لجنة المراجعة وأتعاب التدقيق الخارجي، وهناك من تصور العلاقة العكسية وكان لكل تصور

---

[1] Jenny Goodwin, Stewart Pamela Kent, "Relation Between External Audit Fees, Audit Committee Characteristics And Internal Audit", **Accounting And Finance Journal**, Vol. 46, N^0 3, Bond University Robina, Australia, 2006, P 389.

[2] Andrew Goddard, Coral Masters, "Audit Committee, Cadbury Code And Audit Fee An Empirical Analysis Of UK Company", **Managerial Auditing Journal**, Vol 15, N^0 7, Emerald Group Publishing Limited, Bingley, United Kingdom, 2000, P 359.

[3] Sidney Leung, Ran Wang, "Family Control, Audit Committee And Audit Fees", **Corporate Ownership Control Journal**, Vol 7, N^0 3, 2010, Virtus Interpress, P 76.

[4] Mohamed Yassine Elhaddad, Zakaria Zarzari, Op.Cit., P.11

[5] Géraldine Broye, Op.Cit., P 204.

مبررات وحجج تدعمه. فكانت مبررات الاتجاه الأول أنها تتبنى المنظور القائم على الطلب أي أن الشركات التي تتمتع بسمعة أكبر يمكن أن تكون معرضة للخطر وبالتالي لجنة المراجعة تطالب بعمليات تدقيق خارجي أكثر اتساعا لحماية سمعة هذه الشركات والحد من خطر التقاضي الذي يمكن أن يهددها مما يؤدي إلى زيادة أتعاب التدقيق وعليه اتفق هذا الاتجاه مع الرأي القائل بأن لجنة المراجعة تلعب دورا مكملا للمدقق الخارجي فيما يتعلق بأتعاب التدقيق أي هما آليتان مكملتان. في حين كانت مبررات الاتجاه الثاني الذي يطلق عليه بالنظرة البديلة التي مفادها أن لجنة المراجعة يمكن أن ينظر إليها المدقق الخارجي على أنها تعمل على تحسين بيئة الرقابة العامة من خلال تعزيز بيئة التدقيق وموثوقية الرقابة الداخلية وبالتالي التقليل من مخاطر الرقابة، فالجهد الذي يبذله المدقق الخارجي لمراقبة القوائم المالية للشركة من المرجح أن يعتمد على العمل الذي تقوم به لجنة المراجعة داخليا أي ما يعرف بالاستبدال الجزئي للمهام الأمر الذي يؤدي إلى التقليل من مدى اختبارات التدقيق وعليه انخفاض أتعاب التدقيق.

إذن الارتباط بين لجنة المراجعة وأتعاب التدقيق يخضع لتفسير مزدوج علاقة التكامل (الإيجابي) وعلاقة الاستبدال (السلبي)، حيث لا تزال مشكلة تجريبية ثنائية الجانب والنتائج المرتبطة بها مختلطة بشكل عام، لكن أغلب الدراسات استقرت إلى أن وجود لجنة المراجعة يعمل على زيادة أتعاب التدقيق مما يشير إلى أن التدقيق الخارجي يظهر كآلية رقابية مكملة للجنة المراجعة فتعمل هذه الأخيرة كجهة وقائية ضد تخفيض الأتعاب، وفي كلا الاتجاهين المكمل والبديل تعمل لجنة المراجعة إلى تحسين جودة التدقيق الخارجي وتعزيزها من خلال مساهمتها في تحديد أتعاب التدقيق بما يضمن منع تخفيضها إلى المستوى الذي يضر بجودة التدقيق الخارجي وذلك لضمان أداء فعال من المدقق الخارجي.

المطلب الثالث: دور لجنة المراجعة في تدعيم استقلالية المدقق الخارجي

على الرغم من أن الاستقلال غالبا ما ينظر إليه على أنه خاصية فردية، إلا أنه يمكن أيضا اعتباره بناء اجتماعي فتتم مناقشة استقلالية المدقق الخارجي كبنية اجتماعية تتأثر بالعلاقات التي قد تكون للمدقق أثناء عملية التدقيق. وتعد لجنة المراجعة من بين هؤلاء الفاعلين التي تتفاعل مع المدقق الخارجي من خلال لعب دور هام في بناء استقلاليته. فلطالما كان تعزيز استقلالية المدقق الخارجي إحدى مهام لجنة المراجعة، بحيث أوصت هيئة الأوراق المالية الأمريكية (SEC) بإنشاء لجان مراجعة تكون مسؤولة عن تعيين المدقق الخارجي بشكل مستقل عن الإدارة من أجل تخفيف ضغط هذه الأخيرة على المدقق لذلك كان تعزيز الاستقلالية هو السبب الرئيسي للاعتراف المؤسسي بلجان المراجعة.[1] كما تتطلب هيئة الأوراق المالية من لجنة المراجعة أن تشير في تقريرها السنوي إذا تلقت اللجنة إفصاحات مناسبة حول استقلالية المدقق أي إقرار المدقق لها باستقلاليته من خلال الارتباط ومناقشتها معه مرة واحدة على الأقل في السنة ومدى رأيها في درجة الاستقلالية، كما يجب أن تتلقى اللجنة تأكيدا لاستقلالية المدقق من قبله قبل تقديم القوائم المالية المدققة وتوزيعها. وتناول قانون ساربنيز أوكسلي استقلالية المدقق الخارجي ضمن القسم 204 بحيث يطلب إبلاغ المدقق اللجنة بجميع السياسات والممارسات المحاسبية الهامة وجميع المعاملات وغير ذلك من الاتصالات الكتابية والجوهرية بين المدقق والإدارة.[2]

أما تقرير كادبوري فيعكس وجهة النظر القائلة بأن استقلالية المدقق الخارجي أمر أساسي لحوكمة الشركات السليمة ويوصي لجنة المراجعة كضمان لهذه الاستقلالية وتمكين إعطاء اللجنة والمدقق الخارجي من العمل معا لدعم مصالح المساهمين في مواجهة الضغوط من المدير التنفيذي للشركة، فيجب أن تكون

[1] Tiphaine Compernolle, "La Construction Collective De L'indépendence Du Commissaire Aux Comptes : La Place Du Comité D'audit", **Revue du Contrôle de la Comptabilité et de L'audit**, Vol 15, N^0 3, Association Francophone de Comptabilité, France, 2009, P 94.

[2] Zabihollah Rezaee, Op.Cit., P 369.

الخطوة الأولى لتعزيز موقف المدقق الخارجي هو تشكيل لجنة المراجعة والتي تمنح المدقق الخارجي إمكانية الوصول المباشر إلى الأعضاء غير التنفيذيين في مجلس الإدارة، بحيث يتطلع المساهمون إلى لجنة المراجعة للتأكد من أن العلاقة بين المدقق والإدارة تظل موضوعية وأنه قادر على إبداء رأيه في حالة وجود اختلاف في الرأي مع الإدارة.[1]

في الوقت الحالي نظرا لتصدير مفهوم لجان المراجعة إلى ما وراء الحدود الأمريكية فإن تعزيز استقلالية المدقق الخارجي هو أحد الأدوار الشكلية للجنة، في الواقع يوصي تقرير بوتون عام 2002م بأن تجري لجنة المراجعة جلسة استماع منتظمة مع المدقق الخارجي دون حضور المديرين وأن تضمن بشكل عام قواعد الامتثال لاستقلالية المدقق. ويوجد نفس التوقع في التعليمة التوجيهية الأوروبية الصادرة في 2006م بشأن عمليات التدقيق الخارجي وكذلك في تحويل هذا الاتجاه إلى القانون الفرنسي من خلال الأمر الصادر في 08 ديسمبر 2008 م. وتستند هذه التوقعات من حيث تعزيز استقلالية المدقق الخارجي إلى رؤية معينة للعلاقة بين أعضاء مجلس الإدارة والمدقق، هذه الرؤية هي نظرية الوكالة، فتهدف هذه العلاقات إلى الرقابة من طرف لجنة المراجعة للمدقق وأكثر من مجرد الرقابة والسيطرة بحيث يمكن للجنة أن تكون في مكانة لاستعادة الثقة. ففي الواقع تماما كما يطمئن المدقق المساهمين بشأن جودة المعلومات المالية، تطمئن اللجنة المساهمين بشأن استقلالية المدقق التي تكلف بمهمة وصي الثقة في هذا الشأن. وقد تم تقديم دليل من قبل (Beattie et al. 2000) الذي أظهر أن لجنة المراجعة ستميل إلى تقليل حدة المنازعات والمفاوضات بين المدقق الخارجي والإدارة فهذا العمل لا يقدم لجنة المراجعة كآلية تجميلية بل كآلية يمكن أن يكون لها تأثيرات جوهرية على المدقق الخارجي باعتبارها لحظات بارزة وغير مباشرة في بناء استقلالية المدقق.[2]

كما يرتبط تعيين المدقق الخارجي بمعرفة لجنة المراجعة مدى مراعاة توافر الاستقلال والحياد، وفقا لمعيار الاستقلالية يجب أن تتعامل لجنة المراجعة مع الاستقلالية على أساس مستمر وليس فقط ما يتعلق بالتدقيق الأول، فينبغي عليها مراعاة توافر الاستقلال في مجال وضع برنامج التدقيق وفي مجال الفحص وفي مجال إعداد التقرير، فالاستقلال في مجال وضع برنامج التدقيق يفرض على اللجنة التحقق من عدم تدخل الإدارة لاستبعاد أو تعديل إجراءات التدقيق والتحقق من عدم وجود محاولات خارجية للتأثير على أعمال التدقيق، أما الاستقلال في مجال الفحص فيتطلب من اللجنة تأمين حق المدقق الكامل في الاطلاع على السجلات ومصادر المعلومات المختلفة كما يتضمن مراعاة عدم وجود محاولات من جانب الإدارة لتحديد أنشطة معينة للفحص أو فرض أدلة إثبات معينة على المدقق الخارجي بالإضافة إلى تحديد ما إذا كان مكتب التدقيق وأعضاؤه لا تربطهم مصلحة مباشرة في الشركة محل الفحص، أيضا تقييم استقلالية مكتب التدقيق ومدى تأثره بفعل علاقات أخرى مثل تقديم الخدمات الإدارية والاستشارية. وينطوي الاستقلال في مجال التقرير على تحقق لجنة المراجعة من عدم وجود ضغوط أو مؤشرات على المدقق الخارجي لتغيير تأثير الحقائق الواردة بالتقرير، أيضا أن تتحقق اللجنة من تجنب استبعاد بعض الأمور الجوهرية من التقرير وتجنب استخدام ألفاظ غامضة عند إعداد التقرير، بالإضافة إلى تحقق اللجنة من تمتع المدقق بالحرية الكاملة في تحديد مستويات تقريره وتكوين رأيه في القوائم المالية وكل الجوانب السابقة تعكس كيفية وفاء لجنة المراجعة بدورها المتعلق بدعم استقلالية وحياد المدقق الخارجي.[3]

---

[1] Laura Spira, Op.Cit., P 120.

[2] Tiphaine Compernolle, Op.Cit., P P 94-95.

[3] السيد أحمد السقا، مدثر طه أبو الخير، مرجع سابق، ص 223.

مما سبق يتضح لنا جليا المتطلبات التي تتبناها لجنة المراجعة للتأمين على استقلالية المدقق الخارجي التي تتمثل في:

- إجراء مناقشة مع المدقق الخارجي حول استقلاليته مرة واحدة على الأقل في السنة.
- الحصول على إقرار من طرف المدقق الخارجي حول مدى استقلاليته وأنه سيظل طوال فترة أداء مهمة التدقيق مستقل.
- قبل أي تعيينات للمدقق الخارجي أو موظفين في مكتب التدقيق، تشرف اللجنة على هذه العمليات قصد التأكد من عدم وجود أي عوامل مهددة للاستقلالية.
- قبل إسناد أي خدمات أخرى خارجة عن نطاق مهمة التدقيق، يجب على المدقق الخارجي إبلاغ لجنة المراجعة بأنواع هذه الخدمات وأنها لا تنقص من استقلاليته.

المطلب الرابع: متابعة لجنة المراجعة لأداء المدقق الخارجي لخدمات التدقيق

من الأبعاد المستخدمة لالتقاط جودة عملية التدقيق الخارجي هو تجاوز مناهج تقييم التدقيق التقليدية والتوجه لضمان الجودة بناء على آليات حوكمة فعالة لتقييم هذه العملية وذلك من خلال تدخل لجنة المراجعة نظرا لما تتسم به من الوصول المميز للمعلومات والمكانة المركزية التي تحتلها في عملية الرقابة والموافقة المسبقة لجميع خدمات التدقيق التي تمنحها على وجه التحديد وسوف نتناول في هذا المطلب متابعة لجنة المراجعة لمختلف الخدمات التي يقوم بها المدقق الخارجي في إطار مهمته.

1. فهم شروط الارتباط (خطاب الارتباط):

يجب على المدقق الخارجي تكوين فهم لشروط ارتباط التدقيق مع لجنة المراجعة، يتضمن هذا الفهم إبلاغها بهدف التدقيق، مسؤوليات المدقق ومسؤوليات الإدارة وينبغي على المدقق الخارجي تسجيل فهم شروط ارتباط التدقيق في رسالة أو خطاب الارتباط وأن يقدم هذه الرسالة إلى لجنة المراجعة سنويا، كما يجب على المدقق تحديد أن لجنة المراجعة قد أقرت ووافقت على شروط الارتباط، ويجب على المدقق الذي لا يستطيع تكوين فهم لشروط ارتباط التدقيق مع لجنة المراجعة أن يرفض قبول المهمة أو مواصلتها أو تنفيذها.[1]

2. مراجعة خطة المدقق الخارجي:

يجب على لجنة المراجعة بعد الموافقة المسبقة على خدمات التدقيق المسموح بها مراجعة ومناقشة خطة المدقق الخارجي لأداء خدمات التدقيق، بما في ذلك نطاق التدقيق، مواقع التدقيق التي سيتم زيارتها، المجالات التي تتطلب اهتماما خاصا بالتدقيق وأية ترتيبات للتدقيق على الشركة.[2]

1.2. استعراض نطاق التدقيق:

تقوم لجنة المراجعة باستعراض النطاق الكلي لعملية التدقيق من زاوية مدى ملاءمته وما إذا كان يحتاج إلى تعديل أم لا، وعندما تقوم لجنة المراجعة باستعراض نطاق التدقيق يجب أن تدرك مصالح ومتطلبات الأطراف المختلفة مثل المساهمين والمستثمرين والإدارة، وبالتالي يجب أن تقتنع اللجنة بنطاق الفحص المخطط من قبل المدقق الخارجي وأن لديه رؤية معقولة حوله وأنه سيضع نطاقا مناسبا وليس مفرطا ولا توجد قيود على نطاق التدقيق والإجراءات التي يتعين القيام بها.[3]

---

[1] Felix Lessambo, **Auditing, Assurance Services And Forensics A Comprehensive Approch**, Springer International Publishing, Palgrave Macmillan, Cham, Switzerland, 2018, P 360.

[2] Zabihollah Rezaee, Op.Cit., P 359.

[3] السيد أحمد السقا، مدثر طه أبو الخير، مرجع سابق، ص 224.

2.2. تقييم خطة التدقيق الخارجي:

يعمل أعضاء لجنة المراجعة على أن يكونوا واثقين من أربعة أشياء على الأقل تتعلق بخطة التدقيق الخارجي:

- أنها تغطي جميع المخاطر التي لديها إمكانية معقولة للتأثير ماديا على القوائم المالية، ولكنها لا تتناول المجالات التي لديها فرصة ضئيلة للتأثير المادي.
- أنها تركز بشكل مناسب على قدرة نظام الرقابة الداخلية على التخفيف من هذه المخاطر دون قضاء وقت طويل على الضوابط التي من المحتمل أن يكون فشلها غير جوهري في القوائم المالية أو تم اكتشافها وتصحيحها في الوقت المناسب بواسطة ضوابط أخرى.
- سيستفيد بشكل مناسب من العمل الذي يؤديه الآخرون خاصة التدقيق الداخلي، لكنه لا يعتمد على مثل هذا العمل عندما لا يوجد ما يبرره.
- تركز بشكل مناسب على المجالات التي يكون فيها خطر الاحتيال معتبر.

أثناء التخطيط للتدقيق يأخذ المدقق الخارجي في الاعتبار عاملين رئيسيين هما الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق، تؤثر الأهمية النسبية في مرحلة التخطيط على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق المصممة لذا يجب أن تكون لجنة المراجعة على ثقة من أن عتبة الأهمية النسبية معقولة، أما مخاطر التدقيق فيجب أن تفهم لجنة المراجعة كيف ينظر المدقق الخارجي في هذا النوع المخاطر.[1]

وأحد الجوانب المهمة في عملية التخطيط للمدقق الخارجي هو التواصل مع لجنة المراجعة لغرض تحديد ما إذا كان لدى أعضاءها أي مخاوف وإذا كان مناسبا دمج هذه المخاوف في تصميم استراتيجية وخطة التدقيق التي سيتم استخدامها، ويجب على المدقق أيضا أن يناقش مع أعضاء اللجنة ما إذا كان لديهم أي مخاوف معينة تتعلق بالاحتيال وأي عوامل خطر الاحتيال يجب على المدقق مراعاته في سياق التدقيق[2]

إن التخطيط الجيد لعملية التدقيق يتطلب من لجنة المراجعة مراعاة تعيين المدقق الخارجي في الوقت الملائم لتحقيق التخطيط المناسب فيما يتعلق بالتوقيت السليم لإجراءات التدقيق وتخصيص المدققين على أعمال التدقيق، وينبغي أن تتحقق اللجنة من بذل المدقق الخارجي للعناية المهنية الملائمة في مجال تخطيط التدقيق، وعند تقييم اللجنة لأسلوب المدقق الخارجي ينبغي أن تحدد ما إذا كانت خطة تغطي بشكل ملائم كل المجالات التي تهتم بها اللجنة، فقد ترغب اللجنة في أن يغطي التدقيق لمجالات أو عمليات معينة بعمق أكبر مما جاء في الخطة ومناقشة أي مشاكل جوهرية يراها المدقق أو ترغب اللجنة في لفت انتباه المدقق لها. وإذا كان عرض المدقق للخطة لا يغطي أحد المواضيع فيمكن للجنة طرح بعض الأسئلة للمدقق الخارجي من أجل إثارة التفكير وبدء المحادثة ونقاش صريح وذلك حتى يكون أعضاء اللجنة أكثر قدرة على فهم خطة التدقيق في النهاية.[3]

3.2. متابعة تنفيذ خطة التدقيق وتوقيت مناقشتها:

في هذا الإطار إن تقارير التقدم في تنفيذ خطة التدقيق التي يقدمها المدقق الخارجي للجنة المراجعة تعتبر هامة، ومن المهم أن يقدمها في اجتماعات لجنة المراجعة الدورية وقد يكون من المفيد عقد اجتماع مختصر مع المدقق قبل اجتماع اللجنة ويجب أن تتضمن التقارير أي صعوبات تقابله في تنفيذ خطة التدقيق مثل حدوث تغير في ظروف الشركة لم تكن متوقعة في الخطة.

---

[1] Louis Braiotta, Trent Gazzaway, Robert Colson, Sridhar Ramamoorti, Op.Cit., P 211, P 216.

[2] Warren Ruppel, Op.Cit., P 114.

[3] السيد أحمد السقا، مدثر طه أبو الخير، مرجع سابق، ص 224.

على أن يتزامن الوقت المثالي للاجتماع لمناقشة الخطة مع الإطار الزمني الذي يقوم خلاله المدقق بمرحلة التخطيط لعملية التدقيق، وفي حال ظهور مشاكل تتعلق بإجراء يجب تنفيذه في نهاية السنة المالية مثل مراقبة المدقق للجرد المادي فيجب عقد اجتماع نطاق التدقيق قبل نهاية السنة المالية.[1]

وإن الرقابة المناسبة للجنة المراجعة على التدقيق الخارجي تتطلب أن يكون أعضاؤها على دراية بعملية التخطيط التي يمر بها المدقق ومراعاة تنفيذ عملية التدقيق وفقا لخطة ملائمة، وإن هدف اللجنة من تطوير خطة التدقيق هو في نهاية المطاف وضع المدقق الخارجي في وضع يسمح له بإبداء رأي حول ما إذا كانت القوائم المالية للشركة خالية من الأخطاء الجوهرية لذا من المناسب أن يشارك المدقق العناصر الأساسية لهذه الخطة مع اللجنة.

3. الحصول على أدلة إثبات كافية:

يرتبط معيار الحصول على الأدلة الكافية والملائمة بفحص المدقق الخارجي وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية، إذ يتعين على المدقق دعم نتيجة تقييمه لهذا النظام بإجراءات التدقيق اللازمة للحصول على الأدلة الكافية ويمكن استخدام معيار الأدلة في تحديد بعض مسؤوليات وأنشطة لجنة المراجعة بحيث يقع على عاتقها مهمة مساعدة المدقق الخارجي في الحصول على الأدلة اللازمة لتكوين رأيه حول القوائم المالية خاصة ما يتعلق بالنظم المعمول بها في الشركة وما يرتبط بها من مستندات وسجلات محاسبية والإقرارات من قبل الإدارة والعاملين.

4. استعراض تقييم المدقق لنظام الرقابة الداخلية:

تهتم لجنة المراجعة باستعراض تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية على اعتبار أن هذا الأخير يعتمد في تكوين رأيه في القوائم المالية على مدى فعالية النظام في منع الأخطاء الجوهرية في العملية المحاسبية المستخدمة في إنتاج هذه القوائم، هذا بالإضافة إلى تحقق اللجنة من أن أدوات الرقابة تعمل بشكل جيد.[2] فما يهم عضو لجنة المراجعة في هذه المرحلة هو أن يفهم ما إذا كان المدقق يعتقد أن الضوابط الداخلية للشركة ليست مصممة بشكل جيد أو لا تعمل كما هو مصمم، بالإضافة إلى ذلك إن التعليقات حول نظام الرقابة للشركة التي تمت الإشارة إليها في خطاب التوصيات إلى الإدارة تستند فقط إلى نظر المدقق في هذا النظام بغض النظر عما إذا كان قد اختبر بالفعل هذه الضوابط أم لا، فلجنة المراجعة لا ينبغي لها اعتبار خطاب الإدارة بالضرورة نتيجة لتقييم شامل واختبار الضوابط.

من النتائج المهمة للتدقيق خطاب الإدارة الذي يشار إليه أحيانا بخطاب الإقرارات والذي يحتوي على اقتراحات المدقق بشأن التحسينات التي يجب إجراؤها على الرقابة الداخلية، وفقا لذلك من المهم أن تقضي اللجنة وقتا في مناقشة الرقابة الداخلية مع المدقق وذلك لأن الضوابط الداخلية لها تأثير على القوائم لذلك فإن اللجنة لها مصلحة فيها. ويمكن تصنيف النتائج الواردة في خطاب الإدارة على أنها نقاط ضعف جوهرية في الرقابة الداخلية وظروف يمكن الإبلاغ عنها من قبل المدقق إلى اللجنة، فمن المؤكد أن مسؤوليات اللجنة فيما يتعلق بالرقابة الداخلية تتجاوز قراءة خطاب الإدارة ومع ذلك فمن المنطقي مراجعة هذا الخطاب وإجراء مناقشة حول النظام في نفس الاجتماع وتعمل اللجنة على توسيع استجواباتها لتجاوز ما ورد في الخطاب.[3]

---

[1] Warren Ruppel, Op.Cit., P 137.

[2] السيد أحمد السقا، مدثر طه أبو الخير، مرجع سابق، ص 225.

[3] Warren Ruppel, Op.Cit., P 115, P 146.

5. مراجعة نتائج التدقيق الخارجي:

1.5. تعديلات التدقيق:

إن تعديل التدقيق هو تعديل مفتوح في القوائم المالية ينشأ عن إجراءات التدقيق، يجب أن تكون لجنة المراجعة على دراية وفهم للأسباب الكامنة وراء تعديل التدقيق التي يعتبرها المدقق هامة بالنسبة لعملية إعداد القوائم المالية.[1] كما يجب على المدقق الخارجي أن يزود اللجنة بجدول التحريفات غير المصححة المتعلقة بالحسابات والإفصاحات التي قدمها المدقق للإدارة، ويجب عليه أن يناقش مع اللجنة أو يقر بأن الإدارة قد ناقشت بشكل كاف مع اللجنة أساس تحديد أن التحريفات غير المصححة كانت غير جوهرية بما في ذلك العوامل النوعية التي تم أخذها في الاعتبار، كما يجب على المدقق إبلاغ اللجنة بتلك التحريفات المصححة ومناقشة الآثار التي تترتب عنها مع اللجنة.[2]

وعليه؛ فإن لجنة المراجعة تبحث دائما عن أسباب تعديلات التدقيق، فإذا حددها المدقق بأنها مهمة وسجلتها الإدارة تبحث اللجنة عن الأخطاء التي استلزمت التعديلات، ولماذا لا تستطيع الشركة إعداد قوائم مالية لا تتطلب تعديلات من المدقق، أما في حالة وجود تعديلات غير مصححة فإن اللجنة تعمل على أن تكون مرتاحة لقرار الإدارة بعدم تسجيلها لهذه التعديلات وأن ليس لها تأثير مادي على القوائم المالية.

2.5. مراجعة مسودة البيانات المالية:

إن الاجتماع ذو الأهمية الكبيرة للجنة المراجعة هو ذلك الاجتماع الذي ينعقد بعد انتهاء عملية التدقيق قبيل إصدار القوائم المالية المدققة لمراجعتها، وكجزء لا يتجزأ من البيئة الرقابية تقوم لجنة المراجعة بمراجعة المسودة النهائية للقوائم قبل إصدارها، فعادة لا توصي اللجنة بإجراء تغييرات محددة ولكن تمكين هذه القدرة إذا دعت الحاجة هو إجراء احترازي مهم يجب اتخاذه. يتكون هذا الاجتماع من مرحلتين تتمثل المرحلة الأولى فيه من قيام أعضاء لجنة المراجعة بمراجعة واعتماد مسودة القوائم المالية التي تعرض عليهم، في حين المرحلة الثانية يستمع أعضاء اللجنة فيها إلى نتائج التدقيق التي قدمها المدقق وطرح الأسئلة المناسبة عليه وتكون اللجنة مستعدة بشكل أفضل للوفاء بمسؤولياتها كجزء من عملية إعداد التقارير المالية للشركة.[3]

3.5. الربط بين معايير تقرير التدقيق واستعراض نتائج عملية التدقيق:

تغطي معايير تقرير التدقيق جوانب هامة والتي تفرض على اللجنة مسؤوليات وأنشطة معينة عند استعراض نتائج عملية التدقيق، فتحصل اللجنة على المعرفة المطلوبة لاستعراض نتائج عمليات التدقيق عن طريق استعراض التقارير المالية المؤقتة والسنوية قبل إحالتها لمجلس الإدارة، استعراض ملخصات الإدارة كما تستعرض اللجنة سلسلة من العناصر مع المدقق الخارجي تتضمن تقرير التدقيق، الرأي المزمع تقديمه، مدى استغلال موارد الشركة وطريقة استغلالها. تفرض معايير تقرير التدقيق على اللجنة مسؤوليات الاستفسار من المدقق الخارجي عن تأثيرات السياسات والمبادئ المحاسبية على الشركة وأي تغير فيها وآثارها على قياس الدخل والمركز المالي، كما ينبغي أن تكرس اللجنة انتباها كبيرا للإفصاح في القوائم المالية سواء الإفصاح في صلب القوائم أو الإفصاح الإضافي وأن تعطي اهتماما للالتزامات المحتملة ومدى ملاءمة الإفصاح عن حالات عدم التأكد، كما تعطي اللجنة اهتماما للإفصاح عن الأحداث اللاحقة لصدور القوائم المالية خاصة تلك الأحداث الجوهرية والتي أصبحت معروفة بعد تاريخ القوائم والتي تؤدي إلى تغييرات في القيم الواردة فيها كحالة إفلاس كبار عملاء الشركة.[4]

---

[1] Louis Braiotta, Trent Gazzaway, Robert Colson, Sridhar Ramamoorti, Op.Cit, P 271.
[2] Felix Lessambo, Op.Cit., P 365.
[3] Warren Ruppel, Op.Cit., P 140.
[4] السيد أحمد السقا، مدثر طه أبو الخير، مرجع سابق، ص 226.

نستنتج أن لجنة المراجعة لا تحتاج إلى معرفة متعمقة بكيفية إجراءات عمليات تدقيق القوائم المالية، ولكن يمكن أن يساعد الفهم العام لأنواع الإجراءات التي يؤديها المدقق الخارجي على استخدام وتفسير عمل هذا الأخير بصورة أكثر فعالية في الوفاء بمسؤولياتها.

6. الصعوبات المصادفة في أداء التدقيق الخارجي:

يطلب من المدقق الخارجي إبلاغ لجنة المراجعة بأي صعوبات خطيرة واجهته في التعامل مع الإدارة أثناء أداء التدقيق وقد تشمل هذه الصعوبات التأخيرات غير معقولة من قبل الإدارة في السماح ببدء التدقيق أو توفير المعلومات المطلوبة، عدم توفر موظفي الشركة، وضع حدود لنطاق التدقيق، فإذا اعتبر المدقق أن هذه الأمور مهمة ويمكن أن تؤدي إلى تعديل رأيه أو الانسحاب من المهمة عليه إبلاغ لجنة المراجعة وهذا ما أشار إليه (SAS 61) إذا كانت نية الإدارة تقييد الوقت لتدقيق أقل شمولا يجري تنبيه لجنة المراجعة بشأن نزاهة الإدارة.

7. التشاور مع مدققين آخرين:

قد تقرر الإدارة التشاور مع مدققين آخرين حول مسائل التدقيق والمحاسبة، عندما يعلم المدقق الخارجي بحدوث مثل هذه التشاورات يجب عليه أن يناقش مع اللجنة آراءه حول الأمور الهامة التي كانت موضوع المشاورات ومخاوفه حولها، ويجب أن تكون لجنة المراجعة على علم بأي تبرير للآراء من قبل الإدارة كما يجب أن تكون على علم بأي تنمر متصور من المدقق الخارجي باستخدام رأي مدقق آخر.[1]

8. استخدام عمل الآخرين:

يمكن للمدقق الخارجي في كثير من الأحيان تعزيز كفاءة وفعالية عمليات التدقيق الخاصة به باستخدام العمل الذي يؤديه الآخرين، فتتدخل لجنة المراجعة في هذا المجال من أجل فهم مدى تخطيط المدقق لاستخدام عمل الآخرين كما يجب أن تكون على ثقة أن المدقق الخارجي يستفيد من هذا العمل ومن ناحية أخرى تسمح لجنة المراجعة للشك السليم للمدقق في المواقف التي يقرر فيها بشكل معقول عدم استخدام هذا العمل.

9. الاتصالات الواردة من المدقق الخارجي:

أصدرت هيئة الأوراق المالية الأمريكية (SEC) في عام 2003م قواعد نهائية في الإصدار رقم 33-8183 الذي تناول مسؤوليات المدقق الخارجي للإبلاغ في الوقت المناسب عن معلومات معينة إلى لجنة المراجعة وهذه القواعد طبقا للقسم 204 من قانون ساربنيز أوكسلي -تقارير المدقق إلى لجنة المراجعة- والتي تتضمن جميع السياسات المحاسبية الهامة التي تستخدمها الشركة، المعالجات المحاسبية البديلة التي تمت مناقشتها مع الإدارة جنبا إلى جنب مع التداعيات المحتملة باستخدام تلك البدائل، الاتصالات الكتابية الأخرى التي يقدمها المدقق إلى الإدارة بحيث تعزز هذه القواعد العلاقة بين لجنة المراجعة والمدقق الخارجي.[2]

تم تحديد المتطلبات الأساسية لهذه الاتصالات في نشرة معيار التدقيق (SAS 61) -الاتصال بلجنة المراجعة- بحيث يتمتع المدقق الخارجي بخيار تقديم هذه المعلومات كتابيا أو شفهيا، مما يعني أن اللجنة لن تتلقى دائما هذه المعلومات في مستند وإذا تم الإبلاغ عن بعض المعلومات من قبل الإدارة فلا يتعين على المدقق إعادة الإبلاغ عنها ولكن يجب عليه التأكد من أنه تم بالفعل إبلاغ اللجنة. كما تتطلب النشرة أن يشرح المدقق للجنة مستوى مسؤولياته عند إصدار رأي بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية

[1] Warren Ruppel, Op.Cit., P 127, P 129.
[2] Louis Braiotta, Trent Gazzaway, Robert Colson, Sridhar Ramamoorti, Op.Cit., P 215, P 270.

فيقوم بإبلاغ لجنة المراجعة بأن عملية التدقيق التي تم إجراءها وفقا لمعايير التدقيق مصممة لتوفير تأكيد معقول وليس مطلق.[1]

كما زاد قانون ساربنيز أوكسلي من مشاركة لجنة المراجعة في نوعية وكمية علاقات العمل مع المدقق الخارجي وتم استبدال الاجتماع القصير المعتاد الذي يعقد مرة واحدة في السنة بمناقشات واتصالات أكثر تواترا واستفاضة بشأن أعمال التدقيق الخارجي.[2]

بالإضافة إلى الاتصالات أعلاه قد تستفسر لجنة المراجعة من المدقق الخارجي فيما يتعلق بنتائج أي عمليات تفتيش تنظيمية حديثة داخل الشركة مثل التفتيش من قبل (PCAOB) وقد تطلب اللجنة أيضا تقديم ملخصات للمعايير واللوائح أو المتطلبات الجديدة المتعلقة بالمحاسبة أو الضرائب أو حوكمة الشركات.[3]

1.9. توثيق الاتصالات:

يجب على المدقق الخارجي توثيق الاتصالات مع لجنة المراجعة في أوراق العمل سواء تمت هذه الاتصالات كتابيا أو شفهيا، وإذا أبلغت الإدارة كجزء من اتصالاتها إلى لجنة المراجعة بعض أو كل الأمور يجب على المدقق تضمين نسخة أو ملخص لاتصالات الإدارة في وثائق التدقيق.

2.9. توقيت الاتصالات:

يجب إجراء جميع اتصالات اللجنة المطلوبة في الوقت المناسب وقبل إصدار تقرير المدقق، ويعتمد التوقيت المناسب لاتصال معين على عوامل مثل أهمية الأمور التي يجب الإبلاغ عنها، ويجوز للمدقق التواصل مع رئيس اللجنة فقط إذا تم ذلك من أجل توصيل الأمور في الوقت المناسب أثناء التدقيق ومع ذلك يجب على المدقق الخارجي إبلاغ هذه الأمور إلى اللجنة قبل إصدار تقرير التدقيق.[4]

نستنتج مما سبق أن وسيلة الاتصالات هذه بين لجنة المراجعة والمدقق الخارجي أثناء أداءه لمهامه من أجل توصيل كل المعلومات الضرورية أداة مهمة لضمان فعالية وجودة خدمات التدقيق الخارجي والتي تكون مصاحبة للمدقق الخارجي منذ تعيينه إلى نهاية مهمته. ويختلف توقيت هذه الاتصالات على حسب نوعية وأهمية المعلومة، والجدول الموالي يلخص أهم المعلومات التي يتم الاتصال بشأنها مع لجنة المراجعة وتوقيت الاتصالات.

[1] Warren Ruppel, Op.Cit., P 124.
[2] Zabihollah Rezaee, Op.Cit., P 359.
[3] Louis Braiotta, Trent Gazzaway, Robert Colson, Sridhar Ramamoorti, Op.Cit., P 266.
[4] Felix Lessambo, Op.Cit., P 367.

الجدول رقم (5): مجال وتوقيت الإتصالات بين المدقق الخارجي ولجنة المراجعة

مجال الاتصالات	توقيت الإتصالات
مسائل الاستقلالية والاحتفاظ بها	قبل قبول المهمة ومناقشتها مرة واحدة على الأقل سنويا
مسؤوليات المدقق المحددة في خطاب الارتباط	قبل بدء خدمات التدقيق
موافقة لجنة المراجعة على خدمات التدقيق	موافقة مسبقة قبل بدء الخدمات
الإبلاغ عن الاحتيال والأخطاء الجوهرية	عندما يصبح الخطأ معروفا من طرف المدقق
أحكام المدقق حول السياسات والتقديرات المحاسبية وحول جودة المبادئ المحاسبية	نهاية مهمة التدقيق
الخلافات مع الإدارة والصعوبات المصادفة عند إجراء التدقيق واستشارات الإدارة للمدققين الآخرين	نهاية مهمة التدقيق

المصدر: من إعداد الباحثة

إن هذه الاتصالات تعتبرها لجنة المراجعة الحد الأنى الذي يجب على المدقق الخارجي تقديمه ليوفر لها في ختام عملية التدقيق إطارا عاما وكاملا حول نتائج هذه العملية، لذلك تستفيد اللجنة إلى أقصى حد ممكن من هذه المعلومات حتى تستطيع ضمان رقابة ناجعة لجودة التدقيق الخارجي ويمكن أن يتطلب الأمر بعض الاستفسارات والتحقيقات الإضافية من طرف أعضاءها.

10. مناقشة تقرير التدقيق الخارجي:

نتيجة التدقيق المستقل للقوائم المالية للشركة هو إصدار رأي من قبل المدقق الخارجي حول ما إذا كانت القوائم معروضة بشكل مناسب وهناك العديد من الآراء التي يمكن أن يقدمها المدقق بشأن ذلك فيعمل أعضاء لجنة المراجعة على فهم عام لكل رأي يتم إصداره.[1]

بعد قيام المدقق الخارجي بوضع تقريره وتثبيته للتوصيات التي سيوجهها للإدارة تقوم لجنة المراجعة بمناقشة هذا التقرير معه لتثبيت التوصيات اللازمة والتي ستوجه للإدارة والتي تعتبر مرجعا فيما بعد يمكن اللجوء إليه للتأكد من قيام الإدارة بالإجراءات التنفيذية اللازمة اتجاه هذه التوصيات. وقد تقترح اللجنة إجراء تطوير أو تحسين أو تعديل في شكل التوصيات إذا كانت مثلا تعتبر غير عملية.[2]

[1] Warren Ruppel, Op.Cit., P 118.

[2] يونس زين، مرجع سابق، ص 44.

المطلب الخامس: متابعة لجنة المراجعة لأداء المدقق الخارجي للخدمات غير التدقيقية

يمارس المدقق الخارجي خدمات التدقيق والمصادقة على الحسابات باعتبارها المهام الأساسية الموكلة إليه، إلا أن ذلك لا يمنعه من ممارسة خدمات أخرى التي من شأنها أن تعود عليه بمداخيل إضافية إلا أن هذه الخدمات تعتبر من المواضيع التي أسالت الكثير من الحبر خصوصا في ظل انتشار الفضائح المالية بالعديد من الشركات والتي كانت أحد أسبابها خدمات أخرى غير تدقيقية التي عرضت المدقق إلى ضغوط عند تقديمها، الأمر الذي أدى إلى تهديد استقلاليته وسنتطرق في هذا المطلب إلى دور لجنة المراجعة في متابعة مثل هذه الخدمات.

1. دور اللجنة في الموافقة على تقديم المدقق للخدمات غير التدقيقية:

بما أن لجنة المراجعة تتمتع الآن بالسلطة الصريحة لتعيين وإقالة المدقق الخارجي فهذه السلطة مدعومة بمتطلبات قانون ساربنيز أوكسلي التي تقتضي بأن تقدم الشركة التمويل الذي تحتاجه اللجنة لتعيين المدقق، ولتنفيذ هذا الواجب يجب أن تكون إجراءات تقييم استقلالية المدقق الخارجي محددة بدقة. قبل فضيحة شركة إنرون كان التعارض المحتمل الذي يحدث من تقديم الخدمات الاستشارية من قبل المدقق للشركة يتم التسامح معه وقبوله إلى حد كبير داخل مهنة المحاسبة والتدقيق، وكانت الشركات الكبرى على استعداد لقبول هوامش أقل في عمليات تدقيقها إذا كانت هناك فرص استشارية متاحة. وعلى الرغم من التشابكات والتعقيدات الاقتصادية كان من المتوقع أن تقوم الشركات بمراقبة هذه الصراعات المحتملة والتحكم فيها، فلعدة سنوات أدى مكتب أرثر أندرسن للتدقيق وظيفة التدقيق الداخلي لشركة إنرون وعمل كمستشار للهيكلة المالية للشركة بالإضافة إلى تقديم خدمات التدقيق.[1] ففي العام الذي سبق عام إعلان إنرون للإفلاس اكتشف المحللون الذين قاموا بدراسة حالة إنرون الأمريكية التي أحدثت هزة في الاقتصاد الأمريكي عام 2002م تلاعب مالي بها، هذا وقد أظهرت هذه الدراسات أن الشركة قامت بدفع مبلغ 25 مليون دولار مقابل خدمات التدقيق العادية للمدقق ومبلغ 27 مليون دولار لنفس المدقق لقيامه بتقديم خدمات غير تدقيقية، ومن هنا ثار الجدل والشكوك حول تأثير هذا النوع من الخدمات على استقلالية المدقق وعلى هذا قامت العديد من الهيئات والمنظمات العلمية الدولية بالتأكيد على أهمية الدور الذي تلعبه لجنة المراجعة في مراجعة هذه الخدمات والتأكد من أن قيام المدقق بها لا يؤثر على استقلاليته وفاعليته في تأدية مهامه المتعلقة بالتدقيق العادي.[2]

رد الكونجرس في الولايات المتحدة الأمريكية على هذه النزاعات المحتملة في القسم 201 من قانون ساربنيز أوكسلي –الخدمات خارج نطاق ممارسة المدققين- وهو يحدد الخدمات غير التدقيقية غير المسموح بها التالية:

- مسك الدفاتر أو الخدمات الأخرى المتعلقة بالسجلات المحاسبية أو القوائم المالية للشركة.
- تصميم وتنفيذ نظم المعلومات المالية.
- خدمات التقييم والخدمات التي تنطوي على إصدار آراء عدالة أو تقارير مساهمات عينية.
- خدمات الاستعانة بمصادر خارجية للتدقيق الداخلي.
- وظائف الإدارة أو خدمات الموارد البشرية.
- وسيط تاجر أو مستشار استثماري أو خدمات مصرفية استثماريه.

[1] Scott Green, **Sarbanes Oxley And The Board Of Directors: Techniques And Best Practices For Corporate Governance**, John Wiley & Sons, New Jersey, Canada, 2005, P 62.

[2] محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص 344.

- الخدمات القانونية.
- خدمات الخبراء غير مرتبطة بالتدقيق.
- أي خدمة أخرى تقررها اللوائح والقوانين بأنها غير مسموح بها.

بالإضافة إلى ذلك تطلب القسم أنه لا يجوز للمدقق الخارجي تقديم خدمة غير تدقيقية فقط إذا تمت الموافقة المسبقة عليها من قبل لجنة المراجعة التابعة للشركة.[1]

2. دور لجنة المراجعة في التخفيف من التأثير السلبي للخدمات غير التدقيقية:

ظهر العديد من الجدل في الآونة الأخيرة حول قيام المدقق الخارجي بتقديم خدمات غير تدقيقية، ومما لا شك فيه أن هذا النوع من الخدمات سوف يؤثر بطريقة أو بأخرى على درجة الاستقلالية في عملية التدقيق بالشكل الذي يؤدي إلى تحيز المدقق اتجاه إدارة الشركة على حساب أصحاب المصالح، لأن المدقق خاصة في ظل ظروف المنافسة بينه وبين باقي المدققين القادرين على تقديم هذا النوع من الخدمات يكون في وضع يسمح له بتقديم تنازلات إلى الإدارة قد تؤثر على استقلاليته في سبيل قيام الإدارة بترشيحه للقيام بهذه الخدمات.[2]

بعيدا عن علاقة التدقيق نفسها، فإن تكاثر الخدمات الأخرى التي يقدمها المدقق لعمليه تعرضه لانتقادات واسعة على أنها مصدر للاعتماد الاقتصادي وبالتالي يهدد استقلالية المدقق. ومع ذلك بالنسبة لدعاة ما أصبح يعرف باسم الخدمات غير التدقيقية فإن حجة الكفاءة تحل حجة فقدان الاستقلالية فسيكون المدقق من خلال تدخلاته الموازية كمستشار أكثر قدرة على تحديد مجالات المخاطر واكتشاف المخالفات من الناحية التجريبية.[3]

المواقف التي اتخذتها هيئة الأوراق المالية تحث لجنة المراجعة على تقييد هذه الخدمات من أجل الحفاظ على استقلالية المدقق، بالمعنى المقصود تطلب قانون ساربنيز أوكسلي في القسمان 201 و202 أن تتم الموافقة المسبقة على جميع الخدمات غير التدقيقية المسموح بها من قبل لجنة المراجعة، بحيث يمكن إجراء عملية الموافقة المسبقة على الخدمة عن طريق التعاقد أو يمكن للشركة وضع سياسات وإجراءات الموافقة المسبقة لجميع خدمات التدقيق وغير التدقيق المسموح بها، وقد يتم تفويض الموافقة المسبقة إلى أحد أعضاء اللجنة ومع ذلك يجب تقديم مثل هذا القرار من قبل العضو إلى اللجنة في اجتماعها المقبل ويجب أن تتم الموافقة عليه من قبل مجلس الإدارة للشركة.[4]

تتطلب هيئة الأوراق المالية أن تقوم لجنة المراجعة بالموافقة المسبقة لهذه الخدمات وإما أن يكون الالتزام أو المشاركة:

- تمت الموافقة عليها مسبقا من قبل لجنة المراجعة.
- بدء العمل وفقا للسياسات والإجراءات التي وضعتها لجنة المراجعة شريطة أن تكون مفصلة فيما يتعلق بالخدمة المعنية، يتم إبلاغ اللجنة في الوقت المناسب بكل خدمة ولا تفوض السياسات والإجراءات مسؤوليات اللجنة إلى الإدارة.

سيختلف تحديد المستوى المناسب من التفاصيل لسياسات الموافقة المسبقة للجنة اعتمادا على حقائق وظروف الشركة ومع ذلك فإن المطلب الرئيسي هو أن السياسات لا يمكن أن تؤدي إلى تفويض مسؤولية

---

[1] Scott Green, Op.Cit., P 63.

[2] محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص 343.

[3] Charles Piot, Lamya Kermiche, "A Quoi Servent Les Comité D'audit? Un Regard Sur La Recherche Empirique", **Revue du Contrôle de la Comptabilité et de L'audit**, Vol 15, N^0 3, Association Francophone de Comptabilité, France, 2009, P 20.

[4] Zabihollah Rezaee, Op.Cit., P 359.

لجنة المراجعة إلى الإدارة. على هذا النحو إذا تم استدعاء أحد أعضاء الإدارة لإصدار حكم بشأن ما إذا كانت الخدمة المقترحة تتناسب مع الخدمات المعتمدة مسبقا فلن تكون سياسة الموافقة المسبقة مفصلة بشكل كاف فيما يتعلق بالخدمات المعنية التي سيتم تقديمها، وبالمثل يجب تصميم سياسات الموافقة المسبقة للتأكد من أن لجنة المراجعة تعرف بدقة الخدمات المطلوب الموافقة عليها مسبقا حتى تتمكن من إجراء تقييم منطقي لتأثير الخدمة على استقلالية المدقق فعلى سبيل المثال إذا قدم جدول يصف الخدمات المطلوب الموافقة عليها يجب أن يكون هذا الجدول مصحوب بوثائق احتياطية مفصلة.[1]

كما أوصى تقرير سميث عام 2003م في إنجلترا لجان المراجعة بضرورة القيام بالتأكد من أن تقديم هذا النوع من الخدمات من قبل المدقق الخارجي سوف لا يؤثر على استقلاليته وموضوعيته في إجراءات التدقيق العادية وفي هذا الإطار يجب على لجنة المراجعة مراعاة:[2]

- درجة المهارات والخبرات المتوفرة لدى المدقق والتي تجعله قادر على توفير هذا النوع من الخدمات للشركة.
- التأكد من عدم وجود تهديدات أو تدخلات من قبل إدارة الشركة بخصوص عمل المدقق فيما يخص عمليات التدقيق العادية.
- ملاءمة أتعاب خدمات غير التدقيقية لطبيعتها وحجمها.
- مراجعة اللوائح الخاصة بتحديد أتعاب من يقوم بتقديم هذا النوع من الخدمات.

ولقد أوصت لجنة تريدواي بضرورة أن تفحص لجنة المراجعة بالشركة خطط الإدارة للارتباط بالمدقق الخارجي لتنفيذ الخدمات غير التدقيقية للإدارة، ولقد اقترح معهد المحاسبين القانونيين في إسكتلندا بأن تحصل إدارة الشركة على موافقة اللجنة قبل التعاقد مع المدقق لأداء هذه الخدمات كما يجب على اللجنة قبل إصدار موافقتها الاقتناع بأن تقديم المدقق لتلك الخدمات لن يؤثر على استقلاله المهني.[3]

كان الهدف كذلك من اجتياز برنامج الإصلاح الاقتصادي لقانون الشركات (CLERP) في أستراليا هو تحسين استقلالية المدقق وجودة التدقيق بحيث تطلب من المدققين التوقيع على إعلان في التقرير السنوي ينص على أن استقلالية المدقق لم يتم المساس بها بسبب الخدمات غير التدقيقية ويجب أن تعلن لجنة المراجعة أن المدقق يعمل دون إعاقة استقلاليته.[4]

هناك العديد من الأمور الثانوية المتعلقة بهذه الخدمات والتي لا يجب أن تمر على لجنة المراجعة في عملية الموافقة المسبقة حيث وضع قانون ساربنيز أوكسلي استثناء لمتطلبات إذن لجنة المراجعة بحيث لا تكون الموافقة المسبقة مطلوبة لبعض الخدمات غير التدقيقية إذا:

- لا تتجاوز القيمة الإجمالية للخدمة بالدولار 5% من إجمالي أتعاب التدقيق الخارجي التي دفعتها الشركة خلال السنة المالية التي قدمت فيها الخدمات.
- لم يتم الاعتراف بالخدمات كخدمة غير تدقيقية من قبل الشركة في الوقت الذي تم فيه ارتباط التدقيق.
- يتم إطلاع لجنة المراجعة على هذه الخدمات والموافقة عليها قبل إتمام عملية التدقيق.

تمنح هذه الاستثناءات للمدقق الخارجي ولجنة المراجعة بعض المرونة ومع ذلك يجب مراقبة الطبيعة والقيمة المتراكمة لهذه الخدمات بعناية على مدار السنة المالية للحفاظ على مستوى الامتثال، بالإضافة إلى

---

[1] Frederick Lipman, Keith Lipman, Op.Cit., P P 207-208.

[2] Smith Report, Op.Cit., P 14.

[3] جورج دانيال غالي، مرجع سابق، ص 40.

[4] Hossain Sarowar, "Effect Of Regulatory Changes On Auditor Independence And Audit Quality", **International Journal Of Auditing**, Vol 17, N^0 3, John Wiley & Sons, United Kingdom, 2013, P 4.

ذلك عندما توافق لجنة المراجعة على أي من الخدمات غير التدقيقية يجب الإفصاح عنها للمستثمرين من خلال بيان التوكيل السنوي.[1]

من جانب الباحثين جادل (Abbott and Parker 2000) أن مديري لجنة المراجعة يمتلكون وظيفة الطلب على جودة التدقيق، فنظرا لاهتمامها بشأن استقلالية المدقق الخارجي يمكن لها التأثير بشكل مباشر أو غير مباشر على قرار قبول الخدمات غير التدقيقية، ففي ظل التأثير المباشر يمكن أن يكون التهديد المتصور لاستقلالية المدقق كافيا للجنة لمراقبة قرارات قبول هذه الخدمات للشركة ومدى التأثير عليها، بدلا من ذلك قد لا يكون من الضروري أن تشارك اللجنة بنشاط في قبول هذه الخدمات وأن تتعاقد مباشرة مع المدقق للقيام بهذه الخدمات. أما بموجب التأثير غير المباشر يمكن للإدارة استباق مخاوف لجنة المراجعة من خلال السعي الطوعي إلى الحصول على خدمات غير تدقيقية أقل من المدقق.[2]

نستنتج أن لجنة المراجعة أكثر اهتماما بتوفير رقابة جيدة وينتج عن هذا الاهتمام الرقابي تأثير اللجنة على قرار قبول الشركة للخدمات غير التدقيقية، فإذا كان لهذه الخدمات تأثير سلبي على استقلالية المدقق فإنه سيقلل من احتمال قيام المدقق بالإبلاغ عن أي تحريفات مما سيقلل بدوره من جودة التدقيق لذا تعمل لجنة المراجعة على تقييد قبول الإدارة لمثل هذه الخدمات من مدققها فاللجنة تكون أكثر اهتماما بالحصول عليها إذا كان ذلك يعزز جودة التدقيق.

3. دور لجنة المرجعة في تحديد أتعاب الخدمات غير التدقيقية:

لا تحضر قواعد استقلالية المدقق الخارجي لدى هيئة الأوراق المالية الأمريكية أعضاء فريق التدقيق من تلقي أتعاب تقديم الخدمات غير التدقيقية ومع ذلك أوضحت الهيئة أن لجنة المراجعة يمكن لها النظر في هذه المسألة في الموافقة المسبقة على هذه الخدمات.[3] فتتطلب إصلاحات الحوكمة أن تكون لجنة المراجعة مسؤولة عن متابعة ورصد أتعاب الخدمات غير التدقيقية التي يتم دفعها للمدقق وتقييم ما إذا كانت العلاقة الاقتصادية بين الشركة والمدقق تبدو وكأنها تضعف حكم المدقق أي تعمل اللجنة على تخفيف من حدة المخاوف من أن ينظر للمدقق على أنه يقوم بمساومة أحكام التدقيق من أجل عدم تعريض إمكانية تقديم الخدمات غير التدقيقية للخطر كما تعمل اللجنة على تخفيف الأثر السلبي المحتمل لأتعاب هذه الخدمات المقدمة من طرف المدقق وبالتالي تحسين جودة تقاريره.[4]

كما تضمن قانون ساربنيز أوكسلي أن لجنة المراجعة يمكن لها أن تطلب من المدقق الخارجي الكشف عن أتعاب الخدمات غير التدقيقية في تقرير النشاط وهذا يمنح المراقبين مزيدا من الشفافية بشأن العلاقات الاقتصادية بين المدقق والجهة الخاضعة للتدقيق.[5]

---

[1] Robert Moeller (A), Op. Cit., P P 42-43.

