جامعة قاصدي مرباح – ورقلة –

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم

فرع علوم التسيير، تخصص محاسبة وجباية

بعنـــوان

أهميّة دعم جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات بالإعتماد على المعايير الدولية للتّدقيق للحدّ من ظاهرة الفساد الإداري و المالي

- حالة الجزائر نموذجا -

إعداد المترشح :

خيراني العيد

نوقشت و أجيزت علناً بتاريخ : 2019/04/25

أمام اللجنة المكونة من :

محمد البشير غوالي	أستاذ	جامعة ورقلة	رئيسا
عبد الله مايو	أستاذ محاضر أ	جامعة ورقلة	مشرفا و مقررا
عبد الرحمن بابنات	أستاذ محاضر أ	جامعة ورقلة	مناقشا
محمد البشير بن عمر	أستاذ محاضر أ	جامعة الوادي	مناقشا
عبد الحق بوقفة	أستاذ محاضر أ	جامعة الوادي	مناقشا
محمد الهادي ضيف الله	أستاذ محاضر أ	جامعة الوادي	مناقشا

السنة الجامعيّة 2019/2018

جامعة قاصدي مرباح – ورقلة –

كلية العلوم الاقتصادية و و العلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم

فرع علوم التسيير، تخصص محاسبة وجباية

بعنـــوان

أهميّة دعم جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات بالإعتماد على المعايير الدولية للتّدقيق للحدّ من ظاهرة الفساد الإداري و المالي

- حالة الجزائر نموذجا -

إعداد المترشح :

خيراني العيد

نوقشت و أجيزت علناً بتاريخ : 2019/04/25

أمام اللجنة المكونة من :

محمد البشير غوالي	أستاذ	جامعة ورقلة	رئيسا
عبد الله مايو	أستاذ محاضر أ	جامعة ورقلة	مشرفا و مقررا
عبد الرحمن بابنات	أستاذ محاضر أ	جامعة ورقلة	مناقشا
محمد البشير بن عمر	أستاذ محاضر أ	جامعة الوادي	مناقشا
عبد الحق بوقفة	أستاذ محاضر أ	جامعة الوادي	مناقشا
محمد الهادي ضيف الله	أستاذ محاضر أ	جامعة الوادي	مناقشا

السنة الجامعيّة 2019/2018

إهداء

إلى والديّ الكريمين حفظها الحافظ بما يحفظ عباده الصالحين

إلى شريكة العمر و رفيقة الدرب زوجتي

إلى إبنتي قرّة عيني روان بيسان

إلى كل إخوتي و أخواتي و جميع أفراد العائلة صلة و نسبا

إلى كل الأصدقاء و الزملاء

إلى كل طالب علم

أهدي لكم جميعا هذا العمل

شكر و تقدير

أتقدم بداية بالشكر لله عز و جلّ الذي وفقني لإنجاز و إتمام هذا العمل .

كما إنه لمن قبيل الوفاء و العرفان أن أتقدم بالشكر و التقدير للأستاذ المشرف الدكتور عبد الله مايو لما قدمه لنا من إرشادات و نصائح و لوقوفه معنا إلى آخر يوم من مناقشة هذا العمل، فأسأل الله له دوام الصحة و العافية .

كما أتقدم بخالص الشكر و التقدير للصديق الدكتور خير الدين قريشي الذي كان عونا و سندا و مشجعا لنا طوال فترة البحث، و الشكر أيضا للأستاذ بداوي مُحَمَّد الذي قدما لنا يد المساعدة، دون أن ننسى أيضا الصديق الدكتور علاء بوقفة لوقوفه معنا و أيضا الشكر موصول للأحباء بايزيد بلعدل، خمقاني بدر الزمان، دشاش عبد القادر، بدوي إلياس و لكل الأصدقاء و الزملاء .

كما أشكر أيضا أعضاء لجنة المناقشة التي قبلت مناقشة هذا العمل .

كما أشكر كل من ساعدنا من قريب أو بعيد و لو بكلمة طيبة .

خيراني العيد

المحتويات

العنوان

الإهداء **I**

شكر و تقدير **II**

المحتويات.....**III**

قائمة الإختصارات و الرموز.....**VI**

قائمة الجداول.....**VII**

قائمة الأشكال.....**IX**

قائمة الملاحق.....**X**

الملخص.....**XI**

مقدمة.....**1**

الفصل الأول : المفاهيم الأساسية في نظرية المراجعة

تمهيد الفصل الأول.....**18**

المبحث الأول : "جودة المراجعة" بين تحديد المفهوم و إشكالية القياس.....**19**

أولا : قراءة فلسفية لنظرية المراجعة.....19

ثانيا : جودة المراجعة: مفهوم،مقاربات و مداخل،أهمية.....23

ثالثا :اشكالية قياس جودة المراجعة و العوامل المحددة لها.....27

المبحث الثاني :طبيعة سوق خدمات المراجعة.....**31**

أولا : الظروف التي تخلق الطلب على خدمة المراجعة.....31

ثانيا : الآراء و التفسيرات النظرية للطلب على خدمات المراجعة.....33

ثالثا :عرض خدمات المراجعة.....35

المبحث الثالث :معايير التدقيق الدولية كآلية عملية لرفع مستوى اداء مراجعي الحسابات **37**

أولا : التجانس الدولي لمعايير التدقيق.....37

ثانيا : معايير التدقيق الدولية.....39

خلاصة الفصل الأول.....**48**

الفصل الثاني : فجوة التوقعات و جدلية مسؤولية مراجع الحسابات اتجاه قضايا الفساد

تمهيد الفصل الثاني.....**50**

المبحث الاول : فجوة التوقعات في بيئة المراجعة.....**51**

اولا : مفهوم و طبيعة فجوة التوقعات.....51

ثانيا :فجوة التوقعات" أسباب و سبل المعالجة".....53

ثالثا :فجوة التوقعات و علاقتها بمسؤولية مراجع الحسابات.....56

المبحث الثاني :جدلية مسؤولية مراجع الحسابات اتجاه قضايا الفساد.....**57**

أولا :المسؤولية القانونية لمراجعي الحسابات.....57

ثانيا : مسؤولية مراجع الحسابات عن الأخطاء و الغش في ظل الاصدارات المهنية.....61

ثالثا :مسؤولية مراجع الحسابات اتجاه الفساد.....64

المبحث الثالث : "قضايا الفساد الدولية" اسباب– نتائج – دروس.....**67**

أولا :أهم قضايا الفساد الدولية و المحلية.....67

ثانيا :النتائج المترتبة عن قضايا الفساد.....75

ثالثا :الدروس المستفادة من قضايا الفساد 75

خلاصة الفصل.....**77**

الفصل الثالث : الدراسة الميدانية– حالة الجزائر نموذجا

تمهيد الفصل الثالث.....**79**

المبحث الأول : تطور و تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر.....**80**

أولا : المسار التاريخي لتطور مهنة المراجعة.....80

ثانيا : تنظيم و ممارسة مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر 83

ثالثا :علاقة محافظ الحسابات ودوره في حماية الشركة من جرائم الفساد حسب التشريع الجزائري 84

رابعا : عرض المعايير الجزائرية للتدقيق 87

المبحث الثاني :الطريقة و الأدوات.....92

أولا : طريقة البحث.....92

ثانيا : أدوات الدراسة.....96

المبحث الثالث : النتائج و مناقشتها.....100

أولا : نتائج الدراسة.....100

ثانيا : مناقشة النتائج.....130

خلاصة الفصل 133

الخاتمة.....134

قائمة المصادر و المراجع.....139

الملاحق.....145

قائمة الاختصارات و الرموز

الإختصار	الدلالة
AAA	American Accounting Association
ACFE	Association of Certified Fraud Examiners
ACP	Analyse en Composantes Principales
AICPA	Americain Institut Of Certified Public Accountants
ASB	Auditing Standards Board
AVE	average variance extracted
CNC	Conseil National de Comptabilité
EFA	exploratory factor analysis
FBI	Federal Bureau of Investigation
IFAC	International Federation of Accountants
ISA	International Standard Auditing
LSF	loi de sécurité financière
NAA	Normes Algériennes d'Audit
NEP	Normes d'Exercice Professionnel
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
PLS	partial least squares
SAIs	Supreme Audit Institutions
SAS	Statement on Auditing standards
SEC	Security and Exchanges Commission
SEM	Structural Equation Modeling
SOX	Sarbanes – Oxley

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1.1	العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع	29
2.1	العوامل المؤثرة على كفاءة المراجع	30
3.1	تبويب معايير التدقيق الدولية	40
1.2	المعايير الصادرة عن IFAC و AICPA	56
2.2	أكبر الشركات المفلسة في أمريكا	71
1.3	المتوسط المرجح للمقياس	92
2.3	بيان تفصيلي للعبارات المكونة للإستبيان	94
3.3	اتجاه اجابات العينة للمحور الأول	101
4.3	اتجاه اجابات العينة للمحور الثاني	102
5.3	اتجاه اجابات العينة للمحور الثالث	103
6.3	اتجاه اجابات العينة للمحور الرابع	104
7.3	اتجاه اجابات العينة للمحور الخامس	105
8.3	اتجاه اجابات العينة للمحور السادس	106
9.3	اتجاه اجابات العينة للمحور السابع	107
10.3	نتائج تحليل المركبات للمتغير المستقل بعد التدوير بطريقة VARIMAX	109
11.3	نتائج إختبار KMO- Bartlett	109
12.3	توزيع عبارات المتغير المستقل على المركبات الأساسية بعد التدوير و التصفية	110
13.3	نتائج إختبار KMO- Bartlett	111
14.3	نتائج التحليل المركبات الأساسية للمتغير الوسيط	111
15.3	نتائج تحليل المركبات للمتغير المستقل بعد التدوير بطريقة VARIMAX	112
16.3	نتائج إختبار KMO- Bartlett	112
17.3	توزيع عبارات المتغير التابع على مركبات أساسية بعد التدوير و التصفية	113
18.3	معامل CROMBACH'S ALPHA	113
19.3	معامل CR	115

20.3	معامل التشبع	116
21.3	معامل متوسط التباين المفسر	119
22.3	معاملات أدلة صدق التمايز لنموذج القياس	120
23.3	معامل R^2	121
24.3	قيم F^2 بين المتغيرات المستقلة و التابعة	123
25.3	معامل Q^2 القدرة على التنبؤ	124
26.3	إختبار الفرضيات الفرعية الأولى	125
27.3	إختبار الفرضيات الفرعية الثانية	126
28.3	التأثيرات الكلية غير مباشرة	127
29.3	معاملات المتغير الوسيط	128

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1.1	الإطار النظري لنظرية للمراجعة	21
2.1	الفرضيات الأساسية للمراجعة	22
1.3	نموذج الدراسة	95
2.3	أنواع المتغيرات	99
3.3	نموذج الدراسة فارغا	114
4.3	نموذج الدراسة بعد تطبيق خوارزمية PLS	115
5.3	النموذج البنائي بعد تطبيق خوارزمية PLS و تقنية Bootstapping	124

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق	الصفحة
1	إستبانة الدراسة	146
2	مخرجات برنامج SPSS.19	148
3	مخرجات برنامج Smart Pls.3	150

ملخص

تهدف هذه الدّراسة إلى تحديد أهميّة معايير التدقيق الدولية في الرفع من جودة أداء مراجعي الحسابات و بالتالي التّصدي لظاهرة الفساد، و هذا من خلال البحث في دراسة و تحليل العوامل المؤثرة على جودة المراجعة و بالأخص معايير التدقيق .

و لتحقيق أهداف الدراسة، تم استعراض الأدبيات النظرية المتعلقة بالموضوع و عرض الدراسات السابقة، ثم جاءت الدراسة الإحصائية من أجل إختبار الفرضيات الموضوعة، و هذا للوقوف على آراء المستجوبين، توجاهتهم و وجهات نظرهم حول مشكلة الدراسة، حيث تمت الإستعانة بأسلوب النمذجة بالمعادلات البنائية من خلال استخدام برنامج SMART-PLS بهدف تحديد مختلف العلاقات السببية و التأثيرات بين متغيرات الدراسة .

و قد توصلت الدراسة إلى أنّ لمعايير التدقيق الدولية دور ايجابي في الرفع من جودة خدمات المراجعين ويمكن أن تساعدهم في الكشف و البحث و الوقاية من بعض حالات الفساد .

الكلمات المفتاح : فساد إداري و مالي، غشّ، معايير التدقيق الدولية، جودة المراجعة .

Summary

The objective of this study is to determine the importance of international auditing standards in enhancing the quality of auditors' performance and thus to address the phenomenon of corruption by examining and analyzing the factors that affect the quality of auditing, especially auditing standards.

In order to achieve the objectives of the study, the theoretical literature on the subject and the presentation of the previous studies were reviewed. The statistical study was then conducted in order to test the hypotheses that were developed. This was done in order to ascertain the opinions of the respondents, their orientation and their views on the problem of the study. Use SMART-PLS to determine the different causal relationships and effects between study variables.

The study concluded that the international auditing standards have a positive role in increasing the quality of the services of auditors and can help them in the detection, research and prevention of some cases of corruption.

Keywords: administrative and financial corruption, fraud, international auditing standards, quality audit

مقدمـــة

1. طرح إشكالية البحث

شهدت مهنة المراجعة العديد من التطورات سواءا في الأهداف التي تحققها أو في الإجراءات و الأساليب التي تتبعها، و رغم أن هناك العديد ممّن يعتبرون أنّ مهنة المراجعة فرع من فروع المحاسبة، إلا أنه و في النصف الثاني من القرن العشرين كانت هناك العديد من المساهمات(Mautz & Sharaf, Limperg, Flint) التي سعت إلى تكوين إطار نظري يكون بمثابة مرجع للمهنيين لحل مختلف القضايا التي تواجههم، فتشكّلت نظرية المراجعة و أصبح لها مفاهيم و فرضيات و إجراءات و أهداف، و لقد تخطت مرحلة مجرد كونها تقنية و أصبحت فرع من فروع المعرفة . لكن رغم كل هذا، صاحب هذا التطور تطورا آخر سريعا في بيئة الأعمال الأمر الذي تسبب في تعقدها و بالتالي ظهور تحديات جديدة لمراجعي الحسابات و للقائمين على المهنة من هيئات و منظمات مهنية. فظهور تكنولوجيا المعلومات و الإتصال و كبر حجم المؤسسات و نشأة شركات متعددة الجنسيات و أيضا ظهور جهات تطالب بضرورة ترسيخ مبادئ المسؤولية الإجتماعية، أدّى إلى تحمل مهنة المراجعة مزيدا من المسؤوليات على غـرار المسؤولية الإجتماعية و البيئية ومسؤولية مراجعي الحسابات عـن أعمال الفساد الإداري و المالي و الغش .

مع كل هذه التعقيدات و الضغوط إلا أن مهنة المراجعة حاولت أن تواكب هذا التطور و لو بشكل نسبيّ، و رغم ذلك ظهر ما يعرف بفجوة التوقعات و التي هي فجوة ديناميكية تتغير بتغير الزمن، هذه الفجوة تعتبر من أهم المشاكل التي تواجه المهنة، فمن جهة تطالب الأطراف ذات المصلحة بتحمل مراجعي الحسابات لكل مسؤولياتهم، في حين مراجعو الحسابات يطالبون بتوفير الأدوات و الوسائل التي تمكنهم من ذلك، فمراجع الحسابات يتمثل دوره في إبداء رأي فني موضوعي و سليم حول سلامة و مصداقية القوائم المالية، هذا الرأي يراه مختلف المستخدمين بأنه رأي مطلق، في حين القائمين على المهنة يؤكدون بأن المراجع مطالب بإبداء رأي معقول فقط و في حدود معينة . و لعل من بين أهم مطالب الأطراف ذوي المصلحة هي مطلب اكتشاف ممارسات الفساد الإداري و المالي و أعمال الغش .

و رغم أن هناك اهتمام بموضوع الفساد إلاّ أنه يبقى مصطلح يصعب تحديد مفهومه ذلك أنّ الفساد يعتبر ظاهرة متشعبة و له جذور و أبعاد واسعة تتداخل فيها عوامل مختلفة و يشمل العديد من المجالات، فيمكن أن يكون الفساد سياسيا و قد يكون أخلاقيا و اجتماعيا و أيضا إداريا و ماليا، بالإضافة إلى أنه شديد الانتشار و يزداد انتشاره في الدول النامية باعتبارها بيئة خصبة له، أين تنعدم مبادئ حوكمة الشركات الأمر الذي يؤدي إلى ضعف الأنظمة الرقابية بمختلف أنواعها .

و الجزائر باعتبارها دولة نامية، عانت ولا زالت تعاني من مختلف أنواع الفساد و بالأخص الفساد الإداري و المالي، هذا الإنتشار انعكس بالسلب على تصنيف الجزائر من قبل منظمة الشفافية الدولية، الأمر الذي أضرّ كثيرا بمناخ الإستثمار و بالمستوى المعيشي للمواطنين و كما قلنا سابقا يعود السبب في ذلك إلى ضعف أجهزة الرقابة و المساءلة المحاسبية .

وفي هذا الصدد عكفت المنظمات و الهيئات الدولية على إصدار العديد من الإرشادات و القوانين المتعلقة بمكافحة الفساد و في العديد من الدول على غرار اتفاقية الأمم المتحدة، كل هذه الجهود من أجل محاربة هذه الظاهرة المنتشرة سواءا في الدول المتقدمة أو النامية .

يعتبر وجود مراجع الحسابات كجهة رقابية خارجية أحد ركائز و مقومات حوكمة المؤسسات و يعتبر بمثابة آلية مضادة للفساد المالي و الإداري، نظرا لإضفاء الشفافية و المصداقية على القوائم المالية، و خدمة لحقوق المساهمين و أصحاب المصالح، حيث أنّ اضطلاع محافظ الحسابات بهذا الدور المحوري يفرض عليه أن يرتقي بمستوى أدائه إلى أعلى قدر من الكفاءة و الفعالية . إضافة إلى ضرورة توافر العناية المهنية اللازمة من خلال التدريب المستمر و ذلك للحفاظ على الاقل على أدنى ما تتطلبه المهنة .

تكمن أهمية معايير التدقيق الدولية في كونها مقياس للأداء الذي يقوم به مراجع الحسابات في تنفيذه لمهامه، و باعتبارها أيضا وسيلة فعالة للحد من مختلف عمليات الغش و الفساد المالي و الاداري و ذلك من خلال مصداقية القوائم المالية و الافصاح عن كل محاولة للتدليس، و رغم اختلاف الرؤى حول مسؤولية مراجع الحسابات في الكشف عن عمليات الفساد إلا أن هناك مطالب عديدة من قبل المجتمع المالي لتحمل مسؤلياته حول هذه القضية، خاصة مع حدوث مجموعة من الفضائح في كل مرة (ENRON, WORLD COM)، حيث يبقى مراجعو الحسابات عاجزين في كثير من الأحيان لمجابهته، بل يصل الأمر حتى في اشتراك و تورط مراجعي الحسابات في بعض حالات الفساد . هذا الأمر أفقد الأطراف المستفيدة من تقارير مراجع الحسابات الثقة في مهنة المراجعة على العموم .

و لقد قامت الجزائر بإصلاحات مسّت مهنة المحاسبة و المراجعة، حيث تم إصدار القانون 10-01 المنظم للمهن المحاسبية سنة 2010، و نص هذا القانون على انشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت وصاية وزارة المالية يقوم بتنظيم المهنة و تطويرها و العمل على الرقي بها، فكانت سنة 2016 بداية أول إصدار لمعايير جزائرية للتدقيق(NAA)، تلتها بعد ذلك ثلاثة إصدارات أخرى لتصل إلى مجموع ستة عشرة معيارا إلى غاية كتابة هذه الأسطر، و بالتالي دخلت الجزائر مرحلة جديدة تمثلت في الإعتماد على معايير وطنية في توجيه الممارسة المهنية .

بناءا على ما سبق و بغية الالمام بالموضوع فإن مشكلة البحث تكون كالتالي :

إلى أي مدى يمكن أن يساهم جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في التصدي لظاهرة الفساد الاداري و المالي بالمؤسسة الاقتصادية وفق معايير التدقيق الدولية ؟

و تتفرع من هذه الإشكالية الأسئلة التالية :

- ✓ هل يساهم تبني معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات ؟
- ✓ هل تحسين جودة خدمات المراجعة سوف يساعد مراجعي الحسابات على التصدي لممارسات الفساد بالمؤسسات الإقتصادية ؟
- ✓ هل هناك دور لمعايير التدقيق الجزائرية في الحد من ممارسات الفساد الإداري و المالي ؟

2. فرضيات البحث

- ✓ يساهم تبني معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة الاداء المهني لمراجعي الحسابات؛
- ✓ تحسين جودة خدمات مراجعي الحسابات يؤدي إلى التصدي لممارسات الفساد الإداري و المالي؛
- ✓ تساهم معايير التدقيق الدولية في الكشف و البحث و الوقاية من حالات الفساد الإداري و المالي بالمؤسسات الإقتصادية .

3. أهمية البحث

لهذا البحث أهمية من الناحية العملية، بهدف تحسين ممارسة مهنة المراجعة، وتطوير المعايير اللازمة لتحقيق تحسين مستمر في مهنة المراجعة .كما ترتكز الأهمية في تحديد الدور الذي تلعبه مهنة المراجعة في الحد من ظاهرة الفساد الإداري و المالي على مستوى المؤسسات الاقتصادية من خلال تطبيق المعايير الصادرة من أهم الهيئات الدولية المتعلقة بمهنة المراجعة على غرار المعايير الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، كما تكمن أهمية البحث في ضرورة تكييف معايير التدقيق المتبناة من قبل الهيئة المشرفة عن المهن المحاسبية في الجزائر و مدى ملاءمتها مع البيئة الاقتصادية و القانونية بما يخدم مصلحة كل الأطراف و كذا الحفاظ على المدخرات .

4. أهداف البحث

يهدف هذا البحث إلى :

- ✓ تحديد العوامل التي تؤثر في جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات؛
- ✓ التّعرف على مفهوم الفساد الاداري و المالي و على مفهوم الغش و محاولة التفريق بينهما؛

- ✓ محاولة تحديد مدى تأثير جودة المراجعة في الحد من ظاهرة الفساد الإداري و المالي بالمؤسسات الاقتصادية؛
- ✓ محاولة تحديد أثر تبني معايير المراجعة الدولية على أداء مهنة المراجعة و الدور الذي تلعبه في الحد من عمليات الفساد الاداري و المالي.

5. حدود الدراسة

تمثلت هذه الحدود في :

– **الحدود المكانية** : تم إجراء هذه الدراسة على محافظي الحسابات الذين يزاولون نشاطهم في البيئة الجزائرية و المسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات . و نظرا لصعوبة الحصول على إجابات كل عينة الدراسة، تم اختيار عينة عشوائية من مجتمع الدراسة في مناطق مختلفة من الوطن .

– **الحدود الزمانية** : أجريت الدراسة الميدانية ابتداءا من منتصف سنة 2018 الى غاية بداية سنة 2019 .

– **الحدود الموضوعية** : اقتصرت الدراسة على مهنة محافظة الحسابات فقط في الجانب التطبيقي لمعرفة آرائهم و وجهات نظرهم،كما أن الدراسة تركز على الفساد الذي يحدث بالمؤسسات الاقتصادية و التي يتم تعيين فيها محافظ حسابات و لا تتطرق إلى الفساد الذي يحدث بالهيئات الإدارية الحكومية، و نظرا لعدم علاقة محافظ الحسابات بكل أنوع الفساد، تم دراسة الفساد الإداري و المالي فقط لكونه من اختصاصات المراجعين .

6. صعوبات البحث

واجهتنا أثناء إعداد هذا البحث العديد من الصعوبات نلخصها في التالي :

- ✓ ندرة المراجع التي تناولت موضوع المراجعة و علاقتها بالفساد؛
- ✓ صعوبة تحديد مفهوم الفساد و تداخله مع مصطلح الغش مما صعّب الدراسة؛
- ✓ تشعّب الفساد و ارتباطه مع الجانب السياسي و الاجتماعي؛
- ✓ صعوبة استرجاع بعض الاستبانات لحساسية الموضوع و لعدم الجدية في الإجابة عليها .

7. منهج الدراسة

سيتم في هذا البحث الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي من خلال عرض المفاهيم المتعلقة بالإطار الفكري للمراجعة و جودة المراجعة و فجوة التوقعات ومسؤولية مراجع الحسابات اتجاه قضايا الفساد .

إعتمدنا أيضا على اللقاءات الشخصية وكذلك استمارات للإستقصاء تُقدم للعينة المختارة كأدوات بحث، كما يتم استخدام الإختبارات الإحصائية اللازمة من خلال برنامج SPSS.19 و ذلك لحساب متوسطات إجابات عينة الدراسة و كذلك لإجراء تحليل استكشافي لنموذج الدراسة، كما تم الإستعانة ببرنامج Smart Pls.3 و ذلك لتبني النمذجة بالمعادلات البنائية من أجل تحليل العلاقات السببية بين متغيرات الدراسة، مما يساعد كثيرا في اختبار الفرضيات .

8. عرض الدراسات السابقة

تعتبر الدراسات التي قامت بالربط بين متغير الفساد و مهنة المراجعة قليلة و نادرة، ذلك أن مهنة المراجعة بطبيعتها غير مصممة لاكتشاف الفساد، كما أن الملاك لا يهتمون كثيرا بالفساد عكس الغش الذي يؤثر على القوائم المالية و أيضا اختلاس الاصول، لكن بالمقابل هناك العديد من الدراسات التي تناولت المراجعة الحكومية و دورها في القضاء على الفساد في الهيئات العمومية على اعتبار أن هناك معايير صادرة في هذا الجانب، و من خلال بحثنا وجدنا بعض الدراسات التي تناولت الموضوع رغم أن متغير المعايير التدقيق الدولية لم يكن صريح بل ضمنيا فقط .

و سوف نحاول عرض الدراسات السابقة وفق حداثتها كما يلي :

1.8. دراسة (راقد عبيد النواس) بعنوان دور التدقيق الداخلي قي الحد من الفساد المالي–دراسة تحليلية في ضوء دليل التدقيق الدولي رقم 240، منشورة بمجلة المحاسب، العراق سنة 2017 .

أشارت الدراسة إلى الفساد الإداري و المالي الذي تواجهه الدول المتقدمة و النامية على حد سواء، و لما له من آثار سلبية على هذه المجتمعات و هو إشارة على انهيار القيم و المبادئ الأخلاقية و حتى الاجتماعية و السياسية و الاقتصادية، و بالتالي بينت الدراسة الدور الذي يقوم به المدقق الداخلي على ضوء معيار التدقيق ISA 240، و قد قامت الدراسة إلى تحديد صور الفساد الإداري و تقسيمها إلى الاختلاس، التزوير، الرشوة، الغش، التهرب الضريبي و الجمركي، غسيل الاموال، و أبرز النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي أن نظام الرقابة الداخلية الجيد يعتبر مقوم أساسي لمواجهة الفساد، و أشارت الدراسة إلى أن الالتزام و الاعتماد على معايير الدولية للتدقيق و المحاسبة يعتبر من أهم المتطلبات لمكافحة الفساد في مختلف المؤسسات و هذا بمساعدة مختلف الأطراف، كما بينت الدراسة إلى أن الالتزام بقواعد السلوك المهني و أخلاقيات المهنة يعتبر رهانا إضافيا في مواجهة الفساد .

2.8. دراسة KASSEM, R.and HIGSON,A بعنوان Eternal Auditors and Corporate Corruption :Implications for External Audit Regulators مقال منشور بمجلة American Accountiong Association سنة 2016.

أشار المقال بأن الفساد يعتبر تهديدا كبيرا يواجه الشركات في مختلف دول العالم، و مكافحة الفساد يتطلب جهود التعاون بين السلطات التنظيمية و المراجعين الخارجيين و المحققين و القضاة، و مع ذلك ركزت الدراسة فقط على دور المدققين و جهودهم في محاربة الفساد، أهداف هذه الورقة ذات شقين، أولا تهدف إلى توضيح دور المدققين فيما يتعلق بالفساد داخل المؤسسة، و الأمر الثاني هو توضيح و إظهار تأثير الفساد على القوائم المالية و مهنة التدقيق،كما تناقش هذه الدراسة مسؤوليات المدققين الخارجيين فيما يتعلق بالفساد داخل الشركات كما تقترح أفكار للدراسات المستقبلية قد تساعد في حل المشكلة .

و قد توصلت الدراسة إلى أن هناك ممارسة نابجة عن الفساد قد تكون لها تأثير مادي على القوائم المالية، لكن هذا الأمر لم يتم ذكره بشكل واضح و صريح في معايير التدقيق، و إنما بشكل ضمني فقط،كما أشارت الدراسة إلى أن معايير التدقيق تشير بشكل غير مبرر إلى أن الفساد قد لا يكون له أي تثير على البيانات المالية بخلاف الأنواع الأخرى من الغش . و أن الحد الأدنى من توقعات الجمهور هو أن يحدد مراجعو الحسابات على الأقل فرص الفساد عندما تكون موجودة، و توصلت الدراسة إلى أن هناك فجوة في مجال الفساد لا سيما مسؤولية المدققين الخارجيين، حيث يمكن لهم تقييم مخاطر الفساد و الاستجابة لها .

ومن التوصيات المقترحة :

هو يجب أن يحدد القائمين على المهنة دور المراجعين الخارجيين فيما يتعلق بالفساد، لكن هذا الأمر يتطلب معايير مراجعة للكشف عن التحريفات الجوهرية الناتجة عن الفساد و تقييمها و الرد على مخاطر الفساد .

كما أوصت الدراسة بأن معايير المراجعة التي توضح أن الفساد ليس مجرد نوع من الاحتيال الداخلي يمكن أن يكون له تأثير مادي على البيانات المالية و لكن أيضا فعل غير قانوني و يجب على القائمين على المهنة توفير التوجيه للمراجعين الخارجيين لمخاطر الفساد و إعطاء أمثلة على البيانات غير الصحيحة بسبب الفساد و التي يمكن أن تكون لها تأثير مادي على القوائم المالية، كما أوصت الدراسة إلى أن المراجعون الخارجيون يحتاجون إلى فهم طبيعة الفساد و كيف يمكن ارتكابه و تحديد الفرص الممكنة للفساد و فهم نطاق مسؤولياتهم فيما يتعلق به، و مخطر تجاهله، بالإضافة إلى إدراك نقاط قوة و ضعف أنظمة الرقابة الداخلية .

3.8. مذكرة تطبيقية رقم 1137 ل NBA بعنوان Corruption, Procedures of Auditor سنة 2016 .

أشارات الدراسة إلى أن الجهود الرامية لمكافحة الفساد أدت إلى إصدارات من بينها اتفاقية مكافحة الرشوة على الصعيد العالمي(اتفاقية مكافحة رشوة الموظفين العموميين الأجانب في المعاملات التجارية الدولية) و قد أبرمت هذه الاتفاقية عبر منظمة التعاون و التنمية في الميدان الاقتصادي OCDE.

و أشارت الدراسة إلى أنه تم تشديد التشريع الهولندي على أساس هذه الاتفاقية منذ عام 2001، بما في ذلك مواد في القانون الجنائي الهولندي،كما أشارت إلى أنه يتعين على المؤسسات الهولندية أن تتعامل بشكل متزايد مع تشريعات تتجاوز الحدود الإقليمية، و قد تغير الرأي العام في هولندا للفساد فقد أصبح المجتمع أكثر انتقادا فيما يتعلق بالفساد، و أشارت إلى أن الفساد يتعلق بالأعمال التي تنطوي على تقديم هدايا أو تقديم وعد من أجل اقناع الطرف الاخر (مثل حزب رسمي) للقيام أو الامتناع عن فعل شيء ما، و أيضا ما يسمى بالتسهيلات الدفع النقدي لمبالغ صغيرة تستخدم لتسريع الأعمال، أيضا الفساد غالبا ما يتعلق بقضايا تضارب مصالح (أي اختلاط المصالح الخاصة و التجارية) .

و قد أشارت الدراسة بأنه يقع على عاتق مراجعي الحسابات مسؤولية تقييم المخاطر المتعلقة بالفساد أثناء تحليلهم للمخاطر و عند الضرورة تنظيم إجراءات التدقيق الخاصة به وفق ذلك، و كقاعدة عامة لن يكون من السهولة على المدقق الكشف عن حالات الفساد، و مع ذلك تكون هناك مؤشرات التي تدل أن هناك فرص فساد نذكر منها : الضيافة المفرطة و الترفيه، المصروفات المتعلقة بالانشطة الاساسية للمؤسسة و الجهات الراعية لها، المدفوعات بواسطة وسطاء بما في ذلك الوكلاء الذين لا تناسب عمولتهم مع العمل المتفق عليه، علاقة تجارية طويلة الأمد مع مسؤول فردي(أجنبي)، المدفوعات النقدية غير موثقة بشكل كافي، أتعاب الاستشارات غير مدعومة بشكل كافي، الاحتفاظ بالصناديق السوداء .

و بينت الدراسة الاطار القانوني لمهنة التدقيق فيما يتعلق بقضايا الفساد و مؤشراته، و وضحت بأن هناك خطر بأن يصبح المراجع نفسه مشاركا في هذا الفساد .

4.8. دراسة أمين السيد أحمد لطفي، بعنوان تفعيل آليات المراجعة في محاربة الإحتيال و الفساد سنة 2014 .

الدراسة عبارة عن كتاب و هو يهتم بتفعيل آليات المراجعة في محاربة الفساد و الإحتيال، حيث أشارت الدراسة إلى أن الفساد أصبح يجذب إهتمام مختلف دول العالم على نحو متزايد، و بينت أن الفساد يشمل الاحتيال، التزييف المتعمد للحقائق و أيضا هو سوء استغلال السلطات العامة من خلال إعطاء أو قبول المكافآت المغرية أو غير القانونية لشخص لا يستحقها أو ميزات أخرى، و أشارت الدراسة أنه يجب و يتعين

إدراك الصورة المتعددة للإحتيال و الفساد بشكل منفصل و يجب أن يكون المراجعون على حذر للترابط المعقد بينهما و لذلك سيتم التعامل مع كليهما من خلال مزجهما معا إلا إذا تطلب الأمر غير ذلك .

و أوضحت الدراسة إلى أن مراجعي الحسابات غير مسؤولين عن منع حدوث الاحتيال و الفساد من المنبع إلا أنهم بلا شك لهم مساهمة كبيرة في التقليل و التدنئة منهما، و بإمكان المراجعين المساهمة في ذلك من خلال إجراءات مراجعة تتميز بالحساسية لمكافحة و محاربة مخاطر الاحتيال و الفساد، و من هنا برزت أهمية الدراسة من خلال التركيز على تفعيل آليات المراجعة العديدة من خلال تقدير المخاطر و الاستجابة لها و تقوية استقلالية المراجعين مع مناقشة دور المراجعة سواءا الداخلية أو الخارجية في هذا المجال، بالاضافة إلى تفعيل دور المراجعة و المحاسبة القضائية و إلى دور الأجهزة الرقابية العليا في التعامل مع الفساد و الاحتيال .

5.8. دراسة معهد المراجعين الداخليين IIA بعنوان Auditing Anti Bribery and Anti Corruption Program سنة 2014.

أشارت الدراسة إلى أن زيادة العولمة و التعقيدات القانونية و تعقد بيئة الأعمال جعلت من مخاطر الرشوة و الفساد و مراجعة الحسابات و برامج مكافحة الرشوة و الفساد تتطلب مزيدا من المدققين يمتلكون مهارات جماعية و معرفية و الخبرة في كشف الاحتيال و التحقيقات و الشؤون التنظيمية و تكنولوجيا المعلومات و المالية و الثقافة و الأخلاق . و بينت الدراسة إلى أن المراجعون الداخليون في المؤسسات لديهم فرصة لمساعدة الإدارة على إنشاء خط الدفاع الأول من خلال تحديد العلامات الحمراء و المناطق شديدة الخطورة، مثل العلاقات الخارجية و الهدايا و الترفيه و المشتريات و التحقيق فيها، ملاحظات المدقق في هذه المناطق يمكن الاستفادة منها من قبل المؤسسة لتحديد أولوياتها لمكافحة الرشوة و الفساد، و أشارت الدراسة إلى أن التدقيق في برامج مكافحة الرشوة و الفساد يتطلب مستويات مختلفة من التعاون (مراجع خارجي، مجلس إدارة) .

6.8. دراسة هيدوب ليلى و باهية زعيم بعنوان التكامل بين مهنة التدقيق و آليات الحوكمة لمواجهة الفساد الإداري و الملي في ظل معايير المراجعة الدولية، المقال موجود بخزانة المعرفة بالمالية الاسلامية سنة 2013.

أشارت الدراسة إلى زيادة الاهتمام و التفكير في ضرورة وجود مجموعة من اللوائح و القوانين و الآليات التي تساهم في تماثل المعلومات و حماية مصالح المساهمين و مختلف الأطراف من التلاعب المالي و الإداري، من خلال مفهوم حوكمة الشركات الذي يعمل على التنسيق بين مختلف الآليات سواءا كانت داخلية كلجان المراجعة أو خارجية كالمراجعة الخارجية من خلال الترابط و تنظيم العمل بينهم و هذا الأمر سيؤدي إلى التقليل و الحد من مخاطر الفساد .

و أبرز ما توصلت إليه الدراسة تمثل في أن مهنة التدقيق تستطيع أن تصبح آلية فعالة و أن تقوم بدورها فيما يتعلق بمكافحة الفساد من خلال توضيح ميثاق قواعد السلوك المهني و تحديد مسؤوليات المراجع و توضيحها، و يجب أن يكون هذا متوافق مع معايير المراجعة و تعديلاتها .

7.8. دراسة PRINCE KENNEDY MODUGU et Al دراسة بعنوان Callenges of Auditors and Audit Reporting in a Corrupt Environment الدراسة منشورة بمجلة Research Journal of Finance and Accounting سنة 2012.

تطرق المقال إلى موجة الفساد المرتفعة التي تعرضت لها المؤسسات الخاصة و العامة، و قد أدى هذا الأمر إلى تآكل و تدهور ثقة الجمهور في المعلومات المالية و إلى دور المراجعون في اضفاء الثقة بالقوائم المالية، و أصبح هناك تخوف من إعداد تقارير نظيفة لقوائم مالية مضللة، و بالتالي ناقشت هذه الورقة التحديات التي تواجه مهنة المراجعة و مراجعو الحسابات في بيئة تتميز بالفساد، و قد توصلت هذه الدراسة إلى أن على المراجعين أن لا يتسامحوا تماما مع الفساد، و من أجل محاربة الفساد يجب بذل جهد متضافر من قبل الإدارة و المراجعين الخارجيين و جميع موظفي الشركة، و يجب أن يدرك الجميع أن أي احتيال لا يجب أن يمر دون عقاب أو اكتشاف، و أنه يجب أن يتقاسم تكلفة الفساد من قبل الجميع، لانه سوف يقلل من أرباح الشركة، و يتم كل هذا من خلال تصميم ضوابط الرقابة الداخلية بشكل كاف من قبل الإدارة و متطلبات أكثر صرامة للمراجعين الخارجيين، و مدونات خاصة بقواعد السلوك للموظفين .

8.8. دراسة عبد الوهاب نصر علي بعنوان مسؤولية مراقب الحسابات عن كشف الغش و الفساد و غسل الأموال، سنة 2011 ، مصر .

الدراسة عبارة عن كتاب و يهدف بالأساس إلى عرض وجهة نظر مهنية أكاديمية عملية لنطاق و جوهر مساءلة مراقب الحسابات في كشف حالات الغش و الفساد الإداري و المالي و عمليات تبييض الأموال، و من أجل تحديد المسؤوليات الثلاث تم تقسيم الدراسة إلى ستة فصول، تم التطرق فيها إلى دوافع مساءلة مراقب الحسابات عن كشف الغش و الفساد و تبييض الأموال، و في فصل مستقل تم عرض برنامج مراجعة خاص بالفساد و عمليات تبييض الأموال، و آخر فصل خصص لدعم و تفعيل و استثمار مساءلة مراقب الحسابات عن كشف و التقرير عن الحالات الثلاث .

و قد توصلت الدراسة فيما يتعلق بمساءلة مراقب الحسابات عن الفساد إلى أن للمراجع دورا في مكافحة الفساد سواءا كان المراجع داخلي أو خارجي أم تابع للأجهزة العليا للرقابة المالية، فبالنسبة للمراجع الخارجي فإنه يمكن تصميم برنامج كامل للمراجعة الفساد بدءا بتحديد الهدف من مراجعة الفساد و كتابة برنامج المراجعة و تنفيذه وصولا إلى تقرير المراجعة، و أوضحت الدراسة إلى أن الفساد و غسيل الأموال مترابطان فالأول هو جريمة الارتكاب و الثاني هو جريمة الاخفاء .

9.8. دراسة حسين عبد علي مهدي بعنوان جودة التدقيق و انعكاسها في مكافحة الفساد المالي، سنة 2011.الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه، كلية الاقتصاد و الإدارة، العراق .

يهدف البحث بصفة أساسية إلى دراسة موضوع جودة التدقيق و تأثيره و انعكاسه على مكافحة الفساد الإداري و المالي، و تعتبر من الدراسات القليلة التي ربطت بين المتغيرين، حيث و بعد الانتشار الكبير للفساد في العالم و العراق خصوصا و بعد الفضائح المالية الكبيرة التي تورط فيها أكبر مكاتب المحاسبة في العالم جاءت الدراسة للوقوف على مدى تطبيق جودة التدقيق من قبل الجهات المنظمة للمهنة و هذا للحد من الفساد الإداري و المالي .

و استند البحث على محورين تمثلا في أنه رغم إلتزام المراجعين بالمعايير الدولية للتدقيق و أدلة التدقيق المحلية و توافر العناية المهنية اللازمة إلا أن هناك الكثير من حالات الفساد التي لا يمكن اكتشافها، بالمقابل يرى الباحث أن الالتزام بمعايير جودة التدقيق يمكن أن يحد من حالات الفساد .

و لقد تم اسقاط هذه الدراسة على هيئات ديوان الرقابة المالية و حالات الفساد المكتشفة من قبله من خلال التطبيق الميداني الذي أجراه الباحث و كذلك الزيارات الميدانية لبعض الشركات أين تم الالتقاء بالموظفين، و في ضوء الدراسة بشقيها النظري و التطبيقي و العينة المختارة تم التوصل لمجموعة من الاستنتاجات و التوصيات و التي من خلالها يتم الرفع من جودة أعمال المراجعين و بالتالي الحد من حالات الفساد الإداري و المالي .

10.8. دراسة DEAN NEU and Al بعنوان Auditing and Corruption in The Public Sector : The Case of the Canadian Sponsorship Program الدراسة عبارة عن مداخلة تع عرضها في ملتقى Alternative Accounts Conference سنة 2010 بكندا .

تبحث هذه المداخلة في دور التدقيق في حالات الفساد الكبيرة في القطاع العام، حيث قامت بدراسة برنامج الرعاية الحكومي الكندي (1994-2003) و كان هناك فساد بتحويل مبلغ 50 مليون دولار في هذا البرنامج من خلال رجال الأعمال و السياسيين ويوضح التحليل كيف للجانب الاجتماعي و السياسي أن يؤثر على ممارسات المراجعة و تقييد قدرة المراجعين في كشف حالات الفساد و الابلاغ عنها، هذه الدراسة سلطت الضوء على التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي و كيفية وقوع الفساد حتى في ظل وجود ضوابط رقابة قوية .

11.8. دراسة MUSA KAYRAK (المحكمة التركية للحسابات، أنقرة،تركيا) بعنوان Evolving Challenges for Supreme Audit Institutions in Struggling with Corruption الدراسة عبارة عن مقال منشور بمجلة Journal of Financial Crime سنة 2008.

المقال يناقش الإطار النظري للمؤسسات التدقيق العليا (SAIs) و دورها و مساهمتها في مكافحة الفساد من خلال مناقشة نظرية و عملية لكل من المساهمات المباشرة و غير المباشرة للأجهزة الرقابية .

و تحقيقا لهذه الغاية قامت الدراسة بإجراء تحليل شامل لأجهزة الرقابة العليا من حيث الفصل بين السلطة و التدقيق و الشفافية و سلطة التحقيق و المساءلة، و من بين النتائج التي توصلت إليها هي المشاركة النشطة لهذه

الأجهزة التي تتمتع بالاستقلال المالي و التنظيمي و التشغيلي و الوظيفي و مهمة التدقيق من قبل الدستور و القوانين أمر ضروري من أجل ردع الفساد، و تشير الورقة إلى أنه لا توجد حاجة لاتخاذ خطوات أخرى في مكافحة الفساد، و رغم ذلك لم تنكر الدراسة بعض حالات الفساد التي قد تكون فيها مؤسسات المراجعة العليا غير قادرة على كشف بعض حالات الفساد لعدم وجود دليل واضح عليها مثل (الابتزاز و غسيل الأموال الرشوة) .

