

# وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة أحمد دراية - أدرار



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

أطروحة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير

تخصص تسيير محاسبي وتدقيق

فرع تدقيق

فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق

دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات المعتمدة للتدقيق بالجزائر

إشراف الأستاذ الدكتور:

بن الدين أحمد

إعداد الطالب:

مسعودي عمر

## لجنة المناقشة

رئيساً	(جامعة أدرار)	أستاذ التعليم العالي	- أ.د/ أقاسم عمر
مشرفاً ومقرراً	(جامعة أدرار)	أستاذ التعليم العالي	- أ.د/ بن الدين أحمد
مناقشاً	(جامعة أدرار)	أستاذ التعليم العالي	- أ.د/ بوعزة عبد القادر
مناقشاً	(جامعة بشار)	أستاذ محاضر "أ"	- د/ العرابي مصطفى
مناقشاً	(جامعة أدرار)	أستاذ محاضر "أ"	- د/ مدياني محمد
مناقشاً	(جامعة أدرار)	أستاذ محاضر "أ"	- د/ لخديمي عبد الحميد

السنة الجامعية 2018/2019

## شكر وتقدير

سبحانك ربي موصوف بكل كمال ومرتزه عن كل نقص  
الحمد لله رب العالمين، نحمده حمدا كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه، حمدا يوافي فضله  
ونعمه التي أنعم علي وعلى والدي  
والشكر له وحده لا شريك له.

أشكر الله سبحانه وتعالى الذي ألهمني الطموح وسدد خطاي.  
واقْتداء بسيدنا رسول الله صلى الله عليه وسلم القائل في حديثه الشريف:  
"من لم يشكر الناس، لم يشكر الله" رواه أحمد

أتقدم بالشكر والعرفان للأستاذ الدكتور بن الدين أحمد الذي أشرف على هذا العمل، ولم  
يخل بجهده أو نصيحة مثالا للتواضع والأخوة.

كما أشكر جميع الأساتذة الذين قدموا لي يد المساعدة من قريب أو بعيد.

كما أتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى الأساتذة الأكارم أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم  
بقبولهم المشاركة في مناقشة هذا العمل وتقييمه.

كما أشكر كل من قدم لي يد المساعدة أو أسدى لي نصيحة أو كلمة طيبة.

## الإهداء

أهدي ثمرة جهدي هذا إلى

أبي العزيز وأمي الغالية أطل الله في عمرهما

إلى أخي وأخواتي كل واحد باسمه

إلى أرواح جدي وجدتي الطاهرين

إلى أعمامي وعماتي وأخوالي وخالاتي وأبنائهم

إلى كل الأصدقاء مهما قربوا أو بعدوا

إلى زملاء الدراسة في كل الأطوار التعليمية

إلى كل من ساهم في إنجاح هذا العمل من قريب أو بعيد.

فهرس المحتويات

شكر وتقدير

إهداء

I ..... فهرس المحتويات

.IV ..... قائمة الأشكال

V ..... قائمة الجداول

أ ..... مقدمة

رقم الصفحة	الموضوع
02	الفصل الأول: الإطار العام لوظيفة التدقيق
02	المبحث الأول: ماهية التدقيق
02	المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق
05	المطلب الثاني : مفهوم التدقيق وأهميته وأهدافه
14	المطلب الثالث: أنواع التدقيق
24	المبحث الثاني : فروض ومبادئ التدقيق
24	المطلب الأول : فروض التدقيق
28	المطلب الثاني: مبادئ التدقيق
30	المطلب الثالث: مفاهيم التدقيق
33	المبحث الثالث: معايير التدقيق
34	المطلب الأول: المعايير العامة أو الشخصية
38	المطلب الثاني: معايير العمل الميداني
41	المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير
45	خلاصة الفصل
47	الفصل الثاني: الخطوات العملية لتنفيذ عملية التدقيق

47	المبحث الأول: تخطيط عملية التدقيق
47	المطلب الأول: التنظيم الداخلي لمكتب التدقيق
51	المطلب الثاني: مكونات وعناصر عملية التخطيط
69	المطلب الثالث: الخطوات التمهيديّة لعملية التدقيق
83	المطلب الرابع: برنامج التدقيق
89	المطلب الخامس: ملفات العمل
97	المطلب السادس: معيار التدقيق الدولي رقم (300) التخطيط لتدقيق البيانات المالية
99	المبحث الثاني: أدلة الإثبات في التدقيق
99	المطلب الأول: مفهوم أدلة الإثبات
105	المطلب الثاني: أنواع أدلة الإثبات وأساليب الحصول عليها
111	المطلب الثالث: حجية أدلة الإثبات
113	المبحث الثالث: إعداد تقرير عملية التدقيق
113	المطلب الأول: مفهوم تقرير عملية التدقيق
119	المطلب الثاني: أركان ومعايير تقرير عملية التدقيق
132	المطلب الثالث: المعايير الدولية لإعداد تقرير مدقق الحسابات
140	خلاصة الفصل
142	الفصل الثالث: مفاهيم أساسية حول جودة تدقيق الحسابات
142	المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول الجودة
142	المطلب الأول: مفهوم الجودة ومراحل تطورها
152	المطلب الثاني: أهمية الجودة وأهدافها وأبعادها
161	المطلب الثالث: المواصفات القياسية الدولية (الآيزو)
171	المبحث الثاني: ماهية الأداء المهني
171	المطلب الأول: مفهوم الأداء المهني
184	المطلب الثاني: تقييم الأداء المهني
190	المطلب الثالث: طرق ومراحل ومعوقات تقييم الأداء
196	المبحث الثالث: ماهية جودة التدقيق
196	المطلب الأول: مفهوم جودة التدقيق
216	المطلب الثاني: المعيار 220 رقابة جودة المراجعة

219	المطلب الثالث: وسائل تحسين جودة التدقيق
241	خلاصة الفصل
243	الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية لقياس مدى مساهمة تخطيط عملية التدقيق في الرفع من الأداء المهني للمدققين في الجزائر
244	المبحث الأول : إجراءات الدراسة والوسائل المستخدمة
244	المطلب الأول: تقديم منهج ومجتمع الدراسة
247	المطلب الثاني: تقديم أداة الدراسة
249	المبحث الثاني: التحليل الوصفي لإجابات أفراد العينة لمخاور الاستبيان
249	المطلب الأول: التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة
251	المطلب الثاني: التحليل الوصفي لإجابات أفراد العينة على استبيان الدراسة
260	المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة وتحليل النتائج
260	المطلب الأول: اختبار فرضيات الدراسة
268	المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان
271	خلاصة الفصل
273	خاتمة
277	فهرس المصادر والمراجع
299	الملاحق

## قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
34	معايير التدقيق	1-I
121	نموذج تقرير شهادة بدون تحفظ	1-II
122	نموذج تقرير شهادة بتحفظ	2-II
124	نموذج تقرير المراقبة والشهادة	3-II
125	نموذج اتفاقيات مبرمة اثناء النشاط واتفاقيات مبرمة أثناء نشاطات سابقة والتي استمر تنفيذها	4-II
182	العوامل البيئية المؤثرة على الأداء الوظيفي	1-III
194	مراحل تقييم الأداء	2-III
198	جودة التدقيق من منظور أعضاء لجنة التدقيق	3-III
198	جودة التدقيق من منظور المستثمر	4-III
199	جودة التدقيق	5-III

## قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
10	أهمية وأهداف التدقيق	1-I
15	الفروق الموجودة بين أنواع التدقيق	2-I
17	الفرق بين التدقيق الداخلي والخارجي	3-I
21	أنواع التدقيق من حيث الجوانب المتعلقة بمهام التدقيق	4-I
137	أوجه التوافق بين معايير إعداد تقرير محافظ الحسابات في الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق	1-II
151	التطور التاريخي لمفهوم الجودة	1-III
156	أبعاد جودة السلعة والخدمة	2-III
245	توزيع عينة الدراسة	1- IV
246	توزيع مؤسسات الدراسة	2- IV
248	درجات مقياس الدراسة	3- IV
249	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس	4- IV
249	توزيع أفراد العينة حسب السن	5- IV
250	توزيع أفراد العينة حسب المستوى الدراسي	6- IV
250	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة	7- IV
251	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	8- IV
252	نتائج التحليل الإحصائي لمتغير مدى توفر العناصر الأولية للتخطيط	9- IV
255	نتائج التحليل الإحصائي حول مدى اعتماد أدلة التوثيق والإثبات خلال تخطيط عملية التدقيق	10- IV
257	نتائج التحليل الإحصائي حول متغيرات بيئة التدقيق المرتبطة بمكاتب التدقيق وأقسام التدقيق الداخلي	11- IV
259	نتائج التحليل الإحصائي حول وسائل تحسين جودة الأداء المهني في مراحل التخطيط لعملية التدقيق	12- IV
261	توزيع فئات السن للعينة، متوسطاتها وانحرافاتها المعيارية حول متغير الدراسة مدى توفر العناصر الأولية المتضمنة في المعايير الدولية للتدقيق	13- IV
261	اختبار تجانس التباين بين مجموعات السن	14- IV



261	نتيجة اختبار ANOVA المتحصل عليها باستخدام SPSS:	15- IV
262	اختبار تجانس التباين بين مجموعات الخبرة المهنية	16- IV
262	نتيجة اختبار ANOVA المتحصل عليها باستخدام Spss	17- IV
263	اختبار تجانس التباين بين مجموعات الوظيفة	18- IV
263	نتيجة اختبار ANOVA المتحصل عليها باستخدام Spss	19-IV
264	معامل الارتباط ودرجة المعنوية للفرضية الفرعية الأولى	20-IV
264	معادلة الإنحدار بين عناصر تخطيط عملية التدقيق وجودة الأداء المهني	21-IV
265	معامل الارتباط ودرجة المعنوية للفرضية الفرعية الثانية	22-IV
266	قيمة معامل التحديد (R-deux) ومعامل التحديد المعدل (R-deux ajusté)	23-IV
266	معادلة الإنحدار بين أدلة الإثبات وجودة الأداء المهني	24-IV
267	معامل الارتباط ودرجة المعنوية للفرضية الفرعية الثالثة	25-IV
267	قيمة معامل التحديد (R-deux) ومعامل التحديد المعدل (R-deux ajusté)	26-IV
267	معادلة الإنحدار بين متغيرات بيئة التدقيق وجودة الأداء المهني	27-IV

## تمهيد

تمثل جودة وظيفة التدقيق مطلباً ضرورياً لكافة أطراف عملية التدقيق، فالمدقق يهيمه اتمام التدقيق بجودة عالية بهدف إضفاء المصداقية على تقريره، أما الإدارة فتحرص على تتم أن وظيفة المراجعة بجودة عالية لإضفاء الثقة على القوائم المالية المعدة بمعرفتها، والمستفيدون يرغبون أن يؤدي المدقق عمله بجودة عالية بهدف التأكد من دقة وعدالة المعلومات المالية الواردة بالقوائم التي تم مراجعتها، والتي سيعتمدون عليها عند اتخاذ قراراتهم كما أن المنظمات المهنية تسعى إلى الارتقاء بجودة التدقيق للمحافظة على مصالح جميع الأطراف المختلفة وذلك من خلال إصدار المعايير المنظمة للمهنة والتأكد من تطبيقها.

وفي هذا الإطار أعلن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA في عام 1987 أن جودة التدقيق تعد قضية مهمة ومستمرة في المهنة نظراً لأهميتها لكافة أطراف سوق خدمات التدقيق وأن هناك حاجة إلى معرفة فاعلية تخطيط عملية التدقيق في تحسين الأداء المهني ومدققي الحسابات

وبناء على هذا فإن مفهومي تخطيط عملية التدقيق وجودته من المفاهيم التي حظيت باهتمام علمي ومهني على الصعيد الدولي لما تشكله من أهمية كبيرة، وفي الجزائر لم يلق هذا الموضوع نصيبه من البحث و الدراسة العلمية بما فيه الكفاية لذلك سنحاول تسليط الضوء عليه من خلال تناولنا لفاعلية تخطيط عملية التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين الأداء المهني للمدقق.

## 1/ إشكالية الدراسة:

بعد ظهور المعايير الدولية ظهرت هناك الحاجة الملحة للرقابة من خلال أنواع التدقيق المختلفة على نشاط المؤسسات، فلجأت المؤسسات إلى الاعتماد على عمل المدقق حتى تضمن صدق وسلامة قوائمها المالية النهائية وحتى يتمكن مدققي الحسابات من تحسين أدائهم المهني كان ولا بد من اتباع خطة محكمة وملائمة للتوصل إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات وتحديد مجال الاختبارات وكذا الحصول على أدلة إثبات وقرائن كافية لإبداء رأيهم حول سلامة واعتمادية القوائم المالية مع مراعاة اتفاقها مع المعايير الدولية للتدقيق.

ونظرا لأهمية التخطيط في جميع المجالات وبالخصوص في عملية التدقيق كون المدقق لا يستطيع الوصول إلى إبداء رأيه الفني المحايد في القوائم المالية إلا بعد المرور بمنهجية معينة محكمة تبتدأ بأمر التعيين وتنتهي بكتابة التقرير النهائي إضافة إلى أن الهيئات المنوطة بوضع المعايير وضعت له معايير ضمن المعايير الدولية، وبناء على هذا يمكن صياغة الإشكالية الرئيسة التالية:

ما مدى فعالية تخطيط عملية التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات؟

وتندرج تحت هذه الإشكالية الرئيسية التساؤلات الفرعية التالية:

\_\_ ما مفهوم علم التدقيق؟

\_\_ ماذا يقصد بتخطيط عملية التدقيق وما هي أهم مراحله؟

\_\_ ما مفهوم جودة عملية التدقيق؟

- هل هناك إدراك لدى مدققي الحسابات في الجزائر بأهمية التخطيط في تحسين مخرجات العملية التدقيقية؟

- ماهي وسائل تحسين جودة العملية التدقيقية؟

هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين اعتماد التخطيط في عملية التدقيق وفقا للمعايير الدولية وتحسين أداء المدقق في الجزائر؟

2/ فرضيات الدراسة

للإجابة على التساؤلات المطروحة تم صياغة فرضيتين رئيسيتين وقسمت كل فرضية إلى ثلاث فرضيات فرعية وفق الآتي:

**الفرضية الرئيسية الأولى:**

\* لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين إجابات أفراد العينة حول محاور الاستبيان تعزى لمتغيرات: السن، الخبرة، الوظيفة؟  
تندرج تحت الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية التالية:

**الفرضية الفرعية الأولى:**

\* لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين إجابات أفراد العينة حول محاور الاستبيان تعزى لمتغير: السن؟

**الفرضية الفرعية الثانية**

\* لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين إجابات أفراد العينة حول محاور الاستبيان تعزى لمتغير: الخبرة؟

**الفرضية الفرعية الثالثة**

\* لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين إجابات أفراد العينة حول محاور الاستبيان تعزى لمتغير: الوظيفة؟

**الفرضية الرئيسية الثانية:**

\* يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين تخطيط عملية التدقيق وتحسين جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات في ظل تطبيق المعايير الدولية.

وتندرج تحت هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

## الفرضية الفرعية الأولى:

\* يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين مدى توفر العناصر الأولية للتدقيق لتخطيط عملية التدقيق وتحسين جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات في ظل تطبيق المعايير الدولية.

## الفرضية الفرعية الثانية

\* يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين مدى اعتماد أدلة التوثيق والإثبات خلال تخطيط عملية التدقيق وبين تحسين جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات في ظل تطبيق المعايير الدولية.

## الفرضية الفرعية الثالثة

\* يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين متغيرات بيئة التدقيق وأقسام التدقيق الداخلي وبين تحسين جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات في ظل تطبيق المعايير الدولية.

## 3/ أهداف الدراسة: تهدف الدراسة إلى:

- التعرف على مفهوم تخطيط عملية التدقيق وأهم مراحله؛
- إبراز أهم المراحل والخطوات العملية التي تمر بها عملية التدقيق؛
- بيان جودة تدقيق الحسابات ووسائل تحسينها؛
- إختبار مدى وجود علاقة بين تخطيط عملية التدقيق وجودة الأداء المهني لممارسي مهنة التدقيق، واختبار مدى قوة هذه العلاقة؛
- تحقيق هدف علمي وهو إضافة مرجع جديد في هذا المجال لا سيما مجال التخطيط لعملية التدقيق.

## 4/ أهمية الدراسة:

- تنبع أهمية الدراسة من كونها تسلط الضوء على جانب من الجوانب المرتبطة بنجاح عملية التدقيق وتحقيق أهدافها وهي عملية التخطيط ويظهر ذلك من خلال عدة جوانب نذكر منها:
- الحاجة إلى تحسين الأداء المهني لمدققي الحسابات داخل الفئات المختلفة من مكاتب المراجعة من خلال إدراكهم لأهمية الالتزام بالتخطيط والإعداد لعملية التدقيق وكفاية وملائمة أدلة الإثبات مما ينعكس على كفاءة وفعالية المراجعة؛
  - الدور الذي يلعبه مدققي الحسابات في الحكم على مصداقية القوائم المالية للمؤسسات بالاعتماد على أهم مرحلة من مراحل التدقيق وهي عملية التخطيط؛
  - إن الإلمام بالمعرفة بما ورد في معايير التدقيق الدولية من إجراءات وقواعد تحكم عملية التدقيق وأهدافها ضرورة حتمية للمراجع لإبداء رأيه الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية وصدق تمثيلها للمركز المالي بالاستناد إلى أنواع مختلفة من الأدلة والقرائن.
  - وتزداد هذه الأهمية خاصة في كون الدراسة تناولت بشيء من التحليل آراء الممارسين والمهنيين وذوي العلاقة بوظيفة التدقيق في الجزائر من خلال عينة مختارة لمعرفة رأيها حول أهمية اعتماد التدقيق في ظل تطبيق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني للمدققين.

## 5/أسباب اختيار الموضوع:

- تتمثل أسباب اختيار الموضوع في مبررات موضوعية وأخرى ذاتية:
- معرفة مدى إدراك مدققي الحسابات لمنهجية التدقيق؛
  - دور وأهمية أدلة الإثبات في تحسين الأداء المهني لمدققي الحسابات؛
  - تعلق الموضوع المدروس بمجال التخصص؛
  - الرغبة والميول للإطلاع على مهنة التدقيق؛



## 6/ منهجية الدراسة:

اعتمد الباحث في دراسته على المنهج الوصفي التحليلي فالوصفي في الاطلاع الجانب المفاهيمي لبعض الأجزاء المرتبطة بالتأصيل العلمي للتدقيق وكذا ما تعلق بعملية التخطيط وجودة عملية التدقيق أما المنهج التحليلي فهو يعد الأنسب لتحليل واشتقاق مختلف الاستنتاجات ذات الدلالة بالنسبة للمشكلة التي يعالجها الباحث من خلال ما توفر من معطيات وبيانات، وتفسيرها والوقوف على دلالاته.

ولقد اختار الباحث عشوائيا عينة تمثلت في 90 استبانة وزعت على عدة مؤسسات اقتصادية ومكاتب المحاسبة والتدقيق بعدد من الولايات و تم استعادة 85 منها أي ما نسبته 94.44 % تقريبا من الاستبيانات الموزعة والصالحة للتحليل منها عددها 81 أي مانسبته 90 %، وقد استخدمت مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة لتحليل البيانات، وهي النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، معاملات الاختلاف، تحليل التباين بالإضافة إلى إيجاد معاملات الارتباط ومعاملات التحديد لتفسير العلاقة بين المتغيرات، وقد تم تنفيذ هذه المعالجات الإحصائية باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss).

## 7/ حدود الدراسة:

- في الجانب النظري تم التركيز على التخطيط لعملية التدقيق بإبراز المنهجية المعتمدة في عملية التدقيق.
- الجانب التطبيقي في هذه الدراسة تم من خلال استطلاع عينة من مدققي الحسابات ومكاتب الخبرة المحاسبية وكذا الأفراد ذوو العلاقة في المؤسسات الاقتصادية الذين لهم خبرة واسعة في مجال المحاسبة والتدقيق لمعرفة مدى إدراكهم لأهمية التخطيط قصد تحسين أدائهم المهني.

## 8/ الدراسات السابقة:

- توجد عدة دراسات تناولت إحدى جوانب الموضوع بشكل أو بآخر يمكن إبراز بعضها في الآتي:

- دراسة **إياد حسن أبوهين**: "العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين"، هذا البحث عبارة عن رسالة ماجستير فسم المحاسبة والتمويل كلية التجارة الجامعة الإسلامية غزة 2000، تدور إشكالية هذا البحث حول العوامل التي يمكن إن يستخدمها المراجعين في التطبيق العلمي لتحسين جودة خدمات المراجعة، وقد تناول هذا البحث عدة فصول ترق فيها إلى ظهور مهنة مراجعة الحسابات، جودة المراجعة وعناصر ومعايير وضوابط الجودة، وقام بدراسة ميدانية بمكاتب مراجعة الحسابات وبناء على نتائج تحليل هذه الدراسة تبين إن التأهيل العلمي والخبرة العلمية وإلمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها يؤثر إيجاب ا على جودة تدقيق الحسابات.
- دراسة **عبد الغني عبد الحميد راجح القريري**: "العوامل المؤثرة في تقييم المراجع الخارجي للخطر الحتمي لأغراض تخطيط عملية المراجعة"، البحث عبارة عن مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، 2002.
- يهدف البحث إلى اختبار مدى تأثير العوامل المحددة للخطر المتلازم لأغراض تخطيط أعمال المراجعة، حيث قام الطالب في الجانب النظري بمناقشة بعض عوامل الخطر المتلازم، ومن ثم اختيار أربعة عوامل والمتمثلة في: عوامل متعلقة بإدارة العميل، عوامل متعلقة بصناعة العميل، عوامل متعلقة بعملية المراجعة، وعوامل أخرى، وخلصت هذه الدراسة إلى إبراز أهم العوامل التي تساعد المراجع في تقييم الخطر المتلازم لأغراض عملية المراجعة.
- رغم أهمية البحث إلا أنه ركز على تقييم الخطر المتلازم من حيث المصر ولم يركز على تخطيط عملية التدقيق ولا العوامل التي ترفع من جودة أداء المدقق.
- دراسة **محمد سالم أبو يوسف**: "تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 220 - دراسة تطبيقية " البحث عبارة عن مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة فلسطين، 2011، هدفت هذه الدراسة إلى تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق الخارجي العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة التدقيق، وفقاً لمعيار التدقيق



الدولي رقم (220) والمتعلق برقابة الجودة، ولتحقيق أهداف الدراسة فقد اعتمد الباحث المنهج الوصفي التحليلي، باستخدام استبانة مكونة من (33) فقرة تغطي متطلبات تحقيق المعيار وتم توزيعها على مجتمع الدراسة المكون من (36) مكتب تدقيق معتمد في قطاع غزة، وقد أظهرت نتائج الدراسة وبشكل عام أن مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة ملتزمة بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة التدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (220)، في حين أهملت الجانب المتعلق بتخطيط عملية التدقيق وهو ما سنحاول بيانه.

- **دراسة بومدين محمد رشيد:** "جودة التدقيق القانوني في ضوء الميكانيزمات الداخلية لحوكمة الشركات،" دراسة نظرية تطبيقية في الجزائر، هذا البحث عبارة عن رسالة دكتوراه تدقيق ومراقبة التسيير، كلية التسيير والاقتصاد والعلوم التجارية 2014/2013، جامعة تلمسان. تمت دراسة هذا البحث في ثلاث أجزاء وقسم كل جزء إلى ثلاث فصول حيث تطرقت فصول الدراسة إلى نشأة التدقيق ومبادئه، جودة التدقيق وأهميتها وأهدافها، محددات جودة التدقيق، أما الجزء الثاني فتناول فكرة حوكمة الشركات، جودة التدقيق القانوني والميكانيزمات الداخلية لحوكمة الشركات وفجوة التوقعات، وأخيراً الجزء الثالث دراسة تطبيقية، وهدفت هذه الأطروحة إلى فهم آراء محافظي الحسابات ومستخدمي تقرير المراجعة القانونية بخصوص مراجعة الجودة القانونية والعوامل المؤثرة فيها من جهة والعوامل التي تساعد في نجاح عملية جودة المراجعة.

- **دراسة أحمد برير:** "جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات" دراسة حالة الجزائر، هذا البحث عبارة عن رسالة ماجستير في المحاسبة والجباية قسم العلوم التجارية جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2014/2013، تدور إشكالية هذا البحث حول تمكن جودة التدقيق من تقليص فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجع الحسابات وتمت دراسة هذا البحث من خلال ثلاثة فصول فصلين نظريين، الأول تناول الإطار العام لجودة المراجعة، الثاني تناول دور المراجعة الخارجية في تضييق فجوة التوقعات أما الفصل التطبيقي فكان دراسة ميدانية وتم إعداد استبيان على الفئة

المستهدفة من مراجعي ومستخدمي البيانات والكشوفات المالية وخضعت للتحليل .  
وتوصلت نتائج البحث إلى: أن كل من التأهيل العلمي والخبرة المهنية لمراجع الحسابات وإلمامه  
بمعايير المراجعة المتعارف عليها من الأطر الهامة في الرفع من أدائه وكفاءة عملية المراجعة  
ويحتاج التأهيل العلمي إلى عملية تطوير دائم ومستمر من طرف الجامعات والمعاهد الوطنية  
بغية مسايرة الإصدارات الحديثة وذلك من خلال الإلمام بمعايير المراجعة والمحاسبة الدولية من  
أجل تضيق الفجوة.

- دراسة شعبان إبراهيم نسمان المعنونة بـ مدى التزام شركات التدقيق بمتطلبات معيار التدقيق  
الدولي 300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية) بغرض زيادة فاعلية الأداء المهني - دراسة  
تطبيقية على شركات التدقيق العاملة في قطاع غزة، 2014 - اهتمت هذه الدراسة  
بالتخطيط في حين لم تتعرض إلى التوثيق ومعيار التدقيق 500 و501 المتعلقين بأدلة  
الإثبات، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام شركات التدقيق بمتطلبات المعيار  
الدولي رقم (300) لتدقيق البيانات المالية وأثر ذلك على فاعلية الأداء المهني، وقد توصلت  
الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: أن هناك التزام من قبل شركات التدقيق بمتطلبات معيار التدقيق  
الدولي رقم (300) عند القيام بعملية تدقيق البيانات المالية من خلال الالتزام بإشراك جميع  
الأعضاء الرئيسيين في فريق عملية التخطيط للتدقيق، والقيام بالأنشطة الأولية المتعلقة بعملية  
التدقيق من حيث تقييم العلاقة مع العميل ومدى امتثاله للمتطلبات الأخلاقية، وأداء أنشطة  
التخطيط اللازمة للتدقيق، والقيام بعملية توثيق عملية التدقيق، وعلى الرغم من التزام شركات  
التدقيق باتباع منهجية التخطيط في أداء عملها؛ إلا أنه لا بد من تحديث الأساليب والتقنيات  
في مجال التخطيط لعملية التدقيق.

- دراسة محمد أمين لونيسة بعنوان "تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة  
المعلومة المالية -دراسة عينة من مكاتب الخبرة المحاسبية- " البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه  
في العلوم التجارية تخصص بنوك مالية ومحاسبة، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2016-  
2017.

هاته الأطروحة اهتمت بدراسة أثر تطور مهنة التدقيق على جودة المعلومة المالية، من خلال دراسة مدى مواكبتها للتطورات العالمية على مختلف الأصعدة انطلاقا من معايير الشخص المهني ومعايير العمل الميداني وكذا معايير إعداد التقرير وصولا للمسؤوليات، أين أصبح المدقق الآن حريص على التطبيق الأمثل للإجراءات والتعليمات والمعايير كما هو معمول به في الساحة الدولية.

كما أبانت الدراسة التطبيقية على مجموعة من القيم التوضيحية الاستدلالية لمناقشة وتحليل الفرضيات حول مواكبة المهنة محليا للتطورات العالمية، وتأثير المهنة على المعلومة المالية في سبيل التحسين من جودتها، بتحليل معمق أحيانا استطاع الباحث إثبات أن هناك مواكبة نسبية لتطور مهنة التدقيق في الجزائر للتطورات العالمية ما يزيد من درجة تأثيرها على تحسين جودة المعلومة المالية، ولم تركز الدراسة على المتعلق بالتخطيط كمرحلة مهمة من مراحل التدقيق.

## 9/مصادر المعلومات

- تم الحصول على البيانات والمعلومات اللازمة لتحقيق أهداف الرسالة على النحو التالي:
- **المصادر الثانوية:** وذلك بالاعتماد على الكتب والأبحاث والدوريات العربية والأجنبية التي تبحث في موضوع الدراسة أو تتضمن بيانات أو معلومات تخدم أهداف الدراسة وذلك من أجل إعداد الجانب النظري.
  - **المصادر الأولية:** والتي تستند على البيانات والمعلومات المستقاة من الأدوات التالية:
    - أ/ **الإستبانة:** حيث تساعد في جمع البيانات واختبار الفرضيات من خلال توزيعها على عينة من مؤسسات التدقيق العاملة بالجزائر بعدة ولايات، وقد تم تحكيم الاستبانة لضمان الجودة في تحقيق الهدف المنشود منها وذلك من خلال عرضها على مجموعة من أصحاب الخبرة الأكاديمية وكذلك بعض المتخصصين في هذا المجال، بهدف الحصول على مقترحات بناءة تساهم في تحقيق أهداف البحث.

وعلى ضوء هذه المقترحات فقد تم في المقدمة إدخال بعض التعديلات عليها وقد كانت نتائج اختبار البحث دالة على توافر قدر من الموضوعية في جمع البيانات الأولية اللازمة لأغراض البحث.

**ب /المقابلة:** حيث تساعد على فهم المعلومات الأخرى اللازمة للدراسة من بعض المسؤولين الذين لهم صلة مباشرة بالدراسة، حيث تم توجيه مجموعة من الأسئلة ذات العلاقة، وللتحقق من صدق وثبات الاستبانة وتحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات فإن الباحث استخدم البرنامج الإحصائي SPSS لما يتوافر في هذا البرنامج من إمكانيات تعمل على قياس العلاقات، بين مختلف متغيرات الدراسة.

**10/صعوبات الدراسة:** عند إعداد الدراسة تم مواجهة الصعوبات التالية:

- قلة المراجع المتناولة لمفهوم تخطيط التدقيق بصفة معمقة؛
- صعوبة اختيار عينة الدراسة الميدانية؛
- عزوف بعض محافظي الحسابات عن الإجابة عن محاور الاستبيان؛
- الوصول إلى نتائج متناقضة في بعض الأحيان.

**11/هيكلية الدراسة:** تم تقسيم الدراسة إلى أربعة فصول وكل فصل قسم إلى ثلاثة مباحث فالفصل

الأول تحت عنوان الإطار العام لوظيفة التدقيق وقسم بدوره إلى ثلاثة مباحث، المبحث الأول معنون ب ماهية التدقيق، المبحث الثاني فروض ومبادئ التدقيق، المبحث الثالث معايير التدقيق أما الفصل الثاني فعنون ب الخطوات العملية لتنفيذ عملية التدقيق وضم ثلاثة مباحث، المبحث الأول تخطيط عملية التدقيق، المبحث الثاني أدلة الإثبات في التدقيق، والمبحث الثالث إعداد تقرير عملية التدقيق أما الفصل الثالث معنون ب مفاهيم أساسية حول جودة تدقيق الحسابات وقسم بدوره إلى ثلاثة مباحث، المبحث الأول مفاهيم أساسية حول الجودة، والمبحث الثاني ماهية الأداء المهني، والمبحث الثالث بعنوان ماهية جودة التدقيق ، أما الفصل الرابع معنون ب الدراسة التطبيقية لقياس مدى مساهمة تخطيط عملية التدقيق في الرفع من الأداء المهني للمدققين في الجزائر وقسم بدوره إلى ثلاثة مباحث المبحث الأول إجراءات الدراسة والوسائل المستخدمة، والثاني التحليل الوصفي لإجابات أفراد العينة لمحاور الاستبيان والثالث اختبار فرضيات الدراسة وتحليل النتائج.

تمهيد:

التدقيق كلمة مشتقة من اللغة اللاتينية؛ تعني الشخص الذي يقول بصوت عال، وقد نشأت هذه المهنة من القدم إذ أن الفراعنة في مصر والإمبراطوريات القديمة في بابل وروا واليونان كانت تتحقق من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المدقق في الساحات العامة حول الإيرادات والمصروفات، كما أن الخليفة عمر بن الخطاب رضي الله عنه قد جعل مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاية وتدقيقها.

المبحث الأول: ماهية التدقيق

في الماضي كان التدقيق يشتمل على المراجعة الكاملة بمعنى أن المدقق كان يدرس جميع عمليات المؤسسة، وكان الغرض الأساسي من التدقيق هو اكتشاف الأخطاء ومحاسبة المسؤولين عليها، وقد لخصت أهداف التدقيق في ذلك الوقت لأجل التأكد من نزاهة الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية<sup>1</sup>.

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق

إن المتتبع لأثر التدقيق عبر التاريخ يدرك بأن هاته الوظيفة جاءت نتيجة الحاجة الماسة لها بغية بسط الرقابة من طرف رؤساء القبائل أو الجماعات أو أصحاب المال والحكومات على الذين يقومون بعملية التحصيل، الدفع والاحتفاظ بالمواد في المخازن نيابة عنهم، ويرجع أصل التدقيق إلى حكومات قدماء المصريين واليونانيين الذين استخدموا المراعين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة ، وكان المدقق يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى سلامتها من كل التلاعبات والأخطاء، بالتالي صحتها، والمراجعة "AUDIT" مشتقة من الكلمة اللاتينية "AUDIRE" ومعناها يستمع<sup>2</sup>.

ويرجع أصل التدقيق إلى العصور الوسطى ويعود التدقيق الحديث إلى عصر دخول الشركات الصناعية الكبرى حيز الوجود، وتطور التدقيق مع تطور تلك الصناعة، ويعود الدقيق في شكله البسيط إلى التطور في النظام المحاسبي بشكل أساسي حيث أنه أصبح من الضروري أن يعهد إلى

<sup>1</sup> هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2004، ص 17.

<sup>2</sup> خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2000، ص 18.

شخص يقوم بالتحقق من حسن استغلال الموارد المتاحة لدى شخص آخر<sup>1</sup>، حيث أن قدامى المصريين كانوا يقومون بتعيين شخصين لتسجيل الأموال الأميرية الواردة، ويقوم شخص آخر بعملية التدقيق لما قام به هؤلاء الأشخاص من تسجيل، كما أن قدامى اليونانيين كانوا يقومون بتعيين موظف للتدقيق وحفظ سلامة الحسابات العامة بعد الانتهاء من عملية التسجيل، أما الرومان فقاموا بوضع نظام يفصل بين الشخص المسؤول عن المصروفات والشخص المسؤول عن المقبوضات.

وكان أول مما ذكرنا أي قبل اليونان والرومان والفراعنة قد كان هناك دور للتدقيق على مطلع نور سيدنا يوسف عليه السلام لما كان أميناً على خزائن مصر<sup>2</sup>.

### أولاً: الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500 ميلادية

ما يعرف عن المحاسبة في هذه الفترة أنها كانت مقتصرة على الوحدات الحكومية وكذا المشروعات العائلية، وكان الهدف من خلالها هو الوصول إلى الدقة، ومنع حدوث تلاعبات وغش بالدفاتر المحاسبية وكان المدق من خلال هذه الفترة يكتفي بالاستماع للحسابات التي كانت تتلى عليه، على أن يقف على مدى صحة هذه المعلومات بناء على تجربته<sup>3</sup>.

### ثانياً: الفترة ما بين 1500 و 1850 م

تميزت هذه الفترة بالتمهيد للثورة الصناعية، ولعل ما يمكن استخلاصه فعلاً من هذه الأخيرة هو انفصال ملكية المؤسسة عن إدارتها وزيادة الحاجة للمراجعين.

كما تم تطبيق واستعمال نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي حتى ولو لم تكن بصورة متطورة كما هو مستعمل حالياً، وظهر نوع من الرقابة الداخلية على المشاريع<sup>4</sup>.

### ثالثاً: الفترة ما بين 1850 و 1905 م

إن النمو الاقتصادي الكبير الذي شهدته هذه الفترة خاصة بعد انطلاق الثورة الصناعية في المملكة المتحدة والانفصال التام والنهائي بين الملكية و الإدارة، وظهر الحاجة للملكي المؤسسات

<sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2006، ص 12.

<sup>2</sup> غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 13.

<sup>3</sup> اشتبوي أمين عبد السلام، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، الطبعة الرابعة، 1996، ص 14.

<sup>4</sup> القاضي حسين ودحود حسين، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 1999، ص 14.

والمشاريع لمن يحافظ على أموالهم خاصة بعد ظهور قانون الشركات البريطاني سنة 1862م الذي أقر ضرورة استعمال مدققي الحسابات لمراجعة شركات المساهمة.

فبعد كل هذه التطورات أصبح المجال مفتوحاً للمراجعة حتى تبرز كمهنة ونشاط مهم لا يستهان به خاصة بعد تدعيمها بقوانين.

أما بالنسبة لأهداف التدقيق في نهاية هذه الفترة فيمكن اختصارها في النقاط التالية<sup>1</sup>:

- اكتشاف الغش والتلاعب بالدفاتر والسجلات المحاسبية؛
- اكتشاف الأخطاء الفنية والأخطاء المتعلقة بتطبيق المبادئ المحاسبية.

#### رابعاً: الفترة ما بين 1905 إلى يومنا هذا

أهم ما ميز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى وكذا الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة في عملية التدقيق، بالإضافة إلى استعمال أسلوب العينات الإحصائية وفق أساس علمي.

أما فيما يخص الهدف من عملية التدقيق فلم يعد اكتشاف الغش و الخطأ فقط الذي هو من مسؤولية الإدارة، بل إن غرض التدقيق الأساسي هو إبداء الرأي الفني المحايد حول القوائم المالية ومدى سلامتها في تمثيل المركز المالي للمؤسسة والنتائج المسجلة<sup>2</sup>.

ولقد شهدت هذه الفترة تطورات مهمة في أهداف التدقيق وإجراءاته وبرامجه ومفاهيمه وأهمها<sup>3</sup>:

- تغيير أهداف التدقيق لحماية الأصول من التلاعب والاختلاس إلى تقييم عدالة القوائم المالية؛

- تزايد مسؤولية المدقق اتجاه مستخدمي القوائم المالية؛

- تغيير طريقة وإجراءات التدقيق من تدقيق كامل تفصيلي إلى تدقيق كامل اختباري؛

- تزايد أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية كمؤشر لتوجيه التدقيق وتحديد نطاقه وتوقيته واتساعه؛

<sup>1</sup> اشتبوي أمين عبد السلام، مرجع سابق، ص 16.

<sup>2</sup> هادي التميمي، مرجع سابق، ص 16.

<sup>3</sup> رأفت سلامة محمود وأحمد يوسف كلبونة وعمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن 2011،

- تزايد أهمية الإفصاح عن البيانات والمعلومات الإضافية التي لها تأثير مباشر على القوائم المالية والمركز المالي كملحقات وملاحظات ضمن الإبلاغ المالي؛
- تطور إجراءات التدقيق الحديثة نتيجة تطور نظام المعالجة الإلكترونية للبيانات والتوسع في استخدام الحاسب الآلي في نظام المعلومات المحاسبية.

## المطلب الثاني: مفهوم التدقيق وأهميته وأهدافه

### 1/ مفهوم التدقيق

لقد تعددت تعاريف التدقيق من مرجع لآخر، وسنبرز البعض منها فيما يلي:

**التعريف الأول:** يعرف التدقيق على أنه " عملية منتظمة للحصول على القرائن بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية"<sup>1</sup>.

**التعريف الثاني:** يعرف التدقيق على أنه " عملية انتقادية للقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية وكذا التحقق من مدى مطابقة عناصر القوائم المالية للواقع الفعلي لها ، وهي عملية تمكن المدقق من إبداء رأي في محايد حول مدى دلالة القوائم المالية للمركز المالي الحقيقي لها ومدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها"<sup>2</sup>.

**التعريف الثالث:** يعرف على أنه " فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني"<sup>3</sup>.

**التعريف الرابع:** يعرف على أنه " يعرف على أنه اختبار تقني صارم وبناء من طرف مهني مؤهل ومستقل يمكنه من إعطاء رأي في محايد ومعلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام المعايير في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف"<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> عبد الفتاح الصحن ومحمد سمير الصبان وشريفة علي حسن، أسس المراجعة، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2004، ص 13.

<sup>2</sup> محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 01.

<sup>3</sup> هادي التميمي، مرجع سابقين ص 20.

<sup>4</sup> Lionel Collins, Gérard Vallin, Audit et contrôle Interne:21.



**التعريف الخامس:** تعريف Bethoux, Kremper et Poisson يعرفون التدقيق على أنه: "فحص للمعلومات من طرف شخص خارجي شريطة أن لا يكون هو الذي حضرها أو استعمالها بهدف زيادة منفعة المعلومات للمستعمل"<sup>1</sup>.

من خلال هذه التعاريف يمكن تعريف التدقيق على أنه " فحص انتقادي مخطط يقوم به شخص محترف ومستقل للتأكد من صحة ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وكذا النظام المحاسبي يدلي من خلاله المدقق برأي فني محايد وموضوعي مدعم بأدلة وقرائن إثبات في تقريره "

كما نلاحظ من التعاريف السابقة أنها ركزت على ثلاث نقاط أساسية و هي<sup>2</sup>:

**الفحص:** يقصد به فحص البيانات والسجلات للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها، تحليلها تبويبها، أي فحص القياس الكمي أوالنقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

**التحقيق:** ويعني إمكانية الحكم على مصداقية القوائم المالية المقدمة كتعبير سليم وصحيح لنتائج الأعمال ومن هنا نستطيع القول أن الفحص والتدقيق وظيفتان مترابطتان ومتكاملتان وبهما يمكن للمدقق إبداء رأي فني محايد فيما إذا كانت عملية القياس للأحداث الاقتصادية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة وسليمة للنتيجة والمركز المالي الحقيقي للمؤسسة.

**التقرير:** ويقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية، سواء كانت داخل المؤسسة أوخارجها وهو المرحلة الأخيرة من التدقيق وثمرته.

## 2/أهمية التدقيق

يلعب التدقيق أهمية كبيرة في الأوساط المالية والأوساط الحكومية وفي الاقتصاد والمعلومات المالية التي تعتمد عليها وتثق بها ضرورة لأي مجتمع والمستثمر يتخذ قرارات الشراء والبيع لاستثماراته وكذا البنوك تتخذ قرارات إعطاء القروض والسلطات الضريبية تقوم باحتساب الدخل الخاضع لضريبة

<sup>1</sup> Bethoux R, Kremper.F et Poisson.M :L' audit dant le secteur public. Clet ; Paris, 1986, P :21.

<sup>2</sup> مسعود صديقي، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، العدد الأول، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2000، ص 65.

الدخل، ومبلغ الضريبة ودخول وخروج شريك في شركات التضامن ومعرفة مبلغ التركات وضريبة الإرث في حالة الوفاة، وكل هذه الأمور وغيرها تعتمد على معلومات جهزت أو حضرت من قبل الآخرين، هذه الجهات ربما تتضارب مصالحها مع مصالح الجهات المستفيدة من هذه المعلومات، ولهذا نشأت الحاجة إلى خدمة المدقق المستقل والمحاييد وهذا الشخص المستقل والمحاييد سيقوم بإعلام الأطراف الأخرى إن كانت هذه البيانات والمعلومات المالية تمثل باعتدال أو بوضوح ومن جميع جوانبها المادية المركز المالي<sup>1</sup>.

وتعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية تهدف إلى خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها، وهذه الوسيلة لا تكون فعالة إلا إذا كان من يقوم بها هو شخص خارجي مستقل عن المؤسسة وأهم هذه الطوائف المؤسسة والمساهمين والموردين إدارة الضرائب ونقابة العمال وتسيير الموارد المتاحة<sup>2</sup>.

**2-1 أهمية التدقيق بالنسبة لإدارة المؤسسة:** إن إدارة المؤسسة عند قيامها بالتخطيط تعتمد بدرجة كبيرة على معلومات صحيحة ودقيقة، وهذا لتحقيق أهداف المؤسسة المسطرة، ولا يمكن الوثوق في هذه المعلومات بصفة مطلقة إلا إذا كانت معتمدة ومصادق عليها من طرف شخص محايد وذلك بإعطاء رأي في محايد حول صدق البيانات والقوائم المالية التي تساعد على اتخاذ القرارات المالية بكل دقة وموضوعية<sup>3</sup>.

**2-2 أهمية التدقيق بالنسبة للملاك والمساهمين:** إن ظهور شركات المساهمة ذات الامتداد الإقليمي وانفصال عن الملكية عن الإدارة عزز من أهمية التدقيق، فكان لا بد من طرف يضمن التسيير الأمثل لأموال المساهمين ومنع حدوث الاختلاسات والتلاعبات، كما أن تقرير مدقق الحسابات يساهم في جلب مستثمرين جدد يضمن لهم أكبر عائد ممكن<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> هادي التميمي، مرجع سابق، ص 22.

<sup>2</sup> أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 39.

<sup>3</sup> خالد راغب الخطيب وخليل حمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر، عمان، الأردن، 1998، ص 11.

<sup>4</sup> محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010-2011، ص 10.

2-3 أهمية التدقيق بالنسبة للموردين: تسمح لهم المراجعة بالإطلاع على الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة مما يحدد درجة التعامل معها، فإذا اتضح للمورد أن الوضعية المالية جيدة بالنسبة للمؤسسة وأنها قادرة على الوفاء بالتزاماتها في آجال استحقاقها فإن المورد سيوسع نطاق التعامل معها وتكون درجة الثقة كبيرة، أما إذا كان العكس فإن المورد سيكون أكثر حذراً في تعامله مع المؤسسة<sup>1</sup>.

2-4 أهمية التدقيق بالنسبة للزبائن: اهتمام هذه الشريحة بالمعلومات ينحصر بمعرفة استمرارية الوحدة الاقتصادية، وخاصة عند ارتباطهم معها بمعاملات طويلة الأجل، وإذا كانوا معتمدين عليها كمورد رئيسي وأساسي للبضاعة أو المواد الأولية<sup>2</sup>.

2-5 أهمية التدقيق بالنسبة للعمال ونقابات العمال: يعطي التدقيق الصورة الحقيقية عن الوضعية المالية للمؤسسة مما يساعد نقابات العمال على المطالبة بحقوق العمال، ففي حالة تمتع المؤسسة بمركز مالي جيد وبالمقابل الأجور منخفضة فهذا يدفع بنقابات العمال للتفاوض مع إدارة المؤسسة على أساس صحيح للرفع من قيمة الأجور<sup>3</sup>.

2-6 أهمية التدقيق بالنسبة للبنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى: بغرض توسيع نشاطاتها أو لمواجهة عسر مالي، تلجأ المؤسسات إلى الاقتراض من المؤسسات المالية، غير أن هذه الأخيرة عليها معرفة درجة الخطر وقدرة المؤسسة على السداد مستقبلاً، وتعود في ذلك إلى تقرير مدقق الحسابات الذي يؤكد صدق القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي<sup>4</sup>.

2-7 أهمية التدقيق بالنسبة لإدارة الضرائب: فهي تعتمد عليها في تحديد الوعاء الضريبي واحتساب الضريبة التي تحصل عليها من إدارة المؤسسة، فإذا كانت هذه المعلومات صحيحة والنتائج مبنية بشكل سليم وتعكس الحقيقة فإن قيمة الضرائب تكون حقيقية والعكس صحيح، فإذا كانت إدارة المؤسسة تعمل على إخفاء الحقيقة عن إدارة الضرائب قصد التهرب أو التقليل من مبلغ الضريبة، فإن إدارة الضرائب لا يمكنها التعرف على ذلك إلا إذا قام شخص موثوق فيه ومستقل عن المؤسسة

<sup>1</sup> رضا خلاصي، المراجعة الجبائية، تقديمها منهجيتها مع دراسة حالة تطبيقية لمؤسسة تنشط في قطاع البناء، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001، ص 12.

<sup>2</sup> عبد الصمد نجم الجعفري وإياد رشيد القرشي، دراسة حول دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد، العراق، 2006، ص 14.

<sup>3</sup> خالد راغب الخطيب وخليل حمود الرفاعي، مرجع سابق، ص 11.

<sup>4</sup> محمد أمين مازون، مرجع سابق، ص 10.

بفحص عمليات المؤسسة ونتائجها مما يعطي لإدارة الضرائب صورة واضحة عن المركز المالي ونتائج المؤسسة، مما يساعدها في تحديد مبلغ الضريبة الحقيقي<sup>1</sup>.

2-8 أهمية التدقيق بالنسبة للدولة والهيئات الحكومية: تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض، منها مراقبة النشاط الاقتصادي، أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب، وهذه جميعا تعتمد على بيانات واقعية وسليمة وقد بينت لجنة الإتحاد الدولي للمحاسبين عند إصدار المعايير عام 2002 أن أهمية التدقيق (المصلحة العامة) تكون في<sup>2</sup>:

- يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة؛

- يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي؛

- استغلال موارد المؤسسات بكفاءة وفعالية.

مما سبق يدلنا على مدى أهمية التدقيق باعتباره الركيزة والأداة الأساسية في التدقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية، بحيث أنها تتلاءم مع خاصيات وحاجيات طالبي خدماتها<sup>3</sup>.

### 3/ أهداف التدقيق

كما أسلفنا الذكر فإن التدقيق قد تطور عبر العصور، وهذا التطور انعكس على أهدافه، ويمكننا أن توضيح ذلك التطور في أهداف التدقيق، بالإضافة إلى مدى الفحص وأهمية الرقابة الداخلية من خلال الجدول التالي:

<sup>1</sup> أحمد خليل، المراجعة والرقابة المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1968، ص 05.

<sup>2</sup> خالد راغب الخطيب وخليل حمود الرفاعي، مرجع سابق، ص 12.

<sup>3</sup> Hayward.S, Audit guide, butter, 2end édition, London,1991, P :16.

## الجدول (1-I) أهمية وأهداف التدقيق

الفترة	الهدف من عملية المراجعة	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل عام 1500م	اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1850-1500	اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1905-1850	- اكتشاف التلاعب والاختلاس؛ - اكتشاف الخطاء الكتابية	بعض الاختبارات ولكن الأساس هو المراجعة التفصيلية.	عدم الاعتراف بها
1933-1905	- تحديد مدى سلامة و صحة تقرير المركز المالي؛ - اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل و مراجعة اختبارية	اعتراف سطحي
1940-1933	تحديد مدى سلامة و صحة تقرير المركز المالي؛ - اكتشاف التلاعب والاختلاس	مراجعة اختبارية	بدأ الاهتمام بها
1960-1940	تحديد مدى سلامة و صحة تقرير المركز المالي؛	مراجعة اختبارية	اهتمام و تركيز قوي

المصدر : عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، مرجع سابق، ص 12.

من الملاحظ أن الفترة التي صاحبها تطورات على مستوى الهدف من التدقيق هي الفترة التي أعقبت الثورة الصناعية، والتي كانت بمثابة نقطة التحول التي انبسط عنها ظهور شركات كبرى تغير نشاطها عن سابقاتها من ذلك النشاط البسيط إلى شركات ذات نشاطات متنوعة ووسائل مختلفة وملكية منفصلة عن الإدارة.

إضافة إلى ما سبق فقد استمرت أهداف التدقيق في التطور استجابة لتلبية احتياجات المجتمع من المعلومات الموثوقة والصادقة لاتخاذ القرارات المناسبة.

وإجمالاً لكل تلك التطورات، فإنه يمكننا تقسيم أهداف التدقيق إلى أهداف تقليدية وأهداف حديثة وأخرى عملية.

3-1 الأهداف التقليدية: وتتمثل في الآتي<sup>1</sup>:

- التأكد من صحة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها؛
- إبداء رأي فني استنادا إلى أدلة وبراهين عن عدالة القوائم المالية؛
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات المحاسبية من أخطاء وغش؛
- التقليل من فرص ارتكاب الأخطاء من خلال التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة؛
- مساعدة الإدارة على وضع السياسات واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة؛
- مساعدة الدوائر المالية على وضع السياسات واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة؛
- مساعدة الدوائر المالية في تحديد الوعاء الضريبي؛
- مساعدة الجهات الحكومية الأخرى في تخطيط الاقتصاد الوطني.

3-2 الأهداف الحديثة: وتتمثل في الآتي<sup>2</sup>:

- مراقبة الخطط وسياسات و متابعة درجة التنفيذ وأسباب الانحرافات؛
- تقييم الأداء ونتائج الأعمال المحققة من قبل المؤسسات؛
- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة؛
- المصادقة على الوثائق المالية والتقارير المودعة من طرف الإدارة؛ لإعطائها مصداقية أكبر حتى تساعد مستخدميها في اتخاذ القرارات؛
- مساعدة الإدارات المالية للمؤسسات في تحديد الوعاء الضريبي، ومن ثم مبلغ الضريبة الواجب دفعها؛
- المشاركة في تخطيط الاقتصاد الوطني بمساعدة الجهات الحكومية.

<sup>1</sup> القاضي حسين ودحدوح حسين، مرجع سابق، ص 15.

<sup>2</sup> شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سونطراك، الدورة مبيعات مقبوضات، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004 ص 24.

## 3-3 الأهداف العملية (الميدانية): وتتمثل في :

\* **العرض والإفصاح:** يهدف المدقق من خلال هذا البند إلى التأكد من أن المؤسسة تقيدت بما تنص عليه المعايير والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً والطرق والسياسات المحاسبية المتبناة من قبلها، فضلاً عن قياس درجة الثبات في تطبيق هذه الطرق من فترة إلى أخرى، مما يجبر المدقق على التقرير حول هذه المشاهد المرتبطة بالواقع الفعلي للمؤسسة والمؤثرة على درجة مصداقية عناصر القوائم المالية المفحوصة والمعلن عنها<sup>1</sup>.

\* **الشمولية أو الاكتمال:** إنه من الضروري على النظام المحاسبي للمؤسسة أن يقوم بتوليد معلومات محاسبية تمتاز بالشمول والتعبير عن كل الأحداث النقدية التي جرت بالمؤسسة، كما يجب على المدقق أن يتحقق ويتأكد من صحة البيانات المحاسبية والوثائق المالية المسجلة بالدفاتر والسجلات، كما يقوم بمعالجة هذه البيانات معالجة تسمح له بإعطاء رأي فني محايد عن مصداقية المعلومات المتدفقة من النظام المحاسبي للمؤسسة ومدى تعبيرها عن الوضعية المالية.

\* **الملكية والمديونية:** هنا يجب على المدقق أن يتأكد عن طريق الوثائق القانونية من ملكية المؤسسة لكل الأصول الواردة في الميزانية، وأن الديون مستحقة فعلاً لأطراف أخرى، وقد تكون هذه الأخيرة عن طريق المصادقات مثلاً<sup>2</sup>.

\* **الوجود والتحقق:** يسعى مدقق الحسابات في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية الموجودة فعلاً، حيث أن المعلومات الناتجة من نظام المعلومات المحاسبية تقرر مثلاً بالنسبة إلى المخزون السلعي مبلغ معين عند تاريخ معين وكمية معينة، فيسعى المدقق إلى التحقق من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي أو المادي للمخزونات.

\* **التقييم والتخصيص:** يهدف الدقيق من خلال هذا العنصر إلى استعمال الطرق المحاسبية المعروفة عند تقييم الأحداث المحاسبية كحساب الاهتلاكات وإطفاء المصاريف الإعدادية وكذا

<sup>1</sup> مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، 2004، ص 26.

<sup>2</sup> محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص 15.

تقييم المخزونات ومن ثم تخصيصها في الحسابات الخاصة بها تطبيقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

إن هذا التقسيم والتخصيص للأحداث المحاسبية يؤدي إلى الحصول على الصورة الحقيقية للحالة المالية للمؤسسة وذلك بالتطبيق الحسن للمبادئ المحاسبية<sup>1</sup>.

\***التسجيل المحاسبي**: يتمثل هذا الهدف في التحقق من أن المبالغ الممثلة للأصل المعين تم تسجيلها بصورة صحيحة في السجلات والقوائم المالية، إذ يتأكد هنا المدقق من المبالغ المسجلة في اليومية والأرصدة في دفتر الأستاذ، كما أن هذا الهدف له علاقة بالتأكد من الوجود الكمي و المادي.

وتتضمن الإجراءات التي يقوم بها المدقق للتحقق من الدقة المحاسبية ما يلي<sup>2</sup>:

- إجراء الجرد الفعلي والحصر المادي لمختلف موجودات المؤسسة؛
- استلام المصادقات من العملاء ومطابقتها مع السجلات والمستندات التي تؤدي إليها؛
- يقوم المدقق بالتحقق من العمليات الحسابية ويتأكد من دقتها؛
- التحقق من صحة الحسابات الخاصة بأقساط اهتلاك الاستثمارات حتى يضمن المدقق التوزيع السليم لتكلفة الاستثمار على مدى حياة هذا الأخير.

\* **إبداء رأي فني**: يسعى المدقق من خلال عملية التدقيق إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها ، ولذلك ينبغي على هذا الأخير وفي إطار ما يمليه التدقيق القيام بالفحص والتحقق من العناصر التالية<sup>3</sup>:

- التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة؛
- التأكد من التسجيل السليم للعمليات؛
- التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء والنواتج التي تخص السنوات السابقة،

<sup>1</sup> عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة لاقتصادية، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية بسكرة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2006-2007، ص 10.

<sup>2</sup> شعباني لطفي، مرجع سابق، ص 27.

<sup>3</sup> محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص 19.



- محاولة كشف جميع أنواع الغش والتلاعبات والأخطاء؛

- تقييم الأهداف والخطط؛

- تقييم الهيكل التنظيمي.

### المطلب الثالث: أنواع التدقيق

تتعدد أنواع التدقيق فهي تلتقي في الأهداف، لكن الاختلاف يكمن في الزاوية التي ينظر عليها من خلالها وعليه يمكن توضيح تلك التصنيفات من خلال الآتي:

#### أولاً: من حيث القائم بعملية التدقيق

ينقسم التدقيق وفقاً للقائم بعملية التدقيق إلى نوعين أساسيين هما:

1-1 **التدقيق الخارجي:** هو ذلك النوع من التدقيق الممارس من قبل شخص مستقل عن المؤسسة الاقتصادية ومؤهل علمياً وعملياً لتدقيق حساباتها من غير الموظفين أو المساهمين فيها، حيث يتمتع المدقق باستقلالية تامة، وفي أغلب الأحيان يعين من خارج المؤسسة الاقتصادية (من قبل المساهمين أو الدولة).

أما فيما يخص تأهيل المدقق الخارجي فإما أن يكون تماشياً مع المعايير الدولية أو مع معايير البلد الذي يعمل فيه، وعادة يقوم المدقق الخارجي بتدقيق نظم الرقابة الداخلية والقيود والسجلات المحاسبية تدقيق انتقادي قبل إبداء رأيه في صحة المركز المالي<sup>1</sup>.

وينقسم التدقيق الخارجي في الجزائر إلى الأقسام الثلاثة التالية<sup>2</sup>:

- **التدقيق القانوني:** أي الذي يفرضه القانون، ويتمثل في أعمال الرقابة السنوية الإلزامية الذي يقوم به محافظ الحسابات.

- **التدقيق التعاقدية (الاختياري):** وهو الذي يقوم به محترف بطلب من أحد الأطراف (داخلية أو خارجية) المتعاملة مع المؤسسة، والذي يمكن تجديده سنوياً.

<sup>1</sup> ينظر هشام السعافين، التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي وتدقيق السلطات الرقابية الحكومية، مجلة المدقق، العدد (63-64) آب 2005 ص 07.

<sup>2</sup> محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 47.

- الخبرة القضائية: وهو الذي يقوم به محترف خارجي بطلب من المؤسسة.

والجدول التالي يبين الفروق الموجودة بين الأنواع الثلاثة:

الجدول (I-2) الفروق الموجودة بين أنواع التدقيق

المميزات	التدقيق القانوني	التدقيق التعاقدية	الخبرة القضائية
طبيعة المهمة	مؤسسية ذات طابع قانوني	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات والصورة الفوتوغرافية المصادقة، تدقيق معلومات مجلس الإدارة	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات.	إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية، تقديم مؤشرات بالأرقام.
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية.	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها.
الاستقلالية	تامة اتجاه مجلس الإدارة و المساهمين	تامة من حيث المبدأ.	تامة اتجاه الأطراف.
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما	يحترم مبدئياً لكن له تقديم إرشادات في التسيير.	ينبغي احترامه.
إرسال التقارير إلى:	مجلس الإدارة، الجمعية العامة، (عامة، غير عادية).	المديرية العامة، مجلس الإدارة.	القاضي المكلف بالقضية.
شروط ممارسة المهنة.	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات.	التسجيل مبدئياً في الجمعية الوطنية.	الحاسبة لدى المجلس القضائي.
إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير المشروعة	نعم.	لا	غير مهم.
الالتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل أو النتائج حسب نوعية المهمة.	بحسب النتائج مبدئياً.
المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية
التسريح	مهمة تأسيسية، عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة.	محددة في العقد	من طرف القاضي المشرف على الخبرات.
الأتعاب	قانون رسمي	محددة في العقد.	اقتراح من الخبير، يحدد من طرف القاضي

طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات و المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية.	تقييم الإجراءات و المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات.	طريقة تتماشى مع حاجة الخبرة القضائية المطلوبة.
---------------------	--	--	---

المصدر: محمد بوتين، مرجع سابق، ص 28.

1-2 التدقيق الداخلي: لقد كان ظهور التدقيق الداخلي لاحقاً للخارجي، ومن ثم فهو يعتبر حديثاً إذا ما قورن بالتدقيق الخارجي، ونشأ التدقيق الداخلي بناء على احتياجات الإدارة لإحكام عملية الرقابة على المستويات التنفيذية، فالتدقيق الداخلي أداة مستقلة تعمل من داخل المؤسسة للحكم والتقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة، عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات التشغيلية الأخرى<sup>1</sup>.

أما عن الأهداف الأساسية التي يسهر عليها التدقيق الداخلي فتتمثل في<sup>2</sup>:

- التأكد من السير الحسن لإجراءات الرقابة الداخلية؛

- التحقق من صحة المعلومات والبيانات المستخدمة في المؤسسة؛

- انسجام العمليات واحترامها للقوانين؛

- فعالية نظام الرقابة الداخلية.

ويمكن التمييز بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي من خلال الجدول الآتي:

<sup>1</sup> هيثم السعافين، مرجع سابق، ص 07.

<sup>2</sup> بلخيزر سميرة، المراجعة في قطاع البنوك، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص 15.

## الجدول (I-3) الفرق بين التدقيق الداخلي والخارجي

التدقيق الخارجي	التدقيق الداخلي	البيان
<p>- خدمة المساهمين والملاك عن طريق إبداء الرأي في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتائج الأعمال والمركز المالي؛</p> <p>- اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به التقارير والقوائم المالية النهائية؛</p> <p>- المصدقة على صحة ومصداقية المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية الختامية للمؤسسة.</p>	<p>- خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن نظام المعلومات المحاسبي فعال، ويقدم معلومات سليمة ودقيقة للإدارة، وسلامة نظام الرقابة الداخلية، وبالتالي اكتشاف الأخطاء والانحرافات عن السياسات الموضوعية والعمل على الحد منها؛</p> <p>- تقييم أنشطة المؤسسة وتقديم الحلول المناسبة.</p>	الأهداف الرئيسية
شخص مهني مستقل من خارج المشروع يعين من طرف المساهمين.	شخص موظف داخل الهيكل التنظيمي للمشروع يعين من طرف الإدارة.	نوعية من يقوم بالتدقيق
يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم في إبداء الرأي.	يتمتع باستقلال جزئي عن بعض الإدارات لكنه يدعم رغبات وحاجيات الإدارات الأخرى.	درجة الاستقلال
مسؤول أمام الملاك والمساهمين ويقدم تقريره عن نتائج الفحص الذي يبين فيه رأيه عن القوائم المالية.	مسؤول أمام الإدارة ومستويات الإدارة العليا التي تستلم منه تقرير بنتائج الفحص والدراسة.	المسؤولية
يحدد بمقتضى أمر التعيين والعرف السائد، معايير التدقيق المتعارف عليها ونصوص القوانين المنظمة لها.	تحدد الإدارة نطاق عمل المدقق الداخلي حسب المسؤوليات التي تقدم عليه.	نطاق العمل
غالباً ما يتم الفحص مرة واحدة في نهاية السنة المالية أو على فترات متقطعة أحياناً.	يتم الفحص على مدار السنة بصفة مستمرة.	توقيت الأداء

المصدر: محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص 43.

وتوجد هناك عدة نقاط يشترك فيها التدقيق الداخلي والخارجي ولعل أهمها:

1-دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية: فكلاهما يسعى إلى التأكد من وجود نظام فعال للرقابة الداخلية في المؤسسة من خلال تحديد نقاط القوة والضعف والتأكد من أن النظام المحاسبي فعال<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> زين يونس وعوادي مصطفى، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات، مطبعة صخري، الجزائر، 2009، ص 50.

2-التقنيات المستعملة: يشترك كل من المدقق الداخلي والخارجي في التقنيات المستعملة في عملية التدقيق ونذكر منها على سبيل المثال: مخطط السير، الجرد المادي، الفحص المستندي.

3-التعاون بين المدقق الداخلي والخارجي: من أجل منع الازدواجية يشترك المراجعان الداخلي والخارجي في أعمال التدقيق استناداً إلى خبرة المدقق الداخلي واستقلالية المدقق الخارجي<sup>1</sup>.

ويعتبر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي الغاية الأساسية الممكنة من تحقيق الكفاءة الإدارية عن طريق الضخ المتوازي للمعلومات ذات المصدقية للإدارة بغية اتخاذ القرارات في الوقت والمكان المناسبين، وتحقيق مستويات أعلى من الرشادة في القرارات المتخذة من قبل مستعملي المعلومات المصادق عليها من قبل المدقق فوجود نوعيين من المدققين وتعاون كامل بين المدققين الداخليين والخارجيين أمر ضروري لا بد من تحقيقه إلا أنه يجب الاحتفاظ دائماً باستقلال كل منهما<sup>2</sup>.

كما يعتبر التكامل على أنه نطاق عمل كل من المدقق الداخلي والخارجي المتمثل في الفحص المحاسبي للسجلات المالية للتأكد من خلوها من الأخطاء والغش وما يرتبط بها من الفحص لأنظمة الرقابة الداخلية فإن مهمة كل منهما مكتملة للآخر<sup>3</sup>.

### ثانياً: من حيث الإلزام

ينقسم التدقيق من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين تدقيق إلزامي وتدقيق اختياري.

2-1 التدقيق الإلزامي: يحتم القانون القيام به، حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها، ويتربط عن عدم القيام به وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG مجني وحازم حسن وشركاؤهم - محاسبون قانونيون - وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية، مذكرة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2009-2010، ص 94.

<sup>2</sup> شوقي عطا الله، المراجعة كأداة لمراقبة الخطة في المشروعات، مجلة الحاسبة والإدارة والتأمين، العدد الثامن، مصر، 1967، ص 118.

<sup>3</sup> أحمد خليل، المراجعة والرقابة المحاسبية، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 1968، ص 03.

<sup>4</sup> محمد سمير الصبان ومحمد الفيومي، المراجعة بين النظر والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1990، ص 46.

2-2 **التدقيق الاختياري:** وهو التدقيق الذي يتم دون إلزام معين بقانون أو بلائحة معينة، ففي المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص قد يتم الاستعانة بخدمات المدقق الخارجي في تدقيق حساباتها واعتماد قوائمها المالية الختامية، نتيجة للفائدة التي تتحقق من وجود مدقق خارجي من حيث اطمئنان الشركاء على نتائج الأعمال والمركز المالي، والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالات الانفصال أو انضمام شريك جديد.

وفي حالة المؤسسات الفردية نلاحظ أن وجود مدقق خارجي يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر، وتلك التي تقدم إلى الجهات الخارجية وخاصة مصلحة الضرائب<sup>1</sup>.

### ثالثاً: التدقيق من زاوية نطاق التدقيق

حسب هذه الزاوية نميز بين التدقيق الكامل والجزئي.

3-1 **التدقيق الكامل:** في هذا النوع من التدقيق للمدقق عمل غير محدد، إذ يقوم بفحص البيانات والسجلات المتعلقة بجميع العمليات التي تتم على مستوى المؤسسة خلال هذه الفترة المحاسبية.

ويتعين على المدقق في هذا النوع من التدقيق تقديم في نهاية الأمر الرأي الفني المحايد على مدى عدالة وصحة القوائم المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختباره حيث أن مسؤولياته تغطي جميع المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص، ويتعين على المدقق في هذه الحالة استخدام أسلوب العينات عند إجراء الاختبارات<sup>2</sup>.

3-2 **التدقيق الجزئي:** وهو النوع من التدقيق الذي يتضمن وضع بعض القيود على نطاق التدقيق بحيث يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات دون غيرها، وتحدد الجهة التي تعين المدقق تلك العمليات على سبيل الحصر، وفي هذه الحالة تقتصر مسؤولية المدقق في مجال أو نطاق التدقيق المحدد له دون غيره، ولذلك يتعين في مثل هذه الحالات وجود اتفاق كتابي يبين حدود ونطاق التدقيق والهدف

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا، أصول المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 42.

<sup>2</sup> كمال الدين الدهراوي ومحمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 188.

الرماد تحقيقه، ويتعين على المدقق من ناحية أخرى أن يبرز في تقريره تفاصيل ما قام به من عمل لتحديد مسؤوليته بوضوح لمستخدمي ذلك التقرير وما يرتبط به من قوائم ومعلومات<sup>1</sup>.

#### رابعاً: من حيث مدى الفحص:

ينقسم التدقيق حسب حجم الاختبارات إلى نوعين هما:

**1-4 التدقيق الشامل (التفصيلي):** ويقصد به أن تشمل عملية التدقيق كافة القيود والدفاتر والمستندات والأعمال التي تمت خلال السنة المالية، ويتطلب هذا النوع من التدقيق جهداً ووقت كبيرين كونه يكلف نفقات باهضة، فهو يتعارض مع عاملي الوقت والتكلفة والتي يحرص المدقق على مراعاتهما باستمرار، وبالتالي فإن استخدامه يقتصر على المؤسسات ذات الحجم الصغير<sup>2</sup>.

**2-4 التدقيق الاختباري:** ظهر هذا النوع من التدقيق مع ظهور الشركات الكبرى، ويرتكز على أساس فحص عينة ينتقيها المدقق من مجموع الدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات الخاصة بالمؤسسة 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<sup>3</sup>.

#### خامساً: من حيث توقيت عملية التدقيق

نميز بين نوعين من التدقيق هما التدقيق النهائي والتدقيق المستمر:

**1-5 التدقيق النهائي:** في هذا النوع من التدقيق يقوم المدقق بعملية التدقيق بعد انتهاء الفترة المالية وانتهاء المحاسب من عمله وإقفاله للحسابات الختامية، وهو يصلح في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أين يقتصر عمل المدقق على فحص ومراجعة الميزانية، كما يطلق على هذا النوع من التدقيق "تدقيق الميزانية"<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 40.

<sup>2</sup> عبيد سعد شريم ولطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، طبعة منقحة، مركز الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، اليمن، 2007، ص 34.

<sup>3</sup> محمد أمين مازون، مرجع سابق، ص 12.

<sup>4</sup> أبو رقة توفيق مصطفى والمصري عبد الهادي إسحاق، تدقيق ومراجعة الحسابات، دار الكندي، الأردن، الطبعة الأولى، 1991، ص 11.

5-2 التدقيق المستمر: تتم من خلاله عمليات الفحص وإجراء الاختبارات خلال السنة المالية ككل وفقاً لبرنامج زمني محدد مسبقاً سواء كانت بطريقة منتظمة، كأن تتم بصفة أسبوعية أو شهرية أو بطريقة غير منتظمة وهذا النوع من التدقيق يتبعه المدقق بصفة خاصة في حالة<sup>1</sup>:

\* كبر حجم المؤسسة وكذا كبر و تعدد عملياتها؛

\* عدم التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى كفاءته؛

\* تتوافر عدد كبير من مساعدي المدقق، مما يمكنهم من التردد على المؤسسة بصفة مستمرة.

#### سادساً: من حيث الجوانب المتعلقة بمهام التدقيق

نميز بين ثلاث أنواع من التدقيق: تدقيق القوائم المالية وتدقيق العمليات (التدقيق التشغيلي) وتدقيق الالتزام والجدول التالي ملخص لهذه الأنواع:

#### الجدول (4-I) أنواع التدقيق من حيث الجوانب المتعلقة بمهام التدقيق

نوع التدقيق	طبيعة التدقيق	المعايير الموضوعية	طبيعة تقارير المدقق
القوائم المالية	بيانات القوائم المالية.	مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً.	رأي عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية.
الالتزام	البيانات التي تتعلق بالقواعد والقوانين والسياسات.	السياسات الإدارية، القوانين، القواعد التنظيمية، وأية متطلبات أخرى.	ملخص لعملية التدقيق وتحديد درجة ومدى الإلزام.
التشغيلي	بيانات التشغيل والأداء	الأهداف الموضوعية من قبل الإدارة أو الجهة المسؤولة	تدقيق الكفاية والفعالية وإعطاء التوصيات.

المصدر: إبراهيم طه عبد الوهاب، المراجعة النظرية والممارسة المهنية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر الطبعة الأولى 2004، ص 17.

#### ثامناً: التدقيق حسب الهدف

وهنا نجد أن مادة التدقيق تختلف من نوع لآخر ولا نجد لها متداخلة فيما بينها ونجد:

<sup>1</sup> كمال الدين الدهراوي ومحمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 194.



أ- **التدقيق المالي:** هذا النوع من التدقيق يركز على رقابة صراحة وصحة الإجراءات المحاسبية وكذلك التسجيلات المحاسبية والقوائم المالية الناتجة عنها، وهو مفهوم واسع خاصة عندما يتعلق الأمر بالتدقيق الداخلي والخارجي حيث كل له هدفه.

ب- **التدقيق العملي:** ظهر هذا النوع بعد التدقيق المالي والمحاسبي وهو يعنى بتدقيق جميع الوظائف التشغيلية، ويسمى كذلك بالتدقيق التشغيلي، ويهدف إلى مراجعة أداء المؤسسة من أجل الوصول إلى التحقيق الفعلي للأهداف الموضوعية، ويتضمن التقرير عنه مدى الكفاءة والفعالية.

ج- **التدقيق الاستراتيجي:** ويدرس الاستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة والتغيرات التي يجب إدخالها فيها قصد مواجهة المحيط المعقد و الغامض، ويدعى كذلك بتدقيق المديرية حيث يسلط الضوء على مدى تجانس السياسات والاستراتيجيات المعتمدة من طرف مجلس الإدارة مع المحيط الذي تعيش فيه المؤسسة<sup>1</sup>.

د- **تدقيق الجودة:** ويهتم بفحص نتائج المؤسسة بالاعتماد على معايير جودة معينة ليتم إبداء الرأي حول إذا ما كانت النتائج والنشاط تم إنجازها بصفة فعالة، أما مدقق الجودة فهو شخص مؤهل يعمل على مراجعة نظام الجودة في المؤسسة وهذا وفق معيار ISO 10011، ويعمل على مراجعة إدارة الجودة وضمان الجودة وهذا وفق معيار ISO 9000.

هـ- **تدقيق الإعلام الآلي:** هذا النوع من الفحص يهتم بالجانب التقني للعمليات التسييرية وبالأخص مراجعة الإعلام الآلي وحجم الاستفادة التي تستفيد منها المؤسسة، ومستوى استغلال برامج الخبرة وبرامج دعم القرار.

و- **التدقيق البيئي:** عرفته غرفة التجارة الدولية ICC: هو أداة إدارية داخلية تعمل على التقييم الدوري الموثق والمنظم لمدى كفاءة أداة نظام الإدارة البيئية ومدى اهتمام الإدارة بحماية البيئية من خلال رقابة الإدارة على الأنشطة البيئية ومدى تنفيذ البرامج والسياسات المرتبطة بالأنشطة البيئية والتي من خلالها يتم الوفاء بمتطلبات التشريعات والقوانين البيئية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> صديقي مسعود وأحمد نقار، المراجعة الداخلية، مطبعة مزوار للنشر، الجزائر، 2010، ص ص 49-55.

<sup>2</sup> زين يونس وعوادي مصطفى، مرجع سابق، ص ص 40-41.

ز- **التدقيق الإداري:** يعرف على أنه "الفحص الشامل للوحدة التشغيلية للمؤسسة ككل لتقييم أنظمتها المختلفة وراقبتها الإدارية وأدائها التشغيلي وفقاً لطريقة قياس محددة ضمن الأهداف الإدارية وذلك للتحقق من كفاءة واقتصادية العمليات التشغيلية"<sup>1</sup>، كما عرفه المعهد البريطاني للإدارة على أنه "فحص وتقييم منتظم وشامل وبناء الممارسات والطرق الإدارية يتم بواسطة شخص خارجي مستقل"<sup>2</sup>، يتضح من تعريفات السابقة أن التدقيق الإداري يهدف إلى قياس وتقييم كفاءة إدارة المؤسسة بما يضمن ترشيدها قراراتها المتعلقة بالتخطيط والرقابة. وكما أن اهتمام الباحثين ينصب على اعتبار أن التدقيق الإداري وسيلة لخدمة الإدارة لإرشادها حول الأخطاء والمشاكل قبل حدوثها<sup>3</sup> كما أنها تفيد في تقييم أداء العاملين والعمل على رفع مستوى أدائهم وتحاشي نقاط الضعف.

ح- **التدقيق الجبائي:** تعرفه الجمعية التقنية لتنسيق مكاتب المراجعة والاستشارة عرفت المراجعة الجبائية على أنها "نوع من مراجعة العمليات باقتراح المفهوم الآتي: تبرز المراجعة الجبائية للمؤسسة وكذا مجموع هيكلها وكيفية عملها"<sup>4</sup>.

ويعرف على أنه "إبداء رأي عن مجموعة من الهياكل الجبائية للوحدة (المؤسسة) وطريقة توظيفها وبالتالي نجد الجبائية بكل أنواعها موضوع التدقيق داخل المؤسسة"<sup>5</sup>.

وعرفه (علال حميني) "على أنه عملية تهدف إلى تحقيق العمليتين التاليتين: تشخيص محتوى

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، الجزء الرابع، الطبعة الأولى، 2009، ص 122.

<sup>2</sup> مزاولي أحلام، غولام عائشة، عزروق نصر الدين، التدقيق الإداري وفق المعايير الدولية، مذكرة ماجستير، جامعة أدرار، 201، ص 14.

<sup>3</sup> أحمد بن صالح بن هليل الحري، الرقابة الإدارية وعلاقتها بكفاءة الأداء، مذكرة ماجستير، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض، السعودية 2003 ص 21.

<sup>4</sup> علال مسعودة ولاحقي إيمان، أهمية المراجعة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي، دراسة حالة مفتشية الضرائب بالأخضرية مذكرة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة آكلي محند أولحاج، البويرة 2014/2015، ص 19.

<sup>5</sup> عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، دار الكتب للطباعة والنشر، العراق، 1988، ص 98.

الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي، والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة<sup>1</sup>.

**ط- التدقيق الاجتماعي:** أطلق على التدقيق الاجتماعي عدة تسميات، فهناك من أطلق عليه تدقيق الأفراد تدقيق تسيير الموارد البشرية والتدقيق الاجتماعي الذي يعد الأكثر استعمالاً، اختلاف تسميات يرجعه البعض إلى تعدد المصطلحات الخاصة بالوظيفة لكن البعض الآخر يرجعه إلى المفاهيم والخصائص التي تميز التدقيق الاجتماعي على باقي مجالات التدقيق<sup>2</sup>.

ويمكن أن نعرف التدقيق الاجتماعي على أنه تلك الوسيلة المنهجية الصارمة للتشخيص الاستراتيجي للوضع الاجتماعي للمنظمات التي يتبعها شخص مستقل للكشف على نقاط القوة ونقاط الضعف في شكل اختلالات وانحرافات بالمقارنة مع مرجعيات أساسية لتحسين فاعلية المؤسسات وقدرتها على التكيف مع التغيرات التي تحدث، بواسطة توصيات موضوعية مستمدة من معطيات حقيقية وصادقة.

### المبحث الثاني: فروض ومبادئ التدقيق

إن قيام التدقيق كعلم جعله يقوم على مجموعة من الفرضيات والأسس التي تمثل الركيزة التي ينبغي الرجوع إليها عند القيام بعملية التدقيق، كما أن توسع وتنوع مجالات التدقيق نجم عنه عدة أنواع من التدقيق ومن الأشخاص الذين يقومون به لذا سنقوم بالتطرق إلى فروض التدقيق ثم مبادئ التدقيق ثم معايير التدقيق.

### المطلب الأول: فروض التدقيق

الفروض عبارة عن معتقدات مسبقة، تبنى على أساسها الأفكار في إطار عملية التحليل حتى تكون ممنهجة ومبسطة، وفي إطار حل مشكلة التدقيق هي الأخرى يجب أن تتوفر على مجموعة من الافتراضات لإيجاد نظرية شاملة لها وهي كالتالي:

<sup>1</sup> بوعلام وهي، المراجعة الجبائية كإحدى أدوات التسيير الفعال في المؤسسة الاقتصادية، الملتقى الدولي الأول حول التسيير الفعال في المؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، يومي 03 و04 ماي 2005، ص 02.

<sup>2</sup> معراج هواري، قياس إدراك واتجاه مراجعي الحسابات نحو تطبيق مفهوم التطبيق الاجتماعي، دراسة لعينة من مراجعي الحسابات بالجزائر، مخبر السياحة الإقليم والمؤسسات، المركز الجامعي غرداية، ص 09.

أولاً: قابلية البيانات للفحص: يعني هذا إمكانية التأكد مما تحتويه القوائم المالية، فعملية التدقيق قائمة على هذه الفرضية، ذلك أنه يشترط لقيام المدقق بمهمته أن يتوفر على الحرية المطلقة في الاطلاع على البيانات المالية وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية، فهذه المعايير تتمثل في<sup>1</sup>:

الملائمة: وتعني ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.

القابلية للفحص: معنى ذلك أنه إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها، فإنهما لا بد أن يصلوا إلى المقاييس أو النتائج نفسها التي يجب التوصل إليها.

البعد عن التحيز: معنى ذلك أنه يجب تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية.

القابلية للقياس الكمي: هي خاصية يجب أن تتحلى بها المعلومات المحاسبية.

ثانياً: لا وجود للتعارض في المصالح بين المدقق والإدارة

من واضح أن هناك تبادل للمنفعة بين الإدارة ومدقق الحسابات، فالإدارة تستعمل المعلومات المالية التي قام بفحصها وأبدى رأيه حولها في اتخاذ مجموعة من القرارات، كما استوجب وجود نوع من التكامل والتعاون بين الإدارة والمدقق الخارجي بقدر الإمكان الشيء الذي يسرع ويساعد في القيام بعملية التدقيق.<sup>2</sup>

ووفقاً لهذا الفرض فإنه لا يعني استحالة وجود تعارض بين مدقق الحسابات وإدارة المؤسسة فقد يكون هناك أحيانا بعض التعارض وخاصة في الفترة القصيرة لعدة أسباب نذكر منها<sup>3</sup>:

أ- أن الإدارة تميل عادة إلى إظهار المؤسسة أو الشركة في صورة ناجحة، وأنها تحقق أرباحاً عالية حتى تزيد المكافأة التي يحصلون عليها أو لإعادة تعيينهم؛

<sup>1</sup> عبد الفتاح الصحن ومحمد سمير الصبان وشريفة علي حسن، مرجع سابق، ص 25.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 26.

<sup>3</sup> عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سابق، ص 15.

ب- نظراً لأن المدقق يقوم بفحص وتقييم التأكيدات والمزاعم التي تذكرها الإدارة فإن هذه الأخيرة قد تحاول تعديل بعض التأكيدات التي قد تمثل إخراجاً لهم.

ولذلك فإن على المدقق أن يحتفظ بنظرة الشك المهنية عند قيامه بتجميع الأدلة والبراهين المتعلقة بتأكيدات الإدارة.

ثالثاً: خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير مادية أو تواطؤية:

إن هذه الفرضية تساعد المدقق في تحديد مجال التدقيق وتعميم توسيع اختباره باقتضاره على الأخطاء المادية فقط، كما أنها لا تمكنه من اكتشاف الأخطاء غير المادية، ذلك لأن مسؤوليته محدودة بالأخطاء المادية فقط، لكن هذا لا يعني أن الأخطاء غير المادية والتي هي واضحة لا تقع تحت مسؤوليته خاصة إذا كانت عملية الفحص غير كافية، لذلك يجب التركيز على العناية المطلوبة من المدقق عند قيامه بمهمته<sup>1</sup>.

رابعاً: وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء

يقوم هذا الفرض على أساس وجود نظام سليم للرقابة الداخلية ويشمل ما يلي<sup>2</sup>:

أ- رقابة إدارية: وهدفها تحقيق أعلى كفاية إنتاجية وإدارية ممكنة، وضمان تنفيذ السياسات الإدارية وفقاً للخطة ووسائلها.

ب- رقابة محاسبية: وهدفها اختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ودرجة الاعتماد عليها.

