وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة – الجزائر
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

كتاب الملتقى الوطني

مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية: التشخيص والعلاج في ضوء التجارب الدولية

يوم 30 أكتوبر 2024
جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة

منشورات كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
جامعة 20 أوت 1955 – سكيكدة -

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة – الجزائر
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

كتاب الملتقى الوطني

مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية: التشخيص والعلاج في ضوء التجارب الدولية

يوم 30 أكتوبر 2024
جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة

ردمك: ISBN: 978-9931-9691-6-7

الإيداع القانوني: ديسمبر 2024

منشورات كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
جامعة 20 أوت 1955 – سكيكدة –
ص ب 26 طريق الحدائق - سكيكدة – الجزائر - 21000

تقديم:

تضمنت فعاليات الملتقى الوطني حول: "**مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية –التشخيص والعلاج في ضوء التجارب الدولية**"، معالجت مشكلة ليست خاصة بالبيئة الجزائرية فقط، بل هي مشكلة عالمية، ألا وهي **مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق**، وما يرتبط بها من إشكاليات وقضايا ذات علاقة وطيدة بها، وقد استطاع اجتذاب كوكبة من الباحثين المتميزين ضمت نخبة من الأساتذة الجامعيين وطلبة الدكتوراه من مختلف الجامعات الجزائرية الذين قدموا مساهمات علمية متنوعة وقيمة مست المحاور العشرة (10) للملتقى. زيادة على ذلك، فإن ما يميز هذا الملتقى المشاركة الفاعلة للعديد من المهنيين الممارسين لمهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر، ممثلة في الشريك الإجتماعي وهو المنظمة المهنية المتمثلة في المجلس الوطني **للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات CNCC** والتي تشرفنا بمشاركتها لكليتنا في تنظيم وتنشيط هذا الملتقى. إن توليفة كل هذه الخبرات الأكاديمية والمهنية افرزت عن عمل رائد، ينتظر منه إستفادة الطلبة والباحثين والمحيط الإقتصادي من أبحاثه وتوصياته.

إن موضوع فجوة التوقعات الذي يقوم على مراجعة وتدقيق القوائم المالية من طرف المدقق الخارجي والتعريف بجملة المهام المنوطة به، وفي ذات السياق فان هذه المهام الخاصة بالمدقق الخارجي تتعرض لسوء التقدير والتحديد من طرف مستخدمي القوائم المالية وأصحاب المصلحة، والفجوة هنا تكمن في **مساحة الإختلاف بين توقعات طالبي الخدمة "الخدمات المطلوبة من طرف مستخدمي القوائم المالية" مع مجمل الخدمات المقدمة أو المعروضة من طرف المدقق الخارجي**"، كما أن الفضائح المالية العديدة التي عرفتها عدة دول قوية إقتصاديا ساهمت في تراجع الثقة في الدور المجتمعي للمدقق الخارجي، وقد تم بالفعل إجراء العديد من الدراسات الفردية والمؤسساتية، تهدف إلى تحليل فجوة التوقعات في بيئة التدقيق؛ والجزائر ليست محصّنة ضدّ أزمات التدقيق القانوني التي مست البلدان المتقدمة والنامية على

حد سواء؛ ولهذا قررت الحكومة القيام بمجموعة من الإصلاحات المحاسبية والمهنية لترقية الممارسات المحاسبية والمهنية، وكانت البداية بالإصلاح المحاسبي المتمثل في إعتماد النظام المحاسبي المالي (SCF) سنة 2007 كمرجعية محاسبية جديدة مستوحاة من الممارسات المحاسبية الدولية، ثم إصدار القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث تم بموجبه إعادة تنظيم وتأطير المهن المحاسبية في الجزائر، على غرار إصدار ستة عشرة (16) معيارا جزائريا للتدقيق (NAAs) لغاية سبتمبر 2018، زيادة على صدور ثلاثة (03) معايير جديدة في شهر جوان 2024، وهي مستوحاة من المعايير الدولية لإدارة الجودة ومعايير التدقيق الدولية (ISAs).

ورغم تلك التطورات المهمة في بيئة التدقيق الجزائرية، إلا أن الأطراف ذات العلاقة ترى أن هذه المهنة لم تصل بعد إلى المساهمة الفعالة المنتظرة منها بفعل حالة عدم تماثل المعلومات بين إدارة المؤسسة وأصحاب المصالح. والتي يمكن عدها لا حصرها في: قضايا الفساد الاداري والتلاعب المحاسبي والتهرب الضريبي، خصائص البيئة الاقتصادية والتشريعية والثقافية، إستقلالية المدقق، كفاءة المدقق، وغيرها،.....، هذا وهدف الملتقى إلى فهم طبيعة مشكلة الفجوة القائمة بين توقعات مستخدمين القوائم المالية وتقارير التدقيق، وأداء المدققين؛ وتحليل ظاهرة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق بأبعادها المتعددة (الإقتصادية، الاجتماعية، والثقافية) بغرض تضييق هذه الفجوة؛ وتقديم إقتراحات وحلول عملية متكاملة إلى الهيئات المشرفة والمنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر ومساعدتها على وضع السياسات والإجراءات اللازمة للرفع من مستوى جودة التدقيق الخارجي، وتدعيم دوره في زيادة الثقة والشفافية في الحياة الإقتصادية. وخلال هذا الملتقى سعينا بتظافر جميع أصحاب المصلحة المعنيين بمهمة التدقيق إلى التعبير عن آرائهم حول هذه المسألة. والخروج بقيمة مضافة لمهنة التدقيق والمحاسبة وتوصيات هادفة تسعى الى ترقية المهنة والنهوض بها على غرار مكانتها في دول العالم وتفعيل الوزن الحقيقي الإعتباري للمهنة في الجزائر.

الهيئة المشرفة على الملتقى

الرئيس الشرفي للملتقى: أ.د. بوفندي توفيق مدير الجامعة

المشرف العام : أ.د. كيموش بلال عميد الكلية

رئيس الملتقى: د. عمارة مريم

رئيس اللجنة العلمية للملتقى: أ.د. مزياني نور الدين

رئيس اللجنة التنظيمية للمتلقى: د. عبد الواحد محمد

الإشكالية:

يبدو أن الفضائح المالية العديدة التي عرفتها عدة دول قوية إقتصاديا ساهمت في تراجع الثقة في الدور المجتمعي للمدقق الخارجي، وقد تم بالفعل إجراء العديد من الدراسات الفردية والمؤسساتية، تهدف إلى تحليل فجوة التوقعات في بيئة التدقيق؛ وفي هذا السياق، أطلقت المفوضية الأوروبية في عام 2010 دعوة للتفكير على المستوى الأوروبي، بعنوان "سياسة التدقيق: دروس من الأزمة"، الغرض من هذا التفكير هو القيام بتشخيص عام حول الوضع الحالي للتدقيق في أوروبا، وهذه المبادرة تدعو جميع أصحاب المصلحة المعنيين بمهمة التدقيق إلى التعبير عن آرائهم حول هذه المسألة. يبدو إطلاق المفوضية الأوروبية لهذه الأفكار رمزا للتشكيك في الشرعية الاجتماعية للمدقق في أعقاب الفضائح المكتشفة.

الجزائر ليست محصّنة ضدّ أزمات التدقيق القانوني التي مست البلدان المتقدمة والنامية على حد سواء؛ ولهذا قررت الحكومة القيام بمجموعة من الإصلاحات المحاسبية والمهنية لترقية الممارسات المحاسبية و المهنية، وكانت البداية بالإصلاح المحاسبي المتمثل في إعتماد النظام المحاسبي المالي (SCF) سنة 2007 كمرجعية محاسبية جديدة مستوحاة من الممارسات المحاسبية الدولية، ثم إصدار القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث تم بموجبه إعادة تنظيم وتأطير المهن المحاسبية في الجزائر، من خلال إصدار مجموعة من النصوص التشريعية والتنظيمية على غرار إصدار ستة عشرة (16) معيارا جزائريا للتدقيق (NAAs) لحد الآن، مستوحاة من معايير التدقيق الدولية (ISAs).

ورغم تلك التطورات المهمة في بيئة التدقيق الجزائرية، إلا أن الأطراف ذات العلاقة ترى أن هذه المهنة لم تصل بعد إلى المساهمة الفعالة المنتظرة منها في ضمان السير الحسن للحياة الاقتصادية من خلال تقليل حالة عدم تماثل المعلومات بين إدارة المؤسسة وأصحاب المصالح. كما أن قضايا التلاعب المحاسبي والتهرب الضريبي والإختلاسات، وغيرها التي إرتبطت بالعديد من المؤسسات الاقتصادية والمالية في السنوات الأخيرة، أفرزت تساؤلات جدية حول حدود مسؤولية محافظ الحسابات في الجزائر نحو تلك الأفعال من الناحية المهنية والقانونية، ومدى بذله العناية المهنية الواجبة في أداء مهمته في إطار المعايير المهنية المعمول بها. وفي المقابل يعتقد المهنيون في الجزائر أن ضعف مساهمتهم في تعزيز الثقة بين الأعوان الاقتصاديين راجع إلى عوامل تتعلق بخصائص البيئة الجزائرية الاقتصادية والتشريعية والثقافية، ولا علاقة لها بكفاءة المدقق الخارجي.

من خلال ما سبق يمكن صياغة إشكالية الملتقى في الأسئلة التالية::

- ما هو حجم فجوة توقعات في بيئة التدقيق الجزائرية؟
- ما هي الخصائص الرئيسية لفجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية؟

- ما هي الآليات المؤسسية والقانونية والتنظيمية التي يمكن اقتراحها لتضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية؟

أهداف الملتقى:

- فهم طبيعة مشكلة الفجوة بين توقعات مستخدمين القوائم المالية وتقارير التدقيق، وأداء المدققين؛
- تحليل ظاهرة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق بأبعادها المتعددة (إقتصادية، اجتماعية، ثقافية)، والإستناد إليه كمرجع لتنفيذ إجراءات وسياسات بغرض تضييق هذه الفجوة؛
- تحديد الخصائص التنظيمية والمهنية لسوق التدقيق الجزائري، ومن ثم الكشف عن الإختلالات الهيكلية المحتملة؛
- فهم الإحتياجات الحقيقية لمستخدمي القوائم المالية وتقارير التدقيق القانوني (محافظ الحسابات)، ومعرفة نظرتهم إلى أداء المدققين القانونيين في الجزائر؛
- تقديم إقتراحات وحلول عملية متكاملة إلى الهيئات المشرفة والمنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر ومساعدتها على وضع السياسات والإجراءات اللازمة للرفع من مستوى جودة التدقيق الخارجي، وتدعيم دوره في زيادة الثقة والشفافية في الاقتصاد الجزائري.

محاور الملتقى:

1. تطور الإطار النظري للتدقيق الخارجي؛
2. الإطار الفكري لمشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق؛
3. دور المنظمات والهيئات الدولية والإقليمية في تطوير وتدويل مهنة التدقيق؛
4. دور تحسين وتطوير التعليم المحاسبي في تضييق فجوة التوقعات في التدقيق؛
5. دور إعتماد وتفعيل أنظمة حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في التدقيق؛
6. دور تطوير الإطار التنظيمي والتشريعي لمهنة التدقيق في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق؛
7. تحديات ممارسة التدقيق الخارجي في ظل التحول الرقمي والذكاء الإصطناعي؛
8. دور نظم رقابة الجودة في مكاتب التدقيق في تضييق فجوة التوقعات في التدقيق؛
9. دور الهيئات الحكومية الرقابية والإشرافية في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق؛
10. دور ترقية وتطوير أساليب الإتصال المالي بالمؤسسات في تضييق فجوة التوقعات في التدقيق؛

المستهدفون والمشاركون في الملتقى: الأساتذة الجامعيون، طلبة الدكتوراه ، مهنيو المحاسبة، إطارات المصالح الضريبية، ومدراء المؤسسات الإقتصادية والمالية.

قائمة الأساتذة **أعضاء اللجنة العلمية** :

رئيس اللجنة العلمية: **مزياني نور الدين**

الرقم	الأستاذ (ة)	جامعة الإنتماء
01	شلابي عمار	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة
02	عبد الواحد محمد	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة
03	كيموش بلال	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة
04	زيرق سوسن	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة
05	لخشين عبير	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة
06	بوقفة وفاء	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة
07	جمال كنزة	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة
08	مزهود عبد المجيد	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة
09	بورفيس هدى	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة
10	بوقروة إيمان	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة
11	بن عزيزة صورية	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة
12	عمارة مريم	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة
14	بوفامة عمر	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة
15	جقريف علي	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة
16	بلاسكة صالح	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة
17	شريقي عمر	جامعة فرحات عباس سطيف
18	شرشافة إلياس	جامعة فرحات عباس سطيف
19	حجاز خديجة	جامعة فرحات عباس
20	بن عيشي بشير	جامعة محمد خيضر بسكرة
21	الحاج عامر	جامعة محمد خيضر بسكرة
22	قطاف نبيل	جامعة محمد خيضر بسكرة
23	بن عيشي عمار	سطيف جامعة محمد خيضر بسكرة
24	رماش كمال	المدرسة العليا للضمان الإجتماعي
25	قيرة عمر	جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل
26	تقرارت يزيد	جامعة أم البواقي
27	بلخيري محمد سعد الدين	جامعة عبد الحميد مهري قسنطينة 2
28	عبد الصمد نجوى	جامعة الحاج لخضر باتنة
29	سي محمد لخضر	جامعة الحاج لخضر باتنة
30	بن براح سمير	جامعة الحاج لخضر باتنة
31	زيادي سامي	جامعة محمد البشير الابراهيمي برج بوعريريج
32	مريخي عبد الرزاق	جامعة محمد البشير الابراهيمي برج بوعريريج

قائمة الأساتذة **أعضاء اللجنة التنظيمية** :

رئيس اللجنة التنظمية: **عبد الواحد محمد**

الرقم	الأستاذ (ة)	جامعة الإنتماء
02	تريرات أيمن	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة
03	سايل عبد الرزاق	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة
04	لبرش غنية	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة
05	أشواق بن طبولة	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة
06	شبل آمال دنيا	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة
07	قرفي هاجر	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة
08	قبايلي واصل	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة
09	زوالي أمينة	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة
10	بلعكروم عادل	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة
11	بلال عبد الحليم	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة
12	بن عزيزة خديجة	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة
13	العيفة إيمان	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة
14	جمال كنزة	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة
15	هلة ليليا	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة
16	ترفاس جمال	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة
17	بوقروة إيمان	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة
18	بن عزيزة صورية	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة
19	بوصبع ناصر	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة
20	بوزليفة شهرة	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة

فهرس المحتويات

السيد: يحياوي محمد	مسؤولية المدقق في اكتشاف الاحتيال في ضوء المعيار الدولي للتدقيق ISA 240، حقيقة ام خيال ؟	1.....4
ط.د بلال عبد الحليم ط.د أفتيس ايمان	دور المجلس الوطني للمحاسبة في اصدار معايير التدقيق الجزائرية ومدى توافقها مع معايير التدقيق الدولية	5.....22
أ.د. عبدي نعيمة	دور وفعالية ضمان المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات في سد فجوة التوقعات-دراسة تحليلية من منظور أصحاب المصلحة	23.....43
أ.د بن عيشي عمار د. عمري سامي	برامج التعليم المحاسبي ودورها في ترسيخ الممارسات الاخلاقية لمهنة التدقيق بالجامعات الجزائرية دراسة حالة جامعة بسكرة	44.....63
د. قيرة عمر	التنظيم الذاتي لمهنة التدقيق، جودة التدقيق وفجوة توقعات التدقيق	64.....77
د. بولحبال فريد	أهمية دراسة وتطبيق محافظي الحسابات لأساليب المعاينة الإحصائية ودورها في تضييق فجوة التوقعات دراسة ميدانية لعينة من أراء محافظي الحسابات بالشرق الجزائري	78.....93
ط.د شاهدي ايمان ط.د حاجي منال	التحديات التي تواجه مهنة التدقيق الخارجي في زمن التحول الرقمي "التجربة الأمريكية كنموذجاً"	94.....112
د. حفصاوي إكرام د. بوباطة أميرة	دور تقنيات الذكاء الاصطناعي في تحسين الأداء المهني للمدقق الخارجي	113.....131
أ.د جودي محمد رمزي د. عامر الحاج	أهمية حوكمة الشركات في تقليص فجوة التوقعات في التدقيق	132.....148
ط.د وازن ليلى أ.د كيموش بلال	أثر إستخدام المدقق الخارجي لتقنيات الذكاء الإصطناعي على كفاءته في كشف الإحتيال المالي	149.....165
ط.د. بوغرارة مريم أ.د بن لولو سليم بدر الدين	فجوة توقعات التدقيق بين مراجع الحسابات والمجتمع المالي وسبل تضييقها حسب جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين البريطانية (ACCA)	166.....180
ط.د أبرير مريم البتول ط.د جزولي عبد الفتاح	تحليل العلاقة التفاعلية لآليات الحوكمة في تقليص فجوة التوقعات: مقاربة نظرية وتطبيقية	181.....200
ط.د. بلعيد كريم د, بن حواس كريمة	أهمية استخدام التدقيق الإلكتروني في تدعيم عملية التدقيق عن بعد: دراسة حالة برنامج REVOR	201.....220
ط.د بوقرة خالد ط.د شويرفي هاجر	مساهمة الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية من وجهة نظر المدققين الخارجين- دراسة استطلاعية على عينة من محافظي الحسابات في الجزائر	221.....240
د. نور الدين عبد القادر	دور المعايير الجزائرية للتدقيق في تقليص فجوة التوقعات	241.....257

ط.د. بريجة جميلة	في مهنة محافظ الحسابات في الجزائر – نموذج لتقرير محافظ الحسابات لمؤسسة ALLIANCE -SSURANCES	
د. عقاب سليمة	مدخل التدقيق المشترك كآلية لتضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق – دراسة تحليلية	281.....258
ط.د لبرش غنية د. عمارة مريم د. قطاف نبيل	آفاق الإفصاح المحاسبي الإلكتروني وعلاقته بتضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق	296.....282
ط.د لوصيف حياة ط.د معلم رقية	دور حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في التدقيق الخارجي	308.....297
ط.د بلعكروم عادل أ.د شلابي عمار	مدى مساهمة لجان المراجعة في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الخارجية	322.....309
د, تريرات أيمن	آليات حوكمة الشركات ودورها في تضييق فجوة التوقعات في الجزائر	341.....323
د. بن موسى محمد سفيان د. صيد مريم	Is Artificial Intelligence Improving the Audit Process?	352.....342
د. لخشين عبير د. جمال كنزة	دور المعرفة المحاسبية لمستخدمي القوائم المالية في تضييق فجوة توقعات التدقيق	367.....353
د. شبل آمال دنيا د. خياري منير	audit approach of the external auditor The in an IT environment	385.....368
ط.د بن عزيزة خديجة أ.د كيموش بلال	مساهمة تقنيات الذكاء الاصطناعي في تعزيز جودة التدقيق الخارجي: فرص وتحديات	401.....386
د.سعد قرمش زهرة د.عماري سمير	تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر	425.....402
ط.د زوالي أمينة أ.د مزياني نور الدين	تحديات تطبيق المعيار الجزائري لإدارة الجودة1 NAGQ1 مقارنة بالمعيار الدولي لإدارة الجودة1 ISQM1)	442.....426
ط.د نظيرة طرايفي أ.د سوسن زيرق	واقع تطبيق التطوير المهني المستمر كآلية لتضييق فجوة التوقعات في الأداء –دراسة آراء عينة من محافظي الحسابات في الجزائر	448.....443
	توصيات الملتقى	463.....449

.

الملتقى الوطني حول فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية
جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة

مداخلة بعنوان:

مسؤولية المدقق في اكتشاف الاحتيال في ضوء المعيار الدولي للتدقيق ISA 240: حقيقة أم خيال؟

La responsabilité de l'auditeur dans la détection de la fraude à la lumière de la norme ISA 240 : réalité ou fiction ?

السيد : يحياوي محمد.

رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

المقدمة:

موضوع حيوي في مجال التدقيق، وهو "مسؤولية المدقق في اكتشاف الاحتيال" وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق ISA 240. مع تزايد حالات الاحتيال المالي في العالم، تبرز إشكالية توقعات الجمهور والهيئات التنظيمية تجاه دور المدققين في اكتشاف الاحتيال، وهو ما سأتناوله من خلال هذه المحاضرة.

الإشكالية:

هل تعتبر مسؤولية المدقق في اكتشاف الاحتيال حقيقة أم خيال؟ هل ما يتوقعه المجتمع من المدققين يعكس الواقع القانوني والمهني لمسؤولياتهم وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق ISA 240؟ وكيف يمكن للمدققين الجزائريين التكيف مع هذا المعيار في ظل التحديات الوطنية والدولية؟

فهرس المداخلة :

1. **مفهوم الاحتيال والمسؤولية القانونية للمدققين:**
   - تعريف الاحتيال وفقًا للمعيار .ISA 240
   - الفرق بين الأخطاء والغش.
   - مسؤولية المدققين في اكتشاف الاحتيال المالي.
2. **المعيار الدولي للتدقيق :ISA 240**
   - نظرة عامة على المعيار وأهدافه.
   - الدور المحدد للمدققين وفقاً لهذا المعيار.
   - ما هي حدود مسؤولية المدقق في اكتشاف الاحتيال؟
3. **توقعات الجمهور :فجوة التوقعات والمسؤوليات الواقعية:**
   - تحليل فجوة التوقعات بين الجمهور والمدققين.
   - الفرق بين الدور الحقيقي للمدقق وما يتوقعه المستثمرون وأصحاب المصلحة.
4. **أمثلة من الواقع الجزائري:**
   - دراسة حالة لشركات جزائرية شهدت عمليات احتيال مالي.
   - كيف تعامل المدققون الجزائريون مع تلك الحالات وفق المعيار ISA 240؟
   - التحديات التي تواجهها مكاتب التدقيق في الجزائر.
5. **أمثلة دولية:**
   - حالات من الولايات المتحدة وأوروبا حول اكتشاف الاحتيال.
   - **كيف ساعد تطبيق المعيار ISA 240 في تلك الحالات على تقليل المخاطر وتحسين جودة التدقيق؟**
6. **تحديات التطبيق في الجزائر:**
   - قلة الموارد والإمكانيات.
   - نقص التدريب المهني والتقني للمدققين.
   - التحديات القانونية والتنظيمية.
7. **استراتيجيات لتقليل فجوة التوقعات:**
   - تعزيز التوعية بدور المدققين وأهمية التدقيق المالي.
   - تحسين التواصل بين المدققين والجمهور وأصحاب المصلحة.
   - تطوير قدرات المدققين المحليين وفقاً للمعايير الدولية.

1. مفهوم الاحتيال والمسؤولية القانونية للمدققين:

الاحتيال يُعرف على أنه أي فعل عمدي يهدف إلى الخداع لتحقيق مكاسب غير مشروعة .حسب المعيار ISA 240، يتعين على المدقق أن يُقيّم مخاطر الاحتيال كجزء من عملية التدقيق .مع ذلك، لا يُتوقع من المدقق أن يكتشف كل أشكال الاحتيال، بل أن يتخذ إجراءات معينة لتقييم مخاطر الاحتيال المحتملة.

2. .المعيار الدولي للتدقيق :ISA 240

يُعد المعيار ISA 240امرجعاً مهماً للمدققين في كيفية التعامل مع قضايا الاحتيال .يشير المعيار إلى أن المدقق يجب أن يبذل العناية المهنية الكافية، وأن يقوم بتقييم المخاطر، ولكن لا يُتوقع منه تقديم تأكيد مطلق حول عدم وجود احتيال.

3. فجوة التوقعات:

غالباً ما يتوقع الجمهور أن المدققين قادرون على اكتشاف أي عملية احتيال فوراً .هذه الفجوة في التوقعات تنشأ بسبب عدم فهم الجمهور للمسؤوليات الفعلية للمدققين .المعيار ISA 240يُوضح أن دور المدقق ليس كشف كل عمليات الاحتيال، بل تقدير مخاطر الاحتيال واتخاذ الإجراءات المناسبة.

4 .أمثلة من الواقع الجزائري:

في الجزائر، شهدت عدة شركات عمليات احتيال مالي مثل حالات التلاعب في القوائم المالية .من أبرز الأمثلة حالة شركة "س"، التي خضعت لعملية تدقيق داخلي لكن لم يتم اكتشاف الاحتيال إلا بعد سنوات .في هذه الحالة، المدققون كانوا قد اتبعوا الإجراءات التقليدية، لكن تعقيدات الاحتيال منعت الاكتشاف السريع.

5. أمثلة دولية:

في الولايات المتحدة، قضية "إنرون" الشهيرة تُعد من أبرز الأمثلة التي أظهرت أهمية اتباع المدققين للمعايير الدولية مثل ISA 240 كما شهدت أوروبا حالات احتيال في بعض البنوك الكبرى، حيث تم توجيه الانتقادات للمدققين لعدم اكتشافهم الاحتيال في وقت مبكر.

6 – تحديات التطبيق في الجزائر:

يواجه المدققون الجزائريون تحديات متعددة، من بينها قلة الموارد ونقص التدريب المتخصص .كذلك، البيئة التشريعية في الجزائر تحتاج إلى المزيد من التطوير لضمان تطبيق المعيار ISA 240 بفعالية.

7– استراتيجيات لتقليل فجوة التوقعات:

من الضروري أن نعمل على تعزيز فهم الجمهور لدور المدققين .من خلال التوعية والتدريب، يمكننا تقليص فجوة التوقعات وضمان فهم أفضل لمسؤوليات المدققين في اكتشاف الاحتيال.

الخاتمة:

في النهاية، فإن مسؤولية المدقق في اكتشاف الاحتيال تُعد جزءاً هاماً من عملية التدقيق، لكنها محدودة بالإجراءات المهنية والمعايير التي تحكمها مثل المعيار ISA 240. من الضروري أن يدرك الجمهور وأصحاب المصلحة أن دور المدقق ليس القضاء على الاحتيال بشكل كامل، بل تقييم المخاطر والحد منها .إن التزامنا كمدققين هو تعزيز الثقة في القوائم المالية من خلال تطبيق المعايير الدولية بكفاءة وفعالية.

رابط العرض التقديمي للمداخلة:

https://gamma.app/docs/-6yeny29zzegetwc?mode=doc

الملتقى الوطني: مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية: التشخيص والعلاج في في ضوء التجارب الدولية

مداخلة بعنوان:

دور المجلس الوطني للمحاسبة في اصدار معايير التدقيق الجزائرية ومدى توافقها مع معايير التدقيق الدولية

THE ROLE OF NATIONAL ACCOUNTING COUNCIL IN ISSUING ALGERIAN AUDITING STANDARDS AND THEIR COMPATIBILITY WITH INTERNATIONAL AUDITING STANDARDS

محور المداخلة: 3–دور المنظمات والهيئات الدولية والاقليمية في تطوير وتدويل مهنة التدقيق

من إعداد:

ط د. بلال عبد الحليم	**ط د. أفتيس إيمان**
جامعة الإنتماء: جامعة 20 أوت 1955 –سكيكدة–	جامعة الإنتماء: فرحات عباس –سطيف 1
مخبر الاقتصاد، المالية وإدارة الأعمال	مخبر تقييم أسواق رؤوس الأموال الجزائرية في ظل العولمة
a.bellal@univ-skikda.dz	imene.aftis@univ-setif.dz
abellal2018@gmail.com	aftisimene@gmail.com

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور المجلس الوطني للمحاسبة في اصدار معايير التدقيق الجزائرية ومدى توافقها مع معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي، باعتبار أن المعايير الدولية للتدقيق جاءت بمجموعة من الإرشادات والتوجيهات التي تساعد المدقق في أداء مهمته، وبعدما اصبحت جودة التدقيق مطلب أساسي لكل الأطراف ذات العلاقة. وخلصنا إلى أن تطبيق معايير التدقيق المحلية الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة تعمل على تقليل التفاوت المهني، كما تساهم في رفع مستوى عملية التدقيق، مع ضرورة توفر الوسائل والاجراءات اللازمة، ومن هنا تبرز العلاقة الطردية بين الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق المعايير المحلية.

الكلمات المفتاحية: المجلس الوطني للمحاسبة، معايير التدقيق الجزائرية، معايير التدقيق الدولية، جودة التدقيق.

Abstract:

This study aims to highlight the role of the National Accounting Council in issuing Algerian auditing standards and their alignment with international auditing standards in improving the quality of external auditing, considering that international auditing standards provide a set of guidelines and directions that assist the auditor in performing their task, especially as the quality of auditing has become a fundamental requirement for all stakeholders involved, we concluded that the application of local auditing standards issued by the national accounting council helps reduce professional discrepancies and contributes to enhancing the auditing process, with the necessity of providing the required means and procedures, hence, the direct relationship between adherence to international auditing standards and local standards becomes evident.

Keywords: national accounting council,Algerian auditing standards,international auditing standards,auditing quality.

مقدمة

في ظل التطورات الاقتصادية المتسارعة والتوجه نحو الانفتاح على الأسواق العالمية أصبح اعداد معايير محاسبية وتدقيقية ذات جودة عالية أمرا حيويا لضمان الشفافية والمصداقية في التقارير المالية، في هذا السياق يلعب المجلس الوطني للمحاسبة في الجزائر دورا محوريا في تطوير وإصدار معايير التدقيق المحلية التي تنظم عمل المدققين وتعدد إطار الممارسات المحاسبية.

تسعى هذه المعايير الى تحقيق الاتساق والموائمة بين الممارسات المحاسبية المحلية والمعايير الدولية للتدقيق مثل تلك الصادرة على الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) وذلك لتسهيل اندماج الاقتصاد الجزائري في الاقتصاد العالمي وجذب الاستثمارات الأجنبية ومع ذلك يطرح مدى توافق هذه المعايير مثيلاتها الدولية تساؤلات حول مدى فعالية النظام المحاسبي المالي الوطني وقدرته على مواجهة تحديات العولمة المالية.

يهدف هذا المقال الى استعراض الدور الذي يؤديه المجلس الوطني للمحاسبة في اصدار معايير التدقيق في الجزائر، وتحليل مدى توافق هذه المعايير مع المعايير الدولية للتدقيق كما يسلط الضوء على التحديات التي تواجه عملية التوحيد والانسجام بين المعايير المحلية والدولية، إضافة الى التوصيات لتعزيز كفاءة النظام المحاسبي المالي في الجزائر.

وعلى أساس ما سبق ونظرا لأهمية الجودة في العملية التدقيقية وتأثيرها على عملية اتخاذ القرارات تبحث هذه المداخلة للإجابة على الإشكالية التالية:

ما مدى مساهمة المجلس الوطني للمحاسبة في اصدار معايير التدقيق المحلية في تحسين جودة التدقيق الخارجي وتوافقها مع معايير التدقيق الدولية؟

– أهمية الدراسة

تبرز أهمية هذه الدراسة من خلال الدور الذي يلعبه المجلس الوطني للمحاسبة في اصدار معايير التدقيق الجزائرية كإرشادات ودليل يضبط عمل المدققين مع كونها مقبولة بشكل عام، ومن جهة أخرى التركيز على تحسين جودة التدقيق الخارجي. كما أن مثل هذه الدراسات تحفز وتوجه الأنظار نحو تبني المعايير الدولية التي تضبط الممارسة المهنية للتدقيق ومن ثم تحقيق الأثر المرجو من تطبيقها لاسيما جعل عملية التدقيق الخارجي ذات جودة عالية.

– أهداف الدراسة

إن الهدف الرئيسي لهذه الدراسة هو تسليط الضوء على مساهمة المجلس الوطني للمحاسبة في تحسين جودة التدقيق الخارجي، وكذا تحقيق الأهداف التالية:

* ابراز أهمية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية.

* الوقوف على أهمية جودة التدقيق الخارجي والعوامل المؤثرة فيها.

* دراسة المعايير المحلية التي تم إصدارها والمعايير الدولية للتدقيق بهدف تحقيق الجودة في عملية التدقيق.

– منهج الدراسة

اتبعنا في هذه الدراسة المنهج الوصفي لملائمته لطبيعة الموضوع وللإحاطة بمختلف جوانبه، ووصف الظاهرة المدروسة، بالاعتماد على مجموعة من المراجع المتخصصة في المجال والدراسات القديمة منها والحديثة.

– محاور الدراسة

ولتحقيق أهداف هذه الدراسة، تم تقسيمها كما يلي:

– أولا: جهود المجلس الوطني للمحاسبة في اصدار معايير التدقيق المحلية.

– ثانيا: جودة التدقيق الخارجي.

– ثالثا: دور معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي.

–رابعا: تحديات المجلس الوطني للمحاسبة لإصدار معايير تدقيق محلية تتوافق مع المعايير الدولية

أولا: جهود المجلس الوطني للمحاسبة في اصدار معايير التدقيق المحلية:

1– المجلس الوطني للمحاسبة CNC:

أنشأ المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المادة 04من القانون 10–01المؤرخ في 29جوان 2010المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد حيث جاء فيها ما يلي: "ينشأ مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية". (01-10، 2010، صفحة 04)

من مهامه ما يلي:

- ✓ جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها.
- ✓ تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحاليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية.
- ✓ اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات.
- ✓ دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها.
- ✓ المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة.
- ✓ متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير تقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق.
- ✓ متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي.

- ✓ تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحيته. (24-11، 2011، صفحة 05)

يتكون المجلس الوطني للمحاسبة من:

- ✓ لجنة تقيس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية
- ✓ لجنة الاعتماد
- ✓ لجنة التكوين
- ✓ لجنة الانضباط والتحكيم
- ✓ لجنة مراقبة النوعية (24-11، 2011، صفحة 07)

2-معايير التدقيق الجزائرية NAA

2-1-تعريف معايير التدقيق الجزائرية NAA:

معايير التدقيق الجزائرية هي مجموعة من القواعد والارشادات التي تنظم عملية التدقيق المالي والمحاسبي في الجزائر، تهدف هذه المعايير الى توفير إطار عمل موحد يحدد الإجراءات التي يتعين على المدققين اتباعها عند مراجعة القوائم المالية للشركات والمؤسسات، بهدف ضمان الدقة والشفافية في المعلومات المالية، وتعزيز الثقة لدى المستخدمين الداخليين والخارجيين لهذه القوائم.

تصدر هذه المعايير من المجلس الوطني للمحاسبة، الذي يتولى وضع السياسات والتوجيهات المتعلقة بالممارسة المهنية للتدقيق، وتغطي معايير التدقيق الجزائرية عدة جوانب، بما في ذلك تخطيط عمليات التدقيق، تقييم المخاطر، جمع الأدلة، اعداد التقارير، والتزام المدققين بالأخلاقيات المهنية.

وتسعى هذه المعايير الى تحقيق التوافق مع المعايير الدولية للتدقيق، وخاصة تلك التي يصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، بهدف تعزيز موثوقية البيانات المالية الصادرة عن المؤسسات الجزائرية وتمكينها من التعامل بكفاءة في الأسواق الدولية، ومع ذلك تواجه هذه المعايير تحديات تتعلق بمدى تطبيقها الفعلي ومدى انسجامها الكامل مع المعايير الدولية في ظل بيئة محلية قد تختلف في بعض الجوانب عن المعايير العالمية. (أمال و بوعبانة ، 2018)

2-2-معايير التدقيق التي تم إصدارها من المجلس الوطني للمحاسبة:

لقد خطت الجزائر خطوة هامة في إعادة النظر في تنظيم مهنة التدقيق الخارجي، حيث تم بداية من سنة 2016 اصدار المعايير الجزائرية للتدقيق NAA التي بلغ عددها بداية من سنة 2018، ستة عشر معيارا، وقد تم اصدار هذه المعايير من خلال مبادرة المجلس الوطني للمحاسبة عن طريق لجنة متابعة المعايير الجزائرية، حيث قامت هذه اللجنة بطرح معايير تدقيق تتوافق مع النظام المحاسبي المالي وهي مستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق ISA، الجدول الموالي يلخص مضمون هذه المعايير (نجوم و عميرش، 2023):

جدول رقم(03): المعايير الجزائرية للتدقيق

المعيار NAA210 : اتفاق حول أحكام مهام التدقيق	تناول هذا المعيار واجبات المدقق ومسؤولياته بالاتفاق مع الإدارة أو مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، حول أحكام مهام تدقيق الكشوفات المالية والتاريخية الكلية أو الجزئية، بالإضافة الى المهام الملحقة.
المعيار NAA230: وثائق التدقيق	يتضمن هذا المعيار المسؤولية التي تقع على المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية، وأن تطبيق هذا المعيار لا يبطل واجبات التوثيق الخاصة المذكورة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى، ومن جهة أخرى يمكن للنصوص التشريعية والقانونية أن تفرض واجبات توثيق إضافية.
المعيار NAA300: تخطيط تدقيق الكشوف المالية	يدرس المعيار التزام المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية كما يعالج المسائل الإضافية التي يجب أخذها بعين الاعتبار في إطار مهمة التدقيق الأولية.
المعيار NAA: 500 العناصر المقتعة	يوضح هذا المعيار واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة تصل الى نتائج معقولة يستند عليها تأسيس رأيه.
المعيار NAA501: العناصر المقنعة اعتبارات خاصة	يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وفقا للمعيار رقم 330و500، وكذلك المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى المعنية، وهذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم الكيان، والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية.
المعيار NAA505: التأكيدات الخارجية	يعالج هذا المعيار استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية ووضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية.
المعيار NAA510: مهام التدقيق الأولية الأرصدة الافتتاحية	يخص هذا المعيار واجبات المدقق المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية في إطار مهنة التدقيق الأولية تتضمن الأرصدة الافتتاحية المبالغ الواردة في الكشوف المالية والعناصر الموجودة في بداية الفترة، أما مهمة التدقيق الأولية في المهمة التي تتسم فيها الكشوف المالية للفترة السابقة بأنها لم تكن موضوع تدقيق أو تم تدقيقها من طرف المدقق السابق.
المعيار NAA520: الإجراءات التحليلية	يتناول هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها تسمح الإجراءات التحليلية الموضوعة حيز التنفيذ أثناء التعرف على المؤسسة ومحيطها لاعتبارها إجراءات لتقييم المخاطر من حيث تحديد العمليات أو الاحداث غير الاعتيادية قصد تعيين الواجبات المطلوبة.
المعيار NAA530: السير في التدقيق	يطبق هذا المعيار عندما يقرر المدقق استخدام السير في التدقيق لإنجاز إجراءات التدقيق، ويعالج هذا المعيار طريقة استخدام السبر الاحصائي وغير الاحصائي لتحديد واختبار عينة ما، ووضع فحوص لإجراءات الاختبار ومراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السبر.
المعيار NAA540: تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها	يعالج هذا المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف المالية، ويتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية، وتقديم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة.
المعيار NAA560: الاحداث اللاحقة	يتطرق هذا المعيار الى التزامات المدقق اتجاه الاحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار

	مراجعة الكشوفات المالية، وتقع هذه الاحداث بين تاريخ اقفال الكشوفات المالية وتاريخ اعداد تقرير المدقق مع ضرورة اجراء التعديلات على الكشوفات المالية في حالة وجود هذه الاحداث.
المعيار NAA570: استمرارية الاستغلال	يتضمن هذا المعيار التزام المدقق في تدقيق الكشوف المالية الى مسؤولية المدقق حول تقييم قدرة المؤسسة على مواصلة نشاطها.
المعيار NAA580: التصريحات الكتابية	تضمن هذا المعيار الزامية تحصيل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوفات المالية، من أجل التأكد من مدى قيام الإدارة بمسؤولياتها، بالإضافة الى تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشوفات المالية أو التأكيدات الخاصة المتضمنة فيها.
المعيار NAA610: استخدام أعمال المدققين الداخليين	يعالج هذا المعيار شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي، في حالة تبين أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته.
المعيار NAA620: استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق	ركز هذا المعيار على واجبات المدقق عند استعانته بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان اخر غير المحاسبة والتدقيق، بالإضافة الى كيفية الاخذ باستنتاجات الخبير.
المعيار NAA700: تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية	يعالج المعيار التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية، شكل مضمون تقرير المدقق وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق الذي أدى الى صياغة رأي غير معدل.

3-معايير التدقيق الدولية ISA

3-1-تعريف معايير التدقيق الدولية ISA

دائما ما تخضع ممارسة مهنة التدقيق إلى قواعد واجراءات توضع من طرف الهيئات والتنظيمات المهنية والتي تحرص على تقليل التفاوت في هذه الممارسات بين الدول، وتهدف إلى تنظيم المهنة عالميا بشكل يقود الى تعزيز درجة الثقة لدى المستخدمين لاسيما بعد اكتشاف حالات الاحتيال والغش التي حدثت واثارت الشك حول مدى قيام المدققين بمهمتهم كرقيب. حيث تم تطوير معايير التدقيق الدولية لهذا الغرض.

المعايير الدولية للتدقيق (ISA) هي معايير مهنية لأداء التدقيق المالي للمعلومات المالية. تم إصدار هذه المعايير من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) من خلال مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB) (Parlakkaya, Akmese, & Alev Akmese, 2014, p. 1665).

وتعرف معايير التدقيق الدولية من طرف Arens و Loebbeck بأنها "إرشادات عامة لمساعدة المدققين على تنفيذ مسؤولياتهم المهنية عند تدقيق القوائم المالية التاريخية، وهي تشمل على اعتبارات الجودة المهنية مثل الكفاءة والحياد، متطلبات التقرير وأدلة التدقيق" (Arens و Loebbeck، 2002، صفحة 40).

أما أحمد لطفي فقد أشار إلى أنها "تمثل معايير خاصة بالعمل الأكثر تكرارا للمدققين". حيث تتضمن هذه المعايير المبادئ الأساسية والاجراءات الجوهرية معا مع الارشادات المرتبطة في صورة إيضاحات" (أحمد لطفي، 2007، الصفحات 38-40).

وحسب الصبان وعلي فهي "إطار متجانس وقابل للتطبيق من المستويات المهنية الدولية، والتي لا تتعارض مع معايير التدقيق المتعارف عليها من ناحية، ولا تحرم أية دولة إصدار معايير تدقيق وطنية خاصة بها" (الصبان و علي، 2002، صفحة 156).

انطلاقا من التعاريف السابقة يمكن القول إن معايير التدقيق الدولية تمثل دليل صادر عن هيئات مهنية دولية، يضم المفاهيم الاساسية والقواعد العامة تحكم ممارسة مهنة التدقيق والمفروض الالتزام بها، بحيث تشكل إطار عمل موحد يساعد المدققين على الوفاء بمسؤولياتهم وتحديد مستوى أداءهم المهني، ويتم الاعتماد عليها لقياس جودة العمل المنجز.

3-2-خصائص معايير التدقيق الدولية

من أجل أن تلبي معايير التدقيق الدولية اهداف الجهات المستخدمة لها يجب ان تمتلك عدد من الخصائص عند صياغة واصدار تلك المعايير، أهمها (العبيدي و عويد، 2021، صفحة 78):

- **قابلية التكيف:** من أجل تكييف المعايير الدولية مع الظروف المحلية لكل دولة من المهم عند صدور معايير التدقيق الدولية مراعاة الاختلافات بين الدول، حيث أن مراعاة مثل هذه الاختلافات ومحاولة الوصول إلى معايير دولية تحظى بالقبول العام على مستوى دولي، يمثل الهدف الرئيسي بالنسبة إلى الجهة المسؤولة على وضع هذه المعايير.
- **خاصية الحداثة:** أن تكون هذه المعايير مواكبة للتطورات الجديدة في مجال التدقيق من خلال اصدار معايير جديدة باستمرار، كما يجب أن تكون تتوافق مع التغيرات التي حدثت في العولمة، التجارة الدولية، تكنولوجيا المعلومات والتي ولدت الحاجة إلى توحيد المعايير التدقيق الدولية.
- **الدقة في صياغة المعايير:** أي ضرورة تركيز تلك المعايير على الأساسيات دون الخوض في التفاصيل مما يتيح الدقة عند تطبيق هذه المعايير.
- **الشمولية:** يجب عند صياغة هذه المعايير أن تعد بصورة أكثر شمولية على مستوى العالم لأنها صادرة من تجمع يضم معظم دول العالم وقد وضعت فيها خلاصة تجارب الدول في مجال التدقيق كما يجب أن تلبي متطلبات أكبر عدد ممكن من المستخدمين المهتمين.
- **الاستقلالية:** يجب أن تتمتع الجهات التي تتولى مهمة صياغة تلك المعايير بالاستقلالية أي أن تكون غير خاضعة لأي مؤثرات سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية لبلد معين، كما يجب أن تتمتع بالحيادية، أي أن تكون بعيدة عن كافة أشكال التحيز.

3-3-أهداف وأهمية معايير التدقيق الدولية

أ-أهداف معايير التدقيق الدولية:

إن الهدف من المعايير الدولية للتدقيق هو خدمة المصلحة العامة من خلال تعزيز جودة وتوحيد ممارسات التدقيق في جميع أنحاء العالم وتعزيز ثقة الجمهور في مهنة التدقيق والتأكيد العالمية (Haapamäki & Sihvonen, 2019, p. 38). كما تسعى معايير التدقيق الدولية إلى رفع الكفاءة والأداء المهني بالإضافة إلى تحقيق جملة من الأهداف الأخرى، يمكن تلخيص أهمها فيما يلي (بن يوسف، بن خيرة، و عابر، 2020، صفحة 59):

– تحمل معايير التدقيق الدولية الأساس الذي على ضوئه يكون مدقق الحسابات رأيه، وبدون وجود ذلك الأساس فإن تقرير المدقق قد يتعرض لسوء التفسير.

– ترمي هذه المعايير الى أن تكون مرشدا ومعينا يوضح أسلوب العمل وأهدافه ويمد المهنيين بمعايير التقسيم الذاتي للأداء.

– كما تهدف معايير التدقيق الدولية من خلال نصوصها الى زيادة الالتزام بقواعد الافصاح الكافي والمناسب، مما يوفر للقوائم المالية الخاصة بالشركات الدولية متعددة الجنسيات سمة الموثوقية والمقارنة وتمكن من التحليل المالي الذي يتطلع له مستخدمو هذه القوائم.

– يزيد تطبيق معايير التدقيق الدولية من تدفق رأس المال اللازم للاستثمارات، خاصة في الدول التي هي في طريقها للتطور والنمو من خلال تطوير معاييرها المحلية المطبقة بهدف رفع درجة الكفاءة في الأداء المهني الى المستوى الدولي.

– اصدار تقرير مدقق متفق عليه من حيث الشكل والمحتوى في جميع أنحاء العالم من خلال اصدار معايير تقرير غير خاضعة لأي مؤثرات سياسية، اقتصادية أو اجتماعية لبلد معين.

ب–أهمية معايير التدقيق الدولية:

تسعى العديد من الدول لتبني معايير التدقيق الدولية سواء من أجل الاعتماد عليها في تطوير معاييرها المحلية أو تكون مكملة لها فهي تعتبر التمثيل الدولي الأعلى والأفضل كمعايير تدقيق متعارف عليها (بهلولي، 2018، صفحة 197). ومن جهة أخرى وجود المعايير الدولية للتدقيق سوف يجنب الدول النامية الجهد والتكلفة لإنشاء معاييرها المحلية، خصوصا في ضوء نقص مواردها الاقتصادية من جهة وضعف منظماتها وكوادرها التدقيقية من جهة اخرى (العبيدي و عويد، 2021، صفحة 79).

كما أن الاعتماد على معايير التدقيق الدولية يزيد من فرص التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية مع مكاتب تدقيق دولية. وبالنظر للتغيرات الحاصلة مثل العولمة، تحرير التجارة الدولية، تكنولوجيا المعلومات وانتشار الشركات متعددة الجنسيات فرضت الحاجة لتوحيد معايير التدقيق دوليا، والتي ساهمت في تنظيم وتنسيق مهنة التدقيق بالنسبة لهذه الشركات الأجنبية؛ كما أن معايير التدقيق الدولية أكثر تجانسا بين الدول مقارنة بغيرها من المعايير المحلية لكثير من الدول (الصبان و علي، 2002، الصفحات 169-170).

أما عن أداء المدقق، فان معايير التدقيق الدولية تساهم في ضبط أداء المدققين والحكم على هذا الأداء، من خلال الحد والتقليل من التقديرات والحكم الذاتي للمدقق (الذنيبات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق، 2015، صفحة 52). وبالتالي المساهمة في رفع كفاءة عملية التدقيق، حيث تشكل المعايير مستويات أداء يمكن الاحتكام إليها ومرجع للعودة إليه في حال مواجهة مشاكل وقضايا متعلقة بممارسة مهنة التدقيق (العبيدي و عويد، 2021، صفحة 79).

بالإضافة إلى كل ذلك فان وجود معايير التدقيق الدولية له فوائد توازي تلك التي تنتج من وجود المعايير المحاسبية الدولية من خلال تزويد المستخدمين بتأكيد أكبر بأن المعايير المحاسبية قد تم التمسك بها، كما أنها تعطي حوافز إضافية لتحسين وتوسيع مجموعة معايير المحاسبة. بالإضافة الى أن وجود معايير التدقيق الدولية إلى جنب معايير المحاسبة الدولية سوف يؤدي إلى تعزيز مصداقية وكفاءة المعلومات

المالية الواردة في القوائم المالية في الدول النامية مما يكون دافعا للسيطرة على الممارسات المحاسبية والتدقيقية بشكل كبير (العبيدي و عويد، 2021، صفحة 79).

ثانيا: جودة التدقيق الخارجي

1-تعريف جودة التدقيق الخارجي

بداية لابد أن نمر على تعريف الجودة، حيث تعرفها الجمعية الامريكية للجودة ASQ بأنها تقوم على معنيين، الأول: خصائص المنتج أو الخدمة التي تؤثر على القدرة على تلبية الاحتياجات المعلنة أو الضمنية؛ اما الثاني: منتج أو خدمة خالية من أوجه القصور (American Society for Quality (ASQ), 2023).

أما جودة التدقيق الخارجي فنجد التعريف البارز والأكثر قبولا في مجال التدقيق للباحثة DeAngelo التي كانت من الأوائل الذين عملو على تعريف جودة التدقيق حيث عرفتها على أنها (DeAngelo, 1981, p. 186): "تقييم السوق للاحتمال المشترك بأن المدقق سوف:

* يكتشف خرق او مخالفة في النظام المحاسبي للشركة العميلة؛

* يذكر ويبلغ عن هذا الخرق أو المخالفة".

وفيما بعد، قام العديد من المؤلفين بتعريف جودة التدقيق من خلال تبني رؤى مختلفة لهذا المفهوم. ومن ثم فقد ركز Palmrose (1988) في تعريف جودة المراجعة على مستوى الضمان، أي احتمالية ألا تحتوي البيانات المالية على أي إغفال أو عدم دقة جوهرية (ahmad, Hniche, & Chegri, 2023, p. 503).

هناك أيضا تعريف Wallace (1980) الذي يرى أن جودة التدقيق هي مقياس لقدرة المدقق الخارجي على تقليل البيانات المحاسبية المشوهة وعدم تحيزها وتحسين دقتها (عيسي، 2008، صفحة 07).

نجد أن معظم التعاريف السابقة تركز على ضمان صحة وعدالة القوائم المالية المقدمة، من خلال دور المدقق من حيث قدرته على اكتشاف أي ممارسات منحرفة عن القواعد والتشريعات التي تؤدي الى عرض البيانات بشكل خاطئ أو محرفة على نحو يؤثر على القرارت التي يتخذها مستخدمي هذه البيانات.

2-الغاية من تحقيق جودة التدقيق الخارجي

تم التركيز على جودة التدقيق بعد الشكوك والانتقادات التي طالت هذه المهنة بعد فضائح الإحتيال والغش في القوائم المالية في عدد من الشركات على مستوى عالمي، لذلك يتم الحرص على تحقيق الجودة في عملية التدقيق والتي ينجم عنها مايلي (عمارة، 2022، الصفحات 111-113):

- ✓ **تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية:** تعد المعايير المهنية ارشادات لتحديد وتطبيق إجراءات التدقيق، وتحتوي هذه المعايير وخصوصا معايير رقابة الجودة على سياسات واجراءات تهدف إلى تحسين أداء أفراد ومكاتب التدقيق، كما أن أداء عملية التدقيق بمستوى جودة ملائم يؤكد تمسك المدققين بالمعايير المهنية.
- ✓ **الاسهام في تضييق فجوة التوقعات في التدقيق:** تمثل فجوة الجودة أحد المكونات الفرعية لفجوة التوقعات في التدقيق، وتعرف فجوة الجودة بأنها الاختلافات بين ما يتوقعه مستخدمي القوائم المالية والمدققين تجاه جودة خدمات التدقيق المؤداة، وعوامل تكوين وتشكيل تلك الجودة. وأكد على أن السبب الأساسي لوجودها، هو انخفاض الأداء الفعلي للمدقق عن معايير التدقيق ومعايير الجودة المتعارف عليها، ولذلك يعد تحسين جودة خدمات التدقيق أحد أساليب تضييق فجوة التوقعات.
- ✓ **تعزيز امكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية:** نال هذا العنصر اهتماما كبيرا من المنظمات المهنية والعديد من الباحثين في فترة الثمانينات والتسعينات من القرن الماضي، خاصة بعد فشل العديد من الشركات الكبيرة، وذلك على اعتبار أن المدققين ذوي الجودة العالية يقومون باكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية بشكل أفضل من المدققين ذوي جودة أقل. وهذا ما أكدته لجنة "Treadway" والتي أشارت إلى أن تحسين جودة التدقيق يزيد من اكتشاف الأخطاء، والحد من التحريف في القوائم المالية.
- ✓ **تخفيض صراعات الوكالة:** من منظور نظرية الوكالة يفترض أنه كلما زاد التعارض في المصالح بين الوكيل (الادارة) والأصل (المساهمين) كلما زادت تكلفة الوكالة، فتزداد الحاجة إلى تدقيق ذو جودة، بعكس الشركات التي تكون درجة التعارض في المصالح منخفضة، وبالتالي تنخفض فيها تكاليف الوكالة، حيث أن وجود التدقيق ذو جودة عالية يؤدي إلى تخفيض حدة الصراعات من خلال زيادة الثقة في التقارير المالية، أي أن هناك علاقة طردية بين نظرية الوكالة وجودة التدقيق.
- ✓ **الإسهام في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات:** يتضمن مفهوم حوكمة الشركات مجموعة من المبادئ تهدف إلى توفير اجراءات رقابة داخلية فعالة، وأدوات ضبط وتشريع خارجية صارمة، فيعتبر التدقيق من الوسائل الفعالة لتحقيق حوكمة الشركات بالمستوى المطلوب.
- ✓ **زيادة الثقة في تقرير التدقيق ومصداقية القوائم المالية:** يعتبر الاهتمام بجودة التدقيق مهم لرفع الثقة في تقارير المدقق، وذلك للدور المهم الذي تلعبه هذه التقارير في اضفاء المصداقية على القوائم المالية والتي تستخدم في اتخاذ القرارات من جانب العديد من الأطراف المهتمة بعملية التدقيق.
- ✓ **أداة تنافسية جيدة:** تعد المنافسة على الأتعاب أحد المخاطر التي تهدد مهنة التدقيق، وذلك لما لها من تأثير سلبي على استقلال المدققين، ونطاق إجراءات التدقيق، ومن ثم جودة التدقيق، وهذا ما جعل لجنة "Cohen" تحذر من تأثير المنافسة على جودة التدقيق المقدمة، لذلك تعد الجودة أداة استراتيجية جيدة لتحقيق ميزة تنافسية في سوق الخدمة، كما تعد هدف كل ممارس وأحد أوجه التميز بين مكاتب التدقيق.

3-العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي

اجريت العديد من البحوث والدراسات من أجل استنباط العوامل التي تؤثر على جودة عملية التدقيق، ويمكن تصنيف هذه العوامل بالشكل التالي (حنظل التميمي، 2013، الصفحات 207-208):

- **مجموعة من العوامل التنظيمية:** والمتمثلة في التخطيط للعملية التدقيقية وتحديد اجراءات وحجم العمل التدقيقي ومن ثم تحديد الوقت اللازم لاتمام العملية، ومهارة المدقق في تحديد نقطة البداية العمل التدقيقي وكيفية انهاءه.
- **مجموعة من العوامل السلوكية:** والتي يجب ان يتمتع بها المدقق من حيث درجة عالية من الأمانة والاستقلالية والموضوعية وأن يكون متعاونا مع اعضاء فريقه وأن يكون صاحب قدرة ذهنية عالية ومتفتحة وأن يحرص مع لإدارة على توفير عوامل الجودة في عملية التدقيق.
- **مجموعة من العوامل الشخصية:** الواجب توفرها في المدقق مثل أن يكون ذو خبرة عملية، ولديه من التحصيل العلمي ما يؤهله على ممارسة المهنة، وأن يكون المدقق حريصا على مشاركته في الدورات التدريبية الخاصة بمهنة التدقيق.
- **مجموعة من الأساسيات العلمية لمهنة التدقيق:** مثل الالتزام بتطبيق المبادئ المقبولة قبولا عاما والالتزام بالمعايير المهنية للتدقيق وكيفية اعداد التقارير، والاستخدام الأمثل للموارد المتاحة في النشاط المهني وكيفية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية وقدرة المدقق على اكتشاف الغش والتلاعبات.

ثالثا: دور معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي

1–معايير التدقيق الخاصة بجودة التدقيق الخارجي

قامت العديد من الهيئات والمنظمات المهنية الدولية بالتأكيد على ضرورة أداء عملية التدقيق بكفاءة، فقامت بوضع مجموعة من المعايير يلتزم بها مكتب التدقيق لضمان أعلى مستوى من الجودة، ومن أبرز هذه المعايير:

أ–معايير رقابة الجودة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA:

لقد كانت الولايات المتحدة الأمريكية من الدول السباقة لمراقبة عمل المدققين فيها، ففي سنة 1978 قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين (AICPA)بتشكيل لجنة معايير رقابة الجودة، حيث أصدرت اللجنة نشرة معايير رقابة الجودة رقم 1، واحتوت على تسعة عناصر لرقابة الجودة والتي تتمثل في ما يلي (دحمان و لباز، 2023، الصفحات 192-193) :

– **الاستقلالية:** ويحمل هذا المفهوم نفس مدلول استقلال المدقق الفرد، وبهدف إلى وضع سياسات وإجراءات لتنفيذ قاعدة الاستقلال الواردة ضمن آداب السلوك المهني؛

– **تخصيص المدققين على المهام:** ويقصد به أنه يجب على مكاتب التدقيق مراعاة والتأكد من توفر الخبرة والكفاءة الفنية، والمعرفة لدى الموظفين المخصصين لأداء الوظائف المختلفة لمهمة التدقيق؛

– **التشاور:** ويقصد به أنه يجب على مكاتب التدقيق الاسترشاد برأي الآخرين لحل القضايا المتعلقة بالمشكلات المحاسبية او مشكلات التدقيق التي تظهر من خلال عملية التدقيق عن طريق رفع الأمر إلى الشخص المختص ذو الخبرة والمعرفة الكافية، وتوفير مكتبة فنية خاصة بموظفي المكتب؛

– **الإشراف**: وبقصد به أن تقوم مكاتب التدقيق بإخضاع كافة أعمالها للإشراف الجيد وذلك يستلزم من مكتب التدقيق التخطيط لكل مهمة تدقيق، وفحص كافة أوراق التدقيق والتقارير، والقوائم المالية والجداول والنماذج، والاستقصاءات.

– **التوظيف**: ويقصد به أن يقوم مكتب التدقيق بوضع سياسة محددة للتوظيف، واختبار الكفاءات، وتحديد مستوى خبرة معين يجب توافره فيمن يتقدم للتوظيف بالمكتب؛

– **تنمية القدرات المهنية**: ويقصد بها أنه على مكتب التدقيق ان يضع السياسات، والإجراءات وبرامج التعليم المهني المستمر، والتدريب اللازم للموظفين؛

– **الترقية**: ويقصد بها أنه على مكتب التدقيق وضع السياسات التي تحول دون ترقية موظفيها إلى مستويات العالية قبل استفائهم الخبرة والمعرفة اللازمة لتحمل مسؤوليات الوظيفة المرفوعين إليها؛

– **قبول العملاء الجدد واستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين**: ويقصد به أن يتبع مكتب التدقيق سياسات وإجراءات تساهم في اتخاذ قرارات بشأن قبول عملاء جدد، أو مواصلة العلاقة مع العملاء الحاليين، لتفادي العملاء الذين تنقصهم الأمانة وحسن السمعة.

عرف هذا المعيار عدة تغيرات ففي سنة 2010 صدر معيار رقابة الجودة رقم 8 والذي قلص عناصر رقابة جودة التدقيق إلى ستة فقط والمتمثلة في (دحمان و لباز، 2023، صفحة 193):

–مسؤوليات القيادة عن الجودة في الشركة؛ متطلبات الأخلاقية ذات الصلة؛ قبول واستمرار علاقات العملاء وعمليات محددة؛ الموارد البشرية؛ أداء العملية؛ المراقبة.

ب–معايير رقابة الجودة للاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC):

قام الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في 1981م بإصدار الدليل الدولي رقم 7 المسمى ضبط جودة عملية التدقيق، وقد حدد هذا الدليل ستة معايير لضبط جودة التدقيق وهي: الصفات الشخصية، المهارة والكفاءة، توزيع المهام، التوجيه والإشراف، قبول والاستمرار مع العملاء والتفتيش (اللهيبي و خلف، 2013، صفحة 270).

وقد أصدر المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد (IASSB) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين معيار التدقيق الدولي رقم 220 اجراءات رقابة الجودة لعمليات تدقيق البيانات المالية، الذي يحدد في مختلف فقراته مسؤوليات المدقق المتعلقة بإجراءات رقابة الجودة لعملية تدقيق القوائم المالية، التي تتمثل في (الذنيبات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية :نظرية وتطبيق، 2015، الصفحات 62-65):

– **تحديد المسؤولين عن رقابة الجودة ومهامهم**: على الشركة أن تصمم وتحدد السياسات والإجراءات التي تساعد على خلق ثقافة مؤسسية داخلية تساعد في إدامة إدراك أهمية الرقابة على الجودة، وهذا يتطلب أن يقوم المسؤولون عن الرقابة بتحمل مسؤولياتهم والعمل على القيام بالمهام التي تحقق ذلك.

– **المتطلبات الاخلاقية ذات الصلة:** على الشريك المسؤول عن مهمة التدقيق أن يأخذ بعين الاعتبار مدى التزام أعضاء المهمة بالاستقامة والموضوعية والكفاءة والعناية المهنية والسرية والسلوك المهني والاستقلالية. فعلى الشريك المسؤول عن المهمة أن يأخذ بعين الاعتبار مدى التزام أعضاء المهمة بالمتطلبات الاخلاقية.

– **قبول العملاء الجدد والاستمرار مع العملاء القدامى:** على الشريك المسؤول عن مهمة التدقيق أن يقوم بتقييم العميل المحتمل قبل قبوله، وأن يراجع العلاقة مع العملاء الحاليين باستمرار. ففي حالة كون العميل جديد، يقوم الشريك المسؤول بتقييم وضع المؤسسة في السوق من ناحية سمعتها وقدرتها التنافسية وقدرة الشركة على الاستمرار، ويقوم بتقييم علاقة الادارة مع المدقق السابق لمعرفة مدى قدرة المدقق على الحفاظ على استقلاليته ومدى ممارسة الادارة ضغوط عليه. أما العملاء القدامى فإنه يتم تقييم امكانية الاستمرار معهم، حيث يتم تقييم العلاقة معهم في الفترات السابقة وبالأخص مدى وجود تضارب بينهم ومدى ممارسة العميل لضغوطات على المدقق للتأثير على رأيه أو منعه من الحصول على الأدلة التي يراها المدقق ضرورية.

– **تعيين فريق المهمة (الموارد البشرية):** ويشمل ذلك الاهتمام بكافة متطلبات أعضاء الفريق التي تشمل التوظيف وتقويم الأداء والامكانيات اللازمة والتحفيز والمكافآت وتطوير القدرات وتقدير حاجات الأفراد. ويقوم الشريك المسؤول عن المهمة بتعيين فريق المهمة بحيث يكون مقتنعا بأن فريق المهمة ككل يتمتع بالخبرات والكفاءات ومستوى مناسب من المعرفة الفنية والمعرفة بتكنولوجيا المعلومات المناسبة للمهمة ولديه الوقت الكافي للتمكن من إنجاز مسؤولياتهم وبذل العناية المطلوبة وفقا للمعايير المهنية والقوانين والأنظمة، بحيث يتم الحصول على نتيجة التدقيق المناسبة وإصدار التقرير المناسب.

– **تنفيذ عملية التدقيق (أداء المهمة):** على الشريك المسؤول أن يتحمل مسؤولياته من أجل توجيه والاشراف على أداء مهمة التدقيق بما يتناسب مع المعايير المهنية ومتطلبات القوانين ذات العلاقة. وبالتالي فهو مسؤول عن إبلاغ فريق المهمة بمسؤولياتهم وطبيعة عمل المؤسسة والقضايا ذات العلاقة، كما يقوم فريق المهمة بالتشاور خلال فترة العملية سواء بين أعضاء فريق العملية أو بين فريق العملية وأفراد أخرين داخل أو خارج المؤسسة حول المسائل الصعبة أو المشاكل التي يتوقع مواجهتها خلال أداء المهمة.

– **فحص رقابة الجودة على عملية التدقيق (المراقبة):** على مكتب التدقيق أن يقوم باستمرار بمراقبة كفاية وفاعلية سياساته واجراءاته المتعلقة بالرقابة على الجودة. وأن تقوم بتبليغ موظفيها عن تلك السياسات والاجراءات والتأكد من ادراكهم وفهمهم لها بشكل معقول. ومن مهام مكتب التدقيق أن يأخذ بعين الاعتبار أية عيوب تمت ملاحظتها ويمكن أن تؤثر على أداء المهمة وفيما إذا كانت الاجراءات التي اتخذتها الشركة لمعالجة هذه الأمور كافية وتناسب ظروف عملية التدقيق.

واستمر الاتحاد الدولي للمحاسبين في العمل على توفير إرشادات عن أداء عملية التدقيق بأعلى مستوى جودة في المعيار الدولي لرقابة الجودة (ISQC 1) "رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات التدقيق والمراجعة للبيانات المالية، وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة" الذي اصدر في 15 جوان 2006، ثم تم تعديله في 15 ديسمبر 2009 واصبح يتضمن نطاق المعيار وتاريخ النفاذ والهدف منه كذلك متطلبات تطبيق نظام رقابة الجودة التي حددها كما يلي (العايب و أحططاش، 2017، الصفحات 59-64):

1- **مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة في الشركة** : ينبغي على مسؤولي القيادة في الشركة (المسؤول التنفيذي الرئيسي، أو المجلس الإدارة او ما يكافئه) :

- وضع سياسات وإجراءات مصممة لتعزيز وجود ثقافة داخلية تقر بأن الجودة عنصر أساسي في أداء العمليات؛

- وضع سياسات وإجراءات بحيث يملك أي شخص أو أشخاص توكل لهم المسؤولية التشغيلية لنظام رقابة الجودة في الشركة الخبرة والمقدرة الكافية والمناسبة والسلطة اللازمة لتحمل تلك المسؤولية.

2- متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة: ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول حول امتثال الشركة وموظفيها لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة، حيث حدد مجلس معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين المبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي المهني والتي تتضمن النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية الواجبة، السرية والسلوك المهني، كما أكد مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي على أنه ينبغي أن تعمل الشركة على ضمان قيام الشركة وموظفيها بالتقيد بالاستقلالية.

3-قبول واستمرار العلاقة مع العمال وعمليات محددة: ينبغي على شركة التدقيق وضع سياسات وإجراءات لأغراض تقييم ملائمة قبول عميل جديد أو الاحتفاظ بالعميل الحالي وهذا بعد تأكد الشركة من أنها مؤهلة لأداء العملية وتمتلك القدرات اللازمة، وقادرة على الامتثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي، مع الأخذ بعين الاعتبار نزاهة العميل.

4-الموارد البشرية: لضمان أداء عملية التدقيق بجودة عالية يجب أن تتوفر الشركة على سياسات وإجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول حول امتلاكها عددا كافيا من الموظفين الذين يتمتعون بالكفاءة والقدرات والالتزام بالمبادئ الأخلاقية اللازمة لأداء العمليات وفقا للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية.

5-أداء العملية: ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول على أن العملية مؤداة وفقا للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، وأن الشركة تصدر تقارير مناسبة في الظروف القائمة، ويجب أن تتضمن هذه السياسات والاجراءات: التشاور، مراجعة رقابة جودة العملية، معايير أهلية رقابة جودة العمليات، الوثائق الخاصة بمراجعة رقابة جودة العمليات، الاختلاف في الرأي، وثائق العمليات.

6-المراقبة: يجب على الشركة ان تضع سياسات وإجراءات خاصة بالمراقبة وتشمل ما يلي:

- مراقبة سياسات وإجراءات الشركة المتعلقة برقابة الجودة؛

- تقييم وتوصيل ومعالجة حالات القصور المحددة؛

- الشكاوي والادعاءات.

ج-جودة التدقيق وفقا للمجلس الوطني للمحاسبة CNC

من بين اللجان التي يتشكل منها المجلس الوطني للمحاسبة لجنة مراقبة النوعية وتتولى المهام الآتية (صنهاجي، عوادي، و عمامرة، 2017، صفحة 432):

- تحضير منهجية المهمة في مجال نوعية الخدمات؛

- العمل على توفير النوعية الخاصة بالتدقيق المحاسبي؛

- اقتراح معايير تتضمن طرق تنظيم المكاتب وتسييرها؛

- إيجاد التدابير لمراقبة نوعية خدمات مكاتب التدقيق؛

- تحديد لجنة لمراقبة المهنيين من أجل ضمان النوعية؛

- العمل على تنظيم ملتقيات حول موضوع نوعية المهمة وأخلاقيات المدققين وعلاقتهم بالزبائن؛

-تقديم الاقتراحات ومشاريع النصوص التنظيمية الخاصة بالنوعية.

رابعا–تحديات المجلس الوطني للمحاسبة لإصدار معايير تدقيق محلية تتوافق مع المعايير الدولية:

يواجه المجلس الوطني للمحاسبة في الجزائر تحديات كبيرة لإصدار معايير تدقيق محلية تتوافق مع المعايير الدولية، من بين أبرز هذه التحديات:

1–تباين الأنظمة المحاسبية:

اختلاف النظم والممارسات المحاسبية بين الدول يشكل عائقا أمام تطبيق معايير دولية موحدة، مما يستدعي جهود إضافية لتكييف المعايير المحلية لتتناسب مع السياقات الوطنية.

2–الإصلاحات المحاسبية:

تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة، وهو ما تطلب إعادة النظر في جميع الجوانب المتعلقة بالتدقيق والتحليل المالي وإدارة الضرائب.

3–البيئة التشريعية والتنظيمية:

وجود تشريعات محلية مثل القانون 10-01 الذي ينظم مهنة المحاسبة، يتطلب مواءمة مستمرة مع التغيرات في المعايير الدولية للتدقيق ISA لضمان الالتزام والتوافق.

4–التأهيل والتدريب:

لضمان تطبيق المعايير بكفاءة، يتطلب الامر استثمارا في تطوير الكفاءات البشرية من خلال تدريب المدققين على التقنيات الحديثة والمعايير الدولية (أحمد و مُحَمَّد البشير، 2020)

خاتمة

بعد دراستنا للموضوع نجد أن المجلس الوطني للمحاسبة لعب دورا هاما في اصدار معايير التدقيق المحلية تتوافق مع المعايير الدولية، ولكنها جد متأخرة من ناحية التوقيت بحيث أن النظام المحاسبي بدأ العمل به ابتداء من سنة 2010 وصدور معايير التدقيق الجزائرية في سنة 2016، ان معايير التدقيق الجزائرية التي تصدر تباعا تهدف دائما إلى الوصول إلى عملية تدقيق ذات جودة عالية تحقق الأهداف التي وضع من أجلها التدقيق وهي اكتشاف أية اختلالات في التنفيذ عما هو واجب التنفيذ، وعليه تم التوصل إلى أن جودة التدقيق الخارجي ترتبط بمدى تطبيق معايير التدقيق الدولية، حيث خلصنا إلى النتائج التالية:

– حظيت المعايير الدولية للتدقيق بقبول عام من طرف المهنيين حول أنحاء العالم كونها صادرة من الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين وهي هيئة دولية تضم مختصين ومهنيين من العديد من الدول ذوو كفاءة عالية.

– تتمثل أهمية جودة التدقيق الخارجي في كون المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية يتوقعون من مخرجات عملية التدقيق والمتمثلة في تقرير مدقق الحسابات أعلى مستويات الجودة لأنهم يعتمدون في عملية اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم على تلك التقارير.

– أن من أهم متطلبات تحسين جودة أداء المدقق الخارجي لا تقتصر فقط على المؤهلات العلمية الأكاديمية والمهنية والخبرة الميدانية التي يمتلكها المدقق بل يمكن أن يتحقق هذا الهدف من خلال فهم واستيعاب معايير التدقيق الدولية التي يقوم بتطبيقها.

– إن الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الدولية التي تصدرها وتضعها المنظمات المهنية الدولية يحقق مستوى أداء جيد لعملية التدقيق الخارجي، مع ضرورة توفر الوسائل والاجراءات اللازمة، ومن هنا تبرز العلاقة الطردية بين الالتزام بالمعايير المهنية وجودة التدقيق الخارجي.

وعليه ومن خلال النتائج السابقة يمكن طرح الاقتراحات التالية:

– المشاركة في الدورات والورشات العملية في مجال المحاسبة والتدقيق من اجل الامتثال وبشكل صارم لمعايير التدقيق الدولي، حتى يمتلك المدقق مجموعة متكاملة من المتطلبات.

– مشاركة المنظمة الوطنية المهنية لمحافظي الحسابات مع المجلس الوطني للمحاسبة من أجل صياغة معايير محلية توائم البيئة الجزائرية.

– من اجل الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الدولية بشكل تقني ومهني والوصول إلى مستوى التوحيد الدولي للتدقيق يتطلب وجود مهارات رقابية بمستوى أداء ذات جودة عالية نظرا للصعوبات التي قد تكتنف تحصيل هذا الهدف والمتمثلة في تقبل الدول المختلفة لها.

– ضرورة تبني وإصدار معايير تدقيق جزائرية، لاسيما المتعلقة بالجودة لمواكبة التطورات العالمية الحاصلة.

– خضوع المدققين لاختبارات وتربصات دورية لتأكد من كفاءة المدقق الخارجي لأداء مهنة التدقيق في أحسن صورة.

قائمة المراجع:

1– 01-10, ا. (2010). الجريدة الرسمية. *رقم2010-42*, 04.

24-11, ا. ا. (2011). الجريدة الرسمية. *العدد07*.

ahmad, F., Hniche, O., & Chegri, B. (2023). Qualité de l'audit externe : Revue de littérature. *African Scientific Journal, 03*(15).

Alvin A Arens، و James K Loebbeck. (2002). *المراجعة: مدخل متكامل*. (محمد عبد القادر الديسطي، المترجمون) الرياض، المملكة العربية السعودية: دار المريخ للنشر.

American Society for Quality (ASQ). (2023). *Quality Glossary-Q*. Retrieved 05 26, 2023, from American Society for Quality (ASQ): https://asq.org/quality-resources/quality-glossary/q

DeAngelo, L. (1981). AUDITOR SIZE AND AUDIT QUALITY. *Journal of Accounting and Economics, 3*(3).

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).

Parlakkaya, R., Akmese, H., & Alev Akmese, K. (2014). Status Quo Of International Financial Reporting Standards And International Standards On Auditing: A Research On The Accounting Professionals In Konya. *Procedia Economics and Finance*(15).

أحمد, ا. ف., & البشير, م. محمد. (2020). معايير التدقيق المحلية مرجع تنظيمي ومهني للتدقيق الخارجي في الجزائر. *مجلة اقتصاد المال والاعمال المجلد05 العدد01*, 277-288.

إسراء كاظم عبيد حسن اللهيبي، و صلاح نوري خلف. (2013). نموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق. *مجلة دراسات مالية ومحاسبية، 08*(23).

أمال, ف., & بوعبانة. (2018). دراسة حالة عينة من المعايير الجزائرية -مدخل مقارن للمعايير الجزائرية للتدقيق مع نظيرتها الدولية -للتدقيق. *مجلة جديد الاقتصاد،عدد12*, 120-142.

أمين السيد أحمد لطفي. (2007). *دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد*. الاسكندرية، مصر: الدار الجامعية.

أمين عمارة. (2022). *أثر التدقيق في تفعيل حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق- دراسة استقصائية على عينة من المدققين الخارجيين والاكاديميين*. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير . برج بعريريج: جتمعة محمد البشير الابراهيمي.

جمانة حنظل التميمي. (2013). العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية -دراسة ميدانية في الكليات والمراكز البحثية في جامعة البصرة. *دراسات إدارية، 05*(10).

سمير كامل محمد عيسي. (2008). أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح - مع دراسة تطبيقية. *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، 45*(02).

عبد الرحمان العايب، و نشيدة أحططاش. (2017). رقابة جودة التدقيق الخارجي وجهود المنظمات الدولية والمحلية فيها. *مجلة وحدة البحث في تنمية وإدارة الموارد البشرية، 08*(01).

عبد الرحمان بن عيسى. (2017). *الاتجاهات الحديثة لتحسين جودة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر في ظل امكانية تبني المعايير الدولية للمراجعة*. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. الجزائر: جامعة الجزائر 3.

علي عبد القادر الذنيبات. (2015). *تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية :نظرية وتطبيق* (الإصدار 05). الأردن: دار وائل للنشر.

علي عبد القادر الذنيبات. (2015). *تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق* (الإصدار 05). عمان، الأردن: دار وائل للنشر .

علي قاسم حسن العبيدي، و علي كريم عويد. (2021). جودة أداء المدقق الخارجي في ظل معايير التدقيق الدولية ومتغيرات البيئة الخارجية. *مجلة الريادة للمال والأعمال، 02*(03).

لخضر دحمان، و الأمين لباز. (2023). جودة التدقيق الخارجي بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية -دراسة مقارنة-. *مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، 09*(01).

محمد سمير الصبان، و نصر عبد الوهاب علي. (2002). *المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية وأليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية*. الاسكندرية، مصر: الدار الجامعية.

مريم بن يوسف، أحمد بن خيرة، و سليم عابر. (2020). امتدادات المعايير المحاسبية الدولية نحو معايير التدقيق الدولية – الأحداث اللاحقة نموذجا -. *مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، 04*(02).

مجلة معهد العلوم الاقتصادية المجلد .معايير التدقيق الجزائرية ومدى توافقها مع المعايير الدولية للتدقيق .(2023) .ا ,عميرش & ,.ق ,نجوم *22 العدد 01*, 258-239.

نور الهدى بهلولي. (2018). مساهمة تبني معايير التدقيق الدولية (200- 299) في تعزيز المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي -دراسة تقييمية من منظور محافظي الحسابات في الجزائر. *مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 18*(01).

هيبة صنهاجي، عبد القادر عوادي، و محمد العيد عمامرة. (2017). أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي. *مجلة العلوم الادارية والمالية، 01*(01).

دور وفعالية ضمان المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات في سد فجوة التوقعات
–دراسة تحليلية من منظور أصحاب المصلحة–

The Role and Effectiveness of Corporate Social Responsibility Assurance in bridging the expectations gap
- an analytical study from the stakeholders' perspective-

أ.د. نعيمة عبدي[1*]

1 مخبر العلوم الاقتصادية التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير –جامعة عمار ثليجي بالأغواط، n.abdi@lagh-univ.dz

الملخص :

تستعرض هذه الدراسة ضمان المسؤولية الاجتماعية للشركات (CSRA)، حيث تقوم المؤسسات التي تستخدم ضمان المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات بتوظيف طرف ثالث خارجي ومستقل للقيام بالتأكد من معلومات المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات التي يكشفون عنها. تقدم هذه الورقة مساهمة مهمة من خلال تجميع بعض النتائج المتعلقة بممارسة ضمان المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات. حيث حاولنا تقديم الأبحاث المتعلقة بالخصائص والاستخدام وقيود خدمات ضمان المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات. حيث أظهرت النتائج نموذج مفاهيمي يميز بين محددات ضمان المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات ويوضح كيف أن طبيعة خدمات الضمان والبنية التحتية لإعداد التقارير الخاصة بالمؤسسة وتقنيات الضمان الحالية يمكن أو تقيد فوائد ضمان إفصاحات المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات.

كلمات مفتاحية: المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، ضمان المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، فجوة التوقعات.

تصنيف JEL: M410. M49. M14

Abstract:

This study reviews Corporate Social Responsibility Assurance (CSRA), Firms using corporate social responsibility assurance (or CSRA) recruit an external and independent third party to undertake assurance of the corporate social responsibility (CSR) information that they disclose. This paper makes an important contribution by synthesizing the findings on emerging forms of CSR assurance practice. It provides a comprehensive review of the literature on the characterises, use and limitations of CSR assurance services. It develops a conceptual model which distinguishes between determinants of CSR assurance at the national- and firm-level and shows how the nature of assurance services, a company's reporting infrastructure and current technologies of assurance enable or constrain the benefits of having CSR disclosures assured.

Keywords: corporate social responsibility, Corporate Social Responsibility Assurance, Expectation gap

*المؤلف المرسل: نعيمة عبدي، n.abdi@lagh-univ.dz

1.مقدمة

إن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات بمفهومها الذي نعرفه اليوم لها تاريخ طويل وممتد من أوائل الخمسينيات حتى الوقت الحاضر ومرت بتطورات عديدة وجوهرية خلال العقود الماضية والمتوالية، فهي لم تظهر بشكلها الحالي بشكل مفاجئ فلا بد من مقدمات لظهورها وذلك يجعلنا نرجع قليلا الى بدايات الثورة الصناعية في بدايات القرن التاسع عشر، حيث كانت المؤسسات الناشئة مهتمة بشكل خاص بالموظفين وكيفية جعلهم عمالًا أكثر إنتاجية. (Carroll, 2009) في العام 1930بدأت المؤسسات الكبرى تطالب من المجتمعات الأوروبية تحمل مسؤوليتها الاجتماعية والتزاماتها التي يجب عليها تأديتها اتجاه الفئات المختلفة من المواطنين، مع نمو الأعمال التجارية في الأربعينيات، والحرب العالمية الثانية، زادت الضغوطات على المؤسسات التجارية والصناعية بمسؤوليتها اتجاه المجتمعات.ليتوسع بعد ذلك المفهوم ليصبح أكثر شمولا و على نطاق عالمي حاملا معه تغيرات تنظيمية لاستيعاب المبادرات الجديدة، لتتجه معه المسؤولية الاجتماعية في القرن الحادي و العشرين نحو التكامل مع الإدارة الاستراتيجية وحوكمة المؤسسات، و ما ينجر عنها من قيام المؤسسات بتطوير آليات إدارية وتنظيمية للإبلاغ والرقابة على سياسات وممارسات المسؤولية الاجتماعية. وسيصبح من الواضح أيضًا أن نطاق أصحاب المصلحة والقضايا التي تحدد المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات قد اتسع، خاصة في العقود القليلة الماضية. (Carroll, 2009)

لقد أدى النشاط الاجتماعي والعولمة والشفافية وما إلى ذلك إلى زيادة متطلبات المؤسسات بما يتجاوز جوانب الربحية، مما أدى إلى الاهتمام ليس فقط بالقضايا الاقتصادية، ولكن أيضًا بالقضايا الاجتماعية والبيئية، و أصبح على المؤسسات أن تأخذ بعين الاعتبار مقياس الاستدامة الثلاثية ESG، و لم تعد المؤسسات مسؤولة أمام المساهمين فقط عن طريق الحفاظ على عائد مالي قابل للاستمرار على استثماراتهم الرأسمالية ، بل من المتوقع أن تتصرف بشكل مسؤول اتجاه أصحاب المصلحة الأخرين، فباتباع هذا النهج تحقق المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات تأثيرًا ثلاثيًا من خلال تطوير الأنظمة والسياسات المصممة لتعزيز العلاقات مع مختلف أصحاب المصلحة .(Isabel-María García-Sánchez, 2019)

وفي هذا السياق، حقق أداء الاستدامة تطوراً ملحوظاً على مدى السنوات القليلة الماضية، مما أدى إلى زيادة الاتجاه للإبلاغ عن هذا الأداء من خلال الإفصاح الطوعي في تقرير الاستدامة الذي يقيم المكونات الرئيسية الثلاثة: النمو الاقتصادي، والعدالة الاجتماعية وحماية البيئة. وعادةً ما تكشف المؤسسات عن معلومات حول ممارساتها الاجتماعية والبيئية في تقارير المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الخاصة بها، حيث تكون هذه المعلومات

2 ملتقى وطني حول 'مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية: التشخيص والعلاج في ضوء التجارب الدولية'- جامعة سكيكدة.

مفيدة لمختلف أصحاب المصلحة، حيث زاد عدد المؤسسات المنخرطة في الإفصاح الطوعي عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات بشكل كبير. (Isabel-María García-Sánchez, 2019, p. 66)

ومع ذلك، فإن الارتفاع في عدد تقارير الاستدامة وكذلك التقارير المتكاملة لم يصاحبه مستوى متزايد من ثقة الجمهور، وقد أدت أصوات القلق بشأن الافتقار إلى المصداقية والشفافية والاتساق فيما يتعلق بتقارير الاستدامة إلى الحاجة إلى عمليات الضمان. (Hodge, Subramaniam, & Stewart, 2009) فضمان المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات CSRA قد يحسن من مصداقية التقارير و يزيد ثقة أصحاب المصلحة في المعلومات المقدمة، وهذا من خلال سد فجوة المصداقية التي تميز تقارير المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات من خلال مدققين محترفين يقدمون ضمان المسؤولية الاجتماعية.