12.8. دراسة KENNTH M.DYE بعنوان Corruption Fraud Detection By Spreme Audit Institution مقال منشور بمجلة The EDP Audit,Contrôle and Security News Lettre سنة 2007

تبحث هذه الورقة البحثية في قضايا الإحتيال و الفساد التي تواجهها مؤسسات التدقيق العليا (SAIs) و تقدم بض الاستراتيجيات و الأفكار لتحسين أداء هذه الأجهزة، و قد اختبرت بالفعل بعض هذه الاستراتيجيات مع نجاح كبير و التي قد تساعد على احتواء الفساد في مختلف البلدان، و قد قدمت هذه الورقة البحثية مجموعة من التوصيات لأجهزة الرقابة العليا و تتمثل في إبرام مزيد من الدورات و المؤتمرات حول مكافحة الفساد و الاحتيال و تعزيز و تقوية سلطات التحقيق، إنشاء فرع خاص بالمراجعة القضائية، وضع معايير خاصة بالفساد و الاحتيال، و دعم الشفافية الدولية، تشجيع برامج التدريب على الأخلاقيات و الوعي ضد الاحتيال، كما نصت على تشجيع المشرعين على تمرير قانون الإبلاغ عن الفساد و حماية المبلغين الذين يقدمون معلومات لأجهزة الرقابة، و نشير إلى أن الدراسة أقرت بأن هذه التوصيات تكون ناجحة في البلدان التي تتميز بكونها لهم حكم راشد إلا أنها تعاني من الفساد .

13.8. دراسة Muhammad Akram Khan بعنوان Role of Audit in Fighting Corruption الدراسة عبارة عن ورقة بحثية نشرت سنة 2006.

أشارت الدراسة إلى أن الفساد يختلف عن الإحتيال من حيث ترك أثر مادي في السجلات المحاسبية و أشارت بأن المراجعين يجدون صعوبة بالغة في لعب دور فعال في اكتشاف الفساد، و بينت بأنه عادة ما يتم استخدام مصطلح الغش و الفساد بالتبادل إلا أن هناك اختلاف جوهري بينهما، و يتضمن الفساد: الرشوة و العمولات و المزايا الأخرى و التي لا تترك أي أثر في السجلات المحاسبية، و قد تناولت دراسة Khan دور المراجع في مكافحة الفساد من خلال اقتراح برنامج مراجعة الفساد، حيث أبرزت الدراسة إلى أن هناك قصور في الدراسات التي تناولت دور مهنة المراجعة في هذا المجال، و أرجعت السبب في أن مراجعة الفساد في القطاع الخاص لا يعتبر محل اهتمام و قلق شديد للإدارة و الملاك و أوضحت بأنهم يهتمون كثيرا بالغش في القوائم المالية و بسرقة أصولهم، أما فيما يتعلق ببرنامج مراجعة الفساد ففي هذا الصدد بينت الدراسة أن على المراجعون أن يحافظوا على الافتراضات التقليدية فيما يتعلق بسلوك فريق العمل و عدم البدأ في التخطيط مع الاشتباه بوجود

فساد و إنما إحتمال وجوده، و أن هدف المراجعة من مراجعة الفساد، و من بين الأهداف هو تقييم فرص الفساد في الشركة و تقييم فعالية بيئة الرقابة الموجودة لمنعه، و بالنسبة لتخطيط مراجعة الفساد فإن عملية التخطيط تمر بنفس مراجل تخطيط المراجعة المعروفة حيث تتضمن خطة مراجعة الفساد :

- معرفة المؤسسة المراد مراجعتها الذي سيساعد حسب الباحث في تحديد فرص محتملة للفساد؛
- تطوير معايير مراجعة خاصة بالفساد؛
- بناء مخزون من فرص الفساد؛
- تطبيق إختبار فرص الفساد COT؛
- كتابة خطة المراجعة.

و قد طرح KHAN منهجية جديدة لمرجعة الفساد أطلق عليها إسم المراجعة التشاركية Audit Paricipory و هو طرح لازال في مرحلته المفاهيمية، و يقوم هذا النوع من المراجعة على أساس أن المراجعين ذوو الخبرة من الممكن أن يشركوا العملاء أو الجمهور في عملية الفحص و ربما هذا يعتبر خروج عن النهج التقليدي للمراجعة .

و كخلاصة لهذه الدراسة المهمة فإنها قدمت منهجية تدقيق للفساد باستخدام المراجعة التقليدية باستثناء بعض المفاهيم المبتكرة خاصة فيها يتعلق بالمراجعة التشاركية .

14.8. دراسة الدحدوح بعنوان مسؤولية مراجع الحسابات في اكتشاف التضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية و العوامل المؤثرة في اكتشافه، مقال منشور بمجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية سنة 2006، سوريا .

هدفت الدراسة إلى تحديد أهم العوامل و الأسباب المؤثرة في إكتشاف مراجع الحسابات للتضليل و الانحراف بالقوائم المالية و مسؤولياتها منها، حيث و أنه و بعد ظهور الفضائح المالية الكبرى أصبح التضليل في التقارير المالية من أهم المواضيع المطروحة على الصعيد المهني، و قد أعتمدت الدراسة على الاستبانة للوقوف على آراء و وجهات نظر المستجوبين حول مشكلة الدراسة، و توصلت الدراسة إلى أن عملية اكتشاف التضليل تتأثر بالعديد من المتغيرات و العوامل المرتبطة بالمراجع و المنشأة و إدارتها، فضلا عن أهمية الاصدارات المهنية التي تساهم بشكل كبير في اكتشاف التضليل، و وضحت الدراسة بأن العوامل الدينية و الاجتماعية ليس لديها دور و تأثير في اكتشاف التضليل .

15.8. دراسة (Flint, Amanda J) بعنوان Solutions to Corruption in The Auditing Profession و هي عبارة عن مقال منشور في مجلة Review of Human Factor Studies سنة 2005.

تناولت هذه الورقة البحثية مشكلة الفساد بأمريكا الشمالية و دور مهنة التدقيق من هذه المشكلة، حيث أشارت إلى أن مهنة التدقيق فشلت في كشف الفضائح المالية بالعديد من الشركات على غرار ما حدث في شركة ENRON و WORLDCOM و شركات أخرى، كما أن قانون SOX لم يساهم في التقليل من حالات فشل المراجعة، هذه الفضائح كانت تأكيد لفشل ذريع للمهنة، حيث حدد منظروا المورد البشري بناءا على نظريات سلوكية ستة مجالات للتركيز في الشخصية البشرية تتطلب التطوير لكي يعمل الفرد بكفاءة و فعالية و نزاهة و تتمثل في : الرأس مال البشري، القدرات البشرية، رأس المال الإبداعي، الطاقة الكامنة للأفراد، رأس مال الأخلاقي، رأس مال ديني . و يعتقد أن الفشل في تطوير الموظفين في هذه المجلات يؤدي إلى فشل عالي في التدقيق، و بالتالي تهدف هذه الورقة البحثية لتطبيق نظرية العامل البشري على مجال التدقيق المالي في محاولة لتوفير حلول لمكاتب التدقيق و بالتالي زيادة قدرة المراجعين في كشف حالات الفساد و الحد من الإنهيارات المتكررة لمكاتب التدقيق، و وصلت هذه الدراسة إلى نتيجة مفادها أن سلسة الفشل في مهنة التدقيق ستستمر إلى أن تخلق مكاتب المحاسبة و التدقيق بيئة يتم فيها تطوير و تعزيز الجودة الإيجابية في موظفيها، و سوف يتطور الموظفون عندما تعمل المكاتب على تطوير الجانب العقلي و الروحي و الجسدي، لأنه حسب الدراسة المحفز الوحيد للمراجعين يصبح المال و المكانة والترقية في ظل إهمال المجالات الستة المذكورة سابقا، هذا الأمر سوف يفتح الباب أمام الفساد، و لن يلتزم المراجعون بالمبادئ و المعايير الموضوعة، و إلى حين ذلك سوف تظل مهنة المراجعة تعاني من آثار الفساد مع المعايير الزائدة و الدعاوى القضائية و حجم المسؤوليات الضخمة الملقاة على عاتقهم .

16.8. دراسة مُحَمَّد أحمد إبراهيم خليل بعنوان تطوير دور المراجعة القضائية لمواجهة الغش و الاحتيال و الفساد المالي بمنظمات الأعمال و تحقيق مصداقية المعلومات المحاسبية– دراسة إختبارية – الدراسة منشورة بمجلة المحاسبة و المراجعة، مصر .بدون سنة الدراسة .

تهدف هذه الدراسة بشكل أساسي إلى صياغة إطار فكري لتطوير دور المراجعة القضائية كآلية لمواجهة الغش و الفساد و الاحتيال و تحديد ذلك على شفافية و مصداقية المعلومات المحاسبية .

و قد تناولت الدراسة الآليات التي تعتمد عليها المرجعة القضائية و طبيعة الخدمات التي تقدمها و هذا لمواجهة مختلف أنواع الغش و الاحتيال و الفساد المالي بالمؤسسات، وقد تم تحديد أربعة أبعاد أساسية لاختبار مدى صحة و صلاحية الإطار الفكري المقترح لتطوير دور المراجعة القضائية، و تمثلت في ضرورة توفر متطلبات تحقيق الممارسة الفعالة للمراجعة القضائية بالاضافة إلى تحديد الصفات و الخصائص التي يتوجب توفرها في شخص المراجع، أما البعد الثالث فتم تحديد أنواع الغش و الاحتيال و الفساد المالي التي يجب مواجهتها من قبل

المراجع القضائي، أما البعد الرابع يوضح أثر تطوير المراجعة على مصداقية و سلامة المعلومة المحاسبية، و أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي أن المراجعة القضائية تتطلب ممارسة أنواع أخرى من المراجعة مثل المراجعة التشغيلية و مراجعة الالتزام، كما أنه من الأفضل ممارسة المراجعة القضائية من قبل مراجع خارجي، حيث يمكن ممارسة مهامه بشكل مستقل دون ضغوط، وفيما يتعلق بالفساد فذكرت الدراسة إلى أن مفهوم الفساد يعتبر أشمل و أعم من مفهوم الغش و الاحتيال و توصلت الدراسة إلى أن الاعتماد على المقاربة الاستباقية (PROAVTIVE APPROACH) في المراجعة القضائية يساعد بشكل كبير في مواجهة و التغلب على مختلف صور الفساد .

9. ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة

بعد عرض الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع، لاحظنا تعدد جوانب الدراسات و التي توصلت إلى نتائج عديدة، و نسعى من خلال هذه الجزئية بيان و توضيح ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة و التي يمكن عرضها في النقاط التالية :

- كل الدراسات المعروضة لم تشمل حالة الجزائر و هذا راجع لندرة الدراسات التي تناولت بجدية لموضوعنا في حدود علم الباحث؛
- تعبّر هذه الدراسة على واقع الممارسات المهنية و آراء محافظي الحسابات كون أنها شملت عينة من محافظي الحسابات فقط دون إشراك أطراف أخرى و التي كان بإمكانها أن تبدي رأيها في الموضوع؛
- كما تتميز هذه الدراسة بكونها ربطت بين ثلاثة متغيرات و دراسة العلاقات السببية و التأثيرات بينها و المتمثلة في معايير التدقيق و جودة خدمات المراجعة و الفساد الإداري و المالي و ذلك من خلال النمذجة بالمعادلات البنائية .

9. خطة و هيكل البحث

تبعا للأهداف المتوخاة من البحث و لمعالجة الإشكالية و الأسئلة الفرعية و لاختبار الفرضيات، تم تقسيم البحث الى ثلاثة فصول .

- يعالج **الفصل الأول** الإطار النظري للمراجعة و ذلك من خلال البحث في تطور نظرية المراجعة و أهم الاسهامات في البناء الفكري للنظرية، بالإضافة إلى مناقشة قضية أساسية تتمثل فيما ما إذا كانت المراجعة علم أم فن، كما يتناول هذا الفصل محور جودة المراجعة من خلال تحديد مفهومها و عرض أهم المقاربات التي تعرف جودة المراجعة و كذلك العوامل المؤثرة عليها من خلال عرض الدراسات السابقة، كما تناولنا أهم و أحدث المعايير الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين .

- أما **الفصل الثاني** فيتناول الفجوة الموجودة بمهنة المراجعة و عرض مختلف مكوناتها و أسباب حدوثها، و أيضا جدلية مسؤولية مراجع الحسابات اتجاه قضايا الفساد و عرض أهم قضايا الفساد الدولية في العالم و في الجزائر و النتائج التي ترتبت عليها و أيضا الدروس المستفادة منها .
- **الفصل الثالث** تم تخصيصه للدراسة الميدانية، حيث تم عرض تطور مهنة المراجعة في الجزائر و كذلك الجهات المسؤولة عن تنظيم مهنة المراجعة، كما تم عرض مهام محافظي الحسابات و أهم المخالفات التي يمكن أن يقعوا فيها، و كتكملة للموضوع جاءت الدراسة الإحصائية من أجل معرفة اتجاهات اجابات عينة الدراسة و اختبار الفرضيات و هذا من خلال عرض طريقة و منهج الدراسة بالإضافة إلى النتائج المتحصل عليها و مناقشتها، و تم استقصاء عينة الدراسة حول توجهاتهم و آرائهم و وجهات نظرهم و مواقفهم حول مشكلة الدراسة .

الفصل الأول

تمهيد الفصل الأول

مرت مهنة المراجعة بالعديد من المحطات التاريخية، و كانت هناك اسهامات عديدة لبناء إطار فكري يعتبر كمرجع المهنيين، و لحد الآن مازلت تثار قضية جودة المراجعة التي يصعب تحديدها و قياسها لعدة اعتبارات، و سوف نحاول الاقتراب من تحديد المفهوم مع إلقاء نظرة على أهم المقاربات، كما أننا سنتطرق إلى معايير التدقيق الدولية و أهم الاصدارات و ذلك وفق المباحث التالية:

- **المبحث الأول : "جودة المراجعة" بين تحديد المفهوم و إشكالية القياس؛**
- **المبحث الثاني :طبيعة سوق خدمات المراجعة؛**
- **المبحث الثالث :معايير التدقيق الدولية كآلية عملية لرفع مستوى اداء مراجعي الحسابات .**

المبحث الأول : جودة المراجعة بين تحديد المفهوم و إشكالية القياس

قبل تحديد المفاهيم المتعلقة بجودة المراجعة سنحاول أن نقدم قراءة فلسفية لنظرية المراجعة و التي تساعدنا على إيضاح مختلف المفاهيم و الفرضيات، كما أن معرفة بناء نظرية المراجعة ستكون أحسن طريقة لتحليل الدراسة .

أولا:قراءة فلسفية لنظرية المراجعة

رغم التطورات التي شهدتها المراجعة سواءا للمكلف بها أو الدور و الأهداف التي تسعى لتحقيقها، أساليبها بيئتها إلا أن التأصيل العلمي و النظري لم يساير تلك التطورات بالشكل المطلوب خاصة في بعض الدول على غرار الجزائر و التي مازالت تعتبر فيها المراجعة و خاصة للمهنيين مجرد تقنية و إجراءات يتبعها المهني للفحص و الوصول إلى هدف محدد و هو المصادقة على القوائم المالية للمؤسسة .

البحث في الكتابات التي تطرقت لنظرية المراجعة بالمقارنة مع نشأتها التي تمتد إلى أكثر من 3000 سنة تشير إلى أن هناك ندرة و قصور في محاولة بناء نظرية متكاملة للمراجعة، وكانت أولى المحاولات سنة 1926 و التي قام بها " Limperg" في المؤتمر الدولي الثاني للمحاسبين بهولندا من خلال ما عُرف بنظرية الثقة الملهمة " Theory of Inspired Confidence"[1]. تبعتها دراسة (Robert Kuhn Mautz & Hussein Amer Sharaf) بعنوان فلسفة المراجعة سنة 1961، حيث كانت هذه الدراسة بمثابة الإنطلاقة لتأسيس إطار متكامل لنظرية المراجعة حيث اعتمدت على الأسلوب الفلسفي و اعتبرت أنّ المراجعة تتفق مع الفكر الفلسفي في الهدف و الأسلوب . و أيضا من الدراسات التي ساهمت في بناء نظرية للمراجعة هي دراسة اللجنة المنبثقة من الجمعية الامريكية للمحاسبة(AAA) عن المفاهيم الأساسية للمراجعة سنة 1973 حيث ركزّت هذه الدراسة على الجانب التطبيقي و الممارسات أكثر من تركيزها على النظرية و ذلك على اعتبار أنّ دراسة (Mautz & Sharaf) برعاية الجمعية الامريكية للمحاسبة ركزت على الجانب الفلسفي للمراجعة . دراسة (الناغي محمود السيد) بعنوان الاتجاهات السلوكية و دورها في تطبيق الرقابة على الحسابات سنة 1976، لقد استخدمت هذه الدراسة المدخل السلوكي في صياغة الإطار النظري . وفي نفس السياق قام (Taylor & Glezen) بدراسة سنة 1994 قدّما من خلالها إضافة تبريرات سلوكية و تحفيزية، حيث أن المعرفة المسبقة للمديرين بأن القوائم المالية سوف تُراجع سيدفع بهم إلى اتخاذ عناية مهنية خاصة في إعدادها و الافصاح عن كل ما من شئنه أن يؤثر على مصداقية هذه القوائم [2].

[1] نصر صالح محمّد، نظرية المراجعة، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان الأردن،2015 ،ص19.

[2] Bruno José Machado de Almeida , Title of the communication: Adopted theories by the portuguese professionals to explain the auditing: empirical evidence,Portugal,p03 .

(Wallace 1980) قامت هذه الدراسة على أساس فرضية التأمين وهو أمر مهم، حيث أن رفع الدعاوى القضائية ضد المراجعين يستند أساسا على أن المراجع هو المسؤول عن سلامة القوائم المالية و من الضرورة بمكان تقاسم المخاطر، و بالتالي يؤدي هذا الأمر إلى توليد الطلب على خدمات المراجعين، أما بالنسبة إلى (Flint 1988) فاعتبر أن المراجعة تستند على المسؤولية أو المسؤولية العامة، و التي يجب أن تحدد وفق معايير محددة مسبقا [1]. بالإضافة إلى أعمال كل من (Thomas & Henke1989).

كل هذه الدراسات و ما تبعتها ساهمت في إيصال المراجعة إلى مرحلة متقدمة من النضج، كما أن توجّه اعتبار المراجعة بأنها فرع من فروع المحاسبة أصبح فيه جدل، رغم أن هناك علاقة وطيدة بينهما إلا أن المحاسبة تتضمن جمع و تلخيص و قياس و إيصال البيانات المالية و هذا ما لا يقوم به المراجع حيث أن المراجعة تأخذ بعين الاعتبار الظروف و الأحداث المرتبطة بالمشروع أيضا إلا أنها لا تقوم بقياسها و إيصالها، فالمراجعة تتميز بكونها وليدة الفكر الإنتقادي و بأنها تحليلية و ليست تركيبية أو إنشائية، و منه فإن للمراجعة أفكار و أساليب متماثلة بالمنطق .

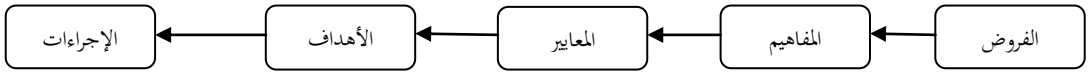
لا شك أن وجود نظرية سيساهم في حل المشاكل أو على الأقل تزويد المهنيين بمفاتيح لحلولها، فلحد اليوم تواجه المراجعة العديد من المشاكل و مازال هناك اختلاف كبير في حلها أو فهمها . فرغم التطور الرأسي للمراجعة باعتمادها على الأساليب الرياضية و الإحصائية و برامج متخصصة و خبيرة و أساليب مبتكرة للفحص فلازال هناك جدل كبير حول قضية حجم العينة المناسبة لإبداء الرأي و جدلية مسؤولية المراجع اتجاه قضايا الفساد الاداري و المالي و الغش و عمليات تبييض الأموال و مسؤوليته الإجتماعية و جميع التصرفات غير القانونية للعملاء .كل هذه المشاكل تتطلب جهود و كتابات إضافية قد تساهم في حلها مستقبلا . ذلك أن بناء نظرية للمراجعة سوف يكون له دون شك منفعة و دور للممارسين و المهنيين و الأكاديميين في بناء أي تصور مستقبلي .

1- عناصر الإطار النظري للمراجعة

يشمل الاطار النظري لمراجعة الحسابات مجموعة من الفروض و المفاهيم و المعايير المهنية و الاهداف و الاجراءات وفقا :

[1] Idem .

الشكل(1-1) :الإطار النظري لنظرية المراجعة



المصدر: وليم توماس،امرسون هنكي،المراجعة بين النظرية و التطبيق،تعريب و مراجعة أحمد حامد حجاج و كمال الدين سعيد،دار المريخ للنشر و التوزيع،الرياض،السعودية،1989،ص51.

محاولة (توماس هنكي) لبناء إطار متكامل لنظرية المراجعة شملت عناصر **الشكل (1-1)**، حيث نلاحظ أن كل عنصر يُستنبط من العنصر الذي قبله حسب اتجاه السهم فالإجراءات تُستنبط من الأهداف و الأهداف تُستنبط من المعايير إلى أن نصل إلى أساس بناء النظرية و المتمثلة في الفروض، حيث اعتبر (Mautz & Sharaf,1961) في كتابه فلسفة المراجعة أن الفرضيات ضرورية لبناء أي فرع من فروع المعرفة كما أنها تؤسس قاعدة لبناء أي نظرية . و قد أشار (نصر صالح مُحَمَّد،2015) بأن المعايير يتم الإعتماد عليها ضمن الإطار العملي للمراجعة الذي يحكمه الإطار النظري و بالتالي المعايير و النظرية متكاملان، حيث أن نجاح المعايير في أداء مهامها يعتبر إرشادا و تقييما للتطبيق العلمي للمراجعة و كل هذا يستلزم وجود إطار نظري سليم، كما أن محاولة (توماس و هنكي) لم تُشر إلى المبادئ التي اعتبرها مهمة و جزءا أساسيا في هيكل النظرية[1].

تتمثل الفروض الأساسية التي تعتمد عليها نظرية المراجعة حسب (Mautz & Sharaf) إلى :[2]

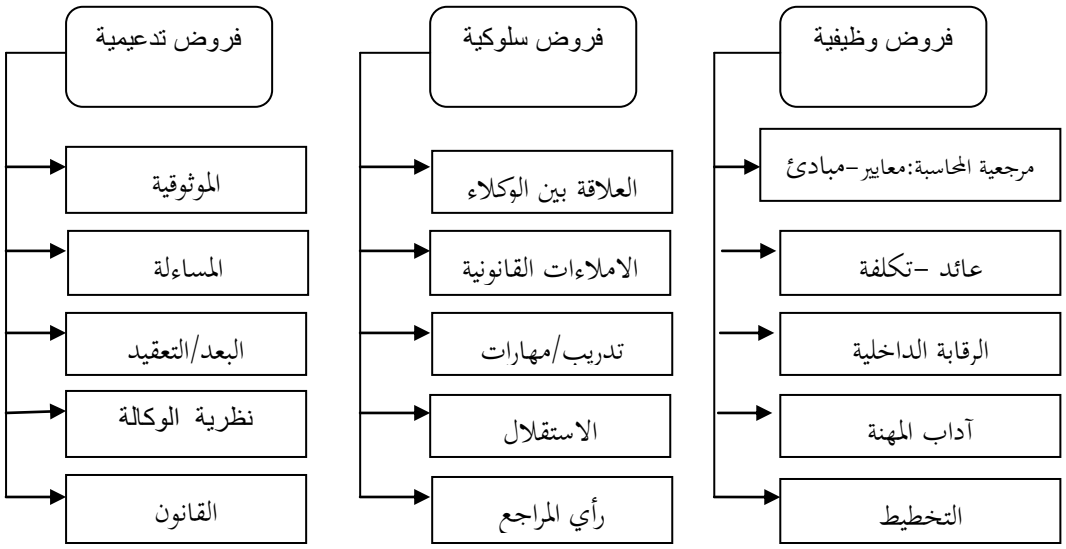
1- القدرة على المراجعة و التحقق من المزاعم أو التأكيدات المتضمنة في القوائم المالية؛
2- ليس هناك تعارض محتمل بين المراجع و معدي القوائم المالية؛
3- القوائم المالية و المعلومات الأخرى المقدمة للتحقق خالية من أي تواطؤ أو غش غير عادي؛
4- سلامة و قوة نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة يبعد احتمال وقوع الخطأ و الغش؛
5- التطبيق السليم و المستمر للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي إلى إظهار المركز المالي و نتيجة نشاط المؤسسة بصورة عادلة و صادقة؛
6- العناصر و المفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل في حالة لم يثبت عكس ذلك؛
7- المراجع يزاول عمله كمراجع فقط؛
8- على المراجع أن يلتزم بضوابط المهنة و قوانينها.

[1] نصر صالح مُحَمَّد،مرجع سبق ذكره،ص138-139 .

[2] Mautz.R and Sharaf.H ,The Philosophy of Auditig,American Accounting Association,Monograph N°6,USA,1961,p 42 .

تعتبر هذه الفرضيات قاعدة و أساسا لكل الدراسات التي تلتها رغم أنها وضعت منذ أكثر من 50 سنة و رغم أنها تحتاج إلى تعديلات كون أن الباحثيْن نفسيْهما أشارا إلى أنّ من أهم خصائص هذه الفرضيات أنها قد تكون قابلة للتغير في ظل تطور بيئة الأعمال و هذا ما حصل فعلا . وحسب العديد من الباحثين على غرار (Lee 1993,Arens and Beasley 2010) و الذين يحسبون على المدرسة الأمريكية فقد تم تقسيم فروض المراجعة إلى ثلاث تصنيفات و تتمثل في الفروض التدعيمية و السلوكية و الوظيفية حسب الشكل التالي :

الشكل (2.1): الفرضيات الأساسية للمراجعة



Source :Bruno Amlaida,The Postulate System of Auditing in the Evolution of the American thought :A Historical Interpretative Approach,Portugal,2015,P153.

أما فيما يتعلق بالمفاهيم باعتبارها عنصر أساسي لنظرية المراجعة فقد إقترح (Mautz & Sharaf) خمسة مفاهيم و تم استنباطها من الفرضيات التي وضعها، تمثلت في أدلة الإثبات و التي اشتقت من الفرض الأول و الفرض السادس، العناية المهنية و التي اشتقت من الفرض الثاني و الرابع، عدالة العرض و اشتقت من الفرض الثالث، الاستقلالية حيث اشتقت من الفرض السابع و الثامن . و أشارت الدراسة إلى أنه يمكن إضافة مفاهيم لهيكل النظرية مستقبلا .

العنصر الثالث المكوّن لنظرية المراجعة يتمثل في المعايير و التي هي عبارة عن ارشادات (دليل) عامة لمساعدة المراجعين على تحمل مسؤولياتهم المهنية عند مراجعة القوائم المالية التاريخية و التي تستنتج منطقيا من الفروض أو المفاهيم التي تدعمها، وسوف نتطرق إلى المعايير الصادرة عن الهيئات الدولية في فصل لاحق .

لكل حقل معرفي أهداف تسعى إلى تحقيقها، فالمراجعة كان و مازال الهدف منها هو إبداء رأي فني و محايد حول سلامة و مصداقية القوائم المالية، هذا الرأي لن يكون إلاّ من خلال محصلة لإجراءات طويلة منظمة، استنباطية و استقرائية و أحكام منطقية . حيث تعكس إجراءات المراجعة تصرفات و ممارسات محددة يجب أداؤها لتحقيق النشاط و تنفيذه، فهي تختلف عن المعايير في كونها ترتبط بالتصرفات و السلوك الواجب أداؤه، في حين أن المعايير تمثل أهدافا يجب استفاؤها، هذه الإجراءات سيتم تلخيصها في برنامج المراجعة، و من ثمّ فإن الإجراءات يتم تحديدها لتحقيق اهداف المراجعة المحدّدة [1].

ثانيا :جودة المراجعة: مفهوم،مقاربات، مداخل،أهمية

سوف نحاول تحديد مفهوم لجودة مراجعة من خلال أهم المقاربات، بالإضافة إلى تحديد أهمية خدمات جودة المراجعة لمختلف الأطراف .

1- مفهوم جودة المراجعة

لطالما كان الهدف من المراجعة هو التقليل من حالات عدم التأكد، موثوقية المعلومات المالية و المحاسبية، لكن مادام هناك مراجعة فإن هناك بعد إنساني؛ خلف العمليات الرياضية والعلاقات المنطقية التي تسمح بفهم و تحديد الظواهر المعقدة هناك فرضيات، نماذج نظرية، إمكانية حدوث أخطاء؛ خلف الإجراءات و الأسلوب يظهر البعد الإنساني من جديد [2].

و بما أن المراجعة تتم في بيئة عدم التأكد فإنه لا يمكن أبدا أن نكون متيقنين من الخدمات التي تقدمها بنسبة 100%، وعلى هذا الأساس فإن إعطاء مفهوم لجودة المراجعة سوف يكون معقدا و صعبا . هذا من جهة . من جهة أخرى تعتبر عملية المراجعة خدمة و بالتالي هي غير ملموسة و يصعب تحديد قيمتها و قياسها كما أنها متعددة الأطراف و لا يمكن الوقوف على تعريف موحد بل إنّ كل طرف ينظر لها و يقيمها بمنظوره الخاص،كما أن مفهوم جودة المراجعة حديث نسبيا . و من هنا تباينت آراء الكتاب و الباحثين و المهنيين و جميع الأطراف ذات الصلة حول إعطاء مفهوم موحد و شامل لجودة المراجعة .

و بالتالي مفهوم جودة المراجعة بصفته ميدان للبحث يتحدد عن طريق مقاربتين نظريتين تشارك في صياغة المفهوم، الأولى تتمحور حول مخرجات عملية للمراجعة و الأخرى تعتمد على جودة المراجع . و لعل هناك الكثير من البحوث من قبل الأكادميين و المهنيين التي ساهمت في تحديد المفهوم .

[1] أمين سيد أحمد لطفي،فلسفة المراجعة،الدار الجامعية،الطبعة الأولى، الاسكندرية،مصر،سنة 2009،ص86.

[2] Benoit Pigé,Qualité d'Audit :Enjeux de l'audit Interne et Externe.pour la gouvernance des organisations,1 Edition ,Bruxelles,Belgique,2011,p177.

2- مقاربة كلاسيكية مبنية على مفهوم المراجع (Concept Auditeur)

يلعب المراجع الخارجي دورا كبيرا في إضفاء الثقة على مصداقية القوائم المالية من خلال المصادقة على القوائم المالية و بالتالي احترام الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية و المالية و لعل DEANGELO 1981 لخصت ذلك في كون أن المراجع الخارجي عليه أن يكتشف المخالفات في النظام المحاسبي للمؤسسة و الافصاح عنها، لاق هذا التعريف ميولا عاما لدى العديد من الباحثين و قد أُطلق على هذا الاتجاه في أدبيات المراجعة باتجاه deAngelo و يشمل هذا التعريف اكتشاف المخالفات و الافصاح عنها، حيث أن الأول هو متماثل مع مفهوم الكفاءة التقنية (جودة الاكتشاف) و يعتمد الى حد كبير على الوسائل المستعملة و الكفاءة الكلية للمراجعين المكلفين بالمراجعة، و الثانية الى مفهوم الاستقلالية (جودة الافصاح) وموضوعيته و خاصة استقلاليته بالنسبة لجماعات الضغط التي تسعى الى إصدار حكم يناسبها، العديد من الباحثين أمثال (moizer1997.knapp1991.flint1988) استخدموا هذه المقاربة المزدوجة لتحديد جودة المراجعة و ذلك عن طريق التمييز بين الكفاءة و الإستقلالية للمدققين . وهذا ما يتماشى مع المعايير التي وضعتها الهيئات الدولية و المهنية و التى توصي بالجمع بين الشرطين . الملاحظ أن تعريف deAngelo لجودة المراجعة و ما يسانده في ذلك العديد من الباحثين يقتصر على رؤية "الجودة المدركة" من قبل السوق و بالتالي جودة المراجع تعكس الجودة الحالية للمراجعة التي قام بها في انتظار اثبات ذلك مع مرور الزمن [1].

وهذا ما أشار اليه(Steing Simuni) سنة 1987 و الذي ميّز بين الجودة القبلية و البعدية و الذي وضّح أنه تقاس الجودة القبلية عند قبول المهمة من طرف مراجع الحسابات و تتمثل في إمكانية إكتشاف المراجع للمخالفات و الأخطاء الجوهرية الموجودة بالقوائم المالية للمؤسسة، كما تقاس الجودة البعدية بعد الإفصاح عن كل الأخطاء و المخالفات في تقريره مالم يتم اثبات عكس ذلك[2] .

3- مقاربة حديثة مبنية على مفهوم الخدمة (Concept Service)

بغض النظر عن شرطي استقلالية المدققين و كفاءتهم كعنصرين يضمنان جودة المراجعة، العديد من البحوث الحديثة اهتمت مباشرة بأعمال المراجعة المنجزة (Hopkins 1996 .Benn 1997 .Moket Wright1999) وقد عالجت هذه الدراسات مجال و نطاق تدخل المراجعة و أيضا الأهداف التى تسعى الى تحقيقها، و الهدف الرئيسي لهذه البحوث و الدراسات هي تقييم عملية و مسار المراجعة . إن مفهوم **القدرة على التكيف مع أعمال المراجعة** هي حجر الزاوية في المقاربة الجديدة لتحديد جودة المراجعة، و بالتالي قياس درجة القدرة على التكيف مع أعمال المراجعة هو تقييم ما اذا كانت تقنيات و وسائل الرقابة التي يضعها مراجعو

[1] LAHBARI Hassan, La qualité de l'audit Externe et la Notion de Significativité, Etude Exploratoire, La place de la Dimension Européenne dans la comptabilité contrôle audit ,May 2009,Strasbourg,France .

[2] محمد مظهر، تقييم جودة أعمال المراجعة و التدقيق في دولة قطر، 2009،ص 11.

الحسابات تسمح لهم بكشف و تقييم الإختلالات الموجودة على مستوى الشركة مع الأخذ بعين الاعتبار احتياجات أصحاب المصلحة في الشركة [1].

4- أهمية و مزايا جودة المراجعة

4-1- تخفيض صراعات الوكالة : للمراجع دور مهم في الاقتصاد حيث أنّ دوره هو التحقق من موثوقية المعلومات المالية الصادرة عن الشركات و الموجهة لمختلف المستثمرين و بمجرد أن يتم استثمار الأموال (أسهم ، سندات ...الخ) تظهر علاقة طرفين (إدارة/ مساهمين) تسمى بعلاقة الوكالة، هذه العلاقة تطرح إشكالية بسبب تضارب في المصالح و عدم تماثل المعلومات بين الطرفين، و للتأكد من أن كل طرف يلتزم بشروط العقد يتم وضع آليات للرقابة و من بينها المراجعة (تكاليف الوكالة)، و حسب (WATTS & ZIMMERMAN) فإن المرجعة الخارجية تسمح بتخفيض صراعات الوكالة، فإنشاء آلية الرقابة هذه تحد من تكاليف المراقبة لأن الادارة تأخذ بعين الاعتبار المخاطر التي سوف تتحملها و تكاليف مراقبتها و التحكم فيها [2].

4-2- تحقيق ميزة تنافسية : تعتبر جودة المرجعة كوسيلة استراتيجية لدى مكاتب المراجعة من أجل المنافسة في سوق خدمات المراجعة و ذلك من خلال المحافظة على حصة المكتب في السوق و جذب أكبر عدد من العملاء للتعاقد معهم .

4-3- تأكيد الإلتزام بالمعايير المهنية و القوانين و الارشادات :

تعتبر المعايير المهنية مجموعة من القواعد و الإجراءات التي تحكم الأداء المهني، حيث أنّ أي إجراء لا يتسق مع متطلبات المراجعة النمطية و المحددة من خلال المعايير المهنية تنعكس آثاره بشكل سلبي على جودة الأداء المهني، كما أن على المراجع احترام القوانين و الأخذ بالإرشادات التي وضعت من أجل الارتقاء بالمهنة و تنظيمها . حيث أشار (حسنين و قطب 2003) أن جودة المراجعة تعكس مدى التزام مراجعي الحسابات بالمعايير المهنية الصادرة عن المنظمات المهنية[3]. و يمكن القول أن اعتماد المراجع على المعايير المهنية و الإرشادات سيساعده دون شك في أداء مهامه بشكل منظم و أيضا حل المشاكل التي تواجهه من خلال الإطار التصوري و المرجعي الذي توفره هذه المعايير . إلا أن المراجع ليس مقيدا بشكل مطلق و إذا رأى متطلبات معيار غير عملي

[1] LAHBARI Hassan ,OP-cit ,2009 .

[2] G2RALDINE HOOEGINDRE , CEDRICLESAGE,un Mauvais Auditeur,Dependant et / ou Incompetent ?Etude Exploratoire des Motifs de Condamination des Commissaire auX compte en France ,Comptabilité et Environement,May 2007,France ,P3.

[3] سمير كامل عيسى،أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العدد رقم 2، المجلد رقم 45، يوليو 2008 ص 7.

فعليه أن يتبع تصرفات بديلة، وفي حالة احتكامه للمعايير عليه أن لا يخل بالمعايير و القواعد الأساسية للمهنة وإلا سيؤدي به ذلك إلى ممارسات غير منظمة لعملية المراجعة[1].

و بالرغم من أن معايير الأداء المهني و قواعد و آداب سلوك المهنة يمثل الحد الأدنى لجودة عملية المراجعة و قد أتضح ذلك في أحد القضايا المعروفة عام 1985 عرفت باسم LIHLE JOHAN AND) COCAS LIOYD CHEYHAN V) إلا أن قاضي المحكمة العليا الخاص بهذه القضية اعتبر التمسك بمعايير الأداء لعملية المراجعة يعتبر خط الدفاع الأول ضد مسؤوليات الإهمال و التقصير في أداء المهمة [2].

4-4- دعم مفهوم حوكمة الشركات

في الواقع يعتبر التدقيق الخارجي إحدى آليات الحوكمة و الهدف الرئيسي للمراجعة الخارجية هو ضمان موثوقية المعلومات لمختلف المستخدمين، بالإضافة إلى أن المراجعة تقلل من عدم تماثل المعلومات و أيضا حل النزاعات و الصراعات الناجمة عن مشاكل الوكالة، إلا أنه لضمان المراجعة الخارجية كآلية فعالة للرقابة يجب أن تتم وفق مستوى معين من الجودة . و لكن السؤال الذي يطرح نفسه هل المؤسسة تحتاج دائما لمراجعة خارجية ذات جودة حتى لو كان لديها آليات أخرى للحوكمة ؟

في أدبيات حوكمة الشركات هناك العديد من البحوث التي اهتمت بدراسة و فهم اختيار المؤسسة لآليات الحوكمة المتاحة لها و تم التوصل إلى أنّ هناك أهمية كبيرة للمراجعة الخارجية و هناك طلب على جودة المراجعة، ولو أن هناك دراسات عديدة فسّرت الطلب على جودة المراجعة باعتبارها آلية للحوكمة و لكن كان ذلك بشكل مجزأ . فبعض الدراسات اهتمت أساسا بمجلس الإدارة (O'SULLIVAN2000,BEASLEY 2001,CARCELLO2002)، و أخرى اهتمت بلجان المراجعة (ABBOTT & AL2001,CHEN & AL 2005)، و دراسات أخرى ركزت بشكل خاص على هيكل الملكية (VELURY & AL 2003,KANE et VELURY 2004,LENNOX 2005) [3].

5-4- تضييق فجوة التوقعات

ظهرت فجوة التوقعات نتيجة الخلط غير الملائم بين الواجبات التي يتوقعها المجتمع من المراجعين و بين ما يقوم به المراجعون من أداء و ما يتحملونه من مسؤوليات في الواقع العملي وفق المعايير المهنية، حيث أن المراجعين يواجهون أزمة في المصداقية و المسؤولية، و مما لا يدعوا للشك فإن الإرتقاء بالمهنة إلى مستويات عالية من الجودة

[1] أمال محمد عوض،أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات،مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية،العدد رقم 2، المجلد رقم 45، يوليو 2008،ص 17.

[2] أمين السيد أحمد لطفي،دراسات متقدمة في المراجعة و خدمات التأكد،الدار الجامعية،الإسكندرية، مصر،2007 ،ص423.

[3] WAFA Masmoudi Ayadi ,Mécanismes de gouvernance et Qualité de l'audit Externe ,le Cas Français , la revue gestion et Organisation,2013 ,p184 .

في الأداء من حيث دعم استقلالية المراجعين و الرفع من كفاءتهم بالإضافة إلى وضع معايير و ايضاحات ونشرات مهنية على قدر كبير من الاتساق و الملاءمة سوف يؤدي لا محال لتضييق هذه الفجوة .

4-6- زيادة الموثوقية بتقارير المراجعة و القوائم المالية

بما أن دور المراجعة الخارجية يتمثل في إبداء رأي فني و محايد حول سلامة و مصداقية القوائم المالية فيجب أن توفر المراجعة تأكيد مرتفع (وليس مطلق)، ينتهي هذا التأكيد بإعداد تقرير مكتوب يعبر فيه المراجع عن رأيه عن ما إذا كانت القوائم المالية تخلوا من التحريفات المادية . هذا التأكيد يعطي للمستخدمين الثقة في اتخاذهم لقراراتهم و يعتبرون تقرير المراجع مؤشر على إمكانية الإعتماد على تلك القوائم و تزيد هذه الثقة و هذا الاعتماد كلما كان المراجعون على قدر كبير من الكفاءة و التأهيل و قادرين على ممارسة مهاراتهم بطريقة مستقلة و موضوعية .

4-7- قوة اكتشاف الأخطاء و الغش و الأعمال غير القانونية

إن عوامل الجودة التي تحكم أداء مراجعي الحسابات تساعد على اكتشاف الاخطاء و أعمال الغش و لا يمكن توقع اتمام عملية المراجعة بالكشف عن كل التحريفات، حيث أن المراجعة محدودة بمستوى حجم العينة كما أن الغش يتم إخفاؤه بمهارة ولا يمكن اكتشافه بسهولة، و باختصار كلما زادت جودة المراجعة تزيد قدرة المراجع على اكتشاف الغش و الأخطاء .

ثالثا : إشكالية قياس جودة المراجعة و العوامل المحددة لها

لطالما شكلت قضية قياس جودة خدمات المراجعة جدلا بين الباحثين و المهنيين و حتى المنظمات و الهيئات المهنية كونها خدمة و بالتالي يصعب قياسها، بالإضافة إلى أنها متعددة الأطراف فكل طرف له تقييمه الخاص، و لعل أهم عنصرين يتم الاعتماد عليهما في تقييمها هما الإستقلالية و الكفاءة المهنية .

1- الإستقلالية : يمثل عنصر الاستقلالية ركيزة أساسية لمهنة المراجعة، فهو يشكل أحد فروض المراجعة و لعلّ هذا المفهوم أُستنبط من الفرض القائل بأن المراجع يزاول عمله كمراجع فقط بالإضافة إلى فرضية عدم وجود تعارض محتمل بينه و بين معدي القوائم المالية، ويمكن القول بأن مدلول الاستقلالية يعتبر من مقومات المهنة فبدونه تصبح مهنة المراجعة غير مبررة و تفقد دورها في المجتمع، فلا حاجة لنا بمراجع غير مستقل يلعب دور المحكّم بين المسيرين و الملاك . و يعني الاستقلال في المراجعة "وجود وجهة نظر غير متحيزة خلال أداء اختبارات المراجعة و تقييم النتائج و التقرير[1]".

[1] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره،ص227 .

و حسب دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين لمجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين تتألف الاستقلالية من [1]:

1-1- إستقلالية الفكر : تتمثل في الحالة الذهنية التي تسمح بإبداء رأي ما دون خضوعه لأي تأثيرات و ضغوطات تضعف الحكم المهني و بشكل تتيح للمراجع التصرف بنزاهة و موضوعية و شك مهني، و بموجب هذا الإستقلال يجب أن يتسم المراجع بالنزاهة و الموضوعية و الأمانة و عدم التحيز لأي طرف عند إبداء رأيه.

1-2- إستقلالية المظهر : يقصد به أن يكون المراجع مستقلا من وجهة نظر الأطراف المستخدمين لتقريره، فالإستقلال في المظهر ينتج من خلال تفسيرات الآخرين لمحور الإستقلال، حيث حتى و لون كان المراجع مستقلا في الواقع و الحقيقة (فكريا)، إلا أن المستخدمون يزعمون و يعتقدون أنه يدافع عن العميل مثلا فإن تقرير المراجع سيفقد قيمته، و من هنا يجب أن لا يكون للمراجع أي مصالح مادية مباشرة أو غير مباشرة مع العميل .

و اقترح كل من Mautz & Sharaf دليلا يساعد في تحديد استقلالية المراجع مـــن خلال ثلاثة أبعاد تتمثل في :

– الاستقلالية في مجال وضع برنامج المراجعة : يتحدد من خلال عدم تدخل و تعاون الإدارة بأي شكل من الأشكال في إعداد برنامج المراجعة من خلال تحديده أو تعديله أو حذف جزء منه بالإضافة إلى عدم وجود أي محاولات من خارج المؤسسة محل المراجعة للتأثير على سير البرنامج .