ج- الضبط الداخلي: وهدفه حماية أصول المؤسسة من أي اختلاس أو ضياع أو سوء استعمال.

<sup>1</sup> شعباني لطفي، مرجع سابق، ص 29.

<sup>2</sup> أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص 22.

## خامساً: التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال

يقوم هذا الفرض على أساس أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تمثل معياراً يقاس عليه أو يحكم به على صدق وعدالة عرض القوائم المالية، وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة ونتائج الأعمال وبالتالي فإنه ما لم تستخدم مبادئ المحاسبة المتعارف عليها فإن القوائم المالية تعتبر غير صادقة وعادلة كما أنه سيكون من الصعب على المدققين أن يقوموا بمهمتهم و إبداء رأيهم في تلك القوائم<sup>1</sup>.

## سادساً: العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي ستكون كذلك في المستقبل

هذا الفرض مستمد من أحد فروض المحاسبة وهو فرض استمرار المشروع، وهذا يعني أنه إذا اتضح للمدقق أن الإدارة رشيدة وكذا وقوفه على سلامة نظام الرقابة الداخلية، فإنه يفترض استمرار الوضع كذلك في المستقبل وإذا اتضح للمدقق عكس ذلك أي ميول الإدارة إلى التلاعبات أو ملاحظته لضعف على مستوى نظام الرقابة الداخلية وجب عليه الحرص و أخذ ذلك بعين الاعتبار مستقبلاً<sup>2</sup>.

## سابعاً: مدقق الحسابات يزاول عمله كمدقق فقط عند إبدائه لرأيه في البيانات المالية

يقصد بهذا الفرض أنه رغم تعدد الخدمات التي يستطيع المدقق تأديتها لعميله، فإنه يحظر عليه تأدية مثل هذه الخدمات عندما يطلب منه إبداء رأيه الفني المحايد في المادة محل التدقيق، وأن يقتصر عمله على مهمة إبداء الرأي فقط دون غيرها، لأنه لن يكون المدقق موضوعياً إذا دقق قرارات إدارية سبق أن أدى بشأنها خدمة للإدارة، ويزيد هذا الفرض التأكيد على ضرورة استقلال المدقق حيث يمثل استقلاله سندا أساسياً لحيدة وفاعلية عملية التدقيق<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> وليام توماس و أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب أحمد حامد حجاج وكمال الدين الدهراوي، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2006، ص 54.

<sup>2</sup> عبد الفتاح الصحن ومحمد سمير الصبان وشريفة علي حسن، مرجع سابق، ص 30.

<sup>3</sup> نصر صالح محمد، نحو إطار نظري عام للمراجعة، أثره على معاييرها، منشورات أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، ليبيا، الطبعة الأولى، 2004 ص 179.

ثامناً: القوانين المهنية تفرض على المدقق التزامات مهنية عليه التزام بها

يتطرق هذا الفرض على مجموعة المسؤوليات التي على المدقق الالتزام بها اتجاه عملائه والتي يفرضها مركز مدقق الحسابات<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: مبادئ التدقيق

تعبر مبادئ التدقيق عن المبادئ التي يجب أن يتحلى بها شخص المدقق أثناء ممارسه لنشاط التدقيق بمراحله الثلاث (الفحص، التحقيق والتقرير) إلا أن مرحلتى الفحص والتحقيق تتسمان بنفس المبادئ، أما مرحلة التقرير فلها خصوصيتها، وفيما يلي المبادئ المتعلقة بكل مرحلة:

#### 1/ المبادئ المتعلقة بركن الفحص

تتمثل في الآتي:

- 1-1 مبدأ التكامل أو الإدراك الرقابي: ويعني المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وآثارها الفعلية والمحتملة على كيانها وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية على هذه الآثار من جهة أخرى.
- 2-1 مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري: ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المؤسسة، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير<sup>2</sup>.
- 3-1 مبدأ الموضوعية في الفحص: نشير إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصاً اتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبياً، وتلك التي يكون احتمال الخطأ فيها أكبر من غيرها.
- 4-1 مبدأ الكفاية الإنسانية: ويشير إلى وجود فحص مدى الكفاية الإنسانية في المؤسسة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لمدقق الحسابات عن

<sup>1</sup> محمد أمين مازون، مرجع سابق ص 18.

<sup>2</sup> أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص 22.

أحداث المؤسسة وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي لها وهو تعبير عن ما تحتويه المؤسسة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة<sup>1</sup>.

## 2/ المبادئ المتعلقة بعنصر التقرير

تنتهي عملية التدقيق بكتابة التقرير النهائي الذي يعبر عن ملخص كامل لما قام به المدقق، إلا أن كتابته تتطلب وجود عدة مبادئ والمتمثلة في<sup>2</sup> :

**1-2 مبدأ كفاية الاتصال:** يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أوتقارير مدقق الحسابات أدق لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

**2-2 مبدأ الإفصاح:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمؤسسة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف -إن وجدت- في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.

**3-2 مبدأ الإنصاف:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات التقرير، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء كانت داخلية أو خارجية.

**4-2 مبدأ السببية:** ويشير إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجهه المدقق وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية موضوعية.

ويجدر بالذكر أن هذا المبدأ عبارة عن نتائج أوتعميمات مشتقة من مفاهيم وبديهييات ومصادرات المجال وأن تكون متسقة مع هذه المقومات، كما أنها تكون قادرة على تفسير الإجراءات والطرق المحاسبية المتبعة فعلاً في التطبيق العملي، كما يجب أن تصاغ في شكل قضايا تفسيرية وهذه القضايا قد تكون غائية أو سببية.

<sup>1</sup> محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية، دراسة مقارنة - حالة الجزائر- مذكرة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي، المدية، 2007-2008، ص 20.

<sup>2</sup> محمد التهامي طواهر وصديقي مسعود، مرجع سابق، ص 45.



## المطلب الثالث: مفاهيم التدقيق

يقصد بالمفاهيم "التعميم العقلي والذهني أو الأفكار الأساسية أو أساس التفكير"<sup>1</sup>.

و عرفت أيضا بأنها "تصور أو إدراك ذهني مجرد عن ماهية أوجوه الشيء بحيث يمكن استخدامه أساساً لتحديد البنود أو العناصر التي تقع في نطاقه، وتلك التي تقع خارج نطاقه"<sup>2</sup>.

وتتمثل مفاهيم التدقيق في التعميمات العريضة المستنتجة من الفروض السابق إيضاها.

إن هذه المفاهيم مثل بدورها الأساس لتحديد المبادئ والإجراءات وفيما يلي أهم المفاهيم الأساسية التي يمكن تحديدها في مجال التدقيق:

## أولاً: السلوك الأخلاقي:

إن السلوك الأخلاقي هو عبارة عن التصرفات والتعبيرات الداخلية والخارجية التي يصدرها الفرد أو المدقق والتي من خلالها يستطيع التكيف بين مقومات وجودة ومقتضيات الإطار الاجتماعي الذي يعيش بداخله<sup>3</sup>.

ومن أهم السلوكيات الأخلاقية التي يجب أن يتحلى بها المدقق هي النزاهة والموضوعية، الأمانة المهنية والمحافظة على السرية أثناء تنفيذ عمله، ولتحقيق ذلك فعليه أن يتجنب التحذيرات والتفضيلات الشخصية عند اتخاذ القرارات وتفادي أي مواقف قد تمثل تهديداً غير مقبول لممارسته المهنية في الواقع العملي.

## ثانياً: الاستقلال

يعتبر مفهوم استقلال المدقق حجر الزاوية في ممارسة مهنة التدقيق، ويتطلب الاستقلال التام قيام المدقق بعمله دون التعرض إلى أي ضغوط. وقد كان الاستقلال مرتبطاً بالمهنة منذ نشأتها، بل إنه هو

<sup>1</sup> وليام توماس وأمسون هنكي، مرجع سابق، ص 44.

<sup>2</sup> عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سابق، ص 17.

<sup>3</sup> المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المبادئ الأساسية للتدقيق، الإصدار رقم (12)، المطابع المركزية، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2003 ص 20.

الذي أوجد المناخ الملائم لنشوتها. ويمكننا القول أن عملية تدقيق الحسابات بدون توفر الاستقلالية للمدقق لا معنى لها ولا فائدة منها، وقد نتج هذا المفهوم من فرضيتين من فروض التدقيق وهما:

- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة كل من الإدارة والمراجع الخارجي.

- عند مزاوله المدقق لعمله فيما يتعلق بإبداء الرأي في البيانات المالية، فهو يقوم بعمله بصفته هذه فقط.

والمدقق لا بد أن يكون مستقلاً في الحقيقة (الاستقلال الذهني الذي يخاطب ضمير وذات المدقق) وفي المظهر (أمام الغير)، حيث لا بد من وجود هذا التكامل بين النوعين من الاستقلال لخلق الثقة الكاملة في عمل المدقق والرقي بالمهنة لتأخذ مكانها في المجتمع، كما أن معايير التدقيق تقضي على المدقق أن يحدد أي تهديدات أو محاذير قد تؤثر على استقلاليته، وأن يعمل على استبعادها ليبقى مستقلاً في تفكيره وفي مظهره<sup>1</sup>.

### ثالثاً: العناية المهنية الواجبة

يعتبر الحياد أول مؤشر يجب أن يتوفر في المدقق كما يجب أن تكون له صفات أخلاقية تبعد عنه الشبهات وتحافظ على مهنته، ويقصد بالعناية المهنية بذل المدقق للجهود المناسبة والممكنة من البداية حتى النهاية قصد إبداء الرأي في القوائم المالية<sup>2</sup>.

فإذا لم يتمتع المدقق بالمهارات اللازمة أو إذا لم يمارس درجة العناية الواجبة في أداء عمله، فإن سلوكه في هذه الحالة لا يتفق مع آداب وأخلاقيات المهنة، كما أنه يخجل بواجباته القانونية، ويعرض نفسه للمساءلة القانونية.

### رابعاً: أدلة الإثبات

ويقصد بها: "المعلومات التي يحصل عليها المراجع للتوصل إلى استنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني"<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> نعيم الخوري، الإخفاق وعودة الروح إلى مهنة التدقيق، مجلة المدقق، العدد (56-66)، نيسان، 2006، ص 07.

<sup>2</sup> محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص 42.

<sup>3</sup> المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مرجع سابق، ص 76.

وقد تأخذ أدلة الإثبات عدة صور وأشكال كالملاحظة المادية، العمليات الحسابية، المعلومات التي يقدمها الطرف الثالث، المستندات، إقرارات رجال الإدارة، وإجراءات الرقابة الداخلية الجيدة. وعلى المدقق أن يقيم جودة ونوعية هذه الأدلة شأنها شأن كميتهما فكلهما يساعد على الاقتناع بالدليل<sup>1</sup>، هذه الأدلة يشترط فيها الملائمة والكفاية و كذا جودتها بتمتعها بالموضوعية والخلو من التحيز الشخصي والقابلية للقياس الكمي.

**خامساً : العرض الصادق والعاقل** يتعلق مفهوم العرض الصادق والعاقل بالقوائم والتقارير الختامية حيث تتوقف درجة عدالة وصدق القوائم والتقارير الختامية على عدة عوامل هي<sup>2</sup>:

- مدى سلامة النظام المحاسبي المطبق في الوحدة الاقتصادية؛
- مدى فاعلية وكفاية نظام الرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية؛
- مدى سلامة المبادئ المحاسبية المطبقة عن طريق الوحدة الاقتصادية؛
- مدى سلامة التقديرات الموضوعية عن طريق إدارة الوحدة الاقتصادية؛
- مدى كفاية الإفصاح في القوائم المالية؛
- مدى جوهرية الاختلافات و الأخطاء التي تتضمنها القوائم و الحسابات الختامية.

لذلك فإنه يجب على المدقق أن يتوخى الدقة ويبدل العناية المهنية الواجبة أثناء تنفيذه لمهمته وأن يلتزم بكافة معايير الأداء المهني وإعداد التقرير، كل ذلك من شأنه مساعدة المدقق في إصدار رأي صادق وموثوق عن سلامة وعدالة عرض القوائم والتقارير الختامية وتمثيلها للمركز المالي ونتيجة الأعمال للمؤسسة، وبالتالي مساعدة مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات المناسبة.

<sup>1</sup> وليام توماس وأمرسون هنكي، مرجع سابق، ص 51.

<sup>2</sup> حازم هاشم الألوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، الجزء الثاني، منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس، ليبيا، 2006، ص 30.

## المبحث الثالث: معايير التدقيق

في البداية يجب التفريق بين معايير التدقيق وإجراءات التدقيق، حيث أن هذا المعيار يقصد به النمط أو المقياس الذي يمكن بواسطته فحص النوعيات النوعيات المطلوبة من أي شيء والمستوى المطلوب لهذه النوعيات، كما أن المعايير ترتبط بطبيعة التدقيق وأهدافه، وتهدف إلى مستوى الجودة المطلوبة من طرف مدقق الحسابات أثناء أدائه لمهامه الموكلة إليه.

أما الإجراءات فهي الخطوات التي يقوم بها مدقق الحسابات خلال عملية التدقيق في المؤسسة وبالرغم من الاختلاف في المعنى إلا أنهما مرتبطان ومكملين لبعضهما البعض<sup>1</sup>.

حيث أنه للقيام بالإجراءات اللازمة لعمل المدقق لا بد أن يلتزم ويراعي المعايير المهنية الموضوعية والملائمة.

ويعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من وضع معايير معينة ضمن كتاب "معايير التدقيق المتعارف عليها" وقد تضمن هذا الكتاب على معايير التدقيق المتعارف عليها مقسمة إلى ثلاث مجموعات رئيسية سنتناولها في هذا المبحث و المتمثلة في<sup>2</sup>:

- معايير عامة؛

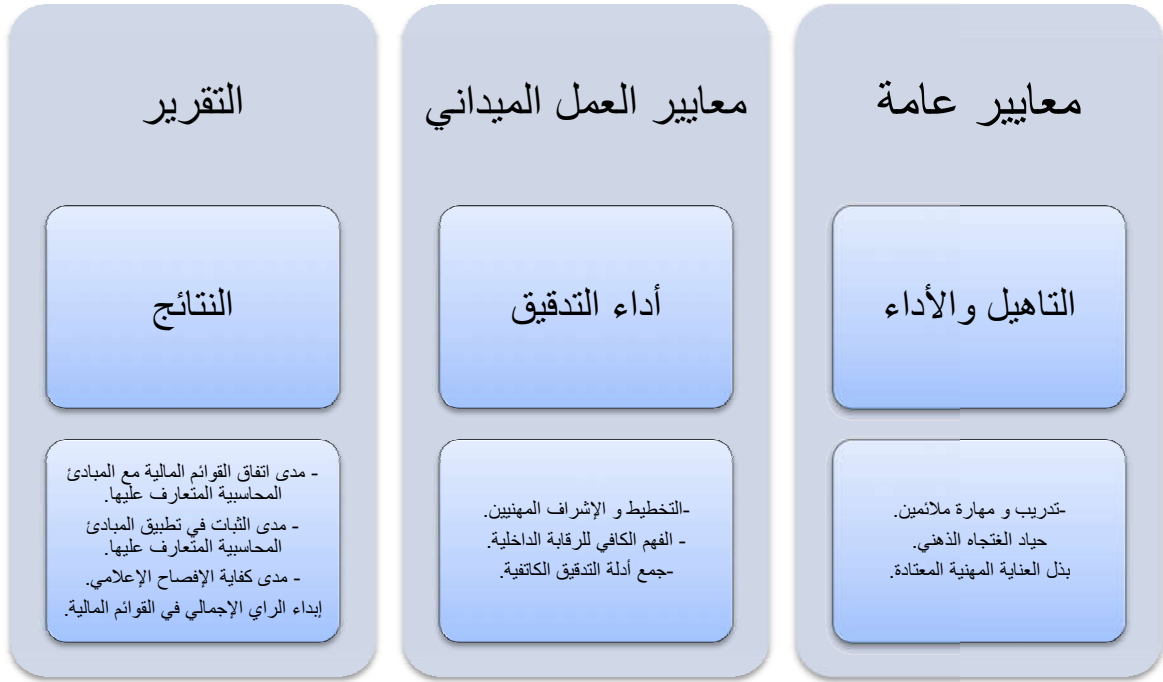
- معايير العمل الميداني؛

- معايير إعداد التقرير.

والتي يمكن توضيحها في الشكل التالي (I-1): (معايير التدقيق)

<sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 37.

<sup>2</sup> خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 55.



المصدر: أرينز ألفين وجيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، تعريب محمد عبد القادر الديسطي وأحمد حجاج دار المريخ السعودية، 2005، ص 42.

### المطلب الأول: المعايير العامة أو الشخصية

تتعلق المعايير العامة بالتكوين الشخصي للقائم بعملية التدقيق، والمقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين، وتوصف هذه المعايير بأنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية يحتاج إليها المدقق لمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير وتعتبر شخصية كذلك لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها المدقق الخارجي.

ويمكن سرد الأهداف المنتظرة من المعايير الموضوعية فيما يلي<sup>1</sup>:

\* إرشاد المدقق أثناء قيامه بعمله؛

\* كيفية تنفيذ عملية التدقيق مع تحديد نوعية العمل الذي يقوم به المدقق؛

\* تحديد مسؤولية المدقق نتيجة قيامه بالفحص.

وتنقسم هذه المعايير العامة إلى:

<sup>1</sup> Charron.C, Pourquoi des normes d'audit, revue Française de comptabilité, N° 236, Octobre 2000, P :05.

\* معيار التأهيل العلمي و العملي؛

\* معيار الاستقلال؛

\* معيار بذل العناية المهنية المعتادة.

### أولاً: معيار التأهيل العلمي والعملي

يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لهم التدريب الكافي والخبرة كمدققين فبالرغم من أن هذا المعيار ركز على التأهيل المهني إلا أنه لم ينس التأهيل العلمي<sup>1</sup>.

فالتأهيل العلمي يعطي الثقة لمن طلب خدمات المدقق لتقديم رأيه حول القوائم المالية وحالة المستندات المحاسبية ، وكذلك استقلاليته عند إبداء الرأي، وتأهيل المدقق يعتمد على ثلاث عناصر أساسية وهي : التأهيل العلمي والتأهيل المهني، والتعليم المستمر ونوجزها في<sup>2</sup>:

أ-**التأهيل العلمي**: ومعناه أن يكون لدى المدقق مؤهلاً جامعياً في المحاسبة والتدقيق وكذا الحصول على قدر كاف من جوانب المعرفة المرتبطة بالعلوم الأخرى، كالإلمام بالجوانب السلوكية والإدارة مثل الاقتصاد والإحصاء.

ب-**التأهيل العملي**: حيث يجب على الشخص الذي يرغب في أن يكون مدققاً قضاء فترة من الزمن في التدريب العملي، ومعرفة أصول المهنة تحت إشراف مهني ذو خبرة.

ج- **التعليم المستمر**: على المدقق أن يلتحق بصفة إجبارية أو اختيارية بمختلف برامج التكوين المستمر عن كريق الملتقيات وفرص التكوين المختلفة، هذا حتى يقوم بتحديث معلوماته ومعرفته العلمية والعملية، وهذا ما يتيح له مواكبة مستجدات المهنة.

<sup>1</sup> عبد الفتاح الصحن ورجب السيد راشد وناجي درويش، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية ، مصر، 2000، ص 29.

<sup>2</sup> محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2002، ص 52. منصور حامد محمود وآخرون أساسيات المراجعة، مركز القاهرة للتعليم المفتوح، مصر، 1993، ص 45.

## ثانياً: معيار الاستقلال:

يجب أن يتوافر في المدقق خلال كافة مراحل التدقيق الاستقلال، والذي يعرف على أنه "قدرة المدقق على أداء مهامه بنزاهة وموضوعية دون التحيز إلى طرف من الأطراف"<sup>1</sup>.

ويمكن تعريفه بأن "يكون المدقق أميناً ونزيهاً وصادقاً، ويكشف عن كل الحقائق في تقريره للمالكين، حيث لا يتأثر بمصلحة شخصية أو قرابة أو نفوذ، ولا يغير قراره ورأيه نتيجة خصومه، وإنما يجب عليه أن يبدي رأيه الفني الموضوعي عن قناعته الشخصية وبناءً على استخدامه للمعايير المهنية وعليه أن لا يكتفم أو يحرف ما يصل إلى علمه من وقائع أو مخالفات"<sup>2</sup>.

ويرتكز معيار استقلال المدقق الخارجي على جانبين هما<sup>3</sup>:

**أ- الاستقلال المادي:** بمعنى عدم وجود مصالح مادية للمدقق أو أحد أفراد أسرته في المؤسسة التي يقوم بتدقيقها وذلك من خلال الفترة التي سيدلي برأيه عن مدى صحة وصدق المعلومات المالية المعدة، ومن هذا أن المدقق لا يمكن أن يكون من المساهمين أو الشركاء في المؤسسة التي يدقق حساباتها أو عاملاً فيها.

**ب- الاستقلال الذهني:** ويعني استقلال المدقق مهنيًا من خلال عدم وجود أي ضغوط أو تدخل من طرف المؤسسة الطالبة لخدماته.

بالإضافة إلى ما سبق فقد أصدرت هيئة الأوراق المالية الأمريكية (SEC) قرار يقضي بضرورة الإفصاح عن الأسباب من وراء تغيير المدقق، وتحديد أي اختلافات في الرأي بين المدقق وإدارة المؤسسة. و للحكم على مدى استقلالية المدقق، حددت دراسة لجمعية المحاسبة الأمريكية لثلاث جوانب هي<sup>4</sup>:

\* الاستقلال عند وضع برنامج التدقيق؛

\* الاستقلال عند القيام بالفحص؛

<sup>1</sup> منصور حامد محمود وآخرون، أساسيات المراجعة، مركز القاهرة للتعليم المفتوح، مصر 1993، ص 45.

<sup>2</sup> صادق الحسني، استقلال المدقق، دراسة مقارنة في ضوء المعايير الدولية والتشريعات المنظمة للمهنة، مجلة دراسات العلوم، الأردن، 1999، ص 12.

<sup>3</sup> محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر، مرجع سابق، ص 60.

<sup>4</sup> غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 41.

\* الاستقلال عند إعداد التقرير.

### ثالثاً: معيار بذل العناية المهنية المناسبة والحفاظ على السر المهني

يبرز هذا المعيار إلزام المدقق بالاهتمام بنشاطه عند ممارسته للمهنة، حيث يعتبر مسؤولاً أولاً وأخيراً أمام العميل أو المؤسسة محل الفحص، وليس هناك ما يتذرع به من أخطاء قد يرتكبها مساعديه أثناء تنفيذهم لمهامهم، وعليه فإن مسؤوليته هاته تقتضي عليه الوقوف على ضمان شروط تنفيذه للمهنة من جانبه أو من جانب مساعديه، وكذا توفر معياري الكفاءة والاستقلالية من جانبه ومن جانب مساعديه، كما أن إعداد البرنامج المفصل يعد من مسؤوليته وكذا عملية توجيهه لمساعديه والتنويه على ضرورة المحافظة على السر المهني وقد حددت الدراسات الشروط العامة التي يتعين توفرها في المدقق الحكيم و من بينها<sup>1</sup>:

- 1- محاولة الحصول على أي نوع من أنواع المعرفة المتاحة والتي تمكنه من التنبؤ بالأخطار غير المنتظرة؛
- 2- أن يأخذ بعين الاعتبار أي ظروف غير عادية قد تحدث أثناء تنفيذ عمليات الفحص؛
- 3- الفحص المعمق لنظام الرقابة الداخلية الذي يسمح بتحديد مجالات الخطر القائمة في المؤسسة؛
- 4- تحيين مكتسباته المهنية من حين إلى آخر وخاصة في مجال اكتشاف الأخطاء والتلاعبات؛
- 5- ضرورة مراجعة عمل المساعدين، على أن يتم ذلك من خلال توفير الظروف المهنية والخاصة للمساعدين؛
- 6- أن يبذل المدقق جهده لتطوير نفسه عن طريق الحصول على أنواع المعرفة المتاحة والتي ترتبط بالتدقيق والتنبؤ بالأخطار التي يمكن أن تلحق بالعميل مثل تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؛
- 7- أن يعمل المدقق على تطوير خبرته المهنية؛
- 8- إزالة أي شكوك أو استفسارات تتعلق بالعناصر المهمة في إبداء الرأي.

### المطلب الثاني: معايير العمل الميداني

<sup>1</sup> محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر، مرجع سابق، ص 82.



إن توفر الكفاءة والاستقلالية لدى الشخص المدقق بقدر ما هو ضروري فإنه غير كاف للخروج برأي صحيح حول مصداقية الحسابات، فحتى يقوم المدقق بعمله على أحسن وجه عليه مراعاة معايير أخرى متعلقة بمرحلة العمل الميداني.

تشتمل هذه المعايير على تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، كما أنها توضح المراحل التي مر بها المدقق خلال أدائه لمهمته، ورغم صعوبة تحديد معايير تتطابق مع مختلف المؤسسات على اختلاف عملياتها ونظمها إلا أنه يمكن تحديد مجموعة من المعايير قد تتناسب مع أغلب المؤسسات يمكن حصرها في الآتي:

- التخطيط والإشراف على المساعدين؛
- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- كفاية وملائمة أدلة الإثبات.

#### أولاً: التخطيط والإشراف على المساعدين:

إن برنامج التدقيق المستعمل لتنفيذ إجراءاته وعملياته يجب أن يكون على شكل خطة مكتوبة والتي تتضمن الدفاتر والسجلات المحاسبية الواجب فحصها وكذلك الوقت المحدد لذلك مع اتصاف هذا البرنامج بالمرونة بحيث يكون الهدف الأساسي من التدقيق هو القيام بفحص سليم وليس مجرد استكمال وإنهاء برنامج التدقيق وتنفيذه بالكامل.

ولتحقيق هذا المعيار يجب إنجاز الأنشطة الثلاثة التالية<sup>1</sup>:

- وضع خطة سليمة للعمل مع اكتشاف بيئة التدقيق التي ينشط فيها المدقق؛
- تخطيط المساعدين على مهام الفحص؛
- الإشراف على عمل المساعدين وتقييم أدائهم.

فوضع خطة سليمة بمثابة خطوة تلي اكتشاف المدقق للبيئة التي سيقوم بتدقيقها، فبيئة المدقق هي العوامل المحيطة بالتدقيق داخلية كانت أم خارجية والتي تؤثر بصورة أو بأخرى على تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق.

<sup>1</sup> عبد الفتاح الصحن ودرويش محمد ناجي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 1998، ص 38.

فتخطيط عملية التدقيق يساعد على التوفيق بين الظروف البيئية والعوامل المؤثرة لكل من المؤسسة ومكتب التدقيق، كما يمكن إضافة تلك المعلومات التي يحصل عليها المدقق، والتي هي أولية حول المؤسسة، فهذه الاخيرة تزيد من جودة الخطة الموضوعة من طرفه<sup>1</sup>.

أما فيما يخص تخصيص المساعدين على الفحص، فيعني تخصيص المدقق لمساعديه على المهام التي اشتملت عليها خطة التدقيق وتحديد احتياجات العمل من العنصر البشري حتى لا يقع على المدقق في حالة عجز من المساعدين أو الكفاءة المهنية المطلوبة للوفاء بمتطلبات خطة التدقيق.

أما بالنسبة للإشراف على المساعدين وتقييم أدائهم فتأتي بعد تخصيصهم على مهام الفحص أي لا تنتهي عملية تخطيط التدقيق بعد تخصيص المساعدين فيجب متابعتهم والاطلاع على عملهم للتأكد من أنهم يقومون بالعمل المكلفين به على أحسن وجه وتقييم أدائهم ومتابعة مدى تقدمهم في تنفيذ المهام.

ويمكن تحديد الأهداف الأساسية المتوخاة من عملية التدقيق وتخطيطها فيما يلي<sup>2</sup>:

- يستعمل البرنامج كأداة للرقابة من خلال مقارنة الأداء المنجز من المدقق وأعوانه بالأداء المتوقع والمثبت في البرنامج ، وكذا إمكانية تحديد مقدار الأعمال الباقية والتاريخ المتوقع لانتهاء منها؛
- يوضح برنامج التدقيق وبدقة نطاق الفحص من خلال اشتماله على المفردات المراد فحصها وخطوات الفحص وتوقيته؛
- يعتبر البرنامج الموجه الأساسي لعملية التدقيق، من خلال احتوائه على ما يجب القيام به، والفترة اللازمة لذلك، وتوقيت البدء في عملية التدقيق، والانتهاؤ منها، وتحديد المدقق الذي يقوم بفحص المفردات؛
- تحديد مسؤوليات المدقق القائم بالأداء المهني انطلاقا من تحديد مهام كل مدقق، وتوقيع كل مدقق على الخانة المقابلة للعمل القائم به.

<sup>1</sup> Reveue Française de comptabilité, La démarche générale d'audit, l'approche par les risques, N°330, Février2001, P :05.

<sup>2</sup> صلاح ربيعة، المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004 ص 48.

## ثانياً دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يتعلق هذا المعيار بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للعميل، ويتوجب على المدقق الحصول على معلومات عامة حول النظام ثم تقييمه في مرحلة ثانية وفحص الحسابات في مرحلة ثالثة، حيث أظهرت الدراسة التحليلية بأن الحالات المتعلقة بالخسائر كان يمكن تجنبها لو توفرت أنظمة رقابة فعالة. غير أن أهم هذه المراحل هي تقييمه لنظام الرقابة الداخلية المتمثل في مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم في العميل وتتمثل أهمية هذه المرحلة في أنها تساعد المدقق على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات التدقيق لأرصدة القوائم المالية<sup>1</sup>.

وهذا يتمثل في أن نظام الرقابة الداخلية الجيد ينتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها فلكون معظم أرصدة القوائم المالية تكون نتيجة لآلاف العمليات المالية، فإنه يكون من غير الممكن أو غير الاقتصادي تدقيق كافة هذه العمليات المالية.

ومن ثم فإن المدقق وبناء على نتائج دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل ملائم، يمكن أن يحدد نطاق إجراء الفحص بدقة ثم اللجوء إلى أسلوب العينات الإحصائية، والقيام بعمليات الاختبار والتحقق من مدى صحة نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية، وبالطبع استخدام أسلوب العينات الإحصائية يجعل هناك دائماً مخاطرة أو احتمال عدم اكتشاف التحريف والتغير في القوائم المالية نظراً لعدة أسباب يمكن إرجاعها إلى المدقق أو إلى الإجراءات المتبعة في القيام بعملية الاختبار.

## ثالثاً: معيار كفاية و ملائمة أدلة الإثبات

لما كان التحقق من أهم العناصر الجوهرية في التدقيق، لذلك كنت الحاجة قوية إلى توفر الأدلة التي تثبت الحقائق وتدعم وجهات النظر، ومن هنا اتجه التدقيق فكرياً وعملاً إلى دراسة الأدلة المختلفة التي تناسب الحاجة المعنية إليها<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> الرمحي زاهر، أسلوب التدقيق المبني على المخاطر، رسالة دكتوراه، جامعة عمان العربية، الأردن، 2004، ص 82.

<sup>2</sup> عبد الفتاح محمد الصحن وكمال خليفة أبو زيد، المراجعة علمياً وعملاً، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1991، ص 31.

أما فيما يخص أهم ما يجب أن يتصف به دليل الإثبات هو النوعية والصلاحية أي دليل الإثبات يجب أن يكون ذو جودة وصلاحية ملائمة، وحتى يتصف الدليل بهذه الخاصية يجب أن يكون فعالاً ومناسباً لموقع الاستدلال به، لأن أهم هدف لعملية التدقيق هو إبداء رأي فني محايد في مدى صحة ومصداقية القوائم المالية والمعلومات المحاسبية المعروضة التي لا يمكن قبولها بدون وجود ما يثبتها.

ومما سبق لا يمكننا القول على هذا المعيار أنه يجب الحصول على أدلة قوية وكافية خلال الفحص والملاحظة والاستعلام والمصادقات لتكوين أساس معقول لإبداء الرأي في القوائم المالية موضوع الفحص<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير

اختر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي 09 معايير للمراجعة عام 1948 ووافق على المعيار العاشر في عام 1949 وخضعت المعايير للتعديل إلا أن الجوهر الأصلي بقي كما هو وقد أنشأ المجمع ثلاث كيانات متعاقبة لوضع معايير التدقيق تتمثل في<sup>2</sup>:

– لجنة إجراءات المراجعة ( 1939 – 1972 ) .

– لجنة تنفيذية على معايير المراجعة ( 1972 1978 ) .

– مجلس معايير المراجعة من 1978 حتى الآن ويعتبر هو المسؤول عن وضع معايير المراجعة وتحديد نطاق مسؤوليات محافظي الحسابات.

وهناك أربعة معايير لإعداد التقارير ونحملها في الآتي :

1-2: معيار التوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً<sup>3</sup>: يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فيشير المراجع إلى أن عملية المراجعة مقبولة قبولاً عاماً على أنها تمثل الإطار الفكري الذي يحكم الممارسة في مجال

<sup>1</sup> المرجع نفسه، ص 77.

<sup>2</sup> أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، القاهرة مصر، 2005، ص 45.

<sup>3</sup> يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، عمان الأردن، الطبعة الأولى، 2000، ص 38.

المحاسبة على جودة القوائم المالية، وينبغي على المدقق التركيز على أن المبادئ المستخدمة تحقق أمرين:

- تحدد تأثير عمليات المشروع، وأنها تستخدم الأساس السليم الملائم لتحقيق بالإيرادات ويعمل على تحقيقها في الفترات المحاسبية المتعلقة بها.

- أن تتضمن إجراءات إعداد وعرض القوائم المالية وعدم الانحياز وأن تعبر بأقصى درجة ممكنة عن الصدق في البيانات التي توفرها الطرق المحاسبية للمهتمين بالمركز المالي.

## 2-2 ثانياً: معيار الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبلاً عاماً:

يعتبر هذا المعيار أحد الخصائص الأساسية والتنوعية التي يجب توافرها في المعلومات المحاسبية بهدف ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة على مدار الفترات المالية ، ويعني استخدام المنشأة نفس المبادئ المحاسبية التي اتبعتها في إعداد القوائم المالية والمطبقة في السنة السابقة، ولاشك أن ذلك الثبات والاتساق يحقق هدفين هما: التأكيد على أن المقدرة على المقارنة بين القوائم المالية للفترات المتتالية لا تتأثر بشكل جوهري بالتغيرات في المبادئ المحاسبية ولو حدث أن تأثرت تلك المقدرة مقارنة بشكل جوهري بمثل تلك التغيرات فإن ذلك يتطلب تعديل ملائم في تقرير المراجعة فيتعين تحديد تلك التغيرات.

## 3-2: قاعدة الإفصاح الكامل في القوائم المالية

يجب أن يتضمن التقرير التحقق من كفاية وملائمة الإفصاح كما تعبر عنها القوائم المالية والتي ينبغي أن تشمل على بيانات ومعلومات والعرض السليم للقوائم ومدى كفاية البيانات والدقة في ترتيبها وتبويبها وتوضيح كافة المعلومات المتعلقة بالأصول والخصوم والتي تتطلب إيضاحات أفضلت عند إعداد القوائم المالية وذلك لتقديم بيانات تساعد على العرض السليم لها دون الإعلان عن أسرار المشروع أو الإضرار به.

ومن المفيد أن يأخذ المدقق الاعتبارات التالية للحكم على ملائمة الإفصاح وكفايته:

- الهدف الرئيسي للإفصاح هو المصلحة العامة.

- وجود مبررات لعدم الإفصاح لتضارب المصالح فقد يكون الضرر للمشروع يفوق الفوائد العائدة للغير، ويلعب عامل الأهمية دورا كبيرا في مجال الإفصاح لارتباطه بالمصلحة العامة ويقاس باحتمال تأثيرها على المستثمر العادي والأهمية لا تتوقف على قيمة العنصر النسبية فقط بل تتوقف على أهمية المعلومات لمستخدمي القوائم المالية.

## 4-2 : معيار إبداء الرأي في القوائم المالية

بمقتضاه يجب أن يتضمن تقرير محافظ الحسابات رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة أو الإشارة إلى عدم إمكانية ذلك فتشكل عدة أمثلة للرأي إما نظيف أو متحفظ أو معاكس أو الامتناع عن إبداء الرأي، تنطوي فقرة الرأي في تقرير المدقق ثلاث اعتبارات هامة تمثل الأركان الرئيسية لمعرفة طبيعة مسؤولية المدقق في مجال التعبير عن رأيه.

- اعتقاد المدقق والذي يمكن أن يكون أقوى من مجرد الانطباع وأقل من المعرفة الإيجابية الكاملة بدقة وخبرة أو ضمان لتوفير الأسس المناسبة للتعبير عن رأيه ولذلك فعملية التدقيق ليست تأمينا أو تأكيدا أو ضمان لعدم وجود أي نوع من الغش أو الأخطاء لهذا فإن الاعتماد على تقرير المدقق ينطوي على درجة معينة من المخاطر، وتعتبر قواعد التدقيق محاولة جادة ومستمرة للحد من تلك المخاطر بشكل كبير وملحوظ.

- المدقق مقتنع بمستوى الدقة في القائمة المالية، ويتحمل عدم مسؤولية توافر الدقة الملائمة والكاملة ويضمن خلو القائمة من سوء العرض والتشويه الجوهرى لتلك القوائم المالية بغض النظر عن مصدره خطأ أم تلاعب.

- إن إبداء رأيه لا يقتصر على النتيجة النهائية لقائمة الدخل بل مسؤولا عن إبداء الرأي على مكونات القائمة التفصيلية وفقا لما استقر عليه في الممارسة العملية وذلك لأهمية القائمة ودورها في التحليل المالي<sup>1</sup>.

ولقد أكد المشرع الجزائري على وظيفة إبداء الرأي من طرف محافظ الحسابات في المادة 25 من القانون 01-10 المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بالمهنة الثلاث<sup>2</sup>، حيث تشير إلى أن

1 أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 59 .

2 القانون 01-10 المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

مهمة محافظ الحسابات يترتب عنها تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة بمبرر.

### خلاصة الفصل الأول

يعتبر تدقيق الحسابات فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة موضوع التدقيق فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك المؤسسة في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة وهكذا فإن عملية التدقيق تشمل الفحص والتحقق والتقرير.

ومن خلال هذا الفصل يتضح لنا أن المهمة الرئيسية للمدقق هي فحص حسابات القوائم المالية، باتباع منهجية تدقيق منتظمة وباستخدام معايير مهنية متعارف عليها، والهدف من كل ذلك هو الخروج برأي فني محايد يعبر عن صدق وصحة القوائم المالية من عدمه يوضع تحت تصرف مستخدمي القوائم المالية.

ولاشك أن وجود هذا الرأي المهني الصادر من مدقق الحسابات يشترط فيه الخبرة والمعرفة والاستقلال، وبالتالي زيادة إمكانية الاعتماد على معلومات القوائم المالية والرفع من درجة الثقة فيها. كما يعتبر تقرير المدقق حوصلة عن جميع مراحل عملية التدقيق ويتضمن الرأي الفني المحايد الذي يستند عليه مستخدمو القوائم المالية في قراراتهم اتجاه المؤسسة محل التدقيق.

ومن هنا يمكن القول أن مهنة التدقيق منذ ظهور إلى يومنا الحالي تهدف إلى التعرف على مختلف الأخطاء والمخالفات بأي طريقة والعمل على تطوير المهنة وتحسينها بالاعتماد على المعايير الدولية المعتمدة في هذا الإطار.



**تمهيد:**

سوف نتعرض من خلال هذا الفصل إلى المراحل المتعلقة بالجانب التنفيذي للتدقيق، بحيث يتطلب تحقيق هذا العمل بشكل كاف أثناء الفحص وجود خطة محكمة وملائمة حتى نتوصل إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد مجالات الاختبارات وكذا حصول المدقق على الأدلة والقرائن الكافية لإبداء رايه حول القوائم المالية والإجراءات المتبعة من طرف المؤسسة وإعداد تقريره كمرحلة نهائية يضم النتائج التي توصل إليها جراء عملية التدقيق التي قام بها، كل هذا تطبيقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها التي تطرقنا إليها سابقاً.

وسنتطرق إلى التخطيط والإشراف في عملية التدقيق ثم إلى الأدلة والقرائن المعتمدة في عملية التدقيق ومن ثم التقرير عن عملية التدقيق.

**المبحث الأول: تخطيط عملية التدقيق**

بعد التعرف على المعايير اللازمة لممارسة مهنة التدقيق، والتي تشير إلى أن هناك تنظيم ومنهجية واضحين من أجل نجاح عملية التدقيق والحصول على نتائج موضوعية.

يتطلب التخطيط لعملية التدقيق والإشراف على المساعدين تنفيذ عملية التدقيق وفقاً لخطة ملائمة ومحكمة وكذا التخطيط السليم للوظائف الفنية والإدارية بالمكتب قادرة على إنجاز عملية التدقيق بمستوى مهني يمنح الثقة لمستخدمي القوائم المالية.

**المطلب الأول: التنظيم الداخلي لمكتب التدقيق**

قبل التعرض للتنظيم الداخلي لعملية التدقيق يجدر بنا التطرق لمفهوم التخطيط بصفة عامة ثم الإشارة إليه في العملية التدقيقية بصفة خاصة، حيث أن الفرد يخطط للقيام بأعماله الحياتية اليومية وتزداد أهمية التخطيط كلما كان تأثير أعماله على مستقبله كبيراً، وفي الوحدات الاقتصادية يعتبر التخطيط أحد الوظائف الأساسية للإدارة باعتبارها وكيلاً عن أصحاب الحقوق في الوحدات الاقتصادية لتسيير أعمالها وتحقيق أهدافها ويحتل التخطيط أهمية خاصة في مهنة التدقيق، فالمدقق

طرف محايد يسعى لخدمة وضمن حقوق كافة الأطراف ذات العلاقة بالوحدة تحت التدقيق دون تمييز سواء كانوا مالكيين أو دولة أو مستثمرين أو دائنين وغيرهم<sup>1</sup>.

ويعرف مصطلح التخطيط بشكل عام بأنه "عملية جمع المعلومات وتنظيمها وتحليلها وصولاً إلى الأهداف المرجوة"<sup>2</sup>، بينما يعرف مصطلح التخطيط لعملية التدقيق وفقاً للمعيار الدولي رقم 300<sup>3</sup> "هو وضع استراتيجية عامة ومعالجات تفصيلية تتفق وطبيعة الأعمال المتوقع أداؤها والتوقيت المطلوب لإنائها، وأيضاً متطلبات الاتفاق مع العميل بشأنها، وبملاء على ذلك يخطط المدقق أداء عمليات التدقيق بكفاءة مع الالتزام بالتوقيتات المحددة لإنائها".

ويشير مصطلح تخطيط عملية التدقيق إلى تلك الفترة من الزمن التي تعقب قبول عملية التدقيق مباشرة والاتفاق مع العميل، وتعتبر مرحلة التخطيط من أهم مراحل عملية التدقيق إذا ما أريد لها أن تؤدي بكفاءة ومهنية عالية، وكذلك لضبط الوقت المخصص والتكلفة المحددة، ويجب على المدقق فهم مجال عمل العميل ونوع صناعته والظروف المحيطة به، والتي يلزم فهمها من قبل جميع أفراد طاقم التدقيق<sup>4</sup>.

وتبرز أهمية التخطيط لعملية التدقيق فيما يلي<sup>5</sup>:

- مساعدة المدقق في توليه الاهتمام الكافي للجوانب المهمة لعملية التدقيق؛
- تمكين المدقق من الحصول على الأدلة الكافية والمناسبة وتقويم الأدلة بحيث يحقق له بذل القدر المناسب من العناية المهنية المعقولة وبالتالي تقليل احتمالية الخروج بنتائج غير مناسبة من عملية التدقيق وتجنّب المدقق التعرض للمساءلة القانونية؛

<sup>1</sup> على محمد ثجيل المعموري، التخطيط الشامل لعملية التدقيق، منظور إبداعي باستخدام أسلوب pert، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية المجلد الثامن، العدد الأول، 2006، ص 145.

<sup>2</sup> أحمد حلمي جمعة، التدقيق والتأكيد الحديث، المشاكل والمسؤوليات، الأدوات والخدمات، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص 249.

<sup>3</sup> International quality ontrol, Auditing, Review, Other assurance, and related services pronouncements, IFAC? 2013 p:255.

<sup>4</sup> وحدي حامد حجازي، المعايير الدولية للمراجعة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2010، ص 73.

<sup>5</sup> الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة 2010 ص 250.

- توجيه الموارد الاقتصادية المتاحة لتنفيذ عملية التدقيق بشكل مناسب مما يساعد في تحقيق الكفاءة والفاعلية، وذلك عن طريق تقليل تكاليف التدقيق والتركيز على الأمور المهمة؛
- الحد من إمكانية حصول خلاف بين المدقق والعميل، وذلك عن طريق توضيح الأمور الضرورية والمسؤوليات قبل البدء بعملية التدقيق؛
- مساعدة المدقق في تحديد المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب؛
- مساعدة المدقق في تنظيم وإدارة عملية التدقيق بشكل مناسب ليتم إجراؤها بطريقة فعالة؛
- المساعدة في اختيار أعضاء فريق العملية بمستويات مناسبة من القدرة والكفاءة للاستجابة إلى المخاطر المتوقعة وفي تحديد العمل المناسب لهم؛
- تيسير توجيه و إرشاد أعضاء فريق العملية و مراجعة عملهم.

ولما كان التخطيط يعني تجميع وتحليل المعلومات وتنظيم العمل للوصول إلى الأهداف، ولما كان تقرير المدقق وفقاً لمعايير التدقيق والتأكيد الدولية يجب أن يتضمن نصاً (فقرة مسؤولية المدقق) يشير إلى أن هذه المعايير تتطلب التخطيط للحصول على تأكيد معقول بأن البيانات المالية خالية من الأخطاء المادية، لذلك لا يمكن إنكار أهمية التخطيط لتدقيق البيانات المالية في أنه يساعد في تنظيم أعمال التدقيق والرقابة عليها بشكل أفضل، وتخفيض وقت التدقيق ومواجهة المفاجآت المحتملة ويجعل التدقيق يركز على الأهداف و ليس الأتعاب<sup>1</sup>.

يختلف التنظيم الداخلي لمكتب المدقق من شخص لآخر تبعاً لحجم العمل وطبيعته، كما يختلف باختلاف الشكل القانوني للمكتب نفسه، فإذا كان المدقق يمارس عمله في مكتبه لوحده، قد لا نجد في مكتبه أية أقسام بل تتجمع في شخصه كل الوظائف والمهام، صغيرها وكبيرها، أما إذا كان المكتب ملكاً لشركة بين مدققين أو أكثر فعلاً ما نجد نشاطه مقسماً إلى القسمين الرئيسيين التاليين<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، التدقيق والتأكيد الحديث، المشاكل والمسؤوليات، الأدوات والخدمات، مرجع سابق، ص 251.

<sup>2</sup> خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 147.

**القسم الفني:** يشمل أعمال التدقيق والضرائب والمحاسبة بأنواعها.

**القسم الإداري:** يشمل المستخدمين وإدارة المكتب الداخلية.

يلعب العنصر البشري في مكتب التدقيق وفي أدائه لمهمته سواء اختفت من حيث المدة أو من حيث الطبيعة دوراً هاماً، حيث أن مهمة التدقيق تتطلب مجموعة من الأشخاص ذوي التكوين المالي والمحاسبين والذين يملكون مستويات مختلفة جداً.

ويتم الإشراف على القسم الواحد من قبل مدير يكون عادة أحد الشركاء، وبالطبع تتفرع الأقسام في داخلها أيضاً فقسم التدقيق قد يتفرع على شعب البنوك، وأخرى للتأمين، وثالثة للصناعة.... إلخ، وإذا ما تعدد الشركاء يشكلون إدارياً مجلس الشركاء الذي يتولى وضع السياسة العامة لمكتب التدقيق بكامله، تلك السياسات التي يقوم الشريك المدير برؤية تنفيذها.

ويتم إعطاء الترتيب التالي الصادر عن المعهد الفرنسي للخبراء والمحاسبين (IFEC)<sup>1</sup> وفق الترتيب التالي<sup>2</sup>:

- **المستوى الأول:** الشركاء (الخبراء المحاسبين)؛
- **المستوى الثاني:** مديرو الأقسام؛
- **المستوى الثالث:** المساعدون الرئيسيون (مساعدو التأطير)؛
- **المستوى الرابع:** المساعدون أو المندوبون (مساعدون مثبتون)؛
- **المستوى الخامس:** المساعدون تحت التمرين.

وبالرجوع إلى هذه الحالة من التنظيم الإداري لمكتب التدقيق، فبالإضافة إلى مختلف الأشخاص الذين يتكون منهم مكتب التدقيق، فإنه قد يكون في المكاتب الكبيرة خبراء للضرائب فيما يتعلق بعمليات التدقيق وكذا أحد المحامين قد يكون مسؤولاً عن قضايا المكتب القانونية.

من التنظيم السابق يتكون المكتب عادة من الشخصيات التالية<sup>3</sup>:

<sup>1</sup> Institut Français Des Experts Comptable.

<sup>2</sup> Mokhtar Belaiboud, Gide pratique d'audit financier et comptable, La maison Des Livres, Alger, 1982,p88.

<sup>3</sup> عبد الرؤوف جابر، الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، الطبعة الأولى، 2004، ص 117.

- **الشركاء:** هم أصحاب المكتب، والمسؤولون عن وضع السياسات العامة له، إنجاز العمل الموكل إليهم حيث يقابلون العملاء، ويناقشون العمل معهم ولذلك فهم الذين تنعقد مسؤوليتهم في حال الإهمال أو التقصير.
- **مدير القسم:** عادة مراجعاً رئيسياً في المكتب، وتعهد إليه بعض الأعمال حيث يخول بعض السلطات والصلاحيات، فعندما تزداد واجبات الشركاء بحيث تنعدم سيطرتهم على كافة أوجه نشاط المكتب من قبلهم، يفوضون جزءاً من ذلك لمديري الأقسام.
- **المساعد الأول تحت التمرين:** وهؤلاء يتولون القيام بعملية المراجعة بأنفسهم، وهم مؤهلون مهنيًا، وتوكل الأعمال الهامة والمهام الخطيرة إلى المساعد الأول، والأقل خطورة إلى المساعدين.
- **المساعدون تحت التمرين:** وهؤلاء هم الذين يقومون بالعمليات الروتينية من المراجعة تحت إشراف المساعدين الأول وتوجيهاتهم، وغالباً لا تتوفر لديهم المؤهلات المهنية بعد، ولذلك تعهد إليهم الأعمال التي لا تتطلب مهارة خاصة.
- **موظفو القسم الإداري:** لا يشترط فيهم دراسة مهنية متخصصة بالنسبة للمراجعة الإشراف على مراسلات المكتب من إعداد وحفظ ومتابعة وما شابه.

### المطلب الثاني: مكونات وعناصر عملية التخطيط

على المدقق أن يولي عناصر عملية التخطيط العناية الفائقة حتى يصل إلى درجة معقولة من الطمأنينة بأن نتائج التدقيق توفر قدراً من الطمأنينة لمستخدمي البيانات المالية وبالتالي تقليل مخاطر التدقيق إلى حد معقول، وفيما يلي توضيح خطوات عملية التخطيط<sup>1</sup>:

1-2 الحصول على درجة معقولة من الفهم لطبيعة عمل المشروع والصناعة التي ينتمي إليها والعمليات القانونية للعمليات :

وتعتبر هذه الخطوة أول خطوات عملية التخطيط التي يجمع المدقق من خلالها المعلومات المناسبة عن طبيعة نشاط العميل والصناعة التي يعمل فيها، وتشتمل هذه المعلومات على ما يلي:

<sup>1</sup> علي عبد القادر الذنبيات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، نظرية وتطبيق، المكتبة الوطنية الأردنية، عمان، الأردن، الطبعة الخامسة 2015 ص 142.

أ/ القيام بزيارة ميدانية لمنشأة العميل من أجل الحصول على درجة من الفهم للعمليات التشغيلية وإجراء المقابلات مع الموظفين والحصول على معلومات بشكل مباشر عن مختلف النواحي الفنية؛

ب/ تحديد الاطراف ذات العلاقة والتي تشمل كل الجهات الرئيسة التي يتعامل معها العميل ويكون هناك تأثير مادي لأحد الطرفين على الآخر، وفي حالة التعامل بعمليات ذات تأثير مادي فإنه لا بد من الإفصاح عنها؛

ج/ الحصول على معلومات عن العمليات والتعاقدات أو الالتزامات القانونية للعميل، حيث يتم الحصول على هذه المعلومات من خلال مراجعة النظام الأساسي وعقد التأسيس ومحاضر الاجتماعات والتعاقدات المختلفة وغيرها من الوثائق؛

د/ الحصول على معلومات عن نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي بمختلف مكوناته.

## 2-2 القيام بإجراءات المراجعة التحليلية الأولية

المراجعة التحليلية هي عملية فحص المعلومات الموجودة في حسابات وسجلات المنشأة ومقارنتها مع المعلومات الأخرى والبيانات الداخلية والخارجية بهدف الخروج برأي حول مدى تجانس هذه المعلومات مع ما هو معروف عن هذه المنشأة ونشاطاتها، ويعتبر القيام بهذه الإجراءات في مرحلة التخطيط إلزامياً، ويهدف بشكل أساسي إلى الحصول على فهم لنشاط العميل وتمكين المدقق من تقييم مخاطر وجود تحريفات مادية في البيانات المالية وبالتالي توجيه المدقق إلى الأمور التي قد تحتوي على تحريفات مادية.

## 3-2 تحديد المستويات الأولية للمادية وتقدير مخاطر التدقيق

أشار المعيار الدولي رقم 320 إلى أن المادية هي مقدار الحذف أو الإنحراف في البيانات المالية والذي في ضوء الظروف المحيطة يجعل من الممكن تغيير القرار المتخذ من قبل مستخدم البيانات المالية الحصيف عند علمه بهذا الحذف أو ف الإنحراف، وفي هذا المجال لا بد من توضيح الأمور التالية:



الإدارة بهدف الغش أو التضليل ذات أهمية نسبية بغض النظر عن قيمتها، وكذلك الأمر فإن وجود مخالفات لشروط التعاقدات يعتبر من الأمور المادية وذلك لأنها قد تؤدي إلى نتائج سيئة على الطرف الآخر الذي تم التعاقد معه، مثل التحريف في بعض النسب المالية التي تم اشتراطها في عملية التعاقد وكذلك فإن التحريفات التي تؤثر على اتجاه الأرباح تعتبر مادية.

### 2-3-3 تأثير مستوى المادية على تقرير المدقق (معيار رقم 700)

يعتبر تحديد مستوى المادية من الأمور المهمة في تحديد رأي مدقق الحسابات كما هو موضح في النقاط التالية<sup>1</sup>:

- إذا كانت الانحرافات المكتشفة ليست ذات أهمية نسبية فإنها لا تؤثر على رأي مدقق الحسابات حيث يعطي المدقق تقريراً نظيفاً؛

- إذا كانت الانحرافات مهمة نسبياً (مادية) ولكنها غير جوهرية، أي أنها لا تؤثر على كافة أو معظم عناصر القوائم المالية، وبالتالي لا تؤدي إلى جعل القوائم المالية بصورة عامة مضللة، فإن المدقق يعطي تقريراً متحفظاً وهذا يعني أن القوائم المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة باستثناء أمر معين يتطلب التحفظ؛

- إذا كانت الانحرافات مهمة نسبياً و جوهرية، أي أنها تؤثر على كافة أو معظم عناصر القوائم المالية أو بمعنى آخر إذا كان أثرها ينتشر على القوائم المالية، وبالتالي تؤدي إلى جعل القوائم المالية مضللة فإن المدقق يعطي تقريراً مخالفاً أو يمتنع عن إبداء الرأي حسب الحالة.

### 2-3-4 مخاطر التدقيق (المعيار رقم 330)

إن ظروف عدم التاكيد تجعل من القيام بعمل معين في هذه الظروف أمراً ينطوي على مخاطر ويتطلب مهارة في كيفية التعامل معه، فالمدقق يواجه خطر إصدار تقرير يتضمن رأياً معيناً ولكن قد يكون هذا الرأي مبني على حكم خاطيء بسبب أمور لم يعلمها المدقق أو لم يكتشفها.

<sup>1</sup> علي عبد القادر الذنيبات، مرجع سابق، ص 145.



## 2-3-4-1 تعريف مخاطر التدقيق

وتعرف مخاطر التدقيق على أنها "المخاطر المترتبة على احتمال قيام المدقق بإبداء رأي غير سليم على القوائم المالية غير معبرة تعبيراً صحيحاً وواضحاً عن نتيجة الأعمال والمركز المالي والتدفقات النقدية للمؤسسة وبفشل المدقق في اكتشاف ذلك ومن ثم يصدر تقريراً غير متحفظ (نظيف)"<sup>1</sup>.

وعرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي خطر التدقيق على أنه: "الخطر الذي يؤدي إلى فشل مدقق الحسابات دون أن يدري وبدون تحفظ في تقريره عندما يوجد خطأ جوهري في القوائم المالية".

وعرفت مخاطر التدقيق من طرف لجنة معايير التدقيق ISAC حسب المعيار الدولي رقم 400 لتقدير المخاطر والرقابة الداخلية على أنها: "احتمال تأثير رصيد حساب أو مجموعة عمليات لأخطاء قد تكون مادية فردية أو عن تجميعها مع أخطاء لأرصدة أو مجموعة عمليات بفرض أنه لا يوجد نظام الرقابة الداخلية وترتبط هذه المخاطر بطبيعة العمل وبيئة وطبيعة أرصدة الحسابات أو مجموعة من المعاملات"<sup>2</sup>.

كما يعرف خطر التدقيق بأنه: "خطر فشل مدقق الحسابات بدون قصد في تعديل رأيه بطريقة ملائمة على قوائم مالية محرفة جوهرياً"<sup>3</sup>.

وإذا نظرنا إلى هذا التعريف فإننا يمكن أن نلاحظ ما يلي:

- أن خطر التدقيق عبارة عن الخطر الناتج من إبداء مدقق الحسابات لرأي غير معدل على قوائم مالية بها تحريف جوهري، ومعنى ذلك أنه كان عليه أن يعدل رأيه على القوائم المالية، كأن يبدي رأياً متحفظاً أو معاكساً؛

- أن وجود تحريفات جوهريّة في القوائم المالية يستدعي أن يعدل مدقق الحسابات رأيه على هذه القوائم، فإن يفعل فقد تحمل خطر الفشل في تعديل الرأي؛

- أن التحريفات الجوهريّة هذه تكون في قطاعات وحسابات القوائم المالية، وبالتالي في مزاعم أو تأكيدات الإدارة كما تتضمنها هذه القوائم المالية؛

<sup>1</sup> جورج دانيال غالي، علي إبراهيم طلبة، المفاهيم العلمية والأساليب الفنية الحديثة في المراجعة، بدون ناشر، 2002، ص 21.

<sup>2</sup> أحمد محمد نور، مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 66.

<sup>3</sup> عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة، الجزء 01، الدار الجامعية الإسكندرية مصر، 2009، ص 286.

- إمكانية مساءلة مدقق الحسابات قانونياً ومهنياً عن فشله بسبب عدم تعديل رأيه على قوائم مالية بها تحريف جوهري، وبالتالي فمن المفروض أن يحرص مدقق الحسابات على تدنية خطر التدقيق؛
- عدم إمكانية إعفاء مدقق الحسابات من المسؤولية عن هذا الفشل ونتائجه، وبالتالي مطالب بإصدار حكم مهني سليم على هذا الخطر، وأن يراعي أثره على تخطيط إجراءات التدقيق.
- من خلال هاته التعاريف يمكن تعريف مخاطر التدقيق على أنها "احتمال إبداء رأي غير سليم في القوائم المالية محل الفحص وذلك بسبب فشل مدقق الحسابات في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي قد توجد في تلك القوائم المالية التي يبدي رأيه فيها".

### 2-3-4-2 مكونات مخاطر التدقيق

أوضحت معايير التدقيق فيما يخص المعيار رقم 400 والخاص بالرقابة الداخلية وتقييم المخاطر الصادر عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية على أن مخاطر التدقيق تتكون مما يلي<sup>1</sup>:

- المخاطر الضمنية (الملازمة أو الطبيعية)؛
- المخاطر المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية (مخاطر الرقابة)؛
- المخاطر المرتبطة بإجراءات التدقيق (مخاطر الاكتشاف).

#### أ/ المخاطر الضمنية (الملازمة)

تعتبر هذه المخاطر عن قابلية حساب معين للتحريف بشكل جوهري في ظل عدم وجود إجراءات خاصة بالرقابة أو وجود جملة من الأخطاء المرتبطة بالنظام المحاسبي أو عدم كفاءة القائمين على تشغيله، ففي ظل هذا العنصر يمكن أن نتصور بأن المخاطر الضمنية مرتبطة بطبيعة عناصر القوائم المالية من خلال احتوائها على أخطاء متعمدة أو غير متعمدة تؤثر سلباً على صدق القوائم المالية.

<sup>1</sup> أحمد محمد نور، مرجع سابق، ص 68.

يرتبط حجم هذا النوع من المخاطر بعدد من العوامل كالاتي<sup>1</sup>:

أ-1 **طبيعة العنصر**: تشكل بعض الحسابات مواطن لبس ينبغي على المدقق أن يركز عليها عملية الفحص كحساب مخصصات الديون المشكوك فيها، أو حسابات النقدية أو حسابات المؤونات والاهتلاكات، إن بعض هذه الحسابات عادة ما تخضع للتقدير الشخصي من قبل المحاسب أو أطراف أخرى داخل المؤسسة، لذلك يكون الخطر فيها ملازماً لطبيعة التقديرات في هذه الحسابات.

أ-2 **الطرق المحاسبية**: إن تبني إحدى الطرق المحاسبية في المؤسسة دون غيرها من شأنها أن تكون غير ملائمة لطبيعة نشاطها، لذلك فإن تبني طريقة معينة دون غيرها من شأنه أن يوقع عناصر القوائم المالية في أخطاء تفر بابتعاد معلومات هذا البند عن الواقع الفعلي له.

أ-3 **المعالجة المحاسبية**: تلجأ المؤسسة في الوقت الحالي للمعالجة الآلية للبيانات المالية، إذ تتم المعالجة آلياً بمجرد الإدخال لهذه الأحداث في شكل قيود محاسبية إلى غاية الوصول إلى القوائم المالية الختامية للمؤسسة إن هذا الأسلوب من شأنه أن يوقع عناصر هذه القوائم المالية في أخطاء تتمثل في الآتي:

- أخطاء في تصميم وتشغيل البرنامج؛
- أخطاء في إدخال معطيات.

أ-4 **العوامل الخارجية**: تؤثر العوامل الخارجية على المعالجة المحاسبية من خلال ضرورة تكييف عناصر المركز المالي للمؤسسة مع الواقع الاقتصادي الخارجي للمؤسسة، فعلى سبيل المثال يؤثر التضخم على هيكل موجودات المؤسسة كالمخزونات أو الاستثمارات التي ينبغي إعادة تقييمها بشكل يجعلها أكثر ملائمة للواقع الاقتصادي الفعلي.

#### ب - مخاطر الرقابة الداخلية:

يعرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين مخاطر الرقابة الداخلية على أنها: "تلك المخاطر الناتجة عن حدوث خطأ في أحد الأرصد أو في نوع معين من العمليات والذي يكون جوهرياً إذا

<sup>1</sup> عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، حسابات البنوك التجارية والشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة والتأكيد المهني، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 185.

اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى أوفي نوع من العمليات ولا يمكن منعه أو اكتشافه في وقت مناسب عن طريق إجراءات الرقابة المحاسبية الداخلية"<sup>1</sup>.

كما تعرف على أنها "احتمال أن إجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة محل التدقيق قد تفشل في اكتشاف الأخطاء المادية والمخالفات، وذلك من خلال النظام المحاسبي لمعالجة البيانات".

وتعرف أيضاً بأنها "الخطر الناتج من العرض غير السليم الذي قد يحدث في القوائم المالية والذي لا يتم منعه أو اكتشافه في الوقت المناسب بواسطة الإجراءات الهيكلية لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة".

من خلال هذه التعاريف يتضح أن مخاطر الرقابة ما هي إلا أخطاء أو مخالفات مالية حدثت من خلال النظام المحاسبي، أو من خلال النظام الرقابي الإداري، بدون قصد أو بقصد، ولم يكشفها نظام الرقابة الداخلية عن طريق وظيفته المحاسبية والإدارية.

### ج- مخاطر عدم الاكتشاف:

تكمن في احتمال عدم القدرة على التعرف على عدم الدقة في سيرورة العمليات أوفي مجال محاسبة بواسطة إجراءات رقابة محددة، هذا الخطر يبقى موجود حتى في باب النظرية أوحى باعتبار كل التسجيلات قد تمت مراقبتها<sup>2</sup>.

وعادة ما يستعمل المدقق التدقيق الشامل لكل القيود والدفاتر والسجلات البيانات بغية الوصول إلى حالة التأكد التام، كما يستعمل التدقيق الاختباري من خلال فحص مفردات العينة المختارة ثم يعمم نتائج هذا الفحص على مجتمع الدراسة.

نشير في ظل هذين النوعين من التدقيق إلى أن الأسلوب المعتمد في عملية الفحص يختلف فيما بينهما، إلا أن اعتماد الإجراءات المختلفة في عملية التدقيق بأنواعها قد لا تمكن المدقق من اكتشاف مواطن التحريفات، لذا ظهر ما يعرف بالأخطاء المرتبطة بإجراءات التدقيق التي تفسر عجز الإجراءات المعتمدة من قبل المدقق في اكتشاف الأخطاء في العمليات المالية والحسابات والأرصدة.

<sup>1</sup> محمد عبد الفتاح محمد، المراجعة مدخل قياس وضبط المخاطر، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، الطبعة الثانية، ص 26.

<sup>2</sup> Hugues Angot, Christian Fischer, Baudouin Theunissen, Audit comptable Audit informatique, 3 edition de Boeck universite, Bruxelles, 2004, P 127.

ويرجع القصور في اكتشاف هذه الأخطاء إلى الآتي<sup>1</sup>:

- الجهل بالمعايير المهنية لتدقيق الحسابات؛
- استعمال أدلة إثبات غير قائمة على فرض القابلية للتدقيق (أي لا يكون لوجودها معنى أو سبب)؛
- استعمال أدلة إثبات غير كافية وغير ملائمة؛
- الاستعمال غير الملائم لإجراءات التدقيق عند تطبيقها؛
- الاختيار السيء للعينة؛
- عدم كفاية حجم العينة؛
- التخلي عن إجراء مناسب للتدقيق بسبب ضيق الوقت أو اعتبار التكلفة.

وتتضمن مخاطر الاكتشاف عنصرين هما:

**الأول:** المخاطر المتعلقة بفشل إجراءات المراجعة التحليلية في اكتشاف الأخطاء التي لا يتم منعها أو اكتشافها عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية، ويسمى "مخاطر المراجعة التحليلية".

**الثاني:** المخاطر المتعلقة بالقبول غير الصحيح لنتائج الاختبارات التفصيلية في الوقت الذي يكون هناك خطأ جوهري يوجب الرفض ولم يتم اكتشافه عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية وإجراءات المراجعة التحليلية وغيرها من الاختبارات الملائمة ويسمى: "مخاطر المراجعة التفصيلية"<sup>2</sup>.

## 2-3-4-3 نموذج مخاطر التدقيق

يتعامل المدقق مع الخطر عند التخطيط لجمع أدلة الإثبات في عملية التدقيق من خلال تطبيق نموذج مخاطر التدقيق .

ويعد الإمام الكامل بهذا النموذج أمر أساسي لتخطيط عملية التدقيق والتقدير الجيد لحجم أدلة الإثبات التي يجب جمعها في كل دورة من دورات العمليات المالية في المؤسسة.

<sup>1</sup> مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر، مرجع سابق، ص 119.

<sup>2</sup> أرزاق أيوب محمد كرسوع، مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2008، ص 138.

ويمكن صياغة نموذج مخاطر التدقيق كما يلي<sup>1</sup>:

$$\text{خ.م.ق} = \text{خ.ك} * \text{خ.ط} * \text{خ.ر}$$

حيث أن :

خ.م.ق: خطر المراجعة الممكن قبوله؛

خ.ك: خطر الاكتشاف المخطط؛

خ.ط: الخطر الطبيعي أو الملازم؛

خ.ر: خطر الرقابة الداخلية.

يعتبر خطر المراجعة الممكن قبوله (خ.م.ق) مقياساً لمدى رغبة المدقق في قبول وجود تحريف جوهري في ضوء الأهمية النسبية بالقوائم المالية، وذلك بعد انتهاء عملية التدقيق وإصدار تقرير نظيف.

## 2-3-4 أنواع مخاطر التدقيق

إن خطر التدقيق هو نتيجة تداخل عدة أنواع من الاخطار مثل الأخطار المتصلة، أخطار الرقابة، أخطار الاكتشاف، أخطار المراجعة التحليلية، أخطار الاختبارات الجوهرية، أخطار العينات وأخطار غير مرتبة بالعينات، ويمكن تعريف هذه المخاطر على النحو التالي<sup>2</sup>:

### أ/مخاطر التدقيق المقبولة أو الممكن تحملها (Acceptable Audit Risk (AAR)

وتعرف بأنها المخاطر الناتجة عن احتمال وجود خطأ أو تحريف مادي في القوائم المالية وعدم تمكن المدقق من اكتشاف ذلك بالرغم من بذله العناية المهنية المعقولة، أو هي المخاطر المقبولة لدى المدقق بأن يقوم باستنتاج نتيجة غير سليمة بعد الانتهاء من إجراءات التدقيق.

<sup>1</sup> ألفين أرينز، جيمس لوبك، مدخل متكامل، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي وأحمد حجاج، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية 2009 ص 333.

<sup>2</sup> علي عبد القادر الذنيبات، مرجع سابق، ص، 149.

ب/ المخاطر المتوارثة أو المتأصلة: Inherent Risks (IR) وتعرف بأنها المخاطر الناشئة عن احتمال وجود انحراف مادي معين أو نشاط معين، أو مجموعة من الانحرافات في بنود معينة بحيث لو جمعت مع بعضها تصبح مادية في ظل عدم وجود رقابة داخلية أو بافتراض عدم وجود رقابة داخلية وهذه المخاطر مرتبطة بطبيعة المنشأة موضع التدقيق وبيئتها قبل البدء بعملية التدقيق أو بافتراض عدم وجود ضوابط الرقابة الداخلية، فمثلا بعض البنود تعتبر ذات خطر متأصل أو متوارث أكثر من غيرها، مثل الأخطار التي تتعلق بالنقدية والمخزون.

ومن هذه العوامل التي تؤثر في المخاطر المتوارثة:

- طبيعة نشاط العمكيل؛

- نتيجة التدقيق السابق؛

- الأطراف ذات العلاقة؛

- وجود عمليات معقدة وعمليات غير ورتينية؛

- المخاطر التي تؤثر على مخاطر الغش وحدوث العمليات غير العادية.

ج/ مخاطر الرقابة (CR) Control Risks : وهي المخاطر الناتجة عن احتمال عدم تمكن أنظمة الرقابة الداخلية من منع أو اكتشاف الأخطاء والتحريفات المادية، أو هي المخاطر الناشئة عن احتمال وجود انحراف مادي في بند معين أو نشاط معين، أو مجموعة من الانحرافات في بنود معينة بحيث لو جمعت مع بعضها تصبح مادية وعدم تمكن نظام الرقابة الداخلية من منعها أو اكتشافها.

د/ مخاطر الاكتشاف المخططة (PDR) Planned Detection Risks:

وهي المخاطر الناتجة عن احتمال عدم تمكن الاختبارات الجوهرية من اكتشاف الانحرافات المادية أو المخاطر الناشئة عن احتمال وجود انحراف مادي في بند معين أو نشاط معين، أو مجموعة من الانحرافات في بنود معينة بحيث لو جمعت مع بعضها تصبح مادية وعدم تمكن المدقق من اكتشافها من خلال الإجراءات التحليلية أو الاختبارات التفصيلية.

ويمكن تقسيم هذه المخاطر إلى نوعين يتعلقان بالإجراءات التحليلية والاختبارات التفصيلية:

\* **خطر المراجعة التحليلية (Analytical Review Risk (ARR)** الخطر الناتج عن احتمال عدم تمكن إجراءات المراجعة التحليلية من اكتشاف الانحرافات المادية.

\* **خطر الاختبارات الجوهرية (Substantive Tests Risk (STR)** الخطر الناتج من عدم تمكن الاختبارات التفصيلية من اكتشاف الانحرافات المادية.

هـ/ **مخاطر العينات (Sampling Risks (SR)** المخاطر الناتجة عن احتمال خروج المدقق بنتيجة من العينة تختلف عن النتائج الممكن الخروج بها فيما لو تم تدقيق المجتمع كاملاً.

و/ **المخاطر غير المتعلقة بالعينات (Non - Sampling Risks (NSR)** وهي المخاطر الناتجة عن احتمال الخروج بنتيجة غير سليمة، لكن ذلك ليس مرتبطاً بعملية المعاينة؛ وإنما مرتبط بقدرات وكفاءة المدقق في اختبار المفردات وتقييم نتائجها، وعلى سبيل المثال خروج المدقق برأي غير سليم عن أحد البنود المتضمنة في العينة نتيجة عدم تمكن المدقق من تنفيذ إجراءات الاختبار في هذا البند بشكل سليم.

## 2-3-4-5 العلاقة بين مخاطر التدقيق بعضها البعض

تشير دراسة مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي إلى أن المخاطر الملازمة وخطر الرقابة يختلفان عن خطر الاكتشاف، حيث أن هذين النوعين من الأخطار مصدرهما من المؤسسة محل التدقيق وتوجد في القوائم المالية محل التدقيق نتيجة طبيعة الحسابات ومدى فعالية أو عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية، بينما خطر الاكتشاف يمكن إرجاعه إلى إجراءات التدقيق التي يقوم بها مدقق الحسابات مثل استعماله لأداة إثبات غير كافية وغير ملائمة.

إن مخاطر التدقيق تتأثر فيما بينها سواء بالزيادة أو النقصان، نتيجة عدة أسباب يكون مصدرها ممارس مهنة التدقيق أو إدارة المؤسسة.

## أ/ علاقة المخاطر الملازمة مع مخاطر عدم الاكتشاف ومخاطر الرقابة

يمكن القول أن هناك علاقة عكسية بين خطر عدم الاكتشاف والخطر الملازم وخطر الرقابة الداخلية فكلما انخفضت درجة تقدير الخطر الملازم وخطر الرقابة الداخلية التي يعتقد مدقق الحسابات تواجدها في القوائم المالية كلما زاد خطر عدم الاكتشاف الذي يتحمله المدقق، وذلك في



حالة إثبات الخطر الكلي للتدقيق، ومن ناحية أخرى فكلما زاد الخطر الملازم وخطر الرقابة الداخلية كلما انخفض خطر عدم الاكتشاف الذي يتحمله مدقق الحسابات.

ولا توجد علاقة بين المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة سواء عكسية أم طردية بسبب عدم وجود ارتباط بينهما بمعنى إذا ارتفعت المخاطر الملازمة ليس بالضرورة أن ترتفع أو تنخفض مخاطر الرقابة، في حين أنه كلما كانت المخاطر الملازمة كبيرة سوف يلجأ المدقق إلى استعمال أدلة إثبات بحجم كبير واتخاذ إجراءات تدقيق ملائمة وهو يساعد على التخفيض من مخاطر عدم الاكتشاف<sup>1</sup>.

### ب/العلاقة بين مخاطر التدقيق و أدلة الإثبات

توجد علاقة عكسية بين مخاطر التدقيق ومدى أدلة الإثبات المخططة لتدعيم رأي المدقق عن القوائم المالية، بمعنى أنه كلما انخفض مستوى مخاطر التدقيق المقبولة التي يتم تخصيصها لتأكيد معين زاد مقدار أدلة الإثبات المخططة لتدعيم هذا التأكيد، وكلما انخفض المستوى المقبول لمخاطر الاكتشاف المحددة لتأكيد معين بواسطة المدقق زادت أدلة الإثبات المطلوبة لتنفيذ مخاطر الاكتشاف عند هذا المستوى، والعكس صحيح وعلى عكس ذلك توجد علاقة طردية بين المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة وبين مقدار أدلة الإثبات.

يرتبط الخطر الطبيعي مع أدلة الإثبات بعلاقة طردية، فمثلا إذا كان الخطر الطبيعي لتقادم المخزون كبيرا جدا بسبب التطورات التكنولوجية السريعة سيخصص المدقق اختبارات مكثفة لمدى تقادم المخزون.

توجد علاقة طردية بين خطر الرقابة وحجم أدلة الإثبات، بحيث كلما كان نظام الرقابة الداخلية فعال يكون تقييم المدقق لخطر الرقابة بمستوى منخفض وبالتالي لا يحتاج هذا الأخير إلى حجم كبير من أدلة الإثبات، وإذا لم يعتمد المدقق على نظام الرقابة الداخلية عند إجراء عملية التدقيق سوف يتم تحديد خطر الرقابة بمستوى أقصى وبالتالي استعمال حجم كبير من أدلة الإثبات وإجراء فحص شامل للكشف عن مواطن الخطر بشكل جيد<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> أحمد محمد نور، مرجع سابق، ص 73.

<sup>2</sup> ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص 334.

## ج/ العلاقة بين مخاطر التدقيق ومخاطر الأعمال

يعرف خطر الأعمال بأنه الخطر الذي يواجهه مدقق الحسابات بسبب علاقته بمؤسسة العميل حتى ولو كان تقريره عن تدقيق حسابات هذه المؤسسة سليماً ورأيه صحيحاً<sup>1</sup>.

وعلى الرغم من اختلاف خطر الأعمال فكرياً عن خطر التدقيق إلا أنه يرتبط بخطر التدقيق فقد يتزايد خطر الأعمال عندما يزداد خطر التدقيق، وأيضاً عندما لا يوجد التزام بالمعايير المهنية وكلما تزايدت عملية إساءة العرض في القوائم المالية ازداد احتمال تعرض المدقق للنتائج السلبية، وفي ارتباطات التدقيق إذا وجدت العوامل التي ترتبط عادة بخطر الأعمال بواسطة زيادة أعمال التدقيق عن ما هو مطبق في الأحوال العادية أو عن طريق اتخاذ احتياطات غير عادية، مثل الالتزام بمعايير أكثر دقة وقوة للأهمية النسبية عند تدقيق الأصول النقدية<sup>2</sup>.

## 2-3-4-6 أهمية تقييم مخاطر التدقيق

تتم معايير التدقيق بتحديد حد أقصى لمخاطر التدقيق وينبغي على المدققين عدم السماح للخطر الفعلي أن يزيد عن هذا الحد بغرض تفادي الآثار غير المرغوب فيها، والتي تنتج من إحتواء القوائم المالية على أخطاء تتعدى حدود الأهمية النسبية.

يعتبر تقييم مخاطر التدقيق من الخطوات الهامة التي يجب أن يركز عليها مدقق الحسابات كمرحلة من مراحل التخطيط لعملية التدقيق، وعلى المدقق استخدام اجتهاده المهني لتقييم مخاطر التدقيق الكلية التي يكون مستعداً لقبولها لكي يبدي رأيه حول القوائم المالية.

يقوم المدقق بتقييم مستوى المخاطر المقبولة قبل دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ويتم تقييم هذه المخاطر بصورة كمية أو غير كمية، حيث يتم التعبير بشكل كمي أو نسبي أو كمستوى معين يقع بين حد أقصى وحد أدنى .

يرتبط مستوى مخاطر الرقابة الداخلية بمدى فعالية أو عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية، حيث نص المعيار الدولي رقم 400 للتدقيق أنه على المدقق الحصول على فهم كاف لنظام الرقابة الداخلية

<sup>1</sup> عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة، مرجع سابق، ص 314 .

<sup>2</sup> يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، التدقيق الخاسي في المؤسسات العمومية دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بوبكر بلقايد، تلمسان، 2014-2015، ص 136.

من أجل القدرة على تقييم مستوى خطر الرقابة الداخلية، وتصميم إجراءات التدقيق للتأكد من أن المخاطر قد تم تخفيضها إلى المستوى المقبول وفي ظل الأهمية النسبية<sup>1</sup>.

## 2-4 الأهمية النسبية

تعد الأهمية النسبية من المبادئ المحاسبية والرقابية المهمة التي تتطلب من المحاسبين والمدققين الاعتماد عليها خصوصا عند إصدارهم حكم بشأن موضوع ما أو توضيح بيان معين أو بخصوص حدث مالي معين في القوائم المالية، وتزداد الحاجة إلى هذا المبدأ عند تحديد بند معين متعلق بالقوائم المالية التي تزداد فيها نسبة المخاطرة.

وفي مجال التدقيق فيستخدم مفهوم الأهمية النسبية في جانبين، الأول عند التخطيط لعملية التدقيق، حيث يأخذ المدقق بعين الاعتبار الأمور التي قد تؤدي إلى أخطاء ذات أهمية في البيانات المحاسبية، ويتكون لديه تصور أولي للأهمية النسبية لحسابات معينة أو مجموعة من العمليات، كما يكون لديه تصور عن الظروف التي تستلزم استخدام أسلوب العينة، الأمر الذي يساعد على التخطيط للتدقيق بطريقة فعالة وذات كفاءة عالية، والثاني فيستخدم عند تقييم مدى صدق وأمانة البيانات المحاسبية، حيث يجمع المدقق الأخطاء من المؤسسات محل عملية التدقيق ويقوم بتصحيحها ويقيم مدى أهميتها وتأثيرها على القرارات الاقتصادية المبنية على القوائم المالية موضوع التدقيق.

## 2-4-1 مفهوم الأهمية النسبية

تعد الأهمية النسبية بمثابة الأساس لتطبيق معايير التدقيق خصوصا معايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير، إذ يرتبط استخدام الأهمية النسبية بها بشكل كبير، لاسيما في مجال تأثير الأخطاء والمخالفات بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية.

ويمكن تعريف الأهمية النسبية وفق الآتي:

- عرفتها لجنة معايير التدقيق الدولية حسب المعيار 320<sup>1</sup>: "إطار لإعداد أو عرض البيانات المالية في ضوء الشروط الآتية: اعتبار المعلومات مهمة (مادية) إذا كان حذفها أو تحريفها يؤثر في القرارات المتخذة من مستخدمي القوائم المالية، حسب الضرر أو الخطأ وظروف حذفه أو انحرافه."

<sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 213.

- عرفتها لجنة معايير المحاسبة الدولية حسب الآتي:

" تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بصورة خاطئة يؤثر في القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المأخوذة من البيانات المالية في ظل الظروف المحيطة، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في الظروف الخاصة بحذفه أو تقديمه بصورة خاطئة في حالة كونها مفيدة"<sup>2</sup>.

وعرف مبدأ الأهمية النسبية على أنه "مبدأ محاسبي تنحصر أهميته في إعطاء تركيز أكبر للعناصر المهمة من قبل المحاسبين والقانونيين عند إجرائهم لعملية القياس المحاسبي أو عند إجراء أي عملية تحليل محاسبي"<sup>3</sup>.

مما سبق يمكن القول أن المفاهيم السابقة للأهمية النسبية تتصف بأنها غير عملية بحيث أنها ليست محددة على وجه الدقة، إذ أن المعيار المتخذ للفرقة بين ما يعتبر معلومات هامة وأخرى غير هامة هو تأثير المعلومات على حكم مستخدم تلك المعلومات، ومن الطبيعي أن مستخدمي المعلومات سوف تختلف آراؤهم وفقاً لهذا المعيار، وبالتالي تتوقف إعتبارات المدقق للأهمية النسبية على حكمه المهني وتتأثر باحتياجات مستخدمي القوائم المالية.

## 2-4-2 العلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق:

يعد كل من الأهمية النسبية والخطر مفهومان مرتبطين ولا يمكن الفصل بينهما، فالخطر يمثل مقياساً لعدم التأكد، والأهمية النسبية تمثل مقياساً للمقدار أو الحجم، ويأخذ كل من المفهومين في الاعتبار، ويتم قياس عدم التأكد للقيم وفقاً لمقدار معين. فمثلاً تعد الجملة التالية جملة دقيقة ذات معنى: يخطط المدقق لجمع أدلة التدقيق بحيث يوجد خطر مقداره 05% (خطر التدقيق الممكن قبوله)

<sup>1</sup> سليمان أحمد عودة، العوامل المؤثرة في اختيار عمليات التدقيق في البنوك التجارية الأردنية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والإدارية جامعة آل البيت، 2000، ص 38.

<sup>2</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة، 2007، ص 394.

<sup>3</sup> حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الأولى 1999، ص 228.

للفشل في اكتشاف التحريفات التي تزيد على التحريفات المحتملة التي تبلغ قيمتها 25000 دولار (مستوى الأهمية النسبية)<sup>1</sup>.

عند التخطيط لعملية التدقيق، على المدقق الأخذ بعين الاعتبار ماهية الأمور التي تجعل البيانات المالية خاطئة بشكل جوهري، وإن فهم المدقق للمنشأة وبيئتها يحدد إطاراً مرجعياً يخطط المدقق ضمنه لعملية التدقيق ويمارس الحكم المهني بشأن تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية والاستجابة لتلك المخاطر طوال عملية التدقيق، كما أنه يساعد المدقق في تحديد الأهمية النسبية يبقى مناسباً أثناء سيرر التدقيق، وتقييم المدقق للأهمية النسبية المتعلقة بفئات تساعد المدقق في تقريره.

