

تحليل أثر الخصائص الشخصية لمراجع الحسابات على جودة عملية المراجعة
-دراسة مقارنة من منظور المعايير الدولية وحالة الجزائر-

أ/ بن عيسى عبد الرحمان*

Abstract:

The main aim of this study is to test the impact of meeting the external auditing standards on auditing quality factors, by focusing on human factor in particular. To reach this objective, we will focus on both competences and independence standards, and the extent to which they are correlated and have an impact on auditing quality. We will also, demonstrate the content of these two standards from international auditing standards perspective, and their content in Algeria. We will finally measure how long meeting these standards contribute to the improvement of the professional practices quality.

Keys word: auditing strategy, external auditing, auditing standards, auditing quality services, Personal characteristics ...

الملخص:

إن الهدف الرئيسي لهذه الدراسة هو اختبار أثر الالتزام بالمعايير الدولية للمراجعة الخارجية على محددات جودة عملية المراجعة، وهذا بالتركيز على المحددات المتعلقة بالعنصر البشري. وفي هذا الصدد سوف نركز على كل من معياري الكفاءة والاستقلالية ومدى ارتباطهما وتأثيرهما على جودة المراجعة، كما نسعى إلى تبيان مضمون هذين المعيارين من منظور المعايير الدولية للمهنة، وكذا في الجزائر و أثر الالتزام بهما على جودة ممارسة المهنة.

الكلمات المفتاحية: إستراتيجية المراجعة، المراجعة الخارجية، معايير المراجعة، جودة خدمات المراجعة، الخصائص الشخصية، ...

* أستاذ مساعد، جامعة بومرداس.

مقدمة:

تشكل مسألة قياس و تحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي الشغل الشاغل للمهتمين بميدان المراجعة، سواء من الأكاديمين وكذا المهنيين، حيث قدمت العديد من المقاربات في هذا الشأن، و التي من أهمها نجد المدخل المهني للحدودة، القائم على مدى الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة الخارجية، التي تلعب دورا هاما في قياس نوعية الخدمات المقدمة من طرف المراجعين الخارجيين، حيث تشكل هذه المعايير من جهة أخرى، خصائص شخصية تتعلق بالعنصر البشري الذي يؤدي هذه المهمة، سواء تعلق الأمر بالمشرف على هذه العملية أو المساعدين له في القيام بذلك.

وحتى يتم القيام بمهمة المراجعة الخارجية على أكمل وجه وبغية الوصول إلى النتائج المرجوة من قبل الجهة الطالبة لهذه الخدمات، والتي لها أحكام مسبقة حول هذه النتائج، وحب على القائمين بالعملية أن يتوفر فيهم قدر معين من هذه الخصائص المتمثلة أساسا في كل من الكفاءة والاستقلالية، اللتان تشكلان مدخلا من المداخل المعتمدة في ميدان المراجعة الخارجية للحسابات، والمتمثل في المدخل المهني.

إن الجزائر و في ظل الظروف الراهنة التي تعرف فيها مرحلة انتقالية تجسدت من خلال الإصلاحات العميقة التي عرفها تنظيم المهنة، التي تهدف إلى النهوض بمستوى ممارستها و بالتالي تحسين نوعية الخدمات التي يقدمونها، ففي ظل هذه الإصلاحات، لقد تم إعادة تعريف المعايير المهنية الواجب الالتزام بها في الجزائر، سيما المعايير الشخصية (الكفاءة والاستقلالية على وجه الخصوص)، من خلال تلك الشروط والموانع وحالات التناهي المتعلقة بممارسة المهنة، كما أن إمكانية تبني المعايير الدولية للمهنة، من شأنه إعطاء هذه المعايير بعدا دوليا، قد يساهم في تطوير وتنمية المورد البشري الممارس لهذه المهنة، وعلى هذا الأساس، فإن السؤال المطروح هنا هو:

- هل تعتبر المقتضيات المتعلقة بالاستقلالية والكفاءة المفروضة في الجزائر كافية لتطوير أداء ممارسي المهنة في الجزائر، وبالتالي تحسين جودة خدمات المراجعة الخارجية المقدمة، مقارنة مع مقتضيات المعايير الدولية ؟

و على هذا الأساس، فيمكن طرح التساؤلات التالية:

- ما المقصود بجودة المراجعة الخارجية من منظور المدخل المهني للمراجعة والتي تحدد العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية و الخصائص الشخصية للقائم بها؟
 - ما هي مظاهر المحددات الشخصية (المعايير الشخصية) للمراجع الخارجي في الجزائر؟
 - ما هي نقاط التشابه والاختلاف بين المقتضيات المعمول بها في الجزائر وبين تلك التي تتضمنها المعايير الدولية للمهنة؟
- للإجابة على الإشكالية الرئيسية التي تطرحها الدراسة والأسئلة الفرعية المتعلقة بها، فقد قمنا بوضع مجموعة من الفرضيات، التي قد تشكل إجابات مؤقتة لهذه التساؤلات، والمتمثلة في:
- تقوم جودة المراجعة الخارجية من منظور مهني على درجة الالتزام بالمعايير الشخصية (الكفاءة الاستقلالية) فقط؛
 - تعتبر المعايير الشخصية المعتمدة في الجزائر كافية لتحسين الأداء المهني لممارسي المهنة، ولا داعي إلى اعتماد المعايير الدولية؛
 - هناك عدم التزام بالمعايير المهنية للمراجعة الخارجية في الجزائر من طرف ممارسي المهنة؛
 - لقد تم التعبير عن معيار الكفاءة في الجزائر بمجموعة من الشروط الواجب توفرها للممارسة المهنية، بينما تم التعبير عن الاستقلالية بتلك الموانع وحالات التنافي عند ممارسة المهنة.