– الإستقلالية في مجال الفحص : و يعني به أحقية المراجع في الاطلاع على كل المستندات و الدفاتر و السجلات و حرية الإتصال مع المسيرين و العاملين و مناقشتهم، و عدم وجود مصالح شخصية و علاقات تؤدي إلى تحديد نطاق أو استبعاد فحص أي مصلحة أو موظف داخل المؤسسة .

– الإستقلال في مجال التقرير : و يعني إبداء رأي بشكل موضوعي و نزيه و أمين و صادق للنتائج المتوصل إليها نتيجة قيامه بعملية الفحص و التحقيق، كما أن تقريره يجب أن يكون صريح و ليس ضمني و غامض .[2]

و يمكن عرض أهم الدراسات التي تناولت العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع فيما يلي:

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، قواعد السلوك الأخلاقي لمجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين، القسم 290، ص 42.

[2] Mautz & Sharaf , Op-cit,P 207.

الجدول (1.1) العوامل المؤثرة على إستقلالية المراجع

العامل	التأثير	المرجع	رأي المؤلف
مدة العهدة و قواعد تغيير المراجع	سلبي بدون تأثير	Carey et Simmett 2006 Layer et Rama 2004	-ابتداءا من مدة معينة يصبح مراجع الحسابات غير مستقل -لا يوجد أي دليل على أن طول فترة عهدة المراجع تؤثر على استقلاليته .
صراع المصالح	سلبي	Koh et Mahathevan 1993	يسعى المراجع إلى تحقيق مصالحه الخاصة إذا كان له مصالح داخل المؤسسة محل المراجعة و هذا الأمر يؤدي إلى اضعاف و التخفيض من استقلاليته.
الخدمات المقدمة لخلاف المراجعة MAS	سلبي	Françis et Bin 2006 Burton 1980	الخدمات الأخرى التي يقدمها المراجع للمؤسسة بخلاف المراجعة تقلل من استقلاليته.
مبلغ الاتعاب و نشرها	سلبي بالنسبة للأتعاب و ايجابي بالنسبة لنشرها	Higgs et Skants 2006 Francis et Bin 2006	-كلما كان المبلغ مرتفع يكون هناك شك حول استقلالية المراجع. -الافصاح و النشر للأتعاب يسمح بتحسين الاستقلالية.
المسؤولية القانونية	سلبي ايجابي	Gu et Lee 1973 Reynolds et Francis 2000	-إمكانية التأمين ضد الدعاوي القضائية يؤدي إلى عدم تحمل المسؤولية و بالتالي تأثير سلبي على استقلالية المراجع. -يولد التقاضي تكلفة لا تقدر بثمن و التي تؤثر على سمعة المكتب .
حجم المكتب	ايجابي	DeAngelo 1981	مكاتب المراجعة كبيرة الحجم يكون مراجعيها أكثر استقلالية.
المنافسة في السوق	في الغالب سلبي	Pigé2000 , Knapp1985 ,Shokley1981 ,Gul 1989	الاستقلالية مرتبطة إرتباطا ايجابيا بالمحيط التنافسي.
أخلاقيات المراجع	ايجابي	Prat 2000,Tsui et Gul 1996,Shafer et Al 2001	مستوى الاستقلالية له علاقة قوية بمستوى أخلاق المراجع لأن المراجع سوف يكون حر في إبداء حكم بشكل موضوعي و نزيه و بمصداقية .

سمعة المراجع	ايجابي	Rishard2000, Chan et al 1993, Firth 1997	الهدف طويل المدى بالنسبة للمراجع هو تعظيم "**رأس مال الثقة**" بالنظر إلى سمعته و التي تلعب دور منظم لصالح الاستقلالية .
رقابة المهنة	ايجابي	Bennecib 2004, Matsuma et Tucker 1995, Shafer et Al 1999	-شريك المراجعة يقوي استقلالية المراجع. -مراجعة النظير تجعل من المراجعة أكثر صرامة و فعالية . -إذا كانت رقابة المهنة تتم من قبل هيئات مستقلة يكون ذلك أكثر فعالية .
الوضعية المالية للعميل	أثر متغير حسب كل باحث	Knapp 1987 Bell et Al 2001	-إذا كانت المؤسسة في وضعية مالية جيدة أعضاء لجنة المراجعة سوف يمارسون ضغطا على المراجع للمصادقة على حسابات المؤسسة. -عندما تكون المؤسسة في وضعية مالية جيدة فإن المراجع يهدف للحصول على أتعاب مرتفعة و ذلك من خلال القيام بأعمال مراجعة ذات جودة .
ضغوطات ملاك المؤسسة على المراجع	سلبي	Goldman et Barlev1974, Hartley et Ross 1972	مسؤولي المؤسسة محل المراجعة يمارسون ضغوطا على المراجع في حالة ما يكون هناك تقرير بتحفظ و الذي يؤدي الى نتائج كارثية .

Source : Géraldine Hottegindre, Cédric Lesage, Un Mauvais Auditeur, Dependant et/ou Incompetent ? Etude Exploratoire des Motifs de Condamnation des Commissaires Aux Comptes En France, France,P :4-5 .

كما يمكننا تلخيص أهم الدراسات التي تناولت العوامل المؤثرة على كفاءة المراجعين فيما يلي:

الجدول (2.1) : العوامل المؤثرة على كفاءة المراجع

العامل	التأثير	المرجع	رأي المؤلف
التكوين القاعدي للمراجع	ايجابي	Hilaire 1989 Skheid2000 Datin 2006	التكوين القاعدي إذا كان صلب و جيد سيسمح بالحصول على مراجع أكثر كفاءة و تحصيل .
خبرة المراجع	ايجابي	Libby et Fredirik 1990 Libby et Al 1987 Ismail et Trotman 1995	المراجعين الأكثر خبرة سوف تكون لهم القدرة على اكتشاف الأخطاء و المخالفات أكثر من عديمي الخبرة .

حجم المكتب	ايجابي	Emby et Herington 1996	قامو بقياس الكفاءة على أساس عدد المرات التي يواجه فيها المراجع مشاكل من نفس الحالة، بحيث أن المراجع الذي يعمل في مكتب مراجعة كبير الحجم يواجه عادة نفس المشاكل .
هيكل المكتب	ايجابي أو حيادي	Cushing et Lobbecke 1986,Chemingue et Pigé 2004 Tuntiwongpiboon et Dugan 1994	-كلما كان مكتب التدقيق مهيكل كلما ارتفعت كفاءة المراجع . -لا يوجد أي أثر حول هيكل المكتب و كفاءة المراجع .
مدة العهدة	ايجابي	Carey et Simnett 2006	هناك مدة مثلى و التي تسمح باكتساب معرفة خاصة بالعميل .

Source : Géraldine Hottegindre, Cédric Lesage, Un Mauvais Auditeur, Dependant et/ou Incompetent ? Etude Exploratoire des Motifs de Condamnation des Commissaires Aux Comptes En France, France,P :4-5 .

المبحث الثاني: طبيعة سوق خدمات المراجعة

للمراجعة سوق كبقية السلع و الخدمات، إذ أن هناك طلب و عرض على خدمات المراجعة و سوف نحاول من خلال هذا المبحث عرض أهم النظريات التي تفسر هذا الطلب و العرض .

أولا : الظروف التي تخلق الطلب على خدمات المراجعة

نظام المعلومات المحاسبي يقوم بإنتاج معلومات محاسبية، تلك المعلومات تستخدم من قبل العديد من الأطراف سواءا كانت داخلية أو خارجية، اثناء عملية توصيل المعلومة المحاسبية يحدث الطلب على وظيفة المراجعة و ما يمكن أن تقدمه لتحسين جودة المعلومات و حاجة المستخدم و رغبته في تقييمها و الاعتماد عليها و استخداماها في مختلف قراراته .

إن الحاجة إلى طرف ثالث مستقل لكي يلعب دور المحكم بين المزاعم التي قدمتها الادارة و المعايير المستخدمة هي نتاج أربعة ظروف و المتمثلة في :[1]

[1] أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة و حوكمة الشركات، الدار الجامعية، مصر، 2010، ص :102-106.

تعارض المصلحة : لا شك أن الطلب على المراجعة له علاقة بوجود تحيز لطرف من الاطراف المستخدمة للمعلومة المحاسبية بحيث تفقد المعلومة المحاسبية جانب من موضوعيتها، إن تحيز المعلومة المحاسبية لطرف من الأطراف يكون نتيجة لتعارض في المصلحة خاصة بين الإدارة كمنتج للمعلومة و المساهمين كمستخدمين لها و بالتالي يؤذي ذلك الى عدم تماثل المعلومات، في ظل هذه الظروف يصبح الاعتماد على المراجع المستقل أمرا ملحا عند اعداد الشركة للتقارير المالية و القوائم المالية يصبح هناك مصدرين لتعارض المصلحة بين الادارة و المساهمين :

أولا : قد تقوم الإدارة بتقديم معلومات متحيزة بما يخدم مصلحتها الشخصية، حيث أن هناك طرق عديدة من خلالها يكون للإدارة حافز للتلاعب بمحتوى المعلومات بهدف تعظيم مصلحتها و كمثال على ذلك المكافآت التي تحصل عليها الادارة نتيجة لتحقيق نتائج ايجابية سواءا ما تعلق بالأرباح و رقم الاعمال أو القيمة المضافة ..الخ .

ثانيا : تعارض المصلحة يتمثل في كون أن المعلومات المتحيزة تكون بشكل غير عمدي ففي هذه الحالة تحاول الإدارة ان تلبي طلبات أحد الاطراف دون إدراك ذلك منها، و كأمثلة على ذلك وجود اتفاقيات قروض بين المؤسسة و البنوك حيث تحاول الادارة الوفاء بمصالح الدائنين و البنوك عن طريق اختيار طرق محاسبية يمكن أن تؤدي إلى زيادة الأرباح، و بالرغم من أن هذا التصرف قد لا يكون عمدا و/أو للصالح الشخصي للمديرين فلا شك أن مصالح الاطراف الأخرى سوف تكون في الاعتبار الثاني، و بالتالي يمكن أن نقول بأنه سواءا كانت المعلومات المحاسبية متحيزة لطرف من الأطراف نتيجة تعارض المصلحة و سواءا كن ذلك عن قصد أو غير قصد فإن الحاجة للمراجعة يعتبر أمرا ضروريا للتقليل من عدم تماثل المعلومات .

العواقب : جميع القرارات التي يتخذها مستخدمو المعلومات المحاسبية سوف يكون لها عواقب اقتصادية و عادة ما يتم تبرير الطلب على خدمات المراجعة في ظل هذه العواقب، حيث تعمل المراجعة على اضفاء الثقة و المصداقية على القوائم المالية و بالتالي تكون هناك أكثر اعتمادية على القوائم المالية في اتخاذ القرارات . إن دليل الاثبات على العواقب الاقتصادية لعملية المراجعة يمكن أن يتجلى في أسواق رأس المال، فعند قيام المراجع بعمله كوسيط مستقل فانه يسهل من معاملات السوق عن طريق تقديم خدمات الرأي، الأمر الذي يساعد على تخفيض عدم تماثل المعلومات بين مختلف الأطراف، إن العلاقة بين محتوى معلومات تقرير المراجعة و أسعار الأسهم يعتبر مثالا نمطيا على العواقب الاقتصادية لوظيفة المراجعة الخارجية .

التعقيد : عندما تصبح المعلومات المحاسبية و المالية أكثر تعقيدا فإن حاجة المستخدمين للتصديق على القوائم المالية تكون أكبر، في حالة تعقد معالجة البيانات و المعلومات فإنه من الصعوبة بمكان تقييم ما إذا كانت المعلومات المحاسبية ذات جودة، رغم إدراكها و فهمها من قبل المستخدمين، و تشير حالة التعقيد إلى الخبرة

المجالية التي تكون مطلوبة غالبا لإعداد المعلومات و حتى التحقق منها، وبالتالي يتم الطلب على المراجعة للتحقق منها، كما أنه يمكن أن تظهر أخطاء و بالتالي وجود مراجع مستقل سوف يوفر تأكيد للمستخدمين عن جودة تلك المعلومات .

التباعد : مع تطور و تعقد بيئة الاعمال و ظهور أسواق جديدة خارجية و فروع للمؤسسات، ظهرت خصائص جديدة للشركة و المتمثلة في فصل الملكية على الادارة و بالتالي عدم قدرة المالك و مختلف المستخدمين الوقوف المباشر على اعداد القوائم المالية ، أدى هذا الامر الى التباعد و الذي يمكن أن ينشأ عن طريق العوائق القانونية أو التشريعية للحصول على حق الوصول الى معلومات الشركة عن طريق القيود الوقت و التكلفة، و بالتالي غياب الارتباط المباشر للمستخدمين في عملية التقرير المالي يتعين عليهم إما قبول المعلومات المقدمة اليهم أو الاعتماد على طرف ثالث مستقل لمساعدتهم على تقييم جودة المعلومات المحاسبية .

ثانيا : الآراء و التفسيرات النظرية للطلب على خدمات المراجعة

تعتبر المراجعة الخارجية في وقتنا الحالي و في كثير من البلدان إلزامية، و بالتالي قد يثير البعض إلى أنه لا توجد حاجة للتفكير في الأسباب و التفسيرات التي أدت الى الحاجة إليها، لكن يجب الإشارة إلى أن المراجعة في السابق لم تكن إلزامية بل كانت تُمارس بشكل اختياري، و بمراجعة أدبيات المراجعة يتبين أن أهم النظريات أو الاراء التي تفسر الحاجة للطلب على خدمات المراجعة تتمثل في :

1- نظرية رجل البوليس؛
2- نظرية الثقة الملهمة و اضفاء المصداقية؛
3- نظرية المسؤولية؛
4- نظرية الوكالة .

ويجب الاشارة إلى أن الطلب على خدمات المراجعة قد يكون من قبل الادارة و قد يكون من قبل المستخدمين .

1 – الطلب على خدمات المراجعة من قبل المستخدمين :

– نظرية رجل البوليس : و تتمحور محتوى هذه النظرية حول جدلية ما إذا كان مراجع الحسابات مسؤول عن اكتشاف الغش و تعقبه مثل رجل البوليس، فحتى منتصف القرن 20 كانت هناك فكرة منتشرة تنص على أن مهمة المراجع تتمثل في التركيز على الدقة الرياضية و اكتشاف و منع الغش و الأخطاء، و حتى نهاية القرن العشرين كان هناك تحول للمراجعة من مجرد التحقق من الحقيقة إلى التحقق من عدالة القوائم المالية، لكن مع حالات الغش و الفضائح المالية الكبرى التي حدثت مع بداية القرن الواحد و العشرين على غرار فضيحة ENRON و غيرها من الفضائح قد أدت إلى اعتبارات هامة لهذه النظرية و قد أثير جدل كبير حول مسؤولية

المراجعة عن أعمال الغش و مختلف قضايا الفساد و الإفصاح عليه، الأمر الذي أدى إلى إعادة التفكير و إثارة هذه النظرية من جديد .[1]

– **نظرية الثقة الملهمة و إضفاء المصداقية** : من الوظائف الأساسية للمراجعة هي إضفاء الثقة و المصداقية على القوائم المالية، لذلك تم الإعتماد على هذه النظرية في تفسير الطلب على خدمات المراجعة، حيث أن القوائم المالية التي تمت مراجعتها تزيد من ثقة أصحاب المصلحة في الإدارة، و كل قرارات أصحاب المصلحة تكون بالاعتماد على المعلومات المقدمة إليهم من قبل الإدارة، و بالتالي تسعى المراجعة للتقليل و الحد من عدم تماثل المعلومات .

تم تطوير هذه النظرية في أواخر أعوام 1920 عن طريق الهولندي LIMPERG و حسب هذه النظرية فإن الطلب على خدمات المراجعة تعتبر كنتيجة مباشرة لمشاركة الطرف الثالث في الشركة .

في ظل تعدد مستخدمي القوائم المالية للمؤسسة، قد تتعرض هذه القوائم للتحيز و ذلك بسبب وجود تعارض للمصلحة و بالتالي مراجعة هذه القوائم قد يضفي نوع من الثقة، أما فيما يتعلق بمستوى التأكد الذي توفره المراجعة فقد تبنى Limperg مقاربة معيارية من خلال تعرف المراجع بطريقة معينة و منظمة على هذا التأكد .[2]

– **نظرية المسؤولية** : هذه النظرية تفسر الحاجة إلى المراجعة باعتبار القوائم المالية و غيرها من المعلومات الأخرى المفصح عنها كمستندات مسؤولية و لن تكون هذه المستندات ذات قيمة إلا إذا تمت مراجعتها، حيث تم تقسيم مسؤولية المديرين إلى مستوى ضيق(العلاقة التعاقدية) و تتعلق بالعلاقة بين الإدارة و الملاك، و مستوى واسع حيث أن الملاك ليسوا وحدهم من يتأثر بمستوى أداء المسيرين بل هناك أطراف أخرى تهتم بأدائهم .

إلا أن (Cray & Mnson 2000) قد صنف المسؤولية الملقاة على عاتق الإدارة إلى :

مسؤولية سياسية : على أساس أن الملاك هم من انتخبوا المديرين و أوكلوا إليهم مهمة إدارة الأموال و بالتالي هناك علاقة منتخَب بمنتخِب .

المسؤولية الاجتماعية : و تتمثل في مسؤولية المديرين اتجاه المجتمع .

المسؤولية الإدارية : و تتجلى هذه المسؤولية في مستويات الإدارة المختلفة و بالتالي هم مسؤولون أمام من هم أعلى منهم في السلم الاداري .

[1] أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة،الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر،2007،ص60.
[2] المراجع السابق ، ص:60-61.

مسؤولية مهنية : يعني مسؤوليتهم اتجاه المنظمات المهنية سواءا باعتبارهم مديرين أو وفق تخصصاتهم الاصلية .

مسؤولية شخصية : و هي مسؤولية ذاتية تنبع من الشخص نفسه و ضميره و أخلاقه .

هذه المسؤوليات الملقاة على عاتق الادارة ترتبط مباشرة بموضوع مسؤولية المراجع و مقاضاته على أساس أن المراجع هو الضامن و المؤكد ضد مخاطر الخسارة و بالتالي يتم النظر على أن مهنة المراجعة و المراجع على انها لها دور تأكيدي (تأميني) . و بالتالي في حالة وجود أي خسائر سوف تحاول الادارة استرجاع هذه الخسائر من مكاتب المراجعة و هنا نظهر الحاجة الى الطلب على خدمات المراجعة .[1]

– **نظرية الوكالة** : بعدما تطرقنا الى أهم النظريات التي تفسر الحاجة الى خدمات المراجعة من وجهة نظر المستخدمين و الأسباب التي تدفعهم إلى ذلك في ظل عدم الثقة في هذه المعلومات، جاءت نظرية الوكالة لتبين حاجة الادارة نفسها إلى خدمات المراجعة .

إن وجود طرف ثالث مستقل يقوم بالمصادقة على القوائم المالية سوف يؤدي الى تقديم منافع كبيرة للإدارة من خلال تحسين أوضاع الادارة و مرتبات العاملين، فضلا عن زيادة قيمة الأسهم بالمقارنة مع عدم مراجعة هذه القوائم، كما أن المراجعة تعمل على تخفيض التعارض بين المدراء و الملاك، و بناءا على ذلك سوف يكون هناك حافز أقل للملاك على تخفيض مكافآت المسيرين بالشركة و زيادة الثقة بين الملاك و الادارة .

ثالثا :عرض خدمات المراجعة

يمكن لنظرية الوكالة أن تفسر أيضا جانب العرض في سوق خدمات المراجعة، حيث أن مساهمة المراجع للطرف الثالث يتم قياسها أساسا عن طريق اكتشاف الغش و الأخطاء في القوائم المالية و التصرفات غير القانونية للإدارة، و تكون هناك رغبة من قبل المراجع في التقرير عن تلك الانحرافات عن طريق الافصاح و التحفظ عنها في تقريره، ولاشك أن تكاليف خسارة السمعة قد تنعكس سلبا على خدمة مكاتب المراجعة في السوق و بالتالي فقد ثقة الجمهور، إن جانب العرض لخدمات المراجعة قد تُرك مفتوحا لسوق حرة رغم أن هناك تباين بين التنظيم و التشريع إلا أن كل من العرض و الطلب لخدمات المراجعة قد تم ضبطها و تنظيمها في معظم الدول، ولا شك أن البيئة القانونية للدول تعتبر من المحددات المهمة لتطوير السوق المالي و هياكل الملكية للشركات و مجالس الإدارة و أيضا خصائص المعلومات المحاسبية و المالية للشركات و حتى الخدمات التي يقدمها المراجعون .[2]

[1] نصر صالح مُحَمَّد، مرجع سبق ذكره، ص:41-42.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة،مرجع سبق ذكره، ص:62-63.

تعتبر خدمات المراجعة إلزامية في كثير من البلدان لبعض انواع الشركات و التي تتوفر فيها شروط معينة، كما أن عرض خدمات المراجعة يخضع للتنظيم و لا يمكن أداؤها إلا إذا استوفى المراجعون متطلبات معينة خاصة فيما يتعلق بالتعليم و الخبرة .

مكاتب المراجعة : يمثل جانب العرض من خدمات المراجعة مكاتب المراجعة، و عموما يتم تصنف هذه المكاتب إلى نوعين رئيسين هما :

- مكاتب المراجعة الأربعة الكبار (Big 4)؛
- مكاتب المراجعة بخلاف الأربعة .

مكاتب المراجعة الأربعة الكبار : تشكلت هذه المكاتب بصفة جزئية من الاندماجات العديدة في أواخر الثمانينات و تمثل مجموعة الأربعة الكبار تصنيف 2017 كل من [1]: Pricewaterhousecoopers و Deloitte و EY و KPMG . و لدى هذه المكاتب شبكة كبيرة و متشعبة في جميع أنحاء العالم، و يجب الإشارة إلى أنه في الماضي كان هناك خمس أكبر مكاتب و هذا بوجود مكتب Arthur Anderson إلا أنه نتيجة لفضيحة شركة الطاقة Enron أفلس هذا المكتب بعد أن حضي بدرجة احترام كبيرة طيلة مدة 90 سنة .

مكاتب المراجعة بخلاف الأربعة : هناك عدد كبير من هذه المكاتب الصغيرة و تضم عدد قليل من المهنيين و يمكن أن تضم أيضا بعض المكاتب التي لديها شبكة أعمال دولية على غرار :Grant Thornton Uk و BDO و RSM و العديد من المكاتب الأخرى .

غالبا ما يعتقد أن المكاتب الأربعة الكبار تقدم خدمات ذات جودة و هذا لما تحوزه من برامج تدريب ممتازة و اشراف عالي و استخدامها لبرامج خبيرة و متطورة و تكنولوجيات عالية، لكن يجب الاشارة إلى أن أغلب الفضائح المالية الكبرى تسببت فيها هذه المكاتب .

[1] Page consultée le 1l9l2017 : https://www.accountancyage.com/rankings/top-5050-accountancy-firms-2017/

المبحث الثالث : معايير التدقيق الدولية كآلية عملية لرفع مستوى أداء المراجعين

في هذا المبحث سوف نقوم بعرض جميع معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين وفق آخر إصدار، بالإضافة إلى تحديد أهم العناصر التي ساهمت في ظهور هذه المعايير .

أولا : التجانس الدولي لمعايير التدقيق

في السنوات الأخيرة تزايدت اهمية التوفيق و التنسيق، حيث يمكن أن يعرف التوفيق بأنه عملية تماثل و توافق التطبيقات المحاسبية عن طريق تضييق التباين الموجود فيها، و لعل أهم المشاكل التي تواجه التطبيقات المحاسبية تتمثل في المحاسبة عن التوحيد و ترجمة العملة الأجنبية و محاسبة التضخم في مختلف البلدان حيث تتم معالجتها بطرق مختلفة .

و ظهر مصطلح المراجعة الدولية الذي يشير إلى التوفيق بين قواعد المراجعة عبر البلاد و إلى تطبيق المراجعة للشركات التي تعمل في أكثر من بلد(الشركات المتعدد الجنسيات)، و باختصار فإن المراجعة الدولية تعني القواعد الدولية المتعلقة بمراجعة التقارير المالية، و التي يتوجب تطبيقها في أكثر من بلد واحد و يجب أن نشير أن فلسفة المراجعين و دورهم و مسؤولياتهم اتجاه الملاك و اصحاب المصلحة يتم تطويرها داخل بيئة كل بلد أين تختلف سرعة و اتجاه هذا التطور، كما ان تعليم المراجعين و تدريبهم يختلف كذلك من بلد لآخر. أيضا حجم عمل المراجعة و العناية المهنية اللازمة من أجل ابداء الرأي قد تختلف من بلد لآخر.

إن تدويل المراجعة Internationalisation يبدأ حين تباشر شركات متعدد الجنسيات نشاطها، خاصة عند إعداد القوائم المالية الموحدة التي يجب أن تعد وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، حيث أن إدارة الشركة الأم و مراجعيها سوف يحددون القواعد و المقاييس التي تؤكد جودة المراجعة المطلوبة للشركات التابعة .

هذا الأمر سوف يكون ملحا وواضحا لمهمة المراجعة الدولية أين يتم التوفيق بين طريقة عمل المراجعين في مختلف البلدان بالإضافة الى تطوير قواعد للمراجعة الدولية . نشير إلى أن هناك علامات واضحة على تدويل المراجعة حيث تحدث بصفة عامة من خلال [1]:

- التنسيق و التوفيق بين أعمال المراجعة الدولية؛
- التعليم الدولي للمراجعين و هذا في مجالات المحاسبة و المراجعة؛
- الاستعمال الدولي للتكنولوجيات لتدعيم عمليات المراجعة؛
- عملية نشر ووضع معايير التدقيق الدولية.

[1] أمين سيد أحمد لطفي، دراسات تطبيقية في المراجعة،الدار الجامعية،مصر، 2009 ، ص 506.

ولعل أهم الاسباب التي أدت إلى تدويل المراجعة [1]:

– دور الشركات المتعددة الجنسيات : تلعب الشركات المتعددة الجنسيات دورا مهما في تدويل أعمال المراجعة من خلال التعامل بالعملات الأجنبية، كما أن الشركات متعددة الجنسيات ملزمة بإعداد قوائم مالية موحدة و بالتالي تحتاج هذه القوائم للمراجعة و هذا على أساس قواعد البلد الأم، لذلك فإن إدارة الشركة في البلد الأم سوف يحدد مراجعوها معايير و قواعد معينة لضمان جودة عملية المرجعة في مختلف البلدان التي بها فروع، و يتأكد المراجعون أن التقرير الذي سوف يقدم للشركة الأم سوف يكون عالمي النطاق . و أيضا موافقتهم على قبول المسؤوليات الخاصة بالمراجعة و التقرير عن جودة القوائم المالية الموحدة . أيضا قد ساهمت الشركات المتعددة الجنسيات في الإندماجات التي تحصل بين مكاتب المراجعة، حيث شعر المسؤولون عن المهنة أن هذه الشركات قد تشكل تهديدا لاستقلالية مكاتب صغيرة الحجم علاوة على ذلك فإن العملاء الكبار يمكن أن يتم خدمتهم على نحو صحيح و ملائم عن طريق مكاتب محاسبة و مراجعة كبيرة الحجم .

و يجدر الاشارة إلى أن مكاتب المراجعة قد استمرت في خدمة الشركات المتعددة الجنسيات حتى عندما تنمو و تتوسع أنشطتها في بلدن عديدة، حتى انتهجت هذه المكاتب استراتيجيات جديدة، فبعض هذه المكاتب حاول تأسيس فروع لها في البلدان التي بها فروع للشركات، كما قامت مكاتب أخرى بالاندماج مع مكاتب مراجعة أجنبية من أجل الحفاظ على قدرتها لخدمة عملائها.

– دور أسواق رأس المال الدولية : للأسواق المالية الدولية دورا أيضا في تدويل المراجعة، حيث أن مستخدمي القوائم المالية للشركات يتخذون قراراتهم الاستثمارية و التمويلية بناءا على تقارير المحاسبة، كما أن العمل المؤدى من قبل المراجعون يعتبر مبررا مهما لمصداقية هذه القوائم، و بالتالي عملية الافصاح ليست كافية و إنما تعبر جودة عملية المراجعة على نفس الدرجة من الأهمية، و نتيجة لذلك فإن القائمين على تنظيم الأسواق المالية و المستثمرون في أدوات حقوق الملكية و القروض سوف يسهرون على أن يتم إعداد تقرير المراجعة بجودة طبقا لتوقعات الأسواق، و من أجل تحقيق ذلك يجب أن يكون المراجعون الأجانب على قدر كاف من الخبرة لمتطلبات المراجعة و التقرير في البلد الذي يقع فيه السوق المالي، كما أن صياغة التقرير يعتبر مهما لأغراض التوصيل الفعال لإبداء الرأي و هذا كله في ظل مصطلحات الصورة العادلة و الصادقة و الأهمية النسبية المرتبطة بالقوائم المالية في ضوء القوانين و التشريعات .

– دور مكاتب المراجعة الدولية : ساهمت مكاتب المراجعة الدولية بشكل كبير في تدويل أعمال المراجعة و قد تشكلت هذه المكاتب الكبيرة نتيجة اندماجات و التي حدثت أغلبها في فترة الثمانينات و التسعينات على غرار الإندماج الذي حدث سنة 1989 بيت كل من DELOITTE HASKING& SELLS و مكتب

[1] المرجع السابق، ص ص: 507 : 521 .

TOUCHE ROSS ليتشكل مكتب جديد باسم DELOITTE & TOUCH، كما أعلن أيضا مكتب ERNST & YOUNG و مكتب WHINNEY and ARTHUR ANDER تكوين مكتب أمريكي جديد باسم ERNST & YOUNG، كما كانت هناك محاورات حول اندماج بين مكتب ARTHUR ANDESON و مكتب PRICE WATER HOUSE و لكن لم ينجح الاندماج لعدم وجود انسجام مع بعضهم البعض خاصة فيما يتعلق بالثقافة التنظيمية، و في عام 1998 اندمج مكتب PRICE WATER HOUSE بنجاح مع مكتب COOPERS and PYBRORD و كونا مكتب PRICE WATER HOUSE & COOPERS. كما ظهر اتجاه آخر لمكاتب التدقيق و المحاسبة و يتمثل في عملية التخصص في صناعة معينة و على سبيل المثال و في سنة 1995 أعلن مكتب KPMG بأنه على وشك تكوين و تنظيم فرق عمل متخصصة في خمسة صناعات وطنية متكاملة، و يضم كل فريق مهنيين لخدمات التأكيد و للضرائب و الاستشارات و تضم هذه الصناعات مجالات العناية الصحية، المياه و المعلومات، الاتصالات و الترفيه، الخدمات العامة و الخدمات المالية بالإضافة إلى فريق للأنشطة الصناعية و التسويقية .

ثانيا : معايير التدقيق الدولية

مرت معايير التدقيق الدولية بتطورات متتالية، و هذا تزامنا مع تطور مهنة التدقيق كوظيفة، حيث انتقلت مهنة التدقيق من الإختبارات المستندية الشاملة إلى التدقيق الإختباري، هذا الأخير كان سببا رئيسيا في ظهور معايير تدقيق مهنية.

فبداية كان الهدف من المراجعة هو اكتشاف الغش و الأخطاء و لم يكن هناك ما يعرف بعملية إبداء الرأي و هذا للعديد من الأسباب أهمها أنّ المراجعة كانت تخدم بشكل أساسي رغبة الإدارة فضلا أنه كان هناك محدودية في الاعتماد على المستثمرين في توفير الأموال، و تجلى الهدف اللاحق لمهنة المراجعة في تطور هدف المراجعة من مجرد اكتشاف الغش و الأخطاء إلى التحقق من مدى مصداقية و عدالة القوائم المالية، و بطبيعة الحال كان هذا التطور نتيجة تطور متزامن في بيئة الأعمال و كبر حجم المؤسسات و تعدد المستفيدين من القوائم المالية.

أيضا من بين الأسباب التي أدت إلى ظهور معايير التدقيق تمثلت في الدعاوى القضائية ضد المراجعين من قبل مختلف الأطراف و خاصة المستثمرين الذين يطالبونهم فيها بتزويدهم بمعلومات تعكس صدق و عدالة المركز المالي للشركة.

و تم تطوير معايير التدقيق المقبولة عموما من قبل الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين AICPA سنة 1939، حيث أصبحت هذه المعايير كمقياس عام لأداء المراجعين و دليل لهم يحدد مسؤولياتهم ضد أعمال الغش

و الأخطاء و التصرفات غير القانونية،كما تعتبر المعايير مقياس لنوعية أداء أعمال المراجعة و التخطيط وتنفيذ الإجراءات و الشروط اللازمة لذلك .

و يمكن تقديم بعض التعاريف لمعايير التدقيق الدولية :

حيث عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC بأنها " مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في تدقيق البيانات المالية و المعايير التي ستطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة و التقرير على مصداقية البيانات" [1].

تبويب معايير التدقيق الدولية : يقوم الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC بإصدار المعايير، حيث يتم مراجعتها بشكل دوري و هذا على ضوء التغييرات الحاصلة في بيئة الأعمال و كذلك القوانين المختلفة .

و يمكن تبويب معايير التدقيق الدولية في كالتالي :

الجدول (3.1): تبويب معايير التدقيق الدولية

المبادئ العامة و المسؤوليات (200 –299)		
رمز المعيار	**عنوان المعيار**	**الهدف من المعيار**
200	الأهداف العامة للمدقق المستقل و القيام بالتدقيق طبقا لمعايير التدقيق	– الحصول على تأكيد معقول بشأن خلو القوائم المالية ككل من أي تحريف جوهري سواءا بسبب الغش أو خطأ ومن ثم تمكين المراجع من إبداء رأيه بشأن ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها (من جميع النواحي الجوهرية) طبقا لإطار التقرير المالي المعمول به . – إعداد تقرير عن القوائم المالية و الابلاغ حسبما تتطلب معايير التدقيق الدولية بما يتفق مع النتائج التي توصل إليها المدقق .
210	الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة	قبول أو الاستمرار في ارتباط المراجعة –فقط – عندما يتفق الاتفاق على الأساس الذي يجب أن ينفذ به من خلال : – تحديد ما إذا كانت الشروط المسبقة للمراجعة موجودة؛ – التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المراجع و الإدارة و إذا لزم الأمر المكلفين .
220	رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية	يهدف المراجع إلى تنفيذ إجراءات رقابة الجودة على مستوى الارتباط ككل و التي توفر له تأكيد معقول بأن : – المراجعة تتم في إطار الالتزام بالمعايير المهنية و المتطلبات القانونية و التنظيمية المعمول بها؛ – التقرير الذي يصدره المراجع مناسب للظروف.

[1] www.IFAC.org

230	توثيق أعمال المراجعة	هدف المدقق توفير أعمال المراجع التي تتوفر على : – سجلا كافيا و مناسبا كأساس لإعداد تقارير المراجع؛ – دليلا على تخطيط و تنفيذ المراجعة بما يتفق مع متطلبات معايير المراجعة و المتطلبات القانونية و التنظيمية المعمول بها .
240	مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية	أهداف المراجع هي : – التعرف على مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية بسبب الغش و تقديرها؛ – الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن المخاطر المقدرة لوجود تحريف جوهري بسبب غش من خلال تصميم و تنفيذ استجابات مناسبة؛ – الاستجابة بشكل مناسب لحالات الغش المكتشفة أو الغش المشتبه بوجوده خلال المراجعة .
250	مراعاة الانظمة و اللوائح عند مراجعة القوائم المالية	أهداف المراجع : – أن يحصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن الالتزام بأحكام الانظمة و اللوائح المعمول بها و التي لها تأثير مباشر على تحديد المبالغ الجوهرية و الإفصاحات في القوائم المالية؛ – أن يقوم بأداء إجراءات مراجعة محددة للمساعدة في التعرف على حالات عدم الالتزام بالأنظمة و اللوائح الأخرى التي قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية؛ – أن يستجيب بشكل مناسب لعدم الالتزام أو الشك في عدم الالتزام بالأنظمة و اللوائح التي تم التعرف عليها خلال المراجعة .
260	الاتصال بالمكلفين بالحوكمة	أهداف المراجع : – أن يبلغ بوضوح مسؤوليات المراجع الخاصة بمراجعة القوائم المالية إلى المكلفين بالحوكمة؛ – أن يحصل على معلومات ذات صلة بالمراجعة من المكلفين بالحوكمة؛ – أن يزود المكلفين بالحوكمة أول بأول بالملاحظات الناتجة عن المراجعة التي تعد مهمة و ذات صلة بمسؤوليتهم في الاشراف على عملية التقرير المالي؛ – أن يشجع الاتصال المتبادل بين المراجع و المكلفين بالحوكمة .
265	إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة و الإدارة	يهدف المراجع إلى ابلاغ المكلفين بالحوكمة و الادارة بالشكل المناسب عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي تعرف عليها خلال المراجعة و التي تعتبر طبقا للحكم المهني للمراجع لها أهمية كافية لجعلها جديرة

		بعنايتهم الخاصة .
تقييم الخطر و الاستجابة في تقدير الأخطاء (300 – 499)		
300	التخطيط لمراجعة القوائم المالية	هدف المراجع هو أن يخطط للمراجعة من أجل تنفيذها بطريقة فعالة.
315	التعرف على مخاطر التحريف الجوهري و تقديرها من خلال فهم المنشأة و بيئتها	هدف المراجع هو التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقديرها سواءا كان بسبب غش أو خطأ عند مستوى القائمة المالية و مستوى الاقرار من خلال فهم المنشأة و بيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة و من ثم توفير أساس لتصميم و تنفيذ استجابات للمخاطر المقدرة للتحريف الجوهري.
320	الاهمية النسبية عند تنفيذ و تخطيط المراجعة	هدف المراجع هو تطبيق مفهوم الأهمية النسبية بشكل مناسب عند تخطيط و تنفيذ المراجعة .
330	استجابات المراجع للمخاطر المقدرة	هدف المراجع هو الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن المخاطر المقدرة للتحريف الجوهري من خلال تطبيق و تصميم استجابات مناسبة لتلك المخاطر .
402	اعتبارات المراجعة ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منظمة خدمية	اهداف مراجع المنشأة المستفيدة- عندما تستخدم المنشأة المستفيدة خدمات منظمة خدمية — هي أن : - يحصل على فهم لطبيعة و أهمية الخدمات التي تقدمها المنظمة الخدمية و أثرها على الرقابة الداخلية في المنشأة المستفيدة ذات الصلة بالمراجعة بالشكل الذي يعد كافيا للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري و تقديرها؛ - يصمم و ينفذ اجراءات مراجعة استجابة لتلك المخاطر .
450	تقويم التحريفات المتعارف عليها خلال المراجعة	هدف المراجع هو تقويم أثر : - التحريفات المتعرف عليها على المراجعة؛ - التحريفات غير المصححة إن وجدت على القوائم المالية .
أدلة التدقيق (500 – 599)		
500	أدلة المراجعة	هدف المراجع هو تنفيذ و تصميم إجراءات مراجعة بطريقة تمكنه من الحصول على ما يكفي من ادلة المراجعة المناسبة ليكون قادرا على استخلاص استنتاجات معقولة تشكل أساسا لرأي المراجع .
501	أدلة المراجعة اعتبارات محددة لبنود المراجعة	هدف المراجع هو الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق ب : - وجود المخزون و حالته؛ - اكتمال الدعاوي القضائية و المطالبات التي تكون المنشأة طرفا فيها؛

		– عرض المعلومات القطاعية و الإفصاح عنها طبقا لإطار التقرير المالي المعمول به .
505	المصادقات الخارجية	هدف المراجع – عند استخدام إجراءات المصادقة الخارجية : – هو تصميم و تنفيذ مثل هذه الإجراءات للحصول على أدلة مراجعة ملائمة و موثوق فيها .
510	ارتباطات المراجعة لأول مرة – الأرصدة الافتتاحية	عند القيام بارتباط مراجعة لأول مرة يكون هدف المراجع فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية هو الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كانت : – الارصدة الافتتاحية تحتوي على تحريفات تؤثر جوهريا على القوائم المالية للفترة الحالية؛ – السياسات المحاسبية المناسبة التي تعكسها الأرصدة الافتتاحية قد طبقت بثبات في القوائم المالية للفترة الحالية أو أنّ التغيرات التي طرأت عليها تمت المحاسبة عنها بشكل مناسب، و تم عرضها و الافصاح عنها بشكل كاف طبقا لإطار التقرير المالي المعمول به .
520	الإجراءات التحليلية	أهداف المراجع هي : – الحصول على أدلة مراجعة ملائمة و موثوق بها عند استخدام الاجراءات التحليلية؛ – تصميم و تنفيذ إجراءات تحليلية قرب نهاية المراجعة تساعد المراجع عند تكوين استنتاج عام عما إذا نو6ؤكانت القوائم المالية تتسق مع فهم المراجع للمشأة .
530	العينات في المراجعة	يتمثل هدف المراجع عند استخدام العينات في المراجعة في توفير أساس معقول للمراجع لاستخلاص إستنتاجات بشأن المجتمع الذي اختيرت منه العينة .
540	مراجعة التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة و الإفصاحات ذات العلاقة	هدف المراجع هو الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كانت : – التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة في القوائم المالية سواءا المثبتة أو المفصح عنها تعد معقولة؛ – الافصاحات ذات العلاقة في القوائم المالية تعد كافية في سياق اطار التقرير المالي المعمول به .
550	الاطراف ذات العلاقة	أهداف المراجع هو : الحصول على فهم للعلاقات و المعاملات من الطرف ذي العلاقة بصرف النظر عما إذا كان إطار التقرير المالي المعمول به يضع متطلبات للطرف ذي العلاقة بحيث يكفي لتمكين المراجع من :

		– الإلمام بعوامل خطر الغش إن وجد و الناتجة عن العلاقات و المعاملات مع الطرف ذي العلاقة و التي تعد ذات صلة بالتعرف و تقدير مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش ؛ – استنتاج – إستنادا إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها ما إذا كانت القوائم المالية (بقدر ما تتأثر هذه القوائم بتلك العلاقات و المعاملات) تحقق العرض العادل أو غير مضللة . – عندما يضع إطار التقرير المالي المعمول به متطلبات للطرف ذي العلاقة فإن المراجع يهدف أيضا إلى الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا قد تم التعرف على العلاقات لمعاملات مع الطرف ذي العلاقة و المحاسبة و الافصاح عنها بشكل مناسب في القوائم المالية طبقا لهذا الاطار .
560	الاحداث اللاحقة	تتمثل أهداف المراجع في : – الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كانت الأحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية و تاريخ تقرير المراجع التي تتطلب تعديلا أو افصاحا عنها في القوائم المالية قد انعكست بشكل مناسب في تلك القوائم المالية طبقا لإطار التقرير المالي المعمول به ؛ – الاستجابة بشكل مناسب للحقائق التي يعلم بها المراجع بعد تاريخ تقرير المراجع و التي لو كانت معروفة للمراجع في ذلك التاريخ قد تؤدي به الى تعديل تقريره .
570	الاستمرارية	أهداف المراجع هي : – الحصول على ما يكفي من أدلة مراجعة مناسبة ، فيما يتعلق بشأن استنتاج بمدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الإستمرارية في المحاسبة عند اعداد القوائم المالية ؛ – إستنادا الى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها إستنتاج ما إذا كان يوجد عدم تأكد جوهري ذي علاقة بأحداث و ظروف قد تلقي شكا كبيرا بشأن قدرة المؤسسة على البقاء كمنشأة مستمرة ؛ – إعداد تقرير طبقا لهذا المعيار .
580	الإفادات المكتوبة	أهداف المراجع هي : – الحصول على افادات مكتوبة من الادارة ، و حيثما يكون ذلك مناسبا للمكلفين بالحوكمة، يعتقدون بأنهم قد أوفوا بمسؤولياتهم بشأن اعداد القوائم المالية و بشأن اكتمال المعلومات المقدمة للمراجع؛ – دعم أدلة المراجعة الأخرى ذات الصلة بالقوائم المالية أو اقرارات معينة في القوائم المالية من خلال الإفادات المكتوبة إذا رأى المراجع أنها

		ضرورية أو كانت مطلوبة بموجب معايير مراجعة أخرى؛ – الرد بشكل مناسب عن الإفادات المكتوبة التي تقدمها الإدارة وحيث ما يكون ذلك مناسبا للمكلفين بالحوكمة، أو في حالة عدم تقديم الادارة .
الاستفادة من عمل آخرين (600 – 699)		
600	اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة قوائم مالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)	أهداف المراجع هي : تحديد ما إذا كان سيتصرف كمراجع للقوائم المالية للمجموعة إذا تصرف كمرجع للقوائم المالية للمجموعة : – الاتصال بمراجعي مكونات المجموعة بشكل واضح بشأن نطاق و توقيت عملهم بشأن المعاملات المالية ذات العلاقة بمكونات المجموعة و نتائجهم ؛ – الحصول على ما يكفي من أدلة مراجعة مناسبة المتعلقة بالمعلومات المالية لمكونات المجموعة و آلية توحيد القوائم المالية لإبداء رأي فيما إذا كان قد تم إعداد القوائم المالية الموحدة للمجموعة في جميع جوانبها جوهرية طبقا لإطار التقرير المالي المعمول به .
610	إستخدام عمل المراجعين الداخليين	أهداف المراجع الخارجي عندما يكون للمنشأة مراجع داخلي و حدد المراجع الخارجي بأنه من المحتمل أن قد تكون ذات صلة بالمراجعة – هي : – تحديد ما إذا كان سيتم استخدام عمل محدد للمراجعين الداخليين و إلى أي مدى؛ – إذا تم استخدام عمل محدد للمراجعين الداخليين، تحديد ما إذا كان ذلك العمل يعد كافيا لأغراض المراجعة .
620	إستخدام عمل خبير مراجع	أهداف المراجع هي : – تحديد ما إذا كان سيتم إستخدام عمل خبير مراجع و في حالة استخدام عمل خبير مراجع، تحديد ما إذا كان هذا العمل يعد كافيا لأغراض المراجعة .
نتائج و تقارير المدقق (700 – 799)		
700	تكوين الرأي و التقرير عن القوائم المالية	أهداف المراجع هي : – تكوين رأي في القوائم المالية استنادا إلى تقويم الاستنتاجات المستخلصة من أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها؛ – التعبير بشكل واضح عن ذلك الرأي من خلال تقرير مكتوب.
701	الابلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في	تتمثل اهداف المراجعة في تحديد الأمور الرئيسية للمراجعة و الإبلاغ

	تقرير المراجع المستقل	عنها من خلال وصفها في تقرير المراجع بعد تكوين رأي في القوائم المالية.
705	التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المراجع المستقل	هدف المراجع هو أن يبدي بوضوح رأيا معدلا مناسبا في القوائم المالية و يكون ذلك ضروريا عندما : – يستنتج المراجع استنادا إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها أنّ القوائم المالية ككل لا تخلو من أي تحريف جوهري أو يكون المراجع غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لاستنتاج أن القوائم المالية ككل تخلو من تحريف جوهري .
706	فقرة لفت الانتباه و فقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل	هدف المراجع بعد تكوين رأي في القوائم المالية هو لفت انتباه المستخدمين عندما يكون من الضروري فعل ذلك بحسب حكمه المهني من خلال ابلاغ اضافي واضح في تقرير المراجع ل : – أمر ما و الذي يعد من الأهمية بحيث يشكل أساسا لفهم المستخدمين للقوائم المالية على الرغم من عرضه أو الافصاح عنه بشكل مناسب في القوائم المالية أو أي أمر آخر و الذي يعد ذو صلة بفهم المستخدمين للمراجعة أو المسؤوليات المراجع أو لتقريره كلما كان ذلك مناسبا .
710	المعلومات المقارنة– الأرقام المقابلة و القوائم المالية المقارنة	أهداف المراجع هو : – الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كانت المعلومات المقارنة المضمنة في القوائم المالية قد تم عرضها من جميع الجوانب الجوهرية طبقا لمتطلبات المعلومات المقارنة الواردة في إطار التقرير المالي المنطبق. – إعداد تقرير طبقا لمسؤوليات المراجع بشأن عملية التقرير.
720	مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى	أهداف المراجع بعد قراءة المعلومات الأخرى هي : – الأخذ في الحسبان ما إذا كان هناك عدم اتساق جوهري بين المعلومات الأخرى و القوائم المالية ؛ – الاخذ في الحسبان ما إذا كان هناك عدم اتساق جوهري بين المعلومات الأخرى و معرفة المراجع التي تم الحصول عليها خلال المراجعة ؛ – الاستجابة بشكل مناسب عندما يحدد المراجع أن أوجه عدم الاتساق الجوهرية تلك الموجودة أو عندما يعلم المراجع بطريقة أخرى أن المعلومات الأخرى من الواضح أنها محرفة بشكل جوهري؛ – إعداد تقرير طبقا لهذا المعيار .