إن تقرير المدقق للأهمية النسبية المتعلقة بأرصدة حسابات معينة أو مجموعة من المعاملات تساعد على اتخاذ قرار بمسائل فيها البنود التي سيقوم بفحصها، وهل سيقوم باستعمال العينات وإجراء التحليل، إن ذلك يساعد المدقق على اختبار إجراءات التدقيق والتي مجموعها يتوقع أن تؤدي إلى تخفيض مخاطر التدقيق إلى مستوى مقبول<sup>2</sup>.

### 2-4-3 علاقة الأهمية النسبية بأدلة الإثبات

إن عملية جمع الأدلة والقرائن بشكل موضوعي يمثل جوهر عملية التدقيق إذ أكدت لجنة قواعد التدقيق الدولية على ضرورة حصول المدقق على قدر كاف من الأدلة والقرائن التي تجعله يستطيع التوصل إلى نتائج معقولة يستند عليها في رأيه بعدالة القوائم والحسابات ومصداقيتها.

إن قرائن وأدلة الإثبات التي يستخدمها مدقق الحسابات في مجال الأهمية النسبية لا بد من تقسيمها إلى مجموعات وفقاً لدرجة أهميتها النسبية وطبقاً للوزن النسبي لها، وهذا يعتمد على الحكم الشخصي للمدققين وخبراتهم العلمية والعملية، ويؤكد البعض على وجود علاقة طردية بين كمية أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها عند قيام المدقق بأداء مهامه وبين الأهمية النسبية للعنصر أو الحدث المالي محل التدقيق<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص 349.

<sup>2</sup> الإتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص 395.

<sup>3</sup> خالد أمين عبد الله، الأهمية النسبية في الحاسبة والتدقيق، مجلة المدقق، العددان 41-42، عمان، الأردن، 2000، ص 131.

وفي هذا المجال أكد المعيار الدولي الصادر عن لجنة المعايير الدولية للتدقيق رقم 500 في الفقرة الثانية منه على ما يأتي (عند المفاضلة بين أدلة الإثبات في التدقيق والمراقبة لا بد من استخدام المعايير الآتية: معايير الحكم على كفاية أدلة وقرائن الإثبات، مدى صحة أدلة الإثبات المختلفة، معايير الحكم على مناسبة أدلة وقرائن الإثبات).

كما أكدت لجنة قواعد التدقيق الدولية بعد إصدارها المعيار الدولي رقم 570 والخاص بإقرارات الإدارة أداة للتدقيق بأنه ليس فقط على المدققين الخارجيين الإلمام بالمعايير الدولية المرتبطة بمفهوم وقواعد أدلة الإثبات والأساليب الفنية المستخدمة للحصول عليها؛ وإنما مراعاة ودراسة المعايير الآتية المستخدمة في تقييم أدلة وقرائن الإثبات و هي<sup>1</sup>:

\* المعيار رقم 250 المتعلق بالاعتبارات القانونية والتنظيمية عند تدقيق البيانات المالية؛

\* المعيار رقم 550 المتعلق بالأطراف ذات العلاقة؛

\* المعيار رقم 620 المتعلق باستعمال عمر الخبير؛

\* المعيار رقم 720 المتعلق بالمعلومات الأخرى في المسندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة؛

\* المعيار رقم 810 المتعلق بفحص المعلومات المالية المتوقعة.

## 2-4-4 الأهمية النسبية وأثرها على جودة خدمات التدقيق

تعتبر الأهمية النسبية أحد العوامل المؤثرة على حكم المدقق المتعلق بمدى كفاية أدلة الإثبات باعتبار وجود علاقة طردية بين الأهمية النسبية ومدى كفاية أدلة الإثبات كما سبق القول.

ويتم تحديد الأهمية النسبية بعد معرفة المدقق للمعلومات الكاملة عن العميل والظروف المحيطة به، بحيث تسمح له بإصدار حكمه الشخصي لتحديد العناصر التي تتعرض لمخاطر عالية، وتقدير المدقق للأهمية النسبية المتعلقة بأرصدة حسابات معينة يساعد على اتخاذ قرار معين بشأن البنود التي سيقوم بفحصها، وهل سيقوم بتدقيقها تدقيقاً كاملاً أو تدقيق عينات منها، هذا بالإضافة إلى تحديد حجم العينات، وتحديد الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق.

<sup>1</sup> منهل مجيد أحمد العلي، تغريد سالم الليلة، استخدام الأهمية النسبية في العمل التدقيقي وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، العدد 87 (29)، 2007، ص 176.

وهذا ما أكد عليه المعيار رقم (320) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) الذي نص "على المدقق الأخذ بعين الاعتبار ماهية الأمور التي تجعل البيانات المالية خاطئة بشكل جوهري إن تقدير المدقق للأهمية النسبية المتعلقة بأرصدة حسابات معينة أو مجموعة من المعاملات، تساعده على اتخاذ قرار في مسائل منها البنود التي سيقوم بفحصها وهل سيقوم باستعمال العينات وإجراءات التحليل، إن ذلك سيساعد المدقق على اختيار إجراءات التدقيق والتي في مجموعها يتوقع أن تؤدي إلى تخفيض مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض مقبول، حيث أن هناك علاقة عكسية بين الأهمية النسبية وبين مستوى مخاطر التدقيق، أي كلما ارتفع مستوى الأهمية النسبية كلما انخفضت مخاطر التدقيق والعكس بالعكس"، ويأخذ المدقق في الحسبان هذه العلاقة العكسية عندما يقرر طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق<sup>1</sup>.

ويكفي القول أن مفهوم الأهمية النسبية يستخدم في مراحل التدقيق الثلاثة: التخطيط، التنفيذ إبداء الرأي.

وفي ضوء ما سبق يتضح مدى أهمية مفهوم الأهمية النسبية في التأثير على جودة خدمات التدقيق، فهي تستخدم كمقياس لمدى كفاية وملائمة أدلة الإثبات لبند معين أو مجموعة معينة فضلاً عن أن مفهوم الأهمية النسبية يسمح للمدقق بتحديد تلك البنود التي تتعرض لمخاطر عالية والتي تستلزم من المدقق اهتماماً أكثر في كافة مراحل عملية التدقيق.

### المطلب الثالث: الخطوات التمهيديّة لعملية التدقيق

قبل أن يقوم المدقق بتخطيط عملية التدقيق، لابد أن تتوفر لديه النية في القيام بهذه العملية والمتمثلة في قبوله المهمة، ويتحقق هذا الشرط وفقاً لمجموعة من العناصر، كتوفر الوقت المناسب لتخطيط عملية التدقيق أي معرفته بالمهمة قبل وقت كاف، ما يتيح أيضاً للمدقق فرصة تفادي التعامل مع أشخاص تنقصهم الأمانة والاستقامة، وحتى يتفادى هذا لابد أن يفحص بدقة سمعة العميل المتوقع.

<sup>1</sup> نور الدين عبد الله حمودة، العوامل المؤثرة في تحديد الأهمية النسبية في التدقيق، دراسة تحليلية انتقادية بالتطبيق على الوضع في ليبيا، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، كلية العلوم الإدارية والمالية والتطبيقية، طرابلس ليبيا، العدد الثاني، 2013، ص 62.

ولتحسين فعالية التدقيق، وتحسين كفاءته، فإنه على المدقق أن يتبع بعض الإجراءات التمهيديّة للقيام بعملية التدقيق الجديدة وهي :

### 1-التحقق من صحة تعيينه مدققاً: و يكون ذلك وفق الآتي<sup>1</sup>:

- يجب على مدقق الحسابات أن يتأكد من شرعية تعيينه حسب الحالة من طرف المجلس العام العادي أو المجلس التأسيسي، وفي حالة حضوره المجلس التأسيسي الذي يعينه يمضي القوانين العامة وفي حالة تعيينه من طرف مجلس عام عادي، يمضي المحضر مع الملاحظة "قبول التوكيل" وإذا لم يحضر للمجلس يدلي بقبوله للشركة كتابيا؛

- في كل أشكال التعيين يجب على مدقق الحسابات عند قبوله التوكيل، الإعلان كتابيا أنه ليس في وضعية التنافي و لا في حالة مخالفة شرعية أو تنظيمية؛

- يجب على مدقق الحسابات أن يعلم عن طريق رسالة مضمونة مع وصل الغيداع المنظمة الوطنية بتعيينه في ظرف 15 يوما التالية لقبول التوكيل؛

- كما يذكر مسيري الشركة المراقبة إجراءات الإشهار القانونية المكلفين بها سيما إعلام مجلس المنظمة الوطنية بتعيين مدقق في ظرف 15 يوما التالية عن طريق رسالة، أونشر تعيين مدقق أو تجديد توكيل في جريدة الإعلانات الشرعية؛

- قبل البداية في تنفيذ التوكيل، يجب على مدقق الحسابات أن يرسل إلى الشركة المراقبة رسالة تشير إلى إجراءات تطبيق توكيل مدقق الحسابات، وهذه الرسالة تشير إلى مسؤولية المهمة؛ المتدخلين؛ طرق العمل المستعملة، فترات التدخل والآجال القانونية التي يجب احترامها؛ الآجال القانونية لإيداع التقارير؛ الأتعاب؛

- وفي حالة تعدد مدققي الحسابات يلتزم كل واحد من هؤلاء باحترام الإجراءات المشار إليها أعلاه وكأنه يتصرف بمفرد.

<sup>1</sup> مقرر رقم 103/SPM/94، مؤرخ في 02 فيفري 1994، المتعلق بالإجراءات المهنية لمراجع الحسابات، التوصية رقم 01 الاجتهادات الدنيا في إطار قبول التوكيل والدخول إلى الوظيفة.



2- الاتصال بالمدقق السابق: وهي قاعدة من قواعد آداب السلوك المهني، فيتحرى منه عن سبب عدم تحديد تعيينه أو عزله أو استقالته، فقد يجد من المبررات والأسباب ما يمنعه كمهني محايد من قبول المهنة المعروضة عليه.

3- التأكد من نطاق عملية التدقيق المطلوبة: تتوقف هذه أيضاً على الشكل القانوني للمؤسسة ففي شركات المساهمة وحيث أن الرقابة على حساباتها إلزامية، فليس هناك تحديد لنطاق التدقيق حيث يميز المشرع للمدقق الاطلاع على كافة الدفاتر والسجلات وحق طلب البيانات والإيضاحات التي قد يراها ضرورية للقيام بعمله، لذلك فعملية التدقيق هنا شاملة لا يحق لأحد تحديد أو تضييق نطاقها على المدقق، أما في شركات الأشخاص والملكيات الفردية وحيث الرقابة الخارجية اختيارية فلا بد من تحديد نطاقها في العقد المبرم بين المدقق وعميله لأن التشريعات قد لا تتدخل في تنظيم أحكامها ونطاقها<sup>1</sup>.

#### 4- الحصول على معلومات تمهيدية عن المؤسسة

قد يظن البعض أنه بإمكان المدقق فحص حسابات المؤسسة حقل الدراسة مباشرة أي فهمها والحكم عليها، لكن كيف يتسنى له ذلك، مهما كانت تجربته وكفاءته، أي الحكم على المنتج النهائي المتمثل في القوائم المالية، إذا لم يجمع مؤشرات في هذه المرحلة، وجهله لحقائق تقنية، تجارية، قانونية ضريبية واجتماعية حول المؤسسة التي ينوي تدقيقها، لن يتمكن مثلاً من مراقبة وتقييم المخزون بشتى أنواعه إذا كان يجهل خطوات الإنتاج.

ولن يتمكن من إعطاء رأي صائب حول أخطار المؤسسة والمؤونات المكونة لمواجهتها إذا لم يتعرف على أخطار هذه الأخيرة، قيودها وعملياتها، ولن يتمكن من حكم صحيح إذا كان على جهل بالقطاع الذي تنتمي إليه قوانينه ومعايير المقارنة ما بين مؤسساته<sup>2</sup>.

والتعرف على المؤسسة يسمح للمدقق بجمع كل المعلومات الضرورية والتي تشمل:

#### 4-1 المعلومات العامة: وتتضمن ما يلي:

<sup>1</sup> عبد الرؤوف جابر، مرجع سابق، ص ص 118-121.

<sup>2</sup> محمد بوتين، مرجع سابق ص 67.

\* **تحديد هوية المؤسسة:** وذلك بالاطلاع على القانون النظامي والعقد الابتدائي لها، لكي يستقي منها المعلومات المتصلة باسمها وتاريخ تكوينها والغرض من نشاطها، رأس المال المصرح به، المقر الرئيسي وقائمة المصانع والمكاتب والفروع، وكذا رقم السجل التجاري وبعض المعلومات الأخرى الضرورية<sup>1</sup>.

\* **التطور التاريخي للمؤسسة:** من خلال مناقشة وحوار المسؤولين في المؤسسة للحصول على المعلومات الخاصة بالتنظيم والتسيير الحالي للمؤسسة، والوقوف على الأسباب الحقيقية وراء إنشاء المؤسسة والتطورات اللاحقة بها في مختلف المجالات.

\* **وضعية المؤسسة:** في القطاع الذي تنشط فيه ومعرفة ما إذا كان حيويًا وسائرًا في التوسع، وموقع المؤسسة مقارنة بمؤسسة أخرى في نفس القطاع من حيث رقم الأعمال والمردودية واليد العاملة.

\* **السياسة المتبعة في التوظيف والتكوين:** إن العناصر التي يقوم المدقق بجمعها والتي تخص طرق التوظيف والتكوين والترقيات الداخلية تسمح له بتكوين رأي عن مردودية وكفاءة الموظفين بالمؤسسة.

\* **التنظيم وإدارة المؤسسة:** من الضروري أن يكون لدى المدقق مخطط للتنظيم داخل المؤسسة يحدد المسؤوليات الأساسية ويوضحها، ويتضمن مثلاً أسماء المسؤولين داخل المؤسسة ووظائفهم<sup>2</sup>.

\* **أسماء المدققين السابقين:** وتتضمن قائمة البنوك المتعامل معها، الاتفاقيات الخاصة والحالية التي تربط المؤسسة بالمؤسسة، السؤال عن الطرق والأساليب المستعملة داخل المؤسسة، ومن وجود قسم التدقيق الداخلي بالمؤسسة.

#### 4-2 معلومات عن الخصائص التقنية للمؤسسة

والتي تتمثل في<sup>3</sup>:

- بيان طبيعة نشاط المؤسسة: تجاري، صناعي، خدماتي، مالي، التكنولوجيا المستعملة، نوعية وخصائص المنتجات، الموقع الجغرافي والمساحة .

1 عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة، القاهرة، مصر، 1974، ص 105.

2 يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، مرجع سابق، ص 148.

3 المرجع نفسه، ص 149.

- **التمويل:** التمويل بالمواد الأولية ضروري وأساسي وله تأثير على نتيجة المؤسسة واستمرارية نشاط الدورة الإنتاجية.

- **التخزين:** من الضروري التعرف على سياسة التخزين ومواقعه.

- **الإنتاج:** يتوجب على المدقق معاينة وحدات الإنتاج من حيث أهميتها وحالتها وتجهيزها.

#### 3-4 معلومات عن الخصائص التجارية للمؤسسة

وهي معلومات تخص<sup>1</sup>:

- **الزبائن:** على المدقق معرفة عدد الزبائن بالنسبة للمؤسسة، وهذا يعتبر أساسيا لتقدير المشاكل محتملة الوقوع.

- **المنافسة:** دراسة السوق لمعرفة مكانة المؤسسة فيه وقدرتها التنافسية.

- **كيفية تحديد أسعار البيع:** من خلال معرفة العناصر المكونة لسعر البيع وتحديد الهامش الإجمالي والخصومات المالية والتجارية الممنوحة للزبائن.

- **الخصائص القانونية للمؤسسة:** من الضروري للمدقق دراسة الإطار القانوني من خلال القوانين، قانون الشركات، قانون العمل، النظام الضريبي للمؤسسة، والاستقصاء على المعلومات المرتبطة بالجانب القانوني مثل: فحص النظام القانوني، بنية رأس المال، العقود والاتفاقيات الأساسية، والنزاعات الراهنة.

#### 5- تقييم نظام الرقابة الداخلية :

يعبر نظام الرقابة الداخلية على مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة وعليه لا بد من تقييم كل طرق العمل والإجراءات والتعليمات المعمول بها قصد الوقوف على آثارها على الحسابات والقوائم المالية.

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص 129.

## 5-1 تعريف نظام الرقابة الداخلية

وعرفت منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسية نظام الرقابة الداخلية بأنه "مجموعة الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية والإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات، وتطبيق تعليمات الإدارة وتحسين الأداء"<sup>1</sup>.

وعرفت لجنة طرائق المراجعة المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين A.I.C.P.A الرقابة الداخلية على أنها "تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من وقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الادارية الموضوعة"<sup>2</sup>.

ويدور مفهوم الرقابة الداخلية حول "إيجاد أساليب مختلفة لعملية التقييم الداخلي لانشطة وبرامج المشروع أوالوحدة أوالإدارة المعينة، حيث تتضمن هذه الأساليب مختلف نواحي هذه الأنشطة والبرامج، وتمثل الرقابة الداخلية بصفة عامة أداة لخدمة الإدارة في مجال قياس وتقييم مدى فاعلية أدائها من ناحية ومدى فاعلية أنواع وأدوات الرقابة الأخرى من ناحية أخرى"<sup>3</sup>.

ومن هنا يمكن تعريف الرقابة الداخلية على أنها "مجموعة الوسائل والأساليب التي تساعد في التحكم بالمؤسسة وحماية أصولها وضمان فعالية الأداء".

## 5-2 خصائص نظام الرقابة الداخلية و أنواعه

## 5-2-1 خصائص نظام الرقابة الداخلية

يستلزم إقامة نظام للمراقبة الداخلية وجود بعض الخصائص التي تؤدي إلى خلق محيط ملائم

داخل المؤسسة، يسمح بالسير الحسن للعمليات اليومية، ونذكر من بينها وجود العناصر التالية:

- مخطط السير والتنظيم.
- دفاتر خاصة تشرح بالتفصيل الإجراءات الداخلية للمؤسسة.
- مؤهلات وكفاءات ملائمة للموظفين.

<sup>1</sup> مصطفى سليمان محمد، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2014، ص 47.

<sup>2</sup> خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 176.

<sup>3</sup> محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 84.

فضلا عن ذلك، يتأكد المراجع من مسؤولية كل الأفراد وكذا تطبيق إجراءات تسمح بالفصل بين وظائف غير المنسجمة. فمبادئ المراقبة الداخلية تنص على عدم تكفل مصلحة أوفرد معين بمسؤولية تنفيذ جميع مراحل صفقة معينة، أي بمعنى آخر الفصل بين كل من<sup>1</sup>:

- الوظائف العملية: الشراء؛ البيع؛ الإنتاج؛... الخ
- وظائف الاحتفاظ بالأموال: إعداد الدفع؛ دفاتر اليومية والمالية؛... الخ
- وظائف المراقبة: التقيط؛ التدقيق والمراجعة؛... الخ

ومن جهة أخرى، فإن دوران الأفراد بين هذه الوظائف وكذا اختيار الكفاءات المناسبة ( سياسة التوظيف والتكوين )، كلها تساهم في تحديد مدى فعالية نظام المراقبة الداخلية للمؤسسة.

هذا لأن فصل المهام بين الأفراد ومتابعة إجراءات التصديق والتسجيل سيسمح بالمراقبة المتبادلة والكشف عن الأخطاء في الوقت المناسب وفي الآجال المعقولة.

كما أنه يستدعي من الإدارة العامة التدخل عند وجود تجاوز أو احتيال، فلا بد من مراقبة مشددة وعقوبات صارمة. إذ أن التهاون أو عدم المتابعة للعمليات والإجراءات التنفيذية في المؤسسة سيؤدي حتما إلى تشكيل ثغرات داخل النظام. هذا ولكي يتعرف المراجع على كل هذه المعلومات يعتمد على وسائل خاصة كاستجواب المراقبة الداخلية أو مخططات السير.

وأخيرا تدعى مرحلة المعرفة العامة للمؤسسة وتقييم نظام المراقبة الداخلية فيها بالمرحلة الأولية لمهمة المراجعة .

هذا ويمكن حصر نتائج المرحلة الأولية فيما يلي:

- تحديد العمليات الأكثر عرضة للمخاطر.
- تقييم درجة أهمية هذه المخاطر.
- إعداد برنامج وخطة للتحقيق والتدقيق.

## 5-2-2 أنواع نظام الرقابة

من استعراض تعريف نظام الرقابة الداخلية يمكن تحديد أهم العناصر التي يتضمنها في المشروع وتمثل فيما يلي<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> أقاسم عمر، محاضرات في تدقيق الحسابات، جامعة أحمد دراية أدرار، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم علوم التسيير 2009/2008، ص 03.

<sup>2</sup> محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، مرجع سابق، ص 83.

\* **الرقابة المحاسبية:** تمثل الوجه المحاسبي والعنصر الرئيسي من أوجه الرقابة في المشروع، وتتضمن هذه الرقابة الإجراءات المستعملة في حماية الموارد من التصرفات غير المشروعة، وتحقيق دقة البيانات والمعلومات التي يمكن الاعتماد عليها باستعمال العديد من الأدوات كالمراجعة المستندية، الفنية المالية والنظام المحاسبي.

\* **الرقابة الإدارية:** وتمثل الوجه الإداري للرقابة الداخلية في المشروع وعنصرًا رئيسيًا من عناصرها، وتهتم هذه الرقابة وتتضمن جميع الإجراءات اللازمة للتحقق من كفاءة استخدام الموارد والممتلكات استخدامًا أمثلاً من ناحية والتحقق من التزام المشروع والعاملين فيه بالسياسات والقوانين واللوائح الداخلية والخارجية على السواء والمنظمة لعمال وأنشطة المشروع من ناحية أخرى.

ولتحقيق أهداف هذه الرقابة يمكن استخدام الأدوات التالية: الموازنات التقديرية، التكاليف المعيارية موازنة البرامج والأداء، دراسات الوقت والحركة، التقارير الدورية، نظام تأهيل وتدريب العاملين، الإحصائيات والرسوم البيانية، وخرائط التدفق.

\* **الضبط الداخلي:** هو عبارة عن أنظمة الضبط والرقابة على العمليات اليومية للمؤسسة، والذي يؤدي عمل أي موظف يتم اكتماله والتحقق من صحته من قبل موظف آخر حيث أن ذلك يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء والاختلاس والغش، وبما أن المدقق الخارجي مسؤول عن اكتشاف الأخطاء والغش والاختلاس، فإنه بذلك يعتبر مسؤولاً عن فحص نظام الضبط الداخلي.

وللضبط الداخلي قواعد وأسس محاسبية تحكمه، حيث تتمثل في مجموعة من الإجراءات الموضوعية لزيادة فاعلية النظام المحاسبي في مجال الرقابة على أنشطة المشروع وحماية الأصول ومن أهمها ما يلي:

- التسجيل الدفترى للعمليات؛

- التأكد من صحة المستند والتوقيعات؛

- الضبط الحسابي للدفاتر.

### 3-5 أهداف نظام الرقابة الداخلية :

تهتم الرقابة الداخلية المتعلقة بنظام محاسبي بتحقيق الأهداف التالية<sup>1</sup> :

- تنفيذ العمليات طبقاً لاعتماد الإدارة العام أو المحدد.

- تسجيل العمليات بالمبلغ الصحيح في الحسابات والفترة الصحيحة.

- الوصول إلى أصول المنشأة طبقاً لاعتماد الإدارة.

<sup>1</sup> محمود البيومي، المحاسبة والمراجعة، منشأة المعارف، الاسكندرية، مصر، 2003، ص 146.

- مطابقة سجلات الأصول المختلفة مع الأصول الفعلية الموجودة على فترات وتتم معالجة الفروقات بطريقة سليمة مراجعة سليمة للسجلات وإجراء المطابقات والتسويات.
- وبصف عامة يهدف نظام الرقابة الداخلية إلى <sup>1</sup>:
- منع الأخطاء والاختلاس والغش.
- سرعة اكتشاف ما قد يقع من هذه الظواهر عند حدوثها.
- تتبع جانب الكفاءة في استخدام الموارد.
- وحسب المعيار الثاني من معايير العمل الميداني يتم تحقيق هدفين أساسيين من تقييم نظام الرقابة الداخلية هما<sup>2</sup>:
- \* **الهدف الأول:** تحديد درجة الاعتماد على النظام نفسه من حيث اشتماله على نظام محاسبي سليم، ونظام إداري دقيق، وضبط داخلي دقيق.
- \* **الهدف الثاني:** تحديد مدى اختبارات التدقيق التي سيقوم بها المدقق لكي يتمكن من الاقتناع بهذه القوائم المالية.
- ومن التعاريف السابقة لنظام الرقابة الداخلية نجد أن هذا النظام يسعى لتحقيق الأهداف التالية<sup>3</sup>:
- أ/ **التحكم في المؤسسة:** إن التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة وفي عوامل الإنتاج داخلها وفي نفقاتها وتكاليفها وعوائدها وفي مختلف السياسات الموضوعة بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة يستلزم تحديد أهدافها وهيكلها وطرقها وإجراءاتها، من أجل الوقوف على معلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها.
- ب/ **حماية الأصول:** من خلال فرض حماية مادية ومحاسبية لجميع عناصر الأصول (الاستثمارات المخزونات، الحقوق).
- ج/ **دقة البيانات المحاسبية وتكاملها وملاءمتها:** " تتضمن دقة البيانات أن تكون المعلومات موضوعية تعطي صورة صورة عادلة عن وضع المؤسسة ضمن بيئة نشاطها، وأن تكون هذه المعلومات حاضرة وجاهرة بالشكل الكامل و الملائم، وفي الوقت المناسب، خدمة للأطراف المستفيدة "

<sup>1</sup> عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2004 ص 136.

<sup>2</sup> شكري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة سونلغاز، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2008-2009، ص 44

<sup>3</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 90.

د/ الالتزام بالسياسات الإدارية: تتم ترجمة أهداف المؤسسة إلى مجموعة من السياسات والخطط والإجراءات المتكاملة التي تغطي جوانب المؤسسة ككل، وتصدر الإدارة بذلك قرارات وتعليمات توجهها إلى منفذي العمليات المختلفة عبر جميع المستويات الإدارية.

ه/ تشجيع العمل بكفاءة: إن إحكام نظام للرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن من ضمان الأستعمال الأمثل والكفاء لمواردها وتخفيض التكاليف عند حدودها الدنيا، وتحسين المردودية.

#### 4-5 مكونات نظام الرقابة الداخلية :

يتكون نظام الرقابة الداخلية من عدة عناصر تتمثل في <sup>1</sup>:

- بيئة الرقابة : التصرفات والسياسات والإجراءات التي تعكس الإتجاه العام للإدارة العليا ممثلة في مجلس الإدارة وملاك الوحدة عن الرقابة وأهميتها.
- تقدير الخطر : تعريف وتحليل الإدارة للأخطار المناسبة عند إعداد القوائم المالية بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- أنشطة الرقابة : السياسات والإجراءات التي تضعها الإدارة لتحقيق أهدافها من التقرير المالي.
- المعلومات والتوصيل : الطرق التي تستخدم للتعريف وتسجيل وتبويب والتقرير عن العمليات المالية للوحدة والحفاظ على المسؤوليات على الأصول المرتبطة بها.
- المراقبة : تقدير الإدارة المستمر لجودة الأداء لتحديد ما إذا كانت الرقابة يتم تنفيذها طبقاً للتصميم الموضوع لها أو هناك ضرورة لتعديل نظام الرقابة الداخلية.

#### 5-5 معايير فعالية نظام الرقابة الداخلية

يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الدعائم أو المقومات الأساسية وهي التنظيم الكفاء والإجراءات والسياسات التي تضعها المنشأة بقصد حماية أصولها أو منع اختلاسها، وبقصد ضمان صحة المعلومات والتقارير المحاسبية وغيرها، وإجراءات زيادة الكفاءة التشغيلية وتحقيق

<sup>1</sup> ألفين أرينز وجيمس لوبك، مرجع سابق، ص 391.



الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة للمنشأة وإجراءات تشجيع العاملين على الالتزام بالسياسات الإدارية التي وضعتها إدارة المنشأة، وتمثل معايير فعالية نظام الرقابة الداخلية في الآتي<sup>1</sup>:

### أ/ هيكل تنظيمي كفاء:

يعتبر وجود هيكل تنظيمي كفاء في أي منشأة هو أساس عملية الرقابة وهو الهيكل الذي يتم فيه تحديد المسؤوليات والسلطات المختلفة لكافة الإدارات والأشخاص بدقة وبصورة واضحة وتتوقف طبيعة الهيكل التنظيمي على طبيعة المنشأة وحجمها ومدى الانتشار الجغرافي لها، وعدد القطاعات أو الفروع ويجب أن يعمل الهيكل على إعطاء كل فرد واجبات ومسؤوليات محددة تتناسب مع قدراته مع تطبيق مبدأ الفصل بين المهام المختلفة .

### ب/ وجود سياسات وإجراءات لحماية الأصول:

من المقومات الأساسية وجود مجموعة من السياسات والإجراءات اللازمة لحماية الأصول وضمان دقة وصحة البيانات والتقارير المحاسبية خاصة في ظل التنظيم اللامركزي وتتطلب حماية الأصول وجود إجراءات للضبط الداخلي بين الأقسام المختلفة وتقارير متداولة ما بين تلك الأقسام ووجود مخازن مغلقة واستخدام التقنيات الرقمية للتأمين ضد المخاطر.

### ج/ وجود إجراءات للتحقق من صحة البيانات و التقارير المحاسبية:

يعتمد على البيانات والتقارير المحاسبية في اتخاذ العديد من القرارات الإدارية داخل المنشأة وبالتالي فلا بد من وجود إجراءات للتحقق من صحة ودقة البيانات والتقارير المحاسبية، بالاعتماد على صحة تسجيل العمليات وتشغيلها خلال الدورة المحاسبية بتقسيم العمل ووجود مراجعة مستندية وإدارة مستقلة.

<sup>1</sup> عبد الفتاح الصحن وآخرون، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر 2007، ص 14.

## د/ وجود إجراءات لزيادة الكفاءة وتشجيع الالتزام بالسياسات الموضوعية:

يجب أن تكون هناك إجراءات تعمل على زيادة كفاءة أداء العمليات المختلفة داخل المنشأة، وتشجيع العاملين على الالتزام بالسياسات الموضوعية باستخدام الموازنات التقديرية ونظام التكلفة المعيارية فالكفاءة تعني تحقيق العلاقة المثلى بين عناصر المدخلات والمخرجات، في حين أن الفعالية تعني تحقيق الأهداف المطلوبة.

## 5-6 خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

لتقييم نظام الرقابة الداخلية يتبع المدقق الخطوات التالية<sup>1</sup>:

## أ/ فهم هيكل نظام الرقابة الداخلية:

في هذه الخطوة يجب على المدقق أن يحقق المعرفة الكافية عن نظام الرقابة الداخلية (النظام المحاسبي وأساليب الرقابة)، عن طريق الاستفسار من الأشخاص في المستويات المختلفة داخل المؤسسة، بالإضافة إلى الرجوع إلى المستندات التي تصف نظام الرقابة الداخلية، والوظائف للحصول على فهم كاف لهيكل الرقابة الداخلية باستخدام العديد من الأساليب كقوائم الاستقصاء، خرائط التدفق وغيرها.

إن الهدف من هذه الخطوة هو تحديد النواحي التي يرغب المدقق الاعتماد عليها في عملية التوقف، غير أنه بإمكانه تقرير عدم الاعتماد على بعض العناصر في النظام لأسباب معينة كوجود تصميم غير محكم مما يترتب عدم الاطمئنان إلى دقة البيانات المحاسبية.

## ب تحديد مخاطر الرقابة:

يتم في هذه الخطوة تحديد مخاطر الرقابة عن طريق فحص مواطن الضعف والقوة ، وتسجيلها وتوثيقها وضمها لأوراق التدقيق، وقد سميت بذلك لأنها تربط نتائج تقييم النظام بالإجراءات اللاحقة للتدقيق.

## ج/ اختبارات الالتزام

الهدف من هذه الخطوة هو التحقق من أساليب الرقابة في المؤسسة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها وأن الموظفين ملتزمين بتطبيق إجراءات وأساليب الرقابة، ويجب على إدارة المؤسسة أن تحت موظفيها على ذلك من خلال تدريبهم وأداء المهام المخصصة لكل واحد منهم.

<sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 214.

**\* مسؤولية المدقق فيما يخص أنظمة الرقابة الداخلية:**

بما أن نظام الرقابة الداخلية يتكون من رقابة محاسبية وإدارية وضبط داخلي، فإن مسؤولية المدقق حول النظام تكون على هذه النواحي الثلاثة:

**\* المسؤولية بالنسبة للرقابة الإدارية**

لا يعتبر مدقق الحسابات مسؤولاً عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية الإدارية في المؤسسة محل الفحص، حيث إن هذا النوع من الرقابة يهدف إلى تنفيذ السياسات الإدارية وفقاً للخطة التي تم وضعها وعليه فإن التزام المدقق بفحص نظام الرقابة الداخلية الإدارية سيوسع مسؤولياته ويلقي عليه عبئاً كبيراً خاصة وإن وجود أو عدم وجود نظام رقابة إدارية لا يؤثر على برنامج التدقيق الذي يقوم بوضعه مدقق الحسابات.

**\* المسؤولية بالنسبة للرقابة المحاسبية**

أما بالنسبة للرقابة المحاسبية فإن المدقق يعتبر مسؤولاً عنها، كونها ذات صلة بعملية التدقيق ومدى دقة البيانات المحاسبية بالدفاتر ومدى دلالة القوائم المالية للمركز المالي للمؤسسة عن الفترة المالية محل الفحص بالإضافة إلى حماية أصول المؤسسة النقدية وغير النقدية من الاختلاس والتلاعب وعليه فإن المدقق يبذل عناية خاصة لهذا النظام على اعتبار أن له أثر جوهري في عملية التدقيق. لهذا فإن معايير التدقيق أوضحت أنه على المدقق فهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية له لغرض التخطيط لعملية التدقيق، والتعرف على تصميم النظام المحاسبي وطريقة عمله، ويجب على المدقق الحصول على فهم النظام المحاسبي لتشخيص وفهم ما يلي:

- طوائف المعاملات الرئيسية للمؤسسة؛

- كيف بدأت هذه المعاملات؛

- السجلات المحاسبية المهمة و المستندات السائدة والحسابات التي تتضمنها البيانات المالية؛

- طريقة معالجة التقارير المحاسبية والمالية، منذ نشوء المعاملات الهامة والحالات الأخرى لغاية تضمينها في البيانات المالية.

**\* المسؤولية بالنسبة للضبط الداخلي**

يعتبر المدقق مسؤولاً عن فحص أنظمة الضبط الداخلي (الرقابة على العمليات اليومية للمؤسسة) والتي مفادها أن عمل أي موظف يتم إكماله والتحقق من صحته من قبل موظف آخر

ويؤدي ذلك على اكتشاف الأخطاء والغش بسهولة، وبما أن المدقق مسؤول عن هذه العملية فهو يعتبر مسؤولاً عن فحص نظام الرقابة الداخلية<sup>1</sup>.

#### 6- فحص النظام المحاسبي للمؤسسة:

يقوم المدقق بدراسة النظام المحاسبي المطبق فعلاً في المؤسسة وفق مجموعة من العناصر<sup>2</sup>:

- النظام المحاسبي والمالي المطبق؛

- كيفية القيد والترحيل؛

- دقة السجلات وكفائتها؛

- استخلاص أهم العمليات التي تقوم بها المؤسسة؛

- طرق تقييم المخزونات؛

- طرق الاهتلاك المنتهجة.

7- الاطلاع على الحسابات الختامية و القوائم المالية الخاصة بفترات سابقة: وهنا يتعرف على المركز المالي للمؤسسة ونوعية التقارير السابقة لأن هذا يساعد في رسم خطة عمله وتفصيلها، وعليه أن يفحص أي تحفظات وردت بتقرير المدقق السابق أو تقرير مجلس الإدارة.

8- التعرف على العاملين في المؤسسة: بالحصول على كشف بالأسماء وصورة عن التواريخ الهامة منها والملزمة للمؤسسة قانوناً ومعرفة حدود السلوكيات والمسؤوليات.

9- فحص النظام الضريبي: من خلال الاطلاع على الناحية الضريبية للمؤسسة، وكذا معاينة التصريحات الجبائية للسنوات السابقة وكذا الميزانيات الجبائية، للتأكد من سداد الضرائب المستحقة من عدمه.

<sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 215.

<sup>2</sup> محمد أمين مازون، مرجع سابق، ص 29.

10- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية: فقد تحولت عملية التدقيق من كاملة تفصيلية إلى اختبارية تقوم على أسلوب العينات الإحصائية وكمية الاختبارات وحجم العينات للتأكد من متانة نظام الرقابة الداخلية المطبق<sup>1</sup>.

### المطلب الرابع: برنامج التدقيق

عقب انتهاء المدقق من كافة الخطوات التمهيديّة، يقوم بوضع خطة عمل له ولمساعديه لإتمام الإجراءات الفنية لعملية التدقيق.

#### 1- تعريف برنامج التدقيق

يحتاج مدقق الحسابات عند القيام بالتخطيط لعملية التدقيق إلى تصميم برنامج التدقيق والذي يمكن تعريفه على أنه "عبارة عن الخطة المرسومة على هدى النتائج التي توصل إليها مدقق الحسابات بعد دراسته وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية وذلك بهدف تدقيق البيانات المالية"<sup>2</sup>.

ويمكن تعريفه على أنه "الخطة التي يقوم بإعدادها المدقق بصدد كيفية إجراءات التدقيق الشاملة وتجميع الأدلة الكافية التي تسمح له بالإدلاء برأيه المهني، حيث يشمل ملخص بما ينبغي القيام به وقائمة التعليمات التفصيلية للمساعدين"<sup>3</sup>.

ويعرف برنامج التدقيق على أنه "خطة عمل يتبعها مدقق الحسابات في أداء وتنفيذ المهمة وتحتوي على الخطوات التفصيلية الواجبة الاتباع لتحقيق أو تدقيق بند أو عنصر من عناصر النشاط المالي للمشروع وتعتبر أداة تخطيط وتنسيق لعمليات التدقيق ومتابعة العمل بكل عملية تدقيقية للتأكد من تنفيذها بأعلى مستوى من الكفاءة"<sup>4</sup>.

ويعرف برنامج التدقيق بأنه "خطط عمل المدقق التي سيتبعها في تدقيق العملية المالية ويظهر في هذه الخطط الأهداف التي ستتحقق والزمن المحدد لإنجاز الخطة وكذلك التعليمات الفنية"<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص 130.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 272.

<sup>3</sup> أحمد خليل، مرجع سابق، ص 105.

<sup>4</sup> محمد عباس نواف الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2009، ص 157.

<sup>5</sup> زهير الحدرب، علم تدقيق الحسابات، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2010، ص 127.

إن نطاق الفحص الذي يغطيه برنامج التدقيق ينبغي أن يغطي الإجراءات المتعلقة بتقييم نظام الرقابة الداخلية والإجراءات المحاسبية المستخدمة، ويجب أن ينتج عنه نتائج مرضية في هذا المجال بأقل تكلفة ممكنة<sup>1</sup>.

## 2- أهداف برنامج التدقيق

يتكون برنامج التدقيق من الخطوات التي تتبع في أعمال التدقيق، والوقت المقدر لانتهاء من كل خطوة، وبيان الوقت الفعلي الذي استنفذ في إتمامها، وتوقيع الذي قام بتنفيذها، وبذلك فإن برنامج التدقيق يحقق عدة أهداف نذكر منها<sup>2</sup>:

\* تلخيص ما يجب القيام به من أعمال و رصد العمليات الواردة بالدفاتر والسجلات؛

\* يمثل تعليمات فنية تفصيلية صادرة من المدقق المساعد؛

\* أداة للكشف عن الانحرافات (إن وجدت) والتحري عن أسبابها واتخاذ اللازم لمعالجتها.

## 3- العناصر المكونة لبرنامج التدقيق:

يتضمن برنامج التدقيق العناصر التالية<sup>3</sup>:

- وصف المهمة؛

- هيئة المدققين والمشرفين المسؤولين عن الأداء؛

- الوقت المخطط لإنجاز كل خطوة من الخطوات؛

- متى يتم إنجاز العمل ومتى يتم متابعته؛

- هدف كل خطوة وكل إجراء من إجراءات التدقيق؛

- تحديد نطاق وإطار العمل المطلوب حفاظا على وقت مدقق الحسابات؛

<sup>1</sup> أحمد نور و آخرون ، دراسات متقدمة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 151.

<sup>2</sup> عطاء الله خليل، العوامل المؤثرة في التخطيط في المكاتب الأردنية في ضوء معيار الأهمية النسبية، مجلة دمشق، المجلد 16، العدد الثاني 2000، ص 32.

<sup>3</sup> رأفت سلامة وآخرون، مرجع سابق، ص 144.

- الإشارات العكسية الخاصة بالموضوعات التي تهم الشريك عن الاستثناءات، والتي يتم إيضاحها على التوالي في مستوى الشريك؛
- الإشارات العكسية لبقية خطوات برنامج التدقيق والتي يتم تنقيحها وإضافتها عند عملية استيضاح الاستثناءات؛
- تحديد المسؤوليات عن تنفيذ كل مرحلة من المراحل؛
- توقيع الشخص المسؤول عن كل إجراء.

#### 4- الاعتبارات الواجب أخذها في الحسبان عند تصميم برنامج التدقيق

- على المدقق عند تصميم برنامج التدقيق وضع النقاط التالية نصب أعينه والمتمثلة في<sup>1</sup>:
  - التقيد بنطاق عملية التدقيق كاملة كانت أم جزئية، لأن لكل منها خطوات معينة كفيلة بتحقيقها؛
  - مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية الموجود بالمؤسسة، حيث على ضوء درجة الكفاية تلك يتحدد نطاق عملية التدقيق؛
  - تحديد الأهداف المرغوب بتحقيقها من كل خطوة من الخطوات التي يشملها برنامج التدقيق؛
  - الأهداف التي يرمي إلى تحقيقها لأن التدقيق وسيلة وليس غاية في حد ذاته، فيجب أن يتيح البرنامج تحقيق تلك الأهداف؛
  - إعداد البرنامج في حدود نطاق الفحص الذي عهد إليه القيام به بحيث إذا كان كاملاً يتعين أن يتضمن البرنامج الخطوات اللازمة لتنفيذها، وإذا كان جزئياً فيجب أن يعد البرنامج في حدود ذلك؛
  - تحديد مستوى الاختبار وفقاً لنتائج فحصه لنظام الرقابة الداخلية؛
  - استخدام وسائل التدقيق التي تمكن للمدقق من الحصول على قرائن قوية في حجيتها؛
  - إتباع طرق التدقيق التي تلائم ظروف كل حالة، فكل مؤسسة لها ظروفها الخاصة والتي على ضوءها يقوم المدقق بإعداد برنامج التدقيق الملائم؛

<sup>1</sup> عبد الرؤوف جابر، مرجع سابق، ص 122.

- اتباع طريقة التدقيق التي تنسجم مع ظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها بحيث يراعي الأسماء الخاصة التي تطلقها المنشأة على الدفاتر والسجلات والتي يجب أن تتفق مع روح البرنامج؛
- الحصول على أكبر قدر من الأدلة وقرائن الإثبات عن طريق استخدام الوسائل المختلفة للفحص والتدقيق.

والبرنامج ليس سرداً للخطوات التي ستتبع في التدقيق، بل خطة محكمة الأطراف لتحقيق أهداف معينة وفق مبادئ ومستويات متعارف عليها بين ممارسي المهنة.

### 5- أنواع برامج التدقيق

من غير الممكن وضع برنامج موحد يفي بجميع عمليات التدقيق يحوي الإجراءات والخطوات الممكن تطبيقها وتناسب كل المؤسسات حتى المماثلة منها، وذلك لأن كل مؤسسة لها ظروفها الخاصة من حيث الشكل القانوني وظروف العمل والتنظيم الإداري.... إلخ

ويمكن تقسيم برنامج التدقيق إلى<sup>1</sup>:

**5-1 البرامج النموذجية:** وهي تلك البرامج الشاملة لأهداف وإجراءات التدقيق الممكن تطبيقها في نوع معين من المؤسسات المماثلة فيضع برنامجاً نموذجياً يمكنه من التحضير للعملية وفقاً له مع إجراء التعديل مراعاة لما يحصل عليه من معلومات، وميزته أنه يضمن منع السهو في اتخاذ إجراء ضروري ولازم ويعاب عليه اتصافه بالجمود وعدم مسايرة التطورات الحاصلة في المؤسسة أو في علم التدقيق.

**5-2 برامج متدرجة (برامج الخطوط الرئيسية):** تتمثل في تحديد الخطوط الرئيسية لعملية التدقيق والفحص وترك الخطوات التفصيلية الواجب إتباعها وكمية الاختبارات إلى ما بعد الشروع في عملية التدقيق، أي يتم تقريرها أثناء القيام بعملية التدقيق.

ويمكن هذا النوع الموظفين من استغلال خبراته والتماشي مع الظروف المحيطة بهم، وأهم ميزة في هذا النوع من البرامج كونه يسمح للقائمين بأعمال التدقيق من التفاعل مع الظروف التي قد تطرأ خلال القيام بعملية التدقيق، دون شروط أو قيود مسبقة قد تحد من فعالية الحلول.

<sup>1</sup> يوسف محمد جربوع، مرجع سابق، ص ص 69-70.



3-5 برامج ثابتة أو مرسومة مسبقاً: وهي القوائم التفصيلية التي تبين الإجراءات الواجب إتباعها لتحقيق الأهداف المرجوة، وتعد هذه البرامج بعد دراسة تفصيلية دقيقة لظروف المؤسسة وبعد تفهم كلفة الأوضاع المحيطة بالمؤسسة ودرجة كفاية نظام الرقابة الداخلية، ولهذه البرامج عدة مزايا أهمها<sup>1</sup>:

- تساعد على تقسيم العمل بين الأعضاء الفنيين كل حسب كفاءته وخبرته ووظيفته؛

- الاطمئنان إلى عدم السهو عند اتخاذ بعض الإجراءات والخطوات الضرورية وعدم تكرارها؛

- تعتبر سجلاً كاملاً لما قام به وأداء المدقق؛

- تعتبر أساساً للتدقيق في السنوات القادمة؛

- إنجاز العمل دون عناء أو ضياع وقت بواسطة أي مساعد آخر في حالة غياب الأول؛

- تعتبر تصريحات صريحة وواضحة لخطوات ومراحل العمل الواجب اتباعها؛

- تعتبر لازمة وضرورية في حالة العمليات الكبيرة المتشعبة لمتابعة ومراقبة خطة العمل؛

لكن بالرغم من هذه المزايا، يعاب على هذا النوع من البرامج أنه قد يحول خطوات التدقيق إلى عمليات روتينية تنقص من استقلالية تفكير المدقق وتقديره الشخصي، كما أنه يقتل روح الإبداع والابتكار لديه، ولكن يمكن تفادي هذه العيوب أيضاً إذا ما شجع المدقق موظفي مكتبه دوماً على إبداء ملاحظاتهم عن تلك البرامج الموضوعية واقتراح التعديلات التي يرونها مناسبة، إضافة إلى قيام المدقق بمراجعة البرنامج الثابت بين الفينة والأخرى ليدخل عليه ما يراه مناسباً من التعديلات.

ومن ناحية أخرى يمكن تقسيم برامج التدقيق إلى عدة أنواع كما يلي<sup>2</sup>:

\* برامج تدقيق نموذجية أو موحدة يطبق على جميع العمليات؛

\* برامج تعد خصيصاً لعملية التدقيق؛

\* برامج تعد تدريجياً أثناء القيام بالعملية؛

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 212.

<sup>2</sup> محمد عباس نواف الرماحي، مرجع سابق، ص 159.

\* برامج تدقيق توضع مقدما تتضمن الأساسيات والأمور المشتركة في جميع عمليات التدقيق ويتم تعديله أثناء تدقيق العملية لأول مرة ليتناسب تماما مع ظروف هذه العملية.

## 6- مزايا وعيوب برنامج التدقيق

بعد التعرف على مفهوم برنامج التدقيق وأنواع يمكن سرد مزايا وعيوب هذا البرنامج على النحو التالي<sup>1</sup>:

### 6-1 مزايا برنامج التدقيق: تتمثل في الآتي:

\* من ناحية التوقيت الزمني وتوزيع المسؤولين على عملية التدقيق والمساعدين المشتركين فيها يفيد في التنسيق بين عمليات التدقيق؛

\* للتعرف على مدى التقدم في تنفيذ العمل يجب متابعة سير العمل في كل عملية تدقيقية؛

\* لاستكمال عملية التدقيق يجب الاطمئنان إلى تنفيذ كل الخطوات اللازمة؛

\* لغرض تحديد مسؤولية الفريق في عملية التدقيق إذ يحدد البرنامج الأجزاء التي قام بها كل من اشترك في العملية؛

\* لغرض رفع مستوى الكفاءة بشكل عام إذ يكشف البرنامج عن انحرافات التنفيذ الفعلي عن المخطط ويساعد على تحديد تكاليف عملية التدقيق؛

\* في حالة تعرض مدقق الحسابات للمساءلة يعتبر برنامج التدقيق أحد الوسائل القوية التي تثبت أدائه لواجباته وتنفيذ العملية طبقا لمستويات الأداء المهني المتعارف عليها.

### 6-2 عيوب برنامج التدقيق

تتمثل في الآتي:

<sup>1</sup> شعبان إبراهيم نسمان، مدى التزام شركات التدقيق بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم 300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية) بغرض زيادة فاعلية الأداء المهني، دراسة تطبيقية على شركات التدقيق العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة فلسطين، 2014، ص 56.

\* هناك اختلاف في وجهات النظر بالنسبة لنوع برنامج التدقيق المستعمل سببه الفرق بين برامج التدقيق المتكررة والبرامج الجديدة وبسبب اختلاف نوعية الأنشطة أو اختلاف الحجم والشكل القانوني ومدى قوة نظام الرقابة الداخلية؛

\* استخدام برنامج تدقيق نموذجي أو موحد يطبق على جميع العمليات أو استخدام برنامج يعد خصيصاً لعملية التدقيق أو استخدام برنامج يعد مقدماً قبل بدء عملية التدقيق أو برنامج يعد تدريجياً أثناء القيام بالعملية ولكل من هذه الآراء مبرراتها؛

\* من المناقشات التي تثار حول برنامج التدقيق أنه يقتل روح الابتكار والحماس في نفوس القائمين بعملية التدقيق ويجعل منها أداة ميكانيكية.

ومهما كانت المزايا والعيوب التي يحققها برنامج التدقيق ما يمكن قوله أن المزايا تفوق العيوب مع ضرورة اتصاف الخطة بالمرونة للتلاؤم مع الأحداث والمستجدات الطارئة أثناء القيام بعملية التدقيق، فكلما كان البرنامج مرناً كان أفضل بالنسبة للمدقق لتحمله أعباءاً وأتعباً أثناء تنفيذ العملية التدقيقية.

### المطلب الخامس: ملفات العمل

تعتبر ملفات العمل دليلاً مادياً عن الوقت المستغرق في عملية التدقيق، لذلك بات من الضروري على أي مدقق الاهتمام بهذه الملفات باعتبارها ركيزة أساسية في كتابة التقارير، حيث تتضمن ملفات العمل كل الأدلة والقرائن التي يتم تجميعها بواسطة المدقق لإظهار ما قام به من عمل، وكذا الطرق والإجراءات التي اتبعها والنتائج التي توصل إليها، حيث يكون لدى المدقق الأسس التي يستند إليها في إعداد التقرير والقرائن لطبيعة الفحص الذي قام به الدليل على إتباع العناية المهنية أثناء عملية الفحص<sup>1</sup>.

### 1-4 أوراق العمل

إن المدقق منذ اللحظة الأولى لقبوله للقيام بعملية التدقيق يقوم بمجموعة من الخطوات مثل الاتفاق مع العميل على القبول بالمهمة، والتخطيط المناسب والإشراف الفعال وفحص الأرصدة من

<sup>1</sup>Laurat. H et Philippe: La pratique de L'audit, Economica, Paris,1994,p :191.

خلال السجلات وقرائن مجلس الإدارة وما إلى هناك من أمور تعاقدية، وكذلك يقوم المدقق بتوثيقه وكتابته على أوراقه.

ومن هنا تعرف أوراق العمل طبقاً للنشرة رقم 41 من معايير التدقيق "على أنها السجلات التي يحتفظ بها المدقق والتي تشمل الإجراءات التي تم تطبيقها والاختبارات التي تم تنفيذها والمعلومات التي تم الحصول عليها والاستنتاجات ذات الصلة التي تم التوصل إليها خلال أداء عملية التدقيق ويجب أن تحتوي أوراق العمل على كافة المعلومات التي يرى المدقق ضرورتها لأداء عملية التدقيق على نحو ملائم"<sup>1</sup>.

#### 4-1-1 أهمية وأهداف أوراق العمل

##### أ- أهمية أوراق العمل

تعتبر أوراق العمل حجة على العمل الذي قام به المدقق وتساعد في تحديد ما إذا كانت ستظهر هناك مشاكل فيما بعد بخصوص القوائم المالية التي تم تدقيقها، ويعتبر اصطلاح أوراق العمل غير ملائم لوصف الأدلة التي قام المدقق بتجميعها أثناء فحصه للقوائم المالية، فالمصطلح بهذا الشكل يدل على منتج غير تام يقصد به تجميع ملاحظات وإجراء بعض العمليات الحسابات المبدئية ويقوم عدد قليل من المدققين غير الحريصين بإعدادها وكثيراً منهم لا يعطونها الاهتمام الكافي، وعلى سبيل المثال قد يقضي مدقق عدة ساعات في دراسة مشاكل محاسبية هامة أو مشاكل متعلقة بتقرير التدقيق، وبمجرد أن يتوصل إلى النتيجة بعد مجهود شاق يقوم فقط بكتابة ملحوظة مختصرة عنها دون الاهتمام بتوضيحها كما يجب وبدون وجود الأدلة الموضحة لإعطاء الاهتمام الكافي للمشكلة، فقد يبدو فيما بعد أن المشكلة لم تحظ بالاهتمام الكافي من قبل المدقق أو أنها حظيت باهتمام سطحي فقط، وحتى إذا كانت أوراق العمل مكتملة ولكنها غير معدة بصورة جيدة، بسبب وجود الكثير من عمليات الحو والشطب والخطأ في كتابة الكلمات وعدم اكتمال العبارات، سيلقى عليها بظلال من الشك.

<sup>1</sup> محمد سمير الصبان ومحمد مصطفى، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 179.

وقد يستخدم محامي الخصوم مثل هذه الأوراق لإثبات الإهمال في التدقيق، لذلك يجب أن يدرك المدقق أنه قد لا يكون الشخص الوحيد الذي يقوم بقراءة ما يعده من أوراق العمل مع الأخذ بعين الاعتبار الانطباع المولد لدى الآخرين عند قراءة هذه الأوراق<sup>1</sup>.

### ب- أهداف أوراق العمل

يتمثل الهدف العام لأوراق العمل في مساعدة المدققين على تقديم تأكيد مناسب بأن التدقيق قد تم أداءه وفقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها، وتحديدًا توفر أوراق العمل التي تتعلق بتدقيق القوائم المالية في العام الحالي، أساساً للتخطيط، سجلاً للأدلة التي تم تجميعها ونتائج الاختبارات، بيانات تحدد نوع تقرير المدقق الملائم، وأساساً للفحص الذي يقوم به المشرفون والشركاء لعمل أعضاء الفريق، عندما يخطط مدقق الحسابات لأداء التدقيق للسنة الحالية على نحو ملائم، يجب أن تتاح المعلومات الضرورية التي تستخدم كإطار مرجعي في أوراق العمل<sup>2</sup>.

ويمكن تفصيل أهداف أوراق العمل في النقاط التالية:

- تعتبر الأساس لتخطيط عملية التدقيق؛
- تعتبر سجل للأدلة التي قام بتجميعها ونتائج الاختبارات؛
- تعتبر بيانات يتم استخدامها لتحديد النوع المناسب من تقرير المدقق؛
- تسمح بتحسين البرامج اللاحقة؛
- تقييم تكاليف كل مهمة؛
- مراقبة الموازنات التقديرية وتحليل الانحرافات؛
- تعتبر أساس لفحص المشرفين والشركاء.

### 4-1-2 أنواع أوراق العمل

تحتوي أوراق العمل على كل شيء يتعلق بالتدقيق ويتم تنظيمها في نوعين من الملفات دائمة وجارية.

<sup>1</sup> محمد الفيومي وعوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، ص 98.

<sup>2</sup> أرينز ألفين وجيمس لوبك، مرجع سابق، ص 300.

أ- الملف الدائم: يحتوي البيانات الثابتة عن المؤسسة موضوع التدقيق ويتضمن ما يلي<sup>1</sup>:

- اسم العميل وعناوين مكاتبه المسجلة، ومصانعه وفروعه؛
- نوع الشركة القانوني، وتاريخ التأسيس، وطبيعة النشاط، وفي حالة الشركات الأجنبية اسم وعناوين الوكيل المقيم؛
- النظام الداخلي وعقد التأسيس أو عقد الشركة التضامنية ورقم تسجيل الشركة؛
- النظام الإداري المستعمل في المؤسسة مع الخريطة التنظيمية؛
- أنظمة المحاسبة المستعملة، ودليل المحاسبة والتعليمات مع فهرس تبويب الحسابات وأرقامها والمراجعة الداخلية؛
- قائمة السجلات والدفاتر المسوكة؛
- نسخة عن قرارات الهيئة العامة ومجلس الإدارة والتي لها علاقة بالمدقق والتدقيق؛
- الحسابات الختامية لعدة سنوات سابقة؛
- صورة من توقيعات المسؤولين بالمؤسسة؛
- ملخص بالالتزامات المرتبطة بها المؤسسة؛
- بيان رأس المال وملخص الأصول الثابتة، وصندوق التوفير والقانون الخاص به؛
- معلومات قانونية وجبائية؛
- معلومات خاصة بالمعلوماتية؛
- معلومات اقتصادية وتجارية.

<sup>1</sup> عبد الرؤوف جابر، مرجع سابق، ص 125.

## ب- الملف الجاري:

- يحتوي الملف الجاري البيانات الجارية المتعلقة بعملية التدقيق للعام الحالي، فهو يتكون من كل العناصر المهمة التي لا تتجاوز السنة المالية الحالية ويتضمن<sup>1</sup>:
- نسخة عن قرار التعيين وأسماء المدققين السابقين ونسخة عن الكتاب المهني؛
  - برنامج تفصيلي لعملية التدقيق؛
  - الحسابات السنوية للمؤسسة وكذا التحليلات المدعمة لأرصدها؛
  - التقارير العامة والخاصة والمتعلقة بالدورة موضوع التدقيق؛
  - الخطوات المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، والتقرير المدعم لذلك والوثائق المستعملة في التقييم؛
  - الملاحظات الناجمة عن الحسابات المفحوصة وقيود التسوية اللازمة؛
  - كل المراسلات التي تمت مع أطراف من خارج المؤسسة كالبنوك، العملاء، والموردون؛
  - المشاكل التي صادفت المدقق أثناء تأديته لمهامه؛
  - ميزان المراجعة، وموازن التحقيق الدورية؛
  - تحليل المصروفات والإيرادات وعناصرها المختلفة؛
  - ملخص اجتماع الهيئات العامة ومجلس الإدارة أثناء العام الحالي؛
  - محاضر الجرد المختلفة والخاصة بالموجود السلعي والنقدي وما شابه؛
- وعلى المدقق التحلي بالسرية من حيث المعلومات التي يتلقاها من طرف المؤسسة خاصة وأن الملفين الدائم والجاري هما ملك للمدقق، إلا أن السجلات والوثائق هي ملك للمؤسسة ويستعملها المدقق أثناء قيامه بمهمة التدقيق<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص 130.

<sup>2</sup> خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 155.

وهناك من يقسم أوراق العمل إلى:

-تحليل الحسابات، قيود اليومية الناتجة عن عملية الفحص، التسويات، المستخرجات والملاحظات بخصوص نظام الرقابة الداخلية، موازين المراجعة والجداول المختلف... ويتم التفصيل فيها حسب الآتي<sup>1</sup>:

أ- برامج المراجعة: الخطط التي يعدها مدقق الحسابات لتنفيذ عملية المراجعة؛

ب- موازين المراجعة: يمثل ميزان المراجعة حلقة الاتصال بين حسابات دفتر الأستاذ والقوائم المالية الختامية التي يتعين على مدقق لحسابات إبداء رأيه في سلامتها؛

ج - الجداول الملحقه: وهي تلك التي يعدها مدقق الحسابات للإفصاح عن العمل الذي تم تأديته في تجميع القرائن للحصول على الإقناع بدقة الحسابات؛

د- المصادقات: وهي تلك الأوراق التي يتم الحصول عليها من العملاء، البنوك، الدائنون، ويتعين على المدقق التأكد من مدى جديتها؛

هـ - المحاضر والمستخرجات: من العقود والسجلات الأخرى، محاضر اجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العمومية للمساهمين، صور العقود المرتبطة بعمليات المشروع، الملاحظات التي يبيدها المدقق على تلك العقود تدخل ضمن أوراق العمل مثل عقود إصدار السندات؛

و- القيود الدفترية والتسويات: يقوم المدقق باقتراح قيود التصحيح للأخطاء المكتشفة وإعداد قائمة بجميع تلك القيود، وهناك بعض التسويات التي يقترحها، ومن أمثلتها: تسوية حساب البنك بدفاتر الشركة لكي يتطابق مع رصيد حساب البنك؛

ز- تقرير تقييم نظام الرقابة الداخلية: يبين نتائج فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛

ي - المسودة الأصلية لتقرير المدقق: خلاصة ما توصل إليه حتى تاريخ إعداد المسودة.

<sup>1</sup> محمد سمير الصبان وعبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1997، ص 181.



## 4-1-3 معايير إعداد أوراق العمل

- معايير إعداد أوراق العمل تتضمن مجموعة من المقاييس يجب إتباعها وكذلك علامات متعارف عليها تسهل العمل الجماعي للمدقق ومساعديه ويمكن إبرازها في الآتي<sup>1</sup>:
- يجب أن يكون لكل عنصر يظهر في أوراق العمل هدف يتعلق بعمل مدقق الحسابات، ويجب أن يكون هذا الهدف واضحاً لكل من المدقق وكل شخص يطلع على هذه الأوراق، وعليه أن لا يترك أي نقطة غير واضحة أو علامات استفهام في أوراق العمل؛
  - وجود سجل لتحديد الأعمال التي كان يجب القيام بها لولا التسلسل الموضوع للتنفيذ ثم التأشير في هذا السجل أمام جميع الأعمال التي تم الانتهاء منها؛
  - إمكانية اعتماد المدقق على مساعدة موظفي العميل في إعداد بعض أنواع أوراق العمل، ولكن لا يعتمد عليها إلا بعد اختبارها للتأكد من سلامتها؛
  - يجب تبيان مصادر الأرقام أو أية معلومات أخرى تتضمنها أوراق العمل وتخصيص مكان معين في ورقة العمل لبيان المصدر؛
  - يجب أن يكون لأوراق العمل عنوان يتضمن اسم العميل والفترة التي يغطيها التدقيق وما يجب عمله وترك مكان لتوقيع الشخص الذي أعد ورقة العمل وتاريخ إعداده له، و أن تتضمن كل ورقة سرداً لما يجب أن يتم عمله في صيغة واضحة.

## 4-2 علامات التدقيق

- علامات التدقيق عبارة عن علامات أو رموز متعارف عليها بين المدققين الممارسين، فكل مدقق له علاماته ورموزه الخاصة به ويحتفظ بسريتها، وعندما ينتهي من خطوة ما يُوّشر عليها برمز خاص يفيد الفحص وطبيعته.

<sup>1</sup> محمد سمير الصبان، مرجع سابق، ص 182.

ويجب على المدقق أن يعد قائمة بالعلامات والرموز التي يستخدمها في عملية التدقيق، وفيما يلي أمثلة لبعض العلامات أو الرموز الممكن استخدامها<sup>1</sup>:

X: للدلالة على مراجعة المجموع حسابيا؛

م: للدلالة على النقل من صفحة لأخرى؛

ر: للدلالة على صفحة رصيد الحساب؛

7: للدلالة على المراجعة المستندية؛

ك: للدلالة على وجود كشف تحليل؛

ح: للدلالة على قيود التسوية؛

O: للدلالة على إلغاء رقم أو شطبه؛

S: للدلالة على عدم انتهاء مراجعة الخطوة.

#### 4-3 مذكرات التدقيق:

أثناء عملية التدقيق كثيراً ما يواجه المدقق أمور تحتاج إلى تفسير وإيضاحات من الهيئة الإدارية أو الموظف المختص، لهذا فعليه تدوين ذلك في سجل خاص وتدوين ما تم بشأنها ومن الملاحظات التي يدونها في هذا السجل ما يلي<sup>2</sup>:

- بيانات بالمستندات المفقودة؛

- بيانات بالمستندات غير المستوفاة للشروط الشكلية أو القانونية؛

- بيان بالأخطاء التي عثر عليها أثناء عملية التدقيق؛

- بيان بالثغرات التي عثر عليها في نظام الرقابة الداخلية؛

- المسائل التي يرغب المدقق استكمالها في المرات القادمة؛

<sup>1</sup> يوسف محمد جربوع، مرجع سابق، ص 73.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 74.

- المسائل التي يرغب المساعد عرضها على المدقق الرئيسي؛
- أرصدة حسابات قد يحدث تعديلا فيها بعد تدقيقها؛
- مسائل حرر بها مراسلات للمؤسسة لطلب إيضاحات و تفسيرات لإخلاء مسؤوليته؛
- اقتراحاته وتعديلات يرى ضرورة إدخالها على برنامج التدقيق؛
- تحفظاته وملاحظاته في عملية التدقيق.

### المطلب السادس: معيار التدقيق الدولي رقم (300) التخطيط لتدقيق البيانات المالية

يتناول معيار التدقيق مسؤولية المدقق في التخطيط لتدقيق البيانات المالية، ويتم صياغة هذا المعيار في سياق عمليات التدقيق المتكررة، ثم يتم تحديد الاعتبارات الإضافية في عمليات التدقيق الأولية، ويتضمن التخطيط لعملية التدقيق وضع استراتيجية التدقيق الشاملة للعملية وتطوير خطة التدقيق، ويعتبر الهدف من التخطيط لعملية التدقيق بان يتم أداؤها بطريقة فعالة، ويشمل معيار التخطيط لتدقيق البيانات المالية عدة متطلبات نجملها في الآتي<sup>1</sup>:

1- إشراك الأعضاء الرئيسيين في فريق العملية: يشارك كل من شريك العملية والأعضاء الرئيسيين الآخرين في فريق العملية في التخطيط لعملية التدقيق، بما في ذلك التخطيط والمشاركة في المناقشات بين أعضاء فريق العملية.

2- الأنشطة الأولية: يقوم المدقق بالأنشطة الأولية والإجراءات في بداية عملية التدقيق والتي تتعلق باستمرار العلاقة مع العميل وعملية التدقيق المحددة وتقييم الامتثال للمتطلبات الأخلاقية بما في ذلك الاستقلالية وتحقيق الفهم لشرط العملية.

3- أنشطة التخطيط: ينبغي على المدقق وضع استراتيجية تدقيق شاملة توضح نطاق وتوقيت واتجاه التدقيق وتوفر الإرشادات في وضع خطة التدقيق، وعلى المدقق في حال وضع خطة تدقيق شاملة مراعاة ما يلي<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> شعبان إبراهيم نسمان، مرجع سابق، ص 19.

<sup>2</sup> أحمد حلمي جمعة، التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2012، ص 273.

\* تحديد خصائص العملية التي تبين نطاقها مثل إطار إعداد التقارير المالية للمستخدم ومتطلبات إعداد التقارير الخاصة بالقطاع ومواقع ومكونات المؤسسة؛

\* تأكيد أهداف إعداد التقارير المالية للعملية الخاصة بتخطيط توقيت التدقيق وطبيعة الاتصالات المطلوبة مثل الموعد النهائي لإعداد التقارير المرحلية والنهائية والتواريخ الرئيسية للاتصالات المتوقعة مع الإدارة والمكلفين بالرقابة؛

\* دراسة العوامل التي تعتبر وفق التقدير المهني للمدقق مهمة في توجيه فريق العملية، مثل تحديد مستويات الأهمية النسبية والتحدي الأولي للنواحي التي قد توجد فيها مخاطر أعلى للأخطاء الجوهرية.

ولقد أشار معيار التدقيق الدولي رقم 300 إلى أمور إضافية مثل تحديد نتائج الأنشطة الأولية للعملية حيثما كان ذلك ممكناً، التحقيق من طبيعة وتوقيت ونطاق الموارد اللازمة لأداء عملية التدقيق، وعلى المدقق وضع خطة تدقيق تتضمن طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات تقييم المخاطر المخطط لها، ووضع إجراءات التدقيق الأخرى المخطط لها والمطلوب تنفيذها بحيث تمثل العملية لمعايير التدقيق الدولية، وعلى المدقق أن يخطط لطبيعة وتوقيت ونطاق توجيه وإشراف أعضاء فريق العملية ومراجعة عملهم.

4- التوثيق: على المدقق توثيق استراتيجية التدقيق الشاملة، وخطة التدقيق وأي تغييرات مهمة تطرأ خلال عملية التدقيق على استراتيجية التدقيق الشاملة أو خطة التدقيق وأسباب هذه التغييرات.

5- الإعتبرات الإضافية في عمليات التدقيق الأولية: على المدقق القيام ببعض الأنشطة قبل البدء بعملية التدقيق الأولية ومن هذه الأنشطة أداء الإجراءات التي تتعلق بقبول العلاقة مع العميل وعملية التدقيق المحددة وأيضاً الاتصال مع المدقق السابق، حيث يكون هناك تغيير في المدققين امثالاً لمتطلبات أخلاقيات ذات صلة.

وقد أشارت نشرة معايير التدقيق رقم (200) في فقرتها الرابعة عند الحديث عن تخطيط عملية التدقيق "يقوم المدققون بوضع استراتيجية التدقيق العامة ضمن خطة التدقيق والتي تبين اتجاه عملية التدقيق، والتي تعد بمثابة القائد والموجه لبرنامج التدقيق، ويبين برنامج التدقيق كما أسلفنا تفاصيل الإجراءات المطلوبة لإتمام الخطة" أما في فقرتها الخامسة فقد أشارت النشرة عند الحديث عن أهداف تخطيط التدقيق "يعد التخطيط ضروريا لجميع منشآت التدقيق على اختلاف أحجامها، وتبرز

أهداف التخطيط في التأكد من أنه تم تكريس الاهتمام لجميع نقاط التدقيق المختلفة، والتأكد من اكتشاف جميع المشكلات المحتملة، وتسهيل عملية التدقيق ككل<sup>1</sup>.

### المبحث الثاني، أدلة الإثبات في التدقيق

نص المعيار الدولي رقم 500 أن المهم في عملية الإثبات التي تنطوي عليها عملية التدقيق توافر الارتباط بين الأدلة المختلفة وبين الغرض المطلوب إثباته، وأن وظيفة الإثبات لا تنطوي على تجميع الأدلة فحسب بل تلك الأدلة التي ينبغي أن تخضع باستمرار لعمليات الدراسة والتقييم.

وتمثل أدلة الإثبات الأساس المعقول لإبداء رأي المدقق في القوائم المالية، حيث يستخدمها كأساس لاتخاذ قرارات معينة باعتبارها توفر له الأساس المنطقي والرشيده لأحكام وتقديرات المدقق حول عدالة صدق عرض المعلومات المالية<sup>2</sup>.

### المطلب الأول: مفهوم أدلة الإثبات

يتضمن دليل الإثبات في تدقيق الحسابات على درجة عالية من الإقناع وقد ينطوي على درجة منخفضة منه، ويمكن القول أن أدلة الإثبات التي تدعم رأي المدقق في القوائم المالية تنقسم بصفة عامة إلى قسمين رئيسيين، أولهما يشتمل على البيانات المحاسبية الأساسية، وثانيهما يتضمن كل معلومات الإثبات الأخرى.

### 1- تعريف أدلة الإثبات

قبل تعريف أدلة الإثبات يجدر بنا تعريف القرينة أولاً فقريته الإثبات هي "استنباط نتيجة أمرثبات أو حقيقة أو جملة حقائق لاستخلاص رأي في مسألة معينة والافتناع بالإفصاح عن هذا الرأي"<sup>3</sup>، وجاء في نص المادة 31 من القانون 10-01<sup>4</sup> أنه يمكن لمدقق الحسابات الاطلاع في أي

<sup>1</sup> محمد فواز العميري، إحسان صالح المعتاز، أثر التجارة الإلكترونية على تخطيط أعمال المراجعة، دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المجلد 21، العدد 2، 2007، ص 162.

<sup>2</sup> ظاهر القشي، مدى قدرة مدققي الحسابات الخارجيين على تدقيق حسابات الشركات الأردنية المتعاملة في التجارة الإلكترونية، المؤتمر العلمي الدولي الثاني حول الأعمال الإلكترونية والتحول في اقتصاديات الأعمال جامعة الزرقاء، 15-17 مارس 2011، ص 08.

<sup>3</sup> أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص 161.

<sup>4</sup> القانون 10-01 المؤرخ في 11/07/2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، 2010.

وقت وفي عين المكان عن السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة .

ومن خلال هذه المادة يمكن القول بان القانون 10-01 أعطى لمدقق الحسابات الحق في الاطلاع على الوثائق من أجل جمع الأدلة الكافية للحكم على مدى صحة ومصداقية القوائم المالية.

لقد تعددت تعاريف أدلة الإثبات وتنوعت ويمكن إبراز البعض منها في الآتي:

**التعريف الأول:** يعرف أدلة الإثبات على أنها "أي شيء يمكن أن يجعل الشخص يعتقد بأن حقيقة معينة أو تأكيد معين يعتبر حقيقي أو غير حقيقي، فدلليل إثبات المراجعة يمثل كافة المعلومات المستخدمة عن طريق المراجع للتوصل إلى استنتاج يتأسس عليها رأي المراجعة"<sup>1</sup>.

**التعريف الثاني:** يعرف الدليل على أنه "كل المعلومات والحقائق التي يستند إليها أي فرد لإعطاء رأي حول موضوع معين".

**التعريف الثالث:** أدلة الإثبات في التدقيق هي "كل ما يمكن أن يؤثر على حكم وتقدير المدقق فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقيقة الاقتصادية"<sup>2</sup>.

**التعريف الرابع:** "هو أي معلومة يستخدمها المراجع لتحديد ما إذا كانت البيانات محل المراجعة تم تحديدها بما يتفق والمعايير الموضوعية ذات الصلة"<sup>3</sup>.

من هذه التعاريف يمكن استخلاص التعريف التالي "أدلة الإثبات عبارة عن جميع المعلومات والمعطيات التي يتحصل عليها المدقق بغية التوصل إلى استنتاجات يبني على أساسها رأيه الفني المحايد في القوائم المالية محل التدقيق".

وعلى ضوء أدلة الإثبات يمكن تعريف قرينة الإثبات على أنها "استنباط نتيجة أمر ثابت أو حقيقة أو جملة حقائق لاستخلاص رأي في مسألة معينة والاقتناع بالإفصاح عن الرأي"<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> أمين السيد لطفى، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2007، ص 364.

<sup>2</sup> وليام توماس وأمرسون هنكي، مرجع سابق ص 311.

<sup>3</sup> عبد الفتاح الصحن وآخرون، أسس المراجعة، مرجع سابق، ص 73.

<sup>4</sup> أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص 161.

## 2- خصائص أدلة الإثبات

ينص المعيار الدولي رقم 500 على أن أدلة الإثبات يجب أن تتصف بخصيتين هما:

**1-2 الكفاية:** يقصد بكفاية أدلة الإثبات حجم الأدلة أو كمية الأدلة التي يجمعها مدقق الحسابات لتدعيم رأيه ويتم قياسها بحجم العينة التي يختارها، حيث أنه كلما زاد حجم العينة المختارة عند تنفيذ إجراء ما من إجراءات التدقيق كانت الأدلة أكثر كفاية، أي أنه توجد علاقة طردية بين حجم العينة المختارة وكفاية الأدلة.

وبما أن مدقق الحسابات يلجأ إلى استخدام الاختبارات الإحصائية أو أسلوب العينات، فإن هذا يتطلب منه معرفة ما هو حجم العينة الملائم لدعم رأيه، والاعتبارات التالية يمكن أن تساعد في تحديد مدى كفاية الأدلة<sup>1</sup>:

\* طبيعة العنصر محل الفحص؛

\* الأهمية النسبية للأخطاء المتوقع حدوثها فيما يخص العنصر محل الفحص؛

\* أنواع أدلة الإثبات المتوفرة للمدقق ومدى ارتباطها وملائمتها للعنصر محل الفحص؛

\* تكلفة الحصول على الدليل وتأثير ذلك على تكوين المدقق لرأيه.

**2-2 الملائمة:** يقصد بملائمة أدلة الإثبات قياس نوعية أدلة الإثبات، ومدى صلتها بتوكيد خاص وموثوقيتها، حيث نجد أنه يجب أن ينظر إلى ملائمة الدليل من حيث علاقته بهدف المراجعة لتكوين الرأي الفني حول عدالة القوائم المالية وإعداد التقرير، حيث أنها تعتبر دليلاً قوياً وملائماً.

ولكي يتصف دليل ما بأنه ملائم يجب أن تتوفر الشروط التالية<sup>2</sup>:

- يجب أن يتناسب الدليل مع هدف التدقيق الذي يقوم مدقق الحسابات باختياره حتى يمكن أن يتحقق الاقتناع به؛

<sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 175.

<sup>2</sup> القاضي حسين ودحود حسين، مرجع سابق، ص 326.

- أن يكون مصدر الدليل مستقل، فالدليل الذي يحصل عليه المدقق من الأطراف الخارجية أكثر ملائمة من الدليل الذي يحصل عليه من داخل المؤسسة؛
- أن تكون الرقابة الداخلية في المؤسسة فعالة، حيث يكون الدليل الذي يتم الحصول موثوقا به، ويعتمد عليه ولا ينظر إليه على أنه دليل ضعيف؛
- أن يحصل مدقق الحسابات على الدليل مباشرة، لأن الدليل الذي يحصل عليه مباشرة يكون أكثر صلاحية من الدليل الذي يحصل عليه بطريقة غير مباشرة؛
- أن يكون مصدر الدليل من قبل أشخاص مؤهلين للقيام بذلك؛
- أن يكون توقيت الحصول على الدليل ملائماً، سواء في ما يتعلق بجمعه أم الفترة الزمنية التي تغطيها أعمال التدقيق، ويكون الدليل أكثر إقناعاً لحسابات الميزانية عندما يتم التوصل إليه في تاريخ قريب من إعداد الميزانية بقدر الإمكان؛
- أن يأخذ مدقق الحسابات الأثر المشترك لهذه الشروط، حيث أنه يمكن أن يتم تقييم مدى إقناع الدليل فقط بعد دمج أثر كل من الشرط الأول والكفاية والتوقيت معاً، ولكن تكون العينة ذات الحجم الكبير والصلاحية العالية مقنعة ما لم تكن مناسبة لهدف التدقيق الذي يتم اختياره.

وتبقى عملية تحديد كفاية وملائمة الأدلة مرتبطة باجتهاد مدقق الحسابات الذي يتأثر بالآتي<sup>1</sup>:

- درجة الخطورة التي تنتج من الخطأ، وتتأثر بطبيعة البند وطبيعة نشاط المؤسسة، سلامة الرقابة الداخلية، المركز المالية للمؤسسة، الحالات التي يكون لها تأثير غير عادي على الإدارة؛
- الأهمية النسبية للبند منسوب إلى القوائم المالية ككل؛
- الخبرة المكتسبة من البند من خلال التدقيق السابق؛
- نتائج إجراءات التدقيق؛
- نوع البيانات المتاحة؛
- يجب أن يكون هناك تقييم لتكلفة الحصول على دليل التدقيق بالنسبة لفائدته؛

<sup>1</sup> محمود محمد عبد السلام البيومي، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية، منشأة توزيع المعارف الإسكندرية مصر، 2003، ص ص 185-186.



- عند وجود شك لدى المدقق بالنسبة لموضوع هام ومؤثر يجب عليه العمل على الحصول على أدلة سليمة وكافية لإزالة هذا الشك وإن لم يستطع فيجب عليه عدم إصدار تقريره بدون تحفظات.

ويضاف إلى خاصيتي الكفاية والملائمة محددات يجب توفرها في أدلة الإثبات من أجل أن يقتنع المدقق أن رأيه صحيح بمستوى مرتفع من التأكد وهذه الخصائص هي<sup>1</sup> :

**أ-الصلاحية:** صلاحية أدلة الإثبات تعتمد بشكل أساسي على أن الدليل يجب أن يكون فعال أي ملائم للبند المراد تدقيقه والفعالية هنا تفيد تلك النوعية الجيدة من الأدلة التي يمكن الاعتماد عليها في استنتاج رأي منطقي، والتي تتكون من العناصر الطبيعية القابلة للملاحظة والتي يراها ويلمسها المدقق مثل مشاهدة المدقق للمخزون السلعي وحضور الجرد الفعلي له.

ولتحقيق صلاحية الأدلة فإنها يجب أن تكون ملائمة، بمعنى أنها يجب أن تكون مرتبطة بأهداف التدقيق، وأهم خصائص صلاحية الدليل الموضوعية أو عدم التحيز.

**ب-المناسبة:** يجب أن تتعلق الأدلة أو تناسب مع هدف التدقيق الذي يقوم المدقق باختباره حتى يمكن أن يتحقق الاقتناع منها.

ويجب تحديد المناسبة فقط في ضوء أهداف التدقيق المحددة، حيث يمكن أن تتناسب الأدلة مع أهداف التدقيق وتتناسب مع هدف آخر لها، حيث تتناسب معظم الأدلة مع أكثر من هدف من أهداف التدقيق ولكن ليس مع كافة أهداف التدقيق المعروفة مثل الوجود والاكتمال.

ولقد بين المعيار رقم 500 أن هذه الخاصية تتعلق بنوعية أدلة التدقيق ، حيث أن الأدلة يجب أن تكون ذات صلة بهدف التدقيق، فإذا كان المدقق يهدف إلى التحقق من الوجود الفعلي للمخزون مثلا فإن الدليل المناسب هو الجرد الفعلي أو الملاحظة، وهذه الخاصية من الأهمية بمكان لأن جمع الأدلة غير المناسبة يؤدي إلى الحصول على استنتاجات غير مناسبة، وهذا الأمر يؤدي إلى بذل التكلفة والوقت الغير ضروريين مما يؤثر على كفاءة وفاعلية عملية التدقيق.

<sup>1</sup> أرينز ألفين وجيمس لوبك، مرجع سابق، ص ص 241 .

**ج- التوقيت:** يشير توقيت الدليل إلى وقت تجميع الأدلة أو إلى الفترة التي تشملها عملية التدقيق فكلما تم الحصول على أدلة التدقيق في الوقت المناسب كلما زادت مصداقية الدليل، وهنا لا بد من التمييز بين تدقيق حسابات الميزانية وتدقيق قائمة الدخل، أما بالنسبة لحسابات الميزانية فإن الحصول على الأدلة في نهاية السنة وقريبا من تاريخ إعداد الميزانية يزيد من مصداقية الدليل؛ وذلك لأن المدقق يريد تقييم مدى عدالة الأرصدة في لحظة زمنية معينة، أما بالنسبة لحسابات قائمة الدخل فإن المدقق بحاجة لأدلة خلال الفترة المالية ككل و ليس فقط عن جزء منها.

**د- الأثر المشترك:** يمكن أن يتم تقييم إقناع الأدلة فقط بعد دمج أثر كل من محددات المناسبة والصلاحية والكفاية والتوقيت معا، ولكن تكون العينة ذات الحجم الكبير والصلاحية العالية مقنعة ما لم تكن مناسبة لهدف التدقيق الذي يتم اختباره.

## 2- الخصائص النوعية لأدلة الإثبات الجيدة:

تتعلق الميزة الجيدة لأدلة الإثبات فقط بإجراءات التدقيق التي يتم اختيارها، ولا يمكن تحسين صلاحية هذه الأدلة عن طرق اختيار حجم عينة أكبر أو عناصر أخرى من المجتمع، ويمكن فقط أن تتحسن عن طريق اختيار إجراءات التدقيق التي تحتوي على أدلة إثبات فيها الخصائص الخمسة الآتية<sup>1</sup>:

- **استقلال المصدر:** حيث يمكن الاعتماد على الأدلة التي يتم الحصول عليها من مصدر من خارج المؤسسة بشكل أكبر من تلك الأدلة التي يتم التوصل إليها من داخل المؤسسة، فالأدلة الخارجية التي تتم من خلال الاتصال مع البنوك أو المحامين أو العملاء، تعد أدلة يتم الاعتماد عليها بدرجة أكبر من الإجابات التي يتم التوصل إليها من خلال الاستفسارات من العميل.
- **فعالية الرقابة الداخلية لدى العميل:** عندما تكون الرقابة الداخلية للعملاء فعالة، تكون الأدلة التي تم التوصل إليها موثوقا منها ويعتمد عليها ولا ينظر إليها على أنها أدلة ضعيفة.

<sup>1</sup> أرنيز ألفين وجيمس لوبك، مرجع سابق، ص 142.