من أجل التمكن من الإجابة على الإشكالية التي تطرحها الدراسة، فقد قمنا بتقسيم العمل إلى دراسة نظرية، تتمحور حول مضمون جودة المراجعة الخارجية من زاوية الالتزام بالمعايير المهنية، سيما العامة منها، مع توضيح العلاقة بينهما، بما في ذلك محتوى المعايير المهنية المعتمدة في الجزائر، بينما في الجانب التطبيقي للدراسة فقد قمنا بعملية مقارنة بين المقتضيات المتعلقة بكل من

الاستقلالية والكفاءة الواجب توفرها في القائم بعملية المراجعة الخارجية للحسابات، بين ما هو معتمد في الجزائر والمقتضيات التي تنص عليها المعايير الدولية للمراجعة الخارجية.

1) الإطار النظري للدراسة:

لا يمكن دراسة موضوع جودة الخدمات والأداء المهني للمراجع الخارجي إلا من خلال تحديد المقاربة أو الزاوية التي سيتم من خلالها التطرق إلى هذه الإشكالية، كون أن الموضوع يتميز بالتشعب وتداخل المفاهيم المتعلقة به، سيما تلك التي تدور حول الالتزام بالمعايير المهنية التي تسمح بدورها من اكتشاف الأخطاء وأعمال الغش وتحديد درجة خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية. لذا فقد ركزنا في دراستنا هذه على تبيان أثر الالتزام بالمعايير المهنية باعتبارها تجمع بين مختلف المقاربات التي تدور حول موضوع قياس جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.

1-1) الدراسات السابقة:

من بين أهم هذه الدراسات نجد

1-1-1) دراسة أحمد محمد صالح الجلال 2010:

" تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية" حيث قام الباحث بعرض نظري لماهية جودة المراجعة و عناصر تحسينها وأساليب الرقابة عليها، مشيراً إلى أهم المتغيرات الموجودة في بيئة المراجعة الخارجية والتي من الممكن أن تؤثر على جودتها، سواء تلك المتعلقة بمكتب المراجعة أو المتغيرات المرتبطة بالهيئة محل المراجعة، وفي الأخير قام الباحث بعملية إسقاط لكل هذه المفاهيم على واقع جودة الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية في جمهورية اليمن.

1-1-2) دراسة حمادي نبيل 2012:

"أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية-دراسة حالة الجزائر-" حيث تطرق الباحث إلى الظروف الداعية لوجود الحوكمة و المراجعة المالية وجودة عملية المراجعة، ومؤشرات

قياسها والرقابة عليها، ولقد ركز الباحث دراسته حول محددات الحوكمة في بيئة الأعمال الجزائرية وأثرها على جودة المراجعة المالية، وهذا من خلال وضع نموذج لجودة المراجعة المالية في الجزائر يقوم على أساس محددات الحوكمة المتمثلة في كل من المحددات الداخلية للحوكمة، مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية وكذا الإفصاح.

1-1-3) دراسة علي عمر عبد الصمد 2013:

" نحو إطار متكامل لحوكمة المؤسسات في الجزائر على ضوء التجارب الدولية" قام الباحث بالتطرق في أول الدراسة إلى بواعث اللجوء إلى حوكمة المؤسسات، من خلال التعرّيج حول أهم النظريات المفسرة لذلك، إضافة إلى بنية نظام الحوكمة، كما قام الباحث بعرض أهم التجارب الدولية لموضوع الحوكمة، سيما العربية منها. كما شرح الباحث مدى ارتباط نظام الحوكمة بالمراجعة الخارجية وجودة عملية المراجعة ككل، وهذا من خلال إبراز دور المراجعة في تطبيق نظام حوكمة المؤسسات والتقليل من حجم فجوة التوقعات. في الأخير حاول الباحث وضع تصور لنظام الحوكمة يقوم على أساس بيئة الأعمال الجزائرية.

