وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة جيلالي اليابس

سيدي بلعباس

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية

إتجاهات تطور مهنة محافظة الحسابات في إطار المرجعية الوطنية

أطروحة دكتوراه تعتمد على دراسة حالة في المنهج الكيفي بإستخدام برنامج MAXQDA

من إعداد الطالب:

بسباس سيد أحمد

تحت إشراف الأستاذ الدكتور:

بشوندة رفيق

السنة الجامعية: 2021/2020

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة جيلالي اليابس

سيدي بلعباس

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية

إتجاهات تطور مهنة محافظة الحسابات في إطار المرجعية الوطنية

أطروحة دكتوراه تعتمد على دراسة حالة في المنهج الكيفي بإستخدام برنامج MAXQDA

من إعداد الطالب:

بسباس سيد أحمد

تحت إشراف الأستاذ الدكتور:

بشوندة رفيق

لجنة المناقشة المكونة من:

الاسم واللقب	الدرجة العلمية	الجامعة الأصلية	الصفة
جميل عبد الجليل	أستاذ محاضر-أ-	جامعة سيدي بلعباس	رئيسا
بشوندة رفيق	أستاذ التعليم العالي	جامعة سيدي بلعباس	مشرفا
عطاوي إلهام	أستاذ محاضر-أ-	جامعة سيدي بلعباس	مناقشا
فلة عياشي	أستاذ محاضر-أ-	جامعة وهران	مناقشا
غريسي العربي	أستاذ التعليم العالي	جامعة معسكر	مناقشا
مرحوم محمد الحبيب	أستاذ محاضر-أ-	جامعة مستغانم	مناقشا

السنة الجامعية: 2021/2020

ملخص باللغة العربية:

تبحث هذه الدراسة في تطوير مهنة التدقيق، بعد ما تبنت الجزائر معايير المحاسبة من المعايير الدولية IAS/IFRS، أين أظهرت الهيئة المشرفة على مهنة التدقيق ممثلة في وزارة المالية (المجلس الوطني للمحاسبة) توجهات نحو ما هو معمول به في مختلف دول العالم، خاصة ما ورد في معايير التدقيق الدولية التي أصدرتها بصبغة جزائرية بنفس المحتوى والأرقام (المعايير الجزائرية للتدقيق NAA)، من أجل ذلك يهدف الباحث في الدراسة الى تحديد مستوى تطور مهنة التدقيق القانوني ومحافظة الحسابات إثارتا بهذه التغيرات مع معرفة سلوك وردات فعل عينة المشاركين المبحوثين من مكاتب التدقيق على هذه التطورات، وقدرة إستجابة الهيئة المشرفة على مساهماتهم فيها، من خلال دراسة كيفية "نوعية" إستعملت فيها أداة المقابلة التي وجهت لسبعة محافظي الحسابات، بالإضافة الى مقابلة مع عضو في لجنة مراقبة النوعية لمطابقة البيانات ولقائها ببيانات مقابلة مع موظف لدى مؤسسة عمومية إقتصادية خاضعة للتدقيق، حيث تم تحليل البيانات وتحويلها الى معلومات بمساعدة برنامج تحليل البيانات النوعية MAXQDA، ووضعها على نموذج قياس التغيير في المنظمات (مكاتب التدقيق). وفي الأخير تم التوصل الى ان غياب الرقابة الفعلية للهيئة المشرفة على أداء مكاتب التدقيق، تفرض العديد من شعائر التدقيق في ممارسات المهنيين الميدانية، وعلاقتهم مع المؤسسات محل التدقيق لان أغلب المؤسسات الخاصة تبحث عن تحقيق التوافق القانوني ويوجد فئة قليلة منها الى جانب المؤسسات العمومية المعرضة للمراقبة البعدية تهتم بالجودة وتبحث عن تحسين مخرجاتها المترجمة في القوائم المالية، الامر الذي يمنح الأولوية لمحافظ الحسابات المقدم لأقل عرض مالي ما يخلق منافسة غير شريفة بين المهنيين في سوق الطلب على مهام التدقيق، ويعدل في منهجيته المرنة لموافقة متطلبات المؤسسة محل التدقيق، في ظل عدم تفعيل للجنة مراقبة النوعية والتأخر في إصدار المعايير المتعلقة بها، بسبب غياب التنسيق بين لجان المجلس الوطني للمحاسبة وعضويتهم التطوعية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق القانوني، محافظي الحسابات، المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA)، منهجية التدقيق القانوني، مستوى تغير مكاتب التدقيق.

Abstract

This study examines the development of the auditing profession in Algeria following the adoption of the international accounting standards from the International Financial Reporting Standards IAS / IFRS. The auditing profession oversight body, represented by the Ministry of Finance (the National Accountability Board), shows trends towards what is applicable in various countries around the world, and particularly what is outlined in the international standards on auditing (ISAs) which have been issued in an Algerian character with the same content and numeration system (the Algerian standards on auditing NAA). Hence, the researcher aims through this study to determine the level of development of the statutory auditing profession under the influence of these developments, the behavior and response of the participants surveyed from audit firms about these events, and the ability of the oversight body to respond to their contribution. We use a qualitative approach in which interviews were conducted with seven statutory auditors and a member of the Quality Control Committee, in addition to an interview with an employee at an economic public entity subject to auditing. Data were analyzed using the MAXQDA qualitative data analysis program and submitted into a benchmark model for measuring the change in organizations (audit firms). Results indicate that the absence of proper control on the performance of audit firms by the oversight body impose several audit rituals in actual practices by statutory auditors and their relationship with the auditees, since most private companies search for the legal balance, while there is a small portion of them, besides some public companies that are subject to posterior control, that are anticipating quality and looking to improve their accounting outputs presented in the financial statements. This situation allows an advantage for the statutory auditor with the lowest financial offers and creates unethical competition between professionals in the audit market, affecting the auditors' flexible methodology to convey the auditees requirements, on grounds of the dormant Committee of Quality Control and the postponement of the related standard, as a result of the poor coordination between the committees of the National Accountancy Board and the voluntary nature of their membership.

Keywords: Statutory audit, statutory auditors, Algerian Standards on Auditing, audit methodology, audit firms change level.

الإهداء:

بعد ان وفقني الله سبحانه وتعالى على إتمام هذا العمل

أحتسبه صدقة جارية للباحث،

لوالديه،

وللمشرف وكل لجنة المناقشة، ومن ساهم ولو بالقليل على إنجاز هذا العمل من قريب او من بعيد.

"جعل الله كل حرف من حروف الأطروحة حسنة في ميزان حسانتكم ووفقنا الله لنكون من عباده العلماء الحاملين لرسالة تغيير في المجتمع"

الباحث: بسباس سيد أحمد

فهرس محتويات الدراسة:

مقدمة: 1

الفصل الأول: و اقع الاطر التنظيمية لضبط مهنة التدقيق

تمهيد: 10

المبحث الأول: بيئة التدقيق الدولية والأطراف الفاعلة فيها.....11

المطلب الأول: تدويل التدقيق، والنظريات الدافعة إليه 11

1. تدويل التدقيق وعروض الخدمات المهنية المتأتية منه..... 11
2. نظريات الحاجة الى التدقيق.....13

المطلب الثاني: قيمة التدقيق وأزمات الثقة المالية.....16

1. قيمة التدقيق.....16
2. تطور فجوة توقعات التدقيق.....18
3. أزمات الثقة والفضائح المالية.....21

المطلب الثالث: مستقبل التدقيق وقواعد إعادة ضبط المهنة دوليا.....24

1. قواعد ومعايير ضبط مهنة التدقيق..... 24
2. هيكلة معايير التدقيق الدولية..... 27
3. مستقبل جودة مهنة التدقيق.....33

المبحث الثاني: الاليات التشريعية ومهنة التدقيق في الجزائر.....35

المطلب الأول: المعايير المتعلقة بالشخص الممارس لمهنة التدقيق.....35

1. منح الاعتماد والرقابة على جودة عمل محافظ الحسابات.....37
2. محافظ الحسابات..... 41

المطلب الثاني: معايير مسار الممارسة لمهنة التدقيق القانوني.....44

1. قبول وتعيين محافظ الحسابات..... 44
2. التخطيط للمهمة واعداد برنامج العمل.....47
3. جمع أدلة الاثبات.....49

المطلب الثالث: معايير إعداد بنود تقارير مهمة التدقيق.....51

1. الإطار العام لتقارير محافظ الحسابات.....51
2. قواعد ضبط المخرجات القانونية لمهمة التدقيق.....53
3. شكل المحتوى وعناصر تقرير محافظ الحسابات.....55

الفصل الثاني: الادبيات النظرية لتوجهات الممارسة المهنية لمحافظة الحسابات

تمهيد: 62

المبحث الأول: تشكيل وتشغيل معايير ضبط وممارسة مهنة التدقيق.....63

المطلب الأول: طرق تبني وتطبيق معايير التدقيق الدولية (ISAs).....63

1. الأساليب المتاحة لاعتماد معايير التدقيق الدولية.....63
2. معايير بيان شروط العضوية (SMOs) للاتحاد الدولي للمحاسبين.....66
3. التجارب الدولية في إقرار وتبني معايير التدقيق (ISAs).....70

المطلب الثاني: التجربة الجزائرية في إقرار وتطبيق معايير التدقيق الدولية (ISAs)...77

1. عضوية الجزائر لدى الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) 77
2. المرجعية الوطنية لإقرار واعتماد معايير التدقيق.....80
3. الإطار التصوري (المفاهيمي) لمعايير التدقيق الجزائرية.....85

المطلب الثالث: مقررات إصدارات المعايير التدقيق الجزائرية.....86

1. (المقرر رقم 02, 2016) يتضمن الإصدار الأول لمعايير التدقيق الجزائرية..... 86
2. (المقرر رقم 150, 2016) يتضمن الإصدار الثاني لمعايير التدقيق الجزائرية..91
3. (المقرر رقم 23, 2017) يتضمن الإصدار الثالث لمعايير التدقيق الجزائرية...95
4. (المقرر رقم 77, 2018) يتضمن الإصدار الرابع لمعايير التدقيق الجزائرية.....99

المبحث الثاني: الأدب البحثي السابق 103

المطلب الأول: معايير إختيار وترتيب الأدب البحثي السابق.....104

1. لماذا الدراسات السابقة؟ 104
2. معايير إختيار مصادر الأدب البحثي السابق.....104
3. الشروط التي اعتمادها لإختيار الدراسات السابقة.....104

المطلب الثاني: ترتيب الدراسات السابقة.....105

المطلب الثالث: القيمة المضافة وما يميز الدراسة.....118

الفصل الثالث: إستراتيجية تطوير المرجعية الوطنية لمهنة محافظة الحسابات

مقدمة Introduction.....124

الطريقة والأدوات Methods 128

النتائج Results 149

مناقشة وتحليل النتائج Discussion.....225

فهرس الجداول:

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	توزيع الفضائح المالية في العالم بين 1980 الى 2014	22
02	عرض معايير التدقيق الدولية (ISAs)	29
03	تجربة الدول في تحقيق شروط عضوية (IFAC) وتبني المعايير الدولية للتدقيق (ISAs).	75
04	وضعية الدول والهيئات الأعضاء في تبني المعايير الدولية للتدقيق (ISAs)	76
05	مقارنة البحوث الكمية والنوعية	125
06	معيار الخبرة لإختيار عينة محافظي الحسابات المشاركين	150
07	توزيع عينة محافظي الحسابات المشاركين حسب الولايات	150
08	إحصاء عدد الرموز في ملف كل عينة محافظ حسابات مشارك في المقابلة	151
09	توزيع الأكواد (الرموز) وفق مواضيع أسئلة المقابلة	152
10	توزيع المفكرات والملاحظات حسب عينة محافظي الحسابات المشاركين	152
11	أسباب العزوف عن المشاركة في الدورات التدريبية	161
12	تباين أراء عينة المشاركين المبحوثين حول معايير التدقيق الجزائرية	178
13	تباين أراء عينة المشاركين المبحوثين حول تطبيق معايير التدقيق الجزائرية	181
14	تباين شعائر التدقيق في تعامل محافظي الحسابات مع قوانين المهنة	188
15	مظاهر شعائر التدقيق في ممارسة مهنة التدقيق القانوني	189
16	مشاكل المناقصات لدى عينة المبحوثين المشاركين	198
16.1	تباين وسائل التواصل مع لجنة إعداد المعايير الجزائرية للتدقيق	196
17	توظيف المعايير الجزائرية للتدقيق في مرحلة قبول وأخذ مهمة التدقيق	206

18	توظيف المعايير الجزائرية للتدقيق في مرحلة التخطيط للمهمة وتحديد وتقييم المخاطر	207
19	إستعمال معايير التدقيق الجزائرية في مرحلة الإجابة على تقييم المخاطر وجمع العناصر المقنعة	208
20	إستعمال معايير التدقيق الجزائرية في مرحلة تأسيس وتكوين الرأي	209
21	إجتهادات عينة المشاركين المبحوثين لدى المؤسسات محل التدقيق	214
22	إجتهادات المؤسسة في نظر محافظي الحسابات	215
23	معيقات تأدية مهام التدقيق	223
24	مستويات منظمات مكاتب التدقيق وفق مخرجات برنامج MAXQDA	226
25	التغير في إعتقادات عينة مكاتب التدقيق للمشاركين المبحوثين	227
26	التغير في قيم عينة مكاتب التدقيق للمشاركين المبحوثين	228
27	التغير في مهمة عينة مكاتب التدقيق للمشاركين المبحوثين	229
28	التغير في رؤية عينة مكاتب التدقيق للمشاركين المبحوثين	230
29	التغير في قواعد الضبط والمساءلة القانونية عينة مكاتب التدقيق للمشاركين المبحوثين	230
30	التغير في تصميم الهيكل التنظيمي لعينة مكاتب التدقيق للمشاركين المبحوثين	231
31	التغير في تصميم الهيكل التنظيمي لعينة مكاتب التدقيق للمشاركين المبحوثين	232
32	التغير في الرقابة الداخلية لعينة مكاتب التدقيق للمشاركين المبحوثين	233
33	التغير في التطوير لعينة مكاتب التدقيق للمشاركين المبحوثين	233

34	التغير في النظم الداعمة لعينة مكاتب التدقيق للمشاركين المبحوثين	234
35	التغير في آليات التوجيه الرقابية لعينة مكاتب التدقيق للمشاركين المبحوثين	235

فهرس الأشكال:

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	هيكل فجوة توقعات الأداء	20
02	هيكلة إصدار المعايير من طرف مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB)	28
03	رسالة قبول عهدة محافظ الحسابات	46
04	مكانة التدقيق وتقرير التدقيق في ظل نظرية الوكالة	52
05	الإطار العام للتطبيق ودرجات المسؤولية لـ(SMOs)	67
06	خارطة الدول الأعضاء في تطبيق (SMOs) وتبني معايير التدقيق الدولية (ISAs)	79
07	مناهج المقاربة النوعية حسب احتياجات البحث العلمي	127
08	نموذج تصور المنظمة	129
09	نموذج التصدي والتفنيد لتغير المنظمة	132
10	نموذج إعادة التوجيه لتغير المنظمة	133
11	نموذج الاستعمار لتغير المنظمة	134
12	نموذج التطور لتغير المنظمة	135
13	مراحل تحليل البيانات النوعية	146
14	إطلاع محافظي الحسابات على معايير التدقيق الجزائرية (NAA)	154
15	مشاركة عينة محافظي الحسابات في التدريب والدورات التكوينية	161
16	أسباب العزوف عن المشاركة في الدورات التدريبية	162
17	إجبارية الدورات التدريبية لمحافظي الحسابات	166
18	عيوب القانون 10-01 المنظم لمهنة الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد	185

18.1	تسيير عضوية أعضاء لجان المجلس الوطني للمحاسبة	194
19	الخطوات القانونية لتنفيذ مهنة التدقيق وفق الممارسات الميدانية	205
20	الاهتمام بالتدقيق في بيئة المؤسسات الجزائرية	218
21	التغير في حاجات المؤسسات بعد تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق	219
22	أسس إختيار محافظ الحسابات من طرف المؤسسة	221

قائمة المختصرات:

معنى المصطلح بالعربية	معنى المصطلح باللاتينية	الإختصار
المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين	American Institute For Certified Public Accountants	AICPA
المجلس الوطني للمحاسبة	Conseil National de La Comptabilité	CNC
المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة	Conseil Supeérieur technique comptables	CSTC
مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي	Financial Accounting Standards Board	FASB
مجلس معايير المراجعة و التأكيد الدولية	International Auditing and Assurance Standurds Board	IAASB
المعايير الدولية للمحاسبة	Internatinal Accounting Standards	IAS
مجلس المعايير الدولية للمحاسبة	International Accounting Standards Board	IASB
معايير بيان شروط عضوية الإتحاد الدولي للمحاسبين	Statements of Membership Obligations	SMO
الاتحاد الدولي للمحاسبين	Intemational Federation of Accountants	IFAC
المعايير الدولية للإبلاغ المالي	International financial reporting standards	IFRS
المعايير الدولية للتدقيق	International Standard of Auditing	ISA
المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموما	Generally accepted accounting principles	GAAP

NAA	Normes Algériennes d'Audit	المعايير الجزائرية للتدقيق
SCF	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
MAXQDA	Max of Qualitative data analysise	برنامج تحليل البيانات النوعية

فهرس الملاحق:

الرقم	عنوان الملحق
01	دليل مقابلة عينة مكاتب تدقيق المبحوثين المشاركين
02	دليل مقابلة عضو لجنة مراقبة النوعية
03	دليل مقابلة مدير التدقيق الداخلي لمؤسسة عمومية اقتصادية
04	ملفات المقابلات في واجهت برنامج MAXQDA؛
05	إستقاط الرموز على بيانات المقابلات في واجهت برنامج MAXQDA؛

مقدمة

مقدمة

تغيرت سبل التحقق من المعلومات تغيرا كبيرا في الفترة الأخيرة، مع التطور التكنولوجي، كبر حجم المعلومات وضخامة الشركات حتى يتمكن مستخدمو المعلومات المالية من اتخاذ القرارات المتعلقة بالتسيير، الاستثمار وادارة الشؤون الداخلية والخارجية لأي شركة، ومن بين أساليب التحقق الأكثر فعالية لضمان حقوق هؤلاء المستخدمين، ما يقوم به محافظ الحسابات في مهنة التدقيق القانوني بإصدار راي فني محايد حول مصداقية وعدالة القوائم المالية، الذي يتحمل من خلاله المسؤولية المدنية، الجنائية والتأديبية تجاه هؤلاء المستخدمين. وحتى يقوم بذلك يتبع محافظ الحسابات العديد من الإجراءات والقواعد التنظيمية الصادرة عن الهيئة المشرفة للمهنة (وزارة المالية) ممثلة في المجلس الوطني للمحاسبة، لان الجزائر منذ الاستقلال أصدرت العديد من القوانين والمراسيم التنظيمية المتعلقة بهذا الامر وانتهت الى اصدار القانون 10-01 الصادر في الجريدة الرسمية المؤرخة في 11 يوليو 2010، الذي يمثل أساس تنظيم مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وهذا القانون هو الذي يوضح المسؤوليات، المهام المنوطة بأصحاب المهنة، اخلاقياتهم وحالات التنافي والموانع، بالإضافة الى طرق التعيين لدى المؤسسات، لان مكاتب التدقيق في الجزائر تتعامل مباشرة مع مؤسسات مالية واقتصادية مختلفة، تميزها ثقافة خاصة بالبيئة الجزائرية اين يحاول محافظ الحسابات التوافق معها من اجل تحقيق الغرض من التدقيق، مع ضمان تحصيل عوائد من اجل الاستمرارية التي تشكل هدف حديث لأي منظمة.

عرفت البيئة الجزائرية للمؤسسات تطورا ملحوظا منذ اصدار القانون 07-11 المتضمن للنظام المالي المحاسبي والذي طور المخرجات المحاسبية الى حد كبير مقارنة بما كان معمول به، بهدف الالتحاق بالركب الدولي وخلق إمكانية مقارنة المعلومات الصادرة من المؤسسات الجزائرية مع نظيرتها الدولية، الامر الذي استلزم تطوير مباشر في تقنيات التدقيق والإجراءات المتبعة في عمل مكاتب تدقيق محافظي الحسابات، بحكم ان التطور المحاسبي يتطلب إجراءات جديدة لابد ان يتم تفعيلها من طرف محافظي الحسابات، الذين تختلف استجابتهم لجهود توجهات الهيئة المشرفة نحو تطوير هذه التقنيات، الامر الذي استحدثت في سبيله العديد من القوانين والمراسيم التشريعية منذ الاستقلال بداية بالأمر 107/69 المؤرخ في 31/12/1969، المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 حيث نصت المادة 38 على تعيين محافظ الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، تلى ذلك المهام والواجبات التي يجب عليه القيام بها في مرسوم 1973 الذي تم توسيع محتواه بعد انشاء مجلس المحاسبة سنة 1980، بعد

ذلك صـدر اول قانون خاص بأخلاقيات مهنة الخبير المحاسـبي محافظ الحسـابات والمحاسـب المعتمد 91-08 المؤرخ في 27/04/1991، وانشـات الجزائر لأول مرة معـايير الأداء المهني الصـادرة في مقرر SPM/103/94 التي تحتوي على الواجبات المهنية التي يسـتعين بها محافظ الحسـابات اثناء مراحل مهمة التدقيق. وفي النهاية تم الغاء أحكام القانون 91-08 بموجب القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، ووردت العديد من المراسـيم التنفيذية التي تقدم مصـادر منهجية يتبعها محافظ الحسـابات لتدقيق المؤسـسـات التي تم تعيينه فيها. وبالتالي من خلال هذه الاليات والأدوات تسـعى الجزائر الى تطوير قواعد ضـبط موجهـة لتنظيم خـدمـات التـدقيق التي تشـكـل معـايير وطنيـة، لان فكرة المعـايير وفق (مجدي, 2010, ص 14) تعود الى سـنين مضـة حيث ان الانسـان كان يعتمد على الميزان والمكيال ووحدة قياس الطول كمعايير مقبولة وتم الاتفاق عليها عند العموم، حتى الفراعنة وجدوا ان العام له (365) يوم والى يومنا هذا لا زال الناس يقيسـون به، بعدها دخلت المعايير في مختلف الصـناعات والأنشـطة التجارية والخـدميـة، ويمكن تعريفهـا على انهـا هيكل الاجراءات وخطوات التنفيـذ والتي تمثـل دليـل عمـل ينظم المتطلبات، الخطوات والإجراءات التنفيذية لمزاولة او مراقبة منتج او خدمة.

كل هذه التوجهات زادت بشكل كبير في المهام المعهودة الى محافظ الحسابات، رفعت من مسؤولياته، ومنحته تقنيات جديدة من اجل تحصـيل اكبر قدر من الدلائل، التي تخوله لإصـدار رأيه، لكن الهيئة المشـرفة لم ترفق هذه التوجهات بمجموعة من الدلائل والنماذج المصـممة لأداء مهام التدقيق، لأن ممارسي المهنة يعتمدون بدرجة كبيرة على توظيف إجتهادات المؤسسة الوطنية للمحاسبة الممثلة في معايير الأداء المهني او كما تسمى التوصيات الستة لمحافظ الحسابات التي لم تحين في إطار توجهات تطوير المهنة، ولم يصـدر أي مرسـوم او قانون يلغي محتواها الموقع من طرف وزير المالية ما يجعل هؤلاء الممارسـين يضـيفون عليها ما تصـدره الهيئة المشـرفة من تطورات وقواعد ضـبط حديثة باجتهاداتهم الخاصـة، ولم يصـاحب هذه التطورات أي زيادة في الأتعاب لان التوجه الى سـوق المناقصـة العمومية قيد سـوق الطلب على مهام التدقيق القانوني بالعديد من الأطر التي أظهرت بعض المنافسـة بين المكاتب للحصـول على مهام التدقيق، زادت التكاليف ودفعت كل ممارس لإتخاذ مسـار تدقيق ومنهجية يمكن ان تختلف عن الممارس الآخر، ومن هنا يمكن طرح إشكالية الدراسة التالية:

كيف تؤثر توجهات المرجعية الوطنية للتدقيق على تطوير مهنة محافظة الحسابات؟

ومن اجل الإجابة على هذه الإشكالية تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مدى استيعاب وتطبيق محافظي الحسابات للمعايير الجزائرية للتدقيق؟

- حسب الظروف المحيطة بالممارسة المهنية، ما هي الإجراءات القانونية التي يتبعها محافظ الحسابات خلال مهنة التدقيق القانوني؟
- بعد إصدار الجزائر لمقررات المعايير الجزائرية للتدقيق، هل يمكن تنظيم مهنة محافظة الحسابات وفق محتوى المعايير الجزائرية للتدقيق حتى وان لم تصدر كاملة؟
- الى أي مدى يمكن للمؤسسات الانسجام مع متطلبات مهنة التدقيق القانوني وما هو مطلوب في المعايير الجزائرية التدقيق؟

ولمعالجة الإشكالية وإثبات صحة الأسئلة الفرعية قمنا بطرح الفرضيات التالية:

- معايير الكفاءة المهنية والتكوين تمكن محافظي الحسابات من استيعاب وفهم المعايير الجزائرية للتدقيق؛
- تعمل المرجعية الوطنية على رفع أداء محافظي الحسابات والارتقاء بالمهنة الى المستوى الدولي؛
- توافق منهجية التدقيق القانوني في الجزائر بين محتوى المعايير الجزائرية للتدقيق والنصوص القانونية المنظمة للمهنة؛
- تفقد المؤسسات الاقتصادية في الجزائرية الأرضية المهنية لتطبيق محتوى المعايير الجزائرية للتدقيق.

مبررات إختيار الموضوع:

- مبرر شخصي لإكمال البحث في ميدان المحاسبة والتدقيق، وذلك امتدادا لمذكرة ماستر تهتم بتطورات إجراءات مهنة التدقيق؛
- العلاقة الخاصة بالعديد من محافظي الحسابات جراء اللقاءات الدورية والدورات التدريبية، التي تبقي الباحث على إطلاع دائم بتغيرات المهنة ومشاكلها من الجانب المهني الميداني، الأمر الذي خلق فضول ودافع شخصي للبحث في الموضوع والأسباب مع اقتراح حلول من الجانب الأكاديمي؛
- الجدل الذي يصاحب القانون 10-01 المنظم للمهنة، وإقتراحات التعديل المطروحة من طرف المهنيين الممارسين؛
- صدور 16 معيار جزائري للتدقيق في مقررات موقعة من طرف وزير المالية، والتي لم يحدد إطارها المفاهيمي والفكري، مع وجود مجموعة من القوانين السارية المفعول في البيئة الجزائرية وغياب منهجية ونماذج مصممة لمهنة التدقيق، التي تخلق تفاوت في أداء مهمة التدقيق القانوني، من خلال تصريحات المؤسسات؛

- تزايد الإهتمام بالتدقيق من طرف مستخدمي المعلومات المالية، بسبب كثرة تجميل الحسابات (المحاسبة الإبداعية) للتأكد من مصداقية القوائم المالية في إتخاذ القرارات؛

أهمية موضوع الدراسة:

- ترتكز أهمية موضوع الدراسة من سلوك وتفاعل مكاتب تدقيق محافظي الحسابات في بيئة الأعمال المحلية، أين تظهر الهيئة المشرفة توجها نحو تطوير المهنة مترجما في مجموعة من قواعد الضبط والقوانين التي تحاول من خلالها اللحاق بالركب الدولي وتنظيم مهنة التدقيق لتحسين مخرجاتها بخطى ثابتة، الأمر الذي يحتاج الى توفير قاعدة بحثية أكاديمية يمكن الاستناد عليها في تقييم متطلبات هذه التطورات والقوانين، وتحديد مستوى الإستجابة لها وتنفيذها من طرف مكاتب التدقيق في الجزائر، خاصة مع وجود تفاعلات من طرف ثالث يؤثر بصفة مباشرة في نسبة هذا التجاوب ويتمثل في المؤسسات محل التدقيق؛
- كما تكمن الأهمية أيضا في معرفة طريقة عمل الهيئة المشرفة، والأثر الفعلي الذي تحققه في الميدان لدى المهنيين جراء كل الأعمال المخولة لها، ومنها قرار إعتماد معايير جزائرية للتدقيق مستوردة من المعايير الدولية، في ظل وجود بدائل متاحة أكثر قبول لدى العديد من الدول، ومستوى التدريب، التسيير والرقابة المحقق في الميدان.

أهداف موضوع الدراسة:

- التعرف على قواعد الضبط التنظيمية التي تصدرها الهيئة المشرفة في سبيل تطوير المهنة، وخاصة المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA)، مع الإجراءات المتبعة في إصدارها؛
- تحديد الأسس التي تستعين بها الهيئة المشرفة من أجل تحديد إحتياجات المهنة والمهنيين، مع الخط الزمني المتبع في إصدار قواعد الضبط والقوانين التنظيمية للمهنة؛
- إبراز ملامح إجراءات التدقيق السارية المفعول والمستعملة من طرف مكاتب تدقيق محافظي الحسابات في منهجية التدقيق التقليدية، وبعد إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق؛
- كشف نطاق وطبيعة التغيرات التي تتخذها الهيئة المشرفة في مستويات عمل المنظمة (مكاتب التدقيق) التي تعمل في البيئة الجزائرية؛
- وصف مستويات التغيير في المنظمات (مكاتب التدقيق) الناتجة عن الإضطرابات والإختلالات الخارجية المرغوبة أو إجبارية التطبيق، مع توضيح الشكل النهائي الذي يمكن ان تبلغه والحالة النهائية التي تصل إليها هذه المكاتب؛

- التعرف على مستوى التأثير في حاجات مستخدمي المعلومات المالية جراء التطور في تقنيات تنفيذ مهمة التدقيق؛
- تحديد مستوى تجاوب المؤسسات مع متطلبات المعايير الجزائرية للتدقيق، ومعرفة دورهم في التأثير على هذه التطورات وتطبيقها الفعلي في طرف الهيئة المشرفة من جهة ومكاتب التدقيق من جهة أخرى؛

منهجية وأدوات الدراسة:

يستعين الباحث في سبيل الإجابة على إشكالية الدراسة، والتحقق من الفرضيات على العديد من المناهج بداية ***بالمنهج الوصفي التحليلي*** الذي تمكن من خلاله على أهم ما ورد في مراحل تدويل التدقيق، والنظريات الدافعة اليه، مع التعرف على قيمته وقواعد ضبطه دوليا ومحليا. بعد ذلك تم تركيز الجهد على ***المنهج الاستقصائي*** بهدف قراءة، تشخيص وتحليل الوضع الحالي للتشريعات الجزائرية في سبيل التحقق من تنظيم مهنة التدقيق وتقسيمها الى معايير عامة، معايير تتعلق بالعمل الميداني، ومعايير خاصة بالشخص الممارس لمهنة التدقيق في الجزائر، والتعرف على مسار عمل الهيئة المشرفة والتجربة الجزائرية في تبني واعتماد معايير التدقيق الدولية محليا، بعدها قام الباحث في ***الدراسة الميدانية بالإستعانة بالمنهج الكيفي "النوعي"*** الذي يستعمل من اجل دراسة الظواهر الإجتماعية الخاصة بمحافظي الحسابات وصفا عميقا وطبيعيا لبلوغ الفهم التام لعينة المبحوثين المشاركين، وباستخدام ***نموذج دراسة الحالة*** للوصول الى الفهم الكامل لتأثر ممارسة مهنة محافظة الحسابات بتطورات المرجعية الوطنية، ومستوى مساهمة عينة المبحوثين المشاركين في ذلك **دون غرض تعميم النتائج**، وفيها إعتمد على ***أداة المقابلة*** مع عينة مكاتب التدقيق المبحوثين المشاركين ولقائها مع مقابلات مع عضو لجنة مراقبة النوعية بالإضافة الى التأكد من خلال مقابلة موظف لدى مؤسسة عمومية، وبعد تحصيل البيانات تم ترميزها وتصنيفها الى أكواد وثيمات وتحليلها حسب الموضوع من طرف الباحث بمساعدة طرق العرض التي يوفرها ***برنامج التحليل النوعي (MAXQDA)***.

هيكل الدراسة:

لإنجار الدراسة إعتمد الباحث على **طريقة IMRAD** لإعداد الأطروحات، من خلال تقسيمها الى ثلاث فصول تبدأ بالمقدمة وتليهم خاتمة، تضمنت ملخص شامل مع عرض للنتائج التي توصلنا اليها، وبعض التوصيات والإقتراحات التي تشكل رسالة ضرورية لمساهمة البحث العلمي في توجهات تطوير مهنة التدقيق في الجزائر.

الفصل الأول: من خلاله تم التعرض الى الأطر النظرية المتعلقة بتنظيم المهنة على المستوى الدولي والمحلي، خاصة فيما يتعلق بالحاجة الى التدقيق وتدويله، مع الأزمات التي زادت من أهمية عدالة ومصداقية المعلومات المالية في عالم الأعمال، من اجل إتخاذ القرارات.

الفصل الثاني: يشمل التفصيل في أسس إعتماد وتبني المعايير الدولية للتدقيق من خلال الإستعانة بالتجارب الدولية الخاصة بثلاث دول (فرنسا، تونس والمغرب) وتحديد قواعد الأساس والتجربة الجزائرية التي تعتمد عليها الهيئة المشرفة من أجل تطوير المهنة واللحاق بالركب الدولي، مع عرض لكل قواعد التنظيم التي وردت فيها بهذا الخصوص.

الفصل الثالث: هو الفصل الميداني الذي تم تقسيمه أيضا الى ثلاث عناصر أساسية تشمل الطريقة والأدوات التي من خلالها نشرح المنهجية الكيفية "النوعية" بالتفصيل والطريقة المتبعة في التحليل من اجل بلوغ النتائج، كون الطريقة جديدة ومن اجل تعريب النموذج المستخدم للدراسات، بالإضافة الى شرح طريقة التحليل ومنهج دراسة الحالة في البحوث الكيفية مع التفصيل في البرنامج المستخدم MAXQDA، بعدها قام الباحث بعرض العنصر الثاني الذي يشمل ما تقدمه المقابلات من بيانات مع عينة المبحوثين المشاركين وهو قسم النتائج، يليه مباشرة قسم تحليل ومناقشة هذه النتائج لإسقاطها على المنهج النظري المستعمل لتغييرات المنظمة (مكاتب التدقيق) بحكم الإضطرابات والإختلالات الخارجية وعرض كل ما تم التحصل عليه في النتائج، لمعرفة توجهات التطور المتبعة من طرف الهيئة المشرفة ومستوى تجاوب المبحوثين المشاركين معها، مع طرح توصيات للهيئة المشرفة والمهنيين وآفاق للبحوث المقبلة التي يمكنها تطبيق نفس المنهج.

محددات الدراسة:

- حداثة موضوع الدراسة وبالتالي غياب المراجع والكتاب في المعايير الجزائرية للتدقيق، بحكم انها لم تصدر كاملة؛
- طول فترة التقطعات بين مقررات المعايير الجزائرية للتدقيق، حيث صدرت أربع مقررات تحمل (16) معيار في أربع سنوات ولم يصدر أي مقرر جديد منذ سنة 2018.
- عدم توفر نسخة من برنامج التحليل المستعمل لدى الجامعة ومخبر البحث MAXQDA؛
- تعريب نموذج التغيير في المنظمات من الإنجليزية الى العربية اخذ الكثير من الوقت، بحكم عدم وجود دراسات سابقة إعتمدت عليه في الجزائر؛
- رفض العديد من محافظي الحسابات إجراءات المقابلة، بحجة أنها تأخذ منهم الكثير من الوقت؛
- صعوبة التنقل لمكاتب تدقيق في ولايات بعيدة بحكم توقف النقل خلال جائحة كورونا؛

- الخلط الكبير في المصـــطلحات بين ما ورد في القوانين المنظمة للمهنة الســـارية المفعول مقارنة بالمعايير الجزائرية للتدقيق.

الفصل الأول

الفصل الأول: و اقع الاطر التنظيمية لضبط مهنة التدقيق؛

تمهيد الفصل:

إختلاف اللغة بين الدول يمكن أن يسبب العديد من الإضطرابات ويقطع المصالح لولا وجود لغة موحدة يمكن التواصل بها، وتوحيد لغة المحاسبة بسبب كبر حجم المعاملات بعد الثورة الصناعية وتطور الأسواق المالية الدولية وتوسعها عبر العالم، خلق الحاجة الملحة الى توحيد لغة التدقيق التي تتحقق من مخرجات المحاسبة والمالية وتخدم مصالح مستخدمي هذه المعلومات عبر مختلف دول العالم، خاصة بعد ظهور العديد من أزمات الثقة التي كانت السبب في أزمات مالية زادت التركيز على أهمية التدقيق وقيمته في بيئة الأعمال، وهذا ما سنعرضه في هذا الفصل، بين المبحث الأول الذي سيركز على تدويل التدقيق وأزمات الثقة التي دفعت الى توحيد الممارسات المهنية الخاصة به ودفعت الى إنشاء المعايير الدولية للتدقيق ISA، بالإضافة الى محاولة تصنيف إصدارات القوانين والنصوص التشريعية السارية المفعول المطبقة في الجزائر وفق هذه المعايير ومعايير التدقيق المقبولة عموما GAAS، للتعرف على المعايير المتعلقة بالشخص الممارس لمهنة التدقيق في الجزائر، قواعد التنظيم الخاصة بممارسة العمل في الميدان، والطرق المتاحة لتقديم الخدمات والتعامل مع المؤسسات محل التدقيق بالإضافة الى تلك المعايير التي تتعلق ببلورة مخرجات مهنة التدقيق في شكل تقارير موجهة لمستخدمي المعلومات المالية وذوي المصالح في المؤسسات.

المبحث الأول: بيئة التدقيق الدولية والأطراف الفاعلة فيها،

المطلب الأول: تدويل التدقيق، والنظريات الدافعة إليه؛

1. ***تدويل التدقيق وعروض الخدمات المهنية المتأتية منه،***

منذ القرن التاسع عشر، عرفت مهنة المحاسبة ازدهارا وطلبا كثيرا بسبب النمو في حجم وتعقيد المعاملات التجارية، مما ادى الى زيادة ثقافة الاستثمار عند رجال الاعمال والاشخاص غير المشاركين في تأسيس مؤسسات الاعمال مباشرة. وهذا ما دفع الى زيادة الحاجة في ضمانات القوائم المالية المعدة من طرف ممتهني المحاسبة ضد الاستخدام الاحتيالي لأموال هؤلاء المستثمرين(Jones, 1981, p. 114)، وقد تم تلبية هذه الحاجة من خلال انشاء نظام للمراجعة والتدقيق من قبل العديد من الجمعيات المهنية آنذاك، وسخرت الكثير من الجهود لإعداد معايير وقواعد التأهيل العلمي لمدققي الحسابات دوليا، وهذا الاجراء زاد من أهمية مهنة التدقيق كوصية على المصلحة العامة(Braam, 2019, p. 30)، خاصة في ما يتعلق بالاستشارات الضريبية الخاصة بالدولة في ظل تعقد الحياة الاقتصادية.

كبريات شركات المحاسبة المختصة في تتبع حركة رؤوس الاموال الى الاسواق الخارجية منذ تسعينات القرن التاسع عشر، انتقلت مع تنقل الشركات متعددة الجنسيات الى الخارج مثل الشركات البريطانية Deloitte، Price Waterhouseو Haskins Selss التي انتقلت الى الولايات المتحدة الامريكية، (Motors & Europe, 2000, p. 12) وبعد ذلك ازداد حجمها وتحولت الى شركات عملاقة تقدم خدمات المراجعة والتدقيق بالإضافة الى الاستشارات والخدمات الضريبية. (Riahi-Belkaoui, 1999, p. 199) تلت تلك الفترة سلسلة من الإندماجيات في هذه الشركات الى ان تم انشاء ما يسمى بـ BIG EIGHT FIRMS، تلتها BIG SIX وفي سنة 1998 توحدت الى 5 شركات عملاقة في هذا المجال تسمى BIG FIVE.

في بداية التسعينات بدأت شركات المحاسبة في توسيع الخدمات الادارية، بحكم تعلق هذه المؤسسات بها ومعرفة كل اسرارها التجارية خاصة في ظل التطور السريع لأجهزة الحاسوب وتغير المعالجة الادارية للمعلومات وهذا ما أعطى شركات المحاسبة العملاقة الاولوية والريادة في كل مجالات الاستشارات المتاحة في تلك الفترة. (Aharoni, 1999, pp. 21–22) واصبح التدقيق الخدمة الاستشارية الاولى التي تطلبها المؤسسات وبعدها تأتي الخدمات الاخرى، واصبح للمدقق دور ائتماني كوكيل على المعلومات الصادرة من المؤسسات وهذا ما دفع الى اصدار المعايير والقواعد المهنية، مثل ما بدأ مع المنظمات التطوعية الوطنية وبعض المؤسسات الحكومية او شبه الحكومية مثل لجنة الاوراق المالية والبورصات في الولايات المتحدة الامريكية، لكن في نهاية 1980 رفعت كل من الولايات المتحدة الامريكية وبريطانيا على دعايات الاعمال التجارية، ووفقا لـ (Jeong & Rho, 2004, p. 180) اصبح لابد للشركات ان تلبي رغبات العميل وتوفر

احتياجاته على ان تكون هذه الشركات مدعمة من طرف الدولة، وهنا تحول التدقيق الى منافسة بين المدققين تتأثر بسوق العرض والطلب وجودة الخدمة المقدمة، وظهرت المزايدة لأول مرة بين شركات التدقيق العملاقة الخمسة وبدأ التداول بين مراجعي الحسابات على خدمة المؤسسات، (Eisenberg & Macey, 2004, p. 172) الى حين إنشاء نظام فصل الخدمات الاستشارة القانونية في شكل مكتب محاماة يضم الكثير من الخبراء القانونيين. سنة 1991، كانت الشركات المحاسبية تمثل 87% من السوق العالمية واصبحت هي الوحيدة القادرة على خدمة الشركات المتعددة الجنسيات وهذا بسبب النفوذ والسلطة، (McKee & Garner, 1996, p. 20) بالإضافة الى كونها تتمحور حول عملها كمسير للنشاط الاقتصادي محليا وخارج الرقعة الجغرافية التي تتواجد فيها وذلك استجابة لمتطلبات الاقتصاد الدولي.

احدثت شركات المحاسبة الخمس (BIG FIVE)، تغييرا هيكليا وجذريا غير مسبوق، (Brock & Powell, 2014, p. 452) حيث انه في شهر جوان 2001 تواجدت شركة Deloitte Touche Tohmatsu في 130 دولة على غرار شركة Andersen التي تواجدت في 84 دولة وهذا بسبب الاختلافات القانونية داخل الرقع الجغرافية المختلفة من حيث المحاسبة، قوانين الاعمال...، في حين انشات اول شبكة دولية لمقدمي الخدمات (Globale Professionnel Network) مثلما ذكر (Riahi-Belkaoui, 1999, p. 192) والتي تعتمد على شبكات التحالف الدولية الرسمية، الهياكل الحكومية وإدارات مؤسسات الاعمال التي تهتم بتطوير الممارسة المهنية متعددة التخصصات، واستعمال علاماتها التجارية المعروفة كمصدر للجودة والخبرة التقنية، لتوسيع حصتها في السوق العالمية من خلال تقديم خدمات تجارية شاملة (Hinings et al., 1999, p. 140)، بعدها تغير الوضع حيث قامت 03 شركات من التخلي عن خدمات استشارة الاعمال من بينها Ernst & Young التي تنازلت لشركة Cap Gemini على خدماتها الاستشارية، و شركة Andersen Consulting التي حافظة على طابع التعدد الجنسي لكنها تخصصت في مجال تقديم الخدمات الاستراتيجية للمؤسسات تحت اسم Accenture Plc في جانفي 2001 (Wikipedia, 2009)، بعد الفصل في نزاعها الذي دام مدت طويلة مع شركة Arthur Andersen (Brock & Powell, 2014, p. 453)، إلا شركة Deloitte Touche التي لم تتخلى عن شركة Deloitte Consulting، وقامت بالمساهمة في مؤسسات خدمات قانونية في اوروبا وبعض الدول عكس التنافس الشديد الذي كان بين الشركات الاخرى التي كانت تسعى ان تكتسب الريادة في مجال القانون والخدمات القانونية في كل دول العالم.

الشركات المتعددة الجنسيات تحتاج في نشاطها الى يد عاملة خاصة تلك المتعلقة بتقديم الخدمات وبحكم ان شركات المحاسبة العملاقة (Big Five) حولت الكفاءات من السوق المحلي الى سوق دولي، (Segal-Horn & Dean, 2007, p. 210) عرف الخدمات على انها غير ملموسة، غير مرئية ولا يمكن ان تستبدل، مع قيمة يمكن ان تكون ثابتة او متغيرة وان الانتاج والاستهلاك فيها يكون متزامن بين المنتج

والمستهلك، وبالتالي تمتاز الخدمات في كونها صناعة عالية الكفاءة ولها تنافسية كبيرة في السوق من اجل خلق القيمة المضافة. لذى فان مصطلح تدويل خدمة التدقيق يشير الى نية تغطية السوق الدولي بمعايير موحدة نسبيا (M. E. Porter, 1994) ، وهذا ما كانت تسعى اليه شركات المحاسبة العملاقة (Big Five) ، لان اتخاذ القرار الاستراتيجي لدخول السوق الدولية يتوقف على عاملين اساسين هما القدرات التنظيمية للموارد المتاحة بالإضافة الى احتياجات البيئة الخارجية(Brock et al., 2009, p. 55)، لهذا استعمل مصطلح التوسع الدولي من خلال (Kundu & Hsu, 2011, p. 10) ، ومصطلح التنويع الدولي الذي نوقش من خلال (Ruigrok & Wagner, 2003, p. 64) كما ان اهم أسباب تدويل خدمات التدقيق الطلب المستمر من المتعاملين والذي يمكن تقسيمهم(Hopewell, 2001) الى ثلاث أصناف اولهم العملاء الذين يعملون في بيئة دولية ويفضلون ان يتحصلوا على خدمات في اسواق نفس البلدان الذين يقومون فيها بأعمال تجارية، الصنف الثاني هم العملاء المحليون وأهم احتياج يخدمهم هو الحصول على خدمات ذات معايير ومقاييس عالمية، اما الصنف الاخير فهم العملاء المحليين الذين يفضلون الجودة والاحترافية في الخدمات المهنية التي يتحصلون عليها وكذا يهتمون بتبادل المعارف، بالإضافة الى تخفيض تكاليف نقل وتحويل الاموال بين الفروع.

2. ***نظريات الحاجة الى التدقيق:***

الثقة هي اعتماد اطمئنان بين شخصين او شخص وشيء ما مبني على تفاصيل معينة تتعلق اما بالشخصية، نقاط قوة، القدرات أو يقين بأدلة (Merriam, n.d.)، والتدقيق الخارجي وفق للتعريف هو اعتماد ضمان وموثوقية يستعمل كأداة من طرف المساهمين والمستثمرين لضمان اموالهم وحصصهم في كل الشركات المدرجة في اسواق راس المال، وما صرح به مدراء الاعمال فيها حول مقدار الربح الذي حققته الشركة أو مدى سيولة مركزها المالي، حتى لو كانوا مستثمرين محتملين فان نتائج التدقيق تمنحهم تأكيد معقول حول البيانات المالية والمعلومات المالية المقدمة من الادارة، حتى يبقى لهم خيار الشراء هذا من جهة كما يمكن ان يخدم التدقيق الادارة على اضفاء الثقة والمصداقية في المعلومات المدرجة في القوائم المالية الموجهة للمستثمرين المحتملين من جهة اخرى،(Quick et al., 2007, pp. 2–3) راي المدقق يعتبر تأكيدا على صحة المعلومات المالية المقدمة وليس تقديم استشارات تسيير ومساعدة لاتخاذ قرارات لكلا الطرفين. لهذا فان مهمة التدقيق لها قيمة لمجموعة كبيرة من مستعملي المعلومات المالية وذوي المصالح، نظرا لصعوبة تحليل هذه المعلومات لغير المدققين وفك الابهامات التي تتخللها، خاصة من لا يسمح لهم القانون الداخلي بالاطلاع على هذه المعلومات، فهم يعتبرون التدقيق جسر الامان الذي تساعد نتائجه في اتخاذ قرارات الاستثمار، في ظل تواجد فجوة توقعات بين المديرين الذين يغلبون مصالحهم ويتسترون على هفواتهم والملاك اصحاب راس المال من جهة وبين توقعات مستخدمي المعلومات المالية ومخرجات مهمة

التدقيق من جهة أخرى. (Quam, 1998, p. 250) كما ان في غالب الاحيان يكون التدقيق مطلوبا بقوة القانون وتقوم اغلب الدول بتشريعه للحفاظ على مصالحها وفرض الرقابة مع حماية مصالح الاشخاص الذين لا يستطيعون التدخل في قرارات المؤسسات المدرجة في سوق راس المال مباشرة.

يمكن تحليل دور التدقيق اقتصاديا في العديد من الجوانب داخل المؤسسات فهي تمثل ورقة الضمان، وسيط اعلامي، وسيلة رقابة فيما تقدمه من نتائج لتحليل المعلومات المالية،(David, 2020, pp. 5–10) واكتسبت المهنة هذه القيمة استنادا الى العديد من النظريات:

- **نظرية الوكالة:** مبدا نظرية الوكالة قائم على اساس المهام التي يقع على عاتق المديرين (الوكلاء) القيام بها أثناء تأدية المهام المفوضة إليهم من طرف الملاك، اين يمكن ان يتخذوا افعالا لخدمة مصلحتهم الخاصة دون الابلاغ عنها (Cai et al., 2015, p. 229)، وهنا تتعارض المصالح بين كلا الطرفين، المستثمرون الحاليون والملاك هدفهم تعظيم الارباح ورفع قيمة الاسهم والرقابة على كل الاعمال التي تقوم بها الاقسام التابعة لكيانهم، ويعتبر المديرين الوجه الرئيسي للمؤسسة الذي يقوم بكل المهام بدل عنهم وهنا يمكن للوكلاء ان ينفقوا الاموال لمصلحتهم الخاصة، ينقصون من واجباتهم، يتجنبون الكثير من المعاملات او يجتهدون في تضليل وتقليل المعلومات التي يوثقونها، لهذا تشكل التقارير المالية عقد توكيل بين كلا الطرفين لان كل العمليات التي تتم داخل الكيان او خارجه لها أثر مالي، ويمكن للمساهمين المراقبة من خلالها، وبهدف تقليل تكاليف المراقبة يتم الاستعانة بمهمة التدقيق الخارجي من اجل اضفاء مصداقية على ان ما قدمه الوكيل في القوائم المالية للمساهمين صحيح، لا يحتوي على مغالطات ويعكس الاحداث الحقيقية التي تعيشها المؤسسة، لهذا فان وجود مهمة التدقيق تساعد على تقليص فجوة التوقعات بين ما هو مطلوب من الوكلاء والمساهمين الحالين، بل تساهم أيضا في إضفاء الثقة الى المعلومات المالية المقدمة للمساهمين المحتملين (Habib et al., 2018, p. 44) ، " التدقيق يضفي قيمة هائلة " هذا ما قاله احد كبار الشركاء في شركة KPMG العالمية سنة 1994 (Elliott, 1994)، وان تفسير الوكالة حث على الاستعانة بالتدقيق اختياريا قبل ان تفرضه العديد من الدول بقوة القانون.
- **دقة المعلومات:** ان كمية ونوع البيانات المعالجة في الكيان محل التدقيق تختلف اختلافا جذريا وهذا حسب الشركة التي تقوم بمهمة التدقيق، فإذا لم يكن التدقيق موجه لأغراض قانونية فقط والتي تحتاج الى قدر قليل من الجهود المبذولة يمكن الاستعانة بشركات تدقيق محلية، اما اذا كانت المؤسسة تريد فرض نفسها في السوق خاصة في مرحلة الاكتتاب القانوني لرأس المال بكل انواعه يمكنها الاستعانة بخدمات شركات المحاسبة والتدقيق العملاقة (BIG FOUR)، (Mao et al., 2020, p. 20) والذي يفرض بدوره تكاليف اكبر لان الخدمات المقدمة تتصف بالجودة والأداء العالي، وتعطي معلومات تتصف

بالملائمة و علامتها التجارية معروفة ويمكن للمستثمرين المحتملين الثقة فيها، وهنا ترتفع عوائد الاكتتاب.

- **الرقابة الإدارية:** في مؤسسات العائلات والشركات الصغيرة لا تتجسد نظرية الوكالة اذا كان المستثمرين هم نفسهم مشرفين مباشرة على ادارة المؤسسة، ففي حال لم يفرض المشرع الذي تنشط فيه هذا النوع من المؤسسات تختار هذه الشركات لوحدها اللجوء الى ما تعرضه شركات التدقيق من خدمات،(Yuniarti, 2011, p. 6) وهذا لتفادي تجاوزات مديري الاقسام والمدراء الفرعيين من اجل التحكم التام في ادارة المنظمة وتحقيق اقصى قدر من الربح واكتشاف تجاوزات الاقسام الفرعية.
- **حوكمة الشركات:** في الكثير من البلدان تعتبر حوكمة الشركات أداة لإدارة المخاطر وتوجيه الشركة نحو تحقيق الاهداف المخطط لها، تتشكل من مجموعة أطراف من بينها مجلس ادارة الشركة، البنوك، لجان الرقابة الداخلية والتي تتفاعل فيما بينها لصنع استراتيجية فعالة لإدارة وتسيير المخاطر المحتملة، يعتبر التدقيق وفق (W. R. Knechel & Willekens, 2006, p. 1346) من بين اهم الاليات المستعملة والتي يجب ان تدرج لهذه العناصر خاصة في ظل احتمال تواجد الخطر المحتمل على مصالح المساهمين الحاليين، لهذا فان التدقيق يحد من هذه المخاطر وترتبط الجودة المطلوبة منه بعدد الميكانزمات المستعملة في الحوكمة وأصحاب المصالح، خاصة المستقلين عن الإدارة لان الاستثمار في جودة التدقيق يضمن مصالحهم.
- **فرضية التأكيد:** يمكن النظر الى فرضية التأكيد على انها مراقبة بعدية لعمل المكلفين والقائمين بالإدارة، خاصة المكلفين بالإثباتات المالية للعمليات الدورية للمؤسسة، لان قبل ان يكون التدقيق خادما للمساهمين والمستثمرين المحتملين فهو قائم على فرضية التأكيد التي تمنح لهؤلاء المكلفين لان من خلال مخرجات التدقيق يمكن لهم تصحيح الأخطاء والهفوات والحفاظ على سمعتهم، اذن التدقيق وتقارير المكلفين لمجلس الإدارة عنصران متكاملان وفق فرضية التأكيد، كما ان المدقق يلتزم بالسر المهني، فلا يمكنه ان يخرج معلومات حساسة كالتغير في الأسعار او أمور إدارية التي لا يحق للغير الاطلاع عليها، بل يعلم الإدارة بها وتأتي نتائجه للغير في نهاية العملية حتى تكون مفيدة. لهذا (Ball et al., 2012, p. 142) يعتبر التدقيق الاختياري أداة تكميلية لتواصل الموكلين مع المستثمرين من اجل تصحيح المسارات وتفادي التوقعات، حتى ان المكلفون يكونوا اكثر صدق عندما يدركون ان إفصاحهم عن المعلومات الخاصة يتم التحقق منها وفق فرضية التأكيد.
- **تأمين المحافظ المالية:** يوفر التدقيق تامين على المحافظ المالية، ومصالح المساهمين في المؤسسات لان مستخدمي المعلومات المالية الداخليين يمكن لهم ان يستعينوا بالتدقيق الاختياري في حالة ظهور لبس في عمليات مالية معينة او من اجل الاستثمار في طريقة لاسترداد انواع معينة من الخسائر، (Brown et al., 2013, p. 22) مقدمو التمويل الخارجيين لهم مصلحة في التدقيق لأنه يوفر معلومات حول كل

العمليات التي لها بعد مالي من اجل حماية مصالحهم في المؤسسة وتفادي المغالطات والخسائر، لان نتائج مهمة التدقيق تمنح المستثمرين واصحاب المصالح ادلة وقرائن يمكن الاستعانة بها من اجل طلب الحقوق وحتى رفع دعاوي قضائية لاسترداد الخسائر ان كانت متعمدة، والصفة القانونية للمدقق تخوله ان يتحمل المسؤولية تجاه ذلك.

- **نظريات اخرى:** تظهر اهمية المراجعة في الكثير من نظريات التسيير وادارة المشاريع، خاصة في نظرية أصحاب المصالح حيث ان التدقيق بموجب النظرية يقوم بكشف العناصر والمعلومات التي تلبي مطالب واهتمامات اصحاب المصلحة الاكثر نفوذا، اما نظرية الشرعية فمن خلالها تهدف المؤسسات محل التدقيق الى زيادة ظهور شرعيتها للمجتمع بكل الطرق للتأثير ايجابا على سمعتها، (Deegan, 2014, p. 349)اما عن نظرية المؤسسات الجديدة فهي تجمع كل النظريات للميل الى ان تصبح كل الكيانات متشابهة في التنظيم، الادارة والتسيير والقيم الاجتماعية، كما انها تسعى الى نسخ فروع ومؤسسات اخرى متشابهة، يطبق (Baker et al., 2014, p. 378) نظرية المؤسسات الجديدة لتفسير مدى اهمية الانتقال الى معايير دولية تنظم التدقيق والمراجعة لان نسخ الترتيبات لكل المنشاة المحلية بنفس الخصائص يعزز من إمكانية تطبيقها في كل دول العالم.

المطلب الثاني: قيمة التدقيق وأزمات الثقة المالية؛

1. ***قيمة التدقيق؛***

ثق بي انا مدقق...! هكذا كان المدقق يقدم نفسه على انه خادم للمصلحة العامة يجب الوثوق به وفي المعلومات التي يعدها ويقدمها بعد انتهاء مهامه، لما له من مسؤولية قانونية وامكانية تعرضه للمسائلة(Quam, 1998, p. 250)، وفي مقدمته يعرف التدقيق القانوني بأنه ممارسة مهنية تهتم بمعالجة البيانات المدرجة في القوائم المالية للمؤسسات بهدف إنتاج معلومات منظمة في شكل اراء، توجه الى ذوي المصالح الذين لهم الحق في الاطلاع عليها، يقوم بها شخص او مجموعة من الاشخاص مسجلين رسميا لدى القوائم المهنية للدولة مع ثبات مؤهلاتهم العلمية، بهدف توفير ضمانات ومصداقية للبيانات المالية (Richard Baker et al., 2001, p. 776)، (Baker et al., 2014, p. 172)هذا النوع من التدقيق يفرض بقوة القانون من خلال المواد التشريعية التي تنظم عمل المؤسسات بهدف حماية مصلحتها ومصلحة كل الاطراف التي تعتبر طرف في المؤسسة محل التدقيق. قد يأخذ التدقيق شكل تدقيق نظم المعلومات، تدقيق خارجي، تدقيق القطاع العام وتدقيق داخلي الذي يهتم بمدى كفاية وفعالية نظام ادارة الرقابة الداخلية للمؤسسة، (Cascarino, 2007, p. 30)حيث يتمثل دور المدقق في المقام الاول في التأكيد على ان القوائم

المالية تمثل الكيان المدقق بدقة، اما القطاع العام يهدف الكثير من التدقيق فيه الى ضمان فعالية وكفاءة العمليات الإدارية للحفاظ على المال العام وحسن توجيه الاعتمادات اثناء تقديم الخدمات، كما يمكن استخدام تدقيق نظم المعلومات المالية في اي من المجالات الاخرى، لان القائمين على مهنة التدقيق يسعون دائما الى اعداد معايير وقواعد مهنية لتلبية كل الاحتياجات.

يتوقع من مخرجات مهمة التدقيق ان يبدي المدقق رأيه حول مدى تمثيل القوائم المالية للمؤسسة المدققة، حتى يتمكن من ذلك يجب ان تكون هناك مجموعة من الحقائق والدلائل التي يصدر رأيه على أساسها، والتي يمكن تعريفها على انها معلومات تثبت وتدعم التصريحات المقدمة من الادراة، (Cascarino, 2007, p. 39) مدى تقبل هذه المعلومات يتوقف على معالجة المدقق وخبرته في المجال فقد تكون هذه الدلائل ناقصة او معيبة بسبب التحيز الشخصي او خطا محتمل في القياس وقد تكون اقل دلالة من ما هو مرغوب فيه لهذا فان المدقق ينظر الى جميع الادلة ويقوم باختبارات خاصة ليبني اساسا واقعيا لمخرجات مهمة التدقيق، يمكن ان تكون هذه الأدلة كافية بحيث مهما اختلف المدققين يصلون الى نفس الرأي، حتى اذا قام اصحاب المصلحة بذلك بأنفسهم، الملاءمة والموثوقة هي الخاصية التي يمكن تحقيقها من خلال استخدام تقنيات التدقيق المناسبة مثل صبر الآراء، كما توجد ادلة مكملة ذات العلاقة بعمليات يتم تدقيقها. يمكن تصنيف التدقيق وفق مجموعة من المعايير، فوفقا للغاية من وراء مهمة التدقيق، يمكن تصنيفها الى تدقيق قانوني وتدقيق عند الطلب، اما وفقا لتكرار المهمة في المؤسسة يمكن ان يكون تدقيق سنوي نهاية السنة، او تدقيق متكرر، يوجد ايضا التدقيق الخاص والجزئي لهذا فان نوع التدقيق يختلف باختلاف غرض التدقيق المراد من طرف المؤسسة محل التدقيق.

مهمة التدقيق معقدة للغاية ومن الصعب إيجاد دراسات تجريبية تقيس قيمة التدقيق في المؤسسة المدققة مع ذلك فان التدقيق عملية منظمة وتتخللها الكثير من الاجراءات التنظيمية التي تبرز قيمة التدقيق في معظم الحالات، مع وجود ادلة على ذلك فحتى اذا كانت المؤسسة مجبرة على تعيين مدقق لتأكيد حساباتها فالقانون التشريعي الذي ينص على ذلك لا يفرض اسم المدقق وانما تبقى الحرية للقائمين على مجلس الادارة في اختيارها باختلاف الشروط، كما ان اختيار شركات التدقيق الضخمة تمنح المؤسسة محل التدقيق قيمة اعلى متمثلة في الجودة، خاصة(BIG FOUR)، بهدف الاستعانة بالعلامة التجارية للحفاظ على السمعة امام الغير والحصول على شرعية اكثر(Cascarino, 2007, p. 17)، حتى وان كانت تكاليفها عالية لكنها ذات قيمة اكبر، واغلب هذه الشركات لم تتعرض لدعاوي قضائية في السنوات الاولى للنشاط (Cook et al., 2020, p. 15)، وتتواجد الكثير من الدراسات التي اثبتت ذلك (Quam, 1998, p. 215)، فمن خلال اختيار هذا النوع من الشركات تصبح الاسهم اعلى قيمة من اسعار الاكتتاب الاولي، كما ان معاملات الارباح ترتفع بدرجة كبيرة (Teoh & Wong, 1993, p. 364).

قيمة التدقيق المالي ذكرت في الكثير من الأبحاث المنشورة حول الشركات الكبرى والعالمية، هذا لا ينفي ان الدول السائرة في طريق النمو لا تمنح قيمة للتدقيق، ففي دراسة (David, 2020, pp. 15–17)، ذكرت الكثير من الدلائل في البحوث العلمية حول تدقيق الكيانات الصغيرة غير المدرجة في سوق راس المال وحتى المنظمات التطوعية، النوادي، الجمعيات الخيرية، التدقيق في القطاع العام، الافصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات وتقارير الرقابة الداخلية، لان البحوث في هذه البلدان وبالنسبة لحجم المؤسسات الصغيرة تعطي نتائج اكثر دلالة من المؤسسات المدرجة في سوق راس المال، بسبب نقص الاعتمادات المالية من الحكومة وعدم الاستثمار في مهنة التدقيق وهذا سبب كاف للفساد، هذه المجالات يمكن ان تؤثر مباشرة على قيمة التدقيق الذي لا يهتم بالجودة ولا لتوفير الوسائل المناسبة من اجل استخلاص الادلة التي يبني عليها المدقق رايه خاصة في ظل التطورات التكنولوجية ونقص الامكانيات المتاحة للمؤسسات الصغيرة، وفقا لـ (Hay, 2017, p. 16) عمل التدقيق في القطاع العام والهيئات التابعة له، تدقيق واسع النطاق ولكنه محدود. قيمة المراجعة يمكن ان تحدد في القطاع العام والحكومي بالاعتماد على نظريات الحاجة الى التدقيق، وفق (Hay & Cordery, 2017, p. 15)، يمكن ان تطبق نظرية الوكالة حيث ان " السياسة الديموقراطية والقائمين عليها يمكن رؤيتهم على انهم الوكيل الرئيسي للمواطنين الذين انتخبوا عليهم ووكلوهم، وبالتالي هناك علاقة بين الوكيل والموكل، من مواطن الى سياسي الى اسفل التسلسل الهرمي الذي يصل الى من يقدمون الخدمات بالفعل الى المواطنين(Moe, 1984, p. 760)، وهناك تفسيرات لكل النظريات التي يمكن ان تطبق في المحاسبة الحكومية (Hay & Cordery, 2017, p. 17)، أثناء تدقيق القطاع العام تتثمن قيمة التدقيق وتزداد اهميته بفضل امكانية الاطلاع والوصول الى معلومات اكثر بكثير من تلك المتاحة في القطاع الخاص. في ظل هذه الاعدادات تزداد اهمية كل انواع التدقيق يوما بعد يوم خاصة التدقيق الداخلي (R. Knechel et al., 2014, p. 312).

2. *تطور فجوة توقعات التدقيق،*

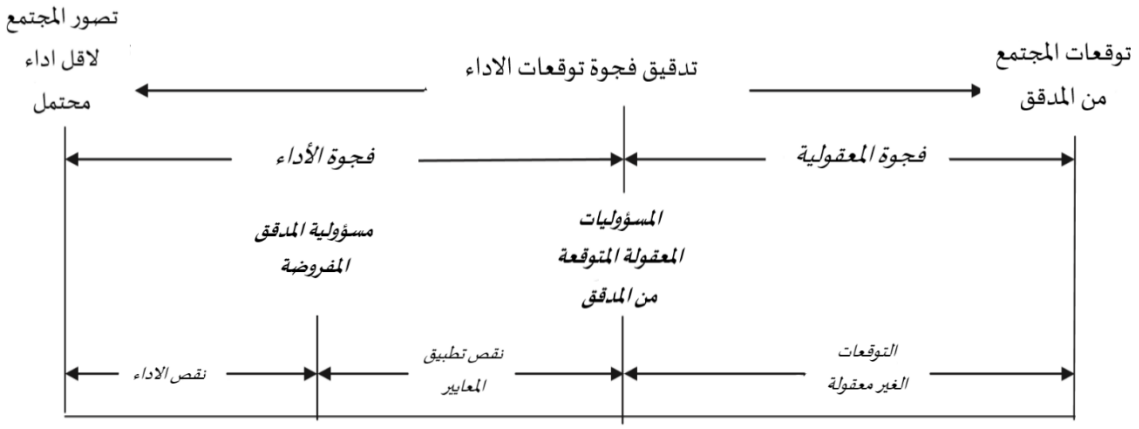
تاريخ التدقيق من خلال (Watts & Zimmerman, 1983, p. 616) يؤكد ان التدقيق كان اختياري لأكثر من 600 عام من الان، بعد ما ابتكر Pacioli في مذكرته فكرة مسك المحاسبة في القيد المزدوج اقترح ان تتم عملية الاشراف والمراقبة من طرف شخص مستقل(Willekens, 2007)، وحدثة بعد الثورة الصناعية الكثير من التغيرات دفعت ممارسي المراقبة الى انشاء شركات مهنية تقوم بعملية التدقيق، حتى انها فرضت على كل الكيانات بقوة القانون على سبيل المثال المملكة المتحدة في 1862 تلتها الولايات المتحدة الامريكية سنة 1933، مما دفع الى انشاء الجمعيات المهنية للمحاسبين كوسيلة للتحقق من جودة واستقلالية المدققين (Watts & Zimmerman, 1983, p. 617)، تنظيم التدقيق بإعدادات شركات دولية مشرفة مثل (BIG FOUR) وانشاء جمعية المهنيين المحاسبين أظهر مرونة كبيرة في ممارسة مهنة التدقيق رغم الفشل

الذي كانت تحققه بعض العمليات، لان الممارسين غير معترفين بفشلهم (Power, 1994)، فحتى لو قام المدقق بأدنى ما هو مطلوب منه يمكنه ان يتحجج بصعوبة مهمة التدقيق وانها مبنية على افتراض المخاطر المتبقية بغض النظر عن جودة التدقيق المقدم للمؤسسات المدققة، الى ان هناك دائما احتمال كبير بوجود مجموعة من المخاطر المتبقية التي توجد في القوائم المالية والتي لم يتم اكتشافها–(David, 2020, pp. 17 19). هذه الاحداث انجرت عنها العديد من الفضائح المالية حدثت للكثير من دول العالم مثل ENRON، WORLDCOM، LEHMAN BROTHERS في الولايات المتحدة الامريكية، BRANGINGS BANK وEQUITABLE LIFE في المملكة المتحدة، PARAMALAT في ايطاليا، HIH في استراليا وSATYAM في الهند، كل من خسر المال في هذه الفترة من مستثمرين، دائنون، موردون، اصحاب المصالح وخاصة السياسيون والمجتمع بشكل عام كان سؤالهم اين المدققين...؟ من ما اوقع الكثير من الاتهامات على المدققين كونهم فشلوا في اداء المهام المتوقعة منهم، مست هذه الاتهامات مهنة التدقيق ككل وخسر الكثير من مستعملي مخرجات التدقيق الثقة فيها، اكد (Limperg, 1985, p. 10) قبل 80 عاما أن وظيفة التدقيق اساسها الثقة التي يضعها المجتمع وذوي المصلحة في مخرجات مهنة التدقيق "الرأي"، وفي حالة اي اشتباه بخيانة الثقة يحدث اختلال مباشر للمهنة، لهذا فان المدقق يتحمل مسؤولية مزدوجة في تلك الفترة الاولى عدم إثارة توقعات اكبر مما يمكن ان يتم في حقيقة العمل المنجز، وتنفيذ العمل بطريقة لا تخون توقعات اصحاب المصلحة بعد التأكد من ان لديهم توقعات معقولة ويمكن تلبيتها، وبحكم ازدياد الدعاوي القضائية ضدهم يشير الى انهم لا ينفذون هذه المسؤولية المزدوجة ومن هنا نشأت فجوة التوقعات بين ما يتوقعه المجتمع من المدققين وما يتم تقديمه في ارض الواقع. مصطلح فجوة التوقعات تم تطبيقه لأول مرة في سياق التدقيق من طرف (Liggio, 1974, p. 30)، وعرفه على انه اختلاف في مستوى الاداء المتوقع بين كل من المحاسب المستقل ومستخدم المعلومات المالية، وتم تمديد هذا التعريف في اختصاصات لجنة مسؤوليات المدققين (Responsibilities & Cohen, 1978)، من ذوي المصالح ومستخدمي القوائم المالية للمؤسسة الى الجمهور ومن الاداء المتوقع من المدقق الى ما يمكن للمدقق ان يقوم به في حدود امكانياته المتاحة، وكان مطلوب من اللجنة ان تنظر في الاختلاف في التوقعات الى ان (B. Porter, 1993, p. 48)، اكد ان هذا التعريف لا يمثل فجوة التوقعات لأنه لا ينتقد المدققين في حالة عدم إنجاز بمهام كانت متوقعة منهم وبإمكانيات متاحة، لهذا اقترح تعريف فجوة توقعات الاداء على انها الفجوة بين توقعات المجتمع من المدقق في حدود امكانيات المعقولة والمعروفة لكليهما، وبناء على هذا التعريف اقترح ان الفجوة تحتوي على عنصرين اساسين:

- ✓ <u>فجوة منطقية (معقولة)</u>: بين المسؤوليات التي يتوقع المجتمع من المدققين اداءها، والتي لابد ان تكون معقولة.

✓ فجوة الأداء: الفجوة بين المسؤوليات العقلانية التي يتوقعها المجتمع من المدققين، واولئك الذين يحرصون على انهم يؤدونها بالشكل الملائم من خلال التأكد من أنهم يطبقون اللوائح والإرشادات المهنية الاجبارية.

الشكل رقم (01): هيكل فجوة توقعات الأداء



المصدر: (B. Porter, 1993, p. 50)

خلال الاربعة عقود الماضية تمت دراسة فجوة توقعات الاداء في مجموع واسعة من البلدان، من بينها أستراليا، كندا، الصين، فنلندا، بنان، نيوزيلندا (نيوزيلاندا)، المملكة العربية السعودية، سنغافورة، جنوب إفريقيا، إسبانيا، المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية. (B. Porter, 2014, pp. 44–45) للتأكد من تواجد فجوة التوقعات في البلدان التي اجري فيها البحث وتحديد العوامل المحدثة لها. وأثبتت النتائج ان مستخدمي المعلومات المالية ومخرجات التدقيق لديهم فهم ضئيل لمسؤوليات المدقق الخارجي، وبشكل عام يتوقعون من المدقق واجبات غير معقولة وبعيدة كل البعد على ما يمكنه تحقيقه بالإمكانيات المتاحة. فجوة الوقعات ستبقى ترافق مهنة التدقيق طالما يقارن المستخدمون وأصحاب المصالح بين رأي المدقق السابق والمخرجات الحالية لمهمة حالية، مع بقاء مسؤولية المدقق عن الحالات والاختلالات التي لم يكن من المحتمل اكتشافها، وبالتالي فإن فجوة التوقعات هي قضية تحتاج الى اهتمام دائم من طرف ممارسي المهنة ومن يضع قواعد الضبط التنظيمية فمن خلالها يمكن رسم معايير تنظيم المهنة مستقبلا مع تطور الحاجات وتلبية لرغبات المستخدمين. من خلال دراسة (B. Porter et al., 2012, p. 111)، تظهر دلائل على ان التفاوت بين توقعات ذوي المصلحة ومستخدمي المعلومات المالية وأداء المدقق ظل كما هو تقريبا في العديد من البلدان، على الرغم من الاصلاحات الواسعة التي شملت مهنة التدقيق.

3. أزمات الثقة والفضائح المالية؛

خلال سنة 1990 أثر عاملان رئيسيان على شبكة المهنيين المحترفين GPN، (Brock & Powell, 2014, p. 460) في الولايات المتحدة الامريكية، اولها بيانات تصريحات متتابعة من طرف رئيس لجنة تامين الاوراق المالية والبورصات (Securities and Exchange Commission)، والتي عبر فيها عن قلقه بشأن تضارب المصالح الواضح عندما تقدم المؤسسات المالية العملاقة (BIG FIVE)، حزمة من الخدمات التجارية للمؤسسات حيث يظهر هذا التضارب عندما تكون المؤسسة محل التدقيق من طرف المؤسسة ذاتها التي امسكت قوائمها المالية او قدمت لها استشارات إدارية وفي التسيير، لان حسب هذا الاخير فان استقلالية مؤسسة التدقيق يمكن ان تتأثر جراء المبالغ الضخمة التي تتقاضاها اثر تقديم خدمات المحاسبة والاستشارات الاخرى، تزامن مع الحدث الكثير من الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مراجعي الحسابات الذي فشلوا في اكتشاف الغش والمشاكل المالية ذات الدلالة في المؤسسات التي كانوا يعملون فيها، الفعل الذي نتج عنه الكثير من المساهمين الدائنين، والمستثمرين الذين ضاعت اموالهم بسبب الثقة الممنوحة لمهنة التدقيق (Jonathan, 2001, p. 2)،خاصة بعد فضائح المحاسبة، التي تتمثل في عمليات احتيال سيئة السمعة، تركت اثرها في التاريخ بسبب الخسائر الكثيرة التي تضررت بالمستثمرين، أفسدها فضيحة شركة البناء KREUGER & TOLL التي ارادت تمويل البلدان الاوربية التي خرجت متضررة من الحرب مقابل حصرية المباريات، وقامت بجمع الاموال من بيع الأسهم والسندات للمستثمرين الامريكيين مع ارباح تصل الى 20%، وبسبب الكساد تدهورت الاستراتيجية وفشل المشروع (Clikeman, 2003, p. 6)، تبعتها فضيحة Mcknesson & Robbins، بعد ان سرق ثلاث ملايين دولار من هذه الشركة بطرق احتيالية سنة 1973، (Maremont, 2001) لهذا واجهت المؤسسات المحاسبية العملاقة تهديدا كبيرا وتضررت سمعتها في سوق الولايات المتحدة الامريكية وفي اغلب دول العالم مع وجود مسؤوليات قانونية كبيرة على عاتقها وضغط من الجهات المسؤولة على طريقة عملهم، قام المشرعين بتبني مقترحات رئيس اللجنة في تلك الفترة وبدؤوا في مرحلة تشريع قوانين الأوراق المالية الأمريكية، وبعد فضيحة Mcknesson & Robbins، قدم المعهد الامريكي للمحاسبين نصائح مهمة لتعيين المدققين وارسى بعض التعديلات المتعلقة بعمليات اختبار التدقيق، واصبح اجباري على كل الشركات نشر القوائم المالية المدققة قبل بيع الاوراق المالية للجمهور، وانشات لجنة تامين الاوراق المالية والبورصات (SEC)، للإشراف على التقارير المالية للشركات (Clikeman, 2003, p. 8)بعد ان جاء التأييد على ذلك من بورصة نيويورك سنة 1939 في بيان يحث على اختيار أعضاء مجلس الادارة الذين يختارون المدقق، (Birkett, 1986, p. 111) مع الوصية على ان يقدم هذا المدقق تقريره الى المساهمين، و اقترح ان تتخلى المؤسسات المحاسبية الضخمة عن خدماتها الاستشارية وخاصة الاستشارات المالية، حتى لا يتواجد تضارب ويمكن لمهمة التدقيق ان تؤدي ما هو مطلوب منها

باستقلالية تامة، هذا الفعل جعل الولايات المتحدة الامريكية تبطئ في اعتماد مقترحات قوانين اعمال شبكة المهنيين المحترفين GPN،(Brock & Powell, 2014, p. 461) والتي صرحت ان قوانين الولايات المتحدة الامريكية لا تخدم اعمالها خاصة في ما يتعلق بالحزم التجارية للخدمات المقترحة على المؤسسات، واتبعت الولايات المتحدة الامريكية ذلك بوضع قانون Serbannes-Oxley سنة 2002، الذي يضع العديد من القيود على الخدمات الاضافية التي يمكن للمؤسسات المحاسبية العملاقة تقديمها الى جانب خدمة التدقيق المالي. كما حرك السوق الامريكية عامل ثاني في بداية سنة 2000، الذي تمثل في زيادة الطلب على خدمات تكنولوجيا المعلومات ومقدمي هذه الخدمة وكانت المنافسة كبيرة بين مؤسسات المحاسبة العملاقة لضم هذه الخدمة الى خدماتها الاستشارية من اجل رقمنة بيانات عملائهم، وبالتالي ازدادت حقوق مقدمي هذه الخدمات، الفعل الذي زاد الضغط على مقدمي الخدمات التقليدية، لان مستشارو الادارة العليا ومقدمي الخدمات الجديدة شعروا انهم يساهمون أكثر بكثير مما يتم تعويضهم بسبب مقدمي الخدمات التقليدية التدقيق-المحاسبة مثلا ما حدث في جمهورية الصين حين فضل الاستشاريون ان يقدموا خدماتهم باستقلالية عن مؤسسات المحاسبة العملاقة (BIG FIVE)(Daniels, 2000, p. 47).

الى جانب أزمات الثقة والفضائح المالية المسجلة، لعبة المؤامرات المالية في الفترة ما بين 1980 الى 2014 دورا هام واحدثت تغييرات جوهرية في عملية التدقيق، بسبب الخسائر التي أطاحت بالمحافظ المالية للمساهمين، وفي الجدول التالي نعرض توزيع الازمات في هذه الفترة حسب كل بلد:

الجدول رقم (01): توزيع الفضائح المالية في العالم بين 1980 الى 2014.

الدولة	عدد الفضائح المالية	% نسبة التمثيل
الولايات المتحدة الامريكية	39	70,91
المملكة المتحدة	3	5,45
جزيرة برمودا البريطانية	2	3,64
استراليا	2	3,64
هولندا	1	1,82
اليابان	1	1,82
إيطاليا	1	1,82
ايرلندا	1	1,82
الهند	1	1,82
كندا	1	1,82

كندا-الصين	1	1,82
فرنسا	1	1,82
بلجيكا	1	1,82
المجموع	***55***	***% 100***

المصدر: (Kesimli, 2019, p. 32)

الفضائح المالية المسجلة اغلبها كانت بموجب المؤامرات التي اقامها المديرين حيث يهدفون بالدرجة الاولى الى خدمة مصالحهم الخاصة، واغلب الشركات التي سجلت هذه الفضائح كانت مدققة من طرف شركات المحاسبة والتدقيق العملاقة (BIG FOUR)، (Kesimli, 2019, pp. 26–30)وهذا ما اثر بشكل مباشر على المهنة وأحدث أزمة ثقة في مخرجاتها، واختلفت هذه الأسباب باختلاف الدول حيث نجد ان في الولايات المتحدة الامريكية، قامت مؤسسات بأخطاء محاسبية مما أدى الى فشل في الإفصاح واحدث فضائح مرتكبة من طرف الادارة عفوية ومتعمدة مثل الغش والتزوير، كما سجلت حالات متعددة للغش المالي، وفشل في تسديد العوائد للمستثمرين، وتواجد الكثير من المؤسسات التي احترفت الاختلاس بطرق محاسبية قانونية وغيرها قام بتمويل جماعات مشبوهة وشبه عسكرية، أخرى بالغت في ارقام العائدات، سجلت فوائد على بضائع لم تباع وضخمت تكاليف المشاريع قيد الانشاء الى مبالغ خيالية. كما شهدت الدول الأخرى عدد اقل من الفضائح في مؤسساتها مثل (Wikipedia, 2020):

- اليابان استعانوا بالبنوك وتستروا على خسائر في المحافظ المالية للمساهمين حتى انهم استبدلوا المحافظ بالأقدمية؛
- الهند إخفاء القروض الممنوحة للمديرين وتزوير الحسابات؛
- كندا توزيع هبات وفوائد غير مصرح بها للمديرين؛
- كندا الصينية المبالغة في الأصول، مبالغ الاستثمارات والعوائد المتأتية منها؛
- إيطاليا قامت مؤسساتها بتزوير الوثائق المحاسبية؛
- هولندا شهدت تضخيم في فواتير الحملات الاعلانية والتسويقية؛
- فرنسا اعادة ضخ الاموال كرد على الخسائر من خلال بيع محافظ المالية للمؤسسات الصغيرة؛
- برمودا الإنجليزية طور المحاسبون طرق للاختلاس بأساليب محاسبية قانونية وهذا ما يسمى بالمحاسبة الإبداعية؛
- إنجلترا شهدت حركة في رؤوس أموال الشركات بترخيص من المدراء وذلك للاستثمار باسمهم في شبكات مستقلة أخرى؛
- استراليا تبييض وغسيل الأموال.

الهدف من المحاسبة الابداعية هو تصوير صورة أفضل للشركة في نظر مستعملي المعلومات المالية وذوي المصالح وهذا باستغلال ثغرات قانونية في المعايير المحاسبية والتي تضلل حتى المدقق الخارجي الذي يسعى الى اصدار الراي حولها، وكل ما تم اكتشاف ثغرة يتم اصلاحها لمنع هذه التصرفات (Blessing, 2015, p. 07). كما ان معظم حالات الاحتيال البعيد المدى والمعقد شكلت ابهامات للمدقق ولم يستطيعوا اكتشافها وتشمل هذه الخدع ما يلي(Kesimli, 2019, p. 31):

- الاعتراف بالإيرادات قبل تحقيقها؛
- تسجيل عائدات المبيعات لاحد الشركاء؛
- تسجيل مبيعات لمواد لم تشحن ولا تزال في حوزة المؤسسة؛
- رسملة تكاليف البحث والتطوير بدلا من انفاقها؛
- إعادة ترتيب بنود الميزانية لخلق المزيد من الدخل؛
- تسجيل الاهتلاكات بوتيرة ابطئ؛
- ادوات مالية ذات اغراض خاصة لإخفاء الديون او الملكية.

شركة Enron لم يكن لديها مخاوف من الانسياق وراء الاحتيالات، وإخفاء الحقائق المالية، وبهدف التخلص من عبء الديون واستغلال حقوق المساهمين واستثمارها في شبكات أخرى، برمجت ENRON أداة مالية كما أوضح (Platt & Kawa, 2012) ان هذه الادوات تنشئ بطريقة قانونية بهدف تمثيل طرف مقابل للشركة من اجل التوريق من جهة ويمكن استخدامه لإخفاء المعاملات المالية، الاملاك وعلاقات الشركة، ليست ENRON فقط بل قامت WORLDCOM باستعمال تقنيات محاسبية من اجل تزيين بياناتها المالية، وإدراج ارباح لم تكن موجودة من قبل، تسارعت في كلا الشركتين الايرادات، قاموا بتأخير دفع التكاليف، تلاعبوا بخطط التقاعد وعقود الايجار، من هذا المنطق افقدت هذه الأزمات والفضائح المالية الكثير من السمات والمزايا التي كان يتمتع بها سوق رأس المال خاصة مع وجود احتمالية الحصول على نتائج غير مرغوب فيها ولا تعكس الواقع، اختفاء اموال التسيير ادت الى انتحار العديد من الأشخاص، وصار من المهم معرفة ما إذا كانت الشروط الجديدة لأزمة الثقة قد بقيت بالفعل في الوقت الذي تم فيه اعتماد قواعد ضبط جديدة بعد انهيار انرون واندرسون، لان ازمة الثقة اصبحت دليل اساسي لوضع تشريع اكثر صرامة.

المطلب الثالث: مستقبل التدقيق وقواعد إعادة ضبط المهنة دوليا؛

1. قواعد ومعايير ضبط مهنة التدقيق؛

فشل مهمة التدقيق يرتبط بحالتين، الاولى عندما لا يؤدي المدقق مهامه وفق الجودة المطلوبة في قواعد ضبط المهنة، أي فشل في الكفاءة ونقص الاداء المطلوب، والثانية عندما تكون جودة التدقيق المحققة جراء اتباع هذه القواعد لا تحقق الشروط الدنيا لاكتشاف الاخطاء الجوهرية في القوائم المالية (Hung & Cheng, 2018, p. 2)، وهذا الفشل ناجم عن عدم قدرة هذه القواعد لضبط المستوى التنظيمي الادنى والمقبول للتدقيق، ينبغي التمييز في هذين السببين من اجل اتخاذ تدابير تنظيمية مختلفة لكلا الحالتين، في حالة فشل قواعد ضبط وتنظيم المهنة الادنى في تحقيق المستوى المطلوب من جودة التدقيق، فيجب ان تطور هذه القواعد الى معايير تنظيمية اكثر ضبط لمستوى التدقيق، لان ضمان المستوى الادنى المطلوب امر مهم في سوق التدقيق حفاظ على سمعة شركات التدقيق والعاملين فيها، (Cahan & Zhang, 2006, p. 57) لان هذا المستوى مبرر بقواعد ضبط المهنة ولا يمكن للمدقق ان يقدم اقل منه بحكم ان ذوي المصالح ومستخدمي المعلومات المالية يرغبون بمستوى معين من الجودة. ووفق عامل المنافسة الموجودة وضبط استراتيجيات جذب العملاء يجوز للممارسين تقديم مستوى اعلى من الجودة.

أثناء ضبط القواعد والمعايير التي تنظم الانشطة، يمكن اتباع نهجين مختلفين اولهما التنظيم المسبق والثاني مسؤولية الاستخدامات اللاحقة،(Eilifsen & Willekens, 2007, pp. 10–12) :

- أولها: التنظيم المسبق حيث يكون من خلال اعتماد ادوات للمتطلبات المفروضة قبل وقوع الضرر الفعلي، تعتمد الدولة في ذلك على القواعد المسبقة من خلال موظفيها او تفوض سلطتها لهيئة اخرى. في سياق خدمات التدقيق ولتفادي المخاطر التي يمكن ان تحدث بطرف ثالث فان السياسة المسبقة التي تنطبق على المدقق هي قواعد ضبط التدقيق القانونية، مثلا في الولايات المتحدة الامريكية يمكن اعتبار GAAS معايير التدقيق ذات القبول العام سياسة مسبقة التي تحدد الاهداف دون التفصيل في الوسائل (Shavell, 1984, p. 272)، حيث في بداية الامر كانت تعتبر استشارية وليس لها طابع رسمي لكن الولايات المتحدة اصدرت قواعد ضبط وقوانين تابعة لها تطبق بقوة القانون، حتى تكون اقل عرضة لخطر التحديد الخاطئ للوضعيات المعالجة.
- ثانيا: مسؤولية الاستخدامات اللاحقة تأتي في شكل اجراءات ردعية بعدية لرد الاعتبار بعد حدوث الضرر (Shavell, 1984, p. 274) ، في عملية التدقيق تتشكل في مسؤولية مدقق القوائم المالية على الحد الادنى من الجودة المطلوبة والتي تبقى قائمة حتى بعد الانتهاء من مهامه، لان المسؤولية اللاحقة تبقى على فرضية التصحيح بدل التعرض لدعاوي قضائية، لهذا فان الفرضية الاساسية في القانون والاقتصاد تبدا بالقواعد القانونية التي يتعرض الممارس للمسائلة في حالة عدم تطبيقها، وهذا الامر يؤثر مباشرة على سلوك مخرجات التدقيق، ويصل تأثير المسؤولية الى المديرين (ادارة الشركة) واصحاب المصالح الاخرى.

الامتثال لمعايير المحاسبة الدولية والابلاغ المالي الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)، يمنح القوائم المالية صبغة دولية، لان هدف الأخيرة تسعى الى تطوير مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية في العالم، ذات جودة عالية، مفهومة وقابلة للتطبيق تتطلب معلومات شفافة وقابلة للمقارنة وتلبي جميع الاغراض المالية (IFRS Foundation, 2020)، وهنا تتجسد حاجة العملاء من شركات المحاسبة في إعداد بيانات مالية دولية موحدة وتتوافق مع هذه المعايير، وتحيين هذه الأخيرة مع تطور الاعمال التجارية اصبح امرا ضروريا، لهذا فان التدقيق دوليا ارتبط بشكل وثيق بتطوير قواعد الضبط ومعايير المحاسبة الدولية، لان الحاجة الى ضبط كلاهما ظهرت بسبب عولمة اسواق راس المال وظهور الشركات المتعددة الجنسيات، التجارة الخارجية وكثرة المحافظ المالية الدولية، ولابد على هؤلاء المستثمرين ان يكونوا قادرين على مراقبة أموالهم والاطمئنان عليها ومعرفة العوائد المحققة حيث تظهر غالبا في التقارير المالية للشركات والتي يجب ان تكون عادلة وموثوقة، " المدقق حارس الحقيقة في أسواق المال " كما قال(Volcker, 2012, p. 133)، وفي سياق عولمة الاعمال المتزايد بشكل عام، وسوق التدقيق بشكل خاص تم إنشاء وضع معايير دولية للتدقيق (ISAS) من قبل مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB)، هذا المجلس يقع داخل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، والذي يعتبر منظمة خاصة مستقلة تضم اعضاء من الجمعيات الوطنية لممارسي المهنة في كل بلد، تضم حاليا 170 هيئة احترافية عبر مختلف دول العالم وفق تقرير صادر عنها (IFAC, 2019)، واكثر من ثلاث ملايين ممارس للمهنة حول العالم، تم تشكيل IFAC في سنة 1977، بعد اربع سنوات من انشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASc)، والتي خلفها سنة 2001 مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، اعضاء مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB، هي مزيج بين المحاسبين المحترفين الممارسين خاصة اعضاء الشركات العملاقة، واشخاص من خارج المهنة. حاليا نسبة 80% من الدول الاعضاء تتبني معايير التدقيق الدولية وتطبقها (IFAC, 2017, p. 8).

حصلت المعايير الدولية للتدقيق على الدعم في مرحلة التطوير والتطبيق من عدد كبير من المنظمات العالمية، من بينها منتدى الاستقرار المالي FSF، التي انشات سنة 1999 من وزراء المالية ومحافظي البنوك المركزية عقب الازمة المالية في اسيا 1997 (Woidtke & Yeh, 2013, p. 4) حدد المنتدى 12 معيار من بينها معايير (ISA) لتعزيز قواعد الضبط المالية وضمان الاستقرار في الاسواق المالي، (Carson, 2014, p. 28) واعتبرت من افضل الممارسات القانونية والتنظيمية للنظم المالية في تلك الفترة، واجهة المنظمة الدولية للأوراق المالية (IOSCO) بعض الصعوبات في ادراج المعايير الدولية للتدقيق والعمل بها رغم تأييدها الكامل لها باعترافها انها مفيدة لأسواق راس المال العالمية، والضغط الذي مارسته عليها المنظمات الاخرى مثل IFAC، وهيئات محاسبية اخرى لهذ. في عام 2007، بدأ مجلس معايير المحاسبة الدولية مشروعًا لتوضيح معاييره لتسهيل قراءتها وفهمها وتطبيقها ولتقريب معاييرها مع المعايير التي وضعها مجلس معايير التدقيق

والتأكيد الدولية (IAASB) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC). بعد ذلك اكدت تصريحات رسمية لموظفي IOSCO انها ستصادق رسميا على المعايير الدولية للتدقيق بمجرد الانتهاء من مشروع الوضوح الخاص بها، مشروع الوضوح الذي أنتج 36 معيارا دوليا للتدقيق محدثا وموضحا، ومعيار دوليا واضحا بشان مراقبة الجودة (ISQC) ويتم تطبيقها في عمليات تدقيق القوائم المالية ابتداءا من 15 ديسمبر2009 (LUKAS, 2015, p. 21). في نفس سياق ضبط وتنظيم المعايير الدولية، قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بوضع اتفاقيات لمراجعة جميع معايير التدقيق المقبولة عموما GAAS، (AICPA, 2019, p. 1513) في الولايات المتحدة الامريكية بالاستعانة بالمعايير الدولية للتدقيق (ISA) كمرجع، حيث وضع كل معيار مع ما يقابله لتحديد الاختلافات وتوصل الى ان جميع متطلبات ISA هي نفسها متطلبات في معايير GAAS المقابلة لها، مع ذلك تحتوي معايير GAAS على متطلبات إضافية تعالج قضايا خاصة بالولايات المتحدة الامريكية لكثرة المعايير التي تعالج مشاكل الازمات التي عاشتها الدولة، بالتالي اصبح اي عضو ممارس من اعضاء المعهد الامريكي للمحاسبين القانونين يمكنه الالتزام بتدقيق قوائم مالية بالاستعانة بمعايير التدقيق الدولية ISA في الولايات المتحدة الامريكية، مع الالتزام بتطبيق ما هو مطلوب من اجراءات اضافية في قواعد GAAS الامريكية.

بالمثل واصل الاتحاد الاوروبي التحقيق في جدوى المعايير الدولية للتدقيق والمصادقة الرسمية عليها، انطلقت في ذلك منذ سنة 2003، حيث اصدرت المفوضية الاوربية رسالة بعنوان تعزيز التدقيق القانوني في الاتحاد الاوروبي، معلنة انها تعتزم تطبيق معايير التدقيق الدولية على جميع عمليات التدقيق القانونية في أوروبا (Humphrey et al., 2013, p. 200) ، مشددا على ضرورة الاخذ بالمصلحة العامة عند اعداد وتطوير المعايير السارية المفعول والتي ستوضع حيز التنفيذ والتأكيد على الشفافية. (IFAC) انشئ تلبية لكل هذه الطلبات في مشروع الوضوح مجلس مراقبة المصلحة العامة (PIOB)، الذي يضم المنظمات الدولية الرائدة في ضبط واعداد المعايير بما في ذلك (IOSCO)، لجنة بازل للرقابة المصرفية (BCBS)، الرابطة الدولية لمراقبي التامين (IAIS)، منتدى الاستقرار المالي (FSF)، (Humphrey & Loft, 2009, p. 3) المفوضية الاوربية والبنك الدولي. وفوضت لها مهمة مراقبة جميع اجتماعات لجان وضع المعايير الدولية للتدقيق. المعايير الدولية للتدقيق (ISAs) هي المرجع الثانوي الذي يعتمد عليه ممارسي المهنة حول العالم ما لم يكن المرجع الاولي بالقوة التشريعية، كل هذه الاجراءات تهدف الى زيادة الاهتمام بالتدقيق الدولي واستقلالية ممارسي المهنة لتفادي الازمات المالية التي مست الكثير من الدول الرائدة في العالم.

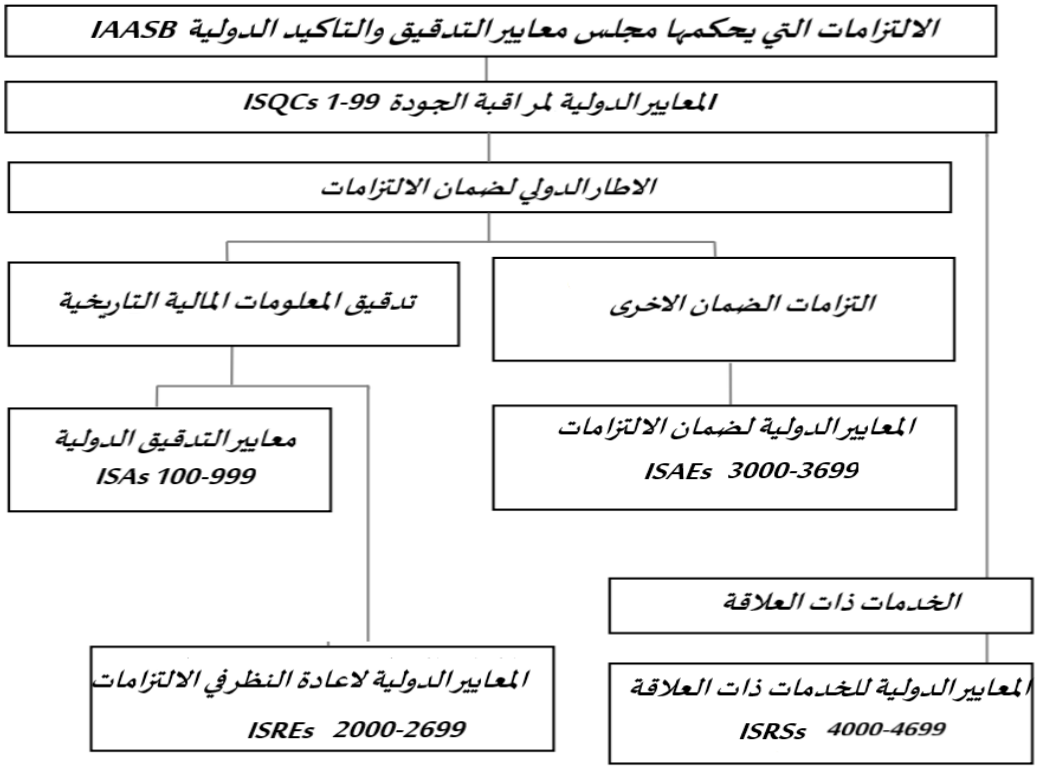
2. هيكلة معايير التدقيق الدولية:

اعتماد وتطوير معايير دولية للتدقيق تعطي الاولوية للمصلحة العامة، تتوافق مع السوق وتضمن الاستدامة أصبح من مهام الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، الذي فوضها مباشرة لمجلس معايير التدقيق

والتأكيد الدولية (IAASB) المستقل، مع توفير الموارد البشرية، المادية، الادارية ووسائل الاتصال والتنظيم للقيام بإصدار المعايير. يقوم (IAASB) بوضع جدول اعماله الخاص وفقا للإجراءات القانونية المطلوبة بدون اشراك (IFAC)، حتى ان هذا الاخير لا يملك القدرة في التأثير على جداول الاعمال او المنشورات، ما عدى حقوق نشر الكتيبات والمعايير المنجزة. تتجسد هذه الاستقلالية في النقاط التالية (I.A.A.S Board, 2017, p. 5):

- الاستقلالية التامة والصلاحيات المفوضة لمجلس مراقبة المصلحة العامة (PIOB)، الذي يهدف الى خدمة المصلحة العامة للدول التي تتعامل بمعايير التدقيق الدولية ISA اثناء اصدار المعايير؛
- الدعوة العامة للترشح في عملية مراقبة مجلس مراقبة المصلحة العامة (PIOB) أثناء تأدية مهامه؛
- الشفافية الكاملة، من حيث الاجراءات القانونية الواجبة لوضع المعايير من جهة، وامكانية الوصول الى جدول الاعمال والاجتماعات والقاعدة التي بني عليها كل معيار نهائي من جهة أخرى؛
- اشراك مستشارين وملاحظين للرقابة على عملية اصدار المعايير.

الشكل رقم (02): هيكلة إصدار المعايير من طرف مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB)



المصدر: (I.A.A.S Board, 2017, p. 7)

معايير الضبط والالتزامات الصادرة عن (IAASB) سواء كانت متعلقة بمعايير مراقبة الجودة، التزامات الضمان، خدمات ذات العلاقة ومعايير إعادة النظر في الالتزامات، لا يجب ان تتجاوز التشريعات القانونية المحلية التي تحكم ضبط وتدقيق القوائم المالية الخاصة بالمؤسسات في بلد معين، وفي حالة وجود أي تعارض يتم الاستناد الى المعايير المحلية، خاصة فيما يتعلق بمعايير التدقيق الدولية (ISAs)، والتي تمثل موضوع دراستنا بحيث يحدد دليل (ISAAB)، ان هذه المعايير تطبق على تدقيق القوائم المالية التاريخية لكل كيان محل التدقيق، ويتم اعداد محتواها في سياق التدقيق المالي الذي يتم من طرف مدقق مستقل ووفق ما تنص عليه بنود المعيار الدولي للتدقيق رقم ISA 200، (Haapamäki & Sihvonen, 2019, p. 36) يمكن تعريف معايير التدقيق الدولية على انها معايير مهنية عالية الاداء تستعمل خلال مهمة تدقيق القوائم المالية، بهدف تعزيز جودة من خلال توحيد الممارسات المهنية، خدمة المصلحة العامة ورفع ثقة الجمهور في مهنة التدقيق والتأكيد العالمية. تتألف المجموعة النهائية لمعايير التدقيق الدولية (ISA) من (37) معيار، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (02): عرض معايير التدقيق الدولية (ISAs)

ISA	اسم المعيـــار
200 – 299	**المبادئ العامة والمسؤوليات**
200	الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراءات التدقيق وفق ISA
210	الاتفاق على شروط مهمة التدقيق
220	رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية
230	وثائق التدقيق
240	مسؤوليات المدقق على الغش في تدقيق القوائم المالية
250	مراعاة القوانين والقواعد التنظيمية في تدقيق القوائم المالية
260	الاتصال مع المكلفين بالحوكمة
265	الابلاغ عن القصور في الرقابة الداخلية مع المكلفين بالحوكمة والمنجمنت
300 – 499	**تقييم المخاطر والرد على المخاطر المقدرة**
300	التخطيط لمهمة تدقيق القوائم المالية
315	تحري وتحديد أخطار التحريف الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها
320	الاهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ التدقيق

330	ردود المدقق على المخاطر المحددة
402	اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمؤسسات التي تستعمل مؤسسات خدمية
450	تقييم التحريفات المكتشفة خلال التدقيق
599 – 500	**أدلة التدقيق**
500	أدلة التدقيق
501	ادلة التدقيق - اعتبارات خاصة ببنود مختارة
505	التأكيدات الخارجية
510	ارتباطات التدقيق الاولية - الارصدة الافتتاحية
520	الاجراءات التحليلية
530	عينات التدقيق
540	تدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك القيمة العادلة والافصاحات ذات العلاقة
550	الاطراف ذات العلاقة
560	الاحداث اللاحقة
570	الاستمرارية
580	التصريحات الكتابية
699 – 600	**استخدام اعمال الاخرين**
600	اعتبارات خاصة - تدقيق قوائم المجمعات بما في ذلك عمل مدقق الفروع
610	استخدام اعمال المدقق الداخلي (مراجع في 2013)
620	استخدام اعمال خبير في التدقيق
799 – 700	**ملخص التدقيق واعداد التقارير**
700	تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية
701	الابلاغ عن الامور الرئيسية للتدقيق في تقرير المدقق المستقل
705	التعديلات في الراي الوارد عن مدقق مستقل
706	فقرات ذات الاهمية، والفقرات الاخرى ذات الاهمية في تقرير المدقق المستقل
710	المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة
720	مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالمعلومات الاخرى في القوائم المالية
899 – 800	**الاعتبارات الخاصة**
800	اعتبارات خاصة - تدقيق القوائم المالية المعد طبقا لأطر ذات غرض خاص

805	اعتبارات خاصة - تدقيق قائمة مالية واحدة وعنصر خاص، حساب او بنود في القوائم المالية
810	التزامات لأعداد تقرير عن القوائم المالية الملخصة

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على تقرير (IAASB) لسنة 2016-2017 وتقرير المعهد الامريكي للمحاسبين المعتمدين

تنظيم اي خدمة على المستوى الدولي لا يتعلق بوضع قواعد ضبط ومعايير دولية فقط، بل بتثبيت هذه المعايير وتنفيذها على المستوى الدولي مكان المستوى المحلي الذي يعمل بمقاييس وطنية، (Humphrey & Loft, 2009, pp. 3–4) اول مبادرة كانت من طرف صندوق النقد والبنك الدولي سنة 1999، الذي يدرس درجة استعانة الدول بقواعد الضبط الدولية بما فيها معايير المحاسبة والتدقيق، بهدف عمل مقارنة بين القواعد التنظيمية الوطنية وما جاء في المتطلبات الدولية، وضمن مشروع الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) المتعلق بتعزيز قضايا الامتثال الدولي للهيئات الاعضاء، من خلال تقييم الاطار التنظيمي المستعمل في كل هيئة وتنصيب المعايير لديها، مع استبيان الدول الاعضاء حول مجهوداتها من اجل اعداد قوائم مالية وتدقيقها وفق المعايير الدولية، تحري الجودة وضمان الحد الادنى لها في تطبيق هذه المعايير والعمل على تقليص الفجوات بين معايير التدقيق والمحاسبة، (Samsonova-Taddei & Siddiqui, 2016, p. 185) هذه المبادرات ساهمة بشكل مباشر في التقليل من فجوة التوقعات وتقليص حدة الازمات المالية، مع زيادة التركيز الدولي على مراقبة المدقق باعتباره نواة مهمة تدقيق الحسابات. تطورت قضية الرقابة العامة كثيرا على الساحة الدولية مما ادى الى انشاء المنتدى الدولي لمنظمي التدقيق المستقلين (IFIAR) في سبتمبر 2006 (Erchinger, 2011)، الذي يلتزم بنشر ومشاركة المعرفة والخبرات في سوق التدقيق وضبط الانشطة التنظيمية بين المنظمات المستقلة القائمة على مهنة التدقيق محليا، بهدف تعزيز التعاون والاتساق في ضبط القواعد وبناء منصة للنقاش وعرض القضايا المتعلقة بجودة التدقيق، تضم (IFIAR) حاليا 28 هيئة وطنية مستقلة تضمن العلاقات التنظيمية الدولية. في سياق الاشراف العام على مهنة التدقيق دوليا، قدمت شركات التدقيق العملاقة الكثير من الاقتراحات لهيئة (IFIAR) مشاركة منها في عملية التنظيم بحكم خبرتها في الميدان، حصتها السوقية وحجم الممارسة الدولية(Franzel, 2016, p. 53)، مارست الازمات المالية ايضا الضغط على هذه الشركات وبهدف تحسين السمعة في السوق وضمان الجودة المطلوبة كان لها دور كبير في الدعوة الى تناسق عالمي اكبر في ممارسة مهنة التدقيق من خلال تعزيز الرقابة على عمل شركات التدقيق في كل دول العالم من طرف هيئة واحدة تهدف الى تعزيز التناسق الدولي في الممارسة بالدجة الاولى، الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) كان المستهدف الاول في هذه المبادرة حيث قدمت له هذه الشركات الكثير من الاعتمادات والدعم المالي مع ضمان مقاعد في مجالس وضع المعايير، هذه المشاركة سمحت لها بالتدخل

في الشؤون التنظيمية للمهنة دوليا وفي الجهة المقابلة تم توسيع نطاق دعم مالي للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) الذي يتلقى ما يقارب ثلث تمويله من هذه الشركات.