- **المعرفة المباشرة للمدقق:** تكون الأدلة التي يتوصل إليها المدقق مباشرة من خلال الفحص الفعلي الملاحظة، العمليات الحسابية، أكثر صلاحية من المعلومات التي يتم التوصل إليها بشكل غير مباشر.
- **درجة تأهيل الأفراد الذين يقدمون المعلومات:** فعلى الرغم من أن مصدر المعلومات ممكن أن يكون محايداً، إلا أن الأدلة لن تكون قابلة للاعتماد عليها ما لم يكن الفرد الذي يقدمها مؤهل للقيام بذلك.
- **درجة الموضوعية:** حيث يمكن الاعتماد على الدليل الموضوعي بأكثر من الأدلة التي يجب التوصل إلى رأي بشأنها لتحديد مدى صحتها، وتشمل الأمثلة على الأدلة الموضوعية المصادقات من المدينين أو البنوك، الجرد الفعلي للأسهم والنقدية، الفحص الفعلي للمخزون.

### المطلب الثاني: أنواع أدلة الإثبات وأساليب الحصول عليها

في هذا المطلب سنتطرق إلى أنواع أدلة الإثبات بالإضافة إلى أساليب الحصول عليها.

#### أولاً: أنواع أدلة الإثبات

هناك العديد من أنواع أدلة الإثبات في عملية التدقيق أهمها:

**1-1 الجرد الفعلي:** يستخدم نظام الجرد الفعلي للتحقق من الوجود المادي للأصول الملموسة مثل: الآلات والمباني والأراضي والعقارات والتجهيزات والنقدية والمخزون، ويعد القيام بالجرد المادي دليل قوي على وجود الأصل في حوزة المؤسسة ولكنه لا يعتبر كدليل على ملكيته حيث يجب على المدقق الحصول على المستندات والشهادات المؤيدة للملكية.

وينظر إلى الجرد الفعلي على أنه أحد أنواع الأدلة الموثوق فيها، كونه يتم من قبل المحقق نفسه ولا يوجد دليل أقوى من الذي يحصل عليه المدقق شخصياً وقد يتم اللجوء إلى الجرد الفعلي للتحقق من صلاحية وجود الأصل، وفي بعض الأنشطة التي لا يملك المدقق الخبرة بطبيعة هذا النشاط يجب عليه أن يلجأ إلى خبراء للقيام بعملية الجرد<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص 129.

## 1-2 نتائج تتبع الأحداث اللاحقة

المدقق مسؤول عن الأحداث اللاحقة إذا كان لها مساس بالبيانات المحاسبية والقوائم المالية وقد تقع خلال الفترة اللاحقة هذه أحداث قد تكون قرينة أو دليلاً على صحة بعض عناصر المركز المالي ونتائج الأعمال.

1-3 الدقة المحاسبية والفنية للعمليات المقيدة في الدفاتر: تعتبر الدقة المحاسبية والفنية للعمليات المقيدة في الدفاتر والسجلات قرينة ودليل على صحة العمليات ودقة البيانات، وذلك يتحقق من خلال رجوع المدقق إلى العمليات المسجلة في الدفاتر والمستندات ودفاتر الأستاذ وموازن المراجعة و الكشوف المالية الأخرى<sup>1</sup>.

1-4 التوثيق: يتمثل التوثيق في قيام المدقق بفحص مستندات ودفاتر المؤسسة التي تدعم المعلومات المدرجة بالقوائم المالية ويشمل التوثيق الذي يقوم به المدقق كافة السجلات التي تستخدمها المؤسسة لتقديم المعلومات التي تشير إلى أن أداء العمل قد تم في صورة منتظمة.

ويوجد نوعان من المستندات، مستندات داخلية و أخرى خارجية<sup>2</sup>:

1-4-1 المستندات الداخلية: وهي المستندات التي يتم إعدادها واستخدامها لدى المؤسسة وتحتفظ بها دون أن تخرج إلى أطراف خارجية ومن أمثلتها: التقارير الزمنية عن العاملين، تقارير استلام المخزون.

1-4-2 المستندات الخارجية: وتتمثل في المستندات التي تتعلق بتعامل خارجي عن المؤسسة في العمليات المالية، وتكون في حوزة المؤسسة، أو يمكن له أن يتوصل إليها، ومن أمثلتها: فواتير البيع أوراق الدفع الكشوفات البنكية.

<sup>1</sup> عبد الرؤوف جابر، مرجع سابق، ص 52.

<sup>2</sup> أرينز ألفين وجيمس لوبك، مرجع سابق، ص 284.

1-5 وجود نظام سليم للرقابة الداخلية: إن اعتبار متانة نظام الرقابة الداخلية دليلاً من أدلة الإثبات يجيء بسبب أن ذلك يستعمل في تحديد نطاق الاختبارات أو العينات التي يقوم المدقق بإجرائها حيث تقل نسبة الاختبارات إذا ما كان النظام قويا جداً ومتماسكاً<sup>1</sup>.

### ثانياً: أساليب الحصول على أدلة الإثبات

تتمثل هذه الأساليب في الآتي:

2-1 الجرد الفعلي أو المعاينة: يوجد شبه اتفاق في الرأي في التشريعات والمنظمات المهنية على أنه ليس من اختصاص المدقق القيام بالجرد الفعلي للأصول وتقتصر مهمته فيما يلي<sup>2</sup>:

\* التحقق من دقة الإجراءات الموضوعية للجرد، ومدى التزام القائمين بالجرد بهذه الإجراءات؛

\* القيام ببعض الاختبارات إذا صادف ما يثير شكوكه في أي مرحلة من مراحل الجرد الفعلي حتى يزول الشك أو يؤيده؛

\* مراجعة عملية تقييم الأصول والتأكد من عدم حدوث أي تغيير في أسس التقييم من سنة لأخرى؛

2-2 المراجعة المستندية: تعتبر المستندات المتبادلة بين المؤسسة والمتعاملين معها أدلة كتابية، كما تمثل هذه المستندات أساساً للقيود المحاسبية فيعتمد المدققون بصورة كبيرة على المستندات لتدقيق صحة القيود المثبتة في الدفاتر، فعلى سبيل المثال يلجأ المدقق إلى فحص فواتير الشراء ومقارنتها بالمبالغ المقيدة بدفتر يومية الشتويات وكذلك عند تدقيق الإيداعات بالبنك يلجأ المدقق إلى فحص الحسابات بالبنك ومقارنتها بالمبالغ المقيدة بدفتر العمليات النقدية، وهكذا وتعرف عملية فحص المستندات المؤيدة للقيود الدفترية بالمراجعة المستندية<sup>3</sup>.

2-3 المراجعة الحسابية: هي عبارة عن مراجعة صحة المجاميع ومراجعة نقل المبالغ من صفحة لأخرى أو ترحيلها من اليوميات إلى دفتر الأستاذ<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> عبد الرؤوف جابر، مرجع سابق، ص 52.

<sup>2</sup> أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص 173.

<sup>3</sup> شعباني لطفي، مرجع سابق، ص 61.

<sup>4</sup> أبو رقية توفيق مصطفى وإسحاق المصري عبد الهادي، تدقيق ومراجعة الحسابات، دار ومكتبة الكندي، الأردن، الطبعة الأولى، 2014، ص 89.

وتشمل المراجعة الحاسوبية مراجعة الترحيلات إلى دفتر الأستاذ حتى يقتنع المدقق من صحة الترحيلات، كما أن مراجعة المجاميع والترحيلات تمثل جزءاً مهماً من عملية التدقيق، بينما الاختبارات التي يقوم بها المدقق في هذا المجال تتوقف على قوة أضعف نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة<sup>1</sup>.

**2-4 المراجعة الفنية:** تعني المراجعة الفنية التزام المؤسسة بثبات السياسات المحاسبية المطبقة، وكذلك صحة التوجيه المحاسبي والتفرقة بين النفقات الجارية والرأسمالية، وكذلك الإيرادات الجارية والرأسمالية لأن ذلك يؤثر على دلالة نتيجة الأعمال والمركز المالي.

**2-5 المراجعة الانتقادية:** تعني المراجعة الانتقادية التبع أو الفحص الانتقادي السريع للدفاتر والحسابات والسجلات، وتعتمد على مهارة وخبرة مدقق الحسابات، وتساعد عند التمعن في الكشوف والقوائم المالية، ويلقي عليها نظرة فاحصة تحليلية أو تقييمية بقصد اكتشاف أي وضع غير عادي قد يكون منشأه الخطأ والتلاعب<sup>2</sup>.

## 2-6 المصادقات

تعتبر المصادقات وسيلة من الوسائل التي تستخدم للتحقق من وجود ملكية و قيمة بعض عناصر الأصول والالتزامات المرتبطة بالغير من أطراف خارج المؤسسة موضوع المراجعة<sup>3</sup>.

ويقصد بالمصادقات الإيصال أو الرد الكتابي أو الشفوي أو من طرف ثالث محايد للتحقق من المعلومات التي يطلبها المدقق، وتعتبر دليل قوي يتم استخدامه بكثرة من طرف المدققين، لأنه صادر من مصدر مستقل عن المدقق وعن المؤسسة<sup>4</sup>.

والهدف من المصادقات الحصول على معلومات سليمة من أشخاص ذوي معرفة سواء من داخل المؤسسة أو من خارجها، ونظراً لأنه يتم الحصول عليها من مصدر مستقل عن مدقق الحسابات، ينظر إليها كما سبق وأن قلنا أنها دليل قوي إلا أنه مكلف نسبياً عند التوصل إليه وقد لا يكون ملائماً أن يطلب من بعض الأفراد الرد على المصادقات؛ لذلك لا يتم استخدامه في كل

<sup>1</sup> شعباني لطفي، مرجع سابق، ص 61.

<sup>2</sup> بلعيد وردة، مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات الحاسوبية، دراسة عينة من المراجعين والمحاسبين، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2013-2014، ص ص 51-52.

<sup>3</sup> أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص 173.

<sup>4</sup> أرينز ألفين وجيمس لوبك، مرجع سابق، ص 246.

الحالات التي لا يصلح تطبيقه فيها، حيث يقوم عادة بالحصول على استجابة كتابية وليست شفوية كلما أمكن ذلك، فالمصادقات المكتوبة يسهل فحصها فضلاً عن أنها تعطي تدعيماً أكثر له متى كان ضرورياً توضيح المعلومات الواردة بشأنها، وعند استخدام المصادقات كأدلة إثبات فلا بد من الأخذ بعين الاعتبار نظام الرقابة الداخلية للعميل<sup>1</sup>.

وتوجد ثلاث أنواع من المصادقات<sup>2</sup>:

**النوع الأول: المصادقات الإيجابية بدون معلومات مرسلة للمصادق (رد العميل):** و تعني أن يريد العميل أوراق الإثبات المصادق عليها إلى المدقق في جميع الأحوال بعد أن يملأها بالمعلومات المطلوبة منه، ومثالها عندما تطلب إدارة المؤسسة من عميلها إرسال خطاب إلى المدقق حول رصيده في تاريخ الميزانية.

**النوع الثاني: المصادقات الإيجابية المتضمنة بمعلومات يجب المصادقة عليها:** تتضمن هذه المصادقة المعلومات التي يطلب من الطرف الثالث المصادقة عليها بالإيجاب أو السلب مثل أن ترسل المؤسسة خطاباً للعميل حول رصيده وتطلب منه إرسال خطاب مكتوب أو شفوي للمدقق بأنه مطابق أو غير مطابق.

**النوع الثالث: المصادقات السلبية:** ويتم فيها الطلب من المستلم أو الطرف الثالث أن يرد فقط في حالة عدم صحة المعلومات، وتعد أقل صلاحية من المصادقات الإيجابية ومثالها: كأن تطلب المؤسسة من عميلها إرسال الرد على مكتب المدقق في حالة ما إذا كان الرصيد المرسل له في المصادقة غير مطابق لمثيله في دفتر العميل.

**2-7 الاستفسار:** يتكون الاستفسار من طلب معلومات مالية من أشخاص مطلعين في داخل المؤسسة أو خارجها، وهو إجراء يستخدم على نطاق واسع أثناء عملية التدقيق، وكثيراً ما يكون مكماً لأداء إجراءات التدقيق الآخرين وقد تتراوح الاستفسارات من رسمية كتابية إلى غير رسمية شفوية، وتقييم الاستجابات للاستفسارات جزء لا يتجزأ من العملية، وعندما يحصل المدقق على

<sup>1</sup> أرينز ألفين وجيمس لوبك، مرجع سابق، ص 247.

<sup>2</sup> محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 279.

الإجابات اللازمة لا بد أن يختبر هذه الإجراءات للوقوف على مدى فاعليته في الرقابة الداخلية باستخدام أدلة إثبات أخرى<sup>1</sup>.

**2-8 إعادة الاحساب:** تتضمن الدقة الحسابية أو السجلات ويمكن إجراؤها بمساعدة الحاسب الآلي لفحص دقة تلخيص الملف<sup>2</sup>.

**2-9 الارتباط والمقارنات:** إن نظام القيد المزدوج جعل وجود الترابط بين الحسابات البنود المختلفة وتستعمل عبارة المطابقة بشكل واسع من طرف المدققين للتعبير عن الربط بين رصيد أي أحد الحسابات ورصيد حساب آخر، كمطابقة رصيد البنك بالمؤسسة والرصيد الذي يظهر في كشف البنك<sup>3</sup>.

**2-10 التحليل المالي:** يعتبر التحليل المالي أحد الأساليب الفنية الملائمة لإجراء المقارنات والارتباطات في أي مرحلة من مراحل التدقيق، وذلك لكي يتأكد من أن كل العمليات المحاسبية تمت كما ينبغي لها، ولعل أهم أدوات التحليل المالي النسب المالية والتي يمكن استخدامها كأداة لقياس قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل أو الالتزامات الشرطية، ولعل أهم النسب المالية التي يمكن استخدامها هي نسبة التداول، ونسبة السيولة، ونسبة النقدية والنسب المتعلقة بالربحية وتقييم الأداء... إلخ<sup>4</sup>.

**2-11 الإجراءات التحليلية:** وهي الاختبارات الأساسية التي يلجأ إليها شاغلوا الوظائف الرقابية في أجهزة الرقابة المالية الحكومية، وذلك عن طريق دراسة وتقييم العلاقات بين البيانات المالية وغير المالية ومقارنة هذه العلاقات للتحقق من وجود انحرافات ثم وضع فرضيات تفسر هذه الانحرافات واختبار الإجراءات المناسبة للتحقق من هذه الفرضيات وذلك حسب خبرة شاغل الوظيفة الرقابية وحسه المهني في الرقابة و التدقيق<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> أرينز ألفين وجيمس لوبك، مرجع سابق، ص 316.

<sup>2</sup> القاضي حسين ودحدوح حسين، مرجع سابق، ص 326.

<sup>3</sup> شعباني لطفي، مرجع سابق، ص 62.

<sup>4</sup> محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 40.

<sup>5</sup> ديوان المحاسبة الكويتي، مفكرة المصطلحات الرقابية والمالية، إدارة التدريب والمنظمات الدولية، 2009.



وتظهر أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في الآتي<sup>1</sup>:

- الأهمية النسبية للمفردات المعالجة؛
- دقة التنبؤ بالنتائج المتوقعة من تطبيق الإجراءات التحليلية؛
- تقدير المدقق للمخاطر الجوهرية ومخاطر الرقابة؛
- إجراءات المراجعة الأخرى الموجهة مباشرة لنفس أهداف التدقيق؛
- تفهم مجال الجهة المراد التدقيق عليها لسنوات سابقة؛
- تقدير قدرة الجهة المراد التدقيق عليها على الاستمرار؛
- الإشارة إلى الأخطاء المحتملة في القوائم المالية؛
- تقليل الاعتبارات التفصيلية؛

وتختلف الإجراءات التحليلية حسب أنواع البيانات التي يقوم المدقق بمقارنتها، إذ يوجد هناك خمسة أنواع رئيسية من الإجراءات التحليلية والمتمثلة في<sup>2</sup>:

- مقارنة بيانات الجهة محل التدقيق مع بيانات النشاط الذي تعمل فيه؛
- مقارنة بيانات الجهة المراد التدقيق عليها مع ما يقابلها من بيانات في الفترة السابقة؛
- مقارنة بيانات الجهة المراد التدقيق عليها مع توقعاتها؛
- مقارنة بيانات الجهة محل التدقيق مع توقعات المدقق؛
- مقارنة بيانات الجهة محل التدقيق مع النتائج باستخدام بيانات غير مالية.

### المطلب الثالث: حجية أدلة الإثبات

يقصد بحجية الأدلة مدى مصداقيتها وإمكان الاعتماد عليها وهي تتوقف على جملة من الاعتبارات من أهمها<sup>3</sup>:

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص 261.

<sup>2</sup> نصار مجدي محمد وبهرامي مريم أحمد، الإجراءات التحليلية التي يباشرها مدقق ديوان المحاسبة استناداً إلى واقع دليل التدقيق العام، بحث مقدم إلى مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة في الكويت، 2008، ص 11.

<sup>3</sup> بلعيد وردة، مرجع سابق، ص 52.

- **مصدر الدليل:** يمكن الحصول على الأدلة من مصدرين داخلي وخارجي فالأدلة الخارجية يحصل عليها المدقق من خارج المؤسسة وتعتبر أقوى في حجيتها من الدليل الداخلي الذي يحصل عليه من داخل المؤسسة والتي تقوم الإدارة بإعدادها.
  - **طبيعة الدليل:** تنقسم الأدلة إلى إيجابية وذاتية فالإيجابية أقوى في حجيتها والاعتماد عليها من الأدلة الذاتية التي تعتمد على التفسير الشخصي أو الفحص والتحليل ومن أمثلتها الإقرارات التي يحصل عليها من الغير، الوجود الفعلي، الفواتير والمستندات الأخرى.
  - **كيفية الحصول على الدليل:** الأدلة التي يحصل عليها المدقق بنفسه أقوى في حجيتها من الأدلة التي يحصل عليها من الغير، كأن يقوم بعملية الجرد بنفسه أو تحت إشرافه يعتبر ذلك أقوى من القيام بعملية الجرد من قبل الإدارة.
  - **وقت الحصول على الدليل:** يؤثر وقت الحصول على الدليل على حجية ذلك الدليل ومدى تناسب ذلك الوقت مع وقت الفحص فكلما كان وقت الحصول على الدليل مقارب لوقت الفحص كلما كان الدليل ذو حجية أكبر.
  - **ارتباط الدليل بالعنصر محل الفحص:** يؤثر ارتباط الدليل بالعنصر محل الفحص بقوة حجيته، حيث أن الدليل المرتبط مباشرة بالعنصر محل الفحص يعتبر أقوى من الدليل الذي يرتبط بطريقة غير مباشرة .
- حيث أنه من الخطر أن يقبل المدقق دليل ليس له ارتباط بالعنصر محل الفحص فمثلا القيام بعملية الجرد الفعلي تعتبر دليل على الوجود ولكن ليس دليل على ملكية المؤسسة لذلك العنصر.
- **درجة إقناع الدليل:** ليس من السهل أن يكون هناك دليل حاسم يؤدي إلى اقتناع المدقق بدرجة تامة بدون وجود أي شك، لذلك يؤدي هذا الشيء إلى عدم وجود الاقتناع التام لدى المدقق بدقة القوائم المالية، لذاك يجب على المدقق أن يبحث عن الأدلة التي توفر له درجة إقناع أكبر فيما يخص العنصر محل الفحص.
  - **الأسلوب الذي يتبع للحصول على الدليل:** فلكل أسلوب أحكامه وقواعده وإذا لم تراعى فقد الدليل حجيته فمثلا الوجود الفعلي يستلزم الجرد الفعلي والاقتراحات الخارجية تتطلب المصادقات...إلخ.

- مدى توافر الثقة والمعرفة في المصادر الخارجية التي تستقى منها الأدلة: فكلما توافرت درجة الثقة بالنسبة للمدقق في المصادر الخارجية التي بها يحصل على الإقرارات، كلما زادت حجية هذه الأخيرة.
- سلوك المدقق في جمع الأدلة والقرائن: يجب أن يكون المدقق نزيهاً في تصرفاته ومحايداً في سلوكه وإلا فقدت الأدلة حجيتها وقوتها.

### المبحث الثالث: إعداد تقرير عملية التدقيق

يعتبر تقرير مدقق الحسابات حوصلة عملية التدقيق والمنتج النهائي لها، وإعداد هذا التقرير يمثل الخطوة الأخيرة في مهمة التدقيق، فهو لا يعد إلا بعد استكمال مدقق الحسابات لاختياراته الأساسية وموافقة العميل على تضمين القوائم المالية التعديلات الضرورية، وإعادة التبويب والملاحظات الكافية واللازمة لتوفير الإفصاح الكافي.

### المطلب الأول: مفهوم تقرير عملية التدقيق

#### أولاً: تعريف تقرير عملية التدقيق

تقرير مدقق الحسابات عبارة عن وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلاً لإبداء رأي في محايد بهدف إعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التطابق في المعلومات الاقتصادية بمعناها المهني المتعارف عليه، والبيانات والمعلومات الحسابية المبينة في الدفاتر و السجلات والقوائم المالية بواسطة المدقق الخارجي وتماشياً مع المتطلبات القانونية والقواعد المهنية، بهدف إبداء رأي في محايد عن مدى دقة أوصحة البيانات والمعلومات للاعتماد عليها، وما إذا كانت القوائم المالية التي أعدها المنشأة تعطي صورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق .

فالتقرير يعتبر خلاصة ما وصل إليه مدقق الحسابات من عمله حيث أن عملية التدقيق تتيح له التعرف على كافة البيانات والمعلومات المتعلقة بعمليات المنشأة والتي انعكست في النهاية على

نتائج المشروع و مركزه المالي<sup>1</sup>، أو هو المنتج النهائي لعملية تدقيق القوائم المالية السنوية للمشروع ووسيلة وأداة لتوصيل الرأي الفني المحايد ومدقق الحسابات على القوائم المالية وإيضاحاتها المثممة لها<sup>2</sup>.

ومن هنا يمكن تعريف التقرير على أنه: الخطوة النهائية في عملية التدقيق بهدف إبداء رأي في محايد في القوائم المالية محل عملية التدقيق.

### ثانياً : أهمية و خصائص تقرير عملية التدقيق

1-2 أهمية التقرير: تنبع أهمية تقرير مدقق الحسابات من عدة عوامل أهمها<sup>3</sup>:

1 - مستند موثوق ومطلوب من كل الأطراف الداخلية والخارجية التي يهمها التعرف على الأداء المالي للمنشأة .

2 - يترتب على التقرير أمور مهمة تتخذها الجمعية العامة للمساهمين من أبرزها: اعتماد القوائم المالية للمنشأة وتعديلها أو إلغائها، التحقق من مصداقية أعضاء مجلس الإدارة، رسم سياسات المنشأة.

3 - يعتبر تقرير مدقق الحسابات الوثيقة التي لا بد منها لتحديد المسؤولية المدنية والجنائية للوقوف على إهماله أو تقصيره في الرقابة.

4 - تزايد الطلب على الرأي الفني المحايد لعملية التدقيق نتيجة لما يواجهه مستخدم المعلومات من صعوبة في تقييم جودة المعلومات المقدمة إليه وتحديد درجة الاعتماد عليها، وذلك نظراً لتوفر العوامل الآتية:

- تضارب المصالح بين الأطراف المعنية.
- صعوبة المعلومات المعدة وتعقيد الموضوعات المرتبطة بها.
- الأهمية النسبية للمعلومات محل الدراسة.
- الفصل بين مستخدمي المعلومات وبين من يقوم بإعدادها من ناحية، وبعد مستخدم المعلومات عن الموضوع محل الدراسة من ناحية أخرى.

<sup>1</sup> محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر ، 2002 / 2003 ص 161.

<sup>2</sup> عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة، مرجع سابق، ص 194.

<sup>3</sup> محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، مرجع سابق، ص 162.

- 5 - التقرير وسيلة لتوصيل رأي محافظ الحسابات لأصحاب المصلحة في المشروع.
- 6 - إن نجاح محافظ الحسابات في إعداد وعرض التقرير مستوفياً للمعايير أحد المؤشرات الهامة على أدائه للمرحلة الأخيرة بجودة عالية مما يعني التأثير المباشر على الجودة الكلية لعملية المراجعة.

## 2-2 خصائص التقرير :

يتميز التقرير بمجموعة من الخصائص تتمثل في الآتي<sup>1</sup>:

- **الإيجاز:** بحيث يجب أن لا يكون مطولاً أكثر من اللازم ولا يتضمن الكثير من التفاصيل التي تفقده التركيز .
- **الوضوح:** يجب أن لا يكون هناك أي غموض في محتويات التقرير حتى يتم توصيل البيانات بشكل واضح.
- **الأهمية:** يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير ذات أهمية للطرف المستفيد وأن يتم الابتعاد عن الجمل التي من الممكن أن لا تكون ذات أهمية.
- **الصحة والدقة:** يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير دقيقة حتى يتسنى للأطراف المعنية الاستفادة من تلك المعلومات .
- **الترباط:** يجب أن تكون الجمل في التقرير مترابطة وتشجع القارئ على إكمال التقرير.
- **الصدق والأمانة:** بحيث أن لا يكون المدقق متحيزاً في تقريره لأي طرف من الأطراف وأن يوضح النتائج في بكل صدق وأمانة.

## ثالثاً : أنواع تقرير عملية التدقيق

تعدد تقارير مدقق الحسابات وتتنوع وفقاً للمعيار المعتمد في التصنيف، ويمكن تقسيم التقرير إلى ثلاث أنواع وفقاً لثلاث أسس وهي:

- 1 - حسب الغرض من التقرير حيث يتم التمييز بين التقرير العام والخاص.
- 2 - حسب التفاصيل التي يتضمنها التقرير حيث نميز بين التقرير المطول والمختصر.

<sup>1</sup> حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير الخاسبة الدولية في الجزائر، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009، ص 57.

3 - حسب الموقف الذي يتبناه محافظ الحسابات حيث يمكن التمييز بين التقرير النظيف والمتحفظ والمعاكس وتقرير التنحي أو الامتناع عن إبداء الرأي.

### I - التقرير العام والخاص: بالنظر إلى الغرض من التقرير يقسم التقرير إلى عام و خاص<sup>1</sup>:

فيقصد بالتقرير العام ذلك التقرير الذي يعده مدقق الحسابات، ويتم استخدامه من طرف جميع الأطراف الخارجية خاصة المساهمين من ذوي المصلحة في المنشأة التي يخصها هذا التقرير وينطوي على رأي عام في القوائم المالية لهذه المنشآت، وينشر نشرًا عامًا من خلال الصحف اليومية وذلك كما في حالة التقرير الذي يتم عرضه على الجمعية العامة وينشر في الجرائد اليومية وفقاً لمتطلبات قانونية أما التقرير الخاص فهو الذي يعد لإبداء رأي خاص في مجال أو جانب معين، ومثل هذه التقارير لا تخضع لمتطلبات النشر العام كما في حالة التقرير العام ومن أمثلتها:

أ - التقارير التي تعد عن القوائم المالية التي لا تهدف لتحقيق الربح وتبع نظاماً محاسبياً يختلف عن الذي تتبعه المؤسسات التجارية والصناعية الهادفة لتحقيق الربح مثل المستشفيات والجمعيات العلمية.

ب - التقارير المعدة عن القوائم المالية الخاصة بمشروعات تحتفظ بحساباتها على أساس محاسبي غير كامل أو على أساس نقدي.

ج - التقارير التي لا تعد لأغراض معينة.

وقد قسم المشرع الجزائري التقرير حسب الغرض إلى نوعين :

-**التقرير العام حول المصادقة على الحسابات السنوية:** ويتضمن تعيين محافظ الحسابات التعرف على المؤسسة والدورة المحاسبية، الوثائق الخاضعة للمراجعة، التذكير بمعايير الأداء.

-**التقرير الخاص:** يتعلق بالاتفاقيات المبرمة خلال الدورة والمسموح بها قانوناً بصفة مباشرة أو غير مباشرة مع المسؤولين في المؤسسة، ومع الغير التي صرح بها للمراجع.

ويتضمن التقرير العام حول الحسابات السنوية ما يلي<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أصول المراجعة، مرجع سابق، ص 392.

<sup>2</sup> محمد بوتين، مرجع سابق، ص 51.

- \* التذكير بكيفية وتاريخ تعيين محافظ الحسابات؛
- \* التعرف على المؤسسة والدورة موضوع التدقيق؛
- \* الوثائق المالية الخاضعة للتدقيق؛
- \* التذكير بمعايير الأداء المهني وأهدافها ومدى احترامها في هذه المهمة؛
- \* عرض للأخطاء والنقائص المكتشفة ومدى تأثيرها بالأرقام على النتيجة؛
- \* المصادقة على المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة والخلافات المحتمل أن تكون حول المعلومات الإضافية التي طلبها من هذا المجلس؛
- \* أسباب التعديلات المحتملة والتي تخص الطرق المتبعة في التقييم وطرق إظهار القوائم المالية مع تبيان آثار ذلك على القوائم المالية؛
- \* خاتمة واضحة لمحافظ الحسابات يبدي فيها رأيه حول الحسابات السنوية بدون تحفظ أو بتحفظ أو برفض المصادقة بأدلة.

أما التقرير الخاص فيمكن أن يتضمن إشارة لكل حدث خاص ناتج عن قرارات استثنائية كالتقرير حول زيادة رأس المال، والتقرير حول توزيع تسيقات حول الأرباح، تقرير حول تغيير الشكل القانوني للشركة، ويمكن إعداد تقارير أخرى من نفس السياق كتقرير المصادقة حول الإمتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين، تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو المدججة عند الاقتضاء، تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصة الاجتماعية، تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية، تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال<sup>1</sup>.

**II - التقرير المطول والمختصر<sup>2</sup>:** يقصد بالتقرير المختصر التقرير الذي يعده مدقق الحسابات ويبين فيه بصورة مختصرة مسؤولياته ونطاق الفحص الذي قام به، ورأيه في القوائم المالية محل الفحص، ويرفق بالقوائم المالية المنشورة حيث يعتبر جزءاً لا يتجزأ منها. وقد حددت المهنة نموذجاً معيناً لهذا

<sup>1</sup> ينظر المادة 25 من القانون 10-01 المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بالمهن الثلاث.

<sup>2</sup> عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون ، أصول المراجعة، مرجع سابق، ص 393.

التقرير الذي يستخدمه جميع المراجعين فهو تقرير نمطي، أما التقرير المطول فهو التقرير الذي لا يقدم لإدارة المنشأة، ويشتمل بجانب عناصر التقرير على تفاصيل تحليلية للقوائم المالية وبيانات إحصائية وتعليقات إيضاحية إلى جانب معلومات قد تكون ذات طبيعة غير محاسبية كما يبين موقفه بالنسبة للبيانات التي تظهر في التقرير المفصل على التفصيل التالي :

- 1 - قيام محافظ الحسابات بالفحص الأساسي الذي يمكنه من تكوين رأيه في القوائم المالية.
  - 2 - إظهار مصدر المعلومات التي حصل عليها ونطاق الفحص والمسؤوليات التي يتحملها مع إظهار البيانات التي يحتويها التقرير المفصل تقدم لغرض التحليل الإضافي للقوائم المالية.
- وعند إعداد هذا التقرير يجب مراعاة الآتي :

- عدم احتواء التقرير المطول على بيانات جديدة لا يحتويها التقرير المختصر وإلا دل أن التقرير المختصر مضلل بسبب عدم كفاية المعلومات والحقائق.
- أن تكون البيانات والتعليقات التي يحتويها مجرد أداة للتوضيح.

### III - التقرير النظيف والمتحفظ والمعاكس وتقرير الامتناع

يقصد بالتقرير النظيف ذلك التقرير الذي يبدي فيه مدقق الحسابات رأياً إيجابياً في القوائم المالية محل الفحص أما التقرير المتحفظ فهو الذي يبدي فيه مدقق الحسابات رأياً مقيداً أو هو التقرير الذي ينبع من الحدود الموجودة على نطاق عملية المراجعة أو الإخفاق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً وفي المعتاد يتم إعداده إذا رأى مدقق الحسابات أن القوائم المالية تعبر عن المركز المالي<sup>1</sup> أما التقرير المعاكس فهو الذي يبدي فيه رأياً سلبياً في حالة اعتقاده أن القوائم المالية مضللة وبعيدة عن الواقع بشكل كبير بحيث أنها لا تعبر عن المركز المالي أو نتائج الأعمال أما تقرير التنحي أو التنازل عن إبداء الرأي فهو الذي يمتنع فيه عن إبداء الرأي لأسباب معينة<sup>2</sup>.

ففي هذه الحالة توجد حدود على مجال المراجعة أو عدم حياد علاقة المراجع بالعميل وفقاً لما قرره ميثاق السلوك المهني، فيصدر الرأي سلبياً لعدم توفر المعرفة الكافية أو عدم عدالة القوائم المالية<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> ثناء القباني، المراجعة، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2007، ص 3.

<sup>2</sup> عبد الفتاح الصحن، أصول المراجعة، مرجع سابق ص 394.

<sup>3</sup> أرينز ألفين وجيمس لوبك، مرجع سابق، ص 74.



وإذا ما ربطنا بين التقرير المختصر الذي يعتبر نمطياً فإننا نحصل على الحالات الآتية<sup>1</sup>:

- التقرير النمطي المختصر في ظل الرأي النظيف.
- التقرير النمطي المختصر في ظل الرأي المتحفظ.
- التقرير النمطي المختصر في ظل الرأي المعاكس.
- التقرير النمطي المختصر في الامتناع عن إبداء الرأي.

### المطلب الثاني: أركان و معايير تقرير عملية التدقيق

#### أولاً : الأركان الشكلية لإعداد التقرير

يجب على مدقق الحسابات عند إعداده للتقرير مراعاة توفر بعض المتطلبات من حيث الشكل والمضمون وتتمثل في الآتي<sup>2</sup>:

- 1 - **عنوان التقرير:** يجب أن يتضمن التقرير عنواناً يميزه بأنه تقرير مراجع مستقل.
- 2 - **الجهة الموجه لها التقرير:** حيث يجب أن يوضح التقرير الجهة التي سيتم مخاطبتها في التقرير وهو عادة ما يوجه إلى الشركة أو مساهميها أو مجلس الإدارة.
- 3 - **فقرة تمهيدية:** وتتم بتحديد القوائم المالية التي يغطيها التقرير، والتميز بصورة واضحة بين مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية، ومسؤولية مدقق الحسابات فالإدارة مسؤوليتها مباشرة بينما مدقق الحسابات فغير مباشرة.
- 4 - **فقرة النطاق:** وتصنف في عبارات مهمة ومركزة عن ما قام به محافظ الحسابات دون ذكر تفصيلات وبالتحديد تبين ما إذا ما كانت عملية المراجعة أنجزت وفقاً للمبادئ المتعارف عليها، وفي حالة وجود قيود جوهرية على نطاق الفحص فيجب الإشارة إليها في هذه الفقرة.
- 5 - **فقرة الرأي:** ينقل المراجع استنتاجاته في القوائم المالية على أساس أدلة المراجعة التي جمعها.

<sup>1</sup> عبد الفتاح الصحن، أصول المراجعة، مرجع سابق، ص 395.

<sup>2</sup> محمد سمير الصبان، أصول المراجعة، مرجع سابق، ص 167.

6 - **الفقرة التوضيحية:** تضاف على التقرير حسب الظروف لتوضيح بعض الجوانب وإن حدث واستخرجت لتوضيح السبب وراء تبني رأي متحفظ أو معاكس فإنها تضاف بعد فقرة النطاق وقبل فقرة إبداء الرأي، أما في حالة الامتناع عن إبداء الرأي فتضاف بعد الفقرة التمهيدية، أما إذا كانت الظروف التي يتم توضيحها لا تؤثر على إبداء رأي نظيف فإنها تأتي بعد فقرة الرأي وذلك كما في الحالات التالية:

- إشارة المدقق إلى مقدرة المشروع على الاستمرار.
- وجود خروج على المبادئ أو عدم اتساق تطبيقها.
- التركيز على عمليات أو علاقات تم الإفصاح عنها.

7 - **توقيع مدقق الحسابات:** فهو ضروري لتحمل المسؤولية كاملة عن كل ما ينتج عن تقريره.

8 - **تاريخ التقرير:** يجب أن يؤرخ التقرير بالتاريخ الذي أكمل فيه مدقق الحسابات إجراءات الفحص الميداني ويعتبر مهماً لأنه يبين حدود الزمن حيث يترتب عن تعدي هاته الفترة مخالفة يحددها القانون .

## ثانياً: نموذج تقرير عملية التدقيق

## 1-2 نموذج تقرير شهادة بدون تحفظ: وفق الآتي: الشكل (II-1):

تطبيقاً للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة المنعقدة ب..... يشرفني أن أقدم لكم تقريراً حول الحسابات السنوية للنشاط الذي يغطي الفترة من ..... إلى .....

## 1-1-2 تقرير حول المراقبة والشهادة

أ/ قمت بمراقبة الحسابات السنوية لمؤسستكم لهذا النشاط.

ملاحظات وتصريحات حول احتمال عدم الدقة وعدم الشرعية اللتين لا تعارضا الشهادة.

ب/ قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية وبالحسابات المعطاة في المستندات الموجهة إلى ذوي الاسهم ووضعت تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة.

"ملاحظات ومعلومات إضافية محتملة".

ج/ نظراً للاجتهادات التي قمت بها وفقاً لتوصيات المهنة، بإمكانني الشهادة بأن الحسابات السنوية كما تظهر في

الصفحات..... لهذا التقرير شرعية وذات مصداقية كما تعطي صورة وفيّة لنتيجة عمليات النشاط الماضي، بالإضافة إلى الحالة المالية وممتلكات مؤسستكم في نهاية النشاط.

## 2-1-2 معلومات

طبقاً للقانون أعلمكم بالأمر الآتية:

تم في:.....

يوم.....

الإمضاء:.....

ملاحظة: يجب تأشير الحسابات السنوية من قبل محافظ الحسابات و مرفقة إلى التقرير.

المصدر: مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، المجلس الوطني للمحاسبة المديرية العامة للمحاسبة،

وزارة المالية، منشورات الساحل، الجزائر، 2002، ص 84.

## 2-2 نموذج تقرير شهادة بتحفظ (الشكل II-2)

طبقا للمهمة التي كلفت بها من طرف الجمعية العامة المنعقدة بتاريخ ..... ، يشرفني أن أقدم لكم تقرير حول الحسابات السنوية للنشاط المغطى للفترة من ..... إلى ...

## 2-2-1 تقرير المراقبة و الشهادة

أ/ قمت بمراقبة الحسابات السنوية لمؤسستكم لهذا النشاط.

"ملاحظات وتصريحات حول عدم الدقة وعدم الشرعية المحتملين اللتين لا تعارضا الشهادة".

ب/ قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية وبالحسابات المعطاة في المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم أو التي وضعت تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة.

" ملاحظات ومعلومات إضافية محتملة".

ج/ يجب علي أن أبدي تحفظات حول النقاط الآتية:

تحت التحفظات المشار إليها أعلاه ونظرا للجهود التي أدتها طبقا لتوصيات المهمة، أقدر أنه بإمكانني الشهادة أن الحسابات السنوية كما هي مقدمة في الصفحات .... لهذا التقرير، منتظمة وصادقة ومصداقية

وتعطي صورة وافية لنتيجة عمليات النشاط السابق أيضا الحالة المالية وممتلكات مؤسستكم في نهاية النشاط.

## 2-2-2 معلومات:

طبقا للقانون أعلمكم بالأمر الآتية:

تم في .....

يوم .....

الإمضاء ....

ملاحظة: يجب تأشير الحسابات السنوية من قبل محافظ الحسابات ومرفقة التقرير.

المصدر: مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، مرجع سابق، ص 85.

ونتيجة لما ورد في هذا التقرير يدلي محافظ الحسابات رأيه إما برفض المصادقة وهذا يعني أن الأخطاء والنقائص المكتشفة خطيرة مما يفقدها شرعيتها وصدقها، وقد يأتي رفض المصادقة على الحسابات من طرف محافظ الحسابات، وبالتالي يجب عليه في حالة رفض المصادقة تقديم الأسباب والبراهين وكل المعلومات بالتفصيل، وذلك حتى يتسنى للمساهمين معرفة الحقيقة واتخاذ القرارات اللازمة.

## نموذج تقرير المراقبة والشهادة: الشكل (II-3)

طبقا للمهمة التي كلفت بها من طرف الجمعية العامة المنعقدة بتاريخ ..... ، يشرفني أن أقدم لكم تقريري حول الحسابات السنوية للنشاط المغطى للفترة من ..... إلى ...

## 1-2-2 تقرير المراقبة والشهادة

أ/ قمت بمراقبة الحسابات السنوية لمؤسستكم لهذا النشاط.

"ملاحظات وتصريحات حول عدم الدقة وعدم الشرعية المحتملين اللتين لا تعارضا الشهادة".

أثناء قيامي بعمليات المراقبة بانتقاء الملاحظات التالية:

" الإشارة ووصف عدم الدقة والشرعية ومصادقية الحسابات السنوية، كما هي مقدمة في الصفحات ....

لهذا التقرير، والتي لا تعطي صورة وفيه لنتيجة عمليات النشاط السابق، أيضا الحالة المالية وممتلكات مؤسستكم في نهاية النشاط".

ب/ قمت بالتحقيق حول مصادقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية وبالحسابات المعطاة في المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم أو الموضوعة تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة.

لا أستطيع تأكيد مصادقية هذه المعلومات.

## 2-2-2 معلومات:

طبقا للقانون أعلمكم بالأمر الآتية:

تم في .....

يوم .....

الإمضاء ....

ملاحظة: يجب تأشير الحسابات السنوية من قبل محافظ الحسابات و مرفقة التقرير.

المصدر: مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، مرجع سابق، ص 86.

بالإضافة إلى هذه النماذج يقوم أيضا محافظ الحسابات بإعداد تقرير اتفاقية مع المؤسسة ومن

بين هذه النماذج:

## 4-2 نموذج اتفاقيات مبرمة اثناء النشاط واتفاقيات مبرمة أثناء نشاطات سابقة والتي استمر تنفيذها (الشكل II-4)

طبقاً لأحكام المرسوم التشريعي رقم 93-08 لـ 25 أبريل 1993، المعدل و المتمم للأمر رقم 75-59 والمؤرخ في 26 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون التجاري، نحيطكم علماً بالاتفاقيات التي تم ترخيصها مسبقاً من قبل مجلسكم الإداري.

### 1/ اتفاقيات مبرمة أثناء النشاط:

(ترقيم و تحديد كل اتفاقية).

### 2/ اتفاقيات مبرمة أثناء النشاطات السابقة والتي استمر تنفيذها أثناء النشاط:

(التذكير بالاتفاقيات وطرق التنفيذ أثناء النشاط).

تم في .....

يوم .....

الإمضاء ....

المصدر: مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، مرجع سابق، ص 89.

### ثالثاً : معايير تقرير مدقق الحسابات في الجزائر

يوجد هناك قرار وزاري اهتم بمحتوى تقرير محافظ الحسابات في القانون الجزائري واشتمل على

15 معياراً نوجزها في الآتي:

- 1/ معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية: يهدف إلى التعريف بالمبادئ

الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بشكل ومحتوى التقرير العام للتعبير عن رأي

محافظ الحسابات<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الديمقراطية الشعبية، القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013 المتعلق بمحتوى معايير تقرير محافظ الحسابات، الصادر عن وزارة المالية، ص 23.

- يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي في حدود 45 يوما من تاريخ استلام الحسابات السنوية، يبين فيه أداء مهمته، ويتم إرساله إلى الجمعية العامة العادية ويعبر فيه عن رأيه بتحفظ أو بدون تحفظ أو يرفض المصادقة مع التبرير؛
  - على محافظ الحسابات الحصول على ضمان كافي بأن الحسابات السنوية لا تحتوي على اختلالات تضر بالحسابات السنوية مع القيام بفحص وتقييم النتائج المستخلصة من المعاصر المثبتة المتحصل عليها؛
  - تتضمن الحسابات السنوية كل من الميزانية وحساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغير رؤوس الأموال وكذا الملحق ولا يسري رأي المحافظ إلا على حسابات السنة المالية المعنية؛
  - يجب أن يتضمن التقرير العام حول الحسابات الفردية اسم وعنوان محافظ الحسابات ورقم اعتماده ورقم التسجيل في الجدول وعنوان يشير أن الأمر يتعلق بتقرير محافظة الحسابات لكيان محدد بوضوح ويخص سنة مالية مغلقة بتاريخ إقفال التدقيق.
- 2/ معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة:** يهدف معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة المنصوص عليها في المواد من 31 إلى 36 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بشكل ومضمون التقرير للتعبير عن رأي محافظ الحسابات<sup>1</sup>:
- في هذا الصدد تطبق أحكام المادة 732 مكرر من القانون التجاري على أن يتم إعداد تقرير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة وفق المبادئ الأساسية وكفاءات تطبيقها المنصوص عليها في المعيار المتعلق بتقرير المصادقة على الحسابات الفردية؛
  - لا يختلف التقرير عن الحسابات المدمجة عن التقرير العام في جزئه الأول إلا في المصطلحات المستعملة في تعريف الحسابات الخاضعة لدراسة محافظ الحسابات؛
  - يجب الفصل بين التقرير العام حول الحسابات الفردية والتقرير حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة.

<sup>1</sup> القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013، مرجع سابق، ص 26.



- **3/ معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة:** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص الاتفاقيات المنظمة وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات<sup>1</sup>:
- يتعين على محافظ الحسابات تذكير المسيرين الاجتماعيين لاسيما عند إعداد مهمته بطبيعة المعلومات التي يتعين عليهم تقديمها له حول الاتفاقيات المنظمة قصد السماح له بإعداد تقريره الخاص حسب مفهوم أحكام المادة 628 من القانون التجاري ويتحقق من تطابق هذه المعلومات مع الوثائق الأساسية التي استخرجت منها؛
- تعد اتفاقية منظمة كل الاتفاقيات عدا تلك المتعلقة بالعمليات الجارية و المبرمة في ظروف عادية على نحو مباشر أو غير مباشر أو عن طريق وسيط بين الشركة والأشخاص المعنيين التاليين (رئيس مجلس الإدارة، الرئيس المدير العام، أحد متصرفي الشركة، عضو من أعضاء المكتب المسير أو من مجلس المراقبة، ممثلون عن الأشخاص المعنويين المتصرفين، الأشخاص المعنويين المتصرفون، المسيرون والمسيريون المتضامنون، المساهمون أو الشركاء الحاملون لمساهمة معتبرة).
- **4/ معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة (5) أو عشرة (10) تعويضات:** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة (5) أو عشرة (10) تعويضات وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات<sup>2</sup>:
- يعتبر إعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة لخمسة أو عشرة أشخاص الأعلى أجراً الذي يتم تسليمه إلى محافظ الحسابات من مسؤولية الجهاز المسير للكيان ويتضمن الكشف التعويضات الخام باستثناء تسديد المصاريف غير الجزافية والتعويضات المدفوعة للأشخاص الأجراء العاملين الدائمين والمؤقتين العاملين في الكيان أو فروع الخارج؛
- يتأكد محافظ الحسابات من أن المبلغ المفصل للتعويضات مطابق للمعلومات المتحصل عليها التي دقق فيها مسبقاً.

<sup>1</sup> القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013، مرجع سابق، ص 27.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 29.

- 5/معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين: يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلق بالامتيازات الخاصة الممنوحة لمستخدمي الكيان وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات<sup>1</sup>:
- تتمثل الامتيازات الخاصة، النقدية أو العينية الممنوحة لمستخدمي الكيان في تلك التي لا تتعلق بالتعويض العادي أو المعتاد للخدمات المقدمة؛
- عند بداية المهمة يحصل محافظ الحسابات على قائمة المستخدمين الحاصلين على الامتيازات المعدة من طرف الكيان واستناداً إلى المعلومات المقدمة.
- 6/معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس (5) الأخيرة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة في الشركة: طبقاً لأحكام المادة 678 (فقرة 6) من القانون التجاري يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات فيما يخص عرض تطور نتيجة الدورة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة في الشركة للسنوات الخمس (5) الأخيرة أو كل دورة مغلقة منذ تأسيس الشركة أو دمجها في شركة أخرى في حالة ما إذا كان العدد أقل من خمسة (5) وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات<sup>2</sup>:
- يقوم محافظ الحسابات بعرض تطور مختلف مؤشرات النجاح للكيان؛
- يتم إعداد تطور النتيجة على شكل جدول بعرض العناصر التالية(النتيجة قبل الضريبة الضريبة على الأرباح، النتيجة الصافية، عدد الأسهم أو الحصص الاجتماعية، النتيجة، ومساهمات العمال في النتيجة).
- 7/معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية: يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بمعرفة أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات وكذا محتوى تقريره الخاص:
- يطلع محافظ الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة لتجنب مخاطر الأخطاء؛

<sup>1</sup> القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013، مرجع سابق، ص 30.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 31.

- يقوم بإعداد تقريره بموجب الأحكام التنظيمية متضمناً صدق المعلومات الواردة في تقرير الكيان؛
- 8/ معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال: يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وكيفية التطبيق المتعلقة بدور محافظ الحسابات بالنسبة إلى الاتفاقيات المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال التي يستند إليها إعداد الحسابات بما فيها التقييم الذي تم إعداده من طرف المديرية حول قدرة الكيان على متابعة استغلاله وأنشطته وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات<sup>1</sup>؛
- يقدر محافظ الحسابات صحة استعمال الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال لإعداد الحسابات من طرف المديرية؛
- يحلل بعض الوقائع والأحداث المأخوذة بعين الاعتبار جملة أوكلاً على حدٍ والتي تشكل مؤشرات سواء كانت مؤشرات ذات طبيعة مالية كرؤوس الأموال الخاصة السلبية أو ذات طبيعة عملية كالنزاعات الاجتماعية الخطيرة أو مؤشرات أخرى؛
- 9/ معيار التقرير المتعلق بجائزة أسهم الضمان : يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وكيفية التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلق بأسهم الضمان التي يجب أن يجوزها أعضاء مجلس الإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة لشركات الأسهم وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات<sup>2</sup>؛
- يفحص محافظ الحسابات تحت مسؤوليته احترام الأحكام القانونية وأحكام القانون الأساسي المتعلقة بأسهم الضمان التي يجب أن يجوزها المتصرفون أو أعضاء مجلس المراقبة، ويجب أن تمثل هذه الأسهم على الأقل 20 % من رأس المال الاجتماعي وفقاً لأحكام المادة 619 من القانون التجاري كما يشير عند الاقتضاء إلى المخالفات المكتشفة في أقرب جمعية عامة وجهاز تداولي مؤهل؛
- في حالة اكتشاف اختلالات يشير محافظ الحسابات إلى المخالفة في شكل تقرير إلا إذا كانت حيازة رأس المال الاجتماعي كلياً أو بالأغلبية في حيازة الدولة فيعفى عندئذ من تقديم تقرير.

<sup>1</sup> القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013، مرجع سابق، ص 32.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 3.

- **10/ معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال:** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وكيفية التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليه لاسيما في أحكام المادة 700 (الفقرة 3) من القانون التجاري عند رفع رأسمال الشركة وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات<sup>1</sup>:
- يتأكد محافظ الحسابات من أن المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عملية رفع رأس المال تشمل: المبلغ وأسباب رفع رأس المال المقترح، أسباب اقتراح إلغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب، كيفية تحديد سعر الإصدار.
- **11/ معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال:** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وكيفية التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليها في المادة 712 (الفقرة 2) من القانون التجاري عند تخفيض رأس المال وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات<sup>2</sup>:
- يتأكد محافظ الحسابات عند تخفيض رأس المال من أن: عملية التخفيض لا تخفض مبلغ رأس المال أقل من الحد القانوني الأدنى، احترام المساواة بين المساهمين المشاركين، احترام الأحكام القانونية والتنظيمية.
- ويتأكد كذلك في حالة قيام مجلس الإدارة من تخفيض رأس المال غير المسبب للخسارة من أن العملية مرخصة من الجمعية العامة.
- **12/ معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى:** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وكيفية التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات عند إصدار قيم منقولة أخرى وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات<sup>3</sup>:
- يتأكد محافظ الحسابات من أن المعلومات الضرورية والكافية قد تم إدراجها في تقرير الهيئة المختصة؛
- يقوم بإعداد تقرير أول يرسله إلى الجهاز التداولي؛

<sup>1</sup> القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013، مرجع سابق، ص 35.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 35.

<sup>3</sup> القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013، مرجع سابق، ص 36.

- يفحص احتواء تقرير الجهاز المختص على كل البيانات المفيدة حول سير الشؤون الاجتماعية منذ بداية السنة المالية الحالية؛
- يفحص مدى احترام النصوص التنظيمية والتشريعية و يتأكد من أن التقرير واضح وكافي.
- **13/ معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسيقات على أرباح الأسهم** : يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وكيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص توزيع التسيقات على أرباح الأسهم من قبل مؤسسة تجارية وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات<sup>1</sup> :
  - يتحقق من أن الميزانية المنجزة من طرف المؤسسة قصد توزيع تسيق على أرباح الأسهم تظهر احتياطات ونتائج صافية قابلة للتوزيع؛
  - يجرر تقريراً يصادق من خلاله على مطابقة مبلغ التسيقات على أرباح الأسهم؛
  - يحتوي التقرير على أهداف تدخله والجهاز المختص لضبط الحسابات قصد توزيع الأرباح وترفق بالقوائم المالية.
- **14/ معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم** : يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وكيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص تحويل شركات ذات أسهم إلى شركة من شكل آخر وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات<sup>2</sup> :
  - إذا تمت عملية التحويل خلال الدورة يتم ضبط حسابات وسيطة من طرف الجهاز المختص للكيان لتكون موضوع التقرير.
- **15/ معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة**: يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وكيفيات التطبيق المتعلقة بواجبات محافظ الحسابات حول تحديد الفروع والمساهمات والشركات المراقبة حسب مفهوم المادة 40 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 والعمليات المرتبطة بها، وكذا حول المعلومات المقدمة في ملحق القوائم المالية المنصوص عليها في لقانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013، مرجع سابق، ص 38.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 38-39.

<sup>3</sup> القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013، مرجع سابق، ص 39.

### المطلب الثالث : المعايير الدولية لإعداد تقرير مدقق الحسابات

استجابة لرغبة المنظمات المهنية في رفع كفاية الأداء لمدققي الحسابات قامت بوضع معايير لعملية المراجعة تعبر عن درجة الجودة المطلوبة من محافظ الحسابات في أدائه لمختلف أعماله، ولقد أصدرت لجنة إجراءات المتابعة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين بالولايات المتحدة الأمريكية ثلاث أنواع من المعايير الأول يتعلق بالمعايير العامة أو الشخصية والثاني بمعايير الأداء المهني أما الثالث فيتعلق بمعايير إعداد التقرير وسنركز اهتمامنا على النوع الثالث من المعايير لأنه هو الذي يعيننا في هذا البحث.

#### أولاً : تعريف المعايير الدولية لإعداد التقرير

تمثل معايير المراجعة الخارجية أنماط السلوك أو مقاييس الأداء التي يجب على مدققي الحسابات الالتزام بها عند تنفيذ عملية المراجعة أوهي المقاييس التي في ضوئها يتم تقييم العمل الذي قام به المراجعون وهي تعبر عن الواجب تحقيقها والوسائل المستخدمة لإتمام ذلك، وتمثل مقاييس للحكم على أداء المراجع الخارجي، ومتعارف عليها بين أعضاء المهنة. ومن هنا يمكن تعريف المعايير على أنها: إرشادات فكرية ملزمة حيث يتعين على المحاسبين القانونيين الالتزام بها عند القيام بعملية المراجعة للقوائم المالية، و تؤثر على الجودة عند إعداد تقرير المراجعة<sup>1</sup>.

وقد عرفت لجنة القواعد والمعايير الدولية القاعدة المحاسبية الصادرة عام 1999 المعايير الدولية بأنها: عبارة عن قواعد إرشادية يرجع إليها المهنيون لدعم اجتهادهم واستلهاهم حكمتهم، ولكنها لا تلغي الحكمة أو الاجتهاد أبداً، كما أنها وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولاً عاماً وتهدف إلى تقليل درجة الاختلاف في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة، وتعتمد كإطار عام لتقييم نوعية العمل الفني وكفاءته وتحديد طبيعة المسؤولية المهنية وعمقها<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> محمد سمير الصبان، أصول المراجعة، مرجع سابق، ص 83.

<sup>2</sup> طلحة، المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجنة المعايير الدولية (1999)، ترجمة مجموعة طلال أبو غزالة الدولية، من منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان الأردن، ص 29.

كما يمكن تعريف المعايير المحاسبية: على أنها بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال ويحدد أسلوب القياس أو العرض أو التصرف أو التوصيل المناسب<sup>1</sup>.

### ثانياً : أهم معايير إعداد التقرير

اختار مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي 09 معايير للمراجعة عام 1948 ووافق على المعيار العاشر في عام 1949 و خضعت المعايير للتعديل إلا أن الجوهر الأصلي بقي كما هو وقد أنشأ المجمع ثلاث كيانات متعاقبة لوضع معايير التدقيق تتمثل في :

1 - لجنة إجراءات المراجعة ( 1939 - 1972 ).

2 - لجنة تنفيذية على معايير المراجعة ( 1972 1978 ).

1 - مجلس معايير المراجعة من 1978 حتى الآن.

وقد كلف المجمع مجلس المعايير بالآتي:

- نشر المعايير والإجراءات التي يجب أن يتبناها أعضاء المجمع؛
- توفير تفسيرات و إرشادات أو مساعدات في التقيد بتلك المعايير.

فيعتبر مجلس معايير المراجعة هو المسؤول عن وضع معايير المراجعة وتحديد نطاق مسؤوليات مدققي الحسابات<sup>2</sup>.

وهناك أربعة معايير لإعداد التقارير وقد سبق التفصيل فيها في الفصل الأول ونجملها في الآتي<sup>3</sup> :

1- معيار التوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً؛

2- معيار الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً؛

<sup>1</sup> توفيق محمد شريف، رؤية مستقبلية نحو الحوار الرئيسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة العدد 5 سبتمبر 1997 الرياض، ص ص 74-83.

<sup>2</sup> أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية ، القاهرة مصر، 2005، ص 45.

<sup>3</sup> يوسف محمد جربوع، مرجع سابق، ص 38.

3- قاعدة الإفصاح الكامل في القوائم المالية؛

3- معيار إبداء الرأي في القوائم المالية.

### ثالثاً : المعايير الدولية للتقرير

هناك عدة معايير دولية اهتمت بجانب التقرير منها المعيار 700 والمعيار 800 للتدقيق الدولي.

أ- المعيار 700 للتدقيق الدولي (تقرير المدقق المستقل حول مجموعة كاملة من البيانات المالية ذات الغرض العام)

1- إطار إعداد التقارير المالية المطبق: يشير معيار التدقيق الدولي (700) أن حكم المدقق فيما يتعلق بالبيانات المالية أنها تعطي رأياً صحيحاً وعادلاً أو أنها معروضة بعدالة من جميع النواحي الجوهرية ، وحيث أنه بدون إطار مقبول لإعداد التقارير المالية لا يوجد لدى المدقق المقياس المناسب لتقييم البيانات المالية للمنشأة، إن الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول شكل ومضمون تقرير المدقق الصادر نتيجة عملية التدقيق الذي قام به المدقق المستقل لبيانات منشأة ما، وإن كثيراً من الإرشادات المتوفرة يمكن تكييفها لتقارير المدقق الأخرى حول المعلومات المالية، وفي هذا الصدد يجب على المدقق مراجعة وتقييم النتائج المستنبطة من أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها والتي تشكل أساساً لإبداء الرأي حول البيانات المالية<sup>1</sup>.

ويشمل هذا التقييم في نطاق إطار إعداد التقارير المالية المطبق تحديد ما يلي:

- ما إذا كانت السياسات المحاسبية التي تم اختيارها وتطبيقها متفقة في إطار إعداد التقارير المالية مناسبة في هذه الظروف.
- ما إذا كانت التقديرات المحاسبية التي أجرتها الإدارة معقولة.
- ما إذا كانت المعلومات المعروضة في البيانات المالية بما في ذلك السياسات المحاسبية مناسبة وموثوقة وقابلة للمقارنة ويمكن فهمها.
- ما إذا كانت البيانات المالية تقدم إفصاحات كافية لتمكين المستخدمين من فهم أثر المعاملات والأحداث الهامة من المعلومات التي أوصلتها البيانات المالية.

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص 456.



- إن المراجعة والتقييم تتضمن فيما إذا كانت البيانات المالية قد تم إعدادها حسب إطار مقبول للتقارير المالية إن كان بموجب المعايير الدولية للمحاسبة أو المعايير الوطنية أو الممارسات المناسبة، ويجب أن يحتوي التقرير على رأي مكتوب واضح حول البيانات المالية ككل.
- يتضمن تقرير مدقق الحسابات العناصر الأساسية التالية: عنوان التقرير، الجهة الموجه إليها التقرير، الفقرة الافتتاحية، فقرة النطاق، فقرة الرأي، تاريخ التقرير، عنوان مراجع الحسابات وتوقيع مراجع الحسابات .
- ولقد تم تعديل هذا المعيار إلى المعيار (701) الموسوم بالتعديلات على تقرير المدقق المستقل مع الأخذ بعين الاعتبار أن التقارير الإيضاحية في هذا المعيار مبنية على تقرير المدقق حول البيانات المالية ذات الغرض العام للمنشأة<sup>1</sup>.

### ب- المعيار 710 المقارنات

- على المدقق التأكد من أن المقارنات مطابقة من كافة جوانبها الجوهرية مع إطار التقارير المالية المناسبة للقوائم المالية التي تم تدقيقها.
- يجب على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة بأن القوائم المالية المقارنة تفي بمتطلبات أطر التقارير المالية المناسبة، وفي نفس الاتجاه عليه الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة بأن الأرقام المتناظرة تفي بمتطلبات إطار التقارير المالية المناسبة، علماً بأن مدى إجراءات تدقيق الأرقام المتناظرة أقل بكثير من تلك المنجزة على أرقام السنة الحالية وهي محددة اعتيادياً بالتأكيد من أن الأرقام المتناظرة قد تم عرضاً بشكل صحيح وتم تصنيفها بشكل ملائم، وهذا يتطلب قيام المدقق بتقدير<sup>2</sup>:

- ما إذا كانت السياسات المحاسبية المطبقة للأرقام المتناظرة منسجمة مع سياسات الفترة الحالية، أو فيما إذا كان قد تم إجراء تعديلات و/أو إفصاحات مناسبة؛

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 469.

<sup>2</sup> أحمد حلمي جمعة، تطوير معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الجزء 02، دار صفاء للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2008، ص ص 115 - 119.

- ما إذا كانت الأرقام المتناظرة تتفق مع المبالغ والإفصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة، أو فيما إذا كان قد تم إجراء تعديلات و/أو إفصاحات مناسبة؛
- في حالة كون القوائم المالية للفترة السابقة قد دقت من قبل مدقق آخر أو غير مدقق فعلى المدقق الجديد تقدير فيما إذا كانت الأرقام المتناظرة تفي بالشروط السابقة ومعايير التدقيق الدولي 510 (التكليف بالتدقيق لأول مرة - الأرصدَة الافتتاحية) وفي حالة إطلاع المدقق على إمكانية وجود معلومات جوهرية خاطئة في الأرقام المتناظرة وذلك من خلال قيامه بتدقيق السنة الحالية فعليه القيام بانجاز الإجراءات الإضافية المناسبة للظروف؛

### ج- المعيار 720 المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية

قد تصدر المؤسسة وثيقة سنوية تتضمن قوائمها المالية المدققة وتقرير المدقق حولها، وقد تضيف إله معلومات أخرى تتضمن تقرير الإدارة عن العمليات والملحقات المالية أو أية معلومات مالية أو إدارية ذات علاقة بالقوائم المالية المنشورة، ولا بد عند ذلك من اطلاع المدقق على هذه المعلومات وما شابهها وقد يكون مسؤولاً عن تدقيقها أيضاً في بعض الحالات<sup>1</sup>.

### د- المعيار 800 للتدقيق الدولي ( تقرير المدقق عن مهمات تدقيقية لأغراض خاصة )

إن الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو وضع معايير وإرشادات تتعلق بمهمات تدقيق لأغراض خاصة والتي تحتوي على:

- البيانات المالية المعدة وفقاً لأسس محاسبية شاملة بدلاً من المعايير الدولية للمحاسبة الوطنية.
- حسابات خاصة أو عناصر حسابات أو بنود في بيانات مالية يشار إليها فيما بعد كتقارير حول أحد أجزاء البيانات المالية.
- الالتزام بالاتفاقات التعاقدية.

<sup>1</sup> حسين القاضي، مامون حمدان، المحاسبة الدولية، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2000، ص 246.

- موجز البيانات المالية، ولا ينطبق هذا المعيار الدولي للتدقيق على مهام التكليف بالإطلاع أو التكليف بإعداد الحسابات<sup>1</sup>.
- وعلى المدقق مراجعة الاستنتاجات المستنبطة من أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها من خلال مهمة التدقيق لغرض خاص كأساس لإبداء الرأي، ويجب أن يحتوي التقرير على رأي واضح ومكتوب، ولا يسري هذا المعيار على المهام المتعلقة بالفحص المحدود للقوائم المالية أو تلك المتعلقة بتطبيق إجراءات متفق عليها أو بمهمة إعداد معلومات مالية<sup>2</sup>.

#### رابعاً: المقارنة بين المعايير الدولية ومعايير التقرير في الجزائر

في هذا المطلب سنتعرض أولاً إلى أوجه التوافق بين معايير إعداد تقرير مدقق الحسابات في الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق و بعض أوجه الاختلاف بينهما.

#### أ- أوجه التوافق بين معايير إعداد تقرير محافظ الحسابات في الجزائر و المعايير الدولية للتدقيق: الجدول (II-1):

رقم المعيار	معيار التقرير في الجزائر	معايير التدقيق الدولية التي لها علاقة
1	معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية	100-120-200-210-220-230-240-250 260-300-310-320-400-401-500-510 520-560-570-480-610-620-700-540
2	معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدجة	100-120-200-210-220-230-240-250 260-300-310-320-410-500-501-510 540-560-570-580-600-620-710
3	معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة	100-120-200-210-220-230-240-250 260-300-310-320-500
4	معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة (5) أو عشرة (10) تعويضات	100-120-200-210-220-230-240-250 260-300-310-320-400-401-500-805
5	معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين	100-120-200-210-220-230-240-250 260-300-310-320-400-401-500-560

<sup>1</sup> أحمد محمد نور وآخرون، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية الإسكندرية مصر، 2007، ص 350.

<sup>2</sup> طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الثالث، الدار الجامعية الإسكندرية مصر، 2007، ص 437.

805		
-250-240-230-220-210-200-120-100 -520-500-401-400-320-310-300-260 805	معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس (5) الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة في الشركة	6
-250-240-230-220-210-200-120-100 -501-500-401-400-320-310-300-260 620-610-570-560-540-520-510	معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية	7
-250-240-230-220-210-200-120-100 -610-570-501-500-320-310-300-260 800-620	معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال	8
-250-240-230-220-210-200-120-100 805-500-320-310-300-260	معيار التقرير المتعلق بجيازة أسهم الضمان	9
-250-240-230-220-210-200-120-100 805-500-320-310-300-260	معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال	10
-250-240-230-220-210-200-120-100 805-500-320-310-300-260	معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال	11
-250-240-230-220-210-200-120-100 805-500-320-310-300-260	معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى	12
-250-240-230-220-210-200-120-100 805-500-320-310-300-260	معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم	13
-250-240-230-220-210-200-120-100 805-500-320-310-300-260	معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم	14
-250-240-230-220-210-200-120-100 805-500-320-310-300-260	معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة	15

المصدر: أقاسم عمر، العبادي أحمد، مداخلة واقع معايير تقارير محافظ الحسابات في الجزائر في ظل المعايير الدولية للتدقيق، الملتقى الدولي الثاني حول متطلبات مهنة المحاسبة والتدقيق في الإصلاح المحاسبي الواقع - المعوقات-الحلول، جامعة غرداية 01-02 ديسمبر 2014، ص 16-17.

من هذا الجدول نلاحظ مدى توافق المعايير الدولية مع الإطار الذي وضعه القانون الجزائري لمعايير إعداد تقرير مدقق الحسابات، بغية مواكبة التوافق العالمي الذي تسعى إليه الهيئات والمنظمات المهتمة بهذا الأمر.

## ب- أوجه الاختلاف بين معايير إعداد تقرير محافظ الحسابات في الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق

لم يتم إدراج النقاط التالية ضمن النصوص القانونية لممارسة مهنة التدقيق في الجزائر والتي نصت عليها المعايير الدولية نذكر منها<sup>1</sup>:

- تقييم المخاطر؛
- أدلة الإثبات ومدى كفايتها وملائمتها؛
- عينات التدقيق وإجراءات الاختبارات الانتقائية (حجم العينة وحدودها وما مدى تعبيرها)؛
- الأطراف ذات العلاقة؛
- الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية وأثرها على تقرير المراجع؛
- مراعاة عمل التدقيق الداخلي؛
- الاستفادة من عمل الخبير.

<sup>1</sup> لكصاسي هاجر، مداخلة تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر بين المعايير الدولية والتشريعات المحلية، الملتقى الوطني حول مهنة المحاسبة والتدقيق وواقع تطبيقهما في الجزائر، جامعة أدرار، يوم 2014/12/04، ص 11 .

## خلاصة الفصل

يعتبر التخطيط أحد الوظائف الأساسية للإدارة باعتبارها وكيلا عن أصحاب الحقوق في المؤسسة الاقتصادية لتسيير أعمالها وتحقيق أهدافها، وتزداد هذه الأهمية عند الحديث عن مهنة التدقيق باعتبار أن المدقق يعتبر طرفا محايدا يسعى لخدمة وضمن حقوق جميع الأطراف ذوو العلاقة بالمؤسسة محل التدقيق.

وتنطوي عملية تخطيط التدقيق على وضع استراتيجية عامة يحدد بموجبها أهداف التدقيق وطبيعته ونطاق إجراءات التدقيق وتوقيت تنفيذها، والموارد المادية والبشرية اللازمة، وتتطلب عملية التخطيط إشراك فريق التدقيق في العملية والأنشطة الأولية، أنشطة التخطيط والتوثيق والاعتبارات الإضافية وعادة ما تشمل عملية التدقيق الخطوات التالية: قبول المهمة، التخطيط لعملية التدقيق، تنفيذ إختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات، وتنفيذ إجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة، واستكمال عملية التدقيق.

وتختتم عملية التدقيق بإعداد التقرير النهائي الذي يعتبر محصلة عمل المدقق يعرض فيه هذا الأخير مختلف المراحل التي مرت بها عملية التدقيق ويبيد رأيه في القوائم المالية محل التدقيق بالإيجاب أو السلب أو عدم إبداء الرأي وعلى هذا الأساس يستند مستخدمو هذه القوائم كل حسب علاقته بالمؤسسة محل التدقيق.

**تمهيد:**

إذا رجعنا البحث في الحضارات السابقة، فإن التاريخ يحدثنا عن المختصين في الجودة آنذاك فالمرقبون وقبل الشروع في العمل يحددون خصائص العمل وكيفية أدائه بما يسمح لهم بقبول أو رفض العمل المنجز فالاهتمام بالجودة لم يكن وليد الستينيات أو الثمانينات من القرن الماضي، بل كان الاهتمام بها منذ بداية تاريخ البشرية، ففي سنة 2150 قبل الميلاد كان الاهتمام بجودة البناء، وقد أصدر حمورابي<sup>1</sup> قانوناً نصت أحد مواده على إعدام من يقوم ببناء منزل لا يتوفر على مواصفات البناء المحددة. والفينيقيون هم أيضاً كانت لهم طريقتهم الخاصة في منع الوحدات المعينة، في حالة عدم احترام المعايير المحددة لضبط المواصفات والقياسات المتعلقة بالعمل المنجز، يخول للمراقب حق قطع يد المتسبب في إنتاج وحدات غير مطابقة للمعايير الموضوعية.

**المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول الجودة**

لوحظ في السنوات الأخيرة زيادة اهتمام المؤسسات بتطبيق مفاهيم الجودة الشاملة إذا ما سعت هذه الأخيرة إلى ترسيخ مبادئ ومفاهيم الجودة الشاملة في جميع عملياتها في مجال الإنتاج والصناعة والتقدم الخدمات، وهذا من أجل مواجهة التحديات الجديدة المتعلقة بجدة المنافسة على المستويين المحلي والدولي، وكذا من أجل الوصول إلى مستويات عالية من الجودة في إنتاج السلع والخدمات التي تقدمها المؤسسات والشركات الدولية.

**المطلب الأول: مفهوم الجودة ومراحل تطورها****أولاً: تعريف الجودة****1-1 مفهوم الجودة من منظور اسلامي**

تعد جودة العمل وإتقانه في كل شؤون الحياة أساساً من أساسيات ديننا الحنيف إذ ورد الأمر بذلك في غير ما مناسبة في كتاب الله تعالى وفي سنة نبيه محمد صلى الله عليه وسلم، ولقد وجه

<sup>1</sup> حمورابي هو ملك من السلالة الأولى التي حكمت مدينة بابل 1750-1792 ومن أشهر أعماله شريعة حمورابي.

سبحانه وتعالى إلى أن صفتي الحفظ والعلم أساس لنجاح العامل في عمله وسبب لجودة العمل وإتقانه.

قال تعالى " قَالَ اجْعَلْنِي عَلَىٰ خَزَائِنِ الْأَرْضِ ۗ إِنِّي حَفِيظٌ عَلَيْمَ " <sup>1</sup> وأورد سبحانه في آية أخرى أهمية التحلي بصفتي القوة والأمانة في كل من يسند إليه عمل.

قال تعالى : " قَالَتْ إِحْدَاهُمَا يَا أَبَتِ اسْتَأْجِرْهُ ۖ إِنَّ خَيْرَ مَنِ اسْتَأْجَرْتَ الْقَوِيُّ الْأَمِينُ " <sup>2</sup>.

ومدار كل هذه الصفات يدور حول إحسان العمل وإجادته، إذ العبرة ليست بكثرة العمل بقدر ما هو بحسنه قال تعالى : " الَّذِي خَلَقَ الْمَوْتَ وَالْحَيَاةَ لِيَبْلُوَكُمْ أَيُّكُمْ أَحْسَنُ عَمَلًا ۗ وَهُوَ الْعَزِيزُ الْعَفُورُ " <sup>3</sup>.

وعلى السياق نفسه يأتي تأكيد السنة المطهرة حيث روي عن رسول الله صلى الله عليه وسلم أنه قال "إن الله كتب الإحسان على كل شيء" وقال صلى الله عليه وسلم "لا تكونوا إمعة تقولون إن أحسن الناس أحسنا وإن ظلموا ظلمنا ولكن وطنوا أنفسكم وإن اساءوا فلا تظلموا" <sup>4</sup>.

ويمكن تلخيص تعريف الجودة في كلمة واحدة (الإحسان) ومن هذه الكلمة تلخيصا وليس تحديدا الآيات القرآنية والأحاديث النبوية التالية:

- قوله تعالى " وَقُلِ اعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ " <sup>5</sup>.

- وقوله تعالى " وَأَحْسِنُوا ۗ إِنَّ اللَّهَ يُحِبُّ الْمُحْسِنِينَ " <sup>6</sup>.

- وقوله تعالى " وَتَعَاوَنُوا عَلَى الْبِرِّ وَالتَّقْوَىٰ ۖ وَلَا تَعَاوَنُوا عَلَى الْإِثْمِ وَالْعُدْوَانِ " <sup>7</sup>.

- وقوله تعالى " وَأَقِيمُوا الْوَزْنَ بِالْقِسْطِ وَلَا تُخْسِرُوا الْمِيزَانَ " <sup>8</sup>.

<sup>1</sup> القرآن الكريم، سورة يوسف، الآية 55.

<sup>2</sup> سورة القصص، الآية 26.

<sup>3</sup> سورة الملك، الآية 02.

<sup>4</sup> محمود أحمد عبد الفتاح، إدارة الجودة الشاملة، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، مصر، 2012، ص ص 12-13.

<sup>5</sup> سورة التوبة، الآية 105.

<sup>6</sup> سورة البقرة، الآية 195.

<sup>7</sup> سورة المائدة، الآية 02.

<sup>8</sup> سورة الرحمن، الآية 09.



- قوله صلى الله عليه و سلم "إن الله كتب الإحسان على كل شيء فإذا قتلتم فأحسنوا القتلة وإذا ذبحتم فأحسنوا الذبحة" أخرجه مسلم (72/6) وأبو داود (2815) وقال الترمذى حديث حسن صحيح.
- وقوله صلى الله عليه وسلم "إن الله يحب إذا عمل أحدكم عملاً فليتكفه" أخرجه أبو يعلى وصححه الألباني.

## 1-2 مفهوم الجودة في اللغة

الجودة كمصطلح "Quality" كلمة مشتقة من الكلمة اللاتينية "Qualities" والتي معناها طبيعة الشيء ودرجة صلاحه وهو مفهوم نسبي يختلف النظر له باختلاف جهة الاستفادة منه سواء كان المؤسسة، المورد، العميل المجتمع،... إلخ.<sup>1</sup>

والمقصود بها طبيعة الشيء، وكما تستعمل للإشارة إلى ما هو ممتاز وتظهر تساؤلات كثيرة لا يمكن عددها أو إحصاؤها في تحديد ماهية الجودة.

وكلمة الجودة في أصل اللغة تعني الجيد ينقض الرديء، ويقال أجاد فلان في عمله وأجود واستجاده عده جيداً (ووجد جيداً وأطلب جيداً) وأجاد الشيء يجوده (جوده) أي صار جيداً.<sup>2</sup>

## 1-3 مفهوم الجودة في الاصطلاح

ولتحديد مفهوم الجودة لابد من استعراض تعاريف روادها الأوائل وكذا ما أورده أهم الباحثين والمهتمين بموضوعها:

- يعرفها قاموس **1985 Websder**: "أنها مصطلح عام قابل للتطبيق على أية صفة أو خاصية منفردة أو شاملة"، ويعرفها **oxford**: "أنها درجة التميز أو الأفضلية"<sup>3</sup>.

- وقد عرفها **J.M.Juran** وزميله على أنها: "مدى ملائمة المنتج للاستعمال فالمعيار الأساسي للحكم على جودة المنتج في رأي **Juran** وزميله هو هل المنتج ملائم للاستعمال أم غير ملائم بغض النظر عن وضع وحالة المنتج"<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> محفوظ أحمد جودة، إدارة الجودة الشاملة مفاهيم وتطبيقات، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004، ص 32.

<sup>2</sup> يوسف حجيم الطائي، نظم إدارة الجودة في المنظمات الإنتاجية والخدمية، دار البازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 55.

<sup>3</sup> رعد عبد الله الطائي، إدارة الجودة الشاملة، دار البازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 29.

<sup>4</sup> محفوظ أحمد جودة، مرجع سابق، ص 19.

- يقول جوران في كتابه (Jurans Quality handbook, 1988): "أن الجودة بمفهومها المعاصر لها ارتباطاً وثيقاً مع مجالات حيوية مثل الصحة، التعليم، الغذاء، النقل، التجارة والصناعة إلى غير ذلك من جوانب الحياة المعاصرة".<sup>1</sup>
- وعرفها: **Joseph Juran** : بأنها "هي الملائمة لغرض الاستعمال" أي أن السلع والخدمات يجب أن تلي احتياجات مستخدميها.<sup>2</sup>
- وعرفها جونسن **Johnson**: "بأنها القدرة على تحقيق رغبات المستهلك بالشكل الذي يتطابق مع توقعاته ويحقق رضاه التام عن السلعة أو الخدمة التي تقدم إليه".<sup>3</sup>
- و عرفها **Taguchi**: "بأنها تفادي الخسارة التي يسببها المنتج للمجتمع بعد إرسالها للمستعمل ويتضمن ذلك الخسائر الناتجة عن الفشل في تلبية خصائص الأداء والتأثيرات الجانبية الناجمة عن المنتج كالتلوث والضحيج وغيرها".<sup>4</sup>
- وتعرف على أنها: "أداء العمل بطريقة صحيحة بما يمكن العميل من حصوله على متطلباته".<sup>5</sup>
- وتعرف على أنها: "مجموعة الخصائص والسمات لمنتج أو عملية أو خدمة والتي تعطي القدرة على الوفاء بمتطلبات أو حاجات محددة".<sup>6</sup>
- الجودة هي قابلية منتج (سلعة أو خدمة) لتلبية الحاجيات المعبر عنها أو الكامنة للمستعملين.
- والجودة بمعناها العام هي إنتاج المؤسسة لسلعة أو تقديم خدمة بمستوى عال من الجودة المتميزة، تكون قادرة من خلالها على الوفاء باحتياجات ورغبات عملائها بالشكل الذي يتفق مع توقعاتهم، وتحقيق الرضا والسعادة لديهم ويتم ذلك من خلال مقاييس موضوعة سلفاً لإنتاج السلعة أو تقديم الخدمة وإيجاد صفة التمييز فيها.

<sup>1</sup> عبد الله لحسن ياشيوة، النموذج الرياضي للمقارنة بين فاعلية جودة برامج التعليم العالي في الجامعات الجزائرية وتحسين نوعيتها بناء على معطيات الجودة الشاملة، رسالة دكتوراه في الإدارة التربوية، كلية الدراسات العليا، الجامعة الأردنية، كانون الثاني 2008، ص 52.

<sup>2</sup> الدراذكة مأمون، إدارة الجودة الشاملة، دار صفاء للنشر، عمان، الأردن، 2001، ص 19.

<sup>3</sup> فريد عبد الفتاح زين الدين، المنهج العلمي لتطبيق إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات العربية، دار الكتب، القاهرة، مصر، 1996، ص 10.

<sup>4</sup> محمود حسين الوادي، حسين محمد سمحان، عبد الله إبراهيم نزال، إدارة الجودة الشاملة في الخدمات المصرفية، دار صفاء للنشر والتوزيع عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2010، ص 20.

<sup>5</sup> مدحت أبو النصر، أساسيات إدارة الجودة الشاملة، دار الفجر للنشر والتوزيع، مصر، 2008، ص 63.

<sup>6</sup> محمد رضا شندي، الجودة الكلية الشاملة والإيزو بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار بيمكو، مصر، 1996، ص 38-39.

من خلال استعراض التعاريف السابقة يمكن القول أنه من الملاحظ أن تعريف الجودة متعدد الجوانب بحيث لا يمكن حصره في دائرة ضيقة، بل يأخذ أبعاداً مختلفة تشتمل على مفاهيم فنية وإدارية و سلوكية واجتماعية وغيرها ويمكن استخلاص ما يلي<sup>1</sup>:

\* معيار للتمييز يجب تحقيقه و قياسه؛

\* تعني الجودة الأحسن للعميل الذي حظيت بإرضائه وتحقيق تطلعاته؛

\* الجودة ليست إرضاء للعملاء فحسب بل إدخال السعادة إلى نفوسهم؛

\* تنشأ الجودة من خلال علاقة عميقة ودائمة تربط بين المنتج والعميل؛

\* الاهتمام بكل شيء وبالتفاصيل على حد سواء من أجل الوصول إلى درجة عالية من الجودة؛

\* الجودة تعني الدقة والإتقان، الأداء المتميز، المواصفات المتميزة، تقديم السلعة أو الخدمة في الوقت المرغوب من خلال تكلفة مناسبة يتحملها من أجل الحصول على السلعة أو الخدمة؛

\* تكتسي طابعاً حركياً بتكيف المنتج منتجاته وخدماته وفق تطور حاجات ورغبات العملاء؛

\* الجودة تعني خلو السلعة من العيوب، التصميم المتميز، الرقابة الفعالة، خلو العمل المنجز من التداخل والازدواجية، التكلفة القليلة، جودة التخطيط، استغلال الوقت، السرعة في الأداء الاستخدام الفعال للموارد البشرية المتاحة.

من خلال هذه التعاريف يمكن استخلاص التعريف التالي للجودة: "معياري للتمييز ومدخل شامل يهدف إلى تحسين المنتجات وفق تفاصيل دقيقة ومدروسة لتقدمها إلى العملاء في الوقت والتكلفة المناسبين وصولاً إلى الرضا والسعادة لديهم " أو "الجودة هي إنتاج منتج يتطابق مع المواصفات الموضوعية في التصميم ومع حاجات ورغبات العملاء بأقل نسبة من العيوب والأخطاء وبأقل تكلفة ممكنة بهدف إرضاء العميل".

إن الاختلاف في المعاني التي يأخذها مصطلح الجودة تختلف باختلاف الجهة المستخدمة من أفراد ومؤسسات، لذلك قام الباحث David Garvin بجمع كل المفاهيم المتعلقة بالجودة وحددها

<sup>1</sup> ينظر، حمود خضير كاظم، إدارة الجودة الشاملة، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2000، ص 42.

بخمسة مداخل أساسية قدمها في كتابه "Managing Quality" في عام 1988 وتمثل في المداخل التالية:

### المدخل الأول: مدخل التفوق

ويقصد بالجودة وفق هذا المدخل بأنه ملائمة المنتج، أي قدرة أداء المنتج للاستخدام وفقاً للمواصفات التي تحقق رضا المستهلك من خلال تقديم أداء أفضل وأدق صفات تشبع رغبات المستهلك وهذا المدخل يتفق مع تعريف فيجنوم Feigenbaum للجودة على أنها تحقيق رغبة المستهلك.