1-2) مفهوم جودة المراجعة الخارجية من حيث الالتزام بالمعايير المهنية:

اعتمد هذا المدخل في تعريف جودة المراجعة من حيث علاقتها بالالتزام بالمعايير المهنية، على اعتبار أن التزام المراجع بتنفيذ عملياته وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني تمثل الحد الأدنى لضمان جودة المراجعة وتوفر خط دفاع لحماية المراجع في مواجهة الدعاوى القضائية المرفوعة ضده بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة، كما أن التزام المراجع بمعايير المراجعة و قواعد آداب السلوك المهني يضمن تنفيذ عملية المراجعة بمستوى جودة مرتفع.¹

1-2-1) تعريف الجودة من خلال الالتزام بالمعايير المهنية:

وفق هذا المدخل فإن جودة المراجعة الخارجية تعرف على أنها: "مدى إتباع المراجعين للأساليب والإجراءات المحاسبية التي تتفق مع متطلبات المعايير المهنية المتعارف عليها للمراجع

ومتطلبات معايير الرقابة على جودة أداء عملية المراجعة". كما يمكن تعريف جودة المراجعة الخارجية على أنها: "الالتزام بالمعايير المهنية المتعلقة بكل من العمل الميداني وإعداد التقارير"². بالنظر إلى التعريف الذي قدمته (De Angelo, 1981)، حيث قدمت جودة المراجعة على أنها: "احتمال أن يكتشف المراجع وجود اختلال في القوائم المالية (الكفاءة)، ويظهره للسوق (الاستقلالية)". إذن بالنسبة ل: (De Angelo) الكفاءة والاستقلالية هما العنصرين الأساسيين للحكم على جودة المراجعة المالية، أي أنه حتى يكون تقرير المراجع الخارجي ذو جودة، عليه أن يمثل محصلة عملية مراجعة تمت بكفاءة واستقلالية. كما اعتمد (Moizier, 1997) كذلك على هذين العنصرين في تعريفه لجودة المراجعة، لكنه ميز بين جودة الاكتشاف التي تتحدد بمدى كفاءة المراجع، و جودة الإظهار التي تتحدد بمدى استقلالية المراجع³. ولقد تبنى هذا الطرح العديد من المنظمات المهنية كالاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، حيث تتوقف جودة المراجعة بالدرجة الأولى على مدى الالتزام بالمعايير المهنية التي تصدرها هذه الهيئات⁴.

1-2-2) محددات جودة المراجعة المتعلقة بالعنصر البشري:

تتعلق المعايير العامة بالتكوين الشخصي للقائم بعملية المراجعة، والمقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين، وتوصف هذه المعايير بأنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية نحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بصورة ملائمة، و تعتبر شخصية لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها المدقق الخارجي. وبالتالي يمكن القول بأنه للحصول على تقرير يتضمن رأياً فنياً محايداً له أهمية و مغزاه؛ يتعين أن يكون المراجع على درجة من الكفاءة و أن يتمتع بالاستقلال المطلوب، ويتبع قواعد السلوك المهني المتعارف عليها⁵.

✓ كفاءة منفذ عملية المراجعة:

إن تحقيق مستوى مرتفع من جودة المراجعة، يتطلب تنفيذ عملية المراجعة بواسطة أشخاص حصلوا على تأهيل علمي ملائم في مجالات المحاسبة والتدقيق، بالإضافة إلى تعزيز ذلك بالخبرة المهنية التي تساعدهم على التحليل، التدقيق والتقييم السليم لمختلف جوانب مهمة المراجعة الخارجية، في جميع مراحلها. و نظرا لأهمية التأهيل العلمي والخبرة المهنية لدى مراجعي الحسابات، للوفاء بمتطلبات ممارسة المهنة و تحسين جودة أدائها، جعل هذا المعيار يحتل الصدارة من بين باقي المعايير المهنية المتعارف عليها في المراجعة، كما شددت عديد الدراسات على أن جودة أداء عملية المراجعة الخارجية تزداد بزيادة الخبرة العلمية والعملية للمراجع الخارجي و أعضاء مكتبه.⁶ و يقصد بهذا المعيار أن تتم عملية المراجعة بواسطة شخص أو أشخاص حصلوا على مستوى ملائم من التدريب و تتوافر لديهم المهارة الفنية الملائمة للعمل كمراجع أو كمراجعين، وينقسم هذا المعيار إلى:

- التأهيل العلمي أو الدراسي؛
- التأهيل العملي أو الخبرة المهنية؛
- الربط بين التأهيل العلمي والتأهيل العملي ومتطلبات الأداء المهني.⁷

✓ استقلالية منفذ عملية المراجعة:

تتمثل الاستقلالية في نزاهة واستقامة و نضج المراجع، وتمتعه بكل حقوقه المدنية، وعدم تعرضه لعقوبات سابقة من جهة، كما عليه باعتباره الضامن لشرعية وصدق الحسابات، أن يكون مستقلا فعلا، أي أن يتمتع بكامل الحرية اتجاء أفراد الهيئة محل المراجعة، وان لا يشاركهم في أعمالهم ولا يربطه مع الشركة عقد عمل.⁸ يتضمن مفهوم استقلال المراجع الخارجي باعتباره شخص طبيعي عنصرين أساسيين هما:⁹

الاستقلالية الذاتية التي تتضمن في نفس الوقت الأخلاقيات الشخصية أي قواعد السلوك وكذا عدم التواجد في وضعية تعارض أو نزاع حول المصالح، والتي يكون فيها المراجع على علاقة تعاطف مع أحد أعضاء الكيان محل المراجعة، وهو ما يعرف بالاستقلال الظاهري، أو الملاحظ والذي في كثير من الحالات يختلف عن الاستقلال أو الاستقلالية الذاتية والذهنية.