بناءا عليه فإن الإشكالية الرئيسية لهذا المقال هي: إذا كان هناك زيادة في عدد المؤسسات التي تصدر تقارير عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، وعلى الرغم من أن هذه الأخيرة تتكبد تكاليف كبيرة لإعداد هذه الإفصاحات وضمانها من قبل هيئات مستقلة أو مؤسسات استشارية، فهل تعمل هذه التقارير المدعمة بضمان على سد فجوة توقعات أصحاب المصلحة أم لا؟ وهو ما سيتم تناوله من خلال: التعريج على الإطار النظري للمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات وضمان المسؤولية الاجتماعية، لنتناول فيما بعد تحليل لبعض الدراسات الميدانية المتعلقة بفعالية ضمان المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات في سد فجوة توقعات أصحاب المصلحة. وفي هذا الإطار نريد التنويه إلى أن هناك عدد قليل من الأدلة في الأدبيات التي تشير إلى ما إذا كانت هذه التقارير تعمل على سد توقعات أصحاب المصلحة أم لا. وهو ما سيتم تناوله من خلال:

- المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات؛
- تقارير الاستدامة، ضمان ومحددات المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات؛
- إمكانية سد فجوة التوقعات بالاعتماد على ضمان المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات.

2. المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات

في السنوات الأخيرة، كانت إحدى السمات التي لا يمكن إنكارها للخطاب السياسي للدول المتقدمة هي التركيز المتزايد على أخلاقيات المؤسسات التجارية الحديثة. فمنذ منتصف التسعينيات، أججت الفضائح المحاسبية لشركة Enron و WorldComفي الولايات المتحدة و Aholdو Parmalat في أوروبا قلقا كبيرا بشأن الممارسات غير الأخلاقية للمؤسسات التجارية. إضافة إلى مستوى المكافآت المدفوعة لمديري البنوك، و

3 ملتقى وطني حول 'مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية: التشخيص والعلاج في ضوء التجارب الدولية'- جامعة سكيكدة.

استمرار التدهور البيئي والتهرب الضريبي واستغلال العمالة الرخيصة في البلدان النامية، كلها قضايا تقودنا إلى السؤال عن الدور الاجتماعي الذي يجب أن تلعبه المؤسسة وما هي المسؤوليات التي تتحملها. (mansell, 2013, p. 1)

على الرغم من أن جذور المفهوم الذي نعرفه اليوم بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات CSR لها تاريخ طويل وواسع النطاق، إلا أنها في الغالب نتاج القرن العشرين، وخاصة منذ أوائل الخمسينيات وحتى الوقت الحاضر. وعلى الرغم من نموه مؤخرًا، يمكن للمرء أن يتتبع على مدى قرون دليلًا على اهتمام مجتمع الأعمال بالمجتمع. فبالرجوع إلى إلى بدايات الثورة الصناعية فإن ممارسات المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، والتي يشار إليها بالمسؤولية الاجتماعية فقط (SR) في الفترة التي سبقت ظهور وهيمنة الشكل المؤسسي لتنظيم الأعمال، اهتمت خلالها المؤسسات الناشئة بشكل خاص بالموظفين وكيفية جعلهم عمالًا أكثر إنتاجية، في ذلك الوقت. (Carroll, 2009) . ومع نمو الأعمال التجارية في الأربعينيات، والحرب العالمية الثانية، زادت الضغوطات على المؤسسات التجارية والصناعية بمسؤوليتها اتجاه المجتمعات.

من أوائل الكُتب التي وضعت أساسيات لنظرية المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات كان كتاب هاورد بوين Howard Bowen في عام 1953 حمل الكتاب عنوان المسئوليات الاجتماعية لرجال الاعمال " Responsibilities of the Businessmen Social" و هو ما يعطي أفضل علامة على بدايات الفترة الأدبية الحديثة حول هذا الموضوع، و هو من أوائل من وضع تعريفا للمسؤولية الاجتماعية على النحو التالي: "**المسؤولية الاجتماعية تشير إلى التزام رجال الاعمال لتبني سياسات مفيدة للمجتمع، لاتخاذ قرارات استثمارية تحقق العدالة الاجتماعية، وتجعل ممارسات الشركة أكثر موائمة مع أهداف وقيم وعادات المجتمع**" (Carroll, 2009)

فإذا كانت فترة الخمسينات وما قبلها تتميز بوجود أدلة محدودة وضبابية حول مفهوم المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، شهد عقد الستينيات نموًا هائلاً في محاولات إضفاء الطابع الرسمي على ما تعنيه المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات أو تحديدها بشكل أكثر دقة. و هنا بدأ العلماء يسعون جاهدين إلى توضيح ما تعنيه المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات بشكل أفضل، و من أوائل وأبرز الكتاب في هذه الفترة Keith Davis الذي وضع تعريفا للمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات من خلال القول بأنها تشير إلى: "**قرارات رجال الأعمال والإجراءات المتخذة لأسباب تتجاوز جزئيًا على الأقل المصلحة الاقتصادية أو الفنية المباشرة للشركة**". جادل ديفيس بأن المسؤولية الاجتماعية كانت فكرة غامضة ولكن يجب النظر إليها في سياق إداري. علاوة على ذلك، فقد أكد أن

بعض القرارات التجارية للمسؤولة الاجتماعية يمكن تبريرها من خلال عملية تفكير طويلة ومعقدة باعتبارها تتمتع بفرصة جيدة لتحقيق مكاسب اقتصادية طويلة المدى للمؤسسة. (Davis, 1960)

وتم تصنيف الفترة 1953-1967 على أنها حقبة "الوعي"، حيث أصبح هناك اعتراف أكبر بالمسؤولية الشاملة للأعمال ومشاركتها في شؤون المجتمع، و احتضنت الممارسات التجارية التي يمكن تصنيفها على أنها مسؤولية اجتماعية موضوعات مثل العمل الخيري، وتحسينات الموظفين (ظروف العمل، والعلاقات الصناعية، وسياسات الموظفين)، والعلاقات مع العملاء، وعلاقات المساهمين (Carroll, 2009) .

لتأتي بعد ذلك فترة أخرى 1968 إلى 1973 أطلق عليها اسم عصر "القضية" حيث بدأت المؤسسات في التركيز على قضايا محددة مثل مشاكل المناطق الحضرية، والاضمحلال، والتلوث. ..و من الجدير بالذكر أن من أوائل كتاب هذه الحقبة هارولد جونسون Harold Johnson ، الذي أعطى تعريفا في كتابه الشهير "الأعمال في المجتمع المعاصر: الإطار والقضايا" على أن:" **الشركة المسؤولة اجتماعيًا هي الشركة التي يوازن طاقمها الإداري بين العديد من المصالح**"، (Thomas C، 2012) و يعتبر التعريف الذي قدمه مقدمة لنهج أصحاب المصلحة، ومن الواضح أن مصالح الموظفين والمستفيدين من الأعمال الخيرية لم تعد مقتصرة على مبادرات المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الخاصة بالمؤسسة. وجاءت المساهمة الرائدة في مفهوم المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات من لجنة التنمية الاقتصادية (CED) في منشورها الصادر عام 1971 بعنوان المسؤوليات الاجتماعية للشركات التجارية. وأوضحت اللجنة أن العقد الاجتماعي بين قطاع الأعمال والمجتمع يتغير بشكل جوهري ومهم. (Carroll, 2009). كما تجدر الإشارة في هذا الإطار إلى ظهور مسميات مختلفة في هذه الفترة مثل الاستجابة الاجتماعية و الأداء الاجتماعي و المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات حيث ناقش أكرمان Ackerman عام 1973 أبعاد الأداء الاجتماعي للمؤسسات و ميز بين سلوكيات المؤسسات التي يمكن أن يطلق عليها "الالتزام الاجتماعي"، و"المسؤولية الاجتماعية"، و"الاستجابة الاجتماعية". و أظهر أن المسؤولية الاجتماعية تنطوي على رفع سلوك المؤسسات إلى مستوى يتوافق مع المعايير والقيم وتوقعات الأداء الاجتماعي السائدة، متجاوزتا الالتزام الاجتماعي الذي يعني هنا الاستجابة لقيود السوق أو القيود القانونية– أي أن المعايير هنا إقتصادية قانونية فقط– . (Ackerman, 1973)

ليتم التركيز بشكل أكبر على المصطلحات السابقة في فترة الثمانينات و بدأت الكتابات حول مفاهيم وموضوعات بديلة أو تكميلية مثل الاستجابة الاجتماعية للمؤسسات، والأداء الاجتماعي للمؤسسات، أخلاقيات الأعمال، ونظرية/إدارة أصحاب المصلحة.....و هنا قام توماس إم. جونز Thomas M. Jones عام

1980 بتعريف المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات على النحو التالي: **"المسؤولية الاجتماعية للشركات هي فكرة أن الشركات لديها التزام تجاه المجموعات المكونة في المجتمع بخلاف المساهمين ويتجاوز ما ينص عليه القانون والعقد."** (Jones, 1980) ، كما أظهر كارول Archie B Carroll أن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات (CSR) تشمل الأنشطة الاقتصادية والقانونية والأخلاقية والخيرية التي تقدمها المؤسسات للمجتمع (Carroll, 1979) و هنا بدأت المؤسسات في اتخاذ إجراءات إدارية وتنظيمية جادة لمعالجة قضايا المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، تشمل هذه الإجراءات تغيير مجالس الإدارة، وفحص أخلاقيات المؤسسات، واستخدام الإفصاحات عن الأداء الاجتماعي.

في فترة التسعينيات شكلت المسؤولية الاجتماعية للشركات نقطة الأساس أو لبنة البناء أو نقطة الانطلاق لمفاهيم وموضوعات تكميلية أخرى، والتي احتضن الكثير منها مفهوم المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات ومتوافقة تمامًا معها، وشملت المواضيع البارزة: الأداء الاجتماعي للمؤسسات(CSP) ، ونظرية أصحاب المصلحة، وأخلاقيات العمل، والاستدامة، ومواطنة المؤسسة. و في هذا الإطار قدم هاريسون وفريدمان Harrison and Freeman لمحة عامة عن ستة جهود ممتازة لمعالجة الأفكار الأساسية حول أصحاب المصلحة، والمسؤولية الاجتماعية، والأداء (Harrison & Freeman, 1999) .

وفي هذا الإطار عرفت المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات بأنها: " **إلتزام مستمر يوجب على المؤسسات التصرف بشكل أخلاقي والمساهمة في التنمية الاقتصادية المستدامة مع تحسين نوعية حياه القوى العاملة و المجتمع**" حيث تميزت هذه الفترة بأن العديد من المؤسسات مثل " The Body Shop، و Ben & Jerry's Ice Cream " اكتسبت سمعة ممتازة في ممارسات المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات. على الرغم من أن بعض هذه المؤسسات قد حصلت على بعض الشكوك التي تشكك في صدق أو طبيعة بعض ممارساتها. (Harrison & Freeman, 1999)

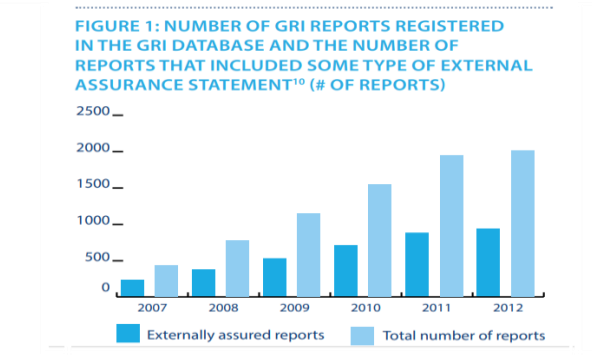
3.تقارير الاستدامة، ضمان ومحددات المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات

وفي هذا السياق، حقق أداء الاستدامة تطوراً ملحوظاً على مدى السنوات القليلة الماضية مما أدى إلى زيادة الاتجاه للإبلا غ عن هذا الأداء من خلال الإفصاح الطوعي في تقرير الاستدامة الذي يقيم المكونات الرئيسية الثلاثة: النمو الاقتصادي، والعدالة الاجتماعية وحماية البيئة. وعادةً ما تكشف المؤسسات عن معلومات حول ممارساتها الاجتماعية والبيئية في تقارير المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الخاصة بها. (Fifka, 2011)

بناءا على ما سبق و بالرغم من الارتفاع في عدد تقارير الاستدامة وكذا تقارير المسؤولية الاجتماعية، فإن ذلك لم يصاحبه مستوى متزايد من ثقة الجمهور. (Hodge, Subramaniam, & Stewart, 2009) .وأدت أصوات القلق بشأن الافتقار إلى المصداقية والشفافية والاتساق فيما يتعلق بتقارير الاستدامة إلى الحاجة إلى عمليات الضمان . ووفقاً لمبادرة إعداد التقارير العامة GRI (201) يتم تعريف "ضمان" تقرير الاستدامة على أنه " **أنشطة مصممة لتؤدي إلى استنتاجات منشورة حول جودة التقرير والمعلومات الواردة فيه**". ((GRI)، (2013

حيث يظهر الشكل التالي ارتفاع في تقارير الاستدامة يرافقه ارتفاع في عدد تقارير الضمان الخارجية.

الشكل 1: عدد تقارير الاستدامة وعدد التقارير التي تضمنت نوعا من الضمان الخارجي

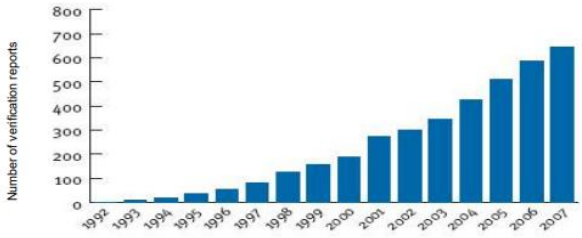


المصدر: المبادئ التوجيهية لإعداد تقارير الاستدامة، 2012، ص.7، متاحة على gri-assurance.pdf (responsable.net)

ففي بداية الأمر كان هناك تباين كبير في محتوى وهيكل التقارير المبكرة التي تتناول المعلومات غير المالية، و تمت الإشارة إليها بعدة مسميات مثل تقارير مواطنة المؤسسات والتقارير الاجتماعية والتقارير البيئية. وعلى مدى السنوات العشرين التالية ازدادت أهمية هذه التقارير(Maroun, 2018).

لقد دفعت الأهمية المتزايدة للاستدامة والتقارير المتكاملة بعض أصحاب المصلحة إلى المطالبة بضمان هذه التقارير، بدأت ممارسة إشراك مقدمي خدمات الضمان المستقلين طوعاً للتصديق على بعض الإفصاحات في تقارير الاستدامة في 1997-1998 .((GRI)، 2013) . في حين كانت البيانات المبكرة لضمان الخارجي للمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات عام 1992. كما يظهر من خلال الشكل التالي:

الشكل 2: نمو بيان الضمان الخارجي



المصدر: CorporateRegister.com, p28.

وبعد 15 عاماً من النمو المطرد، تم إنتاج حوالي 650 بيانا لضمان المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات على المستوى العالمي في عام 2007، وهو يمثل ما نسبته 25% من تقارير المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات التي تحتوي على بيانات ضمان، بعدما كانت 7% فقط عام 1992. (Ackers, 2009, p. 8)

كما اكتسبت هذه التقارير شهرة خارج الدول الصناعية في أمريكا الشمالية وأوروبا، وانتشر إلى أسواق رأس المال في بلدان أوروبية أخرى وآسيا وأفريقيا (KPMG, 2013). وتزامن ذلك مع عدد من التطورات التنظيمية المهمة في أوائل العقد الأول من القرن الحادي والعشرين، والتي كانت مدفوعة إلى حد كبير بالحكومات والأسواق الأوراق المالية والاستثمار المسؤول اجتماعيا(KPMG, 2017) .[1]

وفي الفترة من 2008 إلى 2012 زاد عدد المؤسسات في الولايات المتحدة الأمريكية التي تقدم تقارير الاستدامة بنسبة 275%. وتم الإبلاغ عن هذه التقارير في دول مثل اليابان وإسبانيا وجنوب أفريقيا والمملكة المتحدة (KPMG, 2013) و بحلول عام 2015 أصدرت أكثر من 70% من أكبر 100شركة في أمريكا وأوروبا ومنطقة آسيا والمحيط الهادئ شكلا من أشكال تقارير الاستدامة، مع نسبة منخفضة لمثل هذه التقارير في أفريقيا والشرق الأوسط (KPMG, 2015) . وفي عام 2017 شارك ما يزيدً عن 90% من أكبر 250 مؤسسة في العالم وما يقدر بنحو 70% من أكبر 100 شركة في 46 دولة في إعداد تقارير الاستدامة

[1] - أنظر الملحق رقم 1: حيث يوضح هذا الأخير دليلاً وصفياً على الجودة المعلوماتية لتقارير المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، التي تم إعدادها بمراعاة المبادئ التوجيهية للمبادرة العالمية لإعداد التقارير GRI، لعينة دولية مكونة من 5725 مؤسسة تم دراستها خلال للفترة 2007-2016 ، حيث تظهر النتائج أن ما نسبيه 61.29% من العينة المدروسة تقد تقارير عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات. (Isabel-María García-Sánchez, 2019, pp. 78-79)

(KPMG, 2017) . وفي الوقت نفسه، ارتفع عدد اللوائح والسياسات ومدونات أفضل الممارسات أو المبادئ التوجيهية التي تشجع أو تتطلب المعلومات المتعلقة بالاستدامة بشكل كبير من 180 (في 44 دولة) إلى حوالي 400 (من 64 دولة) في الفترة من 2013 – 2016 .(KPMG, 2016)

في الإصدار الأخير للمبادئ التوجيهية لإعداد تقارير الاستدامة، توصي مبادرة إعداد التقارير العالمية GRI إلى استخدام ضمان خارجي لتقارير الاستدامة. وللتمييز استخدم مصطلح " مدقق الحسابات" للإشارة إلى المحاسبين المحترفين في الممارسة العامة لتدقيق الحسابات، في حين استخدم مصطلح "الضمان" كمرجع عام للدلالة على من يوفر الضمانات الأخرى (الاجتماعية والبيئية....) .(GRI, 2016) وعلى عكس تدقيق البيانات المالية، يعد ضمان المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات ممارسة جديدة نسبياً وغير منظمة.

وفي هذا الإطار أكد المجلس الدولي للإبلاغ المتكامل IIRC الدور الهام الذي تلعبه عملية الضمان في سياق إعداد التقارير المتكامل. و لا يفرض المجلس IIRCاستخدام خدمات الضمان ولكنه ينص على ما يلي" : تتأثر موثوقية المعلومات بتوازنها وخلوها من الأخطاء المادية، و يتم تعزيز الموثوقية (التي يشار إليها غالباً بالتمثيل الصادق) من خلال آليات مثل أنظمة الرقابة الداخلية وإعداد التقارير القوية، وإشراك أصحاب المصلحة، والتدقيق الداخلي و وظائف مماثلة، والضمان الخارجي المستقل.(IIRC, 2013)

والمعياران المهنيان الأكثر شيوعا في التعامل مع ضمان المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات هما:

- AA1000AS الصادر عن معهد المساءلة الاجتماعية و الأخلاقية AccountAbility عام 2003، و المصمم خصيصا لتوفير ضمان الاستدامة، حيث يتناول المعيار مصداقية تقرير المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، و التي تركز على مبادئ الاكتمال و الأهمية المادية و الاستجابة. (AccountAbility, 2008)
- و المعيار ISAE3000 الذي أصدره المجلس الدولي لمعايير التدقيق و التأكيد IAASB عام 2003، و هو الوكالة المصدرة للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، و المعروف أيضا باسم ارتباطات الضمان، كان الهدف منه تقديم إرشادات لمهنة التدقيق حول مبادئ و إجراءات إجراء ارتباطات الضمان غير المالي.) Ackers, 2009)

ووفقا للمعيار AA1000AS يعرف الضمان بأنه: "**الأساليب والعمليات التي يستخدمها مقدمو خدمات الضمان لتقييم الإفصاحات العامة للمنظمة حول أدائها بالإضافة إلى الأنظمة والبيانات والعمليات**

الأساسية مقابل المعايير والمقاييس المناسبة من أجل زيادة مصداقية الإفصاح العام." يتضمن التأكيد الإبلاغ عن نتائج عملية التأكيد في بيان التأكيد". (AccountAbility, 2008)

وكما هو الحال في معيار ISAE3000 يتضمن الارتباط الذي يتم تنفيذه بموجب معيار AA1000AS عملية تقييم المخاطر وتنفيذ إجراءات الاختبار لدعم الرأي حول موضوع الارتباط، يمكن أن يوفر الرأي مستوى عالياً أو متوسطاً من التأكيد بشأن التوافق مع المعايير المحددة (عادةً المبادئ الواردة فيAA1000APS) على عكسISAE3000 ، يتطلب المعيار AA1000AS نوعين من ارتباطات الضمان، يقيم النوع الأول من الارتباطات طبيعة ومدى التزام المنظمة بالمبادئ الثلاثة ل[1] AA1000 AccountAbility، في حين يظهر النوع الثاني من الضمان موثوقية المعلومات المتعلقة بأداء الاستدامة. (AccountAbility, 2008)

بالإضافة إلى ارتباطات ISAE 3000 وAA1000AS، تعتمد بعض المنظمات على مراجعة استدامتها أو تقاريرها المتكاملة من قبل لجنة من أصحاب المصلحة أو غيرهم من المتخصصين لزيادة جودة وموثوقية إفصاحات المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات(Junior, Best , & Cotter, 2014) . بالإضافة إلى ذلك، وجدت العديد من الدراسات أن مستخدمي التقارير يثقون أكثر في تقارير الاستدامة، كما يزيد من رغبة المستثمرين غير المحترفين في الاستثمار في مؤسسة ما، عندما يتم توفير هذا الضمان من قبل شركة محاسبة/تدقيق من الدرجة الأولى، بدلاً من مستشار متخصص أو شركة استشارية[2]، و ذلك اعترافا بمهاراتهم وقدراتهم وكفاءاتهم على نطاق واسع في سوق التدقيق المالي؛ و أن هذه الثقة قابلة للتحويل تماماً إلى سوق ضمان الاستدامة ،مما يزيد من ثقة المستثمرين في مصداقيتهم. (Isabel-María García-Sánchez, 2019, pp. 70-71)

وفي الوقت الحالي، تم استخدام هذين المعيارين من قبل مجموعتين: المتخصصون في مجال المحاسبة والتدقيق والمهنيون غير المحاسبين، حيث تعتمد المؤسسات غير المحاسبية على المعيار AA1000AS وتميل مؤسسات المحاسبة و التدقيق إلى الاعتماد على المعيار ISAE3000. ذلك أن المؤسسات غير المحاسبية تركز أكثر على الاكتمال والعدالة والتوازن العام في بيانات الرأي، في حين توفر مؤسسات المحاسبة و التدقيق جودة أعلى من

[1] - وهي: الشمولية (إدراج أصحاب المصلحة في تطوير وتحقيق الاستجابة لاستراتيجية الاستدامة)، الأهمية النسبية (أهمية قضية معينة بالنسبة للمؤسسة وأصحاب المصلحة) والاستجابة (الاستجابة بشكل مناسب للقضايا التي تؤثر على أداء الاستدامة).

[2] – حيث تتمتع الشركات الاستشارية، باعتبارها من مقدمي الضمان للبيانات النوعية، بخبرة أكبر في الموضوعات التي تحتاج إلى تحليل وصفي للإفصاح عن الاستدامة وضمانها على المستوى الدولي، مما يوفر بيانات ضمان أكثر إفادة و اكتمالا ووضوحاً. وكاختلاف أساسي عن شركات المحاسبة، فإنها تتضمن توصيات وتعليقات على العمليات والأنظمة.

الضمان للجوانب المتعلقة بشكل إعداد التقارير والإجراءات المستخدمة، مقارنة بالمؤسسات غير المختصة في المجال المحاسبي فهي توفر جودة أعلى من الضمان للجوانب المرتبطة بالتوصيات والآراء.(Perego, 2009)

كما قام Ruiz, S, Fernandez-Feijoo, B. Romero, S, عام (2010) بمراجعة بيانات الضمان الخاصة بالمؤسسات الإسبانية، وجدوا أن المؤسسات الأكبر حجماً قامت بإعداد بيانات الضمان الخاصة بالمسؤولية الاجتماعية بالاستعانة بمكاتب المحاسبة و المراجعة و كانت أعلى جودة من تلك الصادرة عن المكاتب أو المؤسسات الاستشارية غير الموكل لها أعمال المحاسبة. (Junior, Best , & Cotter, 2014, p. 4)

كما قام كل من Manetti, G; Becatti, L عام 2009 بدراسة 34 بيان ضمان مختار من تقارير المسؤولية الاجتماعية التي تم إعدادها وفقاً لإرشادات المبادرة العالمية لإعداد التقاريرGRI ، الصادرة في عام 2006 ، وتوصلوا أن التوصيات الوطنية أوصت بوجود عناصر مبتكرة في تقارير الاستدامة و المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات غير التي تناولها المعيار ISAE 3000 ،و التي يمكن الاعتماد عليها في تحسين هذه التقارير(Manetti & Becatti, 2009)

مع التأكيد أم ما سبق يعتمد على محددات ضمان المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات والتي تعرف على أنها خصائص خارجية أو خاصة بالمؤسسة تؤثر على قرار المؤسسة بخصوص اللجوء إلى ضمان مستقل بخصوص معلومات المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات وتشمل هذه المحددات:

- الحوكمة والبيئة التنظيمية على المستوى الوطني: إن تشغيل نظام الحوكمة الذي يركز على المساهمين أو أصحاب المصلحة يؤثر على قرار ضمان معلومات المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، فالبلدان التي تركز على أصحاب المصلحة لا تنظر إلى المنظمة باعتبارها وسيلة لتعظيم عوائد المساهمين فقط. وهنا يحتاج أصحاب المصلحة، على الأقل، إلى بعض الضمانات بشأن مصداقية الإفصاحات المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات. ويتم توفير ذلك عادةً من خلال إطار قانوني يحمي مستخدمي التقرير السنوي/تقرير الاستدامة. يدرك النظام الموجه لأصحاب المصلحة حقيقة أن تقرير الاستدامة يضم العديد من المستخدمين الذين لا يركزون فقط على الأداء المالي للمؤسسة وبالتالي تصبح معلومات المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات مادية و يمكن للمؤسسات إثبات أن المعلومات على درجة من مصداقية من خلال ضمان الإفصاحات بشكل مستقل.خاصة بالنسبة للصناعات ذات التأثير الاجتماعي أو البيئي الكبير. (Hodge, Subramaniam, & Stewart, 2009)

- المحددات التنظيمية: تتضمن الخصائص التنظيمية ميزات محددة للمؤسسة والتي قد تتنبأ بالطلب على ضمان المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات. على سبيل المثال، في المتوسط، هناك ارتباط إيجابي بين حجم المؤسسة والربحية والرافعة المالية واستخدام ضمان المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، فهذه المتغيرات قد تكون مؤشرات جيدة للعلاقة بين حجم المؤسسة ومدى تعقيد نموذج أعمالها؛ حجم تأثيرها على الاستدامة وعدد أصحاب المصلحة. كل هذا من شأنه أن يشجع على إعداد تقارير الاستدامة عالية الجودة واستخدام ضمان المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات لإثبات دقتها واكتمالها. (Villiers , Rouse, & Kerr, 2016)
- السياق التشغيلي للمؤسسة: وتتناول المجموعة الثالثة من المحددات سياق تشغيل المؤسسة .ففي النظام الموجه نحو أصحاب المصلحة، يؤدي الطلب على تقارير أكثر شمولاً عن أداء المؤسسة إلى زيادة نطاق تقارير المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات. وهذا يستلزم استخدام ضمان المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات كجزء من نظام واسع للمراقبة والمراجعة مصمم لضمان نزاهة وموثوقية عملية إعداد التقارير. وهذا هو الحال بشكل خاص عندما تمنح مدونات أفضل الممارسات والنظام القانوني المسؤولية عن التقرير المتكامل أو تقرير الاستدامة إلى المسؤولين عن الحوكمة وتسمح لهم بتحمل المسؤولية عن إعداد التقارير، وبهذه الطريقة يضمن نظام الحوكمة حقوق هذه الأطراف من خلال هذه التقارير، على الرغم من أن ضمان المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات ليس مطلباً قانونيا. (Alrazi, Villiersb, & Stadenc, 2015)

4.إمكانية سد فجوة التوقعات بالاعتماد على ضمان المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات

لقد اكدت العديد من الدراسات على وجود فجوة في التوقعات في عمليات التدقيق المالي (McEnroe & Martens, 2001) و توجد فجوة في التوقعات عند اختلاف المعتقدات على مستويات أداء (فعالية) الضمان التي يحتفظ بها أصحاب المصلحة المختلفون. و حسب Monroe and Woodliff عام 1993 ، تنشأ فجوة توقعات التدقيق عندما يكون لدى المدققين والجمهور معتقدات مختلفة حول الواجبات والمسؤوليات التي يتحملها المدققون والرسائل التي تنقلها بيانات التدقيق، وبشكل أكثر عمومية، هناك أسباب مختلفة لفجوات التوقعات: توقعات غير معقولة توجه لمن يمارس عملية التأكيد، والشكوك المرتبطة بغرض وآثار التأكيد، وسوء الفهم حول تقرير التأكيد، وما إلى ذلك.(Monroe & Woodliff, 1993)

وكما هو الحال في عمليات التدقيق المالي، توجد فجوة في التوقعات فيما يتعلق بضمان المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات CSRA (Green & Li, 2011)

وفي هذا الإطار أكد العديد من الباحثين وجود تحديات تحد من مساهمة مقدمي خدمات الضمان وتؤدي إلى فجوة للتوقعات، منها ما هو منهجي ناتج عن الافتقار إلى التوحيد المحاسبي. وبالرغم من قيام العديد من المؤسسات (مثل مبادرة إعداد التقارير العالمية) التي قامت بوضع مبادئ توجيهية للإبلاغ عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، فلا توجد معايير إبلاغ مقبولة بشكل عام، في الوقت الذي يطالب فيه أصحاب المصلحة بوجود ضمانات خاصة بالإبلاغ عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات بنفس جودة الضمانات الخاصة بالمعلومات المالية التقليدية. وهنا كان للمبادئ التوجيهية لأعداد التقارير المتكاملة، التي أطلقها المجلس الدولي لإعداد التقارير المتكاملة IIRC ،دورا في دمج كل من المعلومات المالية وغير المالية. (Goicoechea, Gomez-Bezares, & Ugarte, 2019)

ومع ذلك، وعلى الرغم من هذا الإطار، فإن مسألة ضمان التقارير المتكاملة لا تزال قائمة. (Briem & Wald, 2018) وبما أن التقارير المتكاملة تغطي قدراً كبيراً من معلومات المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات بالإضافة إلى المعلومات المالية، فإن تدقيق الأجزاء المالية فقط من هذه التقارير دون النظر إلى أجزاء المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات يضر بالمصداقية الملموسة لمعلومات المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات التي تم الكشف عنها. ثانياً، هناك نقص في التوجيهات المحددة المتعلقة بـ CSRA نفسها. وقد أدى ذلك إلى اختلاف في موضوع ارتباطات التأكيد بالإضافة إلى مجموعة واسعة من الغموض[1] في بيانات التأكيد. (Janggu, 2013) و في هذا الاطار شكك العديد من الكتاب في جودة ضمان المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات ومصداقيته، فقد لا يركز التأكيد على جودة الإفصاحات وموثوقية الأداء البيئي ولكن على تطبيق الضوابط، والنتيجة هي أن عملية الضمان تركز على الداخل وليست بالضرورة ذات صلة بأصحاب المصلحة الخارجيين، مما يؤكد أن معظم إجراءات الاختبار مصممة للتحقق من صحة البيانات المضمنة في تقارير المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات ونظام معالجة البيانات .ومن النادر إجراء زيارات ميدانية للتأكد من الواقع التشغيلي واختبار أداء

[1]- حيث تجد أن المؤسسات التي تعمل في بيئة ضعيفة لحماية المستثمرين أو ذات تأثير بيئي كبير، من المرجح أن تعتمد على خدمات ضمان ذات الجودة العالية. ويتم تحديدها وفقاً لنطاق ومدى أعمال المراجعة المنجزة؛ استقلالية مقدم خدمة التأكيد ووجود أو غياب التوصيات والقيود المفروضة على توزيع تقرير التأكيد. في تكشف دراسات اخرى أن توفير مستوى عالٍ أو متوسط من الضمان لا يؤثر بالضرورة على تصور المستخدمين لمصداقية إفصاحات المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات التي تم اختبارها. وهذه النتائج المتعارضة تقود هؤلاء المؤلفون إلى التحذير من أن نتيجة تجربتهم قد تكون بسبب عدم فهم الفرق الفني بين ارتباطات التأكيد المحدودة والمعقولة من قبل غير المدققين.

الإدارة مقابل الأهداف وإشراك أصحاب المصلحة للتأكد من وجه نظرهم بشأن ممارسات المسؤولية الاجتماعية) . Dando & Swift, 2003)

ولذلك، فإن المستخدمين يسيئون فهم الاستنتاجات الواردة في بيانات الضمان. فعلى سبيل المثال، هناك جدل حول مستوى الضمان الذي ينبغي أو يمكن للمدققين المحترفين تقديمه فيما يتعلق بمعلومات المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات. وحسب العديد من الكتاب فإن إطار التأكيد المعقول والمحدود غير مناسب، وتحديدا في حالة التقارير المتكاملة. ونتيجة لذلك، يبدو أن المستخدمين غير قادرين على التمييز بين بيانات ضمان المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات ذات المستوى العالي و ذات المستوى المحدود (Simnett , Vanstraelen , &) . Chua, 2007) بالإضافة إلى إستخدم مقدمي الضمان لغة تقنية معقدة يمكنها أن يخفي نطاق الضمان وتؤثر سلبا على جودةCSRA اضافة إلى عدم إلمام و ضعف المحاسبين/المدققين المحترفين بقضايا المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات.

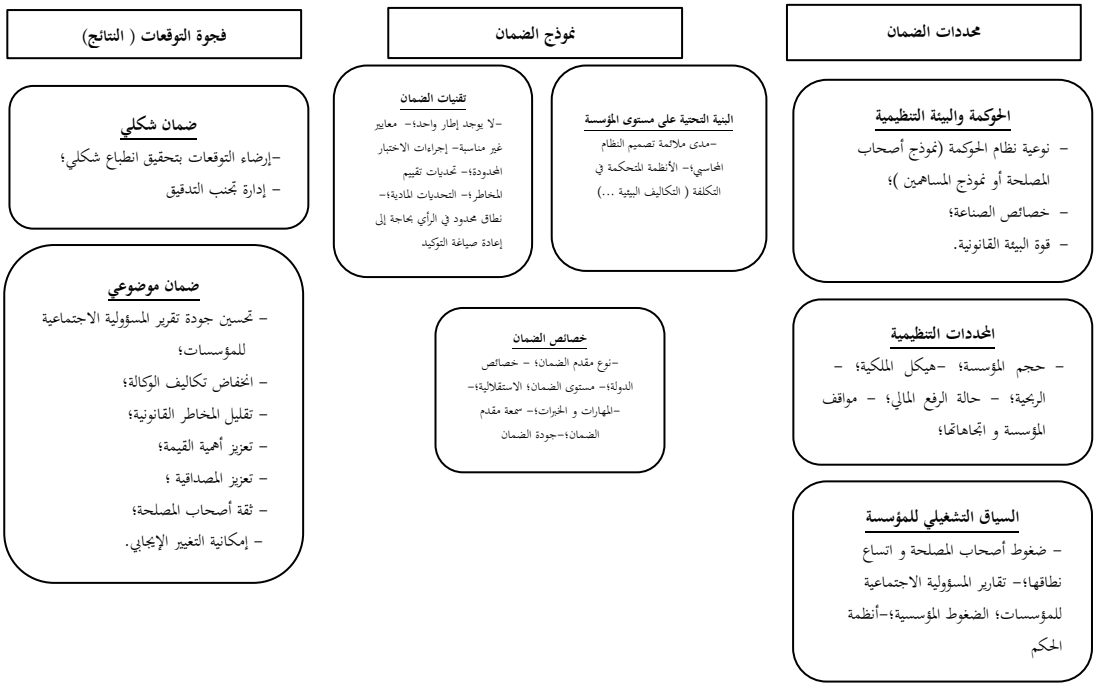
كما تم التشكيك في جودة ضمان المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات من خلال دراسة أجريت في المملكة المتحدة في أوائل العقد الأول من القرن الحادي والعشرين، حيث قامت بتسليط الضوء على نقص التفاصيل حول كيفية تحديد الأهمية النسبية؛ غياب نهج الاختبار الاستراتيجي من قبل بعض مقدمي خدمات الضمان والتردد في توجيه تقارير الضمان إلى مجموعة واسعة من أصحاب المصلحة الذين يستخدمون إفصاحات المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات ، وتتفاقم هذه القضايا بسبب المخاوف من أنه على الرغم من زيادة الإفصاح من قبل مقدمي خدمات الضمان إلا أن طبيعة و نطاق هذه الخدمات مازال قيد التطوير. (O'Dwyer & Owen, 2005)

وفي الوقت نفسه، لا ينبغي التغاضي عن أهمية استقلالية مقدي الضمان لأن ذلك يمكن أن يحد من ثقة المستخدمين في آراء الضمان واعتمادهم عليها (Wong & Millington, 2014) . حيث يمكن تلخيص ما سبق من خلال الشكل 3 التالي:

حيث يظهر الشكل ثلاثة محددات رئيسية تؤثر على قرار ضمان المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات هي نظام الحوكمة التي تخضع له المؤسسة وكونه يتمحور حول حماية أصحاب المصلحة أو حماية المساهمين، قوة الحماية القانونية الممنوحة للمستثمرين والأثر البيئي والاجتماعي للصناعة التي تقع فيها المؤسسة. وهي تعطي في مجموعها إشارة إلى مدى تمحيص الأداء الاجتماعي والبيئي من قبل أصحاب المصلحة. في حين تتضمن الخصائص التنظيمية ميزات محددة للمؤسسة والتي قد تتنبأ بالطلب على ضمان المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، منها

الارتباط الموجب بين حجم المؤسسة وربحيتها ودرجة رافعاتها المالية والطلب على خدمات ضمان المسؤولية الاجتماعية ...وكل هذا من شأنه أن يشجع على اعداد تقارير استدامة عالية الجودة واستخدام ضمان المسؤولية الاجتماعية. كما تتناول المجموعة الثالثة السياق التشغيلي، حيث تؤدي ضغوط أصحاب المصلحة إلى الطلب على تقارير أكثر شمولا عن أداء المؤسسة مما يؤدي إلى زيادة نطاق تقارير المسؤولية الاجتماعية، وإذا قررت المؤسسة ضمان إفصاحاتها المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات يصبح نموذج الضمان جاهزا للتشغيل، وتنطلق الأبحاث في دراسة خصائص الضمان، البنية التحتية للمؤسسة وتقنيات الضمان. حيث أن تفاعل المحدادت السابقة مع نموذج الضمان ليسفر عن وجود فجوة من عدمها، و هذا مربوط بشكلية محتوى الضمان أو موضوعيته.

الشكل 3: نموذج الضمان



المصدر: من إعداد الباحثة بناءا على مصادر الورقة البحثية

خاتمة

تحدث فجوة المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات عندما لا تلبي أنشطة المؤسسات توقعات المجتمع، وعندما يتم إهمال مشاركة المجتمع، وعندما لا تتم إدارة الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات بشكل جيد. مما لا شك فيه أن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات لها فوائد عديدة، بما في ذلك خلق صورة إيجابية من قبل مختلف أصحاب المصلحة، تحسين أداء المؤسسات، وتعزيز التنمية المستدامة، وخفض التكلفة، وتقليل المخاطر، .... وخلق بيئة خضراء. ومع ذلك، إذا لم تتم إدارة أنشطة المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات بشكل جيد، فسوف يكون هناك انتقاد واستياء ومقاومة من قبل أصحاب المصلحة، وقد تؤدي هذه الفجوة إلى خلق مستوى عالٍ من النزاع الذي يضر بصورة المؤسسة. الأمر الذي أوجب تعزيز أنشطة المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات بخدمات الضمان، هذا الأخير الذي يقدم استنتاجات بشأن جودة وشفافية معلومات المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات وتعزيز ثقة الأطراف ذات العلاقة بهذه المعلومات، حيث توصلت النتائج إلى:

- توفر المعايير المهنية الحالية AA1000ASو3000 ISAE معلومات واسعة للتعبير عن الرأي بشأن بعض المعلومات غير المالية، والتي لم يتم تصميمها كلها لتناسب الجوانب العملية لإعداد تقارير المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات: فمثل اختبارات الضوابط – الشائعة في عمليات تدقيق البيانات المالية، تصبح غير مجدية إذا لم يتم الاتفاق على أطر الرقابة المقبولة عموماً أو إذا كانت لا تتوافق مع أهداف المبادئ التوجيهية لإعداد التقارير التي تم تطويرها داخلياً أو بواسطة مبادرة إعداد التقارير العالمية GRI.. إضافة إلى أن أنظمة إعداد التقارير الخاصة بالعميل لا تزال في مرحلة التطوير ولا يستطيع مقدم الضمان التوصل إلى قرار بشأن تصميمها والغرض منها. بالإضافة إلى ذلك، عادة ما يتم صياغة إجراءات الاختبار بمصطلحات شبه رياضية، هي مناسبة لاختبار الأرصدة والمعاملات المالية ولكنها قد لا تكون مناسبة دائماً للطبيعة النوعية لافصاحات المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، التي يتم تضمينها عادةً في التقارير المتكاملة وتقارير الاستدامة، الأمر الذي يجعل تطوير المعايير الداعمة لضمان المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات أمر في غاية الأهمية من أجل تقليص فجوة توقعات المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات؛
- لقد ركزت المعايير السابقة على مخاطر تحريف المعلومات، وليس على مخاطر عدم اكتمال أو عدم كفاية التقارير حول عملية خلق القيمة التي تصورتها المبادرة العالمية لإعداد التقارير GRIأو IIRC ونتيجة لذلك، فإنه من الصعب إنشاء علاقة واضحة بين طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الاختبار ومحتوى التقرير المتكامل أو تقرير الاستدامة. كما يشكل تحديد الأهمية النسبية، من قبل مقدمي الضمان، تحدياً أيضا من

حيث كيفية تطبيقها على وجه التحديد لغرض ضمان إفصاحات المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات في تقرير متكامل أو تقرير الاستدامة لا تزال غير واضحة؛

- تؤكد هذه الدراسة أنه من بين أمور التي يجب تطويرها هو تحسين المعيار ISAE 3000 فيما يتعلق بإدراج وتحديد مسؤوليات الخبراء الخارجيين المتخصصين في مجالات أخرى غير المحاسبة والتدقيق، وتفسير واضح لمستويات الضمان المقدمة بمختلف مستوياتها: معقولة، محدودة أو لا يوجد ضمان؛
- أن خصائص مزودي الضمان، من حيث كونهم محاسبين/ مدققين محترفين أو مستشارين أعطى نتائج متقاربة لبعض الأبحاث أحيانا ومتناقضة أحيانا أخرى، الأمر الذي يؤكد أن "التأكيد" يجب أن يتم تأطيره من حيث إجراءات الاختبار الرسمية التي ينفذها خبير مستقل، وأن نتيجة أي ارتباط تأكيد هي مجرد رأي واحد حول امتثال الموضوع المعني لمجموعة من المعايير المحايدة. ووفقا لهؤلاء الباحثين، يجب فهم "الضمان "على نطاق أوسع. على سبيل المثال تجد أن المؤسسات في الصين واليابان وكوريا الجنوبية تعتمد على أصحاب المصلحة والمتخصصين الخارجيين لمراجعة تقارير الاستدامة الخاصة بهم. ولا يؤدي ذلك إلى رأي ضمان رسمي ولكنه يزود المنظمات بمنظور موضوعي بشأن تقارير الاستدامة الخاصة بها. ويمكن أيضاً استخدام المراجعات لتكملة خدمات الضمان التقليدية. على الرغم من أن الأمر ليس شائعاً، إلا أن هناك بعض المنظمات الدولية الكبيرة التي تنشر آراء من خدمات الضمان التقليدية ومن مراجعات أصحاب المصلحة/المتخصصين حول تقارير المسؤولية الاجتماعية الخاصة بها كوسيلة لإثبات موثوقية تقاريرها. وهو ما يؤكد أن جودة ضمان المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات يرتكز على المحددات السابقة مناقشتها، وأن إختلافها هو ما يعطي فعالية من غيرها لعمليات ضمان المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات.
- إن التعيين غير المنظم لمقدمي خدمات الضمان، والمشاركة المحدودة لأصحاب المصلحة الخارجيين، وانخفاض عدد الآراء المؤهلة، والتردد في تقديم التوصيات، يزيد من إمكانية " الاستحواذ المهني" على خدمات الضمان على حساب جودتها ومصداقيتها، فإذا كان الأمر كذلك، فإن ضمان المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات يفشل في تعزيز المساءلة وتمكين أصحاب المصلحة، ويعمل فقط كعرض رمزي يسيء فيه المستخدمون غير الخبراء ثقتهم؛

وفي الأخير فإن ضمان المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات يؤدي إلى زيادة الجودة والشفافية والثقة في المعلومات المتعلقة بالأداء الاجتماعي المستدام. ومع ذلك، لا ينبغي النظر إلى الضمان على أنه مجرد مراجعة

مستقلة لأنظمة المؤسسات فيما يتعلق بالشفافية والمسؤولية وإدارة المخاطر والحوكمة الرشيدة، وإنما ينبغي أيضاً أن يُنظر إليها على أنها الطريقة التي يتم بها الإبلاغ عن الأداء الاجتماعي للمؤسسات، مما يضمن دقة النتائج التي قد تؤثر على أصحاب المصلحة في عملية صنع القرار وحماية مصالح أصحاب المصلحة النظاميين. وبالتالي، كما هو الحال مع تدقيق المعلومات المالية، يُنظر إلى ضمان الإبلاغ عن الاستدامة على أنه العنصر الأساسي في التدقيق الخارجي للمعلومات الاجتماعية والبيئية.

الملحق رقم 1

Sample of 9,341 observations regarding the 2007–2016 period.

Panel A. CSR reports—sample observations		
	CSR report = 0	**CSR report = 1**
Freq.	3,616	5,725
Percentage (%)	38.71	61.29

Panel B. CSR reports by country, in percentage form				
Country	**CSR report = 0**		**CSR report = 1**	
	Freq.	Percentage (%)	Freq.	Percentage (%)
Australia	525	53.25	461	46.75
Belgium	1	10.00	9	90.00
Canada	790	65.67	416	34.33
China	200	56.66	153	43.34
Finland	0	0	4	100.00
France	26	9.15	258	90.85
Germany	12	5.91	191	94.09
Hong Kong	90	41.10	129	58.90

Republic of Ireland	35	33.33	70	66.67
Italy	0	0	20	100.00
Japan	60	6.71	834	93.29
Luxembourg	0	0	4	100.00
Mexico	0	0	6	100.00
Netherlands	18	10.71	150	89.29
New Zealand	26	70.27	11	29.73
Papua New Guinea	2	25.00	6	75.00
Russia	30	21.43	110	78.57
Singapore	69	36.70	119	63.30
South Africa	0	0	126	100.00
Spain	6	3.57	162	96.43
Sweden	35	16.91	172	83.09
Switzerland	26	18.57	114	81.43
United Kingdom	100	16.53	505	83.47
United States	1,565	47.9	1,698	52.04

قائمة المراجع

Ackers, B. (2009). Corporate social responsibility assurance: how do South African publicly listed companies compare? *Meditari Accountancy Research ,Vol 17, No 2*, 5-6.

Alrazi, B., Villiersb, C., & Stadenc, C. (2015). A comprehensive literature review on, and the construction of a framework for,environmental legitimacy, accountability and proactivity. *Journal of Cleaner Production*, 45-50.

Dando, N., & Swift, T. (2003). Transparency and Assurance Minding the Credibility Gap. *Journal of Business Ethics, Vol 44, No 2*, 195-199.

Hodge, K., Subramaniam, N. , & Stewart, J. (2009). Assurance of Sustainability Reports: Impact on Report Users' Confidence and Perceptions of Information Credibility. *Australian Accounting Review, No 50, Vol 19, Issue 3* , 178-180.

Hodge, K., Subramaniam, N., & Stewart, J. (2009). Assurance of Sustainability Reports: Impact on Report Users' Confidence and Perceptions of Information Credibility. *Australian Accounting Review , Vol 19,No 3*, 178-180.

Janggu, T. (2013). Assurance of CSR and Sustainability Reports: Empirical Evidence from an Emerging Economy . *Journal of Energy Technologies and Policy, Vol 3, No 11*, 390-393.

Maroun, W. (2018). A Conceptual Model for Understanding Corporate Social Responsibility Assurance Practice. *Journal of Business Ethics* , 2.

Perego, P. (2009). Causes and Consequences of Choosing Different Assurance Providers: An International Study of Sustainability Reporting . *International Journal of Management, Vol 26, No 2*, 413-415.

Simnett , R., Vanstraelen , A., & Chua, W. (2007). Assurance on Sustainability Reports: An International Comparison . *October 2007The Accounting Review, V ol 84, No3* , 7-9.

Villiers , C., Rouse, P., & Kerr, J. (2016). A NEW CONCEPTUAL MODEL OF INFLUENCES DRIVING SUSTAINABILITY BASED ON CASE EVIDENCE OF THE INTEGRATION OF CORPORATE SUSTAINABILITY MANAGEMENT CONTROL AND REPORTING. *Journal of Cleaner Production*, 78-80.

Wong, R., & Millington, A. (2014). Corporate social disclosures: a user perspective on assurance. *Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol 27, No 5*, 863-870.

AccountAbility. (2008). *Global Accountability Report.*

Ackerman, R. W. (1973). How Companies Respond to Social Demand's. Harvard BusinessReview. *Harvard Business Review, Vol 51,No 4*, 88–98.

Briem, C., & Wald, A. (2018). Implementing third-party assurance in integrated reporting Companies' motivation and auditors' role. *Accounting Auditing & Accountability, Vol 31 , No 5*, 1461-1465.

Carroll, A. B. (1979). A three-dimensional conceptual model of corporate social. *Academy of Management Review, vol 4, No 4*, 497-505.

Carroll, A. B. (2009). A History of Corporate Social Responsibility: Concepts and Practices. *The Oxford Handbook of Corporate Social Responsibility*, 31.

The Social Responsibilities of Business: Company and Community, .(2012) Cochran Thomas C. .127-126 ،*BUSINESS HISTORY REVIEW, vol 45, No1* 1900–1960. By Morrell Heald.

Davis, K. (1960). Can Business Afford to Ignore Social Responsibilities? *California Management Review,Volume 2, Issue 3*, 70.

Fifka, M. (2011). Corporate Responsibility Reporting and its Determinants in Comparative Perspective – a Review of the Empirical Literature and a Meta-analysis. *Business strategy and the environment, Vol 22, No 1*, 1-7.

The External Assurance of Sustainability Reporting. .(2013) Global Reporting Initiative (GRI). Global Reporting Initiative Research and Development Series.

Goicoechea, E., Gomez-Bezares, F., & Ugarte, J. (2019). Integrated Reporting Assurance: Perceptions of Auditors and Users in Spain. *Sustainability,Vol11, No 713*, 1-3.

Green, W., & Li, Q. (2011). Evidence of an expectation gap for greenhouse gas emissions assurance. *Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol 25, No 1*, 147-150.

GRI. (2016). *Consolidated set of GRI sustainability reporting standards (2016). Retrieved February 10, 2017* .

Harrison, J., & Freeman, R. (1999). Stakeholders, Social Responsibility, and Performance: Empirical Evidence and Theoretical Perspectives. *Academy of Management Journal,Vol 42, No 5*, 480-484.

Hodge, K., Subramaniam, N., & Stewart, J. (2009). Assurance of Sustainability Reports: Impact on Report Users. *Australian Accounting Review, No 50 Vol 19, Issue 3*, 178-182.

IIRC. (2013). *The international framework: Integrated reporting. Retrieved October 1.*

Isabel-María García-Sánchez, J. M.-F. (2019). *The Disclosure and Assurance of Corporate Social Responsibility: A Growing Market* . UK : Cambridge Scholars Publishing .

Jones, T. (1980). Corporate Social Responsibility Revisited, Redefined'.: 59–67. *CaliforniaManagement Review, spring, Vol 22, No 2*, 59-67.

Junior, R., Best , P., & Cotter, J. (2014). Sustainability Reporting and Assurance: A Historical Analysis on a World-Wide Phenomenon. *Journal of Business Ethics, Vol 120, No1*, 3-5.

KPMG. (2013). *Carrots and sticks—Promoting transparency and sustianability: An update on trends in voluntary and mandatory approaches to sustainability reporting,Retrieved June 30.*

KPMG. (2015). *Currents of change. The KPMG survey of corporate responsibility reporting. Retrieved December 11*.

KPMG. (2016).

KPMG. (2017).

Manetti, G., & Becatti, L. (2009). *Journal of Business Ethics, Vol 87*, 289–298.

mansell, s. (2013). *Capitalism, Corporations and the Social Contract A Critique of Stakeholder Theory*. Mexico City: cambridge university press.

McEnroe, J., & Martens, S. (2001). Auditors' and Investors' Perceptions of the "Expectation Gap". *Accounting Horizons, Vol 15, No 4*, 346-348.

Monroe, G., & Woodliff, D. (1993). The effect of education on the audit expectation gap. *Accounting and Finance, Vol 33, No 1*, 62-64.

O'Dwyer, B., & Owen, D. (2005). Assurance statement practice in environmental, social and sustainability reporting: a critical evaluation. *The British Accounting Review, Vol 37, No 2*, 205-2018.

برامج التعليم المحاسبي ودورها في ترسيخ الممارسات الاخلاقية لمهنة التدقيق بالجامعات الجزائرية دراسة حالة جامعة بسكرة

Accounting education programs and their role in consolidating the ethical practices of the auditing profession in Algerian universities. A case study at the University of Biskra

ا.د/بن عيشي عمار [1*]، د/ عمري سامي [2]

[1] مخبر العلوم الاقتصادية ، جامعة بسكرة، ammar.benaichi@univ-biskra.dz

[2] مخبر الدراسات البيئية والتنمية المستدامة ، جامعة تبسة ،omrisami @univ-tebessa.dz

الملخص هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور برامج التعليم المحاسبي في ترسيخ الممارسات الاخلاقية لمهنة التدقيق بالجامعات الجزائرية دراسة حالة جامعة بسكرة من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بقسم العلوم المالية والمحاسبية العاملين بكلية الاقتصاد بجامعة بسكرة، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحثين بتصميم استمارة وزعت على عينة الدراسة عددها30 استاذ بالجامعة المبحوثة، أجريت عملية التحليل باستخدام البرنامج الإحصائي spss، توصلت الدراسة إلى:

-توجد علاقة ارتباط بين برامج التعليم المحاسبي و الممارسات الاخلاقية لمهنة التدقيق من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بقسم العلوم المالية والمحاسبية العاملين بكلية الاقتصاد بجامعة بسكرة.

-يوجد دور لبرامج التعليم المحاسبي في الممارسات الاخلاقية لمهنة التدقيق من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بقسم العلوم المالية والمحاسبية العاملين بكلية الاقتصاد بجامعة بسكرة

الكلمات المفتاحية: التعليم المحاسبي، أخلاقيات المهنة ،التدقيق، أعضاء الهيئة التدريسية. **JEL :** I23. M41. M42

Abstract: This study aimed to identify the role of accounting education programs in establishing ethical practices for the auditing profession in Algerian universities. A case study of the University of Biskra from the point of view of faculty members in the Department of Financial and Accounting Sciences working at the Faculty of Economics at the University of Biskra.

. To achieve the study objectives, the researchers designed a questionnaire that was distributed to the study sample, which consisted of 30 professors at the university under study. The analysis process was conducted using the statistical program SPSS. The study concluded that:

There is a correlation between accounting education programs and ethical practices of the auditing profession from the point of view of faculty members in the Department of Financial and Accounting Sciences working at the Faculty of Economics at the University of Biskra.

-There is a role for accounting education programs in the ethical practices of the auditing profession from the point of view of faculty members in the Department of Financial and Accounting Sciences working at the Faculty of Economics at the University of Biskra.

Keywords: Accounting education, professional ethics, auditing, faculty members.

* بن عيشي عمار: ، ammar.benaichi@univ-biskra.dz

من إعداد الأساتذة:
ا.د/ بن عيشي عمار، أستاذ تعليم عالي ، جامعة بسكرة-الجزائر-
د/ عمري سامي، أستاذ محاضر-ا-، جامعة تبسة-الجزائر

مقدمة:

يعد التعليم المحاسبي من متطلبات نجاح المحاسب في ممارسته المهنية والأخلاقية، والالتحاق بسوق العمل، و من خلال التعليم المحاسبي يكتسب القدرات والاستعدادات والمهارات، حيث ان مهنة المحاسبة من المهن التي تحتاج الى اعداد مهني واكاديمي واخلاقي بشكل دقيق، اذ يجب دراسة الجوانب التطبيقية والمهنية في المناهج التي تدرس في تخصص المحاسبة بالجامعات.

وباعتبار ان مهنة المحاسبة من المهن الاجتماعية التي اصبحت عصب الاقتصاد لأي دولة، فلم يعد ينظر لها كأداة للرقابة فحسب وانما اداة للتخطيط وقياس الانتاجية وتحيل الانشطة الاقتصادية حيث تزود رجال الاعمال والمقرضين والمستثمرين والجهات الرسمية بالمعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات اقتصادية، وفي الوقت الحاضر فان مهنة المحاسبة تعاني من ضغوطات كبيرة وملحة لا جراء تغييرات واعادة نظر سريعة في مجال التعليم وسد الفجوة بين الجانبين النظري والعلمي لطلاب المحاسبة فأنها ملزمة بمواكبة التطورات في بيئة الاعمال والتفاعل معها بشكل سريع عن طريق التدريب و التعليم بأساليب حديثة.

ان ممارسة مهنة المحاسبة بطريقة سليمة مهنية واخلاقية وفق برامج علمية اكاديمية و علمية ينعكس ايجابيا على توفير صورة صادقة عن مخرجات النظام المحاسبي للجهات ذات العلاقة ويحد من الممارسات غير الاخلاقية من الامور التي تؤثر سلبا على المجتمع والدولة من الناحية الاقتصادية، فافتقار العديد من الجامعات التركيز على اخلاقيات الممارسات المهنية يؤدي الى مخرجات تعليمية ضعيفة المعرفة والمهارة اللازمين للممارسة المهنية بطريقة سلمية.

1- مشكلة الدراسة:

مما سبق يمكن صياغة مشكلة الدراسة في:

" ما هو دور برامج التعليم المحاسبي في ترسيخ الممارسات الاخلاقية لمهنة التدقيق من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بقسم العلوم المالية والمحاسبية العاملين بكلية الاقتصاد بجامعة بسكرة ؟

ويتفرع عن هذا التساؤل الرئيسي أسئلة فرعية يمكن اجمالها فيما يلي:

- ما هو دور الاعداد الأكاديمي في ترسيخ الممارسات الاخلاقية لمهنة التدقيق من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بقسم العلوم المالية والمحاسبية العاملين بكلية الاقتصاد بجامعة بسكرة ؟
- ما هو دور الاعداد العملي في ترسيخ الممارسات الاخلاقية لمهنة التدقيق من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بقسم العلوم المالية والمحاسبية العاملين بكلية الاقتصاد بجامعة بسكرة ؟

2- فرضيات الدراسة: للإجابة على التساؤلات السابقة يمكن صياغة الفرضية الرئيسية التالية:

-توجد علاقة ارتباط بين برامج التعليم المحاسبي و الممارسات الاخلاقية لمهنة التدقيق من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بقسم العلوم المالية والمحاسبية العاملين بكلية الاقتصاد بجامعة بسكرة.

-يوجد دور لبرامج التعليم المحاسبي في الممارسات الاخلاقية لمهنة التدقيق من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بقسم العلوم المالية والمحاسبية العاملين بكلية الاقتصاد بجامعة بسكرة

3-أهمية الدراسة: تكمن أهمية الدراسة في:

تكمن اهمية الدراسة في انها تتناول موضوعا على قدر كبير من الاهمية، فالتعليم المحاسبي يعد احد الركائز التي يعتمد عليها تطور المحاسبة نظريا وعلميا، كما تستمد هذه الدراسة اهميتها من الدور الرئيسي لبرامج التعليم المحاسبي كعنصر اساسي في العملية التعلمية والاهتمام المتزايد بها في كثير من الدول من قبل الاكاديميين والعديد من المنظمات المهنية ذات العلاقة والذي يتطلب جهدا ووقتا وكذلك التزاما خلقيا وعلميا من اجل الوصول الى افضل الطرق التي تضمن لطلاب اقسام التدقيق المستوى العلمي الذي يؤهلهم للمساهمة الفعالة في تطوير مهنة التدقيق ومن ثم تزويد القطاعات المختلفة بالإطارات المهنية العالة، وكذلك مواجهة التحديات التقف عائقا امام تطوير برامج التعليم المحاسبي بمؤسسات التعليم العالي في الجزائر .

4-أهداف الدراسة: تسعى الدراسة الى تحقيق الأهداف التالية :

- التعرف على دور الاعداد الأكاديمي في ترسيخ الممارسات الاخلاقية لمهنة التدقيق من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بقسم العلوم المالية والمحاسبية العاملين بكلية الاقتصاد بجامعة بسكرة .

- التعرف على دور الاعداد العملي في ترسيخ الممارسات الاخلاقية لمهنة التدقيق من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بقسم العلوم المالية والمحاسبية العاملين بكلية الاقتصاد بجامعة بسكرة.

- التعرف على تأثير البرامج التعليم المحاسبي بالجامعات الجزائرية في ترسيخ الممارسات الاخلاقية لمهنة التدقيق في الجزائر.

5- متغيرات الدراسة:

المتغير المستقل: تتمثل في التأهيل الاكاديمي، التأهيل العملي

المتغير التابع: تتمثل في الممارسات الاخلاقية لمهنة التدقيق

6- حدود الدراسة:

الحد البشري: اقتصرت الدراسة على أعضاء هيئة التدريس بقسم العلوم المالية والمحاسبية العاملين بجامعة بسكرة –الجزائر–

الحد الموضوعي: اقتصرت الدراسة على دور برامج التعليم المحاسبي في ترسيخ الممارسات الاخلاقية لمهنة التدقيق بالجامعات الجزائرية

الحد المكاني: تم تطبيق الدراسة على أعضاء هيئة التدريس بقسم العلوم المالية والمحاسبية العاملين بجامعة بسكرة والمتكونة من (أستاذ مساعد–ا–، أستاذ محاضر–ب–، أستاذ محاضر–ا–، استاذ) والبالغ عددهم40 أستاذ

حدود زمنية: تم إجراء الدراسة خلال الفترة الممتدة من 05 اوت 2024 إلى غاية 11 سبتمبر2024

أولا– الإطار النظري للدراسة:

مفهوم التعليم المحاسبي:

يعرف التعليم المحاسبي بانه مجموعة من المعارف والمهارات والقواعد والقدرات المحاسبية التي تعتمدها الجامعات والمعاهد في الجانب المحاسبي من خلال مجموعة من البرامج والطرق والوسائل المناسبة مع مراعات التطورات التي تحصل في البيئة الاجتماعية وفقا لمتطلبات سوق العمل(لعبيدي، سلام، 2021،ص34).

يعرف التعليم المحاسبي بانه عبارة عن عملية منظمة تقوم بها الجهات المسئولة والتي تأتي في مقدمتها الجامعات، وتهدف هذه العملية الى تزويد المتعلم بالمعارف الأساسية واكسابه القدرات والمهارات العلمية والعملية اللازمة التي تمكنه من ممارسة مهنة المحاسبة.

(عبدالله، صالح، 2020،ص447)

عناصر التعليم المحاسبي:

ينظر الى التعليم المحاسبي كنظام متكامل يتكون من مجموعة من العناصر المترابطة لتحقيق أهدافه وتتمثل فيما يلي:
(القطناوي، عويس، 2007،ص54)

المدخلات: تتمثل في الأشخاص الذين يمكن تهيئتهم لممارسة العمل المحاسبي

العمليات التشغيلية: تتمثل في وسائل التعليم التي يمكن استخدامها في التزويد بالمهارات المحاسبية

المخرجات: تتمثل في الأشخاص المؤهلين والقادرين على ممارسة العمل المحاسبي بما يحقق الهدف من نظام التعليم المحاسبي بصورة عامة.

التغذية العكسية(الرقابة) من خلال رقابة العناصر السابقة وتقييمها وتطويرها ومحاولة تصحيح أي انحرافات قد تحدث فيها.

مداخل التعليم المحاسبي:

يمكن التمييز بين مدخلين للتعليم المحاسبي هما:

المدخل التقليدي: يتمثل في الطريقة التقليدية في تدريس المحاسبة(أسلوب التلقين).

المدخل الحديث: يركز على القدرات والمهارات التحليلية في مهنة المحاسبة.

يمكن التوضيح المدخلين في الجدول التالي:

الجدول رقم(01): مقارنة بين المدخل التقليدي والمدخل الحديث في التعليم المحاسبي

الرقم	المدخل التقليدي	والمدخل الحديث
1	التركيز على المسائل الفنية	تناول قضايا عامة في التعليم المحاسبي وبيئة الاعمال والمعرف الفنية
2	تكامل محدود بين فروع المحاسبة ومعرفها في المفردات التعليمية	تكامل كبير بين المقررات المحاسبية كالضرائب والمحاسبة الإدارية ونظم المعلومات والتدقيق
3	التأكيد على العمليات الحسابية للوصول الى إجابة وحيدة	زيادة الاهتمام في حل مسائل المعقدة التي تتطلب عمقا في التحليل كالحالات العملية
4	التأكيد على قواعد التعليم(التلقين)	الاهتمام بالتعليم والتعلم(التعليم الذاتي)
5	التعليم المهني لأجل اجتياز الاختبارات	الاعتراف بأهداف اكثر للتعليم المحاسبي كالتعلم للغرض المهني
6	عدم الاهتمام بمسائل الاتصالات والعلاقات والمهارات الفردية	زيادة الاهتمام بالشخصية والمهارات والسلوكيات من خلال التقديم والعروض الجماعية
7	التلقي المجرد للفنون المحاسبية	مشاركة الطلاب في التعليم من خلال الابداع والتعلم الذاتي
8	عرض وسائل التقنية نظريا بما فيها نظم المعلومات	ادخال الوسائل التقنية ونظم المعلومات في المناهج المحاسبية
9	تركيز المقررات الابتدائية المحاسبية في الدورة المحاسبية	تناول المقررات الابتدائية التنموية ودورها في عملية اتخاذ القرارات، علاوة على تناول الجوانب المالية و الدورة المحاسبية

المصدر: فتح الاله محمد احمد محمد، مدى توافق بيت التعليم المحاسبي في الجامعات السودانية ومتطلبات بيئة الاعمال المعاصرة والاتحاد الدولي للمحاسبين من وجهة نظر ارباب الاعمال و أعضاء هيئة التدريسية، المجلة العربية لضمان جودة التعليم الجامعي/ المجلد09، العدد23، جامعة العلوم وتكنولوجيا، اليمن، 2016، ص197

يلاحظ من الجدول أعلاه ان المدخل الحديث يهتم بالمهارات في المجالات الاتصال ونظم المعلومات، واتخاذ القرارات، والقيادة، والاعتماد على أسلوب التعلم، ودفع الطلاب وحثهم على البحث عن العلم والمعرفة المحاسبية، ومحاولة إيجاد الحلول منطقية للمشاكل المحاسبية، بالإضافة الى ممارسة الطلاب الحالات عملية وتطبيقات ليست لها إجابات محددة، او حلول نموذجية، الامر الذي ينمي فهم ملكة التفكير والعصف الذهني.

اهداف التعليم المحاسبي:

ان لكل نظام اهداف يسعى لتحقيقها وان التعليم المحاسبي له أهدافه التي يسعى للوصول اليها، ومن هذه الأهداف: (صبحي، 2018،ص29)

-انشاء كادر محاسبي من خريجي قسم المحاسبة قادر على مواجهة تحديات سوق العمل، والعمل على استغلال حاجاتهم من سوق العمل بشكل مهني.

-تقويم وتطوير المناهج المحاسبية المدرسة في الجامعات والكليات بما يتناسب مع تطورات سوق العمل، على ان يكون ذلك مواكبا للتطورات بشكل مستمر

-تطوير المعرفة لدى أصحاب العمل للعمل على مساندة ودعم خريجي المحاسبة العاملين في سوق العمل حديثا.

-تجهيز وصقل عقول الطلاب المنتسبين لقسم المحاسبة اكاديميا في الجامعات ليكون لهم القدرة على تطبيق المعرفة الاكاديمية بشكل عملي في سوق العمل بما يتناسب مع العمل الميداني

-توفير فرص العمل العملية والميدانية من قبل أصحاب العمل للمحاسبين سواء اكانوا طلاب في الجامعات او خريجي حديثا وذلك في سوق العمل.

اهمية التعليم المحاسبي: يمكن اختصار أهمية التعليم المحاسبي الجيد والفعال في(سلمان، مهدي، 2020،ص161):

-يساهم في اعداد وتأهيل الملاك المحاسبية، عن طريق الامداد بالمعارف المحاسبية المختلفة.

-تزويد الملاك المحاسبية العاملة في مختلف الوحدات الاقتصادية بأهم التطورات التي ترافق المهنة.

-يساعد في تحديد احتياجات الوحدات الاقتصادية من البرامج التدريبية ومعالجة المشاكل التي تواجهها هذه الوحدات.

-يساهم في تطوير مهنة المحاسبة عن طريق تطوير المناهج العلمية وفقا للمستجدات الحديثة.

-يسهم التعليم المحاسبي الفعال في تأهيل ملاك تمتلك المهارات المحاسبية لتحويل البيانات الى معلومات يستفاد منها في استخلاص نتائج تمكن الشركة من الاعتماد عليها في اتخاذ القرار.

-يعمل التعليم المحاسبي على تزويد الملاك المحاسبية باخر المستجدات النظرية والعلمية وكافة السياقات الحديثة التي ترافق مهنة المحاسبة.

-أهمية التعليم المحاسبي تنبع عن طريق توفير ملاك محاسبية تلبي متطلبات واحتياجات سوق العمل.

-للتعليم المحاسبي دور كبير في تطوير المهنة عن طريق تطوير المناهج وفقا للمستجدات الحديثة.

من إعداد الأساتذة:
ا.د/ بن عيشي عمار، أستاذ تعليم عالي ، جامعة بسكرة-الجزائر-
د/ عمري سامي، أستاذ محاضر-ا-، جامعة تبسة-الجزائر

مفهوم اخلاقيات مهنة التدقيق: تعرف اخلاقيات مهنة التدقيق بانها مقاييس و معايير للقيم السلوكيات الاخلاقية التي تحكم عمل التدقيق المحاسبي.(المطيري، 2012،ص32)

تعرف أأخلاقيات مهنة التدقيق بانها نظام المبادئ والقيم الاخلاقية وقواعد الممارسة التي اصبحت معيار للسلوك المهني القويم، بحيث يوجد لكل مهنة اخلاقيات خاصة بها تشكلت تدريجيا من الزمن الى ان تم اعتمادها قانونا. (التميمي، 2006،ص97)

وتعرف أخلاقيات مهنة التدقيق على أنها مجموعة من المبادئ والقيم التي يلتزم بها الأفراد والجماعات خلال أدائهم مسؤولياتهم وواجباتهم. تعتبر أخلاقيات المهنة عامل ذو أهمية كبرى بسبب ضرورتها لقيام المجتمع واستمراره ونجاحه وانعدام الغش والخداع والخيانة وكذلك حتى لا يتم تفضيل المصلحة الشخصية على المصلحة العامة ومصلحة الآخرين.(الصوري، 2013،ص55)

مبادئ اخلاقيات مهنة التدقيق:

من بين أهم مبادئ اخلاقيات مهنة التدقيق نذكر منها:(الذنيات، 2012،ص117)

الاستقامة والنزاهة : وهذا يتطلب من المحاسب أن لا يقبل أن يقوم بتقديم أي تقرير أو معلومة اذا كانت تحتوي على بيانات مالية محرفة أو مضللة أو أعدت بإهمال أو كانت غير مكتملة بسبب الحذف أو فيها نوع من الغموض الذي يؤدي الى التضليل.

الموضوعية :على المحاسب أن يظهر قدرا عاليا من عدم التحيز و إظهار المعلومة لكافة الجهات المخولة بكل صدق وأمانة. وعادة يتم طلب ذلك من المدقق بشكل أكثر من المحاسب كون المحاسب جزء لا يتجزأ من الادارة وعليه الالتزام بما تمليه عليه الادارة.

الكفاءة والعناية المهنية: يجب على المحاسب أن يعمل على تطوير المعرفة و المهارة التي يملكها ومتابعة المستجدات في عالم المحاسبة وهذا يشمل:

- الحصول على مستوى من المهارة والمعرفة المهنية الذي يمكنه من القيا بعمله على أتم وجه.
- العمل باجتهاد بما يتفق مع المعايير المهنية من أجل تزويد الخدمات المهنية بالشكل المناسب والاطلاع على كافة التغييرات و المستجدات المحيطة بالمهنة.

السرية : لا يجوز للمحاسب تقديم البيانات التي يعدها أو يطلع عليها الى أي طرف غير مخول بذلك ويعتبر ذلك إخلالا بالأمانة الموكلة له أما في حالة المدقق فإنه لا يجوز أيضا أن يكشف عن معلومات عميله إلا في الحالات التالية :

- اذا كان الكشف عن هذه المعلومات مسموح به قانونيا بموافقة العميل.
- اذا كان الكشف مطلوبا وفقا للقانون وذلك يشمل:
- كأدلة للمنازعات القضائية (في المحاكم).
- في التقارير المقدمة للجهات ذات العلاقة في حالة المخالفات القانونية.
- اذا كان الكشف متطلب مهني:
- الاستجابة للمتطلبات الاخلاقية ومتطلبات العمل.
- لحماية مصالح المحاسب القانوني خلال الاجراءات القانونية.
- في حالة الرقابة على الجودة ومراجعة النظير.

أهمية أخلاقيات المهنة في مجال المحاسبة و التدقيق: لقد ادى الاهتمام بموضوع اخلاقيات المهنة في مجال المحاسبة والتدقيق الى العديد من العوامل، مختصرة في النقاط التالية(عبد الصمد، 2018،ص160):

- إن هناك أطرافاً عديدين يستخدمون المعلومات المحاسبية في اتخاذ قراراتهم دون أن يكونوا متعاقدين مع المحاسب مثل العاملين في المشروع والعملاء والموردين و ما نحى الائتمان والجهات الحكومية والمستثمرين الذين يعتمدون على موضوعية المحاسبين في إعداد ومراجعة المعلومات المحاسبين، وهم بذلك يعتبرون في حكم الشاهد أو القاضي الذى يحدد الحقوق والالتزامات ويخبر بمعلومات بما يلزم معه ضرورة أن يتميز سلوكهم في أداء عملهم، وكذا المعلومات التي يقدمونها بالصدق والعدالة والأمانة سواء بوضع المعايير المحاسبية التي تؤدى إلى ذلك، أو بالتكوين الذاتي للمحاسبين، أو قواعد السلوك المهني. أي إن مهنة المحاسبة تخدم طرفاً ثالثاً خلاف العميل الذى يتعاقد معه المحاسب سواء كانت الشركة التي يعمل بها أو المساهمين الذين يراجع لهم حسابات الشركة.

.- إن المحاسبة متعلقة بمعاملات مالية، وتوجد اختيارات عديدة يسلكها المحاسب ومستخدم البيانات لتحقيق منفعة منها ما يمكن أن يوصف بأنه أخلاقي إذا روعي فيه العمل على التوازن بين المصالح، ومنها ما هو غير أخلاقي إذا روعي فيه تحقيق نفع أزيد مما يستحقه، وحيث أن الجميع يعتمد على المعلومات المحاسبية في التعرف

على حقوقه والتزاماته لذا يجب أن يكون المحاسب الذى يحدد ذلك أميناً وعادلاً، كما أنه في أدائه لمهمته يجب أن لا يسلك سلوكاً غير أخلاقي في الحصول على الزبائن أو الاضرار بزملاء المهنة.

– إذا كانت المحاسبة تقوم على وجود مبادئ أو قواعد تصاغ بعد ذلك في صورة معايير محاسبية يعتمد عليها في إعداد البيانات، ومن أجل أن تكون هذه البيانات مفيدة فلابد أن يتوافر فيها قيم الصدق والعدالة والأمانة الأمر الذى يتطلب عند إعداد معايير المحاسبة والمراجعة مراعاة القيم الأخلاقية وهو ما يوفره المدخل الأخلاقي لنظرية المحاسبة.

– إذا كانت المعايير المحاسبية معدة على أساس أخلاقي، فإنه تبقى منطقة حرة في سلوك المحاسب لا يمكن لهذه المعايير مهما كانت دقتها و تفصيلاتها أن تطولها ويبقى الأمر مرهوناً بأخلاقيات المحاسب، ومثال ذلك المحاسب الذى يعلم أن هناك رشاوى دفعتها الشركة، ومع ذلك يسجلها في الدفاتر على أنها عمولات أو اكراميات وكذلك المبيعات الصورية التي تتم في أخر العام من أجل زيادة الربح ثم تسجل في بداية العام التالي مردودات مبيعات، وغير ذلك من الأمثلة الواقعية كثير ولا سبيل إلى تلافيها إلا بالتزام المحاسب الذاتي بالأخلاق الحميدة.

– الحد من التدخلات الخارجية في العمل المحاسبي: إن وجود قواعد أخلاقية ملزمة للمحاسبين في أداء أعمالهم سواء كانت متضمنة في معايير المحاسبة والمراجعة أو في قواعد السلوك المهني من شأنها أن تحد من تدخل بعض الجهات والأفراد في العمل المحاسبي بما يخدم مصالحهم مثل تدخل إدارة الشركة لدى المحاسب أو المراجع لإثبات عمليات غير حقيقية لتظهر أنهم أكفاء على خلاف الحقيقة، أو طلب اخفاء معلومات تظهر انحرافهم، وبدون وجود قواعد أخلاقية يلتزم بها المحاسب فإنه سوف يستجيب لطلباتهم مما يضر بمصالح أطراف أخرى ويؤدى بالتالي إلى فقد الثقة في المحاسبين والمعلومات المحاسبية.

– التطورات المتلاحقة التي يشهدها العالم الآن تؤكد على ضرورة الاهتمام بالجانب الأخلاقي للمحاسبة مثال ذلك ما يلى:

– حالة العولمة التي يعيشها العالم الآن وما تحمله معها من التوجه نحو نظام رأسمالية السوق الحرة وزيادة واتساع نطاق المعاملات حجماً وعلى مستوى العالم، أدى إلى اتساع نطاق الاعتماد على المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات وما يتطلبه ذلك من ضرورة كون هذه المعلومات صادقة وموضوعية.

- انتقال الثقافات وما تحمله في طياتها من قيم أخلاقية لا تناسب البيئة يتطلب ضرورة وجود ميثاق أخلاقي يستلهم مفرداته من الثقافة المحلية.
- ظهور وانتشار قيم أخلاقية سيئة تجمع في مصطلح الفساد الاقتصادي و التي من متطلبات مواجهة هذا الفساد ما يعرف بالشفافية أي تقديم معلومات كاملة وأمنية وصادقة عن التصرفات الاقتصادية، والمحاسبية تمثل المصدر الرئيسي لهذه المعلومات.
- في ظل العولمة تقل سلطة الدولة والمنظمات المهنية والمحلية على الزام المحاسبين بالقواعد السلوكية الأخلاقية المهنية، ويكون المعول عليه هنا الأخلاق الذاتية للمحاسب.

ثانيا– الدراسة الميدانية:

1–إجراءات الدراسة:

1–1– المنهج المستخدم: استخدم الباحثين المنهج الوصفي في الجانب النظري وفي الجانب الميداني اعتمد على دراسة تحليلية استطلاعية.

1–2– مجتمع الدراسة وعينتها: تم إجراء الدراسة على أعضاء هيئة التدريس بقسم العلوم المالية والمحاسبية العاملين بكلية الاقتصاد بجامعة بسكرة والبالغ عددهم 40 أستاذ

عينة الدراسة: تتمثل عينة الدراسة في أعضاء هيئة التدريس متكونة من (أستاذ مساعد–ا–، أستاذ محاضر–ب– ، أستاذ محاضر–ا–، استاذ) والبالغ عددهم40 أستاذ ونظرا لصغر حجمهم استخدم الباحثين أسلوب الحصر الشامل، وتم توزيع استمارة عليهم جميعا، وتم استعادة30 استمارة. لتصبح بذلك عدد الاستمارات الصالحة 30 استمارة

1–3– أداة الدراسة:

قام الباحثين بإعداد استمارة لمعرفة دور برامج التعليم المحاسبي في ترسيخ الممارسات الاخلاقية لمهنة التدقيق بالجامعات الجزائرية دراسة حالة جامعة بسكرة تكونت الأداة من مجموعة من محاور الدراسة وعدد فقرات كل مجال. التأهيل الاكاديمي 08 فقرات، التأهيل العملي 08 فقرات، الممارسات الاخلاقية لمهنة التدقيق 10 فقرة، المجموع الكلي26 فقرة، كما تم استخدام مقياس ليكرت likert الخماسي في جميع أسئلة الاستبيان

1–4– صدق الأداة: تم التحقق من صدق الاستمارة بعدة طرق كما يلي:

من إعداد الأساتذة:
ا.د/ بن عيشي عمار، أستاذ تعليم عالي ، جامعة بسكرة-الجزائر-
د/ عمري سامي، أستاذ محاضر-ا-، جامعة تبسة-الجزائر

– صدق الاستمارة: تم التحقق من صدق الأداة من خلال عرض الاستمارة على مجموعة من الأساتذة متخصصين في المجال ولهم خبرة طويلة في هذا المجال من جامعات جزائرية، وطلب منهم إبداء الرأي حول فقرات الاستمارة وذلك بحذف وتعديل واقتراح فقرات جديدة ومناسبة الأداة لموضوع الدراسة، وبناء على ملاحظات الأساتذة تم تعديل أداة الدراسة.

1-5- ثبات الاستمارة: من اجل استخدام معامل ثبات للأداة تم استخدام معامل كرونباخ الفا من اجل تحديد الاتساق الداخلي لفقرات الاستمارة: التأهيل الاكاديمي0.811، التأهيل العملي0.851، الممارسات الاخلاقية لمهنة التدقيق 0.788، المجموع الكلي0.870 وتشير القيم الواردة سابقا أن الأداة تتمتع بدرجة ثبات مناسبة وتفي بأغراض هذه الدراسة

1-6 – أساليب التحليل الإحصائي: لغرض تحليل نتائج الدراسة التي جمعت من خلال الاستمارة، فقد استعملت الأساليب الإحصائية الآتية: التكرار و النسب: لمعرفة إجابات أفراد العينة و تحليلها، الوسط الحسابي، والانحراف المعياري، معامل الارتباط البسيط والمتعدد، ألفا كرونباخ Cronbach Alfa ، معامل التحديدR2، الانحدار الخطي البسيط والمتعدد، اختبارF ، واختبار T.

2- تحليل نتائج الدراسة واختبار الفروض:

2-1- وصف خصائص عينات الدراسة:

الجدول رقم(02): خصائص عينة الدراسة

المتغير		العدد	النسبة%
الجنس	انثى	10	33.33
	ذكر	20	66.67
	المجموع	30	100
العمر	25- 30	/	/
	31- 35	02	06.67
	36- 40	08	26.67
	41 فما فوق	20	66.67
	المجموع	30	100
الرتبة الاكاديمية	أستاذ	10	33.33
	أستاذ مساعد ا	02	6.67
	أستاذ محاضر ب	03	10

	أستاذ محاضر ا	15	50
	المجموع	30	100
مدة الخدمة	اقل من5 سنوات	05	16.67
	من 5 – 10سنوات	07	23.33
	11من-15 سنة	08	26.67
	من 16 فأكثر	10	33.33
	المجموع	30	100

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من الجدول أعلاه نلاحظ ما يلي:

من الجدول رقم (01) الخاص بخصائص عينة الدراسة نلاحظ:

أن أغلبية أفراد العينة هم من الذكور والبالغ عددهم 20 من العينة بنسبة 66.67 %من إجمالي العينة، بينما بلغت نسبة الإناث 33.33 % من إجمالي العينة .

أما بالنسبة للعمر، فإن أغلبية أفراد العينة تقع أعمارهم في الفئة (فوق 41سنة) بنسبة 66.67% من إجمالي العينة، تليها الفئة (36- 40 سنة) بنسبة 26.67% من إجمالي العينة، ثم الفئة العمرية(31-35 سنة) بنسبة 06.67% من إجمالي العينة .

أما بالنسبة للمدة الخدمة، أن اغلب أفراد العينة تزيد مدة خدمتهم بالمؤسسة عن15 سنة مما يعني أن أفراد عينة الدارسة لهم خبرة طويلة داخل الجامعة.