### المدخل الثاني: مدخل المنتج

ضمن هذا المدخل ينظر للجودة على أنها الدقة والقدرة في قياس المفردات والخصائص المطلوبة في المنتج والتي هي قادرة على تحقيق رغبات المستهلك، ومن هنا فإن الجودة عبارة عن المتغير الخاضع للقياس الدقيق، أو الجودة هي قياس لإشباع العميل.

على الرغم من أن هذه التعاريف حددت الجوانب المختلفة لجودة المنتج إلا أنها محدودة لأنه في حالة الاعتماد على التفضيل الشخصي فإن الخصائص والمواصفات التي يتم القياس عليها تكون مضللة، لأن جزء كبير من الجودة يعتمد على تفضيلات المستهلك و رغبته.

**ثالثاً: مدخل المستخدم:** تتمثل الجودة ضمن هذا المدخل في قدرة المنتج على إرضاء توقعات العميل، لذلك فهي عبارة عن مفهوم شخصي ذاتي تتغير فيه ردود الفعل تبعاً للعديد من العوامل كالمستوى الاجتماعي والثقافي ومستوى الإشباع عكس المفهوم السابق الذي يعتبر مفهوم موضوعي، لذلك فالجودة هنا هي الملائمة بين خصائص المنتج أو الخدمة وتوقعات العميل<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> فريد عبد الفتاح زين الدين، مرجع سابق، ص 10.

حيث أكد إدوارد ديمنج على ذلك من خلال تعريفه للجودة على أنها: "درجة التوافق والاعتمادية التي تتناسب مع السوق ومع التكلفة، بمعنى المطابقة للاحتياجات"<sup>1</sup>.

بالرغم من أهمية هذا المدخل في تحديد مفهوم الجودة إلا أنه قد يجعل المؤسسة تقع في حالة عدم المطابقة بين الجودة المقدمة ورضا العميل وذلك لتعدد حاجاته ورغباته والتي يصعب جمعها في منتج أو خدمة واحدة، ومن هنا فالمؤسسة يمكنها الاختيار بين استراتيجيتين هما استراتيجية تقسيم السوق أو السوق الكلي.

**رابعاً مدخل التصنيع:** تعني الجودة وفق هذا المدخل صنع منتجات خالية من النسب المعيبة من خلال مطابقتها لمواصفات التصميم المطلوبة وهذا يتفق مع مفاهيم الجودة في اليابان: عمل الشيء من أول مرة، يمتاز هذا المدخل بتحقيق معايير قياس الجودة المستهدفة بأقل تكاليف للجودة المطلوبة.

فمواصفات التصميم يمكن تحديدها بالاعتماد على حاجات العملاء التي تترجم إلى خصائص تبنى عليها عملية تصنيع المنتج، ولتحقيق الجودة في المنتج يجب الأخذ بعين الاعتبار أربعة جوانب أساسية<sup>2</sup>:

أ- تحقيق الجودة في تحديد احتياجات العملاء؛

ب- تحقيق الجودة في التصميم؛

ج- تحقيق مطابقة المنتج أو ما يعرف بجودة الإنتاج؛

د- تحقيق الجودة في الأداء وتظهر للعميل النهائي عند الاستعمال الفعلي للمنتج.

من خلال هذه العناصر تظهر العلاقة الوثيقة بين المواصفات والاحتياجات، أي لا يمكن أن يوجد أحدهما دون الآخر باعتبارهما يشكلان عنصراً أساسياناً بالنسبة للجودة.

<sup>1</sup> محمد البكري، إدارة الجودة الكلية، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2002، ص 33.

<sup>2</sup> نبيل محمد المرسي، استراتيجية الإنتاج والعمليات، مدخل استراتيجي، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 337.

## خامساً: مدخل القيمة

يهدف هذا المدخل إلى تحديد عناصر السعر أي مدى إدراك العميل لقيمة المنتج الذي يرغب في الحصول عليه من خلال مقارنة خصائص المنتج ومدى ملائمتها لحاجته مع سعر شرائه ومتى تحقق ذلك للعميل فإن المنتج يصبح بنظره ذا قيمة عالية، فالجودة يعبر عنها بدرجة التمايز بالسعر المقبول وتحقق السيطرة على متغيراتها بالتكلفة المقبولة.

من خلال تناولنا للمداخل الخمسة أعلاه نستنتج بأن مفهوم الجودة الذي تناوله Garvin يتميز بالتوسع والتعميد.

## ثانياً: التطور التاريخي لمفاهيم الجودة

لقد مر مفهوم الجودة بمراحل تاريخية متلاحقة، حيث تعود جذور الاهتمام بالجودة إلى 7000 سنة أين اهتم المصريون القدامى بها من خلال النقوش الفرعونية المتجلاة في الرسوم الموجودة على المعابد، والتي تظهر صور لقاطع حجر ينفذ نقشاً وفقاً لطلب إحدى العميلات، بينما يقوم مفتش الجودة بالتأكد المستمر من سلامة ودقة التنفيذ وفقاً للمعايير الموضوعية، كما أن عملية بناء ودهن الحوائط في المعابد المصرية القديمة كانت تتضمن عملية الفحص والرقابة للتأكد من مستوى الجودة<sup>1</sup> ويمكن إيجاز المراحل الزمنية لتطور مفهوم الجودة فيما يلي<sup>2</sup>:

**1/مرحلة الفحص والتفتيش:** ظهرت هذه المرحلة في بداية القرن الثامن عشر مع ظهور الثورة الصناعية والتي أحدثت تغييرات جذرية في مجال الصناعة ومن بينها ظهور أسلوب الإنتاج الكبير بدلا من نظام الإنتاج الحرفي المحدود من حيث عدد المنتجات، حيث كانت عمليات الفحص تتم أثناء عملية الإنتاج.

**2/مرحلة الرقابة الإحصائية على الجودة:** بدأت في أوائل القرن العشرين عندما قدم Shewart الأساليب الإحصائية في مراقبة الجودة، وتطور استخدام هذه الأساليب خاصة في اليابان خلال الحرب العالمية الثانية ومن هذه الأساليب: خرائط المراقبة الإحصائية، العينات الإحصائية.

<sup>1</sup> طارق الشبلي، مأمون الدراكة، الجودة في المنظمات الحديثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2002، ص ص 50-51.

<sup>2</sup> منهي أحمد ملاح، درجة تحقيق معايير إدارة الجودة الشاملة في الجامعات الفلسطينية في محافظات الضفة الغربية كما يراها أعضاء هيئة التدريس، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، ص 18.

3/ **مرحلة تأكيد الجودة:** بدأ التفكير بمفهوم تأكيد الجودة في عام 1956م إثر ظهور فكرة الرقابة الشاملة على الجودة والتي قدمها Feigenbaum، وتميزت هذه المرحلة بالتركيز على أهمية الجودة واعتبارها ميزة تنافسية للمنتجات، ويقوم مفهوم تأكيد الجودة على أن الوصول إلى مستوى عالي من الجودة المتميزة وتحقيق إنتاج خالي من العيوب والأخطاء يتطلب الرقابة الشاملة في كل العمليات بدءاً من مرحلة التصميم وانتهاءً بوصول المنتج إلى المستهلك، وأصبح ينظر للجودة وفقاً لثلاث محددات:

\* جودة التصميم؛

\* جودة الأداء؛

\* جودة المطابقة.

4/ **مرحلة تكوين حلقات السيطرة النوعية:** لعبت حلقات الجودة دوراً مهماً في التطورات التي عرفتها المنتجات اليابانية خاصة، باعتبارها أول من طبق هذه الفكرة، ففي هذه المرحلة تم اعتبار النوعية مهمة أساسية لكل الأفراد العاملين في المؤسسة.

5/ **مرحلة إدارة الجودة الشاملة:** ظهر هذا المفهوم بعد عام 1980م وما يزال مستمراً إلى الوقت الراهن، ولقد تميزت هذه المرحلة عن باقي المراحل باعتمادها على مفهوم شامل لجودة أداء المؤسسة ككل و تميزها، وكانت تهدف إلى ضمان جودة متميزة للمنتج بشرط الاهتمام بتحقيق رغبات الزبون، والذي يعتبر المحور الأساسي حيث أصبح ينظر إلى كل من الزبون الداخلي والخارجي على السواء، وطبقاً لهذا المفهوم فقد يكون الزبون أحد الأفراد من قسم آخر داخل المؤسسة، كما قد يكون مؤسسة خارجية تتعامل مع المؤسسة، أي أن مفهوم الزبون إمتد ليشمل كل قسم داخل المؤسسة يقدم خدمة لقسم آخر (الزبون الداخلي) فكل مرحلة هي زبون للمرحلة السابقة لها.

ويمكن تعريف إدارة الجودة الشاملة على أنها: "فلسفة إدارية حديثة تأخذ شكل نهج أو نظام إداري شامل قائم على أساس إحداث تغييرات إيجابية جذرية لكل شيء داخل المؤسسة بحيث تشمل هذه التغييرات الفكر السلوك القيم، المعتقدات التنظيمية، المفاهيم الإدارية، نمط القيادة الإدارية، نظم إجراءات العمل والأداء وذلك من أجل تحسين وتطوير كل مكونات المؤسسة للوصول إلى أعلى

جودة في مخرجاتها سلع وخدمات وبأقل تكلفة، بهدف تحقيق أعلى درجة من الرضا لدى زبائننا عن طريق إشباع حاجاتهم ورغباتهم وفق ما يتوقعونه"<sup>1</sup>.

ومن خلال متابعة تطور مفهوم إدارة الجودة الشاملة نجد أنها لم تقتصر على أساس جودة المنتج أو الخدمة المقدمة إنما توسع مفهومها ليشمل كل العمليات والأنشطة داخل المؤسسة، وهذا ما يساهم بتحقيق مستوى عالي من الجودة لأداء المؤسسة ككل.

ويمكن تلخيص التطور التاريخي لمفهوم الجودة في الجدول التالي:

### الجدول (III-1): التطور التاريخي لمفهوم الجودة

من	إلى
التأكد من الجودة	التخطيط للجودة
الجودة مسؤولة إدارة الجودة	الجودة مسؤولة كل فرد في المؤسسة
لا يوجد إنسان بدون أخطاء	يجب رفض الجودة السيئة فوراً
ضبط الجودة يعني التأكد من عدم وجود أخطاء	ضبط الجودة يعني منع حدوث أخطاء
الإنتاج مسؤول عن قياس الجودة	العملاء هم الذين يقيمون الجودة
الجودة هي مجموعة سياسات للمؤسسة	الجودة هي ممارسة عملية لأهداف محددة
الجودة عمل في فقط	الجودة عمل في وإداري ومالي
الجودة نشاط مكلف	الجودة الهابطة والغير مقبولة فقط هي التي تحتاج إلى تكلفة عالية
يتواجد أفراد ضبط الجودة في المواقع التي يمكنهم من خلالها علاج المعيب	مواقع ضبط الجودة تكون في الأماكن التي تتمكن فيها من منع حدوث النتائج المعيب
العمل الأساسي لمجموعة ضبط الجودة هي الفحص والتفتيش في مراحل التنفيذ المختلفة	مجموعة ضبط الجودة يبدأ عملها من المستهلك للسلعة وينتهي به
النشاط اليومي لإدارة الجودة يوجه إلى سحب عينات من الإنتاج وفرزه وتصنيفه إلى مقبول ومرفوض مما يؤدي لارتفاع تكاليف الجودة.	يهدف النشاط اليومي الأساسي إلى محاولة إنتاج منتجات خالية من العيوب مما يؤدي إلى خفض تكاليف الجودة.

<sup>1</sup> عمر وصفي عقيلي، المنهجية المتكاملة لإدارة الجودة الشاملة، وجهة نظري، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، ص 36.



المصدر : سلطان كريمة، طرق تحسين جودة المنتج الصناعي وأثرها في تخفيض التكاليف، دراسة حالة المؤسسة الوطنية للعصير والمصبرات Sijico وحدة رمضان جمال، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر 2006/2007، ص 05.

### المطلب الثاني: أهمية الجودة وأهدافها وأبعادها

أولاً: أهمية الجودة تحتل الجودة أهمية كبيرة سواء بالنسبة للمؤسسة المنتجة للسلعة أو الخدمة أو بالنسبة للمستهلك الذي يقتنيها، ويمكن تلخيص أهمية الجودة فيما يلي<sup>1</sup>:

- سمعة المؤسسة: حيث تستمد المؤسسة سمعتها من مستوى جودة منتجاتها، ويتضح ذلك من خلال العلاقات التي تربط المؤسسة بالمجهزين وخبرة العاملين، والعمل على تقديم منتجات تلبي رغبات وحاجات زبائن المؤسسة.

فإذا كانت منتجات المؤسسة ذات جودة منخفضة فيمكن تحسين هذه الجودة لكي تحقق المؤسسة الشهرة والسمعة الطيبة، والتي تمكنها من التنافس مع المؤسسات في نفس القطاع.

- المسؤولية القانونية للجودة: تزايد باستمرار عدد المحاكم التي تتولى النظر والحكم في قضايا المؤسسات التي تقوم بتصميم منتجات غير جيدة؛ لذا فإن كل مؤسسة تكون مسؤولة قانوناً على كل ضرر يصيب الزبون جراء استخدامه لهذه المنتجات.

- المنافسة العالمية: تؤثر التغيرات السياسية والاقتصادية بشكل كبير في توقيت وفي كيفية تبادل المنتجات في سوق دولية تنافسية، وفي عصر العولمة والمعلومات تكتسب الجودة أهمية متميزة، إذ تسعى كل مؤسسة إلى تحقيقها بهدف التمكن من تحقيق التنافسية العالمية وتحسين الاقتصاد بشكل عام، فكلما انخفض مستوى الجودة في منتجات المؤسسة أدى ذلك إلى إلحاق الضرر بإرباحها.

- حماية المستهلك: إن تطبيق الجودة في أنشطة المؤسسة ووضع مواصفات محددة يساهم في حماية المستهلك من الغش التجاري، ويعزز الثقة في منتجات المؤسسة، وعندما يكون مستوى الجودة منخفضاً سوف يؤدي ذلك إلى إحجام المستهلك عن شراء منتجات المؤسسة، وإن عدم رضا المستهلك هو فشل للمنتج في القيام بالوظيفة المتوقعة منه، وفي أغلب الأحيان يترتب عن ذلك تحمل

<sup>1</sup> قاسم نايف علوان، إدارة الجودة الشاملة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2005، ص 30-32.

المستهلك تكلفة إضافية، وبسبب انخفاض الجودة ظهرت جماعات حماية المستهلك وإرشاده إلى أفضل المنتجات وأكثرها جودة وأماناً.

- **التكاليف والحصة السوقية:** إن تنفيذ الجودة المطلوبة لجميع عمليات ومراحل الإنتاج من شأنه أن يتيح الفرصة لاكتشاف الأخطاء وتلافيها، وبالتالي تجنب تحمل تكلفة إضافية ومنه تخفيض التكاليف وزيادة الحصة السوقية، وبالتالي زيادة ربح المؤسسة.

**ثانياً: أهداف الجودة وأسباب الاهتمام بها**

## 1-2 أهداف الجودة

منذ ظهور مفهوم الجودة حاول الباحثون بلورة الأهداف المراد تحقيقها من جراء تبني هذا المفهوم حتى تكون الرؤية واضحة لدى جميع أفراد المؤسسة أثناء تبنيهم لهذا المبدأ للتركيز على هذه الأهداف أثناء التطبيق، ومن أهم هذه الأهداف نذكر<sup>1</sup>:

\* توفير بيئة عمل تشجع على الابتكار وزيادة معدلات الإنتاجية والأداء الجيد وكذلك التشجيع على طرح الأفكار والرؤى التطويرية لتحسين و تطوير إجراءات العمل؛

\* ارتفاع معدلات الرضا الوظيفي بين العاملين؛

\* اختصار الوقت والروتين في إنجاز الأعمال؛

\* تطوير وتبسيط إجراءات العمل؛

\* سهولة قياس أداء العاملين وفق معايير واضحة؛

\* رفع مستوى التعاون والتكامل بين اجزاء المؤسسة؛

\* تدريب العاملين على العمل بروح الفريق الواحد؛

\* استبعاد الرسالة عديمة الفائدة والمكررة؛

\* رفع مستوى الثقة وزيادة الكفاءة العملية بين العاملين والزبائن؛

<sup>1</sup> محمد عبد الوهاب العزاوي، إدارة الجودة الشاملة، مدخل استراتيجي تطبيقي، اثرا للنشر والتوزيع، قطر، 2010، ص 48-49.

\* إشراك كافة العمال في عمليات التطوير والتحسين لبرامج الجودة الشاملة لتحفيزهم على المناقشة المفتوحة للتعرف على مؤشرات النجاح والفشل؛

\* خفض تكاليف تقديم الخدمة أو المنتج؛

\* تحقيق رضا وتوقعات المستفيدين.

## 2-2 أسباب الاهتمام بالجودة

هناك عدة عوامل وأسباب تقود المؤسسة إلى الاهتمام بالجودة والسعي نحو تطبيقه وتحجلى ضرورة الجودة فيما يلي<sup>1</sup>:

- **الضرورة المالية** : إن العيوب و الأخطاء في جودة المنتجات تؤدي المستهلك والمؤسسة إلى تحمل تكاليف باهضة تتمثل أساسا في تكاليف إصلاح المنتج المعيب، وتكاليف أجور العمال، وبناء على تقدير الخبراء في أهم الدول الصناعية الأوروبية فإن أكثر من 10 % من الناتج الخام يمثل ضياعا وتبذيراً في المواد الأولية والمنتجات المصنعة، والطاقة، ووقت العمل، وهذا يدفع إلى القول أن أخطاء الجودة تعبر عن تبذير يؤدي إلى ارتفاع سعر التكلفة وانخفاض الأرباح والمنافسة للمؤسسة.

- **الضرورة التجارية**: الجودة تعتبر أساس القدرة التنافسية خصوصا وأن الصناعة تمر بمراحل هامة فارتفاع أسعار الطاقة والمواد الأولية زيادة على منافسة المنتجات الأجنبية ومتطلبات السوق الدولية والحاجة الماسة لرفع الصادرات، كل هذه العوامل تجعل المؤسسة في وضعية حرجة، من هنا نستخلص أن حياة المؤسسة مرتبطة بتحسين مردوديتها وقدرتها التنافسية، أما من وجهة نظر المستهلك أو الزبون هذه المؤسسة تترجم عن طريق أفضل علاقة جودة/سعر مع احترام آجال التسليم.

- **الضرورة التقنية**: إن التطور المستمر في التقنيات يؤدي إلى خلق منتجات ذات نتائج عالية وتحسين التقنية يسمح بجعل أعمال المنتجات أكبر من النتائج المحققة ويساهم في أفضل تبني وتحسين خصائصه المرتبطة باستعماله، فالجودة تساهم في التحكم الجيد في التقنيات وذلك بتوحيد طرق التصنيع وتحسين الأساليب وإجراءات المراقبة.

<sup>1</sup> نسرين محمد عبد الله الحمود، العلاقة بين إدارة الجودة الشاملة ومجالات إدارة الموارد البشرية وأثرها على الأداء، مذكرة ماجستير، جامعة اليرموك الأردن، 2004، ص ص 18-19.

## ثالثاً: أبعاد الجودة ومحدداتها

## 3-1 أبعاد الجودة

يملك المنتج أبعاداً متعددة مرتبطة بالجودة يؤدي تحقيقها إلى تلبية متطلبات الزبائن والتي قدمها Garvin في ثمانية عناصر<sup>1</sup>:

**3-1-1 مستوى الأداء:** الكيفية التي يتم بها أداء الوظيفة أو معالجتها (يتحدد هذا البعد بأهم الخصائص التشغيلية الوظيفية) للمنتج ومنها القابلية للقياس إذا ما تعلق الأمر مثلاً بجهاز كمبيوتر فإن أهم الخصائص قد تكون سرعة التنفيذ، السعة التخزينية... إلخ.

**3-1-2 الاعتمادية (المعولية):** قابلية أداء العمل تحت ظروف تشغيلية محددة في فترة زمنية محددة يرتكز هذا البعد على أن تتم جميع العمليات في مناخ جيد و في وقت محدد.

**3-1-3 الهيئة (المظهر):** اللون، الطراز، الشكل... والذي يزيد من حظوظ اختيار المنتج.

**3-1-4 المطابقة:** هل أن المنتج مطابق فعلاً لما تم وضعه في التصميم؟ أي التوافق مع المواصفات المحددة بموجب العقد أو من قبل الزبون.

**3-1-5 المتانة:** الاستفادة الشاملة والدائمة من السلع (يرتكز هذا البعد على شمولية الاستفادة التامة من السلعة بحيث أن الزبون يشعر أن السلعة أو الخدمة المقدمة له تستوفي ما يطلبه).

**3-1-6 الجمالية:** الرونق والشكل والإحساس الذي تولده (يعتبر هذا البعد ذاتياً على عكس الأبعاد الأخرى).

**3-1-7 إمكانية الصيانة:** أي أن تكون صيانة المنتج سهلة مع توفر خدمات ما بعد البيع خاصة فيما يتعلق بالسلع المعمرة.

**3-1-8 تمييز الجودة:** جد معقدة تقوم على عدة عناصر ذاتية كاسم العلامة، الصلابة، الرفاهية.

ويمكن التمييز بين أبعاد جودة السلعة والخدمة في الجدول التالي:

<sup>1</sup> يوسف حجيم الطائي، مرجع سابق، ص 78.

## الجدول (III-2) أبعاد جودة السلعة والخدمة

أبعاد جودة الخدمة	أبعاد جودة السلعة
الوقت: الوقت الذي ينتظره المستهلك.	الأداء: الكيفية التي يتم بها أداء السلعة ومعالجتها.
دقة التسليم: في الوقت المحدد.	المظهر: الخصائص الملموسة للسلعة وشكلها ورواقها.
الالتزام: إنجاز جميع جوانب الخدمة بشكلها الكامل.	المعولية: قابلية أداء العمل المطلوب تحت ظروف تشغيلية محددة وفترة زمنية محددة.
التعامل: ترحيب العاملين بالزبائن كافة.	المطابقة: التوافق مع المواصفات المحددة بموجب العقد أو من قبل الزبون.
التناسق: تسليم جميع الخدمات بنفس النمط للزبون.	المتانة: الاستفادة الشاملة والدائمة من السلع.
سهولة المنال: إمكانية الحصول على الخدمة بسهولة.	القابلية للخدمة: إمكانية تعديل السلعة أو تصليحها بسبب مشكلة في تصنيعها.
الدقة: إنجاز الخدمة بصورة صحيحة منذ أول لحظة.	الجمالية: الشكل والإحساس الذي تولده السلعة للزبون.
الاستجابة: التفاعل بسرعة بين العاملين لحل المشاكل غير المتوقعة بهدف خدمة الزبون.	النوعية المدركة: المنفعة المتحققة للزبون كما يحسها من خلال الاستخدام ومقارنة ذلك بما يتوقعه من السلعة.

المصدر: نزار عبد الحميد البرواري، لحسن عبد الله باشوية، إدارة الجودة مدخل التميز والريادة مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011 ص 141.

## 3-2 محددات الجودة وتكاليها

## 3-2-1 محددات الجودة

إذا ما أدركنا تعدد المراحل المختلفة التي تمر بها عملية الإنتاج والتصنيع والتسويق، وهذا الأمر يتطلب العمل على تحقيق الجودة في كل مرحلة من هذه المراحل، فإن طبيعة الجودة المطلوبة تختلف وفقاً لهذه المراحل، ويمكن استخدام ثلاث معاني أو محددات الجودة:

3-2-1-1 جودة التصميم: تتكون جودة التصميم من مجموع الخصائص والمواصفات الملموسة أو غير الملموسة التي يجب توفرها في المنتج أو الخدمة والتي يتم تحديدها في مرحلة التصميم وفقاً لأذواق ومتطلبات العملاء، والأخذ في الاعتبار القدرات

الإنتاجية والتصنيعية للمؤسسة واعتبارات التكاليف وقد تناولت الفقرة (9-9) من Iso 9000<sup>1</sup> جودة التصميم على النحو التالي<sup>2</sup>:

- اعتماد جودة المنتج بالدرجة الأولى على تصميمه، فما لم يتم تصميم الجودة في المنتج فإنه لا يمكن الوصول إليها أثناء التصنيع؛ حيث أن الهدف الأول للمصمم هو خلق منتج يلبي كل رغبات العميل مع إمكانية التصنيع بتكلفة تساعد على تسويقه بسعر متنافس.
- تخطيط وتطوير التصميم حيث يجب أن تؤسس المؤسسة طرقاً لمجموعة التصميم للتمكن من إعداد خطط التصميم.
- مدخلات التصميم التي تعتمد على الرسومات والتفصيلات للمواد المستخدمة مواصفات الكم تعليمات وطرق التصنيع.
- 3-2-1-2-3 جودة المطابقة: هي تلك الجودة المرتبطة بظروف الإنتاج الفعلية من خلال مطابقة المنتج أو الخدمة للمواصفات الموضوعية، ويتوقف ذلك على مدى ملائمة المواصفات الموضوعية في التصميم مع القدرات الإنتاجية والتكنولوجية المتاحة للمؤسسة، كما تعتمد أيضاً على عمليات الرقابة لتقييم عمليات التطابق وتصحيح الانحرافات في حالة حصولها، فكلما كانت المواصفات الموضوعية للسلعة متطابقة مع القدرات المتاحة في العملية الإنتاجية، كلما أدى ذلك إلى جودة أداء متميزة.
- وتعتمد جودة المطابقة على عنصرين أساسيين<sup>3</sup>:

\* إمكانية الجهاز الإنتاجي في إنتاج السلعة وفق المواصفات المطلوبة؛

\* إمكانية جهاز ضبط الجودة لاكتشاف الانحرافات والتعرف على درجة المطابقة ضمن الحدود المسموح بها.

3-2-1-2-3 جودة الأداء (الاعتمادية): وتتمثل في قدرة المنتج على إرضاء الزبون لأطول فترة ممكنة وأداء الوظيفة المتوقعة منه، وسهولة عمليات الصيانة والإصلاح، وتكون هذه الجودة

<sup>1</sup> الإيزو: المنظمة العالمية للمواصفات International Standardization Organisation.

<sup>2</sup> محمد عبد الفتاح الصبري، الإدارة الرائدة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص ص 269-270.

<sup>3</sup> سمير محمد عبد العزيز، اقتصاديات جودة المنتج بين إدارة الجودة الشاملة والإيزو، مكتبة الإشعاع، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 09.

مرتبطة بجودة التصميم التي يتم تحديدها، كما تعرف جودة الأداء أودرجة الاعتمادية بأنها "احتمال أن يعمل المنتج أوالجزء أوالنظام حسب المواصفات الموضوعة لفترة زمنية معينة في ظل ظروف التشغيل العادية"<sup>1</sup>.

وتنطوي جودة الأداء على أربع عوامل:

- إمكانية تعطل المنتج التي لن تظهر إلا من خلال فترة معينة؛
- الاستخدامات التي صمم المنتج من أجلها؛
- الفترة الزمنية التي يشتغل فيها المنتج بكفايته التصميمية؛
- الظروف البيئية التي يجب توافرها لكي يعمل المنتج بكفاءة.

### 3-2-2 تكاليف الجودة

تعرف تكاليف الجودة على أنها " التكاليف المصاحبة لعدم تحقيق جودة المنتج وألخدمة " كالتكلفة المالية للأخطاء وعمليات تصحيحها وكذا المنتجات المعيبة.

كما تعرف هذه التكاليف بتكاليف ضبط الجودة وهي التكاليف التي تتحملها المؤسسة في سبيل تحقيق المستوى المرغوب للجودة.<sup>2</sup>

يمكن تقسيم تكاليف الجودة كما يلي:

**3-2-2-1 تكاليف الوقاية:** هي تكاليف المرتبطة بالتصميم وتنفيذ نظام الجودة، وتترتب على القيام بكافة الأنشطة المصممة لمنع وقوع الأخطاء وإنجاز الأعمال بصورة صحيحة من المرة الأولى، وتشمل كل من التكاليف التالية<sup>3</sup>:

\* **تكاليف وضع المواصفات:** تشمل تكاليف تحديد المتطلبات لتلبية رغبات الزبائن ووضوح المواصفات المعبرة عنها لكل من المدخلات، الموارد، العمليات والمنتج النهائي؛

<sup>1</sup> حسين عبد العال محمد، الاتجاهات الحديثة في إدارة الجودة والمواصفات القياسية (الإيزو)، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2006 ص 78.

<sup>2</sup> العيهار فلة، دور الجودة في تحقيق الميزة التنافسية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2005 ص 09.

<sup>3</sup> رعد عبد الله الطائي، عيسى قداد، إدارة الجودة الشاملة، دار البازوري للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن، 2008، ص 39.

\* **تكاليف تخطيط الجودة:** تشمل تكاليف وضع الخطط المتعلقة بجودة تصميم المنتج والسيطرة على العملية الإنتاجية والفحص وغيرها من الخطط الخاصة بتحقيق أهداف الجودة؛

\* **تكاليف ضمان الجودة :** وتشمل تكاليف التصميم وتشغيل نظام إدارة الجودة؛

\* **تكاليف التدريب:** وتشمل تكاليف إعداد وتنفيذ برامج تدريب العمال والمشرفين؛

\* **تكاليف متنوعة:** وتشمل تكاليف الاتصالات، الشحن، السفر، وغيرها من الأنشطة المرتبطة بالجودة التي تمارسها المواقع الإدارية ذات العلاقة في المؤسسة.

3-2-2-2 **تكاليف الفشل:** وهي التكاليف التي ينتج عنها الأجزاء أو المنتجات المعيبة أو الخدمات السيئة، والتي تشمل التكاليف التالية: تكاليف الفشل الداخلي وتكاليف الفشل الخارجي كالآتي:

\* **تكاليف الفشل الداخلي:** ويقصد بها تلك الأخطاء التي يتم اكتشافها أثناء العمليات الإنتاجية مثل: عدم التركيب السليم للمعدات والآلات واستخدام طرق تشغيلية خاطئة.<sup>1</sup>

\* **تكاليف الفشل الخارجي:** وهي الكلف التي تنشأ بعد استلام المستهلك للمنتج ذي الجودة المتدنية أو الرديئة والمتعلقة عموماً بخدمات ما بعد البيع وتشتمل على<sup>2</sup>:

- **كلف اعتراضات المستهلكين:** وهي النفقات الموجهة على البحث والاستجابة المرضية لاعتراضات وشكاوي المستهلك الناجمة عن المنتجات ذات الجودة الرديئة؛

- **كلف إعادة المنتج:** وهي تلك النفقات الموجهة لعمليات نقل ومناولة المنتج ذي الجودة المتدنية أو الرديئة والذي يتم إرجاعه من قبل المستهلك لغرض الاستبدال؛

- **كلف الطلبات التحذيرية:** وهي تلك النفقات المتعلقة بالتحذيرات الناشئة عن المنتج ذي الجودة الرديئة أو المتدنية؛

<sup>1</sup> سونيا محمد البكري، مرجع سابق، ص 21.

<sup>2</sup> ناصر أمين أحمد علي، أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة على أداء المنظمات الصناعية العاملة في المناطق المؤهلة صناعياً، دراسة ميدانية مذكرة ماجستير، قسم إدارة الأعمال، جامعة اليرموك، الأردن، 2002، ص 46.



- **كلف المساءلة القانونية:** وهي تلك الكلف المترتبة عن إصابة المستهلك باضرار نتيجة رداءة جودة المنتج؛

- **كلف فقدان المبيعات:** وهي الكلف الناشئة عن عدم رضا المستهلك لجودة المنتج وعزفه عن شراء ذلك المنتج والتحول إلى شراء منتج آخر أو إلى شراء منتجات لشركة أخرى.

**3-2-2-3 تكاليف فقدان عميل:** ترتبط هذه التكلفة عندما لا يتم تلبية توقعات العميل ورغباته مما يؤدي إلى أن العميل سيضطر إلى البحث عن منشأة أخرى تلي رغباته واحتياجاته وبالتالي فإن المنشأة تخسر لفقدانها هذا العميل.<sup>1</sup>

**3-2-2-4 تكاليف التقييم:** تكاليف التقييم هي تكاليف متعلقة بتقييم المنتج، وبالتأكد من مدى مطابقته للمواصفات المطلوبة من طرف العميل، ومن أهم الأمثلة عن تكاليف التقييم نجد:<sup>2</sup>

- **فحص المواد الداخلية:** فحص المواد والمعدات المشتراة، والآلات والتي تعتبر من مدخلات عملية الإنتاج وذلك بهدف التأكد من مطابقتها للمواصفات المطلوبة؛

- **فحص العمليات:** فحص العمليات أو الانشطة الخاصة بالتحويل مراحل العملية إلى مخرجات وتشمل هذه التكلفة فحص العمليات في كافة مراحل العملية الإنتاجية؛

- **فحص المنتجات:** فحص المنتجات بعد الانتهاء من عملية التصنيع وقبل القيام ببيعها إلى العميل بهدف التأكد من مطابقتها للمواصفات.

<sup>1</sup> خضر مصباح اسماعيل الطبطبي، إدارة وصناعة الجودة مفاهيم إدارية وتقنية وتجارية في الجودة، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن الطبعة الأولى، 2011 ص 16.

<sup>2</sup> الهلة سناء، بريقش عائشة، دور إدارة الجودة الشاملة في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ليسانس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2010/2009، ص 56.

## المطلب الثالث: المواصفات القياسية الدولية (الإيزو)

في إطار توضيح المفاهيم لابد قبل التطرق إلى (الإيزو 9000) التعرف على المقصود من التقييس والمواصفات.

\* يعرف التقييس على أنه: "مجموعة من القواعد الفنية المتفق عليها والمصادق عليها من طرف جهاز معتمد تنتج عن مسعى واختيار جماعي مدروس بين المتعاملين الاقتصاديين والاجتماعيين من منتجين، مستعملين، وشركاء موصين (ممثلي الإدارات والوزارات الوصية) من أجل إيجاد علاقات مشتركة فيما بينهم والعمل على تطويرها وتحسينها، وتكون موجهة لاستعمال متكرر حسب نتيجة التكنولوجيا والتجربة لفترة زمنية معينة"<sup>1</sup>.

\* تعرف المنظمة العالمية للتقييس المواصفات على أنها: "عرض موجز لمجموعة من المتطلبات التي ينبغي ان تتحقق في منتج ما أو مادة ما أو عملية"<sup>2</sup>.

## أولاً: تعريف الإيزو 9000

تعرف الإيزو 9000 على أنها عبارة "عن سلسلة المواصفات المكتوبة أصدرتها المؤسسة العالمية للمواصفات عام 1987، تحدد هذه المواصفات وتصف العناصر الرئيسية المطلوب توفرها في نظام إدارة الجودة الذي يتعين أن تصممه وتبناه إدارة المؤسسة للتأكد من أن منتجاتها (سلع وخدمات) تتوافق أو تفوق حاجات أو رغبات أو توقعات العملاء"<sup>3</sup>.

وتشكل كلمة إيزو من الحروف الثلاثة الأولى للكلمات (International Standardization Organisation) وترجمتها المؤسسة الدولية للقياس وهي "منظمة تستهدف رفع المستويات القياسية ووضع المعايير والأسس والاختبارات والشهادات المتعلقة بها من أجل تشجيع تجارة السلع والخدمات على المستوى العالمي وتضم هذه المؤسسة ممثلين من معظم دول العالم"<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> Jean Noger, normalisation et certification des composants electroniques, edition Dunod, Paris, 1991, pp12-13.

<sup>2</sup> محمد عبد الفتاح الصبري، مرجع سابق، ص 222.

<sup>3</sup> أحمد سيد مصطفى، إدارة الجودة الشاملة والإيزو 9000، دليل علمي، جامعة الزقازيق، مصر، 1998، ص 11.

<sup>4</sup> اديجي بوداند باديرو، الدليل الصناعي للإيزو 9000، ترجمة فؤاد هلال، مراجعة محسن عاطف، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر

1999 ص 33.

والاختصار في تعريف (الإيزو) استمد من الكلمة اليونانية (إيزوس) والتي تعني التعادل، ويقصد بـ (الإيزو 9000) شمولها لفكرة عدم الاختلاف الممكن عندما تتواجد المواصفات القياسية، وعندما يكون هناك مواصفات قياسية لعملية ما يتوقع أن العملية ستنتج وحدات غير مختلفة للمنتج، وهي ما يطلق عليها منتج (الإيزو) أو وحدات (الإيزو) و الأمر الهام أن (الإيزو) يعتمد على نظام الجودة كما هو مطبق فعلاً وليس كما هو مكتوب،<sup>1</sup> وقد اشتقت المواصفات القياسية الدولية (الإيزو 9000) من المواصفات القياسية العسكرية والمواصفات الدولية لحلف الناتو والمواصفات القياسية البريطانية (BS 5750) التي أصدرها المعهد البريطاني للمواصفات القياسية عام (1979)، ولضرورة إصدار مواصفات قياسية دولية لنظم الجودة اجتمعت لجنة المؤسسة الدولية للتوحيد القياسي، وتم اختيار مواصفات لتكون أساساً لوضع المواصفات القياسية الدولية (الإيزو 9000) التي صدرت عام (1987).

إن صدور المواصفات القياسية الدولية (الإيزو 9000) لتوحيد ما يجب أن يكون عليه نظام الجودة بحيث تكون هناك هيئات دولية تتولى مراجعة نظم الجودة في المؤسسات، وفي حالة تطابقها مع متطلبات سلسلة (الإيزو 9000) تمنحها شهادة بذلك، وهذه الشهادة تؤكد الجودة وتعتبرها إعلاناً صريحاً لها.

لقد تم تصميم سلسلة معايير (الإيزو 9000) بحيث يتم تطبيقها على نطاق عالمي، ومع هذا فيمكن أن تناسب احتياجات أي مؤسسة سواء كانت كبيرة أو صغيرة، صناعية أو خدمية.

ويمكن تطبيقها في المؤسسات الهندسية والمقاولات ووحدات الرعاية الصحية والمؤسسات القانونية وغيرها من المؤسسات القانونية وغيرها من الهيئات الخدمية.<sup>2</sup>

### ثانياً: سلسلة المواصفات الخمسة للجودة

يمكن إبراز سلسلة المواصفات الخمسة للجودة في النقاط التالية:<sup>3</sup>

**1-2 الإيزو 9000:** إدارة الجودة ومعايير ضمان الجودة، إرشادات للاختبارات والاستخدام وهي عبارة عن توجيهات وإرشادات لاختبار معايير (الإيزو) وهي تصنف مفاهيم الجودة الأساسية وتعرف

<sup>1</sup> سمير محمد عبد العزيز، مرجع سابق، ص 119.

<sup>2</sup> ختيم محمد العيد، إدارة الجودة الشاملة واستراتيجية المؤسسة، دراسة ميدانية لمؤسسة سونلغاز، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2009، ص 05.

<sup>3</sup> سونيا محمد البكري، مرجع سابق، ص 331.

المصطلحات الأساسية وتقدم إرشادات لاختيار واستخدام معايير الإيزو 9001، 9002، 9003 فهي توضح وترسم الطريق لاستخدام كل معايير (الإيزو).

2-2 الإيزو 9001: نظام الجودة، نموذج لضمان الجودة في التصميم والتطوير والإنتاج والتركيب وتقديم الخدمات، وهي أكثر المعايير شمولاً وتحتوي على (20) عنصراً تغطي احتياجات نظام جودة فعال منذ تسليم التعاقد وخلال مراحل وعمليات وعمليات التصميم والتطوير وحتى المرحلة النهائية لتقديم الخدمات اللازمة بعد التسليم.

2-3 الإيزو 9002: نظام الجودة، نموذج لضمان الجودة في الإنتاج والتركيب وتعالج عمليات الوقاية واكتشاف المشاكل ومعالجتها خلال الإنتاج والتركيب وهي موجهة للاستخدام في حالة المؤسسات التي لا يدخل ضمن أعبائها التصميم أو تقديم الخدمات بعد التسليم، وتضم هذه السلسلة (18) عنصر من العشرين (20) عنصراً في الإيزو 9000.

2-4 الإيزو 9003: نظام الجودة، نموذج لضمان الجودة في الفحص النهائي والاختبارات وهي أقل هذه السلسلة شمولاً، وتغطي (12) عنصراً من العناصر التي يقدمه (الإيزو 9001) وهي لا تعتبر نظام لرقابة الجودة، وتتضمن فقط المتطلبات العملية لاكتشاف المشاكل والرقابة عليها والتي يتم فحصها في المراحل النهائية للفحص والتفتيش.

2-5 الإيزو 9004: عناصر وإرشادات نظام الجودة وإدارة الجودة، وتقدم هذه السلسلة توجيهات وإرشادات للموردين يتم استخدامها في تطوير نظم الجودة وتحديد مدة وإمكانية تطبيق كل عنصر من عناصر الجودة فهي تفحص كل عنصر من هذه العناصر بالتفصيل، وهي تعتبر هامة ومفيدة لأغراض المراجعة الداخلية.

ثالثاً: فوائد تطبيق المقاييس الدولية الإيزو 9000 ومراحل الحصول عليها وعلاقتها بإدارة الجودة الشاملة:

3-1 فوائد تطبيق المقاييس الدولية الإيزو 9000

يترتب على اعتماد المقاييس الدولية الإيزو 9000 من قبل المؤسسة عدة فوائد منها<sup>1</sup>:

- زيادة قدرة المؤسسات على التنافس من خلا اتباع سياسات وإجراءات عمل على درجة كبيرة من الدقة والموضوعية مما يمكنها من تصدير منتجاتها وخدماتها إلى كل دول العالم؛
- تطوير مجموعة متكاملة من الوثائق التي تسجل الإجراءات، العمليات وطرق العمل بشكل يساعد على تحقيق المقاييس الدولية؛
- رفع مستوى الأداء؛
- بناء علاقة متينة مع الزبائن؛
- منح العمال شعوراً بالثقة ورفع مستوى المعنوية بسبب حصول المؤسسة على شهادة المطابقة للجودة العالمية؛
- زيادة الأرباح كهدف نهائي لأي مؤسسة صناعية أو خدمية؛
- إمكانية فتح اسواق جديدة لتسويق السلع والخدمات على الصعيد الدولي.

### 3-2 مراحل الحصول على شهادة الإيزو 9000

إن رغبة المؤسسة في تطبيق نظام إدارة الجودة الإيزو 9000 والتوافق مع متطلباتها والحصول على شهادة تثبت ذلك يعتمد على مدى التزام الإدارة العليا في تحقيق ذلك من خلال توفير الإمكانيات المادية والبشرية، والفنية، لذلك فعلى المؤسسة تتبع عدد من المراحل للحصول على الشهادة، وتتراوح مدتها من 18 إلى 24 شهراً حسب طبيعة الإدارة العليا وإرادتها، ويمكن تقسيم هذه المراحل من الناحية النظرية إلى:

### 3-2-1 المرحلة التحضيرية للشروع في تطبيق نظام إدارة الجودة الإيزو 9000:

وتشمل هذه المرحلة تحقيق العمليات التالية<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> سونيا محمد البكري، مرجع سابق، ص 190.

<sup>2</sup> صلاح الدين حسن السبسي، تطوير إدارة الشركات لتحقيق إدارة الجودة الشاملة شهادة الإيزو، دار الكتاب الحديث، القاهرة، مصر، الطبعة الأولى 2011، ص 203.

### أ/ الحصول على دعم و التزام الإدارة العليا لنظام إدارة الجودة:

حيث يجب أن تتوفر لدى المدير العام الرغبة والالتزام بتوفير الموارد اللازمة والضرورية للحصول على شهادة الإيزو، ويعتبر هذا الالتزام والدعم عاملا هاما لضمان نجاح تطبيق نظام إدارة جودة يتطابق مع مواصفات الإيزو 9000.

### ب/ تعيين مدير مسؤول عن نظام إدارة الجودة

بمجرد الحصول على التزام الإدارة العليا يتم تعيين مسؤول عن تنسيق وتطبيق وصيانة نظم إدارة الجودة، ويشكل حلقة وصل بين جميع الأطراف في عملية التطبيق سواء كان ذلك داخل المؤسسة أو خارجها، إضافة إلى هذا تتطلب عملية تطبيق نظم إدارة الجودة إقناع الإدارة العليا، الإدارات الفرعية، وإشراك الجميع داخل المؤسسة في هذا التطبيق.

### ج/ تقديم برامج التوعية و التحسيس:

تهدف هذه البرامج إلى تحسيس العاملين في المؤسسة بأهمية معايير الإيزو والفوائد المترتبة عنها ويتحقق ذلك من خلال جلب خبرات لشرح مكونات هذا النظام تكاليفه، ومزاياه، والإلحاح على ضرورة إشراك جميع العاملين في المؤسسة، خاصة وأن هذا النظام لا يعتبر أداة لمراقبة عمل كل فرد ولكنه يضمن تسهيل العلاقات ما بين المصالح وتحسين التنظيم والتسيير داخل المؤسسة بعد أن يتم التعريف بنظم إدارة الجودة الإيزو 9000 وتوفير إرادة قوية من قبل الإدارة والعمال بتطبيق المعايير، يتم تشكيل فريق عمل في جميع المستويات ومجالات التنظيم.

### د/ تكوين الإطارات والعمال في المؤسسة:

يهدف هذا التكوين إلى تمكين الإطارات والعمال في المؤسسة من فهم أدوات الجودة والتحكم فيها تستغرق هذه المرحلة عادة من شهرين إلى أربعة أشهر، كما يمكن أن تنفذ عمليات التكوين من قبل مسؤول الجودة في المؤسسة أو الاستعانة بمكونين من خارج المؤسسة أو الاثنين معاً، وترتكز هذه العمليات على:

- استعمال معايير الإيزو واستعمالها؛

- تحسين الجودة؛

- إعداد وكتابة وثائق نظام إدارة الجودة؛
- تكوين العمال ومنسقي الجودة؛
- التكوين حول عمليات التدقيق الداخلي للجودة.

### هـ/ إجراءات التقييم المبدئي

يخضع نظام إدارة الجودة إلى التقييم المبدئي والذي يسمح بإعطاء صورة عن التركيب الداخلي للمؤسسة مقارنة مع بنود ومتطلبات مواصفة الإيزو 9000 ومن ثمة تحديد نقاط الضعف من أجل تصحيحها ونقاط القوة من أجل تدعيمها.

### و/ وضع مخطط عمل:

في نهاية عملية تشخيص نظام إدارة الجودة من طرف شخص من داخل المؤسسة أو الاستعانة بمراجع خارجي يتم وضع مخطط عمل وجدول زمني يحدد الأعمال التي يجب على المسؤول عنها إنجازها، والمدة اللازمة للتنفيذ إضافة إلى تقدير التكاليف الناتجة عن تطبيق هذه الخطة.

### ز/ إعداد دليل الجودة:

يتضمن هذا الدليل الإجراءات والطرق وإرشادات العمل والنماذج المستخدمة في تحقيق متطلبات نظام إدارة الجودة وذلك طبقاً لما ورد في مواصفات الإيزو 9000، إضافة إلى ضرورة التأكد من صحة الإجراءات والتعليمات والنماذج العملية فيما يتعلق بتحريرها وتطبيقها، وذلك من خلال التدقيق الداخلي لتحديد ما هو متاح وما هو مطلوب لاستكمال النظام.

### 3-2-2-3 مرحلة التسجيل والحصول على شهادة الإيزو 9000:

خلال هذه المرحلة يتم تنفيذ العمليات الضرورية للحصول على الشهادة وتتمثل في<sup>1</sup>:

### أ/ تحديد جهة الاعتماد

<sup>1</sup> سونيا محمد البكري، مرجع سابق، ص 336.

يتم اختيار جهة التسجيل أو الاعتماد التي سيتم التقدم إليها من أجل الحصول على الشهادة يعتمد الاختيار على معياري التكلفة والخبرة في مجال النشاط الذي تعمل فيه المؤسسة.

تتكون جهة الاعتماد من عدد من اللجان التي تكلف بتسيير نشاطات منح الشهادة، حيث تقوم بدراسة ملفات طلب التسجيل، تعيين المدققين، دراسة نتائج التدقيق، منح الشهادة إضافة إلى المتابعة الدورية لنظام إدارة الجودة.

### ب/ المناقشة المبدئية و استيفاء الاستبيان

بعد اختيار جهة الاعتماد تقوم هذه الأخيرة بإجراء مناقشات للتعرف على نشاط المؤسسة أوضاعها ودوافعها للتقدم بطلب التسجيل، إضافة إلى طلب الإجابة على استمارة من الأسئلة تشمل العناصر التالية:

\* طبيعة نشاط المؤسسة؛

\* تحديد الإدارات والأقسام التي سيطبق فيها نظام إدارة الجودة؛

\* عدد ونوعيات العمال؛

\* أنواع ومواصفات المنتجات والخدمات التي تقدمها المؤسسة؛

\* الوضعية الحالية لنظام إدارة الجودة، ومدى تطبيه وشموليته؛

وفي ضوء المناقشات المبدئية التي تمت خلال هذه الخطوة، وتحليل بيانات الاستبيان تقدم جهة الاعتماد إلى المؤسسة عرضاً تحدد فيه الأتعاب التي تطلبها لتغطية نفقات التسجيل والتقييم، ونفقات المراجعة السنوية واستمرارية التسجيل.

### ج/ التقدم بطلب التسجيل

بعد موافقة المؤسسة على العرض المقدم لها من طرف جهة الاعتماد يتم تسديد الحقوق وتقديم طلب التسجيل من أجل نيل الشهادة ويمكن أن يكون تقدم المؤسسة للتسجيل من أجل نيل الشهادة ضرورياً أو اختيارياً:

يكون التسجيل ضرورياً:



- عندما تتجه المؤسسة لتسويق منتج يخضع لضوابط ومعايير الإتحاد الأوروبي؛
- عندما يطلب أحد العملاء الرئيسيين أن تكون حاصلًا على شهادة الإيزو؛
- عندما يكون أحد أو بعض المنافسين المباشرين حاصلين على شهادة الإيزو؛
- عندما يكون أحد أو بعض عملائك الرئيسيين مسجلًا للحصول على شهادة الإيزو وتتطلب فاعلية نظام جودته أن تكون كمورد حاصل عليها؛
- أما التسجيل الاختياري فيكون في الحالات التالية:
- إذا توفرت المؤسسة على نظام لإدارة الجودة دون كفاءة عالية وكان التسجيل للحصول على شهادة الإيزو لا يصطدم بعوائق ومشكلات؛
- إذا كانت المؤسسة تملك فروعًا لها مسجلة في الإيزو؛
- إذا كانت المؤسسة ترغب في تجاوز حدود السوق المحلية نحو الأسواق العالمية.

#### د/ اعتماد نظام إدارة الجودة:

بعد أن تضع المؤسسة تحت تصرف جهة الاعتماد وثائق نظام إدارة الجودة المتمثلة في دليل الجودة والإجراءات والسجلات التي تؤكد أن نظام إدارة الجودة قد اكتمل وضعه من قبل المؤسسة يتم مراجعة هذا النظام من طرف جهة الاعتماد وبالتالي الموافقة عليه أو الاتفاق على جدول زمني لاستكمال كل متطلبات نظام إدارة الجودة ليكون موضوع التقييم النهائي من طرف جهة الاعتماد.

#### هـ/ التقييم النهائي:

يعتبر هذا التقييم أهم مرحلة ضمن هذا السعي، إذ من أجله يتم منح الشهادة وخلالها تقوم جهة التسجيل بمراجعة شاملة لنظام إدارة الجودة بالمؤسسة للتأكد من مطابقته للمواصفات الدولية وفي نهاية هذا التقييم يتم إعداد تقرير يوضح فيه نتائج التقييم التي تحدد ما إذا كانت المؤسسة مؤهلة لنيل الشهادة أم لا.

فإذا اجتازت المؤسسة هذا التقييم بنجاح ولم يتم تسجيل أية ملاحظات سلبية أو نقاط ضعف يتم منح المؤسسة شهادة التسجيل، كما يمكن قبول تسجيل المؤسسة مع وجود بعض الملاحظات التي يجب تداركها ليتم مراجعتها في أول مراجعة دورية، وقد تكون تحفظات يجب إصلاحها أولاً حتى يتم التسجيل، حيث تمنح المؤسسة فرصة لعلاج تلك الملاحظات حتى يمكن تسجيلها بعد مراجعة الجوانب التي وضعت بشأنها تلك الملاحظات، ويمكن أن لا تتوفر في نظام إدارة الجودة الشروط التي تتطلبها المواصفات الدولية الأيزو، وفي مثل هذه الحالة لا يتم تسجيل المؤسسة وتمنح فرصة لتصحيح حالات عدم المطابقة واستكمال المتطلبات تمهيداً لإعادة مراجعتها.

### 3-2-3 مرحلة المتابعة والتحسين المستمر لنظام إدارة الجودة

بعد حصول المؤسسة على شهادة الأيزو 9000 ومن أجل الحفاظ عليها تقوم المؤسسة بالمحافظة على مقاييس الجودة المحددة في المواصفات المطبقة، وللتأكد من ذلك تقوم الهيئة المانحة بإجراء متابعة ومراجعة دورية (كل ستة أشهر، تسعة أشهر، أو كل عام) للتأكد من استمرار كفاءة نظام إدارة الجودة المعتمد فإذا تبين وجود أي انحراف عن النظام يتم تنبيه إدارة المؤسسة بضرورة تصحيحه وإلا سيتم سحب الشهادة الممنوحة منها وتعتبر هذه النقطة كعنصر قوة تدعم كفاءة نظام إدارة الجودة الأيزو<sup>1</sup> 9000.

### 3-3 الفرق بين إدارة الجودة الشاملة والأيزو

يخلط البعض بين مفهوم الإدارة الشاملة TQM والأيزو، و يمكن تلخيص أهم أوجه الاختلاف بين إدارة الجودة الشاملة والأيزو فيما يلي<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> سمير محمد عبد العزيز ، مرجع سابق، ص 148.

<sup>2</sup> بوعنان نور الدين، جودة الخدمات وأثرها على رضا العملاء، دراسة ميدانية في المؤسسة المينائية لسكيكدة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة 2006/2007، ص 54.

أ- تهدف المؤسسات التي حازت على شهادة (الإيزو) إلى التعامل غير المباشر مع المستهلك، وذلك من خلال تطبيق المعايير الدولية للجودة في سلعتها أوخدماتها في حين أن المؤسسات التي تطبق إدارة الجودة الشاملة تهدف إلى التعامل المباشر مع العملاء من خلال الدراسة الميدانية لحاجاتهم ورغباتهم للعمل؛

ب- يمكن اعتبار نظام (الإيزو) مرحلة أولية للوصول إلى تطبيق منهجية غدارة الجودة الشاملة مستقبلاً لأنها الاشمل والأعم من (الإيزو).

ج- تركز إدارة الجودة الشاملة على جميع العمليات والأنشطة داخل المؤسسة، وعلى جميع الجوانب الفنية والإدارية، بينما ينصب تركيز(الإيزو) على الأمور الفنية والإجرائية فقط؛

د- المؤسسات الحائزة على شهادة (الإيزو) تطبق بعملها القواعد التي أساسها حصلت على شهادة(الإيزو)، لذلك فهذه القواعد متماثلة في كل المؤسسات وليس هناك خصوصية لأي مؤسسة؛

هـ- جميع المؤسسات التي حازت على شهادة (الإيزو) خاضعة إلى المراجعة والتفتيش الدوري من قبل المؤسسة الدولية للمواصفات والمقاييس، للتأكد من استمرارية تطبيق معايير الجودة التي على أساسها منحتها الشهادة، أما المؤسسات التي تطبق إدارة الجودة الشاملة فلا توجد مراجعة وتفتيش دوري عليها، ونموذجها خاص بها ولها حرية التصرف؛

و- تسعى الشركات الصغيرة للحصول على شهادة (الإيزو) بغرض فتح أسواق جديدة لها سواء كانت إقليمية أوعالمية، أما المؤسسات الكبيرة والدولية فهي تعمل على تطبيق إدارة الجودة الشاملة لغرض تعزيز قدراتها التنافسية وذلك بالتعامل المباشر والمستمر مع الزبائن.

مما سبق يمكن القول أن نظام (الإيزو 9000) يمثل جزءاً من مكونات واهتمامات إدارة الجودة الشاملة فهناك مؤسسات استطاعت أن تحصل على إحدى شهادات (الإيزو) ولكنها لم تبدأ في إدارة الجودة الشاملة، ويمكن اعتبار شهادات (الإيزو) إحدى متطلبات إدارة الجودة الشاملة، ويمكن اعتبارها خطوة تمهيدية، فيمكن أن تكون المؤسسة لديها إدارة جودة شاملة دون الحصول على (الإيزو)، ويمكن للمؤسسة أن تحصل على (الإيزو) دون أن تطبق إدارة الجودة الشاملة.

## المبحث الثاني: ماهية الأداء المهني

يعد أداء العاملين مفهوماً جوهرياً وهاماً بالنسبة للمؤسسة بشكل عام ولإدارة الموارد البشرية بشكل خاص ويكاد يمثل الظاهرة الشمولية لمجمل الفروع وحقوق المعرفة الإدارية، حيث يعتبر العنصر الأساسي الذي تبحث فيه المؤسسة وتعمل على دراسة سبل تحسينه دوماً من خلال القيام بتقييمه والبحث عن سبل تطويره، فهو يعتبر العامل الأكثر إسهاماً في تحقيق البقاء والاستمرارية.

### المطلب الأول: مفهوم الأداء المهني

يعتبر مفهوم أداء العاملين من المفاهيم ذات العلاقة بسلوك العامل داخل المؤسسة، ويحتل مكانة خاصة باعتباره الناتج النهائي لمصلحة جميع الأنشطة بها، وفي هذا المطلب سيتم التطرق إلى عدة عناصر أساسية تتمثل في: عرض مجموعة من التعاريف الموضحة لمفهوم الأداء المهني ثم عرض أبعاده ومكوناته وأنواعه ومحدداته.

### أولاً: تعريف الأداء المهني

يعد الأداء مؤشراً هاماً تبنى عليه العديد من القرارات الهامة، فهو يحدد اتجاهات سير نشاط المؤسسة سلباً وإيجاباً، ويحدد التقارب أو الابتعاد عن تحقيق الأهداف وتنفيذ الخطط الموضوعية وبذلك يعكس مدى نجاح المؤسسة وإخفاقها.

وقد اختلف الباحثون في تحديد مفهوم الأداء بسبب تعدد واختلاف مؤشرات قياسه تبعاً لاختلاف طبيعة عمل المؤسسة وأهدافها والجهات التي تقيسه.

إن أصل كلمة أداء إلى اللغة اللاتينية أين توجد كلمة Performare التي تعني إعطاء، وذلك بأسلوب كلي الشكل لشيء ما، وبعدها اشتقت اللغة الإنجليزية منها لفظة Performance وأعطتها معناها.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> تمجددين نور الدين، عبد الحق بن تقات، مؤشرات قياس الأداء من المنظور التقليدي إلى المنظور الحديث، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، الطبعة الثانية، نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الاداء البيئي، جامعة ورقلة، يومي 22 و23 نوفمبر 2011، ص 240.

ويرى بعض الباحثين أن الأداء هو "القدرة على الإنتاج بفاعلية (استهلاك القليل من الموارد) للسلع والخدمات التي تستجيب لطلب السوق (نوعية، أجلن خيار، سعر) بما يسمح بتحقيق فائض لتحريك النظام الاقتصادي".

بالإضافة إلى الاختلاف في تعريف المفاهيم المرتبطة بالأداء ممثلة في الكفاءة و الفعالية والملائمة فمن الباحثين من يرى أن مفهوم الإنتاجية (الفعالية) يتساوى مع مفهوم الأداء الشامل، ومنهم من يرى بأنه يمثل "الكيفية التي تستخدم بها الوحدة الإنتاجية مواردها المادية والبشرية في سبيل تحقيق الأهداف المحددة"<sup>1</sup>.

فالكفاءة تعني: "إنجاز الأشياء على النحو الصحيح"<sup>2</sup> وتعني "القدرة على تحقيق الأهداف المسطرة بأقل التكاليف، فالكفاءة هي العملية الأقل تكلفة"<sup>3</sup> أما الفعالية فتشير إلى الأهداف المحققة من قبل العامل<sup>4</sup> أو "هي القدرة على تحقيق الأهداف المسطرة والوصول إلى النتائج التي يتم تحديدها مسبقاً فالعملية الفعالة هي تلك العملية التي تبلغ أهدافها بالضبط".

بينما تعني الملائمة "النسبة بين الهدف ومستوى الرضا المتوقع"<sup>5</sup>.

- وهناك من يعرف الأداء بأنه "قيام الفرد بالأنشطة والمهام المختلفة التي يتكون منها عمله"<sup>6</sup>.

- وعرف أحمد سيد مصطفى الأداء: على أنه "درجة بلوغ الفرد أو الفريق أو المنظمة الأهداف المخططة بكفاءة وفعالية"<sup>7</sup>.

<sup>1</sup> جمال خنشور، التقييم الاقتصادي في وحدة ديدوش مراد لإنتاج المشروبات الغازية والعصير المركز خلال عامي 1984 و 1985، جامعة باتنة، 1987، ص 08.

<sup>2</sup> خيري كنانة، مدخل إلى إدارة الأعمال، النظريات- العمليات الإدارية، منهج تحليلي، دار جريرن الأدن، 2008، ص 31.

<sup>3</sup> Bernard Matory et Daniel Crozet, Gestion des ressources humaines: pilotage social et performance, 6eme édition dunod Paris, 2005, p.164:

<sup>4</sup> سهيلة محمد عباس، إدارة الموارد البشرية، مدخل استراتيجي، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2003، ص 171.

<sup>5</sup> علي غربي وآخرون، تنمية الموارد البشرية، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2007، ص 129.

<sup>6</sup> عبد المليك مزهودة، الأداء بين الكفاءة والفعالية (مفهوم وتقييم)، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الأول، جامعة محمد خيضر بسكرة، نوفمبر 2001 ص 86.

<sup>7</sup> أحمد سيد مصطفى، إدارة البشر (الأصول والمهارات)، مصر، 2002، ص 415.

- " يعبر الأداء عن الأثر الصافي لجهود الفرد التي تبدأ بالقدرات وإدراك الدور أو المهام الذي يشير لأي درجة تحقيق المهام المكونة لوظيفة الفرد "1.

- ويعرف الأداء من الناحية الإدارية على أنه "القيام بأعباء الوظيفة من المسؤوليات والواجبات وفقا للمعدل المفروض أداءه من العامل الكفاء المدرب، ويمكن معرفة هذا المعدل عن طريق تحليل الأداء أي دراسة كمية العمل والوقت الذي يستغرقه وإنشاء علاقة عادلة بينهما، ولتتمكن من ترقية الموظف تجرى له اختبارات أداء أو يعتمد في ذلك على تقارير الأداء أي الحصول على بيانات من شأنها أن تساعد على تحليل وفهم وتقييم أداء العامل لعمله وسلوكه فيه في فترة زمنية محدودة "2.

- ويعرف الأداء على أنه: "إنجاز الأعمال كما يجب أن تنجز، وهذا ينسجم مع اتجاه بعض الباحثين في التركيز على إسهامات الفرد في تحقيق أهداف المنظمة من خلال درجة تحقيق إتمام مهام وظيفته حيث يعبر الأداء عن السلوك الذي تقاس به قدرة الفرد على الإسهام في تحقيق أهداف المنظمة "3.

- وأشار توماس جلبرت: لا يجوز الخلط بين السلوك وبين الإنجاز والأداء، أن السلوك هو ما يقوم به الأفراد من أعمال في المنظمة التي يعملون بها كعقد الاجتماعات أو تصميم نموذج، أو التفتيش، أما الإنجاز فهو ما يبقى من أثر أو نتائج بعد أن يتوقف الأفراد عن العمل، أي أنه مخرج أو نتائج كتقديم خدمة محددة أو إنتاج سلعة مان أما الأداء فهو التفاعل بين السلوك والنتائج التي تحققت معاً، على أن تكون هذه النتائج قابلة للقياس "4.

ومن خلال التعاريف السابقة للأداء يتضح لنا أن الأداء هو ذلك الناتج عن تعدد الدراسات والأبحاث في هذا المجال سواء أكانت الدراسات نظرية أم ميدانية، وعلى الرغم من اختلاف الباحثين في تلك التعاريف إلا أن هناك عوامل تجمع هذه التعاريف وهي كما يلي<sup>5</sup>:

<sup>1</sup> محمد سعيد أنور سلطان، السلوك التنظيمي، دار الجامعة الجديدة للطباعة والنشر، الاسكندرية، مصر، 2003، ص 219.

<sup>2</sup> بعجي سعاد، تقييم فعالية نظام تقييم أداء العاملين في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة توزيع وتسويق المنتجات البترولية المتعددة نفضال مسيلة منطقة سطيف، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، ص 02.

<sup>3</sup> أحمد صقر عاشورن إدارة القوى العاملة، دار النهضة العربية ببيروت، لبنان، الطبعة الثانية، 2002، ص 17.

<sup>4</sup> عبد الباري إبراهيم درة، تكنولوجيا الأداء البشري في المنظمات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2003، ص 15.

<sup>5</sup> المير عبد الرحيم علي، العلاقة بين ضغوط العمل وبين الولاء التنظيمي والأداء والرضا الوظيفي والصفات الشخصية، مجلة الإدارة العامة، المجلد 55، العدد الثاني، معهد الإدارة العامة، الرياض، السعودية، 1995، ص 213.

\* **الموظف:** وما يمتلكه من معرفة ومهارات وقيم واتجاهات ودوافع؛

\* **الوظيفة:** وما تتصف به من متطلبات وتحديات وما تقدمه من فرص عمل؛

\* **الموقف:** وهو ما تتصف به البيئة التنظيمية والتي تتضمن مناخ العمل والإشراف والأنظمة الإدارية والهيكلة التنظيمي.

مما سبق يمكن تعريف الأداء على أنه: "قدرة المؤسسة على تحقيق النتائج التي تتطابق مع الأهداف المرسومة والمخطط لها عن طريق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة تحت تصرف المؤسسة".

### ثانياً: أبعاد الأداء

بعد عرض مجموعة من التعاريف المفسرة لمفهوم الأداء، نتناول فيما يلي تحليل الأبعاد التي يتضمنها هذا المفهوم، حيث يركز البعض على البعدين التنظيمي والاجتماعي للأداء.

**1-2 البعد التنظيمي للأداء:** يقصد بالأداء التنظيمي الطرق والعمليات التي تعتمد عليها المؤسسة في المجال التنظيمي بغية تحقيق أهدافها، ومن ثم يكون لدى مسيري المؤسسة معايير يتم على أساسها قياس فعالية الإجراءات التنظيمية المعتمدة وأثرها على الأداء؛ مع الإشارة إلى أن هذا القياس يتعلق مباشرة بالهيكل التنظيمي وليس بالنتائج المتوقعة ذات الطبيعة الاجتماعية الاقتصادية، نستنتج مما سبق أن هذه المعايير المعتمدة في قياس الفعالية التنظيمية تلعب دوراً مهماً في تقويم الأداء، حيث تتيح للمؤسسة إدراك الصعوبات التنظيمية في الوقت الملائم من خلال مظاهرها الأولى، قبل أن يتم إدراكها من خلال تأثيراتها الاقتصادية.

**2-2 البعد الاجتماعي للأداء:** يشير البعد الاجتماعي للأداء إلى مدى تحقيق الرضا عند أفراد المؤسسة على اختلاف مستوياتهم، لأن مستوى رضا العاملين يعتبر مؤشراً على ولاء الأفراد لمؤسستهم، لذا ينصح بإعطاء أهمية معتبرة للمناخ الاجتماعي السائد داخل المؤسسة، أي لكل ما له صلة بطبيعة العلاقات الاجتماعية داخل المؤسسة (صراعات، أزمات...).

## ثالثاً: أهمية الأداء و عناصره وأنواعه

## 3-1 أهمية الأداء

يمكن القول أن حياة المؤسسة أيا كانت طبيعة النشاط الذي تمارسه تتوقف على أداء العاملين فيها، فإذا قاموا بأعمالهم وأنجزوا مهامهم على الوجه المطلوب والمخطط له من قبل الإدارة، سيقود المؤسسة نحو تحقيق أهدافها المنشودة كالبقاء والنمو والتوسع، أما إذا كان الأداء دون المستوى المطلوب فإنه سيشكل عائقاً كبيراً أمام المؤسسة في تحقيق أهدافها وعليه فإن أهمية أداء العاملين تتبلور في<sup>1</sup>:

- يعد الأداء مقياس لقدرة العامل على أداء عمله في الحاضر وأعمال مختلفة نسبياً في المستقبل وبالتالي يساعد في اتخاذ القرارات والنقل والترقية؛
- غالباً ما يتم ربط الحوافز بأداء العامل وهذا يؤدي إلى اهتمام العامل بأدائه لعمله ومحاولة تحسينه؛
- يرتبط الأداء بالحاجة إلى الاستقرار في العمل، فإذا حدثت تعديلات في أنظمة الإدارة، فإن العمال ذوو الأداء المتدني سيكونون مهددين بالاستغناء عن خدماتهم.

## 3-2 عناصر الأداء

تهتم الإدارة في المؤسسات برفع الكفاءة الإنتاجية وتحسين مستوى الأداء فهي "المحرك الديناميكي للعملية الإنتاجية، بمعنى أنها مصدر الطاقة التي تسيطر على الأداء لمختلف العناصر المنتجة".

من جهة أخرى ما تزال الكفاءة الإنتاجية تتوقف على الطريقة التي يؤدي بها الأفراد أعمالهم، إذ أن هؤلاء باستخدامهم للألات أو بتنفيذهم لمراحل الإنتاج يمكنهم أن يؤثروا على كفاءة التجهيزات وبالتالي على الإنتاجية التي أصبح تحسينها يعتمد بشكل أساسي على زيادة القدرة على العمل والرغبة فيه، ومن ثم تحديد الرضا الوظيفي المتعلق بالأداء الجيد داخل المؤسسة، ويتكون الأداء من:

<sup>1</sup> فايز عبد الرحمان الفروخ، التعلم التنظيمي وأثره في تحسين الأداء الوظيفي، دار الجليس للنشر و التوزيع، الأردن، 2011، ص 45.



## 3-2-1 المقدرة على العمل:

هي العنصر الأول من عناصر الأداء وتكتسب المقدرة على العمل بالتعليم والخبرة العملية كما أن حسن الاستفادة من مؤهلات العنصر البشري ومهاراته وقدراته التي يتمتع بها، تمكن من الوصول إلى تحقيق أهداف المؤسسة بأعلى فعالية وأقصى كفاءة ممكنة، ولن يتأتى ذلك إلا من خلال<sup>1</sup>:

3-2-1-1 حسن اختيار العاملين: تتضمن عملية اختيار العاملين المفاضلة بين الأفراد المتقدمين لشغل وظيفة معينة، من حيث مؤهلاتهم ومهاراتهم، وكذا فعاليتهم وكفاءتهم في الأداء المناسب، فعلى إدارة الموارد البشرية أن تحدد الشروط الواجب توافرها في الشخص الذي يشغل هذه الوظيفة ثم انتقاء أفضلهم وأصلحهم للعمل.

3-2-1-2 التدريب والتكوين: تعتبر وظيفة التدريب إحدى الوسائل الرئيسية لرفع الكفاءة الإنتاجية وزيادة الفعالية، كما أنها مكتملة لوظيفة الاختيار والتعيين، لأن هذه البرامج تساعد على تطوير وزيادة مهارة العاملين وتحسين قدراتهم على أداء الأعمال بالإضافة وكما أن أهداف استراتيجية تكوين الموارد البشرية هي الحصول على قوة العمل التي تتوفر فيها المواصفات الصحيحة من خصائص شخصية ومهارات ومعارف، فضلا عن امتلاك القدرة على التقدم الوظيفي والتطور المستقبلي في المهارات والمعارف.

<sup>1</sup> أحمد محمد المصري، التخطيط والمراقبة الإدارية، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 2004، ص 117.

## 3-2-2-2 الرغبة في العمل:

حيث بدأت الإدارة تعترف بأهمية توفر الرغبة في العمل لدى الفرد شاغل الوظيفة، فأصبح التعرف على محددات دوافع العمل كوسيلة للتأثير على تلك الرغبة أمراً ضرورياً لرفع الكفاءة، هذا وتتناثر رغبة الفرد في العمل بمجموعة من العوامل تتلخص فيما يلي:<sup>1</sup>

3-2-2-1 بيئة العمل الداخلية والخارجية: تشكل جزءاً كبيراً من السلوك البشري، فظروف العمل داخل المؤسسة يمكن أن تساهم في تخفيض مستوى الأداء، كذلك المتعلقة بانعدام التهوية والتدفئة أو عدم التحكم في الضوضاء وغيرها، أما المحيط الخارجي فتشكله المؤثرات الاجتماعية التي تحدد كفاءة الأفراد الإنتاجية، ومنها التنظيمات غير الرسمية لجماعات العمال، التي يمكن أن تقلص من رغبة الفرد في العمل، كما يمكن أن توجه العاملين نحو أفضل سبل الأداء ومساعدتهم على تجنب الأخطاء والسلبيات.

3-2-2-2 حاجات الأفراد: وهو ما يرغب الفرد في تحقيقه من حاجات ورغبات، فتتأثر طرق تفكيره وأنماط سلوكه، حتى يصنع لنفسه مركزاً ومستقبلاً.

3-2-2-3 التحفيز: يتمثل في وضع تسهيلات وتشجيعات معينة تهدف إلى تحريك الفرد العامل وتدفعه إلى تحقيق غرض أو نشاط محدد، وقد يكون مادياً كالرواتب والعلاوات أو معنوياً مثل الاعتراف والتقدير والمشاركة في اتخاذ القرارات، وتترك الحوافز آثاراً إيجابية إذا حققت الهدف المرغوب من ورائها.

## 3-3 أنواع الأداء

يصنف الأداء إلى عدة أنواع حسب المعيار المتخذ في التصنيف:<sup>2</sup>

## 3-3-1 حسب معيار المصدر

وفقاً لهذا المعيار يمكن تقسيم أداء المؤسسة إلى نوعين الأداء الذاتي (الداخلي) والأداء الخارجي.

<sup>1</sup> أحمد محمد المصري، مرجع سابق، ص 117.

<sup>2</sup> عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، قياس وتقييم، دراسة حالة مؤسسة صناعات الكوابل بسكرة (2000-2001)، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2001-2002، ص ص 09-10.

أ- الأداء الداخلي: يطلق عليه اسم أداء الوحدة أي أنه ينتج بفضل ما تمتلكه المؤسسة من الموارد فهو ينتج أساساً من التوليفة التالية:

- الأداء البشري: هو أداء أفراد المؤسسة الذين يمكن اعتبارهم مورد استراتيجي قادر على صنع القيمة وتحقيق الأفضلية التنافسية من خلال تسيير مهاراتهم؛

- الأداء التقني: ويتمثل في قدرة المؤسسة على استعمال استثماراتها بشكل فعال؛

- الأداء المالي: ويكمن في فعالية تعبئة واستخدام الوسائل المالية المتاحة.

ب- الأداء الخارجي: هو الأداء الناتج عن التغيرات التي تحدث في المحيط الخارجي للمؤسسة فالمؤسسة لا تتسبب في إحداثه ولكن المحيط الخارجي هو الذي يولده، فهذا النوع بصفة عامة يظهر في النتائج الجيدة التي تتحصل عليها المؤسسة كارتفاع رقم الأعمال نتيجة ارتفاع سعر البيع.

### 3-3-2 حسب معيار الشمولية

حسب هذا المعيار يقسم الأداء داخل المؤسسة إلى كلي وجزئي.

أ- الأداء الكلي: يتمثل في النتائج التي ساهمت جميع عناصر المؤسسة أو الانظمة التحتية في تكوينها دون انفراد جزء أو عنصر لوحده في تحقيقها أي مدى قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها بأدنى تكلفة ممكنة.

ب- الأداء الجزئي: قدرة النظام التحتي على تحقيق أهدافه بأدنى التكاليف الممكنة أي الأهداف الخاصة به ويشكل في المدجوع الأداء الكلي.

### 3-3-3 حسب المعيار الوظيفي

حسب هذا المعيار يمكن حصر الأداء في الوظائف التالية:

أ- أداء الوظيفة المالية: يتمثل في قدرة المؤسسة على بلوغ أهدافها المالية بأقل التكاليف الممكنة عن طريق تحقيق التوازن المالي بين المردودية والتكاليف المستحقة.

ب- أداء وظيفة الإنتاج: يتجسد عندما تتمكن المؤسسة من تحقيق معدلات مرتفعة للإنتاجية مقارنة بمثيلاتها في نفس القطاع.

ج- أداء وظيفة الأفراد: يتجلى في مجموعة من المؤشرات والمعايير كعائد الأفراد مثلاً.

د- أداء وظيفة التمويين: يتمثل أداؤها في القدرة على تحقيق درجة عالية من الاستقلالية عن الموردين والحصول على المواد بجودة عالية وفي الآجال المحددة.

هـ- أداء وظيفة البحث والتطوير: بالاعتماد على المؤشرات التالية:

\* الجوائز الملائمة للاختراع والابتكار؛

\* وتيرة التجديد مقارنة بالمنافسين؛

\* نسبة وسرعة تحويل الابتكارات إلى المؤسسة؛

\* درجة التحديث ومواكبة التطور.

و- أداء وظيفة التسويق: يتمثل في قدرة وظيفة التسويق على بلوغ أهدافها بأقل التكاليف الممكنة اعتماداً على جملة من المؤشرات كالحصة السوقية مثلاً.

### 3-3-4 حسب معيار الطبيعة

حسب هذا المعيار يقسم الأداء إلى:

أ- الأداء الاقتصادي: يعتبر الأداء الاقتصادي المهمة الأساسية التي تسعى المؤسسة الاقتصادية إلى بلوغها ويتمثل في الفوائض الاقتصادية المتأتية من تعظيم نواتجها وتدنية تكاليفها.

ب- الأداء الاجتماعي: يفرضه أفراد المؤسسة على وجه الخصوص كتوفير الجو الملائم للعمل، توفير طب العمل، الحوافز، وفي حقيقة الأمر أن الأهداف الاجتماعية التي ترسمها المؤسسة أثناء عملية التخطيط كانت قبل ذلك قيوداً أو شروطاً فرضها عليها أفراد المؤسسة أولاً، وأفراد المجتمع الخارجي ثانياً، وتحقيق هذه الأهداف يجب أن يتزامن مع تحقيق الأهداف الأخرى خاصة الاقتصادية منها.

ج- الأداء السياسي: يتجسد في بلوغ المؤسسة أهدافها السياسية.

د- الأداء التكنولوجي: يكون للمؤسسة أداء تكنولوجي عندما تكون قد حددت أثناء عملية التخطيط أهدافا تكنولوجية كالسيطرة على مجال تكنولوجي معين، وفي أغلب الأحيان تكون الأهداف التكنولوجية التي ترسمها المؤسسة أهدافا استراتيجية لأهمية التكنولوجيا.

وهناك من يصنف الأداء حسب معيار الزمن وفق الآتي<sup>1</sup>:

أ- الأداء في المدى القصير: ويعني قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها في المدى القصير، ويتعلق الأداء في هذا المجال بما يلي:

\* الإنتاج: يعبر عن قدرة المؤسسة على خلق مخرجات وفقا لمتطلبات البيئة الخارجية؛

\* الكفاءة: تعبر عن الكيفية التي تؤدي بها الأعمال؛

\* الرضا: تحقيق الرضا النفسي والاجتماعي عن طريق التحرر من السلوكيات غير الملائمة والحصول على حصص من المنافع الإضافية والقدرة على الحوار والتفاوض، ومن مؤشرات الرضا طبيعة وشكل النزاعات بين الأفراد، معدل دوران العمال، الغيابات والتأخرات.

ب- الأداء في المدى المتوسط:

ويتمثل في عنصرين يعكسان مفهومه:

\* التكيف: يشير إلى قدرة المؤسسة على التفاعل مع المتغيرات المحيطة بها ومحاولة تغيير الأنشطة كلما لزم ذلك.

\* النمو: وهو مفهوم يدل على الاستمرارية التي هي أساس البقاء.

ج- الأداء في المدى الطويل: يعكس مفهوم البقاء في ظل كل المتغيرات البيئية على الصعيد الكلي ممثلا في الحكومات والاقتصاد والسياسة المالية أو على الصعيد الجزئي مع الموردين، الزبائن ولا يتم البقاء تحت ضغط المنافسة إلا بوجود تخطيط استراتيجي قادر على تحقيق هذا القصد.

<sup>1</sup> جورج جاكسون وآخرون، ترجمة خالد زروق، التنظيم منظور كلي للإدارة، معهد الإدارة العامة، الرياض 1988، ص ص 58-60.

#### رابعاً: العوامل المؤثرة على الأداء

إن النتائج التي أسفرت عنها الدراسات والأبحاث العلمية وعلى رأسها الدراسة التي أجريت في "هاوثورن" التابعة لشركة "وستن إلكتريك" أكدت أن ثمة عوامل تتعلق بالعمل تؤدي إلى اختلاف معدلات الإنتاج، وهذا ما دفع بالمهتمين إلى إيجاد نظريات تخص العوامل المسببة والمكونة للأداء المهني، وتحديد مدى تأثيرها على مستوى الأداء للعمال في وظائفهم التي يشغلونها في مؤسسة معينة ويمكن تلخيص هذه العوامل في أربعة مجموعات:

#### 1-4 العوامل المتعلقة بالعمال:

هذه العوامل تتعلق بقدرات العمال ومهاراتهم، والتي يمكن قياسها وتحديدتها عن طريق تحليل الخصائص والسمات التي يتصف بها العامل وتميزه عن غيره من العمال مثل فئات العمر والحالة التعليمية والأقدمية والخبرة في العمل ونوع الجنس، وأهمية العمل بالنسبة للعامل، بالإضافة إلى مدى توافق العمل مع القيم والاتجاهات والطموحات التي يسعى العامل لإشباعها.

#### 2-4 العوامل المتعلقة بالوظيفة:

يمكن تقسيمه إلى قسمين:

أ- عوامل مرتبطة بطبيعة تصميم الوظيفة: تتمثل في التوسع الوظيفي ودرجة إثراء الوظيفة وطبيعتها والسيطرة عليها ودرجة المشاركة في اتخاذ القرار والمستوى التنظيمي للوظيفة.

ب- العوامل المرتبطة بإنجاز العامل للوظيفة: يحصل عليها العامل نتيجة عمله في وظيفة مهنية ممثلة في: الأجر، الحوافز المادية والمعنوية، الشعور بالسلامة المهنية، فرص الترقية والعلاقات مع الآخرين، الشعور بالإنجاز واستغلال القدرات والمهارات في العمل.

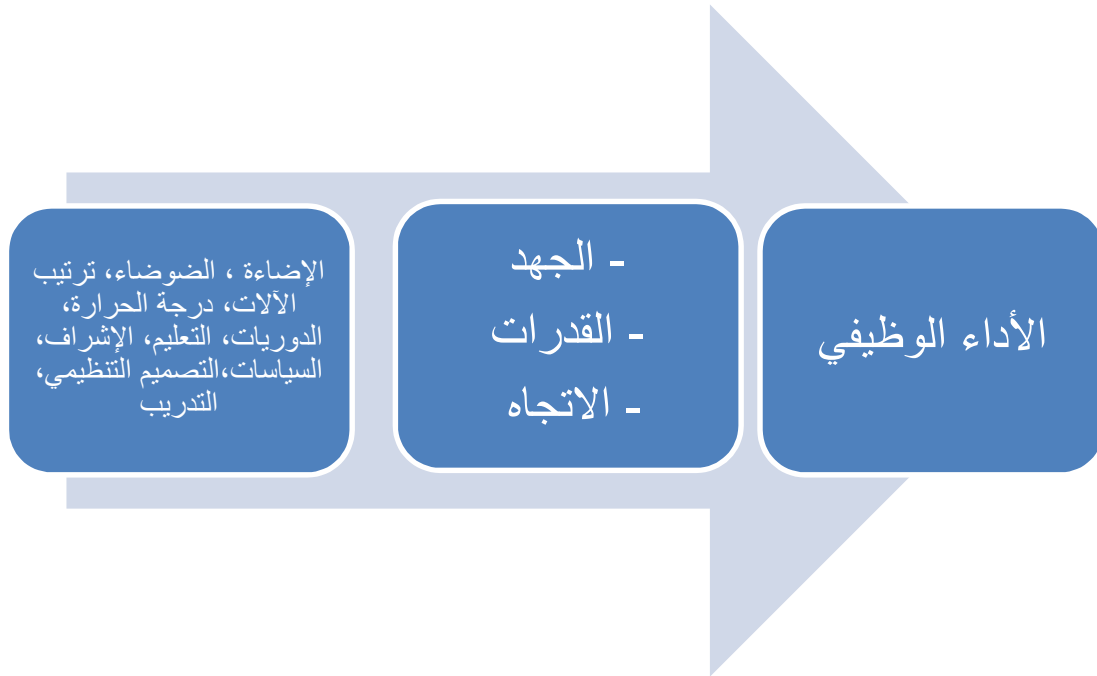
#### 3-4 العوامل المتعلقة بالمؤسسة

وهي مجموعة من العوامل تنشأ من حقيقة أن العامل يعمل في إطار جماعي ينتمي هذا الإطار إلى تنظيم أكبر هو المؤسسة التي يعمل بها هذه العوامل ترتبط بسياسات واستراتيجيات المؤسسة ولها تأثيرها على أداء العاملين، ومن هذه العوامل مدة وتوقيت العمل الرسمي، ظروف العمل ونظم الاتصال التكنولوجية المستخدمة ونمط الإشراف والقيادة، الإجراءات والقواعد القانونية والتنظيمية

للعمل كل هذه العوامل تختلف من حيث شدة واتجاه تأثيرها أو مصدرها على مستوى الأداء الوظيفي.<sup>1</sup>

4-4 العوامل البيئية : هناك بعض العوامل خارج نطاق سيطرة الفرد، والتي يمكن أن تؤثر على مستوى أدائه وبالرغم من أن بعض هذه العوامل قد تؤخذ كأعذار، إلا أنها يجب أن تؤخذ في الاعتبار لأنها حقيقية وموجودة بالفعل، والشكل التالي يوضح العوامل البيئية التي تعدل و تؤثر على الأداء الوظيفي.