عند التحدث عن استقلال المراجع الخارجي فإننا بالضرورة نتحدث حول العنصرين السابق ذكرهما، أي الاستقلال الذاتي والذهني وكذا الاستقلال الظاهري، حيث أن كلاهما ضروريان، حتى وإن كانت هناك إمكانية التحكم الموضوعي في العنصر الثاني المتعلق بالاستقلال الظاهري، وهذا من خلال امتناع المراجع و مساعديه داخل مكتب المراجعة عن امتلاك أسهم أو حصص في الشركة أو الهيئة محل المراجعة، هذا من جهة ومن جهة أخرى الامتناع عن أداء مهام تدقيق في كيانات يعمل لديها أشخاص ذوي علاقة قرابة مع المراجع الخارجي أو أحد مساعديه.

2) دراسة مقارنة بين المتطلبات الشخصية على المستوى الدولي وبين الواقع الجزائري:

2-1) المحددات الشخصية من منظور المعايير الدولية:

لقد تضمنت المعايير الدولية للمراجعة الخارجية الخصائص الشخصية لمنفذي عملية المراجعة، المتمثلة في كل من الكفاءة الاستقلالية، في عدة معايير متفرقة، سنحاول عرضها فيما يلي:

2-1-1) كفاءة فريق المراجعة:

تضمن المعيار الدولي رقم (600) في فقرته السابعة على أنه ينبغي على المراجع عند التخطيط للاستفادة من عمل مراجع آخر مراعاة الكفاءة المهنية للمراجع الآخر في إطار المهمة المحددة التي نفذها ذلك المراجع، أما المعيار الدولي رقم (220) المتعلق برقابة الجودة على أعمال المراجعة وفي فقرته (14)، فقد نص على أنه يجب على المراجعين والمساعدين ممن لديهم مسؤوليات إشرافية أن يأخذوا في الحسبان مهارات المساعدین وقدرتهم على أداء العمل الموكل لهم عند البت في نطاق التوجيه والإشراف والمراجعة المناسبة لكل منهم، بينما أوضح المعيار (610) الذي نظم كيفية الاستفادة من عمل المراجع الداخلي في فقرته (13)، حيث أكد على ضرورة تحقق المراجع الخارجي من أعمال المراجعة الداخلية قد تم تنفيذها من قبل أشخاص لديهم

التدريب المناسب والكفاءة المناسبة باعتبارهم مراجعين، ويمكن التحقق من ذلك عن طريق التعرف على السياسات المتعلقة بتوظيف وتدريب موظفي المراجعة الداخلية ومراجعة خبراتهم ومؤهلاتهم الفنية.

ولقد تضمن المعيار الدولي ISQC1 مجموعة من السياسات والإجراءات الواجب الالتزام بها عن القيام بعملية الرقابة على جودة أعمال المراجعة، والتي تم تصميمها من أجل التأكد بأن كافة عمليات المراجعة قد تمت وفقا لمعايير المراجعة الدولية أو المعايير والممارسات المحلية، كما يتم وضع هذه السياسات والإجراءات على مستوى كل من مكتب المراجعة وكذا على مستوى كل عملية مراجعة على حدا، وبصفة عامة يمكن توضيح هذه السياسات والإجراءات كما يلي:¹⁰

- يجب على موظفي أو عمال هيئة المراجعة الالتزام بمبادئ الاستقلال والأمانة والموضوعية والسرية والسلوك المهني؛
- على الهيئة أن تكون مزودة بأفراد من الذين حصلوا وحافظوا على المعايير الفنية والكفاءة المهنية المطلوبة للقيام بأجزاء مهامهم بعناية؛
- يجب أن تعهد أعمال المراجعة إلى أفراد يمتلكون درجات من التكوين المهني والكفاءة المطلوبة في مثل هذه الحالات؛
- يجب أن يكون هناك إشراف وتوجيه ومتابعة للأعمال على كافة المستويات، للوصول إلى قناعة معقولة بان العمل المنجز يفي بمعايير الجودة المناسبة؛
- يجب التشاور داخل الهيئة وخارجها عند الضرورة مع ذوي الخبرات المناسبة؛
- على هيئة المراجعة إجراء تقويم للعملاء المحتملين ومتابعة علاقاتها مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة، كما يجب عليها عند اتخاذ قرار بقبول أو الحفاظ على العميل أن تأخذ بعين الاعتبار استقلالية الهيئة وقابليتها لخدمة العميل بشكل ملائم والأمانة التي تتمتع بها إدارة العميل؛
- يجب على هيئة المراجعة أن تراقب باستمرار ملائمة وفعالية تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة.