المجالات المتخصصة (800 – 899)		
800	اعتبارات خاصة–عمليات مراجعة القوائم المالية المعدة طبقا لأطر ذات غرض خاص	هدف المراجع من تطبيق معايير التدقيق عند مراجعة القوائم المالية المعدة طبقا لإطار ذي غرض خاص هو التناول المناسب للإعتبارات الخاصة ذات الصلة ب : – قبول الارتباط ؛ – تخطيط و تنفيذ ذلك الارتباط؛ – تكوين الرأي و التقرير عن القوائم المالية.
805	اعتبارات خاصة –عملية مراجعة قائمة مالية واحدة و عناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية	هدف المراجع عند تطبيق معايير التدقيق المعتمدة بشأن مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر أو حساب أو بند محدد في قائمة مالية هو التناول المناسب للاعتبارات الخاصة و التي تعد ذات صلة ب : – قبول الارتباط ؛ – تخطيط و تنفيذ ذلك الارتباط؛ – تكوين الرأي و التقرير عن القائمة المالية الواحدة أو العنصر أو الحساب أو الند المحدد في القائمة المالية .
810	ارتباطات لاعداد تقرير في لقوائم المالية الملخصة	اهداف المراجع هي : تحديد ما إذا كان من المناسب قبول الارتباط لإعداد تقرير عن القوائم المالية الملخصة . إذا تعاقد لإعداد تقرير عن القوائم المالية الملخصة : – تكوين رأي ما إذا كانت القوائم المالية الملخصة استنادا إلى تقويم النتائج المستخلصة من الأدلة التي تم الحصول عليها؛ – التعبير بوضوح عن الرأي من خلال تقرير مكتوب يوضح أيضا أساس هذا الرأي .

Source : IIASB, Hand Book of Internaional Quality Contrôle, Auditing Review,other Assurance and Related Services Pronouncements, Edition :2016-2017.

معايير التدقيق الدولية تحتوي على إجراءات و مبادئ و إيضاحات و حتى ارشادات متعلقة بعملية المراجعة، كذلك تسعى إلى معالجة احتمال حدوث مشاكل عند مراجعة القوائم المالية .

خلاصة الفصل

بعد درستنا للفصل الأول تبين لنا ما يلي:

– يعتبر الإطار النظري للمراجعة مرجعا لحل مختلف المشاكل و القضايا التي تواجه مهنة المراجعة، و يجب أن تكون هناك مساهمات مستمرة لبناء متكامل لهذا الإطار يستجيب لبيئة الأعمال؛

– صعوبة قياس جودة المراجعة رغم توفر عدة مقاربات تحدد المفهوم، إلا أن هناك جدل متواصل في تحديد هذا المفهوم؛

– سوق خدمات المراجعة يتحدد وفق نظريات تفسر الطلب و العرض؛

– معايير التدقيق الدولية تعتبر كمقياس و مرجع للممارسات المهنية وجب الإلتزام بها لتحقيق الحد الأدنى من متطلبات المهنة .

الفصل الثاني

تمهيد الفصل الثاني

سنحاول في هذا الفصل التطرق لمفهوم فجوة التوقعات و أسبابها و سبل معالجتها، ذلك أن فجوة التوقعات تعتبر من أهم المشاكل التي تواجه مهنة المراجعة، حيث تعتبر فجوة التوقعات ديناميكية بمعنى أنها تتغير مع مرور الزمن خاصة مع تعقد بيئة الأعمال و ظهور تكنولوجيات الإعلام و الإتصال، كما أننا سنتطرق إلى تحديد مفهوم الغش و الفساد و محاولة الفصل بينها و تحديد مدى مسؤولية مراجع الحسابات اتجاه المشكلتين، و أخيرا سنتطرق إلى أهم قضايا الفساد في العالم و الجزائر حيث ركزنا على الفضائح التي حدثت في الولايات المتحدة الأمريكية نظرا لكونها موثقة.و ذلك وفق المباحث التالية:

- **المبحث الاول : فجوة التوقعات في بيئة المراجعة**
- **المبحث الثاني :جدلية مسؤولية مراجع الحسابات اتجاه قضايا الفساد**
- **المبحث الثالث : "قضايا الفساد الدولية" أسباب– نتائج – دروس**

المبحث الأول : فجوة التوقعات في بيئة المراجعة

سوف نحاول في هذا المبحث إعطاء مفهوم لفجوة التوقعات و أساب حصولها، بالإضافة لطرق معالجتها، و كذا تحديد الارتباط الكبير بين مسؤوليات المراجع و هذه الفجوة .

أولا : مفهوم و طبيعة فجوة التوقعات

لعل مصطلح فجوة التوقعات من أكثر المصطلحات استخداما و جدلا في المراجعة، و قد كان هذا المصطلح غير محدد كما أنه كان غير دقيق، و يمكن إعطاء بعض التعاريف حيث عرفّه LIGGIO 1974 بأنه تشير إلى "**الإختلاف بين الأداء المهني لمراجعي الحسابات و بين ما هو متوقع أن يحققه المراجع من حيث الجودة و معايير الأداء**".[1]

و بعد ذلك في منتصف 1970 شكلت الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين AICPA مجموعة عمل مستقلة لفحص المشاكل التي توجع مكاتب التدقيق و قد سميت هذه اللجة بلجنة COHEN، حيث قدمت هذه اللجنة مفهوم لفجوة التوقعات في تقريها حول مسؤولية المراجعين حيث أوضحت أن الفجوة توجد بين ما يتوقعه الجمهور أو ما يحتاجه و بين ما يمكن أو ينبغي أن يقدمه المراجعون.[2]

و بعد العديد من المساهمات من قبل الباحثين و المنظمات المهنية في تحديد مفهوم فجوة التوقعات، أصبح المفهوم محددا جيدا، حيث يستخدم في التباين بين نطاق واجبات و مسؤوليات المراجع و تفسير التقارير التي يصدرها، و بالتالي من الطبيعي أن تكون فجوة توقعات بين متخذي القرار و أداء مراجعي الحسابات لمهامهم، و خاصة عند إعدادهم لتقارير نظيفة.

وفي دراسة ل PORTER BRENDA قسمت فجوة التوقعات في المراجعة إلى نوعين من الفجوة: فجوة المعقولية، فجوة الأداء و بدورها فجوة الأداء قسمت إلى فجوة نقص أو ضعف المعايير و فجوة ضعف الأداء[3].

- فجوة المعقولية : هي الفرق بين ما يتوقعه المجتمع من المراجعين أن يؤدوه و ما يعتقده المراجعون أنها متطلبات معقولة يمكن أن يؤدوها.
- فجوة النقص(ضعف المعايير) : هي الفرق بين المسؤوليات المعقولة التي يتوقع أن يستطيع المراجع القيام بها، و تلك المسؤوليات الملقاة على عاتقه بفعل التشريعات و الهيئات المهنية.

[1] السيد أحمد السقا،مدثر طه أبو الخير، مشاكل معاصرة في المراجعة،مصر،2002،ص 329.

[2] نفس المراجع السابق ، ص 329 .

[3] PORTER BRENDA,"An Empirical Study of the Audit Expectations Perfermance Gap" ,Accounting and Business Research,Vol24,pp :49-68.

- فجوة ضعف الأداء : تمثل الفرق بين مسؤوليات المراجع وفقا لما حددته التشريعات و الهيئات المهنية و الأداء الفعلي للمراجع (جودة أدائه) .

كما اتفق العديد من الباحثين على تبويب فجوة التوقعات كما يلي :[1]

- فجوة عدم كفاية الأداء : و تمثل التباين الذي ينتج بين أداء المراجع وفق معايير التدقيق الدولية و بين أدائه الفعلي .
- فجوة الفشل : و تمثل اعتقاد المجتمع بأن المراجع قادرا على اكتشاف كل أعمال الغش من قبل الإدارة، لكن المراجعون يرفضون هذا الطلب، خاصة و أن أعمال الغش عادة ما تكون بتواطؤ الإدارة العليا .
- فجوة المسؤوليات : و تمثل التباين بين المجتمع و خاصة مستخدمي التقارير المالية و المراجعون حول مسؤولياته.

و نلاحظ أن أغلب التعريفات فيها رأي شائع يتمثل في قيام المراجعين بأداء معين من شأنه أن يؤدي إلى تباين مع معتقدات و رغبات الأطراف المستفيدة من عملية المراجعة، و الجدير بالذكر أن هذه الأطراف يمكن تصنيفها إلى طرف قوي على غرار حملة الأسهم و المقرضين و العملاء الكبار و الموردين، الأطراف القوية يمكنها ممارسة الضغط و النفوذ، أما الأطراف الأخرى ذات المصالح الشرعية دائما ما ينقصهم ممارسة الضغط و النفوذ على الشركة و إدارتها . لكن يجب أن نشير إلى أن كافة الأطراف المستخدمة لتقارير المراجع لهم الحق في الوصول للقوائم المالية المنشورة و إلى تقارير المراجعين على تلك القوائم كسلعة عامة "Public Goods". لكن الأطراف ذات قوة الضغط الكبير و التأثير قد يكونوا قادرين بشكل أفضل للحصول على المعلومات المالية للشركة، كما أن هذه الأطراف تكون على علم جيد بطبيعة المراجعة و دور المراجع و لذلك فإن فجوة توقعات المراجعة سوف تختلف تبعا لذلك بشكل ملحوظ.

و بخلاف هذه الأطراف(أصحاب المصلحة) هناك أطراف أخرى يتعين أخذهم بعين الإعتبار عندما يتم دراسة عملية المراجعة و توقعاتها و يتمثلون في [2]:

- السياسيون : للسياسيين مصلحة حقيقية لأداء عملية المراجعة، إذ تعتبر الفضائح المالية و أعمال الغش التي تحدث في البلد و التي لم يستطع المراجعون اكتشافها دليل على فشلهم في تسيير شؤون البلد، كما أن الجمهور العام قد يلومهم و يعاتبهم عن عدم ضمانهم و تأكيدهم على أن أجهزة الرقابة بشكل عام فعالة في منع حدوث الفضائح، كما أن الجمهور قد يتهم السياسيين بفسادهم بشكل مباشر، و نتيجة هذه

[1] أحمد حلمي جمعة،دراسات و بحوث في التدقيق و التأكيد،دار صفاء للنشر و التوزيع،الطبعة الأولى،عمان، الاردن،2009،ص91.

[2] أمين السد احمد لطفي، فلسفة المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص ص: 362-363.

الضغوط قد يتم زيادة نطاق مسؤوليات و عملية المراجعة كاستجابة لتلك الضغوط و بالتالي هذا الأمر سوف يكون له بدون شك أثر على توقعات عملية المراجعة .

- المنظمون : المنظمون يشكلون عدة أطراف ما بين القائمين على مصلحة الشركة أو هيئات سوق المال أو الهيئات المشرعة عن طريق القانون التجاري، قانون الشركات إلى الهيئات و المنظمات المهنية المحاسبية، و يمكن القول أن عملية التنظيم قد غيرت العلاقات عن طريق فرض واجبات و مسؤوليات على البعض و إعطاء حقوق للآخر و هذا ما يكون له أثر على فجوة التوقعات .
- الأكاديميون : للأكاديميين تأثير دون شك على أداء عملية المراجعة، فمن خلال البحوث و الدراسات التي تجرى قد تساهم في تفعيل دور المراجعة و توسيع مسؤولياتهم أو العكس، خاصة إذا كان الأكاديمي في نفس الوقت سياسي، و رغم الجدال حول وجود تأثير لبعض الأكاديميين إلا أننا نعتقد بأن لهم تأثير على مهنة المراجعة .

ثانيا : فجوة التوقعات – أسباب و سبل المعالجة –

الاهتمام الكبير بموضوع فجوة التوقعات من قبل المهنيين و الباحثين في مجال المراجعة، كان بسبب زيادة الاتهامات الموجهة للمهنة من مختلف الأطراف عن عدم فعاليتها.

هذا الاهتمام كان لعدة أسباب منها :[1]

- التصرفات غير القانونية للمراجعين و في بعض الأحيان تورطهم في فضائح غش و فساد؛
- تزايد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المراجعين؛
- الخلط بين فشل الأعمال و فشل المراجعة؛
- تزايد حدة المنافسة السلبية بين مكاتب التدقيق؛
- مسؤولية المراجع عن عدم اكتشاف الغش و الاختيال؛
- تقديم خدمات أخرى بخلاف خدمات إبداء الرأي؛
- إنتشار ظاهرة تسوق الرأي .

هذه الأسباب و أخرى ترتب عليها وجود فجوة توقعات، و يعتقد المراجعون أن فشل عملية المراجعة تكون عندما لا يلتزم المراجعون بمعايير التدقيق، بينما فشل الأعمال يحدث بسبب ضعف الإدارة و أسباب أخرى. أما الأسباب الأخرى لا تمثل تهديدا لأنها تخضع لنفس المعايير المهنية، و رغم كل هذا فإن الدعاوى القضائية في ارتفاع مستمر.

[1] أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره،ص 89.

و في هذا الصدد أقر كل من BOYNTON and KELL أن فجوة التوقعات لها اتصال كبير بثلاث مناطق و تتمثل في اكتشاف و التقرير عن الأخطاء و المخالفات و خاصة الغش بالإضافة إلى اكتشاف و التقرير عن التصرفات غير قانونية للعملاء و أخيرا التقرير عن عدم التأكد من قدرة المؤسسة على الإستمرار .[1]

1 – أسباب فجوة التوقعات

بالنسبة للأداء الناقص (المعيب): هناك سببين محتملين لهذه الفجوة و هي نقص الكفاءة المهنية للمراجع و استقلاليته .

– نقص الكفاءة المهنية : و يقصد بها نقص العناية و نقص الخبرة، بحيث يجب أن يحرص مكتب المراجعة على أن تتم أعمال المراجعة من قبل فريق على درجة من التأهيل العلمي في مجال المحاسبة و المراجعة و يتم الحصول على هذا التأهيل من خلال الدراسة في المعاهد و الكليات، و التأهيل العلمي لا يشمل فقط الجوانب المحاسبية بل يتعداها الى بعض الجوانب المعرفية الأخرى التي تمكنه من إبداء رأيه، و يجب أن يكون على درجة من التأهيل العملي(الخبرة)، هذه الخبرة من خلالها يتمرس على ممارسة المهنة في واقعها العملي حتى يتكون لديه مستوى يمكنه من مزاولة المهنة و متطلباتها. بالإضافة إلى تأهيل سلوكي سواءا ما تعلق بتكوينه النفسي و حتى الجوانب الشخصية .

– نقص استقلالية المراجع : هناك تداخل بين مفهومي الكفاءة و الاستقلالية و لا يمكن بأي حال من الأحوال أن يتم الفصل بين آثار نقص الكفاءة الفنية و نقص استقلالية المراجع، حيث هناك ترابط و تشابك و تداخل بينهما، و بالتالي فإن جوانب الحلول المتعلقة بالأداء المعيب لا تتمثل فقط في الإجراءات المتخذة لزيادة كفاءة المراجع بل تشمل أيضا تلك الإجراءات التي من شأنها زيادة استقلالية المراجعين .

– المعايير الناقصة (المعيبة) : يعود سبب نقص هذه المعايير (سواءا المفروضة عن طريق القانون أو الهيئات المهنية) لكونها ليست دقيقة بالشكل الكافي، و يمكن مناقشة هاتين القضيتين في ظل افتراض وجود معايير ناقصة إلى :

– الغش : لطالما أوضح المراجعون خلال العديد من السنوات للجمهور بأن مسؤوليتهم عن اكتشاف الغش تكون محدودة و في حدود الاختبارات التي يقومون بها، و بأن تأكيدهم للقوائم المالية معقول و ليس مطلق، و في هذا الاتجاه أوضحت المعايير بأن المراجع مسؤول فقط عن اكتشاف الغش ذو الطبيعة الجوهرية و أنه يتوجب على الإدارة أن تكتشف الغش من خلال تطبيق فعال لنظم و إجراءات الرقابة .

إن الانتقادات الموجهة لمهنة المراجعة تُركّز على إيضاحات معايير المراجعة الخاصة بالغش تعتبر معيبة أو ناقصة، و رغم اعتراف الجمهور بأن الغش يكون مخفي بعناية إلا أنّ توقعات الجمهور تبقى دائما تصر على أن

[1] BOYTON.W.C and KELL,W.G,Modern Auditing 6Th Ed,Leyqsons,INC ,1996,p39.

المراجع يجب إكتشاف الغش الجوهري بشكل كلي و هذا من أجل تحقيق هدف المراجعة الأساسي و هو ضمان توفير صورة صادقة و عادلة للقوائم المالية .

و يجب الإشارة إلى أن المراجع إذا قام بالاعتماد على إجراءات تمكنه من إعطاء فرصة لاكتشاف الغش و هذا بغض النظر على معايير المراجعة، فإن تكلفة المراجعة سوف ترتفع هي الأخرى بدرجة كبيرة، و لذلك نطرح سؤال و يتمثل في مدى قدرة العملاء على تحمل تكلفة كبيرة لعملية المراجعة .

– الإستمرارية : عندما تواجه الشركة مشكلة في الاستمرارية فغالبا ما يتعرض المراجعون لانتقادات حادة، و لاشك أن الاتهام الخاص بأن المراجعون كانوا سلبيين في التعامل مع استمرارية الشركة قد أعطى بلا شك السبب للمطالبة بأن معايير المهنة كانت معيبة، و الجدير بالذكر أن فجوة التوقعات دائما ما تحدث نتيجة فشل لعملية المراجعة أو غفوة من مهنة المحاسبة.

– توقعات غير معقولة : من المحتمل أن يكون المحدد العام لتوقعات غير معقولة هو نقص التعريف الواضح لدور المراجع، الأمر الذي ساهم في نقص الوعي المجتمعي بأدواره، كما أن الإجراءات التي من المحتمل القيام بها من قبل المراجع و التي تعتبر غير معقولة يجب مقارنة عوائدها بتكلفتها، حيث ينبغي دائما المقارنة بين التكاليف و العوائد، و رغم أن التكاليف سهل نسبيا تحديد تكلفتها، فإن العوائد يصعب تحديدها و قياسها خاصة العوائد المحتملة، حيث أن تلك العوائد سيكون من المحتمل أن تكون غير ملموسة .

2 – سبل معالجة فجوة التوقعات

في منتصف 1970 شكلت الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين AICPA لجنة عرفت بلجنة COHEN و قد قامت هذه اللجنة بوضع مجموعة من التوصيات من أجل معالجة مشكلة الفجوة، و من أهم هذه التوصيات إلتزام مجلس إدارة كل مؤسسة بإعداد تقرير يُقدّم مع التقارير المالية يقر فيه بمسؤولية الإدارة عن إعداد تلك التقارير. استجابة الادارة لنقاط الضعف التي يحددها المراجع و هذا كله من أجل تحسين الاتصال سن مستخدمي التقارير المالية، بالاضافة إلى ما تقدم فقد أكدت اللجنة على أن التقرير النمطي قد ساهم في عدم فهم مستخدمي التقارير لمالية للمسؤوليات كل من الإدارة و المراجع، و اقترحت أن يتضمن التقرير التحديد الواضح لهذه المسؤوليات و الابتعاد عن اللغة النمطية في إعداد التقارير .

كما شكلت AICPA سنة 1987 مجموعة مستقلة سميت بلجنة TREADWAY، و قد قامت بوضع مجموعة من التوصيات أهمها تعديل مسؤوليات المراجع بشأن اكتشاف الإحتيال، و هذه التعديلات تتطلب ما يلي :

– العمل على التقدير الجيد لاكتشاف الإحتيال؛

- اعتماد و تصميم إحتبارات لتوفير الضمان المعقول لاكتشاف الاحتيال؛
- تحسين جودة التدقيق من خلال تطبيق أسلوب مراجعة النظير PEER REVIEW؛
- تعديل التقرير النمطي بحيث يؤكد فيه المراجع على أن المراجعة تمدنا بتأكيد معقول و ليس مطلق بشأن خلو القوائم المالية من التحريفات المادية نتيجة الغش و الخطأ؛
- أوصت اللجنة بضرورة الإعتماد على مدخل الشك المهني عند التدقيق و التخلي عن الفرض التقليدي الذي ينص على افتراض نزاهة الإدارة .

و بعد ذلك جاءت العديد من الدراسات من قبل المنظمات المهنية و الباحثين و حتى مكاتب التدقيق اعتمت بالتعرف على توقعات المجتمع من المدققين و على وجه الخصوص مسؤوليته و تقديم بعض الحلول لذلك.

ثالثا : فجوة التوقعات و علاقتها بمسؤولية مراجع الحسابات

أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC في الواحد من جويلية 1997 ثمانية معايير ترتبط بفجوة التوقعات في مقابل تسعة معايير أصدرها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA في 1988 . و فيما يلي:

الجدول (1.2) المعايير الصادرة عن IFAC و AICPA

	IFAC		AICPA	
الهدف	رقم المعيار	إسم المعيار	رقم المعيار	اسم المعيار
زيادة إكتشاف الأخطاء المادية في البيانات	240 250	- الخطأ و الغش - العناية بالقوانين و الأنظمة عدا تدقيق القوائم المالية	53 54	- مسؤولية المدقق عن الاكتشاف و التقرير عن الأخطاء و المخالفات - التصرفات غير قانونية للعملاء
زيادة فعالية أداء التدقيق	400 520 540	- الرقابة الداخلية - الاجراءات التحليلية - تدقيق التقديرات المحاسبية	55 56 57	- العناية بنظام الرقابة الداخلية عند تدقيق القوائم المالية - اجراءات تحليلية - تدقيق التقديرات المحاسبية

تحسين الاتصال مع مستخدمي القوائم المالية	700 570	- تقرير المدقق - الاستمرارية	58 59	- التقرير عن القوائم المالية عناية المدقق لقدرة المؤسسة على الاستمرار
تحسين الاتصال مع الادارة و مجلس الادارة	1007	- الاتصال مع الادارة	60 61	- الاتصال بخصوص الملاحظات المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية - الاتصال مع لجنة التدقيق

المصدر :أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص:94-95.

نشير إلى أن القضاء الأمريكي لم يتعاطف مع المراجعين الذين لم يكتشفوا أعمال الغش و الأخطاء الجوهرية، و يجب أن نقر أيضا بأن المهنة حاولت التنصل على مدى عقود من مسؤولية المراجعين عن اكتشاف الغش و تحميل ذلك لإدارة المشروع التي هي من تقوم بتصميم أنظمة الرقابة الداخلية، لكن الحقيقة أن المجتمع المالي و حتى القضاء لم يقتنعوا بذلك، وظلا يضغطا على المهنة من خلال مقاضاة مكاتب التدقيق و تغريمهم بدفع تعويضات عن الخسائر و الأضرار التي حدثت للعميل أو حتى الأطراف الأخرى .

المبحث الثاني : جدلية مسؤولية مراجع الحسابات اتجاه قضايا الفساد

تعتبر مسؤولية مراجع الحسابات قضية مهمة للمهنيين، حيث أنه كثيرا ما يتعرضون لمتابعات قضائية، و لطالما كان هناك جدل حول هذه المسؤولية و خاصة مسؤوليتهم اتجاه قضايا الفساد، حيث يعتبر المراجعون أنفسهم غير مسؤولون عن هذه الممارسات كون أن المهنة لم تقدم لهم طرق و أساليب لمواجهتها، بفب--=بالمقابل هناك عدة أطراف تنادي عكس ذلك، من منطق أنه لن تكون لمهنة المراجعة أي فائدة إذا لم تقدر على مجابهة ممارسات الفساد .

أولا : المسؤولية القانونية لمراجعي الحسابات

من بين أهم المحاور التي تحتل صدارة اهتمامات المهنة المسؤولية القانونية، حيث تحملت مكاتب التدقيق تكاليف كبيرة ناتجة عن الدعاوى القضائية المرفوعة ضدهم، و رغم أن هذه المكاتب قامت بالتأمين ضد هذه الدعاوى لتخفيف الآثار السلبية، إلاّ أن مبالغ أقساط التأمين شكلت عبئا آخر على المهنة .

و أصبحت مشكلة المسؤولية القانونية التي تواجه المهنة أكثر وضوحا في عام 1990، عندما أعلن سابع أكبر مكتب محاسبة و تدقيق (LEVENTHOL & HORWATH) افلاسه، و كان أهم سبب لذلك هو ارتفاع عدد الدعاوى القضائية نتيجة اتهامه بالتقصير في أداء مسؤولياته المهنية، كما أنّ هناك تأثير آخر للدعاوى القضائية، حيث أظهرت دراسة سنة 1994 أنّ عدد كبير من المديرين و الشركاء في مكاتب التدقيق تركوا العمل بسبب ضغوط و تهديدات الدعاوى القضائية وصلت إلى نسبة 29%.[1]

و يجب أن نشير إلى مراجع الحسابات مسؤول على جميع الخدمات التي يقدمها، ولا شك أن المسؤولية التي يتعرض لها المراجع تزيد عن بقية المهن الأخرى، و السبب أن المهن الأخرى قد يكون المتضرر فيها شخص واحد، أما مهنة التدقيق و عند إبداء الرأي حول القوائم المالية ربما يشمل الضرر عدة أطراف(المساهمون، المستثمرون ...الخ) .

و يمكن تقسيم مسؤوليات المراجع إلى :

1 – المسؤولية المدنية

و بدورها تنقسم إلى :

– مسؤولية بموجب العقد؛ – مسؤولية اتجاه الطرف الثالث (تقصيرية) .

يقصد بالقانون العام المواد القانونية التي تم التوصل إليها من خلال القضاة في المحاكم و ليس من خلال التشريع، و من أمثلة ذلك القرارات الخاصة بإهمال المراجع نتيجة الفشل في اكتشاف التحريفات الجوهرية في ضوء مستوى الأهمية النسبية .[2]

و المسؤولية بموجب القانون العام ناتجة بسبب العقد بين الأطراف، و بالتالي الطرف الذي يؤدي الخدمة عليه أن يبذل عناية مهنية كافية، و أي اهمال قد يؤدي بالطرف الآخر إلى ضرر أو خسارة، و نشير إلى أنه يجب أن نفرق بين إهمال المراجع و إهمال الإدارة، و من الصعوبة بمكان التمييز بين فشل المراجعة و فشل الأعمال، خاصة أن المستفيدين أو مستخدمي المعلومات المحاسبية يوجهون أصابع الاتهام مباشرة للمراجع في حالة إفلاس المؤسسة لسبب أو لآخر .

– المسؤولية اتجاه العميل (مسؤولية عقدية)

[1] أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة و خدمات التأكد، مرجع سبق ذكره، ص :350-351.

[2] ألفين أرينز، جيمس لوبك ، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسطى، الجزء الأول، دار المريخ ، الرياض ، المملكة العربية السعودية،2002، ص 152.

تحدد مسؤولية المدقق اتجاه العميل من خلال العقد (رسالة الارتباط و قبول المهمة)، و قد تنشأ المسؤولية نتيجة عدم الإيفاء بالالتزامات التعاقدية مثل الفشل في إكمال مهمة التدقيق أو الفشل في اكتشاف الاختلاسات أو افشاء الأسرار، و معظم الدعاوى القضائية المرفوعة على المراجعين هي نتيجة الإهمال و عدم اتباع و التزام المراجع بمعايير التدقيق .

– الالتزامات اتجاه الطرف الثالث(مسؤولية تقصيرية)

يمثل الطرف الثالث الاشخاص الذين ليس لهم حق الاطلاع على العقد و مع ذلك يكونوا معلومين لدى أطراف العقد، و يترتب على ذلك أن يكون لهم حقوق و منافع طبقا للعقد، و يعرف الطرف الثالث في بنود العقد بالمستفيد .[1]

و هذه الأطراف هم المستفيدون الرئيسيون الذين سيحصلون على نسخة من تقرير المدقق أما المستفيدون الآخرون و هم تلك الفئة التي لا تسمى بأسماء مثل الدائنين، المساهمين و المستثمرين المحتملين.

و نشير إلى أن المراجع مسؤول أمام الأطراف الأخرى نتيجة الإهمال و الغش.

و سواءا كانت مسؤولية المراجع مسؤولية عقدية أو تقصيرية فهناك ثلاث أركان يجب توافرها لمساءلة المراجع و تتمثل في :[2]

خطأ يصدر من المراجع؛ ضرر يصيب المدعي؛ رابط السببية بين الخطأ و الضرر .

– خطأ يصدر من المراجع : لا يسأل مراجع الحسابات مدنيا إلا إذا أثبت المدعي أن المراجع ارتكب خطأ أو أنه أهمل جانب الرقابة على حسابات المؤسسة، و هذا يعني أن خطأ المراجع سواءا كانت المسؤولية تقصيرية أم عقدية ليس مفترضا بل يكلف الدائن و المدعي بإثباته .

– ضرر يصيب المدعي: يجب أن يصيب المدعي ضررا لكي يتحمل المراجع المسؤولية المدنية، فلا يكفي أن يرتكب المراجع خطأ أو إهمال و تقصير حتى تُرفع الدعوى القضائية. و على هذا يمكن أن نقول بأن الضرر يمثل الركن الثاني من أركان المسؤولية المدنية بشقيها العقدية و التقصيرية، فإذا لم يُثبت هذا الركن فلا تقع المسؤولية عن المراجع، ولا مجال لإلزامه بالتعويض، و يجب أن نشير إلى أن الضرر قد يكون ماديا بحيث تتكبد المؤسسة أو الأطراف الأخرى خسارة مالية أو قد يكون الضرر أدبيا فيصيب المدعي في سمعته أو شهرته التجارية، و لا يجوز المطالبة بالتعويض عن الضرر المحتمل بمعنى يجب أن يكون الضرر أصاب المدعي حقيقة .

[1] المراجع السابق ، ص 156.

[2] عصام الدين محمد متولي،المراجعة و تدقيق الحسابات (2)،صنعاء،اليمن ،2009، ص:19-22.

و مما يجدر ذكره أنّ المراجع لا يسأل إلا عن الضرر الناجم عن خطئه الشخصي، فلا يُسأل عن خطأ زميله المشترك معه في عملية المراجعة و هذا في حالة ما إذا أمكن تحديد خطأ كل منهما، أما إذا تعذر تحديد الخطأ فلا مناص من الأخذ بمبدأ المسؤولية التضامنية بينهما.

– رابط السببية بين الخطأ و الضرر: و آخر ركن هو رابط السببية بين الخطأ و الضرر، فلا يكفي مساءلة مراجع الحسابات مدنيا لمجرد ارتكابه خطأ أو إهمال، بل على المدعي إثبات حدوث الضرر إلى جانب انحراف المراجع عن مسلك المراجع المعتاد، و يتحقق رابط السببية إذا كان الضرر الذي أصاب المدعي لم يكن ليحدث لو لم يرتكب المراجع هذا الخطأ .

2 – المسؤولية الجزائية

تنعقد هذه المسؤولية عندما يرتكب المراجع جريمة من الجرائم المنصوص عليها قانونا، و أساسها الاضرار بالمجتمع و جزاؤها العقوبة المقررة للجريمة التي اقترفها، و يجب توفر ركنين و هما **الركن المادي** و الذي يتمثل في النشاط الاجرامي الذي يرتكبه الجاني و هو ما يسمى بماديات الجريمة أو المظهر الذي يبرز به إلى العالم الخارجي، أما **الركن المعنوي** هو اتجاه نية الجاني للقيام بالجريمة و هو معروف بالقصد الجزائي .

3 – المسؤولية التأديبية

هي المسؤولية التي تقام إذا أخلّ مراجع الحسابات بقواعد السلوك المهني و آداب المهنة أو الواجبات المهنية، و تكون المسؤولية عن طريق الهيئة التي تنظم المهنة في البلد، كما أن هذا النوع من المسؤوليات لا تقوم إلا إذا وجدت الجريمة التأديبية و هذه الجريمة تقوم أيضا على ركن مادي و ركن معنوي.

و يقصد بالركن المادي هن الخطأ الوظيفي أو المهني، و نشير إلى أن المسؤولية تقع بمجرد حدوث الخطأ و حتى لو لم يقع الضرر الفعلي، كما أنه لا يكفي صدور خطأ تأديبي من المراجع حتى يحاكم تأديبيا و إنما يجب أن يصدر الفعل الخاطئ عن إرادة آثمة و قصد .

ثانيا : مسؤولية مراجع الحسابات عن الأخطاء و الغش في ظل الاصدارات المهنية

بما أن مراجع الحسابات يزاول عمله في بيئة عدم التأكد فإنه قد يتعرض لمجموعة من المخاطر و التي تضعه في مسؤولية أمام الطرف المتعاقد معه أو مع الأطراف الأخرى، هذه المسؤولية تتباين درجتها حسب الأهمية النسبية للخطأ أو الغش الذي حدث للقوائم المالية.

1 – الخطأ و الغش

1 –1 تعريف الخطأ و أسبابه : أشار المعيار الدولي للتدقيق ISA 240 إلى أن التحريفات في القوائم المالية قد تنشأ نتيجة الخطأ و لكن يكون ذلك غير متعمدا، و بالتالي فإن مصطلح " خطأ " يشير إلى تعريفات غير متعمدة قد ترتكب من قبل شخص أو عدة أشخاص سواءا كانوا موظفين أو حتى من الأطراف الأخرى[1]. كما يمكن تعريفه على أنه " **تلك التحريفات غير المتعمدة و التي لا ترتكب بناءا على تخطيط و تصميم سابق و إنما تقع بسبب سهو أو تقصير أو إهمال في أداء الأعمال** " .[2]

و بالتالي أهم ما يميز الخطأ هو أنه :

- يؤدي إلى تحريفات في القوائم المالية و قد تكون جوهرية أو غير جوهرية؛
- يحدث الخطأ دون قصد .

1–2 مفهوم و طبيعة الغش

حسب المعيار ISA 240 يعتبر الغش فعل مقصود و قد يرتكب من طرف شخص واحد أو عدة أشخاص و هذا الفعل ينتج عنه تحريفات بالقوائم المالية.[3]

و على الرغم من أن الغش يعتبر مفهوم قانوني واسع إلا أنه في ظل سياق أدبيات المراجعة فإن على المراجع أن يهتم بالغش الذي يؤدي إلى تحريفات بالقوائم المالية، و هناك نوعين من التحريفات المتعمدة التي على المراجع أخذ الاحتياط منها حسب معيار ISA 240 :

- تحريفات ناتجة عن قوائم مالية مغشوشة؛
- تحريفات ناتجة عن اختلاس الأصول .

[1] ISA 240 .

[2] خالد أمين، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والتطبيق، دار وائل للطباعة و النشر، عمان، الاردن،2000، ص: 37 .

[3] ISA 240 .

إن الغش الذي يقتصر على واحد أو أكثر من أعضاء الإدارة أو أولئك المكلفين بنظام الحوكمة داخل المؤسسة يسمى بغش الإدارة، أما الغش الذي يتسبب فيه موظفين يسمى غش الموظفين و في كلا الحالتين قد يكون هناك تواطؤ مع أطراف ثالثة. و قد يأخذ الغش معنى الإحتيال، سرقة، تزوير، تدليس، تزييف .

و يتميز الغش بالخصائص التالية :[1]

- يحدث الغش نتيجة لفعل مقصود؛
- عادة ما يؤدي إلى تحريفات جوهرية بالقوائم المالية؛
- يمكن أن يكون مرتكب الغش من صغار الموظفين كم يمكن أن يكون من الاداريين و كبار التنفيذيين؛
- يمكن أن يكون هناك طرف ثالث في عملية الغش، و تزداد صعوبة و تعقد أعمال الغش كلما زادت الأطراف المتواطئة؛
- يحدث الغش في البيئة التي يكون فيها نظام الرقابة الداخلية ضعيف و غير فعال .

هناك العديد من الدراسات (CASKEY and LAUX 2015 , GRANO 2014) التي توصلت إلى وجود علاقة سلبية بين جودة الأداء لمهني لمراجعي الحسابات و اكتشاف حالات الغش، بحيث كلما كانت عملية المراجعة على قدر كاف من الجودة من خلال تخطيط و أداء إجراءات المراجعة كافية يتم اكتشاف الغش و التقرير عنه .

و على الرغم من التزام مراجعي الحسابات بالإصدارات المهنية ذات الصلة بمسؤوليته المهنية المتعلقة بمنع و اكتشاف الغش إلا أنه و باستقراء الواقع العملي يتضح تزايد ارتكاب حالات الغش بالقوائم المالية، و يمكن للمراجع بأن يتنبأ بالغش و هذا بالاعتماد على عدة نماذج، تستند على العوامل المرتبطة بارتكاب الغش، و لعل أهم نموذج يمكن الإعتماد عليه هو نموذج مثلث الغش الذي طوره الباحث (CRESSY) سنة 1950 و الذي سمي بنظرية أو نموذج مثلث الغش لكريسي (TRIANGE DE CRESSY)، حيث قام بإعداد أطروحة دكتوراه حول الاختلاس، و قد هدفت الدراسة إلى تحديد الدوافع التي تجعل الاشخاص يرتكبون الغش، و أصبح نموذجه معروف و مطبقا على نطاق واسع في مجال مكافحة الاحتيال، و قد قامت الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين AICPA و طبقا لإيضاح معيار المراجعة رقم SAS 99 باعتماد نموذج مثلث الغش FRAUD TRIANGLE MODEL على ثلاث عوامل رئيسية و المتمثلة في :[2]

– الفرصة : و تتمثل في بيئة الرقابة التي تسمح بحدوث الغش؛

[1] خالد محمد بسام، الغش في القوائم المالية وحدوث مسؤوليات المراجع، مجلة صادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA ، العدد 68، ماي 2011 ، ص 20 .

[2] LEONARD W. VONA , Fraud Risk, Assessment a Fraud Audit Program, USA, 2008 ,p :7-8 .

– الدافعية : تنشأ نتيجة احتياجات فورية للموظفين أو رغبة الإدارة في تحقيق أرباح ؛

– المنطقية/ التبرير : و هو الاعتقاد بأن العمل الذي يرتكب لا يعتبر غش أو غير مهم .

و كامتداد لنموذج مثلث الغش أضاف كل من (OZKUL and PAMUKCU 2012) عامل القدرة الذي يشير إلى الخصائص و المهارات و السمات الفردية الخاصة بالشخص مرتكب الغش و التي تمكنه من تحديد فرص ارتكاب الغش المتاحة بالشركة و استغلالها، و أصبح يعرف بنموذج مربع الغش MODELE) (DE FRAUDE AU DIAMANT، و بالإضافة إلى ذلك أشار (TUGAS 2012) إلى إمكانية تطوير نموذج DIAMAND و ظهور نموذج PENTAGON الذي ينطوي على بعد/ عامل خامس مرتبط بارتكاب الغش و هو التنظيم الخارجي (Reglementation Externe)، الذي يشير لمدى وجود آليات لضمان عدم اختراق القوانين و اللوائح و تفعيل الجزاءات و العقوبات .[1]

و هناك ستة أولويات يجب أن تفهم لتطبيق مفاهيم نموذج مثلث الغش :[2]

- عناصر مثلث الغش تتواجد على مختلف مستويات الإدارة؛
- تتفاوت نسبة عناصر الغش على حسب الظروف الشخصية لمرتكب الغش؛
- توفر عنصر واحد و بنسبة عالية يمكن أن يتسبب في ارتكاب الفرد للغش؛
- تحديد العناصر الثلاثة أهم من قياسها؛
- عوامل مخاطر الغش تنشأ من مصادره الداخلية أو الخارجية.

2– الغش من منظور الإصدارات المهنية

حتى بعد بداية منتصف القرن 20، كان يسود انطباع أن مراجع الحسابات مسؤول عن تأكيد معقول لسلامة القوائم المالية من أي تحريفات جوهرية، لكن مراجعو الحسابات و من أجل تجنبهم للمقاضاة، كانوا يقومون بإجراء اختبارات تفصيلية لجميع العمليات الناتجة عن الأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة، مما أدى هذا إلى تحملهم تكاليف كبيرة جعلت من مهنة المراجعة غير مجدية إقتصاديا .

و كنتيجة لذلك حاولت مهنة المحاسبة و المراجعة إقناع الأطراف المستفيدة من تقارير المراجعة بأن مسؤولية مراجع الحسابات في اكتشاف الغش و الأخطاء محدود، و نتيجة لذلك أصدرت الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين AICPA عن طريق مجلس معايير المراجعة ASB سنة 1977 معيار المراجعة SAS 16 و الذي

[1] شحاته سيد شحاته ، مدى ملاءمة نموذجي مربع و خماسي الغش في تحديد احتمال وجود الغش بالقوائم المالية المضللة، دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، بحث مقدم لمؤتمر " دور المحاسبة و المراجعة في دعم التنمية الاقتصادية و الاجتماعية في مصر" ،كلية التجارة جامعة الاسكندرية، خلال الفترة 6 و 7 ماي 2017، مصر، ص :337-338.

[2] LEONARD W. VONA , OP-CIT ,p 8 .