اتخاذ قرار الموافقة على المعايير الدولية للتدقيق واعتمادها بهدف التقارب العالمي، تجسد للعلن في المبادرات التي قام بها مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB)، واعتمدتها العديد من الدول لرفع جودة التدقيق بتطبيق معايير التدقيق الدولية (ISA)، كندا من خلال تحليل (Simunic, 2003) تمثل نموذجا مثاليا لتبني هذه المعايير يجب اخذه بعين الاعتبار، حيث اعتبر المعايير الدولية للتدقيق مفهومة النطاق ولها مبادئ بطبيعتها، وهذا ما يلبي احتياجات الجودة العالية في سياق كندا لتطوير خدمة التدقيق، لان المعايير القائمة على مبادئ تدعم الاحكام المهنية لممارسي المهنة، لأنها صادرة عن اعضاء ذوي كفاءة فنية عالية، مشيرا الى الدعم الذي تتلقاه (ISAs) من مختلف اعضاء الاتحاد الدولي للمحاسبين، خاصة بعد التأييد الذي حصلت عليه من شركات المحاسبة والتدقيق العملاقة، وإقرارها باستعمالها لهذه المعايير في مهام التدقيق المفوضة اليها، لضمان الجودة وزيادة المصداقية من خلال عدد الدول التي سعت الى العمل بهذه المعايير. (Humphrey et al., 2014, pp. 168–169) في هذا السياق تخلت المملكة المتحدة، هولندا واستراليا عن الهياكل التنظيمية المحلية التي كانت تعمل في اعداد قواعد ضبط ومعايير وطنية للتدقيق، واصبحت تعتمد بالدرجة الاولى على المعايير الدولية للتدقيق، اخذت الكثير من الدول الاخرى مثل روسيا والصين على عاتقها مهمة تبني المعايير مع ادخال بعض التعديلات والاضافات التي تتناسب مع الظروف والقوانين التشريعية المحلية، وهذا يفسر تجسيد مواقف اعتماد المعايير الدولية للتدقيق في مجموعة من المراحل واستنادا الى ابعاد دولية وإقليمية لضمان الحد الادنى من الجودة المطلوبة. في أوربا وفق (Duhovnik, 2011, pp. 131–132)، اعتماد المعايير الدولية للتدقيق توافق الى حد كبير مع متطلبات ممارسة المهنة في السوق الاوربية، بحكم ان المعايير الدولية للتدقيق هي أفضل اداة متاحة لتوحيد منهجية التدقيق في بيئة المؤسسات الاوربية وكخطوة ضرورية بعد تبني معايير المحاسبة الدولية في هذه الدول. كما ان انتظار اوربا لحل بديل، سيضيع عليها الكثير من الوقت، والتكاليف والتجارب وهكذا تخاطر بجودة مهنة التدقيق في الاتحاد الاوربي، مقارنة بمختلف دول العالم. لهذا فان عمليات الاعتماد في كل الدول واي أثر لاحق للمعايير الدولية للتدقيق سيعتمد على البيئة والسياق الذي يتم فيه تطبيق المعايير، وليس فقط على محتواها.

في ظل التطورات التي تشهدها خدمة التدقيق دوليا وخاصة اعداد وضبط المعايير التنظيمية، يوجد تباين في ابعاد استخدام هذه المعايير مرافقتا لهذا التطور،(Humphrey et al., 2014, p. 170) لان حجم المخاطر المرتبط بمخرجات مهمة التدقيق يختلف من بيئة الى اخرى، فاذا كانت الانظمة القانونية صارمة مع وجود الكثير من المخاطر تفضل الدولة استعمال معايير صارمة من اجل ضبط جودة التدقيق، في حين

الدول التي لديها هفوات في القوانين التنظيمية ومؤسسات تدقيق اقل تطورا تفضل معايير اقل صرامة وبالتالي تحقيق الحد الادنى من متطلبات التدقيق لغايات قانونية فقط. وتلبية للمصلحة العامة يجب على الهيئة المسؤولة على اعداد المعايير دائما ان تأخذ بعين الاعتبار متطلبات البيئة التشغيلية لكل دولة عضو خاصة تلك التي تبنت معايير التدقيق لكنها تدخل عليها تغييرات تدريجية للتوافق مع الظروف المحلية. (Hatherly, 2009, p. 208) تؤكد مثل هذه الاعتبارات على ان المداولات بشان الجودة يجب ان تحفظ تفاعلها مع كل الدول على ساحة الممارسة، في ظل تواجد فجوة بحث يجب التركيز عليها بين قواعد التنظيم الوطنية ومتطلبات التدقيق الدولية.

3. مستقبل جودة مهنة التدقيق:

مستقبل مهنة التدقيق يرتبط بعنصرين اساسين لضمان معايير ضبط عالية الجودة، اولا الالتزام بالمعايير الرسمية الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB)، وثانيا تطوير هذه المعايير وتحسين الممارسات المستقبلية عملا بوسائل البحث والتطوير بهدف تركيب تقنيات جديدة من اجل تلبية الاحتياجات المتغيرة للمؤسسات محل التدقيق، خاصة تلك التي تواجه قضايا صعبة. (David, 2020, pp. 30–32) امتثال المدقق للمعايير اثناء ممارسة التدقيق قد يفرض بحكم القوانين الشرعية المتواجدة في البلد مثل ما جاء في متطلبات الولايات المتحدة الامريكية، اين يجد المدقق نفسه مجبرا على تطبيق هذه المعايير اثناء ممارسة المهنة وقد يتعرض للمساءلة القانونية في حال إتُهِمَ بالإهمال الى ان يطلب من مدقق اخر ان يقدم ادلة على الموضوع محل التدقيق، الدول التي تفرض منهجية العمل هذه تصنف ضمن الدول المحافظة لأنها تعرقل عمل المدققين في تطوير تقنيات التدقيق، في حين اذا منح المدقق الحرية واصبح بإمكانه تطوير تقنيات للتعامل مع الوضعيات المالية الجديدة فانه يتحمل مسؤولية جمع ادلة كافية لأثبات التجارب في الميدان، من اجل تمديد قوانين الضبط والمعايير وفق الحقائق المجمعة حول هذه الوضعيات بقوة القانون، وليس من قراراتهم الخاصة، تعرض المدقق لدرجة عالية من المسؤولية خاصة من خلال القيود الموضوعة على قدراتهم ومبادراتهم للقيام بشيء جديد، يشكل عائق في قدرة المدقق على تطوير المهنة خاصة في ظل التغيرات السريعة والمعقدة. تطوير قواعد ضبط ومعايير التدقيق ضرورة حتمية في ظل كل هذه التغيرات خاصة مع تطور تقنيات المحاسبة في العالم، استعمال التقنيات الصادرة عن هذه المعايير يرفع تكلفة التدقيق على ممارسي المهنة الامر الذي يؤثر مباشرة على قيمته الاقتصادية في سوق خدمات التدقيق بسبب ضغط الرسوم (W. R. Knechel, 2013, p. 13)، وهذا الفعل يضع حدا لجودة التدقيق التي تشكل عنصرا اساسيا في مخرجات مهمة التدقيق والمعلومات الموجهة لمستخدمي المعلومات المالية.

في هذا السياق عرفت جودة التدقيق عرفت اهتماما كبيرا، ومن بين مقترحات رفع مستواها ما جاء في ورقة الاستشارات الخاصة بجودة التدقيق الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB)

سنة 2013، (Chen et al., 2013, p. 12) والتي تعرض استغلال عشر قضايا شاملة للقيم، اخلاقيات المهنة ومواقف المهنيين التي تؤثر بشكل مباشر على جودة التدقيق، كما ركزت على ضرورة الاهتمام بتطوير التقرير الحامل لراي ممارسي المهنة المستقلين، اين يناقش المدقق مسائل التدقيق الرئيسية التي نشأت أثناء مهمة التدقيق، بحيث يمكن لأصحاب المصلحة أن يكونوا أكثر إلماماً، ويدرج ذلك من خلال تغييرات جذرية مقترحة لبنود هذا التقرير، تخوف بعض الشركاء من هذه الاقتراحات (Cydney, 2017) بحجة انها ستغير في قنوات الاتصال بين الادارة والمدقق، وتحمله مسؤولية اكبر من الصعب التعامل معها، الى ان اقتراح (IAASB) كان مبررا بدراسات مثل (Gay & Simnett, 2015) استندت اليها ودعمت مقترحاتها أيضا من قبل مستخدمي المعلومات المالية، خاصة المستثمرين وذوي المصالح، (Cordoş & Fülöp, 2015) مقترحات التغييرات في مخرجات مهمة التدقيق تطبق الان في الكثير من البلدان حتى في الولايات المتحدة الامريكية (PCAOB 2017). تظهر العديد من الدراسات مثل (Michas, 2011, p. 1740) ان هناك تباين في جودة التدقيق وفق التطور في ممارسة المهنة والتنظيم الذي يقاس بتقارير البنك الدولي، والاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، رغم الاصلاحات الدائمة المستحدثة، خاصة بعد التغييرات الجذرية التي مست مهمة التدقيق الى ان الفضائح المالية لا تزال تحدث، الامر الذي يستدعي الاشراف الدائم والتفتيش في قضايا الجودة وتنظيم وضبط المهنة (David, 2020, pp. 35–37)خاصة في الدول التي منعت على الهيئات التنظيمية الدولية عملية الرقابة والتفتيش الامر الذي يبقي على الاختلافات في جودة التدقيق، كما تطورت بحوث الجودة وامتدت الى مستوى الرسوم المستحقة، رسوم خدمات اخرى غير التدقيق، التي اشارت الى وجود بعض مجالات الخطر (Hay, 2017, p. 15) التي تؤثر على استقلال المدقق من خلال رسوم خدمات غير التدقيق.

استنادا لما ذكرنا فان (David, 2020, p. 42) يتوقع ان مستقبل التدقيق سيتأثر بالتغيرات العالمية المستدامة، خاصة التغيرات الاقتصادية التي لابد ان تغير في المحاسبة وبالتالي إعادة النظر في مهمة التدقيق يصبح ضرورة حتمية نظرا لترابطهما، اضافة الى الثورة التكنولوجيا التي تنمو باستمرار وتأثيرها على تطور المعلومات المالية، الذي يفرض على المشرفين في وضع وإعداد المعايير ان يبحثوا على طرق تكييف التدقيق بسرعة مع هذه المعلومات لان اعداد قواعد الضبط لممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق لم يعد مسألة وطنية، وبالتالي فان الدور المنوط للاتحاد الدولي كهيئة قيادية دولية خاصة في مهمة صياغة المعايير الدولية للتدقيق (ISAs)، لابد من إعادة النظر فيها والتفكير في هيئة مستقلة وليس لها أي مشاكل ثقافية بين الدول وتستند الى استقلالية اكثر في اعداد المعايير (Quick, 2020). عن الهيئات والمنظمات المستقلة الممارسة للمهنة والتي لها دور في اعداد المعايير الحالية.

المبحث الثاني: الاليات التشريعية ومهنة التدقيق في الجزائر،

المطلب الأول: المعايير المتعلقة بالشخص الممارس لمهنة التدقيق؛

1. ***التأهيل العلمي والعملي لمحافظ الحسابات،***

يمكن لاي شخص طبيعي او معنوي تحت اسمه الخاص ان يمارس مهنة محافظة الحسابات، إذا توفرت فيه الشروط والمقاييس المطلوبة في المادة 08 من(قانون 10-01, 2010) والتي تنص على:

- على ان يكون جزائري الجنسية؛
- له تأهيل علمي محصل بشهادة جزائرية او معادلة لها؛
- ذو اهلية كاملة ويمكنه ان يمارس جميع حقوقه وواجباته؛
- ان لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية او جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- ان يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية ومسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- ان يؤدي اليمين المنصوص عليه في المادة 06: "*أقسم بالله العلي العظيم ان اقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن اكتم سر المهنة وأسلك في كل الامور سلوك المتصرف المحترم الشريف والله على ما اقول شهيد*".

التأهيل العلمي لممارسة المهنة وفق القانون، هو شهادة محافظ الحسابات والتي يمكن للشخص الذي تتوفر فيه الشروط ان يحصل عليها، ما ان توفر على الشهادات الجامعية التي تمنحه حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، والمحددة وفق (مرسوم تنفيذي رقم 11-72, 2011)حيث يجب على المترشحين للتكوين ان يكونوا حائزين على شهادة جامعية او شهادة اجنبية معترف بمعادلتها، قصد قبولهم للمشاركة في مسابقة الالتحاق بالتكوين لدخول المعهد، "معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب"(مرسوم تنفيذي رقم 12-288, 2012).

يلتحق المترشح لشهادة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات بالمعهد من خلال مسابقة تتضمن اختبارات كتابية للقبول الاولي واختبارات شفوية للقبول النهائي، شرط ان يتوفر المترشح على الشهادات التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بالمعهد والتي وردت ضمن احكام (القرار الوزاري المشترك بين وزير المالية ووزير التعليم العالي, 2017)،فهو موجه للحاصلين على شهادة الليسانس او اكثر او اي شهادة جامعية اخرى متحصل عليها من الخارج ومعترف بمعادلتها، في احد التخصصات الاتية، تحصل عليها المترشح بباكالوريا + 3 سنوات في الجامعة او المعهد المتخصص:

- المحاسبة؛

- المحاسبة والمالية؛
- المالية؛
- التدقيق.

وفق نظام التعليم العالي في الجزائر، فان الليسانس الذي يمنح الحق بالمشاركة يصنف حسب:

- النظام الكلاسيكي:
  - ليسانس في العلوم التجارية تخصص محاسبة، تخصص مالية، تخصص محاسبة ومالية.
  - ليسانس في علوم التسيير تخصص محاسبة، تخصص مالية؛
  - ليسانس في العلوم الاقتصادية تخصص علوم مالية وتخصص اقتصاد مالي.
- نظام الليسانس، الماستر والدكتوراه (ل.م.د)، ليسانس في العلوم التجارية تخصص:
  - محاسبة وتدقيق؛
  - محاسبة ومالية؛
  - محاسبة وجباية.

تنشا لدى معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة، لجنة الاختبارات والقبول،(ملحق قرار وزاري مشترك لبرنامج المسابقة, 2017) التي تتشكل من 10 اعضاء، تشرف على اختبارات المترشحين، حيث ان الاختبارات الكتابية تتمثل في:

- مالية ومحاسبة؛
- تدقيق؛
- قانون وجباية؛
- اقتصاد عام؛
- تكنولوجيات الإعلام والإحصاء؛
- لغات؛

بعد قبول المترشحين الحاصلين على معدل القبول، يتم اختبار المترشحين شفويا حول محاور مرتبطة بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات. إذا اجتاز المترشحون هذا الاختبار يتحصلون على رخصة الدخول لبرنامج تكوين المعهد قصد الحصول على شهادة محافظ الحسابات، يشمل هذا التكوين العديد من المواد المذكورة في (القرار الوزاري المشترك بين وزير المالية ووزير التعليم العالي, 2017) حتى يحصل محافظ الحسابات متطلبات التأهيل العلمي لممارسة المهنة، تقسم هذه المواد وفق برنامج المعهد الى ثلاث سنوات محاضرات واعمال موجهة، من بين المواد الأساسية:

- المحاسبة بكل أنواعها والمحاسبة الخاصة؛
- الرياضيات التطبيقية؛
- القانون التجاري، المدني وقانون الاعمال بالإضافة الى مواد تتعلق بالخبرات القضائية والتحكيم؛
- مبادئ التدقيق، تقنياته والمنهجيات العملية لمهمة التدقيق؛
- التشريع المالي والجبائي المطبق على الاعمال؛
- المحاسبة، والقوانين واخلاقيات المهنة الدولية؛
- الاقتصاد العام، تقنيات التسيير وحوكمة الشركات؛
- الاعلام الالي ومعالجة المعطيات والمعلومات.

بعد ان يتابع الطلبة الدورة التكوينية لأول سنتين ويحصلون على مجمل المواد المطلوبة، يتوجون بشهادة الدراسات العليا للمحاسبة والتدقيق بعدها يقومون بالاختيار بين شهادة محافظ الحسابات او شهادة الخبير المحاسبي، يتابع الطلبة الذين اختاروا مهنة الخبير المحاسب السنة الثالثة من التكوين. يلزم الطلبة بعد نهاية التكوين متابعة تربص مهني نظامي، يخضعون عند اتمامه للامتحان النهائي قصد الحصول على شهادة محافظ الحسابات، يعتبر هذا التربص اجباري ضمن متطلبات اكتساب خبرة مهنية ميدانية مدتها اربعة اسابيع في السنة، لدى شركة او مكتب الخبرة المحاسبية او محافظة الحسابات، والتي تنتهي بإعداد تقرير نهائي من اجل الحصول على شهادة نهاية التربص. المواد من 19 الى 83 (مرسوم تنفيذي رقم 12-288, 2012).

2. ***منح الاعتماد والرقابة على جودة عمل محافظ الحسابات،***

ورد في (مرسوم تنفيذي رقم 95-54, 1995) كل الصلاحيات التي تمنح لوزير المالية، ومن بينها الاشراف على المحاسبة والمهام المتعلقة بها، خاصة بعد صدور القانون (قانون 10-01, 2010)، الذي نص في المادة 03 على انشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة وزير المالية الذي يتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، وتأكيد ذلك في المادة 02 من (مرسوم تنفيذي رقم 11-24, 2011) الذي يحدد تشكيلة المجلس، وانه يوضع تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية الذي يتراسه شخصيا او يعين ممثلا له.

الاشراف على المهنة ومنح الاعتماد تغير من هيئة واحدة، "المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين"، التي كانت تنظم بموجب احكام (القانون 91-08, 1991)، الى مصف وطني للخبراء المحاسبين، غرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين، يعمل

كل منهم بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية الذي يعين لدى كل مجلس ممثلا عنه يحدد رتبته وصلاحياته.
تم ضبط وتنظيم هذه المجالس بموجب المراسيم التالية:

- (المرسوم التنفيذي رقم 11-25, 2011) يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره؛
- (المرسوم التنفيذي رقم 11-26, 2011) يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره؛
- (المرسوم التنفيذي رقم 11-27, 2011) يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره؛

يتولى المجلس الوطني للمحاسبة طبقا للمادة 04 من(قانون 10-01, 2010)، مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية التي وردت تفاصيلها في (المرسوم التنفيذي رقم 11-24, 2011) حيث:

- يمارس المجلس باسم الاعتماد مهام:
  - استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
  - تقييم صلاحية إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول؛
  - إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول؛
  - استقبال كل الشكاوى التأديبية في حق المهني والفصل فيها؛
  - تنظيم مراقبة النوعية المهنية وبرمجتها؛
  - استقبال ودراسة مشاريع قانون اخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف اصناف المهنيين وعرضها للموافقة.
- مهام التقييس تتمثل في:
  - جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها؛
  - تطوير الادوات المحاسبية
  - اقتراح اجراءات التقييس المحاسبي
  - دارسة مشاريع القوانين المرتبطة بالمحاسبة وابداء الآراء فيها وتقديم التوصيات؛
  - المساهمة في تطوير انظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة؛
  - متابعة وضمان مراقبة نوعية تطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق؛
  - متابعة تطور المناهج والنظم والادوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي؛

- تنظيم التظاهرات والملتقيات العلمية.

- تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية:
  - المساهمة في ترقية المهن المحاسبية؛
  - تطوير برامج التكوين لتحسين المستوى المهني؛
  - متابعة الادوات المتعلقة بالتكوين على المستوى الدولي؛
  - متابعة وضمان تحيين العناية المهنية؛
  - اجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة او غير مباشرة ونشر نتائجها؛
  - انشاء دعائم بيداغوجية للتكوين في المحاسبة؛
  - تنظيم او المساهمة في تنظيم ورشات التكوين في ادخال قواعد محاسبية جديدة؛
  - القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الادوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبيين.

في اطار تنظيم الاعتماد وفي الفصل الأول من (المرسوم تنفيذي رقم 12-288, 2012) تم انشاء "معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب" مكلف بضمان التكوين قصد الحصول على شهادة خبير محاسب وشهادة محافظ الحسابات، الذي يوضع مباشرة تحت وصاية الوزير المكلف بالمالية، يعتبر مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري، له الشخصية المعنوية ويتمتع بالاستقلال المالي، مقره في الجزائر العاصمة وفوضت له وفق المادة 05 المهام الاتية:

- تنفيذ برامج التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات،
- ضمان التكوين المتواصل الموجه لمهني المحاسبة؛
- المساهمة في تكوير البحث في مجال المحاسبة والجباية والمالية والتدقيق والإعلام الالي للتسيير؛
- انجاز دراسات ومنشورات تتعلق بمهامه؛
- المشاركة في تعميم التقنيات العصرية لهندسة التكوين في المحاسبة والتدقيق المالية؛
- إقامة علاقات تبادل وتعاون مع الهيئات الوطنية او الدولية التي تنشط في نفس مجال النشاط؛
- بالإضافة الى ضمان دورات تكوين متواصل تدخل في إطار مهامه لفائدة المستخدمين القادمين من قطاعات ادارية او هيئات عمومية او خاصة من خلال اتفاقيات.

منذ الغاء الاحكام الواردة في (القانون 91-08, 1991) لم تنظم أي مسابقة للمترشحين للحصول على اعتماد محافظ الحسابات، بحكم ان كل القوانين المنظمة تغيرت بعد سنة 2010 مثلما ذكرنا في معايير التأهيل

العلمي والعملي للحصول على شهادة محافظ الحسابات، كما ان مقر المدرسة وفق (المرسوم تنفيذي رقم 12-288, 2012) كان في الجزائر العاصمة من دون أي كيان تنظيمي اداري معلن عنه، الى ان صدر بيان المجلس الوطني للمحاسبة الموقع من طرف الادارة المركزية (بيان وزارة المالية, 2019)، الذي يحدد استضافة "لونيسي علي" جامعة البليدة 02، "معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب"، الذي يهتم بالدورات التكوينية المهنية المتعلقة بالمحاسبة والمهن المتعلقة بها، بعد حصول محافظ الحسابات على شهادة انهاء المواد العلمية والتربص التطبيقي الالزامي، يمر محافظ الحسابات على طلب الاعتماد من المجلس الوطني للمحاسبة، بواسطة رسالة موصى عليها مرفقا بالوثائق الادارية التالية، (المرسوم التنفيذي رقم 11-30, 2011):

- شهادة الجنسية الجزائرية؛
- مستخرج من سجلات شهادة الميلاد؛
- نسخة من شهادة محافظ الحسابات التي تمنح الحق في ممارسة المهنة؛
- مستخرج من صحيفة السوابق القضائية رقم 3؛

وتقدم امانة المجلس وصل ايداع مؤرخا ومرقما وموقعا، يسلم له شخصيا مقابل وصل استلام. يعتبر طلب الاعتماد مودعا ابتداء من تاريخ استلام الطالب وصل ايداع الملف من امانة المجلس الوطني للمحاسبة، بعد ذلك تفصل لجنة الاعتماد وفقا لأحكام النظام الداخلي في ملفات المترشحين، وتحرر محضرا قضائيا بذلك يتضمن الآراء حول الموافقة او رفض منح الاعتماد، يمضي في الاخير من طرف الوزير المكلف بالمالية، بعد ذلك يبلغ طالب الاعتماد قرار الاعتماد او الرفض المعلل. بعد حصول محافظ الحسابات على الاعتماد يجب عليه التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لممارسي المهنة من خلال ارسال الوثائق المطلوبة في المادة 07 من (المرسوم التنفيذي رقم 11-30, 2011)، بعدها يسجل المترشح سواء كان شخصا طبيعيا او معنويا في الجدول، وتمنح له بطاقة مهنية تحدد اللقب والاسم او عنوان الشركة والمهنة او المهن الذي رخص بممارستها. يحدد المجلس الوطني للمحاسبة في اول يناير من كل سنة قائمة المهنيين المسجلين في الجدول وينشرها وفق الاشكال المحددة من طرف الوزير المكلف بالمالية.

بعد الحصول على الاعتماد، ونشر اسم الشخص الطبيعي او المعنوي على جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات او المصف الوطني للخبراء المحاسبين وتسديد الاشتراكات السنوية، يمكن ممارسي المهنة من بداية العمل والترشح من اجل التعيين ومسك عهدات محافظة الحسابات للكيانات محل التدقيق وفق الشروط المنصوص عليها في القانون، لهذا الغرض تنشا داخل المجلس الوطني للمحاسبة وفق المادة 05 من (قانون 10-01, 2010) اللجان المتساوية الاعضاء التالية:

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية؛
- لجنة الاعتماد؛
- لجنة التكوين؛
- لجنة الانضباط والتحكيم؛
- لجنة مراقبة النوعية.

إضافة الى الاعتماد والتكوين، فان المجلس الوطني للمحاسبة، يسهر على ضبط وتحكيم السلوك المهني لممارسي المهنة ومراقبة نوعية الخدمات التي يقدمونها من خلال، المواد من 16 الى 22 من (المرسوم التنفيذي رقم 11-24, 2011):

- اعداد طرق العمل في مجال الانضباط والتحكيم والمصالحة؛
- دراسة الملفات المتعلقة بالحالات التأديبية لكل مخالفة او اخلال بالقواعد المهنية والتقنية او الاخلاقية المرتكبة من المهنيين؛
- تحضير مشاريع الآراء حول الاحكام في ميدان التحكيم والانضباط؛
- ضمان دور اساسي في مجال الاستشارة والوقاية والمصالحة خلال المنازعات بين المهنيين والزبائن؛
- ضمان مهام المصالحة بين المهنيين؛
- تحديد الحد الادنى وضمان نوعية خدمات التدقيق المقدمة للزبائن؛
- ابداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية؛
- إعداد معايير تتضمن كيفيات تنظيم المكاتب وتسييرها؛
- إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة نوعية خدمات المكاتب؛
- ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والاخلاقيات؛
- اعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من اجل ضمان مهام مراقبة النوعية.

3. ***محافظ الحسابات،***

عرف (قانون 10-01, 2010) محافظ الحسابات على أنه:"*كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسة والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به*"، كما ان نص المادة 715 من القانون التجاري عرفته كالتالي : "*هو شخص لا يتدخل في التسيير، تتمثل مهمته في التحقق من الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حساباتها وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها*"(امر رقم 75-59, 1975). من خلال هذه التعاريف نستخلص ان

محافظ الحسابات هو الشخص الذي يضفي المصداقية على القوائم المالية الصادرة عن المسيرين والموجهة لمستخدمي المعلومات المالية، في شكل تقارير يعدها لتمكين أصحاب المصلحة من الحفاظ على ممتلكاتهم في المؤسسة، بشرط ممارسة المهنة بصفة مستقلة ودون أي ضغوط. ووفق القانون 10-01 يضطلع محافظ الحسابات بالمهام التالية:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة وأنها تعكس الوضع الحقيقي لممتلكات الشركات والهيئات؛
- يفحص صحة المعلومات المدرجة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين، الشركاء وحاملي الحصص؛
- يبدي رايه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومن مجلس المديرين او المسير؛
- التحقق من الاتفاقيات التي تبرمها الشركة محل التدقيق مع الهيئات والمؤسسات التابعة لها؛
- إعلام المسيرين بكل النقائص التي قد تكون السبب في عرقلة استمرارية الاستغلال.

هذه المهام لا يمكن تحقيقها بالقدر المرغوب فيه، ما لم بعرض محافظ الحسابات حقوقه على الكيان محل التدقيق ويقبل بها، حتى يتمكن من اكتساب سلطة التحري حول الشركة وفروعها وهذه الحقوق تكمن في (قانون 10-01, 2010):

- حق الاعلام: ادارة الشركة تلزم بتقديم جدولا للمحاسبة والوثائق المطلوبة حسب القوانين المحاسبية المعمول بها، في كل (06) أشهر على الأقل؛
- حق التقصي على المعلومات: يطلع محافظ الحسابات في اي وقت يريد على السجلات المحاسبية، الوثائق والكتابات التابعة للشركة، مع طلب توضيحات إذا احتاج اليها مع حرية التفتيشات التي يراها لازمة.
- حق طلب معلومات المتعاملين: عند الحاجة يطلب محافظ الحسابات معلومات الشركات التي تتعامل مع الكيان محل التدقيق.
- حضور الجمعية العامة واستدعائها: محافظ الحسابات يحضر مداولات الجمعية العامة للكيان محل التدقيق، على اساس تقريره وله حق التدخل، كما ان مواد القانون التجاري تسمح له باستدعاء اعضاء الجمعية العامة في الحالات الاستثنائية والاستعجالية.
- حق التبليغ عن عرقلة عمله: في حال تم عرقلة عمل محافظ الحسابات يخول القانون التجاري، محافظ الحسابات حضور اجتماع الجمعية العامة الموالي، وإذا لم يوجد يطلب اجتماع جمعية عامة غير عادية في أقرب وقت، مع الاخطار كتابيا بعرقلة ممارسة مهامه لهيئة التسيير.

- حق الاتعاب: تحدد الجمعية العامة او الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، اتعاب محافظ الحسابات قبل بداية مهمته، ولا يمكن ان تكون هذه الاتعاب متغيرة حسب النتائج المالية.
- حق الاستقالة: يمكن ان يستقيل محافظ الحسابات دون التخلص من مسؤولياته القانونية، مع اشعار مسبق مدته 03 أشهر يقدم مع تقرير عن المراقبات والاثباتات الحاصلة.
- حق تعيين المستشارين: الحاملين لشهادة التعليم العالي وذوي جنسية جزائرية من اجل المساعدة في الامور الخبرة التي لا تتعلق بالمحاسبة والتدقيق، كالقانونيين والاقتصاديين.

مقابل الحقوق التي يمتاز بها محافظ الحسابات في مهام التدقيق التي عين من اجلها، تقع على عاتقه التزامات وواجبات قانونية من قواعد الضبط التنظيمية:

- السر المهني: بحكم ان محافظ الحسابات يتحصل على وثائق الكيان محل التدقيق بقوة القانون من اجل اداء مهامه من جهة، الزمه القانون الجزائري بالاحتفاظ بالسر المهني من جهة اخرى، حتى تكون الثقة ركيزة الطرفين اثناء العهدة. من خلال المادة 71 من (قانون 10-01, 2010)"يتعين على محافظ الحسابات كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليهم في المادتين (301) و (302) من قانون العقوبات" الا في الحالات الاستثنائية وبقوة القانون، مثل فتح تحقيق او بحث قضائي، طلب من الادارة الجبائية او في حالة الاستدعاء امام لجان المجلس الوطني للمحاسبة. افشاء السر المهني يعد خطا من الدرجة الرابعة الذي يستوجب على لجنة الانضباط والتحكيم شطبه من الجدول وفق درجة الخطورة لهذا الخطأ والمصنفة في (المرسوم التنفيذي رقم 13-10, 2013).
- عدم التدخل في التسيير: ينبغي لمحافظ الحسابات ان يفرق بين عمل المراقبة والتدخل في اعمال الادارة، خاصة في ما يتعلق بإصدار احكام حول المعلومات المالية، المادة 23 من (قانون 10-01, 2010) التي ذكرت مهام محافظ الحسابات اكدت انه لابد ان يقوم بها دون التدخل في التسيير. بهدف ابعاد محافظ الحسابات عن الشبهات التي يمكن ان تمس استقلاليته واستقلالية الكيان محل التدقيق (الهادي ضيف الله و سباع, 2018, ص.ص. 234–235).
- المسؤولية: محافظ الحسابات له مسؤوليات قانونية ترتبط بمهمته، المسؤولية المدنية بحيث يُعَدْ محافظ الحسابات مسؤولا عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني، والمسؤولية الانضباطية حيث يتحمل المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالته من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.
- الالتزام بالعهدة: اي ان محافظ الحسابات يلتزم بأداء مهامه في الكيان الذي قام بتعيينه لمهدة عهدة واحدة قابلة للتجديد مرة واحد فقط تتضمن 03 فترات مالية متتابعة. مع الاشراف الشخصي للمهام،

حيث لا يمكن انتداب المهمة كليا او الى شخص اخر بل يمارسها تحت اسمه ومسؤوليته ويمنع استعمال الاسماء المستعارة.

- ادلة الاثبات: يلتزم محافظ الحسابات اثناء القيام بمهام البحث والتحري بجمع أكبر قدر من الادلة على الاجراءات التي قام بها اثناء التواجد في الكيان وخارجه، والتي تعكس الفهم العميق للمعلومات المدرجة في القوائم المالية والمشاكل التي تواجهها. مثلما ذكر في المادة (95) من (قانون 10-01, 2010) فهو ملزم بتوفير الوسائل دون النتائج.
- الاستقلالية: اثناء ممارسة مهامه يجب ان يكون محافظ الحسابات مستقلا فكريا وفي الخدمات التي يقدمها، ولا تمارس عليه اي ضغوطات من مجلس الادارة، المساهمين او أطراف اخرى خارجية، ولا يكون له اي علاقة معهم (تمار, 2017, ص 444).

المطلب الثاني: معايير مسار الممارسة لمهنة التدقيق القانوني؛

بعد ان يقوم الكيان بمسك كل السجلات وإعداد القوائم المالية، لابد أن يوجهها إلى مستعملي المعلومات المالية، حتى يتسنى لهم معرفة الاوضاع والظروف الحقيقية التي يعيشها خلال السنة المالية، من اجل اتخاذ قرارات التسيير من جهة ومعرفة ما يترتب على المؤسسة من تسويات مع الأطراف الاخرى التي تتعامل معها من جهة اخرى. وللتأكد من صحة هذه القوائم تعين الجمعية العامة العادية مندوب حسابات (محافظ حسابات) أو أكثر لمدة ثلاث سنوات، تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، للمصادقة على القوائم المالية.

1. ***قبول وتعيين محافظ الحسابات،***

خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات تلزم المؤسسة بتعيين محافظ حسابات من اجل عهدة جديدة، بحيث يقوم مجلس الإدارة، المكتب المسير أو الهيئة المؤهلة بإعداد دفتر الشروط بغية اتمام مهمة التعيين من طرف الجمعية العامة، والذي يتضمن(المرسوم التنفيذي 11-32, 2011):

- عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج؛
- ملخص المعاينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبداها محافظ الحسابات المنتهية عهدتهم؛
- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظة الحسابات والتقارير الواجب إعدادها؛
- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها؛

- نموذج رسالة الترشح؛
- نموذج التصريح الشرفي الذي يبين وضعية الاستقلالية تجاه الكيان طبقا للأحكام التشريعية؛
- المؤهلات والإمكانيات التقنية.

يتحصل محافظ الحسابات المترشح من الكيان على ترخيص مكتوب لتمكينه من القيام بتقييم مهمته، ويسمح له بالاطلاع وفق المادة 05 من (المرسوم التنفيذي 11-32, 2011)،على ما يأتي:

- تنظيم الكيان وفروعه؛
- تقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة؛
- معلومات أخرى لتقييم المهمة.

يتم الاطلاع على هذه العناصر في عين المكان دون نقل الوثائق مع إجبارية التزامه بالسر المهني، من خلالها يعد محافظ الحسابات عرضه مع دفتر الشروط، الذي يجب ان يحتوي على:

- الموارد المرصودة؛
- المؤهلات المهنية للمتدخلين؛
- برنامج عمل مفصل؛
- التقارير التمهيدية، الخاصة والختامية الواجب تقديمها؛
- أجال إيداع التقارير؛
- الأتعاب المناسبة له لمدة ثلاث سنوات متتالية.

كما يجب أن يحدد دفتر الشروط إمكانية ترشح المهنيين كأشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين مع توضيح إلزامية احترام حالات التنافي ومبدأ الاستقلالية، بعد القيام بكل الإجراءات المذكورة تقوم الهيئات الملزمة بتعيين محافظ حسابات أو أكثر بتشكيل لجنة تقييم العروض وتعرض هذه الأخيرة نتائجها حسب الترتيب التنازلي على جهاز التسيير المؤهل للقيام بمعاينتها وعرضها على الجمعية العامة قصد الفصل في محافظ الحسابات المعين. ويتم اخطاره بتعيينه. المواد من 06-13، (المرسوم التنفيذي 11-32, 2011).

بعد استلام وصل التعيين، يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية خلال أجل أقصاه 8 أيام بعد تاريخ الوصل، الذي يعتبر اول ما يجب القيام به قبل بداية العمل ووردت العنايات المتعلقة به في التوصية الأولى من (القرار الوزاري رقم 103/SPM/94, 1994) الحامل لمعايير الأداء المهني، تنص هذه الرسالة على أن محافظ الحسابات سيقوم بعملية التدقيق الخارجي للكيان لمدة 3 سنوات متتالية (عهدة)، قابلة للتجديد مرة واحدة، يجب أن يذكر فيها اسم محافظ الحسابات، مقر المكتب وعنوانه وتاريخ العهدة بالتفصيل بالإضافة إلى إدراج ملاحظة تنص على أنه لا توجد

أي حالة من حالات التنافي والموانع وأنه قادر على تنفيذ المهمة بالنظر إلى إمكانيات التقنية والبشرية، كما يجب عليه أن يدرج رقم تسجيله في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتاريخ التوقيع عليها والمكان، رسالة قبول العهدة تدخل في الملف الدائم لمحافظ الحسابات الذي سنتحدث عنه لاحقا وفيما يلي نموذج لرسالة قبول العهدة:

الشكل رقم (03): رسالة قبول عهدة محافظ الحسابات،

مكتب المحاسبة والتدقيق ومحافظة الحسابات معتمد من طرف الدولة

اسم محافظ الحسابات

عنوان مكتب محافظ الحسابات

رسالة قبول العهدة

ردا على المراسلة الخاصة بكم والمتعلقة بتعيين محافظ حسابات لممارسة عملية التدقيق الخارجي لمؤسستكم.

وطبقا لأحكام المرسوم التنفيذي رقم.. " حسب شكل المؤسسة القانوني "

تم تعيين "اسم محافظ الحسابات" كمحافظ حسابات للمؤسسة أو الجمعية "اسمها" الواقعة بـ: عنوانها، لعهدة محافظة الحسابات الممتدة من السنة: N، N+1،N+2 .

محافظ الحسابات يصرح في ملاحظة مدرجة أنه لا توجد حالة تنافي وموانع لممارسة عمله.

السيد: اسم محافظ الحسابات

رقم التسجيل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

العنوان: عنوان المكتب

تم في سيدي بلعباس في: 29 / 04 / 2017.

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على ما ورد في ملحق التوصية الأولى من (القرار الوزاري رقم 103/SPM/94, 1994)

قبل مباشرة عملية الفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ورد في التوصية الخامسة من (القرار الوزاري رقم 103/SPM/94, 1994) انه يجب على محافظ الحسابات التعرف على الكيان محل التدقيق واخذ نظرة عامة مباشرة بعد تعيينه وارسال رسالة قبول العهدة، من اجل ادراك ومعرفة حقائق الوقائع الاقتصادية، المالية، القانونية والمحاسبية، لان تحديد خصوصيات الكيان المتعلقة بالأخطار العامة يؤثر مباشرة على الحسابات(Messekdji, 2019, p43)، ما يؤثر على مرحلة التخطيط للمهمة لهذا على محافظ الحسابات أن يبحث عن المعلومات التي تخص المجالات التالية: طبيعة النشاط، قطاع النشاط، هيكلة المؤسسة، التنظيم العام، السياسات، التنظيم الإداري والمحاسبي، والاطلاع على القانون الأساسي. بالإضافة الى تقديم

المؤسسة بصفة عامة عن طريق تحديد كل من التسمية الاجتماعية، المراجع، الهيكلة العامة، عنوان الوحدات، لمحة تاريخية، المسيرين والأشخاص التي تتصل بهم في المؤسسة.

2. ***التخطيط للمهمة واعداد برنامج العمل،***

تتم مهمة التدقيق من خلال اتباع سلسلة اجراءات وفق مراحل لجمع أكبر قدر من الادلة على ان القوائم المالية صادقة وموثوق فيها، قبل البدا في العمل يقوم محافظ الحسابات بالتخطيط لمهمة السنة محل التدقيق وتحديد اجراءات العهدة كاملة (03 سنوات)، وتقييدها في ملفات خاصة من اجل هيكلة مهمة المراقبة والتأكد من جمع كل العناصر الضرورية لأبداء الراي كما انها تعتبر دليل للأعمال المنجزة والفحوصات التي تمت، المعلومات التي تم الحصول عليها ولكل اقرار من اقرارات الإدارة. وردت العنايات الازمة بهذه الملفات في التوصية الثانية من (القرار الوزاري رقم 103/SPM/94, 1994)، الذي يحمل معايير الاداء المهني، لأجل ذلك فان الطابع الدائم لمهمة محافظ الحسابات يفرض عليه مسك مستندين أساسين والاحتفاظ بهما لمدة (10) سنوات، في تنفيذ اجتهاداته، ملف دائم وملف سنوي يمكنانه من:

- التأكد من جمع كل العناصر الضرورية للتعبير عن رأي مبرر حول الحسابات السنوية المعروضة لفحصه؛
- أن تكون في حوزته معلومات ذات طابع دائم حول المؤسسة المراقبة طوال مدة التوكيل ومع احتمال تجديده؛
- الاحتفاظ بدليل عن الأعمال التي أجريت، الاجتهادات والوسائل المستعملة للوصول إلى الرأي؛
- أن تكون طريقة عمله مطابقة للمعايير المهنية المقبولة على الصعيد الوطني والدولي؛
- الإشراف على العمل الذي أجري من طرف المساعدين وتوثيقه.

- <u>الملف الدائم</u>: يتضمن كل الوثائق التي يستعمها محافظ الحسابات خلال العهدة وعند تجديدها، يعد حسب تفاصيل وخصوصيات الكيان محل التدقيق، وطريقة عمل محافظ الحسابات، ويحتوي على(بوتين, 2008, ص. 42–44):
  - بطاقة فنية للشركة ووحداتها إن وجدت، التنظيم العام، الوثائق العامة؛
  - ملف الوثائق التي تسمح تقييم دقة ومصداقية الرقابة الداخلية والمخاطر العامة؛
  - معلومات محاسبية ومالية مخططات وأدلة محاسبية مستعملة، إجراءات محاسبية، خريطة تنظيمية للمصالح المحاسبية، حجم العمليات بحسب طبيعتها، طرق وإجراءات تقييم وعرض الحسابات، الحسابات السنوية للدورات الثلاثة الأخيرة، السياسة المالية، وضعية الخزينة، التمويل والنسب المالية المعتبرة؛

- ملف المعلومات القانونية القانون التأسيسي، قرار تعيين محافظ الحسابات وأدلة إثبات القيام بالواجبات القانونية المتعلقة بتعيينه، قائمة المساهمين وأسهم كل منهم، وثيقة متعلقة بالنظام الضريبي والاجتماعي للشركة، محاضر اجتماع مجالس الإدارة والجمعيات العامة، تقارير محافظي الحسابات السابقين إن وجدت، العقود الهامة ووثائق أخرى قانونية؛
- ملف حول خصوصيات قطاع النشاط شرح مختلف الدورات، موقع المؤسسة في التخصص وفي السوق، الزبائن والسياسة التجارية بالإضافة إلى خريطة تنظيمية لمصلحة المعلوماتية، العتاد والأنظمة المستعملة، البرامج والوثائق المطبوعة.

- الملف السنوي: يتضمن الملف السنوي الوثائق المتعلقة بالمهمة والتي لا تتعدى نفعيتها الدورة المالية محل التدقيق، لأنه يعتبر عنصر اثبات للعنايات التي طبقها محافظ الحسابات والجدية في أداء المهمة، يتشكل من عدة فصول تنظيم وتخطيط المهمة، تقييم نظام الرقابة الداخلية، مراقبة الحسابات السنوية، تدقيقات خاصة أو قانونية بالإضافة إلى وثائق عامة، تبين مجموعة الاعمال المنجزة، المسلك المنهجي المتبع لتنفيذ المهمة وحوصلة عناصر المعلومات التي سمحت لمحافظ الحسابات بتكوين الراي حول درجة انتظام وصدق حسابات السنوات محل التدقيق(بوتين, 2008, ص 46).

التخطيط لمهمة التدقيق يمكن محافظ الحسابات من تحديد واختيار مكان التدخل، الوقت والآجال المناسبة والتنسيق مع المتدخلين الاخرين حتى يحصل على الاهتمام اللازم ولا يتعثر بعمل الأطراف التي لها مصالح لدى الكيان محل التدقيق في تلك الفترة، حتى يضع خطة عمل شاملة تتضمن نطاق العمليات المطلوبة، وفهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية الذي يحتم على محافظ الحسابات تقييمه بحكم ان إمكانيات محافظ الحسابات محدودة ماديا نظرا لعدد الأحداث التي من الواجب أن يضمن شرعيتها ومصداقيتها،(Messekdji, 2019, p55) لذا فهو بحاجة إلى الاعتماد على المعلومات الصادرة من هذا النظام واتخاذها اساسا لوضع خطة العمل التفصيلية واعداد برنامج المهمة بالشكل الدقيق والمطلوب وفق النتائج المحصلة، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية قوي وفعال كلما كان حجم الاختبارات ضئيل وكلما كان النظام ضعيف كلما قام المدقق بتوسيع نطاق الاختبارات. وبهذا الخصوص يقوم محافظ الحسابات بـ:

- التعرف على كل مكونات النظام وأنظمته الفرعية؛
- التعرف على أساليب الرقابة الأساسية التي يشملها النظام؛
- يحدد الأخطاء المحتملة الحدوث؛
- أخذ أنواع الرقابة المتبعة من طرف النظام في الحسبان.

بالنسبة لمحافظ الحسابات نظام الرقابة الداخلية يمثل الواجهة التي توضح كل الطرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من اجل حماية الاصول، ضمان دقة البيانات المحاسبية وزيادة الاستغلال مع الابقاء

والمحافظة على السير وفقا للسياسات المرسومة من طرف الكيان، وقد اوضحت التوصية الخامسة من (القرار الوزاري رقم 103/SPM/94, 1994)، مسار محافظ الحسابات الذي يعمل عليه لدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلي والمتمثل في تحليل محتوياته التالية:

- التنظيم الهيكلي: وذلك من خلال تحديد المسؤوليات، فصل المهام وتحديد طريقة تنظيم الاوامر، كيفية الرقابة عليها ومدى فاعلية الرقابة العكسية، تحديد هيكلة الوظائف والفصل بين العمليات التي يقوم بها الكيان محل التدقيق، مع ضرورة الاطلاع على الطرق المستعملة في حماية وحفظ الممتلكات المادية والمالية. محافظ الحسابات يبدي اهمية خاصة للتسجيلات بين الوظائف الموضحة كتابيا المتعلقة بالمعلومات المعالجة، الكيفية التي عولجت بها والمدة، مع ابراز التعهدات والالتزامات الضرورية للمتعاملين مع الكيان؛
- التوثيق ونظام المعلومات: حتى يكون النظام مقنع يتأكد محافظ الحسابات من توفر إجراءات مكتوبة ومحينة بانتظام تبين بوضوح كيفية سير، معالجة وترتيب المعلومات، التحليلات وطرق التسجيل ذات الطابع المالي أو العملياتي، فاعليتها في الرقابة التي تسمح بكشف الانحرافات الناتجة عن التهاون والتقصير، بالإضافة الى الاطلاع على الوثائق الحاملة لهذه المعلومات والتي يجب ان تكون مصنفة، مطبوعة ومرقمة بشكل يسهل استغلالها في حدود زمنية قليلة.
- الاوراق الثبوتية: جمع ادلة الاثبات لكل المعاملات التي يقوم بها الكيان محل التدقيق، يسمح للمدقق بالاعتماد أكثر على نظام الرقابة الداخلية، يحدد من خلال هذا العنصر ما إذا كانت منتظمة، ملزمة ويمكن من خلالها القيام بمراقبة عكسية للمهام، تنظيم المحاسبة ووسائل الاعلام الالي، الترقيم القبلي للوثائق ومراقبة التتابع والمراقبة الانية للمجاميع مع اجراء المقاربات الازمة؛
- الوسائل المادية للحماية: الوسائل التي تحمي بصفة مباشرة أو غير مباشرة الأصول المادية والمعنوية، الوثائق والملفات وقاعات المعلوماتية من الجدران، الأبواب، الحواجز، الخزنة، الغرف القوية والممرات المحمية والتي تكون وسائل مباشرة للحماية ضد السرقة والضياع والتبذير...؛
- المستخدمين: الموارد البشرية للكيان تمثل عنصرا اساسي في الثقة التي يمنحها محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلي، فكلما تواجد مستخدمين أكفاء مدربين على مهامهم وذوي ضمائر حية تزيد ثقة محافظ الحسابات في الكشوف المالية المقدمة للفحص، ومن أجل التأكد من نوعية المستخدمين، يقوم محافظ الحسابات بتثمين إجراءات تجديد العمال وتكوينهم الأولي والمستمر كما يقدر سياسة الأجور والمراقبة والتقييم الدوري للنشاط.

- نظام الإشراف على الرقابات الموضوعة: تحديد مدى قدرة الكيان على تحديد الاختلالات المكتشفة من خلال نظام الرقابة، في الانظمة والاجراءات وكيفية التعامل معها بهدف تحديد نقاط قوة وضعف الرقابات المطبقة، وأثرها المحتمل على الحسابات السنوية، وبرنامج التدقيق المحدد.

3. ***جمع أدلة الاثبات،***

تبرير الراي المتخذ واثبات ان محافظ الحسابات ادى الاجراءات والتقنيات الازمة بشكل ملائم على الكيان محل التدقيق يستوجب عملية فحص الحسابات التي تأتي بعد المرحلتين السابقتين، الحصول على معرفة عامة حول الكيان وتقييم نظام الرقابة الداخلية حيث يقوم محافظ الحسابات بجمع أكبر عدد من أدلة الاثبات ليتمكن من التعبير عن راي مع تبرير لذوي المصلحة حول محتوى وشرعية القوائم المالية. برنامج مراقبة وفحص هذه الحسابات وفق التوصية الخامسة والسادسة من (القرار الوزاري رقم 103/SPM/94, 1994) يكون مخفف او مركز وفق مخرجات مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية ودرجة الثقة التي يضعها محافظ الحسابات في جهاز المحاسبة والاجراءات الداخلية الموضوعة. برنامج الفحص يمكن ان يكون على وثيقة خاصة تدرج ضمن ملفات العمل وترتب كالاتي:

- قائمة الحسابات المراقبة بالترتيب، مع ادراج كل التفاصيل لذوي المصلحة؛
- العينة المختارة من الحسابات المراقبة مع ذكر المعدل الضمني الادنى؛
- تواريخ تنفيذ المهمة؛
- المراجع المستعملة، والمشكلات التي واجهت محافظ الحسابات اثناء المراقبة.

كما يتوفر محافظ الحسابات على مجموعة من التقنيات لجمع أكبر قدر من ادلة الاثبات لأبداء رايه تتمثل في تشخيص السندات والملفات، التحليلات، التقديرات والتقاربات البنكية، اضافة الى المعلومات الشفوية المتحصل عليها من المسيرين ومستخدمي الشركة(BELAIBOUD, 2005, p35).

تتم عملية المراقبة عن طريق الاختبار أو استعمال العينات الإحصائية والغير إحصائية على كل موضوع أو على كل صنف من الحسابات، تكون هذه العينات مختارة حسب الخبرة المهنية لمحافظ الحسابات. ووفق ما ورد في التوصية السادسة (القرار الوزاري رقم 103/SPM/94, 1994):

- فحص الأصول غير الجارية: تتمثل في فحص التثبيتات المعنوية والتثبيتات العينية والتثبيتات المالية؛
- فحص الأصول الجارية: من خلال فحص المخزونات، الزبائن والحسابات الملحقة بها، أوراق القبض، القيم الجاهزة، حسابات الخصوم المدينة؛

- فحص حسابات الخصوم: المتمثلة في فحص الأموال الخاصة والاحتياطات، مؤونات المخاطر والأعباء، حسابات الأصول الدائنة، القروض والخصوم المالية الأخرى، الموردون والحسابات الملحقة؛
- فحص حسابات الأعباء والمنتجات: فحص الأعباء، المنتجات.

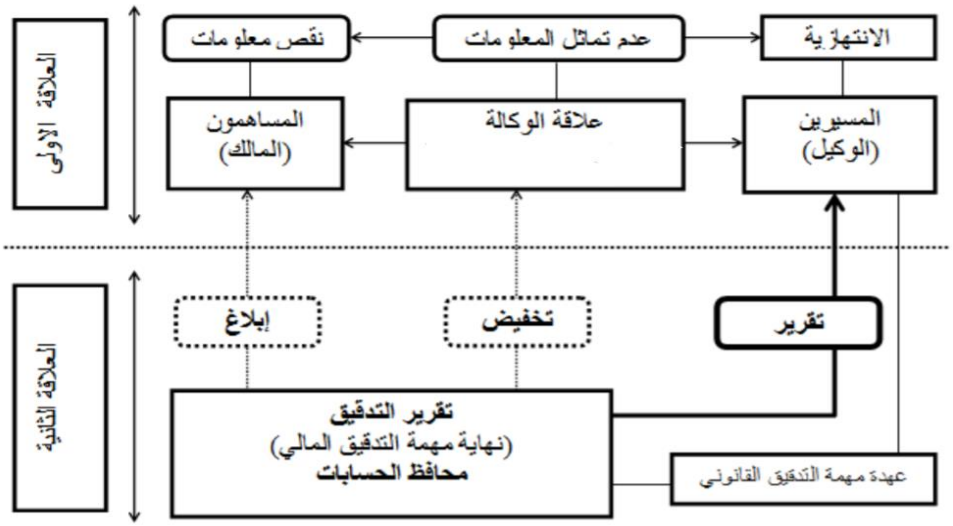
المطلب الثالث: معايير إعداد بنود تقارير مهمة التدقيق؛

1. ***الإطار العام لتقارير محافظ الحسابات،***

المرحلة الأخيرة من مهمة تدقيق الحسابات تنتهي ب إعداد رأي في شكل تقارير حول الكشوف المالية، والذي يعد الدليل الأدق على أن محافظ الحسابات قام بمهمة التدقيق الخارجي للغرض الذي عين من اجله، خدمة لمستخدمي المعلومات المالية وأصحاب المصالح في المؤسسة ومساعدتهم في اتخاذ القرارات. وهو ملخص مكتوب يبدي فيه محافظ الحسابات رأيه الفني المهني المحايد عن صحة، مصداقية وشفافية المعلومات الواردة في القوائم المالية للكيان(Azoune,2017)، ويؤكد من خلاله الوضع الحقيقي لموجوداتها وما عليها من ديون، يُعدُ هذا التقرير بعد استكمال عملية التدقيق الخارجي. إن عملية تقييم معايير الأداء المهني التي قام بها محافظ الحسابات للوصول إلى هذا التقرير(غباين و الدلابيح, 2015, ص 10)، تتم من خلال لجنة مراقبة الجودة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والتي تم انشائها بموجب المادة (05) من (قانون 10-01, 2010)، لهذا يجب على المدقق الخارجي الحفاظ على ملفات العمل وتصفيتها لأنها تحتوي على العناصر المقنعة التي ساعدته على بلورة التقارير النهائية، كما ان فرصة المواصلة لعهدة ثانية مع الكيان محل المراقبة تتم ضمن هذه المرحلة.

يمثل التدقيق القانوني آلية من آليات الخارجية لحوكمة الشركات، (بابنات و دادي عدون, 2017, ص 130)من خلال مخرجات هذه المهمة والمجسدة في شكل تقرير يخفض درجة عدم تماثل المعلومات للوقائع المالية الحقيقية التي تعيشها الكيانات محل التدقيق، نظرية الوكالة عززت ذلك من خلال تبرير دور التدقيق على أنه يخفض من تكاليف المؤسسة (الوكالة)، لأنه يفسر العلاقة بين المدراء التنفيذيين (المؤكلْ) والمساهمين (الوكيل) في بيئة الاعمال ويسعى إلى حل المشكلات التي تؤثر على أهداف العمل(حسن, 1991, ص 17)، او تؤدي إلى زيادة مستوى المخاطرة وفق التحليل المالي الاقتصادي، وبهذا المبدأ يهدف التدقيق الى تخفيض صراعات المصالح، خاصة مع المسيرين من خلال تأكيدات تقارير محافظي الحسابات السنوية، وتوضيح الرؤية لمتخذي القرارات حول الوضعية المالية للمؤسسة.

الشكل رقم (04): مكانة التدقيق وتقرير التدقيق في ظل نظرية الوكالة



المصدر: (بابنات و دادي عدون, 2017, ص 131)

رأي محافظ الحسابات يوجه لمستخدمي المعلومات المالية الذي لديهم دراية بالكيان محل التدقيق، مدعم بحقائق وادلة اثبات يعرضها ويحتفظ بها، من اجل منع اي تأويل او تحريف غير مقصود، ويجب ان يتضمن الراي المدرج ضمن التقرير مجموعة من الخصائص الكمية والنوعية عند عرضه، ونذكر منها ما يلي(Shalimova et Stezhko, 2016, p89) :

- كمية:

- يجب أن يحتوي التقرير على المعلومات الدالة والهادفة فقط، ولا يدرج فيه المعلومات التي لا تتعلق بالمهمة.

- يجب ان يتضمن التقرير المعلومات التي تساعد مستخدمي المعلومات المالية للمؤسسة على اتخاذ القرارات.

- تقرير محافظ الحسابات يمنح المستعملين معلومات جديدة حول وضعية المؤسسة، بالإضافة إلى تدعيم هذه المعلومات بالدلائل والبراهين.

- تسليط الضوء على خصائص الجودة في تقرير المدقق مهم لضمان انسجام بين التقارير والاتفاقيات المبرمة.

- أثناء إعداد المحتوى وعرض التقارير يجب ان يضمن محافظ الحسابات وضع تأكيدات للإجابة على التداخلات، مثلا: مادية من خلال التقارير الدورية (المطارنة, 2006, ص 118).

- نوعية: هي الخصائص التي يجب ان تتوفر عليها المعلومات التي تتواجد في تقارير محافظ الحسابات لأنها تمثل الإطار المفاهيمي لإعداد هذه التقارير: الثقة (التمثيل الصادق)، الكمال، الحياد، الكفاية(Nobes et Stadler, 2015, p3) .

- الثقة: تقرير المدقق يجب ان يحتوي على معلومات خالية من الاخطاء والمغالطات، والتي تمكن مستخدمي المعلومات المالية وأصحاب المصالح من اتخاذ القرارات باستعمال هاته التقارير.
- الكمال: تضمن تقارير محافظ الحسابات الحد الاقصى من المعلومات التي يمكنه جمعها، بما فيها التفاصيل والتفسيرات اللازمة، والتي تلبي احتياجات مستعملي التقارير، الكمال كخاصية نوعية لتقارير محافظ الحسابات يعني توفير معلومات متعلقة بالمهمة، لبلوغ الاهداف المرجوة وإيصال الحقائق التي يحتاجها ويطلبها المستخدمون.
- الحياد: يشير محافظ الحسابات في التقارير التي يعدها إلى عدم وجود تحيز أثناء اختيار، معالجة وتقديم اي جزء من المعلومات، حتى لا يؤثر على المستخدمين أثناء اتخاذ القرارات.
- الملائمة: تحتوي تقارير محافظ الحسابات على نفس المعلومات المدرجة في القوائم المالية، حتى لا تكون هناك شكوك محتملة في صحة التقرير، بالإضافة إلى ذلك فإن كل التأكيدات المدرجة تعكس رأي المدقق.

2. *قواعد ضبط المخرجات القانونية لمهمة التدقيق،*

تغيرت قواعد إعداد وعرض التقارير التي تحمل راي محافظ الحسابات من خلال العديد من المراسيم والقوانين التنظيمية، هذه التغيرات مسة المهنة بشكل مباشر وشكلت معايير اجبارية تعطي توجيهات وارشادات يجب على محافظ الحسابات اتباعها اثناء اعداد تقارير المهام المفوضة اليه، وما يجب القيام به عند الوقوع في الحالات الخاصة التي يجب اتخاذ إجراءات بشأنها. يقدم محافظ الحسابات هذه التقارير وفق المادة 643 من (امر رقم 75-59, 1975) في الجمعية العامة العادية التي تجتمع مرة واحدة بعد اقفال السنة المالية، لتمكين المساهمين المجتمعين من اتخاذ قرارات التسيير عن دراية واستنادا الى دلائل موثوقة، بالإضافة الى ذلك ووفق ما جاء في القانون التجاري يعد محافظي الحسابات:

- تقرير عام يبلغون فيه الجمعية العامة بتنفيذ المهام التي وكلت إليهم، مع ذكر المخالفات الملاحظة والبيانات المدرجة غير الصحيحة، من اجل تصديق الميزانية؛
- تقرير حول الاتفاقيات المبرمة بين الشركة والاشخاص القائمين عليها من جهة، وبين الشركة محل التدقيق ومؤسسة اخرى مالكها أحد القائمين على الادارة من جهة أخرى؛

- اضافت المادة 715 مكرر 10و11 من (مرسوم تشريعي رقم 93-08, 1993) ان محافظ الحسابات يعلم مجلس الادارة بكل الوثائق والموازنات المحاسبية التي يفضلون ان تغير معطياتها، مع التركيز على الاخطاء والمخالفات التي قام باكتشافها، مع اظهار نتائج السنة المالية مقارنة بنتائج السنة السابقة.

ووردت في مواد القانون التجاري(امر رقم 75-59, 1975، ومرسوم تشريعي رقم 93-08, 1993) ايضا عنايات خاصة بحالات يمكن ان تحدث خلال عهدة محافظ الحسابات، حيث:

- يعد في تقريره تقديرات خاصة في حالة تخفيض راس المال موضحا الاسباب والشروط، مع وجوب اعلامه بذلك من طرف الكيان محل التدقيق قبل 45 يوم من انعقاد الجمعية العامة.
- في حالة اندماج الشركة يقدم محافظ الحسابات تقريرا حول طرق الادماج المتاحة، وتفصيلا للحصص المقدمة للشركتين؛
- بعد اعلامه بكل الاتفاقيات المرخصة والمصادق عليها من الجمعية العامة يقدم محافظ الحسابات تقريرا خاصا عن هذه الاتفاقيات الى الجمعية العامة؛
- إذا لاحظ ان هناك اي احداث تعرقل نشاطه، فانه يعد تقرير خاص للجمعية العامة المقبلة او الجمعية غير العادية وفي حالة الاستعجال يستدعيها بنفسه.

مخرجات مهنة محافظة الحسابات من تقارير وردت تفاصيلها في نص المادة 25 من القانون (قانون 10-01, 2010)، حيث يترتب عن اتمام المهمة اعداد:

- تقرير المصادقة بتحفظ او بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، او عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر؛
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة او الحسابات المدمجة، عند الاقتضاء؛
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛
- تقرير خاص حول تفاصيل اعلى خمس تعويضات؛
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الاخيرة والنتيجة حسب السهم او حسب الحصة الاجتماعية؛
- تقرير خاص حول اجراءات الرقابة الداخلية؛
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على مبدا استمرار الاستغلال؛
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

وبحكم ان (القرار الوزاري رقم 103/SPM/94, 1994)لم يلغى، فان التوصية الثالثة لهذا الامر تطرقت الى التفاصيل المتعلقة بهذه التقارير، وجاء في مضمونها نماذج رأي محافظ الحسابات:

- المصادقة بدون تحفظ: اي ان راي محافظ الحسابات يؤكد على انتظام، صحة ومصداقية القوام المالية في جميع جوانبها وقد تم إعدادها وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وتعكس الوضع الحقيقي الذي تعيشه المؤسسة.

- المصادقة بتحفظ: راي محافظ يؤكد على انتظام، صحة ومصداقية القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة لكن مع وجود بعض التحفظات التي يجب عليه ان يذكرها في فقرة تسبق التعبير عن الرأي مع ابراز تأثيرها على النتيجة والوضعية المالية للكيان.

- الامتناع عن إبداء الرأي: يتم التعبير عن الرأي بالرفض من خلال رفض مبرر، يوضح فيه محافظ الحسابات ان القوائم المالية لم تعد وفق التنظيم والتشريع المعمول به وتتخللها الكثير من المخالفات، في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك.

أضافة الى هذه التقارير طرحت الهيئات المشرفة على المهنة، (07) معايير تقارير إضافية يجب على محافظ الحسابات اعدادها، بموجب المادة 01 من (المرسوم التنفيذي رقم 11-202, 2011) وهي كالاتي:

- معيار يتعلق بحيازة الأسهم كضمان؛
- معيار يتعلق بعملية رفع رأس المال؛
- معيار يتعلق بخفض راس المال؛
- معيار يتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى؛
- معيار يتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم؛
- معيار يتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم؛
- معيار يتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

3. *شكل المحتوى وعناصر تقرير محافظ الحسابات،*

كل التقارير المذكورة سابقا يجب ان تؤرخ عند نهاية اشغال المراقبة، بعد قفل الحسابات السنوية وقبل 15 يوما من تاريخ انعقاد الجمعية العامة، يسلم اليها التقارير كاملة استنادا الى المادة 03 و06 من (المرسوم التنفيذي رقم 11-202, 2011)، وكل التقارير يجب ان تحتوي على العناصر التالية:

- عنوان التقرير كل حسب الغرض الذي اعد من اجله؛
- الجهة التي يوجه اليها التقرير؛
- الفقرة الافتتاحية التي يذكر فيها المهام المسندة اليه مع الفترات المالية التي يجب ان تتوافق مع عهدته؛
- يبين ان مسؤوليته مقتصرة على تدقيق البيانات المالية من اجل ابداء الراي حول مدى مصداقيتها، وان الادارة هي الوحيدة المسؤولة عن اعداد هذه البيانات؛
- ذكر الادلة التي تحصل عليها من خلال المنهجية المستعلمة والمذكورة في معايير الواجبات المهنية والاداء المهني؛
- فقرة الراي التي تعتبر اهم بند في تقرير محافظ الحسابات والتي يبين فيها رايه فيما إذا كانت القوائم المالية عادلة وتعكس الوضع الحقيقي للمؤسسة؛
- تاريخ التقرير، عنوان المدقق، توقيعه وختمه بالإضافة الى رقم تسجيله في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

استعمل المشرع الجزائري كلمة معايير التقارير لأول مرة في نصوص القوانين المتعلقة بنتائج أعمال محافظ الحسابات عند بلورة رأيه، ما يظهر نية الجزائر في الالتحاق بركب المعايير الدولية للتدقيق (ISA)، من خلال إصدار محتوى تقارير محافظ الحسابات، منهجية اعدادها وتقديمها للجمعية العامة في(ملحق معايير التقارير, 2014)، مقسمة الى فصول واقسام:

- معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية: يتضمن هذا التقرير رأي محافظ الحسابات والمهام التي قام بها استنادا الى القوانين المنظمة للمهنة، مع ادراج دلائل الضمان بان الحسابات السنوية لا تتضمن اختلالات معتبرة وانها معدة وفق قواعد ضبط ومبادئ المنصوص عليها في (قانون رقم 07-11, 2007)التضمن النظام المحاسبي المالي. مع اجبارية ادراج كل عناصر التقرير، يتضمن هذا التقرير جزئين:
  - التقرير العام للتعبير عن الراي: ويشمل مقدمة التعريف بالكيان، ذكر طريقة تعيينه وتاريخ اقفال السنة المالية مع التأكيد على مسؤولية المسيرين في الشركة اثناء اعداد القوائم المالية، واصدار الراي حول القوائم المالية كما ذكر (القرار الوزاري رقم 103/SPM/94, 1994) راي بالقبول، راي بتحفظات او الامتناع عن ابداء الراي، مع ادراج فقرة الملاحظات للفت الانتباه لنقطة او عدة نقاط في التقرير مع توضيحها.

- المراجعات والمعلومات الخاصة: يضم هذا الجزء الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة التي قام بها محافظ الحسابات إضافة إلى تفاصيل المخالفات والشكوك التي لا تؤثر على الحسابات السنوية.

- معيار تقرير التعبير عن الراي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة: شكل ومضمون تقرير محافظ الحسابات حول الحسابات المدمجة، والتي وردت في نصوص المواد من 31 الى 36 من (قانون رقم 07-11, 2007)، لا يختلف عن التقرير العام للتعبير عن الراي في محتواه الا في المصطلحات، بين الحسابات الفردية والحسابات المدعمة والمدمجة.
- معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة: تطبيقا لأحكام المادة 628 من (مرسوم تشريعي رقم 93-08, 1993) يعد محافظ الحسابات تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة من طرف المؤسسة مع الاطراف المرخص لهم بذلك، حيث يتضمن كل الاتفاقيات الجارية بهدف ضمان اطلاع المساهمين والمشاركين عليها، ويشير في تقريره الى الاتفاقيات الغير مرخص بها حتى تعرض على الجمعية العامة ويضمن إلغائها او الترخيص لها، مع ذكر طبيعة، موضوع وظروف هذه الاتفاقيات. لا يقدم محافظ الحسابات في كل الاحوال رايه حول جدوى هذه الاتفاقيات ومدى وملاءمتها للكيان محل التدقيق.

- معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس او عشر تعويضات: يشمل هذا التقرير المصادقة على ان مبالغ الاجور التي تدفعها المؤسسة تتطابق مع المعلومات المتحصل عليها من مجلس الإدارة والتي دقق فيها، لأثبات اعلى خمس او عشرة تعويضات القانونية.
- معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة للمستخدمين: يفحص محافظ الحسابات الامتيازات النقدية والعينية غير العادية التي يمنحها الكيان محل التدقيق الى المستخدمين، ويصادق محافظ الحسابات على مبلغها الاجمالي الوارد في الكشف السنوي المقدم له.
- معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الاخيرة: يعرض محافظ الحسابات من خلال هذا التقرير تطور مؤشرات نجاعة الكيان وفق النتائج المحقق في الدورة المالية وحسب الاسهم والحصص، في شكل جدول يضم النتيجة قبل الضريبة، الضريبة على الارباح والنتائج الصافية ويصادق عليه.
- معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية: يؤكد محافظ الحسابات من خلاله صدق المعلومات المدرجة في تقارير الرقابة الداخلية من خلال التحقيقات التي قام بها واستنادا للإثباتات المحصلة من طرفه، يتضمن هذا التقرير تاريخ واهداف التدخلات التي قام بها، ووصفا للواجبات المطبقة من اجل ابداء الراي مع خاتمة تتضمن ملاحظات حول المعلومات الواردة فيه.

- معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال: يقدر محافظ الحسابات في مرحلة التخطيط للمهمة، صحة استعمال مبدا استمرارية الاستغلال الوارد في المادة 06 من (قانون رقم 07-11, 2007) اثناء اعداد الحسابات، ويجمع اكبر قدر من الادلة والعناصر المقنعة لتأكيد او نفي وجود شك معتبر بشأنها.
- معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان: هي الأسهم التي يحوزها المتصرفون او اعضاء مجلس المراقبة لشركات الأسهم حيث ان محافظ الحسابات يصيغ خلاصات حول اشغاله فقط إذا استخرج اختلالات يجب ان يبلغها إلى الجمعية العامة وذلك في شكل تقرير في أقرب اجتماع للجمعية العامة، كما لا تطبق احكام هذا الفصل عندما يكون رأس المال ملكا للدولة.
- معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال: يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة التي ترخص برفع راس المال التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة، الفحوصات المنجزة ولاسيما كيفية تثبيت سعر الإصدار وحول احترام حقوق الاكتتاب، كما لا يذكر محافظ الحسابات رايه حول مدى ملائمة العملية من عدمها.
- معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال: يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة التي ترخص بخفض راس المال التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة، للفحوصات المنجزة، استنتاجات لملاحظات حول عملية تخفيض رأس المال كما لا يذكر محافظ الحسابات رايه حول مدى ملائمة العملية من عدمها. وفي حالة ما إذا نتج التخفيض عن الغاء الأسهم المكتسبة يحدد محافظ الحسابات في تقريره اسباب العملية ويتأكد من عدم المساس بحصص المساهمين.
- معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى: يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير اول يرسله إلى الجمعية العامة غير العادية يتضمن ملاحظات حول كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها ويعبر عند الاقتضاء عن استحالة إبداء الرأي حول الشروط النهائية التي يمكن من خلالها القيام بالإصدار لاحقاً، يتضمن هذا التقرير التذكير بالنصوص التشريعية، فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة، إشارة تبين ان الواجبات قد تمثلت في التحقق من كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال، مثلما هي مبنية في التقرير المنجز من طرف الهيئة المختصة، استنتاجات مرفقة بملاحظات حول كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها، الإشارة إلى استحالة إبداء رأي حول الشروط النهائية للإصدار وانه سيتم إصدار تقرير تكميلي عند تحقيق الإصدار، يحرر خلاصة حول صدق المعلومات المقدمة بالأرقام الواردة في تقرير الجهاز المختص، ملاحظات في حالة نقص المعلومات في تقرير الجهاز المختص، وفي النهاية يحرر محافظ الحسابات تقريرا تكميليا يتضمن المعلومات المقدمة في تقرير الجهاز المختص للجمعية

العامة، يبين فيما إذا وجدت ملاحظات حول مطابقة شكل العملية بالنظر إلى التصريح الممنوح من قبل الجمعية والبيانات المقدمة لها او لا ، يدلي برايه بالنظر إلى الشروط النهائية للإصدار حول مبلغ الإصدار، وضعية اصحاب السندات والقيم المنقولة التي تسمح بالدخول في راس المال.

- معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على ارباح الأسهم: بعد ان يتحقق محافظ الحسابات من ان الميزانية المنجزة من طرف المؤسسة قصد توزيع تسبيق على ارباح الاسهم، يعد تقريرا يصادق من خلاله على مطابقة مبلغ التسبيقات على ارباح الأسهم يتضمن هذا التقرير أهداف تدخل محافظ الحسابات، الجهاز المختص لضبط الحسابات قصد إجراء توزيع الارباح على الأسهم وتحديد مبلغ التسبيقات، خلاصة حول عملية التوزيع المرتقبة وترفق القوائم المالية المنجزة بهذا التقرير.
- معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم: يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير حول تحويل الشركة ذات الأسهم إلى شركة من شكل اخر ويتضمن هذا التقرير فقرة حول الواجبات المنجزة، خلاصة مصاغة في شكل وجود او عدم وجود ملاحظات معبر عنها.
- معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة: اضافة الى الفروع والمساهمات والشركات المراقبة يتعلق هذا المعيار ايضا بالمعلومات المدرجة في ملحق القوائم المالية، في ما يخص اكتساب الشركة محل التدقيق أكثر من نصف راس المال خلال الدورة، يلزم محافظ الحسابات بإلحاق تقريره العام بتقرير متعلق بوضعية هذه المساهمات ويبرز من خلاله الاسم والمقر الاجتماعي، راس المال، الحصة المكتسبة من راس مال الكيان، تكلفة الاكتساب بالعملة الوطنية وبالعملة الصعبة عند الاقتضاء.

خلاصة الفصل:

مرت مهنة التدقيق بالعديد من التغيرات والتطورات على المستويين الدولي والمحلي، لأن قيمة التدقيق دوليا تتجلى في معايير التدقيق الدولية الموحدة ISA، والتي تطبق حاليا في العديد من الدول وتوجد لدى الإتحاد الدولي لجنة خاصة بها من أجل دراسة وتحديث هذه المعايير وتقليص التفاوت في الممارسات بين مختلف الدول الأعضاء، بعكس إحتياجاتها وترجمتها الى تقنيات يمكن تطبيقها من طرف المدققين، حتى ان مستقبل المهنة يركز على تطوير جودة المعلومات المالية في جميع الدول الأعضاء من أجل تحسين مرحلة إتخاذ القرار وبناء الثقة التي فقدت في الأزمات المالية السابقة، والجزائر كغيرها من الدول النامية تحاول جاهدا ضبط المهنة والإستدلال بكل ما هو فعال وأثبت نجاعته في بيئة التدقيق الدولية، بناء على إحتياجات البيئة المحلية خاصة بعد تبني معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS.

الفصل الثاني

الفصل الثاني: المبحث الثالث: تشكيل وتشغيل معايير ضبط وممارسة مهنة التدقيق،

تمهيد الفصل:

مهنة التدقيق في العالم منظمة من خلال العديد من القواعد والمعايير الصادرة عن الهيئات المستقلة المعترف بها، أهمها لجنة إعداد معايير التدقيق الدولية IAASB، التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبة IFAC، والتي تضم أعضاء من عديد الدول حول العالم مهنيين وأكاديميين مهتمين بتطوير جودة مخرجات مهنة التدقيق في الدول الأعضاء وبيئة الدول الأخرى لتسهيل عملية إتخاذ القرار في مستوى معين من المصداقية والإعتدال، ومن خلال هذا الفصل وضح الباحث أسس الإنظمام الى عضوية الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، والشروط التي لابد من توفرها حتى تعتبر الدولة عضو ويتم إتخاذها بعين الإعتبار خلال إصدار كل معيار جديد، كما سنحاول التعرف على إجتهادات الجزائر للإنظمام وما فعلته الهيئة المشرفة من أجل ذلك خاصة بعد إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق، ومقارنة هذه الإجتهادات بإجتهادات ثلاث دول (فرنسا، تونس والمغرب) لمعرفة مدى تحقق شروط العضوية في كل الدول وما تحتاجه الجزائر حقا لتفعيل عضويتها، إعتمادا على بيئة فرنسا التي تستورد الجزائر منها العديد من النصوص القانونية، والدول المجاورة التي تملك نسيج إقتصادي مشابه للجزائر، أما المبحث الثاني فقد شمل الأدب البحثي السابق والذي إنتهى بتشكيل إشكالية الدراسة الحالية وتحديد مميزاتها التي إعتمدت على المنهج الكيفي وبإستخدام نموذج التغيير في المنظمات (مكاتب التدقيق) لملامسة أطر التغيير وإتجاهاتها الناتجة عن التغييرات والتطورات الخارجية المرغوبة او الإجبارية التنفيذ.

المبحث الأول: تشكيل وتشغيل معايير ضبط وممارسة مهنة التدقيق،

المطلب الأول: طرق تبني وتطبيق معايير التدقيق الدولية (ISAs)؛

1. ***الأساليب المتاحة لاعتماد معايير التدقيق الدولية،***

تحسين البيئة المحاسبية في مختلف دول العالم وجلب الاستثمارات الاجنبية والمحلية من خلال كسب ثقة المستثمرين، لا يتم الا من خلال تعزيز قواعد ضبط التدقيق ومن اجل الاستفادة من الوسائل والتقنيات التي بلورتها لجنة اعداد المعايير الدولية للتدقيق في سياق مواجهة الانهيارات التي حدثت في العديد من دول العالم، من اجل توحيد الممارسات المهنية، مع الاخذ بعين الاعتبار مبدا المصلحة العامة والشفافية في اعداد هذه المعايير، (بوقابة, 2018, ص 13)ظهرت الكثير من الامتيازات التي صاحبت تطبيقها في العديد من الدول، لما توفره تقارير مهمة التدقيق من معلومات ذات جودة عالية وقابلة للمقارنة مع المؤسسات الاخرى المحلية او الدولية، الامر الذي يخدم بالدرجة الاولى اصحاب المصالح ومستخدمي المعلومات المالية بأنواعهم، لان ضمان الحد الادنى من الافصاح يساعدهم على اتخاذ القرارات بدرجة عالية من الثقة خاصة تلك المتعلقة بالمحافظ المالية، مع تشجيع الاستثمارات الاجنبية كون ان هذه المخرجات تعد بلغة محاسبية موحدة وتشرف عليها هيئة دولية واحدة فتصبح اكثر سهولة وقابلية للفهم والاستيعاب من المستخدمين المحليين والأجانب. تطبيق المعايير الدولية للتدقيق أثر بشكل مباشر على العرض والطلب في سوق تدقيق الحسابات لأنها فتحت المجال امام هذه الشركات لعرض خدماتها محليا ودوليا، الامر الذي دفع المهنة الى الارتقاء مع زيادة درجة تأهيل المحاسبين والمدققين الممارسين للمهنة للعمل بهذه المعايير، كما انها توفر ادلة تدقيق قوية مكتوبة يمكن الرجوع اليها اثناء استعمال ادوات الاثبات، مما يضمن الحد الادنى من تداخلات المصالح والشكوك بين ملاك المؤسسة والقائمين عليها ما يعزز من استقلالية المدقق(ابو نصار, 2011, ص 2).

تشرف على المهنة في كل دولة هيئات حكومية، تصدر قواعد ضبط واحكام تخص التنظيم المحلي للمهن المحاسبية ومكاتب التدقيق، سواء بقوة القانون او من خلال مراسلات الجمعيات المنظمة للمهنة، التي تسعى الى توفير المتطلبات اللازمة لمعايير التدقيق الدولية واقتراح الشكل الانسب لتطبيقها والرقابة على الجودة المحققة من خلالها، من اجل تحقيق هدف اندماج البيئة المحلية مع الدولية(ابو نصار, 2011, ص 3). تتجسد هذه المتطلبات في القيام بدورات تكوينية للقائمين على المهنة من اجل توضيح الكيفية المناسبة لتطبيق المعايير الدولية بالتوافق مع الاعدادات المحلية السارية المفعول، الامر الذي يزيد من اهتمام الباحثين والهيئات المهتمة بجانب المحاسبة والتدقيق في نشر بحوث تخص التقنيات الجديدة، وخاصة العمل على ادراج هذه المعايير في مقررات تعليمية للتكوين الجامعي او المهني بهدف رفع الأداء وزيادة التأهيل

العلمي والعملي للممارسين الجدد الخاضعين للتكوين(تمار, 2017, ص 181). وقصد الوصول الى مستوى التوحيد الدولي للتدقيق وجمع الاعمال المتعلقة به، تعمل العديد من الدول في العالم على التقريب بين الاختلافات على مستوى التشريعات التي تحكم المهنة، وذلك بين التوحيد الدولي والتناسق Simunic et al., (2017, p19):

- التوحيد الدولي: يمكن التوحيد الدولي من تقليص الاختلافات في الاسس والمبادئ المتعلقة بقواعد ضبط وتنظيم المهنة، من خلال حصر اهداف التدقيق، جمع البدائل المتاحة واختيار تلك التي تتناسب أكثر مع تحقيق الاهداف، من اجل اعداد معايير تدقيق تستجيب لها. يخدم التوحيد احتياجات اقتصاد العالم المتقدم بسبب الحاجة الكبيرة للمعلومات، نتيجة المعاملات الضخمة التي تتم فيها، وبسبب كثرة الاتصالات لهذا فان توحيد المعايير يضمن مراجع موحدة يسترشد بها المدقق في تحقيق مخرجات مهنة التدقيق المتمثلة في الراي الذي يحقق أكبر فائدة للمستفيدين منه.
- التوافق (التنسيق): كثرة حجم المعاملات المالية وتعقدها امام اختلاف قواعد ضبط مهنة التدقيق دفع الى مخرجات متفاوتة وتقارير مختلفة واحيانا متعارضة، الامر الذي زاد من اهمية الحاجة الى وضع معايير موحدة تحمل اجراءات منهجية في البلد الواحد واقتراح هذه القواعد على المستوى الدولي لإيجاد مبادئ واسس مشتركة لمعالجة ومقارنة المعلومات المالية على المستوى الدولي، وهذا ما تحاول لجنة اعداد المعايير الدولية القيام به، من خلال اخذ الاعتبارات الاجتماعية، السكانية والسياسية لكل الدول بشكل كبير بعين الاعتبار، مع الاعتماد على مقترحاتهم ودمج اعضاء منهم اثناء اعداد المعايير، يعتبر التوافق منهجا علميا اكثر مقارنة بالتوحيد الذي يعني تبني اجراءات بلد واحد من قبل كل البلدان(Markt, 2009, p90) .

بعد اصدار معايير التدقيق الدولية (ISAs) والجهود المعتبرة التي يقوم بها مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) بخصوص الانسجام والاخذ بعين الاعتبار الظروف المحلية لكل الدول مع ضمان الصالح العام في اعدادها، ارفق (بامشوش, 2010, ص 2)العديد من الأساليب لتبني هذه المعايير في الدول المتقدمة ويمكن تصنيفها كالتالي:

- <u>تبني المعايير كما هي</u>: بحكم عدم وجود جهات مختصة في الدول من اجل اصدار المعايير، تقوم الهيئات الدولية بتبني المعايير الدولية للتدقيق مباشرة بكل اصداراتها وموافقتها مع المتطلبات التشريعية او الوطنية في جميع مجالات المهنة، وهذا ينطبق على الكثير من الدول النامية ضمن خطط الدخول في الاسواق العالمية، استندت العديد من الدول لهذه المنهجية للأسباب التالية(ديلمي, 2017, ص 135):

- درجة الدقة ومدى تخصص اللجنة التي تقوم بإعداد معايير التدقيق الدولية، نتيجة لمجموعة من الدراسات المعمقة التي قامت بها في مجال المحاسبة والتدقيق؛
- تصريحات الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، ووعودها انه تمت مراعاة التمثيل النسبي للدول النامية، وان المعايير ستكون على درجة مقبولة من المرونة بما يتناسب مع البيئة الحضارية وجميع جوانب الحياة الاقتصادية الاجتماعية والسياسية؛
- ميزة القبول على المستوى الدولي لمعايير المحاسبة مما يساعد في اعداد قوائم مالية موحدة للشركات الدولية؛
- زيادة الموثوقية اللازمة لمستخدمي المعلومات المالية في تقارير المدقق مع امكانية المقارنة بين النتائج؛
- توفير الجهد والتكاليف في اعداد معايير محلية؛
- جلب الاستثمارات الاجنبية والشركات المتعددة الجنسيات؛
- ضمان الاستدامة والاستمرارية في الالتحاق بالركب الدولي مع وجود تطور مستمر لهذه المعايير وفق التغيرات الحاصلة.

- استخدام معايير التدقيق الدولية في تطوير معايير وطنية في ظل عدم وجود اختلافات معتبرة: بعض الدول لا تقبل تبني المعايير دولية للتدقيق (ISAs) كاملة، نظرا للاختلافات الهامة والمعتبرة بين قواعد الضبط المنظمة للتدقيق والمهن ذات العلاقة محليا، خاصة تلك الامور المتعلقة بالسيادة الوطنية وتفادي التبعية للدول الاخرى، ما جعل هذه الدول تقوم بعمليات مراجعة ومقارنة لتحديد الاختلافات ان وجدت، (بن حواس و بنية, 2016,ص 99) وفي حالة عدم وجود اختلافات تدرج ملاحظات في نهاية كل معيار دولي تحتوي على إضافات المعايير الوطنية التي تلزم ممارسو المهنة بتطبيقها اثناء اداء مهامهم ويجدر التصريح ان المهام تمت وفق الاجراءات الواردة في معايير التدقيق الدولية الى غاية اعداد التقارير.
- استخدام معايير التدقيق الدولية في تطوير معايير وطنية في ظل وجود اختلافات معتبرة: تخص هذه الحالة الكثير من الدول النامية التي تجد تفاوت كبير بين القواعد التشريعية المنظمة للتدقيق والمهن المتعلقة به محليا ومعايير التدقيق الدولية (ISAs)، هذا التفاوت ناتج عن عمق القواعد المنظمة وعلاقتها بالعديد من المهن على المستوى المحلي الامر نتيجة للعلاقة الوثيقة بينها وبالتالي فان تطبيق اي اسس ومبادئ جديد يحتاج الى تغييرات جذرية تستهلك الكثير من الوقت وتكاليف لا يمكن ان تتحملها، لهذا تضع هذه الدول ملاحظات في نهاية كل معيار تحدد فيه مدى الاختلاف والاسباب التي تفسر ذلك. حتى يتمكن المدقق من اعداد تقريره وفق الاعتبارات المحلية قبل الدولية وفي حالة عدم وجود اي بند في قواعد الضبط المحلية يمكنه تطبيق ما ورد في المعايير الدولية ان كان يريد الالتزام بها، اصحاب هذا الاتجاه يدعمون رأيهم بالأسباب التالية(ديلمي, 2017, ص 137):

- مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) يضم اعضاء من الدول المتقدمة وبذلك ستكون المعايير متحيزة للتطبيقات المهنية الواردة في هذه الدول؛
- يوجد اختلاف في احتياجات مستخدمي المعلومات المالية وتقارير محافظ الحسابات في الدول النامية عما هي عليه في الدول المتقدمة، وهذا ينعكس على بنود تقارير المدقق حسب كل دولة؛
- معايير التدقيق الدولية غير ملائمة لمتطلبات الحياة الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية؛

2. ***معايير بيان شروط العضوية (SMOs) للاتحاد الدولي للمحاسبين،***

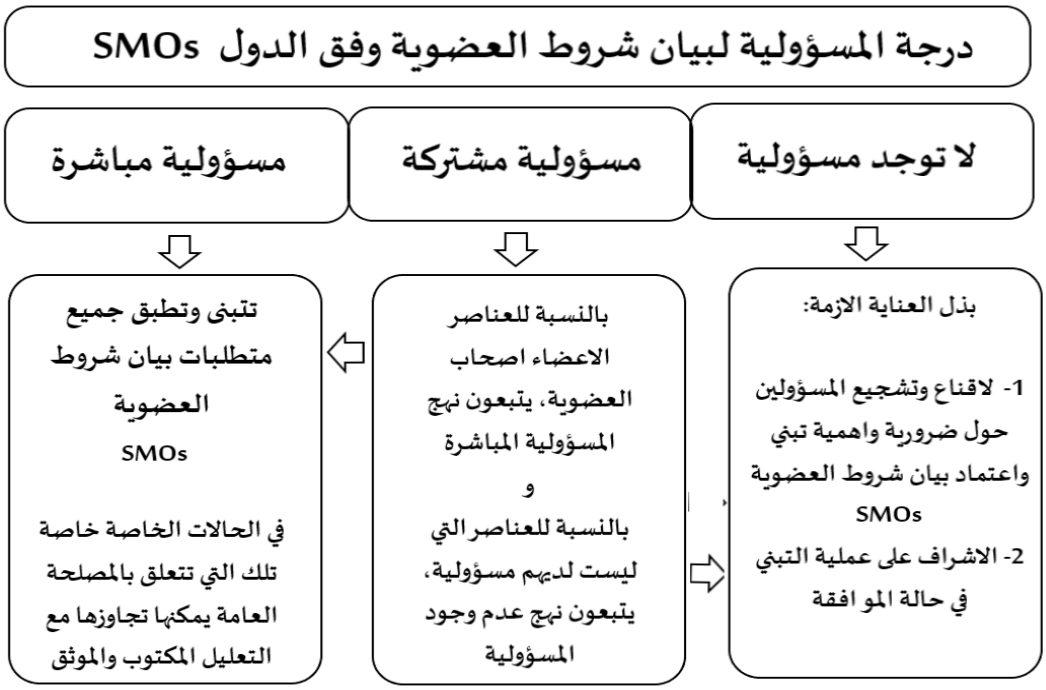
تعمل الكثير المنظمات الدولية على القيام بالجهود الازمة من اجل تطوير المهن المشرفة عليها في كل دول العالم، في إطار المنافسة على الريادة في التنظيم الدولي للمهن المستقلة، وحتى تكون المحاسبة رائدة في ضبط القواعد المهنية، يعمل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) على تطوير اليات قوية مستدامة تخدم اصحاب المصلحة في الاسواق المالية وتضمن الاعدادات الخاصة بكل الدول الاعضاء فيها، من اجل ذلك وضع الاتحاد الدولي للمحاسبين معايير واضحة في بيان الانضمام الموجه للهيئات الاعضاء الحالية والتي ترغب في الانضمام الى المنظم (IFAC, 2012, p4-5)لمساعدتهم في ضمان اداء عالي من الجودة من قبل المحاسبين المحترفين والاشراف على المهنة محليا من خلال تحديد شروط وكيفيات تبني واعتماد المعايير الدولية في بيان شروط العضوية (SMOs)، الذي تمت الموافقة عليه من قبل مجلس (IFAC) لإصداره في مارس 2004، وصادق عليها في نوفمبر من نفس السنة، وانهى الاتحاد الدولي للمحاسبين مراجعة شاملة له سنة 2012 وادخل عليه العديد من التغييرات، والنتيجة هي مجموعة واضحة من بنود شروط العضوية (SMOs) تشكل سبعة معايير معترف بها عالميا، كإطار لمنظمات محاسبية مهنية قوية وذات مصداقية عالية الجودة، والتي تم تصميمها خصيصا لمساعدة المنظمات المهنية في خدمة المصلحة العامة اثناء صياغة قواعد الضبط المحلية، واعتماد وتنفيذ المعايير الدولية الصادرة عن (IFAC, 2012, p6) :

- المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد (IAASB)؛
- المجلس الدولي لمعايير الاخلاقيات للمحاسبين (IESBA)؛
- المجلس الدولي للمعايير المحاسبية للقطاع العام (IPSASB)؛
- مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)؛
- وكذلك إنشاء أنظمة ضمان الجودة والتحقيق والتأديب.

أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بيان شروط العضوية (SMOs) في ملف توجيهي يتضمن اطار عمل لتطبيق الارشادات المحددة حول كيفية معالجة الالتزامات المتعلقة بضبط القواعد المحلية على درجات متفاوتة من المسؤولية، والمدرجة في الملف لتسهيل فهم نطاق تطبيق وسلطة كل بند من بنود شروط

العضوية (Szymon, 2012, p9) ، كما ان الاتحاد الدولي للمحاسبين له سلطة تأسيس (SMOs) والتعديل عليها عند الاقتضاء بإدراج امور اضافية او حذف بنود مدرجة مسبقا او الغائها، وفقا للشروط المرجعية للجنة الاستشارية المعنية (CAP) التابعة لها، والتي تمتثل لإجراءات بنود شروط العضوية (SMOs) وتمارس الرقابة عليها من خلال مجلس مراقبة المصلحة العامة (PIOB). وأدرج (IFAC) بند اجبارية تطبيق (SMOs) من طرف الهيئات والدول الأعضاء في الفقرة (2.3.b)، من القانون الأساسي للمنظمة. والذي يقر من خلاله ان المنظمات والهيئات التابعة له تعمل في ظل اطر قانونية وتنظيمية في البلد الذي تنشط فيه، وبناء على ذلك يطلب من الهيئات الاعضاء بذل قصار جهدها للامتثال لمتطلبات (SMOs)، حتى انها تتحمل المسؤولية بدرجات مختلفة لتلبية هذه المتطلبات، كما يظهر في الشكل التالي:

الشكل رقم (05): الإطار العام للتطبيق ودرجات المسؤولية لـ(SMOs)



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على(Szymon, 2013, p9)

توفر معايير بيان شروط العضوية (SMOs) الاطار التطبيقي وقواعد الضبط الخاصة بالإرشادات وكيفية معالجة الالتزامات وفق المسؤولية المذكورة في الشكل السابق، ومن بين المعايير معيار شروط العضوية رقم (SMOs 03) الذي يحمل الدولة او المنظمة المهنية التي تود وضع المعايير الدولية للتدقيق(ISAs) في الاطار المحلي الذي تنشط فيه، مجموعة من المتطلبات التي تلتزم بتحقيقها، مع تقديم تفسير موثق في حالة وجود بعض التجاوزات لأغراض المصلحة العامة، يحتوي كل معيار على الهيكلة

الشكلية الموالية: الالتزامات، نطاق المعيار، إطار التنفيذ، المتطلبات وارشادات التطبيق وتقدير قابلية الامتثال لقواعد الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC). وفيما يلي سنستعرض المعيار (SMOs 03)، الذي أدرج تحت عنوان المعايير الدولية والتصريحات ذات العلاقة الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB)، ويصرح بالبنود التالية(IFAC, 2012, p26-28):

- الالتزامات: وفق القانون الاساسي للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، وما ورد في المادة (2.3.b)، كل الدول الاعضاء التي تمثل الاتحاد الدولي للمحاسبين في بلدها ملزمة بتطبيق كل ما ورد في معايير بيان شروط العضوية (SMOs)؛
- النطاق: يحدد هذا المعيار المتطلبات الالزامية التي تلزم الدول الاعضاء المكونة للاتحاد الدولي للمحاسبة (IFAC)، بتطبيق معايير، تصريحات والاعتمادات الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB)، فهم نطاق وسلطة الاعلانات وتبني وتطبيق هذه المعايير؛
- إطار التنفيذ: يقر الاتحاد الدولي للمحاسبين ان الهيئات الاعضاء تعمل في إطار قواعد ضبط وقوانين تنظيمية وطنية مختلفة، تضم العديد من المهنيين الذين يعملون في قطاعات مختلفة من مهنة المحاسبية، وبالتالي تتحمل مسؤوليات قضائية متفاوتة من اجل تلبية متطلبات ومستلزمات تطبيق المعايير، دون المساس بهذه الاطر، وقد تكون لدى الهيئات الاعضاء المسؤوليات التالية:
  - المسؤولية المباشرة عن المنطقة التي تطبق بيان شروط العضوية (SMOs): تعتبر الهيئات الاعضاء التي لها هذا التفويض مسؤولة عن تبني، اعتماد والسهر على توجيه وتطبيق معايير التدقيق الدولية (ISAs)؛
  - لا توجد مسؤولية عن المنطقة التي تطبق بيان شروط العضوية (SMOs): ليس لدى الهيئة العضو في (IFAC) اي تفويض، صراحتا او ضمنيا عن اي مسؤولية خاصة باعتماد وتنفيذ المعايير الدولية للتدقيق، لان الحكومة او المنظمات المهنية القانونية في المنطقة يتحملون المسؤولية المباشرة؛
  - تقاسم المسؤولية مع الدولة والهيئات القانونية المشرفة: التفويض الممنوح لأعضاء هيئة الاتحاد الدولي للمحاسبين في هذه الحالة قائم على حدود ضمنية عامة وليس اجباري بطريقة مباشرة، لهذا فان الهيئات الاعضاء يتحملون بعض المسؤوليات المتعلقة بمعايير بيان شروط العضوية.
- المتطلبات وارشادات التطبيق: وفقا للإطار التصوري لتطبيق معايير بيان شروط العضوية (SMOs)، يتعين على الهيئات الاعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، اتخاذ الإجراءات الازمة لتبني واعتماد المعايير الدولية الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB)، وتنفيذها في الإطار الجغرافي الذي تنشط فيه (IAASB, 2006, p3) :

- يخص قرار تبني المعايير الدولية، الدول التي تكون بيئتها المحاسبية تتوافق مع شروط المعايير الدولية لأعداد وعرض التقارير المالية، من خلال دمجها في المتطلبات وقواعد الضبط المحلية او تبنيها كاملة من خلال القوانين التشريعية، طريقة التبني قد تشمل مراجعة لمسودة المعايير الدولية للتدقيق، الترجمة، والعروض التي دعت الى اقتراح المعيار، الموافقة والدمج في المتطلبات الوطنية حسب الضرورة الى غاية اصدار المعايير النهائية من اجل تقليل وازالة الاختلافات بين المعايير الدولية والوطنية.
- تبني المعايير الدولية للتدقيق (ISAs) يتطلب عملية تكوين وتوعية بالمعايير المعتمدة لممارسي المهنة والاطراف ذوي العلاقة، وذلك من خلال دمج برامج تدريب وتعليم جديدة مناسبة لها مع نشر توجيهات التنفيذ واقامة الانشطة التي تعزز الفهم الصحيح والتطبيق السليم في الميدان.

الكثير من الدول لا تعتبر فيها اللغة الانجليزية لغة رسمية او لغة مستخدمة على نطاق واسع خاصة في الامور الادارية، (IFAC, 2018, a, p4) وفي حالة عدم وجود ترجمة رسمية صادرة عن (IFAC) يمكن لهذه الدول تحديد حاجتها للترجمة وطلب الموافقة لضمان اعتمادها وتنفيذها بشكل صحيح مثلما تنص عليه النسخة الاصلية، مع ضمان الاستمرارية في ابلاغ الممارسين والاخطار بالقوانين والمعايير الجديدة والمقترحة مع التعديلات الانية التي طرأت على المعايير السارية المفعول، وغيرها من البيانات، كما تعمل الهيئات الاعضاء على نشر وتشجيع استخدام مذكرات ممارسة المهنة الصادرة عن (IAASB)، لتقديم التوجيه والمساعدة العملية، بالإضافة الى التعليق على المشاريع المقترحة للاعتماد مستقبلا والتصريح بمدى توافقها مع البيئة المحلية.

- <u>تقدير قابلية الامتثال لقواعد (IFAC)</u>: في سياق تقييم الامتثال لمعايير بيان شروط العضوية (SMOs) يولي الاتحاد الدولي للمحاسبين الاهمية لتطبيق الاطار التنفيذي والمجهودات المتبعة من طرف الهيئات الاعضاء، مع الاخذ بعين الاعتبار البيئات الوطنية واختلاف المسؤوليات ومراحل التطور وكل العوامل البيئية ذات الصلة، مع تقييم مدى الامتثال لكل المتطلبات التي تنطبق عليها والواردة في المعايير السبعة لبيان شروط العضوية (SMOs)، حيث اثناء معالجة متطلباتها من طرف الهيئات الاعضاء يجب ان تأخذ بعين الاعتبار الاولويات، الاجراءات والتحديات الخاصة بقواعد الضبط والقوانين المحلية (IFAC, 2018, b, p 6)، مع وضع خطة عمل للحصول على اتفاق داخلي مدعم بجدول زمني لتحقيق الامتثال، واثبات التقدم في خطة العمل واذا لم يكن الامر كذلك يجب ان يبرروا بشكل مقبول سبب عدم قيامهم بذلك او قد يتم تعليق او ازالة عضويتهم.

3. ***التجارب الدولية في إقرار وتبني معايير التدقيق (ISAs)،***

ضبط قواعد المهن على المستوى الدولي والجودة المحققة جراء تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق وضمان الجودة يشكلون دعم مباشر لاقتصاديات كل الدول خاصة في ما يتعلق بأهداف النمو وبناء الثقة في الاسواق المالية، وكل الدول التي تتخذ هذه المعايير تسعى الى تحقيق هذه الاهداف خدمتا لاقتصادها وبغاية الانفتاح على الاسواق العالمية، (Dancey, 2019, p4) حيث انه لا يوجد اي قانون دولي يفرض على البلدان تبني وتطبيق اي نوع من المعايير بل هي اجتهادات خاصة لما تتوفر عليه المعايير من مقاييس جودة، شرعية وأثر على مصداقية الاسواق المالية لخدمة المصلحة العامة، نظرا للجهود المحققة من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في ذلك ورقابته الدائمة على الهيئات الأعضاء. تتطلب عملية اقرار وتطبيق المعايير الدولية سنوات من المرافعة، نشر الوعي، التعليم وبناء التحالفات المؤيدة انطلاقا من مبدا المصلحة العامة، (IFAC, 2019, p3-5) الامر الذي يعمل عليه حاليا الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) و170 منظمة محاسبية مهنية حول العالم لبناء الثقة وتنفيذ المعايير بدرجة عالية من الجودة، ووفق احصائيات الاتحاد لسنة 2019 أكثر من 120 هيئة عضو حكومية تتبنى المعايير الدولية من اجل تعزيز الشفافية ودعم المساءلة القانونية في جميع القطاعات. وتخص معايير اعداد التقارير المالية ومعايير التدقيق الدولية (ISAs)، ونص موقع (IFAC, 2009, p3) عن منهجية لتقييم درجة التبني واعتماد هذه المعايير:

- ***معتمدة (Adopted)***: يخص الدول التي تتبني معايير التدقيق الدولية (ISAs) بأكملها، سارية المفعول الى غاية وقت التقييم ومطبقة بشكل فعال في جميع العمليات الالزامية، والتي تمثل نسبة 90% من الدول الاعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين، هذا الاعتماد يتطلب توفير جهد مستدام ومستمرا من اجل ضمان المراجعة والتحديث في المعايير والاعلانات الرسمية للمتطلبات، بما في ذلك الترجمة؛
- ***معتمدة جزئيا (Partially Adopted)***: يمكن ان يكون التبني الجزئي ناتج، في حالة ان الدولة:
  - ✓ قامت باعتماد اصدارات سابقة للمعايير الدولي للتدقيق، منذ معايير 2009 او أحدث؛
  - ✓ بعض معايير التدقيق سارية المفعول تم تبنيها اثناء عملية التقييم؛
  - ✓ لا تطبق معايير التدقيق الدولية الى في بعض انواع التدقيق المعتمدة محليا.
- ***غير معتمدة (Not Adopted)***: أي ان الدولة لم تتبني معايير التدقيق الدولية.

من بين الدول الاعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين، (OECD, and IFAC, 2018, p12) يوجد تفاوت بين المناطق ذات النسب المأوية العالية من المسؤولية في اعتماد وتطبيق المعايير الدولية وتحقيق المتطلبات اللازمة، وهذا راجع للكثير من العوامل مثل التعليم، القيم التي تقوم عليها المهنة وعمق علاقة المهنة بكل جوانب التنظيم الاخرى على المستوى المحلي، (Profil IFAC Country, 2019) وبحكم ان العدد الحالي

للدول والمنظمات المهنية المحاسبية التي تعتمد على المعايير الدولية اكثر من 173، قام الباحث باختيار 03 دول مشكلة من تونس والمغرب بحكم الموقع الجغرافي وتشابه البيئة الاقتصادية الى حد كبير، وفرنسا التي عملت الجزائر بمنهجها في القوانين التي تصدرها لتنظيم المهنة، هذه الدول معترف بها كهيئات أعضاء لدى الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في الموقع الرسمي لها، وتحديد درجة اعتمادها على معايير بيان شروط العضوية (SMOs)، من اجل إقرار واعتماد المعايير الدولية للتدقيق (ISAs)، وهي كالاتي:

- الجمهورية التونسية: تأسست سنة 1982 هيئة الخبراء المحاسبين التونسية (OECT) وفق (قانون رقم 88-108, 1988)، والتي تخضع لوزارة المالية وتشرف على اعمال المحاسبة والمهن المتعلقة بها، يتشكل اعضائها من محاسبين قانونيين تفوض لهم بصفة حصرية اجراءات عملية التدقيق القانوني للمؤسسات والشركات العمومية في تونس، فوضت لهذا المجلس الصلاحيات التالية (Tunisia IFAC Profil, 2017) :
  - ✓ وضع واعتماد معايير التدقيق الدولية (ISAs) في تونس والاشراف على تنفيذها؛
  - ✓ تحديد اخلاقيات المهنة للأعضاء؛
  - ✓ ضبط قواعد التأهيل العملي من اجل تلبية متطلبات المهنة الاولية؛
  - ✓ ضمان التطوير المستمر لأعضاء المهنة؛
  - ✓ دعم عمليات التحقق من الجودة لجميع عمليات التدقيق التي تجريها لجنة الرقابة؛
  - ✓ التحقق من مسؤوليات المدققين من خلال لجنة المراقبة؛
  - ✓ التأكد من الاداء المناسب للمنتوجات المحاسبية.