2-1-2) استقلالية القائمين بعملية المراجعة:

لقد نص المعيار رقم 200 على أن المراجع الخارجي يخضع لمتطلبات السلوك الأخلاقي بما في ذلك تلك المتعلقة بالاستقلالية، وفقا للفقرة(14)، كما تنص الفقرة (15) من نفس العيار على أن يكون المدقق مستقلا عن الكيان محل المراجعة، حيث تصف قواعد مجلس معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين الاستقلالية على أنها تتألف من كل من الاستقلالية في الذهن والاستقلالية في المظهر، حيث تحمي استقلالية المراجع عن الكيان قدرته على تكوين رأي دون التأثير بأي تأثيرات قد تضعف هذا الرأي، كما تعزز هذه الاستقلالية قدرته على العمل بنزاهة وموضوعية وحفاظه على موقف الشك المهني.¹¹

2-2) المحددات الشخصية في الجزائر(المعايير الشخصية):

لقد عمدت الجزائر خلال الإصلاحات الأخيرة التي انطلقت فيها منذ سنة 2010، من خلال إصدار القانون 10-01 المتعلق بالمهنة الثلاث، إلى إعادة تنظيم المهنة، من خلال إعادة التعريف بممارستها، واجباتهم، مسؤولياتهم، إضافة إلى تحديد الهيئات المشرفة عليها مع تحديد دور كل منها. والمعايير المهنية لممارسة المهنة في الجزائر شأنها شأن باقي المقتضيات والقواعد المنظمة لعمل المهنيين في الجزائر، مستهها هذه الإصلاحات، فقد تم إعادة صياغتها وفق ما تقتضيه الظروف الراهنة وهذا على النحو التالي:

2-2-1) معيار الكفاءة العلمية و المهنية:

لقد تم التعبير على هذا المعيار في الجزائر من خلال تلك الشروط القانونية الواجب التمتع بها من اجل التمكّن من ممارسة المهنة، حيث أنه من دونها لا يعد الشخص المتقدم لمزاولة المهنة ذو أهلية وكفاءة للقيام بذلك، بالإضافة إلى طرق وكيفيات التكوين وإجراءات تحسين المستوى التي يسهر المجلس الوطني للمحاسبة على توفيرها من أجل تحسين جودة الخدمات المقدمة و تتمثل تلك الشروط على وجه الخصوص فيما يلي:

- أن يكون جزائري الجنسية؛

- أن يجوز على شهادة الممارسة المهنية على النحو التالي:¹²

- بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية للخبرة المحاسبية، أو شهادة معادلة لها؛
- بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات، أو شهادة معادلة لها.
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- أن يكون معتمدا من طرف الوزير المكلف بالمالية، ومسجلا في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في هذا القانون.

2-2-2) استقلالية المراجع الخارجي في الجزائر:

من أجل تمكين ممارسي مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر من مزاولة مهامهم بكل استقلالية و العمل في جو خال من الضغوطات والتأثرات الجانبية، التي من شأنها التأثير على رأي المراجع حول القوائم المالية وتوجيه رأيه المتضمن في التقرير، فقد وضع المشرع الجزائري مجموعة من الضوابط التي من شأنها تمكين المهني من ذلك، حيث أكد على ضرورة عدم ممارسة المهنة في ظل موانع تنتج عن حالات الارتباط بالهيئة محل المراجعة، سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، أو حتى الممارسة للمهن تزامنا مع ممارسة مهنة أخرى تشكل مهنة متنافية مع مهنة مراجعة الحسابات.¹³

✓ الموانع:

- يتوجب على المراجع الخارجي عند قيامه بمهمة المراجعة الخارجية للشركات أو أي هيئة في الجزائر، الامتناع عن ما يلي:
- مراقبة الشركة التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
 - القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين؛
 - قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها؛

- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛
 - شغل منصب مأجور في الشركة التي راقبها بعد اقل من ثلاث (03) سنوات من انتهاء عهده.
- ✓ حالات التنافي:

- تحقيقا لممارسة مستقلة ذهنيا وأخلاقيا، كان لزاما تجنب الوقوع في وضعيات منافية لمهنة المراجع الخارجي، والمتمثلة في:
- كل نشاط تجاري لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛
 - كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛
 - كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري؛
 - الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة؛
 - كل عهدة برلمانية؛
 - كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

2-3) أوجه التشابه والاختلاف بين المعايير الدولية والمقتضيات الوطنية:

سنركز في عملية المقارنة هذه على مجموعة من المعايير التي من شأنها تمكيننا من إتمام هذه المقارنة، حيث اعتمدنا على المعايير التالي:

2-3-1) من حيث الإطار العام لإصدار المعايير:

أول ملاحظة يمكن التطرق إليها فيما يخص المعايير الدولية للمراجعة هو صدورها في شكل دليل شامل، يتضمن مختلف الإرشادات المتعلقة سواء بممارسي المهنة والخصائص الواجب توافرها فيهم، بالإضافة إلى الهدف من عملية المراجعة، وكذا مختلف الإرشادات المتعلقة بأدلة الإثبات وتقييم