[2] Lawrence Abbott, Susan Parker, Gary Peters, "An Empirical Investigation Of Audit Fees, Non Audit Fees And Audit Committees", **Contemporary Accounting Research**, Vol 20, N^0 2, Canadian Academic Accounting Association, Canada, 2003, P 222.

[3] Zabihollah Rezaee, Op.Cit., P 179.

[4] Chloe Yu-Hsuan, Hwa Hsien, Jim Haslam, "Audit Committee, Non Audit Services And Auditor Reporting Decisions Prior To Failure", **The British Accounting Review**, Vol 48, N^0 2, University Of Leeds, UK, 2016, P 5.

[5] Hayet Boumaza, Brahim Guendouzi, "La Nécessité D'un Comité D'audit Au Sein Des Société Cotées", **Revue D'économie Et De Statistique Appliquée**, Vol 11, N^0 2, Ecole Nationale Supérieure en Statistique et en Economie Appliquée, Algérie, 2014, P 88.

من منظور نظرية الاعتماد على الموارد يتمثل دور أعضاء لجنة المراجعة في مساعدة المديرين في اكتساب الموارد فمن خلال خبرتهم واجتهادهم يقدم أعضاؤها الفعالون المشورة للشركة كبديل للخدمات الخارجية مما يؤدي إلى انخفاض أتعاب الخدمات غير التدقيقية التي يعرضها المدقق الخارجي.[1]

4. قيود لجنة المراجعة على أداء المدقق الخارجي للخدمات الضريبية:

على الرغم من أن خدمات التخطيط الضريبي لا تؤثر على استقلالية المدقق الخارجي إلا أن لجنة المراجعة تنظر فيما إذا كان استخدام المدقق لخدمات التخطيط الضريبي يخدم مصلحة الشركة على أفضل وجه ويجب أن تنظر اللجنة في أربعة مسائل وقضايا كالتالي:

- يحظر على المدقق بموجب قواعد الاستقلالية تقديم رأي خبير أو خدمات خبير أو العمل كممثل قانوني لعميل التدقيق بغرض الدفاع عن مصالح العميل في التقاضي أو في إجراء تنظيمي أو إداري أو تحقيق. يتمثل تأثير هذا الحظر في أن المدقق غير قادر على مساعدة الشركة في الدفاع عن الموقف الضريبي لها أمام دائرة الإيرادات الداخلية نظرا لأن استفسار خدمة الإيرادات الداخلية قد ينظر إليه على أنه إجراء أو تحقيق تنظيمي أو إداري. يسمح للمدقق الخارجي بأن يكون شاهدا واقعيا في مثل هذه الإجراءات أو التحقيقات وعدم قدرته على الدفاع عن الموقف الضريبي للشركة الأمر الذي يعيق الشركة في الدفاع عن تخطيطها الضريبي.
- إن نصح المدقق الخارجي الشركة باتخاذ موقف صارم بشأن إقرارها الضريبي قد ينتج عنه تضارب في المصالح، لأنه يطلب من المدقق تدقيق الاحتياط الضريبي للشركة وبموجب قواعد الاستقلالية لا يمكنه تدقيق عمله الخاص أي هناك صعوبة في تحديد الموقف الضريبي والذي هو مميز ومختلف عن التخطيط الضريبي الروتيني.
- لا يتمتع المدقق بميزة المحامي الذي من شأنه أن يحمي خدماته وأوراق العمل من الاكتشاف من قبل دائرة الإيرادات الداخلية.
- يقال أن لجنة Calpers في الولايات المتحدة الأمريكية تحجب أصواتها لانتخاب أعضاء لجنة المراجعة إذا قدم المدقق خدمات غير تدقيقية بخلاف إعداد الإقرارات الضريبية.

تعمل لجنة المراجعة عادة على استخدام مكتب تدقيق منفصل عن المدقق الخارجي للشركة للأعمال المتعلقة بالتخطيط الضريبي والإعداد والتحضير الضريبي وذلك لتجنب المشاكل أعلاه، وفيما يخص المشكلة الثالثة ألا وهي عدم وجود ميزة المحامي فتنظر اللجنة عادة في الاستعانة بمكتب محاماة للتخطيط الضريبي للشركة من أجل الحفاظ على هذا الامتياز.[2]

نستنتج مما سبق أن لجنة المراجعة تلعب دورا فعالا في متابعة الخدمات غير التدقيقية وذلك لأن أعضاؤها مستقلين ومراقبين صارمين لا يتمتعون بالعلاقات المالية والشخصية مع الشركة لذا يتصرفون لتجنب أي تعارض في المصالح ينشأ عن علاقة العمل المرتبطة بالخدمات غير التدقيقية التي يوفرها المدقق كما أن أعضاؤها لديهم حوافز قوية للتدقيق في القرارات الإدارية نظرا لتمتعهم بالخبرة اللازمة التي تمكنهم من فهم تعقيد الخدمات كما تمكنهم معرفتهم المهنية من مراقبة هذه الخدمات وتقييم تأثيرها على جودة تقارير المدقق الخارجي، فلجنة المراجعة تأخذ في الاعتبار تأثير هذه الخدمات على جودة التدقيق عند اتخاذها قرار الموافقة عليها.

---

[1] Jihad Al-Okaily, Nourhene Benyoussef, "Audit Committee and Non Audit Service Fées: Evidence From UK Family Firms", **Journal Of International Accounting Auditing And Taxation**, Vol 41, N^0 2, Elsevier, United Kingdom, 2020, P 4.

[2] Frederick Lipman, Keith Lipman, Op.Cit., P P 177-178.

المطلب السادس: دور لجنة المراجعة في حل المنازعات بين الإدارة والمدقق الخارجي

نظرا لما تتصف به القوائم المالية في بعض جوانبها على التقدير والحكم الشخصي والمرونة وتعدد البدائل الخاصة بالمعالجات المحاسبية الأمر الذي يؤدي إلى تواجد الإدارة والمدقق الخارجي في منازعات حول هذه القضايا نظرا لافتقار إرشادات موثوقة من المعايير المحاسبية، لذا كان من الضروري وجود التفاوض بين المدقق والإدارة للاتفاق على الحلول المناسبة، ونظرا لتعدد العوامل الداخلية والخارجية المؤثرة على عملية التفاوض وما ينتج عنه من ضغوط على المدقق وتحقيق منافع الإدارة على حساب العرض العادل والصادق للتقارير المالية لذا كان من الضروري تدخل طرف ثالث محايد بين أطراف الحوكمة لحل هذه المنازعات، فكانت لجنة المراجعة الطرف المناسب لذلك نظرا لتمتعها بالحياد والاستقلالية في كل نشاطاتها الرقابية.

1. جوانب عدم الاتفاق:

تعتبر تفاعلات المدقق مع العميل أساسية لعملية التدقيق ويجب على المدقق في سياق تدقيقه التفاعل مع إدارة الشركة للحصول على تفسيرات وحل بعض القضايا المتعلقة بإعداد تقرير التدقيق، هذه التفاعلات مهمة لأنها تؤثر على نتيجة عملية التدقيق وبالتالي على جودة التقارير المالية، وتعتمد جودة هذه التقارير على الحل المناسب للمسائل الخلافية المتعلقة بالإفصاح والمحاسبة التي تظهر أثناء عملية التدقيق.[1]

كما قد تحدث المنازعات بين المدقق والإدارة في بعض الأحيان حول تطبيق المبادئ المحاسبية على المعاملات والأحداث المحددة للشركة والتي تسمح للمديرين بقدر كبير من الحرية في الاختيار بين الممارسات المحاسبية، أساس أحكام الإدارة حول التقديرات المحاسبية وقد تنشأ كذلك منازعات فيما يتعلق بنطاق التدقيق والإفصاحات التي يتم تضمينها في القوائم المالية وصياغة تقرير التدقيق. يجب على المدقق المستقل أن يناقش مع لجنة المراجعة أي منازعات مع الإدارة سواء تم حلها بشكل مرض أم لا فيما يتعلق بالمسائل التي يمكن أن تكون بشكل فردي أو إجمالي مهمة للقوائم المالية للشركة أو لتقرير المدقق.[2] لذا من الضروري أن تفحص لجنة المراجعة جوانب عدم الاتفاق بين المدقق والإدارة وأن تحاول تقريب وجهات النظر بينهما وتضييق نواحي الاختلاف إلى أدنى حد ممكن مع المحافظة في نفس الوقت على استقلال المدقق الخارجي، كما يجب إتاحة حرية الاتصال المباشر غير المقيد له باللجنة لمناقشة أية موضوعات، فإن اللجنة تعتبر وسيلة فعالة لتدعيم استقلال المدقق عند حدوث اختلاف في وجهات النظر مع الإدارة والوقاية من إعداد التقارير المالية المضللة.[3]

2. إجراءات حل المنازعات ودور لجنة المراجعة:

1.2. إجراءات حل المنازعات:

التفاوض والوساطة هما إجراءان لحل المنازعات بين الأطراف، تتضمن المفاوضات مناقشة بين الأطراف المتنازعة بهدف الوصول إلى اتفاق وينظر إلى الوساطة على أنها اختلاف في التفاوض حيث يساعد طرف ثالث المتنازعين في مناقشاتهم. يمكن أن تتناقض الوساطة مع التفاوض حيث يفرض طرفا ثالثا قرارا ملزما على الأطراف المتنازعة بدلا من مساعدتهم في الوصول إلى قرار بأنفسهم.

---

[1] Salleh Zalailah, Jenny Stewart (A), "Audit Committee Involvement In Resolving Contentious Accounting Issues: Perceptions Of Chief Financial Officers, Audit Committee Chairs And External Auditors In Malaysia", **International Journal Of Accounting, Auditng And Performance Evaluation**, Vol 9, N^0 4, Inderscience Enterprises, United Kingdom, 2013, P 329.

[2] Warren Ruppel, Op.Cit., P 128.

[3] جورج دانيال غالي، مرجع سابق، ص 95.

- **إجراء التفاوض:** تتضمن عملية التفاوض طرفين أو أكثر لهما تفضيلات مختلفة بشأن قضايا معينة ويتخذون قرارات مشتركة لحل منازعاتهم.
- **إجراء الوساطة:** تبدأ عملية الوساطة عندما يطلب المتنازعون المساعدة من طرف ثالث لحل نزاعهم ويتم وصف الوساطة بأنها تشمل على ثلاثة عناصر محددة وأساسية وهي وجود طرف ثالث، المساعدة والتفاعل، عدم وجود سلطة لفرض نتيجة.[1]

2.2. دور لجنة المراجعة في عملية التفاوض:

إن الهدف الأساسي من عملية التفاوض هو حل الصراعات والمنازعات بين المدقق الخارجي وإدارة الشركة والوصول إلى اتفاق يرضي الطرفين. ولإنجاح عملية التفاوض وتحقيقا للهدف منها الذي هو ليس فقط إرضاء أطراف التفاوض بل أيضا الحفاظ على جودة المنتج محل التفاوض وهو المعلومات المالية.[2]

تقوم المعايير المهنية بتوجيه المدققين لمناقشة جودة بدائل إعداد التقارير المالية مع لجنة المراجعة، وقد وضع قانون ساربنيز أوكسلي تركيزا أكبر على دور ومسؤوليات اللجنة في الإشراف على عمليات إعداد التقارير المالية والرقابة الداخلية، على هذا النحو تلعب لجنة المراجعة دورا مهما في المفاوضات بين المدقق وإدارة الشركة حول القضايا المحاسبية الخلافية ومع ذلك يعتمد تأثير لجنة المراجعة في المفاوضات بشكل كبير على مدى قوتها. ولا يزال المدقق والإدارة هم الأطراف الأساسية المشاركة في المفاوضات لحل مشكلة الإبلاغ الغامضة وستوفر لجنة المراجعة الإشراف على عملية التفاوض وتدعو إلى إعداد تقارير مالية مناسبة مما يؤدي إلى تعزيز القدرة التفاوضية للمدقق مقابل الإدارة من خلال توفير حليف مهم عند مواجهة الإدارة في حل نزاع صعب.[3]

إن دور لجنة المراجعة في عملية التفاوض هو دعم الاستراتيجية المختارة من قبل إحدى أطراف التفاوض ويتوقف ذلك على السلطة الممنوحة لها وخبرة أعضائها في المحاسبة والتدقيق وتفهمها للحلول الممكنة ومن خلال دورها الإشرافي الذي تمارسه طوال العام، إن قوة اللجنة تساعد على تدعيم القوة التفاوضية للمدقق وبالتالي تدعيمه في استخدام الاستراتيجية المناسبة له طالما تنعكس بالإيجاب على العرض العادل للمعلومات. إن الضغوط التي تمارسها الإدارة تؤثر على الأحكام التي يصدرها المدقق الخارجي مما يقلل من حجم التعديلات المطلوبة في القوائم المالية وتقل قدرة المدقق على التفاوض مما يؤدي إلى نتائج للعملية التفاوضية غير موضوعية لأنها متحيزة لصالح الإدارة ونتيجة لذلك تظهر أهمية الدور الذي تقوم به لجنة المراجعة في الحد من هذا التحيز وتحقيق الموضوعية في عملية التفاوض والتي تشمل موضوعية النتائج التي سيتم التوصل إليها بعد انتهاء عملية التفاوض، فلجنة المراجعة كأحد آليات الرقابة تؤدي إلى الحد من السلوك الانتهازي للإدارة أثناء التفاوض وتحقيق جودة التقارير المالية.[4] كما يتمثل دور لجنة المراجعة في المنازعات بين الإدارة والمدقق في التقليل بشكل عام من التفاوض وزيادة مستوى المناقشة مما يشير إلى أن الدرجة الكلية للمواجهة تنخفض.[5]

---

[1] Salleh Zalailah, Jenny Stewart (B), "The Role Of The Audit Committee In Resolving Auditor Client Disagreements: A Malaysian Study", **Accounting Auditing And Accountability Journal**, Vol 25, N^0 8, Emerald Group Publishing, 2012, PP 1345-1346.

[2] محمد أحمد إبراهيم خليل، **"**تطوير دور لجنة المراجعة لتدعيم العملية التفاوضية بيم مراقب الحسابات والعميل بهدف تحقيق العرض العادل للمعلومات المالية: دراسة نظرية تطبيقية**"**، **مجلة الفكر المحاسبي**، المجلد 22، العدد 3، جامعة بنها، مصر، 2018، ص 29.

[3] Helen Brown-Liburd, Arnold Wright, "The Effect Of Past Client Relationship And Strength Of The Audit Committee On Auditor Negotiation", **Auditing A Journal Of Practice And Theory**, Vol 30, N^0 4, American Accounting Association, 2011, PP 53-54.

[4] محمد أحمد إبراهيم خليل، مرجع سابق، ص ص 34-35.

[5] Laura Spira, Op.Cit., P 109.

كما أن دور لجنة المراجعة في تحقيق موضوعية العملية التفاوضية ونتائجها يتحقق من خلال:[1]

- حرص لجنة المراجعة على تحقيق مصلحة الشركة والأطراف المختلفة المهتمة بها سواء الداخلية أو الخارجية بصرف النظر عن المصالح الخاصة بطرفي عملية التفاوض خاصة إذا حدث تناقض بين مصلحة الشركة ومصلحة طرفي التفاوض.
- إن الدور الذي تقوم به لجنة المراجعة أثناء عملية التفاوض لحل النزاع أو التوصل إلى حلول لنقاط الخلاف بين المدقق والإدارة يتطلب منها الالتزام بالموضوعية وعدم التحيز لأي طرف على حساب طرف آخر، وقد تلجأ إلى الانحياز إلى أحد الأطراف ضد الطرف الآخر إذا كان ذلك يحقق مصلحة الشركة ككل ويحقق موضوعية التقارير المالية.
- قد تنحاز لجنة المراجعة مع المدقق الخارجي في مقابلة الإدارة التي تستخدم الاستراتيجية الهجومية لتحقيق أهدافها الذاتية على حساب جودة عملية التدقيق.
- توجيه العملية التفاوضية بين المدقق والإدارة نحو تحقيق معايير جودة المعلومات المالية.
- الحد من مخاطر عملية التفاوض نتيجة للتأثير السلبي لطول فترة التعاقد بين المدقق والإدارة على استقلالية المدقق وموضوعيته وقدرته التفاوضية.

وعليه؛ فإن لجنة المراجعة تعتبر بمثابة ساحة يمكن فيها استكشاف المنازعات قبل إحالتها إلى مجلس الإدارة فهي تلعب دور هام في عملية التفاوض حول القضايا المتنازع عليها بحيث تقلل من حدة المواجهة بين المدقق الخارجي والإدارة وزيادة مستوى المناقشة كونها من أحد آليات الحوكمة التي تسعى إلى العرض العادل للمعلومات المالية وعليه تلعب لجنة المراجعة دور محكمة الاستئناف في التفاوض بدلا من دور صانع القرار أو الحكم.

3.2. دور الوساطة للجنة المراجعة:

فيما يتعلق بالعنصر الأول تقترح نظرية الوساطة أن الطرف الثالث الذي يعمل كوسيط هو طرف محايد يساعد في تسهيل حل النزاع، من الناحية المثالية يجب أن ينظر للطرف الثالث على أنه محايد من قبل المتنازعين لأنه من المهم التأكد من أن المتنازعين يشعرون أنهم يعاملون معاملة عادلة. وفيما يتعلق بلجنة المراجعة فإن مفتاح الحياد هو استقلالية أعضاءها فعلى الرغم من أن أعضاء اللجنة هم من مديرو الشركة فهم من الناحية الفنية جزء من الإدارة لكنهم يتمتعون بالاستقلالية المطلقة. نلاحظ أن بعض الدراسات تشير إلى أن لجنة المراجعة الفعالة من المرجح أن تتواءم مع المدقق الخارجي أكثر من الإدارة في حالة حدوث نزاع (Ng and Tan 2003, Dezoort et al. 2008) في حين أن مثل هذه المواءمة يمكن أن تشير إلى الافتقار إلى الحياد، إلا أنها قد تنبع أيضا من القلق المهيمن لدى اللجنة من أن القوائم المالية تعرض بشكل عادل حالة الشركة، فيجب أن يؤدي هذا القلق إلى نهج مفتوح وغير متحيز لحل المنازعات بين المدقق والإدارة ومن ثم على الرغم من أن أحد الأطراف قد يعتقد أن اللجنة ليست محايدة تماما فإن هذا لا يمنع اللجنة من القيام بدور الوسيط.

أما العنصر الثاني فيتعلق بمساعدة المتنازعين على التوصل إلى حل ومن ثم يطلب من الوسطاء التدخل في المنازعات التي وصلت إلى مستويات مختلفة من التطور والشدة، فيجب أن يكون الوسيط قادرا على التأثير في معتقدات وسلوك المتنازع باستخدام تقنيات أكثر فاعلية أو من خلال توفير المعرفة من أجل مساعدة المتنازعين في حل مشاكلهم ونزاعهم. كما يجب أن يكون الطرفين مستعدين لتدخل لجنة

[1] محمد أحمد إبراهيم خليل، مرجع سابق، ص ص 36-37.

المراجعة للمساعدة في حل المنازعات حول القضايا المحاسبية فلجنة المراجعة تملك القدرة على المساعدة بما يتوافق والمناقشة أعلاه.

العنصر الثالث هو عدم وجود سلطة لفرض نتيجة، ولقد ناقش الباحثون هذا العنصر منذ فترة طويلة لأنه قيل أن بعض الوسطاء يمتلكون بالفعل قوة كافية لفرض نتيجة (Wall et al. 2001) ويشير (Moore2003) إلى أن مدى سلطة الوسطاء لاتخاذ قرار يعتمد على طبيعة علاقتهم مع المتنازعين، علاوة على ذلك يقترح (Selvier 1996) أن الوسيط يجب أن يمتلك السلطة من أجل ضمان جدوى عملية الوساطة وتحدد نوعين من السلطة وهما السلطة الشخصية والتي تنشأ من مكانة الوسيط والسلطة القياسية التي تتعلق بالخبرة التي يمتلكها الوسيط. علاوة على ذلك يتم تعزيز سلطة اللجنة بخبرة أعضاءها حيث تؤثر خبرة الوسيط على جدوى عملية الوساطة وتسوية القضايا فخبرة اللجنة تعمل على تحسين الثقة وبدورها تعزز نجاح عملية الوساطة من خلال إصدار أحكام منهجية حول المنازعات. إن مهام الإشراف على التقارير المالية الممنوحة للجنة المراجعة من قبل مجلس الإدارة والهيئات التنظيمية تؤثر على الوضع وعلى سلطة اللجنة للعمل كوسيط لحل المنازعات، كما ينطبق عليها شرط عدم تمتعها بالسلطة النهائية لفرض نتيجة لأن المدقق لا يتعين عليه قبول توصية من لجنة المراجعة بدلا من ذلك يمكنه ممارسة حقه في إصدار تقرير تدقيق تحفظي.

إن لجنة المراجعة تساعد في حل المنازعات على وجه التحديد عندما تثير الإدارة والمدقق القضايا المتنازع عليها في اجتماعات اللجنة فيصبح الاجتماع منتدى لتسوية التنازع، فتتناول اللجنة القضايا من خلال الاستماع إلى الحجج من كلا الجانبين من أجل البحث عن حلول. فعندما تصل المفاوضات بين المدقق الخارجي والإدارة إلى طريق مسدود تقوم لجنة المراجعة بالتدخل بدور الوسيط من أجل التوصل إلى حل مرض للطرفين.

- **تقنيات الوساطة:**

تشير الأدبيات السابقة إلى أن هناك مجموعة متنوعة من التقنيات المتاحة للوسطاء في التعامل مع حل المنازعات كدراسة (Wall et al. 2001)، ومن بين التقنيات التي يمكن استخدامها هي التحكم في جدول الأعمال، جمع المعلومات، إعلان النزاع، تقديم المشورة للمتنازعين، بالإضافة إلى ذلك قد يقف الوسطاء مع أحد المتنازعين ويقدمون توصية من أجل تطوير حل متكامل أو مساعدة المتنازعين على الاتفاق على الأهداف تعاونية جديدة. هذه التقنيات ليست متعارضة ويتم استخدامها بشكل متكرر مع بعضها البعض علاوة على ذلك فإن بعض التقنيات مترابطة لأنه على سبيل المثال من المرجح أن يعمل الوسيط لجمع المعلومات من أجل اكتساب فهم للقضايا قبل تقديم المشورة. إن الهدف من استخدام تقنيات الوساطة هذه هو التوصل إلى حل للنزاع مقبولا لكل من الطرفين لذا يجب علينا أن نستكشف نتيجة عملية الوساطة.

- **استخدام لجنة المراجعة لتقنيات الوساطة لحل المنازعات:**

إن لجنة المراجعة تستخدم مجموعة متنوعة من التقنيات لمساعدتها على حل المنازعات بين المدقق الخارجي والإدارة وهذه التقنيات محددة كما يلي:

- السيطرة والتحكم في جدول الأعمال: يتم ذلك من خلال مطالبة المدقق الخارجي والإدارة بحضور الاجتماعات لتقديم الأدلة ومناقشة نتائج التقارير المالية، فالإدارة والمدقق مطالبون بتقديم الأدلة والحقائق حول القضايا المتنازع عليها ويتم حل هذه المنازعات من خلال الاجتماع.
- جمع المعلومات: كوسيط تحتاج لجنة المراجعة إلى جمع المعلومات حول القضايا المتنازع عليها فخلال الاجتماع مع لجنة المراجعة يقوم كل من المدقق الخارجي والإدارة بتزويد اللجنة

بالمعلومات، فتقوم بطرح بعض الأسئلة الاستقصائية لتحصل على هذه المعلومات من المدقق والإدارة من أجل المضي قدما في هذه المنازعات.

- تقديم المشورة: تقدم لجنة المراجعة للإدارة بدلا من المدقق المشورة والنصح بما يجب القيام به.
- حل المشاكل: بالإضافة إلى ما سبق ذكره يقدم أعضاء لجنة المراجعة ويقترحون حلولا للقضايا المتنازع عليها فهم يذهبون إلى أبعد من دورهم الرقابي لتقديم توصيات حول كيفية حل المشكلة محل النزاع، وهذا يتفق مع حل المشكلات في الوساطة فتأخذ اللجنة جميع القضايا محمل الجد وتقترح الحلول بشكل استباقي وتقدم توصيات بشأن جميع القضايا.
- الانحياز: تعتبر من أحد تقنيات الوساطة التي تم فحصها في أدبيات التدقيق والتي تتمثل في مدى انحياز اللجنة إلى طرف في النزاع، وتميل لجنة المراجعة إلى الوقوف إلى جانب المدقق عندما يكون هناك توجيه موضوعي موثوق به، الوضع المالي للعميل ضعيف، عندما يشمل معيار الأهمية النسبية للمدقق عوامل كمية ونوعية، القضية محل النزاع خاضعة لقياس دقيق، عندما يتعلق التعديل المقترح لقوائم مالية سنوية وليست ربع سنوية وعندما يوصي المدقق باستمرار التعديل. ومع ذلك فإن هذه التقنية مثيرة للجدل إلى حد ما، حيث جادلت الدراسات السابقة بأن الوسيط يجب أن ينظر إليه المتنازعون على أنه غير متحيز ومع ذلك فقد حددت أبحاث التدقيق العوامل التي تجعل اللجنة تنحاز إلى جانب المدقق.[1]

تتطلب المعايير المهنية للمدققين الخارجيين (SAS61) التواصل مع لجنة المراجعة وإخطارها بالمنازعات بينهم وبين الإدارة فمن الدراسات التي تقيم عوامل دعم لجنة المراجعة للمدقق في هذه المنازعات دراسة (Knapp 1987) الذي ناقش دور اللجنة في حل المنازعات وخلص إلى أن اللجنة تميل إلى دعم المدقق لكن أشار إلى أن ذلك يتعلق بخلفية أعضاء اللجنة مع مديرو الشركات وكذلك طبيعة النزاع كانت ذات صلة، أي أن أعضاء اللجنة أقل احتمالا لدعم المدقق عندما لا تكون المسألة المحورية للنزاع موضوع معايير فنية وموضوعية وكانت من بين العوامل الأخرى الوضعية المالية للشركة بحيث يميل أعضاء اللجنة إلى أن يكونوا أقل دعما للمدقق عندما يكون الخاضع للتدقيق في وضع مالي قوي.[2] كما وجد (Dezoort et Salterio 2001) دليلا على أن المعرفة والخبرة يمكن أن تؤثر على دعم اللجنة للمدقق في نزاع على وجه التحديد وجدوا أن خبرة المدير المستقل ومعرفته بالتدقيق ارتبطت بشكل إيجابي بدعم المدقق.

سنركز على فحص كيفية استجابة أعضاء لجنة المراجعة لعنصرين حاسمين حاضرين في المنازعات المحاسبية المثيرة للجدل وهما المبررات المادية ودقة المسائل المحاسبية، ففي ضوء التدقيق المكثف الذي تواجهه لجنة المراجعة من المهم فهم كيفية تفاعل أعضاء اللجنة واستجابتهم للعوامل السياقية المحيطة بالمنازعات المحاسبية وإن المبررات المادية ودقة المسائل المحاسبية عاملين مهمين وشائعين في المنازعات وهما العاملين النوعيان الأولان المقدمان في نشرة المحاسبة لموظفي هيئة الأوراق المالية والبورصات (SAB 99).

- المبررات المادية للمدقق: تعتبر الأحكام المادية للمدقق ذاتية وعرضة للطعن من قبل الإدارة التي غالبا ما تعرف أن المدقق يتمتع بالمرونة لتمرير بعض التحريفات، في حين أن المدقق لديه بعض التوجيه المهني في هذا المجال مثلا مخاطر التدقيق والأهمية النسبية في إجراء التدقيق بحيث لا توجد قواعد أو معايير لتقييم الأهمية النسبية. وخضعت جودة المبررات المادية للمدقق لمراجعة شديدة في الآونة الأخيرة

[1] Salleh Zalailah, Jenny Stewart (B), Op.Cit., P P 1346-1347, P P 1359-1360
[2] Laura Spira, Op.Cit., P 109.

بحيث سلط الضوء على الحاجة إلى تحسين الاتصالات مع لجنة المراجعة حول تطبيق المدقق للأهمية النسبية وذلك بمطالبة المدقق بإبلاغ اللجنة حول التحريفات المجمعة غير المصححة والذي تعتقد الإدارة أن تأثيراتها غير جوهرية بشكل فردي أو إجمالي على القوائم المالية ككل. وتتضمن مؤلفات علم النفس العديد من النظريات التي تؤكد وتدعم بأن التفسيرات والمبررات المادية المعززة سوف تكون أكثر إقناعا لأعضاء اللجنة الذين يقيمون القضايا المحاسبية المتنازع عليها، من بينها نظرية الإقناع فعندما يقدم المدقق حجج مادية لإقناع اللجنة بعواقب عدم تسجيل التعديل المقترح ستتفاعل اللجنة معه من خلال تقديم دعم أكبر عندما يقدم تبريرات جوهرية مادية.

- دقة المسائل المحاسبية: توصي هيئة الأوراق المالية بأن ينظر المدقق إلى المسألة المحاسبية بدقة باعتبارها عملا جوهريا نوعيا والتواصل مع اللجنة من خلال مطالبة المدقق بمناقشة أحكامه حول جودة أعمال الشركة من مبادئ محاسبية وتقديرات الاساسية وعليه مناقشة القضايا حول جودة المحاسبة. وإن التقديرات المحاسبية غير دقيقة المقاس يمكن أن تخضع لتحيز الإدارة، فسيقدم أعضاء اللجنة دعما أكبر للمدقق عندما تخضع القضية المحاسبية لقياس دقيق مقارنة بكون القضية خاضعة لقياس غير دقيق.[1]

نستنتج مما سبق ذكره أن دور لجنة المراجعة في الوساطة لحل المنازعات بين المدقق الخارجي والإدارة يتصف بالحياد وعدم التحيز إلا أنه هناك مجموعة من العوامل التي تؤثر على قرار اللجنة لدعم وتأييد المدقق بدلا من الإدارة إذا تعلقت تلك الخلافات بأمور فنية، طبيعة النزاع، الوضع المالي للشركة قد تؤثر جميعها على تدعيم اللجنة للمدقق.

4.2. توقيت ونتائج حل اللجنة للمنازعات:

يتوقف مدى طلب المتنازعين للمساعدة من لجنة المراجعة على نوع أو تعقيد القضية محل النزاع، كما أن القضايا المحاسبية الجوهرية فقط التي لا يمكن حلها بين الإدارة والمدقق الخارجي والتي يجب طرحها على لجنة المراجعة ويتم حل عادة المنازعات أقل أهمية دون مشاركة اللجنة.

يتم التوصل إلى اتفاق بشكل عام بشأن القضايا المتنازع عليها بعد عملية الوساطة والتفاوض فغالبا ما يتم التوصل إلى نتيجة كحل وسط لهذه المنازعات والتي ينتج عنها قوائم مالية معروضة بشكل عادل ترضي كل من المدقق الخارجي والإدارة. [2]

[1] Dezoort Todd, Dana Hermanson, Richard Houston, "Audit Committee Support For Auditors: The Effects Of Materiality Justification And Accounting Precision", **Journal Of Accounting And Public policy**, Vol 22, N^0 2, Elsevier, United Kingdom, 2003, P P 178-179.

[2] Salleh Zalailah, Jenny Stewart (B), Op.Cit., P 1355, P 1362.

خلاصة الفصل الثالث

من المجالات التي تتجسد فيها علاقة لجنة المراجعة بأعمال الشركة دورها في تقييم مدى كفاءة هيكل الرقابة الداخلية وفعاليته، فضلا عن تقديم توصيات إلى مجلس الإدارة التي من شأنها أن تطور هذا النظام بما يحقق أهداف الشركة إذ تعتبر لجنة المراجعة بمثابة محور الارتكاز في فعالية نظام الرقابة الداخلية. كما تساهم لجنة المراجعة في الإشراف على التقارير المالية إلا أن هذا الاشراف ليس مرادفا لأداء جميع العمليات المطلوبة لإعدادها أو التخمين في جميع الأحكام المحاسبية الصادرة عن الإدارة بل هو الإشراف الذي يشمل التأكد من مصداقية المعلومات الواردة فيها وأن جميع القرارات مدعومة بشكل كاف من الحقائق والمبادئ المحاسبية المعمول بها.

بعد عرض علاقة لجنة المراجعة بأعمال الشركة تبين أن هذه اللجنة هي لجنة استشارية رقابية وليست لجنة تنفيذية بحيث لا تؤدي أي وظائف إدارية، تعمل على متابعة كافة الأعمال واستخلاص النتائج وتقديم توصياتها في شكل تقرير إلى مجلس الإدارة من أجل توفير بيئة جيدة ومناسبة تضمن للمدققين أداء عملهم بجودة عالية. فهذه اللجنة تعد الحل التنظيمي المناسب لممارسة الرقابة على جودة أعمال التدقيق بنوعيه. إذ تتحكم في وظيفة التدقيق الداخلي من خلال مشاركتها في تعيين، تحديد مقابل التدقيق وإذا لزم الأمر إقالة المدقق الداخلي. فمشاركتها في مثل هذه القرارات الرئيسية سيمنح المزيد من التمكين لوظيفة التدقيق الداخلي. كما يعتمد المدقق الداخلي على لجنة المراجعة للموافقة على نطاق وطبيعة العمل الذي يتعين القيام به، ويتأثر مستوى هذا العمل إلى حد كبير على الموارد المتاحة وخطة للتدقيق الداخلي المعتمدة من قبل لجنة المراجعة وكذا على مستوى استقلاليته وكفاءته التي تسعى اللجنة للحفاظ عليهما، كما تعمل على تقييم أعماله بانتظام، وكل هذا سيؤدي في الأخير إلى ضمان وظيفة تكون مخرجاتها ذات جودة عالية.

هذا؛ ولا يشمل دور لجنة المراجعة التدقيق الداخلي فحسب بل يشمل الإشراف على وظيفة التدقيق الخارجي أيضا من خلال تحمل المسؤولية المباشرة في اختيار المدقق الخارجي، تحديد أتعابه، تقييم استقلاليته وتتعدى لتقييم أعماله ومناقشة نطاقها، فعلى الرغم من اعتبار مسار وأعمال التدقيق الخارجي بمثابة العلبة السوداء إلا أن لجنة المراجعة استطاعت اقتحام هذه العلبة والقيام بأعمال الرقابة فيها لتحقيق جودة عالية من خلال مرافقة المدقق الخارجي منذ تعيينه إلى غاية تقديمه للتقرير النهائي لمهمته مرورا بمختلف المشاكل التي يواجهها والأمور التي تهدد استقلاليته في ذلك سواء كانت خدمات غير تدقيقية يمكن أن يقدمها بمناسبة ممارسة مهامه أو من منازعات يتعرض لها من طرف الإدارة في حالة عدم التوافق معها في بعض الأمور المحاسبية.

الفصل الرابع

الإطار التنظيمي والمؤسساتي للرقابة على جودة التدقيق ولجان المراجعة في الجزائر

المبحث الأول: ضوابط جودة التدقيق والرقابة عليها في التشريع الجزائري

المبحث الثاني: آليات دعم تطبيق حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية

المبحث الثالث: ضوابط تشكيل لجان المراجعة في التشريع الجزائري

الفصل الرابع
الإطار التنظيمي والمؤسساتي للرقابة على جودة التدقيق ولجان المراجعة في الجزائر

تمهيد:

سنعرج في هذا الفصل إلى تناول أهم الخيارات التي اتبعتها الجزائر بهدف تطوير مهنة التدقيق، من خلال سن جملة من القوانين والنصوص التنظيمية التي تضمنت أهم الضوابط المعتمدة لضمان جودة التدقيق والرقابة الفعالة عليها. إضافة إلى آليات دعم تطبيق حوكمة الشركات وضوابط تشكيل لجان المراجعة في المؤسسات الاقتصادية ذلك من خلال المباحث التالية:

- المبحث الأول: ضوابط جودة التدقيق والرقابة عليها في التشريع الجزائري.
- المبحث الثاني: آليات دعم تطبيق حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية.
- المبحث الثالث: ضوابط تشكيل لجان المراجعة في التشريع الجزائري.

المبحث الأول: ضوابط جودة التدقيق والرقابة عليها في التشريع الجزائري

بعد الإصلاحات التي قامت بها الجزائر في المجال المحاسبي من خلال الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المالي المحاسبي والاتجاه نحو التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة نتيجة للتطورات التي عرفتها الساحة المحاسبية، فضلا عن التوجه نحو الاقتصاد المفتوح من خلال اعتماد الاقتصاد الحر والرغبة في الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، بات من الضروري النظر في الميادين والمهن الأخرى والتفكير في إصلاحها من بينها مهنة التدقيق التي تعتبر مهنة ملازمة لمهنة المحاسبة، كل هذه التغييرات جعلت مهنة التدقيق في الجزائر تعرف العديد من المنعرجات والتطورات الكبيرة من أهمها صدور القانون 10-01 إضافة إلى مجموعة النصوص القانونية والتنظيمية المرافقة له التي تضمنت مختلف الضوابط والمعايير التي تهدف إلى توفير أدنى شروط العمل الضرورية من أجل ضمان جودة أداء عمل مكاتب التدقيق، وللتأكد من مدى توافق أداء مكاتب التدقيق مع هذه الضوابط تم اعتماد أساليب للرقابة على جودة التدقيق التي سنتعرف عليها من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول: ضوابط الجودة المرتبطة بمكتب التدقيق

1. **شروط المكتب:** من أجل تحسين ظروف العمل داخل مكاتب التدقيق ولتوفير المتطلبات الضرورية لتحسين الأداء وجودة عمليات التدقيق قام المشرع الجزائري بإصدار مجموعة من الشروط التي لابد على مكاتب التدقيق الالتزام والاقتداء بها والتي تم إدراجها ضمن المرسوم التنفيذي 11-31 المؤرخ في 2011/01/27 كما يلي:[1]

[1] المرسوم التنفيذي 11-31 المؤرخ في 2011/01/27 **المتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، 2011، ص ص 22-23.

- يلزم المترشح لممارسة مهنة محافظ الحسابات بإثبات وجود محل مهني عند طلب إيداع طلب التسجيل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، يمكن أن يكون المحل مستأجرا أو ملكا للمهني على ألا تقل فترة الإيجار عن سنة.
- يجب توفر شروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات في المحل والتي تسمح للمهني بتنفيذ مهامه في أحسن الظروف.
- يجب على المترشح للمهنة أن يرفق بملف طلب التسجيل في الجدول نسخة من عقد الملكية أو عقد إيجار المحل المهني وكذا محضر معاينة إثبات يعده المحضر القضائي.
- يخضع كل تغيير في العنوان المهني لنفس الشروط السابقة.

2. **طريقة تحديد الأتعاب:** في مجال تحديد الأتعاب حرصت التشريعات في الجزائر على تخصيص القرار المؤرخ في 1994/11/07 الذي يتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات والذي حدد نظام الأجور وذلك من خلال نص المادة " يتقاضى محافظوا الحسابات أتعابا عن الأعمال التي ينجزونها خلال السنة المالية في إطار مهامهم العادية مع احترام العنايات المهنية ويحسب مبلغها حسب السلم الملحق بهذا القرار".[1]

كما حددت المادة 37 من القانون 10-01 على أنه: " تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته". كما اشترطت نفس المادة ضمن الفقرتين الثانية والثالثة أنه لا يمكن أن يتلقى أي امتياز آخر من غير هذه الأتعاب وأنه لا يمكن بأي حال من الأحوال أن تحسب هذه الأتعاب على أساس النتائج المالية المحققة في الشركة.[2]فحرصت هذه المادة ضمن هذا القانون على تحديد أتعاب محافظ الحسابات مع ضمان ألا تكون هذه الأخيرة منخفضة أو مرتفعة إلى مستوى غير موافق لخدمات التدقيق المقدمة حفاظا على استقلالية محافظ الحسابات من جهة وضمانا لأداء المهنة بجودة عالية من جهة أخرى.

3. **طريقة تعيين المدقق:** نصت أحكام المادة 26 على أنه: "تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا وعلى أساس دفتر الشروط محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية".[3] حيث أنه يتم تعيين محافظ الحسابات طبقا لهذه المادة عن طريق شروط تأهيل ومعايير تحددها الشركة محل التدقيق لضمان جودة الخدمات المتحصل عليها والتي تكون أولى اعتباراتها سمعة المكتب. كما أضاف المرسوم التنفيذي 11-32 المؤرخ في 2011/01/27 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات عدة اعتبارات أخرى أدرجها ضمن مادته الرابعة كما يلي " بتقديم نموذج لرسالة الترشح والتصريح الشرفي الذي يبين وضعية الاستقلالية اتجاه الكيان، نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة المؤهلات والإمكانيات المهنية والتقنية".[4] فتعتبر هذه الوثائق مرآة محافظ الحسابات التي تظهر أي فعل من الأفعال التي يكون قد ارتكبها وتخل بأخلاقيات المهنة والتي تصب في إطار سمعة مكتب التدقيق والتي تعتبر من العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والتي سعى المشرع إلى تعزيزها من خلال هذه المادة.

---

[1] القرار المؤرخ في 1994/11/07 **المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات**، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 14، 1995، ص 33.

[2] القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 **المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 42، 2010، ص 8.

[3] المرجع نفسه، ص 7.

[4] المرسوم التنفيذي 11- 32 المؤرخ في 2011/01/27 **المتعلق بتعيين محافظي الحسابات**، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 7، 2011، ص 23.

4. **مدة ارتباط مكتب التدقيق مع الشركة محل التدقيق:** لقد تم تحديد هذه المدة في المادة 27 من القانون 10-01 التي نصت على أنه " تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث سنوات".[1] كما أكدت الفقرة الثالثة من نفس المادة أنه لا يجري تجديد عهدة محافظ الحسابات في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة خلال سنتين ماليتين متتاليتين. بحيث حرص المشرع الجزائري على ضبط فترة تعاقد محافظ الحسابات حتى لا تكون طويلة بحيث تؤثر على استقلاليته وبالتالي نقص جدية إجراءات التدقيق والتي تنعكس على جودة الخدمات ولا قصيرة بحيث تكون احتمالات فشل عملية التدقيق مرتفعة الأمر الذي ينعكس سلبا كذلك على جودة التدقيق.

المطلب الثاني: ضوابط الجودة المرتبطة بالمدقق

1. **استقلالية المدقق وفريق عمله:** إن مظاهر الاستقلالية التي سعت القوانين الجزائرية لإضفائها على محافظ الحسابات تظهر جليا من خلال مضامين النصوص القانونية والتي يمكن تقسيمها كما تم التطرق لها في الفصل الأول إلى شقين كما يلي:

- **استقلالية المظهر:** في ظل الإصلاحات التي تبنتها الجزائر من أجل النهوض بالمهنة وتحسين نوعية خدماتها تم إعادة تعريف المعايير المهنية الواجب الالتزام بها وذلك من خلال الشروط التي تم سنها ضمن القانون 10-01 وكانت أولها المظاهر التي تهدد الاستقلالية وذلك من خلال إدراجه ضمن الفصل التاسع لحالات التنافي والموانع والتي خصص لها المواد من 64 إلى 74 وذلك لتحقيق ممارسة مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بكل استقلالية فكرية وأخلاقية. كما عززت هذه الاستقلالية عن طريق نص المادة 34 من نفس القانون " يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهامه هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري"[2] وذلك من أجل تجنب كل أنواع الضغوطات التي يمكن أن تمارس على محافظ الحسابات عند تأديته لمهامه والتي تهدد استقلاليته بهدف ضمان الحصول على جودة عالية لخدمات التدقيق.

كما تظهر جوانب هذه الاستقلالية من خلال أحكام القانون التجاري ضمن المادة 715 مكرر 6 الذي تضمن حالات لا يجوز تعيين محافظ للحسابات ضمانا للاستقلالية التي أدرجها في:[3]

- الأقارب والأصهار لغاية الدرجة الرابعة بما في ذلك القائمين بالإدارة.
- القائمون بالإدارة الذين يمتلكون عشر (10/1) رأسمال الشركة.
- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو الذين منحتهم الشركة أجرة من أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.
- أزواج الأشخاص الذين تحصلوا بحكم نشاط دائم على أجرة إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين.

نلاحظ من خلال القراءة لهذه القوانين حرص المشرع الجزائري على الحفاظ على معيار الاستقلالية والتي تمثل عاملا رئيسيا لتقديم خدمات تدقيق ذات جودة عالية وذلك من خلال الكشف عن الأخطاء والمخالفات التي يمكن أن ترتكب أثناء تأدية المهنة.

- **استقلالية الذهن:** تم الإشارة إلى هذه الاستقلالية ضمنيا في المادة الرابعة من المرسوم التنفيذي 96-136 المؤرخ في 1996/04/14 المتضمن قانون أخلاقيات المهنة إلى أنه: "يجب على المهني أن ينفذ بعناية

[1] القانون 10-01 مرجع سابق، ص 7.
[2] القانون 10-01، مرجع سابق، ص 8.
[3] القانون التجاري، مرجع سابق، ص 128.

طبقا للمقاييس المهنية كل الأعمال الضرورية مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد الأخلاقية المهنية".[1] فركز المشرع الجزائري على مبدأ الحياد ضمن هذه المادة وذلك عن طريق الابتعاد عن كل التأثيرات والضغوط التي تضعف الحكم المهني والإخلاص في أداء مهامه وملازمة الشرعية المطلوبة. ومن بين الإصلاحات التي جاءت في هذا السياق هو مدونة أخلاقيات مهنة محافظ الحسابات التي صدرت في أكتوبر من عام 2015م من طرف المجلس الوطني للمحاسبة حيث ركزت على الاستقلالية ضمن المادة الثانية "يجب على عضو الغرفة التحلي بأقصى قدر من السرية والاستقلالية في ممارسة مهامه والالتزام بها في الحياة الخاصة والمهنية وتجنب أي عمل من شأنه تشويه سمعة القيم التالية: المهارات المهنية والكفاءة، الموضوعية، السلامة، السرية والسلوك المهني".[2] وهو نفس ما أشارت إليه المادة الثالثة من القانون 10-01 من خلال إلزام محافظي الحسابات بممارسة مهامهم بكل استقلالية ونزاهة.

2. **الخبرة والكفاءة المهنية:** لقد تم تحديد الكفاءة المهنية في القوانين الجزائرية بالمؤهلات العلمية الواجب توافرها في محافظي الحسابات لأداء مهامهم بأعلى مستويات الجودة وأشار القانون 10-01 لهذه المؤهلات في مادته الثامنة أنه: "من أجل مزاولة مهنة محافظ الحسابات يجب أن يكون الشخص حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معادلة معترف بها، وأن يكون معتمدا من طرف الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات".[3] كما تناولت الفقرة الثانية من نفس المادة أن هذه الشهادة تمنح من معهد التعليم المتخصص التابع لوزارة المالية أو المعاهد المعتمدة من طرفه، وذلك بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين على شهادة جامعية في الاختصاص.
3. **التعليم والتدريب المهني:** لقد حرصت البيئة التشريعية الجزائرية على توفير تعليم مناسب لممارسي مهنة التدقيق وذلك من خلال إنشاء لجنة التكوين التي تعتبر من اللجان المتساوية الأعضاء المنبثقة عن المجلس الوطني للمحاسبة والتي تكون مسؤولة طبقا للمادة 20 من المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 2011/01/27 المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره عن:[4]
   - إعداد طرق العمل فيما يخص مجال التكوين.
   - دراسة ملفات المشاركة في التربصات.
   - ضمان المتابعة الدائمة للتربصات.
   - توجيه المتربصين إلى المكاتب المحاسبية المعتمدة.
   - تسليم شهادة نهاية التربص.
   - تحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية.
   - التعاون مع هياكل التكوين الأخرى والمعاهد المتخصصة في مختلف مجالات المحاسبة.
   - المشاركة في تعيين لجان الامتحان لكل أنواع التكوين.
   - تنظيم ملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات وورشات عمل في مختلف ميادين المحاسبة والتدقيق.

   من خلال هذه المهام المسندة للجنة التكوين يتم ضمان جودة خدمات مهنة التدقيق ومواكبة مختلف التطورات التي تحدث على الساحة العالمية الأمر الذي يؤدي إلى الارتقاء بمستوى المهنة.

---

[1] المرسوم التنفيذي 96-136 المؤرخ في 1996/04/15 **المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، 1996، ص 5.

[2] Conseil National de La Comptabilité, **Code De Déontologie de La Profession de Commissaire Aux Comptes**, Ministère Des Finances, Alger, 2015, P 2.

[3] القانون 10-01، مرجع سابق، ص 5.

[4] المرسوم التنفيذي 11- 24 المؤرخ في 2011/01/27 **الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره**، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 7، 2011، ص ص 6-7.

كما نصت مدونة أخلاقيات المهنة (أكتوبر 2015م) على شرط الكفاءة والتدريب من خلال المادة الثالثة على أنه: "عضو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات يجب أن تكون لديه المعرفة اللازمة لأداء مهامه من الناحية النظرية والعملية ويحافظ على مستوى عال من الكفاءة لاسيما من خلال تحديث معرفته بانتظام والمشاركة في برامج التدريب وأنه يضمن أن موظفيه لديهم المهارات المناسبة للأداء السليم للمهام الموكلة لهم ويضمن إتباع تدريبهم".[1]

ومن خلال تخصيص مراسيم تنفيذية لهذا الشأن نظمت الجزائر إطارا فعالا للتكوين والتربص حرصا منها على رفع كفاءة وخبرة المهنيين، فتم إنشاء معهد متخصص لمهنة المحاسبة بموجب المرسوم التنفيذي 12-288 المؤرخ في 2012/07/21 الذي يكلف بضمان التكوين المتخصص للحصول على شهادة محافظ الحسابات، فيتم الالتحاق بهذا المعهد عن طريق مسابقة على أساس الاختبارات الكتابية للقبول الأولي واختبارات شفوية للقبول النهائي، ويتابع الطلبة المقبولين دورة تكوينية لمدة سنتين تتوج بشهادة الدراسات العليا للمحاسبة والتدقيق ومن ثم يتابع الطلبة تربص مهني نظامي لمدة سنتين وكمرحلة أخيرة تنظم امتحانات نهائية للحصول على شهادة محافظ الحسابات.[2]

4. الالتزام بأخلاقيات المهنة:

لقد أثبتت الكثير من الدراسات أن التزام المدقق بآداب وقواعد السلوك المهني له تأثير إيجابي على جودة عملية التدقيق الأمر الذي جعل الحكومة الجزائرية تبذل جهودا معتبرة لإرساء هذه الآداب والسلوكيات الأخلاقية وذلك من خلال إصدار المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 1996/04/15 والذي تضمن قانون أخلاقيات المهن الثلاث بصفة عامة وفي خضم الإصلاحات التي انتهجتها الجزائر للارتقاء بالمهنة من خلال إنشاء هيئات مستقلة لكل مهنة من المهن السابقة الذكر، قامت كل هيئة بإصدار مدونة أخلاقيات المهنة الخاصة بها تحديثا للمرسوم 96-136، حيث أصدرت الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات عام 2015م مدونة أخلاقيات مهنة محافظ الحسابات والتي نظمت حقوق وواجبات المدقق في الجزائر وكان الهدف من ذلك هو كسب ثقة المجتمع في جودة الخدمات المقدمة، فتناول ضمن فصله الأول الالتزامات العامة للمهني والتي حددت بالموضوعية، السرية، الكفاءة المهنية و السلوك المهني، وفي نفس الصدد تضمن الفصل الثاني التزامات محافظي الحسابات في علاقاته مع الغرفة الوطنية أي مع الهيئة المنظمة للمهنة ومع المجلس الوطني للمحاسبة في حين تطرق الفصل الثالث إلى التزامات محافظ الحسابات في علاقته مع نظراءه من خلال بعث روح الأخوة والتضامن والصدق بينهم ومن زاوية أخرى تضمن في شقه الثاني مختلف حقوق محافظ الحسابات عند أداء مهامه.

5. المسؤولية القانونية للمدقق:

يمارس المدقق في الجزائر وفي كل دول العالم مهمته ومهنته التي يستفيد منها عدة أطراف داخلية وخارجية ومتضاربة المصالح في إطار من المسؤوليات التي يتوجب عليه احترامها والاقتداء بها وفي حالة الإخلال بها يكون عرضة لعقوبات تقررها القوانين والتشريعات المهنية، ولقد اهتم المشرع الجزائري بمهنة التدقيق وبمختلف المسؤوليات التي يتعين على المدقق تحملها والمخالفات والأخطاء التي يمكن أن يرتكبها أثناء أداءه لمهامه والعقوبات المسلطة عليه وذلك من خلال المرسوم التنفيذي 13-10 المؤرخ في 2013/01/13 الذي تناول أهم الجوانب المفاهيمية لمسؤولية المدقق بتحديد درجة

---

[1] Code De Déontologie de La Profession de Commissaire Aux Comptes, Op. Cit., P 2.

[2] القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2012/05/24 **الذي يعين مراكز الامتحان ويحدد الكيفيات العملية للامتحان النهائي للحصول على شهادة الخبير المحاسب وكذا تشكيلة لجنة المداولات**، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 14، 2013، ص 23.

الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها.