كان صدوره سبب في توسيع مسؤوليات المراجع من خلال البحث و ليس اكتشاف الغش و الأخطاء ذات التأثير الجوهري للقوائم المالية، إلا أن هذا المعيار لم يلق القبول من قبل المستخدمين، و استجابة لهذا الرفض و الانتقاد صدر معيار آخر SAS 53 سنة 1988 و الذي نص على أن المراجع تنحصر مسؤوليته في اكتشاف المخالفات و الأخطاء غير المقصودة و ليس اكتشاف الغش، و من خلال تقرير مجلس الاشراف العام POB أشار فيه بأن هناك اعتقاد عام بأن المراجع مسؤول عن اكتشاف غش الادارة و بأن المراجعون لم يوفوا بهذه المسؤولية، لذلك فقد أصدر ASB معيار آخر تحت رقم SAS 82 سنة 1997 خُصص للغش و هدف المعيار بشكل أساسي بجعل المراجعين أكثر حيطة و إدراكا لمسؤولياتهم اتجاه اكتشاف الغش، حيث أن المعيار وضّح ولم يُضف أي مسؤولية جديدة للمراجع، هذه المسؤولية التي ظلت مؤطرة بالمفاهيم الرئيسية للأهمية النسبية و التأكيد المعقول .[1]

بعد كل هذه الانتقادات و من أجل تضييق فجوة مسؤولية مراجع الحسابات، أصدر مجلس معايير المراجعة مرة أخرى معيار SAS 99 الذي يلغي المعايير السابقة المتعلقة بالغش، حيث اعترف بشكل واضح حول مسؤولية المراجع اتجاه اكتشاف غش الادارة، و مضمون المعيار في حقيقة الأمر وسّع من إجراءات المراجعة المطلوبة لتكون عملية المراجعة فعالة و بالتالي اكتشاف الغش الجوهري في القوائم المالية .

وفي هذا الصدد قام الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC بإصدار المعيار الدولي رقم 11 بعنوان " الخطأ و الغش" سنة 1982 [2]. و قد عُدل هذا المعيار عدة مرات وصولا إلى مشروع إعادة الصياغة و التوضيح (PROJECT CLARITY) سنة 2004 ليصبح المعيار ISA 240 باسم " مسؤولية مدقق الحسابات المتعلقة بالاحتيال عند تدقيق البيانات المالية" حيث أصبح مشابها لحد كبير إلى المعيار الأمريكي SAS 99.

و جاء إصدار معايير الممارسة المهنية الفرنسي NEP فيما يتعلق بالغش متوافقا مع معايير التدقيق الدولية باسم NEP 240 بعنوان " الأخذ بعين الاعتبار حدوث الغش عند تدقيق الحسابات " [3].

ثالثا : مسؤولية مراجع الحسابات اتجاه الفساد

رغم أن الفكر المهني يوضح بجلاء أن الإدارة هي من يقع على عاتقها مسؤولية إعداد اقوائم المالية و الايضاحات المرفقة معها، و ضمان رقابة داخلية جيدة و كذا اختيار السياسات المحاسبية الملائمة و تحديد

[1] أكرم الوشلي، تقييم مخاطر غش الإدارة كمدخل لأداء أعمال المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، أطروحة دكتوراه في االفلسفة، كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية، جامعة إب، 2008، ص : 63-65.

[2] المراجع السابق، ص :66.

3 Lecture Guidée des NEP, Séminaire CAC, 2012 .

مدى الافصاح الضروري في القوائم، إلا أن المراجعون يحاولون دائما الكشف عن المصادر و الطرق و الآليات المحتملة التي تتسبب في حالات الفساد و الغش داخل المؤسسة .

و يجب أن نشير إلى أن هناك تداخل بين مصطلح الغش و الفساد، و هناك من يتعامل على أن المصطلحين سيان، لكن في الحقيقة هناك أوجه اختلاف و شبه بينهما، فالغش يؤدي إلى الحصول على منافع بشكل غير قانوني و سليم من خلال تجاوز إجراءات أنظمة الرقابة الداخلية مع ترك آثار في السجلات المحاسبية، و هذا الأمر يجعل من الغش ممكن إكتشافه و تتبعه، أما الفساد فعادة لا يترك أثر في السجلات المحاسبية ولا أي أثر مادي و هذا ما يُصعّب على المراجع اكتشافه .[1]

و يتشابه الغش مع الفساد أن كلاهما يتم ارتكابه عن قصد و كلاهما يحقق بعض المنافع و المكاسب الشخصية لمرتكبيه .

و سوف نحاول توضيح مفهوم الفساد و تحديد مدى مسؤولية مراجع الحسابات اتجاهه .

1 – مفهوم الفساد

بالرغم من أن مصطلح الفساد متداول كثير و شائع الاستخدام، إلا أنه يبقى مصطلح تعددت فيه المفاهيم و الرؤى و وجهات النظر و هذا لعديد العوامل، منها ما يتعلق بالمرجعية التشريعية و الثقافية بالإضافة إلى تعدد أشكاله و ظهور صور جديدة منه مع تطور الزمن و أيضا تعدد القطاعات التي يستشري فيها، فهناك فساد سياسي و أخلاقي و مالي و إداري ...الخ .

وصفت منظمة الشفافية الدولية (TRANPARENCY International) الفساد بأنه سلطة مفوضة لتحقيق مصلحة و مكسب شخصي و التي تأخذ العديد من الأشكال على رأسها الرشاوي، أما اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد لم تعط تعريفا للفساد و إنما أشارت إلى حالات الفساد في المواد من 15 إلى 25 و هي كالتالي :[2]

– الرشوة؛ إختلاس الممتلكات؛ المتاجرة بالنفوذ؛ إساءة استغلال الوظائف؛ الإثراء غير المشروع؛ غسل الأموال؛ إخفاء آثار جريمة الفساد؛ إعاقة سير العدالة .

[1] Muhammad Akram.KHAN, Role of Auditing in Fighting Corruption,Meeting on " Etics,Integrity,and Accountability in the Public Sector, Re – Building Public Trust in Government Through , The implementation of The UN Convention Against Corruption " ,26-27 September 2006, St Petersburg,Russia, p : 3.

[2] نصوص الاتفاقية ،الدليل التشريعي لتنفيذ إتفاقية الامم المتحدة لمكافحة الفساد، الطبعة الثانية المنقحة، 2012، مكتب الأمم المتحدة المعني بالمخدرات و الجريمة، الأمم المتحدة، نيويورك .

كما قامت جمعية فاحصي الغش المعتمدين الأمريكية ACFE في تقريرها الأول سنة 1996 بتقديم مخطط الغش و الذي عُرف بشجرة الغش (FRAUD TREE)، حيث قامت بتقسيم الغش إلى ثلاثة أقسام و تمثلت في :

الفساد؛ إختلاس الأصول؛ تحريف القوائم المالية .

و يشمل الفساد حسب هذا المخطط :[1]

صراع المصالح؛ الرشوة؛ المكافآت غير المشروعة؛ الإبتزاز الاقتصادي .

كما أشرنا سابقا، فإن الفساد ظاهرة مركبة و معقدة و متشعبة و نظرا لكونها عملية مقصودة و عن سوء نية بالإضافة إلى أنها في كثير من الأحيان لا تترك دليلا و أثرا مادي في السجلات المحاسبية، و في ظل هذه الظروف يجد مراجعو الحسابات أنفسهم في مواجهة رد فعل المجتمع اتجاه قضايا الفساد، حيث يتوقع المجتمع من المراجعون لعب دور فعال في البحث و المنع و الكشف عنه، و بالتالي تخفيضه، إن لم نقل القضاء عليه، فيما في المقابل يرى المراجعون أنفسهم و في ظل ما توفره لهم المهنة من أدوات و معايير أنه من الصعوبة بمكان مواجهة الفساد خاصة أنهم يركزون في عملهم على الدليل المادي و المستندي .

و من بين حالات الفساد التي يمكن للمراجعة أن تكتشفها نذكر مثلا استخدام فواتير لشركة وهمية، إعداد فواتير مضخمة، الشراء لغرض الاستخدام الشخصي أو مناقصات غير عادلة و مؤطرة، التهرب الضريبي، كل هذه الحالات يمكن إكتشافها، و لكن في المقابل توجد بعض الحالات التي يصعب اكتشافها نذكر منها الرشاوي، الإبتزاز، غسيل الأموال ...الخ .

و باختصار فلحد الآن لم تقم الهيئات المهنية بتوفير للمراجع منهجية و معايير مراجعة خاصة بالفساد، إلا أن المراجعون الحكوميين و الداخليين و في القطاع العام وفرت لهم بعض الأدوات و المعايير التي قد تساعدهم في كشف بعض حالات الفساد .

[1] ACFE , Report to The Nations on Occupational Fraud and Abuse, Global Fraud Study,2016,p 10.

المبحث الثالث : قضايا الفساد الدولية : أسباب – نتائج – دروس

سوف نحاول عرض أهم قضايا الفساد الدولية خاصة بالولايات المتحدة الأمريكية، مكتفين فقط بوصف هذا القضايا و الظروف التي حدثت فيها مع تحديد نتائجها و أهم الدروس المستفادة منها .

أولا : أهم قضايا الفساد الدولية و المحلية

1- على المستوى الدولي

1.1 – شركة ENRON : جذور فضيحة ENRON قديمة تعود لسنة 1993، و لولا أحداث 11 سبتمبر 2001 و تضرر السوق لبقي التلاعب بهذه الشركة مستمرا، و تعد هذه القضية من أكثر القضايا التي لقت تجاوبا كبير من قبل الإعلام و العالم بأسره، و رغم أنها من حيث الخسائر لم تكن الأكبر . و تعد شركة ENRON من أكبر الشركات في مجال الطاقة و الغاز و لها فروع عديدة، كما يعد مكتب ARTHUR ANDERSON التي كانت متعاقدة معه الشركة من أكبر مكاتب التدقيق في العالم من حيث الأتعاب و الانتشار فما الذي حدث بتاريخ 2001/10/16 .

قام مجلس إدارة شركة ENRON بتشكيل لجنة للوقوف على حقيقة ما حدث، حيث قدمت اللجنة تقريرا ضخما، و شمل التقرير بعض المعاملات التي حدثت بين شركة ENRON و بعض شركات الإستثمار التي كانت مدارة من قبل ANDREW, S. FASTOW الذي كان يعمل بدوره في منصب مساعد رئيس مجلس الإدارة و رئيس القسم المالي للشركة، هذا التقرير ركز على الجانب المحاسبي و الافصاح لتلك المعاملات، و رغم أن اللجنة واجهت العديد من الصعوبات و لم تكن لها صلاحيات واسعة، إلا أنها توصلت لبعض الوثائق الخاصة بمكتب التدقيق ANDERSON، في حين أنها لم تتمكن من الوصول لوثائق شركات الاستثمار التي تسببت في الانهيار.[1]

وفيما يلي ملخص كرونولوجيكي لما حدث وفق ما جاء في أوراق اللجنة :[2]

- تاريخ 16 أكتوبر بداية الحريق و شركة ENRON تعلن عن الخسائر :

إعلان شركة ENRON عن خسائر قدرت بقيمة 638 مليون دولار خاصة بالفصل الثالث للسنة و تم تخصيص مؤونة قدرت ب 544 مليون دولار من أجل تغطية الخسائر التي حدثت نتيجة معاملات مع شركة LJM2 لصاحبها ANDREW. FASTOW . و تم الكشف عن تسجيل أعباء قدرت ب 1,2 مليار

[1] ظاهر شاهر القشي،انهيار بعض الشركات العلمية و أثرها في البيئة المحاسبية، جامعة الإسراء الخاصة، الأردن، بدون صفحة .

[2] Jacque Fugger, Faux et Usages de Faux," Enron,Le Crash de la Confiance,Arnaud Franel Editions, Paris,2002, P : 77-84 .

دولار و بالتالي تخفيض الأموال الخاصة (FONDS PROPRE) المتعلقة بالشركة، كما تم اقتراض مبلغ قدره 3,3 مليار دولار رغم الديون التي قدرت ب 12,8 مليار دولار و التي تجاوزت 12 مرة لنتيجة الشركة سنة 2000، أدى هذا الأمر إلى انخفاض قيمة السهم للشركة إلى الثلث من قيمته المعتادة، شهر بعد ذلك أرباح سنوات من 1997 الى 2000 تم مراجعتها سلبيا معللة ذلك بأخطاء في التسجيلات المحاسبية.

- بتاريخ 23 أكتوبر 2001

قام المكتب HOUSTON المكتب الجهوي لشركة ANDERSON بإتلاف و بسرعة جميع الوثائق المتعلقة بشركة ENRON و كان DAVID DUNCAN هو المكلف بتدقيق شركة ENRON حيث تم إقالته في 15 جانفي 2002، و يوم بعد ذلك تم تسريح FASTOW ANDREW .

- تاريخ 31 أكتوبر : إعلام هيئة تداول الأوراق المالية SEC

شركة ENRON تعلن مباشرة هيئة تداول الأوراق المالية التي قامت بفتح تحقيق رسمي.

- من الفترة 24 أكتوبر الى 28 نوفمبر 2001

إجراء مكالمات هاتفية بين مسؤولي شركة ENRON و مسؤولين بالبيت الأبيض من أجل تدارك بعض الخسائر و التوسط لتحصيل بعض الحقوق و التي لم تكن مجدية،كما تم إلغاء الاندماج مع الشركة المنافسة DYNEGY و انخفض قيمة سهم الشركة لأقل مستوى منذ 10 سنوات .

- بتاريخ 3 جانفي 2002 : فتح تحقيق من قبل لجنة مجلس الشيوخ.

- بتاريخ 9 جانفي 2002: فتح تحقيق جنائي من قبل وزارة العدل.

- تاريخ 10 جانفي 2002: يصرح البيت الأبيض أن المدير العام لشركة ENRON أنه حاول الحصول على مساعدة من إدارة بوش قبل الإفلاس .

- بتاريخ 23 جانفي :KENNETH LAY المدير العام لشركة ENRON يعلن استقالته .

و أخيرا تم إعلان إفلاس شركة ENRON بالإضافة إلى مكتب ANDERSON، و سقطت الشركة العملاقة التي كان يقدر أصولها ب 63,4 مليار دولار، الأمر الذي شكل أكبر فضيحة للولايات المتحدة الأمريكية، و قد وجه للمديرين التنفيذين KENNETH LAY & JEFFREY SKILLING تهم متعلقة

بالفساد و التآمر و كذلك الكذب و التغطية عن المتاعب المالية للشركة، و أصدر الحكم بسجن SKILLING لمدة 24 سنة، أما KENNETH فلقد توفي إثر نوبة قلبية .[1]

و نشير إلى أن مكتب ANDERSON تقاضى مبلغ 25 مليون دولار كأتعاب للقيام بمراجعة حسابات الشركة، و تقاضى مبلغ 27 مليون دولار لقيامه بالأعمال الاستشارية لنفس الشركة، بل إن مكتب ANDERSON كن يقوم أيضا بمهمة المراجعة الداخلية و هو الأمر الذي ساهم بشكل كبير في هذه الفضيحة.[2]

2.1 – شركة WORLDCOM (للإتصالات)

كانت من أكبر شركات الإتصال في الولايات المتحدة الأمريكية بعدد عمال يفوق 60 ألف عامل و تشمل فروعها 65 دولة، و قد تورطت هذه الشركة أيضا في قضايا فساد مالي و هذا بعد أن قامت الشركة بالكشف عن تسجيلات غير صحيحة للنفقات قاربت 3,85 مليار دولار، هذا الأمر أدى إلى تخفيض الأرباح من 6,339 مليار دولار عام 2001 إلى 1,368 مليار دولار في الربع الأول من سنة 2002، هذا الأمر أدى إلى انهيار الثقة و بالتالي حدثت الكارثة .[3]

3.1 – فضيحة شركة ADELPHIA (للكوابل)

تحقيق قامت به لجنة تداول الوراق المالية SEC و العدالة نتيجة معاملات خارج الميزانية (HOR BILAN) وقرض بمبلغ 4,6 مليار دولار لصالح عائلة مؤسس الشركة JHONE RIGAS، المؤسسة أفلست في 26 جوان 2002 في سلسلة فضائح شركة ADELPHIA التي تعتبر سادس متعامل في قطاع الكوابل بالولايات المتحدة، القاضي قدر أن الاختلاس من قبل مؤسس الشركة و ولديه قدرت بحوالي 250 مليون دولار نتيجة استعمال مداخيل الشركة لأغراض شخصية منها دفع أجور نقدا، شراء أسهم و بناء أرضية لملعب غولف قدرت ب 13 مليون دولار، دفع رحلات فاخرة سياحية لصالح عائلته و في نفس الوقت المدير العام قام بالتلاعب بحسابات المؤسسة و تضخيم العوائد و اخفاء الديون .[4]

---

[1] إحسان صالح المعتز، أخلاقيات مهنة المراجعة و المتعاملين معها، إنهيار شركة انرون و الدروس المستفادة منها، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد و الإدارة، مجلد 22، العدد 1، السعودية،2008، ص 261-262 .

[2] المرجع السابق، ص 264 .

3 شوقي جباري، فريد خميلي، دور لمراجعة الخارجية في إرساء دعائم حوكمة الشركات، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر، الواقع و الآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة سكيكدة، يوم 11-12 أكتوبر 2010، ص 9 .

[4] Jacque Fugger, OP-Cit ,P 200 .

4.1 – فضيحة GLOBAL CROSSING (للإتصالات)

تحقيق من قبل SEC و مكتب التحقيقات الفيدرالي FBI حول الممارسات المحاسبية (تصخيم أرقام الأعمال) و حول عملية بيع الأسهم من قبل المسيرين بمبلغ يقدر ب 1,3 مليار دولار، المؤسسة أعلنت افلاسها يوم 28 جانفي 2002 .

5.1 – فضيحة XEROS (للتجهيزات المكتبية)

قامت SEC باجراء تحقيق في 28 جوان 2002 حول مبالغة المؤسسة في رقم أعمالها بمبلغ 6,5 مليار دولار ما بين 1997 و 2001 و في نتيجتها بمبلغ 1,5 مليار دولار قبل دفع الضرائب في نفس المدة، و قد خضعت الشركة للتدقيق في حساباتها من قبل مكتب PRICEWATERHOUSE & COOPERS للمحاسبة و التدقيق و ذلك بعد التخلي عن خدمات شركة التدقيق السابقة KPMG. [1]

6.1 – فضيحة DYNEGY (للطاقة)

بتحقيق فيدرالي حول معاملات تسببت في تضخيم رقم الأعامل أدى هذا الأمر إلى استقالة المدير العام للشركة CHUCK WATSON في 28 ماي 2002، و نشير إلى أن نائب المدير السابق المسرح لم يوافق في التلاعب بحسابات المؤسسة .[2]

[1] Jacque Fugger, OP-Cit ,P 201

[2] Ibid,p 200 .

جدول رقم (2.2) – أكبر الشركات المفلسة في أمريكا

الترتيب	الشركة	القطاع	أصول الشركة	تاريخ الافلاس
1	WORLDCOM	الاتصالات	103,9	2002/7/12
2	ENRON	الطاقة	63,4	2001/12/2
3	TEXACO	البترول	35,89	1987/4/12
4	GLOBAL CROSSING	الاتصالات	25,5	2002/1/28
5	ADELPHIA	الكوابل	24,4	2002/6/25
6	KMART	التوزيع	17,00	2002/1/22
7	NTL	الكوابل	16,80	2002/5/8
8	FINOVA GROUP	المالية	14,10	2001/3/7
9	RELIANCE	التأمينات	12,60	2001/6/12
10	FEDERAL MOGUL	لواحق السيارات	10,20	2001/10/1

Source : Jacque Fugger, OP-Cit ,P 200 .

2– على المستوى المحلي

سنقوم بعرض أهم الفضائح المالية التي حدثت في المؤسسات و المتمثلة في :

1.2– بنك الخليفة [1]

شهد بنك الخليفة منذ نشأته تطورا هائلا و كبيرا في نشاطه، و الذي تحول في بضع سنوات إلى مجمع ضخم يتضمن تسعة فروع كلها تابعة في تمويلها لبنك الخليفة، و لقد امتد نشاطه إلى الخارج من خلال بناء علاقات مع كبريات الشركات في أوربا مثل (شركة فيليب هولزمان المتخصصة في البناء و الأشغال العمومية). لكن قبل الخوض في نتائج و أسباب انهيار المجمع سوف نتطرق إلى نشأة البنك أو كما سمي بمجمع الخليفة.

1.1.2 نشأة المجمع و البنك :

كانت النواة الأولى لنشأة مجمع الخليفة عبارة عن صيدلية لاستيراد الأدوية من فرنسا مع شركاء فرنسيون تحت اسم شركة (KRG Pharma) بداية من تسعينات القرن الماضي، أما بنك الخليفة فأسس بتاريخ 25

[1] إمبراطورية السراب–قصة احتيال القرن– ، سلسلة منشورات الخبر، دار الحكمة، الجزائر، 2007، ص24.

مارس 1998 و تم منحه الاعتماد من قبل بنك الجزائر تحت رقم 98/02، ليصبح أكبر بنك خاص في الجزائر برأس مال قدره 500 مليون دينار جزائري و الذي كان يمثل الحد الأدنى المسموح به آنذاك لتأسيس بنك. و قد توسع البنك جغرافيا من خلال فتح ما يقارب 130 وكالة، فيما قدرت أصول البنك ب 1.5 مليار دولار، بالاضافة إلى 1.5 مليون زبون و بلغ رقم أعماله 400 مليون دينار .

و قد سيطر البنك على الساحة المالية و المصرفية في البلاد من خلال اعتماد سعر فائدة مرتفع تجاوز الحد القانوني، و هذا ما أدى إلى جذب زبائن معتبرين سواءا طبيعيون أو معنويون، حيث كانت تتراوح بين – 12 % 17% .

و كانت بداية الأزمة من خلال قيام البنك بتمويل عمليات غير مربحة ومنح قروض عالية الخطورة بالإضافة إلى مشاكل في التسيير، و تضخيم أصوله و ذلك باللجوء إلى عمليات التجارة الخارجية و الصرف و التي كانت تتمثل في أعمال غش لتغطية أعمال مالية أخرى و هي تهريب الأموال إلى الخارج .

أما فيما يتعلق بالفروع و التي تم تمويلها من طرف البنك (نشير إلى أنه تم منع هذا الإجراء و بعد ذلك تم السماح به سنة 2003) فيمكن ذكرها فيما يلي :

– شركة الخليفة للطيران كمؤسسة ذات الشخص الوحيد في 30 جوان 1990 برأس مال قدره 500 مليون دولار، حيث تعززت المؤسسة بثلاثين طائرة .

– شركة الخليفة للبناء في 25 ديسمبر 2001 و هي شركة ذات مسؤولية محدودة برأس مال قدره 10 مليون دينار، مملوك مناصفة بين بنك الخليفة و الخليفة للطيران (كما أنشأ في 2002 شركة جديدة تحت إسم فيليب هولزمان الدولية الخليفة و مقرها لكسومبورغ) .

– إنشاء قناة تلفزيونية الخليفة TV مقرها بفرنسا في ديسمبر 2002 برأس مال 10 مليون أورو، ثم الخليفة نيوز و مقرها لندن عام 2002 .

– شركة الخليفة للأمن و الوقاية ذات المسؤولية المحدودة في 13 جوان 2000 برأس مال 10 مليون دينار، عملت بدون ترخيص، مهمتها نقل و تأمين الأموال و أمن الشركات التابعة لمجمع الخليفة .

– الخليفة للإعلام المالي في 13 جوان 2000 برأس مال 10 مليون دينار حيث كانت الممثل الخاص لعلامة DELL .

– الخليفة كاترينغ في 1 أكتوبر 2000 برأس مال 10 مليون دينار متخصصة بالإطعام و التموين .

– شركة لتأجير السيارات في 2 جانفي 2001 برأس مال قدره 10 مليون دينار .

2.1.2 انهيار المجمع :

لا شك أن انهيار بنك الخليفة جرّ معه انهيار كل الشركات التابعة للمجمع بحكم أن تمويل كل الفروع كان يصب من البنك، و بما أن بنك الجزائر من خلال مصالحه الرقابية كان تحت سلطته مراقبة بنك الخليفة، وقف على العديد من المشاكل التسييرية و المالية بسبب شبهة المعاملات و عدم قانونيتها، حيث كشفت شهادات بعض مسؤولي بنك الجزائر أن بنك الخليفة هو تنظيم خارج عن القانون، و بالرغم من تحريرهم لتقارير و مراسلتها لبنك الخليفة إلا أن هذا الأمر تم تجاهله و لم يستجيبوا له، و بناءا على ذلك قامت مفتشية البنك بإجراء عشرة تفتيشات كشفت كلها خروقات عديدة سواءا ما تعلق بالتسيير أو التعيين أو العمليات المالية، امتدت هذه التحقيقات من 22 مارس 1999 إلى غاية 7 جانفي 2003.

3.1.2 نتائج افلاس مجمع الخليفة :

من مظاهر الفساد على مستوى مجمع الخليفة إفلاسه و كذلك خسائر مالية معتبرة قدرت بحوالي 1.2 مليار دولار، تحملتها الخزينة العمومية إضافة إلى خسائر آلاف الوظائف بلغ 20 ألف وظيفة .

عدد المودعين الصغار بلغ 250 ألف مودع تعهدت الدولة بتعويضهم .

تعتبر فضيحة مجمع الخليفة من أكبر الفضائح في الجزائر و حتى العالم بسبب حجمها بالإضافة إلى وزنها السياسي . و تجدر الاشارة إلى أن العدالة الجزائرية أعادت المحاكمة بداية من سنة 2013 حيث تم استدعاء المتهمين في القضية و أجلت القضية بسبب موت العديد من المتهمين، أما صاحب المجمع فقد أحضرته العدالة من انجلترا في شهر ديسمبر 2013 .

في كل هذا الزخم يجب أن نطرح سؤالا . ما هو الدور الذي لعبه محافظ الحسابات في هذه القضية ؟

نشير إلى أن محافظي الحسابات اللذان كانا يشرفا على رقابة البنك تمت متابعتهما بجنحة عدم الإبلاغ و إعطاء معلومات كاذبة و تأكيدها عن حال بنك الخليفة، وعن عدم تبليغهما لوكيل الجمهورية بالملاحظات التي رصداها خلال عملهم كمحافظي حسابات بالبنك، حيث قال المتهمين انهما "لم يكن هناك داع في حينها للتبليغ عن تلك الوقائع التي لم تكن إجرامية . و رغم التحفظات التي رفعاها في عدة تقارير لملاك البنك و لبنك الجزائر إلا أنه يمكن أن نقول بأنه كان هناك فشلا ذريعا للمهنة و لم تقم بالدور الذي يجب أن تقوم به .

2.2- فضيحة البنك الصناعي و التجاري :

تعود وقائعها إلى أوت 2003، بعدما أصدرت اللجنة المصرفية التابعة لبنك الجزائر قرارين، يتعلق الأول بسحب الاعتماد منه والثاني بتعيين مصفي للبنك بسبب اكتشاف ممارسات غير قانونية وعمليات مشبوهة لمسؤولي البنك تسببت في خسارة مالية فادحة للخزينة العمومية قدرت بالملايير منها 170 مليون دولار و57 ألف أورو، وسبق أن تبين من خلال مجريات الجلسة أن القضية مرتبطة بتجاوزات متعلقة بتبييض الأموال ومخالفة التشريع الخاص بقوانين الصرف الجزائري، وفي الوقت الذي حاول المصفي المعين توريط المتهمين أنكروا بدوره . قضية البنك التجاري والصناعي الجزائري (BCA) التي خلّفت وراءها ثغرة هائلة تعدّ الثانية من نوعها بعد تلك التي فجرت بمجمع الخليفة المصفى .

و على العموم فإن الفضيحة المالية للبنك التجاري و الصناعي الجزائري متعلقة أساسا بتحويل الأموال لصالح أشخاص وهميين في ملفات تعلقت أساسا بتبديد المال العام و اختلاسات و تزوير، كما شهدت العديد من البنوك العمومية الجزائرية فضائح مثل البنك الوطني الجزائري و فضيحة 3200 مليار، إضافة إلى قضية بنك الفلاحة و التنمية الريفية و مجمع ديجيماكس، الشركة الجزائرية للبنك، يونيون بنك، الصندوق الجزائري الكويتي و العديد من الفضائح الأخرى .[1]

3.2- الفساد في مجمع سوناطراك [2] :

حدثت فضيحة أخرى هزت الإقتصاد الوطني سنة 2009 لا تقل ثقلا عن الفضائح التي قبلها و المتمثلة في فضيحة سوناطراك، حيث تجلت مظاهر الفساد في هذه الشركة بإبرام صفقات غير قانونية و عمليات احتيال تمثلت في منح تراخيص تخص انجاز مشاريع بصيغة التراضي استفادت منها عدة مكاتب دراسات أجنبية و مكاتب استشارات أوروبية خلفت كلها خسائر مالية قدرت بمليارات الدينارات .

لقد كان لهذه الفضيحة نتائج وخيمة على سمعة الجزائر و اقتصادها، حيث تسببت هذه الفضيحة في تراجع حجم الانتاج من النفط سنة 2010، و ذلك نتيجة لتجميد الكثير من العمليات و المشاريع إلى غاية التحقيق في قضايا الفساد، خاصة أن شركة سوناطراك شهدت مسلسل من الفضائح و التي أصبحت تعرف بقضية سوناطراك 1، 2 و 3... . و لقد تداولت وسائل الإعلام الخاصة و العمومية أسماء وزراء كبار و أقاربهم تورطوا في هذه القضية .

[1] علي حبيش، آثار الفساد المالي على الإصلاحات الإقتصادية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصص: نقود و بنوك، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2014/2013، ص 123.

[2] المراجع السابق، ص 129 .

في ظل كل هذه الفضائح التي حدثت في الجزائر و مازالت تحدث، يؤدي بنا هذا الأمر إلى طرح عدة أسئلة، هل المشكلة كانت في القوانين أو المشكلة كانت أخلاقية ... ؟؟؟

ثانيا : النتائج المترتبة عن قضايا الفساد

مما افرزته انهيار الكثير من الشركات و افلاسها نتيجة أعمال الغش و الفساد هو أن مهنة المرجعة أظهرت فشلا ذريعا في منع تلك الممارسات، بل في بعض الأحيان كانت طرفا و سببا في تلك القضايا و تجلت نتائج فشل مهنة المراجعة فيما يلي :

- خسائر كبيرة جدا قدرت بملايير الدولارات بالإضافة إلى تسريح الآلاف من العمال مما تسبب في أزمة مالية خاصة بالولايات المتحدة الأمريكية التي كانت بها أكبر الفضائح المالية؛
- فشل و افلاس أحد أكبر مكاتب التدقيق بالعالم (ARTHUR ANDESON)؛
- الفضائح و حالات الفساد التي حدثت للشركات كانت نتيجة فساد و غش بالقوائم المالية مما تم طرح سؤال و هو ما جدوى أجهزة الرقابة عامة و مراجعة الحسابات خاصة في اكتشاف أو على الأقل منع تلك الممارسات؛
- فقدان الثقة و شكوك حول قدرة مهنة المراجعة في الايفاء بدورها فيما يتعلق بمكافحة حالات الغش و الفساد بالمؤسسات؛
- و من النتائج التي ترتبت من حالات الفساد أن الأكاديميين و أصحب الخلفية النظرية ليس لهم خلفية تطبيقية و خبرة مهنية، فقد كان يتواجد ضمن أعضاء لجنة المراجعة بشركة ENRON ثلاث أعضاء لهم ثقل علمي كبير أحدهم على درجة أستاذ محاسبة متقاعد، و مع هذا لم يستطيعوا أن يساهموا في منع المخالفات و الفساد ؛
- صدور قوانين جديدة على غرار قانون SOX بأمريكا و LSF نظام الحماية المالية بفرنسا و الجزائر، بالإضافة إلى اعادة تنظيم و إصلاح المهن المحاسبية باستحداث هيئات جديدة على غرار PCAOB في أمريكا أو اعادة هيكلتها .

ثالثا : الدروس المستفادة من قضايا الفساد

- مشكلة التعارض في المصالح بين مختلف الأطراف و خاصة بين الإدارة و المساهمبن سمح بسيطرة الإدارة و الانفراد بالمعلومات الصحيحة دون بقية الجهات الأخرى و بالتالي أدى هذا الأمر إلى عدم تماثل المعلومات، و من بين أهم مجالات تعارض المصالح و تأثيرها الواضح على المبادئ الأخلاقية الناتجة عن الطبيعة البشرية هي تحقيق المصلحة الشخصية؛

- إعادة إثارة نقطة استقلالية مراجع الحسابات و التهديدات التي يتعرض لها، حيث ظهر تنام كبير لظاهرة خدمات الإستشارة التي كان يقدمها المراجعون بالموازاة مع خدمات إبداء الرأي، و لقد تم التوقف عن الجمع بين الخدمتين بعد اقراره من قبل SOX في الولايات المتحدة الأمريكية عام 2002؛
- إعادة النظر في معايير الأخلاق المهنية بسبب ضعفها لأنه تبين بأن هناك أزمة أخلاقية يواجهها قطاع الأعمال بشكل عام و مهنة المرجعة بشكل خاص؛
- طرح أسئلة حول فعالية معايير التدقيق الدولية التي يعتمد عليها المراجعون في ممارساتهم المهنية و جدواها في مساعدة المراجعين على إبداء رأي صحيح حول خلو القوائم المالية من الغش و هذا الأمر أدى فيما بعد على إطلاق الاتحاد الدولي للمحاسبين أكبر مشروع لإعادة اصلاح المعايير سنة 2004 سمي بمشروع التوضيح (PROJECT CLARITY) ليتم فيما بعد تعديل و حذف و إضافة بعض المعايير؛
- من الدروس المستفادة أن المراجعين يجب أن يكونوا قادرين على فهم طبيعة و نشاط المؤسسة خاصة إذا كان نشاط المؤسسة معقد و نذكر على سبيل المثال أن مراجعي شركة ENRON تعاملوا مع المؤسسة منذ أن كانت منتج و موزع للغاز إلى أن اصبحت التاجر الرئيسي للسندات و المسؤولة عن المضاربات الجديدة في السوق؛[1]
- يجب تبني نظرة الشك المهني من قبل مراجعي الحسابات؛
- رغم أن لجان المرجعة كانت موجودة و كانت متوافقة مع متطلبات بورصة الأوراق المالية إلا أنها فشلت في أداء مهامها و هذا ما يدل على ان المشكلة هي مشكلة أخلاقية و ليست مشكلة قوانين و متطلبات نظامية؛
- من بين الدروس المستفادة و المفارقات أن الاشخاص الذين من المفروض أن يحموا حقوق المساهمين و الأطراف الأخرى هم من قاموا بعمليات الغش و أعمال الفساد و في هذا الصدد أشارت منظمة التعاون الإقتصادي و التنمية OCDE في مبادئها إلى أنه " ينبغي منع عمليات تداول الأسهم التي تستند إلى معلومات داخلية و كذا منع أية عمليات تبادل تستهدف تحقيق مصالح الأشخاص ذو العلاقة بالشركة" .[2]

[1] Benston,G.j and Hargraves, A.L, Enron : What Happened and What we can Learn From it,journal of Accounting and public Policy,21 (2) summer,p :105-127 .

[2] إحسان صالح المعتز، مرجع سبق ذكره، ص :269-270 .

خلاصة الفصل

بعد دراستنا للفصل الثاني تبين لنا ما يلي :

– تعتبر فجوة التوقعات فجوة ديناميكية، تتغير بتغير الزمن، وجب على القائمين بالمهنة تضييق هذه الفجوة من خلال اصدار معايير مهنية ملائمة، بالإضافة إلى تثقيف المجتمع المالي بمسؤوليات مراجعي الحسابات و واجباتهم .

– صعوبة تحديد مفهوم الفساد و فصله عن مصطلح الغش .

– لا زال الجدل قائم حول مسؤولية مراجعي الحسابات اتجاه ممارسات الفساد و حتى الغش .

– العديد من قضايا الفساد حدثت و مازالت تحدث، وفي كل مرة تطرح أسئلة حول أدوار مراجعي الحسابات اتجاه هذه القضايا .

– تبين لنا من خلال هذا الفصل أن الجزائر شهدت العديد من الفضائح الضخمة، حيث مست حتى القطاعات الاستراتيجية كمجمع سوناطراك و البنوك العمومية، الأمر الذي أثر على الاقتصاد الوطني و على سمعته .

– بعد تورط الجزائر في العديد من حالات الفساد الضخمة، قامت الجزائر بالعديد من الاصلاحات و في مختلف القطاعات منها الاصلاح المحاسبي .

الفصل الثالث

تمهيد الفصل

بعدما تطرقنا للجانب النظري و دراستنا لمختلف جوانبه، جاءت الدراسة الميدانية للإجابة على الإشكالية الموضوعة و لاختبار الفرضيات، حيث تطرقنا في هذا الفصل لتطور مهنة المراجعة في الجزائر، و حددنا مسؤوليات محافظي الحسابات حسب التشريع الجزائري، تلتها دراسة إحصائية و التي اعتمدنا فيها أساسا على النمذجة بالمعادلات البنائية لتحديد مختلف التأثيرات بين المتغيرات و الإجابة على كل الفرضيات التي تم وضعها، و هذا من خلال اتباع منهجية محددة، و استعمال أدوات إحصائية مناسبة .

المبحث الأول:تطور و تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر

سوف نحاول من خلال هذا المبحث عرض المسار التاريخي لتطور مهنة المراجعة مع تحديد أهم الهيئات التي تشرف على تنظيمها، كما نبين مهام محافظي الحسابات في الجزائر و أهم المخالفات التي يمكن أن يرتكبوها وفق التشريع الجزائري .

أولا : المسار التاريخي لتطور مهنة المراجعة

1 – قبل سنة 1968 (مرحلة التبعية) : قبل استقلال الجزائر كان تنظيم المهن المحاسبية خاضع لقوانين و تشريعات الإحتلال الفرنسي[1]. و بعد استقلال الجزائر واجهت مؤسسات الدولة صعوبة في التسيير و التنظيم بسبب نقص الإطارات المؤهلة و الكفأة، و في ظل هذه الظروف بقيت مهنة المراجعة و المحاسبة رهينة للنصوص المستمدة من إتفاقيات إفيان و القـــانون الأساسي (les Accords d'evian et la loi fondamentale)[2].

2 – الفترة الممتدة من 1969 إلى 1990 (فترة إحتكار الدولة للمهنة)

كان لصدور الأمر 107/69 المؤرخ في 31 ديسمبر 1969 الانطلاقة الفعلية لتنظيم مهنة المراجعة في المؤسسات العمومية الجزائرية و ذلك من خلال فرض رقابة على الشركات الوطنية و هذا من أجل تأمين و حماية أملاك الدولة . و لقد نصت المادة 39 من قانون المالية 1970 على تعيين وزير المالية و التخطيط لمحافظي حسابات في الشركات الوطنية و المؤسسات العمومية ذات طابع صناعي و تجاري بقصد تأمين صحة و مشروعية حساباتها و تحليلها، و يجوز تعيين محافظ حسابات في الشركات التي تحوز الدولة على جزء من رأسمالها .[3]

بعد ذلك تـم تحديد مهام و واجبات محافظ الحسابات، و من بين من يقومون بالمراقة الدائمة لحسابات المؤسسات :

- المراقبون العامون للمالية؛
- مراقبون ماليون؛
- مفتشون ماليون.

[1] هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد و المعايير المحاسبية الدولية ias/ifrs، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2010، ص18 .

[2] المرجع السابق، نفس الصفحة .

[3] قانون المالية لسنة 1970، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 110.

حيث نلاحظ أن محافظي الحسابات هم موظفون تابعون للدولة، و هذا ما يتلاءم مع الاقتصاد الجزائري ذو الطبيعة الاشتراكية و الذي يتميز بنمط تسيير مركزي و موجه كما أن أغلب المؤسسات ملك للدولة .[4]

و في سنة 1971 تم إنشاء مجلس أعلى للمحاسبة و الذي وضع تحت سلطة وزير المالية و تم تحديد مجال اختصاصه، حيث تم تنظيم مهنة المحاسب و الخبير المحاسب وشروط ممارستهم و اختصاصات كل مهنة .[5]

بعد ذلك تم إنشاء هيئة رقابية سنة 1980 سميت بمجلس المحاسبة وضعت تحت السلطة العليا لرئيس الجمهورية ولها سلطة قضائية و إدارية و اعطيت لها صلاحيات واسعة للرقابة، هدفه ضمان التسيير المالي و المحاسبي الحسن لأملاك الدولة .[6]

3 – الفترة من 1991 إلى 2009 (مرحلة الإستقلالية)

كان لصدور القانون 88-01 المتعلق باستقلالية المؤسسات العمومية أثر كبير على تطور و تنظيم مهنة المراجعة، ذلك أن المؤسسات أصبحت تخضع للقانون التجاري و يمكن أن تأخذ الأشكال التالية :

- شركة مساهمة؛ – شركات محدودة المسؤولية؛ – مؤسسات عمومية ذات طابع صناعي و تجاري .[7]

و نتيجة لذلك صدر القانون 91-08 المتعلق بمهنة خبير محاسب و محافظ حسابات و محاسب معتمد و لقد حدد هذا القانون شروط و كيفيات ممارسة المهن المحاسبية .[8]

حيث اوكلت مهمة الإشراف على المهن المحاسبية إلى مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين و المحاسبين المعتمدين و محافظي الحسابات و التي أنشئت بتاريخ 13 جانفي 1992 و لقد تم تحديد إختصاص هذا المجلس حسب القانون، حيث يعمل على حماية مصالح الأعضاء و تمثيلهم و السهر على تكوينهم و حل النزاعات، و نلاحظ أن المهن المحاسبية أصبحت مستقلة و لم تعد تحت سلطة وزارة المالية، و لقد تم اعتبار هذا الأمر بمثابة مكسب هام بالنسبة للمهنيين حيث تمثل هذا المكسب في توفير أهم عنصر و شرط للممارسة المهنة و المتمثل في ضمان الحياد و الاستقلالية .[9]

[4] المرسوم التنفيذي 70-173 المؤرخ في 16 نوفمبر 1970، الجريدة الرسمية للمهورية الجزائرية، العدد 97 و المؤرخة بتاريخ 20 نوفمبر 1970.

[5] الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 107 المؤرخة في 30 ديسمبر 1971.

[6] القانون رقم 80-5 المؤرخ في 1 مارس 1980، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 10 و المؤرخة في 4 مارس 1980 .

[7] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 2 و المؤرخة بتاريخ 13 جانفي 1988.

[8] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 20 المؤرخة بتاريخ 1 ماي 1991 .

[9] المرسوم التنفيذي 92-20، الجريدة الرسمية العدد 3 و المؤرخة بتاريخ 15 جانفي 1992 .

بعد ذلك تم إصدار قانون أخلاقيات المهن المحاسبية سنة 1996 و الذي يحدد القواعد الأخلاقية المهنية و واجبات المهني و علاقته بزملائه .[10]

و في نفس السنة تم إنشاء مجلس وطني للمحاسبة CNC كهيئة استشارية لدى وزارة المالية تهتم بشؤون البحث و التطوير و التقييس في المجال المحاسبي .[11]

4 – مع بداية 2010 (مرحلة الوصاية) :[12]مع بداية سنة 2010 بادرت الجزائر جملة من الاصلاحات مسّت المنظومة المحاسبية و هذا بعد قيامها بإصلاحات محاسبية و تبني الجزائر لنظام محاسبي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، فلقد صدر قانون 10-01 الذي أعاد الكثير من الصلاحيات لوزارة المالية، و يهدف هذا القانون إلى تحديد شروط و كيفيات ممارسة المهن المحاسبية، كما تم إعادة هيكلة المجلس الوطني للمحاسبة و الذي أصبح تحت وصاية وزارة المالية، و يتولى مهام منح الاعتماد و التقييس المحاسبي و تنظيم و متابعة المهن المحاسبية، حيث تقرر إنشاء خمسة لجان متساوية الأعضاء و المتمثلة في :

- لجنة الإعتماد؛
- لجنة تقييس ممارسات المحاسبة و الواجبات المهنية؛
- لجنة التكوين؛
- لجنة الانضباط و التحكيم؛
- لجنة مراقبة النوعية.

و لقد تم الفصل بين المهن الثلاثة بإنشاء ثلاثة منظمات مهنية و المتمثلة في :

- المصف الوطني للخبراء المحاسبين؛
- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- المنظمة المهنة للمحاسبين المعتمدين.

بعد ذلك صدرت العديد من المراسيم و المقررات، أهمها المرسوم رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 و الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات و أشكالها و آجالها، و يمكن القول أن الجزائر اتجهت نحو تطبيق معايير التدقيق الدولية بشكل غير معلن، إلى غاية سنة 2016 و التي صدر فيها اول مقرر تحت رقم 02 و المتضمن أربعة معايير جزائرية للتدقيقNAA تبعها مقرر آخر تحت رقم 150 و المؤرخ في 11 اكتوبر 2016 و يضمن بدوره أربعة معايير، تلتها صدور أربعة معايير جديدة من خلال المقرر 23 المؤرخ في 15 مارس أكتوبر،

[10] المرسوم التنفيذي رقم 96-136، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24 المؤرخة ب 17 افريل 1996 .

[11] المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 56 المؤرخة بتاريخ 29 سبتمبر 1996.

[12]الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 المؤرخ في 11 جويلية 2010 .

أما آخر إصدار للمعايير إلى حين كتابة هذه الاسطر كانت وفق المقرر 77 المؤرخ بتاريخ 24 سبتمبر 2018 و التي عددها أربعة أيضا ليصبح عدد المعايير الجزائرية للتدقيق ستة عشر معيارا .