نظم الرقابة الداخلية وإعداد التقارير، وغيرها من الجوانب التي خصصت لها معايير أو أكثر، بينما الملاحظ على المقتضيات الخاصة بممارسة المهنة في الجزائر، هو غياب دليل وطني يشمل مختلف هذه المقتضيات، مما يصعب على ممارسي المهنة بالدرجة الأولى ومختلف المهتمين بميدان مراجعة الحسابات ومهنة المحاسبة، من الوصول إلى هذه المتطلبات وفهمها وبالتالي التقيد بها؛

2-3-2) من حيث الشكل العام للمعايير:

فيما تعلق بالشكل العام لمعايير المراجعة الدولية وتلك المعتمدة في الجزائر، فإننا نلاحظ أن المعايير الدولية للمراجعة الخارجية، قد جاءت على شكل مجموعة من الإرشادات التي تم تجميعها وتبويبها تحت بند معين أطلق عليه اسم معيار، بحي تشترك هذه الإرشادات من حيث الموضوع والهدف من إصدارها، بنما في الجزائر، فقد تم إصدار مجموعة من المقتضيات القانونية مجتمعتا في قانون معين أحيانا، وأحيانا أخرى تكون متفرقة وموزعة على عدة نصوص قانونية وتنظيمية وحتى تعليمات ومذكرات منهجية؛

2-3-3) من حيث الهدف من إصدار المعايير:

يتمثل الهدف من إصدار معايير دولية تعنى بالمحددات الشخصية للقائم بعملية مراجعة الحسابات في السعي إلى الرفع من مستوى المهنيين، وتحسين جودة خدماتهم، بينما في الجزائر، فبالإضافة إلى هذا الهدف الذي تشترك فيه المقتضيات الوطنية مع المعايير الدولية، فإن الهدف هو بالدرجة الأولى هو التزام قانوني و تنظيمي لا بد منه، للحصول على الاعتماد والتمكن من ممارسة المهنة؛

2-3-4) من حيث ضرورة الالتزام بالمعايير:

الملاحظ في هذا الصدد، أن الدول التي تتبنى المعايير الدولية تكون ملزمة بالامتثال لما ورد بها من خصائص شخصية، ماعدا تلك التي تختلف مع المقتضيات الوطنية، حيث يكون للمقتضيات الوطنية أفضلية في التطبيق على المعايير الدولية، بينما في الجزائر فيجب التقيد بالمقتضيات المنصوص عليها في مختلف النصوص القانونية، والمحددة للخصائص الشخصية، كشرط لا بديل عنه للتمكن من ممارسة المهنة أصلا؛

2-3-5) من حيث الرقابة على درجة الالتزام بالمعايير:

بالنسبة لمراقبة مدى الالتزام وتوفر المحددات الشخصية لممارس مهنة المراجعة، فإننا نجد في حالة المعايير الدولية، أن عملية مراقبة الالتزام بالمحددات الشخصية تتم من طرف المهنيين أنفسهم، حيث يتأكد المراجع الخارجي مثلا من مدى كفاءة وحسن تدريب وتكوين المراجع الداخلي، بينما في الجزائر، فإن عملية الرقابة على مدى توفر هذه الخصائص الشخصية، يتم من طرف هيئات الإشراف نفسها، بحيث تفرض هذه الشروط المتعلقة بالخصائص الشخصية على المتقدم لطلب الاعتماد، حيث لا يمكن ممارسة المهنة دونها أصلا، حيث يمكن القول انه بالنسبة للمعايير الدولية فإن هذه العملية (عملية الرقابة) هي عملية بعدية، بينما في حالة الجزائر فهي رقابة قبلية وقائية.

خاتمة:

إن توفر المقتضيات الأساسية للوصول إلى تقديم خدمات ذات جودة، و المعبر عنها في دراستنا بالمعايير المراجعة (الشخصية منها)، من شأنه وضع خارطة طريق لعمل الممارسين لهذه المهنة وفق إجراءات وخطط عمل من شأنها النهوض بمستوى أدائهم المهني، والتمكن من كسب ثقة مستخدمي آراء المراجعين في الجزائر، وهذا بشرط التقيد بها والعمل على وضع سياسات من قبل الهيئة المنظمة للمهنة، تدعم هذا الالتزام وتسهر على الرقابة عليه، خاصة في ظل هذه المرحلة الانتقالية التي تمر بها المهنة اليوم. ومن خلال دراستنا هذه فقد توصلنا إلى بعض النتائج الممكن أن تؤثر على قبولنا أو رفضنا للفرضيات التي وضعت للدراسة، بحث يمكن اختبارها كما يلي:

✓ اختبار الفرضيات:

- الفرضية الأولى: تمحورت الفرضية الأولى حول مدى كفاية المقتضيات المتعلقة بالخصائص الشخصية لممارس مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، وبالتالي عدم الحاجة إلى تبني المعايير الدولية للمهنة، سيما فيما تعلق بتفعيل وتطوير مضمون هذه الخصائص، المتمثلة في كل من كفاءة القائم بعملية المراجعة، ومدى حياده واستقلاليتته في إبداء رأيه حول ما هو موجود في الشركة محل المراجعة، حيث أنه من المؤكد أن المعايير