- *الوضع الحالي التونسي لتحقق شروط العضوية (SMO) وتبني معايير التدقيق الدولية (ISAs):* ***معتمدة (Adopted)***

وفق (Tunisia IFAC Profil, 2017)، (OECT) هيئة عضو من اعضاء الاتحاد الدولي للمحاسبين منذ سنة 1985، وضمن الخطة التنفيذية لتطبيق شروط العضوية (SMO)، تقوم بتسخير الكثير من الجهود والمساعي من اجل الحفاظ على وتيرة التبني الجارية لاعتماد وتنفيذ اصدارات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) (OECT, 2017) من اجل ذلك ينص القانون التجاري الساري المفعول في تونس على ان عدد محدد من الشركات التي تستجيب لمعايير مالية محددة (رقم الاعمال، عدد الاصول، عدد الموظفين) ملزمة بتعيين مدقق قانوني (محافظ حسابات)، اضافة الى شركات الدولة التي لا تخضع للقانون التجاري والمنظمات الحكومية التي لديها اكثر من 100,000 (د.ت) من الدخل، واستنادا الى احكام مرسوم وزارة المالية الصادر بتاريخ 28 فبراير 2003، فان الاجراءات المستعملة في مهمة التدقيق واردت في المعايير الدولية للتدقيق (ISAs)، التي تصدرها هيئة الخبراء المحاسبين التونسية (OECT)، تحت اشراف

ومسؤولية وزارة المالية للموافقة عنها. وفي جانفي 2016 قامت (OECT, 2017) بتبني المعايير الدولية للتدقيق الموضحة الصادرة عن (IAASB) وترجمتها الى اللغة الفرنسية المعمول بها في النطاق القانوني للدولة، بواسطة المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين (ICCA) موجهة لكل الدورات المالية التي تحدث بعد 15 ديسمبر 2015، كما اعتمدت (OECT) على المعايير (ISRE 2410،ISAE3400 وISRS4400) المترجمة من خلال المعهد البلجيكي (IBE-IRE). اضافة الى مسؤولية اقرار واعتماد المعايير في تونس، باشرت اللجنة التدريبية التابعة (OECT) في تنظيم حصص تدريبية تتعلق بكيفية استعمال وتطبيق الاجراءات الواردة في معايير التدقيق، في إطار نشر الوعي بين اعضائها وتكوينهم حول كل مستجدات الصادرة عن (IAASB)، واقامت منذ ماي 2016 الى جانفي 2017 ثلاث ورشات تدريبية لتدريب الاعضاء على المعايير الدولية للتدقيق المحدثة (ISAs) خاصة معايير اعداد التقارير الجديدة، التي ترجمتها باللغة الفرنسية ووزعتها على جميع المنتسبون.

كل هذه التفاصيل ادرجت في رسالة تأكيد (Ghorbel, 2017) هيئة الخبراء المحاسبين بالبلاد التونسية، التي وجهها رئيس (OECT) السيد رؤوف غربال، الى المديرة التنفيذية (ALTA PRINSLOO) اين يخطرها بقبول معايير شروط العضوية (SMOs) والبرنامج التنفيذي المتبع في تطبيقها مع ضمان تسخير كل الموارد والامكانيات المتاحة المادية والبشرية لتحقيق ذلك، لضمان للشفافية وتعزيز استقلالية السوق المالي.

- المملكة المغربية: تأسست هيئة الخبراء المحاسبين المغربية (OEC-Morocco) في سنة 1993 وفق (قانون رقم 15-89, 1993)، من اجل ضبط وتنظيم قواعد المهن المحاسبية في المملكة، والعمل على ضمان التزام اعضائها الذي يتشكلون من المحاسبين القانونيين، بالمعايير المهنية المعمول بها من اجل تقديم خدمات ذات جودة للجمهور ومستخدمي المعلومات المالية.

- *الوضع الحالي المغربي لتحقق شروط العضوية (SMO) وتبني معايير التدقيق الدولية (ISAs):* ***معتمدة جزئيا (Partially Adopted)***

اخلاقيات المهنة منذ تولي هيئة الخبراء المحاسبين المغربية (OEC-Morocco) عملية الاشراف على المهنة، تنفذ وفق (Morocco IFAC Profil, 2016) قواعد واخلاقيات العمل الواردة في المعايير الدولية للتدقيق (ISAs)، التي كانت تستعمل على مهام التدقيق التعاقدية (الاختيارية). اما بالنسبة للتدقيق القانوني اشرفت (OEC-Morocco) على تبني واصدار معايير تدقيق مغربية مستحدثة من معايير التدقيق الدولية (ISAs)، والوعد ببداية تطبيقها مع نهاية سنة 2017 وفق اخر تحديث لبيان شروط عضوية (SMO, OEC-Morocco) والذي نشره (IFAC) في جويلية 2017. وبهدف تعزيز التقارب ابرمت هيئة (OEC-Morocco,

(2016 اتفاقية رسمية مع الاتحاد الدولي للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات الفرنكوفونية (IFFA) لتمكينها واعضائها من الوصول المنتظم الى تصريحات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) المترجمة واوراق اخرى لتحديث المعايير المغربية للتدقيق، مع إنشاء لجنة لمراجعة اجراءات الرصد والرقابة على تطورات المعايير المترجمة، تتكفل هذه الهيئة ايضا بنشر مسودات المعايير المغربية للتدقيق بهدف الحصول على تعليقات وتعقيبات من الاعضاء الممارسين للمهنة محليا، لتقييم مدى ملائمتها وامكانية تطبيقها في بيئة الاعمال المغاربية (RSM Morocco, 2020)وتبلغهم بصفة مستمرة بأنشطة مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) واعلاناتها بصفة دورة على الاقل مرة كل شهر، مع التعهد لهم بضمان التطور المهني المستمر والتدريب على المعايير الدولية للتدقيق (ISAs) من خلال ادراجها في مراحل تكوين ممارسي المهنة.

ادرجت (OEC-Morocco, 2016) في خطة العمل لتطبيق معايير بيان شروط العضوية، التزامها من خلال الكثير من الامثلة المتعلقة بأنشطة التعلم والتدريب التي قامت بها والمخطط لها، بهدف دعم اعضائها في تنفيذ معايير التدقيق واظهار النية لاعتمادها بصبغة محلية. وشجعت (IFAC) الهيئة على تقديم تحديثات انية عن حالة التقارب بين المعايير المغربية للتدقيق مع معايير (ISA) لتطبيقها في جميع مهام التدقيق.

- فرنسا: في فرنسا يتم تنظيم المحاسبة والمهن المتعلقة بها على مستوى الدولة وعلى المستوى المهني، حيث ان قانون الامن المالي في القانون التجاري يعترف بالمجلس الاعلى للتدقيق القانوني (H3c)، والذي يعمل تحت اشراف وزارة العدل كهيئة مستقلة غير حكومية مسؤولة على تنفيذ مهنة التدقيق، التي وردت في القانون التجاري بنوعين التدقيق القانوني الذي يقوم به محافظ الحسابات والخبرة المحاسبة المفوضة الى الخبير المحاسبي، كلاهما يخضع للتنظيم على المستوى المهني من قبل الهيئة الوطنية لمحافظي الحسابات (CNCC)، والمجلس الاعلى لمصف الخبراء المحاسبين (CSOEC). في فرنسا تعتبر الجامعات، وزارة التعليم العالي، وزارة العدل ووزارة المالية من الهيئات الاساسية التي تسعى جاهدا الى تطبيق ما يسمى بالتطوير المهني الاولي (Initial Professional Développement)، التي ادرجت في القانون التجاري لعمل محافظ الحسابات. المجلس الأعلى للتدقيق القانوني بصفته السلطة الرقابية لمهنة التدقيق ومحافظة الحسابات له المسؤولية التالية (Loi n°2019-486, 2019):
  - ✓ تأكيد وتسجيل المدققين القانونيين وشركات التدقيق؛
  - ✓ تبني واعتماد معايير التدقيق الدولية (ISAs)، معايير اخلاقيات المهنة والتدقيق الداخلي؛

- ✓ انشاء نظام مراقبة وضمان الجودة؛
- ✓ الاشراف على التطوير المهني لممارسي مهنة التدقيق القانوني؛

كل المعايير التي تتبناها وتقرها هذه الهيئات لابد ان تتحصل على قبول وزارة العدل، (France IFAC Profil, 2019) ونظرا لأهمية التفويضات يمنح المجلس الاعلى للتدقيق القانوني (H3C) تفويض للهيئة الوطنية لمحافظي الحسابات (CNCC)، للقيام بمهمة تسجيل المدققين وشركات التدقيق، عمليات التفتيش لضمان الجودة ومتابعة ممارسي المهنة.

- ***الوضع الحالي لفرنسا في تحقيق شروط العضوية (SMO) وتبني معايير التدقيق الدولية (ISAs):***

معتمدة جزئيا (Partially Adopted)

يتخذ المشرع الوطني في فرنسا اجراءات وتوجيهات التدقيق من قواعد ضبط وتنظيم المهنة على مستوى الاتحاد الاوربي وذلك وفق القاعدة رقم 2014/537، حيث تتم عملية صياغة وتحضير مسودات معايير التدقيق من خلال الهيئة الوطنية لمحافظي الحسابات (CNCC)، هذه المسودات يتبناها المجلس الاعلى للتدقيق القانوني (H3C) الذي له سلطة الرقابة على المهنة ويعلنها كمعايير لممارسة مهنة التدقيق لوزارة العدل التي لها المسؤولية الكاملة على اقرار هذه المسودات كمعايير في نهاية العملية ام لا، يتم اعداد هذه المعايير استنادا الى المعايير الدولية للتدقيق (ISAs)، التبني الكامل لهذه الاخيرة في عمليات التدقيق القانوني خاصة، متوقف وفق تصريحات الهيئة الوطنية لمحافظي الحسابات (CNCC-France, 2019) على اتجاه الاتحاد الاوربي ودرجة تبنيه لهذه المعايير، كما انه يقوم بترجمة معايير (ISAs) بالتعاون مع المعهد البلجيكي لمدققي حسابات المؤسسات (Institut des Réviseurs d'entreprises ARE) وتم في ذلك ترجمة اصدار 2016-2017 من كتيب المعايير الدولية الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين. تسخر الهيئة الوطنية لمحافظي الحسابات (CNCC) الكثير من الجهود في توفير التدريب المستدام للأعضاء والارشادات والتوجيهات الازمة حول المعايير المهنية المستعملة، لضمان التطور المهني وتطوير ارشادات التنفيذ على المستوى المحلي، اما بخصوص المستوى الدولي يدعم (CNCC) العمل بالمجموعات المصغرة للمعايير الدولية للتدقيق (ISAs) من طرف الشركات الاوربية ويحث على المساهمة في اصدارات ومسودات (IAASB) من خلال التعليق عليها وتحديد مدى وملاءمتها للبيئة المحلية للاتحاد الاوربي.

وفق (France IFAC Profil, 2019) (CNCC) لديه المسؤولية القانونية في تبني معايير التدقيق لمهمة التدقيق القانوني، والمجلس الاعلى لمصف الخبراء المحاسبين (CSOEC-france, 2019) لديه المسؤولية القانونية في تبني معايير التدقيق الخاصة بمهام التدقيق التعاقدية (الاختيارية)، ومهام الاطلاع على المعلومات المالية ومهام الضمان ذات العلاقة، الامر الذي دفع (CSOEC) الى تبني معايير التدقيق الدولية (ISAs)، والحث

على تطبيقها من خلال كل الاعضاء في مهام التدقيق التي يشرف عليها، وبالتالي جميع مهام التدقيق التعاقدية قائمة على قواعد ضبط واجراءات (ISAs)، يعمل (CSOEC) على مراجعة كل اصدارات المعايير والاعلانات المستحدثة والجديدة من طرف مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB)، بموافقة واشراف وزارة الاقتصاد والمالية.

الجدول رقم (03): تجربة الدول في تحقيق شروط عضوية (IFAC) وتبني المعايير الدولية للتدقيق (ISAs).

الدولة	*الهيئة المشرفة*	*وضع شروط العضوية (SMO 03)*	*سنة العضوية لدى (IFAC)*	*وضع تبني معايير (ISAs)*	*سنة تبني معايير (ISAs)*
تونس	هيئة الخبراء المحاسبين التونسية (OECT)	مراجعة وتطوير	1985	***معتمدة***	جانفي 2016
المغرب	هيئة الخبراء المحاسبين المغربية (OEC-Morocco)	تنفيذ	2004	***معتمدة جزئيا***	الوعد بإصدار نسخة مغربية لمعايير التدقيق الدولية نهاية سنة 2017
فرنسا	الهيئة الوطنية لمحافظي الحسابات (CNCC)	عضو مستدام	1969	***معتمدة جزئيا في مهام التدقيق القانوني***	النسخة المعدلة من الاتحاد الأوربي 2016
	المجلس الاعلى لمصف الخبراء المحاسبين (CSOEC)	عضو مستدام	2005	***معتمدة في مهام التدقيق التعاقدي***	2010 لمهام التدقيق التعاقدية

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على المعطيات السابقة، و (Profil IFAC Country, 2019)

الوضع الحالي لبيان شروط العضوية (SMOs) يشمل بيانات التزامات العضوية التي تشكل اساس الامتثال لشروط عضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC Member Compliance Program, 2020)، وكجزء من

برنامج الامتثال تعد الهيئات الاعضاء خطة عمل (SMOs) سنويا او كل سنتين، للتبليغ عن التقدم والتحديات التي تواجهها مع البيئة المحلية مع الرؤية التي تطمح الى تحقيقها، يقوم الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بتقييم الخطة ويمنح الوضعية الحالية لكل عضو منتسب والتي يمكن ان تتشكل من:

- *عضو مستدام*: تعمل المنظمة والهيئة العضو وفق برنامج مستدام من اجل ضمان الوفاء بالتزاماتها اتجاه متطلبات العضوية، وتلتزم بالتحسين والتطوير المستمر من خلال المراجعة التخطيط والتنفيذ؛
- مراجعة وتطوير: استجابة الهيئة العضو مؤخرا لجميع التزاماتها ذات الصلة وتقوم بمراجعة الخطة المنفذة لتحديد النقاط التي يجب تطويرها وتحسينها؛
- تنفيذ: تقوم المنظمة بتنفيذ خطتها، في انتظار النتائج؛
- تخطيط: المنظمة في مرحلة صياغة خطة للتوافق مع معايير بيان شروط العضوية؛
- غير نشطة: المنظمة لا تأخذ معايير شروط العضوية بعين الاعتبار.

الجدول رقم (04): وضعية الدول والهيئات الأعضاء في تبني المعايير الدولية للتدقيق (ISAs)

المنطقة	عدد الهيئات القضائية	%	معتمدة	%	معتمدة جزئيا	%	ليست معتمدة	%
افريقيا	**24**	%18	23	96%	1	4%	0	0%
أمريكا ومنطقة البحر الكاريبي	**25**	%19	14	56%	9	36%	2	8%
اسيا	**23**	18%	13	57%	9	39%	1	4%
أوروبا	**48**	37%	35	73%	13	27%	0	0%
الشرق الأوسط	**10**	8%	1	10%	9	90%	0	0%

المجموع	**130**	100%	26	20%	102	78%	2	2%

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على معطيات (IFAC, 2019, p18)

يوضح الجدول عدد الهيئات الأعضاء، وفق اخر تقرير للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، والتي تمثل 130 هيئة عضو مقسمة حول مجموعة من مناطق دول العالم تختلف في طريقة إقرار وتبني معايير التدقيق الدولية (ISAs) وفق البيئة المحلية والشروط التشريعية والقوانين التنظيمية للمهنة.

المطلب الثاني: التجربة الجزائرية في إقرار وتطبيق معايير التدقيق الدولية (ISAs):

1. ***عضوية الجزائر لدى الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)،***

من خلال التجارب السابقة الذكر، يمكن لاي دولة الانضمام الى الاتحاد الدولي المستقل الذي يشرف على المحاسبة والمهن المتعلقة بها في كل دول العالم، من خلال انخراط هيئة او منظمة وطنية مشرفة على نفس المهنة محليا، التي تسهر على تطبيق معايير شروط بيان العضوية (SMOs)، وتبني اصدارات المعايير بالصيغ المتاحة وفق البيئة القانونية لكل دولة، وتطبيق ذلك في حالة الجزائر، يتطلب من وزارة المالية كونها الهيئة المشرفة على المهنة، المبادرة بتنفيذ إجراءات العضوية لدى الاتحاد الدولي للمحاسبين بداية بتحديد الاطار التصوري لمعايير ضبط قواعد المهنة محليا، ومقارنتها مع معايير بيان شروط العضوية السبعة (SMOs)،(Szymon, 2012, p9) بهدف إعداد خارطة طريق تحدد وضعيتها لإظهار النية، الاستحقاق ومدى التقدم في نيل هذه الشروط، وتشمل هذه الخارطة تحديد احتياجات تحقيق متطلبات العضوية وادوات المرافعة لإبلاغ المصالح المعنية للحصول على مختلف وسائل الدعم، مثل الحكومة، الهيئات المنظمة المستقلة ومانحوا الاعانات، بالإضافة الى بناء قدرات ممارسي المهنة المحليين (PAOs) (IFAC, 2018a)، وتحديد منهاج لتبني المعايير واعتمادها، في اطار تحسين جودة التقارير المالية ومهام تدقيق الحسابات لضمان خدمات المصلحة العامة والتنمية الاقتصادية المستدامة، وحتى تكتمل عضوية الجزائر لدى الاتحاد الدولي للمحاسبين يجب عليها ان تستجيب للمتطلبات التالية:

- اقرار مرسوم تنفيذي او قانون داخلي لدخول الجزائر كهيئة عضو لدى (IFAC)؛
- تحقيق التزامات معايير بيان شروط العضوية (SMOs) في بيئة العمل المحلية؛
- المشاركة في برنامج امتثال الهيئات الاعضاء الدولي؛
- الالتزام والوفاء لعضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين،(IFAC, 2010, p2)؛
- الفعالية في العمل وتوفرها على الاعتمادات المالية اللازمة للتنفيذ، مع هيكل حكومي مناسب؛

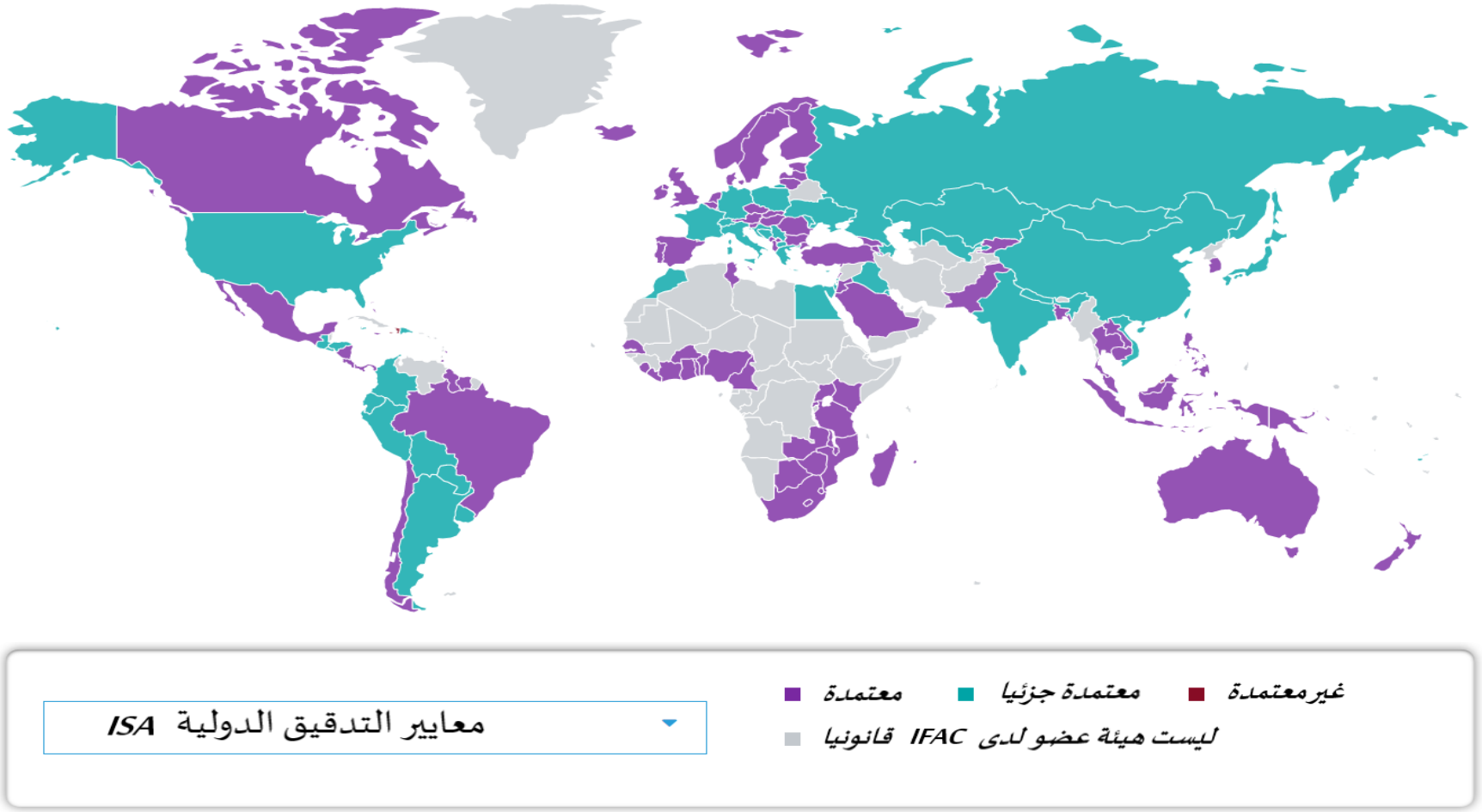
- تعمل على دعم وتنظيم قواعد ضبط الهيئات الأعضاء، وتبني المعايير الدولية للممارسات المحلية.

متطلبات الاتحاد الدولي للمحاسبين تحث الهيئات الاعضاء على بذل العنايات اللازمة والجهد المطلوب في التسويق، التطبيق وتنفيذ المعايير الصادرة عن (IFAC) ومجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB)، بما في ذلك مراقبة الهيئات الاعضاء لضمان الحد الادنى من الجودة المطلوبة والانضباط، (Szymon, 2012, p25) من اجل تحقيق العديد من الامتيازات في المقابل:

- هيئة عضو في أكبر تجمع مهني لتنظيم المحاسبين في العالم؛
- معترف بالتزامها ورغبتها في تطوير المهنة في الوسط الدولي لخدمة المصلحة العامة؛
- عضوية دخول وتحصيل المعلومات، المصادر الاحترافية ومناهج التطبيق لدعم المهنة على المستوى الوطني؛
- امكانية تطوير المدخلات؛
- الحصول على استشارات من الموظفين التقنيين، وعرض الحالات التي تحتاج الى حلول؛
- تعزيز الممارسة المهنية في الازمات والحالات الخاصة.

استنادا لآخر اصدار من (Profil IFAC Country, 2019) فان الجزائر ليس معترف بها بعد، كهيئة عضو ولا يوجد اي اثبات لتعاملها مع الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) خاصة فيما يتعلق بإصدارات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) كما يظهر في خارطة دول الأعضاء:

الشكل رقم (06): خارطة الدول الأعضاء في تطبيق (SMOs) وتبني معايير التدقيق الدولية (ISAs)



المصدر: ترجمة الباحث بالاعتماد على موقع (Profil IFAC Country, 2019)

وبالتالي فان الجهود المبذولة في الجزائر لتطوير المحاسبة والمهن المتعلقة بها لم ترتقي الى تحقيق شروط عضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC)، وهناك ضرورة تستدعي الهيئة المشرفة على المهنة في الجزائر ممثلة في وزارة المالية بالعمل على ذلك، خاصة بعد اصدار معايير التدقيق الجزائرية (NAA) بداية من (المقرر رقم 02, 2016)، التي تبنتها من المعايير الدولية للتدقيق (Mohamed el habib & Djame, 2017, p29) ، لان الهيئات الاعضاء التي تشرف على اصدار المعايير الدولية المنظمة للمهنة سواء بصيغتها الكاملة، او بصيغة وطنية خاصة وفق ما تسمح به (IFAC) يشير الى توجه ايجابي لاستعمال المعايير وإظهار جهود فعلية للحصول على العضوية والسعي من اجل تحقيق افضل الممارسات، الامر الذي يجعل من الهيئات الاعضاء اطراف فاعلة في ضمان تحقيق المرافعة لقضايا المعايير والانظمة المطبقة من خلال (IFAC, 2019, p8):

- تقديم الدعم الميداني والتقني في صياغة مسودات متطلبات شروط العضوية المحلية؛
- انشاء اليات مراقبة مستمرة للمعايير الجديدة والمعدلة والتحقق من طرق تطبيقها بما يتوافق مع متطلبات البيئة المحلية؛
- العمل على تعزيز التوافق مع قواعد الضبط والتنظيم القانونية الاخرى، عند الاقتضاء؛
- المشاركة في وضع المعايير الدولية من خلال طلبات الاستشارات التي يعرضها مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB)؛
- العمل على ازالة اي فجوات بين المعايير الوطنية والدولية، مع تطوير المقارنات الخاصة بذلك؛
- الاشراف على عمليات الترجمة الخاصة وعمليات اعادة المعايير واصدارات المواد الارشادية الى اللغة المحلية؛
- تحديد أفضل الممارسات الدولية الي يمكنها ان تحقق قيمة مضافة، كي تثبت للهيئات الحكومية والتنظيمية اهمية المعايير من اجل التبني الرسمي القانوني لها.

في الاخير فان تبني المعايير الدولية للتدقيق ليس جهدا ضرفي للعمل مرة واحدة فقط، وانما يتطلب استمرارية الدعم للحفاظ على التحديثات وضمان تطبيقها مع تحقيق التعديلات المقترحة في الممارسات (IFAC, 2010, p2)، والرقابة على ذلك من اجل تلبية احتياجات ذوي المصالح وتحقيق الاغراض العامة التي يستعى مستخدمو المعلومات المالية الى تحقيقها، الامر الذي توفره الهيئات الاعضاء في (IFAC) سواء كانت هيئة حكومية مثل وزارة المالية في الجزائر او هيئة مستقلة بالاعتماد على الخبرات والوسائل المتاحة.

2. المرجعية الوطنية لإقرار واعتماد معايير التدقيق،

بعد التعرف على الصلاحيات الممنوحة لوزير المالية من خلال الفصل الثاني بموجب (مرسوم تنفيذي رقم 95-54, 1995)، وعرض (مرسوم تنفيذي رقم 11-24, 2011) الذي يحدد الهيكلة التنظيمية للهيئة

المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر ممثله في " المجلس الوطني للمحاسبة CNC" تحت رئاسة وزير المالية او ممثله، والتعرف على تشكيلة المجلس نختص في هذه المرحلة التفصيل في لجنة التقييس التي من بين المهام المفوضة لها، ان تسهر على تطوير الادوات المحاسبية واقتراح اجراءات التقييس من مشاريع قانونية وقواعد ضبط لتطوير الممارسة المهنية للمحاسبة على المستوى الدولي، تتكون هذه اللجنة وفق (قرار تشكيلة لجان المجلس الوطني للمحاسبة, 2018) من:

- رئيس؛
- مقررا؛
- 10 اعضاء اخرين من المهنيين المحترفين في مجال المحاسبة والتدقيق (Mounir & Imene, 2019, p4).

تشكلت في نهاية 2007 بعد صدور (قانون رقم 07-11, 2007) مجموعة من هؤلاء الأعضاء فوضت لهم مهمة إعداد وإنتاج المنهجية الارشادية (Mourad, 2016) للانتقال من المخطط الوطني المحاسبي الأسبق (PCN)، الى النظام المحاسبي المالي (SCF) نظرا لدرجة تعقيد العملية (Djelloul, 2016)، النظام الذي تم تبنيه واقراره من المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) لتطوير المرجعية الوطنية بما يتوافق مع الشروط الدولية، وبحكم ان مخرجات المحاسبة تحتاج الى عملة التدقيق قامت المجموعة باقتراح بدا العمل على معايير ومرجعية وطنية يمكنها تدقيق نتائج النظام المالي المحاسبي (SCF) لان الحاجة الى معايير محاسبية تستحضر حاجة الى معايير التدقيق تلقائيا، الامر الذي وافقت عليه لجنة التقييس والممارسات المحاسبية واستمرت المجموعة في العمل بانطلاقة أخرى منذ جوان 2011 (Djelloul, 2016)،بهدف إعداد معايير محلية للتدقيق التي أصبحت ضرورة حتمية، بحكم ان المهنة قانونية وتفرضها السلطة فهي تحتاج الى مرجع يستند اليه ممارسو المهنة المرخص لهم لإنجاز مهمة التدقيق(Yahia, 2016)، لان استعمالها يضفي المصداقية على النتائج المتوصل اليها كونها تشكل مرجع يملي قواعد استرشادية توضح العرف المهني والاطار المحلي التنظيمي للمهنة، واحترامها يمكن محافظ الحسابات من تجاوز الصعوبات القانونية وتوفير اثباتات لتحقيق مسؤوليته المدنية تجاه الاخطاء التي يرتكبها، الجزائية لأثبات عدم التقصير في القيام بالالتزامات القانونية، والمسؤولية التأديبية امام الهيئة المشرفة على المهنة جراء كل تقصير تقني او اخلاقي في تطبيق القواعد المهنية (Yahia, 2016).

توجهت المجموعة المكلفة بإصدار معايير التدقيق الوطنية الى تبني المعايير الدولية للتدقيق (ISA) وتفادي اصدار معايير محلية خاصة بالجزائر، لدرجة القبول العام الذي تتلقاه هذه المعايير من مختلف دول العالم، إضافة الى ما يوفره مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB) من خبرة في الاعداد نتيجة الازمات المالية التي مرت عليها الدول الأعضاء والشفافية في إقامة المعايير مع الاخذ بعين الاعتبار خصائص

كل الهيئات الأعضاء من الدول النامية التي تشبه ظروفها المحلية بيئة الجزائر الى حد كبير(Samir, 2016) ، إضافة الى ان هذه المعايير تقنية، مستقلة ومحايدة وليست لها علاقة مع الجوانب السياسية كونها تهتم بتطبيق تقنيات التدقيق مثل التقنيات الأخرى كالرياضيات، الإحصاء والبيولوجيا(Djelloul, 2016) ، وتوجد العديد من الإصدارات ذات العلاقة التي يوفرها الاتحاد الدولي للمحاسبين والتي تهتم بمعايير المحاسبة وجودة التنفيذ وتتجدد باستمرار.

معايير التدقيق الدولية ليست الزامية، كونها تشكل قواعد ضبط دولية ويوجد العديد من الصيغ المتاحة لاعتمادها وتطبيقها كما ذكرنا سابقا، وبحكم القيمة المضافة التي تصاحب تبنيها أقرت الجزائر معايير تدقيق وطنية (NAA) مستوحاة تماما من المعايير الدولية، حتى انها تحمل نفس ارقام اصداراتها (Hachemi, 2016) يستعملها محافظ الحسابات اثناء مهمة تدقيق القوائم المالية القانونية والتعاقدية (Djelloul, 2016)، لعدم وجود اختلاف بينهما في التنفيذ، من خلال الاستعانة بالصيغ القانونية المتاحة من مراسيم، مقررات واحكام تنفيذية، اصدار هذه المعايير في الجزائر يخلق تناسق في الأداء المهني لمحافظي الحسابات المحليين من جهة، ويعزز التوافق من جهة أخرى في الخطوات التنفيذية مع ممارسي المهنة من مختلف دول العالم (Yahia, 2016)، كون الارشادات التي يوفرها من (القرار الوزاري رقم 103/SPM/94, 1994) لم تعد تلبي الاحتياجات الحديثة مثل الرد على مخاطر الاختلالات، وتدقيق تقنيات مسك المحاسبة الالكترونية (Mourad, 2016) وسميت المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) محاكاة لمعايير للعديد من الدول التي سبقت الجزائر في ذلك.

استنادا الى (Bouranan, 2016) فان اعداد المعايير المحلية تطلب تسخير الكثير من الجهود لتحقيق خطة اعداد كل معيار بالشكل المطلوب، حيث توقف الامر على اختيارين اما تبني المعايير الدولية للتدقيق (ISA) كما هي، او ادخال بعض التعديلات عليها لكي تتوافق مع البيئة الجزائرية، الامر الذي اتفق عليه أعضاء المجموعة واعدوا (36) معيار جزائري للتدقيق (NAA) يحتوي على العناصر التالية بالترتيب:

- نطاق تطبيق المعيار الذي ينص على التعريف الافتتاحي؛
- الهدف من تطبيقه؛
- الواجبات المطلوبة من محافظ الحسابات عند استعماله، والتي أدخلت عليه بعض التعديلات عن المعيار الأصلي؛
- وتلخيص الملحق؛

لان ملحق كل معيار دولي للتدقيق يتضمن مجموعة من المصطلحات، قامت المجموعة بجمعها واعداد معجم خاص بها وبكل المفاهيم الجديدة، وتزعم إصدارها بعد الانتهاء من إقرار واعتماد كل المعايير

(Bouranan, 2016) ، لمساعدة محافظي الحسابات في التعرف على المفاهيم النظرية والتطبيقية التي اضافتها المعايير للمنهجية التقليدية. وجهت المجموعة مشروع المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) الى لجنة تقييس الممارسات المحاسبية (Mourad, 2016) التي بدورها قامت بدراسة هذه المعايير وتحليلها بمنظور ومنطلق اخر، وجوانب متعددة، ووجهتها للتجربة من طرف عينة من الخبراء الممارسين للمهنة لمعرفة مدى توافقها مع الاحتياجات المطروحة (Samir, 2016)، وقدمة في ذلك ملاحظات واضافات لقبول المشروع، وتوجيهه الى اخر مرحلة التي تتمثل في توقيع وزير المالية قبل إصداره في كشوف ومقررات وزارة المالية، ومن العرف السائد في الجزائر (Mourad, 2016) ان أي مقرر، مرسوم او قانون لابد ان يكون بالنسخة العربية والفرنسية حتى يتم توقيعه، لهذا أشرفت مجموعة من المهنيين التابعة للجنة تقييس الممارسات المحاسبية بالعمل على ترجمة المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) من العربية الى الفرنسية، واعدت منهجية للقيام بالترجمة لتفادي خطر انحراف الأفكار والاخطاء التي حدثت في اصدار النظام المالي المحاسبي (SCF)، ولضمان الوصول الى المعنى باللغة العربية وتفادي التضارب صرح (Mourad, 2016) رئيس هذه المهمة انه تم الاعتماد على النسخة الأردنية في الترجمة والمصرية. وبعد تجهيز هذه المعايير توجه الى توقيع وزير المالية (Hachemi, 2016) لان الأهداف البيداغوجية التي تم المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) من اجلها، تتطلب ان تدرج هذه الأخيرة في الممارسات اليومية لمحافظي الحسابات وثقافات أدائهم للمهنة، ونظرا لتعقيدها وتطورها الدائم تتطلب هذه المعايير تركيز الجهود في تكوين المهنيين بهدف مباشرة استعمالها في الميدان وبلورة نمط منهجي موحد للأداء المهني (Hachemi, 2016) عكس ما كان جاء في (القرار الوزاري رقم 103/SPM/94, 1994) الذي يمنح توجيهات ارشادية وكل محافظ له طريقة عمل مستقلة، لهذا تقرر منح وقت للتدريب بعد كل مجموعة إصدارات تحتوي على (04) معايير التدقيق، وبرمجة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات مع المصف الوطني للخبراء المحاسبين أيام تدريبية بعد اصدار المقرر الأول الحامل لأربع معايير جزائرية للتدقيق في تيزي وزو، وهران وسطيف على التوالي (Mourad, 2016)، لتدريب محافظي الحسابات المرخص لهم على محتوى المعايير واعداد منهجية عمل تعزز من حمايتهم اتجاه القانون وامام مستخدمي المعلومات المالية.

محافظ الحسابات يباشر مهمة التدقيق بنية المصادقة على صحة وشرعية القوائم المالية، وليس عدم المصادقة وبالتالي فان استعمال معايير التدقيق الجزائرية (NAA) (Djelloul, 2016) يمكنه من توفير الاثباتات اللازمة التي تشكل ضمان عقلاني لذوي المصالح ومن يحتاج الى نتائج التدقيق، لأنه يعتمد على مرجعية وطنية مستنبطة من معايير دولية ذات جودة، لان الجزائر تسعى بذلك الى الدرك بالركب الدولي وتطوير المهن ورفع مستوى أداء محافظي الحسابات، لهذا يمكن ان توفر معايير التدقيق الجزائرية ما يلي (Djelloul, 2016, a):

- تعالج الالتزامات العامة للمدقق، ومتطلبات الحالات الخاصة للأوضاع الاستثنائية؛
- تحتوي على الاهداف، ومعايير الاداء المهني اللازمة التي تمنح محافظ الحسابات اساس يستند اليه في الحصول على التأكيدات المعقولة؛
- لا تشجع التجاوزات في تطبيق القوانين التشريعية المنظمة للمهنة؛
- تمنح المعايير كاملة منهجية عمل لتحقيق اهداف مهمة التدقيق؛
- محتواها مكتوب في نطاق تدقيق البيانات المالية التاريخية كاملة، او جزء منها لغرض تعاقدي خاص؛
- تتصف بالمرونة حيث يمكن تكييفها مع طبيعة المهمة وحسب ظروف الافصاح المطبقة؛
- تطبق على كشوف الكيانات الكبيرة والمتوسطة المعدة من طرف المكلفين؛
- لا تتعدى على كل قواعد التنظيم القانونية، ويجب على محافظ الحسابات التأكد من الالتزام بها؛
- تتطلب من محافظ الحسابات ممارسة الحكم المهني، مهارات النقد اثناء التخطيط وتحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية ذات الدلالة، الناتجة عن حالات غش او الاخطاء غير المتعمدة، وخلال مرحلة جمع الادلة الكافية والمناسبة لتصميم وتنفيذ الاجراءات اللازمة، واخيرا خلال تكوين الراي حول القوائم المالية بناء على الادلة التي قام بجمعها؛
- تلزم محافظ الحسابات بالتواصل مع مستخدمي المعلومات المالية والملاك من خلال التقرير الموجه إليهم في نهاية المهمة مع تحديد الالتزامات المتبعة حتى استوفى ذلك؛

مجانية المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) وإتاحتها في مقررات وزير المالية الصادرة، بالإضافة الى إقامة دورات تدريبية للمشرفين على المهنة تهتم بكيفية تطبيقها، ينهيان كل الاعذار التي يمكن ان تدفع محافظ الحسابات الى تجاوز العمل بها، ووفق تجربة (Mourad, 2016)،فانه تمكن من تطبيق المعايير الصادرة في (المقرر رقم 02, 2016) بمكتبه الخاص ولا يوجد أي مشكلة في تكييف المنهجية القديمة لمتطلبات هذه المعايير، مع ضمان تطبيق الاحكام والنصوص القانونية المؤطره للمهنة، لان مسؤولية محافظ الحسابات تتوقف على الوسائل المستعملة وليس النتائج المحققة، (Bouranan, 2016) والمعايير الجزائرية للتدقيق تمثل مصدر الوسائل الأول الذي يمكن اللجوء اليه اثناء تأدية مهامه، الامر الذي يرفع من جودة الأداء المهني ويوفر الكثير من الدلائل في تقاريره التي تنص على الاعمال المنجزة مع ذكر الواجبات المحققة وفق كل معيار تم استعماله، كما ان لجنة مراقبة النوعية يمكنها ان تراقب الاعمال المنجزة من طرف المهنيين والتأكد من انها تتصف بالجودة المهنية المطلوبة التي تتحقق باستعمال المعايير الجزائرية للتدقيق.

3. الإطار التصوري (المفاهيمي) لمعايير التدقيق الجزائرية،

كل تنظيم مهني يحتاج الى قواعد مرجعية يتم اللجوء اليها بهدف فهم المضمون وتطبيقه، ومثلما تحتاج المحاسبة الى اطار مرجعي للمحاسبين، لابد ان تتوفر المعايير الجزائرية للتدقيق على اطار تصوري يحدد المفاهيم، قواعد الضبط وطرق العمل المتاحة، وقد قامت الجزائر وفق (Djelloul, 2016, a) بتجسيد ذلك في المعيار الجزائري للتدقيق المستقبلي رقم "NAA 200" **الأهداف العامة للمدقق المستقل وأداء التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق**، الذي يعتبر نسخة عن المعيار الدولي للتدقيق المقابل له "ISA 200"، وهو اول معيار قامت المجموعة المكلفة بإعداد المعايير بالعمل عليه الذي اعتبر وفق (Hachemi, 2016) استعجالا بعد التعمق في محتواه كونه يعتبر المرجع الأصل الذي يشير الى جميع المعايير الأخرى التي لم يتم إصدارها بعد، لهذا تقرر تأجيل إصداره الى ما بعد الانتهاء من اصدار كل المقررات التي تحمل المعايير الجزائرية للتدقيق، بهدف ادراج الاطار المفاهيمي الذي يحتويه في قوانين التشريع الجزائرية، فبعد الانتهاء من اعداد المعايير وترجمتها لابد ان يصدر نص قانوني يشير الى تطبيق كل هذه المقررات، وبالتالي فان بدأ العمل اجباريا بمحتوى المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) يتوقف على مواد القانون الصادرة في الجريدة الرسمية، لان المقررات الموقعة من طرف وزير المالية الحاملة للمعايير الصادرة لغاية الان والتي تمثل (16) معيار، من المفروض ان تطبق بعد 24 ساعة من إصدارها (Yahia, 2016).لكن يوجد استثناء اذا كانت المقررات تقر بوجود بنود ستحدد تاريخ بدأ العمل بها مستقبلا، الامر الذي لا يمنع محافظ الحسابات من استعمالها تدريجيا خاصة بعد حضور الدورات التدريبية على كل مقرر يحمل (04) معايير، التي يرى (Djelloul, 2016) انه لابد من ان تكون اجبارية حتى يتمكن ممارسي المهنة من فقه محتواها وتطبيقها بالطريقة المثلى.

يسمى المعيار الجزائري للتدقيق رقم "NAA 200" (Hachemi, 2016) بمعيار المعايير او أم المعايير، يحتوي على أزخر من ثلاثين صفحة تضم اكثر من (70) نموذج تطبيق تحتوي عليه المعايير، كما انها تشير الى توجيهات وارشادات لعشرين معيار جزائري للتدقيق في مضمونها، وقد عرض (Djelloul, 2016, a) نطاق المعيار ومجال تطبيقه الذي يحتوي على:

- يشرح نطاق تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق، سلطتها وهيكلها التنظيمي؛
- يحدد متطلبات الاداء المهني والالتزامات العامة لمحافظ الحسابات المستقل التي تطبق على جميع عمليات التدقيق، بما في ذلك ضرورة الالتزام بـ NAA؛
- يتعامل مع جميع التزامات المدقق المستقل المتعلقة بإجراءات مهمة تدقيق البيانات وفقا للمعايير؛
- يحدد اهداف العامة التي يسعى محافظ الحسابات المستقل الى تحقيقها؛
- يصف طبيعة ومدى مهمة التدقيق لتمكين محافظ الحسابات من تحقيق هذه الاهداف.

المطلب الثالث: مقررات إصدارات المعايير التدقيق الجزائرية؛

وردت المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة لغاية الان في مقررات موقعة من طرف الوزير المكلف بالمالية، بلغ عددها (16) معيار مستمدة من المعايير الدولي للتدقيق ومرتبة على اساس موضوع المعيار في شكل ارقام ثلاثية مجسدة في (4) مقررات.

1. *(المقرر رقم 02, 2016) يتضمن الإصدار الأول لمعايير التدقيق الجزائرية،*

- المعيار الجزائري للتدقيق 210 "اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق":

يقصد بالأحكام، شروط مهمة التدقيق حيث يجب على المدقق والإدارة أو الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة الاتفاق على طبيعة أعمال التدقيق والمسؤوليات والأتعاب وغيرها، وهذا ما يطلق عليه بنود التعاقد (بنود عقد مهمة التدقيق)، وتثبت البنود المتفق عليها في رسالة مهمة التدقيق، لأنه من المفيد لمصلحة كل من المدقق وإدارة المنشأة أن يرسل الأول رسالة المهمة إلى الإدارة قبل البدا بمهمة التدقيق لتجنب أي سوء فهم للمهمة، يقصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد وفق الحالة، الذي بدوره يجب أن يتأكد من موافقة الكيان (المنشأة) على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة وتدوين كل اختلاف محتمل في مدونته، بالإضافة إلى التحقق من الشروط المسبقة للتدقيق والتي نصت عليها المادة (07) من (المقرر رقم 02, 2016) وهي كالاتي:

- التأكد من أن المرجع المحاسبي المستعمل من قبل الكيان مقبول ؛
- اعتراف الإدارة وتحملها المسؤولية الكاملة فيما يخص الإعداد والعرض الصادق للقوائم المالية ؛
- التأكد من فعالية نظام الرقابة الداخلي الذي وضعته الإدارة ؛
- التأكد من أن الإدارة لا تضع أية حدود أو قيود على عملية الفحص والمراقبة الضرورية لأداء المهمة؛

وفي حالة إذا توقع المدقق عدم قدرته على تقديم رأيه حول القوائم المالية بافتراض عدم اجتماع هذه الشروط أو على أساس الحدود المفروضة من الإدارة يتوجب على المدقق مناقشة هذا الحال، وفي موقف عدم التوصل إلى حل يرفض المهمة إلا إذا كان القانون يمنع ذلك، بعدها يقوم المدقق بإعداد رسالة قبول المهمة التي تختلف محتوياتها الاساسية حسب نوع المهمة والكيان الذي تمارس عليه، وفي العموم تتضمن هذه الرسالة:

- الهدف من تدقيق القوائم المالية ونطاقه؛

- مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية، والقوانين والأنظمة والتشريعات المطبقة في ذلك؛
- مسؤولية المدقق وشكل التقارير المقرر منه تقديمها؛
- مخطط تنفيذ مهمة التدقيق مع تحديد قاعدة حسابات التعويضات وكيفية الدفع؛
- انه يجب أن تقدم الإدارة تصريحات كتابية وتبليغات في الوقت المناسب تخص المعلومات الضرورية عن القوائم المالية بالإضافة إلى الأفعال التي قد تقع بين تاريخ تقرير التدقيق وتاريخ المصادقة على القوائم المالية؛
- الحقيقة بشأن طبيعة الاختبارات والحدود الجوهرية للتدقيق وأنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية، حيث يوجد مخاطر لا يمكن تجنبها وحتى بعض الأخطاء المادية في القوائم تبقى غير مكتشفة؛

من جهة أخرى وفي بعض الحالات يمكن أن يشارك في عملية التدقيق مدققين أو خبراء آخرين، كما يمكن إشراك مدققين داخليين أو مستخدمي الكيان، ووجود احتمال الاستعانة بمدقق سابق حيث أن كل الأحكام المتعلقة بهذه الحالات تدرج بشكل مفصل في رسالة المهمة، مع التأكيد على حرية المدقق في الاطلاع على السجلات والمستندات، وأية معلومات تتطلبها المهمة، مع حرية إضافة أية بيانات أخرى يرى المدقق أهميتها ويسعى الى تضمينها كتاب التكليف على الإدارة، مثل أسس احتساب الأتعاب واحتمالية تعديلها بما يتوافق مع حجم المهام.

في حالة إعادة تكليف نفس المدقق بعملية التدقيق، يجب أن تتم المصادقة من الطرفين على رسالة المهمة الأولية المعدة في السنة الأولى قبل بدأ أعمال الفحص والمراقبة، مع الأخذ بعين الاعتبار ما إذا كانت الظروف تستدعي إعادة النظر ببنود العقد المعمول به بموجب رسالة المهمة، وقد يقرر المدقق عدم إرسال رسالة مهمة جديدة لكل فترة تدقيق ما لم تتوافر عناصر معينة، أما إذا كان من الضروري تذكير الكيان بمحتوى رسالة المهمة أو إعادة صياغة بعض البنود لاسيما عند:

- وجود أي مؤشر يدل على أن العميل أساء فهم هدف ونطاق التدقيق؛
- وجود مشاكل خاصة تواجه المدقق لدى مباشرة عمله؛
- تغيرات مستجدة حدثت مؤخرا في الإدارة العليا، مجلس الإدارة أو المالكين؛
- تغيرات هامة أو جذرية في طبيعة أو حجم أعمال المؤسسة تتطلب واجبات إضافية من طرف المدقق؛

حيث تدمج العناصر التي تمت مراجعتها إما في رسالة المهمة الأولية او تتم صياغة رسالة مهمة جديدة تعوض السابقة، أو تدرج في شكل رسالة مهمة تكميلية.

أثناء مباشرة المدقق للعمل الموجه إليه يمكن تعديل أحكام مهمة التدقيق التعاقدية في حالة وجود أسباب معقولة يستطيع المدقق تقديرها، وإذا قرر المدقق تعديل أحكام المهمة فيجب عليه أن يتفق مع الإدارة على هذه الأحكام ويقوم بإدراجها في رسالة المهمة أو تحت أي شكل أخر مناسب للاتفاق الكتابي، أما إذا تعذر على المدقق قبول تعديل أحكام مهمة التدقيق ولم ترخص له الإدارة بمتابعة مهمته يجب عليه الاستقالة من مهمة التدقيق إذا لم يكن هناك مانع قانوني لذلك. نص المعيار 210 من معايير التدقيق الجزائرية أيضا على بعض الخصوصيات الأخرى التي نذكر منها، حالة:

- مهام التدقيق المشتركة حيث تمنح المهمة إلى عدة مدققين فإن هؤلاء إما يعدون رسالة مهمة مشتركة أو عدة رسائل فردية؛
- رسالة المهمة المشتركة فإنها يجب أن تحدد بدقة توزيع الأعمال بين المدققين وميزانية الأتعاب المخصصة لكل واحد منهم؛
- عندما يكون مدقق الكيان الذي يقوم بإعداد حسابات مجمعة أو مدمجة هو أيضا مدقق كيان آخر أو عدة كيانات تابعة لنفس المجموعة، سيقدر ما إذا كان ينبغي إعداد رسالة مهمة مشتركة لعدة كيانات.
- عندما يقوم المدقق باختيار إعداد رسالة مشتركة يجب أن يطلب من الكيان الأم التأكيد خطيا أن جميع الكيانات قد وافقت على محتوى رسالة المهمة، كل فيما يخصه.

- المعيار الجزائري للتدقيق 505 "التأكيدات الخارجية":

يهدف هذا المعيار إلى توجيه المدقق لكيفية استعمال التأكيدات الخارجية بهدف الحصول على معلومات و أدلة إثبات صادقة و موثوقة التي تساعده في القيام بعمله وإبداء رأيه حول القوائم المالية، ويقصد بالتأكيدات الخارجية الدلائل المثبتةُ التي يتحصل عليها المدقق عن طريق رد خطي من الأطراف الخارجية التي تتعامل مع المنشأة أو الكيان الذي يقوم بتدقيقه سواء كان في شكل ورقي، إلكتروني أو أي شكل أخر، لأن هذه الإثباتات تساعد في التقليل من مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض و مقبول عموما، وعليه تتمثل التأكيدات الخارجية في الحصول على أدلة لعملية التدقيق وتقييمها من خلال الرد المباشر من طرف آخر خارجي استجابة لطلب المعلومات حول بند معين يؤثر على التأكيدات التي ادرجتها الإدارة في افصاحات قوائمها المالية.

للحصول على التأكيدات الخارجية يقدم المدقق طلب تأكيد يحدد فيه المعلومات موضوع التأكيد بالتفصيل مع ضمان الحفاظ على رقابة هذه الطلبات بالإضافة إلى تحديد أو اختيار الغير " الأطراف الذي

سيوجه لهم الطلب " المؤهلين لتقديم أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية أكبر في شكل ردود مباشرة إلى المدقق، وهذه الطلبات تأخذ شكلان وهما:

أ. طلب التأكيد المستعجل (تأكيد إيجابي) : هو طلب من خلاله يكون الطرف الموجه له مدعو للرد مباشرة على المدقق ما إذا كان يؤكد أو ينفي المعلومات الواردة في الطلب أو تقديم معلومات مطلوبة؛

ب. طلب التأكيد الضمني (تأكيد سلبي): هو طلب من خلاله يكون الغير مطالب بالرد مباشرة على المدقق فقط في حالة نفيه للمعلومات الواردة، وبالتالي يقدم الرد في الحالة السلبية فقط.

أثناء القيام بتصوير طلب التأكيد يجب على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار العوامل التي تساعده في مهمته:

- التأشير على الإثباتات التي يحتاجها؛
- أخطار الانحرافات، التجربة التي تحصل عليها سابقا في إطار مهمة التدقيق أو مهام مشابهة؛
- وسيلة التواصل، وقيام الإدارة بترخيص أو تشجيع الغير على الرد على المدقق، لأن بعض الأطراف لا يقبلون الرد إلى على الطلبات المرخصة من الإدارة ؛
- بالإضافة إلى التأكد من قدرة الغير الذي وجه لهم الطلب على تأكيد أو تقديم المعلومات المطلوبة
- بعد القيام بإعداد طلب التأكيدات الخارجية يباشر المدقق بإجراءات إرسال الطلبات إلى الغير وكذلك متابعتها .

أشار المعيار إلى أن التأكيدات الضمنية أقل إثباتا من التأكيدات المستعجلة ويستوجب على المدقق ألا يستعمل هذه التأكيدات إلا في حالة اجتماع كل الشروط التي نص عليها المعيار وهي:

- خطر وجود انحرافات معتبرة ضعيف، وقد تحصل على أدلة مثبتة كافية حول ملائمة فعالية الرقابة الداخلية ذات الصلة بالتأكيد المعني؛
- إذا احتوت الأدلة الخاضعة لإجراءات التأكيد الضمني على عدد كبير من أرصدة الحسابات والعمليات؛
- إذا كانت نسبة الفارق متوقعة وجد متدنية؛
- إذا كان المدقق يجهل الظروف التي أدت بالمرسل إليهم الى اهمال طلبات التأكيد الضمني.

بعد القيام بكل هذه الإجراءات يحدد المدقق ما إذا كانت نتائج التأكيد الخارجي تقدم أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية أو هناك إلزامية للحصول على أدلة مثبتة مكملة، كما يمكنه تصنيف هذه النتائج إلى:

- رد من "الغير" المؤهل يتضمن تأكيد المعلومات المقدمة أو المعلومات المطلوبة دون وجود فوارق؛
- الرد غير موثوق؛

- عدم الرد؛
- رد يحمل فوارق.

- المعيار الجزائري للتدقيق 560"الأحداث اللاحقة":

الغرض من هذا المعيار هو توفير إرشادات حول مسؤولية المدقق المتعلقة بالأحداث اللاحقة، حيث أن مصطلح الأحداث اللاحقة في هذا المعيار يستعمل للإشارة إلى كل من الأحداث التي تظهر بين نهاية الفترة المالية (تاريخ إقفال الحسابات) وتاريخ تقرير المدقق، والحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقرير المدقق إلى غاية اعتماد القوائم المالية من طرف الهيئة، ووفقا للمرجع المحاسبي هناك نوعان من الأحداث وهي:

- تلك التي تؤكد الظروف السائدة عند تاريخ إقفال الحسابات وتوفر مزيداً من الأدلة؛
- تلك التي تدل على ظروف ظهرت بعد تاريخ إقفال الحسابات.

في إطار هذا المعيار فإن المدقق يهدف إلى الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة لمعالجة الأحداث الواقعة بين تاريخ الإقفال وتاريخ تقريره، والتي تتطلب إحداث تعديلات على القوائم المالية وتوضيح منهجية معالجة الأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصداره للتقرير، التي كانت لتؤثر على رأيه وتغير محتوى التقرير إن هو علم بها مسبقا، كما نص المعيار على كيفية معالجة وإدراج هذه الأحداث حسب كل حالة حيث سنذكر الحالات أما إجراءات المعالجة والإدراج سندرجها في الجانب التطبيقي:

- أحداث و قعت بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق: في إطار المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 يجب على الإدارة إعلام المدقق بالأحداث التي تؤثر على الكشوف المالية والتي حدثت في هذه الفترة، بحيث يجب على المدقق تحديد الاجراءات الكفيلة بجمع العناصر المثبتة الكافية والملائمة والتي من شأنها الفصل في ما إذا كانت هذه الأحداث تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية، ومن بين هذه الإجراءات (إعادة النظر في الوثائق المحاسبية، المعاملات الحاصلة بنفس الفترة)، مع الاخذ بعين الاعتبار التقييم الشخصي للمخاطر من اجل تحديد نطاق اجراءات التدقيق؛
- حقائق اعلم بها المدقق بعد تاريخ تقرير التدقيق الي غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية: لا يلزم المدقق بالقيام بإجراءات تدقيق على الكشوف المالية بعد اصدار التقرير الا في حالة ما كان الحدث يلحق تعديلات عليه وإن هو علم بها قبل اصداره فعليه مناقشة الامر مع الادارة لتحديد كيفية التعامل مع التعديل في الكشوف المالية إذا استلزم الامر ذلك؛
- حقائق اعلم بها المدقق بعد نشر الكشوف المالية: لا يلتزم المدقق بأي إجراء تدقيق على الكشوف المالية بعد إشهارها .

- المعيار الجزائري للتدقيق 580"التصريحات الكتابية":

وجب على المدقق حسب هذا المعيار ان يتحصل على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة، والتي تمنح معلومات ضرورية لتدقيق القوائم المالية، ولا يقيد هذا المعيار الواجبات المطلوبة في معايير التدقيق الجزائرية الاخرى، كما لا يؤثر على أداء الإدارة لمسؤولياتها على أكمل وجه، بحيث تقدم التصريحات الكتابية العناصر المقنعة الضرورية، إلا أنها لا تعتبر في حد ذاتها عناصر مقنعة كافية وملائمة بخصوص المسائل التي تعالجها، لأنها تهدف فقط إلى تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشوف أو التأكيدات التي جمعها المدقق، لهذا فإن الهدف من الحصول على التصريحات الكتابية هو التأكد من أن الإدارة قد قامت بمسؤوليتها على أكمل وجه خاصة فيما يتعلق بإعداد الكشوف المالية (أي أنها شاملة وصادقة)، بالإضافة إلى تعزيز العناصر المقنعة الأخرى إذا كان ذلك ضروريا أو كان مطلوبا في معيار آخر.

يقصد بمصطلح الإدارة في هذا المعيار كلا من المكلفين والمسيرين الاجتماعيين ذوي المسؤوليات المتعلقة بإعداد الكشوف المالية، وهم الذين يطلب منهم المدقق التصريحات الكتابية، التي تصنف إلى:

- التصريحات الكتابية المتعلقة بمسؤوليات الإدارة: والتي تخص عملية إعداد الكشوف المالية حيث يحق للمدقق إلزام الادارة بتقديم تصريحات كتابية تبين فيها كل مسؤولياتها في اعداد الكشوف المالية طبق للمعيار المحاسبي المعتمد كما جاء في مضمون رسالة مهمة. وتفصيل مسؤوليات الادارة في التصريحات الكتابية بما يتوافق مع ما تم ذكره في رسالة المهمة.
- تصريحات كتابية أخرى: لدعم العناصر المتعلقة بالكشوف المالية او تأكيدات خاصة يحق للمدقق المطالبة بتصريحات كتابية اخري حول هذه المسائل تكملة للتصريحات المطلوبة في إطار معايير التدقيق الجزائرية الأخرى.

يجب أن يكون تاريخ التصريحات الكتابية قريبا من تاريخ تقرير المدقق حول الكشوف المالية ولا يمكن أن تكون بعده، بحيث تشير التصريحات الكتابية إلى كل الكشوف المالية وكل الفترات التي يغطيها تقرير المدقق، كما أن هذه التصريحات تكون على شكل رسالة تأكيد (براهين) موجهة للمدقق.

2. (المقرر رقم 150، 2016) يتضمن الإصدار الثاني لمعايير التدقيق الجزائرية،

- المعيار الجزائري للتدقيق 300"تخطيط تدقيق الكشوف المالية":

يعالج المعيار رقم 300 التزامات المدقق فيما يخص تخطيط عمليات تدقيق الكشوف المالية المتكررة وليس عملية التدقيق الجديدة "مهمة تدقيق أولية" التي تتطلب إجراءات إضافية تعالج على حدا، حيث ان التخطيط لعملية التدقيق يستوجب إعداد إستراتيجية عامة ومنهج تفصيلي لطبيعة إجراءات التدقيق

المتوقعة، توقيتها ومداها، بطريقة تسمح لهذه الإستراتيجية ان تكون مكيفة للمهمة، حتى يتمكن المدقق من عرض برنامج عمل لإنجاز مهمة التدقيق بطريقة فعالة. يسمح التخطيط الملائم في:

- اختيار أعضاء الفريق ذوي القدرة والكفاءة المناسبة للقيام بالمهمة، تسييرهم والإشراف عليهم والتنسيق بين الأعمال المنجزة من قبلهم؛
- الحصول على أدلة تدقيق كافية والتعرف على المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب.

إن طبيعة وامتداد التخطيط يتغيران حسب حجم ودرجة تعقيد الكيان ويمكن تعريف التخطيط حسب هذا المعيار على أنه عملية مستمرة ومتكررة غالبا ما تبدأ بعد فتر وجيزة أو مرتبطة بعملية تدقيق منتهية، ويتواصل طوال المهمة إلى غاية الانتهاء من مهمة التدقيق الحالية. خلال مرحلة التخطيط يأخذ المدقق بعين الاعتبار الكثير من المسائل خلال مهمته قبل تحديد وتقييم مخاطر الانحرافات فمثلا: التعرف على الإطار التنظيمي والقانوني الذي يخضع له الكيان، بالإضافة الى استشارة خبراء، وإنجاز عدة إجراءات لتقييم المخاطر، كما يمكن للمدقق أن يقرر مناقشة الكيان حول بعض المسائل التي تمس هذه المرحلة، من أجل تسهيل أداء وإدارة مهمة التدقيق (أي تنسيق الأعمال مع مستخدمي الكيان) دون التعرض لفعالية التدقيق. في هذا السياق فان التخطيط لمهمة التدقيق تكمن في عدة أمور يجب على المدقق القيام بها بداية بتوقع المنهج العام للأعمال التي سيقوم بها و تحديد إجراءات التدقيق التي يتعين عليه وضعها، ثم الانتقال الى وصف طبيعة ونطاق الإشراف على أعضاء فريق التدقيق ومراجعة أعمالهم، مع تقدير الموارد الضرورية لإنجاز المهمة بما في ذلك احتمال اللجوء إلى خبراء وفي الأخير يقوم بالتنسيق بين كل الأعمال بهدف إنجاز مهمة تدقيق بفعالية ودقة، وفي هذا الإطار يُلزم المدقق بإعداد إستراتيجية تدقيق وبرنامج عمل مرنين قابلان للتعديل وفقا لحجم الكيان وحجم الأعمال التي يتعين عليه إنجازها.

في حالة أنجز التدقيق كليا من طرف مدقق واحد يوقع على تقرير التدقيق، فإنه لا تطرح قضايا الإدارة والإشراف على أعضاء الفريق المكلفين بالمهمة، وفي هذه الحالة يجب على المدقق إعداد مذكرة موجزة لتوثيق إستراتيجية التدقيق التي تتضمن في نفس الوقت القرارات المهمة المتعلقة بنطاق الأعمال، الرزنامة وسيرورة التدقيق في حالة مواجهته لمشاكل معقدة أو غير مألوفة يحق له استشارة مدققين آخرين ذوي خبرة أو استشارة الهيأة المهنية التي يكون عضوا فيها .

ملاحظة : نص هذا المعيار على مصطلح "التوثيق" والذي يحث المدقق على ادراج في وثائق التدقيق: الإستراتيجية العامة للتدقيق، برنامج العمل وكل التغييرات المهمة المضافة للإستراتيجية العامة للتدقيق أو برنامج العمل خلال مهمة التدقيق وكذلك أسباب هذه التغيرات .

- المعيار الجزائري للتدقيق 500"العناصر المقنعة":

بناء راي على درجة عالية من الثقة يبعث المدقق للحصول على كبر قدر من العناصر المقنعة (أدلة إثبات)الكافية، الملائمة والمقبولة في إطار تدقيق الكشوف المالية الصادرة عن الكيان، حتى يتأكد من شموليتها ومصداقيتها والخروج باستنتاجات معقولة تشكل الأساس في ذلك، وتعني الكفاية قياس كمية العناصر المقنعة التي تم جمعها، بينما تعني الملاءمة قياس نوعية العناصر المقنعة، وبالتالي تحديد مدى مصداقية هذه العناصر ودلالتها. وفق هذا المعيار تم تعريف العناصر المقنعة على أنها " كل المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه وتتضمن معلومات المحاسبة مثل دفتر الأستاذ وكل الوثائق الثبوتية كالفواتير والعقود التي تشكل مصدر مهما للعناصر المقنعة، بالإضافة إلى كل المعلومات التي يستطيع المدقق تجميعها من الوثائق الأخرى كمحاضر الاجتماع، والتأكيدات الخارجية والتي تمكن من الوصول إلى استنتاجات مبنية على اليقين ".، هذه الدلائل ضرورية لدعم الرأي المدرج في التقرير لأنها تثبت وتعزز تأكيدات الإدارة بطريقة تراكمية من خلال القيام بعدة إجراءات أثناء القيام بعملية التدقيق، من داخل وخارج الهيئة والتي تشكل معلومات من تدقيقات سابقة أو أعمال خبرة قامت بها الإدارة، كما تتعلق درجة مصداقيتها حسب مصدرها وطبيعة الظروف التي جمعت فيها .

يوجه المعيار رقم 500 المدقق ويحدد له الواجبات التي تقع على عاتقه عند استعمال المعلومات الصادرة عن الإدارة كعناصر مقنعة، من خلال تحديد كيفية اختيارها، معاينتها، تقدير مصداقيتها، دقتها وكذا تفصيلها بالقدر الكافي لتلبية احتياجات مهمة التدقيق، من اجل رفع التشكيك في أصليتها لتشكيل المخرجات. كما يجب على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار العلاقة بين تكلفة وامتيازات كل عنصر من العناصر المقنعة وتحديد فائدة المعلومات المنبثقة عنها، دون أن يتناسى البعض منها بحجة التكلفة.

إن الإدارة مسؤولة على عرض الكشوف المالية وفق للمرجع المحاسبي المعمول به لهذا يجب عليها أن تصرح بأن الكشوف المالية تعطي صورة صادقة وقد تم عرضها بشكل صحيح، وهي تقدم بذلك تأكيدات ضمنية أو صريحة حول مسك المحاسبة، التقييم، العرض والإبلاغ عن مختلف عناصر الكشوف المالية والمعلومات المتعلقة بها، وعند حصول المدقق على هذه التأكيدات يجب عليه استعمالها بشكل يسمح له بتقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة وكذلك تعريف وتنفيذ إجراءات التدقيق التكميلية، لان كل هذه التأكيدات تشكل مبادئ ومعايير تتعلق بصحة مطابقة وانتظام الكشوف المالية والتي تأخذ الأشكال التالية:

أ. تأكيدات متعلقة بتدفق العمليات والأحداث الواقعة أثناء فترة التدقيق؛

ب. تأكيدات تتعلق بأرصدة حسابات نهاية الفترة؛

ج . تأكيدات تتعلق بعرض الكشوف المالية والمعلومات التي تحتويها.

- المعيار الجزائري للتدقيق 510"مهام التدقيق الأولية، الأرصدة الافتتاحية":

في إطار مهمة التدقيق الأولية ورد هذا المعيار ليعالج واجبات المدقق الخاصة بالأرصدة الافتتاحية التي تتضمن المبالغ الواردة في الكشوف المالية والعناصر الموجودة في بداية الفترة المالية، والتي تضم معلومات حول الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة، كما يقصد بمهمة التدقيق الأولية تدقيق الكشوف المالية لأول مرة أو عندما تكون مدققة آنفا من قبل مدقق آخر، لذلك يأخذ المدقق هذا المعيار بعين الاعتبار ليدرك الالتزامات المالية الطارئة أو المحتملة الموجودة في بداية الفترة، والتي تتطلب خاصة في إطار مهمة التدقيق الأولى الحصول على العناصر مقنعة، كافية ومناسبة تسمح له بضمان انه:

- قد تم عند إعادة الافتتاح نقل أرصدة السنة المالية السابقة بشكل صحيح ومحتواها خالي من أي اختلال يؤثر على الكشوف المالية الخاصة بالسنة المالية الجارية؛
- ملائمة الطرق المحاسبية في الأرصدة الافتتاحية والتأكد من أنه قد تم تطبيقها بشكل دائم في إعداد الكشوف المالية للفترة الجارية؛
- كل التغيرات الحاصلة في الطرق قد تم تسجيلها بصفة ملائمة وعرضها بشكل صحيح وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.

- المعيار الجزائري للتدقيق 700"تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية":

تنتهي مهمة التدقيق بتشكيل رأي المدقق في تقرير حول صحة ومصداقية القوائم المالية لهذا جاء المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 الذي يحدد شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية ويكون قد أدى إلى صياغة "**رأي غير معدل**" الذي يعبر عنه المدقق إذا أستنتج أن الكشوف المالية قد تم إعدادها وفق المرجع المحاسبي المطبق وأنها صادقة وملائمة للوضع الحقيقي خلال الفترة الجارية. هذا الراي في النهاية يكون مكتوب وقائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة، ويمكن أن يؤخذ الاشكال التالية:

أ. رأي غير معدل: التأكيد أن الكشوف المالية تم اعددها في جميع جوانبها، وفق المرجع المحاسبي المطبق؛

ب. رأي معدل: وفق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 705 الذي لم يصدر بعد، في حالة استنتاج أن الكشوف المالية تتضمن اختلالات معتبرة (معلومات خاطئة، ناقصة او تهرب) وفي حالة عدم التمكن من جمع عناصر مقنعة كافية وملائمة تسمح باستنتاج أن الكشوف المالية لا تتضمن اختلالات معتبرة في مجملها.

تضمن أيضا معيار 700 شكل تقرير المدقق والعناصر التي تشكله والتي عالجها المدقق فيه حيث يجب أن يكون هذا التقرير كتابي يتضمن عنوان المدقق، المرسل إليه وفقرة تمهيدية تتضمن بعض العناصر الأساسية بداية بتعريف الكيان، الكشوف التي تمت مراجعتها، بعدها يقوم من خلاله بشرح مسؤولية المسيرين الاجتماعيين المتعلقة بإعداد الكشوف المالية وشرح مسؤوليته المتعلقة بالتعبير عن الرأي حول نفس هذه الكشوف، مع الإشارة إلى تاريخ تقريره وعنوان المكان الذي ينشط فيه بالإضافة الى تقديم مختلف المعلومات الإضافية المعروضة بالتزامن مع الكشوف المالية.

3. (المقرر رقم 23, 2017) يتضمن الإصدار الثالث لمعايير التدقيق الجزائرية،

- المعيار الجزائري للتدقيق 520"الإجراءات التحليلية":

يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية التي تعتبر إلزامية لأنها إجراءات جوهرية مثبتة عند استعراض الحسابات في نهاية التدقيق ، حيث تعرف على أنها تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى ومعلومات غير مالية، وبالتالي القيام بمقارنات مع معطيات سابقة أو تقديرية للكيان باستخدام عدة طرق وتقنيات إحصائية لتحديد التغيرات الهامة والاتجاهات غير متوقعة، وتهدف هذه الإجراءات الى جمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة وكذا تصور وأداء إجراءات تحليلية قرب نهاية مهمة التدقيق والتي تساعده على استنتاج ما إذا كانت القوائم المالية تتناسق مع المعرفة المكتسبة للكيان (معرفة المدقق للمؤسسة)، كما تستعمل الإجراءات التحليلية:

- في مرحلة التخطيط لفهم الأعمال وتحديد مناطق الخطورة المحتملة؛
- على المدقق تفعيل الإجراءات التحليلية المناسبة لاكتشاف الاختلالات التي يمكن أن تؤثر على الكشوف المالية إلى اجتهاد المدقق؛
- عند تحديد المبلغ الذي يعتبره مقبولا لأي فارق بين المبالغ المسجلة والقيم المنتظرة مع وضع إجراءات تدقيق لشرح هذه التغيرات وجمع العناصر المقنعة المتعلقة بها؛
- عند الاقتراب أو في نهاية مهمة التدقيق، وذلك عندما يقوم بتكوين قراره العام حول القوائم المالية، ويساعد هذا الإجراء في تعزيز الاستنتاجات المكونة، وتأسيس خلاصة عامة حول توافق الكشوف المالية مع معرفته للكيان.

عندما تؤدي الإجراءات التحليلية بالمدقق إلى تحديد مخاطر لم يتم اكتشافها بعد، فمن الضروري أن يقوم باستكمال إجراءات التدقيق التي أداها بطلب معلومات من الإدارة وجمع العناصر المقنعة الملائمة

لتأكيد الردود التي تم الحصول عليها بالإضافة إلى وضع إجراءات تدقيق اخرى ضرورية بالنظر إلى الظروف الواقعة، كما يعتمد المدقق على عدة عوامل لتحديد مدى الاعتماد عليها كالأهمية النسبية للعنصر المعني.

- المعيار الجزائري للتدقيق 570 "استمرارية الاستغلال":

يهتم هذا المعيار بالتزامات المدقق عند تدقيق الكشوف المالية في ظل تواجد فرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية، ويقصد بها أن الكيان سيستمر في نشاطه في المستقبل وليست له نية التوقف، معبرا عن ذلك باستعمال هذا الفرضية خلال إعداد الكشوف المالية باستثناء الحالات التي قد تكون للإدارة نية تصفية الكيان أو إيقاف النشاط، لهذا يقع على عاتق الإدارة وفق المرجع المحاسبي المطبق القيام بعملية تقييم خاصة لتحديد قدرة الكيان محل التدقيق على مواصلة الاستغلال وذلك من خلال تقييم النتيجة اللاحقة للأحداث أو الظروف الغير مؤكدة بطبيعتها، الامر الذي يعزز من مسؤولية المدقق في أن يجمع عناصر مقنعة كافية وملائمة تسمح له بتقدير صحة فرضية استمرارية الاستغلال الموضوعة من طرف الإدارة، واستنتاج ما إذا كان الكيان قادرا فعلا على مواصلة النشاط، مع الأخذ بعين الاعتبار الأحداث المحتملة الوقوع التي لا يستطيع المدقق أن يتنبأ بها ويمكن أن تؤدي إلى وقف الاستغلال كما نص المعيار الجزائري للتدقيق رقم 200، وبالتالي فإن عدم وجود أية ملاحظة في تقرير المدقق لعدم اليقين حول استمرارية الاستغلال لا يمكن اعتباره كضمان لقدرة الكيان على مواصلة الاستغلال، كما يهدف من خلاله الى استخلاص النتائج حول وجود أحداث أو ظروف من شأنها إدخال الشك في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله من عدمها وتحديد أثر ذلك على التقرير.

عند أداء إجراءات تقييم المخاطر المطلوبة وفق في المعيار الجزائري للتدقيق رقم 315، على المدقق أن يحدد إذا كانت هذه الأخيرة تبعث الشك حول قدرة الكيان على مواصلة الاستغلال، من خلال تحديد ما إذا سبق للإدارة وأن أجرت تقييما مبدئيا لقدرة الكيان على مواصلة الاستغلال، وإذا كان الأمر كذلك يجب عليه مناقشة هذا التقييم مع الإدارة وإذا لم يتحقق يتناقش معها حول الأسباب التي من خلالها تعتزم الاستمرارية في النشاط.

نص المعيار على كيفية التأكد من فرضية استمرار النشاط بالنسبة للكيانات الصغيرة الممولة من قبل المالكين فإنه من المهم ألا يتم سحب هذه الأموال بحيث يمكن للمدقق المطالبة بتصريحات كتابية تؤكد أحكام وشروط الدعم المالي الذي تقوم عليه هذه الكيانات ومعرفة نية المالك (المسير) لتلك الشروط، وبعد التأكد من التقييم المنجز من قبل الإدارة لقدرة الكيان على مواصلة استغلاله، عليه أن يأخذ في تقييمه الشخصي نفس الفترة المحددة من قبل الإدارة.

- المعيار الجزائري للتدقيق 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين ":

يؤخذ هذا المعيار شروط وكيفية انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي طبقا لأحكام المعيار الجزائري للتدقيق رقم 315، بعد أن يحدد ملائمة قسم التدقيق الداخلي ودرجة دلالته للقيام بالمهمة، حيث من المعروف انه مهما بلغت درجة استقلالية وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي، فإن هذه الأخيرة ليست مستقلة عن الكيان مثلما هو مبتغى من المدقق الخارجي للتعبير عن رأيه حول الكشوف المالية، فالمدقق الخارجي يتحمل المسؤولية الكاملة للرأي الذي يعبر عنه ولا يخففها استغلاله لأعمال المدققين الداخليين، وبالتالي فان المدقق:

- يحدد إمكانية وإلى أي مدى، تستخدم الأعمال الخاصة بالمدققين الداخليين؛
- في حالة استخدامها، يحدد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق.

وفق ما ورد في المعيار على المدقق الخارجي مراعاة فعاليات التدقيق الداخلي وتأثيراته - إن وجد- على إجراءات مهمة التدقيق، حيث ان بعض الأجزاء من التي اداها قسم التدقيق الداخلي قد تكون مفيدة في اعمال التدقيق الخارجي، لهذا الغرض يقوم المدقق بتقييم موضوعية وظيفة التدقيق الداخلي والتواصل مع المدقق المسؤول عنها، بالإضافة إلى التعرف على الجهة التي توجه لها هذه الوظيفة التقارير، انطلاقا من إدارة المؤسسة، إطار سامي في المؤسسة او أي جهة ذات مصلحة، والتأكد من استقلاليتها وعدم تعرضها لأي ضغوطات، كما يمكن للمدقق الخارجي أن يحدد الأثر المتوقع لأعمال المدققين الداخليين على أعماله وامتداد الإجراءات التي يقوم بها حسب ما ينص عليه المعيار، الامر الذي يتطلب عملية تنسيق بين المدقق الخارجي ومهام التدقيق الداخلية، وإذا أراد المدقق الخارجي استخدام الأعمال الخاصة بالمدققين الداخليين، يجب عليه تقييم هذه الأعمال لتحديد ملائمتها لاحتياجاته الخاصة من خلال مجموعة من الإجراءات.

إذا استغل المدقق الخارجي الأعمال الخاصة المنجزة من طرف المدققين الداخلين، وجب عليه أن يدرج في التوثيق سندات وادلة النتائج المستخلصة المتعلقة بتقييم ملائمة هذه الأعمال، وكذلك إجراءات التدقيق الخاصة المنجزة حولها.

- المعيار الجزائري للتدقيق 620"استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق":

يهتم هذا المعيار بواجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة في حقل خبرة معين غير المحاسبة والتدقيق، وذلك عندما يستخدم هذا العمل للحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة، كما ورد في المعيار انه لا يعالج حالات الاستعانة بخبير في مجال المحاسبة والتدقيق، لأنه تمت معالجته في المعيار الجزائري للتدقيق رقم 220، بالإضافة إلى الأعمال التي تمت من قبل خبير يستغل من طرف الكيان

في إعداد الكشوف المالية (خبير معين من طرف الإدارة) الذي بدوره تمت معالجته في المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500.

الخبير المعين من طرف المدقق هو شخص طبيعي أو هيئة تحتوي على خبراء في ميدان غير المحاسبة والتدقيق، يتحمل المدقق عنهم كامل المسؤولية في رأي التدقيق الذي يعبر عنه ولا تخفف باي شكل من الاشكال، لان الهدف من استعمالها هو تحديد الحالات التي تستدعي ضرورة الاستعانة بالخبير، وإذا قام بذلك يحدد مدى ملائمة هذه الاعمال لاحتياجات التدقيق، فعندما يكون من الضروري على المدقق جمع عناصر مقنعة كافية وملائمة حول ميدان غير المحاسبة والتدقيق، اتاحت قواعد ضبط مهنة التدقيق الاستعانة بخبير من تعيينه، للحصول على معرفة أفضل للكيان ومحيطه، تقييم بعض الاصول والمخزونات الخاصة بالأعمال على قيد الإنجاز والفهم الجيد لبعض المشاكل المعقدة،

إذا قامت الإدارة بالاستعانة بخبير لإعداد الكشوف المالية، فإن هذا يمكن أن يؤثر على قرار المدقق، لهذا يتطرق المدقق إلى عدة عوامل أخرى تخص طبيعة، امتداد وأهداف اعمال الخبير المعين من طرف الإدارة، لمعرفة إذا كان هذا الخبير هو موظف في الكيان أو يعتبر من الغير، والا اي مدى يمكن للإدارة ممارسة الرقابة أو التأثير عليه، بعد ذلك يراعي المدقق طبيعة موضوع التدقيق والاهمية النسبية للعنصر المعني، مخاطره، وكمية ونوعية أدلة الإثبات المتوفرة، كما أن إجراءات التدقيق التي يقوم بها الخبير حسب هذا المعيار تمتد حسب الظروف واهمية الموضوع لتخصيص الإجراءات المطلوبة. وعلى المدقق تقييم الكفاءة المهنية للخبير، وذلك بمراعاة الشهادات المهنية وترخيص المزاولة، الخبرة، المقابلات مع هذا الخبير، والسمعة في مجال عمله، كما يجب على المدقق تقدير موضوعية الخبير ومدى استقلاليته عن المؤسسة، واكتساب المعرفة الكافية في ميدان خبرته التي تسمح له بالحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة تفيد أن نطاق الخبير كاف لغرض التدقيق واحتياجاته وذلك من خلال فحص بنود تكليف الخبير وأهداف ونطاق عمله، كما يجب على المدقق أن يتفق كتابيا إن لزم الأمر مع الخبير الذي يعينه للاتفاق على طبيعة امتداد وأهداف أعمال هذا الخبير، أدوار ومسؤوليات كل واحد منهما، بالإضافة إلى طبيعة ورزنامة التواصل بينهما وكذا ضرورة التزام الخبير المعين من طرف المدقق بقواعد السرية المهنية، وقد يشمل هذا الاتفاق تحديد الأدوار والمسؤوليات وإمكانية الاطلاع على وثائق العمل لكل منهما والحفاظ عليها .

يقوم المدقق تقييم ملائمة عمل الخبير الذي عينه المجسدة في شكل تقرير أو أي شكل آخر، كدليل إثبات للقوائم المالية محل التدقيق، وهذا يشمل تقدير كون نتائج تقرير قد تم انعكاسها بشكل مناسب على الكشوف المالية أو كونها تقدم تأكيدات إضافية إلى مصدر المعلومات المستخدمة والطرق المستعملة، في حالة كون نتائج عمل الخبير لا توفر أدلة إثبات كافية وملائمة وأن النتائج لا تنسجم مع أدلة الإثبات الأخرى وغير ملائمة لاحتياجات التدقيق، على المدقق البث في هذا الأمر عن طريق مناقشته مع الخبير أو

المؤسسة أو تطبيق إجراءات إضافية بما في ذلك استخدام خبير آخر أو تعديل التقرير، وفي النهاية لا يجب الإشارة لأعمال الخبير من طرف المدقق في التقرير الذي يعبر فيه عن الرأي الغير معدل، أما في حالة إصدار تقرير معدل استنادا لنتائج عمل الخبير يجب عليه التنويه إلى سبب التعديل وشرح طبيعته، دون أن ينقص من مسؤوليته فيما يتعلق بالرأي الذب عبر عنه.

4. (المقرر رقم 77,2018) يتضمن الإصدار الرابع لمعايير التدقيق الجزائرية،

- المعيار الجزائري للتدقيق 230"وثائق التدقيق":

يتعلق هذا المعيار بمسؤوليات المدقق التي ترتبط بإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية، بالتنسيق مع واجبات التوثيق الواردة في المعايير الجزائرية للتدقيق، وتلك التوثيقات الاضافية التي ترد في النصوص والقوانين التشريعية، يقصد بالتوثيق في هذا المعيار الوثائق وملفات العمل التي يعدها المدقق، او يتحصل عليها خلال اداء مهامه والتي تتشكل من اجراءات التدقيق المنجزة، العناصر المقنعة الدالة المجمعة والنتائج التي توصل اليها المدقق، وقد تكون على شكل ورق او تقرير الكتروني او اي دعامة اخرى يمكن الاحتفاظ بها وتمنح معطيات قابلة للقراءة وواضحة اثناء المدة القانونية لحفظ الملف، والتي تسمح بدعم استنتاج المدقق بالنظر الى الاهداف الواردة في الاطار المفاهيمي لمعيار التدقيق الجزائري رقم 200، والتأكيد انه قد تم التخطيط للتدقيق وتنفيذه كل المهام وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق ومتطلبات النصوص القانونية المطبقة، اضافة الى ذلك تسمح وثائق التدقيق لغايات اخرى:

- مساعدة فريق المهمة في تخطيط التدقيق وادائه؛
- الرقابة والتوجيه على توزيع المهام وتقييم الاعمال المنجزة، مع التوجيه الى اداء المسؤوليات المطلوبة من الاعضاء وفق ما ورد في المعيار الجزائري للتدقيق رقم 220؛
- تمكين فريق المهمة من تقديم تقرير عن اعمالهم؛
- حفظ ملف للنقاط المهمة لمهام التدقيق المستقبلية؛
- السماح بتنفيذ مهام تدقيق الرقابة النوعية على الاداء التفتيشات اللازمة الواردة في معايير مراقبة الجودة والنوعية؛
- السماح بالقيام بمفتشيات خارجية، وفقا لمتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية او نصوص اخرى مطبقة.

يهدف المدقق من خلال تحضير الوثائق الى تشكيل ملفا كافيا وملائما للعناصر المقنعة التي تسمح له باتخاذ القرار حول الكشوف المالية للكيان محل التدقيق، واثبات مسؤوليتاه فيما يخص الحد الادنى

للمتطلبات التي يلتزم بأدائها وتسمح له بالحفاظ على أثر النقاط المهمة التي تشكل مصلحة دائمة تؤخذ في الحسبان في مهام التدقيق المستقبلية وتعتبر دلائل اثبات امام لجنة مراقبة النوعية خلال التفتيشات المنجزة تطبيقا لمعايير الجودة الجزائرية والنصوص القانونية.

وفر المعيار للمدقق وسيلة اعداد وحفظ وثائق التدقيق تسمى مذكرة موجزة، يشرح فيها النقاط الرئيسية التي تم تحديدها اثناء التدقيق وكيف تمت معالجتها او الاحالة الى عناصر اخرى من وثائق التدقيق تحتوي على تلك المعلومات، لتعزيز كفاءة ونجاعة مهام التدقيق بالأخص حالات التدقيق المهمة والمعقدة، بعدها يقوم بتجميع كل الوثائق في ملف التدقيق واستكمال العملية الادارية لتشكيل ملف التدقيق النهائي في وقت معقول بعد تاريخ تقريره، الذي لا يمكنه الحذف منه او التعديل على اي عنصر مشكل للوثائق مهما كانت طبيعته قبل نهاية اجال الحفظ المحددة (10 سنوات) التي يضمن خلالها السرية وحماية ملفات العمل لتلبية احتياجات سياسة المكتب والامتثال للمتطلبات القانونية المتعلقة بحفظ الوثيقة، مع وضع جزء منها تم تحديده تحت تصرف الكيان لغايات معروفة.

- المعيار الجزائري للتدقيق 501"العناصر المقنعة، اعتبارات خاصة":

يوفر هذا المعيار الواجبات الخاصة التي يقوم بها المدقق وفق النتائج المحصلة باستعمال المعيار الجزائري للتدقيق 330 و500 على التوالي، وكل المعايير الجزائرية الاخرى، فيما يتعلق بجوانب خاصة تمس المخزونات، القضايا القانونية والنزاعات التي تلزم الكيان، بالإضافة الى المعلومات القطاعية في اطار تدقيق الكشوف المالية، بهدف الحصول على عناصر مقنعة كافية تفسر وجود المخزونات وحالتها، مع اكتمال احصاء القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان مع تقديم المعلومات الواجب الافادة بها خاصة تلك المتعلقة بالقطاع، وفق المرجع المحاسبي المطبق.

- ان تواجد المدقق خلال الجرد المادي للمخزونات ضروري، واذا تعذر عليه ذلك لظروف غير متوقعة وجب عليه معاينة بعض عينات التعداد في تاريخ آخر، وان ينفذ اجراءات تدقيق بديلة للتأكد من وجود المخزونات وحالتها، واذا لم يكن ذلك ممكنا على المدقق ان يعبر براي معدل في تقريره.
- يجب على المدقق الطلب من الادارة، وعند الاقتضاء من القائمين على الحكم في المؤسسة التصريحات الكتابية التي تؤكد ان جميع القضايا والمنازعات الحالية والمحتملة، قد تم ابلاغه عنها وتسجيلها وذكرها في الكشوف المالية وفقا للمعيار المحاسبي المطبق.

- المعيار الجزائري للتدقيق 530"الصبر في التدقيق":

تتم قراءة هذا المعيار على إثر ما يرد في الاطار المفاهيمي لمشروع المعيار الجزائري للتدقيق رقم 200، عندما يقرر المدقق استخدام السبر لإنجاز اجراءات التدقيق وتحقيق الاهداف المرجوة منه، حيث يعالج طريقة استخدام السبر الاحصائي والغير احصائي لتحديد واختيار عينة ما، ووضع فحوص لإجراءات الاختيار ومهام التدقيق التفصيلية وتقييم نتائج السبر، حيث يساعد هذا المعيار على تطبيق اجراءات جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تمكنه من خلاصات معقولة يؤسس عليها رأيه، من خلال توفير كيفيات التطبيق على الوسائل التي يعد السبر في التدقيق جزءا منها قصد اختيار العناصر التي سيتم اختبارها، لان المدقق من خلاله يهدف الى الحصول على قاعدة معقولة يطبق الاجراءات عليها بهدف الحصول على استنتاجات حول المجتمع الاحصائي الذي تم اختيارها منه.

يجري السبر في الاصل على نسبة معينة من عناصر مجتمع احصائي، وتوفر نتائجه قاعدة معقولة لبناء راي حول المجتمع الاصلي الذي استخرجت منه، مع ضرورة التركيز على تمثيل العينة لوجود امكانية الوصول الى نتائج خاطئة تؤدي بالمدقق الى اصدار راي غير ملائم، اين يتحمل المدقق مسؤولية خاصة فيما يتعلق بالاستنتاجات المحصلة حول الرقابة الداخلية، وعمليات فحص الاختلالات المعتبرة. يعد هذا السبر احصائيا إذا توفرت فيه خاصيتي الاختيار العشوائي للعناصر المكونة للعينة، واستخدام نظرية الاحتمالات لتقييم نتائج السبر بما في ذلك قياس مخاطر اخذ العينة، لان اختيار العينة يتوقف على التطابق في تقسيم المجتمع الاحصائي الى مجتمعات فرعية لديها نفس الخصائص، حيث يحدد المدقق قيمة مرجعية للحصول على مستوى ضمان ملائم، وتفادي الانحراف في عدم تمثيل المجتمع الاحصائي.

يجب على المدقق تقييم ما إذا كانت نتائج السبر في التدقيق قدمت قاعدة معقولة لتأسيس النتائج على كافة المجتمع الذي تم فحصه، وفي حالة العكس، إذا خلص المدقق ان السبر لم يقدم تلك القاعدة يمكن ان:

- يطلب من الادارة القيام بتحريات حول الاختلالات التي تم اكتشافها وحول امكانية وجود اختلالات اخرى مع القيام بالتعديلات الضرورية؛
- يعدل طبيعة، رزنامة وامتداد اجراءات التدقيق الاضافية الواجب وضعها للوصول الى الضمانات المنشودة.

- المعيار الجزائري للتدقيق 540"تدقيق التقديرات المحاسبية وتقديرات القيمة الحقيقية والمعلومات المتعلقة بها":

يعالج هذا المعيار التقديرات المحاسبية خاصة تلك المتعلقة بالقيمة الحقيقية والمعلومات المتعلقة بها، في إطار تدقيق الكشوف المالية، وتتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية او تلك التي تقدم مؤشرات تحيز محتملة ادخلتها الإدارة، وذلك من اجل المساعدة في تحديد مخاطر الاختلالات وبداية العمل عليها كما ورد في المعيار الجزائري للتدقيق رقم 315، والاجابة على هذه الاختلالات بمجموع العناصر المقنعة وفق المعيار رقم 330، ومعايير التقديرات المحاسبية الاخرى.

يقصد بالتقديرات تلك البنود التي لا يمكن قياسها في الكشوف المالية، وبالتالي يقوم المدقق بتقديرها لأنها تؤثر على درجة عدم اليقين وتؤدي الى مخاطر اختلالات معتبرة بما فيها امكانية ممارسة تحيز غير متعمد او غش من طرف الادارة، حيث يكون الهدف من تقييم بعض التقديرات المحاسبية بحسب المرجع المحاسبي المطبق، التنبؤ بنتيجة معاملة او اكثر، او بالأحداث والظروف التي دفعت الى الحاجة لتقديرات محاسبية، كما ان هدف التقديرات المحاسبية المتعلقة بالقيمة الحقيقية يتمثل في إبراز الحاجة الى التعبير عن القيم الحالية لمعاملة ما او بند في الكشوف المالية، استنادا الى ظروف لوحظت في تاريخ التقييم.

يهدف المدقق من خلال استعمال هذا المعيار الى جمع عناصر مقنعة وكافية للتحقق من ان:

- التقديرات المحاسبية، بما فيها تقديرات القيمة الحقيقية المدرجة في الكشوف المالية معقولة؛
- المعلومات المتعلقة بها والمقدمة في الملحق ذات دلالة.

إذا خلص المدقق الى وجود مخاطر اختلالات كبيرة في التقديرات المحاسبية، يقوم بتجميع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة المتعلقة بمعرفة مدى اطلاع الادارة على ذلك وقرارها بشأن ادراج هذه التقديرات في الكشوف المالية، والتأكد من ان عناصر التقييم المستعملة في التقديرات المحاسبية تتوافق مع احكام المرجع المحاسبي المطبق، من اجل تقدير دلالة المعلومات على حالة عدم اليقين المرتبطة بتقييمها. كل هذه الاجراءات تساعد المدقق على رصد مؤشرات التحيز المحتملة والمقدمة من طرفها، والتي ادخلتها اثناء تحديد التقديرات المحاسبية والتي يكون لها تأثير على تقييم المدقق لمسالة ما إذا كانت الكشوف المالية في مجملها لا تتضمن اختلالات معتبرة كما هو موضح في المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700، ومن بين مؤشرات التحيز المحتملة:

- التغييرات في التقديرات المحاسبية او طرق تقييمها والتي من اجلها قامت الادارة بإصدار حكم ذاتي دون التغير في الظروف؛
- استخدام الفرضيات الخاصة بالكيان في التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية، التي لا تتناسب بما هو معمول به في السوق؛
- اختيار او استحداث فرضيات هامة تؤدي الى تقدير ظرفي في اتجاه اهداف الادارة؛

- اختيار تقدير ظرفي يمكن ان يدل على وجود ميل نحو التفاؤل او التشاؤم.

كل ما يقوم به المدقق باستعمال هذا المعيار يدفع به الى طلب تصريحات كتابية كافية وملائمة من الادارة التي تؤكد فيها بانها تعتبر ان الفرضيات الهامة التي وضعتها في التقديرات المحاسبية عند اعداد الكشوف المالية معقولة، مع اضافة اساس نتائجه حول عقلانيتها او عدمه في وثائق التدقيق الطلوبة لأداء مهامه، مع ذكر تحيزات الادارة ذات التأثير والمحتملة ان وجدت.

المبحث الثاني: الأدب البحثي السابق،

مقدمة:

في هذا المبحث قام الباحث بالتعمق في الإطار المعرفي الذي أدرج كل ما يتعلق بموضوع تنظيم وضبط مهنة التدقيق في الجزائر التي تناولتها الدراسات والأبحاث السابقة، إستنادا الى أطر نظرية تبناها الباحثون من أجل تفسير وتحليل النتائج التي تم التحصل عليها، وبالتالي فإن هذا المبحث يقوم على الأطر المعرفية للباحثين السابقين التي تشمل مجموعة من المعارف بالاستغناء عن النظريات والمفاهيم، وتم توظيف الدراسات السابقة في هذا الفصل استنادا الى المدرسة التي تدمج بين المدرسة الأولى التي تقر ان فصل الأدب البحثي السابق يكون مستقلا ويمكن ان يدرج في الفصل الثاني او الثالث بالإضافة الى المدرسة الثانية التي تذكر ان هذا الفصل يدرج عند الحاجة إليه، لهذا تم إختيار هذا الفصل حتى يضم مبحث الأدب البحثي السابق لأننا في حاجة اليه من اجل تحصيل المعارف القبلية والوصول الى الافتراضات التي تفرج عنها هذه الدراسات، والتي تساعد في عملية الترميز (CODES)، ووضع مواضيع في برنامج (MAXQDA).

المطلب الأول: معايير إختيار وترتيب الأدب البحثي السابق؛

1. *لماذا الدراسات السابقة؟،*

من أجل الوصول الى إشكالية بحثنا قام الباحث بالإطلاع على كل الدراسات التي تضم المتغيرات الخاصة بالدراسة، لأن أي بحث يقوم على الدراسات السابقة التي تحدد من خلالها الفجوة البحثية، مع القيمة المضافة التي من المحتمل أن تخلق الفارق ولم يتطرق لها كاملة من طرف الباحثين سابقا، او لامست جوانب معينة فقط من الموضوع محل الدراسة، من أجل تشكيل خلفية معرفية ونظرية في مهنة التدقيق بالجزائر، والتي يمكن أن تعتبر نقطة انطلاق بالنسبة لدراستنا، وتفادي للتكرار والنقل من المصادر السابقة كما يستعان بها لتقديم جديد في البحث العلمي، لأنها ستكون في وقت مختلف، بعينة مختلفة وبيئة يمكن أن تخلق نتائج مغايرة، إضافة الى ذلك فإن الدراسات السابقة المطروحة يمكن ان تجنبك الوقوع في الأخطاء وتمنح بعض المراجع الجاهزة.

2. *معايير إختيار مصادر الأدب البحثي السابق،*

- عنوان البحث:

هو الأساس الأول الذي يتم الإطلاع عليه، حيث لابد ان تتشابه العناوين مع الدراسة الحالية؛

- الأهداف:

يمكن إختيار الدراسات السابقة التي تهدف الى نفس غرض الدراسة الحالية في التعرف على الإمتثال المتعلق بسلوك محافظي الحسابات، ودرجة تجاوبهم مع التطورات التي تضعها الهيئة المشرفة، خاصة إذا كان يوجد تشابه في الأسئلة والفرضيات؛

- المتغيرات:

تم التركيز على متغيرات الدراسة وجمع أبحاث في ضوئها، حيث تم إختيار الدراسات متشابهة في متغير واحد للدراسة على الأقل أو متغيرين إثنين؛

3. *الشروط التي اعتمادها لإختيار الدراسات السابقة،*

- كل الدراسات السابقة تم الإطلاع عليها من مصادرها الأولية، وتم تهميش كل الدراسات الثانوية التي لم نتحصل على دراساتها الأصلية؛
- الدراسات السابقة المدرجة موثوقة، بحكم انه تم الإعتماد على المراجع المحكمة بالدرجة الأولى، او تلك التي نشرت في الجامعات او تم الحصول عليها من خلال مواقع وزارات ومحركات بحث عالمية.
- لم تدرج أي دراسة سابقة من مواقع إلكترونية غير موثوقة كتلك التي تنتهي ب (COM)؛

لم يحدد الباحث حد زمني للدراسات السابقة، بل تم الإعتماد على كل الدراسات التي تخدم الهدف المقصود في الدراسة.

المطلب الثاني: ترتيب الدراسات السابقة؛

يتم استعراض الدراسات السابقة حسب التسلسل التاريخي وفق المدرسة الأولى، اما في المدرسة الثانية وفق ترتب حسب أهمية المواضيع، وحتى نضمن الوصول الى إشكالية بحثنا لابد من تتبع الدراسات السابقة وترتيبها بدمج التسلسل الزمني والمفاهيم المرتبطة بالموضوع، ويتم عرضها بالعناصر التالية: الأهداف، منهجية البحث التي تم إستعمالها، الأدوات والنتائج والتوصيات المتوصل اليها.

1: "دراسة بوسماحة محمد (2002): ""ماجستير"": "" معايير المراجعة وتطبيقها في الجزائر""

الإشكالية: إلى اي مدى يمكن لمعايير المراجعة المتفق عليهاIAS GAAP ، ان تضمن تحقيق مصداقية البيانات المحاسبية المختلفة، وان تعكس صورة صادقة حقيقية للقوائم المالية الختامية؟

المنهج والأدوات المستعملة: المنهج التاريخي التحليلي، من خلال عرض التطورات التاريخية للمراجعة منذ الاستقلال .

هدف الدراسة: البحث عن حقيقة المراجعة الخارجية وتحديد اهميتها بالنسبة للمؤسسة ومستعملي قوائمها المالية، وكذا ابراز دور هذه المراجعة في كشف وضبط انحرافات النظام المحاسبي بغية تقويمه والكشف عن انحرافاته حتى يقوم بدوره وهو عكس الصورة الصادقة للمؤسسة .

النتائج:

- قيام المراجع بالدور المنوط به يتطلب بالأساس توافر قاعدة قانونية صلبة تحدد ممارسة هذه المهنة وتفعلها، وان الجزائر تسعى لذلك من خلال العديد من التشريعات والمراسيم الصادرة في هذا الشأن، وكل الاختلالات او التجاوزات في تطبيق هذه المعايير يؤدي لا محالة الى تأثير على مصداقية المراجع والى اختلالات في أدائه؛
- بعد انتهاء المراجع من عمله فانه يعد تقريرا فني بشأن البيانات المحاسبية والقوائم المالية، استعانة بالمعايير المقبولة قبولا عاما والتي تنص على إطار متكامل ومنظم من الخطوات للوصول الى مجموعة من الإجراءات الملائمة في شكل تقرير محدد ومعروض بشكل منظم؛
- اعتماد المراجع على معايير التقارير المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما يضفي المصداقية على مخرجاته ويبدي راي فني مستقل حول حقيقة اعمال المؤسسة والمركز المالي لها، وتلبي حاجيات مستخدمي تقرير مراجع الحسابات" .

2: دراسة محمد امين مازون (2011): ""ماجستير"": "" التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر""

الإشكالية: إلى اي مدى يمكن لمعايير التدقيق الدولية تحسين مخرجات التدقيق وإعطاء الضمان والثقة لمستخدمي القوائم المالية؟ وما مدى إمكانية انتهاجها في الجزائر؟

المنهج والأدوات المستعملة: المنهج الاستدلالي بالطريقة الاستقرائية الاستنباطية من التطورات التاريخية، والمنهج التحليلي مع إستعمال استبيان احصائي قائم على 103 اجابة صالحة للدراسة .

هدف الدراسة: ابراز فائدة تبني المعايير الدولية للتدقيق، ومعرفة الغاية منها بالإضافة الى الاطلاع على اراء المختصين في مدى انعكاس توجه الجزائر نحو التوحيد وتطبيق معايير التدقيق الدولية على المهنة .

النتائج :

- التدقيق المحاسبي جاء بناء على الحاجة وتطور بالتوازي مع التطور الاقتصادي، ونتيجة لعولمة الاعمال وتلاشي الحدود الجغرافية اقتصاديا وظهور الشركات متعددة الجنسيات؛
- تطبيق معايير التدقيق الدولية يحقق امكانية مقارنة المعلومات المالية الدولية، كما ان مكاتب التدقيق الدولية تلقى قبول عن المكاتب المحلية لدى مستخدمي تقرير التدقيق، كونها تقدم خدمات عالية الجودة؛
- لم يتطور التدقيق في الجزائر مقارنة بالتطورات الحاصلة دوليا رغم حاجتها الملحة لها في عديد الجوانب، فمهنة التدقيق في الجزائر تعاني قصورا يجعل المهنة والمدققين امام صعوبات تؤثر على فاعلية المعلومات المالية، فضلا عن كونها تؤدي إلى انخفاض مستوى المدققين ما يجعل المهنة في الجزائر تبدوا بمستوى اقل من نظيراتها في الدول المتقدمة؛
- يسمح العمل بمعايير التدقيق الدولية عند تدقيق القوائم المالية بالرفع من مستويات الاداء لدى المدقق، ما يحسن من جودة المعلومة المالية ويزيد من مصداقيتها وبالتالي يساعد مستخدمي المعلومات المالية على اتخاذ قرارات أحسن؛
- كما انه توصل الى ان ممارسة التدقيق في الجزائر تختلف عن الممارسة وفق المعايير الدولية" .

3: دراسة بن حواس كريمة و د. بنية عمر (2014): ""مقال"": "" دراسة تطبيقية لتوجه الجزائر نحو معايير التدقيق الدولية Isa ""

الإشكالية: هل الاوضاع الراهنة للجزائر في ضوء التكيف مع المحيط المحاسبي الجديد تساعدها على التوجه إلى معايير التدقيق الدولية ؟ وما هي مزايا التوجه إلى هذه الأخيرة.

المنهج والأدوات المستعملة: وصفي تحليل للبيانات، استبيان على 80 فرد.

هدف الدراسة: تهدف إلى دراسة مختلف نقاط الاتفاق، والاختلاف للقوانين والنصوص التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر، مع معايير التدقيق الدولية، مع تبيان مدى ملاءمة الوضع البيئي الجزائري للتوجه نحو هذه المعايير .

النتائج :

• معايير التدقيق الدولية توحد لغة التدقيق، لهذا فان تبني الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية يدفعها الى التوجه نحو معايير التدقيق، وان اعداد التقارير وفق المعايير الدولية للتدقيق يؤدي الى تعزيز الثقة في التقارير لأنها تمنحه قواعد ارشادية تعطي توجيهات للمدقق عند اداء مهامه، كما انه يشجع على استقطاب المستثمر الأجنبي؛

• البيئة الجزائرية تلائم تبني معايير التدقيق الدولية لان اغلب محافظي الحسابات يستندون الى معايير التدقيق الدولية في الكثير من الحالات".

4: دراسة بن الصديق محمد (2015): ""دكتوراه"": "" و اقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجز ائري والمعايير الدولية للمراجعة""

الإشكالية: هل تتوافق ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر والمعايير الدولية للمراجعة ISA ؟

المنهج والأدوات المستعملة: الاسلوب الوصفي التحليلي، مع الاستعانة بدراسة حالة استبانة.

هدف الدراسة: التعرف على بيئة القوانين المنظمة لمهنة المراجعة، تحديد واقع الممارسة المهنية في الجزائر ومقارنتها مع المستجدات الدولية، خاصة مع توجهات وارشادات معايير التدقيق الدولية.ISA

النتائج :

- ان المراجعين الخارجيين في الجزائر لديهم القابلية على ممارسة المهنة في ظل المعايير الدولية للمراجعة، اي ان الجزائر فعلا تبنت المعايير الدولية غير ان ممارستها تختلف عن الممارسات الدولية، ما يستوجب تكييفها لتكون الحل الأنسب لتحسين واقع المهنة في الجزائر؛
- ممارسي مهنة المراجعة الخارجية ليس لديهم نظرة معمقة على معايير التقارير الواجب اعدادها والواردة في مرسوم تنفيذي حسب نتائج الاستبيان؛
- يوافق ممارسو المهنة على الاجراءات المتبعة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة، واغلبهم يدعمون الاصلاحات في القوانين والنصوص التشريعية المنظمة للمهنة؛
- ممارسو مهنة التدقيق في الجزائر ابدو راي محايد حول ما اذا كانت معايير اعداد التقارير في الجزائر ومعايير المراجعة الدولية تحدث اثرا ايجابيا دليل على نقص اطلاع المهنيين على هذه المعايير رغم انها واردة في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية في شكل مرسوم تنظيمي؛

- رغم كل ما جاءت به المنظومة من تشريعات منظمة لمهنة المراجعة الا أنها لم ترتق بعد الى المتطلبات الدولية، وهي لا تتماشى مع التطورات العالمية في إعداد التقارير المالية وفق المعايير الدولية للمراجعة المالية؛
- عدم كفاية معايير GAAP المقبولة عموما دفع الى انشاء معايير تدقيق دولية.