في ظل اصدار هذه المعايير نجد أنّ الجزائر اتجهت نحو استراتيجية تبني معايير التدقيق الدولية و سوف يتم عرض هذه المعايير لاحقا .

ثانيا : تنظيم و ممارسة مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر

بعد الإصلاحات التي قامت بها وزارة المالية على مستوى المهنة، تم إعادة هيكلة الهيئات المشرفة على المهن المحاسبية من خلال تحديد إطار قانوني لممتهني المهنة،و ذلك من خلال القانون 10-01 .

1 – الهيئات المشرفة على مهن المحاسبة في ظل قانون 10-01

لقد كانت للإصلاحات التي باشرتها وزارة المالية من خلال إصدار القانون الجديد أثر كبير أدى إلى تغييرات مهمة على طبيعة و تشكيلة الهيئات المشرفة على المهنة،حيث ظهرت هيكلة جديدة لها و فيما يلي أهم هذه التغييرات :

– إنشاء مجلس وطني للمحاسبة : تم إنشاء مجلس وطني للمحاسبة حسب المادة 4 من القانون 10-01 و يكون تحت وصاية وزارة المالية، و أوكلت له مهام منح الاعتماد و مهام أخرى تتعلق بالتقييس و المعايرة المحاسبية، كما تم منحه مهام تتعلق بتنظيم و متابعة المهن المحاسبية .

و حسب المادة 17 من المرسوم التنفيذي 11-24 تم إنشاء لدى المجلس خمسة لجان متخصصة تم ذكرها سابقا . و نشير إلى أنه تم الفصل بين المهن المحاسبية من خلال إنشاء ثلاثة مجالس وطنية لها علاقة مباشرة بالمجلس الوطني للمحاسبة و كل مجلس يشرف على مهنة .

2 – المهام الرئيسية لمحافظ الحسابات : يقوم محافظ الحسابات حسب المدة 23 من القانون 10-01 بالمهام التالية :

- يصادق على صحة و انتظام الحسابات السنوية و مدى مطابقتها لنتائج عمليات السنة المنصرمة؛
- يقوم بتقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية و يبدي رأيه فيها في شكل تقرير؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها و المؤسسات أو الهيئات التابعة لها؛
- يعلم المسيرين و الجمعية العامة بكل نقص لاحظه من شأنه أن يعرقل النشاط الاستغلالي للمؤسسة.

3 – مسؤوليات محافظ الحسابات

يخضع محافظ الحسابات حسب التشريع الجزائري إلى ثلاثة أشكال من المسؤوليات حددتها كل من المواد (من 60 ألى 63) من القانون 10-01 و تتمثل في :

- المسؤولية المدنية؛
- المسؤولية الجزائية؛
- المسؤولية التأديبية .

3-1- المسؤولية المدنية : يعتبر محافظ الحسابات مسؤولا اتجاه الكيان المراقب عن كل خطأ يصدر منه أثناء تأدية مهامه، و يعتبر متضامنا اتجاه الكيان أو الغير عن كل ضرر ينتج نتيجة مخالفته أحكام القانون، و على محافظ الحسابات أن يثبت أنه بذل عناية مهنية لازمة و عليه أن يبلغ الجهات المختصة عن المخالفات التي علم بها .

3-2- المسؤولية الجزائية : يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية على كل تقصير في القيام بالتزام قانوني .

3-3- المسؤولية التأديبية : يتحمل محافظ الحسابات مسؤولية تأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالته من مهامه عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة الوظيفة، و تشمل العقوبات الوظيفية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في مايلي :

- الانذار؛
- التوبيخ؛
- التوقيف المؤقت لمدة اقصاها ستة أشهر؛
- الشطب من الجدول.

ثالثا :علاقة محافظ الحسابات و دوره في حماية الشركة من جرائم الفساد حسب التشريع الجزائري

1 – علاقة محافظ الحسابات بالفساد المالي

يلتزم محافظ الحسابات بإطلاع مجلس الإدارة أو مجلس المديرين و جمعيات المساهمين بالمخالفات و الأخطاء التي إكتشفها، و لكي لا يتحمل المسؤولية الجزائية عليه إبلاغ وكيل الجمهورية بدون إعطاء وصف لهذه الوقائع، فتحديد ما إذا كانت جريمة جنائية متروك للقضاء، و يمكن أن تحدد العلاقة بين محافظ الحسابات و بعض ممارسات الفساد وفق التشريع الجزائري في مايلي:

1-1- علاقة محافظ الحسابات بعمليات تبييض الأموال : لقد حددت المادة 389 من قانون العقوبات، الأعمال التي تعتبر تبييضا للأموال و لقد نصت المادة على أن كل مشاركة أو تواطؤ أو مساعدة أو إبداء مشورة يعتبر مساهما في هذا العمل الإجرامي و يتم معاقبته (المادة 389 مكرر من قانون العقوبات) . كما أن القانون 06-1 المتعلق بالوقاية من الفساد و مكافحته و في مادته 16 نص على تدابير منع عمليات تبييض الأموال، كما دعم القانون 05-1 المؤرخ في 6 فيفري 2005 و الذي عُدل و تمم بالقانون 15-06 المؤرخ في 15 فيفري 2015 و المتعلق بالوقاية من تبييض الأموال عزم الدولة على مكافحة هذه الجريمة المالية، و الملاحظ في كل هذه النصوص القانونية لا نجد إلا المادة 19 من القانون 05-1 سابق الذكر و التي نصت على أن محافظ الحسابات سواءا كان شخصا طبيعيا أو اعتباريا يتحمل مسؤولية الإخطار بالشبهة (التصريح أو التبليغ عنها في حالة شكوك) للهيئات المختصة، حيث يخطر محافظ الحسابات خلية معالجة الاستعلام المالي و التي تتولى استلام تصريحات الاشتباه المتعلقة بتبييض الأموال و معالجتها بكل الوسائل .

1-2- علاقة محافظ الحسابات بعمليات تحويل الأموال غير القانوني : ألزمت التعليمة 61 المؤرخة في 21 جانفي 2009 كل الأجانب الخاضعين للضرائب بإضافة تقرير محافظ الحسابات من أجل تبرير الأرباح المحولة إلى الخارج، و بالتالي السماح بهذا التحويل يتوقف على رأي محافظ الحسابات و المصادقة عليه و على المعلومات المصرح بها .

2- مخالفات متعلقة بمهة محافظ الحسابات

2-1- عدم الملاءة القانونية و غير الشرعية : نصت المادة 73 من القانون 10-01، بأنه يعاقب كل من يمارس مهنة محافظ الحسابات بطريقة غير شرعية بغرامة مالية من 500.000 دج إلى 2000.000 دج، و في حالة العودة إلى ارتكاب نفس المخالفة، يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنة و بضعف الغرامة .

كما نصت المادة 829 من القانون التجاري بأنه يعاقب بالحبس من شهرين إلى ستة أشهر و بغرامة من 20.000 دج إلى 200.000 دج كل شخص يمارس أو يحتفظ بوظائف محافظ الحسابات بالرغم من حالات التنافي و الموانع التي حددها القانون المنظم للمهنة .

2-2- الإمتناع و الإبلاغ الكاذب عن الجرائم : يعتبر تعيين محافظ الحسابات في شركات المساهمة أمر إلزامي لما لهذا النوع من الشركات من أهمية كبيرة في الاقتصاد، و لا يمكن بأي حال من الأحوال تدخل محافظ الحسابات في التسيير، إلا أن له صلاحيات و سلطات واسعة لإتمام الرقابة من خلال أعمال التحري و التحقيق في الوثائق و السجلات المحاسبية للشركة و هذا للتأكد من مصداقية و صحة المعلومات، و بما أن رقابة محافظ الحسابات هي رقابة دائمة و مستمرة، فإنه يقع على عاتقه تنبيه المسيرين إلى المخالفات و الأخطاء المرتكبة من قبل مجلس

الإدارة و المسيرين، و لعل أهم عنصر هو إعلام وكيل الجمهورية بالجرائم المتركبة في الشركة و التي علم بها و عاينها، و لقد جرّم المشرع امتناع المحافظ من هذا الالتزام .

و نشير إلى أن محافظ الحسابات لا يُسأل جزائيا إلا بامتناعه عن ابلاغ وكيل الجمهورية بالجرائم التي اكتشفها أثناء تأدية مهامه، و لقد نصت المادة 830 من القانون التجاري الجزائري بنصها " يعاقب بالسجن (الاصح الحبس) من سنة إلى خمسة سنوات و بغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل مندوب حسابات(محافظ حسابات)يتعمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة أو الذي لم يكشف إلى وكيل الدولة عن الوقائع الإجرامية التي علم بها ...".

و يجب أن نشير إلى أن الجرائم طبقا لقانون العقوبات تنقسم إلى الجنايات و الجنح و المخالفات و بالتالي محافظ الحسابات عليه أن يلتزم بإبلاغ وكيل الجمهورية بكل الجرائم التي علم بها مهما كانت خطورتها و هذا لعمومية النص(الوقائع الإجرامية) .

و بما أن النص القانوني لم يحدد طبيعة هذه الجرائم فيمكن القول أن المحافظ ملزم بالإبلاغ عن الجرائم في حدود مهامه القانونية، أي المهام الرقابية الشرعية لحسابات الشركة، و ليست له أي مسؤولية عن الجرائم التي تقع بالشركة و لا تدخل ضمن مهامه كالتحرش الجنسي مثلا .

عدم **علم** محافظ الحسابات بالوقائع الاجرامية لا يحمله المساءلة الجزائية، ولا يعتبر بذل العناية المهنية اللازمة و الالتزام القانوني و المهني بمثابة توفر عنصر العلم، فعدم اكتشاف الجرائم بسبب عدم إحترامه للمعايير و التوصيات المهنية يعد تقصيرا و إهمالا يقيم مسؤوليته المدنية و التأديبية ولا يقيم المسؤولية الجزائية .

2-3- إفشاء السر المهني : يطبق على محافظ الحسابات أحكام قانون العقوبات المتعلق بإفشاء سر المهنة، و لا يتقيد محافظ الحسابات بالسر المهني حسب المادة 72 من القانون 10-01 في الحالات التالية:

- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائي؛
- بمقتضى واجب إطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة؛
- بناءا على إرادة موكليهم؛
- عندما يتم استدعاؤهم للشهادة أمام لجنة الانضباط و التحكيم.

رابعا – عرض المعايير الجزائرية للتدقيق

بعد سلسلة الإصلاحات التي باشرتها الجزائر لتنظيم مهنة المراجعة بما يتلاءم مع التغيرات و التحديات على المستوى المحلي و العالمي، قام مجلس المحاسبة بإصدار سلسلة من المعايير من خلال أربعة مقررات تتضمن ستة عشر معيارا للتدقيق، و سوف نقوم بعرض هذه المعايير وفق التصنيفات التالية :[13]

1 –المبادئ العامة و المسؤوليات (200–299)

من بين ثمانية معايير تتعلق بالمبادئ العامة و المسؤوليات لم يصدر مجلس المحاسبة سوى معيارين إلى حين كتابة هذه الأسطر و المتمثلين في :

1-1- معيار التدقيق الجزائري 210: اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة و عند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم بالمؤسسة حول أحكام مهمة التدقيق من خلال تحديد الشروط المسبقة لعملية التدقيق و تحديد محتوى رسالة المهمة التي تشمل الأحكام الأساسية و التدقيقات المتكررة، و لقد نص هذا المعيار على ضرورة تحديد مسؤولية محافظ الحسابات و الإدارة في رسالة المهمة، حيث أشار هذا المعيار إلى أن محافظ الحسابات و من خلال استعانته بتقنيات السبر و حدود أخرى مرتبطة بالتدقيق فإن خطر عدم اكتشاف اختلالات معتبرة و كذلك تلك الناجمة عن حالات الغش و الأخطاء لا يمكن تفاديها كليا .

1-2- معيار التدقيق الجزائري 230: وثائق التدقيق

يعالج هذا المعيار المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوفات المالية، و يقصد بوثائق التدقيق ملفات العمل التي يعدها المدقق أو يتحصل عليها أو يحتفظ بها في إطار أداء مهمته و تشمل إجراءات التدقيق المنجزة، أدلة الإثبات التي جمعها و النتائج التي توصل إليها، و قد تكون على شكل ورق أو شريط أو تقرير إلكتروني أو أي دعامة أخرى تسمح بالمحافظة على كافة المعطيات بشكل واضح، كما حدد المعيار أهداف وثائق التدقيق و الواجبات المطلوبة من المدقق بشأن هذه الملفات من خلال إعداد وثائق التدقيق في الوقت المناسب و كذلك شكل و محتوى و امتداد وثائق إجراءات التدقيق المنجزة و العناصر المقنعة التي تحصل عليها، و أيضا تشكيل ملف التدقيق النهائي و أخيرا حماية و حفظ و ملكية ملفات العمل .

[13] المقررات : 02-150-23-77 الصادرة بتاريخ : 4/2/ 2016، 2016/10/11، 2017/03/15، 2018/09/24 على التوالي .

2 – تقييم الخطر و الإستجابة في تقدير الأخطاء (300– 499)

لم يصدر مجلس المحاسبة سوى معيار واحد من بين ستة معايير تتعلق بهذا التصنيف و المتمثل في :

2-1- معيار التدقيق الجزائري 300: تخطيط تدقيق الكشوفات المالية

يدرس المعيار 300 إلتزامات المدقق فيما يخص التخطيط للكشوفات المالية، حيث يستوجب تخطيط التدقيق إعداد استراتيجية عامة للتدقيق مكيفة و ملائمة للمهمة و عرض برنامج عمل يفيد التخطيط الملائم و كذلك يساعد المدقق في أداء عملية المراجعة .

و يهدف المدقق إلى تخطيط التدقيق حتى تنجز العملية بفعالية، و عليه أن يقوم بإعداد إستراتيجية و برنامج عمل وفقا لحجم الكيان و لحجم الأعمال التي يتعين إنجازها .

3 – أدلة التدقيق (500–599)

أصدر المجلس الوطني للمحاسبة عشرة معايير تتعلق بأدلة الاثبات من بين احدا عشر معيارا موجود و فيما يلي هذه المعايير :

3-1- المعيار الجزائري للتدقيق 500: العناصر المقنعة

يوضح المعيار مفهوم العناصر المقنعة(أدلة الإثبات) و يعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور و وضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية و مناسبة للوصول إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه، و لقد حدد المعيار الوسائل المتاحة للمدقق قصد إجراء إختباراته .

3-2- المعيار الجزائري للتدقيق 501: العناصر المقنعة- إعتبارات خاصة

يعالج هذا المعيار مدى إعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية و مناسبة فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات، القضايا و النزاعات التي تلزم الكيان و المعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوفات المالية .

3-3- المعيار الجزائري للتدقيق 505: التأكيدات الخارجية

يعالج هذا المعيار استعمال المدقق لإجراءات التأكيدات الخارجية بهدف الحصول على أدلة إثبات، و الهدف من ذلك هو تصور وضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات لغرض الحصول على أدلة ذات دلالة و مصداقية .

3-4- المعيار الجزائري للتدقيق 510 : مهام التدقيق الأولية- الأرصدة الإفتتاحية

يهدف هذا المعيار إلى جمع العناصر المقنعة الكافية من قبل المدقق في إطار مهمة التدقيق الأولية و التي تسمح بضمان أنه قد تم إعادة إفتتاح، نقل الأرصدة، إقفال السنة المالية السابقة بشكل صحيح و أنها لا تحتوي على اختلال له تأثير معتبر على الكشوفات المالية الخاصة بالسنة المالية، أيضا يجب أن تكون الطرق المحاسبية المتبعة من سنة إلى أخرى ملائمة و تتوافق مع المبادئ المحاسبية .

3-5- المعيار الجزائري للتدقيق 520: الإجراءات التحليلية

يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها، كما أن هذا المعيار يلزم المدقق بأداء هذه الإجراءات التي تسمح بالتعرف على الكيان و محيطه و تحديد العمليات أو الأحداث غير الإعتيادية قصد تعيين الواجبات المطلوبة و كيفية تطبيق رزنامة و امتداد إجراءات التدقيق التي ستؤدى كرد على مخاطر التدقيق، و يهدف هذا المعيار إلى جمع العناصر المقنعة الدالة و الموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية .

3-6- المعيار الجزائري للتدقيق 530: السبر في التدقيق

يعالج هذا المعيار طريقة استخدام السبر الإحصائي لتحديد و اختبار العينة ووضع فحوصات لإجراء الاختيار و مراجعات تفصيلية و تقييم نتائج السبر، حيث يهدف المدقق الذي يستعين بالسبر في التدقيق إلى الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الإستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي اختار منه العينة.

3-7- المعيار الجزائري للتدقيق 540: تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية و المعلومات الواردة المتعلقة بها :

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، و الهدف المسطر من المدقق هو جمع العناصر المقنعة و الكافية للتحقق من أن هذه التقديرات المدرجة في الكشوف المالية سواءا كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة معقولة و ذات دلالة .

3-8- المعيار الجزائري للتدقيق 560: أحداث تقع بعد إقفال الحسابات

يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية، و تتمثل أهداف المدقق في إطار هذا المعيار الحصول على العناصر المثبتة الكافية و الملائمة و التي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ إقفال الكشوف المالية و تاريخ تقريره و التي تتطلب تعديلات على الكشوف المالية قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق .

3-9- المعيار الجزائري للتدقيق 570: إستمرارية الإستغلال

يهدف المدقق في إطار هذا المعيار إلى جمع العناصر المقنعة و الملائمة المتعلقة بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة في إعداد الكشوف المالية لفرضية استمرارية الإستغلال، و استخلاص النتائج حول وجود عدم يقين معتبر أو ظروف من شأنها بعث شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله، و ذلك انطلاقا من العناصر المقنعة التي تم جمعها و تحديد تأثير ذلك على تقرير المدقق .

3-10- المعيار الجزائري للتدقيق 580: التصريحات الكتابية

يعالج هذا المعيار إلزامية تحصل المدقق على تصريحات كتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة القوائم المالية، هذه الأخيرة تؤكد قيام الإدارة بمسؤولياتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد القوائم المالية و شمولية المعلومات المقدمة .

4 – الإستفادة من عمل الآخرين (600–699)

يشمل هذا التصنيف ثلاثة معايير و لقد تبنى المجلس الوطني للمحاسبة معيارين وفيما يلي محتواهما :

4-1- المعيار الجزائري للتدقيق 610: إستخدام أعمال المدققين الداخليين

يعالج هذا المعيار شروط و فرصة استفادة محافظ الحسابات من عمل المدقق الداخلي، حيث في حالة وجود وظيفة للتدقيق الداخلي بالمؤسسة فإن على محافظ الحسابات تحديد إمكانية و مدى استخدام أعمال المدققين الداخليين و أيضا مدى ملائمتها .

4-2- المعيار الجزائري للتدقيق 620: إستخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق

يتطرق هذا المعيار إلى واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمهام خاصة في ميدان آخر غير المحاسبة و التدقيق، إضافة إلى كيفيات الأخذ باستنتاجات الخبير .

5 – نتائج و تقارير المدقق (700–799)

لم يتبن المجلس الوطني للمحاسبة سوى معيار واحد و المتمثل في :

5-1- المعيار الجزائري للتدقيق 700: تأسيس الرأي و تقرير المدقق للكشوف المالية

يعالج المعيار التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف و تحديد شكل و مضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق معايير التدقيق الجزائرية، حيث يهدف إلى تشكيل رأي حول الكشوف قائم على أساس الإستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة و التعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي .

و لقد تم تحديد رأي محتوى معايير تقرير محافظ الحسابات التي يتعين عليه التقيد بها في إطار ممارسة مهامه حيث تمثلت في :[14]

- معيار التقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية؛
- معيار التقرير حول الحسابات المدعمة و الحسابات المدمجة؛
- معيار التقرير حول الاتفاقيات الجماعية؛
- معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة أو عشر تعويضات؛
- معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة و النتيجة حسب السهم أو الحصة الإجتماعية؛
- معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- معيار التقرير حول استمرارية الإستغلال؛
- معيار التقرير حول حيازة أسهم الضمان؛
- معيار التقرير حول عملية رفع رأس المال؛
- معيار التقرير حول عملية تخفيض رأس المال؛
- معيار التقرير حول إصدار قيم منقولة أخرى؛
- معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم؛
- معيار التقرير المتعلق بتحويل شركات ذات الأسهم؛
- معيار التقرير المتعلق بالفروع و المساهمات و الشركات المراقبة.

[14] القرار رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.

المبحث الثاني : الطريقة و الأدوات

نتناول في هذا المبحث وصفا لمنهج الدراسة و لأفراد المجتمع و عينة الدراسة، كذلك أدوات الدراسة المعتمدة كما يتضمن وصفا للإجراءات التي تم الاستعانة بها في البحث من حيث أدوات الدراسة و تطبيقها، و أخيرا المعالجة الاحصائية التي تم الاعتماد عليها في تحليل الدراسة .

أولا : طريقة البحث

1 – إختيار مجتمع الدراسة و العينة

1-1– هيكل الاستبيان

تتكون هذه الإستبانة من سبعة محاور تحتوي على مجموعة من الفقرات و البالغ عددها(27) فقرة، توزعت على ثلاث أقسام رئيسية تتضمن سبعة محاور، و اعتمدنا على سلم ليكارت الثلاثي كما يلي:

جدول رقم (1.3): المتوسط المرجح للمقياس

المتوسط المرجح	الدرجة
من 1 إلى 1,66	غير موافق
من 1,67 إلى 2,33	محايد
من 2,34 إلى 3	موافق
طول المجال المستخدم هو (3-1)/3= 0,66	

المصدر : المصدر :عز عبد الفتاح،مقدمة في الاحصاء الوصفي و الاستدلال باستخدام SPSS، ص538.

و تتمثل هذه المحاور في :

المحور الأول : يتضمن الأسئلة الممتدة من [1-5] و يعالج قضية مساهمة معايير التدقيق الدولية و دورها في تحسين الأداء المهني لمراجعي الحسابات؛

المحور الثاني : يتضمن الأسئلة الممتدة من [6-9] ويعالج ملاءمة معايير التدقيق الجزائرية للبيئة و الظروف القانونية و الإقتصادية؛

المحور الثالث : يتضمن الأسئلة الممتدة من [10-13] و يعالج مدى كفاية معايير التدقيق الجزائرية للممارسة المهنية لمدققي الحسابات؛

المحور الرابع : يتضمن الأسئلة الممتدة من [14-18] يقيس جودة خدمات المراجعة المقدمة من قبل محافظي الحسابات؛

المحور الخامس : يتضمن الأسئلة الممتدة من [19-21] و خصصت لمدى مسؤولية مهنة محافظة الحسابات للكشف عن أعمال الفساد؛

المحور السادس : يتضمن الأسئلة الممتدة من [22-24] و خصصت لمدى مسؤولية محافظي الحسابات للبحث عن أعمال الفساد؛

المحور السابع : يتضمن الأسئلة الممتدة من [25-27] و خصصت لمدى اعتبار مهنة محافظة الحسابات كأداة للوقاية من أعمال الفساد.

1-2- مجتمع و عينة الدراسة :

يشمل مجتمع الدراسة محافظي الحسابات الذين يزاولون نشاطاهم في مختلف ولايات الوطن و نظرا لبعد المسافة لبعض الولايات استوجب علينا الاعتماد على عينة فقط من هذا المجتمع .

و نشير إلى أننا لم نحدد جنس العينة، عمر العينة، المؤهل العلمي و لا الخبرة المهنية نظرا لكون أن الباحث لم يعتمد عليها في التحليل ولا حتى في اختبار الفرضيات .

و لقد اعتمدنا في توزيع الإستمارات على التسليم المباشر بمقر إقامتنا بالأغواط بالاضافة إلى ولاية الجلفة، في حين تم مراسلة أكثر من مئة محافظ الحسابات عن طريق البريد الإلكتروني المدون في القائمة الرسمية لمحافظي الحسابات لسنة 2018 ، كما اعتمدنا على الاستبيان الاكتروني الذي تم نشره في مواقع التواصل الإجتماعي، و لهذا السبب لم نستطع حصر عدد الاستبانات الموزعة . و الجدول التالي يبين الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان :

البيان	المسترجعة		الملغاة		الصالحة	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
محافظي حسابات	87	%100	27	31%	**60**	69%

المصدر : من إعداد الباحث بناءا على عملية فرز البيانات

نلاحظ أنه تم استبعاد سبعة و عشرون استمارة و ذلك راجع للأسباب التالية :

- عدم الجدية في اجابات البعض و التناقض في إجابات أخرى ؛
- عدم إكتمال الإجابات فيها .

2– نموذج و متغيرات الدراسة و فرضياتها

2–1– نموذج و متغيرات الدراسة

يشمل نموذج الدراسة المتغيرات التالية:

- المتغير المستقل: يشمل معايير التدقيق الدولية و لقد شمل الأبعاد التالية : مساهمة معايير التدقيق، كفاية معايير التدقيق و ملاءمة معايير التدقيق .
- المتغير الوسيط: تمثل في جودة خدمات المراجعة .
- المتغير التابع : التصدي لظاهرة الفساد الإداري و المالي من خلال الأبعاد التالية : كشف الفساد، البحث عن الفساد و الوقاية من الفساد .

و لتلخيص مكونات الإستبيان وفق الترميز المعتمد لقياس متغيرات الدراسة، يمكن الإستعانة بالجدول التالي :

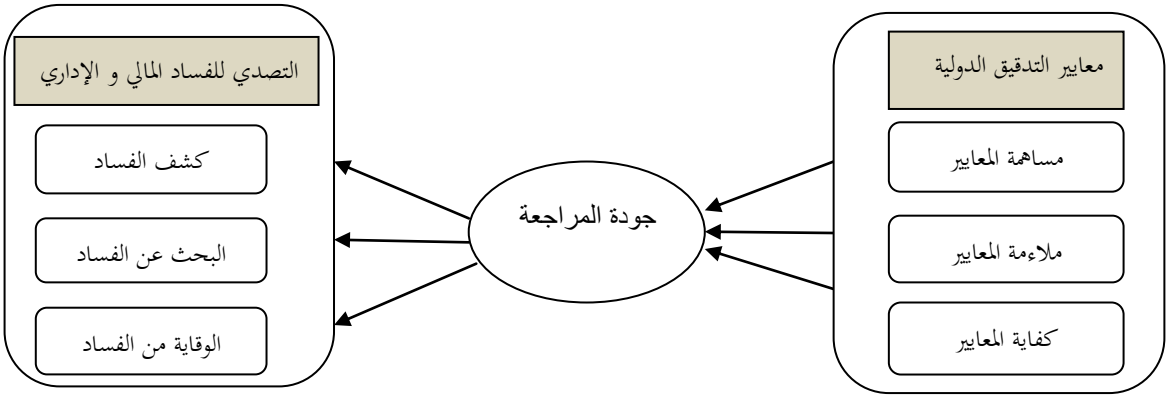
الجدول رقم (2.3): بيان تفصيلي للعبارات المكونة للاستبيان

نوع المتغير	البيان	البعد	الفقرات	الترميز
متغير مستقل	معايير التدقيق	مساهمة المعايير	الفقرة من 1 إلى 5	Contrib1…Contrib5
		ملاءمة المعايير	الفقرة من 6 إلى 9	Relev1…Relev4
		كفاية المعايير	الفقرة من 10 إلى 13	Adeq1…Adeq4
متغير تابع (وسيط)	جودة خدمات المراجعة	جودة خدمات المراجعة	الفقرة من 14إلى 18	Qual1…Qual5
متغير تابع	التصدي للفساد	كشف الفساد	الفقرة من 19 إلى 21	Detec1…Detec3
		البحث عن الفساد	الفقرة من 22 إلى 25	Sear1…Sear3
		الوقاية من الفساد	الفقرة من 26 إلى 28	Prev1…Prev3

المصدر : من إعداد الباحث

أما نموذج الدراسة فيمكن تصوره في الشكل التالي :

الشكل رقم (1.3) : نموذج الدراسة



المصدر: من تصور الباحث

2-2- فرضيات الدراسة الميدانية

تم صياغة فرضيات الدراسة وفق النموذج المقترح كما يلي:

الفرضية الرئيسية الأولى :

- **يوجد تأثير دال إحصائيا لمعايير التدقيق الدولية على جودة خدمات محافظي الحسابات بالجزائر عند مستوى المعنوية 0.05 .**

و يمكن استخلاص الفرضيات الفرعية التالية :

- يوجد تأثير دال إحصائيا لمساهمة معايير التدقيق الدولية على جودة خدمات المراجعة عند مستوى المعنوية 0.05 .
- يوجد تأثير دال إحصائيا لكفاية معايير التدقيق الجزائرية على جودة خدمات المراجعة عند مستوى المعنوية 0.05 .
- يوجد تأثير دال إحصائيا لملاءمة معايير التدقيق الجزائرية على جودة خدمات المراجعة عند مستوى المعنوية 0.05 .

الفرضية الرئيسية الثانية:

يوجد تأثير دال إحصائيا لجودة خدمات المراجعة للتصدي لممارسات الفساد الإداري و المالي عند مستوى المعنوية 0.05 .

و يمكن استخلاص الفرضيات الفرعية التالية :

- يوجد أثر دال إحصائيا لمساهمة جودة خدمات المراجعة في كشف ممارسات الفساد الإداري و المالي عند مستوى المعنوية 0.05 .
- يوجد أثر دال إحصائيا لمساهمة جودة خدمات المراجعة في البحث عن ممارسات الفساد الإداري و المالي عند مستوى المعنوية 0.05 .
- يوجد أثر دال إحصائيا لمساهمة جودة خدمات المراجعة في الوقاية من ممارسات الفساد الإداري و المالي عند مستوى المعنوية 0.05 .

الفرضية الرئيسية الثالثة :

- **يوجد تأثير دال إحصائيا لمعايير التدقيق (الدولية و الجزائرية) للتصدي لممارسات الفساد الإداري و المالي عند مستوى المعنوية 0.05 .**

و يمكن استخلاص الفرضيات الفرعية التالية :

- يوجد تأثير دال إحصائيا لمعايير التدقيق الدولية في كشف ممارسات الفساد الإداري و المالي عند مستوى المعنوية 0.05 .
- يوجد تأثير دال إحصائيا لمعايير التدقيق الدولية في البحث عن ممارسات الفساد الإداري و المالي عند مستوى المعنوية 0.05 .
- يوجد تأثير دال إحصائيا لمعايير التدقيق الدولية في الوقاية من ممارسات الفساد الإداري و المالي عند مستوى المعنوية 0.05 .

ثانيا :أدوات الدراسة

1– أدوات جمع البيانات

قام الباحث باستخدام قائمة استقصاء كأهم أدوات البحث المستعملة لاختبار جملة من الفرضيات المرتبطة بالموضوع ، كما استخدمنا أسلوب المقابلات الشخصية لتدعيم الأسلوب السابق.

1-1- اللقاءات الشخصية

لقد اعتمدنا على اللقاءات الشخصية مع بعض أفراد المجتمع المدروس و المتمثلين في محافظي الحسابات، من أجل الحصول على معلومات مباشرة تتعلق بهم و الظروف التي يمارسون فيها نشاطهم، و هذا من أجل طرح المحاور الرئيسية المعدَّة على قائمة الإستقصاء بغية شرح الأسئلة و تفسيرها و إزالة الغموض إن وجد و بالتالي الوصول إلى نتائج دقيقة .

1-2- الإستمارة

تمثل الإستمارة الأداة الرئيسية التي اعتمدنا عليها في دراستنا لجمع البيانات و المعلومات من الواقع و المتمثلة في توجهات محافظي الحسابات و آرائهم و وجهات نظرهم و مواقفهم حول مشكلة الدراسة .

و لكي تكون الإستمارة دقيقة و منظمة في شكلها العلمي من حيث البساطة و الوضوح و المضمون، فقد مرّ تصميمها على ثلاثة مراحل :

1-2-1- مرحلة التصميم الأولي: تعتبر هذه المرحلة الخطوة الأولى في إعداد الإستمارة، و انطلاقا من الجانب النظري و الدراسات السابقة تمّ صياغة مجموعة من الأسئلة مراعين في ذلك إشكالية البحث و الفرضيات الموضوعة . و لقد راعينا في إعداد الأسئلة مايلي :

- صياغة أسئلة بسيطة و غير قابلة للتأويل؛
- تجنب قدر الإمكان طرح أسئلة شخصية؛
- طرح الأسئلة وفق ترتيب منطقي.

بعد الانتهاء من اعداد الأسئلة تمّ عرضها على بعض الأساتذة المختصين الذين أعطوا مجموعة من الملاحظات و التصويبات من أجل استفاء مشكلة البحث و كذا لتفادي الأخطاء المنهجية .

1-2-2- مرحلة إعادة التصميم

بعد المراجعة و الأخذ بعين الاعتبار الملاحظات المقدمة من قبل الاساتذة المختصين، تمّ عرض الاستبيان على مجموعة من محافظي الحسابات للتأكد من وضوح و إستعاب الأسئلة من قبلهم . حيث مَكّنتنا هذه المرحلة الأخذ بعين الاعتبار الملاحظات و اتخاذ بعض التعديلات و التصميمات و المتمثلة في :

- إلغاء مجموعة من الأسئلة التي كانت تتميز بالطابع العام و البداهة؛
- تعديل بعض الأسئلة و صياغتها بطريقة مناسبة و واضحة؛

- إضافة أسئلة من أجل استفاء مشكلة البحث .

1-2-3- مرحلة التصميم النهائي

و هي المرحلة النهائية المتعلقة بالإستمارة، حيث تمّ الأخذ بعين الإعتبار للتعديلات و الملاحظات في المرحلة السابقة و قمنا بالتصميم النهائي للاستمارة . و بعد الانتهاء من الصياغة النهائية شرعنا في عملية توزيعها مستعينين في ذلك على :

- التسليم المباشر للاستمارة على محافظي الحسابات في مقر إقامتنا بالأغواط ؛
- الاستعانة ببعض الزملاء من جهات مختلفة من الوطن لتوزيع الاستمارة؛
- تصميم استبيان إلكتروني على محرك google و تم نشر الإستبيان على مواقع التواصل الإجتماعي facebook .[15]

و بعد ذلك تم جمع جميع الاستمارات الممكنة .

2- الأدوات الإحصائية المستخدمة

2-1- تم استخدام أساليب الإحصاء الوصفي لتحديد آراء و اتجاهات عينة الدراسة من خلال التكرارات و المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري .

2-2- إختبار (Alpha Cronbach) وأجري من خلال إختبار الصدق و الثبات للإستبانة لمعرفة أن القائمة تتمتع بقدر كبير من الإتساق و الاستقرار و يمكن الاعتماد عليها في جمع بيانات الدراسة .

ولاختبار و تقييم النموذج تم استخدام الإختبارات الإحصائية التي تحدد الأثر بين مختلف متغيرات الدراسة و هذا من خلال النمذجة بالمعادلات البنائية SEM . و سوف نقوم بشرح هذه الطريقة و خطواتها في مايلي :[16]

2-3- مفهوم النمذجة بالمعادلات البنائية (SEM) : هي منهجية إحصائية تقدم مجموعة من الإجراءات مثل باقي الطرق و الأساليب الإحصائية كتقنية الإنحدار المتعدد، التحليل العاملي، و تحليل التغاير...الخ . فهي تُستخدم لاختبار نموذج نظري بتطبيق سلسلة من معادلات الإنحدار، و استخدامها يوفر إمكانية جيدة لتحليل النماذج التفسيرية للظواهر الاجتماعية و الاقتصادية، و يشمل نموذج المعادلات البنائية نوعين من المتغيرات :

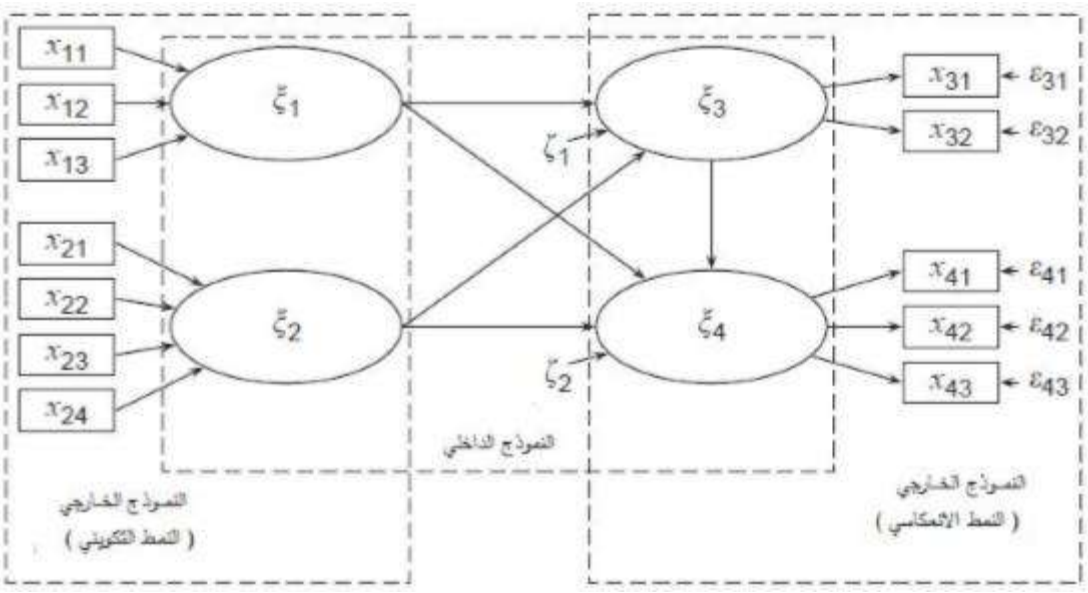
- المتغيرات الكامنة (les variables latents) : هي متغيرات غير ملاحظة و يتم قياسها بشكل غير مباشر (تأخذ شكل بيضوي أو دائري)، حيث نلجأ لقياسها باستخدام المتغيرات المقاسة .

[15] https://goo.gl/forms/ROlU3ToqfqF4NFZJ2

[16] بداوي محمد،النمذجة بالمعادلات البنائية و تطبيقاتها في بحوث التسويق، المجلة الجزائرية للتنمية الإقتصادية، العدد5، ورقلة، 2016، ص: 22-23.

- المتغيرات الظاهرة (les variables Manifests) : و هي متغيرات ظاهرة يمكن قياسها مباشرة (تأخذ شكل مستطيل) .
- نموذج القياس أو النموذج الخارجي : هو نموذج فرعي من النموذج الكلي يبين العلاقة بين المتغيرات الكامنة و الظاهرة .**أنظر الشكل (2.3)**
- النموذج البنيوي أو الداخلي: هو كذلك نموذج فرعي من النموذج الكلي يبين العلاقة بين المتغيرات الكامنة . **أنظر الشكل (2.3)**

الشكل رقم (2.4): أنواع المتغيرات



المصدر : بداوي محمد،النمذجة بالمعادلات البنائية و تطبيقاتها في بحوث التسويق، المجلة الجزائرية للتنمية الإقتصادية، العدد5، ورقلة، 2016، ص 23.

- أنواع النماذج المستخدمة في المعادلات البنائية : هناك عدة نماذج أشهرها :

- نموذج PLS؛
- نموذج LISREL .

و سوف نقوم بعرض نموذج PLS نظرا لكون أن الباحث اعتمد عليه .[17]

– نموذج المربعات الصغرى الجزئية(Pariel Least Squars) : وفقا لهذا الأسلوب عملية التقدير تتم باستخدام طريقة المربعات الصغرى، حيث تقسم معلمات النموذج إلى مجموعات جزئية، و تتم باستخدام الانحدار البسيط و المتعدد، و يستخدم الأسلوب التكراري في تقدير المجموعات الجزئية، و يجدر الإشارة إلى أنّ الانحدار وفق طريقة PLS هو مزيج بين تقنية الانحدار المتعدد ل x و y و طريقة التحليل بالمركبات الرئيسية (ACP) ل x .

– إختبار النموذج العام للدراسة : يتم إختبار النموذج باستخدام التحليل العاملي و الذي ينقسم إلى :

- تحليل عاملي استكشافي؛
- تحليل عاملي توكيدي و الذي يجب أن تقيم فيه اعتمادية النموذج و صلاحيته .
- تقييم صلاحية النموذج الهيكلي (البنائي) ؛
- إختبار الفرضيات من خلال إعداد نموذج الدراسة بعد تطبيق خاصية BOOTSTRAPPING .

– البرامج المستخدمة في معالجة المعطيات :

– إستخدام البرنامج الإحصائي لتحليل بيانات الدراسة (SPSS .19) لحساب مقاييس الإحصاء الوصفي؛

– استخدام برنامج EXCEL 2007 لحساب بعض المؤشرات الإحصائية غير المتوفرة في برنامج PLS؛

– استخدام برنامج SMART PLS 3 لتقييم النموذج و إختبار الفرضيات .

المبحث الثالث : النتائج و مناقشتها

من خلال هذا المبحث سوف نقوم بعرض أهم النتائج المحصل عليها و أيضا سنقوم بمناقشتها .

أولا : نتائج الدراسة

1– نتائج الإحصائي الوصفي

أراء و إتجاهات محافظي الحسابات حول أسئلة الإستبيان:

المحور الأول : و كانت النتائج كالتالي :

[17] تم الاعتماد على نموذج PLS لكون أن حجم العينة المسموح به يكون بين 30 و 100 حالة و هذا ما يناسب النموذج المقترح. أنظر المرجع : بداوي محمد، النمذجة بالمعادلات البنائية و تطبيقاتها في بحوث التسويق، المجلة الجزائرية للتنمية الإقتصادية، العدد 05،جامعة ورقلة، ديسمبر 2016، ص 30.

الجدول رقم (3.3) – اتجاه إجابات العينة للمحور الأول

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	الترتيب
1	تساهم معايير التدقيق الدولية في تنظيم و توحيد الممارسة المهنية	2,58	0,78	موافق	2
2	تساهم معايير التدقيق الدولية في حل المشاكل و القضايا التي تواجه مراجعي الحسابات	2,45	0,87	موافق	5
3	تساعد معايير التدقيق الدولية على التخطيط السليم لعملية المراجعة	2,55	0,81	موافق	4
4	حددت معايير التدقيق الدولية كل المسؤوليات التي تواجه مراجع الحسابات أثناء تأدية مهامه	2,57	0,81	موافق	3
5	تساعد معايير التدقيق الدولية على إبداء رأي محايد و سليم حول القوائم المالية	2,60	0,78	موافق	1
	المحور	2,55	0,73	موافق	

من إعداد الباحث و بناءا على مخرجات SPSS

تم قياس هذا المحور من خلال خمسة فقرات، حيث يتضمن **الجدول رقم (3.3)** نتائج كل من المتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري للعبارات و أيضا اتجاهات إجابات العينة .

حيث يبين الجدول أن المتوسط العام لمساهمة تبني معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات مساوي إلى 2,55 بأهمية نسبية موافق و انحراف معياري يقدر ب 0,73، و نلاحظ من خلال الجدول أن عبارة تساعد معايير التدقيق الدولية على إبداء رأي محايد و سليم حول القوائم المالية جاءت في المرتبة الأولى بأهمية نسبية موافق و بمتوسط حسابي 2,60 و بانحراف معياري يقدر ب 0,78، أما المرتبة الأخيرة فكانت للعبارة الثانية و التي تنص على أن تساهم معايير التدقيق الدولية في حل المشاكل و القضايا التي تواجه مراجعي الحسابات بمتوسط حسابي يقدر ب 2.45 و بانحراف معياري 0,87 و بإجابة موافق .

و عليه تشير الإجابات إلى وجود قناعة لدى عينة الدراسة بأن معايير التدقيق الدولية تساهم في تدعيم جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات .

المحور الثاني

الجدول رقم (4.3) – اتجاه إجابات العينة للمحور الثاني

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	الترتيب
6	معايير التدقيق الجزائرية تتلاءم مع البيئة الاقتصادية و القانونية في الجزائر	1,65	0,91	غير موافق	4
7	توقيت إصدار معايير التدقيق الجزائرية كان قرارا ملائما	1,75	0,96	محايد	3
8	معايير التدقيق الجزائرية تتميز بالسهولة و الوضوح	1,82	0,98	محايد	1
9	ضرورة إجراء تربصات و تكوين مستمر حول معايير التدقيق الجزائرية	1,77	0,96	محايد	2
	المحور	1,74	0,89	محايد	

من إعداد الباحث و بناءا على مخرجات SPSS

تم قياس هذا المحور من خلال أربعة فقرات، حيث يتضمن **الجدول رقم (4.3)** نتائج كل من المتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري للعبارات و أيضا إتجاهات إجابات العينة .

حيث يبين الجدول أن المتوسط العام لملاءمة تبني معايير التدقيق الدولية للبيئة الاقتصادية و القانونية في الجزائر مساوي إلى 1,74 بأهمية نسبية محايد و إنحراف معياري يقدر ب 0,89، و نلاحظ من خلال الجدول أن عبارة معايير التدقيق الجزائرية تتميز بالسهولة و الوضوح جاءت في المرتبة الأولى بأهمية نسبية محايد و بمتوسط حسابي 1,82 و بانحراف معياري يقدر ب 0,98، أما المرتبة الأخيرة فكانت للعبارة السادسة و التي تنص على أن معايير التدقيق الجزائرية تتلاءم مع البيئة الاقتصادية و القانونية في الجزائر بمتوسط حسابي يقدر ب 1,65 و بانحراف معياري 0,91 و بإجابة محايد .