أما بالنسبة للرتبة الأكاديمية فهي موزعة كالتالي: إن أعلى نسبة أفراد العينة من فئة أستاذ محاضر(ا) بلغت 50%من إجمالي العينة، تليها فئة أستاذ بنسبة 33.33%، وأستاذ محاضر (ا) بنسبة 10%، و أستاذ مساعد (ا) بنسبة 6.67% ، مما يؤكد أن أغلبية أفراد العينة لديهم المستوى العلمي الكافي لفهم محاور الدراسة.

2-2- تحليل نتائج الدراسة:

سوف نقوم بتحليل محاور الاستمارة بغية الإجابة على أسئلة الدراسة، حيث تم استخدام مقاييس الإحصاء الوصفي وذلك اعتمادا على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري (على مقياس ليكرت الخماسي) لإجابات أفراد عينة ا الدراسة عن عبارات الاستمارة المتعلقة بمحاور الدراسة(التأهيل الاكاديمي، التأهيل العملي، الممارسات الاخلاقية لمهنة التدقيق)، وقد تقرر أن يكون المتوسط الحسابي لإجابات المبحوثين عن كل عبارة من (1- أقل من 2.33) دالا على مستوى

"منخفض" من القبول، ومن (2.34- أقل من 3.67) دالا على مستوى "متوسط"، ومن (3.68-5) دالا على مستوى "مرتفع"

أ- تحليل فقرات المحور الأول(التأهيل الاكاديمي)

الجدول رقم(03): تحليل فقرات المحور الأول(التأهيل الاكاديمي)

الفقرات	متوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التطبيق
1- تقدم الكلية مقررات دراسية محاسبية تتناسب مع طبيعة الظروف المحيطة	03.82	0.81	مرتفع
2- يشرف على برنامج المحاسبة أعضاء هيئة تدريس على درجة عالية من الكفاء	03.74	0.87	مرتفع
3- يحرص أعضاء هيئة تدريس على التأهيل الاكاديمي للطالب	03.91	0.79	مرتفع
4- يقدم برنامج المحاسبة موضوعات محاسبية نظرية تتناسب مع قدرات الطلبة	03.76	0.52	مرتفع
5- تتضمن المقررات الدراسية لتخصص التدقيق بالجامعات الجزائرية على بعض القرارات التي تعزز القدرات المهنية للطلبة	03.87	0.84	مرتفع
6- تساعد المقررات النظرية على فهم الاطار والمعايير المحاسبية	03.84	0.61	مرتفع
7- توجد مقررات دراسية نظرية مترابطة ومتسلسلة حسب سنوات الاعداد للمدقق	03.86	0.87	مرتفع
8- تقوم الكلية بتحديث برامجها ومقرراتها المحاسبية للتوافق مع تطور المهنة	03.71	0.82	مرتفع
مجموع الكلي للمحور الأول	**03.81**	**0.76**	**مرتفع**

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من نتائج الجدول اعلاه:

- أن الوسط الحسابي للمحور الأول(التأهيل الاكاديمي) بلغ 03.81 وبانحراف معياري قدره 0.76. مما يدل على اهتمام الكلية المبحوثة بالتأهيل الاكاديمي ، وقد تراوحت متوسطات إجابات أفراد العينة على فقرات هذا المقياس ما بين(03.71-03.91). . وكان أعلى متوسط للفقرة الثالثة، إذ بلغ 03.91 بانحراف معياري0.79 مما يدل على حرص قسم العلوم المالية والمحاسبية بالكلية المبحوثة على التأهيل الاكاديمي للطالب من و جهة نظر أعضاء هيئة تدريس. أما الفقرة الثامنة فتشكل اقل قبول ضمن هذا المحور. إذ بلغ متوسطها الحسابي03.71بانحراف معياري0.82 مما يحتم على الكلية المبحوثة تحديث برامجها ومقرراتها المحاسبية للتوافق مع تطور المهنة.

ب-تحليل فقرات المحور الثاني(التأهيل العملي):

الجدول رقم(04): تحليل فقرات المحور الثاني(التأهيل العملي)

الفقرات	متوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التطبيق
9- تتيح الكلية للطالب فرصة التدريب في مؤسسات خارجية	03.87	0.68	مرتفع
10- تتفق الممارسات العلمية للتدقيق مع المتطلبات و المقررات التي يدرسها الطالب بشكل نظري	03.80	0.69	مرتفع
11- تحرص برامج التعليم المحاسبي في الجامعات الجزائرية على تدريس الطلبة الوسائل والبرامج التطبيقية العلمية	03.89	0.68	مرتفع
12- يتوفر بالكلية مقررات عملية تعزز مهارات الطالب في مجالات المحاسبة والتدقيق	04.00	0.78	مرتفع
13- يحث أعضاء هيئة تدريس على تطبيق القيود والمعايير المحاسبية بشكل عملي	03.85	0.87	مرتفع
14- تقدم الكلية برامج محاسبية تسهم في تطوير أداء الطالب في استخدام الحاسوب	03.77	0.60	مرتفع
15- يتوفر موضوعات ترتبط بالتقنيات المحاسبية الحديثة	03.72	0.83	متوسط
16- تقدم الكلية برامج تطبيق المعايير المحاسبية عبر البرامج الحاسوبية	03.78	0.61	مرتفع
مجموع الكلي للمحور الثاني	**03.83**	**0.76**	**مرتفع**

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من نتائج الجدول اعلاه:

– أن الوسط الحسابي للمحور الثاني(التأهيل العملي) بلغ 03.83 وبانحراف معياري قدره 0.76. مما يدل على اهتمام الكلية المبحوثة بالتأهيل العملي، وقد تراوحت متوسطات إجابات أفراد العينة على فقرات هذا المقياس ما بين(03.72-04.00). . وكان أعلى متوسط للفقرة الثانية، إذ بلغ 04.00بانحراف معياري0.78 مما يدل على انه يتوفر بالكلية مقررات عملية تعزز مهارات الطالب في مجالات المحاسبة والتدقيق بالكلية المبحوثة. أما الفقرة الخامسة عشر فتشكل اقل قبول ضمن هذا المحور. إذ بلغ متوسطها الحسابي03.72 بانحراف معياري0.83 مما يحتم على الكلية المبحوثة توفير موضوعات ترتبط بالتقنيات المحاسبية الحديثة.

ج– تحليل فقرات المحور الثالث(الممارسات الاخلاقية لمهنة التدقيق):

الجدول رقم(05): تحليل فقرات المحور الثالث(الممارسات الاخلاقية لمهنة التدقيق):

الفقرات	متوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التطبيق
17-تواكب برامج التعليم المحاسبي بالجامعات الجزائرية التطورات العلمية في مهنة التدقيق وممارستها	03.70	0.36	مرتفع
18- يتضمن تخصص التدقيق بالجامعات الجزائرية موضوعات علمية تساعد الطالب على التكيف مع بيئة العمل	03.80	0.34	مرتفع
19- يتضمن تخصص التدقيق بالجامعات الجزائرية موضوعات تعزز ميول واتجاهات الطلبة نحو مهنة التدقيق	03.79	0.35	مرتفع
20-تشتمل المناهج العلمية في تخصص التدقيق بالجامعات الجزائرية على المبادئ الاخلاقية لممارسة مهنة التدقيق	04.00	0.37	مرتفع
21- تتميز برامج التعليم المحاسبي بالتسلسل في اكتساب الطلبة مهارات مهنية واخلاقية	03.92	0.59	مرتفع
22- تحث المقررات الدراسية للتعليم المحاسبي على تبني الموضوعية والسرية في العمل المحاسبي	03.87	0.69	مرتفع
23- تتفق المقررات الدراسية للتعليم المحاسبي مع طبيعة الممارسات المهنية والاخلاقية لمهنة التدقيق	03.75	0.62	مرتفع
24- يتضمن الخطط الدراسية لتخصص التدقيق بالجامعات الجزائرية مواد مستقلة تتعلق بأخلاقيات المهنة	03.71	0.68	مرتفع
25- يتم استخدام وتحليل حالات من الواقع العلمي فيها معضل اخلاقية	03.90	0.58	مرتفع
26-يهتم أعضاء الهيئة التدريسية في برامج المحاسبة بالجامعات الجزائرية في غرس اخلاق المهنة والتحلي بالمصداقية	03.89	0.37	مرتفع
مجموع الكلي للمحور الثالث	**03.81**	**0.48**	**مرتفع**

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من نتائج الجدول اعلاه:

- أن الوسط الحسابي للمحور الثالث(الممارسات الاخلاقية لمهنة التدقيق) بلغ 03.81 وبانحراف معياري قدره 0.48. مما يدل على اهتمام الكلية المبحوثة بالتأهيل العملي، وقد تراوحت متوسطات إجابات أفراد العينة على فقرات هذا المقياس ما بين(03.70-04.00). . وكان أعلى متوسط للفقرة عشرون، إذ بلغ 04.00 بانحراف معياري0.37 مما يدل على ان المناهج العلمية في تخصص التدقيق بالجامعات الجزائرية تشتمل على المبادئ الاخلاقية لممارسة مهنة التدقيق بالكلية المبحوثة. أما الفقرة السابعة عشر فتشكل اقل قبول ضمن هذا المحور. إذ بلغ متوسطها الحسابي03.70 بانحراف معياري0.36 مما يحتم على الكلية المبحوثة مواكبة التطورات العلمية في مهنة التدقيق وممارستها.

2-3-اختبار فرضيات الدراسة:

2-3-1- تحليل علاقة الارتباط بين برامج التعليم المحاسبي و الممارسات الاخلاقية لمهنة التدقيق:

من إعداد الأساتذة:
ا.د/ بن عيشي عمار، أستاذ تعليم عالي ، جامعة بسكرة-الجزائر-
د/ عمري سامي، أستاذ محاضر-ا-، جامعة تبسة-الجزائر

الجدول رقم (06): نتائج علاقات الارتباط بين برامج التعليم المحاسبي و الممارسات الاخلاقية لمهنة التدقيق

البيان	التعليم المحاسبي(التأهيل الاكاديمي والتأهيل العملي)
الممارسات الاخلاقية لمهنة التدقيق	0.85*

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه وجود علاقة ارتباط معنوية بين برامج التعليم المحاسبي و الممارسات الاخلاقية لمهنة التدقيق إذ بلغ الارتباط(0.85)، عند مستوى معنوية(0.05)، و هذا دليل على قوة العلاقة بين المتغيرين ، اذ تشير هذه النتيجة الى انه كلما زادت إدارة كلية الاقتصاد المبحوثة من اهتمامها ببرامج التعليم المحاسبي(التأهيل الاكاديمي والتأهيل العملي) أدى ذلك الى ترسيخ الممارسات الاخلاقية لمهنة التدقيق من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بقسم العلوم المالية والمحاسبية العاملين بكلية الاقتصاد بجامعة بسكرة ، بذلك تحققت فرضية البحث الرئيسة الاولى.

2-3-2-تحليل نتائج دور برامج التعليم المحاسبي في الممارسات الاخلاقية لمهنة التدقيق:

الجدول رقم (07): نتائج دور برامج التعليم المحاسبي في الممارسات الاخلاقية لمهنة التدقيق:

البيان	0 B	التعليم المحاسبي		R2	F	
		التأهيل الاكاديمي	التأهيل العملي		الحسوبة	الجدولية
		B2	B1			
الممارسات الاخلاقية لمهنة التدقيق	0.392	0.322 *3.431	0.522 *3.431	0.824	04.17	04.08

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS. 0.05 $\geq P$،

N= 30، df(1,28) * قيمة T المحسوبة.

يتضح من الجدول ادعلاه وجود تأثير معنوي لبرامج لتعليم المحاسبي(التأهيل الاكاديمي والتأهيل العملي) بوصفها متغيرات مستقلة في الممارسات الاخلاقية لمهنة التدقيق باعتبارها بعدا متغيرا معتمدا ويدعم هذا التأثير ذلك قيمة (F)المحسوبة التي بلغت (04.17) وهي أكبر من قيمتها الجدولية التي بلغت (04.08) عند درجة حرية(28،1)عند مستوى معنوية (0.05).ولقد بلغت قيمة معامل التحديد (R2) للنموذج العام الذي يشير إلى أن (82.4٪) من الاختلافات المفسرة في الممارسات الاخلاقية لمهنة التدقيق تفسرها التعليم المحاسبي(التأهيل الاكاديمي والتأهيل العملي)، ويعود باقي الى متغيرات عشوائية لا يمكن السيطرة عليها اوانها غير داخلة في نموذج الانحدار أصلا. وبذلك تحققت فرضية البحث الرئيسة الثانية.

ومن متابعة قيم B واختبار T لها وجد ان هناك تأثيرا معنويا لكل بعد من ابعاد التعليم المحاسبي منفردا في تنمية المهارات المهنية ويمكن الوقوف على تسلسل أولوية هذا التأثير من خلال الاتي:

يتضح ان اعلى تأثيرا لتعليم المحاسبي في الممارسات الاخلاقية لمهنة التدقيق يتمثل في التأهيل العملي والذي جاء في المرتبة الأولى من حيث التأثير اذ بلغت B1 قيمته (0.522) في حين بلغت قيمة (T) المحسوبة(3.412) وهي قيمة معنوية اكبر من قيمتها الجدولية البالغة(1.697) عند مستوى معنوية (0.05).

ثم جاء تأثير التأهيل الاكاديمي في المرتبة الثانية من حيث التأثير اذ بلغت B2 قيمته (0.322) في حين بلغت قيمة (T) المحسوبة(3.412) وهي قيمة معنوية اكبر من قيمتها الجدولية البالغة(1.697) عند مستوى معنوية (0.05).

النتائج و التوصيات

1- النتائج: من خلال الدارسة التي قام بها الباحثين تم التوصل إلى النتائج التالية:

-يحرص أعضاء هيئة تدريس على التأهيل الاكاديمي للطالب

-تتضمن المقررات الدراسية لتخصص التدقيق بالجامعات الجزائرية على بعض القرارات التي تعزز القدرات المهنية للطلبة

-توجد مقررات دراسية نظرية مترابطة ومتسلسلة حسب سنوات الاعداد للمدقق

-تحرص برامج التعليم المحاسبي في الجامعات الجزائرية على تدريس الطلبة الوسائل والبرامج التطبيقية العلمية

- يتوفر بالكلية مقررات عملية تعزز مهارات الطالب في مجالات المحاسبة والتدقيق

-يحث أعضاء هيئة تدريس على تطبيق القيود والمعايير المحاسبية بشكل عملي

-توجد علاقة ارتباط بين برامج التعليم المحاسبي و الممارسات الاخلاقية لمهنة التدقيق من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بقسم العلوم المالية والمحاسبية العاملين بكلية الاقتصاد بجامعة بسكرة.

-يوجد دور لبرامج التعليم المحاسبي في الممارسات الاخلاقية لمهنة التدقيق من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بقسم العلوم المالية والمحاسبية العاملين بكلية الاقتصاد بجامعة بسكرة.

-تشتمل المناهج العلمية في تخصص التدقيق بالجامعات الجزائرية على المبادئ الاخلاقية لممارسة مهنة التدقيق.

-تتميز برامج التعليم المحاسبي بالتسلسل في اكتساب الطلبة مهارات مهنية واخلاقية.

يهتم أعضاء الهيئة التدريسية في برامج المحاسبة بالجامعات الجزائرية في غرس اخلاق المهنة والتحلي بالمصداقية

2- التوصيات: من خلال نتائج الدراسة وقف الباحثين على بعض التوصيات نذكر منها ما يلي:

-تهيئة الكوادر المحاسبية القادرة على ممارسة العمل المحاسبي من خلال اعداد برامج تدريب مستمر.

-تكييف الأساليب المستخدمة في التعليم المحاسبي لمواكبة التغير المستمر في بيئة العمل التي يعمل فيها المحاسبون المهنيون.

-ضرورة تطوير برامج التدقيق في الجامعات الجزائرية عن طريق استخدام مقررات دراسية تتعلق بأخلاقيات مهنة التدقيق وذلك ايفاء لمتطلبات سوق العمل وتحقيق جودة التعليم المحاسبي.

-العمل على تحسين جودة التعليم المحاسبي بما يتوافق مع المعايير الدولية للتعليم المحاسبي بما فيها البرامج والمناهج التعليمة لترتقي الى افضل الممارسات في التعليم المحاسبي.

قائمة المراجع:

1-الصوري محمد احمد.(2013). دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من المحاسبة الابداعية في القوائم المالية، رسالة ماجيستير غير منشورة، الجامعة الاسلامية غزة، فلسطين.

2 – الذنيبات، علي عبد القادر .(2012). *تدقيق الحسابات في ضوء المعايير المحاسبية*. الطبعة الثالثة، عمان، شركة مطابع الأرز ،عمان ، الاردن.

3 -امل محمد سلمان وحسام محمد علي مهدي. (2020). برنامج التعليم المحاسبي واحتياجات سوق العمل دراسة ميدانية، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، المجلد16، العدد63، جامعة كربلاء، العراق

4 – المطيري عبد الرحمان.(2012). *قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق واثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية*، رسالة ماجيستير غير منشورة، جامعة الشرق الاوسط، عمان، الاردن.

5 – هادي التميمي .(2006). *مدخل الى التدقيق (الناحية النظرية والتطبيقية)"* . الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع ،عمان ، الاردن.

6 –حسن ايناس عبد الله و سيزار صالح.(2020). متطلبات التعليم المحاسبي الجامعي في ظل التوجه نحو تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS):دراسة ميدانية في جامعات إقليم كوردستان، مجلة العلوم الإنسانية لجامعة زاخو، المجلد08، العدد03، جامعة زاخو، العراق

7 –محمود صبحي جمعة حسان.(2018). *مدى ملائمة مناهج التعليم المحاسبي مع متطلبات سوق العمل دراسة ميدانية على المؤسسات والجمعيات الاهلية المحلية في قطاع غزة*، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة وتمويل، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الإسلامية غزة، فلسطين.

8 – عمر علي عبد الصمد.(2018). *التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي*، الجزء الثاني، دار هومة للنشر والتوزيع

9-علي قاسم حسن لعبيدي وحسن سلام مُحَّد.(2021). دور التعليم المحاسبي في تطوير الثقافة المحاسبية للإيفاء بمتطلبات سوق العمل، مجلة الريادة للمال والاعمال، المجلد02، العدد02،كلية اقتصاديات الاعمال، جامعة النهرين، العراق

10القطناني وخلد عويس.(2007). *مدى ملائمة مناهج التعليم المحاسبي في الجامعات العمانية لمتطلبات سوق العمل في ظل تداعيات اللازمة المالية، المؤتمر العلمي الثاني*، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة العلوم التطبيقية مسقط، عمان

عنوان المداخلة: **التنظيم الذاتي لمهنة التدقيق، جودة التدقيق وفجوة توقعات التدقيق**

محور المداخلة: دور تطوير الإطار التنظيمي والتشريعي لمهنة التدقيق في تقليص فجوة توقعات التدقيق

الإسم واللقب: عمر قيرة

الصفة ومؤسسة الإنتماء، أستاذ محاضر كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحي_جيجل. مخبر البحث في المالية العامة والأسواق المالية.

ملخص:

هدفت هذه الورقة البحثية إلى إستعراض دور نمط التنظيم الذاتي لمهنة التدقيق في إنخفاض مستوى جودة التدقيق وظهور فجوة توقعات التدقيق، وذلك من خلال إعتماد مقاربة وصفية لوصف أبعاد مفاهيم: تنظيم مهنة التدقيق، جودة التدقيق وفجوة توقعات التدقيق وتحليل العلاقة القائمة بين هذه المفاهيم الثلاثة.

هذا وتوصلت إلى أن إعتماذ نمط التنظيم الذاتي في مهنة التدقيق قد ساهم في تأكل سمعة المهنة ، تراجع جودة خدماتها ومن تم ظهور وإتساع فجوة التوقعات بينها و بين المستفيذين من خدماتها.

مقدمة:

يعتبر التدقيق إحدى الركائز الأساسية في تنمية إقتصاديات الدول وذلك نظراً للدور الذي يلعبه في الحفاظ على الثقة المتبادلة والضرورية في العلاقات المالية بين الإطراف المختلفة في المجتمع، ولما يقدمه من خدمات بالغة لجمهور عريض من المستخدمين عموماً والمستثمرين في الأسواق المالية على الخصوص. ويبرز ذلك من خلال إشاعة جو من الثقة بين المتعاملين في الأسواق المالية وبث الإطمئنان إلى مصداقية المعلومات والبيانات التي تتضمنها الكشوف المالية، وواقع الحال أن المدققين يوصفون بأنهم حراس بوابات الأسواق المالية من وصول معلومات أو بيانات مالية يمكن أن تُضلل المتعاملين فيها وتزعزع الثقة الضرورية لعملها في نقل الإدخار من الجهات ذات الفائض إلى الأطراف ذات العجز.

غير أن هذه المهنة العريقة طالتها في العقود الأخيرة العديد من الإنتقاذات، إذ أدت الفضائح المالية المتعاقبة ليس فقط إلى زعزعة الثقة في الأسواق المالية، بل إلى خلق أزمة عميقة حول مصداقية وجدوى مهنة التدقيق من أساسها(Witting & Pany, 2004 ; Sauviat, 2003). ولقد تجسد ذلك من خلال ظهور وإتساع مابات يعرف بفجوة التوقعات في التدقيق، حيث أصبحت هذه الأخيرة واحدة من الإشكاليات المعاصرة لمهنة التدقيق، من جهة. وحقل من أهم حقول البحث خصوبة في ميادين المحاسبة والمالية بالنسبة للباحثين، من جهة أخرى. وواقع الحال أن هذه الظاهرة قد تم دراستها في العديد من الدول، على إختلاف مستويات التنمية فيها، الدور الممنوح لمهنة التدقيق في الإقتصاد، و كيفية تنظيم وتأطير هذه المهنة. وتوصلت هذه الدراسات إلى نتائج متباينة فيما يخص أسباب ظهور وإتساع هذه الفجوة وكيفيات تضييقها، ومنها مانفى وجود هذه الفجوه وأرجعها إلى كونها مفهوم إجتماعي شكله المدققون لكي يسمح لهم بتبرير فشلهم والحفاظ على وضعهم في قلب العلاقة بين مصدري المعلومات المالية والمجتمع المالي(Jedidi & Richard, 2009).

وفي إطار الجهود التي قام بها كل من الباحثين ، المنظمات المهنية، الهيئات التشريعية، هيئات الرقابة على البورصات...إلخ، تم الإشارة إلى نمط التنظيم الذاتي لمهنة التدقيق كواحد من الأسباب الرئيسية لتراجع جودة التدقيق وبروز فجوة توقعات التدقيق على الصعيدين المحلي والدولي(مزياني، 2015؛ السعافين، 2012). وواقع الحال أن تورط العديد من مكاتب التدقيق في الفضائح المحاسبية لمطلع الألفية عُزِيَ من طرف الكثير من الملاحظين إلى نمط التنظيم الذاتي للمهنة، الذي لم يمكنها من

وضع وتطبيق معايير تدقيق تساهم في رفع جودة الخدمات التي تقدمها(Islam,2013)، ضمان سمعة أعضائها ومواكبة التطورات التي عرفتها البيئة المحيطة(Sauviat, 2003).

من هذا المنطلق، فُتحت العديد من الورشات لإصلاح مهنة التدقيق في الكثير من دول العالم وتمحورت في أغلب الأحيان حول التحول من نمط التنظيم الذاتي"Self-regulation " للمهنة إلى نمط تقنين المهنة والإشراف عليها من طرف الدولة " Statutory regulation " بواسطة هيئة مستقلة عنها (الهاء تعود على المهنة).

وفي الجزائر، وفي إطار سعي السلطات إلى حوكمة مهنة التدقيق بما يسمح من تحسين جودة الخدمات التي تقدمها المهنة، تَم التحول من نمط التنظيم الذاتي الذي كان سائداً في إطار القانون 91_08 إلى نمط تقنين المهنة والإشراف عليها. وتجسد هذا التوجه من خلال وإنشاء المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) وإعطاءه صلاحيات كانت من قبل ضمن صلاحيات المنظمات المهنية للتدقيق.

غير المهنة ومنتسبيها مافتئوا يدافعون عن نمط التنظيم الذاتي لها، وفي هذا الصدد يحاججون أنه ليس هناك أفضل من يعرف متطلبات المهنة وبالتالي ليس هناك أفضل من المنظمات المهنية للتدقيق لوضع وتطبيق معايير التدقيق والرقابة على الجودة.

وبين هذا وذاك، تبرز إشكالية **دور نمط التنظيم الذاتي في تراجع جودة التدقيق وظهور فجوة توقعات التدقيق.**

1_ فجوة توقعات التدقيق:

تعتبر ظاهرة فجوة توقعات التدقيق من الظواهر المهمة في مجال التدقيق وذلك لإرتباطها المباشر بسمعة المهنة التي تشكل حسب شارل بيو Charle Piot وألان شات Alain Schatt مصدر رزق المنتسبين إليها حيث أشارا في هذا الصدد إلى أنه « تعتبر السمعة وثقة جمهور مستخدمي الخدمة التي يقدمها أصحاب مهن الحرة هي الأصل الوحيد الذي يمتلكه أصحاب المهن الحرة من محامين، مدققين، أطباء، مهندسين...إلخ، بحيث أن هذه السمعة والثقة هما المصدر الوحيد للعوائد المستقبلية»[1]. وبالتالي فإن هذه الظاهرة على علاقة بقدرة مهنة التدقيق على البقاء في بيئة شديدة المنافسة والديناميكية، لاسيما في ضل التحولات التي تعرفها المهنة ومهن الأرقام بصفة عامة Les Métiers de chiffre ، وخاصة مع دخول لاعب جديد في الميدان ألا وهو الذكاء الإصطناعيAI.

1_1_ مفهوم فجوة التوقعات:

بسبب الطبيعة المعقدة لكل من ظاهرة التدقيق وبيئة التدقيق وذلك نظراً لارتباطهما بالعديد من المتغيرات القانونية، التنظيمية، المؤسسية...إلخ، تعددت مداخل فهم هذه الظاهرة ومن تم تعددت و اختلفت التعاريف المقدمة لها، وفي هذا الصدد نقدم التعريف التالية:

_ تعريف ليجيو(Liggio) وهو أول تعريف لفجوة التوقعات، قدم سنة 1974 وينص على أن « فجوة التوقعات هي التباين بين ما هو متوقع أن يحققه مدققي الحسابات والأداء الفعلي لهم»[2].

_ كما قامت لجنة كوهين(Cohen Commission) سنة 1978 بتوسيع هذا المفهوم معتبرة أن هذه الفجوة هي نتيجة الفرق بين ما يتوقعه وما يحتاجه جمهور المستفيدين من خدمات التدقيق وما يتوقع المدققين أنهم يستطيعون القيام به بصورة معقولة[3].

_ و عرفتها (Porter) سنة 1993 على « أنها الفرق بين ما يقوم به أو ما يمكن أن يقوم به مدقق الحسابات، وبين ما ينبغي أو ماي توقع أن يقوم به مدقق الحسابات على أساس توقعات المجتمع المطلوبة منهم»[4].

---

[1] - C. Piot, A. Schatt, La réglementation de l'audit est elle dans l'intérêt public : quelques enseignement du model français, Cahiers de recherche n 2010-09, E 2010, p 14.

[2]– نورالدين مزياني، « أبعاد مشكلة التوقعات في بيئة التدقيق»، مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 2015/14، ص ص 98–114.

[3]– هيثم السعافين، « فجوة التوقعات في التدقيق: طبيعتها، أسبابها وطرق إلغائها أو تضييقها» ، المؤتمر العلمي المهني الدولي العاشر: دور مهنة التدقيق في تعزيز الرقابة ومكافحة الفساد، 11–12 سبتمبر 2012، ص 112.

_ كما عرفها (Chandlar & Edwards) سنة 1996« بأنها الفارق الجوهري بين ما يتوقعه المجتمع من عملية التدقيق وما تقدمه مهنة التدقيق فعلا للمجتمع»[5].

_ كما عرفها (Sikka) سنة 1992 « بأنها تعبر عن التباين في الفهم بين توقعات المجتمع بخصوص أهداف التدقيق والأهداف التي تسعى مهنة التدقيق إلى تحقيقها»[6].

ويتضح من خلال عرض التعاريف السابقة أن فجوة التوقعات قد تنشأ في غالب الأحيان بسبب تطور إجتياجات طالبي خدمات التدقيق الخارج وليس بسبب قصور الأداء المهني للمدقق فقط، وأن هذه الفجوة يمكن أن تكون فجوة كمية ترتبط بفائض في الطلب من جانب طالبي خدمات التدقيق أو نقص في العرض من طرف المدققين. كما يمكن أن تكون فجوة نوعية تتعلق بالنقص في الأداء المهني للمدقق[7].

1_2_ مكونات فجوة التوقعات:

نظراً لإتسام مفهوم فجوة التوقعات بالتعقيد، كان من الضروري محاولة تفكيك هذا المفهوم المتعدد الجوانب والعلاقات إلى مفاهيم جزئية تشكل مكوناته. وفي هذا الصدد قام الباحثة Branda Porter بفصل مكونات فجوة التوقعات إلى مكونين رئيسيين هما[8]:

1_2_1_ فجوة المعقولية: وتنشأ نتيجة التباين بين مايتوقع المجتمع (المستفيدين من خدمات التدقيق) من مراقبي الحسابات القيام به وبين ما يستطيعون إنجازه بصور معقولة.

1_2_2_فجوة الأداء: وتنشأ نتيجة التباين بين التوقعات المعقولة من قبل المجتمع والأداء الفعلي للمدقق.

كما قامت هذه الباحثة بتحليل متعمق لفجوة الأداء على حدا وتوصلت إلى تقسيمها إلى مكونين هما[9]:

---

[4] - Porter . B. A. (1993)« an empirical study of the audit Expectations performance gap», accounting and Business research, Vol 24, n 93, pp 49-68.

[5] – هيثم السعافين، مرجع سبق دكره، ص ص 112– 119.

[6] - Sikka. P, Puxty . T , Willmott. H. and C . Cooper (1992), Eliminating the Expectations Gap?, ACCA research report No28, London ACCA.

[7] – نورالدين مزياني، « أبعاد مشكلة التوقعات في بيئة التدقيق»، مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 2015/14، ص ص 98–114.

[8] - صبيحة برزان العبيدي، «العوامل التي تؤدي إلى حدوث فجوة التوقعات بين مستخدمي المعلومات المحاسبية وأدا المدققين الخارجيين وطرق تضييق تلك الفجوة»، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة، العدد 48، 2016، ص ص 183–204.

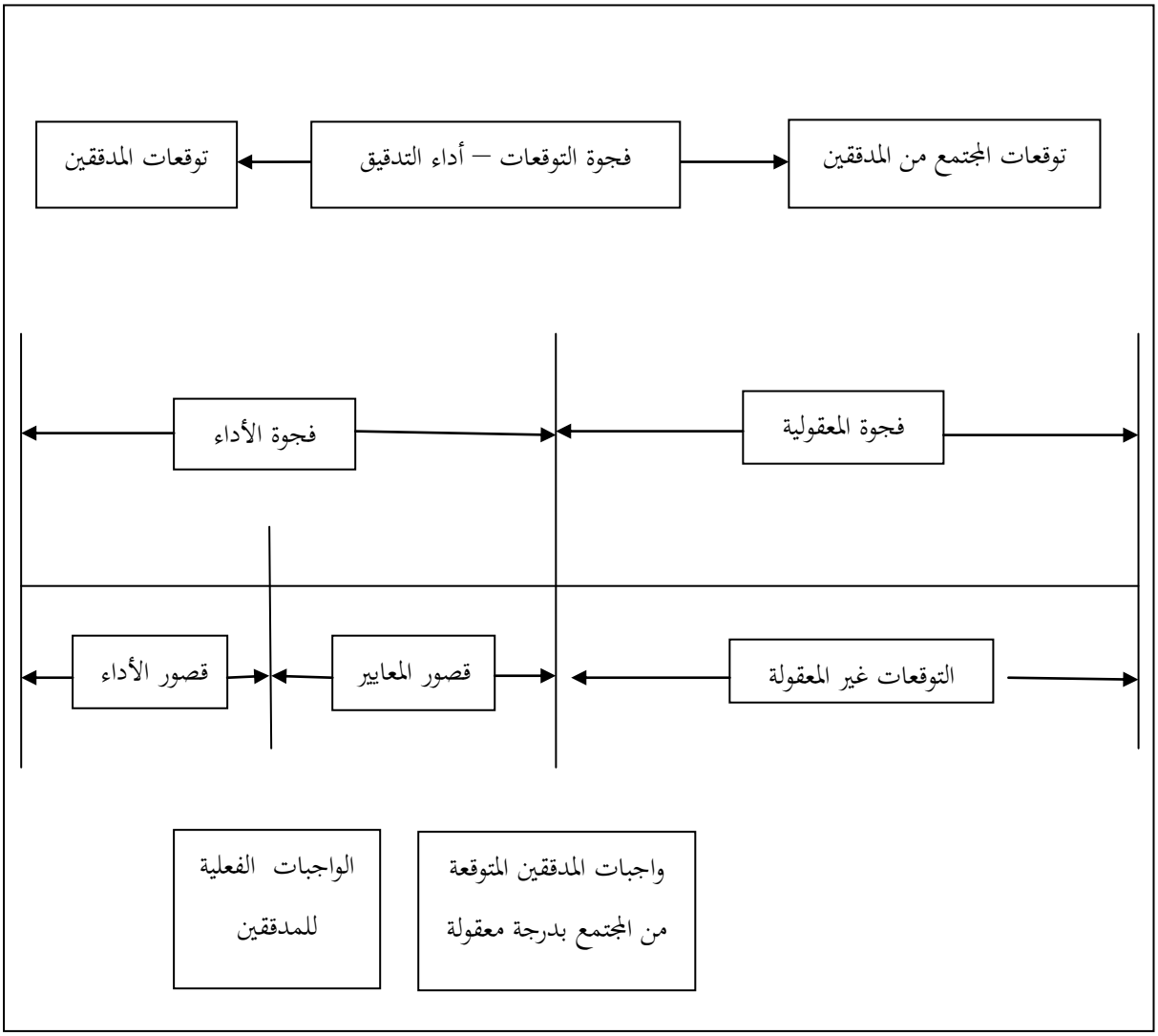
[9] - نورالدين مزياني، « أبعاد مشكلة التوقعات في بيئة التدقيق»، مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 2015/14، ص ص 98–114.

أ_ فجوة القصور في الأداء نفسه: هذه الفجوة ناتجة عن الإختلاف في أداء المدققين ومدى إلتزامهم بمعايير التدقيق، مما يعني عدم إلتزام المدققين بها أو عدم تطبيقها بالطريقة الصحيحة أو السليمة هو الذي يؤدي إلى وجود هذه الفجوة.

ب_ فجوة القصور في معايير التدقيق والقواعد المنظمة للمهنة: وتمثل الفرق بين الواجبات التي يمكن توقعها بصورة معقولة (أو مقبولة) من المدققين وبين واجبات المدققين وفقاً لمعايير التدقيق.

والشكل رقم 01 أسفله يوضح مكونات فجوة توقعات التدقيق.

الشكل رقم (01): مكونات فجوة توقعات التدقيق.



المصدر: Kose, Y., & Erdogan, S. (2015). The Audit Expectation Gap in Turkey. *The Joirnal of Accounting and Finance , 12* (03), 188-204.

2_ جودة التدقيق:

نظراً لإعتبارات عديدة منها المسؤولية القانونية للمدقق وسمعة المهنة، يعتبر مستوى الجودة الذي تؤدي به مكاتب التدقيق والمدققين مهمات التدقيق أمراً جوهرياً بالنسبة للمدققين على المستوى الجزئي و ومهنة التدقيق على المستوى الإقتصادي الكلي. وحتى يقدم المدققون تأكيد معقول بأن تتوافق مع معايير التدقيق المطبقة والتي يُتطلب إستيفائها عند إرتباطات التدقيق المختلفة، فإن مكاتب التدقيق ملزمة بأن تضع سياسات وإجراءات رقابة الجودة، وهذه السياسات والإجراءات يجب تطبيقها في جماعي مناحي عملية (مهمة) التدقيق.

هذا يعتبر مفهوم جودة التدقيق من المفاهيم الأكثر تعقيداً وذلك بسبب عدم إمكانية ملاحظة وإدراك مستوى هذه الجودة (non–obsevabilité)، وتداخل العديد من المتغيرات المرتبطة بجوانب عديدة منها مايتعلق بالمدقق في حد ذاته ومنها ما يتصل بمهمة التدقيق وبيئة التدقيق. لكن هذا لم يمنع العديد من الباحثين والهيئات من تقديم تعاريف مختلفة لهذا المفهوم مما أدى إلى عدم وجود تعريف شامل متفق عليه، ونذكر من هذه التعاريف:

2_1 تعريف DeAngelo:

حسب **DeAngelo** تتحدد جودة عملية التدقيق من خلال عاملين هما (ترتبط جودة عملية التدقيق بعاملين هما)، حسب Knapp, Flint et Moizet [10]، وذلك إنطلاقاً من التعريف الذي قدمه DeAngelo سنة 1981[11]:

- قدرة المدقق من الناحية الدهنية ومن ناحية الوسائل على تسليط الضوء (إكتشاف)على التغرات (النقائص les carences) في النظام محل التدقيق (capacité de détection)(qualité de détection : compétence de l'auditeur).
- إستقلاله بما يسمح له بإخطار الجهات المعنية (الأطراف دوي العلاقة) بالأمور التي أكتشفها خلال قيامه بمهمته(capacité de révélation : indépendance de l'auditeur).

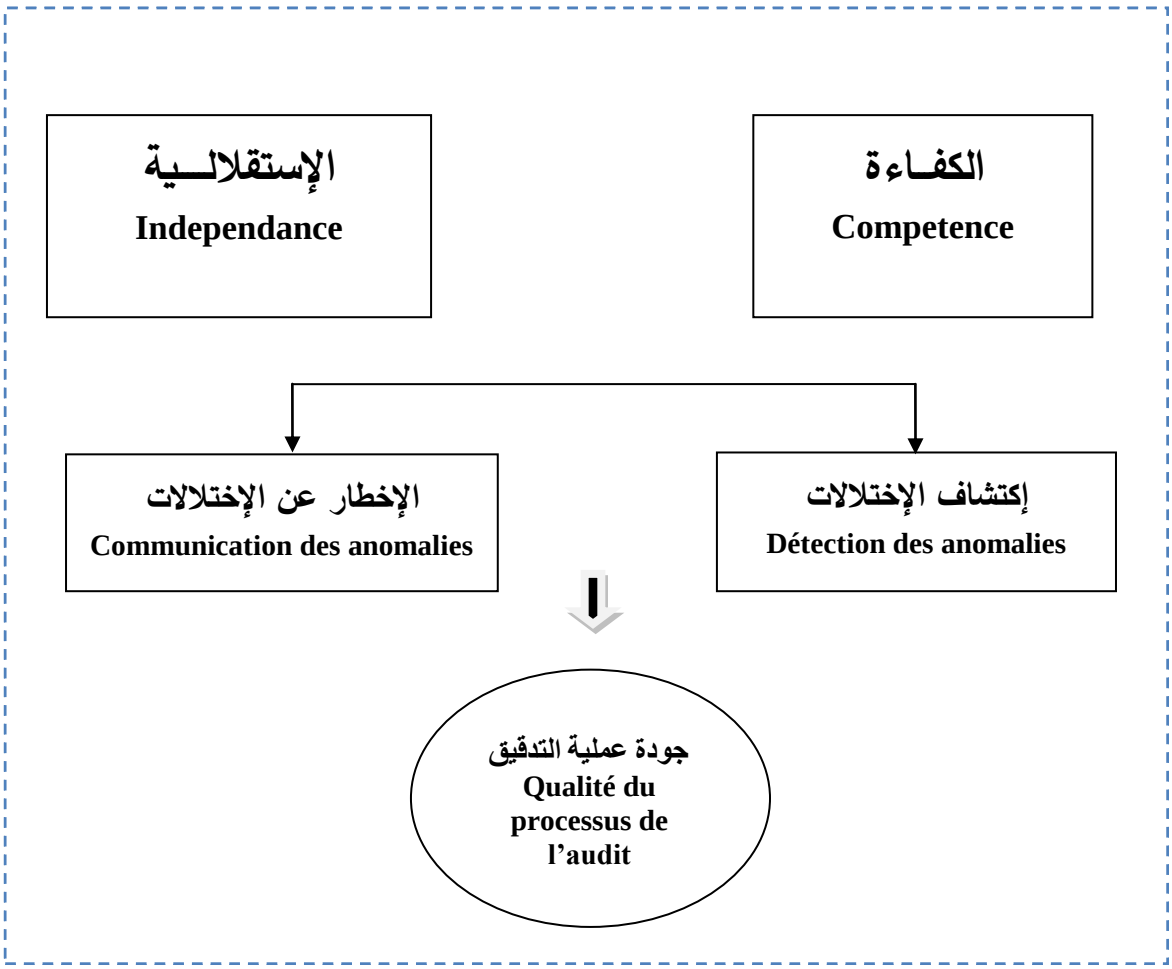
[10] - Hubert Tendeur, les déterminants de la qualité des missions de commissariat aux comptes, identification et maitrise de risques : enjeux pour l'audit la comptabilité et le contrôle de gestion, May 2003, Belgique, halshs-00582819, p 03.

[11] - Imen Benslimene, l'impact de la réglementation sur la qualité et le cout de l'audit en Europe, thèse pour l'obtention du doctorat, sciences de gestion, aout 2006, p 02.

وفي الحقيقة الأمر يختلف الباحثين في طبيعة العلاقة ودرجة الأولوية بين خاصيتي كفاءة المدقق وإستقلاليته، حيث يرى Lee وStone أن الكفاءة شرط من شروط الإستقلالية، في حين يعتبر Flint و Schandl أن الإستقلالية تسبق الكفاءة، وبين هذا وذاك يعقد Richard أن هاذين العاملين يشكلان كفتي ميزان هو جودة التدقيق[12].

ويمكن إبراز محتوى تعريف DeAngelo المذكور أعلاه من خلال الشكل التوضيحي أسفله:

الشكل رقم 01: تعريف التدقيق حسب DeAngelo (1981)



Source:[Marine portal,(2011), "Les déterminent de la qualité de l'audit, le cas de l'audit des comptes public", Comptabilité Contrôle Audit, Editions Association Francophone de Comptabilité, N 01, Tome 17, p 43.]

[12] - Marine portal,(2011), "Les déterminent de la qualité de l'audit, le cas de l'audit des comptes public", Comptabilité Contrôle Audit, Editions Association Francophone de Comptabilité, N 01, Tome 17, p 44.

هذا التعريف وعلى الرغم من وجاهته وشيوعه، إذ يعتبر تعريف مرجعي يرجع إليه العديد من الباحثين، في مجال جودة التدقيق، إلا أنه لم يتطرق صراحة إلى بعض العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق مثل تنظيم فريق التدقيق ونمط تنظيم وعمل مهنة التدقيق في الفضاء الإقتصادي الذي ينشط فيه المدقق (مكتب التدقيق)[13].

ومن هنا ينبع الدور الذي يمكن أن يلعبه نمط تنظيم (الإشراف) عل المهنة في ضمان جودة الخدمات التي تقدمها للإقتصاد والمجتمع.

_2_2

3_ تنظيم مهنة التدقيق، جودة التدقيق وفجوة توقعات التدقيق :

إن الحفاظ عل جودة الخدمات التدقيقية التي يقدمها المدققين، سواء كانوا أفراد أو مكاتب تدقيق، يتطلب وجود ألية للرقابة على أنشطتهم أتناء تقديم الخدمات المهنية، كما يتطلب القيام بعمل تأديبي في الحالات التي يكون فيها الأداء دون المستوى المطلوب أو في حالة إرتكاب المدقق لأفعال تؤثر على سمعة المهنة وشرف أعضائها. ونظراً لكون مهنة التدقيق مهنة حرة شأنها شأن مهنة الطب، المحاماة، الهندسة المعمارية والمدنية...إلخ، فإن تنظيم هذه المهنة في المجتمع يطرح إشكالات كبيرة كما هل تعطي الحرية الكاملة لمنتسبي هذه المهنة من أجل تنظيم أنفسهم ذاتياً وإدارة شؤونهم دون اي تدخل من الدولة أو إحدى هيئاتها، أم أن الدولة يجب أن تتدخل في حوكمة هذه المهنة ذات الأهمية القصوى في الإقتصاد وذات العلاقة الوثيقة بالإزدهار في المجتمع. إذ أنها تقع في قلب العلاقات المالية في المجتمع والإقتصاد بين الأطراف ذات الفائض المالي والأطراف ذات العجز التمويلي.

بيد أن نمط تنظيم مهنة التدقيق ليس قطعة معدنية ذات وجهين، حرية كاملة للمهنة في تنظيم نفسها أو تدخل سافر من الدولة في تقنينها، حيث تشير التجارب الدولية في هذا الصدد أن الأنماط المتبعة في حوكمة (تنظيم مهمنة التدقيق) تختلف من بلد إلى أخر، كما تخضع للسياقات التي تمارس فيها المهنة ولاسيما من حيث التقاليد الإقتصادية والقانونية وأنماط التمويل وحوكمة الشركات السائدة في فضاء إقتصادي وإجتماعي معين[14]، وهي تتراوح بين الحرية الكاملة للمهنة في تنظيم نفسها وتدخل الدولة في

[13] - Nathalie Gonthier-Besacier, Géraldine Hottegindre, Sandrine Fine-Falcy, (2012), **Comptabilité Contrôle et Audit**, N 02, Tome 18, Editions Association Francophone de Comptabilité, pp 33-72.

[14] - Jean Bedard, C. Richard Baker, Christian Prat Dit Hauret, la réglementation de l'audit : une comparaison entre le canada, les Etats-Unis et la France, comptabilité contrôle et audit, 2002/3 Tome 8, pp 139-168.

تنظيمها إلى تقنين المعايير والأداب السلوكية التي تحكم المنتسبين إليها. كما تشير التجارب في مجال حوكمة وتنظيم مهنة التدقيق إلى تعدد الجهات التنظيمية المتدخلة مثل: الدولة وهيئاتها المختلفة، المنظمات المهنية للمهنة والهيئات التي تشرف على الرقابة على الأسواق المالية. وعمل هذه الجهات، مهما كان نطاق وعمق تدخلها ينصب في الغالب على المحاور التالية:

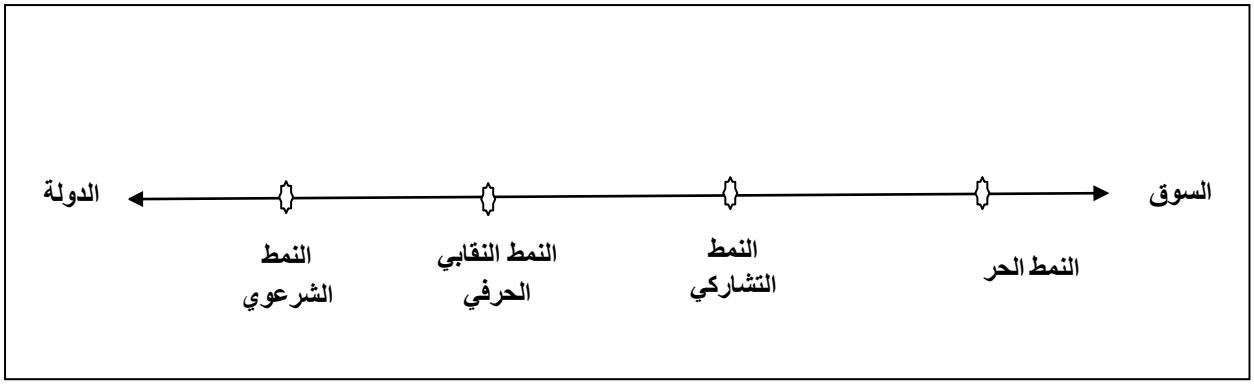
- الدخول إلى المهنة؛
- معايير العمل المهني؛
- أخلاقيات وسلوكيات المهنة؛
- الرقابة عل الجودة؛
- تهذيب سلوك منتسبي المهنة.

3_1_ أنماط تنظيم مهنة التدقيق:

على الرغم من أن الهدف من تنظيم مهنة التدقيق هو واحد في جميع دول العالم ويتمثل في حماية المصلحة العامة[i] ، إلا أن المقارنة بين الأنماط السائدة في تنظيم مهنة التدقيق عبر العالم تفصح عن حقيقة إختلاف الأنماط والمقاربات المتبعة من أجل تنظيم هذه المهنة. وواقع الحال أن هناك إختلافات جوهرية بين الدول و الفضاءات الإقتصادية فيما يخص مختلف جوانب تنظيم مهنة التدقيق القانوني، وهي الجوانب هي: الدخول إلى المهنة، معايير العمل، قواعد السلوك المهني وأخلاقيات المهنة، الرقابة، الإشراف، الإجراءات التأديبية والمسؤولية القانونية. وحسب دراسة قام بها مجموعة من الباحثين (بيكر و أخرون) سنة 2001، يعود هذا الإختلاف إلى أن تنظيم مهنة التدقيق بطرقة ما أو بطريقة أخرى، هو ترجمة لمجموعة من العوامل والمتغيرات التي تختلف من مجتمع إلى أخر ومن فضاء إقتصادي إلى أخر. وتتمثل العوامل التي تساهم في بلورة نموذج (نمط) تنظيم مهنة التدقيق المطبق في فظاء إقتصادي ما في التقاليد الإقتصادية السائدة، نموذج حوكمة الشركات المطبق والتقاليد القانونية المتبعة لاسيما فيما يخص القانون التجاري[15]. وعلى العموم يمكن التمييز بين أربع (04) أنماط لتنظيم مهنة التدقيق وذلك على أساس دور الذي تضطلع به الدولة و/أو يظطلع به والسوق في التنظيم. وعلى هذا الأساس يمكن توضيح مختلف أنماط تنظيم مهنة التدقيق القانوني في الشكل أسفله:

[15] - Jean Bedard, C. Richard Baker, Christian Prat Dit Hauret, la réglementation de l'audit : une comparaison entre le canada, les Etats-Unis et la France, comptabilité contrôle et audit, 2002/3 Tome 8, p 140.

الشكل رقم 03: أنماط تنظيم مهنة التدقيق السائدة عبر العالم



المصدر: Jean Bedard, C. Richard Baker, Christian Prat Dit Hauret, la réglementation de l'audit : une comparaison entre le canada, les Etats-Unis et la France, comptabilité contrôle et audit, 2002/3 Tome 8, p 141.

3_1_1_ نمط التنظيم الحر Le libéralisme:

وهو نمط تنظيم مبني على السوق (قوى العرض والطلب للمهنة)، بحيث يلعب السوق دوراً محدداً في بلورة الشكل الذي تمارس في إطاره المهنة في البلد أو الإقتصاد وهو الذي يحدد موازين القوة التي تشكل في الأخير المهنة في جميع الجوانب: جودة التدقيق، المسؤولية القانونية للمدققين، الأتعاب التي يتقاضونها...إلخ.

هذا وتلعب سمعة ومصداقية المدقق – وهي قيمة تتشكل في السوق– دوراً مهما في تشكيل رأسمال المهنة وقيمتها في المجتمع والإقتصاد وبالتالي في تحديد، مثلاً، قيمة الأتعاب التي يحصل عليها المدققين، كما تعتبر ألية مهمة في ضبط السلوك المهني للمدقق والمعايير الحاكمة للمهنة.

3_1_2_ نمط التنظيم التشاركي L'associationnisme :

ضمن هذا النمط يترك تنظيم مهنة التدقيق والإشراف عليها من جميع النواحي للمنتسبين لها، وذلك من خلال قيامهم بتشكل الجمعيات (المنظمات) المهنية ليس فقط لتمثيلهم والدفاع عن مصالحهم بل لممارسة جميع جوانب تنظيم حوكمة مهنة التدقيق (وضع المعايير المهنية، شروط الولوج إلى المهنة، الرقابة على النشاط،التأديب، تحديد الأتعاب...إلخ).

3_1_3_ نمط التنظيم الحرفي النقابي Le Corporatisme:

في ضل هذا النموذج لحوكمة مهنة التدقيق تسمح الدولة بوجود منظمات مهنية للمدققين القانونيين ولكن هي من يحدد هامش المناورة المسموح به لهذه المنظمات، بحيث تعمل هذه الأخيرة في ضل منظومة حوكمة لمهنة التدقيق تشرف عليها الدولة وتسند بعض الأمور البسيطة – مثل التسجيل في سجل المنظمة المهنية وممارسة الإجراءات التأديبية– للمنظمات المهنية. وهذا النمط يسمح بتحويل تكاليف تنظيم مهنة التدقيق القانوني من الدولة إلى المنظمات المهنية وكذلك التخلص من النزاعات المرتبطة بالنقاش حولة المهنة.

كما تعمل الدولة في ضل هذا النمط من التنظيم على موائمة المصالح الخاصة بالمهنة مع المصلحة العامة.

3_1_4_ الشرعوية Le légalisme:

في إطار هذا النموذج التنظيمي يرتكز التنظيم والرقابة على مهنة التدقيق القانوني على المبادئ القانونية التي تمليها الدولة، لاسيما من خلال إستحذاث هيئات عمومية، مستقلة أو تابعة لها، تسهر على حماية المصلحة العامة (مصلحة الدولة) أو من خلال التحديد والتعريف الدقيقين لعضوية المهنة من خلال أشخاص تابعين للدولة. ويتم إتباع هذا النمط في التنظيم في حالة فشل الأنماط الأخرى ولاسيما فشل النمط المبني على السوق[16].

3_ 2_ التنظيم الذاتي لمهنة التدقيق وجودة التدقيق:

إن ضعف التنظيم المهني لمهنتي المحاسبة والتدقيق في أي بلد كان ينتج عنه فاقد كبير وخسائر هائلة للإقتصاد الوطني والمجتمع وأعضاء المهنة أنفسهم[17]. وفي هذا الصدد تجدر الإشارة إلى أن العديد من الإنهيارات المالية والفضائح المحاسبية كانت نتيجة ضعف تنظيم مهنة التدقيق وإفتقار المهنة إلى معايير واضحة وخروج أعضائها عن الأخلاقيات التي من المفروض أن تحكم الأنشطة التي يقومون بها.

وفي هذا الصدد أشار Lynn E. Turner في الذكرى 27 لمعهد تنظيم القيم المنقولة (Securities Regulation Institue) إلى أنه حتى يستمر الجمهور (الأسواق) في الوثوق في نمط التنظيم الذاتي

[16] - John Christian Langli, Mareleen Wilekens, (2018) , " the Economic of Auditor Regulation" « At the Forefront Looking Ahead», Editors Amir Sasson, pp 159-176.

[17]- عمر شريقي، التنظيم المهني للمراجعة: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، رسالة دكتوراه، جامعة سطيف 1، 2011-2012، ص

كنمط ملائم وفعال لحوكمة مهنة التدقيق، يجب أن يتمتع هيكل التنظيم الذاتي بالقوة والسلطة الكافيين لإجراء التحقيقات، التنظيم و إجراء الإصلاحات، بالطريقة الصحيحة[18].

3_3_ العلاقة بين التنظيم الخارجي لمهنة التدقيق وجودتها:

في الأصل يهدف إعتماد التنظيم الخارجي في مهنة التدقيق إلى الرفع من مستوى جودة التدقيق من خلال ممارسة رقابة الجودة عل مكاتب وشركات التدقيق المعتمدة. وفي هذا الصدد أشار Jeanette M. Franzel بصفته أحد أعظاء مجلس الإشراف على مكاتب التدقيق التي تقوم بتدقيق الشركات العامة في الولايات المتحدة (PCAOB)، وذلك في معرض حديثه ضمن إحدى فعاليات المعهد الدولي لتنظيم التدقيق في ديسمبر 2017، إلى « أنه لايوجد شك في أن تنظيم (تقنين) مهنة التدقيق يؤدي يؤثر بصورة كبيرة في جعل مكاتب التدقيق تعمل بجودة أعلى»[19].

هذا وقد أتبت العديد من الدراسات التجريبية التي نذكر منها على سبيل المثال دراسة مجلس الإشراف على مكاتب التدقيق التي تتعامل مع الشركات العامة في الولايات المتحدة (PCAOB) سنة 2010 ، DeFond & Zhang سنة 2014 و Rennekamp, & Seybert Libby, سنة 2015، أن التنظيم الخارجي (التقنين، الإشراف المقنن) يؤدي إلى تحسين مستوى الفحوصات التي يقوم بها المدقق وتحسين جودة الرأي (الحكم) الذي يقدمه المدقق حول عدالة الكشوف المالية التي يدققها، أي يؤدي إلى تحسين جودة التدقيق وتضييق فجوة توقعات التدقيق.

الخاتمة:

يعتبر تنظيم مهنة التدقيق والإشراف عليها إحدى الروافع الأساسية في مجال إصلاح مهنة التدقيق، تحسين جودتها وتجسير فجوة التوقعات، حيث أن السلطات والقائمين على مهنة التدقيق في العديد من البلدان قد تبنوا مقاربة التقنين والإشراف على المهنة من أجل تحسين جودة التدقيق وإسترداد ثقة الجمهور في المعلومة المالية التي تآكلت بسبب تورط المهنة في الأزمات المالية والفضائح المحاسبية. هذا ولم تحد الجزائر عن هذه التوجه العالمي وحدت حدو الدول ذات التجارب الأصلية الرائدة في مجال

---

[18] - **Lynn E. Turner,** Speech by SEC Staff: **Shifting Paradigms in Self-Regulation,** 27th Anniversary Securities Regulation Institute, January 27, 2000, https://www.sec.gov/news/speech/spch340.htm (تاريخ الإطلاع يوم 2023/05/01)

[19] - https://pcaobus.org/news-events/speeches/speech-detail/the-state-of-audit-quality-and-regulatory-approaches-to-achieving-high-quality-audits_672.

التدقيق مثل الولايات المتحدة، وفرنسا، حيث قامت بسن نصوص قانونية وتنظيمية جديدة لتنظيم والإشراف على مهنة التدقيق ولاسيما التدقيق القانوني.

إن هذا التوجه نحو إعتماد مقاربة تنظيم مهنة التدقيق من خارجها والإشراف عليها بواسطة هيئة مستقلة عنها دفعنا للبحث في موضوع علاقة تنظيم مهنة التدقيق، جودة التدقيق وفجوة توقعات التدقيق، وتوصلنا إلى بعض الملاحظات والنتائج الختامية التي نوردها في مايلي:

- أهمية تنظيم مهنة التدقيق والإشراف عليها في رفع جودة التدقيق؛
- أهمية وحساسية جودة التدقيق بالنسبة للمهنة، للجمهور والسلطات؛
- تعدد مقاربات وأنماط تنظيم والإشراف على مهنة التدقيق؛
- أهمية السياق السائد في تطبيق نمط و مقاربة معينة، إذ يشكل ذلك عاملاً أساسياً في نجاح جهود إصلاح المهنة؛
- فشل نمط التنظيم الذاتي في ضمان جودة التدقيق والحفاظ على سمعة المهنة وثقة الجمهور فيها ومن ظهور وتوسع فحوة توقعات التدقيق؛
- التحول نحو مقاربة التنظيم الخارجي بواسطة هيئة مستقلة عن المهنة في أغلب أنحاء العالم؛
- مساهمة الإشراف الحكومي على المهنة في تحسين جودتها؛
- تبني الجزائر لمقاربة الإشراف على المهنة من خلال هيئة مستقلة عنها.

بناء على النتائج المتوصل إليها يمكن تقديم حزمة من المقترحات التي يمكن أن تستخدم كأفكار في مجال حوكمة مهنة التدقيق:

- ضرورة فهم البيئة السائدة وتطبيق المقاربة المناسبة لها؛
- ضرورة مواصلة عملية إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر؛
- ضرورة إعادة رد الإعتبار للمهنة لاسيما في مجال التعليم والتكوين المحاسبيين.

وفي الأخير تجدر الإشارة إلى أن موضوع تنظيم مهنة التدقيق والإشراف عليها موضوع بالغ الأهمية ويتطلب دراسات أكثر عمقاً وما قمنا هو مجرد فتح مسلك صغير في طريق البحث في هذا الموضوع.

---

[i]– لوحظ أنه عندما تترك مهنة التدقيق لتتنظم ذاتيا من تلقاء نفسها في إطار التنظيمات والنقابات المهنية تنحرف هذه المهنة عن تحقيق هدف المصلحة العامة التي وجد التدقيق القانوني من أجلها وتتحول إلى تحقيق مصلحتها الذاتية الضيقة.

أهمية دراسة وتطبيق محافظي الحسابات لأساليب المعاينة الإحصائية ودورها في تضييق فجوة التوقعات دراسة ميدانية لعينة من أراء محافظي الحسابات بالشرق الجزائري

الدكتور: بولحبال فريد
الرتبة: أستاذ محاضر –أ–
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
مخبر المحاسبة المالية والجباية والتأمين ،جامعة أم البواقي
جامعة العربي بن مهيدي –أم البواقي–
boufarid2011@hotmail.fr

الملخص

تعتمد أساليب المعاينة الإحصائية على إستخدام أساليب التحليل الكمية في أداء عملية المراجعة. والتي تستخدم في ترشيد تخطيط عملية المراجعة وكذلك الإختبارات الأساسية وإعداد التقرير، مما يساعد على تحديد العناصر المميزة التي تحتاج إلى إهتمام خاص أثناء المراجعة وبالتالي تحسين جودة أداء عملية المراجعة.

إن أساليب المعاينة الإحصائية ليست بالأساليب الجامدة، فمحافظي الحسابات لا يتبعون طريقة واحدة متكررة، بل هناك أساليب متعددة في الفكر المحاسبي، وكلما مارس المحافظون المهنة بكفاءة كلما إكتشفوا أن هناك أساليب فنية أخرى جديدة يمكنهم إستخدامها مما يزيد من فعالية المراجعة.

كلمات مفتاحية: محافظ الحسابات، المعاينة الإحصائية، فجوة التوقعات.

Abstract

In the performance of the audit process, in fact, the recent statistical sampling rely on the implementation of the methods . Moreover,these modalities are used to inform the audit planning as well as the basic testing and reporting, and thereby helping to determine the distinct elements that require careful attention during the audit and thus to improve the quality of the audit performance.

Accordingly, the recent statistical sampling are not rigid and accountants do not follow only single repetitive method. They are however various approaches with respect to Accounting Thought. For this reason, the more efficient the accountants are in the practice of the profession, the more they discover that there are new techniques that can be used, which in turn increases the effectiveness of the audit.

Keywords: Governor of Accounts, statistical sampling, expectations gap.

*بولحبال فريد boufarid2011@hotmail.fr

مقدمة

تعتمد المراجعة كعلم على مجموعة من القواعد والأسس والتي تتبع لإبداء رأي فني محايد عن مدى مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات ومدى تعبيرها عن نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي، بحيث يستند ذلك الرأي على أدلة وقرائن مقنعة يجمعها محافظ الحسابات بإتباع أساليب وإجراءات حديثة تمثل الجانب التطبيقي والفني في المراجعة والتي تساعد في تحسين جودة تقرير المراجعة وتضييق فجوة التوقعات حول عدالة وصحة القوائم المالية.

تعد دراسة وتطبيق أساليب المعاينة الإحصائية في المراجعة أحد العلوم والموضوعات الحيوية التي لاقت إهتماما بالغا، سواء في الدول المتقدمة أو النامية، وذلك بإعتبارها المدخل الحقيقي للإنطلاق بمستوى الأداء الإقتصادي للمؤسسات المختلفة والذي يؤثر مستواها على معدلات إنجاز خطط التنمية داخل الدولة. فتحسين أداء عملية المراجعة يعتبر أمر ضروري لتخفيض مخاطر المراجعة وتحسين جودة تقارير محافظ الحسابات، ودفع عجلة التنمية الإقتصادية والإجتماعية بشكل أسرع وأيسر، وتعزيز مركز الدولة الإقتصادي والحصول على مكانة تليق بها في السوق العالمية.

إشكالية الدراسة

بناء على ما سبق ذكره فإن التساؤل الجوهري يمكن صياغته على النحو التالي:

ما هي أهمية دراسة وتطبيق محافظي الحسابات لأساليب المعاينة الإحصائية ، وما هو دورها في تضييق فجوة التوقعات ؟

يقودنا هذا التساؤل الجوهري إلى طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية والتي تتجلى في الأتي:

- ما هي أهمية دراسة وتطبيق محافظي الحسابات لأساليب المعاينة الإحصائية؟
- هل يؤدي إستخدام أساليب المعاينة الإحصائية في عملية المراجعة إلى تضييق فجوة التوقعات؟

كما حددنا الفرضيات الفرعية التالية للإجابة على الأسئلة الفرعية:

- دراسة وإستخدام أساليب المعاينة الإحصائية في عملية المراجعة يسهل عمل محافظ الحسابات ويوفر الوقت والجهد والتكلفة.
- إعتماد محافظ الحسابات على أساليب المعاينة الإحصائية يساهم في تضييق فجوة التوقعات بين كل الأطراف المستفيدة من تقرير محافظ الحسابات.

أهمية الدراسة

يستمد موضوع إستخدام أساليب المعاينة الإحصائية أهميته من خلال تزايد الأعباء الملقاة على عاتق محافظي الحسابات والواجبات المطلوب القيام بها بسبب التطور في أنشطة المؤسسات وتعدد أهدافها، مما جعل عمل محافظي الحسابات محل أنظار الكثير من الأطراف ذات العلاقة. بالإضافة إلى وجوب إعتماد معايير المراجعة الدولية للوصول إلى أفضل النتائج التي تلبي حاجات تلك الأطراف.

أهداف الدراسة

تتجلى الأهداف التي نسعى إلى تحقيقها من خلال هذا البحث في النقاط التالية:

- تبيان كيفية مساهمة أساليب المعاينة الإحصائية في تحسين أداء عملية المراجعة وتضييق فجوة التوقعات.
- مساعدة محافظ الحسابات على إتخاذ القرارات الرشيدة بأقل وقت وجهد وتكلفة وبأعلى جودة.
- تحسين أداء مكاتب المراجعة كي تكون قادرة على المنافسة في المستقبل.

منهج الدراسة

للإجابة على الإشكالية المطروحة في هذه الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، لوصف وتحليل ما ورد في الدراسات والمراجع المرتبطة بموضوع البحث، حيث تم استخدام الدراسة المسحية لبعض المراجع والمصادر المتعلقة بمتغيرات الدراسة.

أما في الجانب التطبيقي للدراسة فإعتمدنا على منهج دراسة حالة بواسطة برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية لعرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول محاور وفقرات الاستبيان المصمم لغرض لمعرفة أهمية دراسة وتطبيق محافظي الحسابات لأساليب المعاينة الإحصائية ودورها في تضييق فجوة التوقعات

هيكل الدراسة

لمعالجة هذا الموضوع بطريقة تسمح لنا بالإلمام بجميع الجوانب التي نراها مهمة وكذا الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة، فقد قسمنا هذا البحث إلى ثلاث مباحث، حيث يتناول المبحث الأول المفاهيم الأساسية لإستخدام أساليب المعاينة الإحصائية في المراجعة، ويتعرض المبحث الثاني إلى طبيعة فجوة التوقعات في مراجعة الحسابات، فيما يتطرق المبحث الثالث إلى منهجية وإجراءات الدراسة الميدانية من خلال عرض المنهج المستخدم في الدراسة الميدانية وتبيان مجتمع وعينة الدراسة، والأساليب المستخدمة، ووصولا إلى التأكد من ثبات وصدق الإستبيان، وأخيرا تحليل فقرات الإستبيان وإختبار فرضيات الدراسة .

المبحث الأول: المفاهيم الأساسية لإستخدام أساليب المعاينة الإحصائية في المراجعة

تعتبر أساليب المعاينة الإحصائية من الأدوات التي يمكن لمحافظي الحسابات إستخدامها في مراجعة الحسابات، حيث تساهم في ترشيد قسم من القرارات التي يتخذونها وتبعدها عن التلون بالآراء الفردية.

1-1- مفهوم المعاينة في مراجعة الحسابات

لقد عرفت المجالس والمنظمات المهنية للمراجعة والباحثين المعاينة في عملية المراجعة من وجهات نظر متقاربة، حيث عرفها مُحَمَّد سمير الصبان بأنها "فحص نسبة أو عينة من مجموعة مفردات لغرض تقدير خاصية معينة لهذه المجموعة، عن طريق ما يسفر عنه فحص خصائص العينة، وغالبا ما يمثل المؤشر أو الخاصية التي نحصل عليها من العينة أحسن تقدير لخاصية المجموعة ككل"[1].

أما مُحَمَّد الفيومي فقد عرف المعاينة بأنها "تطبيق إجراءات المراجعة على عدد يقل عن 100% من المفردات المكونة لرصيد الحساب أو النوع من العمليات لتساعد محافظ الحسابات في الحصول على وتقييم أدلة المراجعة بشأن خاصية معينة للمفردات المختارة لتكوين إستنتاج بشأن المجتمع الذي يكون رصيد الحساب أو النوع من العمليات"[2].

في حين عرفتها لجنة تطبيقات المراجعة الدولية بأنها "تطبيق إجراءات المراجعة على أقل من 100% من مفردات أرصدة الحسابات، أو مجموعة العمليات ليتمكن محافظ الحسابات من الحصول على دليل المراجعة وتقييمه لبعض من خصائص المفردات المختارة لكي يساعده في تكوين نتيجة بشأن المجتمع"[3].

من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف المعاينة في مجال مراجعة الحسابات بأنها "قيام محافظ الحسابات بتطبيق إجراءات المراجعة على أقل من 100% من المفردات داخل رصيد الحساب أو مجموعة العمليات، بما يمكنه من الحصول على أدلة الإثبات وتقييمها لغرض الوصول أو المساعدة في الوصول إلى إستنتاج بشأن المجتمع".

1-2- أهمية إستخدام المعاينة في مراجعة الحسابات

يوفر استخدام المعاينة من قبل محافظ الحسابات له العديد من الفوائد والمزايا، والتي يمكن توضيحها في النقاط التالية:

- نتيجة العينة موضوعية وحقيقية ويمكن الدفاع عنها
- تقدير أخطاء المعاينة
- تخفيض وقت وتكلفة عملية المراجعة
- تقدير مسبق لحجم العينة على أساس موضوعي
- إستنباط النتائج بطريقة دقيقة

1-3- أنواع وخطط المعاينة في مراجعة الحسابات

تقسم المجالس والمنظمات المهنية للمراجعة طرق المعاينة في المراجعة إلى مجموعتين رئيسيتين هما المعاينة الإحصائية والمعاينة غير الإحصائية، وهما متشابهتان من حيث أن كل منهما يتضمن خطوات تخطيط العينة وإختيار العينة وإجراء الإختبارات وتقييم النتائج[4].

1- المعاينة غير الإحصائية

تعتمد طريقة المعاينة غير الإحصائية أو المعاينة الحكمية على الحكم الشخصي لمحافظ الحسابات بدرجة كبيرة فيما يتعلق بتحديد حجم العينة وطريقة إختيار مفرداتها وتفسير نتائجها[5].

يتم اختيار العينة حكميا في ظل أسلوب المعاينة غير الإحصائية بطرق لا تعتمد على الأساليب الرياضية والإحتمالات وهو ما يصعب من تحديد مدى تمثيل العينة للمجتمع الذي سحبت منه، وعموما فإن مهارة ومعرفة محافظ الحسابات في تطبيق أحكامه على العينة تلعب دورا كبيرا في مثل هذه الطرق.

2- المعاينة الإحصائية

يعتمد أسلوب المعاينة الإحصائية أساسا على قواعد الرياضيات وقوانين الإحتمالات عند إختيار العينة وتحديد حجمها ودرجة الثقة في نتائجها، وتكون نتائج العينة قابلة للقياس أو التفسير الإحصائي، وهي تمكن محافظ الحسابات من قياس خطأ المعاينة ومخاطرها بشكل كمي وتساعد على إختيار عينة لا أكثر ولا أقل من اللازم بل تكون مناسبة مع مجتمع الدراسة[6].

يفضل محافظي الحسابات إستخدام العينات الإحصائية في مراجعة الحسابات للأسباب التالية:[7]

- حجم العينة ومكوناتها يتم تحديدها في أسلوب العينات الإحصائية على أساس موضوعي وبطريقة رياضية، أما في أسلوب العينات غير الإحصائية فهي تخضع للتقدير الشخصي لمحافظ الحسابات؛
- خطأ المعاينة يمكن تحديده في حالة إستخدام أسلوب العينات الإحصائية بينما لا يمكن ذلك في حالة إستخدام أسلوب العينات غير الإحصائية؛
- نتائج العينات الإحصائية تخضع للتفسير الإحصائي من ناحية معدل الخطأ، درجة دقة العينة، مستوى الثقة، بينما لا يحدث ذلك في حالة إستخدام أسلوب العينات غير الإحصائية؛
- إستخدام المعاينة الإحصائية يمكن محافظ الحسابات من تحديد حجم العينة وإختيار مفرداتها بشكل موضوعي وعلمي، ومن ثم يمكن تفادي التحيز الشخصي الذي ينتج عن إستخدام المعاينة غير الإحصائية؛
- إتباع المعاينة الإحصائية يمكن من قياس حجم التأكد أو المخاطرة الناتجة من الفحص بالعينة رياضيا؛

5 ملتقى وطني حول 'مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية: التشخيص والعلاج في ضوء التجارب الدولية'- جامعة سكيكدة.

- إن نتائج إتباع المعاينة الإحصائية يحكمها معدل خطأ معين ودرجة دقة معينة، ومستوى ثقة معينة.

1-4- أساليب إختيار العينات الإحصائية

يقوم محافظ الحسابات بإختيار مفردات العينة الإحصائية من إطار المجتمع على أساس عشوائي وموضوعي دون تحيز، حيث يجب أن يكون لكل عنصر أو مفردة في المجتمع فرصة متساوية للإختيار ضمن العينة، مع توافر أسلوب أو طريقة رياضية موضوعية للحكم على مدى صحة النتائج[8]

1- إختيار العينة العشوائية البسيطة

تعتبر طريقة إختيار العينة العشوائية البسيطة من طرق المعاينة البسيطة والأساسية، وهي تعرف بأنها "طريقة لإختيار مفردات من المجتمع الإحصائي، بحيث أن كل عينة محتملة يجب أن تكون لها فرصة متساوية في أن تسحب، ومثلما تكون الفرصة متساوية لكل مفردة أن تختار ضمن العينة ذات الحجم المعين"، أي إعطاء جميع المفردات فرصة متساوية للظهور[9].

2- إختيار العينة المنتظمة

وفقا لهذا الأسلوب يتم إختيار مفردات العينة على أساس وجود مسافة ثابتة بين كل مفردة والمفردة التي تليها، مع البدء بطريقة عشوائية، أي أن المفردات المختارة تتأثر بالمفردة الأولى التي يتم إختيارها عشوائيا[10].

3- إختيار العينة حسب الإحتمال المتناسب مع المجتمع

يواجه محافظ الحسابات في حالات معينة بعض مفردات المجتمع ذات قيم نسبية أكبر بالمقارنة بغيرها من المفردات، وهو ما يؤدي به إلى إختيار العينة التي تؤكد على الوزن النسبي للمفردات داخل هذا المجتمع، حيث يتناسب إحتمال اختيار كل مفردة مع قيمتها المسجلة فعلا. ولإنجاز هذا الإختيار توجد طريقتين وهما:[11]

- يقوم محافظ الحسابات بإختيار العينة بحيث يتناسب إحتمال إختيار المفردة مع قيمتها المسجلة فعلا، وهي تستخدم في معاينة الوحدات النقدية؛

- التركيز في الإختيار على المفردات الأكبر في المجتمع، حيث يتم تقسيم المجتمع إلى عدد من المجتمعات الفرعية على أساس حجم المفردة، ويختار محافظ الحسابات عينة أكبر من المجتمع الفرعي ذات المفردات الكبيرة، وتستخدم هذه الطريقة في معاينة المتغيرات.

4- إختيار العينة الطبقية

تستخدم هذه الطريقة إذا كان مجتمع الفحص غير متجانس، حيث يتم تقسيم المجتمع إلى طبقات متجانسة، ثم يأخذ محافظ الحسابات عينة من كل طبقة بالطريقة المنتظمة أو بإستخدام جداول الأرقام العشوائية،

بحيث يكون لكل طبقة أو مجموعة إنحراف معياري يقل عن الإنحراف المعياري للمجتمع الأصلي وعادة ما يتم إختيار عينات ذات حجم أكبر من الطبقات ذات الأحجام الكبيرة، وعادة تستخدم هذه الطريقة عند إستخدام طريقة معاينة الوحدات النقدية[12].

5- إختيار العينة العنقودية

يقوم محافظ الحسابات بالإعتماد على العينة العنقودية عندما يكون مجتمع الدراسة كبيرا جدا ومتناثرا على مساحات واسعة تكلف الكثير من الوقت والجهد عند جمع البيانات، وكذلك في حالة عدم وجود إطار يضم جميع مفردات المجتمع[13].

المبحث الثاني: طبيعة فجوة التوقعات في مراجعة الحسابات

يعد فشل محافظ الحسابات في تحسين جودة أداء عمله سببا لخلق فجوة التوقعات وإثارت الشك في القيمة المضافة المتولدة من خدمات المراجعة، خاصة بمدى إلتزام وقدرة محافظ الحسابات على إستخدام الأساليب الحديثة للمراجعة، سواء كانت أساليب المراجعة التحليلية، أو أساليب المعاينة الإحصائية.

2-1- مفهوم فجوة التوقعات

لقد تعددت التعاريف الخاصة بفجوة التوقعات، حيث ركز بعضها على نطاق مسؤوليات محافظ الحسابات والبعض الأخر على الإختلاف في الأداء المهني للمراجعة، بالإضافة إلى من ركز على الإختلاف في فهم أهداف المراجعة بين مستخدمي التقارير المالية ومهنة المراجعة دون تحديد لطبيعتها والنظرية التي تعمل على أساسها، فقد عرف عبد الوهاب نصر علي فجوة التوقعات بأنها "مساحة الإختلاف بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وتقرير محافظ الحسابات وأصحاب المصلحة في المؤسسة بشأن ما يحتاجونه من محافظ الحسابات وبين ما يقدمه لهم الأن"[14].

كذلك عرف عبد الرزاق مُحَّد الفرح فجوة التوقعات بأنها "الفرق بين ما يتوقعه الجمهور من مهنة المراجعة وبين ما تستطيع مهنة المراجعة تقديمه في الواقع"[15].

بناء على ما سبق يمكن تعريف فجوة التوقعات بأنها "الإختلاف بين ما يعتقده مستخدمي القوائم المالية وبين محافظي الحسابات حول جودة وفعالية أعمال المراجعة، وطبيعة علاقات محافظ الحسابات مع عملاء المراجعة".

2-2- أسباب وجود فجوة التوقعات في مراجعة الحسابات

لقد إختلفت التبريرات التي أعطيت لأسباب وجود أو حدوث فجوة التوقعات، حيث أرجع بعض الباحثين نشوء فجوة التوقعات إلى إرتباك المستخدمين وعدم فهمهم لطبيعة المراجعة، أو إلى الجهل أو نقص التعلم، كما أرجعها البعض الأخر إلى عدم إستقلالية محافظ الحسابات أو عدم قدرته على كشف الغش[16]. ومن أهم الأسباب نذكر:

- الإختلاف حول دور المراجعة في المجتمع؛
- الشك في إستقلال محافظ الحسابات؛
- مدى مسؤولية محافظ الحسابات عن إكتشاف الأخطاء والغش؛
- الإعتقاد أن التقرير النظيف يضمن قدرة المؤسسة على الإستمرارية؛
- الإتصال غير الفعال في بيئة المراجعة.

2-3- أنواع وتقسيمات فجوة التوقعات

هناك عدة تقسيمات لفجوة التوقعات، حيث تختلف هده التقسيمات باختلاف الزاوية التي ينظر من خلالها لفجوة التوقعات ومن هذه التقسيمات نذكر:

1- فجوة المعقولية

فجوة المعقولية يسميها البعض بفجوة الجهل، وهي الفجوة التي تحدث نتيجة الإختلافات بين ما يتوقع المجتمع من محافظي الحسابات أن يحققوه، وبين ما يتوقع المحافظون أنهم يستطيعون إنجازه بشكل معقول[17]، أي أنها التباين بين توقعات مستخدمي القوائم المالية من محافظ الحسابات وما يستطيع محافظ الحسابات أدائه بصورة معقولة[18]

2- فجوة الأداء

تعبر فجوة الأداء عن التباين بين ما يمكن توقعه من أداء محافظ الحسابات بشكل معقول وبين ما يتصوره مستخدمي التقارير المالية لما يجري أداؤه من قبل محافظي الحسابات فعلا، أي هو التباين بين أداء محافظ الحسابات وفق تصورات المستخدمين للمعلومات المحاسبية وبين أدائه الفعلي[19].

2-4- أهمية تطبيق أساليب المراجعة الحديثة وإنعكاسها على تضييق فجوة التوقعات

يعتمد تضييق فجوة التوقعات على الإجراءات والأساليب التي يستخدمها محافظ الحسابات والتي تقوم على أساس المعايير وإرشادات المراجعة، وكذلك وفقا لقواعد السلوك والعرف المهني، ومن ثم فإن إستخدام

الأساليب التحليلية وأساليب المعاينة الإحصائية تعتبر من الوسائل والإجراءات التي يتم إتباعها لضمان تنفيذ عملية المراجعة بدرجة عالية من الجودة[20].

2-5- إنعكاس تطبيق المعاينة الإحصائية على تضييق فجوة التوقعات

يعتمد محافظ الحسابات بصفة أساسية على أدلة الإثبات في تكوين رأيه عن صحة المعلومات المالية للمؤسسة محل المراجعة، وعادة لا يفحص محافظ الحسابات كل البيانات والمعلومات المتاحة لديه، وإنما يستخدم أساليب المعاينة الإحصائية والذي يؤثر على جودة الأداء المهني للمراجعة وبالتالي يؤثر على فجوة التوقعات من خلال ما يلي:

- التطبيق السليم للعينات سواء الإحصائية أو غير الإحصائية يؤدي إلى توصل محافظ الحسابات إلى أدلة الإثبات الكافية والتي تؤثر بالطبع على فجوة التوقعات؛

- تمد المعاينة الإحصائية محافظ الحسابات بطريقة علمية أكثر موضوعية وإتساقا خلال منهج المراجعة والفحص، وكذلك تمكن من تحديد أقل حجم عينة ممكن لمقابلة الأهداف المحددة لعملية المراجعة؛

- تخفيض أخطاء المعاينة من خلال أسلوب العينات الإحصائية يؤدي إلى زيادة دقة النتائج المستخلصة من العينة مما يؤثر على نتائج الإختبارات التي يستخدم فيها العينات سواء كانت عينات الصفات أو عينات المتغيرات، مما يكون له أثر على تضييق فجوة التوقعات؛

- المعاينة الإحصائية تحقق الموضوعية، وهذا يؤثر على فجوة التوقعات؛

- تحسن المعاينة الإحصائية من جودة عملية المراجعة وبالتالي تساهم في تضييق فجوة التوقعات؛

- قيام محافظ الحسابات بتخطيط عينة إختبارات الإلتزام وعينة الإختبارات الأساسية بأدنى تكلفة ممكنة يعتبر عاملا هاما يؤثر في تضييق فجوة التوقعات، حيث أن محافظ الحسابات يسعى لتخفيض تكاليف أداء مهام المراجعة بالأساليب العلمية والتي منها العينات الإحصائية.

المبحث الثالث: الدراسة الميدانية

لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة، لجأنا إلى جمع البيانات الأولية من خلال الاستبيان كأداة رئيسية للبحث، حيث صمم خصيصا لهذا الغرض ووزع على محافظي حسابات عينة الدراسة. وقمنا بجمع وتفريغ وتحليل الاستبيان باستخدام الحزمة الإحصائية (SPSS) الإصدار رقم22 وإستخدام الإختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول إلى دلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

3-1- مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة من محافظي الحسابات المسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتم إختيار الاقرب إلى مكان الإقامة بالشرق الجزائري، ومن هذه المجموعة المنتقاة تم توزيع الاستبيانات، حيث بلغ عدد الاستبيانات الموزعة 60 استبيان موزع على 60 محافظ حسابات، وقد تم إسترجاع 48 استبيان أي بنسبة إسترجاع 80%، في حين بلغ عدد الاستبيانات غير المستردة 12 استبيان وهو ما يمثل نسبة 20%.

وقد تكون هذا الاستبيان من جزأين هما:

* **الجزء الأول:** يتعلق هذا الجزء بالمعلومات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة، حيث تضمنت المعلومات الآتية : الجنس، المستوى العلمي، الخبرة، التخصص، تلقي التدريب.

* **الجزء الثاني:** يحتوي هذا الجزء على محاور الدراسة الأساسية المتعلقة بأهمية دراسة وتطبيق محافظي الحسابات لأساليب المعاينة الإحصائية ودورها في تضييق فجوة التوقعات. وقد تم تقسيمه إلى محورين

– **المحور الأول:** يتعلق هذا المحور بالإجابة على الفرضية الأولى المتمثلة في أن دراسة و إستخدام أساليب المعاينة الإحصائية في عملية المراجعة يسهل عمل محافظ الحسابات ويوفر الوقت والجهد والتكلفة.

– **المحور الثاني:** يتعلق هذا المحور بالفرضية الثانية والمتعلقة بأن إعتماد محافظ الحسابات على أساليب المعاينة الإحصائية يساهم في تضييق فجوة التوقعات بين كل الأطراف المستفيدة من تقرير محافظ الحسابات.

وقد استخدمنا مقياس ليكرت الخماسي، لأنه يعتبر من أكثر المقاييس استخداما لقياس الآراء والتوجهات وهذا بالنظر لسهولة فهمه وتوازن درجاته، حيث يعبر الأفراد المجيبون عن موافقتهم على كل عبارة من العبارات التي يحتويها الاستبيان وفق خمس درجات.