### الشكل (III-1) العوامل البيئية المؤثرة على الأداء الوظيفي



المصدر: محمد راوية، إدارة الموارد البشرية، رؤية مستقبلية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع القاهرة، مصر، 2001 ص 212.

من الشكل يتضح أن العوامل البيئية تؤثر على الأداء الوظيفي للأفراد بالسلب أو الإيجاب فالضوضاء مثلا تؤثر على تركيز الفرد ومن ثم ينخفض أداءه الوظيفي.

<sup>1</sup> نور الدين شنوفي، تفعيل نظام تقييم أداء العامل في المؤسسة العمومية الاقتصادية، دراسة حالة المؤسسة الجزائرية للكهرباء والغاز، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004/2005، ص 194.

## خامساً: معايير الأداء

يقصد بالمعيار مستوى الأداء المرغوب به أو المصبو إليه، ويجب أن تكون هذه المعايير محددة مسبقاً ومتفق عليها حتى تكون أساساً لعملية المقارنة بالنسبة للاداء الفعلي، ويجب أن توضع المعايير على أساس دراسة وتفهم لمتطلبات كل عمل من الأعمال.

وهناك نوعان من معايير تقييم الأداء وهما: معايير الصفات، ومعايير معدلات الأداء ويمكن إيضاحها في الآتي<sup>1</sup>:

أ- **معايير الصفات:** وتشمل العناصر كل من الصفات والمميزات التي يجب أن تتوفر في الفرد مثل الإخلاص الأمانة، التعاون... إلخ والعناصر نوعان:

- عناصر ملموسة: يمكن قياسها بسهولة لدى الفرد، مثل: المواظبة على العمل والدقة.

- عناصر غير ملموسة: وهي التي يجد المقوم صعوبة في قياسها، مثل الصفات الشخصية لدى الفرد، وهذه تتطلب ملاحظة مستمرة لملاحظتها مثل: الذكاء.

ب **معايير معدلات الأداء:** وهي تمثل المعيار الذي يتم مقارنة أداء ومخرجات الموظف به وذلك لتحديد مدى كفاءته، وهناك ثلاث أنواع من معدلات الأداء يمكن إيجازها في الآتي:

- **المعايير الكمية:** يتم بموجبها تحديد كمية معينة من وحدات، الإنتاج تنتج خلال فترة زمنية محددة.

- **المعايير النوعية:** وتركز على مستوى معين من الجودة يجب على الموظف تحقيقه مثل الاتقان.

- **المعايير المختلطة:** وهي عبارة عن معايير المزج بين المعيارين السابقين، والتي بموجبها يتم تحقيق كمية محددة من الإنتاج خلال فترة زمنية محددة وبمستوى جودة معين.

## المطلب الثاني: تقييم الأداء المهني

<sup>1</sup> نائلة نعمان رويين النونو، سياسة تقييم أداء العاملين في مؤسسات التعليم العالي الحكومية في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، كلية التجارة الجامعة الإسلامية غزة، 2004، ص 25.



تمثل عملية تقييم أداء العاملين أحد أهم الأنشطة الرئيسية لإدارة الموارد البشرية حيث تعتمد عليها إدارة المؤسسة لمواجهة تحديات تحسين الأداء، ويؤدي استعمال هذه العملية بفاعلية إلى تحسين النتائج الفردية والجماعية، والتنبؤ بالتطورات والمساعدة على إدخالها وكذا تحسين الكفاءات بفضل تخطيط وتحديد الأهداف والقيام بالأعمال المختلفة لتحقيقها، وبناء على هذا سنتناول أداء العاملين في العناصر التالية:

### أولاً: تعريف مفهوم تقييم الأداء

لقد تعددت الكتابات والأبحاث في موضوع تقييم الأداء، رغم ذلك لم يتم التوصل إلى تعريف لتقييم الأداء يجمع بين جميع وجهات النظر العلمية، فقد اختلفت التعريفات من كاتب لآخر، وهذا ما سنبينه في الآتي:

- تقييم الأداء " تقرير دوري يبين مستوى أداء العامل ونوع سلوكه مقارنة مع مهمات وواجبات الوظيفة المنوطة به"<sup>1</sup>.

- ويعرف تقييم الأداء على أنه "عملية دورية هدفها قياس نقاط القوة والضعف في الجهود التي يبذلها العاملون والسلوكيات التي يمارسونها في موقف معين خططت له المنظمة سابقاً"<sup>2</sup>.

- ويعرف آخرون تقييم الأداء على أنه: "العملية الإدارية التي تهدف إلى قياس الاختلافات الفردية بين العاملين من حيث مدى كفاءتهم في النهوض بأعباء ومسؤوليات وظائفهم الحالية من ناحية وكذلك فيما يتعلق بالوحدات التنظيمية لتحديد كفاءتها في تحقيق الأهداف"<sup>3</sup>.

- ويعرف تقييم الأداء على أنه: "عملية لاحقة لعملية اتخاذ القرارات الغرض منها فحص المركز المالي

والاقتصادي للمنظمة في تاريخ معين وذلك كما في استخدام أسلوب التحليل المالي والمراجعة الإدارية"<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> محمد فالح، إدارة الموارد البشرية، عرض وتحليل، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2004، ص 137.

<sup>2</sup> محمد حسن راوية، تفعيل نظام تقييم أداء العامل في المؤسسة العمومية الاقتصادية، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، 2005، ص 75.

<sup>3</sup> مصطفى محمود بكر، الموارد البشرية مدخل لتحقيق الميزة التنافسية، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر، 2003-2004، ص 317.

- ويرى البعض الآخر أن عملية تقييم الأداء هي "قياس الأداء الفعلي ومقارنة النتائج المطلوب تحقيقها أو الممكن الوصول إليها حتى تكون صورة حية لما حدث ويحدث فعلاً، ومدى النجاح في تحقيق الأهداف وتنفيذ الخطط المصنوعة بما يكفل اتخاذ القرارات الملائمة لتحسين الأداء"، ويرى البعض الآخر "بأنها عملية قياس موضوعية لحجم ومستوى ما تم إنتاجه بالمقارنة مع المطلوب إنجازها كما ونوعاً، وعلى شكل علاقة نسبية بين الوضعين القائم و المطلوب"<sup>2</sup>.

- ويعرف أحمد ماهر عملية تقييم الأداء "نظام يتم من خلاله تحديد مدى كفاءة أداء العاملين لأعمالهم، ويجب على العاملين أن يكونوا قد قضوا فترة زمنية في أعمالهم وبشكل يمكن من القيام بتقييم أدائهم خلالها"<sup>3</sup>.

- و يرى عساف (1988) عملية تقييم الأداء: "هي محاولة لتحليل أداء الفرد بكل ما يتعلق به من صفات نفسية أو بدنية أو مهارات فنية أو فكرية أو سلوكية، وذلك بهدف تحديد نقاط القوة والضعف ومحاولة تعزيز الأولى ومواجهة الثانية وذلك كضمان أساسي لتحقيق فاعلية المنظمة الآن وفي المستقبل"<sup>4</sup>.

- ويعرف تقييم الأداء على أنه "عملية القصد منها التوصل إلى الحكم على درجة كفاءة وفعالية المؤسسة ككل وكفاءة جوانب النشاطات والعلاقات المختلفة، وأن عملية التقييم بهذا يجب أن تكون شاملة لكل جزئيات وأقسام النشاط في المؤسسة، فيتم تقييم كل مركز على حدة ثم تجميع النتائج لتصل إلى التقييم الشامل للمؤسسة ككل"<sup>5</sup>.

مما سبق يمكن تعريف تقييم الأداء على أنه "هو نوع من الرقابة يعمل على قياس نتائج المؤسسة باستخدام مجموعة من المعايير والمؤشرات ومقارنتها مع أخرى موضوعة سلفاً في عملية التخطيط ومن ثم اتخاذ القرارات المناسبة".

<sup>1</sup> محمد الصغير قريشي، الأداء المالي وأدوات قياسه ومراقبته، عمليات المصادر الخارجية كمدخل لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، الطبعة الثانية: نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، يومي 22 و23 نوفمبر 2011، ص 111.

<sup>2</sup> نائلة نعمان رويبن النونو، مرجع سابق، ص 21.

<sup>3</sup> أحمد ماهر، إدارة الموارد البشرية، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2007، ص 406.

<sup>4</sup> نسرين محمد عبد الله الحمود، مرجع سابق، ص 48.

<sup>5</sup> علي عبد الله، أثر البيئة على أداء المؤسسة العمومية الاقتصادية، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 1999 ص 15.

## ثانياً: أهمية وأهداف تقييم الأداء

## 2-1 أهمية تقييم الأداء

إن عملية تقييم الأداء عملية تنظيمية يقاس من خلالها أداء العاملين للوقوف على نقاط القوة والضعف وتأثيراتها السلبية والإيجابية على إنتاجية العامل وفاعلية المؤسسة وتظهر أهمية في ثلاث مستويات:

## أ- على مستوى المؤسسة:

من بين الأهداف التي تسعى إدارة الموارد البشرية تحقيقها من خلال عملية التقييم على مستوى المؤسسة ما يلي<sup>1</sup>:

\* التكامل بين الأهداف التنظيمية ونشاطات العمال، وخصائصهم المناسبة لتنفيذ الاستراتيجية التنظيمية والمثلة في المخرجات المحددة مسبقاً؛

\* تحسين المحيط الاجتماعي للعمل وتحسين علاقات العمل؛

\* إعداد سياسة جيدة للرقابة؛

\* تقويم برامج وأساليب إدارة الموارد كالتدريب، الحوافز، تخطيط القوى العاملة؛

\* التوثيق الملائم للقرارات الإدارية التي بنيت عليها والمساعدة في قياس الكفاءة الإنتاجية.

## ب- على مستوى العاملين

لتقييم أداء العاملين الكثير من الفوائد التي تعود على العمال منها<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> سعاد بعجي، تقييم فعالية نظام تقييم أداء العاملين في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، 2007، ص 12.

<sup>2</sup> مهدي حسن زوليف، إدارة الأفراد، دار مجدلاوي، عمان، الأردن، الطبعة الثالثة، 1998، ص 241.

- \* رفع الروح المعنوية للعاملين في حالة شعورهم أن هناك تقدير واهتمام بالمجهودات التي يبذلونها؛
- \* إشعار العاملين بمسئولياتهم مما يؤثر بالإيجاب على مساهمهم المهني من خلال بذل قصار الجهود؛
- \* تقييم الأداء وسيلة لضمان العدالة حيث ينال الفرد ما يستحقه من ترقية أو مكافأة على أساس جهده في العمل وهذا يتطلب من القيادة المعاملة المتساوية لكافة المستويات الوظيفية؛
- \* الرقابة على المشرفين، حيث أن تقييم الأداء يجعل من القيادة العليا قادرة على مراقبة وتقييم جهود المشرفين وقدراتهم الإشرافية والتوجيهية من خلال تقارير الكفاءة المرفوعة من قبلهم؛
- \* استمرار الرقابة والإشراف فتقييم الأداء يتطلب ملاحظة العاملين باستمرار ليكون الحكم عليهم موضوعيا وسليما؛
- \* تقييم سياسات الاختيار والتدريب، حيث يعد تقييم الأداء بمثابة الحكم على مدى سلامة طرق اختيار وتدريب العاملين إلى جانب تحديد الثغرات و العمل على إزالتها.

### ج على مستوى المديرية:

يعود تقييم الأداء على المديرية بالنتائج التالية<sup>1</sup>:

- \* تنمية قدرات المديرين في مجال الإشراف والتوجيه واتخاذ القرارات الواقعية فيما يتعلق بالعاملين؛
- \* مساعدة المشرفين المباشرين على تفهم العاملين لرفع الكفاءة الإنتاجية؛
- \* التعرف على كيفية أداء العامل بشكل علمي وموضوعي؛
- \* جذب الموارد البشرية ذات المهارات والمعارف الجيدة للمؤسسة والاحتفاظ بها.

### 2-2 أهداف تقييم الأداء

إن القيام بعملية التقييم يهدف إلى<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> سعاد بعجي، مرجع سابق، ص 12.

<sup>2</sup> عمر وصفي عقيلي، إدارة الموارد البشرية، جامعة حلب، 1991، ص 171.

- \* اختيار الأفراد العاملين المناسبين لأداء الأعمال وبما يتناسب مع مؤهلاتهم وتوزيع العمل عليهم تحقيقاً لمبدأ "الفرد المناسب في المكان المناسب"؛
- \* مساعدة المشرفين المباشرين على ملاحظة المرؤوسين ومراقبة أدائهم بشكل دقيق مما يسهل عليهم تقديم النصح والتوجيه لهم؛
- \* تحسين مستويات الأداء من قبل الأفراد وإرشادهم لتحقيق الصالح العام والمؤسسة؛
- \* اكتشاف الأفراد العاملين المؤهلين أكثر من غيرهم لمناصب قيادية في المؤسسة؛
- \* تشجيع المشرفين على الاحتكاك بالمرؤوسين؛
- \* تزويد مسؤولي إدارة الأفراد بمعلومات واقعية عن الأداء، مما يعتبر مؤشراً لإجراء دراسات ميدانية؛
- \* المساعدة في تحديد مدى فعالية المشرفين في تنمية وتطوير الأفراد؛
- \* يعتبر وسيلة لتقويم ضعف الأفراد واقتراح إجراءات التحسين؛
- \* رفع الروح المعنوية وتحسين علاقات العمل؛
- \* تطوير الأداء الذاتي؛
- \* تنمية الكفاءة لدى الرؤساء والحكم السليم على الأمور والتدريب على الرقابة الفعالة والمستمرة؛
- \* إشعار الموظف بالمسؤولية؛
- \* وسيلة لضمان عدالة المعاملة.

### ثالثاً: خصائص وشروط التقييم الجيد للأداء

لنجاح عملية تقييم الأداء وتحقيق أهدافه يشترط توفر مجموعة من الخصائص والشروط.

3-1 خصائص التقييم الجيد للأداء: إن نظام التقييم الجيد للأداء يتميز بمجموعة من الخصائص الشديدة الارتباط و تتمثل في<sup>1</sup> :

\* **الصدق أو السلامة:** تتمثل سلامة أداء القياس في تمكنها من إعطاء الحقيقة و المؤشرات الموضوعية هي أدوات قياس صادقة عكس المؤشرات الذاتية، هذه الأخيرة توجد بكثرة عندما يتعلق الأمر بقياس أداء الموارد البشرية لأن أداة التقييم هي الأفراد، إذن الصدق أو السلامة محققة طالما كانت أدوات القياس موضوعية.

\* **الثبات أو الوفاء:** إن وفاء وسيلة القياس تعني بصفة عامة أنها دائما تقدم نفس النتائج عندما يتم استخدامها لعدة فترات لقياس نفس الشيء، هذه الخاصية دائما محققة عندما يكون المؤشر كمي عكس المؤشرات النوعية فمثلا رأي العملاء -مؤشر نوعي- في جودة سلعة معينة بنفس الخصائص في فترتين مختلفتين ليس بالضرورة نفس الرأي، أما عن أنواع الوفاء فهي عديدة، نذكر منها الوفاء المتكافئ الذي يتحقق عندما يستعمل مسؤولين نفس الاستمارة لقياس أداء نفس المجموعة من المستخدمين في وقت محدد و يخلصان إلى نفس النتائج، الوفاء المتجانس يشترط بان تكون مجموعة أسئلة وسيلة القياس نفس الشيء تعطي فعليا نفس النتائج.

\* **الحساسية:** القدرة على تمييز عدة درجات من الأداء، هذا يعني إن وجد اختلاف بين أدائين فإن المؤشر يستطيع تدارك ذلك.

\* **الكفاية:** تتمثل في القدرة على تقييم جميع جوانب الأداء مثل: الأداء المالي، التجاري، الاجتماعي الإنتاجي.

3-2 شروط التقييم الجيد للأداء: توجد هناك بعض الشروط لا بد من توافرها لأجل نجاح برنامج التقييم، وأهم هذه الشروط<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> الهلة سناء، بريتش عائشة، مرجع سابق، ص 42.

- ضرورة فهم البرنامج من قبل واضعي تقارير الأداء من مشرفين ورؤساء؛ لأن عدم فهم هؤلاء للبرنامج سينتهي إلى الفشل بكل تأكيد.
- ضرورة وجود معايير أداء موضوعية ودقيقة موضوعة سلفاً لمقارنة الأداء الفعلي بها.
- ضرورة توحيد أساليب ملاحظة وقياس الكفاءة بين جميع القائمين بهذه العملية حتى يتم الحصول على نتائج عادلة في النهاية.
- ضرورة تدريب المشرفين على الأساليب التي تمكنهم من الحكم على كفاءة الأفراد بالإضافة إلى تدريبهم على الكيفية التي تتم بها تقارير الأداء .
- ضرورة وجود قوائم خاصة لتقييم كفاءة الأداء مع وضعها بأسلوب علمي وموضوعي يمكن من التعرف على كفاءة الأداء عن طريق احتواء هذه القائمة على الصفات اللازم توفرها لأداء الأعمال بشكل جيد بالإضافة إلى الصفات المتعلقة بشخصية الفرد وسلوكه وميوله، مع تحديد الأوزان النسبية لكل صفة من تلك الصفات بحيث يشكل مجموعها في النهاية الكفاءة الكلية للفرد الذي يتم تقييمه.

### المطلب الثالث: طرق ومراحل ومعوقات تقييم الأداء

#### أولاً: طرق تقييم الأداء

#### 1-1 الطرق التقليدية لتقييم الأداء

توجد عدة طرق تقليدية لتقييم الأداء نوجزها في الآتي<sup>2</sup>:

\* **طريقة الترتيب:** توجد مجموعة من العمال تقييم تقييماً عاماً وشاملاً وترتب ترتيباً تنازلياً، ويعاب على هذه الطريقة في الأساس الذي يحكم به على العامل أنه الأفضل من الآخر أو الأسوء، فإذا تم ذلك حسب خاصية معينة فيمكن أن تكون هذه الخاصية ذات أهمية كبيرة بالنسبة لشخص

<sup>1</sup> نوار هاني اسماعيل، تقييم أداء الموارد البشرية ومدى مساهمته في رفع أداء المنشآت العامة، نموذج شركات الو النسيج في الساحل السوري مذكرة ماجستير، كلية التجارة، جامعة تشرين، سوريا، 2004، ص 69.

<sup>2</sup> عمر وصفي عقيلي، مرجع سابق، ص 170.

والعكس بالنسبة لآخر؛ لأن كل منا لديه تفضيل لميزة معينة وبالتالي الحكم بهذه الطريقة على العامل هو حكم عام وهذا هو عيب هذه الطريقة.

\* **طريقة المقارنة المزدوجة:** يتم أخذ مجموعة من العمال و يقارنون مثنى مثنى كل عامل مع جميع العاملين الآخرين وعيب هذه الطريقة هو نفس عيب الطريقة السابقة فالحكم حكم إجمالي وعمام.

\* **طريقة التوزيع الطبيعي:** يتم توزيع العاملين إلى أربع مجموعات 25 % ضعيف، 25 % متوسط، 25 % فوق المتوسط، 25 % جيد؛ إلا أنه يمكن أن يكون للعاملين نفس المستوى أو يتميزون إلى أقل من أربع مجموعات، كما أنه لا يمكن الحصول على نفس العدد في كل مجموعة.

\* **طريقة البيانات:** يتم تحديد مجموعة من الصفات، وتعطى لكل صفة درجة معينة وبناءً عليها نحصل على مستوى العامل وفق هذه صفات و بذلك تعطى علامات للعمال ويتمكن من ترتيبهم عيب هذه الطريقة هو أن تعطى صفة ما قيمة أكبر، وبالتالي سوف يقيم العاملين دائماً حسب هذه الصفة بنسب منخفضة مهما كان مستواهم.

\* **طريقة الوقائع الحرجة:** يقيم الفرد وفق هذه الطريقة على أساس سلوكه في حالة الوقائع الحرجة التي قد تحدث في المؤسسات كالوضعيات السيئة مثلاً.

لكل هذه الطرق عيوب أهمها أنه يغلب عليها التحيز لأن المقيمون هم أشخاصن فهناك من يميل إلى التشدد وهناك من يميل إلى التساهل، وبالتالي فالتقييم لا يكون عادلاً.

## 1-2 الطرق الحديثة لتقييم الأداء

من بين هذه الطرق ننوه بالطريقتين التاليتين<sup>1</sup>:

\* **طريقة الإدارة بالأهداف:**

تقوم هذه الطريقة على إشراك العاملين في وضع الأهداف وتقييمهم على أساس تحقيقها، وتكون من الخطوات التالية:

- تكوين وتعريف مجموعة الأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها بوضوح؛

<sup>1</sup> عمر وصفي عقيلي، مرجع سابق، ص 171.



- اتصال الإدارة بالعمال لإرشادهم لما هو أنسب للمؤسسة ولتحقيق أهدافها حتى يتمكن العمال من وضع خطة مستقبلية لتحقيق هذه الأهداف؛

- عقد الإدارة لاجتماع مع الموظفين لمناقشة الخطة التي قاموا بوضعها والتعديل فيها ومحاولة دمج أهداف العمال مع أهداف المؤسسة للوصول في النهاية إلى رضا واتفاق الطرفين، وهنا يمكن للإدارة تحديد المعايير التي تستند إليها في التقييم؛

- إعطاء فرصة للفرد لتقييم ذاته؛

- تقييم النتائج التي توصل إليها العاملين ومقارنتها بالأهداف والمعايير المحددة سلفاً ثم البحث عن الأخطاء والفروق إن وجدت، ودراسة أسبابها وتصحيحها ومحاولة إيجاد الوسائل التي تمنع حدوث مثلها في المستقبل وبعد ذلك يقوم الطرفان مرة أخرى بوضع خطة جديدة للفترة الزمنية القادمة.

إن هذه الطريقة لا تركز على الصفات الشخصية للفرد، ولكن تركز على الإنجاز بالأهداف، هل بالطريقة المتفق عليها وفق المعايير المحددة سابقاً أم لا.

#### \* طريقة Le 360° Feed-back (L'évaluation 360°)

ظهرت هذه الطريقة عند الأمريكيين وطبقت من طرف عدد منهم من أكبر المؤسسات هناك، وتعتمد على تعدد مصادر أو مراكز التقييم، إذ يتم تقييم الفرد من طرف زملائه، الزبائن الخارجيين، الزبائن الداخليين مساعديه المباشرين، المسؤولين بالإضافة إلى تقييمه لذاته، وينتج عن هذا التعدد في الجهات القائمة بالتقييم تعدد واختلاف في المعايير التي يتم على أساسها التقييم، وتعتبر هذه النتيجة من إيجابيات هذه الطريقة بالإضافة إلى أنها تهدف إلى إشراك مجمل العاملين في عمليات تقييم الأداء، مما يشعرهم بالأهمية والاعتبار.

ثانياً: مراحل تقييم الأداء

تعتبر عملية تقييم الأداء عملية صعبة ومعقدة تتطلب من القائمين على تنفيذها تخطيطاً سليماً ومبنياً على أسس منطقية ذات خطوات متسلسلة بغية تحقيق الأهداف التي تنشدها المؤسسة وبالتالي يمكن أن نتعرف على تلك المراحل حسب الآتي<sup>1</sup>:

أ/ **مرحلة وضع توقعات الأداء**: تعد هذه الخطوة أولى خطوات عملية تقييم الأداء، ويتم التعاون بين المؤسسة والعاملين على أساس وضع توقعات الأداء مما يؤدي إلى الاتفاق فيما بينهم حول وصف المهام المطلوبة والنتائج المتوقعة.

ب/ **مرحلة مراقبة التقدم في الأداء**: هذه المرحلة تأتي ضمن إطار التعرف على الكيفية التي يعمل بها الفرد العامل وفق المعايير الموضوعية مسبقاً ومن خلالها يمكن اتخاذ الإجراءات التصحيحية وتوفير المعلومات عن كيفية إنجاز العمل وإمكانية تنفيذه بشكل أفضل، ثم تحديد الانحرافات الحاصلة بالعمل ومحاولة تصحيحها، وبالتالي تفادي الوقوع فيها مستقبلاً.

ج/ **مرحلة تقييم الأداء**: تقضي هذه المرحلة تقييم أداء العاملين بالمؤسسة ومعرفة مستوى أدائهم.

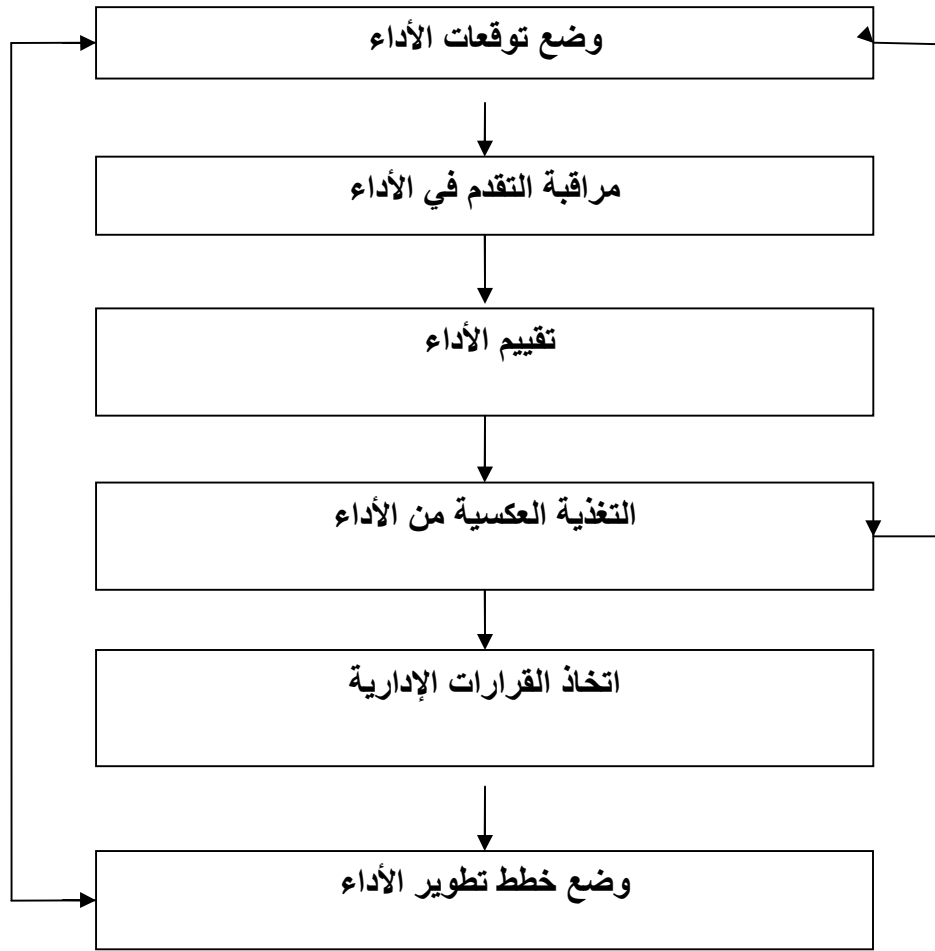
د/ **التغذية العكسية**: يحتاج العامل على تحديد مستوى أدائه للعمل الذي يزاوله لكي يتمكن من معرفة مدته تقدمه في أدائه وبلوغ الأهداف الرمادية تحقيقها بموجب ما تحدده الإدارة من معايير، والتغذية العكسية نافعة ومفيدة يجب أن يفهمها العامل وما هي المعلومات التي تحملها ليستوعبها حيث تساعده في اتخاذ القرارات الإدارية ومن بين القرارات ما يتعلق بالترقية والنقل والتعيين.

#### هـ/ وضع الخطة الخاصة بتطوير الأداء

هذه الخطوة تمثل المرحلة الأخيرة من مراحل عملية تقييم أداء العاملين، حيث بموجبها تم وضع الخطط التطويرية التي يكون بمقدورها أن تنعكس بشكل إيجابي على تقييم أداء العاملين عن طريق معرفة المهارات والقدرات والقابليات التي يتحملها الفرد العامل.

و الشكل التالي (III-2) يوضح مراحل تقييم الأداء:

<sup>1</sup> بطرس شكر، لؤي لطيف، دور التدريب في تقييم أداء العاملين ضمن القطاع الفندقية، دراسة ميدانية لآراء عينة من المديرين ورؤساء الأقسام والعاملين في فندق الرشيد أحد الفنادق الدرجة الممتازة ببغداد، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 71، العراق 2008، ص 177.



المصدر: الهيتي خالد، إدارة الموارد البشرية، مدخل استراتيجي، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2003، ص 206.

### ثالثاً: معوقات تقييم الأداء

تتمثل أهم المعوقات في الآتي<sup>1</sup>:

- النزعة المركزية والنزعة التطرفية : تعد النزعة المركزية إحدى المشكلات التي تواجه إجراء عملية التقييم وخاصة منها البشري، وتتمثل في ميل القائم بالتقييم إلى إصدار احكام كتوسطة اتجاه المقومين أي أن المقومين يحصلون كلهم على درجة متوسط أوحسن.

<sup>1</sup> ينظر جمال الدين محمد مرسي، الإدارة الاستراتيجية للموارد البشرية، مدخل لتحقيق الميزة التنافسية لمنظمة القرن الواحد والعشرين، الدار الجامعية مصر 2003، ص 415.

أما النزعة التطرفية فهي عكس سابقتها، وتمثل في ميل القائم بالتقييم إلى إعطاء درجات عالية جداً أو درجات منخفضة جداً، وهي تؤدي بذلك إلى اتخاذ قرارات غير صائبة، وسبب المشكلة يعود في بعض المرات إلى عدم حساسية القياس.

- **التشابه:** ويقصد به تشابه القائم بالتقييم والمقوم في مجموعة من العناصر أو الخصائص، وقد بينت العديد من الدراسات أن القائمين بالتقييم يصدرن أحكاماً إيجابية في صالح الأشخاص المشتركين معهم في بعض الخصائص كالانتماء على نفس المنطقة الجغرافية، الدراسة نفس الجامعة، القرابة الجنس وهذا ما قد يعرقل التقييم.

- **أثر التعارض:** يتمثل في الميل إلى تقييم فرد ما من خلال مقارنة أدائه بأداء زملائه المحيطين به بدل من تقييمه على أساس متطلبات عمله.

\* **عدم وضوح الهدف من عملية التقييم:** على الإدارة وضع هدف معين للتقييم، حتى لا تكون العملية هدراً في الوقت والمال، كان يتعلق الأمر بالقياس أو المقارنة أو تقويم نقاط الضعف وتعزيز نقاط القوة.

\* **الأولوية والحدثة:** الأولوية تعني الأخذ بالأداء الأولي للفرد كقياس لأدائه خلال فترة طويلة دون الأخذ بعين الاعتبار التطورات اللاحقة بعد عملية التقييم، أما الحدثة فتتمثل في الأخذ في الحكم بالأداء الملاحظ حديثاً وإهمال السابق، وفي الحالتين تكون عملية التقييم غير دقيقة.

\* **التأثر بالمنصب الإداري:** إعطاء تقدير مرتفع بالنظر للمنصب المشغول وهذا ما يعتبر نوع من أنواع التمييز يجب الابتعاد عنه.

\* **خطأ الهالة:** هو خطأ إدراكي حيث يميل المدير لتكوين انطباع إيجابي أو سلبي على رؤوسه على أساس أحد ملامح شخصيته أو أحد مجالات أدائه دون إدراك باقي العناصر.

### المبحث الثالث: ماهية جودة التدقيق

شهدت الآونة الأخيرة اهتماماً متزايداً من قبل المؤسسات على الصعيد الدولي برقابة الأداء المهني للمدققين، وذلك للتحقق من جودة عمليات التدقيق، على إثر العديد من حالات الفشل

والعسر المالي التي منيت بها الشركات الكبرى وانحيار أسواق رأس المال في بعض بلدان العالم، والمتبع للضوابط والمعايير أو المبادئ المحلية أو الدولية والذي ينبغي أن يرقى من أدائها المهني في هذه الخدمات إلى درجة عالية من الجودة لتلائم مع متطلبات ومبادئ طبيعة عمل الشركات.

### المطلب الأول: مفهوم جودة التدقيق

ستتطرق في هذا المطلب إلى تعريف جودة التدقيق وأهميتها والعوامل المؤثرة عليها

#### أولاً: تعريف جودة التدقيق

عرفت الجودة على أنها مدى المطابقة مع المتطلبات، حيث تسعى المؤسسات إلى مراقبة الأداء والأنشطة والأعمال اليومية للوصول إلى أعلى درجة من درجات الجودة، وذلك من خلال تقليل الأخطاء وكشف الانحرافات بالشكل الذي يؤدي إلى تلبية احتياجات الإدارة، وتستند جودة التدقيق إلى الأداء الجيد لنظام الرقابة وكذلك مدى ملائمة النظام المحاسبي المطبق للوصول إلى الفاعلية والكفاءة المناسبة في العمليات والقيود وبشكل مستمر ضمن الشركة لغرض خدمة أهدافها وحماية الأصول<sup>1</sup>.

وفي مجال المراجعة هناك العديد من المصطلحات التي تستخدم لوصف جودة عملية المراجعة منها جودة المراجعة (Audit Quality)، رقابة الجودة (Quality Control)، ضمان الجودة (Quality Assurance) ولكل من هذه المصطلحات تفسير خاص، وقد خلصت جمعية المحاسبين في هونكونغ إلى أن تأكيد الجودة هو عبارة عن إجراءات الفحص والإشراف الداخلي على جودة المراجعة والتي يقوم بها المكتب نفسه، أما رقابة الجودة فيقصد بها الفحص الخارجي من قبل جهة خارجية محايدة<sup>2</sup>.

كما يشير مصطلح جودة التدقيق إلى خصائص الرأي الفني للمدقق التي تشبع احتياجات مستخدمي القوائم المالية في حدود المعايير المهنية لعملية التدقيق، ويركز هذا المفهوم لعملية التدقيق على إشباع احتياجات مستخدمي القوائم المالية باعتباره هدفاً للجودة، ومرشداً أساسياً لتطوير وتحسين الرأي الفني للمدقق كلما سمحت بذلك المعايير إضافة إلى اعتبار مستوى إشباع احتياجات

<sup>1</sup> القاضي حسين، التدقيق الداخلي، منشورات جامعة دمشق، سوريا، الطبعة الأولى، 2008، ص 103.

<sup>2</sup> الأهدل عبد السلام سليمان قاسم، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، دراسة ميدانية نظرية، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، 2008، ص 03.

مستخدمي القوائم المالية مقياسا لدرجة جودة المراجعة يجعل المهنة تتلمس احتياجاتهم، وتعمل على تطوير المعايير المهنية باستمرار لتلبية هذه الاحتياجات بما يساهم في سد الفجوة بين ما تقدمه المهنة وما يتوقعه مستخدمو القوائم المالية وبالتالي زيادة رضا المجتمع عن المهنة<sup>1</sup>.

- ومن الناحية النظرية يمكن عرض مفهوم جودة التدقيق في ظل ثلاثة جوانب أساسية<sup>2</sup>:

أ/ **المدخلات:** هناك العديد من المدخلات لجودة التدقيق بغض النظر عن معايير التدقيق، ومن أهم المدخلات سمات مدقق الحسابات الشخصية منها مهارة المدقق وخبرته وقيمه الأخلاقية وقدراته العقلية، كما تعتبر عملية التدقيق من المدخلات المهمة فيما يتعلق بسلامة منهجية التدقيق، وفعالية الأدوات المستخدمة لتدقيق الحسابات وتوافر الدعم التقني المناسب، كلها موجهة نحو دعم جودة التدقيق.

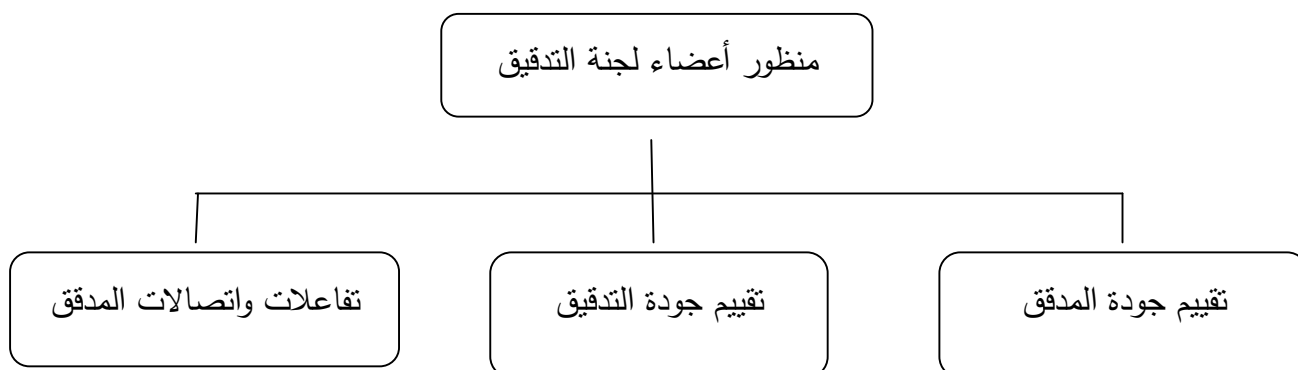
ب/ **المخرجات:** تعتبر مخرجات عملية التدقيق من المؤثرات المهمة في جودة التدقيق؛ لأنه في كثير من الأحيان يأخذها حملة الأسهم في عين الاعتبار عند تقييم جودة التدقيق، فمن المرجح أن يكون لتقرير المدقق التأثير الإيجابي في جودة التدقيق إذا كان يعبر بشكل واضح عن مخرجات عملية التدقيق وبالمثل يمكن لاتصالات المدقق باللجان المكلفة بالحكم على جودة التدقيق بشأن الجوانب النوعية لممارسات إعداد التقارير المالية للمنشأة وأوجه القصور في الرقابة الداخلية أن تؤثر بشكل إيجابي جودة التدقيق.

ج/ **عوامل السياق:** وهي تؤثر على جودة التدقيق، فالإدارة السليمة للشركات تسهم في جودة التدقيق لاسيما إذا كانت تخلق مناخا من الشفافية والسلوك الأخلاقي داخل المؤسسة، القوانين واللوائح أيضا يمكن أن تؤثر بشكل إيجابي على جودة التدقيق، في جملة أمور، فهي تخلق الإطار العام الذي يمكن أن تتم فيه عملية التدقيق بشكل فعال، كما يمكن للرقابة التنظيمية إذا كانت تؤسس نظاما فعالا لتقييم نوعية عمل مدققي الحسابات، وكذلك في حال وجود حوار فعال بين المدققين والمنظمين.

<sup>1</sup> سهام أكرم عمر الطويل، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة، دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012، ص 23.

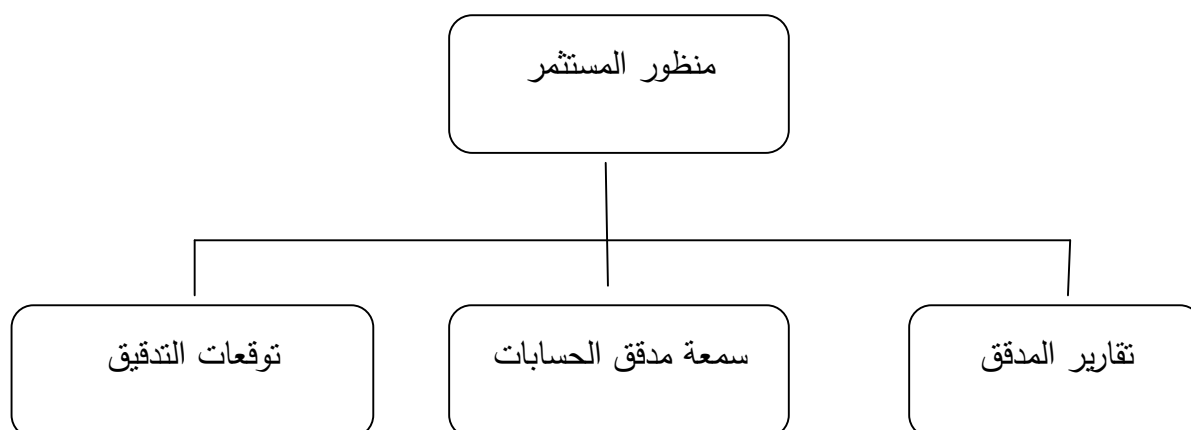
<sup>2</sup> IAASB, Audit Quality Perspective , January 2011.

الشكل (III-3): جودة التدقيق من منظور أعضاء لجنة التدقيق



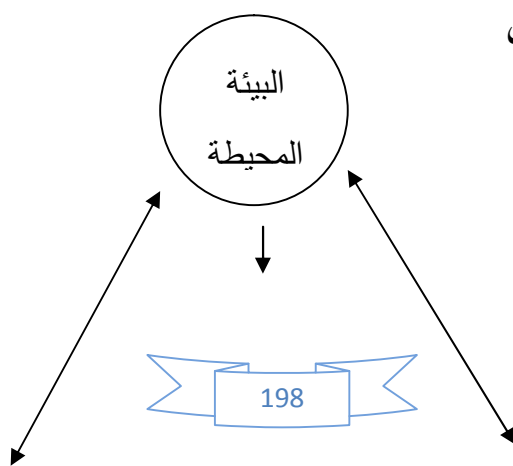
المصدر: (IAASB, 2011) مرجع سابق.

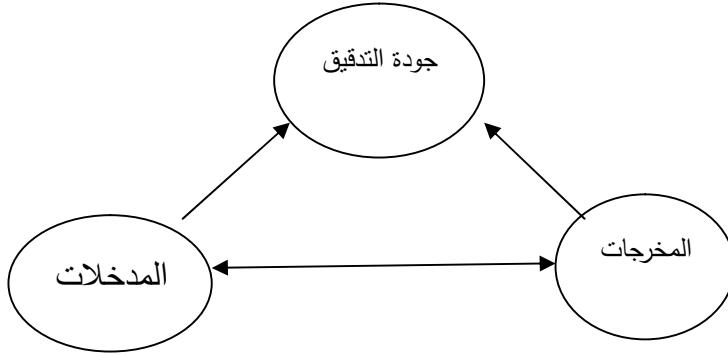
الشكل (III-4): جودة التدقيق من منظور المستثمر



المصدر: (IAASB, 2011) مرجع سابق.

الشكل (III-5) جودة التدقيق





المصدر: (IAASB, 2011) مرجع سابق.

- وتعرف **جودة مهنة التدقيق** على أنها " أداء خدمات التدقيق بكفاءة وفعالية وفقا للمعايير والأحكام المهنية مع الاستقلالية في الإفصاح والتقرير عن الأخطاء والغش المكتشف وهذا من أجل تلبية توقعات واحتياجات جميع الأطراف المستفيدة من خدمات التدقيق"<sup>1</sup>.

- وتعرف جودة التدقيق من الناحية المهنية على أنها: "قدرة التدقيق على اكتشاف نقاط الضعف في نظام الرقابة وتقديم التوصيات لمعالجتها، أو الحد منها، وإمكانية تحقيق أقصى منفعة ممكنة لشركة العميل"، أما من الناحية الأكاديمية فقد عرفت جودة التدقيق بأنها "الالتزام بمعايير التدقيق، وقواعد السلوك المهني أثناء القيام بمهنة التدقيق". كما عرفت بأنها "التأكد من تحقيق الأداء المنشود وفق معايير التدقيق، والتأكد من الالتزام بالسياسات والإجراءات المحددة الموضوعة، والتي تقود إلى تحقيق المهام المطلوبة من التدقيق"<sup>2</sup>.

- وعرفت جودة التدقيق أيضاً على أنها "الأداء بكفاءة وفعالية لعملية التدقيق المتعارف عليها مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة والعمل على تلبية رغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية"<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> موسى رحمان، فاتح سردوك، مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الأكاديمية والهيئات المهنية للمراجعة، مجلة العلوم الإنسانية، مارس 2014، ص 191.

<sup>2</sup> سامح عبد الرزاق الحداد، تحليل وتقييم استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمة المراجعة مذكرة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2008، ص 55.

<sup>3</sup> أحمد برير، جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013-2014، ص 06.



- وعرفت جودة التدقيق على أنها: "الأداء بكفاءة وفعالية لعملية التدقيق وفقاً للمعايير التدقيقية المتعارف عليها مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة والعمل على تلبية رغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية"، أو أنها "قيام المدقق باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعمل والقيام بتسجيل ذلك في التقرير الذي يصوره"<sup>1</sup>.

- وتنعكس جودة التدقيق على الخصائص التي يجب أن تتميز بها المعلومات المحاسبية، حيث يؤدي تحديد جملة من الخصائص المتعلقة بالمعلومات المحاسبية إلى مساعدة القائمين على وضع المعايير المحاسبية، كما تساعد المسؤولين عند إعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المحاسبية<sup>2</sup>.

كما تحدثت معايير التدقيق الدولية عن محددات جودة التدقيق، من خلال معايير الخواص التي تتضمن الصفات الخاصة بالمنشآت والأفراد الذين يؤدون أعمال التدقيق، ففي المعيار رقم 1100 أشارت إلى أن نشاط التدقيق يجب أن يكون مستقبلاً، وعلى المدققين الاتصاف بالموضوعية (النزاهة وعدم التحيز) أثناء تأدية عملهم، أيضاً المعيار 1110 أشار إلى أنه على مدير التدقيق أن يتصل بمستوى إداري داخل الشركة يسمح لنشاط التدقيق الداخلي بالاطلاع بمسؤولياته<sup>3</sup>.

وحسب (Mozair 1997) تعتبر جودة التدقيق ذات جودة عالية، إذا كان حجم العمل كافي لاكتشاف المخاطر المتعلقة بحسابات المؤسسة<sup>4</sup>، كما لاحظ (Knapp 1991) أن احتمالية اكتشاف محافظي الحسابات للمخالفات ترتفع في السنوات الأولى من عهده وتخفض بعد ذلك<sup>5</sup>.

ومن حيث علاقة جودة التدقيق بنظرية الوكالة، يمكن اعتبار المراجعة الخارجية آلية فعالة في الحد من الصراعات داخل أطراف الوكالة، وتزداد حدة هذه الصراعات نتيجة إنتاج معلومات مالية دون المطلوب<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> هجانة حنظل التميمي، العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية، دراسة ميدانية في الكليات والمراكز البحثية في جامعة البصرة، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، بغداد، 2012، ص 206.

<sup>2</sup> خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2006، ص 28.

<sup>3</sup> القاضي حسين، التدقيق الداخلي، مرجع سابق، ص 116.

<sup>4</sup> Viet Ha TRAN VU, les dimensions de la performance des cabinets d'audit legal, paris, 2009.

<sup>5</sup> Omri Hakim et TRIKI, Impacte de d'audit externe sur la qualité de resultat comptable, Revue gouvernance Automne, 2009, P :70.

<sup>6</sup> Johanna Miettinen, audit quality and the relationship between auditee's Agency problems and Financial information quality, university vasaa.

وتعتبر عملية تحديد مفهوم دقيق لجودة التدقيق من الأمور الصعبة وذلك لاختلاف طبيعة خدمات التدقيق عن غيرها من الخدمات الأخرى، وتعدد الأطراف المستفيدة من هذه الخدمة، وعلى الرغم من ذلك فإن جودة أداء التدقيق تعتبر مطلب أساسي لكل الأطراف والمستفيدين من خدمات التدقيق وذلك للأسباب التالية<sup>1</sup>:

\* يراعي المدقق إتمام عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة حتى يمكنه إضفاء أكبر مصداقية ممكنة على تقريره؛

\* ترغب إدارة المؤسسات محل التدقيق في إضفاء الثقة على قوائمها المالية؛ لذلك تحتاج أن تتم عملية التدقيق بجودة عالية؛

\* ترى المنظمات المهنية أن جودة أداء عمليات التدقيق تضمن وفاء مهنة التدقيق بمسؤولياتها اتجاه كافة الأطراف المعنية.

مما سبق يمكن تعريف جودة التدقيق على أنها: "الالتزام بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني أثناء القيام بمهنة التدقيق، وقدرة التدقيق على اكتشاف نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية وتقديم التوصيات لمعالجتها، أو الحد منها، وإمكانية تحقيق أقصى منفعة ممكنة لمؤسسة العميل".

ثانياً: أهمية جودة التدقيق و أهدافها

## 2-1 أهمية جودة التدقيق

بسبب وجود حالات غش وتحريف جوهرية في القوائم المالية، واجهت مهنة التدقيق ضغوطاً متزايدة وانتقادات مستمرة في السنوات الأخيرة، مما أدى إلى تزايد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المدققين، وخصوصاً بعد تعرض العديد من الشركات الكبيرة للفشل خاصة الأمريكية منها بالرغم من خضوع قوائمها المالية للتدقيق.

<sup>1</sup> سهام أكرم عمر الطويل، مرجع سابق، ص 24.

وللتغلب على تلك الضغوط، وجب الاهتمام بجودة التدقيق والتي تمثل مطلباً ضرورياً لكافة أطراف عملية التدقيق ويمكن بيان هذه الأطراف كما يلي<sup>1</sup>:

- **محافظة الحسابات**: يهيمه أن تتم عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة، وذلك من أجل تحسين سمعته وشهرته وموقفه التنافسي في مجال عمله؛

- **إدارة الشركة**: تعتبر إدارة الشركة المسؤولة عن إعداد الكشوفات المالية، وبالتالي فإن تنفيذ عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة يمكنها من معرفة أماكن القوة والضعف لديها ووضع الخطط المستقبلية؛

- **البنوك**: تعتمد البنوك والمؤسسات التمويلية بشكل كبير على الكشوفات المالية المراجعة خاصة عند منح القروض والتسهيلات البنكية؛

- **الدائنون**: يهتم الدائنون بالكشوفات المالية المراجعة من قبل مدقق قانوني خارجي لمنع العملاء من التسهيلات الائتمانية بناءً على تلك الكشوفات، ولاشك أن جودة التدقيق سوف تؤثر كثيراً على قراراتهم في منح الائتمان؛

- **الهيئات و الأجهزة الحكومية**: تعتمد الأجهزة الحكومية على الكشوفات المالية المدققة في أغراض كثيرة، منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب، وتقرير الغعانات لبعض الصناعات، وتسعى الأجهزة الحكومية إلى أن تتم أعمال التدقيق وفقاً لمستوى عالٍ من الجودة من أجل حماية النشاط الاقتصادي وجميع الأطراف ذات الصلة والعلاقة بعملية التدقيق؛

- **الجمعيات والهيئات المنظمة للمهنة**: تسعى كثير من الجمعيات المنظمة لمهنة التدقيق إلى التزام مكاتب التدقيق بتحقيق مستوى عالٍ من الجودة من أجل تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها ووضعها في مكانها اللائق بين المهن الأخرى، وتحسين نظرة المجتمع لهذه المهنة والخدمات في تقديمها.

وتعود أسباب الاهتمام بجودة التدقيق من مستخدمي القوائم المالية لما يلي<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> علاء الدين صلاح عودة، أثر منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال على جودة التدقيق الخارجي، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشرق الأوسط، 2011، ص 15.

<sup>2</sup> علاء الدين صلاح عودة، مرجع سابق، ص 11.

- يهدف المدقق الخارجي من تنفيذ عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة حتى يضمن أعلى درجات المصداقية على تقريره؛
- تسعى المؤسسات إلى تأكيد تمتع قوائمها المالية بالموثوقية، مما يوجب القيام بعملية التدقيق بأعلى مستوى من الجودة؛
- ترى المنظمات المهنية أن تنفيذ عملية التدقيق بأعلى مستوى من الجودة يحقق المصلحة لجميع مستخدمي القوائم المالية؛
- تمثل جودة مهنة التدقيق مقياسا لتقييم مكاتب التدقيق في ظل المنافسة الشديدة بين تلك المكاتب.

وتتبع أهمية جودة التدقيق من خلال الآتي:

\* **زيادة الموثوقية في تقارير التدقيق والقوائم المالية:** الهدف من التدقيق هو إبداء رأي فني محايد حول سلامة وصدق القوائم المالية، حيث أن موثوقية وشفافية هذه القوائم هي شريان الحياة لأسواق رأس المال ومن هذا المنطلق فإن مدققي الحسابات مطالبين بزيادة ثقة المستخدمين، ولن يكون ذلك إلا إذا تم فحص القوائم المالية من قبل مدققي الحسابات، حيث أنه كلما كانت عملية التدقيق تتميز بالجودة، تعززت الثقة في القوائم المالية وزاد الاعتماد على تقارير مدقق الحسابات<sup>1</sup>.

\* **تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية:** توجد هناك علاقة وطيدة ومتبادلة بين جودة عملية التدقيق والالتزام بالمعايير المهنية، حيث يؤدي الالتزام بهذه الأخيرة إلى أداء عملية التدقيق بجودة عالية، كما أن أداء عملية التدقيق بمستوى جودة ملائم يؤكد تمسك المدققين بالمعايير المهنية، وفي هذا الإطار تشير دراسة "Carcello & al" إلى أن أحد أهم العوامل التي حظيت باهتمام كبير لدى المشاركين في الدراسة لتحديد جودة التدقيق تتمثل في تمسك المدققين بمعايير التدقيق المهنية.

وفي هذا الإطار يمكن القول أن إصدار المعايير المهنية لا يعني أنه على مدقق الحسابات اتباعها بشكل مطلق، بحيث إذا رأى أن متطلبات أي معيار ما غير عملية فعلية اتباع تصرفات

<sup>1</sup> خيراني العيد، مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمخاطفي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة، دراسة حالة الجزائر، مذكرة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقة 2012-2013، ص 17.

بديلة، وفي حالة الاحتكام إلى معايير التدقيق في عمله، عليه عدم الإخلال بالمعايير والقواعد الأساسية لمهنة التدقيق؛ وإلا سيؤدي به ذلك إلى ممارسات غير منظمة لعملية التدقيق<sup>1</sup>.

\* **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 ولتجنب أو تخفيض هذا التعارض في المصالح يقوم الملاك ببناء نظام رقابي قادر على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية والتقرير عنها والحد من عدم تماثل المعلومات بين الأطراف ذات المصلحة، ويتحقق كل هذا بأداء المدقق لعملية التدقيق بأعلى مستوى من الجودة وهذا ما ينعكس بالطبع على تخفيض تكاليف الوكالة التي تتحملها الأطراف ذات العلاقة.

وحسب معظم الباحثين ترتبط جودة عملية التدقيق بمستوى منخفض من عدم تماثل المعلومات ومستوى منخفض من عدم التأكد بشأن تنفيذ الالتزامات التعاقدية، حيث أكدت الدراسات وجود علاقة إيجابية بين تكلفة الوكالة وجودة عملية التدقيق أهمها دراسة "Fan & Wong" سنة 2002 م والتي توصلت إلى أن مكاتب التدقيق العالمية تستخدم كأداة رقابية للحد من صراعات الوكالة وتخفيض تكاليفها<sup>2</sup>.

\* **المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في التدقيق:** يرجع ظهور مصطلح فجوة التوقعات إلى "Liggo" تشير فجوة التوقعات إلى عدم الرضا عن عمل المدققين بالنسبة للمتوقع منهم، وتنشأ هذه الفجوة عندما يصدر المدقق رأياً بدون تحفظ على القوائم المالية، ويتبين بعد ذلك وجود أخطاء جوهرية تؤثر في الحسابات، وعدم قابلية المؤسسة للاستمرار في أعمالها خلال الفترة القادمة، وظهور ضعف في نظام الرقابة الداخلية، مع وجود قصور في جودة الأداء المهني، وقصور السياسات المحاسبية عن مسايرة التغيرات في المجتمع، ويتطلب تضيق فجوة التوقعات تدعيم استقلالية المدقق وتفعيل الرقابة على جودة تنفيذ عملية التدقيق.

<sup>1</sup> أمال محمد محمد عوض، أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية جامعة الإسكندرية، مصر، العدد الثاني، المجلد 45، جوان 2008، ص 17.

<sup>2</sup> سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية مصر، المجلد 45، العدد الثاني، جويلية 2008، ص 21.

ويؤكد "جربوع" أن تحسين أداء مهنة التدقيق من خلال دعم استقلال المدقق ووضع معايير للسلوك المهني ومراقبة المنظمات المهنية بها، بالإضافة إلى وضع برنامج لمراقبة جودة الأداء المهني بمكاتب التدقيق وزيادة المساءلة المهنية للمدققين، كلها تساعد على تضييق فجوة التوقعات<sup>1</sup>.

وأشارت اللجنة التي شكلها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) والمعروفة باسم لجنة "Cohen" في تقريرها النهائي سنة 1978م إلى وجود فجوة توقعات في مهنة التدقيق، وأحد أسباب هذه الفجوة يعود إلى أن مستخدمي القوائم المالية يتوقعون من المدقق التغلغل داخل أنشطة وعمليات المؤسسة وإعداد تقارير عن أداء الإدارة واكتشاف العمليات غير القانونية والمخالفات الجوهرية التي تتضمنها التقارير المالية وبالتالي فإن عدم تلبية المدقق لتوقعات المستخدمين في تلك الأوجه أدى إلى ظهور فجوة التوقعات .

وتعرف فجوة التوقعات على أنها "الفارق الجوهرية بين ما يتوقعه المجتمع من عملية التدقيق وما تقدمه مهنة التدقيق فعلا للمجتمع"<sup>2</sup>.

وحسب آراء معظم الباحثين يمكن تقسيم فجوة التوقعات في مهنة التدقيق إلى<sup>3</sup>:

- فجوة المعقولة (Reasonableness Gap) يعرف "Porter" فجوة المعقولة على أنها الاختلاف أو الفرق بين ما يتوقع المجتمع من المدقق بإنجازه وبين ما يستطيع المدقق إنجازه بصورة معقولة.

- فجوة الأداء (Performance Gap): تشير إلى الفجوة الناتجة عن عدم توافق الأداء الفعلي للمدقق مع الأداء المتوقع منه والذي يقبله مستخدمو التقارير المالية والمجتمع المالي.

- فجوة التقرير (Report Gap): هي الفجوة الناتجة عن عدم إدراج مدقق الحسابات لأية تحفظات في تقرير التدقيق والتي يكون لها تأثير على عملية اتخاذ القرار.

<sup>1</sup> يوسف محمود جربوع، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضييق هذه الفجوة، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد الثاني عشر، العدد الثاني، غزة، فلسطين، 2004، ص 367.

<sup>2</sup> محمد هادي العدناني، تأثير آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية في العراق، المؤتمر الثاني، القضايا الملحة للاقتصاديات الناشئة في بيئة الأعمال الحديثة، الجامعة الأردنية، الأردن، 14-15 أبريل 2009، ص 05.

<sup>3</sup> عبد الرحمن عمر الحارس، فجوة التوقعات في المراجعة الخارجية، دراسة ميدانية في الجمهورية العربية السورية، مذكرة ماجستير، كلية الاقتصاد جامعة تشرين، سوريا، 2008، ص 07.

- فجوة الاستقلالية (Independence Gap): تشير الفجوة الناتجة عن عدم تحلي مدقق الحسابات بالاستقلال التام خلال تأديته لعملية التدقيق.

- فجوة المسؤولية القانونية (Legal Responsibility Gap): تشير إلى الفجوة الناتجة عن إحلال المدقق بالمسؤوليات الملقاة على عاتقه أو عدم تفهم الأطراف الأخرى لطبيعة هذه المسؤوليات.

\* تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية: أوضحت التعريفات أن جودة التدقيق تتمثل في ارتفاع نسبة احتمال اكتشاف الأخطاء ذات الأهمية النسبية والتقرير عنها، حيث يترتب على زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي تتضمنها القوائم المالية ارتفاع مستوى جودة التدقيق، وذلك على اعتبار أن زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية يعكس مستوى الجهد المبذول أثناء عملية التدقيق، وأثبتت الدراسات تورط مكاتب التدقيق في العديد من التلاعبات المحاسبية أبرزها فضيحة مكتب التدقيق العالمي "Arthur Andersen" الذي ثبت تورطه في التلاعبات المحاسبية لشركة "Enron" متحفظة حول قوائم مالية تحتوي تلاعبات وتحريفات جوهرية يعتبر من أهم الأسباب التي أدت إلى زعزعة ثقة الأطراف ذات المصلحة في مصداقية القوائم المالية المدققة، لذا فإن حرص مكاتب التدقيق على رفع جودة خدمات التدقيق المقدمة مهم لاستعادة وتدعيم الثقة بتقارير التدقيق، وبالتالي زيادة مصداقية القوائم المالية التي يعتمد عليها الأطراف ذات المصلحة لاتخاذ القرارات الاستثمارية.

وفي هذا الإطار تعمل جودة التدقيق على تحسين احتمالية اكتشاف الأخطاء والمعلومات المالية المضللة حيث أشارت تحقيقات لجنة TREADWAY بأن لجان التدقيق يمكن أن تكون فعالة جدا للحد من وقوع المخالفات والاختلاسات باعتبار أن لجان التدقيق هي إحدى العوامل التي تؤثر على جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات، ليتم بعد ذلك تشكيل لجنة من العديد من المنظمات المهنية عرفت باسم "COSO"<sup>1</sup> والتي بدورها أوصت بثلاث توصيات، تتعلق الأولى والثانية بتحسين جانب من جوانب المهنة وذلك من خلال برنامج ضمان الجودة من خلال فحص الزميل، بحيث

<sup>1</sup> COSO: تتشكل لجنة كوسو من خمسة جمعيات مهنية مقرها الولايات المتحدة الأمريكية وتمثل في الرابطة الأمريكية للمحاسبة AAA، المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA، معهد المدققين الداخليين IIA، معهد المحللين الماليين FEI، الرابطة الوطنية للمحاسبين (الآن المعهد الأمريكي للمحاسبين الإداريين IMA) ويتمثل دورها في وضع الأطر الشاملة في مجال إدارة المخاطر والرقابة الداخلية والردع ضد التزوير وتحسين الأداء التنظيمي والحد من الاحتيال داخل المنظمات.

يخضع جميع عمال مكتب التدقيق للفحص لضمان خدمات جيدة، والثالثة تساهم في تخفيف ضرر الضغوط داخل المكتب من أجل تحسين جودة الأداء.

\* **أداة تنافسية جيدة:** يعد تقديم خدمات تدقيق بمستوى عالي من الجودة من الشروط الأساسية لحفاظ مكاتب التدقيق على حصتها السوقية، والتوسع في السوق المحلية من خلال تحسين مقدرتها التنافسية في مواجهة مكاتب التدقيق الكبرى<sup>1</sup>.

\* **المساهمة في تدعيم حوكمة الشركات:** تكتسب جودة التدقيق الخارجي أهميتها كأداة مهمة من أدوات حوكمة الشركات من خلال توفير تأكيدات للمساهمين بصحة التقارير المالية للمؤسسة وكفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية المطبقة فيها، والإفصاح عن مختلف المخاطر التي تعترض المنشأة والإجراءات المتخذة لمواجهتها<sup>2</sup>.

ولقد عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) حوكمة الشركات على أنها "نظام يتم بواسطته توجيه منظمات الأعمال والرقابة عليها، حيث تحدد هيكل وإطار توزيع الواجبات والمسؤوليات بين المشاركين في المؤسسة من مجلس الإدارة والمديرين وغيرهم من أصحاب المصالح وتضع القواعد والأحكام لاتخاذ القرارات المتعلقة بشؤون المؤسسة"<sup>3</sup>.

## 2-2 أهداف جودة التدقيق:

توجد عدة أهداف لجودة التدقيق تتمثل في الآتي<sup>4</sup>:

\* توفير إرشادات خاصة بالإجراءات التي يجب أن يلتزم بها المدقق من أجل الالتزام بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض السلطة لمساعديه في مهنة التدقيق؛

\* توفير الإرشادات حول الإجراءات والسياسات التي يتبناها مكتب التدقيق لتوفير القناعة المعقولة بنوعية التدقيق بصورة عامة والالتزام باتباع وتطبيق المعايير المهنية؛

<sup>1</sup> سهام أكرم عمر الطويل، مرجع سابق، ص 27.

<sup>2</sup> الجلال أحمد محمد صالح، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010، ص 40.

<sup>3</sup> عمر شريقي، دور وأهمية الحوكمة في استقرار النظام المصرفي، ملتقى دولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية جامعة سطيف، يومي 21 و22 أكتوبر، 2009، ص 03.

<sup>4</sup> أحمد بريز، مرجع سابق، ص 04.



\* كسب ثقة العملاء من خلال زيادة الدقة والانتباه إلى التفاصيل أثناء العمل؛

\* تقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بتدقيق العمليات وتحسين كفاءة وفعالية أداء المهام؛

\* تساعد على زيادة وتحسين معنويات أعضاء مكتب التدقيق وترفع من روحهم المعنوية؛

\* تساعد على بناء أرضية مشتركة تكون منهج يمكن من خلاله معرفة المكاتب الأخرى التي لها نفس الأهداف والخصائص لمناقشة المصالح المشتركة.

**ثالثاً: الإرشادات والمعايير الصادرة من الجهات المهنية لرقابة جودة عملية التدقيق:**

اهتمت العديد من المنظمات والجمعيات المهنية بكافة أنحاء العالم بموضوع مراقبة جودة الأداء في مكاتب التدقيق، والعمل على تحسين مستوى الأداء المهني بما يخدم الصالح العام، وفرضت هذه الجمعيات على أعضائها مجموعة من المعايير المهنية وقواعد وآداب سلوك المهنة لكي يتم تنفيذ عمل المدقق وفقاً لمعايير الجودة ومن بين هذه الجمعيات و إرشاداتها نذكر:

**- إرشادات صادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA لرقابة جودة عملية المراجعة**

أصدر هذا المعهد عام 1979 أول برنامج لمعايير الرقابة على الأداء المهني وتم تطويره عام 1991، والذي تضمن عناصر متعلقة بالاستقلالية، والاسترشاد بآراء الخبراء، والفحص الدوري لبرنامج رقابة جودة الأداء وقبول عملاء جدد، والاستمرار في العلاقة مع العملاء الحاليين، وفي عام 1989 أصدر المعهد برنامج الفحص المتعمق Peer Review Program ويلزم هذا البرنامج مكاتب التدقيق أو المحاسبين القانونيين بتسجيل أسمائهم لدى لجنة تقييم أداء مكاتب المراجعة لإصدار تقرير نتيجة الفحص، وتم إدخال تعديلات على هذه المعايير في يناير 2001 من أجل تحسين جودة إعداد التقارير المالية.

**- إرشادات مجمع القانونيين بإنجلترا و ويلز:**

في عام 1991 أصدر المجمع برنامجاً لرقابة جودة الأداء المهني تمثلت أهم عناصره في الاستقلال النزاهة المهنية، قبول العملاء واستمرارية العلاقة بهم، التدريب والتطوير المهني، الفحص الداخلي، الالتزام بشروط التسجيل، الاستشارة، تجنب ما قد يؤدي إلى عدم موضوعية الأداء.

## - إرشادات الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA):

في عام 1994 أصدرت الهيئة برنامجا يهدف إلى تحقيق درجة مقبولة من الالتزام بالمعايير المهنية والأنظمة ذات العلاقة التي تحكم تقديم خدمات المحاسبة والمراجعة للعملاء، وهنالك نوعين من الفحص والتفتيش تخضع له المكاتب، يتمثل النوع الأول في مراجعة دورية سنوية، والثاني في فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية للجودة هذا النوع الأخير من التقييم يؤدي كل ثلاث سنوات في شركات القطاع العام، وخمس سنوات في شركات القطاع الخاص، وتقع مسؤولية الالتزام بالمعايير على عاتق ملاك المكتب، ويجب على مكتب المحاسبة توثيق السياسات والإجراءات التي تمثل معايير للرقابة النوعية.

## - إرشادات المعهد المصري للمحاسبين القانونيين:

أصدر المعهد المصري في عام 1996 المعيار رقم (7) والذي يختص بالرقابة على جودة أعمال المراجعة، ويهدف هذا المعيار إلى تقديم إرشادات تتعلق بالرقابة على الجودة، وهي غير ملزمة للمراجعين، وتضم هذه الإرشادات إجراءات خاصة بمكتب المراجعة، وإجراءات تتعلق بالعمل الموكل إلى المساعدين، وتتوقف طبيعة وتوقيت ونطاق سياسات وإجراءات مراقبة الجودة على عدد من الاعتبارات مثل حجم وطبيعة الخدمات وموقع المكتب وهيكله الخارجي واعتبارات التكلفة<sup>1</sup>.

- إرشادات الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC: نظرا لأهمية الرقابة على جودة المراجعة، فقد قام الإتحاد الدولي للمحاسبين في عام 1981 بإصدار معيار المراجعة رقم 220 والخاص بالرقابة على جودة أعمال المراجعة والذي يهدف إلى تحديد معايير وتوفير إرشادات للرقابة على الجودة، وأكد المعيار على أن يتم تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة على مستوى مكتب المراجعة، وعلى مستوى عمليات المراجعة الفردية، وتتوقف رقابة الجودة على مجموعة من الاعتبارات مثل: حجم المكتب وانتشاره الجغرافي، التكلفة والعائد.

<sup>1</sup> سهام أكرم عمر الطويل، مرجع سابق، ص 28.

### رابعاً: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق

إن الاهتمام بالعوامل المؤثرة على جودة التدقيق مرده إلى الدور الفعال الذي تلعبه مهنة التدقيق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، ويمكن تلخيص العوامل المتعلقة بجودة مهنة التدقيق في عوامل مرتبطة بمكتب التدقيق، وعوامل مرتبطة بعملية التدقيق، وأخرى متعلقة بالأطراف الخارجية<sup>1</sup>:

#### 4-1 عوامل مرتبطة بمكتب التدقيق: تتعلق هذه العوامل بالنقاط التالية:

##### أ- خصائص فريق التدقيق: و يركز هذا العنصر على:

\* **الاستقلالية والحياد:** التي تعتبر أهم مقومات مهنة التدقيق، ذلك أنه يشترط أن لا يكون للمدقق أية مصالح مادية مع المؤسسة التي يقوم بتدقيقها، وأن لا يكون لأحد أقربائه مصالح من نفس النوع لأن تلك المصالح قد تؤثر على استقلاليته، ويشمل الاستقلال ثلاث مستويات تتمثل في: الاستقلال عند إعداد وتخطيط برنامج التدقيق، الاستقلال في مجال الفحص، الاستقلال عند إعداد تقرير التدقيق<sup>2</sup>.

أما عن العلاقة الموجودة بين استقلال المدققين وجودة التدقيق فقد توصلت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة طردية بينها، وفي هذا الإطار توصلت دراسة "DeAngelo" إلى أن استقلال المدقق يعد أحد الركائز الأساسية لتحقيق جودة التدقيق إذ أن المدقق غير المستقل لا يمكنه التقرير عن الأخطاء والمخالفات الجوهرية التي تتضمنها القوائم المالية محل التدقيق، وأن جودة التدقيق في مفهومها الشامل لا تتطلب تحقيق الاستقلال بصورة مطلقة حيث أن ذلك يمثل وضعاً مثالياً لا يمكن تحقيقه في الواقع العملي بل ينبغي الوصول إلى أقصى قدر ممكن منه في ظل الظروف السائدة.

\* **التأهيل العلمي والخبرة المهنية:** يعتبر هذا العامل من بين العوامل المؤثرة في كفاءة وفعالية مهنة التدقيق، ولقد زاد الاهتمام في الآونة الأخيرة بهذا العامل نتيجة ازدياد حالات الفشل في اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية للعملاء، وإسناد عملية التدقيق إلى أفراد حديثي العهد بمهنة التدقيق وعديمي الخبرة.

1 خيري العبد، مرجع سابق، ص ص 21-22.

2 محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص 41.

ومن المتعارف عليه أن هناك فروقات بين المدقق الخبير والمدقق المبتدئ تتمثل في القدرة على تعريف المشكلة وتفهمها، فالمستويات الإدارية العليا في مكتب التدقيق أكثر قدرة على تحديد وتفهم المشاكل مقارنة بالمستويات الأدنى<sup>1</sup>.

وتنبع أهمية التأهيل العلمي والعملي للمدقق من أنه هناك أطراف عديدة تعتمد بشكل كبير على رأي وحكم المدقق الخارجي على القوائم المالية لمؤسسة العميل، بالإضافة إلى تنوع معايير المحاسبة وتعددتها وصدور معايير خاصة لأنشطة محددة، مما يتطلب من المدقق أن تتوفر لديه جميع الشروط من جانبين أساسيين هما الجانب العلمي (التحصيل العلمي في التخصص)، والجانب العملي (الخبرة المهنية).

والمقصود بضرورة أن يكون المدقق على درجة من التأهيل العلمي بأن يكون على علم ودراسة بعلوم المحاسبة والتدقيق، وهذا يتحقق من خلال الدراسة في المعاهد والكليات العلمية المتخصصة ولا بد من الإشارة إلى أن التأهيل العلمي لا يقتصر على هذا النحو؛ وإنما يتطلب من المدقق المعرفة بجوانب أخرى كالنواحي السلوكية ووسائل الاتصال.

أما بالنسبة للتأهيل والخبرة المهنية المقصود هنا ممارسة المهنة لفترات زمنية محددة للتدرب في المهنة من المهنيين قبل مزاوله المهنة، حيث أن هناك قوانين في بعض الدول تشترط الخبرة لمدة ثلاث سنوات، وتقع مسؤولية التدريب للخريجين الجدد على كاهل الممارسين للمهنة من مكاتب التدقيق وعليه لا بد أن يحاط المتدرب بعنايتهم وإشرافهم وتقديم كل العون له خلال فترة التدريب<sup>2</sup>.

\* خصائص مكتب التدقيق: و يشمل النقاط التالية:

- **حجم مكتب التدقيق:** يعتبر هذا العامل من بين العوامل التي تؤثر على جودة مهنة التدقيق ويعتبر تصاعد عدد الدعاوى القضائية المرفوعة مؤشرا واضحا على عدم قدرة مكتب التدقيق على اكتشاف التحريفات الجوهرية الموجودة بالقوائم المالية، حيث تتعرض المكاتب إلى خسائر مادية كبيرة، وإلى المساءلة القانونية إضافة إلى فقدانه ثقة الجمهور، وبالتالي تفقد المهنة جودته، ولقد توصلت الدراسات إلى وجود علاقة طردية بين حجم مكتب التدقيق وجودة عملية التدقيق (دراسة DeAngelo) وبررت

<sup>1</sup> أحمد محمد نور وآخرون، مرجع سابق، ص 31.

<sup>2</sup> سامح عبد الرزاق الحداد، مرجع سابق، ص 73.

هذه النتيجة بأن مكاتب التدقيق الكبيرة تعمل على تقديم خدمات تدقيق ذات جودة عالية مقارنة بالمكاتب الصغيرة؛ لأن إخفاقها في أداء أعمال التدقيق سيكون له أثر سلبي على سمعتها في السوق المهنية مع امتلاكها لامكانيات تقنية عالية وقدرتها على جذب الكفاءات.

وبناء على ما تقدم يمكن توقع وجود علاقة سلبية بين حجم مكتب المراجعة ودرجة مخاطر المراجعة في إطار ممارسات المراجعة غير المنظمة، إذ تكون درجة مخاطر المراجعة أقل بالنسبة للمراجعين المنتمين إلى المكاتب الكبيرة بعكس الصغيرة<sup>1</sup>.

- **سمعة مكتب التدقيق:** تنشأ سمعة مكتب التدقيق نتيجة تضافر العديد من العوامل مثل الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد سلوك وآداب المهنة، الخبرة المهنية لأفراد المكتب، ارتباط المكتب بأحد المكاتب العالمية الصدى الإعلامي للتقارير التي يصدرها المكتب، الدعاوي القضائية المرفوعة ضد المكتب قيمة الأتعاب التي يتقاضاها المكتب، تغيير المكتب والاستغناء عن خدماته، بالإضافة إلى وجود نظام للرقابة على جودة التدقيق.

وبالتالي تتمثل السمعة في مجموعة المميزات التي يتميز بها مكتب التدقيق، والتي تؤدي إلى خلق وزيادة شهرة مكتب التدقيق بالرغم من ارتفاع نسبة الأتعاب التي تتقاضاها هذه المكاتب<sup>2</sup>.

#### - مدى التزام مكتب التدقيق بالمعايير المهنية:

تمثل معايير التدقيق المتعارف عليها مستويات الأداء التي بناء على الالتزام بها يتم الحكم على مدى جودة عملية التدقيق، كما أن التزام مكتب التدقيق بالمعايير المهنية له تأثير إيجابي على جودة عملية التدقيق حيث يؤدي هذا الالتزام إلى ضمان أداء المهنة بواسطة أفراد مؤهلين علمياً وعملياً ويتمتعون بالاستقلال والموضوعية عند إبداء الرأي الفني المحايد حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية، يقومون ببذل العناية المهنية الكافية للوفاء بمسؤولياتهم القانونية والمهنية والشخصية، كما أن الالتزام بمعايير التدقيق المهنية يعني القيام بأعمال التدقيق بشكل منظم يضمن حسن توزيع المهام على

<sup>1</sup> أمال محمد محمد عوض، مرجع سابق، ص 46.

<sup>2</sup> نور ساعد الجدعاني، حسام عبد المحسن العنقري، تأثير حجم وسمعة مكاتب المراجعة و طبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني، دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، السعودية، العدد الثاني، 2009، ص

المساعدين ودقة تقييم نظم الرقابة الداخلية، مع تجميع الأدلة الكافية والملائمة لتأييد الرأي الفني وإعداد تقرير التدقيق بشكل يفني ومتطلبات الأطراف ذوو المصلحة<sup>1</sup>.

– **الأتعاب:** أتعاب المدقق هي تلك الأتعاب التي يتقاضاها مقابل عمله ويؤدي انخفاضها إلى عزوف المهنيين عن مزاوله المهنة مما يؤثر سلبا على جودة التدقيق.

– **المنافسة بين مكاتب التدقيق:** تعمل مهنة التدقيق كأى مهنة أخرى في سوق مفتوحة تقوم على المنافسة بين أعضائها لجذب العملاء خصوصا مع زيادة مكاتب التدقيق وعدد المدققين المرخص لهم بممارسة المهنة، كما تعتبر المنافسة السمة المميزة لسوق خدمات التدقيق عند الارتباط بخدمة التدقيق ويعد العمل على توافر المنافسة أحد مقومات نجاح ممارسي المهنة.

ونظرا لأهمية المنافسة بين المكاتب وأثرها على جودة التدقيق فقد نالت الاهتمام الواسع من قبل المنظمات المهنية، والتي اعتبرت أحد المشكلات التي تواجهها مكاتب التدقيق في الوقت الراهن وذلك لما لها من تأثير على ساعات التدقيق وموازنات الوقت مما يؤدي إلى تقليل الأتعاب وبالتالي تخفيض جودة التدقيق<sup>2</sup>.

– **نمط هيكله مكتب التدقيق:** يقصد بمدخل التدقيق المهيكل "مدخل التدقيق المنتظم والذي يتصف بالتسلسل المنطقي للإجراءات والقرارات وخطوات التوثيق والتي تطبق بواسطة مجموعة شاملة ومتكاملة من السياسات وأدوات التدقيق المصممة لمساعدة المدقق على إكمال عملية التدقيق".

ومع زيادة الضغوط التي تواجهها مهنة التدقيق خاصة المتعلقة بزيادة المنافسة، ضغوط الوقت وضغوط الأتعاب، اتجهت العديد من المكاتب إلى أداء عمليات تدقيق غير مهيكلة باستعمال طرق مختصرة غير مرغوبة تؤدي إلى تسريع العملية التدقيقية<sup>3</sup>.

– **التطوير والتعليم المهني المستمر:** تمثل برامج التعليم المهني المستمر أحد أهم صور التطوير المهني التي تساعد على تمتع المدقق بالكفاءة والتأهيل اللازمين لأداء عملية التدقيق بجودة عالية، إذ أنه ومع التطور الحاصل في مجال التدقيق وتعدد التنظيمات وازدياد توقعات الطرف الثالث اتجاه دور المدقق

<sup>1</sup> أحمد محمد نور وآخرون، مرجع سابق، ص 17.

<sup>2</sup> محمد محمد المظهر أحمد، تقييم جودة المراجعة في دولة قطر، دراسة نظرية مقارنة، 2009، ص 33.

<sup>3</sup> أحمد محمد نور وآخرون، مرجع سابق، ص 22.

أصبح من الضروري على مكاتب التدقيق العمل على تطوير أداء الأفراد المنتمين للمكتب من خلال إطلاعهم على التطورات الحديثة في مجال المحاسبة والتدقيق، ومثال: معرفة المدقق لمصادر الأخطاء والتحريفات الجوهرية بالقوائم المالية ومصادر خطر التدقيق<sup>1</sup>.

- **قيود الوقت:** تعتبر قيود الانتهاء من أعمال التدقيق في وقت محدد أمر طبيعي نظرا لطبيعة المنافسة التي تواجهها المكاتب ، وقد أصدر مجلس الرقابة العامة (Public Oversight Board) سنة 2000م تقرير بعنوان: "جدول عن تقرير فعالية التدقيق والتوصيات" والذي حاول تقييم ما إذا كانت خدمات تدقيق القوائم المالية والمقدمة للشركات العامة تخدم بشكل كاف المصلحة العامة، وقد أكد التقرير أن ضغوط موازنة الوقت التي توضع على المدققين تجعل عملية التدقيق دون المستوى النمطي المطلوب أو أقل مما يجب، كما أن ضغوط الوقت تقيد المدققين عند أدائهم لخطوات وإجراءات التدقيق اللازمة مما ينعكس على جودة العملية التدقيقية<sup>2</sup>.

4-2 عوامل مرتبطة بعملية التدقيق: تشمل هذه العوامل تخطيط أعمال التدقيق دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية، كفاية أدلة الإثبات، التقرير والإفصاح.

- **تخطيط أعمال التدقيق:** يعتبر التخطيط ضروري لضمان تنفيذ المهمة بفاعلية وكفاءة وتخفيض المخاطر إلى مستوى مقبول.

- **دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر:** يعتبر فهم محافظ الحسابات للنظام المحاسبي والرقابة الداخلية من بين العوامل التي تنعكس بالإيجاب على جودة مهنة التدقيق من خلال التخطيط الجيد والتحكم في المخاطر وتصحيح الاختلالات إلى أقصى حد ممكن.

- **كفاية أدلة الإثبات:** حيث يجب أن تكون أدلة الإثبات موثوقة وملائمة لكي يعتمد عليها المدقق في تدعيم رأيه، بحيث ينعكس ذلك على جودة أدائه من خلال التأكيد على الأخطاء والمخالفات التي تم اكتشافها.

<sup>1</sup> أحمد محمد نور وآخرون، مرجع سابق، ص 27.

<sup>2</sup> مدثر طه أبو الخير، التغيير الإجباري للمراجعين وأثره على تكاليف وجودة عملية المراجعة، دراسة ميدانية في البيئة السعودية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 30، العدد الثاني، مصر، 2006، ص 82.

- **التقرير والإفصاح:** يعتبر تقرير المدقق حوصلة عملية التدقيق، بحيث كلما كان التقرير ذا جودة عالية كلما سهل عملية الاتصال بينه وبين القوائم المالية مما ينعكس إيجاباً على جودة أداء المدقق.

3-4 عوامل مرتبطة بالأطراف الخارجية: تتمثل هذه الأطراف في المؤسسة محل التدقيق، مستخدمي القوائم المالية والمنظمات المهنية:

- **الاتصالات بين فريق التدقيق والمؤسسة محل التدقيق:** تعتبر الاتصالات الجيدة بين العميل والمدقق أحد الخصائص التي تدل على تحقق جودة التدقيق والتي تؤدي إلى بناء علاقات جيدة مع العملاء، فالإتصال المتكرر يعد أحد الخصائص المحددة لجودة عملية التدقيق من خلال تحليل آراء الأطراف المهتمة بعملية التدقيق<sup>1</sup>.

وينبغي على مكتب التدقيق وضع العديد من الإجراءات لزوم قبول العملاء منها<sup>2</sup>:

\* تقييم العملاء الجدد قبل الاتفاق معهم؛

\* الاستمرار في التدقيق للعملاء الحاليين مع الحفاظ على الاستقلالية التامة.

**خامساً: المخاطر الناجمة عن عدم تحقيق جودة التدقيق**

يواجه تنفيذ عملية التدقيق نوعين رئيسيين من المخاطر على النحو التالي:

1-5 المخاطر الخاصة بمكتب التدقيق: وتتمثل في<sup>3</sup>:

- تدني سمعة مكتب التدقيق لدى عملائه وفقد بعضهم؛

- انخفاض الحصة السوقية للمكتب؛

- المسؤولية القانونية اتجاه الغير ممثلة في التكاليف الناجمة عن إقامة العملاء دعاوى قضائية ومطالباتهم بتعويضات من المكتب؛

<sup>1</sup> الأهدل عبد السلام سليمان قاسم، مرجع سابق، ص 33.

<sup>2</sup> مرشد عيد المصدر، أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق، دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، 2013، ص 47.

<sup>3</sup> أمير جمال القيق، مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة، دراسة ميدانية، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012، ص 28.



- إهدار موارد مالية وبشرية في محاولة تدارك القصور وتصحيح الانحرافات.