وتنشأ المسؤولية التأديبية نتيجة لكل تقصير في القواعد المهنية عند ممارسة وظيفة التدقيق والتي تناولها المرسوم التنفيذي السابق الذكر ضمن المادة الثانية " يشكل خطأ مهنيا يعرض لعقوبة تأديبية كل تقصير في احترام قواعد الواجبات المهنية والأخلاقية وكل إهمال صادر عن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، عن شخص طبيعي أو شركة مسجلة في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وتعرض الأخطاء المهنية المذكورة أعلاه أمام لجنة الانضباط والتحكيم للمجلس الوطني للمحاسبة".[1] وهوما أشارت له المادة 63 من القانون 10-01. كما تضمنت المادة الخامسة من نفس المرسوم درجة الأخطاء المهنية والعقوبات الموافقة لها وفق ترتيب تصاعدي، أما المواد 6-9 على التوالي حددت أنواع الأخطاء المهنية الموافقة لكل درجة والتي صنفت إلى أربعة درجات.

أما المسؤولية المدنية للمدقق فتقوم بمجرد توفر ثلاثة أركان أساسية تتمحور حول ارتكاب خطأ أو تقصير وإهمال أثناء تأدية مهام التدقيق، وقوع الضرر نتيجة لإهمال مس الغير والركن الثالث يتمثل في وجود علاقة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وإهمال المدقق، وبالنسبة لهذا النوع من المسؤولية ليس له حكم في القانون المنظم للمهنة في الجزائر ولقد أشير له بصفة سطحية ضمن المادة 61 من القانون 10-01 " يعد محافظ الحسابات مسؤولا اتجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه".[2] كما أكد على هذه المسؤولية ضمن نص المادة 59 أنه: "يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج".

ولقد أشارت المادة 62 إلى المسؤولية الجزائية حيث نصت على أنه: "يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني".[3] وتتمثل هذه المسؤولية في ارتكاب خطأ يتعدى الشركة إلى الإضرار بالمجتمع ووفق قانون العقوبات يتم تحديد العقوبة المناسبة.

المطلب الثالث: ضوابط الجودة المتعلقة بعملية التدقيق

1. **دليل ملف عمل محافظ الحسابات:** كجزء من تنفيذ ووضع إطار لتحسين الجودة وضع المجلس الوطني للمحاسبة تحت تصرف محافظي الحسابات دليل نموذجي للعمل يسمح له:[4]
   - أن يتوافق في مساره مع المعايير المهنية المعمول بها.
   - الحصول على مصدر دائم للمعلومات التي تكون ذات طبيعة دائمة عن الشركة محل التدقيق طوال مدة التكليف.
   - هيكلة مساره التدقيقي ولضمان اجتماع وتوفر جميع العناصر الضرورية لتكوين الرأي حول كل الحسابات السنوية الخاضعة للفحص.
   - الإشراف على العمل الذي يقوم به المساعدون.

---

[1] المرسوم التنفيذي 13-10 المؤرخ في 2013/01/13 **الذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها**، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 3، 2013، ص 18.

[2] القانون 10-01، مرجع سابق، ص 10.

[3] المرجع نفسه.

[4] Conseil National de La Comptabilité, Commission Contrôle Qualité, **Dossier De Travail du Commissaire Aux Comptes**, Ministère des finances, Alger, 2019, P4.

- الاحتفاظ وتقديم إن لزم الأمر مختلف التبريرات للأعمال المنجزة والمتطلبات والوسائل المستخدمة من أجل تكوين الرأي حول درجة انتظام وصدق الحسابات السنوية.

حيث تتطلب الطبيعة الدائمة لمهمة التدقيق الاحتفاظ بملف العمل الذي يكون ضروريا ولا يمكن الاستغناء عنه لبذل العناية الواجبة. فمن خلال هذا الدليل تم رسم طريق موحد الذي يتم من خلاله توجيه المدققين لأداء عملهم وفقا للمتطلبات المهنية والأخلاقية وعلى أحسن وجه.

2. المعايير الجزائرية للتدقيق:

في ظل الإصلاحات الجزائرية، قام المجلس الوطني للمحاسبة بالموافقة تدريجيا بإصدار معايير التدقيق الجزائرية والتي تبلورت فكرتها عام 2011م وتم إصدارها في حزمة مقررات ابتداء من عام 2016م وهذا رغبة في التحسين من أداء ممتهني المهنة وبغية تطويرها فتعتبر هذه المعايير أهم ما أصدره المشرع لتعزيز جودة التدقيق بحيث استهدفت هذه المعايير تدقيق الكشوف المالية وذلك على جميع أشكال مهام التدقيق القانونية كانت أم تعاقدية. وقد وصل عدد هذه المعايير إلى غاية الآن 18 معيار عبر أربعة إصدارات شمل كل إصدار منها 4 معايير محلية كما يلي:

- الإصدار الأول ضمن المقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق:[1]
  - المعيار 210 اتفاق حول أحكام مهام التدقيق.
  - المعيار 505 التأكيدات الخارجية.
  - المعيار 560 أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة.
  - المعيار 580 التصريحات الكتابية.
- الإصدار الثاني ضمن المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق:[2]
  - المعيار 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية.
  - المعيار 500 العناصر المقنعة.
  - المعيار 510 مهام التدقيق الأولية الأرصدة الافتتاحية.
  - المعيار 700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية.
- الإصدار الثالث ضمن المقرر رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15 والمتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق:[3]
  - المعيار 520 الإجراءات التحليلية.
  - المعيار 570 استمرارية الاستغلال.
  - المعيار 610 أعمال المدققين الداخليين.
  - المعيار 620 استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق.
- الإصدار الرابع ضمن المقرر رقم 77 المؤرخ في 2018/09/24 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق:[4]
  - المعيار 230 وثائق التدقيق.
  - المعيار 501 العناصر المقنعة اعتبارات خاصة.

[1] المقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04 **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق**، وزارة المالية،2016.
[2] المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11 **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق**، وزارة المالية، 2016.
[3] المقرر رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15 **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق**، وزارة المالية، 2017.
[4] المقرر رقم 77 المؤرخ في 2018/09/24 **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق**، وزارة المالية، 2018.

- المعيار 530 السبر في التدقيق.
- المعيار 540 تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به.

مما لا شك فيه أن التزام محافظ الحسابات بهذه المعايير والتي تعتبر بمثابة الإطار المرجعي سيساهم بشكل كبير في تحسين جودة التدقيق وذلك لعدة اعتبارات:

- أن هذه المعايير الجزائرية تعتبر مرجعا ودليلا يسترشد به المدقق عند أداءه لمهامه لضمان سيره في الاتجاه الصحيح فهي بمثابة خطوط توجيهية حديثة للمهن.
- تساهم في التقليل من الأخطاء عند تدقيق القوائم المالية.
- تعمل على تحسين جودة التقارير التي يصدرها المدقق وذلك لإضفاء المصداقية والموضوعية.
- حل المشاكل التي قد يواجهها المدقق أثناء عمله وإزالة أي لبس أو غموض من شأنه أن يحد من تحقيقه لأهدافه وبالتالي التقليل من جودة أعماله.
- الرفع من مستوى المهنة في الجزائر من خلال الحرص على تحسين مخرجاتها بما يواكب الدول المتقدمة.

تأسيسا على ما تم ذكره تعتبر المعايير الجزائرية بمثابة قفزة نوعية في مجال التدقيق بالجزائر لسعيها لتنظيم المهنة وتهيئة الواقع والبيئة الجزائرية وتكييفها لتبني المعايير الدولية للتدقيق وعلاوة عن ذلك مشاركة هذه المعايير في تدعيم وتعزيز القانون 10-01 والمراسيم التابعة له بحيث تضمنت أغلب متطلباته، فضلا عن معالجتها لبعض الجوانب الغائبة فيه كمعالجة التصريحات الكتابية، الأحداث اللاحقة الأرصدة الافتتاحية وما إلى غير ذلك، وكذلك كونها معايير تتسم بالتطور المستمر الذي يتماشى مع المستجدات عكس القوانين التنظيمية للمهنة التي تتسم بالجمود النسبي. كما تجدر الإشارة إلى أن الواقع الجزائري يفتقد لعدة آليات وميكانيزمات تحرص على تجسيد معايير التدقيق على الساحة الميدانية فضلا عن عدة عراقيل تواجه تعميمها وتحديات الالتزام بها المتمثلة في:

- غياب النصوص التشريعية التي تدل أن المدقق الخارجي مجبر على تطبيق هذه المعايير فيتم اللجوء إليها اختيارا بمجرد اجتهاد مهني.
- التأخر في إصدار بقية المعايير مقارنة بدول العالم بحيث لم ترى بقية المعايير النور لحد الآن، الأمر الذي يخلق مشكلة غياب مرشد موحد ومتكامل يتم الاقتداء به. بالنظر لارتباط تطبيق بعض المعايير بمعايير أخرى ذات العلاقة والتي لم تصدر بعد يجعل من الصعب تطبيقها على أرض الواقع.
- إصدار معايير التدقيق في الجزائر اعتمد على مبدأ الأهمية النسبية في حين إصدار المعايير الدولية للتدقيق مبوبة وفقا لمراحل عملية التدقيق.
- عدم إعطاء الأولوية في الإصدار للمعيار الأول رقم 200 ليوضع حيز التنفيذ لارتباطه بالأهداف العامة للمدقق المستقل وأداء التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق.
- غياب التحيين المستمر للمعايير الجزائرية للتدقيق موازاة بما تعرفه المعايير الدولية من تعديلات وذلك بهدف التأكد من مواكبتها لاحتياجات جودة التدقيق.
- قلة الملتقيات والدوريات في الجزائر التي تسعى إلى تحسين ممارستها على المستوى الإجرائي.
- غياب هيئة تتلقى مشاكل وصعوبات تطبيق هذه المعايير من طرف ممتهني المهنة والتي يمكن أن تعترضهم عند أداء عملهم.

3. معايير تقارير محافظ الحسابات:

تتضمن هذه المعايير الشروط التي يجب على المدقق التقيد بها أثناء إصداره لتقاريره وتأسيسا على ذلك صدر المرسوم التنفيذي 11-202 المؤرخ في 2011/05/26 الذي خصص مادته الثانية لهذه المعايير المتمثلة في:[1]

- معيار المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر.
- معيار المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة.
- معيار حول الاتفاقيات المنظمة.
- معيار حول تفاصيل أعلى خمسة (5) تعويضات.
- معيار حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
- معيار حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصة الاجتماعية.
- معيار حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- معيار حول استمرارية الاستغلال.
- معيار يتعلق بحيازة أسهم كضمان.
- معيار يتعلق بعملية رفع رأس المال.
- معيار يتعلق بعملية خفض رأس المال.
- معيار يتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى.
- معيار يتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم.
- معيار يتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم.
- معيار يتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

كما تضمنت نفس المادة أن محتوى كل معيار من هذه المعايير سيتم تحديده بموجب قرار من وزارة المالية وبالفعل عام 2013م تم إصدار قرار مؤرخ في 2013/07/24 لتحديد المعايير التي يتعين على المدقق الاقتداء بها عند إعداده لتقاريره في إطار ممارسة مهمته بحيث تضمن الملحق المرفق بهذا القرار هذه الأخيرة بشكل تفصيلي، وتلاه فيما بعد القرار المؤرخ في 2014/01/12 الذي يحدد كيفية تسليم تقارير محافظ الحسابات، وهذا إن دل على شيء إنما يدل على محاولة وحرص المشرع الجزائري على تحسين جودة التدقيق من خلال وضع أهم ميكانيزمات المنظمة لعملية إعداد التقارير التي تعتبر ذات قيمة إخبارية مهمة وإلزام العمل بها قانونا، وهنا من المهم التنويه إلى أن المشرع قد ركز على أهم الجوانب المتعلقة بإعدادها سواء الجانب الشكلي أم جانب المحتوى ضمانا لجودة المنتج النهائي لعملية التدقيق.

إن جودة مضمون تقارير محافظ الحسابات ترتبط بمدى كفاءة ومؤهل هذا الأخير والتي تتلخص في المعايير العامة والتي سبق وأن تم التطرق لها، فضلا عن معايير العمل الميداني التي تمت الإشارة إليها ضمن أحكام المادة 35 من القانون 10-01 التي تنص " مع مراعاة معايير التدقيق والواجبات المهنية الموافق عليها من الوزير المكلف بالمالية، يحدد محافظ الحسابات مدى وكيفيات أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه".[2] فحرص المشرع

---

[1] المرسوم التنفيذي 11-202 المؤرخ في 2011/05/26 **الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها،** الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 30،2011، ص 19.

[2] القانون 10-01، مرجع سابق، ص 8.

من خلال هذه المادة الالتزام والتقيد بالمعايير الملائمة لأجل ضبط منهجية العمل من تخطيط له وفهم للشركة ونظام الرقابة الداخلية وكل ذلك لضمان جودة أعمال التدقيق.

وبذلك فإن المشرع الجزائري قد حرص من خلال الضوابط والمعايير السابقة إلى توفير أدنى شروط العمل الضرورية من أجل ضمان جودة أداء عمل مكاتب التدقيق. وللتأكد من مدى توافق أداء مكاتب التدقيق مع هذه الضوابط تم اعتماد أساليب للرقابة على جودة التدقيق.

المطلب الرابع: ضوابط الرقابة على جودة التدقيق

في إطار العمل على تعزيز وتطوير مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر وتحسين جودة خدماتها وتفعيل الرقابة عليها جاءت مبادرة استحداث لجنة مراقبة النوعية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة في بموجب القانون 10-01 التي حددت مهامها الأساسية في المرسوم 11-24 المؤرخ في 2011/01/27 لسنة 2011، تتمثل هذه المهام في:

- تطوير أساليب العمل من حيث جودة الخدمات.
- إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية بشأن الجودة.
- ضمان جودة عمليات تدقيق الحسابات الموكلة إلى المهنيين في مجال المحاسبة.
- وضع معايير لتنظيم وإدارة المكاتب.
- وضع إجراءات لضمان ضوابط جودة خدمات المكاتب.
- ضمان متابعة الامتثال لقواعد الاستقلالية وأخلاقيات المهنة.
- وضع قائمة للمدققين المختارين من بين المهنيين بغرض ضمان مهام مراقبة الجودة.
- تنظيم ندوات دراسية عن الجودة الفنية للعمل والسلوك الأخلاقي الذي ينبغي أن يتحلى به المهنيون.

هذا؛ إضافة إلى إصدار دليلي رقابة الجودة على مكاتب مهني المحاسبة اللذان بموجبهما تم اعتماد نوعين من الرقابة؛ الرقابة الذاتية ورقابة لجنة مراقبة النوعية.

1. الرقابة الذاتية لمكاتب التدقيق (الرقابة الداخلية):

في إطار الرقابة على جودة مكاتب المهنيين، قامت لجنة مراقبة النوعية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة في 2021/03/22 بإصدار دليل للرقابة الذاتية،[1] هذه الأخيرة التي تعتبر أسلوب من أساليب الرقابة الداخلية على جودة المكتب الذي تعتمد عليه أغلب الدول المتقدمة، ومما لا شك فيه أن الجزائر كسائر الدول الحريصة على جودة أعمال المحاسبة والتدقيق وبهدف الرقي بالمهنة خصصت دليلا بأكمله لهذا الأسلوب ضمانا لجودة خدمات المدقق ولإضفاء الثقة في الرأي الذي يبديه.

1.1. مفهوم الرقابة الذاتية والمكلف بها:

لقد نص دليل الرقابة الذاتية على أن الرقابة الذاتية هي القدرة على ضمان الرقابة من طرف المهني الممارس نفسه على العمل الذي أنجزه لضمان إمكانية تتبعه وتوافقه مع هدف المهمة، كما تعمل الرقابة الذاتية على التطوير المسبق لعناصر الاستجابة المناسبة بشأن القضايا الحساسة التي من المفترض أن يعالجها مراقبوا الجودة.[2] كما أضاف الدليل على أن الرقابة الذاتية مسألة عمل جماعي وعلاقة بناءة لكل فرد، والهدف من ذلك هو ضمان التنفيذ السليم للمهمة في ضوء المعايير والقواعد المعمول بها بحيث

[1] Conseil National de la Comptabilité, Commission Contrôle Qualité, **Guide D'autocontrôle Des Cabinets D'audit et Des Professionnels de la Comptabilité**, Ministère des finances, Alger, 2021.
[2] Ibid., P 2.

يشارك جميع الموظفين بشكل كامل في إجراءات الرقابة الذاتية. وتسمح هذه الأخيرة للمهني قياس جودة عمله لاكتساب الخبرة من أجل التعامل مع المهام المقبلة بمزيد من المصداقية والأمانة والمهارة.

2.1. متطلبات الرقابة الذاتية:

أشار الدليل إلى متطلبات الرقابة الذاتية التي يجب أن تتوفر لدى مكاتب التدقيق من وسائل وأدوات لازمة لمعرفة مدى الامتثال للمعايير المعمول بها على جميع مستويات مهمة التدقيق وتتلخص هذه المتطلبات في:[1]

- هيكلة المكتب من حيث الموارد المادية والبشرية (مساحة المكتب، المعدات الكافية من أثاث المكاتب وتكنلوجيا المعلومات والموظفين الأكفاء والأمانة وما إلى ذلك).
- الوثائق والمستندات المتاحة في المكتب (دليل الإجراءات وتخطيط المهمات.....إلخ).
- استراتيجية الاتصال.
- المعرفة والتحكم في المهام المتضمنة في مهمة تدقيق الحسابات.
- تطوير أداة ووسائل تكنولوجيا المعلومات.
- الصفات والمؤهلات المهنية الموجودة.
- خبرة المكتب.

3.1. الاستعداد والتنظيم للرقابة الذاتية:

بخصوص الاستعداد والتنظيم ألزمت لجنة مراقبة النوعية مكاتب التدقيق الاعتماد على:[2]

- الإطار القانوني المعمول به، وخاصة المعايير الجزائرية للتدقيق لضمان الإفصاح لمختلف الأطراف، المعايير السابقة كمرجع ضروري وأداة مرافقة لعملية التدقيق.
- تركيز اهتمام خاص على العناية الواجبة التي يتم التزام بها عن طريق أخذ العينات وتحديد مستوى المخاطر التي قد يكون لها تأثير على الرأي. الأمر الذي يسمح بالتحديد المسبق لأي استفسار محتمل يمكن طرحة من قبل مراقبي الجودة.

4.1. إلزامية ودورية الرقابة الذاتية:

اعتمد المشرع الجزائري على الأسلوب الإلزامي في تطبيق الدليل الأمر الذي يدل على حرصه لضمان الجودة المنشودة كما يتضح اعتماده في ذلك على طريقة أو الأسلوب التفاعلي للفحص أي تنفيذ عملية الرقابة الذاتية بالتوازي مع تنفيذ مهمة التدقيق أول بأول بدل أسلوب التقليدي للفحص الذي يتم بعد انتهاء المهمة.[3] وحرصا على تنفيذ الرقابة الذاتية في الوقت المناسب والملائم تركت لجنة مراقبة النوعية الحرية لمكتب التدقيق في تحديد دوريتها باعتبار أن المدقق وأعضاء فريقه أدرى بأعمالهم وبالوقت اللازم لإجراء الرقابة، وكذا تحديد عدد دوريتها وتجدر الإشارة إلى أن الدليل أكد على إمكانية إجراء تخطيط للرقابة الذاتية في حالة المكاتب التي يكون لديها حجم أعمال كبير وحساس لضمان الجودة المطلوبة.

5.1. أداة التقييم:

تضمن دليل الرقابة الذاتية نموذج لاستمارة (النموذج بالملحق 1) التي يتم استخدمها في الرقابة الذاتية للجودة تغطي هذه الاستمارة المحاور الآتية: فحص وجود الوثائق؛ الملف الدائم؛ الملف السنوي؛ نوع المصادقة؛ مبررات رفض المصادقة.

---

[1] Ibid., PP 2-3.
[2] Ibid., P 3.
[3] Ibid., PP 4-5.

6.1. توثيق أعمال الرقابة والتقرير عنها:

أولت لجنة مراقبة النوعية اهتماما لعنصر التوثيق باعتباره من أهم العناصر التي تناولتها معايير رقابة الجودة الدولية. فاستخدمت صيغة الإلزام وذلك من خلال إجبار مكاتب التدقيق على ضمان الحفاظ على المستندات الأساسية المستخدمة في عمليات التدقيق. تشمل هذه الوثائق: عناصر التحليل؛ الملاحظات؛ التوصيات وجميع المعلومات المتحصل عليها عن طريق الاستبيانات، كما أكد الدليل على أهمية الوثائق المتعلقة بتقييم منظام الرقابة الداخلية للمؤسسات محل التدقيق وأهمية في تقدير مخاطر الاختلالات الجوهرية. ويجب حفظ هذه الوثائق في ملف عمل يتم ترتيبه وتصنيفه بأكبر قدر من العناية. بحث أن التوثيق المناسب يوفر دليلا على أن كل مطلب من متطلبات الرقابة الذاتية يعمل بشكل ملائم ومن ثم أن التوثيق فهو يسمح لمراقبوا الجودة الخارجيين بتقييم امتثال المكتب للمعايير المعمول بها. كما جاء في ختام هذا الدليل أن الانتهاء من الرقابة الذاتية يتم من خلال تقديم تقرير موجز عن عملية الرقابة الذاتية مع تسليط الضوء على جميع المعلومات التي تعطي صورة صادقة عن الامكانيات الحقيقية لمكتب التدقيق من حيث التقدم والتطوير.[1]

بعد تفحص المتطلبات التي أتى بها الدليل الجزائري للرقابة الذاتية ومقارنتها مع العناصر التي تم عرضها في معيار رقابة الجودة يمكن إدراج الملاحظات الآتية:

- تناول معايير رقابة الجودة عنصر الرقابة المسمى المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة؛ المتمثلة في الاستقلالية، الأمانة والموضوعية بشيء من التفصيل، في حين اقتصر الدليل الجزائري للرقابة الذاتية على تسمية الصفات والمؤهلات المهنية القائمة دون تحديد هذه الصفات فترك المجال مفتوح الأمر الذي يدل على ضرورة الالتزام بآداب وسلوك أخلاقيات المهنة بأكملها، وكمثال للإجراء أدرج هذا الدليل نموذج استبيان الاستقلالية التي يتعين على أفراد مكتب التدقيق الإجابة عليه ضمن عنوان (B-1-Independance).
- بالنسبة للعنصر الذي ورد تحت مسمى الموارد البشرية في معيار رقابة الجودة تناول سياسات وإجراءات عديدة لتوفير تأكيد مناسب بأن مهام التدقيق تتم بجودة عالية منها: الكفاءة، التدريب، المهارة الفنية والتعليم المستمر والتطوير المهني ومختلف المؤهلات اللازمة للوفاء بمسؤولياتهم. أما دليل الرقابة الذاتية فنجده قد تطرق إلى عنصرين فقط منها اللذان ينصبان في نفس الموضوع، والذي حددهما في المهارة التحكم في مهام تدقيق الحسابات وكذا خبرة المكتب. وهو بذلك قد أغفل معيار التدريب والتعليم المستمر والمسائل المتعلقة بالأفراد، أما فيما يخص مثال للإجراء الذي يتعين اتخاذه لهذا المطلبين فهو عبارة عن التقييم الخاص بالأفراد عن طريق استبيان دليل الرقابة الذاتية الذي تم إدراجه ضمن العنصر (C-1-1).
- أما فيما يخص عنصر القبول والاستمرار في مراجعة العملاء لعملية التدقيق الوارد في معيار رقابة الجودة فلم يتناوله الدليل الجزائري، على الرغم من أن هذا العنصر يعتبر من أهم متطلبات رقابة الجودة كونه يؤثر على بقية العناصر الأخرى. بحيث أن السياسات والإجراءات الموضوعة في هذا الإطار تقلل خطر الارتباط بعملاء يفتقرون للنزاهة الأمر الذي يجنب مكتب التدقيق عدة مشاكل مستقبلا.
- العنصر الذي اعتمد في معيار رقابة الجودة تحت تسمية تنفيذ عملية التدقيق قد تناوله الدليل الجزائري ضمن عدة نقاط التي خصصت لها أغلب أجزاء استبيان الدليل الجزائري بداية من قبول المهمة إلى غاية إعداد التقرير.

[1] Ibid., P 6.

- العنصر المسمى المتابعة والمراقبة الذي يعتبر من العناصر المهمة التي بفضلها يتم تقييم إجراءات رقابة الجودة ومتابعتها من أجل تحديد أوجه القصور وتحديد ما إذا كانت هناك حاجة لإجراء آخر. وعلى الرغم من أهميته الكبيرة إلا أن لجنة مراقبة النوعية اغفلته ولم تدرجه ضمن متطلبات الرقابة الذاتية، ونتيجة لذلك ستبقى متطلبات الرقابة الذاتية ناقصة دون هذا العنصر ومعرضة للأداء غير الفعال والشكوك في مدى امتثال مكتب التدقيق لإجراءات رقابة الجودة وبصفة مستمرة دون تدارك الوضع لعدم اكتشافه بواسطة إجراءات المتابعة والمراقبة.

وفي الأخير؛ من المهم الإشارة إلى أن ما يؤخذ على الدليل الجزائري للرقابة الذاتية أنه قد اكتفى بتوكيل مهمة الرقابة الذاتية على الجودة للممارس نفسه، على خلاف ما يتم العمل به في العديد من دول العالم، التي يعتمد تطبيق أسلوب الرقابة الذاتية فيها على تشكيل لجنة أو إدارة مستقلة من العاملين في مكتب التدقيق الذين تتوفر فيهم الخبرة والاستقلالية الأمر الذي يسمح برقابة فعالة وكافية ووفق نظام رقابة داخلي لرقابة الجودة. وفي نفس الصدد فإن الدليل الجزائري تناول نوع واحد من الرقابة الذاتية التي تتم من خلال قيام كل فرد من أفراد مكتب التدقيق بالرقابة على أعماله بنفسه، في حين نجده قد أغفل النوع الثاني المتمثل في الرقابة على أعضاء فريق التدقيق بحيث يكون فيه أعضاء المستوى التنظيمي المنخفض تحت رقابة أعضاء المستوى التنظيمي الأعلى لمتابعة أعمالهم.

2. رقابة لجنة مراقبة النوعية (الرقابة الخارجية):

جاء بها دليل رقابة الجودة الصادر عن لجنة مراقبة النوعية في 2021/03/22 وذلك في شكل برنامج يطبق على ممتهني المحاسبة والتدقيق يحدد كيفية إجراء عملية الرقابة. ولقد استهل هذا الدليل بتحديد السلطة المشرفة على الرقابة، فمن حيث التسلسل الهرمي يعتبر المجلس الوطني للمحاسبة المخول الوحيد لتوجيه وضمان متابعة رقابة الجودة. وفي هذا السياق يعتمد ويصادق سنويا على برنامج الرقابة المقدم من طرف لجنة مراقبة النوعية في إطار الخطة المتعددة السنوات، ويعكس هذا البرنامج متابعة مراحل الرقابة إلى غاية إعداد التقارير الأولية والنهائية التي يتعين إخطارها للمكاتب التي تمت مراقبتها.

1.2. إلزامية ودورية رقابة الجودة:

أكد الدليل على إجبارية الرقابة بحيث لا يمكن للمكتب الذي تم تحديده أن يعترض على الرقابة الدورية وعليه أن يتعاون لتسهيل تحقيقها. وأن يقدم للمراقبين جميع المعلومات الضرورية لإنجاز مهمتهم وأية توضيحات بشأن الأسئلة التي يرغب المراقبون التعمق فيها دون التحجج بمعيار السرية المهنية.[1] وبخصوص دورية ومدة الرقابة فقد جاء في الدليل أن تحديدها يتم عن طريق الهيئة المنظمة (المجلس الوطني للمحاسبة/لجنة مراقبة النوعية) فالحد الأدنى للدورية مرة واحدة على الأقل كل 6 سنوات، وإذا لزم الأمر يجوز للمجلس الوطني للمحاسبة زيادة وتيرة الدورية وكثافة عمليات الرقابة. أما فيما يخص مدة الدورية فهي مرتبطة بحجم المكتب وإلى أنماط الوكالات التي يتكفل بها. وكل مكتب يتم برمجته للخضوع للرقابة سوف يتم إعلامه مسبقا، وكل رقابة دورية تكون محل تخطيط مسبق مع الحرص على وضع تحت تصرف المراقبين المعينين كل الأدوات الضرورية لإنجاز مهامهم.[2]

[1] Conseil National de la Comptabilité, Commission Contrôle Qualité, **Guide du Contrôle Qualité**, Ministère des finances, Alger, 2021, P 5.
[2] Ibid., P 6.

2.2. المكاتب الخاضعة للرقابة:

يتم تحديد المكاتب التي تتم مراقبتها وكيفية البدء في التخطيط لهذه المهمة على النحو الآتي:[1]

- يتم اختيار المكاتب التي ستراقب على أساس جدول ممارسي وممتهني المحاسبة والتدقيق بالنظر إلى إطارها الهيكلي، حجم أنشطتها ومجال تطورها وحجم الهيكل أساسي أيضا مما يعني مراعاة حافظة الأعمال.
- يتم إعداد برنامج رقابة الجودة على مدى ثلاث سنوات متتالية الذي يهدف إلى احترام والامتثال للدورية المحددة في النصوص التنظيمية للرقابة.
- يتم تحديث تخطيط الرقابة كل عام وذلك من أجل الأخذ بعين الاعتبار تطورات ممتهني المحاسبة والتدقيق في ممارسة مهامهم بعنوان الرقابة الدورية وفي نفس الوقت فرصة لتقييم مستوى الرقابة المحقق.
- يتم إخطار المكاتب عن طريق البريد بالفترة التي سيتم فيها تنفيذ رقابة الجودة ويتم منحها مرحلة للتحضير والتقييم الذاتي.

3.2. المكلف بالرقابة:

نص الدليل على أنه يجوز تعيين أي خبير محاسبي أو محافظ الحسابات أو محاسب معتمد مراقبا للجودة في دورة رقابة محددة، وأن المراقب المسجل في فئة مهنية لا يجوز له أن يراقب إلا مهني مسجل في نفس الفئة. ويخضع مراقبي الجودة لدورات تدريبية بشأن المبادئ الموضوعة لمهام مراقبة الجودة. ويتضمن البرنامج التدريبي القواعد والأدوات اللازمة للتعامل مع مهمة مراقبة الجودة بكل الكفاءة. كما يستوجب على مراقبي الجودة الالتزام بقواعد السرية المهنية وعليهم أن يقدموا تعهد بالامتثال لقواعد السلوك المهني، التي تتضمن: النزاهة؛ الاستقلالية؛ الموضوعية؛ الكفاءة والعناية المهنية؛ السرية؛ السلوك المهني.

هذا؛ كما لا يسمح للمراقب بمراقبة ملف الشركة التي يعمل لديها بصفته محافظ حسابات أو حتى بصفته متدخل. وقد تضمن دليل رقابة الجودة مجموعة من المتطلبات المتعلقة بالمكلفين بالرقابة وشروط تعيينهم، تتمثل في:

- **الكفاءة**: المراقبون المختارون من قبل المجلس الوطني للمحاسبة يستوجب عليهم إيفاء متطلبات مهمة الرقابة أي درجة عالية من الكفاءة والسلوك المثالي، ولا يعتمد اختيار المراقبين على الخبرة المهنية المكتسبة فحسب بل يعتمد على سلوك وأخلاقيات الشخص أيضا. وتقع على عاتق المراقبين مسؤولية الحفاظ على مستوى عال من الخبرة والكفاءة من خلال إتباع تدريب وتكوين مناسب في مجالهم المهني.
- **شروط التكليف**: عند تعيين المراقبين يأخذ في الاعتبار مجالات خبرتهم المحددة مع ضمان عدم وجود تضارب في المصالح مع المكتب المراقب، وبالنسبة للفحوصات التي يقوم بها العديد من المراقبين يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بتعيين شخص مسؤول عن التنسيق طوال مدة مهمة الرقابة، كما أن مهمة المراقب مهمة شخصية بحتة ولا يمكن تحت أي ظرف من الظروف تمثيل المراقب أو مساعدته.
- **أخلاقيات المهنة**: عند تعيينهم يطلب من المراقبين التوقيع على تعهد، يتعهدون بموجبه الامتثال بدليل رقابة الجودة هذا بالإضافة إلى آداب وأخلاقيات المهنة. كما يتعهد المراقب بإبلاغ المجلس الوطني للمحاسبة بأي حالة من حالات عدم توافق أو أي تهديد للاستقلالية والموضوعية.
- **الأتعاب**: عند تعيينهم سيتم تحديد أجر المراقبين عن الملفات الذين يتحملون مسؤوليتها وسيتم تحديد طرق منح هذه الأتعاب في الوقت المناسب (عند البداية الفعالة لأعمال الرقابة الجودة).

[1] Ibid., P 7.

4.2. التنظيم والاستعداد للرقابة؛ يتلخص في الإجراءات التالية:

- **الاتصال مع المكتب المراد مراقبته**: يتم إبلاغ المكتب المسجل في برنامج الرقابة السنوية أو الظرفية عن طريق البريد الذي يقوم بدوره بالرد في غضون 15 يوما الذي يكون مصحوبا باستمارة مملوءة من طرفه (تتضمن معلومات ذات الطابع المهني ومعلومات عامة عن المكتب)، وستسمح هذه الأخيرة بالتعرف على المكتب باعتبارها وثيقة تحضيرية يتم من خلالها تخطيط عمليات الرقابة وتنفيذها بطريقة موثوقة وعقلانية. ويتم إرجاع الاستمارة إلى المراقب في غضون 15 يوم من تاريخ استلامها ويستند النهج الأساسي للرقابة التي تتم بالاستناد على هذه المعلومات التي تشكل جوهر تحليل عوامل الخطر التي من المحتمل أن يتعرض لها المكتب لا سيما تلك التي تتعلق بعدم كفاية الطرق المستخدمة أو حالات عدم التوافق التي يتم رصدها في الهيئة.
- **الإجراءات القبلية لتنفيذ الرقابة**: تتمثل في:
  - يتعين على المراقبين بمجرد انتهاء المرحلة السابقة الحضور إلى المكاتب للاستفسار عن الظروف التي سوف يمارسون في ظلها رقابتهم.
  - يقوم المراقبون بالتعاون مع المكاتب محل المراقبة بوضع الصيغة النهائية على برنامجهم المتعلق بعمليات الرقابة التي تم الإبلاغ عن المبادئ التوجيهية الخاصة بها من قبل.
  - يتعين على مراقبي الجودة معرفة الإجراءات المعتمدة من قبل المكاتب من خلال المقابلات مع الأشخاص المسؤولين عن الإجراءات، ويتعين على المراقبين بذل العناية المهنية عند تقييم هذه الإجراءات التي تعود بالفائدة على مهمة الرقابة.
  - يتمكن المراقبون بناء على العناصر التي تم جمعها والملاحظات المسجلة من ممارسة مهام الرقابة بصدق وكفاءة وسوف يضعون الإجراءات المناسبة من خلال التحقق من التطبيق الفعال لإجراءات وسياسات المكتب على عينة من الوكالات المختارة.
  - يتم اختيار الوكالات التي ستخضع للمراقبة بطريقة ترتكز في المقام الأول على المخاطر عن طريق تحديد العناصر اللازمة التي ستجعل من الممكن الحصول على تقييم معقول للقدرة المهنية للمكتب.
- **معايير اختيار الوكالات**: عند اختيار الوكالات التي تكفل بها المكتب والتي ستشملها عملية المراقبة يجب مراعاة ما يلي:
  - استهداف القطاعات والحالات الخاصة التي تعتبر معرضة للخطر.
  - الاستناد على النهج القائم على المخاطر، وهذا بدءا من تحليل تصاريح النشاط (الميزانيات، الرأي والتحفظات....).
  - السماح بدراسة معمقة لبعض الموضوعات المتعلقة بالجوانب الاقتصادية والمالية.
  - توزيع الفحوصات على أصحاب الوكالات او الموقعين عليها دون الالتزام بفحص كل الموقعين.
- **نوع الرقابة على الوكالات**: تكون الرقابة على الوكالات كما يلي:
  - إما **"مستهدفة"**، في هذه الحالة يتعلق الأمر بمواضيع محددة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة عن طريق هياكله أو بتدقيق مجالات التي تنطوي على المخاطر الجوهرية في ضوء الرأي المعبر عنه. هذا النوع من الرقابة يسمح بإصدار توصيات بشأن بذل العناية الواجبة المطلوبة، وعند الاقتضاء تحديد أوجه القصور التي من المحتمل أن تؤدي إلى إعادة النظر في الرأي الصادر.
  - أو **"الرقابة على الرأي"** الصادر عن المراقب.
- إبلاغ المكتب بالوكالات التي ستخضع للمراقبة: يقوم المراقب في غضون فترة معقولة بإبلاغ المكتب المراقب بقائمة الوكالات الفردية أو المشتركة التي تم اختيارها لتخضع للرقابة. وستتاح له الفرصة عند

الاقتضاء لتعديل اختياره الأول إذا رأى أن هذا لا يمثل الاختيار الأفضل، ويهدف بذلك إلى التصدي لأي احتمال لوجود مخاطر جوهرية ناشئة عن فشل المنظمة أو الإجراءات ولضمان عدم وجود أي أمر يمكن أن يؤثر على العمل المضطلع به بشأن الوكالات المراقبة.

5.2. إيصال نتائج الرقابة:

يتم أيصال نتائج الرقابة من قبل مراقب الجودة على النحو الآتي:[1]

- يتم التبادل في شكل مقابلة مرتكز على إعادة الرقابة الذاتية يتم بين المكتب المراقب والمراقب في البداية وطول مدة الرقابة والذي يرتكز بشكل عام على تنظيم المكتب، تقنيات التطوير، قطاعات التدخل...إلخ، ويجب عقد اجتماع مصادقة يكون في المكان نفسه على الأقل في نهاية التدخل.
- يتعين على المراقب تحرير وإعداد تقرير مسبق أولي ينهي نتائج الرقابة التي تم إنجازها على أساس العناصر التي تم الحصول عليها من المقابلة الشفوية. يمضى هذا التقرير من طرف المراقب والذي يتم تسليمه إلى المجلس الوطني للمحاسبة الذي يرسله إلى المكتب المراقب ويمنح لهذا الأخير فترة 15 يوم من استلام التقرير المسبق لمعرفة التعديلات واستكمالها في شكل ملاحظات على هذا التقرير وتمنح فترة إضافية إذا كان ما يبرر ذلك.
- في حالة غياب رد من المكتب أو عندما يعلن المكتب عن عدم وجود أي ملاحظات على التقرير السابق يتم إخطار المراقب من قبل المجلس الوطني للمحاسبة. في هذا الوقت يقوم المراقب بصياغة التقرير النهائي بنفس مصطلحات التقرير السابق.
- في حالة رد المكتب المراقب والذي يتضمن ملاحظات، سيتم إخطار المراقب بها حتى يتمكن في غضون فترة زمنية معقولة اتخاذ الترتيبات لإجراء التعديلات على التقرير السابق والتي تعتبر مبررة. في نهاية هذه العملية يقوم المراقب بصياغة التقرير النهائي مصحوبا بكافة المستندات الملحقة به وإرساله إلى المجلس الوطني للمحاسبة الذي يحيله إلى المكتب المراقب والذي يكون مطالب بتقديم خطة عمله إلى هذا المجلس خلال 30 يوما ابتداء من تاريخ استلام التقرير النهائي.

6.2. إجراءات المتابعة:

جاء ضمن القسم الأخير من الدليل توضيح إجراءات متابعة الرقابة من خلال:[2]

- يمكن للمجلس الوطني للمحاسبة أن يرسل للمكاتب المراقبة للفت انتباهها بالإضافة إلى التقارير التوصيات التي قد تكون مصحوبة بعملية متابعة للتأكد من الأخذ والعمل بها وكذلك أوجه القصور التي تم تحديدها التي تؤثر على مدى مطابقة العمليات مع المعايير مع الإشارة إلى وسائل علاجها.
- يحدد المجلس الوطني للمحاسبة المجالات الرئيسية لتحسين وإثراء عمليات الرقابة الموصى بها.
- يمكن أن يطلب المجلس من المكتب معلومات إضافية فيما يتعلق بالتوصيات المقدمة أو أن يرسل له خطة التحسين التي تحدد الإجراءات التصحيحية التي تهدف إلى تنفيذها لعلاج نقاط الضعف التي تم رصدها.
- يصدر المجلس الوطني للمحاسبة توصيات عامة للمكاتب الخاضعة للرقابة في تقريره السنوي عندما تكثر نقاط الضعف التي لوحظت أثناء الرقابة يتم رصدها بشكل متكرر.
- ولمتابعة إجراءات الرقابة لابد من:
- يمتلك المكتب فترة زمنية معقولة للعمل على التوصيات المقدمة المستخرجة من الرقابة.

---

[1] **Guide du Contrôle Qualité**., Op. Cit., PP 8-9.
[2] Ibid., PP 13-14.

- بعد تقديم المجلس للتوصيات يتم إجراء متابعة للتحقق من أن المكاتب قد أخذت بعين الاعتبار التوصيات.
- عندما لا تعتبر نقاط الضعف معتبرة، الإجراءات التصحيحية التي تتخذها المكاتب تكون محل متابعة كجزء من رقابة دورية لاحقة.
- في حالة وجود أوجه قصور جوهرية في سير المهمة يمكن برمجة متابعة الإجراءات التي يتخذها المكتب في العام الذي يلي عام مراقبته.

كما أكد الدليل على أنه في حالة عدم متابعة التوصيات المقدمة يتم إرسال تذكير إلى المكتب المراقب، وعند الاقتضاء سيم اتخاذ عقوبات تأديبية ضده ويجب تصنيف هذا الخطأ أو تسجيله في إحدى درجات الأخطاء المهنية المنصوص عليها في القانون.

ي. التوثيق وإعادة الوثائق:

فيما يخص الوصول إلى وثائق المكاتب المراقبة وحماية البيانات فيمكن للمراقبين الوصول إلى جميع المستندات الضرورية للرقابة في مقر المكتب المراقب وفق الشروط التالية:[1]

- **الالتزام بالسر المهني**: يخضع الأشخاص المشاركون في الرقابة للسر المهني وفقا لما تتطلبه الأحكام القانونية والتنظيمية ولا يجوز استعمال المعلومات السرية التي تم الحصول عليها في سياق واجباتهم لصالح أي شخص.
- **تقديم الوثائق من طرف المكتب المراقب:** يتم وفق ما يلي:
  - يجب أن يتعاون المكتب الخاضع للرقابة مع المراقب من أجل تسهيل إجراء الرقابة وبهذا يمكن للمراقب أن يبلغ بجميع الوثائق والحصول على جميع التفسيرات مهما كانت الوسيلة.
  - التحقق عن طريق الوثائق وفي الموقع ومهما كانت الوسيلة من جميع المستندات المفيدة للرقابة.
  - الحصول على نسخة من المستندات الضرورية للرقابة مهما كانت الوسيلة ورقية أو إلكترونية وكل ذلك حتى يتمكن المراقب من تجميع ملفه لتحسين جودة الرقابة بعد الاتفاق مع المكتب المراقب.
  - يعد المراقب قائمة مكتوبة بالمستندات المطلوب إبلاغها.
  - قبل تدخل المراقبين في الموقع يتم جمع معلومات تخص المكتب باستخدام استبيان.
  - يتعين على المكتب المراقب توفير مساحة للعمل للمراقب حتى يتمكن من تنفيذ مهمته.
- **حماية البيانات الخاصة بالمكاتب**: يقتصر استخدام المعلومات التي تم جمعها من المكاتب الخاضعة للرقابة على هياكل المجلس الوطني للمحاسبة ومراقبي الجودة. يقوم المراقب بإضفاء الطابع الرسمي على عمليات الفحص التي تم إجراؤها ويتم تجميع المستندات المتحصل عليها وأوراق العمل التي تم إعدادها وتضمينها في ملف الرقابة.
- **إرجاع مكونات ملف الرقابة**: بعد انتهاء مهمته يتعهد المراقب بما يلي:
  - إعادة الوثائق والمستندات التي تحصل عليها إلى المكتب المراقب عقب إتمام عمليات الرقابة.
  - عدم أخذ المستندات الأصلية خارج مبنى المكتب المراقب.
  - في نهاية الرقابة يحيل المراقب المكلف كامل ملف الرقابة الذي تم تشكيله في غضون 15 يوم من توقيع التقرير النهائي إلى المجلس الوطني للمحاسبة.
  - يشهد المراقب المكلف كتابيا بمجرد تقديمه لملف الرقابة الورقي أو الإلكتروني بأنه قد أتلف جميع المستندات المتعلقة بالمكتب المراقب.

[1] **Guide du Contrôle Qualité**., Op. Cit., PP 15-16.

- يجوز للمجلس الوطني للمحاسبة الاحتفاظ بنسخة من ملف الرقابة لمدة 10 سنوات في ظل ظروف تضمن الحفاظ على سريتها.

بعد عرض وفحص المتطلبات والشروط السابقة التي تضمنها دليل رقابة الجودة يمكن إدراج الملاحظات التالية:

- أن هذا الدليل لم يحدد مدة الدورية بحث تأخذ بعين الاعتبار اختلاف حجم المكاتب وكذا أنماط الوكالات التي يتولى تسييرها فكل مكتب يختلف عن مكتب آخر لعدة اعتبارات فمن البديهي ألا تكون كثافة عمليات الرقابة نفسها، إلا أن عدد الدورية التي حددت بمرة واحدة على الأقل كل ستة سنوات فهو عدد غير كافي على اعتبار أن برنامج الرقابة سيتم إعداده على مدى ثلاث سنوات.
- من حيث نطاق التطبيق: أشار الدليل على أن بعض مكاتب التدقيق التي يتم اختيارها بناء على اعتبارات معينة هي فقط التي تخضع للرقابة، الأمر الذي يجعل المكاتب الأخرى خارج نطاق هذه العملية، مما قد يؤدي إلى اختلاف مستويات أداء المكاتب ومن ثم أداء المهنة. على عكس ما انتهجته العديد من الدول التي لها الخصائص البيئة المهنية ذاتها حيث اعتمدت نظام رقابة الجودة يطبق على جميع مكاتب التدقيق العاملة بها.
- تناول الدليل الخطوط العامة والعريضة للرقابة على جودة التدقيق وأهمل الخطوط التفصيلية التي تتضمن كيفية مراقبة سياسات وإجراءات مكاتب التدقيق المتخذة في مجال الرقابة على جودة التدقيق. إضافة إلى أن بعض النقاط الأخرى التي تحتاج إلى تفصيل منها أتعاب المراقبين التي أكد الدليل على الإشارة إليها لاحقا عند البداية الفعالة لرقابة الجودة والتي يبقى تاريخها محل تساؤل وكذلك فيما يخص تعيين الشخص المنسق المتابع لعملية الرقابة الذي لم يقدم أي تفصيل عنه وعن كيفية تعيينه. كما أكد دليل رقابة الجودة على ضرورة توفير عدة اعتبارات أخلاقية وتكوينية لدى الشخص المراقب إلا أن هذا الأخير لم ينص على كيفية سيرها.
- فيما يخص معيار التأهيل تطرق الدليل إلى الشروط الواجب توفرها في المهني لكي يعتمد كمراقب للجودة إلا أنه لم يتطرق إلى معيار مقارنة تأهيله مع تأهيل المكتب الذي سيراقبه كشرط للتعيين، فبرنامج فحص النظير الأمريكي مثلا ينص على أن مكتب تدقيق ذو تأهيل مهني عالي لا يقوم بفحص إلا مكتب من نفس درجة التأهيل والتخصص أو أقل منه.

تأسيسا على ما تقدم؛ يتضح جليا أن هناك عدم انسجام ما بين شروط ومتطلبات وإجراءات الرقابة على جودة التدقيق المنصوص عليها في دليل الرقابة الذاتية ودليل رقابة الجودة مع ما تنص عليها معايير رقابة الجودة المعمول بها على المستوى الدولي في العديد من النواحي، إضافة إلى أن الرقابة بنوعيها الداخلية أم الخارجية لا تتضمن فحص نظام الجودة لغياب معيار محلي بهذا الشأن. وأن هناك العديد من النقاط التي تطرق لها الدليلين تحتاج إلى المزيد من التفصيل والتوضيح بالمقارنة مع محتوى المعايير الدولية المعمول بها في هذا المجال. هنا تبرز الحاجة إلى تفعيل دور لجنة مراقبة النوعية في مجال وضع معايير متعلقة برقابة الجودة لحل مختلف المشاكل التي تواجه مراقبي الجودة وللحصول على تأكيد معقول عن فاعلية نظام رقابة جودة الخاص بالمكتب وإعداد وإصدار نصوص تطبيقية وتنظيمية مرافقة لدليلين تتضمن الخطوط التفصيلية لتطبيق المتطلبات والشروط المنصوص عليها ذلك بهدف وضع إطار متكامل لرقابة الجودة في التشريع الجزائري. وتفعيل دور لجنة التكوين والتدريب في مجال مرافقة التطورات المتعلقة بجودة المحاسبة والتدقيق والرقابة عليها من خلال تنظيم دورات تدريبية للفائدة مراقبي الجودة وأفراد مكاتب المهنيين وتوفير التوجيهات المناسبة.

وأخيرا؛ يبقى أن نشير إلى أن ديباجة الدليلين تضمنت إمكانية تعديل محتواهما عند الاقتضاء وفي هذه الحالة لابد من مرور فترة من التطبيق الفعلي للدليلين من أجل اكتشاف نقاط القصور وتقديم ملاحظات ممارسي المهنة ومراقبي الجودة لتقييم الحاجة إلى التعديل، وهي المرحلة التي لم تدخل الجزائر فيها بعد في الوقت الذي نجد فيه دول أخرى قد عرفت إصداراتها تعديلات متكررة من حيث متطلبات التطبيق بالنظر إلى مرور مدة طويلة على تطبيق أنظمة وأساليب رقابة الجودة لديها.

المبحث الثاني: آليات دعم تطبيق حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية

في ظل تنامي الوعي بضرورة حوكمة الشركات سعت الجزائر إلى وضع إطار فعال لها فكانت مبادرتها في هذا الشأن من خلال سنها لمختلف التشريعات والقوانين التي أصدرتها، وذلك رغبة منها في تحقيق التكامل الاقتصادي والاندماج مع الاقتصاد العالمي والتخلص من الاعتماد والتبعية الكلية للمحروقات وتنويع مصادر الدخل. وترجع الأسباب الرئيسية في هذا المسعى إلى تصنيفها من أكثر الدول التي يشهد مؤشر الفساد فيها نسبا مرتفعة وكذا ضعف جاذبية مناخها الاستثماري لذا سعت الدولة الجزائرية كغيرها من الدول النامية مسايرة التطور الحادث في موضوع حوكمة الشركات وذلك من خلال مختلف التدابير والاستحداثات للهيئات التي سنتطرق إليها في هذا المبحث.

المطلب الأول: ميثاق الحكم الراشد

يحمل دليل حوكمة الشركات في الجزائر الصادر عام 2009م إسم "ميثاق الحكم الراشد" وهو مستمد من كون الإجراءات والتدابير الخاصة بالإدارة الرشيدة للشركة مدونة ضمن ميثاق يشكل مرجعا لجميع الأطراف الفاعلة في الشركة، ويهدف الميثاق إلى أن يضع تحت تصرف الشركات الجزائرية الخاصة جزئيا أو كليا وسيلة عملية مبسطة تسمح بفهم المبادئ الأساسية للحكم الراشد للشركة قصد الشروع في مسعى يهدف إلى تطبيق هذه المبادئ على أرض الواقع. كما يندرج هذا الميثاق ضمن سياق القوانين والنصوص التنظيمية السارية المفعول وموافقا لمضامينها، ورغم أنه لا يمثل مجموعة شاملة لمدونة النصوص القانونية والتنظيمية إلا أنه يمثل وثيقة مرجعية ومصدر هام في متناول الشركات. وقد لاقت فكرة الميثاق دعما كبيرا من السلطات الحكومية الرسمية، بما في ذلك وزارة الشركات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، وزارة المالية ووزارة العدل وقد شكل دعم هذه الوزارات أمرا مهما في تعزيز ونجاح الميثاق والمدونة ككل.[1]

1. الخلفية التاريخية للميثاق:

نظرا لإدراك جمعيات وإتحادات الأعمال حقيقة وأهمية حوكمة الشركات ودورها في جذب الإستثمار الأجنبي المباشر، قام أصحاب المصالح في القطاع العام والخاص عام 2007م بإنشاء مجموعة عمل لحوكمة الشركات تعمل جنبا إلى جنب مع المنتدى العالمي لحوكمة الشركات (GCGF) ومؤسسات التمويل الدولية (IFC) لوضع دليل لحوكمة الشركات في الجزائر. ففي شهر جويلية عام 2007م إنعقد أول ملتقى دولي حول "الحكم الراشد للشركات" وكان هذا فرصة لتلاقي الأطراف الفاعلة في عالم الشراكة وإثراء الهدف الجوهري لهذا الملتقى والذي يتمثل في تحسين المشاركين قصد فهم مصطلح وإشكالية حوكمة الشركات من زاوية الممارسة العلمية وكذلك تطوير الأداء من خلال التوعية بأهمية حوكمة الشركات في تعزيز التنافسية للشركات الجزائرية والاستفادة من التجارب الدولية. حيث تبلورت فكرة إعداد ميثاق للحكم الراشد للشركة وقد تفاعلت مع هذه الفكرة كل من جمعية حلقة العمل والتفكير حول الشراكة ومنتدى رؤساء الشركات وكذلك السلطات العمومية الممثلة في وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية

[1] عبد المجيد كموش (أ)، "واقع ممارسات الحوكمة في المؤسسات الإقتصادية في الجزائرالشركات المدرجة في بورصة الجزائرنموذجا"، **مجلة التكامل الإقتصادي**، المجلد 7، العدد 1، جامعة أدرار، الجزائر، 2019، ص 94.