5: دراسة لصنوني حفيظة وأ.د بشوندة رفيق(2016): ""مقال"": ""المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة""

الإشكالية: إلى اي مدى تتوافق معايير المراجعة في التشريع الجزائري مع المعايير الدولية للمراجعة؟ وهل تبنت الجزائر كل هذه المعايير؟

المنهج والأدوات المستعملة: وصفي، استبيان على 34 فرد .

هدف الدراسة: مقارنة معايير التدقيق الدولية بمعايير اعداد التقارير الصادرة سنة 2013 .

النتائج :

- رغم كل ما جاءت به المنظومة من اصلاحات الى انها لم ترتقي إلى المتطلبات الدولية ، وهي لا تتماشى مع التطورات الحالية في اعداد التقارير المالية وفق المعايير الدولية للتدقيق؛

6: دراسة رشيدة خالدي (2016): ""دكتوراه"": ""دور تطبيق معايير المراجعة الدولية في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة القانونية في الجزائر""

الإشكالية: كيف يمكن أن تساهم معايير المراجعة الدولية في تضييق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة القانونية في الجزائر؟

المنهج والأدوات المستعملة: الوصفي التحليلي، مع استبيان على 258 فرد .

هدف الدراسة: تهدف الدراسة الى التعريف بمعايير المراجعة الدولية، والتأكيد على الحاجة الملحة لمراجعي الحسابات من اجل زيادة الاهتمام بتلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية، باستعمال هذه المعايير لرفع مستوى الاداء المهني في الجزائر والتخلص من فجوة التوقعات بين ممارسي المهنة ومستخدمي القوائم المالية للمؤسسة، والتأكيد عما اذا كانت البيئة الجزائرية قابلة لتبني معايير المراجعة الدولية ام لا.

النتائج :

- اكدت الدراسة وجود اختلاف في الآراء بين مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية فيما يخص مسؤوليات مراجعي الحسابات التي تفرضها القوانين والتشريعات المنظمة للمهنة، وما يتوقعه مستخدمي المعلومات المالية
- ان بيئة الجزائر في نظر مراجعي الحسابات والأساتذة الجامعيين مؤهلة لتبني معايير المراجعة الدولية، واول خطوة يجب الاستثمار فيها هي تكوين المراجعين.

- يمكن للجزائر ان تتبني معايير التدقيق الدولية كما هي لتوفير الجهد والوقت في ايجاد معايير محلية، كما ان تبنيها سيساعد في تضييق فجوة التوقعات لممارسة مهنة المراجعة القانونية في الجزائر ومن اهم هذه المساهمات هي تحديد وتوضيح مسؤوليات مراجع الحسابات، وكذا تحسين عملية الاتصال بمستخدمي القوائم المالية.

7: دراسة ديلمي عمر (2017): ""دكتوراه"": "" نحو تحسين اداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية""

الإشكالية: ما هي الاليات التي يمكن اقتراحها لتحسين اداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر وتطويرها اخذا بعين الاعتبار على معايير المراجعة الدولية ؟

المنهج والأدوات المستعملة: المنهج التاريخي، كما تم استخدام المنهج الوصفي لغرض وصف متغيرات الدراسة، والمنهج التحليلي بالإضافة الى استخدام منهج دراسة الحالة بواسطة .SPSS

هدف الدراسة: ""الهدف من هذه الدراسة تشخيص الواقع العملي لتنظيم مهنة المراجعة المالية في الجزائر، ومحاولة التعرف على مدى ترقيته بالاعتماد على المعايير الدولية، تحسين اداء مكاتب المراجعة المالية في الجزائر كي تكون قادرة على المنافسة على المستوى الدولي، ودفعها الى تطبيق معايير المراجعة الدولية مما يعطي للمستخدمين ثقة أكبر خلال الاستعانة بها، بالإضافة الى تقديم ارشادات للهيئات المشرفة على تنظيم المهنة .

النتائج :

- توصلت الدراسة من خلال العينة المدروسة ان تطبيق المعايير الدولية للتدقيق يمكن ان يحقق العديد من المزايا، من خلال التحسين من قدرة مكاتب المراجعة المالية في الجزائر على مراجعة حسابات المؤسسات الوطنية والاجنبية، وتحقيق المنافسة الدولية، بالإضافة الى انها تدعم استقلالية المدققين وتخفض من المخاطر المتعلقة بأبداء الراي؛
- ان مهنة المراجعة في الجزائر تعاني من بعض المشكلات اولها برامج التعليم بالجامعات لا يستجيب بشكل جيد للاحتياجات العملية للمهنة، وكذلك ضعف انظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات وضعف كفاءة محاسبي المؤسسات في تسجيل العمليات والافصاح عن المعلومات كما ان اتعاب المراجعة لا تتوافق مع حجم الاعمال الذي يقوم به المراجع والمسؤوليات التي يتحملونها؛
- تحتاج مهنة المراجعة في الجزائر الى معايير تغطي جميع جوانب ومراحل عملية المراجعة؛
- القوانين المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر لا تتضمن الارشادات والاجراءات الازمة لعملية التدقيق الخارجي في الجزائر واغلب المهنيين في الجزائر لا تتوفر لديهم المعارف العلمية والخبرات الكافية لتطبيق الإجراءات والاختبارات المطلوبة بموجب معايير المراجعة الدولية؛

- تعد معايير المراجعة الدولية مرجعية هامة يمكن الاعتماد عليها وذلك بعد تكييفها لواقع التدقيق في البيئة الجزائرية.

8: دراسة مداح عبد الباسط وأ.د سعيدي يحي (2017)، ""مقال"": "" مسؤولية محافظ الحسابات في كشف الغش والخطأ في القوائم المالية - دراسة ميدانية بالجزائر""

الإشكالية: إلى اي مدى تساهم مسؤولية محافظ الحسابات في كشف الغش والخطأ في القوائم المالية؟

المنهج والأدوات المستعملة: وصفي، استبيان على 54 فرد .

هدف الدراسة: دراسة مسؤولية محافظ الحسابات في كشف الغش والخطأ في القوائم المالية مع التركيز على البيئة الجزائرية، وتقديم طرح واضح حول ما وصلت إليه مهنة المراجعة في الجزائر على غرار البلدان الأخرى .

النتائج :

- مهنة المراجعة لها اهمية كبيرة في إضفاء الثقة على مخرجات المؤسسات الاقتصادية؛
- يتحمل محافظ الحسابات مسؤولية مدنية، جزائية وتأديبية عن الاعمال التي قام بها بالمؤسسة؛
- توفر الخبرة والكفاءة مهم جدا لكشف عمليات الغش والخطأ في القوائم المالية؛
- التأهيل العلمي والعملي والمعرفي بمعايير المراجعة المتعارف عليها نقاط ايجابية في كفاءة محافظ الحسابات" .

9: دراسة أ. سعيدي زهير(2017): ""مقال"": "" معايير إعداد التقرير في الجزائر ومدى تطابقها مع معايير التدقيق الدولية دراسة نظرية تحليلية""

الإشكالية: إلى أي مدى تتطابق المعايير المتعلقة بإعداد التقرير في الجزائر بالمعايير الدولية للتدقيق؟

المنهج والأدوات المستعملة: التاريخي والوصفي التحليلي، استبيان على 54 فرد .

هدف الدراسة: نهدف من دراستنا هذه إلى محاولة تبيان معايير التقرير كما وضعها المشرع الجزائري وهل يمكن أن تكون مستوحاة من المعايير الدولية .

النتائج :

- هذه المعايير الهدف منها بالدرجة الأولى هو تحقيق التناسق والتوحيد على المستوى الدولي تحقيق إطار عام يمكن الركون إليه في حالة تعسر المعايير المحلية على حل للوضعيات التي يواجهها؛
- الجزائر ومنذ وضع القانون 10-01، قد اتجهت فعلا لتبني معايير يعتمدها محافظ الحسابات في مهنته الى غاية اعداده للتقرير النهائي؛
- هناك نوع من التقارب ببين معايير إعداد التقارير الواردة في المرسوم 11-203، ومحتوى المعايير الدولية للتدقيق؛

- لا تعطى المعايير الدولية للتدقيق الاولوية للتطبيق إذا تعارضت مع الانظمة المحلية الخاصة بتدقيق المعلومات المالية والهدف منها هو مساعدة الدول الكبرى في ادخال الشركات المتعددة الجنسيات في كل دول العالم.

10: دراسة"": M. MECIF Khaled / Pr. YAHIAOUI Moufid (2017) مقال :""

"Le rôle des technologies de l'information et de la communication (TIC) dans l'application des normes internationales d'audit ISA en Algérie - Cas pratique d'une mission de commissariat aux comptes ».

الإشكالية : ما هو دور تكنولوجيا المعلومات وتقنيات الإتصال الحديثة (TIC)، في تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر؟

المنهج والأدوات المستعملة: دراسة حالة مؤسسة، برنامج .REVOR

هدف الدراسة: تحديد اهمية استعمال TIC في عملية التدقيق الخارجي ومردوديتها على ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر .

النتائج :

- يمكن لمحافظ الحسابات الاعتماد على برنامج REVOR اثناء ممارسة مهنة التدقيق الخارجي علما ان البرنامج تم اعداده وفق معايير التدقيق الدوليةISA ؛
- تمنح معايير التدقيق الدوليةISA ، منهجية منتظمة للقيام بعملية التدقيق الخارجي؛
- استعمال معايير التدقيق الدولية يزيد من مصداقية القوائم المالية، وينقص الغش والاخطاء؛
- البيئة الجزائرية تتوافق بشكل كبير مع ما جاء في معايير التدقيق الدولية ويمكن تطبيقها لان محتواها واضح ومفهوم.

11: دراسة د.كرموني زكرياء(2017): ""مقال"": "" دور محافظ الحسابات في إبراز الصورة الصادقة للمنتج المحاسبي""

الإشكالية: إلى أي مدى يساهم محافظ الحسابات لإبراز الصورة الصادقة في القوائم المالية لشركة نفطال؟

المنهج والأدوات المستعملة: تحليل القوائم المالية، دراسة حالة شركة نفطال .

هدف الدراسة: تحديد دور وفعالية محافظ الحسابات CAC في وضع الشفافية والمصداقية في القوائم المالية .

النتائج :

- يجب على محافظ الحسابات ان يخطط لعملية التدقيق ويتحصل على الادلة الكافية لإبداء رايه الفني المحايد حول صدق القوائم المالية مع تتبع مسار جميع الإجراءات القانونية التي تخضع لها المؤسسة" .

12: دراسة تمار خديجة (2017): ""دكتوراه"": ""تقارير التدقيق الخارجي في ظل إلزامية تطبيق معايير التدقيق الدولية دراسة حالة الجزائر""

الإشكالية: مدى إمكانية تأثير معايير التدقيق الدولية على تقارير المدقق الخارجي في المؤسسات الاقتصادية بالجزائر؟ المنهج والأدوات المستعملة: المنهج والأدوات المستعملة: المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، مع استبانة موجهة لـ 55 فرد لإستقراء اهمية تطبيق المعايير الدولية في البيئة الجزائرية.

هدف الدراسة: التعرف على مهنة التدقيق الخارجي ومدى استعانتها بمعايير التدقيق الدولية المتعارف عليها، أثناء ممارستها في المؤسسات الجزائرية، وكذا التعرف على الغاية من التوجه نحو تدويل التدقيق من خلال الاطلاع على اراء المختصين في توجه الجزائر نحو توحيد وتطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر .

النتائج :

- توصلت الدراسة ان تقارير التدقيق هي أهم وسيلة اتصال بين المدقق و مستخدمي المعلومة المالية حيث يساهم تقريره في استمرارية المؤسسة، وان اغلب ممارسي المهنة في الجزائر راضون وموافقون على محتوى القانون 10-01، المنظم للمهنة من خلال نتائج الاستبيان، بالإضافة الى تأكيدهم ان سبيل الإرتقاء بخدمات التدقيق الى مستويات أحسن متوقف على تبني المعايير الدولية للتدقيق وابدى افراد الدراسة ان التدقيق في الجزائر يختلف عما هو معمول به دوليا لكن البيئة الجزائرية قابلة لتبني المعايير الدولية للتدقيق لتحقيق الاندماج مع الممارسات الدولية للتدقيق".

13: دراسة سفاحلو رشيد (2017): ""دكتوراه"": ""أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة (ISA) في ظل تبنيه للمعايير الدولية للمحاسبة(IFRS) ""

الإشكالية: ما مدى اهمية تكييف النظام المحاسبي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق ISA في ظل تبنيه لمعايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية IAS/IFRS ؟

المنهج والأدوات المستعملة: المنهج والأدوات المستعملة: المنهج الاستقرائي، مع أجوبة استبيان 130 فرد .

هدف الدراسة: إبراز الاسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات بعد توجه الجزائر الى اصدار معايير التدقيق الجزائرية سنة 2016 ومن اجل قياس مدى التقارب بين المراجعة القانونية في الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق ISA والمساعدة على تحديد الطريقة المثلى التي ستختارها الجزائر لتكييف النظام المحاسبي المالي مع المعايير الدولية للتدقيق بعد ان اصبحت ضرورة حتمية .

النتائج :

- توصلت الدراسة ان تبني نظام المعلومات المحاسبي واجه الكثير من العوائق والمشاكل تتعلق بنقص التكوين، التأخر في اصدار مذكرات الانتقال، بالإضافة الى صعوبة المفاهيم الجديدة؛
- كما اتفقوا على ضرورة تكييف النظام المحاسبي المالي للمعايير الدولية للتدقيق من اجل تعزيز الاصلاح ومساعدة الجزائر على النهوض بالمهنة لتسهيل جذب الاستثمارات الاجنبية واجراءات الانضمام الى المنظمة العالمية للتجارة؛
- بالإضافة الى وجود توافق جزئي بين المراجعة القانونية في الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق، وذلك لتقارب 18 معيار دولي للتدقيق ومحتوى الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات SPM او التوصيات الست لسنة 1994 بقرار وزير الاقتصاد ومضمون القانون 10-01 المنظم لمهنة المراجعة في الجزائر بالإضافة الى توافق مع محتوى معايير التدقيق الجزائرية التي تم اقتباسها بنفس المضمون ونفس الأرقام؛
- وان أحسن طريقة لتكييف النظام المالي المحاسبي مع المعايير الدولية للتدقيق ISA هو تبني جزء منها وتطوير معايير محلية للتدقيق تتوافق مع المعايير الباقية".

14: دراسة يرقي كريم (2017): ""دكتوراه"": ""تطور المراجعة الخارجية في ضوء الاتجاهات الدولية الحديثة للمهنة دراسة حالة الجزائر""

الإشكالية: ما مدى حاجة وامكانية الجزائر لتبني اسس للمراجعة الخارجية في ظل المعايير الدولية للمراجعة؟

المنهج والأدوات المستعملة: المنهج والأدوات المستعملة: الوصفي التحليلي، مع استبيان ب 263 إجابة ومقابلات.

هدف الدراسة: تحديد مدى قدرت الجزائر لتبني معايير المراجعة الدولية من خلال تبيان التطورات الحديثة التي تعرفها مهنة المراجعة في الجزائر وتقييمها، بالإضافة الى تحديد الاثر على المخرجات إذا استخدمت المعايير الدولية في عملية المراجعة المحلية.

النتائج :

- تحتاج مهنة المراجعة الخارجية الى تطوير رغم كل الخطوات التي اتخذت في هذا المجال، وخبراء المهنة لا يعارضون فكرة تبني معايير المراجعة الدولية لأنه من شانه ان يزيد من جودة المراجعة في الجزائر ويزيد من ثقة مستخدمي القوائم المالية كما انه يعتبر عامل مهم للدخول في سوق المنافسة الدولية على خدمات التدقيق، واقرت عينة الدراسة ان كفاءة المهنيين في الجزائر تحتاج الى تطوير وذلك بسبب نقص التكوين".

15: دراسة نبيلة هيلامي (2017): ""دكتوراه"": ""استخدام تكنولوجيا المعلومات وأثرها على المراجعة القانونية في الجزائروفقا لمعايير المراجعة الدولية""

الإشكالية: ما أثر وجود نظم معلومات محاسبية إلكترونية قانونية في الجزائر وفقا لمعايير المراجعة الدولية؟

المنهج والأدوات المستعملة: المنهج التاريخي والمنهج الوصفي التحليلي، مع إستبيان على 112 فرد .

هدف الدراسة: تهدف الدراسة الى الوقوف على مهنة المراجعة القانونية في الجزائر فيما يخص تأثير استخدام المؤسسة لنظم معلومات محاسبية الكترونية وفقا لما نصت عليه معايير المراجعة الدولية ذات العلاقة بتكنولوجيا المعلومات، لإبراز اهمية استخدام تكنولوجيا المعلومات في مكاتب المراجعة القانونية في الجزائر ومدى الاستعانة بها.

النتائج :

- توصلت الدراسة الى ان مكاتب المراجعة في الجزائر لا تزال تعتمد على الطريقة التقليدية في اداء مهام المراجعة، وذلك من خلال اعتمادها على تكنولوجيا المعلومات بصفة جزئية عند القيام بهمام الراجعة القانونية باستعمال الحاسب الالي وملحقاته فقط، دون الاستعانة بالتطبيقات والشبكات؛
- كما تم التوصل على ان معايير المراجعة الدولية غير مطبقة في الجزائر رغم توافق البيئة الجزائرية معها لكن هناك مشكل عدم توافق هذه المعايير مع محتوى القوانين السارية المفعول؛
- تطبيق معايير التدقيق الدولية يساعد على رفع الكفاءات والخبرات خاصة تلك المتعلقة باستعمال تكنولوجيا المعلومات من اجل تقديم أحسن الخدمات للعملاء؛
- معايير المراجعة الدولية تمنح ممارسي المهنة ادوات اضافية للقيام لعملية المراجعة في بيئة المعلومات الإلكترونية لدى المؤسسات؛
- تولي معايير المراجعة الدولية اهتماما خاصا لمرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية الالكترونية، لان لها أثر جوهري في تحديد مخاطر الاختلالات المعتبرة والتصدي لها؛
- استعمال اساليب المراجعة الالكترونية لن يغير من هدف المراجعة الاساسي المتمثل في اضفاء الثقة على القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة وانما هي اضافة حتمية لرفع كفاءة المراجعة في ظل تواجد معلومات وبيانات الكترونية".

16: دراسة بن عيسى عبد الرحمان (2017): ""دكتوراه"": ""الاتجاهات الحديثة لتحسين جودة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائرفي ظل امكانية تبني المعايير الدولية للمراجعة""

الإشكالية: هل يؤدي تبني الجزائر للمعايير الدولية للمراجعة الخارجية للحسابات، الى تدعيم السياسات التي انتهجتها السلطات الوصية بعد سنة 2010، في سبيل تحسين جودة خدمات المراجعة الخارجية للحسابات والرفع من مستوى ممارسيها؟

المنهج والأدوات المستعملة: المنهج التاريخي، مع أدوات دراسة مقارنة.

هدف الدراسة: تهدف الدراسة الى عرض مختلف الاصلاحات التي مست مهنة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، من اجل تنظيم وإعادة ضبط الإطار العام لممارستها ورفع مستوى اداء الممارسين، وتحديد مدى توافقها بالدرجة الاولى مع معايير المراجعة الدولية، من ناحية المرجعية المنظمة للمهنة في الجزائر خاصة بعد صدور المعايير الجزائرية للتدقيق تحديد دور الهيئات المهنية والرقابية وكذا الاكاديمية في ابراز اهمية الالتزام بهذه المعايير والقواعد عند القيام بمهمة المراجعة الخارجية، والرقابة على جودتها، بالإضافة الى مدى امكانية اسقاط الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد السلوك الاخلاقي التي اصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين.

النتائج :

- توصلت الدراسة بعد المقارنة التامة بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير المراجعة الدولية ان هناك تطابق تام بين كلاهما في جميع العناصر التي يطرحها كل معيار الى ان معايير التدقيق الدولية تشير في نهاية كل معيار الى شروحات اضافية اي انها أكثر تفصيلا من المعايير الجزائرية؛
- بالإضافة الى وجود اسباب ترجح إما صراحة او ضمنيا التوجه الجزائري نحو الاندماج في السياق الدولي؛
- يمكن للجزائر ان تحين القانون 10 -01 بما يتوافق أكثر مع محتوى المعايير او اصدار قانون خاص يتعلق بتبني المعايير الدولية للمراجعة مع الاستفادة من تجربة تبني المعايير الدولية للمحاسبة من خلال النظام المالي للمحاسبة؛
- الإقرار الصريح من طرف لجنة المعايير الدولية بأولوية الاعتماد على المعايير والقوانين المحلية عند تعارضها مع متطلبات تطبيق المعايير الدولية؛
- تمكين مستخدمي راي المراجعين في الجزائر المحليين والدوليين من الحصول على تقارير مراجعة ذات جودة عالية وقابلة للمقارنة مع التقارير التي تعدها مكاتب المراجعة من دول اخرى تطبق نفس المعايير الدولية".

17: دراسة د. بهلولي نور الهدى(2018): ""مقال"": "" أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية على تطوير ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي -دارسة حالة الجزائر""

الإشكالية: ما أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية في تطوير ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر؟

المنهج والأدوات المستعملة: وصفي، المعاينة بغرض تعميم النتائج والاستقصاء بالاستبيان 180 فرد .

هدف الدراسة: تحديد أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية في تطوير ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، مع ابراز اهمية استعمال المعايير الدولية وعلاقتها بمهنة التدقيق في الجزائر .

النتائج :

- تتسم معاير التدقيق الدولية بالمرونة والموضوعية مما يجعلها تخدم مختلف الدول المتقدمة والنامية؛
- توفر معايير التدقيق الدولية إطار مرجعي دولي يستند إليه المدقق في ممارسة مهنته ونستطيع الاستعانة بها للحكم على أدائه؛
- العمل بمعايير التدقيق الدولية يرتقي بالممارسة المهنية لمحافظة الحسابات في الجزائر من خلال تعزيز المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، تمكين مدقق الحسابات من تقييم المخاطر والاستجابة لمخاطر الأخطار الجوهرية، السماح له بالحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة، مساعدته من الاستفادة من عمل مدققين آخرين، تمكينه من تقديم تقرير كاف وملائم وحتى مساعدته في عملية التدقيق عند الحالات الخاصة" .

18: دراسة د. تريش حسينة (2018): ""مقال"": ""مدى تو افق الخلفية القانونية والتنظيمية لمهنة التدقيق الخارجي في الجز ائر مع معايير التدقيق الدولية""

الإشكالية: ما مدى توافق الخلفية القانونية والتنظيمية لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية؟

المنهج والأدوات المستعملة: دراسة تحليلية، استبيان على 54 فرد .

هدف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى إبراز مدى توافق الخلفية القانونية والتنظيمية لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق، وتأكيد ضرورة مواكبة الجزائر للتطورات الدولية الحاصلة في مهنة التدقيق الخارجي .

النتائج :

- تتوفر الجزائر على خلفية قانونية تنظم مهنة التدقيق الخارجي وابدت توجهها نحو ترقية هذه المهنة وإعطاء الصبغة الدولية لها من خلال القانون التجاري، قوانين المالية، القانون المدني. كما اكدت الدراسة ان الجزائر اصدرت 12 معيار جزائري للتدقيق في شكل 3 مقررات وزارية بهدف ضبط الممارسات المهنية بما يتوافق مع التطورات الحاصلة على المستوى الدولي، وانه لا توجد اختلافات كبيرة بين هذه الاخيرة ونظيرتها الدولية ISA.

19: دراسة كازوزرفيقة (2018): ""دكتوراه :""

""Normalisation et pratique professionnelle de l'audit comptable et financier en Algérie""

الإشكالية: بعد الاصدار الاولي لمعايير التدقيق الجزائرية، ما هو موقعها في عملية التدقيق المحاسبي والمالي في الجزائر؟

المنهج والأدوات المستعملة: المنهج التاريخي والوصفي التحليلي، مع دراسة 67 إستبيان..

هدف الدراسة: الهدف من الدراسة هو تحديد ابعاد مهنة التدقيق في الجزائر عامة ومعايير التدقيق خاصة، بالإضافة الى تحديد المسار المهني لعملية التدقيق الخارجي حاليا في الجزائر مع التحقق من اهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق في سبيل تطور المهنة ومدى تطبيقها.

النتائج :

- توصلت الدراسة ان ممارسي المهنة في الجزائر يواجهون العديد من المشاكل والمعايقات اثناء تأدية مهامهم، كما ان الاتعاب والممارسة غير الشرعية هم السبب الاول في ذلك كما ان معايير التدقيق الجزائرية التي تمت دراستها مطبقة نسبيا من طرف محافظي الحسابات، ما عدى معايير التدقيق الجزائرية التالية 505، 580 و210 التي لا تطبق كل البنود والشروط الواردة فيها؛
- اكدت الدراسة على ان الجزائر تبنت معايير التدقيق الجزائرية من معايير التدقيق الدولية من اجل تطوير الممارسة المهنية المحلية والتحاقها بنظيرتها الدولية؛
- تساعد معايير التدقيق على الرفع من جودة مخرجات مهنة التدقيق لأنها تؤثر على عوامل كثيرة من بينها، كفاءة المدقق، وجودة التقرير النهائي؛
- العينة المدروسة اقرت بانها تمارس التدقيق وفق معايير التدقيق الدولية، حتى قبل تبني معايير التدقيق الدولية، وصرحوا على ان تبني معايير المحاسبة الدولية IAS IFRS ليس سببا اساسيا يجبر الجزائر على تبني معايير الدولية للتدقيق؛
- وان معايير المحاسبة الدولية التي تبنتها الجزائر لم ولن تساهم في تطوير المحاسبة بل ستساهم مباشرة في ترقية الممارسة المهنية للتدقيق الخارجي، والعكس صحيح اي ان تطوير مهنة المحاسبة لن يؤثر على مهنة التدقيق كما ان تطور هذه الاخيرة لن يطور من مهنة المحاسبة؛
- كما ان تطبيق المعايير الدولية للتدقيق لن يؤثر على الاختلاف في نتائج ممارسي المهنة في الجزائر حتى وان تم تطبيقها سيظل هناك اختلاف في المخرجات، كما ان محافظي الحسابات لا يحتاجون الى تدريب ودورات تكوينية بعد اصدار المعايير الجزائرية للتدقيق.

المطلب الثالث: القيمة المضافة وما يميز الدراسة؛

تعددت الدراسات التي تدرس تنظيم مهنة التدقيق على المستوى الدولي، وبعد إستقلال الجزائر وبداية تنظيم المهنة محليا ازدادت التوجهات الى المصادر الدولية المتاحة في تلك الفترة، حيث ظهرت العديد من الدراسات التي تشكل قاعدة الأساس والإنطلاقة نحو دراسات المرجعية الدولية ومدى إستعانة الهيئة المشرفة بها خلال تنظيم مهنة التدقيق محليا، وهو ما بدأت به دراسة بوسماحة محمة (2002)، التي أكد فيها على ضرورة وجود قواعد ضبط تحدد ممارسة المهنة من خلال المراسيم والقوانين التشريعية، لأن إعتماد هذه القوانين بالإضافة الى معايير التدقيق المتعارف عليها في تلك الفترة يؤدي الى منح إطار منظم ومتكامل من الخطوات للوصول الى راي صادق، واختلالها يؤثر حتما على مصداقية النتائج المحققة، ومن خلال دراستنا نقوم بدراسة التطور في هذه التوجهات في سنة 2020، وكيف تتعامل الهيئة المشرفة مع التطورات الحاصلة على المستوى الدولي خاصة بعد إصدار المعايير الدولية للتدقيق ISA التي لم تتحدث عنها الدارسة وتوجه الجزائر نحو تبنيها من خلال إصدار (16) معيار جزائري للتدقيق، بعد ذلك أصدرت الجزائر القانون 10-01 الذي ألغى في مادته 84 كل ما ورد في أحكام القانون 91-08 المنظم لمهنة الخبير المحاسبة، المحاسب المعتمد ومحافظ الحسابات، الأمر الذي تلته العديد من الدراسات في هذه التطورات التي حاولت التعرف على مدى تحسين هذا القانون لمخرجات التدقيق ومدى اعتماد الهيئة المشرفة على معايير التدقيق الدولية أثناء إعداده، مثل دراسة محمد أمين مازون (2011)، ودراسة بن حواس كريمة ود. بنية عمر (2014) اللتان تبحثان عن طريقة ممارسة مهنة التدقيق بعد هذا القانون ومدى التقدم المحقق في المهنة من خلال إستطلاع عينة محافظي الحسابات بإستبيان للتعرف على ردود فعلهم تجاه القانون واساس التغير في المنهجية التي يعتمدون عليها من أجل تحسين المعلومات المالية لدى مستخدمي تقارير محافظ الحسابات، وكانت النتيجة في تلك الفترة ان التنظيم المهني للتدقيق محليا بعيد كل البعد عن المكاتب الدولية، وانها تختلف تماما عن الممارسات وفق المعايير الدولية، بالنسبة للدراسة الأولى أما بالنسبة للدراسة الثانية وفي هذه المرحلة بالضبط بدأت بعض التناقضات بالظهور في النتائج والتي يمكن أن تكون لأداة الدراسة المتمثلة في الإستبيان سببا فيها، لأن دراسة مازون المعتمدة على (103) إستبيان أكدت ان الممارسات في البيئة الجزائرية تختلف عن الممارسة وفق المعايير الدولية، كما ان مكاتب التدقيق المحلية لا تلقى ذلك القبول الذي تلقاه المكاتب الدولية ما يجعل المهنة تبدوا بمستوى أقل من نظيرتها، لكن دراسة بن حواس كريمة اكدت العكس من خلال نتائج الاستبيانات التي أجاب عنها (80) شخص أين استخلصت ان البيئة الجزائرية تتلاءم بشكل كبير مع معايير التدقيق الدولية، وأغلب محافظي الحسابات يستندون اليها ويستعينون بها في الكثير من الحالات كمرجعية، الأمر الذي تفصل فيه دراستنا بالنسبة لإستيراد المراجع الدولية بجانب القوانين والمراسيم التنظيمية السارية المفعول والتي تشكل قواعد ضبط

تعرض محافظ الحسابات للمساءلة القانونية وما ورد في المعايير الجزائرية للتدقيق، ودرجة إستخدامها في مهام التدقيق القانونية، بعد ذلك إنظم الى هذا التناقض دراسة بن صديق محمد (2015)، الذي بحث في واقع المراجعة الخارجية بين التشريع والمعايير الدولية للتدقيق، وباستخدام الإستبيان أيضا اكد ان ممارسو المهنة لا يعلمون بمعايير إعداد التقارير المحلية التي وردت في سنة 2011 وجاء محتواها سنة 2013 ولا يعلمون ايضا بمعايير التدقيق الدولية مع التأكيد على إختلاف الممارسة المحلية مع نظيرتها الدولية، وذكر ان المهنة تحسنت وهناك أثر إيجابي لمعايير التدقيق الدولية في الجزائر، الأمر الذي لم يوفق فيه وفق رأي الباحث لان نفس الدراسة إعترف فيها محافظي الحسابات أنهم لا يعملون بهذه المعايير في نتائج الإستبيان، وبالتالي لا يمكن الحكم على إيجابية أمر ما لم يكن مطبق، كما ان الدراسة تبحث عن التعميم بالإعتماد على (34) إجابة فقط وهذا لا يتوافق مع تقنيات إختيار العينة التمثيلية في البحوث الكمية، كل هذه التناقضات بين الدراسات دفعت الباحث الى البحث عن أداة جمع بيانات أكثر واقعية من الإستبيان بسبب الإختلاف المهم في النتائج، الأمر الذي قاد الى البحوث النوعية "الكيفية" لان هذه التضاربات اثبتت ان البحوث الكمية في العلوم الطبيعية يمكن ان تكون غير صالحة وتعطي نتائج متفاوتة إذا تم إستخدامها في بحوث العلوم الاجتماعية، وهو ما ستقدمه دراستنا التي تتجاهل الكم وتتعمق في ظاهرة الدراسة للبحث عن الحقائق ولا تبحث عن التعميم بإستخدام برنامج تحليل نوعي (MAXQDA) ، الذي يوفر التقنيات اللازمة للباحث من أجل التحليل ولا يقوم بالتحليل في مكانه، مع الإعتماد على المقابلات والأسئلة المفتوحة لجمع بيانات الحقائق التي يعيشها عينة المبحوثين المشاركين والتعمق فيها مع مراعات خاصية كل حالة إجتماعية، دون إملاء إفتراضات مسبقة محدودة الإجابة في شكل أسئلة الإستبيان والتأكد من حقيقتها لدى المبحوثين، لأن الظواهر الاجتماعية الخاصة بسلوك محافظي الحسابات وردود فعلهم تجاه قواعد الضبط والقوانين التنظيمية لها دافع خاص نبحث فيه، من أجل إكتشاف العلاقة بين مختلف العوامل المسببة له، بحرية وأريحية من تصريحات المشاركين مع المساهمة في إثراء عناصر المقابلة وإدارة الجلسة فقط.

بعد ذلك أصدرت الجزائر منذ بداية سنة 2016 مقررات تحمل المعايير الجزائرية للتدقيق والتي تم إغفالها في دراسات لصنوني حفيظة و أ. د بشوندة رفيق (2016)، دراسة رشيدة خالدي (2016)، دراسة مداح عبد الباسط وأ.د سعيدي يحي (2017)، والتي كانت كلها هادفت الى التعرف على تطورات التشريع الجزائري في ما يخص تنظيم مهنة التدقيق، هذه الدراسات أيضا انضمت الى التضاربات السابقة حيث اكدت دراسة لصنوني إطلاع محافظي الحسابات على معايير التدقيق الدولية من خلال الإستبيان، واستعملت دراسة رشيدة خالدي نفس الأداة في تحديد فجوة التوقعات بين محافظي الحسابات ومستخدمي المعلومات المالية لكنها لم توفق في ذلك بالنسبة للباحث لأن الأسئلة الموجهة لمحافظ الحسابات

حول العمل الذي يقوم به من غير الممكن ان يجيب عليها بالنفي في الحالات التي تثبت المنافسة غير الشريفة او غير القانونية، وبالتالي يوجد نوع من التستر لان محافظ الحسابات يجيب على ممارسات تتعلق به وبعمله، مع ضعف التأكيد المستعمل في الدراسة من طرف مستخدمي المعلومات المالية النقطة الإيجابية التي تحسب لها لكن المشكل يكمن في ان الإستبيان المقدم واحد فقط يجيب عليه محافظي الحسابات المختارين من جهة، ومستخدمي المعلومات المالية الذين يمثلون ثلث العدد الإجمالي فقط من جهة أخرى، الأمر الذي لابد أن يخلق تفاوت في التحليل ويغلب كفة البيانات المحصلة من طرف محافظي الحسابات، كما إعتمدت دراسة تمار خديجة (2017) على توجيه نفس الإستبيان أيضا للأكاديميين الأمر الذي يرى فيه الباحث أن واقع ممارسات المهنة في الجزائر لا يحكم عليه من طرف الأكاديميين الذين لا يمارسون المهنة لأن إطلاعهم على الجانب النظري أكثر من العملي، أما عن الدراسات الأخرى فهي موجهة لمحافظ الحسابات فقط من اجل التحقق من الإجراءات المستعملة في شكل إفتراضات مسبقة مقيدة لأجوبة العينة ولا تكتشف أي جديد، وهذا الأمر تمت معالجته في هذه الدراسة من خلال التعمق في بيانات عينة المبحوثين المشاركين ومقارنتها مع عضو من أعضاء لجنة الهيئة المشرفة الذي يعتبر ممثل لهم، وكذا مقابلتها مع موظف تدقيق داخلي لدى مؤسسة لديه خبرة ومرت عليه العديد من عهدات التدقيق بأسئلة مفتوحة مغايرة يمكن الإطلاع عليها في الملحقات.

رغم أن الدراسات المذكورة ركزت على التشريع واتجاهات تطور قواعد الضبط، الى انها لم توفق في حصر كل هذه القوانين لأنها لم تذكر الجهود التي بذلتها المؤسسة الوطنية للمحاسبة سابقا والتي ترجمة في معايير الأداء المهني او كما تسمى (التوصيات المهنية لمحافظي الحسابات) والتي تبنتها من المعايير الدولية للتدقيق وشكلت أساس منهجي لمهمة التدقيق يستعمل الى غاية تاريخ إعداد الدراسة حتى وان لم تستحدث وتتطور، الأمر الذي سوف نركز عليه في دراستنا مع التعمق في هذه التوصيات التي وفقت دراسة رشيد سفاحلو (2017) في ذكرها، مع ذلك لم توظفها وتحدد محلها في مهنة التدقيق لأنها هذه التوصيات سارية المفعول لغاية الآن ولم يصدر أي قرار، مرسوم او قانون يلغي محتواها، وبالتالي سنبحث من خلال الدراسة على توظيف المنهجية التقليدية التي قدمتها المؤسسة الوطنية للمحاسبة من طرف عينة المبحوثين المشاركين، معرفة رأيهم حول هذه الجهود، وأهمية الإستعانة بها خلال مهمة التدقيق القانوني، خاصة بعد تبني الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق، الأمر الذي ستتعمق فيه هذه الدراسة كونها ذكرت كل المعايير الجزائرية الصادرة لغاية إعداد الدراسة (16) معيار جزائرية للتدقيق، وبعدها تسقطها على المنهجية التقليدية من أجل معرفة مستوى أداء عينة المشاركين المبحوثين وإمكانية توظيفهم للمعايير الجزائرية للتدقيق في المنهجية التقليدية التي تشمل كل ما ذكر من قوانين ونصوص تشريعية موظفة سابقا.

في مستوى متقدم حاولت بعض الدراسات الأخرى في الآونة الأخيرة دراسة جودة مخرجات التدقيق، لتحديد مدى فاعلية وكفاءة هذه المعلومات في خدمة إحتياجات مستخدمي المعلومات المالية، لكنها وقعت في التضارب أيضا في النتائج بسبب أداة جمع البيانات المستعملة وعدد الإستبيانات التي تم تحليلها، حيث انظمة دراسة نبيلة هيلايمي (2017) الى كفة ان معايير التدقيق غير مطابقة تماما للقوانين السارية المفعول وبالتالي فإن هذه الأخيرة لا تقدم اي قيمة مضافة او تحسين ملموس في مخرجات التدقيق، في حين أثبتت العديد من الدراسات الأخرى العكس مثل دراسة M. MECIF Khaled / Pr. YAHIAOUI Moufid (2017)، ودراسة د. تريش حسينة (2018) التي أكدت على توفر الجزائر على خلفية قانونية للتدقيق الخارجي، وانه لا توجد اختلافات بين المعايير الدولية وما هو معمول به الأمر الذي يقدم زيادة من ثقة مستخدمي المعلومات المالية وجودة التدقيق بصفة مباشرة، وبالنسبة للباحث هذا الأمر لا يمكن ان نحكم عليه من خلال إستبيان موجه لمحافظي الحسابات فقط دون تفعيل للرقابة وتوفر معايير للجودة في الجزائر، ما دفعنا الى البحث بهذا الخصوص في دراستنا ومقابلة عضو في لجنة مراقبة النوعية، للتأكد من تقنيات الرقابة الميدانية المفعلة من طرف الهيئة المشرفة ومعرفة التطورات الحديثة والمستقبلية في القوانين والإجراءات التنظيمية التي تهتم بهذا الأمر، مع وضع قسم خاص في أسئلة المقابلات للبحث عن إهتمام محافظ الحسابات بالجودة ورصد تفاوت ردات الفعل التي يتلقاها من البيئة الجزائرية، الهيئة المشرفة والمؤسسات الطالبة لمهام التدقيق القانونية، وظهرت العديد من الاختلافات في نتائج الدراسات المذكورة التي نحاول الفصل فيها وتفاديها، فمن الدراسات من اكد على ان محافظي الحسابات يحتاجون الى تدريب في المعايير الجزائرية للتدقيق وبعض الدراسات نفت ذلك، بعض الدراسات استنتجت ان معايير التدقيق ستساعد على خلق منهجية تدقيق والبعض الآخر استخلص عكس ذلك. بعد ذلك قدمت دراسة كازوز رفيقة (2018) دراسة متقدمة في (12) معيار جزائري للتدقيق بإستعمال إستبيان مع دعمه بمقابلات من اجل الإجابة على أسئلة الإستبيان الذي يحتوي على بعض الأسئلة المفتوحة، لكنها لم توفق في مقارنة المعايير الجزائرية للتدقيق بمحتوى قواعد الضبط والقوانين التشريعية السارية المفعول في البيئة الجزائرية، مثل تشابه رسالة قبول العهدة الواردة في التوصيات المهنية لمحافظي الحسابات مع المعيار 210 ورسالة قبول المهمة التي وردت فيه دون وجود تغيرات جذرية، الأمر الذي أثبتت فيه دراستنا ان هذه الرسالة ليس مشابهة لها وإنما مكملة لما ورد في رسالة قبول العهدة خاصة من ناحية إدراج الأتعاب والإتفاق على المسؤوليات والتوقيع من الطرفين بدل التوقيع من طرف واحد في رسالة قبول العهدة وبالتالي فان هذا المعيار قدم قيمة مضافة يمكن التعمق فيها ومعرفة فائدتها بالنسبة لعينة المبحوثين المشاركين في نتائج المقابلات، مع تحديد مراحل تطبيقها في المنهجية التقليدية المستعملة في مهام التدقيق القانوني والتي لم تتطرق إليها هذه الدراسة بالتفصيل.

خلاصة الفصل:

بيئة التدقيق في الجزائر والقاعدة الأساسية التي صممتها الهيئة المشرفة لتنظيم مهنة التدقيق لازالت في حاجة الى العديد من التعديلات من أجل تحقيق شروط عضوية الإنظمام الى الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، لأن الأولية في الإصدار مثلما فعلت الهيئة المشرفة الخاصة بدولة تونس التي تعتبر عضو فعال هي البدأ بمعايير بيان شروط العضوية (SMO's)، قبل إصدار معايير المحاسبة والتدقيق، الأمر الذي لم تفعله الجزائر ولم تظهر أي بوادر لذلك خاصة بعد التعمق فيما قدمه أعضاء لجنة إعداد المعايير الجزائرية للتدقيق ومعايير الجودة الخاصة بالبيئة الجزائرية في اللقاء المدون، حيث لم تذكر بعد معايير بيان شروط العضوية ولم تظهر بوادر النية في تحقيقها، بل قامت مباشرة بتغيير النظام المالي المحاسبي المستمد من المعايير الدولية IAS/IFRS، وأصدرت جزء من المعايير الدولية للتدقيق بصبغة قانونية محلية في مقررات موقعة من طرف وزير المالية تحمل نفس الأرقام ونفس المحتوى، بدون الملاحق الموجودة بالتفصيل في معايير التدقيق الدولية ISA.

الفصل الثالث

الفصل الثالث: إستراتيجية تطوير المرجعية الوطنية لمهنة محافظة الحسابات؛

مقدمة Introduction:

الاستعانة بالمنهج الكيفي والمقاربة النوعية يعتبر وليد الحاجة التي يسعى الباحث الوصول اليها من خلال الدراسة، للإجابة على الإشكالية المطروحة لأنه يتناسب مع المواضيع المتعلقة بدراسة ثقافة الافراد والمؤسسات، وهذا هو الحال لدراسة توجهات المرجعية الوطنية في ضبط وتنظيم مهنة التدقيق، مع البحث في ردود فعل ممارسي المهنة ومكاتب التدقيق للتعرف على سلوك تعاملهم مع هذه التغيرات في ظل ظروف البيئة الثقافية والاجتماعية السائدة، لان الظواهر الانسانية تختلف، ومن خلال البحث النوعي لا نريد تعميم النتائج وهذا لا يعتبر هدفا نريد بلوغه.

إختلاف الظواهر الاجتماعية اصبح يشكل عائق امام البحوث الكمية، كما تم التفصيل في فصل الأدب البحثي السابق اين تكون نفس العينة المدروسة في نفس المحيط لكنها تصل الى نتائج مختلفة، وما يدعوا للشك ان النتائج متناقضة فيما بينها في العديد من الدراسات، وبالتالي استخدام المنهج الكمي في العلوم الطبيعية لم يعد صالح لاستخدامه في العلوم الاجتماعية بسبب اختلاف الظواهر، لان المنهج النوعي يتجنب العدد ويتجاوز الكم ويصل الى عمق الظاهرة المدروسة والعلاقة بين الظواهر ففي كل حالة يوجد عمق انساني تبحث الظاهرة فيه مع مراعات خصائص كل ظاهرة بتفادي خاصية التعميم، وعكس البحث الكمي لا يمكن الوصول لذلك من خلال النتائج الإحصائية، لان الظواهر الحقيقية يتم اكتشافها من العينة المدروسة وليس من الافتراضات التي يضعها الباحث مسبقا في ذهنه ويترجمها في الاستبانة الموجهة للعينة لان البحث الكمي يساعد في البحث على راي مكون مسبقا في العينة المدروسة، من خلال الافتراضات المسبقة الموضوعة في شكل أسئلة على الاستبانة وبالتالي الباحث يعرض أفكاره على العينة ويترك لهم مجال مناقشة الحقائق التي كانت لديه مسبقا، اما في البحث النوعي فالباحث يسعى من خلال العينة الى التقصي والبحث في الحقائق من اجل معرفة الظواهر على حقيقتها وترك المجال امام المعلومات التي لم يكن على علم بها مسبقا، الامر الذي يمكن من الوصول الى حقائق من المبحوثين والعينة المدروسة واكتشاف المعارف المدسوسة.

قيمة البحث النوعي تتجسد في كونه يعتبر أداة لاستكشاف موضوع او مشكلة لم يسبق بحثها من قبل، لان البحث الكمي الذي يعتمد على الاستبيانات، ينطلق بمعرفة مسبقة وحكم قبلي على المتغيرات محل الدراسة استنادا الى نظرية معينة، (بول وآخ., 2007, ص 31) اما البحث النوعي في المنهج الاستقرائي مثل النظرية المجذرة (النظرية المؤسسة) (Henwood et Pidgeon, 2003) والاثنوغرافيا (Miller et al., 2003)

تدفع الباحث الى التعمق في ظاهرة معينة والبحث فيها دون اي تصورات مسبقة يمكن ان تؤثر على النتائج وبالبيانات المستخرجة من المبحوثين، لان البناء التدريجي للنظرية يتم من خلال الحقائق المجمعة والتي تقرها العينة، مثل الطريقة الفينومونوليجية السيكولوجية (بول وآخ., 2007, ص 31) والتي تعتمد على وصف لخبرة معينة مع من تجري معهم المقابلة، لهذا فان الباحثون النوعيون لا يبحثون عن الوصف فقط من الدرجة الاولى لظاهرة معينة، بل يمتد الامر الى بناء تفسير تحليلي، سواء من خلال تجاوز حد تصوري لمعاني مؤكدة مسبقا او تطبيق معرفة نظامية وحساسية نظرية للموضوع.

البحوث النوعية تتميز باعتمادها في الدرجة الاولى على البحث في بيانات نوعية تكون في شكل ملاحظات، تعليقات، واراء مكتوبة او مشاهدات مسموعة، من اجل الوصول الى نتائج تحليل مع استخدام طريقة علمية صحيحة، حيث يعتمد البحث النوعي على رؤية الباحث في بناء الإشكالية (فارس, 2018, ص.ص. 79–80)، ويزداد الفهم مع التجارب والتطبيق المحقق، وسياق البحث ليس مفتعل بحكم معرفة سابقة بل في سياق طبيعي مفتعل من الحقائق الطبيعية وبالتالي يتم تقسي الظاهرة في اعماقها حتى تتوصل الى الفهم التام، وبالتالي فان البحث النوعي هو عملية تفاعلية بين الباحث وطبيعة المشكلة او البحث، تختلف الطريقة المستعملة فيه حسب الموضوع ولا توجد طريقة واحدة صالحة لدراسة جميع المواضيع (البالوي, 2012)، لان النوعيين لديهم مبدا ان الحقيقة ليست واحدة وإنما متعددة وتبنى وفق مفاهيم مجموعة من الناس او الافراد، لهذا تجد ضمن المنظمة الواحدة العديد من الافكار والحقائق حول موضوع واحد.

تراكم المعرفة يدفع الى التصحيح الذاتي في البحث العلمي، واغلب المشاكل التي يواجهها البحث الكمي بسبب اختيار العينة وما اذا كانت تمثيلية ام لا، الامر الذي يوقع غالب الاحيان في الاخطاء المنطقية التي يحاول المنهج الكمي اصلاحها من خلال زيادة العينات وتطوير التفكير المنطقي لتوليد نتائج كمية تعتمد على التحليلات الاحصائية فقط، إلا ان البحث النوعي يفترض ان الحقائق تتعدد بعدد حجم العينات حتى لو كانت الظاهرة واحدة وبالتالي لا يمكن حل المشكل من خلال زيادة البيانات (هبة, 2018) لهذا لابد من تفعيل خاصية البحث المعمق فحتى بعد اكتشاف العلاقة الارتباطية بين متغيرين فان المنهج الكيفي يتعدى ذلك من خلال بلوغ الاسباب والفهم الاعمق لتكملة ما حصله البحث الكمي من نتائج، وفي ما يلي يمكن عرض بعض الاختلافات الأساسية بين المنهج الكمي والنوعي.

الجدول رقم (05): مقارنة البحوث الكمية والنوعية؛

المناهج الكمية	المناهج النوعية
تستخدم مقاييس واختبارات او قوائم تقدير لجمع البيانات	يعتمد أسلوب الملاحظة والمقابلة والمراجع بعيدا عن الأساليب القياسية والاحصائية

لا يمتلك الباحث مرونة زمانية ومكانية	يجري الباحث قياساته بمرونة أكبر في الزمان والمكان
يمارس الباحث سيطرة تامة على جميع المتغيرات	لا يسيطر على اي من المتغيرات
تستخدم في كتابة التقرير، الجداول والاشكال البيانية	تكتب التقارير بأسلوب سلس قصصي وسردي يمكن ان يدعم بنتائج كمية

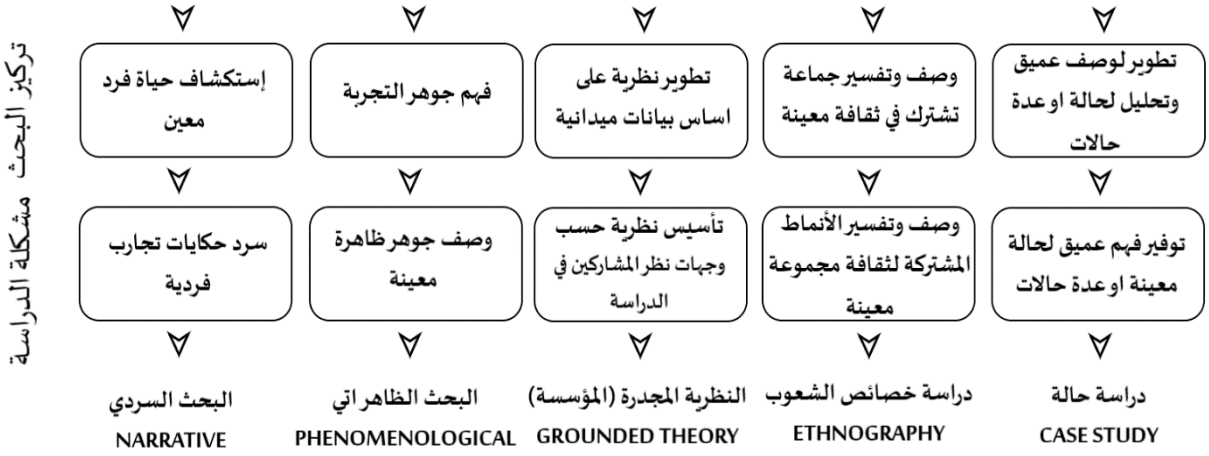
المصدر: (فارس, 2018, ص 87)

استنادا الى نتائج الدراسات السابقة ونظرا لتعقد الظواهر المدروسة المتعلقة بممارسة مهنة التدقيق في الجزائر ودرجة تطور المهنة تبعا لتوجهات المرجعية الوطنية، تم الاعتماد على المنهج النوعي للحاجة الى نتائج اكثر وضوحا وفكا للعقد خاصة تلك الإشكاليات المطروحة بين الادبيات السابقة التي عملت على نفس العينة وتوصلت الى نتائج متناقضة، والتي قد لا يستفاد منها مقداريا ويجب البحث في اسبابها العميقة للحصول على معرفة اوسع، لفهم الموضوع من وجهة نظر حالة معينة وفئة صغيرة من مجتمع الدراسة، وذلك من خلال التقرب من عينة البحث وتفادي الاستبيانات الورقية والإلكترونية من اجل ضمان دقة الانجاز والحصول على حقائق اكثر واقعية، من اجل ذلك قام الباحث باختيار المنهج النوعي لهذه الدراسة لأنه الاكثر ملائمة لغرض الدراسة الحالية الذي يتمثل في استكشاف تطور ممارسي المهنة ومكاتب التدقيق عن تأثير توجهات المرجعية الوطنية والتغيرات في القوانين وقواعد ضبط المهنة، والمنهج النوعي يفيد بشكل خاص في دراسة العلاقة بين الهيئة المشرفة على المهنة ممثلة في المجلس الوطني للمحاسبة وممارسي مهنة محافظة الحسابات والمصادقة القانونية، من خلال التركيز على المعاني والتفسيرات، التفاعلات والخبرات الذاتية لمكاتب محافظي الحسابات، والاسس النظرية لنموذج البحث النوعي في مجال بحوث مهنة التدقيق هي ظواهر استيعاب القوانين، احترامها والظواهر التي تشرح التفاعلات بينها ومدى تجسيدها على ارض الواقع، من اجل فهم سلوك محافظ الحسابات وتصوراته الشخصية لمواكبة تغيرات القوانين في البيئة الجزائرية، خاصة وان محافظ الحسابات الجزائري يستقبل المعارف بواسطة التفسيرات، الاشياء، المهنيين القدماء والاحداث. وهكذا فانه لفهم كيفية تأثير توجهات المرجعية الوطنية للتدقيق على تطوير مهنة محافظة الحسابات، فمن المهم استكشاف الخبرة الذاتية لمحافظي الحسابات في سياق استخدام القوانين المنظمة للمهنة خاصة بعد اصدار معايير التدقيق الجزائرية (NAA) ومدى توافقها مع قواعد الضبط السارية المفعول في الجزائر.

بعد تحديد قيمة البحث النوعي واثبات مدى اهميته لاحتياجات واهداف الدراسة الحالية، لابد من اختيار استراتيجية من استراتيجيات البحث النوعي التي قدمها (Creswell et Poth, 2013, p 108) في مناهج البحث النوعي بالتفصيل، والمتمثلة في خمسة (05) مناهج لبناء اي دراسة نوعية، بعد فحص الاشكالية

التي يمكن استعمالها في كل منهج وتحديد الدليل الذي يجب اتباعه من اجل الاجابة عليها، بالتوافق مع اهداف وغايات الدراسة المرغوب في الوصول اليها، والتي سنعرضها في الشكل الموالي:

الشكل رقم (07): مناهج المقاربة النوعية حسب احتياجات البحث العلمي؛



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على (Creswell et Poth, 2013, p 110)

بعد الاطلاع على مناهج المقاربة النوعية لدراسة البحوث العلمية والتعرف على نقاط تركيز كل منهج والاشكالية التي يمكن ان يعالجها، تبين للباحث ان منهج دراسة الحالية (CASE STUDY) هو الأقرب للإجابة على إشكالية البحث المطروحة في الدراسة، من اجل ذلك استخدم الباحث هذا المنهج بناء على اساس نظري مستمد من دراسة التغيير في المنظمات مع كشف وتحديد لطبيعة ونطاق التغييرات التي طرأت او من المنتظر ان تطرأ على مكاتب محافظ الحسابات التي تعمل في الجزائر، نتيجة التزامها باتباع عدد متنام من مقررات معايير التدقيق الجزائرية (NAA) في ظل تواجد العديد من القوانين وقواعد الضبط السارية المفعول المنظمة للمهنة، مع تحديد درجة تطور المهنة من خلال التوجهات الحديثة إستعانة بنموذج (Laughlin, 1991) و (Laughlin et al, 1996) القائم على فكرة ان كل منظمة تتكون نظريا من مستويات 03 يمكن ان تقاس التغييرات عليها كما ذكرنا سابقا.

وفق (Creswell et Poth, 2013, p 153) يمكن اعتبار المنهج الاثنوغرافي حالة واحدة لثقافة مشتركة لدى مجموعة معينة، والاصل فيه هو تحديد الاسلوب الذي يمكن ان تؤثر به الثقافة بدلا من تطوير فهم معمق لحالة واحدة او استكشاف قضية او مشكلة باستعمال حالة نموذجية كمثال، لهذا فان منهج دراسة الحالة يقف على دراسة حالة واحدة او مجموعة من الحالات ضمن سياق او بيئة واقعية معاصرة، قد تكون كيانا ملموسا، مثل فرد، مجموعة صغيرة، منظمة او شراكة وفي حالتنا سنقوم بذلك على مكاتب التدقيق لمحافظي الحسابات في الجزائر، على مستوى اقل واقعية له علاقة تأثير متبادلة مع البيئة والمجتمع

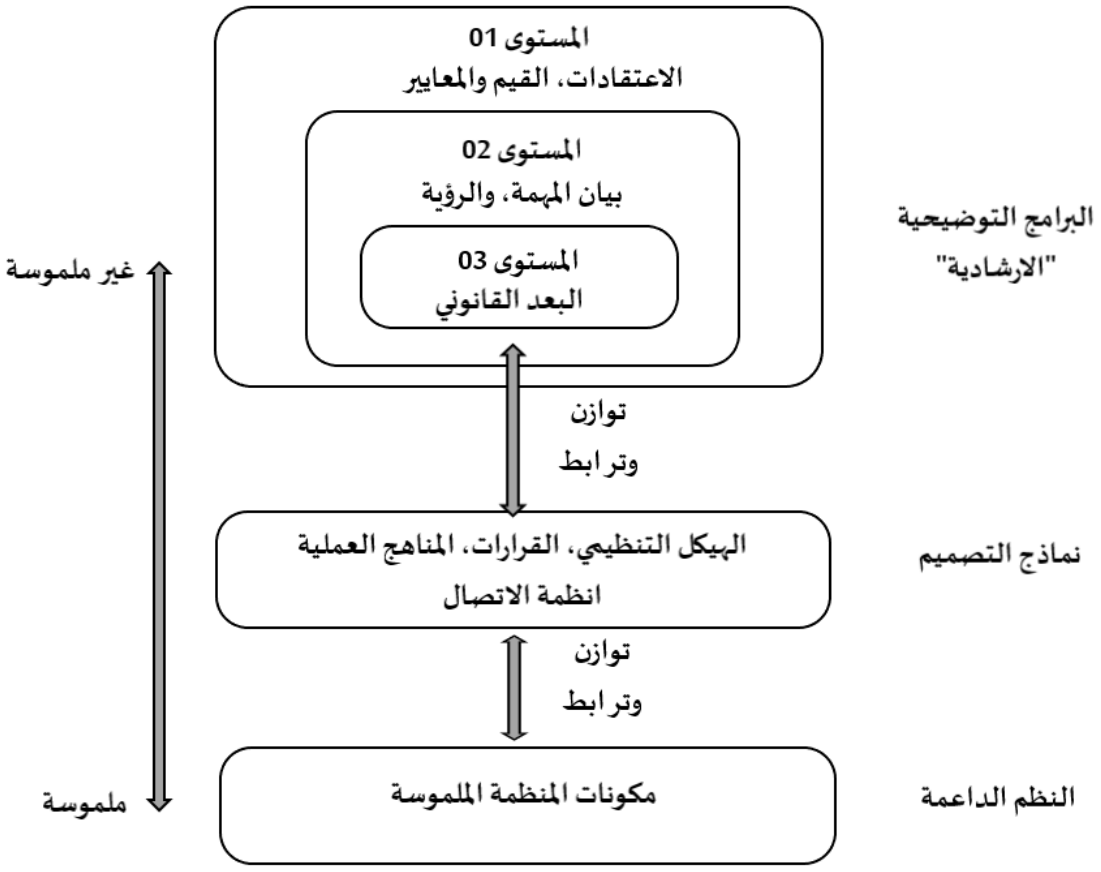
يمكن تحديدها بدقة، وبالتالي يمكن تعريف منهج دراسة الحالة على انه نهج نوعي يستكشف فيه الباحث نظاما واقعيا معاصرا (حالة)، وأنظمة متعددة الحدود (حالات) لفترة زمنية معينة، من خلال جمع بيانات تفصيلية عميقة من مصادر متعددة مثل الملاحظات، المقابلات، الوثائق، التقارير والمواد السمعية البصرية التي تصف الحالات التي تشكل موضوع معين(Creswell et Poth, 2013, p 153)، أضاف (ثامر و يوسف, 2015, ص.ص. 37–38) الى ذلك ان منهج دراسة الحالة هو ان تتم دراسة حالة واحدة (وربما عدد من الحالات) بشكل مفصل ودقيق وباستخدام كافة الوسائل المناسبة، مع قابلية التنوع في الاهداف واسئلة الدارسة الا ان الهدف العام المراد بلوغه هو الحصول على اكمل فهم ممكن لتلك الحالة، وهذا ما ستحاول الدراسة تحقيقه حيث ستتم على مكاتب التدقيق ومحافظة الحسابات في الجزائر من خلال التعمق في دراسة العينة المختارة على وضعها وسياقها الطبيعيين، دون الانشغال بتعميم النتائج على الحالات الأخرى.

الطريقة والأدوات Methods:

بحكم ان تواجد مكاتب التدقيق في بيئة تتأثر بها وتؤثر فيها، فان حدوث أي تغير مهما كانت طبيعته، لابد ان يكون له إمتداد في الابعاد التقنية المطبقة وقد يمتد التغيير الى الأساس الفكري الثقافي والاجتماعي، ومثلما توجد دراسات تهتم بتغيرات الجانب التقني والكمي، ظهرت العديد من الدراسات التي تهتم بتطبيق المناهج النوعية (Qualitative Approche)، في البحوث المالية والمحاسبية (حسام, 2004) ، بسبب ظهور العديد من التغيرات التي تمس الاسس الاجتماعية وتحدث تغيرات في الفكر، القيم والثقافة المنتهجة، الامر الذي عرفت المناهج التقليدية صعوبة في ابرازه وظهرت فجوة في تفسير النواحي الغير مرئية للمحاسبة والتدقيق المستمدة من الجانب الاجتماعي، الاقتصادي والسياسي، لأن ادبيات التغير في المنظمات وفق (R. Laughlin, 1991)، ركزت الاهتمام على دراسة التغيير التقني واثاره سواء كان ناتج من البيئة المحيطة او من خلال الاعوان الاقتصاديين، من خلال فهم المحتوى، تحليل النسق والسياق مع دراسة مراحل التغيير (Pettigrew, 1987, p. 653)، حيث عالجت هذه الحركية الاحداث الغير متوقعة التي يمكن ان نسميها "اضطرابات" او "اختلالات"(Morgan, 1986)، والتي تدفع الى حدوث بدائل لدى المنظمة في شكل ***"تحول Transformation"*** و ***"انتقال Transition"*** وفق مسار او سياق تغيير محدد، لان طبيعة كل المنظمات في الأصل مقاومة للتغيير وتحاول الحفاظ على الثبات وعدم التأثر بالظروف البيئية (Miller & Friesen, 1980)، الا ان بعض الظروف تجبرها على احداث تغييرات في سياق خاص بها، لان مسار التغيير الناتج ليس محدد بل يختلف من منظمة الى أخرى مع توفر مجموعة من الاحتمالات.

وباستعمال نموذج (Greenwood & Hinings, 1988)، والنظرية النقدية لـ (HABERMAS, 1981)، طور (R. Laughlin, 1991)، امثلة نماذج تجريبية تطبق على التغيرات الكيفية الحاصلة في المنظمات من اجل التعرف على الاختلافات المتفاوتة الناتجة عن الاضطرابات، ووضح كيفية التطبيق من خلال امثلة وصفية تجسد طبيعتهم، وتمنح معنى تصوري حول الاتجاهات المختلفة المتاحة امام التغيير التنظيمي (R. C. Laughlin, 1987)، واستنادا الى ذلك قام (R. Laughlin, 1991)، بتصور المنظمة في (03) مستويات متفاوتة بين الاعتبارات الملموسة وتلك غير الملموسة لفهم طبيعة التغيرات التي تطرأ عليها، من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم(08): نموذج تصور المنظمة



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على نموذج (R. Laughlin, 1991)

من خلال الشكل يظهر(R. Laughlin, 1991)، ان المنظمة تحتوي على العديد من الاعتبارات الملموسة **"النظم الداعمة "** التي يمكن ان تتجسد في:

- المباني؛

- المستخدمين؛
- الآلات، المعدات والادوات؛
- طبيعة وخلفية هذه العناصر.

بالإضافة الى قسمين من الاعتبارات **"شبه الملموسة"**، التي تحدد التوجهات، المعاني، والتوضيحات التي تصف العلاقة بين كل الاعتبارات الملموسة، من اجل تحقيق الغايات والاهداف المخطط لها، والتي تم انشاؤهما من خلال الاعوان الاقتصاديين الحاليين للمنظمة او الذين سبقوهم. وتتشكل من:

- نماذج التصميم"Designe archetype": هي تركيبة من الهياكل والانظمة الادارية، التي تشكل عمود الاساس والخريطة التوجيهية القائمة على مجموعة من قيم ومعتقدات المنظمة (Greenwood & Hinings, 1988, p. 300)، وتحتوي على مجموعة المتغيرات التي تعمل على تحقيق الانسجام فيما بينها وبين المستوى الاعلى غير الملموس والنظم الداعمة الملموسة بهدف توجيه هذه النظم للتعبير عن منظور البرنامج الارشادي حتى يكون لديهم هدف مشترك وسياق موحد.
- البرامج التوضيحية الارشادية "Interpritive schemes": كما سماها (Ranson et al., 1980; Schutz, 1967) والتي تضم القيم والمعتقدات غير الملموسة وصعبة التحديد، التي تقوم عليها المنظمة وما يؤمن به اعضائها، حيث تشكل البرامج والمخططات الخطابية والتفسيرية لتجارب المنظمة ذات الصلة، وتعمل على افتراضات اساسية مشتركة حول سبب وقوع الاحداث التي تقوم بها المنظمة، وكيف تتصرف مع اغلب المواقف المحيطة بها.

من السهل وصف **"النظم الداعمة Subsystems"**، لأنها واضحة امام العلن ولا تحتاج الى لغة خاصة بها، حيث يمكن قياس كل الامور الملموسة، كما يمكن التحقق في نفس الوقت من نماذج التصميم من خلال الاطلاع على المناهج الادارية المتبعة، لكن الامر الاصعب هو معرفة الانسجام والعلاقة بين كل هذه الاعتبارات والاساس الذي تعمل على تحقيقه، لدرجة تعقد طبيعتها، لهذا فان البرامج الارشادية هي التي تصف العلاقة ودرجة الانسجام بين هذه الاعتبارات من اجل تحقيق الأهداف المرغوبة، لما تحتويه من مستويات:

- المستوى الأول "الثقافي"، الذي يضم الاعتقادات، القيم والمعايير؛
- المستوى الثاني "المهمة" والذي يحدد الغاية، وعرض برنامج توجهات الاعمال؛
- المستوى الثالث "النظام المتبع" الذي يتشكل من البعد القانوني والأنظمة التي تقوم عليها المنظمة؛

- كما ان "نماذج التصميم" تمثل المستوى الرابع الذي يضم الهيكل التنظيمي، اجراءات اتخاذ القرارات والمناهج العملية مع انظمة الاتصال.

1. ***النماذج الوصفية لقياس تغيرات المنظمة التنظيمية،***

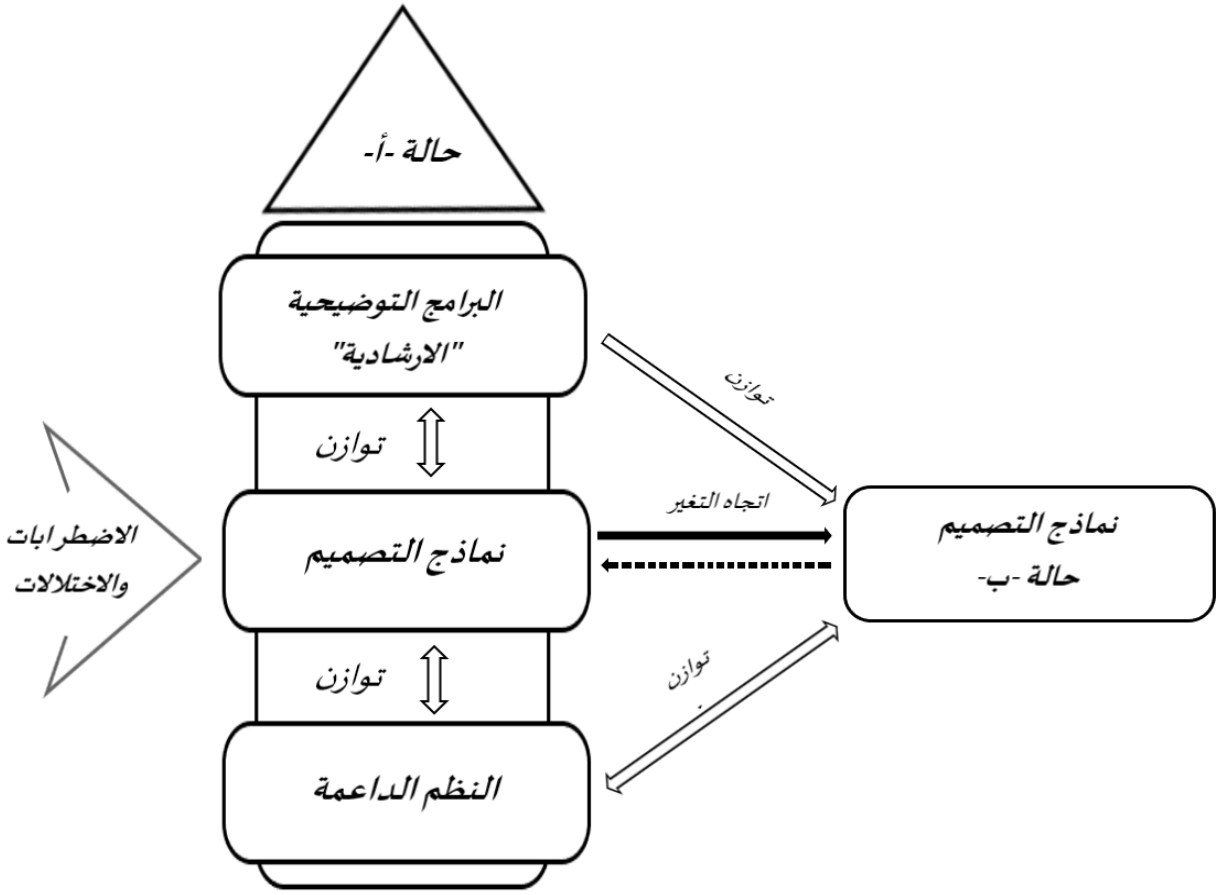
من خلال تحليل النموذج يمكن فهم طبيعة ونطاق التغيرات التي تحصل داخل المنظمة جراء الاضطرابات والاختلالات الخارجية، من خلال مفهوم "**التوازن والترابط**" الذي يحصل بين البرامج التوضيحية، نماذج التصميم والنظم الداعمة في شكل ديناميكية معينة، لأنه يوجد اقتراح من خلال(Miller & Peter, 1984) انه في مستوى معين، سينتج عن هذا المزيج التنظيمي مجموعة من الخصائص التي توحد كل المستويات رغم كل الخلافات الموجودة، وتوجهها لتحقيق فكرة التوازن والترابط، لهذا فأن النموذج التفسيري (R. Laughlin, 1991)يفرق بين مستويين رئيسين من التغيرات هما:

- ***تغيير من الدرجة الأولى "First order change":*** تتمثل طبيعة هذا التغيير كون الاضطرابات التي تحدث للمنظمة ليس لها اي تأثير على البرامج التوضيحية "الارشادية Interpritive schemes""، لكنها تحدث خللا في محتوى نماذج التصميم "Designe archetype" والنظم الداعمة "Subsystems ".
- ***تغيير من الدرجة الثانية "Second order change":*** حدوث هذا المستوى من التغيير يشمل تأثيرات المستوى الاول بالإضافة الى محتوى البرامج التوضيحية، وبالتالي يكون له تأثير على كل المستويات المدرجة في الشكل السابق.

واستنادا لهذه التغييرات يمكن ان تتأثر كل المنظمة وتأخذ شكل تغيير خاص بها، وذلك بالانتقال من الحالة "الأولى -أ-" قبل حدوث الاضطرابات، الي الحالة "الثانية -ب-" التي تلي تعرض المنظمة لاختلالات معتبرة، ويمكن ان يأخذ المسار واحد من النماذج الاربعة التالية:

- ***نموذج التصدي والتفنيد "Rebuttal":*** يقصد به التصدي للاضطرابات التي تحدثها البيئة الخارجية، نظرا لطبيعة كل منظمة ورغبتها في الحفاظ على النسق المعتاد وعدم التغيير، حيث تتمكن المنظمة من ادخال بعض التغييرات للتجاوب مع ما تستدعيه الحالة على مستوى نماذج التصميم، وتعود بعد ذلك الى وضعها الاصلي الطبيعي، وهكذا تتشكل الحالة (01) لنموذج التغير من الدرجة الأولى، كما يصف الشكل التالي:

الشكل رقم (09): نموذج التصدي والتفنيد لتغير المنظمة؛

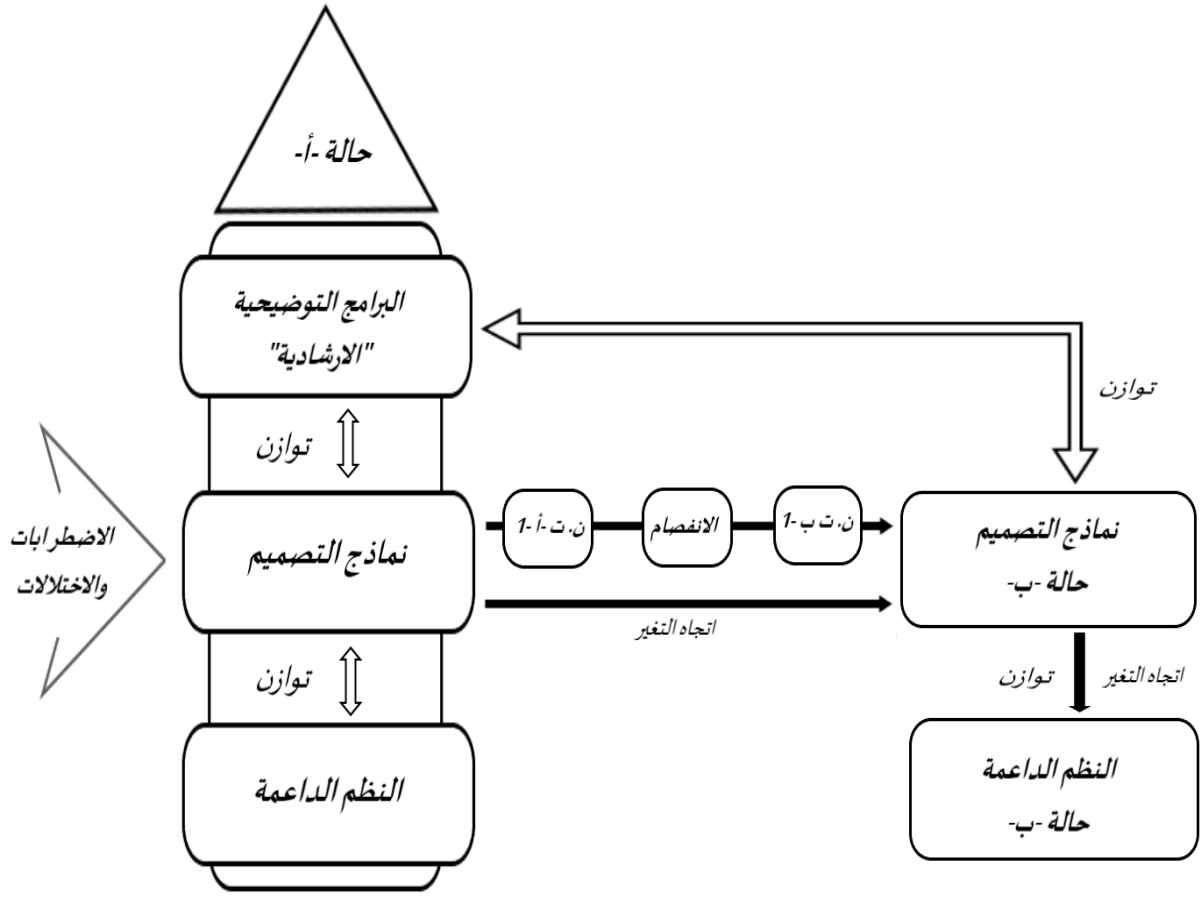


المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على نموذج (R. Laughlin, 1991).

يشرح النموذج كما هو موضح في الشكل التغير في نموذج التصميم من الحالة -أ- الى الحالة -ب-، وبعد ان تصد المنظمة هذا التغيير يعود نموذج التصميم الى حالة الاصلية تدريجيا، وبالتالي فان البرامج التفسيرية لها القدرة على قبول وتبني مجموعة من نماذج التصميم من دون اي تحديات معتبرة في فقدان التوازن، ويجدر بالذكر ان في هذه الحالة لا ينشأ *"تحول Transformation"* أو *«انتقال Transition"*.

- *نموذج إعادة التوجيه "Réorientation":* من خلال هذا النموذج تتجسد الحالة (02) لاتجاه التغيير من الدرجة الاولى عكس "التصدي"، والذي يظهر أثر الاضطرابات والاختلالات التي تحدث في بيئة المنظمة، على نماذج التصميم، بسبب عدم قدرة المنظمة للتصدي للعوامل الخارجية، التي تعتبر مقبولة الى حد ما في مسار عمل المنظمة، الامر الذي ينتج نظم داعمة حالة -ب- تتوافق مع اتجاه التغير الوارد من نماذج التصميم، ويمتد تأثيرها الى البرامج التوضيحية:

الشكل رقم (10): نموذج إعادة التوجيه لتغير المنظمة؛

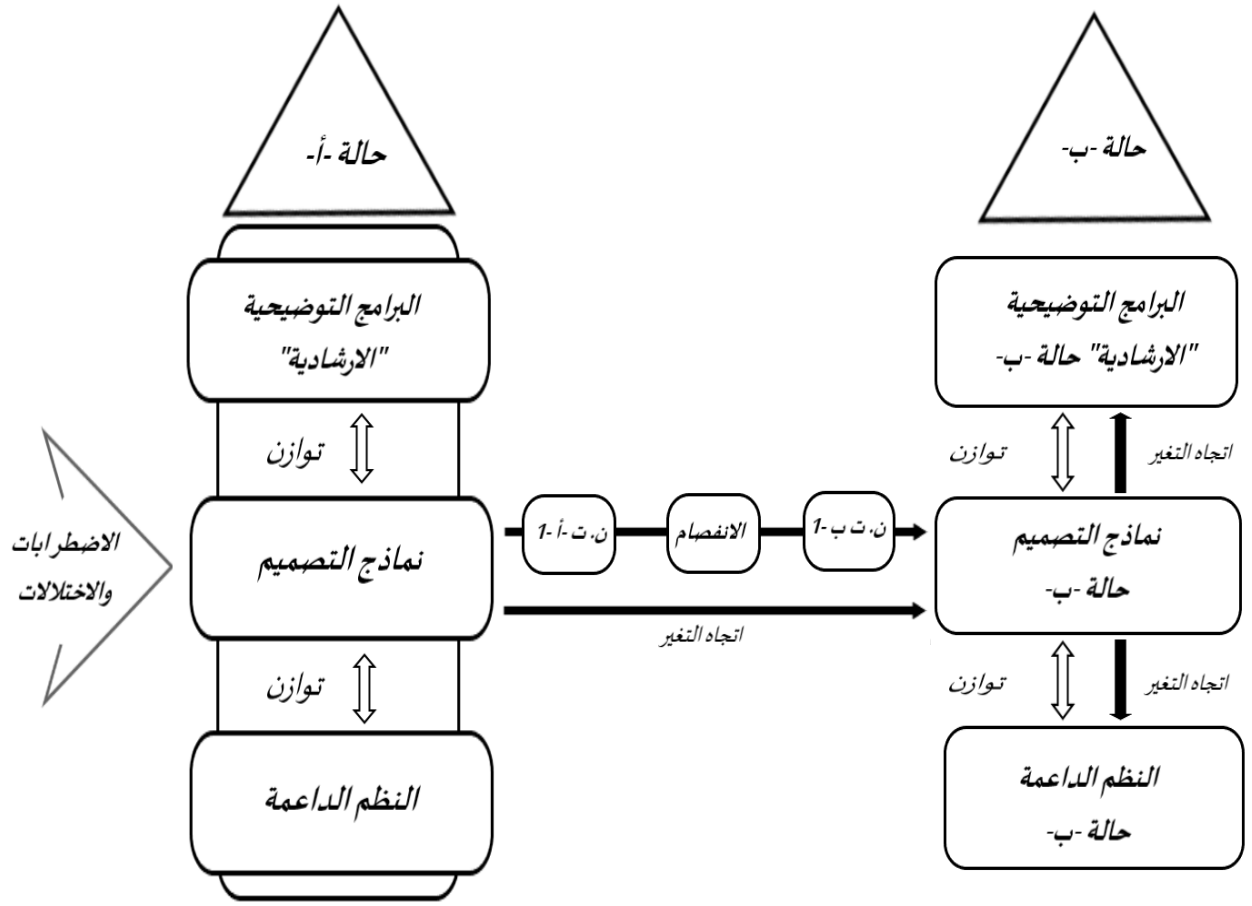


المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على نموذج (R. Laughlin, 1991).

ينشأ وفق هذا النموذج عملية " *انتقال Transition* "، من نموذج تصميم -أ- الى النموذج -ب-، وفق اتجاه تغيير يستوعب هذه التحولات وينتقل بطريقة لا تؤثر بشكل كبير على النواة المركزية للمنظمة، مع وجود نقاط توقف طول مسار التغيير، (ن.ت.أ.1 "نموذج التصميم -أ-) و(ن.ت.ب.1 نموذج التصميم .ب.) مع نقطة "الانفصام" التي يمكن ان تبقى فيها المنظمة لفترة وفق (Greenwood & Hinings, 1988)، دون الانقسام الى منظمتين مع الحفاظ على التوازن والترابط بين مختلف المستويات.

- *نموذج الاستعمار "Colonization":* هذا النموذج يظهر الحالة (01) التي تجسد اتجاه التغيير من الدرجة الثانية، لأنه ليس اختياري مثل "اعادة التوجيه" بل يقوم على فرضية جبر المنظمة على ادخال مجموعة من التغيرات الواردة من اضطرابات واختلالات البيئة الخارجية، وبالتالي ينشا اتجاه التغيير بداية بنماذج التصميم الذي يولد بدوره نظم داعمة فرعية تتوافق مع الشكل الجديد، الامر الذي يمتد تأثيره في هذه الحالة الى حدوث اتجاه تغيير في البرامج التوضيحية. وهنا يتم اعادة صياغة المنظمة ككل:

الشكل رقم (11): نموذج الاستعمار لتغير المنظمة؛

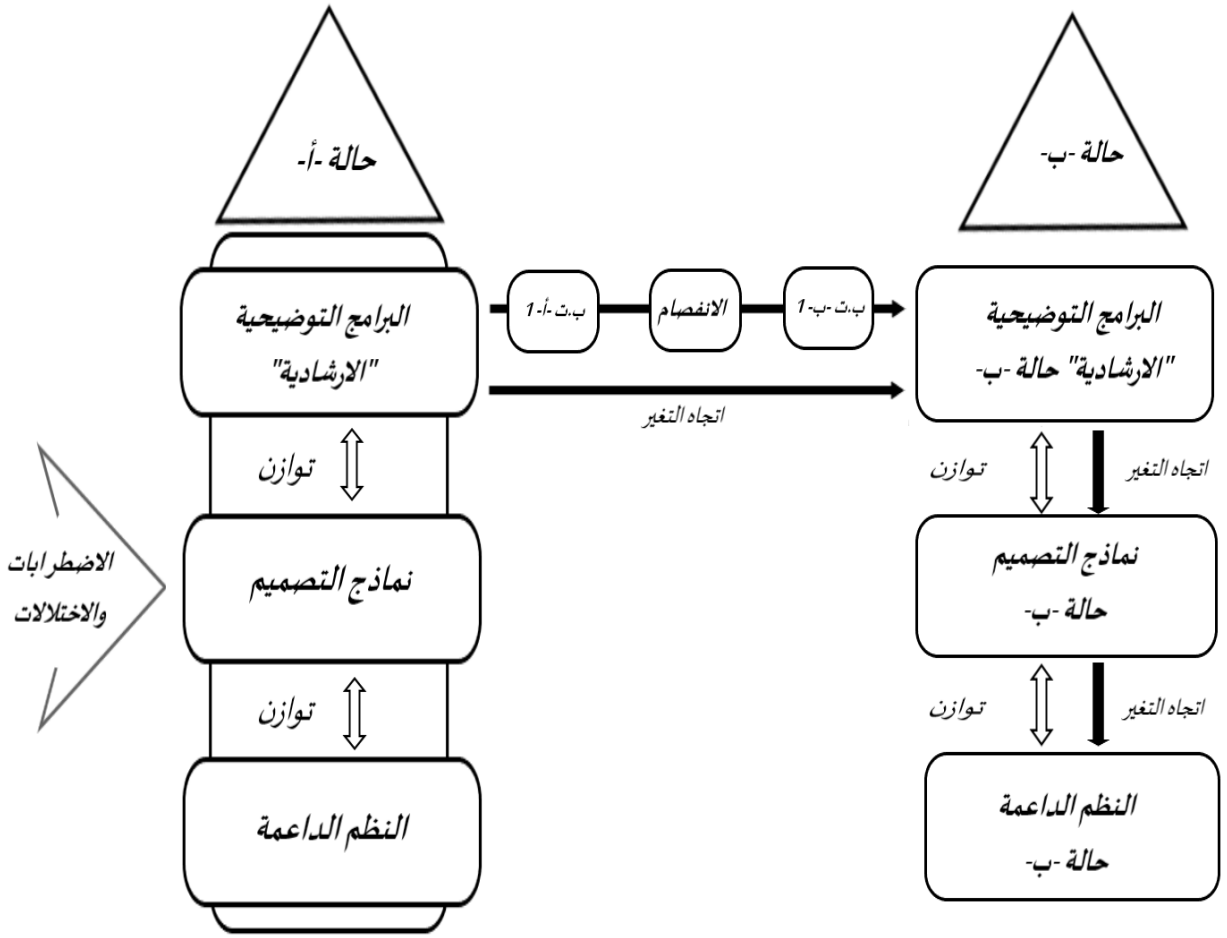


المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على نموذج (R. Laughlin, 1991).

يبدأ اتجاه التغير في المنظمة وفق النموذج من نماذج التصميم التي تنتج نظم داعمة متوافقة مع المتطلبات، ويقود الى تغيير حتمي في البرامج التوضيحية، مع المرور بنقاط التوقف طول مسار التغيير، والحفاظ على التوازن والتوافق بين مختلف المستويات، هذا التغيير يعتبر *"انتقال Transition" إذا كان اختياريا، اما إذا كان* اجباريا فيحدث "تحول Transformation".

- *<u>نموذج التطور "Evolution":</u>* يمثل النموذج الحالة (02) لاتجاه التغيير من الدرجة الثانية، والذي يستدعي تغيرات معتبرة في البرامج التوضيحية "الارشادية"، التي تعتبر نقطة بداية اتجاه التغيير في المنظمة، وما يميزه انه ينشئ اختياريا بقرار من طرف الاعضاء القائمين على المنظمة، الذين يفتعلون اتجاه التغيير ويحافظون على التوازن والتوافق المطلوب، بهدف ركوب التحولات التي احدثتها الاضطرابات والاختلالات في محيط المنظمة:

الشكل رقم (12): نموذج التطور لتغير المنظمة؛



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على نموذج (R. Laughlin, 1991).

اتجاه التغيير في هذا النموذج يتسبب في ارتداد واعادة ضبط البرامج التوضيحية التي تفتعل تغيرات جذرية في نماذج التصميم، الامر الذي يتطلب اعادة هيكلة النظم الداعمة من اجل التوافق مع البرامج الارشادية المستحدثة التي يمكن ان تأخذ المنظمة سنوات عديدة من اجل اتمامها. وتحقيق "تحول Transformation" التام.

توفر النماذج الاربعة، وصف لمستويات المنظمة المترابطة فيما بينها في شكل ميكانيزمات منسجمة في سبيل البقاء، وتشرح المنهجية الاسترشادية لاتجاهات التغيير التي يمكن ان تحدثها الاضطرابات والاختلالات التي توجد في البيئة الخارجية، حيث تكون اختيارية من الدرجة الاولى في الحالات المتأتية من قرارات التسيير، وحالات تغيير أخرى من الدرجة الثانية تفرض على المنظمة التغير من أجل المواكبة مع تلك التغيرات.

2. ***آلية التوجيه الرقابية لتغيرات تنظيمات المنظمات،***

أدخل لوغلين (R. Laughlin, 1991)، نماذج تغييرات المنظمة لدراسة الظواهر الاجتماعية، الثقافية والتقنية، خاصة تلك المتعلقة بالمشاكل الاقتصادية التي لا يمكن التنبؤ بها، وينتج عنها ضغط اقتصادي يؤثر على المنظمات، مخرجاتها وردات فعلها مع اختلاف طبيعتها، لمعرفة الاثار الحتمية لهذه الضغوط والتي يمكن للنماذج المذكورة سابقا تصور وتحديد مسار واتجاه هذه التغيرات، ومعرفة طريقة وكيفية حدوثها، وركز كثيرا على الدراسات المحاسبية حيث يمكن تطبيق النماذج على الضغوط الاقتصادية التي تستوجب احداث تغييرات، من بينها تلك التي تفرضها الدولة في بيئة الاعمال المحلية للتأثير على القطاع العام والخاص، خاصة تلك التي تنشط في مجال الحفاظ على المال العام، الصحة والتعليم التي يجب عليها ان تغير من سياستها المنتهجة من اجل التكيف مع المتطلبات المستجدة، واحيانا تركب المنظمات هذا التغيير لضرورة المنافسة او تحقيق المتطلبات السوقية.

بعدها قدم (R. Laughlin et al., 1996)، مستوى اخر للنموذج الذي يمكن تجسيده في دور المحاسبة والمهن المتعلقة بها في التوسط بين المنظمات وهيئات الدولة الإدارية التي تصدر قواعد الضبط والقرارات وما يتبعها من إجراءات ومسارات تغيير في المنظمات استجابة للسياسات المطبقة، حيث تشكل المحاسبة أداة رقابة بين الجهة التي تفرض التغيير ومستوى الأداء الذي تحققه المنظمات من اجل تأمين متطلباته، وبالتالي تدخل هذه الأدوات قبل كل شيء كعنصر مكمل لدراسة نماذج التغيير في المنظمة ومدى انتهائها، والجزء الثاني يتعلق بالرقابة الخارجية بين الهيئة التي تضع السياسات المجتمعية وقواعد الضبط والمعايير على مسار ومنهج التغيير في المنظمات ومدى تحقيقها للإجراءات المطلوبة. لهذا يمكن تجزئة أدوات الرقابة التوجيهية الى مستويين:

- المستوى الداخلي: يتجسد في أدوات الرقابة الداخلية المستخدمة في التأكد من ان "النظم الداعمة" تعمل بشكل ملائم وبانسجام مع متطلبات "البرامج التوضيحية، الارشادية" الجديدة، والتي يمكن ان تكون في الهيكل الإداري ونظام الرقابة الداخلية؛
- المستوى الخارجي: وهي الرقابة التي تمارسها السلطة التي تفرض سياسات معينة، للتأكد من نسق التغيير في المنظمات والحكم على سياق تطبيق الإجراءات المستجدة.

يجدر بالذكر ان مسار التغيير والاجراءات التي تتبناها المنظمة لا تخضع لموافقة السلطة العليا التي تضع قواعد الضبط، وانما يتم انشاؤها وفق ما تحتويه البرامج التوضيحية والاجراءات التي يراها الاعضاء مناسبة تنظيميا، والتي تتسبب احيانا في اضطرابات بين ما تحتويه وكيف يتم التعامل معها داخل المنظمة، التي تقاوم بعض التغييرات بدلا من امتلاكها، خاصة في حالة عدم التوافق بين متطلبات السلطة التنظيمية

النظرية وما تستدعيه المنظمات في الواقع العملي الذي تضعه المنظمة في البرامج التوضيحية "الارشادية" وعالم الحياة المجتمعي. من جهة أخرى المنظمة ليست منغلقة على التغييرات الاجتماعية البيئية وبالتالي لابد لها ان تتفاعل مع الاجراءات وقواعد الضبط حتى لو كان التفاعل متفاوت من منظمة الى أخرى وقد برر ذلك، من خلال اصلاحات التعليم التي يمكن ان لا تتبناها كل المدارس بنفس الطريقة وبكل اخلاص فالعديد من العوامل تدخل في ذلك مثل الموقع الجغرافي والتصادم مع قيم المعلمين التي تقاوم التغيير وليس رفض التام لها، لهذا إذا ظهر عدم تطابق في نية التوجيه ، فيجب معالجة الفكرة التي قد تسود وقد تؤثر القوة التفاضلية على النتيجة، من خلال تطوير وانشاء ديناميكيات تعالج الاختلافات، ولا يمكن ان تؤثر دائما القواعد التنظيمية لان في الكثير من الحالات يمكن تطبيق المبادئ التوجيهية التي تصدر من البرامج التوضيحية للمنظمة لأنها على علاقة بالواقع

أدوات ووسائل جمع البيانات:

مرحلة جمع البيانات إعتمدت على مجموعة من التقنيات العلمية التي تتوافق مع طبيعة البحث المنهج المتبع واشكالية الدراسة والتي تتمثل في تحليل الوثائق والقوانين، المقابلة والملاحظة:

تحصيل الوثائق والبيانات:

تعد الوثائق بالنسبة للبحث العلمي اول سبب في اثارة الموضوع حيث تشكل الدافع الاول الذي يخلق الفضول حول موضوع معين، الامر الذي دفع الى بروز اشكالية الدراسة الحالية، واستمر التحليل الوثائقي منذ انطلاق الدراسة الى غاية الاجابة على الإشكالية المطروحة فيها، والتي تهدف الى معرفة تأثير توجهات المرجعية الوطنية في تنظيم مهنة التدقيق على تطور المهنة في الجزائر، وبالتالي شملت هذه الاداة كل الوثائق الصادرة في هذا الشأن التي تمكننا من استيعاب الهدف المراد الوصول اليه، ومعرفة الطريق المتبع للإجابة على الاشكالية مع الاستعانة بها بالدرجة الاولى لبناء المناقشات التي تمت اثناء المقابلة وتشمل ما يلي:

- القرار الوزاري رقم SPM/94/103، الصادر يوم 02 فيفري 1994، الذي يقر معايير الاداء المهني والعمل الميداني لمهنة محافظ الحسابات، يحمل في طياته ستة (06) توصيات مهنية، وارد في إصدارات المصف الوطني للخبراء المحاسبين محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
- القانون 10-01، المؤرخ في 29 يوليو 2010، يتعلق بتنظيم مهنة خبير محاسب محافظ حسابات ومحاسب معتمد الصادر في الجريدة الرسمية رقم 42.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-202، المؤرخ يوم 26 ماي 2011، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات واشكال واجال ارسالها، الصادر في الجريدة الرسمية رقم 30.

- ملحق معايير التقارير، المؤرخ يوم 24 يونيو سنة 2013، والذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات والصادر في الجريدة الرسمية رقم 24.
- المقرر رقم 02، المؤرخ يوم 04 فيفري 2016، والذي يتعلق بوضع 04 معايير جزائرية للتدقيق الأولى حيز التنفيذ والوارد في إصدارات المجلس الوطني للمحاسبة، عن وزارة المالية.
- المقرر رقم 150، المؤرخ يوم 11 اكتوبر 2016، والذي يتعلق بوضع 04 معايير جزائرية للتدقيق الثانية حيز التنفيذ، والوارد في اصدارات المجلس الوطني للمحاسبة، عن وزارة المالية.
- المقرر رقم 23، المؤرخ يوم 15 مارس 2017، والذي يتعلق بوضع 04 معايير جزائرية للتدقيق الثالثة حيز التنفيذ، والوارد في اصدارات المجلس الوطني للمحاسبة، عن وزارة المالية.
- المقرر رقم 77، المؤرخ يوم 24 سبتمبر 2018، والذي يتعلق بوضع 04 معايير جزائرية للتدقيق الرابعة حيز التنفيذ والوارد في اصدارات المجلس الوطني للمحاسبة، عن وزارة المالية.

تمت الاستعانة بهذه القوانين بناءا على تسلسل زمني موافق للأحداث المتتابعة في تنظيم المهنة والتي تعبر عن الظواهر الرئيسية في تطوير المهنة، وتولد تعديلات وتنظيمات جديدة طرأت على المهنة، بالإضافة الى ذلك يتم الاطلاع على كل النشرات والنقاط الاعلامية الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)، خاصة تلك الصادرة عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات (CNCC) وكل الهيئات المهنية ذات العلاقة. ساعدت هذه المرحلة كثيرا في تكوين الخطوات التي تليها خاصة فيما يتعلق بتحديد مؤهلات ممارسة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر، طرق تعيينه لدى المؤسسات كما ورد في المراسيم التنفيذية وكل ما يتعلق بالعزل والمخالفات، مع تشكيل اسئلة المقابلة لفتح النقاشات مع المبحوث فيهم من خلال التطرق الى مختلف التعديلات والاساس الذي بنيت على ضوئه.

المقابلات:

تشكل المقابلة مورد اساسي لجمع المعلومات في دراسات البحث النوعي(ثامر و يوسف, 2015, ص.ص. 38–39)، فمن خلالها يتمكن الباحث من التعرف على أفكار، مشاعر ووجهات نظر العينة المبحوث فيها، مع بناء الأحداث الإجتماعية التي لم تلاحظ مباشرة، وتعد الطريقة الاكثر استعمالا في البحث، لأنها تخلق نوع من الاتصال المميز بين الباحث والمبحوث فيه، باعتبارها محادثة موجهة يقوم بها الباحث مع فرد او مجموعة من الأفراد بهدف حصوله على أنواع من المعلومات لاستخدامها في عمليات التوجيه، التشخيص والعلاج (المركز الديموقراطي العربي, 2019, ص 70)، ومن أجل أن تحقق الغرض المطلوب يجب أن تتوفر فيها الشروط الأتية:

- قابلية المعلومات المطلوبة للإجابة عنها من قبل المستجوب؛

- فهم الشخص المستجوب أسئلة الباحث ومدى اتصالها به؛
- توفر الدافع لدى المبحوث فيه كي يقدم إجابات صحيحة ودقيقة وقدرة الباحث على تبيين ذلك.

تأخذ المقابلة العديد من الاشكال والتي ذكرها (فارس, 2018, ص 83) و(ثامر و يوسف, 2015, ص 40) في ما يلي:

- المقابلة المنظمة: يعرض الباحث في هذه المقابلة مجموعة من الاسئلة التي تتعلق بموضوع الدراسة يقوم بإعدادها مسبقا، يكون سياق وانماط الاجابة فيها محدد مسبقا بما يخدم الاشكالية المطروحة مع ضمان الحرية وقابلية التنوع في الاجوبة، وتستخدم فيها الاسئلة المفتوحة التي تكون مجهزة على ترتيب واحد، تلقى بانتظام ويكون فيها الباحث محايدا. وطبيعة خذا النوع من المقابلات يركز على الاجوبة العقلانية وليس على العاطفة، سمي ايضا هذا النوع، وفق(محمد, 2019, ص 119) بالمقابلة باتباع دليل عام غير ان الباحث يمكن ان يغير او يبدل اي سؤال وفق الحاجة لخلق نسق معين في الحصول على اجوبة مختلفة من المبحوثين.
- المقابلة غير المنظمة: هي مقابلة غير مقننة، ذات اسئلة مفتوحة وعميقة، ادارة الحوار فيها هو الدور الرئيسي الذي يقوم به الباحث، من اجل بلوغ الفهم الصحيح لسلوك المشارك دون اسقاط فرضيات المكتسبات القبلية السابقة والتصنيفات عليه والتي تحد من أقوال المبحوث فيهم، وتسمى ايضا المقابلة باتباع المحادثة غير الرسمية في (محمد, 2019, ص 119)، الذي يعتمد على اسلوب تفاعلي تلقائي وليد الحاجة خلال المقابلة، من خلال ملاحظة رد فعل المبحوثين والتجاوب معها.
- المقابلة الجماعية: يقوم الباحث في هذا النوع من المقابلة بالعمل على مجموعة من الناس (العينة) في وقت واحد، مع ضمان ادارة الحوار وإنسيابيته ومهمته تسجيل التفاعل بين المبحوثين، وقد تكون هذه المقابلة منظمة او غير منظمة، لإظهار جوانب من الدراسة لا تظهر خاصة في انواع المقابلة الاخرى، وبالتالي يجب ان يتوفر الباحث على مهارات شخصية من اجل إدارة الحوار، رصد التفاعل وإستخلاص القيمة المضافة.

بالإضافة الى كل هذه الأنواع قدم (محمد, 2019, ص 120) نوع من المقابلة على اساس نظريات سابقة، يدعى بالمقابلة القياسية المفتوحة (المقابلة شبه الموجهة)، التي تتسم بقوة البناء بالنسبة لصياغة الأسئلة، فهنا يتم سؤال المبحوثين بنفس الاسئلة دون تحوير فيها، ولكن بطريقة مفتوحة، حيث يسمح هذا الانفتاح للمبحوثين بإدلاء التفاصيل المرغوبة في إجاباتهم، ويسمح لهم ايضا بتوجيه أسئلة تحققيه كنوع من المتابعة والتأكد من النتائج وغالبا ما يكون هذا النوع من المقابلة هو الأكثر تفضيلا بين الباحثين.

من أجل ذلك وخلال دراستنا الحالية تم الاستعانة بطريقة المقابلة القياسية المفتوحة (شبه الموجهة)، أين تم إعداد وطرح جملة من الأسئلة المفتوحة على المستجوبين مع ضمان ترك هامش حرية كبير أثناء الرد على الاسئلة دون التقيد المباشر بما نريد الوصول إليه، كما أرفقت الأسئلة الأساسية بمجموعة من الأسئلة الفرعية الإضافية لتوجيه المقابلة والحصول على البيانات التي تتطلبها دراسة الحالة الميدانية، خاصة تلك البيانات المتعلقة بسلوكيات وأعمال مكاتب محافظي الحسابات التي تنشط في الجزائر، وكيفية تعاملها مع السياسات وقواعد الضبط التنظيمية، في إطار توجه المرجعية الوطنية الى تدويل مهنة التدقيق بعد إصدار مجموعة من المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA).

تحضير المقابلة:

في البحث النوعي يجب اولاً اختيار العينة والتي يطلق عليها في حالتنا المبحوثين أو مصطلح المشاركين Participants، بدلا من العينة، بحكم أنهم يتشاركون مع الباحث (J. W. Creswell, 2012) ويتفاعلون معه بطريقة مباشرة أو غير مباشرة أثناء إجراء البحث، بغرض تحقيق أهداف البحث النوعي التي تتمثل في الوصول إلى فهم معمق للمشكلة المطروحة، وكما ذكرنا سابقا لا نهدف من خلال هذا البحث الى تعميم النتائج على جميع أفراد مجتمع البحث الا اذا كانت عينة لها نفس الخصائص بدقة يمكن ان تؤدي الى نتائج مشابهة تقريبا لما نتوصل إليه كما ذكر (Bowles et Alston, 2019) ، لهذا نقوم باختيار المشاركين بطريقة العينة القصدية (Purposive Sample) وفق (john W. Creswell, 2007) ، لتحديد المقابلات بشكل مقصود، وتحديد الأشخاص الذين يمكن ان يساعدوا الباحث في تطوير هدف الدراسة والوصول الى النتائج التي تحقق الإجابة على إشكالية الدراسة، وبما اننا لا نهدف الى تعميم نتائج الدراسة فهذه العينة غير ممثلة لكافة وجهات نظر مجتمع الدراسة ولكنها متميزة وتشكل في منهج دراسة الحالة أساس للتحليل العلمي ومصدر أولي ثري للمعلومات حول الموضوع محل الدراسة.

بعد اختيار المشاركين (العينة) بدقة كما سنذكر فيما يلي، نذكر حالياً ***طريقة طلب المقابلة***، حيث رغم صعوبة التعامل مع محافظي الحسابات ومكاتب التدقيق بحكم انهم يعملون بالساعة، ليس لديهم وقت ولديهم ضغط في العمل، حتى انهم في بعض الاحيان يوجهونك الى من يعمل لديهم الى ان الباحث استعان بعلاقاته الخاصة مع مكاتب لديه معهم معرفة سابقة، جراء حضوره في الملتقيات والدورات التدريبية المنظمة من طرف الهيئة المشرفة، الأمر الذي سمح له بطلب جلسات مقابلة، بعد التعريف بهدفها وشرح أسباب إختيار الباحث للمبحوثين، بعد ذلك تم التفاوض على ظروف المقابلة المتعلقة بالمدة، التاريخ ومكان إجراء المقابلة:

- مدة المقابلة: تم التأكيد على المبحوثين المشاركين، ان مدة المقابلة لا تقل عن ساعة واحدة حتى نستطيع طرح الاسئلة وهي عبارة عن أربع أسئلة مفتاحية تتضمنها مجموعة من الأسئلة الإضافة لتوجيه وإدارة الحديث، وحسب تفاعل المشارك مع الاسئلة والوقت الذي يمكن ان يحجزه لنا. وهذا ما حدث حيث ان اقل مدة كانت في المقابلات التي تمت هي ساعة وردات فعل المبحوثين المشاركين كانت إيجابية ودائما ما كان الباحث هو الذي ينهي مدة المقابلة بسبب توقهم للموضوع ورغبتهم في الحديث عنه مطولاً.
- تاريخ المقابلة: تواريخ المقابلات كانت في فترة زمنية متقاربة، ويجدر بالذكر ان العدد الاقصى للمقابلات هو مقابلتين في أسبوع وذلك حتى يتمكن الباحث من تفريغ البيانات وتذكر الملاحظات مثلما جرت على حقيقتها، لتفادي النسيان وعدم تأثير الأحداث المتجددة على موضوع النقاش.
- مكان المقابلة: إذا اراد المشارك المبحوث ان يمنحك من وقته فلابد من التنقل الى مكتبه ومقر عمله سواء في نفس الولاية او التنقل الى الولاية التي يعمل فيها، وبالتالي قدم الباحث حرية الإختيار للمبحوثين، شرط ان يكون المكان المختار يملأه الهدوء وليس فيه تشويش، وكانت الإستجابة جيدة من طرف المشاركين المبحوثين حيث هناك من إستدعى الباحث إلى مكتبه، البعض الأخر استدعاه الى بيته، وهناك من طلب مقابلة عبر وسائل التواصل الإجتماعي اين تمت المقابلة بالصوت والصورة باستخدام تطبيق (GOOGLE MEET)، التابع لمنصة البريد الإلكتروني GMAIL.