## 5-2 المخاطر الخاصة بالعملاء والمستخدمين للقوائم المالية:

وتتمثل في المخاطر أو الخسائر التي قد يتعرض لها العملاء والمستثمرون والمستخدمون الآخرون للقوائم المالية نتيجة اتخاذهم لقرارات اعتمادا على تقارير التدقيق متدنية الجودة.

### المطلب الثاني: المعيار 220 رقابة جودة المراجعة

صدر المعيار الدولي رقم (220) عن الرقابة على جودة عملية المراجعة (Quality Control For Audit Work) في شهر يونيو 1994، وهو من معايير التدقيق الدولية (ضبط جودة العمل في التدقيق)، ويهدف هذا المعيار إلى توفير إرشادات عن رقابة الجودة لعملية التدقيق من خلال<sup>1</sup>:

أ- السياسات والإجراءات التي يتبعها مكتب التدقيق عند أداء مهمته؛

ب- الإجراءات المتعلقة بتفويض الأعمال للمساعدين لأداء عملية التدقيق، ويجب تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة على مستوى مكتب التدقيق وأيضا على عمليات التدقيق الفردية.

ويقصد بمصطلح ضبط الجودة مجموعة الإجراءات والسياسات التي تتبناها مكاتب التدقيق لتوفير قناعة بأن عملية التدقيق قد أنجزت وفقا للمعايير المحددة والمتعارف عليها، بينما إجراءات الضوابط تمثل الخطوات والأساليب التي يتم تنفيذها من أجل تحقيق الأهداف المحددة، ولقد بينت الفقرة الرابعة من المعيار الدولي رقم (220) ما يجب على مكاتب التدقيق القيام به من حيث تنفيذ إجراءات رقابة الجودة، والتي صممت للتأكد بأن كافة التدقيقات قد تمت حسب المعايير الدولية للتدقيق أو المعايير الوطنية المناسبة.

أما الفقرة السادسة من المعيار فقد بينت أن أهداف سياسات رقابة الجودة والتي تمثل عناصر الرقابة على جودة التدقيق ما يلي<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> إيداد حسن أبو شاهين، العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات في فلسطين، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة فلسطين، 2005، ص ص 74-75.

<sup>2</sup> إيداد حسن أبو شاهين، مرجع سابق، ص 78.

1- **المتطلبات المهنية:** يقصد بها التزام العاملين بمكتب التدقيق بمبادئ الاستقلال، الأمانة والموضوعية والحفاظ على السر المهني و أخلاقيات المهنة.

وتعتبر هذه العناصر خاصة الاستقلالية بمثابة العمود الفقري لجودة التدقيق إذا ما انعدم هذا الركن فإن باقي معايير المدقق لن تكون ذات أهمية كبرى. ولقد تناولت قواعد وآداب وسلوكيات المهنة الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين هذه العناصر بالتفصيل.

ومن أهم الإجراءات التي تضمن الالتزام بهذا العنصر الرقابي إبلاغ افراد المكتب من جميع المستويات بالسياسات والإجراءات المتعلقة بالاستقلالية والأمانة والموضوعية والسؤرية والسلوك المهني.

## 2- المهارة والكفاءة:

يجب على مكاتب التدقيق أن تعين أشخاصا لديهم التأهيل العلمي والعملية اللازم لأداء أعمال التدقيق بعناية مهنية واجبة، وينقسم هذا العنصر الرقابي إلى: توظيف وتعيين أفراد مؤهلين تأهيلا متخصصا والتطوير المهني من خلال إعداد الدورات التدريبية للأفراد، واختيار وتأهيل المدربين، وتوفير معلومات حول التطورات الجارية في المعايير المهنية والترقية الوظيفية. كما يجب وضع المؤهلات التي تعتبر ضرورية لمختلف مستويات المسؤولية في المكتب، مع تحديد المعايير التي يتم على أساسها تقييم الأداء الشخصي والكفاءة المتوقعة مثل: المعرفة الفنية، القدرة على التحليل، مهارات القيادة والتدريب، العلاقة بين العملاء، تقييم أداء الأفراد، وإشعارهم بتقدمهم من خلال استخدام النماذج التي يمكن تنميطها بغرض تقييم أداء الأفراد، ومتابعة هذه التقييمات.

ومن بين الإجراءات التي ينبغي على مكتب التدقيق القيام بها ما يلي<sup>1</sup>:

- إعداد برنامج لتعيين المحاسبين القانونيين المؤهلين عن طريق التخطيط للاحتياجات وتحديد أهداف التعيين داخل مكتب التدقيق، وكذا المؤهلات التي يجب توافرها فيمن يعهد إليه بمهمة التدقيق؛
- تحديد إرشادات ومتطلبات استمرار التعليم المهني وإعداد برامج توجيهية للعاملين في هذه المكاتب؛
- تشجيع الإشتراك في برامج التدريب المهني الخارجية و المستمرة؛

<sup>1</sup> سامح عبد الرزاق الحداد، مرجع سابق، ص 74.

- تشجيع العضوية في المنظمات المهنية ومراعاة أن يقوم المكتب بدفع أو المساهمة في تكاليف ومستحقات العضوية؛
  - توفير المعلومات للمدققين العاملين بالمكتب عن التطورات الحديثة في المعايير الفنية المهنية، وكذلك المطبوعات التي توضح السياسات والإجراءات الفنية للمكتب وتشجيع العاملين على المشاركة في أنشطة التطوير الذاتي من خلال إمداد المدققين بالدراسات المتعلقة بالتطورات الحديثة والمعايير الفنية المهنية، توفير المواد التي تحظى باهتمام للأفراد العاملين بالمكتب؛
  - تجهيز برنامج للمكتب للتطوير والاحتفاظ بالخبرة المهنية في المجالات والأنشطة المتخصصة مثل الصناعات المنظمة، التدقيق بواسطة الكمبيوتر وطرق المعاينة الإحصائية؛
  - تشجيع العاملين على حضور البرامج التعليمية الخارجية والاجتماعات والمؤتمرات من أجل الحصول على الخبرة الصناعية أو الفنية؛
  - تشجيع الأفراد على العضوية والمشاركة في المنظمات المهنية المهمة بالصناعات والمجالات المتخصصة وتوفير الدراسات الفنية المتعلقة بالمجالات والأنشطة المتخصصة.
- 3- توزيع مهام عملية التدقيق:**

يقصد بها إسناد عملية التدقيق إلى فريق عمل متمكن في عملية التدقيق يمتلك مستويات عالية من الكفاءة والتدريب المهنيين في ضوء الظروف المحيطة بعملية التدقيق، وذلك من خلال العديد من الإجراءات مثل: تحديد مهام كل فرد في فريق العمل من مدقق رئيسي ومدققين ومساعد المدققين وتحديد الشخص المشرف على فريق العمل ليكون مسؤولاً عن توزيع الأفراد على مهام التدقيق، مع مراعاة بعض العناصر كعدد المدققين ومتطلبات الوقت، تقييم مؤهلات الأفراد من حيث الخبرة.

#### 4- الإشراف:

يقصد به المتابعة للأعمال على كافة المستويات، وذلك لتوفير تأكيد مناسب بأن العمل الذي يتم إنجازه يستوفي معايير الجودة الملائمة، ومن الإجراءات التي يمكن اتباعها لتحقيق ذلك تخطيط عمليات التدقيق، وتوفير إجراءات للاحتفاظ بمعايير الجودة للمكتب بالنسبة للأعمال المؤداة، وتوفير التدريب العملي خلال تنفيذ عمليات التدقيق.

ونصت الفقرة الرابعة عشر من المعيار الدولي (220) على أهمية الإشراف على تقدم تنفيذ عملية التدقيق لتحديد ما إذا<sup>1</sup>:

\* أن المساعدين لديهم المهارات والتأهيل الضروري لتنفيذ المهام المكلفين بها؛

\* المتدرب عليه قضاء فترة التدريب المهني لدى أحد مزاوي المهنة، وعلى المدرب أن يحيط المتدرب بعناية وإشرافه وتقديم العون له خلال فترة التدريب وهذا يمثل أحد المسؤوليات الملقة على كاهل أعضاء المهنة.

5- **التشاور:** يقصد بهذا العنصر ضرورة إجراء التشاور مع الآخرين من ذوى الخبرة المناسبة داخل أو خارج المنشأة عندما يتطلب الأمر ذلك، وأن تكون هناك اجتماعات دورية مع فريق العمل من قبل الشريك المدير المسؤول في مكتب التدقيق.

6- **قبول أو إنهاء العمل مع العملاء:** يجب على مكتب التدقيق وضع الإجراءات لتقييم العميل الجديد قبل قبول المهمة، ومتابعة العلاقات مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة، كما يجب على مكتب التدقيق الأخذ بعين الاعتبار استقلاليته وقدرته على خدمة العميل بشكل ملائم.

7- **الرقابة:** يجب على مكتب التدقيق مراقبة مدى ملائمة وفعالية سياسات وإجراءات رقابة الجودة باستمرار بغرض تقييم مدى فعالية رقابة الجودة لمكتب التدقيق.

### المطلب الثالث: وسائل تحسين جودة التدقيق

إن انتشار العديد من حالات التلاعب والتضليل المحاسبي بالقوائم المالية زاد من حدة الانتقادات الموجهة لمهنة التدقيق نتيجة فشل المدققين في اكتشاف الأخطاء والحد منها، وهذا ما دفع بالمنظمات المهنية والدراسات الأكاديمية لإيجاد الآليات والأساليب الكفيلة بتحسين جودة عملية التدقيق بما يفي بالمتطلبات الأطراف ذات المصلحة .

وتتلخص الآليات والأساليب الكفيلة بتحسين الأداء المهني فيما يلي:

<sup>1</sup> سامح عبد الرزاق الحداد، مرجع سابق، ص 73.

## أولاً: تطوير التأهيل العلمي والعملية للمدقق

يعتبر معيار التأهيل العلمي والعملية والخبرة المهنية للمدقق الحسابات أهم معايير التكوين الشخصي للمدقق لأنه يتناول كيفية إيجاد شخص مرخص له بممارسة المهنة، حيث أن قوة أية مهنة واحترام المجتمع لها تستمد من قوة الأفراد المزاولين لها ومدى تمسكهم بقواعد السلوك المهني، وقوتهم تعتمد أصلاً على توفر الكفاءتين العلمية والعملية؛ لذا كان لزاماً على المدقق الإلمام بجميع فروع المحاسبة، إلماماً عميقاً بأصولها وقواعدها ومشكلاتها العملية، فالتطور فيها مرهون بجهوده المبذولة في إطارها.

إن توفر المدقق على التأهيل العلمي والعملية الكافيين سيساعده على أداء عملية التدقيق بكفاءة وجودة عالية نظراً لأن كافة إجراءات التدقيق تتطلب قدراً من الحكم الشخصي؛ إلا أنه وبغض النظر عن قدر التأهيل العلمي والعملية المحصل من طرف المدقق لا بد من تدعيمه ببرامج التعليم المستمر، وعلى هذا الأساس أكدت المنظمات المهنية على ضرورة إطلاع المدققين على برامج ومقررات التعليم المهني المستمر، والتي تعتبر ملحة لتطوير قدرات المدقق على اكتشاف الأخطاء والتلاعبات المحاسبية<sup>1</sup>.

ويمكن القول أن المدقق يحتاج إلى مجموعة من المقومات ليكون مؤهلاً لأداء عمله وهي:

\* التأهيل العلمي المتمثل في درجات علمية معينة؛

\* الخبرة المهنية والتدريب والتعليم المستمر؛

\* تعليمات راجعة؛

\* تعليمات وسياسات ممارسة في المؤسسة محل التدقيق.

إن معايير المراجعة الدولية لم تحدد معياراً خاصاً للتأهيل العلمي والعملية للمدقق، ولكنها أوردت فقرات متعددة القواعد تنظم التأهيل المهني للمدقق في عدة معايير على النحو التالي:

<sup>1</sup> أحمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007، ص 09.

- تضمن المعيار الدولي رقم (600) في فقرته السابعة ما يلي: ينبغي على المدقق عند التخطيط للاستفادة من عمل المدقق الآخر مراعاة الكفاءة المهنية للمدقق الآخر في إطار المهمة المحددة التي نفذها المدقق.

- يؤكد هذا المعيار في فقرته التاسعة على أنه يجب على المدقق ومساعديه أن يراعى توفر تأهيل مهني كافي وملائم لتوفير تأكيد معقول بأن الأعمال التي يقومون بتنفيذها ستؤدي بعناية واجبة من خلال درجة التأهيل المهني في ظل الظروف المحيطة.

- نصت الفقرة (41) من المعيار (220) المتعلق برقابة الجودة على أعمال المراجعة على أنه يجب على المراجع والمساعدين ممن لديهم مسؤوليات إشرافية أن يأخذوا في الحسبان مهارات المساعدین وقدرتهم على أداء العمل الموكل لهم عند البث في نطاق التوجيه والإشراف والمراجعة المناسبة لكل منهم.

- أوضح المعيار الدولي رقم (610) المنظم لكيفية الاستفادة من عمل المراجع الداخلي في فقرته (13) الآتي:

\* يجب أن يتحقق المراجع الخارجي من أن أعمال المراجعة الداخلية قد تم تنفيذها من قبل اشخاص لديهم التدريب والخبرة المناسبين، ويتحقق من ذلك عن طريق التعرف على السياسات المتعلقة بتوظيف وتدريب موظفي المراجعة الداخلية ومراجعة خبرتهم ومؤهلاتهم الفنية.

ومن خلال هذه النصوص يمكننا استقراء أن معايير المراجعة الدولية قد حددت مفهوم التأهيل المهني وقارنته بالمعرفة والخبرة العلمية، وضرورة اجتياز المدقق اختباراً تاهيلياً تترك ضوابطه للجهات أو المنظمات المهنية في كل دولة<sup>1</sup>.

### ثانياً: معايير الرقابة على جودة التدقيق

تشير معايير لرقابة على جودة التدقيق إلى "مجموعة الإجراءات والسياسات التي تتبناها مكاتب التدقيق لتوفير تأكيدات معقولة بإنجاز مهام التدقيق وفقاً للمعايير المهنية" ويعتبر المعهد الأمريكي والإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين من أبرز المنظمات والهيئات المهنية المهتمة بإصدار وتطوير معايير الرقابة على جودة التدقيق.

<sup>1</sup> القاضي حسين وحسين، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية)، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2009، ص 171-

وبوجود معايير للرقابة على جودة التدقيق يتوصل إلى تحقيق أهداف المهنة وتحسين مستواها واستمرارها، وبالتالي زيادة الثقة في أدائها، وذلك راجع لمساعدتها على<sup>1</sup>:

- \* توثيق سياسات مكاتب التدقيق وإجراءاتها؛
- \* تحقيق التأكيد المعقول بجودة المنتج من خلال أعمال مكتب التدقيق؛
- \* توفير وسيلة جيدة لتسويق أعمال وخدمات مكاتب التدقيق؛
- \* إعطاء إنذار مبكر بالمشكلات والأخطاء المتوقع حدوثها؛
- \* زيادة الكفاءة المهنية للممارسين للمهنة؛
- \* تحفيز المساعدين ورفع روحهم المعنوية؛
- \* زيادة الموضوعية والمصداقية؛
- \* إعطاء الفرصة لمكاتب التدقيق لفحص أعمال المكاتب الأخرى؛
- \* تحقيق المتطلبات النظامية لجهات الرقابة على مهنة التدقيق.

## 2-1 جهود المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين

يعود السبق في تطوير معايير الرقابة على جودة التدقيق إلى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الذي أكد على ضرورة قيام كل مكتب تدقيق بتصميم وتنفيذ نظام للرقابة على جودة التدقيق، حيث قام المعهد سنة 1978 بتشكيل "لجنة معايير رقابة الجودة" والتي قامت سنة 1979 بإصدار النشرة الأولى لمعايير رقابة الجودة والتي تضمنت ما يلي<sup>2</sup>:

- **الاستقلال**: يحمل نفس مدلول استقلال المدقق الفرد، ويهدف إلى وضع سياسات وإجراءات لتنفيذ قاعدة الاستقلال الواردة ضمن آداب السلوك المهني.

<sup>1</sup> خالد بن محمد التويجري، العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، قسم المحاسبة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008، ص 12.

<sup>2</sup> الأهدل عبد السلام سليمان قاسم، مرجع سابق، ص 63.

- **تخصيص المدققين على المهام:** يجب على مكاتب التدقيق مراعاة توفر الخبرة، المعرفة والكفاءة الفنية لدى المدققين المخصصين لأداء خدمات التدقيق.
  - **الاسترشاد برأي الآخرين:** يجب على مكاتب التدقيق الاسترشاد برأي الآخرين لحل المشكلات المحاسبية أو المشكلات الظاهرة خلال عملية التدقيق.
  - **التوظيف:** يجب على مكتب التدقيق القيام بوضع سياسة محددة للتوظيف واختيار الكفاءات وتحديد مستوى خبرة معين يجب توافره في الشخص المتقدم للتوظيف بالمكتب.
  - **تنمية القدرات:** يجب على مكتب التدقيق وضع السياسات، وتوفير برامج التعليم المهني المستمر والتدريب اللازم لموظفي المكتب.
  - **الترقية:** يجب على مكتب التدقيق وضع السياسات التي تحول دون ترقية موظفيها إلى المستويات العليا قبل استيفائهم للخبرة و المعرفة اللازمة لتحمل مسؤولية الوظيفة الملقاة على عاتقهم.
  - **الإشراف:** يعني قيام مكاتب التدقيق بإخضاع كافة أعمالها للإشراف الجيد، وذلك يستلزم من كل مكتب تدقيق التخطيط لكل مهمة، وفحص كافة اوراق التدقيق والتقارير والقوائم المالية، والجداول والنماذج والاسقضاءات.
  - **قبول العملاء الجدد واستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين:** يجب على مكاتب التدقيق تتبع سياسات وإجراءات تساهم في اتخاذ قرارات بشأن قبول عملاء جدد أو مواصلة العلاقة مع العملاء الحاليين، تفاديا للعملاء الذين تنقصهم الأمانة وحسن الخلق.
  - **الفحص الدوري لبرنامج الرقابة على جودة الأداء:** يهدف هذا الإجراء إلى التحقق من تطبيق برنامج الرقابة على جودة الأداء بمكتب التدقيق، والذي قد يتم عن طريق أعضاء المكتب نفسه أو عن طريق أحد مكاتب التدقيق الأخرى.
- وفي ماي 1996م أصدر اللجنة نشرة معايير رقابة الجودة رقم (2) و (3) واللتان حلتا محل نشرة معايير الرقابة على الجودة رقم (1) وتمثل عاصر النشرة رقم(2) فيما يلي:الاستقلال والنزاهة والموضوعية في مكتب التدقيق،إدارة فريق التدقيق، قبول العملاء والتعاقدات الجديدة، أداء وتنفيذ عملية التدقيق الرقابة والمتابعة.



أما بالنسبة لنشرة معايير الرقابة على جودة التدقيق رقم (3) فقد جاءت لتوفير إرشادات تساعد مكاتب التدقيق على كيفية تطبيق عنصر الرقابة و المتابعة، وأفسحت المجال أمام مكاتب التدقيق للاستعانة بأفراد مؤهلين من خارج المكتب للقيام بعملية الرقابة والمتابعة، وذلك للتحقق من مدى ملائمة السياسات والإجراءات الموضوعة من طرف المكتب ومدى الالتزام بها<sup>1</sup>.

## 2-2 جهود الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين

لقد قام الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين للمحاسبين القانونيين (IFAC) سنة 1981م بإصدار الدليل الدولي رقم (7) تحت عنوان "ضبط جودة التدقيق" وقد حدد هذا الدليل ستة معايير لضبط جودة عملية التدقيق هي: الصفات الشخصية للمدقق، المهارة والكفاءة، توزيع المهام بين الأفراد، التوجيه والإشراف، قبول عملاء جدد والاستمرار مع العملاء الحاليين، التفتيش ويهدف هذا الدليل إلى تقديم الإرشادات التي يجب على المدقق الالتزام بها خاصة ما تعلق بالتفويض والإجراءات والسياسات المتبناة لتوفير قناعة معقولة في جودة التدقيق.

وفي عام 1994م أصدر المعهد معيار التدقيق رقم (220) المتعلق بـ "رقابة الجودة على أعمال التدقيق" مع الإبقاء على نفس أهداف الدليل الدولي رقم (7) وقد اشتمل المعيار على العناصر التالية<sup>2</sup>:

- **المطلبات المهنية:** يجب على الأفراد العاملين بمكتب التدقيق الالتزام بمبادئ الاستقلالية والنزاهة والموضوعية والحفاظ على السر والأخلاق المهنيين.
- **المهارة والكفاءة:** يتعين على مكتب التدقيق الاستعانة بالمدققين ذوو المهارة والكفاءة.
- **التكليف بالمهام:** إسناد المهام إلى أفراد حاصلين على قدر من التدريب والتأهيل المهنيين.
- **التفويض:** ضرورة وجود توجيه وإشراف مباشر وفحص للعمل عند كافة المستويات.
- **الاسترشاد بالرأي:** في حال الضرورة من داخل المكتب أو من خارجه.

<sup>1</sup> الأهدل عبد السلام سليمان قاسم، مرجع سابق، ص 67-68.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 69.

- قبول أو إنهاء التعاقدات مع العملاء: بإجراء تقييم للعملاء المرتقبين وفحص العملاء الحاليين بشكل دوري، واتخاذ قرار قبول الاحتفاظ بالعملاء استنادا على مدى استقلالية المكتب.

- المتابعة والرقابة: يجب على مكتب التدقيق مراقبة باستمرار مدى فعالية وملائمة إجراءات الرقابة على جودة أعمال التدقيق بغرض تقييم نظام الرقابة بالمكتب وتوصيل النتائج إلى المستويات الإدارية العليا لاتخاذ الإجراءات الضرورية.

وما يمكن قوله أن الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين لا يزال يلعب دورا مهما في تحسين جودة أعمال التدقيق من خلال مختلف التعديلات التي يقوم بها، حيث قام سنة 2005م بتعديل المعيار رقم (220) الذي أصبح تحت عنوان "رقابة الجودة على أعمال تدقيق البيانات المالية التاريخية" تلاه تعديل 2009 حيث أصبح المعيار تحت عنوان "رقابة الجودة على تدقيق القوائم المالية".

### ثالثا: تفعيل الرقابة على جودة التدقيق

اهتمت المنظمات المهنية والتشريعات الحكومية في العديد من الدول بالرقابة على جودة التدقيق وتوصلت إلى العديد من الوسائل التي يمكن استخدامها لتحقيق ذلك، ومن الأساليب الرقابية المستحدثة نجد أسلوب فحص النظير ومجلس الإشراف على محاسبة الشركات العامة بالولايات المتحدة الأمريكية.

### 3-1 أسلوب فحص النظير

حتى عام 1977م لم يكن هناك أية أداة أو وسيلة لتنظيم أداء مكاتب التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية وكان التنظيم قاصرا على الممارسات المهنية الفردية، مما أدى إلى زيادة عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكاتب التدقيق، وزيادة الضغوط على مهنة المحاسبة خصوصا من قبل الكونجرس استجابة لانتقاداته وتقرير لجنة مسؤوليات المدققين، وفي عام 1989 أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين برنامجا لفحص الجودة، وهو ما يسمى ببرنامج فحص النظير.

## 3-1-1 مفهوم أسلوب فحص النظر

ويقصد ببرنامج فحص النظر "أن يقوم مكتب تدقيق بفحص أعمال مكتب تدقيق آخر بهدف:<sup>1</sup>

\* التأكد من أن مكتب التدقيق ملتزم بمعايير الرقابة الرقابة على جودة التدقيق.

\* إبداء رأي مستقل عما إذا كان نظام رقابة الجودة المطبق بمكتب التدقيق يوفر للمكتب ضمانا معقولا عن اتساق عملياته مع المعايير المهنية.

\* دراسة وتقييم نظام رقابة الجودة بمكتب التدقيق من حيث مدى ملائمته للمكتب، ومدى كفاية التوثيق لسياسات وإجراءات رقابة الجودة وتوصيلها للأفراد العاملين بالمكتب، وتخفيض حالات فشل عملية التدقيق أو منع حدوثها.

وأسلوب فحص النظر يتم من قبل جهة مستقلة، قد تكون من داخل أو من خارج الجهاز لتقييم ما إذا كان نظام رقابة الجودة الداخلية للجهة مصمم بصورة مناسبة، ويعمل بكفاءة بحيث يزود الجهة بضمان مناسب حول مدى اتباع الجهة للسياسات والإجراءات والمعايير المطبقة، ويتضمن فحص النظر فحص نظام رقابة الجودة ككل وليس العمل الذي يتم تأديته في الوقت الحالي؛ وذلك لأنه يجب على هؤلاء المدققين إتاحة الفرصة أمام النظام ككل بالعمل قبل التوصل إلى قرار أو حكم نهائي.<sup>2</sup>

## 3-1-2 أنواع برنامج فحص النظر

هناك نوعين من تدقيق فحص النظر:<sup>3</sup>

## النوع الأول: التدقيق المباشر

<sup>1</sup> محمد علي جبران، العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن، الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة: مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الواحد والعشرون، جامعة الملك سعود، السعودية، يومي 18 و19 ماي 2010، ص16.

<sup>2</sup> بحث الأسوساي السابع، دليل نظم إدارة جودة التدقيق، ترجمة ديوان المحاسبة، دولة الكويت، يوليو 2009، ص 103.

<sup>3</sup> محمد محمد المظهر أحمد، مرجع سابق، ص 18.

ويتبع هذا النوع إذا كان مكتب التدقيق يطبق نظام رقابة الجودة، ويؤدي خدمة مراجعة إبداء الرأي على القوائم المالية، وتهدف برامج مراجعة النظير هذه إلى التحقق من مدى التزام المكتب بنظام رقابة الجودة وتقديم تقرير بنتيجة هذه المراجعة.

### النوع الثاني: التدقيق غير المباشر

ويتبع هذا النوع إذا كان مكتب التدقيق يؤدي مراجعة أو اختبارات مدى الالتزام ولا يقوم بتدقيق القوائم المالية.

وما يمكن قوله أن برنامج فحص النظير تعتبر أحد أهم الوسائل المستحدثة لتحسين جودة التدقيق ويفضل تطبيقها في البداية على مكاتب التدقيق الكبيرة والمتوسطة، وذلك لأن هذه المكاتب لها القدرة على تحمل تكاليف التدقيق، كما يتوافر لديها كل الإمكانيات لتطبيق معايير جودة التدقيق.

ويشمل فحص النظير ثلاث أنواع من الفحص للتحقق من جودة عملية التدقيق وهي<sup>1</sup>:

أ/ **فحص النظام (System Review)**: يهدف إلى التأكد من أن نظام رقابة الجودة على عمليات التدقيق والمحاسبة قد صمم طبقاً لمعايير رقابة الجودة الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وأن سياسات وإجراءات رقابة الجودة قد طبقت كما هو مخطط لها وذلك أثناء الممارسات المهنية للمكتب.

ب/ **فحص الارتباط: (Engagement Review)**: يهدف إلى توفير أساس للقائم بعملية الفحص عن مدى مراعاة المدقق أو مكتب التدقيق -عند ارتباطه بالعميل- للمعايير المهنية الصادرة في هذا الإطار، وأن التوثيق في مكتب التدقيق يراعي المتطلبات الواردة في قائمة معايير خدمات المحاسبة والاستشارات.

ج/ **فحص التقرير (Report Review)**: يهدف إلى مساعدة المدقق القائم بالارتباط مع العميل على تحديد التصرف الصحيح الذي يجب عليه اتخاذه اتجاه مراعاة متطلبات الإفصاح.

<sup>1</sup> إيداد حسن أبو شاهين، مرجع سابق، ص 50.

## 3-1-3 سير برنامج فحص النظر

يقوم فريق فحص النظر بوضع خطة وبرنامج للقيام بالعمل، وتقوم المؤسسة بتزويد فريق التدقيق بكل الوثائق الضرورية والتعليمات والقرائن والأدلة، مع الاعتماد على وثائق التدقيق الخاصة بالجهاز، والمقابلات الشخصية مع العاملين بالمؤسسة، وبدون مقابلة للعاملين بالجهات الخاضعة لرقابة المؤسسة أو مستخدمى التقرير.

ويقدم مشرف فريق فحص النظر ملخص للإدارة العليا للمؤسسة محل التدقيق قبل إصداره للتقرير، يناقش الاقتراحات بغرض تطوير إجراءات ونظم رقابة الجودة بالمؤسسة.

تنقل نتائج فحص النظر بشكل كتابي، مع توضيحها لنطاق التدقيق والقيود المتعلقة به، مع إبداء الرأي حول نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمؤسسة محل التدقيق.

وفي حال عدم كفاية أنظمة الرقابة الداخلية، يعد فريق التدقيق تقرير بالوصف التفصيلي للمخرجات والتوصيات والاقتراحات لتطوير نظم رقابة الجودة بالمؤسسة ويكون ذلك في تقرير فحص النظر بهدف تمكين الجهة الخاضعة للتدقيق من اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

ويجب أن يحدد فحص النظر كل ما يطلب تطويره في نظام رقابة الجودة بما في ذلك التخطيط وتجميع الأدلة والوثائق وإعداد التقارير إلى جانب الأداء الكلي للمؤسسة محل التدقيق.

يقدم المدققين النظراء تقريرهم للإدارة العليا بالمؤسسة مع ضرورة تحديد المسؤول عن نشر مخرجات ونتائج فحص النظر، بغرض اتخاذ الإجراءات المناسبة من قبل الجهة المعنية وتطبيق توصيات برنامج فحص النظر<sup>1</sup>.

وأوضحت دراسة بالمملكة السعودية عن وجود إحدى عشر ملاحظة تكررت بشكل كبير في مكاتب المحاسبة والتدقيق و تتمثل في<sup>2</sup>:

- أوراق العمل غير وافية وغير تفصيلية بدرجة كافية تسمح لمدقق ممارس لا تكون لديه معرفة مسبقة بالتدقيق المنجز من الوصول لنتائج معقولة عن الالتزام بالمعايير المهنية؛

<sup>1</sup> إيهاب عبده نفاذي، مراجعة النظر كإحدى أسس الرقابة على جودة التدقيق بديوان المحاسبة بدولة الكويت، سبتمبر 2009، ص 28.

<sup>2</sup> إبراهيم عبود باعشن، أهمية أوراق عمل المراجعة من خلال تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء، مجلة المحاسب، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية العدد 34، مارس 2009، ص 62.

- أوراق العمل لا تظهر الأساليب والاعتبارات ذات العلاقة باختيار العينات، والتي يجب أخذها في الاعتبار عند تخطيط وتنفيذ وتقييم نتائج عينات التدقيق؛
- أوراق العمل لا تظهر الإجراءات التي نفذها المدقق لدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- أوراق العمل لا تحتوي على ملخص بالنقاط المهمة المؤثرة على القوائم المالية وتقرير المدقق وكيفية معالجتها؛
- أوراق العمل لا تظهر الإجراءات التي نفذها المدقق لدراسة الاحداث اللاحقة؛
- أوراق العمل لا تحتوي على ما يثبت تدقيق العمل الذي قام به فريق التدقيق بواسطة المدقق المسؤول؛
- أوراق العمل لا تظهر الإجراءات التي نفذها المدقق لدراسة وفهم خصائص بيئة معالجة البيانات الإلكترونية بما في ذلك دراسة وفهم الانشطة المحاسبية واختبارات الرقابة؛
- أوراق العمل لا تظهر إجراءات التدقيق التفصيلية في جميع مراحل عملية التدقيق والاستثناءات غير العادية التي أظهرتها الاختبارات التحليلية ومدى الاقتناع بالتفسيرات والإيضاحات لأي استثناءات؛
- أوراق العمل لا تظهر الإجراءات التي نفذها المدقق لتخطيط عملية التدقيق؛
- أوراق العمل لا تظهر الإجراءات التي قام بها المدقق لدراسة المخاطر وتحديد مستوى الأهمية النسبية؛
- أوراق العمل لا تظهر الإجراءات التي نفذها المدقق للحصول على أدلة التدقيق.

### 3-1-4 إيجابيات وسلبيات تطبيق برنامج فحص النظر

لقد أثبت برنامج فحص النظر فعاليته كأسلوب رقابي للجودة في الدول المطبقة له منذ فترات طويلة مثل الولايات المتحدة الأمريكية، ومن بين فوائد تطبيق هذا البرنامج مايلي<sup>1</sup>:

\* مساعدة مكاتب المحاسبة والتدقيق على تحقيق معايير رقابة الجودة؛

<sup>1</sup> الأهدل عبد السلام سليمان قاسم، مرجع سابق، ص 76.

\* تحسين أداء المدققين وتنفيذ عملية التدقيق وفقا لمستوى مرتفع من الجودة؛

\* تحسين سمعة مكاتب التدقيق الخاضعة لهذا البرنامج.

وكغيره من الأنظمة لم يسلم برنامج فحص النظير من الانتقادات الموجهة له ومن بينها:

\* يؤدي فحص النظير بشكل روتيني ويهتم القائمون به على الشكل دون المضمون؛

\* الأشخاص القائمين به غير متفرغين لهذا العمل؛

\* يحمل هذا الأسلوب شبهة المجاملة بين مكاتب التدقيق، حيث أتاح فحص النظير التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فرصة لمكتب التدقيق الذي يقوم بفحصه، مما يؤثر سلبا على استقلالية وحياد المكتب القائم بالفحص مما ينعكس على تقرير الفحص.

ونتيجة للانتقادات الموجهة لبرنامج فحص النظير تم إصدار قانون (Sarbanes-Oxley) سنة 2002م، والذي تبنى مفهوم جديد للرقابة على جودة التدقيق بهدف حماية المصلحة العامة، يقوم على إنشاء مجلس للإشراف على مكاتب التدقيق التي تدقق الشركات المساهمة المسجلة في سوق الأوراق

المالية، ويعد هذا المجلس شخصية معنوية غير حكومية ولا تهدف لتحقيق الربح، خاضعة لقانون (Sarbanes-Oxley) وتحت إشراف هيئة سوق الأوراق المالية، ويجري المجلس تفتيشا لمكاتب التدقيق لتقييم مدى التزام كل مكتب والأشخاص الذين لهم علاقة بهذا المكتب بقواعد المجلس وهيئة سوق الأوراق المالية، أو المعايير المهنية المرتبطة بأداء تلك المكاتب وإصدار تقارير التدقيق، ويكون التفتيش سنويا بالنسبة لمكاتب التدقيق المقدمة لتقاريرها التدقيقية بانتظام لأكثر من (100) شركة وكل ثلاث سنوات بالنسبة للمكاتب التي تقدم تقارير تدقيق بانتظام لاقل من (100) شركة<sup>1</sup>.

### 3-2 مجلس الإشراف على مكاتب المراجعة

أصدر الكونجرس الأمريكي قانونا لتدعيم واستعادة ثقة المجتمع بالمهنة والأسواق المالية، من خلال إصلاح الممارسات المحاسبية والمهنية وأعمال الرقابة على الشركات، واشتمل هذا القانون على العديد من القواعد المتعلقة بمهنة المحاسبة والتي أحدثت تغييرات أساسية بالنسبة للمهنة والرقابة عليها ومن أهم تلك التغييرات إنشاء مجلس الإشراف على مكاتب التدقيق والمحاسبة.

<sup>1</sup> الأهدل عبد السلام سليمان قاسم، مرجع سابق، ص 81.

## 3-2-1 واجبات المجلس

تتمثل واجبات المجلس في الآتي<sup>1</sup>:

\* الإشراف على مكاتب المراجعة المسجلة لديه والتي تعد تقارير المراجعة للشركات المساهمة المسجلة في سوق الأوراق المالية؛

\* إصدار معايير للمراجعة و تبنيتها، ومعايير رقابة الجودة و مبادئ السلوك المهني، ومعايير الاستقلال وأية معايير أخرى تتعلق بإعداد تقارير المراجعة للشركات المساهمة والمسجلة في سوق الأوراق المالية؛

\* إجراء التحقيقات والإجراءات التأديبية المتعلقة بها، وفرض العقوبات الملائمة على مكاتب المراجعة المسجلة لديه، وعلى أي شخص ذو علاقة بها؛

\* القيام بالوظائف والواجبات الضرورية والملائمة لتطوير المعايير المهنية وتحسين جودة خدمات المراجعة المقدمة من قبل مكاتب المراجعة المسجلة لديه، المراجعين العاملين بالمكاتب وأية متطلبات أخرى لتنفيذ هذا القانون، مما يؤدي لحماية المستثمرين والمصلحة العامة بشكل أفضل؛

\* تأكيد التزام مكاتب المراجعة المسجلة لديه، وأي شخص ذو علاقة بهذا القانون وقواعد المجلس والمعايير المهنية وقوانين الأوراق المالية المتعلقة بإعداد وإصدار تقارير المراجعة.

\* وضع ميزانية خاصة بالمجلس وإدارة عملياته وموظفيه.

## 3-2-2 شروط التسجيل في مجلس الإشراف

إن التسجيل في عضوية المجلس إلزامية على جميع مكاتب المراجعة والتي تقوم بتدقيق الشركات المسجلة لدى هيئة سوق الأوراق المالية، وذلك خلال 185 يوم من تاريخ تشكيل المجلس، ويعد غير قانوني أن يقوم أي شخص أو مكتب غير مسجل في المجلس بتدقيق وإصدار التقارير المالية للشركات المسجلة لدى هيئة سوق الأوراق المالية، وقد حدد المجلس بعض المتطلبات الواجب توافرها في مكاتب التدقيق كشرط للموافقة على تسجيلها وتتمحور في الآتي<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> الأهدل عبد السلام سليمان قاسم، مرجع سابق، ص 78.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 82.



\* الحصول على طلب التسجيل في المجلس؛

\* تقديم قائمة بأسماء العملاء والشركات المسجلة لدى هيئة سوق الأوراق المالية والتي قام المكتب بإعداد أو إصدار تقارير تدقيق لها في السنة السابقة، وكذا اسم أي عميل يتوقع مكتب التدقيق أنه سيعيد أو يصدر لها تقارير تدقيق أثناء السنة الحالية؛

\* كشف بالأتعاب السنوية التي تسلمها المكتب من كل عميل والناجئة من خدمات التدقيق والخدمات الأخرى بخلاف التدقيق؛

\* الإفصاح عن أية معلومات مالية أخرى ضخمة ذات علاقة بالسنة المالية المكتملة مؤخراً.

\* قائمة بسياسات رقابة الجودة للمكتب والخاصة بممارسة مهنة التدقيق والمحاسبة؛

\* قائمة بكل المدققين المرتبطين بالمكتب والذين يشاركون أو يساهمون في إعداد تقارير؛

\* الإفصاح عن أية معلومات متعلقة بالأعمال الإدارية أو أية إجراءات تأديبية معلقة ضد المكتب أو أي شخص مرتبط بالمكتب وذات علاقة بتقارير التدقيق؛

\* تقديم نسخ من أوراق العمل المحفوظة والتي تكشف عن المخالفات المحاسبية وبين العميل والمكتب والمتعلقة بتقرير التدقيق؛

\* الإفصاح عن أية معلومات أخرى متعلقة بقواعد المجلس، أو ستحددها هيئة سوق الأوراق المالية حسب الضرورة لحماية المستثمرين والمصلحة العامة.

### 3-3 تدعيم استقلال المدقق

يعد استقلال المدقق أحد المواضيع المهمة التي حظيت باهتمام كبير من قبل المنظمات المهنية والباحثين منذ نشأة مهنة التدقيق، حيث يمثل أحد المعايير العامة التي تحكم عمل المدقق، وعنصر مهم من عناصر الثقة في القوائم المالية، وقد حاولت المنظمات المهنية وضع قواعد تحكم الاستقلال إلا أنها جاءت عامة ولم تقد تعريفًا محددًا ودقيقًا للاستقلال أو أية إرشادات محددة لتطبيقه عمليًا في التدقيق.

وبالتالي فمفهوم الاستقلال نسبي لا يمكن تحقيقه بصفة مطلقة لطبيعة عمل المدقق المتطلب الاتصال الدائم مع إدارة الشركة للحصول على المستندات المؤيدة لحدوث العمليات والحصول على أتعابه، وفي خضم كل هذا عملت المنظمات المهنية على إيجاد المقترحات لتدعيم هذا الاستقلال لتحقيق أعلى مستوى ممكن منه ويواجه استقلال المدقق عدة أشكال من التهديدات تتمثل في<sup>1</sup>:

\* **خطر طول مدة التعاقد بين المدقق الخارجي والمؤسسة محل التدقيق:** وهو الأمر الذي قد ينتج عنه انخفاضاً تدريجياً في استقلاله، خاصة في ظل تقديم المدقق الخارجي للخدمات بخلاف عملية التدقيق، والحصول على أتعاب تمثل نسبة كبيرة من حجم عائدات منشآت المؤسسة؛

\* **خطر المصالح الشخصية:** وهو ما ينشأ عندما يقوم المدقق بتنفيذ عملية تدقيق له فيها مصالح مالية أو شخصية؛

\* **خطر التهيب:** ينشأ عند قيام المدقق بتنفيذ عملية التدقيق في ظل وجود ضغوطات من المؤسسة محل التدقيق أو من أطراف أخرى؛

\* **خطر الدعاية والترويج:** ينشأ عندما يقوم المدقق بأفعال دعائية لتدقيق حسابات مؤسسة معينة أو أفعال دعائية ضد موقف إدارتها أو لإبداء رأي غير مستقل.

ومن بين هذه المقترحات نذكر تشكيل لجنة التدقيق، التغيير الإلزامي للمدقق، ووضع قيود على تقديم الخدمات الأخرى بخلاف التدقيق<sup>2</sup>.

### 3-3-1 تشكيل لجنة التدقيق

عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين لجنة التدقيق بأنها "الأداة التي من خلالها يتم كبح التصرفات غير الشرعية من قبل الإدارات العليا للشركات"<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Allen D Blay, & Marshall A Geiger S Nort, The Auditors Going- Concern Opinion as a Communication Of Risk, Auditing A Journal of Practice & Theory, vil, 30,Iss, 2011, p 77.

<sup>2</sup> حازم هاشم الألوسي، مرجع سابق، ص 122.

<sup>3</sup> عبد الله علي المنيف، عبد الرحمان إبراهيم الحميد، مهام لجان المراجعة ومعايير اختيار أعضائها، دراسة تطبيقية في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المجلد 11، السعودية، 1998، ص 40.

وعرفت بأنها "لجنة منبثقة من مجلس الإدارة تكون مسؤوليتها متابعة الأمور المالية في الشركة من أجل مساعدة مجلس الإدارة في اتخاذ القرارات المالية عندما لا يكون هناك وقت أو خبرة كافية لمعرفة تفاصيل تلك القضايا المتعلقة بالأمور المالية"<sup>1</sup>.

كما تعرف لجنة التدقيق بأنها "لجنة فرعية تابعة لمجلس الإدارة وتتكون أساساً من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، وتعمل كحلقة وصل بين المدقق الخارجي وإدارة المؤسسة في الأمور المتعلقة بالتدقيق الخارجي والأمور المالية والمحاسبة الأخرى"<sup>2</sup>.

وقد ظهرت فكرة إنشاء لجنة التدقيق أولاً في الولايات المتحدة الأمريكية وذلك بعد بروز العديد من حالات الغش والتلاعب بالقوائم المالية أبرزها قضية (McKessons Robbins)، ففي سنة 1977م أكد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين على جميع أعضائه ضرورة تشجيع عملائهم على تشكيل لجان التدقيق نظراً للفائدة المترتبة من تشكيلها على المصلحة العامة، وفي سنة 1978م أكدت هيئة سوق الأوراق المالية على ضرورة الإفصاح عن وجود أو عدم وجود لجان التدقيق في القوائم المالية للشركات المسجلة في بورصة الأوراق المالية، كما أصدرت بورصة نيويورك للأوراق المالية (Nyse) في نفس السنة قراراً يقضي بضرورة وجود لجان تدقيق في جميع الشركات التي تتداول أوراقها المالية في بورصة نيويورك، واشترطت أن تكون مكونة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، أما في بريطانيا فتعتبر فكرة تشكيل لجان التدقيق حديثة نسبياً وجاءت كنتيجة حتمية للأخذ بتوصيات لجنة "Cadbury" والتي أوصت في ديسمبر 1992م بتكوين لجان تدقيق في جميع الشركات المساهمة خلال السنتين القادمتين، وبالتالي يمكن القول أن دوافع إنشاء لجان التدقيق جاءت كنتيجة حتمية لإفلاس العديد من الشركات وزيادة مطالبة المساهمين والمستثمرين بتقارير مالية مضملة<sup>3</sup>.

وتعد ضخامة الأعمال التي يقوم بها مجلس الإدارة وتنوعها من الأسباب الرئيسية التي أدت إلى نشوء لجان التدقيق وإعطائها مسؤولية الإشراف والرقابة على عملية إعداد القوائم المالية وذلك لعدة أمور أهمها<sup>4</sup>:

<sup>1</sup> Bank of England Consultative Paper, The Role of Audit Committee 1987.

<sup>2</sup> الأهدل عبد السلام سليمان قاسم، مرجع سابق، ص 83.

<sup>3</sup> عبد الله علي المنيف، عبد الرحمان إبراهيم الحميد، مرجع سابق، ص 41-42.

<sup>4</sup> سليمان محمد مصطفى، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص 143.

\*كون لجنة التدقيق تتألف من أعضاء مستقلين وغير تنفيذيين، ممن يمتلكون المهارات المالية والمحاسبية ولديهم الوقت المناسب، مما يعطيهم الأفضلية في القيام بدور الإشراف على عملية إعداد التقارير؛

\* تضارب المصالح بين أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين، وجودة القوائم المالية تتطلب وجود أعضاء مستقلين وغير تنفيذيين؛

\* ضيق الوقت بين الفترات المالية لإعداد التقارير المالية وعرضها في الوقت المناسب ففي بعض المؤسسات تقوم بإعدادها بشكل شهري وبعضها الآخر ربع سنوي إلى جانب التقارير السنوية، الأمر الذي يتطلب جهدا كبيرا وخبرات مالية ومحاسبية.

وتقوم لجان التدقيق بأداء مجموعة من الوظائف يمكن حصرها فيما يلي<sup>1</sup>:

- مشاركة مجلس الإدارة في اختيار المدقق وتحديد أتعابه، والنظر في إعادة تعيينه أو إقالته وكافة البنود المتعلقة بواجباته واستقلاله؛

- التحديد الدقيق لنطاق عملية التدقيق والاطلاع على إجراءات التدقيق التي ينوي المدقق تنفيذها بالإضافة إلى التأكد من وجود نظام للرقابة على الجودة لدى المدقق، والاطلاع على السير الحسن لعملية التدقيق وأنه تم تنفيذها وفقا لما خطط له؛

- فحص أنظمة الرقابة الداخلية بالمؤسسة والمساهمة في تحسينها وتطويرها، والإشراف على وظيفة التدقيق الداخلي بالمؤسسة للتأكد من تحقق استقلال المدققين الداخليين ودراسة خطة العمل والتأكد من فعاليتها في إنجاز الأعمال الموكلة لها، والاجتماع مع إدارة التدقيق الداخلي ومناقشة التقارير الصادرة عنها ومتابعة مدى معالجة الملاحظات الواردة بالتقرير، بالإضافة إلى ذلك تعمل لجنة التدقيق كحلقة وصل بين المدققين الداخليين ومجلس الإدارة إلى جانب قيامها بإبداء الرأي حول تعيين مدير التدقيق الداخلي.

- التأكد من اكتمال الإفصاح بالقوائم المالية للمؤسسة؛

- المشاركة في تقييم واختيار المتقدمين الجدد للعمل في مناصب قيادية بالمؤسسة؛

<sup>1</sup> سليمان محمد مصطفى، مرجع سابق، ص 42-45.

- تقييم أداء الإدارة المالية والمدققين الداخليين والخارجيين؛
  - تسهيل الاتصال المباشر والعمل كحلقة وصل بين المدقق الداخلي والخارجي ومجلس الإدارة؛
  - فحص جوانب الخلاف القائمة بين المدقق الخارجي والإدارة ومحاولة التوفيق بينهما، مع المحافظة على استقلالية المدقق الخارجي والداخلي والعمل على رفع كفاءة وفعالية عملية التدقيق الخارجي؛
  - فحص نتائج عملية التدقيق ومناقشتها دورياً مع المدقق، مع ضرورة فحص القوائم المالية ربع سنوية والسنوية قبل عرضها على مجلس الإدارة وبالأخص<sup>1</sup>؛
  - متابعة مدى استجابة الإدارة لمقترحات المدقق وتقديم توصيات بشأن ذلك لمجلس الإدارة؛
  - التغييرات في السياسات المحاسبية المعتمدة؛
  - التأكد من سلامة تطبيق معايير المحاسبة المتعارف عليها؛
  - التأكد من مدى التزام المؤسسة بالقوانين والأنظمة السائدة، بالإضافة إلى اللوائح الداخلية.
- وتتويجا للدور الفعال الذي تلعبه لجنة التدقيق في تدعيم استقلالية المدقق ومساعدة الإدارة على أداء مهامها يجب عليها تسليم تقرير مجلس الإدارة يتضمن الإفصاح عن كافة اجتماعات مسؤوليات، سلطات، أنشطة وتوصيات اللجنة، ويعتبر هذا التقرير بمثابة إقرار بأن اللجنة قد نفذت مسؤولياتها بطريقة ملائمة؛
- أما عن علاقة لجان التدقيق بجودة عملية التدقيق، فقد توصلت دراسة "Sori & al" إلى أن وجود لجنة التدقيق يدعم استقلالية المدقق، كما أن التصرف المستقل لأفراد لجنة التدقيق وتعمقها في المشاكل المالية والمحاسبية التي تواجه المؤسسة يعتبر مصدر قلق لدى أفراد الدراسة المتكونة من مديري المالية والمحاسبة بالشركات الماليزية المساهمة، ومن جهة أخرى أكدت الدراسة على ضرورة تأليف لجنة تدقيق من مجموعة أشخاص ذوي كفاءات ومؤهلات عالية بهدف دعم المدقق في حالات النزاع أو الخلاف مع الإدارة حول تطبيق المبادئ المحاسبية وتعزيز قدرته على مقاومة ضغوطات الإدارة.

<sup>1</sup> هيئة الأوراق المالية الأردنية، دليل قواعد حوكمة الشركات المساهمة المدرجة في بورصة عمان، ص 14.

ويمكن تلخيص أهداف لجنة التدقيق على النحو التالي<sup>1</sup>:

\* تحقيق الغاية من تشكيل لجان التدقيق من خلال تنسيق المسؤوليات والمهام المترتبة على كل من مجلس الإدارة والمدققين الداخلي والخارجي والإدارة التنفيذية دون حصول تداخل في الصلاحيات والسلطات بالإضافة إلى المهام والمسؤوليات، وبالتالي الحد من حصول منازعات وخلافات بين السلطات وتمكين المدقق من اتمام مهامه بكفاءة وفاعلية وموضوعية؛

\* ضمان استقلالية كل من المدققين الداخلي والخارجي والتحقق من كفاءة أنظمة الشركة للحيلولة دون وقوع أي نوع من حالات التلاعب والغش والاحتيال أو الإهمال وصولاً إلى اختيار السياسات المحاسبية الأكثر ملائمة؛

\* الوصول إلى بيانات مالية تتسم بالنزاهة والشفافية من أجل كسب ثقة الجهات المستفيدة من تلك البيانات؛

\* حماية العمال بالمؤسسة والمساهمين من خلال الدور الذي تقوم به اللجنة في عمليات الإشراف والرقابة على السياسات المتبعة في المؤسسة ومدى تطابقها مع الأنظمة والقوانين والتشريعات المنصوص عليها من قبل الجهات المختصة.

### 3-3-2 التغيير الإلزامي للمدقق

نتيجة تزايد حالات فشل التقارير المالية في العديد من الشركات الأمريكية أصدر الكونجرس الأمريكي سنة 2002م قانون "Sarbanes-Oxley" بهدف حماية المستثمرين والمصلحة العامة، وقد اشتمل هذا القانون على تغييرات أساسية متعلقة بمهنة التدقيق أهمها إلزام الشركة بتغيير إلزامي للمدقق كل 5 سنوات<sup>2</sup>.

وهناك وجهتي نظر مختلفتين حول مدى تأثير سياسة التغيير الإلزامي للمدقق على جودة التدقيق، بالنسبة لوجهة النظر المؤيدة لسياسة التغيير يرى أصحابها أن طول فترة العلاقة بين العميل

<sup>1</sup> عادل خليل علي قطيشات، مدى توفر الشروط اللازمة لتحسين فاعلية لجان التدقيق المشكلة في الشركات المساهمة العامة الأردنية، مذكرة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2010. دون ترقيم.

<sup>2</sup> بوسنة حمزة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح، دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والفرنسية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011-2012، ص 168.

والمدقق يجعل هذا الأخير أكثر توافقاً مع المعالجات المحاسبية التي تتبناها الإدارة، ومن جهة أخرى إحساس المدقق باستغناء العميل عن خدماته سيشكل ضغطاً كبيراً عليه مما يضطره إلى الموافقة على السياسات المحاسبية التي تتبعها الإدارة والمصادقة على القوائم المالية حتى وإن كانت تتضمن تحريفات جوهرية؛ لأن التصرف بخلاف ذلك يترتب عليه تغييره بمدقق آخر وهو ما يعني فقدانه لمكاسب اقتصادية كان يحصل عليها كأتعاب العميل سواء لأعمال التدقيق أو للخدمات الاستشارية، وبالتالي يجب على المؤسسة أن تقوم بتغيير المدقق لمعالجة الأثر السلبي الناتج عن طول فترة العلاقة التعاقدية على استقلالية وموضوعية المدقق<sup>1</sup>.

وفي هذا الإطار تشير دراسة "Arel & al" إلى أن سياسة التغيير الإلزامي للمدقق تؤدي إلى زيادة استقلاله اتجاه العميل، وبالتالي الكشف عن جميع المخالفات الجوهرية التي تتضمنها التقارير المالية للعميل، كما أن هناك ثلاثة أسباب أودوافع تحتم اللجوء إلى التغيير الإلزامي للمدقق وتمثل في<sup>2</sup>:

- قرب المدقق من الإدارة وطول فترة الارتباط به يفقد المدقق نزعة الشك المهني؛
- مع زيادة فترة العلاقة بين المدقق والعميل يصاب المدقق بالتراخي والملل نتيجة تكرار عملية التدقيق مما يجعله غير مهتم بالتفاصيل؛
- مع طول فترة الارتباط تنشأ لدى المدقق الرغبة في إرضاء العميل.

أما بالنسبة لوجهة النظر المعارضة للتغيير الإلزامي يرى أصحابها بأن استمرار العلاقة بين المدقق والمؤسسة محل عملية التدقيق يدعم استقلاله المهني، لما لطول فترة التعاقد من تأثير إيجابي على حجم المعرفة المرتبطة بأنشطة هذه المؤسسة؛ مما يوفر له فرصة أكبر في اكتشاف التحريفات الجوهرية بالإضافة إلى أن طول فترة التعاقد تنخفض معها تكاليف تنفيذ عملية التدقيق، مما يؤثر إيجاباً على

<sup>1</sup> آية جار الله نعمان الخزندار، مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله، دراسة تطبيقية على مكاتب و شركات المراجعة ومدراء الشركات المساهمة العامة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة فلسطين، 2008، ص 24.

<sup>2</sup> بوسنة حمزة، مرجع سابق، 169.

صافي الأرباح التي يحصل عليها، وما لذلك من تأثير إيجابي على بذله للعناية المهنية الواجبة، ومن ثم ينعكس إيجاباً على نظرة إدارة المؤسسة محل التدقيق للمدقق<sup>1</sup>.

### 3-3-3 وضع قيود على تقديم الخدمات الأخرى خلاف خدمة التدقيق

عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الخدمات الاستشارية بأنها "الاستشارات المهنية التي تهدف أساساً إلى تحسين كفاءة وفعالية استخدام العميل للطاقت والموارد المتاحة له بما يحقق أهداف التنظيم".

إذ أدت التغيرا الاقتصادية التي طرأت على سوق مهنة التدقيق في السنوات الأخيرة إلى ضرورة مواكبة مكاتب التدقيق لهذه التغيرات والتأقلم معها من أجل البقاء في السوق المهنية، ولمواجهة ظروف السوق المتغيرة أقبلت مكاتب التدقيق على تقديم خدمات مهنية إضافية للعملاء إلى جانب خدمة تدقيق الحسابات، حيث لم تعد الخدمات المهنية لمكاتب التدقيق مقتصرة على خدمات التدقيق التقليدية بل امتدت لتشمل نطاقاً واسعاً من الخدمات الاستشارية المالية والإدارية والاقتصادية<sup>2</sup>.

وفي هذا الإطار يؤكد "Mautz & Sharaf" على أن تقديم المدققين لخدمات أخرى للعملاء خلاف خدمة التدقيق مثل الإستشارات الإدارية، الإستشارات الضريبية، إمساك الدفاتر والسجلات المحاسبية، تشغيل أو معالجة البيانات المحاسبية، الخدمات المتعلقة باندماج المؤسسات..... إلخ يثير جدلاً كبيراً في الفكر المحاسبي منذ سنوات عديدة خاصة بعد تزايد نسبة إيرادات مكاتب التدقيق من الخدمات الإستشارية من 12 % في الثمانينات من القرن الماضي إلى حوالي 32 % خلال الفترة الحالية، إذ أكدت لجنة "Metcalfe" أن تقديم المدققين لمثل هذه الخدمات للعملاء محل التدقيق يشكل تهديد حقيقي لاستقلال المدقق نظراً لأنها تخلق تعارض في المصالح بين تقديم هذه الخدمات وتقديم خدمات التدقيق في نفس الوقت، فلا يمكن للمدقق مثلاً أن يقوم بتصميم نظام المعلومات المحاسبي

<sup>1</sup> محمد رجب يس غنيم، أثر التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في قدرته على اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، دراسة تطبيقية في البيئة السعودية كلية التجارة، جامعة بنها، السعودية، ص 16.

<sup>2</sup> فوزية حامد الجفري، حسام عبد المحسن العنقري، اتجاه مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية نحو توسيع نطاق خدماته المهنية، تحليل ميداني مستند إلى مقتضيات نظرية الوكالة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد و الإدارة، المجلد 21، العدد 2، السعودية، 2007، ص 226.



لعمل محاسب التدقيق ويطلب منه فحص وتدقيق مدى سلامة هذا النظام وما ينتج عنه من معلومات محاسبية وإمكانية الاعتماد عليها<sup>1</sup>.

وقد أشار "Defond & al" إلى أنه وبالرغم من توفر حوافز تشجع على استقلال المدققين؛ إلا أنه توجد العديد من المخاوف التي تشكل تهديدا فعليا لاستقلال المدققين نتيجة تقديم خدمات إضافية وهي:

- أتعاب الخدمات الأخرى خلاف خدمة التدقيق تجعل المدققين يعتمدون ماليا على عملائهم مما يجعلهم أقل استعدادا للصدود أمام ضغوطات الإدارة وذلك بسبب الخوف من فقدانهم للعملاء.
- طبيعة العديد من الخدمات الأخرى خلاف خدمة التدقيق تضع المدققين في منطقة الأدوار الإدارية مما يهدد موضوعيتهم فيما يتعلق بالعمليات التي يدققونها.

وفي هذا الصدد وتدعيما لاستقلال المدقق منع قانون (Sarbanes-Oxley) مكاتب التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية من أداء الخدمات التالية على العميل<sup>2</sup>:

- \* خدمات المحاسبة وإمساك الدفاتر؛
- \* خدمات تصميم وتطبيق نظم المعلومات المحاسبية؛
- \* خدمات التقييم و التثمين؛
- \* الخدمات التأمينية؛
- \* خدمات التدقيق الداخلي؛
- \* الاستشارات بشأن الموارد البشرية أو الوظائف الإدارية؛
- \* خدمات السمسرة أو المتاجرة في الأوراق المالية أو تقديم الخدمات الاستشارية؛
- \* الخدمات القانونية والاستشارية غير المرتبطة بالتدقيق.

<sup>1</sup> بوسنة حمزة، مرجع سابق، 170.

<sup>2</sup> الأهدل عبد السلام سليمان قاسم، مرجع سابق، ص 88.

خلاصة الفصل:

تتمثل جودة التدقيق في قيام المدقق باكتشاف الأخطاء والشغرات في النظام المحاسبي للعميل، وتقليل خطر وجود الأخطاء في القوائم المالية إلى أدنى درجة ممكنة ولأهمية جودة التدقيق يستفيد العديد من الأطراف ذوو العلاقة منها كمحافظي الحسابات وإدارة الشركة والبنوك والدائنين والهيئات والأجهزة الحكومية والجمعيات والهيئات المنظمة للمهنة، و تنبع أهمية جودة التدقيق من خلال الآتي:

\* زيادة الموثوقية في تقارير التدقيق و القوائم المالية؛

\* تخفيض صراعات الوكالة؛

\* تضيق فجوة التوقعات؛

\* تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية.

ويعد تحديد جودة أداء المهني للمدقق من الأمور الصعبة نظرا لاختلاف خدمات التدقيق عن غيرها من الخدمات الأخرى وتعدد الأطراف والمستفيدين من هذه الخدمة، وعلى الرغم من ذلك فتعتبر جودة التدقيق مطلبا أساسيا لعدة أسباب نذكر منها: مراعاة المدقق إتمام عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة حتى يمكنه إضفاء أكبر مصداقية ممكنة على تقريره، قصد إضفاء الثقة على القوائم المالية لا بد من إتمام عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة، جودة أداء التدقيق تضمن وفاء مهنة التدقيق بمسؤولياتها إتجاه الأطراف المعنية، احتدام شدة المنافسة بين مكاتب التدقيق حله العودة إلى جودة الأداء المهن كعامل ترجيحي.

ولتفعيل جودة الرقابة على عملية التدقيق يلجأ إلى استخدام عدة أساليب منها فحص النظير اللجوء إلى مجلس الإشراف على مكاتب التدقيق، تدعيم استقلال المدقق عن طريق تشكيل لجنة التدقيق أو التغيير الإلزامي للمدقق ووضع قيود على تقديم الخدمات الأخرى خلاف خدمة التدقيق.

## تمهيد:

بعد التطرق في الجانب النظري إلى عموميات حول التدقيق والخطوات العملية لتنفيذ عملية التدقيق، ومفاهيم أساسية حول التدقيق كان لابد من إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي وهذا ما قمنا به من خلال إجراء دراسة ميدانية بتوزيع استبيان على عدد من ممارسي مهنة التدقيق كمحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وخبراء المحاسبة بعدد من الولايات الجزائرية بعد تحكيمه من قبل عدد من أساتذة من جامعة أدرار حيث تضمنت الاستمارة مجموعة من المحاور متضمنة مجموعة من الأسئلة هي في الأصل إجابات عن الإشكالية المطروحة، ومحاولة منا لإثبات أو نفي الفرضيات، قمنا بتحليل نتائج الاستبيان باستخدام أساليب التحليل الإحصائي كالتكرار والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الارتباط، وذلك من خلال الاستعانة ببرنامج التحليل الإحصائي spss23 وقد قسمت الدراسة التطبيقية كما يلي:

**المبحث الأول:** إجراءات الدراسة والوسائل المستخدمة

**المبحث الثاني:** التحليل الوصفي لإجابات أفراد العينة لمحاور الاستبيان

**المبحث الثالث:** اختبار فرضيات الدراسة وتحليل النتائج

## المبحث الأول: إجراءات الدراسة والوسائل المستخدمة

ارتأى الباحث من خلال الدراسة الميدانية الوقوف على مدى فعالية تخطيط عملية التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين الأداء المهني للمدقق، من خلال عينة مختارة من المدققين والمتواجدين في الجزائر ثم محاولة إسقاط الجانب النظري على الجانب الميداني من خلال معرفة العلاقة الموجودة بين مدى تخطيط عملية التدقيق والرفع من الأداء المهني للمدققين.

ولمعالجة البيانات المستوحاة من الاستبيان الذي تم توزيعه على مكاتب المدققين والمتدخلين وذوي العلاقة بمهنة التدقيق سواء كانوا محافظي حسابات أو محاسبين معتمدين أو خبراء محاسبة وكذا القائمين على أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية وتم الاعتماد على برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Spss)، لمعرفة آراءهم بشأن تخطيط عملية التدقيق كمتغير مستقل وعلاقتها بتحسين الأداء المهني للمدققين كمتغير تابع، لذلك سيتم التطرق في هذا المبحث إلى تقديم أداة الدراسة والمجتمع الخاضع للدراسة .

### المطلب الأول: تقديم منهج ومجتمع الدراسة

#### أولا: تقديم منهج الدراسة

من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة واختبار فرضياتها، سنحاول في هذا الجانب إسقاط المعارف النظرية التي تم التعرض لها على عينة مختارة من مكاتب التدقيق والمتدخلين وذوي العلاقة بمهنة التدقيق سواء كانوا محافظي حسابات أو محاسبين معتمدين أو خبراء محاسبة وكذا القائمين على أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية بالجزائر من خلال تحليل استبانة تم إعدادها بهدف التعرف على تخطيط عملية التدقيق ودوره في تحسين الأداء المهني لمدققي الحسابات.

#### ثانيا/ مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في مجموعة من مكاتب التدقيق والمتدخلين وذوي العلاقة بمهنة التدقيق سواء كانوا محافظي حسابات أو محاسبين معتمدين أو خبراء محاسبة وكذا القائمين على أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية بعدد من ولايات الجزائر كأردار باتنة، بجاية وغرداية، وورقلة وإليزي ومعسكر وسعيدة ولضرورة الدراسة تم أخذ عينة ممثلة من هؤلاء، وقد تم إتباع أسلوب العينة المقصودة لإجراء الدراسة، حيث تم توزيع 90 استبانة على القائمين على وظائف المحاسبة والتدقيق بعدد من المؤسسات ومكاتب المحاسبة والتدقيق والذين لهم استفادة مباشرة من معلومات القوائم المالية، وتم

بالمقابل استرداد 85 استبانة منها 81 استبانة صالحة للدراسة، أي بنسبة استجابة مقدرة بـ 95.29% من حجم العينة.

ويمكن تلخيص توزيع عدد الاستبانات الموزعة ونسب الاستجابة من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (IV-1) : توزيع عينة الدراسة

الاستبانات الصالحة للتحليل		الاستبانات المستردة		الاستبانات الموزعة		مجتمع الدراسة
النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	
44.44	36	43.52	37	42.22	38	أدرار
08.64	07	08.23	07	08.88	08	إليزي
04.93	04	05.88	05	5.55	05	غرداية
08.64	07	08.23	07	10	09	معسكر
09.87	08	10.58	09	10	09	سعيدة
11.11	09	11.76	10	11.11	10	بجاية
11.11	09	10.58	09	11.11	10	باتنة
01.23	01	01.76	01	01.11	01	ورقلة
<b>95.29%</b>	<b>81</b>	<b>94.44%</b>	<b>85</b>	<b>100%</b>	<b>90</b>	مجموع العينة المستهدفة ونسبتها

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات spss.

والجدول الموالي يوضح توزيع عينة الدراسة حسب المؤسسات المستقصاة

الجدول رقم (IV-02): توزيع مؤسسات الدراسة

الولاية	المؤسسة المعنية	عدد الاستبيانات المقدمة
أدرار	أ/ مالكي رشيد محافظ حسابات	03
	أ/ بلاوي عبد الرحمان محافظ حسابات	03
	أ/ بن خويا عبد الرحمان محافظ حسابات	04
	أ/ إيدر محمد ودادي موسى محافظ حسابات	04
	أ/ لعفو أحمد محاسب معتمد	02
	أ/ ميزاوي بوجمعة محاسب معتمد	03
	الشركة الجزائرية للتأمين Saa	03
	الشركة الجزائرية للتأمينات CAAT	03
	شركة Sodismac لتوزيع الإسمنت	02
	مؤسسة البناءات المعدنية Ecomest	02
وحدة البحث في الطاقات المتجددة في الوسط الصحراوي	08	
غرداية	أ/ عزاوي عمار محاسب معتمد	02
	أ/ زياي يوسف محافظ حسابات	02
ورقلة	أ/ حمدي محمد لمين محاسب معتمد	01
سعيدة	أ/ وافي محمد محاسب معتمد	02
	أ/ حميدي عبد القادر محافظ حسابات	02
	أ/ بن ويس أحمد محافظ حسابات	02
	أ/ مزيز بوتخيل محافظ حسابات	01
معسكر	أ/ شايب ذراع محمد محافظ حسابات	02
	أ/ رقيق محمد محافظ حسابات	02
	أ/ بن علال بن يحي محافظ حسابات	03
إليزي	أ/ حمدي بشير محافظ حسابات	04
	أ/ بلهادف عماد محافظ حسابات	03

02	أ/ كيروان نبيل محافظ حسابات	بجاية
03	أ/ دالي نبيل محافظ حسابات	
02	أ/ بلحوسين عبد الرزاق محافظ حسابات	
02	أ/ عليان علي محافظ حسابات	
03	أ/ مزيان حملاوي محافظ حسابات	باتنة
03	أ/ قشبي رشيد محافظ حسابات	
03	أ/ بن لحسن علي محافظ حسابات	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات spss.

### المطلب الثاني: تقديم أداة الدراسة

#### أولاً: وصف الاستبيان كأداة لجمع البيانات

لقد تم اعتماد الاستبيان كأداة من أدوات جمع البيانات حول موضوع الدراسة، حيث تمت صياغة محاوره باللغة العربية (أنظر الملحق)، ولقد تضمن الاستبيان تقديمًا مختصرًا عن البحث وأهميته مع توجيه نظر المستجوبين إلى أن كافة المعلومات سرية ومخصصة فقط لأغراض البحث العلمي.

وقد تم تقسيم الاستبيان إلى قسمين: حيث خصص الجزء الأول منه إلى المعلومات الشخصية للمبحوثين والمتمثلة في الجنس العمر المستوى الدراسي والخبرة والوظيفة مما يدل على الخصائص الديمغرافية للعينة المدروسة أما الجزء الثاني: فيتضمن استبيان الدراسة وهو مكون من محورين - المحور الأول: يتضمن مجموعة الأسئلة حول مدى توفر العناصر الأولية المتضمنة في المعايير الدولية لتخطيط عملية التدقيق، وهو مقسم إلى أربعة أقسام

- القسم الأول: يتضمن مدى توفر العناصر الأولية لتخطيط عملية التدقيق

- القسم الثاني: يتكون من مجموعة الأسئلة حول مدى اعتماد أدلة التوثيق والإثبات خلال تخطيط عملية التدقيق.

- القسم الثالث: يتضمن متغيرات بيئة التدقيق المرتبطة بمكاتب التدقيق وأقسام التدقيق الداخلي.

- المحور الثاني: وسائل تحسين جودة الأداء المهني من خلال التخطيط للتدقيق.

### ثانيا: الإختبارات الخاصة بأداة الدراسة:

بغرض التحليل الإحصائي واختبار فرضيات الدراسة تم اللجوء إلى تفرغ إجابات أفراد العينة الموجودة في الاستبيان وفق مقياس ليكرت ذو الخمس درجات في محاور الاستبيان المعتمد كما هو مبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم(IV-03): درجات مقياس الدراسة

التقدير	أتفق جدا	أتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق تماما
الدرجة	5	4	3	2	1

#### 1/ صدق الأداة

يعني صدق الأداة أن الفقرات التي يحتويها الاستبيان ذات صلة بمتغيرات الدراسة، وتقيس ما صممت لقياسه، وللتأكد من ذلك تم عرض الاستبيان على مجموعة من الأساتذة المختصين والأخذ بملاحظاتهم وتعليقاتهم، وتجدر الإشارة هنا إلى أن الباحث لم يقوم بإجراء دراسة تجريبية للاستبيان، حيث تم بناؤه بالاعتماد على استبيانات لدراسات سابقة شبيهة أجريت على نفس القطاع وعلى قطاعات مشابهة وضمن فترات زمنية قريبة.

#### 2/ ثبات الأداة

ويشير إلى عدم تعرض النتائج للتغير مع ظروف القياس، وفيما يخص اختبار ثبات الاستبيان والذي يشير إلى عدم تعرض النتائج للتغير مع ظروف القياس، فقد تم استخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Statistical Package For Social Sciences Spss) من خلال استخراج معامل الاتساق الداخلي ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha)، لجميع الفقرات للتأكد من مدى صحة الاستبيان حيث بلغت نسبته 64.7%\*، وهي نسبة مقبولة عموما تعبر عن وجود ثبات للاستبيان.



### المبحث الثاني: التحليل الوصفي لإجابات أفراد العينة حول محاور الاستبيان

قبل التطرق إلى اختبار فرضيات الدراسة والتعليق على النتائج يمكن إعطاء التحليل الوصفي لإجابات أفراد العينة من حيث الخصائص ثم تحليل إجاباتها حول استبيان الدراسة.

#### المطلب الأول: التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة:

أولاً: التحليل الوصفي لخصائص العينة حسب الجنس:

يمكن توضيح توزيع أفراد العينة حسب الجنس من خلال الجدول الموالي:

الجدول (IV-04): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس

البيان	ذكر	أنثى	المجموع
التكرار	63	18	81
النسبة %	77.77	22.22	100

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات نظام ال Spss

ونلاحظ من الجدول أن النسبة الأكبر هي للذكور وقدرت بـ 77.77% من أفراد العينة، مقابل 22.22% للإناث، مما يوضح سيطرة عنصر الذكور على أغلب الوظائف المتعلقة بالحاسبة والتدقيق سواء على مستوى مكاتب محافظة الحسابات أو الخبرة المحاسبية أو على مستوى المؤسسات الاقتصادية خاصة ما تعلق منها بالوظيفة المالية ووظيفة المحاسبة.

#### ثانياً: التحليل الوصفي لخصائص العينة حسب السن

الجدول رقم (IV-05): توزيع أفراد العينة حسب السن

البيان	من 20 إلى 29	من 30 سنة إلى	من 40 سنة إلى	50 سنة فما فوق	المجموع
التكرار	22	36	19	4	81
% النسبة	27.16	44.44	23.46	4.93	100

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات نظام ال Spss

ويتضح من خلال الجدول السابق أن الأفراد من 30 سنة إلى 39 سنة هم الأكثر في عينة الدراسة إذ بلغت نسبتهم 44.44% من إجمالي العينة المبحوثة بما يقترب من نصف العينة، ثم تليها الفئة من 20 سنة إلى 29 سنة بنسبة 27.16% ثم من 40 سنة إلى 49 سنة بنسبة 23.46% ثم فئة الأكثر من 50 سنة بنسبة 4.93% أي بمعنى أن العينة المدروسة تحتوي في غالبيتها على العناصر الشابة ذو الكفاءات الجامعية وحاملي الشهادات.

### ثالثاً: التحليل الوصفي للعيينة حسب المستوى الدراسي

الجدول رقم (IV-06): توزيع أفراد العينة حسب المستوى الدراسي

المجموع	ما بعد التدرج	جامعي	ثانوي	البيان
81	9	45	27	التكرار
100	11.11	55.55	33.33	النسبة%

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات نظام ال Spss

ويلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن غالبية أفراد العينة المدروسة لهم شهادات جامعية بنسبة مقدرة بـ 55.55%؛ وقد يعزى ذلك لتوجه المؤسسات الاقتصادية ومكاتب المحاسبة والتدقيق في الآونة الأخيرة لاعتماد الكفاءة العلمية في مختلف الوظائف الإدارية حيث أن الكثير من الممارسين لمهنة التدقيق هم من حاملي الشهادات الجامعية وتنخفض النسبة عند فئة الحاصلين على شهادات ما بعد التدرج مع انخفاض نسبتهم مقارنة بالجامعيين ذوي الشهادات في التدرج فإنهم عادة ما يرتبطون بالوظائف التعليمية في مختلف المؤسسات الجامعية.

### رابعاً: التحليل الوصفي للعيينة حسب الخبرة

الجدول رقم (IV-07): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة

المجموع	أقل من 05 سنوات	من 06 إلى 10 سنوات	من 11 إلى 20 سنة	ما فوق 20 سنة	البيان
81	31	19	26	05	التكرار
100	38.27	23.45	32.09	6.17	النسبة%

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات نظام ال Spss

من خلال الجدول يلاحظ أن الفئة الأقل من خمس سنوات خبرة تأتي في المرتبة الأولى بنسبة 38.27% تليها الفئة من 11 سنة إلى عشرين سنة بنسبة 32.09% ثم الفئة من 06 سنوات إلى عشر سنوات بنسبة 23.45% وأخيرا الفئة ما فوق عشرين سنة خبرة بنسبة 6.17% مما يدل على

أن أغلب أفراد العينة المدروسة تقل عدد سنوات ممارستهم لمهنة المحاسبة والتدقيق عن 10 سنوات من الفئات الشابة والتي يعول عليها كثيراً من أجل النهوض بالمهنة والرقى بها على المستوى الوطني.

### خامساً، التحليل الوصفي للعينة حسب الوظيفة

#### الجدول رقم (IV-08): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

المجموع	وظيفة أخرى	خبير محاسب	محاسب معتمد	محافظ الحسابات	البيان
81	49	08	14	10	التكرار
100	60.49	9.87	17.28	12.34	النسبة %

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات نظام ال Spss

من خلال الجدول يتبين لنا أن أغلب أفراد العينة المدروسة هم من فئة الوظائف الأخرى من الشباب ذوي الكفاءة (ليسانس، ماستر) أو خريجي معاهد التكوين المهني (شهادة تقني وتقني سامي محاسبة أو مالية، إعلام آلي، تسيير موارد بشرية، تسيير عمومي تسيير المخزونات، أمين مخزن....) بنسبة بلغت أكثر من نصف العينة المدروسة، تليها فئة المحاسبين المعتمدين بنسبة 17.28% ثم محافظي الحسابات بنسبة 12.34% ثم خبراء المحاسبة بنسبة 9.87%.

#### المطلب الثاني: التحليل الوصفي لإجابات أفراد العينة على استبيان الدراسة

1/ التحليل الوصفي لإجابات أفراد العينة حول المتغير المستقل: (تخطيط عملية التدقيق)

1-1/ التحليل الوصفي لإجابات أفراد العينة حول متغير مدى توفر العناصر الأولية المتضمنة

#### في المعايير الدولية لتخطيط عملية التدقيق

تم معالجة هذا المتغير في استبانة الدراسة في المحور الأول، وسنتطرق فيما يلي إلى التحليل الوصفي للمتغير

## الجدول رقم (IV-09): نتائج التحليل الإحصائي لمتغير مدى توفر العناصر الأولية للتخطيط

الترتيب	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبرة	الرقم
15	0.181	0.760	4,185	يوجد إدراك لدى القائمين بعملية التدقيق بأهمية تخطيط عملية التدقيق في تحسين أدائهم المهني.	01
03	0.139	0.596	4,284	يشارك فريق التدقيق ممثلا في المدير ومدير الأقسام والمساعدون الرئيسيون والمساعدون تحت التمرين في التخطيط لعملية التدقيق.	02
07	0.154	0.641	4,160	يتأكد المدقق الحالي من نطاق عملية التدقيق ويقوم بالاتصال مع المدقق السابق.	03
06	0.151	0.627	4,135	عند تعيين المدققين يتم القيام بدراسة خطاب التعيين بعناية لتحديد المسؤوليات بين المدقق والعميل وتجنب الخلافات.	04
11	0.161	0.693	4,284	عند التعامل مع عميل جديد يتم تقييم مدى التزامه بقواعد السلوك وآداب مهنة التدقيق ممثلة في الاستقلالية والمصداقية والنزاهة والشفافية والسرية.	05
16	0.192	0.790	4,111	يقوم القائمون على التدقيق بجمع معلومات عن العميل وتقييمها لتحديد وتقييم الظروف المهددة لاستقلاليتهم عند الموافقة على أي عملية جديدة.	06
08	0.154	0.664	4,308	يقوم المدقق بالحصول على معلومات تمهيدية عن المؤسسة تخص المعلومات العامة والخصائص التقنية والتجارية.	07
10	0.158	0.679	4,296	تتيم مراعاة توافر الخبرات والمهارات الشخصية المتنوعة التي تتطلبها عملية التدقيق.	08
22	0.325	1.186	3,642	يدرك القائمون على التدقيق أهمية توفر المؤسسة على نظام رقابة داخلية فعال يسمح بتخطيط عملية التدقيق.	09
19	0.223	0.877	3,925	يتم القيام بإجراءات فهم نظام الرقابة الداخلية من خلال قراءة كتيبات النظم والسياسات الموضوعية لدى العميل.	10
13	0.175	0.713	4,061	يتم القيام بالإجراءات التحليلية الأولية من قبل المدقق لفهم مجال عمل المؤسسة والنشاط الذي تقوم به.	11

02	0.136	0.594	4,345	يأخذ المدقق في الاعتبار حجم وتعقد عمليات المؤسسة، وذلك لغرض التخطيط بالشكل الملائم.	12
21	0.266	1.060	3,975	يقوم المدقق بإجراءات لفهم نظام الرقابة الداخلية من خلال استفسار الإدارة وأفراد آخرين داخل المؤسسة.	13
18	0.221	0.899	4,061	يقوم المدقق بإجراءات تقييم مخاطر التدقيق من خلال استفسار الإدارة وأفراد آخرين داخل المؤسسة.	14
14	0.178	0.705	3,950	يقوم المدقق بتحديد المستويات الأولية للمادية (مجال الانحراف المقبول) وتقدير مخاطر التدقيق.	15
05	1.146	0.614	4,185	يتم تحديد برنامج التدقيق في حدود نطاق عملية التدقيق سواء كانت كاملة أو جزئية، مع الأخذ بالاعتبار وضع برنامج تدقيق مرن يستجيب للتغيرات الطارئة.	16
04	0.139	0.596	4,284	يتم تحديد الأهداف المرغوب تحقيقها من كل خطوة من الخطوات التي يشملها برنامج التدقيق	17
01	0.133	0.590	4,432	يتم تحديد برنامج التدقيق بما ينسجم مع ظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها بحيث يراعي المجموعة الدفترية والسجلات المالية الواجب الاحتفاظ بها من قبل المؤسسة حسب الأصول.	18
09	0.157	0.675	4,284	يتم تصميم برنامج التدقيق بما يتلاءم والحصول على أكبر قدر من الأدلة وقرائن الإثبات.	19
20	0.245	0.966	3,938	يقوم المدقق بتوثيق خطة التدقيق وبيان طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات تقييم المخاطر.	20
17	0.193	0.796	4,123	يتم توثيق أي تغيرات تطرأ على إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق.	21
12	0.175	0.726	4,148	يقوم المدقق عند الموافقة على تدقيق المؤسسة لأول وهلة بقراءة أحدث البيانات المالية لها إن وجدت وتقرير المدقق السابق للحصول على معلومات متعلقة بالأرصدة الافتتاحية.	22
		0.747	4.309	الكلي	

المصدر: إعداد الباحث بناء على مستخرج من نظام spss23

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الوسط الحسابي لكل الفقرات يفوق المتوسط الحسابي النظري (3.00)، ما يبين وجود اتفاق مرتفع نسبيا حول فقرات المتغير ويزداد هذا الاتفاق حول الفقرة رقم (18) والتي تنص على أنه يتم تحديد برنامج التدقيق بما ينسجم مع ظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها بحيث يراعي المجموعة الدفترية والسجلات المالية الواجب الاحتفاظ بها من قبل المؤسسة حسب الأصول، وذلك بمعامل اختلاف 0.133، أما المرتبة الثانية فكانت للفقرة رقم (12) والتي تنص على أن يأخذ المدقق في الاعتبار حجم وتعقد عمليات المؤسسة، وذلك لغرض التخطيط بالشكل الملائم وفق المعايير الدولية للتدقيق، بمعامل اختلاف 0.136، أما المرتبة الثالثة فكانت للفقرة الثانية (02) والتي تنص على أن يشارك فريق التدقيق ممثلا في المدير ومديرو الأقسام والمساعدون الرئيسيون والمساعدون تحت التمرين في التخطيط لعملية التدقيق بمعامل اختلاف 0.139 وعلى هذا الأساس يمكن القول إجمالا أن هناك إدراك لدى المحاسبين وممارسي مهنة التدقيق بضرورة توفر عناصر الأنشطة الأولية في تخطيط عملية التدقيق، وذلك لتحقيق الهدف من التخطيط وهو تحسين جودة الأداء المهني.

1-2/ التحليل الوصفي لإجابات أفراد العينة حول مدى اعتماد أدلة التوثيق والإثبات خلال تخطيط عملية التدقيق

الجدول رقم (IV-10): نتائج التحليل الإحصائي حول مدى اعتماد أدلة التوثيق والإثبات خلال تخطيط عملية التدقيق

الترتيب	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبرة	الرقم
07	0.190	0.741	3,888	يتمثل التوثيق في قيام المدقق بفحص مستندات ودفاتر المؤسسة التي تدعم المعلومات المدرجة بالقوائم المالية.	23
01	0.145	0.632	4,333	يتم الحصول على أدلة الإثبات من خلال الجرد الفعلي أو المراجعة المستندية.	24
04	0.161	0.693	4,284	تتوقف حجية أدلة الإثبات على مصدر وطبيعة الدليل وكيفية الحصول عليه.	25
06	0.175	0.726	4,148	قد يلجأ إلى الإجراءات التحليلية عند جمع الأدلة للأهمية النسبية للمفردات المعالجة.	26
03	0.158	0.670	4,222	تستلزم الخصائص النوعية لأدلة الإثبات الجيدة استقلالية المصدر وفعالية نظام الرقابة الداخلية بالنسبة للتعامل.	27
05	0.175	0.698	3,987	يقوم مكتب التدقيق والقائمين على التدقيق في المؤسسة الاقتصادية بتفسير وتوثيق الأسباب وراء حدوث التغيرات على خطة وإستراتيجية التدقيق الشاملة.	28
02	0.154	0.639	4,123	يتم توثيق الحوارات والمناقشات الدائرة حول المسائل المهمة حسب طبيعتها مع الإدارة وغيرهم.	29
		0.685	4.140	الكلي	

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات نظام SPSS23

ويلاحظ من الجدول وجود شبه اتفاق بين آراء العينة حول هذا المتغير التابع حيث أن كل الفقرات فاق متوسطها الوسط الحسابي النظري (3.00)، ويزداد الاتفاق خاصة عند الفقرة (24) التي تنص على أنه يتم الحصول على أدلة الإثبات من خلال الجرد الفعلي أو المراجعة المستندية بمعامل اختلاف يقدر بـ 0.145، وتليها في الترتيب الفقرة (29) بمعامل اختلاف يقدر بـ 0.154 وينخفض

الاتفاق عند الفقرة (32) التي تنص على أن التوثيق يتمثل في قيام المدقق بفحص مستندات ودفاتر المؤسسة التي تدعم المعلومات المدرجة بالقوائم المالية وفق المعايير الدولية باحتلالها المرتبة الأخيرة.