و عليه تشير الإجابات إلى وجود تباين و نوع من الغموض لدى عينة الدراسة بأن معايير التدقيق الدولية ملائمة للبيئة الاقتصادية و القانونية في الجزائر ربما هذا راجع لحداثة تبني معايير للتدقيق .

المحور الثالث

الجدول رقم (5.3) – اتجاه إجابات العينة للمحور الثالث

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	الترتيب
10	معايير التدقيق الجزائرية كافية لإجراء تخطيط سليم لعمية المرجعة	1,70	0,92	محايد	4
11	معايير التدقيق الجزائرية تحدد المسؤوليات المهنية لمراجعي الحسابات	1,90	0,96	محايد	1
12	معايير التدقيق الجزائرية كافية لتأسيس رأي حول الكشوفات المالية للمؤسسة	1,78	0,92	محايد	2
13	معايير التدقيق الجزائرية كافية لحل القضايا و المشاكل المهنية	1,72	0,95	محايد	3
	المحور	1,77	0,79	محايد	

من إعداد الباحث و بناءا على مخرجات SPSS

تم قياس هذا المحور من خلال أربعة فقرات، حيث يتضمن **الجدول رقم (5.3)** نتائج كل من المتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري للعبارات و أيضا اتجاهات إجابات العينة .

حيث يبين الجدول أن المتوسط العام لكفاية معايير التدقيق الجزائرية مساوي إلى 1,77 بأهمية نسبية موافق و انحراف معياري يقدر ب 0,79، و نلاحظ من خلال الجدول أن عبارة معايير التدقيق الجزائرية تحدد المسؤوليات المهنية لمراجعي الحسابات جاءت في المرتبة الأولى بأهمية نسبية محايد و بمتوسط حسابي 1,90 و بانحراف معياري يقدر ب 0,96، أما المرتبة الأخيرة فكانت للعبارة العاشرة و التي تنص على أن معايير التدقيق الجزائرية كافية لإجراء تخطيط سليم لعلمية المرجعة بمتوسط حسابي يقدر ب 1,70 و بانحراف معياري 0,92 و بإجابة محايد .

و عليه تشير الإجابات إلى وجود تباين و نوع من الغموض لدى عينة الدراسة بأن معايير التدقيق الدولية كافية لممارسة مهنية منظمة و ربما هذا راجع لحداثة تبني معايير للتدقيق .

المحور الرابع : كانت النتائج كالتالي :

الجدول رقم (6.3) : اتجاه إجابات العينة للمحور الرابع

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	الترتيب
14	مدى خلو القوائم المالية من أعمال الغش و الأخطاء	2,53	0,85	موافق	4
15	مدى الحفاظ على استقلالية مراجع الحسابات	2,53	0,85	موافق	3
16	مدى تمتع مراجع الحسابات بالكفاءة المهنية	2,55	0,83	موافق	2
17	مدى الالتزام بمعايير التدقيق المهنية	2,57	0,83	موافق	1
18	حجم مكتب المراجعة و هيكلته	2,13	0,99	محايد	5
المحور		2,46	0,79	موافق	

من إعداد الباحث و بناءا على مخرجات SPSS

تم قياس هذا المحور من خلال خمسة فقرات، حيث يتضمن **الجدول رقم (6.3)** نتائج كل من المتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري للعبارات و أيضا اتجاهات إجابات العينة .

حيث يبين الجدول أن المتوسط العام لقياس جودة خدمات المراجعة مساوي إلى 2,46 بأهمية نسبية موافق و انحراف معياري يقدر ب 0,79، و نلاحظ من خلال الجدول أن عبارة الالتزام بمعايير التدقيق المهنية جاءت في المرتبة الأولى بأهمية نسبية موافق و بمتوسط حسابي 2,57 و بانحراف معياري يقدر ب 0,83، أما المرتبة الأخيرة فكانت للعبارة الثامنة عشر و التي تنص على أن قياس جودة المراجعة يكون من خلال حجم مكتب المراجعة و هيكلته بمتوسط حسابي يقدر ب 2,13 و بانحراف معياري 0,99 و بإجابة محايد .

و عليه تشير الإجابات إلى وجود قناعة لدى عينة الدراسة بأن معايير التدقيق الدولية تساهم في تدعيم جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات .

المحور الخامس

الجدول رقم (7.3) – اتجاه إجابات العينة للمحور الخامس

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	الترتيب
19	معايير التدقيق المهنية (سواءا الدولية أو الجزائرية) قدمت توضيحات و أساليب حول كشف أعمال الفساد بالمؤسسة	1,98	1,00	محايد	1
20	مراجع الحسابات يعتبر مسؤولا حول كشف أعمال الفساد بالمؤسسة	1,95	0,99	محايد	2
21	في حالة اكتشاف فساد بالمؤسسة يقوم مراجع الحسابات بالتبليغ عنه في تقريره	1,90	1,00	محايد	3
المحور		1,94	0,93	محايد	

من إعداد الباحث و بناءا على مخرجات SPSS

تم قياس هذا المحور من خلال ثلاثة فقرات، حيث يتضمن **الجدول رقم (7.3)** نتائج كل من المتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري للعبارات و أيضا إتجاهات إجابات العينة .

حيث يبين الجدول أن المتوسط العام للكشف عن ممارسات الفساد الإداري و المالي مساوي إلى 1,94 بأهمية نسبية محايد و انحراف معياري يقدر ب 0,93، و نلاحظ من خلال الجدول أن عبارة معايير التدقيق المهنية (سواءا الدولية أو الجزائرية) قدمت توضيحات و أساليب حول كشف أعمال الفساد بالمؤسسة جاءت في المرتبة الأولى بأهمية نسبية محايد و بمتوسط حسابي 1,98 و بانحراف معياري يقدر ب 1.00، أما المرتبة الأخيرة فكانت للعبارة الواحدة و العشرون و التي تنص على أن في حالة اكتشاف فساد بالمؤسسة يقوم مراجع الحسابات بالتبليغ عنه في تقريره بمتوسط حسابي يقدر ب 1,90 و بانحراف معياري 1,00 و بإجابة محايد .

و عليه تشير الإجابات إلى وجود تباين و نوع من الغموض لدى عينة الدراسة بأن محافظ الحسابات مسؤول عن اكتشاف ممارسات الفساد الإداري و المالي .

المحور السادس

الجدول رقم (8.3) – اتجاه إجابات العينة للمحور السادس

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	الترتيب
22	معايير التدقيق المهنية (سواءا الدولية أو الجزائرية) قدمت أساليب و إجراءات للبحث عن ممارسات الفساد بالمؤسسة	2,52	0,83	موافق	2
23	على مراجع الحسابات بذل عناية مهنية لازمة للبحث عن الفساد بالمؤسسة	2,52	0,85	موافق	1
24	مراجع الحسابات يعتبر مسؤولا في البحث عن أعمال الفساد بالمؤسسة	2,48	0,87	موافق	3
المحور		2,50	0,80	موافق	

من إعداد الباحث و بناءا على مخرجات SPSS

تم قياس هذا المحور من خلال ثلاثة فقرات، حيث يتضمن **الجدول رقم (8.3)** نتائج كل من المتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري للعبارات و أيضا اتجاهات إجابات العينة .

حيث يبين الجدول أن المتوسط العام للبحث عن ممارسات الفساد المالي و الإداري بالمؤسسات مساوي إلى 2,50 بأهمية نسبية موافق و انحراف معياري يقدر ب 0,80، و نلاحظ من خلال الجدول أن عبارة على مراجع الحسابات بذل عناية مهنية لازمة للبحث عن الفساد بالمؤسسة جاءت في المرتبة الأولى بأهمية نسبية موافق و بمتوسط حسابي 2,52 و بانحراف معياري يقدر ب 0,82، أما المرتبة الأخيرة فكانت للعبارة الثانية و التي تنص على أن مراجع الحسابات يعتبر مسؤولا في البحث عن أعمال الفساد بالمؤسسة بمتوسط حسابي يقدر ب 2,48 و بانحراف معياري 0,87 و بإجابة موافق .

و عليه تشير الإجابات إلى وجود قناعة لدى عينة الدراسة بأن محافظ الحسابات مسؤول في البحث عن ممارسات الفساد الإداري و المالي .

المحور السابع

الجدول رقم (9.3) – اتجاه إجابات العينة للمحور السابع

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	الترتيب
25	سيساهم الاعتماد على معايير التدقيق في منع حدوث ممارسات فساد بالمؤسسة	2,48	0,87	موافق	1
26	على مراجع الحسابات أن يبذل عناية مهنية لازمة لمنع حدوث أعمال فساد بالمؤسسة	2,42	0,90	موافق	3
27	مراجعة الحسابات تعتبر آلية فعالة للوقاية من الفساد بالمؤسسات	2,43	0,90	موافق	2
	المحور	2,44	0,83	موافق	

من إعداد الباحث و بناءا على مخرجات SPSS

تم قياس هذا المحور من خلال ثلاثة فقرات، حيث يتضمن **الجدول رقم (9.3)** نتائج كل من المتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري للعبارات و أيضا اتجاهات إجابات العينة .

حيث يبين الجدول أن المتوسط العام للوقاية من الفساد الإداري و المالي بالمؤسسة الإقتصادية مساوي إلى 2,44 بأهمية نسبية موافق و انحراف معياري يقدر ب 0,83، و نلاحظ من خلال الجدول أن عبارة الاعتماد على معايير التدقيق سيساهم في منع حدوث ممارسات فساد بالمؤسسة جاءت في المرتبة الأولى بأهمية نسبية موافق و بمتوسط حسابي 2,48 و بانحراف معياري يقدر ب 0,87، أما المرتبة الأخيرة فكانت للعبارة السادسة و العشرون و التي تنص على أنّ مراجع الحسابات عليه أن يبذل عناية مهنية لازمة لمنع حدوث أعمال فساد بالمؤسسة بمتوسط حسابي يقدر ب 2,42 و بانحراف معياري 0,83 و بإجابة موافق .

و عليه تشير الإجابات إلى وجود قناعة لدى عينة الدراسة بأن مهنة محافظة الحسابات يمكن أن تلعب دورا مهما في الوقاية من ممارسات الفساد بالمؤسسات الاقتصادية .

2– دراسة و تحليل النتائج الخاصة بنموذج الدراسة

2–2– تقييم صلاحية نموذج القياس

يجب إعداد بعض الإختبارات القبلية لأداة الدراسة من أجل قياس مدى صلاحية الاستبيان، أي أن تقيس الاستبانة ما وضعت لقياسه و أن تكون الاسئلة المطروحة ذات صلة بالموضوع، و لتحقيق ذلك تم الإعتماد على الاختبارات التالية :

2–2–1 الصدق الظاهري : لاختبار الصدق الظاهري قام الباحث بعرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين من أساتذة و مهنيين للحكم على مدى صلاحية الإستبانة في جمع البيانات، و بعد الاسترجاع قام الباحث بإجراء التعديلات اللازمة .

2–2–2– التحليل العاملي الاستكشافي(EFA)

سوف نحاول تقييم نموذج القياس النظري (الهيكلي) لمقترح للدراسة و المشار إليه سابقا بالاعتماد على التحليل العاملي الاستكشافي (EFA) وفق طريقة تحليل المركبات الأساسية (ACP)، بهدف إلغاء الفقرات المشكلة للاستبيان و التي تحدث مشاكل في التحليل، مع معرفة ما إذا كانت الفقرات تتوافق مع المحاور المقترحة في الدراسة و متغيرات القياس، مستعينا في ذلك على برنامج (SPSS.19) .

بحيث سنقوم بتقييم النموذج النظري مع أخذ المحاور الأساسية كل على حدى، حيث نبدأ بتقييم المتغير المستقل (معايير التدقيق) بمكوناته (مساهمة المعايير، ملاءمة المعايير و كفاية المعايير)، ثم نذهب مباشرة للمتغير الوسيط (جودة خدمات المراجعة) وصولا إلى المتغير التابع (التصدي للفساد) من خلال مكوناته (الكشف عن الفساد، البحث عن الفساد و الوقاية من الفساد) . كل هذا من خلال المنهجية المقترحة من Goldberg, L. R., & Velicer, W. F. (2006) و المتمثلة في :

دراسة توافق المعطيات مع التحليل العاملي من خلال إختبار Bartlett و إختبار KMO الذي يعتبر أن المعطيات الخاضعة للتحليل العاملي انطلاقا من غياب الارتباط في مصفوفة الارتباطات، بمعنى يكون دال إحصائيا عندما تكون مستوى المعنوية sig أقل من 5%، أما إختبار KMO يكون دال إحصائيا عندما تكون قيمته و التي تكون محصورة بين 0–1 أكبر من 0.5 بشكل عام أو أكبر من 0.6 لأجل الحصول على تحليل جيد .

إختبار طرق التحليل و الاستخراج و التي نجد من أهمها و أكثرها استعمالا طريقة المركبات الأساسية (ACP) لاستخراج العوامل التي يكون لها على الأقل 50% من التباين الكلي .

- إختيار عدد العوامل التي بها الاستخراج، حيث نجد أكثر الطرق استعمالا الإعتماد على نسبة التباين كشرط أساسي للقبول .
- تنقية و شرح العوامل من خلال اقصاء و استبعاد جميع العبارات التي يكون لها معامل ارتباط ضعيف أو لوجود ارتباط مع عدة مركبات .

2-2-2-1- التحليل العاملي الإستكشافي للمتغير المستقل (معايير التدقيق)

نقوم باختبار قياس معايير التدقيق من خلال المتغيرات الظاهرة المكونة لها باستعمال طريقة المركبات الأساسية، حيث أن معايير التدقيق تشكلت من 13 فقرة تم اعتمادها، و تم قياسها من خلال سلم ليكارت الثلاثي، و بعد عملية التدوير بطريقة VARIMAX تحصلنا في **الجدول (10.3)** على 3 مركبات أساسية تحترم الشروط الضرورية و المتمثلة في تجاوز مجموع القيم الذاتية لمصفوفة التباين لكل مركبة الواحد، و في نفس الوقت كانت نسبة التباين المتراكم أكبر من 50% و هذا كما هو موضح في الجدول التالي :

الجدول رقم(10.3) : نتائج تحليل المركبات للمتغير المستقل بعد التدوير بطريقة Varimax

المركبات	القيم الذاتية الأولية			مجموع العوامل القابلة للتدوير		
	المجموع	نسبة التباين	التباين المتراكم	المجموع	نسبة التباين	التباين المتراكم
1	5,267	40,516	40,516	4,157	31,975	31,975
2	2,920	22,463	62,978	3,512	27,018	58,992
3	2,354	18,107	81,085	2,872	22,093	81,085

المصدر من إعداد الباحث بناءا على مخرجات SPSS

و بعد تحقق الشروط الموافقة للتحليل العاملي، نستعين الآن بمصفوفة المركبات بهدف تصفية و استبعاد العبارات التي تؤثر على النتائج . و التي يجب يكون لها معامل ارتباط أكبر من 0.6، و بعد القيام بهذ العملية تحصلنا على النتائج التالية:

الجدول رقم (11.3) : نتائج إختبار KMO et Bartlett

Kaiser-Meyer-Olkin لجودة المعاينة مؤشر.		,768
إختبار Bartlett	Khi-deux التقريبي	705,81
	درجة الحرية	78
	Sig	,000

المصدر : من إعداد الباحث بناءا على مخرجات SPSS

نلاحظ من الجدول أن مؤشرKMO بلغت قيمته 0.768 و هي قيمة مقبولة ذلك أنها تقع في المجال 0-1، أما إختبار Bartlett فنجد له أيضا دلالة إحصائية ذلك أن sig أقل من 0.05 .

و فيما يخص توزيع عبارات (معايير التدقيق) على المركبات الأساسية بعد التدوير و التصفية فيمكن الاستعانة بالجدول التالي:

الجدول رقم (12.3): توزيع عبارات المتغير المستقل على المركبات الأساسية بعد التدوير و التصفية

العبارة	المركبة		
	1	2	3
contrib3	,939		
contrib5	,932		
contrib4	,869		
contrib2	,869		
contrib1	,865		
relev4		,938	
relev2		,925	
relev3		,925	
relev1		,915	
adeq3			,866
adeq2			,864
adeq1			,802

المصدر : من إعداد الباحث بناءا على مخرجات SPSS

نلاحظ من الجدول أن المركبة الأولى المتمثلة في مساهمة المعايير تتكون من خمسة عبارات، أما المركبة الثانية المتمثلة في ملاءمة المعايير تتكون من أربعة فقرات، شأنها شأن المركبة الثالثة المتمثلة في كفاية المعايير، و لم نقم بحذف أي فقرة لأن كل معامات الإرتباط تجاوزت 0.6 و مرتبطة بالمركبة الخاصة بها .

2-2-2-2- التحليل العاملي الإستكشافي للمتغير الوسيط (جودة خدمات المراجعة)

نقوم باختبار قياس جودة خدمات المراجعة من خلال المتغيرات الظاهرة المكونة لها باستعمال طريقة المركبات الأساسية، حيث أن جودة خدمات المراجعة تشكلت من خمسة فقرات تم اعتمادها، و تم قياسها من خلال سلم ليكارت الثلاثي، وبعد دراسة مدى توافق المعطيات مع التحليل العاملي من خلال KMO واختبار Bartlett تحصلنا على النتائج التالية الموضحة في الجدول :

الجدول رقم (13.3) : نتائج إختبار KMO et Bartlett

Kaiser-Meyer-Olkin لجودة المعاينة مؤشر.		,863
إختبار Bartlett	Khi-deux التقريبي	511,112
	درجة الحرية	66
	Sig	,000

المصدر : من إعداد الباحث بناءا على مخرجات SPSS

نلاحظ من الجدول أن مؤشرKMO بلغت قيمته 0.863 و هي قيمة مقبولة ذلك أنها تقع في المجال 0-1، أما إختبار Bartlett فنجد له أيضا دلالة إحصائية ذلك أن sig أقل من 0.05 .

و بعد تحليل المركبات الاساسية لأداة القياس بالاستعانة ببرنامج SPSS تحصلنا على النتائج التالية الموضحة في الجدول التالي :

الجدول رقم (14.3) :نتائج تحليل المركبات الأساسية للمتغير الوسيط

القيم الكامنة الأولية		
المجموع	نسبة التباين	التراكم
4,270	85,404	85,404

المصدر: من إعداد الباحث بناءا على مخرجات SPSS

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ وجود مركبة واحدة تتضمن خمسة فقرات لجودة خدمات المراجعة، حيث أن القيمة الذاتية للمحور أكبر تمام من الواحد، و في نفس الوقت التباين المتراكم يفوق 50% حيث بلغ 85,40 . و عند الرجوع لنموذج القياس النظري الخاص بالجودة نجد أنه يتشكل فقط من فقراته دون أبعاد .

2–2–2–3– التحليل العاملي الإستكشافي للمتغير التابع (محاربة للفساد)

نقوم باختبار قياس محاربة الفساد من خلال المتغيرات الظاهرة المكونة لها باستعمال طريقة المركبات الأساسية، حيث أن محاربة الفساد تشكل من 09 فقرات تم اعتمادها، و تم قياسها من خلال سلم ليكارت الثلاثي، و بعد عملية التدوير بطريقة VARIMAX تحصلنا في **الجدول (15.3)** على مركبتين أساسيتين تحترم الشروط الضرورية و المتمثلة في تجاوز مجموع القيم الذاتية لمصفوفة التباين لكل مركبة الواحد، و في نفس الوقت كانت نسبة التباين المتراكم أكبر من 50% و هذا كما هو موضح في الجدول التالي :

الجدول (15.3): نتائج تحليل المركبات للمتغير المستقل بعد التدوير بطريقة Varimax

المركبات	القيم الذاتية الأولية			مجموع العوامل القابلة للتدوير		
	المجموع	نسبة التباين	التراكم	المجموع	نسبة التباين	التراكم
1	5,674	63,046	63,046	4,804	53,375	53,375
2	1,946	21,626	84,672	2,817	31,297	84,672

المصدر: من إعداد الباحث بناءا على مخرجات SPSS

و بعد تحقق الشروط الموافقة للتحليل العاملي، نستعين الآن بمصفوفة المركبات بهدف تصفية و استبعاد العبارات التي تؤثر على النتائج و التي يكون لها معامل ارتباط أكبر من 0.6، و بعد القيام بهذ العملية تحصلنا على النتائج التالية:

الجدول رقم (16.3) : نتائج إختبار KMO et Bartlett

Kaiser-Meyer-Olkin لجودة المعاينة مؤشر.		,840
إختبار Bartlett	Khi-deux التقريبي	589,500
	درجة الحرية	36
	Sig	,000

المصدر: من إعداد الباحث بناءا على مخرجات SPSS

نلاحظ من الجدول أن مؤشرKMO بلغت قيمته 0.840 و هي قيمة مقبولة ذلك أنها تقع في المجال 0–1، أما إختبار Bartlett فنجد له أيضا دلالة إحصائية ذلك أن sig أقل من 0.05 .

و فيما يخص توزيع عبارات (جودة خدمات المراجعة) على المركبات الأساسية بعد التدوير و التصفية فيمكن الاستعانة بالجدول التالي:

الجدول رقم (17.3): توزيع عبارات المتغير التابع على المركبات الأساسية بعد التدوير و التصفية

العبارة	المركبة	
	1	2
prev2	,913	
sear3	,904	
sear2	,900	
prev3	,878	
prev1	,858	
sear1	,855	
detec1		,945
detec2		,936
detec3		,861

المصدر : من إعداد الباحث بناءا على مخرجات الاستبيان

نلاحظ من الجدول أعلاه أن المركبة الأولى مثلت كل من البحث عن الفساد و الوقاية من الفساد تتكون من ستة عبارات، أما المركبة الثانية المتمثلة في كشف عن الفساد تتكون من ثلاثة فقرات، و لم نقم بحذف أي فقرة لأن كل معامات الإرتباط تجاوزت 0.6، إلا اننا نلاحظ أن هناك تداخل في فقرات بعد البحث عن الفساد و الوقاية من الفساد إلا أنه لخصوصية الدراسة و حاجة الباحث لإجراء تحليلات تم قبول ذلك علما أن معاملات الارتباط تجاوزت 0.6 و هذا هو الأهم في انتظار نتائج التحليل العاملي التوكيدي الذي سيثبت صلاحية النموذج .

– إختبار ثبات الدراسة : قام الباحث باسخدام معامل Cronbach's Alpha لقياس مدى ثبات أداة الدراسة و مقدار الاتساق الداخلي لها، و كلما اقتربت من الواحد ارتفعت درجة الثبات، و يجب أن تكون قيمة المعامل أكبر من 0.6 لكي تكون مقبولة .و لقد تم التوصل على النتائج التالية :

جدول (18.3): معامل Cronbach's Alpha

المحور	عدد الاسئلة	Cronbach's Alpha
مساهمة المعايير	5	0.94
ملاءمة المعايير	4	0.95
كفاية المعايير	4	0.86
جودة المراجعة	5	0.95
كشف الفساد	3	0.92
البحث عن الفساد	3	0.94
الوقاية من الفساد	3	0.91

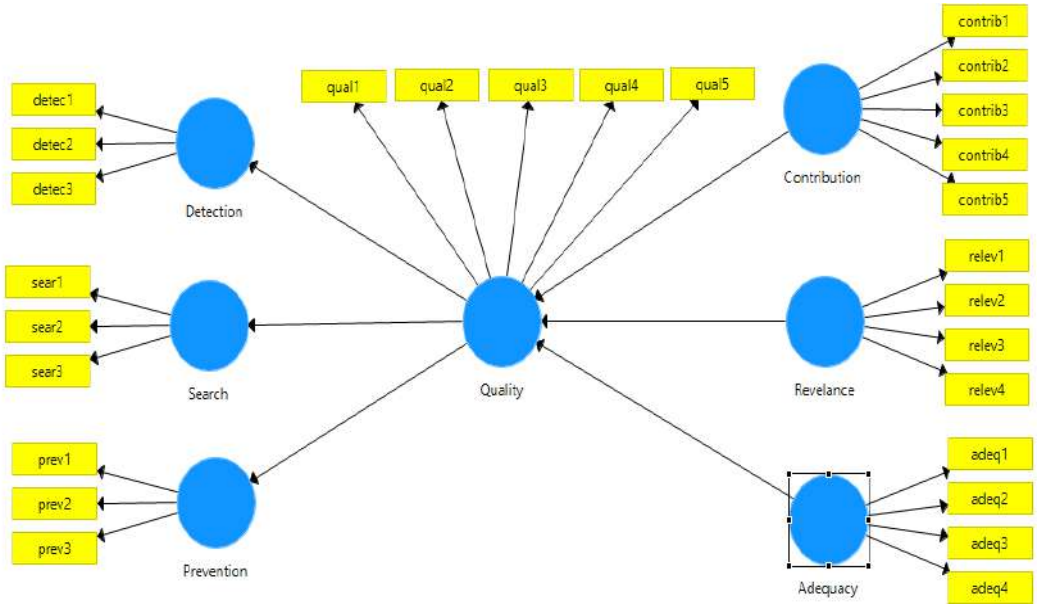
المصدر : من إعداد الباحث بناءا على مخرجات Smart Pls.3

2-2-2- التحليل العاملي التوكيدي (CFA)

1- شكل نموذج الدراسة قبل تطبيق خوارزمية PLS (PLS Algorithm)

يوضح الشكل التالي نموذج الدراسة دون بيانات :

الشكل رقم (3.3): نموذج الدراسة فارغا



المصدر: من إعداد الباحث بناءا على مخرجات Smart PLS.3

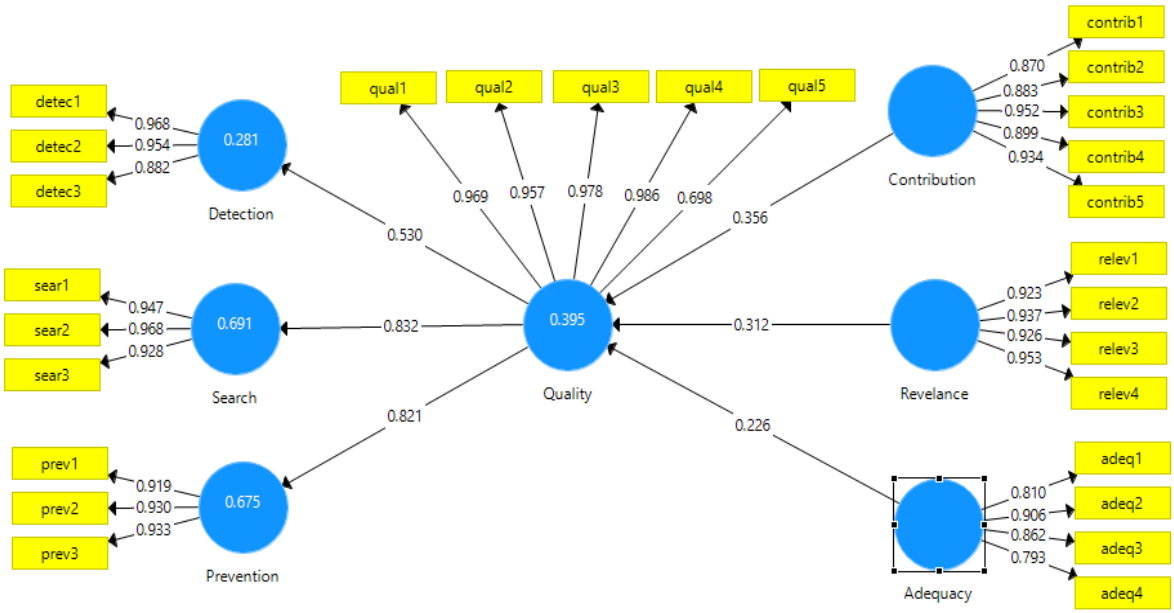
يوضح **الشكل (3.3)** تصميم نموذج الدراسة و شكلها، حيث تمثل الدوائر الزرقاء المتغيرات الكامنة، أما المستطيلات الصفراء فتمثل المتغيرات الظاهرة، و الشكل كله يمثل نموذج القياس.

المتغيرات الكامنة المستقلة في دراستنا هي معايير التدقيق و التي فسرت بثلاثة متغيرات و المتمثلة في مساهمة معايير التدقيق (Contiution) و ملاءمة معايير التدقيق (Revelance) و كفاية معايير التدقيق (Adequacy)، أما المتغير الكامن الوسيط فيمثل جودة المراجعة (Quality)، و المتغير التابع يمثل التصدي التصدي للفساد و الذي فسر من خلال ثلاث متغيرات كامنة و المتمثلة في الكشف عن الفساد (Detection) و البحث عن الفساد (Search) و الوقاية من الفساد (Prevention) .

– نموذج الدراسة بعد تطبيق خوارزمية PLS (Pls Algorithm)

قام الباحث بتطبيق خوارزمية PLS من خلال برنامج Smart Pls .3 و هذا من أجل حساب معامل التشبع (Factor Loading) و الذي يقيس القوة التفسيرية و القدرة القياسية لكل متغير ظاهر، و الشكل التالي يمثل الدراسة بعد تطبيق الخوازرمية :

الشكل رقم (4.3) : نموذج الدراسة بعد تطبيق خوازرمية PLS



المصدر : من إعداد بناءا على مخرجات Smart Pls.3

2–2–2–1– تقييم الإعتمادية

يعتبر معامل Alpha غير كافي للتأكد من ثبات الاستبانة في النمذجة بالمعادلات البنائية لذا سوف نقوم باختبار آخر لتأكيد ذلك و النتائج كانت كما يلي :

الجدول رقم (19.3) : معامل CR

المتغيرات الكامنة	CR
Contribution	0.95
Revelance	0.96
Adequacy	0.90
Quality	0.96
Detection	0.95
Search	0.96
Prevention	0.94

المصدر : من إعداد الباحث بناءا على مخرجات Smart Pls.3

فحسب (Hair et Al.2010)[18] يكون معامل التشبع مقبول إذا كان أكبر من 0.7 ، حيث نلاحظ من الجدول أن قيم CR كلها أكبر من 0.7 و بالتالي يمكن الإعتماد على أداة الدراسة لأنها تتسم بالثبات .

2-2-2-2- تقييم الصلاحية

- صدق التقارب: و التي تشير إلى مدى تمثيل الفقرات للعامل أو المركبة التي ينتمي إليها العامل ذاته، و دراسة مدى ارتباطها به، فحسب (Fornell and Larcker,1981)[19]، يوجد صدق تقاربي إذا كانت نسبة التحميل أو التشبع للعامل تفوق قيمتها 0.7 .

و يمكن أن نلخص معطيات الجدول كالتالي :

الجدول رقم (20.3) : معامل التشبع

المتغير الكامن(constructs)	الفقرات (Items)	معامل التشبع (loading)
Contribution	Contrib1	0.87
	Contrib2	0.88
	Contrib3	0.95
	Contrib4	0.89
	Contrib5	0.93
Revelance	Revel1	0.92
	Revel2	0.93
	Revel3	0.92
	Revel4	0.95
Adequacy	Adeq1	0.81
	Adeq2	0.90
	Adeq3	0.86
	Adeq4	0.79
Quality	Qual1	0.96
	Qual2	0.95
	Qual3	0.97
	Qual4	0.98
	Qual5	0.69
Detection	Detec1	0.96
	Detec2	0.95
	Detec3	0.88
Search	Sear1	0.94
	Sear2	0.96
	Sear3	0.92
Prevention	Prev1	0.91
	Prev2	0.93
	Prev3	0.93

المصدر : من إعداد الباحث بناءا على مخرجات Smart pls.3

[18] Hair, J.F., Black, W.C., Babin, B.J., & Anderson, R.E, Multivariate Data Analysis. Seventh Edition. Prentice Hall, Upper Saddle River, New Jersey, 2010 .

[19] Fornell & Larcker, Evaluating Structural Equation Models with Unobservable Variables and Measurement Error. Journal of Marketing Research. 48,1981, p: 39-50.

– تفسير النموذج القياسي

سوف نقوم بتفسير النموذج شاملا كل المتغيرات الكامنة سواءا كانت مستقلة أو تابعة :

– تفسير المتغير المستقل الأول (مساهمة معايير التدقيق)

من الجدول نلاحظ أن كل معاملات التشبع للمتغير الكامن المستقل (Contibution) مرتفعة جدا و أكبر من 0.7، حيث بلغت أعلى قيمة 0.95 الموافقة للقرة Contrib3، هذا يعني أن 95% من مساهمة معايير التدقيق الدولية في تحسين الممارسة المهنية يفسرها أن معايير التدقيق الدولية تساعد محافظي الحسابات على التخطيط السليم لعمية المراجعة، و نلاحظ أن جميع الفقرات فسرت المتغير المستقل بشكل جيد .

– تفسير المتغير المستقل الثاني (ملاءمة معايير التدقيق)

من الجدول نلاحظ أن كل معاملات التشبع للمتغير الكامن المستقل (Revelance) مرتفعة جدا و أكبر من 0.7، حيث بلغت أعلى قيمة 0.95 الموافقة للقرة Revel4، هذا يعني أن 95% من ملاءمة معايير التدقيق للبيئة الاقتصادية و القانونية للجزائر يفسرها أن ضرورة إجراء تربصات و تكوين مستمر حول معايير التدقيق الجزائرية سيكون ملائما للمهنيين في حالة تطبيق المعايير، و نلاحظ أن جميع الفقرات فسرت المتغير المستقل بشكل جيد .

– تفسير المتغير المستقل الثالث (كفاية معايير التدقيق)

من الجدول نلاحظ أن كل معاملات التشبع للمتغير الكامن المستقل (Adequacy) مرتفعة جدا و أكبر من 0.7، حيث بلغت أعلى قيمة 0.90 الموافقة للقرة Adeq2، هذا يعني أن 90% من كفاية معايير التدقيق في تحسين الممارسة المهنية يفسرها أن معايير التدقيق الجزائرية حددت المسؤوليات المهنية لمراجعي الحسابات ، و نلاحظ أن جميع الفقرات فسرت المتغير المستقل بشكل جيد .

– تفسير المتغير الوسيط (جودة خدمات المراجعة)

من الجدول نلاحظ أن كل معاملات التشبع للمتغير الكامن الوسيط (Quality) مرتفعة و أكبر من 0.7، باستثناء الفقرة Qual5حيث بلغت 0.69 و هي مقتربة جدا من 0.7 و لا تؤثر على صلاحية النموذج خاصة أن هذا الأمر شائع في العلوم الإجتماعية .حيث بلغت أعلى قيمة 0.98 الموافقة للقرة Qual4، هذا

يعني أن 98% من قياس جودة خدمات المراجعة يفسرها مدى الالتزام بمعايير التدقيق المهنية ،و الفقرة التي حصلت على أدنى قيمة هي Qual 5 حيث بلغت 0.69 و هذا يعني أن 69% من قياس جودة خدمات المراجعة يفسرها حجم مكتب المراجعة و هيكلته .

– تفسير المتغير التابع الأول (كشف الفساد)

من الجدول نلاحظ أن كل معاملات التشبع للمتغير الكامن التابع (Detection) مرتفعة جدا و أكبر من 0.7، حيث بلغت أعلى قيمة 0.96 الموافقة للقرة Detect1، هذا يعني أن 96% من مسؤولية محافظ الحسابات في الكشف عن ممارسات الفساد الإداري و المالي يفسرها أن معايير التدقيق المهنية (سواءا الدولية أو الجزائرية) قدمت توضيحات و أساليب حول كشف أعمال الفساد بالمؤسسة، و نلاحظ أن جميع الفقرات فسرت المتغير المستقل بشكل جيد .

– تفسير المتغير التابع الثاني (البحث عن الفساد)

من الجدول نلاحظ أن كل معاملات التشبع للمتغير الكامن التابع (Search) مرتفعة جدا و أكبر من 0.7، حيث بلغت أعلى قيمة 0.96 الموافقة للقرة sear2، هذا يعني أن 96% من مسؤولية محافظ الحسابات في البحث عن ممارسات الفساد الإداري و المالي يفسرها أن على مراجع الحسابات بذل عناية مهنية لازمة للبحث عن الفساد بالمؤسسة، و نلاحظ أن جميع الفقرات فسرت المتغير المستقل بشكل جيد .

– تفسير المتغير التابع الثالث (الوقاية من الفساد)

من الجدول نلاحظ أن كل معاملات التشبع للمتغير الكامن التابع (Prevention) مرتفعة جدا و أكبر من 0.7، حيث بلغت أعلى قيمة 0.93 الموافقة للقرة Prev3، هذا يعني أن 93% من مسؤولية محافظ الحسابات في الوقاية من ممارسات الفساد الإداري و المالي يفسرها أن مهنة محافة الحسابات يمكن اعتبارها آلية فعالة للوقاية من ممارسات الفساد، و نلاحظ أن جميع الفقرات فسرت المتغير المستقل بشكل جيد .

– حساب معامل متوسط التباين المفسر AVE

تحصلنا على النتائج كما في الجدول التالي :

الجدول رقم (21.3) :معامل متوسط التباين المفسر

المتغيرات الكامنة	AVE
Contribution	0.82
Revelance	0.87
Adequacy	0.71
Quality	0.85
Detection	0.87
Search	0.89
Prevention	0.86

المصدر: من إعداد الباحث بناءا على مخرجات Smart pls 3

نلاحظ أن قيمة AVE في الجدول كلها أكبر من 0.5 لكل الأبعاد، و بالتالي نلاحظ أن شروط صدق التقارب كلها محققة، و بالتالي نموذج القياس يتميز بصدق التقارب.

– صدق التمايز

و التي تشير إلى افتراض مجموعة من العبارات لا تمثل باقي العوامل أو المتغيرات الكامنة، أو تكون نسبة الارتباطات مع العوامل الأخرى ضعيفة، **و** يجب أن تكون المتغيرات تقيس الظاهرة وحدها و لا تمثل ظواهر أخرى، و حتى يتحقق ذلك يجب أن يكون الجذر التربيعي ل AVE أكبر من معاملات الارتباط و تحصلنا على النتائج كالتالي :

الجدول رقم (22.3) : معاملات أدلة صدق التمايز لنموذج القياس

	Adequacy	Contribution	Detection	Prevention	Quality	Revelance	Search
Adequacy	0.844						
Contribution	0.272	0.908					
Detection	0.287	0.240	0.935				
Prevention	0.353	0.391	0.377	0.928			
Quality	0.379	0.488	0.530	0.821	0.924		
Revelance	0.179	0.227	0.103	0.430	0.434	0.935	
Search	0.389	0.365	0.425	0.876	0.832	0.383	0.948

المصدر: مخرجات برنامج Smart Pls.3

يمثل القطر الجذر التربيعي ل AVE حيث نلاحظ أن جميع قيمه أكبر من الإرتباطات، و على سبيل المثال الجذر التربيعي لجودة المراجعة Quality هو 0.924 و هو أكبر من من الارتباطات لملاءمة المعايير Revelance حيث قيمته 0.434 و أكبر أيضا من معامل الإرتباط للبحث عن الفساد Search حيث قيمته 0.832، و بما أن هذا منطبق على كل المتغيرات فإن هذا النموذج يتسم بصدق التمايز .

2–3– تقييم صلاحية النموذج الهيكلي (نموذج البناء)

سوف نحاول التأكد من جودة النموذج و تناسقه و نتأكد من جودة المطابقة و هذا من خلال حساب المؤشرات التالية :

- R^2 : معامل التفسير الكلي (معامل التحديد) و الذي يعتبر مؤشرا عن جزء من التباين لمتغير مستقل من المتغيرات المستقلة، و تتراوح قيمته بين 0 و 1، بحيث كلما اقترب من الواحد كان ذلك أحسن .
- GOF (Goodness of Fit index) : مؤشر الملاءمة حيث يعمل على قياس مدى إمكانية الاعتماد على النموذج؛
- F^2 حجم التأثير ؛
- Q^2 القدرة على التنبؤ .

– حساب معامل R^2

ولقد تحصلنا على النتائج المعروضة كالتالي :

الجدول رقم (23.3) : معامل R^2

Communality (AVE)	R^2	Constructs relation
0.854	0.395	Quality
0.875	0.281	Detection
0.898	0.691	Search
0.860	0.675	Prevetion

من إعداد الباحث بناءا على مخرجات Smart Pls .3

حسب (Chin,1998)[20] وضع معايير لمعامل التحديد لمعرفة ما إذا كان مقبول أو لا كما يلي:

- إذا كان أقل من 0.19 غير مقبول؛
- إذا كان محصورة بين 0.19 و 0.33 ضعيف؛
- إذا كان محصور بين 0.33 و 0.67 معتدل؛
- إذا كان أكبر من 0.67 مرتفع .

نلاحظ أن معامل التحديد لمتغير Search و Prevention مرتفع، أم معامل التحديد ل Quality قيمته معتدل، غير أن معامل التحديد لمتغير Detection ضعيف لكنه يبقى مقبول .

و لحساب متوسط Communality نقوم بتطبيق القانون التالي :

$$\overline{Com} = \frac{1}{\sum_{q:J_q>1} J_q} \sum_{q:J_q>1} J_q Com_q$$

$$= \frac{1}{\sum_{q:J_q>1} J_q} \sum_{q:J_q>1} \sum_{j=1}^{J_q} cor^2\left(x_{jq}, \hat{\xi}_q\right).$$

$$Com = \frac{0.854+0.875+0.898+0.860}{4} = \mathbf{0.871}$$

[20] Chin WW . "The Partial Least Squares Approach for Structural Equation Modeling." In GA Marcoulides (ed.), Modern Methods for Business Research,. Lawrence Erlbaum Associates, London. 1998. pp. 295–336

أما متوسط R^2 فيحسب كما يلي :

$$\overline{R^2} = \frac{1}{P}\sum_{p=1}^{P} R^2\left(\xi_p, \xi_{q/\xi_q \to \xi_p}\right)$$

$$R^2 = \frac{0.395+0.281+0.691+0.675}{4} = \mathbf{0.510}$$

– حساب مؤشر GOF

و بالتالي يحسب مؤشر الجودة كالتالي :

$$\text{Gof} = \sqrt{\overline{\text{communauté}} \times \overline{R^2}} = \sqrt{0.871} \times \sqrt{0.510} = \mathbf{0.47}$$

و حسب دراسة (Wetzels,Odekerken and Van oppen ,2009)[21] تم وضع معايير لقيمة GOF كالتالي :

- إذا كان أقل من 0.1 غير لائق؛
- محصور بين 0.1 و 0.25 يعتبر صغير؛
- محصور بين 0.25 و 0.36 متوسط؛
- أكبر من 0.36 يعتبر كبير .

و لقد تحصلنا على قيمة GOF=0.47 و بالتالي نقول أن للنموذج جودة كبيرة .

– حساب معامل F^2 حجم التأثير

[21] Wetzels, Martin; Odekerken-Schroder, Gaby; and van Oppen, Claudia. 2009. "Using PLS Path Modeling for Assessing Hierarchical Construct Models: Guidelines and Empirical Illustration," *MIS Quarterly*, (33: 1)

الجدول رقم (24.3) : قيم F^2 بين المتغيرات المستقلة و التابعة

	Adequacy	Contribution	Detection	Prevention	Quality	Revelance	Search
Adequacy					0.077		
Contribution					0.187		
Detection							
Prevention							
Quality			0.391	2.074			2.240
Revelance					0.150		
Search							

المصدر: مخرجات Smart pls.3

قام الباحث (Cohen,1988)بوضع معايير لقياس حجم هذا الأثر و هي كما يلي:

- أقل من 0.02 لا يوجد أثر؛
- 0.02 الى 0.15 أثر صغير؛
- 0.15 الى 0.35 أثر متوسط؛
- أكبر من 0.35 أثر كبير.

و من خلال الجدول نلاحظ أن جميع القيم ل F^2 أكبر من 0.15 باستثناء حجم الأثر بين Adequcy و Quality، و نلاحظ أن تأثير Contibution و Revelance و Adequacy مجتمعة فسرت المتغير Quality بقيمة 0.395 (**أنظر الشكل رقم 4.3**) و لكن من خلال حساب معامل F^2 تحصلنا على تأثير كل متغير على حدى وفق ما هو موجود في الجدول، و نفس الأمر ينطبق على متغير Quality و تأثيره على المتغيرات التابعة Detection و Search و Prevention .