قبل إجراء المقابلات لابد ان يتوفر الباحث على مجموعة من التقنيات التي تشكل مفتاح جلب البيانات للدراسات النوعية، من أجل خلق معاني للعملية التشاركية بين الباحث والمشارك المبحوث، الامر الذي دفع الباحث للتركيز على بعض الاعتبارات الرئيسية الواردة في (Creswell et Poth, 2013, p 155) نذكر منها ما يلي:

- التأكيد على أن الغرض من المقابلة ليس موجه لأي جهة وإنما لأغراض البحث العلمي، مع ضمان سرية كل البيانات لكسب ثقة المبحوث المشارك؛
- تبسيط مفهوم أسئلة المقابلة وإختصارها؛
- إدارة المقابلة كحوار وليس سؤال وجواب مع تفادي هيمنة الباحث بالفرضيات المسبقة على المبحوث؛
- إظهار الإهتمام والاندماج مع المشارك المبحوث مع تبيان رد فعل بالإشارات الجسدية إتجاه البيانات التي تحصلنا عليها، لتحقيق الألفة وبناء الثقة؛
- التعمق في المقابلة للحصول على أكبر قدر من البيانات الممكنة، التي تساعد في مراحل التحليل والاستنباط، خاصة خلال إسقاط المعلومات على النظرية المستعلمة في الدراسة؛

- البداية بسؤال الجولة الكبرى الذي يدفع المبحوث المشاركة إلى التعبير في شكل قصص لتحقيق العمق والثراء في المعلومات والبيانات المتحصل عليها من المقابلة؛
- إدارة الحوار بالأسئلة الخاصة من أجل الحفاظ على مسار معين في المقابلة وتفادي الإنحياز على اهداف المقابلة؛
- تأمل الذات وضمان عدم الإنحياز على الأقل اثناء اجراء المقابلة خاصة من الأجوبة التي يتلقاها الباحث من المشاركين المبحوثين؛
- التحليل يبدأ مباشرة بعد جمع البيانات لرصد المزيد من التفاعل وتطوير الاسئلة الفرعية، مع التغيير في طريقة الطرح.

ظروف إجراء المقابلة:

قبل كل شيء لابد من إعداد دليل المقابلة الذي يعتبر حسب (المركز الديموقراطي العربي, 2019, ص 70) من أكثر الوسائل جمع للمعلومات انتشارا وتأثير من اجل الحصول على البيانات الضرورية لأي بحث، بإتباع طريقة فنية صحيحة، لأن دليل المقابلة يضم مجموعة من النقاط والموضوعات التي يجب على القائم بالمقابلة أن يغطيها مع المبحوث المشارك خلال الحوار الذي يجريه معه، مع ضمان درجة عالية من المرونة في الصياغة وطريقة الطرح والترتيب الذي تخضع له الأسئلة، بالإضافة الى الحرص على دقة إختيار المصطلحات الواردة في الأسئلة حتى تحقق غرض الدراسة الذي أعدت من أجله.

دليل المقابلة يشكل في الأصل الأداة الرئيسية التي أظهرها الباحث أمام المبحوثين المشاركين خلال مدة المقابلة، (أنظر الملحق رقم 01) ولم يتم الإعتماد عليها كثيرا بعد المقابلة الأولى مع ضمان الإنفتاح في توجيه الأسئلة الفرعية التي تضبط مسار المقابلة لتهيئة جو مرن وتسلسل في المعلومات والأحداث خاصة خلال ذكر القوانين وقواعد الضبط التنظيمية، حيث جرى اللقاء عبر مجموعة من المحاور الأساسية، في إنفتاح تام وعدم تقييد المبحوثين أثناء الإجابة، مع التأكيد على سرية البيانات والمعلومات الشخصية للمبحوثين المشاركين، و نذكر هذه المحاور باختصار فيما يلي:

- المحور الأول: شمل هذا المحور إنطلاقة جد موسعة من حيث المفهوم أين سأل المبحوثين المشاركين حول رأيهم في المعايير الجزائرية للتدقيق، لفتح المجال أمام المعارف السابقة التي يمتلكونها حول الموضوع ودرجة إطلاعهم على هذه المعايير، تخلل هذا المحور مجموعة من الأسئلة الفرعية تتوافق مع سياق الإجابات التي يقدمها المبحوث المشارك من أجل تحصيل معلومات مباشرة حول مشاركتهم في إعداد هذه المعايير، وكيفية تعيين اللجنة المفوضة بمهام تحضيرها ونشرها، وهل ترتقي هذه المعايير إلى قوانين أم لا، مع تحديد أهمية الدورات التدريبية المنظمة من طرف الهيئة

المشرفة بالنسبة لهؤلاء المهنيين وتحديد ما إذا كانت إجبارية أم لا، كل هذا في ظل غياب إطار قانوني مفاهيمي يضبط هذه المعايير.

- المحور الثاني: عرفت ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر العديد من التغيرات في الآونة الأخيرة وفق تشكيلة من القوانين وقواعد الضبط التنظيمية التي تؤثر بشكل مباشر على مراحل تنفيذ المهمة، لهذا يهدف الباحث من خلال هذا المحول الى معرفة كيف تتم ممارسة مهمة التدقيق القانوني حاليا في الجزائر، وما هي المراجع المفعلة من اجل القيام بهذه المهمة، في شكل سؤال مفتوح يتضمن أسئلة فرعية حول القوانين والمراسيم التنظيمية التي أحدثت أثر على المهنة وكيف يمكن لمحافظي الحسابات تطبيقها، وخلق نسق توافقي بينها وبين المعايير الجزائرية للتدقيق، ومستوى التأثير على المراحل المتبعة لإتمام المهمة منذ قبول وأخذ المهمة الى غاية إبداء الرأي في شكل تقرير حول صحة ومصداقية القوائم المالية.
- المحور الثالث: ما هو الإطار التنظيمي الداخلي لمكتب التدقيق وأقسامه حسب الموظفين، من خلال هذا السؤال المحوري يجد المبحوث المشارك نفسه في مرحلة تقديم مكتبه ويبحر في تفاصيله، ومن خلاله نتعرف على المهام الأساسية التي يقوم عليها مكتب محافظ الحسابات، وقيمته السوقية من خلال طلبات العملاء على هذه المهام، كما يهدف هذا المحور إلى التعرف على رؤية المكتب على المدى القريب والبعيد، وتحديد القيم التي بني عليها، مع التفصيل في المستويات وفق النموذج الذي تقوم عليه دراسة الحالة النوعية، لمعرفة درجة التأثير والتغيرات على الإطار التنظيمي جراء التطوير المستمرة لقواعد ضبط المهنة، والتعرف على ردود الفعل وآليات التوجيه الرقابية التي تلي تطبيق القوانين الجديد سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي لمكتب تدقيق محافظ الحسابات.
- المحور الرابع: يهدف هذا المحور إلى التعرف على درجة إستجابة المؤسسات محل التدقيق للشروط التي يطلبها محافظ الحسابات خاصة فيما يتعلق بمتطلبات المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA)، من أجل رصد طبيعة العلاقة بين العميل ومكتب تدقيق محافظ الحسابات والتغير الذي يمكن ان يطرأ على هذه العلاقة بعد تطبيق هذه المعايير، مع التركيز على المناقصات والأولوية المتبعة من طرف الجمعية العامة لإختيار محافظ الحسابات من اجل تحديد ما إذا كانت تعتمد على الجودة، الخبرة، وقت تنفيذ المهمة أو الاتعاب بالدرجة الأولى، وكذا التعرف على المعيقات التي يمكن ان يواجهها محافظ الحسابات خلال أداء مهامه.

في هذا السياق قام الباحث بإعداد دليل مقابلة من وجهة نظر المؤسسة حيث تمت مقابلة مدير التدقيق الداخلي لشركة إقتصادية ذات طابع عمومي لديها العديد من الفروع على مستوى الوطن من أجل إثبات النتائج المحصل عليها وتدعيمها بدليل من الطرف الثاني (أنظر الملحق رقم 02).

عملا بتوصيات (محمد, 2019, ص 120) للمقابلة في البحوث النوعية، إعتمدنا على توجيه سؤال واحد فقط تلو الأخر، مع تفادي الظهور بتحيز أو تعاطف مع إتجاه أو اجابة معينة، وتم الإعتماد على حركات الجسد بكثرة من إيماءات بالرأس وإستجابة في الحديث وأسلوب الجلوس الذي يثبت درجة الإهتمام للمبحوث المشارك، مع تبيان مواقف الإنتقال من محور إلى محور آخر للتحكم في سير المقابلة، ونظرا لأهمية البيانات كان لابد من تفعيل خاصية أخذ الملحوظات واعتمدنا على الأسلوب الكتابي لأخذ ملاحظات بسيطة وإعادة ترتيب الاسئلة الفرعية مباشرة لإعادة طرحها، بالإضافة الى أهم عنصر وهو التسجيل الصوتي بالهاتف لكل المقابلة من بدايتها لنهايتها بعد إذن المشارك المبحوث كي لا نضيع ردات فعله الصوتية تفاعلاته مع الأسئلة والأمثلة المقدمة من أجل شرح موقفه، على أن تتم عملية تفريغ هذه البيانات في يوم المقابلة أو في اليوم الموالي على الأكثر وبعدها يتم ضبطها في البرنامج المستخدم في دراسة الحالية في المنهج النوعي لنبدأ عملية التحليل.

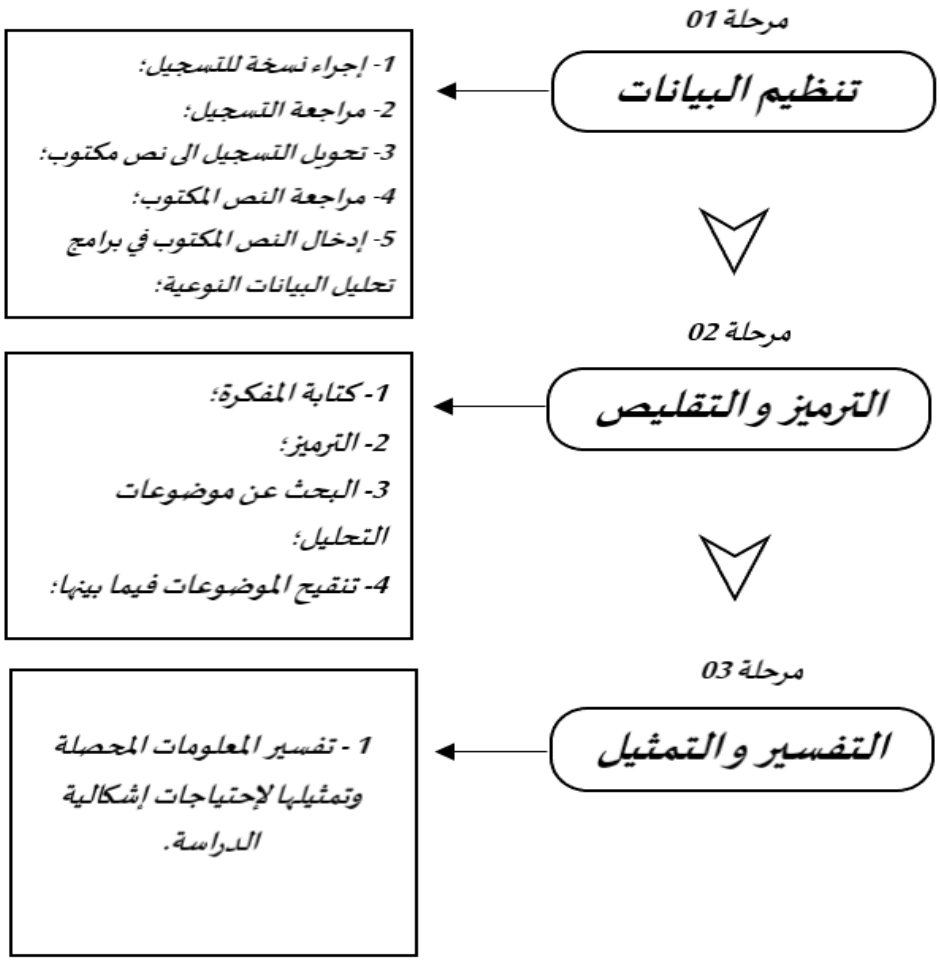
ملاحظات التدخل الميداني:

قادتنا الدراسة الميدانية إلى العديد من مكاتب تدقيق محافظي الحسابات في العديد من ولايات الجزائر، بالإضافة إلى عضو من أعضاء الهيئة المشرفة في لجنة رقابة الجودة التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة وعززنا كل البيانات من خلال بيانات مؤسسة إقتصادية عمومية لها علاقة دائمة مع مكاتب محافظي الحسابات، وخلال المقابلة إستعان الباحث بالملاحظة المباشرة للواقع، لأن الملاحظة أو المشاهدة كما يطلق عليها (محمد, 2019, ص 121) تشكل طريقة أساسية لجمع وتعزيز البيانات من خلال ما يراه الباحث أمام عينيه ويتصوره بحواسه الخاصة، حيث يمكن ان تكون هناك معلومات لم يذكرها المبحوث المشارك ويعلم الباحث انها تزعجه بما فيها الإيماءات والسلوكيات الغير كلامية مثل التفاعل بين الناس، أو الأفعال البشرية والآلية التي يمكن ان تقدم مجموعة من الدعائم، وللحفاظ على جو المقابلة لا يركز عليها الباحث بطريقة مباشرة وإنما يُحصل معلومات حول الظاهرة من خلال ردود الفعل فقط، والبحث النوعي يمنح هذه البيانات أهمية كبيرة، لقدرة تأثيرها على النتائج بصفة مباشرة. بالإضافة الى ذلك يمكن للملاحظة ان تساعد في عملية المقارنة حيث نقارن بين محافظ الحسابات الذي يملك إطلاع دائم ومستمر على القوانين وقواعد الضبط التنظيمية للمهنة ونظيره الذي لازال يمارس مهمة التدقيق بالطريقة التقليدية خاصة قدماء المهنة ومن تحصلوا على الإعتماد في بداية تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر بعد الإستقلال، وكذا التعرف على تأثير العلاقة المتبادلة بين الهيئة المشرفة، مكاتب تدقيق محافظي الحسابات، الخبراء المحاسبين، المؤسسات وجميع الأطراف الفاعلة ذات العلاقة بمهنة التدقيق القانوني في الجزائر. هذه الملاحظات تتميز بكونها مختلفة الزمان والمكان، الأمر الذي ساعد الباحث في تحصيل ردود فعل مستمرة، مختلفة ومتفاوتة تسجل في نفس يوم المقابلة أو اليوم الذي يليه للمحافظة على السياق وعدم الإنحياز.

نموذج تحليل البيانات:

خلال مرحلة جمع البيانات حرص الباحث على فحص وتنظيم كل الملاحظات، السجلات، الوثائق ومخرجات المقابلات من منظوره وهو لا يزال في مرحلة العمل الميداني، حتى يوفر فرصا لإحكام عملية جمع البيانات الخاصة بالدراسة، كما يمكن إعتبار أنشطة التحقق بمثابة بداية لعملية تحليل البيانات، وهذه العملية يمكن ان تتم وفق العديد من المراحل مثل مراجعة النقاط الأساسية في الملاحظات، إعادة فحص البيانات بشكل متكرر، مقارنة المعلومات من مصادر مختلفة من الأدلة التي أصبحت متاحة خلال العمل الميداني، لبناء المصداقية والتعرف على نقطة الإشباع التي توحي إلى قرب إكتمال الدراسة، بعد ذلك نصل الى تجميع كم كبير من البيانات مضى على جمعها مدة زمنية تقدر ب (09) أشهر، والتي تستدعي مرحلة تنظيم البيانات وفق (ثامر و يوسف, 2015, ص 45)، لأن البيانات المجمعة تحتاج إلى تنظيم وترتيب يساعد في مهمة التحليل من اجل بناء إمكانية الرجوع إليها في أسرع وقت، وفي هذه الدراسة تم تنظيم البيانات حسب الأولية بداية بالمقابلات، الملاحظات، والقوانين من أجل بداية عملية التحليل الذي يتطلب دمج كل البيانات مع بعض وعدم الوقوع في خطأ معاملة كل مصدر بيانات بصفة مستقلة، لان هدف دراسة الحالة في البحث النوعي يقوم على حرص الباحث في دمج البيانات ومحاولة فهم الظواهر في كليتها ومجملها، بعدها تأتي مرحلة تحليل البيانات وفق المنهج النوعي، التي يمكن القيام بها وفق الكثير من النماذج ومناهج التحليل التي تتوفر على العديد من المراحل الرئيسية والخطوات الفرعية، حيث بعد الإطلاع على كل النماذج تبين للباحث أن نموذج (Donald et all, 2010) هو الأنسب والذي لخص في ثلاث مراحل تتمثل في التجميع، التفكيك، إعادة التركيب، التفسير والاستنتاج من طرف (أحمد حسن, 2017, ص 362) كما يوضح الشكل التالي:

الشكل رقم (13): مراحل تحليل البيانات النوعية؛



المصدر: من إعداد الباحث بإستعمال (Donald et all, 2010) و (أحمد حسن, 2017, ص 362)

المرحلة 01: تنظيم البيانات

في هذه المرحلة يتم تنظيم كل البيانات التي جمعت من المشاركين المبحوثين، من أجل إتمام المرحلة الثانية المتعلقة بالترميز ووضع أكواد خاصة بالظواهر المدروسة، تتم هذه المرحلة من خلال تسجيل كل البيانات مثلما ذكرنا سابقا إستعانة بالهاتف في شكل تسجيل صوتي، بعدها قام الباحث بترجمة التسجيل وتحويله إلى نص مكتوب في برنامج WORD، تليها مرحلة مراجعة جميع البيانات الخام ومقارنتها بما ورد في التسجيلات الصوتية لتفادي الأخطاء والإنحيازات العفوية، لتتم بعد ذلك عملية تحويل النصوص الى البرنامج المستعمل في دراسة الحالة للمنهج النوعي برنامج MAXQDA الداعم للغة العربية، الذي نهدف من خلاله الى القيام بمجموعة كبيرة من المهام، التي يصعب القيام بها وإجراءها بطريقة يدوية والتي تتمثل في تدوين الملاحظات، الكتابة، التحرير، الترميز، تخزين البيانات، استرجاعها، الربط بين البيانات، كتابة

التعليقات الشخصية، تحليل المحتوى، عرض البيانات عن طريق الرسوم والأشكال، خرائط المفاهيم المتعددة، التحقق من النتائج والإسقاط على النظريات او بنائها مع كتابة التقارير(أحمد حسن, 2017, ص 363).

المرحلة 02: الترميز والتقليص

قبل بداية التحليل النوعي لابد من تشكيل القاعدة التي تحدد مسار التحليل الصحيح للوصول إلى اجابات حول الأسئلة المطروحة في الدراسة، وقاعدة البحث النوعي تبدأ بالتركيز على تقليص الكم الهائل من البيانات المتحصل عليها من أدوات جمع المعلومات وفق قواعد ومبادئ تتوافق مع أهداف الدراسة، لهذا فان الباحث قام في هذه المرحلة بتقليص المفاهيم والظواهر المتأتية من المشاركين المبحوثين في شكل أكواد وكلمات مفتاحية صغيرة مضبوطة، ذات معنى ودلالة، للوصول إلى فهم معمق للحالة التي تضم مجموع الظواهر المدروسة، من أجل ذلك تبدأ هذه المرحلة بوضع مفكرات شخصية للباحث على كل البيانات التي تحصل عليها لبداية عملية المعالجة المفصلة للبيانات، والتي تساعد في التفكير في نتائج البحث وربطها مع تطور الإطار المفاهيمي، خاصة تلك التعليقات والأسئلة حول البيانات المجمعة والتي تعتبر نقطة إنطلاق مهمة الترميز، حيث أكد (أحمد حسن, 2017, ص 363) على أنها الخطوة الأساسية في تحليل البيانات النوعية، تعتمد على القراءة المتكررة للبيانات من أجل تحديد الجمل، الفقرات والكلمات ذات الدلالة، بعد ذلك توضع لهذه الأجزاء من المعلومات تسميات مختلفة ومميزة، لتتم في الاخير مرحلة الربط بين كل الأجزاء والرموز CODES، هذه الرموز يرى (محمد, 2019, ص 143) ضروريتها على كل البيانات المجمعة وينصح بعدم تفادي حتى تلك البيانات التي لا تخدم الدراسة والتي قد تظهر الحاجة إليها بعد التعمق في التحليل، لان بداية الترميز هو البدأ في الإنتقال المنهج إلى مستوى مفاهيمي أعلى قليلا مع ملاحظة عدم إغفال طبيعة إجراءات الحقل الأصلية، لان الرموز توضع على كل البيانات المتشابهة بشكل أساسي، للوصول إلى إمكانية فحص الملامح أو الخصائص المرتبطة بهذه المجموعات وإكتساب نظرة معمقة عليها، ويمكن ان تختلف طبيعة الترميز الأولية حسب الدراسة إلى ترميز مسبق (أولي) وترميز تجريبي (بعدي) الذي يكون وليد عملية تحليل البيانات، وفي هذه الدراسة اعتمد الباحث على الترميز الأولي المسبق من خلال إعداد جملة من الرموز المستوحاة من القوانين والاسئلة المعدة في دليل المقابلة من اجل انتقاء الكلمات، الجمل والفقرات الرئيسية ذات العلاقة بالظواهر المدروسة، وبحكم ان أسئلة المقابلة الموجهة للمبحوثين المشاركين مفتوحة نتج عنهم ضعف الاكواد CODES التي تم وضعها مسبقا من خلال الترميز التجريبي الذي يرافق مرحلة جمع البيانات والتحليل للوصول الى مفاهيم جد معمقة للحالة وترك المجال امام البيانات الجديدة التي تلقيها العينة أثناء المقابلات والتي يمكن ان تكون ذات دلالة وأهمية في الوصول الى الأسباب الرئيسية لحل المشكلة (أنظر الملحق رقم 03) .

في هذه المرحلة تم الإنتقال التدريجي من مستوى مفاهيمي الى مستوى مفاهيمي أعلى لهذا إعتمد الباحث في هذه الدراسة على البداية من رموز فرعية متشابهة ليتم الارتقاء بها ووضعها مع التقدم في التحليل الى مستوى أعلى من رموز المستوى الأول، بعدها الإنتقال التدريجي إلى مستوى مفاهيمي أعلى يسمى بالفئة CATEGORY، تضم مفاهيم وظواهر أوسع من التي قبلها تندرج ضمن نفس الظاهرة، ليتم بعد ذلك الإنتقال الى وضع موضوعات THEMES ذات العلاقة المرشحة لجمع كل الفئات وما تحتويه من رموز متشابهة تم التوصل إليها في المراحل السابقة (J. W. Creswell, 2012) لغاية الوصول إلى الموضوعات النهائية التي تفسر الإشكالية المطروحة.

المرحلة 03: التفسير والتمثيل

كل حالة من الحالات المدروسة يمكن تجسيدها على شكل جسم الأخطبوط الذي يضم العديد من الأيدي تم بناء كل واحدة منها من خلال الرموز الفرعية، الرموز والفئات التي تم التوصل إليها، بعدها يبحث الباحث على العلاقة بينها وكيف يمكن ان تنسجم وترتابط مع بعضها البعض من أجل تشكيل تفسيرات ومعنى (مغزى) للأبعاد التي تمثل الحالة المدروسة، مع الإستعانة بالجداول، الخرائط والمفاهيم حسب الحاجة لتوضيح هذه العلاقات وتعلوا في شكل نتائج الى مستوى فهمي أو مجموعة من الافكار التي قد تمثل النظرية، وهذه المرحلة هي التي مكنت الباحث من ممارسة التقديرات على النتائج المحصلة بكل حرية وإستنادا الى المعلومات التي تم التوصل إليها، وليست تكرار للنتائج وقولها بطريقة أخرى.

تقديم برنامج دراسة الحالة MAXQDA:

يوجد الكثير من البرامج التي تساعد في دراسة الحالة خاصة، وفي كل بحوث المنهج النوعي وكل برنامج له مجموعة من الخصائص المميزات والعيوب وفق دراسة (أحمد ماهر, 2018)، فاستخدام هذه البرامج يزيد من جودة المخرجات البحثية ويزيد من قدرة الباحثين على الوصول إلى نتائج أكثر دقة في العلوم الإنسانية والإجتماعية، ويمكن حتى استخدامها في التخصصات التطبيقية، كما انها داعمة للعربية بنسبة كبيرة ولا يوجد فيها الكثير من المشاكل التي يمكن أن تواجه الباحث، وقمنا بإختيار برنامج MAXQDA من بين كل البرامج المتوفرة لتوفرنا على نسخة من البرنامج بالدرجة الأولى، وتوفر مجموعة من الموارد التعليمية الخاصة بشرح البرنامج وكيفية التعامل معه في دراسة البحوث الاجتماعية مع وجود شروحات تطبيقية للبرنامج في العديد من المراجع، كما ان البرنامج لا يجد أي مشكلة مع اللغة العربية خاصة المحملة من برنامج Word، ويمكن تعريفه على أنه *"برنامج احترافي لتحليل البيانات النوعية والكمية والمختلطة يعمل على نظامي Windows و Mac. يقوم على أساس تحليل المقابلات والتقارير والجداول والاستطلاعات عبر الإنترنت والمجموعة الهدف ومقاطع الفيديو والملفات الصوتية والأدب والصور وغير ذلك. تم إصداره في*

عام 1989 ، ولديه تاريخ طويل في تزويد الباحثين بأدوات تحليلية قوية ومبتكرة وسهلة الاستخدام تساعد على نجاح المشاريع البحثية (MAXQDA, (2000" .

من خلال البرنامج يمكن القيام بإدارة الموارد والملفات بصفة مثالية، حيث يمكن القيام بتفسير البيانات وتقييمها عن طريق فرز هذه الموارد إلى مجموعات، باستخدام أنظمة الترميز CODES التي تم الإستعانة بها في الدراسة، ويساعد على منح هذه الأكواد شكل ترميز هرمي، تحدد من خلاله المتغيرات، مفكرات مختصرة، تعليقات الباحث، وألوان وأجزاء لكل قسم في النص (انظر الملحق رقم 04) ، كما ساعدنا البرنامج في القيام بالمهام التالية:

- إدخال المقابلات بشكل مرتب وتنظيمها بشكل يسهل عملية التحليل؛
- الإرتقاء بالبيانات من رمز الى فئة الى موضوع يصف ظاهرة معينة؛
- تحديد العلاقة بين الموضوعات بدقة؛
- الإجابة على الاستفسارات آنيا بالإعتماد على الرجوع السريع لمصدر المعلومة؛
- سرعة التعامل مع البيانات والمعلومات مهما كان حجمها؛
- توفر الجداول والأساليب الإحصائية والكمية؛
- القدرة على إستخراج النصوص المحددة من البرنامج فقط؛
- توفير الإقتباسات بصورة مبسطة وسريعة لإثبات النتائج.

النتائج Results :

قبل القيام بتحليل النتائج لابد من عرض العينة القصدية بدقة وإثبات المعايير الإنتقائية التي تم على أساسها إختيار العينة التي تمثل المشاركين المبحوثين من محافظي الحسابات، حيث كان لابد على الباحث إختيار محافظي الحسابات من جدول محافظي الحسابات الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة من طرف الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات الذي كان آخر اصدار له في سنة 2020، من خلال المقرر رقم 03 المؤرخ في 23 جانفي 2020 المحدد لقوائم المهنيين المسجلين في جداول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بعنوان نشاط 2020، وبالتالي لابد أن يكون محافظ الحسابات مسجل في جدول المهنيين حتى يدخل ضمن العينة المشاركة، حيث أختار الباحث في نهاية الأمر ستة (06) مهنيين لإجراء المقابلة معهم، هؤلاء المهنيين لابد ان تكون لهم خبرة على الأقل 10 سنوات حتى تكون الفترة الإنتقالية من القانون 91-08 إلى القانون 10-01 الذي ينظم مهنة الخبير المحاسبي محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ضمن الفترات التي مارسوا فيها المهنة أو على الأقل كانوا في تربص لدى مكتب محافظ حسابات أخر ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (06): معيار الخبرة لإختيار عينة محافظي الحسابات المشاركين؛

Variables de Document

Editeur des données - Tous les documents

	Groupe de documents	Nom de docu...	الخبرة المهنية بالسنوات
	Interview	QI.1	14
	Interview	QI.2	12
	Interview	QI.3	10
	Interview	QI.4	26
	Interview	QI.5	13
	Interview	QI.6	10

تم الترميز لكل عينة محافظ حسابات مشارك ب الرمز QI والتي تعني (QUALITATIVE INTERVIEW) مع إضافة رقم العينة للمحافظة على سرية الهوية الخاصة بهم لخدمة أهداف البحث، وبالتالي بعد تحديد سنوات الخبرة، لابد من تحديد المنطقة الجغرافية التي تم إختيار المبحوثين المشاركين منها، حيث إضافة الى عدم توفر الوقت لديهم وعدم انفتاحهم على البحوث الأكاديمية والرغبة الشبه منعدمة على الاستثمار في الجانب العلمي وخاصة الدراسات التي تتعلق بتنظيم المهنة، تسببت فيها أزمة كورونا في منعنا من التنقل كثيرا بين الولايات لأن مرحلة جمع البيانات وتحليلها تزامنت مع تلك الفترة خاصة في فترة الحجر الكلي وتوقف المواصلات بين الولايات لكن هذا الأمر لم يمنع الباحث من الإستثمار في علاقاته مع المهنيين داخل وخارج الولاية التي يقيم فيها، حيث تمت 06 مقابلات من خلال اللقاء المباشر، وبعضها من خلال تطبيقات التواصل عن بعد صوة وصورة، وكان توزيع العينة المشاركة حسب الولايات كالتالي:

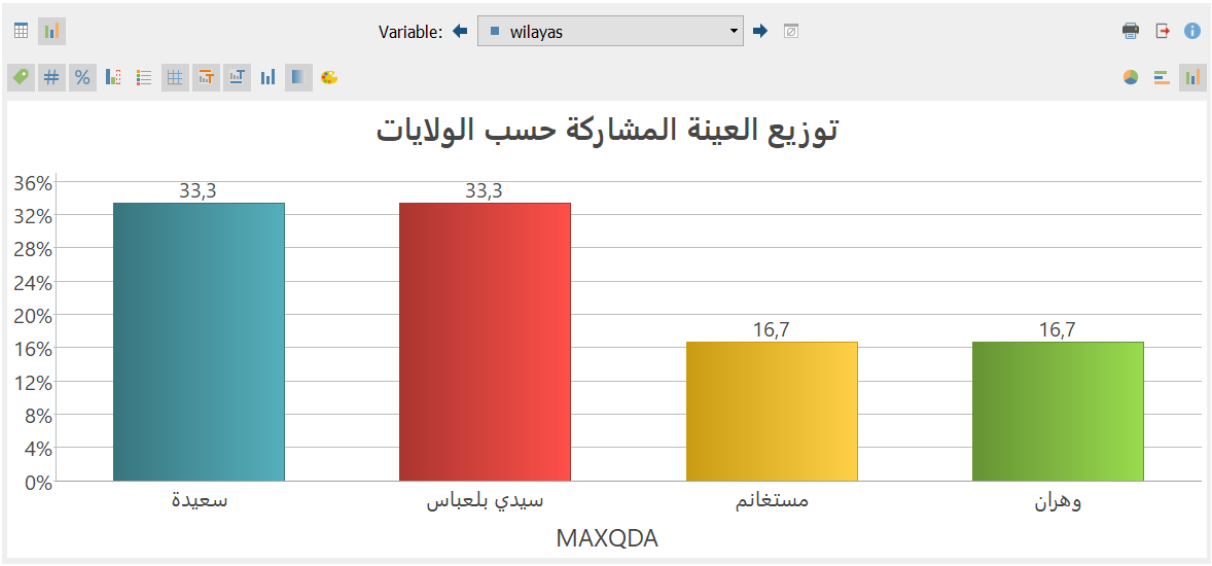
الجدول رقم (07): توزيع عينة محافظي الحسابات المشاركين حسب الولايات؛

Variables de Document

Editeur des données - Tous les documents

	Groupe de documents	Nom de docu...	wilayas	الخبرة المهنية بالسنوات
	Interview	QI.1	مستغانم	14
	Interview	QI.2	وهران	12
	Interview	QI.3	سعيدة	10
	Interview	QI.4	سعيدة	26
	Interview	QI.5	سيدي بلعباس	13
	Interview	QI.6	سيدي بلعباس	10

رسم بياني لتوزيع العينة حسب الولاية؛



يمكننا أيضا من خلال البرنامج حصر عدد الرموز CODES، التي تم تحديدها أثناء عملية التحليل وفق عينات محافظي الحسابات المشاركين، في الشكل الموالي وتسمى (Nombre de segments codés):

الجدول رقم(08): إحصاء عدد الرموز في ملف كل عينة محافظ حسابات مشارك في المقابلة؛

Variables de Document

Editeur des données - Tous les documents

Nom de docu...	Nombre de segments codés	wilayas	الخبرة المهنية بالسنوات
QI.1	236	مستغانم	14
QI.2	242	وهران	12
QI.3	77	سعيدة	10
QI.4	213	سعيدة	26
QI.5	257	سيدي بلعباس	13
QI.6	227	سيدي بلعباس	10

بعد التعرف على عدد الأكواد الرموز وفق العينة المشاركة من محافظي الحسابات والتي تشكل 1252 رمز، في الجدول الموالي نعرض توزيع هذه الرموز وفق كل ملف حسب المواضيع التي تم التركيز عليها قبل بداية عملية التحليل، من أجل تحديد مدى ثقل البيانات ومستوى توزيعها على كل المواضيع التي يتضمنها كل سؤال من أسئلة المقابلة:

الجدول رقم (09): توزيع الأكواد (الرموز) وفق مواضيع أسئلة المقابلة؛

Tableaux croisés

	Nom ...QI.1	Nom ...QI.2	Nom ...QI.3	Nom ...QI.4	Nom ...QI.5	Nom ...QI.6	Nombre de segments codés >	Total
بسم الله الرحمن الرحيم		1	1	1	1	1	5	10
الاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات	21	28	9	11	20	17	106	212
صياغة واعداد المعايير الجزائرية للتدقيق	20	18	5	18	13	11	85	170
اصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق	29	18	12	40	20	12	131	262
السؤال الثاني								
المراجع المفعلة لضبط مهنة التدقيق	31	39	13	35	81	69	268	536
الخطوات المتبعة لاداء مهمة التدقيق	21	22	3	12	3	8	69	138
اشتباهات الاستقلالية	26	23	12	20	37	35	153	306
توافق المعايير الصادرة مع البيئة الجزائرية	8	2	6	16	5	4	41	82
السؤال الثالث								
البرامج التوضيحية "الارشادية"	22	29	5	18	18	10	102	204
نماذج التصميم	13	12		4		6	35	70
النظم الداعمة	1	4		2		8	15	30
ألية التوجيه الرقابية	7	9	1	6	25	16	64	128
السؤال الرابع								
علاقة مكتب التدقيق بالعملاء	9	16	4	15	11	9	64	128
اهتمامات ذوي المصلحة	22	15	6	13	10	12	78	156
تحقيق متطلبات مهمة التدقيق	6	6		2	13	9	36	72
Σ SUM	236	242	77	213	257	227	1 252	2 504

خلال مرحلة التحليل، وضع الباحث مجموعة من المفكرات والملاحظات والتعليقات التي يمكن أن ترتبط بجزء من النص، ترميز فرعي، رمز، فئة أو موضوع، وتم توزيعها وفق عينة محافظي الحسابات المشاركين وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (10): توزيع المفكرات والملاحظات حسب عينة محافظي الحسابات المشاركين؛

Tableaux croisés

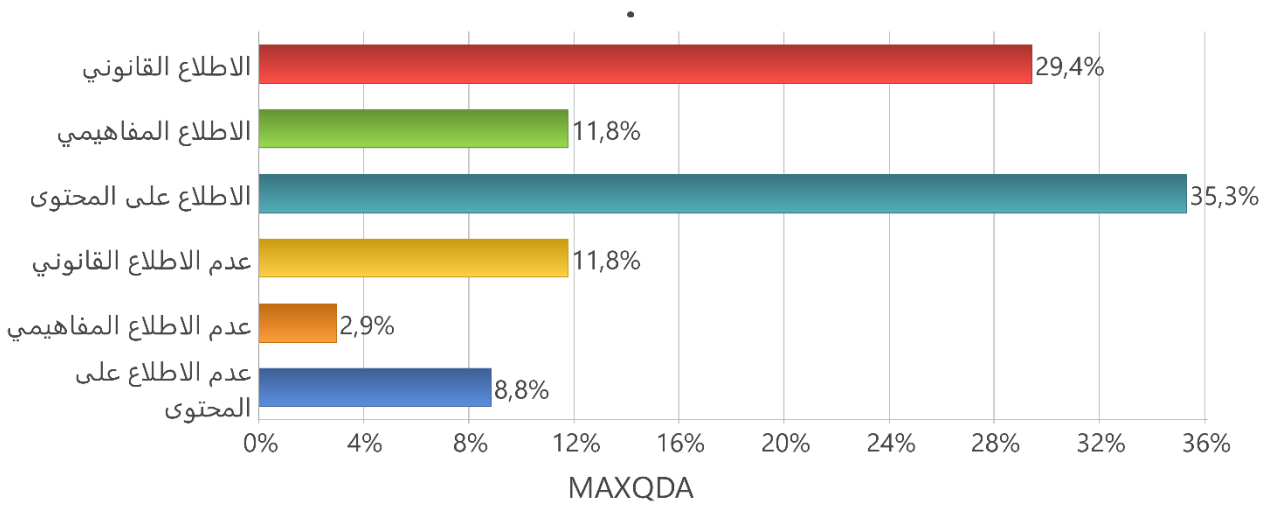
	QI.1	QI.2	QI.3	QI.4	QI.5	QI.6	1	Total
بسم الله الرحمن الرحيم		1	1	1	1	1	1	6
الاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات	21	28	9	11	20	17	49	155
صياغة واعداد المعايير الجزائرية للتدقيق	20	18	5	18	13	11	38	123
اصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق	29	18	12	40	20	12	47	178
السؤال الثاني								
المراجع المفعلة لضبط مهنة التدقيق	31	39	13	35	81	69	70	338
الخطوات المتبعة لاداء مهمة التدقيق	21	22	3	12	3	8	43	112
اشتباهات الاستقلالية	26	23	12	20	37	35	49	202
توافق المعايير الصادرة مع البيئة الجزائرية	8	2	6	16	5	4	10	51
السؤال الثالث								
البرامج التوضيحية "الارشادية"	22	29	5	18	18	10	51	153
نماذج التصميم	13	12		4		6	25	60
النظم الداعمة	1	4		2		8	5	20
ألية التوجيه الرقابية	7	9	1	6	25	16	16	80
السؤال الرابع								
علاقة مكتب التدقيق بالعملاء	9	16	4	15	11	9	25	89
اهتمامات ذوي المصلحة	22	15	6	13	10	12	37	115
تحقيق متطلبات مهمة التدقيق	6	6		2	13	9	12	48
Σ SUM	236	242	77	213	257	227	478	1 730

أثار المشاركين المبحوثين العديد من النقاط التي تخص علاقتهم مع المجلس الوطني للمحاسبة بصفة عامة، وخاصة العلاقة مع اللجان التي تأسست بموجب أحكام القانون 10-01 المنظم للمهن الثلاث، والتي تضم ممثلين على الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين الأمر الذي ولد الحاجة في مقابلة عضو من أحدى اللجان على الأقل، وبحكم أن أعضاء لجنة إعداد المعايير قاموا بتقديم كل التفاصيل حول عملهم والتي ذكرناها في المبحث الرابع للفصل الثاني، عزز الباحث البحث للوصول إلى عضو من لجنة مراقبة النوعية، بحكم علاقة اللجنة بكل اللجان الأخرى داخل المجلس الوطني للمحاسبة، ومهمتها التي تربطها بكل الممارسين على أرض الميدان خاصة وان مهمتها الأساسية تتمثل في توجيه وإرشاد الممارسة القانونية لمحافظي الحسابات ومراقبة أعمالهم، العينة التي إستطاع الباحث مقابلتها من معارفه الشخصية لان عدد الأعضاء قليل ولا يملكون الكثير من الوقت وموزعين عبر العديد من ولايات الوطن، هذه العينة تمتلك عضوية في عهدة مدتها 3 سنوات و 2020 هي السنة الثالثة للعهدة بالنسبة لها، قابلة للتجديد، علما ان المشارك المبحوث سابقا كان عضوا في المجلس الوطني للمحاسبة أيضا ممثلا للخبراء المحاسبين، وبعد المقابلة تم تفريغ كل البيانات التي حصلها الباحث من هذه المقابلة وأفرغها في برنامج MAXQDA للمعالجة وبداية عملية التحليل وللتمكن من مقارنة المعلومات الواردة فيها مع المعلومات التي إستخرجها من مقابلات محافظي الحسابات المشاركين. وبهدف تعزيز المعلومات التي تخص العلاقة بين المؤسسات ومحافظي الحسابات خاصة في المحور الرابع تم إستجواب مدير التدقيق الداخلي لمؤسسة جهوية مقرها الرئيسي في ولاية سيدي بلعباس مهمتها هي طحن وبيع الدقيق والقمح والنخالة، وهي شركة عمومية تابعة للدولة أنشأت على أساس إعتبارات مالية SPA، لتعزيز أدلة الإثبات الخاصة بالمناقصات وكيفية إختيار محافظي الحسابات لكل عهدة ومدى أهمية هذه المرحلة في تحقيق متطلبات مهنة التدقيق والمصادقة القانونية على الحسابات السنوية للمؤسسات.

1- الإجتهادات المهنية لمحافظي الحسابات:

1-1: معرفة المعايير الجزائرية للتدقيق:

الشكل رقم(14): إطلاع محافظي الحسابات على معايير التدقيق الجزائرية (NAA)؛



ظهر من خلال الشكل تباين في إطلاع محافظي الحسابات المشاركين على المعايير الجزائرية للتدقيق، والتي تم ضبطها في الإطلاع القانوني، الإطلاع المفاهيمي والاطلاع على المحتوى بحيث يقصد بها ما يلي:

- ✓ الإطلاع القانوني: هو التعرف على القوانين التي جاءت بالمعايير الجزائرية للتدقيق خاصة المقررات التي تحمل هذه المعايير، وذلك من خلال ذكرها أثناء المقابلة والإشارة الى تسلسلها الزمني وعدد المعايير الصادرة لغاية الآن في الجزائر مع تحديد شكلها القانوني؛
- ✓ الإطلاع المفاهيمي: يقصد به التعريفات الخاصة بالمعايير والقيمة الإضافية التي يمكن أن تقدمها للمهنة، خاصة معرفة المفاهيم المتعلقة بالإرشادات والتوجيهات التي تقدمها المعايير الجزائرية للتدقيق؛
- ✓ الإطلاع على المحتوى: ما يمكن لمحافظ الحسابات المشارك ان يقدمه حول محتوى المعايير الجزائرية للتدقيق ومدى توافق ما جاءت به مع محتوى المعايير الدولية والقوانين المحلية السارية المفعول.

بالنسبة **للإطلاع القانوني** ظهرت العينة المشاركة من محافظي الحسابات أنها على دراية بصدور معايير التدقيق الجزائرية في شكل مقررات موقعة من طرف وزير المالية وأنها ليست قوانين وانما توجيهات إرشادية لأعمال ممارسي المهنة في الجزائر، وعددها الآن (16) معيار تنشر في موقع المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)، حتى أن بعضهم ذكرها بالتسلسل الزمني الخاص بكل إصدار مع وجود نسخة لديهم على مكتب العمل أين يلجأ إليها للتأكد من الإجابات قبل إلقائها. درجة إطلاعهم على المعايير مكنت أغلب محافظي الحسابات من إكتشاف بعض الأخطاء في هذه الإصدارات، ويتفق كلهم أن هذه المعايير تعزز الاستقلالية والثقل القانوني للإجراءات التي يمارسها محافظ الحسابات لدى المؤسسات محل التدقيق،

خاصة في مرحلة إثبات التحفظات في الرأي العام، وهذا ما توضحه إقتباسات عينة محافظي الحسابات المشاركين فيما يلي:

المشارك الاول QI.1: *"خروج النظام المالي المحاسبي في الجزائر، كان من خلال قانون واضح صادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية لهذا فهو اجباري التطبيق خاصة بعد المراسيم التنفيذية والقرارات التي تبعته، اما معايير التدقيق الجزائرية (NAA)، فهي عبارة عن توجهات ارشادية GUIDE pour les Cac صادرة في مقررات وزير المالية ومن خلال هذه المعايير يمكن ان تثبت للعميل أنك اديت مهامك وفق مرجع مطبق في الجزائر تفرضه الهيئة المشرفة، وليس امر عشوائي الامر الذي يعزز الاستقلالية مع وجود هذا القدر من الاثباتات وطرق القياس والحساب التي توفرها المعايير على انك تؤدي مهامك وفق مرجع معين ولا تقوم بأمور تعسفية اتجاه المؤسسة محل التدقيق، لان في بعض الأحيان يمكن ان تكون تحفظات في النتائج لا يوافق عليها، ومن هذا المنطلق معايير التدقيق الجزائرية هي سلاح لمحافظ الحسابات".*

المشارك الثاني QI.2: *" نحن الان امام 16 معيار جزائري للتدقيق، 4 معايير في 2016 بعدها 4 في نهاية 2016 بعدها 4 في سنة 2017 بعدها في 2018 4 معايير، لكنها تحتوي على الكثير من الأخطاء في هذه الإصدارات".*

المشارك الخامس QI.5: *" المعايير الجزائرية للتدقيق بدأت في الصدور من خلال المرسوم التنفيذي 11-02 الذي يحمل في طياته معايير التقارير التي يجب على محافظ الحسابات اعدادها، وجاء محتواها في 2013".*

رغم ان المشاركين المبحوثين يعلمون بصدور المعايير الجزائرية للتدقيق، إلا أن الباحث توصل إلى ان هذه المعرفة سطحية لدى بعض المشاركين من خلال تصريحاتهم، حيث يوجد الكثير من العزوف وعدم الاهتمام بجديد المهنة ما لم يكن إجباريا حتى ان بعضهم لا يفرق بين أرقام المعايير وتوافقها مع نضيرتها الدولية، وهذا الأمر ناتج عن نقص اهتمام المؤسسات بهذه المعايير وبسبب عدم الحصول على مهمة تدقيق قانونية منذ مدة، كما ان منهم من لا يعرف حتى بتواجد لجان رقابة تم تأسيسها بموجب القانون 10-01 تسهر على توجيه ومراقبة الممارسة الميدانية لمحافظي الحسابات، من خلال الإقتباسات التالية:

المشارك الثاني QI.2: *"لا توجد لجنة لمراقبة اعمال محافظ الحسابات لدى المجلس الوطني للمحاسبة CNC، ولم تقم بمهام المراقبة من قبل على اعمالنا ولم اسمع يوما انه تم تدقيق ومراقبة عمل مكتب من مكاتب التدقيق، وعلى ما اظن يوجد مفتشية لكنها ليست قانونية اتفق عليها المهنيين وفقط وليس لديها نص قانوني ولا اعلم ان كانت تحتوي على أكاديميين ام لا، لان الامر لا يعنيني بشكل مباشر".*

المشارك الثالث QI.3: *" أغلب المؤسسات في الجزائر لا تهتم بالمعايير الجزائرية للتدقيق، لهذا فانا لا اهتم بها كثيرا وأصبح مطالبا بها، وبتطبيقها عندما أتحصل على مهمة تدقيق قانونية وفي مكتبي لم أتحصل على مهام التدقيق القانونية منذ صدور المعايير الجزائرية للتدقيق عدى سنة 2017، اين طبقت*

المعايير الاربعة الأولى فقط وصراحتا انا أتعلم عند الحاجة فقط، ولا اعلم محتوى المعايير الأخرى لكنني أدرك انها صدرت وهي 16 معيار حاليا جزائري للتدقيق".

في نفس السياق فقط المشارك السادس QI.6، من ذكر انه مؤخرا إطلع على دليل منهجي لمحافظ الحسابات أصدرته الهيئة المشرفة، وعزز ذلك عضو لجنة المراقبة بعد تصريحه ان لجنة مراقبة النوعية التابعة لوزارة المالية أنه قد "*نشرت مؤخرا دليل منهجي لمحافظ الحسابات يعتمد عليه اثناء أداء مهامه الخاصة بجمع واعداد ملفات العمل المتعلقة بالمهمة المفوضة اليه، وتم نشره*"، وانه "*يوجد عزوف في الاهتمام بالمعلومات والأمور الصادرة عن هذه اللجنة وعن كل المعلومات التي يصدرها المجلس الوطني للمحاسبة للعديد من الأسباب*".

بالإنتقال الى **الإطلاع المفاهيمي** نجد أغلب عينة محافظي الحسابات المشاركين، يقرون بضرورة وأهمية المعايير الجزائرية للتدقيق، كونها توفر إرشادات توجيهية لممارسة المهنة، ورغم أنها ليست إجبارية الى أنهم لا يمكنهم الإستغناء عنها كليا، لأنها قدمة لهم أدوات ووسائل تطبيقية كانوا في حاجة إليها، حتى في غياب إطار مفاهيمي قانوني يحدد الأطراف التي يجب ان تعمل بهذه المعايير، ثقلها القانوني ومدى توافقها مع قوانين ضبط المهنة السارية المفعول في الجزائر، بحكم عدم صدور المعيار 200 الذي يضبط الإطار الفكري للمعايير الجزائرية للتدقيق، وذكر ذلك في الإقتباسات التالية:

المشارك الاول QI.1: "*المعايير الجزائرية للتدقيق توفر توجيهات وارشادات ليست اجبارية لكن لا يمكنني كمحافظ حسابات الاستغناء عنها في أداء مهمة التدقيق القانوني، حتى وان كان لدي تعقيب من حيث نوع المعايير التي تصدر وترتيب عملية الإصدار لأنني كمحافظ حسابات أرى ان بعض المعايير لابد ان تصدر هي الأولى لكنها لم تفرج لحد الان، أهمها الاطار التصوري "الفكري" الوارد في المعيار 200، لان عدم صدور هذا المعيار يخلق العديد من المعيقات في التطبيق وهو الأساس الذي تنطلق به، الذي يعرف المعايير الجزائرية للتدقيق كاملة ويحدد الجهة التي توجه لها هذه المعايير، ومن يستخدمهم مع المبادئ وطريقة الاستعمال، وبعد تعرفي على هذه الأمور يمكنني التعمق في محتوى المعايير الأخرى رغم ذلك تمكنت من خلال هذه المعايير ان أضع كل الدلائل على القرارات التي اتخذتها ومعايير التدقيق الجزائرية ساعدتني على جمع اكبر قدر من الدلائل والاثباتات بخصوص هذا الامر حتى أتمكن من الإجابة في نقاشات الجمعية العامة المفتوحة حول التحفظات التي وضعتها في التقارير".*

المشارك الثاني QI.2: "*مكنت معايير التدقيق الجزائرية محافظ الحسابات من القيام بمهام التدقيق القانونية بكل ارتياحيه، وباستعمال المعايير يتحصل محافظ الحسابات على العديد من الامتيازات وهي أصلا امر رائع يسهل العديد من الإجراءات خلال المهمة*"

من جهة أخرى صرح المشارك المبحوث الثاني أن لديه غموض بخصوص المعايير الجزائرية للتدقيق، خاصة فيما يتعلق بالمفاهيم والأمور التي تتعلق بالإطار التنظيمي، الأمر الذي يثبت أنه ليس على

إطلاع حتى بمعايير التدقيق الدولية التي تمثل الأصل، خاصة وأن الهيئة المشرفة عن إعداد المعايير لم تصدر بعد المعيار الجزائري رقم 200، لهذا يقر المشارك الثاني QI.2 بما يلي:

" لا أعلم أن هناك إطار فكري في المعايير الجزائرية للتدقيق، حتى انني لم اطلع عليه في المعايير الدولية للتدقيق، ولا اعلم ان كنا بحاجة اليه ام لا لأنني لا أرى ضروريته، ولا اعلم ما موضعه في معايير التدقيق"

وبالنظر إلى **الإطلاع على المحتوى** نجد أن إجمالي عينة محافظي الحسابات المشاركين يقدرون خطوة الجزائر في التوجه إلى الإنفتاح الدولي من خلال ضبط المهنة بمعايير دولية لأنهم كانوا يعملون بهذه الأخيرة قبل صدور المعايير الجزائرية للتدقيق، وهم يطلعون على محتوى هذه المعايير بإستمرار بعد صدورها ويجدون أنها نسخة طبق الأصل عن معايير التدقيق الدولية (ISA)، بإستثناء وجود بعض الإختلافات البسيطة في محتوى الملاحق، حتى انهم يعيبون على الهيئة المشرفة التقطع المستمر في إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق وعدم ضبط تسلسل زمني يناسب الممارسين والبيئة الجزائرية لحاجتهم الملحة لبعض المعايير والتي لم تصدر بعد، مع وجود بعض الهفوات والأخطاء في المعايير الصادرة لغاية الآن ورجحوا ذلك لنقص تأهيل أعضاء اللجنة المسؤولة على إعداد المعايير والطريقة التي تبنت بها الجزائر هذه الأخيرة دون دراسة للبيئة الجزائرية وما تحتاجه حقا لإكتمال إجراءات مهمة التدقيق محليا، ويمكن تلخيص ذلك في الإقتباسات التالية:

المشارك الاول QI.1: *" من يبحر في محتوى معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية يجد انهما بنفس المحتوى تقريبا، عدى بعض الاختلافات في الأرقام، لكن المحتوى نفسه مثلا معيار التأكيدات الكتابية هو نفسه الذي ورد في معايير التدقيق الدولية، ولدي الكثير من التعقيبات بخصوص التقطعات ولتفادي ذلك اتوجه إلى محتوى المعايير الدولية للتدقيق دائما في الحالات التي لا تضم المعايير الجزائرية للتدقيق محتوى في شأنها، وكمثال على ذلك معيار ننتظره باحر من الجمر هو المعيار الذي يحدد الحد الأدنى الدلالي (Seuille de signification)، الذي يبرر الرفض، متى يمكن ان ترفض وما هي النسبة القانونية والاساس الذي اعتمدت عليه في ذلك وفق هذا المعيار مع العناصر المقنعة المطلوبة، وبعدما تقدم الرفض عن المصادقة لا يحاسبك أصحاب الشركة عن سبب ذلك، ويكون لديك دليل مقنع وهو المعيار الذي يعتبر الدليل الأول والاثبات الأول الذي يلجأ اليه في حالات الاثباتات والأدلة".*

المشارك الثاني QI.2: *"قبل المعايير الجزائرية للتدقيق قبل 2016 كنت اعمل مع استاذي في مكتب خبرة محاسبية في وظيفة مدقق، كنا نعمل بمعايير التدقيق الجزائرية لكن بطريقة غير رسمية لعدم صدور المعايير في تلك الفترة، لان اول معيار صدر هو المعيار 210، حيث كنا نقوم بنفس الإجراءات التي جاءت بها المعايير، مثلا في مهام التدقيق نطلب تقرير التدقيق الداخلي، والذي جاء في المعايير الجزائري للتدقيق رقم 505 او لا أتذكر الرقم الإجراءات المطلوبة لاختبار واستعمال اعمال المدققين الداخليين، وبحكم خبرتي فان المعايير تقدم قيمة مضافة رائعة، رغم عدم اكتمال اصداراتها".*

المشارك الرابع QI.4: *"المعايير هي عبارة عن توجيهات ارشادية، وليست لها الأهمية المطلوبة التي تليق لها لأنها تفتقد الكثير من التقنيات التوجيهية والتطبيقية، وكما ترى من اصدار المعايير الموجود امامي هذه المعايير غير كاملة مقارنة بالمعايير الدولية التي تبنيناها منها والمتمثلة في ISA و NEP الفرنسية، واعلم جيدا من الإصدارات التي يخرجونها وما يحققونه من خدمات مستوى هؤلاء الممثلين كون انه ليس لديهم مؤهلات اكاديمية ونظرة اقتصادية للقيام بالمهام المكلفين بها وانما يشغلون وظيفة فقط، وفي حالة وقوع حادثة لا تعالجها المعايير الجزائرية للتدقيق حتى التي صدرت مثل معيار الأحداث اللاحقة أتوجه دائما مثلما حدث معي آخر مرة إلى المعايير الدولية".*

في جانب آخر يخص المحتوى الذي أتت به المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة لغاية الآن، أثبت بعض عينة محافظي الحسابات المشاركين أنهم لا يطلعون على محتوى هذه المعايير بحكم أنها ليست إجبارية، بل يعلمون فقط بصدورها وليس لديهم الوقت للإستثمار في دراسة وفهم محتواها والعمل به، بل وتجد أن معضهم لديه خلط بين الأرقام والمحتوى بسبب عدم إستعمالها بشكل دائم حسب متطلبات مهام التدقيق. وبالتالي فإن تطبيقها يشكل هدفا بعيدا إن كان مخططا له من قبل المكاتب التي ينشطون فيها، وتبرير ذلك بالنسبة لهم هو عدم وجود شروحات وتفسيرات مكثفة كافية لهذه المعايير من طرف الهيئة المشرفة، ومنهم من توقف عن الممارسة لأسباب خاصة:

المشارك الخامس QI.5: *" إني بعيد على معايير التدقيق الجزائرية ومحتواها لأنني توقفت عن الممارسة، لدي الجانب النظري لكن لا اعرف كيفية التطبيق الجانب النظري من المطالعة".*

المشارك السادس QI.6: *" أعلم ان هناك دليل منهجي صدر مؤخرا فيه محتوى منهجية التدقيق التي يتبعها محافظ الحسابات أثناء أداء مهامه، لكن لم أطلع جيدا على محتواه ولست متيقنا من كيفية تطبيقه كما انني لم أتأكد إن كان يضم كل القوانين والمراسيم التنظيمية السارية المفعول ام لا، ولا اعلم الكثير من التفاصيل حول المعايير الجزائرية للتدقيق المتبقية والإطار المفاهيمي بسبب عدم وجود أي شروحات وتفسيرات لممارسي المهنة من اللجنة المعدة للمعايير".*

2-1 التدريب على معايير التدقيق الجزائرية:

من خلال المقابلات أثار الباحث العديد من التساؤلات المفتوحة حول كيفية الممارسة المهنية ومدى إستخدام القوانين والمعايير التي تضبط المهنة في الجزائر، ومن خلال إجابات عينة محافظي الحسابات المشاركين تم رصد العديد من المظاهر التي تدل على نقص الكفاءة التدريبية لمحافظي الحسابات، الأمر الذي يؤثر بصفة مباشرة على ممارسة التدقيق القانوني في الميدان، لأن محافظ الحسابات في الجزائر لا يتبع مسار تدريبي ذو معايير وكفاءة عالية، حيث أن الجزائر أصدرت بعض المعايير الخاصة بالشخص الممارس لمهنة التدقيق وجعلتها إجبارية في مرحلة تكوين وتأهيل من يرغبون في الحصول على إعتماد ممارسة

المهنة بعد الخبرة التطبيقية، لكن هذا الأمر يظل حبرا على ورق لحد الآن ومنذ 2010 توقفت إجراءات إعتماد محافظي حسابات الجدد لأسباب غير معروفة، ولم تقم الهيئة المشرفة بتدريب محافظي الحسابات القدماء وتطوير المنهجية التي يعملون بها مثلما صرح موظف المؤسسة المبحوث "*أن محافظ الحسابات يطلب بعض الوثائق أثناء أداء مهامه وتتطلب الكثير من الوقت من أجل تحضيرها لكنه يضغط على القائمين على المحاسبة وهو السؤول عن هذا الخطأ لأنه لم يذكر هذه الوثائق أثناء التخطيط وفي مرحلة التعرف على المؤسسة*"، لهذا نجد أن معظمهم متمسك في مناهج التدقيق التقليدية ولا يعير الإهتمام الكبير لتطوير المهنة وفق ما تتطلبه التحديثات والمؤسسات الناشطة في البيئة الجزائرية، هذا الأمر راجع الى نقص المهنيين في فترة ما بعد الإستقلال وقبل صدور القانون 91-08، أين تم منح أشخاص من تخصصات مختلفة إعتماد محافظ حسابات دون أي مؤهلات وليس لديهم أي خبرة في المحاسبة، الامر الذي يحقق نقص التأهيل ويعتبر سبب رئيسي في عدم الموافقة بين متطلبات التطوير في معايير التدقيق الدولية والبيئة الجزائرية، حتى أن المؤسسات التي تملك موظفين ذوي خبرة ومتمكنين في ميدان المحاسبة، أصبحوا يشكلون صعوبات لمحافظي الحسابات لأنهم لا يستطيعون مواجهتهم في جلسات الجمعية العامة أين يعرض محافظ الحسابات التحفظات العامة في تقريره، بسبب عدم إمتلاك لتقنيات التواصل والحوار ونقص المنهجية والأدلة القانونية التي يبرر بها محافظ الحسابات هذه التحفظات.

وفرت المعايير الجزائرية للتدقيق بعض الأدوات التي تعزز إستقلالية محافظ الحسابات وثقله القانوني لدى المؤسسات، كما أنها ترشده أثناء القيام بمهامه لكن مظاهر عدم الإطلاع على محتواها، وإستعمالها في الإمتيازات المالية فقط وعدم توظيفها على أكمل وجه تظهر بكثرة في تصريحات محافظي الحسابات المشاركين، حتى أن بعض المدققين الداخليين في المؤسسات مثل مؤسسة سوناطراك يملكون خبرة أكبر من محافظي الحسابات الحاليين، ويمكن تأكيد ذلك من خلال الإقتباسات التالية:

المشارك الثاني QI.2: "*من خلال مثال عشته شخصيا في شركة سوناطراك اين كان لدينا شك في بعض التسجيلات المحاسبية، وكان لابد من طلب تقارير التدقيق الداخلي، لان المدققين الداخليين لشركة سوناطراك يعرفون جيدا مهام التدقيق الداخلي ولديهم خبرة وتدريب مستمر في المجال، ويمكن ان يعلموا افضل منا كيفية معالجة تلك العمليات ومدى صحتها. كما أن المعايير الجزائرية للتدقيق (16) ليست كلها مطبقة في ارض الواقع، فمثلا بالنسبة للامتيازات التي جاءت بها، الكثير من محافظي الحسابات يستعملونها فقط في الامتيازات المالية ولا يفقهون تفاصيل البنود الأخرى، ومن المفروض ان تستغل امتيازاتها في أمور أخرى مهمة، مثلا في استمرارية استغلال الشركة، او في وضع الإجراءات اللازمة لمهمة التدقيق، وهم يقولون نأخذها أموال وفقد، لهذا هناك تعامل سطحي وحيني مع المعايير الجزائرية للتدقيق*"

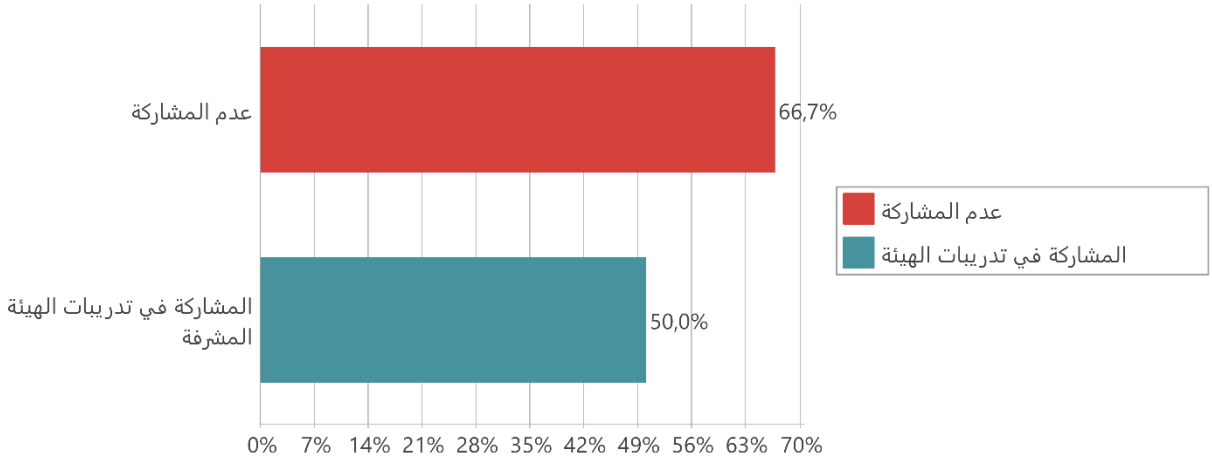
المشارك الرابع QI.4: "*يوجد خلط بين عدم الوعي بالمسائلة القانونية مع عدم التأهيل الخاص بممارسي المهنة لان منذ بداية تنظيم المهن المحاسبية لا يوجد حقل تدريبي من اجل بلوغ التأهيل العلمي*

والعملي المطلوب، حتى وان وجد فلا يرتقي لما هو مطبق في الدول المتطورة "المشكل حسب رايي حتى ان محافظي الحسابات القدماء من لم يتحصلوا على تدريب ويعملون فقط بمنهجية المؤسسة الوطنية للمحاسبة قديما SNC، وهم المكلفون بتربصات وتدريب الممارسين الجدد وهكذا" وبالتالي لا يوجد تعليم وتأهيل وتدريب حاليا، ومن الأفضل ان يتدرب محافظ الحسابات على تقنيات كيفية التدقيق لأنني عندما أقوم بمهمة التدقيق يصبح جميع من في المؤسسة يعرفني ويحترمني ويحبني لأنني اتعامل جيدا مع الموظفين واستمع لهم لأنه لا يمكن ان تكون مدققا دون ان تستمع لكل الموظفين، لهذا من الأفضل على كل مدقق بعد ان يتعلم ويتدرب على الأمور النظرية والتطبيقية ان يمر بمرحلة سقل المهرات والخبرات الخاصة بالمدققين من أهمها القدرة على التواصل مع الناس وحسن التعامل معهم"

المشارك السادس QI.6: *" صراحتا خلال مهمة تدقيق قانوني في مؤسسة عامة تعرضت لمضايقات كثيرة بسبب نقص الأدوات والامكانيات والدلائل وكانت اسوأ تجربة بالنسبة لي خاصة وأنها التجربة الأولى، والهدف تقرير من 18 صفحة تمليه عليهم ويطرحون الأسئلة نقطة بنقطة وانت تشرح لهم وتمنح لهم التفاصيل، فلو تواجدت المعايير في تلك الفترة كان الامر سيكون سهلا ومختلفا على ما ذكرت. وفي السنة الثانية لتلك العهد خضعت المؤسسة لرقابة مجلس المحاسبة وكان في اللجنة التي تقوم بالمراقبة خبير يفوقني سنا وخبرة في الميدان وتفادوني لم يحضروا في الأيام التي برمجتها، بل لابد ان يكونوا لحالهم في المؤسسة بعدها تم الاتصال بي من طرفهم للاستفسار على 04 أخطاء وأرسل لي طلب من أجل الإجابة عليها، قمت بالإجابة على اثنان واخبرته ان الاثنين الاخرين قد أخطأت فيهم ولم أتمكن من تقييم الاخطار المتعلقة بهم لنقص الأدوات المتاحة، وحتى تكون في الصورة رغم ان المعايير وفرت أدوات تساعدنا وكنت من بين الأشخاص الذين حضروا الدورات التدريبية في المعايير الجزائرية للتدقيق لكن للأسف نستفيد فقط من اللقاء واراء المهنيين الممارسين لان المدربين ليس لديهم كفاءات وانما يملون علينا ما يوجد في المقررات فقط، وبالتالي تجسيد المعايير الجزائرية للتدقيق في البيئة الجزائرية مع القوانين الحالية امر جد صعب بالنسبة لمكتب التدقيق الذي امتلك".*

بذكر التدريب ومؤهلات اللجنة القائمة على تدريب ممارسي المهنة وشرح قواعد الضبط والقوانين، ردات فعل عينة محافظي الحسابات حول المشاركة في الدورات التدريبية، كانت متفاوتة بين مشارك ومعرض عن المشاركة في هذه الدورات مثلما يوضح الشكل الموالي:

الشكل رقم (15): مشاركة عينة محافظي الحسابات في التدريب والدورات التكوينية؛



إستحسن عينة محافظي الحسابات المشاركين الدورات التدريبية التي تشرف عليها الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات CNCC، والتي تقام بعد كل إصدار جديد لمقرر من مقررات المعايير الجزائرية للتدقيق، في ولايات جهوية تجمع العديد ممارسي المهنة الذي ينشطون في الولايات المجاورة، تمكن العديد منهم من الإستثمار فيها من أجل التعرف على هذه المعايير خاصة بعد المقرر الأول، لكن هذه المبادرة لم تستمر من الجانبين حيث ان الغرفة الوطنية إستمرت في تنظيم هذه الدورات لكن أغلب عينة محافظي الحسابات المشاركين توقفوا عن حضورها واعرضوا حتى عن لقاءات وإجتماعات الهيئة المشرفة الدورية التي تقام كل سنة، سبب هذا العزوف تفاوتت تبريراته في الإلتقاء من أجل عدم الإتفاق، وانها تفسد برنامج عمل مكتب محافظ الحسابات وفيها إستثمار للوقت، المال والجهد لا تظهر نتائجه مقارنة بالفائدة المحققة منها لهذا قرر غالبيتهم التوقف عن هذه الدورات. تعمقنا في أسباب العزوف عن هذه الدورات وأفرجت البيانات عن الشكل التالي:

الجدول رقم(16): أسباب العزوف عن المشاركة في الدورات التدريبية؛

Tableaux croisés

	QI.1	QI.2	QI.3	QI.4	QI.5	QI.6	CQI	Total
الاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات								
التدريب على المعايير الجزائرية للتدقيق								
معيقات المشاركة في التدريب	1							1
غياب وسائل التواصل						1		1
الجهوية				1		1		2
استثمار الوقت				1		2		3
مصاريف الدورة		2	1	1	4	2		10
تتعلق بالمدرب	1	1		1	3	2		8
التهاون وتضارب المصالح والعلاقات		3	2					5
المفاضلة بين المهنيين		2						2
تعالي ذوي المناصب		1						1
عدم اشراك الاكاديميين					1			1
Σ SUM	2	9	3	4	8	8		34

من خلال الجدول يظهر تركيز عينة محافظي الحسابات المشاركين على عائق مصاريف الدورة، خاصة مع المشارك الثاني، السادس وبالأخص المشارك الخامس، أين تكرر ذكر هذا الأمر في العديد من فقرات المقابلة، ما يوجه تركيزنا بالدرجة الأولى إليه بإعتباره عائق ذو دلالة في دراسة إشكالية عزوف محافظي الحسابات عن المشاركة في الدورات التدريبية، وحتى الإجتماعات العامة الدورية. وتبرير ذلك بالنسبة لمحافظي الحسابات يكمن في أنهم يدفعون في الأصل إشتراكات سنوية لتواجدهم في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، يضاف إليها إشتراكات المحاسب المعتمد على الأقل والخبير المحاسب إن كان يملك الإعتماد الرسمي، وبالتالي يدفعون كل سنة رسوم للهيئة المشرفة التابعين لها بحكم أن إعتمادات هذه الهيئات تأتي من إقتطاعات الممارسين المسجلين فقط وليس لديها إعتمادات من الدولة، فكيف لهم أن يدفعوا مبالغ أخرى مبالغ فيها أيضا من أجل حضور دورات التدريب والتكوين، مع وجود إقتطاعات الإشتراك الأمر الذي يجد فيه بعض الممارسين مبالغة، خاصة وأن حضور الدورة التدريبية يتطلب تكاليف نقل إضافية بحكم أن هذه الدورات واللقاءات لا تقام في كل الولايات، وتخصيص أيام دون عمل من أجل التنقل والتي قد تعرقل نشاط مكتب التدقيق والعلاقة مع الزبائن، وحتى مع قبول كل هذه الشروط وحضور الدورة التدريبية تعاد قراءة القوانين والمقررات الحاملة للمعايير الجزائرية للتدقيق حضوريا من طرف المسؤولين عن إعدادها دون أي قيمة مضافة، ودليل ذلك في الإقتباسات التالية:

المشارك الثاني QI.2: *" لا احضر دورات الهيئة المشرفة أولا لأنه لا توجد فيها فائدة ملموسة تذكر، ثانيا هذه الدورات مدفوعة وانا أتساءل ما الهدف من دفع مبالغ نقدية لهذه الدورات، حيث أنه في مرة تمت برمجة حصة تدريبية مع خبير في يوم واحد بقيمة 6000 دج وهذا مبلغ مبالغ فيه بالنسبة لي، لهذا*

في بعض الأحيان يتمادون في تحديد الأسعار، وبحكم علاقتي مع الممارسين العديد من محافظي الحسابات يشتكون من رفع الأسعار".

المشارك الخامس QI.5: " حتى تفعل هذه التدريبات وتبرم يستعينون باقتطاعات وإشتراكات ممارسي المهنة ويفرضون علينا مبالغ من اجل المشاركة هذا امر غير معقول لان الشخص القائم على التدريب لا يملك حتى مؤهلات ومنهجية التدريب التي يلقي بها وانت تدفع الاشتراك ومصاريف الدورة ولا تستفيد من شيء، كما يمكنني ان أتحصل على دورات تدريبية في الانترنت مجانية وبكفاءة عالية من تلك التي يقدمها أعضاء اللجنة ناقصوا المؤهلات، ويمكن دراسة المحتوى بكفاءة في الانترنت ومجانا لان من الأسباب التي منعتني من الحضور أيضا هي المصاريف المبالغ فيها".

المشارك السادس QI.6: " أنا صراحتا لدي اشتراكات سنوية أدفعها، كل هيئة مجلس تفرض اشتراكات سنوية على الممارسين انا بحكم انني محافظ حسابات ومحاسب معتمد ادفع الاشتراكات للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بقيمة 15000 دج وللغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بقيمة 18000 دج السنة الماضية و10000 دج هذه السنة. وفي هذه اللقاءات أيضا لابد ان ادفع حقوق الحضور والاشتراك وحتى ان دفعت هذه المصاريف على الأقل لابد ان تكون رمزية وليس اثمان باهضه خاصة عندما يتم اختيار فندق فخم ويتطلب مصاريف مبالغ فيها، حتى ان استطعت انا ان اتحمل مصاريف النقل على الأقل تتحمل عني الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات مصاريف المبيت، لكن هذا لا يحدث مقارنة بالفترة السابقة اين قمنا بلقاء خاص بالخبراء القضائيين مدته 03 أيام في العاصمة من خلال المنظمة الوطنية التابعة لهم، وصراحتا هم اكثر تنظيما ومعقولية حيث فرضوا علينا مصاريف 1000 دج لليلة فقط، في مكان مريح ولا نحتاج الى فخامة ومبالغ رمزية من اجل الوجبات اليومية وتم اللقاء بالكثير من الإيجابية والكثير من القيم المضافة".

" المرة الأخيرة تم عقد اللقاء الدوري في ولاية الوادي التي تبعد عني أكثر من 1000 كم، وبالتالي 1200 كم من اجل الحضور والهدف هو لقاء من اجل التحدث على المشاكل ومن اجل اثبات الميزانية هذه اللقاءات فيها فائدة، لكن ليس لدينا وقت صراحتا لدينا الكثير من الضغط والعمل".

دائما ما يتم ربط مصاريف الدورة بعامل أخر يؤثر بشكل مباشر وهو عدم تواجد القيمة المضافة للتدريبات، من خلال تركيز عينة المبحوثين المشاركين على كفاءة المدربين بشكل كبير الأمر الذي ظهر في الجدول السابق على انه عائق يدفع محافظي الحسابات لعدم المشاركة في هذه الدورات، لأن الدورات التدريبية التي تقام حول المعايير بصفة عامة وكل ما تبرمجه الهيئة المشرفة، يتكفل به نفس الأشخاص حتى أن البعض منهم لا يملكون شهادة أكاديمية وتقنيات ومنهجية إلقاء تساعد على فهم المحتوى وتطبيقه، لأن الأصل في عملية إعداد معايير التدقيق الدولية الإرتكاز بشكل كبير على الأكاديميين الذي لم تظهر لمستهم في إعداد المعايير ولا في مهمة التدريب، وكذا الوسائل المستعلمة في التدريب جد تقليدية ولا تتوافق والتطورات التكنولوجية الحاصلة. ما ركز عليه المبحوثين المشاركين أيضا أن هذه الدورات لا فائدة منها

بحكم ان المكلف بالتدريب يملي عليهم نفس ما هو مكتوب في المعيار، وان القيمة الإضافية لهذه الدورات التدريبية تكمن فقط في اللقاء مع المهنيين والإستفادة من آرائهم والمناقشة معهم من أجل تطوير الكفاءة الذاتية إن كنت ممن تحصلوا على الإعتماد في الفترات الأخيرة فقط، وهو الامر الوحيد الذي يخلق الفارق:

المشارك الثاني QI.2: *" يوجد الكثير من الأسباب المتعلقة بهذا الامر، لان العديد من المهنيين يجدون ان الدورات التدريبية لا فائدة منها بحكم حضور نفس الأشخاص للأشراف على التدريب وبالتالي لا توجد معلومات جديدة ولا توجد قيمة مضافة تذكر تستحق ان تخصص وقتك وجهدك ومالك من اجلها، وبالتالي تم الحكم ان المعلومات تمر بينهم وهذه الدورات تنعقد لأسباب خاصة لا يتم مشاركتها وفهمها مع الممارسين الاخرين من بينها رحلات استجمام وتغيير جو للأعضاء المكلفين بالتدريب الذين يستفيدون أيضا من الرحلات خارج الوطن والدورات التدريبية في الخارج الخ".*

المشارك الرابع QI.4: *" شاركت في هاته الدورات لأجد نفس الأشخاص الذين يعدون المعايير يقرؤون علينا نفس ما نشر في القانون او المعيار دون أي كفاءة وخبرة بحكم الشهادة التي لديهم لان اغلبهم من خرجي معاهد التكوين في المحاسبية CAP".*

المشارك السادس QI.6: *"رغم ان المعايير الجزائرية للتدقيق تساعدنا وكنت من بين الأشخاص الذين حضروا الدورات التدريبية في المعايير الجزائرية للتدقيق لكن للأسف نستفيد فقط من اللقاء واراء المهنيين الممارسين لان المدربين ليس لديهم كفاءات وانما يملون علينا ما يوجد في المقررات فقط، وبالتالي تجسيد المعايير الجزائرية للتدقيق في البيئة الجزائرية مع القوانين الحالية امر جد صعب بالنسبة لمكتب التدقيق الذي امتلكه".*

بعد مصاريف الدورة المبالغ فيها، وكفاءة المدربين التي لا ترتقي الى مستوى ما تطلبه عينة المبحوثين المشاركين يأتي الدور على العديد من الأسباب التي ذكرت أثناء المقابلات في أنها تشكل عائق لبعض محافظي الحسابات المشاركين، أولها يتعلق بتهاون الهيئة المشرفة والقائمين على المهنة، وتضارب المصالح الخاصة بينهم حيث أن تواريخ اللقاءات والدورات التدريبية دائما ما تتغير في اللحظات الأخيرة ونادرا ما يثبتون على تاريخ واحد مسبقا، حتى يتسنى لهم تنظيم أعمال المكتب في فترة غيابهم عنه، بالإضافة الى أن أعضاء مهنة التدقيق وفق ما صرحوا به الوحيدين الذين لا يتفقون فيما بينهم لغاية الآن، بسبب وجود مظاهر العلاقات، المحسوبية وتضارب المصالح الشخصية على حساب قواعد ضبط المهنة، حتى أن البعض صنف ممارسي المهنة من محافظي الحسابات إلى مستويين، مستوى لديه السلطة الكاملة ويتحكم في القوانين ومجريات الأمور وفق رغباته ومستوى آخر يطبق ما يملى عليه فقط **المشارك QI.3** *" يوجد التهاون المطبق من طرف ممارسي المهنة المحترفين، بحكم وجود لقاءات مؤجلة، بكل أنواعها وبالتالي وجود تهاون في التنظيم من طرف الأعضاء المهنيين والهيئة المشرفة، اما المعلومات فهي متواجدة، واظن ان الاحترافيين الوحيدين الذين لا يتفقون فيما بينهم هم ممارسي المهن المحاسبية، وبالتالي وجود خلافات ومحسوبية وعلاقات داخلية متضاربة في المجلس الوطني للمحاسبة الذي*

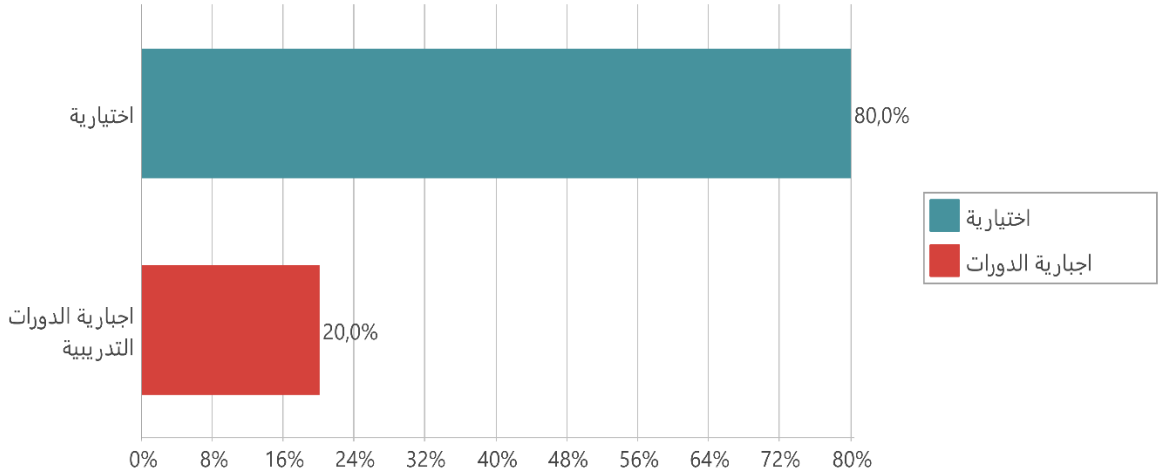
ينعكس فيما نشاهده يوميا في اخبار الهيئات المنظمة وأعضاء اللجان، ويمكنك ان ترى (الحقرة) حيث يظهر لك اختلاف بين المستوى الأول والمستوى الثاني، مستوى مسيطر على المهنة وعلى القرارات والقوانين ومستوى اخر محقور لا يتم استشارته ويطبق فقط، وبالتالي لا يوجد اتفاق داخلي بينهم"، حتى أن بعض الدورات التدريبية واللقاءات يحضرها العديد من المدعوين من طرف المكلفين بالتدريب ولا يدفعون شيئا، مقابل ما يدفعه ممارسين آخرين حيث يتحملون المبيت، النقل، الإطعام ومصاريف الدورة وهذا ما يرى فيه المبحوثين المشاركين مفاضلة بين المهنيين **المشارك QI.2**" مرة في وهران تم تنظيم لقاء في فندق فاخر، تم ارسال الدعوات لأصدقائهم فقط، من ليس لديه معرفة ومحسوبية في الهيئة المنظمة والمشرفة يدفع المبلغ كما هو ومن لديه هذه الخاصية مدعوا ولا يدفع أي شيء، لهذا توجد العديد من التجاوزات داخل المهنة، ويوجد العديد من مظاهر عدم الاحترام بين المهنيين الممارسين، ويوجد مفاضلة بين الأعضاء المشرفين واصدقائهم، وبالتالي *يوجد نوع من التضارب في المصالح داخل التنظيمات المشرفة على مهنة المحاسبة، وتجد انهم غير متفقين داخل المهنة. إما نحضر الدورات التدريبية إذا دفعنا نفس المستحقات أو يتم استدعاؤنا مجانا دون مفاضلة !"*، حتى أن بعض المشاركين ذكروا أن المهنيين لا يتعاونون فيما بينهم ونادرا ما تجد ممارس المهنة ذو أقدمية يساعد محافظي الحسابات الجدد المتحصلين على الإعتماد خاصة فيما يتعلق بمنهجية العمل التي تغيب عن الممارسة الميدانية في ظل عدم وجود توجيه ميداني بعد الحصول على الإعتماد من أجل الحفاظ على نسق عمل موحد، **المشارك QI.3** " *بعد حصولي على شهادة محافظ الحسابات وفتح المكتب الخاص بي وجدت العديد من المشاكل من بينها عدم وجود منهجية موحدة أعمل بها، وتوجهت الى محافظي الحسابات الذين سبقوني في المهنة وأغلبهم تحفظ ولم يمنحني المعلومات والإجراءات اللازمة، الأمر الذي اضطرني الى العمل بالنماذج الخاصة بالمكتب الذي أدى التربص المهني لديه مع بعض البحوث التي قادته الى المناهج الكندية المترجمة بالفرنسية من إصدارات IAASB الخاصة بمراحل التدقيق".*

توفر المعلومات حول الدورات التدريبية وعدم وجود ممثل للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في العديد من الولايات، يؤثر على تواصل المهنيين مع الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، حيث أن المعيقات المذكورة لا تحفز محافظ الحسابات بالاطلاع على جديد الدورات التدريبية والتغيرات المستمرة في التواريخ، حتى أثناء اللقاء يرى بعض المشاركين المبحوثين أن المسؤولين على المهنة ومن يتقلدون المناصب في هيئات المجلس الوطني للمحاسبة الثلاث، أصحاب المستوى الأول يتعالون في التواصل مع المستوى الآخر حيث لا توجد لديهم علاقة قوية مع الممارسين في الميدان وانما توجد علاقة مجمدة، لأن داخل المهنة يوجد العديد من الأشخاص من المستوى الأول لديهم بعض الكبرياء بحكم هذه المناصب وعلاقاتهم، لهذا يوجد مشكل تواصل بينهم لأن لا احد يريد الاصغاء للطرف الثاني، **المشارك QI.6** "*يوجد اشخاص ذوي مناصب معروفين يحضرون صباحا ويذهبون في المساء ولا يمنحون فرصة للأعضاء الاخرين بالتحدث معهم ولا يفتحون النقاش معهم، لأن الهدف من اللقاء هو تبادل الخبرات والمهام والنقاش، وبالتالي هذه الأمور لا يمكنك ان تخلق جو ملائم للحوار، حتى وان كانت هناك طلبات تواصل من الهيئة المشرفة لا ينصت لها المهنيين المهمشين، لان اصل المشكل عندما يتعالى أصحاب*

المستوى الأول والذين حاليا اغلبهم لهم مناصب لا يمكن ان يستمع لهم المهنيين المهمشين، لان المطلوب هو ان تتحاور معهم طوال السنة وعلى كل الأمور وليس فقط في الملتقيات التي اصبح العديد يتفاداها ولا يحضرها أصلا".

بإستثناء مشارك واحد إتفقت العينة المشاركة على أن دورات التدريب التي تقيمها الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات اختيارية، ومحافظ الحسابات ليس مجبرا على حضورها كما هو موضح في الشكل الموالي:

الشكل رقم(17): إجبارية الدورات التدريبية لمحافظي الحسابات؛



المشارك الاول Q1.1: *" هذه الدورات إجبارية بحكم مرسوم تنفيذي، حيث لابد ان يكون لمحافظ الحسابات المسجل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات التبرير بحضور عدد معين من الدورات من خلال الشهادات التي تمنح بعد نهاية كل دورة، ويقدم محافظ الحسابات هذه الشهادات والتبريرات للجنة المكلفة بالرقابة على المهنة التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة (CNC)".*

المشارك الثاني Q1.2: *" هذه الدورات اختيارية وليست اجبارية، مثلا بعد تبني النظام المالي المحاسبي، تم ارسال العديد من المهنيين الى الخارج من اجل دورات تدريبية".*

المشارك الخامس Q1.5: *" وهذه التدريبات اختيارية ولا يوجد أي مرسوم ينص على ان تكون اجبارية على محافظي الحسابات".*

عزز عضو لجنة مراقبة التدقيق إتجاه الاختيارية حيث أنه قدم في ذلك دليل على أن الجودة لحد الآن ليست إجبارية أو مطلوبة من محافظي الحسابات الممارسين في الميدان، لأن هذه اللجنة قامت بإعداد معايير الجودة لكنها لم تصدر إلى غاية الآن في الجزائر، وبالتالي فإن القوانين المنظمة للمهنة لا تطلب أي شهادات إثبات للدورات التدريبية التي قام بها أعضاء مكتب التدقيق وصاحب المكتب، ولا يتعرض محافظ الحسابات لأي مسائلة وفق القوانين

الحالية في الجزائر، الأمر الذي يدفع ممارسي المهنة للعزوف عن هذه الدورات التدريبية، حتى من يقوم بهذه الدورات سواء محليا أو دوليا لا يجد أي إهتمام ولا تمنح له إمتيازات من طرف الهيئة المشرفة.

*تبين من خلال **الفئة الأولى التي تتعلق بالإجتهادات المهنية لمحافظي الحسابات** أن عينة المبحوثين المشاركين لديها علم بأن الجزائر تسعى إلى تطوير المهنة والإنفتاح على العالم، من خلال قواعد الضبط والقوانين الصادرة لتنظيم الممارسة المهنية وإصدار المعايير الجزائرية للتدقيق NAA، تعتبر خطوة أساسية في ذلك، والتي يعلم جميع محافظي الحسابات المشاركين بصدورها وشكل المقررات القانونية التي تحمل إصداراتها، لكن تباينَ الإجتهاد الشخصي المفعل من طرف مكاتب التدقيق لمعرفة المحتوى والمفاهيم التي أتت بها هذه المعايير، وهذا راجع لعزوف أغلب العينة المشاركة على حضور الدورات التدريبية التي تقام من طرف الهيئة المشرفة في ولايات جهوية بعد إصدار المقررات وهذا بسبب ذكر العديد من المعيقات التي تؤثر بشكل مباشر على العلاقة من بينها تضارب المصالح، المفاضلة بين المهنيين، الجهوية، بعد المسافات وكثرة المصاريف مع دفع الإشتراكات السنوية، نقص الكفاءة التدريبية للمدربين، وعدم الإستعانة بالأكاديميين في إعداد المعايير وتقنيات ومنهجيات التدريب، الأمر الذي يؤثر مباشرة على القيمة المضافة لهذه التدريبات ورغم كل هؤلاء المعيقات إلى أن الكثير من المبحوثين المشاركين حضروا الحصص الأولى من هذه الدورات للتجربة واكتشفوا أن القيمة المضافة الوحيدة هي لقاء الأصدقاء والإستفادة من النقاشات لكن مقارنة بما قاموا باستثماره فلا يمكنهم حضور هذه الدورات مجددا، إذا بقيت الأمور على هذا الحال.*

2- صياغة وإعداد المعايير الجزائرية للتدقيق:

2-1 مساهمة المهنيين في بلورة معايير التدقيق الجزائرية:

اتفق عينة محافظي الحسابات المبحوثين، مع عضو لجنة مراقبة النوعية كونه ممارس أيضا أن لجنة إعداد المعايير الجزائرية للتدقيق(NAA) ، لا تعتمد على خبرات الممارسين في الميدان في مرحلة إعداد وصياغة المعايير، حتى وإن كانت تحتوي على ممثلين لمجموع محافظي الحسابات لكنهم يعكسون آرائهم وأفكارهم الشخصية ولا يشاركون الممثلين عنهم مشاريع المعايير والنقاط التي ستصدر فيها حتى أنهم لا يعلمون مستقبل المعايير وما السبب الرئيسي وراء الترتيب الذي تصدر به، لأن هذه المعايير بالدرجة الأولى

لا تتوافق مع إحتياجاتهم، الأمر الذي يشعر محافظي الحسابات انهم مطبقون فقط للنصوص والقوانين التي تملى عليهم وليسوا ممارسين متعلقين بالمهنة ويندفعون إليها، لأنه لا يمكن لفردين فقط تمثيل العدد الإجمالي من محافظي الحسابات الناشطين في الجزائر، هذا الفعل يخلق لمحافظي الحسابات الممارسين شعور بعدم الإنتماء ما يجعلهم يطبقون الأمور الإجبارية فقط ولا يندفعون مع كماليات تطوير المهنة خاصة التي تلك التي لم ترتقي إلى قوانين بعد مثل المعايير الجزائرية للتدقيق، ويؤكد ذلك ملخص الإقتباسات التالية:

المشارك الاول QI.1: *"في لجنة اعداد المعايير مثلما هو معروف لدينا ممثلين عن محافظي الحسابات، والخبراء المحاسبين، عددهم إثنين ولا يستطيعون بصراحة تمثيل 1800 محافظ حسابات، لأنهم لا يستطيعون جمع كل الآراء بحكم انهما اثنان فقط ويتحدثان عن تجربتهما في الميدان التي تخص مكاتبهم فقط، ولا يراعون الاختلاف في الممارسات والحالات التي يمكن ان يقع فيها محافظو الحسابات الاخرين لهذا ليس هناك اتفاق بالأغلبية، وانما الراي المستند اليه هو راي شخصين فقط وهذا لا يصح".*

المشارك الرابع QI.4: *"لا اعلم الكثير من التفاصيل حول المعايير الجزائرية للتدقيق المتبقية والإطار المفاهيمي بسبب عدم وجود أي شروحات وتفسيرات لممارسي المهنة من اللجنة المعدة للمعايير، وبالتالي لا توجد معلومات أكثر عن الإصدارات، ولا تتم مشاركة المهنيين او التواصل معهم ومشاورتهم حتى تنشر الأمور الجديدة في البيانات او القوانين الرسمية، ومن المعروف ان الممارسات المهنية تختلق من ممارس الى اخر، حتى وان كانوا ممثلين لكل المهنيين فلا نعلم منهم أي شيء ولا يبلغوننا باي معلومات حتى وانهم لا يشركوننا في أراءهم وتصويتاتهم وليس هنالك أي مجال للمناقشة معهم وافادتهم بخبراتنا الميدانية ".*

المشارك الخامس QI.5: *" لم نكن يوما جزءا من الإجراءات المتبعة في انشاء المعايير الجزائرية للتدقيق ولم تستشرنا اللجنة من قبل في مراحل اعداد المعايير، ولا حتى احتياجاتنا المهنية من هذه المعايير، لان هذه المعايير تم انشاؤها في شقة مغلقة وحلقات مغلقة، والمشكل انهم لا يستعينون بنا في اعداد هذه المعايير".*

أضاف **عضو لجنة مراقبة التدقيق** وضعية أخرى تتعلق بهذا الخصوص حيث أن المعايير الجزائرية للمراقبة النوعية التي تم إعدادها من طرف لجنة مراقبة النوعية، لابد أن تمر على لجنة إعداد المعايير الامر الذي يأخذ الكثير من الوقت، ويعرقل عمل اللجنة في الميدان حيث عبر عنه كما يلي: *" الواقع الذي نعيشه الان ان اللجنة قامت بجهود وأصدرت معايير الجودة لكن هذه المعايير لابد ان تمر على اللجنة المختصة في وضع المعايير حتى تصدر، لكن هناك لعبة صغيرة لجنتنا تحضر معيار جودة وبعد الانتهاء يطلب منا ان نرسل هذا المعيار الى لجنة اعداد المعايير بعدها يأخذ 06 اشهر حتى سنة حتى نتلقى الرد من اجل القبول او التعديلات او الأمور المتعلقة بذلك، بعدها*

تقبله اللجنة فيمر الى مرحلة الترجمة التي يبقى فيها لمدة سنة أخرى، ها هي ذي سنتين فقط من اجل معيار او اقتراح معيار بعد هذه السنتين تنقضي العهدة ويعين اشخاص جدد ويبدا العمل من جديد من الصفر وهذا بسبب التهاون وعدم وجود جدية في الممارسة".

سبب عدم المشاركة في إعداد المعايير الجزائرية للتدقيق ذكر في أغلب العبارات مرفقا بعدم وجود تواصل بين لجنة إعداد المعايير، اللجان الأخرى وكذا ممارسي المهنة على ارض الميدان، الأمر الذي يخلق دلالة على إضطراب عملية التواصل بين المرسل والمستقبل ووسائل التواصل المفعلة للمساهمة في إعداد المعايير، خاصة من خلال عدد الرموز الموجودة في الشكل الموالي:

الجدول رقم (16.1): تباين وسائل التواصل مع لجنة إعداد المعايير الجزائرية للتدقيق؛

Tableaux croisés

	QI.1	QI.2	QI.3	QI.4	QI.5	QI.6	CQI	Total
صياغة واعداد المعايير الجزائرية للتدقيق								
المساهمة في بلورة المعايير الجزائرية للتدقيق								
شكل اللجنة المعدة للمعايير	1	1					1	3
طريقة تعيين اللجنة		1		4	2	1	2	10
المشاركة في اعداد المعايير	2	2	1	5	2	1	1	14
وسائل التواصل مع اللجنة المعدة للمعايير	8	6	3	4	4	6	5	36
التطوع في العمل على الاصدارات	1							1
اقتراحات بخصوص اصدارات المعايير	4	2					1	7
Σ SUM	16	12	4	13	8	8	10	71
# N (Documents)	1 (14%)	1 (14%)	1 (14%)	1 (14%)	1 (14%)	1 (14%)	1 (14%)	7 (100%)

قنوات التواصل بين الهيئة المشرفة بما فيها لجنة إعداد المعايير الجزائرية للتدقيق وعينة المشاركين المبحوثين جد تقليدية ولا ترتقي لمتطلبات الإحتياجات الحديثة والتطور التكنولوجي، حتى أن بعض المشاركين يقرون بأنها شبه منعدمة، الأمر الذي يخلق فجوة بين الطرفين، ولا يخدم تطوير المهنة، لأن سرية المعلومات ومشاريع القوانين التي يمارسها ممثلوا الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات تخلق الكثير من التساؤلات حول مستقبل المهنة، خاصة فيما يتعلق بسبب تقطعات إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق وعدم إصدار الإطار المفاهيمي لحد الآن مع تقديم معايير ثانوية على معايير أساسية يحتاجها الممارسين في أداء مهامهم، كما أن جديد المهنة يمكن التعرف عليه فقط من خلال القوانين الصادرة، ولا تتم مشاورتهم وإستقبال ملاحظاتهم الا في اللقاء السنوية، الأمر الذي يخلق حساسية بين محافظي الحسابات ذوي المناصب ومحافظي الحسابات المهمشين الذي يطبقون ما تملي عليهم القوانين فقط، لأن بالنسبة إليهم لابد أن تفتح الهيئة المشرفة قنات تواصل دائمة مع الممارسين وان تستمع الى ملاحظاتهم وتشاروهم في قواعد

الضبط وتنظيم المهنة، والرد على إقتراحاتهم خاصة المطروحة في اللقاءات الدورية، لأن المشاكل المطروحة في اللقاءات والملاحظات الخاصة بالقوانين ومقررات المعايير الجزائرية للتدقيق لا تلقى أي رد من طرف الهيئة المشرفة مهما كان ثقلها، وبالتالي توجد علاقة مجمدة بين الهيئة المشرفة وممارسي مهنة محافظة الحسابات، حتى مواقع المجلس الوطني للمحاسبة لا تحتوي على كل المعلومات وعينة المشاركين المبحوثين يذكرون أن ليس لديهم الوقت للإطلاع على كل ما ينشر فيها هذه المواقع خاصة وان الولوج إليها يأخذ الكثير من الوقت بسبب عدم إنتظامها، هذا المشكل ظهر بمجرد الغاء المصفات الجهوية التي كانت قريبة من محافظي الحسابات وتقدم لهم معلومات وتساعد في لقاءاتهم وحتى انها كانت تربطهم مع المؤسسات، وحاليا ناب عن هذه المصفات ممثل جهوي أغلب عينة المشاركين المبحوثين لا يعرفونه شخصيا ولم يتلقوا اي إتصال منه او اي معلومة عنه، عكس ممثلي المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين الذين يوجدون في كل الولايات ويتصلون بالممارسين مباشرة عن طريق الهاتف لتحفيزهم لحضور الدورات التدريبية والتشاور في أي موضوع يخص المهنة، كما أن البريد الإلكتروني غير مفعل بالنسبة للممارسين إلا في فترة إنتخابات ممثلي الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لكسب الثقة والأصوات، وقد إخترنا بعض الإقتباسات فقط من بين (38) إقتباس:

المشارك الاول QI.1: *"الرأي المستند اليه هو رأي شخصين فقط وهذا لا يصح، وهذان الشخصان بحكم التجربة الشخصية معهم لديهم تحفظ في المعلومات حتى وان كانوا يعلمون بمعلومة ما لا يشاركون الممارسين الاخرين عنها حتى تصدر في مقرر او قانون، وبالتالي هم ممثلين عن الممارسين لكن لا يستعملون بتاتا طرق التواصل معهم لمعرفة آرائهم وابلاغهم بالجديد ومشاركتهم في اتخاذ القرارات، حتى في قوانين المالية والمراسيم لا يشركوننا. وبالتالي يوجد فجوة بين الهيئة المشرفة المنظمة والممارسين في الميدان، لهذا يوجد الكثير من المعايير نحتاجها في المهنة ولم تصدر بعد، ولا نعرف كممارسين للمهنة في الميدان ما هو سبب شكل الإصدارات والمعايير المختارة فيها، خاصة في تأخير المعايير ذات الأولوية وإصدار المعايير الثانوية التي لا تحتاجها في كل المهام، فمتى تعزم الهيئة على اصدار الإطار الفكري والمفاهيمي، لان من المفروض هو الأول الذي يصدر، ونعم لقد تحدثنا عن هذا الامر في كل الجمعيات العامة بعد اصدار المعايير الجزائرية للتدقيق".*

المشارك الثاني QI.2: *"بسبب إنعدام وسائل الاتصال لا توجد علاقة قوية بين المهنيين والممثلين والمشرفين على المهنة وذوي المناصب وانما توجد علاقة مجمدة، لان داخل المهنة يوجد العديد من الأشخاص من المستوى الأول لديهم قليل من الكبرياء بحكم هذه المناصب وعلاقاتهم وبعض المهنيين تم تهميشهم، لهذا يوجد مشكل تواصل بينهم لان لا احد يريد الاصغاء للطرف الثاني، مثلا يوجد اشخاص ذوي مناصب معروفين يحضرون صباحا ويذهبون في المساء ولا يمنحون فرصة للأعضاء الاخرين بالتحدث معهم ولا يفتحون النقاش معهم، لان الهدف من اللقاء هو تبادل الخبرات والمهام والنقاش، وبالتالي هذه الأمور لا يمكنك ان تخلق جو ملائم للحوار، حتى وان كانت هناك طلبات تواصل من الهيئة المشرفة لا ينصت لها*

المهنيين المهمشين، لان اصل المشكل عندما يتعالى أصحاب المستوى الأول والذين حاليا اغلبهم لهم مناصب لا يمكن ان يستمع لهم المهنيين المهمشين، لان المطلوب هو ان تتحاور معهم طوال السنة وعلى كل الأمور وليس فقط في الملتقيات التي اصبح العديد يتفاداها ولا يحضرها أصلا".

المشارك السادس QI.6: *" هناك اختلاف كبير في النشاطات والفعاليات على ارض الميدان بين المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، لان الغرفة الوطنية لديها ممثل جهوي لا نعرفه حتى الان ولم نسمع به من قبل انا شخصيا اعرف فقط مدير الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، لكنها لا تحتوي ممثل جهوي وهذا مشكل حيث انني كمحافظ حسابات لا املك الوقت من اجل القيام بالاطلاع كل يوم على مواقع المهنة، وكان بإمكان هذا الممثل ان يرسل لي فقط بريد الكتروني ولكل المهنيين المسجلين في الغرفة حول الدورات التدريبية او اللقاءات الدولية التي تنعقد على الأقل، قديما ومن خلال المصف الوطني كان لدينا اطلاع دائم على المهنة وكنا قريبين منها بحكم تواجد مصفات جهوية حتى اننا تمكنا من فتح مكتب في الولاية تلك الفترة، بعدها توقف كل شيء من خلال استحداث المجلس الوطني للمحاسبة ولم يتبقى الى مكتب واحد لقبض الاشتراكات في باب الزوار والمجلس الوطني للمحاسبة التابع لوزارة المالية، اثناء تواجد المصف ومن خلال المصفاة الجهوية كان اللقاء سهل كنا نتحصل على المعلومات منه حتى ان المناقصات والمؤسسات كانت تلتقي محافظي الحسابات وتستفيد من اللقاءات من اجل التعامل معنا، اما الان وفي ظل تواجد الانترنت على الأقل يتم اعلامنا شخصيا من خلال البريد الالكتروني الخاص بنا، على كل المعلومات والأمور التي تتعلق بالمهنة. مؤخرا وفي فترة الأخيرة تم تفعيل هذا الامر من طرف المدير الحالي حيث انه بدا يرسل ايميلات لكل المهنيين يشرح فيها التطورات والاحداث الأخيرة التي تتعلق بالمهنة خاصة في فترة الحجر الصحي، لان العهدة الخاصة به انتهت ووصلتني معلومات انه كان لديه مشاكل مع مجموعة من محافظي الحسابات وبالتالي كان يحاول من خلال هذه الارسالات تبرير اعماله والمهام التي قام بها والقيمة المضافة له كرئيس في هذه العهدة".*

أشار أيضا **عضو لجنة مراقبة النوعية** إلى ان اللجنة قامت بإعداد دليل منهجي ونشره في موقع المجلس الوطني للمحاسبة لكنه لم يلقى الاهتمام المطلوب الذي كان متوقعا والدليل على ذلك ان شخص واحد من عينة المبحوثين المشاركين على علم بصدور هذا الدليل، وهذا إثبات على نقص قنوات التواصل بين الهيئة المشرفة وممارسي المهنة لان دور الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بعد إصدار هذا الدليل هو تنظيم دورات في شأنه وحث ممارسي المهنة على العمل به، والحصول على ردود أفعال في شأنه بما يتوافق مع إحتياجاتهم، لكن هذا الأمر غير مفعل لغاية الآن. كما أكد على عدم وجود وسائل الإتصال والتنسيق بينهم كأعضاء وممثلين لدى المجلس الوطني للمحاسبة من خلال:

" لا يخفى عليك يوجد مجموعة من المهنيين تم تعيينهم من أجل تجهيز تعديلات للقانون 10-01 لكنهم لم يصرحوا عنها بعد، هذه المجموعة تابعة لوزارة المالية متطوعين ونعرف شخص او اثنين منهم ولا

يمكنه ان يمنح لك المعلومات حتى وان كان ممثلا عنك لدى المجلس الوطني للمحاسبة وبالتالي ننتظر المعلومة حتى تصدر في القانون ولا وجود لوسائل الاتصال بيننا حتى انا عضو في اللجنة ولا يشركوني في الراي او يعتمدون على اقتراحاتي، وهذا مشكل وبالتالي تعديل قانون يخدم المهنيين لا يتم من خلال اشراك المهنيين والحالات التي يعيشونها لان هذا الشخص الذي تم اختياره يستمع لمتطلبات الممارسين المحيطين به فقط بل يتم في اطار مغلق فقط من طرف مجموعة معينة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة ويصدر لك قانون لابد ان تستند اليه في أداء مهامك، وهذا راجع لنقص وسائل الاتصال بين المهنيين وبين اللجان".