الدولية للمراجعة تعتبر في قمة التطورات التي وصلت إليها المهنة، كما أن المعايير المعتمدة في الجزائر جاءت كنتيجة لتلك التطورات والإصلاحات التي باشرتها السلطات الجزائرية، والتي تعتبر كخلاصة مجموع هذه التراكمات، وبالتالي فهي تتلاءم إلى أقصى الحدود والواقع الجزائري، ولكن من خلال دراستنا هذه، تبين أنه لا يمكن الحكم على فعالية هذه المقتضيات الوطنية ومدى الحاجة إلى تبني المعايير الدولية، كون أن الواقع الميداني يثبت وجود جهل وعدم الالتزام بالمتطلبات الوطنية، وعليه لا يمكن الحكم على مدى نجاعتها من عدمه، وبالتالي لا يمكن رفض أو تأكيد هذه الفرضية.

- الفرضية الثانية:

تتضمن هذه الفرضية وجود عدم التزام الكثير من ممارسي مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر بالمعايير المهنية، وهذا ما يمكن تأكيده، حيث أن السبب الرئيسي لذلك هو جهلهم بالجوانب القانونية المنظمة للمهنة، كون أن هذه المعايير جاءت معظمها متضمنة في مختلف النصوص القانونية المنظمة للمهنة، ولكن على الرغم من ذلك، فإنه يوجد العديد من المهنيين ذوي الكفاءة والمعرفة الكبيرة والإطلاع الواسع بكل الجوانب الفنية والمحاسبية وحتى القانونية المحيطة بالمهنة؛

- الفرضية الثالثة:

تتمحور هذه الفرضية حول أن الالتزام الصارم للمراجع الخارجي بالمعايير الشخصية من شأنه تحقيق جودة المراجعة، وهذا ما يمكن تأكيده من خلال مختلف التعاريف والدراسات التي ركزت على هذا المدخل المهني للمراجعة، وكذا دراستنا هذه، حيث أن كفاءة المراجع الخارجي تمكنه من اكتشاف التلاعبات والأخطاء الجوهرية، بينما يمكنه تقديم رأي في محاييد من خلال الاستقلالية الواجب التمتع بها، ومنه يمكن قبول هذه الفرضية إلى حد ما، إلا أن هذا يبقى غير كافي، حيث أن هناك معايير أخرى من شأنها تحقيق ذلك، كما أن هناك عدة مقاربات لتحقيق هذه الجودة المرغوب الوصول إليها؛

- الفرضية الرابعة:

تشكل تلك الشروط المفروضة للممارسة المهنة في الجزائر العناصر الأساسية المكونة لمعيار الكفاءة، بينما تمثل حالات التناهي و الموانع المنصوص عليها، دعومات أساسية لتحقيق الاستقلالية الواجبة عند ممارسة المهنة، وهذا ما يمكن قبوله، ولكن الإشكال الرئيسي الذي تواجهه هذه المعايير هو عدم فهمها والاطلاع عليها من قبل المهنيين من جهة، ومن جهة أخرى هو عدم الالتزام بمضمونها، حيث يتم الالتزام الشكلي بما فقط، تفاديا للمساءلة القانونية التي تنجر عن ذلك.

نتائج الدراسة:

لقد خلصنا من خلال هذه الدراسة إلى أنه:

- لا يمكن الحكم على إمكانية تبني المعايير الدولية للمراجعة الخارجية، نتيجة عدم إمكانية تحديد صلاحية ونجاعة المعايير المعتمدة على المستوى المحلي من عدمها؛
- هناك عدم التزام صارم بمحتوى المعايير المهنية للمراجعة الخارجية في الجزائر، وعلى وجه الخصوص تلك المتعلقة بمعياري الكفاءة والاستقلالية في الجزائر، وأن الالتزام يقيى شكلي لا غير؛
- يعود عدم هذا الالتزام بالدرجة الأولى إلى عدم إدراك العديد من الممارسين لمحتوى هذه المعايير، وكذا عدم معرفتهم لدرجة أهميتها بالنسبة لعملية المراجعة ككل؛
- يعود سبب قصور هذه المعايير في تحقيق الجودة المرغوبة في واقع الأمر إلى عدم فهمها، سواء بسبب غموضها وتعقدها أو بسبب نقص التكوين لدى المهنيين، خاصة في الجانب القانوني؛
- تتمثل الفوارق الأساسية بن كل من الإرشادات التي جاءت بها المعايير الدولية لمراجعة الحسابات، وبين تلك التي تضمنتها المتطلبات والمقتضيات المنصوص عليها في مختلف النصوص القانونية والتنظيمية المتعلقة بممارسة المهنة في الجزائر، في كون أن:

- وجود دليل عام يشمل جميع المعايير الدولية ومختلف الإرشادات التي تحويها، الأمر الذي لا يتوفر في المقتضيات الوطنية، حيث تم التعبير عن هذه المعايير في الجزائر من خلال مجموعة من النصوص القانونية والتنظيمية؛
- إن صدور هذه المقتضيات الوطني في شكل نصوص قانونية، يمنحها قوة الإلزام القانوني على عكس المعايير الدولية التي يمكن تجاوزها عند مخالفتها لهذه المقتضيات الوطنية؛
- إن عملية الالتزام بمعايير ممارسة مهنة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، هي شرط رئيسي لا بد من توفره، حتى قبل عملية الحصول على الاعتماد من الهيئات المشرفة على المهنة، أي أن عملية الرقابة على مدى توفر والالتزام بالمعايير الشخصية بالدرجة الأولى، تكون قبل البدء في ممارسة المهنة أصلا.