3-2- الأساليب الإحصائية المستخدمة

بناءا على طبيعة الدراسة وما تتطلبه من إختيار دقيق لأسلوب تحليل البيانات لاسيما الاستخدام الأمثل للأساليب الإحصائية التي تتناسب مع منهجية الدراسة وتحليل النتائج التي تم التوصل إليها، وبعد تفريغ وتحليل الاستبيان من خلال برنامج التحليل الإحصائي للعلوم الإجتماعية (SPSS)الإصدار رقم 22 ، فقد استخدامنا بعض الأساليب الإحصائية الوصفية للتعرف على خصائص وملامح تركيبة مجتمع الدراسة بشكل مبسط ومختصر في بعض الأحيان، وتتمثل هذه الأساليب في:

– اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة مدى ثبات أداة الدراسة ومدى مصداقية أراء العينة؛

– المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة؛

– إختبار t لمتوسط عينة واحدة (One Sample Test) لفرضيات الدراسة بالنسبة لفقرات الدراسة.

3-3- ثبات الإستبيان

يتم تقدير ثبات الاستبيان على العينة الاختيارية باستخدام معامل ألفا كرونباخ، حيث أن هذه الطريقة تسعى إلى قياس معامل التباين الداخلي بين إجابات أفراد مجتمع الدراسة، وتعتبر القيمة مقبولة إحصائيا إذا بلغ معامل ألفا كرونباخ 65% فأكثر، أما إذا كانت أقل من ذلك فإنها تعتبر ضعيفة، وهذا ما يعني أنه يستخدم بهدف التحقق من مقدار التجانس لأداة القياس كأحد المؤشرات على ثبات ودرجة الاعتماد على فقراتها، وهو يعتبر من أكثر الأساليب استخداما للتأكد من درجة التجانس والاتساق الداخلي للأداة المستخدمة في الدراسة.

لقد إستخدمنا معادلة الفا كرونباخ لمعرفة ثبات هذه الدراسة وقد بلغت قيمة معامل الثبات النهائي 81.04% وهو معامل ثبات جيد يفي بأغراض البحث العلمي.

اما بالنسبة إلى معامل ثبات الفقرات فقد بلغت النتائج كما هو مبين في الجدول الموالي:

جدول رقم (01): معامل ثبات مجالات الدراسة حسب طريقة ألفا كرونباخ

الرقم	المجال	الفقرات	معامل الثبات
1	أهمية دراسة وتطبيق أساليب المعاينة الإحصائية	6-1	%81.7
2	دور أساليب المعاينة الإحصائية في تضييق فجوة التوقعات	12-7	%80.9

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على برنامج SPSS 22

نلاحظ من الجدول أعلاه أن أعلى نسبة ثبات كانت للمجال الأول الخاص بأهمية دراسة وتطبيق أساليب المعاينة الإحصائية بـ 81.7% وبعدها المجال الثاني الذي تمحور حول دور أساليب المعاينة الإحصائية في تضييق فجوة التوقعات بـ80.9%، وتشير هذه النتائج إلى أن هذه النسب جيدة وتفي بأغراض البحث العلمي.

3-4- تحليل نتائج وإختبارات فرضيات الدراسة

سنحاول في هذا العنصر التعرف على إجابات أفراد عينة الدراسة حول أسئلة المحاور المكونة للاستبيان وتحليلها وربط هذه النتائج مع تساؤلات الدراسة وأهدافها.

1- تحليل فقرات المحور الأول

سنقوم بتحليل فقرات المحور الأول من خلال حساب المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري، وتحديد درجة كل فقرة من فقرات المحور الأول، والتي يمكن توضيحها من خلال الجدول الموالي:

جدول رقم(02): إتجاه عبارات أهمية دراسة وتطبيق أساليب المعاينة الإحصائية

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الدرجة
أهمية دراسة وتطبيق أساليب المعاينة الإحصائية				

01	تساعد المعاينة الإحصائية على إجراء تقييم موضوعي للنتائج التي نحصل عليها من العينة، بعكس الحال في المعاينة الشخصية أو الحكمية	3.81	0.46	مرتفعة
02	إن إستخدام المعاينة الإحصائية يمكن من تحديد حجم العينة وإختيار مفرداتها بشكل موضوعي وعلمي	4.12	0.81	مرتفعة
03	يساهم إستخدام أسلوب المعاينة الإحصائية في تخفيض مقدار العمل التفصيلي الضروري لعملية المراجعة	3.46	0.69	مرتفعة
04	تمكن المعاينة الإحصائية من تحليل النتائج لمعرفة المدى الذي إختلفت فيه نتائج العينة عن النتائج التي يمكن الحصول عليها إذا تم فحص المجتمع بأكمله	3.62	0.87	مرتفعة
05	يوفر أسلوب العينة الإحصائية في مجال الإختبارات الأساسية أدلة إثبات كافية وغير متحيزة	3.98	0.52	مرتفعة
06	تساعد أساليب المعاينة الإحصائية في تحقيق أهداف إختبارات المراجعة في حالة عدم وجود قيمة دفترية مسجلة لكافة مفردات المجتمع محل المراجعة	3.41	1.02	مرتفعة

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على برنامج SPSS 22

يشير الجدول أعلاه إلى أن إتجاهات عينة الدراسة كانت كبيرة نحو جميع الفقرات، كما أن المتوسط الحسابي العام لإستجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات الفرضية الأولى كافة بلغ (3.79) وهو متوسط حسابي مرتفع يظهر أهمية هذه الفقرات من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، كما أن الإنخفاض النسبي لأرقام الإنحرافات المعيارية لأجوبة هذه الفقرات يشير إلى تجانس أراء افراد العينة حول أن دراسة وإستخدام أساليب المعاينة الإحصائية في عملية المراجعة يسهل عمل محافظ الحسابات ويوفر الوقت والجهد والتكلفة.

2-نتائج إختبار صحة الفرضية الأولى

بهدف إختبار صحة الفرضية الأولى إستخدمنا إختبار t لمتوسط عينة واحدة (One Sample Test) وكانت نتائج الدراسة كما هو مبين في الجدول الموالي:

جدول رقم (03): نتائج إختبار الفرضية الأولى

T المحسوبة	الفرق بين الوسطين	الدلالة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	مجال ثقة الإختبار		نتيجة الإختبار
					أدنى	أعلى	
7.256	0.32	0.000	3.79	0.62	3.43	3.85	قبول

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على برنامج SPSS 22

نلاحظ من نتائج الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة (0.000) اقل من قيمتها (0.05)، وبما أن قاعدة القرار هي قبول الفرضية إذا كانت قيمة الدلالة أقل من (0.05)ورفضها إذا كانت قيمة الدلالة أكبر من (0.05)، وبالتالي تقبل الفرضية وهذا يعني أن دراسة وإستخدام أساليب المعاينة الإحصائية في عملية المراجعة يسهل عمل محافظ الحسابات ويوفر الوقت والجهد والتكلفة.

3- تحليل فقرات المحور الثاني

سنقوم بتحليل فقرات المحور الثاني من خلال حساب المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري، وتحديد درجة كل فقرة من فقرات المحور الأول، والتي يمكن توضيحها من خلال الجدول الموالي:

جدول رقم (04): إتجاه عبارات دور أساليب المعاينة الإحصائية في تضييق فجوة التوقعات

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الدرجة
دور أساليب المعاينة الإحصائية في تضييق فجوة التوقعات				
07	تمكن أساليب المعاينة الإحصائية من توفير الحياد الكامل لمحافظ الحسابات أثناء تنفيذ عمله وعند إبداء رأيه الفني المحايد	4.16	0.85	مرتفعة
08	تساهم أساليب المعاينة الإحصائية في رفع درجة ثقة الأطراف ذات المصلحة في رأي محافظ الحسابات	3.52	0.48	مرتفعة
09	يساهم إستخدام أساليب المعاينة الإحصائية في الرفع من جودة المعلومات والبيانات المحاسبية والمالية المنشورة	3.98	0.53	مرتفعة
10	تمكن المعاينة الإحصائية من تحليل نتائج العينة وتعميمها على المجتمع، وهو ما يساهم في بث الطمأنينة والثقة في نفوس جمهور المعنيين بخدمات محافظي الحسابات	4.04	0.71	مرتفعة
11	العمل على تضييق فجوة التوقعات يمنح لمحافظ الحسابات العدالة والنزاهة الفكرية وتجنب تضارب المصالح	3.52	0.89	مرتفعة
12	يساهم إستخدام أساليب المعاينة الإحصائية في تخفيض عدد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد محافظي الحسابات	3.73	0.76	مرتفعة

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على برنامج SPSS 22

يشير الجدول أعلاه إلى أن إتجاهات عينة الدراسة كانت كبيرة نحو جميع الفقرات، كما أن المتوسط الحسابي العام لإستجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات الفرضية الثانية كافة بلغ (3.89) وهو متوسط حسابي مرتفع يظهر أهمية هذه الفقرات من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، كما أن الإنخفاض النسبي لأرقام الإنحرافات المعيارية لأجوبة هذه الفقرات يشير إلى تجانس أراء افراد العينة حول أن إعتماد محافظ الحسابات على أساليب المعاينة الإحصائية يساهم في تضييق فجوة التوقعات بين كل الأطراف المستفيدة من تقرير محافظ الحسابات.

4- نتائج إختبار الفرضية الثانية

بهدف إختبار صحة الفرضية الأولى إستخدمنا إختبار t لمتوسط عينة واحدة (One Sample Test) وكانت نتائج الدراسة كما هو مبين في الجدول الموالي:

جدول رقم (05): نتائج إختبار الفرضية الثانية

T المحسوبة	الفرق بين الوسطين	الدلالة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	مجال ثقة الإختبار		نتيجة الإختبار
					أدنى	أعلى	
5.98	0.26	0.000	3.89	0.716	3.52	4.01	قبول

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على برنامج SPSS 22

نلاحظ من نتائج الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة (0.000) اقل من قيمتها (0.05)، وبما أن قاعدة القرار هي قبول الفرضية إذا كانت قيمة الدلالة أقل من (0.05) ورفضها إذا كانت قيمة الدلالة أكبر من (0.05)، وبالتالي تقبل الفرضية وهذا يعني أن إعتماد محافظ الحسابات على أساليب المعاينة الإحصائية يساهم في تضييق فجوة التوقعات بين كل الأطراف المستفيدة من تقرير محافظ الحسابات.

الخاتمة

إستهدفت الدراسة في هذا البحث أهمية دراسة وتطبيق محافظي الحسابات لأساليب المعاينة الإحصائية ودورها في تضييق فجوة التوقعات من خلال تناول هذا الموضوع في إطاره النظري والتطبيقي. وقد توصلنا إلى مجموعة من النتائج والتوصيات يمكن توضيحها في العناصر الموالية.

أولا: نتائج الدراسة

لقد سمحت لنا الدراسة النظرية والتطبيقية بالتوصل إلى عدة نتائج، يمكن تلخيص أهمها فيما يلي:

- تساعد الأساليب الإحصائية على فهم ودراسة طبيعة عمليات وأنشطة المؤسسة.
- الإستخدام الجيد لأساليب المعاينة الإحصائية يتطلب توافر المعرفة المتخصصة في مجال المحاسبة والمراجعة والإحصاء وتوافر الخبرة المهنية والفنية لدى محافظ الحسابات.
- إستخدام أسلوب المعاينة الإحصائية في مجال الإختبارات الأساسية يؤدي إلى توفير الوقت والتكلفة عند مراجعة القوائم المالية للمؤسسة.
- يساهم إستخدام أسلوب المعاينة الإحصائية في تخفيض مقدار العمل التفصيلي الضروري لعملية المراجعة.
- تساعد أساليب المعاينة الإحصائية في تحقيق أهداف إختبارات المراجعة في حالة عدم وجود قيمة دفترية مسجلة لكافة مفردات المجتمع محل المراجعة.

ثانيا: التوصيات

بناءا على النتائج السابقة يمكن أن نقدم بعض التوصيات كما يلي:

- إستخدام أساليب المعاينة الإحصائية عند أداء عملية المراجعة لأن ذلك يسمح بأن يتعرف محافظ الحسابات على معظم التغيرات الجوهرية والتغيرات غير العادية في القوائم المالية، وبالتالي أداء عملية المراجعة بكل كفاءة وفعالية.
- الإهتمام بالأساليب الحديثة للمراجعة وخاصة المعاينة الإحصائية كوسيلة من الوسائل الحديثة في عملية المراجعة لما لها من أهمية كبيرة في تخفيض وقت أداء عملية المراجعة، وكذلك تخفيض تكلفتها.
- تقديم دراسات واقعية عن كيفية تطبيق أساليب المعاينة الإحصائية في عملية الفحص والتحقق لطلبة تخصص المحاسبة والتدقيق.
- الإعتماد على تعلم وإستخدام الأساليب الإحصائية في عملية المراجعة، حتى تزيد درجة الثقة في تقارير محافظي الحسابات.

[1] محمد سمير الصبان، إسماعيل إبراهيم جمعة، وأخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية1996، ص254.

[2] محمد الفيومي محمد، وأخرون، دراسات متقدمة في المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية2006، ص377.

[3] أحمد حلمي جمعة، التدقيق والتأكيد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان2009، ص399.

[4] أحمد محمد نور، وأخرون، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية2007، ص141.

[5] إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان2012، ص41.

[6] المرجع السابق، ص41.

[7] سامي حسن علي محمد، "نموذج مقترح لقياس وضبط جودة الأداء المهني في المراجعة"، أطروحة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر2003، ص143.

[8] خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان2012، ص266.

[9] شلال الحبيب الجبوري، تطبيقات أساليب المعاينة في الأقطار العربية، منشورات المعهد العربي للتدريب والبحوث الإحصائية، بغداد2001، ص16.

[10] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية2002، ص37.

[11] عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال: المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية2001، ص338.

[12] عدلي أبو طاحون، العينات العشوائية الطبقية: مناهج وإجراءات البحث الإجتماعي، الجزء الثاني، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية1998، ص98.

[13] جبار عبد مضحي، مقدمة في الإحصاء الرياضي، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان2015، ص28.

[14] عبد الوهاب نصر علي، حوكمة الشركات ومراقب الحسابات في مواجهة الأزمة المالية العالمية، الدار الجامعية، الإسكندرية2009، ص08.

[15] عبد الرزاق محمد الفرح، "العوامل المؤثرة على تضييق فجوة التوقعات في التدقيق"، المجلة العربية للمحاسبة،جامعة البلقاء التطبيقية، المجلد16، العدد01، عمان2013، ص47.

[16] منصور أحمد البديوي، وأخرون، دراسات متقدمة في المراجعة الخارجية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية2010-2011، ص262.

[17] ياسر عبير محمد محمود، "إطار مقترح لتفسير العلاقة بين متطلبات الإفصاح المحاسبي وفجوة التوقعات في المراجعة"، أطروحة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر2015، ص33.

[18] عبير محمد عطيفي، "نموذج مقترح لتطوير لجان المراجعة لتفعيل مدخل المراجعة على أساس المخاطر"، أطروحة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر2014، ص36.

[19] حسين أمين البامويي، محمد حويش الشجيري، "فجوة توقعات المراجعة"، مجلة تنمية الرافدين، مجلد32، العدد98، جامعة الموصل، العراق2010، ص296.

[20] محمد عبد العزيز عبد الله، "نحو تضييق فجوة التوقعات في المراجعة بالإسترشاد بالجهود العلمية والمهنية الدولية"، مجلة الزقازيق للدراسات والبحوث التجارية، المجلد22، العدد01، مصر2002، ص127.

التحديات التي تواجه مهنة التدقيق الخارجي في زمن التحول الرقمي
"التجربة الأمريكية كنموذجاً"

Challenges Facing the External Audit Profession in the Age of Digital Transformation" The American Experience as a Model"

إيمان شاهدي[1]، منال حاجي [2]

[1] مخبر التمويل ،مالية الأسواق ومالية المؤسسة ،جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة (الجزائر) ، chahdi.imane@univ-ouargla.dz

[2] مخبر التمويل ،مالية الأسواق ومالية المؤسسة ،جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة (الجزائر) ، hadji.menal@univ-ouargla.dz

الملخص :

تسعى هذه الدراسة إلى إبراز أهم التحديات والعراقيل التي تواجه مهنة التدقيق الخارجي في بيئة التحول الرقمي ،ولتحقيق هدف الدراسة والخروج بنتائج اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي،وقد توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها أن تقنيات التحول الرقمي تساهم في تسهيل عمليات التدقيق الخارجي وزيادة الثقة بالمهنة ،وعلى الرغم من أن هذه التقنيات توفر فرصا لتحسين مهنة التدقيق الخارجي إلا أنها تعترضها العديد من العقبات أهمها نقص المهارات التقنية لدى المدققين وعدم قدرة العميل على التكيف مع تطور هذه التقنيات كذلك بالنسبة لأمن البيانات فقد تنشأ تهديدات أمنية تمس أمن البيانات التالية وتعرضها للاختراق الأمر الذي يدعوا إلى إتخاذ إجراءات من أجل حماية هذه البيانات وتحسين جودة مهنة التدقيق الخارجي من خلال إقامة دورات تدريبية وتعزيز فكرة أمن البيانات.

الكلمات المفتاحية :تدقيق خارجي ؛تحول رقمي ؛تقنيات ناشئة ؛ فجوة مهارات ؛شركات الأربعة الكبرى.

تصنيف JEL:.**M42 ;O33 ;O51 ;L86 ;J24**

Abstract:

This study aims to highlight the main challenges and obstacles facing the external auditing profession in a digital transformation environment. To achieve the study's objective and obtain results ,the study relied on the descriptive analytical method. The study reached several conclusions, the most important of which is that digital transformation technologies contribute to facilitating external audits and increasing confidence in the profession. Although these technologies provide opportunities for improving the external auditing profession ,they are encountered by many obstacles the most important of which is the lack of technical skills among auditors and the client's inability to adapt to the evolution of these technologies. Additionally, concerning data security ,Security threats may arise that affect the security of financial data and expose it to penetration, which calls for taking measures to protect this data and improve the quality of the external auditing profession through conducting training courses and promoting the concept of data security.

Keywords: External Audit; Digital transformation; Emerging Technologies; skills gap; Big Four.

Code JEL:M42;O33;O51;L86;J24.

*إيمان شاهدي، chahdi.imane@univ-ouargla.dz

1. مقدمة:

لقد شهد العالم في الآونة الأخيرة ثورات تكنولوجية متتالية أدت إلى ظهور مفاهيم جديدة عملت على إحداث تغيرات غير مسبوقة وتحولا كبيراً مدفوعا بالتقدم في التقنيات الرقمية في منشآت الأعمال والأسواق العالمية، ونتيجة لهذه التغيرات سعت أغلب منظمات ودول العالم إلى الاعتماد على الوسائل التكنولوجية والطرق الحديثة للاستفادة من هاته التقنيات الرقمية التي قدمت العديد من الحلول لمعظم القطاعات لتخفيض التكاليف واختصار الوقت في شتى عملياتها.

وعلى غرار باقي القطاعات والمهن فمهنة التدقيق الخارجي هي كذلك سعت لمواكبة هاته التغيرات في بيئة الأعمال والتي أحدثها التحول الرقمي، فلم يعد دور المدقق الخارجي مقتصرا على مراجعة التقارير والمستندات المالية التقليدية بل تعدى ذلك، فالتقنيات الحديثة مثل الذكاء الاصطناعي وتحليلات البيانات الضخمة مكنتهم من إجراء عمليات التدقيق بشكل أكثر كفاءة وسرعة مما سهل عليهم اكتشاف الأخطاء والمخالفات بشكل أسرع وأكثر دقة كما ساعدت المدققين على توسيع نطاق الخدمات التي يقدمونها فعزز هذا من قدرة المدققين على تلبية احتياجات العملاء المتغيرة مما يزيد من قدرتهم التنافسية في السوق.

ومما لا شك فيه أن التحول السريع والمتطور للعمليات الرقمية قد منح المدققين الخارجيين نطاقًا واسعًا من الفرص التي لا نهاية لها لتحقيق أقصى استفادة من إمكانيات التكنولوجيا المتقدمة في عملهم وعلى الرغم من ذلك فمع تطور مهنة التدقيق الخارجي و زيادة الاعتماد على البيانات والتحليلات الرقمية، فقد أدى هذا لظهور العديد من التحديات الجديدة أمام المدققين الخارجيين جعلتهم يحتاجون إلى مواكبة هذه التغييرات وفهم الأنظمة الرقمية المعقدة،مما قد يجعل من الصعب عليهم التكيف مع هذه التغييرات ويمنعهم من الاستفادة من الفرص، لذلك فان الاعتماد المتزايد على البيانات الرقمية يجعل من الصعب التحقق من صحة المعلومات، مما يزيد من مخاطر الاحتيال والتلاعب، كما أن الاعتماد المتزايد على التكنولوجيا قد يؤدي إلى تقليل التفاعل البشري، والذي قد يؤثر على جودة العلاقة بين المدققين والعملاء.

وعليه ،مما سبق ارتأينا طرح الإشكالية التالية:

- **ما هي أهم التحديات التي تواجه المدققين الخارجيين في ظل البيئة الرقمية؟**

1.1.فرضية الدراسة: للإجابة على الإشكالية المطروحة ينطوي علينا اختبار الفرضية التالية:

- تواجه مهنة التدقيق الخارجي العديد من التحديات في ظل بيئة التحول الرقمي تتعلق بفجوة المهارات والمعارف لدى المدققين الخارجيين ومخاطر الأمن السيبراني التي تحد من قدرتهم على التعامل مع البيانات والتهديدات الأمنية.

2.1.أهداف الدراسة: تسعى هذه الدراسة لتحقيق جملة من الأهداف أهمها:

- التعرف على المفاهيم النظرية لمهنة التدقيق الخارجي و التحول الرقمي؛
- إبراز الدور الذي يلعبه التحول الرقمي في التأثير على مهنة التدقيق الخارجي؛
- معرفة أهم التحديات والعراقيل التي تواجه مهنة التدقيق الخارجي في بيئة التحول الرقمي.

3.1.أهمية الدراسة:

تلعب هذه الدراسة دورا مهما في مساعدة المدققين الخارجيين على التكيف مع التقنيات الحديثة،والتعامل مع المخاطر الجديدة مثل التهديدات السيبرانية،وتحديد الفجوات التي قد تؤثر على فعالية التدقيق،كما تتيح لهم فرصة تحديث أساليب التدقيق التقليدية لتتماشى مع البيئة الرقمية المتغيرة، بالإضافة إلى ذلك فإن استخدام التقنيات الرقمية يسهم في تحسين دقة التدقيق من خلال اكتشاف الأنماط غير العادية والكشف عن التلاعب والأخطاء بشكل أسرع وأكثر دقة مما يزيد من ثقة الأطراف المعنية في النتائج ،ففهم هذه التحديات يسمح للمدققين من تطوير مهاراتهم التقنية والمهنية،مما يجعلهم أكثر استعدادًا لمواجهة التحديات المستقبلية في مهنة التدقيق ،ويعزز من كفاءة وجودة عمليات التدقيق في ظل التحول الرقمي المستمر وبالتالي تسهم في تعزيز الثقة في التقارير المالية وضمان الشفافية في الأسواق.

4.1.منهجية الدراسة:

اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي وذلك من أجل التطرق لمختلف المفاهيم المتعلقة بموضوع مهنة التدقيق الخارجي،التحول الرقمي،وذلك بالاعتماد على البحوث العلمية المحكمة والدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع.

5.1.محاور الدراسة:

- **المحور الأول:** الخلفية النظرية للتحول الرقمي
- **المحور الثاني:** تأثير بيئة التحول الرقمي على مهنة التدقيق الخارجي
- **المحور الثالث:** رهانات مهنة التدقيق الخارجي في بيئة التحول الرقمي
- **المحور الرابع:** تجربة الولايات المتحدة الأمريكية.

2. الخلفية النظرية للتحول الرقمي:

يعدّ التحول الرقمي عملية تطوير وتبنّي للتكنولوجيا الرقمية والأتمتة في مختلف جوانب الحياة سواء في القطاع الاقتصادي أو الحكومي أو الاجتماعي.

1.2 .تعريف التحول الرقمي Digital Transformation

يعرف التحول الرقمي بأنه: الانتقال من العمل اليدوي التقليدي في الشركات والمؤسسات سواء العامة أو الخاصة إلى العمل الالكتروني، من خلال تقنية المعلومات الحديثة، والتي تعتمد على الاتصال بشبكة الانترنت لتوفير الوقت، الجهد وسهولة وصول المستخدمين إلى خدمات ومنتجات الشركة بشكل يعزز ويحسّن من العمليات التجارية (**بالقاسم، 2023، صفحة 224**).

في حين تُعرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بأنه" النتيجة لعملية تحويلية جلبتها المعلومات وتكنلوجيا الاتصالات، التي جعلت التقنيات أكثر قوة وموحدة على نطاق واسع، وأدت إلى تحسين العمليات التجارية وتعزيز الابتكار في جميع قطاعات الاقتصاد" (**هروال و زياني، 2023، صفحة 338**).

ويعرف أيضا التحول الرقمي بأنه: عملية انتقال الشركات إلى نماذج عمل تعتمد على التقنيات الرقمية لدعم تطوير وابتكار ما يقدم من منتجات وخدمات، وتوفير قنوات جديدة للتسويق وفرص عمل تزيد من قيمة منتجاتها سواء سلع أو خدمات. (**عثمان شريف اسحق، 2022، صفحة 407**).

ومما سبق يمكننا أن نعرف التحول الرقمي بأنه: استخدام التكنولوجيا وتحويل العمليات اليدوية إلى عمليات رقمية، بهدف توفير الوقت، الجهد والتكلفة من جهة، وتحسين الكفاءة التشغيلية والتنظيمية من جهة أخرى، فالتحول الرقمي عبارة عن تغييرات يتم تنفيذها من قبل الشركات الخاصة أو الحكومة.

2.2 .فوائد التحول الرقمي

للتحول الرقمي العديد من الفوائد سواء بالنسبة للعملاء، الجمهور وحتى المؤسسات الحكومية والشركات الخاصة، فمن أهم فوائد التحول الرقمي نذكر (**حناشي، 2022، صفحة 146**):

- يحقق أهداف المؤسسات والوصول بها لرؤيتها الاستراتيجية أقل من المهدرة ما قبل التحول الرقمي؛
- زيادة الإنتاجية وجودة المنتجات؛
- يرفع مستويات الشفافية والحوكمة، مما يؤدي إلى تقليل الأخطاء؛
- تسريع طريقة العمل اليومية؛
- تحسين الخدمات المقدمة في كافة المجالات منها: الصحة، التعليم والأمن؛

- زيادة رضا المستخدمين؛
- يساعد التحول الرقمي في فتح فرص أكبر بعد فتح الحوار بين القطاعين العام والخاص والشراكة بينهما بالتعاون مع كلّ الوزارات.

3.2 .مراحل التحول الرقمي

تشمل مراحل التحول الرقمي على الخطوات التالية (**قرين، 2023، صفحة 60**):

- **الرقمنة:** هي عملية نقل أو تحويل البيانات إلى شكل رقمي لمعالجتها بواسطة الحاسب الآلي، ويشار إلى الرقمنة على أنها تحويل النص المطبوع أو الصور إلى إشارات ثنائية باستخدام الماسح الضوئي لعرض النتيجة على شاشة الحاسوب الآلي؛
- **المعالجة الرقمية:** تشمل في استخدام التقنية لتحويل العمليات التشغيلية من تقليدية إلى رقمية؛
- **التحول الرقمي:** يشمل إعادة تصميم الأعمال من أجل الاستفادة إلى أقصى حدّ ممكن من التقنيات الرقمية.

4.2. تقنيات التحول الرقمي

من بين أهم تقنيات التحول الرقمي نذكر:

- **الذكاء الاصطناعي Artificial Intelligence :**يعرف على أنه قدرة الآلات على تكرار الوظائف المعرفية البشرية مثل:حلّ المشكلات،التعليم،بالإضافة إلى التعرف على الأنماط التي تمكنهم من اجراء تنبؤات بهدف رسم البيانات،الخطط واتخاذ القرار،فقد تمّ استخدام الذكاء الاصطناعي في مهنة المحاسبة من أجل أداء أكثر كفاءة وملائمة وكفاية للأنشطة المحاسبية،وللحصول على معلومات أكثر موثوقية ،وللتخفيض من الاحتيال والخطأ**(STANCU & DUȚESCU, 2021, p. 751)**
- **الحوسبة السحابية cloud computing:** هي عبارة عن نظام أساسي لجعل البيانات والبرامج قابلة للوصول عبر الانترنت في أي وقت وفي أي مكان ومن أي جهاز متصل بالأنترنت، فقد تمّ تطوير تقنية الحوسبة السحابية في المحاسبة؛ من خلال انشاء تقنية تعرف بالمحاسبة السحابية تعمل مثل تطبيقات المحاسبة المثبتة على أجهزة الحاسوب، ولكن يتم اجراؤها على الخوادم التّي تقدم خدمات عبر الانترنت، ويمكن للمستخدمين الوصول إليها عن طريق متصفحات الويب.**(Mohanty & Mishra, 2017, p. 284)**
- **البيانات الضخمة Big Data:** هي عبارة عن بيانات تتوفر بكميات كبيرة جدّا، تمتاز بقيمتها الاقتصادية وتحتاج إلى سرعة عالية في الالتقاط والتحليل بسبب ما تمتاز به من تدفقات سريعة، فهذه التقنية تُمكن من

التنبؤ وفهم أعمق للأعمال وأصحاب المصالح. (**هروال و زياني، 2023، صفحة 342**). وترى جيهان (**عادل أميرهم، 2020، صفحة 160**)أن هذه البيانات تتميز بمستويات إنتاجها وتداولها الكبير في وقت قصير وسريع،يفوق حجمها و سرعتها وتنوعها و تخزينها قدرات النظم و الأجهزة العادية وتتطلب إجراءات وطرق معالجة مختلفة لتحويلها إلى معلومات يمكن الاستفادة منها كما تتطلب مستخدمين لديهم مهارات وقدرات و إمكانيات عالية للتعامل مع تلك البيانات (**السيد ابراهيم الطنطاوي، 2023، صفحة 486**).

- **أنترنت الأشياءInternet Access :** تشمل أنترنت الأشياء الأجهزة أو الكائنات التي يمكنها التفاعل مع الأنترنت؛ من خلال الاستفادة من الأجهزة المادية وأجهزة الاستشعار ووحدات التحكم الدقيقة واتصال الشبكة التي تُمكن هذه الكائنات من جمع البيانات وتبادلها في الوقت الحقيقي باستمرار (**سمير صلاح، بسام، و البوزيكي، 2022، صفحة 307**).
- **تقنية البلوكشين blockchain**: نظام معلومات مشفر يعتمد على قاعدة معلوماتية لا مركزية ،أي موزعة على جميع الأجهزة المنضمة في الشبكة لتسجيل كل البيانات المعاملات وتعديلاتها بطريقة تشمل موافقة جميع الأطراف ذات الصلة بصحة البيانات (**بوزانة و حمدوش، 2022، صفحة 111**)،وترجع تسمية تقنية البلوكتشين (سلسلة الكتل) بهذا الاسم إلى طبيعة عملها وطريقة تسجيل المعاملات وحفظها ،فهي المكان الذي يتم فيه جمع الكتل و المعاملات ،وكل جهاز في الشبكة يمتلك نسخة منها ،وخاصية التوزيع تأتي من النسخ الموزعة في أكثر من جهاز ،فهي تقوم بتسجيل كل معاملة تتم داخل الشبكة في كتلة وتربط الكتل ببعضها (**ثائر عيسى القيسي، 2021، الصفحات 17-18**).

3. تأثير بيئة التحول الرقمي على مهنة التدقيق الخارجي

1.3 الإطار المفاهيمي لمهنة التدقيق الخارجي

يمثل الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي الهيكل النظري الذي يستند إليه المدققون الخارجيون عند تقييم ومراجعة القوائم المالية للمؤسسات. فهذا الإطار يوفر مجموعة من المبادئ والمعايير التي توجه عمل المدققين مما يضمن أن عمليات التدقيق تتمّ بشفافية وموضوعية وأن التقارير المالية تعكس بصدق الوضع المالي للمؤسسة.

1.1.3. التعريف بمهنة التدقيق الخارجي

لقد تعددت الجوانب التي تم التطرق إليها في تعاريف التدقيق الخارجي،و باختلاف الهيئات والأطراف الصادرة عنها،ورغم الاختلاف الشكلي بين هذه المفاهيم، إلا أنها تصب في نفس الهدف، ونذكر أهم هذه التعاريف فيما يلي:

يعتبر التدقيق الخارجي فحص انتقادي لسجلات ووثائق المؤسسة يقوم بها شخص مهني مؤهل علميا وعمليا من أجل المصادقة على صحة حسابات الشركات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به (**صنهاجي و لعروم، 2017، صفحة 72**)،وحسب الفيدرالية الدولية للمحاسبة فإن مهنة التدقيق الخارجي تسمح بإبداء رأي حول ظروف إعداد القوائم المالية واحترامها للشروط العامة ،وذلك في كنف الأطر المحاسبية المتفق عليها (**عيساوي، 2013، صفحة 13**).

وعرفها كل من (**مويسي و عجيلة، 2018، صفحة 213**) بأنها عملية يقوم بها شخص له الحرية المطلقة بإبداء رأيه ،حيث يقوم بتدقيق العمليات المالية و الحسابات و البيانات المحاسبية ،التحقق من مدى صحتها ومشروعيتها ،التأكد من سلامتها فمن الضروري أن تكون خالية من الأخطاء والغش ،وذلك بصورة دورية ومستمرة ،فالمدقق الخارجي لابد أن يكون مدربا تدريبا جيدًا على تقديم الخدمات المهنية للتدقيق حسب المعايير العامة والشخصية.

وتعرَف مهنة التدقيق الخارجي أيضا على أنها: " رقابة تمارس من طرف مهنيين مؤهلين قانونيا للمصادقة على دقة وصدق القوائم المالية والمستندات السنوية للمؤسسة مثل: الجرد، جدول حسابات النتائج، الميزانية" (**Belaiboud, 2011, p. 4**).

بناءً على التعاريف السابقة يمكن استخلاص تعريف بسيط وشامل للتدقيق الخارجي على أنه:فحص مخطط ومنظم ،يقوم به شخص محترف ومستقل، للتأكد من صحة ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وكذا النظام المحاسبي، يدلي من خلاله المدقق برأي فني محايد وموضوعي مدعم بأدلة وقرائن إثبات في تقريره النهائي موجه للأطراف المهتمة بذلك.

من خلال التعاريف المتطرق إليها، يمكن استخراج الخصائص التالية:

- يعتبر التدقيق اختبار احترافي؛
- أنه إبداء رأي مسؤول ومستقل؛
- يكون إبداء الرأي ضمن الأطر القانونية والتنظيمية المتعارف عليها الذي يعطي صورة صادقة للمؤسسة بناءً على أدلة إثبات؛
- تقرير مقدم من طرف المدقق يساهم بدرجة كبيرة في تقييم جودة المعلومات المالية، وضمان لمستعملي المعلومة.

2.1.3.أهمية مهنة التدقيق الخارجي

إن أهمية التدقيق تتمثل في كونه وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت أطراف داخلية أو خارجية، إذ تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية المعدة ضمن القوائم المالية لاتخاذ القرارات ورسم خطط مستقبلية، ومن بين المستفيدين من التدقيق نجد (**عبد الله، 2004، صفحة 16**):

- **إدارة المؤسسة:** تعتمد إدارة المؤسسة اعتمادا كليا على قوائمها المالية وذلك في وضع الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه، لذلك تحرص على أن تكون هذه القوائم قد تم تدقيقها من قبل هيئة فنية محايدة.
- **المستثمرون:** هم كذلك يستفيدون من القوائم المالية المدققة قبل اتخاذهم أي قرار يخص بتوجيه مدخراتهم لتحقيق أكبر عائد ممكن.
- **البنوك التجارية:** تعتمد بدورها على القوائم المالية المدققة تحت هيئة فنية محايدة وهذا بخصوص منح قروض أو تسهيلات ائتمانية للمؤسسة التي تقدمت بالطلب.
- **الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة:** تعتمد هذه الأخيرة على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط، الرقابة، الضرائب، تحديد الأسعار والإعانات.

3.1.3.الأهداف الحديثة لمهنة التدقيق الخارجي

من أهم أهداف التدقيق الخارجي نجد (**القاضي و دحدوح، 1999، صفحة 15**):

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها وتحديد انحرافاتها وأسبابها؛
- تقييم الأداء بالنسبة للوحدات الاقتصادية؛
- تحقيق اقصى كفاية اقتصادية؛
- تحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية لجميع أفراد المجتمع؛
- التأكد من صحة الحسابات الختامية وخلوها من الأخطاء الحسابية والفنية سواء المعتمدة أو غيرها نتيجة الإهمال والتقصير.

2.3. مهنة التدقيق الخارجي في ظل التحول الرقمي:

مما لاشك فيه أن التحول الرقمي بأدواته وتقنياته المتعددة قد أدلى بظلاله على جميع الأنشطة والمهام التي تقوم بها المنشآت،وتعتبر كل من مهنة المحاسبة والتدقيق من الأنشطة ذات الحساسية العالية بالتأثر بتكنولوجيا المعلومات ،نظرا لانعكاس هذه التكنولوجيا على جميع مراحل إتمام عملية المحاسبة والتدقيق (**أحمد محمد علي، 2024، صفحة 986**) ،فالتحول الرقمي يساهم في تحقيق الجودة في مهنة التدقيق ،كما أن استخدام الرقمنة في تنفيذ

العمليات المحاسبية له دور مهم وبدرجة كبيرة في إنجاز مهام التدقيق بكفاءة وفاعلية،ومن العوامل التي تؤثر في جودة التدقيق الوقت و الجهد المبذول في تنفيذ أنشطة التدقيق (**خالد مُحَمَّد الوثيري، 2024، صفحة 42**)،فأتمتة إجراءات التدقيق ستريح المدققين من المهام الروتينية مما يمنحهم فرصة أكبر لأداء المهام المعقدة مثل الحكم المهني بكفاءة،ومع انتشار الرقمنة سيحل التدقيق المستمر محل التدقيق التقليدي **(Mohammed Said Almaleeh, 2021, p. 20)**،فضلا عن إمكانية القيام بالتدقيق الشامل بدلا من تدقيق العينات(خاصة في ظل تبني منشأة المحاسبة والتدقيق لتحليلات البيانات الضخمة)،زيادة عن القدرة على الوفاء بالمسؤولية المهنية لمراقبة الحسابات المتعلقة بالكشف والتقرير عن الغش، وتدنية فترة تأخير إصدار تقرير مراقب الحسابات (**نصر علي، 2022، صفحة 21**)،كما أنه يساهم في تطبيق إجراءات رقابة الجودة من حيث زيادة الثقة بمهنة التدقيق الخارجي في بيئة تكنولوجيا المعلومات،و تقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بتدقيق العمليات وتقليل الوقت والجهد في عملية التدقيق الخارجي،وإعطاء تأكيدات معقولة بالخدمات التي يؤديها المكتب تتماشى والمتطلبات المهنية (**صنهاجي و لعروم، 2017، صفحة 79**).

4. رهانات مهنة التدقيق الخارجي في بيئة التحول الرقمي:

1.4 مشاكل مهنة التدقيق الخارجي المرتبطة بتقنيات التحول الرقمي

- تعد مشكلة التأهيل العلمي والعملي من أهم المشاكل التي تؤثر سلباً على جمع أدلة الإثبات المحوسبة نتيجة عدم امتلاك المدقق الخلفية الأكاديمية والمهنية فيما يتعلق بالحاسوب ونظم المعلومات المحاسبية التي تعتمد على الحاسوب بشكل جزئي أو كلي (**مُحَمَّد منصور، 2018، صفحة 64**)؛
- وتكمن المشكلة الرئيسية في أمن البيانات والمعلومات على اعتبار أن الحوسبة السحابية تتطلب مشاركة البيانات و المعلومات الحساسة مع طرف ثالث و نظراً لأن المؤسسة لا تستطيع التحكم في تصرفات الطرف الثالث الذي لديه السيطرة الكاملة على تخزين البيانات يصبح بإمكانه الاستفادة من المعلومات واستخدامها الذي يؤثر سلبا على المؤسسة (**حبيب، 2022، صفحة 20**).
- يتأثر عمل المدققين بالمخاطر التي يواجهها الزبائن ،فإذا كان الزبائن لا يواكبون التقنيات الجديدة على سبيل المثال ،قد تكون تحديات الاستمرارية موضع قلق بالنسبة للمدقق ،أما إذا كان الزبائن يواجهون مخاطر قانونية نتيجة لهذه الأنشطة الجديدة ،فإن هذا يخلق خطر إغفال بعض الالتزامات المحتملة من القوائم المالية للمدققين الخارجيين (**جادلي و بغريش، 2023/12/14، صفحة 12**)

- غياب مبدأ الخصوصية كون أن المعاملات و المعلومات متداولة لكل الأطراف في الشبكة (**مراح و طويلب، 2022، صفحة 38**)،لذلك فإن بيانات الشركة ومستنداتها من الممكن أن تواجه عدة مشاكل إلكترونية وهذا ما يجعل البيانات غير آمنة فمن خلال عمليات القرصنة يمكن اختراقها والتلاعب بها بسهولة **(S. Fadaly, 2023, p. 125)**؛
- لا يمكن القضاء على الغش والاحتيال على الرغم من أن سلسلة الكتل الرقمية (البلوكشين)تتصف بأن المعاملات آمنة،فإذا تعرضت السلسلة إلى هجوم(قرصنة) فلا يوجد إدارة مركزية للإبلاغ عن هذا،وهذا أيضا قد يؤدي إلى زيادة مخاطر الاحتيال والغش (**مُحَمَّد صبري نخال، 2020، صفحة 16**).

2.4. تجربة الولايات المتحدة الأمريكية:

1.2.4.مهنة التدقيق الخارجي في الولايات المتحدة الأمريكية:

لقد تطورت عمليات التدقيق في الولايات المتحدة على مر الزمن لتلبية احتياجات الشركات والمستثمرين المتغيرة،ويمكن ربط مفهوم التدقيق في الولايات المتحدة بظهور الرأسمالية الحديثة في القرن التاسع عشر(19)،مع توسع الشركات من حيث الحجم والتعقيد،زادت الحاجة إلى طريقة منهجية وموثوقة للتحقق من المعلومات المالية وقد أدى ظهور الشركات الكبيرة، ولا سيما في الصناعات مثل السكك الحديدية والصناعات التحويلية ،أدى ذلك إلى خلق طلب على نهج أكثر تنظيمًا في الرقابة المالية،في أواخر القرن التاسع عشر وأوائل القرن العشرين،بدأ التدقيق يتشكل كمهنة. في البداية،كان التدقيق داخليًا إلى حد كبير،مع قيام الشركات بتوظيف مدققين خاصين بها لمراجعة السجلات المالية مع زيادة حجم العمليات التجارية،أصبح من الواضح الحاجة إلى مدققين خارجيين فجلب المدققون المستقلون الموضوعية والحيادية إلى العملية،مما يضمن تقييمًا أكثر موثوقية للصحة المالية للشركة.

باختصار،تعكس النظرة التاريخية لتدقيق الشركات في الولايات المتحدة رحلة من الممارسات الداخلية المبكرة إلى إنشاء تدقيق خارجي مستقل كعنصر حاسم في حوكمة الشركات. لقد شكلت المعالم التنظيمية، المدفوعة بالحاجة إلى الشفافية والمساءلة، باستمرار على تشكيل وصقل ممارسة التدقيق، مما يعزز دورها في الحفاظ على نزاهة المعلومات المالية في بيئة الأعمال **(Ugochi Ebirim & and others, 2024, pp. 2251-2252)**.

2.2.4.أهم شركات التدقيق الخارجي في الولايات المتحدة الأمريكية والتي تتبنى التقنيات الرقمية:

تشهد مهنة التدقيق الخارجي في الولايات المتحدة الأمريكية تحولاً جذرياً في ظل التقدم التكنولوجي وتبني التقنيات الرقمية،حيث يعتبر اعتماد هاته التقنيات خطوة مهمة لتحسين جودة التدقيق والتقارير المالية لدى العديد من الشركات الامريكية لعل أبرزها الشركات الأربعة الكبرى التي تلعب دورا مهما في شفافية وموثوقية البيانات

المالية للشركات. حيث تعد Deloitte و EY و PwC و KPMG من بين أكبر مقدمي الخدمات في صناعة المحاسبة والتي يشار إليها مجتمعة باسم الشركات الأربع الكبرىBig4 .وتتضمن العديد من الخدمات المالية والاستشارية التي تقدمها هذه الشركات **(Faggella, 2020)** ،تقوم العديد من هذه الشركات بتبني تقنيات مثل الذكاء الاصطناعي،وتحليل البيانات الضخمة،وتقنيات البلوكتشين،مما يسهم في تعزيز كفاءتها وزيادة دقة عمليات التدقيق. في هذا السياق، سنستعرض أبرز شركات التدقيق التي تعتمد على هذه التكنولوجيات الرقمية:

- **شركة ديلويت (Deloitte)**

تعد ديلويت أكبر الشركات الأربع الكبرى،حيث بلغ عدد موظفيها أكثر من 457 ألف موظف خلال السنة المالية 2023. وبلغت الإيرادات السنوية للشركة 64.9 مليار دولار. تعمل ديلويت في 150 دولة واحتلت المرتبة السادسة كأفضل مكان عمل في عام 2023. **(KENTON, 2024)**تحتل ديلويت حاليا المركز الأول بإيرادات سنوية تبلغ حوالي 59 مليار دولار، يقع المقر الرئيسي لشركة Deloitte في مدينة نيويورك، وتوفر مجموعة لا مثيل لها من الخدمات، يتضمن الكتالوج الخاص بهم خدمات التدقيق والضرائب واستشارات المخاطر وخدمات الاستشارات المالية.تشتهر ديلويت أيضا بحلولها التكنولوجية المبتكرة. Deloitteأكبر شركة محاسبة من نوعها،تنفذ الحوسبة السحابية والتحليلات والذكاء الاصطناعي التي لا تستطيع شركات المحاسبة الكبرى الأخرى التنافس معها.تساعد هذه الميزات المؤسسات على القيام بأمرين: تقليل التكاليف وتحسين الكفاءة **(big4accountingfirms, 2024)**.

تمتلك ديلويت منصة تدقيق عالمية تعرف باسم Deloitte Omnia.تهدف المنصة إلى تعزيز مهارات ومعارف وخبرات مدققي ديلويت من خلال تعاونها مع التكنولوجيا المعرفية وسير العمل القائم على المخاطر والتحليلات المتقدمة من أجل توفير جودة تدقيق محسنة وخدمات تدقيق ذات قيمة مضافة ولإكمال برنامج Deloitte Omnia،تستخدم Deloitte تقنية البلوكتشين(blockchain)التي توفر سهولة الوصول إلى البيانات المنظمة التي تصبح مدخلات للتعلم الآلي وتحليلات البيانات المتقدمة. علاوة على ذلك يتم حاليًا الاستثمار في الطائرات المسيّرة المزودة بتقنيات الاستشعار عن بُعد والصور المتقدمة حاليًا لمراقبة المخزونات في المواقع النائية وفحص الأصول تستخدم ديلويت مجموعة متنوعة من تطبيقات الذكاء الاصطناعي في التدقيق. من خلال التعلم الآلي تستفيد ديلويت من التحليلات التنبؤية بحيث يتمكن المدققون من تقييم فرضية "استمرار العميل «بشكل أفضل وتقديم رؤى أفضل للعميل. كما تسمح التكنولوجيا المعرفية أيضا بقراءة آلاف العقود بمختلف اللغات واكتشاف المصطلحات الرئيسية **(Cahyadi, 2020, p. 23)**.

- **شركة برايس ووترهاوس كوبرز(PwC):**

برايس واتر هاوس كوبرز المعروفة أكثر باسم PwC، تحتل المركز الثاني تملك أكبر ممارسات خدمات الضرائب من بين أي من الشركات الاستشارية المدرجة الأخرى. مثل الشركات الأولى والثالثة،تتخذ PwC من مدينة نيويورك مقراً لها،وتوظف 328,000 متخصص،تتخصص في التحقيقات الجنائية،والأمن السيبراني،وحماية البيانات،وإدارة المخاطر،وتحول التكنولوجيا مما يجعلها أكثر من مجرد شركة محاسبة متطورة. ولكن هذا ليس السبب الوحيد الذي يجعلها تعتبر ثاني أفضل شركة استشارية في البلاد،وباعتبارها واحدة من الشركات الأربع الكبرى في مجال المحاسبة،فإن PwC ملتزمة بمساعدة المهنيين الجدد في المحاسبة على النجاح. تقدم الشركة التدريب، والتوجيه، وتقديم فرص التنمية المهنية، ومسارات الترقية التي تساعد العمال الطموحين على الارتقاء في سلم الوظائف. **(big4accountingfirms, 2024)**

التقنيات الرئيسية المستخدمة في التدقيق من قبل شركة PwC هي Halo وAura وConnect، Halo هي تقنية لتدقيق البيانات تستخدم البيانات والتصورات من المعلومات الداخلية والخارجية للعميل لتحديد مخاطر الأعمال وتوجيه أعمال التدقيق وإنشاء رؤى للعميل. تتكامل التقنيات الرئيسية مع أدوات أخرى تعتمد على الذكاء الاصطناعي مثل Count ونظام التأكيد الخاص بشركة PwC ومنصة استخراج PwC وأتمتة العمليات الآلية. بالإضافة إلى Count، تستخدم PwC أيضًا طائرات بدون طيار في مراقبة المخزون. يسمح نظام تأكيد PwC بإجراء التأكيد بسرعة وأمان على الويب بينما تسمح منصة استخراج PwC باستخراج البيانات بأمان من نظام العميل إلى منصة التدقيق وتحويلها إلى تنسيق قابل للقراءة. تم نشر أتمتة العمليات الآلية لأتمتة العمليات المعاملاتية لتقليل عبء عمل العميل لعملية التدقيق **(Cahyadi, 2020, p. 24)**.

- **شركة إي واي (Ernst & Young):**

تعتبر إرنست ويونغ (EY) منذ فترة طويلة واحدة من أفضل شركات المحاسبة. وهذا صحيح ليس فقط على المستوى الوطني ولكن على مستوى العالم. تقدم إرنست ويونغ خدمات مهنية في أكثر من 150 دولة. من خدمات الاستشارات إلى استشارات المخاطر، تساعد الشركات غير الربحية والوكالات الحكومية المحلية والولائية على حد سواء.مثل شركة المحاسبة الأولى،تُعرف EY بابتكاراتها.كما تُعرف بالتزامها بالجودة. عندما يتعلق الأمر بأسواق رأس المال،تركز إرنست ويونغ على بناء الثقة والاطمئنان. تشمل قائمة عملائها الطويلة شركات مثل فيرايزون، وكوكا كولا، وجنرال موتورز، وهيلتون. لهذا السبب، دائمًا ما تُصنف إرنست ويونغ كواحدة من الشركات الأربع الكبرى في مجال المحاسبة (**big4accountingfirms, 2024**)..

تصنف شركة EY ابتكاراتها في مجال التدقيق ضمن الذكاء الاصطناعي والبلوكتشين وتكنولوجيا الطائرات بدون طيار. وتركز استثمارات EY في الذكاء الاصطناعي بشكل أساسي على التعلم العميق والتعلم الآلي والأتمتة. ومن خلال الذكاء الاصطناعي، تهدف EY إلى تحليل البيانات من خلال التعرف على الأنماط المتقدمة لمساعدة مدققيها رقميا. وتتضمن أبرز الميزات تحليل واستخراج المعلومات من البيانات غير المهيكلة مثل الصور والعقود والفواتير لجمع أدلة التدقيق بالإضافة إلى تحليل مجموعة كبيرة من البيانات لتحديد المخاطر بدقة والاستجابة للأخطاء المادية المحتملة بسبب الاحتيال **(Cahyadi, 2020, p. 22)**.

- **شركة كي بي إم جي (KPMG):**

تحتل شركة المحاسبة KPMG في نيويورك المركز الرابع، لتكمل قائمتنا لأكبر أربع شركات محاسبية. توجد KPMG في أكثر من 155 دولة حول العالم.إلى جانب أكبر ثلاث شركات محاسبة مدرجة أعلاه، تساعد KPMG في إدارة أكثر من 78%من جميع عمليات التدقيق العامة في الولايات المتحدة. وتتولى شركات المحاسبة الأربع الكبرى التعامل مع 99%من جميع مبيعات الشركات العامة. كان تحالفهم الاستراتيجي مع BlackLine Systems، مطور الحلول المالية، خطوة قوية. فهم يساعدون معًا العملاء على استخدام تقنيات السحابة المستندة إلى التسجيل إلى التقارير لتطبيق الضوابط طوال دورات المحاسبة. وهذا، إلى جانب خدماتهم الاستشارية للمعاملات، هو جزء مما يجعل هذه الشركة قوية. **(big4accountingfirms, 2024)**.وفي عام 2023،أعلنت شركة KPMG عن تحقيق إيرادات تعادل 36 مليار دولار مع نمو قوي عبر أقسام متعددة. توظف شركة KPMG أكثر من 273000 موظف حول العالم، ولديها مكتب في كل ولاية في جميع أنحاء الولايات المتحدة، وتعمل في 143 دولة **(KENTON, 2024)**.

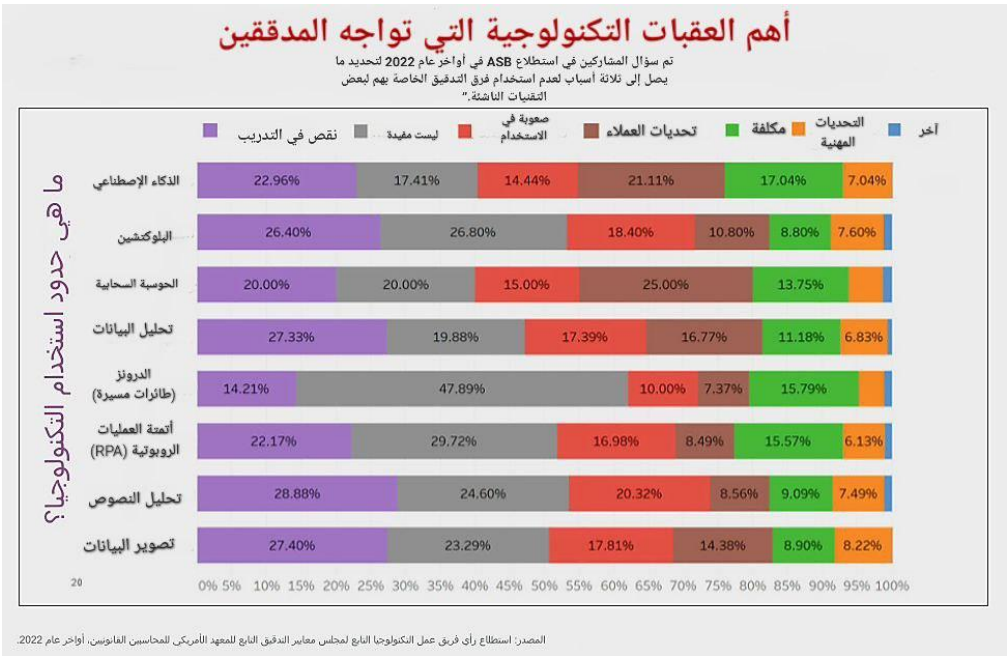
تصنف شركة KPMG ابتكاراتها في التدقيق إلى ثلاثة ركائز رئيسية،وهي الأتمتة الرقمية والتحليلات التنبؤية والتقنيات المعرفية. تتجلى هذه الميزات من خلال KPMG Clara، وهي منصة تدقيق ذكية تم إنشاؤها من خلال التعاون مع شركات التكنولوجيا الأكثر تقدمًا اليوم تعتمد شركة KPMG أيضًا على التكنولوجيا المعرفية التي تركز على جمع الأدلة من خلال معالجة اللغة الطبيعية والتعرف البصري على الأحرف في المستندات المالية **(Cahyadi, 2020, pp. 21-22)**.

3.2.4.تحديات مهنة التدقيق الخارجي في الولايات المتحدة الأمريكية في ظل التقنيات الرقمية:

تواجه مهنة التدقيق الخارجي في الولايات المتحدة الأمريكية على غرار باقي الدول تحديات جديدة في ضوء التحول الرقمي السريع الذي يشهده العالم تتطلب من الشركات إعادة النظر في استراتيجياتها ،الأمر الذي

يدعو أصحاب هذه المهنة إلى التكيف مع تغييرات بيئة الأعمال،ولعل أهم هذه التحديات مخاطر التهديدات التي تمس أمن البيانات وخصوصيتها بالإضافة إلى ضعف المهارات التقنية لدى المدققين وغيرها من التحديات ،وقد أثبتت دراسة و مسح أجرته هيئة التدقيق الداخلي في أواخر سنة 2022 أهم هذه التحديات حيث سعى هذا المسح إلى تحديد الحواجز والعوائق التي تمنع المدققين من الاستفادة من تكنولوجيا المعلومات ،بما في ذلك التقنيات الناشئة ،فعند تصميم الاستطلاع ،كان السؤال الرئيسي الذي طرحته هيئة معايير المحاسبة هو ما إذا كان المدققين يعتقدون أن معايير التدقيق المقبولة عمومًا في الولايات المتحدة تعيق استخدامهم للتكنولوجيا في التدقيق. وكما يوضح الرسم البياني "ما الذي يحد من استخدام التكنولوجيا؟"(الشكل رقم:01)، حدد عدد قليل من المستجيبين معايير التدقيق المقبولة عمومًا في الولايات المتحدة باعتبارها حجر عثرة. وبينما تباينت العوائق حسب نوع التكنولوجيا، ذكر المستجيبون ما يلي باعتبارها العقبات الأكثر شيوعًا:الافتقار إلى التدريب (والذي يعني بها نقص وضعف المهارات التكنولوجية)والبنية الأساسية داخل الشركة،الشكوك حول جدوى تقنية معينة في المشاركة، تكلفة التكنولوجيا(باهظة الثمن).

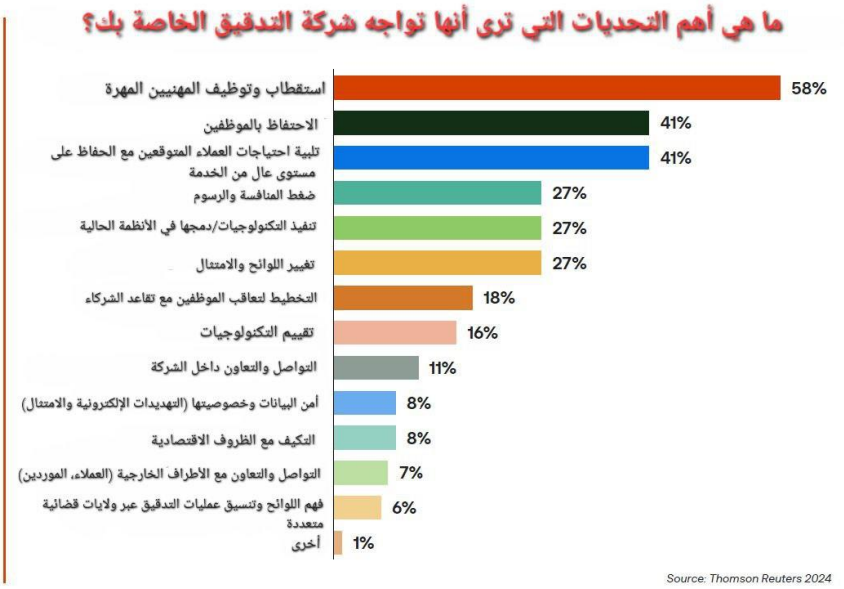
الشكل رقم (01):يوضح أهم العوائق التي تواجه المدققين في التكنولوجيا والتقنيات الناشئة



المصدر: (Dennis & Jenkins, 2024)

ووفقًا لتقرير مسح تدقيق 2024 الذي أصدره معهد تومسون رويترز مؤخرًا، يعد جذب والاحتفاظ بالمهنيين المؤهلين ذوي المهارات أولوية قصوى بين جميع العاملين في مجال التدقيق،حيث يرى 58%منهم أنه أحد التحديات الرئيسية التي تواجهها شركاتهم. علاوة على ذلك،من بين المشاركين الذين كانت لديهم أولويات متعددة،تم تصنيف جذب والاحتفاظ بالمهنيين المهرة باعتباره الأولوية الأعلى الوحيدة لـ 43%من المشاركين في الاستطلاع في الولايات المتحدة،وحوالي ثلث من المستجيبين في المملكة المتحدة وكندا ،ومن ضمن التحديات الأخرى تلبية توقعات العملاء أو التعامل مع ضغوط المنافسة/الرسوم والتي يوضحها الشكل التالي:

الشكل رقم (02):يوضح أهم التحديات التي تواجه شركات التدقيق



المصدر: (Warren, 2024)

مما سبق ترى الباحثتين أنه على الرغم من أن تقنيات التحول الرقمي توفر فرصاً عديدة لتحسين وتطوير مهنة التدقيق الخارجي إلا أن هذا لا يمنع وجود صعوبات تواجه المدقق الخارجي في البيئة الرقمية،بداية بافتقار المدققين الخارجيين للمهارات والكفاءات الفنية والتقنية اللازمة للعمل بالتقنيات الرقمية ،بالإضافة إلى مشاكل الأمن السيبراني وخصوصية البيانات والقرصنة التي تزيد من مخاطر الغش والاحتيال وتظليل القوائم المالية فهذا سيؤدي حتماً إلى فقدان الثقة لدى العملاء والمساهمين أصحاب المصالح بصفة عامة في المدقق الخارجي،فضلا عن أن الاعتماد على البيانات الغير دقيقة أو المتحيزة يمكن أن يؤدي إلى استنتاجات خاطئة مما يقلل من موثوقية نتائج التدقيق ،كذلك فالاتكال أو الاعتماد المفرط على الأنظمة الرقمية قد يجعل المدقق غير قادر على إجراء

عمليات التدقيق التقليدية في حالة حدوث مشكلة في النظام ،بالإضافة لكل هذا فقد تنشأ عوائق أخرى متمثلة في تحديات العميل أو الزبون الناجمة عن عدم قدرة العميل في التكيف مع التطورات التكنولوجية.

وعليه يمكننا تأكيد فرضية الدراسة التي نصت على أن مهنة التدقيق الخارجي تواجه العديد من التحديات في ظل بيئة التحول الرقمي تتعلق بفجوة المهارات والمعارف لدى المدققين الخارجيين ومخاطر الأمن السيبراني التي تحد من قدرتهم على التعامل مع البيانات والتهديدات الأمنية.

4. الخاتمة

مما لاشك فيه أنه لم تعد مهنة التدقيق الخارجي تقتصر على عمليات التحقق من الأرقام والبيانات المالية فحسب بل تعدت ذلك لتصبح تتطلب رؤى أوسع وأشمل تعمل على تحليل البيانات الضخمة وتقنيات الذكاء الإصطناعي و غيرها من تقنيات التحول الرقمي في البيئة الحديثة الرقمية الأمر الذي يتطلب على المدققين إعادة النظر في مكتسباتهم تجاه هاته التقنيات والعمل على صقلها وتطويرها لمواكبة هاته التغيرات السريعة في بيئة الأعمال ولأنه في خضم هذه التحولات تظهر جملة من التحديات التي تحول بين مهنة التدقيق الخارجي وبين اعتماد هذه التقنيات.

النتائج:

- تسهل تقنيات التحول الرقمي طريقة عمل المدققين بحيث يساهم التحول الرقمي في تطبيق إجراءات رقابة الجودة من حيث زيادة الثقة بمهنة التدقيق الخارجي في بيئة تكنولوجيا المعلومات ويوفر الوقت، الجهد وسهولة وصول المستخدمين إلى الخدمات؛
- تعتبر فجوة المهارات لدى المدققين من التحديات التي تنشأ في ظل التطورات التكنولوجية والتقنيات الناشئة وتبرز من خلالها مشاكل التكيف مع التقنيات الرقمية و التكنولوجيا الحديثة؛
- تتطلب مهنة التدقيق الخارجي تكاليف عالية من أجل تبني التقنيات الرقمية الأمر الذي يعد عائقاً أمام العديد من ممارسي هذه المهنة والشركات؛
- تتأثر مهنة التدقيق الخارجي بالتحديات الناجمة عن عدم قدرة العميل على التكيف مع التطورات التكنولوجية؛
- تنشأ في ظل تطور التقنيات الرقمية تهديدات أمنية تمس أمن وخصوصية البيانات والتي تعرض البيانات والمعلومات المالية إلى خطر الاختراق وتشجع على عملية الغش والاحتيال.

التوصيات:

- يجب على المدققين السعي نحو تعزيز وتطوير مهاراتهم في تحليل البيانات وفهم التكنولوجيا والتقنيات الحديثة من خلال التعليم والتدريب المستمر؛
- تأهيل المدققين علميا وعمليا وتعزيز مهاراتهم بمعرفة شاملة حول تقنيات التحول الرقمي وكيفية التعامل معها ومع مخاطرها من خلال تحديث برامج التعليم في الجامعات والمؤسسات التعليمية والتكوينية؛
- ضرورة تشجيع المدققين على مواكبة تطورات العصر بإجراء دورات وندوات علمية وعملية حول كيفية العمل بالتقنيات الحديثة وطرق التعرف على التهديدات الإلكترونية وعمليات القرصنة؛
- ضرورة وضع بروتوكولات صارمة ومشددة للأمن السيبراني وحماية البيانات من الاختراق والقرصنة.

المراجع

1–Belaiboud, M. (2011). pratique de l'audit. Berti Edition.

2–big4accountingfirms. (2024, 09 08). Top 10Accounting fir,s in the US:2024, 2024. Retrieved from big4accountingfirms: https://big4accountingfirms.org/the-top-accounting-firms-in-the-us/

3–Cahyadi, N. (2020). A case study on the Big 4 Firms: Impact of Artificial Intelligence on the work of external auditors. International Bachelor of Economics & Business Economics. Erasmus School of Economics : Erasmus University Rotterdam.

4–Dennis, A., & Jenkins, G. (2024, 01 01). Using technology to boost audit quality. Retrieved 08 29, 2024, from journalofaccountancy :https://www.journalofaccountancy.com/issues/2024/jan/using-technology-to-boost-audit-quality.html

5–Faggella, D. (2020, 04 03). AI in the Accounting Big Four – Comparing Deloitte, PwC, KPMG, and EY. (emerj) Retrieved 09 08, 2024, from emerj: https://emerj.com/ai-sector-overviews/ai-in-the-accounting-big-four-comparing-deloitte-pwc-kpmg-and-ey/

6–KENTON, W. (2024, 05 30). The Big 4 Accounting Firms: An Overview. Retrieved 09 05, 2024, from investopedia: https://www.investopedia.com/terms/b/bigfour.asp

7–Mohammed Said Almaleeh, N. (2021). The Impact of Digital Transformation on Audit Quality(Exploratory Findings from a Delphi Study). Science Journal for Commercial Research, 03, 09-36.

8–Mohanty, A., & Mishra, A. K. (2017). Benefits and Issues of Cloud Computing in Accounting. International Journal of Trend in Scientific Research and Development (IJTSRD), 01(06), 283-288.

9–S. Fadaly, D. (2023). Investigating the Impact of Digital Transformation of External Auditing on their Business in the Egyptian Context. Alexandria Journal of Accounting Research, 07(02), 103-140.

10–STANCU, M. S., & DUȚESCU, A. (2021). The impact of the Artificial Intelligence on the accounting profession, a literature's assessment. Proceedings of the 15th International Conference on Business Excellence 2021 . 15, pp. 749-758. Sciendo.

12–Ugochi Ebirim, G., & and others, a. o. (2024). Evolving trends in corporate auditing: A systematic review of practices and regulations in the United States. World Journal of Advanced Research and Reviews, 21(01), 2250-2262.

13–Warren, Z. (2024, 07 11). Audit firms have hiring challenges-is this where technology can help? Retrieved from Thomson Reuters: https://www.thomsonreuters.com/en-us/posts/tax-and-accounting/audit-firms-hiring-challenges/

14–إسماعيل عثمان شريف اسحق. (2022). التحول الرقمي وأثره على مصداقية المعلومات المحاسبية. مجلة أبحاث إقتصادية معاصرة، 05(02)، 405-420.

15–المهدي مُحَمَّد منصور. (2018). أثر النظم المحاسبية المحوسبة على فعالية أداء مراجعي ديوان المحاسبة الليبي(دراسة تطبيقية على ديوان المحاسبة الليبي). رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة. مصراته، مدرسة العلوم الإدارية والمالية، ليبيا: الأكاديمية الليبية.

16–أيمن بوزانة، و وفاء حمدوش. (2022). تبني تكنولوجيا البلوكتشين كآلية لضبط قطاعات الصناعة المالية و المصرفية الأساسية. الباحث الاقتصادي، 09(01)، 108-127.

17–أيمن مُحَمَّد صبري نخال. (2020). أثر استخدام تكنولوجيا سلسلة الكتل الرقمية(البلوكتشين) على مسؤولية مراجع الحسابات. مجلة الفكر المحاسبي، 24(01)، 743-801.

18–توفيق حناشي. (2022). التحولات الرقمية في الدّول العربية. مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال، 05(02)، 143-164.

19–جيهان عادل أميرهم. (2020). اثر تحليل البيانات الضخمة (Big Data) على الاداء المالي والتشغيلي فى منظمات الأعمال (دراسة تطبيقية). مجلة البحوث المالية والتجارية، 21(02)، 150-200.

20–حسن القاضي، و حسين دحدوح. (1999). أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية. عمان، الأردن: مؤسسة الوراق.

21–خالد امين عبد أالله. (2004). علم تدقيق الحسابات (الناحية العملية). عمان، الأردن: دار وائل للنشر.

22–ربيع قرين. (2023). تقنيات التحول الرقمي واستراتيجياته (نماذج عن قصص فشل ونجاح الشركات العالمية). مجلة المشكلة الاقتصادية والتنمية، 02(02)، 57-74.

23–روان ثائر عيسى القيسي. (2021). أثر استخدام تقنية سلسلة الكتل(Blockchain) على القوائم المالية في البنوك التجارية. رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة. عمان، كلية الأعمال، الأردن: جامعة الشرق الأوسط.

24–سارة سمير صلاح، عبد الرحمن بسام، و يوسف البوزيكي. (2022). إمكانية تبني أنترنت الأشياء في الخدمات الصحية من منظور الكادر الطبي في مستشفيات محافظة نينوى(دراسة مسحية). مجلة اقتصاديات الأعمال، 03(04)، 299-318.

25–سمر حبيب. (2022). دور المحاسبة ومعايير التدقيق السحابي في تأكيد أمن البيانات والمعلومات (دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في سورية). مجلة جامعة تشرين العلوم الاقتصادية والقانونية، 44(06)، 11-53.

26–سمير جادلي، و مُحَمَّد بغريش. (2023/12/14). تدقيق ومراجعة الحسابات باستخدام تقنية سلال الكتل والذكاء الاصطناعي(الفرص والتحديات). تحديات مهنة التدقيق في ظل التحول الرقمي للأنظمة المحاسبية والمالية (الصفحات 1-17). قسنطينة: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة عبد الحميد مهري.

27–عائشة خالد مُحَمَّد الوثيري. (2024). أثر التحول الرقمي على التدقيق الإستراتيجي (الدور الوسيط لجودة التدقيق الداخلي في البنوك التجارية الأردنية). رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة. عمان، كلية الأعمال، الأردن: جامعة الشرق الأوسط.

28–عبد الله عبد القادر بالقاسم. (2023). الفرص والتحديات التي تواجه مهنة المحاسبة والتعليم المحاسبي في ليبيا في ظل التحول الرقمي في بيئة الأعمال المعاصرة(دراسة تطبيقية على عينة من المحاسبين القانونيين بالمكاتب الخارجية وأعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بالجامعات الليبية). مجلة جامعة درنة للعلوم الانسانية والاجتماعية، 02(01)، 210-243.

29–عبد الوهاب نصر علي. (2022). مهنة المحاسبة في مواجهة تداعيات التحول الرقمي في مصر (قصور الممارسة و حتمية التطوير). المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية و الإدارية، 13(02)، 15-25.

30–مُحَمَّد الأمين هروال، و عبد الحق زياني. (2023). واقع وظيفة التدقيق الداخلي في ظل التحول الرقمي(قراءة تحليلية لمخرجات التجربة الهولندية). مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، 08(01)، 332-356.

31–مروة مويسي، و مُحَمَّد عجيلة. (2018). ركائز ومراحل تطور المراجعة الخارجية في الجزائر(رؤية مستقبلية). مجلة إقتصاد المال و الأعمال، 03(01)، 211-222.

32–نصر الدين عيساوي. (2013). التدقيق المالي. مؤسسة نوميدغراف للنشر والاشهار.

33–نور الهدى مراح، و مُحَمَّد طويلب. (2022). مستقبل مهنة المحاسبة في ظل تقنيات التحول الرقمي-تقنية البلوكتشين نموذجاً-. مجلة الميادين الاقتصادية، 05(01)، 23-48.

34–هبة السيد ابراهيم الطنطاوي. (2023). أثر البيانات الضخمة على دور المحاسب الإداري في عصر التحول الرقمي (دراسة ميدانية). مجلة البحوث المحاسبية، 10(01)، 473-526.

35–هيبة صنهاجي، و مُحَمَّد أمين لعروم. (2017). أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات في تحسين جودة التدقيق الخارجي. مجلة اقتصاد المال والأعمال، 02(02)، 71-80.

36–وليد أحمد مُحَمَّد علي. (2024). دور التحول الرقمي في إعادة هندسة الأداء المهني لمراقبي الحسابات كمرتكز لتحسين جودة المراجعة. المجلة العلمية للدراسات و البحوث المالية والتجارية، 05(01)، 971-1012.

دور تقنيات الذكاء الاصطناعي في تحسين الأداء المهني للمدقق الخارجي

The role of artificial intelligence techniques in improving the Professional performance of the external auditor

إكرام حفصاوي*[1]، أميرة بوباطة [2]

1 مخبر اقتصاد المنظمات والتنمية المستدامة، جامعة محمد الصديق بن يحي – جيجل،الجزائر.ikram.hafssaoui@univ-jijel.dz

2 مخبر الشراكة والاستثمار في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الفضاء الأورومغاربي، جامعة محمد لمين دباغين–سطيف 2، الجزائر،
amira.boubata@univ-setif.dz

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور تقنيات الذكاء الاصطناعي على جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي، وهذا من خلال استخدام أسلوب دراسة الحالة القائم على الاستقراء من خلال دراسة آراء مجموعة من المهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق بغرض تعميم النتائج على العينة المنتمية إلى مجتمع الدراسة.

وأهم ما توصلنا إليه في هذه الدراسة إن استخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي يساهم في تحسين جودة أداء مهمة التدقيق الخارجي وتقليص تكلفة الخدمات المحاسبية، وبالتالي الحفاظ على سمعة مهنة التدقيق وتعزيز ثقة الجمهور في الأداء المهني المدققين من خلال تضمن دقة وسلامة المعلومات المالية المقدمة للمستخدمين وفي الوقت المناسب.

الكلمات المفتاحية: الذكاء الاصطناعي، التدقيق الخارجي، الأداء المهني ، المدقق المحاسبي.

تصنيف JEL : **M40**.

Abstract:

This study aims to know the role of artificial intelligence techniques on the quality of the professional performance of the external auditor, and this is through the use of a case study method based on induction by studying the opinions of a group of professionals in the field of accounting and auditing for the purpose of generalizing the results to the sample belonging to the study population.

The most important finding in this study is that the use of artificial intelligence techniques contributes to improving the quality of performance of the external audit task and reducing the cost of accounting services, thus preserving the reputation of the auditing profession and enhancing public confidence in the professional performance of auditors by ensuring the accuracy and integrity of the financial information provided to users in a timely manner.

Keywords
Artificial intelligence; Professional performance; External audit; Accounting auditor.

*المؤلف المرسل: إكرام حفصاوي، ikram.hafssaoui@univ-jijel.dz

1. مقدمة

تتسم بيئة الأعمال المعاصرة بوتيرة متسارعة لانتشار التكنولوجيا و تقنيات الذكاء الاصطناعي، حيث اصبح جزءا أساسيا من حياة الأفراد والمؤسسات، وهذه التطبيقات الذكية تتفرع وتتزايد بصورة لا يمكن استيعابها وتكاد تدخل في كافة المهن منها مهنة المحاسبة والتدقيق، ففي ظل التطورات الحديثة وتبني المستحدثات التقنية لمواكبة التغيرات الحالية وتلبية متطلباتها إن مواكبة مهنة المحاسبة والتدقيق للتطورات التكنولوجيا يعد أمرا حتميا، فهذه التقنيات الذكية أصبح ينادي به الكثير من ممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق لاستخدامها خاصة في عمليات التدقيق الخارجي قصد الرفع من جوة الأداء المهني.

❖ إشكالية الدراسة

هل هناك دور لتقنيات الذكاء الاصطناعي في تحسين الأداء المهني للمدقق الخارجي؟

❖ فرضيات الدراسة

- توجد أهمية كبيرة عند استخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي في عملية التدقيق الخارجي.
- استخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي يساهم في تحقيق جودة الاداء المهني للمدقق الخارجي.

❖ أهداف الدراسة

- التعرف على تطبيقات الذكاء الاصطناعي وأهميتها في عملية التدقيق الخارجي.
- توضيح دور تقنيات الذكاء الاصطناعي في تحسين عملية التدقيق الخارجي و تعزيز جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي.

❖ منهج الدراسة

للإجابة على التساؤل الوارد في الإشكالية، ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في المحاور النظرية من خلال جمع المعلومات المرتبطة بالموضوع محل الدراسة، بينما في المحور التطبيقي فقد تم استخدام أسلوب دراسة الحالة القائم على الاستقراء من خلال دراسة آراء مجموعة المهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق، بغرض تعميم النتائج على العينة المنتمية إلى مجتمع الدراسة.

2. الذكاء الاصطناعي

يعتبر الذكاء الاصطناعي مجال لعلوم الكمبيوتر المخصص لحل المشكلات المعرفية المرتبطة عادةً بالذكاء البشري.

1.2 مفهوم الذكاء الاصطناعي

نقدم في النقاط التالية مفهوم مختصر للذكاء الاصطناعي.

أ- تعريف الذكاء الاصطناعي:

الذكاء الاصطناعي هو نظام ونشاط قائم على الآلة يمكنه عمل تنبؤات وتوصيات وقرارات تؤثر على البيئات الحقيقية والافتراضية والاستباقية (Rehman & Hashim, 2022, pp. 1-7)

يعرف الذكاء الاصطناعي على أنه "مجموعة من البرامج التي تضيف للحاسب الآلي القدرة على محاكاة الذكاء البشري والقدرات البشرية وتمكينه من القيام بالأعمال البشرية التي تتطلب القدرة على الفهم والتفكير والتفسير والحركة وأداء المهارات الحياتية المتنوعة" (عسيري، الحناوي، البديدي، ال سويد، و المازني، 2023، صفحة 470)

كما يعرف كذلك على أنه تطوير أنظمة متقدمة وأكثر تعقيدا تتمتع بالقدرة على أن تفوق قدرات البشر بطرق متنوعة (Poola, 2017)

عرف الذكاء الاصطناعي بأنه برنامج كمبيوتر قادر على اتخاذ قرارات متوازنة بناء على السياق الحالي، النتيجة الاجمالية لاستخدام هذا النظام قدرة تشغيل عالية وكميات كبيرة من البيانات والمعلومات (Issa, Ting & Miklos A., 2016)

يمكن القول أن الذكاء الاصطناعي هو أنظمة مبرمجة للتفكير والعمل وتنفيد مختلف الأنشطة التي من المتوقع أن يقوم بها.

ب-أهمية الذكاء الاصطناعي:

وحسب كل من (Alhelou & Rashwan, 2020, pp. 100-101) فإن للذكاء الاصطناعي أهمية تتمثل فيما يلي:

- المساعدة في استمرارية الأعمال بلا هوادة من خلال أجهزة الكمبيوتر العملاقة و العالم
- المساعدة على انجاز مهام الحياة اليومية من خلال التطبيقات المتاحة ، حيث يوفر الذكاء الاصطناعي العديد من التطبيقات
- استخدام الذكاء الاصطناعي في تقديم الخدمات المحاسبية مثل التحويلات البنكية و المدفوعات المالية
- يمكن استخدام الذكاء الاصطناعي للرد على الاستفسارات العملاء وتلقي الشكاوي وتحليل وثائقهم والوصول غلى النتائج المرجوة.

- يمكن استخدام الذكاء الاصطناعي لتتبع العملاء وتحليل اتجاهاتهم ومشترياتهم.
- من خلال الذكاء الاصطناعي يتم استبدال العمل الذي يستغرق وقتا طويلا بعمل موفر للوقت مثل إمكانية الاطلاع على الاف العقود واستخراج المعلومات منها بدقة تفوق دقة الانسان وخلال دقائق.
- يساعد في تحليل البيانات والتنبؤات بدرجة عالية من الدقة

ج- خصائص الذكاء الاصطناعي:

للذكاء الاصطناعي خصائص نذكر منها (آل عزام و آل ظفرة، 2023، صفحة 10) :

- القدرة على التفكير والإدراك وحل المشاكل المعروضة.
- القدرة على اكتساب المعرفة وتطبيقها.
- القدرة على التعلم والفهم من التجارب والخبرات السابقة.
- القدرة على استخدام التجربة والخطأ لاستكشاف الأمور المختلفة.
- القدرة على الاستجابة السريعة للمواقف والظروف الجديدة.
- القدرة على التعامل مع الحالات الصعبة والمعقدة.
- القدرة على تقديم المعلومات لاتخاذ القرارات.

2.2.أبعاد الذكاء الاصطناعي:

يتضمن الذكاء الاصطناعي العديد من الأبعاد ندكر منها:

أ- النظم الخبيرة: تعتبر من أهم أبعاد الذكاء الاصطناعي حيث تستخدم قاعدة بياناتها من خلال مجموعة من الخبرات يتم تخزينها في النظام الخبير وتشمل على التدريب والقواعد والمفاهيم والحقائق والعلاقات والممارسات المهنية ليتم استخدامها في اتخاذ القرارات (Shervan, 2013, p. 45).

ب-التعلم التلقائي: هو مجموعة من تقنيات البرمجة التي تسمح للآلة بتكييف السلوك مع بيئتها دون تدخل بشري أو بتدخل جزئي منه، ويعرف تقنيا بأنه تصميم خوارزميات قادرة على اتخاذ القرارات بشكل مستقل دون برمجة مسبقة (الجابر، 2020، صفحة 26) .

ج- الشبكات العصبية: هي طريقة في الذكاء الاصطناعي تعلم أجهزة الكمبيوتر معالجة البيانات بطريقة مستوحاة من الدماغ البشري وتستند إلى نظم قواعد المعرفة الموزعة على حزمة من النظم والبرامج التي تعمل

من خلال عدد كبير من المعالجات بأسلوب المعالجة الموازية، كما أن هناك العديد من التطبيقات التقنية للشبكات العصبية الاصطناعية في مجال المحاسبة والتدقيق التي أثبتت جدارها وقدرتها العالية في إتمام المهام في الوقت المناسب (Paule-Vianez, Gutiérrez-Fernández, & Luis Coca-Pérez, 2020, p. 73).

د- **الخوارزميات:** عبارة عن مجموعة من التعليمات التي تتكرر لحل مشكلة، كما أنها تساعد على إنشاء حلول لمسائل خاصة باستخدام طرق متوافقة مع بيئتها وهي مبرمجة بالطريقة التي يحل بها الإنسان المسائل (الداود، 2021، صفحة 57).

هـ- **الوكلاء الأذكياء:** يقوم نظام الوكلاء الاذكياء على وجود المستشعرات التي تغدي النظام بالمعلومات من العالم الخارجي، والذي يقرر بعد ذلك ما إذا كان ينبغي أن يتصرف وفقا للموقف أم لا (جماعي، 2023، صفحة 46) .

و- **الروبوتات:** تعرف الروبوتات على انها آلة ميكانيكية قادرة على القيام بأعمال مبرمجة بإشارة وسيطرة مباشرة من الإنسان أو بإشارة من برامج حاسوبية، وتحتوي على أجهزة استشعار وأنظمة تحكم ووحدات تزويد بالطاقة والحركة وبرامج تعمل جميعها معا لتنفذ مهمة معينة (الدلاهمة، 2019، صفحة 91) .

3. تقنيات الذكاء الاصطناعي و جودة أداء مهنة التدقيق الخارجي

تستعمل تقنيات الذكاء الاصطناعي في أداء مختلف المهام منها مهنة التدقيق المحاسبي، وهذا الذكاء الاصطناعي ويمكنه بشكل متكرر تحسين نفسه استنادًا إلى المعلومات التي يجمعها.

1.3 جودة الأداء المهني للتدقيق الخارجي

ورد مفهوم الأداء في معجم *encyclopédique* بمعنى النتائج المحققة في تنفيذ مختلف المهام (La rousse, p. 1179).

ويتجه الكثير من الباحثين إلى توضيح مفهوم الأداء على أنه تأدية عمل إنجاز نشاط أو تنفيذ مهمة مما يساعد على الوصول إلى الأهداف المسطرة (المحاسنة، 2013، صفحة 103).

كما يُعدّ موضوع جودة التدقيق الخارجي محط اهتمام العديد من الدراسات، لكن لا يوجد تعريف محدد متفق عليه لقياسها بشكل عام، يمكن التعبير عن جودة التدقيق الخارجي من خلال ثلاثة أبعاد رئيسية:

أ– جودة التأكيد: قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء والمخالفات المحتملة في البيانات المالية بشكل دقيق وفعّال.

ب– جودة الضمان: ضمان استقلالية المدقق وحياده خلال عملية التدقيق، مما يُعزز ثقة المستخدمين في نتائج التدقيق.

ج– رقابة الجودة: تطبيق معايير التدقيق المهنية بشكل صارم لضمان جودة مخرجات عملية التدقيق.