غياب مشاركة المهنيين في إعداد المعايير الجزائرية وعدم وجود قنوات إتصال بين الهيئة المشرفة ومحافظي الحسابات، يخلق العديد من التساؤلات التي لا يمكن لعينة المشاركين المبحوثين الإجابة عنها، من بينها معايير إختيار أعضاء اللجان الخمسة وأهمها لجنة إعداد المعايير ولجنة مراقبة النوعية، حيث يعلمون أنها تتكون من مهنيين ممارسين في الميدان لكن ليس لديهم اي فكرة عن كيفية إختيارهم وان كانت هذه اللجان تحتوي على أكاديميين أم لا، حتى ان أغلبهم لا يعرفون أعضاء هذه اللجان، وفي نظرهم تتفاوت الأسس التي يتم من خلالها تعيين هؤلاء الأعضاء فمنهم من ذكر الإعتبارات الجهوية وانه لابد أن تكون مقيم في العاصمة، وان تكون لديك علاقات مع أعضاء المجلس الوطني للمحاسبة التي لابد من ان تستثمر وقتا ومالا لأجلها، وهناك من رجح كفة المعايير السياسية بحكم وجود العديد من الممارسين المؤهلين في الميدان من محافظي الحسابات لكن لا يتم الإعتماد عليهم، لأن مخرجات اللجان من معايير جزائرية للتدقيق وعدم تفعيل مهام المراقبة النوعية يعكسان وفق نظر عينة المبحوثين المشاركين تفسير لعدم وجود أشخاص مؤهلين في اللجنة، وبحكم ان القانون 10-01 والمراسيم التنظيمية التابعة له لم تذكر طرق تعيين هؤلاء الأعضاء فصل في هذا الأمر **عضو لجنة مر اقبة النوعية**، الذي ذكر طريقة تعيينه كما يلي:*"يوجد في اللجنة 09 أعضاء وممثل من وزارة المالية، وانا أمثل الخبراء المحاسبين في هذه اللجنة. يتم تعييننا من خلال قرار السيد وزير المالية وينشر في الجريدة الرسمية، لو بحثت عن اسمي باللغة العربية يظهر لك القرار. يتم اقتراح المهنيين من طرف مجالس المحاسبة للهيئات الثلاث من خلال العلاقات إذا اعرف فلان وفلان يعرف فلان هو من يعين في هذه اللجنة، بعدها يتم التعيين من خلال المرسوم ومن طرف وزير المالية، أعضاء مجالس الهيئات الثلاث منتخبين من طرف المهنيين وفي الأصل الانتخاب متاح امام كل المهنيين لكن ليس كل المهنيين يحضرون من اجل الانتخاب لان بحكم انها مهنة فكل فرد لديه غرض خاص من الحضور الى الانتخابات، منهم من يريد الترشح منهم من لديه أصدقاء يريدونه ان يترشح منهم من يعمل ولا يهتم بالانتخاب وليس لديه وقت لذلك، لكل مهني حرية الانضمام الى الانتخابات من عدمه يوجد من يحب هذه الأمور فطرة ويوجد من لا يهتم بها. ولا يتم الاعتماد عليهم وانما يتم تعييني من المجلس الوطني للمحاسبة. المعايير التي يعتمدون عليها هي وفق الخبرات والكفاءات التي يعرفونها عنك، صراحتا يوجد الكثير من المؤهلات والمؤهلين في الجزائر من الممارسين في الميدان لكنهم مغيبون أولا وبحكم انه ليس لديهم علاقات وليس لديهم احتكاك بذوي السلطة والعديد من الأمور التي اعرفها شخصيا يستحيل ان يصلوا الى عضوية في لجنة من اللجان حتى وان كانت لديهم رغبة في المشاركة وتقديم قيمة مضافة للجان والمهنة في الجزائر ولا تتاح لهم الفرصة، وهذا راجع لأسباب الاختيارات والمعايير المعتمد عليها في الاختيار، لان بحكم العلاقات فان منح ممارس صديق او لأصحاب السلطة والقرارات عضوية في أي لجنة من اللجان يعتبر تشريف*

بين الممارسين الاخرين ولدى المكتب في سوق العمل الذي ينشط فيه، ويتم التعيين الى يومنا هذا بعفوية وعشوائية تقترح الأسماء في الطاولة "هذا نعرفوه يستاهل وعندوا شوية وقت أيا معليش عينه !"، النسخة الغير معتمدة اطلاقا هي فلان قدم رسالة دكتوراه في معايير التدقيق ويعمل عليها في الجامعة ولديه العديد من المنتجات الاكاديمية المتعلقة بها فهذا هو الشخص المناسب لعضوية اللجنة".

2-2 علاقة الأكاديميين بإقرار المعايير الجزائرية للتدقيق:

أكدت عينة المشاركين المبحوثين على وجود عدم إتصال شبه كلي بين الجامعة والمنتجات العلمية الأكاديمية والهيئة المشرفة، بحكم عدم تواجد عقود دائمة لغاية إعداد هذه الدراسة بين الجامعة والهيئة المشرفة، خاصة فيما يتعلق بالبحوث والدراسات والتطورات التي تتعلق بتطوير وضبط قواعد المهنة، من بينها إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق، كون اللجنة لا تحتوي على أكاديميين وكونك أكاديمي لا يلبي أي إعتبار من متطلبات التعيين في إحدى اللجان خاصة لجنة إعداد المعايير، معايير التدقيق الدولية تعتمد بشكل أساسي على البحوث الأكاديمية والمنتجات العلمية وكل التعديلات والتحديثات التي تطرأ عليها تعتبر من مهام الاكاديميين وليس فقط المهنيين، لأن الأكاديميين يمكنهم دراسة بيئة المؤسسات والعوامل التي تؤثر فيها، على عكس ما يحدث في الجزائر حيث لا وجود لأي مشاريع بحث مشتركة بين الجامعة والهيئة المشرفة حتى أن أغلب المشرفين على المهنة حاليا لا يعترفون بمستوى كفاءة الجامعيين كونهم ممارسين قدماء ويملكون شهادة التكوين المهني في تقنيات المحاسبة فقط، الأمر الذي يؤثر بصفة مباشرة على مشاركة الأكاديميين في إعداد المعايير الجزائرية للتدقيق :

المشارك الرابع QI.4: *" من المشاكل التي تواجهها اللجنة المعدة للمعايير والمهنة في حد ذاتها عدم الاعتماد على الاكاديميين والمنتجات الاكاديمية، لان في الأصل البحث يبدا من الجامعة ومن المعروف ان الأساتذة والباحثين الجامعين اكثر كفاءة من بعض الأعضاء الموجودين في اللجنة والذي ليس لديهم أي شهادة جامعية، ويتواجد في لجان اعداد المعايير والقواعد القانونية المنظمة للمهنة، يملك حساسية مفرطة من الجامعيين والمخرجات الجامعية، حتى انه يراها دون المستوى وهو سبب في ابعاد الاكاديميين على مرحلة المشاركة في اعداد المعايير والقوانين التي تنظم الممارسات المهنية، ويفضل هؤلاء المشرفين ان لا يتحصل أصحاب الجامعة على شهادة الممارسين بحكم ان القرار النهائي يعود لديهم لان اذا تم وحصل الجامعي على شهادة ممارس واصبح يمارس المهنة في الميدان فهذا سيؤثر على منصب أصحاب شهادات التكوين المهني بالدرجة الأولى في المجلس الوطني للمحاسبة".*

وتظهر بوادر حساسية بين المهنيين والأكاديميين صنفها عينة المشاركين المبحوثين إلى أصول خلاف تاريخية منذ بداية تأطير مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، وبعضهم الى نقص الوعي وبعض المشاكل الثقافية خاصة نقص الثقة الذي يتملك القدماء في المهنة، لكن الأصل في هذه الخلافات رجحه أغلب المشاركين إلى أن مهني ممارس لا يمكنه التدريس في الجامعة كون هذه الأخيرة تطلب شهادة الدكتوراه وهذا

أمر مزعج بالنسبة للمهنيين لأن خبرتهم الميدانية وفق نظرهم كافية لتغطية هذه المناصب، وفي الجهة الأخرى حتى من يملكون شهادة الدكتوراه في المحاسبة والتدقيق ليس لديهم الحق في الحصول على إعتماد ممارسة المهنة من دون أي سبب مقنع، وبالرجوع الى فترة تنظيم مهنة التدقيق بعد الإستقلال منح القانون 91-08 بعض الوظائف الحق في ممارسة مهنة محافظ الحسابات، شرط المرور بحجم ساعي من التدريبات في مجال المحاسبة والمالية، لكن هذا الأمر وفق المشاركين لم يتحقق بنسبة كبيرة ولا يزال أصحاب تلك الإعتمادات ينشطون في البيئة المهنية الجزائرية، وبسبب الأقدمية فهم حاليا لديهم علاقات وينشطون في المجلس الوطني للمحاسبة ويشرفون على المهنة، وعدم مرورهم بالمشوار الأكاديمي يجعلهم لا يقدرون قيمة المنتجات العلمية ومشاريع البحث، حتى أن أغلب عينة المشاركين المبحوثين يجدون أن هؤلاء المشرفين وأعضاء اللجان لا يعطون أي قيمة للمؤهلات الأكاديمية بسبب عدم إمتلاك أغلبهم لشهادة جامعية وإنما من معاهد تكوين خاصة بالمحاسبة في تلك الفترة، الأمر الذي يجعلهم يصدرون قوانين تظهر بعض الحساسية حتى مع المهنيين الأكاديميين أين تجد القانون 10-01 يمنع محافظي الحسابات من ممارسة وظيفة أخرى، مع التدريس في الجامعة الذي لا ضرر فيه النسبة لهم .

المشارك الاول QI.1: *" أزمة الثقة بين الطرفين أصلها تاريخي بعض الشيء لان الاكاديميين الذين يرغبون في ممارسة المهنة، قوانين المهنة تمنعهم منذ زمن، والعكس صحيح لان ممارسي المهنة عندما يدرسون في الجامعة يطلب منهم الشهادة العلمية 'الدكتوراه' التي تأهلهم الى ذلك وهو في الأصل لا يحتاجها، لأنه مهني وله زاد معرفي اكثر من الاكاديمي وهذا الامر لا يقبله المدرسون في الجامعة، يعني حسب رايي القوانين المسيرة لكلا التنظيمين هي التي خلقت لبس واختلافات بين الجامعة والمهنة، لرفض العلاقة المتبادلة لا على لسان قوله:"لا تاتوا الى مهنتنا ولا ندرس في جامعتكم" .*

المشارك الثاني QI.2: *" من سن هذا القانون هم المهنيين وليس الوظيف العمومي ضد أصدقائهم بين قوسين، لان من يضع القانون هم المهنيين ويوجه الى البرلمان من اجل المصادقة لتصبح قانون، الهدف من ذلك شخصي أكثر من ان يكون مهني بهدف منع أصحاب الديبلوم من التدريس في الجامعة" .*

المشارك الرابع QI.4: *" من المعروف ان الأساتذة والباحثين الجامعين أكثر كفاءة من بعض الأعضاء الموجودين في اللجنة والذي ليس لديهم أي شهادة جامعية، عدى شهادة تقني سامي في المحاسبة في تلك الفترة الممنوحة من مراكز التدريب والتكوين المهني، والاسوأ ان دكاترة في التدقيق والمحاسبة لا تمنح لهم تراخيص وشهادات مزاولة المهنة في الميدان بسبب عدم التأهيل القانوني الذي وضعه خريجي معاهد التكوين والذين لا يملكون حتى شهادات جامعية، وان من يتواجد في الجامعة هو من لديه القدرة على البحث على المستوى المحلي والدولي وله إمكانية لتبني وملاءمة المعايير المحلية مع الحاجات الحالية" .*

وصرح **عضو لجنة مراقبة النوعية** أنه " *السبب في هذا التخصيص ان الأشخاص الذين قاموا بإعداد القانون 10-01 كان لديهم حساسية مع الأكاديميين ولم يريدوا ان يدخل الأكاديميين الى المهنة*

ابدا، لأنهم في الأصل ليس لديهم تاهيلات اكاديمية ولديهم شهادة تكوين في المحاسبة في تلك الفترة فقط، وهذا دليل على سيطرة القدماء على المهنة".

*في هذه الفئة **يمكن التأكيد على أن صياغة المعايير الجزائرية للتدقيق** إعتمدت على أعضاء لجنة إعداد المعايير التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة، ولم يشارك فيها أبدا عينة المبحوثين من محافظي الحسابات حتى أنهم لا يعلمون ما مستقبل هذه المعايير وما هي أسباب عدم إرتقائها الى قوانين بعد بسبب غياب شبه تام لتقنيات وآليات التواصل بين أعضاء اللجان ممثلي المهنيين، ومحافظي الحسابات في حد ذاتهم، الذين يعينون من طرف وزير المالية من خلال العلاقات وثقل المصالح والقرب من العاصمة، كما أن الأكاديميين مغيبين تماما بسبب الحساسية التي تفرضها القوانين على كلا الوظيفتين منذ بداية تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر أين يمنع صاحب شهادة الماستر والدكتور في الجامعة من الحصول على إعتماد وممارسة المهنة وكذا المهنيين الممارسين من التدريس في الجامعة بسبب عدم حصولهم على شهادات جامعية، بحكم انهم قدماء في المهنة ويملكون شهادات التكوين في المحاسبة، لكن لديهم الآن ثقل في المهنة بل ويشرفون عليها ويشاركون في إعداد القوانين.*

3- إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق:

3-1 صيغة تبني معايير التدقيق في الجزائر:

يوافق عينة محافظي الحسابات المشاركين على فرضية أن الجزائر تسعى الى الإنفتاح الدولي على العالم، وبعد ضبط مهنة المحاسبة كان لابد من أن إعادة ضبط قواعد تنظيم مهنة التدقيق، وامتداد المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر بالنسبة للمشاركين يمثل أحسن إمتداد ومرجع يمكن تطبيقه في الجزائر خاصة في ظل الظروف السياسية الغير مستقرة والتي ترافق مرحلة الإصدار، لكن مع إدخال بعض التعديلات التي تتوافق مع البيئة الجزائرية، وتفادي عملية النسخ واللصق المباشر حيث أقر اغلب المشاركين المبحوثين أن المعايير منقولة بشكل حرفي من المعايير الدولية دون بذل اللجنة لأي جهود في إدخال الخصوصية الجزائرية عليها بل هي منقولة من مصادر ثانوية فرنسية مترجمة وليس الإنجليزية الأصلية، بسبب عدم وجود باحثين وأشخاص مؤهلين في لجنة إعداد المعايير لخلق الموافقة على الاقل مع القوانين التنظيمية السارية المفعول، وحتى إن كانت هذه المعايير مميزة وتخدم محافظي الحسابات الى أنها لم ترتقي بعد إلى مستوى المعايير الدولية بسبب عدم وجود كل التقنيات التوجيهية والتطبيقية الواردة في ملاحق المعايير الدولية، كما صرح عضو لجنة مراقبة النوعية ان المعايير التي قاموا بإعدادها ولم تصدر بعد أيضا تم استيرادها من معايير الجودة العالمية الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبية ISQC، ومن مراجع مترجمة للفرنسة، وهذا يثبت أن بلورة المعايير تتم باللغة الفرنسية وبعدها تمر الى ترجمة العربية.

المشارك الاول QI.1: *" بصفة عامة من حيث القوانين والمراسيم التنظيمية، وحتى مع إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق، فان الجزائر تميل كل الميل بقرار شخصي وبتحفظ في مرحلة تبني أي قانون او معيار دولي الى النسخ الحرفي لكل التفاصيل المدرجة في الأصل، يعني انه يستورد المعايير كما هي، ولا يراعي خصوصيات العقلية، الثقافة المجتمعية، والبيئة الجزائرية".*

المشارك الرابع QI.4: *" إمتداد معايير التدقيق الجزائرية من المعايير الدولية للتدقيق هو أحسن امتداد، وكان ليكون افضل لو اعتمدت الهيئة المشرفة على الباحثين والأشخاص المؤهلين من اجل اصدار هذه المعايير بما يتوافق مع المتطلبات المحلية والقوانين المنظمة سارية المفعول، المعايير هي عبارة عن توجهات ارشادية، وليست لها الأهمية المطلوبة التي تليق لها لأنها تفتقد الكثير من التقنيات التوجيهية والتطبيقية، وكما ترى من إصدار المعايير الموجود امامي هذه المعايير غير كاملة مقارنة بالمعايير الدولية التي تبنيناها منها والمتمثلة في ISA و NEP الفرنسية".*

في المقابل يرى محافظ حسابات مشارك واحد فقط ان إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق بهذا الشكل هو أمر مفتعل عمدا، لمعرفة ردود فعل المهنيين ومدى إستجابتهم لها والقدرة على العمل بها من أجل إعداد النسخة النهائية في مرحلة ما مستقبلا والتي تتوافق مع القوانين والقواعد التنظيمية السارية المفعول.

المشارك الثالث QI.3: *" وفق رأيي يمكن ان تكون هذه اللجنة تريد تجربة المعايير في الجزائر ومدى تجاوب ممارسي المهنة معها وقدرتهم على تطبيقها، وخاصة ردود فعل البيئة الجزائرية اتجاهها من اجل فرض الإطار القانوني في النهاية الذي، وبالتالي هو موافق على التطبيق الأولى كما جاء في المعايير الدولية للتدقيق دون أي تغيير بعدها يتم معالجتها وتحيينها وفق ما يستدعيه الممارسون في الميدان والبيئة الجزائرية".*

بالحديث عن الميزات فقد تشارك عينة محافظي الحسابات المبحوثين وجهة النظر حول ما تقدمه المعايير الجزائرية للتدقيق من منهجية إرشادية توجيهية لأعمال مهنة التدقيق القانوني، وحتى إن لم تصدر كاملة فبعض المشاركين صرحوا أنهم لا يستطيعون الإستغناء عنها، مع الإلحاح على ضرورة الإسراع في إصدارها كاملة حتى تتبين لهم قواعد العمل المطلوب والإجراءات الميدانية اللازمة أثناء القيام بمهمة التدقيق، مع ضرورة إصدار دليل منهجي يوافق بين هذه المعايير والقوانين المنظمة للمهنة في الجزائر، وتبقى هذه المعايير النظرية في حاجة ايضا الى دمج بعض الأدوات والتقنيات التوجيهية التي يحتاجها محافظي الحسابات أثناء التطبيق، مع التأكيد على تفادي الأخطاء الواردة في المعايير (16) الصادرة لغاية الآن وتوحيد مناهج التدقيق بالنسبة للحالات المختلفة التي يمكن أن يواجهها محافظ الحسابات لدى الكيانات محل التدقيق، لأن المعايير الجزائرية للتدقيق لم تذكر أي منهجية لحد الآن ويلقى المبحوثين اللوم في ذلك على مؤهلات معدي هذه المعايير والأعضاء المشرفون على بلورتها، بحكم عدم تفعيل الهيئة المشرفة لمعايير مقنعة في مرحلة تعيين أعضاء لجان المجلس الوطني للمحاسبة، ورغم وجود إمكانية تعيين أشخاص ذوي

مؤهلات من الكفاءات الجزائرية الموجودة إلى أن ذلك لا يعد معيار أساسي من معايير إختيار أعضاء لجان المجلس الوطني للمحاسبة، لأن الأعضاء الحاليين وفق المبحوثين يقومون بمهمة النسخ واللصق فقط من المعايير الدولية للتدقيق المترجمة الى الفرنسة ولا يقومون بأي مجهود من أجل بلورت هذه المعايير بما يتوافق مع البيئة الجزائرية وما يحتاجه المهنيين، بحكم أنهم ليسوا باحثين ولا يملكون القدرة على دراسة البيئة الجزائرية والإلمام بالتطبيقات التي يحتاجها المهنيين في الميدان أثناء تعاملهم مع المؤسسات محل التدقيق، لان التحكم في ذلك يمكنهم من إعداد دليل منهجي ببساطة بحكم أن طبيعة المؤسسات التي تنشط في الجزائر والحالات التي تقع فيها شبه محدودة، وبالنسبة لهم يضيع أعضاء لجنة إعداد المعايير الجزائرية للتدقيق الكثير من الوقت في التقطعات وربما في ترجمة المعايير إلى العربية كون هذه المعايير تعد لأول مرة بالفرنسة وتوجه الى الترجمة العربية، وهذا نقص ملحوظ أن لا تحتوي اللجنة على أعضاء يجيدون اللغة العربية خاصة وأن هذه المعايير يتم إعدادها في الجزائر لكن بلغة أجنبية، وبالنسبة لبعض المهنيين يمكنهم التطوع من أجل مرحلة ترجمة المعايير بحكم تمكنهم من اللغة العربية وأبدوا استعدادهم الكامل للترجمة في حال إستعانة اللجنة بهم وتواصلت معهم من أجل ذلك، وهذه المرحلة يمكن ان يستثمر فيها أيضا أثناء إعداد المعايير لضمان مراجعة ثانية وضبط محتواها قبل إصدارها لتفادي الأخطاء التي صرح عينة محافظي الحسابات المشاركين أنها كارثية وتحمل توقيع وزير المالية، كما أنها لا تتوافق مع قواعد الضبط والقوانين الصادرة في الجزائر التي تنظم مهنة التدقيق ولا تزال سارية المفعول، وفي حالة التناقض إستعان **المشارك المبحوث الثالث QI.3** بتقنية البريد الإلكتروني وأرسل إستفسار بشان تناقض بين القانون التجاري، قانون العقوبات وما ورد في المعايير الجزائرية للتدقيق وبعد مدة طويلة تحصل على رد يعتبره نتيجة إطلاعه على المراجع الأجنبية خاطئ، وهذا بسبب نقص المؤهلات أيضا الذي تم الحكم عليه من مخرجات اللجنة، وعدم توفر تكوين مبني على أسس إقتصادية وقانونية لأعضاء لجنة إعداد المعايير وإنما يقومون بالعمل في شكل وظيفة فقط، عكس ما هو معمول به في إعداد المعايير الدولية للتدقيق التي تعتمد بدرجة كبيرة على خبراء في البحث واشخاص مؤهلين يسهرون على تطوير هذه المعايير، لا يقتصر هذا النقص في نظر عينة المشاركين المبحوثين على لجنة إعداد المعايير فقط بل صرحوا أيضا أن لجنة مراقبة النوعية ليس فيها أشخاص أكفاء وذلك بحكم ان الى غاية تاريخ إعداد الدراسة لم تقم اللجنة بأي مهمة مراقبة على مكتب من مكاتب التدقيق الناشطة في كل الجزائر وأكد على ذلك عضو لجنة مراقبة النوعية انهم في سنة 2020، لازالوا في مرحلة تعيين مهنيين لتدريبهم من اجل هذه المهمة ولم تتم عملية الإختيار بعد، كل هذه الإثباتات تؤكد ان أعضاء اللجان الحاليين يغرقون المهنة ولابد من تدارك هذا الأمر.

المشارك الثالث QI.3: *" واجهت مشكلة محاسبية أثناء القيام بمهمة التدقيق القانوني، حالة تناقض مجموعة من القوانين بين القانون التجاري، المدني وقانون العقوبات اين أرسلت سؤالي للجنة اعداد المعايير باستعمال البريد الالكتروني، وانتظرت الكثير من الوقت لتصلني إجابة خاطئة وفق ما اطلعت عليه*

في نفس الحالة والوضعية المطروحة لنماذج ومناهج التدقيق الدولية الامر الذي أثق فيه أكثر من رد اللجنة على اشكالي المطروح، وهذا راجع الى الكفاءة والخبرة المهنية التي تنقص الأعضاء المكلفين بإعداد المعايير، وان اللجنة لا تقوم بدورها المنوط اليها كما يجب".

<u>عضو لجنة مراقبة النوعية</u>: " انا من بين الأشخاص الذي قدموا الكثير من الانتقادات حول المعايير الجزائرية للتدقيق مثلا المعيار 510 المتعلق بالأرصدة الافتتاحية، تحتوي على فقرة تتكلم عن تدقيق المؤسسات العمومية من طرف محافظ الحسابات، علما ان البيئة الجزائرية والمؤسسات العمومية فيها لا تعنى بالتدقيق القانوني ومحافظة الحسابات، عكس المعايير الدولية للتدقيق التي انشات من اجل تدقيق المؤسسات الخاصة والعمومية "الجامعة، المستشفيات, إلخ"، وفي المعيار تركوا الفقرة كما هي رغم انها لا تعني البيئة الجزائرية ولا تتوافق مع القوانين والنصوص المتعامل بها حاليا في الجزائر، وانا طرحت على واحد من أعضاء اللجنة هذه الملاحظة لماذا تركتم هذه الفقرة الإجابة انه كانت عن طريق الخطأ ونسوها اثناء التنفيذ".

2-3 قبول إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق:

توجه عينة المبحوثين المشاركين من خلال بيانات المقابلات قبل كل شيء الى إجبارية المعايير الجزائرية للتدقيق، والصيغة التي أصدرت بها في المقررات الحاملة للمعايير (16) المفرج عنها الى غاية تاريخ إعداد الدراسة، حيث يظهر من خلال الجدول الموالي تباين عدد الرموز المتعلقة بإجبارية تطبيق هذه المعايير:

الجدول رقم (12): تباين أراء عينة المشاركين المبحوثين حول معايير التدقيق الجزائرية؛

Tableaux croisés

	QI.1	QI.2	QI.3	QI.4	QI.5	QI.6	CQI	Total
اصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق								
قبول اصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق								
ردود الفعل بعد اصدارات المعايير	2	3		3	1	1	1	11
فائدة المعايير	1	1	1			1	2	6
توقعات الاصدارات المستقبلية	1						1	2
اجبارية تطبيق المعايير	2	3	1	5	3	2	4	20
الاصدار المتقطع للمعايير	2		1	2	1	1	2	9
Σ SUM	8	7	3	10	5	5	10	48

إختلفت ردود الفعل حول إجبارية تطبيق ما ورد في مقررات المعايير الجزائرية للتدقيق بالنظر إلى محتواها، صيغتها القانونية ومدى توافقها مع قواعد الضبط التنظيمية في الجزائر، حيث وافق أغلب عينة المشاركين المبحوثين على فكرة أن المعايير إختيارية وليست إجبارية لحد الآن، لأنها صادرة في شكل مقررات

ولا ترتقي الى قوانين، ولو كانت هذه المعايير اجبارية ما الذي تنتظره الهيئة المشرفة لمنحها الصيغة القانونية التي تطبق بها بعد صدور 16 معيار جزائري للتدقيق، لان التعامل مع هذه المعايير في الوسط المهني حيني وسطحي الى حد كبير، حتى انه يوجد من المهنيين الذين يصادفونهم من لا يعلم بصدورها أصلا لأنها مقررات لم تتحصل على الإهتمام اللازم، وبالتالي يفضل عينة المشاركين المبحوثين إصدار هذه المعايير في شكل قوانين ومراسيم تنفيذية حتى تكون لها قوة تأثير أكبر لدى المؤسسات محل التدقيق والمجتمع المدني، فبعدما ترتقي هذه المعايير الى قوانين تصبح حديث الجميع ولابد على كل ممارسي المهنة أن يطبقونها على من يتعاملون معهم، كما أن المشاركين المبحوثين يعتبرون هذا مجرد رأي خاص بهم لان أعمال لجنة مراقبة النوعية هي التي تأكد إجبارية تطبيق المعايير وكون هذه اللجنة لم تقم بأي مهمة لم يستطيعوا التأكد من ذلك ووفق رأي **عضو هذه اللجنة المبحوث**، أكد على التالي:

"المعايير الجزائرية للتدقيق حاليا فيها اشكال يتعلق بحجتها القانونية، هل هذه المعايير اجبارية ام لا؟ لأنه لا يوجد من يقول ان هذه المعايير اجبارية لحد الان في الجزائر، لأننا نحن لجنة مراقبة الجودة لا نستطيع فرض المعايير ونقول انها اجبارية في ظل تواجد 16 معيار جزائري للتدقيق فقط وغياب العديد من المعايير التي لم تصدر بعد، لان إذا اطلعت على المعايير الصادرة لغاية الان تجد انها تنادي على الأقل الى المعيار رقم 200 ، الذي لم يصدر بعد، لان المعايير حاليا في شكل مقررات بسيطة فقط".

في المقابل تمنح مقررات المعايير الجزائرية للتدقيق محتوى إجباريا التطبيق بالنسبة لعينة مشاركين آخرين، كون هذه المعايير تخاطب محافظي الحسابات في محتواها، وموقعة من طرف وزير المالية، ويرى أصحاب هذا الإتجاه إمكانية تعرضهم حتى للمساءلة القانونية في حال إخلالهم بأي بند من البنود التي جاءت بها:

المشارك الرابع QI.4: *" تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق يعتبر إلزاميا بالنسبة لي لأن محتوى المقررات يذكر انه يجب على محافظ الحسابات القيام بالإجراءات التالية، كما أن المقررات صادرة عن وزير المالية وموجهة لمحافظي الحسابات وممارسي المهنة لهذا تعتبر معايير التدقيق الجزائرية إجبارية للتطبيق بالنسبة لي، وليست اختيارية وحتى ان كان اختيارية فلا يوجد أي مرجع قانوني منهجي يمكن ان يعوضها لهذا لابد من تطبيقها كما أن محتواها ينص على ان محافظ الحسابات ملزم ولابد عليه وموقع من طرف وزير المالية، وبالتالي في حالة المراقبة يمكن ان أتعرض حتى الى المسائلة القانونية".*

حتى مع الإختلاف المتعلق بالصيغة القانونية لمقررات المعايير الجزائرية للتدقيق، اتفق عينة المشاركين المبحوثين بخصوص ردود الفعل الإيجابية التي توافق إصدار المعايير، حيث صرحوا أن المعايير الجزائرية للتدقيق مشرفة للمهنيين كونها تصدر بصيغة جزائرية وقامت بتوضيح ضوابط المهنة أكثر مما كانت عليه من خلال الأمور النظرية التي تحتويها، وهي بداية جيدة تحتسب للهيئة المشرفة، لكنها سطحية الى حد كبير وأغلب محافظي الحسابات يواجهون مشاكل في تطبيق محتواها كونها تصدر بوتيرة بطيئة جدا

ولا يوجد تفسير لذلك فهي نفس معايير التدقيق الدولية وبالتالي لا نحتاج الى إنقطاعات وفترات زمنية طويلة بين المقررات فهي مجرد مضيعة وقت فقط بالنسبة للمشاركين المبحوثين، حتى ان اللجنة في نظرهم لا تجتهد في موافقة الإصدارات مع البيئة الجزائرية، كون الأعضاء المتواجدين في اللجنة يشغلون وظيفة فقط ولا يقع على عاتقهم مسؤولية تطوير المهنة، وإنعدام وسائل التواصل لا يمكن المبحوثين المشاركين من الإجابة على سبب هذه التقطعات ويوجهون الإتهام الى اعضاء اللجنة مباشرة، كون المستوى الذي يتواجدون فيه هو تنفيذي فقط ولا يتدخلون في شأن الإصدارات، وهذا يبين صعوبة في التطبيق لأن هذه المقررات لا تحتوي على منهجيات تنفيذية في ظل غياب الصيغة التوافقية مع القوانين الجزائرية المنظمة للمهنة حاليا، ومع ذلك فهي تقدم فائدة وقيمة مضافة رغم عدم إكتمال إصداراتها، لأنها تزيد من مسؤوليات محافظي الحسابات حيث مكنتهم من اداء مهامهم وإجراءات التدقيق المطلوبة بكل إرتياحية، نظرا للامتيازات المصاحبة لتطبيق جزء من هذه المعايير كونها تحمي الممارس من الضغط الذي يقابله من المؤسسات والهيئة المشرفة وفي حالات النزاعات، من خلال تفادي الأخطاء وإثبات كل المهام التي يقوم بها لدى المؤسسات، وهذا بإستخدام لغة المعايير الجزائرية للتدقيق في أغلب تعاملاتهم، لكن هناك خصوصيات في البيئة الجزائرية لابد للمعايير من الإستجابة لها.

المشارك الاول QI.1: *" لدي تعقيبات كبيرة بخصوص هذه التقطعات، فبحكم اننا على اطلاع بمحتوى معايير التدقيق الدولية واتفقنا ان المحتوى هو نفسه ما ورد في معايير الجزائرية للتدقيق، فلا نحتاج هذه الانقطاعات الكبيرة وفترات زمنية طويلة من اجل الافراج عن الإصدارات، حيث ان الوقت يضيع بدون معرفة السبب لان الهيئة المشرفة لا تستعين بخبراتنا ولا تشاورنا في الأمور ولا تجتهد وفق ما نراه من مخرجات لتطوير المعايير للتوافق مع البيئة الجزائرية فهذا وقت ضائع بدون سبب يمكن تفسيره في نقص إمكانية الترجمة المخصصة من طرف الهيئة المشرفة للمعايير فهي التي تأخذ وقتا للترجمة للعربية، وانا مستعد للترجمة للعربية بحكم انني جيد في اللغة في وقت قياسي لو استعانة بي الهيئة المشرفة، المهم ان لا تكون هناك تقطعات كبيرة بين الإصدارات او تصدر كلها مرة واحدة. ولا نستوعب من خلالها وانما أؤكد انها مشابهة للمعايير الدولية".*

المشارك السادس QI.6: *"المعايير الجزائرية للتدقيق جاءت لتحمي محافظ الحسابات صراحتا لان الممارس لديه ضغط كبير والكثير من الاخطار، وبالتالي المعايير الجزائرية للتدقيق تمثل اثبات للمهام التي نقوم بها لدى المؤسسة".*

عضو لجنة مراقبة النوعية: *" هذه المعايير قدمت قيمة مضافة حاليا وبعد ان تصدر كل المعايير 36 ويتم تقنينها وتنقيحها مع البيئة الجزائرية وتنظم دورات تدريبية في شانها من ناحية ممارسي المهنة والمؤسسات، ستفيد المهنة وتقدم قيمة مضافة كبيرة لكن بعد ان يتم تحقيق التوافق بينها وبين البيئة الجزائرية لان حاليا هي تشكل حماية لمحافظ الحسابات، ومحافظ الحسابات يسأل من خلالها، لان*

محافظ الحسابات لا يمكنه ان يثبت الاعمال التي قام بها من العدم وانه قام بواجباته مثلا يقول ان لديه رسالة قبول المهمة التي تثبت ان فيها الواجبات المتعلقة به والواجبات المتعلقة بالمؤسسة، ويثبت انه استعمل إجراءات من اجل جمع العناصر المقنعة ويثبت انه قام بطلب تأكيدات خارجية".

3-3 تأثيرات التفاوت في إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق:

صدور (16) معيار جزائري للتدقيق وتصريحات لجنة إعداد المعايير بأن (36) معيار جزائري للتدقيق جاهز، يطرح الكثير من الإنشغالات حول مدى كفاية محتوى مقررات المعايير الصادرة لغاية الآن بالنسبة لعينة المبحوثين المشاركين الأمر الذي تحدثوا عنه بكثرة وتباين عن الرموز الأخرى كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (13): تباين أراء عينة المشاركين المبحوثين حول تطبيق معايير التدقيق الجزائرية؛

Tableaux croisés

	QI.1	QI.2	QI.3	QI.4	QI.5	QI.6	CQI	Total
اصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق								
تأثيرات التفاوت في الاصدارات								
شكل مقررات المعايير	1			1			3	5
التهميش لمعايير لم تصدر بعد	1	1		1	1	1		5
التطوع في العمل على الاصدارات	1							1
كفاية المعايير الصادرة	2	3	3	3	2	1	2	16
الاطار التصوري "المفاهيمي" معيار رقم 200	2	1		2			1	6
ق مع الاحتياجات المهنية لممارسي المهنة	2	1		3	3	1	3	13
Σ SUM	9	6	3	10	6	3	9	46

كفاية المعايير في مهام التدقيق عرفت توجهين في بيانات المقابلات، حيث يؤكد جزء من عينة المبحوثين المشاركين على وجود خلل في ترتيب إصدارات المقررات الحاملة للمعايير الجزائرية للتدقيق، لأن المقررات الصادرة تحمل في نظرهم معايير ثانوية، أما المعايير الأساسية التي تحدد الإطار الفكري والمفاهيمي لم تصدر بعد، خاصة المعيار رقم 200 الذي يمثل القاعدة الأساسية لكل المعايير الأخرى، لأنه يعرف معايير التدقيق الجزائرية كاملة، يحدد الجهة التي توجه لها هذه المعايير ومجالات إستخداماتها مع الطرق المتبعة في ذلك، الأمر الذي يخلق حاليا صعوبة في تطبيق هذه المعايير لأنها عبارة عن محطات متكاملة في ما بينها، إذا غابت محطة واحدة يخلق النقص الذي يؤدي الى وجود قصر في منهجية مهمة التدقيق القانوني بسبب غياب العديد من المعايير، وذكر ***عضو لجنة مراقبة النوعية*** *"أن اللجنة المكلفة بالمعايير صرحت في لقاءات داخلية ان المعيار 200 هو الذي يضع الإطار الفكري والتنظيمي لكل المعايير الأخرى، لهذا ارتأت اللجنة ان يبقى هذا المعيار هو الأخير للصدور وفق المعلومات التي لدي، وبالتالي حتى تصدر كل المعايير الجزائرية للتدقيق التي تم الاتفاق عليها، سيصدر المعيار 200 في مقرر لوزارة المالية مثل كل المعايير الأخرى، ويبقى احتمال انه ممكن جدا ان تقنن هذه المقررات*

من خلال مرسوم او قانون ينص على اجبارية تطبيق كل المعايير لان المعايير حاليا في شكل مقررات بسيطة فقط" كما أن هذه المعايير لحد الآن لم تهتم بالمعايير التي تتعلق بالشخص الممارس لمهنة التدقيق والذي يعد عنصرا أساسيا بالنسبة لبعض المشاركين المبحوثين مثل ما ورد في معايير التدقيق المقبولة عموما، لأنها هي التي تحدد مؤهلات أصحاب الإعتماد القدماء ومتطلبات الحصول على إعتماد جديد لممارسة المهنة لترقية مؤهلات محافظي الحسابات.

المشارك الاول QI.1 : "لدي تعقيب من حيث نوع المعايير التي تصدر وترتيب عملية الإصدار لأنني كمحافظ حسابات أرى ان بعض المعايير لابد ان تصدر هي الأولى لكنها لم تفرج لحد الان، أهمها الاطار التصوري "الفكري" الوارد في المعيار 200، لان عدم صدور هذا المعيار يخلق العديد من المعيقات في التطبيق وهو الأساس الذي تنطلق به".

المشارك الخامس QI.5:" في نظري هناك جانب اخر تم اهماله في المعايير الجزائرية للتدقيق وقواعد الضبط الخاصة بممارسي المهنة في الجزائر وهي المعايير المتعلقة بالشخص الممارس للمهنة، التي جاءت بها معايير التدقيق الدولية المقبولة عموما GAAS، وإذا تحققت المعايير المتعلقة بالشخص الممارس للمهنة كل محافظي الحسابات المتواجدين حاليا في الجزائر يتم إقصاؤهم".

أما التوجه الثاني يؤكد على إمكانية تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة لغاية الآن وهي كافية بالنسبة لهم، كون هذه المعايير ليست إجبارية فمحافظ الحسابات يمكنه تطبيق المعيار الذي يفقه فيه ويتوافق مع منهجيته القديمة، في حين يمكن تغطية نقائص المعايير الجزائرية التي لم تصدر وغياب الملاحق والإرشادات المنهجية التفصيلية بالمعايير الدولية للتدقيق، بالنسبة لمحافظي الحسابات الذين يعملون بها مسبقا الأمر الذي لا يخلق لديهم الحاجة الملحة لما تبقى من المعايير.

المشارك الثاني QI.2: " المعايير الصادرة لغاية الان (16) معيار كافية، بحكم ان محافظي الحسابات لا يستغلونهم أحسن استغلال، في المكتب الذي اعمل فيه مثلا نطبق بعض المعايير وليست كاملة مثلا المعيار 210، ومعيار الإجراءات التحليلية قبل صدور المعايير الجزائرية للتدقيق".

المشارك الرابع QI.4: " لا احتاج معايير جزائرية أخرى بسبب توفر المعايير الدولية الاصلية التي تمثل المرجع الأصلي واستعين بها كثيرا".

رغم وجود إتجاهين حول كفاية المعايير الجزائرية لأداء مهام التدقيق، إلا أن جميع عينة المشاركين المبحوثين لم يوافقوا على الأخطاء التي تحتويها هذه المعايير، خاصة ما يتعلق بالتهميش لمعايير لم تصدر بعد في مقررات المعايير الصادرة، الأمر الذي يخلق تفاوت في فهم وتطبيق المعايير بين المهنيين، ولا يعزز التوافق مع قواعد ضبط المهنة السارية المفعول كما يعرقل عمل لجنة مراقبة النوعية بدرجة كبيرة كون اللجنة لا تستطيع فرض تطبيق جزء من المعايير فقط على المهنيين، إضافة الى ذلك احتج المشاركين

المبحوثين على عدم تلبية المعايير (16) الصادرة لإحتياجاتهم المهنية اثناء تأدية مهام التدقيق، وذكروا في ذلك العديد من المعايير التي ينتظرونها بداية بالمعيار رقم 200 الذي يحدد الإطار المفاهيمي، والمعيار الذي يحدد الحد الأدنى الدلالي على النسبة القانونية المعتمد عليها في بلورة رأي تقارير محافظ الحسابات، واللوم كله في ذلك يعود الى كفاءة اللجنة المكلفة بإعداد المعايير، وعزل أصحاب الإعتماد والأكاديميين عن مرحلة إعدادها، وهذا ما يؤكد فرضية ان اللجنة لا تصدر المعايير وفق الإحتياجات الميدانية، ولو تم الإعتماد عليهم وتغيرت طريقة العمل من خلال إصدار مسودات وتوجيهها الى المهنيين من اجل التصويت والتعليق عليها لتفادوا الكثير من الهفوات والأخطاء واستطاعوا تجميع جميع الممارسات المهنية في دليل منهجي واحد يضم كل الحالات التي تعتبر البيئة الجزائرية مصدرا لها.

المشارك الاول QI.1 : *" هناك العديد من المعايير التي ننتظرها من بينها معيار ننتظره باحر من الجمر هو المعيار الذي يحدد الحد الأدنى الدلالي (Seuille de signification)، الذي يبرر الرفض، متى يمكن ان ترفض وما هي النسبة القانونية والاساس الذي اعتمدت عليه في ذلك وفق هذا المعيار مع العناصر المقنعة المطلوبة، وهناك معيار لا أتذكر رقمه يحدد النسبة ويمنح الطريقة التي يمكن ان تحسب بها، فبعدما تقدم الرفض عن المصادقة لا يحاسبك أصحاب الشركة عن سبب ذلك، ويكون لديك دليل مقنع وهو المعيار الذي يعتبر الدليل الأول والاثبات الأول الذي يلجأ اليه في حالات الاثباتات والأدلة".*

عضو لجنة مراقبة النوعية: *" المعايير التي يتم اعدادها والقوانين التي يتم صياغتها من طرف اللجنة والأشخاص المفوضين لهذه المهمة تعاني من مشكل طريقة العمل لأن اللجنة لابد ان يكون فيها ممثلين وليس كل المهنيين لكن طريقة العمل يجب أن تتغير، حيث ان لابد ان يصدر المعيار من خلال إشكالية بعدها يطلع عليها كل المهنيين ونضبط قنوات اتصال لكي تصلهم المعلومة في الوقت ونأخذ آرائهم بعدها نقوم بإعادة بلورة النتائج المتحصل عليها، هكذا حتى تخدم هذه المعايير البيئة المحلية والاحتياجات المهنية للممارسين على أرض الميدان، لأن العمل حاليا محصور بين عدد محدود من المهنيين الذين يعتبرون أعضاء للجنة، وبالنسبة لنا لا نستطيع أن نفرض تطبيق جزئي كأن أقول له طبق معيار التأكيدات الخارجية دون المعايير الأخرى، وهذه الأخيرة تهمش لمعايير أخرى لم تصدر لحد الان، ويمكن ان تتأكد من ذلك إذا اطلعت على محتوى المعيار لان كل المعايير الصادرة تستدعي معيار 200 الذي لم يصدر بعد ومعيارين على الأقل من المعايير التي لم تصدر ، مثلا المعيار 500 و501 المتعلقة بالعناصر المقنعة تستدعي دائما المعيار 315 المتعلقة بالإجابة على مخاطر الاختلالات، لهذا فان رقابة الجودة تبدأ بعد ان تكتمل كل الإصدارات".*

بخصوص فئة **إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق** يوافق عينة المبحوثين المشاركين على إستيراد المعايير الجزائرية للتدقيق من المعايير الدولية (ISA)، خاصة في ظل الظروف السياسية الحالية للجزائر لأن لجنة المعايير الدولية للتدقيق (IAASB) تأخذ في الاعتبار أغلب بيئات الدول الأعضاء وهذا دليل على إمكانية تطبيقها في الجزائر، وبما أن الجزائر ليست عضو فان المشاركين يطلبون من الهيئة المشرفة بذل مجهودات أكبر في خلق التوافق بين محتوى المعايير والقوانين المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر، خاصة في ترتيب المعايير والإسراع في عملية الإصدار لان إستعمال هذه المعايير يوضح بعد ان تصدر كاملة ويصدر الإطار الفكري والمفاهيمي الخاص بها لأن النسخ واللصق مباشرة من مصادر فرنسية مترجمة، يعطي مخرجات أقل كفاءة تخلق التفاوت في الفهم وإختلاف الممارسات، لهذا فهم يقترحون تغيير طريقة العمل ولما لا إشراكهم في إعداد هذه المعايير لان مؤهلات الممثلين وحدهم ليست كافية خاصة في ظل استبعاد للأكاديميين والمنتجات العلمية، لان المعايير الجزائرية للتدقيق تقدم قيمة مضافة لمحافظي الحسابات لم تكن موجودة في البيئة الجزائرية من قبل لتمكنها من زيادة قوة الإثباتات تجاه الغير وتأطير العمل من خلال توضيح الضوابط والمسؤوليات.

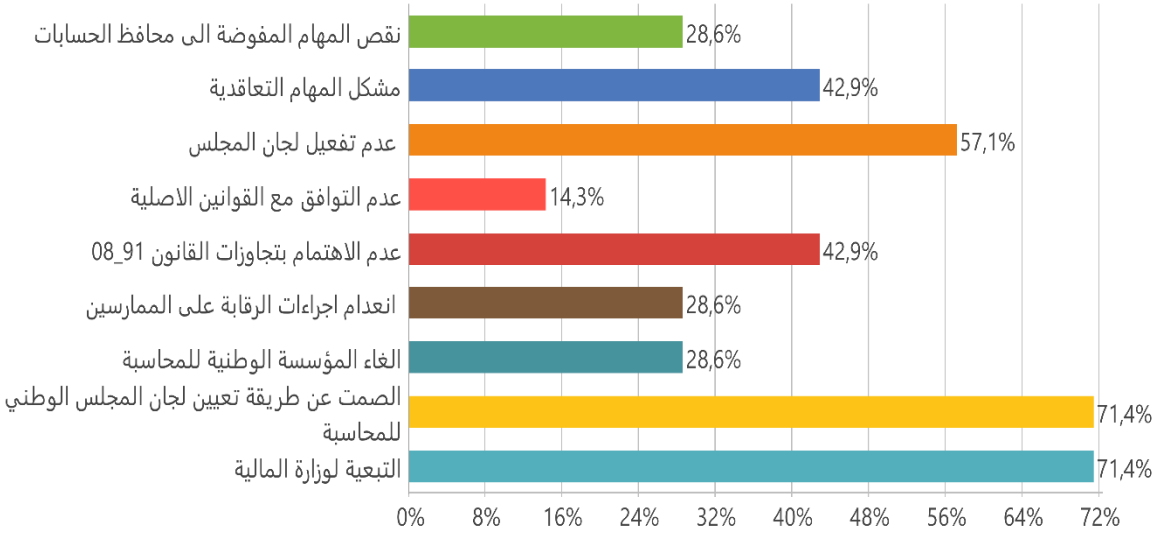
4- المراجع المفعلة لضبط مهنة التدقيق:

4-1 القوانين السارية المفعول:

4-1-1 القانون 10-01 :

إتفق عينة المبحوثين المشاركين على أن المصدر الأولي للتنظيم الخاص بمهنة محافظ الحسابات مستمد من القانون 10-01 الذي يتوافق بدرجة كبيرة مع التغيرات المحاسبية التي إستدعاها النظام المالي المحاسبي (SCF)، الذي إستحدث المجلس الوطني للمحاسبة بإعتباره الهيئة المشرفة الوحيدة للمهنة التابعة لوزارة المالية وحدد مجموعة من اللجان التي تهتم بعملية التنفيذ كونه اصبح هيئة تنفيذية تابعة لوزارة المالية وليس مهنة حرة، الأمر الذي لم يكن موجودا في القانون 91-08، الا أن هذا القانون فيه الكثير مما يقال لدى المشاركين المبحوثين وصرحوا انهم فتحوا العديد من النقاشات في الإجتماعات الدورية حول ما ورد في هذا القانون كونه يضم العديد من قواعد الضبط التي لا تتوافق مع المتطلبات المهنية، ويعتبرونها أخطاء لا تخدم المهنة ويجب ان تعيد الهيئة المشرفة النظر فيها، وسنذكرها بالترتيب حسب عدد تكراراتها وثقلها لدى عينة المبحوثين كما يوضح الشكل:

الشكل رقم (18): عيوب القانون 10-01 المنظم لمهنة الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛



- عدم الاهتمام بتجاوزات القانون 91-08: خاصة فيما يتعلق بإعتمادات محافظي الحسابات التي منحت لفئة معينة من المهنيين مع فرض تحقيق بعض الشروط التي لم يتأكد القانون 10-01 من مدى تحقيقها، ولم نراجع هذه الإعتمادات كون هؤلاء الأشخاص تحصلوا على مناصب في المجلس الوطني للمحاسبة أين يشرفون على المهنة، يعدون القوانين ويشغلون مناصب في لجان الهيئة المشرفة، وهذا بسبب عدم وجود شروط تأهيل وحقل تدريبي يضمن معايير خاصة لبلوغ التأهيل العلمي (الأكاديمي) والعملي الذي يمكنهم من الحصول على إعتماد محافظ الحسابات وإن كانت موجودة فلا تزال حبرا على ورق ولم تطبق لغاية إعداد الدراسة، مع وجود أشخاص تخرجوا من الجامعة في سنة 2010 التي تمثل الفترة الإنتقالية من المصف الوطني الى المجلس الوطني للمحاسبة وتحصلوا على الإعتمادات ما يبعث بالشك لوجود طرق ملتوية لجلب الإعتماد لم يهتم بها القانون 10-01، بالإضافة الى وجود فراغات وقت ما بين القوانين التي تجعل محافظ الحسابات يطبق ما هو مألوف لديه مثلما ما جاء في معايير التقارير التي يجب على محافظ الحسابات إعدادها أين ذكرت في القانون 10-01 لكن محتواها أخذ الكثير من الوقت وورد في سنة 2013 وبالتالي حتى مع إلغاء القانون 91-08 كان لابد من تطبيق محتوى تقاريره في فترة الفراغ الواردة؛
- التبعية لوزارة المالية: قبل القانون 10-01 كانت مهنة محافظة الحسابات مهنة مستقلة حرة مثل المهندسين والمحامين، ومن خلال إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة وتبعيته المفروضة لوزارة المالية، أصبح محافظ الحسابات تابع لهيئة إدارية تنفيذية للدولة، وبالتالي تقارير محافظي الحسابات لم تعد لها معنى ففي أغلب الأحيان لا تصل هذه التقارير الى المجلس الوطني للمحاسبة وإذا حدث هذا

الأمر يكون تنفيذ إجراءات رقابة مقترنا بأوامر وزارة المالية، لان مهام المجلس الوطني للمحاسبة تنفيذية وتنظر في أغلب الظن قرارات الرقابة الصادرة عن الوزارة والسلطة العليا، لهذا تجد أن عينة المشاركين المبحوثين يفضلون الإنضمام الى وزارة العدل بدل وزارة المالية لأنها هيئة رقابة عليا بقوة القانون، أو ان تعود المهنة حرة وليست تابعة لأي هيئة تنفيذية، لتفادي التأثير على إستقلالية ممارسي المهنة؛

- الصمت عن طريقة تعيين لجان المجلس الوطني للمحاسبة: بالنسبة لعينة المشاركين المبحوثين الصمت عن طريقة تعيين أعضاء لجان المجلس الوطني للمحاسبة أمر لابد من إعادة النظر فيه، لأن التعيين وفق العلاقات، الجهوية والقرب من العاصمة يجعل الهيئة المشرفة من دون قواعد ومعايير تعيين، خاصة وان عضو عينة لجنة مراقبة النوعية صرح ان تعيين كل الأعضاء يتم من خلال إقتراحات فقط ويوافق وزير المالية عليها، وحتى إذا تواجد ممارسين بمؤهلات ذات أهمية لا يتم تعيينهم من أجل عضويات اللجان الخمسة.
- عدم تفعيل لجان المجلس الوطني للمحاسبة: قطع جسر المعلومات بين الهيئة المشرفة وعينة المشاركين المبحوثين يتجسد من خلال العديد من الإثباتات، من بينها أن اغلب المشاركين المبحوثين ليس لديهم علم بأعمال لجان المجلس الوطني للمحاسبة خاصة ما يتعلق بلجنة الإنضباط والتحكيم ولجنة مراقبة النوعية التي لم تمارس مهامها منذ صدور القانون 10-01 حيث يذكر جميع المشاركين أن اللجنة لم تخرج يوما الى الميدان ولم يتم تداول موضوع الرقابة على اعمال مكاتب محافظي الحسابات من قبل، الأمر الذي أوضحه عضو لجنة مراقبة النوعية في أن هذه اللجنة تعمل ومفعلة منذ 2010 لكن أعمالها لم تظهر في الميدان للممارسين للعديد من الأسباب التي يمكن ان تتمثل في نقص التنسيق بين مجالس الهيئات الثلاث واللجنة مثلما حدث مع الدليل المنهجي الذي تم إصداره في سنة 2020 واغلب المشاركين لا يعلمون بذلك بسبب نقص إهتمامهم وعدم تفعيل الهيئات المشرفة لجلسات تدريبية وتوعية بخصوص هذا الدليل، وان هذه اللجنة لا تحتوي على أعضاء يمكنهم الخروج للميدان من أجل مهمة المراقبة التي تعتبر إختيارية وتحتاج الى مكاتب تدقيق متطوعة، ولحد الآن لم تجد هذه اللجنة حلول لهذه الأمور.
- إنعدام الرقابة على أعمال محافظي الحسابات: بالنسبة لمكاتب التدقيق لا يوجد أي هيئة تقوم بالرقابة على أعمالهم وفق القانون 10-01، لأن الغرض الأساسي الذي تركز عليه لجنة المراقبة هي مراقبة نوعية الأعمال التي تقدمها مكاتب التدقيق والتأكد من الحد الأدنى للجودة لكن لا تراقب هذه اللجنة الأخطاء والهفوات بغرض عقابي، أين يرى عينة المشاركين المبحوثين هذا خلل في تنظيم المهنة وبعض المكاتب تستغل ذلك في القيام بأمور خارجة عن الأطر التنظيمية، لأن الرقابة الوحيدة

المفعلة هي رقابة لجنة الإنضباط والتحكيم والمحكمة الجهوية المكلفة إقليميا في حالة وجود نزاعات فقط، ولا يمكن ان تفعل إجراءات رقابة في الحالات العادية.

- نقص المهام المفوضة الى محافظي الحسابات: وفق عينة المشاركين المبحوثين يوجد العديد من المهام التي يقوم بها الموثق ومحافظ الحسابات أولى بها مثل إجراءات تأسيس الشركات، رفع رأس المال وتخفيضه وهذا جراء التبعية لوزارة المالية، وأعتبر المشاركين القانون 10-01 ظالم أو أخطأ او هو أمر مفتعل عمدا في ما يخص المهام التي فوضها لمحافظ الحسابات أين يمكنه القيام بمهام التدقيق القانوني فقط ولا يمكنه القيام بمهام التدقيق التعاقدية التي فوضة للخبراء المحاسبين وإجراءاتها تتم بنفس الخطوات الأمر الذي لم يجد له المشاركين المبحوثين تفسير ولابد من إعادة النظر فيه من طرف الهيئة المشرفة.
- الإختلاف مع القوانين الأصلية: الخبير المحاسبي قانونيا وفي القانون التجاري غير مذكور وفي أصل القوانين التي تنظم العلاقة مع المؤسسة ذكر مندوب الحسابات فقط وبالتالي يوجد تناقض حتى بين القانون التجاري والقانون 10-01 في الأصل لان أصل المعاملات في المحاسبة لابد ان تتم مع محافظ الحسابات وهنا نعود الى أصل المشكل حيث ان القانون التجاري منقول على فرنسا ودول اجنبية وهي تعطي الأولوية لمحافظ الحسابات على الخبير المحاسبي الامر الذي تم تبنيه لكن بصورة خاطئة، في فرنسا ترتيب الأولية يكون في الأول لمحافظ الحسابات بعدها الخبير المحاسب الا في الجزائر الذي تمنح الأولوية للخبير على محافظ الحسابات.
- إلغاء المصف الوطني والشركة الوطنية للمحاسبة: إلغاء الشركة الوطنية للمحاسبة أثر على الوقت المتخذ من اجل تطوير المهنة لأنها كانت تحتوي على أشخاص مؤهلين ويعملون بمعايير دولية وقاموا في تلك الفترة بإصدار مناهج وأدوات تدقيق لازال محافظي الحسابات المشاركين يعملون بها أثناء تأدية مهامهم، وقرار المجلس الوطني للمحاسبة سنة 2010 أعاد كل شيء الى الصفر لان بقاء المؤسسة الوطنية للمحاسبة كان ليضمن المنافسة بين المهنيين الممارسين وكانت ستكون فرصة لأنشاء مجمعات التدقيق التي تعتبر مفقودة في الجزائر فبحكم وجود مؤسسة محاسبة عمومية، لابد ان ينافس الخواص بنفس المستوى، وبعد إلغاء المصف تهور لأن المجلس الوطني للمحاسبة لم يستغل البنية التحتية التي كانت مجهزة بل بدأ من جديد الأمر الذي إستنزف الكثير من الوقت على حساب تنظيم المهنة.

2-1-4 معايير الأداء المهني (التوصيات الستة لعمل محافظ الحسابات):

ثبت من خلال بيانات المقابلات أن توصيات محافظي الحسابات التي قامت المؤسسة الوطنية للمحاسبة بإعدادها والواردة في القرار 103-SPM-94، ذات قيمة وأغلب المكاتب تعمل بإرشاداتها لأنها الوحيدة التي تحتوي على منهجية التدقيق، الأدوات والإجراءات التي يؤديها محافظ الحسابات أثناء القيام

بمهامه، وكل محافظي الحسابات الجدد تربصوا وتعلموا هذه الإرشادات في مكاتب تدقيق القدماء، هذه الإرشادات لا تزال سارية المفعول لغاية تاريخ إعداد الدراسة ولم يصدر أي قانون أو مرسوم يلغي محتواها، وعينة المشاركين المبحوثين يؤكدون على إستمرارية العمل بمحتواها، وأن معايير التقارير الواجب إعدادها الواردة سنة 2013 مكملة لها، والمعايير الجزائرية للتدقيق أضافة تقنيات مكملة، عصرية وتنظيمية لها، لأن عيبها الوحيد أنها لم تحين وبقيت على حالها مع كل التغيرات الحاصلة على قواعد ضبط وتنظيم المهنة لهذا يراها الممارسون على أنها المرجعية الوحيدة التي يمكن اللجوء إليها في ظل الغياب التام للمرجعية الوطنية الخاصة بالبيئة الجزائرية لمهمة التدقيق المالي والمحاسبي.

3-1-4 معايير التقارير الواجب إعدادها:

بلورة هذه المعايير محتوى نماذج التقارير التي يجب على محافظ الحسابات إعدادها لأول مرة منذ بداية تنظيم المهنة في الجزائر، وهي نقلة إستحسنها المشاركين المبحوثين ويرون أنها بداية للتوجه نحو المعايير الدولية للتدقيق لأنها ذكرت في شكل معايير، وبخصوص تطبيقها إنقسم المبحوثين إلى توجهين حيث أن بعض المشاركين لا يطبقون ما ورد من المعايير الخاصة (14) على كل المؤسسات محل التدقيق وإنما بإختلاف الظرف الي تستدعيه وحسب المهنة، وباقي التقارير توضع فارغة، اما باقي محافظي الحسابات المشاركين يقومون بإعداد التقرير العام الإجباري وكل المعايير الخاصة مع وضع كل الإجراءات الخاصة بها في تقارير مستقلة متتابعة ومتكاملة فيما بينها مهما كان نوع المهمة.

2-4 تعامل ممارسي المهنة مع القوانين التنظيمية:

بعد تحديد القوانين التي تعتمدها الدولة الجزائري في تنظيم مهنة التدقيق، في هذه المرحلة ومن خلال بيانات مقابلات المشاركين المبحوثين نركز على سلوك محافظ الحسابات والممارسات التي يفتعلها أثناء أداء مهام التدقيق في ظل تواجد هذه القوانين، لمعرفة ردود الفعل ومدى الرضا على قواعد الضبط خلال الممارسات الميدانية، وأول رمز ظهر في ذلك هو شعائر التدقيق كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (14): تباين شعائر التدقيق في تعامل محافظي الحسابات مع قوانين المهنة؛

Tableaux croisés

	QI.1	QI.2	QI.3	QI.4	QI.5	QI.6	CQI	Total
المراجع المفعلة لضبط مهنة التدقيق				1				1
تعامل ممارسي المهنة مع القوانين التنظيمية								
غياب الاهتمام باعمال اللجان وتحديثات المهنة						1	3	4
تفاوت إهتمامات المشاركة في انتخابات الممثلين						1	2	3
الأقدمية وعدم قبول التحديثات					6	3	1	10
شعائر التدقيق	1	7	2	5	12	2		29
احترام بنود القانون		4	1	5	3	3	1	17
الممارسة الغير قانونية للمهنة		2			4	1	2	9
العزوف عن انشاء شركات التدقيق	1			1		4		6
قرار التوقف عن الممارسة بالاعتماد الخاص		3			5			8
Σ SUM	2	16	3	12	30	15	9	87

نقصد بشعائر التدقيق أن مهمة التدقيق لا تتم لهذا الغرض وإنما الهدف منها شكلي فقط والمدقق يسعى إلى خدمة هدف المؤسسة بكل الطرق المتاحة على حساب الغرض المفوض له من مهمة التدقيق القانوني، وذلك بتوظيف القوانين وفق ما يرضي إدارة المؤسسة مع تفادي الوقوع في المسائلة القانونية وظهرت هذه التجاوزات في العديد من التصريحات التي ذكرها المشاركين المبحوثين عن مكاتب التدقيق التي ينشطون فيها وممارسات مكاتب التدقيق التي يصادفونها في الميدان، ويمكن تلخيص ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم(15): مظاهر شعائر التدقيق في ممارسة مهنة التدقيق القانوني؛

	شعائر التدقيق	إقتباسات العينة المشاركة
01	كسر المناقصة والتعيين بإتصال هاتفي فقط، لتلبية متطلبات المؤسسة	QI.1:"أحيانا المؤسسة تتصل بك وتطلب منك ان تختار محافظين اخرين من اجل المناقصة ويمنحون لك المهمة لضرورة ان يكون هناك 3 مشاركين في المناقصة بحكم علاقتك مع الشركة". QI.2:"في المؤسسات الخاصة لا توجد في الكثير من الحالات مناقصات، تعرف محافظ حسابات لديك علاقة معه يصبح محافظ الحسابات الخاص بك لعهدة او عهدتين متتاليتين، لانهم ليسوا خاضعين لقوانين ضبط الصفقات العمومية، لهذا من خلال علاقة محافظ الحسابات بالمؤسسات الخاصة المؤسسة تطلب منك ان تحضر صديقين من الممارسين حتى يضعوا عرض مالي اقل منك وانت تأخذ المهمة في النهاية". QI.3:"تحديد الحد الأدنى لأخذ المهام من قبل الجمعية العامة ب 300,000 دج لم يلتزم به محافظي الحسابات بهدف الحفاظ على مصالحهم الخاصة وعلاقتهم مع المؤسسات". QI.5:"ممارسي المهنة القدماء دائما ما يقتلون سوق العمل لانهم يقدمون عروضا لا تفسير لها وبحكم انهم يفوزون في العرض التقني مباشرة فان العرض المالي يكون قليل جدا ويقبل من اجل أداء المهمة". موظف المؤسسة المبحوث" وفق خبرتي في المؤسسة لم نسمع يوما ان هناك مناقصة مفتوحة من اجل تعيين محافظ حسابات، وعلى العموم لا تباشر المؤسسة الام أي مناقصات ويتم تعيين محافظي الحسابات من خلال العلاقات فقط".

02	ربط عوائد المؤسسة بمستحقات محافظ الحسابات	QI.6:"انا حقيقة اتعامل مع المؤسسة فيما يخص الاتعاب باستراتيجية خاصة، اسال المؤسسة عن الممارس الذي كانت عهدته قبل عهدتي، واخفض المبلغ في السنة الأولى واطلب منهم ان يتم رفع هذا المبلغ في السنوات المقبلة للعهدة، وبالتالي اتفق معهم على هذا المبدأ. ويوجد بعض المؤسسات التي ابدا معها من الصفر اخفض التكاليف قدر المستطاع واتفق معهم كلما ارتفعت العوائد كلما زادت اتعابي".
03	الجمع بين الممارسات والتصرف باسم المؤسسة لدى الغير	QI.2:" في الشركات الخاصة محافظ الحسابات هو المحاسب، هو المراقب وهو المدقق وهو من يمنح المؤسسة هفوات في المحاسبة التي يمكن ان تطبقها حتى يتغاضى عليها في تقريره، واعرف العديد من محافظي الحسابات الذين يقومون بالوساطة بين الشركات الخاصة وإدارة الضرائب، حتى في الأمور الغير قانونية". QI.5:"من بين المنافسات غير الشريفة أيضا وجود بعض محافظي الحسابات الذين يقومون بأعداد القوائم المالية بدون ادلة اثبات وفي الأخير يوقعون بختم المؤسسة انها هي من قامت بعملية مسك المحاسبة بعدها يقومون بتدقيق أعمالهم باسم محافظ الحسابات وهذا يدخل ضمن الممارسات غير القانونية، هو المحاسب وهو محافظ الحسابات".
04	العمل لصالح المؤسسة لتحقيق متطلبات إجراءات التدقيق	QI.2:" الخواص لا يصرحون بما يملكونه حقا، ومحافظي الحسابات يتحفظون على ذلك، لان محافظ الحسابات يعلم ان رقم الاعمال المحقق ليس هو الحقيقي، ويعلمون ان جرد المخزون أيضا ليس حقيق، لهذا يقوم بغض النظر لان اذا لم يغظ البصر لن يأخذ أي مهمة تدقيق بعد ذلك". QI.2:" احيانا يحذف تحفظات لان لديه فائدة خاصة مع المؤسسة وأنا كمدقق لا أتدخل، نظرا لعلاقته مع المدير التنفيذي، لأنه يعلم ما هي التحفظات التي يمكن ان تضر بالمدير ويمكن تجاوزها نظرا للعلاقة بينهم، لان باختصار هو الذي يتحصل على مبلغ المهمة، أحيانا يتصل به ليخبره بالنتائج التي تحصلنا عليها ويتفقون على التحفظات التي يتركونها والأخرى التي لابد ان تحذف، لان اغلب الأحيان يخاف محافظ الحسابات ان تحذف منه العهدة وفي بعض الحالات يناقش التقرير كما هو مع الشركة، ويتم الاتفاق عليه وهو يضع ختمه ولا نتحمل نحن المسؤولية". QI.2:"يمكن رفض المصادقة لكن اذا كنت تعلم انك ستصادق السنة المقبلة حتى لا تلغى العهدة لهذا صادق وخلاص مسبقا حتى تضمن انك تكمل العهدة حتى في ظل التجاوزات التي تدرجها كتحفظات". QI.2:"مستخدمي المعلومات المالية وأصحاب الشركات لا يهمهم جودة المعلومات المالية لان الأصل انك تخدم الميزانية باي طريقة كانت وتصادق عليها حتى مع تحفظات عادي المهم انه يبرر بها". QI.5:"وعلاقة محافظ الحسابات مع المؤسسات الاقتصادية الصغيرة والمتوسطة هي علاقة تنفيذ وفقط من اجل التبريرات القانونية، وبالتالي الحد الأدنى من التبريرات لأنه لا يهمه محافظ الحسابات واعماله وانما يسعى الى تبرير القانون بالحد الأدنى المتاح ". QI.5:"توقفت عن العمل منذ 2014 والأسباب التي دفعتني الى ذلك، رغم انني موجود في دليل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات المسجلين: لان عقلية المؤسسات لا يعرفون القوانين ولا يفقهون فيها وانما يتكلم بنقوده وفقط وانت بالنسبة له عبد مأمور تنفذ ما يملي عليك وتحافظ عليه بالدرجة الأولى وعلى مصالحه وإلا يقوم بتغييرك بممارس اخر يقبل بهذه الشروط، المهم ان يأمر وانت تنفذ". QI.6:"لم أرفض المصادقة من قبل، لان لو رفضتها سأعود الى مشكل اخر مع القضاء وادخل في دوامة أكبر من ذلك، وبالتالي وضع التحفظات أحسن من رفض المصادقة لان رفض المصادقة يمكن ان يوقعك في العديد من المشاكل اقلها ان تتوجه الى العدالة، ولتفادي المشاكل

		وضياع الوقت افضل ان اضع تحفظات للسنة الأولى واحاول ان احثهم على إصلاحها في السنة الثانية".
05	تعيين مدير المحاسبة والمالية والإعتماد على مخرجاته	QI.4:"من بين بعض الممارسات الغير الشرعية التي اشهد عليها هو ان بعض ممارسي المهنة يعتمدون على معلومات مدير المالية والمحاسبة الداخلي في المؤسسة الذي يعد له كل التفاصيل مقابل مبلغ معين بينهما، وبالتالي لا يطبق محافظ الحسابات الإجراءات المطلوبة وانما يعتمد على تقرير هذا المدير ويمكن حتى ان يعد له التقرير النهائي ومحافظ الحسابات يضع ختمه فقط". QI.5:"في بعض المؤسسات محافظ الحسابات هو الذي يعين مدير المالية والمحاسبة الذي يتوافق مع رغباته ومتطلباته المهنية حتى يتسنى له طلب ما يريد ويجمل الحسابات معه بأريحية من اجل المصادقة فقط، لتفادي مدير المالية والمحاسبة الذي يعرف مهام المدقق وقد يسبب له مشاكل". تصريح موظف المؤسسة المبحوث: " بعض المناصب الحساسة في المؤسسة تجد محافظ الحسابات هو من يعين فيها حتى أنه يقوم بتعيين مدير المالية والمحاسبة في المؤسسة التي اعمل فيها الذي يسمع له ويطبق كلامه ولما لا يتحكم فيه، هذا التعيين لا يكون مباشر وانما اقتراحات بطريقة غير مباشرة".
06	تعظيم الفائدة من مهمة التدقيق على حساب الإجراءات القانونية	QI.2:" كل ما زادت المهمة بالنسبة لمكتب التدقيق كلما كان امرا سلبيا، لان نحن فريق العمل نفضل كلما كان المهمة صغيرة نكملها بسرعة وفيها بزاف دراهم، حتى على حساب الجودة في بعض الأحيان، وفي حالة اكتشفنا اختلالات زائدة تضر بهذا المبدأ وتضيع الكثير من الوقت نتجاوز التعمق تفادي لزيادة المهام". QI.3:"بحكم المناقصات وتخفيض السعر لا يغطي محافظ الحسابات حتى تكاليف المهمة الذي يخلق شكوك واشتباهات ان الممارس يتفق مع المؤسسة على المهام ولا يؤدي جميع المتطلبات المتعلقة به". QI.4:"حدث معي اين قدم لي عرض مهمة التدقيق القانوني لبنك خاص في الجزائر ورفضت بحكم ان هذا البنك له 250 فرع مقسم في ولايات الجزائر، وامكانيات مكتبي لا يمكن ان تحقق كل الإجراءات المطلوبة التي تتطلبها المهمة، و تم أخذ هذه المهمة بملغ 120 مليون سنتيم فهل يعقل ان يحقق محافظ الحسابات الإجراءات اللازمة في كل هذه الفروع بهذا المبلغ مع مصاريف النقل والمبيت في كل الولايات، اقل ما يقال عنها مستحيل". QI.5:"وصلت الخطورة ان محافظي الحسابات يقومون بأعمالهم ويحققون مهمه التدقيق القانوني والتوقيع على القوائم المالية مقابل مبالغ من 1000 الى 5000 دج". QI.5:"اظن ان اغلب مهام التدقيق تتم في يوم واحد وفق مرحلة الذهاب الى المؤسسة مشاهدة ميزان المراجعة التوقيع مثل ما هو متفق عليه ونلتقي في السنة القادم".
07	تبادل المؤسسات بين محافظي الحسابات لتحقيق مدة العهدة القانونية	QI.4:"وان اغلب مكاتب التدقيق المشتركة عائلية او بينهم صداقات قوية لكن لا يعملون تحت اسم واحد بل كل شخص باسمه، وانا اعلم انهم يتبادلون العهدات فيما بينهم خاصة أولئك المتواجدون في العاصمة". QI.5:"وكذلك في كل ولاية توجد أسماء لمحافظي حسابات قدماء معروفين لهم علاقات وبخبرتهم التقنية ومساعدتهم للمؤسسات في التحفظات يختارونهم دائما، وبعد انتهاء عهدتين قانونيتين يحيل المهمة الى مكتب محافظ حسابات صديق له بالعلاقات بعد 06 سنوات أخرى تعود المهمة اليه وهكذا في غياب تام للرقابة". QI.5:"بعض الأحيان محافظ حسابات من العاصمة يستعين بأصدقائه من ولاية بلعباس او تلمسان من اجل أداء مهام في مكانه من اجل الحضور لدى المؤسسة فقط ولا يهمه أصلا العمل الذي قدموه ولا يستعين به".

زيادة على ما ورد في شعائر التدقيق التي تعتبر مخالفة للقوانين لحد كبير، ثبت من خلال تصريحات عينة المشاركين المبحوثين العديد من الممارسات غير القانونية والتي تشمل المخالفة لما ورد في قواعد ضبط وتنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، خاصة فيما يتعلق بازدواجية الوظيفة الذي يعتبرها القانون 10-01 في المادة (64) حالة من حالات التنافي والموانع أن يقوم المهني المسجل في الغرفة الوطنية لمحافظة الحسابات بالعمل في وظيفة أخرى ما عدى التعليم والبحث بصفة تعاقدية، وكل العينة المشاركة يعلمون بهذا الأمر، لكن ردات الفعل تختلف حيث أن **المشارك الثاني QI.2** هو الوحيد الذي أوقف المكتب الخاص به ويعمل مدقق لدى مكتب آخر إحتراما لبنود القانون 10-01، حيث صرح *" لا اعمل بختم خاص بي ولا اضعه في المهام التي أقوم بها بحكم القانون 10-01 الذي يمنع الأستاذ المرسم في الجامعة من ممارسة مهنة محافظ الحسابات*، إلا أن بعض المهنيين الأخرين صرحوا أنهم يمارسون الإزدواج الوظيفي بحكم أن لديهم مكاتب بإسمهم الخاص وموظفون لدى الجامعة، بحجة أنهم يساهمون في رفع مستوى الأداء والتدريس في الجامعة من خلال هذا التجاوز خاصة في الأمور التطبيقية، ولم تقم الهيئة المشرفة بأي إجراء بهذا الخصوص لأنهم على علم بذلك وفق حادث صرح به **عضو لجنة مراقبة النوعية** ان عضو من أعضاء لجان المجلس الوطني للمحاسبة قدم تقرير بخصوص هؤلاء المخالفين لكن لم تتخذ أي إجراءات قانونية في حقهم، بالإضافة الى هذا التجاوز يرى بعض المشاركين المبحوثين أن هناك مزج بين نقص المؤهلات الخاصة بالممارسين وعدم الوعي بالمسائلة القانونية حيث يوجد العديد من المظاهر التي يعاقب عليها القانون لكن محافظ الحسابات الممارس لا يعلم بها، ولم يسمع من قبل في الوسط المهني بتعرض أي مكتب من مكاتب التدقيق لإجراءات عقابية، يجعله يرتكب هذه الأخطاء حتى أن بعض أصحاب الإعتماد ليس لديهم مكاتب وإنما يسجلون في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، يدفعون الإشتراكات ويمنحون إعتماداتهم لأشخاص آخرين في ولايات مختلفة للعمل بإسمهم الخاص دون أي مراقبة.

قرار التوقف عن النشاط وإغلاق مكتب محافظة الحسابات ورد لدى عينة المشاركين المبحوثين مرتين، وللتعرف على الأسباب طرحنا أسئلة لمعرفة الإجابات، فبالإضافة الى الوعي بالمسائلة القانونية وإحترام القانون بحكم ان كلا المبحوثين موظف لدى هيئة عمومية أخرى، قاموا بإختيار الوظيفة الأخرى على مكتب التدقيق كون أن المهنة في الجزائر تعرف العديد من الإضطرابات وليست مستقرة، وتعرف العديد من التجاوزات والممارسات الغير شريفة بين المهنيين والتي تزيد من ثقل المؤسسات وتحكمها العلاقة، أمر يؤثر بشكل مباشر على تعاملاتها مع المهنيين الموجودين في الميدان بحكم وجود العديد من محافظي الحسابات الذين يرضون بذلك، لذلك قرروا تفادي الدخول في هذه المشاكل والإستثمار في أعمال أخرى توفر لهم راحة البال فالأول إختار ان يكون موظف في الجامعة والثاني موظف لدى مؤسسة عمومية

وكلاهما يمارس مهام التدقيق ومسك المحاسبة لدى مكتب آخر ولا يضعون الختم الخاص بهم وإنما يؤدون المهام المطلوبة منهم دون التعرض لأي مسؤولية قانونية.

المشارك الاول QI.2 :*"أنا لست مهتم بالدخول في هذه الاضطرابات، وأحب ان انام مرتاح وليس في ضميري شيء من الحلف".*

المشارك الخامس QI.5 :*"رغم انني كنت أستطيع تطبيق المحاسبة الإبداعية واتغاضى عن العديد من الأمور دون ان يكتشفها أحد (دليل انه توجد ثغرات مهنية في المحاسبة والتدقيق) لكنني محلف ورغم وجود المسائلة القانونية وغياب الرقابة التام الى انني لدي ضمير وفي الحلف اقسمت بالله العظيم، ويا له من حلف".*

بالإضافة الى هذه التصرفات تمكن الباحث مما ورد في بيانات المقابلات إستخراج سلوكيات وردود أفعال أخرى يمكن ذكرها في النقاط التالية:

- العزوف عن إنشاء مكاتب التدقيق: رغم أن القانون 10-01 رخص في مواده من 46 الى 58 بإمكانية إنشاء شركات محافظة الحسابات الى أن رد فعل عينة المشاركين المبحوثين حول هذا الأمر لم يكن واضح، ورجحوا عدم وجود هذه المكاتب الى ثقافة ممارسي المهنة المتداولة في الجزائر، كون الممارسين يحبون العمل الفردي في ظل غياب المنافسة وأن شركات التدقيق تتطلب مصاريف كثير والعديد من المختصين وبالنظر الى سوق التدقيق والطلب على مهام محافظ الحسابات والمنافسة غير الشريفة بين المهنيين لا يمكن تغطية هذه التكاليف.
- أقدمية المهنيين وعدم قبول التحديثات: قدماء المهنة الذين تحصلوا على إعتمادات في الفترة التي تلي إستقلال الجزائر اكتسبوا خبرة ميدانية كبيرة، وبعضهم لم يقبلوا التحديثات التي تصدرها الهيئة المشرفة خاصة فيما يتعلق بمسك المحاسبة أين تجد العديد من المحاسبين المعتمدين لا زالوا يعملون بالترجمة من المخطط الوطني للمحاسبة (PCN) الى النظام المالي المحاسبي (SCF)، استنادا للإستثناء الذي ورد في القانون التجاري ولم يحدد تاريخ لوقف عمليات الترجمة، وعدم الاهتمام بجديد لجان المجلس الوطني للمحاسبة وتقبل التحديثات المتعلقة بممارسة مهنة التدقيق مثل الدليل المنهجي الذي صدر مؤخرا، وذلك بحجة صعوبة أدواتها من إجراءات التحليل المالي، قواعد التعرف على المؤسسة وكذلك كونها تأخذ الكثير من الوقت بالنسبة لهم في ظل غياب تام للرقابة على أعمالهم من طرف لجنة مراقبة النوعية او أي هيئة أخرى يمكن ان تراقب مدى تحقيق مكاتب التدقيق لمستوى الأداء المطلوب في المهنة لغاية تاريخ إعداد الدراسة، وعدم الاهتمام بالجودة من طرف المؤسسات محل التدقيق.
- تقديم المصلحة للمشاركة في انتخابات الهيئة المشرفة: الانتخابات التي تقام من أجل تعيين أعضاء المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات متاحة أمام كل المهنيين، لكن هناك تفاوت في

الاهتمام بهذه الانتخابات منذ صدور القانون 10-01، حيث ثبت من خلال بيانات المقابلات أن عينة المبحوثين يشاركون في الانتخابات إذا تم إستدعائهم من طرف صديق للإنتخاب عليه أو كانت لديهم مصلحة خاصة، لأن بالنسبة لهم لا فائدة من الإنتخاب اذا لم يكن يحقق مصالح شخصية مستقبلية، وكل وراء غايته فالعديد من المبحوثين يؤكدون أن الإنتخاب ليس اجباري والتنقل من اجل القيام بالعملية يأخذ الكثير من الوقت فإذا لم توجد مصلحة محتملة لا يستثمرون من أجل ذلك.

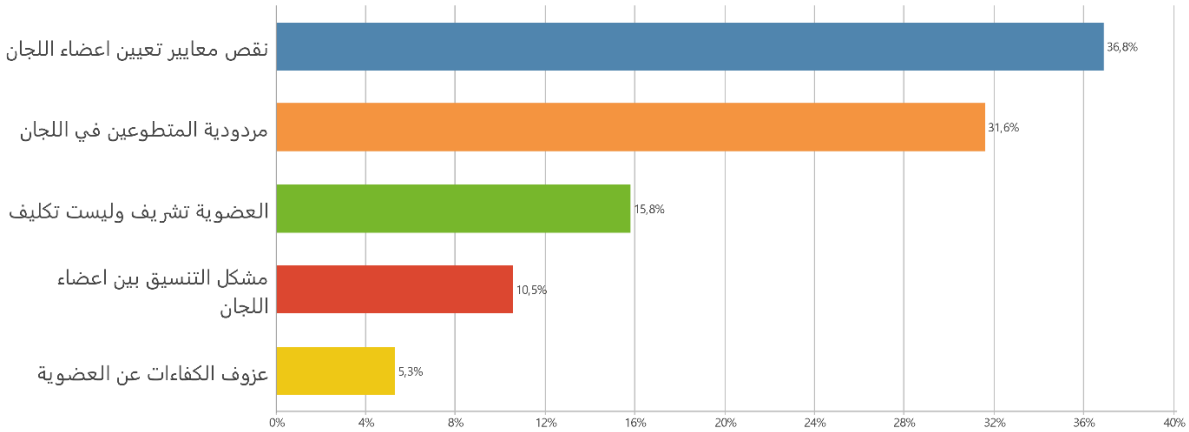
3-4 تجاوزات المشرع بالنسبة لممارسي المهنة:

تسعى وزارة المالية إلى تنظيم المهنة ووضع قواعد ضبط جديدة تتوافق مع المتطلبات الدولية، في إتجاه تطوير ممارسات التدقيق الميدانية في الجزائر، إلا أن عينة المبحوثين المشاركين طرحوا العديد من النقاط التي يمكن تصنيفها كتجاوزات من الهيئة المشرفة ولابد من إعادة النظر فيها، وتم تقسيمها الى مشاكل تتعلق بالمجلس الوطني للمحاسبة، وهفوات تتعلق بتأطير المهنة.

1-3-4 مشاكل تتعلق بالمجلس الوطني للمحاسبة:

- تسيير عضويات أعضاء لجان المجلس الوطني للمحاسبة: من خلال ما ورد في مقابلات عينة المبحوثين المشاركين وعضو لجنة مراقبة النوعية ثبت أن هناك خلل في تسيير عضويات لجان المجلس الوطني للمحاسبة والتي تضم ممثلين عن ممارسي المهنة للهيئات الثلاث، كون الهيئة المشرفة لم تهتم بالعديد من الأمور التي وردت في الشكل الموالي:

الشكل رقم (18.1): تسيير عضوية أعضاء لجان المجلس الوطني للمحاسبة؛



- نقص معايير تعيين الأعضاء: لم توضح اللجنة أي معايير لتعيين أعضاء لجان المجلس الوطني الخمسة في قوانين وقواعد تنظيم المهنة، لأن هؤلاء لا يتم تعيينهم من طرف الممارسين في الميدان

ولا تقام أي انتخابات في شأنهم، لكن عضو لجنة مراقبة النوعية ذكر بأنه تم تعيينه من خلال إقتراح أعضاء هيئة مجلس الخبراء المحاسبين ووافق على ذلك وزير المالية، الأمر الذي يثبت أن الهيئة المشرفة لا تستند الى معايير واضحة ومحددة لإختيار أعضاء اللجان من أجل الرقي بالمهنة ولا توجد أي مؤهلات أكاديمية أو مهنية مطلوبة بل المهم في الأمر ان تكون لديك علاقات مع أعضاء المجلس الوطني، تكون قريب من العاصمة ولديك إستعداد لتخصيص وقت من أجل حضور الإجتماعات؛

عضو لجنة مر اقبة النوعية:" *يتم التعيين الى يومنا هذا بعفوية وعشوائية تقترح الأسماء في الطاولة "هذا نعرفوه يستاهل وعندوا شوية وقت أيا معليش عينه !"، النسخة غير المعتمدة اطلاقا هي فلان قدم رسالة دكتوراه في معايير التدقيق ويعمل عليها في الجامعة ولديه العديد من المنتجات الاكاديمية المتعلقة بها فهذا هو الشخص المناسب لعضوية اللجنة".*

- العضوية تشريف ولست تكليف: العديد من الممارسين من الهيئات الثلاث يريدون عهدة على الأقل في هذه العضوية ويطلبون اقتراحهم من طرف أصدقائهم أعضاء هيئات المجلس الوطني للمحاسبة، لأن العضوية بالنسبة لهم تشريف في الوسط المهني ولدى المجتمع المدني والمؤسسات في سوق العمل والطلب على مهام التدقيق.
- عضوية اللجان التطوعية: من خلال التواجد في لجنة من لجان المجلس الوطني للمحاسبة أنت تقوم بعمل تطوعي ولا تتلقى أي إعتمادات مالية، ولا حتى تغطية مالية للمصاريف التي تنفقها من أجل حضور الإجتماعات وإنما فقط مبالغ رمزية لا يمكنها تغطية حتى تكاليف السفر؛
- مردودية أعضاء اللجان: مستوى المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة، وعدم تفعيل لجنة المراقبة والتقدم المحتشم في تطوير المهنة هو نتيجة حتمية في غياب وجود إمتيازات مالية وأعضاء متطوعين فقط، لان أعضاء يستثمرون في اللجنة من وقت المكاتب الخاصة بهم، والأمين العام يعمل على أساس موظف فقط لهذا قاموا بالعمل وفق الإمكانيات المتاحة، وتركوا الباقي على المجلس الوطني للمحاسبة، حتى أن بعض الأعضاء يحضرون الاجتماع الأول فقط لتحمسهم للجنة وبعدها لا يحضرون لأنه لا يمكن ان يوقف عمله ولا يلقى تعويض وعدم تغطية التكاليف وهذا ما حدث مع العديد من الأعضاء في عهدة عضو لجنة مراقبة النوعية الذين يقيمون في مناطق بعيدة.
- عزوف الكفاءات عن العضوية: صرح عضو لجنة النوعية المبحوث انه لا ينوي البقاء في اللجنة لعهد ثانية لأنها قابلة للتجديد، بحكم أن اللجنة لم تحقق أي تقدم منذ تأسيسها سنة 2010 وبعد 03 سنوات الخاصة بعهدته تأكد أن كل المحاولات التي قدمها أعضاء اللجنة لم تكن إيجابية وفيها العديد من التأخير، لأن الإقتراحات يحترمونها ويقدرونها أثناء اللقاء وبعد نهاية الإجتماع لا يجسد أي شيء وانما تبقى حبرا على ورق بسبب التهاون ونقص الجدية في التنفيذ.

- غياب التنظيم والتنسيق لدى المجلس الوطني للمحاسبة: رصد الباحث غياب تنسيق تام بين اللجان وهيئات المجلس الوطني الثلاث المتمثلة في المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين لأن دور هذه الهيئات يتمثل في صنع جسر التواصل بين أعمال اللجان والممارسات الميدانية لممارسي المهنة لكن هذا غير محقق مثلما صرح به **عضو لجنة المراقبة** حول الدليل المنهجي لأداء مهمة التدقيق "*اللجنة هي التي تقوم بصنع الدليل وبلورته وتطويره ونشره، لكن الهيئات هي التي لابد ان تقوم بشهر هذا الدليل، الترويج له وايصاله للممارسين وتنظيم دورات تدريبية بخصوصه وشرحه، وبالنسبة لنا يوجد اشكال عدم وجود التنسيق بيننا وبين هذه الهيئات*"، ويظهر أيضا مشكل أعضاء اللجان المتطوعين الذين لا يتحصلون على تعويضات مالية بسبب سوء التنسيق بين المجلس الوطني للمحاسبة والهيئات أيضا لأن المجلس لديه إعتمادات مالية خاصة بالتسيير ولا يمكنه أن يقدم مبالغ إضافة لأعضاء اللجنة الأمر الذي لا يمكن أن تحققه الهيئات كونها تمول من طرف إشتراكات المهنيين فقط، ولا يمكنها التصرف في هذه الأموال ومنحها لأعضاء اللجان باعتبار الخرجات التي يقومون بها تابعة للمجلس الوطني للمحاسبة وهنا يظهر سوء للتنظيم بامتياز، ضحيته أعضاء اللجان الذين يؤثرون على تطوير المهنة بصفة مباشرة، كما أضاف عضو لجنة مراقبة النوعية أن عضويته شهدت إعداد العديد من معايير الجودة التي تبنتها اللجنة من معايير الجودة الدولية ISQC الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبة، لكن هذه المعايير لم تصدر بسبب غياب التنسيق أيضا بين اللجان لأن إعداد هذه المعايير يمر عبر لعبة نذكرها في الاقتباس الموالي: "*الواقع الذي نعيشه الان ان اللجنة قامت بجهود وأصدرت معايير للجودة لكن هذه المعايير لابد ان تمر على اللجنة المختصة في وضع المعايير في الجزائر حتى تصدر، لكن هناك لعبة صغيرة لجنتنا تحضر معيار جودة وبعد الانتهاء يطلب منا ان نرسل هذا المعيار الى لجنة اعداد المعايير بعدها يأخذ 06 اشهر حتى سنة حتى نتلقى الرد من اجل القبول او التعديلات او الأمور المتعلقة بذلك، بعدها تقبله اللجنة فيمر الى مرحلة الترجمة التي يبقى فيها لمدة سنة أخرى، ها هي ذي سنتين فقط من اجل معيار او اقتراح معيار بعد هذه السنتين تنقضي العهدة ويعين اشخاص جدد ويبدا العمل من جديد من الصفر وهذا بسبب التهاون وعدم وجود جدية في الممارسة*".
- إنعدام الرقابة على أعضاء المجلس والممثلين في الميدان: يشهد عينة المشاركين المبحوثين على العديد من التجاوزات التي تمارس على أرض الميدان لكن لا المجلس الوطني للمحاسبة، ولا الهيئات ولا اللجان يتدخلون من أجل حل هذه التعديات، من بينها إقتباس ***المشارك السادس Q1.6*** "*في هذه الحالة يوجد أيضا محاسبين معتمدين يقومون بالمصادقة على القوائم المالية بختم محافظ الحسابات، ومنهم شخص ممثل للمهنة في ولايتنا ومرة من المرات تم احالته الى القضاء ومطالبته بمبلغ مليار سنتيم لكنه استخدم العديد من الطرق وتم سحبها عنه ولازال يقوم بنفس الامر الى يومنا هذا*" ، بالإضافة الى العضو الذي قدم تقرير لوزير المالية حول مجموعة من الأساتذة الموظفين في الجامعة والذين لديهم مكاتب خاصة والذي يعتبر تعدي على القانون 10-01

لكن وزير المالية لم يحرك أي آليات ولحد الآن لم تفعل أي إجراءات بهذا الشأن لأن وفق تصريح عضو لجنة مراقبة النوعية "*وزارة المالية في تلك الفترة وحتى مؤخرا لديها مستشارين من هذا النوع يعني مستشار لدى وزارة المالية وممارس للمهنة ' خبراء محاسبين' وموظف في الجامعة لهذا الغرض وبسبب هؤلاء المستشارين لم تقم باي ردة فعل*".

- عدم القيام بالمهام القانونية: المجلس الوطني للمحاسبة مكلف بالبحث والتطوير، والمشاركة في المقامات العلمية لإعداد المعايير والبحث عن السبل المناسبة للإنضمام الى الإتحاد الدولي للمحاسبة من أجل المشاركة في إعداد المعايير لكن هذا الأمر غير مفعل لحد الآن حتى ان المشاركة في المحافل الدولية أو تنظيمها محتشم ولا يعد لأسباب غير معروفة لدى المشاركين المبحوثين.
- غياب فعاليات الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات: بالنسبة لعينة المبحوثين المشاركين الذي يملكون إعتمادات محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد يشيرون الى غياب تام لفعاليات وأعمال الغرفة مقارنة بالمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين ، كون دوراتها التدريبية ناجحة وفعالة ولديهم ممثلين في كل ولاية أين يبقون على إتصال مباشر بجديد المهنة، حتى أن هذا الممثل يتصل بهم عبر الهاتف ويسهر على تنظيم الدورات التدريبية، وبالتالي تظهر نتائج الإشتراكات المدفوعة كل سنة في نشاطات وفعاليات أما الإشتراكات السنوية التي تدفع الى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في نظر المبحوثين تحتاج الى إعادة نظر.

2-3-4 هفوات تأطير مهنة التدقيق:

- المتعلقة بمحافظي الحسابات: يوجد العديد من الهفوات في تأطير مهنة التدقيق المتعلقة بالمهنيين الممارسين في الميدان، والتي لابد من إعادة النظر فيها مستقبلا ويمكن ذكرها في النقاط الموالية:

- غياب تأطير المتخرجين الجدد: لا يوجد أي دورات ومعايير من أجل التدريب العلمي والمهني للحاصلين الجدد على الإعتمادات أو حتى القدماء الذين تحصلوا على الإعتماد في قديما، بل توجد دورات محتشمة حول المعايير الجزائر التي لا تشكل أي قيمة مضافة وعزف عنها المشاركين المبحوثين بالأغلبية كما ذكرنا سابقا، وبالتالي أصحاب الإعتماد الجدد يتربصون فقط لدى القدماء ولا تعتمد الجزائر أي منهجية من اجل تدريبهم وتوجيههم في طريقة الممارسة أو منهجية الخرجات الميدانية، وهذا نقص فادح لأنهم يتحصلون على هذه الإجراءات من مكاتب القدماء فقط، ومن المشاركين المبحوثين من طلب هذه الإجراءات الموروثة من معايير الأداء المهني إلا أنه لم تستجاب طلباته، ولجأ الى المعايير الأجنبية الفرنسية في ظل غياب تام لهذه التوجيهات والإرشادات في القانون الجزائري، والتي يجب أن تقوم بها لجنة مراقبة النوعية حيث صرح عضو اللجنة أنها لم تفعل بعد وأنهم بعيدون كل البعد عن تحقيق ذلك في الميدان.

- إشتباهات الإستقلالية: بعد فرض القانون 10-01 التبعية الإجبارية لمحافظ الحسابات لدى وزارة المالية، بإنشاء المجلس الوطني للمحاسبة اعتبر كل عينة المبحوثين المشاركين ان هذا الأمر يؤثر على إستقلاليتهم بطريقة غير مباشرة لأنهم هكذا أصبحوا تابعين لهيئة تنفيذية لدى وزارة المالية تحتوي على موظفين ويطبقون قرارات السلطة والهيئة العليا في عمليات الرقابة، وما أثر على الإستقلالية أيضا بطريقة مباشرة إلغاء جدول الأتعاب الذي كان ليحقق الغاية منه بالمبالغ السابقة المدرجة فيه قبل التوجه الى المناقصة دون إحتساب تضخم العملة الى غاية 2020، لان المبالغ الزهيدة التي يعرضها بعض محافظي الحسابات بإتفاق عينة المبحوثين المشاركين لا يوجد تفسير منطقي لها في ظل غياب تام للرقابة، والمؤسسات تتبع فائدتها وتبحث عن من يحقق الإجراءات القانونية المطلوبة لدى القانون الجزائري بأقل قيمة مالية ممكنة، حتى أن البعض منها يسأل مباشرة محافظ الحسابات عن المبلغ المطلوب من أجل المصادقة ويناقش السعر بحجة أن محافظ حسابات آخر يعمل بأقل من السعر المعروض، لهذا فان بيئة عمل التدقيق والقوانين الجزائرية وفق بيانات المقابلات تعاني من العديد من مشاكل المناقصات والتي يمكن ترتيب أهميتها لدى المبحوثين المشاركين في الجدول الموالي:

الجدول رقم (16): مشاكل المناقصات لدى عينة المبحوثين المشاركين؛

Tableaux croisés

	QI.1	QI.2	QI.3	QI.4	QI.5	QI.6	CQI	Total
اشتباهات الاستقلالية				1				1
مشاكل المناقصات								
وعي الملاك باهمية محافظة الحسابات					2	2	1	5
مناقصات بمصالح وزارية					2	1		3
الحد من مهام التدقيق	1				4	1		6
التصريح العلني بتقليص العرض المالي	3	1				2		6
التفاوض على مبلغ العهدة حتى بعد التعيين						3		3
التصريح بان المناقصة مشكل	3	1	1	2	3	2	2	14
زيادة التكاليف بعد تطبيق المعايير	1	2	1	1	1	1		7
ضعف دفتر الشروط	1	1		1	1			4
غياب وسائل الاتصال بين المدقق والمؤسسة	1			2	1	4		8
عدم اهتمام المؤسسة بجدول المهنيين						1		1
المنافسة الغير الشريفة	6	3	2	3	6	2	1	23
الاستعانة بالعلاقات	2	5	1	4	4	4	1	21
مشكل الممارسين الجدد		1						1
استمرار التعيين بقانون 91-08					1	1	1	3
تقييد المؤسسات بالعهدة							2	2
Σ SUM	18	14	5	14	25	24	8	108

من خلال الجدول تباين المنافسة الغير شريفة بين المهنيين بكثرة خاصة فيما يتعلق بالمبالغ المشارك المدرجة في المناقصات، والتي يعتبرها عينة المشاركين المبحوثين غير كافية حتى لتحقيق

متطلبات المهنة مع العديد من الأمثلة العملية على ذلك، بعدها مباشرة توضح ان قدماء المهنة والذين تحصلوا على الأقدمية هم من لهم الأسبقية لدى المؤسسات لأن لديهم شهرة في أوساط المؤسسات وبالتالي تتم المناقصة من خلال الهاتف فقط أو بتبادل العهدات بين مكاتب التدقيق لتحقيق المدة القانونية للعهدة وضمان الحد الأدنى للمتطلبات القانونية، وقد صرح بذلك **موظف المؤسسة المبحوث** "*محافظ الحسابات الحالي في سنته الخامسة، ولا يتم انشاء مناقصة حتى وان كانت اجبارية بالنسبة للقانون لكن لم نشهد ان محافظ الحسابات في المؤسسة قد تم تعيينه وفق مناقصة، لان المؤسسة الام من خلال مجلس الإدارة الخاص بها يقوم بتعيين محافظ الحسابات الخاص بالمؤسسة الام ومحافظي الحسابات الاخرين الذين يعملون في الفروع الجهوية، وبالتالي على الاغلب يتم تعيين محافظي حسابات لديهم علاقة ببعضهم البعض ويعرفون بعضهم البعض وكل عهدة توجه الى محافظ حسابات كما ان كل هؤلاء من العاصمة وطريقة التعيين مجهولة لدينا في الفرع وليست لدينا استقلالية في تعيينه وانما تعينه المؤسسة الام بطريقتها الخاصة التي لا يتم اشراكنا فيها حتى، وكل فرع لديه محافظ حسابات خاص ومستقل*"، تلى بعد ذلك التصريح من طرف عينة المبحوثين المشاركين بصريح العبارة أن المناقصة مشكل في العديد من الجوانب وأغلبهم يفضلون العودة إلى جدول الأتعاب، لأن بالنسبة لهم لا يوجد وسائل تواصل بين ممارسي المهنة والمؤسسات التي تطلب على مهام التدقيق حتى أنه لا يوجد أليات من أجل الطلب وتقديم العروض من طرف محافظي الحسابات والاستعانة بالطرق التقليدية هو الذي يعزز العمل بالعلاقات ومع الممارسين المألوفين لدى المؤسسات، وهذا يضر الممارسين الذي تحصلوا على الإعتماد حديثا، خاصة إذا تم تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق التي تضيف جزء من التكلفة على المبلغ الذي تتم المشاركة به في المناقصة بسبب زيادة مصاريف الأدوات المستعملة، الموارد البشرية وخاصة الكفاءات المؤهلة من أجل تطبيق هذا النوع من الإجراءات مع مصاريف تدريبية مرتبطة بها، كل هذه المعطيات تؤثر حتما على مستوى الأداء المتعلق بمهام التدقيق لأن نقص المبالغ المطلوبة من أجل أداء مهمة التدقيق يدفع الكثير من عينة المبحوثين المشاركين الى إتمام المهام المفوضة اليهم فقط وما يحفزهم على ذلك غياب الرقابة من طرف الهيئة المشرفة، حتى أن بعض عينة المشاركين المبحوثين صرحوا علنا أنهم يخفضون العرض المالي لأقصى حد حتى يتمكنوا من الحصول على مهام التدقيق وان الشركات محل التدقيق تتفاوض معهم على هذه المبالغ حتى بعد تعيينهم كما هو موضح في الجدول، كل هذه الإشتباهات تحقق بحكم عدم وعي الملاك وأصحاب المؤسسات بأهمية وقيمة محافظ الحسابات حتى أن البعض منهم لا يعلمون طرق التعيين ويتعاملون مع محافظي الحسابات بطرق التعيين القديمة الواردة في القانون الملغى 91-08 وهو الإتصال مباشرة بمحافظ الحسابات وعدم الإستعانة بالمناقصات.

- حرمان الأكاديميين من ممارسة المهنة: الحصول على شهادة جامعية معترف بها في مجال المحاسبة والتدقيق، بدرجة ماستر أو دكتوراه في الجزائر لا يخولك للحصول على إعتماد لأن المشرع لم يضع أي قوانين بهذا الخصوص، بل يجب أن تعيد الدراسة لنفس المقاييس لمدة سنتين من اجل الحصول على إعتماد مع تربص تطبيقي الأمر الذي يعتبر حبر على ورق بعد 10 سنوات من صدور القانون المنظم للمهنة، والعديد من المراسيم التي تنظم هذا الأمر، وبالتالي تظهر بوادر محاولة إفراغ المهنة من الأكاديميين أين لا تجد أي عقد دائم مع الجامعة ولا مشاريع بحث تجمع الهيئة المشرفة بالجامعة من أجل تطوير المهنة، ووصل الأمر الى منع محافظ الحسابات من العمل في التدريس بصفة موظف وصرح عضو لجنة مراقبة النوعية أن "*السبب في هذا التخصيص ان الأشخاص الذين قاموا بإعداد القانون 10-01 كان لديهم حساسية مع الأكاديميين ولم يريدوا ان يدخل الأكاديميين الى المهنة ابدا، لأنهم في الأصل ليس لديهم تاهيلات اكاديمية ولديهم شهادة تكوين في المحاسبة في تلك الفترة فقط، وهذا دليل على سيطرة القدماء على المهنة*". أضاف مشاركين أخرين ان منع محافظ الحسابات من ممارسة وظائف أخرى هو السبب في هيمنة المؤسسات عليه لأنهم يعلمون أنهم مصدر دخله الوحيد لهذا فهو يسعى لإرضاء المؤسسات محل التدقيق حتى على حساب الإجراءات أحيانا، كما أعطى المشارك الثاني QI.2 جانب من الحق للمشرع لمنع محافظ الحسابات من التدريس لأن المكتب يتطلب الكثير من الوقت والجهد وإذا كان الممارس أستاذ في الجامعة فمن المستحيل ان يوافق بين كلا المهمتين ولابد أن يقصر في إحداهما الأمر الذي يشهد عليه بوجود العديد من الأساتذة في الكلية التي يعمل بها يغيبون كثيرا، يضيعون حق الطلبة ولا يعوضونهم الحصص الدراسية بسبب مهام التدقيق التي لديها فترة محددة، وأوقات السفر والعمل خارج الولاية.

- المتعلقة بالقوانين: من خلال بيانات المقابلات يمكن تحديد العديد من الهفوات والفراغات في قواعد تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر والتي ذكرت لدى أغلب عينة المبحوثين المشاركين، وهي كالتالي:

- التأخر في سن القوانين وتنفيذها: التأخر في سن القوانين التي تنظم المهنة والتناقضات التي ترد في قواعد الضبط تعرقل أعمال محافظي الحسابات في الميدان، وتبعث الكثير من الشك لدى المجتمع المدني والمؤسسات محل التدقيق، ومن أجل تفادي هذه التقلبات يحاول محافظ الحسابات ضبط منهجية العمل بما يتوافق مع متطلبات المهنة والموازنة بين القوانين حتى يتم المهمة بمتطلباتها التي تختلف من سنة الى أخرى بل يمكن أن تختلف وفق عينة المبحوثين المشاركين في نفس السنة، وأمثلة ذلك:

✓ القانون 10-01 يلغي القانون 91-08 وكل الأحكام المتعلقة به وجاء بمعايير إعداد التقارير حيث ذكرها فقط لكن محتواها ورد سنة 2013 بعد ثلاث سنوات الأمر الذي جعل محافظي الحسابات يستمرون بالعمل بالقانون 91-08 في فترة الفراغ؛

- ✓ التأخر في إصدارات مقررات المعايير الجزائرية وإعطائها الصبغة القانونية بالنسبة لعينة المشاركين المبحوثين هذا الأمر يعرقل المهنة أكثر مما يساعد على إستيعابها لان البيئة الجزائرية تحتاج حقا الى معايير التدقيق لكن لابد من إصدارها كاملة حتى يتمكنوا من تطبيقها؛
- ✓ التهميش لمعايير لم تصدر بعد في مقررات معايير تم إصدارها؛
- ✓ فتح معهد التكوين الخاص بالمهن الثلاث الذي حددت المواد التي تدرس فيه والهيئة التي تظمه وتشرفه عليه وكل الإجراءات اللازمة لكن لم يفتح بعد منذ 2010، ولا يوجد إستثمار لتأهيل محافظي حسابات ومهنيين جدد؛
- ✓ تقييم الجودة ومعايير الجودة رغم جاهزيتها لكنها لم تصدر بعد، كما أن دليل منهجية التدقيق الذي أصدرته اللجنة مستورد ولا يحتوي على التوافق مع البيئة الجزائرية وأخذ 10 سنوات حتى سنة 2020 صدر ولا يعترف به كل المهنيين، حتى أن أغلب العينة المشاركة لا تعرف بصدوره ما عدى واحد، لأن قوانين الضبط الجزائرية لا تحتوي على أي مادة تجبر المكاتب على تطبيق معايير الجودة؛
- ✓ لا يمكن للجنة مراقبة النوعية ان تبدأ العمل وتفرض على محافظ الحسابات العمل بنصف المعايير دون المعايير الأخرى التي لم تصدر؛

- السكوت عن منهجية العمل: منذ بداية تنظيم وتأطير مهنة محافظ الحسابات في الجزائر لم يصدر أي مرسوم أو قانون يشرح متطلبات أداء مهمة التدقيق في الميدان عدى معايير الأداء المهني التي تمثل إجتهادات المؤسسة الوطنية للمحاسبة والتي لا زال المشاركين المبحوثين يعملون بها، إلى غاية سنة 2020 أين صدر فيها دليل منهجي مستورد، متأخر جدا ولا يتوافق مع البيئة الجزائرية ولا يعلم بصدوره أغلبية عينة المبحوثين المشاركين، وبالتالي فان مهمة التدقيق على أرض الميدان بمختلف إجراءاتها وتفاصيلها تتم بممارسات مهنية مختلفة لدى محافظي الحسابات من مكتب الى مكتب آخر، من خلال دليل معايير الأداء المهني 103/94/SPM، القوانين والمراسيم المنظمة، معايير إعداد التقارير وما أصدرته الجزائر من معايير تدقيق خاصة بها، في ظل غياب تام لمنهجية التوافق التي يمكن ان تستخرج الهيئة المشرفة دليل منهجي من خلالها، تتم عليه الممارسات الميدانية ويتدرب عليه المتخرجين الجدد، لتفادي العشوائية وعدم التأهيل في أوساط الممارسين الذي تعيشه المهنة حاليا.
- قوانين ذاتية ولا تخدم المصلحة العامة: يمكن إستنتاج العديد من المظاهر الخاصة بذلك:
  - ✓ القوانين التي صدرت في حق المهنيين الأكاديميين الذين يملكون مكاتب خاصة بهم؛
  - ✓ تعيين اللجان على حسب العلاقات وليس على أساس المؤهلات؛

- ✓ المفاضلة بين المهنيين في حضور الدورات المجانية والإمتيازات المهنية، رغم أنهم يدفعون نفس الإشتراك؛
- ✓ التواصل مع المهنيين في فترة الانتخابات فقط من طرف الهيئة المشرفة وأعضاء هيئة المجلس؛
- ✓ عدم الإستعانة بالمهنيين أثناء إعداد القوانين والمعايير وتحقيق مطالب الممثلين فقط ومن يحيطون بهم؛
- ✓ عدم التفاعل مع مخالفي القانون بحكم أنهم مستشارين لدى المجلس الوطني للمحاسبة.