من خلال رعايتها للمشروع ودعمه ماليا والتكفل بتحرير الميثاق، كما شارك في المبادرة مجموعة من فروع الهيئات والمؤسسات الدولية المقيمة في الجزائر مثل مؤسسة التمويل الدولية، برامج لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وكذا المنتدى العالمي لحوكمة الشركات وفي هذا السياق تشكل فريق العمل للحكم الراشد بالجزائر في 2008م تحت تسمية (GOAL08).

في الفترة نوفمبر 2007م إلى نوفمبر 2008م أجرى فريق العمل سلسلة من المشاورات مع الأطراف الفاعلة وبالاعتماد على مبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصيات الشركة الجزائرية فيما يتعلق بإعداد ميثاق الحكم الراشد للشركات في الجزائر. وفي 2009/03/11 تم عقد مؤتمر وطني أعلنت فيه كل من دائرة العمل والتفكير الخاصة بالشركات، جمعية (CARE) واللجنة الوطنية لحوكمة الشركات في الجزائر إصدار دليل حوكمة الشركات الجزائري، وقد تم إعداده بمساعدة كل من المنتدى العالمي لحوكمة الشركات ومؤسسة التمويل الدولية بينما يقوم مركز المشروعات الدولية الخاصة حاليا بدعم التنفيذ، حيث جاء في هذا الميثاق أنه يستوجب على الشركات الجزائرية أن تثق بأن مصلحتها تكون في تبني ميثاق الحكم الراشد وأن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاصة تحتاج أكثر من قبل لحماية نفسها من الصعوبات التي تعترضها بواسطة تبنيها لقواعد التسيير الشفاف والاستقرار والانضباط والصورة الحسنة، حيث عرف هذا الميثاق على أنه "عبارة عن فلسفة ومجموعة من التدابير العملية الكفيلة في آن واحد لضمان استدامة وتنافسية الشركة، بواسطة تعريف حقوق وواجبات الأطراف الفاعلة فيها وتقاسم الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة عن ذلك.

كما يندرج هذا الميثاق في سياق القوانين والنصوص التنظيمية السارية المفعول موجه أساسا للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاصة وتترك الحرية للشركات في تطبيقه أو اللجوء لمصادر أخرى ويعتبر الانضمام إلى ميثاق الحكم الراشد للشركة مسعى حر وتطوعي وهو مرتبط بدرجة الوعي وضرورة استغلال الفرصة من طرف المالكين بالدرجة الأولى وعزمهم لبعث مبادئ الحكم الراشد على المستوى الداخلي للشركة ودعمها.[1]

بعد أن تم إصدار الميثاق، يبدأ الجزء الأصعب من العمل ألا وهو تنفيذ هذا الإطار وقد بدأت العملية بداية إيجابية وكما صرح رئيس مجلس إدارة مجموعة عمل حوكمة الشركات الجزائرية (GOAL) أن "هناك الكثير من الشركات التي ترفض استمرار الوضع الحالي والتي تظهر ترحيبها للالتزام بممارسات الحوكمة الرشيدة، وتقوم هذه الشركات باتخاذ الخطوات الأولى من خلال إقرارها إتباع مبادئ الحوكمة الرشيدة". ولمساعدة الشركات في إنجاز هذه العملية فإنه من الضروري وضع جهاز مرافقة يتكفل بما يلي:[2]

- تسجيل الشركات المنخرطة ضمن هذا الميثاق والتعديلات والإثراءات التي تريد إدراجها.
- تسجيل مجموعات عمل وتفكير حول اقتراحات التعديل المحتملة حول ميثاق الحكم الراشد للشركة في السياق الجزائري.
- تنظيم لقاءات تحسيسية وتكوينية حول الحكم الراشد للشركات لاسيما اتجاه مديري الشركات.
- تطوير العلاقات الدولية مع الهيئات المماثلة بهدف تبادل التجارب والمشاركة في المنتديات والشبكات العالمية التي لها علاقة بالحكم الراشد للشركات.

[1] نعيمة زعرور، وسيلة السبتي، وئام حمداوي، "تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر"، **مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية**، المجلد 1، العدد 1، المركز الجامعي الونشريسي تيسمسيلت، الجزائر، 2017، ص ص 210-211.

[2] عبد المجيد كموش (أ)، مرجع سابق، ص 94.

2. نطاق الميثاق:

إن كل الشركات الجزائرية معنية مبدئيا بمبادئ الحكم الراشد غير أن الميثاق لا يدمج الشركات ذات رأسمال عمومي والتي تخرج عن إشكالية الحكم الراشد فيها عن نطاق الميثاق الحالي لأنها لا ترتبط بمقاربة خاصة تتوقف على الاستعمال الجيد للأموال العمومية. إن هذا الميثاق موجه بصفة خاصة إلى:

- مجموع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاصة والتي تصبو إلى ديمومة واستمرارية نشاطها كما تطمح إلى فرض نفسها ضمن اقتصاد عصري وتنافسي تلعب فيه دور المحرك للتنمية الوطنية.
- شركات المساهمة المدرجة في البورصة أو تلك التي تتهيأ لذلك.

3. مضمون الميثاق:

يتضمن الميثاق جزأين هامين هما:

- الجزء الأول: يوضح الدوافع التي أدت إلى أن يصبح الحكم الراشد للشركات اليوم ضروريا في الجزائر، كما أن هذا الجزء يربط الصلات مع إشكاليات الشركة الجزائرية لاسيما المؤسسة الصغيرة والمتوسطة الخاصة.
- الجزء الثاني: يتطرق إلى المقاييس التي ينبني عليها الحكم الراشد للشركات، فمن جهة يعرض العلاقات بين الهيئات التنظيمية للشركة (الجمعية العامة، مجلس الإدارة والمديرية التنفيذية) ومن جهة أخرى علاقات الشركة مع الأطراف الشريكة الأخرى كالبنوك، المؤسسات المالية، الممونين والإدارة.
- يختتم هذا الميثاق بملاحق تجمع في الأساس أدوات ونصائح عملية يمكن للشركات اللجوء إليها بغرض الاستجابة لانشغال واضح ودقيق.[1]

من خلال عرض محتوى ميثاق الحكم الراشد وأهم النقاط الي تطرق لها تم التوصل إلى مجموعة من النقائص التي يمكن تلخيصها فيما يلي:

- تبني وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة إصدار هذا الميثاق، الأمر الذي جعل محتواه ومضمونه يكون موجه إلى هذه الفئة من الشركات والتي تتميز باعتمادها على التمويل البنكي والذاتي لاكتسابها صفة الشركات العائلية، فهذه التركيبة جعلتها تختلف عن مبادئ الحوكمة العالمية الموجهة للشركات المدرجة في البورصة.
- وجود العديد من المطالب التي لم يتطرق لها الميثاق كطرق وأساليب تقييد عمل مجلس الإدارة ذو الأداء السيء.
- حصر توصيات الميثاق على الشركات الخاصة مما جعل الشركات العمومية لا تطبق عليها معايير الحوكمة وذلك لاعتبارها حكرا للقطاع الخاص فقط الأمر الذي ساهم في نقص الوعي بمضمون الحوكمة.
- صياغة ميثاق الحكم الراشد التي تضمنت الحرية في تطبيقه.
- صدور ميثاق الحكم الراشد في الجزائر جاء متأخرا مقارنة بالدول العربية الأخرى إلا أن طريقة صياغته ومدى تناوله لمتطلبات الحوكمة بعيدة عن المتطلبات التي جاءت بها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

في هذا الإطار وبناء على النقائص السابقة لابد من اتخاذ تدابير علاجية كإعادة صياغة محتوى ميثاق الحكم ليتماشى مع المبادئ الدولية وتوجيهه لكافة الشركات بمختلف أنواعها مع فرض إلزامية التطبيق والتقيد به حتى يتوافق مع خصائص البنية الداخلية والخارجية، ضرورة التحسيس بأهمية حوكمة الشركات من خلال هيئات خاصة تنظم ندوات وملتقيات لنشر الوعي بأهميتها في العمل، العمل على تعزيز الإفصاح

[1] وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، **ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر**، 2019، ص 17، ص 19.

والشفافية في معلومات الشركات الجزائرية ومختلف تقاريرها المالية من خلال تحديث ومسايرة النظام المالي المحاسبي للمعايير المحاسبة الدولية، تعزيز آليات حوكمة الشركات وتجسيدها على أرض الواقع سواء الداخلية منها أم الخارجية مع توضيح وتحديد خصائصها التي يجب أن تتلاءم مع البيئة الاقتصادية، وكذا ضرورة تحسين السوق المالي الجزائري من خلال توسيعه وإضفاء الشفافية فيه حتى يكون الحاضن لممارسات حوكمة الشركات المدرجة فيه.

المطلب الثاني: هيئات دعم حوكمة الشركات

1. مركز حوكمة الجزائر:

بناء على قوة الدفع التي خلقها دليل حوكمة الشركات، قامت مجموعة عمل حوكمة الشركات الجزائرية بإطلاق مركز حوكمة الجزائر في أكتوبر 2010م بالجزائر العاصمة، تأسس هذا المركز ليكون بمثابة منبر لمساعدة الشركات الجزائرية على الالتزام بمواد الدليل واعتماد أفضل ممارسات حوكمة الشركات الدولية ورفع الوعي الجماهيري بحوكمة الشركات ويعتبر إطلاق المركز فرصة جديدة لمجتمع الأعمال لإظهار التزامه بتحسين البيئة الاقتصادية في البلاد وتحسين قيم الحوكمة الديموقراطية بما فيها الشفافية، المساءلة والمسؤولية.[1]

2. هيئات مكافحة الفساد:

تعتبر ظاهرة الفساد أكبر العقبات التي تواجه المجتمعات وتعرقل تنميتها والجزائر من بين الدول التي تعاني من هذه الظاهرة فكانت للسلطات العمومية مبادرات في هذا المجال باستحداث هيئات ومنظمات في مجال مكافحة الفساد.

1.2. الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومقاومته:

تأسست هذه الهيئة عام 2006م والتي انظمت مؤخرا إلى الشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد التي تأسست عام 2008م لتضاف بذلك 42 وزارة وهيئة أخرى في المنطقة العربية التي تشكل آلية إقليمية تشاركية فريدة من نوعها لتنمية القدرات وتبادل المعلومات ومناقشة السياسات التي تدخل في اختصاصها.[2] بحيث نص القانون رقم 06-01 المؤرخ في 2006/02/20 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته في مادته 17 على هذه الهيئة على أنه: "تنشأ هيئة وطنية مكلفة بالوقاية من الفساد ومكافحته، قصد تنفيذ الاستراتيجية الوطنية في مجال مكافحة الفساد". كما حدد في مادته الأولى أهم أهدافها والمتمثلة في:[3]

- دعم التدابير الرامية إلى الوقاية من الفساد ومكافحته.
- تعزيز النزاهة والمسؤولية والشفافية في تسيير القطاعين العام والخاص.
- تسهيل ودعم التعاون الدولي والمساعدة التقنية من أجل الوقاية من الفساد ومكافحته بما في ذلك استرداد الموجودات.

كما حددت المادة 20 من القانون ذاته مهام الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته والمتمثلة في:

- إقتراح سياسة شاملة للوقاية من الفساد تجسد مبادئ دولة القانون وتعكس النزاهة والشفافية.

---

[1] ناريمان بن عبد الرحمان، سارة بن الشيخ، "واقع الحوكمة في بيئة الأعمال الجزائرية في ظل المستجدات الحالية"، **الملتقى العلمي الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة ورقلة، الجزائر**، 26-25 نوفمبر 2013، ص 5.

[2] المرجع نفسه، ص 4.

[3] **القانون 06-01 المؤرخ في 20 فيفري 2006 المتعلق بالوقاية من الفساد**، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 14، 2006، ص 4، ص 8.

- تقديم توجيهات تخص الوقاية من الفساد وإقتراح تدابير ذات طابع تشريعي وتنظيمي للوقاية من الفساد.
- إعداد برامج تسمح بتوعية وتحسيس المواطنين بالآثار الضارة الناجمة عن الفساد.
- جمع ومركزة واستغلال كل المعلومات التي يمكن أن تساهم في الكشف عن أعمال الفساد والوقاية منها.
- التقييم الدوري للأدوات القانونية والإجراءات الإدارية والنظر في مدى فعاليتها.
- تلقي التصريحات بالممتلكات الخاصة بالموظفين العموميين بصفة دورية.
- الاستعانة بالنيابة العامة لجمع الأدلة والتحري في وقائع ذات صلة بالفساد.
- ضمان تنسيق ومتابعة النشاطات والأعمال المباشرة ميدانيا.
- السهر على تعزيز التنسيق ما بين القطاعات وعلى التعاون مع هيئات مكافحة الفساد على الصعيدين الوطني والدولي.
- الحث على كل نشاط يتعلق بالبحث عن الأعمال المباشرة في مجال الوقاية من الفساد ومكافحته.

إضافة إلى المرسوم الرئاسي 06-413 المؤرخ في 22 /2006/11 الذي حدد تشكيلة الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد بأن تتكون من رئيس وستة أعضاء يعينون بمرسوم رئاسي لمدة 5 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة وتتكون الهيئة من مجلس اليقظة والتقييم، مديرية الوقاية والتحسيس، مديرية التحاليل والتحقيقات كما تزود الهيئة بأمانة عامة توضع تحت سلطة أمين عام.[1]

2.2. الديوان المركزي لقمع الفساد:

أنشئ الديوان المركزي لقمع الفساد بموجب الأمر رقم 10-05 المؤرخ في 2010/08/26 المتمم لقانون الوقاية من الفساد ومكافحته، ولقد حدد المرسوم الرئاسي 11-426 المؤرخ في 2011/11/08 تشكيلته وتنظيمه وكيفيات سيره، كما حدد هذا الأخير الطبيعة القانونية لهذا الديوان في مادته الثانية من خلال نصه على أن الديوان مصلحة مركزية عملياتية للشرطة القضائية تكلف بالبحث عن الجرائم ومعاينتها في إطار مكافحة الفساد وجمع كل معلومة تسمح بالكشف عن أفعال الفساد ومكافحتها ومركزة ذلك واستغلاله وتطوير التعاون والتساند مع هيئات مكافحة الفساد.[2]

المطلب الثالث: الإصلاح المحاسبي

رغبة في التكامل مع الاقتصاد العالمي بذلت الحكومة الجزائرية جهودا كبيرة لإيجاد إطار مؤسسي لحوكمة الشركات وهذا من خلال سعيها إلى تشجيع عمليات الخوصصة والسماح بقدر أكبر من الحرية وإتاحة الفرصة للقطاع الخاص وتحفيزه على النمو وكذلك تسهيل المعاملات الدولية فقامت الجزائر بتبني نظام محاسبي جديد يتوافق والمستجدات الدولية الراهنة ومع معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي وذلك بموجب القانون 11-07 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي، كما تسعى من خلال هذا النظام إلى تطوير نظام الحوكمة المحاسبية من نظام كان يعتمد على أساليب تقليدية مبنية على أسس وطنية تتوافق والنظام الموجه إلى أسس ومعايير دولية تمكن من تحقيق الشفافية والمصداقية للمعلومات المالية والمحاسبية المقدمة من طرف الشركات الجزائرية والموجهة خاصة للأطراف الخارجية وأهمها الأسواق المالية التي تعتبر المعلومات المحاسبية الصادقة والشفافة من بين

[1] **المرسوم الرئاسي 06-413 المؤرخ في 22 نوفمبر 2006 الذي يحدد تشكيلة الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته وتنظيمها وكيفيات سيرها**، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 74، 2006، ص 18.

[2] **المرسوم الرئاسي 11-426 المؤرخ في 8 ديسمبر 2011 الذي يحدد تشكيلة الديوان المركزي لقمع الفساد وتنظيمه وكيفيات سيره**، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 68، 2011، ص 11.

المدخلات الأساسية وعلى مدى صحتها وسلامتها تتوقف مصداقية السوق المالية أمام المستثمرين سواء المحليين أو الأجانب.[1]

مما سبق يتضح جليا أن للنظام المالي المحاسبي عدة أبعاد لتحقيق حوكمة الشركات ولعل أهمها ترسيخ مبادئ الحكم الراشد في الشركات الجزائرية والتي تتمثل في:

- إبراز الوضع المالي للشركة بصورة صادقة وشفافة.
- الحرص على نشر معلومات موثوقة تسمح لمستخدمي هذه المعلومات إتباع وضعية الشركة من أجل اتخاذ قرارات مناسبة في أوقات ملائمة.
- توفير أفضل قاعدة محاسبية وذلك من أجل المساهمة في تنمية الشركات وتحقيق أهدافها.

فتبني هذا النظام المالي الذي يتوافق في معظمه مع معايير المحاسبة الدولية يمثل دعامة عامة لإرساء مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر باعتباره يوفر في بيئة الأعمال معلومات صادقة وشفافة تعكس وضع الشركات لكافة أصحاب المصالح إلا أن ذلك يتطلب توفير بيئة مناسبة لتطبيق هذا النظام من خلال مجموعة من المعايير التي لا تتوفر في بيئة الأعمال الجزائرية.

المطلب الرابع: آليات أخرى

فضلا عن اعتماد الجزائر للجهود السابقة الموحية بالتوجه نحو اعتماد أساليب الحوكمة في إدارة الشركات الجزائرية هناك أيضا بعض المجهودات الأخرى المتمثلة في:[2]

- سعي الجزائر للانتقال إلى اقتصاد السوق جعلها تخضع لالتزامات الانضمام للمنظمات الدولية والتجمعات الإقليمية التي تقوم على الشفافية وتعزيز التنافسية وتحرير الاقتصاد وهذا ما انعكس على مراجعة آليات إدارة الاقتصاد وزيادة الانفتاح على المبادرات الوطنية والأجنبية ولقد تجسد هذا الانفتاح في السعي إلى تقليص حجم ملكية الدولة في رأسمال الشركات الاقتصادية والشروع في خوصصة القطاع العام وإزالة القيود أمام تكوين مؤسسات القطاع الخاص.
- مراجعة المنظومة المصرفية وإصلاحها من جهة وإنشاء سوق مالية تمكن من طرح بدائل تمويلية مباشرة وتبسيط النظام الضريبي والتحكم في مؤشرات الاقتصاد الكلي من جهة أخرى.
- إلزام الشركات ذات المسؤولية المحدودة وهي النوع الغالب في الجزائر على اعتماد مدقق حسابات خارجي يعمل وفق مدونة للسلوك المهني والأخلاقيات بعدما كان هذا الإلزام خاصا بشركات المساهمة فقط.
- مراجعة القانون التجاري بشكل يوضح كيفية إسناد وتوزيع المسؤوليات داخل الشركات.

وعلى الرغم من هذه المجهودات إلا أن هناك عدة معوقات تحد من تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر منها:[3]

- الفساد: عادة ما يرتبط ظهور الفساد بغياب الحوكمة وينتج عنه العديد من الآثار السلبية والخطيرة، فانتشار الفساد الناتج عن غياب الحوكمة يعمل على هروب الاستثمارات الأجنبية إلى جانب ذلك فإن للفساد تكاليف اقتصادية أخرى منها انخفاض الإنفاق الحكومي على المشاريع ذات التوجهات الاجتماعية، زيادة سوء تخصيص الموارد والتحدي الكبير الذي يواجه تطبيق الحوكمة هو اتساع نطاق

[1] نعيمة زعرور، وسيلة السبتي، وئام حمداوي، مرجع سابق، ص 210.
[2] عبد المجيد كموش (ب)، "دراسة تحليلية لنماذج حوكمة الشركات الآليات ونظام التشغيل"، **مجلة العلوم الإدارية والمالية**، المجلد 2، العدد 2، جامعة الوادي، الجزائر، 2018، ص ص 33-34.
[3] ياسمينة عمامرة، مرجع سابق، ص 13.

الفساد ليشمل الأجهزة الحكومية المسؤولة أساسا عن محاربة الفساد لأن الحكومات الفاسدة دائما تقف في وجه الإصلاحات التشريعية وذلك لحرصهم على استمرار المناخ الفاسد الذي يمنحهم مكاسب كبيرة.

- الممارسة العملية والديموقراطية: إذا كانت الاقتصاديات النامية تحاول أن تطبق الحوكمة بشكل سليم وفعال فإنها في إطار هذا السعي أصبح من الواجب عليها أن تعمل على إرساء قواعد الديموقراطية والتي من آثارها الإيجابية:
  - أنها تعتبر آلية تلقائية لعملية تداول السلطة وذلك لقيامها على مبادئ التعددية والحرية والتي تقف حائلا أمام سعي أي طرف أو أية قوى سياسية للانفراد بالسلطة وذلك يعمل على تضييق نطاق الفساد.
  - تتيح الديموقراطية الفرصة للمجالس النيابية والتشريعية للقيام بواجباتها الرقابية والتشريعية باستقلالية تامة ودون أية ضغوط.
- احترام سلطة القانون: لا يمكن لأي شيء أن يكون فعالا إلا إذا تقيد بالقانون وهكذا هو الحال للحوكمة فلن تكون هناك حوكمة فعالة ورشيدة إلا إذا كان هناك قوانين تدعمها وتحميها وتأتي أهمية سلطة القانون كونها إحدى الأدوات المهمة التي تساعد على جذب الاستثمارات الأجنبية وقد يكون هناك تناقض بين النصوص القانونية، لذا يجب التركيز على بعض العناصر المهمة حتى لا يحدث فصل بين القانون وتطبيقه من الناحية العملية ومن هذه العناصر الوضوح، التحديد، الالتزام بالتطبيق، الثواب والعقاب.... إلخ.
- إنشاء علاقة سليمة بين أصحاب المصالح: إن عمليات التواطؤ والفساد التي تتم بين مجالس الإدارة وكبار المديرين التنفيذيين لا تضر فقط بحقوق أصحاب المصالح ولكنها تضر أيضا بالشركة ومستقبلها لذا من الضروري أن تكون هناك حزمة من الإجراءات والسياسات التي تعنى بحماية حقوق أصحاب المصلحة في الشركة.

في ضوء التحديات السابقة؛ وحتى يكون هناك تطبيق سليم لحوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية لابد من وجود مجموعة من الإجراءات يعتمد عليها نظام الحوكمة لتحسين أداء المؤسسات خاصة المدرجة منها في البورصة، إضافة إلى تحسين المناخ الاقتصادي العام في الجزائر. وتتمثل هذه الإجراءات فيما يلي:[1]

- بالنسبة للمؤسسات:

حتى تتمكن المؤسسات الجزائرية من التطبيق السليم لحوكمة الشركات هناك نوعين من الإجراءات يجب إتباعها وهي:

- إجراءات قصيرة الأجل:

➢ تقوم المؤسسة بإتباع سياسة مكتوبة خاصة بحوكمة الشركات يتم الإفصاح والإعلان عنها، هذه السياسة يجب أن توضح إنشاء مجلس الإدارة ودور أعضائه والكفاءات الخاصة بهم وإنشاء مجلس إدارة استشاري، كذلك لا بد أن توضح الاتصالات مع مساهمي الأقلية ومعاملاتهم ونظم المحاسبة والإفصاح ومعاملة المساهمين الآخرين، وكذا تعيين مراجعين مستقلين؛

[1] بوسلمة حكيمة، عبد الصمد نجوى، " تطبيق المؤسسات الجزائرية لحوكمة الشركات في إطار ميثاق الحكم الراشد: بين المعوقات والتحديات"، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني بعنوان **دور الحوكمة الاقتصادية في تطوير القطاع الصناعي في الجزائر**، جامعة برج بو عريريج، يومي 24-25 أكتوبر 2018.

- تنص سياسة حوكمة الشركات على إنشاء مجلس إدارة استشاري مكون من ثلاثة أو أربعة أعضاء، والغرض من إنشاء مجلس إداري استشاري هو المساعدة في عملية اتخاذ القرار عن طريق تزويد الإدارة ومجلس الإدارة بآراء موضوعية ذات بعد مستقل وكذا تزويد مساهمي المؤسسة بمرشحين محتملين للعمل كأعضاء مجلس إدارة مستقلين؛
- تقوم المؤسسة بتعيين عضو مجلس إدارة منتدب من بين الخبراء الموجودين في السوق؛
- تقوم المؤسسة بإتباع سياسة بيئية اجتماعية تجاه المواطنين ويتم الإفصاح والإعلان عنها؛
- يتم التأكيد في الوثائق الأساسية للمؤسسة على ضمان المعاملة المتساوية لمساهمي الأقلية.

- إجراءات متوسطة الأجل: تعمل سياسة حوكمة الشركات على تكوين مجلس الإدارة الاستشاري خلال عام واحد ويعقد هذا المجلس الاستشاري أربعة اجتماعات سنويا، وتحدد المؤسسة جدولا للاجتماعات والمستندات الأساسية لهذه الاجتماعات، وتقدم إلى أعضاء مجلس الإدارة الاستشاري قبل مواعيد الاجتماعات، حيث تنص سياسة حوكمة الشركات على ما يلي:
  - تعيين عضو من مجلس الإدارة مستقل وغير موظف خلال عامين، ويمكن أن يكون عضوا بمجلس الإدارة الاستشاري؛
  - أن تقوم المؤسسة بالإفصاح في تقريرها السنوي المقدم إلى المساهمين عن محتوى ومدى تنفيذ سياستها المكتوبة الخاصة بحوكمة الشركات والسياسة البيئية الاجتماعية للمؤسسة اتجاه المواطنين؛
  - أن تقوم المؤسسة بالإفصاح في تقريرها السنوي عن مدى التزامها بقواعد حوكمة الشركات.

- بالنسبة للمناخ الاقتصادي العام: من أجل ترسيخ مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية يجب:
  - مواجهة مظاهر الفساد بمختلف أشكاله؛
  - إصلاح الإدارات والأجهزة الحكومية وكافة النظم المؤثرة على الاقتصاد الوطني؛
  - نشر ثقافة النزاهة وتوعية المجتمع والمؤسسات بضرورة الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات، من خلال تأسيس هيئات خاصة وجمعيات تعمل على تنظيم ندوات ومؤتمرات من أجل نشر الوعي بأهمية الحوكمة؛
  - الاستفادة من خبرة البلدان الرائدة في هذا المجال؛
  - تفعيل الأدوات الرقابية المختلفة؛
  - تفعيل وسائل الإعلام في إطار حوكمة الشركات خاصة في مجال تنشيط سوق الأوراق المالية؛
  - تأسيس نظام حوكمة الشركات يكون قائما على أساس القواعد لا على أساس العلاقات؛
  - التأكيد على ضرورة الالتزام بأخلاقيات العمل في المؤسسات؛
  - إنشاء مراكز لتدريب الإطارات والكوادر البشرية على كيفية تطبيق حوكمة الشركات.

المبحث الثالث: ضوابط تشكيل لجان المراجعة في التشريع الجزائري

تعتبر لجان المراجعة - كما سبق الإشارة إلى ذلك- من المفاهيم الحديثة التي حظيت باهتمام كبير في كثير من الدول باعتبارها من أهم آليات الحوكمة التي سعت إلى الحد من التلاعبات التي عرفتها كبرى الشركات إضافة إلى ضمان حسن سير أعمالها وحماية أموال المساهمين وأصحاب المصالح. الأمر الذي أدى إلى الحث على إنشاءها في جميع الشركات وبخاصة المدرجة في البورصة، ذلك من خلال إصدار قوانين وتقارير مختلفة نظمت كيفية تشكيلها وحددت مسؤولياتها لأداء مهامها على أحسن وجه. والجزائر كباقي الدول لم تكن بمنأى عن هذه الأزمات التي كان أشهرها فضيحة سونطراك وبنك الخليفة لذا كان لها نصيب في هذه الجهود وذلك من خلال سعيها نحو إيجاد سبل إرساء إطار مناسب لتبني لجان المراجعة في البيئة الجزائرية.

المطلب الأول: ضوابط لجان المراجعة من منظور القانون التجاري

لم يتضمن القانون التجاري بشكل صريح تشكيل لجان المراجعة لكن يمكن استخلاصها ضمنيا من نص المادة 622 منه التي تقضي بأنه: "يخول مجلس الإدارة كل السلطات للتصرف في كل الظروف باسم الشركة، ويمارس كل السلطات في نطاق موضوع الشركة مع مراعاة السلطات المسندة بصراحة في القانون لجمعية المساهمين". فالمشرع الجزائري منح لمجلس الإدارة طبقا لهذه المادة الحرية في تقييم مدى صواب الإجراءات التي يتعين اتخاذها، كما خولته نفس المادة صلاحيات في إمكانية إنشاء داخليا بصفة قانونية لجانا لتكون قادرة على مساعدته في جميع مهامه والوفاء بالتزاماته لضمان إدارة أفضل للشركات، وتأخذ هذه اللجان أشكالا مختلفة والتي يمكن أن تكون لجان مراجعة، غير أن المشرع الجزائري لم يتطرق لهذه الصلاحيات صراحة.

لذا يمكن أن يوصف إنشاء لجان المراجعة في الشركات الجزائرية طبقا للقانون التجاري كإجراء اختياري، وتعتبر هذه المادة في القانون التجاري الجزائري مرجعا قانونيا للشركات الجزائرية للاستناد عليها عند تشكيلها للجان المراجعة، وأن هذه اللجان لا تشكل إلا بموجب موافقة وتصريح من الجمعية العامة التي نصت عليها المادة 629 ضمنيا "تنتج الاتفاقيات التي توافق أو لا توافق عليها الجمعية آثارها تجاه الغير مالم تكن ملغاة بسبب التدليس". فأكدت هذه المادة على أن تشكيل اللجان يتم عن طريق عقد الذي توافق عليه الجمعية العامة الأمر الذي يبقى تحت مسؤوليتها. أما فيما يخص أتعاب أعضاء هذه اللجان فيمكن استنباطها من أحكام المادة 633 من نفس القانون والتي تنص "على أنه يجوز لمجلس الإدارة منح أجور استثنائية عن المهام أو الوكالات المعهود بها للقائمين بالإدارة وفي هذه الحالة يجب أن تخضع هذه الأجور المقيدة على تكاليف الاستغلال لأحكام المواد من 628 إلى 630"[1].

المطلب الثاني: ضوابط لجان المراجعة من منظور ميثاق الحكم الراشد

تضمن الجزء الثاني من الميثاق المعايير الأساسية للحكم الراشد بالشركة التي تنص على ما يلي: [2]

- يستطيع مجلس الإدارة لتنفيذ مهامه على أكمل وجه أن ينشأ على مستواه لجان متخصصة تعمل بنظام تساوي الأعضاء أو حسب المواضيع وتضطلع بمهمة تنوير الإداريين ومساعدة مجلس الإدارة في اتخاذ قراراته.
- المهام التي يمكن أن تقوم بها اللجنة المتخصصة تتمثل في لإشراف على عملية تدقيق الحسابات والمراقبة المالية للشركة والتفكير حول استراتيجيتها واختيار وتحديد مرتبات الإطارات المسيرة.

[1] المواد من 622-633 من القانون التجاري الجزائري.
[2] ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، مرجع سابق، ص 39.

- أن اختصاص هذه اللجان الفرعية لا يتعدى أن يكون لإسداء الرأي فقط ولا يمكنها أن تحل محل مجلس الإدارة ولا التأثير على إجماعه.
- تعود إلى مجلس الإدارة سلطة التقدير ما إذا هو من المجدي إنشاء لجان متخصصة من عدمه وإذا تم هذا الإنشاء فيجب أن يعلم به رسميا كل المساهمين في الشركة وأن تحدد بوضوح مهمته وتشكيلته وإجراءات عمله.

ما يلاحظ من خلال تفحص المعايير السابقة أن ميثاق الحكم الراشد قد اعتمد الصياغة ذاتها التي أتى بها القانون التجاري، إذ لم ينص بصريح العبارة على لجان المراجعة فلم يسمها واكتفى بمصطلح اللجان المتخصصة فضلا عن الطابع الاختياري والاستشاري لهذه اللجان، ذلك من خلال الإشارة إلى أن مجلس الإدارة له السلطة في تحديد مدى ضرورة إنشائها، كما حصر ميثاق الحكم الراشد دورها في إسداء الرأي فقط دون تدخلها في أمور أو قرارات تنفيذية. وأن أبرز مهام هذه اللجان تكمن في الإشراف على عملية تدقيق الحسابات والمراقبة المالية للشركة، وهنا نجد أن ميثاق الحكم الراشد جاء بشيء من التفصيل والتوسع مقارنة بالقانون التجاري، إلا أنه لم يفصل في طبيعة العمليات المراقبة ونوعها -داخلية أم خارجية- وإلى أي مدى يمتد هذا الإشراف كما لم يتضمن المهام والضوابط الأخرى للجان التي ترك مهمة تحديدها لمجلس الإدارة.

المطلب الثالث: ضوابط لجان المراجعة من منظور التشريعات البنكية

لقد كان للقطاع البنكي نصيب من الجهود لطرح فكرة لجان المراجعة وذلك عن طريق بنك الجزائر من خلال النصوص التنظيمية التي أصدرها:

1. النظام رقم 02-03:

يتعلق بالرقابة الداخلية على البنوك والمؤسسات المالية ويعد هذا النظام أول نص تضمن مصطلح لجان المراجعة بشكل صريح، ويشير فيه لأول مرة إلى إمكانية تشكيل لجان المراجعة من خلال المادة الثانية منه التي تنص على أن لجنة المراجعة: "هي لجنة يمكن أن تنشئها هيئة التداول لتساعدها في ممارسة مهامها، تقوم هيئة التداول بتحديد تشكيلة وكيفيات سيرها والشروط التي يشترك بموجبها مندوبو الحسابات أو أي شخص آخر تابع للبنك أو للمؤسسة المالية المعنية في أشغال هذه اللجنة". كما تقوم هيئة التداول بتحديد مهام لجنة المراجعة بحيث يجب أن تسمح بـ:[1]

- التحقق من دقة المعلومات المقدمة والقيام بتقدير المناهج المحاسبية المعتمدة من قبل البنك.
- تقدير نوعية المراقبة الداخلية لاسيما تناسق أنظمة التقييم، المراقبة والتحكم في المخاطر.

كما أكد هذا النظام على ضرورة الاتصال بلجنة المراجعة وفتح قنوات رسمية لإيصال المعلومات لها بشكل مناسب عن الرقابة الداخلية للبنك وهذا ما جاءت به المادة 10 من النظام التي تنص على أنه: "يجب على البنوك والمؤسسات المالية أن تعين مسؤولا مكلفا بالسهر على تماسك وفعالية المراقبة الداخلية الذي يقدم تقريرا عن ممارسة مهمته للجهاز التنفيذي وعند الاقتضاء للجنة المراجعة ويقوم الجهاز التنفيذي بإبلاغ هيئة التداول بتعيين هذا المسؤول وبالتقارير الخاصة بأعماله". وكذلك المادة 40 التي تنص على أنه: "تقوم هيئة التداول للبنك والمؤسسة المالية مرتين في السنة على الأقل بدراسة نشاط ونتائج المراقبة الداخلية على أساس المعلومات التي تبعثها الهيئة التنفيذية والمسؤول المعين في المادة 10 أعلاه وعند الاقتضاء للجنة المراجعة".[2]

---

[1] النظام رقم 02-03 **المؤرخ في 2002/11/14 المتضمن الرقابة الداخلية للبنوك والمؤسسات المالية**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 84، 2002، ص 26.

[2] المرجع نفسه، ص 27، ص 31.

إن هذا النص في تنظيم لجان المراجعة بالبنوك والمؤسسات المالية قد تناول تعريفا لهذه اللجان والمهام التي يمكن أن تكلف بها وآلية الاتصال بها، إلا أنه لم يشر إلى معايير وضوابط تشكيلها وكيفية عملها وخصائصها بل ترك هذه المسؤولية لهيئة التداول أي لمجلس الإدارة بما فيها قرار إنشائها. ويعتبر هذا النظام أول مبادرة على المستوى الجزائري وأول نص قانوني يتعرض للجان المراجعة بشكل صريح وإمكانية إنشائها في البنوك الجزائرية الذي صدر مباشرة بعد فضيحة الخليفة بنك، وقد جاء هذا التنظيم لمسايرة ولتطبيق بنود اتفاقية لجنة بازل II التي قامت بوضع عدة مبادئ لتفعيل نظام الرقابة الداخلية في البنوك، إذ اشترط هذا النظام على البنوك والمؤسسات المالية إنشاء أنظمة رقابة داخلية فعالة تتماشى ومتطلبات الدعامة الثانية من اتفاقية بازل II وإن المتدخلين الرئيسين في نظام الرقابة هم الجهاز التنفيذي، هيئة التداول أو مجلس الإدارة ولجنة المراجعة.

2. النظام رقم 11-04:

تضمن هذا النظام تعريف وقياس وتسيير ورقابة خطر السيولة وقد كان المبادرة الثانية لبنك الجزائر من أجل تبني لجان المراجعة إذ نصت المادة 14 منه: "تقوم لجنة المراجعة إن وجدت بفحص دوري للمنهجيات الداخلية والفرضيات التابعة لها".[1] وتعتبر المادة الوحيدة التي جاءت في هذا النظام مشيرة للجنة المراجعة من خلال إسناد مهام فحص المنهجيات الداخلية للجنة المراجعة ضمن إطار تقييم وتقدير المخاطر، فيعتبر هذا النظام من الأنظمة الأولى التي أدرجها بنك الجزائر ضمن تقييم وتقدير المخاطر والذي رأى أن للجنة المراجعة دور في ذلك ولو من خلال إسناد دور تقييم المنهجيات الداخلية.

3. النظام رقم 11-08:

جاء هذا النظام ملغيا للنظام السابق 02-03 وهو يتعلق بالرقابة الداخلية للبنوك والمؤسسات المالية ونص في مادته الثانية أن لجنة المراجعة: "هي لجنة يمكن أن تنشئها الهيئة المداولة لمساعدتها في ممارسة مهامها، وتقوم الهيئة المداولة بتحديد تشكيلة ومهام وكيفيات سير لجنة المراجعة والشروط التي يشترك بموجبها محافظو الحسابات أو أي شخص آخر تابع للبنك أو للمؤسسة المالية المعنية في أشغال هذه اللجنة. كما لا يمكن أعضاء الجهاز التنفيذي أن يكونوا أعضاء في لجنة المراجعة".[2] كما أشار هذا النظام إلى مهام لجنة المراجعة من خلال المادة 70 التي تنص على أن تكلف لجنة المراجعة على الخصوص بالمهام التالية:[3]

- التحقق من وضوح المعلومات المقدمة وتقدير مدى انتظام وأهمية المناهج المحاسبية المتبعة في إعداد الحسابات.
- تقدير نوعية جهاز الرقابة الداخلية خاصة تناسق أنظمة القياس والمراقبة والتحكم ورقابة المخاطر وعند الاقتضاء اقتراح أعمال تكميلية بهذه الصفة.

وحرصا على إضفاء الشفافية في المعاملات الإدارية للبنك والمؤسسات المالية وضمانا لإقامة خطوط وقنوات تواصل تسمح بمشاركة كافة المعلومات ضمن قواعد الحوكمة تم الإشارة إلى لجنة المراجعة كهيكل يجب معرفته بكل الأمور التي تجري بالبنك فجاءت المادة 11من النظام تنص على أنه: "يقدم مسؤولوا الرقابة الدائمة والرقابة الدورية تقريرا عن ممارسة مهامهم إلى الجهاز التنفيذي كما يقدمون تقريرا عن ممارسة مهامهم إلى الهيئة المداولة بناء على طلب من هذه الأخيرة أو بطلب من الجهاز التنفيذي

[1] النظام رقم 11-04 المؤرخ في 2011/05/24 **المتضمن تعريف وقياس وتسيير ورقابة خطر السيولة**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 54، 2011، ص 29.

[2] النظام رقم 11-08 المؤرخ في 2011/11/28 **المتعلق بالرقابة الداخلية للبنوك والمؤسسات المالية**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 47، 2012، ص23.

[3] المرجع نفسه، ص 32.

وإلى لجنة المراجعة إن وجدت". كما أضافت المادة 68 من نفس النظام أنه: "في حالة عدم إشراك هيئة المداولة في وضع الحدود يجب على الجهاز التنفيذي إعلامها بالقرارات المتخذة في هذا المجال وتبلغ هذه التقارير أيضا إلى لجنة المراجعة إن وجدت"، فضلا عن المادة 73 التي تنص على " أن يرسل التقريران السنويان حول ظروف ممارسة الرقابة الداخلية وتقرير خاص عن قياس ومراقبة المخاطر التي تتعرض لها البنوك إلى هيئة المداولة وعند الاقتضاء إلى لجنة المراجعة ".

من أجل أداء مهامها بفعالية حاول بنك الجزائر إعطاء لجنة المراجعة كيانا قائما بذاته داخل المؤسسة المالية من خلال تحويلها حق الحصول على جميع المعلومات التي تراها ضرورية والذي يظهر جليا من نص المادة 65 التي أكدت أنه: "يحدد الجهاز التنفيذي وعند الاقتضاء لجنة المراجعة طبيعة المعلومات التي يرغبون في الحصول عليها لاسيما في شكل بيانات ملخصة مناسبة ". وكذا تسخير جميع الوثائق لها ضمانا لحسن سير المهام التي أشارت لها المادة 61 " حفظ الوثائق التي تحدد بدقة الوسائل الموجهة لضمان حسن سير جهاز الرقابة الداخلية ووضعه تحت تصرف لجنة المراجعة ".[1]

كما جاء النظام بمادتين حرص فيهما على إلزامية إبلاغ لجنة المراجعة بمختلف النتائج التي تظهر نظرا لقياس المخاطر وتقييم جهاز الرقابة الداخلية للبنك وهما المادة 66 التي تنص " تقوم هيئة المداولة مرتين في السنة على الأقل بفحص نشاط ونتائج جهاز الرقابة الداخلية على أساس المعلومات المستلمة من الجهاز التنفيذي وعند الاقتضاء من لجنة المراجعة ويمكن القيام بهذه الدراسة مرة واحدة في السنة في حالة وجود لجنة المراجعة". ونص المادة 67 "يعلم الجهاز التنفيذي هيئة المداولة بانتظام وعند الاقتضاء لجنة المراجعة بالعناصر الأساسية والاستنتاجات الهامة التي تبرز من خلال قياس المخاطر التي يتعرض لها البنك أو المؤسسة المالية".[2]

إن هذا النظام جاء امتدادا واستكمالا للنظام 11-04 ليقدم صورة أكثر وضوحا لضوابط لجنة المراجعة بالنظر لكونه قد فرض قيودا في تشكيلها فنص على أن أعضاء الجهاز التنفيذي لا يمكنهم أن يكونوا أعضاء في لجنة المراجعة وهذا الاستبعاد منطقي تماما كونه من أهم متطلبات استقلالية لجنة المراجعة التي تنص عليه المرجعيات على المستوى الدولي. فضلا عن أنه قد خول للجنة حق الاطلاع على الوثائق الآزمة لتأدية مهامها من خلال التركيز على وسيلة التواصل الدوري معها وحدد دورية التقارير التي ترفع إليها وأعمال الفحص التي تقوم بها اللجنة.

المطلب الرابع: ضوابط لجان المراجعة من منظور نصوص أخرى

1. دليل الإدارة:

في إطار المجهودات التي تبذلها السلطات الجزائرية للنهوض بكفاءات الإطارات السامية في المؤسسات الاقتصادية، أصدرت وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وترقية الاستثمار في عام 2013م دليل الإدارة الذي ركزت فيه على أهمية تخصيص أعضاء مجلس الإدارة للوقت والمجهود والاهتمام اللازم لتأدية المهام الموكلة لهم، وبما أن بعض المجالات الرئيسية الحساسة تستلزم تدخل نوعي لمجلس الإدارة فقد اقترح عليها هذا الدليل اللجوء إلى لجان متخصصة التي ذكر منها ثلاثة أنواع: لجنة المكافآت، لجنة الترشيحات ولجنة المراجعة التي تتولى الاهتمام بمسائل الرقابة الداخلية ومتابعة رقابة المخاطر.[3]

[1] المرجع نفسه، ص 24، ص ص 31-32.
[2] النظام رقم 11-08، مرجع سابق، ص 31.
[3] كهينة قماط، عبد الكريم مقراني، "واقع لجنة التدقيق في الجزائر دراسة مقارنة"، **مجلة المالية والأسواق**، المجلد 7، العدد 2، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم، الجزائر، 2020، ص 430.

2.المرسوم الرئاسي 11-85:

تضمن المرسوم الرئاسي 11-85 تنظيم شركة مناجم الجزائر وتسييرها الذي تنص المادة 18 منه على أنه: "تساعد الرئيس المدير العام لجنة المراجعة مكلفة بمراقبة التسيير وتقوم على الخصوص بإعداد تقرير إلى مجلس الإدارة كل ثلاثة أشهر".[1] وبهذا لقد اكتفى هذا النص بحصر مهام هذه اللجنة في مراقبة التسيير فضلا عن تقديم تقرير لمجلس الإدارة دون الخوض في معايير تشكيلها ومسؤولياتها وحتى في التوسع في مهامها.

بعد العرض السابق؛ يمكن أن نخلص إلى أن القوانين والأنظمة الخاصة بالبنوك والمؤسسات المالية قد أتت بصيغة جديدة لضوابط لجنة المراجعة بحيث كانت أوضح وأشمل مما أتى القانون التجاري وميثاق الحكم الراشد وذلك لتسميتها للجنة المراجعة بصريح العبارة الأمر الذي اشتركت فيه هذه النصوص مع المرسوم الرئاسي 11-85، وتحديد وتوسيع مهامها ليشمل تقييم أنظمة الرقابة الداخلية والتحكم في المخاطر المهمة التي نص عليها دليل الإدارة أيضا. إلا أن ذلك لا يمنع من كون الضوابط التي تضمنتها كانت خطوط عامة لتأسيس لجنة المراجعة وكيفية عملها، إذ لم تحدد عدد أعضائها وشروط أخرى لانتقائهم كالخبرة والتخصص التي يجب أن تضم إلى شرط عدم الانتماء للجهاز التنفيذي للشركة الوارد في النظام 11-08، إضافة إلى هذا كله لم تشر المهام الأساسية التي تضمنتها إلى مهمة الاشراف على التدقيق الداخلي بوضوح على اعتبار أنها متضمنة في الرقابة الداخلية كما لم تتناول دور لجان المراجعة في الإشراف على أعمال التدقيق الخارجي ومتابعته، ومهمة التأكد من مدى الالتزام بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات، وتركت أمر تحديد الضوابط التفصيلية التي تحكم عمل هذه اللجنة إلى الهيئة المداولة - مجلس الإدارة أو مجلس الرقابة – إذا اتخذت قرار استحداثها.

في الأخير؛ من المهم الإشارة إلى أنه على الرغم من المجهودات السابقة إلا أن مستوى اهتمام المشرع الجزائري بلجان المراجعة في الجزائر يعتبر غير كافي فهو لايزال في بداياته، لأن تكوينها وتفعيلها يتوقف على مدى توفر الإطار القانوني المتكامل والمؤسسي المناسب لبيئة الأعمال الجزائرية مع ضرورة توحيد جهود مختلف القطاعات لضبط عملية إرساء مفهوم لجان المراجعة. وفي الواقع هناك عدة صعوبات ومحددات تواجه تشكيل لجان المراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية من أهمها:

- نقص إلمام القائمين على إدارة الشركات الجزائرية بمختلف جوانب لجان المراجعة جعلهم لا يدركون أهميتها والغرض من تكوينها وأهم المزايا التي تحققها.
- غياب سوق مالي نشط الأمر الذي أدى إلى عدم اهتمام الشركات بتشكيل لجان المراجعة في ظل عدم وجود نص يلزم الشركات المدرجة بالبورصة على تأسيسها.
- قلة تجارب الشركات الجزائرية في تأسيس لجان المراجعة أدى إلى صعوبة تحديد المشاكل التي تواجه الشركات في استحداث لجان المراجعة وممارستها لعملها والوصول إلى تقديم توصيات واقتراحات لحل هذه المشاكل.
- أن النصوص القانونية والتنظيمية التي تطرقت إلى تأسيس لجان المراجعة في الشركات الجزائرية طغى عليها الطابع الطوعي واختلفت من حيث نطاق تطبيقها، ولم تتناول العديد من الضوابط التي تحكم تشكيل لجان المراجعة إضافة إلى تضمنها الكثير من حالات عدم التجانس فيما بينها بخاصة ما يتعلق بالمهام. الأمر الذي يبرز الحاجة إلى نص موحد يطبق على كافة الشركات يحدد كيفية تشكيلها ومعايير انتقاء أعضائها ومسؤولياتها ومهامها، مع توسيع نطاق صلاحياتها ومسؤولياتها وفقا للمرجعيات

[1] المرسوم الرئاسي 11-85 المؤرخ في 2011/02/16 **المتضمن تنظيم شركة مناجم الجزائر المسماة ش.ذ.أ وسيرها**، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 12، 2011، ص 20.

والمعايير الدولية ليمتد لوظيفتي التدقيق الداخلي والخارجي حيث يكون لها دور في الاقتراح والتوصية بتعيين المدقق الداخلي والخارجي، التحقق من استقلاليتهما، تحديد أتعابهما والعمل على التنسيق بينهما وذلك من خلال عقد اجتماعات مستمرة لمعالجة القضايا التي تنصب في تحسين جودة أعمالهما.

خلاصة الفصل الرابع

من أهم دوافع الاهتمام بجودة التدقيق في الجزائر رفع قيمة المهنة ومكانتها من خلال وضع ضوابط تخص بيئة عمل مدقق الحسابات والجانب التقني لعمله، وقد امتد هذا الاهتمام إلى وضع ضوابط تسمح بالرقابة على مدى تحقيق جودة أداء المهني من خلال إصدار دليل الرقابة الذاتية التي يضمنها المهني الممارس نفسه على العمل الذي أنجزه فضلا عن دليل مراقبة النوعية التي تتم من قبل لجنة مراقبة النوعية التي استحدثت لهذا الغرض، كما حرص المشرع الجزائري على إلزام مكاتب المهنيين على تطبيق هاذين الدليلين. ويرتبط الحكم على فعالية هذه الآليات بالوقت الذي يتم فيه تجسيدها على أرض الواقع من أجل اكتشاف سلبيات وإيجابيات الدليلين في ظل غياب معايير محلية خاصة بنظام رقابة الجودة.

ولدى الوقوف على واقع حوكمة الشركات في الجزائر من خلال تقييم التجربة الجزائرية في إرساء الإطار المؤسسي والتنظيمي للحوكمة، تبين أن الجزائر كغيرها من البلدان الأخرى بدأت بتنفيذ قواعد الحوكمة من خلال سن بعض قوانين مكافحة الفساد وغيرها من القواعد فضلا عن بعض المساعي لإرسائها من خلال استحداث هيئات متخصصة محاولة منها توفير إطار متكامل وتكييفه مع المعايير الدولية. إلا أن هذه الجهود تبقى محدودة فعلى الرغم من توافر الإطار التشريعي والتوجيهي وبداية الوعي بأهمية حوكمة الشركات إلا أن ذلك يواجه مجموعة من التحديات التي تحول دون الوصول إلى حوكمة جيدة كاقتصار واستهداف ميثاق الحكم الراشد على الشركات الصغيرة والمتوسطة وترك الحرية للشركات الأخرى في تطبيقه الأمر الذي يتطلب توسيع مجال تطبيقه وكذا إضفاء الطابع الرسمي عليه ليتماشى مع المبادئ الدولية، إضافة إلى أهمية نشر ثقافة نشر المعلومات المحاسبية والمالية والعمل على إيجاد التناسق بين هياكل الدولة وطرق تسييرها وأيضا إيجاد الأدوات المناسبة لضمان تطبيق نظام حوكمة جيد في المؤسسات الجزائرية.

إن لجان المراجعة من أهم الآليات الداخلية للحوكمة التي لم تحظى بعد بمكانتها في الجزائر سواء من ناحية المتطلبات التشريعية والتنظيمية وحتى من ناحية جهود المنظمات المهنية في الجزائر، فالمشرع الجزائري لم يقم بدوره حتى الآن بخصوص فرض تكوينها على الشركات الجزائرية. الأمر الذي جعل دور هذه اللجان لايزال شكليا في الجزائر لعدم نشر ثقافة الرقابة الفعالة في بيئة الأعمال الجزائرية. وعدم وجود ضوابط واضحة المعالم تخص تشكيلها فضلا عن عدم التحديد الواضح للمهام والمسؤوليات الموكلة لها، فالتشريعات والقوانين الخاصة بالبنوك والمؤسسات المالية مثلا قد تضمنت بعض الخطوط العريضة حول هذه الضوابط فقط. وعليه؛ فإن بيئة الرقابة بالمؤسسات الجزائرية في حاجة ماسة لوضع إطار تشريعي وتنظيمي متكامل للجان المراجعة في ضوء ثلاثة معايير والمتمثلة في معيار الاستفادة من تجارب سابقة لبعض الدول، معيار مقدرة لجان المراجعة في مواجهة المشكلات العملية ودعم توصياتها ومعيار الحاجة إلى استكمال التطوير المهني في الجزائر من خلال تفعيل دورها في الرقابة على جودة المحاسبة والتدقيق.