فمن منظور المدقق: تتحدد جودة عمله بكفاءته في اكتشاف الأخطاء المالية المحتملة، مع التأكيد على استقلاليته وحياده خلال عملية التدقيق تعتمد كفاءة المدقق على خبرته ومهاراته، بالإضافة إلى التزامه بمعايير التدقيق المهنية، ومن منظور جودة القوائم المالية: تُعبّر جودة التدقيق عن مدى ثقة المستخدمين في المعلومات المحاسبية المدقّقة، بعبارة أخرى تُعتبر جودة التدقيق جزءًا لا يتجزأ من جودة المعلومات المالية التي يعتمد عليها مختلف أصحاب المصلحة، ومن منظور المنظمات والهيئات المهنية تُقيّم جودة التدقيق من خلال مدى التزام المدقق بمعايير التدقيق المهنية المعتمدة، حيث تُساهم هذه المعايير في ضمان جودة مخرجات عملية التدقيق وتعزيز ثقة المستخدمين في النظام المالي ككل (تليلي وسويسي، 2019، صفحة 374).

عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين وفق المعيار الدولي رقم 220 على أنها السياسات والإجراءات المتبعة في مكاتب التدقيق للتأكد من تنفيذ أعمال التدقيق وفقًا لمعايير التدقيق المعمول بها والتزامها بقواعد وسلوكيات المهنة. (نصر علي و شحاتة، 2013، صفحة 118).

وعرفها ***Palmorse*** على أنها درجة الثقة التي تؤكد خلو القوائم المالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية، حيث أنه أكد على أنه كلما ارتفع مستوى التأكيد كلما ارتفعت جودة المعلومات والعكس صحيح. (2Palmorse & Zoe-Vonna, January1988, p. 56)، وأكد على ذلك ***Knapp*** الذي عرفها بأنها مدى قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف الأخطاء والغش ومختلف التلاعبات أثناء القيام بعملية التدقيق. (3Knapp & C.Michael, 1991, p. 38) .

2.3 دور تقنيات الذكاء الاصطناعي في تحسين جودة التدقيق

يتمثل دور تقنيات الذكاء الاصطناعي في تحسين جودة التدقيق فيما يلي (خالدي و زياني، 2024، صفحة 344) :

أ- مساهمة الذكاء الاصطناعي في فحص كامل المجتمع الاحصائي: يُتيح الذكاء الاصطناعي للمدققين الاستفادة من تقنيات تعلم الآلة لتحليل كامل المجتمع الإحصائي بدلاً من الاعتماد على الفحص اليدوي والعينات الصغيرة، ممّا يُحسّن من دقة التحقق وكفاءة وفعالية عمليات التدقيق بشكل عام.

ب- قدرة الذكاء الاصطناعي على كشف الاحتيال: وتُساهم تقنيات الذكاء الاصطناعي أيضًا في تعزيز قدرة المؤسسات على كشف الاحتيال من خلال تحليل المعاملات بشكل فعال وتحديد الأنماط المشبوهة، ممّا يُقلّل من المخاطر المالية ويُحسّن من كفاءة عملية التدقيق.

ج- التحول من التدقيق التقليدي إلى التدقيق المستمر: مع ازدياد سرعة التغيرات في البيئة، لم يعد التدقيق التقليدي المعتمد على المعلومات التاريخية كافياً، لذلك تُتيح تقنيات الذكاء الاصطناعي الانتقال إلى نموذج "التدقيق المستمر" الذي يعتمد على البيانات في الوقت الفعلي، ممّا يُمكّن المدققين من تحديد ومعالجة القصور والاستثناءات، وإعداد خطط تدقيق سنوية مُستندة إلى تحليل البيانات، وتحسين مرونة عملية التدقيق وقدرتها على التكيف مع التغيرات السريعة.

د- بناء علاقة أقوى مع عملاء التدقيق: وعلاوة على ذلك، يُساهم استخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي في تحسين كفاءة المدققين، ممّا يتيح لهم التركيز على الجوانب الاستشارية والتحليلية للتدقيق، وبفضل هذا التحول يمكن توجيه الجهود البشرية نحو المهام التي تتطلب التفكير الاستراتيجي وتحليل البيانات بشكل أكبر، ممّا يُعزّز من سمعة المدقق المهنية ويُساهم في تفوقه في مجال التدقيق.

3.3 دور الذكاء الاصطناعي في تعزيز جودة الأداء المهني للمدقق

وفقًا لمعظم التعريفات فإن الذكاء الاصطناعي هو أجهزة وبرامج يمكنها التعلم والتكيف والتحليل والحكم وأداء عمليات صنع القرار المعقدة المشابهة للدماغ البشري، حيث يسمح الذكاء الاصطناعي للآلات بالتعلم من أخطائها والتكيف مع المدخلات الجديدة وأداء مهام مماثلة للتي يقوم بها البشر، ويمكن استخدام تقنية الذكاء الاصطناعي لتحليل كميات كبيرة من البيانات مما يسهل التعرف على نماذج البيانات نتيجة للاستخدامات الناجحة لتكنولوجيا البيانات الضخمة والتعلم الآلي لفهم الماضي والتنبؤ بالمستقبل باستخدام كميات هائلة من البيانات (Allouli & Boumeska , 2023, p. 138).

يُقدم الذكاء الاصطناعي حلولًا فعّالة للتخفيف من مخاطر التدقيق، والقدرة على فحص كامل المجتمع الإحصائي مهما كان حجمه، بدلاً من الاكتفاء بعينة محدودة، ممّا يُتيح للمدققين تحديد العمليات غير العادية التي

قد يصعب اكتشافها باستخدام الأساليب التقليدية، وعلاوة على ذلك يُساهم الذكاء الاصطناعي في تعزيز كفاءة عمليات التدقيق بشكل كبير، فبدلاً من قضاء ساعات طويلة في مراجعة الوثائق يدويًا يمكن للآلات إنجاز هذه المهام في وقت قصير للغاية، ممّا يُتيح للمدققين تخصيص وقتهم لمهام أكثر أهمية مثل التواصل مع العملاء وفهم احتياجاتهم بشكل أفضل. (سمهدان و سلمو، 2021، صفحة 9)، وتُقدم تقنيات الذكاء الاصطناعي تحسين جودة التدقيق كما يلي:

أ- سرعة اتخاذ القرارات: توفر تقنيات الذكاء الاصطناعي للمدققين البيانات والمعلومات المطلوبة بسرعة وسهولة، ممّا يُساعدهم على اتخاذ قرارات مدروسة في الوقت المناسب.

ب- اختصار مدة عملية التدقيق: تُساهم تقنيات الذكاء الاصطناعي في تسهيل العديد من مهام التدقيق، ممّا يُقلّل من الوقت اللازم لإنجاز عملية التدقيق بشكل عام.

ج- تحسين دقة البيانات: تُساعد تقنيات الذكاء الاصطناعي في فحص وتقييم البيانات والمعلومات بدقة عالية، ممّا يُقلّل من هامش الخطأ في عملية التدقيق.

د- كشف الأخطاء: تساعد تقنيات الذكاء الاصطناعي في كشف الأخطاء المحتملة في البيانات المالية وتقارير التدقيق بشكل أكثر فعالية.

هـ- تعزيز كفاءة المدققين: تُساعد تقنيات الذكاء الاصطناعي المدققين على إنجاز مهامهم بشكل أكثر كفاءة وفعالية، ممّا يُحسّن من جودة عملية التدقيق بشكل عام (ماجد و وآخرون، 2023، صفحة 167).

4. الدراسة الميدانية

الهدف من هذه الدراسة هو شرح الخطوات والإجراءات المتبعة بدقة، بدءًا بتحديد مجتمع الدراسة، ثم عينة البحث، وأدوات جمع البيانات، ومختلف الأدوات الإحصائية المستخدمة.

مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في المدققين الخارجيين والمتمثلين مجموعة من المهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق في الجزائر، حيث تم اختيار عينة عشوائية بسيطة، وبناءَ عليها تم توزيع **50** استبانة على عينة الدراسة، وتم استرجاع **31** منها، وبهذا يكون عدد الاستبانات الخاضعة للتحليل **31** استبانة، ويوضح الجدول الموالي العينة المستهدفة في هذه الدراسة كما يلي:

الجدول 1: الإحصاءات الخاصة بعينة الدراسة.

البيان	الاستمارة	
	التكرار	النسبة
الاستمارات الموزعة	50	%100
الاستمارات غير المسترجعة	19	%38
الاستمارات القابلة للتحليل	31	%62

المصدر: من إعداد الباحثتين.

يوضح الجدول أعلاه أن **31** استمارة فقط من أصل عدد الاستبيانات تم تحليلها، وذلك بنسبة **62%**.

إلا أنه من المهم التأكيد على أن حجم العينة قد يؤثر على دقة النتائج وقابليتها للتعميم.

أداة الدراسة والأدوات الإحصائية المعتمدة: اعتمدنا في هذه الدراسة على أداة الاستبيان لجمع البيانات، حيث تم تصميمها لتشمل محورين رئيسيين:

المحور الأول: أهمية استخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي: حيث ضم هذا المحور **8** فقرات.

المحور الثاني: جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي :ضم هذا المحور **12** فقرة.

وتم استخدام مقياس ***Likert*** ذي الخمس درجات لقياس آراء المشاركين في كل فقرة، وبعد جمع البيانات، تم تحليلها باستخدام برنامج ***SPSS***، مستخدمين عدة أدوات إحصائية.

صدق وثبات استبانة الدراسة: لتأكيد صدق الاستبانة، تم عرض الاستبانة على أساتذة مختصين في قسم العلوم المحاسبية والمالية لمراجعتها وتقديم ملاحظاتهم، ثم تعديلها بناءً على ذلك، وتم حساب معاملات الارتباط لمعدل المحور الكلي، بالإضافة إلى حساب معاملات ثبات ألفا كرونباخ للمحاور.

صدق الاتساق الداخلي للمحور الأول (أهمية استخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي)

تم حساب معامل الارتباط ***Pearson*** لتوضيح ارتباط كل عبارة من عبارات المحور الأول، مع المعدل الكلي المحور الذي تنتمي إليه هذه العبارات، والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول2: صدق الاتساق الداخلي للمحور الأول

العبارة	*Corrélation de Pearson*	*Sig (Bilatérale)*	الدلالة الإحصائية
تعد تقنيات الذكاء الاصطناعي أحد التطورات التكنولوجية الحديثة عالميا ومحليا.	,6770	0,000	دالة إحصائيا
يلاقي تطبيق تقنيات الذكاء الاصطناعي قبولا من طرف المدققين الخارجيين.	,4640	0,000	دالة إحصائيا

تحتاج الرقمنة إلى مدققين خارجيين مؤهلين ذو خبرة في التعامل مع تطبيقات الذكاء الاصطناعي.	0,746	0,000	دالة إحصائيا
يتم تدريب العمال في مكاتب التدقيق باستمرار لمواكبة التكنولوجيا الحديثة للذكاء الاصطناعي.	226,0	0,000	دالة إحصائيا
توفر تطبيقات الذكاء الاصطناعي المعلومات الضرورية بشكل دقيق.	,6200	0,000	دالة إحصائيا
تختصر تقنيات الذكاء الاصطناعي الوقت ويقلل الجهد.	,5090	0,000	دالة إحصائيا
تعتبر أنظمة الذكاء الاصطناعي أكثر دقة من النماذج الإحصائية التقليدية.	,7050	0,000	دالة إحصائيا
تساعد تقنيات الذكاء الاصطناعي من جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة.	,5110	0,000	دالة إحصائيا

المصدر: من إعداد الباحثتين اعتمادا على نتائج ***SPSS V24***.

يلاحظ من قيم الجدول أعلاه أن معاملات الارتباط ***Pearson*** لعبارات المحور الأول هي قيم موجبة، ودالة إحصائيا عند مستوى دلالة 0,05، لأن القيم الاحتمالية لهذه العبارات تساوي 0,000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0,05، ما يؤكد من وجود علاقة طردية بين عبارات هذا المحور وأنها صادقة لما وضعت لقياسه.

أولا: صدق الاتساق الداخلي للمحور الثاني (الأداء المهني للمدقق الخارجي)

تم حساب معامل الارتباط ***Pearson*** لتوضيح ارتباط كل عبارة من عبارات المحور الثاني، مع المعدل الكلي المحور الذي تنتمي إليه هذه العبارات، والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول 3: صدق الاتساق الداخلي للمحور الثاني

العبارة	***Corrélation de Pearson***	***Sig (Bilatérale)***	**الدلالة الإحصائية**
تعد تقنيات الذكاء الاصطناعي أحد التطورات التكنولوجية الحديثة عالميا ومحليا.	376,0	0,000	دالة إحصائيا
الدراية الكافية والمؤهلات اللازمة بتقنيات الذكاء الاصطناعي لدى فريق التدقيق تمكنه من زيادة جودة الأداء المهني للتدقيق.	,5400	0,000	دالة إحصائيا
تساهم تقنيات الذكاء الاصطناعي في زيادة كفاءة عملية التدقيق الخارجي.	,6970	0,000	دالة إحصائيا
إن استخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي يحسن من جودة المعلومات المقدمة	,7620	0,000	دالة

لمستخدمي تقرير المدقق الخارجي.			إحصائيا
تساهم تقنيات الذكاء الاصطناعي في تحسين أداء المدقق الخارجي.	,8890	0,000	دالة إحصائيا
يساعد الذكاء الاصطناعي في سرعة إنجاز عمل المدقق وأداء عملية التدقيق.	,6240	0,000	دالة إحصائيا
التأهيل العلمي والعملي لدى المدقق الخارجي حول تطبيقات الذكاء الاصطناعي تمكنه من زيادة جودة الأداء المهني للتدقيق؛	,6180	0,000	دالة إحصائيا
تساعد أدوات الذكاء الاصطناعي المدقق الخارجي بالحصول على أدلة إلكترونية بدلا من الأدلة التقليدية مما يزيد من جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي؛	,6690	0,000	دالة إحصائيا
تساعد تطبيقات الذكاء الاصطناعي المدقق الخارجي على توفير أدلة الإثبات المناسبة لأداء عمله في الوقت المناسب؛	,6350	0,000	دالة إحصائيا
يؤدي استخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي إلى تقليل تكلفة عملية التدقيق الخارجي.	,5920	0,000	دالة إحصائيا
يسمح استخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي بتدقيق جميع بيانات المؤسسة بدلا من أسلوب أخذ العينات؛	,7190	0,000	دالة إحصائيا
يساعد استخدام أدوات الذكاء الاصطناعي في عمليات التدقيق الخارجي على التقليل من عمليات الأخطاء؛	,5230	0,000	دالة إحصائيا

المصدر: من إعداد الباحثتين اعتمادا على نتائج ***SPSS V24***.

يلاحظ من قيم الجدول أعلاه أن معاملات الارتباط ***Pearson*** لعبارات المحور الثاني هي قيم موجبة، ودالة إحصائيا عند مستوى دلالة 0,05، لأن القيم الاحتمالية لهذه العبارات تساوي 0,000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0,05، ما يؤكد من وجود علاقة طردية بين عبارات هذا المحور وأنها صادقة لما وضعت لقياسه.

الجدول 4: صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة

المحور	عنوان المحور	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
المحور الأول	أهمية استخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي	7130,	0000,
المحور الثاني	جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي	9240,	0.000

المصدر: من إعداد الباحثتين اعتمادا على نتائج ***SPSS V24***.

يُظهر الجدول أن القيم الاحتمالية لجميع معاملات الارتباط بين متوسطات المحاور والدرجة الكلية للمحاور أقل من مستوى الدلالة الإحصائية **0.05**، يشير ذلك إلى وجود ارتباط إيجابي هام بين متوسطات المحاور والدرجة الكلية لكل محور، أي أن هذه النتائج تُؤكد أن الاستبانة تقيس بشكل موثوق ما صممت لقياسه.

ثبات الاستبانة: لتقييم ثبات الاستبانة، تم استخدام معامل ألفا كرونباخ ***Alpha de Cronbach***، ويُعد هذا المعامل مقبولًا إذا كان يساوي أو أكبر من **0.6**، حيث يوضح الجدول التالي قيم معامل ألفا كرونباخ لكل محور من محاور الاستبانة:

الجدول 5: معامل ألفا كرونباخ.

المحور	عدد العبارات	Alpha de Cronbach
المحور الأول	8	6050,
المحور الثاني	12	8720,
معامل الثبات العام		8450,

المصدر: من إعداد الباحثتين اعتمادا على نتائج ***SPSS V24***.

نلاحظ من خلال قيم الجدول أعلاه أن معاملات الثبات الخاصة بمحاور الدراسة، تزيد عن النسبة المقبولة إحصائيا البالغة 0,6، كما أن معامل الثبات الكلي للاستبيان قدر ب 0,845، ويعتبر قريب من الواحد، مما يدل أن ثبات أسئلة الاستبيان مرتفع جدا، وهذا في حالة إذا تم إعادة توزيعه هذه الاستبانة أكثر من مرة تعطي نفس النتيجة، وبهذا نكون قد تأكدنا من ثبات الاستبيان وقابليته للدراسة والتحليل، وهذا يمكننا من اختبار الفرضيات بثقة تامة.

تحليل نتائج الدراسة:

قبل تحليل البيانات تشترط الاختبارات الإحصائية أن تتبع البيانات توزيعًا طبيعيًا، ويُعدّ هذا الاختبار ضروريًا لتحديد نوع الاختبارات الإحصائية المناسبة للدراسة (المعلمية أو غير المعلمية)، وتم اختيار اختبار كولموجروف-سميرنوف كونه الأكثر شيوعًا لتحديد ما إذا كانت البيانات تتبع توزيعًا طبيعيًا أم لا، ويوضح الجدول التالي نتائج اختبار كولموجروف-سميرنوف:

الجدول 6: اختبار التوزيع الطبيعي.

المحاور	قيمةZ الإحصائية	القيمة الاحتمالية (sig)

محاور الدراسة	0,075	0,200

المصدر: من إعداد الباحثتين اعتمادا على نتائج ***SPSS V24***.

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن القيمة الاحتمالية لمحاور الدراسة أكبر من مستوى الدلالة **0,05**، وهذا ما يدل أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي حسب اختبار **كولمجروف سمرنوف**، وهذا يمكننا من استخدام الاختبارات المعلمية من أجل تحليل البيانات.

تحليل فقرات الاستبيان باستخدام اختبار T للعينة الواحدة: لتحليل البيانات تم استخدام اختبارT للعينة الواحدة، لمعرفة إذا كانت درجة الموافقة تزيد أو تنقص عن الدرجة المتوسطة، حيث نقوم بداية بتحديد المتوسط الحسابي للفقرة ثم قيمة t المحسوبة ومقارنتها مع قيمة t الجدولية، إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من t الجدولية والقيمة الاحتمالية أصغر من **0.05** نقبل الفقرة، أما في حالة العكس فهذا يعني أن إجابات أفراد العينة تؤول نحو الرفض، ويتم تحديد المجال الذي ينتمي إليه المتوسط الحسابي لمعرفة درجة القبول أو الرفض، أما إذا كان المتوسط الحسابي ينتمي إلى المجال المتوسط، فإن القرار يؤخذ على أساس قيمة t المحسوبة والقيمة الاحتمالية.

تحليل فقرات المحور الأول: أهمية استخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي

وعليه نقوم باختبار الفرضيات الخاصة بوصف متغيرات الدراسة باستعمال اختبارT للعينة الواحدة، والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول 7: تحليل فقرات المحور الأول (أهمية استخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي)

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t المحسوبة	درجة الموافقة
1	تعد تقنيات الذكاء الاصطناعي أحد التطورات التكنولوجية الحديثة عالميا ومحليا.	4,66	0,653	14,348	موافق بشدة
2	يلاقي تطبيق تقنيات الذكاء الاصطناعي قبولا من طرف المدققين الخارجيين.	4,00	0,762	7,424	موافق
3	تحتاج الرقمنة إلى مدققين خارجيين مؤهلين ذو خبرة في التعامل مع تطبيقات الذكاء الاصطناعي.	4,09	0,928	6,664	موافق
4	يتم تدريب العاملين في مكاتب التدقيق باستمرار لمواكبة التكنولوجيا الحديثة للذكاء الاصطناعي.	3,34	0,937	2,075	موافق
5	توفر تطبيقات الذكاء الاصطناعي المعلومات الضرورية بشكل دقيق.	3,72	0,683	5,951	موافق
6	تختصر تقنيات الذكاء الاصطناعي الوقت ويقلل الجهد.	4,16	0,723	9,043	موافق

7	تعتبر أنظمة الذكاء الاصطناعي أكثر دقة من النماذج الإحصائية التقليدية.	3,81	0,859	5,351	موافق
8	تساعد تقنيات الذكاء الاصطناعي من جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة.	13,7	1,085	3,749	موافق

المصدر: من إعداد الباحثتين اعتمادا على نتائج ***SPSS V24***.

يتضح من معطيات الجدول أعلاه أن إجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات التحول الرقمي مقبولة، وهذا نتيجة لما أظهرته قيمة المتوسط الحسابي للعبارات والتي تنتمي إلى مجال الإجابة الرابعة موافق بدرجة عالية لسلم **Likert** الخماسي **[3.40–4.2]**، وبدرجة انحراف معياري مرتفعة مما تؤكد أن هناك تشتت عال في إجابات المبحوثين حول القيمة المتوسطة، كما تُؤكّد قيم **T** المرتفعة، التي تفوق القيمة الجدولية **2.030**، على دلالة النتائج إحصائيًا أمّا مستوى الدلالة المنخفض عن **0.05**، فيشير هذا إلى موافقة أفراد العينة على جميع عبارات هذا المحور الأول، ممّا يعني أنَّهم يُجمعون على أهمية ضرورة الاعتماد على الذكاء الاصطناعي في عمليات التدقيق، حيث تُبرز الفقرة رقم **1** والتي تُشير إلى تعد تقنيات الذكاء الاصطناعي أحد التطورات التكنولوجية الحديثة عالميا ومحليا. أعلى متوسط حسابي (**4,22**)، أي أن الرقمنة هي التحول من الأنظمة والعمليات التقليدية إلى نظم رقمية تعتمد على التكنولوجيا. هذا التحول يمثل قفزة نوعية في العديد من المجالات، مما يجعلها أحد أهم التطورات التكنولوجية عالميا ومحليا، بينما تُسجّل الفقرة **8** (تساعد تقنيات الذكاء الاصطناعي من جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة) أدنى قيمة **3,71**.، ويتم تفسير ذلك أن تقنيات الذكاء الاصطناعي تُعتبر ثورة حقيقية في مجال التحقيقات، حيث تساهم بشكل كبير في تحسين كفاءة عملية جمع الأدلة وتقييمها.

تحليل فقرات المحور الثاني: جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي: يوضح الجدول الموالي تحليل فقرات المحور الثاني:

الجدول8: تحليل فقرات المحور الثاني (جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي)

رقم الفقرة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t المحسوبة	درجة الموافقة
1	الدراية الكافية والمؤهلات اللازمة بتقنيات الذكاء الاصطناعي لدى فريق التدقيق تمكنه من زيادة جودة الأداء المهني للتدقيق.	4,09	0,588	3,749	موافق
2	تساهم تقنيات الذكاء الاصطناعي في زيادة كفاءة عملية التدقيق الخارجي.	4,16	0,723	10,522	موافق
3	إن استخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي يحسن من جودة المعلومات المقدمة لمستخدمي تقرير المدقق الخارجي.	3,91	0,963	9,043	موافق
4	تساهم تقنيات الذكاء الاصطناعي في تحسين أداء المدقق الخارجي.	43,7	0,880	5,326	موافق
5	يساعد الذكاء الاصطناعي في سرعة إنجاز عمل المدقق وأداء عملية التدقيق.	4,16	0,987	4,822	موافق

6	التأهيل العلمي والعملي لدى المدقق الخارجي حول تطبيقات الذكاء الاصطناعي تمكنه من زيادة جودة الأداء المهني للتدقيق؛	4,22	0,792	6,625	موافق بشدة
7	تساعد أدوات الذكاء الاصطناعي المدقق الخارجي بالحصول على أدلة إلكترونية بدلا من الأدلة التقليدية مما يزيد من جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي؛	3,75	0,880	8,700	موافق
8	تساعد تطبيقات الذكاء الاصطناعي المدقق الخارجي على توفير أدلة الإثبات المناسبة لأداء عمله في الوقت المناسب؛	4,00	0,568	4,822	موافق
9	يؤدي استخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي إلى تقليل تكلفة عملية التدقيق الخارجي.	3,88	1,040	9,960	موافق
10	يسمح استخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي بتدقيق جميع بيانات المؤسسة بدلا من أسلوب أخذ العينات؛	3,94	0,716	4,761	موافق
11	يساعد استخدام أدوات الذكاء الاصطناعي في عمليات التدقيق الخارجي على التقليل من عمليات الأخطاء؛	4,09	0,893	7,411	موافق
12	يؤثر استخدام الذكاء الاصطناعي في دور المدقق الخارجي بحيث تقلص من دوره ومهامه اليومية.	3,84	0,677	6,929	موافق

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على نتائج ***SPSS V24***.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن أغلبية المتوسطات الحسابية تنتمي إلى فئة الموافقة بشدة والحراف معياري مرتفع مما يدل على عدم وجود تشتت كبير في إجابات المبحوثين، كما أن قيم**T** المحسوبة أكبر من قيمته الجدولية **2.030**، وأن مستوى الدلالة للعبارات أقل من **0,05**، ما يدل على أن أفراد العينة موافقون على جميع عبارات هذا المحور، حيث بلغت الفقرة رقم **6** (التأهيل العلمي والعملي لدى المدقق الخارجي حول تطبيقات الذكاء الاصطناعي تمكنه من زيادة جودة الأداء المهني للتدقيق) أعلى درجة متوسط حسابي قدر**4,22**، أي أنه في سياق تطبيقات الذكاء الاصطناعي يشير إلى مجموعة المهارات والمعارف التي يجب أن يمتلكها المدقق لكي يستفيد بشكل فعال من هذه التقنيات الحديثة في عمله، بهدف إلى رفع كفاءة المدقق ودقة نتائج عمله، مما يؤدي في النهاية إلى زيادة جودة الأداء المهني للتدقيق، في حين بلغت أدنى درجة متوسط حسابي بالفقرة رقم **4** (تساهم تقنيات الذكاء الاصطناعي في تحسين أداء المدقق الخارجي)، أي تعتبر تقنيات الذكاء الاصطناعي ثورة حقيقية في العديد من المجالات، بما في ذلك مجال التدقيق الخارجي فبفضل قدراتها على التعلم الآلي وتحليل البيانات الضخمة، تساهم هذه التقنيات بشكل كبير في رفع كفاءة ودقة عمل المدققين.

اختبار الفرضية الرئيسية الأولى: تنص الفرضية الرئيسية الأولى على ما يلي:

H_0: توجد أهمية كبيرة لاستخدام الذكاء الاصطناعي في عملية التدقيق الخارجي في العينة محل الدراسة.

H_1: لا توجد أهمية كبيرة لاستخدام الذكاء الاصطناعي في عملية التدقيق الخارجي في العينة محل الدراسة.

ويوضح الجدول التالي نتائج اختبار T للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الرئيسية الأولى والمتعلقة بالمحور الأول:

الجدول 9: نتائج اختبار T لاختبار الفرضية الرئيسية الأولى.

الفرضية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية (sig)	درجة الموافقة	القرار
H_1	3,9375	0,43301	,24712	2.030	0,000	عالية	قبول الفرضية
درجة المعنوية المعتمدة: α= 0.05							

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على نتائج ***SPSS V24***.

من خلال قيم الجدول أعلاه يتضح أن قيمة المتوسط الحسابي لمتغير (أهمية استخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي)، تنتمي إلى مجال الفئة الرابعة لسلم Likert الخماسي، وهذا يعكس درجة الموافقة العالية على هذه الفرضية، كما بلغت قيمة t المحسوبة **12,247** وهي أكبر من قيمتها الجدولية التي تساوي **2,030**، والقيمة الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة **0,05**، وعليه يتم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلةH_1، أي أنه "توجد أهمية كبيرة لاستخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي في عملية التدقيق الخارجي في العينة محل الدراسة ".

اختبار الفرضية الرئيسية الثانية: تنص الفرضية الرئيسية الثانية على ما يلي:

H_0: استخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي يساهم في تحقيق جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي في العينة محل الدراسة.

H_1: استخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي لا يساهم في تحقيق جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي في العينة محل الدراسة.

ويوضح الجدول الموالي نتائج اختبار T للعينة الواحدة، لاختبار الفرضية الرئيسية الثانية والمتعلقة بمتوسط المحور الثاني:

الجدول 10: نتائج اختبار T لاختبار الفرضية الرئيسية الثانية.

الفرضية	المتوسط	الانحراف	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة	درجة	القرار

	الموافقة	الاحتمالية (sig)			المعياري	الحسابي	
قبول الفرضية	عالية	0,000	2.030	0,47210	0,53032	3,9818	H_1
درجة المعنوية المعتمدة: α= 0.05 DF=N-1							

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على نتائج ***SPSS V24***.

من الجدول أعلاه يتضح أن قيمة المتوسط الحسابي لمتغير جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي، تنتمي إلى الفئة الرابعة لسلم Likert الخماسي، وهذا ما يعكس درجة الموافقة العالية على هذه الفرضية، وبلغت قيمة t المحسوبة **10,472** وهي أكبر من قيمتها الجدولية والتي تساوي **2,030**، والقيمة الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة **0,05**، وعليه يتم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلةH_1، أي أن "استخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي يساهم في تحقيق جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي في العينة محل الدراسة".

5. الخاتمة

في السنوات الاخيرة اكتسح الذكاء الاصطناعي كل مجال الحياة تقريبا بما في ذلك المحاسبة والتدقيق، ومن خلال هذه الدراسة حاولنا معرفة دور تقنيات الذكاء الاصطناعي في تحسين الأداء المهني للمدقق الخارجي في الجزائر وهذا من وجهة نظر مجموعة من المهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق، وبهذا يمكننا القول في الأخير أن هذه الدراسة خلصت إلى النتائج التالية:

- ❖ إن استخدام الذكاء الاصطناعي يساهم في تحسين جودة أداء مهمة التدقيق الخارجي وتقليص تكلفة الخدمات المحاسبية، وبالتالي في الحفاظ على سمعة مهنة التدقيق وتعزيز ثقة الجمهور في الأداء المهني المدققين.
- ❖ إن استخدام الذكاء الاصطناعي في عملية التدقيق الخارجي يساهم في تعزيز عملية التدقيق إذ يتخلص المدقق من العمليات اليدوية ليصبح دوره في التحليل المالي والخدمات الاستشارية.
- ❖ إن تقنيات الذكاء الاصطناعي يمكن المراجع من التحقق من جزء كبير من البيانات المالية تلقائيا.
- ❖ تساعد على التحقق من المعاملات في الوقت الحقيقي
- ❖ تساعد تقنيات الذكاء الاصطناعي على تخفيض الوقت والجهد اللازم لمعالجة عمليات التدقيق الخارجي.
- ❖ تقليل تقنيات الذكاء الاصطناعي الاخطاء البشرية وتعظيم دقة وجودة المعلومات

- ❖ تساعد تقنيات الذكاء الاصطناعي على ضمان دقة وسلامة المعلومات المالية المقدمة للمستخدمين، مثل المستثمرين والدائنين، مما يُعزز ثقتهم في تلك المعلومات ويُساعدهم على اتخاذ قرارات اقتصادية سليمة.
- ❖ تساعد تقنيات الذكاء الاصطناعي في كشف أي ثغرات أو نقاط ضعف في النظام المحاسبي للمؤسسة، مما يُتيح لها اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة وتحسين كفاءة عملياتها.
- ❖ توجد أهمية كبيرة لاستخدام الذكاء الاصطناعي في عملية التدقيق الخارجي في العينة محل الدراسة، وهذا ما أظهرته قيمة المتوسط الحسابي الذي ينتمي لمجال الفئة الرابعة من سلم Likert الخماسي، موافق بدرجة عالية، وقيمة t المحسوبة التي كانت أكبر من قيمتها الجدولية، إضافة لقيمتها الاحتمالية التي كانت أقل من مستوى الدلالة 0,05، وبناءً عليه نثبت صحة الفرضية الرئيسية الأولى.
- ❖ استخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي يساهم في تحقيق جودة الأداء المهني للتدقيق الخارجي في العينة محل الدراسة، وهذا ما أظهرته قيمة المتوسط الحسابي الذي ينتمي لمجال الفئة الرابعة من سلم Likert الخماسي، موافق بدرجة عالية، وقيمة t المحسوبة التي كانت أكبر من قيمتها الجدولية، إضافة لقيمتها الاحتمالية التي كانت أقل من مستوى الدلالة 0,05، وبناءً عليه نثبت صحة الفرضية الرئيسية الثانية.

ومما سبق يمكن ذكر التوصيات التالية:

- ❖ ضرورة تدريب المدققين على استخدام أنظمة وتطبيقات الذكاء الاصطناعي بشكل فعال.
- ❖ تشجيع الجامعات والمؤسسات البحثية على إجراء دراسات متعمقة حول تطبيقات الذكاء الاصطناعي في مجال التدقيق الخارجي.

6. المراجع

- Issa, H., Ting , S., & Miklos A., V. (2016). Research Ideas for Artificial Intelligence in Auditing:The Formalization of Audit and Workforce Supplementation. Journal of Emerging Technologies in Accounting,VOL13,NUM 02.
- Paule-Vianez, J., Gutiérrez-Fernández, M., & Luis Coca-Pérez, J. (2020). Prediction of financial distress in the Spanish banking system An application using artificial neural networks. Applied Economic Analysis,vol 28 No 82, 69-87.
- Alhelou, E., & Rashwan, A. (2020). The Impact of Using Artificial Intelligence on the Accounting and Auditing Profession in Light of the Corona Pandemic. Journal of Advance Research in Business Management and Accounting, VOL 06,NUM 09.
- La rousse. (n.d.). dictionnaire encyclopédique.
- Poola, I. (2017). How artificial intelligence impacts real life every day. International Journal for Advance Research and Development, VOL2, N10, 96-100.
- Rehman, A., & Hashim, F. (2022). The 5th Innovation and Analytics Conference & Exhibition (IACE 2021). Can internal audit function impact artificial intelligence? Case of public listed companies of Oman (pp. 1-7). AIP Publishing.
- Shervan, F. (2013). Design and Development of an Expert System to Help Head of University Departments. International Journal of Science and Modern Engineering, Vol.1, Iss2.
- إبراهيم محمد المحاسنة. (2013). إدراة وتقييم الأداء الوظيفي بين النظرية والتطبيق. الأردن: دار الجرير للنشر والتوزيع.
- أم كلثوم جماعي. (2023). واقع استخدام تطبيقات الذكاء الاصطناعي وعلاقته بالتمكين الاداري من وجهة نظر موظفي شركة الاتصال أوريدو الجزائر. مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 14، العدد 01، 41-53.
- سعد بن ناصر آل عزام، و فايز بن عوض آل ظفرة. (2023). أثر تطبيق الذكاء الاصطناعي على جودة اتخاذ القرارات في إمارة منطقة عسير خلال وباء كوفيد 19. المجلة العربية للإدارة، مج 43 ، ع 4.
- سعد محمد عسيري، السيد محمود السيد الحناوي، حسين صالح البديدي، عبد العزيز ال سويد، و محمد فايع المازني. (2023). أثر استخدام تطبيقات الذكاء الاصطناعي على جودة وأتمتة اجراءات المراجعة: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية. مجلة العلوم التجارية والبيئية، المجلد 2، العدد 2 ، 466-501.
- سليمان مصطفي الدلاهمة. (2019). أثر تطبيقات الذكاء الإصطناعي علي مهنة المحاسبة دراسة وصفية لنوع المسح. جرش للبحوث والدراسات.
- غدير محمد عودة الجابر. (2020). أثر الذكاء الإصطناعي على كفاءة ال نمة القحاسبي في البنوك الردني، رسالة ماجيستير. جامعة الشرق الأوسط، الأردن.
- منيرة بنت عبد العزيز الداود. (2021). واقع استخدام تطبيقات الذكاء الاصطناعي في عمادة الموارد البشرية بجامعة الامام محمد بن سعود الاسلامية. مجلة الجامعة الاسلامية للعلوم التربية و الاجتماعية،العدد الخامس، الجزء الثاني.

أهمية حوكمة الشركات في تقليص فجوة التوقعات في التدقيق

The importance of corporate governance in reducing the expectations gap in auditing

أ.د جودي محمد رمزي[1*]، د. عامر الحاج[2]

1 مخبر العلوم الاقتصادية والتسيير جامعة محمد خيضر بسكرة، ramzi.djoudi@univ-biskra.dz

2 مخبر العلوم الاقتصادية والتسيير جامعة محمد خيضر بسكرة،elhadj.ameur@univ-biskra.dz

الملخص :

تهدف هذه الدراسة الى التعريف بمفهوم فجوة التوقعات في التدقيق وكذا عوامل نشوء هذه الفجوة، كما تهدف الى عرض سمات هذه الفجوة وكيف يمكننا الحد منها من خلال تطبيق مبادئ حوكمة الشركات.

توصل البحث الى نتائج منها أن هذه الفجوة مرتبطة بالدرجة الأولى بمراجع الحسابات، كما أنها مرتبطة بنقص البيانات التي تم التقرير عنها، توصل البحث كذلك إلى أن الالتزام بحوكمة الشركات وبالأخص بمبدأ الافصاح المحاسبي سيساهم في الحد من هذه الفجوة.

توصي هذه الدراسة بضرورة التزام المراجع بالدرجة الأولى بمعايير عملية المراجعة وبالأخص معايير العمل المهني كذلك ضرورة التزام الشركات بالإفصاح عن كل البيانات المحاسبية والمالية وكل البيانات التي من شأنها أن تساعد مستخدموا التقارير المالية على اتخاذ مختلف قراراتهم.

كلمات مفتاحية: فجوة التوقعات في التدقيق؛ حوكمة الشركات؛ الافصاح المحاسبي.

Abstract:

This study aims to introduce the concept of the expectations gap in auditing, as well as the factors that cause this gap. It also aims to present the characteristics of this gap and how we can reduce this gap by applying corporate governance principles.

The research reached results, including that this gap is primarily linked to the auditor, and it is also linked to the weakness of the financial information that was reported. The research concluded that commitment to corporate governance, especially the principle of accounting disclosure, will contribute to reducing this gap.

This study recommends that the auditor must adhere primarily to the standards of the auditing process, and primarily the work standards of professionals. It is also necessary for companies to adhere to disclosing all data that will help users of financial reports to make their various decisions.

Keywords: Audit expectations gap; corporate governance; Accounting disclosure.

*المؤلف المرسل: جودي محمد رمزي؛ ramzi.djoudi@univ-biskra.dz

مقدمة:

تعد القوائم المالية الدعامة الرئيسية التي تعتمد عليها الأطراف التي لها علاقة بالشركة في اتخاذ مختلف قراراتهم، تتضمن هذه القوائم مجموعة من العناصر المحاسبية التي توضح الوضع المالي للشركة، مالها وما عليها، قيمة التدفقات النقدية الحاصلة في الشركة، قيمة الايرادات والمصاريف التي حدثت خلال الدورة المحاسبية.

ونظرا لأهمية وقيمة القوائم المالية تلقى هذه الأخيرة اهتمام كبير من طرف الأطراف التي لها علاقة بالشركة، حيث يعتمدون عليها في اتخاذ مختلف قراراتهم، وبهدف تحقيق الغرض المنتظر من القوائم المالية تنادي هذه الأطراف بضرورة تبني وتطبيق كل ما من شأنه أن يساهم في أن تعكس القوائم المالية الوضع المالي والحقيقي للشركة.

ضمن هذا الاطار تقوم الشركات بتدقيق حساباتها للتحقق من أن القوائم المالية تعكس الوضع المالي والحقيقي للشركة، إلا أنه وفي بعض الحالات نجد أن القوائم المالية التي تم تدقيقها لا تعكس الوضع الحقيقي للشركة وهذا راجع لأسباب وعوامل منها نقص في البيانات التي تم الافصاح عنها أو تلك التي تم تقديمها للمراجعة، أو عدم تأهيل المدقق الذي قام بعملية التدقيق، أو نقص أو ضعف في أدلة الإثبات التي تم الاعتماد عليها في عملية التدقيق، وهذا ما يساهم في نشوء فجوة ما بين البيانات التي تم تدقيقها وبين ما ينتظره مستخدم القوائم المالية التي يعتقد أنه تم تدقيقها، هذه الفجوة أثرت بشكل سلبي على متخذي القرارات.

وبهدف تحقيق الغرض المنتظر من القوائم المالية ومن عملية التدقيق ومن ثم المساهمة في تقليص من فجوة التوقعات في التدقيق تقوم الشركات بتطبيق كل ما من شأنه أن يحقق الغرض من عملية التدقيق، ومن ضمن ما تقوم به الشركات هو تطبيق مبادئ الحوكمة وخاصة مبدأ الافصاح المحاسبي، حيث تم ملاحظة أن للحوكمة وبالأخص مبدأ الافصاح المحاسبي دور في تقليص هذه الفجوة.

إشكالية البحث:

أثبتت العديد من الدراسات أن لحوكمة الشركات العديد من المزايا مما دفع بالشركات إلى تبني مبادئها، وخاصة مبدأ الافصاح المحاسبي حيث يراعي المحاسبين هذا المبدأ بهدف تحقيق الغرض من القوائم المالية من جهة، ومن جهة أخرى بهدف تقليص فجوة التوقعات في عملية التدقيق.

ضمن هذه المداخلة سنحاول توضيح: **كيف يساهم الافصاح المحاسبي كأحد مبادئ الحوكمة في تقليص فجوة التوقعات في التدقيق؟**

أهداف البحث:

يهدف هذا البحث الى:

ملتقى وطني حول 'مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية: التشخيص والعلاج في ضوء التجارب الدولية'- جامعة سكيكدة. 2

- التعريف بفجوة التوقعات في التدقيق وابراز سمات هذه الفجوة؛
- التعريف بحوكمة الشركات وبمبادئها؛
- ابراز مساهمة الحوكمة من خلال مبدأ الافصاح المحاسبي في التقليص والحد من فجوة التوقعات في التدقيق.

أهمية البحث:

مثلما جاء في المقدمة تولي الشركات أهمية كبيرة لموضوع فجوة التوقعات في التدقيق، حيث أن الاطراف التي لها علاقة بالشركة تولي اهتمام كبير لعملية التدقيق، حيث أنه سَيُعتمد على البيانات التي تم تدقيقها وعلى تقرير المراجع في اتخاذ مختلف قراراتهم، لذا وجب على المراجع ايلاء أهمية كبيرة لعملية المراجعة والتدقيق، كما تولي الشركة أهمية لمبادئ حوكمة الشركات، حيث تشير العديد من الدراسات أن لمبادئها أهمية في تعزيز عملية الافصاح عن البيانات المالية للشركة.

منهجية البحث:

ضمن هذا البحث تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، حيث سنقوم بالتعريف بمفهوم فجوة التوقعات في التدقيق وعرض مختلف سماتها، كما سنتطرق لحوكمة الشركات، أهدافها وأهميتها، ومساهمة مبدئ الافصاح المحاسبي في تقليص فجوة التوقعات في التدقيق. وللإحاطة بمتغيرات هذا الموضوع اعتمدنا على الكتب والمجلات العلمية المحكمة وكذا على بعض الدراسات السابقة.

أولا. فجوة التوقعات في التدقيق:

يعد التدقيق أحد الوسائل الهامة للشركة التي تمكنها من الكشف عن مواطن الضعف والاختلالات والتعرف على نقاط القوة ومقارنتها بمعايير محددة وتمكينها من التكيف مع الظروف الخارجية وذلك من خلال توجيهات المدقق التي تكون في شكل تقارير مصدرة من قبله، وبالنظر إلى ما حققه التدقيق في المجال المالي والمحاسبي من نتائج باهرة إلا أنه وفي بعض الحالات هناك فرق أو نقص أو إختلاف بين ما يقدمه المدقق وبين الواقع الاقتصادي والمالي الحقيقي للشركة وهذا ما يعرف بفجوة التوقعات في التدقيق، هذه الفجوة من شأنها أن تؤثر بشكل سلبي في مستخدمي تقرير مراجع الحسابات وكذا مستخدمي البيانات المالية للشركة التي تم تدقيقها.

1.مفهوم فجوة التوقعات في التدقيق:

تشير فجوة التوقعات في المراجعة إلى الإختلاف بين الأداء المهني للمراجعة وبين ما هو متوقع أن يحققه المراجع من حيث الجودة ومعايير الأداء. وفي مفهوم آخر فجوة التوقعات تشير الى الاختلاف بين ما يعتقده

مستخدمي القوائم المالية والجمهور عامة وبين المراجعين بشأن مسؤوليات المراجعين، جودة وفعالية أعمال المراجعة، وطبيعة علاقات المراجع مع عملاء المراجعة.[1]

تعرف فجوة التوقعات على أنها الفرق بين ما يقوم به أو ما يمكن أن يقوم به المراجعون وبين ما ينبغي أو ما يتوقع أن يقوم به المراجعون على أساس توقعات المجتمع المطلوبة منهم، وعلى أساس معايير المراجعة المتعارف عليها مع ضرورة تحقيق الانسجام بين معايير المراجعة وأداء المراجعين والتوقعات المجتمعية لمهام المراجعين.[2]

فهي الاختلاف بين ما يتوقعه مستخدمو القوائم المالية من المدقق القيام به والتقرير عنه وبين ما يقوم به المدقق في الواقع، وذلك بسبب التباين في الأهداف الذاتية لكل منهما وعدم إدراك المجتمع لواجبات ومسؤوليات المدقق.[3]

من خلال هذه التعاريف يمكن القول أن فجوة التوقعات في التدقيق تنتج عن التباين بين ما تنتظره الأطراف التي لها علاقة بالشركة من المدقق لإتخاذ مختلف قراراتهم وبين ما قام أو يقوم به المراجع، هذا التباين يؤثر بشكل سلبي في قرارات الأطراف التي لها علاقة بالشركة.

فالأطراف التي لها علاقة بالشركة كالمستثمرين والدائنون وأصحاب الشركة وغيرهم من الأطراف الأخرى يولون اهتمام كبير للبيانات التي تنشرها الشركة وبالأخص تلك البيانات التي تم تدقيقها، كما يولون اهتمام كذلك لتقرير القائم بعملية المراجعة، مستخدموا القوائم المالية حيث يعتقدون أنه ينبغي على المراجع أن يقوم بـ:[4]

- انجاز عملية المراجعة بكفاءة فنية وأمانة واستقلالية وموضوعية؛
- تحسين فعالية أعمال المراجعة من زاوية تحسين وتطوير واكتشاف الأخطاء الجوهرية؛
- توصيل معلومات أكثر نفعا لمستخدمي القوائم المالية حول طبيعة ونتائج عملية المراجعة، ويتضمن ذلك تحذيرات مبكرة بشأن استمرارية الشركة؛
- اتصالات أكثر وضوحا مع لجان المراجعة والأطراف المعنية أو المسؤولة عن اعداد تقارير يعتمد عليها.

هذا ما يعتقده مستخدموا القوائم المالية المدققة، وهذا ما يعتقده كذلك مستخدموا تقرير المراجع بعد القيام بعملية التدقيق، إلا أنه وفي بعض الحالات نجد أن هناك فجوة مابين البيانات التي تم تدقيقها أو الواقع الحقيقي للشركة وبين تقرير المراجع، لكن متى نقول على أن هناك فجوة في عملية التدقيق؟ بمعنى ماهي سمات فجوة التوقعات في التدقيق. وفيمايلي نتطرق لسمات فجوة التوقعات في عملية التدقيق والمراجعة.

2.سمات فجوة التوقعات:

تمتاز فجوة التوقعات في التدقيق بعدد من السمات أهمها:[5]

- دائما ما تعبر فجوة التوقعات عن فائض طلب أصحاب المصلحة في المشروع على خدمات ومسؤوليات المدقق ومن الصعب أن توجد الفجوة كفائض عرض لخدمات ومسؤوليات المدقق والأسباب كثيرة أهمها أن المحاسبة أو التدقيق مهنة تستهدف تحقيق عوائد اقتصادية ومهنية معا ومن طبيعتها أن تنشط وتعمل بجودة أعلى في ظل اقتصاديات السوق، ولذلك حينما يوجد طلب على خدماتها فإنها تسعى للوفاء به لتحقيق الهدفين المادي والمهني؛
- فجوة التوقعات غير ساكنة بطبيعتها لأنها تتحدد بمتغيرين هما طلب أصحاب المصلحة في المشروع على خدمات ومسؤوليات مدقق الحسابات، وعرض خدمات ومسؤوليات مدقق الحسابات؛
- فجوة التوقعات كمية ونوعية، بمعنى أن فائض الطلب على خدمات مدقق الحسابات هو فائض في التشكيلة المهنية لخدماته ومسؤولياته، وفائض في جودة أداءه المهني من جهة أخرى؛
- فجوة التوقعات ضارة بالمهنة وبالمجتمع، لأن وجودها معناه قصور في عرض خدمات ومسؤوليات المهنة كما ونوعا مما يفقد ثقة طالبي الخدمات المهنية في مؤديها من جهة، كما ينعكس ذلك سلبا على المجتمع بنقص درجة الثقة والاعتماد على المعلومات المالية وغير المالية اللازمة لاتخاذ القرارات؛
- فجوة التوقعات دولية ونسبية لأن دول العالم بدون استثناء تعاني منها ولكن بدرجات متفاوتة وبالطبع في ظل العولمة وتحرير التجارة الخارجية يتم تصدير فجوة التوقعات لدول العالم الثالث ومع ذلك تتباين الدول فيما بينها في حجم ونوعية هذه الفجوة.

فالأطراف التي لها علاقة بالشركة تبحث دائما في العوامل والأسباب التي ساهمت في تكوين فجوة التوقعات في المراجعة وهذا كله بهدف تقليصها والحد منها، بالنسبة لهذه الأسباب هناك من يرى أنها مرتبطة بالقائم بعملية التدقيق أو المراجعة وهو المدقق أو المراجع، وهناك من يربطها بمعايير المراجعة، كم أن هناك من يربطها بمتطلبات الأطراف التي لها علاقة بالمراجعة.

3.الاسباب والعوامل التي ساهمت في تكوين وتوسع فجوة التوقعات في المراجعة:

ارتبطت فجوة التوقعات في المراجعة بمجموعة من العوامل أهمها:[6]

- الإختلاف حول دور المراجعة في المجتمع؛
- مدى كفاية مسؤوليات المراجعين؛
- الشك في استقلال المراجعين؛
- نقص الكفاءة المهنية للمراجع؛
- قصور نظام الرقابة الذاتية في مهنة المراجعة؛

5 ملتقى وطني حول 'مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية: التشخيص والعلاج في ضوء التجارب الدولية'- جامعة سكيكدة.

- الاتصال غير الفعال في المراجعة؛
- انخفاض جودة أداء عملية المراجعة؛
- عدم مسايرة التقارير المالية للتغيرات في المجتمع؛
- الانتقادات المستمرة للمراجعين بشأن الاخطاء والمخالفات واستمرارية المنشأة؛
- الاختلاف في تفسير معنى ومحتوى تقارير المراجعة.

بالنسبة لهذه الأسباب والعوامل نرى أن جلها مرتبط بالمراجع وبالعمل الذي يقوم به، ضمن هذا تعمل الشركات على تطبيق الأنظمة أو المناهج التي من شأنها أن تحد من فجوة التوقعات في عملية التدقيق، ومن بين ما تقوم به الشركات هو تطبيقها لحوكمة الشركات لما لها من مزايا.

ثانيا: حوكمة الشركات:

يتزايد اهتمام الشركات بتطبيق حوكمة الشركات، حيث تم ملاحظة أن لحوكمة الشركات أهمية كبيرة في الحد من الأزمات المالية الكبيرة والفضائح المالية المتوالية التي حدثت والتي ساهمت في انهيار العديد من الشركات بل العديد من اقتصاديات الدول، ضمن هذا تعمل الشركات على تطبيق الحوكمة نظرا لدورها الفعال في مجال الإصلاح المالي للشركات، وفي زيادة ثقة مستخدمي التقارير المالية التي تنشرها الشركة وذلك من خلال الالتزام بتطبيق مبادئها.

1. تعريف الحوكمة:

قدمت لحوكمة الشركات مجموعة من التعاريف ولكن من الصعوبة وجود تعريف مقبول عالميا وذلك بسبب اختلاف ثقافات الدول وأنظمتها القانونية وتطورها التاريخي ما يفسر وجود عدة نظريات لحوكمة الشركات، ومن بين التعاريف المقدمة لحوكمة الشركات مايلي:

- مجموعة من القواعد والممارسات والضوابط الرقابية التي تهدف إلى ضمان قيام الإدارة بإستخدام أصول الشركة المادية والمعنوية بأمانة لمصلحة المساهمين أو تمكين المساهمين وغيرهم من ذوي المصالح بالشركة من ممارسة حقوقهم وحماية مصالحهم.[7]
- مجموعة من القوانين واللوائح والإجراءات التي تمكن إدارة الشركة من تعظيم ربحيتها وقيمتها في المدى البعيد لصالح المساهمين.[8]
- مجموعة ممارسات تقلل من المخاطر التي تواجه المستثمرين وتسهم في جذب رؤوس الأموال الاستثمارية وتحسن الأداء في الشركة وعلى وجه الخصوص في المنطقة ذات المنافسة المتزايدة.[9]

- النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال الشركة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية.[10]

ما يلاحظ من خلال التعاريف السابقة أنه لا يوجد تعريف موحد متفق عليه، ويرجع ذلك لعدة أسباب منها عدم الاتفاق على الترجمة الصحيحة لمفهوم الحوكمة، إضافة إلى تداخل مصطلح الحوكمة في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للشركة، إلا أن هذا لم يمنعنا من تقديم التعريف التالي: حوكمة الشركات هي نظام لتوجيه الشركات والرقابة عليها، تقوم على مجموعة من المبادئ، من خلالها يتأكد المستثمرون من تحقيق ربحية معقولة لإستثماراتهم، للحوكمة أهداف منها ضمان الشفافية والنزاهة والحيادية في تبادل المعلومات والوصول إليها من قبل جميع أصحاب المصلحة.

فحوكمة الشركات عبارة على نظام مفتوح، فهي تأثر بشكل ايجابي في الشركة المطبقة فيها، تتضمن الحوكمة مجموعة من المبادئ أثبتت الدراسات أن تطبيق الشركات لها يمنحها العديد من المزايا الايجابية والتي من بينها تحسين وضعيتها المالية، جلب مستثمرين جدد، تحقيق العدالة والمساواة بين جميع المساهمين، وغيرها من المزايا الأخرى.

2. مبادئ حوكمة الشركات:

تقوم حوكمة الشركات على ستة مبادئ رئيسية، يعتبر أولها طارا عاما وضروريا لتطبيق المبادئ الخمسة الأخرى، وحسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية 2004، تتمثل هذه المبادئ في:[11]

1.2 ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات: من أهم العناصر التي يجب توفرها في أي دولة ضمان تطبيق فعال لقواعد الحوكمة ويعكس ضرورة توفر إطار فعال من القوانين والتشريعات والأسواق المالية الفعالة، ورفع القيود عن نقل رؤوس الأموال، ووجود نظام مؤسسي فعال يضمن تشريع وتطبيق البنية الفوقية اللازمة، ويجب أن يكون هذا الإطار ذا تأثير على الأداء الإقتصادي الشامل ونزاهة الأسواق ويشجع على قيام أسواق تتصف بالشفافية والفعالية.

2.2 ضمان حقوق المساهمين: إن من أهم ما أكدت عليه قواعد الحوكمة هو حقوق المساهمين وأبرز هذه الحقوق هي ضمان وجود طرق مضمونة لتسجيل ملكية الأسهم، إمكانية تحويل ملكية الأسهم، الحصول على المعلومات اللازمة عن الشركة في الوقت المناسب وعلى أساس منتظم، المشاركة في أرباح الشركة. كما يجب على المساهمين أن يحصلوا على معلومات كافية حول أي قرارات تخص أي تغييرات جوهرية في الشركة مثل تعديل النظام الأساسي أو عقد التأسيس، إصدار أسهم إضافية، أي عمليات استثنائية كبيع أصول الشركة.

3.2 المعاملة المتساوية للمساهمين: ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يضمن معاملة متساوية لكافة المساهمين، بما في ذلك مساهمو الأقلية والمساهمون الأجانب، كما ينبغي أن يكون لكافة الأسهم الحقوق نفسها، ضمن صنف معين من الأسهم، وينبغي أن يحصل كافة المساهمين على تعويض مناسب عند تعرض حقوقهم للإنتهاك، كما يجب حماية مساهمي الأقلية من إساءة الإستغلال من قبل أصحاب النسب الحاكمة.

4.2 دور أصحاب المصالح: يعد كل من المساهمين، ومجلس الإدارة، والإدارة التنفيذية أصحاب المصالح الرئيسيون في الشركة، وفي هذا السياق ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يعترف بحق أصحاب المصالح التي ينشئها القانون وأن يعمل على تشجيع التعاون النشط بين الشركات وأصحاب المصالح في خلق الثروة، وفرص العمل، واستدامة الشركات.

5.2 الإفصاح والشفافية: ينبغي في إطار حوكمة الشركات أن يضمن القيام بالإفصاح السليم في الوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة والمتعلقة بالشركة بما في ذلك المركز المالي للشركة وحقوق الملكية وحوكمة الشركات، ومن أهم الأمور التي يفصح عنها هي النتائج المالية ونتائج عمليات الشركة، أهداف الشركة، وسياسة مكافأة أعضاء مجلس الإدارة والرؤساء التنفيذيين والمعلومات عن أعضاء مجلس الإدارة، بما في ذلك مؤهلاتهم وآلية وكيفية اختيارهم، إضافة للموضوعات الخاصة بالعاملين وأصحاب المصالح الآخرين. كما ينبغي القيام بتدقيق خارجي مستقل بواسطة مدقق مستقل مؤهل، وينبغي للمدققين الخارجيين أن يكونوا قابلين للمساءلة والمحاسبة أمام المساهمين.

6.2 مسؤولية مجلس الإدارة: ينبغي في إطار حوكمة الشركات أن يضمن التوجيه والإرشاد الاستراتيجي للشركة، والرقابة الفعالة لمجلس الإدارة على المجلس ومحاسبة مجلس الإدارة على مسئوليته أمام الشركة والمساهمين، ومن أهم مسئوليات مجلس الإدارة إعداد استراتيجيات الشركة وتوجيهها، وخطط العمل الرئيسية، والموازنات التقديرية وسياسة المخاطر ووضع أهداف الأداء ومراجعة التنفيذ، الإشراف على متابعة ممارسات حوكمة الشركات وإجراء التغييرات إذا لزم الأمر، اختيار وتحديد مكافآت ورواتب والإشراف على كبار التنفيذيين بالشركة، ضمان الشفافية في عملية ترشيح مجلس الإدارة وانتخابه، رقابة وإدارة أي تعارض محتمل في مصالح الشركة وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين، ضمان نزاهة حسابات الشركة ونظم إعداد قوائمها المالية بما في ذلك المراجعة المستقلة وخصوصا وجود نظم لإدارة المخاطر والرقابة المالية ورقابة العمليات.

بالنسبة لهذه المبادئ يمكن القول أن كل منها يكمل الآخر، وأن تطبيقها يؤدي إلى تحقيق معاملة متساوية لجميع الأطراف التي لها علاقة بالشركة بشكل أو بآخر، وأن جميع المبادئ هدفها تحقيق وضعية مالية جيدة للشركة، بالنسبة لهذه المبادئ يمكن للشركات أن تطبقها بسهولة وذلك من خلال الأنظمة الجزئية المتواجدة

بها، فمثلا مبدأ الإفصاح والشفافية يمكن تطبيقه من خلال النظام المحاسبي المطبق بالشركة، حيث يفرض هذا النظام على المحاسب أن يلتزم بالتقرير عن كل العمليات المالية التي تقوم بها الشركة، نفس الشيء بالنسبة لمبدأ المعاملة المتساوية لجميع المساهمين يمكن تحقيقه من خلال الالتزام بقانون شركات المساهمة الذي يفرض على مجلس الإدارة أن تكون هناك معاملة متساوية لجميع المساهمين.

3. أهمية حوكمة الشركات :

تعد حوكمة الشركات من أهم العمليات الضرورية واللازمة لحسن عمل الشركات وتأكيد نزاهة الإدارة فيها وكذلك للوفاء بالالتزامات والتعهدات ولضمان تحقيق الشركات لأهدافها بشكل قانوني واقتصادي سليم خاصة بما يتصل بتفعيل دور حملة الأسهم للإضطلاع بمسؤولياتهم وممارسة دورهم الرقابي والإشرافي على أداء الشركات وبما يؤدي إلى المحافظة على مصالح جميع الأطراف.[12]

كما ترجع أهمية حوكمة الشركات من خلال العمل على كفاءة استخدام الموارد وتعظيم قيمة الشركة وتدعيم تنافسيتها في الأسواق بما يمكنها من جذب مصادر تمويل محلية وعالمية للتوسع والنمو، وأيضا يجعلها قادرة على خلق فرص عمل جديدة، مع الحرص على تدعيم استقرار أسواق المال والأجهزة المصرفية، مما يؤدي إلى تحقيق الكفاءة والتنمية الاقتصادية المطلوبة، بالاضافة لما سبق يمكننا أن نوضح أهمية الحوكمة من خلال النقاط التالية:

- يؤدي تطبيق مفهوم حوكمة الشركات إلى تعظيم القيمة السوقية للشركة مقارنة بالشركات التي لا تطبق هذا المفهوم، وذلك من خلال تعظيم ثروة الملاك وتدعيم تنافسية الشركات في أسواق المال العالمية، وخاصة في ظل استحداث أدوات وآليات مالية جديدة وحدوث اندماجات أو استحواذ وبيع لمستثمر رئيسي.[13]
- يتسبب افتقار المؤسسات للقواعد الصحيحة للحوكمة في إتاحة الفرصة لحدوث الفساد فيها أصحابه يعتبرون أعضاء من داخل المؤسسات نفسها، حيث يمكن أن يكونوا من مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين، ويتمثل هذا الفساد في نهب المؤسسة أو المال العام على حساب المساهمين والدائنين وأصحاب المصلحة الآخرين. لذا أصبح جليا أن أسلوب ممارسة الحوكمة يحدد بدرجة كبيرة مصير الشركات ومصير الاقتصاديات كلها في عصر العولمة.[14]
- كذلك لحوكمة الشركات أهمية في حماية أصول الشركة وحماية حقوق المساهمين وجميع أصحاب المصالح فيها، وتعزيز دورهم في مراقبة أداء الشركة والتأكيد على الشفافية، والذي من شأنه أن يقي الشركة والعاملين فيها من التلاعب والغش ومن الفساد المالي الإداري ومن الأزمات والإفلاس.[15]

4. أهداف حوكمة الشركات:

إن تطبيق الشركات للحوكمة يمكنها من تحقيق عدة أهداف منها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وغيرها من الأهداف الأخرى، ومن الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها حوكمة الشركات مايلي:

- تدعيم عنصر الشفافية في كافة معاملات الشركة وخاصة المالية منها، كما تساهم في دعم إجراءات المحاسبة والتدقيق المالي على النحو الذي يمكن من ضبط عناصر الفساد في أي مرحلة؛
- الشفافية والدقة والوضوح في القوائم المالية التي تصدرها الشركات مما يترتب عليه زيادة ثقة المستثمرين بها واعتمادهم عليها في اتخاذ القرار؛ [16]
- حماية حقوق المساهمين حيث يتم الاحتفاظ بسجلات ملكية الأسهم والشفافية في الحصول على المعلومات وبالوقت المناسب وضمان حقوق المساهم وحقه في الانتخاب وفي حصوله على حصة من الأرباح السنوية؛ [17]
- تحسين إدارة الشركة وتطويرها، ومساعدة المديرين ومجلس الإدارة على بناء إستراتيجية سليمة، وضمان اتخاذ قرارات على أسس سليمة بما يؤدي إلى رفع كفاءة الاداء؛
- ضمان التعامل بطريقة عادلة وشفافة بالنسبة لكل المساهمين والعاملين والدائنين أو الأطراف الأخرى ذوي المصالح، وبخاصة في حالة تعرض الشركات للأزمات المالية؛
- تجنب حدوث مشاكل محاسبية ومالية بما يعمل على تدعيم واستقرار نشاط الشركات العاملة بالاقتصاد، ودرء حدوث انهيارات بالأجهزة المصرفية أو أسواق المال المحلية والعالمية والمساعدة في تحقيق التنمية والاستقرار الاقتصادي؛[18]
- منع استغلال السلطات المتاحة من تحقيق مكاسب غير مشروعة والمتاجرة بمصالح الشركة والمساهمين وأصحاب المصالح؛[19]
- المساهمة في تحسين الاداء المالي للشركات، وتقليص فرص الاختلاس والاستغلال غير العقلاني لأصولها ومن وقوعها في العسر المالي والإفلاس أو استيلاء الشركات الأخرى عليها؛
- ضمان استمرار الشركة في أداء أعمالها، حيث تساعد الحوكمة على جذب الاستثمارات الأجنبية وتشجيع رأس المال المحلي على الاستثمار في المشاريع المحلية وبالتالي الحد من هروب رأس المال، ومكافحة الفساد المالي والإداري اللذين يقفان عثرة في طريق التنمية الاقتصادية.

عموما تهدف حوكمة الشركات إلى تحقيق **الشفافية** والتي تعني الانفتاح والإفصاح عن مختلف المعلومات وخاصة المالية وعن كل ما من شأنه أن يدعم اتخاذ القرارات والتخلي عن الغموض والسرية والتظليل، وجعل كل شيء قابلا للتحقق والرؤية السليمة، كما تهدف إلى تحقيق **المساءلة** والتي هي عبارة عن حق المساهمين في مساءلة الإدارة

التنفيذية عن أدائها، تهدف كذلك إلى رفع الحس **بالمسؤولية** لدى مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية، وأن يتصرف كل عضو من أعضاء مجلس الإدارة بدرجة عالية من الأخلاق المهنية، وأن كل عضو في الشركة يتحمل المسؤولية في حدود المهام الموكلة إليه، إضافة إلى **المساواة** والتي يقصد منها تحقيق المساواة بين صغار المستثمرين وكبارهم، بين المستثمرين المحليين والأجانب على حد سواء، من حيث تقديم المعلومات ومن حيث حضور الجمعيات العامة ومن حيث التصويت.

مثلما تم التطرق له تعمل الشركات على تطبيق كل ما من شأنه ان يحد من فجوة التوقعات في التدقيق، ومن ضمن ما تشجع على القيام به هو الالتزام بمعايير الافصاح المحاسبي لما لهذا الإفصاح من أهمية ودور في تقليص فجوة التوقعات في التدقيق.

ثالثا: الإفصاح المحاسبي:

يعد الإفصاح المحاسبي موضوعا واسعا بدرجة تكفي للقول بأنه يتضمن كل مجال التقارير المالية، كما يعتبر جوهر نظرية المحاسبة، يلقى هذا المفهوم اهتمام متزايد من طرف الجهات العلمية والمهنية المهتمة بشئون المحاسبة، نظرا لإرتباطه بالقوائم المالية التي تعد مخرجات لنتائج نشاط الشركات، وما تتضمنه من بيانات ومعلومات وأسس قياس يمكن استخدامها من مستخدمي هذه المعلومات، التي تصبح – فيما بعد – الأساس الذي يعتمد عليه هؤلاء في اتخاذ القرارات، ومن أجل ذلك يعد تقديم المعلومات أحد الأهداف الرئيسة للقوائم المالية.

1. مفهوم الإفصاح المحاسبي:

يستخدم مصطلح الإفصاح في المحاسبة ليعبر عن عملية إظهار وتقديم المعلومات الضرورية عن الشركة للأطراف التي لها مصالح حالية أو مستقبلية بتلك الشركات، والتي يتوقع منها –هذه المعلومات– أن تؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية، وتؤدي إلى انتظام العمل في الأسواق المالية بالشكل الأمثل. كما يشير مصطلح الإفصاح إلى المعلومات المالية في التقارير المالية بكاملها وليس محددا فقط بالقوائم المالية، إذ يختص الإفصاح بالمعلومات المقدمة سواء في القوائم المالية ذاتها أو الأساليب المكملة الأخرى لتقديم المعلومات المالية مثل الملاحظات الهامشية، والمعلومات عن الأحداث التالية لتاريخ إعداد القوائم المالية، والقوائم الإضافية والكشوف الملحقة وتقرير مراجع الحسابات..؛

يعرف الإفصاح المحاسبي بأنه عبارة عن عرض للمعلومات الهامة للمستثمرين وغيرهم من المستفيدين بطريقة تسمح بالتنبؤ بمقدرة الشركة على تحقيق أرباح في المستقبل وقدرتها على سداد التزاماتها. [20]

أي أن الإفصاح المحاسبي يعني إتباع سياسة الوضوح الكامل وإظهار جميع الحقائق المالية الهامة التي تعتمد عليها الأطراف المهتمة بالشركة، ذلك أن الإفصاح الكافي من أهم المبادئ الرئيسية لإعداد القوائم المالية

والمعلومات والملاحظات والمعلومات الإضافية المرفقة بها، وكل المعلومات المتاحة المتعلقة بالشركة لتجنب تظليل الأطراف المهتمة بها، كما يجب على المحاسب الإفصاح عن المعلومات الهامة والتي يترتب على عدم الإفصاح عنها تغير واختلاف جوهري في اتخاذ قرارات مستخدمي القوائم المالية.

2. المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومات المحاسبية:

يرتكز الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية والمالية في القوائم المالية على المقومات الآتية:[21]

- تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية؛
- تحديد الأغراض التي تستخدم فيها المعلومات المحاسبية، وهنا يجب ربط هذا العنصر بمعيار أو بخاصية الملائمة، حيث تعتبر المعلومة ملائمة إذا كان من المتوقع لهذا المستخدم الاستفادة منها في غرض معين؛
- تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها، ويتمثل هذا التحديد في الإفصاح عن البيانات المالية المحتواة في القوائم المالية مثل المركز المالي وقائمة الدخل والأرباح المحتجزة، وتعد القوائم المالية في واقع الأمر بموجب مجموعة من الأعراف والمبادئ التي تدخل في نطاق المتعارف عليه بين المهنيين بالمبادئ والأصول المحاسبية المتعارف عليها؛
- تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، والتي تترك أثارا مختلفة على متخذي القرارات ممن يستخدمون تلك المعلومات، وهنا يتطلب الإفصاح المناسب أن يتم عرض المعلومات فيها بشكل يسهل فهمها وترتيب وتنظيم المعلومات بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية.

3. العوامل المؤثرة على عملية الإفصاح المحاسبي:

يعد الإفصاح عن المعلومات المالية بالقوائم المالية عملية منظمة تخضع لمجموعة من العوامل تؤثر فيه، ومن أهم المحددات الرئيسية التي تؤثر على نوعية وحجم الإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية مايلي:

1.3 نوعية المستخدمين وطبيعة احتياجاتهم: في كل دولة لا بد أن تعطي الشركات اهتماما خاصا في قوائمها المالية لتلبية احتياجات المستخدمين الرئيسيين والذين لهم مصالح مباشرة أو غير مباشرة في تلك الشركات. ولا شك أن نوعية المستخدمين وطبيعة احتياجاتهم تختلف من دولة إلى أخرى بإختلاف طبيعة ونوعية النظام الاقتصادي والسياسي السائد في كل دولة، لذا فإنه من الطبيعي أن تختلف طبيعة المعلومات المفصح عنها بالقوائم المالية بإختلاف نوعية المستخدمين الرئيسيين في كل دولة.

2.3 الجهات المسؤولة عن وضع معايير الإفصاح: الجهات المنظمة المسؤولة عن تطوير وتنظيم وإصدار معايير الإفصاح تختلف بإختلاف مداخل التنظيم المحاسبي المطبق بكل دولة، حيث هناك المدخل الخاص والمدخل القانوني

والمدخل المختلط وغيرهم من المداخل الأخرى؛ فالدول التي تتبع المدخل القانوني للتنظيم المحاسبي لا توجد لجنة أو هيئة معايير المحاسبة المالية فخطة المحاسبة الوطنية هي المصدر المهم للوائح القانونية وهي تدار بواسطة المجلس الوطني الذي يتبع الحكومة. إن إختلاف الجهات المسؤولة عن وضع المعايير المحاسبية يساهم في التأثير على عملية الإفصاح المحاسبي.

3.3 المنظمات والمؤسسات الدولية: بالاضافة إلى المنظمات والقوانين المحلية، تعتبر المنظمات والمؤسسات الدولية من الأطراف المؤثرة على عمليات الإفصاح وذلك بدرجات متفاوتة، ومن بين المنظمات الدولية الجمعية الاقتصادية الأوربية، منظمة الأمم المتحدة، منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية، بالإضافة إلى لجنة معايير المحاسبة الدولية، هذه الأخيرة تعد من أهم المنظمات الدولية التي لها تأثير كبير على عملية الإفصاح المحاسبي من خلال المعايير المحاسبية الدولية التي تم إصدارها، وذلك بغرض مساعدة مستخدمي القوائم المالية لفهم الأسس التي أعدت عليها هذه القوائم والتضييق من هوة الاختلافات وتسهيل عملية المقارنات.

4. أساليب الإفصاح المحاسبي:

هناك العديد من الأساليب والوسائل التي يمكن أن يستخدمها المحاسب لغرض الإفصاح عن المعلومات المالية وأثر الأحداث الإقتصادية في التقارير المالية، وفي العموم فإن هذه الأساليب لا تحل محل بعضها البعض وإنما هي مكملة لبعضها البعض، ويتوقف استخدام أي من هذه الأساليب على طبيعة ونوعية ودرجة أهمية المعلومة، حيث هناك معلومات تعتبر معلومات أساسية يجب إظهارها ضمن المكونات الأساسية للقوائم المالية، وهناك معلومات أخرى ثانوية يتطلب الإفصاح عنها ضمن الملاحق، وعموما تتمثل الأساليب العامة للإفصاح المحاسبي والتي تلقى القبول من طرف مستخدمي القوائم المالية في الأساليب التالية: [22]

1.4 إعداد القوائم المالية وترتيبها: إن جزءا مهما من الإفصاح المحاسبي يتمثل في عرض القوائم المالية وترتيب مكوناتها وفق القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يسهل عملية قراءتها وفهمها وإمكانية مقارنتها من قبل المستخدمين واستخلاص المعلومات.

2.4 الملاحظات الهامشية: تهدف الملاحظات الهامشية إلى نشر المعلومات التي تفيد في توضيح بعض الأمور المتعلقة بعناصر القوائم المالية ولكن لا يمكن إظهارها في صلب القوام المالية ذاتها حتى لا تنقص من درجة وضوح القوائم المالية، وعادة ما تستخدم تلك الملاحظات لذكر أية معلومات كمية أو وصفية تمثل بعض التفصيلات أو القيود على المعلومات الواردة على القوائم المالية أو معلومات إضافية اقل أهمية. إن استخدام الملاحظات الهامشية لا يجب أن يعتبر بديلا عن الاعتراف بالبنود التي يتعين ظهورها في صلب القوائم المالي، تستخدم الملاحظات

الهامشية في الإفصاح عن معلومات مثل: الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، والإفصاح عن الطرق والمبادئ المحاسبية المتبعة، والإفصاح عن الحقوق والالتزامات.

3.4 الملاحق: وتشتمل الملاحق على قوائم إضافية ترفق مع القوائم المالية الأصلية، يتم من خلالها إعطاء تفاصيل عن بعض البنود الواردة بالقوائم المالية والتي لا تستوعبها الملاحظات الهامشية، ومن هذه القوائم الإضافية مايلي: قائمة الأصول الثابتة وطرق الاهتلاك، قائمة المدينين ومخصص الديون المشكوك فيها.

4.4 تقرير المراجع: يعد تقرير المراجع من مصادر المعلومات الهامة الأخرى والتي غالبا ما يغض المستخدم الطرف عنها، يهدف هذا التقرير إلى تقديم معلومات تتعلق برأي المراجع بشأن اتفاق المعايير المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ولا يستخدم في الإفصاح عن أية معلومات مالية جوهرية عن الشركة.

5.4 المعلومات الإضافية التي تقدمها الإدارة: ترد تلك المعلومات في تقرير رئيس مجلس الإدارة في حالة الشركات المساهمة، والذي عادة ما يضم بعض الأحداث أو المتغيرات التي أثرت على نشاط الشركة والتوقعات المستقبلية والخطط الخاصة بالنمو والسياسات التشغيلية والتمويلية والاستثمارية المتوقع أن تتبعها الشركة مستقبلا.

إذا الإفصاح عن القوائم المالية والسياسات المحاسبية ضرورة أساسية لمستخدمي القوائم المالية، لذا تعمل الشركات على توفيرها وتقديمها لمستخدميها في الوقت المناسب لإستخدامها في مجال اتخاذ القرارات، لكن التغيرات والتطورات التي حدثت فرضت على الشركات العمل على تطبيق المعايير التي تساهم في دعم الإفصاح المحاسبي، وضمن هذا تعمل الشركات على تطبيق معايير المحاسبة الدولية – والتي أعيد تسميتها بمعايير التقارير المالية الدولية– وذلك نظرا لدور ولأهمية ولمساهمة هذه المعايير في دعم الإفصاح المحاسبي وفي تحقيق الهدف المنتظر من القوائم المالية.

فمن خلال الافصاح المحاسبي يمكن القول أن هذا المبدأ سيساهم في الحد من فجوة التوقعات في التدقيق حيث أن مبدأ الافصاح في الحوكمة يحث الشركات على أن تفصح على كل المعلومات والبيانات المحاسبية والمالية وغيرها والتي يحتاج اليها مستخدموها والتي من شأنها أن تؤثر بشكل إيجابي في عملية اتخاذ القرار.

رابعا. مساهمة الافصاح المحاسبي في الحد من فجوة التوقعات:

يعمل مراجع الحسابات على تدقيق البيانات والقوائم المالية التي تقدمها له الشركة، وفي بعض الحالات نجد أن البيانات التي تم تقديمها للمراجع غير كافية مما يحد من عملية التدقيق، حيث أنه وفي هذه الحالة سيقوم المراجع بتدقيق البيانات المقدمة له، وبعدها سيظهر للأطراف التي لها علاقة بالشركة أن تقرير المراجع لا يعكس الوضع الحقيقي للشركة، وبالتالي نشوء فجوة التوقع في التدقيق وهذه الحالة المراجع غير مسؤول عنها، لذا نجد أن

التزام الشركة بالإفصاح المحاسبي على كل البيانات المالية والمحاسبية بالشكل الكافي للمدقق سيمكن هذا الأخير من القيام بعمله بشكل جيد، بل سيساعده هذا على أداء عمله على أكمل وجه وبالتالي لن تكون هناك فجوة في عملية التدقيق ناتجة عن ضعف أو نقص في البيانات التي تفصح عنها الشركة، وأن كانت هناك فجوة فهي ليست ناتجة عن ضعف في البيانات التي تم الافصاح عنها.

ضمن مبدأ الافصاح في الحوكمة نجد أن هذا المبدأ ينص على ضرورة أن تفصح الشركة على المخاطر المتعلقة بتحقيق أدائها وبتحقيق أهدافها وبالنتائج المالية المتوقعة للجهات التي لها علاقة بالشركة وللمدقق بالدرجة الاولى، إلا أنه وفي بعض الحالات لا يتم الافصاح عن مثل هكذا معلومات مخافة على اسهم الشركة ومخافة من هروب المستثمرين. إن عدم الافصاح عن مثل هكذا بيانات –خاصة للمدقق –سيقوم هذا الأخير بالمراجعة دون اعطاء أهمية للمخاطر التي تتوقعها الشركة، هذه الحالة ستحد من دور عملية التدقيق بالنسبة للمراجع من جهة، ومن جهة أخرى فإنه وفي حالة وقوع خطر مالي أو خطر من أي نوع لم يتم الافصاح عنه للمدقق فإن الأطراف التي لها علاقة بالشركة ستحكم على مدقق الحسابات بالتقصير في عمله وبالتالي سيساهم هذا في نشوء فجوة التوقع في التدقيق المراجع غير مسؤول عنها، لذا نجد أن التزام الشركة بالإفصاح المحاسبي عن كل المخاطر التي قد تتعرض لها الشركة سيمكن المراجع من القيام بدوره على أكمل وجه، كما سيساهم هذا في الحد من فجوة التوقعات في التدقيق.

وفق مبدأ الافصاح المحاسبي يجب على الشركة الافصاح عن كل المعلومات المحاسبية والمالية دون اغفالها مهما كانت أهميتها النسبية، حيث أن اغفال هذه المعلومات عن مراجع الحسابات من شأنها أن تحد من عملية المراجعة، فالمدقق سيقوم بالمراجعة بناءا على ما قدم له من بيانات محاسبية ومالية، اغفال البيانات المحاسبية نظرا لعدم أهميتها–في نظر المحاسب الذي قام بعملية الافصاح– من شأنها أن تؤثر وبشكل سلبي في عملية المراجعة، وبالتالي نشوء فجوة التوقعات في عملية التدقيق.

في بعض الحالات تنشأ فجوة التوقعات في التدقيق من طبيعة القائم بالمراجعة هل هو مراجع خارجي مستقل ذو كفاءة قابل للمسائلة والمحاسبة أم هل هو مراجع داخلي، ذلك أنه وفي بعض الحالات يرى مستخدموا تقرير المراجع أنه وفي حالة كون المراجع داخلي لن يقوم بالدور المنتظر منه، بمعنى أنه سيعمل على التقرير على وضع الشركة بطريقة غير صحيحة هذا حسب نظر مستخدمي تقرير المراجعة، لكن وفي حالة الافصاح عن طبيعة المراجع خاصة اذا كان خارجي هذا سيساهم في تكوين نظرة ايجابية على المراجع، خاصة وأن تقرير المراجع يعد من مصادر المعلومات الهامة الأخرى والتي غالبا ما يغض المستخدم الطرف عنها، حيث يهدف هذا التقرير إلى تقديم معلومات تتعلق برأي المراجع بشأن اتفاق المعايير المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية طبقا للمبادئ

المحاسبية المتعارف عليها، ولا يستخدم في الإفصاح عن أية معلومات مالية جوهرية عن الشركة، بمعنى أن الافصاح عن طبيعة القائم بالمراجعة هل هو مراجع خارجي مستقل ذو كفاءة قابل للمسائلة والمحاسبة هذا من شأنها أن يحد من فجوة التوقعات في التدقيق.

الخاتمة:

تولي الجهات التي لعا علاقة بالتدقيق والمراجعة اهتمام كبير لفجوة التوقعات في عملية المراجعة، ذلك أن هذه الفجوة من شأنها ان تؤثر بشكل سلبي على مستخدموا التقارير المالية للشركة، لذا تعمل وتحث الشركات المراجعين على تطبيق كل ما من شأنه أن يحد من هذه الفجوة.

ومن ضمن الاليات التي تحد من هذه الفجوة هو تطبيق الشركات لمبادئ الحوكمة وبالأخص مبدأ الافصاح، حيث أن هذا المبدأ سيساهم في الحد من فجوة التوقعات من خلال الزام الشركة والمراجع على حد سواء بالإفصاح على كل البيانات والمعلومات التي من شأنها أن تضيف قيمة بالنسبة لمستخدم التقارير المالية.

فالشركة عليها ان تلتزم بالافصاح على كل البيانات المالية، وعلى كل المعلومات المتعلقة بها وبمراجع الحسابات فهذه المعلومات لها اهمية بالنسبة لمستخدمي التقارير المالية، كما انه على المراجع بذل كل العناية والالتزام بمعايير العمل المهني اثناء قيامه بعملية التدقيق، وهذا كله بهدف تقليص فجوة التوقعات في التدقيق.

توصلت الدراسة الى نتائج تتمثل في:

- أن الذي يؤثر بالدرجة الاولى في نشوء فجوة التوقعات في التدقيق هو المراجع بالدرجة الاولى؛
- على المراجع الالتزام بمعايير العمل المهني للحد من فجوة التوقعات في التدقيق؛
- ان لحوكمة الشركات اهمية في الحد من فجوة التوقعات في التدقيق؛
- يساهم الافصاح المحاسبي في تقليص فجوة التوقعات في التدقيق.

وفي النهاية توصي هذه الدراسة بضرورة تطوير معايير الافصاح وتشجيع الشركات على الافصاح على كل المعلومات التي من شانها ان تؤثر في قرارات مستخدميها، كما يجب على المراجعين بذل كل ما في وسعهم بهدف المساهمة في الحد من فجوة التوقعات، وذلك من خلال الالتزام بمعايير التدقيق وخاصة تلك المرتبطة بمعايير العمل المهني.

المراجع:

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

[2] نفس المرجع السابق، ص330.

[3] محمد مروان الصبوح، دور معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة توقعات التدقيق، رسالة ماجستير(غير منشورة)، سوريا، 2015، ص 21.

[4] السيد أحمد السقا، مدثر طه أبو الخير، المرجع السابق، ص 331.

[5] محمد مروان الصبوح، نفس المرجع السابق، ص 22.

[6] السيد أحمد السقا، مدثر طه أبو الخير، المرجع السابق، ص 331.

[7] محمد طارق يوسف، مؤتمر متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، 2007، الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ حوكمة الشركات، (القاهرة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية)، ص7.

[8] حامد آل خليفة، مؤتمر متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، 2007، صناديق الاستثمار ومفهوم الحوكمة، (القاهرة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية)، ص97.

[9] احمد علي صالح، زكريا الدوري، ، إدارة الأعمال الدولية، عمان: دار اليازوري، 2009، ص459.