– معامل Q^2 القدرة على التنبؤ

تحصلنا على النتائج المعروضة في **الجدول رقم (25.3)** التالي :

الجدول رقم (25.3) : معامل Q^2 القدرة على التنبؤ

	SSO	SSE	Q^2 (=1-SSE/SSO)
Adequacy	240.000	240.000	
Detection	180.000	138.966	0.228
Prevention	180.000	83.025	0.539
Quality	300.000	211.233	0.296
Search	180.000	75.866	0.579
contribution	300.000	300.000	
revelance	240.000	240.000	

المصدر: مخرجات برنامج Smart Pls.3

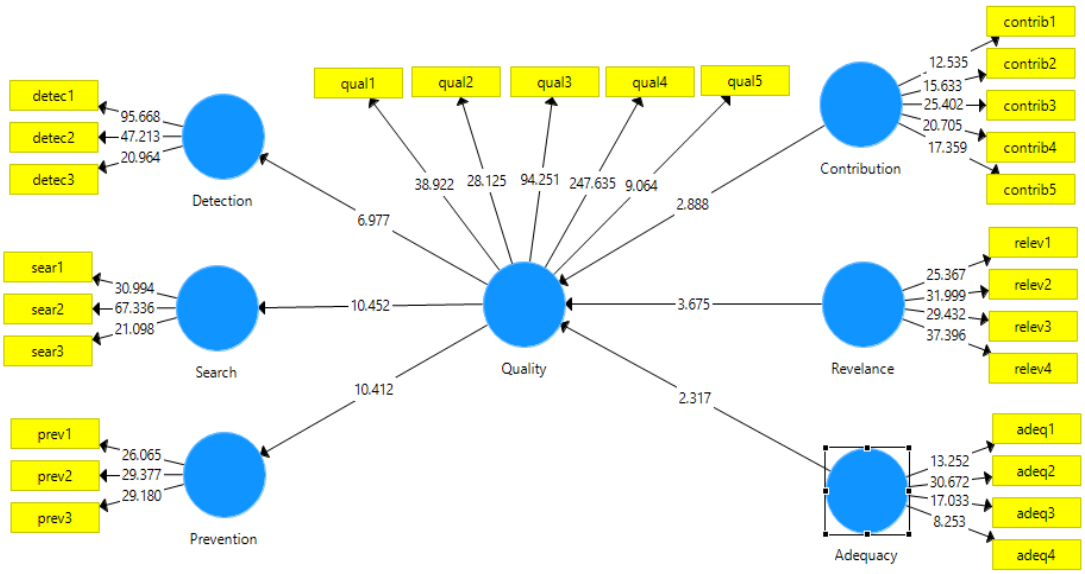
نلاحظ أن قيمة Q^2 كلها أكبر من 0 و بالتالي النموذج صالح للتنبؤ .[22]

2-4- إختبار الفرضيات

– النموذج البنائي (الهيكلي) بعد تطبيق خوازمية PLS و بعد تطبيق تقنية Bootstrapping.

بعد تطبيق تقنية Bootstrapping تحصلنا على التالي:

الشكل (5.3) : النموذج البنائي بعد تطبيق خوارزمية PLS و تقنية Bootstapping



المصدر: مخرجات برنامج Smart Pls.3

[22] Fornell, C. and Cha, J, Partial Least Squares. Advanced Methods of Marketing Research,2010, 407, 52-78.

إختبار الفرضية الرئيسية الأولى :

- **يوجد تأثير دال إحصائيا لمعايير التدقيق الدولية على جودة خدمات محافظي الحسابات بالجزائر عند مستوى المعنوية 0.05 .**

وفيما يلي جدول يبين إختبار الفرضيات الفرعية :

الجدول رقم (26.3) : إختبار الفرضيات الفرعية الأولى

رقم	الفرضيات الفرعية	Std Beta	T.Vulue	P.Value	القرار
1	يوجد تأثير دال إحصائيا لمساهمة معايير التدقيق الدولية على جودة خدمات المراجعة عند مستوى المعنوية 0.05 .	0.325	2.88	0.004	مقبول**
2	يوجد تأثير دال إحصائيا لكفاية معايير التدقيق الجزائرية على جودة خدمات المراجعة عند مستوى المعنوية 0.05 .	0.312	3.67	0.000	مقبول**
3	يوجد تأثير دال إحصائيا لملاءمة معايير التدقيق الجزائرية على جودة خدمات المراجعة عند مستوى المعنوية 0.05 .	0.226	2.31	0.02	مقبول**

المصدر : من إعداد الباحث بناءا على مخرجات Smart Pls.3

إختبار الفرضيات :

الفرضية الأولى : من خلال الجدول نلاحظ أن قيمة Bتساوي 0.325 و هي موجبة و قيمة P هي 0.004 فبالتالي نقبل الفرضية .

الفرضية الثانية : من خلال الجدول نلاحظ أن قيمة Bتساوي 0.312 و هي موجبة و قيمة P هي 0.000 فبالتالي نقبل الفرضية .

الفرضية الثالثة : من خلال الجدول نلاحظ أن قيمة Bتساوي 0.226 و هي موجبة و قيمة P هي 0.02 فبالتالي نقبل الفرضية .

إختبار الفرضية الرئيسية الثانية:

يوجد أثر دال إحصائيا لجودة خدمات المراجعة للتصدي لممارسات الفساد الإداري و المالي عند مستوى المعنوية 0.05 .

و فيما يلي يبين إختبار الفرضيات الفرعية :

الجدول رقم (27.3) : إختبار الفرضيات الفرعية الثانية

رقم	الفرضيات الفرعية	Std Beta	T.Vulue	P.Value	القرار
1	يوجد أثر دال إحصائيا لمساهمة جودة خدمات المراجعة في كشف ممارسات الفساد الإداري و المالي عند مستوى المعنوية 0.05 .	0.530	6.97	0.000	مقبول**
2	يوجد أثر دال إحصائيا لمساهمة جودة خدمات المراجعة في البحث عن ممارسات الفساد الإداري و المالي عند مستوى المعنوية 0.05 .	0.832	10.45	0.000	مقبول**
3	يوجد أثر دال إحصائيا لمساهمة جودة خدمات المراجعة في الوقاية من ممارسات الفساد الإداري و المالي عند مستوى المعنوية 0.05 .	0.821	10.41	0.000	مقبول**

المصدر : من إعداد الباحث بناءا على مخرجات Smart Pls.3

إختبار الفرضيات :

الفرضية الأولى : من خلال الجدول نلاحظ أن قيمة Bتساوي 0.530 و هي موجبة و قيمة P هي 0.000 فبالتالي نقبل الفرضية .

الفرضية الثانية : من خلال الجدول نلاحظ أن قيمة Bتساوي 0.832 و هي موجبة و قيمة P هي 0.000 فبالتالي نقبل الفرضية .

الفرضية الثالثة : من خلال الجدول نلاحظ أن قيمة Bتساوي 0.821 و هي موجبة و قيمة P هي 0.000 فبالتالي نقبل الفرضية

– إختبار الفرضية الرئيسية الثالثة (التأثير غير المباشر)

- **يوجد تأثير دال إحصائيا لمعايير التدقيق (الدولية و الجزائرية) للتصدي لممارسات الفساد الإداري و المالي عند مستوى المعنوية 0.05 .**

لتحقق شرط تأثير المتغير الوسيط (جودة المراجعة) في و لعبه دور في النموذج يجب أن يتحقق شرطين وفق دراسة (Preacher and hayes, 2008)[23] و هما :

- يجب أن تكون P-Value أقل من 0.05 ؛
- Bootstrapped confidence interval (lower and upper level)

و لقد تحصلنا على النتائج الخاصة بالتأثيرات الكلية غير المباشرة :

الجدول رقم (28.3) : التأثيرات الكلية غير المباشرة

	Original Sample (O)	Sample Mean (M)	Standard Deviation (STDEV)	T Statistics (|O/STDEV|)	P Values
Adequacy -> Detection	0.120	0.119	0.056	2.152	0.032
Adequacy -> Prevention	0.186	0.187	0.085	2.198	0.028
Adequacy -> Quality	0.226	0.226	0.098	2.317	0.021
Adequacy -> Search	0.188	0.189	0.086	2.200	0.028
Contribution -> Detection	0.189	0.193	0.071	2.647	0.008
Contribution -> Prevention	0.292	0.298	0.101	2.905	0.004
Contribution -> Quality	0.356	0.366	0.123	2.888	0.004
Contribution -> Search	0.296	0.301	0.101	2.916	0.004
Quality -> Detection	0.530	0.527	0.076	6.977	0.000
Quality -> Prevention	0.821	0.821	0.079	10.412	0.000
Quality -> Search	0.832	0.828	0.080	10.452	0.000
Revelance -> Detection	0.165	0.162	0.051	3.222	0.001
Revelance -> Prevention	0.256	0.254	0.080	3.215	0.001
Revelance -> Quality	0.312	0.308	0.085	3.675	0.000
Revelance -> Search	0.260	0.256	0.080	3.241	0.001

المصدر : مخرجات برنامج Smart Pls.3

نلاحظ من خلال الجدول أن كل التأثيرات غير المباشرة معنوية و أقل من 5% و بالتالي الشرط الأول محقق .

و للتحقق من الشرط الثاني تم إعداد **جدول رقم (29.3)** للمعاملات بالنسبة للمتغير الوسيط (Quality):

[23] Kristopher J. Preacher and Andrew F. Hayes , Asymptotic and resampling strategies for assessing and comparing indirect effects in multiple mediator models , Behavior Research Methods 2008, 40 (3), 879-891

جدول رقم (29.3) : معاملات المتغير الوسيط

التأثيرات غير مباشرة	Standard .d	T.Value	95 % LL	95% UL
Contibution>> Detection	0.070	2.657	0.050	0.328
Contibution>> Search	0.101	2.933	0.098	0.494
Contribution>>Prevention	0.101	2.894	0.094	0.490
Revelance>>Detection	0.051	3.242	0.065	0.265
Revelance>>Serach	0.080	3.245	0.103	0.416
Revelance>> Prevention	0.080	3.202	0.099	0.413
Adequacy>>Detection	0.056	2.139	0.010	0.230
Adequacy>>Search	0.086	2.186	0.019	0.357
Adequacy>> Prevention	0.085	2.183	0.019	0.352

من إعداد الباحث بناءا على تطبيق حسابي ل Excel

للحكم على صحة الفرضية يجب أن تكون قيمة P أقل من 5% و و يجب أن لا يحتوي مجال الثقة لمعامل الانحدار الصفر .

الفرضية الأولى

تنص على أنه يوجد أثر بين مساهمة معايير التدقيق في تحسين الممارسة المهنية و بين إكتشاف ممارسات الفساد عند مستوى دلالة 5%.

نلاحظ من الجدول أن مجال الثقة [0.050-0.328] لا يحتوي على الصفر و بالتالي نقبل الفرضية .

الفرضية الثانية

تنص على أنه يوجد أثر بين مساهمة معايير التدقيق في تحسين الممارسة المهنية و بين البحث عن ممارسات الفساد عند مستوى دلالة 5%.

نلاحظ من الجدول أن مجال الثقة [0.090-0.490] لا يحتوي على الصفر و بالتالي نقبل الفرضية .

الفرضية الثالثة

تنص على أنه يوجد أثر بين مساهمة معايير التدقيق في تحسين الممارسة المهنية و بين الوقاية من ممارسات الفساد عند مستوى دلالة 5%.

نلاحظ من الجدول أن مجال الثقة [0.094-0.328] لا يحتوي على الصفر و بالتالي نقبل الفرضية .

الفرضية الرابعة

تنص على أنه يوجد أثر بين ملاءمة معايير التدقيق للبيئة القانونية و الاقتصادية و بين اكتشاف ممارسات الفساد عند مستوى دلالة 5%.

نلاحظ من الجدول أن مجال الثقة [0.065-0.265] لا يحتوي على الصفر و بالتالي نقبل الفرضية .

الفرضية الخامسة

تنص على أنه يوجد أثر بين ملاءمة معايير التدقيق للبيئة القانونية و الاقتصادية و بين البحث عن ممارسات الفساد عند مستوى دلالة 5%.

نلاحظ من الجدول أن مجال الثقة [0.103-0.416] لا يحتوي على الصفر و بالتالي نقبل الفرضية .

الفرضية السادسة

تنص على أنه يوجد أثر بين ملاءمة معايير التدقيق للبيئة القانونية و الاقتصادية و بين الوقاية من ممارسات الفساد عند مستوى دلالة 5%.

نلاحظ من الجدول أن مجال الثقة [0.099-0.413] لا يحتوي على الصفر و بالتالي نقبل الفرضية .

الفرضية السابعة

تنص على أنه يوجد أثر بين كفاية معايير التدقيق و بين اكتشاف ممارسات الفساد عند مستوى دلالة 5%.

نلاحظ من الجدول أن مجال الثقة [0.010-0.230] لا يحتوي على الصفر و بالتالي نقبل الفرضية .

الفرضية الثامنة

تنص على أنه يوجد أثر بين كفاية معايير التدقيق و بين البحث عن ممارسات الفساد عند مستوى دلالة 5%.

نلاحظ من الجدول أن مجال الثقة [0.019-0.357] لا يحتوي على الصفر و بالتالي نقبل الفرضية .

الفرضية التاسعة

تنص على أنه يوجد أثر بين كفاية معايير التدقيق و بين الوقاية من ممارسات الفساد عند مستوى دلالة 5%.

نلاحظ من الجدول أن مجال الثقة [0.352-0.019] لا يحتوي على الصفر و بالتالي نقبل الفرضية .

ثانيا : مناقشة النتائج

1– مناقشة اتجاهات إجابات عينة الدراسة

– المحور الأول : معايير التدقيق الدولية

أظهرت نتائج المحور الأول و المتمثل في مساهمة معايير التدقيق الدولية في تحسين الممارسة المهنية أن معايير التدقيق الدولية يمكن أن تلعب دورا مهما في ذلك، و لقد وافق محافظا الحسابات على ذلك، حيث أن معايير التدقيق يمكن اعتبارها بمثابة الحد الأدنى في تحقيق متطلبات المهنة، و أن أول ما يسأل عليه محافظو الحسابات هو مدى إلتزامهم بالمعايير المهنية، و نشير إلى أن أغلب الدول تبنت معايير تدقيق متوافقة مع معايير التدقيق الدولية، فالاستعانة بالمعايير سوف يؤدي دون شك إلى ممارسات ممنهجة و منظمة لإبداء رأي موضوعي و سليم حول القوائم المالية، و لقد كانت فقرة أن معايير التدقيق الدولية تساعد على إبداء رأي سليم و موضوعي في المرتبة الأولى من حيث الأهمية تلتها فقرة أن معايير التدقيق ستساهم في تنظيم و توحيد الممارسة المهنية على المستوى المحلي و الدولي.

– المحور الثاني: ملاءمة معايير التدقيق الجزائرية

أظهرت نتائج المحور الثاني و المتمثل في ملاءمة معايير التدقيق الجزائرية تباين في آراء عينة الدراسة، حيث كانت نتيجة المحور محايد و هذا يدل على أن إجابات محافظي الحسابات كانت متابينة بين موافق و غير موافق أو كانت محايدة، و يرجع الباحث السبب في ذلك كون أن معايير التدقيق الجزائرية حديثة الإصدار خاصة أن المجلس الوطني للمحاسبة من خلال إصداره لستة عشرة معيارا أشار إلى أن هناك معايير أخرى سيتم إصدارها، و نشير إلى أن فقرة معايير التدقيق الدولية تتلاءم مع البيئة الاقتصادية و القانونية كانت بإجابة غير موافق و هذا راجع ربما

إلى تسرع المجلس الوطني للمحاسبة في إصدار المعايير خاصة أن القانون 10-01 و إلى غاية اليوم لم يتم تطبيقه كليا، حيث أن تنظيم مسابقات منح الاعتماد لم يتم منذ اقتراحه سنة 2010.

- المحور الثالث : كفاية معايير التدقيق الجزائرية

نفس النتائج أظهرها المحور الثالث و المتمثل في كفاية معايير التدقيق الجزائرية، حيث تباينت الآراء، و يرجع الباحث هذا الأمر إلى كون معايير التدقيق الجزائرية حديثة النشأة و لك يكتمل إصدارها .

- المحور الرابع : قياس جودة خدمات المراجعة

أظهرت نتائج الدراسة أن جودة خدمات المراجعة يمكن قياسها من خلال مدى خلو القوائم المالية من أعمال الغش و الأخطاء بحيث يجب على محافظ الحسابات أن يسعى جاهدا لضمان خلو القوائم المالية من الأخطاء و أعمال الغش المعتبرة و أيضا الحفاظ على استقلاليته يعتبر كضمان لإبداء رأي موضوعي، كما يمكن قياس جودة المراجعة من خلال تمتع محافظي الحسابات بالكفاءة المهنية اللازمة و التزامه بمعايير التدقيق المهنية و هذا ما وافقت عليه عينة الدراسة، و لقد تباينت آراء العينة حول حجم مكتب التدقيق و هيكلته أو اتخاذهم موقف محايد و يرجع هذا الأمر إلى كون حجم المكاتب لا يعتبر مقياس لجودة الخدمات المقدمة، خاصة أن أكبر الفضائح المالية تسبب فيها مكاتب دولية كبيرة .

- المحور الخامس: الكشف عن الفساد

كانت نتيجة المحور محايد، حيث يمكن القول أن محافظو الحسابات إمتنعوا عن الاجابة أو قدموا إجابات متباينة، و يمكن إرجاع ذلك إلى تعقد مفهوم مصطلح الفساد و تداخله مع الغش بالإضافة إلى أن عملية الكشف عن الفساد تعتبر صعبة و لا توجد منهجية واضحة لذلك، لكن بالمقابل محافظ الحسابات إذا لم يستطع الكشف عن ممارسات الفساد بالمؤسسات فيمكن اعتبار أن المهنة لم تقم بدورها اتجاه الملاك و المؤسسة و حتى المجتمع .

– المحور السادس: البحث عن الفساد

كانت نتيجة المحور موافق حيث يرى محافظو الحسابات أنهم مطالبون ببذل عناية مهنية لازمة للبحث عن أعمال الفساد، و أشاروا إلى أن معايير التدقيق الدولية و حتى الجزائرية قدمت بعض الأدوات و الإجراءات التي يمكن أن تساعد محافظ الحسابات في البحث عن أعمال الفساد .

– المحور السابع: الوقاية من الفساد

جاءت نتيجة هـذا المحور بالموافقة، حيث أن الإعتماد على معايير التدقيق قد يساهم في منع حدوث ممارسات الفساد، و يجب على تلعب مهنة محافظة الحسابات دورا مهما و آلية فعالة في الوقاية من الفساد الإداري و المـــالي .

2– مناقشة النتائج الخاصة بالفرضيات

توصلت الدراسة إلى وجود تأثير ايجابي لمعايير التدقيق الدولية في تحسين جودة خدمات المراجعة عند مستوى دلالة 5%، كما توصلت الدراسة إلى أن هناك تأثير لكفاية و ملاءمة معايير التدقيق على جودة المراجعة، حيث أن تبني معايير التدقيق الدولية مباشرة يكون غير كاف بل يجب أن تكون هذه المعايير ملائمة للبيئة الاقتصادية و القانونية كما أنها يجب أن تكون كافية و تغطي جميع مراحل عملية المراجعة .

كما أظهرت نتائج الدراسة أنه يوجد أثر لجودة خدمات المراجعة في التصدي لظاهرة الفساد الإداري و المالي عند مستوى 5% من خلال الكشف و البحث و الوقاية من الفساد، حيث كلما يتمع محافظ الحسابات بالكفاءة المطلوبة و الاستقلالية التامة سيساعد ذلك في مواجهة ممارسات الفساد، كما أن هناك دور مهم للالتزام بمعايير التدقيق المهنية .

و أثبتت الدراسة أيضا بأن هناك تأثير غير مباشر لمعايير التدقيق الدولية للتصدي لممارسات الفساد عند مستوى 5% و هذا من خلال تحسين جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات .

خلاصة الفصل

تبين لنا بعد دراستنا للفصل الثالث و المتعلق بالدراسة الميدانية ما يلي:

– لقد قامت الجزائر بمجموعة من الاصلاحات مست مهنة المراجعة و المحاسبة من خلال القانون 10-01 و هذا من أجل تنظيم و تطوير المهنة، حيث أصبحت مهنة المراجعة تحت وصاية وزارة المالية عن طريق المجلس الوطني للمحاسبة .

– مازال هناك غموض في قضية تحمل محافظ الحسابات للمسؤولية الجزائية و مسؤولياته اتجاه ممارسات الفساد و حتى الغش .

– إصدار معايير تدقيق الجزائرية يتوافق بشكل كبير مع معايير التدقيق الدولية .

– دلت نتائج الدراسة الميدانية و باستخدام طريقة النمذجة بالمعادلات البنائية أن نموذج الدراسة جيد من حيث مؤشرات الصلاحية و الاعتمادية بحيث يخدم أغراض الدراسة و يجيب على الفرضيات، ولقد درسنا مختلف التأثيرات و الآثار بين مختلف متغيرات الدراسة .

الخـــــاتمة

الخلاصة العامة

من خلال دراستنا لموضوع أهمية دعم جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات بالاعتماد على المعايير الدولية للتدقيق و دورها في الحد من ممارسات الفساد الإداري و المالي في الجزائر، قمنا بمحاولة معالجة إشكالية البحث من خلال تحديد متغيرات نموذج الدراسة التي تشكلت من متغير مستقل مؤثر تمثل في معايير الدولية للتدقيق و الذي قسم إلى ثلاثة أبعاد تمثلت في مساهمة و ملاءمة و كفاية المعايير للبيئة الاقتصادية و القانونية، و بالتالي تحسين جودة خدمات مراجعي الحسابات و المتمثل في المتغير الوسيط، و بعد ذلك قمنا بدراسة الأثر أو النتيجة التي توصلنا إليها و التي تمثلت في الحد من ممارسات الفساد من خلال الكشف و البحث و الوقاية من الفساد .

العلاقة الموجودة بين تبني معايير التدقيق و جودة خدمات المراجعة هي علاقة ايجابية شرط أن تكون كافية و ملائمة للبيئة الاقتصادية و القانونية، كما أن العلاقة بين جودة خدمات المراجعة و التصدي للفساد هي ايضا علاقة ايجابية، فكلما تمتع مراجعو الحسابات بالاستقلالية و الكفاءة المهنية اللازمة و التزموا بمعايير التدقيق المهنية كلما انعكس ذلك بشكل ايجابي في التصدي و محاربة الفساد .

إن تبني الجزائر لمعايير تدقيق تتوافق مع معايير التدقيق الدولية أمر مهم و تعتبر محطة تاريخية في تطور مهنة المراجعة، في انتظار تقييم هذا التبني و معرفة النتائج مرجوة منه . و من حيث مسؤولية محافظ الحسابات، فعدم تحكمهم في المخاطر الناتجة عن ممارسات الفساد يمكن أن يعرضهم للمساءلة بجميع أنواعها، لذا عليهم الالتزام بمعايير التدقيق المهنية و اللوائح و القوانين المنظمة للمهنة و اتباع منهجية مبنية على تقدير المخاطر .

الإستنتاجات

استنتاجات تخص الجانب النظري نظرية

- يعتبر مفهوم و قياس جودة خدمات المراجعة أمر صعب لكون أن الخدمة غير ملموسة، بالإضافة إلى أنها متعددة الأطراف و كل طرف يقيمها من منظوره الخاص؛

- تداخل مصطلحات كل من الغش و الفساد و الأعمال غير قانونية مما صعب تحديد مفاهيم المصطلحات، بالإضافة إلى صعوبة تحديد مسؤولية مراجعي الحسابات اتجاهها؛

– تُمثل معايير التدقيق المهنية عنصر مكون للإطار النظري للمراجعة، لأنه يحدد الممارسات المهنية و تطبيق هذه النظرية ميدانيا؛

– مراجعة الحسابات تتطور بتطور بيئة الأعمال، فإذا كان هذا التطور افقي (توسع في المسؤوليات) فيجب أن يقابله تطور عمودي (الاجراءات و الأساليب)؛

– رغم تأكيد العديد من الدراسات أن مراجع الحسابات غير مسؤول عن أعمال الفساد بالمؤسسات إلا أن الواقع يثبت عكس ذلك، حيث أن هناك العديد من القضايا التي تخص أعمال الفساد في المحاكم، و اصابع الاتهام توجه مباشرة لمراجعي الحسابات لعدم قدرتهم في كشفها .

إستنتاجات تخص الجانب التطبيقي

– يعتبر قانون 10-01 بمثابة محطة تاريخية لتطور مهنة المراجعة في الجزائر، حيث قامت وزارة المالية بإنشاء مجلس وطني للمحاسبة متكون من خمسة لجان لها صلاحية تنظيم و تطوير المهنة، حيث تميزت هذه المرحلة بعودة وصاية وزارة المالية على مهنة المراجعة، بعد أن شهدت المهنة مرحلة صراعات و انغلاق، رغم أن هناك العديد من المنتقدين لهذه الوصاية كون أنها تمس بأهم عنصر و مقوم لمهنة المراجعة و المتمثل في الإستقلالية؛

– تبني الجزائر إلى غاية كتابة هذه الأسطر لستة عشر معيارا والتي تعتبر غير كافية لإتمام المراحل الأساسية للمراجعة خاصة مرحلة تقييم المخاطر و الاستجابة لها؛

– رغم أن مضمون و محتوى معايير التدقيق الجزائرية لا يحمل محافظ الحسابات مسؤولية الغش و الأخطاء و هذا من خلال اصداره لتأكيد معقول فقط و تحت حدود أخرى لعملية المراجعة، إلا أن القانون التجاري تطرق لمسؤوليته حول الجرائم المرتكبة بشركات المساهمة؛

– إن النتائج المتعلقة بنموذج القياس الخاص بالدراسة كانت نتائجه جيدة من حيث جميع المؤشرات المحسوبة، و هذا بعد توظيف التحليل العاملي الاستكشافي و التوكيدي؛

– إن دراسة السببية بين معايير التدقيق و جودة خدمات المراجعة بينت أن هناك تأثير ايجابي بينهما؛

– إن دراسة نتيجة أثر جودة خدمات المراجعة في التصدي للمارسات الفساد بينت أن هناك أثر ايجابي بينهما؛

– إن دراسة التأثير غير المباشر بين معايير التدقيق و التصدي لظاهرة الفساد بينت أن هناك تأثير ايجابي بينهما .

التوصيات

– ضرورة توافق معايير التدقيق الجزائرية مع الخلفية القانونية (مختلف النصوص القانونية) كالقانون التجاري، قانون العقوبات، قوانين الضرائب، قوانين مكافحة الفساد و تبييض الأموال؛

– ضرورة التحديد الدقيق لمصطلحات الفساد و الغش و الأعمال غير قانونية و تحديد مسؤولية محافظ الحسابات من هذه الممارسات من خلال تبني معيار التدقيق الدولي 240 "مسؤولية مراجع الحسابات ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"؛

– تبني منهجية المراجعة التشاركية التي طرحها KHAN من خلال اشراك الجمهور في عملية الفحص لكن دون الخروج عن الطابع السري للمهنة؛

– الأخذ بعين الاعتبار لممارسات الفساد في محتوى و مضمون معايير التدقيق الجزائرية، خاصة فيما يتعلق بمرحلة التخطيط و التي يمكن أن تشمل : فهم بيئة المنشأة، مع تحديد فرص محتملة للفساد، بناء مخزون من فرص الفساد، تطبيق إختبارات فرص الفساد، كتابة خطة المراجعة ؛

– تبني منهجية التدقيق المبنية على المخاطر من خلال تبني معايير تقييم المخاطر و الاستجابة لها؛

– التأكيد على الالتزام بقواعد و معايير السلوك المهني لمراجعي الحسابات؛

– إجراء دورات تدريبية و تكوين مستمر حول معايير التدقيق الجزائرية و حتى معايير التدقيق الصادرة عن الهيئات الدولية؛

– إعتماد برماج دراسة في الجامعة و بالأخص في تخصصات المحاسبة و التدقيق حول أخلاقيات المهن و الفساد و أيضا المراجعة القضائية و مراجعة الفساد و الغش؛

– التأكيد على أهمية مهنة محافظ الحسابات وقدرتها على أن تصبح آلية فعالة في مكافحة الفساد، و هو ما يتطلب مزيدا من النصوص القانونية التي تحدد هذا الدور؛

– بما أن معايير التقرير الصادرة من مجلس المحاسبة الجزائري أقرّت إعداد تقرير خاص حول نظام الرقابة الداخلية و تقرير آخر حول استمرارية نشاط المؤسسة فيجب على محافظ الحسابات الاخذ بعين الاعتبار لجرائم الفساد أثناء اعداده لهذين التقريرين من خلال تحديد نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية لكشف هذه الجرائم، و كذلك تحديد أثر هذه الجرائم حول قدرة المؤسسة على الاستمرار؛

– تحميل محافظ الحسابات لمسؤولية اعداد تقرير خاص بجرائم الفساد لا يجب أن يتم قبل استفادة محافظي الحسابات من دورات تدريبية و تكوينية و لما لا دليل خاص يتبعه في كشف هذه الجرائم؛

– فجوة مسؤولية محافظ الحسابات عن جرائم الفساد يجب تضييقها من خلال جهود المنظمات و الهيئات المحاسبية كمجلس المحاسبة الجزائري في اصدار ارشادات و معايير تساعد محافظ الحسابات في هذه القضية و تعميق الوعي لديهم بأهمية الاخذ بعين الاعتبار لهذه الجرائم أثناء مراجعتهم للقوائم المالية،كما يجب أن تكون هناك متطلبات أكاديمية، تشريعية، مهنية و مجتمعية تعتبر كإطار لمكافحة جرائم الفساد .

آفاق البحث

بعد الخوض في حيثيات الموضوع تبين لنا أنه له جوانب تكميلية و وجهات نظر أخرى يمكن أن تكون موضوعا لدراسات مستقبلية، و ختاما لهذا الموضوع يمكن أن نقدم الاقتراحات التالية :

- أهمية التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني و الأخلاقي للتصدي لممارسات الفساد؛
- دور الأجهزة الرقابية العليا في محاربة الفساد .

تم بحمد الله و شكره

قائمة المراجع و المصادر

أولا : المصادر باللغة العربية

1) الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، **قواعد السلوك الأخلاقي لمجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين**، القسم 290 .

2) اتفاقية الامم المتحدة، **الدليل التشريعي لتنفيذ إتفاقية الامم المتحدة لمكافحة الفساد، الطبعة الثانية المنقحة**، 2012، مكتب الأمم المتحدة المعني بالمخدرات و الجريمة، الأمم المتحدة، نيويورك.

3) إحسان صالح المعتز، **أخلاقيات مهنة المراجعة و المتعاملين معها، إنهيار شركة انرون و الدروس المستفادة منها**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد و الإدارة، مجلد 22، العدد 1، السعودية،2008 .

4) أحمد حلمي جمعة،**دراسات و بحوث في التدقيق و التأكيد**،دار صفاء للنشر و التوزيع،الطبعة الأولى،عمان، الاردن،2009 .

5) أكرم الوشلي، **تقييم مخاطر غش الإدارة كمدخل لأداء أعمال المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية**، أطروحة دكتوراه في االفلسفة، كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية، جامعة إب، 2008 .

6) ألفين أرينز، جيمس لوبك ، **المراجعة مدخل متكامل**، ترجمة مُحَّد مُحَّد عبد القادر الديسطى، الجزء الأول، دار المريخ ، الرياض ، المملكة العربية السعودية،2002 .

7) أمال مُحَّد عوض،**أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات**،مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية،العدد رقم 2، المجلد رقم 45، يوليو2008 .

8) أمين السيد أحمد لطفي، **التطورات الحديثة في المراجعة**،الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2007.

9) أمين السيد أحمد لطفي،**دراسات متقدمة في المراجعة و خدمات التأكد**،الدار الجامعية،الإسكندرية، مصر،2007 .

10) أمين سيد أحمد لطفي، **دراسات تطبيقية في المراجعة**،الدار الجامعية،مصر، 2009.

11) أمين سيد أحمد لطفي،**فلسفة المراجعة**،الدار الجامعية،الطبعة الأولى، الاسكندرية،مصر،سنة 2009 .

12) بداوي محمد،**النمذجة بالمعادلات البنائية و تطبيقاتها في بحوث التسويق**، المجلة الجزائرية للتنمية الإقتصادية، العدد5، ورقلة، 2016.

13) خالد أمين، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والتطبيق**، دار وائل للطباعة و النشر، عمان، الاردن،2000 .

14) خالد مُحَّد بسام، **الغش في القوائم المالية وحدوث مسؤوليات المراجع**، مجلة صادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA ، العدد 68، ماي 2011 .

15) سمير كامل عيسى،**أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العدد رقم 2، المجلد رقم 45، يوليو 2008 .

16) السيد أحمد السقا،مدثر طه أبو الخير، **مشاكل معاصرة في المراجعة**،مصر.

17) شحاته سيد شحاته ، **مدى ملاءمة نموذجي مربع و خماسي الغش في تحديد احتمال وجود الغش بالقوائم المالية المضللة**، دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، بحث مقدم لمؤتمر " دور المحاسبة و المراجعة في دعم التنمية الاقتصادية و الاجتماعية في مصر" ، كلية التجارة جامعة الاسكندرية، خلال الفترة 6 و 7 ماي 2017، مصر .

18) شوقي جباري، فريد خميلي، **دور لمراجعة الخارجية في إرساء دعائم حوكمة الشركات**، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر، الواقع و الآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة سكيكدة، يوم 11-12 أكتوبر 2010.

19) ظاهر شاهر القشي،**انهيار بعض الشركات العلمية و أثرها في البيئة المحاسبية**، جامعة الإسراء الخاصة، الأردن، بدون سنة .

20) عز عبد الفتاح،**مقدمة في الاحصاء الوصفي و الاستدلال باستخدام SPSS** .

21) عصام الدين مُحَّد متولي،**المراجعة و تدقيق الحسابات (2)**،صنعاء،اليمن ،2009 .

22) علي حبيش، آثار الفساد المالي على الإصلاحات الإقتصادية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصص: نقود و بنوك، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2014/2013

23) مُحَّد مظهر، **تقييم جودة أعمال المراجعة و التدقيق في دولة قطر**، 2009 .

24) نصر صالح مُحَّد،**نظرية المراجعة**،دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة،عمان الأردن،2015 .

25) هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد و المعايير المحاسبية الدولية** ias/ifrs، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2010 .

26) وليم توماس،امرسون هنكي،**المراجعة بين النظرية و التطبيق**،تعريب و مراجعة أحمد حامد حجاج و كمال الدين سعيد،دار المريخ للنشر و التوزيع،الرياض،السعودية،1989 .

ثانيا : المراجع باللغة الأحنبية

1) Bruno José Machado de Almeida , **Title of the communication: Adopted theories by the portuguese professionals to explain the auditing: empirical evidence**,Portugal.
2) Bruno Amlaida,**The Postulate System of Auditing in the Evolution of the American thought :A Historical Interpretative Approach**, Portugal,2015 .
3) Benoit Pigé,Qualité d'Audit :Enjeux de l'audit Interne et Externe.pour la gouvernance des organisations,1 Edition ,Bruxelles,Belgique,2011
4) Mautz.R and Sharaf.H ,**The Philosophy of Auditig**,American Accounting Association,Monograph N°6,USA,1961.
5) LAHBARI Hassan, **La qualité de l'audit Externe et la Notion de Significativité, Etude Exploratoire**, La place de la Dimension Européenne dans la comptabilité contrôle audit ,May 2009,Strasbourg,France .
6) GERALDINE HOOEGINDRE , CEDRICLESAGE,**un Mauvais Auditeur,Dependant et / ou Incompetent ?Etude Exploratoire des Motifs de Condamination des Commissaire auX compte en France** ,Comptabilité et Environement,May 2007
7) WAFA Masmoudi Ayadi ,**Mécanismes de gouvernance et Qualité de l'audit Externe** ,le Cas Français , la revue gestion et Organisation,2013 .
8) PORTER BRENDA,"**An Empirical Study of the Audit Expectations Perfermance Gap**" ,Accounting and Business Research,Vol24 .
9) LEONARD W. VONA , **Fraud Risk, Assessment a Fraud Audit** Program, USA, 2008 .
10) Muhammad Akram.KHAN, **Role of Auditing in Fighting Corruption,Meeting on " Etics,Integrity**,and Accountability in the

Public Sector, Re – Building Public Trust in Government Through , The implementation of The UN Convention Against Corruption " ,26-27 September 2006, St Petersburg,Russia.

11) Jacque Fugger, **Faux et Usages de Faux," Enron,Le Crash de la Confiance,**Arnaud Franel Editions, Paris,2002

12) Benston,G.j and Hargraves, A.L, **Enron : What Happened and What we can Learn From it,journal of Accounting and public Policy**,21 (2) summer.

13) IIASB, **Hand Book of Internaional Quality Contrôle**, Auditing Review,other Assurance and Related Services Pronouncements, Edition :2016-2017.

14) Hair, J.F., Black, W.C., Babin, B.J., & Anderson, R.E, **Multivariate Data Analysis**. Seventh Edition. Prentice Hall, Upper Saddle River, New Jersey, 2010 .

15) Fornell & Larcker, **Evaluating Structural Equation Models with Unobservable Variables and Measurement Error**. Journal of Marketing Research. 48,1981.

16) Chin WW . "**The Partial Least Squares Approach for Structural Equation Modeling**." In GA Marcoulides (ed.), Modern Methods for Business Research,. Lawrence Erlbaum Associates, London. 1998.

17) Wetzels, Martin; Odekerken-Schroder, Gaby; and van Oppen, Claudia. 2009. "Using PLS **Path Modeling for Assessing Hierarchical Construct Models: Guidelines and Empirical Illustration**," MIS Quarterly.

18) Fornell, C. and Cha, J, **Partial Least Squares**. **Advanced Methods of Marketing Research**,2010 .

19) Kristopher J. Preacher and Andrew F. Hayes , **Asymptotic and resampling strategies for assessing and comparing indirect effects in multiple mediator models** , Behavior Research Methods 2008.

20) BOYTON.W.C and KELL,W.G,**Modern Auditing** 6Th Ed,Leyqsons,INC ,1996 .

21) Lecture Guidée des NEP, Séminaire CAC, 2012 .

قوانين و مراسيم

1) الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 107 المؤرخة في 30 ديسمبر 1971.
2) قانون المالية لسنة 1970، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 110.
3) المرسوم التنفيذي 70-173 المؤرخ في 16 نوفمبر 1970، الجريدة الرسمية للمهورية الجزائرية، العدد 97 و المؤرخة بتاريخ 20 نوفمبر 1970.
4) القانون رقم 80-5 المؤرخ في 1 مارس 1980، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 10 و المؤرخة في 4 مارس 1980 .
5) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 2 و المؤرخة بتاريخ 13 جانفي 1988.
6) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 20 المؤرخة بتاريخ 1 ماي 1991 .
7) المرسوم التنفيذي 92-20، الجريدة الرسمية العدد 3 و المؤرخة بتاريخ 15 جانفي 1992 .
8) المرسوم التنفيذي رقم 96-136، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24 المؤرخة ب 17 افريل 1996 .
9) المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 56 المؤرخة بتاريخ 29 سبتمبر 1996.
10) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 المؤرخ في 11 جويلية 2010 .
11) القرار رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.

المواقع

www.ifac.org

http://socpa.org.sa/Socpa/Home.aspx

https://www.accountancyage.com

https://goo.gl/forms/ROlU3ToqfqF4NFZJ2

الملاحق

الملحق رقم 1 : إستبانة الدراسة

جامعة قاصدي مرباح ــ ورقلة ــ

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم التجارية

إستبيان

يقوم الباحث بإعداد دراسة بعنوان **أهمية دعم جودة الاداء المهني لمراجعي الحسابات بالاعتماد على المعايير الدولية للتدقيق للحد من ظاهرة الفساد الإداري و المالي بالمؤسسة – حالة الجزائر نموذجا "**

و ذلك في إطار الإعداد لرسالة دكتوراه. لذا نرجوا من سيادتكم التّكرم بالإجابة على عبارات الإستبيان .

مع خالص الشكر و التقدير لسيادتكم

خيراني العيد

المحور الأول :مساهمة معايير التدقيق

الرقم	العبارة	غير موافق	محايد	موافق
1	تساهم معايير التدقيق الدولية في تنظيم و توحيد الممارسة المهنية			
2	تساهم معايير التدقيق الدولية في حل المشاكل و القضايا التي تواجه مراجعي الحسابات			
3	تساعد معايير التدقيق الدولية على التخطيط السليم لعملية المراجعة			
4	حددت معايير التدقيق الدولية كل المسؤوليات التي تواجه مراجع الحسابات أثناء تأدية مهامه			
5	تساعد معايير التدقيق الدولية على إبداء رأي محايد و سليم حول القوائم المالية			

المحور الثاني : ملاءمة معايير التدقيق

6	معايير التدقيق الجزائرية تتلاءم مع البيئة الاقتصادية و القانونية في الجزائر			
7	توقيت إصدار معايير التدقيق الجزائرية كان قرارا ملائما			
8	معايير التدقيق الجزائرية تتميز بالسهولة و الوضوح			
9	ضرورة إجراء تربصات و تكوين مستمر حول معايير التدقيق الجزائرية			

المحور الثالث: كفاية معايير التدقيق

10	معايير التدقيق الجزائرية كافية لإجراء تخطيط سليم لعمية المرجعة			
11	معايير التدقيق الجزائرية تحدد المسؤوليات المهنية لمراجعي الحسابات			
12	معايير التدقيق الجزائرية كافية لتأسيس رأي حول الكشوفات المالية للمؤسسة			
13	معايير التدقيق الجزائرية كافية لحل القضايا و المشاكل المهنية			

المحور الرابع: قياس جودة خدمات المراجعة

14	مدى خلو القوائم المالية من أعمال الغش و الأخطاء			
15	مدى الحفاظ على استقلالية مراجع الحسابات			
16	مدى تمتع مراجع الحسابات بالكفاءة المهنية			
17	مدى الالتزام بمعايير التدقيق المهنية			
18	حجم مكتب المراجعة و هيكلته			

المحور الخامس : الكشف عن الفساد

الرقم	العبارة	غير موافق	محايد	موافق
19	معايير التدقيق المهنية (سواءا الدولية أو الجزائرية) قدمت توضيحات و أساليب حول كشف أعمال الفساد بالمؤسسة			
20	مراجع الحسابات يعتبر مسؤولا حول كشف أعمال الفساد بالمؤسسة			
21	في حالة اكتشاف فساد بالمؤسسة يقوم مراجع الحسابات بالتبليغ عنه في تقريره			

المحور السادس: البحث عن الفساد

22	معايير التدقيق المهنية (سواءا الدولية أو الجزائرية) قدمت أساليب و إجراءات للبحث عن ممارسات الفساد بالمؤسسة			
23	على مراجع الحسابات بذل عناية مهنية لازمة للبحث عن الفساد بالمؤسسة			
24	مراجع الحسابات يعتبر مسؤولا في البحث عن أعمال الفساد بالمؤسسة			

المحور السابع: الوقاية من الفساد

25	سيساهم الاعتماد على معايير التدقيق في منع حدوث ممارسات فساد بالمؤسسة			
26	على مراجع الحسابات أن يبذل عناية مهنية لازمة لمنع حدوث أعمال فساد بالمؤسسة			
27	مراجعة الحسابات تعتبر آلية فعالة للوقاية من الفساد بالمؤسسات			

الملحق رقم 2 : مخرجات برنامج SPSS

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
contrib1	60	2,58	,787
contrib2	60	2,45	,872
contrib3	60	2,55	,811
contrib4	60	2,57	,810
contrib5	60	2,60	,785
contribution	60	2,5500	,73795
N valide (listwise)	60		

Statistiques descriptives es descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
adeq1	60	1,70	,926
adeq2	60	1,90	,969
adeq3	60	1,78	,922
adeq4	60	1,72	,958
Adequacy	60	1,7750	,79817
N valide (listwise)	60		

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
qual1	60	2,53	,853
qual2	60	2,53	,853
qual3	60	2,55	,832
qual4	60	2,57	,831
qual5	60	2,13	,999
quality	60	2,4633	,79702
N valide (listwise)	60		

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
detec1	60	1,98	1,000
detec2	60	1,95	,999
detec3	60	1,90	1,003
detection	60	1,9444	,93512
N valide (listwise)	60		

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
prev1	60	2,48	,873
prev2	60	2,42	,907
prev3	60	2,43	,909
prevention	60	2,4444	,83173
N valide (listwise)	60		

الملحق رقم 3: مخرجات برنامج Smart PLS.3

	R Square	R Square Adjusted
Detection	0.281	0.269
Prevention	0.675	0.669
Quality	0.395	0.362
Search	0.691	0.686

	Cronbach's Alpha	rho_A	Composite Reliability	Average Variance Extracted (AVE)
Adequacy	0.867	0.902	0.908	0.712
Contribution	0.947	0.953	0.959	0.824
Detection	0.928	0.929	0.954	0.875
Prevention	0.919	0.920	0.949	0.860
Quality	0.954	0.972	0.966	0.854
Revelance	0.952	0.956	0.965	0.874
Search	0.943	0.946	0.963	0.898

	Original Sample (O)	Sample Mean (M)	Standard Deviation (STDEV)	T Statistics (|O/STDEV|)	P Values
Adequacy -> Quality	0.226	0.226	0.098	2.317	0.021
Contribution -> Quality	0.356	0.366	0.123	2.888	0.004
Quality -> Detection	0.530	0.527	0.076	6.977	0.000
Quality -> Prevention	0.821	0.821	0.079	10.412	0.000
Quality -> Search	0.832	0.828	0.080	10.452	0.000
Revelance -> Quality	0.312	0.308	0.085	3.675	0.000