الفصل الخامس

تحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات

المبحث الأول: التعريف بأداة الدراسة

المبحث الثاني: وصف عينة الدراسة

المبحث الثالث: تحليل آراء أفراد العينة حول محاور الاستبيان

المبحث الرابع: نتائج إختبار الفرضيات

الفصل الخامس

تحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات

تمهيد:

بعد استعراض الإطار النظري للجان المراجعة ودورها في الرقابة على جودة التدقيق، والتعرف على أهم مظاهر الاهتمام التنظيمي والمؤسساتي بلجان المراجعة والرقابة على جودة التدقيق في الجزائر. يأتي الفصل التطبيقي من الدراسة ليتناول بالعرض والتحليل نتائج الاستبيان الذي أجري على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بغية تقييم آراء مدققي ومسيري هذه المؤسسات واتجاهاتهم بخصوص دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق ومعوقات تفعيل هذا الدور لديها ذلك بهدف اختبار مدى صحة الفرضيات التي تمت صياغتها. ومن هذا المنطلق فقد تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- المبحث الأول: التعريف بأداة الدراسة.
- المبحث الثاني: وصف عينة الدراسة.
- المبحث الثالث: تحليل آراء أفراد العينة حول محاور الاستبيان.
- المبحث الرابع: نتائج اختبار الفرضيات.

المبحث الأول: التعريف بأداة الدراسة

يهتم هذا المبحث بالتعريف بالأداة المستخدمة في الدراسة، من حيث كيفية بنائها وتصميمها ومحتواها ومدى صدقها وثباتها لتحديد إمكانية الاعتماد على البيانات التي تم الحصول عليها بواسطتها لغرض تحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها.

المطلب الأول: إعداد وتصميم أداة الدراسة

تعد استمارة الاستبيان أداة لجمع البيانات والمعلومات من عينة الدراسة من خلال مجموعة من الأسئلة والعبارات المتنوعة التي ترتبط ببعضها البعض بشكل يحقق الهدف الذي يسعى إليه الباحث من خلال المشكلة التي يطرحها بحثه. وقد تم الاعتماد على هذه الأداة لاستطلاع آراء أفراد عينة البحث حول دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق ومعوقات تفعيل هذا الدور. ومن أجل تحديد البيانات التي تتضمنها استمارة الاستبيان تم الاستناد إلى ما تم تناوله في الجانب النظري، وكذا الاطلاع على مختلف الدراسات الأكاديمية السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة. ذلك بالأخذ بعين الاعتبار مجموعة من العوامل متمثلة في:

- الحرص عند تصميم الاستبيان على الاعتماد على العبارات التي تخدم أهداف كل محور دون الإطالة والحشو الزائد حتى لا يشعر القارئ والمجيب عليه بالملل ويخلق نوعا من التكليف ما يجعل إجاباتهم عشوائية.
- بساطة اللغة المستخدمة.
- تنظيم المعلومات في الاستبيان بشكل تدريجي.
- تجنب الأسئلة المعقدة التي يصعب الإجابة عنها واستخدام العبارات المباشرة.

- ربط العبارات بالأهداف المراد الوصول إليها مع مراعاة تدرجها وتسلسلها بحيث تم الانتقال من فكرة لأخرى بشكل تتابعي ومنطقي.

كما تم في مرحلة موالية استشارة المشرف في تحديد محاور الاستبيان وعباراته والتأكد من صحتها من أجل تعديلها حسب ما يراه ضروري وملائم لجمع البيانات. ومن ثم تم عرض الاستمارة على مجموعة من الأكاديميين المختصين لتحكيمها، وفي ضوء آراءهم تمت مراجعة وتعديل بعض العبارات لتصبح أكثر وضوحا بما يتيح تحقيق أهداف الدراسة. وبذلك أصبحت الاستمارة بعد ضبط شكلها ومحتواها تتضمن قسمين:

- **القسم الأول:** يشتمل هذا القسم على البيانات العامة التي تستخدم في وصف وتحديد الخصائص الشخصية لأفراد العينة المدروسة والمتمثلة في (العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة والخبرة المهنية) كما تساعد في رصد الفروق في الإجابات التي تعزى إلى هذه الخصائص.
- **القسم الثاني:** يتضمن 35 عبارة تهدف إلى قياس مدى موافقة أفراد العينة على أهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق ومعوقات تفعيل هذا الدور في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من وجهة نظرهم، وقد أدرجت هذه العبارات ضمن ثلاثة محاور رئيسية على النحو التالي:
  - **المحور الأول:** بعنوان أهمية دور لجنة المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق الداخلي؛ يضم 10 عبارات موجهة لغرض اختبار الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الرئيسية الأولى.
  - **المحور الثاني:** تحت عنوان أهمية دور لجنة المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق الخارجي؛ اشتمل على 10 عبارات تعالج الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسية الأولى.
  - **المحور الثالث:** بعنوان معوقات تفعيل دور لجنة المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق؛ ويتكون من 15 عبارة تعالج الفرضية الثانية، وتم تقسيم هذا المحور إلى ثلاثة أبعاد كما يلي:
    - البعد الأول: معوقات قانونية وتنظيمية: يتضمن 5 عبارات.
    - البعد الثاني: معوقات مرتبطة بعمل لجان المراجعة: يتضمن 5 عبارات.
    - البعد الثالث: معوقات متعلقة بالتنسيق والتعاون مع اللجنة: يتضمن 5 عبارات.

المطلب الثاني: مقياس أداة الدراسة

تم الاعتماد في إعداد القسم الثاني من استمارة الاستبيان على أسلوب الأسئلة المغلقة وذلك وفق مقياس ليكرت الخماسي، ويرجع السبب في ذلك إلى أنه يعتبر من أكثر المقاييس استخداما لتقييم آراء المبحوثين حول العبارات ولسهولة فهمه وتوازن درجاته، حيث طلب من كل فرد من أفراد الدراسة وضع علامة (X) في الخانة التي تنطبق مع رأيه في كل عبارة من العبارات الواردة في الاستمارة، وقد تم ترميز الاجابات من 1 إلى 5 لتسهيل إدخالها ضمن برنامج (spss) والتقليل من الأخطاء التي يمكن الوقوع فيها وذلك كما هو وارد في الجدول الموالي.

الجدول رقم (6): درجات مقياس ليكرت الخماسي

	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

كما تم ترميز عبارات محاور القسم الثاني من استمارة الاستبيان عند إدراج المعلومات في الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) كما هو موضح في الجدول الموالي.

الجدول رقم (7): ترميز عبارات الاستبيان

محاور الاستبيان	الترميز	عدد العبارات
المحور الأول: أهمية دور اللجنة في الرقابة على جودة التدقيق الداخلي	a1-a10	10
المحور الثاني: أهمية دور اللجنة في الرقابة على جودة التدقيق الخارجي	b1-b10	10
المحور الثالث: معوقات تفعيل دور لجنة المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق	c1-c15	15

المصدر: من إعداد الباحثة.

بغرض قياس وتحليل درجة موافقة المبحوثين على مضمون عبارات الاستبيان تم الاعتماد على الأوزان المرجحة لمقياس ليكرت كالآتي:

- عدد البدائل= 5، حيث تمثل عدد الإجابات المقترحة وفق سلم ليكرت الخماسي.
- مجموع البدائل= 5+4+3+2+1= 15.
- المتوسط الفرضي= مجموع أوزان أبعاد المقياس/عدد أبعاد المقياس، أي 5/15= 3 وذلك لاستخدامه في التعليق على اختبار الفرضيات، أي أنه سيتم الاعتماد على المتوسط الحسابي الفرضي والذي مقداره (3) في اتخاذ القرار حول قبول أو رفض الفرضية، حيث سيتم قبول الفرضية البديلة في حالة ما إذا كانت قيمة المتوسط الحسابي تساوي أو أكبر من المتوسط الفرضي، أما إذا كانت قيمة المتوسط الحسابي أقل من قيمة المتوسط الفرضي فسيتم أخذ الفرضية الصفرية.

بالاعتماد على الدرجة (الأوزان) المذكورة في جدول ليكرت السابق تم إعداد فئات لقياس إجابات عينة الدراسة وتصنيف الإجابات حسب درجة أهميتها وذلك وفق المعادلات التالية:

- المدى= الحد الأعلى- الحد الأدنى = 5-1= 4
- طول الفئة= المدى/ عدد الفئات، ولقد اعتمدت الباحثة على خمس فئات وهي غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق وموافق بشدة.
- طول الفئة= 4/5= 0.8، ثم تضاف هذه القيمة (0.8) إلى أقل قيمة في المقياس وهي (1) وذلك لتحديد الحد الأعلى للفئة، وهكذا يضاف طول الفئة إلى كل حد من حدود المقياس لتحديد الحد الأعلى لكل فئة وبذلك يمكننا تصنيف قيم المتوسطات الحسابية لكل فئة. أما المعدل النسبي فيحسب بتقسيم الحد الأدنى والحد الأعلى لكل فئة على الحد الأعلى للمقياس، وهكذا يمكن تحديد الأهمية النسبية لكل عبارة من عبارات الاستبيان وهذا ما تم تلخيصه في الجدول الموالي.

الجدول رقم (8): مقياس تحديد المتوسط الحسابي والمعدل النسبي

مجال المتوسط الحسابي	المعدل النسبي	الدرجة
1 - 1.79	%20 - %35.80	غير موافق بشدة
1.80 - 2.59	%36 - %51.80	غير موافق
2.60 - 3.39	%52 - %67.80	محايد
3.40 - 4.19	%68 - %83.80	موافق
4.20 - 5	%84 - %100	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحثة.

بالنظر للجدول أعلاه فإنه يمكن تحديد مجال المتوسط الحسابي لإجابات المبحوثين بغرض معرفة اتجاه إجابات أفراد العينة وذلك كما يلي:

- **التقييم الأول: ضعيف جدا:** يعبر عن قيمة المتوسطات الحسابية المحصورة بين المجال [1 - 1.79] وتعني أن رفض العبارة يكاد يكون مطلقا من قبل المبحوثين.
- **التقييم الثاني: ضعيف:** يعبر عن قيمة المتوسطات الحسابية المحصورة بين المجال [1.80 – 2.59] وتعني أن هناك رفض نسبي لصحة العبارة من قبل المبحوثين.
- **التقييم الثالث: متوسط:** يعبر عن قيمة المتوسطات الحسابية المحصورة بين المجال [2.60 – 3.39] وتعني أن هناك حياد أو أن هناك نصف المبحوثين قبلوا صحة العبارة والنصف الآخر رفضها.
- **التقييم الرابع: عالي:** يعبر عن قيمة المتوسطات الحسابية المحصورة بين المجال [3.40 - 4.19] وتعني أن هناك قبول نسبي لصحة العبارة من قبل المبحوثين.
- **التقييم الخامس: عالي جدا:** يعبر عن قيمة المتوسطات الحسابية المحصورة بين المجال [4.20 - 5] وتعني أن هناك قبول مطلق لصحة العبارة من قبل المبحوثين.

المطلب الثالث: اختبار صدق وثبات أداة الدراسة

من أهم مراحل البحث وأسسه اختبار مدى صدق وثبات البيانات التي توفرها الأداة ومدى صلاحيتها لتحقيق الهدف التي وضعت من أجله، حيث أن ضعف صدق وثبات الأداة يؤدي بالضرورة إلى عدم استقرار في نتائج الدراسة بأكملها وتغيرها بشكل كبير. لذلك تم الحرص على اختيار الأداة ذات الصدق والثبات العاليين. وسوف نتناول في هذا المطلب الخطوات التي تم إتباعها للتحقق من صدق وثبات أداة الدراسة ومدى اتساق العبارات المكونة لها.

1. اختبار صدق أداة الدراسة:

يقصد بصدق أداة الدراسة التأكد من أن هذه الأداة سوف تقيس فعلا ما أعدت لقياسه، وأنها تحقق الغرض الذي أعدت من أجله. وبصفة عامة صدق أداة جمع البيانات يشير إلى أي درجة توفر هذه الأخيرة بيانات ذات علاقة بمشكلة الدراسة ومدى تمثيلها للمجتمع المدروس بشكل جيد، فالصدق يعبر عن وضوح الاستبيان وما يشمله من عبارات ومفاهيم ومدى صلاحيته للتحليل الإحصائي. وقد تم التأكد من صدق أداة الدراسة بالاعتماد على طريقتين:

1.1. اختبار الصدق الظاهري:

بعد إعداد النموذج الأولي للاستمارة في ضوء ملاحظات الأستاذة المحكمين قامت الباحثة بتوزيع هذا النموذج على عينة تجريبية من مجتمع الدراسة من أجل معرفة درجة استجابتهم لعبارات الاستبيان وتحديد الحاجة إلى إعادة البناء اللغوي لبعض الجمل وتعديل بعض العبارات الغامضة بحيث تم إجراء الاختبار القبلي على 20 فرد من العينة. وبعد الأخذ بعين الاعتبار كل التعقيبات والملاحظات التي تم إبداؤها تمت صياغة استمارة الاستبيان في شكلها النهائي (النموذج بالملحق 2) وإعادة توزيعها على العينة المستهدفة محل الدراسة.

2.1. اختبار الاتساق الداخلي:

يقصد بالاتساق الداخلي مدى اتساق كل عبارة من عبارات الاستبيان مع المحور الذي تنتمي إليه كل عبارة، ومن أجل التحقق من ذلك تم حساب معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات الاستبيان والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه بواسطة معامل الارتباط بيرسون، وكانت النتائج بالنسبة لكل محور كما يلي:

1.2.1. الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول:

يبين الجدول الموالي معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الأول الذي يتضمن محتواها مختلف المهام والدور الذي تؤديه لجنة المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق الداخلي والدرجة الكلية للمحور.

الجدول رقم (9): معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية للمحور الأول

عبارات المحور	معامل الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة Sig
1	0.709**	0.000
2	0.711**	0.000
3	0.694**	0.000
4	0.596**	0.000
5	0.666**	0.000
6	0.689**	0.000
7	0.624**	0.000
8	0.667**	0.000
9	0.613**	0.000
10	0.638**	0.000

** دالة إحصائيا عند 0.01

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS.

من نتائج الجدول السابق يتضح أن مستويات الدلالة لجميع العبارات أقل من 0.01 وبالتالي جميع معاملات ارتباط بيرسون بين عبارات المحور الأول والدرجة الكلية للمحور الأول دالة إحصائيا عند مستوى معنوية 0.01. حيث كان الحد الأدنى لمعاملات الارتباط 0.596 فيما كان الحد الأعلى 0.711. وعليه؛ فإن جميع عبارات المحور الأول متسقة داخليا مع المحور الذي تنتمي إليه مما يثبت صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول.

2.2.1. الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني:

يوضح الجدول أدناه معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الثاني الذي يتعلق محتواها بمختلف المهام والدور الذي تؤديه لجنة المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق الخارجي والدرجة الكلية للمحور.

الجدول رقم (10): معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية للمحور الثاني

عبارات المحور	معامل الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة Sig
1	0.713**	0.000
2	0.695**	0.000
3	0.698**	0.000
4	0.706**	0.000
5	0.702**	0.000
6	0.741**	0.000
7	0.535**	0.000
8	0.586**	0.000
9	0.701**	0.000
10	0.532**	0.000

** دالة إحصائيا عند 0.01

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

يشير الجدول من خلال معطياته الإحصائية إلى أن مستويات الدلالة لجميع العبارات أقل من 0.01 وبالتالي جميع معاملات ارتباط بيرسون بين عبارات المحور الثاني والدرجة الكلية للمحور الثاني دالة إحصائيا عند مستوى معنوية 0.01، حيث كان الحد الأدنى لمعاملات الارتباط 0.532 بينما كان الحد الأعلى 0.741. وعليه فإن جميع عبارات المحور الثاني متسقة داخليا مع المحور الذي تنتمي إليه مما يثبت صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني.

3.2.1. الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث:

في هذا العنصر يتم قياس معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الثالث المعبر عن معوقات تفعيل دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق والدرجة الكلية للمحور.

الجدول رقم (11): معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية للمحور الثالث

عبارات المحور	معامل الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة Sig
1	0.477**	0.000
2	0.590**	0.000
3	0.551**	0.000
4	0.600**	0.000
5	0.603**	0.000
6	0.545**	0.000
7	0.628**	0.000
8	0.561**	0.000
9	0.543**	0.000
10	0.424**	0.000
11	0.455**	0.000
12	0.486**	0.000
13	0.439**	0.000
14	0.294**	0.000
15	0.369**	0.000

** دالة إحصائيا عند 0.01

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

من نتائج الجدول السابق يتضح أن مستويات الدلالة لجميع العبارات أقل من 0.01 وبالتالي جميع معاملات ارتباط بيرسون بين عبارات المحور الثالث والدرجة الكلية للمحور الثالث دالة إحصائيا عند مستوى معنوية 0.01، حيث كان الحد الأدنى لمعاملات الارتباط 0.294 فيما كان الحد الأعلى 0.628. وعليه فإن جميع عبارات المحور الثالث متسقة داخليا مع المحور الذي تنتمي إليه مما يثبت صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث.

3.1. اختبار الصدق البنائي:

يعد الصدق البنائي أحد مقاييس اختبار صدق أداة الدراسة فهو يقيس مدى تحقيق الأهداف المراد الوصول إليها، فبعد التأكد من صدق الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان سوف نتعرف أيضا على مدى قوة العلاقة الارتباطية بين درجة كل محور من محاور الاستبيان والدرجة الكلية له.

الجدول رقم (12): معدل الارتباط بين درجة كل محور من محاور الدراسة مع الدرجة الكلية لعبارات الاستبيان

الرقم	المحاور	معامل الإرتباط بيرسون	مستوى الدلالة Sig
1	أهمية دور اللجنة في الرقابة على جودة التدقيق الداخلي	0.750**	0.000
2	أهمية دور اللجنة في الرقابة على جودة التدقيق الخارجي	0.779**	0.000
3	معوقات تفعيل دور لجنة المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق	0.585**	0.000

** دالة إحصائيا عند 0.01

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال البيانات التي تضمنها الجدول أعلاه يلاحظ أن معاملات بيرسون للارتباط لجميع محاور الاستبيان تتراوح من 0.585 و0.779 وتعتبر دالة إحصائيا عند مستوى دلالة 0.01، وعليه تعتبر محاور الاستبيان الثلاث صادقة لما وضعت لقياسه.

2. اختبار ثبات أداة الدراسة

يقصد بثبات أداة الدراسة مدى صحة ودقة وقدرة الأداة على إعطاء نفس النتائج تقريبا إذا ما أعيد تطبيقها على نفس العينة، أي إذا أعدنا توزيع استمارة الاستبيان على عينة أخرى مسحوبة من نفس المجتمع وبنفس حجم العينة الأولى وشروطها، وفي ظروف مماثلة فإن النتائج سوف تكون مقاربة للنتائج التي تحصلنا عليها من العينة الأولى وهو ما يسمح بتعميم نتائج الدراسة على المجتمع الإحصائي. وتكمن أهمية قياس درجة ثبات أداة جمع البيانات في الحصول على نتائج صحيحة كلما تم استخدامها، فالأداة المتذبذبة لا يمكن الاعتماد عليها. ولقد تم اعتماد معامل ألفا كرونباخ في حساب معامل الثبات الذي يعد من أشهر مقاييس الثبات الداخلي للاستبيان بحسب العديد من الدراسات، حيث أن هذا المعامل يأخذ قيما من الصفر (0) إلى الواحد (1)، فعندما يكون المعامل قريب من الواحد فهذا يعني تمتع البيانات بالمصداقية وارتفاع درجة الثبات الأمر الذي يدل على صلاحية أداة الدراسة. أما إذا كان قريب من الصفر فهذا يدل على عدم ثبات الأداة المستخدمة، والقيمة المقبولة إحصائيا لمعامل ألفا كرونباخ هي 60% فأكثر وبالمقابل فإن القيم الأقل من 60% فهي تدل على عدم ثبات الأداة المستخدمة. وعليه تم إجراء اختبار الثبات بالنسبة لكل محور من محاور الاستبيان ومن ثم اختبار ثبات استمارة الاستبيان ككل ويمكن توضيح ذلك كما يلي.

1.2. معامل الثبات ألفا كرونباخ لعبارات كل محور من محاور الاستبيان:

يمثل الجدول الموالي نتائج اختبار الثبات لكل محور من محاور الاستبيان باستخدام معامل ألفا كرونباخ.

الجدول رقم (13): اختبار معامل الثبات لكل محور من محاور الاستبيان

المحور	إسم المحور	عدد العبارات	معامل الثبات
الأول	أهمية دور اللجنة في الرقابة على جودة التدقيق الداخلي	10	0.857
الثاني	أهمية دور اللجنة في الرقابة على جودة التدقيق الخارجي	10	0.857
الثالث	معوقات تفعيل دور اللجنة في الرقابة على جودة التدقيق	15	0.794

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

يلاحظ من الجدول أعلاه أن قيم ألفا كرونباخ قريبة من (1) وهي نسب أكبر من (0.60)، مما يدل على أن عبارات المحاور الثلاث للاستبيان ثابتة ومستقرة، فقد تراوح معامل الثبات للمحاور بين 0.857 كحد أقصى و0.794 كحد أدنى وهي معاملات ممتازة تدل على الثبات العالي لمحاور الاستبيان والذي يمكن من القياس السليم ومن الاعتماد على النتائج الإحصائية للتحقق من صحة فرضيات الدراسة من عدمها.

2.2. معامل الثبات ألفا كرونباخ لاستبيان الدراسة:

يمثل الجدول التالي قيمة اختبار الثبات لاستبيان الدراسة ككل باستخدام معامل ألفا كرونباخ.

الجدول رقم (14): اختبار معامل ألفا كرونباخ لثبات استبيان الدراسة

عدد العبارات	معامل الثبات
35	**0.862**

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

بلغت قيمة معامل الثبات ألفا كرونباخ الإجمالي للاستبيان حسب معطيات الجدول أعلاه 0.862 وهي نسبة جيدة من الناحية الإحصائية، وتدل على الاقتراب من الثبات التام لأداة الدراسة بحيث يمكن الاعتماد عليها في تعميم النتائج كونها قريبة من الواحد (1) وتزيد عن النسبة المقبولة إحصائيا والبالغة (0.60) وهي تؤكد على أنه لو تم إعادة توزيع الاستبيان مرة أخرى في ظروف مشابهة وعلى نفس العينة، فهناك احتمال 0.862 للحصول على نفس النتائج وأن أداة البحث تتمتع بدرجة عالية من الثبات تبرر استخدامها لأغراض التحليل الإحصائي.

المطلب الرابع: اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة

نظرا لكون حجم العينة أكبر من 50 فقد تم إجراء اختبار كولموجروف سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا؟ وهو اختبار ضروري لتحديد الاختبار الملائم للتأكد من مدى صحة الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون التوزيع طبيعيا. ويعرض الجدول الموالي نتائج هذا اختبار **(One-Sample-Kolmogorov-Smirnov)** لمحاور الدراسة.

الجدول رقم (15): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

الرقم	عنوان المحاور	عدد الفقرات	قيمة Z	مستوى الدلالة Sig
01	أهمية دور اللجنة في الرقابة على جودة التدقيق الداخلي	10	1.328	0.059
02	أهمية دور اللجنة في الرقابة على جودة التدقيق الخارجي	10	1.313	0.064
03	معوقات تفعيل دور لجنة المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق	15	1.200	0.112

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

تشير المعطيات المبينة في الجدول أعلاه إلى:

- أن البيانات الخاصة بأهمية دور اللجنة في الرقابة على جودة التدقيق الداخلي تتبع التوزيع الطبيعي، لأن قيمة مستوى الدلالة المحسوبة تفوق مستوى الدلالة المعتمد **(Sig=0.059>0.05).**
- أن البيانات الخاصة بأهمية دور اللجنة في الرقابة على جودة التدقيق الخارجي تتبع التوزيع الطبيعي، لأن قيمة مستوى الدلالة المحسوبة تفوق مستوى الدلالة المعتمد **(Sig=0.064>0.05).**
- أن البيانات الخاصة بمعوقات تفعيل دور لجنة المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق تتبع التوزيع الطبيعي، لأن قيمة مستوى الدلالة المحسوبة تفوق مستوى الدلالة المعتمد **(Sig=0.112>0.05).**

وعليه؛ فإن قيمة مستوى الدلالة لكل المحاور أكبر من 0.05 أي **(Sig>0.05)**، وهذا يدل على أن بيانات أداة الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي مما يعني إتباع الاختبارات المعلمية عند اختبار الفرضيات.

المبحث الثاني: وصف عينة الدراسة

سيتم في هذا المبحث توضيح الجوانب المتعلقة بعينة الدراسة من حيث المجتمع الذي أخذت منه ومبررات اختيار مفرداتها وفئاتها، إضافة إلى درجة استجابة العينة المستهدفة وتوزيع الخصائص الشخصية لأفرادها.

المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في جميع المفردات ذات العلاقة بمشكلة الدراسة التي يسعى الباحث إلى معالجتها، ونظرا لطبيعة الموضوع وبالأخذ بعين الاعتبار البيئة الجزائرية فإن مجتمع الدراسة المستهدف يتمثل في جميع ممارسي التدقيق وأعضاء لجان المراجعة ومجالس الإدارة بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية (شركات المساهمة SPA) سواء كانت هذه المؤسسات عامة أو خاصة التي تأخذ شكل مجمعات أو مديريات عامة. ويرجع هذا الاختيار لعدة أسباب نذكر منها ما يلي:

- اتجاه هذا النوع من المؤسسات (شركات المساهمة) نحو الاهتمام بلجان المراجعة باعتبارها شركات اقتصادية كبرى.
- تعدد نشاطات وفروع هذه المؤسسات الأمر الذي يتيح الوصول إلى أكبر عدد من أفراد عينة الدراسة مما يتيح تغطية أكبر وإعطاء نتائج أكثر دقة وشمولا.
- تميز أفراد الفئات المستهدفة في هذه المؤسسات بالخبرة العلمية والعملية، وكذا كونهم أطراف معنية بالتعامل مع لجان المراجعة بصفة مباشرة.

وبالنظر لصعوبة ضبط حجم العينة وفقا للنماذج الإحصائية، لجأت الباحثة في تحديدها لطريقة العينة القصدية والتي ضمت جميع مفردات الظاهرة المدروسة الذين تتوفر فيهم الخبرة العملية والعلمية ولهم دراية وصلة بأعمال ومهام لجان المراجعة متمثلة في مدققي المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة من مدققين داخليين ومدققين خارجيين (محافظي الحسابات وخبراء محاسبين)، أعضاء مجلس الإدارة، أعضاء لجان المراجعة ومديرين ماليين وغيرهم من الإطارات الإدارية الذين لهم علاقة بموضوع الدراسة. وذلك بهدف الوصول إلى نتائج أكثر واقعية ومصداقية ومن وجهات نظر مختلفة. وتمثلت المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة في مؤسسة سوناطراك (المجمع)، مؤسسة سونالغاز (المديرية العامة)، مؤسسة صيدال (المجمع)، مؤسسة نفطال (المجمع)، المجمع الصناعي للجلود والنسيج، مؤسسة cevital (المجمع)، مؤسسة cosider (المجمع)، المديرية العامة للمعدات الكهربائية والالكترونية المنزلية (ELEC) واتصالات الجزائر (المجمع).

المطلب الثاني: درجة استجابة العينة

اعتمدت الباحثة في توزيع جزء كبير من استمارات على أفراد العينة عن طريق التسليم المباشر لأفراد العينة بهدف إعطاءهم فكرة واضحة عن الهدف من الدراسة، كما تم الحرص على الانتقال ما بين المكاتب والأقسام بهدف جمع عدد أكبر من الاستمارات، كما تم إيداع جزء آخر منها على مستوى أقسام التدقيق الداخلي لمؤسسات الاقتصادية الكبرى محل الدراسة نظرا لكبر أقسام هذه الأخيرة وتحجج المسؤولين بمنع التنقل بين هذه المكاتب الأمر الذي صعب التسليم المباشر فيها -كما سبق الإشارة إلى ذلك-.

وقد بلغ عدد الاستمارات الموزعة 192 استمارة تم استرداد 161 منها بنسبة استجابة تقدر بـ 83.85%، و7.81% أي 15 استمارة منها كانت غير صالح للتحليل نظرا لعدم ملء أغلبية الخانات وعدم استكمال كافة المعلومات الواردة فيها، ليبلغ عدد الاستمارات الصالحة للتحليل 146 استمارة بنسبة 76.04% من إجمالي الاستمارات الموزعة والجدول الموالي يلخص هذا التوزيع.

الجدول رقم (16): عدد الاستمارات الموزعة، المستردة والصالحة للتحليل

البيان	العدد	النسبة
الاستمارات الموزعة	192	%100
الاستمارات المسترجعة	161	%83.85
الاستمارات غير الصالحة للتحليل	15	%7.81
مجموع الاستمارات الصالحة للتحليل	**146**	**%76.04**

المصدر: من إعداد الباحثة.

المطلب الثالث: توزيع العينة بحسب الخصائص الشخصية

بعد تفريغ بيانات القسم الأول من استمارة الاستبيان المتعلق بالخصائص الشخصية للمبحوثين تم استخدام التحليل الإحصائي الوصفي للبيانات باستخراج التكرارات والنسب المئوية لهذه البيانات لتوضيح توزيع العينة بحسب الخصائص الشخصية لأفرادها، وفيما يلي نتائج هذا التوزيع بالنسبة لكل متغير.

1. توزيع العينة بحسب العمر:

من خلال الجدول رقم (17) أدناه الذي يبين توزيع أفراد عينة الدراسة بحسب متغير العمر يتضح أن ما نسبته 41.10% من عينة الدراسة تتراوح أعمارهم ما بين 30 و40 سنة، وهي الفترة من العمر التي يكون فيها الموظف قد جمع القدر الكافي من الخبرات العلمية والعملية. ومن ثم تليها نسبة 38.40% من عينة الدراسة للأفراد الذين تتراوح أعمارهم من 40 إلى أقل من 50 سنة وهي تقترب من نسبة الفئة العمرية 30-40 الأعلى من بين فئات العينة، في حين بلغت نسبة الأفراد الذين يساوي عمرهم 50 سنة فأكثر 13.70%. وعليه؛ فإن معظم أفراد العينة من الفئات العمرية المتوسطة والكبيرة سنا وذلك بالنظر لما تتطلبه مهنة التدقيق سواء الداخلي أو الخارجي أو المسؤوليات الإدارية من عدد من سنوات الخبرة من أجل اكتساب الكفاءة للقيام بمثل هذه المهام وهذا مؤشر جيد عن دقة نتائج الدراسة.

الجدول رقم (17): توزيع العينة بحسب العمر

العمر	التكرار	النسبة
أقل من 30 سنة	10	%6.80
30 وأقل من 40 سنة	60	%41.10
40 وأقل من 50 سنة	56	%38.40
50 سنة فأكثر	20	%13.70
المجموع	**146**	**%100**

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

2. توزيع العينة بحسب المؤهل العلمي:

يوضح الجدول أدناه توزيع التكرارات والنسب المئوية للعينة بحسب متغير المؤهل العلمي، ومنه يتبين أن ما نسبته 38.40% من أفراد عينة الدراسة هم من حملة الماستر وتليها نسبة مقاربة جدا لها وهي 37% من حاملي شهادة الليسانس، أي أن أكثر من نصف العينة حاملين لشهادات تسمح في الغالب بممارسة الوظائف المشغولة. في حين شكل حملة شهادة الماجستير ما نسبته 19.20% من أفراد عينة الدراسة وحاملي شهادة الدكتوراه نسبة 5.5%.

ويعزى السبب وراء كون غالبية أفراد العينة حاصلين على شهادات جامعية إلى طبيعة العمل في مجال التدقيق والإدارة العليا الذي يتطلب شهادات جامعية إضافة إلى الخبرة. ويعتبر هذا مؤشر جيد للدراسة إذ أنه يشير إلى أن أفراد العينة لديهم القدرة على فهم عبارات الاستبيان والإجابة عليها بفعالية وموضوعية، وهذا ما يجعل من عينة الدراسة المناسبة والمؤهلة للإجابة على الاستبيان وهو ما يعزز الثقة في بيانات الدراسة ودرجة الاعتماد عليها.

الجدول رقم (18): توزيع العينة بحسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
ليسانس	54	%37.00
ماستر	56	%38.40
ماجيستر	28	%19.20
دكتوراه	8	%5.50
المجموع	**146**	**%100**

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

3. توزيع العينة بحسب الوظيفة:

من خلال النظر إلى الجدول رقم (19) أدناه الذي يوضح توزيع العينة بحسب الوظيفة يتبين أن 56.80% من أفراد عينة الدراسة وظيفتهم مدقق داخلي بالمؤسسات الاقتصادية وهي نسبة معتبرة تمثل أكثر من نصف العينة وذلك راجع لكبر أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة، بالنظر لاعتمادها على عدد كبير من المدققين الداخليين بسبب تعدد الفروع التابعة لها. وأن ما نسبته 28.80% من أفراد العينة وظيفتهم محافظ حسابات وخبير محاسبي، فيما تمثل نسبة أعضاء مجلس الإدارة ولجنة المراجعة 14.40% فقط وذلك راجع إلى طبيعة منصب عضو مجلس الإدارة ونوعيته في المؤسسات الاقتصادية الكبرى وإلى طبيعة حجم لجنة المراجعة الصغير الذي يتراوح ما بين 3 إلى 5 أعضاء. وعلى الرغم من ذلك إلا أن هذا الأمر لم يمنع من كون عينة الدراسة تتضمن مختلف الفئات التي تخدم نتائج البحث إذ تم استقصاء آراء مبحوثين ذوي دراية وصلة بموضوع الدراسة تؤهلهم للإجابة على عبارات الاستبيان بدقة وموضوعية.

الجدول رقم (19): توزيع العينة بحسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة
مدقق داخلي	83	%56.80
محافظ حسابات وخبير محاسبي	42	%28.80
عضو لجنة مراجعة ومجلس إدارة	21	%14.40
المجموع	**146**	**%100**

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

4. توزيع العينة بحسب الخبرة المهنية:

يوضح الجدول رقم (20) أدناه توزيع العينة بحسب متغير الخبرة المهنية بحيث تشير معطياته إلى أن 52.10% من المبحوثين تتراوح خبرتهم المكتسبة ما بين 10 و20 سنة، أما الذين خبرتهم 20 سنة فأكثر فيمثلون نسبة 28.80% من عينة الدراسة، في حين أن أفراد العينة الذين تقل خبرتهم عن 10 سنوات فيمثلون 19.20%. ومن ثم فإن أغلب أفراد العينة لهم خبرة كافية في ميدان عملهم مما يسهل إثراء البحث وخدمة موضوع الدراسة وتحقيق أهدافها.

الجدول رقم (20): توزيع العينة بحسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة
أقل من 10 سنوات	28	%19.20
من 10 إلى أقل من 20 سنة	76	%52.10
20 سنة فأكثر	42	%28.80
المجموع	**146**	**%100**

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

المبحث الثالث: تحليل آراء أفراد العينة حول محاور الاستبيان

يتناول هذا المبحث نتائج التحليل الإحصائي الوصفي لبيانات القسم الثاني من استمارة الاستبيان وفق المقاييس الإحصائية الوصفية والمتمثلة في المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية لإجابات أفراد العينة، بهدف استنتاج الاتجاه العام لمختلف آراء المبحوثين حول محاور الدراسة.

المطلب الأول: تحليل آراء أفراد العينة حول المحور الأول

تضمن المحور الأول من الاستبيان عشر عبارات تقيس اتجاهات أفراد العينة حول أهمية دور لجنة المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق الداخلي، ومن خلال قراءة النتائج الإحصائية الوصفية الواردة في الجدول رقم (21) يتبين أن قيمة المتوسطات الحسابية لعبارات المحور تراوحت ما بين (3.57 – 3.74)، ويمكن عرض نتائج التحليل لكل عبارة من عبارات المحور على النحو الآتي:

- جاءت العبارة (a7) في المرتبة الأولى من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (3.74) بانحراف معياري قدره (1.115) وأهمية نسبية قدرها (74.80%). وهذه القيم تعني أن أفراد العينة يؤيدون بدرجة عالية محتوى العبارة، أي دور الجنة المراجعة في التأكد من تخصيص موارد كافية لتمكين المدقق الداخلي من تنفيذ خطة التدقيق وإنجاز مهمة التدقيق واسعة النطاق وتراقب بشكل مستمر كيفية استخدام هذه الموارد.
- جاءت العبارة (a8) في المرتبة الثانية من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (3.69) بانحراف معياري قدره (1.086) وأهمية نسبية بلغت (73.80%). وتشير هذه القيم إلى أن أفراد العينة يوافقون بدرجة عالية على محتوى هذه العبارة المرتبط بدور لجنة المراجعة في مناقشة وفحص نتائج التدقيق الداخلي مع فريق التدقيق، الأمر الذي يسمح بالرقابة وتحسين أعمال التدقيق وتقديم التوصيات بشأن ذلك، وتحقق اللجنة من مدى توافق عملية التدقيق الداخلي مع معايير الأداء المهني.
- جاءت العبارة (a10) في المرتبة الثالثة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (3.68) وانحراف معياري قدره (1.119) وبأهمية نسبية قدرها (73.60%). مما يعني أن أفراد العينة يوافقون بدرجة عالية على محتوى هذه العبارة، المتعلق بمشاركة لجنة المراجعة في تحديد ما إذا كان فحص النظير (الطرف الثالث) ضروري وفعال لفحص التدقيق الداخلي، وقيامها بتقييم كفاءة واستقلالية هذا الطرف الخارجي ومن ثم تقييم نتائج الفحص المنجز ومتابعة تنفيذ التدقيق الداخلي للتوصيات المقدمة.
- جاءت العبارتين (a4) و(a9) في المرتبة الرابعة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ متوسطها الحسابي (3.66) بانحراف معياري (1.116) و(1.153) على التوالي وبأهمية نسبية بلغت (73.20%)، و يشير هذا إلى أن أفراد العينة يوافقون بدرجة عالية على محتوى العبارتين، من حيث أهمية لجنة المراجعة في تعزيز استقلالية موظفي التدقيق الداخلي والتأكد من أنهم ينجزون أعمالهم بكل وموضوعية وحياد، وأن تعمل على الحد من الضغط الذي تمارسه الإدارة العليا عليهم، وحرصها على فحص مدى استجابة الإدارة لتوصيات المدقق الداخلي وتنفيذها في الوقت المناسب، بعدما أن تقوم بمناقشتها مع المدقق الداخلي وتقديم اقتراحات بشأنها للإدارة.
- جاءت العبارتين (a2) و(a6) في المرتبة الخامسة من حيث درجة الموافقة عليهما، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهما (3.64) وانحراف معياري على التوالي (1.144) و(1.120) وبأهمية نسبية بلغت (72.80%)، وهذه القيم تعني أن أفراد العينة يوافقون بدرجة عالية على محتوى العبارتين،

من حيث أن تكون لجنة المراجعة على دراية بسياسات الأتعاب والمكافآت المتعلقة بالمدقق الداخلي وتقييمها بشكل دوري، كما تعمل على فحص خطة التدقيق الداخلي ومراجعتها من أجل تحديد سياسات وخطط مستقبلية أكثر فعالية، ومتابعة تنفيذها مع مراعاة مدى فعالتها في مواجهة القضايا التي تظهر خلال إنجاز العمل.

- جاءت العبارة (a5) في المرتبة السادسة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (3.62) بانحراف معياري قدره (1.152) وأهمية نسبية بلغت (72.40%). أي أن أفراد العينة يوافقون بدرجة عالية على محتوى هذه العبارة، أي بخصوص دور لجنة المراجعة في تقييم والموافقة على ميثاق التدقيق الداخلي وإجراء التعديلات المناسبة عليه للتأكد من أنه يتماشى مع التغييرات التي حدثت في الترتيبات التي اتخذتها الشركة من حيث التمويل وإدارة المخاطر والحوكمة وأنه يعكس تطور الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي.
- جاءت العبارة (a3) في المرتبة السابعة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (3.60) وانحراف معياري (1.142) وبأهمية نسبية بلغت (72.00%)، وهذه القيم تعني أن أفراد العينة يوافقون بدرجة عالية على محتوى هذه العبارة، من حيث دور لجنة المراجعة في التأكد من تمتع موظفين التدقيق الداخلي بالمؤهلات اللازمة لأداء أعمالهم والمهارات والقدرات الفنية المناسبة ومستويات الخبرة، ومن أن المدقق الداخلي تتوافر فيه مستويات التأهيل الملائمة التي تجعله قادرا على خدمة الإدارة والشركة عامة بفعالية، وأنه يتم الاشراف على فريق التدقيق الداخلي وتحرص على خضوعهم لبرامج تدريب وتقييمهم بشكل دوري وضمان فرص لترقيتهم.
- جاءت العبارة (a1) في المرتبة الثامنة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ متوسطها الحسابي (3.57) بانحراف معياري قدره (1.180) وأهمية نسبية بلغت (71.40%)، مما يعني أن أفراد العينة يوافقون بدرجة عالية على محتوى هذه العبارة، أي بخصوص مشاركة لجنة المراجعة في القرارات المتعلقة بتعيين المدقق الداخلي (من داخل المؤسسة أو خارجها) وترقيته أو عزله واستبداله بعد أن توفر له جلسة استماع قبل كل تغيير.

أما على مستوى المحور ككل فقد بلغ المتوسط الحسابي العام (3.65)، وهو أكبر من المتوسط الفرضي لأداة الدراسة (3) الذي يقع ضمن المجال [3.40-4.19]، وبانحراف معياري (0.748) ووزن نسبي يقدر بـ (73.00%) أي أكبر من الوزن النسبي المحايد (60%) وضمن درجة الأهمية النسبية [68%-83.80%]. وهذا يدل على أن الاتجاه العام لآراء أفراد عينة الدراسة حول أهمية دور لجنة المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق الداخلي كان بالموافقة بدرجة عالية.

الجدول رقم (21): نتائج التحليل الوصفي لآراء أفراد العينة حول المحور الأول

ترميز العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	اتجاهات الآراء
a1	تشارك اللجنة في القرارات المتعلقة بتعيين المدقق الداخلي (من داخل المؤسسة أو خارجها) وترقيته أو عزله واستبداله بعد أن توفر له جلسة استماع قبل كل تغيير	3.57	1.180	%71.40	موافق
a2	تعمل اللجنة على فحص أتعاب المدقق الداخلي وتقييمها بشكل دوري	3.64	1.144	%72.80	موافق
a3	تتأكد اللجنة من تمتع موظفين التدقيق الداخلي بالمؤهلات اللازمة لأداء أعمالهم وأن يتم الاشراف عليهم وتحرص على خضوعهم لبرامج تدريب وتقييمهم بشكل دوري وضمان فرص لترقيتهم.	3.60	1.142	%72.00	موافق
a4	تتأكد اللجنة من أن موظفي التدقيق الداخلي ينجزون أعمالهم بكل استقلالية وموضوعية وحياد، وتعمل على الحد من الضغط الذي تمارسه الإدارة العليا عليهم.	3.66	1.116	%73.20	موافق
a5	تشارك اللجنة في صياغة محتوى ميثاق التدقيق الداخلي وإجراء التعديلات المناسبة عليه عند الحاجة.	3.62	1.152	%72.40	موافق
a6	تقوم اللجنة بفحص خطة التدقيق الداخلي ومراجعتها ومتابعة تنفيذها وتحديد مدى فعالتها في مواجهة القضايا التي تظهر خلال إنجاز العمل.	3.64	1.120	%72.80	موافق
a7	تعمل لجنة المراجعة على التأكد من مدى توفير موارد كافية لتمكين المدقق الداخلي من تنفيذ خطة التدقيق والوفاء بالتزاماته ومتابعة كيفية استخدامها	3.74	1.115	%74.80	موافق
a8	تقوم لجنة المراجعة بمناقشة وفحص نتائج التدقيق الداخلي مع فريق التدقيق وتقدم التوصيات بشأن ذلك، كما تتحقق اللجنة من مدى توافق عملية التدقيق الداخلي مع معايير الأداء المهني	3.69	1.086	%73.80	موافق
a9	تقوم اللجنة بفحص مدى استجابة الإدارة لتوصيات المدقق الداخلي، بعدما أن تقوم بمناقشتها مع المدقق الداخلي وتقديم اقتراحات بشأنها للإدارة.	3.66	1.153	%73.20	موافق
a10	تشارك اللجنة في قرار اللجوء إلى فحص النظير (الطرف الثالث) لفحص التدقيق الداخلي، وتقوم بتقييم كفاءة واستقلالية هذا الطرف الخارجي ومن ثم تقييم نتائج الفحص المنجز ومتابعة تنفيذ التدقيق الداخلي للتوصيات المقدمة.	3.68	1.119	%73.60	موافق
المحور الأول		**3.65**	**0.748**	**%73.00**	**موافق**

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

المطلب الثاني: تحليل آراء أفراد العينة حول المحور الثاني

استهدف المحور الثاني من محاور الاستمارة من خلال عباراته العشر معرفة تصورات وآراء أفراد عينة الدراسة حول أهمية دور لجنة المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق الخارجي. وبتفحص البيانات المعروضة في الجدول رقم (22) يتضح أن المتوسطات الحسابية لعبارات هذا المحور تتراوح ما بين (3.50 – 3.68) وفيما يلي توضيح التحليل بالنسبة لكل عبارة من عبارات المحور:

- جاءت العبارة (b10) في المرتبة الأولى من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (3.68) وانحراف معياري قدره (1.120) وبأهمية نسبية بلغت (73.60%)، مما يعني أن أفراد العينة يوافقون بدرجة عالية على محتوى هذه العبارة، أي بخصوص حصول إدارة الشركة على الموافقة المسبقة للجنة المراجعة قبل التعاقد مع المدقق الخارجي لأداء الخدمات غير التدقيقية، وأن تعرف اللجنة بدقة الخدمات المطلوب الموافقة عليها مسبقا حتى تتمكن من إجراء تقييم منطقي لتأثير الخدمة على استقلالية المدقق الخارجي وفاعليته في تأدية مهام التدقيق العادية، مع التأكد من كفاءته ودرجة الخبرات المتوفرة لديه لأداء هذا النوع من الخدمات، ومن ثم تقوم اللجنة بفحص الخدمات عند إنجازها.
- جاءت العبارة (b7) في المرتبة الثانية من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ متوسطها الحسابي (3.62) بانحراف معياري قدره (1.193) وأهمية نسبية قدرها (72.40%). تشير هذه القيم إلى أن أفراد العينة يوافقون بدرجة عالية على محتوى هذه العبارة، أي تأكد اللجنة من حصول المدقق الخارجي على جميع المعلومات اللازمة لأداء مهامه وتتحقق من أن إدارة الشركة توفر كافة التسهيلات اللازمة لأداء عملية التدقيق الخارجي بفعالية.
- جاءت العبارتين (b6) و(b9) في المرتبة الثالثة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهما (3.58) بانحراف معياري بلغ على التوالي (1.167) و(1.179) وأهمية نسبية قدرها (71.60%). تعني هذه القيم أن أفراد العينة يؤيدون بدرجة عالية محتوى هاتين العبارتين، أي أن تقوم لجنة المراجعة بتقييم خطة المدقق الخارجي لأداء خدمات التدقيق وتقوم بمتابعة تنفيذها وأنها تغطي بشكل ملائم كل المجالات التي يكون فيها خطر الاحتيال معتبر، وتحديد الحاجة إلى إجراء التعديلات عليها، كما تستعرض اللجنة مع المدقق الخارجي سلسلة من العناصر التي تتضمن تقرير التدقيق ومناقشته معه لتثبيت التوصيات اللازمة والتي ستوجه للإدارة والرأي المزمع تقديمه.
- جاءت العبارة (b4) في المرتبة الرابعة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (3.57) بانحراف معياري بلغ (1.168) وأهمية نسبية قدرها (71.40%)، مما يشير إلى أن أفراد العينة يؤيدون بدرجة عالية محتوى هذه العبارة، في أن تقوم اللجنة بتقييم دوري لكفاءة واستقلالية المدقق الخارجي والتزامه بالمعايير المهنية خلال إنجازه لمهامه.
- جاءت العبارة (b8) في المرتبة الخامسة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (3.55) وانحراف معياري قدره (1.175) وبأهمية نسبية قدرها (71.00%)، مما يدل على أن أفراد العينة متفقون بدرجة عالية على محتوى هذه العبارة، أي أن تهتم لجنة المراجعة باستعراض تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية على اعتبار أن هذا الأخير يعتمد في تكوين رأيه في القوائم المالية على مدى فعالية النظام في منع الأخطاء الجوهرية وتتناقش معه أساس تحديد أن التحريفات غير المصححة كانت غير جوهرية بما في ذلك العوامل النوعية التي تم أخذها في الاعتبار.

- جاءت العبارة (b5) في المرتبة السادسة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (3.54) وانحراف معياري قدره (1.198) وبأهمية نسبية بلغت (70.80%)، مما يعني أن أفراد العينة يوافقون بدرجة عالية على محتوى هذه العبارة، أي أن يتم إعلام لجنة المراجعة بشروط الارتباط للمدقق الخارجي وتحدد موافقتها عليها.
- جاءت العبارتين (b2) و3(b) في المرتبة السابعة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهما (3.51) وانحراف معياري قدره على التوالي (1.211) و(1.216) وبأهمية نسبية قدرها (70.20%)، أي أن أفراد العينة يوافقون بدرجة عالية على محتوى هاتين العبارتين، من حيث مشاركة اللجنة في قرارات الإدارة بخصوص عزل واستبدال المدقق الخارجي، بعد أن توفر له جلسة استماع قبل التغيير كما تقوم اللجنة بتقييم مستوى أتعاب المدقق الخارجي (عن الخدمات التدقيقية وغير التدقيقية)، ومدى كفايتها لتنفيذ تدقيق شامل وكامل وفعال ومناقشتها مع المدقق والإدارة.
- جاءت العبارة (b1) في المرتبة الثامنة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ متوسطها الحسابي (3.50) وبانحراف معياري قدره (1.216) وأهمية نسبية بلغت (70.00%)، بمعنى أن أفراد العينة يوافقون بدرجة عالية على محتوى هذه العبارة، من حيث أن تعمل اللجنة على ترشيح المدققين الخارجيين من خلال فحص عروض المدققين من حيث الكفاءة، الخبرة، الاستقلالية ومدى اعتماد مكاتبهم على نظام رقابة الجودة.

هذا على مستوى كل عبارة؛ أما على مستوى المحور ككل فقد بلغ المتوسط الحسابي العام (3.563) وهو أكبر من المتوسط الفرضي لأداة الدراسة (3) الذي يقع ضمن المجال [3.40-4.19] وبانحراف معياري (0.783) ووزن نسبي يقدر بـ (71.26%) أي أكبر من الوزن النسبي المحايد (60%) وضمن درجة الأهمية النسبية [68%-83.80%]. وهذا يدل على أن الاتجاه العام لآراء أفراد عينة الدراسة حول هذا المحور كان بالموافقة بدرجة عالية، مما يشير إلى وجود اتفاق وانسجام في آراءهم حول العبارات المتعلقة بأهمية دور لجنة المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق الخارجي. مع الإشارة إلى أن درجة موافقة أفراد العينة على أهمية دور اللجنة في الرقابة على جودة التدقيق الداخلي كانت أعلى إذ بلغ المتوسط الحسابي للعبارات المتعلقة بهذا المحور (3.65) بفارق (0.11+) عن المحور الثاني.