[10] شحاتة السيد شحاتة، عبد الوهاب نصر علي، (2007)، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات، (الإسكندرية: الدار الجامعية)، ص18.

[11] أساسيات الحوكمة مصطلحات ومفاهيم سلسلة النشرات التثقيفية، (أبو ظبي: مركز أبو ظبي للحوكمة).ص16-19.

[12] عيسى محمد الفرجات، محمد قاسم الشبول، (حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية: تجربة الأسواق الناشئة 17-18 افريل 2013)، حوكمة الشركات في الأردن، (اربد: جامعة اليرموك). ص425.

[13] شذى عبد الحسين جبر، (الصيرفة الإسلامية بعد أربعة عقود على نشأتها، 2017)، الحوكمة في المصرف الإسلامي العراقي للإستثمار والتنمية من وجهة نظر المستثمرين والزبائن، (الأردن: جامعة الزرقاء)، ص811.

[14] نفس المرجع السابق ص811.

[15] عدنان بن حيدر بن درويش، (2007)، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، (بيروت: اتحاد المصارف العربية)، ص 23.

[16] عمار عصام السامرائي، (حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية: تجربة الأسواق الناشئة 17-18 افريل 2013)، أهمية حوكمة المؤسسات ودورها في تعزيز فاعلية أجهزة التدقيق الداخلي، (اربد: جامعة اليرموك)، ص 284.

[17] ازدهار عبد الله زامل، (مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، العدد 2، 2018)، حوكمة الشركات ودورها في مكافحة الفساد المالي في الوحدات الحكومية، (جامعة بابل، 240-257)، ص245.

[18] عدنان بن حيدر بن درويش، نفس المرجع السابق، ص 24.

[19] عدنان بن حيدر بن درويش، نفس المرجع السابق، ص 25.

[20] أمين السيد احمد لطفي، **نظرية المحاسبة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 181.

[21] سيد عطا الله السيد، **النظريات المحاسبية**، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 163.

[22] محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وأنعكاساتها على الدول العربية، دار ايتراك للطباعة والنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص 584.

أثر إستخدام المدقق الخارجي لتقنيات الذكاء الإصطناعي على كفاءته في كشف الإحتيال المالي

The impact of the external auditor's use of artificial intelligence techniques on his efficiency in detecting financial fraud

ليلى وازن [1*]، بلال كيموش[2]

1 مخبر إقتصاد، مالية وإدارة أعمال-ECOFIMAجامعة 20 أوت 1955-سكيكدة، L.ouazene@univ-skikda.dz

2 مخبر إقتصاد، مالية وإدارة أعمال-ECOFIMAجامعة 20 أوت 1955-سكيكدة، b.kimouche@univ-skikda.dz

الملخص :

يُعد الكشف عن الإحتيال المالي مهمة صعبة مما يتطلب إستخدام إجراءات أخرى أكثر من التدقيق والمراجعة القياسية لمدقق الحسابات، لذلك فإن مدققي الحسابات بحاجة لتقنيات وأدوات تساعدهم على تسهيل عملية التدقيق للقوائم المالية الإحتيالية. في هذا السياق تُبين هذه الورقة البحثية أهمية إستخدام خوارزميات الشبكات العصبية الإصطناعية (NN) والإنحدار اللوجستي (LR) في التعرف على البيانات الإحتيالية، بحيث يتم مقارنة النموذجين فيما يتعلق بأدائهما، ناقل الإدخال يتكون من النسب المالية المستخرجة من القوائم المالية لعينة البحث البالغة (15) مؤسسة إقتصادية للفترة الواقعة ما بين (2017-2021). قد توصلت النتائج إلى أن تطبيق تقنيات التنقيب عن البيانات يُساعد في الكشف عن الإحتيال المالي على مستوى المؤسسات محل الدراسة، وبالتالي فإن تقنيات الذكاء الاصطناعي لها دور فعال ومهم في عملية التدقيق الخارجي.

كلمات مفتاحية: المدقق الخارجي؛ تقنيات ذكاء الإصطناعي؛ الإحتيال المالي.

تصنيف **JEL** : M42, M41.

Abstract:

Detecting financial fraud is a challenging task that requires the use of additional procedures beyond the standard auditing and review practices of auditors. Therefore, auditors need techniques and tools that assist them in facilitating the auditing process for fraudulent financial statements. In this context, this research paper highlights the importance of using artificial neural network (NN) algorithms and logistic regression (LR) in detecting fraudulent data, comparing the two models in terms of their performance. The input variable consists of financial ratios extracted from the financial statements of a sample of (15) economic institutions for the period between (2017-2021). The results have shown that the application of data mining techniques helps in detecting financial fraud at the level of the institutions under study. Therefore, artificial intelligence techniques play an effective and important role in the external auditing process.

Keywords: External Auditor; Artificial Intelligence Technologies; Financial fraud.

*المؤلف المرسل: ليلى وازن، L.ouazene@univ-skikda.dz

1. مقدمة:

جرى العرف المهني على إعتبار التدقيق الخارجي وسيلة للكشف عن ظاهرة ارتكاب الأخطاء المتعمدة (الغش) والأخطاء غير المتعمدة (المخالفات)، أو التركيز على عينة من المعاملات وموثوقية البيانات، ومن ثم إبداء الرأي في التقرير. وفي ذات الوقت تُعد ظاهرة الإحتيال المالي واحدة من تحديات عالم اليوم وذلك بسبب وجود ثغرات رقابية أو بسبب أن مدققي الحسابات ما يزالون يتبعون منهج التدقيق التقليدي دون الأخذ بالعمليات التي تتطلب استخدام أساليب فنية فعالة تتم بواسطة الحاسب الإلكتروني، لكشف الأنشطة الإحتيالية، وعلى أساس ذلك تواجه أسواق رأس المال وجود الكثير من الإحتيال والتحريف في البيانات دون ترك أية آثار ملموسة وبالتالي فقدان الثقة في هذه البيانات ومن ثم التأثير على قراراتهم الإستثمارية.

طرح الإشكالية

نتيجةً لقدرة الإدارة على التدخل لتحريف القوائم المالية، إنعكس ذلك سلباً على إمكانية الإعتماد على المعلومات المتاحة بالقوائم المالية للمستخدمين، مما أوجد الحاجة لضمان سلامة عملية إعداد القوائم المالية. حيث توصلت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة سببية بين جودة التدقيق الخارجي ووجود حالات الغش والإحتيال بالقوائم المالية. وعليه فإن مسؤولية مدقق الحسابات عن إكتشاف الخطأ والإحتيال من أكثر الأمور التي خضعت للجدل في مجتمع الأعمال. لهذا يستلزم ضرورة التحقق من الدوافع الإدارية المسببة لإرتكاب الإحتيال المحاسبي، وذلك بوجود أدوات وأساليب حديثة يمكن أن يستخدمها المدقق الخارجي لزيادة فعالية إكتشاف حالات الغش والإحتيال وبالتالي توسيع نطاق إجراءات التدقيق من خلال الإعتماد على تقنيات الذكاء الإصطناعي. **وعلى ضوء ذلك من الممكن أن يثار التساؤل حول مشكلة البحث في كيفية الإجابة نظرياً وعملياً على الأسئلة التالية:**

- ما هي محددات ظاهرة الإحتيال المالي ونماذج قياسه؟
- ما هي تقنيات الذكاء الاصطناعي؟ وما علاقتها بعملية التدقيق الخارجية للقوائم المالية؟
- ما هي أهم المتغيرات المحددة لكفاءة تقنيات الذكاء الإصطناعي في كشف الإحتيال المالي؟

منهجية الدراسة

بهدف معالجة إشكالية البحث وبلوغ الأهداف المرجوة منه تم الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، من أجل الإلمام بالجانب النظري لتطبيقات وهذا من خلال الإطلاع على ما توفر من المراجع العلمية المتخصصة في

هذا المجال. وكذلك إجراء الدراسة التطبيقية لإختبار المتغيرات على عينة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية خلال الفترة (2010-2021).

خطة البحث

إنطلاقاً من عرض فكرة الورقة البحثية وسعياً نحو تحقيق أهدافها تم تقسيمها إلى المحاور التالية:

أولاً: محددات ظاهرة الإحتيال المحاسبي ونماذج قياسه؛

ثانياً: الإطار المفاهيمي لتقنية الذكاء الإصطناعي ودورها في الكشف عن ممارسات الإحتيال المحاسبي؛

ثالثاً: الأسلوب المقترح لإستخدام تقنيات الذكاء الإصطناعي في كشف الإحتيال المحاسبي.

2. الجانب النظري للدراسة

المحور الأول: محددات ظاهرة الإحتيال المالي ونماذج قياسه

الإحتيال هو عمل متعمد للحصول على مكاسب شخصية غير مشروعة (IFAC 2009) . حيث يشير العديد من الهيئات والمنظمات المهنية لهذا المصطلح باعتبار الإحتيال أحد أكثر الجرائم الإقتصادية إنتشاراً في العالم. فالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA قد بين أن الإحتيال يتضمن طرق ملتوية ومتنوعة تشمل الخداع والمكر والكذب وتؤدي إلى إلحاق الضرر بالآخرين لتحقيق مكاسب شخصية، لذلك فالإختلاف بين الإحتيال والخطأ هو ان الأول فعل مقصود ومتعمد في حين أن الفعل الثاني قد يُلحق الضرر بالآخرين بشكل غير مقصود أو غير متعمد (AICPA 2002) . ومن الدراسات التي تناولت الإحتيال المالي دراسة (صفاء و آمنة 2017، 177) التي تشير إلى أن الإحتيال يتمثل بنوعين أساسيين من الممارسة، **الأول** هو إختلاس الأصول، **والثاني** هو إعداد تقارير مالية إحتيالية، وعادة يتم الإحتيال بمعرفة الإدارة أو دون علمها.

مفهوم الإحتيال الناتج عن **سوء إستخدام الأصول** يرتكز على سرقة المؤسسة من خلال مبالغ صغيرة نسبياً أو غير هامة، وكثيراً ما يترافق هذا الأسلوب مع إعداد سجلات أو مستندات غير صحيحة أو مضللة بقصد إخفاء حقيقة أن الأصول ناقصة أو تم رهنها دون تفويض مناسب(Kennedy 2018).

الإحتيال الناتج عن **إعداد التقارير المالية الإحتيالية** فهو أسلوب يعبر عن تشويه متعمد للحقائق في البيانات المالية بهدف خداع وتضليل المستخدمين، وكذلك إظهار عمليات المؤسسة بشكل أكثر كفاءة مما هي عليه (Romney et Steinbart 2006). ومن أمثلة هذه الأفعال: التلاعب أو التزوير أو إجراء تغيير في السجلات المحاسبية أو الوثائق المالية التي أُعِدت منها البيانات المالية، التمثيل الخاطئ للبيانات المالية أو الحذف

المتعمد لأحداث أو معلومات أو معاملات أخرى هامة منها، أو سوء تطبيق متعمد للمعايير المحاسبية المعتمدة ذات الصلة بالمبالغ أو التصنيف أو طريقة العرض أو الإفصاح.

كما يتم إرتكاب الإحتيال عندما تتوفر ثلاث عوامل تتمثل بوجود ما يسمى بمثلث الإحتيال والذي يعتمد على ثلاث عوامل رئيسية (الضغوط، الفرص والتبرير)، وكامتداد لهذا النموذج ظهر ما يسمى بمربع الإحتيال أضاف عامل القدرة. كما ظهر نموذج خُماسي الإحتيال والذي أضاف عامل آخر يسمى إطار الرقابة.

1. تتمثل **الضغوط** أو الدوافع في الإدارة أو الموظفين لديهم ضغوط خارجية أو داخلية، ومن أمثلة ذلك تحقيق مستوى ربح معين سواء كان ذلك بشكل قانوني أو غير قانوني، أو تلجأ إدارة المؤسسة إلى الإحتيال إذا لم يتم تحقيق أهداف الأداء. ويمكن أن يكون الضغط من الإدارة العليا أو أصحاب الأعمال للأداء أو الانضباط سببًا جذريًا للاحتيال، مثل أن يكون مدير المبيعات تحت ضغط مستمر من الإدارة العليا لتجاوز توقعات المبيعات وسط سلوك شراء المستهلك المتردد بسبب ارتفاع الأسعار.

2. توجد **الفرص** لإرتكاب الإحتيال إذا اعتقدت الإدارة أن بإمكانها تجاوز الضوابط الداخلية أو الاستفادة من نقاط ضعفها، مثل الموافقة على النفقات الكبيرة وتوقيع الشيكات، فقد يرى الموظفون الذين يعانون من مشاكل مالية فرصة لسرقة الأموال من الشركة. ومن أمثلة ذلك يؤدي منح جميع الموظفين الوصول إلى وحدة المخزون وبالتالي ظهور فرصة لسرقة البضائع خاصةً إذا لم يكن هناك أفراد أمن أو كاميرات تلفزيونية مغلقة.

3. يُعرف عامل **التبرير** بأنه توفير العذر من طرف المحتال لإرتكاب الإحتيال، حيث ينشأ تبرير الاحتيال من أوجه القصور في العمل أو المشاكل الشخصية، نظرًا لأن الاحتيال هو عمل يهدف إلى الإخفاء، فقد يكون من الصعب اكتشاف التواطؤ بين الموظفين الذين لديهم نفس المبررات لارتكاب الاحتيال.

4. عامل **القدرة** والذي يعبر عن المهارات والخبرات الفردية التي يتمتع بها الموظفين والتي تمكنهم من ممارسة الإحتيال.

5. عامل **إطار الرقابة** ويشير إلى اللوائح والتنظيمات القانونية لضبط ورقابة أداء المؤسسات.

يمكن تصنيف القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية التي تحتوي على الإحتيال وأخرى لا تحتوي على الإحتيال بالإعتماد على نماذج عديدة تتضمن كل من نموذج Altman Z Score ونموذج Beneish M-Score ونموذج P Score وكل نموذج يستند على نسب تبين سبب إحتمال إرتكاب الإحتيال.

– أشارت دراسات (Warshavsky 2012) (Nie 2015) إلى أن نموذج **Beneish M-Score** يستخدم ثمانية متغيرات مالية تمثل مؤشرات تعكس التلاعب والإحتيال بالقوائم المالية يمكن الإستناد إليها بصورة منفصلة لتحديد مجال الإحتيال وتصنيف القوائم المالية على أنها تحتوي على غش أم لا، كما يمكن إستخدام مؤشرات النموذج مجتمعة مع بعضها بتقدير قيمة M لتحديد إحتمال تعرض المؤسسة للإحتيال والتلاعب بالحسابات عندما تكون (M>-2,22). هذا حسب المعادلة التالية:

$$M = -4.84+0.920\ DSR+ 0.528\ GM+ 0.404\ AQ+ 0.892\ SG+ 0.115\ D-0.172\ SGA+ 4.679\ TA - 0.327\ L$$

– نموذج **Altman Z-Score** يركز على التنبؤ بالتعثر المالي للمؤسسة، أشارت دراسة(Pustylnick 2009)إلى وجود علاقة بين التعثر المالي والتلاعب في القوائم المالية، وهو ما يعتبر إنذار مبكر لاحتمال وجود تلاعب واحتيال، يتم قياس إنخفاض قيمة (Z) عن 1,81يوضح تعرض المؤسسة للتعثر المالي ووجود إنذار مبكر احتيال وتلاعب بالقوائم المالية وفق المع. حسب المعادلة التالية:

$$Z = 1,2* X1 + 1,4* X2 +3,3* X3 +0,6 X4 +1,0* X5$$

وتشمل المؤشرات على التوالي رأس المال العامل إلى إجمالي الأصول، الأرباح المحتجزة إلى إجمالي الأصول، الأرباح قبل الفائدة والضرائب إلى إجمالي الأصول، القيمة السوقية لحقوق الملكية إلى إجمالي الديون، وصافي المبيعات إلى إجمالي الأصول.

– نموذج **P- Score** تم إقتراح هذا النموذج والذي يُعد تطويراً لنموذج Altman Z-Score للتنبؤ بإحتمال التلاعب في القوائم المالية، حيث يأخذ في إعتباره مجالات التلاعب في الإيرادات والأصول الغير ملموسة.

المحور الثاني: تقنيات الذكاء الإصطناعي وعلاقته بعملية التدقيق الخارجي

تعد مسؤولية المدقق عن إكتشاف الغش والمخالفات والتقرير عنها أحد الأسباب الهامة التي ساعدت على ظهور فجوة التوقعات في مهنة التدقيق. لذا يمكن للمدققين تقديم مستويات أعلى من التأكيد بفضل تقنيات

الذكاء الإصطناعي التي تتعامل مع كميات هائلة من البيانات بسرعة ودقة، وهذا يسمح للمدققين بفحص كل المعاملات بدلاً من العينات فقط، مما يقلل من خطر التجاوزات المالية.

أدوات الذكاء الإصطناعي يمكنها إكتشاف الأنماط غير العادية أو التناقضات التي قد تمر دون أن يلاحظها الإنسان، مما يعزز من فعالية عمليات التدقيق، كما يمكن مساهمة هذه التقنيات أتمتة العمليات الروتينية والمتكررة، مثل تسوية الحسابات ومطابقة السجلات. هذا لا يؤدي فقط إلى تقليل الأخطاء البشرية بل يتيح للمدققين التركيز على المهام التي تتطلب تحليلاً أعمق، وحتى يمكنهم إستخدام خوارزميات متقدمة للكشف عن أي تلاعب وكشف الإحتيال. يمكن لهذه الأنظمة التعرف على الأنماط غير العادية وتحليلها مما يساعد على تحديد الأنشطة المشبوهة، كما يمكن أيضا الإستفادة من تقنيات تعلم الآلة لتحسين دقة التحقق وتحليل المجتمع الإحصائي بأكمله وبالتالي التحول من التدقيق التقليدي إلى التدقيق المستمر.

1. مفهوم الذكاء الإصطناعي

يُعرف الذكاء الإصطناعي (Artificial Intelligence) بمفهوم عام على بأنه: "مجموعة الجهود المبذولة لتطوير نظم المعلومات المحوسبة بطريقة تستطيع أن تتصرف فيها وتفكر بأسلوب مماثل للبشر، هذه النظم تستطيع أن تتعلم اللغات الطبيعية، وإنجاز مهام فعلية بتنسيق متكامل أو إستخدام صور وأشكال إدراكية لترشيد السلوك المادي، كما تستطيع في نفس الوقت تخزين الخبرات والمعارف الإنسانية المتراكمة وإستخدامها في عملية إتخاذ القرار" (خوالد و ثلايجية 2012، ص 10).

2. الذكاء الإصطناعي وعلاقته بالتدقيق الخارجي

تدرك مهنة التدقيق النقص في أساليب التدقيق الحالية إذ يستدعي التكامل المستمر للتقدم التقني والأعمال التجارية إجراء ذكي عالي التقنية للكشف عن عمليات الإحتيال (H. Thabit 2021). وذلك لأن إجراءات التدقيق العادي تستغرق وقت طويل نوعاً ما من أجل تحليل كميات ضخمة من البيانات، بالإضافة إلى تحديد المعاملات ومعرفة الأنماط التي تشكل معاملات إحتيالية والمعاملات المشكوك فيها، وبالتالي كل هذه الإجراءات التحليلية التي تحتاج إلى أساليب وتقنيات فعالة عند إجراء مهمة التدقيق، لذلك يمكن إستخدام تقنيات الذكاء الإصطناعي وتعلم الآلة في كشف الإحتيال، كما تساعد على تعزيز فعاليات نماذج تحليل البيانات. لقد أصبحت هذه التقنية ممكنة مع تطوير وتوافر تقنيات التدقيق الحديثة القائمة على المخاطر والتدقيق بمساعدة

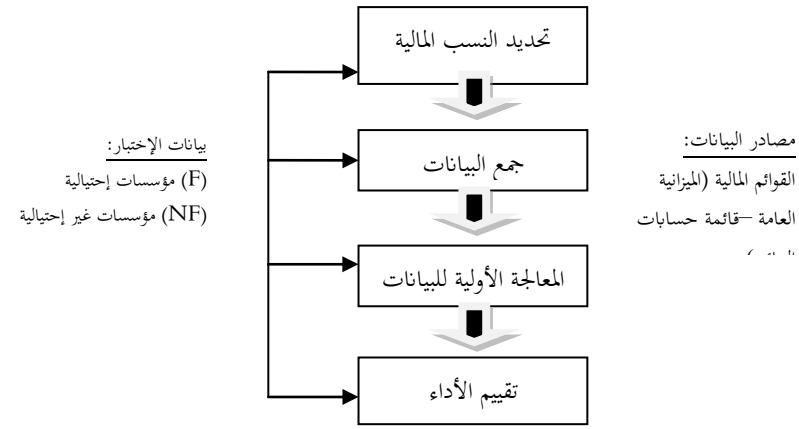
الحاسوب وكلاهما مدعوم من قبل أنظمة ذكاء الأعمال ومجموعة متنوعة من التقنيات (صفاء و آمنة 2017) والتي يمكن أن نذكر منها: مصنف أشجار القرار (خوارزمية قاعدة المنطق)، مصنف بيزن الذي يستند إلى نظرية بييز (Bayes Theorem)، بالإضافة إلى تعلم الآلة المسند إلى الشبكة العصبية ونموذج الإنحدار اللوجستي وسوف نتعرف على البعض منها في الدراسة التطبيقية.

3. الجانب التطبيقي للدراسة

على ما تم عرضه من مشكلة وأهداف البحث نحاول التعرف على أكثر ما يستغله المديرون من عوامل للتلاعب والإحتيال

المحور الثالث: المنهجية المقترحة لإستخدام تقنيات الذكاء الإصطناعي في كشف الإحتيال

نموذج سير البحث



أولاً: تم جمع البيانات المالية الختامية (حساب النتائج والميزانية العامة) لـ 15 مؤسسة إقتصادية تنشط في بيئة أعمال جزائرية للفترة الزمنية الممتدة ما بين (2017-2021).

ثانياً: تتضمن المرحلة التالية لنموذج سير العمل تحديد المتغيرات الأساسية للبحث، والتي تتمثل في المتغير التابع وهو متغير نوعي يأخذ قيمة وهمية (1، 0)، والمتغير المستقل وهو متغير كمي، وفيما يلي عرض مفصل لهذه المتغيرات:

1. المتغير المستقل: إعتمد البحث على ثمانية نسب مالية مستخلصة من نموذج (Beneish M-Score) بالإعتماد على القوائم المالية على طول فترة الدراسة والتي تُعد الأكثر إستعمالا في إكتشاف عمليات

الإحتيال والغش، وتم تحليل النسب المالية للمؤسسات عينة الدراسة بالإعتماد على برنامج Excel والموضحة من خلال الجدول التالي:

النسب المالية للمؤسسات عينة الدراسة بالإعتماد على برنامج Excel والموضحة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (1): النسب المالية المتعلقة بنموذج (Beneish M-Score)

تسلسل	النسب المالية	المعادلة	الرمز
1	العملاء	صافي الذمم المدينة /صافي المبيعات (مقارنة السنة السابقة بالسنة الحالية)	DSR
2	هامش الربح	صافي المبيعات/ تكلفة البضاعة (مقارنة السنة الحالية بالسنة السابقة)	GM
3	جودة الأصل	(إجمالي الأصول – الممتلكات والآلات والمعدات – الأصول المتداولة) /إجمالي الأصول (مقارنة السنة السابقة بالسنة الحالية)	AQ
4	نمو المبيعات	صافي مبيعات السنة السابقة/ صافي مبيعات السنة الحالية	SG
5	الإهتلاك	(الإهتلاك/ الإهتلاك + الممتلكات والآلات والمعدات) (مقارنة السنة الحالية بالسنة السابقة)	D
6	المصروفات البيعية والإدارية والعامة	صافي الربح / صافي المبيعات (مقارنة السنة السابقة بالسنة الحالية)	SGA
7	تولد المبيعات على الأساس النقدي	إجمالي المستحقات / إجمالي الأصول	TA
8	الرفع المالي	الديون طويلة الأجل + الخصوم المتداولة) / إجمالي الأصول (مقارنة السنة السابقة بالسنة الحالية)	L

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الدراسات السابقة

2. المتغير التابع: يعبر عن حالة المؤسسة الإقتصادية بحيث يأخذ قيمتين: القيمة (0) يعبر عن إحتمالية إرتكاب الإحتيال في البيانات المالية ويأخذ الرمز (M-score>-2.22). أما القيمة (1) يعبر عن إحتمالية عدم إرتكاب الإحتيال في البيانات المالية ويأخذ الرمز(M-score< -2.22). الملحق رقم (4).

ثالثاً: تم تفريغ البيانات المستنتجة من تحليل القوائم المالية في برنامج (SPSS v25) في شكل متغيرات بحيث يمثل كل متغير نسبة مالية معينة المستخلصة من النموذج السابق من أجل إجراء عملية التنقيب.

رابعاً: بعد إجراء المعالجة الأولية على متغيرات الدراسة وتحديد النسب المالية ثم تحليل البيانات إحصائياً من خلال تطبيق نماذج التصنيف لتقنيات التنقيب من أجل كشف عن عملية الإحتيال.

- **طريقة تحليل البيانات**

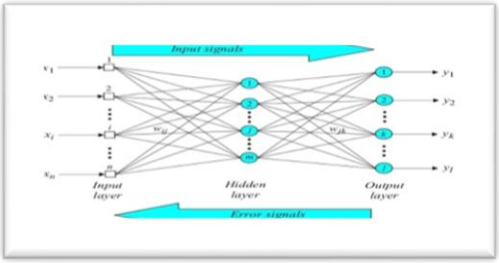
تم الإعتماد على النماذج الذكية والمتمثلة في مصنف الشبكات العصبية الإصطناعية، والإنحدار اللوجيستي.

1. الشبكات العصبية الإصطناعية (NN): Artificial Neural Network

تعتبر الشبكات العصبية الإصطناعية من أهم مجالات هندسة التحكم والذكاء الإصطناعي والذي يعكس العمليات المنظمة، بحيث تكون عبارة عن صيغة رياضية تُحاكي هيكلة الدماغ البشرية. تشير دراسة (**صوار و وآخرون 2012، ص 89**) إلى الشبكات العصبية الاصطناعية بأنها"عبارة عن تقنيات حسابية مصممة لمحاكاة الطريقة التي يؤدي بها الدماغ البشري مهمة معينة، وذلك عن طريق معالجة ضخمة مكونة من وحدات معالجة بسيطة حيث أن هذه الوحدات ما هي إلا عناصر حسابية إفتراضية تُنشئها برامج حاسوبية تسمى عصبونات (Neurones) أو عقد والتي لها خاصية عصبية بحيث تقوم بتخزين المعرفة العلمية والمعلومات لتجعلها متاحة للمستخدم.

تتمثل العملية الحسابية في العصبون حيث تنقسم العملية إلى مداخل تمر بعملية معالجات التي من خلالها تخرج نواتج الشبكة، بحيث تتكون الشبكة العصبية من طبقة الدخل (Input layer) والطبقة المخفية (Hidden layer) وطبقة الخرج (Output layer) وبعد التداخل والمعالجة يتم إنتاج الشبكة وهذا عندما يكون هناك عدد كاف من العصبونات في كل طبقة، تكون الشبكة قادرة على التدريب training للقيام بأشياء مفيدة من خلال الروابط التي تحصل بين المسارات أو ما تسمى الوصلات التي تتحمل عليها أوزان (weight) والتي تعمل عليها أشكال تكرارية من خلال خوارزميات التدريب training algorithms التي تعمل على تقليل الخطأ وفي نفس الوقت تعمل على تحسين النموذج بحيث تكون احتمالية توقعاته دقيقة، وهذا حسب الشكل التالي:

الشكل رقم (1): الشبكة العصبية الإصطناعية



المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على https://www.tutorialspoint.com/artificial_intelligence/

تتمثل العلاقة الرياضية في أول عملية تقوم بها وحدة المعالجة في حساب مجموع المداخل الموزونة الآتية إلى الوحدة باستخدام دالة الجمع، إذ تقوم هذه الدالة بحساب متوسط الأوزان لكل المداخل الواردة إلى وحدة المعالجة ويتم ذلك بضرب كل قيمة بوزنها المصاحب ومن ثم إيجاد المجموع لكل نواتج الضرب، حسب المعادلة التالية:

$$S_j = b_j + \sum_{i=1}^{n} x_i * w_{ij}$$

بحيث نجد: S_j تمثل ناتج عملية الجمع لكل وحدة معالجة j.

X_i تمثل القيمة المدخلة القادمة من الوحدة i والداخلة إلى j.

W_{ij} تمثل الوزن الذي يربط وحدة المعالجة (j) بوحدة المعالجة (i) الموجودة في الطبقة السابقة.

b_j يمثل قيمة التحيز (bias) ويُعد أحد مكونات المداخل ويأخذ دائماً قيمة واحد ($x_0=1$) وعمل قيمة التحيز مشابه لعمل الأوزان ولذلك يُعامل معاملة الوزن ويمكن أن يرمز له ($b_i= w_{0j}$) والشكل التالي يوضح تركيب الشبكة العصبية:

2. نموذج الإنحدار اللوجستي (LR): Logistic Regression

يعتبر هذا النموذج من بين الطرق الإحصائية اللابارومترية (غير خطية)، وهو يستخدم للتنبؤ بإحتمالية وقوع أو عدم وقوع حدث معين (الغصين 2004)، يستخدم هذا الأسلوب الإحصائي لفحص العلاقة بين المتغير التابع ذات المستوى النوعي (ثنائي التفرع) ومتغير واحد أو أكثر من المتغيرات المستقلة. وهناك نوعين من الإستخدامات الرئيسية للإنحدار اللوجستي هما: التنبؤ بعضوية المجموعة، ومعرفة العلاقات ونقاط القوة بين المتغيرات(أسامة 2019، 324). يفترض أن يكون المتغير التابع إسمي غير ترتيبي، وأن لا تكون المتغيرات المستقلة مرتبطة خطياً. ولحساب نتائج البحث إستخدمت الدراسة تحليل نماذج الإنحدار مع المتغير البديل وذلك للتنبؤ بالمتغير التابع من خلال المتغيرات المستقلة بوحدات اللوغاريتم نسب الأرجحية، وهذا حسب المعادلة التالية:

$$Log\ (p/1-p) = \beta_0 + \beta 1(X1) + \beta_2\ (X2) + \beta_3\ (X3) + \beta_4\ (X4) + \beta_5\ (X5) + \beta_6\ (X6) + \beta_7\ (X7) + \beta_8\ (X8)$$

حيث: P إحتمالية حصول الإحتيال، و1-P تمثل إحتمالية عدم حصول الإحتيال. أما (β_0، β_1، β_2،....) تمثل الثابت ومعاملات النموذج، و تمثل (X1، X2، X3،....) المتغيرات المستقلة، أما في حالة وجود مغير مستقل واحد يمكن كتابة العلاقة التالية:

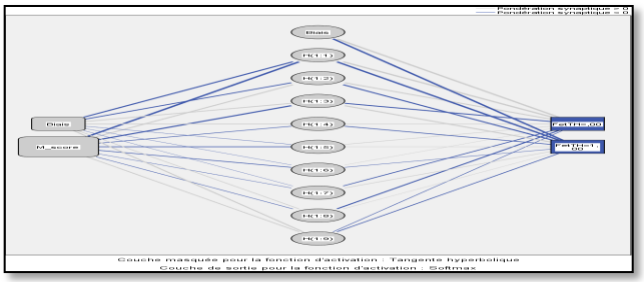
$$Log\ (p/1-p) = \beta_0 + \beta 1Xi$$

- **تحليل ومناقشة النتائج**

في هذه المرحلة تم بناء نموذجين بديلين يستند كل منهما لأسلوب يختلف عن الآخر بحيث نلاحظ التحليل التالي:

أولاً: في التجربة الأولى تم بناء نموذج الشبكات العصبية الإصطناعية (NN) بإستخدام واجهة برنامج (SPSS v23) لبناء شبكة NN متعددة الطبقات (multi-layer perceptron feed-forward) بحيث تمكن المصنف من تصنيف حالة الأداء من أجل تحقيق مستويات الدقة المطلوبة للشبكة حسب الشكل رقم (2)، يوضح معلومات الشبكة العصبية الإصطناعية المستخدمة. وبعد إجراء دورات تدريبية أولية تم تدريب النموذج باستخدام العينة بأكملها وإختبارها على مجموعة من التدريب.

الشكل رقم (2): معلومات الشبكة العصبية الإصطناعية



المصدر: الإعتماد على مخرجات برنامج (SPSS v25)

جدول التصنيف (Classification) عبارة عن جدول مقارنة بين حالات التوقع (Prévisions) وحالات المشاهدة (Observations) وهذا حسب الجدول رقم (2)، بحيث تم تصنيف 28 حالة إحتيال صحيحة من مجموع 52 حالة تدريب (Apprentissage)، بينما تم تصنيف 22 حالة عدم الإحتيال صحيحة من مجموع 52 حالة تدريب. (الملحق رقم 1). وعلى هذا الأساس فإن نسبة الخطأ كانت حالة واحدة

من الإحتيال وحالة واحدة من عدم الإحتيال في مرحلة التدريب. وبالتالي تحقيق أداء بنسبة 96,2% للعينة بشكل صحيح.

أما بالنسبة لخانة الإختبار (Test) تم تصنيف 14 حالة إحتيال صحيحة من مجموع 22 حالة إختبار (Test)، بينما صنفت 8 حالات عدم الإحتيال صحيحة من مجموع 22 حالة إختبار. وعلى هذا الأساس فإن نسبة الخطأ كانت صفر (0) حالة في مرحلة الإختبار. وبالتالي تحقيق أداء بنسبة 100% للعينة بشكل صحيح.

الجدول رقم (2): جدول تصنيف نموذج NN

Echantillon	Observations	Prévisions		
		Fraud	NO Fraud	Pourcentage correct
Apprentissage	Fraud	28	1	96,6%
	NO Fraud	1	22	95,7%
	Pourcentage global	55,8%	44,2%	96,2%
Test	Fraud	14	0	100,0%
	NO Fraud	0	8	100,0%
	Pourcentage global	63,6%	36,4%	100,0%
Variable dépendante : إحتيال أو غير إحتيال				

المصدر: الإعتماد على مخرجات برنامج SPSSv25

ثانياً: في التجربة الثانية تم بناء نموذج الإنحدار اللوجيستي (LR) باستخدام برنامج (SPSS v25) لتصنيف البيانات، حيث تم تدريب النموذج باستخدام جميع العينة وإختبارها على مجموعة التدريب. فقد صنفت 95.3% من حالات الإحتيال و 83.9% من حالات عدم الإحتيال وعلى هذا الأساس فإن النسبة الكلية للتصنيف الصحيح كانت 90.5% من مجموع البيانات الكلية عند إختبار النموذج ضد مجموعة التحقق من الصحة، بمعنى تعطى النسبة المئوية الكلية للحالات التي تم توقعها بشكل صحيح بواسطة النموذج كما نلاحظ زادت هذه النسبة من 58.1% في النموذج الصفر (أنظر الملحق رقم 2) الى نسبة 90.5% في النموذج الكامل (حسب الجدول رقم 3).

الجدول رقم (3): جدول التصنيف نموذج LR

	Observé		Prévisions		
			إحتيال أو غير إحتيال		Pourcentage correct
			Fraud	NO Fraud	
Pas 1	إحتيال أو غير إحتيال	Fraud	41	2	95.3
		NO Fraud	5	26	83.9
	Pourcentage global				90.5
La valeur de coupe est ,500					

المصدر: برنامج (SPSS v25)

يتضح من الجدول رقم (4) أدناه أداء النموذجين لعينة التدريب المستخدمة في الدراسة بحيث تشير النتائج إلى أن نموذج الشبكة العصبية الإصطناعية (NN) طريقتها فعالة أكثر من نموذج الإنحدار اللوجستي (LR) في التمييز بين البيانات الإحتيالية وغير الإحتيالية بحيث حقق التصنيف أعلى مستوى دقة وأقل نسبة خطأ.

الجدول رقم (4): مقارنة أداء النموذجين لعينة الإختبار

معدل دقة ا نموذج (%)	Err Rate (%)	لا يوجد إحتيال No Fraud	يوجد إحتيال Fraud	النموذج
60%	3,675%	36,4%	63,6%	NN
53,5%	4,6%	83.9%	58,1%	LR

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على برنامج SPSS v25

4. الإستنتاجات

بشكل عام هناك أهمية لإستخدام تقنيات التنقيب على البيانات في إجراء عمليات المراجعة الحسابية للبيانات المالية، وفي إكتشاف الإحتيال المحاسبي بشكل خاص، إذ يرتبط كثير من قرارات مدققي الحسابات بشكل متتابع، مما يتطلب توفر تقنيات ذكية للمساعدة في إتخاذ القرارات الصائبة وبالتالي تحسين عملية التخطيط والتحليل بكفاءة وتحسين من أداء عملية التدقيق بفعالية.

النتائج التي تم الحصول عليها من حيث القياس أظهرت أن جودة التنبؤ مفيدة، بحيث حقق نموذج الشبكة العصبية الإصطناعية أعلى نسبة دقة على مستوى البيانات أفضل من نموذج الإنحدار اللوجستي، لكن الدراسة تحتاج إلى إجراء المزيد من المقارنة مع نماذج أخرى مثل مصنف بيزن (Bayes Theorem) ونموذج أشجار القرار وغيرها للتحقق من مستوى الدقة أكثر.

كما يُعد تطبيق تقنيات الذكاء الإصطناعي في مجال المحاسبة والتدقيق إتجاه حتمي سيحدث تغييرات وتطورات هائلة في مجال إكتشاف الأخطاء الجوهرية ومنع الإحتيال المحاسبي.

5. التوصيات

على ضوء ما ورد من نتائج التي تتمثل في أهم التوصيات في الآتي:

– على مؤسسات الأعمال والهيئات المهنية في الجزائر الإهتمام بتقنيات التنقيب في البيانات لما توفره من معطيات ضرورية للأنشطة التجارية والمالية والإكتشافات العلمية والعملية.

– الإهتمام بإجراء المزيد من الدراسات وإختبار تقنيات وأساليب أخرى من أساليب الذكاء الإصطناعي والتي تساعد على أعمال المهنيين والأكاديميين.

– محاولة مؤسسات الأعمال توفير التدريب والتكوين لتعزيز مهارات مدققي الحسابات في مجال التكنولوجيا، بالإضافة إلى إدراج هذه التكنولوجيات الذكية في المجال الأكاديمي والتعليمي كمنهاج دراسي لإعداد خريجي المحاسبة والتدقيق المحاسبي، كما أنه من غير الممكن إستبدال أخلاقيات المهنة والتواصل الإنساني بين البشر بالحاسب، لكن في الوقت ذاته يجب على المحاسبين التفاعل مع هذه التقنيات من خلال التدريب المستمر.

المراجع باللغة الأجنبية

- *Accounting Information Systems*200610th Edition, Pearson Prentice Hall
- AICPA2002 *Consideration of Fraud in Financial Statement Audit*American American Institute of Certified Public Accountants
- Analyzing Earning Quality as a Financial Forensic Tool2012*Forensics/Fraud* No 3916-20
- Asset misappropriation in small businesses2018*Journal of Financial Crime 25*(2)369-383
- Combined Algorithm of Detection of Manipulation in Financial Statements2009*Journal of Accounting, Finance and Economics vol 1*No 254-67
- Financial Ratios between Fraudulent and Non- Fraudulent Firms: Evidence from Tehran Stock Exchange2015*Journal of Accounting &Taxation Vol 7*No 338-44
- 2009*International Standard on Auditing*New York,The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements
- The Extent of Applying ISO 14001 Requirements in the Environmental Auditing Practices of Iraq2021*Journal of Technique 3*(3)76-82

المراجع باللغة العربية

- *استخدام النسب المالية للتنبؤ بتعثر الشركات دراسة تطبيقية على قطاع المقاوّلات في قطاع غزة*2004غزةالجامعة الاسلامية
- اكتشاف الاحتيال المالي باستخدام بعض الطرق الاحصائية، دراسة تطبيقية في سوق العراق للأوراق المالية2017*مجلة علوم المستنصرية المجلد 28*العدد 186-1176
- أنظمة المعلومات المعتمدة على الذكاء الإصطناعي بين المفاهيم النظرية ةالتطبيقات العملية في المؤسسة الإقتصادية2012*الملتقى الوطني العاشر حول المعلومات المعتمدة على الذكاء الإصطناعي ودورها في صنع قرارات المؤسسة الاقتصادية* 10
- دور إستخدام أساليب التنقيب فى البيانات لتحسين تقديرات مراقب الحسابات في مدى وجود أخطاء جوهرية بالقوائم المالية2019*مجلة الدراسات التجارية المعاصرة العدد السابع*347 -306
- وآخرونتقنية الشبكات العصبية الاصطناعية كأحد أساليب ذكاء الأعمال لتسيير مخاطر القروض*المؤتمر العلمي السنوي الحادي عشر ذكاء الأعمال واقتصاد المعرفة* 107-87

الملاحق

الملحق رقم (1)

Récapitulatif de traitement des observations

		N	Pourcentage
Echantillon	Apprentissage	52	70,3%
	Test	22	29,7%
Valide		74	100,0%
Exclue		0	
Total		74	

الملحق رقم (2)

Table de classification[a]

	Observé		Prévisions		
			إحتيال غير أو إحتيال		Pourcentage correct
			Fraud	NO Fraud	
Pas 0	غير أو إحتيال	Fraud	43	0	100,0
	إحتيال	NO Fraud	31	0	,0
	Pourcentage global				58,1

a. La valeur de coupe est ,500

الملحق رقم (3)

Récapitulatif des modèles

Apprentissage	Erreur d'entropie croisée	3,675
	Pourcentage de prévisions incorrectes	3,8%
	Règle d'arrêt utilisée	1 pas consécutifs sans diminution d'erreur[a]
	Durée d'apprentissage	0:00:00,06
Test	Erreur d'entropie croisée	,036
	Pourcentage de prévisions incorrectes	0,0%
Variable dépendante : إحتيال غير أو إحتيال		
a. Calculs d'erreur basés sur l'échantillon de test.		

ملحق رقم (4)

تصنيف المؤسسات وفقا للنموذج الإحصائي (إختبارين على الأقل)

رقم الشركة	2017	2018	2019	2020	2021	التكرار الإحتيال
1	F	F	F	N	N	3
2	N	F	F	F	N	3
3	F	N	F	F	N	3
4	F	F	F	F	F	5
5	N	N	F	N	F	2
6	N	N	N	N	F	1
7	F	F	N	F	N	3
8	N	F	F	N	F	3
9	F	F	N	N	F	3
10	F	F	F	F	F	5
11	N	N	F	F	N	2
12	N	N	N	F	N	1
13	N	F	F	N	F	3
14	N	N	F	F	F	3

15	F	F	N	F	-	3

F= Fraud
N= Non Fraud

فجوة توقعات التدقيق بين مدققي الحسابات والمجتمع المالي وسبل تضييقها حسب جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين البريطانية (ACCA)

The expectation gap between auditor and financial community and ways to narrow it according to the Association of Chartered Certified Accountants (ACCA).

ط.د بوغرارة مريم [1*]، أ.د بن لولو سليم بدر الدين [2]

1 مخبر الحوكمة العمومية والاقتصاد الاجتماعي، جامعة أبو بكر بلقايد بتلمسان، Meryem.boughrara@univ-tlemcen.dz

2 مخبر الحوكمة العمومية والاقتصاد الاجتماعي، جامعة أبو بكر بلقايد بتلمسان، Salimbadraddin.benloulou@univ-tlemcen.dz

تسعى هذه الدراسة إلى تقديم الأدبيات النظرية لفجوة توقعات التدقيق بدءا بالتطور التاريخي للظاهرة وكيف أدت هذه الفجوة الى تغيير نظام التدقيق القانوني الدولي، تحديد طبيعة مكونات هذه الفجوة حسب جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين البريطانية (ACCA). تسمح هذه الدراسة بتحديد الأسباب المؤدية الى ظهور فجوة توقعات التدقيق كالشك في استقلال وحياد المدقق الخارجي، كما تعرج على الطرق والسبل المنتهجة من قبل المنظمات المهنية بهدف تضييق فجوة التوقعات ببيئة التدقيق. سمح وصف الأدبيات النظرية باستنتاج أن فجوة التوقعات ببيئة التدقيق بطبيعتها ظاهرة مستمرة تشمل عدة جوانب معقدة، كما أنه يتم تسليط الضوء على مهنة التدقيق وتوجيه أصبع الاتهام لمدققي الحسابات بشكل لا إرادي كلما حدثت انهيارات وفضائح مالية مذهلة. نتيجة لذلك واستجابة للمصلحة العامة وحتى تنجح مهنة التدقيق تحتاج إلى اعتماد نهج متكامل يشمل المعرفة العامة حول التدقيق، عملية وضع معايير التدقيق، أداء المدققين.

الكلمات المفتاحية: فجوة توقعات التدقيق، تدقيق الحسابات، مسؤوليات مدقق الحسابات.

This study aims to present the theoretical literature on the audit expectation gap, beginning with the historical development of the phenomenon and how this gap has led to changes in the international statutory audit system. It identifies the nature of the components of this gap according to the Association of Chartered Certified Accountants (ACCA). The study explores the reasons behind the emergence of the audit expectation gap, such as doubts regarding the independence and impartiality of the external auditor. Additionally, it addresses the methods and approaches adopted by professional organizations to narrow the expectation gap within the audit environment. The theoretical literature review allows the conclusion that the audit expectation gap is, by nature, a continuous phenomenon that encompasses several complex aspects. Furthermore, the audit profession is involuntarily thrust into the spotlight and auditors are inadvertently blamed whenever spectacular financial collapses and scandals occur. As a result, and in response to the public interest, the audit profession needs to adopt an integrated approach that includes general knowledge about auditing, the process of setting audit standards, and auditor performance to succeed.

Keywords : Audit Expectation Gap, Auditing, Auditor Responsibilities.

1. مقدمة:

يتوقع المجتمع المالي من مدققي الحسابات أن يضمنوا في تقاريرهم الكفاية الفنية، النزاهة، الموضوعية، الاستقلال والحياد كما يتوقعون منهم اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على قائمة الدخل وقائمة المركز المالي ومنع صدور القوائم المالية المضللة، لكن لا توجد عملية تدقيق تستطيع أن تقدم تأكيدات مطلقة بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية. أدى هذا التباين بين ما يتوقعه المجتمع وبين ما يمكن لعملية التدقيق تقديمه الى ظهور ما يسمى **بفجوة توقعات التدقيق**.

يوجد بعض القيود المفروضة والملازمة لعملية التدقيق معروفة بصفة عامة من طرف مدققي الحسابات ولكنها غير معروفة لمعظم مستخدمي القوائم المالية، وبالتالي فإن توقعات مستخدمي القوائم المالية من عملية التدقيق تزيد كثيرا عن الانجازات التي يقدمها مدققو الحسابات مما يؤدي الى فجوة في التوقعات.

تشكل هذه الظاهرة مصدر قلق بمهنة التدقيق حيث زاد عدد القضايا المرفوعة أمام المحاكم ضد مدققي الحسابات خلال العقدين الاخرين من القرن العشرين من المجتمع المالي، بسبب ما أصابهم من أضرار مادية ناتجة عن إهمال مدققي الحسابات وتقصيرهم في أداء واجباتهم المهنية. لذلك على المدققين عدم تجاهل تلك الفجوة أو الادعاء بأن توقعات المجتمع غير واقعية أو القول بأن الانتقادات الموجهة الى المهنة غير عادلة.

تقترح الهيئات المنظمة بين الفترة والأخرى إطارا جديدا لتنظيم وتأطير مهنة تدقيق الحسابات استجابة لمطالب الجمهور المستمرة ولتحقيق المصلحة العامة، غير أنه بعد كل أزمة أو فضيحة مالية تشهدها بيئة الأعمال يعاد فتح النقاش حول فجوة توقعات التدقيق، كما لا يوجد دليل على أن الفجوة قد ضاقت.

نظرا لمستوى اهتمام الجمهور بتدقيق الحسابات، سعت جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين البريطانية (ACCA) إلى فهم المزيد عن أسباب الفجوة عن طريق دراسة العوامل التي أدت الى وجودها وما يمكن القيام به لتضييق نطاقها، وعمل مقترحات وتوصيات بناءة لمعالجة أو تضييق هذه الفجوة. لأن أية استراتيجية لتضييق الفجوة يجب أن تعالج بالضرورة سبب الفشل ذي الصلة أولا.

استمرت الفجوة في توقعات تدقيق الحسابات، هذا راجع إما لزيادة المتطلبات المفروضة على مدققي الحسابات مصحوبة بزيادات في توقعات الجمهور لما يجب أن يفعله المدققون، أو إلى أن التوقعات تتطور مع تطور عملية التدقيق. كما قد يعكس هذا الاستمرار أن حقيقة التخلص من هذه الفجوة نهائيا أمرا لا يمكن أن يحدث إن لم يكن مستحيلا.

مما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

-ماهي الأسباب التي نتجت عنها فجوة توقعات التدقيق وماهي السبل التي تقترحها جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين البريطانية (ACCA) لتضييقها؟

فرضيات البحث: يعود وجود فجوة التوقعات ببيئة التدقيق الى:

-تفوق توقعات مستخدمي القوائم المالية من عملية التدقيق الإنجازات التي يمكن أن تقدمها العملية.

-يوجد قصور في أداء مدققي الحسابات.

أهداف البحث: نأمل من خلال هذا البحث الى دعم الأبحاث السابقة بهذا الموضوع وذلك من خلال:

-تقديم نبذة تاريخية لفجوة توقعات التدقيق.

-دراسة العوامل التي أدت الى وجود فجوة توقعات التدقيق.

-الحلول المقترحة من طرف جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين ببريطانيا (ACCA) لتضييق فجوة توقعات التدقيق.

2. نبذة تاريخية لفجوة توقعات التدقيق:

سرعان ما يتحول أي نقاش عام حول التدقيق إلى الحديث عن موضوع فجوة التوقعات. قد يوحي هذا بأنها ظاهرة جديدة نسبياً إلا أنها قضية مهمة قائمة منذ ما يقارب 50 عاما.

أقدم إشارة إلى "فجوة التوقعات" في مجال التدقيق تعود إلى ورقة أكاديمية نشرت في عام 1974 بقلم (Carl Liggio) وقد كان في ذلك الوقت مستشار عام بشركة (Arthur Young & Co) لتدقيق الحسابات وتقديم الاستشارات المالية، فعرفها بأنها "الاختلاف بين مستويات الأداء المتوقع كما يتصورها المحاسب المستقل وبين ما يتوقعه مستخدمو البيانات المالية". (C.D، 1974) ومنذ ذلك الحين قدمت العديد من التعريفات لفجوة التوقعات، بحيث نجد:

-تعريف لجنة مسؤوليات المدققين (Cohen Commission) سنة 1978: " ما يتوقعه أو يحتاجه الجمهور من المدققين وما يمكنهم ويجب عليهم تحقيقه بشكل معقول". (Woo, 1998)

-فجوة التوقعات هي "الفارق في المعتقدات بين المدققين والجمهور بشأن الواجبات والمسؤوليات التي يتحملها المدققون والرسائل التي تنقلها تقارير التدقيق". (Monroe، 1993)

- فجوة التوقعات هي "الفرق بين ما يتوقعه الجمهور من مهنة التدقيق وما تقدمه المهنة فعليا". (.Jennings M، 1993)

- فجوة التوقعات هي "التباين بين ما هو متوقع أن يحققه المراجع وبين الأداء الفعلي له، حيث ترتبط تلك الفجوة بالأداء الفعلي للأعمال وإخفاق المراجع في أداء عمله بالشكل المطلوب".(Lee, 1994)

-تعرف جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين البريطانية (ACCA) فجوة التوقعات في التدقيق بشكل أوسع على أنها "الفرق بين ما يعتقد عامة الناس أن يفعله المدققون وما يود عامة الناس من المدققين القيام به". (ACCA, 1992)

فجوة التوقعات في مراجعة الحسابات لها تاريخ طويل ومستمر، مما قد يوحي بعدم تغيير شيء في مراجعة الحسابات لمدة 45 عاما، إلا أنه قد تغير المشهد المؤسسي بشكل كبير منذ الإشارة لأول مرة إلى فجوة التوقعات في التدقيق، حيث أدت سلسلة من فضائح الشركات إلى تحويل التقارير المالية وحوكمة الشركات ومعايير التدقيق وتنظيم التدقيق.

في سبعينيات القرن العشرين، أثر التضخم الكبير على ثقة الجمهور بأسواق الأسهم لما يقرب من عقد من الزمان. ثم شهدت أواخر ثمانينيات القرن العشرين انهيارا ماليا، والذي بدأ من آسيا ثم انتشر بشكل منهجي عبر الولايات المتحدة وأوروبا. أدى هذا الانهيار إلى زيادة توحيد معايير التدقيق عالميا خارج الولايات المتحدة. وبعد أقل من عقد من الزمان، هزت الولايات المتحدة العديد من فضائح الشركات، كفضيحة شركة "انرون" و"وورلدكوم". نتيجة لذلك ولمنع حدوث فضائح مماثلة أصدرت الولايات المتحدة قانون Sarbanes-Oxley (قانون أمريكي يوجب على الشركات أن تضمن وتعتمد المعلومات المالية من خلال أنظمة الرقابة الداخلية) حيث يفرض فحوصات وتوازنات لضمان دقة وشفافية عمليات الكشف عن المعلومات من قبل الشركات لتوفير حماية أفضل للمساهمين ولعامة المجتمع. وشملت هذه التدابير أيضا زيادة نطاق التدقيق في الولايات المتحدة، فضلا عن فرض مزيد من القيود على الخدمات غير المتعلقة بالتدقيق. كما تبع ذلك الأزمة المالية العالمية في 2007-2008 وأدت إلى تغييرات بعيدة المدى في المعايير الدولية للإبلاغ المالي ومراجعة الحسابات.

في أوروبا، قدم الاتحاد الأوروبي تشريع إصلاح التدقيق سنة 2016، بما في ذلك القيود المفروضة على عمليات تدقيق كيانات المصلحة العامة (PIEs)، القيود المفروضة على الخدمات غير المتعلقة بالتدقيق التي يمكن لشركات التدقيق تقديمها، التناوب الإلزامي لشركات التدقيق والمتطلبات الجديدة للجان التدقيق لمراجعة جودة التدقيق.

كما شملت التغييرات التي أدخلت على المعايير الدولية للإبلاغ المالي متطلبات جديدة أكثر صرامة للأدوات المالية، إثبات الإيرادات، عقود الإيجار، التأمين. كما استجاب واضعو معايير مراجعة الحسابات لمقترحات جديدة في مجال تقارير مراجعي الحسابات، التقديرات المحاسبية، إدارة الجودة وتقييم المخاطر. (ACCA, 1992, p. 07 08)

على الرغم من محاولات التخفيف من فجوة التوقعات، فإنها تعود كلما حدث فشل جديد في الشركة، حيث ادى انهيار شركة "كاريليون" في المملكة المتحدة إلى إجراء عدد من المراجعات لمهنة التدقيق والتنظيم مع التركيز على فجوة التوقعات. كما بين التقرير الصادر عن اللجنة البرلمانية المشتركة للشركات والخدمات المالية بأستراليا عام 2019 أن هناك سلسلة من فجوات التوقعات بين ما يتوقعه المستثمرون والجمهور من مدققي الحسابات، وبين ما يجب أن يقوم به مدققي الحسابات قانونيا، وما تنطوي عليه أدوارهم في الممارسة العملية.(Parliament of Australia, 2019)

يتبين مما سبق أن تدقيق الحسابات قد تغير تغيرا كبيرا، وأن الإبلاغ المالي وإدارة الشركات وتدقيق الحسابات كلها تختلف اختلافا كبيرا عما كانت عليه في عام 1974. ومع ذلك، استمرت الفجوة في توقعات تدقيق الحسابات، وهذا راجع إما لزيادة المتطلبات المفروضة على مدققي الحسابات مصحوبة بزيادات في توقعات الجمهور لما يجب أن يفعله المدققون، أو إما إلى أن التوقعات تتطور مع تطور عملية التدقيق.

3. طبيعة مكونات فجوة توقعات التدقيق:

قام بورتر (1993) بدراسة تجريبية حول فجوة التوقعات والأداء في التدقيق، وعرّف فجوة التوقعات على أنها الفجوة بين توقعات المجتمع من المدققين وبين أداء المدققين كما يراه المجتمع. قام بتقسيمها الى قسمين: (Porter, 1993, p. 49)

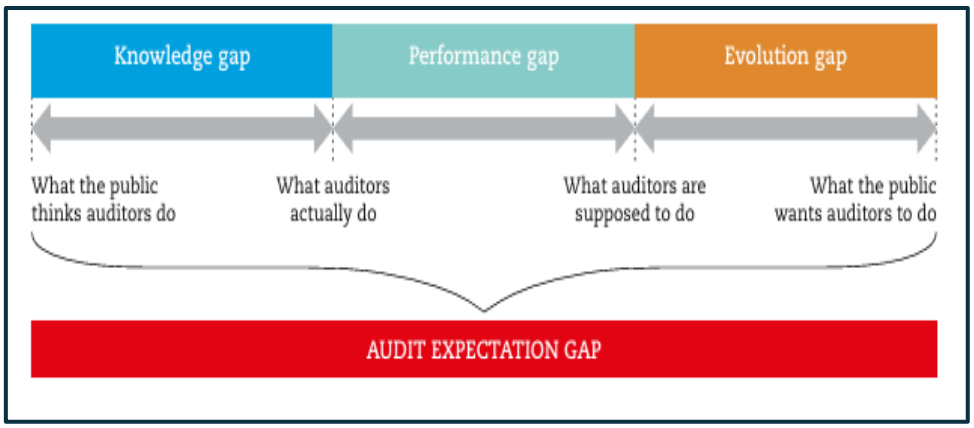
1.3 فجوة المعقولية: وتمثل الفرق بين توقعات المجتمع من خدمات المدققين، وبين ما يستطيع المدققون إنجازه بصورة معقولة. وتنشأ هذه الفجوة نتيجة لمغالاة المجتمع في توقعاته، إما بسبب عدم إلمامه بطبيعة التدقيق ومحدداته، أو بسبب رغبته في الحصول على أقصى ما يمكن من المدققين مقابل ما يدفعه لخدماتهم.

2.3 فجوة الأداء: وتشير إلى الفجوة بين ما يمكن أن يتوقعه المجتمع بشكل معقول من المدققين تحقيقه، وما يُعتقد أن المدققين يحققونه بالفعل. أي الاختلاف بين الأداء المتوقع من المدقق من قبل المجتمع، والأداء الفعلي للمدقق. تم تقسيم فجوة الأداء إلى قسمين:

*المعايير غير الكافية : وهي الفجوة بين الواجبات التي يمكن للمجتمع أن يتوقع بشكل معقول أن يؤديها المدققون، وبين الواجبات الحالية التي يحددها القانون والمعايير المهنية.

*الأداء غير الكافي: وهي الفجوة بين المستوى المتوقع لأداء المدققين وفقاً لواجباتهم الحالية، وبين أداء المدققين كما يتوقعه المجتمع ويُدركه. (السرطاوي،، 2010، صفحة 296)

كما اعتمدت الدراسة التي قامت بها جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين (ACCA) بلندن سنة 1992، نهجا جديدا لسد فجوة التوقعات واقترحت ضرورة النظر وتقسيم فجوة التوقعات الى ثلاثة عناصر منفصلة: الفجوة المعرفية، فجوة الأداء وفجوة التطور كما يوضح الشكل التالي:



الشكل 01: فجوة التوقعات بالتدقيق

المصدر: جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين، 1992، ص09.

الفجوة المعرفية (Knowledge gap): هي الفرق بين ما يعتقد الجمهور أن المدققين يفعلونه وما يفعله المدققون بالفعل، وهذا يشير الى أن الجمهور يسيء فهم التدقيق في بعض الأحيان. بعض أجزاء الفجوة المعرفية قد يكون جهلا بالسياسات القائمة بالفعل، فعلى سبيل المثال، قد تؤدي الآراء غير الدقيقة بشأن قدرة شركات مراجعة الحسابات على بيع الخدمات الاستشارية للشركات التي تقوم بمراجعة حساباتها إلى زيادة الطلب على فرض قيود أوسع نطاقا على هذه الخدمات، على الرغم من أن شركات مراجعة الحسابات في معظم البلدان ممنوعة بالفعل من بيع الخدمات الاستشارية للكيانات التي تقوم بمراجعة حساباتها. تعتقد جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين البريطانية (ACCA) أن الفجوة المعرفية هي عنصر أصلي في الأدبيات المتعلقة بفجوة التوقعات في مراجعة الحسابات.

أشارت نفس الدراسة أنها تعارض فكرة استخدام الفجوة المعرفية من قبل البعض في المهنة لمقاومة التغيير، وذلك بتصور المشكلة على أنها ناتجة عن عدم فهم الجمهور فقط بدلا من كونها مصدر قلق حقيقي. كما أشارت الى أن وجود فجوة معرفية لا يبطل الدعوات الموجهة إلى المدققين لبذل المزيد من الجهد، ولا يفسر أو يبرر وجود فجوة الأداء.

فجوة الأداء (performance gap): تركز على المجالات التي لا يقوم فيها المدققون بما تتطلبه معايير أو لوائح التدقيق. وقد يرجع ذلك إلى عدم كفاية التركيز على نوعية مراجعة الحسابات، تعقيد بعض معايير التدقيق، أو الاختلافات في تفسير معيار التدقيق أو المتطلبات التنظيمية بين الممارسين والمنظمين.

لهذا يطلب من شركات التدقيق إنشاء أنظمة وعمليات لضمان الجودة في ارتباطاتها، وكجزء من هذه العمليات، يقوم منظمو التدقيق بصفة منتظمة بمراجعة ملفات مهام التدقيق المكتملة لمراقبة تحقيق الجودة.

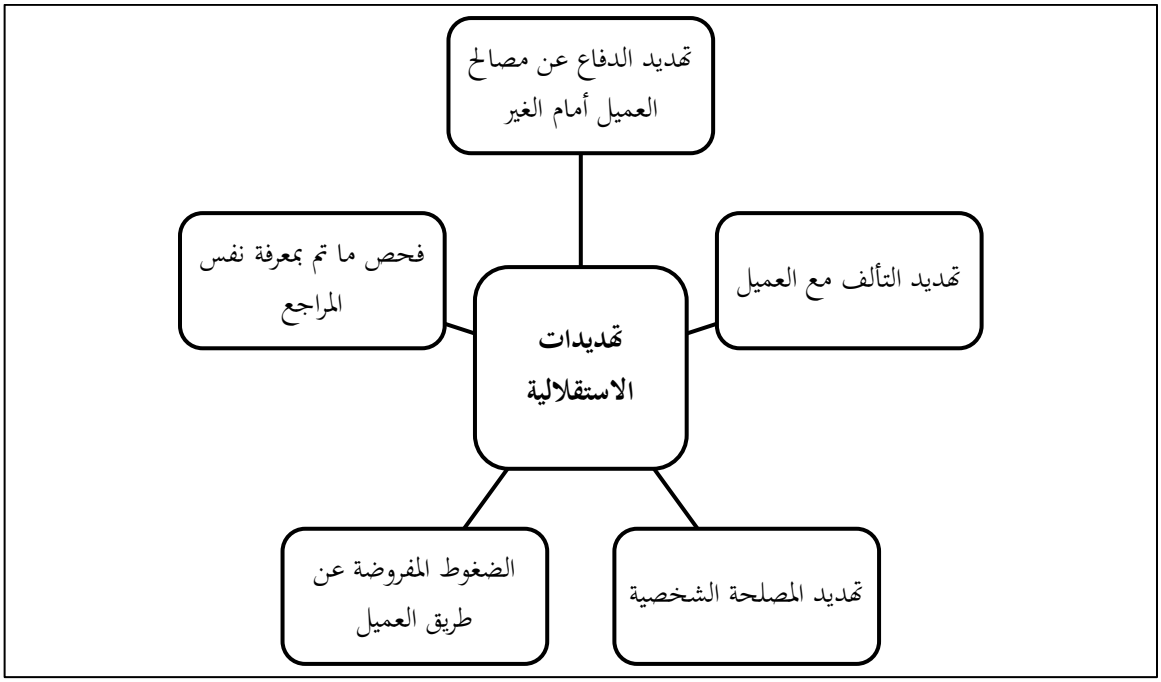
فجوة التطور (evolution gap): توجد هذه الفجوة في مجالات التدقيق بسبب الحاجة للتطور، مع الأخذ في الاعتبار طلب الجمهور العام والتقدم التكنولوجي وكيف يمكن تعزيز عملية التدقيق الشاملة لإضافة المزيد من القيمة. غير أن معالجة الثغرات في المعارف والأداء هي خطوة هامة في تحديد ما يلزم تطويره في مجال مراجعة الحسابات. وسيساعد ذلك على تجنب الإفراط في التنظيم والتطورات غير الملائمة في معايير مراجعة الحسابات، عندما تكون المشاكل الحقيقية هي نقص المعرفة أو ضعف الأداء. (ACCA، 1992، صفحة 09 10)

4. الأسباب المؤدية الى استمرار فجوة توقعات التدقيق:

1.4 الشك في استقلال وحياد المدقق الخارجي: يتوقع مستخدمي القوائم المالية أن يحافظ المدقق على استقلاله عند مزاولة عمله المهني حيث يعتبر الاستقلال السبب الرئيسي في وجود الحاجة الى خدمات التدقيق ويؤكد البعض ذلك على اعتبار أن مهنة التدقيق تفقد قيمتها إذا فقد المدقق استقلاله. (سعيد، 1999، صفحة 41) ولكن يوجد تساؤل بخصوص تأثير كل من المنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق للحصول على أكبر عدد من العملاء، الاتعاب، تقديم خدمات اخرى بخلاف التدقيق على استقلال المدققين.

فيما يتعلق بتقديم المدققين لخدمات أخرى كخدمات الاستشارات الإدارية والاستشارات الضريبية غير التدقيق لعملائهم من الشركات التي يقومون بتدقيق حساباتها يثير جدلا كبيرا في الفكر المحاسبي منذ سنوات وحتى الان حيث بينت دراسة تفصيلية قامت بها مجموعة عمل لعضو الكونغرس الامريكي ان تقديم المدققين لمثل هذه الخدمات الى عملاء التدقيق يعتبر تهديدا حقيقيا للاستقلال نظرا لأنها تخلق تعارض في المصالح بين تقديم هذه الخدمات وتقديم خدمات التدقيق في نفس الوقت. (U.S senate, 1976) كما يرى البعض الاخر ان المنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق تجعل من الصعب على المدققين ان يحافظوا دائما على استقلالهم عند اتخاذهم للقرارات في عمليات التدقيق ويؤكد هذه النتيجة ايضا العديد من الباحثين حيث يرون أن المدققين تحت ضغط المنافسة قد يترددون كثيرا في التحفظ في تقاريرهم عن القوائم المالية خوفا من فقدان العميل. يضيف الاستاذ الدكتور امين السيد احمد لطفي الى العوامل التي قد تؤثر في استقلالية مدقق الحسابات والمذكورة سابقا، مجموعة من التهديدات الأخرى التي قد تؤثر على التزام المدقق بالمبادئ الأساسية لأخلاقيات المهنة (جاءت هذه التهديدات في دستور اخلاق المراجعين الصادر عن مجلس معايير الاخلاق الدولي للمحاسبين سنة 2012). (لطفي، 2014)

الشكل 02: تحديد التهديدات المحتملة لاستقلالية المدققين.



المصدر: أمين السيد لطفي، 2014، ص198.

2.4 عدم التحديد الواضح لدور المدقق في المجتمع: إن الحاجة إلى خدمات التدقيق تنشأ بسبب التعارض في المصالح، وهذا يتطلب من المدقق الاستقلال والحياد، كما أن تعقيدات الحياة الاقتصادية والنظم المحاسبية في المؤسسات يتطلب توافر الكفاءة الفنية أو المعرفة المتخصصة في الشخص الذي يقوم بالتدقيق، كذلك فإن خطورة نشر معلومات خاطئة عن المؤسسة وما يترتب على ذلك من نتائج، وانعزال المستخدمين للمعلومات وعدم استطاعتهم الحصول بأنفسهم على المعلومات الصحيحة اللازمة لاتخاذ قراراتهم المالية والاقتصادية، يعزز متطلبات الاستقلال والكفاءة الفنية أو المعرفة المتخصصة في الشخص الذي يقوم بعملية التدقيق. (الباسط، 2021، صفحة 470)

إن الاختلاف حول الدور الذي يلعبه المدققين في المجتمع ومدى كفاية مسؤولياتهم الحالية هو الامر الخطير، ويعتبر اهم العوامل التي تؤدي الى وجود فجوه التوقعات في التدقيق. فعدم تحديد دور واضح للمدقق يلعبه في المجتمع وعدم وضوح مسؤوليات المدققين هو السبب الرئيسي في وجود تلك الفجوة.

فعلى سبيل المثال يرى الكثير من الكتاب ان العدد المتزايد من حالة فشل الشركات وافلاسها بدون تحفظ المدققين في تقاريرهم على القوائم المالية لتلك الشركات في السنوات السابقة على حدوث الفشل أو الإفلاس وعدم قدرة هذه الشركات على الاستمرار يعتبر السبب الأساسي في وجود فجوه توقعات ومؤشرا على عدم وضوح دور المدقق ومسؤوليته.

كما ان حقيقة ان المستثمرين لا يلجؤون الى المدققين الا إذا كانت شركتهم تعاني من مشاكل مالية او تحقق خسائر يعتبر مؤشرا ثانيا على عدم وضوح دور المدقق وكلما كان دور المدقق غير محدد بوضوح كلما اعتبره الكثير من مستخدمي المعلومات المحاسبية مسؤولا عن اشياء تخرج عن نطاق مسؤولياته المهنية المتعارف عليها بين المدققين وينكر المدقق مسؤوليته عنها ولعل ذلك هو أهم الاسباب في معظم الحالات التي تم اللجوء فيها الى القضاء ضد المدققين. (Russell, 1986, p. 62)

3.4 نقص الكفاءة المهنية للمدقق: وهي المعرفة الكافية والمتخصصة في مجالات المحاسبة والتدقيق، والمهارة في تطبيق تلك المعرفة في الحالات والظروف المختلفة وكذلك السلوك الذي يكتسبه المدقق من التعليم والتدريب الكافي مثل الاستقلال. (Jarvis, 1983)

يتبين من هذا المفهوم انه من الصعب فصل الكفاءة المهنية عن الاستقلال كدعامتين اساسيتين للتدقيق والسببين الرئيسيين في وجوده. فإن هناك العديد من الانتقادات الموجهة الى المدققين بأنهم يعملون في مجالات لا يتوافر لديهم فيها التأهيل العلمي أو التدريب الكافي للقيام بها وقد أكد على ذلك المحامي الامريكي من واقع العديد من القضايا المرفوعة ضد مكاتب المحاسبة والتدقيق.

4.4 ضعف نظام الرقابة الذاتية لمهنة التدقيق: يقاس نجاح وفاعلية نظام الرقابة الداخلية لمهنة التدقيق بمدى فهم المجتمع لهذا النظام وادراكه لكيفية تطبيقه وليس فقط بكيفية فهم المدققين لهذا النظام وادراكهم بكيفية تطبيقه. ان مهنه التدقيق متهمة بأنها تطبق نظام المراقبة الذاتية بطريقة سرية لا يتم الاعلان عنها للجمهور بحجة المحافظة على أسرار العملاء كما أن المهنة متهمة بأن مصالح مكاتب المحاسبة والتدقيق الكبيرة هي التي تتحكم فيها وتوجهها. هذه الاتهامات الى مهنه التدقيق وطريقة مراقبتها لنفسها تقلل من ثقة جمهور المستفيدين من خدمات التدقيق ومن ثم تزداد فجوة التوقعات اتساعا. (Anderson, 1981, p. 47)

5.4 انخفاض جودة الأداء في التدقيق: من بين العوامل التي تؤدي إلى ذلك قيام المدققين بالتنافس فيما بينهم للحصول على عمليات تدقيق جديدة أو لعدم فقد العمليات الحالية، قبول أتعاب قليلة عن عمليات تدقيق لا تتناسب مع المجهود لأدائها وذلك كنتيجة للمنافسة، تأدية خدمات أخرى لعملاء التدقيق بأتعاب قليلة للحصول على رضا هؤلاء العملاء وضمان تجديد تعيينهم، إتباع سلوك متساهل مع العملاء كنتيجة لإدراك المدققين أن العملاء غير راضين عن دورهم، زيادة عملية الاندماج بين مكاتب المراجعة الكبرى للحصول على عمليات مراجعة كبيرة مما يضع على مهنه المراجعة ضغوطا كبيرة. (جربوع، 2004، صفحة 381)

من المؤكد أن العوامل السابقة تضعف من موقف المراجع ومن ثم تقلل من جودة الأداء في عملية المراجعة مما يزيد من فجوة التوقعات وقد أجرى ديوان المحاسبة العامة (U.S General Accounting Office) في الولايات المتحدة الامريكية دراسة عن جودة أداء المراجعة في إحدى عشر مؤسسه ماليه مفلسة عام 1989 وخلص فيها ان المراجعين في سته من هذه المؤسسات الإحدى عشر لم يؤدوا المراجعة كما يجب ولم يعدوا تقارير عن المشاكل المالية وأوجه القصور في نظم الرقابة الداخلية طبقا للمعايير المهنية للمراجعة في أمريكا. (Renshall، 1976، صفحة 105)

6.4 قصور التقارير المحاسبية عن مسايرة التغيرات في المجتمع: ان عدم الافصاح في التقارير المالية عن جميع النواحي التي يتوقعها مستخدمي القوائم المالية يساعد على زياده فجوه التوقعات في عملية المراجعة وذلك على الرغم من ارتباط هذا العامل بالمحاسبة والتقارير المالية التي تنتج عنها وليس بالمراجعة مباشرة فقد اشتد الجدل منذ منتصف السبعينيات وحتى الان حول اهداف التقارير المحاسبية والى من تعد اساسا تلك التقارير فهل تعد الى المستثمرين طبقا لفكرة أن المنشأة مسؤولة أصلا أمام هؤلاء المستثمرين أم أن هذه التقارير يجب أن يتم تطويرها بحيث تخدم المستثمرين والعاملين والموردين والعملاء طبعا لفلسفه أن المنشأة عباره عن مجموعة من الافراد يعملون معا جميعا لتحقيق الأهداف بشكل افضل ام تتطور التقارير المحاسبية اكثر لتخدم المجتمع ككل باعتبار ان

المنشأة مجرد جزء من المجتمع ويجب أن تفصح التقارير المحاسبية عن مدى مساهمات المنشأة في المجتمع. (جربوع، 2004، صفحة 382)

5. سبل وطرق تضيق فجوة التوقعات في عملية التدقيق:

بعد تحديد الأسباب المؤدية الى تواجد ظاهرة فجوة التوقعات ببيئة التدقيق قام العديد من الباحثين والمنظمات المهنية بجمع وتحديد بعض الطرق التي من شأنها أن تقلص من حجم هذه الفجوة لا غير لأن القضاء عليها نهائيا يعتبر أمرا مستعصيا الى اليوم.

1.5 تدعيم استقلال المدقق الخارجي: حرصاً على دعم استقلال وحياد مدقق الحسابات وزيادة ثقة الجمهور في تقارير التدقيق وتضييق فجوة التوقعات، وعدم ممارسة إدارة المنشأة الضغط على المدقق للسير في ركابها وللمحافظة على استقلاله، فإن قانون الشركات في معظم بلدان العالم قد نص على حق تعيين وتحديد أتعاب وعزل المدقق بيد لجنة التدقيق الخارجية بالشركة. وقد أقترح في حالة عدم تحديد تعيين المدقق أو في حالة عزله، أن يقدم المدقق تقريراً إلى المنظمة المهنية التي ينتمي إليها يشرح أسباب ذلك لإخلاء مسئوليته، وضرورة أن يحصل المدقق الجديد، قبل قبول التعيين، على شهادة من المنظمة المهنية بإخلاء مسؤولية المدقق السابق. ومن المقترحات الأخرى لتدعيم استقلال المدقق تحديد نسبة معينة من إجمالي الأتعاب المهنية لمكتب التدقيق لا يجوز أن يحصل عليها من عميل واحد، حتى لا يكون معتمداً كثيراً في دخله على عميل واحد مما يهدد استقلاله تجاه هذا العميل. وقد أصبح هذا الاقتراح واقعاً عملياً في معظم الدول المتقدمة وتحددت نسبة 15% في بعض هذه البلدان مثل بريطانيا وايرلندا. (Mautz K، 1988، صفحة 56)

2.5 تدعيم دور المنظمات المهنية وهيمنتها على مهنة المحاسبة والتدقيق: إن من واجب المنظمات المهنية إعادة تطوير وتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة وذلك لإمكانية فرض الرقابة الذاتية، وزيادة جودة الأداء المهني في المراجعة، وزيادة المساءلة المهنية للمراجعين، مما ينتج عنه زيادة الثقة في عملهم، على أن يتم الإعلام جيداً عن هذا الدور لجمهور المستفيدين من خدمات المراجعة ٠ .وهذا يوجب على تلك المنظمات وضع معايير المحاسبة والمراجعة ومعايير السلوك المهني، ومراقبة الالتزام بها من جانب الممارسين للمهنة من خلال برامج لمراقبة الجودة للأداء المهني لمكاتب المراجعة، ووضع النظم الكفيلة لمعاقبة من يخرج عن تطبيق تلك المعايير، ونشر هذه المعايير والبرامج والنظم والإعلان عنها لجمهور المستفيدين من مهنة المراجعة ٠إن وضع المعايير يدعم الكفاءة المهنية والاستقلال حيث لن يقبل المراجع القيام بتنفيذ أية مهمة إلا إذا كان قادراً على تنفيذها بكفاءة عالية طبقاً لمعايير الأداء الموضوعة والتي سيتم قياس أدائه عليها عن طريق برنامج لمراقبة الجودة في المنظمة المهنية، كما أن التزام جميع المراجعين بالمعايير المحددة للمراجعة والسلوك المهني سوف يقلل من احتمال تغيير المراجعين بواسطة الإدارة والقضاء على ظاهرة تسوق الرأي" Opinion Shopping "مما يدعم استقلال المراجع.كما أن وضع برامج لمراقبة الجودة ونظام صارم للمساءلة بواسطة المنظمة المهنية سوف يؤدي إلى الارتفاع بمستوى جودة الأداء المهني إلي المستويات المتوقعة منهم ومن ثم رضاء المستفيدين عن الخدمات المؤداة بواسطة المراجعين ٠ .وقد اقترح في هذا الشأن ضرورة وجود قسم لمراقبة الجودة في كل مكتب مراجعة، وقسم لمراقبة الجودة في المنظمة المهنية يقوم بمراقبة الأعمال المهنية للمكاتب، أو أن تسند بمراقبة الأعمال المهنية للمكاتب أو أن يسند لمكتب معين مراقبة الجودة لمكتب مراجعة آخر، ولمكتب المراجعة الأخر بمراقبة الجودة لمكتب مراجعة ثالث، وهكذا، على أن تقدم تقارير مراقبة الجودة إلى قسم مراقبة الجودة في المنظمة المهنية مباشرة. (جربوع، 2004، صفحة 383)

3.5 دراسة توقعات المجتمع المالي وتلبية تلك التوقعات: يعترف هذا الاتجاه بحق المستفيدين في تحديد مطالبهم من مهنة المحاسبة والمراجعة، وبأهمية أن يقوم المراجعون بدراسة هذه المطالب ومحاولة تلبيتها في إطار خطة متكاملة لتطوير التقارير المالية ومراجعتها، ويرى أنصار هذا الاتجاه أنه لا بد وأن يقبل المراجع الدور المتوقع منه أن يلعبه، وأن يتحمل مسئوليات أكثر لتلبية توقعات المستفيدين من تقارير المراجعة. فإذا كان من المتوقع أن يتحمل المراجع مسئولية اكتشاف الخطأ والغش، وأن يقرر عن مدى استمرارية الشركة فلا بد أن يتحمل المراجع هذه المسئوليات وأن تدخل في نطاق عمله، وأن يؤخذ ذلك في الاعتبار ضمن معايير المراجعة، أي يجب إعادة تحديد دور المراجع ومسئولياته في ضوء ما تسفر عنه دراسة توقعات المستفيدين.

الخطوة الأولي في هذا الاتجاه هي تحديد من هم المستفيدين من التقارير المالية وتقارير المراجع، والذين لهم الحق في تحديد مطالبهم واحتياجاتهم من هذه التقارير، ثم بعد ذلك تبدأ الخطوة الثانية وهي الدراسة التجريبية لتحديد مطالب واحتياجات هؤلاء المستفيدين وتوقعاتهم من المراجعة. وأخيراً اقتراح الوسائل اللازمة لتلبية تلك الاحتياجات وبالتالي تضييق فجوة التوقعات. (Robson, 1988, p. 356)

4.5 زيادة فاعلية الاتصال والإعلام عن دور المدقق ومسئولياته في المجتمع: يركز هذا الاتجاه فقط على الإعلام وتوعية المستفيدين من خدمات المراجعة عن دور المراجع ومسئولياته، وزيادة فاعلية الاتصال للتقارير المالية ولتقارير المراجعة، وتحسين الاتصال بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، لن يكون له إلا تأثير محدود جداً على تضييق فجوة التوقعات، إلا إذا كان عنصراً فقط ضمن عناصر خطة استراتيجية لتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة لتلبية احتياجات المستفيدين من خدماتها.)جربوع, 2004 , p. 385)

6. إستراتيجيات جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين (ACCA) لتقليص فجوة التوقعات: لسد فجوة التوقعات اقترحت دراسة جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين (ACCA) ضرورة معالجة كل عنصر من عناصر فجوة التوقعات المشار اليها سابقا على حدة. (ACCA, 1992, p. 10)

1.6 تقليص الفجوة المعرفية: إن تقليص هذه الفجوة أمرا مهما حتى تتمكن المناقشات العامة حول كيفية تطور التدقيق من معالجة ما يمكن تغييره بدلا مما قد يكون قد تم تنفيذه بالفعل. هناك دور للمهنة في شرح عملية التدقيق بشكل أكثر وضوحا، ومن الخطوات الهامة التي أدخلها مجلس معايير مراجعة الحسابات وخدمات التأكيد الدولي (IAASB) المسائل الرئيسية المتعلقة بمراجعة حسابات الشركات المسجلة في البورصة. وقد لاحظت هيئة المنافسة والأسواق في المملكة المتحدة (Competition and Markets Authority) سنة 2018 أنه لا يمكن تقليص الفجوة المعرفية عمليا من خلال المهنة وحدها فقط، بل يشمل تقليص الفجوة المعرفية جميع أصحاب المصلحة المرتبطين بعملية مراجعة الحسابات، مثل المنظمين، وواضعي المعايير، وهيئات المحاسبة المهنية، وشركات مراجعة الحسابات، ولجان مراجعة الحسابات، والمستثمرين، والحكومات، ووسائل الإعلام. ولتضييق الفجوة المعرفية، يتعين على كل من هذه الجهات الالتزام بإعلام الجمهور بطريقة عادلة ومتوازنة ومفهومة بشأن لوائح التدقيق ومعايير التدقيق.

دعت جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين شركات مراجعة الحسابات وهيئات المحاسبة المهنية للقيام ب:

-وضع استراتيجيات لتحسين الإبلاغ عن أي تحديثات لمتطلبات مراجعة الحسابات الحالية عن طريق لوائح أو معايير، سهلة الوصول من قبل عامة الناس باستخدام منصات واسعة النطاق كوسائل التواصل الاجتماعي.

- إبلاغ الجمهور بأي تغييرات تطرأ على لوائح أو معايير مراجعة الحسابات القائمة وشرح الأساس المنطقي لتلك التغييرات، حيث يسمح ذلك للجمهور بالاطلاع بشكل أفضل على المتطلبات الحالية وعلى أي تطورات حديثة.

2.6 تقليص فجوة الأداء: من شأن الاستجابة لنتائج عمليات التفتيش على مراجعة الحسابات أن تعالج الكثير من الفجوة في الأداء. في بعض الأحيان قد تؤدي طريقة كتابة المعايير إلى تفاقم التحيز. على سبيل المثال، يمكن أن يكون اجتماع فريق المشاركة لمناقشة مجالات خطر الأخطاء الجوهرية عرضة للتفكير الجماعي. ومن المهم أن يقوم واضعو المعايير بصياغة المعايير بأكبر قدر ممكن من الوضوح وأن يتجنبوا وضع متطلبات قد تؤدي إلى تحيزات في الحكم أو يصعب تنفيذها بطريقة موضوعية.

- يجب على شركات التدقيق التأكد من تحقيق جودة التدقيق والحفاظ عليها، من خلال فهم مجالات الأداء المنخفض المستمر والاستجابة لها.

- دعم منظمي مراجعة الحسابات الابتكار من جانب شركات مراجعة الحسابات لتعزيز جودة مراجعة الحسابات.

- ضرورة استجابة واضعو المعايير لمسائل نوعية مراجعة الحسابات، وذلك بتحديث المعايير وتقديم الدعم للتنفيذ.

3.6 تقليص فجوة التطور: يساعد تقليل فجوات المعرفة والأداء الجمهور على التركيز بشكل أكثر وضوحا على الطريقة التي يريدون أن يتطور بها التدقيق. وثمة حاجة إلى إجراء مناقشة واسعة النطاق بين جميع أصحاب المصلحة المترابطين ترابطا وثيقا، مثل واضعي معايير مراجعة الحسابات، المنظمين، هيئات المحاسبة المهنية، شركات مراجعة الحسابات، أعضاء لجان مراجعة الحسابات، المستثمرين، الحكومات، وعامة الجمهور بشأن كيفية تطور مهنة مراجعة الحسابات لتظل ذات صلة وتلبي توقعات الجمهور.

- بعض المجالات من المحتمل تتطور، بما في ذلك مطالبة المدققين بتحمل المزيد من المسؤوليات في تحديد الاحتيال والإبلاغ عنه أو منع فشل الشركة.