1-3/ التحليل الوصفي لإجابات أفراد العينة حول متغيرات بيئة التدقيق المرتبطة بمكاتب التدقيق وأقسام التدقيق الداخلي

الجدول رقم (11-IV): نتائج التحليل الإحصائي حول متغيرات بيئة التدقيق المرتبطة بمكاتب التدقيق وأقسام التدقيق الداخلي

الترتيب	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبرة	الرقم
01	0.128	0.568	4,432	يؤخذ بعين الاعتبار حجم نشاط المكتب وشهرته لتحسين جودة الأداء المهني للمدقق.	30



03	0.198	0.844	4,246	تؤثر السمعة الجيدة لمكتب التدقيق وقسم التدقيق الداخلي في تحسين جودة الأداء المهني.	31
02	0.154	0.667	4,321	يشترط في فريق التدقيق ارتفاع مستوى التأهيل العلمي والعملي والاستقلالية المادية والمعنوية.	32
07	0.328	1.180	3,592	يؤدي تكرار إنجاز عملية التدقيق من قبل نفس مكتب التدقيق السابق إلى التأثير على جودة الأداء المهني.	33
06	0.323	1.087	3,358	يؤثر وجود نظام اتصال فعال لدى مكتب التدقيق في تحسين جودة الأداء المهني.	34
05	0.272	1.007	3,691	تؤثر زيادة عدد سنوات التدقيق بالسلب أو الإيجاب في جودة الأداء المهني.	35
04	0.205	0.813	3,963	يراعى عند القيام بالتدقيق الفصل بين الخدمات الاستشارية ومهمة التدقيق للحيلولة دون التأثير السلبي على جودة التدقيق.	36
08	0.341	1.172	3,728	تؤدي زيادة حدة المنافسة بين مكاتب التدقيق للتأثير بالسلب أو بالإيجاب على العملية التدقيقية.	37
		0.917	3.455	الكلية	

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات نظام SPSS23

ويلاحظ من الجدول وجود شبه اتفاق بين آراء العينة حول هذا المتغير التابع حيث أن كل الفقرات فاق متوسطها الوسط الحسابي النظري (3.00)؛ ويزداد الاتفاق عند الفقرة (30) التي تنص على ضرورة الأخذ بعين الاعتبار حجم نشاط المكتب وشهرته لتحسين جودة الأداء المهني للمدقق وفق المعايير الدولية للتدقيق بمعامل اختلاف يقدر بـ 0.128، وتليها في الترتيب الفقرة (32) التي تنص على أنه يشترط في فريق التدقيق ارتفاع مستوى التأهيل العلمي والعملي والاستقلالية المادية والمعنوية بمعامل اختلاف يقدر بـ 0.154، وفي المرتبة الأخيرة تأتي الفقرة (07) التي تنص على أن

زيادة حدة المنافسة بين مكاتب التدقيق تؤثر بالسلب أو بالإيجاب على العملية التدقيقية بمعامل اختلاف يقدر ب 0.341.

2/ التحليل الوصفي لإجابات أفراد العينة حول المتغير التابع: وسائل تحسين جودة الأداء المهني في مراحل التخطيط لعملية التدقيق

الجدول رقم (IV-12): نتائج التحليل الإحصائي حول وسائل تحسين جودة الأداء المهني في مراحل التخطيط لعملية التدقيق

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الترتيب
38	يعتبر معيار التأهيل العلمي والعملية والخبرة المهنية لمدقق الحسابات أهم معايير التكوين الشخصي للمدقق.	3,987	1.018	0.255	08

02	0.188	0.774	4,111	وجود معايير للرقابة على جودة التدقيق يتم تقييم مدى تحقيق أهداف المهمة.	39
04	0.205	0.821	4,000	يتم اعتماد لجنة معايير التدقيق للرقابة على جودة التدقيق.	40
05	0.212	0.830	3,901	يتم استعمال فحص النظر للرقابة على جودة التدقيق.	41
06	0.243	0.932	3,827	يتم اعتماد مجلس الإشراف على عملية التدقيق بغرض تحسين جودة الأداء المهني للمدقق.	42
07	0.244	0.967	3,963	يؤدي التغيير الإلزامي للمدقق إلى تحسين جودة الأداء المهني.	43
03	0.202	0.813	4,012	يتم اللجوء أحيانا إلى وضع قيود على تقديم الخدمات الأخرى بخلاف خدمة التدقيق لتحسين جودة التدقيق.	44
01	0.168	0.716	4,246	تعد استقلالية المدقق من أهم متطلبات تحسين جودة التدقيق.	45
		0.858	4.005	الكلبي	

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات نظام SPSS23

ويلاحظ من الجدول وجود شبه اتفاق بين آراء العينة حول هذا المتغير التابع حيث أن كل الفقرات فاق متوسطها الوسط الحسابي النظري (3.00)؛ ويزداد الاتفاق عند الفقرة (45) التي تنص على أن استقلالية المدقق تعد من أهم متطلبات تحسين جودة التدقيق وفق المعايير الدولية للتدقيق بمعامل اختلاف يقدر بـ 0.168، وتليها في الترتيب الفقرة (39) التي تنص على أنه بوجود معايير للرقابة على جودة التدقيق يتم تقييم مدى تحقيق أهداف المهمة بمعامل اختلاف يقدر بـ 0.188، وفي المرتبة الأخيرة تأتي الفقرة (38) التي تنص على أن يعتبر معيار التأهيل العلمي والعملية والخبرة المهنية لمدقق الحسابات أهم معايير التكوين الشخصي للمدقق بمعامل اختلاف يقدر بـ 0.255.

### المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة وتحليل النتائج

من أجل تحليل البيانات واختبار الفرضيات تم الاستعانة ببعض المقاييس الإحصائية والتي تم حسابها باستخدام البرنامج الإحصائي Spss مثل الوسط الحسابي، الانحراف المعياري

المطلب الأول: اختبار فرضيات الدراسة

أولاً/ اختبار الفرضية الرئيسية الأولى: تنص الفرضية على أنه: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين إجابات أفراد العينة حول محاور الاستبيان تعزى لمتغيرات: السن، الخبرة، الوظيفة؟

وسيقوم الباحث باختبار الفرضية باستخدام تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لمراعاة ما إذا كان هناك اختلافات في آراء أفراد عينة الدراسة حول مدى توفر العناصر الأولية المتضمنة في المعايير الدولية للتدقيق، حيث تعد وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية إذا كانت قيمة مستوى الدلالة (sig) أقل من أو تساوي 0.05 والعكس إذا كانت القيمة أكبر من 0.05 يعني عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة المدروسة.

1/ اختبار الفرضية الفرعية الأولى: تنص الفرضية على أنه:

\*لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين إجابات أفراد العينة حول محاور الاستبيان تعزى لعامل: السن.

لتتعرف أولاً على البيانات الموجودة حسب المتغيرات المعطاة وذلك من خلال معرفة عدد الأشخاص في كل مجموعة (فئة) وكذا معدل تطبيق العناصر الأولية المتضمنة في المعايير الدولية لتخطيط عملية التدقيق في كل فئة والانحراف المعياري لها وذلك من خلال الجدول الموالي:

الجدول (IV-13) جدول توزيع فئات السن للعينة، متوسطاتها وانحرافاتها المعيارية حول متغير الدراسة مدى توفر العناصر الأولية المتضمنة في المعايير الدولية للتدقيق

الفئات	عدد الأفراد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
من 20 إلى 30 سنة	22	4,0769	0,90935
من 30 إلى 40 سنة	36	3,5303	0,69529
من 40 إلى 50 سنة	19	3,3250	1,11538
أكثر من 50 سنة	04	2,9250	0,92160
المجموع	81	3,4244	0,94719

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات نظام spss23

ويلاحظ من الجدول ومن خلال مقارنة المتوسطات الأربع أن هناك اختلافا يصل إلى 1.08 بين بعض المجموعات ورغم بساطة الفرق إلا أنه قد يكون دالا إحصائيا، وبإجراء تحليل التباين الأحادي نتحصل على الجدول التالية:

الجدول (IV-14): اختبار تجانس التباين بين مجموعات السن

مدى توفر العناصر الأولية للتخطيط			
اختبار Levene	درجة الحرية*1	درجة الحرية 2	مستوى المعنوية
0.156	03	77	0.926

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات نظام spss23

و بما أن الاختبار هنا غير دال إحصائياً ( $P=0.926$ ) أكبر من 0.05 فهذا يعني أن التباين بين المجموعات متجانس.

ويظهر الجدول الموالي (IV-15) نتيجة اختبار ANOVA المتحصل عليها باستخدام Spss:

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة الاختبار f	مستوى الدلالة
بين المجموعات	0.104	03	0.035	0.872	0.460
داخل المجموعات	3.073	77	0.040		
المجموع	3.178	80			

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات نظام spss23

ويظهر من خلال الجدول أن قيمة  $F=0.872$  و  $P=0.460$  غير دالة إحصائيا وهي أكبر من 0.05 وهو ما يعني قبول فرضية العدم ورفض الفرضية البديلة أي أن التباين متجانس، أي أنه لا توجد فروقات بين آراء العينة حول متغير تخطيط عملية التدقيق تعزى لعامل السن.

2/ اختبار الفرضية الفرعية الثانية: تنص الفرضية على أنه: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين إجابات أفراد العينة حول محاور الاستبيان تعزى لمتغير: الخبرة ؟

الجدول التالي يوضح اختبار تجانس التباين بين مجموعات الخبرة المهنية

\* درجة الحرية 1: عدد فئات السن - 1.

الجدول (IV-16): اختبار تجانس التباين بين مجموعات الخبرة المهنية

مدى توفر العناصر الأولية للتخطيط			
اختبار Levene	درجة الحرية 1	درجة الحرية 2**	مستوى المعنوية
1.237	03	77	0.302

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات نظام spss23

وبما أن الاختبار غير دال إحصائياً ( $P=0.302$ ) أكبر من 0.05 فهذا يعني أن التباين بين المجموعات متجانس.

ويظهر الجدول الموالي (IV-17) نتيجة اختبار ANOVA المتحصل عليها باستخدام Spss:

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة الاختبار f	مستوى الدلالة
بين المجموعات	0.216	03	0.072	1.868	0.142
داخل المجموعات	2.962	77	0.038		
المجموع	3.178	80			

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات نظام spss23

ويظهر من خلال الجدول أن قيمة  $F=1.868$  و  $P=0.142$  غير دالة إحصائياً وهي أكبر من 0.05 وهو ما يعني قبول فرضية العدم ورفض الفرضية البديلة أي أن التباين متجانس، أي أنه لا توجد فروقات بين آراء العينة حول متغير تخطيط عملية التدقيق تعزى لعامل الخبرة المهنية، وعند التمهيد في هذه النتيجة يمكن القول أن الخبرة المهنية تؤثر في نتائج عملية التدقيق بخلاف التخطيط للتدقيق.

3/ اختبار الفرضية الفرعية الثالثة: تنص الفرضية على أنه: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين إجابات أفراد العينة حول محاور الاستبيان تعزى لمتغير: الوظيفة؟

الجدول التالي يوضح اختبار تجانس التباين بين مجموعات الوظيفة

الجدول (IV-18): اختبار تجانس التباين بين مجموعات الوظيفة

مدى توفر العناصر الأولية للتخطيط
----------------------------------

\*\* درجة الحرية 2: عدد أفراد العينة الكلي - عدد المجموعات.

اختبار Levene	درجة الحرية 1*	درجة الحرية 2†	مستوى المعنوية
1.168	03	77	0.327

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات نظام spss23

وبما أن الاختبار غير دال إحصائياً ( $P=0.327$ ) أكبر من 0.05 فهذا يعني أن التباين بين المجموعات متجانس.

ويظهر الجدول الموالي (19-IV) نتيجة اختبار ANOVA المتحصل عليها باستخدام Spss:

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة الاختبار f	مستوى الدلالة
بين المجموعات	0.145	03	0.048	1.223	0.307
داخل المجموعات	3.033	77	0.039		
المجموع	3.178	80			

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات نظام spss23

ويظهر من خلال الجدول أن قيمة  $F= 1.223$  و  $P=0.307$  غير دالة إحصائياً وهي أكبر من 0.05 وهو ما يعني قبول فرضية العدم ورفض الفرضية البديلة أي أن التباين متجانس، أي أنه لا توجد فروقات بين آراء العينة حول متغير تخطيط عملية التدقيق تعزى لعامل الوظيفة.

#### ثانيا/ اختبار الفرضية الرئيسية الثانية:

تنص الفرضية الرئيسية الثانية: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين تخطيط عملية التدقيق وتحسين جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات في ظل تطبيق المعايير الدولية.

و يندرج تحت هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

\* درجة الحرية 1: عدد فئات السن - 1.

† درجة الحرية 2: عدد أفراد العينة الكلي - عدد المجموعات.

## 1/: اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين مدى توفر العناصر الأولية للتدقيق لتخطيط عملية التدقيق وتحسين جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات في ظل تطبيق المعايير الدولية.

الجدول (IV-20): معامل الارتباط ودرجة المعنوية للفرضية الفرعية الأولى

معامل الارتباط R	درجة المعنوية sig
0.009-	0.938

المصدر: إعداد الباحث بناء على مخرجات نظام spss 23

وجود ارتباط عكسي وضعيف ( $R=-0.009$ ) وهو غير معنوي أي أن التخطيط لا يؤدي إلى التحسين في جودة الأداء المهني بل أصبح يؤثر عكسيا على التدقيق.

ويظهر الجدول الموالي (IV-21) معادلة الإنحدار بين عناصر تخطيط عملية التدقيق وجودة الأداء المهني

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1 (Constante)	4,161	,249		16,721	,000
جودة الأداء	-,005	,062	-,009	-,078	,938

المصدر: إعداد الباحث بناء على مخرجات نظام spss 23

ومنه يمكن كتابة معادلة الإنحدار على الشكل التالي:

$$Y = -0.005x + 4.161 + \epsilon$$

بحيث  $y$  يمثل جودة الأداء المهني.

$X$  يمثل عناصر التخطيط و  $\epsilon$  الخطأ العشوائي

ويظهر من الجدول نتائج تحليل الإنحدار بين جودة الأداء المهني وعناصر التخطيط للتدقيق حيث يظهر أن معامل التحديد المعدل معدوم نوعا ما أي لا توجد حصة من جودة الأداء المهني تتأثر ببعض عناصر تخطيط عملية التدقيق في حين أن معامل التحديد المعدل أصبح -0.013 بعد



أخذ الخطأ العشوائي بعين الاعتبار أي أن ما نسبته 1.3% فقط من التغير في جودة الأداء المهني تتغير ببعض عناصر عملية التدقيق لكن عكسياً ومنه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية أي أنه لا يوجد أي أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين مدى توفر العناصر الأولية للتدقيق لتخطيط عملية التدقيق وتحسين جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات في ظل تطبيق المعايير الدولية، بل إن الأثر يتمثل في الخفض من الوسائل المادية المطلوبة في عملية التدقيق من خلال التخطيط الجيد ومن ثم المساهمة في الرفع من مستوى الأداء المهني.

## 2/: اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين مدى اعتماد أدلة التوثيق والإثبات لتخطيط عملية التدقيق وتحسين جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات في ظل تطبيق المعايير الدولية، والجدول الموالي يظهر معامل الارتباط ودرجة المعنوية للفرضية الثانية

### الجدول (IV-22): معامل الارتباط ودرجة المعنوية للفرضية الفرعية الثانية

معامل الارتباط R	درجة المعنوية sig
0.009	0.935

المصدر: إعداد الباحث بناء على مخرجات نظام spss 23

يظهر الجدول وجود ارتباط طردي لكن ضعيف ( $R=0.009$ ) وغير معنوية بين أدلة الإثبات وجود الأداء المهني أي أن الأدلة المنتهجة في مؤسسات التدقيق الجزائرية تبقى دون المستوى المطلوب ولا تساهم في الرفع من جودة الأداء المهني للمدققين.

و يبين الجدول (IV-23) الموالي قيمة معامل التحديد ( $R$ -deux) ومعامل التحديد المعدل ( $R$ -deux ajusté) و يبين الجدول الموالي (IV-24) معادلة الانحدار بين أدلة الإثبات وجود الأداء المهني

(ajusté)

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,009 <sup>a</sup>	,000	-,013	,22679

المصدر: إعداد الباحث بناء على مخرجات نظام spss 23

ويظهر الجدول الموالي (IV-24) معادلة الانحدار بين أدلة الإثبات وجود الأداء المهني

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
(Constante)	4,109	,393		10,450	,000
جودة الأداء	,008	,098	,009	,082	,935

المصدر: إعداد الباحث بناء على مخرجات نظام spss 23

من الجدولين نلاحظ وجود ارتباط طردي وضعيف جدا بحيث أن معامل التحديد (R-deux) هو 0.000 أي لا توجد نسبة من جودة الأداء تتغير بتغير أدلة الإثبات والعكس أي ما قيمته 13 % فقط من التغير في جودة الأداء المهني تتغير بتغير أدلة الإثبات لكن عكسيا

ومنه يمكن كتابة معادلة الإنحدار على الشكل التالي:

$$Y=0.008x+4.109+ع$$

بحيث Y يمثل جودة الأداء المهني.

X يمثل عناصر التخطيط و ع الخطأ العشوائي

### 3/: اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين متغيرات بيئة التدقيق المرتبطة بمكاتب التدقيق وأقسام التدقيق الداخلي وتحسين جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات في ظل تطبيق المعايير الدولية، والجدول الموالي يظهر معامل الارتباط ودرجة المعنوية للفرضية الثالثة

#### الجدول (IV-25): معامل الارتباط ودرجة المعنوية للفرضية الفرعية الثالثة

معامل الارتباط R	درجة المعنوية sig	معامل التحديد R-deux
0.76	0.498	0.006

المصدر: إعداد الباحث بناء على مخرجات نظام spss 23

يظهر الجدول وجود ارتباط طردي وقوي ( $R=0.76$ ) بين متغيرات بيئة التدقيق المرتبطة بمكاتب التدقيق وأقسام التدقيق الداخلي وتحسين جودة الأداء المهني في ظل تطبيق المعايير الدولية ومعامل التحديد

(R-deux) قيمته 0.006 أي أن 0.06% فقط من التغير في جودة الأداء المهني تتغير بتغيرها بيئة التدقيق بنسبة ضعيفة جدا

و يبين الجدول (26-IV) الموالي قيمة معامل التحديد (R-deux) ومعامل التحديد المعدل (R-deux) (ajusté)

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,009 <sup>a</sup>	,000	-,013	,22679

المصدر: إعداد الباحث بناء على مخرجات نظام spss 23

ويظهر الجدول الموالي (27-IV) معادلة الإنحدار بين متغيرات بيئة التدقيق وجودة الأداء المهني

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
(Constante)	4,040	,220		18,362	,000
جودة الأداء	,013	,055	,027	,244	,808

المصدر: إعداد الباحث بناء على مخرجات نظام spss 23

ومنه يمكن كتابة معادلة الإنحدار على الشكل التالي:

$$Y=0.013x+4.040+ع$$

بحيث Y يمثل جودة الأداء المهني.

X يمثل عناصر التخطيط و ع الخطأ العشوائي

وعموما هناك ارتباط ضعيف وتأثير ضعيف جدا يميل للاتجاه السليبي بوجود معاملات ارتباط معدلة تأخذ الخطأ العشوائي سالبة وضعيفة.

المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان

بناء على الدراسة الميدانية التي قام بها الباحث تم التوصل إلى النتائج التالية:

1/ تشير نتائج التحليل الوصفي إلى أن المتوسطات الحسابية لإجابات المبحوثين على فقرات مدى توفر العناصر الأولية المتضمنة في المعايير الدولية للتدقيق لتخطيط عملية التدقيق كانت مرتفعة نوعا ما عن المتوسط الحسابي النظري الدال على وجود عدم تأكد بشأن مضمون الفقرة، حيث بلغ المتوسط الكلي لفقرات هذا المتغير ( 4.209 ) وتفسر هذه النتيجة وجود شبه اتفاق كبير نسبيا بين أفراد العينة على مدى توفر العناصر الأولية المتضمنة في المعايير الدولية للتدقيق لتخطيط عملية التدقيق، ويزداد هذا الاتفاق حول الفقرة رقم (18) والتي تنص على أنه يتم تحديد برنامج التدقيق بما ينسجم مع ظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها بحيث يراعي المجموعة الدفترية والسجلات المالية الواجب الاحتفاظ بها من قبل المؤسسة حسب الأصول، وذلك بمعامل اختلاف 0.133.

2/ تشير نتائج التحليل الوصفي إلى أن المتوسطات الحسابية لإجابات المبحوثين على فقرات مدى اعتماد أدلة التوثيق والإثبات خلال تخطيط عملية التدقيق كانت مرتفعة نوعا ما عن المتوسط الحسابي النظري الدال على وجود عدم تأكد بشأن مضمون الفقرة، حيث بلغ المتوسط الكلي لفقرات هذا المتغير ( 4.140 ) وتفسر هذه النتيجة وجود شبه اتفاق كبير نسبيا بين أفراد العينة على مدى اعتماد أدلة التوثيق والإثبات خلال تخطيط عملية التدقيق، ويزداد هذا الاتفاق حول الفقرة رقم (24) والتي تنص على أنه يتم الحصول على أدلة الإثبات من خلال الجرد الفعلي أو المراجعة المستندية وذلك بمتوسط حسابي 4.333.

3/ تشير نتائج التحليل الوصفي إلى أن المتوسطات الحسابية لإجابات المبحوثين على فقرات متغيرات بيئة التدقيق المرتبطة بمكاتب التدقيق وأقسام التدقيق الداخلي كانت مرتفعة نوعا ما عن المتوسط الحسابي النظري الدال على وجود عدم تأكد بشأن مضمون الفقرة، حيث بلغ المتوسط الكلي لفقرات هذا المتغير (3.728) وتفسر هذه النتيجة وجود شبه اتفاق كبير نسبيا بين أفراد العينة متغيرات بيئة التدقيق المرتبطة بمكاتب التدقيق وأقسام التدقيق الداخلي، ويزداد هذا الاتفاق حول الفقرة رقم

(30) والتي تنص على أنه يتم الحصول على أدلة الإثبات من خلال الجرد الفعلي أو المراجعة المستندية وذلك بمتوسط حسابي 4.432.

4/ تشير نتائج التحليل الوصفي إلى أن المتوسطات الحسابية لإجابات المبحوثين على فقرات وسائل تحسين جودة الأداء المهني من خلال مراحل التخطيط للتدقيق كانت مرتفعة نوعا ما عن المتوسط الحسابي النظري الدال على وجود عدم تأكد بشأن مضمون الفقرة، حيث بلغ المتوسط الكلي

لفقرات هذا المتغير (4.005) وتفسر هذه النتيجة وجود شبه اتفاق كبير نسبيا بين أفراد العينة حول وسائل تحسين جودة الأداء المهني من خلال مراحل التخطيط للتدقيق ، ويزداد هذا الاتفاق حول الفقرة رقم (45) التي تنص على اعتبار استقلالية المدقق من أهم متطلبات تحسين جودة التدقيق وذلك بمتوسط حسابي 4.246.

5/توصلت الدراسة إلى أنه لا توجد فروقات بين آراء العينة حول متغير تخطيط عملية التدقيق يعزى لعامل السن.

6/ كما توصلت الدراسة إلى أنه لا توجد فروقات بين آراء العينة حول متغير تخطيط عملية التدقيق يعزى لعامل الخبرة المهنية.

7/وأیضا توصلت الدراسة إلى أنه لا توجد فروقات بين آراء العينة حول متغير تخطيط عملية التدقيق يعزى لعامل الوظيفة.

8/ تشير الدراسة إلى وجود ارتباط قوي وطردى بين تخطيط عملية التدقيق وفق المعايير الدولية وتحسين جودة الأداء المهني للمدقق كما أن هناك أثر إيجابي بين المتغيرين.

9/ بناء على نتائج تحليل الفرضيات تم التوصل إلى وجود تأثير عكسي بين مدى توفر العناصر الأولية المتضمنة في التخطيط لعملية التدقيق وجودة الأداء المهني فمساهمة عملية التخطيط تكمن في التقليل من الوسائل المتطلبة في إجراء عملية التدقيق ومن ثم المساهمة بالعكس في الرفع من جودة الأداء المهني.

10/يوجد هناك ارتباط طردى وضعيف بين أدلة الإثبات وجودة الأداء المهني بناء على النتائج المستخلصة من آراء العينة المبحوثة.

11/يوجد هناك ارتباط قوي وطردى بين متغيرات البيئة وجودة الأداء المهني فالتأثير ضعيف جدا يميل للاتجاه السلبي بمعنى أن المدقق يجب عليه العمل باستقلالية وحياد وعدم التأثر بمتغيرات البيئة.

### خلاصة الفصل الرابع:

تناولنا في هذا الفصل عرض الدراسة الميدانية التي استهدفت التعرف على آراء القائمين على مهنة التدقيق بالمؤسسات الاقتصادية وكذا ممارسي المهنة من محافظي حسابات ومحاسبين معتمدين وخبراء المحاسبة المهتمين بتخطيط عملية التدقيق والسعي نحو تحسين الأداء المهني في ظل المعايير الدولية

المتعارف عليها، ولتحقيق ذلك تم استخدام المنهجية المتبعة في إجراء الدراسة الميدانية، وذلك بعرض وتحليل النتائج المتوصل إليها فيما يتعلق باختبار الفرضيات.

وبناء على نتائج تحليل الفرضيات يمكن القول أنه لا توجد فروق ذات دلالة معنوية فيما يخص مدى توفر العناصر الأولية المتضمنة في عملية التدقيق تعزى لعوامل السن والخبرة المهنية والوظيفة، كما توجد علاقة بين تخطيط عملية التدقيق وتحسين جودة الأداء المهني.

## خاتمة:

## النتائج:

من خلال الدراسة النظرية والميدانية لعلاقة تخطيط عملية التدقيق في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق دراسة حالة عينة من المؤسسات المعتمدة للتدقيق بالجزائر، تم التوصل إلى مجموعة من النتائج يمكن إيجازها فيما يلي:

- أن تخطيط عملية التدقيق عبارة إجراء جوهري يتمثل في مجموعة من الخطوات العملية التي يقوم بها مدقق الحسابات بغرض الوصول إلى إبداء رأي في محاييد على قوائم مالية محل عملية التدقيق؛
- يساهم تخطيط عملية التدقيق في تفعيل نظام الرقابة الداخلية المعتمد من طرف مؤسسات التدقيق ومن ثم تحسين جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات؛
- يعمل تخطيط عملية التدقيق على زيادة الموثوقية والمعقولية من خلال إعداد التقرير النهائي للمدقق والذي يحتوى على مدى الإفصاح عن كل المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية ومن ثم المساهمة في تحسين جودة الأداء المهني.
- يساهم التأهيل العلمي المستمر في تطوير مستوى مدققي الحسابات بغية مسايرة التطورات الحديثة من خلال الغلمام بمعايير التدقيق؛
- يتم القيام بالإجراءات التحليلية الأولية من قبل المدقق لفهم مجال عمل المؤسسة، وبغرض فهم نظام الرقابة الداخلية وتقييم مخاطر التدقيق قد يلجأ المدقق إلى استفسار الإدارة وآخرين من داخل المؤسسة؛
- توجد عدة وسائل تعمل على تحسين جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات تتمثل في لجنة معايير التدقيق وفحص النظير، وباستعمال مجلس الإشراف والتغيير الإلزامي للمدقق؛
- تعمل عدة متغيرات مرتبطة ببيئة مكاتب التدقيق كحجم المكتب وشهرته على تحسين الأداء المهني؛
- إن تحسين جودة الخدمات المقدمة من طرف مكاتب التدقيق والنهوض بمهنة التدقيق ينتج عن اتباع تلك المكاتب لسياسات وإجراءات رقابة الجودة؛
- أظهرت الدراسة وجود علاقة بين تخطيط عملية التدقيق وتحسين جودة الأداء المهني وذلك من خلال مساهمة عملية التخطيط في التقليل من الوسائل المتطلبة في عملية التدقيق.



- يوجد هناك ارتباط طردي وضعيف بين مدى توفر أدلة الإثبات وجودة الأداء المهني فالقائمون على الوظائف التسييرية في المؤسسات الاقتصادية ملزمون بتوفير أدلة التوثيق والإثبات وملفات العمل بما فيها الملفين الجاري والدائم.
- قد يكون هناك تأثير إيجابي بين حجم المكتب وشهرته لتحسين جودة الأداء المهني.
- هناك ارتباط قوي بين متغيرات بيئة التدقيق المرتبطة بمكاتب التدقيق وأقسام التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية وجودة الأداء المهني بمعنى أن من شروط عملية التدقيق توفر استقلالية المدقق.
- آراء العينة المبحوثة من الأفراد ذوي العلاقة والقائمين على عملية التدقيق بخصوص استعمال وسائل تحسين جودة الأداء المهني بما فيها لجنة معايير التدقيق، استعمال فحص النظر للرقابة على جودة التدقيق، اعتماد لجنة الإشراف على عملية التدقيق بغرض الرفع من الأداء المهني، اللجوء في بعض الأحيان إلى التغيير الإلزامي لمدقق الحسابات في حال الإخلال بآداب وسلوك المهنة، وفي بعض الأحيان الأخرى اللجوء إلى وضع قيود على تقديم الخدمات الأخرى بخلاف خدمة التدقيق.
- تدعيم استقلالية المدقق سواء كانت هاته الاستقلالية مادية أو معنوية.

### التوصيات:

- وعلى ضوء النتائج المتوصل إليها ولتنفيذ دور تخطيط عملية التدقيق في تحسين جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات يمكن تقديم التوصيات التالية:
- \_ بما أن برنامج تخطيط عملية التدقيق يعد مهما لاكتشاف الأخطاء والتحريفات في القوائم المالية ومن ثم تحسين الأداء المهني نوصي بضرورة إتباع خطة محكمة للوصول للنتائج المرجوة؛
- \_ ضرورة توعية المسؤولين بالدور الإيجابي للمدقق المتمثل في التخطيط لعملية التدقيق وبالتالي زيادة قيمة المعلومات المحاسبية من جهة وتحسين الأداء بتصحيح الانحرافات السلبية لتفادي تكرارها في المستقبل.
- \_ تبرز ضرورة التأكيد على الالتزام بمعايير التدقيق الدولية في شقها المتعلق بتخطيط عملية التدقيق من طرق مدققي الحسابات.
- إبراز دور العناصر الأولية المتضمنة في التخطيط لعملية التدقيق في الرفع من جودة الأداء المهني.
- ضرورة اهتمام المؤسسات بجودة المعلومات التي تحتويها التقارير المالية.

- توفير الدعم الإداري للمدققين في مكاتب التدقيق للمحافظة على استقلال المدققين حيث أن ذلك يرفع من مستوى جودة التدقيق.
- الرفع من مساهمة أدلة الإثبات في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق من خلال توفير الخصائص الجيدة لأدلة الإثبات واستقلالية المصدر وفعالية نظام الرقابة الداخلية.
- وجود نظام رقابة داخلية فعال ونظام اتصال فعال متطلبان للرفع من الأداء المهني.
- ضرورة تقديم المدققين لخدماتهم للعملاء عند لجوئهم إليهم في عمليات التدقيق، وتوفر الشروط المهنية اللازمة تلبية احتياجاتهم حيث أن ذلك يدعم جودة التدقيق في مكاتب التدقيق.
- الاستفادة من الخبرات في مجال التدقيق الموحدة في الولايات الأخرى للتحكم الجيد في مهنة التدقيق ومن ثم أداء المهمة على أحسن وجه.
- تفعيل دور وسائل تحسين جودة الأداء المهني للرفع من كفاءة مؤسسات التدقيق في الجزائر.

#### آفاق البحث:

- علاقة مدى توفر العناصر الأولية المتضمنة في التخطيط لعملية التدقيق بتحسين الأداء المهني للمدقق.
- مدى مساهمة أدلة الإثبات خلال تخطيط عملية التدقيق.
- علاقة المتغيرات المرتبطة ببيئة التدقيق وأقسام التدقيق الداخلي بتحسين جودة الأداء المهني.
- علاقة وسائل تحسين جودة الأداء المهني في مراحل التخطيط.

فهرس المراجع:

القرآن الكرم

أولا: باللغة العربية

أ/الكتب

- أبو رقية توفيق مصطفى وإسحاق المصري عبد الهادي، تدقيق ومراجعة الحسابات، دار ومكتبة الكندي الأردن، الطبعة الأولى، 2014.
- أبو رقية توفيق مصطفى والمصري عبد الهادي إسحاق، تدقيق ومراجعة الحسابات، دار الكندي الأردن، الطبعة الأولى، 1991.
- أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد، دار الصفاء للنشر والتوزيع عمان، الأردن، الجزء الرابع، الطبعة الأولى، 2009.
- أحمد حلمي جمعة، التدقيق والتأكد الحديث، المشاكل والمسؤوليات، الأدوات والخدمات دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009.
- أحمد حلمي جمعة، التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2012.
- أحمد حلمي جمعة، تطوير معايير التدقيق والتأكد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب 02، دار صفاء للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2008.
- أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع، الإسكندرية مصر، 2000.
- أحمد خليل، المراجعة والرقابة المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1968.
- أحمد عبد الفتاح، إدارة الجودة الشاملة، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، مصر 2012.
- أحمد محمد نور، مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
- أحمد محمد نور وآخرون، دراسات متقدمة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

- أحمد محمد نور وآخرون، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية الإسكندرية مصر، 2007.
- اشتيوي أمين عبد السلام، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، الطبعة الرابعة 1996.
- أقاسم عمر، محاضرات في تدقيق الحسابات، جامعة أحمد دراية أدرار، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم علوم التسيير، 2009/2008.
- ألفين أرينز، جيمس لوبك، مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي وأحمد حجاج، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية.
- أحمد سيد أحمد مصطفى، إدارة الجودة الشاملة والإيزو 9000، دليل علمي، جامعة الزقازيق مصر 1998.
- أحمد سيد مصطفى، إدارة البشر (الأصول والمهارات)، مصر، 2002.
- أحمد صقر عاشور، إدارة القوى العاملة، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، الطبعة الثانية 2002.
- أحمد ماهر، إدارة الموارد البشرية، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2007.
- أحمد محمد المصري، التخطيط والمراقبة الإدارية، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 2004.
- اديدجي بوداند باديو، الدليل الصناعي للإيزو 9000، ترجمة فؤاد هلال، مراجعة محسن عاطف، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 1999.
- أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، القاهرة مصر 2005.
- أمين السيد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2007.
- إيهاب عبده نفاذي، مراجعة النظر كإحدى أسس الرقابة على جودة التدقيق، بديوان المحاسبة بدولة الكويت سبتمبر 2009.
- ثناء القباني، المراجعة، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2007.
- جمال الدينم محمد مرسي، الإدارة الاستراتيجية للموارد البشرية، مدخل لتحقيق الميزة التنافسية لمنظمة القرن الواحد والعشرين، الدار الجامعية، مصر، 2003.
- جورج دانيال غالي وعلي إبراهيم طلبة، المفاهيم العلمية والأساليب الفنية الحديثة في المراجعة، بدون ناشر 2002.

- جورج جاكسون وآخرون، التنظيم منظور كلي للإدارة، ترجمة خالد زروق، معهد الإدارة العامة الرياض 1988.
- حازم هاشم الألوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، الجزء الثاني، منشورات الجامعة المفتوحة طرابلس، ليبيا، 2006.
- حسين عبد العال محمد، الاتجاهات الحديثة في إدارة الجودة والمواصفات القياسية (الإيزو) دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2006.
- حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية مؤسسة الوراق للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 1999.
- حسين القاضي، مامون حمدان، المحاسبة الدولية، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان الأردن، الطبعة الأولى.
- حمود خضير كاظم، إدارة الجودة الشاملة، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2000.
- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)، دار وائل للنشر، عمان الأردن، 2000.
- خالد راغب الخطيب وخلييل حمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر عمان، الأردن، 1998.
- خالد بن محمد التويجري، العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، قسم المحاسبة، الجامعة الإسلامية، غزة 2008.
- خضر مصباح اسماعيل الطيطي، إدارة وصناعة الجودة مفاهيم إدارية وتقنية وتجارية في الجودة، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2011.
- خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان الأردن 2006.
- خيرى كتانة، مدخل إلى إدارة الأعمال، النظريات- العمليات الإدارية، منهج تحليلي، دار جرير، الأردن، 2008.
- الدرادكة مأمون، إدارة الجودة الشاملة، دار صفاء للنشر، عمان، الأردن، 2001.
- رأفت سلامة محمود وأحمد يوسف كلبونة وعمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن.
- رعد عبد الله الطاني، إدارة الجودة الشاملة، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2008.

- رعد عبد الله الطائي، عيسى قدادة، إدارة الجودة الشاملة، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2008.
- زهير الحدر، علم تدقيق الحسابات، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى 2010.
- زين يونس وعوادي مصطفى، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات، مطبعة صخري الجزائر، 2009.
- سليمان محمد مصطفى، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية الإسكندرية مصر.
- سمير محمد عبد العزيز، اقتصاديات جودة المنتج بين إدارة الجودة الشاملة والإيزو، مكتبة الإشعاع الإسكندرية، مصر، 2000.
- سهيلة محمد عباس، إدارة الموارد البشرية، مدخل استراتيجي، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن الطبعة الأولى، 2003.
- صديقي مسعود وأحمد نقار، المراجعة الداخلية، مطبعة مزوار للنشر، الجزائر، 2010.
- صلاح الدين حسن السبسي، تطوير إدارة الشركات لتحقيق إدارة الجودة الشاملة شهادة الإيزو، دار الكتاب الحديث، القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، 2011.
- طلحة، المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجنة المعايير الدولية، ترجمة مجموعة طلال أبو غزالة الدولية، من منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان الأردن، 1999.
- طارق الشبلي، مأمون الدرادكة، الجودة في المنظمات الحديثة، دار وائل للنشر والتوزيع عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2002.
- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الثالث، الدار الجامعية الإسكندرية مصر 2007.
- عبد الباري إبراهيم درة، تكنولوجيا الأداء البشري في المنظمات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية القاهرة، مصر، 2003.
- عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، دار الكتب للطباعة والنشر، العراق 1988.

- عبد الرؤوف جابر، الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية، دار النهضة العربية بيروت، لبنان الطبعة الأولى، 2004.
- عبد الفتاح الصحن وآخرون، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر 2007.
- عبد الفتاح الصحن ورجب السيد راشد وناجي درويش، أصول المراجعة، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر 2000.
- عبد الفتاح الصحن ودرويش محمد ناجي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية الإسكندرية مصر، 1998.
- عبد الفتاح محمد الصحن وفتح رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية مصر 2004.
- عبد الفتاح محمد الصحن وكمال خليفة أبو زيد، المراجعة علماً وعملاً، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية 1991.
- عبد الفتاح الصحن ومحمد سمير الصبان وشريفة علي حسن، أسس المراجعة، الدار الجامعية الإسكندرية مصر، 2004.
- عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علماً وعملاً، مؤسسة شباب الجامعة، القاهرة مصر، 1974.
- عبد الصمد نجم الجعفري وإياد رشيد القريشي، دراسة حول دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد العراق، 2006.
- عبید سعد شريم ولطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، طبعة منقحة، مركز الأمين للنشر والتوزيع صنعاء، اليمن، 2007.
- عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة، الجزء 01، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر 2009.
- عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، حسابات البنوك التجارية والشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة والتأكيد المهني، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2008.

- علي عبد القادر الذنبيات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، نظرية وتطبيق، المكتبة الوطنية الأردنية، عمان، الأردن، الطبعة الخامسة، 2015.
- علي غربي وآخرون، تنمية الموارد البشرية، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2007.
- عمر وصفي عقيلي، إدارة الموارد البشرية، جامعة حلب، 1991.
- عمر وصفي عقيلي، المنهجية المتكاملة لإدارة الجودة الشاملة، وجهة نظري، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى.
- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان الأردن الطبعة الأولى، 2006.
- فايز عبد الرحمان الفروخ، التعلم التنظيمي وأثره في تحسين الأداء الوظيفي، دار الجليس للنشر والتوزيع الأردن، 2011.
- فريد عبد الفتاح زين الدين، المنهج العلمي لتطبيق إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات العربية، دار الكتب القاهرة، مصر، 1996.
- قاسم نايف علوان، إدارة الجودة الشاملة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2005.
- القاضي حسين، التدقيق الداخلي، منشورات جامعة دمشق سوريا، الطبعة الأولى، 2008.
- القاضي حسين ، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية)، دار الثقافة، عمان الأردن، 2009.
- القاضي حسين ودحدوح حسين، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية مؤسسة الوراق عمان، الأردن، 1999.
- كمال الدين الدهراوي ومحمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006.
- محفوظ أحمد جودة، إدارة الجودة الشاملة مفاهيم وتطبيقات، دار وائل للنشر، عمان، الأردن 2004.
- محمد البكري، إدارة الجودة الكلية، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2002.
- محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2003.



- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2003.
- محمد رجب يس غنيم، أثر التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في قدرته على اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، دراسة تطبيقية في البيئة السعودية ، كلية التجارة، جامعة بنها، السعودية.
- محمد رضا شندي، الجودة الكلية الشاملة والإيزو بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار بيمكو، مصر 1996.
- محمد سعيد أنور سلطان، السلوك التانظيمي، دار الجامعة الجديدة للطباعة والنشر، الاسكندرية مصر 2003.
- محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2003/2002.
- محمد سمير الصبان ومحمد مصطفى، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر 2005.
- محمد سمير الصبان وعبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 1997.
- محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، القاهرة، مصر 2002.
- محمد سمير الصبان ومحمد الفيومي، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، لبنان 1990.
- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، مصر 2002.
- محمد السيد سرايا، أصول المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية مصر، 2007.
- محمد عباس نواف الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع ، 2009.
- محمد عبد الفتاح الصيرفي، الإدارة الرائدة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003.
- محمد عبد الفتاح محمد، المراجعة مدخل قياس و ضبط المخاطر، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر الطبعة الثانية.

- محمد عبد الوهاب العزاوي، إدارة الجودة الشاملة، مدخل استراتيجي تطبيقي، إثرا للنشر والتوزيع، قطر 2010.
- محمد فالخ، إدارة الموارد البشرية، عرض وتحليل، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن الطبعة الأولى، 2004.
- محمد الفيومي وعضو لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر.
- محمد محمد المظهر أحمد، تقييم جودة المراجعة في دولة قطر، دراسة نظرية مقارنة، 2009.
- محمود حسين الوادي، حسين محمد سمحان، عبد الله إبراهيم نزال، إدارة الجودة الشاملة في الخدمات المصرفية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2010.
- محمود البيومي، المحاسبة والمراجعة، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، 2003.
- محمود محمد عبد السلام البيومي، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية، منشأة توزيع المعارف، الإسكندرية، مصر، 2003.
- مدحت أبو النصر، أساسيات إدارة الجودة الشاملة، دار الفجر للنشر والتوزيع، مصر، 2008.
- مصطفى سليمان محمد، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2014.
- مصطفى محمود بكر، الموارد البشرية مدخل لتحقيق الميزة التنافسية، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر، 2003-2004.
- منصور حامد محمود وآخرون، أساسيات المراجعة، مركز القاهرة للتعليم المفتوح، مصر، 1993.
- مهدي حسن زويلف، إدارة الأفراد، دار مجدلاوي، عمان، الأردن، الطبعة الثالثة، 1998.
- نبيل محمد المرسي، استراتيجية الإنتاج والعمليات، مدخل استراتيجي، الدار الجامعية الجديدة الاسكندرية، مصر، 2002.
- نزار عبد المجيد البرواري، لحسن عبد الله باشيو، إدارة الجودة مدخل التميز والريادة، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.
- نصر صالح محمد، نحو إطار نظري عام للمراجعة، أثره على معاييرها، منشورات أكاديمية الدراسات العليا طرابلس، ليبيا، الطبعة الأولى، 2004.
- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، عمان الأردن، الطبعة الثانية، 2004.

- الهيتي خالد، إدارة الموارد البشرية، مدخل استراتيجي، دار وائل للنشر، عمان، الأردن 2003.  
 - وجدي حامد حجازي، المعايير الدولية للمراجعة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر 2010.

- وليام توماس وأمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب أحمد حامد حجاج وكمال الدين الدهراوي، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2006.  
 - يوسف حجيم الطائي، نظم إدارة الجودة في المنظمات الإنتاجية والخدمية، دار اليازوري للنشر والتوزيع عمان، الأردن، 2008.  
 - يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، عمان الأردن الطبعة الأولى، 2000.

### ب/ الدوريات:

- إبراهيم عبود باعشن، أهمية أوراق عمل المراجعة من خلال تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء، مجلة المحاسب، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، العدد 34، مارس 2009.  
 - أمال محمد محمد عوض، أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مصر، العدد الثاني، المجلد 45 جوان 2008.  
 - بحث الأسوساي السابع، دليل نظم إدارة جودة التدقيق، ترجمة ديوان المحاسبة، دولة الكويت يوليو 2009.  
 - بطرس شكر، لؤي لطيف، دور التدريب في تقويم أداء العاملين ضمن القطاع الفندققي، دراسة ميدانية لآراء عينة من المديرين ورؤساء الاقسام والعاملين في فندق الرشيد أحد الفنادق الدرجة الممتازة بغداد، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 71، العراق 2008.  
 - توفيق محمد شريف، رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، العدد 5 سبتمبر 1997 الرياض.  
 - جمانة حنظل التيمي، العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية، دراسة ميدانية في الكليات والمراكز البحثية في جامعة البصرة، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة البصرة، بغداد، 2012.

- خالد أمين عبد الله، الأهمية النسبية في المحاسبة والتدقيق، مجلة المدقق، العددان 41-42 عمان الأردن، 2000.
- سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مصر، المجلد 45، العدد الثاني جويلية 2008.
- شوقي عطا الله، المراجعة كأداة لمتابعة الخطة في المشروعات، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد الثامن، مصر، 1967.
- صادق الحسني، استقلال المدقق، دراسة مقارنة في ضوء المعايير الدولية والتشريعات المنظمة للمهن مجلة دراسات العلوم، الأردن، 1999.
- عبد المللك مزهودة، الأداء بين الكفاءة والفعالية (مفهوم و تقييم)، مجلة العلوم الإنستنية، العدد الأول جامعة محمد خيضر، بسكرة، نوفمبر 2001.
- عبد الله علي المنيف، عبد الرحمان إبراهيم الحميد، مهام لجان المراجعة ومعايير اختيار أعضائها، دراسة تطبيقية في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المجلد 11 السعودية، 1998.
- عطاء الله خليل، العوامل المؤثرة في التخطيط في المكاتب الأردنية في ضوء معيار الأهمية النسبية، مجلة دمشق، المجلد 16، العدد الثاني، 2000.
- على محمد ثجيل المعموري، التخطيط الشامل لعملية التدقيق، منظور إبداعي باستخدام أسلوب pert، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد الثامن، العدد الأول، 2006.
- فوزية حامد الجفري، حسام عبد المحسن العنقري، اتجاه مكاتب الرماجة في المملكة العربية السعودية نحو توسيع نطاق خدماته المهنية، تحليل ميداني مستند إلى مقتضيات نظرية الوكالة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المجلد 21، العدد 2، السعودية، 2007.
- محمد فواز العميري، إحسان صالح المعتاز، أثر التجارة الإلكترونية على تخطيط أعمال المراجعة، دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المجلد 21، العدد 2، 2007.

- مدثر طه أبو الخير، التغيير الإجباري للمراجعين وأثره على تكاليف وجودة عملية المراجعة دراسة ميدانية في البيئة السعودية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 30، العدد الثاني، مصر 2006.
- مسعود صديقي، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، العدد الأول، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2000.
- منهل مجيد أحمد العلي، تغريد سالم الليلة، استخدام الأهمية النسبية في العمل التدقيقي وفقا لمعايير التدقيق الدولية، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، العدد 87 (29) 2007.
- موسى رحمانى، فاتح سردوك، مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الاكاديمية والهيئات المهنية للمراجعة، مجلة العلوم الإنسانية، مارس 2014.
- المير عبد الرحيم علي، العلاقة بين ضغوط العمل وبين الولاء التنظيمي والأداء والرضا الوظيفي والصفات الشخصية، مجلة الإدارة العامة، المجلد 55، العدد الثاني، معهد الإدارة العامة، الرياض السعودية 1995.
- نصار مجدي محمد وبهرامي مريم أحمد، الإجراءات التحليلية التي يباشرها مدقق ديوان المحاسبة استنادا إلى واقع دليل التدقيق العام، بحث مقدم إلى مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة في الكويت، 2008.
- نعيم الخوري، الإخفاق وعودة الروح إلى مهنة التدقيق، مجلة المدقق، العدد (56-66)، نيسان 2006.
- نور الدين عبد الله حمودة، العوامل المؤثرة في تحديد الأهمية النسبية في التدقيق، دراسة تحليلية انتقادية بالتطبيق على الوضع في ليبيا، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، كلية العلوم الإدارية والمالية والتطبيقية طرابلس ليبيا، العدد الثاني، 2013.
- نور ساعد الجدعاني، حسام عبد المحسن العنقري، تأثير حجم وسمعة مكاتب المراجعة وطبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني، دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، السعودية، العدد الثاني، 149.
- هيثم السعافين، التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي وتدقيق السلطات الرقابية الحكومية، مجلة المدقق، العدد (63-64) آب 2005.

- يوسف محمود جربوع، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق هذه الفجوة، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد الثاني عشر، العدد الثاني، غزة، فلسطين، 2004.

### ج/ الأطروحات والرسائل العلمية

- أحمد برير، جودة المراجعة مدخلا لتضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة 2013-2014.

- أحمد بن صالح بن هليل الحربي، الرقابة الإدارية وعلاقتها بكفاءة الأداء، مذكرة ماجستير، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض، السعودية، 2003.

- أحمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2007.

- أرزاق أيوب محمد كرسوع، مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة، مذكرة ماجستير، كلية التجارة الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2008.

- أمير جمال القيق، مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة دراسة ميدانية مذكرة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012.

- الأهدل عبد السلام سليمان قاسم، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية دراسة ميدانية نظرية، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، 2008.

- آية جار الله نعمان الخزندار، مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته و استقلاله، دراسة تطبيقية على مكاتب وشركات المراجعة ومدراء الشركات المساهمة العامة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2008.

- إياد حسن ابو شاهين، العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات في فلسطين، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2005.

- بعجي سعاد، تقييم فعالية نظام تقييم أداء العاملين في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة توزيع وتسويق المنتجات البترولية المتعددة نفضال مسيلة منطقة سطيف، مذكرة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة.
- بلخيزر سميرة، المراجعة في قطاع البنوك، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002.
- بلعيد وردة، مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة عينة من المراجعين والمحاسبين، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2013-2014.
- بوسنة حمزة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح، دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والفرنسية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011-2012.
- بوغان نور الدين، جودة الخدمات وأثرها على رضا العملاء، دراسة ميدانية في المؤسسة المينائية لسكيكدة مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة 2006/2007.
- الجلال أحمد محمد صالح، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010.
- حكيمة مناعي ، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبة الدولية في الجزائر مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009.
- ختيم محمد العيد، إدارة الجودة الشاملة واستراتيجية المؤسسة، دراسة ميدانية لمؤسسة سونلغاز، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2009.
- خيراني العيد، مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمخاطفي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة، دراسة حالة الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2012-2013.

- رضا خلاصي، المراجعة الجبائية، تقديمها منهجيتها مع دراسة حالة تطبيقية لمؤسسة تنشط في قطاع البناء، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2001.
- الرمحي زاهر، أسلوب التدقيق المبني على المخاطر، رسالة دكتوراه، جامعة عمان العربية الأردن، 2004.
- سامح عبد الرزاق الحداد، تحليل وتقييم استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمة المراجعة، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2008.
- سعاد بعجي، تقييم فعالية نظام تقييم أداء العاملين في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007.
- سلطان كريمة، طرق تحسين جودة المنتج الصناعي وأثرها في تخفيض التكاليف، دراسة حالة المؤسسة الوطنية للعصير والمصبرات Sijico وحدة رمضان جمال، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، 2006/2007.
- سليمان أحمد عودة، العوامل المؤثرة في اختيار عمليات التدقيق في البنوك التجارية الأردنية مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة آل البيت، 2000.
- سهام أكرم عمر الطويل، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة، دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة مذكرة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012.
- شذري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة سونلغاز مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2008-2009.
- شعبان إبراهيم نسمان، مدى التزام شركات التدقيق بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم 300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية) بغرض زيادة فاعلية الأداء المهني، دراسة تطبيقية على شركات التدقيق العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة فلسطين، 2014.



- شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سونطراك، الدورة مبيعات مقبوضات، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2003-2004.
- صلاح ربيعة، المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004
- عادل خليل علي قطيشات، مدى توفر الشروط اللازمة لتحسين فاعلية لجان التدقيق المشكلة في الشركات المساهمة العامة الأردنية، مذكرة ماجستير، كلية الاعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2010.
- عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، قياس وتقييم، دراسة حالة مؤسسة صناعات الكوابل بسكرة (2000-2001)، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد خيضر بسكرة، 2001-2002.
- عبد الرحمان عمر الحارس، فجوة التوقعات في المراجعة الخارجية، دراسة ميدانية في الجمهورية العربية السورية، مذكرة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، سوريا، 2008.
- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG مجني وحازم حسن وشركاؤهم - محاسبون قانونيون - وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية، مذكرة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2009-2010.
- عبد الله لحسن ياشيوة، النموذج الرياضي للمقارنة بين فاعلية جودة برامج التعليم العالي في الجامعات الجزائرية وتحسين نوعيتها بناء على معطيات الجودة الشاملة، رسالة دكتوراه في الإدارة التربوية، كلية الدراسات العليا، الجامعة الأردنية، كانون الثاني 2008.
- عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة لاقصادية، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية بسكرة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2006-2007.
- علاء الدين صلاح عودة، أثر منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال على جودة التدقيق الخارجي، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشرق الأوسط، 2011.

- علال مسعودة ولاحي إيمان، أهمية المراجعة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي، دراسة حالة مفتشية الضرائب بالأخصرية، مذكرة ماستر كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة آكلي محند أولحاج، البويرة 2014/2015.
- علي عبد الله، أثر البيئة على أداء المؤسسة العمومية الاقتصادية، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 1999.
- العيهار فلة، دور الجودة في تحقيق الميزة التنافسية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2005.
- محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2010-2011.
- محمد حسن راوية، تفعيل نظام تقييم أداء العامل في المؤسسة الاقتصادية، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005.
- محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية، دراسة مقارنة - حالة الجزائر- مذكرة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي المدية، 2007-2008.
- مرشد عيد المصدر، أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق، دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، 2013.
- مزاولي أحلام، غولام عائشة، عزروق نصر الدين، التدقيق الإداري وفق المعايير الدولية، مذكرة ماستر، جامعة أدرار، 2015.
- مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر، رسالة دكتوراه غير منشورة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.
- منهي أحمد ملاح، درجة تحقيق معايير إدارة الجودة الشاملة في الجامعات الفلسطينية في محافظات الضفة الغربية كما يراها أعضاء هيئة التدريس، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين.
- نائلة نعمان روبين النونو، سياسة تقييم أداء العاملين في مؤسسات التعليم العالي الحكومية في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2004.

- ناصر أمين أحمد علي، أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة على أداء المنظمات الصناعية العاملة في المناطق المؤهلة صناعياً، دراسة ميدانية، مذكرة ماجستير، قسم إدارة الأعمال، جامعة اليرموك، الأردن 2002.

- نسرین محمد عبد الله المحمود، العلاقة بين إدارة الجودة الشاملة ومجالات إدارة الموارد البشرية وأثرها على الأداء، مذكرة ماجستير، جامعة اليرموك، الأردن، 2004.

- نوار هاني اسماعيل، تقييم أداء الموارد البشرية ومدى مساهمته في رفع أداء المنشآت العامة نموذج شركات الو النسيج في الساحل السوري، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، جامعة تشرين سوريا، 2004.

- نور الدين شنوفي، تفعيل نظام تقييم أداء العامل في المؤسسة العمومية الاقتصادية، دراسة حالة المؤسسة الجزائرية للكهرباء والغاز، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004/2005.

- الهلة سناء، بريقش عائشة، دور إدارة الجودة الشاملة في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية مذكرة ليسانس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2009/2010.

- يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بوبكر بلقايد تلمسان، 2014-2015.

#### د/ المقالات:

- أقاسم عمر، العبادي أحمد، مداخلة واقع معايير تقارير محافظ الحسابات في الجزائر في ظل المعايير الدولية للتدقيق، الملتقى الدولي الثاني حول متطلبات مهنة المحاسبة والتدقيق في الإصلاح المحاسبي الواقع - المعوقات - الحلول، جامعة غرداية 01-02 ديسمبر 2014.

- بوعلام ولهي، المراجعة الجبائية كإحدى أدوات التسيير الفعال في المؤسسة الاقتصادية، الملتقى الدولي الأول حول التسيير الفعال في المؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة يومي 03 و04 ماي 2005.

- تمجدين نور الدين، عبد الحق بن تقات، مؤشرات قياس الأداء من المنظور التقليدي إلى المنظور الحديث، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، الطبعة الثانية، نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، جامعة ورقلة، يومي 22 و23 نوفمبر 2011.
- جمال خنشور، التقييم الاقتصادي في وحدة ديدوش مراد لإنتاج المشروبات الغازية والعصير المركز خلال عامي 1984 و1985 جامعة باتنة، 1987.
- ظاهر القشي، مدى قدرة مدققي الحسابات الخارجيين على تدقيق حسابات الشركات الأردنية المتعاملة في التجارة الإلكترونية، المؤتمر العلمي الدولي الثاني حول الأعمال الإلكترونية والتحول في اقتصاديات الأعمال جامعة الزرقاء، 15-17 مارس 2011، ص 08.
- عمر شريقي، دور وأهمية الحوكمة في استقرار النظام المصرفي، ملتقى دولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف، يومي 21 و22 أكتوبر، 2009.
- لكصاسي هاجر، مداخله تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر بين المعايير الدولية والتشريعات المحلية، الملتقى الوطني حول مهنة المحاسبة والتدقيق وواقع تطبيقهما في الجزائر، جامعة أدرار، يوم 2014/12/04.
- محمد الصغير قريشي، الأداء المالي وأدوات قياسه ومراقبته، عمليات المصادر الخارجية كمدخل لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات الطبعة الثانية، نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، يومي 22 و23 نوفمبر 2011.
- محمد علي جبران، العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن، الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الواحد والعشرون، جامعة الملك سعود، السعودية، يومي 18 و19 ماي 2010.
- محمد هادي العدناني، تأثير آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية في العراق، المؤتمر الثاني، القضايا الملحة للاقتصاديات الناشئة في بيئة الأعمال الحديثة، الجامعة الأردنية الأردن، 14-15 أبريل 2009.

- معراج هوارى ، قياس إدراك واتجاه مراجعي الحسابات نحو تطبيق مفهوم التطبيق الاجتماعي، دراسة لعينة من مراجعي الحسابات بالجزائر، مخبر السياحة، الإقليم والمؤسسات، المركز الجامعي غرداية.

### القوانين والقرارات والمراسيم

-الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، 2010.

-الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة، 2007.

- ديوان المحاسبة الكويتي، مفكرة المصطلحات الرقابية والمالية، إدارة التدريب والمنظمات الدولية 2009.

-القانون 01-10 المؤرخ في 2010/07/11 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، 2010.

- القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013 المتعلق بمحتوى معايير تقرير محافظ الحسابات الصادر عن وزارة المالية.

- الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المبادئ الأساسية للتدقيق، الإصدار رقم(12)، المطابع المركزية عمان ، الأردن، الطبعة الثانية، 2003.

- مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، المجلس الوطني للمحاسبة المديرية العامة للمحاسبة ، وزارة المالية ، منشورات الساحل، الجزائر، 2002.

- مقرر رقم 103/SPM/94، مؤرخ في 02 فيفري 1994، المتعلق بالإجراءات المهنية لمراجع الحسابات التوصية رقم 01 الاجتهادات الدنيا في إطار قبول التوكيل والدخول إلى الوظيفة.

- هيئة الأوراق المالية الأردنية، دليل قواعد حوكمة الشركات المساهمة المدرجة في بورصة عمان.

### ثانيا: باللغة الأجنبية

- Alain courtois ,Chantal martain, et autres, gestion de production, 3ème édition, 2ème tirage, édition d'organisation,paris, 2002.

-Allen D Blay, & Marshall A Geiger S Nort, The Auditors Going- Concern Opinion as a Communication Of Risk, Auditing A Journal of Practice & Theory, vil, 30,Iss, 2011.

. Bethoux. R, K remper.F et Poisson.M , L'audit dans le secteur public, Clet, Paris, 1986.

- Bank of England Consultative Paper, The Role of Audit Committee 1987.

- Charron. C, Pourquoi des normes d'audit, revue Française de comptabilité, N°236, octobre 2000.
- Berche Valerie, L'audit face aux risque informatique, une nécessaire technicité, in revue française de L'audit interne N°141, institut français de l'audit et contrôle interne, Paris, septembre 1998.
- Charron.C, Pourquoi des normes d'audit, revue Française de comptabilité, N° 236, Octobre 2000.
- Bernard Matory et Daniel Crozet, Gestion des ressources humaines: pilotage social et performance, 6eme édition dunod Paris.
- Fernandez.A, Les nouveaux tableaux de bord des décideurs, Editions d'organisation, Paris, 2000.
- Hamini Allaal ;Laudit comptable et financier, BERTI ;1<sup>er</sup> edition.
- Hay ward.S, Audit guide, butter worths, 2end édition, London, 1991.
- Hian Chye, E-Sah Woo, The expectation gap in auditing, Managerial Auditing Journal, Vol.13, Issue. 3 1998,, Available from : <http://www.rackarspel.se/uploaded-files/.pdf>, (26/03/2018).
- Hoque.Z , & James.W , Linking Balanced Scorecard Measures to Sise and Market Factors, Impact on Organizational Performance, Journal of Management Accounting Review, Vol,12, USA ,2000 .
- Hugues Angot, Christian Fischer, Baudouin Theunissen, Audit comptable Audit informatique, 3 edition de Boeck universite, Bruxelles.
- International quality ontrol, Auditing, Review, Other assurance, and related services pronouncements, IFAC? 2013.
- IAASB, Audit Quality IAASB Perspective , January 2011.
- Jean Noger, normalisation et certification des composants electroniques, edition Dunod, Paris, 1991.
- Johanna Miettinen, audit quality and the relationship between auditee's Agency problems and Financial information quality, university vasaa.
- Laurat. H et Philippe: La pratique de L'audit, Economica, Paris, 1994.
- Le mont Olivier, La conduite d'une mission d'audit interne, Paris.
- Li Dang, Assessing Actual Audit Quality, Doctorat of Philosophy in Accounting, Drexel University, 2004.
- Lionel Collins, Gérard Vallin, Audit et contrôle Interne ;Dallos ;paris ;1992.
- Louis Grumet, Peer Review, Raising the Bar for Audit Quality, The CPA journal, Jily 2002, Available from: <http://www.nysscpa.org/cpajournal/2002/0702/nv/nv2.htm>, (26/03/2018).
- Mahdi Salhi, An Invertigation of the Effects of Audit Quality On occural Reliability Of Listed Companies on Tahan Stock Exchange, Islamic University Review Of International Comparative Management, 2010.
- Mary F. Allen, Mark Linville, David M. Stott, Effect of Litigation on Independent Auditor Selection, American Journal of Business, Vol.20, No.1.
- Mokhtar Belaiboud, Guide pratique daudit financier et comptable, La maison Det livres, Alger, 1982.

- Omri Hakim et TRIKI, Impacte de d'audit externe sur la qualité de resultat comptable, Revue gouvernance Automne, 2009.
- Ordre National Der Experts Comptables, commissaires aux comptes et comptables agrées, Diligences professionnelles du commaissaire aux comptes.
- Pascal Dumontier, Sonda Chtourou, Soumaya Ayedi, La qualité de l'audit externe et les mécanisme de gouvernance des entreprises, Une étude empirique menée dans le contexte tunisien, Décembre 2010.
- Peretti Jean-Mari, Guide de Self Audit, les édition d'organisation, Paris, 1995.
- Stettler.H.f , Audit, Principe et méthodes générales, Public union, Paris.
- Rafffegeau Jean,Pierre du fils et Roman Gonzales, audit et contrôle de Compte, public-union édition, Paris, 1979,
- Robert Castell et François Pasqualini, Le Commissaire aux Comptes, Collection Droit Poche-Economica 1995.-
- Zohra Cherfi, la qualité démarche, méthodes et outils, Hermes sciences, Paris, 2002.
- Reveue Française de comptabilité, La démarche générale d'audit, l'approche par les risques, N°330, Février2001.
- Viet Ha TRAN VU, les dimensions de la performance des cabinets d'audit legal,paris,2009.

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة أحمد دراية - أدرار

كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير

الباحث: ط.د/ مسعودي عمر

استبيان حول موضوع:

فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق

دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات المعتمدة للتدقيق بالجزائر

السيدة(ة) الفاضل(ة):

تحية طيبة وبعد...

إن الباحث يرجو من سيادتكم إمداده برأيكم الخبير في استمارة الاستبيان الموجه إلى محافظي الحسابات ومكاتب الخبرة المحاسبية والمحاسبين المعتمدين والمدققين الداخليين للمؤسسات الاقتصادية عبر إقليم القطر الجزائري، وذلك بغرض دراسة مدى فعالية تخطيط عملية التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين الأداء المهني للمدقق، والذي يندرج في إطار إعداد دراسة بحثية بالجامعة المذكورة أعلاه.

ونظرا لأهمية رأي المستقصى منهم وهم محافظي الحسابات ومكاتب الخبرة المحاسبية والمحاسبين المعتمدين والقائمين بالتدقيق في المؤسسات الاقتصادية، فإن الباحث ليرجو من سيادتكم التكرم بالمشاركة برأيكم السديد وخبرتكم الطويلة لإمداده بالمعلومات والبيانات التي تساعد في تحقيق أهداف هذا البحث، مع توجيه نظر سيادتكم بأن بيانات هذه الاستمارة هي بيانات سرية، ولا يمكن لأي شخص الإطلاع عليها، إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

وإننا لنشكركم على حسن تعاونكم، ومساهمتمكم في إعداد بحث علمي يقوم على بيانات ومعلومات صحيحة ومن واقع ما تسيير عليه مؤسساتنا خدمة للاقتصاد والوطن.

أولا: المعلومات الشخصية

1/ المؤسسة: .....

2/ السن: .....

3/ الجنس: ذكر  أنثى 4/ المستوى الدراسي: تعليم ثانوي  جامعي  ما بعد التدرج 5/ الخبرة: أقل من 05 سنوات  من 06 إلى 10 سنوات  من 11 إلى 20 سنة أكثر 20 سنة 6/ الوظيفة: محافظ حسابات  محاسب معتمد  خبير محاسب  وظيفة أخرى (أذكرها)



ثانيا: استبيان الدراسة

في رأيكم إلى أي مدى تطبق هذه العناصر في مؤسستكم:

ملاحظة: لإبداء رأيكم، يرجى وضع علامة (X) في الخانة المناسبة عند كل جملة، مع مراعاة أنه لا يجوز وضع

أكثر من علامة على نفس السطر أي يتعين اختيار خانة واحدة أمام كل جملة:

المحور الأول: تخطيط عملية التدقيق وفق المعايير الدولية

أولاً: مدى توفر العناصر الأولية المتضمنة في المعايير الدولية للتدقيق لتخطيط عملية التدقيق

الرقم	الفقرة	لا أتفق تماما	لا اتفق	محايد	أتفق	أتفق تماما
01	يوجد إدراك لدى القائمين بعملية التدقيق وفق المعايير الدولية بأهمية تخطيط عملية التدقيق في تحسين أدائهم المهني.					
02	يشارك فريق التدقيق ممثلا في المدير ومديرو الأقسام والمساعدون الرئيسيون والمساعدون تحت التمرين في التخطيط لعملية التدقيق.					
03	يتأكد المدقق الحالي من نطاق عملية التدقيق ويقوم بالاتصال مع المدقق السابق.					
04	عند تعيين المدققين يتم القيام بدراسة خطاب التعيين بعناية لتحديد المسؤوليات بين المدقق والعميل وتجنب الخلافات.					
05	عند التعامل مع عميل جديد يتم تقييم مدى التزامه بقواعد السلوك وآداب مهنة التدقيق ممثلة في الاستقلالية والمصداقية والنزاهة والشفافية والسرية.					
06	يقوم القائمون على التدقيق بجمع معلومات عن العميل وتقييمها لتحديد وتقييم الظروف المهددة لاستقلاليتهم عند الموافقة على أي عملية جديدة.					
07	يقوم المدقق بالحصول على معلومات تمهيدية عن المؤسسة تخص المعلومات العامة والخصائص التقنية والتجارية.					

					08	تتيم مراعاة توافر الخبرات والمهارات الشخصية المتنوعة التي تتطلبها عملية التدقيق.
--	--	--	--	--	----	--

الرقم	الفقرة	لا أتفق تماما	لا اتفق	محايد	أتفق	أتفق تماما
09	يدرک القائمون على التدقيق أهمية توفر المؤسسة على نظام رقابة داخلية فعال يسمح بتخطيط عملية التدقيق.					
10	يتم القيام بإجراءات فهم نظام الرقابة الداخلية من خلال قراءة كتيبات النظم والسياسات الموضوعة لدى العميل.					
11	يتم القيام بالإجراءات التحليلية الأولية من قبل المدقق لفهم مجال عمل المؤسسة والنشاط الذي تقوم به.					
12	يأخذ المدقق في الاعتبار حجم وتعقد عمليات المؤسسة، وذلك لغرض التخطيط بالشكل الملائم.					
13	يقوم المدقق بإجراءات لفهم نظام الرقابة الداخلية من خلال استفسار الإدارة وأفراد آخرين داخل المؤسسة.					
14	يقوم المدقق بإجراءات تقييم مخاطر التدقيق من خلال استفسار الإدارة وأفراد آخرين داخل المؤسسة.					
15	يقوم المدقق بتحديد المستويات الأولية للمادية(مجال الانحراف المقبول) وتقدير مخاطر التدقيق.					
16	يتم تحديد برنامج التدقيق في حدود نطاق عملية التدقيق سواء كانت كاملة أو جزئية، مع الأخذ بالاعتبار وضع برنامج تدقيق مرن يستجيب للتغيرات الطارئة.					
17	يتم تحديد الأهداف المرغوب تحقيقها من كل خطوة من الخطوات التي يشملها برنامج التدقيق					
18	يتم تحديد برنامج التدقيق بما ينسجم مع ظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها بحيث يراعي المجموعة الدفترية والسجلات المالية الواجب الاحتفاظ بها من قبل المؤسسة حسب الأصول.					
19	يتم تصميم برنامج التدقيق بما يتلاءم والحصول على					

					أكبر قدر من الأدلة وقرائن الإثبات وفق المعايير الدولية للتدقيق.
					20 يقوم المدقق بتوثيق خطة التدقيق وبيان طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات تقييم المخاطر.
					21 يتم توثيق أي تغيرات تطرأ على إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق.
					22 يقوم المدقق عند الموافقة على تدقيق المؤسسة لأول وهلة بقراءة أحدث البيانات المالية لها إن وجدت وتقرير المدقق السابق للحصول على معلومات متعلقة بالأرصدة الافتتاحية.

ثانيا: مدى اعتماد أدلة التوثيق والإثبات خلال تخطيط عملية التدقيق

الرقم	الفقرة	لا أتفق تماما	لا اتفق	محايد	أتفق	أتفق تماما
23	يتمثل التوثيق في قيام المدقق بفحص مستندات ودفاتر المؤسسة التي تدعم المعلومات المدرجة بالقوائم المالية وفق المعايير الدولية.					
24	يتم الحصول على أدلة الإثبات من خلال الجرد الفعلي أو المراجعة المستندية.					
25	تتوقف حجية أدلة الإثبات على مصدر وطبيعة الدليل وكيفية الحصول عليه.					
26	قد يلجأ إلى الإجراءات التحليلية عند جمع الأدلة للأهمية النسبية للمفردات المعالجة.					
27	تستلزم الخصائص النوعية لأدلة الإثبات الجيدة استقلالية المصدر وفعالية نظام الرقابة الداخلية بالنسبة للعميل.					
28	يقوم مكتب التدقيق والقائمين على التدقيق في المؤسسة الاقتصادية بتفسير وتوثيق الأسباب وراء حدوث التغيرات على خطة وإستراتيجية التدقيق الشاملة.					

					29	يتم توثيق الحوارات والمناقشات الدائرة حول المسائل المهمة حسب طبيعتها مع الإدارة وغيرهم.
--	--	--	--	--	----	---

ثالثا: متغيرات بيئة التدقيق المرتبطة بمكاتب التدقيق وأقسام التدقيق الداخلي

الرقم	الفقرة	لا أتفق تماما	لا اتفق	محايد	أتفق	أتفق تماما
30	يؤخذ بعين الاعتبار حجم نشاط المكتب وشهرته لتحسين جودة الأداء المهني للمدقق وفق المعايير الدولية.					
31	تؤثر السمعة الجيدة لمكتب التدقيق وقسم التدقيق الداخلي في تحسين جودة الأداء المهني.					
32	يشترط في فريق التدقيق ارتفاع مستوى التأهيل العلمي والعملية والاستقلالية المادية والمعنوية.					
33	يؤدي تكرار إنجاز عملية التدقيق من قبل نفس مكتب التدقيق السابق إلى التأثير على جودة الأداء المهني.					
34	يؤثر وجود نظام اتصال فعال لدى مكتب التدقيق في تحسين جودة الأداء المهني.					
35	تؤثر زيادة عدد سنوات التدقيق بالسلب أو الإيجاب في جودة الأداء المهني وفق المعيير الدولية.					
36	يراعى عند القيام بالتدقيق الفصل بين الخدمات الاستشارية ومهمة التدقيق للحيلولة دون التأثير السلبي على جودة التدقيق.					
37	تؤدي زيادة حدة المنافسة بين مكاتب التدقيق للتأثير بالسلب أو بالإيجاب على العملية التدقيقية.					

المحور الثاني: وسائل تحسين جودة الأداء المهني في مراحل التخطيط

الرقم	الفقرة	لا أتفق تماما	لا اتفق	محايد	أتفق	أتفق تماما
38	يعتبر معيار التأهيل العلمي والعمللي والخبرة المهنية لمدقق الحسابات أهم معايير التكوين الشخصي للمدقق.					
39	بوجود معايير للرقابة على جودة التدقيق يتم تقييم مدى تحقيق أهداف المهمة.					
40	يتم اعتماد لجنة معايير التدقيق للرقابة على جودة التدقيق.					
41	يتم استعمال فحص النظر للرقابة على جودة التدقيق.					
42	يتم اعتماد مجلس الإشراف على عملية التدقيق بغرض تحسين جودة الأداء المهني للمدقق.					
43	يؤدي التغيير الإلزامي للمدقق إلى تحسين جودة الأداء المهني.					
44	يتم اللجوء أحيانا إلى وضع قيود على تقديم الخدمات الأخرى بخلاف خدمة التدقيق لتحسين جودة التدقيق.					
45	تعد استقلالية المدقق من أهم متطلبات تحسين جودة التدقيق.					

نشكركم على تعاونكم.

**Statistiques descriptives**

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
x1	81	2,00	5,00	4,1852	,76012
x2	81	3,00	5,00	4,2840	,59654
x3	81	3,00	5,00	4,1605	,64142
x4	81	2,00	5,00	4,1358	,62756
x5	81	3,00	5,00	4,2840	,69344
x6	81	2,00	5,00	4,1111	,79057
x7	81	2,00	5,00	4,3086	,66412
x8	81	2,00	5,00	4,2963	,67905
x9	81	1,00	5,00	3,6420	1,18647
x10	81	1,00	5,00	3,9259	,87718
x11	81	1,00	5,00	4,0617	,71319
x12	81	2,00	5,00	4,3457	,59499
x13	81	1,00	5,00	3,9753	1,06037
x14	81	1,00	5,00	4,0617	,89925
x15	81	2,00	5,00	3,9506	,70536
x16	81	2,00	5,00	4,1852	,61464
x17	81	3,00	5,00	4,2840	,59654
x18	81	3,00	5,00	4,4321	,59030
x19	81	3,00	5,00	4,2840	,67518
x20	81	1,00	5,00	3,9383	,96625
x21	81	2,00	5,00	4,1235	,79660
x22	81	2,00	5,00	4,1481	,72648
N valide (listwise)	81				

**Statistiques descriptives**

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
x23	81	2,00	5,00	3,8889	,74162
x24	81	3,00	5,00	4,3333	,63246
x25	81	3,00	5,00	4,2840	,69344
x26	81	2,00	5,00	4,1481	,72648
x27	81	3,00	5,00	4,2222	,67082
x28	81	2,00	5,00	3,9877	,69810
x29	81	3,00	5,00	4,1235	,63997
N valide (listwise)	81				

**Statistiques descriptives**

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
x30	81	3,00	5,00	4,4321	,56873

x31	81	2,00	5,00	4,2469	,84455
x32	81	3,00	5,00	4,3210	,66759
x33	81	1,00	5,00	3,5926	1,18087
x34	81	1,00	5,00	3,3580	1,08753
x35	81	2,00	5,00	3,6914	1,00799
x36	81	1,00	5,00	3,9630	,81309
x37	81	1,00	5,00	3,7284	1,17274
N valide (listwise)	81				

**Statistiques descriptives**

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
x38	81	1,00	5,00	3,9877	1,01850
x39	81	2,00	5,00	4,1111	,77460
x40	81	2,00	5,00	4,0000	,82158
x41	81	2,00	5,00	3,9012	,83074
x42	81	2,00	5,00	3,8272	,93261
x43	81	2,00	5,00	3,9630	,96753
x44	81	2,00	5,00	4,0123	,81385
x45	81	3,00	5,00	4,2469	,71643
N valide (listwise)	81				

**الملحق 03**

**نتائج ألفا كرونباخ**

**Statistiques de fiabilité**

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,573	45

الملحق رقم 04 اختبار الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الرئيسة الأولى

## Test d'homogénéité des variances

planification1

Statistique de Levene	ddl1	ddl2	Signification
,156	3	77	,926

## ANOVA à 1 facteur

planification1

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,104	3	,035	,872	,460
Intra-groupes	3,073	77	,040		
Total	3,178	80			

## Comparaisons multiples

Variable dépendante: planification1

C de Dunnett

(I) age	(J) age	Différence de moyennes (I-J)	Erreur standard	Intervalle de confiance à 95%	
				Borne inférieure	Borne supérieure
20-29	30-39	-,08122	,04936	-,2165	,0541
	40-49	-,07798	,06057	-,2484	,0925
	50 et plus	-,08722	,10371	-,5641	,3897
30-39	20-29	,08122	,04936	-,0541	,2165
	40-49	,00324	,06089	-,1662	,1727
	50 et plus	-,00601	,10390	-,4820	,4700
40-49	20-29	,07798	,06057	-,0925	,2484
	30-39	-,00324	,06089	-,1727	,1662
	50 et plus	-,00925	,10967	-,4934	,4749
50 et plus	20-29	,08722	,10371	-,3897	,5641
	30-39	,00601	,10390	-,4700	,4820
	40-49	,00925	,10967	-,4749	,4934

الملحق رقم 05 اختبار الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسية الأولى



**Test d'homogénéité des variances**

planification1

Statistique de Levene	ddl1	ddl2	Signification
1,237	3	77	,302

**ANOVA à 1 facteur**

planification1

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,216	3	,072	1,868	,142
Intra-groupes	2,962	77	,038		
Total	3,178	80			

**Comparaisons multiples**

Variable dépendante: planification1

C de Dunnett

(I) Exper	(J) Exper	Différence de moyennes (I-J)	Erreur standard	Intervalle de confiance à 95%	
				Borne inférieure	Borne supérieure
inf 5 ans	5-10	-,04231	,04705	-,1736	,0890
	11-20	-,11978	,05743	-,2773	,0378
	20 et plus	-,00418	,07818	-,3095	,3011
5-10	inf 5 ans	,04231	,04705	-,0890	,1736
	11-20	-,07747	,06334	-,2534	,0985
	20 et plus	,03812	,08261	-,2761	,3524
11-20	inf 5 ans	,11978	,05743	-,0378	,2773
	5-10	,07747	,06334	-,0985	,2534
	20 et plus	,11559	,08894	-,2086	,4398
20 et plus	inf 5 ans	,00418	,07818	-,3011	,3095
	5-10	-,03812	,08261	-,3524	,2761
	11-20	-,11559	,08894	-,4398	,2086

الملحق رقم 06 اختبار الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الرئيسية الأولى

**Test d'homogénéité des variances**

planification1

Statistique de Levene	ddl1	ddl2	Signification
1,168	3	77	,327

**ANOVA à 1 facteur**

planification1

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,145	3	,048	1,223	,307
Intra-groupes	3,033	77	,039		
Total	3,178	80			

**Comparaisons multiples**

Variable dépendante: planification1

C de Dunnett

(I) Fonction	(J) Fonction	Différence de moyennes (I-J)	Erreur standard	Intervalle de confiance à 95%	
				Borne inférieure	Borne supérieure
com au comp	comp agre	-,00270	,10866	-,3328	,3274
	exp comp	,00743	,09928	-,3089	,3238
	autres	,08693	,08384	-,1718	,3456
comp agre	com au comp	,00270	,10866	-,3274	,3328
	exp comp	,01014	,09330	-,2773	,2976
	autres	,08963	,07666	-,1334	,3127
exp comp	com au comp	-,00743	,09928	-,3238	,3089
	comp agre	-,01014	,09330	-,2976	,2773
	autres	,07950	,06265	-,1222	,2812
autres	com au comp	-,08693	,08384	-,3456	,1718
	comp agre	-,08963	,07666	-,3127	,1334
	exp comp	-,07950	,06265	-,2812	,1222

تهدف الدراسة إلى إبراز أهمية تخطيط عملية التدقيق وقياس أثرها في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق في ظل اعتماد المعايير الدولية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم أخذ عينة من المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات وخبراء المحاسبة وبعض المتدخلين ذوي العلاقة بنشاط التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة بين تخطيط عملية التدقيق وفق المعايير الدولية وتحسين جودة الأداء المهني في ظل وجود مجموعة من المعايير الشخصية خاصة ما تعلق منها بالسن الوظيفية والخبرة المهنية وتوصي بضرورة اتباع خطة محكمة من طرف المدققين ابتداء من الدخول في المهمة إلى غاية كتابة التقرير النهائي وإبداء الرأي في القوائم المالية محل عملية التدقيق.

الكلمات المفتاحية: تخطيط، تدقيق، معايير دولية، جودة، أداء مهني.

**abstract:**

The study aims to highlight the importance of planning audit process and measuring its impact in improving the quality of the auditor's professional performance in light of the adoption of international standards. To achieve the objectives of the study, a sample of certified accountants, accounting experts and some of the stakeholders involved in the internal audit activity was drawn. Auditing in accordance with international standards and is improving the quality of professional performance in the presence of a set of personal standards, especially with respect to age, job and professional experience, and recommends the need to follow a plan by the auditors from the beginning of the task until the writing of the Reer final and express an opinion on the financial statements replace the audit process.

**Keywords:** Planning, Auditing, International Standards, Quality, Professional Performance.

**Résumé:**

L'étude vise à mettre en évidence l'importance de la planification du processus d'audit et de la mesure de son impact sur l'amélioration de la qualité des performances professionnelles de l'auditeur compte tenu de l'adoption des normes internationales. Pour atteindre les objectifs de l'étude, un échantillon de comptables agréés, de comptables, d'experts comptables et de certaines des parties prenantes participant à l'audit interne a été constitué. Auditer conformément aux normes internationales et améliorer la qualité des performances professionnelles en présence d'un ensemble de normes personnelles, notamment en ce qui concerne l'âge, le travail et l'expérience professionnelle, et recommande de suivre un plan établi par les auditeurs dès le début du processus. jusqu'à la rédaction de la version finale de Reer et exprimer un avis sur les états financiers remplace le processus d'audit.

**Mots-clés:** planification, audit, normes internationales, qualité, performances professionnelles.