الجدول رقم (22): نتائج التحليل الوصفي لآراء أفراد العينة حول المحور الثاني

ترميز العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	اتجاهات الآراء
b1	تعمل اللجنة على ترشيح المدققين الخارجيين من خلال فحص عروض المدققين من حيث الكفاءة، الخبرة الاستقلالية ومدى اعتماد مكاتبهم على نظام رقابة الجودة.	3.50	1.216	%70.00	موافق
b2	تشارك اللجنة في قرارات الإدارة بخصوص عزل واستبدال المدقق الخارجي بعد أن توفر له جلسة استماع قبل التغيير.	3.51	1.211	%70.20	موافق
b3	تقوم اللجنة بتقييم مستوى أتعاب المدقق الخارجي (عن الخدمات التدقيقية وغير التدقيقية) ومناقشتها مع المدقق والإدارة.	3.51	1.216	%70.20	موافق
b4	تقوم اللجنة بتقييم دوري لكفاءة واستقلالية المدقق الخارجي والتزامه بالمعايير المهنية خلال إنجازه لمهامه.	3.57	1.168	%71.40	موافق
b5	تعلم لجنة المراجعة شروط الارتباط للمدقق الخارجي وتحدد موافقتها عليها.	3.54	1.198	%70.80	موافق
b6	تقوم لجنة المراجعة بتقييم خطة المدقق الخارجي لأداء خدمات التدقيق وتقوم بمتابعة تنفيذها، وتحديد الحاجة إلى إجراء التعديلات عليها.	3.58	1.167	%71.60	موافق
b7	تتأكد اللجنة من حصول المدقق الخارجي على جميع المعلومات اللازمة لأداء مهامه وتتحقق من أن إدارة الشركة توفر كافة التسهيلات اللازمة لأداء عملية التدقيق الخارجي بفعالية.	3.62	1.193	%72.40	موافق
b8	تهتم لجنة المراجعة باستعراض تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية وتتناقش معه أساس تحديد أن التحريفات غير المصححة كانت غير جوهرية بما في ذلك العوامل النوعية التي تم أخذها في الاعتبار.	3.55	1.175	%71.00	موافق
b9	تستعرض اللجنة مع المدقق الخارجي سلسلة من العناصر التي تتضمن تقرير التدقيق، الرأي المزمع تقديمه لتثبيت التوصيات اللازمة.	3.58	1.179	%71.60	موافق
b10	تحصل إدارة الشركة على موافقة اللجنة قبل التعاقد مع المدقق الخارجي لأداء الخدمات غير التدقيقية حيث تقوم لجنة المراجعة بالتأكد من أن قيام المدقق بها لا يؤثر على استقلاليته وفاعليته في تأدية مهام التدقيق العادية مع التأكد من كفاءته لأداء هذا النوع من الخدمات، ومن ثم تقوم اللجنة بفحص الخدمات عند إنجازها.	3.68	1.120	%73.60	موافق
المحور الثاني		**3.563**	**0.783**	**%71.26**	**موافق**

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

المطلب الثالث: تحليل آراء أفراد العينة حول المحور الثالث

تضمن المحور الثالث من الاستمارة (15) عبارة، تستهدف معرفة اتجاهات آراء أفراد العينة بشأن المعوقات التي تحد من إمكانية تفعيل دور لجنة المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ولدى تفحص الجدول رقم (23) يتبين أن قيمة المتوسطات الحسابية لعبارات المحور قد تراوحت ما بين (3.11 – 4.40)، ويمكن عرض تحليل النتائج بالنسبة لكل عبارة من عبارات المحور على النحو الآتي:

- جاءت العبارة (c14) في المرتبة الأولى من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ متوسطها الحسابي (4.40) وانحراف معياري قدره (0.851) وبأهمية نسبية بلغت (88.00%)، مما يشير إلى أن أفراد العينة يوافقون بدرجة عالية جدا على محتوى هذه العبارة، بخصوص اعتبار عدم التنسيق والتواصل الفعال بين لجنة المراجعة والمدقق الداخلي والخارجي والاستفادة من أعمالهم وخبراتهم من أهم المعوقات التي تحد من فعالية لجنة المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق.
- جاءت العبارة (c12) في المرتبة الثانية من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ متوسطها الحسابي (4.26) بانحراف معياري قدره (0.976) وأهمية نسبية قدرها (85.20%)، تعني هذه القيم أن أفراد العينة يوافقون بدرجة عالية جدا على محتوى هذه العبارة، ما يدل على أن غياب الدعم المهني الكافي من طرف مجلس الإدارة للجنة المراجعة من أهم المعوقات التي تحد من فعالية اللجنة في ممارسة دورها في رقابة جودة التدقيق.
- جاءت العبارة (c15) في المرتبة الثالثة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ متوسطها الحسابي (4.23) وانحراف معياري قدره (1.114) وبأهمية نسبية بلغت (84.60%)، مما يشير إلى أن أفراد العينة يوافقون بدرجة عالية جدا على محتوى هذه العبارة، أي أن الفهم الخاطئ لدى المدققين لدور لجنة المراجعة على أنها جاسوس يرصد الأخطاء هذا من شأنه أن يخلق غموض وعقبات عديدة أثناء عملها في الرقابة على جودة التدقيق.
- جاءت العبارة (c13) في المرتبة الرابعة من حيث درجة الموافقة عليها، بمتوسط الحسابي بلغ (4.22) وانحراف معياري قدره (0.993) وبأهمية نسبية بلغت (84.40%)، وهذه القيم تعني أن أفراد العينة يوافقون بدرجة عالية جدا على محتوى هذه العبارة، أي غياب السلطة والتمويل الذي يتيح للجنة إمكانية تعاقد مع خبرات واستشارات خارجية يعتبر من المعوقات التي تحد من إمكانية تفعيل دورها في الرقابة على جودة التدقيق.
- جاءت العبارة (c11) في المرتبة الخامسة من حيث درجة الموافقة عليها، بمتوسط حسابي (4.04) وانحراف معياري قدره (1.150) وبأهمية نسبية قدرها (80.80%)، مما يشير إلى أن أفراد العينة يوافقون بدرجة عالية على محتوى هذه العبارة، فعدم حصول لجنة المراجعة على الدعم العملي من قبل موظفي الشركة يؤثر على عملها ويحد من فعاليتها للقيام بأعمال الرقابة على جودة التدقيق.
- جاءت العبارتين (c6) و(c9) في المرتبة السادسة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهما (3.75) بانحراف معياري قدره على التوالي (1.125) و(0.958) وبأهمية نسبية بلغت (75.00%)، وهذه القيم تعني أن أفراد العينة يوافقون بدرجة عالية على محتوى هاتين العبارتين، أي أن نقص التكوين والخبرة لدى أعضاء لجنة المراجعة بمختلف أعمال التدقيق وتشتيت جهود وطاقات أعضاءها في عدة اتجاهات يقلل من فعاليتها في الرقابة على أعمال التدقيق.
- جاءت العبارة (c10) في المرتبة السابعة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ متوسطها الحسابي (3.70) وبانحراف معياري قدره (1.033) وأهمية نسبية بلغت (74.00%)، مما يعني أن أفراد العينة

يوافقون بدرجة عالية على محتوى هذه العبارة، أي أن التكتم وعدم الإفصاح عن أعمال لجنة المراجعة بالمهام التي قامت بتنفيذها والصعوبات التي واجهتها في مجال الرقابة على جودة التدقيق يحد من فعاليتها في هذا الإطار.

- جاءت العبارة (c8) في المرتبة الثامنة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي الخاص بها (3.66) بانحراف معياري قدره (1.047) وأهمية نسبية بلغت (73.20%)، وهذه القيم تعني أن أفراد العينة يوافقون بدرجة عالية على محتوى هذه العبارة، أي أن قلة عدد اجتماعات لجنة المراجعة وعدم دوريتها يضعف من دورها في متابعة أعمال التدقيق.
- جاءت العبارة (c1) في المرتبة التاسعة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (3.63) وانحراف معياري قدره (1.151) وبأهمية نسبية قدرها (72.60%)، وهذا ما يشير إلى أن أفراد العينة يوافقون بدرجة عالية على محتوى هذه العبارة، أي أن غياب تشريع ينص على إلزامية توفر مؤهلات علمية وشهادات في مجال التدقيق لدى أعضاء لجنة المراجعة يحد من فعالتها في مجال الرقابة على جودة التدقيق.
- جاءت العبارة (c3) في المرتبة العاشرة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (3.59) وانحراف معياري قدره (1.178) وبأهمية نسبية قدرها (71.80%)، مما يعني أن أفراد العينة موافقون بدرجة عالية على محتوى هذه العبارة، أي أن عدم وجود معايير لقياس أداء لجنة المراجعة في أعمال الرقابة على جودة التدقيق تحد من فعاليتها.
- جاءت العبارة (c7) في المرتبة الحادي عشر من حيث درجة الموافقة عليها، بمتوسط حسابي (3.55) وانحراف معياري قدره (1.096) وبأهمية نسبية بلغت (71.00%)، تعني هذه القيم أن أفراد العينة موافقون بدرجة عالية على محتوى هذه العبارة، أي أن التغيير المستمر لأعضاء لجنة المراجعة يحد من إمكانية وضع خطط وبرامج العمل اللازمة لتطوير أعمال التدقيق والرقابة عليها.
- جاءت العبارة (c2) في المرتبة الثانية عشر من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (3.53) وانحراف معياري قدره (1.204) وبأهمية نسبية قدرها (70.60%)، وهذه القيم تعني أن أفراد العينة موافقون بدرجة عالية على محتوى هذه العبارة، أي أن غياب القوانين والتشريعات التي تحدد بدقة مهام ومسؤوليات لجنة المراجعة في مجال الرقابة على جودة التدقيق من المعوقات التي تحد من فعاليتها.
- جاءت العبارة (c4) في المرتبة الثالثة عشر من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (3.46) وانحراف معياري قدره (1.145) وبأهمية نسبية بلغت (69.20%)، وهذه القيم تعني أن أفراد العينة موافقون بدرجة عالية على محتوى هذه العبارة، أي أن غياب قوانين ولوائح تنظيمية داخل المؤسسة تؤطر عملها في مجال الرقابة على جودة التدقيق من المعوقات التي تحد من فعاليتها في هذا المجال.
- جاءت العبارة (c5) في المرتبة الأخيرة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (3.11) بانحراف معياري قدره (1.210) وأهمية نسبية بلغت (62.20%)، تعني هذه القيم أن درجة موافقة أفراد العينة على محتوى هذه العبارة منخفضة تتجه نحو الحياد، وهذا بخصوص موقع لجنة المراجعة في الهيكل التنظيمي للمؤسسة الذي لا يعطيها الصلاحيات الكافية التي تمكنها من توفير وسائل الدعم اللازمة لعمل التدقيق الداخلي والخارجي واعتباره من المعوقات التي يمكن أن يحد من إمكانية تفعيل دور اللجنة في الرقابة على جودة التدقيق.

الجدول رقم (23): نتائج التحليل الوصفي لآراء أفراد العينة حول المحور الثالث

ترميز العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	اتجاهات الآراء
c1	غياب تشريع ينص على إلزامية توفر مؤهلات علمية وشهادات في مجال التدقيق لدى أعضاء لجنة المراجعة.	3.63	1.151	%72.60	موافق
c2	غياب القوانين والتشريعات التي تحدد بدقة مهام ومسؤوليات لجنة المراجعة في مجال الرقابة على جودة التدقيق.	3.53	1.204	%70.60	موافق
c3	عدم وجود معايير لقياس أداء لجنة المراجعة في أعمال الرقابة على جودة التدقيق.	3.59	1.178	%71.80	موافق
c4	غياب قوانين ولوائح تنظيمية داخل المؤسسة تؤطر عملها في مجال الرقابة على جودة التدقيق.	3.46	1.145	%69.20	موافق
c5	موقع لجنة المراجعة في الهيكل التنظيمي للمؤسسة لا يعطيها الصلاحيات الكافية التي تمكنها من توفير وسائل الدعم اللازمة لعمل التدقيق الداخلي والخارجي.	3.11	1.210	%62.20	محايد
c6	نقص التكوين والخبرة لدى أعضاء لجنة المراجعة بمختلف أعمال التدقيق.	3.75	1.125	%75.00	موافق
c7	التغيير المستمر لأعضاء لجنة المراجعة يحد من إمكانية وضع خطط وبرامج العمل اللازمة لتطوير أعمال التدقيق والرقابة عليه.	3.55	1.096	%71.00	موافق
c8	قلة عدد اجتماعات لجنة المراجعة وعدم دوريتها يضعف من دورها في متابعة أعمال التدقيق.	3.66	1.047	%73.20	موافق
c9	تشتيت جهود وطاقات أعضاء لجنة المراجعة في عدة اتجاهات يقلل من فعاليتها في الرقابة على أعمال التدقيق.	3.75	0.958	%75.00	موافق
c10	التكتم وعدم الإفصاح عن أعمال لجنة المراجعة بالمهام التي قامت بتنفيذها والصعوبات التي واجهتها في مجال الرقابة على جودة التدقيق.	3.70	1.033	%74.00	موافق
c11	عدم الحصول على الدعم العملي من قبل موظفي الشركة الضروري للقيام بأعمال الرقابة على جودة التدقيق.	4.04	1.150	%80.80	موافق
c12	غياب الدعم المهني الكافي من طرف مجلس الإدارة للجنة المراجعة من أجل ممارسة دورها في رقابة جودة التدقيق.	4.26	0.976	%85.20	موافق تماما
c13	غياب السلطة والتمويل الذي يتيح للجنة إمكانية تعاقد مع خبرات واستشارات خارجية.	4.22	0.993	%84.40	موافق تماما
c14	عدم التنسيق والتواصل الفعال بين لجنة المراجعة والمدقق الداخلي والخارجي والاستفادة من أعمالهم وخبراتهم.	4.40	0.851	%88.00	موافق تماما
c15	الفهم الخاطئ لدى المدققين لدور لجنة المراجعة على أنها جاسوس يرصد الأخطاء هذا من شأنه أن يخلق غموض وعقبات عديدة أثناء عملها في الرقابة على جودة التدقيق.	4.23	1.114	%84.60	موافق تماما
المحور الثالث		**3.791**	**0.551**	**%75.82**	**موافق**

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

أما على مستوى أبعاد المحور فإنه يتبين من النتائج الواردة في الجدول رقم (24) أن هناك تباين نسبي بين آراء أفراد عينة الدراسة بالنسبة لكل نوع من أنواع المعوقات التي تحد من إمكانية تفعيل دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق. إذ تحصل البعد الثالث على درجة عالية جدا من الموافقة حيث بلغت قيمة متوسطه الحسابي (4.230) وبأهمية نسبية بلغت (84.60%)، وهي قيمة مرتفعة جدا تعبر عن موافقة أفراد عينة الدراسة بشدة على أن المعوقات الأساسية التي تحد من تفعيل دور لجنة المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق ترجع إلى غياب التنسيق والتواصل مع لجنة المراجعة والفهم الخاطئ لمهامها في هذا الشأن.

ومن ثم يليه البعد الثاني الذي بلغ متوسطه الحسابي (3.68) وبأهمية نسبية (73.60%) وهي قيمة مرتفعة تعكس موافقة أفراد العينة بدرجة أقل عن البعد الأول الخاص بالمعوقات التي ترجع إلى طبيعة عمل لجان المراجعة بالمؤسسات وقلة خبرة أعضاءها في هذا المجال. في حين يرى أفراد عينة الدراسة أن المعوقات القانونية والتنظيمية تأتي في مرتبة أخيرة بعد البعدين السابقين ويتضح ذلك من خلال المتوسط الحسابي الذي بلغ (3.464) وأهمية هذا البعد النسبية التي بلغت (69.28%) وهي قيمة مرتفعة نسبيا لدرجة موافقة أفراد العينة حول عبارات هذا البعد المتعلق بالمعوقات الخاصة بغياب القوانين والمعايير التي تؤطر عمل اللجنة في مجال الرقابة على جودة التدقيق بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

الجدول رقم (24): اتجاهات الآراء حول أبعاد المحور الثالث

رقم البعد	الأبعاد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	اتجاهات الآراء
1	معوقات قانونية وتنظيمية	3.464	1.010	%69.28	موافق
2	معوقات مرتبطة بعمل لجان المراجعة	3.680	0.822	%73.60	موافق
3	معوقات متعلقة بالتنسيق والتعاون مع اللجنة	4.230	0.815	%84.60	موافق تماما
المحور الثالث		3.791	0.551	%75.82	**موافق**

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

هذا على مستوى العبارات والأبعاد؛ أما على مستوى المحور ككل فقد بلغ المتوسط الحسابي العام (3.791) وهو أكبر من المتوسط الفرضي لأداة الدراسة (3) الذي يقع ضمن المجال [3.40-4.19] وبانحراف معياري (0.551) ووزن نسبي يقدر بـ (75.82%) أي أكبر من الوزن النسبي المحايد (60%) وضمن درجة الأهمية النسبية [68%-83.80%]. وهذا يدل على أن الاتجاه العام لآراء أفراد عينة الدراسة حول هذا المحور كان عاليا، مما يشير إلى وجود اتفاق وانسجام في آراءهم حول العبارات المتعلقة بالمعوقات التي تحد من إمكانية تفعيل دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق.

المبحث الرابع: نتائج اختبار الفرضيات

يتناول هذا المبحث نتائج اختبار فرضيات الدراسة المتمثلة في أربع فرضيات، ذلك باستخدام بعض أساليب الإحصاء الاستدلالي لقبول أو رفض الفرضيات، بحيث يتم استخدام الاختبارات المعلمية والمتمثلة في اختبار (T) لعينة واحدة لاختبار الفرضيتين الأولى والثانية، واختباري التباين الأحادي (ANOVA) والمقارنات البعدية (LSD) للفرضيتين الثالثة والرابعة، وتعتبر هذه الاختبارات ملائمة ومناسبة بما أن توزيع البيانات يتبع التوزيع الطبيعي.

المطلب الأول: نتائج اختبار الفرضية الأولى

قبل اختبار الفرضية الأولى التي تنص على أنه: ليس هناك إدراك ووعى لدى مدققي ومسيري المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة بأهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق، لابد أولا من اختبار الفرضيتان الفرعيتان المنبثقتان عنها. وسيتم استخدام اختبار (T Student) للعينة المفردة (One Sample T-Test)، عند متوسط حسابي مفترض يساوي (3) الذي حدد باستخدام طريقة الأوزان المرجحة على تدريج سلم ليكرت الخماسي - كما سبق الإشارة إلى ذلك -. بحيث يكون القرار **برفض** الفرضية الصفرية و**قبول** الفرضية البديلة متعلق بنتيجة اختبار (T) المحسوبة والقيمة الاحتمالية (Sig)، فإذا كانت قيمة اختبار (T) المحسوبة لإجابات أفراد العينة حول المحور المعبر عن الفرضية **أكبر** من القيمة الجدولية بقيمة احتمالية (Sig) أقل من مستوى الدلالة (α=0.05)، فهذا يعني **رفض** الفرضية **الصفرية** و**قبول** الفرضية **البديلة**، والعكس من ذلك إذا كانت النتائج عكسية.

1. اختبار الفرضية الفرعية الأولى H_o1_1:

تنص الفرضية الفرعية الأولى على أنه: " ليس هناك إدراك ووعى لدى مدققي ومسيري المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة بأهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق الداخلي". وتشير نتائج اختبار هذه الفرضية الموضحة في الجدول أدناه إلى أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة قد بلغ (3.650) بانحراف معياري (0.748) وهو أكبر من المتوسط الحسابي المفترض بفرق متوسط قدره (+0.650)، كما قدرت نتيجة اختبار **(T)** المحسوبة بـ (10.503) وهي **أكبر** من القيمة الجدولية المقدرة بـ (1.660) وبقيمة احتمالية **Sig** (0.000) **أقل** من مستوى الدلالة (α=0.05)، وهي بهذا ذات دلالة إحصائية، وعليه يكون القرار برفض الفرضية الصفرية H_o1_1 **وقبول الفرضية البديلة** $H_1 1_1$ التي تنص على أن:

" هناك إدراك ووعى لدى مدققي ومسيري المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة بأهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق الداخلي ".

الجدول رقم (25): نتائج اختبار(T) للفرضية الفرعية الأولىH_o1_1

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (T) المحسوبة	فرق المتوسط عن القيمة	القيمة الاحتمالية
هناك إدراك ووعى لدى مدققي ومسيري المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة بأهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق الداخلي	3.650	0.748	10.503	0.650	0.000

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

2. اختبار الفرضية الفرعية الثانية H_o1_2:

تنص الفرضية الفرعية الثانية على أنه: " ليس هناك إدراك ووعى لدى مدققي ومسيري المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة بأهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق الخارجي "، ومن خلال نتائج اختبار صحة هذه الفرضية الموضحة في الجدول رقم (26) نلاحظ أن متوسط إجابات أفراد العينة المستقصى منهم أكبر من المتوسط الحسابي المفترض بفرق متوسط قدره (0.563+)، حيث بلغ (3.563) بانحراف معياري (0.783)، كما قدرت نتيجة اختبار **(T)** بـ (8.679) **أكبر** من القيمة الجدولية المقدرة بـ (1.660)، وبقيمة احتمالية **Sig** (0.000) **أقل** من مستوى الدلالة (α=0.05) وهي بهذا ذات دلالة إحصائية. وعليه؛ يكون القرار برفض الفرضية الصفرية H_o1_2 التي تنص على أنه: " ليس هناك إدراك ووعى لدى مدققي ومسيري المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة بأهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق الخارجي " **وقبول الفرضية البديلة H_11_2**، بمعنى أن:

" هناك إدراك ووعي لدى مدققي ومسيري المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة بأهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق الخارجي ".

الجدول رقم (26): نتائج اختبار(T) للفرضية الفرعية الثانية H_o1_2

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (T) المحسوبة	فرق المتوسط عن القيمة	القيمة الاحتمالية Sig
هناك إدراك ووعى لدى مدققي ومسيري المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة بأهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق الخارجي	3.563	0.783	8.679	0.563	0.000

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

3. اختبار الفرضية الرئيسية الأولى H_o1:

بعد اختبار الفرضيتين الفرعيتين، تم اختبار الفرضية الرئيسية الأولى بالمنهج ذاته، وقد أظهرت نتائج الاختبار الموضحة في الجدول أدناه أن قيمة **(T)** المحسوبة بلغت (10.864) وهي **أكبر** من قيمة (T) الجدولية (1.660) عند مستوى دلالة **sig** (0.000) **أقل** من مستوى الدلالة (α=0.05) وهي قيمة ذات دلالة إحصائية، وعليه نرفض الفرضية الصفرية **ونقبل الفرضية البديلةH_11**، مما يعني أن:

" هناك إدراك ووعي لدى مدققي ومسيري المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة بأهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق ".

الجدول رقم (27): نتائج اختبار(T) للفرضية الرئيسية الأولى H_o1

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (T) المحسوبة	فرق المتوسط عن القيمة	القيمة الاحتمالية Sig
هناك إدراك ووعى لدى مدققي ومسيري المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة بأهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق	3.606	0.674	10.864	0.606	0.000

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

المطلب الثاني: نتائج اختبار الفرضية الثانية

تنص الفرضية الثانية على أنه: " لا توجد معوقات تحد من إمكانية تفعيل دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، وقد اشارت نتائج اختبار هذه الفرضية الواردة في الجدول رقم (28) أن متوسط إجابات أفراد العينة **أكبر** من المتوسط الحسابي المفترض بفرق متوسط قدره (+0.791)، حيث بلغ (3.791) بانحراف معياري (0.551)، كما قدرت نتيجة اختبار **(T)** بـ (17.361) **أكبر** من القيمة الجدولية المقدرة بـ (1.660)، وبقيمة احتمالية **Sig** (0.000) **أقل** من مستوى الدلالة (α=0.05) وهي بهذا ذات دلالة إحصائية، وعليه يكون القرار برفض الفرضية الصفرية التي تنص على أنه: " لا توجد معوقات تحد من إمكانية تفعيل دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ". **وقبول الفرضية البديلة H_12**، أي أنه " **توجد معوقات تحد من إمكانية تفعيل دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"**، وأن المعوقات المتعلقة بالتنسيق والتعاون مع اللجنة هي المعوقات الأكثر تأثيرا على تفعيل دور هذه اللجان في مجال الرقابة على جودة التدقيق.

الجدول رقم (28): نتائج اختبار(T) للفرضية الثانية H_o2

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (T) المحسوبة	فرق المتوسط عن القيمة	القيمة الاحتمالية Sig
معوقات قانونية وتنظيمية	3.464	1.010	5.554	0.464	0.000
معوقات مرتبطة بعمل لجان المراجعة	3.680	0.822	10.000	0.680	0.000
معوقات متعلقة بالتنسيق والتعاون مع اللجنة	4.230	0.815	18.227	1.230	0.000
توجد معوقات تحد من إمكانية تفعيل دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	**3.791**	**0.551**	**17.361**	**0.791**	**0.000**

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

المطلب الثالث: نتائج اختبار الفرضية الثالثة

يتعلق اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة لهذه الدراسة بتحديد مدى وجود فروقات بين آراء أفراد العينة حول أهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق تعزى إلى المتغيرات الشخصية، وفيما يأتي نتائج اختبار هذه الفرضية بالنسبة لكل متغير من المتغيرات الشخصية.

1. اختبار الفروقات التي تعزى إلى متغير المؤهل العلمي:

للتحقق من مدى وجود فروقات واختلافات بين أراء أفراد فئات العينة بشأن أبعاد أهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق تعزى إلى متغير المؤهل العلمي تم استخدام تحليل التباين الأحادي (ANOVA Test)، على اعتبار أن نتائج المحور الأول والثاني من الاستبيان تتبع التوزيع الطبيعي، وكانت النتائج كما هي واردة في الجدول الموالي.

الجدول رقم (29): نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA Test) لاختبار الفروقات بين آراء أفراد العينة حول أهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق التي تعزى إلى متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة F	القيمة الاحتمالية	الدلالة الإحصائية Sig)
ليسانس	54	3.437	0.699	10.058	0.000	**دال إحصائيا**
ماستر	56	3.461	0.643			
ماجستير	28	4.023	0.412			
دكتوراه	08	4.312	0.404			
الكلي	146	3.606	0.674			

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

من الجدول أعلاه نلاحظ أنه توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد العينة فيما يتعلق أهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق تعزى إلى تباين المؤهل العلمي، ذلك بالنظر إلى قيم اختبار الدلالة الإحصائية **(F)** التي بلغت (10.058) وهي **أكبر** من القيمة الجدولية المقدرة بـ (2.60)، وبقيمة احتمالية **Sig** (0.000) أقل من مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) وهي بهذا دالة إحصائيا، أي عدم وجود تجانس بين مختلف حاملي الشهادات العلمية لعينة الدراسة من حيث آراءهم حول أهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق.

وهذا ما أشارت إليه قيم المتوسطات الحسابية لإجابات فئات العينة من حيث ارتفاع قيمة المتوسطات الحسابية للفئات حاملي شهادات ما بعد التدرج، حيث كانت أعلى الفئات هي فئة حاملي شهادة الماجستير والدكتوراه بقيمة متوسط حسابي على التوالي (4.023) و(4.312) عن الفئات حاملي شهادات التدرج، حيث بلغ المتوسط الحسابي لحملة شهادة الليسانس (3.437) أما حاملي شهادة الماستر فبلغ متوسطهم

(3.461)، بحيث أن تمركز آراء فئة حاملي شهادات ما بعد التدرج أحسن من تمركز آراء فئة حاملي شهادات التدرج بانحراف معياري ما بين(0.412 و0.404) لحاملي شهادة الماجستير والدكتوراه مقابل (0.699 و0.643) لأصحاب شهادة الليسانس والماستر. وهذا راجع إلى أن فئة الشهادات ما بعد التدرج لها دراية وإطلاع بجودة التدقيق وأهمية دور لجان المراجعة في الرقابة عليها من خلال مختلف المهام المسؤوليات التي تقوم بها أكثر من حاملي شهادات التدرج.

بعد التأكد من وجود فروقات بين آراء أفراد العينة حول مدى أهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق تعزى إلى تباين متغير المؤهل العلمي، فلابد من البحث عن مصدر هذه الفروق البينية أو البعدية وتحديد لصالح أي مجموعة هذه الفروق، ذلك من خلال إجراء اختبار المقارنات البعدية (Test Post Hoc) للمجموعات غير المتساوية (LSD) الذي يلخص الجدول الموالي نتائجه.

الجدول رقم (30): اختبار المقارنات البعدية (LSD) للفروقات بين آراء أفراد العينة حول أهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق التي تعزى إلى تباين المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	ليسانس	ماستر	ماجستير	دكتوراه
ليسانس	_	0.836	0.000	0.000
ماستر	0.836	_	0.000	0.000
ماجستير	0.000	0.000	_	0.246
دكتوراه	0.000	0.000	0.246	_

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

يتضح من خلال الجدول السابق:

- وجود اختلاف بين إجابات حاملي شهادة الليسانس وإجابات حاملي شهادات ما بعد التدرج (أصحاب الماجستير والدكتوراه) وبين إجابات حاملي شهادة الماستر وإجابات حاملي شهادات ما بعد التدرج (أصحاب الماجستير والدكتوراه) إذ أن قيمة مستوى الدلالة بينهما **(Sig=0.000)** وهي أصغر من مستوى الدلالة 0.05 أي ما نعبر عنه بأنه دال إحصائيا، وذلك في اتجاه حاملي شهادات ما بعد التدرج (أصحاب الماجستير والدكتوراه) حيث بلغ متوسطهم الحسابي (4.023) و(4.312) مقارنة بأصحاب حاملي شهادات التدرج (الليسانس والماستر) الذي بلغ متوسطهم الحسابي (3.437) و(3.461) بمعنى الأفراد ذوي شهادات ما بعد التدرج أكثر إدراكا ووعيا بأهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق من الأفراد ذوي شهادات التدرج.
- لا يوجد اختلاف بين إجابات حاملي شهادات الليسانس وحاملي شهادات الماستر إذ أن قيمة مستوى الدلالة بينهما **(Sig=0.836)** وهي أكبر من مستوى الدلالة 0.05 أي أنه غير دال إحصائيا.
- عدم وجود اختلاف بين إجابات حاملي شهادات الماجستير وحاملي شهادات الدكتوراه إذ أن قيمة مستوى الدلالة بينهما **(Sig=0.246)** وهي أكبر من مستوى الدلالة 0.05 أي أنه غير دال إحصائيا.

إن الاختلافات بين إجابات حاملي الشهادات ما بعد التدرج مع حاملي شهادات التدرج قد تعزى إلى اهتمامهم بالجانب الأكاديمي أكثر وما لديهم من حصائل معرفية وإدراك بأهمية لجان المراجعة بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية ودورها في الرقابة على جودة التدقيق من خلال مختلف المسؤوليات التي تتحملها والمهام التي تقوم بها أكثر من فئة حاملي شهادات التدرج الذي يصل مستوى معلوماتهم لحد معين دون التعمق في حيثيات هذا الجانب، وإن عدم وجود اختلاف بين إجابات حاملي شهادة الليسانس وإجابات حاملي شهادة الماستر قد يرجع لتقارب المستوى المعرفي لكلا الفئتين ومستوى الحصيلة العلمية المكتسبة أثناء المسار الدراسي وهو ما ينطبق كذلك على فئتي حاملي شهادات الماجستير والدكتوراه نظرا لعدم وجود اختلاف في آراءهم وإجاباتهم.

2. اختبار الفروقات التي تعزى إلى متغير الوظيفة:

للتأكد من مدى وجود فروقات بين آراء أفراد العينة فيما يخص أهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق تعزى إلى تباين متغير الوظيفة تم إجراء اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA Test)، على نتائج المحور الأول والثاني من الاستبيان الموزعة توزيعا طبيعيا، وكانت نتائج هذا الاختبار كما هي واردة في الجدول الموالي.

الجدول رقم (31): نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA Test) لاختبار الفروقات بين آراء أفراد العينة حول أهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق التي تعزى إلى متغير الوظيفة

الوظيفة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة F	القيمة الاحتمالية	الدلالة الإحصائية (Sig)
مدقق داخلي	83	3.166	0.500	99.634	0.000	دال إحصائيا
محافظ حسابات وخبير محاسبي	42	4.088	0.310			
عضو لجنة مراجعة ومجلس إدارة	21	4.383	0.392			
الكلي	146	3.606	0.674			

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال النتائج الموضحة في الجدول أعلاه يتبين أنه توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد العينة حول أهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق تعزى إلى تباين متغير الوظيفة، وهذا ما دلت عليه قيمة **(F)** التي بلغت (99.634) وهي **أكبر** من القيمة الجدولية المقدرة بـ (2.99)، وبقيمة احتمالية **Sig** (0.000) **أقل** من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، وهي بهذا دالة إحصائيا أي عدم وجود تجانس بين آراء فئات العينة من ممارسي وظيفتي التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي وأعضاء لجان المراجعة ومجلس الإدارة حول أهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق.

كما يوضح الجدول أيضا ارتفاع قيمة المتوسطات الحسابية لفئات أعضاء لجان المراجعة ومجالس الإدارة من جهة ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين من جهة أخرى، حيث بلغ المتوسط الحسابي على التوالي (4.383) و(4.088)، في حين بلغ المتوسط الحسابي للمدققين الداخليين (3.166). إضافة إلى أن تمركز آراء فئة أعضاء لجان التدقيق ومحافظي الحسابات أحسن من تمركز آراء المدققين الداخليين بانحراف معياري ما بين (0.392 و0.310) مقابل (0.500)، وهذا راجع لاطلاع أعضاء لجان المراجعة أكثر بأهمية دورها في مجال الرقابة على جودة التدقيق من غيرهم وكذا محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين أفضل من المدققين الداخليين.

بعد التأكد من وجود فروقات في آراء أفراد العينة حول مدى أهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق تعزى إلى متغير الوظيفة، يتم البحث عن مصدر هذه الفروق البينية أو البعدية وتحديد لصالح أي مجموعة هذه الفروق، ذلك من خلال إجراء اختبار المقارنات البعدية (Test Post Hoc) للمجموعات غير المتساوية (LSD)، الذي يلخص الجدول الموالي نتائجه.

الجدول (32): اختبار المقارنات البعدية (LSD) للفروقات بين آراء أفراد العينة حول أهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق التي تعزى إلى تباين الوظيفة

الوظيفة	مدقق داخلي	محافظ حسابات وخبير محاسبي	عضو لجنة مراجعة ومجلس إدارة
مدقق داخلي	_	0.000	0.000
محافظ حسابات وخبير محاسبي	0.000	_	0.013
عضو لجنة مراجعة ومجلس إدارة	0.000	0.013	_

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

يتبين من خلال الجدول رقم (32):

- وجود اختلاف بين إجابات فئة المدققين الداخليين مع باقي الوظائف أي مع محافظ الحسابات والخبير المحاسبي من جهة وعضو لجنة المراجعة ومجلس الادارة من جهة أخرى، إذ أن مستوى الدلالة بين مختلف هذه الوظائف أصغر من 0.05 ومن ثم فهو يعتبر فرق دال إحصائيا، وذلك في اتجاه محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين الذي بلغ متوسطهم الحسابي (4.088) وأعضاء لجان المراجعة ومجلس الإدارة بمتوسط حسابي (4.383) مقارنة بمتوسط المدققين الداخليين (3.166)، بمعنى أن الأفراد شاغلي وظيفة محافظ الحسابات، خبير محاسبي، عضو لجنة المراجعة ومجلس الإدارة أكثر إدراكا لأهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق من الأفراد شاغلي وظيفة مدقق داخلي.
- وجود اختلاف بين إجابات محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين مع إجابات أعضاء لجنة المراجعة ومجلس الإدارة، إذ أن مستوى الدلالة بين مختلف هذه الفئات أصغر من 0.05 وبالتالي

يعتبر فرق دال إحصائيا، وذلك في اتجاه أعضاء لجان المراجعة ومجلس الإدارة الذي بلغ المتوسط الحسابي لإجاباتهم (4.383) مقارنة بمتوسط إجابات محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين (4.088)، بمعنى أن أعضاء لجان المراجعة ومجلس الإدارة أكثر وعيا وإدراكا بأهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين.

للإشارة؛ إن الاختلافات بين إجابات المدققين الداخلين مع باقي الفئات قد تعزى إلى اختلاف طبيعة العمل الرقابي لكل منهم، في حين قد يعزى اختلاف الإجابات بين محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين من جهة وأعضاء لجنة المراجعة ومجلس الإدارة من جهة أخرى إلى اختلاف وجهات النظر حول المسؤوليات والمهام الرقابية المنوطة بلجان المراجعة في مجال جودة التدقيق.

3. اختبار الفروقات التي تعزى إلى متغير الخبرة المهنية:

للتأكد من مدى وجود فروقات واختلافات بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص اتجاهاتهم حول أهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق بحسب تباين متغير الخبرة المهنية تم إجراء اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA Test)، فيما يتعلق بنتائج المحور الأول والثاني على اعتبار أنها تتبع التوزيع الطبيعي، وكانت النتائج كما هي واردة في الجدول الموالي.

الجدول رقم (33): نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA Test) لاختبار الفروقات بين آراء أفراد العينة حول أهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق التي تعزى إلى متغير الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة F	القيمة الاحتمالية	الدلالة الإحصائية (Sig)
أقل من 10 سنوات	28	3.317	0.570	9.18	0.000	**دال إحصائيا**
من 10 إلى أقل من 20 سنة	76	3.528	0.675			
20 سنة فأكثر	42	3.941	0.615			
الكلي	146	3.606	0.674			

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال النتائج الموضحة في الجدول أعلاه يتضح وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص أهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق تعزى لمتغير الخبرة المهنية، وهذا ما دلت عليه قيمة **(F)** التي بلغت (9.18) وهي **أكبر** من القيمة الجدولية المقدرة بـ (2.99)، وبقيمة احتمالية **Sig** (0.000) **أقل** من مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) وهي بذلك دالة إحصائيا، أي عدم وجود تجانس بين آراء مختلف فئات العينة من حيث الخبرة المهنية حول أهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق.

كما يتبين من الجدول ارتفاع قيمة المتوسطات الحسابية للفئات ذات الخبرة المهنية الأكبر عن الفئات ذات الخبرة المهنية الأقل، حيث كانت أعلى الفئات هي الفئة ذات الخبرة المهنية 20 سنة فأكثر بقيمة متوسط حسابي (3.941) وتليها الفئة ذات الخبرة من 10 إلى أقل من 20 سنة بمتوسط حسابي (3.528) وأخيرا الفئة ذات الخبرة (3.317)، إضافة إلى تمركز إجابات الأفراد ذات الخبرة المهنية أقل من 10 سنوات أحسن من الفئات الأخرى.

بعد التأكد من وجود فروقات بين أراء أفراد العينة حول مدى أهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق تعزى إلى متغير الخبرة المهنية، لابد من البحث عن مصدر هذه الفروق البينية أو البعدية وتحديد لصالح أي مجموعة هذه الفروق، وذلك من خلال إجراء اختبار المقارنات البعدية (Test Post Hoc) للمجموعات غير المتساوية (LSD)، الذي يتضمن الجدول الموالي نتائجه.

الجدول رقم (34): اختبار المقارنات البعدية (LSD) للفروقات بين آراء أفراد العينة حول أهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق التي تعزى إلى تباين عدد سنوات الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	أقل من 10 سنوات	من 10 إلى أقل من 20 سنة	20 سنة فأكثر
أقل من 10 سنوات		0.139	0.000
من 10 إلى أقل من 20 سنة	0.139		0.001
20 سنة فأكثر	0.000	0.001	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال تفحص النتائج الواردة في الجدول السابق يتبين:

- وجود اختلاف في إجابات أصحاب الخبرة المهنية 20 سنة فأكثر مع فئة الخبرة أقل من 10 سنوات، إذ أن مستوى الدلالة أصغر من 0.05 وهو ما يؤكد وجود فرق دال إحصائيا، وذلك في اتجاه أفراد فئة الخبرة 20 سنة فأكثر حيث بلغ متوسطهم الحسابي (3.941) مقارنة بمتوسط فئة الخبرة أقل من 10 سنوات (3.317)، وهذا ما يعني أن أصحاب الخبرة المهنية 20 سنة فأكثر هم المدركون لأهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق أكثر من الفئة الأخرى.
- وجود اختلاف في إجابات أصحاب الخبرة المهنية 20 سنة فأكثر مع فئة الخبرة من 10 إلى أقل من 20 سنة، إذ أن مستوى الدلالة أصغر من 0.05 وهو ما يعبر عنه بوجود فرق دال إحصائيا، وذلك في اتجاه أفراد فئة الخبرة 20 سنة فأكثر حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجاباتهم (3.941) مقارنة بمتوسط إجابات فئة الخبرة من 10 إلى أقل من 20 سنة (3.528)، وهذا ما يعني أن أصحاب الخبرة المهنية 20 سنة فأكثر هم الأكثر إدراكا لأهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق أكثر من الفئة الأخرى.

- لا يوجد اختلاف بين إجابات أصحاب الخبرة المهنية أقل من 10 سنوات وأصحاب الخبرة المهنية من 10 إلى أقل من 20 سنة إذ أن مستوى الدلالة **(Sig=0.139)** وهو أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وبهذا يعتبر الفرق غير دال إحصائيا.

إضافة إلى ما سبق؛ نشير إلى أن اختلاف الإجابات بين أصحاب الخبرة المهنية 20 سنة فأكثر مع باقي الفئات الأخرى قد يعزى إلى اكتساب هذه الفئة رصيد من المعارف والخبرات نتيجة للتجارب التي قد كانوا مروا بها وربما الحالات التي واجهوها أثناء أداءهم لمهامهم أكثر من الفئات الأخرى، في حين قد يرجع عدم وجود اختلاف بين إجابات أصحاب الخبرة المهنية أقل من 10 سنوات وأصحاب الخبرة من 10 إلى أقل من 20 سنة لتقارب المعلومات بين الفئتين والخبرة المكتسبة لهم والتي لا يمكن مقارنتها مع خبرة 20 سنة فأكثر.

بعد التحقق من صحة الفرضية الثالثة بالنسبة لكل متغير من المتغيرات الشخصية، وتأكد وجود فروقات بين أراء العينة حول أهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق عند مستوى الدلالة (0.05 $\geq \alpha$) تعزى لمتغير المؤهل العلمي والوظيفة والخبرة، فإننا نرفض الفرضية الصفرية الرئيسية الثالثة $H_0 3$ **ونقبل الفرضية البديلة$H_1 3$** التي تنص على أنه:

" توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين آراء أفراد عينة الدراسة حول أهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق تعزى إلى المتغيرات الشخصية (المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة) ".

المطلب الرابع: نتائج اختبار الفرضية الرابعة

ترتبط الفرضية الرئيسية الرابعة للدراسة بالفروقات بين آراء العينة حول معوقات تفعيل دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق التي تعزى إلى المتغيرات الشخصية (المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة)، وفيما يلي نتائج اختبار هذه الفرضية بالنسبة لكل متغير من الخصائص الشخصية لعينة الدراسة.

1. اختبار الفروقات التي تعزى إلى متغير المؤهل العملي:

للتحقق من مدى وجود فروقات واختلافات بين آراء أفراد عينة الدراسة فيما يخص معوقات تفعيل دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق التي تعزى إلى تباين المؤهل العلمي أجرى اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA Test)، على بيانات المحور الثالث من الاستبيان على اعتبارها تتبع التوزيع الطبيعي.

بالنظر إلى النتائج الواردة في الجدول رقم (35) يتضح جليا أنه: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد عينة الدراسة حول معوقات تفعيل دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق تعزى لمتغير المؤهل العلمي، حيث أن قيم **(F)** قد بلغت (0.394) وهي **أقل** من القيمة الجدولية المقدرة بـ (2.99)، وبقيمة احتمالية **Sig** (0.757) **أكبر** من مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، وهي بهذا غير دالة إحصائيا، أي وجود تجانس بين إجابات مختلف حاملي الشهادات العلمية لعينة الدراسة فيما يخص معوقات تفعيل دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق.

الجدول رقم (35): نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA Test) لاختبار الفروقات بين آراء أفراد العينة حول معوقات تفعيل دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق التي تعزى لمتغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة F	القيمة الاحتمالية	الدلالة الإحصائية
ليسانس	54	3.732	0.580	0.394	0.757	غير دال إحصائيا
ماستر	56	3.807	0.555			
ماجستير	28	3.852	0.495			
دكتوراه	08	3.875	0.558			
الكلي	146	3.791	0.551			

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

2. اختبار الفروقات التي تعزى إلى متغير الوظيفة:

تم اجراء اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA Test)، على نتائج المحور الثالث من الاستبيان على اعتبار أنها موزعة توزيعا طبيعيا، ذلك للتحقق من مدى وجود فروقات واختلافات بين آراء أفراد عينة الدراسة حول معوقات تفعيل دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق تعزي إلى تباين الوظيفة، وكانت نتائج الاختبار كما هي واردة في الجدول التالي.

الجدول رقم (36): نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA Test) لاختبار الفروقات بين آراء أفراد العينة حول معوقات تفعيل دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق التي تعزى لمتغير الوظيفة

الوظيفة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة F	القيمة الاحتمالية	الدلالة الإحصائية Sig
مدقق داخلي	83	3.755	0.567	0.417	0.660	غير دال إحصائيا
محافظ حسابات وخبير محاسبي	42	3.831	0.514			
عضو لجنة مراجعة ومجلس إدارة	21	3.854	0.571			
الكلي	146	3.791	0.551			

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

نلاحظ من خلال النتائج الواردة في الجدول أعلاه أن قيمة **(F)** التي بلغت (0.417) هي **أقل** من القيمة الجدولية المقدرة بـ (2.99)، وبقيمة احتمالية **Sig** (0.660) **أكبر** من مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، وهي بهذا غير دالة إحصائيا، أي وجود تجانس بين آراء ممارسي وظيفتي التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي وأعضاء لجان المراجعة ومجلس الإدارة من فئات العينة حول المحور الثالث. الأمر الذي يؤكد عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات العينة حول معوقات تفعيل دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق تعزى لمتغير الوظيفة.

3. اختبار الفروقات التي تعزى إلى متغير الخبرة المهنية:

للتحقق من وجود فروقات واختلافات بين آراء أفراد العينة فيما يتعلق معوقات تفعيل دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق تعزى إلى متغير الخبرة المهنية تم إجراء اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA Test، على نتائج المحور الثالث الموزعة توزيعا طبيعيا. وكانت نتائج الاختبار كما وردت في الجدول التالي.

الجدول رقم (37): نتائج تحليل (ANOVA Test) لاختبار الفروقات بين آراء أفراد العينة حول معوقات تفعيل دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق التي تعزى لمتغير الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة F	القيمة الاحتمالية	الدلالة الإحصائية Sig)
أقل من 10 سنوات	28	3.676	0.639	1.751	0.177	**غير دال إحصائيا**
من 10 إلى أقل من 20 سنة	76	3.766	0.526			
20 سنة فأكثر	42	3.914	0.522			
الكلي	146	3.791	0.551			

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

إن الملاحظ من النتائج الموضحة في الجدول أعلاه أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد العينة حول معوقات تفعيل دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق تعزى إلى تباين متغير سنوات الخبرة المهنية، ذلك بالنظر إلى قيمة **(F)** التي بلغت (1.751) وهي **أقل** من القيمة الجدولية المقدرة بـ (2.99)، وبقيمة احتمالية **Sig** (0.177) **أكبر** من مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، وهي بذلك غير دالة إحصائيا الأمر الذي يؤكد وجود تجانس بين مختلف فئات الخبرة المهنية لعينة الدراسة من حيث أراءهم حول معوقات تفعيل دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق.

من النتائج السابقة نستنتج أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء العينة حول معوقات تفعيل دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق تعزى إلى تباين جميع المتغيرات الشخصية؛ المؤهل العلمي والوظيفة والخبرة المهنية. مما يعني صحة الفرضية الرئيسية الرابعة ومن ثم **قبول الفرضية الصفرية H_o4** التي تنص على أنه:

" لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين آراء أفراد عينة الدراسة حول معوقات تفعيل دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق تعزى إلى المتغيرات الشخصية (المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة) ".

خلاصة الفصل الخامس

من خلال تحليل بيانات الاستبيان واختبار الفرضيات بالأساليب الإحصائية المناسبة تم التوصل إلى أن هناك وعيا وإدراكا عاليين لدى مدققي ومسيري المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة بأهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق وخاصة الداخلي. ومن وجهة نظر أفراد العينة هناك معوقات تحد من فعالية اللجنة في هذا المجال يتعلق أغلبها بالمعوقات الخاصة بالتنسيق والتعاون مع اللجنة؛ منها عدم التنسيق والتواصل الفعال بينها وبين المدقق الداخلي والخارجي، الفهم الخاطئ لدى المدققين لدورها وكذا غياب الدعم المهني الكافي من طرف مجلس الإدارة من أجل ممارسة دورها في الرقابة على جودة التدقيق.

كما تم رصد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين أراء أفراد عينة الدراسة حول أهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق تعزى لمتغير المؤهل العلمي لصالح حملة شهادات الدراسات العليا، وتعزى هذه الفروق إلى متغير الوظيفة لصالح ممارسي وظائف التدقيق الخارجي وأعضاء لجان المراجعة. كما رصدت فروق تعزى لمتغير الخبرة المهنية لصالح أفراد العينة الذين خبرتهم المهنية أكثر من 20 سنة. في حين لم يتم رصد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين أراء أفراد عينة الدراسة حول معوقات تفعيل دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق تعزى إلى المتغيرات الشخصية (المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة).

الخاتمة

الخاتمة:

استهدفت الدراسة تحليل ومناقشة موضوع الرقابة على جودة التدقيق من خلال التركيز على أهمية تفعيل صلاحيات ووظائف لجان المراجعة في هذا المجال، ودراسة مدى إمكانية تحقيق ذلك في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. بحيث تزايدت أهمية مسؤوليات الرقابة والرصد التي تضطلع بها لجان المراجعة اتجاه أعمال الشركات من جهة؛ وأعمال المدقق الداخلي والخارجي من جهة أخرى، التي تعتبر مهمة لجميع الأطراف للوفاء بالتزاماتهم الوظيفية وباعتبارها إحدى دعائم تطبيق حوكمة الشركات. وقد بينت الدراسة النتائج التالية:

أولا: نتائج الدراسة النظرية

من خلال تناول الجوانب النظرية لمتغيرات لدراسة والعلاقة بينها، تم التوصل إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- أن جودة التدقيق تعتبر مطلب أساسي عالمي ومقياس ضروري في سوق الأعمال خصوصا بعد الأزمات والفضائح التي عاشتها الشركات الكبرى في وقت مضى وخوفا من تكرار نفس المشاهد أصبح التوجه نحو تعزيز جودة الأداء المهني في التدقيق من أهم السبل للتصدي لحالات الغش والتلاعب.
- تطور مفهوم جودة التدقيق بشكل ديناميكي وتأثر بالعديد من العوامل الداخلية والخارجية السائدة في بيئة التدقيق، الأمر الذي نتج عنه تباين كبير حول هذا المفهوم. وهو الشيء الذي قاد إلى صعوبة إقرار مؤشرات تحكم عملية قياس جودة التدقيق الأمر الذي أدى إلى الاعتماد على جملة من العوامل الدالة على وجودها. من خلال ربطها بمدى مهارة المدقق في اكتشاف الأخطاء والتلاعب في القوائم المالية، أو الالتزام بمعايير التدقيق ومعايير أداء الأفراد داخل مكتب التدقيق ومن خلال تخفيض مخاطر التدقيق.... وغيرها من المؤشرات، لذا ظل مفهوم جودة التدقيق مفهوم معقد ومتعدد الأبعاد.
- تتوفر البيئة المهنية على مجموعة من الأبعاد والعوامل التي تؤثر على جودة التدقيق منها ما يتعلق بعوامل تنظيمية داخل مكتب التدقيق والتي ترجع لحجمه، القضايا المرفوعة ضده، المنافسة بين مكاتب التدقيق، أتعاب عملية التدقيق، تخصص مكتب التدقيق في مجال معين، الخدمات غير التدقيقية ومدة ارتباط مكتب التدقيق بالشركة محل التدقيق. بالإضافة إلى عوامل مرتبطة بالمدقق التي ترجع لخصائص العنصر البشري من استقلالية، خبرة وكفاءة الشخص وموضوعيته، التزام المدقق وفريق عمله بالمعايير المهنية، ومتابعة عمل فريق التدقيق والإشراف عليهم. وأخيرا عوامل تتعلق بالشركة محل التدقيق التي تتمثل في حجم الشركة، تعقد مهام التدقيق ونظام الرقابة الداخلية.
- لتحقيق جودة التدقيق والوصول بها إلى مستوى الكفاءة المناسب هناك العديد من الوسائل التي تسمح بالارتقاء والرفع من مستوى جودة التدقيق. تتلخص أهمها في قيام المدقق بتنفيذ أعمال التدقيق وفقا لمعايير التدقيق، فالالتزام بهذه الأخيرة يسمح بضمان الحد الأدنى من الجودة، إضافة إلى اعتماد معايير للرقابة على جودة التدقيق بإعتبارها أداة مهمة لتحسين نوعية خدمات التدقيق. كما يعد تفعيل المسؤولية القانونية للمدقق من المعايير التي تسمح كذلك بتحسين جودة التدقيق فمجرد إدراك المدقق بخضوعه للمساءلة القانونية عند فشله في مهامه يعد حافزا لبذل العناية المهنية التي تساهم في تحقيق جودة التدقيق. هذا؛ فضلا عن تشكيل لجان المراجعة كآلية من آليات حوكمة الشركات لتدعيم المدقق في أداء مهامه بكل موضوعية وكفاءة.
- استخدمت العديد من دول العالم أساليب ووسائل مختلفة لضمان الالتزام بإجراءات رقابة جودة التدقيق وعناصرها التي تمثلت في مراجعة الذات وهو أسلوب يقوم به مكتب التدقيق نفسه من خلال لجنة

يشكلها لديه تكفل له تحقيق الجودة المطلوبة. وفحص النظير الذي يتمثل في عملية تقييم أداء مكتب التدقيق من خلال عضو أو أكثر من مكاتب التدقيق أخرى مناظرة. إلا أن هناك العديد من الانتقادات التي وجهت لهذا الأسلوب مثل كونه يحمل شبهة المجاملة بين مكاتب التدقيق أدى إلى ضرورة البحث عن أسلوب آخر فتم الانتقال والتركيز على أسلوب الرقابة عن طريق هيئات الرقابة على مكاتب التدقيق.