-يوجد علاقة بين فجوة المعرفة وفجوة التطور، ينبغي لواضعي السياسات أخذها بعين الاعتبار عند تنفيذ السياسات والأنظمة الجديدة لتلبية الطلب العام. كما أنه من المهم إجراء بحث أكثر تفصيلا لفهم هذه العلاقة.

خاتمة:

فجوة توقعات التدقيق بين المجتمع ومدققي الحسابات لها تاريخ طويل ومستمر، وتشكل مصدر قلق واسع النطاق بالمهنة. نجد أن مبالغة الجمهور في توقعاته لمسؤوليات المدققين سببا لوجود الفجوة، وتتعلق الأسباب الأخرى بصعوبة الجمهور في تقييم أداء مدققي الحسابات، ولكن أيضا بأوجه القصور في أداء مدققي الحسابات. بالإضافة إلى ذلك، نجد أن المدققين ليسوا على دراية كاملة بمسؤولياتهم.

تاريخيا، ربما تم استخدام الفجوة المعرفية من قبل البعض في المهنة لمقاومة التغيير، من خلال تصوير "المشكلة" على أنها ناتجة عن عدم فهم الجمهور بدلا من كونها مصدر قلق مشروع، ولكن وجود فجوة معرفية لا يلغي وجود فجوة الأداء وبالتالي لا يبطل الدعوات الموجهة إلى المدققين لبذل المزيد من الجهد. كما أكدت نتائج استطلاع (ACCA) أن الجمهور يرى التدقيق كعملية مهمة في تحسين تقارير الشركات وتحقيق المصلحة العامة، ويعتبر فكرة فجوة توقعات مراجعة الحسابات محركا للتغيير. كما يرى الجمهور التدقيق كجزء من الحل لمنع فشل الشركة، ويطالب بمزيد من المسؤوليات لمراجعي الحسابات في تحديد الاحتيال والإبلاغ عنه.

سمحت لنا هذه الورقة البحثية باستخلاص النتائج والتوصيات التالية:

النتائج: من بين الطرق التي تساعد في سد الفجوة بين أصحاب المصلحة والمدققين الخارجيين:

– ضرورة النظر وتقسيم فجوة التوقعات إلى ثلاثة عناصر هي الفجوة المعرفية، فجوة الأداء وفجوة التطور.

–تثقيف المجتمع حول وظيفة وطبيعة التدقيق، وما يمكن أن يتوقع المدققون تحقيقه بشكل معقول يتم توفيره عندما يصل احتيال سيئ السمعة أو فشل غير متوقع في الشركة إلى عناوين وسائل الإعلام.

–يتطلب اكتشاف الاحتيال من المدققين الخارجيين جهدا وقدرة على العمل جنبا إلى جنب. يتم تعزيز القدرة على الاكتشاف من خلال الخبرة والتدريب. كما يتم تعزيز الجهد من خلال خطط التدقيق القوية والعصف الذهني.

–قد يساعد التواصل الأفضل بين المدققين والمجتمع في تقليل الفجوة.

–يساعد تطوير مهارات المدققين في الكشف عن الاحتيال والحصول على المعرفة الكافية بالقواعد واللوائح من أجل فهم أفضل لما هو مطلوب أثناء التدقيق.

–يجب أن يتم التوضيح للمستخدمين، أن آراء مدقق الحسابات لا تعني ضمان دقة البيانات المالية.

–يعكس استمرار فجوة التوقعات، جزئيا، حقيقة أن توقعات الجمهور من مراجعة الحسابات يمكن أن تنمو بما يتماشى مع ما يمكن أن ينجزه المدققون.

التوصيات:

* يجب أن يقتنع المجتمع المالي باستقلال المدقق فالوجود الحقيقي لمهنة التدقيق يعتمد على هذا الاقتناع، فإذا شك المجتمع المالي في استقلال المدققين فإن أراءهم لا تكون لها قيمة مما يعني حدوث فجوة توقعات.

* أن تقوية المنظمة المهنية وتدعيم سلطاتها في توجيه وقيادة المهنة أمر ضروري لتضييق فجوة توقعات التدقيق.

* تتطلب المعالجة السليمة لتطور مهنة مراجعة الحسابات تعاون كل أصحاب المصلحة الرئيسيين المرتبطين ارتباطا وثيقا بمهنة مراجعة الحسابات كالمنظمين، واضعي المعايير، هيئات المحاسبة المهنية، شركات مراجعة الحسابات، لجان مراجعة الحسابات، المستثمرين، الحكومات، وسائط الإعلام وعامة الجمهور، من أجل تحقيق ذلك.

المراجع:

1. عبد الباسط س، (2021) .دور حوكمة التدقيق في التقليل من فجوة التوقعات بالجزائر: دراسة ميدانية .مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية.
2. السرطاوي، ح. ا .(2010) .مدى إسهام بنود الإستقلالية الواردة في قانون ساربنسأوكسلي في تعزيز إستقلالية المحاسب القانوني الأردني وأثرها في تقليص فجوة التوقعات .المجلة الأردنية لإدارة الأعمال، المجلد 6، العدد 3، .
3. جربوع, ي. م .(2004) .فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضييق هذه الفجوة .مجلة الجامعة الإسلامية.
4. سعيد, أ. ح .(1999) .المراجعه بين النظرية والتطبيق الطبعة الأولى .القاهرة: دار المريخ للنشر.
5. لطفي, أ. ا .(2014) .تفعيل أليات المراجعة لمحاربة الاحتيال والفساد .الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.
6. ACCA. (1992). *Closing the expectation gap in audit.*
7. Anderson, R. (1981). auditing SRA systems: new uses for old standards. *CA magazine*.
8. C.D, L. (1974). The Expectation Gap: The Accountant's Waterloo. *Journal of Contemporary Business*, 44.
9. Jarvis, p. (1983). professional education. *Groom helm* .
10. Jennings M., R. M. (1993). The significance of audit decision aids and precase jurists' attitudes on perceptions of audit firm culpability and liability. *Contemporary Accounting Research*, 489.
11. Lee. (1994). Financial reporting qualitylables. *Accounting ،Auditing ،and Accountability Journal*, 30.
12. Mautz K, A. a. (1988). concurring partener Review Revisited, . *Journal of accountancy,*.
13. Monroe, G. a. (1993). The effect of education on the audit expectation gap. *Accounting and Finance*, 61.
14. Parliament of Australia. (2019). Oversight of ASIC, the Takeovers Panel and the Corporations Legislation No.1 of the 45th Parliament, .
15. Porter, B. (1993). An empirical study of the audit expectation-performance gap. *Accounting and Business Research, Vol,24.*
16. Renshall, J. (1976). changing perceptions Behind the Corporate Report, . *Accounting Organizations and society, Vol. 2, No. 1*.
17. Robson, D. (1988). the expectation Gap Fraud and Error Accounting SA.
18. Russell, G. (1986). all eyes on accountants. *time*.
19. U.S senate. (1976). *Metcalf staff report the accounting establishment: a staff study.* U.S Government printing office.
20. Woo, H. C.-S. (1998). The expectation gap in auditing. *Managerial Auditing Journal*.

تحليل العلاقة التفاعلية لآليات الحوكمة في تقليص فجوة التوقعات: مقاربة نظرية وتطبيقية

The Role of Interactive Governance Mechanisms in Reducing the Expectation Gap: A Theoretical and Practical Approach"

ابرير مريم البتول[1*]، جزولي عبد الفتاح [2]

1 مخبر بحث إدارة الافراد و المنظمات LARMHO ، meryemelbatoul.ibrir@univ-tlemcen.dz

2 مخبر دراسات في المالية الإسلامية والتنمية المستدامة، djazouli.abdelfettah@cu-tipaza.dz

الملخص : هدفت هذه الدراسة إلى تحليل كيفية تأثير التفاعلات بين عناصر الحوكمة المختلفة على تقليل الفجوة بين الأداء الفعلي لمدققي الحسابات وتوقعات مستخدمي الكشوفات المالية في الجزائر. لتحقيق هذا الهدف، تم تصميم استبيان إلكتروني شمل عينة تتكون من 85 مفردة، تشمل المهنيين والأكاديميين. تم الاستبيان باستخدام برنامج SPSS، وقد أظهرت النتائج ما يلي:

أولاً، لم يتم بعد تعميم فعّال لآليات الحوكمة في البيئة الجزائرية، بما في ذلك تفاعلات مجلس الإدارة ولجنة التدقيق. ثانياً، تم التأكد من وجود فجوة في توقعات التدقيق الخارجي، حيث يشير الأداء الفعلي للمدققين الخارجيين إلى عدم تطابق مع توقعات مستخدمي القوائم المالية.

كلمات مفتاحية: تفاعلات اليات الحوكمة، فجوة توقعات التدقيق، الأداء الفعلي للمدققين الخارجيين.

تصنيفات JEL: M42،M41

Abstract: This study aimed to explore how interactions between different governance elements can reduce the gap between the actual performance of external auditors and the expectations of financial information users in Algeria. To achieve this goal, an electronic questionnaire was designed for a sample of 85 individuals, including professionals (accountants and auditors) and academics. The data from the questionnaire were analyzed using SPSS software, and the results indicated the following:

Firstly, the effective implementation of governance mechanisms, including interactions between the board of directors and the audit committee, has not yet been fully achieved in the Algerian context. Secondly, a gap in audit expectations was confirmed, as the actual performance of external auditors does not align with the expectations of financial statement users. Thirdly, effective interactions between internal and external auditing and senior management play a crucial role in reducing this gap, thereby improving audit quality and better meeting user expectations.

Keywords: Governance interactions, Audit expectation gap, Actual performance of external auditors.

JEL Classification: M41, M42

*المؤلف المرسل: الاسم الكامل، البريد الإلكتروني

1. مقدمة:

في ظل التحديات المتزايدة التي تعصف بمهنة التدقيق الخارجي، تبرز أهمية دراسة دور التفاعلات بين آليات الحوكمة في تقليص فجوة التوقعات التي كشفتها الأزمات المؤسسية والفضائح المالية العالمية. لقد واجهت مهنة التدقيق الخارجي في السنوات الأخيرة أزمة حادة تتعلق بالمسؤولية والمصداقية، وهو ما انعكس بشكل كبير على الثقة في نتائج التدقيق. هذا الوضع أدى إلى ضرورة إعادة تقييم العلاقة بين آليات الحوكمة وأداء المدققين الخارجيين، في محاولة لمعالجة فجوة التوقعات المتسعة.

تتمحور تساؤلات البحث حول مدى تأثير التفاعلات بين آليات الحوكمة، مثل مجلس الإدارة، الإدارة العليا، لجنة التدقيق، والتدقيق الداخلي والخارجي، في تقليص الفجوة بين الأداء الفعلي للمدققين الخارجيين وتوقعات مستخدمي المعلومات المالية. وبالتالي تكون إشكالية الدراسة كالتالي:

هل تساهم هذه التفاعلات بشكل فعّال في تحسين أداء المدققين الخارجيين وتلبية توقعات مستخدمي المعلومات المالية؟

بناءً على هذه الإشكالية، تنبثق فرضيات البحث التي تفترض أن:

أولا: العلاقة التفاعلية القوية بين مجلس الإدارة ولجنة التدقيق تعزز فعالية آليات الحوكمة، مما يساهم في تقليص فجوة التوقعات بين المدققين الخارجيين ومستخدمي المعلومات المالية.

ثانيا: كما يُفترض أن تحسين التفاعلات بين التدقيق الداخلي والخارجي يساهم في رفع جودة عملية التدقيق وتقليص فجوة التوقعات.

ثالثا: علاوة على ذلك، يلعب دور الإدارة العليا دورًا حاسمًا في ضمان فاعلية آليات الحوكمة وتأثيرها الإيجابي على تقليص فجوة التوقعات.

بالنسبة لأهداف البحث، فهو يؤول إلى تحليل دور العلاقة التفاعلية بين مختلف آليات الحوكمة في تقليص فجوة التوقعات في مهنة التدقيق الخارجي، وتقييم كيفية تأثير تفاعل هذه الآليات على فعالية وأداء التدقيق. كما يسعى

إلى تقديم توصيات واقعية لتحسين التفاعل بين آليات الحوكمة، لتعزيز مصداقية التدقيق وتقليص الفجوة بين الأداء الفعلي والتوقعات.

اما فيما يخص المنهجية المتبعة في هذا البحث فإنها تعتمد على مزيج من الأسس النظرية والتطبيقية، من خلال مراجعة الأدبيات المتعلقة بفجوة التوقعات وآليات الحوكمة، وإجراء دراسة ميدانية لجمع البيانات حول التفاعلات بين آليات الحوكمة وأداء التدقيق، واستخدام الأساليب التحليلية لتفسير البيانات وتقييم الفرضيات. من خلال هذه المنهجية، يسعى البحث إلى تقديم رؤية شاملة حول كيفية تحسين العلاقة بين آليات الحوكمة لتقليص فجوة التوقعات وتعزيز مصداقية مهنة التدقيق الخارجي.

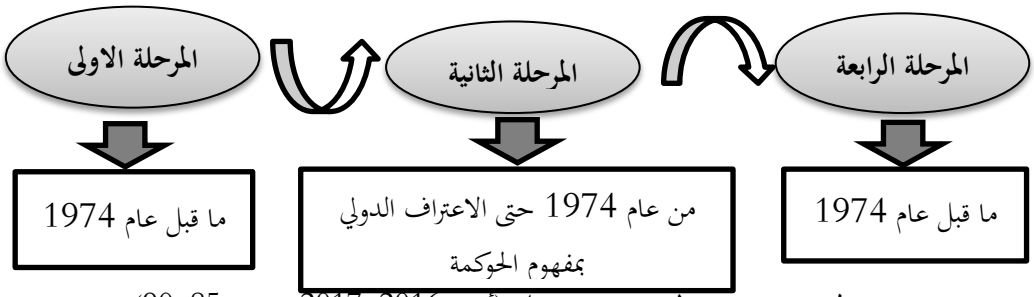
2. المنطلقات النظرية لفجوة التوقعات

1.2. الخلفية التاريخية لفجوة التوقعات، ومفهومها:

1.1.2 التطور التاريخي لفجوة التوقعات:

شهدت فجوة التوقعات تطوراً ملحوظاً عبر مراحل تاريخية متعددة، والتي يمكن تلخيصها على النحو التالي:

الشكل رقم 1: مراحل تطور فجوة التوقعات



المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على (أمينة، 2016_2017، صفحة 85_90)

التحليل:

عند تحليل تطور مفهوم فجوة التوقعات عبر المراحل الزمنية المختلفة، يتضح أن هذا المفهوم قد تطور بشكل ملحوظ وتفاعل مع التحولات الكبيرة في بيئة التدقيق والحوكمة. يمكن تقسيم هذا التحليل إلى ثلاث فترات رئيسية تبرز أهمية كل منها في فهم فجوة التوقعات وكيفية معالجتها. وفي أواخر القرن التاسع عشر، وتحديداً في عام 1885، بدأ الوعي بفجوة التوقعات يظهر لأول مرة عندما دعا معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز إلى توضيح أهمية وطبيعة وقيمة عملية التدقيق ومسؤوليات المدققين. هذا النداء كان بمثابة إشارة مبكرة لوجود تفاوت

بين توقعات الجمهور حول التدقيق وما كان يحدث فعلاً على الأرض. كان هذا التباين في الفهم يشير إلى بداية ظهور فجوة التوقعات، حيث كانت الممارسات الفعلية للتدقيق لا تتماشى مع التصورات العامة حول فعاليته ومسؤولياته.

انتقلت المسألة إلى مرحلة أكثر تحديداً في عام 1974 عندما أشار Liggio إلى "فجوة التوقعات" كمصطلح رسمي، مشيراً إلى الفرق بين جودة ومستوى الأداء المهني للتدقيق وما هو متوقع منه. في نفس العام، شكلت لجنة مسؤوليات مدققي الحسابات (AICPA) بمبادرة من Cohen commission لدراسة هذه الفجوة. التقرير الذي نشرته اللجنة في عام 1978 سلّط الضوء على التباين بين الأداء الفعلي للمدققين وتوقعات مستخدمي القوائم المالية، وأشار إلى أن المسؤولية عن هذه الفجوة لا تقع على عاتق المستخدمين، بل على مهنة التدقيق نفسها، التي لم تكن تستجيب بما يكفي للتغيرات السريعة في البيئة. ومع نهاية القرن العشرين، خصوصاً بعد عام 1999، أدت الأزمات المالية العالمية وحالات الإفلاس الكبرى إلى تعميق فجوة التوقعات بشكل أكبر. أظهرت هذه الأزمات أن التقارير المالية التي يقدمها المدققون لا تعكس الواقع المالي للمؤسسات، مما زاد من فقدان الثقة في مهنة التدقيق. استجابةً لهذه الأزمات، تم تعزيز متطلبات الحوكمة من خلال قوانين مثل Sarbanes-Oxley لعام 2002، التي قدمت ضوابط جديدة لتحسين فعالية آليات الحوكمة. هذه التشريعات ركزت على تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز استقلالية المدققين، بالإضافة إلى تفعيل العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي، ولجنة التدقيق، ومجلس الإدارة، والإدارة العليا. كما زاد الاهتمام بالميثاق الأخلاقي لمهنة التدقيق، مما ساهم في تضييق فجوة التوقعات.

من خلال تحليل هذه المراحل، يتضح أن فجوة التوقعات قد تطورت من مجرد تباين مبكر بين التصورات والممارسات إلى مشكلة أكثر تعقيداً تتطلب تحسينات متعددة في آليات الحوكمة والتدقيق. تظل العلاقة التفاعلية بين هذه الآليات ضرورية لتقليص الفجوة بين الأداء الفعلي والتوقعات، مما يعزز من مصداقية مهنة التدقيق ويعزز الثقة في التقارير المالية.

2.1.2 مفهوم فجوة التوقعات:

تُظهِر تعريفات فجوة التوقعات في مهنة التدقيق تنوعاً في الأبعاد التي تساهم في ظهورها. في عام 1993، عرّفت مؤسسة التدقيق الأسترالية فجوة التوقعات بأنها "الاختلاف بين توقعات الجمهور حول جودة الإبلاغ المالي وخدمات التدقيق"، مشيرة إلى فجوة الجودة والتفاعل بين آليات الحوكمة (Australian Auditing and Assurance Standards Board, 1993). في عام 1979، وصف **Taylor** و **Glezen** الفجوة بأنها "الفرق بين إدراك المجتمع المالي لمسؤوليات التدقيق ووعي المدققين بها"، مع التركيز على فجوة عدم المعرفة وفجوة المسؤولية(Taylor, 1979, pp. 103-126) . وعرّفها **Guy** و**Sullivan** في عام 1988 بأنها "الاختلاف بين ما يعتقده المجتمع ومستخدمو القوائم المالية حول مسؤوليات المدققين وما يعتقده المدققون"، مشيرين إلى فجوة لا عقلانية وفجوة المسؤولية(Guy, 1988, pp. 163-175) . كما عرّف **Sikka** فجوة التوقعات في عام 1992 بأنها "التباين في الفهم بين توقعات المجتمع وأهداف التدقيق"، مع التركيز على فجوة عدم المعرفة وفجوة اللاعقلانية(Sikka, 1992, pp. 21-30) . في عام 1993، عرّف Porter الفجوة بأنها "الفرق بين مستويات الأداء المتوقعة من المدققين وتلك التي يرونها هم أنفسهم"، مما يعكس فجوة الأداء وفجوة المعقولية (Porter, 1993, pp. 49-68.). أخيراً، عرّف **Al-Alimi** و**Vivek** في عام 2012 فجوة التوقعات بأنها "الاختلاف بين الأداء الفعلي للمدققين ومعايير التدقيق وتوقعات المجتمع"، مشيرين إلى أهمية التوافق بين الأداء الفعلي وتوقعات المجتمع ومعايير التدقيق. تعكس هذه التعريفات تعدد الأبعاد التي تساهم في فجوة التوقعات، من جودة الأداء إلى التباين بين التوقعات والمعايير (Al-Alimi, 2012, pp. 45-63).

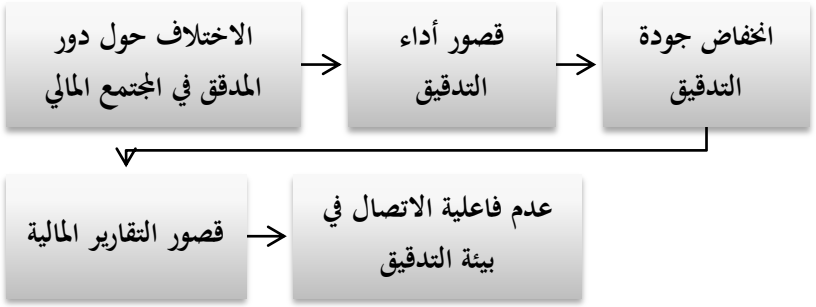
من خلال هذه التعريفات، يتضح أن فجوة التوقعات تتسم بالقدرة على التكيف مع السياقات المختلفة وتعكس تعدد الأبعاد التي تساهم في ظهورها. فهي تعكس تبايناً بين ما يتوقعه المستخدمون من المدققين وما يقره معايير التدقيق والمحاسبة، بالإضافة إلى مقدار الاختلاف بين هذه المعايير والأداء الفعلي للمدققين.

2.2 اسباب، مظاهر، ومعالجة فجوة التوقعات:

1.2.2 أسباب فجوة التوقعات:

تتعدد الأسباب التي تساهم في ظهور فجوة التوقعات في مهنة التدقيق، ويعكس كل سبب جوانب مختلفة تؤدي إلى تعميق هذه الفجوة. فيما يلي أبرز أسباب ظهور فجوة التوقعات:

الشكل رقم 2: أسباب فجوة التوقعات



المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على (عمر، حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية و التدقيق المحاسبي، 2017، صفحة 220_229)

- ✓ **التحليل:** يتضح من تحليل أسباب فجوة التوقعات أن هذه الفجوة تنشأ نتيجة تداخل عوامل متعددة ومعقدة. أولاً، يشكل التباين بين التوقعات العامة لدور المدقق والواقع الفعلي أحد الأسباب الرئيسية لهذه الفجوة. إذ يعتقد الكثير من مستخدمي القوائم المالية أن المدقق مسؤول عن إعداد القوائم المالية وضمان صحتها وكشف الأخطاء، بينما يقتصر دور المدقق على تقديم رأي فني حول دقة القوائم وفقاً للمعايير المهنية. ثانياً، تؤدي استقلالية المدقق الضعيفة إلى قصور في جودة التدقيق، حيث تسهم ضغوط المنافسة وخفض الأسعار في تقليص جودة الخدمات المقدمة. ثالثاً، تساهم نقص الكفاءة المهنية والتنافس على الأسعار المنخفضة في تقليص جودة التدقيق، إلى جانب عدم قدرة المعايير على مواكبة التغيرات البيئية. رابعاً، يتسبب نقص الإفصاح في التقارير المالية في تعميق الفجوة، حيث يفتقر المستخدمون إلى المعلومات التي يحتاجونها لتقييم الوضع المالي بدقة. وأخيراً، يسهم ضعف الاتصال بين آليات الحوكمة وجودة التقارير في تعزيز فجوة التوقعات، مما يبرز الحاجة إلى تحسين التواصل والإفصاح لتعزيز فعالية عملية التدقيق. يتطلب معالجة هذه الفجوة نهجاً شاملاً يشمل توضيح دور المدقق، تعزيز

استقلاليته، تحسين جودة التدقيق، وتطوير الإفصاح المالي، فضلاً عن تحسين التواصل بين جميع الأطراف المعنية

2.2.2 مظاهرة فجوة التوقعات:

- **مكونات فجوة التوقعات:** مظاهر فجوة التوقعات تعكس مكوناتها الأساسية المرتبطة بأطراف عملية التدقيق، مما يسمح بتحديد آثارها السلبية والإيجابية. يمكن تقسيم فجوة التوقعات إلى مكونات رئيسية وفرعية كما يلي: **الجدول رقم 1: مكونات فجوة التوقعات وسبل تضييقها**

المكون الأساسي	الملخص	سبل تضييق الفجوة
فجوة المعقولية	تنشأ من التباين بين توقعات المجتمع المالي حول أداء المدقق وما هو متوقع فعلياً، بما في ذلك فهم المدقق لواجباته وفعالية المعايير.	-دراسة توقعات المستفيدين ومحاولة تلبيتها، وتحديد توقعات غير المعقولة والتعامل معها. -زيادة فعالية الاتصال والإعلام عن دور المدقق ومسؤولياته، بما في ذلك تحسين تقرير المدقق وإدراج تقرير الإدارة. -تعزيز الشفافية من خلال مبادئ الحوكمة وتوضيح إطار التشريعات المتعلقة بمهنة التدقيق. -تبني ميثاق أخلاقيات المهنة وتعزيز الالتزام به.
فجوة التقرير	القصور في التواصل بين المعلومات المتوقعة من القوائم المالية وما يتم تقديمه فعلياً، بما في ذلك ضعف قنوات الاتصال واستخدام مصطلحات غير مفهومة.	-تحسين جودة التقرير من خلال إعادة صياغته وتطويره لتوضيح المعلومات. -تحديد وتطوير معايير واضحة ومفهومة لتقارير المدقق. -زيادة الشفافية في كيفية إعداد وتقديم التقارير، وضمان وضوح المعلومات
فجوة التوقعات المحاسبية	تتعلق بالقصور في المعلومات المحاسبية التي تلبي احتياجات المستخدمين، وتتأثر بفجوة المعايير المحاسبية وأداء الإدارة	-تعديل المعايير المحاسبية لتلبية توقعات المستخدمين وتوسيع مسؤوليات المدققين. -إصدار معايير محاسبية تتضمن التوقعات المعقولة التي لم يتم تناولها من قبل. -تحسين الشفافية في المعلومات المحاسبية.
فجوة التفاعل بين آليات الحوكمة	تتعلق بفعالية التفاعل بين المدقق الخارجي وآليات الحوكمة الداخلية مثل مجلس الإدارة ولجنة التدقيق	تعزيز التعاون بين المدقق الخارجي وآليات الحوكمة الداخلية. -زيادة فعالية لجان التدقيق ومراجعة خطط الإدارة. -ضمان استقلالية المدققين وعدم تأثرهم بعلاقاتهم مع إدارة المؤسسة.
فجوة المعايير	تعلق بعدم توافق المعايير التدقيقية مع تطورات بيئة الأعمال وتوقعات المجتمع المالي.	تحديث المعايير التدقيقية لتواكب التغيرات في بيئة الأعمال. -إصدار نشرات تفسيرية توضح كيفية تطبيق المعايير وتحديثها بانتظام. -تعزيز توافق المعايير مع الواقع المحلي والدولي

المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على (Aljaaidi, 2009)

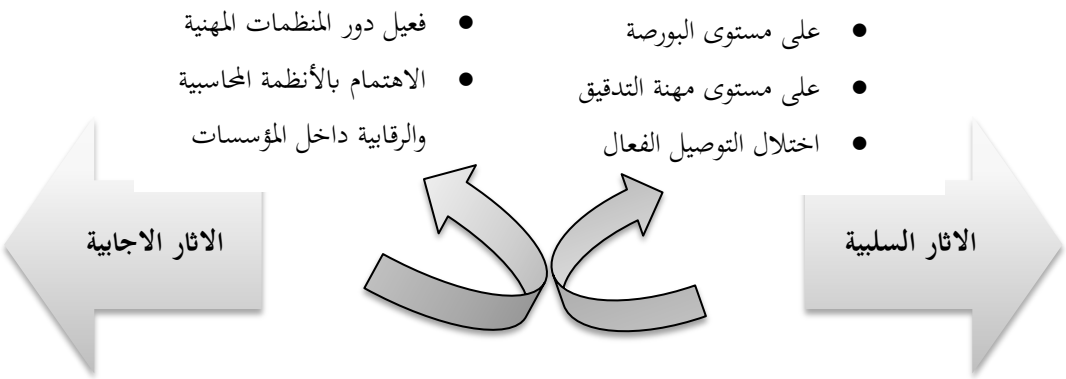
✓ **التحليل:**

يوضح الجدول أعلاه فجوات التوقعات في مهنة التدقيق والتي تظهر أنها تتنوع بين فجوات المعقولية، التقرير، التوقعات المحاسبية، التفاعل بين آليات الحوكمة، والمعايير. فجوة المعقولية تتطلب تحسين الشفافية وتوضيح مسؤوليات المدققين لتلبية توقعات الجمهور بدقة. فجوة التقرير تحتاج إلى تحسين جودة التقارير وسلاسة تقديم المعلومات لضمان توافقها مع التوقعات. فجوة التوقعات المحاسبية تستدعي تعديل المعايير المحاسبية لتلبية احتياجات المستخدمين بشكل أفضل. فجوة التفاعل بين آليات الحوكمة تبرز أهمية تعزيز التعاون بين المدققين وآليات الرقابة الداخلية، بينما فجوة المعايير تدعو إلى تحديث المعايير التدقيقية بانتظام لمواكبة التغيرات في بيئة الأعمال. يتطلب تقليص هذه الفجوات نهجاً شاملاً يضمن دقة وشفافية المعلومات المالية ويعزز فعالية عمليات التدقيق.

- **اثار فجوة التوقعات:**

فجوة التوقعات في مهنة المراجعة تؤثر بشكل كبير على مصداقية التقارير المالية وثقة مستخدميها. فيما يلي بعض الآثار الرئيسية لفجوة التوقعات:

الشكل رقم 4: اثار المترتبة عن فجوة التوقعات



المصدر: من اعداد الباحثة اعتمادا على (خالدي، 2021، صفحة 100_105)

التحليل:

من خلال المخطط اعلا، فجوة التوقعات بين المستخدمين والمدققين تنطوي على آثار متعددة تؤثر بشكل كبير على مهنة التدقيق والأداء المالي. من الجانب الإيجابي، فإن اتساع هذه الفجوة يعزز الاهتمام بمهنة التدقيق، حيث يدفع المنظمات المهنية إلى تحسين معايير التدقيق وتعزيز دورها في ضبط أداء المدققين. هذه الفجوة تساهم في زيادة التركيز على تطوير الأنظمة المحاسبية والرقابية داخل المؤسسات، مما يعزز من كفاءة التدقيق ويقلل من الأخطاء والغش. من ناحية أخرى، الآثار السلبية لفجوة التوقعات قد تكون مدمرة. فتباين التوقعات بين المستثمرين وأداء المدققين قد يؤدي إلى فقدان الثقة في التقارير المالية، مما يؤثر سلباً على اتخاذ القرارات الاستثمارية ويهدد كفاءة الأسواق المالية. كما أن هذا التباين يساهم في عدم رضا المستخدمين عن التقارير المدققة، مما يقلل من فعاليتها في توفير معلومات دقيقة وموثوقة. لذلك، على الرغم من الفوائد المحتملة التي تقدمها فجوة التوقعات في تحسين مهنة التدقيق، فإن معالجتها تتطلب جهوداً مكثفة لضمان تحقيق التوازن بين توقعات المستخدمين وأداء المدققين، وتجنب التأثيرات السلبية التي قد تضر بالثقة في المعلومات المالية.

3.2 انعكاسات تفاعل الية الحوكمة على التقليل من فجوة التوقعات

في سياق العلاقة التفاعلية بين آليات الحوكمة، فإن فهم تأثيراتها على تقليل فجوة التوقعات يعد من الجوانب الأساسية لتحقيق جودة أعلى في التدقيق المالي وتحسين فعالية نظام الحوكمة بشكل عام. تتعدد الآثار المترتبة على تفاعل التدقيق الداخلي والخارجي ولجنة التدقيق مع مجلس الإدارة والإدارة العليا، وكل منها يلعب دوراً مهماً في تعزيز الثقة والمصداقية في التقارير المالية، وكذلك في الحد من فجوة التوقعات. (عمر، حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي، 2017، صفحة 254_266)

1.3.2 تأثير التدقيق الداخلي على باقي آليات الحوكمة:

يظهر من خلال تعاونه الوثيق مع التدقيق الخارجي ولجنة التدقيق. العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي هي علاقة تكاملية بامتياز، حيث يعتمد التدقيق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي في فهم نظام الرقابة الداخلية وتقدير المخاطر، مما يعزز كفاءة عملية التدقيق الخارجي. من جهة أخرى، يسهم التدقيق الداخلي في تعزيز فعالية

لجنة التدقيق من خلال تقديم تقارير دقيقة وشاملة حول كفاية نظام الرقابة وإدارة المخاطر، مما يساعد اللجنة في أداء مهامها الرقابية بشكل أكثر فعالية.

2.3.2 تأثير التدقيق الخارجي على آليات الحوكمة:

يتجلى في كيفية تعامله مع لجنة التدقيق ومجلس الإدارة. يساهم التدقيق الخارجي في تحسين فعالية لجنة التدقيق من خلال تقديم تقارير مفصلة حول نظام الرقابة الداخلية، مما يمكن اللجنة من تقييم وتحسين ممارسات الرقابة. كما يلعب التدقيق الخارجي دوراً أساسياً في تعزيز استقلالية لجنة التدقيق من خلال رفع تقارير حول الأخطاء والمخالفات، مما يساعد في تصحيح مسار التدقيق وتحسين جودة المعلومات المالية.

3.3.2 تأثير لجنة التدقيق على باقي آليات الحوكمة:

يعكس أهمية دور اللجنة في تعزيز جودة التدقيق والرقابة الداخلية. لجنة التدقيق، كونها حلقة وصل بين مجلس الإدارة والمدققين الخارجيين، تقوم بمراقبة وتقييم أداء المدققين وتقديم التوصيات اللازمة لتحسين جودة التقارير المالية ونظام الرقابة. كما تدعم اللجنة استقلالية المدققين من خلال ضمان عدم تدخل الإدارة في مهامهم وتعزيز الشفافية في عمليات التدقيق.

4.3.2 تأثير مجلس الإدارة والإدارة العليا على آليات الحوكمة:

يظهر في كيفية تعزيز دور هذه الأطراف في دعم نظام الحوكمة. يقوم مجلس الإدارة بالإشراف على أداء لجنة التدقيق والتدقيق الخارجي من خلال توفير البيئة المناسبة لدعم استقلالية وجودة التدقيق. في حين تقوم الإدارة العليا بتطبيق سياسات وممارسات الحوكمة وتوفير الدعم اللازم للمدققين، مما يسهم في تقليل فجوة التوقعات وتعزيز فعالية النظام الرقابي في المؤسسة.

تفاعل هذه الآليات بشكل متكامل يعزز من جودة التدقيق المالي ويقلل من فجوة التوقعات من خلال تحسين الشفافية والمصداقية في التقارير المالية، ويضمن تطبيق أفضل الممارسات في الحوكمة.

3. تحليل العلاقة التفاعلية لآليات الحوكمة في تقليص فجوة التوقعات: مقاربة نظرية وتطبيقية

يستعرض هذا المحور نتائج الدراسة الاستطلاعية التي تناولت تحليل آراء الخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات، والأكاديميين في الجزائر بشأن دور العلاقة التفاعلية لآليات الحوكمة في تقليص فجوة التوقعات. كما يهدف إلى اختبار فرضيات الدراسة بناءً على المعلومات التي تم جمعها.

1.3. أداة الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، استخدم الباحثون الاستبيان كأداة أساسية لجمع البيانات. تم توجيه الاستبيانات إلى عينة الدراسة التي تشمل الخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات، والأكاديميين في الجزائر. صممت الاستبانة استناداً إلى مجموعة من الأفكار التي صيغت لتحديد فرضيات الدراسة بوضوح. تضمن الاستبيان المحاور التالية:

- ✓ **المحور الأول** :يتناول خصائص عينة الدراسة من خلال أسئلة تتعلق بالمؤهلات العلمية والمهنية، سنوات الخبرة، والمهنة.
- ✓ **المحاور الأخرى** :خصصت للإجابة على فرضيات الدراسة المتعلقة بدور آليات الحوكمة في تقليص فجوة التوقعات.

كما وقد تم إعداد أسئلة الاستبيان باستخدام مقياس ليكارت الخماسي، مما يتيح تحليل البيانات بشكل دقيق واختبار الفرضيات المطروحة.

2.3. توزيع وجمع الاستبيان:

بعد إتمام إعداد الاستبيان، تم تحويله إلى نموذج استبيان إلكتروني باستخدام أدوات منصة جوجل. تم إرسال الاستبيان عبر البريد الإلكتروني إلى الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المدرجين في الجداول الرسمية التي ينشرها الموقع الرسمي للمجلس الوطني للمحاسبة لعام 2024. كما تم إرسال الاستبيان أيضاً إلى الأكاديميين في مجال المحاسبة والتدقيق، بما في ذلك الأساتذة الجامعيين وطلبة الدراسات العليا

3.3. مجتمع الدراسة وعينتها:

تمثل مجتمع الدراسة في الأطراف التالية: الخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات، والأكاديميين الجامعيين. وقد كانت عينة الدراسة على النحو التالي :

الجدول رقم 2: الاحصائيات المتعلقة بعينة الدراسة

البيان	التكرار	النسبة
إجابات المعبر عنها في الاستبيان الإلكتروني	85	100
الإجابات المقبولة	85	100
الإجابات الملغات	0	0

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج الاستبيان الإلكتروني[1]

يتضح من خلال الجدول (1) أن عدد الإجابات الإلكترونية المعبر عنها بلغ **85**إجابة، والتي تم استخلاص **85** إجابة صالحة للدراسة، مما يمثل نسبة **100%**من إجمالي الإجابات المستلمة.

4.3. الأساليب الإحصائية المستخدمة:

تم تجميع وتبويب إجابات أفراد العينة باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) الإصدار 25، والذي يوفر مجموعة من الأساليب الإحصائية التي تساعد على التحليل الجيد والموضوعي لمخرجات الاستبيان. من بين هذه الأساليب نجد:

- ✓ **التكرارات** :وهي تعكس مدى تركُّز الإجابات لصالح أو ضد فرضية معينة، مما يدعم صحة الفرضيات الأساسية أو ينفيها.
- ✓ **النسب المئوية** :لوصف الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة واستنتاج اتجاهات البيانات المرتبطة بكل فقرة من فقرات الاستبيان.
- ✓ **معامل ألفا كرونباخ** :للتأكد من ثبات أداة الدراسة واستقرار النتائج المتحصل عليها.

[1] https://docs.google.com/forms/d/1EG86QYHK5_TqTN91j4MPL6x539EyeAFMavygbDqOD1U/edit

- ✓ **معامل الثبات بطريقة التجزئة النصفية** :للتحقق من ثبات الاستبيان، حيث يُعتبر الاستبيان ثابتًا إذا كانت قيمة المعامل قريبة من الواحد، بينما يعني انخفاض القيمة إلى الصفر ضعف الثبات.
- ✓ **الاتساق الداخلي (معامل الارتباط بيرسون)** :لمعرفة مدى ارتباط كل عبارة مع الدرجة الكلية للاستبانة.
- ✓ **المتوسطات الحسابية** :كأحد مقاييس النزعة المركزية، تم استخدام المتوسط الحسابي لمعرفة الاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة.
- ✓ **اختبار :T-Test** تم استخدام اختبار T-Test لاختبار فرضيات الدراسة.

5.3. ثبات أداة الدراسة:

لقياس مدى ثبات أداة الدراسة (الاستبانة)، استخدمنا معادلة ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) للتأكد من ثبات أداة الدراسة والوصول إلى نتائج دقيقة. قمنا باختيار عينة استطلاعية مكونة من **85**فردًا من المهنيين والأكاديميين.

- ✓ يكون معامل الثبات ضعيفًا إذا كانت ألفا أقل من 60.%
- ✓ يكون معامل الثبات مقبولًا إذا كانت ألفا بين 60% و70.%
- ✓ يكون معامل الثبات جيدًا إذا كانت ألفا بين 70% و80.%
- ✓ يكون معامل الثبات ممتازًا إذا كانت ألفا أكبر من 80.%

يقصد بثبات الاستبيان أنه يعطي نفس النتيجة لو تم إعادة توزيعه تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى، أن ثبات الاستبيان يعني الاستقرار في نتائجه وعدم تغيرها بشكل كبير عند إعادة توزيعه على أفراد العينة في فترات زمنية معينة. وقد تم التحقيق من ثبات استبيان الدراسة من خلال معامل ألفا كرونباخ، كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم 3: اختبار الثبات للمتغيرات باستخدام معامل ألفا كرونباخ

المحاور	عدد العبارات	معامل الثبات α	الملاحظة
المحور الأول: العلاقة التفاعلية لآليات الحوكمة	08	0.790	جيد
المحور الثاني: تقليص فجوة التوقعات	06	0.670	مقبول
المحور الثالث: الأثر المشترك للحوكمة والفجوة	05	0.720	جيد
الاستبانة ككل	19	0.758	جيد

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن معاملات ثبات متغيرات الدراسة تراوحت بين 0.670 و0.790، بينما بلغ معامل الاستبانة ككل 0.758، مما يدل على ثبات أداة الدراسة. وقد أكد Malhotra (2010) أن شروط ثبات أداة الدراسة تتحقق إذا كان معامل الثبات ألفا كرونباخ أكبر أو يساوي 0.60. يمكن كذلك اختبار الصدق مرة أخرى للتأكد من صدق الاستبيان باستخدام جذر معامل ألفا كرونباخ، والذي كان في هذه الحالة 0.871، مما يشير إلى أن الاستبيان يتمتع بمستوى عالٍ من الصدق.

نستنتج أن أداة الدراسة صادقة وثابتة في جميع فقراتها وهي جاهزة للتطبيق على عينة الدراسة. يمكن أيضًا اختبار ثبات الاستبيان عن طريق التجزئة النصفية، حيث يتم إيجاد معامل ارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة الفردية والزواجية لكل مجال من مجالات الاستبانة. تم تصحيح معاملات الارتباط باستخدام معامل ارتباط سبيرمان بروان.

- ✓ **أولاً: صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول:**

جدول 4: معاملات ارتباط بيرسون لعبارات المحور الاول

العبارة	درجة الارتباط بالبُعد	مستوى الدلالة
تعتمد منظمتكم لجنة التدقيق بشكل أساسي كآلية حوكمة	0.720	0.000
فعالية أنظمة الرقابة الداخلية في تعزيز الشفافية	0.675	0.001
تقييم لجنة الحوكمة في تحقيق الأهداف التنظيمية	0.610	0.002
تأثير قواعد السلوك والأخلاقيات على الأداء المؤسسي	0.689	0.000
التحديات التي تواجه تطبيق الحوكمة مثل نقص الموارد	0.580	0.003

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25.

نتائج التحليل :جميع معاملات الارتباط للمحور الأول كانت دالة إحصائيًا عند مستوى المعنوية 0.05، مع معاملات ارتباط تراوحت بين 0.580 و0.720، مما يعكس صدقًا واتساقًا داخليًا قويًا لعبارات هذا المحور.

✓ **ثانياً: صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني:**

الجدول 5: معاملات ارتباط بيرسون للمحور الثاني

العبارة	درجة الارتباط بالبُعد	مستوى الدلالة
نقص التواصل الفعال بين الإدارة وأصحاب المصلحة	0.740	0.000
اختلاف في مستوى الأداء المتوقع بين الإدارة والمساهمين	0.650	0.001
تباين في الأهداف والرؤى بين الإدارة وأصحاب المصلحة	0.635	0.002
تفاوت مستوى الشفافية بين الإدارات المختلفة	0.710	0.000
تأثير التحديات التنظيمية على تطبيق آليات الحوكمة	0.680	0.000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25.

نتائج التحليل :أظهرت النتائج أن جميع العبارات في المحور الثاني ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05، مع معاملات ارتباط تراوحت بين 0.635 و0.740، مما يدل على الاتساق الداخلي العالي وصدق العبارات.

✓ **ثالثاً: صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث:**

الجدول 6: معاملات ارتباط بيرسون للمحور الثالث

العبارة	درجة الارتباط بالبُعد	مستوى الدلالة
تعزيز الشفافية والمساءلة من خلال الحوكمة	0.765	0.000
تحسين التواصل مع أصحاب المصلحة عبر تقارير دورية	0.720	0.000
دور وضوح الأهداف والسياسات في تقليص الفجوة	0.700	0.001
تأثير آليات الرقابة الداخلية على تحسين الثقة المؤسسية	0.690	0.002
مساهمة لجان التدقيق في توفير تقارير موضوعية	0.750	0.000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25.

نتائج التحليل :بالنسبة للمحور الثالث، كانت معاملات الارتباط دالة إحصائيًا ومستوى الدلالة لجميع العبارات أقل من 0.05. هذا يشير إلى أن العبارات تتمتع بدرجة عالية من الصدق والاتساق الداخلي، حيث تراوحت معاملات الارتباط بين 0.690 و0.765.

6.3. تحليل الخصائص الوصفية لعينة الدراسة:

الجدول 6: يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة بناءً على خصائصهم الوصفية:

المتغيرات	الفئة	التكرارات	النسبة%
الخبرة	أقل من 5 سنوات	29	34.1
	ما بين 5 و 10 سنوات	11	12.9
	ما بين 10 إلى 20 سنة	14	16.5
	أكثر من 20 سنة	31	36.5
المؤهل العلمي	ليسانس	4	4.7
	ماجيستير	17	20.0
	دكتوراه	64	75.3
الوظيفة	خبير محاسبي	10	11.8
	محافظ الحسابات	7	8.2
	أستاذ جامعي دائم	39	45.9
	أستاذ مؤقت	29	34.1

المصدر :من إعداد الباحثين بناءً على مخرجاتSPSS

7.3. تحليل البيانات:

- ✓ **الخبرة** :تُظهر البيانات أن 34.1% من أفراد العينة لديهم خبرة أقل من 5 سنوات، بينما 36.5% لديهم أكثر من 20 سنة خبرة. هذا يُعكس تنوعًا بين حديثي التخرج وذوي الخبرة الطويلة.
- ✓ **المؤهل العلمي** :النسبة الأعلى من العينة حصلوا على درجة الدكتوراه (75.3%)، مما يعكس مستوى عالٍ من التخصص الأكاديمي في العينة.

- ✓ **الوظيفة** :النسبة الأكبر هي للأساتذة الجامعيين الدائمين (45.9%)، تليها نسبة الأساتذة المؤقتين (34.1%).

8.3. اختبار الفرضيات

1.8.3 اختبار الفرضيات باستخدام اختبار T للعينة الواحدة:

- ✓ **الفرضية الأولى** :العلاقة التفاعلية القوية بين مجلس الإدارة ولجنة التدقيق تعزز فعالية آليات الحوكمة، مما يساهم في تقليص فجوة التوقعات بين المدققين الخارجيين ومستخدمي المعلومات المالية.

النتائج :قيمة **T المحسوبة** بلغت 68.458، وهي أعلى من القيمة الجدولية (2.02) عند درجة حرية 84 .**الوسط الحسابي** (3.73)أعلى من **الوسط الفرضي** (3.60)، ومعدل الدلالة **sig** كان 0.000، مما يدعم قبول الفرضية الأولى.

- ✓ **الفرضية الثانية** :تحسين التفاعلات بين التدقيق الداخلي والخارجي يساهم في رفع جودة عملية التدقيق وتقليص فجوة التوقعات.

النتائج :قيمة **T المحسوبة** بلغت 68.88، وهي أعلى من القيمة الجدولية (2.02) عند درجة حرية 84 .**الوسط الحسابي** (3.84)أعلى من **الوسط الفرضي** (3.60)، ومعدل الدلالة **sig** كان 0.000، مما يدعم قبول الفرضية الثانية.

- ✓ **الفرضية الثالثة** :يلعب دور الإدارة العليا دورًا حاسمًا في ضمان فاعلية آليات الحوكمة وتأثيرها الإيجابي على تقليص فجوة التوقعات.

النتائج :قيمة **T المحسوبة** بلغت 64.109، وهي أعلى من القيمة الجدولية (2.02) عند درجة حرية 84 .**الوسط الحسابي** (4.13)أعلى من **الوسط الفرضي** (3.60)، ومعدل الدلالة **sig** كان 0.000، مما يدعم قبول الفرضية الثالثة.

4. خاتمة:

تناولت هذه الدراسة محاولة دراسة وتحليل فجوة التوقعات في بيئة التدقيق ودور تفاعل آليات الحوكمة في تقليصها. فقد أظهرت الدراسة كيف أن التفاعل بين آليات الحوكمة يؤثر في فجوة التوقعات، حيث إن تطور مفهوم فجوة التوقعات بسبب التغيرات العالمية قد زاد من حدة الصراع بين أصحاب المصالح وفقًا لنظرية الوكالة. هذا التحول في وجهات النظر أدي إلى إدراك أن التدقيق الخارجي وحده لا يمكنه تقليص الصراع، مما جعل التركيز يتجه نحو تفعيل آليات الحوكمة الأخرى وتعزيز التفاعل بينها.

لقد كشفت الدراسة عن تنوع المكونات الفرعية لفجوة التوقعات وتغير مضامينها في ظل متطلبات الحوكمة، مما أدى إلى ظهور فجوة الجودة وفجوة تفاعل آليات الحوكمة. وقد ترتب على ذلك آثار إيجابية وسلبية على حد سواء. كما أظهرت الدراسة أن تحسين توقعات مستخدمي القوائم المالية، وتعزيز استقلالية المدقق الخارجي وجودته، وتقوية دور المنظمات المهنية، وتفعيل مبادئ الحوكمة هي من العناصر الأساسية التي تسهم في تضييق فجوة التوقعات.

1.4. النتائج الرئيسية:

- **فجوة التوقعات في التدقيق** :تبين الدراسة وجود فجوة بين أداء المدققين الخارجيين وتوقعات مستخدمي المعلومات المالية في الجزائر، نتيجة ضعف الرقابة على أعمال مكاتب التدقيق.
- **تأثير العلاقة بين مجلس الإدارة ولجنة التدقيق** :العلاقة التفاعلية القوية بين مجلس الإدارة ولجنة التدقيق تعزز فعالية آليات الحوكمة وتساهم في تقليص فجوة التوقعات.
- **تحسين التفاعلات بين التدقيق الداخلي والخارجي** :تحسين هذه التفاعلات يرفع من جودة عملية التدقيق ويقلص فجوة التوقعات.
- **دور الإدارة العليا** :تلعب الإدارة العليا دورًا حاسمًا في ضمان فاعلية آليات الحوكمة وتأثيرها الإيجابي على تقليص فجوة التوقعات.

2.4. التوصيات:

- **تعزيز العلاقة بين مجلس الإدارة ولجنة التدقيق** :تحسين العلاقة بين الطرفين لتعزيز فعالية آليات الحوكمة، مما يساهم في تقليص فجوة التوقعات.
- **تحسين التفاعلات بين التدقيق الداخلي والخارجي** :التركيز على تعزيز التعاون بين الفرق لرفع جودة التدقيق، مما يقلص فجوة التوقعات.
- **تعزيز دور الإدارة العليا** :دعم الإدارة العليا في تطبيق آليات الحوكمة وتحسين تأثيرها على تقليص فجوة التوقعات.

- **فجوة التوقعات في التدقيق** :تشير الدراسة إلى وجود فجوة بين أداء المدققين الخارجيين وتوقعات مستخدمي المعلومات المالية في الجزائر، نتيجة لضعف الرقابة على أعمال مكاتب التدقيق.
- **تأثير العلاقة بين مجلس الإدارة ولجنة التدقيق** :العلاقة التفاعلية القوية بين مجلس الإدارة ولجنة التدقيق تعزز فعالية آليات الحوكمة وتقليص فجوة التوقعات.
- **تحسين التفاعلات بين التدقيق الداخلي والخارجي** :تحسين هذه التفاعلات يرفع جودة عملية التدقيق ويقلص فجوة التوقعات.
- **دور الإدارة العليا** :الإدارة العليا تلعب دورًا حاسمًا في ضمان فاعلية آليات الحوكمة وتأثيرها الإيجابي على تقليص فجوة التوقعات.

- **المراجع**

- Al-Alimi, M. &. (2012). . Understanding the Audit Expectation Gap: A Global Perspective. *International Journal of Accounting and Financial Reporting, 2(1)*, 45-63.
- Aljaaidi, K. S. (2009). « Reviewing the audit expectation gap literature from 1974 to 2007 ». *International Postgraduate Business Journal (IPBJ), Vol 1, Utara University, Malaysia*, .41-75.
- Australian Auditing and Assurance Standards Board. (1993). *The Audit Expectation Gap: A Review of the Literature. Australian Auditing and Assurance Standards Board.* Austraila: Wiley Online Library.
- Guy, D. M. (1988). The Audit Expectation Gap and the Role of the Auditor. *Accounting, Organizations and Society, 13(2)*, 163-175.
- Porter, B. (1993). Bridging the Expectation Gap: Professionalism and Accountability in Auditing. *Accounting and Business Research, 24(93)*, 49-68.
- Sikka, P. (1992). The Role of Audit in the Regulation of Corporate Conduct: The Expectation Gap. *Accounting and Business Research, 22(87), 21-30.*, 21-30.
- Taylor, P. &. (1979). The Audit Expectation Gap: An Empirical Study. *Journal of Accounting Research, 17(1)*, 103-126.
- رشيدة خالدي. (2021). المعقول والغير معقول في توقعات مستخدمي القوائم المالية من مراجع الحسابات (دراسة وإقتراح الحلول). *مجلة الدراسات المالية والمحاسبية مجلد 12عدد 01*، 100_105.
- سوياد أمينة. (2016_2017). دور مراجع الحسابات في اكتشاف التضميل في التقارير المالية وفق معايير المراجعة الدولية _- دراسة استقصائية آلراء مراجعي الحسابات بوالية سطيف_. *اطروحة دكتوراه*. سطيف، علوم تجارية، الجزائر: جامعة سطيف.
- علي عبد الصمد عمر. (2017). *حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية و التدقيق المحاسبي*. الجزائر: دار هومة.
- علي عبد الصمد عمر. (2017). *حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي*. الجزائر: دار هومة للنشر و الطباعة و التوزيع.

أهمية استخدام التدقيق الإلكتروني في تدعيم عملية التدقيق عن بعد: دراسة حالة برنامج REVOR

The Importance of Using Electronic Audit to Support Remote Auditing Processes: A Case Study of the REVOR Software

بلعيد كريم [1*]، **بن حواس كريمة** [2]

[1] مخبر **LARIEF**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة باجي مختار –عنابة–
karimbelaid.ac@gmail.com

[2] مخبر **LAFIEGE**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة باجي مختار –عنابة–
benhaoues.karima@yahoo.fr

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الأهمية البالغة التي يحظى بها التدقيق الإلكتروني في تدعيم وزيادة كفاءة عملية التدقيق عن بعد، حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لتحديد مشكلة الدراسة كما تم استخدام منهج دراسة حالة الذي تم من خلاله دراسة آلية عمل برنامج التدقيق الإلكتروني REVOR وكيفية مساهمته في تدعيم عملية التدقيق عن بعد.

وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج لعل أهمها أن: التدقيق الإلكتروني يمكن المدققين من الوصول إلى المعلومات والبيانات من أي مكان، مما يسهل عمليات التدقيق عن بُعد ويعزز من مرونة العمل في ظل الظروف المتغيرة، ويتيح كذلك برنامج REVOR إنشاء تقارير تدقيق رقمية شاملة وتفاعلية يمكن مشاركتها بسهولة مع الأطراف المعنية عن بعد، مما يسهل ذلك من توصيل النتائج بشكل واضح وفعّال.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الإلكتروني، تدقيق عن بعد، عمليات التدقيق، برنامج REVOR.

تصنيف JEL: M42، O30.

Abstract:

This study aims to shed light on the critical importance of electronic audit in supporting and increasing the efficiency of the remote auditing process. The descriptive-analytical approach was used to identify the study issue, and a case study approach was used through which the work mechanism of the REVOR electronic Audit software was studied and how it contributes to supporting the remote auditing process.

The study concluded with a set of findings, the most important of which are: electronic Audit enables auditors to access information and data from anywhere, which facilitates remote audits and enhances work flexibility under changing circumstances. REVOR also enables the creation of comprehensive and interactive digital audit reports that can be easily shared with remote stakeholders, facilitating clear and effective communication of results.

Keywords: Electronic audit, Remote audit, Audit processes, REVOR software.

JEL classification: M42, O30.

* المؤلف المرسل: **بلعيد كريم**، karimbelaid.ac@gmail.com

1. مقدمة:

في ظل التطورات والتحولات الرقمية السريعة والمستمرة، أصبح من الضروري تبني أساليب جديدة لتحسين فعالية وكفاءة العمليات المؤسسية عبر مختلف المجالات، بما في ذلك نجد مجال تدقيق الحسابات الذي يسعى لمواكبة هذه التحولات. ومع تزايد الحاجة إلى العمل عن بُعد، سواء بسبب الظروف الطارئة أو التغيرات في بيئة العمل، برز التدقيق الإلكتروني كأداة أساسية لتعزيز عملية التدقيق عن بُعد. حيث تساهم البرمجيات والوسائل الرقمية في تسريع وتيرة العمل، وتقليل التكاليف، وتحسين جودة النتائج من خلال تمكين المدققين من الوصول إلى المعلومات وتحليلها وتبادلها بفعالية من أي مكان. من خلال هذه القدرات، يعزز التدقيق الإلكتروني قدرة المؤسسات على تقديم تقارير تدقيق دقيقة وشاملة في الوقت المناسب، ويتيح التعامل بمرونة مع التحديات المرتبطة به. ولذلك، يُعدّ استكشاف دور التدقيق الإلكتروني في دعم عملية التدقيق عن بُعد أمراً أساسيا لفهم كيف يمكن لهذه الآلية أن تعزز فعالية وكفاءة التدقيق في ظل الظروف المتغيرة.

1.1. إشكالية الدراسة:

من خلال ما سبق يمكن صياغة إشكالية الدراسة على النحو التالي:

كيف يمكن أن يساهم التدقيق الإلكتروني في تدعيم عملية التدقيق عن بعد؟

للإجابة على هذه الاشكالية يتم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ✓ ما هو التدقيق الإلكتروني؟ وماهي مداخله؟
- ✓ هل يعمل التدقيق الإلكتروني على تعزيز فعالية عملية التدقيق عن بعد؟
- ✓ هل يساعد استخدام برنامج التدقيق الإلكتروني REVOR في تدعيم عملية التدقيق عن بعد؟

2.1. فرضيات الدراسة:

- ✓ التدقيق الإلكتروني هو استخدام التقنيات الرقمية لأداء مهام التدقيق بشكل أكثر فعالية وكفاءة عبر المداخل التالية (حول الحاسوب، من خلال الحاسوب أو عبر الحاسوب).
- ✓ لا يعمل التدقيق الإلكتروني على تعزيز فعالية عملية التدقيق عن بعد.
- ✓ لا يساعد استخدام برنامج التدقيق الإلكتروني REVOR في تدعيم عملية التدقيق عن بعد.

3.1. أهمية الدراسة:

يكتسب موضوع التدقيق الإلكتروني أهمية بالغة لدى مختلف الباحثين في مجال المحاسبة والتدقيق، باعتباره من التطورات الحديثة الحاصلة حاليًا، خاصة مع استخدام تكنولوجيات المعلومات الحديثة. لذا، نسعى من خلال ورقتنا البحثية هذه إلى توضيح كيف يمكن للتدقيق الإلكتروني أن يساهم في تدعيم التدقيق عن بعد، مما يعزز فعالية وكفاءة عمليات التدقيق في ظل البيئة الرقمية الحالية.

4.1. أهداف الدراسة:

- الالمام النظري بأهم المفاهيم النظرية المتعلقة بتدقيق الحسابات، التدقيق الإلكتروني والتدقيق عن بعد؛
- تسليط الضوء على دور التدقيق الإلكتروني في تعزيز كفاءة عملية التدقيق عن بعد؛
- التعرف على أهمية الاعتماد على البرامج الإلكترونية في تدعيم عملية التدقيق عن بعد.

5.1. منهج الدراسة:

تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من أجل الحصول على نتائج علمية، ثم تفسيرها بطريقة موضوعية بما ينسجم مع المعطيات الفعلية للظاهرة وكذلك منهج دراسة حالة الذي تم من خلاله دراسة آلية عمل برنامج التدقيق الإلكتروني REVOR.

6.1. هيكل الدراسة:

بغرض الإجابة على الإشكالية المطروحة، تم تقسيم هذه الدراسة إلى مقدمة، ثلاثة محاور وخاتمة حيث تضمنت المحاور ما يلي:

- **مفاهيم أساسية حول التدقيق الإلكتروني؛**
- **دور التدقيق الإلكتروني في تعزيز فعالية عملية التدقيق عن بعد؛**
- **دراسة حالة برنامج التدقيق الإلكتروني REVOR.**

2. مفاهيم أساسية حول التدقيق الإلكتروني:

1.2. مفهوم تدقيق الحسابات (التدقيق التقليدي):

عرفت جمعية المحاسبة الامريكية (AAA) تدقيق الحسابات على أنه "عملية منتظمة للحصول على أدلة إثبات متعلقة بنتائج الأحداث والأنشطة الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لتحديد مدى التطابق بين هذه

النتائج والمعايير المحددة وإيصال النتائج إلى المستخدمين المعنيين" ومن خلال هذا التعريف فإن التدقيق يرتكز على ثلاثة مصطلحات أساسية الفحص، التحقيق والتقرير بمعنى: (حيرش و قاسمي ، 2017، صفحة 336)

- **الفحص**: التأكد من صحة وسلامة العمليات المسجلة من العيوب؛
- **التحقيق**: الحكم على صلاحية القوائم المالية للتعبير السليم عن نتائج أعمال المؤسسة؛
- التقرير: تجميع نتائج الفحص والتحقيق على شكل تقرير يقدم للأطراف المعنية.

ويعرف الباحثين مهنة تدقيق الحسابات على أنها "عملية تقييم مستقلة للمعلومات المالية لتحديد ما إذا كانت دقيقة وصادقة، وفقا للمعايير المحاسبية المتعارف عليها".

2.2. مفهوم التدقيق الإلكتروني:

1.2.2. مراحل تطور مفهوم التدقيق الإلكتروني:

يوضح الجدول الموالي المراحل الأساسية التي مر بها تطور التدقيق الإلكتروني:

الجدول 01: مراحل تطور مفهوم التدقيق الإلكتروني.

الفترات الزمنية	أهم العوامل التي ساعدت على تطور التدقيق الإلكتروني
1968–1954	شهدت منظمات الأعمال بداية من سنة 1954 تطورا ملحوظا في بيئتها الداخلية والخارجية وكذا زيادة حجم أعمالها ونشاطاتها نتيجة للتطورات السريعة التي انبثقت عن ظهور تكنولوجيا المعلومات الأمر الذي أدى إلى صعوبة التحكم في نظم معلوماتها مما دفع بهذه المنظمات إلى التوجه نحو استخدام أجهزة الحاسوب الإلكترونية في أداء أعمالها ومعالجة بياناتها. خلال الفترة من 1954 إلى منتصف 1960 كانت مهنة التدقيق ما تزال تعتمد على التدقيق حول الحاسوب، وقد بدأ التغير في منتصف عام 1960 مع إدخال آلات جديدة أصغر حجما وأقل تكلفة، الأمر الذي أدى إلى زيادة استخدام أجهزة الحاسوب في الشركات، وفي الوقت نفسه زادت حاجة مدققي الحسابات في التعرف على مفاهيم معالجة البيانات إلكترونيا في مجال الأعمال التجارية وغيرها، بسبب اختلاف طريقة تخزين البيانات، معالجتها، استرجاعها والرقابة عليها.
1977–1968	في هذه الفترة قام المعهد الأمريكي للمحاسبين الأمريكيين المعتمدين بالاهتمام بتطوير عملية تدقيق البيانات ومعالجتها إلكترونيا، ونتيجة لهذا تم إطلاق تدقيق معالجة البيانات إلكترونيا، وفي ذلك الوقت شكل مدققي معالجة البيانات الإلكترونية جمعية مختصة سميت بجمعية "مدققي معالجة البيانات إلكترونيا" وكان الهدف من هذه الجمعية وضع مبادئ وإجراءات، ومعايير لتدقيق معالجة البيانات إلكترونيا.
	تميزت هذه الفترة بظهور واستحداث تقنيات يتم استعمالها في التدقيق من بينها تقنيات التدقيق

1994–1977	بمساعدة الحاسوب (CAATS)، وفي عام 1977 صدرت الطبعة الأولى من أهداف رقابة التدقيق على المعلومات، والمعروفة الآن باسم أهداف الرقابة للمعلومات والتكنولوجيا المرتبطة (COBIT) وهي مجموعة أهداف لرقابة تكنولوجيا المعلومات المقبولة قبولا عاما لمدققي تكنولوجيا المعلومات .وفي عام 1994 غيرت جمعية مدققي معالجة البيانات إلكترونيا اسمها إلى جمعية الرقابة وتدقيق نظم المعلومات Information Systems Audit and Control Association (ISACA)

المصدر: (مرعي ، 2015، صفحة 11).

2.2.2. تعريف التدقيق الإلكتروني:

أصبحت الكثير من المنظمات الحديثة تستخدم تكنولوجيا المعلومات في تسيير أعمالها ومعالجة بياناتها، فهي تساعد في قيام المؤسسات الناجحة وتمكينها من بناء علاقات متميزة مع عملائها وكذا زيادة حصتها السوقية وتحسين الإنتاجية والمشاركة في المعرفة، فالتطورات التي صاحبت تكنولوجيا المعلومات وضعت مهنة تدقيق الحسابات أمام تحدي كبير لتطوير أدواتها وأساليبها لتستمر في تقديم خدماتها بجودة عالية، لذا ظهر ما يعرف بالتدقيق الإلكتروني أو تدقيق الأنظمة المحوسبة كمدخل حديث من شأنه مساعدة مهنة التدقيق في التغلب على بعض جوانب القصور البشري في حالة ممارسة الحكم المهني الملائم وإبداء الرأي. ومن هذا المنطلق يمكن **تعريف التدقيق الإلكتروني** كما يلي:

- **التعريف الأول:** يقصد بالتدقيق الإلكتروني "عملية تطبيق أي نوع من الأنظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات المساعدة مدقق الحسابات في التخطيط الرقابة وتوثيق أعمال التدقيق، لذا فإن ركن التدقيق الإلكتروني بالإضافة الأركان التدقيق التقليدية والاعتيادية يتمثل في استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق لتساعد مدقق الحسابات عبر مراحل التدقيق المختلفة من تخطيط رقابة وتوثيق" (الشنطي نمر، 2011، صفحة 338).
- **التعريف الثاني:** عرف خوزي بلنس التدقيق الإلكتروني في كتابه تطبيق المراجعة الحاسوبية –التدقيق في بيئة التشغيل الإلكتروني–بأنه "اختيار منهجي للنتائج أو الهيكلة الحاسوبية، يقوم بها شخص مستقل ومؤهل بهدف إبداء رأيه على التطابق مع المعايير المتعارف عليها عموما" (بربري و بن بوعلي، 2017، صفحة 41).
- **التعريف الثالث:** يعرف التدقيق الإلكتروني بأنه "عملية تدقيق لنظام المعلومات وتقييمه في ظل تكنولوجيا المعلومات فهو يسمح بمعرفة مدى الامتثال للقواعد والمعايير المعمول بها داخل المؤسسة، حيث أن التدقيق

من خلال الحاسوب يعتبر تدبيرا وقائيا للتحقق وفحص مدى موثوقية طلبات المؤسسة" (يخلف و طرشي ، 2020، صفحة 768).

من خلال التعاريف السابقة يمكن تقديم تعريف للتدقيق الإلكتروني من طرف الباحثين على النحو التالي: **"هو عملية جمع وتقييم البيانات باستخدام تكنولوجيا المعلومات بهدف التحقق من صحة وصدق البيانات المالية والمحاسبية وتحليلها، وكذلك التحقق من فعالية النظم الحاسوبية والتحقق من اتباع سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية. ويهدف التدقيق الإلكتروني إلى تحقيق مستويات أعلى من الكفاءة والفعالية في العمليات المحاسبية والمالية، ويقلل من الأخطاء المحتملة بالنسبة للتدقيق اليدوي. كما يساعد في تحسين إدارة المخاطر وتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات المالية الصحيحة".**

3.2. أهمية التدقيق الإلكتروني ومراحله:

1.3.2. أهمية التدقيق الإلكتروني:

يتميز التدقيق الإلكتروني بأهميته الكبيرة ودوره الرئيسي في جعل المنظمات والهيئات تحقق ميزتها التنافسية في مهمة التدقيق ويتمثل دوره الرئيسي في بعض الأمور التالية: (عوض المطيري ، 2012، صفحة 16)

- ✓ يمكن المدقق من استخدام أساليب أفضل لجمع الأدلة التي تزيد من احتمال اكتشاف الأخطاء والغش؛
- ✓ تقليل احتمال التلاعب والتحايل بالحاسب الإلكتروني وذلك لإمكانية وضع نظام رقابة ومحاسبة أفضل؛
- ✓ معالجة المشكلات المتعلقة بفقدان الدليل المستندي وعدم توافر مسار التدقيق وتزويد المدقق بنسخ عن البرامج المتعلقة بالتطبيقات المحاسبية المهمة والتعديلات فيها؛
- ✓ الحاجة إلى تدقيق خاص للتطبيقات الإلكترونية حيث بالرغم من توافق الأهداف بين التدقيق اليدوي والتدقيق الإلكتروني إلا أنه يوجد عدة اختلافات بينهم، ولذلك فإن الأمر يتطلب وجود تدقيق خاصة للتطبيقات المحاسبية الالكترونية؛
- ✓ المساهمة في مراقبة وتحسين إدارة المخاطر وعملية التدقيق عن بعد لتصبح إسهاما هاما في إدارة الشركات.

2.3.2. مراحل التدقيق الإلكتروني:

يمكن أن تسير عملية التدقيق الإلكتروني في عدة مراحل، وهي: (مسيف، بن عباس، و عوادي، 2023، صفحة 24)

- **مرحلة التدقيق التنظيمي:** وهي أول مرحلة في التدقيق الإلكتروني، وتعتمد على حصر عناصر النظام من معدات، وثائق، مستندات، إجراءات، وظائف وتقارير.

- **مرحلة التدقيق التطبيقي:** وتأتي بعد مرحلة التدقيق التنظيمي لتدقيق خطوات تطور نظام المعلومات المحاسبي وللتأكد من أن النظام قد حقق أهدافه ومتطلباته من جميع جوانبه الفنية، الاقتصادية، التشغيلية والقانونية وفيما إذا تم الانتقال من النظام القديم إلى الجديد بشكل سليم لا يخل بالنظام القائم.
- **مرحلة التدقيق التفصيلي:** تكمن أهمية هذه المرحلة في تدقيق برمجيات المحاسبة ومعالجة بيانات المعاملات في نظام المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال التأكد من سلامة المدخلات ودقتها، والتأكد من أن معالجتها تخضع لرقابة فعالة ومستقلة.

4.2. مقومات التدقيق الإلكتروني ومداخله:

1.4.2. مقومات التدقيق الإلكتروني:

إن نجاح عملية التدقيق باستخدام تكنولوجيا المعلومات تتطلب عدة أمور يجب توفرها لدى الجهة المعنية بالتدقيق، لكي تستطيع تنفيذ عملية التدقيق بكفاءة وكذا تنفيذ الأهداف المنشودة من إدخال التكنولوجيا إلى عملية التدقيق، وتتمثل هذه المقومات فيما يلي: (تبرقاوي و بن حواس كريمة، 2022، الصفحات 105-106)

- **الأشخاص المؤهلين:** لكي تنفذ عملية التدقيق باستخدام التكنولوجيا (التدقيق الإلكتروني)، لابد من تأهيل القائمين على عملية التدقيق بالشكل الذي يمكنهم من القيام بمهامهم بكفاءة عالية، ويتمثل هؤلاء الأشخاص في المستخدمين للنظم المبرمجين، محللي النظم، مهندسي الشبكات والاتصالات وغيرهم من خبراء الحاسوب.
- **المعدات:** وتتمثل في أجهزة الحاسوب المكتبية أو المحمولة، أدوات التخزين كالأشرطة الممغنطة والأقراص المدمجة الفلاشات وغيرها، وكذلك الطابعات وأجهزة عرض البيانات.
- **قواعد البيانات:** يتطلب استخدام البرامج الحاسوبية وجود قواعد بيانات ليتم بناء البرمجيات الخاصة بالتدقيق عليها، مثل (أوراكل) وغيرها، والتي توفر للمؤسسة إمكانية تكامل البيانات والتشاركية فيها وكذا المرونة في إعداد التقارير، القدرة على التحليل عبر الوظائف ووجود إدارة مركزية للبيانات.
- **البرمجيات:** ويتم بناؤها باستخدام قواعد البيانات المشار لها سابقا، حيث يمكن أن يتم تطويرها من قبل المبرمجين العاملين في المؤسسة أي تطوير ذاتي، أو شراؤها من الأسواق المحلية والعالمية وتسمى البرمجيات الجاهزة.

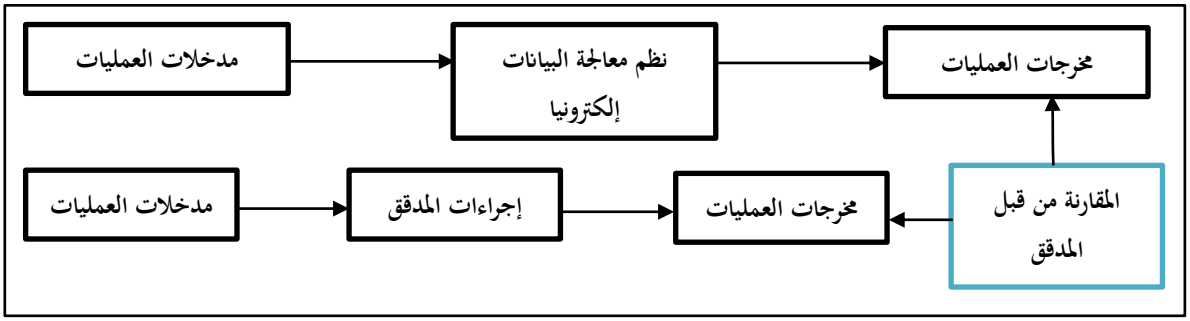
- **الدعم المالي:** والذي يعد من أهم مقومات التدقيق الإلكتروني، ففي ظروف عدم توفر الإمكانات المالية اللازمة لتطوير العاملين والحصول على التقنيات الحاسوبية الجديدة أولا بأول، خاصة أن تكنولوجيا المعلومات تتصف بسرعة التقادم فإن تطبيق التدقيق الإلكتروني سيكون ضعيفا ولا يحقق الأهداف المرجوة منه.

2.4.2. مداخل التدقيق الإلكتروني:

إن إجراءات التدقيق الإلكتروني تتأثر بطبيعة مقومات التدقيق التي تتفق مع طبيعة تشغيل العمليات إلكترونيا من ناحية وكذلك تتأثر **بمدخل عملية التدقيق** من ناحية أخرى، وبالتالي يوجد ثلاث مداخل لتدقيق الإلكتروني وهي كما يلي: (مومني و فراج، 2020، الصفحات 310-311)

- **التدقيق حول الحاسوب:** بمعنى أن يتجاهل المدقق وجود الحاسوب أي أنه لا يختبر إجراءات الرقابة الخاصة بالنظم الإلكترونية سواء كانت آلية أم رقابة وضعية، ولا يحاول الاستفادة من الحاسوب عند تطبيق اجراءات التدقيق، ويتم ذلك بأن يقوم المدقق باختبار بعض العمليات من بدايتها إلى نهايتها عن طريق الحصول على المستندات الأصلية لهذه العمليات والقيام بتشغيلها يدويا من البداية إلى النهاية ثم يقوم بمقارنة النتائج التي توصل إليها من المخرجات التي قد تم الوصول إليها بواسطة الأنظمة الإلكترونية. ويمكن تمثيل هذا المدخل في الشكل التالي:

الشكل 01: عملية التدقيق حول الحاسوب.



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على ما سبق.

- **التدقيق من خلال الحاسوب:** طبقا لهذا المدخل يعتبر المدقق الحاسوب وبرامجه هدفا للتدقيق وذلك عند تطبيق اختبارات الالتزام والاختبارات الأساسية، إن مدخل التدقيق من خلال الحاسوب يقوم على مفهوم مفاده أنه إذا كانت بيانات المدخلات صحيحة وكانت عملية تشغيلها صحيحة فإن المخرجات تكون

بالضرورة صحيحة، إن هذا المفهوم يمكن أن يكون سببه تركيز اهتمام المدققين عند اتباع هذا المدخل على بيانات المدخلات وعلى عمليات تشغيلها.

- **التدقيق بالحاسوب:** في ظل هذا المدخل يعتبر المدقق الحاسوب وبرامجه والبرامج العامة للتدقيق كأداة من أدوات التدقيق وذلك عند قيامه باختبارات الالتزام والاختبارات الجوهرية ويتطلب استخدام الحاسوب في التدقيق ضرورة وجود برامج، وهذه البرامج إما أن تكون خاصة بالمدقق، أو بالعميل، أو يمكن الحصول عليها من مصادر خارجية.

3. دور التدقيق الإلكتروني في تعزيز فعالية عملية التدقيق عن بعد:

1.3. تعريف التدقيق عن بعد:

لا شك أن التطورات السريعة والتحولات غير المسبوقة التي شهدتها مهنة التدقيق، مثلها مثل غيرها من المهن، قد أجبرت المدققين على تعديل طرق العمل التقليدية والانتقال نحو أساليب حديثة من بينها نجد نهج التدقيق عن بعد. ويمكن تعريف عملية التدقيق عن بعد كما يلي:

التعريف الأول: التدقيق عن بعد، المعروف أيضا بالتدقيق الافتراضي، "هو طريقة إجراء التدقيق عن بعد باستخدام الأساليب الإلكترونية مثل مؤتمرات الفيديو، البريد الإلكتروني، والهاتف للحصول على أدلة التدقيق، تماماً كما يفعل المدققون أثناء التدقيق في الموقع. الهدف العام هو تقييم هذه الأدلة بشكل موضوعي لتحديد مدى تحقيق معايير التدقيق" (Abd El-monem & Mohammed Daoud, 2021, p. 02).

التعريف الثاني: ويعرف التدقيق عن بعد كذلك بأنه "عملية التدقيق التي يتم من خلالها تحليل البيانات. يتم تقييم دقة المعلومات المالية وجمع الأدلة باستخدام الأدوات الإلكترونية والوسائل التكنولوجية في بيئة رقمية آمنة من خلال تبادل الوثائق، مناقشة العمليات والإجراءات، وإجراء المقابلات، حيث يتم التعامل مع الجهة المدققة وتقديم التقارير باستخدام أدوات الاجتماعات عبر الإنترنت" (Tebergaoui, Djaouahdou, Benhaoues, & TĂBÎRCĂ, 2022, p. 06).

ويعرف الباحثين التدقيق عن بعد على أنه طريقة لإجراء عمليات التدقيق باستخدام التقنيات الحديثة، حيث يقوم المدققون بجمع وتحليل الأدلة والتفاعل مع الجهة المدققة عبر أدوات إلكترونية مثل مؤتمرات الفيديو والبريد الإلكتروني. يهدف هذا الأسلوب إلى تقييم دقة المعلومات المالية والرقابة الداخلية دون الحاجة إلى التواجد الفعلي في موقع التدقيق.

2.3. الفوائد التي يوفرها التدقيق الإلكتروني لعملية التدقيق عن بعد:

من الميزات الرئيسية التي تميز التدقيق عن بعد هو أنه يجرى في بيئة افتراضية وبدون تفاعل مباشر بين المدقق والجهة المدققة، حيث يتم تبادل جميع البيانات بصيغ إلكترونية. وبالتالي، يمكن للتدقيق الإلكتروني أن يسهم في تعزيز عملية التدقيق عن بعد كما يلي: (Abd El-monem & Mohammed Daoud, 2021, p. 04)

- ✓ من خلال التدقيق الإلكتروني، سيكون هناك تقليص كبير في الوقت والتكاليف المرتبطة بالسفر إلى مواقع التدقيق، حيث سيكون من الممكن الوصول إلى معظم البيانات، وإجراء المقابلات، وتقديم الملاحظات من أي مكان عبر المنصات والبرامج الإلكترونية؛
- ✓ يساعد التدقيق الإلكتروني المدقق على تخصيص وقت كاف وبالوتيرة المناسبة، مما يمكّنه من تحقيق جودة أعلى في التدقيق وتعمق أكبر في الوثائق؛
- ✓ يتيح التدقيق الإلكتروني الاستفادة بشكل أكبر من الخبرات المهنية حول العالم، من خلال تمكين الخبراء من التواصل عن بعد لإجراء مقابلات محددة أو أجزاء من تخطيط التدقيق، بحيث لا يكون حضورهم الفعلي مطلوبا لإجراء التدقيق بالكامل.

3.3. مساهمة التدقيق الإلكتروني في زيادة كفاءة عملية التدقيق عن بعد:

يمكن أن يسهم التدقيق الإلكتروني في زيادة كفاءة عملية التدقيق عن بعد من خلال العديد من العوامل أبرزها ما يلي: (Al-Grban, 2020, pp. 1945-1946 & Al-Shammari)

- **إمكانية الوصول للمستندات والوثائق عن بعد:** يوفر التدقيق الإلكتروني إمكانية الوصول إلى المعلومات والبيانات من أي مكان، مما يجعل من السهل على المدققين أداء مهامهم عن بعد. يمكن للمدققين الوصول إلى الوثائق والمعلومات اللازمة عبر الإنترنت دون الحاجة للتواجد الفعلي في موقع العميل.
- **تحليل البيانات بكفاءة:** تسهم أدوات التحليل المدمجة في برامج التدقيق الإلكتروني في معالجة وتحليل كميات ضخمة من البيانات بسرعة ودقة. يمكن لهذه الأدوات الكشف عن الأنماط الشاذة أو الأخطاء المحتملة، مما يسهل اكتشاف المشكلات مبكرًا أثناء التدقيق عن بُعد.
- **أتمتة المهام الروتينية:** تساعد برامج التدقيق الإلكتروني في أتمتة العديد من المهام الروتينية مثل التحقق من الأرقام وحسابات التوازن، مما يقلل من الوقت والجهد اللازمين لإكمال عملية التدقيق ويزيد من دقتها.
- **التقارير الرقمية:** توفر أدوات التدقيق الإلكتروني القدرة على توليد تقارير رقمية شاملة وتفاعلية، والتي يمكن مشاركتها بسهولة مع الأطراف المعنية، مما يعزز من فعالية التواصل والتعاون بين المدققين والعملاء.

- **الأمان وحماية البيانات:** تضمن برامج التدقيق الإلكتروني أمان البيانات من خلال ميزات مثل التشفير ومراقبة الوصول. هذا يحافظ على سرية المعلومات ويقلل من مخاطر الوصول غير المصرح به، وهو أمر بالغ الأهمية عند العمل عن بعد.

4. دراسة حالة برنامج التدقيق الإلكتروني REVOR:

1.4. التعريف ببرنامج ومميزاته REVOR:

برنامج REVOR هو عبارة عن حزمة برامج فريدة تهدف إلى تمكين المدققين القانونيين للقيام بمهام المراجعة الإلكترونية القانونية. حيث بفضل هذا البرنامج أصبحت مهام التدقيق مدعمة بالكمبيوتر بالكامل وغير يدوية. ويتواجد هذا البرنامج في نسخة فرنسية، ولكن تم تكييفه أيضا مع بلدان أخرى مثل إصدارات الجزائر والمغرب وتونس.

الشكل 02: شعار برنامج REVOR.

المصدر: (REVOR, 2020)

ويحتوي برنامج REVOR على العديد من المميزات من بينها:

- ✓ **المرونة:** مهام متعددة (خبرة وتنظيم)، عملاء متعددين، أنشطة متعددة؛
- ✓ **التكيف مع بيئة العمل:** تخصيص ملاحظات العمل وإنشاء قوالب خاصة؛
- ✓ **تعاوني (عمل مشترك):** يسهل عمل عدة اشخاص في نفس الملف وفي نفس الوقت؛

- ✓ **مبتكر**: يعتمد على أحدث التقنيات الرقمية والرقمنة (نص، صورة، صوت، فيديو) بالإضافة للتقنيات الأخرى المبكرة؛
- ✓ **عالمي**: متوفر في فرنسا، الجزائر، المغرب، تونس.