- عدم كفاية أدوات جمع الإثبات: ظهرت العديد من بوادر عدم قدرة عينة المشاركين المبحوثين على جمع أدلة الإثبات أثناء أداء مهمة التدقيق القانوني، سواء لعدم كفاية أدوات جمع الضمانات، أو لأسباب تهاون بعض الممارسين وعدم الوعي بالمسائلة القانونية للحفاظ على العهدة ويمكن تجسيدها في إقتباسات المشاركين التالي:

المشارك الثاني QI.2: "أثناء اداء مهمة التدقيق، هل لديك ضمانات بان المحاسبة جيدة، ليست لديك أي ضمانات على ذلك، لهذا لازم التحفظات والتي تعتبر صمام الامام، في حالة حدوث أي مشكل تحضر انت تلك التحفظات".

المشارك الخامس QI.5: "بعض العمليات تمر عبر العديد من التوقيعات لكن في بعض الأحيان يوقع شخص واحد فقط ويمكن ان لا تكون لديه أي علاقة مع العملية، ومحافظ الحسابات لم يتحدث ابدا عن هذه العمليات ولا يصدر أي تحفظات بشأن هذا الامر مثلا في الشركة التي اعمل فيها تواجه هذه المشكلة ولم يكتشف الرقابة الداخلية ذلك ولا محافظ الحسابات الذي قام بعملية التدقيق".

المشارك السادس QI.6: "تم الاتصال بي من طرف مجلس المحاسبة أثناء مهمة تدقيق مؤسسة عمومية للاستفسار على 04 أخطاء وأرسل لي طلب من اجل الإجابة عليها، قمت بالإجابة على اثنان واخبرته ان الاثنين الاخرين قد أخطأت فيهم ولم أتمكن من تقييم الاخطار المتعلقة بهم لنقص الأدوات".

تصريح موظف المؤسسة المبحوث: "أدوات العمل المستعملة حاليا من طرف محافظ الحسابات تشوبها الكثير من النقائص في الميدان التي نعلمها ويمكن ان نخفيها عن محافظي الحسابات اثناء أداء مهامهم، وانا اظن ان معايير التدقيق الجزائرية يمكن ان تمنح أدوات جيدة لمساعدة الممارسين على تأدية مهامهم كما انها تحميهم اما القانون في المسائلات التي يتعرضون لها".

3-3-4 رقابة السلطة الوصية على ممارسات المؤسسات:

تشكل المؤسسات الطرف الثاني الذي تنشأ معه معاملات مكاتب التدقيق، والتي تؤثر فيه وتتأثر به بصفة مباشرة وغير مباشرة ومن خلال بيانات المقابلات توضح أن قواعد الضبط التنظيمية والقوانين المتعلقة بالمؤسسات، خاصة الغير محترمة منها، تعرقل مهام محافظي الحسابات وتعتبر جزء من السبب في تأخير تطور المهنة، لأن القانون 10-01 مثلا يفرض المناقصات على مكاتب التدقيق في مرحلة التعيين لكن

المؤسسة لا يوجد من يراقبها في هذا الأمر خاصة المؤسسات الخاصة، لأن اغلب عينة المشاركين المبحوثين يتعاملون مع المؤسسات الفردية من نوع EURL او SARL والتي تنشأ بين أصدقاء أو عائلة، وبالتالي يتصلون مباشرة بمحافظ الحسابات ولا يقومون بالمناقصات دون مراقبة علما أن القانون واضح في فرض المناقصة على كل أنواع المؤسسات، كما أن محافظ الحسابات في بيئة الأعمال الجزائرية غير معروف نظرا لنقص تفاعلات الهيئة المشرفة مع المجتمع المدني، حيث تجد أصحاب المشاريع الجديدة يتعرفون على محافظ الحسابات أثناء مراحل التأسيس بعد الموثق وبالتالي ثقافة محافظ الحسابات غير معترف بها، لان صاحب المؤسسة لا يحتاجه إلا في الوثائق القانونية ومستوى تأهيله العلمي لا يدرك قيمة محافظ الحسابات ودوره في إرشاد وتوجيه المؤسسة في جميع أعمالها خاصة المالية والمحاسبية، الأمر الذي بدر فيه نقائص بالنسبة للأشخاص الذين يمكنهم فتح مؤسسات بالدرجة الأولى حيث يرى عينة المبحوثين المشاركين أن أصحاب المشاريع الجديدة ومن ليس لديهم خبرة لابد أن يكون لديهم مستوى علمي مقبول، وشروط أدنى معترف بها من دورات تدريبية وتوجيهية إلزامية قبل بداية النشاط ومراحل التأسيس والتي يدرك فيها دور وأهمية محافظ الحسابات، لأن المعمول به حاليا أي شخص يمتلك 100,000 دج يمكنه فتح مؤسسة ويمتلك ختم ويمارس مهامه كما يحلوا له، وهنا يصبح محافظ الحسابات وسيلة من أجل الإثباتات القانونية فقط، مثل ما يتعلق بالقانوني التجاري الذي يفرض على المؤسسة أن تعلن عن القوائم المالية في مركز السجل التجاري كل سنة، وبحكم المنافسة الغير شريفة بين المهنيين يمكنه نقل ملفه الى محافظ الحسابات الذي يوافق رغباته ويلبي متطلباته بسرعة وبمبالغ زهيدة، وحتى أذا قامت المؤسسة بإعداد دفتر الشروط تجد أنه منقول من مؤسسة أخرى ولا يتوافق مع المتطلبات الخاصة بالمؤسسة حقا بسبب إنعدام المؤهلات، وصرح بذلك **المشارك الخامس QI.5** "*لان الأصل في الامر هو دفتر الشروط المؤسسات تفتقد للمؤهلات اللازمة في صياغة دفتر الشروط وترى فيها العشوائية حتى انه في مرة اتصل بي صديق وقال لي اذا كان لديك دفتر شروط لان مؤسسة معينة تريد ان تمنحني مهمة التدقيق القانوني لكن لا يعلمون كيف يعدون دفتر الشروط واحتاج نموذج لديك، وطلب مني ان اقدم عرض معه بسعر اقل منه، حتى يأخذ هو المهمة وبالتالي استعان بعلاقته مع المؤسسة وعلاقته مع المهنيين*"، وأكد ذلك **موظف المؤسسة المبحوث** "*صراحتا كلا المؤسسات ليس لديها القدرة على اعداد دفتر الشروط والأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة ليس لديهم مؤهلات لذلك وانما يستعملون دفاتر شروط مؤسسات أخرى يتحصلون عليها بعلاقاتهم او تكون قديمة ويقومون بتأهيلها وفق متطلبات الشركة بعض الشيء*".

من جهة أخرى المؤسسات في الجزائر لا تزال تعمل على أنظمتها المحاسبية حتى سنة 2020، ولم تطبق بعد النظام المالي المحاسبي كاملا وتجد أن اغلب عينة المشاركين المبحوثين يعلمون بذلك، مثلما ورد في **تصريح موظف المؤسسة المبحوث**" *المؤسسة التي انشط فيها تطبق النظام المالي المحاسبي SCF ليس بنسبة 100% لكن يوجد تطور في تطبيق مبادئه ومحتواه من سنة الى سنة أخرى يحدث تطور في تطبيق بند او شرط من النظام المالي المحاسبي، كل فترة نبدأ في تطبيق امر جديد على المؤسسة ولا زلنا بعد 10 سنوات من تطبيق هذا النظام نسعى الى تحقيق*

كل متطلباته التي لم نصل اليها الى غاية الان مثلا في سنة 2018 اتخذنا قرار بداية العمل بتسجيل الاستثمارات وفق الأجزاء وإهتلاكها الامر الذي لم يكن مطبقا من قبل، لان من الصعب على الشركة تطبيق النظام المحاسبي المالي مباشرة" كما أن اغلب المؤسسات لا تزال غير مضبوطة من ناحية الأمور المالية بحكم أن البيئة الجزائرية لا تزال تحتوي على سوق سوداء تتداول فيها الأموال بكثرة، والقوائم المالية للمؤسسات لا تعكس حقيقتها بل أغلبها تحتوي على تبريرات يمكن إعادة النظر فيها، لأن الهدف منها هو التعليل الجبائي حتى في بعض الأحيان محافظ الحسابات يعلم أنها مغلوطة لكنه يوقع مثل ما ورد في تصريح **المشارك السادس QI.6** *"لا يمكنني ان اكذب الفواتير التي تحضرها المؤسسة من مؤسسة أخرى لان صراحتا فيها التوقيع والختم وانت تدري انها لا تعكس الواقع لكن ما باليد حيلة لابد لك ان تقوم بالمصادقة"*، والسبب في كل هذه الأمور عدم تفعيل سوق الأموال، غياب المستثمرين وإنعدام ثقافة تداول الأسهم والسندات والإستثمار في الشركات من خلال الاهتمام بالمعلومات المالية، بحكم وجود بورصة مجمدة وغير نشطة في الجزائر، حتى ان **موظف المؤسسة المبحوث** يرى أن *"التدقيق القانوني ورقابة محافظ الحسابات شكلية من ناحية ان المؤسسة العمومية لا تحتاج الى استثمارات مالية، او تبريرات للبنوك او جلب مستثمرين جدد لأنها قائمة على اعتمادات الدولة، وبالتالي محاسبيا هو امر شكلي فقط من اجل تحقيق المتطلبات القانونية فقط وإبلاغ المؤسسة الام عن وضع الفرع"*.

تبين ان الجزائر من خلال ما تصدره من قوانين وقواعد ضبط العديد من التوجهات الوطنية لتطوير مهنة التدقيق، وعينة محافظي الحسابات المشاركين يستحسنون هذه القوانين ويعملون وفق ما ورد في القانون 10-01 المنظم للمهنة، معايير الأداء المهني التي وردت من خلال جهود المؤسسة الوطنية للمحاسبة(SNC) سابقا والتي لا تزال سارية المفعول، معايير التقارير التي يجب على محافظ الحسابات إعدادها، لكن في نفس الوقت يقدمون العديد من الملاحظات حولها بحكم أنها تتناقض فيما بينها في غالب الأحيان ولم تتخلص من مخلفات القانون 91-08 الذي ألغي قانونيا ولا تزال أحكامه مفعلة ميدانيا بسبب التأخر في إصدار وتفعيل العديد من المراسيم التنظيمية التابعة للقانون 10-01، وعدم كفاية الأدوات ووسائل جمع الإثبات والضمانات حول مصداقية القوائم المالية للمؤسسات محل التدقيق، وفي الجانب الآخر حتى القوانين التي تنظم هذه المؤسسات ليست مضبوطة وتؤثر على سير وتطور المهنة في ظل وجود سوق سوداء، وعدم إهتمام بالاستثمار في الأسواق المالية لأنها غير نشطة، وبالتالي محافظ الحسابات يسعى الى تحقيق أهداف التدقيق المتمثلة في التبريرات القانونية أين ظهرت العديد من الشعائر التي تمارس بغرض تحقيق التبريرات القانونية، وليس من أجل رفع قيمة المؤسسة وتطويرها، خاصة في الجانب المالي، في بيئة لا يوجد فيها من يراقب محافظ الحسابات الى في حالة الدعاوي القضائية، وعدم تفعيل لأغلب اللجان الموجودة في المجلس الوطني للمحاسبة خاصة لجنة مراقبة النوعية، التي استوردت معايير الجودة الخاصة بمهنة التدقيق لكنها غير مفعلة لحد الآن بسبب سوء التسيير والتهاون، وغياب التنسيق بين اللجان وهيئات المجلس الثلاث.

5- الخطوات المتبعة لأداء مهمة التدقيق:

تطورت ممارسة مهنة التدقيق منذ الإستقلال من خلال الخبرة الميدانية، وأثبت عينة المشاركين المبحوثين أن أغلب الإجراءات المتبعة توارثوها من مكاتب تدقيق القدماء خلال التربص، والتي تعتمد على إجتهادات المؤسسة الوطنية للمحاسبة سابقا (SNC) المتمثلة في معايير الأداء المهني أو التوصيات الستة لمحافظ الحسابات بالإضافة الى الإستثمار في تقنيات البحث والتطوير الخاصة من المراجع الدولية التي كانوا يعملون بها، لأنها تتوافق بنسبة كبيرة مع القوانين المطبقة في الجزائر خاصة الفرنسية والكندية، لأن الهيئة المشرفة لم تصدر أي مرجعية وطنية خاصة بالبيئة الجزائرية وتحتوي على إرشادات توجيهية وخارطة طريق خاصة بمحافظ الحسابات من أجل جمع أدلة الإثبات لإصدار الرأي في مهمة التدقيق القانوني، وبالتالي كل مكتب يعمل بطريقته الخاصة وفق مجموعة من المراحل المتعارف عليها والتي لم تتغير منذ بداية تنظيم المهنة، وتضم معايير الأداء المهني، معايير التقارير المتعارف عليها وما ورد من مراسيم تنظيمية تابعة للقانون 10-01 التي تحدد قواعد تنظيمية لبعض المهام، وكل هذه القوانين والمراسيم الجديدة تسعى من خلالها الجزائر الى دعم هذه المراحل وتطويرها، ويمكن توضيح هذه المراحل من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم(19): الخطوات القانونية لتنفيذ مهنة التدقيق وفق الممارسات الميدانية؛

بعد إصدار جزء من مقررات المعايير الجزائر للتدقيق، لم تحدد الهيئة المشرفة أي دليل توافقي بين هذه المعايير والقواعد التنظيمية القانونية السارية المفعول في الجزائر، الا أن الأمر الإيجابي أن هذه المعايير لم تلغ المراحل السابقة بل دعمتها ووضعت إطار تنظيمي محكم لها، والتي كانت البيئة الجزائرية للتدقيق في حاجة إليه، وإستطاع عينة المبحوثين المشاركين توظيفها في المراحل المدرجة في الشكل السابق، كالتالي:

الجدول رقم (17): توظيف المعايير الجزائرية للتدقيق في مرحلة قبول وأخذ مهمة التدقيق؛

المرحلة 01	المعايير الجزائري المطبقة في المرحلة	إقتباسات المبحوثين المشاركين
قبول وأخذ المهمة	المعيار 210 إتفاق حول أحكام مهمة التدقيق	*QI.1: "رسالة قبول العهدة لم تتغير وانما زاد محتواها بموجب المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210، مع تغير بعض المصطلحات والتسمية الى رسالة التعاقد CONVENTION الى رسالة المهمة MISSION".* *QI.2: "المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210، اتفاق حول احكام، قبل 2016 تقريبا كنا نقوم بنفس الإجراءات التي جاءت بها لكن لم يكن لدينا نموذج ومعيار نبني عليه عملنا".* *QI.4: " تمكنت من اقناع كل المؤسسات التي لدي عهدة فيها ان هذا الاجراء قانوني ومفروض بقوة القانون، وخاصة التأكيد على بنوده التي يجب على المؤسسة ان توقع عليها بعد اختياري كمحافظ حسابات لأداء مهمة التدقيق في المناقصة المقامة، حيث ارفق رسالة الاتفاق بالمقرر الموقع من طرف وزير المالية الامر الذي لابد ان تقبل به المؤسسة محل التدقيق بحكم ان القانون نص على ذلك".*

هذه المرحلة قبل المعايير الجزائرية للتدقيق كانت تتصف بالعشوائية، ومن خلال المعيار 210 تم توحيد جميع الممارسات من طرف عينة المبحوثين المشاركين لأن هذا المعيار وحد معاملاتهم مع المؤسسات وقدم لهم نموذج لرسالة قبول المهمة الذي يحتوي على العديد من المعلومات الإضافية والتفصيلية، ويشترط توقيع الطرفين المؤسسة محل التدقيق ومحافظ الحسابات، وفيه أصبح بإمكان كلا الطرفين الإتفاق على كل المسؤوليات خاصة تلك المتعلقة بالوثائق التي يجب ان توفرها المؤسسة قبل بداية مهمة التدقيق، وحل العائق الذي كان يواجه محافظي الحسابات بخصوص زيادة الأتعاب في حالة إكتشاف أي خلل، أخطاء او حالات غش تستدعي تطبيق إجراءات إضافية ومصاريف زائدة، الأمر الذي لم تكن المؤسسات توافق عليه قبل المعيار 210 لكن بعد تطبيق رسالة مهمة محافظ الحسابات أصبح بإمكان بعض الممارسين فرضها بقوة القانون بحكم أن وزير المالية هو الذي وقع على المقرر، وهنالك من لم يستطع فرضها على المؤسسات خاصة المؤسسة العمومية التي تفرض عليه تقدير مهمتك ووضعها في المناقصة ولا تقبل أي زيادة في الأتعاب مهما كانت المشكلة، لأنها تتعرض لرقابة ثانية تتمثل في رقابة مجلس المحاسبة او المفتشية العامل للمالية والتي يمكنها ان تفتح تحقيق حول الزيادة، ويدخل محافظ الحسابات في متاهات

لا يرغبها، وأكد على ذلك تصريح موظف المؤسسة المبحوث "*أن المبلغ المتفق عليه يجب ان يكون محددا بدقة حتى يتم التوقيع عليه من طرف المؤسسة الفرع وهذا المبلغ لا يمكن ان يتغير مع تنفيذ المهمة، حتى وان اكتشف محافظ الحسابات أخطاء او أمور تثير شبهة لان وفق المؤسسة لابد ان يحدد المبلغ قبل ان يبدأ العمل، لان الاتفاق الاولي هو الاصح ويبقى ساري المفعول الى غاية 03 سنوات*".

الجدول رقم (18): توظيف المعايير الجزائرية للتدقيق في مرحلة التخطيط للمهمة وتحديد وتقييم المخاطر؛

المرحلة 02	المعايير الجزائري المطبقة في المرحلة	إقتباسات المبحوثين المشاركين
التخطيط للمهمة وتحديد وتقييم الأخطار	المعيار 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية	*Q1.2: "أثناء التخطيط لمهام التدقيق قبل المعايير كنا نخطط شفويا فقط اما بعد المعيار الجزائري للتدقيق أصبحنا نكتب جميع مراحل المهمة في خطة واضحة، وكم من الوقت لابد من التخصيص لكل مرحلة ضمن 48 ساعة المبرمجة".* *Q1.4: "أثناء مهمة التخطيط أستعين بالمعايير الجزائرية للتدقيق في كل المراحل".* *Q1.5: " أستند على المعايير الجزائرية للتدقيق في تحديد الاخطار من اجل وضع خطة العمل".*
	المعيار 510 مهام التدقيق الأولية، الأرصدة الافتتاحية	*Q1.2: "نراجع الحسابات التي تسجلها المؤسسة خاصة الأرصدة الافتتاحية، استنادا الى المعيار الجزائري للتدقيق الذي ينص على ذلك".*
	المعيار 610 إستخدام أعمال المدققين الداخليين	*Q1.2: "في مهام التدقيق نطلب تقرير التدقيق الداخلي، والذي جاء في المعايير الجزائري للتدقيق رقم 505 او لا أتذكر الرقم الإجراءات المطلوبة لاختبار واستعمال اعمال المدققين الداخليين".*

قبل بداية مهمة التدقيق لابد من التخطيط لها لأن التخطيط يشكل مرحلة أساسية بعد التعرف على المؤسسة، وفي هذه المرحلة صدر المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 الذي يساعد أغلب عينة المبحوثين في هذه المهمة، من خلال التعرف على الأخطار وتحديد ثقلها، توزيع المهام على المدققين في الميدان، تحديد برنامج العمل والوقت المخصص لكل مرحلة لغاية التنسيق لبلوغ الأهداف المرغوبة، وخاصة الإستراتيجية

التي يجب إتباعها والتي تبقى مرنة وقابلة للتغيير وفق ما يجده الممارسين في الميدان مع وضع تبريرات على كل تغيير ذو دلالة ويؤثر على النتائج المتوصل إليها.

ذكر المشارك الثاني والرابع أنهم يستعملون في هذه المرحلة المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510 المتعلق بتدقيق الأرصدة الإفتتاحية نظرا لأهميتها ودورها في بداية مهمة التدقيق والتي تستعمل في السنة الأولى للعهدة فقط، أذا كانت المؤسسة سارية النشاط منذ زمن، أما إذا كانت هذه المؤسسة جديدة فلا يطبق هذا المعيار، الذي يستعمل من أجل جمع دلائل على أن أرصدة السنة الماضية قد تم نقلها دون أخطاء وطبقت عليها الطرق المحاسبية الملائمة ووفق ما ينص عليه النظام المالي المحاسبي (SCF)، بالإضافة إلى معيار إستخدام أعمال المدققين الداخليين 610 أين يتأكد محافظ الحسابات من أعمال قسم التدقيق الداخلي للمؤسسة ويقوم بإختبارها، من أجل تحديد مدى الإعتماد عليها في مهمة التدقيق لان ردات فعل المؤسسات تفاوتت قبل هذا المعيار حيث ان الكثير من المؤسسات تقبل بأن تمنح تقارير التدقيق الداخلي للمؤسسات والبعض الآخر لا يقبل أما بعد صدور المعيار أصبحت تقارير التدقيق الداخلي تقدم الى محافظ الحسابات بكل سهولة وبقوة القانون.

الجدول رقم (19): إستعمال معايير التدقيق الجزائرية في مرحلة الإجابة على تقييم المخاطر وجمع العناصر المقنعة؛

المرحلة 03	المعايير الجزائري المطبقة في المرحلة	إقتباسات المبحوثين المشاركين
الإجابة على تقييم المخاطر وجمع العناصر المقنعة	المعيار 580 التصريحات الكتابية	*QI.1: "أضافة المعايير الى مهامنا أداة مهمة تتمثل في التأكيدات الكتابية، المعيار 580 والتي تمنحك التفاصيل حول نماذج المراسلة، الحالات التي يمكن ان تقع فيها وما هي التصرفات اللازمة التي يجب القيام بها".*
	المعيار 620 إستخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق	*QI.2: "في بعض المراحل تكون في حاجة الى خبير خارجي الذي صدر معيار جزائري للتدقيق في شأنه، مثلا في حالة تقييم التثبيتات تجد ان تثبيت قيمته ملايير، وتم تسجيله بكلفة بسيطة الامر الذي يخلق الشك في هذه المهمة، لهذا تطلب من المؤسسة محل التدقيق ان تحضر خبير خارجي".*

في هذه المرحلة لابد أن يجمع محافظ الحسابات أكبر قدر من أدلة الإثبات التي تجيب على المخاطر والإختلالات محل الشك والمخطط لها في المرحلة السابقة، ويستعين عينة المشاركين المبحوثين بالمعيار 580 المتعلق بالتصريحات الكتابية التي يطلبها من الموظفين، الطاقم الإداري وخاصة المشرفين على أعمال

المحاسبة والمالية في المؤسسة محل التدقيق وهذا من أجل الحصول على ضمانات ودلائل خاصة بعمليات معينة، وثبت أيضا إستخدام المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620 في المجالات غير المحاسبة والمالية، حيث يقوم محافظ الحسابات بتعيين الخبير وتحديد الموضوع الذي يريد التأكد منه ويتحصل على الإجابات في شكل تقارير تضاف الى أدلة الإثبات التي يستند إليها من أجل إبداء الرأي، قبل المعيار الجزائري للتدقيق كانت بعض المؤسسات ترفض هذا الإجراء ولا تعرف الفائدة منه لكن بعد صدوره أصبح واضح وبإمكان محافظ الحسابات تطبيقه بكل أريحية.

الجدول رقم (20): إستعمال معايير التدقيق الجزائرية في مرحلة تأسيس وتكوين الرأي؛

المرحلة 04	المعايير الجزائري المطبقة في المرحلة	إقتباسات المبحوثين المشاركين
تأسيس وتكوين الرأي	المعيار 700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية	*Q1.1: "أستعين بما ورد في المعيار 700 أثناء بلورة التقرير غير المعدل رغم أنه لا يوفر الا حالة واحدة".* *Q1.6: " في التقارير الخاصة بي أستعمل كل مرة العبارات التي تثبت أنني قمت بأداء الواجبات المفوضة الي وفق المعيار الجزائرية للتدقيق رقم 700".* *عضو لجنة مراقبة النوعية:" أثناء إعداد وبلورة التقارير أحاول ان اعطي الاسم الصحيح للتقارير مثل التقرير العام للراي مثلما ورد في المعيار الجزائري للتدقيق 700، والذي كان يسمى بتقرير محافظ الحسابات".*

يضم المعيار 700 التقرير الذي يصدره محافظ الحسابات حول مصداقية القوائم المالية للمؤسسة، لكن في حالة الرأي الغير معدل أو كما يسمى في القانون 10-01 ومعايير إعداد التقارير رأي بدون تحفظ والذي يؤكد من خلاله محافظ الحسابات أن القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق تعكس الوضع الحقيقي، وقد تم إعدادها وفق النظام المالي المحاسبي (SCF) المطبق في الجزائر، إلا أن هذا المعيار وحده غير كاف لأن عينة المشاركين المبحوثين في حاجة الى معايير تقارير الحالات الأخرى ونقصد في ذلك المعيار 705 التعديلات المحدثة على الرأي المعبر عنه في تقرير المدقق المستقل الذي تم التهميش له في المعيار الصادر وباقي المعايير الأخرى، وأكد على ذلك **موظف المؤسسة المبحوث**" *التقارير منذ بداية المؤسسة نفسها ولم تتغير في الشكل ولا في المحتوى حتى ان مدراء المالية والمحاسبة يحفظون التقارير عن ظهر قلب ويعرفون محتواها وماذا سيطلب محافظ الحسابات وليس هناك أي علاقة لهذه التقارير مع المعايير الجزائرية للتدقيق، وبالتالي نفس المنهجية المتبعة منذ القديم*".

رغم أن عينة المبحوثين المشاركين لا يطبقون كل ما ورد من معايير في إصدارات مقررات المعايير الجزائرية للتدقيق، لكنهم يشيدون انها تقدم توجيهات إرشادية ميدانية، كانوا في حاجة إليها منذ بداية تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر ولا يمكنهم الإستغناء عنها، خاصة مع وجود العديد من المؤسسات الوطنية والخاصة التي تطورت وأصبحت تعتمد على تقنيات رقابة جديدة ومستحدثة وتستوجب تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق، لكن عدم صدورها كاملة والتهميش لمعايير لم تصدر بعد وزيادة التكاليف الخاصة بتطبيقها في ظل تواجد سوق مضطرب للطلب على مهام التدقيق، ومواجهة المنافسة الغير شريفة بين المهنيين، من اهم الأسباب التي تعرقل تطبيقها كاملة لأن زيادة المسؤوليات على محافظ الحسابات تستدعي تطبيق العديد من الإجراءات المكلفة، مع أسعار المناقصات منخفضة لا يمكنها أن تغطي كل هذه الإجراءات لان مكاتب التدقيق تتفاوت في تعاملاتها مع المؤسسات حيث همها الوحيد تحقيق المتطلبات القانونية، الأمر الذي يؤثر بصفة مباشرة على طريقة العمل، وبالتالي أصبح من الصعب الحصول على زبائن جدد في هذه الظروف، لكن من جهة أخرى قدمت هذه المعايير العديد من الجوانب الإيجابية نذكرها فيما يلي:

- زيادة الأدوات: وفرت المعايير أدوات، ارشادات وتوجيهات خاصة بكل مراحل مهمة التدقيق، مع بعض التغييرات في المصطلحات التي قدمت تفصيلات أكثر ونماذج حالات متعددة يمكن أن تواجه محافظ الحسابات لدى المؤسسة محل التدقيق، من أجل تمكينه من الحصول على أكبر قدر من أدلة الإثبات والدلائل على الرأي الصادر؛
- تعزيز القوة القانونية لمطالب محافظ الحسابات: من خلال المعايير الجزائرية للتدقيق يثبت محافظ الحسابات للمؤسسة وجميع أطراف البيئة التي يتواجد فيها، أنه يتعامل وفق منهجية قانونية يؤدي بها كل المهام التي وردت في مرجع قانوني للهيئة المشرفة، الأمر الذي يعزز من شرعية مطالب محافظ الحسابات لدى المؤسسة خاصة في الأمور الواردة الذكر في بيانات المقابلات والمتعلقة برفض المؤسسات لتعيين خبير خارجي، رفض منح تقارير التدقيق الداخلي وعدم الموافقة على زيادة الأتعاب والعديد من الحالات التي لم تكن توافق فيها المؤسسات على متطلبات مهمة التدقيق؛
- تعزيز الإستقلالية: إستقلالية محافظ الحسابات في الجزائر لها علاقة طردية مع توجهات تطوير المهنة فكلما زادت الأدوات والإثباتات القانونية المنظمة للمهنة، كلما تمكن محافظ الحسابات من تعزيز مصداقية الأعمال التي يقوم بها، وتبرير كل ما ورد في التقارير النهائية ومناقشة المؤسسة محل التدقيق حول التحفظات بالدليل، وكذا تبرير حالة رفض المصادقة التي تعرف الكثير من الإبهامات في الجزائر، بالإضافة الى ان هذه المعايير تمنح حماية قانونية للممارس كانت مفقودة قبل هذه المعايير.

- تسهيل مهمة التدقيق: أغلب عينة المبحوثين المشاركين يؤكدوا ان المعايير المستعملة تسهل مهمة التدقيق، لانها وضحت العديد من الإجراءات القانونية.

1-5 توافق المعايير الصادرة مع البيئة الجزائرية:

البيئة الجزائرية لها خصائص منفردة على الدول الأخرى وتبني المعايير الجزائرية للتدقيق من المعايير الدولية كما هي لا يتوافق بنسبة كبيرة مع القوانين والمراجع التنظيمية السارية المفعول في الجزائر، لأنها لا تراعي خصوصيات العقلية الثقافية وما يتعامل به في المؤسسات الجزائرية، لأن التعمق في المعايير الصادرة لغاية الآن يؤكد لعينة المبحوثين المشاركين أن هذه المعايير موجهة لكبريات الشركات الأمر الذي لا يلبي إحتياجات المؤسسات الجزائرية الصغيرة والمتوسطة والتي تتواجد بكثرة في الجزائر عكس الدول التي تم إستيراد المعايير منها، لأن قيمة التدقيق يحددها مستخدمي المعلومات المالية في الشركات الكبرى من أجل الإستثمار وسوق البورصة أما في الجزائر فهي شركات تنشأ بين أفراد عائلة او مجموعة من المقربين والهدف من التدقيق هو تلبية المتطلبات القانونية فقط، الأمر الذي لا يخلق حاجة كبيرة للمعايير الجزائرية للتدقيق لهذا لابد من خلق التوافق بين معايير التدقيق الجزائرية والقوانين السارية المفعول، لأن بيانات المقابلات قدمت الكثير من الإبهامات في ما يخص هذا التوافق والتي يمكن ذكرها فيما يلي:

- لم تتحدث المعايير الجزائرية للتدقيق عن معايير الأداء المهني SPM/94/103 ولم يصدر أي مرسوم تنفيذي يلغيها، الأمر الذي يخلق تفاوت في الممارسات بحكم ان هذه الأخيرة تقدم الأساس المنهجي لممارسة التدقيق في الجزائر؛

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 لا يوفر الى حالة الرأي غير المعدل، ومحافظ الحسابات في حاجة الى نماذج وإرشادات الحالات الأخرى التي جاءت في المرسوم التنفيذي لسنة 2013 الذي يضم محتوى التقارير الخاصة لمحافظ الحسابات؛

- الفصل في التقرير المؤقت الذي يستعمل في الجزائر منذ بداية تنظيم مهنة التدقيق، الذي لم يذكر في أي مرجع محلي أو دولي وإنما هو عرف مطبق في الجزائر وتتفق عليه المؤسسات مع محافظي الحسابات؛

- وجود إختلاف معتبر في المصطلحات المستعملة بين المعايير والقوانين الجزائرية، أين فضل بعض عينة المبحوثين إستعاملها والبعض الآخر لا زال يعمل بمصطلحات القوانين؛

- عدم وجود قالب منهجي تقني موحد يضم المعايير الجزائرية للتدقيق وقواعد الضبط المهني لتطبيق مهام التدقيق؛

- في مرحلة التعيين لا تتوافق البنود الموجودة في رسالة قبول المهمة مع ما تستدعيه المناقصة للتوقيع على دفتر الشروط المؤسسة من طرف محافظ الحسابات، حيث ذكر المبحوثين المشاركين وجود تضارب في المصالح؛

- غياب المنهجية يخلق تفاوت معتبر في طريقة تطبيق القوانين والمعايير الجزائرية للتدقيق من أجل إتمام المهام؛

- الدليل الذي أصدرته لجنة مراقبة النوعية سنة 2020 يضم معايير التدقيق التي لم تصدر بعد، ولا يذكر القوانين والمراسيم التنظيمية المنظمة للمهنة؛

- إصدار المعايير بوتيرة بطيئة جدا يصعب على عينة المبحوثين المشاركين إيجاد مكانها الصحيح في المنهجية المستعملة لان مستقبل المعايير التي ستصدر مجهول؛

وأكد ذلك عضو **لجنة مر اقبة النوعية** في تصريحه:"*لحد الان أؤكد لك انه للأسف لا توجد لدينا مرجعية وطنية خاصة بالبيئة الجزائرية لمهمة التدقيق المالي والمحاسبي، محافظ الحسابات لا زال يعمل بالمعايير المتعارف عليها من خلال التوصيات ولديه مجموعة من الإجراءات ويستند في بعض الأحيان مؤخرا الى المعايير الجزائرية الصادرة ولديه معايير التقارير التي يجب اعدادها، ليس لديه أي مرجعية أخرى تساعده مثل فرنسا التي تطبق NEP والتي تقدم معايير منهجية يعتمد عليها الممارس اثناء القيام بعمله مستنبطة من المعايير ISA، اما نحن لدينا نحن القانون 10-01 هو قانون توضيحي وتنظيمي للمهن الثلاث فقط ولا يحتوي على إجراءات ومراحل أداء المهام لأنه يضم عموميات فقط، وحتى المعايير الجزائرية للتدقيق اغلب محافظي الحسابات في الجزائر لا يستعملونها ولا يستعينون بها لأنها اختيارية*". وعلق على عدم إحتواء الدليل المنهجي لسنة 2020 على القواعد والقواعد التنظيمية أنه " *كان لابد من ان يشمل القوانين والمراسيم التنظيمية للمهنة، لكن هو اجتهاد من اجل دليل اولي فقط تم تبنيه من الدلائل المنهجية لدول أخرى خاصة الفرنسية، ولا يتوافق مع البيئة الجزائرية لأننا حاولنا من خلال هذه المبادرة انشاء دليل منهجي اولي ونتركه للممارسين بعدها نقوم بإعادة بلورته حتى نتمكن من معرفة الراي العام واراء الممارسين حوله، وبالتالي الدليل يستحق ان يدعم وتضاف اليه العديد من الأمور بعد تطبيقه في الميدان، والاشكال ان الدليل هو عبارة عن دليل منهجي وليس له القوة القانونية المطلوبة حتى يطبق*".

تتفاوت إجتهادات عينة المبحوثين المشاركين مع كل هذه الإبهامات في أداء وممارسة مهمة التدقيق القانوني، فالبعض منهم يعتمد على معايير الأداء المهني ويطبق الطريقة التقليدية للوصول الى الدلائل من أجل ابداء الرأي، والبعض الآخر يتوجه الى كل ما هو جديد ويخدم المهنة بداية بمعايير التدقيق الدولية (ISA)، وكل الترجمات الواردة في المراجع الفرنسية بحكم أن الجزائر تستورد المعايير والقوانين من المراجع الفرنسية بداية بالنظام المالي والمحاسبي الى غاية المعايير الجزائرية للتدقيق، وفق عينة المبحوثين المشاركين فيمكن تطبيق ما ورد فيها في البيئة الجزائرية في محاولات لخلق التوافق وإعداد منهجية صحيحة تعطي نتائج جيدة سواء في المحاسبة او التدقيق:

المشارك الثالث QI.3: *" أستعمل المرجعية الدولية لممارسة مهام التدقيق، الصادرة عن الهيئة الكندية التي تترجم اعمال الاتحاد الدولي للمحاسبين الى اللغة الفرنسية".*

المشارك الرابع QI.4: *"لا احتاج معايير جزائرية أخرى بسبب توفر المعايير الدولية الاصلية التي تمثل المرجع الأصلي واستعين بها كثيرا".*

قسمت مراحل مهمة التدقيق الى (04) مراحل أساسية، تمت بلورتها بالإعتماد على معايير الأداء المهني (SPM) والمراسيم التنظيمية التابعة للقانون 10-01 المنظم لمهنة التدقيق في الجزائر، لكنها لا تقدم الإرشادات الكافية الأمر الذي يدفع الى تواجد توجه دائم للمراجع الدولية خاصة الفرنسية منها من اجل الإستعانة بالأدوات ومحاولة خلق التوافق بينها وبين ما هو متداول محليا، وأكد المشرع ذلك من خلال ما ورد في المعايير الجزائرية للتدقيق التي ثبت إستعمال البعض منها في مراحل التدقيق وخاصة الأولى والأخيرة، مع غياب العديد من المعايير الأخرى في خطوات أداء مهمة التدقيق القانوني، والسبب في ذلك راجع الى أن المعايير لم تصدر كاملة لغاية الآن ولم تفرج الهيئة المشرفة على أي دليل منهجي يضم القوانين، المراسيم التنظيمية وما ورد في معايير التدقيق الجزائرية لأنها تختلف في المصطلحات، وفي كثير من المراحل العملية، بالإضافة الى ذلك فإن تطبيق هذه الأخيرة يرفع كلفة أداء مهمة التدقيق الأمر الذي يتناقض مع المناقصات والطلب على مهام التدقيق في الجزائر في ظل تواجد منافسة غير شريفة بين المهنيين، لهذا يحاول عينة المبحوثين المشاركين تطبيق المتاح منها في إنتظار الإفراج عن منهجية كاملة لأداء مهمة التدقيق تضم نماذج وتصميمات جاهزة، مع إعطاء الصبغة القانونية المطلوبة لمعايير التدقيق الجزائرية، لأنها تقدم قيمة مضافة للمهنة والمهنيين كونها تبرر الأعمال التي قاموا بها، تبرز إستقلاليتهم وتحميهم إتجاه القانون والمؤسسات محل التدقيق.

6- علاقة مكاتب التدقيق بالعملاء:

أثناء القيام بمهمة التدقيق القانوني تنشأ علاقة بين محافظ الحسابات والمؤسسة في جميع المراحل التي يؤديها عينة المبحوثين المشاركين لدى المؤسسة محل التدقيق، ومن خلال بيانات المقابلات برزت مجموعة من الإجتهادات التي يقوم بها الطرفين من أجل حسن التسيير وضمان تحقيق الهدف المرغوب من التدقيق، ويمكن تقسيمها الى:

1-6 إجتهادات محافظ الحسابات:

خلال أداء مهام التدقيق يستخدم محافظ الحسابات العديد من الآليات والأدوات لجمع أكبر قدر من الدلائل حول هدف المهمة التي يقوم بها، حيث يوظف في ذلك التقنيات التطبيقية لمهنة التدقيق بالإضافة الى المهارات الخاصة به المتعلقة بالتواصل مع افراد المؤسسة والموظفين حتى يستجيبوا لما تتطلبه المهنة من وثائق وإجراءات قانونية، من أجل ذلك ورد عن عينة المبحوثين المشاركين الإجتهادات المبينة في الجول الموالي:

الجدول رقم (21): إجتهادات عينة المشاركين المبحوثين لدى المؤسسات محل التدقيق؛

Liste de codes	QI.1	QI.2	QI.3	QI.4	QI.5	QI.6	QI.E	CQI	SUM
علاقة مكتب التدقيق بالعملاء									0
اجتهادات مكتب التدقيق									0
الهدف من التدقيق نفعي							2		2
المحافظة على العهدة بكل الطرق		1			5	1			7
مهارات التواصل والاقناع		1		2		2			5
تحفظات الامان		2			1		3		6
تبرير التحفظات	1			1					2
الإجراءات التعريفية	2		1	7			2	3	15
ذكر المعايير في العرض التقني	1	1							2
اساس تحديد سعر المهمة	1					1			2
Σ SUM	5	5	1	10	6	4	7	3	41

يوضح الجدول تباين عنصر الإجراءات التعريفية في الإجتهادات المفعلة من طرف عينة المبحوثين المشاركين خلال أداء مهمة التدقيق، ويهدفون من خلالها الى التعريف بإجراءات التدقيق وما يحتاجونه من وثائق لأداء مهامهم خاصة بعد إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق التي تتطلب القيام بإجراءات وتأكيدات إضافية والتي لا يمكن للمؤسسات أن تتعرف عليها الا من خلال محافظي الحسابات أو بإحتوائها على مدقق في قسم التدقيق الداخلي، الا أن بيانات المقابلات أثبتت أن أغلب محافظي الحسابات يذكرون المعايير الجزائرية للتدقيق لكنهم لا يفعلون أي حصص تعريفية أو توعوية للمؤسسات وخاصة القائمين على الإدارة بخصوص هذه المعايير، وأكد ذلك تصريح موظف المؤسسة المبحوث " *محافظي الحسابات منذ صدور هذه المعايير منذ 2016، لم يقوموا أيضا باي مجهود ولم نشهد منهم أي شرح او توضيح لمعايير التدقيق الجزائرية بل كل ما نعرفه عنها هو من مجهودات شخصية فقط بحكم انني في قسم التدقيق*"، ما عدى **المبحوث المشارك الرابع QI.4** الذي تمكن من إعداد حصص تعريفية بمعايير التدقيق الجزائرية ودرجة تأثيرها على المنهجية القديمة، وأخذ المقررات معه للفت الإنتباه على هذه المعايير أنها تحمل توقيع وزير المالية وتخاطب محافظ الحسابات بالدرجة الأولى وبالتالي كل ما ورد فيها يجب تطبيقه بقوة القانون، "*لا أعرض معايير التدقيق الجزائري في العرض التقني وانما بعد قبولي لدى المؤسسة في اللقاء الأول آخذ معي المعايير الجزائرية للتدقيق، والمقررات الصادرة فيها من اجل توضيح إجراءات المهمة وخاصة التوقيع على كل البنود المعروضة في المعيار 210. وأعلم المؤسسة بجميع المتطلبات الخاصة بهذه المعايير، لأن كل القوانين الإجراءات والمقررات إجبارية التنفيذ وتلزم محافظ الحسابات خاصة مع توقيع وزير المالية*".

بعد الإجراءات التعريفية توضح أن نصف عينة المبحوثين وخاصة المبحوث المشارك رقم QI.5 يضع العديد من الإجتهادات للحفاظ على العهدة ومحاولة إرضاء ملاك المؤسسات وتحقيق متطلباتهم وخلق التوافق بينها وبين المطالب القانونية بتصريحات غير مباشرة، أهمها "*علاقة محافظ الحسابات مع المؤسسات الاقتصادية الصغيرة والمتوسطة هي علاقة تنفيذ وفقط من اجل التبريرات القانونية، مثل السجل التجاري والقوائم الجبائية، وهذا كل شيء وبالتالي الحد الأدنى من التبريرات لأنه لا يهمه محافظ الحسابات واعماله وانما يسعى الى تبرير القانون بالحد الأدنى المتاح، ولو ان محافظ الحسابات يفرض نفسه على هذه المؤسسات ويحاول تحقيق الغاية من التدقيق مثلما هو مطلوب في الإجراءات القانونية، ولابد من ان احضر في المؤسسة من اجل اختبارها والحصول على ادلة اثبات يتم طردك*

ولا تتعامل معك المؤسسة اطلاقا ويوجد من ينفذ له ما يطلبه بالطريقة التي يحبها ويوقع في النهاية"، لأن غياب الوعي بالمسائلة القانونية وإنعدام الرقابة يمكنان بعض الممارسين من أداء ما يخدم أصحاب المؤسسات مع تجميل التقرير في النهاية ببعض التحفظات التي لابد أن تدرج سواء لأن في نظر عينة المبحوثين المشاركين وبتصريح موظف المؤسسة المبحوث لا يمكن أن تتواجد مؤسسة في البيئة الجزائرية من دون تحفظات ومن دون إرتكاب أي أخطاء حتى أن مجلس الإدارة للمؤسسة الأم يفرض على المؤسسة الفرع ترك بعض التحفظات وعدم معالجتها والتي تظهر في تقارير محافظي الحسابات سنة بعد الأخرى، مع ذلك تبقى مهارات محافظ الحسابات والقدرة على التواصل مع أفراد المؤسسة من أهم الإجتهادات التي تضمن السير الحسن لمهمة التدقيق والتي تساعد عينة المبحوثين المشاركين على المفاوضة وتوضيح أساس تحديد المبلغ المعروض لأداء مهمة التدقيق، المناقشة على التحفظات وطرح المعايير في كل مراحل التدقيق التي ظهرت لدى المشارك الأول QI.1 والثاني QI.2 فقط، للوصول إلى هدف ان التدقيق لدى المؤسسة هدفه نفعي بالدرجة الأولى ويخدم اهداف المؤسسة للنمو والتطور.

2-6 إجتهادات المؤسسات محل التدقيق:

هناك العديد من الجوانب التي ذكرت في بيانات مقابلات عينة المبحوثين المشاركين، وتم التأكد منها من خلال إستعمالها في أسئلة مقابلة موظف المؤسسة المبحوث، لأن محافظ الحسابات جراء تعامله مع المؤسسات محل التدقيق يمكن تحديد النقاط التي تجتهد فيها المؤسسة مع جوانب التقصير التي لابد على المؤسسات والسلطة الوصية تفاديها أو تغييرها، وسنوضح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم(22): إجتهادات المؤسسة في نظر محافظي الحسابات؛

Liste de codes	QI.1	QI.2	QI.3	QI.4	QI.5	QI.6	QI.E	CQI	SUM
علاقة مكتب التدقيق بالعملاء									0
اجتهادات المؤسسة									0
تدليل محافظ الحسابات					1		5		6
صعوبة المهام المحاسبية المفوضة اليها		1			1		3		5
التجاوب مع الاجراءات المطلوبة في المعايير		3	1	2	1	2	3	1	13
الافضلية لمن يطبق المعايير	3	1	2				1		7
الخوف من المعايير		1				1			2
التقصير في إعداد دفتر الشروط وعدم طلب المعايير	1	5		3	2	2	2		15
Σ SUM	4	11	3	5	5	5	14	1	48

أول عنصر تباين في بيانات المقابلات أن المؤسسات التي تنشأ المناقصات ليست لديها الكفاءة والقدرة على إعداد دفتر الشروط حتى أن أعضاء اللجنة المكلفة بإعداد دفتر الشروط من أجل المناقصة غير مؤهلين ولا يعرفون الأمور التي يجب عليهم طلبها، وضبط الغاية التي يريدون تحقيقها بالتفصيل حتى أنهم يستعينون بدفاتر شروط لمؤسسات أخرى، حتى أنهم في بعض الأحيان يطلبون من محافظ الحسابات

المعين بالعلاقات مساعدتهم في إحضار دفتر شروط لمؤسسة كانت محل التدقيق لديه، وأكد ذلك تصريح موظف المؤسسة المبحوث من خلال عمله في مؤسسة سابقة " *لان أعضاء مجلس الإدارة والأشخاص المكلفين باختيار محافظ الحسابات من بين محافظي الحسابات المشاركين في المناقصة لا يملكون المؤهلات من اجل التعرف على تقنيات المحاسبة، بل يقدرون الخبرة فقط، لهذا فان متطلبات دفتر الشروط وخلال عملية اعداده لم نطلب المعايير الجزائرية للتدقيق ولم نهتم بها، في العرض التقني، رغم انها كانت صادرة في تلك الفترة*". هذا الأمر يثبت أن المؤسسات لا تدقق في مطالبها أثناء الطلب على مهام التدقيق وبالتالي لا تطلب المعايير الجزائرية للتدقيق، ولا تعطيها أي قيمة لها في مرحلة إختيار محافظ الحسابات وكل عينة المبحوثين المشاركين والموظف المبحوث أكدوا على ذلك، وتجد العديد من المؤسسات التي تبحث عن تحقيق الحد الأدنى من المتطلبات القانونية تخاف من المعايير وفق المشارك الثاني QI.2 والمشارك السادس QI.6 لأن في نظرهم هذه المعايير متطورة ويمكنها أن تكشف أمور لا يريدون الإفصاح عنها، لأن بعض المؤسسات تقوم بإجتهادات خاصه في تدليل محافظ الحسابات وفق تصريح عينة المبحوثين المشاركين خاصة المؤسسات العمومية التي توفر الرفاهية والعديد من الإمتيازات بحكم وجود سلطة عليا لها يوجه لها محافظ الحسابات التحفظات، الأمر الذي تعيشه مؤسسة الموظف المبحوث لأنها مؤسسة فرع لمؤسسة أخرى في العاصمة ولها محافظ حسابات مستقل يعين من طرف الشركة الأم، وهذا الإمتياز يسمح له مجلس الإدارة الفرع بالتدخل حتى في أمور التسيير وثبت أنه هو من قام بتعيين مدير المالية والمحاسبة الذي يوجد في الشركة بطريقة غير مباشرة وله، وهذا الامتياز يمنحه الحق من طرف مجلس الإدارة للفرع بالتدخل حتى في أمور التسيير وثبت أنه هو من قام بتعيين مدير المالية والمحاسبة الذي يوجد في الشركة بطريقة غير مباشرة وله العديد من الصلاحيات التي كان يفقدها في مؤسسة أخرى، تشارك مع موظف المؤسسة المبحوث فترة العمل لديها وذلك من خلال تصريحه "*مجلس الإدارة في المؤسسة التي كنت اعمل فيها لا يمنح لمحافظ الحسابات الكثير من الصلاحيات ويمارس عليه بعض الضغط حتى ان الحضور في اجتماع مجلس الإدارة فهو مجبر على عرض العناصر المتعلقة به وترك الاجتماع، عكس المؤسسة التي اعمل فيها حاليا اين يحضر كل الاجتماعات السنوية، ومن حسن الصدف ان محافظ الحسابات نفسه واجهته في كلا المؤسستين لكن التصرفات والتعاملات مختلفة من مؤسسة الى أخرى وطريقة العمل أيضا مختلفة والصلاحيات. رغم ان المهمة نفسها*"، مع ذلك فان نسبة الإستجابة لمتطلبات مهنة التدقيق تبقى عالية بالنسبة لكل عينة محافظي الحسابات المشاركين ولا يوجد مشاكل في تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق، خاصة المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 أين تقبل أغلب المؤسسات بالبنود الواردة في نموذج رسالة قبول مهمة التدقيق، والمعايير الأخرى التي سبق ذكرها في عنصر المعايير المستعملة لأداء مهمة التدقيق، خاصة في المؤسسات العمومية التي يستخدم فيها محافظ الحسابات لغة التهديد والتعجيز المحاسبي بطلب وثائق محاسبية في الدقائق الأخيرة مثلما صرح موظف المؤسسة المبحوث "*في الحقيقة يوجد العديد من المتطلبات التي تزعجنا نحن في المؤسسة سواء فيما يتعلق بالمحاسبة او التدقيق الداخلي، محافظ الحسابات الحالي لديه خبرة مع*

المفتشية العامة للمالية ويمارس الكثير من الضغط على الموظفين ويتكلم كثيرا بلغة التهديد على اتفه الأمور الامر الذي يمارس عليك ضغط، مثال في بعض الأحيان يطلب وثيقة تتطلب وقت من اجل التحضير وهو يطلبها في الحين وحاليا ويريدها جاهزة، ولا يمكننا القيام باي شيء لان له السلطة الكاملة والقوة القانونية وله قوة التعيين أيضا من طرف المؤسسة الام التي تستطيع فصل أي موظف بسبب تصريح بسيط منه"، ويبقى السبب في ذلك أن مهما حاولت المؤسسة تفادي الأخطاء الى انها تقع فيها لان تصريحات عينة المبحوثين المشاركين تأكد على صعوبة الإجراءات المحاسبية وان المؤسسات لازالت الى يومنا هذا تحاول تطبيق النظام المالي المحاسبي كاملا، بسبب أقدميتها وذكر ذلك **موظف المؤسسة المبحوث**" *المؤسسة التي انشط فيها تطبق النظام المالي المحاسبي SCF ليس بنسبة 100% لكن يوجد تطور في تطبيق مبادئه ومحتواه من سنة الى سنة أخرى، حيث يحدث تطور في تطبيق بند او شرط من النظام المالي المحاسبي، كل فترة نبدأ في تطبيق امر جديد على المؤسسة ولا زلنا بعد 10 سنوات من تطبيق هذا النظام نسعى الى تحقيق كل متطلباته التي لم نصل اليها الى غاية الان مثلا في سنة 2018 اتخذنا قرار بداية العمل بتسجيل الاستثمارات وفق الأجزاء وإهتلاكها الامر الذي لم يكن مطبقا من قبل، لان من الصعب على الشركة تطبيق النظام المحاسبي المالي مباشرة وبعد صدوره للعديد من الأسباب أولها، حجم المؤسسة الضخم، ثانيا تاريخ المؤسسة التي انشات منذ 40 او 50 سنة الامر الذي يصعب مهمة الرجوع الى الوراء وتعديل تاريخ المؤسسة المحاسبي لان بعض الاستثمارات التي تمتلكها المؤسسة اشترتها المؤسسة منذ 50 سنة ولا تزال تعمل ومنتجة ومحاسبيا من الصعب ان لم نقل مستحيل تطبيق إعادة التقييم عليها واعطائها قيمة جديدة وفق السوق*".

علاقة محافظ الحسابات بالمؤسسة محل التدقيق في هذه الفئة هي علاقة طردية، حيث كلما بذل محافظ الحسابات مجهود في إبلاغ المؤسسات التي تكون ضمن عهدته حول التغير في قواعد الضبط وقوانين تنظيم المهنة، خاصة ما يتعلق بالمعايير الجزائرية للتدقيق، يرفع مجهوداتها ومستوى أدائها الى تحقيق متطلباته بقوة القانون مع ضمان إستغلال تقنيات التواصل من أجل تعزيز المتطلبات الضرورية وإمكانية تبريرها، كما أنه يمكن إستغلال الإجراءات التعريفية في صالح محافظ الحسابات من أجل عرض المقررات والقوانين التي تبين أن منهجية محافظ الحسابات قانونية وليست عشوائية، والإخلال بها يمكن أن يعرض الى المسائلة القانونية، من جهة أخرى نسبة تجاوب المؤسسات مع هذه الإجراءات يختلف بإختلاف أنواعها، لأن أغلب المؤسسات الخاصة تهدف من خلال محافظ الحسابات الى تحقيق الحد الأدنى من المتطلبات القانونية، خاصة المصادقة السنوية على القوائم المالية وبالتالي لا تبذل العديد من الجهود لإرضاء محافظ الحسابات عكس المؤسسات العمومية خاصة المؤسسات الفرع أين تجد محافظ الحسابات مثبتا بعض الشيء ويستجيب مجلس الإدارة لجميع متطلبات، حتى أن لديه بعض التدخلات في التسيير أثناء تأدية مهامه رغم أن هذا مخالف للقانون.

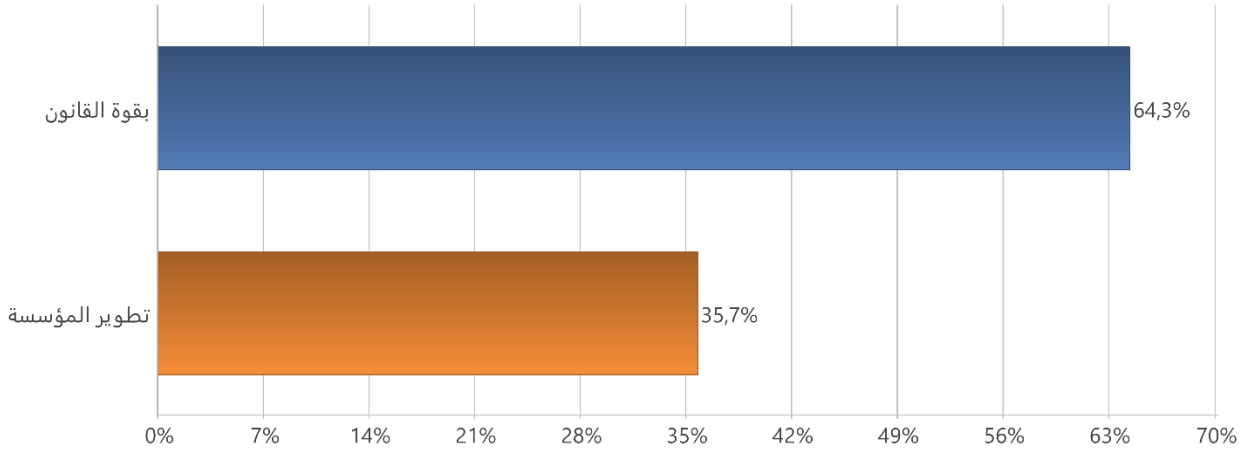
7- إهتمامات ذوي المصلحة:

7-1 الاهتمام بالتدقيق:

تفرز بيانات المقابلات نوعين من المؤسسات من حيث الاهتمام بالتدقيق، لأن مفاهيم التدقيق، قيمته المضافة وماذا يمكن أن يقدم للمؤسسة من فوائد تتوقف على مدى إطلاع المالكين وأصحاب

المؤسسة على دور التدقيق وأهدافه، لهذا نجد أن عينة المبحوثين المشاركين تتعامل مع نوعين من المؤسسات، الأولى تأدي التدقيق لأنه إجباري والثانية تقوم بالتدقيق بهدف تطوير المؤسسة، ومن خلال الشكل الموالي توضح حجم تعاملات عينة المشاركين المبحوثين مع هذه الأنواع من الشركات:

الشكل رقم (20): الاهتمام بالتدقيق في بيئة المؤسسات الجزائرية؛



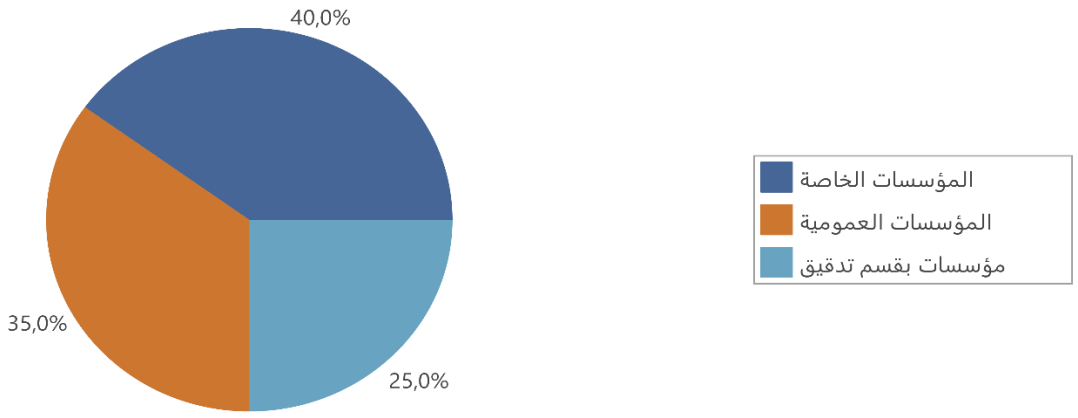
ثبت من خلال الشكل أن العديد من المؤسسات التي يتعامل معها عينة المبحوثين المشاركين في مهام التدقيق تكون قانونية، والتي يفرضها القانون التجاري كل سنة على القوائم المالية، وذلك من أجل إعداد القوائم المالية الجبائية بالدرجة الأولى وتحقيق متطلبات البنوك في حالة القروض مع التبرير السنوي لمركز السجل التجاري، الأمر الذي يفرض تدقيق شكلي يتم بين محافظ الحسابات والمؤسسة محل التدقيق بسبب إنعدام ثقافة التدقيق وكون هذه المؤسسات صغيرة وليس لديها مستخدمي المعلومات المالية ولا مستثمرين خارجيين، بل هي قائمة على أساس إعتبارات مالية بين أفراد عائلة أو مجموعة من الأصدقاء، حتى أن تخفيض مستوى رقم الأعمال بالنسبة للشركات الخاضعة لنظام الضريبة الحقيقية يمكن أن يفقد مكاتب التدقيق الكثير من العملاء وهذا ما صرح به **المشارك الأول QI.1** "*في 2015 ومن خلال قانون المالية، عدلو مستوى الشركات الخاضعة لنظام الضريبة الحقيقي 30,000 دج الذي كان 10,000 دج بمعنى ان الشكات التي كانت اقل من 30,000 كلها تعود الى نظام الضريبة الجزافية الوحيدة IFU، وفي عقلية الشركات الجزائريين ان القوائم المالية يتم اعدادها فقط للأغراض الجبائية وبالتالي ينقص سوق العمل، لان ما هو شائع ان المحاسبة والقوائم المالية اجبارية في النظام الحقيقي فقط، وبالتالي اغلب مكاتب التدقيق تضررت بعد نزول كم هائل من المؤسسات الى نظام الضريبة الجزافية الوحيدة، وسجلنا 50% من الشركات التي توقفت على العمل معنا بسبب هذا القرار*"، وأكد على ذلك **تصريح موظف المؤسسة المبحوث** "*محافظ الحسابات لابد ان يصادق على القوائم المالية كل سنة وفق القانون والمؤسسة العمومية التي أعمل فيها لا تحتاج الى استثمارات مالية، او تبريرات للبنوك او جلب مستثمرين جدد لأنها قائمة على اعتمادات الدولة، وبالتالي محاسبيا هو امر شكلي فقط من اجل تحقيق المتطلبات القانونية وإبلاغ المؤسسة الام عن وضع الفرع، لان في الأصل من ناحية القوائم المالية، القانون يفرض عليك ان تعد قوائم مالية شكليا من اجل الشكل، والقوائم*

المالية الجبائية يتم اعدادها أيضا اجباريا من اجل إدارة الضرائب". في المقابل أظهرت صريحات محافظ الحسابات وجود العديد من المؤسسات التي تهتم بتطوير قوائمها المالية وتطمح دائما لأن تكون واضحة وصريحة مع كل الإجراءات المطلوبة، تهتم بالمعايير والجودة المقدمة في مهام التدقيق وسمعة وقدم محافظ الحسابات الذي يقدم قيمة مضافة لها، وأعمال محافظي الحسابات ذات الجودة تجعل من مكاتبهم ذات أولية حتى أنهم يتصلون عليهم مباشرة بدون مناقصة، لأنهم في حاجة الى إستشاري يقدم الإرشادات لصالح المؤسسة ويضبط أعمالها مرة كل سنة على الأقل أثناء مروره من أجل مراجعة الإنحرافات المالية والمحاسبية، الغش والأخطاء وهذا ما أكده **تصريح موظف المؤسسة المبحوث** "*الفترة التي يمر فيها محافظ الحسابات تكون الشركة وكل الوظائف خاصة المالية والمحاسبة على اتم الاستعداد وتقوم بكل المهام المفوضة لها على اكمل وجه في الفترة التي يمر فيها فقط، بحكم ان محافظ الحسابات معين من طرف الشركة الام وبالتالي الكل يخاف على منصبه اذا بدر في تقرير محافظ الحسابات تحفظات بخصوص امر معين فسيتعرض الموظف المسؤول الى مسائلات قانونية بخصوص هذا الامر ومن صلاحياتي انا بعد مرور فترة التدقيق الخارجي الخاصة بمحافظ الحسابات مراقبة الانحيازيات والانحرافات التي تحدث عمدا او سهوا والابلاغ عنها لدى مجلس الإدارة بحكم ان لدي علاقة مباشرة مع المدير العام والذي يمثل رئيس مجلس الإدارة، والحمد لله يتم اتخاذ إجراءات مباشرة بعد ان اقدم التقرير الخاص بي*".

2-7 التغير في الحاجات:

بعد تبني معايير التدقيق الجزائرية وإستخدام بعض عينة المبحوثين لغة هذه المعايير لدى المؤسسات، تفاوتت ردات الفعل تجاه الإجراءات التي جاءت بها هذه المعايير والقيمة المضافة التي يمكن أن تقدمها، لكن لحد الآن وبعد (16) معيار جزائري للتدقيق لم تتغير إحتياجات المؤسسات ومستخدمي المعلومات المالية من التدقيق، ومن خلال هذا الشكل نوضح عدم تغير الحاجات بإختلاف أنواعها بما ورد في بيانات المقابلات:

الشكل رقم (20): التغير في حاجات المؤسسات بعد تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق؛

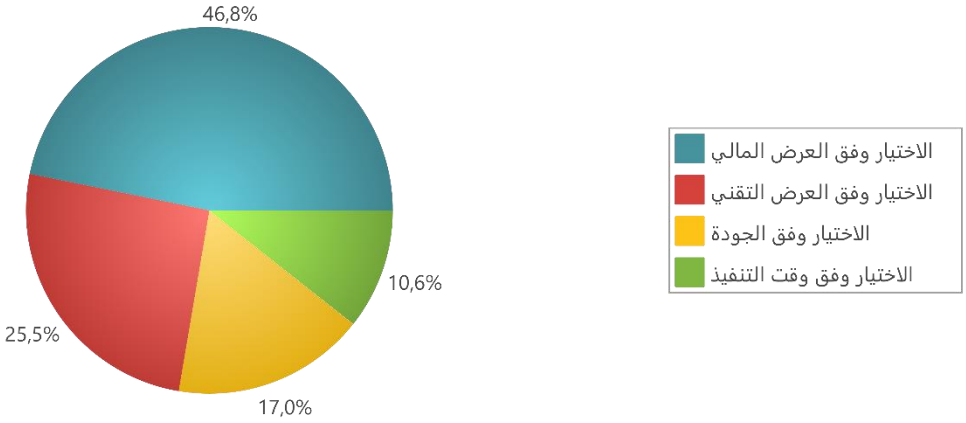


المؤسسات الخاصة وردت فيها العديد من عبارات التأكيد من عينة المبحوثين المشاركين، على انها لا تهدف الى تطوير آليات عرض البيانات الخاصة بها والانتفاع بإرشادات المعايير الجزائرية للتدقيق، لأن الغرض من التدقيق في نظر المالكين هو من أجل خلق الموافقة القانونية بحكم أن الشركات تم إنشاؤها على إعتبارات مالية بين افراد عائلة مثل أب وأبنائه، أو زوج وزوجته، الأمر الذي يدفعهم الى تطبيق ما ورد في القانوني وتلبية المتطلبات الجبائية السنوية فقط، لعدم وجود سوق مالي نشط او مستثمرين يهتمون بالقوائم المالية، نفس السبب يخلق عدم الاهتمام بالمعايير الجزائرية للتدقيق بالنسبة للمؤسسات العمومية بحكم أنها ممولة من طرف الدولة وتتحصل على إعتمادات سنوية مهما كانت النتيجة، الأمر الذي يدفع عينة المبحوثين المشاركين الى مواجهة مؤسسات لا تعلم أصلا بصدور المعايير الجزائرية للتدقيق ولا تعرف القانون المنظم للمهنة بل تطبق المناقصة مثلما هو مألوف لتلبية الحاجة القانونية في حالة وجود رقابة بعدية، خاصة النقابات، مجلس المحاسبة او خرجات المفتشية العامة للمالية، وصرح في ذلك عضو **لجنة مراقبة النوعية** أن " *الاقتصاد الوطني والإدارة الوطنية ليست في حاجة ماسة الى محافظ الحسابات، لان محافظ الحسابات يعمل في SARL او SPA خاصة او SPA عامة، وهذه عبارة عن قطاعات هادفة تخلق للثروة لكن الهدف الخاص ان يكون محافظ الحسابات في القطاعات التي تستهلك الثروة، بمعنى ان يكون في الإدارات الجامعات المستشفيات التي تستهلك الكثير من أموال الدولة والثروة، لان الهدف هو المال العام*". وفي الأخير تأتي المؤسسات التي تحتوي على قسم تدقيق داخلي والتي تكون على علم بهذه المعايير لأنها تحتوي على مدقق داخلي يمكنه الإستفادة من مخرجات المعايير الجزائرية للتدقيق وإستثمارها في أعماله بعد أن ينهي محافظ الحسابات مهامه وهذا ما صرح به **موظف التدقيق الداخلي المبحوث** "*في الوضع الحالي محافظ الحسابات كل سنة يفرض التغيير ولو بنسبة قليلة ويفرض الجدية ويعلم الموظفون انهم سيراقبون من طرف شخص مستقل خاصة إذا كانت المؤسسة عمومية. لان نتائج محافظ الحسابات والتقارير الخاصة به تتوجه الى مجلس الإدارة الفرع وترسل نسخة الى مجلس إدارة المؤسسة الام وبالتالي الكل يخاف على منصبه*".

3-7 أسس تعيين المؤسسة لمحافظ الحسابات:

هناك العديد من الإعتبارات التي تعتمد عليها المؤسسات أثناء مرحلة إختيار وتعيين محافظ الحسابات، الأمر الذي تقوم به لجنة داخل المؤسسة تهتم بمناقشة العروض المقدمة من طرف محافظي الحسابات في المناقصة وبعدها تقدم التقييم للجمعية العامة من أجل الإختيار، وفي هذه المرحلة يمكن أن تعتمد هذه اللجنة على إعتبارات تقنية، مالية، خاصة بالجودة أو على أساس وقت التنفيذ، وسنوضحها فيما يلي على أساس تكرارها من طرف عينة المبحوثين المشاركين في المقابلات من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (22): أسس إختيار محافظ الحسابات من طرف المؤسسة؛



الإختيار وفق العرض المالي مهيمن بالنسبة للمؤسسات العمومية والخاصة، حيث أثبتت المؤسسات التي يتعامل معها عينة المبحوثين المشاركين أنها تمنح الأهمية البالغة للاعتبارات المالية ومن يقدم المبلغ الأدنى المطلوب لأداء مهمة التدقيق، لأنها في بعض الأحيان تنظر الى فروقات المبالغ المعروضة في المناقصات على أن بعض محافظي الحسابات يحاولون أخذ أكثر مما يستحقون ويستعينون بالمبالغ المعروضة القليلة نسبيا على أنها جيدة وتفي بالغرض، لتحقيق الحد الأدنى من متطلبات القانون، هذا الأمر يدفع عينة المشاركين المبحوثين الى تخفيض العرض المالي الى ادنى حد كونهم متأكدون أنه هو الإعتبار الأول الذي تأخذه المؤسسة بعين الإعتبار سواء كانت خاصة او عامة، وفق ما صرح به **المشارك الأول QI.1** "*المؤسسة لا تفرض وقت يؤثر على جودة التدقيق المقدمة، والجمعية العامة لا يهمها الوقت المستغرق كثيرا لتأدية المهام لان اغلب ما تهتم به هو العرض المالي في عملية الاختيار*"، **والمشارك الخامس QI.5** "*في عملي خلال الأربع سنوات الفارطة التي مارست فيها مهمة التدقيق القانوني من خلال مكتبي الخاص لم اتحصل ابدا على مهمة تدقيق لمؤسسة عمومية رغم انني أشارك في كل المناقصات التي تكون في الرقعة الجهوية التي اعمل فيها وبعيدا عني، لان العرض المالي هو الذي يؤثر على اختيار المؤسسة*"، وأكد ذلك موظف المؤسسة المبحوث "اختيار محافظ الحسابات في المؤسسة كان يتم على أساس اقل عرض مالي، والجودة تبقى من مسؤولية محافظ الحسابات لان الغاية من التدقيق هو تحقيق مطلب قانوني اما جودة الاعمال فتتعلق بمدى قدرة محافظ الحسابات على تحقيق الجودة المطلوبة"، وهذا يثبت أن بعد العرض المالي تهتم المؤسسة واللجنة الكلفة بالاختيار بالأمور التقنية والبنود التي يعرضها محافظ الحسابات ويتميز بها عن غيره في سوق الطلب على مهنة التدقيق، خاصة الخبرة الميدانية، السيرة الذاتية وأقدمية محافظ الحسابات التي تؤثر بشكل كبير في هذه المرحلة، المهام التي قام بها مسبقا والكفاءة الأكاديمية التي تميز موظفي مكتب التدقيق، هذه العوامل جعلت في كل ولاية مجموعة من محافظي الحسابات برزت أسمائهم لدى المؤسسات التي تحتاج الى تدقيق، بعد ذلك يمكن أن تركز بعض المؤسسات فقط التي يتعامل معها عينة المشاركين المبحوثين في جودة الخدمات المقدمة بحكم أنها تطورت وأصبحت تعتمد على تقنيات رقابة جديدة ومستحدثة، تهتم

بالإستشارة وحتى أنها تعين خبراء محاسبين من أجل اداء مهام التدقيق التعاقدية، والتي يجب ان يحققها محافظ الحسابات في مهامه من خلال تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق التي تقدم مخرجات ذات جودة عالية، اما الإختيار وفق وقت التنفيذ يهم المؤسسات في مهام التدقيق التعاقدية، أين تختار المؤسسة من يحقق الهدف المطلوب من محافظي الحسابات المشاركين في أقرب وقت ممكن بسعر أقل وبحد أدنى من الجودة المطلوبة، وأهم نقطة هي لجوء العديد من المؤسسات الى التعيين بالعلاقات وهذا ما ورد في تصريحات المبحوثين المشاركين، مثل **المشارك الخامس QI.5** "*الامر متعلق بالعلاقات الوقت لا يهم وكل الأمور الأخرى لا تهم ان كانت لديك علاقات فتتحصل على المهام التي تريد اما ان لك تكن لديك علاقات لا يمكنك ان تصادق على قوائم مؤسسة واحدة، خاصة مع المؤسسات الخاصة وانا ساعدني في هذا الامر العلاقات التي انشاتها في البنك مع هذه المؤسسات*"، **عضو لجنة المراقبة** "*المؤسسات الخاصة بشهادتي وبحكم خبرتي لا يقومون أصلا بالمناقصة بل يعينوك مباشرة وخلاص لأنه أحيانا تحتاج الى افضل محافظ حسابات يحتاج الى استشارات قبل كل شيء في الميدان المالي يحتاج الى توصيات وان تقف معه في مهامه، بالجودة يستدعيه بالهاتف ويعينه مجلس الإدارة، وانا يحدث لي هذا الامر وافرض عليهم انه حتى لو اقترحت من طرف المدير او المالك الى انني لابد ان اعين من طرف الجمعية العامة في اول اجتماع لها حتى ابقى مرتاح البال*" وموظف المؤسسة المبحوث "*المؤسسة الام هي التي تقوم بتعيين محافظ الحسابات، ووفق خبرتي في المؤسسة لم نسمع يوما ان هناك مناقصة مفتوحة من اجل تعيين محافظ حسابات، وعلى العموم لا تباشر المؤسسة الام أي مناقصات لتعيين محافظ الحسابات دون معرفة سبب ذلك، ويتم تعيين محافظي الحسابات من خلال العلاقات فقط*".

4-7 تحقيق متطلبات مهمة التدقيق لدى المؤسسة:

يتعامل عينة المبحوثين المشاركين مع العديد من المؤسسات في البيئة الجزائرية، والتي يتفاوت اهتمامها بالتدقيق والغاية التي تريد بلوغها به، الأمر الذي يخلق تفاوت في التجاوب لمتطلبات محافظ الحسابات، فهناك مؤسسات تحترم كل إجراءاته المطبقة وتساعده على حسن سير المهمة، لكن لدى الكثير من المؤسسات الأخرى تنشأ بعض المعيقات والتي تم تصنيفها حسب نسبة تكرارها في بيانات المقابلات كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (23): معيقات تأدية مهام التدقيق؛

Liste de codes	QI.1	QI.2	QI.3	QI.4	QI.5	QI.6	QI.E	CQI	SUM
تحقيق متطلبات مهمة التدقيق لدى المؤسسة									0
معيقات تأدية مهمة التدقيق									0
هيمنة المؤسسة على العلاقة					9	2		1	12
عدم وجود الوثائق المطلوبة		1							1
نقص تاهيل الموظفين		1			1	1			3
توقيع المؤسسة على رسالة قبول المهمة		1				2		1	4
عدم تغطية التكاليف	3				3	2			8
غياب نظام الرقابة الداخلية	1	2							3
غياب قسم التدقيق الداخلي									0
طلبات الخبراء في ميادين غير المحاسبة									0
عدم الرد على التصريحات الكتابية									0
رفض تعيين خبير خارجي		1							1
مشاكل البيروقراطية في المعاملة مع مكاتب التدقيق						1			1
Σ SUM	4	6	0	0	13	8	0	2	33

ورد في تصريحات عينة المبحوثين المشاركين مباشرة أو من خلال الملاحظة العديد من مظاهر هيمنة المؤسسة على العلاقة التي تجمع بينهما، خاصة في ظل العوامل المذكورة سابقا المتعلقة بمشاكل المناقصات وتدهور سوق الطلب على مهام التدقيق بحكم بعض الممارسات الغير الشريفة بين المهنيين، ما يجعل العلاقة عبارة عن تنفيذ للإجراءات والشروط التي تفرضها المؤسسة على محافظ الحسابات بطريقة مباشرة، حتى أن بعض المؤسسات تفضل محافظ الحسابات الذي يعمل من مكتبه ولا يتنقل الى مقرها والعمل بسرعة على أنهاء المهام، وهذا الأخير مضطر للتجاوب مع هذه المتطلبات والشروط في الغالب وفي العديد من الأحيان حتى تستمر عهدته ويتمكن من العمل، كما حددت المقابلات أن إثنين من المشاركين المبحوثين توقفوا عن العمل في مكاتبهم الخاصة لتفادي هذه الهيمنة، وهناك من يمارس مهام أخرى في مكتبه ولم يتحصل على عهدة محافظة الحسابات منذ زمن، لأنه يطبق كل الإجراءات الأمر الذي يبعد إحتمالية تعيينه، بعد هذا يظهر عائق التكلفة الزائدة التي لا يمكن تغطيتها بالمبالغ المعروضة في دفتر الشروط لأن الغاية منه الفوز في المناقصة، ومن جهة أخرى لا يمكن تحقيق كل إجراءات التدقيق بهذه المبالغ الأمر الذي يتهاون فيه بعض عينة المبحوثين المشاركين لضمان إستمرارية المكتب، حتى ان هذا المشكل يؤثر على إستقلاليتهم بشكل مباشر في حالة التعيين بالعلاقات، أين يستدعي محافظ الحسابات أصدقائه من أجل عرض مبلغ أعلى منه في المناقصة ويفوز هو فيها، وتنشأ مصالح متبادلة غير قانونية بينه وبين المؤسسة، وفي حالة إكتشاف أخطاء او مخاطر تستدعي تفعيل إجراءات إضافية لا تقبل كل المؤسسات بزيادة المبلغ المتفق عليه خاصة المؤسسات العمومية، وهذا يحد من مهام محافظ الحسابات وتجد أن اغلبهم يتفادون ذلك ويجدون مشكل في قبول بند زيادة الأتعاب الوارد في رسالة قبول المهمة، بعد ذلك يواجه محافظ الحسابات في بعض الحالات موظفين جدد او لا يفقهون في مجال المحاسبة خاصة عندما تكون مؤسسة بدون رقابة داخلية ولا تحتوي على قسم تدقيق داخلي، الأمر الذي يدفع محافظ الحسابات الى بذل جهد أكبر لتحصيل أدلة الإثبات، بعدها يمكن أن تظهر بعض المعيقات البسيطة التي

تختلف بإختلاف المؤسسات كأن لا تقبل مؤسسة تعيين خبير خارجي خاصة قبل المعايير الجزائرية للتدقيق او لا توفر وثائق مطلوبة في مهمة التدقيق لحجة ما، كما أن عينة المبحوثين المشاركين إتفقوا على تحمل التغييرات في إجراءات وقواعد الضبط إذا كانت ملزمة في سنة من سنوات العهدة من طرف الهيئة المشرفة والتي تزيد الكلفة على أن يخسروا العهدة مع المؤسسة. من جهة أخرى أثبت محافظ الحسابات **المشارك الرابع QI.4** أنه لا يجد أي عائق في تعاملاته مع المؤسسة محل التدقيق، ويقوم بالإجراءات المطلوبة مثلما ينص عليه القانون والقيمة المضافة التي تميزه عن غيره هي خبرته التي تفوق (27) سنة في الميدان وتقنيات التواصل مع الموظفين وأعضاء الإدارة حيث صرح "*لا يوجد لدي أي عائق او مشكل مع المؤسسات محل التدقيق، وبعد حصولي على مهمة التدقيق أستطيع ان انهي جميع الإجراءات المطلوبة دون أي مشاكل، وفي استقلالية تامة. بداية بفهم ميكانيزمات وإجراءات التنظيم الداخلية، مع التحري على العناصر التي تنقصني خاصة المعلومات الضرورية، والحصول على أكبر قدر من ادلة الاثبات*".

لم تتفاعل أغلب المؤسسات مع إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق، لأن حاجتها وحاجات مستخدمي المعلومات المالية محدودة بسبب عدم وجود سوق نشط وغياب الاستثمارات في أغلب المؤسسات الجزائرية، الأمر الذي لا يفرض حد أدنى من الجودة المطلوبة على أعمال محافظي الحسابات، بل تسعى أغلب المؤسسات بالدرجة الأولى الى خلق التوافق مع المتطلبات القانونية خاصة الضريبية، متطلبات البنوك والإعلان السنوي في مركز السجل التجاري، وإصدار تقرير مع تحفظات أفضل لديها من عدم المصادقة التي لم تحدث ولا مرة مع عينة المبحوثين المشاركين، في غياب تام لخرجات لجنة مراقبة النوعية، والرقابة على أعمال المدققين في النزاعات فقط، ما يجعل المؤسسة تختار محافظ الحسابات الذي يقدم أقل عرض مالي في المناقصة بسبب عدم تميز اللجنة للمكاتب فكلهم يحققون نفس المطالب، قبل أن تهتم بالأمور التقنية والجودة التي يمكن أن يقدمها مكتب التدقيق المختار، وهنا تفرض المؤسسة هيمنة غير مباشرة على علاقتها مع محافظ الحسابات كونها تفضل الممارس الذي يحقق غاياتها بأقل التكاليف الممكنة، ومحافظ الحسابات يقبل بهذه الإجراءات في العديد من الحالات التي يريد أن يضمن فيها إستمرارية المكتب والحصول على مهام جديدة، حتى أن العروض المالية المقدمة في المناقصة لا تغطي بشكل كبير كل الإجراءات القانونية المطلوبة، الأمر الذي يبعث الشك لدى الممارسين الآخرين الذين أوقفوا مكاتب التدقيق الخاصة بهم، والمؤسسات التي ترى تفاوت كبير بين المبالغ المقدمة في المناقصات، ولتخفيض هذه التكاليف تتفادى مكاتب التدقيق العمل بمعايير التدقيق الجزائرية أو ذكرها لأنها سترفع المبلغ وتبعد إحتمالية التعيين من طرف المؤسسة.

مناقشة وتحليل النتائج Discussion:

بإعتماد الدراسة على منهج نظري كيفي لدراسة الحالة كما ذكرنا سالفا، قام الباحث بدراسة التغيير في المنظمات التي سبق وحدثت او من المنتظر حدوثها، في طبيعة وسياق محدد على مكاتب تدقيق محافظة الحسابات في الجزائر، نتيجة التزامها بإتجاهات تطور في المرجعية الوطنية للتدقيق والتي تشمل مجموعة من قواعد الضبط التنظيمية، القوانين وما جاء في مقررات المعايير الجزائرية للتدقيق، وقد ذكر أن المنهج الذي تم القياس عليه قائم على أساس ان كل منظمة (مكتب التدقيق) مبنية نظريا الى ثلاث مستويات في علاقة توازن وترابط فيما بينها، تشمل البرامج التوضيحية "الإرشادية" (التي تضم كل ما هو غير ملموس في المنظمة مثل الاعتقادات، القيم، بيان الرؤية، البعد القانوني، الهيكل التنظيمي وكل الأمور التي تمثل القاعدة الأساسية لكل منظمة)، النظم الداعمة (فيها تجسيد وترجمة لكل الموارد المادية للمنظمة التي تستعمل في إطار البرنامج التوضيحي من أجل تحقيق الهدف، مثل المكاتب، المعدات والأدوات والأموال المتاحة)، وآليات التوجيه (والتي تحتوي على الأدوات والوسائل الرقابة التي تؤكد فرضية الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة في النظم الداعمة، لخدمة متطلبات البرنامج التوضيحي "الإرشادي")، وبالتالي يمكن من خلال هذه المستويات تشكيل مزيج يسمح بدراسة وفهم ديناميكية ونطاق التغيرات التي تحدث على المنظمة نتيجة تطبيق أنظمة العمل الجديدة ومعرفة دورها في خلق التوازن والترابط بين هذه المستويات، في أشكال التغيير المتاحة التي يقدمها النموذج مرورا بخلق خصائص جديدة والتحول من النموذج -أ- الى النموذج -ب- القائمة على مستويين أوليين من التغييرات:

- ***تغيير من الدرجة الأولى "First order change":*** تتمثل طبيعة هذا التغيير كون الاضطرابات التي تحدث للمنظمة ليس لها اي تأثير على البرامج التوضيحية "الارشادية Interpritive schemes""، لكنها تحدث خللا في محتوى نماذج التصميم "Designe archetype" والنظم الداعمة "Subsystems ":؛
- ***تغيير من الدرجة الثانية "Second order change":*** حدوث هذا المستوى من التغيير يشمل تأثيرات المستوى الاول بالإضافة الى محتوى البرامج التوضيحية، وبالتالي يكون له تأثير على كل المستويات المذكورة التي يكون مقبول فيها في بعض الأحيان أو غير مقبول ومفروض إجباريا بهدف إحداث تغيير على مكونات البرامج التوضيحية.

اثبت الباحث من خلال البيانات المجمعة في مقابلات الدراسة أن التطورات في المرجعية الوطنية تؤثر بشكل مباشر على مستويات مكاتب التدقيق المدرجة في نموذج تعريف درجات التغير في المنظمة، هذا التغيير يؤثر على مستوى البرامج التوضيحية "الإرشادية" بالعديد من درجاته التي ستنتقل من الحالة -أ- الى الحالة -ب- كما سيتم التفصيل فيها، وله إنعكاس مباشر على المستويات الأخرى في إتجاه (**تغيروتوازن**)

الذي يخلق تغيير أو احتمال تغيير في مستوى النظم الداعمة وكل الأمور الملموسة، بالإضافة الى تبديل في مستوى آليات التوجيه التي بدورها تنتقل الى الحالة (ب)، هذا التبديل يمكن تفسيره بمستوى تغيير من **الدرجة الثانية "Second order change" نموذج التطوير(Evolution)**، الذي يبدا اختياريا من طرف المنظمة "مكتب التدقيق" لان توجهات الهيئة المشرفة في تطوير مهنة التدقيق والمجسدة في شكل مجموعة من قواعد ضبط وتنظيم المهنة تمس مباشرة مستوى البرامج التوضيحية بقرار من صاحب المكتب (محافظ الحسابات)، الذي يبدأ من خلاله نموذج التطوير مع المحافظة على مبدأ **(التوازن والترابط)** بهدف ركوب الاضطرابات والتغيرات التي تحدث في محيط المنظمة، هذا الأمر يفتعل تغييرات جذرية في نماذج التصميم الاثر الذي يخلق تغيير في كل المستويات الاخرى المتبقية. تحدث التطورات في هذا الشكل منذ بداية تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق أين تمنح الهيئة المشرفة الوقت الكافي لإستيعات المستجدات وتطبيقها مثلما حدث مع النظام المالي المحاسبي وإجبارية تطبيقه بعد ثلاث سنوات من إصداره بالإضافة الى إجراءات تطبيق مهام التدقيق وكل ما يتعلق بإعداد التقارير التي أخذت ثلاث سنوات أيضا من أجل تطبيقها، الأمر ينعكس حتى على معايير التدقيق الجزائرية التي لم تكتمل إصداراتها بعد أربع سنوات من إصدار المقرر الأول، واختارت مكاتب تدقيق عينة المبحوثين المشاركين تطبيقها بالتدريج لأن هذا العمل يتطلب العديد من السنوات، حسب السوق والطلب على جودة مهام التدقيق لان مستوى التغيير كان ليكون **نموذج استعمار(Colonization)** اذا اصبحت اجبارية، الأمر الذي يتوقعه عينة المبحوثين المشاركين بعد إكتمال الإصدارات وخاصة إذا تم تفعيل الرقابة على جودة مهام التدقيق المقدمة، وهذا الوضع يتطلب حدوث نفس مستوى التغيير في البرامج التوضيحية لكن بصفة اجبارية، ومن خلال بيانات الدراسة وإستخدام مخرجات برنامج MAXQDA، قام الباحث بإستخراج (216) ترميز مرتبطة بهذا النموذج كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (24): مستويات منظمات مكاتب التدقيق وفق مخرجات برنامج MAXQDA؛

Tableaux croisés

	QI.1	QI.2	QI.3	QI.4	QI.5	QI.6	CQI	Total
"البرامج التوضيحية "الارشادية								
"الدرجة الأولى "الثقافية	12	19	2	9	17	3		62
"الدرجة الثانية "المهمة	8	5	2	5		5		25
" الدرجة الثالثة "النظام المتبع	2	5	1	4	1	2		15
الدرجة الرابعة نماذج التصميم	13	12		4		6		35
النظم الداعمة	1	4		2		8		15
ألية التوجيه الرقابية	7	9	1	6	25	16		64
Σ SUM	43	54	6	30	43	40		216

انطلاقا من هذا المستوى يمكن ترتيب البرامج التوضيحية "الإرشادية" وتقسيمها الى (04) درجات التي ترتب من الجانب غير الملموس الى شبه الملموس كما ذكرنا سالفا، مع إستخراج العناصر المكونة لكل درجة في مكاتب محافظة الحسابات محل الدراسة، من خلال بيانات المقابلات، والرموز المقابلة لها؛

- الدرجة الأولى "الثقافية":

✓ الاعتقادات: هي كل الأمور التي يؤمن بها محافظي الحسابات والموظفين داخل مكتب التدقيق ولا يمكن قياسها بدقة، لأنها تشكلت من خلال مجموع معارف وخبرات مهنية وميدانية بناء على أفكار ومشاعر ثم تحولت الى مجموعة من الاعتقادات، ويمكن رصدها وترتيب ذكرها لدى عينة المبحوثين المشاركين، فيما يلي:

الجدول رقم (25): التغير في إعتقادات عينة مكاتب التدقيق للمشاركين المبحوثين؛

Tableaux croisés

	QI.1	QI.2	QI.3	QI.4	QI.5	QI.6	CQI	Total
"البرامج التوضيحية "الارشادية								
"الدرجة الأولى "الثقافية								
الاعتقادات								
ثقافة العمل المنفرد	1			1		1		3
الضمير المهني اتجاه تطبيق القانون	1		1	1	1			4
التوافق مع الضغط المهني	2	1	1	2	1	1		8
الانتماء المهني	1							1
حب المهنة		1			1			2
Σ SUM	5	2	2	4	3	2		18

التحليل: أظهر عينة المشاركين الإنتماء المهني رغم العديد من الضغوطات والأوضاع التي تمارس عليهم لكن البعض منهم نتيجة حبهم للمهنة يحاولون خلق التوافق مع هذا الضغط، المتعلق بالتغيرات في قوانين المالية، ثقافة وعقلية المؤسسات، والمنافسة الغير شريفة بين المهنيين في سوق الطلب على مهنة التدقيق، هذه الأسباب التي تعزز ثقافة العمل المنفرد ولا تحفز على إنشاء مجمعات تدقيق، وأثبتت تصريحاتهم ان لديهم ضمير مهني إتجاه تطبيق القواعد والقوانين بتفاوت، مع ذلك التمست الدراسة التغيير في الاعتقادات بسبب توقف ثلاث من سبعة مكاتب تدقيق (7/3)، منها من إستمر في العمل بشهادة أخرى ولا يتحصل على مهام التدقيق القانونية والآخرين فضلوا الوظيف العمومي على مكاتبهم الخاصة.

✓ القيم: هي الأسس والمبادئ التي تقوم عليها مكاتب التدقيق ولا يمكن لمحافظي الحسابات أو الموظفين في هذه المكاتب مخالفتها، بحكم أنها نقطة التواصل الأولى بينهم وبين من اختاروا أن يتعاملوا معهم من المؤسسات، وتتشكل هذه القيم من العناصر التالية:

الجدول رقم (26): التغير في قيم عينة مكاتب التدقيق للمشاركين المبحوثين؛

Tableaux croisés

	QI.1	QI.2	QI.3	QI.4	QI.5	QI.6	CQI	Total
"البرامج التوضيحية "الارشادية								
"الدرجة الأولى "الثقافية								
القيم								
الخاصة بالمكتب								
التاهيل الجامعي		1						1
التكوين المستمر		2		1				3
الربحية	3	8			4	1		16
النزاهة	1	1		1	4			7
السر المهني	1	1		1				3
التنظيم المحكم	1			1				2
الانضباط في العمل	1	1		1				3
خاصة بالممارس		3			6			9
Σ SUM	7	17		5	14	1		44

التحليل: أظهرت القيم بشكل غير مباشر التفاوت المرتبط بالضمير المهني بشكل واضح بين الربحية والنزاهة، بحيث أن توجهات المرجعية الوطنية وإصدارها لمجموعة من القواعد التنظيمية والقوانين، الإلزامية مثل قانون المناقصات وإلغاء جدول الأتعاب، إضافة الى تطبيق ما ورد في المعايير الجزائرية للتدقيق يؤثر على هامش الربح المتعلق بمهام التدقيق القانونية، الأمر الذي رفع من قيمة الربحية لدى بعض المكاتب الذين قاموا بتخفيض المبالغ المالية المطلوبة في دفتر الشروط للفوز بالمناقصة من أجل ممارسة شعائر التدقيق التي تتطلب التضحية بالإجراءات المهنية المطلوبة، تجاهل الأخطار والإختلالات التي يمكن ان تظهر خلال المهمة، حتى أن بعض من المكاتب تعتمد على مخرجات مدير المالية والمحاسبة وتناقش التحفظات مع ملاك المؤسسات كل هذا لضمان هامش ربح، مع التضحية بالمصادقة مع تحفظات في سبيل الحفاظ على العهدة وتفادي رفض المصادقة لتقليص إحتمالية التخلي عن العهدة والقيام بإجراءات الإبلاغ لدى المحكمة في السنة المقبلة، في المقابل أظهرت بعض مكاتب التدقيق الأخرى تضحية بجزء من هامش الربح في سبيل تحقيق الالتزام بقواعد الضبط ومتطلبات تأدية مهمة التدقيق القانونية، ومستوى الأداء المهني مقبول أما الإرتقاء بالمهنة محتشم ولا يمكنهم تطبيق كل المعايير الجزائرية للتدقيق في مستوى مبالغ المناقصات المعروضة، ما عدى مهام التدقيق التعاقدية التي تمكن فيها مشارك مبحوث واحد من تطبيق كل المعايير

بطلب من المؤسسة محل التدقيق. كما تغيرت قيم الممارسين وظهرت لديهم قيم أعلى من التدقيق بسبب هذه المعطيات مثل الوظيف العمومي وممارسة مهام أخرى في مكاتب التدقيق مثل الخبرات القانونية، وهذا لتفادي كل هذه الضغوطات واشتباهات الإستقلالية.

- الدرجة الثانية "المهمة":

✓ مهمة مكاتب التدقيق: وتشمل كل المهام القانونية التي إختار مكتب تدقيق عينة المبحوثين المشاركين القيام بها ويخول لهم القانون ذلك، ونذكر في ذلك:

الجدول رقم (27): التغير في مهمة عينة مكاتب التدقيق للمشاركين المبحوثين؛

Tableaux croisés

	QI.1	QI.2	QI.3	QI.4	QI.5	QI.6	Total
"البرامج التوضيحية "الارشادية							
"الدرجة الثانية "المهمة							
المهمة							
المصادقة القانونية	2	1		1		1	5
التدقيق التعاقدي		1		1			2
مسك المحاسبة	1	1		1		1	4
التوجيه المالي	1						1
التوجيه الجبائي	1			1			2
الخبرات القضائية			1			1	2
التدريب التطبيقي		1					1
Σ SUM	5	4	1	4		3	17

التحليل: لم تتأثر المهمة كثيرا بمخرجات المعايير الجزائرية للتدقيق، لكنها تغيرت بالقانون 10-01 الذي يعتبره بعض عينة المشاركين المبحوثين السبب الرئيسي في تدهور مكاتب التدقيق ونقص المردودية، التي تجعل محافظ الحسابات يسمح بالعديد من التجاوزات في سبيل ضمان الإستمرارية، وذلك بسبب منع محافظي الحسابات من مهام التدقيق التعاقدية وتفويضها الى الخبراء المحاسبين فقط، رغم انها نفس المهمة وبنفس الإجراءات.

✓ الرؤية: هي الأثر الذي يمكن أن يحدثه مكتب تدقيق عينة المبحوثين المشاركين في المستقبل على البيئة المحلية التي ينشط فيها، والأهداف المستقبلية التي يمكن تحقيقها على أرض الواقع وحدد منها ما يلي:

- الجدول رقم (28): التغير في رؤية عينة مكاتب التدقيق للمشاركين المبحوثين؛

Tableaux croisés

	QI.1	QI.2	QI.3	QI.4	QI.5	QI.6	Total
"البرامج التوضيحية "الارشادية							
"الدرجة الثانية "المهمة							
الرؤية							
المشاركة في مناقصات المؤسسات العامة	1						1
دخول السوق الدولية	1	1	1	1		2	6
انشاء مجمع مكاتب التدقيق	1						1
Σ SUM	3	1	1	1		2	8

التحليل: إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق أظهر نية بعض مكاتب تدقيق عينة المبحوثين المشاركين في التوجه الى السوق الدولية، بحكم أنه تم تبنيها من المعايير الدولية للتدقيق التي تطبق في (120) دولة وبالتالي توفر التقنيات وتطويرها محليا، يمكن من خلق المنافسة في السوق الدولية خاصة بالنسبة لقدماء المهنة ومع إحتمالية أنشاء مجمعات للتدقيق من أجل خلق قيمة مضافة يمكن المنافسة بها.

- الدرجة الثالثة "النظام المتبع":

✓ قواعد الضبط والمساءلة القانونية: هي القواعد الأساسية التي تمليها النصوص والقواعد التنظيمية، والتي يضيف اليها مكتب تدقيق عينة المبحوثين المشاركين القواعد الأساسية والانضباطية الداخلية غير الملموسة، والتي يطبقونها بينهم لأداء المهام التي يقوم بها المكتب، وتشمل:

الجدول رقم (29): التغير في قواعد الضبط والمساءلة القانونية عينة مكاتب التدقيق للمشاركين المبحوثين؛

Tableaux croisés

	QI.1	QI.2	QI.3	QI.4	QI.5	QI.6	Total
"البرامج التوضيحية "الارشادية							
" الدرجة الثالثة "النظام المتبع							
قواعد الضبط والمساءلة القانونية							
المساءة القانونية		3	1	2	1	1	8
اتمام عهدة والانتقال							
السرعة في العمل							
المنافسة على المهام المقدمة	1	1		2		1	5
الاستمرارية في النشاط							
اكتساب الخبرة من المؤسسات الخاصة	1						1
الزامية استخراج التحفظات		1					1
Σ SUM	2	5	1	4	1	2	15

التحليل: لم تتغير المساءلة القانونية لأن المعايير الجزائرية للتدقيق في نظر العديد من المشاركين المبحوثين ليست إجبارية كما ذكرنا سابقا لكن ردود الفعل حول متطلبات أداء مهام التدقيق وممارسة المهنة بصفة شرعية، تفاوتت بسبب إختلاف درجة الوعي بهذه المساءلة والقدرة على تطبيق ما ورد في هذه القوانين، وبالتالي يوجد بعض الممارسين يطبقون بعض المعايير الجزائرية للتدقيق مع كل الإجراءات المطلوبة، بقناعة إمكانية تفعيل الرقابة في المستقبل والرجوع لكل الأعمال التي قاموا بها، والبعض الآخر لم يبدي إهتمام لها ولا يعرفون ما هي العقوبات التي يمكن ان يتعرضوا لها في حالة الإخلال بأخلاق المهنة، حتى ان البعض منهم يمارس وظيفة عمومية وله مكتب بإسمه الخاص وهذا مخالف لما جاء في أحكام القانون 10-01، مع تجاوز بعض المسؤوليات في غياب تام للرقابة ما عدى في حالة النزاعات. وفي هذه الدرجة مع غياب منهجية التدقيق التفصيلية والتوجيه الأساسي للممارسين الجدد بعد تخرجهم لأداء مهمة التدقيق، كما يفضل مكتب واحد تحصل على الإعتماد بعد سنة 2010 إكتساب الخبرة من المؤسسات الخاصة قبل التوجه الى المؤسسات العمومية. أما بخصوص النظام المحاسبي المالي يعلم عينة المشاركين المبحوثين درجة صعوبته على مؤسسات البيئة الجزائرية الأمر الذي أدى الى غرس نظام إلزامية التحفظات بين كلا الطرفين، بحكم انه موجه الى مؤسسات كبرى وأكدت خبرتهم الميدانية صعوبة تطبيقه ومواجهة محاسبة صحيحة كليا.

- الدرجة الرابعة "نماذج التصميم":

✓ تصميم الهيكل التنظيمي: يقصد به الطرق المستعملة لتوزيع الموظفين على المهام التي يقوم بها المكتب وتحديد صلاحياتهم، وإجراءات سير العمل وتنظيمه بين جميع الأقسام لتحقيق الأهداف المرغوبة، كما يلي:

الجدول رقم (30): التغير في تصميم الهيكل التنظيمي لعينة مكاتب التدقيق للمشاركين المبحوثين؛

Tableaux croisés

	QI.1	QI.2	QI.3	QI.4	QI.5	QI.6	Total
الدرجة الرابعة نماذج التصميم							
تصميم الهيكل التنظيمي							
فصل المهام وتقسيمها على الموظفين داخل المكتب	1	2		1		2	6
صاحب المكتب هو الذي يقرر التحفظات النهائية تحت مسؤوليته		1				1	2
برمجة وسائل اتصال بين الاقسام							
Σ SUM	1	3		1		3	8

التحليل: تعزز نقطة ان صاحب المكتب هو الذي يقرر التحفظات النهائية، ما ذكر بخصوص الربحية أين يضمن هذا الأخير عدم وجود الأخطاء من جهة مع بقاء إحتمالية الاتفاق مع ملاك المؤسسة او مجلس الإدارة على التحفظات التي تبقى او يحذفها بحكم بعض العلاقات التي تنشأ بين الطرفين

والتي يكون الهدف فيها متبادل الحفاظ على العهدة لصالح محافظ الحسابات وضمان الحد الأدنى للمتطلبات القانونية.

✓ ضبط قواعد العمل: هي الإجراءات شبه الملموسة التي يقوم أعضاء مكتب تدقيق عينة المبحوثين المشاركين بإعدادها او محافظ الحسابات المسؤول، ويجب على كل من يعملون في هذا المكتب تنفيذها وعدم تجاوزها بدون تبرير:

الجدول رقم (31): التغير في تصميم الهيكل التنظيمي لعينة مكاتب التدقيق للمشاركين المبحوثين؛

Tableaux croisés

	QI.1	QI.2	QI.3	QI.4	QI.5	QI.6	Total
الدرجة الرابعة نماذج التصميم							
ضبط قواعد العمل							
مهمة التدقيق القانوني لا تتجاوز 48 ساعة		2					2
تقديم عرض مالي يضمن التكاليف والفائدة	1						1
تحديد ضوابط اداء العمل	1						1
اختيار الشخص المناسب في المكان المناسب	2						2
ضمان توفر المعلومات اللازمة في الوقت المناسب							
ضمان سرية العمل							
تحديد الجودة المطلوبة من اعضاء التنفيذ	1						1
Σ SUM	5	2					7

التحليل: ما يؤكد في هذه الدرجة جانب الربحية المذكور في القيم، تحديد الحد الأقصى لساعات العمل في مكتب تدقيق المبحوث المشارك الثاني ب 48 ساعة فقط، وفي حالة زيادة المدة ترتفع التكاليف وينقص هامش الربح الأمر الذي لا يخدم مصلحتهم لهذا تخفف إجراءات التدقيق الى الحد الأدنى وأثبتت تصريحاته انه حتى إذا اكتشفت مخاطر اختلالات أخرى لا يمكنهم التعمق فيها لضيق الوقت وإنما يضعون تحفظات ضمان فقط. كما ان التماس التغيير في هذه المرحلة يمكن أن يتشكل من طرف إدارة مكتب التدقيق بفرضها على الموظفين تعليمات ضرورة إتباع القوانين وكل المراسيم التنظيمية الجديدة أثناء أداء مهامهم، عكس مهام التدقيق بالعودة الى ثقافة العمل المنفرد وحجم مكاتب التدقيق في الجزائر، لا تفوض الى الموظفين وإنما يقوم بها أصحاب مكاتب التدقيق بأنفسهم، ما عدى مكتب واحد الذي يملك (03) مدققين يقتضي ضرورة إسناد بعض المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة الى مراحل مهمة التدقيق خاصة مرحلة التخطيط وإبداء الرأي على الأعمال التي تم تحقيقها.