- لقد بذلت المنظمات المهنية على المستوين الدولي والعربي جهود معتبرة في مجال الرقابة على جودة التدقيق حيث اتفقت إصداراتها في هذا المجال على أن سياسات وإجراءات رقابة جودة التدقيق تهدف إلى توفير ضمان معقول بأن جميع مهام التدقيق التي أنجزها المكتب تمت وفقا لمعايير التدقيق المقبولة عموما، كما اتفقت هذه الإصدارات على مجموعة من عناصر رقابة الجودة حتى وإن اختلفت مسمياتها التي تمثلت في الاستقلال والنزاهة والموضوعية، قبول العملاء والتعاقدات الجديدة والاستمرار مع العملاء، إدارة فريق العمل، أداء وتنفيذ عملية التدقيق، الرقابة والمتابعة. ولقد اعتبرت البعض من المنظمات أن تطبيق هذه الإرشادات إلزاميا في حين اعتبرته أخرى اختياريا.
- تعددت واختلفت التعاريف التي أعطيت للجان المراجعة بإختلاف مراحل تطورها بدءا من مرحلة المطالبة بتكوينها مرورا بالاهتمام بخصائصها وصولا لمرحلة التوسع في أدائها ومهامها إلا أنه هناك شبه اجتماع أنها تدور حول فكرة أساسية واحدة هي أنها تمثل أحد الأركان الأساسية لحوكمة الشركات ومن أهم الضوابط المانعة لحدوث الأخطاء والغش والاحتيال نظرا لصلتها بكل من المدقق الداخلي والخارجي وباعتبارها من إحدى اللجان الرئيسية لمجلس الإدارة.
- تترك لجنة المراجعة آثار إيجابية على جوانب معينة من الحوكمة ويعتمد مدى هذا التأثير على عوامل معينة بما فيها ضوابط تشكيلها التي اتفقت المنظمات المهنية على ضرورة اقتصار عضوية اللجنة على الأعضاء غير التنفيذيين المستقلين ظاهريا وحقيقيا، وأن يكون جميع هؤلاء لديهم المؤهلات والخبرات الأساسية فيما يتعلق بالمسائل المالية والمحاسبية، وعضو واحد على الأقل مؤهل كخبير مالي على النحو المحدد في قواعد هيئة الأوراق المالية. وأن ألا يقل عدد الأعضاء عن ثلاثة أعضاء، فضلا عن عقد الاجتماعات المتكررة للجنة التي من شأنها أن توفر لأعضائها فرصا أكبر لمناقشة وتقييم القضايا المطروحة عليها، كما لا بد من توفير مجموعة من الآليات التي تضمن أفضل بيئة لعمل هذه اللجان حيث حصرت هذه الآليات في إصدار ميثاق للجنة إضافة إلى تقييم اللجنة وتوفير الموارد اللازمة والتقارير الذي تختم بها أعمالها.
- للجان المراجعة دور مهم في تعزيز الموثوقية في وظيفة التدقيق الداخلي بإعتبارها تلعب دور الواجهة بينها وبين مجلس الإدارة من خلال مشاركتها في التوصية بتعيين المدقق الداخلي، التأكد من الأفراد المشكلون لفريق التدقيق الداخلي يتمتعون بالقدرات المهنية والفنية ومستويات الخبرة وأنهم مدربون بشكل كاف ويتم الإشراف عليهم وتقييم أداءهم بشكل دوري. كما أظهرت الدراسة أن الاتصال المباشر بين المدقق الداخلي ولجنة المراجعة وفقا للمعايير يعزز الوضع التنظيمي للتدقيق الداخلي ويتيح الدعم الكامل والوصول غير المقيد إلى الهيئات الإدارية مما يساعد المدقق الداخلي في إنجاز مهامه في أفضل الظروف ويضمن عدم وجود أي إعاقة لاستقلاليته.
- تساهم لجنة المراجعة في تحسين فعالية وظيفة التدقيق الداخلي من خلال توفير بيئة داعمة تضمن فيها كفاية موارد التدقيق الداخلي لتنفيذ خطط التدقيق التي تم التأكد من أنها تتصدى بشكل مناسب للمخاطر التي تواجهها الشركة وتقديم اقتراحات لتحسينها إن استدعت الحاجة لذلك ولإنجاز المهام الواسعة النطاق فضلا عن توفير الفرص المناسبة للتقرير للجنة المراجعة على إحصاءات النشاط ونتائج وتوصيات التدقيق من خلال عقد اجتماعات منتظمة.

- تؤدي لجنة المراجعة دورا هاما في دعم التدقيق الخارجي من خلال الإشراف على تعيين المدقق الخارجي الذي تقوم باختياره على أساس كفاءته، مهاراته وتأهيله العلمي والعملي مع مراعاة مدى توفر الاستقلالية والحياد بتحقق اللجنة من تمتع المدقق بالحرية الكاملة في تحديد مستويات تقريره وتكوين رأيه في القوائم المالية، كما تساهم في تحديد أتعاب التدقيق بما يضمن منع تخفيضها إلى المستوى الذي يضر بجودة التدقيق الخارجي.
- تتابع لجنة المراجعة أداء المدقق الخارجي لخدمات التدقيق التي يقوم بها في إطار مهمته من خلال تكوين فهم لشروط ارتباط التدقيق وموافقتها عليها، استعراض النطاق الكلي لعملية التدقيق من زاوية مدى ملاءمته، تقييمها لخطة التدقيق وتأكدها بأنها تغطي بشكل ملائم كل المجالات التي تهتم بها اللجنة وكذا متابعة تنفيذها كما تقوم لجنة المراجعة بمناقشة أعمال التدقيق الخارجي من خلال عقد اجتماعات التي تكون مصاحبة للمدقق الخارجي منذ تعيينه إلى نهاية مهمته.
- تساهم لجنة المراجعة في حل النزاعات بين المدقق الخارجي والإدارة، فعلاقتها بهذه العملية التفاوضية لا يعني انحيازها لطرف ضد طرف آخر ولكنها تتصف بالموضوعية والحياد حتى يتناسب ذلك مع الدور الذي تقوم به في تقليل حدة المواجهة وزيادة مستوى المناقشة وإذا كان هناك مجال للانحياز فإنها تنحاز للطرف الذي يسعى إلى العرض العادل للمعلومات المالية.

ثانيا: نتائج الدراسة الميدانية

من أهم نتائج الجوانب التطبيقية للدراسة ما يلي:

- وجود إطار قانوني وتنظيمي في الجزائر يتضمن مجموعة من ضوابط جودة التدقيق لا سيما مع الإصلاحات الأخيرة التي تمت من أجل ضمان تطوير الممارسة العملية لمهنة وإضفاء الجودة على مخرجاتها بداية من سن قانون المهنة 01/10 مرورا بإصدار معايير التدقيق الجزائرية ومعايير تقارير محافظ الحسابات وصولا إلى دليل ملف عمله ودليل أخلاقيات المهنة ودليلي رقابة الجودة إلا أنه يؤخذ على هذه المعايير عدم شموليتها لكافة جوانب المهنة وعدم مرونتها.
- عدم انسجام شروط ومتطلبات الرقابة على جودة التدقيق في الجزائر مع ما تنص عليه معايير رقابة الجودة المعمول بها على المستوى الدولي في العديد من النواحي. منها أن الرقابة الذاتية لجودة أعمال مكاتب التدقيق لا تتم من خلال لجنة أو إدارة مستقلة من العاملين في مكتب التدقيق، إضافة إلى عدم تضمنها لعناصر رقابة الجودة ذات أهمية، وهي عنصر قبول العملاء وعمليات التدقيق والاستمرارية في تلك العلاقة وعنصر المتابعة والمراقبة. أما رقابة الجودة الخارجية فإن نطاق تطبيقها لا يشمل جميع المكاتب المسجلة، وعند انتقاء المراقبين وتوجيهم إلى المكاتب لا يتم الأخذ بمستوى تأهيل المكتب الذي سيخضع للمراقبة ومقارنته مع تأهيل مراقب الجودة. هذا؛ إضافة إلى أن الرقابة بنوعيها الداخلية أم الخارجية لا تتضمن فحص نظام الجودة لغياب معيار محلي بهذا الشأن، كما أن هناك العديد من النقاط التي تطرق لها الدليلين تحتاج إلى المزيد من التفصيل والتوضيح مقارنة مع محتوى المعايير الدولية المعمول بها في هذا المجال.
- أن النصوص القانونية والتنظيمية التي تطرقت إلى ضوابط تأسيس لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية طغى عليها الطابع الطوعي. وقد تنوعت من حيث نطاق تطبيقها والمؤسسات المعنية بها، إضافة إلى أنها لم تتناول العديد من الضوابط التي تحكم تشكيل لجان المراجعة، مع تضمنها للكثير من حالات عدم التجانس فيما بينها بخاصة ما يتعلق بالمهام، مع عدم اشارتها إلى دورها في الرقابة على جودة التدقيق.

- أشارت نتائج الاستبيان الذي استهدف معرفة اتجاهات آراء مدققي ومسيري عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية حول أهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق ومعوقات تفعيل هذا الدور إلى:

- أن هناك إدراكا ووعيا عاليين لدى مدققي ومسيري المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة بأهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق وبخاصة التدقيق الداخلي.
- من وجهة نظر أفراد العينة توجد معوقات تحد من إمكانية تفعيل دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وأن المعوقات المتعلقة بالتنسيق والتعاون مع اللجنة هي الأكثر تأثيرا على فعاليتها. وتمثل أبرزها في: عدم التنسيق والتواصل الفعال بينها وبين المدقق الداخلي والخارجي، الفهم الخاطئ لدى المدققين لدورها واعتبارها جاسوس يرصد الأخطاء وكذا غياب الدعم المهني الكافي من طرف مجلس الإدارة من أجل ممارسة دورها في الرقابة على جودة التدقيق فضلا عن غياب السلطة والتمويل الذي يتيح للجنة إمكانية تعاقد مع خبرات واستشارات خارجية.
- وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ بين أفراد عينة الدراسة من حيث آراءهم حول أهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق تعزى لمتغير المؤهل العلمي لصالح حاملي شهادات ما بعد التدرج، ولمتغير الوظيفة لصالح أعضاء لجان المراجعة ومجلس الإدارة ومتغير الخبرة المهنية لصالح أفراد العينة الذين خبرتهم المهنية أكثر من 20 سنة.
- لم ترصد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ بين أفراد عينة الدراسة من حيث آراءهم حول معوقات تفعيل دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق تعزى إلى المتغيرات الشخصية (المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة).

ثالثا: التوصيات

في ضوء ما أسفرت عنه الدراسة من نتائج توصي الباحثة بما يلي:

- ضرورة مراجعة الأطر القانونية المتعلقة بلجان المراجعة بجعلها تلزم المؤسسات الجزائرية على تشكيلها ضمن شروط ومعايير تتوافق مع مبادئ الحوكمة، وأن تتضمن الضوابط المهمة المتعلقة بها مثل تحديد معايير فعاليتها، وكيفية تنظيمها، آلياتها ومهامها لا سيما في مجال متابعة أعمال التدقيق الداخلي والخارجي. بحيث يتم توسيع نطاق صلاحياتها ومسؤولياتها وفقا للمرجعيات والمعايير الدولية ليمتد لمتابعة التدقيق الداخلي والخارجي، بأن يكون لها دور في الاقتراح والتوصية بتعيين المدقق الداخلي والخارجي، التحقق من استقلاليتهما، تحديد أتعابهما والعمل على التنسيق بينهما ومتابعة ادائهما وذلك من خلال عقد اجتماعات مستمرة لمعالجة القضايا العالقة والذي ينصب في تحسين جودة أعمالهما.
- ضرورة مباشرة لجنة مراقبة النوعية لمهامها في الرقابة على جودة أداء مكاتب التدقيق، وأن تعمل على إعداد وإصدار نصوص تطبيقية وتنظيمية مرافقة لدليل الرقابة الذاتية ودليل رقابة الجودة تتضمن الخطوط التفصيلية لتطبيق المتطلبات والشروط المنصوص عليها. إضافة إلى إعداد ونشر معايير وطنية لرقابة الجودة ورقابة مكاتب التدقيق وذلك في سياق معيار التدقيق الدولي ISA 220 والمعيار الدولي لرقابة جودة المكاتب ISQC 1 ووضعها حيز التنفيذ بهدف وضع إطار محلي متكامل لرقابة جودة التدقيق.
- أهمية تفعيل دور لجنة التكوين التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة في مجال مرافقة التطورات المتعلقة بجودة المحاسبة والتدقيق والرقابة عليها من خلال تنظيم دورات تدريبية لفائدة مراقبي الجودة وأفراد

مكاتب المهنيين وتوفير التوجيهات المناسبة التي يجب أن تكون مواكبة للتطورات الحاصلة في المهنة دوليا.

- أن تحرص الجهات الرسمية قبل إصدارها لأي نصوص تتعلق بتشكيل لجان المراجعة أن تعمل على إعطاء هذه الشركات درجة من المرونة في التطبيق، حيث أنه لا يوجد شكل محدد يجب أن تكون عليه لجنة المراجعة يناسب جميع الشركات على اختلاف ظروفها وأحجامها وهو الأمر الذي شهده تكوينها في مختلف دول العالم، مع ضرورة فرض إجراءات عقابية على الشركات المخالفة لتشكيلها.
- ضرورة تعزيز عمل لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية من خلال إعادة تنظيم تبنيها ضمن خطط تطويرية لدورها الجوهري في تحسين كفاءة أعمال الشركات والتدقيق فيها، عن طريق:
  - إصدار دليل إرشادي خاص بها يوضح مهامها بشكل واضح ليكون مكملا لما جاء في القوانين يساعد على فهم أفضل وتطبيق أمثل لمسؤولياتها. وإدراج بنود تنص على الإفصاح الإلزامي عن تقرير لجنة المراجعة ضمن التقارير السنوية للشركة لتقديم معلومات عن أنشطتها التي يمكن أن تساهم في تحسين جودة التدقيق والتعبير عن الواقع الفعلي لمجهوداتها.
  - منح لجان المراجعة سلطة مستقلة من نفس سلطة مجلس الإدارة، حتى يتمكن أعضاؤها من العمل في أجواء ملائمة دون ضغوط من طرف مجلس الإدارة.
  - لا يكفي التكوين الشكلي للجان المراجعة في المؤسسات بل ينبغي أيضا الحرص على أن تكون هذه الأخيرة فعالة من خلال التركيز على استفائها لمتطلبات نظامية تتعلق بالخبرة المالية والمحاسبية لأعضائها، التدريب المستمر لهم من أجل متابعة المستجدات والتطورات الحديثة والحرص على استقلاليتهم.
- ضرورة تظافر جهود المنظمات المهنية والجهات المعنية لتنمية الوعي سواء لدى المؤسسات أو ممارسي المهنة أو أعضاء ورؤساء مجالس الإدارة وحتى المساهمين والمستثمرين بأهمية دور لجان المراجعة وأثرها الإيجابي لا سيما في مجال رقابة جودة التدقيق الداخلي الخارجي ذلك من خلال عقد ندوات ومؤتمرات لمناقشة هذا الطرح.
- دعوة مختلف الباحثين والأكاديميين لإجراء المزيد من البحوث التي تتناول تطوير أداء لجان المراجعة وتحقيق فعاليتها على نحو يكفل تعظيم الاستفادة منها وتجسيدها على أرض الواقع، حيث أنه على الرغم من تزايد الاهتمام بالبحث في موضوع لجان المراجعة في الدول المتقدمة إلا أن عددا قليلا من البحوث التي تناولته في الجزائر وفي أطر محددة كما سبق الإشارة إلى ذلك.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

I- المراجع العربية:

أولا- الكتب:

1. أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، ط1، دار الجنان للنشر، عمان، الأردن.
2. أحمد محمد نور، حسين أحمد عبيد، شحاته السيد شحاته، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
3. ألفين أرينز، جيمس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل**، ج 1، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2002.
4. أمين السيد أحمد لطفي (أ)، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2006.
5. أمين السيد أحمد لطفي (ب)، **كيف تراجع حسابات المنشأة**، من دون ناشر، 2000.
6. أمين السيد أحمد لطفي (ج)، **دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2007.
7. أمين السيد أحمد لطفي (د)، **المراجعة وخدمات التأكيد بعد قانون Sarbanes Oxley**، دار النهضة العربية، القاهرة، 2008.
8. أمين السيد أحمد لطفي (ه)، **فلسفة المراجعة**، ط 1، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2009.
9. أمين السيد أحمد لطفي(و)، **التطورات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2007.
10. أمين السيد أحمد لطفي(ي)، **تفعيل آليات المراجعة في محاربة الإحتيال والفساد**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2014.
11. إياد رشيد القريشي، **التدقيق الخارجي منهج علمي نظريا وتطبيقيا**، ط 1، دار المغرب للنشر، المغرب، 2011.
12. بلية لحبيب، **إدارة الجودة الشاملة، المفهوم، الأساسيات، شروط التطبيق**، الأكاديمية للكتاب الجامعي، القاهرة، مصر، 2019.
13. بهجت عطية راضي، هشام يوسف العربي، **إدارة الجودة الشاملة، المفهوم والفلسفة والتطبيقات**، ط 1، روابط للنشر وتقنية المعلومات، القاهرة، مصر، 2016.
14. تامر مزيد رفاعه، **أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشاة**، دار المناهج للنشر، عمان، الأردن، 2017.
15. ثناء علي القباني، نادر شعبان السواح، **المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
16. جورج دانيال غالي، **تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.
17. حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، عصام نعمة قريط، **أصول المراجعة**، ج 1، منشورات جامعة دمشق، 2014.
18. خلف عبد الله الوردات، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA**، دار الوراق، عمان، الأردن، 2014.
19. رزق أبو زيد الشحنة، **تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، ط 1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2015.
20. رضا خلاصي، **المراجعة الداخلية للمؤسسة**، دار هومه، بوزريعة، الجزائر، 2013.

21. زاهر الرمحي، **الإتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية**، ط 1، دار المأمون، عمان، الأردن، 2017.
22. زاهره عاطف سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، ط 1، دار الراية للنشر، عمان، الأردن، 2009.
23. السيد أحمد السقا، مدثر طه أبو الخير، **مشاكل معاصرة في المراجعة**، جامعة طنطا، دمشق، 2002.
24. السيد أحمد السقا، نصر محمد جعيصة، **المراجعة وخدمات التأكيد مدخل متكامل**، كلية التجارة، جامعة طنطا، 2007.
25. عبد الحميد عبد المجيد البلداوي، زينب شكري محمود نديم، **إدارة الجودة الشاملة والمعولية (الموثوقية) والتقنيات الحديثة في تطبيقها وإستخدامها**، ط 1، دار الشروق للنشر، عمان، الأردن، 2007.
26. عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاته (أ)، **قواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات المالية (مدخل مصري وعربي ودولي مقارن)**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2009.
27. عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته (ب)، **مراجعة حسابات البنوك التجارية والشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وفقا للمعايير الدولية للمراجعة والتأكيد المهني**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2007.
28. عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته(ج)، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة**، كلية التجارة، الإسكندرية، مصر، 2007.
29. عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، **أصول مراجعة الحسابات**، ط 3، دار أمين للنشر، صنعاء، اليمن، 2011.
30. محمد الفاتح محمود بشير المغربي، **المراجعة والتدقيق الشرعي**، ط 1، دار الجنان للنشر، عمان، الأردن، 2016.
31. محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
32. محمد فصل مسعد، خالد راغب الخطيب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، ط 1، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر، عمان، الأردن، 2009.
33. محمد مصطفى سليمان، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2014.
34. محمود عبد الفتاح رضوان، **إدارة الجودة الشاملة فكر وفلسفة.... قبل أن يكون تطبيق**، ط 1، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، مصر، 2012.
35. مدحت محمد أبو النصر، **الحوكمة الرشيدة فن إدارة المؤسسات عالية الجودة**، ط 1، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، مصر، 2015.
36. هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، ط 3، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006.

ثانيا- الدوريات، المؤتمرات والندوات:

1. إبراهيم يحي جدع، "العوامل المؤثرة على جودة التدقيق وسبل تحسين خدماته دراسة نموذج التدقيق الخارجي"، **المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية**، العدد 121، 2015.
2. أبو عجيلة، عماد محمد علي، محمد حمدان علام، "أثر جودة التدقيق في الحد من إدارة الأرباح دليل من الأردن"، **المجلة العربية للعلوم الإدارية**، المجلد 17، العدد 2، جامعة الكويت، 2010.
3. أحمد راهي، "القوانين والنظم والقواعد السلوكية العراقية التي تتفق مع معيار التدقيق الدولي 220"، **مجلة الإدارة والإقتصاد**، المجلد 5، العدد 17، جامعة كربلاء، 2016.

4. أحمد محمد صالح الجلال، الرقابة على جودة تنفيذ عملية المراجعة، **مجلة علوم الإقتصاد والتسيير والتجارة**، المجلد 15، العدد 1، جامعة الجزائر 3، 2011.
5. أسامة الأزرق، سمير البهلول، "العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية وأثرها على كفاءة الأداء المهني دراسة ميدانية"، **مجلة الأستاذ**، العدد 7، جـ 2، جامعة طرابلس، 2014.
6. إسراء كاظم عبيد حسن اللهيبي، صلاح نوري خلف، "نموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق"، **مجلة دراسات محاسبية ومالية**، المجلد 8، العدد 23، جامعة بغداد، 2013.
7. إسكندر محمود نشوان، "الصفات الشخصية وتأثيرها على جودة الأحكام المهنية لمدقق الحسابات الخارجي دراسة ميدانية"، **المجلة الأردنية في إدارة الأعمال**، المجلد 15، العدد 3، الجامعة الأردنية، 2019.
8. أمال محمد عوض، "أثر ممارسة المراجعة الغير منظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، المجلد 45، العدد 2، جامعة الإسكندرية، 2008.
9. أنتصار عباس حمادي، محمد عبد الأمير مغير، "مدى تطبيق معايير إدارة جودة العمل الرقابي وتأثيرها في الحد من حالات الفشل الإداري بحث تطبيقي في عينة من مكاتب المفتشين العامة"، **مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية**، المجلد 20، العدد 80، جامعة بغداد، 2014.
10. بشرى عبد الوهاب محمد حسن، "دليل مقترح لتفعيل لجنة التدقيق لدعم تنفيذ حوكمة الشركات وآلياتها"، **مجلة الغري للعلوم الإقتصادية والإدارية**، المجلد 8، العدد 22، جامعة الكوفة، العراق، 2012.
11. بشرى فاضل الطائي، علاء الدين عبد الرحمان عثمان،" تأثير خصائص الشك المهني للمدقق على جودة التدقيق"، **مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية**، المجلد 24، العدد 108، جامعة بغداد، 2018.
12. بشرى فاضل خضير، عبد الرزاق عمار لؤي، "تأثير خبرة المدقق على جودة التدقيق الداخلي"، **مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية**، المجلد 23، العدد 100، جامعة بغداد، 2017.
13. بلال شيخي، "دور لجان المراجعة في رفع مستوى حوكمة الشركات"، **المجلة الدولية للأداء الاقتصادي**، المجلد 3، العدد 5، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2020.
14. بلال قندوز، مراد آيت محمد، "أثر جودة المراجعة الخارجية في الحد من آثار الفساد المالي والإداري في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية"، **مجلة جديد الإقتصاد**، العدد 13، جامعة الجزائر 3، 2018.
15. بوسلمة حكيمة، عبد الصمد نجوى، " تطبيق المؤسسات الجزائرية لحوكمة الشركات في إطار ميثاق الحكم الراشد: بين المعوقات والتحديات"، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني بعنوان **دور الحوكمة الاقتصادية في تطوير القطاع الصناعي في الجزائر**، جامعة برج بوعريريج، يومي 24-25 أكتوبر 2018.
16. جمانة تحريشي، "حوكمة الشركات.... المفهوم والمبادئ"، **مجلة البدر**، المجلد 4، العدد 6، جامعة بشار، الجزائر، 2012.
17. حسام بن عبد المحسن العنقري، "آثار الإلتزام بمعايير المراجعة المحلية على مكاتب المراجعة في المملك العربية السعودية"، **مجلة جامعة الملك عبد العزيز**، المجلد 18، العدد 1، جامعة الملك عبد العزيز، 2004.
18. حسن شلقامي محمد، "مقومات تفعيل مراجعة النظير كأداة للرقابة على جودة التدقيق"، **مجلة المحاسبة والمراجعة**، المجلد 2، العدد 1، جامعة بني سويف، مصر، 2014.

19. حسين أحمد دحدوح،" دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات دراسة ميدانية"، **مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية**، المجلد 24، العدد 1، جامعة دمشق، 2008.
20. حمزة بوسنة، "العلاقة بين الخدمات الغير التدقيقية وجودة التدقيق، أدلة من سوق التدقيق الفرنسية"، **مجلة البحوث الإقتصادية والمالية**، المجلد 5، العدد 2، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، الجزائر، 2018.
21. خليدة عابي (أ)، "إطار البحوث في رقابة الجودة للمراجعة الخارجية دراسة المفاهيم، الأنظمة، البرامج والمعايير المهنية"، **مجلة الدراسات المالية والمحاسبية**، المجلد 7، العدد 7، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر، 2016.
22. خليدة عابي، محمد يعقوبي، "دراسة للعوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات"، **مجلة الدراسات الإقتصادية والمالية**، المجلد 2، العدد 7، جامعة الوادي، الجزائر، 2015.
23. رافد عبيد النواس، "أثر حوكمة الشركات على جودة أداء مراقب الحسابات نموذج مقترح"، **مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية**، المجلد 14، العدد 50، جامعة بغداد، 2008.
24. رشا حمادة، "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية"، **مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية**، المجلد 26، العدد 2، جامعة دمشق، 2010.
25. رمضان عارف رمضان محروس، " أثر محددات فعالية لجنة المراجعة في التنبؤ بقدرة الشركات على الاستمرار"، **المؤتمر العلمي الدولي الأول أفاق البناء الاقتصادي والمالي والإداري**، جامعة جنوب الوادي، مصر، 2018.
26. رياض العبد الله، وهيب الضلعي، "رقابة جودة أعمال التدقيق للمكاتب اليمنية دراسة ميدانية، **مجلة البحوث المحاسبية**، المجلد 8، العدد 1، الجمعية السعودية للمحاسبة، 2007.
27. زهراء ناجي عبيد، "دور المحاسبة القضائية في تحسين جودة التقارير المالية"، **مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية**، المجلد 24، العدد 107، جامعة بغداد، العراق، 2018.
28. سارة حدة بودربالة، "أهم مؤشرات الإستدلال على جودة المراجعة الخارجية"، **مجلة دراسات العدد الإقتصادي**، المجلد 4، العدد 2، جامعة الأغواط، الجزائر، 2013.
29. سالم بن علي الغامدي، حسام بن عبد المحسن العنقري، "أثار تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية دراسة ميدانية"، **مجلة جامعة الملك عبد العزيز**، المجلد 19، العدد 2، جامعة الملك عبد العزيز، 2005.
30. سالم عبد الله حلس، ماهر إبراهيم محمد أبوريدة، "دور مجالس الإدارة في تحسين أداء لجان التدقيق في المصارف المدرجة في بورصة فلسطين"، **مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية**، المجلد 23، العدد 2، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2015.
31. سامح محمد رضا رياض أحمد،" دور لجان المراجعة كأحد دعائم الحوكمة في تحسين جودة التقارير المالية دراسة تطبيقية"، **المجلة الأردنية في إدارة الأعمال**، المجلد 7، العدد 1، الجامعة الأردنية، 2011.
32. سعيد ربيع باعطوه، عامر محمد الشهري، "العوامل المؤثرة على تغيير مكتب المراجعة الداخلية: هل خصائص لجنة المراجعة لها دور في هذا التغيير؟"، **مجلة الفنون والأدب وعلوم الإنسانيات والإجتماع**، العدد 63، جامعة الإمارات للعلوم التربوية، الإمارات العربية المتحدة، 2021.

33. سعيد مخلد النعيمات، "تحليل العوامل المؤثرة على جودة وكفاءة مهنة التدقيق المحاسبي دراسة إختبارية في المحيط الأردني"، **مجلة البحوث التجارية**، المجلد 35، العدد 2، جامعة الزقازيق، مصر، 2013.
34. سليمان بوفاسة، الرشيد سعيداني، "لجنة التدقيق كمدخل لتفعيل الحوكمة ورفع جودة التدقيق في المؤسسة"، **المجلة الجزائرية للإقتصاد والمالية**، المجلد 3، جامعة يحي فارس المدية، الجزائر، 2015.
35. شيرين عزيز محمد، "مراجعة النظير وأثرها في تحسين جودة التقارير المالية- دراسة استطلاعية لآراء عينة من موظفي ديوان الرقابة المالية الاتحادي"، **مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية**، المجلد 15، العدد 46، جامعة تكريت، العراق، 2019.
36. شيرين عزيز محمد، "مراجعة النظير وأثرها في تحسين جودة التقارير المالية دراسة إستطلاعية لآراء عينة من موظفي ديوان الرقابة المالية الإتحادي"، **مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية**، المجلد 15، العدد 46، جامعة تكريت، 2019.
37. صارة جريو، نبيل بوفليح،" دور لجان التدقيق في دعم وتحسين حوكمة الشركات"، **مجلة المنهل الإقتصادي**، المجلد 2، العدد 1، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر، 2019.
38. صالح مهدي حمادي، عامر غازي إبراهيم، نزار معن عبد الكريم، "تأثير الحوكمة الإلكترونية في جودة التدقيق بحث تطبيقي في المنظمات الإقتصادية"، **مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية**، المجلد 25، العدد 111، جامعة ديالي، العراق، 2019.
39. صبيحة برزان، "أثر التدقيق الإلكتروني في رفع الاستقلالية وكفاءة المدقق الداخلي"، **مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية**، المجلد 1، العدد 84، جامعة بغداد، العراق، 2015.
40. صفاء أحمد محمد العاني، "دور لجان التدقيق في تعزيز أداء واستقلالية المدقق الداخلي"، **مجلة الإدارة والاقتصاد**، العدد 54، جامعة بغداد، العراق.
41. صفية يخلف، علي سايح جبور، "متطلبات تحسين جودة التدقيق الداخلي من أجل إرساء التطبيق السليم لحوكمة الشركات"، **مجلة بحوث الإدارة والإقتصاد**، المجلد 1، العدد 2، جامعة زيان عاشور بالجلفة، الجزائر، 2019.
42. طارق تليلى، هواري سويسي، "محددات جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر دراسة ميدانية"، **مجلة الباحث**، المجلد 19، العدد 1، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2019.
43. عائشة لشلاش، هيشام بوعلي، "لجنة التدقيق كأحد دعائم حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة ميدانية"، **مجلة البشائر الاقتصادية**، المجلد 3، العدد 1، جامعة بشار، الجزائر، 2017.
44. عبد الرحمان العايب، نشيدة أحططاش، "رقابة جودة التدقيق الخارجي وجهود المنظمات الدولية والمحلية فيها"، **مجلة وحدة البحث في تنمية وإدارة الموارد البشرية**، المجلد 8، العدد 1، جامعة سطيف 2، 2017.
45. عبد الرحمان مصطفى طه الملا، وسام ياسين محسن، "متطلبات المشاركة بالمعرفة لتعزيز رقابة جودة التدقيق في ديوان الرقابة المالية الإتحادي"، **مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية**، المجلد 21، العدد 86، جامعة بغداد، 2015.

46. عبد الرزاق قاسم الشحادة، عمران عبد الله عبشو، "مجالات تطوير جودة أداء مكاتب التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الأردنية"، **مجلة البحوث الإقتصادية والمالية**، العدد 5، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، الجزائر، 2016.
47. عبد الكريم عبد الرحيم، جليل إبراهيم صالح، نهلة غالب عبد الرحمان، "قياس مستوى جودة التدقيق لمكاتب تدقيق المنطقة الجنوبية"، **مجلة جامعة ذي قار**، المجلد 9، العدد 1، جامعة ذي قار، 2014.
48. عبد الكريم محمود محمد، "جودة التدقيق قراءة جديدة لمفهوم قديم"، **مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة**، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي الخامس، 2014.
49. عبد المجيد الطيب شعبان، عماد علي السويح، "لجان المراقبة نموذجا بديلا عن لجان المراجعة"، **المجلة الجامعة**، العدد 12، جامعة طرابلس، لبنان، 2010.
50. عبد المجيد كموش (أ)، "واقع ممارسات الحوكمة في المؤسسات الإقتصادية في الجزائرالشركات المدرجة في بورصة الجزائرنموذجا"، **مجلة التكامل الإقتصادي**، المجلد 7، العدد 1، جامعة أدرار، الجزائر، 2019.
51. عبد المجيد كموش (ب)، "دراسة تحليلية لنماذج حوكمة الشركات الآليات ونظام التشغيل"، **مجلة العلوم الإدارية والمالية**، المجلد 2، العدد 2، جامعة الوادي، الجزائر، 2018.
52. عبد المطلب السرطاوي، علام حمدان، صبري مشتهى، عماد أبو عجيلة، "أثر لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية على الحد من إدارة الأرباح دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية ما قبل الأزمة المالية العالمية"، **مجلة جامعة النجاح للأبحاث العلوم الإنسانية**، المجلد 27، العدد 4، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2013.
53. عبد الناصر محمد سيد درويش، "تقييم موقف شركات المحاسبة المهنية من تطبيق متطلبات الإطار الدولي للرقابة على جودة الخدمات المهنية دراسة تحليلية إستطلاعية في مكاتب التدقيق الأردنية"، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، المجلد 36، العدد 2، جامعة المنصورة، 2012.
54. عطية عز الدين، "المبادئ الدولية في مجال الحوكمة"، **المجلة الجزائرية للدراسات السياسية**، المجلد 3، العدد 2، المدرسة الوطنية العليا للعلوم السياسية، الجزائر، 2016.
55. عفاف إسحق أبو زر، حازم محمد طه، "أثر معايير مراجعة مكاتب التدقيق الزميلة على جودة مكاتب التدقيق"، **المجلة الأردنية في إدارة الأعمال**، المجلد 8، العدد 4، الجامعة الأردنية، 2012.
56. عفاف إسحق أبوزر، "تأثير دور لجان التدقيق في إدراك مخاطر أعمال الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان دراسة ميدانية"، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، المجلد 35، العدد 3، جامعة المنصورة، مصر، 2011.
57. علي إبراهيم حسين، مصطفى حمد عبد، "تحسين جودة التقارير المالية باستخدام نموذج بطاقة الأداء المتوازن المعززة بتكنولوجيا المعلومات- دراسة تجريبية في العراق"، **مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية**، المجلد 15، العدد 48، جامعة تكريت، العراق، 2019.
58. علي محمد علي موسى،" أهمية الرقابة الذاتية على خدمات مكاتب المراجعة الخاصة ودورها على جودة عملية المراجعة"، **المجلة الليبية للدراسات**، المجلد 7، العدد 12، دار الزاوية للكتاب، 2017.
59. عمار درويش، سفيان كوديد، "فعالية المعايير الدولية للتدقيق في تحسين جودة ومهنة التدقيق في الجزائردراسة ميدانية بولاية عين تيموشنت"، **مجلة العلوم الإقتصادية**، المجلد 13، العدد 14، جامعة الجيلالي بسيدي بلعباس، الجزائر، 2017.

60. عمار عصام السامرائي، نادية عبد الجبار،" دور تقنيات الذكاء الإصطناعي بإستخدام التدقيق الرقمي في تحقيق جودة التدقيق ودعم إستراتيجيته من وجهة نظر مدققي الحسابات دراسة ميدانية"، **المجلة العالمية للإقتصاد والأعمال**، مركز رفاد للدراسات والأبحاث، مملكة البحرين، المجلد 8، العدد 1، 2020.
61. عيسى شقبقب، يحي زغار، "فعالية لجان المراجعة للحد من اثار المحاسبة الإبداعية"، **مجلة المؤسسة**، المجلد 4، العدد 1، جامعة الجزائر 3، 2015.
62. غازي عبد العزيز سليمان البياتي، كريم جيا، كريم زيان إحسان، "دور لجان التدقيق في دعم الحوكمة وانعكاس ذلك في ترسيخ الحكم الراشد دراسة استطلاعية"، **مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية**، المجلد 8، العدد 3، جامعة كركوك، العراق، 2018.
63. الفاتح الأمين عبد الرحيم الفكي، "تصور مقترح لدور لجنة المراجعة في تحسين تقرير المراجع الخارجي"، **مجلة جامعة بخت الرضا العلمية**، العدد 14، جامعة بخت الرضا، السودان، 2015.
64. فاتح سردوك، أحمد نصير، "إطار مقترح لتفعيل دور لجان المراجعة ورقابة الجودة في تحقيق جودة المراجعة دراسة تحليلية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين وأطراف الحوكمة بالجزائر"، **مجلة معارف**، المجلد 12، العدد 23، جامعة البويرة، الجزائر، 2017.
65. فارس محمود أبو معمر، يوسف محمود جربوع، "دور لجنة المراجعة في تحسين أداء وجودة التقارير المالية في المؤسسات الإقتصادية دراسة إستطلاعية"، **مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة**، المجلد 10، العدد 10، جامعة بغداد، العراق، 2005.
66. فاطمة الزهراء مومن، عمر عطا الله، أسماء جرموني، "دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، **مجلة العلوم الإدارية والمالية**، المجلد 1، العدد 1، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر، 2017.
67. فاطمة جاسم محمد السعد، هالة ناجي عبد النقدي، "العلاقة بين تمكين لجان المراجعة وكفاءة أداء وظيفة التدقيق الداخلي في المصارف العراقية الخاصة"، **مجلة الإدارة والإقتصاد**، المجلد 8، العدد 16، جامعة البصرة، العراق، 2014.
68. فوزي قادري، سليمان زواري فرحات، يازيد بلابل، "علاقة الرقابة الداخلية بتكريس نظام حوكمة الشركات"، **مجلة العلوم القانونية والإجتماعية**، المجلد 4، العدد 4، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، 2019.
69. فيحاء عبد الله يعقوب، محمد عبد الجليل عباس، "نموذج مقترح لعمل لجان التدقيق في القطاع العام وتفاعله مع ديوان الرقابة المالية الاتحادي للحد من حالات الاحتيال"، **مجلة دراسات محاسبية ومالية**، المجلد 9، العدد 29، جامعة بغداد، العراق، 2014.
70. كريمة علي الجوهر، جبرائيل كحالة، يوسف أبو صيام، "الرقابة على جودة مكاتب التدقيق والعوامل المؤثرة فيها دراسة ميدانية"، **مجلة إبرد للبحوث والدراسات**، المجلد 16، العدد 1، جامعة إبرد الأهلية، 2012.
71. كريمة علي الجوهر، فراس عبد الأمير حسين، "تأثير ممارسات التدقيق الدولي في جودة أداء مكاتب تدقيق الحسابات في العراق"، **مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم**، العدد 45، 2019.
72. كهينة قماط، عبد الكريم مقراني، "واقع لجنة التدقيق في الجزائر دراسة مقارنة"، **مجلة المالية والأسواق**، المجلد 7، العدد 2، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم، الجزائر، 2020.

73. لخضر أوصيف، "رقابة وتحسين جودة التدقيق الداخلي في ظل المعايير الدولية للتدقيق وإدارة الجودة الشاملة"، **مجلة الدراسات الإقتصادية المعاصرة**، المجلد 1، العدد 1، جامعة المسيلة، الجزائر، 2016.
74. لعبيدي مهاوات، فاطمة الزهراء مومن، أسماء جرموني، "دور لجان المراجعة في تفعيل الرقابة على المحاسبة الإبداعية"، **مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية**، المجلد 12، العدد 3، جامعة المسيلة، الجزائر، 2020.
75. محمد أحمد إبراهيم خليل، "تطوير دور لجنة المراجعة لتدعيم العملية التفاوضية بيم مراقب الحسابات والعميل بهدف تحقيق العرض العادل للمعلومات المالية: دراسة نظرية تطبيقية"، **مجلة الفكر المحاسبي**، المجلد 22، العدد 3، جامعة بنها، مصر، 2018.
76. محمد الطاهر عامري، علال بن ثابت، واقع الحوكمة المصرفية في الجزائر، **مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة**، المجلد 2، العدد 2، جامعة الأغواط، الجزائر، 2018.
77. محمد حولي، "مسؤولية مراجعي الحسابات في إكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية دراسة ميدانية لعينة من مراجعي الحسابات في الجزائر"، **مجلة رؤى إقتصادية**، المجلد 7، العدد 2، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر، 2017.
78. محمد حويشي علاوي الشجيري، "واقع جودة التدقيق في العراق دراسة ميدانية لعينة من مكاتب وشركات التدقيق الخاصة"، **مجلة المحاسبة والتدقيق والحكومة**، المجلد 2، العدد 2، الجامعة العراقية، العراق،2017.
79. محمد فوزي أبو الهيجاء، أحمد فيصل خالد الحايك، "خصائص لجان التدقيق وأثرها على فترة إصدار تقرير المدقق دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة الأردنية"، **مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية**، المجلد 20، العدد 2، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2012.
80. محمد متولي محمد إبراهيم بركات، "أثر جهود المنظمات المهنية في مجال رقابة جودة المراجعة على جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات"، **المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية**، المجلد 9، العدد 2، جـ 2، جامعة قناة السويس، 2018.
81. مرتضى محمد شاني الحسيني، إبراهيم عبد موسى السعبري، "توظيف مكونات الرقابة الداخلية لتعزيز جودة التدقيق الخارجي بحث تطبيقي في عينة من المصارف العراقية الخاصة"، **مجلة جامعة بابل**، المجلد 25، العدد 4، جامعة بابل، 2017.
82. منهل مجيد أحمد العلي، شيماء محمد سمير الراوي،" تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات وفقا لمعايير التدقيق الدولية دراسة حالة لأحد مكاتب التدقيق في محافظة نينوى"، **مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية**، المجلد 6، العدد 19، جامعة تكريت، 2010.
83. موسى رحماني، فاتح سردوك، "مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الأكادمية والهيئات المهنية للمراجعة"، **مجلة العلوم الإنسانية**، العدد 35/34، جامعة بسكرة، الجزائر، 2014.
84. ميادة بلعايش، "العوامل المساهمة في التطبيق السليم لنظام حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري"، **مجلة رؤى إقتصادية**، المجلد 2، العدد 3، جامعة الوادي، الجزائر، 2012.
85. ناريمان بن عبد الرحمان، سارة بن الشيخ، "واقع الحوكمة في بيئة الأعمال الجزائرية في ظل المستجدات الحالية"، **الملتقى العلمي الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة ورقلة، الجزائر**، 25-26 نوفمبر 2013.

86. نبيل محمد سعيد أنعم الشرعبي، " تفعيل دور الآليات الرقابية الداخلية والخارجية في تحسين الرقابة الداخلية – دراسة ميدانية على البنوك اليمنية"، **مجلة البحوث المالية والتجارية**، المجلد 2، العدد 2، جامعة بورسعيد، مصر، 2014.
87. نعيمة زعرور، وسيلة السبتي، وئام حمداوي، "تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر"، **مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية**، المجلد 1، العدد 1، المركز الجامعي الونشريسي تيسمسيلت، الجزائر، 2017.
88. نوار محمد منير علي، فيحاء عبد الله يعقوب، "دور لجان التدقيق في التقليل من خطر ارتباط المدقق الخارجي وحكمه بشأن قبول التكليف"، **مجلة دراسات محاسبية ومالية**، المجلد 12، العدد 38، جامعة بغداد، 2017.
89. نور الهدى بهلولي،" مساهمة تبني معايير التدقيق الدولية (299-200) في تعزيز المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي دراسة تقييمية من منظور محافظي الحسابات في الجزائر"، **مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير**، المجلد 18، العدد 1، جامعة سطيف 1، 2018.
90. هاشم حسن التميمي، "أثرعدم تبني الدوران الإلزامي للمدقق الخارجي في جودة التدقيق وإكتشاف الأخطاء دراسة ميدانية في شركات ومكاتب التدقيق العراقية"، **مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم**، العدد 43، كلية الرافدين، 2018.
91. هدى خليل إبراهيم الحسيني، "مسؤولية مراقب الحسابات"، **مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة**، العدد 28، جامعة بغداد، 2011.
92. هيبة صنهاجي، عبد القادر عوادي، محمد العيد عمامرة، "أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي"، **مجلة العلوم الإدارية والمالية**، المجلد 1، العدد 1، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر، 2017.
93. هيبة صنهاجي، محمد الأمين لعروم، "أثر إستخدام تكنولوجيا المعلومات في تحسين جودة التدقيق"، **مجلة إقتصاد المال والأعمال**، المجلد 2، العدد 2، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر، 2017.
94. ياسر محمد السيد سمره، محمد صالح هاشم، "إطار مقترح لإستخدام لجان المراجعة في الإشراف على إدارة المخاطر في مصلحة الضرائب المصرية"، **مجلة الفكر المحاسبي**، المجلد 20، العدد 2، جامعة عين الشمس، القاهرة، مصر، 2016.
95. يحي عبد اللاوي، محمد الهادي ضيف الله (أ)، "أهمية تكوين لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية كمدخل للحد من الفساد المالي والإداري"، **مجلة البشائر الإقتصادية**، المجلد 5، العدد 2، جامعة بشار، الجزائر، 2019.
96. يحي عبد اللاوي، محمد الهادي ضيف الله (ب)، "فعالية لجان المراجعة في إدارة المخاطر وفق إطار COSO في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- دراسة أراء مجموعة من المراجعين الخارجيين والداخليين"، **مجلة رؤى اقتصادية**، المجلد 9، العدد 2، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر، 2019.
97. يسرى محمد محمود البلتاجي، "أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة التقارير المالية، دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة في بورصة الأوراق المالية السعودية"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، المجلد 54، العدد 2، جامعة الإسكندرية، 2017.

98. يونس زين، "أهمية تكوين لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية لتعزيز إستقلال مراجع الحسابات"، **مجلة رؤى الإقتصادية**، المجلد 4، العدد 6، جامعة الوادي، الجزائر، 2014.

ثالثا- البحوث الأكاديمية:

1. أحمد حابي، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2014-2015.
2. أحمد محمد صالح الجلال، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2009-2010.
3. خليدة عابي (ب)، "دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية دراسة حالة الجزائر"، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2015-2016.
4. رمضان عارف رمضان محروس، دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات دراسة نظرية وتطبيقية، رسالة الماجستير في المحاسبة، جامعة جنوب الوادي، مصر، 2011.
5. عبد الجليل لخذاري، أثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية دراسة عينة من محافظي الحسابات، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2018-2019.
6. عبد الحميد حسياني، أهمية وجود لجان المراجعة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل الاتجاه الدولي نحو تعزيز حوكمة المؤسسات، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2014-2015.
7. علي مامي، تقييم ورقابة جودة خدمات مكاتب التدقيق على ضوء معايير وإرشادات المنظمات الدولية للمهنة، دراسة ميدانية لبعض مكاتب التدقيق في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة يحي فارس المدية، الجزائر، 2016-2017.

رابعا- المعايير والوثائق الارشادية:

- **المعايير:**

1. المقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04 **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق**، وزارة المالية، 2016.
2. المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11 **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق**، وزارة المالية، 2016.
3. المقرر رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15 **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق**، وزارة المالية، 2017.
4. المقرر رقم 77 المؤرخ في 2018/09/24 **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق**، وزارة المالية، 2018.

- **الوثائق الإرشادية:**

5. نقابة خبراء المحاسبة المجازين في لبنان، منشور 2016/09، المؤرخ في 2016/06/15، نقلا عن lacpa.org.lb، تاريخ الإطلاع 2020/12/04 على 20:30.
6. وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، **ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر**، 2019.
7. برنامج مراقبة جودة الأداء المهني، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، تاريخ الإطلاع 2020/06/14 على 17:00.

خامسا- النصوص القانونية والتنظيمية:

- **القوانين:**

1. القانون 06-01 المؤرخ في 2006/02/20 **المتعلق بالوقاية من الفساد،** الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 14، 2006.
2. القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 **المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد،** الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 42، 2010.
3. المواد من 622-633 من القانون التجاري الجزائري.

- **المراسيم الرئاسية:**

4. المرسوم الرئاسي 06-413 المؤرخ في 2006/11/22 **الذي يحدد تشكيلة الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته وتنظيمها وكيفيات سيرها،** الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 74، 2006.
5. المرسوم الرئاسي 11-85 المؤرخ في 2011/02/16 **المتضمن تنظيم شركة مناجم الجزائر المسماة ش.ذ.أ وسيرها،** الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 12، 2011.
6. المرسوم الرئاسي 11-426 المؤرخ في 8 /12/ 2011 **الذي يحدد تشكيلة الديوان المركزي لقمع الفساد وتنظيمه وكيفيات سيره،** الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 68، 2011.

- **المراسيم التنفيذية:**

7. المرسوم التنفيذي 96-136 المؤرخ في 1996/04/15 **المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد،** الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، 1996.
8. المرسوم التنفيذي 11-31 المؤرخ في 2011/01/27 **المتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد،** الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7، 2011.
9. المرسوم التنفيذي 11- 32 المؤرخ في 2011/01/27 **المتعلق بتعيين محافظي الحسابات،** الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 7، 2011.
10. المرسوم التنفيذي 11- 24 المؤرخ في 2011/01/27 **الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره،** الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 7، 2011.
11. المرسوم التنفيذي 11-202 المؤرخ في 2011/05/26 **الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها،** الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 30، 2011.
12. المرسوم التنفيذي 13-10 المؤرخ في 2013/01/13 **الذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها،** الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 3، 2013.

- **نصوص أخرى:**

13. القرار المؤرخ في 1994/11/07 **المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات،** الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 14، 1995.
14. النظام رقم 02-03 المؤرخ في 2002/11/14 **المتضمن الرقابة الداخلية للبنوك والمؤسسات المالية،** الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 84، 2002.

15. النظام رقم 11-04 المؤرخ في 2011/05/24 **المتضمن تعريف وقياس وتسيير ورقابة خطر السيولة**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 54، 2011.
16. النظام رقم 11-08 المؤرخ في 2011/11/28 **المتعلق بالرقابة الداخلية للبنوك والمؤسسات المالية**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 47، 2012.
17. القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2012/05/24 **الذي يعين مراكز الامتحان ويحدد الكيفيات العملية للامتحان النهائي للحصول على شهادة الخبير المحاسب وكذا تشكيلة لجنة المداولات**، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 14، 2013.

II- المراجع باللغة الأجنبية:

أولا- الكتب:

1. Alvin Arenes, Randal Elder, Marks Beasley, **Auditing And Assurance Services An Integrated Approach**, 14th Ed, Prentice Hall, Boston, 2012.
2. Ashish Kumar, Swapan, Bappaditya, Smayabrata, **Auditing Principles and Practices**, Mcgraw Hill Education, New York, 2017.
3. Brenda Porter, Jon Simon, David Hatherly, **Principles Of External Auditing**, 2nd Ed, John Wiley and Sons, England, 2003.
4. Chira Demartini, Sara Trucco, **Integrated Reporting and Audit Quality**, Springer International Publishing, 2017.
5. Curtis Verschoor, **Audit Committee Essentials**, John Wiley & sons, Canada, 2008.
6. Curtis Verschoor, Curtis Verschoor, **Audit Committee Essentials**, John Wiley & sons, Canada, 2008.
7. Felix Lessambo, **Auditing, Assurance Services And Forensics A Comprehensive Approch**, Springer International Publishing, Palgrave Macmillan, Cham, Switzerland, 2018.
8. Frederick Lipman, Keith Lipman, **Corporate Governance Best Practices Strategies For Public Private And Not For Profit Organizations**, John Wiley and Sons, New Jersey, Canada, 2006.
9. Henning Kagermann, William Kinney, Karlheinz Kuting, Claus Peter Weber, **Internal Audit Handbook: Management With The SAP-Audit Roadmap**, Springer, Verlag Berlin Heidelberg, 2008.
10. Jonas Tritschler, Rudolf Steckel, David Manry, **Audit Quality Association Between Published Reporting Errors And Audit Firm Characteristics**, 1st Ed, Gabler Verlag, Innsbruck New Orleans, 2014.
11. Karla Johnstone, Andrey Gramling, Larry Rittenberg, **Auditing A Risk Based Approach To Conducting A Quality Audit**, 9 th Ed, Cengage Learning, 2013.
12. Laura Spira, **The Audit Committee Performing Corporate Governance**, Kluwer Academic Publishers, New York, 2002.
13. Louis Braiotta, Trent Gazzaway, Robert Colson, Sridhar Ramamoorti, **The Audit Committee Handbook**, 5th Ed., John Wiley, Canada, 2010.

14. Louis Braoitta, **The Audit Committee Handbook**, 4th Ed., John Wiley& sons, Canada, 2004.
15. Louwers, Blay, Sinason, Strawser, Thibodeau, **Auditing and Assurance Services**, 7th Ed, Mcgraw Hill Education, New York, 2018.
16. Lynn Fountain, **Leading The Internal Audit Function**, Auerbach Publications, CRC Press, New York, 2016.
17. Michael Young, **Financial Fraud Prevention and Detection Governance and Effective Practices**, John Wiley & sons, Canada, 2014.
18. Pick Hayes, Roger Dassen, Arnold Schilder, Philip Wallage, **Principles Of Auditing An Introduction To International Standards On Auditing**, 2nd Ed, Prentice Hall, 2004.
19. Ray Whittington, Kurt Pany, **Principles Auditing and Other Assurances Sevices**, 20TH Ed, Mcgraw Hill Education, New York, 2016.
20. Robert Moeller (A), **Bink's Modern Internal Auditing**, 6th Ed., John Willey, Canada, 2005.
21. Robert Moeller (B), **Brink's Modern Internal Auditing**, 8th Ed., John Wiley, Canada, 2015.
22. Scott Green, **Sarbanes Oxley And The Board Of Directors: Techniques And Best Practices For Corporate Governance**, John Wiley & Sons, New Jersey, Canada, 2005.
23. Spencer Pickett, **The Internal Auditing Hand book**, 3rd Ed, John Wiley and Sons, LTD Publication, 2010.
24. Warren Ruppel, **Not-For-Profit Audit Committee Best Practices**, John Wiley & sons, Canada, 2006.
25. Zabihollah Rezaee, **Corporate Governance Post Sarbanes Oxley Regulations Requirements And Integrated Processes**, John Wiley & Sons, Canada, 2007.

ثانيا- الدوريات، المؤتمرات والندوات والبحوث الأكاديمية:

1. Abdul Hamid Masdiah, Irene Wei Kiong Ting, Qian Long Kweh, "The Relationship Between Corporate Governance and Expropriation of Minority Shareholder's Interests", **7th International Economics and Business Management Conference, 5-6 October 2015**, Vol. 35, Procedia Economics and Finance, 2016.
2. Abdulaziz Abdulsaleh, "Corporate governance role of audit committee in the banking sector evidence from Libya", **International Journal of Economics and Management Engineering**, Vol. 8, N0 2, World Academy of Science, Schoolar Waset, 2014.
3. Abdulaziz Alzeban, Nedal Sawan, "The Impact Of Audit Committee Characteristics On The Implementation Of Internal Audit Recommendations", **Journal Of International Accounting, Auditing And Taxation**, Vol. 61, N0 24, Elsevier, 2015.