الاقتراحات و التوصيات:

- من الضروري العمل على تدارك هذا الوضع، و هذا وفقا لما يلي:
- وجوب السهر على التقيد بمقتضيات الكفاءة والاستقلالية المنصوص عليها قانونيا، والمتمثلة في تلك الشروط والموانع وحالات التناهي، وهذا من قبل الهيئات المشرفة على المهنة سيما لجنة الرقابة على النوعية؛
 - إرفاق تلك الشروط والمقتضيات الأساسية المتعلقة بالكفاءة والاستقلالية بإجراءات إضافية، تساعد على تحقيق ذلك؛
 - ضرورة القيام بعمليات الرقابة على جودة الخدمات المقدمة، من خلال وضع الآليات الكفيلة بذلك، وإلزام مكاتب المراجعة في الجزائر بالتقيد بها؛
 - القيام بفتح ورشات وعقد أيام دراسية من أجل شرح وتسهيل وتقريب الفهم للممارسين، فيما تعلق بالمعايير والإجراءات المعمول بها؛

- ضرورة التمعن والاستفادة من الأخطاء والنقائص المسجلة سابقا، خاصة طرق التكوين والاعتماد والحصول على الإجازات، من أجل إنجاح الإصلاحات التي تمر بها المهنة اليوم؛
- العمل على تجميع مختلف المقتضيات والمتطلبات المتعلقة بالخصائص الشخصية والميدانية، وتلك المتعلقة بإعداد تقارير المراجعة، بالإضافة إلى مختلف المسؤوليات القانونية التي تضمنتها مختلف النصوص التشريعية والتنظيمية والقرارات الوزارية والتعليمات، من أجل التمكن من إعداد وإصدار دليل وطني موحد، يسمح بتوحيد الممارسات على المستوى الوطني، وكذا تسهيل عملية الوصول إليها، من خلال إتاحة الفرصة أمام المهنيين للحصول عليها، مع ضرورة إرفاقها بتفاسير تمكنهم الفهم الجيد لها وبطريقة موحدة؛
- إمكانية الاعتماد على الهيكل العام الذي جاءت فيه المعايير الدولية، وهذا من أجل تسهيل عملية إصدار هذا الدليل من جهة، ومن جهة أخرى، هو التحضير لإمكانية التقارب بينها وبين المعايير الدولية، في سبيل محاولات الاندماج في السياق الدولي للمهنة.

الهوامش والمراجع:

- ¹ - أحمد محمد صالح الجلال، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، (فرع نقود و مالية)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2010، ص: 34.
- ² - المرجع السابق ل أحمد محمد صالح الجلال ، ص: 35.
- ³ - حمادي نبيل، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية، دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، (فرع مالية و محاسبة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2012، ص: 50.
- ⁴ - عمر علي عبد الصمد، نحو إطار متكامل لحوكمة المؤسسات في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، دراسة نظرية تطبيقية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2013.
- ⁵ - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر و التوزيع، الأردن، 2009، ص: 38.
- ⁶ - احمد محمد صالح الجلال، مرجع سبق ذكره، ص: 43.
- ⁷ - أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2009، ص: 55.
- ⁸ - محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص: 38.
- ⁹ - Philippe Danjou, **Qualité d'audit-enjeux d'audit interne et externe pour la gouvernance des organisations-** , groupe de Boeck s.a, **1re** édition, 2011, Bruxelles, Belgique, **PP : 13-14.**
- ¹⁰ - مازون محمد الأمين، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية وامكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، (فرع محاسبة وتدقيق)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011، ص- ص : 86- 87.
- ¹¹ - متطلبات السلوك الأخلاقي المتعلقة بتدقيق البيانات المالية، معيار التدقيق الدولي رقم 200: الأهداف العامة للمدقق المستقل و إجراء عملية تدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة و التدقيق و المراجعة و عمليات التأكيد الأخرى و الخدمات ذات العلاقة، الاتحاد الدولي للمحاسبين، طبعة 2010، الجزء الأول، الفقرة (14أ)، الفقرة (15أ)، ص: 84.
- ¹² - القانون رقم: 01-10، المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق ل 29 يونيو سنة 2010، المتعلق مهن الخبير و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، المادة: 08
- ¹³ - القانون رقم: 01-10، المرجع السابق، المواد: 67-74.