✓ الرقابة الداخلية: تضم الإستراتيجيات المفعلة للرقابة، التي تشمل ادوات الرقابة الآنية والرقابة البعدية الموظفة حسب طريقة كل مكتب، من أجل ضمان تطبيق كل العناصر السابقة وعدم تخطيها لأغراض او اهداف خاصة:

الجدول رقم (32): التغير في الرقابة الداخلية لعينة مكاتب التدقيق للمشاركين المبحوثين؛

Tableaux croisés

	QI.1	QI.2	QI.3	QI.4	QI.5	QI.6	Total
الدرجة الرابعة نماذج التصميم							
الرقابة الداخلية							
ضمان استقلالية المهام المفوضة الى الموظفين	1						1
فاعلية الرقابة الذاتية على الاعمال	3	2		1			6
تفعيل اجراءات الابلاغ عن المخالفات داخل المكتب		1					1
التحقق من المعلومات المقدمة واستخداماتها	1	1		1		2	5
Σ SUM	5	4		2		2	13

التحليل: بعد أداء مهام التدقيق بالاستعانة بمعايير التدقيق الجزائرية في الميدان، فعل مكتب التدقيق الذي يوظف مدققين من أجل أداء مهام التدقيق القانونية، إجراءات رقابة بعدية حيث يجتمع صاحب مكتب التدقيق بهؤلاء المدققين ويناقشون كل الأعمال التي قاموا بها، مع توجيه العديد من الأسئلة خلال العرض من مرحلة التخطيط الى غاية التقرير وما يحتويه من تحفظات بحيث يضمن التحقق من المعلومات المقدمة والتبريرات اللازمة الخاصة بهذه التحفظات ويفهم الوضعية الخاصة بالمؤسسة محل التدقيق لاستخدامها ومواجهة ردود فعل مجلس الإدارة، قبل ذلك يفعل المدققين فيما بينهم إجراءات رقابة آنية أثناء أداء المهام من خلال الرقابة على أعمال بعضهم البعض للتأكد من التوجه الصحيح لبلوغ الأهداف المراد تحقيقها قبل الاجتماع بصاحب المكتب؛

✓ التطوير: هي نماذج التطوير المتعلقة بالموظفين والتي يقوم كل مكتب بتوظيفها نتيجة للتغيرات الكثيرة في قواعد ضبط وتنظيم المهنة، خاصة بعد إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق بهدف تأهيل أعضاء المكتب لما هو مطلوب في هذه الإجراءات:

الجدول رقم (33): التغير في التطوير لعينة مكاتب التدقيق للمشاركين المبحوثين؛

Tableaux croisés

	QI.1	QI.2	QI.3	QI.4	QI.5	QI.6	Total
الدرجة الرابعة نماذج التصميم							
التطوير							
التكوين المستمر	1	2		1		1	5
تطوير استراتيجيات التحفيز	1	1					2
تطوير الاهتمام بتقنيات الاعلام الالي واستعمالاتها							
Σ SUM	2	3		1		1	7

التحليل: تؤثر الإصدارات الجديدة والمراسيم التنظيمية الخاصة بالمحاسبة على أغلب مكاتب تدقيق عينة المبحوثين المشاركين، من خلال تنظيم دورات تكوينية لشرح التعليمات الواردة فيها على الموظفين لأن أغلبها يقوم بمهام مسك المحاسبة، حتى أنهم يمنحون تحفيزات لهم على أساس الأقدمية، درجة رضى العميل ومدى إحترام هذه القوانين والإجراءات، أما بالنسبة لقواعد ضبط مهنة التدقيق فلا تنظم دورات تكوينية فيها ما عدى مكتب تدقيق واحد الذي يراجع المعايير في بعض الأحيان شفويا، او خلال التوجه لمهمة تدقيق جديدة تتزامن مع صدور مقرر جديد للمعايير، ولم يثبت أن قام مكتب تدقيق من المكاتب المبحوثة بإعداد دليل منهجي داخلي للمكتب من أجل أداء مهمة التدقيق بل ينتظرون ذلك من الهيئة المشرفة التي لم تفرج عنه بعد.

بعد تفصيل وتحليل مستوى البرامج التوضيحية "الإرشادية"، نوضح في هذا القسم أثر التزام مكاتب تدقيق عينة المبحوثين المشاركين بمجموعة القواعد والقوانين التنظيمية ودرجة إمتداد التغيير الذي يحصل في مستوى النظم الداعمة، وآليات التوجيه الرقابية:

- النظم الداعمة:

الجدول رقم(34): التغير في النظم الداعمة لعينة مكاتب التدقيق للمشاركين المبحوثين؛

Tableaux croisés

	QI.1	QI.2	QI.3	QI.4	QI.5	QI.6	Total
النظم الداعمة							
الموارد البشرية		4		2		7	13
الموارد المالية	1						1
الموارد المادية							
استراتيجية العمل						1	1
Σ SUM	1	4		2		8	15

التحليل: طرأت العديد من التغييرات على مكاتب تدقيق عينة المبحوثين المشاركين بخصوص الأمور الملموسة التي تشكل النظم الداعمة في المنظمة بسبب الإضطرابات والتعديلات الخارجية، والتي يمكن التماسها بوضوح في تغيير الموارد والكفاءة البشرية بالخصوص لأن أغلب أصحاب مكاتب التدقيق يقومون بكل مهام التدقيق بأنفسهم ولا يعتمدون على موظفين آخرين ما عدى مكتب واحد، وهذا دليل على نقص الطلب على أعمال في مكاتب التدقيق أو انهم يحققون الحد الأدنى من المتطلبات القانونية بسبب كثرة الأعمال، ووفق عينة المبحوثين المشاركين لا يمكنهم توظيف مدققين معهم في المكتب بسبب ارتفاع التكاليف وإرتفاع الاقتطاعات الاجتماعية، لان توظيف مدقق متخصص ومتمكن من المعايير الجزائرية الجديدة يتطلب مبالغ مرتفعة لا يمكن تغطيتها وتحقيقها، لدرجة صعوبة المنافسة في السوق وإنخفاض المبالغ المطلوبة من المهنيين بحكم تطبيق قانون المناقصات لأداء مهام التدقيق، حتى أن بعض المكاتب لا تتلقى

المبالغ المستحقة في وقتها ما يعرقل تمويل المكتب والموظفين، أما بالنسبة للموارد المالية فزيادة الإجراءات تصاحبها زيادة حتمية في التكاليف، ما يقلص هامش الربح بصفة مباشرة، ويمكن أن يكون سبب في توقف (7/3) من مكاتب التدقيق، ومن أجل البقاء يستعين مكتب محافظ حسابات ورد في بيانات المقابلات بأعمال خبراء محاسبين من أجل الخبرات الخاصة بالبنوك التي تعتبر مجال تخصصه حتى يضمن دخل يدمجه مع دخل المكتب.

- آليات الرقابة التوجيهية:

- الجدول رقم (35): التغير في آليات التوجيه الرقابية لعينة مكاتب التدقيق للمشاركين المبحوثين؛

Tableaux croisés

	QI.1	QI.2	QI.3	QI.4	QI.5	QI.6	Total
ألية التوجيه الرقابية							
المستوى الخارجي	2						2
رقابة محافظ الحسابات البعدي				2		1	3
لجنة مراقبة النوعية	3	5	1	4	21	9	43
مجلس الادارة	2	2			1		5
رقابة المحكمة المكلفة اقليميا		2			1	4	7
رقابة مركز السجلات التجارية					2	1	3
رقابة ادارة الضرائب						1	1
Σ SUM	7	9	1	6	25	16	64

التحليل: مكاتب التدقيق في الجزائر تعمل بإتباع أحكام القواعد والقوانين التي تصدرها الهيئة المشرفة على المهنة، وفي المرحلة التي تلي مهمة التدقيق يمكن لهذه الهيئة مراقبة الأداء وما تم توظيفه من أجل الحصول على النتائج المدرجة في تقارير الرأي، خاصة في مهام التدقيق القانونية، الأمر الذي يعتبر غير محقق في الجزائر، لأن محافظ الحسابات بشهادة المبحوثين المشاركين لم يراقب قط من قبل على مستوى الأداء المطلوب والإجراءات المفعلة لتحقيق المهمة، الأمر الذي يبرر ممارسات شعائر التدقيق المذكورة سابقا بين المؤسسة ومكتب التدقيق، وكل الإشتباهات الواردة في المناقصات والتي يمكن ان تضر بإستقلالية المهنة، لأن محافظ الحسابات يراقب فقط في حالة النزاعات من خلال لجنة الضبط التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة والتي لم تقم بأي مهمة منذ تفعيلها سنة 2010، والمحكمة المكلفة إقليميا التي ترفع لديها نزاعات تحدث بين محافظ الحسابات والمؤسسة محل التدقيق والتي تعتبر نادرة في البيئة الجزائرية، وبهذا يمكن إثبات ان محافظة الحسابات في الجزائر تمارس بطريقة تقليدية وفق العرف الشائع بين المهنيين القدماء وكل مكتب له الحق في توظيف الأمور التي تخدمه وتخدم أهدافه المتعلقة إما بالربحية أو النزاهة، دون وجود أي وسيلة مراقبة مفعلة لغاية الآن. حتى ان الرقابة على الجودة غائبة تماما على الميدان لأن مكاتب التدقيق ليست مجبرة على تحقيق حد أدنى من الجودة المطلوبة في مهام التدقيق بحكم أن الجودة

ليست إجبارية بموجب القانون، ولم تصدر المعايير الخاصة بها في البيئة الجزائرية، حتى أن لجنة مراقبة النوعية تهدف بالدرجة الأولى الى تطوير مكاتب التدقيق لكنها لم تباشر أي مهمة منذ سنة 2010 وحتى تقوم بذلك لابد لها من مكاتب تدقيق متطوعة، ومهنيين أكفاء لم تقم الهيئة المشرفة بتوظيفهم الى غاية تاريخ إعداد الدراسة، ما يعزز أيضا هذه العشوائية ان كل محافظ حسابات بعهدة جديدة ينتقد محافظ الحسابات الذي سبقه وفق تصريح موظف المؤسسة المبحوث بحكم خبرته المهنية في العديد من المؤسسات، وبالتالي لا توجد منهجية واحدة محددة لدى كل المهنيين وأدوات متفق عليها لأداء مهمة التدقيق بل هي عبارة عن مناهج خاصة بكل مكتب طورت حسب الحاجة من بعض القوانين الجزائرية واستيراد من معايير ومناهج أجنبية وكل يعمل بطريقته، ما يجعل المخرجات تختلف وهذا الأمر لا يهم المؤسسة محل التدقيق بدرجة كبيرة كون هذه الأخيرة تهدف الى خلق التوافق مع القانون فقط ولا حاجة لها لقوائم مالية تعكس الوضع الحقيقي للمؤسسة بسبب غياب الاستثمارات وتتميز بانها مؤسسات صغيرة تنشأ بين العائلات والأصدقاء، وبالتالي التدقيق يخدمها فقط في رقابة إدارة الضرائب وتصريحات مركز السجلات التجارية السنوية.

خلاصة الفصل:

يشرح هذا الفصل مستويات التنظيم في المنظمات (مكاتب تدقيق عينة المبحوثين المشاركين)، من خلال دراسة التغيير فيها الذي ينتج بسبب الإضطرابات، الاختلالات والأمور التي تحيط بالمنظمة وتؤثر فيها، الأمر الذي تتفاعل معه مكاتب التدقيق وتحدث تغييرات داخلية في طريقة العمل من أجل ضمان الربح وتحقيق الإستمرارية التي تعتبر من بين الأهداف الرئيسية لكل منظمة، وتتجسد هذه الاختلالات في هذه الدراسة بالتغير المستمر لقواعد الضبط والقوانين الصادرة لتنظيم المهنة، مع اتجاهات التطوير التي تتخذها الهيئة المشرفة، خاصة بعد إصدار (16) معيار جزائري للتدقيق، أين ساعد النموذج النظري المستعمل في إبراز مستوى الإمتثال من خلال الرجوع الى أثر كل القوانين والمراسيم التنظيمية الصادرة بعد سنة 2010، وتحديد طبيعة ونطاق تأثير التغييرات التي تطرأ على مكاتب التدقيق الناشطة في البيئة الجزائرية، والناجمة تحديدا عن الإلتزام بهذه التطويرات وكل ما تصدره السلطة والهيئة المشرفة في سبيل تطوير المهنة، الأمر الذي تم إثباته بالإعتماد على نتائج المقابلات الميدانية والنموذج التفسيري الذي يمنح معنى واضح للمفاهيم النظرية التي تحقق هذا الإمتثال وأسباب الفجوات الموجودة بين سلوك محافظي الحسابات في مكاتب التدقيق ودرجة الامتثال للهيئة المشرفة، وبينت نتائج الدراسة ما يلي:

النظام المالي المحاسبي ليس مطبق بنسبة كبيرة في كل المؤسسات، خاصة بخصائصه الموجهة للمؤسسات الكبرى التي لا تتواجد بكثرة في البيئة الجزائرية، في حين تتواجد العديد من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي تنشأ على إعتبارات مالية بين أفراد العائلة أو أصدقاء أو تكون ملكا لشخص واحد فقط، وإنغلاق الاستثمارات وعدم وجود سوق مالي نشط ومساهمين محتملين لا يحفز أصحاب هذه المؤسسات على تطوير مخرجاتهم المالية إلى البعض منها، بل أغلبهم يبحثون عن التوافق القانوني وتحقيق الحد الأدنى من مهام التدقيق بالمصادقة على القوائم المالية، والقوائم الجبائية للتصريح في مركز السجل التجاري وخدمة للأهداف الضريبية فقط.

آليات توجيه الرقابة تتأثر وتؤثر بشكل مباشر على كل التغييرات التي تحدث في المستويات الملموسة والغير ملموسة للمنظمة (مكتب التدقيق)، نتيجة التطورات التي تحدثها الهيئة المشرفة مع ذلك فهي تبقى إختيارية التطبيق حسب الضمير المهني لصاحب المكتب والأولويات

المفعلة في المكتب، حيث يفضل أغلب عينة المبحوثين المشاركين تطبيقها في مكاتبهم بطريقة تدريجية (ما ورد في القوانين والمراسيم التنظيمية، والمعايير الجزائرية للتدقيق)، مع الإستجابة لأغلب طلبات المؤسسات محل التدقيق وتكييف طريقة ومنهجية التدقيق وفق متطلباتهم بسبب إنعدام الرقابة، الأمر الذي أفرز العديد من مظاهر شعائر التدقيق وآثار نقص الإستقلالية، الحال الذي سيخفي حقيقة لو تم تفعيل الرقابة على الأداء المحقق لمكاتب التدقيق، والإفراج على البرنامج الميداني لرقابة لجنة الضبط ولجنة مراقبة النوعية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة وتعريض المخالفين للمساءلة القانونية.

لا تحتوي البيئة الجزائرية لحد الآن على أي منهجية مرجعية لمكاتب التدقيق، التي تضم كل القوانين والمراسيم التنظيمية والمقررات الواردة في سبيل تنظيم المهنة محليا، الأمر الذي يفرض العشوائية وتفاوت طرق وأدوات أداء مهنة التدقيق القانوني، وكل هذا راجع الى غياب الجدية والتسيير غير المحدد بطريقة نظامية لدى المجلس الوطني للمحاسبة واللجان التابعة له، مع غياب واضح للتنسيق بينهم، خاصة في ظل تواجد عضويات تشريفية في اللجان متطوعة لا تتحصل على عوائد من الجهتين، لا تحضر اللقاءات ولم تحقق أي نتائج ميدانية فعلية يشهد بها ممارسي المهنة.

مر على تطبيق القانون 10-01 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي محافظ الحسابات المحاسب المعتمد (10) سنوات، وبدر من عينة المبحوثين العديد من الإنتقادات المتعلقة به والأمور التي يجب إعادة النظر فيها خاصة في حق محافظ الحسابات الذي يمنعه من أداء مهام أخرى عدى التدقيق القانوني، الأمر الذي يحد من مصادر دخله، ويؤثر على علاقته مع المؤسسات، إضافة الى منعه حتى من التدريس في الجامعة الأمر الذي يتواجد فعليا بكثرة بين الممارسين والذي يعتبر خرق للقانون بحجة تطوير الجامعة، بالإضافة الى حرمان محافظ الحسابات من مهام التدقيق التعاقدية التي يرى فيها محافظ الحسابات إجحاف في حقه، والعديد من النقاط الأخرى التي لابد من الفصل فيها خاصة ما يتعلق بالمناقصات وإعادة جدول الأتعاب الأمر الذي أثر على سوق الطلب على مهام التدقيق، وميع المعاملات مع المؤسسات الطالبة له.

تميل الجزائر في القوانين المنظمة للمهنة والمعايير للاستيراد من القوانين والمعايير الدولية، خاصة الفرنسية المترجمة منها، حتى ان لجنة إعداد المعايير الجزائرية للتدقيق تقوم بإعداد هذه المعايير باللغة الفرنسية وليس باللغة الأصل (العربية)، في حين تأخذ الترجمة الكثير من الوقت

بسبب غياب الإعتمادات المخصصة لذلك مع وجود الكثير من الأخطاء فيها، وبالتالي لابد من إعادة النظر في محتوى (16) معيار جزائري للتدقيق الصادرة والإفراج عن ما تبقى من المعايير مع تكييفها لواقع البيئة الجزائرية كي تتوضح المنهجية بالتفصيل لممارسي المهنة والأطراف الأخرى ذات العلاقة.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة

موضوع الإمتثال للقوانين والمرجعية الوطنية المهتمة بتطوير مهنة التدقيق في الجزائر، وسلوك محافظي الحسابات في مكاتب التدقيق إتجاه هذه التغييرات يواجه العديد من الأسئلة خاصة بعد إصدار القانون 10-01 المنظم للمهن الثلاثة الخبير المحاسبي محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وما تلاه من مراسيم تنفيذية وقوانين تكميلية، بالإضافة الى إفراج وزارة المالية عن المعايير الجزائرية للتدقيق، هو ما نحاول الإجابة عنه من خلال هذه الدراسة التي إعتمدت على المنهج الكيفي نموذج دراسة الحالة، مع التركيز على أدبيات التغيير في المنظمات المستمدة من منهج (R. Laughlin, 1991)، و(R. Laughlin et al., 1996)، لتحديد مستويات ودرجة التأثير في مكاتب تدقيق عينة المبحوثين المشاركين التي تنشط في الجزائر إتجاه هذه التطورات، إستنادا لمجموعة من البيانات التي تم تحصيلها من مقابلات تمت مع (07) مكاتب للتدقيق، وعضو لدى لجنة مراقبة النوعية في السنة الأخيرة لعهدته، بالإضافة الى مقابلة مع مدير تدقيق داخلي لدى مؤسسة عمومية، من أجل تكوين أساس يعتمد عليه في تقييم جهود الهيئة المشرفة المتعلقة بتطوير المهنة وردود فعل ممارسي المهنة تجاه المتطلبات الواردة في هذه التغييرات مع المواجهة المباشرة لثقافة المؤسسات الجزائرية وإحتياجاتها من مهنة التدقيق، بالإضافة الى تحديد مدى قبول هؤلاء الأطراف للمعايير الجزائرية للتدقيق مع وجود العديد من القوانين المحلية المنظمة للمهنة والتي تحتاج الى تعديل، للإجابة في النهاية على إشكالية البحث التي تركز على كيفية تأثير توجهات المرجعية الوطنية للتدقيق على تطوير مهنة محافظة الحسابات.

إختبار الفرضيات:

1- "***معايير الكفاءة المهنية والتكوين تمكن محافظي الحسابات من استيعاب وفهم المعايير الجزائرية للتدقيق***": من خلال بيانات المقابلات، يمكن نفي صحة الفرضية لأن إطلاع محافظ الحسابات على المعايير الجزائرية للتدقيق يكون بقرار شخصي وبجهد فردي، ولا يفرض عليه القانون ذلك بحكم غياب إجبارية معايير الجودة، بالإضافة الى ان التكوين المتعلق بشرح وتوظيف المعايير الجزائرية للتدقيق يتصف بالعديد من النقائص الخاصة بمنهجية التدريب، مصاريف الدورة التدريبية، مستوى المدربين وحتى معدي هذه المعايير، بحكم التجربة التي خاضها عينة المبحوثين المشاركين مع الدورات التدريبية التي أقيمت بعد إصدار المقرر الأول والثاني للمعايير الجزائرية للتدقيق، ما جعلهم يتفادون الإستثمار فيها (الوقت والمال)، كما ان مسار تكوين محافظ الحسابات الجدد متوقف منذ سنة 2010 أين ورد تكوين عملي يكسب محافظ الحسابات معايير

كفاءة مهنية لابد للمترشح المرور بها من اجل الحصول على الإعتماد، الأمر الذي لم يكن مفعلا من قبل ولا يطبق على الممارسين أصحاب الإعتماد ذوي الأقدمية والذين تحصلوا على الإعتماد في بداية تنظيم المهنة بشهادات موازية.

2- "***تعمل المرجعية الوطنية على رفع أداء محافظي الحسابات والارتقاء بالمهنة الى المستوى الدولي***": أكدت الدراسة صحة الفرضية لأن توجهات المرجعية الوطنية تسعى دائما الى تطوير المهنة مع الوسائل والأدوات التي يمكن ان تستعمل فيها، لكن بخطى جد ثقيلة وبعيدة على الواقع الدولي للتدقيق، مع ذلك فهي تعتبر خطى ثابتة بعد تبني المعايير الجزائرية للتدقيق من المعايير الدولية للتدقيق (ISA) المترجمة للفرنسية، وإستيراد طرق ومنهجيات التدقيق التي يعتمدها الإتحاد الدولي للمحاسبة، ما يؤدي حتما الى رفع كفاءة ومستوى محافظي الحسابات، حيث تجد ان أغلب عينة المبحوثين المشاركين مؤيدون لهذه الخطوات، لكن مع طلب بذل مجهود أكثر من طرف اللجنة المسؤولة عن إعداد المعايير الجزائرية للتدقيق، وحثها على العمل من أجل خلق التوافق بينها وبين واقع البيئة الجزائرية خاصة تلك القوانين والمراسيم التنظيمية المنظمة للمهنة والسارية المفعول، من أجل توحيد الممارسات بين المهنيين وتفادي العشوائية بإصدار مناهج ونماذج تصميم جاهزة لمهنة التدقيق القانوني، يستطيع الممارس ان يواجه بها المؤسسات المحلية ولما لا المنافسة في السوق الدولية؛

3- " ***توافق منهجية التدقيق القانوني في الجزائر بين محتوى المعايير الجزائرية للتدقيق والنصوص القانونية المنظمة للمهنة***": تعد هذه الفرضية صحيحة، لأن مكاتب عينة المبحوثين المشاركين تعتمد في منهجية أداء مهمة التدقيق القانوني على جهود المؤسسة الوطنية للمحاسبة سابقا المجسدة في معايير الأداء المهني 103/SPM، 1994 وتدخل عليها جميع التغييرات والتعديلات التي تصدر من الهيئة المشرفة الهادفة الى تطوير وتنظيم المهنة، الأمر الذي حدث مع المعايير الجزائرية للتدقيق التي تبنتها الجزائر من المعايير الدولية، لكنها لم تطبق كاملة (16 معيار) لغاية الآن، وإنما عرفت المهنة ميدانيا دخول بعض من هذه المعايير في بداية المهمة خلال مرحلة التعيين والتخطيط، وكذلك أثناء إعداد التقرير في نهاية مهمة التدقيق القانوني، مع تجاوز بعض الإختلافات في المصطلحات ودمج الإجراءات المتشابهة بإجتهادات شخصية لمحافظي الحسابات.

4- "***تفقد المؤسسات الاقتصادية في الجزائرية الأرضية المهنية لتطبيق محتوى المعايير الجزائرية للتدقيق***": لا يمكن إعتماد صحة هذه الفرضية من عدمها في الفترة الحالية وإستنادا الى التفاوت في المعاملات بين المؤسسات محل التدقيق وعينة المبحوثين المشاركين بسبب غياب الرقابة التام على أداء مكاتب التدقيق الى في حالة النزاعات، الأمر الذي يجعل البعض منها يحقق كل رغبات المؤسسة محل التدقيق وهدفها الأول تحقيق الربحية على حساب الإجراءات القانونية المطلوبة وما

ورد في المعايير بحكم نقص الوعي بالمسائلة القانونية، أما المؤسسات التي تهتم بجودة مخرجاتها المالية والتي ظهر العديد منها في البيئة الجزائرية مؤخرا فهي تهتم بالمعايير الجزائرية للتدقيق، وتدفع ما يطلبه محافظ الحسابات الذي بدوره يستطيع تحقيق متطلبات المعايير الجزائرية للتدقيق وكل الإجراءات الواردة في القوانين التنظيمية.

النتائج:

- تمثل التغييرات التي تحدثها الهيئة المشرفة المرتبطة بتطوير قواعد ضبط وقوانين مهنة التدقيق، اضطرابات وتبديلات خارجية تستوجب من المنظمات (مكاتب التدقيق)، التغيير في مستوياتها من أجل تبني هذه الإضطرابات وخلق نمط عمل جديد يتوافق معها خاصة إذا كانت مفروضة أو بقوة القانون، وهو ما تعيشه مكاتب تدقيق عينة المبحوثين المشاركين فيما يتعلق بالتطورات التي تصدرها الهيئة المشرفة حيث ان مستويات التغيير وفق النموذج تتأثر بآليات التوجيه ما يجعل المكاتب مخيرة إستنادا الى الضمير المهني إتجاه القانون، الإعتقادات والوعي بالمساءلة القانونية التي من خلالها يمكن تغيير البرامج التوضيحية (الإرشادية) للأشخاص القائمين على مكتب التدقيق، حيث إذا كانت هذه العناصر قوية يتميز المكتب بالنزاهة ويحقق كل الإجراءات القانونية وما هو متاح في المعايير الجزائرية للتدقيق، أما إذا كانت الربحية غالبة مع عدم وعي بالمصادقة القانونية فيمكن لمكتب التدقيق تحقيق ما يسمى بشعائر التدقيق ويستمر على المنهجية التقليدية بطريقة مرنة في تلبية إحتياجات المؤسسة محل التدقيق مع ضعف المقابل الذي يتحصل عليه الأمر الذي لا يستدعي تغيير في المستويات الأخرى المتعلقة بنماذج التصميم والنظم الداعمة، أما في الحالة الأولى وفي حالة إجبار مكاتب التدقيق على تطبيق القوانين من خلال فرض الرقابة البعدية على الأداء المحقق سواء على الجودة او مدى تحقق الإجراءات، فإن مكاتب التدقيق لابد لها من تغيير طريقة العمل والاستجابة لنموذج الاستعمار المذكور أعلاه والذي يجبر المنظمة على إعادة تأهيل البرامج التوضيحية، التي تصنع تغيير في شكل (توازن وترابط) مع نماذج التصميم الشبه ملموسة وتنتقل مباشرة الى النظم الداعمة الملموسة التي تسخرها المنظمة من أجل خدمة الأهداف الجديدة للبرامج التوضيحية التي تتحول من الحالة -أ- الى الحالة -ب-؛
- لم تحدد الهيئة المشرفة بعد الإطار المفاهيمي والتطبيقي للمعايير الجزائرية للتدقيق، وأظهر عينة المبحوثين المشاركين حاجتهم الى ذلك في أسرع وقت، لتفادي التفاوت في الفهم والمنهجيات المختلفة من مكتب الى آخر؛
- تفتقد مهنة التدقيق في الجزائر حلقة التواصل بين أصحاب مكاتب التدقيق والأعضاء الممثلين لدى الهيئة المشرفة، الأمر الذي يؤثر بشكل مباشر على العلاقة بينهم ولا يخدم هدف تطوير المهنة، لأن

الأصل في إعداد القوانين هو البحث في إشكاليات ونقاط تطرح في الميدان، وإقتراحات الحلول المصاحبة لها وترجمتها الى قوانين، وهو ما لا يتم إعتماده في طرق العمل الحالية، أين تستعين الهيئة المشرفة برأي أعضائها الممثلين فقط مع محدودية الحالات التي يواجهونها، وتطرح القوانين في شكل أمر يجب تنفيذه حتى لو لم توافق عليه.

- لا يوجد إتفاقيات مع الجامعة ولا مشاريع بحث مشتركة مع الهيئة المشرفة على المهنة، او الخاصة بإعداد المعايير الجزائرية للتدقيق والقوانين الجزائرية، بسبب الحساسية الموجودة بين المهنيين والأكاديميين؛
- التأخر في إصدار القوانين والفراغات الموجودة بين المراسيم وقواعد ضبط المهنة، تجعل كل مهني يمارس الحجة في تطبيق المنهجية القديمة المعتادة التي يمكن أن تؤدي به الى مخالفة القوانين والممارسات غير الشرعية خاصة في غياب الرقابة على الأداء والجودة المحققة، مثلما حدث بعد إلغاء القانون 10-01 لقانون 91-08 حيث أخذ التغيير في الإجراءات العديد من الوقت وأصدر في شكل مراسيم تنظيمية لاحقة، الأمر الذي خلق العشوائية في التنفيذ لدى عينة المبحوثين المشاركين حتى أن البعض منهم يواصل العمل بملحقات القانون الملغى؛
- رغم كل الجهود المبذولة من أجل تطوير المهنة لا تزال أدوات جمع عناصر الإثبات والدلائل المقنعة غير كافية لأداء مهمة التدقيق، بتصريح العديد من عينة المبحوثين المشاركين ما يدفعهم الى إستيراد تقنيات ومعايير دولية في محاولة لخلق التوافق بينها وبين البيئة الجزائرية والقوانين المفعلة فيها في إنتظار منح الإطار القانوني والتنظيمي المتعلق بكل المراجع المحلية المنظمة لمهنة التدقيق في دليل قانوني منهجي موحد؛
- يمكن تضمين المنهجية التقليدية المستنبطة من جهود المؤسسة الوطنية للمحاسبة لما جاء في المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة لغاية الآن، لأن المنهجية التقليدية لم تعد قادرة على مواكبة التطورات المحاسبية واعداد نماذج جاهزة وتصاميم جاهزة لمهنة التدقيق، ورغم ذلك الى أن عينة المبحوثين المشاركين لا توظفها كاملة بل تجسد في بعض المراحل فقط بسبب التكلفة الإضافية المصاحبة لتطبيقها، والظروف التي تفرضها المناقصات والطلب على مهام التدقيق في ظل المنافسة غير الشريفة بين المهنيين؛
- التجاوب مع إجراءات التدقيق يختلف من مؤسسة الى أخرى حسب الحاجة، فالمؤسسات الخاصة يمكنها ان تهتم بالجودة في بعض الأحيان، الى أن اغلبها يبحث عن تلبية المتطلبات القانونية، والمؤسسات العمومية تقيم مناقصات حتى لو كانت شكلية لأنها تواجه جهات رقابة عليا أو خارجية بقوة القانون ما يحتم عليها الاهتمام بجودة المخرجات المالية؛

- لم تحدث لدى مكاتب عينة المشاركين المبحوثين أي حالة رفض المصادقة في معاملتهم مع المؤسسات، بل أغلب الرأي المدرج في التقرير يكون مصادقة مع تحفظات بحجة المحافظة على العهدة والقناعة التامة ان المؤسسة لن تعالج كل التحفظات في السنة القادمة للعهدة، نظرا لصعوبة الإجراءات المحاسبية الواردة في النظام المالي المحاسبي وتفاديا للإجراءات القانونية التي يقوم بها محافظ الحسابات في حالة رفض المصادقة سنتين على التوالي كما ورد في القانون 10-01؛
- كل مكاتب التدقيق تقدم نفس المخرجات بالنسبة لمجالس إدارة المؤسسات التي تحتاج الى تدقيق في الظروف الحالية وتحقق نفس الغرض في ظل غياب شبه تام للاهتمام بالجودة نظرا لعدم صدور معايير الجودة الخاصة بالتدقيق في الجزائر وبالتالي تختار المؤسسة محافظ الحسابات الذي يقدم أقل عرض مالي ممكن، الذي في بعض الأحيان لا يكفيه حتى لتحقيق الإجراءات المطلوبة ولا يتوافق مع إمكانياته المتاحة، ما أثر بشكل مباشر على سوق الطلب على مهام التدقيق، ما عدى تلك التي تهتم بالجودة وتطور من مخرجاتها المحاسبية؛
- تتفادى بعض مكاتب تدقيق عينة المبحوثين المشاركين ذكر معايير التدقيق الجزائرية في عروضها لضمان فرصة من أجل إختيارهم نظرا لتعاملهم مع مؤسسات تخاف من درجة عمق إجراءات هذه المعايير وما يمكن لمحافظ إكتشافه من خلالها؛
- تأثر هامش الربح وانخفاضه بدرجة كبيرة، دفع العديد من أصحاب الإعتماد الى التخلي عن ممارسة مهنة التدقيق باعتمادهم الخاص وشغور مناصب أخرى او العمل لدى مكاتب خبراء محاسبين خاصة مع الضغط الذي تمارسه بعض المؤسسات والتفاوض على سعر مهام المصادقة القانونية.

الإقتراحات:

- من الأفضل أن تكون هناك ديموقراطية وشفافية أكثر لدى الهيئة المشرفة على المهنة، وأن تكون المشاكل الداخلية للمجلس الوطني للمحاسبة داخلية ولا يتم التشهير بها من طرف الأعضاء حتى لا تسوء سمعة المهنة لدى المجتمع المدني مثلما يفعل الموثقين والمحامين الذين يعتبرون من أكثر المهن تنظيم في الجزائر مقارنة بالمشرفين على مهنة المحاسبة، كما ان تفعيل وسائل التواصل الإجتماعي والتطبيقات الحديثة من أجل عقد إجتماعات مع الخبراء وممارسي المهنة يمكنه عزل سبب العزوف الرئيسي (إرتفاع التكاليف)، مع الإستعانة ببعض الأكاديميين في عملية التدريب حتى لو كانوا من خارج الجزائر لخلق قيمة مضافة؛
- إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق لابد أن تتوافق مع حجم المؤسسات المتواجدة بكثرة في البيئة المحلية، وإعتبار المعايير الصادرة (16) معيار تجريبية فقط، مع الإعتماد على رأي مكاتب التدقيق المتواجدة في الميدان لتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف والتجاوب مع إحتياجاتهم قبل تقنينها من

خلال مرسوم او قانون في الجريدة الرسمية، او من خلال المعيار 200 الذي يضم الإطار المفاهيمي والفكري لكل المعايير؛

- لابد من الإفراج عن كل المعايير الجزائرية للتدقيق الجاهزة وتفادي التقطعات التي تخلق ارتباك وتفاوت في الأداء بين مكاتب التدقيق، ولما لا إصدارها من خلال نص قانون مرفق بمنهجية مع نماذج تصميم لمهنة التدقيق تضم كل القوانين الجزائرية وما ورد في المعايير لتوحيد الممارسات بصفة اجبارية ووضع البنية التحتية لمهنة التدقيق؛
- إنشاء برنامج سنوي لأعمال المجلس الوطني للمحاسبة بمختلف لجانه، وتفعيل وسائل التواصل بين اللجان من خلال اللقاءات الدورية ووسائل الإتصال الحديثة، مع تخصيص إعتمادات مالية للأعضاء كافية لتغطية ما يستثمرونه من وقت ومال وجهد، يمكن أن يصنع الفارق في مخرجات الهيئة المشرفة ويسرع في تقليص العديد من الإجراءات الهادفة الى تطوير المهنة بفعالية؛
- تعديل القانون 10-01 أصبح من بين الإلزاميات وفق متطلبات عينة المشاركين المبحوثين، مطالبين بمعالجة الإنتماء لوزارة المالية حيث تجد ان البعض منهم يفضلون العودة الى ما كانت عليه المهنة سابقا، والبعض الآخر يطلب الإنتماء لوزارة العدل الامر الذي يمكن إعادة النظر فيه، وكذا الفصل في قضية أصحاب المكاتب الموظفين لدى الجامعة وغيرها من المؤسسات اما بتعديل البند او تحقيق المساءلة القانونية إتجاه المخالفين، مع مراجعة قرار منع محافظ الحسابات من مهام التدقيق التعاقدية بحكم أنهم يمارسون نفس الإجراءات على المؤسسات بإسم مهمة التدقيق القانونية؛
- الرجوع الى جدول الأتعاب يمكن ان يعيد سوق الطلب على مهام التدقيق الى الأسعار المعقولة، لكن الاقتراح الأمثل هو إعادة النظر في المناقصات لأنها تخدم مكاتب التدقيق ذات الأقدمية والجديدة، مع ضمان حد أدنى لا يمكن ان تُؤخذ مهمة التدقيق دون بلوغه، الأمر الذي سيرفع من الكفاءة ويزيد من تركيز المؤسسات الطالبة لمهام التدقيق على العوامل التقنية والجودة بدل من إختيار أقل عرض مالي متاح في المناقصة، لضمان تحقيق جميع الإجراءات والمتطلبات خاصة إذا تم تفعيل الرقابة البعدية على الأداء المحقق والجودة؛
- تفعيل المساءلة القانونية وفرض الجودة يمكن ان يصفي العديد من الممارسات غير الشرعية وغير القانونية في بيئة التدقيق الجزائرية، ويضبط المعاملات بين الطرفين حيث تلتزم المؤسسة بكل القوانين والإجراءات، بحكم فرض القوانين عليها وغياب إمكانية التلائم مع متطلباتها من طرف بعض مكاتب التدقيق، ما يرفع من قيمة التدقيق ويعيده الى مكانته؛
- ضبط سوق الطلب على مهام التدقيق، فرض الرقابة البعدية، تعميم الإجراءات التعريفية بالمعايير الجزائرية للتدقيق لدى المؤسسات وفرضها بقوة القانون، يمكن ان يخلق الفارق في العديد من

الشبهات حول شعائر التدقيق، وإشتباهات الإستقلالية التي تواجهها المهنة حاليا ويفعل التطوير المرغوب من طرف الهيئة المشرفة، ويتقدم بالمهنة بدرجات كبيرة.

التوصيات:

في ختام هذه الدراسة لابد من التأكيد على إختلاف النتائج المحصلة من خلال إستعمال المنهج الكيفي "النوعي"، وإسقاطه على نموذج نظري في المحاسبة والتدقيق لقياس التغيير في المنظمات إستعانة ببرنامج MAXQDA، لأن البحوث الكمية غير كافية بحكم أنها تنطلق من افتراضات سابقة يحاول الباحث تجسيدها في الأسئلة الموجهة للعينة للتأكد من صحتها، عكس الدراسة النوعية التي تطرح فيها أسئلة مفتوحة وتترك العينة تثير المواضيع والاعتبارات الميدانية التي لم يكن الباحث على دراية بها، ولم يطرحها الأدب البحثي السابق، لهذا لابد من الإستعانة بالمناهج الكيفية في المواضيع الخاصة بالمحاسبة نظرا للقيمة المضافة والنتائج العميقة للظواهر التي يمكن أن تعكسها في البحث العلمي، خاصة منهج دراسة الحالة.

بالإضافة الى ذلك لابد من التأكيد على أهمية تحديث الدراسة دائما، وبعد إصدار المقررات الجزائرية للتدقيق كاملة، خاصة إذا تم إصدار الإطار المفاهيمي الخاص بها، وتحديث الدليل بما يتوافق مع القوانين والمراسيم التنظيمية السارية المفعول لمعرفة درجة الإمتثال في سلوك محافظي الحسابات ومكاتبهم مع هذه التغييرات والتطورات في البيئة الجزائرية، لان فرض المعايير على ممارسات محافظي الحسابات يمكن أن يغير من نتائج الدراسة في المستقبل، بحكم التغير في الوقت، قواعد الضبط، ودرجة تحقيق الرقابة.

يمكن أيضا توسيع دائرة عينة المبحوثين المشاركين في ولايات أخرى، من أجل التبحر في حالات ممارسي المهنة من تلك المناطق وتحديد مدى تأثرهم بالتغييرات والتطورات التي تصدرها الهيئة المشرفة.

قائمة المراجع

المراجع العربية:

القوانين والمراسيم التشريعية:

1. القرار الوزاري رقم 103/SPM/94,(1994),"**معايير الاداء المهني والعمل الميداني لمهنة محافظ الحسابات**",في *اصدار المصف الوطني للخبراء المحاسبين محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين* (ص 90),الصادر يوم 02 فيفري 1994.
2. القانون 91-08,(1991),"**ينظم مهنة الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**",في *الجريدة الرسمية رقم 20*,مؤرخ يوم 27 ابريل 1991.
3. القرار الوزاري المشترك بين وزير المالية ووزير التعليم العالي,(2017),"**يحدد قائمة الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب**",في *الجريدة الرسمية رقم 45*,مؤرخ يوم 07 مارس 2017.
4. المرسوم التنفيذي 11-32,(2011),"**يتعلق بتعيين محافظي الحسابات**",في *الجريدة الرسمية رقم 07*,مؤرخ يوم 27 يناير 2011.
5. المرسوم التنفيذي رقم 11-202,(2011),"**يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات واشكال واجال ارسالها**",في *الجريدة الرسمية رقم 30*,مؤرخ يوم 26 ماي 2011.
6. المرسوم التنفيذي رقم 11-24,(2011),"**يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره**",في *الجريدة الرسمية رقم 07*,مؤرخ يوم 27 يناير 2011.
7. المرسوم التنفيذي رقم 11-25,(2011),"**يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره**",في *الجريدة الرسمية رقم 07*,مؤرخ يوم 27 يناير 2011.
8. المرسوم التنفيذي رقم 11-26,(2011),"**يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره**",في *الجريدة الرسمية رقم 07*,مؤرخ يوم 27 يناير 2011.
9. المرسوم التنفيذي رقم 11-27,(2011),"**يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره**",في *الجريدة الرسمية رقم 07*,مؤرخ يوم 27 يناير 2011.
10. المرسوم التنفيذي رقم 11-30,(2011),"**يحدد شروط وكيفيات الإعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**",في *الجريدة الرسمية رقم 07*,مؤرخ يوم 27 يناير 2011.
11. المرسوم التنفيذي رقم 13-10,(2013),"**يحدد درجة الاخطاء التاديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**",في *الجريدة الرسمية رقم 03*,مؤرخ يوم 13 يناير 2013.
12. امر رقم 75-59,(1975),"**يتضمن القانون التجاري**",في *الجريدة الرسمية رقم 101*,مؤرخ يوم 26 سبتمبر 1975.
13. بيان وزارة المالية,(2019),*يعلن افتتاح معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب*,مؤرخ يوم 05 اوت 2019.
14. قانون 10-01,(2010),"**يتعلق بتنظيم مهنة خبير محاسب محافظ حسابات ومحاسب معتمد**",في *الجريدة الرسمية رقم 42*,مؤرخ يوم 29 يوليو 2010.
15. قانون رقم 07-11,(2007),"**يتضمن النظام المحاسبي المالي**",في *الجريدة الرسمية رقم 47*,مؤرخ يوم 25 نوفمبر 2007.
16. مرسوم تشريعي رقم 93-08,(1993),"**يعدل ويتمم الامر 75-59 المتضمن القانون التجاري**",في *الجريدة*

الرسمية رقم 27,مؤرخ يوم 25 ابريل 1993.

17. مرسوم تنفيذي رقم 11-24,(2011),"**يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره**",في *الجريدة الرسمية رقم 07*,مؤرخ يوم 27 يناير 2011.
18. مرسوم تنفيذي رقم 11-72,(2011),"**يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة**",في *الجريدة الرسمية رقم 11*,مؤرخ يوم 16 فبراير 2011.
19. مرسوم تنفيذي رقم 12-288,(2012),"**يتضمن انشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره**",في *الجريدة الرسمية رقم 09*,مؤرخ يوم 21 يوليو 2012.
20. مرسوم تنفيذي رقم 95-54,(1995),"**يحدد صلاحيات وزير المالية**",في *الجريدة الرسمية رقم 15*,مؤرخ يوم 15 فبراير 1995.
21. ملحق قرار وزاري مشترك لبرنامج المسابقة,(2017),"**يحدد عدد وطبيعة ومعامل برنامج الختلارات وكذا تشكيل لجنة الاختبارات والقبول بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة**",في *الجريدة الرسمية رقم 45*,مؤرخ يوم 07 مارس 2017.
22. ملحق معايير التقارير,(2014),"**يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات**",في *الجريدة الرسمية رقم 24*,مؤرخ يوم 24 يونيو سنة 2013.
23. المقرر رقم 02,(2016),"**يتعلق بوضع 04 معايير جزائرية للتدقيق حيز التنفيذ**",في *اصدارات المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية*,مؤرخ يوم 04 فيفري 2016.
24. المقرر رقم 150,(2016),"**يتعلق بوضع 04 معايير جزائرية للتدقيق الثانية حيز التنفيذ**",في *اصدارات المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية*,مؤرخ يوم 11 اكتوبر 2016.
25. المقرر رقم 23,(2017),"**يتعلق بوضع 04 معايير جزائرية للتدقيق الثالثة حيز التنفيذ**",في *اصدارات المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية*,مؤرخ يوم 15 مارس 2017.
26. المقرر رقم 77,(2018),"**يتعلق بوضع 04 معايير جزائرية للتدقيق الرابعة حيز التنفيذ**",في *اصدارات المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية*,مؤرخ يوم 24 سبتمبر 2018.
27. قانون رقم 07-11,(2007),"**يتضمن النظام المحاسبي المالي**",في *الجريدة الرسمية رقم 47*,مؤرخ يوم 25 نوفمبر 2007.
28. قانون رقم 15-89,(1993),"**يتعلق بالقواعد التشريعية لتنظيم مهنة الخبير المحاسبي وهيئة مصف الخبراء المحاسبين في المغرب**",في *مرسوم المملكة المغربية رقم 1-92-193*,مؤرخ في 8 جانفي 1993.
29. قانون رقم 88-108,(1988),"**يحدد القواعد التشريعية المتعلقة بمهنة الخبير المحاسبي في تونس**",في *الجريدة الرسمية التونسية رقم 56*,مؤرخ يوم 26 اوت 1988 .
http://www.oect.org.tn/page.php?ssr=25&r=3&sr=14
30. قرار تشكيلة لجان المجلس الوطني للمحاسبة,(2018),"**يتضمن تعيين ممثلي وزير المالية لدى المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين**",في *الجريدة الرسمية رقم 55*,مؤرخ يوم 08 ماي 2018.
31. مرسوم تنفيذي رقم 11-24,(2011),"**يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره**",في *الجريدة الرسمية رقم 07*,مؤرخ يوم 27 يناير 2011.

32. مرسوم تنفيذي رقم 95-54,(1995),"**يحدد صلاحيات وزير المالية**",*في الجريدة الرسمية رقم 15*,مؤرخ يوم 15 فبراير 1995.

مقالات المجلات العلمية:

1. الهادي ضيف الله, م., & سباع, ا. ا.,(2018),"**دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية الالكترونية**",*مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية, 3*, ص 228–249.
2. بابنات, ع. ا., & دادي عدون, ن.,(2017),"**المحتوى المعلوماتي لتقارير محافظ الحسابات في الجزائر، دراسة استكشافية**",*المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية, 7*, ص 127–140.
3. تمار, خ.,(2017),"**تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومقارنتها مع الدول المغاربية، دراسة مقارنة الجزائر، تونس والمملكة المغربية**",*مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية, 8*, ص 428–451.
4. حسن, ك. ع. ا. ع.,(1991),"**نظرية الوكالة كمدخل مقترح لتطوير المراجعة الخارجية**",*المجلة المصرية للدراسات التجارية*, ص 1–https://search.mandumah.com/Record/6034237 .
5. غباين, ع. غ. ع., & الدلابيح, ع. ا. خ.,(2015),"**أثر استخدام تقنيات التدقيق المتزامنة في تحسين جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين**",*مجلة المنارة للبحوث والدراسات*, ط**21** (1), ص 25.
6. مجدي, ع. ا.,(2010),"**التعريف بالمعايير الشرعية والمحاسبية**",*قضايا الساعة, 10*, ص 14–16 . https://search-emarefa-net.www.sndl1.arn.dz/ar/viewer/BIM-406143
7. بامشوش, ع. ل. ع. ب.,(2010),"**تطبيق معايير التدقيق الدولية**",*مجلة المحاسب القانوني, جمعية المحاسبين القانونيين اليمن, العدد (9)*, ص 8–9.
8. بن حواس, ك., & بنية, ع.,(2016),"**دراسة تطبيقية لتوجه الجزائر نحو معايير التدقيق الدولية**",*مجلة جامعة القدس المفتوحة للابحاث والدراسات*, ط**40** (1), ص 81–114.
9. حسام, ب. ع. ا. ا. (2004). **أثار الالتزام بمعايير المراجعة المحلية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية**. *مجلة جامعة الملك عبد العزيز, 1* , 165–203.
10. أحمد حسن, أ. ا.,(2017),"**تصميم البحث النوعي في المجال التربوي مع التركيز على بحوث تعليم اللغة العربية**",*المجلة الدولية للدراسات التربوية والنفسية*, ط**2** (3), ص 354–368 . https://www.refaad.com/Files/EPSR/EPS-2-3-2.pdf
11. أحمد ماهر, خ. ش.,(2018),"**أدوات التحليل النوعي في العلوم الإنسانية واالجتماعية دراسة تحليلية مقارنة**",*المجلة الدولية لعلوم المكتبات والمعلومات*, ط**36** (4), ص 12–34 . https://ijlis.journals.ekb.eg/article_69450_4b8e5b272449c82016ccdd2f21897c9a.pdf

الكتب:

1. المطارنة, غ. ف.,(2006),**تدقيق الحسابات المعاصر**,دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.
2. بوتين, م.,(2008),**المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق** (الثالثة),ديوان المطبوعات الجامعية.
3. المركز الديموقراطي العربي,(2019),**منهجية البحث العلمي وتقنياته في العلوم الاجتماعية**,المركز الديموقراطي العربي للدراسات الاستراتيجية والسياسية والاقتصادية برلين، ألمانيا 2019.
4. بول, ك., رودس, ج., & ياردلي, ل.,(2007),**البحث النوعي في علم النفس منظور موسع في المنهجية والتصميم** .

http://www.daralfiker.com/sites/default/files/books_first_chapter/lbhth_lnwy_fy_lm_lnfs_10_sfht.pdf

5. ثامر, ا. غ., & يوسف, ع. ا. ا. ش.,(2015),**البحث النوعي في التربية وعلم النفس**,دار الاعصار العلمي للنشر والتوزيع، الاردن عمان .
https://ia800705.us.archive.org/6/items/YacineB00429BibliothqueApcHamma/yacine_B00429_Bibliothèque Apc Hamma.pdf
6. فارس, ر. ا.,(2018),**الحاوي في مناهج البحث العلمي** (الطبعة 01),دارس السواقي العلمية, المملكة الاردنية الهاشمية.
7. محمد, ن. ج.,(2019),**البحوث النوعية ودراسة الحالة,كلية الزراعة**، جامعة الإستكندرية بالشاطبي.

الملتقيات العلمية:

1. ابو نصار, م.,(2011),"**تبني معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية بين النظرية والتطبيق - التجربة الاردنية -** ",في *ملتقى وطني حول النظام المحاسبي المالي في مواجعة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة* (ص.ص. 2–3),المنعقد يومي 13-14 ديسمبر, جامعة سعد دحلب البليدة.
2. بوقابة, ز.,(2018),"**متطلبات تكييف التدقيق القانوني في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية**",في *ملتقى وطني حول: واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية* (ص.ص. 1–16),المنعقد يومي 11-12 افريل, جامعة احمد بوقرة بومرداس.
3. هبة, ا.,(2018),"**دورة في برنامج NVIVO لتحليل بيانات البحث النوعي**",*تنظيم نادي الطلبة السعوديين في شفيلد*, ص 30 .
https://www.researchgate.net/publication/321342756_wrsht_ml_n_brnamj_anfyfw_NVivo?enrichId=rgreq-cff3c377e7d0c05ca47c62dfcb937dbe-XXX&enrichSource=Y292ZXJQYWdlOzMyMTM0Mjc1NjtBUzo1ODkxODY1MjAzMjIwNDhAMTUxNzQ4NDQyMTg3NA%3D%3D&el=1_x_2&_esc=publicationCoverP

أطروحات الدكتوراه:

1. تمار, خ.,(2017),***تقارير التدقيق الخارجي في ظل الزامية تطبيق معايير التدقيق الدولية، دراسة حالة الجزائر***,اطروحة دكتوراه، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم.
2. ديلمي, ع.,(2017),***نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية، دراسة حالة الجزائر***,اطروحة دكتوراه, جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف.

المراجع باللغة الإنجليزية:

المقالات في المجلات العلمية:

1. Aharoni, Y. (1999). **Internationalization of professional services**. *Restructuring the Professional Organization: Accounting, Health Care and Law*, 20–40.
2. Baker, C. R., Bédard, J., & Prat dit Hauret, C. (2014). **The regulation of statutory auditing**: An institutional theory approach. *Managerial Auditing Journal*, *29*

(5), 371–394. https://doi.org/10.1108/MAJ-09-2013-0931

3. Ball, R., Jayaraman, S., & Shivakumar, L. (2012). **Audited financial reporting and voluntary disclosure as complements: A test of the Confirmation Hypothesis**. *Journal of Accounting and Economics*, *53* (1–2), 136–166. https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2011.11.005

4. Birkett, B. S. (1986). **The recent history of corporate audit committees**. *Accounting Historians Journal*, *13* (2), 109–124. https://doi.org/10.2308/0148-4184.13.2.109

5. Blessing, I. (2015). **Empirical analysis on the use of forensic accounting techniques in curbing creative accounting**. *International Journal of Economics, Commerce and Management*, *3* (1), 1–20.

6. Brock, D. M., Alon, I., & Alon, B. &. (2009). **Internationalization of professional service firms**. *International Business: Research Teaching and Practice*, *3* (1), 52–70.

7. Brock, D. M., & Powell, M. J. (2014). Radical strategic change in the global professional network : the " Big Five " 1999-2001. **Journal of Organizational Change Management,** *October 2005*, *18* (May), 451–468. https://doi.org/10.1108/09534810510614940

8. Brown, D., Shu, S., Soo, B., & GregTrompeter. (2013). **The insurance hypothesis an examination of KPMG's audit client around the investigation and settlement of the tax shelter case**. *Journal of International Accounting Research*, *April* (4), 44. https://doi.org/10.2308/accr-50982

9. Cahan, S. F., & Zhang, W. (2006). **After Enron: Auditor conservatism and ex-Andersen clients**. *The Accounting Review*, *81* (1), 49–82.

10. Cai, C. X., Hillier, D., Tian, G., & Wu, Q. (2015). **Do audit committees reduce the agency costs of ownership structure?** *Pacific Basin Finance Journal*, *35*, 225–240. https://doi.org/10.1016/j.pacfin.2015.01.002

11. Cook, J. A., Johnstone, K. M., Kowaleski, Z., Minnis, M., & Sutherland, A. (2020). **Auditors are Known by the Companies They Keep**. *Journal Pre-Proof*, 72. https://doi.org/10.2139/ssrn.3326595

12. Daniels, C. (2000). **Another Reason Not To Be an Accountant**. *Fortune*, *142* (5), 46–50.

13. Deegan, C. M. (2014). **Financial accounting theory/Craig Deegan. In K. McDevitt (Ed.)**, *Accounting Forum* (Vol. 20, Issue 5). Jillian Gibbs and Rosemary Noble.

14. Duhovnik, M. (2011). **Time to Endorse the ISAs for European Use: The Emerging Markets' Perspective.** *Accounting in Europe*, *8* (2), 129–140. https://doi.org/10.1080/17449480.2011.621387

15. Eisenberg, T., & Macey, J. R. (2004). **Was Arthur Andersen Different? An Empirical Examination of Major Accounting Firm Audits of Large Clients**. *Journal of Empirical Legal Studies*, *1* (2), 263–300. https://doi.org/10.1111/j.1740-1461.2004.00008.x

16. Elliott, robert K. (1994). **the future of audits robert 1994**. *Journal of Accountancy*, *september*. https://search.proquest.com/openview/32dfffcad6339fe474b756f2c3defbcc/1?pq-origsite=gscholar&cbl=41065

17. Franzel, J. M. (2016). Are we there yet? **Protecting investors by securing a strong auditing profession into the future.** *Research in Accounting Regulation*, *28* (1), 42–54. https://doi.org/10.1016/j.racreg.2016.03.004

18. Haapamäki, E., & Sihvonen, J. (2019). **Research on International Standards**

on Auditing: Literature synthesis and opportunities for future research. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, *35*, 37–56. https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2019.05.007

19. Habib, A., Ranasinghe, D., Muhammadi, A. H., & Islam, A. (2018). **Political connections, financial reporting and auditing: Survey of the empirical literature**. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, *31* (May), 37–51. https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2018.05.002
20. Hatherly, D. J. (2009). **Travelling audit's fault lines: A new architecture for auditing standards.** *Managerial Auditing Journal*, *24* (2), 204–215. https://doi.org/10.1108/02686900910924581
21. Humphrey, C., & Loft, A. (2009). **The complex world of international auditing regulation**. *QFinance: The Ultimate Financial Resource*, 7. https://www.researchgate.net/publication/265621090
22. Hung, Y. S., & Cheng, Y. C. (2018). **The impact of information complexity on audit failures from corporate fraud: Individual auditor level analysis**. *Asia Pacific Management Review*, *23* (2), 72–85. https://doi.org/10.1016/j.apmrv.2017.09.002
23. Jeong, S. W., & Rho, J. (2004). **Big Six auditors and audit quality: The Korean evidence**. *The International Journal of Accounting*, *39* (2), 175–196. https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.intacc.2004.02.001
24. Jonathan, W. (2001). **going concerns - did auditors fail to flag problems at casualties** (WSJ 2-9-01). *The Wall Street Journal*, 3.
25. Kesimli, I. (2019). ***External Auditing and Quality*.** springer. https://doi.org/10.1007/978-981-13-0526-9
26. Knechel, W. R. (2013). **Do Auditing Standards Matter ?** *American Journal of Association*, *7* (2), 1–16. https://doi.org/10.2308/ciia-50499
27. Knechel, W. R., & Willekens, M. (2006). **The role of risk management and governance in determining audit demand.** *Journal of Business Finance and Accounting*, *33* (9–10), 1344–1367. https://doi.org/10.1111/j.1468-5957.2006.01238.x
28. Kundu, S., & Hsu, C.-C. (2011). **of International Three-Stage Theory Between Expansion : the Multinationality Sector Performance.** *Journal of International Business Studies*, *34* (1), 5–18.
29. Liggio, C. D. (1974). **Expectation gap-accountants legal Waterloo**. *Journal of Contemporary Business*, *3* (3), 27–44.
30. Limperg, T. (1985). **The Social Responsibility of the Auditor**. *The New Zealand, Limperg Institute*, 46. https://scholar.google.nl/scholar?hl=nl&as_sdt=0,5&q=limperg+1932#1
31. LUKAS, L. (2015). ***GUARDING THE GUARDIANS ESSAYS ON AUDIT REGULATION*.** The faculty of law.
32. Mao, J., Ettredge, M., & Stone, M. (2020). **Group audits: Are audit quality and price associated with the Lead auditor's decision to accept responsibility?** *Journal of Accounting and Public Policy*, *005*(2017), 01–25. https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2020.106718
33. Maremont, M. (2001). **Lawsuit details Rite Aid's accounting woes.** *Wall Street Journal*, *8*.
34. Michas, P. N. (2011). **The importance of audit profession development in emerging market countries.** *The Accounting Review*, *86* (5), 1731–1764.
35. Moe, T. M. (1984). **The new economics of organization.** *American Journal of Political Science*, 739–777.
36. Porter, B. (1993). **An Empirical Study of the Audit Expectation-**

Performance Gap. *Accounting and Business Research*, *24* (93), 49–68. https://doi.org/10.1080/00014788.1993.9729463

37. Riahi-Belkaoui, A. (1999). **The degree of internationalization and the value of the firm: Theory and evidence.** *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, *8* (1), 189–196. https://doi.org/10.1016/S1061-9518(99)00009-9

38. Richard Baker, C., Mikol, A., & Quick, R. (2001). **Regulation of the statutory auditor in the European Union: A comparative survey of the United Kingdom, France and Germany.** *European Accounting Review*, *10* (4), 763–786.

39. Ruigrok, W., & Wagner, H. (2003). **Internationalization and performance: An organizational learning perspective.** *Management International Review*, *43* (1), 63–83.

40. Samsonova-Taddei, A., & Siddiqui, J. (2016). **Regulation and the promotion of audit ethics: Analysis of the content of the EU's policy.** *Journal of Business Ethics*, *139* (1), 183–195.

41. Segal-Horn, S., & Dean, A. (2007). **The globalization of law firms: managerial issues**. *International Journal of Service Industry Management*, *18* (2), 206–219.

42. Shavell, S. (1984). **A model of the optimal use of liability and safety regulation**. *Journal of Economics*, *15* (02), 270–280. https://doi.org/10.4324/9781315188133-4

43. Teoh, S. H., & Wong, T. J. (1993). **Perceived Earnings Auditor Response Quality and the Coefficient**. *Accounting Review*, *68* (2), 346–366.

44. Volcker, P. (2012). **Unfinished Business in Financial Reform**. *International Finance*, *15* (1), 125–135. https://doi.org/10.1111/j.1468-2362.2011.01294.x

45. Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1983). **Agency Problems , Auditing , and the Theory of the Firm : Some Evidence**. *The Journal of Law and Economics*, *26* (03), 613–631. https://doi.org/10.1086/467051

46. Woidtke, T., & Yeh, Y. (2013). Paci fi c-Basin **The role of the audit committee and the informativeness of accounting earnings in East Asia**. *Pacific-Basin Finance Journal*, *23*, 1–24. https://doi.org/10.1016/j.pacfin.2012.12.002

47. Yuniarti, R. (2011). **Audit firm size, audit fee and audit quality**. *Journal of Global Managment*, *2* (1), 1–14.

48. Nobes, C. W., & Stadler, C.,(2015),"**The qualitative characteristics of financial information, and managers accounting decisions: Evidence from IFRS policy changes**", Accounting and Business Research,(5) 45, 30–01 . https://doi.org/10.1080/00014788.2015.1044495

49. Shalimova, N., & Stezhko, Z.,(2016),"**Qualitative Characteristics of the Auditor ' s Report**",Research Journal of Finance and Accounting, (4) 7, 95–84 . https://iiste.org/Journals/index.php/RJFA/article/viewFile/28975/29739

50. Greenwood, R., & Hinings, C. R. (1988). **Organizational design types, tracks and the dynamics of strategic change**. Organization Studies, 9(3), 293–316.

51. HABERMAS, J. (1981). **Theorie des kommuni- kativen Handelns**,. Enrahonar International Journal, 996101.

52. Laughlin, R. C. (1987). **Accounting systems in organisational contexts: a case for critical theory**. Accounting, Organizations and Society, 12(5), 479–502.

53. Laughlin, R. C. (1991). **Environmental Disturbances and Organizational Transitions and Transformations: Some Alternative Models**. Organization Studies, 12(2), 209–232. https://doi.org/10.1177/017084069101200203

54. Pettigrew, M. (1987). **Director, Centre for Corporate Strategy and Change**. Journal of Management Studies, 24((6) November), 649–670.

55. Ranson, S., Hinings, B., & Greenwood, R. (1980). **The structuring of organizational structures.** Administrative Science Quarterly, 1–17.
56. Creswell, J., & Poth, C.,(2013),"**Qualitative Inguiry Research Design**", Journal of Chemical Information and Modeling 53 (9).
57. Henwood, K., & Pidgeon, N.,(2003),Grounded theory in psychological research.
58. Laughlin, R. C.,(1991),"**Environmental Disturbances and Organizational Transitions and Transformations: Some Alternative Models**",Organization Studies,(2) 12,232–209 . https://doi.org/10.1177/017084069101200203
59. Laughlin, R., Park, W., & Co, C.,(1996),"**THE ' ACCOUNTING TURN ' IN STEERING MEDIA IN ORGANISATIONS AND SOCIETY WITH SPECIFIC REFERENCE TO THE PUBLIC By Jane Broadbent University of Essex**", accounting control and controlling accounting interdisciplinary and critical prespectives 28–26,Emerald Group. https://b-ok.africa/book/2537148/c8672a

الكتب:

1. Braam, G. P. A. (2019). **Influence of Business Firms on the Government**. In *Influence of Business Firms on the Government* (p. 340). https://doi.org/10.1515/9783110825787
2. Carson, E. (2014). **Globalization of auditing. In *The Routledge companion to auditing*** (pp. 23–32). Routledge.
3. Clikeman, P. M. (2003). **The greatest frauds of the (last) century.** *New Accountant*, 6–10.
4. Cordoş, G.-S., & Fülöp, M.-T. (2015). **Understanding audit reporting changes: introduction of Key Audit Matters**. *Accounting & Management Information Systems/Contabilitate Si Informatica de Gestiune*, *14* (1).
5. David, H. (2020). **The future of auditing. In *the value of auditing*** (Issue 12). Routledge. https://doi.**org**/10.5117/mab.66.13639
6. Eilifsen, A., & Willekens, M. (2007). I**n the name of trust: some thoughts about trust, audit quality and audit regulation in Europe**. In *Auditing, Trust and Governance* (p. 36). Routledge.
7. Erchinger, H. (2011). **4 International Standards on Auditing**. *Law, Corporate Governance and Accounting: European Perspectives*.
8. Hay, D. (2017). **Opportunities for auditing research: Back to our interdisciplinary roots**. *Meditari Accountancy Research*, *25* (3), 27. https://doi.org/10.1108/MEDAR-04-2017-0137
9. Hay, D., & Cordery, C. (2017). **The value of public sector audit: Literature and history**. *Journal of Accounting Literature*, *40*, 1–15. https://doi.org/10.1016/j.acclit.2017.11.001
10. Hinings, C. R., Greenwood, R., & Cooper, D. (1999). **The dynamics of change in large accounting firms**. *Restructuring the Professional Organization*, 131–153.
11. Hopewell, B. (2001). **Strategic Management of Professional Service Firms.** *Long Range Planning*, *34* (6), 765–768. https://doi.org/10.1016/s0024-6301(01)00095-4
12. Humphrey, C., Loft, A., & Samsonova-Taddei, A. (2014). **Not just a standard story: The rise of international standards on auditing**. In *The Routledge Companion to Auditing* (pp. 161–178). Routledge. https://www.taylorfrancis.com/books/e/9780203094921/chapters/10.4324/9780203094921-24
13. Humphrey, C., Samsonova, A., & Siddiqui, J. (2013). **Auditing, regulation**

and the persistence of the expectations gap. In *The Routledge Companion to Accounting, Reporting and Regulation* (pp. 185–206). Routledge.

14. Jones, G. (1981). **Book Reviews**. *Business History*, *23* (1), 114–115. https://doi.org/10.1080/00076798100000021

15. Knechel, R., Hay, D., & Willekens, M. (2014). **The Routledge Companion to Auditing**. In *The Routledge Companion to Auditing*. Routledge london & new york. https://doi.org/10.4324/9780203094921

16. Motors, G., & Europe, W. (2000). ***The effect of the big eight accounting firm mergers on the market for audit services***. 1–29.

17. Platt, E., & Kawa, L. (2012). ***business insider france*. 16 Financial Shenanigans That Got Companies Into Tons Of Trouble**. https://www.businessinsider.fr/us/financial-accounting-shenanigans-2012-11

18. Porter, B. (2014). **The audit expectation gap: A persistent but changing phenomenon**. In *The Routledge Companion to Auditing* (pp. 65–75). Routledge.

19. Porter, B., Ó hÓgartaigh, C., & Baskerville, R. (2012). **Audit Expectation-Performance Gap Revisited: Evidence from New Zealand and the United Kingdom**. Part 1: The Gap in New Zealand and the United Kingdom in 2008. *International Journal of Auditing*, *16* (2), 101–129.

20. Power, M. (1994). **The Audit Explosion. London Demos.(2003)**.‘. *Evaluating the Audit*.

21. Quam, L. (1998). **The Audit Society: Rituals of Verification.** *Bmj*, *316*(7133), 249–253. https://doi.org/10.1136/bmj.316.7133.787a

22. Quick, R. (2020). T**he audit expectation gap: A review of the academic literature**. *Maandblad Voor Accountancy En Bedrijfseconomie*, *94*, 5.

23. Quick, R., Turley, S., & Willekens, M. (2007). **Auditing, trust and governance: Regulation in Europe**. In *Auditing, Trust and Governance: Regulation in Europe*. https://doi.org/10.4324/9780203936016

24. Laughlin, R., Park, W., & Co, C. (1996). **THE ’ ACCOUNTING TURN ’ IN STEERING MEDIA IN ORGANISATIONS AND SOCIETY WITH SPECIFIC REFERENCE TO THE PUBLIC By Jane Broadbent University of Essex**. In accounting control and controlling accounting interdisciplinary and critical prespectives (pp. 26–28). Emerald Group. https://b-ok.africa/book/2537148/c8672a

25. Miller, D., & Friesen, P. (1980). **Archetypes of organizational transition. Administrative Science Quarterly**, 268–299.

26. Schutz, A. (1967). **The phenomenology of the social world, trans**. G. Walsh and F. Lehnert, Northwestern University Press, Evanston, IL.

27. Alston, M., & Bowles, W.,(2019),**Research for social workers: An introduction to methods**,Routledge.

28. Creswell, john W.,(2007),"**Qualitative Inquiry and Research Design: Choosing Among Five Approaches**", seconde ed. https://doi.org/10.1177/1524839915580941

29. Creswell, J. W.,(2012),"**Collecting qualitative data**",Educational Research: Planning, Conducting, and Evaluating Quantitative and Qualitative Research. Fourth ed. Boston: Pearson, 235–204 .

30. Donald, A., Lucy, cheser jacobs, Chris, S., & Razavieh, A.,(2010),**Introduction to research in Education**,Wadsworth cengage learning. https://b-ok.africa/book/1172639/c4305f

31. Miller, P. J., Hengst, J. A., & Wang, S.,(2003),**Ethnographic methods**: Applications from developmental cultural psychology.

مقالات المدونات الإلكترونية:

1. Cascarino, R. E. (2007). **Auditor's Guide to Information Systems Auditing**. In *John Wiley & Sons*. john wiley & sons.
2. Cydney, P. (2017). *cooley pubco*. **The CAMs Are Coming: PCAOB Adopts New Standard to Enhance Audit Reports.** https://cooleypubco.com/2017/06/02/the-cams-are-coming-pcaob-adopts-new-standard-to-enhance-audit-reports/
3. Gay, G., & Simnett, R. (2015). ***Connect Plus Online Access for Auditing and Assurance Services in Australia*** *(6e and 6e Revised)* (6 th Eduti). MC GRAW HILL. https://www.mheducation.com.au/connect-plus-online-access-for-auditing-and-assurance-services-in-australia-6e-and-6e-revised-9781743761137-aus#tab-label-product-description-title
4. Merriam, W. (n.d.). ***Definition of trust*.** https://www.merriam-webster.com/dictionary/trust
5. McKee, D. L., & Garner, D. E. (1996). ***Accounting Services, Growth, and Change in the Pacific Basin*.** Greenwood Publishing Group.
6. Porter, M. E. (1994). **Global strategy: Winning in the world-wide marketplace**. *HARVARD BUSINESS SCHOOL RESEARCH*.
7. Responsibilities, C. on A., & Cohen, M. F. (1978). ***Report, Conclusions, and Recommendations*. The Commission.**
8. Simunic, D. A. (2003). ***The Adoption of international auditing standards in canada*.**
9. Wikipedia. (2009)**.** ***No Accenture plc, stylised as accenture, is an Irish-domiciled multinational professional services company that provides services in strategy, consulting, digital, technology and operations***.*Title*. https://en.wikipedia.org/wiki/Accenture
10. Wikipedia. (2020). ***Accounting scandals*. Accounting Scandals**. https://en.wikipedia.org/wiki/Accounting_scandals
11. Willekens, M. (2007). **To Audit or not to Audit? On the Use of Auditing in a Continental European Setting**. *Inaugural Lecture at Tilburg University, the Netherlands*, *17*.
12. Miller, D., & Peter, F. (1984). **Friessen P. Organizations: Quantum Change**, Prentice-Hall, Englewood Cliffs.
13. Morgan, G. (1986). **1986 Images of organization**. Beverly Hills: Sage.

التقارير والمعايير الدولية المنشورة:

1. AICPA. (2019). **Substantive Differences Between the International Standards on Auditing and Generally Accepted Auditing Standards**. *Codification of Statements on Auditing Standards*, 1511–1551. https://doi.org/doi:10.1002/9781119646365.bapp03
2. Chen, L., Jones, K. L., Lisic, L. L., Michas, P., Pawlewicz, R., & Pevzner, M. B. (2013). **Comments by the auditing standards committee of the auditing section of the american accounting association on the IAASB proposal: Improving the auditor's report.** *Current Issues in Auditing*, *7* (1), 11–20. https://doi.org/10.2308/ciia-50336
3. I.A.A.S Board, I. A. and A. S. (2017). ***International Auditing and Assurance Standards Board Handbook of International Quality Control , Auditing*** *, Review , Other Assurance , and Related Services Pronouncements: Vol. I*. IFAC.
4. IFAC. (2017). ***International Standards: 2017 Global Status Report*.**

https://www.ifac.org/system/files/publications/files/International-Standards-2017-Global-Status-Report.pdf

5. IFAC. (2019). ***Constitution of the International Federation of Accountants*** (Issue November).

6. IFRS Foundation. (2020). ***IASB Update***. IASB Update January 2020. https://www.ifrs.org/news-and-events/updates/iasb-updates/january-2020/

7. Dancey, K.,(2019),**Adoption is one journey, implementation another**, IFAC Report.

8. Ghorbel, R.,(2017),**Letter to Confirm Institutional support for the SMO Action Plan**,President of the Board, Ordre Des Experts Comptables De Tunisie.

9. IAASB,(2006),"**A Guide for National Standard Setters that Adopt IAASB ' s International Standards but Find It Necessary to Make Limited Modifications**",IFAC, Handbooks, Standards, and Pronouncements, Guidance & Support Tools, p6 .

10. IFAC,(2009),"**Methodology for Assessing Adoption of ISA**",IFAC, Handbooks, Standards, and Pronouncements, Guidance & Support Tools. https://www.ifac.org/about-ifac/membership/members/methodology-assessing-adoption

11. IFAC,(2010),"**IFAC Member Body Compliance Program**",IFAC, Handbooks, Standards, and Pronouncements, Guidance & Support Tools, p2 . https://www.ifac.org/system/files/downloads/Member_Body_Compliance_Program.pdf

12. IFAC,(2012),"**Statements of Membership Obligations (SMOs) 1-7 (Revised)**",IFAC, Handbooks, Standards, and Pronouncements, Guidance & Support Tools, 7 (November 2011), 49.

13. IFAC,(2018a),"**PAO Capacity Building Series"**,IFAC, Handbooks, Standards, and Pronouncements, Guidance & Support Tools. https://www.ifac.org/knowledge-gateway/developing-accountancy-profession/discussion/pao-capacity-building-series

14. IFAC,(2018b),"**Policy for Reproducing Publications of the International Federation of Accountants**",IFAC, Handbooks, Standards, and Pronouncements, Guidance & Support Tools, p10 .

15. IFAC,(2018c),"**Policy for translating and reproducing standards Issued by the international federation of accountants**",IFAC, Handbooks, Standards, and Pronouncements, Guidance & Support Tools, p13 .

16. IFAC,(2019),"**Global status International standards adoption**",IFAC, Handbooks, Standards, and Pronouncements, Guidance & Support Tools, p29 . https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/international-standards-2019-global

17. IFAC Member Compliance Program,(2020),"**Statements of Membership Obligations Fulfillment Status**",IFAC, Handbooks, Standards, and Pronouncements, Guidance & Support Tools. https://www.ifac.org/about-ifac/membership/member-organizations-and-country-profiles/ifac-statements-membership

18. Markt, D. G.,(2009),**Evaluation of the Possible Adoption of ISAs in the EU** - Report.

19. Morocco IFAC Profil,(2016),"**Regulation of Accountancy Profession and Adoption of International Standards on auditing**",IFAC, Global Impact Map Country Profiles. https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/morocco#international-standards-on-auditing

20. OEC-Morocco,(2016),"**SMO Action Plans to support the adoption of international standards**",Morocco IFAC Profil, p23 . https://www.ifac.org/system/files/compliance-assessment/part_3/201607-Morocco-

OEC.pdf

21. OECD., & IFAC,(2018),"**Regulatory Divergence: COsts, Risks, Impacts**",IFAC, Handbooks, Standards, and Pronouncements, Guidance & Support Tools, p15 . https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-OECD-Regulatory-Divergence.pdf

22. OECT,(2017),"**SMO Action plans to support the adoption of international standards**",Tunisia IFAC Profil, p31 . https://www.ifac.org/system/files/compliance-assessment/part_3/201707_Tunisia_OECT_SMO-AP.pdf

23. Profil IFAC Country,(2019),"**Global Impact Map of The international standards**",IFAC, Handbooks, Standards, and Pronouncements, Guidance & Support Tools. https://www.ifac.org/what-we-do/global-impact-map/country-profiles

24. RSM Morocco,(2020),**Auditing in Morocco**,Rsm website. https://www.rsm.global/morocco/service/audit-assurance

25. Szymon, R.,(2013),"**The Revised SMOs: What You Need To Know**",Seminar in thailand, About the Ifac Statements Of Membership Obligations (SMOs), p21 . https://www.slideshare.net/IFAC_Multimedia/the-revised-smos-what-you-need-to-know

26. Szymon, R.,(2012),"**What Are the IFAC SMOs and Why Are They Important?**",world bank's fiduciary forum, p30 . https://www.slideshare.net/IFAC_Multimedia/what-are-the-ifac-smos-and-why-are-they-important

27. Tunisia IFAC Profil,(2017),"**Regulation of Accountancy Profession and Adoption of International Standards on auditing**",IFAC, Global Impact Map Country Profiles. https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/tunisia#international-standards-on-auditing

28. CNCC-France,(2019),"**SMO Action Plans to support the adoption of international standards for statutory audit**",France IFAC Profil, 26 . https://www.ifac.org/system/files/compliance-assessment/part_3/201901_France_CNCC_SMO-AP.pdf

29. CSOEC-france,(2019),"**SMO Action Plans to support the adoption of international standards for contractual audits**",France IFAC Profil, 27 . https://www.ifac.org/system/files/compliance-assessment/part_3/201901_France_CSOEC_SMO-AP_0.pdf

30. France IFAC Profil,(2019),"**Regulation of Accountancy Profession and Adoption of International Standards on auditing**",IFAC, Global Impact Map Country Profiles. https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/france#international-standards-on-auditing

المراجع باللغة الفرنسية:

لقاءات الهيئة المشرفة:

1. Bouranan, C.,(2016),"**Les normes Algériennes d'Audit**",5 èmes ASSISES DU COMMISSARIAT AUX COMPTES. LE COMMISSAIRE AUX COMPTES: UN AUDITEUR A PART ENTIÈRE / Université Abderrahmane MIRA Bejaia.,le 08 mai 2016. http://webtv.univ-bejaia.dz/index.php/2016/05/communication-de-m-samir-hadj-ali/

2. Djelloul, B.,(2016b),"**Les normes Algériennes d'Audit**",5 èmes ASSISES

DU COMMISSARIAT AUX COMPTES. LE COMMISSAIRE AUX COMPTES: UN AUDITEUR A PART ENTIÈRE / Université Abderrahmane MIRA Bejaia.,le 08 mai 2016. http://webtv.univ-bejaia.dz/index.php/2016/05/communication-de-m-samir-hadj-ali/

3. Hachemi, Y.,(2016),"**Les normes Algériennes d'Audit**",5 èmes ASSISES DU COMMISSARIAT AUX COMPTES. LE COMMISSAIRE AUX COMPTES: UN AUDITEUR A PART ENTIÈRE / Université Abderrahmane MIRA Bejaia.,le 08 mai 2016. http://webtv.univ-bejaia.dz/index.php/2016/05/communication-de-m-samir-hadj-ali/
4. Mourad, E. besseghi,(2016),"**Les normes Algériennes d'Audit**",5 èmes ASSISES DU COMMISSARIAT AUX COMPTES. LE COMMISSAIRE AUX COMPTES: UN AUDITEUR A PART ENTIÈRE / Université Abderrahmane MIRA Bejaia.,le 08 mai 2016. http://webtv.univ-bejaia.dz/index.php/2016/05/communication-de-m-samir-hadj-ali/
5. Yahia, B.,(2016),"**Les normes Algériennes d'Audit**",5 èmes ASSISES DU COMMISSARIAT AUX COMPTES. LE COMMISSAIRE AUX COMPTES: UN AUDITEUR A PART ENTIÈRE / Université Abderrahmane MIRA Bejaia.,le 08 mai 2016. http://webtv.univ-bejaia.dz/index.php/2016/05/communication-de-m-samir-hadj-ali/
6. Samir, H. A.,(2016),"**Les normes Algériennes d'Audit**"5 èmes ASSISES DU COMMISSARIAT AUX COMPTES. LE COMMISSAIRE AUX COMPTES: UN AUDITEUR A PART ENTIÈRE / Université Abderrahmane MIRA Bejaia.2,le 08 mai 2016. http://webtv.univ-bejaia.dz/index.php/2016/05/communication-de-m-samir-hadj-ali/

المجلات العلمية:

1. Djelloul, B.,(2016a),"**Le cadre conceptuel des normes d'audit ISA, la norme ISA 200, future norme algérienne, Naa 200**, audit financier et concepts de base",L'auditeur revue periodique, N 06, 21-12.
2. Mohamed el habib, M., & Djamel, K.,(2017),"**Elaboration d'une référentiel d'audit financier en Algérie par référence aux norme internationales d'audit**",L'auditeur revue periodique, N 07, 31–24 .
3. Azoune, B., Mouhoub, M., & Frissou, M.,(2017),Les facteurs déterminants de la qualité d'audit légal en Algérie,Université de bejaia.
4. Mounir, K., & Imene, B.,(2019),"**L'incidence des avis publiés par la commission de normalisation des pratiques comptables et diligences professionnelles du Conseil National de Comptabilité sur l'opinion de commissaire aux comptes**",Le premier forum national sur: La mise en œuvre du système de comptabilité financière après dix ans de pratique, p16 . https://www.researchgate.net/publication/341104231_L'incidence_des_avis_publies_par_la_commission_de_normalisation_des_pratiques_comptables_et_diligences_professionnelles_du_Conseil_National_de_Comptabilite_sur_l'opinion_de_commissaire_aux_comptes
5. Simunic, D. A., Ye, M., & Zhang, P.,(2017),"**Les répercussions conjointes des caractéristiques des régimes juridiques multiples sur les normes d'audit et le comportement des auditeurs**",Contemporary Accounting Research,(1) 34, 38–7.

القوانين:

1. Loi n°2019-486,(2019),"**Relative aux Missions de Haut Conseil du**

commissariat aux comptes", Article L821-1, Code de commerce,du 22 Mai 2019. https://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?idArticle=LEGIARTI000019900596&cidTexte=LEGITEXT000005634379

الكتب:

1. BELAIBOUD, M.,(2005),**Pratique de l'audit** (Alger),Berti edition, Alger.
2. Messekdji, C.,(2019),**Cours d'audit financier la mission du CAC**,EDITION HOUMA, Alger.

جامعة جيلالي اليابس سيدي بلعباس
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
دليل مقابلة عينة مكاتب تدقيق محافظي الحسابات في الجزائر
جمع البيانات من خلال التسجيل الصوتي، وتسجيل المفكرات
ملحق: رقم 01:

المقدمة:

- تقديم الباحث لنفسه؛
- التعريف بهدف المقابلة، على انها خاصة بمحافظي الحسابات من اجل جمع بيانات ودراستها في إطار دراسة كيفية للحصول على شهادة دكتوراه في ميدان المالية والمحاسبة؛
- عرض مختصر حول إشكالية البحث التي تسعى الدراسة الى حلها، من اجل كسر الجليد والدخول في الموضوع؛
- التذكير انه من خلال هذه المقابلة، سيطرح الباحث فقط 4 أسئلة مفتاحية للإجابة على الإشكالية والاسئلة الفرعية، وسيتم دعمها من خلال أسئلة فرعية للبقاء في نسق الحصول على متغيرات ورموز توجيهية لبلورة النتائج؛
- طلب الإذن بالتسجيل الصوتي للمقابلة من اجل تفريغ البيانات.

السؤال الأول: ما رأيك في تبني الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية؟

- هل اعتمدت الهيئة المشرفة على آرائكم وخبرتكم الميدانية كممارسين في مرحلة أعداد المعايير؟
- ما هي علاقتك باللجنة المكلفة بإعداد المعايير، وهل توافق على طريقة تشكيلها وتعرف أعضائها؟
- ما رأيك في الدورات التدريبية التي تنظمها الهيئة المشرفة بعد كل مقرر يتم إصداره؟
- هل هذه الدورات اختيارية ام اجبارية، وماذا تفضل؟
- في رأيك لماذا توجد مدة زمنية بين تواريخ اصدار المقررات، وما هو تعليقك على هذا الامر؟
- في رأيك ما هي علاقة الأكاديميين ومدى اشراك المنتجات الاكاديمية في اعداد المعايير الجزائرية للتدقيق؟
- هل هناك معايير جزائرية لم تصدر بعد ترى ضروريتها وتتمنى لو تفرج عنها الهيئة المشرفة في أقرب وقت؟
- ما هو تأثير عدم صدور الإطار المفاهيمي لمعايير التدقيق الجزائرية على فهم محتوى وهل أحدث صعوبات في تطبيق المعايير؟
- ما هو تفسيرك لتهميش واحالة معايير جزائرية للتدقيق لم تصدر في معايير تم إصدارها؟
- هل صدور معايير خاصة بالجزائر هو أحسن صيغة لتبني معايير التدقيق الدولية (ISA)؟

السؤال الثاني: كيف تتم مهمة التدقيق القانوني حاليا وما هي المراجع التي لابد من تطبيق محتواها؟

- ما هو تقييمك للقانون 10-01 المنظم للمهنة، خاصة درجة توافقه لاحتياجات النظام المالي المحاسبي SCF؟
- في ظل هذه التغيرات ما محل معايير الأداء المهني (التوصيات الستة) للقرار الوزاري 103/SPM/94 خلال الممارسة المهنية؟

- ما هي المراحل التي لازلت تعتمد فيها على معايير الأداء المهني؟
- كيف هي وضعية المكتب مع تطبيق قانون المناقصات وإعداد دفتر الشروط؟
- هل التمست الممارسة المهنية بعض التغييرات بين جدول الاتعاب سابقا والمناقصات في الحصول على المهمة؟ ما هي الأمور التي تغيرت فعلا، وهل ظهرت بوادر اشتباهات في الاستقلالية؟
- ما هو التغيير الذي احدثته معايير التدقيق الجزائري في مراحل تنفيذ مهمة التدقيق في الجزائر؟
  - هل هناك تغيير في مرحلة قبول واخذ المهمة؟
  - ماذا عن التخطيط للمهمة وجمع ملفات العمل؟
  - هل تأثرت مرحلة جمع ادلة الاثبات المتعلقة بأدلة اصدار الراي؟
  - ما هو التغيير الذي احدثته المعايير في بلورة راي حول القوائم المالية؟

  وما هي المعايير الجزائرية التي يمكن استعمالها في كل مرحلة؟
- ما هو مستوى تحقيق متطلبات التقارير الخاصة لسنة 2014؟
- هل تخلق البيئة الجزائرية والقوانين المنظمة للمهنة توافق مع الظروف التي احدثتها المعايير الجزائرية للتدقيق، خاصة مع اختلاف المصطلحات؟

السؤال الثالث: ما هو هيكل الإطار التنظيمي الداخلي لمكتب التدقيق واقسامه حسب الموظفين؟

- ما هي الممارسات المهنية التي يسهر مكتب التدقيق على القيام بها؟
- ما رأيك في سوق العمل والطلب على هذه المهام؟
- ما رأيك في سوق العمل والطلب على هذه المهام، خاصة مع تحقق التوحيد في الممارسات وتطبيق (NAA)؟
- هل يمكن ان يعرض المكتب خدماته في دول أخرى؟
- هل استحداث قانون او اجراء تنظيمي جديد يمكن ان يكون السبب في عرقلة نشاط المكتب، ويمكن ان تتوقفوا عن النشاط إذا لم تتوافقوا معه؟
- في ظل التغيرات المستمرة لقواعد ضبط المهنة، كيف تنعكس هذه التغيرات على الإطار التنظيمي لمكتب التدقيق؟
  - وكيف تصنفونها الى اجبارية واختيارية؟
  - هل هناك تدريب خاص لمستخدمي المكتب بعد كل مرسوم او قانون تنظيمي؟
  - ما هي استراتيجيات الرقابة التي تفعل بعد تطبيق هذه التغييرات؟
- بحكم ان محافظ الحسابات هو الذي يتعرض للمساءلة القانونية، ما هي إجراءات الرقابة المفعلة داخل المكتب على اعمال الموظفين؟
- ما رأيك في اعمال الهيئة المكلفة بالرقابة على اعمال محافظي الحسابات، وهل خضع المكتب لهذه المراقبة من قبل؟
- كيف تتم عمليات تقييم جودة خدمات مكتب التدقيق المقدمة؟
- ما هي الميزة التنافسية التي يمكن ان ينافس بها المكتب مقارنة بالمكاتب الأخرى؟

- عند توظيف عامل جديد او مدقق ما هي معايير الاختيار المعتمدة، وهل توجد بعض القيم التي لا يمكن للمكتب توظيف من لا يملكها؟
- هل يعتمد المكتب على نظام الترقيات للموظفين وكيف يتم ذلك؟
- ما مدى التأثير على هامش الربح المصاحب لتطبيق متطلبات المعايير وقواعد ضبط المهنة؟

السؤال الرابع: الى أي درجة تستجيب المؤسسات محل التدقيق مع شروط معايير التدقيق الجزائرية والإجراءات المطلوبة؟

- هل تؤثر الإجراءات المطلوبة في المعايير الجزائرية للتدقيق على علاقة مكتب التدقيق مع العملاء؟
- ذكر استعمال معايير التدقيق الجزائرية في دفتر الشروط، يزيد من فرص الحصول على المهمة مقارنة بالمنافسين، او أن المؤسسات لا تهتم بذلك؟
- ما هي درجة تأثر وقت تنفيذ مهمة التدقيق لتحقيق شروط المعايير الجزائرية للتدقيق، وهل اختصار الوقت يعتبر حافزا امام الجمعية العامة في المفاضلة بين مكاتب التدقيق؟
- تحقيق متطلبات المعايير الجزائرية التدقيق يمكن ان يرفع تكلفة المهمة، هل يكون لذلك أثر في صياغة دفتر الشروط ويخلق منافسة غير مشروعة؟
- ما هي درجة تجاوب المؤسسات مع شروط المعايير وهل قامت مكاتب التدقيق بإجراءات تعريفيه بها لدى المؤسسات محل التدقيق؟
- هل يمكن ان يؤثر صدور مقرر جديد على العلاقة مع المؤسسة محل التدقيق خلال العهدة؟
- ما هي المعيقات التي يمكن ان تعرقل نشاط المكتب والممارسين أثناء القيام بمهامه؟
- ما هو مستوى التغيير في تلبية احتياجات ذوي المصالح وتعزيز الثقة بعد تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق وأين يلتمسون ذلك؟

الخلاصة:

- الشكر والثناء على الوقت المقدم؛
- التذكير بسرية المعلومات الشخصية الخاصة بالمبحوثين، والتخلص من التسجيلات الصوتية بعد تفريغ البيانات؛
- الوعد بارسال نسخة بعد الإنهاء من معالجة البيانات.

جامعة جيلالي اليابس سيدي بلعباس
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
دليل مقابلة عضو لجنة مراقبة النوعية (المجلس الوطني للمحاسبة)
جمع البيانات من خلال التسجيل الصوتي، وتسجيل المفكرات
ملحق: رقم 02؛

المقدمة:

- تقديم الباحث لنفسه؛
- التعريف بهدف المقابلة، على انها خاصة بالتحقق مما يجري في المجلس الوطني للمحاسبة ولجانه، من اجل جمع بيانات ودراستها في إطار دراسة كيفية للحصول على شهادة دكتوراه في ميدان المالية والمحاسبة؛
- عرض مختصر حول إشكالية البحث التي تسعى الدراسة الى حلها، من اجل كسر الجليد والدخول في الموضوع؛
- التذكير انه من خلال هذه المقابلة، سيطرح الباحث أسئلة أساسية، وأخرى فرعية من ما يتحصل عليه من إجابات للبقاء في نسق الحصول على متغيرات ورموز توجيهية لبلورة النتائج؛
- طلب الإذن بالتسجيل الصوتي للمقابلة من اجل تفريغ البيانات.

السؤال 01: منذ متى تمارس مهنة التدقيق؟

السؤال 02: ما هي العضوية التي لديك في المجلس الوطني للمحاسبة؟

- كيف يتم التعيين في المجلس الوطني للمحاسبة وعضويات لجنة مراقبة التدقيق؟
- هل يتم اشراك الممارسين في الميدان من اجل تعيين هؤلاء الممثلين الأعضاء؟
- هل تعتبر المؤهلات العلمية والأكاديمية والخبرة في الميدان من معايير الإختيار في هذه العضويات؟
- كم تدوم عضويتك لدى اللجنة، وهل تفكر في تجديدها؟
- هل تقدم لكم أتعاب ومردودية مالية او معنوية، جراء العمل المقدم في عضوية اللجنة؟

السؤال 03: في رأيكم هل هناك علاقة وطيدة بين أعضاء اللجان، وممارسي المهنة في الميدان؟

- لماذا لا يعلم اغلب ممارسي المهنة بتواجدكم ولا يتفاعلون مع مخرجات اللجنة؟

السؤال 04: هل يمتلك الممارسون في الميدان وسائل تواصل مباشرة او غير مباشرة مع لجان المجلس الوطني للمحاسبة؟

السؤال 05: لماذا الدليل المنهجي التطبيقي لمعايير التدقيق الجزائرية معقد بعض الشيء، ويحتوي على معايير لم يتم إصدارها بعد؟

- ما محل القوانين وقواعد ضبط مهنة التدقيق السارية المفعول، ولماذا لم تذكر في الدليل؟
- هل يمتلك هذا الدليل قوة القانون، ويعتبر اجباري بالنسبة لممارسي مهنة التدقيق؟

السؤال 06: هل تستطيعون فرض الدليل التطبيقي للممارسات المهنية بحكم انه تم تعيينكم بقوة القانون 10-01؟

- هل تراقب وتعاقب اللجنة الممارسين على عدم استخدامهم للمعايير الجزائرية للتدقيق؟
- هل تخصص الهيئة المشرفة ووزارة المالية إعتمادات مالية من أجل خرجات المراقبة الميدانية؟
- ما رأيكم في المعايير الجزائرية للتدقيق؟
- هل تم إشراككم في إعداد هذه المعايير؟

السؤال 07: ما السبب وراء عدم إصدار المعيار الجزائري للتدقيق الحامل للإطار الفكري والمفاهيمي لكل المعايير الجزائرية؟

السؤال 08: ما هي نسبة الإعتماد على الأكاديميين في مشاريع البحث الخاصة بالمعايير وقواعد الضبط المنظمة لمهنة التدقيق؟

- لماذا توجد حساسية وجسر مقطوع بين المهنيين والأكاديميين؟
- ما هو سبب محاولة تفريغ المهنة من الأكاديميين، وأين تتجسد مظاهر ذلك في اعمال الهيئة المشرفة؟
- ما رأيك في أصحاب المكاتب الذين يشغرون وظيفة في مؤسسة أخرى أو في التدريس بصفة دائمة؟

السؤال 09: هل تشاركون في اللقاءات الدولية باسم المجلس الوطني للمحاسبة من اجل التطوير وعرض التجربة المحلية؟

السؤال 10: ما رأيك في الدورات التدريبية التي تنظمها هيئات المجالس الثلاث، وهل تقوم اللجنة بدورات خاصة بها؟

- هل هذه الدورات إجبارية على الممارسين في الميدان؟
- ما هي الإجراءات التي يمكن ان تتخذ في حالة عدم حضور هذه الدورات التدريبية؟

السؤال 11: لماذا لم تفرض الهيئة المشرفة في الجزائر معايير الجودة على مكاتب تدقيق محافظي الحسابات لحد الآن؟

السؤال 12: كيف يتم التسيير داخل المجلس الوطني للحاسبة، وهل هناك تواصل بين اللجان من اجل أداء مهام مشتركة؟

- ما هو سبب التهاون في التسيير، ولماذا لا تؤخذ هذه الأوضاع على محمل الجد؟
- ما هي طريقة العمل التي تعتمدون عليها وكيف يمكن ان تقاس مردودية الأعضاء؟
- ما هي التغييرات التي تقترح ان تدخل على طريقة عمل اللجان الحالية بحكم خبرتك؟

السؤال 13: هل لجنة المراقبة تقوم بالرقابة على اعمال محافظ الحسابات، مثل تطبيق القانون 10-01 والمسؤوليات المحققة والأداء، معايير التقارير، معايير الأداء المهني SPM ولماذا الدليل لا يحتوي على هذه المعايير؟

- هل يمكن تحقيق المساءلة القانونية على أعمال وأداء ممارسي مهنة التدقيق؟
- ما هي الجهات التي تقوم بذلك؟
- هل يوجد محافظ حسابات تم توقيفه، وتعرض لمساءلة قانونية بسبب تحقيق بعض التجاوزات التي تم إكتشافها؟
- ما هي الحالات التي يمكن ان تستدعي الرقابة على الأداء او على الجودة؟

السؤال 14: هل هناك علاقة تربط بين المؤسسات الناشطة في الجزائر، ولجان المجلس الوطني للمحاسبة؟

- هل هناك برامج خاصة بتوعية المؤسسات حول قيمة التدقيق والمهام المتعلقة به من طرف المجلس الوطني للمحاسبة؟

السؤال 15: منذ بداية نشاط اللجنة، هل قامت بخرجات ميدانية من اجل الرقابة على أداء او جودة مهنة التدقيق المحققة؟

- لماذا أخذت الإجراءات التأسيسية كل هذه المدة؟
- ما هي معايير إختيار أعضاء الرقابة المختصين ميدانيا؟
- على أي برنامج تعتمد هذه اللجنة في خرجاتها الميدانية؟

السؤال 16: بحكم ان الجودة إختيارية في الجزائر، هل يوجد ممارسي مهنة متطوعين من اجل الرقابة على أدائهم؟

- كيف ترافع اللجنة لهذا النوع من الرقابة، بين أوساط المهنيين؟

السؤال 17: هل هناك أي بوادرلتعديل قانون 10-01 المنظم للمهام الثلاث؟

- هل تشمل هذه التعديلات المناقصات وسوق الطلب على مهام التدقيق؟
- لماذا لا يوجد تواصل مع اللجنة المكلفة بدراسة وتعديل القانون 10-01؟

السؤال 19: ما هي الإجراءات المفعلة لتطوير المهنة في الجزائر من طرف الهيئة المشرفة؟

السؤال 20: هل توجد رقابة تفاعلية بين هيئات وزارة المالية، مثل رقابة مجلس المحاسبة او المفتشية العامل للمالية على اعمال المجلس الوطني للمحاسبة؟

ملاحظة: الأسئلة الفرعية تم إستنباطها بشكل مباشر واثناء المقابلة من بيانات وإجابة العينة، الأمر الذي دفعنا الى تعديل الدليل بكل ما ورد من أسئلة اثناء المقابلة.

الخلاصة:

- الشكر والثناء على الوقت المقدم؛
- التذكير بسرية المعلومات الشخصية الخاصة بالعضو، والتخلص من التسجيلات الصوتية بعد تفريغ البيانات؛
- الوعد بارسال نسخة بعد الإنهاء من معالجة البيانات.

جامعة جيلالي اليابس سيدي بلعباس

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

دليل مقابلة موظف في قسم التدقيق الداخلي لمؤسسة عمومية إقتصادية

جمع البيانات من خلال التسجيل الصوتي، وتسجيل المفكرات

ملحق: رقم 03؛

المقدمة:

- تقديم الباحث لنفسه؛
- التعريف بهدف المقابلة، على انها خاصة بالتحقق مما أعمال التدقيق في المؤسسة التي يقوم بها محافظ الحسابات كل سنة، من اجل جمع بيانات ودراستها في إطار دراسة كيفية للحصول على شهادة دكتوراه في ميدان المالية والمحاسبة؛
- عرض مختصر حول إشكالية البحث التي تسعى الدراسة الى حلها، من اجل كسر الجليد والدخول في الموضوع؛
- التذكير انه من خلال هذه المقابلة، سيطرح الباحث أسئلة أساسية للحصول على متغيرات ورموز توجيهية لبلورة النتائج؛
- طلب الإذن بالتسجيل الصوتي للمقابلة من اجل تفريغ البيانات.

السؤال 01: هي يمنك التعريف بالمؤسسة التي تنشط فيها؟

السؤال 02: هل تتم عملية مسك المحاسبة وفق النظام المالي المحاسبي SCF، ام لازالت تترجم من النظام القديم PCN؟

السؤال 03: هل النظام المحاسبي المالي SCF، مطبق بالكامل؟

السؤال 04: ما هي أنواع الرقابة التي تخضع لها هذه المؤسسة؟

السؤال 05: هل يوجد لديكم قسم تدقيق داخلي في المؤسسة؟

السؤال 06: الى أي مستوى يمكن ان نقول ان هذا القسم مستقل، وهل يتعرض لضغوطات خارجية؟

السؤال 07: ما هو الفرق بين الرقابات الخارجية، التي أنتم معنيون بها؟

السؤال 08: كيف تنظرون الى محافظ الحسابات، كعضو خارجي عن المؤسسة؟

السؤال 09: هل يمكن ان يتجاوز محافظ الحسابات المهام المفوضة اليه، بالتدخل في التسيير والأمور الإدارية؟

السؤال 10: ما هي القيمة المضافة التي يقدمها محافظ الحسابات داخل للمؤسسة، أثناء أداء مهمة التدقيق؟

السؤال 11: هل محافظ الحسابات إجراء شكلي قانوني فقط، ام له أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسة؟

السؤال 12: كيف يتم تعيين محافظ الحسابات، للمهام القانونية والتعاقدية؟

السؤال 13: هل لديك علاقة في مرحلة اعداد دفتر الشروط من اجل تعيين محافظ الحسابات؟

السؤال 14: بعد التعيين، ما هي اول خطوة يقوم بها محافظ الحسابات لدى المؤسسة محل التدقيق؟

السؤال 15: هل تلبون كل المتطلبات اللازمة من اجل أداء المهنة، ام هناك بعض متطلبات التي لا تلقى القبول؟

السؤال 16: هل هناك ردود فعل تمارسونها في حالات وجود متطلبات غير مقبولة؟

السؤال 17: هل لديكم معلومات على المرجعية الوطنية التي تنظم عمل المدقق الخارجي؟

السؤال 18: هل اطلعتم على المعايير وقمتم بدورات تدريبية في ما أتت به؟

السؤال 19: ماذا تعرف عن معايير التدقيق الجزائرية؟

السؤال 20: أثناء التعيين محافظ الحسابات تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق، يخلق المفاضلة والأولية في الإختيار بين المشاركين في المناقصات؟

السؤال 21: هل كل المؤسسات التي اخذت منصبا فيها، لديها القدرة على اعداد دفتر الشروط؟

السؤال 22: يتواصل المجلس الوطني للمحاسبة مع كل المؤسسات بجداول المهنيين كل سنة؟

السؤال 23: هل محافظ الحسابات الحالي لديه علاقة بمحافظ الحسابات الذي سبقه في المؤسسة؟

السؤال 24: ما هي أنواع التقارير التي يعدها محافظ الحسابات، بعد انهاء مهام التدقيق القانوني؟

السؤال 25: أي قانون من قوانين تنظيم المؤسسات يفرض التقرير النصف سنوي الذي يتم اعداده كل سنة؟

السؤال 26: على ماذا يحتوي التقرير السنوي العام، وهل تم تغييره بموجب المعايير الجزائرية للتدقيق؟

السؤال 27: ما مدى تقبل المؤسسة ومجلس الإدارة لهذه للتحفظات في رأيك؟

السؤال 28: هل تطلب المؤسسة تبريرات من محافظ الحسابات على هذه التحفظات؟

السؤال 29: بالنسبة للمؤسسة والموظفين هل تلتمسون بعض التمادي في التحفظات الصادرة عن محافظ الحسابات؟

السؤال 30: هل التقارير الصادرة عن محافظي الحسابات، تختلف من عهدة الى عهدة او بين الممارسين؟

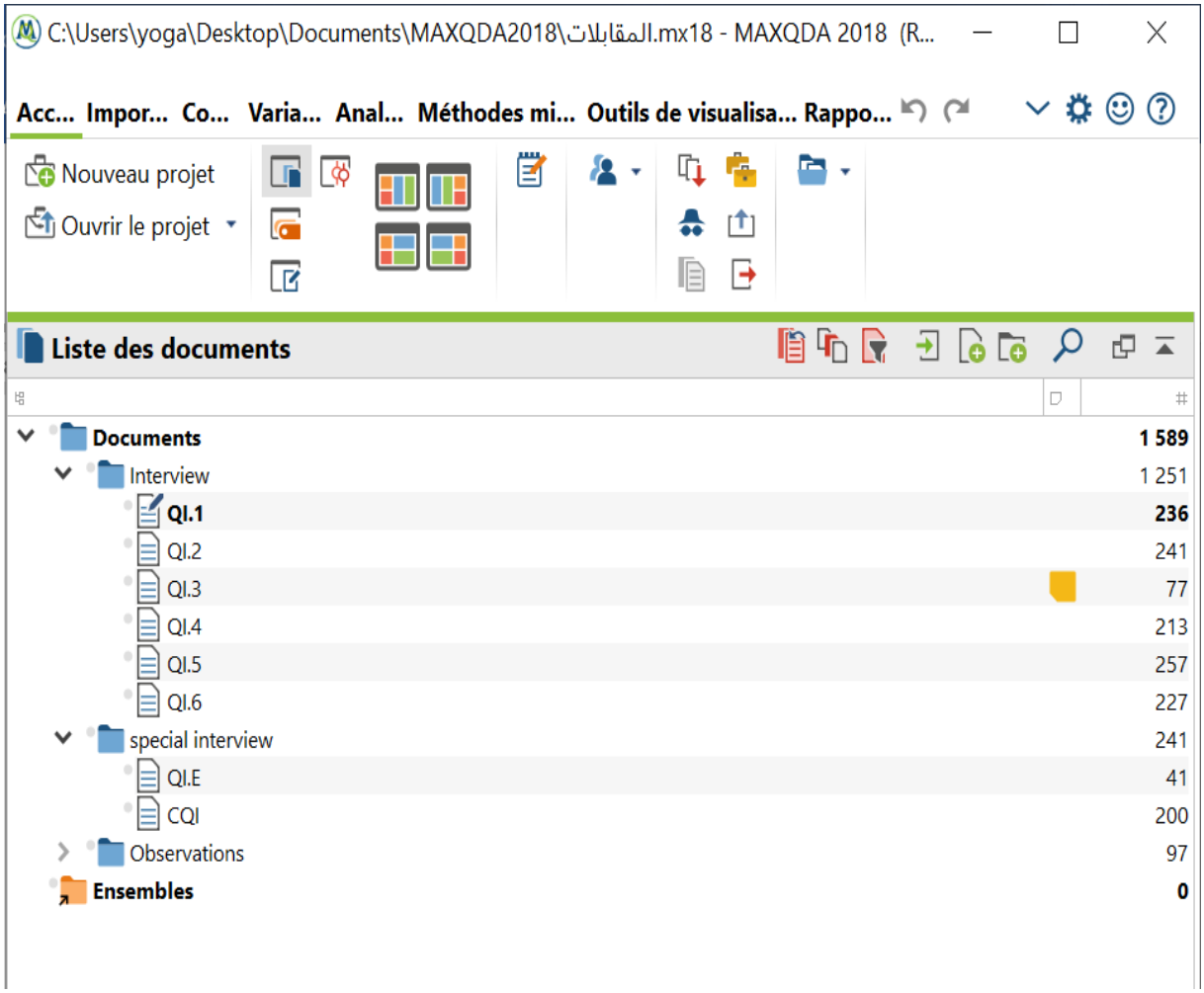
السؤال 31: الى من توجه هذه التقارير؟

الخلاصة:

- الشكر والثناء على الوقت المقدم؛
- التذكير بسرية المعلومات الشخصية الخاصة بالموظف، والتخلص من التسجيلات الصوتية بعد تفريغ البيانات؛
- الوعد بارسال نسخة بعد الإنهاء من معالجة البيانات.

الملحق رقم 4

ملفات المقابلات في واجهت برنامج MAXQDA؛



الملحق رقم 5

إستقاط الرموز على بيانات المقابلات في واجهت برنامج MAXQDA؛