4. Ahmed Atef Ouissi, Neila Taktak Boulila, "L'impact Des Interactions Formelles Et Informelles Entre La Fonction D'audit Interne Et Le Comité D'audit Sur La Mise En Œuvre Des Recommandations Du Rapport D'audit Interne", **11eme Colloque Scientifique International En Finance Et Assurance-L'audit Et La Transparance Financière**, Djerba, Tunisie, 2017.
5. Andrew Goddard, Coral Masters, "Audit Committee, Cadbury Code And Audit Fee An Empirical Analysis Of UK Company", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 15, N0 7, Emerald Group Publishing Limited, Bingley, United Kingdom, 2000.
6. Beng Wee Goh, "Audit Committee, Boards of Directors and Remediation of Material Weaknesses in Internal Control", Contemporary Accounting Research, Vol. 26, N0 2, Canadian Academic Accounting Association, Canada, 2010, P 549.
7. Boris Tusek, Ivana Pokrovac, "Interdependence Between Audit Committee And Internal Audit", **Virtusinterpress**, Vol 8, N0 2, University Of Zagreb, Croatia, 2012.
8. Boussayoud Djamel Eddine, Boumediene Youcef, "Les Apports Du Comités D'audit A La Fonction D'audit Interne", **Revue Droit et Science Humaines**, Université Ziane Achour Djelfa, 2018.
9. Charles Piot, Lamya Kermiche, "A Quoi Servent Les Comité D'audit? Un Regard Sur La Recherche Empirique", **Revue du Contrôle de la Comptabilité et de L'audit**, Vol. 15, N0 3, Association Francophone de Comptabilité, France, 2009.
10. Chloe Yu-Hsuan, Hwa Hsien, Jim Haslam, "Audit Committee, Non Audit Services And Auditor Reporting Decisions Prior To Failure", **The British Accounting Review**, Vol. 48, N0 2, University Of Leeds, UK, 2016.
11. Daphne Dafinone, The Effectiveness of Audit Committee: An Analysis of governance mechanisms as surrogates for effectiveness, PhD Thesis in Business School, University of London, 2001.
12. Dezoort Todd, Dana Hermanson, Richard Houston, "Audit Committee Support For Auditors: The Effects Of Materiality Justification And Accounting Precision", **Journal Of Accounting And Public policy**, Vol. 22, N0 2, Elsevier, United Kingdom, 2003.
13. E.Phalguna Kumar, B.Mohan, "Origin And Development Of Auditing", **Indian Journal Of Research Paripex**, Vol. 4, 2015.
14. Elias Gebrayel, Hajer Jarrar, Charbel Salloum, Quentin Lefebvre, "Effective Association Between Audit Committee and The Internal Audit Function and Its Impact On Financial Reporting Quality Empirical Evidence from Omani Listed Firms", **International Journal of Auditing**, Vol. 22, N0 2, John Wiley & sons, 2018.
15. Emiliano Ruiz Barbadillo, Laura Sierra Garcia, Manuel Orta Perez, "Audit Committee and Internal Audit and The Quality of Earnings Empirical Evidence from Spanish Companies", **Journal of Management and Governance**, Vol. 16, N0 2, Italian Academy of Business Administration, Italy, 2012.

16. Garcia Josep, Maria Josep, Monica Martinez, David Castillo, "On The Relationship Between Compliance with Recommendations on the Audit committee of codes of good Practices and Financial Reporting Quality", **Journal of Management and Governance**, Vol. 22, Italian Academy of Business Administration, Italia, 2018.
17. Geraldine Broye, "Honoraires d'audit et Comités D'audit : Le cas de La France", **Revue- Comptabilite- Contrôle- Audit**, vol. 1, N^{0}15, Association Francophone De Comptabilité, Paris, 2009.
18. Hayet Boumaza, Brahim Guendouzi, "La Nécessité D'un Comité D'audit Au Sein Des Société Cotées", **Revue D'économie Et De Statistique Appliquée**, Vol. 11, N^0 2, Ecole Nationale Supérieure en Statistique et en Economie Appliquée, Algérie, 2014.
19. Helen Brown-Liburd, Arnold Wright, "The Effect Of Past Client Relationship And Strength Of The Audit Committee On Auditor Negotiation", **Auditing A Journal Of Practice And Theory**, Vol. 30, N^0 4, American Accounting Association, 2011.
20. Hisham Kamel Madi, Ishak Zuaini, Nor Aziah Abdul Manaf, "The Impact of Audit Committee Characteristics ON Corporate Voluntary Disclosure", **Procedia Social and Behavioral Sciences**, Vol. 164, University Ultra, Malaysia, 2014.
21. Hossain Sarowar, "Effect Of Regulatory Changes On Auditor Independence And Audit Quality", **International Journal Of Auditing**, Vol. 17, N^0 3, John Wiley & Sons, United Kingdom, 2013.
22. Ibtissem Kaabi, Mohamed Taher Rajhi, "Effet des caractéristiques du comité d'audit sur la divulgation du capital intellectuel", **La Revue Gestion Et Organisation**, Vol. 10, N^0 2, Holy Spirit, University Of Kaslik, 2018.
23. Jay Dahya, John Macconnell, Nickolaos Travlos, "The Cadbury Committee Corporate Performance and Top Management Turnover", **The Journal of Finance**, Vol. 57, N0 1, The American Finance Association, 2002.
24. Jenny Goodwin, Stewart Pamela Kent, "Relation Between External Audit Fees, Audit Committee Characteristics And Internal Audit", **Accounting And Finance Journal**, Vol. 46, N^0 3, Bond University Robina, Australia, 2006.
25. Jihad Al-Okaily, Nourhene Benyoussef, "Audit Committee and Non Audit Service Fées: Evidence From UK Family Firms", **Journal Of International Accounting Auditing And Taxation**, Vol. 41, N^0 2, Elsevier, United Kingdom, 2020.
26. John Kwaku Mensah Mawutor, Borketey, Asamoah Douglas Obeng, "Assessment Of Factors Affecting Audit Quality A Study Of Selected Companies Listed On The Ghana Stock Exchange", **International Journal Of Accounting And Financial Reporting**, Vol. 9, N° 2, Macrothink Institute, 2019.
27. Jong Hag, Chansog Kim, Jeong Bonkim, "Audit Office Size, Audit Quality, and Audit Pricing", Journal of Practice and Theory, Vol. 29, N° 1, **American Accounting Association**, 2010.

28. Khalil Feghali, Joelle Matta, "Contribution A L'évaluation De L'éfficacité De L'audit Interne Dans Les Banques Libanaises", **Lebanese Science Journal**, Vol. 19, N^0 2, Lebanon, 2018.
29. Lawrence Abbott, Susan Parker, Gary Peters, "An Empirical Investigation Of Audit Fees, Non Audit Fees And Audit Committees", **Contemporary Accounting Research**, Vol. 20, N^0 2, Canadian Academic Accounting Association, Canada, 2003.
30. Loubna Barhon, Mohamed Abou el Jaouad, "Independence De L'auditeur Interne, Obstacles et Leviers", **Revue Du Contrôle De La Comptabilité Et De L'audit**, Vol. 3, N^0 4, Association Francophone De Comptabilité, La France, 2019.
31. Marsel Sulanjaku, Ali Shingjergji, "An Overview Of Factors Affecting Auditing Quality In Albania", **Academic Journal Of Interdisciplinary Studies**, Vol. 4, N°3, MCSER Publishing Rome Italy, 2015.
32. Marx Ben, Gideon Els, "The Role of Audit Committee in Strengthening Business Ethics and Protecting Stakeholder's Interests", **African Journal of Business Ethics**, Vol. 4, N^0 1, Stellenbosch, 2009.
33. Mélanie Roussy, "Comment Apprécier La Compétence D'un Auditeur Interne ? L'opinion Des Membres Du Comité D'audit", **Télescope : Revue D'analyse Comparée En Administration Publique,** Vol. 8, N^0 3, L'observatoire De L'administration Publique, Québec, Canada, 2012.
34. Michael Alles, Srikant Datar, John Friedland, "Governance Linked Coverage: Leveraging the audit committee to manage governance risk", **International Journal of Disclosure and Governance**, Vol. 2, N^0 2, 2005.
35. Milica Dordević, Tadija Dukić, "Independence and Objectivity Of Internal Auditors As Determinants Of Their Effectiveness", **Economics And Organization Journal**, Vol. 14, N^0 3, University Of Nis, Serbia, 2017.
36. Mohamed Ali Zarai, Wided Bettabai, "Impact de l'efficacité des comités d'audit sur la qualité des bénéfices comptables divulgués", **Revue Gouvernance**, Vol. 4, N^0 1, Université D'ottawa, Canada, 2007.
37. Mohamed Yassine Elhaddad, Zakaria Zarzari, "Comité D'audit Et Rémunération Des Auditeurs Externes Au Maroc", **Revue Internationale D'innovation Et D'études Appliquées**, Vol. 20, N^0 1, Université Ibn Tofail de Kénitra, Rabat, Maroc, 2017.
38. Mohammad Nurunnabi, "IFRS and Saudi Accounting Standards A Critical Inverstigation", International **Journal of Disclosure and Governance**, Marcmillan Publishers LTD, 2017.
39. Muhammad Iqmal, Nur Shuhada, Bakhtiar Ahazi, "Audit Committee Experts and Mandatory Disclosure Transparency of Malaysian Government Linked Companies", **9th International Economics and Business Management Conference 2019**, European Proceedings of Social and Behavioral Sciences, 2020.

40. Naqiah Razak, Rumal Muhamad, "Using Audit Committee and Internal Audit Function Inter-relationships To Drive Up Effectiveness", **Asian Journal Of Accounting Perspectives**, Vol. 8, N^0 1, University Of Malaya, Kuala Lumpur, Malaysia, 2015.
41. Owolabi Ajao, Jayeoba Olajumoke, Ajibade Ayodeji, "Evolution and Development of Auditing", **Unique Journal of Business Management Research**, babcock university, state nigeria, Vol. 3, 2016.
42. Paul Scarbrough, Dasaratha Rama, Raghunandan, "Audit Committee Composition and Interaction With Internal Auditing: Canadian Evidence", **Accounting Horizon**, Vol. 12, N^0 1, American Accounting Association, 1998.
43. Peter Baldacchino, Norbert Tabone, Enrica Maria Debono, Simon Grima, "Audit Committee In Maltese Listed Companies And Their Perceived Effectiveness: An Assessment", **European Research Studies Journal**, Vol. 24, N^0 1, University Of Malta, 2021.
44. Peter Boys, "The Mystery of the Missing Members the First 600 Charted Accountants in England and Wales", **Journal OF Accounting Business and Financial History**, university of London, 2004.
45. Said Youssef, Sara Chaker, "La Relation Entre L'audit Interne Et Le Comité D'audit", **Revue Du Contrôle De La Comptabilité Et De L'audit**, Vol. 2, N^0 3, Association Francophone De Comptabilité, La France, 2018.
46. Salleh Zalailah, Jenny Stewart (A), "Audit Committee Involvement In Resolving Contentious Accounting Issues: Perceptions Of Chief Financial Officers, Audit Committee Chairs And External Auditors In Malaysia", **International Journal Of Accounting, Auditng And Performance Evaluation**, Vol. 9, N^0 4, Inderscience Enterprises, United Kingdom, 2013.
47. Salleh Zalailah, Jenny Stewart (B), "The Role Of The Audit Committee In Resolving Auditor Client Disagreements: A Malaysian Study", **Accounting Auditing And Accountability Journal**, Vol. 25, N^0 8, Emerald Group Publishing, 2012.
48. Sidney Leung, Ran Wang, "Family Control, Audit Committee And Audit Fees", **Corporate Ownership Control Journal**, Vol. 7, N^0 3, Virtus Interpress, 2010.
49. Sonda Marrakchi Chtourou, Sana Ben Hassine, "Impact De La Mise En Place Des Comités D'audit Dans Les Banques Tunisiennes", **Congrès de Comptabilité, Contrôle, Audit et Institution**, Tunisie, 2010.
50. Srinivasan Krishnamurthy, Suny, Jian Zhou, Nanzhou, "Auditor Reputation, Auditor Independence, And The Stock Market Impact Of Andersen's Indictment On Its Client Firms", **Journal Contemporary Acounting Research,** Vol. 23, N° 2, 2006.

51. Taher Hamza, Nada Mselmi, "Corporate governance and Equity prices the effect of Board of directors and audit committee independence", **Journal of international Management**, vol. 21, N^0 2, Université Paris Dauphine, Paris, 2017.
52. Teck Heang, Azham Md Ali, "The Evolution Of Auditing An Analysis Of The Historical Devlopment", **Journal Of Accounting And Auditing**, USA, Vol. 4, N^{0}12, 2008.
53. Tiphaine Compernolle, "La Construction Collective De L'indépendence Du Commissaire Aux Comptes : La Place Du Comité D'audit", **Revue du Contrôle de la Comptabilité et de L'audit**, Vol. 15, N^0 3, Association Francophone de Comptabilité, France, 2009.
54. Tiphaine Compernolle, "Les Tribulations Du Comité D'audit Des Etats-Unis Jusqu'à La France", **Journées D'histoire De La Comptabilité et Du Management**, Université Paris Dauphine, France, 2010.
55. Zabihollah Rezaee, Gerald Lander, "The Internal Auditor's Relationship with The Audit Committee", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 8, N^0 3, Emerald Group Publishing Limited, Bingley, United Kingdom, 1993.
56. Zakaria Zarzari, "Présence Du Comité D'audit Et Choix D'un Commissaire Aux Comptes Types Big N a L'ère De La Lois Sur Les SA 17-95 (Avant La Loi 78-12)", **Revue Du Contrôle De La Cmptabilité Et De L'audit**, Vol. 2, N^0 2, Association Francophone De Comptabilité, La France, 2018.

ثالثا- المعايير والوثائق الإرشادية:

- المعايير والمواصفات:

1. IAASB (C), **Handbook Of International Quality, Control, Auditing, Review, Other Assurance, And Related Services Ponouncements,** 2010 Ed.
2. IAASB (A), **Handbook Of Intrnational Quality Control, Auditing, Review Assurance, And Related Services Pronouncements**, vol I, 2013 Ed.
3. IAASB (B), **Handbook Of International Quality, Control, Auditing, Review, Other Assurance And Related Services**, Vol I, 2016-2017 Ed.

- الوثائق الإرشادية:

4. Smith Report, Audit Committee Combined Code Guidance Financial Reporting Council, London, 2003.
5. Financial Reporting Council, Final Draft Guidance On Audit Committee, 2016.

رابعا- النصوص التنظيمية:

1. Conseil National de La Comptabilité, **Code De Déontologie de La Profession de Commissaire Aux Comptes**, Ministère Des Finances, Alger, 2015.
2. Conseil National de La Comptabilité, Commission Contrôle Qualité, **Dossier De Travail du Commissaire Aux Comptes**, Ministère des finances, Alger, 2019.

3. Conseil National de la Comptabilité, Commission Contrôle Qualité, **Guide D'autocontrôle Des Cabinets D'audit et Des Professionnels de la Comptabilité**, Ministère des finances, Alger, 2021.
4. Conseil National de la Comptabilité, Commission Contrôle Qualité, **Guide du Contrôle Qualité**, Ministère des finances, Alger, 2021.

الملاحق

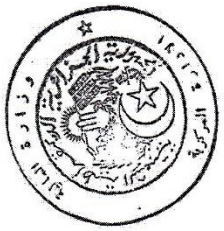
ملحق رقم (1)
نموذج استمارة الرقابة الذاتية للجودة

Questionnaire type de l'autocontrôle

Questionnaire	Réponses			Commentaires
	OUI	NON	N/A	
A. Vérification de l'existence de la documentation				
-L'acceptation du mandat				
-La lettre de mission				
-L'information au Conseil National				
-L'échange de correspondance avec le confrère sortant, le cas échéant,				
-Prise de connaissance de l'entreprise (notamment, sur son organisation, afin de définir le type de mission approprié)				
-Copies des rapports (intérim, CAC, consolidés, rapports spéciaux, etc....)				
B- Le dossier permanent				
B-1. Indépendance				
-La mission est-elle en conformité avec les règles professionnelles ?				
- En terme de conflit d'intérêt, s'assurer de l'inexistence d'aucune éventuelle révélation,				
- S'assurer qu'il n'existe aucune relation susceptible d'influer sur l'indépendance du cabinet,				
B.1.- 2. Identification				
Le dossier est-il exhaustif en matière :				
- d'identification de l'entreprise (activité, statut juridique, fiscal et social, structure, dirigeants)				
- de détermination du niveau des risques ?				
- de spécificités comptables, fiscales, sociales ?				
-de caractéristiques du secteur d'activité ?				
-d'organisation comptable : logiciels informatiques, plan comptable, méthodes comptables adoptées ?				
B.1 -.3. Lettre de mission				
-La lettre de mission est-elle datée et signée par le client et le professionnel représentant le cabinet ?				
-La lettre de mission est-elle exhaustive sur :				
-la description des travaux à accomplir ?				
-les délais d'exécution				
-la durée de la mission				
-Le cabinet a-t-il consigné les besoins et attentes formulés par le client				
-Les exigences du client sont-elles compatibles avec les normes comptables ?				
B 1 -.4. Les documents légaux et contrats importants				
Le dossier comprend-il les principaux documents juridiques et contrats :?				
-Statuts, contrats d'emprunts, contrats de leasing, contrats d'assurances,				
-Livres et registres légaux, registres des transferts des actions, registres des délibérations CA, AGO				
B 1- 5. Normes de rapport (arrêté du 24 juin 2013 du Ministère des Finances fixant le contenu des normes des rapports du commissaire aux comptes)				
-Vérifications spécifiques				
-Conventions réglementées				
-Montant global des meilleures rémunérations				
-Evolution du résultat des cinq (5)derniers exercices				
-Avantages accordés aux travailleurs				
-Procédures de contrôle interne				
-Continuité d'exploitation				
-Opération d'augmentation de capital				
-Opération de réduction de capital				
-Détention d'actions de garantie				
-Emissions d'autres valeurs mobilières				
-Distribution d'acomptes sur dividendes				
-Transformation des sociétés par actions				
-Filiales, participations et sociétés contrôlées				

C. LE DOSSIER ANNUEL				
C.1. Organisation et préparation de la mission				
C.1.1. Mise en place des équipes chargées de la mission				
Le professionnel responsable de la mission a-t-il initié suffisamment les collaborateurs à la mission ?				
Les collaborateurs appelés à la mission ont-ils les aptitudes, les compétences, et expérience nécessaires, qu'exige l'accomplissement de la mission ?				
Ont-ils suivis une formation régulière ?				
C.1.2. Planification de la mission				
Le dossier de présentation technique contient-il le planning de la mission (suivi évolution d'arrêt des comptes, mise en place et répartition des tâches des intervenants, processus d'organisation des diligences, délais d'exécution) ?				
La planification des travaux est-elle en accord avec :				
- les obligations légales et réglementaires de la profession?				
-Les clauses de la convention signée entre les deux parties ?				
C 1 -3. Travaux de contrôle				
Le dossier contient-il :				
- la demande du professionnel objet de la mise à disposition par l'entreprise des documents et informations permettant d'entamer les diligences d'audits nécessaires à l'exercice de la mission,				
- les informations reçues du client				
- la feuille de route, les fiches journalières de matérialisation des travaux de vérifications, les questionnaires adaptés aux investigations mises en œuvre,				
-Les observations et remarques issues des contrôles effectués sont-ils suffisamment étayés sur les feuilles de travail ?				
-Le cabinet utilise-t-il des documents de travail standardisés ?				
-Si oui, indiquer leur origine				
C .1-4. Synthèse de la mission				
-Le professionnel a-t-il mis au point une note de synthèse sur les points importants pouvant présenter une problématique caractérisant des zones jugées à risques ?				
- Les collaborateurs ont-ils participé à la préparation de cette note de synthèse ?				
C – 1-5. Supervision				
- La supervision est-elle matérialisée sur les feuilles de travail?				
- Le collaborateur chargé du dossier a-t-il une compétence adaptée à la nature et à l'importance du dossier ?				
- Tous les contrôles ont-ils été effectués conformément au programme de travail ?				
C 1 -6.Arrêtés définitifs des comptes annuels				
-Les comptes annuels définitifs ont-ils faits l'objet d'ajustements d'écritures résultant de l'intervention du professionnel en accord avec l'entreprise ?				
-Le dossier de travail intègre-t-il ces ajustements ?				
-Les ajustements présentent-ils une incidence sur les comptes ? A préciser				
C 1 -7. Maintien de la mission				
Le dossier comprend-il une formalisation de la démarche d'appréciation de la poursuite de la mission, soit par une note du professionnel, soit par un questionnaire de maintien de la mission signé par le professionnel ?				

Le dossier est-il exempt de tout élément justifiant la remise en cause du maintien de la mission (retard dans la remise des documents après relance, entrave par le client aux diligences du professionnel, désaccord avec le client) ?				
En cas de démission au cours de l'année, le professionnel a-t-il fait application des prescriptions réglementaires fixées en la matière ? Si non indiquer les raisons.				
C 1 - 8. Rapport				
La mission a-t-elle été conclue par un rapport ?				
Le rapport comprend-il :				
- la référence précise de la mission ?				
- l'indication que le professionnel a effectué une mission de présentation d'audit en précisant la nature exacte de la mission				
- Les éléments nécessaires à l'identification des comptes annuels (Etats financiers, rapport de gestion, etc..)				
Le rapport a-t-il été adressé aux actionnaires ?				
Le contenu du rapport est-il concordant avec :				
-les termes de la lettre de mission et le rapport technique de présentation du cabinet et des démarches de mise en œuvre des travaux (mise en place des collaborateurs, délai d'exécution, livrables,)				
Le rapport comporte-t-il la signature du professionnel en charge du dossier ?				
D. Mode de certification				
-Sans réserves ?				
-Avec réserves non suspensives ?				
-Avec réserves suspensives ? Arguments				
E- Motivation durejet de certification des comptes				
-Défaillance caractérisée dans la gestion comptable ?				
-Zones à risques très importantes entachant la sincérité des comptes ?				
-Incohérences et anomalies significatives persistantes affectant l'image fidèle ?				



ملحق رقم (2)

نموذج استمارة الاستبيان

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة باتنة 1 الحاج لخضر

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

استمارة استبيان

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته، سيدي، سيدتي، تحية طيبة وبعد، في إطار إعداد أطروحة الدكتوراه حول "دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق" – دراسة ميدانية في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية_ بجامعة الحاج لخضر باتنة 1. أرجو من سيادتكم التكرم بالإجابة على الأسئلة المرفقة بتمعن وموضوعية، وذلك بوضع علامة (**X**) في المكان المناسب، حيث نهدف من خلال هذه الاستمارة إلى إستطلاع آرائكم حول مدى أهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق، كما أحيطكم علما بأن إجابتكم ستعامل بشكل سري لغايات البحث العلمي فقط.

أشكر لكم سلفا جهودكم وحسن تعاونكم وأقدر بعمق المساعدة التي قدمتموها لإنجاز هذه الدراسة، تقبلوا منا فائق التقدير والإحترام.

الباحثة:

بن أزواو ليلى

القسم الأول: البيانات العامة

1.العمر:

أقل من 30 سنة ☐ 30 وأقل من 40 سنة ☐ 40 وأقل من 50 سنة ☐

50 سنة فأكثر ☐

2.المؤهل العلمي:

ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐

دكتوراه ☐ آخر حدده.....

3.الوظيفة: .....

4.الخبرة المهنية:

أقل من 10 سنوات ☐ من 10 إلى أقل من 20 سنة ☐ 20 سنة فأكثر ☐

يرجى الإجابة عما يلي بوضع إشارة (×) في الخانة المناسبة:

أهمية دور اللجنة في الرقابة على جودة التدقيق الداخلي						
الرقم	الفقرات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	تشارك اللجنة في القرارات المتعلقة بتعيين المدقق الداخلي (من داخل المؤسسة أو خارجها) وترقيته أو عزله واستبداله. بعد أن توفر للمدقق الداخلي جلسة استماع قبل كل تغيير					
2	تعمل اللجنة على فحص أتعاب المدقق الداخلي وتقييمها بشكل دوري					
3	تتأكد اللجنة من تمتع موظفين التدقيق الداخلي بالمؤهلات اللازمة لأداء أعمالهم وأن يتم الاشراف عليهم وتحرص على خضوعهم لبرامج تدريب وتقييمهم بشكل دوري وضمان فرص لترقيتهم.					
4	تتأكد اللجنة من أن موظفي التدقيق الداخلي ينجزون أعمالهم بكل استقلالية وموضوعية وحياد، وتعمل على الحد من الضغط الذي تمارسه الإدارة العليا عليهم.					
5	تشارك اللجنة في صياغة محتوى ميثاق التدقيق الداخلي وإجراء التعديلات المناسبة عليه عند الحاجة.					
6	تقوم اللجنة بفحص خطة التدقيق الداخلي ومراجعتها ومتابعة تنفيذها وتحديد مدى فعالتها في مواجهة القضايا التي تظهر خلال إنجاز العمل.					
7	تعمل لجنة المراجعة على التأكد من مدى توفير موارد كافية لتمكين المدقق الداخلي من تنفيذ خطة التدقيق والوفاء بالتزاماته ومتابعة كيفية استخدامها					
8	تقوم لجنة المراجعة بمناقشة وفحص نتائج التدقيق الداخلي مع فريق التدقيق وتقدم التوصيات بشأن ذلك، كما تتحقق اللجنة من مدى توافق عملية التدقيق الداخلي مع معايير الأداء المهني					
9	تقوم اللجنة بفحص مدى استجابة الإدارة لتوصيات المدقق الداخلي، بعدما أن تقوم بمناقشتها مع المدقق الداخلي وتقديم اقتراحات بشأنها للإدارة.					
10	تشارك اللجنة في قرار اللجوء إلى فحص النظير (الطرف الثالث) لفحص التدقيق الداخلي، وتقوم بتقييم كفاءة واستقلالية هذا الطرف الخارجي ومن ثم تقييم نتائج الفحص المنجز ومتابعة تنفيذ التدقيق الداخلي للتوصيات المقدمة.					

أهمية دور اللجنة في الرقابة على جودة التدقيق الخارجي						
الرقم	الفقرات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	تعمل اللجنة على ترشيح المدققين الخارجيين من خلال فحص عروض المدققين من حيث الكفاءة، الخبرة الاستقلالية ومدى اعتماد مكاتبهم على نظام رقابة الجودة.					
2	تشارك اللجنة في قرارات الإدارة بخصوص عزل واستبدال المدقق الخارجي بعد أن توفر له جلسة استماع قبل التغيير.					
3	تقوم اللجنة بتقييم مستوى أتعاب المدقق الخارجي (عن الخدمات التدقيقية وغير التدقيقية) ومناقشتها مع المدقق والإدارة.					
4	تقوم اللجنة بتقييم دوري لكفاءة واستقلالية المدقق الخارجي والتزامه بالمعايير المهنية خلال إنجازه لمهامه.					
5	تعلم لجنة المراجعة شروط الارتباط للمدقق الخارجي وتحدد موافقتها عليها.					
6	تقوم لجنة المراجعة بتقييم خطة المدقق الخارجي لأداء خدمات التدقيق وتقوم بمتابعة تنفيذها، وتحديد الحاجة إلى إجراء التعديلات عليها.					
7	تتأكد اللجنة من حصول المدقق الخارجي على جميع المعلومات اللازمة لأداء مهامه وتتحقق من أن إدارة الشركة توفر كافة التسهيلات اللازمة لأداء عملية التدقيق الخارجي بفعالية.					
8	تهتم لجنة المراجعة باستعراض تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية وتتناقش معه أساس تحديد أن التحريفات غير المصححة كانت غير جوهرية بما في ذلك العوامل النوعية التي تم أخذها في الاعتبار.					
9	تستعرض اللجنة مع المدقق الخارجي سلسلة من العناصر التي تتضمن تقرير التدقيق، الرأي المزمع تقديمه لتثبيت التوصيات اللازمة.					
10	تحصل إدارة الشركة على موافقة اللجنة قبل التعاقد مع المدقق الخارجي لأداء الخدمات غير التدقيقية حيث تقوم لجنة المراجعة بالتأكد من أن قيام المدقق بها لا يؤثر على استقلاليته وفاعليته في تأدية مهام التدقيق العادية مع التأكد من كفاءته لأداء هذا النوع من الخدمات، ومن ثم تقوم اللجنة بفحص الخدمات عند إنجازها.					

معوقات تفعيل دور لجنة المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق							
	الرقم	الفقرات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
معوقات قانونية وتنظيمية	1	غياب تشريع ينص على إلزامية توفر مؤهلات علمية وشهادات في مجال التدقيق لدى أعضاء لجنة المراجعة.					
	2	غياب القوانين والتشريعات التي تحدد بدقة مهام ومسؤوليات لجنة المراجعة في مجال الرقابة على جودة التدقيق.					
	3	عدم وجود معايير لقياس أداء لجنة المراجعة في أعمال الرقابة على جودة التدقيق.					
	4	غياب قوانين ولوائح تنظيمية داخل المؤسسة تؤطر عملها في مجال الرقابة على جودة التدقيق.					
	5	موقع لجنة المراجعة في الهيكل التنظيمي للمؤسسة لا يعطيها الصلاحيات الكافية التي تمكنها من توفير وسائل الدعم اللازمة لعمل التدقيق الداخلي والخارجي.					
معوقات مرتبطة بعمل لجان المراجعة	1	نقص التكوين والخبرة لدى أعضاء لجنة المراجعة بمختلف أعمال التدقيق.					
	2	التغيير المستمر لأعضاء لجنة المراجعة يحد من إمكانية وضع خطط وبرامج العمل اللازمة لتطوير أعمال التدقيق والرقابة عليه.					
	3	قلة عدد اجتماعات لجنة المراجعة وعدم دوريتها يضعف من دورها في متابعة أعمال التدقيق.					
	4	تشتيت جهود وطاقات أعضاء لجنة المراجعة في عدة اتجاهات يقلل من فعاليتها في الرقابة على أعمال التدقيق.					
	5	التكتم وعدم الإفصاح عن أعمال لجنة المراجعة بالمهام التي قامت بتنفيذها والصعوبات التي واجهتها في مجال الرقابة على جودة التدقيق.					
معوقات	1	عدم الحصول على الدعم العملي من قبل موظفي الشركة الضروري للقيام بأعمال الرقابة على جودة التدقيق.					

متعلقة بالتنسيق والتعاون مع اللجنة	**2**	غياب الدعم المهني الكافي من طرف مجلس الإدارة للجنة المراجعة من أجل ممارسة دورها في رقابة جودة التدقيق.						
	3	غياب السلطة والتمويل الذي يتيح للجنة إمكانية تعاقد مع خبرات واستشارات خارجية.						
	4	عدم التنسيق والتواصل الفعال بين لجنة المراجعة والمدقق الداخلي والخارجي والاستفادة من أعمالهم وخبراتهم.						
	5	الفهم الخاطئ لدى المدققين لدور لجنة المراجعة على أنها جاسوس يرصد الأخطاء هذا من شأنه أن يخلق غموض وعقبات عديدة أثناء عملها في الرقابة على جودة التدقيق.						

ملحق رقم (3)
مخرجات معالجة البيانات واختبار الفرضيات

✓ **نتائج إختبار التوزيع الطبيعي لمحاور إستبانة الدراسة:**

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		المحور_الاول	المحور_الثاني	المحور_الثالث
N		146	146	146
Paramètres normaux[a,b]	Moyenne	3,6507	3,5630	3,7918
	Ecart-type	,74854	,78380	,55108
Différences les plus extrêmes	Absolue	,110	,109	,099
	Positive	,081	,090	,049
	Négative	-,110	-,109	-,099
Z de Kolmogorov-Smirnov		1,328	1,313	1,200
Signification asymptotique (bilatérale)		,059	,064	,112

✓ **نتائج إختبار معامل الثبات ألفا كرونباخ لعبارات المحور الأول:**

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,857	10

✓ **نتائج إختبار معامل الثبات ألفا كرونباخ للمحور الثاني:**

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,857	10

✓ **نتائج إختبار معامل الثبات ألفا كرونباخ للمحور الثالث:**

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,794	15

✓ **نتائج إختبار معامل الثبات ألفا كرونباخ لعبارت الاستبيان ككل:**

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,862	35

✓ **نتائج إختبار معاملات إرتباط العبارات مع المحور الأول:**

Corrélations

		المحور_الاول
المحور_الاول	Corrélation de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	
	N	146
a1	Corrélation de Pearson	,709**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	146
a2	Corrélation de Pearson	,711**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	146
a3	Corrélation de Pearson	,694**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	146
a4	Corrélation de Pearson	,596**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	146
a5	Corrélation de Pearson	,666**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	146
a6	Corrélation de Pearson	,689**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	146
a7	Corrélation de Pearson	,624**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	146
a8	Corrélation de Pearson	,667**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	146
a9	Corrélation de Pearson	,613**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	146
a10	Corrélation de Pearson	,638**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	146

✓ **نتائج إختبار معاملات إرتباط العبارات مع المحور الثاني:**

Corrélations

		المحور_الثاني
المحور_الثاني	Corrélation de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	
	N	146
b1	Corrélation de Pearson	,713**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	146
b2	Corrélation de Pearson	,695**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	146
b3	Corrélation de Pearson	,698**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	146
b4	Corrélation de Pearson	,706**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	146
b5	Corrélation de Pearson	,702**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	146
b6	Corrélation de Pearson	,741**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	146
b7	Corrélation de Pearson	,535**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	146
b8	Corrélation de Pearson	,586**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	146
b9	Corrélation de Pearson	,701**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	146
b10	Corrélation de Pearson	,532**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	146

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

✓ **نتائج إختبار معاملات إرتباط العبارات مع المحور الثالث:**

Corrélations

		المحور_الثالث
المحور_الثالث	Corrélation de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	
	N	146
c1	Corrélation de Pearson	,477**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	146
c2	Corrélation de Pearson	,590**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	146
c3	Corrélation de Pearson	,551**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	146
c4	Corrélation de Pearson	,600**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	146
c5	Corrélation de Pearson	,603**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	146
c6	Corrélation de Pearson	,545**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	146
c7	Corrélation de Pearson	,628**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	146
c8	Corrélation de Pearson	,561**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	146
c9	Corrélation de Pearson	,543**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	146
c10	Corrélation de Pearson	,424**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	146
c11	Corrélation de Pearson	,455**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	146
c12	Corrélation de Pearson	,486
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	146
c13	Corrélation de Pearson	,439**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	146
c14	Corrélation de Pearson	,294**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	146
c15	Corrélation de Pearson	,369**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	146

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

✓ **معدل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لعبارات الاستبيان:**

Corrélations

		متوسط_الاستبيان	المحور_الاول	المحور_الثاني	المحور_الثالث
متوسط_الاستبيان	Corrélation de Pearson	1	,750**	,779**	,585**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000
	N	146	146	146	146
المحور_الاول	Corrélation de Pearson	,750**	1	,552**	,073
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,383
	N	146	146	146	146
المحور_الثاني	Corrélation de Pearson	,779**	,552**	1	,111
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,180
	N	146	146	146	146
المحور_الثالث	Corrélation de Pearson	,585**	,073	,111	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,383	,180	
	N	146	146	146	146

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

✓ **توزيع عينة الدراسة حسب العمر:**

العمر

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 30 سنة	10	6,8	6,8	6,8
	30وأقل من 40 سنة	60	41,1	41,1	47,9
	40وأقل من 50 سنة	56	38,4	38,4	86,3
	50سنة فأكثر	20	13,7	13,7	100,0
	Total	146	100,0	100,0	

✓ **توزيع العينة حسب المؤهل العلمي:**

المؤهل_العلمي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	54	37,0	37,0	37,0
	ماستر	56	38,4	38,4	75,3
	ماجيستر	28	19,2	19,2	94,5
	دكتوراه	8	5,5	5,5	100,0
	Total	146	100,0	100,0	

✓ توزيع العينة حسب الوظيفة:

الوظيفة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	مدقق داخلي	83	56,8	56,8	56,8
	محافظ حسابات وخبير محاسبي	42	28,8	28,8	85,6
	عضو لجنة مراجعة ومجلس الإدارة	21	14,4	14,4	100,0
	Total	146	100,0	100,0	

✓ توزيع العينة حسب الخبرة المهنية:

الخبرة_المهنية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 10 سنوات	28	19,2	19,2	19,2
	من 10 إلى أقل من 20 سنة	76	52,1	52,1	71,2
	سنة فأكثر 20	42	28,8	28,8	100,0
	Total	146	100,0	100,0	

✓ إتجاهات الآراء حول المحور الأول (أهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق الداخلي):

	N Valide	Manquante	Moyenne	Ecart-type
a1	146	0	3,57	1,180
a2	146	0	3,64	1,144
a3	146	0	3,60	1,142
a4	146	0	3,66	1,116
a5	146	0	3,62	1,152
a6	146	0	3,64	1,120
a7	146	0	3,74	1,115
a8	146	0	3,69	1,086
a9	146	0	3,66	1,153
a10	146	0	3,68	1,119
المحور_الاول	146	0	3,6507	,74854

✓ **إتجاهات الآراء حول المحور الثاني (أهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق الخارجي):**

Statistiques

	N Valide	Manquante	Moyenne	Ecart-type
b1	146	0	3,50	1,216
b2	146	0	3,51	1,211
b3	146	0	3,51	1,216
b4	146	0	3,57	1,168
b5	146	0	3,54	1,198
b6	146	0	3,58	1,167
b7	146	0	3,62	1,193
b8	146	0	3,55	1,175
b9	146	0	3,58	1,179
b10	146	0	3,68	1,120
المحور_الثاني	146	0	3,5630	,78380

✓ **إتجاهات الآراء حول المحور الثالث (معوقات تفعيل دور لجنة المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق):**

Statistiques

	N Valide	Manquante	Moyenne	Ecart-type
c1	146	0	3,63	1,151
c2	146	0	3,53	1,204
c3	146	0	3,59	1,178
c4	146	0	3,46	1,145
c5	146	0	3,11	1,210
c6	146	0	3,75	1,125
c7	146	0	3,55	1,096
c8	146	0	3,66	1,047
c9	146	0	3,75	,958
c10	146	0	3,70	1,033
c11	146	0	4,04	1,150
c12	146	0	4,26	,976
c13	146	0	4,22	,993
c14	146	0	4,40	,851
c15	146	0	4,23	1,114
المحور_الثالث	146	0	3,7918	,55108

✓ **إتجاهات الآراء حول أبعاد المحور الثالث:**

Statistiques

	معوقات_قانونية_تنظيمية	معوقات_مرتبطة_بعمل_لجان_المراجعة	معوقات_متعلقة_بالتنسيق_والتعاون	المحور_الثالث
N Valide	146	146	146	146
Manqnte	0	0	0	0
Moyenne	3,4644	3,6808	4,2301	3,7918
Ecart-type	1,01027	,82264	,81549	,55108

✓ **نتائج إختبار الفرضية الرئيسية الأولى:**

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
متوسط_المحور_1_2	10,864	145	,000	,60685	,4964	,7173

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
متوسط_المحور_1_2	146	3,6068	,67494	,05586

✓ **نتائج إختبار الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الرئيسية الأولى:**

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
المحور_الاول	10,503	145	,000	,65068	,5282	,7731

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
المحور_الاول	146	3,6507	,74854	,06195

✓ **نتائج إختبار الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسية الأولى:**

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
المحور_الثاني	8,679	145	,000	,56301	,4348	,6912

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
المحور_الثاني	146	3,5630	,78380	,06487

✓ نتائج إختبار الفرضية الثانية:

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
معوقات_قانونية_تنظيمية	5,554	145	,000	,46438	,2991	,6296
معوقات_مرتبطة_بعمل_لجان_المراجعة	10,000	145	,000	,68082	,5463	,8154
معوقات_متعلقة_بالتنسيق_والتعاون	18,227	145	,000	1,23014	1,0967	1,3635
المحور_الثالث	17,361	145	,000	,79178	,7016	,8819

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
معوقات_قانونية_تنظيمية	146	3,4644	1,01027	,08361
معوقات_مرتبطة_بعمل_لجان_المراجعة	146	3,6808	,82264	,06808
معوقات_متعلقة_بالتنسيق_والتعاون	146	4,2301	,81549	,06749
المحور_الثالث	146	3,7918	,55108	,04561

✓ **نتائج إختبار الفروق في آراء المبحوثين حول أهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق تعزى لمتغير المؤهل العلمي:**

Descriptives

متوسط_المحور_1_2

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard	Intervalle de confiance à 95% pour la moyenne	
					Borne inférieure	Borne supérieure
ليسانس	54	3,4370	,69988	,09524	3,2460	3,6281
ماستر	56	3,4616	,64343	,08598	3,2893	3,6339
ماجيستر	28	4,0232	,41287	,07802	3,8631	4,1833
دكتوراه	8	4,3125	,40422	,14291	3,9746	4,6504
Total	146	3,6068	,67494	,05586	3,4964	3,7173

ANOVA à 1 facteur

متوسط_المحور_1_2

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	11,576	3	3,859	10,058	,000
Intra-groupes	54,477	142	,384		
Total	66,053	145			

✓ **نتائج إختبار المقارنات البعدية (LSD) لدرجات أفراد العينة حول دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق تعزى لتباينهم في المؤهل العلمي:**

Comparaisons multiples

Variable dépendante: متوسط_المحور_2_1

LSD

(I) المؤهل_العلمي	(J) المؤهل_العلمي	Différence de moyennes (I-J)	Erreur standard	Signification	Intervalle de confiance à 95%	
					Borne inférieure	Borne supérieure
	ماستر	-,02457	,11813	,836	-,2581	,2090
ليسانس	ماجيستر	-,58618*	,14424	,000	-,8713	-,3010*
	دكتوراه	-,87546*	,23465	,000	-1,3393	-,4116*
	ليسانس	,02457	,11813	,836	-,2090	,2581
ماستر	ماجيستر	-,56161*	,14336	,000	-,8450	-,2782*
	دكتوراه	-,85089*	,23411	,000	-1,3137	-,3881*
	ليسانس	,58618*	,14424	,000	,3010	,8713*
ماجيستر	ماستر	,56161*	,14336	,000	,2782	,8450*
	دكتوراه	-,28929	,24831	,246	-,7801	,2016
	ليسانس	,87546*	,23465	,000	,4116	1,3393*
دكتوراه	ماستر	,85089*	,23411	,000	,3881	1,3137*
	ماجيستر	,28929	,24831	,246	-,2016	,7801

*. La différence moyenne est significative au niveau 0.05.

✓ **نتائج إختبار الفروق في آراء المبحوثين حول أهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق تعزى لمتغير الوظيفة:**

Descriptives

متوسط_المحور_1_2

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard	Intervalle de confiance à 95% pour la moyenne	
					Borne inférieure	Borne supérieure
مدقق داخلي	83	3,1669	,50069	,05496	3,0575	3,2762
محافظ حسابات وخبير محاسبي	42	4,0881	,31055	,04792	3,9913	4,1849
عضو لجنة مراجعة ومجلس الإدارة	21	4,3833	,39285	,08573	4,2045	4,5622
Total	146	3,6068	,67494	,05586	3,4964	3,7173

ANOVA à 1 facteur

متوسط_المحور_1_2

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	38,456	2	19,228	99,634	,000
Intra-groupes	27,597	143	,193		
Total	66,053	145			

✓ **نتائج إختبار المقارنات البعدية (LSD) لدرجات أفراد العينة حول دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق تعزى لتباينهم في الوظيفة:**

Comparaisons multiples

Variable dépendante: متوسط_المحور_2_1

LSD

الوظيفة (I)	الوظيفة (J)	Différence de moyennes (I-J)	Erreur standard	Significati on	Intervalle de confiance à 95%	
					Borne inférieure	Borne supérieure
مدقق داخلي	محافظ حسابات وخبير محاسبي	-,92123*	,08319	,000	-1,0857*	-,7568
	عضو لجنة مراجعة ومجلس الإدارة	-1,21647*	,10731	,000	-1,4286*	-1,0044
محافظ حسابات وخبير محاسبي	مدقق داخلي	,92123*	,08319	,000	,7568*	1,0857
	عضو لجنة مراجعة ومجلس الإدارة	-,29524*	,11741	,013	-,5273*	-,0632
عضو لجنة مراجعة ومجلس الإدارة	مدقق داخلي	1,21647*	,10731	,000	1,0044*	1,4286
	محافظ حسابات وخبير محاسبي	,29524*	,11741	,013	,0632*	,5273

*. La différence moyenne est significative au niveau 0.05.

✓ **نتائج إختبار الفروق في آراء المبحوثين حول أهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق تعزى لمتغير الخبرة المهنية:**

Descriptives

متوسط_المحور_2_1

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard	Intervalle de confiance à 95% pour la moyenne	
					Borne inférieure	Borne supérieure
أقل من 10 سنوات	28	3,3179	,57061	,10784	3,0966	3,5391
من 10 إلى أقل من 20 سنة	76	3,5283	,67559	,07750	3,3739	3,6827
20سنة فأكثر	42	3,9417	,61515	,09492	3,7500	4,1334
Total	146	3,6068	,67494	,05586	3,4964	3,7173

ANOVA à 1 facteur

متوسط_المحور_1_2

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	7,516	2	3,758	9,180	,000
Intra-groupes	58,537	143	,409		
Total	66,053	145			

✓ **نتائج إختبار المقارنات البعدية (LSD) لدرجات أفراد العينة حول دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق تعزى لتباينهم في الخبرة المهنية:**

Variable dépendante: متوسط_المحور_1_2

LSD

الخبرة_المهنية (I)	الخبرة(J)_المهنية	Différence de moyennes (I-J)	Erreur standard	Signification	Intervalle de confiance à 95%	
					Borne inférieure	Borne supérieure
أقل من 10 سنوات	من 10 إلى أقل من 20 سنة	-,21043	,14144	,139	-,4900	,0692
	20سنة فأكثر	-,62381*	,15610	,000	-,9324*	-,3153
من 10 إلى أقل من 20 سنة	أقل من 10 سنوات	,21043	,14144	,139	-,0692	,4900
	20سنة فأكثر	-,41338*	,12301	,001	-,6565*	-,1702
20سنة فأكثر	أقل من 10 سنوات	,62381*	,15610	,000	,3153*	,9324
	من 10 إلى أقل من 20 سنة	,41338*	,12301	,001	,1702*	,6565

*. La différence moyenne est significative au niveau 0.05.

✓ **نتائج إختبار الفروق في آراء المبحوثين حول معوقات تفعيل دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق تعزى لمتغير المؤهل العلمي:**

Descriptives

المحور_الثالث

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard	Intervalle de confiance à 95% pour la moyenne	
					Borne inférieure	Borne supérieure
ليسانس	54	3,7321	,58097	,07906	3,5735	3,8907
ماستر	56	3,8071	,55540	,07422	3,6584	3,9559
ماجيستر	28	3,8524	,49570	,09368	3,6602	4,0446
دكتوراه	8	3,8750	,55827	,19738	3,4083	4,3417
Total	146	3,7918	,55108	,04561	3,7016	3,8819

ANOVA à 1 facteur

المحور_الثالث

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,364	3	,121	,394	,757
Intra-groupes	43,671	142	,308		
Total	44,035	145			

✓ **نتائج إختبار الفروق في آراء المبحوثين حول معوقات تفعيل دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق تعزى لمتغير الوظيفة:**

Descriptives

المحور_الثالث

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard	Intervalle de confiance à 95% pour la moyenne	
					Borne inférieure	Borne supérieure
مدقق داخلي	83	3,7558	,56753	,06229	3,6319	3,8797
محافظ حسابات وخبير محاسبي	42	3,8317	,51413	,07933	3,6715	3,9920
عضو لجنة مراجعة ومجلس الإدارة	21	3,8540	,57140	,12469	3,5939	4,1141
Total	146	3,7918	,55108	,04561	3,7016	3,8819

ANOVA à 1 facteur

المحور_الثالث

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,256	2	,128	,417	,660
Intra-groupes	43,779	143	,306		
Total	44,035	145			

✓ **نتائج إختبار الفروق في آراء المبحوثين حول معوقات تفعيل دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق تعزى لمتغير الخبرة المهنية:**

المحور_الثالث

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard	Intervalle de confiance à 95% pour la moyenne	
					Borne inférieure	Borne supérieure
أقل من 10 سنوات	28	3,6762	,63937	,12083	3,4283	3,9241
من 10 إلى أقل من 20 سنة	76	3,7667	,52623	,06036	3,6464	3,8869
20 سنة فأكثر	42	3,9143	,52209	,08056	3,7516	4,0770
Total	146	3,7918	,55108	,04561	3,7016	3,8819

ANOVA à 1 facteur

المحور_الثالث

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	1,052	2	,526	1,751	,177
Intra-groupes	42,982	143	,301		
Total	44,035	145			

ملخص:

هدفت الدراسة إلى تحديد مدى إمكانية تفعيل دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، من خلال معرفة مدى إدارك ووعي مدققي ومسيري عينة من المؤسسات بأهمية هذه اللجان في الرقابة على جودة التدقيق الداخلي والخارجي واستكشاف المعوقات التي تحد من تفعيل دورها في هذا الشأن. ولأجل ذلك تم تصميم استمارة الاستبيان كأداة رئيسية للدراسة وزعت على عينة بلغ قوامها 192 فردا بدرجة استجابة بلغت 83.85%، وشملت العينة كل من مدراء وموظفي التدقيق الداخلي، محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، أعضاء مجلس الإدارة ولجان المراجعة. وقد أشارت نتائج معالجة بيانات الاستبيان واختبار فرضيات الدراسة إلى:

- أن هناك إدراك ووعى عاليين لدى مدققي ومسيري المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة بأهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق وبخاصة الداخلي.
- أنه توجد معوقات تحد من إمكانية تفعيل دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، غير أن المعوقات المتعلقة بالتنسيق والتعاون مع اللجنة هي الأكثر تأثيرا على فعاليتها من وجه نظر أفراد العينة. وتتمثل أبرز هذه المعوقات في عدم التنسيق والتواصل الفعال بين اللجنة والمدقق الداخلي أو الخارجي، وكذا غياب الدعم المهني الكافي من طرف مجلس الإدارة من أجل ممارسة دورها في الرقابة على جودة التدقيق فضلا عن غياب السلطة والتمويل الذي يتيح للجنة إمكانية تعاقد مع خبرات واستشارات خارجية لأداء هذا الدور بفاعلية.
- تم رصد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص آراءهم حول أهمية دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق تعزى لمتغير المؤهل العلمي لصالح حاملي شهادات ما بعد التدرج، ولمتغير الوظيفة لصالح أعضاء لجان المراجعة ومجلس الإدارة ومتغير الخبرة المهنية لصالح أفراد العينة الذين خبرتهم المهنية أكثر من 20 سنة.
- عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص آراءهم حول معوقات تفعيل دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق تعزى إلى المتغيرات الشخصية (المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة).

في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها أوصت الدراسة بضرورة قيام المنظمات والجهات المهنية الجزائرية بصياغة قوانين تلزم بتشكيل لجان المراجعة على مستوى المؤسسات الجزائرية ضمن شروط ومعايير تتوافق مع مبادئ الحوكمة وبما يكفل تفعيل دورها في الرقابة على جودة التدقيق، على أن تحتوي هذه القوانين على كل الجوانب المتعلقة بها مثل تحديد معايير فعاليتها، آلياتها ومهامها، وكيفية تنظيمها والحرص على التقليل من الصعوبات والعراقيل التي تحد من فعاليتها.

كلمات مفتاحية: جودة التدقيق؛ رقابة الجودة؛ تدقيق داخلي؛ تدقيق خارجي؛ مؤسسات اقتصادية جزائرية.

Abstract:

The study aimed to determine the extent to which the role of audit committees can be activated in controlling the audit quality in Algerian economic enterprises, by examining the extent to which the auditors and managers of a sample of enterprises are aware of the importance of these committees in controlling the quality of internal and external audit and exploring the obstacles that limit the activation of their role in this regard. For this purpose, a questionnaire was designed and distributed to a sample of 192 individuals with a response rate of 83.85%. The results of processing the questionnaire data and testing the study hypotheses indicated:

- That there is a high awareness among the auditors and managers of the Algerian economic enterprises under study of the importance of the role of audit committees in controlling the audit quality, especially the internal audit.
- There are obstacles that limit the possibility of activating the role of audit committees in controlling the audit quality in Algerian economic enterprises, and the obstacles related to coordination and cooperation with the committee are the most influential on its effectiveness from the point of view of the sample individuals. The most prominent of these obstacles is the lack of coordination and effective communication between the committee and internal or external auditors, as well as the absence of sufficient professional support by the board of directors in order to achieving its role in controlling the audit quality, as well as the absence of authorities and funding that allows the committee to contract with external expertise and consultancy to perform this role effectively.
- statistically significant differences were detected at the level of $\alpha \leq 0.05$ among the study sample opinions about the importance of the role of audit committees in controlling audit quality due to the scientific qualification variable in favor of post-graduation certificates holders, and the function variable in favor of audit committee's members and the board of directors, and the experience variable in favor of respondents whose professional experience is more than 20 years.
- There were no statistically significant differences at the level of $\alpha \leq 0.05$ among the study sample opinions about the obstacles facing the activation of the role of audit committees in controlling audit quality due to personal variables (scientific qualification, function, experience).

In the light of the reached results, the study recommended the need for Algerian organizations and professional bodies to formulate laws obligating the formation of audit committees at the level of Algerian institutions within terms and standards that are consistent with the governance principles by including their function in controlling audit quality, provided that these laws contain all aspects related to it, such as defining the criteria for its effectiveness, its mechanisms and tasks, and organization, and ensuring that the difficulties and obstacles that limit its effectiveness are minimized.

Keywords: audit quality; quality control; internal audit; external audit; Algerian economic enterprises.