2.4. برنامج REVOR Software النسخة الجزائرية:

تم عقد اتفاقية شراكة بين الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات الجزائرية ممثلة برئيسها المشار إليها فيما يلي باسم **"CNCC" و"REVOR ALGERIE"**، وفيما يلي أهم النقاط المنصوص عليها في اتفاقية الشراكة:

- ✓ اجتمع الطرفان بهدف إبرام شراكة من أجل تزويد المهنيين ببرامج إلكترونية مبتكرة تمكنهم من تحسين جودة خدماتهم في إطار المهام القانونية لمدققي الحسابات القانونيين.
- ✓ من بين أهداف REVOR ALGERIE، الرغبة في المساهمة في تدريب محافظي الحسابات، للحصول على مزيد من الأداء والجودة والإنتاجية، من خلال تسويق برنامج REVOR، والتدقيق بمساعدة الكمبيوتر التي تزوده بعدة برامج مرفقة والمكونة من (FunPaye, FunCompta)، والتي ستكون قريبا بالنسخة الجزائرية.
- في المقابل، تتعهد CNCC وREVOR ALGERIE بما يلي:
- ✓ منح خصم قدره 35% للمدققين القانونيين المسجلين في REVOR؛
- ✓ تدريب أعضاء CNCC على استخدام البرنامج في سياق تطبيق معايير التدقيق الدولية.♦

3.4. عرض لآلية عمل برنامج REVOR:

وفيما يلي سيتم إجراء محاكاة لمهمة تدقيق حسابات لشركة ذات مسؤولية محدودة انطلاقا لقوائمها المالية لسنة 2015 حيث تم التطرق لمراحل سير المهمة وفقا لبرنامج REVOR كما يلي:

أولاً: مرحلة الاتفاق على شروط المهمة

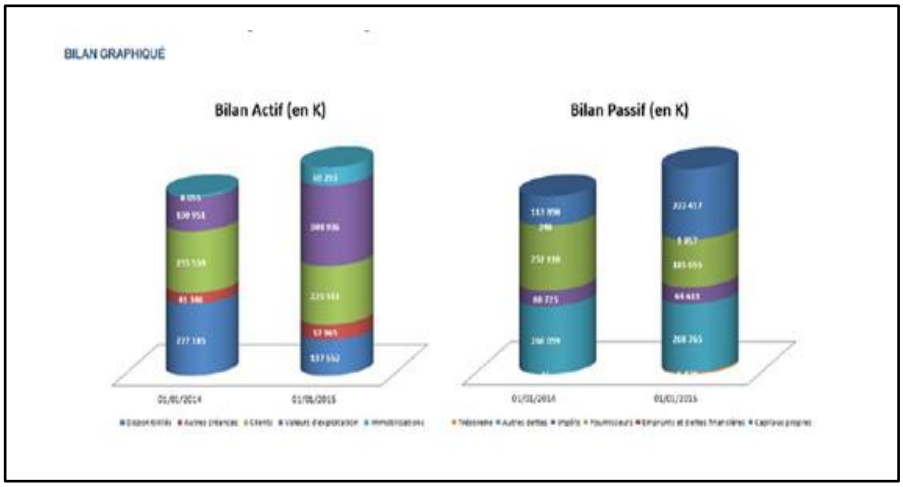
الاتفاق على شروط المهمة بين المدقق الخارجي وإدارة الشركة هي رسالة يتم قبولها وتوقيعها، ولكن يجب الأخذ بعين الاعتبار العناصر الآتية عند الاتفاق حيث إذا كانت الشركة متعددة الجنسيات يزود البرنامج بالنسخة من الاتفاق صيغة ورد، تعمل وفق النظام المالي المحاسبي ومعايير الدولية للمحاسبة ومعايير التقرير المالي.

♦ اتفاقية الشراكة بين شركة REVOR الفرنسية والغرفة الوطنية للمحافظي الحسابات.

ثانياً: مرحلة التخطيط للمهمة

وهذا أمر ضروري بالنسبة للمدقق لجمع كل المعلومات ذات الصلة بالشركة وذلك وفقا لمعيار التدقيق 300 تخطيط عملية التدقيق، ومن أجل الحصول على فكرة واضحة عن البيانات المالية، فمن الممكن أن تكون الصورة الإجمالية في شكل أسطوانات تكرارية:

الشكل 03: رسم بياني للوضع المالي للشركة.



المصدر: مخرجات برنامج REVOR.

ثالثاً: تحديد المخاطر

هذا طبقا للمعيار الدولي 315 واتباع المقاربة الجديدة للتدقيق المبني على المخاطر، ويمكن التمييز بين نوعين من المخاطر.

- **المخاطر الكامنة** والتي تختلف من شركة إلى أخرى، حسب طبيعة نشاطه.
- **المخاطر المتعلقة بالتحكم** عن طريق استبيان يقوم المدقق بالإجابة عليه، لتحديد مستوى المخاطر الملازمة الذي يمثله بدرجة من 20 كما يبين الاستبيان المعروضة بواسطة البرنامج:

الشكل 04: استبيان تقييم المخاطر الملازمة عن طريق البرنامج.

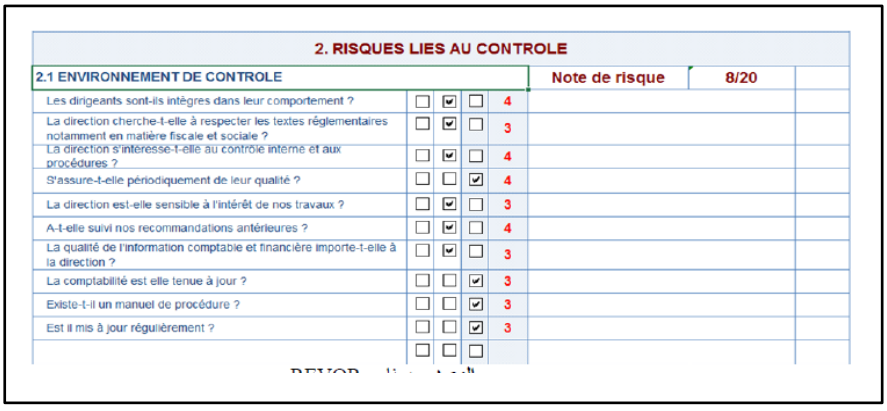
1.RISQUES INHERENTS

Questions	N/A	oui	non	degré importance	Si NON : commentaires sur les risques d'anomalies dans les comptes ou la continuité d'exploitation.	Observ Référ Renvoi FT / PJ
1.1 ORGANISATION - DIRECTION					Note de risque 10/20	
La direction est elle attentive aux travaux du CAC ?	☐	☑	☐	2		
La direction a -t-elle les connaissances et l'expérience nécessaires pour établir correctement les comptes ?	☐	☑	☐	3		
L'information financière produite les années antérieures est-elle de qualité satisfaisante ?	☐	☐	☑	3		
L'organisation et la gestion de l'entité permettent-elles d'éviter des litiges importants ?	☐	☑	☐	2		
La direction limite-t-elle les risques lors des prises de décisions majeures ?	☐	☐	☑	3		
Le personnel comptable est-il stable ?	☐	☐	☑	3		
Les relations avec le personnel sont-elles bonnes ?	☐	☐	☑	2		
Existe-t-il une communauté de vue entre actionnaires ?	☐	☐	☑	3		
	☐	☐	☐			

المصدر: مخرجات برنامج REVOR.

كما يقوم البرنامج كذلك بإدراج استبيان لتقييم المخاطر المرتبطة بالرقابة المتعلقة بتحقيق أهداف المؤسسة والتعرف على احتمال حدوثها، وهذا بهدف التأكد من تعبير القوائم المالية الختامية للمؤسسة عن الواقع الفعلي لها، وبغية تحقيق ذلك ينبغي أن يتم تشغيل النظام المحاسبي بشكل سليم فضلا عن تبني نظام ملائم للرقابة الداخلية في الشركة من خلال اعتماد مقوماته والالتزام بإجراءاته، فالخلل في أي عنصر من الاثنين يؤدي إلى تظمين هذه العناصر أخطار ترتبط بنظام الرقابة الداخلية، ويمثله بدرجة من 20 أيضا، كما في الشكل الموالي:

الشكل 05: استبيان تقييم المخاطر الرقابية عن طريق البرنامج.



2. RISQUES LIES AU CONTROLE

2.1 ENVIRONNEMENT DE CONTROLE					Note de risque	8/20
Les dirigeants sont-ils intègres dans leur comportement ?	☐	☑	☐	4		
La direction cherche-t-elle à respecter les textes réglementaires notamment en matière fiscale et sociale ?	☐	☑	☐	3		
La direction s'intéresse-t-elle au contrôle interne et aux procédures ?	☐	☑	☐	4		
S'assure-t-elle périodiquement de leur qualité ?	☐	☐	☑	4		
La direction est-elle sensible à l'intérêt de nos travaux ?	☐	☑	☐	3		
A-t-elle suivi nos recommandations antérieures ?	☐	☑	☐	4		
La qualité de l'information comptable et financière importe-t-elle à la direction ?	☐	☑	☐	3		
La comptabilité est elle tenue à jour ?	☐	☐	☑	3		
Existe-t-il un manuel de procédure ?	☐	☐	☑	3		
Est il mis à jour régulièrement ?	☐	☐	☑	3		
	☐	☐	☐			

المصدر: مخرجات برنامج REVOR.

من الممكن أيضا أن يقوم البرنامج بتقدير مخاطر الغش التي أوصى بها المعيار ISA240، حيث أن النجاح في إبداء رأي فني محايد من قبل المدقق يكون من خلال التتبع المنهجي والسليم في إجراءات عملية التدقيق الممكنة من اكتشاف تخاطر التدقيق المرتبطة بقصور إجراءاتها في اكتشاف الأخطاء والغش. (مسيف، بن عباس، و عوادي، 2023، الصفحات 26-27)

رابعاً: التدقيق المحاسبي

يرفق البرنامج بنماذج لمراسلات التأكيد الخارجي وفقا للمعيار 505 والذي ينتمي إلى فئة معايير الأدلة والقرائن ويرجع سبب الاعتماد عليها أن المعلومات الخارجية أكثر ثبوتية منها الداخلية.

هناك نوعان من التأكيد:

- **التأكيد الصريح**: حيث يتوقع المدقق الحصول على رد من طرف آخر في جميع الحالات.
- **التأكيد الضمني**: عندما ينتظر المدقق ردا فقط في حالة وجود اختلاف في البيانات لدى الشركة محل التدقيق والطرف الآخر، وبذلك حتى عدم الاجابة فتعتبر تأكيدا.

يتم استخدام هاته الطريقة لتقليل الردود التي يتم معالجتها لاحقا، الأمر الذي يمكن أن يكون مستحيلا في حالة وجود أعداد كبيرة من الأطراف الأخرى .

- **رفض الإدارة**: في بعض الأحيان تكون الإدارة رافضة لاستخدام المدقق للتأكيدات الخارجية، نتيجة لحساسية الانتقاص من سلطتها، فعلى المراجع في هاته الحالة اللجوء إلى إجراءات بديلة لتغطية هذا النقص.
- **استغلال النتائج**: بعد جمع الردود ينتقل المدقق لتقييم موثوقية الأجوبة. إذا ارتأى عدم إمكانية الاعتماد عليها لسبب أو لآخر: إما أن المجيب لا يحق له ذلك، أو أنه لا يملك الجواب الصحيح، أو أن هناك مشكلة في نزاهة النقل الذي مر عبر قناة غير متوقعة، ينبغي على المدقق اللجوء إلى إجراءات إضافية. في هاته المهمة كانت هناك حاجة إلى بيانات خطية من إدارة الشركة، وهو الأمر المطلوب في المعيار الدولي 580 الذي يفرض على المدقق الحصول على بيانات خطية من إدارة الشركة محل التدقيق للحصول على ضمانات على إعداد القوائم المالية تحت مسؤولية مسيريها، وأنها معدة حسب نظام مقبول، وأنها تعد شاملة. بالإضافة إلى مقارنة الأدلة الأخرى المستخرجة بطرق أخرى مع هاته البيانات، للرد في النهاية بشكل مناسب. من هذه العبارات المكتوبة:
  - ✓ التصريح بجميع الاختلالات في نظام الرقابة الداخلية؛
  - ✓ عدم وجود أي رأي مخالف من هيئة رقابة خارجية أو وصاية؛
  - ✓ تقاضي أو نزاع جاري مع أطراف أخرى؛
  - ✓ إبلاغ نفس المعلومات المحاسبية والمالية المقدمة للمساهمين.
- **المعاينة**: وتستند عملية التدقيق على أخذ العينات، والتي تتمثل في أخذ عينة ودراستها لاستخراج الاستنتاجات تم تعميمها على كل المجتمع، من بين متطلبات المعيار 530 هو أخذ العينات العشوائية، ولكن للأسف، في معظم الحالات لا يتم تطبيق ذلك، وهذا لأن المدقق يجد نفسه تلقائيا أمام حدسه بالتركيز على

نقطة أو أخرى (المبالغ الكبيرة، الغير المشكوك فيهم أو دورة معينة)، ولكن هذا لا يجعلها عشوائية حقا. حيث يقدم برنامج REVOR إمكانية سحب عينات عشوائية، فمجرد إعطائه عدد وحدات العينة ومجتمع الدراسة (مجموعة من القيود المحاسبية، حساب العملاء والموردين... إلخ). يقدم مسح شامل بأتم معنى الكلمة.

خامساً: إعداد تقرير التدقيق النهائي

من خلال جميع الخطوات السابقة ونوافذ الاستبيان الإضافية التي يتم عرضها في المرحلة الأخيرة، يحيل البرنامج جميع الملاحظات الشمولية والاستنتاجات المستخرجة إلى النماذج المقترحة للتقارير النهائية وفقا للمعيار الدولي 700 وما على المدقق فقط إعادة قراءة التقرير وتعديل ما يجب تغييره حسب الشكل التالي:

الشكل 06: نافذة لوضع شكل ونوع التقرير.

Date clôture	31 Décembre 2015			Nombre mois	12
Date rapport	15 avril 2016				
Justification des appréciations hors cas standard "principes comptables"					☐ Oui
Société côtée (SA/SCA) sur un marché réglementé			☐ Oui		Cocher l'un **ou** l'autre suivant le cas
Filiale (SA/SCA) de société côtée sur un marché réglementé			☐ Oui Info1		
Information donnée sur rémunérations des mandataires des Sociétés côtées prévue à l'Art L. 225-102-1 du Code de Commerce					☐ Non Info1
Si Prise de participation sur l'exercice, communication dans le rapport de gestion					☑ Oui
SI Participations réciproques, communication dans le rapport de gestion					☑ Oui
Observation sur une information de l'annexe					☑ Oui
Observation sur le rapport de gestion ou documents adressés à l'assemblée					☐ Oui
Mention dans le rapport d'inéxactitudes ou/et d'irrégularités					☐ Oui
Désaccord	☐ Oui	Limitation	☑ Oui	Incertitudes multiples	☐ Oui

Date rapport	15 avril 2016				
Justification des appréciations hors cas standard "principes comptables"					☐ Oui
Société côtée (SA/SCA) sur un marché réglementé			☐ Oui		Cocher l'un **ou** l'autre suivant le cas
Filiale (SA/SCA) de société côtée sur un marché réglementé			☐ Oui Info1		
Information donnée sur rémunérations des mandataires des Sociétés côtées prévue à l'Art L. 225-102-1 du Code de Commerce					☐ Non Info1
Si Prise de participation sur l'exercice, communication dans le rapport de gestion					☑ Oui
SI Participations réciproques, communication dans le rapport de gestion					☑ Oui
Observation sur une information de l'annexe					☑ Oui
Observation sur le rapport de gestion ou documents adressés à l'assemblée					☐ Oui
Mention dans le rapport d'inéxactitudes ou/et d'irrégularités					☐ Oui
Désaccord	☐ Oui	Limitation	☐ Oui	Incertitudes multiples	☐ Oui
Signataire		Lieu signature			

Emission de l'opinion, cochez la case concernée et vérifiez votre rapport
(Si vous avez changé des options ci-dessus vous devez absolument relancer votre opinion)

☑ Certification sans réserve | ☐ Certification avec réserve(s) | ☐ Refus de certification

المصدر: مخرجات برنامج REVOR.

ويجب الإشارة، أن هاته المعايير تم تصميمها بافتراض أن المدقق يتدخل للمصادقة على الحسابات وليس البحث عن سبب لرفضها. وبالنسبة لمهمة تدقيق الحسابات، البرنامج مكيف حسب معايير التدقيق الدولية الذي ينص على ثلاثة أنواع من التقارير:

- **المصادقة بتحفظ**: يسمى حسب المعيار 700 الرأي غير المعدل مع التحفظ. المصادقة من دون تحفظ الرأي غير المعدل من دون تحفظ.
- **عدم المصادقة**: الرأي المعدل.
- **عدم القدرة على صياغة رأي**: بشأن البيانات المالية، ويتم ذلك في حالة نقص المعلومات أو العوائق (مسيف، عياش، و لفايدة، 2020، الصفحات 72-74).

5. خاتمة:

في ختام هذا الموضوع، يتضح أن التدقيق الإلكتروني يعد أداة فعالة لتعزيز عملية التدقيق عن بعد. فهو يحسن من فعالية التدقيق وجودته، ويقلل من المخاطر المرتبطة به من خلال توفير برامج متقدمة مثل برنامج REVOR. ورغم بعض التحديات التي قد تشمل قضايا الأمان والحاجة إلى التدريب، فإن فوائد التدقيق الإلكتروني تجعله عنصرا أساسيا في تحسين مرونة وموثوقية التدقيق في بيئة الأعمال المتغيرة والمتطورة باستمرار.

1.5. اختبار فرضيات الدراسة:

يمكن اختبار الفرضيات كالآتي:

- ✓ التدقيق الإلكتروني هو استخدام التقنيات الرقمية لأداء مهام التدقيق بشكل أكثر فعالية وكفاءة عبر المداخل التالية (حول الحاسوب، من خلال الحاسوب أو عبر الحاسوب). **الفرضية صحيحة**، وهذا ما تم إثباته في الجانب النظري للدراسة. حيث يتضمن هذا النوع من التدقيق استخدام البرمجيات والتطبيقات لتحليل البيانات وتوليد التقارير عبر مداخله.
- ✓ لا يعمل التدقيق الإلكتروني على تعزيز فعالية عملية التدقيق عن بعد. **الفرضية خاطئة**، وبالتالي يمكن القول إن التدقيق الإلكتروني يسهم في زيادة كفاءة عملية التدقيق عن بعد من خلال العديد من العوامل كأتمتة المهام

الروتينية، تحليل البيانات بكفاءة والوصول إلى كافة المستندات والوثائق في الوقت المناسب عبر كافة الأنظمة الرقمية.

- ✓ لا يساعد استخدام برنامج التدقيق الإلكتروني REVOR في تدعيم عملية التدقيق عن بعد. **الفرضية خاطئة،** وهذا ما تم إثباته في الشق التطبيقي للدراسة من خلال التطرق لآلية عمل هذا البرنامج حيث يسمح هذا الأخير بتدعيم التدقيق عن بعد عن طريق اختصار الوقت والجهد والوصول إلى مختلف مستندات التدقيق من أي مكان، مما يسهل على المدققين تنفيذ مهامهم دون الحاجة للتواجد الفعلي في موقع العميل.

2.5. نتائج الدراسة:

توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- ✓ التدقيق الإلكتروني يعزز كفاءة العمليات من خلال أتمتة المهام الروتينية، مما يقلل من الوقت والجهد المطلوبين لإجراء التدقيق، ويتيح للمدققين التركيز على التحليل الاستراتيجي؛
- ✓ التدقيق الإلكتروني يمكن المدققين من الوصول إلى المعلومات والبيانات من أي مكان، مما يسهل عمليات التدقيق عن بُعد ويعزز من مرونة العمل في ظل الظروف المتغيرة؛
- ✓ يساعد برنامج REVOR المدققين للوصول إلى الأهداف المرجوة في الوقت المناسب كون أن البرنامج يختصر الوقت والجهد؛
- ✓ يقلل برنامج REVOR من الأخطاء حيث يقوم بمسح المجتمع الإحصائي كاملاً كما له قدرة على استخلاص البيانات المعقدة؛
- ✓ يتيح برنامج REVOR إنشاء تقارير رقمية شاملة وتفاعلية يمكن مشاركتها بسهولة مع الأطراف المعنية عن بعد، مما يسهل ذلك من توصيل النتائج والتوصيات بشكل واضح وفعّال.

3.5. مقترحات الدراسة:

على ضوء النتائج المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة تم وضع بعض التوصيات منها:

- ✓ ضرورة مواكبة المدققين للتكنولوجيا نظرا للتطورات الرقمية الحاصلة في بيئة الأعمال؛
- ✓ ضرورة تصميم دورات تدريبية مخصصة للمدققين على استخدام أدوات وبرمجيات التدقيق الإلكتروني بفعالية، بما في ذلك ورشات عمل تعليمية وتدريب عملي؛
- ✓ التخلي على الطرق الكلاسيكية والاعتماد على التقنيات والتطبيقات الحديثة في مجال تدقيق الحسابات؛

- ✓ الاستثمار في دورات تدريبية مخصصة لمحافظي الحسابات في الجزائر حول كيفية استخدام برامج التدقيق الإلكترونية وبالأخص برنامج REVOR.

6. قائمة المراجع:

1. Abd El-monem , S & ,.Mohammed Daoud, A .(2021) .Using Modern Audit Methods to Overcome the Challenges Facing the Audit Profession in The COVID-19 Pandemic . Commerce and Finance Journal.(02)41 ,
2. Al-Shammari, J & ,.Al-Grban, F .(2020) .The effect of using electronic auditing programs on auditing and oversight work .Social Science and Humanities Journal.(06)04 ,
3. REVOR .(2020) .Récupéré sur https://www.revor.fr/
4. Tebergaoui, N. N., Djaouahdou, R., Benhaoues, K & ,.TĂBÎRCĂ ,A. I .(2022) .Exploring the Position of Modern Technologies in Activating the Remote Audit Approach in Light of the Corona Pandemic -a Big 4 Case Study .–Valahian Journal of Economic Studies.(02)13 ,

5. أيمن محمد الشنطي نمر. (2011). دور تكنولوجيا المعلومات في تطوير مهنة تدقيق الحسابات –دراسة تطبيقية على مكاتب التدقيق في المملكة الأردنية الهاشمية–. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية(27).
6. حيرش, أ., & قاسمي , ا. (2017). محاولة تقييم لواقع مهنة التدقيق في الجزائر. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية, 01(01).
7. خالد مسيف، ريان بن عباس، و مصطفى عوادي. (2023). تفعيل التدقيق الإلكتروني في ظل التحول الرقمي: دراسة حالة فرنسا. المؤتمر العلمي الأول حول: تحديات تفعيل المراجعة الإلكترونية في ظل التحول الرقمي. كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر: المركز الديمقراطي العربي.
8. خالد مسيف، زبير عياش، و عبد الله لفايدة. (2020). التدقيق القانوني في الجزائر باستعمال تكنولوجيا الإعلام والإتصال –دراسة حالة–. حوليات جامعة بشار في العلوم الاقتصادية، 07(01).
9. صفية يخلف، و محمد طرشي . (2020). دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة ممارسة مهنة التدقيق الداخلي وأثرها على تعظيم القيمة للأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات. مجلة البشائر الاقتصادية، 06(02).
10. عوض المطيري , ف. (2012). أهمية تكنولوجيا المعلومات في ضبط جودة التدقيق ومعوقات استخدامها من وجهة نظر مدققي الحسابات. رسالة ماجستير . كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط, الكويت .
11. محمد أمين بربري، و خديجة بن بوعلي. (2017). أهمية التدقيق الالكتروني في تعزيز أداء الحكومة الالكترونية. مجلة نماء للاقصاد والتجارة، 01(01).
12. محمد مرعي . (2015). التدقيق الإلكتروني وأثره على جودة التدقيق لدى مكاتب وشركات التدقيق العاملة في الأردن . رسالة ماجستير. كلية الدراسات العليا، جامعة الزرقاء، الزرقاء الأردن.
13. نخلة تبرقاوي ، و بن حواس كريمة. (2022). فعالية اعتماد التدقيق الإلكتروني كمدخل لمعالجة السجلات الرقمية في ظل تداعيات جائحة Covid19 –تقنيات التدقيق بمساعدة الحاسوب نموذجا (CAATs)–. المؤتمر العلمي الدولي الثالث حول: المنظومة القيادية في عصر التحول الرقمي. كلية فلسطين التقنية، فلسطين.
14. يوسف مومني، و الطيب فراج. (2020). مساهمة التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة المعلومات المحاسبية –دراسة ميدانية لعينة من المهنيين في الجزائر– . مجلة أفاق للبحوث والدراسات، 03(02).

مساهمة الالتزام مبادئ حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية من وجهة نظر المدققين الخارجين– دراسة استطلاعية على عينة من محافظي الحسابات في الجزائر–

The contribution of commitment to corporate governance principles in narrowing the expectations gap in the Algerian audit environment from the perspective of external auditors - A survey study on a sample of auditors in Algeria –

بوقرة خالد [1*] شويرفي هاجر [2*]

1 مخبر تحديات النظام الضريبي الجزائري في ظل التحولات الاقتصادية , جامعة البليدة 2, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، eek.bouguerra@univ-blida2.dz

2 مخبر الدّراسات المالية والمحاسبية، جامعة الجيلالي ليابس، سيدي بلعباس، كلية العلوم الاقتصادية والتّجارية وعلوم التّسيير، hadjer.chouirefi@univ-sba.dz

الملخص :

تسلط هذه الدراسة الضوء على مدى مساهمة مبادئ حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية, والدّور الّذي تلعبه, من خلال وصف ثم تحليل هذه المبادئ وكيفية تأثيرها على مصداقية وشفافية البيانات المالية, وكيفية تساعد في تقليص فجوة التوقعات, من منظور المدققين الخارجين.

توصلت الدراسة إلى أن هناك ارتباط بين مبادئ حوكمة الشركات وفجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية, وأن عملية الالتزام بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات تساهم بشكل فعال في تضييق هذه الفجوات بين مراجعي الحسابات ومستعملي المعلومات في بيئة الأعمال الجزائرية, من خلال الاستعانة بأداة الدراسة المتمثلة في المقابلة مع عينة من محافظي الحسابات في الجزائر.

الكلمات المفتاحية: المدققين الخارجين, فجوة التوقعات, مبادئ حوكمة الشركات.

تصنيف JEL: M42 .G34

Abstract:

This study highlights the extent to which corporate governance principles contribute to narrowing the expectations gap in the Algerian audit environment, and the role they play, by describing and then analyzing these principles and how they affect the credibility and transparency of financial statements, and how they help reduce expectations gap, from the perspective of external auditors.. The study concluded that there is a link between corporate governance principles and the expectations gap in the Algerian audit environment, and that the process of commitment to applying corporate governance principles contributes effectively to narrowing these gaps between auditors and information users in the Algerian business environment, through the use of the study tool represented by the interview with a sample of auditors in Algeria.

*المؤلف المرسل: بوقرة خالد ، eek.bouguerra@univ-blida2.dz

Keywords: external auditors, expectations gap, corporate governance principles.
JEL Classification: M42, G34.

مقدمة:

أدى التقدم العلمي والعملي الى كبر حجم المؤسسات وتقدم عملياتها وتنوع علاقاتها, ولقد أثر هذا التقدم على المؤسسات الاقتصادية بشكل كبير من حيث وظائفها وأهدافها وتعقد مشاكلها الناتجة عن تنوع نشاطها وحجم أعمالها, مما أدى الى عدم التحكم في معلوماتهاوالتأكد من صحتها و مصداقيتها, ومن حماية أصولها مما جعل هذه المؤسسات تواجه خطر الأخطاء في معلوماتها المالية والاختلاس في أملاكها وعد اطمئنان مستخدمي بياناتها المالية, ومن خلال هذه الأخطار تم بروز أداة رقابية تتمثل في التدقيقالهدف منها المحافظة على الموارد المتاحة واطمئنان مجالس الإدارة على سلامة ودقة العمليات وجميع الإجراءات للتحقق من كفايتها ومدى انتظامها في المؤسسات ومدى الالتزام بالقوانين واللوائح المعمول بها واطمئنان مستخدمي القوائم المالية, وفي ظل لتطورات الراهنة تبنت العديد من الدول مفهوم "حوكمة الشركات" كإطار قانوني ومعايير دولية تهدف إلى تحسين الأداء المؤسسي وضمان تحقيق أفضل النتائج التشغيلية.

ونتيجة تأثر العلاقة بين عمليات التدقيق والمؤسسات المالية بفعل الفضائح والأزمات المالية المتكررة، مما أدى إلى ظهور فجوات في التوقعات وتباين بين الأطراف المعنية, مما دفع إلى تكثيف الجهود لتطبيق والالتزام الكامل مبادئ حوكمة الشركات بما يتلاءم مع البيئة القانونية والاقتصادية لكل دولة وخصوصا في الجزائر، بهدف تقليص هذه الفجوة وتحقيق قدر أكبر من الشفافية والمصداقية في معلومات.

اشكالية الدراسة

انطلاقا مما سبق يمكن صياغة الإشكالية التالية:

- كيف تساهم مبادئ حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في التدقيق؟

وللإجابة على الإشكالية يتم تفكيكها إلى الأسئلة الفرعية الآتية:

- فيما يتمثل مفهوم حوكمة الشركات ومحدداتها؟
- ما هي مبادئ وآليات حوكمة الشركات؟
- فيما يتمثل مفهوم فجوة التوقعات ومكوناتها؟

فرضية الدراسة:

وعليه يمكن طرح الفرضية الرئيسية التالية:

إنّ التزام بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات يساهم بشكل ايجابي في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.

أهداف الدراسة:

تتمثل أهداف الدراسة فيما يلي:

- التعرف على عموميات نظرية حول حوكمة الشركات ومبادئها؛
- التعرف على فجوة التوقعات ومكوناتها واهم اسبابها في بيئة التدقيق الجزائرية؛
- بيان كيف يساهم الالتزام بمبادئ حوكمة شركات على فجوة التوقعات وتضييقها في بيئة التدقيق الجزائرية؛
- ارساء حلول وتوصيات من شأنها أن تساهم في ضمان تطبيق نظام حوكمة الشركات بشكل صحيح في الشركات الجزائرية وتضييق فجوة التوقعات.

منهج الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة، والإجابة على مضمون الإشكالية المطروحة واسئلة المنبثقة منها, تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم تطرق في الجانب النظري إلى الحيثيات النظرية حول حوكمة الشركات وفجوة التوقعات, اما في الجانب الميداني تم الاعتماد على دراسة استطلاعية متمثلة في المقابلة مع عينة من محافظي الحسابات, كوسيلة لجمع المعلومات وتحليها.

تقسيمات الدراسة

تم تقسيم الدراسة على المحاور التالية:

- المحور الأول: عموميات حول حوكمة الشركات
- المحور الثاني: عموميات حول فجوة التوقعات
- المحور الثالث: أثر الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات.

➢ أولا: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات

سوف يتم التطرق في هذا المحور إلى التّعريف بحوكمة الشركات, ومعرفة أهم مبادئها وآلياتها كالآتي:

1. مفهوم حوكمة الشركات:

- يعتبر لفظ الحوكمة ترجمة للكلمة الإنجليزية الأصل governance، وقد توصل مجمع اللغة العربية

لتعريف هذا المصطلح، حيث تم استخدام مضامين أخرى مثل الإدارة الرشيدة والحاكمية والحكم الراشد وقد عرفت الأمم المتحدة الحوكمة في تقرير التنمية البشرية سنة 2002 على أنها: "التطبيق الفعلي للنشاط الاقتصادي والسياسي والإداري من أجل إدارة أعمال الدولة على كافة المستويات ولهذا اعتبر أيضا مصطلح حوكمة المؤسسات ترجمة للاصطلاح الإنجليزي corporate governance.(طالب و بلمداني، 2020، صفحة 97)

- في حين عرّفتها منظمة التعاون الاقتصادي والتّنمية (OECD) على أنها أحد العناصر الرئيسية لتحسين الكفاءة الاقتصادية، والتي تؤطر على مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها ومساهميها وأصحاب المصلحة الآخرين، كما أن حوكمة الشركات توفر الهيكل الذي يتم من خلاله تحديد أهداف الشركة، وتحديد وسائل تحقيق تلك الأهداف ومراقبة أدائها، حيث أنها توفر حوافز مناسبة لمجلس الإدارة ليقوم هذا الأخير بمتابعة الأهداف التي تخدم مصلحة الشركة والمساهمين، وبالتالي تشجيع الشركات على استخدام الموارد بشكل أكثر كفاءة.(بن زواوي و هلة، 2022، صفحة 144)

2. خصائص حوكمة الشركات:

للحوكمة عدة خصائص نذكر منها:

- الانضباط:إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح؛
- الشّفافية: تقديم صورة حقيقية وصادقة لكل ما يحدث؛
- الاستقلالية:لا توجد تأثيرات غير لازمة نتيجة ضغوط؛
- المسائلة:إمكانية تقسيم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية؛
- المسؤولية: المسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المنشأة؛
- العدالة: يجب احترام حقوق مختلف المجموعات وأصحاب المصلحة في المنشأة؛
- الاجتماعية: النظر إلى الشركة كمواطن جيد.(مالطي، 2020، صفحة 429)

3. أهمية و أهداف حوكمة الشركات

1.3.أهمية حوكمة الشركات:

يمكن تلخيص أهمية الحوكمة في النقاط التالية:

- تخفيض المخاطر؛
- تعزيز الأداء؛
- تحسين الوصول إلى الأسواق المالية؛
- زيادة القابلية التسويقية للسلع والخدمات؛
- إظهار الشفافية وقابلية المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.(صايم و حنيش، 2023، صفحة 238)

2.3. أهداف حوكمة الشركات:

تسعى الحوكمة إلى تحقيق عدة أهداف تتمثل في:

- تحسين أداء الشركة؛
- وضع الأنظمة الكفيلة بمعالجة الغش وتضارب المصالح والتصرفات غير المقبولة مادياً وأدائياً وأخلاقياً؛
- وضع أنظمة الرقابة على إدارة الشركات وأعضاء مجلس إدارتها؛
- وضع أنظمة لإدارة الشركة وفقاً لهيكل يحدد توزيع كل الحقوق والمسؤوليات فيما بين مجلس الإدارة والمساهمين؛
- وضع القواعد والإجراءات المتعلقة بسير العمل داخل الشركة لتحقيق أهدافها.(كرار، 2022، صفحة 41)

4. آليات حوكمة الشركات:

تقوم حوكمة الشركات على جملة من الآليات سيتم التطرق لها من حيث بعدها الداخلي والخارجي.

1- الآليات الداخلية لحوكمة الشركات:

تنصب على أنشطة وفعاليات الشركة، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف الشركة.

أ- مجلس الإدارة:

إن الناشطين في مجال حوكمة الشركات والباحثين والممارسين يعتبرون مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، إذ أنه يحمي رأس المال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة، من خلال صلاحياته

القانونية في تعيين وإعفاء ومكافأة الإدارة العليا، كما إن مجلس الإدارة القوي يشارك في وضع إستراتيجية الشركة، ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة، ويراقب أدائها، وبالتالي تعظيم قيمة الشركة.

ب–لجان المراجعة:

لقد ظهر مفهوم هذه اللجنة بعد الانهيارات المالية لبعض الشركات الكبيرة. ففي الولايات المتحدة الأمريكية تم إصدار قانون ساربتس اكسلي في سنة 2002، الذي الزم جميع الشركات بتشكيل لجنة المراجعة لما لها من دور هام في منع حدوث تلك الانهيارات المالية في المستقبل، وذلك من خلال دورها في عملية إعداد القوائم المالية وكذلك في زيادة استقلالية كل من المدقق الداخلي والخارجي.

ت–التدقيق الداخلي:

تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي دورا مهما في عملية الحوكمة، إذ أنها تعزز هذه العملية وذلك بزيادة قدرة المواطنين على مساءلة الشركة، وفي هذا السياق يرى Archambeault إن كل من التدقيق الداخلي والخارجي يعد آلية مهمة من آليات المراقبة ضمن إطار هيكل الحوكمة، وبشكل خاص فيما يتصل بضمان دقة ونزاهة التقارير المالية ومنع واكتشاف حالات الغش والتزوير.(عابي و سردوك، 2017، الصفحات 471-472)

2- الآليات الخارجية لحوكمة الشّركات:

أ- آلية الرقابة والتدقيق الخارجي:

يمثل التدقيق الخارجي أحد الأركان المهمة المؤثرة في حوكمة الشركات نتيجة لما يقوم به المدقق الخارجي من إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية وذلك بإبداء رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها الشركات من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده ومرفق بالقوائم المالية لذا فإن دور التدقيق الخارجي يعد جوهري وفعال في عمال إدارة الشركة. كما أنه يحد من مشكلة عدم حوكمة الشركات لأنه يحد من التعارض بين المساهمين وتماثل المعلومات.

ب–آلية السوق لأغراض السيطرة:

وهي التي تنشط كآلية لضبط أداء الإدارة والمديرين التنفيذيين عندما تفشل الآليات الداخلية للشركة، وذلك عن طريق شراء مراكز ملكية الشركات الخاسرة أو الاستحواذ على الشركات ذات الأداء المنخفض بالمقارنة مع منافسيها ومحاولة تطوير ميزتها التنافسية، وتتألف آلية السوق لرقابة الشركات من مجموعة المالكين المحتملين الذين

يسعون لشراء مراكز الملكية أو الاستحواذ بقوة على الشركات ذات القيمة المنخفضة أو ذات الأداء الضعيف، وتحقيق العوائد المالية على استثماراتهم من خلال استبدال فريق الإدارة العليا المسئولين عن صياغة وتنفيذ الإستراتيجية التي قادت إلى مثل هذا الأداء الضعيف.

ت–آلية التشريعات والقوانين:

غالباً ما تشكل وتؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة.

ولقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة، ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية،بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم.(الشهيبي، التارفي، و الجهاني، 2019، الصفحات 193-194)

5. مبادئ حوكمة الشركات:

تعد المبادئ الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية عام 1999 الأكثر قبولا واهتماما والأسبق صدورا والمعاد صياغتها سنة 2004 وهي:

أ– ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات: من أهم العناصر التي يجب توفرها في أي دولة ضمان تطبيق فعال لقواعد الحوكمة ويعكس ضرورة توفر إطار فعال من القوانين والتشريعات والأسواق المالية الفعالة، ورفع القيود عن نقل رؤوس الأموال، ووجود نظام مؤسسي فعال يضمن تشريع وتطبيق البنية الفوقية اللازمة.(غضبان، 2022، صفحة 289)

ب–مبدأ حماية حقوق المساهمين: يتحقق هذا المبدأ من خلال حضور المساهمين في الجمعية العامة والتصويت وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة والحصول على حقوقهم في الأرباح وكذا ممارسة الرقابة على أداء الوحدات الاقتصادية.

ت–مبدأ المساواة بين المساهمين: يتحقق هذا المبدأ من خلال المساواة في توفير المعلومات لمختلف الفئات والمساواة في المعاملة للفئات المتكافئة، الإفصاح عن المصالح الخاصة بمجلس الإدارة والمديرين.

ث–مبدأ دور أصحاب المصالح: يتحقق هذا المبدأ من خلال التعاون بين أصحاب المصالح وإدارة

الوحدات الاقتصادية، مع ضمان حصولهم على المعلومات الملائمة والكافية والموثوق فيها.(خيثري و لزرق، 2021، صفحة 311)

ج– مبدأ الإفصاح والشفافية: ينبغي في إطار حوكمة الشركات أن يضمن القيام بالإفصاح السليم في الوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة والمتعلقة بالشركة بما في ذلك المركز المالي للشركة وحقوق الملكية وحوكمة الشركات.

ح– مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة: ينبغي في إطار حوكمة الشركات أن يضمن التوجيه والإرشاد الاستراتيجي للشركة، والرقابة الفعالة لمجلس الإدارة على المجلس ومحاسبة مجلس الإدارة على مسؤوليته أمام الشركة والمساهمين. (غضبان، 2022، صفحة 290)

6. الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشّركات:

يعتمد التطبيق السليم لقواعد حوكمة المؤسسات على مجموعة من الأطراف التي تؤثر فيها وتتأثر بها، وهناك أربعة أطراف تتأثر بحوكمة المؤسسات:

أ– المساهمون:وهم من يقومون بتقديم رأس المال للمؤسسة عن طريق ملكيتهم للأسهم وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة عن استثماراتهم وأيضا تعظيم قيمة المؤسسة على المدى الطويل، كما يحق لهم اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.

ب–مجلس الإدارة: وهم من يمثلون المساهمين والأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح حيث يقوم مجلس الإدارة باختيار المدربين التنفيذيين والذين يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة، بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم.(خيثري و لزرق، 2021، صفحة 311)

ت–الإدارة: تعتبر الإدارة هي الجهة المسؤولة في الشركة عن تقديم التقارير الخاصة بالأداء الفعال إلى مجلس الإدارة، كما أن الإدارة تكون مسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤوليتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.

ج– أصحاب المصالح: وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والعمال

والموظفين، وقد تكون مصالح هذه الأطراف متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان.

- **محور الثاني: عموميات حول فجوة التوقعات**

قامت الكثير من الهيئات والمنظمات الدولية, و العديد من الباحثين في ميدان المحاسبة والتدقيق ممن يجمعون بين الجانب الأكاديمي والمهني من خلال عضويتهم في منظمات المحاسبة والتدقيق الدولية لدراسة وتحليل فجوة التوقعات في التدقيق، وهذا كمحاولة لضبط مفهومها ، أسبابها وسبل معالجتها, وهذا ماسنتطرق إليه في مايلي:

1- تعريف فجوة التوقعات:

أول من أطلق مصطلح فجوة التوقعات هو (Carl D Liggio)، حيث عرفها بأنها: "اختلاف مستويات الأداء المهني المتوقع كما يتصوره المراجع من جهة، وما يتوقعه مستخدمو القوائم المالية من جهة أخرى".
وتعرّفها لجنة (COHEN) التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPH) بأنها: "الفجوة بين احتياجات وتوقعات مستخدمي القوائم المالية وبين ما يقدمه مراجع الحسابات فعليا وما يتوجب عليه تقديمه بشكل معقول".(تيابية، 2018، صفحة 218)
ثم جاء Lee سنة 1993 وعرفها بأنها التباين بين ما هو متوقع أن يحققه المراجع وبين الأداء الفعلي له، كما بين أنه لا يمكن للمهنة أن تستمر وتلقى القبول العام وأن تؤدي وظيفتها بفاعلية في خدمة الأطراف المستفيدة إلا إذا تمت مراعاة أخلاقيات المهنة والالتزام بتطبيق المعايير المهنية.(مفتاح، 2023، صفحة 53)
ومما سبق يعد مفهوم فجوة التوقعات في المراجعة غير محدد بشكل واضح، حيث يستخدمه البعض للإشارة إلى التباين في فهم نطاق واجبات ومسئوليات المراجعين، وبين المراجعين ومستخدمي التقارير المالية كما يعتبره البعض بأنه اختلاف الأداء المهني للمراجعة عن الأداء المتوقع تحقيقه.(سحر السّيد، 2021، صفحة 162)

2- أسباب فجوة التّوقعات في بيئة التدقيق:

هناك عدة أسباب نذكر منها:

- رأي مراجع الحسابات في استمرارية نشاط المؤسسة من خلال التّقرير؛(بن حكو و زواش، 2018، صفحة 186)
- عدم وضوح دور ومسؤوليات المراجع في نظر المستخدمين والشك في استقلال وحياد المراجع الخارجي؛
- عدم فعالية الاتصال في مهنة المراجعة وانخفاض جودة الأداء المهني؛

- قصور نظام الرقابة الذاتية في مهنة المراجع والقصور في التقارير المالية المنشورة؛
- مدى مسؤولية المراجع عن التصرفات غير القانونية؛(بن قري و زرزار، 2020، صفحة 162)

3- مكونات فجوة توقعات التدقيق:

3-1 المكوّنات الأساسيّة لفجوة التّوقعات:

إنّ ما يساعد على معرفة الشيء وفهم ماهيته هو معرفة مكوناته، وعناصره ومما يتركّب، وبالتالي فإنّ معرفة مكونات فجوة التّوقعات سوف يساعد في الوصول إلى الفهم الصحيح لطبيعة الفجوة مما يساعد على علاجها وتضييقها.

وتنقسم مكوّنات فجوة التّوقعات في المراجعة والتّدقيق إلى:

أ- فجوة معقولية Reasonableness Gap: وتتمثّل في الفرق بين ما يقوله المجتمع من المراجعين وبين ما يمكن للمراجعين أدائه بصورة معقولة.

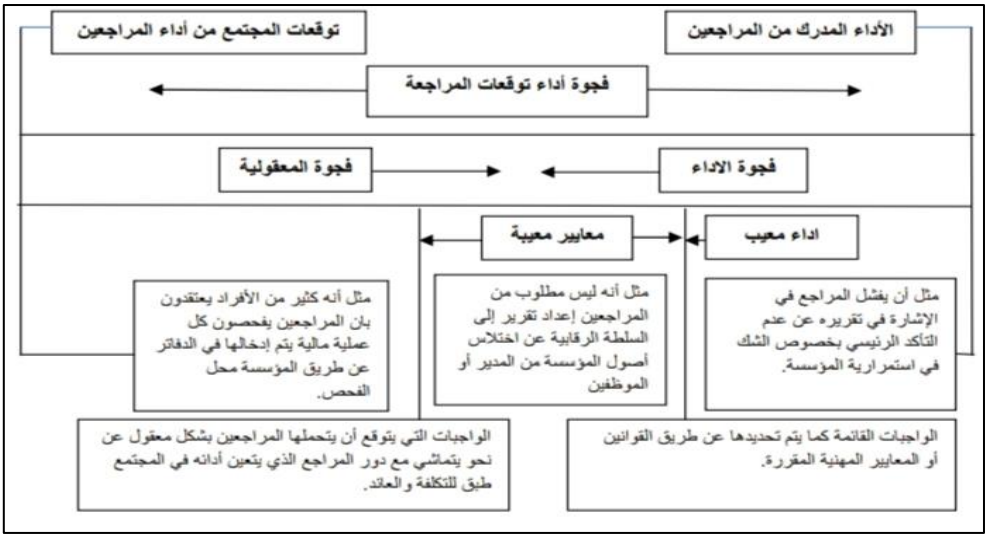
ب-فجوة الأداء Performance Gap: تتمثّل في الفرق بين ما يتوقّع المجتمع من المراجعين إنجازه بصورة معقولة وبين الأداء الفعلي للمراجعين. وهذه الأخيرة بدورها تنقسم إلى مكوّنين هما:

- فجوة قصور المعايير Deficient Standards: والّتي تتمثّل في الفرق بين المهام المتوقّعة بصورة معقولة من المراجعين وبين المهام الحالية للمراجعين كما وردت في القانون والمعايير المهنية.(أشرف سالم و طاهر فرج، 2018، صفحة 83)

أو بصيغة أخرى هي الفرق بين الواجبات الّتي يمكن توقعها بشكل معقول من المدقّق وبين واجبات المدقّق وفقا لمعايير التّدقيق.(عبد الناصر، غادر، و بشايرة، 2014، صفحة 168)

- فجوة الأداء غير الكفء أو قصور الأداء Deficient Performance: تتمثّل هذه الفجوة في الفرق بين المعايير المتوقعة للأداء للمهام الحالية للمراجعين، وبين الأداء الفعلي للمراجعين.(أشرف سالم و طاهر فرج، 2018، صفحة 83)

الشّكل رقم 01: يوضّح هيكل فجوة التّوقعات.(عبيرات و خالدي، 2013، صفحة 170)



2-3 المكوّنات الفرعية لفجوة التّوقعات:

أ- فجوة الاستقلالية: تحدث هذه الفجوة نتيجة لعدّة عوامل تؤثّر على استقلال المدقّق، مثل فشله في الكشف عن الحقائق المادية، والتّحريفات والتّمويه في التّقارير المعدّة من قبل ويكون على دراية بذلك، أو عدم قدرته على الحصول على البيانات الكافية الّتي تؤيّد رأيه ما يؤثّر على استقلاليته.(بن حاج جيلالي مقراوي و لعربي، 2023، صفحة 266)

ب-فجوة المسؤولية:تعرف على أنها الاختلاف والتباين في إدراك المجتمع والمستخدمين لواجبات ومسؤوليات المراجع الكافية والمعقولة مع إدراك وأداء المراجع لتلك الواجبات والمسؤوليات.(بن علي، 2010-2011، الصفحات 64-65-66)

ويرجع هذا لعدّة أسباب من بينها: نقص المعرفة بواجبات ومسؤوليات المدقق، اختلاف الأحكام القضائية، الشّك في حياد واستقلال المدقّق؛(حميد و عمر علي، 2020، صفحة 472)

ت-فجوة التّأهيل:تعتبر الهوة الموجودة بين المؤهلات العلمية والعملية المطلوبة ودرجة الكفاءة الفعلية للمراجع أمر مثير لظهور فجوة التوقعات، مما يخلقها ويبرزها من خلال مستوى أداء المراجع.

ث–فجوة الجودة:تتشكّل نتيجة الاختلاف بين توقعات المستخدمين والمراجعين تجاه جودة خدمات المراجعة وعوامل تكوين هذه الجودة، وهو ما يظهر على مستوى التقرير النهائي له.

ج– فجوة التّوصيل:يظهر القصور في التوصيل من خلال التباين الحاصل بين ما يتوقعه المستخدمين من معلومات مفحوصة وبين ما يتم توصيله إليهم فعلا.

ح– فجوة عدم المعرفة:إنّ جهل وعدم دراية بعض المستخدمين لطبيعة خدمات المراجعة وعمل المراجع وواجباته وأدواره والقيود المرفوعة أمام عمله،أمرا مثيرا لهذه الفجوة، ما يسمح لهم من التعبير عن احتياجات مبالغ فيها ولا يمكن تلبيتها، ما ينتج عنه فجوة اللامعقولية.(بن علي، 2010-2011، الصفحات 64-65-66)

3-1 سبل تضييق فجوة التّوقعات في بيئة التّدقيق:

- تدعيم استقلالية المدقّق الخارجي وحياديته لرفع ثقة الجمهور بتقريره مع تفادي تعرّضه للضّغط؛
- رفع الكفاءة المهنية للمدقّق الخارجي من خلال تطوير برامج التّعليم المحاسبي الجامعي والتّعليم المهني؛
- تطوير معايير التّدقيق والمساهمة في تطبيقها، مع وضع الإرشادات الملائمة لتحديد الأخطاء؛
- تبنّي تقرير التّدقيق المطوَّل كونه يعطي فهم أكثر ومُفصَّل لنطاق وطبيعة عملية التّدقيق؛
- التّقليل أو الحدّ من المغالاة في توقّعات مستخدمي القوائم المالية وتحسين الاتّصالات معهم.(بن حاج جيلالي مقراوي و لعربي، 2023، صفحة 267)

➢ **ثالثا: واقع تأثير مساهمة التزام بمبادئ حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات– دراسة استطلاعية على عينة من محافظي الحسابات–.**

تهدف هذه الدراسة من خلال إجراء الدراسة الاستطلاعية إلى التعرف على مدى تأثير الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية من وجهة نظر المدققين الخارجيين, وذلك من خلال إتباع منهجية محددة والاستعانة بمجموعة من الأدوات العلمية التي تمكننا منالوصول إلى تحقيق الهدف.

1– منهجية الدراسة

تم الاعتماد على أسلوب المقابلة المباشرة كوسيلة لجمع البيانات والمعلومات من الميدان مع مجموعة محافظي الحسابات على مستوى ولاية المسيلة حيث تضمنت المقابلة مجموعة من المحاور متمثلة طرح أسئلة مباشرة وإثراء

المناقشة حول موضوع الدراسة مساهمة الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية .

4- محاور الدراسة

إذ تم تقسيم المقابلة إلى محورين رئيسيين:

- ✓ **المحور الأول** : تضمن ثلاثة أسئلة رئيسية تتعلق بمدى الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات والمتمثلة في مبدأ وجود إطار فعال لحكمة الشركات و ضمان حقوق المساهمين والمعاملة المتساوية لهم.
- ✓ **المحور الثاني**: تضمن ثلاثة أسئلة رئيسية تتعلق بمدى الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات والمتمثلة في مبدأ الإفصاح والشفافية ومسؤولية مجلس الإدارة ودور أصحاب المصالح في تضييق فجوة التوقعات.

حيث يمكن تلخيص أسئلة محاور المقابلة في الشكل الأتي:

الشكل رقم(02) : محاور مقابلة

محاور المقابلة	أسئلة المحاور
المحور الأول: مساهمة مبدأ وجود إطار فعال لحكمة الشركات و ضمان حقوق المساهمين والمعاملة المتساوية لهم في تضييق فجوة التوقعات	هل يساهم مبدأ وجود إطار فعال لحوكمة الشركات الذي يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين الهيئات المختلفة المسؤولة عن الإشراف والتنظيم والرقابة في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية؟
	هل يساهم مبدأ ضمان حقوق المساهمين في اتخاذ القرارات في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية؟
	هل يساهم مبدأ المعاملة المتساوية للمساهمين في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية؟
المحور الثاني: مساهمة مبدأ الإفصاح	هل يساهم مبدأ الإفصاح والشفافية من خلال بالإفصاح السليم والصحيح عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالشركة في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية؟

والشفافية ومسؤولية مجلس الإدارة ودور أصحاب المصالح في تضييق فجوة التوقعات.	هل يساهم مبدأ مسؤولية مجلس الإدارة من خلال التوجيه والإرشاد الاستراتيجي عن مسؤولياته تجاه في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية؟
	هل يساهم بمبدأ أصحاب المصالح خصوصا في مسألة الاعتراف بحقوقهم في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية؟

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مضمون أسئلة محاور المقابلة.

5- **مجتمع الدراسة:**

يتمثل في مجموعة من محافظي الحسابات يتمركزون على مستوى ولاية المسيلة حيث بلغ عددهم " 04 محافظي حسابات".

أداة الدراسة الميدانية:

تتمثل الأداة في المقابلة المباشرة بالتحاور المباشر مع أفراد مجموعة الدراسة.

6- **معالجة نتائج المقابلة:**

سنعالج النتائج المتحصل عليها والمتمثلة في إجابات أفراد المجموعة كما يأتي:

4-1- محور الأول: الالتزام بمبدأ وجود إطار فعال لحكمة الشركات و ضمان حقوق المساهمين والمعاملة المتساوية لهم وأثره في تضييق فجوة التوقعات.

- **السؤال الأول**: هل يساهم مبدأ وجود إطار فعال لحوكمة الشركات الذي يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين الهيئات المختلفة المسؤولة عن الإشراف والتنظيم والرقابة في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية؟

من خلال مناقشة أفراد مجتمع الدراسة على هذا السؤال وإجماع إجاباتهم تبين لنا بشكل ايجابي بأن وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات يساهم بشكل كبير وايجابي في تضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية والمدققين الخارجيين, وهذا يكمن في وجود قوانين وتنظيمات للحوكمة تتميز بقابلية التنفيذ وتكون مكتوبة من قبل الإدارة ويطلع عليه الموظفين, وان تلزم إدارة المؤسسة موظفيها بالعمل ضمن إطار حوكمة الشركات وإدراج

دورات استطلاعية وتفصيلية لهذه الأخيرة, وان تتميز مختلف الآليات القانونية داخل الشركة بالكفاءة والمرونة وعدم التحيز, إضافة إلى توزيع المسؤوليات وفق اختصاص تشريعي يتوافق مع أحكام القانون المعمول به.

- **السؤال الثاني**: هل يساهم مبدأ ضمان حقوق المساهمين في اتخاذ القرارات في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية؟

من خلال مناقشة أفراد مجتمع الدراسة على هذا السؤال وإجماع إجاباتهم تبين لنا بشكل ايجابي بأن مبدأ ضمان وحفظ حقوق المساهمين يساهم بشكل رئيسي في تضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية (المجتمع المالي) والمدققين الخارجيين, وهذا من خلال توفير الحقوق الأساسية للمساهمين , و المشاركة في أرباح الشركة وحقهم في المشاركة والتصويت في الجمعية العامة للشركة, وتسهيل المشاركة الفعالة لهم في اتخاذ القرارات الرئيسية, ويشاركون في اختيار سياسات مكافآت الموظفين ومجلس الإدارة, ويحق للمساهمين مناقشة تقرير المراجعة الخارجية من خلال الجمعية العامة, ويتم الإفصاح عن الإجراءات و الاتفاقات التي تمنح بعض المساهمين سيطرة لا تتوافق مقدار ملكيتهم, و ضمان وجود طرق مضمونة لتسجيل ملكية الأسهم, و إمكانية تحويل ملكية الأسهم, و الحصول على المعلومات اللازمة عن الشركة في الوقت المناسب وعلى أساس منتظم,كما يجب على المساهمين أن يحصلوا على معلومات كافية حول أي قرارات تخص أي تغييرات أساسية تقع في الشركة.

- **السؤال الثالث**: هل يساهم مبدأ المعاملة المتساوية للمساهمين في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية؟

أكدت إجابات أفراد مجتمع الدراسة من خلال مناقشتهم على هذا السؤال وإجماع إجاباتهم بشكل ايجابي أن بمبدأ المعاملة المتساوية للمساهمين يساهم بشكل مباشر وأساسي في تضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية والمدققين الخارجيين, وهذا من خلال معاملة جميع حملة الأسهم معاملة متساوية وعلى المستوى نفسه، ويحصل جميع المساهمين من نفس الفئة على نفس المعاملة, مع وجود حماية صغار المساهمين من استغلال كبار المساهمين, و يقع على عاتق أعضاء مجلس الإدارة الإفصاح عن أي مصلحة مادية خاصة بهم, و حقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية, والتصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية, في حين أنه من حق المساهمين أيضا الإطلاع على جميع المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة والتصويت في الجمعية العامة.

4-2- المحور الثاني: مساهمة مبدأ الإفصاح والشفافية ومسؤولية مجلس الإدارة ودور أصحاب المصالح في تضييق فجوة التوقعات.

- **السؤال الأول** : هل يساهم مبدأ الإفصاح والشفافية من خلال الإفصاح السليم والصحيح عن كافة المواضيع الهامة المتعلقة بالشركة في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية؟

تبين لنا من خلال إجابات أفراد مجتمع الدراسة أثناء مناقشتهم على هذا السؤال وإجماع إجاباتهم بشكل ايجابي أن مبدأ الإفصاح والشفافية يساهم بشكل مباشر وأساسي في تضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية والمدققين الخارجيين, وانه أكثر المبادئ مساهمة في تضييق الفجوة, مما يؤكد على أن تفعيل هذا المبدأ يحقق قدرا مهما من الطمأنينة لدى المساهمين والمتعاملين في الشركة بشكل عام, وهذا من خلال ضرورة أن يتضمن الإفصاح عن جميع المعلومات ومنها النتائج المالية ونتائج أعمال الشركة والمخاطر المتوقعة لها وأهدافها, و يتم توفير فرص متساوية في التوقيت المناسب وبالتكلفة المناسبة لجميع مستخدمي المعلومات, وضرورة أن يتضمن الإفصاح الملكيات الكبرى للأسهم وحقوق التصويت, كما يجب إعداد المعلومات وفق معايير نوعية والإفصاح عنها طبقا للمستويات المتفق عيها, إضافة إلى الإفصاح المالي وغير المالي.

- **السؤال الثاني**: هل يساهم مبدأ مسؤولية مجلس الإدارة من خلال التوجيه والإرشاد الاستراتيجي عن مسؤولياته في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية؟

تم التّأكيد من خلال إجابات أفراد مجتمع الدراسة خلال مناقشتهم على هذا السؤال وبشكل ايجابي أن مبدأ مسؤولية مجلس الإدارة من خلال التوجيه والإرشاد الاستراتيجي عن مسؤولياته يساهم بشكل مباشر وأساسي في تضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية والمدققين الخارجيين, إذ أنه عند إنشاء لجان لمجلس الإدارة يجب أن يتم الإفصاح عن صلاحيتها وإجراءات عملها, وان يتمتع بالحيادية والموضوعية ويعامل كافة المساهمين معاملة عادلة, و ينبغي على مجلس الإدارة أن بقوم بعرض إستراتجية الشركة وتوجيهها وخطط العمل الرئيسية وسياسة المخاطر ووضع الأهداف, و يجب على أعضاء مجلس الإدارة أن يعملوا على أساس أن المعلومات كاملة ودقيقة، وإذا كانت قرارات مجلس الإدارة ستؤثر على مختلف المساهمين بطرق مختلفة فيتوجّب على المجلس أن يعامل كافة المساهمين معاملة عادلة, ويقوم مجلس الإدارة بتقييم أدائه الذاتي والإشراف على عمليات الإفصاح والاتصال, يجب على مجلس الإدارة أن يطبق معايير أخلاقية عالية وان يأخذ بعين الاعتبار اهتمامات أصحاب المصالح

الآخرين, وضمان نزاهة حسابات الشركة ونظم إعداد القوائم المالية, وحتى يتمكن أعضاء مجلس الإدارة من القيام بمسؤولياتهم فإنه ينبغي أن تتاح لهم كافة المعلومات الصحيحة ذات الصلة في الوقت المناسب.

- **السؤال الثالث:** هل يساهم مبدأ أصحاب المصالح خصوصا في مسألة الاعتراف بحقوقهم في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية؟

تبين لنا من خلال إجابات أفراد مجتمع الدراسة خلال مناقشتهم على هذا السؤال وإجماع إجاباتهم، بأن مبدأ أصحاب المصالح خصوصا في مسألة الاعتراف بحقوقهم يساهم بشكل مباشر وأساسي في تضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية والمدققين الخارجيين, من خلال أن الشركة توثق كافة الحقوق للمتعاملين معها بوثائق رسمية ومصادق عليها, ووجود آليات فعالة لضمان مشاركة أصحاب المصالح في الرقابة وتمكينهم من تبليغ شكاويهم والتعامل معها بجدية, على أن تكون هناك آليات معينة تضمن مشاركتهم الفعالة في الرقابة على الشركة, وأخرى لتعزيز أداء مشاركة العاملين في اتخاذ القرارات, ويوجد إطار فعال للتكفل بمجالات الإعسار وتنفيذ حقوق الدائنين, تمكين أصحاب المصالح من الاتصال بمجلس الإدارة لإعراب اهتمامهم بشأن الممارسات غير القانونية أو غير الأخلاقية, كما يكفل القانون وتنظيمات الشركة حق التعويض لأصحاب المصالح.

الخاتمة:

سعت هذه الدراسة إلى عرض وتحليل واقع الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات ومساهمتها في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية من وجهة نظر المدققين الخارجين" محافظي الحسابات"، وبعد الإطلاع على جميع الجوانب النظرية والدراسات السابقة الخاصة بموضوع الدراسة و إجراء الدراسة الاستطلاعية، تتضح لنا صحة الفرضية الرئيسية للدراسة والمطروحة في البداية, بحيث " أنّ الالتزام بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات يساهم بشكل ايجابي وكبير في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية", وهذا نتيجة للدّور الأساسي لمبادئ الحوكمة, مع ضرورة العمل على تطبيقها بشكل سليم حتى تضيّق من فجوة التّوقعات، وتم الخروج بالنتائج التالية:

- إن وجود إطار سليم لتطبيق حوكمة الشركات وإرساء قواعدها يساهم في تقليص فجوة التوقعات؛
- يوجد ارتباط قوي بين مبادئ حوكمة الشركات وفجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية؛

- إن الالتزام بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات يساهم بشكل فعال في تضييق فجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستعملي المعلومات في بيئة الأعمال الجزائرية؛
- إن أكثر المبادئ مساهمة وتأثيرا في تضييق فجوة التوقعات حسب آراء مجتمع العينة هو مبدأ الإفصاح والشفافية، مما يؤكد على أن تفعيل هذا المبدأ يحقق قدرا مهما في طمأنة المساهمين والمتعاملين مع المؤسسة بشكل عام، خصوصا في وقت نتجه فيه نحو تكنولوجيا المعلومات الحديثة؛

بناءا على ما تقدم وعلى ضوء هذه نتائج, نقدم التوصيات التالية:

- وجوب الاهتمام الكامل من قبل الشركات بالتطبيق والدراسة الدقيقة لمبادئ حوكمة الشركات لكي تضفي نوعا من الطمأنينة للإدارة وللمتعاملين مع الشركة في جميع النواحي والمجالات, والتي تساهم في تضييق فجوة التوقعات في نفس البيئة.
- تكييف النظام الداخلي للشركات مع المستجدات الحديثة لقواعد ومبادئ الحوكمة؛
- تحيين الإطار القانوني للمؤسسة و الرامي لالتزام الشركات الجزائرية بتطبيق قواعد حوكمة الشركات ومبادئها؛
- من الضروري تنظيم دورات تكوينية حول نظام الحوكمة ومبادئه من أجل توعية المهنيين على كيفية تطبيق مختلف أحكامه وقواعده؛
- ضرورة التأكيد على مبدأ الإفصاح والشفافية للحد من اتساع فجوة التوقعات بين المدققين الخارجيين والمجتمع المالي؛
- ضرورة التأكيد على مبدأ الإفصاح كمبدأ رئيسي وأساسي مساهم في تضييق فجوة التوقعات بين المدققين الخارجيين ومستخدمي القوائم المالية؛
- محاولة إيجاد أساليب وقواعد أخرى لتضييق فجوة التوقعات في مهنة التدقيق كتفعيل دور المنظمات التي تنظم عملية التدقيق في الدولة.

قائمةالمراجع:

01- ابراهيم نور عبد الناصر، محمد غادر، و محمد محمود بشايرة. (2014). مدى تأثير الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في الأردن " دراسة تحليلية لآراء مدققي الحسابات الداخليين في شركات الوساطة المالية الأردنية". مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية ، 168.

02- الخادم خيثري، و محمد لزرق. (2021). التّكامل بين حوكمة الشركات وجودة التّدقيق ودوره في الحد من الفساد المالي والإداري -دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات لولايتي سيدي بلعباس ووهران-. مجلة المؤسسة ، 311.

03- إلياس بن قري، و العياشي زرزار. (2020). دور جودة المراجعة الخارجية في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التّدقيق: دراسة حالة سطيف، برج بوعريريج. مجلة أرصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية ، 162.

04- بثينة بن حاج جيلالي مقراوي، و محمد لعربي. (2023). أثر التّخصص الصّناعي للمدقق الخارجي على تضييق فجوة التّوقعات في التّدقيق (دراسة ميدانية لممارسي مهنة المحاسبة والتّدقيق في الجزائر). مجلة التّنمية والإستشراف للبحوث والدّراسات ، 266.

05- خليدة عابي، و فاتح سردوك. (2017). دور آليات حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية- دراسة تحليلية لعينة من المراجعين الخارجيين والمستفيدين من خدماتهم في ظل حوكمة الشركات بالجزائر-. مجلة رؤى اقتصادية ، 471-472.

06- رضا تيايبية. (2018). مدى مساهمة مبادئ حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة الجزائرية (دراسة استقصائية). مجلة الأبحاث الاقتصادية ، 218.

07- زهرة ليلى بن علي. (2010-2011). تأثير آليات حوكمة الشركات في تضييق فجوة التّوقعات. مذكرة مقدمة لنيل متطلبات شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية (دراسة حالة لعينة من الشركات وعينة من مراجعي الحسابات) ، 64-65-66. بسكرة، قسم العلوم المالية والمحاسبية، الجزائر: جامعة محمد خيضر.

08- سميرة حميد، و عبد الصّمد عمر علي. (2020). دور حوكمة التّدقيق في التّقليل من فجوة التّوقعات في الجزائر: دراسة ميدانية. مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية ، 472.

09- سناء مالطي. (2020). حوكمة الشركات و دورها في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية -دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات لولاية سيدي بلعباس-. مجلة المؤسسة ، 429.

10- عبد الرحمان صايم، و فتحي حنيش. (2023). دور المراجعة الداخلية في تعزيز حوكمة الشركات -دراسة ميدانية للمؤسسات البنكية الجزائرية العاملة على مستوى ولاية الأغواط-. مجلو البحوث القانونية والاقتصادية ، 238.

11- عبد السلام أبو القاسم مفتاح. (2023). آليات الحوكمة وأثرها على تضييق فجوة التّوقعات في المراجعة. Journal of Management, Organizations and Strategy، 53.

12- عبد العزيز طالب، و محمد بلمداني. (2020). مساهمة حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية. مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة ، 97.

13- عبد الكافي أشرف سالم، و ابراهيم طاهر فرج. (2018). أثر آليات حوكمة الشّركات على تضييق فجوة التوقعات في المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين (دراسة ميدانية على بيئة المراجعة الليبيّة). مجلة الدّراسات الاقتصادية ، 83.

14- عزيزة الشهيبي، فدوى التارفي، و افطيطيم الجهاني. (2019). مدى توافر آليات حوكمة الشركات للحد من الفساد المالي والإداري بقطاع التأمين -دراسة تطبيقية على شركات التأمين الواقعة بنطاق منطقة بنغازي -. مجلة الدراسات الاقتصادية ، 193-194.

15- غنية بن حكو، و زهير زواش. (2018). دور معايير التّدقيق الدّولية في تقليص فجوة التّوقعات. مجلة العلوم الإنسانية ، 186.

16- ليلى غضبان. (2022). مبادئ حوكمة الشركات - دراسة حالة الجزائر-. مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية ، 289.

17- محمد الشريف بن زواوي، و ليليا هلة. (2022). مساهمة حوكمة الشركات في الرفع من الأداء المالي للشركات العائلية: دراسة على عينة من الشركات العائلية لولايتي أم البواقي وباتنة. مجلة العلوم الإنسانية ، 144.

18- محمد حسين محمد كرار. (2022). دور المراجعة الداخلية في تدعيم حوكمة الشركات. المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية ، 41.

19- محمد رحالي، و عمر محي الدين محمود. (2021). مدى مساهمة تطبيق السّبل المتاحة في مهنة التّدقيق المالي للحدّ من فجوة التّوقعات بين المدقق الخارجي ومستخدمي القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية -دراسة ميدانية-. مجلة مجاميع المعرفة ، 566.

20- محمود علي سحر السّيد. (2021). آليات حوكمة الشركات ودورها في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة (دراسة ميدانية على بيئة المراجعة في جمهورية مصر العربية) . المجلة العلمية بكلية التجارة بأسيوط ، 162.
21- مقدم عبيرات، و رشيدة خالدي. (25-26 نوفمبر, 2013). حوكمة الشركات كآلية للتّضييق من فجوة التّوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر. الملتقى العلمي الدّولي حول: آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التّنمية المستدامة ، 170. ورقلة، الجزائر.

دور المعايير الجزائرية للتدقيق في تقليص فجوة التوقعات في مهنة محافظ الحسابات في الجزائر – نموذج لتقرير محافظ الحسابات لمؤسسة ALLIANCE SSURANCES–

The role of Algerian auditing standards in reducing the expectations gap in the legal auditing profession in Algeria-A sample report for an institution's auditor ALLIANCE SSURANCES-

أ.نور الدين عبد القادر [1*] ، ط.د.بريجة جميلة [2]

1 مخبر الدراسات القانونية والاقتصادية ، المركز الجامعيآفلو، a.noureddine@cu-aflou.edu.dz

2 مخبر الدراسات القانونية والاقتصادية ، المركز الجامعي آفلو ، d-bridja@cu-aflou.edu.dz

الملخص :

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مفهوم معايير التدقيق الجزائرية و التعرف على الدور الذي تلعبه في تقليص فجوة التوقعات، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم اختيار أبرز المعايير التي تساهم بشكل فعال في تقليص فجوة التوقعات في مهنة محافظ الحسابات، أظهرت النتائج من خلال القراءة لمجموعة من معايير التدقيق الجزائرية أنها تساهم بشكل كبير في تقليص فجوة التوقعات من خلال التزام محافظي الحسابات بهذه المعايير عند أداء مهام التدقيق.

كلمات مفتاحية: فجوة التوقعات، الكشوف المالية، مهنة محافظ الحسابات، معايير التدقيق الجزائرية.

تصنيف JEL: M48; M42;M41 .

Abstract :

This study aims to shed light on the concept of Algerian auditing standards and identify the role they play in reducing the expectations gap. To achieve the objectives of this study, the most prominent standards that contribute effectively to reducing the expectations gap in the profession of auditors were selected. The results showed through reading a set of Algerian auditing standards that they contribute significantly to reducing the expectations gap through auditors' commitment to these standards when performing auditing tasks.

Keywords: Expectations gap, financial statements, auditor profession, Algerian auditing standards.

JEL classification: M48; M42; M41.

* نور الدين عبد القادر ، a.noureddine@cu-aflou.edu.dz

1. مقدمة:

يعتبر التدقيق من أبرز المواضيع ذات الأهمية البالغة على مستوى العالم، بل ويعرف تطورات كثيرة وإجراءات تهدف إلى تفعيله وتنظيم مهنة التدقيق، ولعل من أهم هذه الإجراءات العمل وفق معايير ذات توافق بين مختلف دول العالم؛ ومع اختلاف وجهات النظر في أسباب حدوث فجوة التوقعات و دراسة طرق تضييقها من أهم مطالب أصحاب مهنة التدقيق ومستخدمي القوائم المالية، ولعل معايير التدقيق هي أهم الآليات والوسائل لتقليص هذه الفجوة .

الجزائر كغيرها من الدول باشرت عملية إصلاح مهنة المحاسبة والتدقيق في الآونة الأخيرة بداية من تبني النظام المحاسبي المالي سنة 2007 إلي إعادة هيكلة الهيئات المشرفة على المهنة، وهذا طبقا لصدور القانون 10-01 ومختلف المراسيم التابعة له من أجل تطوير مهنة محافظ الحسابات وتحسين أداء المدققين الخارجيين بغية الوصول إلي إبداء رأي فني محايد يفيد مختلف الأطراف المهتمة، والمساهمة في تقليص فجوة التوقعات ولإرجاع الثقة في نوعية الخدمات المقدمة خلال عملية التدقيق، وحتى يتحقق هذا الهدف كان لزاما اعتماد أسس ومعايير تضبط طريقة العمل للوصول إلى نتائج مرجوة وبجودة عالية خلال أداء جل مراحل عملية التدقيق من طرف محافظ الحسابات، انطلاقا من هذا الأساس سعت الجزائر بداية من سنة 2016 إلى يومنا هذا بإصدار تدريجي لمعايير ذات صبغة عالمية متمثلة في معايير التدقيق الجزائرية والبالغ عددها 19معيارا مع إمكانية إصدار بقية المعايير المنظمة للمهنة خلال السنوات المقبلة.

أ. **الإشكالية:** بناء على ما سبق، يمكننا صياغة الإشكالية البحثية للموضوع على النحو التالي:

ما مدى مساهمة المعايير الجزائرية للتدقيق في تقليص فجوة التوقعات في مهنة محافظ الحسابات ؟

ب. **الفرضيات:** قصد الإجابة عن الإشكالية قمنا بصياغة مجموعة من الفرضيات كالتالي:

– لفجوة التوقعات آثار على مهنة محافظة الحسابات؛

– معايير التدقيق الجزائرية تساهم بشكل كبير في تقليص فجوة التوقعات.

ج. **أهداف الدراسة:** نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف تتمثل فيما يلي:

– التعرف على مفهوم فجوة التوقعات في مهنة محافظة الحسابات؛

– التطرق لمعايير التدقيق الجزائرية و مجموع إصدارها؛

– تقديم مجموعة من معايير التدقيق الجزائرية التي تساهم بشكل كبير في تقليص فجوة التوقعات.

د. منهجية الدراسة: تم الاعتماد في هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي وذلك من خلال الكتب والمراجع و الأبحاث العلمية؛ وتم الاعتماد على المقررات الخاصة بمعايير التدقيق الجزائرية.

2. مفهوم فجوة التوقعات وآثارها على مهنة محافظة الحسابات:

1.2 تعريف فجوة التوقعات: لقيت فجوة التوقعات اهتماما كبيرًا من قبل الباحثين سوء ا كانوا مهنيين أو أكاديميين، بحيث تعددت تعريفاتها والأسباب التي رجحت لحدوثها، وتعددت الزوايا التي ينظر إليها من خلالها، بحيث تشير فجوة التوقعات بشكل عام "إلى الفجوة أو الاختلاف بين الواقع والتوقع؛ ويقصد بالواقع هو واقع مهنة التدقيق. أما المتوقع، فهو ما يتوقعه مستخدمو القوائم المالية من محافظ الحسابات" (صنهاجي، عوادي، و عمامرة، 2017). و يمكن تعريفها على " أن فجوة توقعات التدقيق هي ذلك الاختلاف بين ما ينتظره ويتوقعه المستعملون لتقرير المدقق، وبين ما يوفره فعلا هذا التقرير" (McEnroe & Martens, 2001, p. 345)

2.2 مكونات فجوة التوقعات: تتكون فجوة التوقعات في مهنة التدقيق من جزئين أساسيين نذكرهما كالتالي: (رايس و زعيبط، 2021).

1.2.2 فجوة المعقولية (فجوة الجهل):هي الفجوة التي تنتج عن الاختلاف بين توقعات مستخدمي القوائم المالية من محافظ الحسابات، وما يستطيعون القيام به بصورة معقولة (الأداء المعقول للإنجاز) فهي تنم عن توقعات غير معقولة.

2.2.2 فجوة الأداء :هي الفجوة التي تنتج عن الاختلاف بين التوقعات المعقولة لمستخدمي القوائم المالية ولما يجب أن يقوم به محافظ الحسابات، وأدائهم الفعلي . فهي تنم عن توقعات معقولة وأداء غير مرغوب فيه .وتنقسم هذه الفجوة بدورها إلى قسمين هما:

أ. فجوة قصور المعايير (فجوة عجز المعايير): هي عبارة عن الاختلاف في المهام التي يتوقعها مستخدمو القوائم المالية وأن يقوم محافظ الحسابات بها بصورة معقولة، والمهام المحددة لهم في ظل معايير المهنة الصادرة عن الهيئات والتنظيمات المهنية المتعارف عليها .مما يعني أنه على محافظ الحسابات تأدية دورهم وفق ما تتطلبه معايير المهنة، في حين يكون مستخدمو القوائم المالية منتظرين منهم دورا أفضل دون أن يعرفوا القيود وحدود المعايير التي يعمل في ظلها.

ب. فجوة نقص الأداء (فجوة عدم كفاية الأداء):هي عبارة عن الاختلاف بين ما يطلب مستخدمو القوائم المالية من محافظ الحسابات أداءه وفق الالتزام بالمعايير، وأدائهم الفعلي. وتنتج هذه الفجوة عن عدم التزام محافظ الحسابات بالمعايير، أو عدم فهمه لها، أو عدم تطبيقها بطريقة صحيحة وسليمة.

3.2 الأسباب المؤدية لفجوة التوقعات: هناك العديد من الأسباب المؤدية لفجوة التوقعات فمنها أسباب تعود لمستخدمي القوائم المالية، وأسباب تعود لمحافظ الحسابات، وأخرى تعود للهيئات والتنظيمات المهنية للتدقيق، يمكن تحديد أهم الأسباب لحدوث هذه الفجوة من خلال ما يلي:

1.3.2 أسباب تعود لمستخدمي القوائم المالية: ترجع هذه الأسباب لعدم فهم مستخدمي القوائم المالية لدور ومسؤولية محافظ الحسابات بحيث يعتقد الكثير من مستخدمي القوائم المالية بأن واجبات محافظ الحسابات يدخل في صلبها توفير ضمانات بشأن دقة القوائم المالية وخلوها من الأخطاء والغش، وباستمرارية المؤسسة وقدرتها على الوفاء بكل التزاماتها وأن مجرد تقديم المراجع تقريرا نظيفا يضمن سلامة الحالة المالية للمؤسسة وقدرتها على الاستمرارية في النشاط، هذا الاعتقاد أدى إلى إيجاد وتعميق فجوة التوقعات (Elfadl & Abdullah, 2022)

2.3.2 الأسباب المرتبطة بمحافظ الحسابات :وترجع هذه الأسباب للأداء غير المرغوب فيه لمحافظي الحسابات وتدخل ضمن فجوة نقص الأداء، ويمكن تقسيمها إلى : (سليم و شيخي، 2020)

أ. الشك في استقلالية وحياد محافظ الحسابات :إذا فقد محافظ الحسابات استقلاله يكون قد فقد السبب في وجوده حيث أن الهدف من عملية التدقيق هو الحصول على رأي فني مستقل ومحايد حول مدى صدق وشرعية حسابات القوائم المالية، وبالتالي عندما يفقد المدقق استقلاله سيكون الأداء الفعلي له مختلفا عن الأداء المتوقع منه، وبالتالي تنشأ فجوة التوقعات، وإن من أهم الأسباب التي تؤثر على استقلالية مراجع الحسابات المنافسة الشديدة، وتقديم الخدمات الأخرى غير التدقيق.

ب. نقص الكفاءة المهنية لمحافظ الحسابات : ويقصد بالكفاءة المهنية المعرفة الكافية والمتخصصة في مجالات المحاسبة والتدقيق والمهارات في تطبيق تلك المعرفة في ظل وجود الظروف السائدة؛ وإن نقص العناية المهنية والكفاءة اللازمة و انخفاض المعرفة أو الخبرة يؤثر سلبا على جودة الأداء لمحافظ الحسابات مما يؤدي إلى عدم رضا المستخدم و زيادة اتساع هذه الفجوة.

3.3.2 الأسباب المرتبطة بالهيئات والتنظيمات المهنية للتدقيق :ترجع هذه الأسباب إلى قصور الهيئات والتنظيمات المهنية للتدقيق في إصدار معايير للمحاسبة والتدقيق، فالقصور في إصدار معايير للمحاسبة ينتج عنه قصور في التقارير المحاسبية عن مسايرة التغيرات في توقعات مستخدمي القوائم المالية فالقصور عن عدم الإفصاح في التقارير المالية عن جميع النواحي التي يتوقعها مستخدمو القوائم المالية يساعد على زيادة فجوة التوقعات في عملية التدقيق وذلك على الرغم من ارتباط هذا العامل بالمحاسبة والتقارير المالية التي تنتج عنها وليس بالتدقيق مباشرة. كذلك بالنسبة للقصور في إصدار معايير للتدقيق ينتج عنه قصور في أداء محافظ الحسابات، فأداء محافظ

الحسابات مقيد بالالتزام بما تتطلبه هذه المعايير . في حين يكون مستخدمو القوائم المالية منتظر منهم أداء أفضل دون أن يعرفوا القيود وحدود المعايير التي يعمل في ظلها . وهذا ما يؤدي إلى فجوة التوقعات (حابي و جاب الله، 2021).

4.2 طريقة تقليص فجوة التوقعات في مهنة التدقيق : إن القضاء على فجوة التوقعات ليس بالأمر السهل فتخفيضها يستوجب توحيد معنى مفهوم التدقيق ومهما اختلفت الآراء؛ لذا فإنه يجب تضييق فجوة التوقعات لتستعيد مهنة التدقيق مكانتها في المجتمع ذلك من خلال ما يلي: (راضي، 2011)

أ. تدعيم استقلالية محافظ الحسابات : يعتبر عنصر الاستقلالية من أهم ما ترتكز عليه عملية التدقيق لذلك يجب على محافظي الحسابات الحفاظ على استقلاليتهم في أداء مهامهم بحيث يساهم ذلك في زيادة الثقة لمستخدمي القوائم المالية وأداء عملية التدقيق بكل موضوعية ودون تحيز وبكل كفاءة والصورة التي ترضي وتلبي توقعات المستخدمين، وقد حددت المادة 27 من القانون10-01 عهدة محافظ الحسابات "تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة " (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2010). وذلك من أجل تدعيم استقلالية محافظ الحسابات.

ب. تحسين الكفاءة المهنية لمحافظي الحسابات: يعتبر تحسين الكفاءة المهنية لمحافظي الحسابات أحد الخطوات الأساسية من أجل استعادة الثقة في الأداء المهني و لتحسين وتطوير هذه الكفاءة لا يمكن ذلك إلا من خلال تطوير البرنامج التعليمي في المعاهد الخاصة بتكوين محافظي الحسابات و التطبيق الميداني أثناء أداء المهام في فترة التربصات، وتكثيف الدورات التدريبية والتعليمية تناسبا مع تطور التقنيات الحديثة خاصة في مجال المحاسبة والتدقيق.

ج. دراسة توقعات المستفيدين من العمليات التدقيق وترشيد هذه التوقعات: من أهم الأسباب التي أدت إلى ظهور فجوة التوقعات هي عدم رضا اصطحاب المصالح عن ما يقدمه محافظي الحسابات لذلك يجب دراسة هذه التوقعات من خلال تقديم عدة مؤشرات أولية لمستخدمي التقارير المالية واصطحاب المصالح التي تعكس الواقع من بداية المهمة.

د. توعية المؤسسات محل التدقيق بدور محافظ الحسابات ومسؤولياته: فأحد الأسباب الرئيسية لوجود فجوة التوقعات هو عدم الوعي بعمل المدقق و دوره و مسؤولياته من قبل الجمهور، بالإضافة إلى حاجتهم المستمرة والمتزايدة؛ وتوقعاتهم إلى معلومات أكثر نفعية، يعتبر الإعلام عن دور المدقق و مسئولياته و حدودها أحد المداخل المقترحة من أجل زيادة فاعلية التدقيق و مساهمة في تقليص فجوة التوقعات.

5.2 تعريف محافظ الحسابات : شهدت مهنة محافظ الحسابات في الجزائر خلال تطورها العديد من التغيرات على مستوي القوانين والمراسيم المنظمة لها، ومن أجل التعرف أكثر على هذه المهنة اخترنا القانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق ل 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و ذالمحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. يهدف هذا القانون إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة المهن الثلاث وطرق التعيين وكيفية ممارسة المهنة حسب هذا القانون؛ حيث يسمح هذا القانون لأي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس لحسابه الخاص تحت أي تسمية كانت؛ إذا توفرت فيه الشروط والمقاييس المنصوص عليها احترام القوانين المعمول بها التي تحكم المحاسبة والتسجيلات المحاسبية وكذا مراقبتها وممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2010).

كما تم تعريف محافظ الحسابات حسب المادة 22 من نفس القانون على أنه "يعد محافظ حسابات، في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به" (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2010، صفحة 07)

كما عرف كل من Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark Beasley مهنة محافظة الحسابات "عملية فحص الأنشطة المالية وأنظمة الرقابة الداخلية الخاصة بالشركة محل التدقيق؛ على أن تكون بشكل منتظم من أجل التوصل إلى رأي فني محايد عن عدالة القوائم المالية ودلالتها عن الوضع المالي للشركة" (Arens, Elder, & Beasley , 2012, p. 35).

6.2 الآثار المترتبة عن فجوة التوقعات في مهنة محافظة الحسابات: من بين الآثار السلبية لفجوة التوقعات على مستوى مهنة التدقيق أنها تعمل على سلب الثقة من مهنة التدقيق، باعتبارها مصدر تأكيد مهم للمستخدمين حول صدق أو عدم صدق بنود القوائم المالية الختامية للمؤسسة، ومن خلال اتساع فجوة التوقعات و في إطار تحسين هذا الوضع تعمل مختلف المنظمات المهنية و على رأسها المجلس الوطني للمحاسبة و بالأخص الغرفة الوطني كهيئة مشرفة على المهنة محافظة حسابات إلى تأهيل الإطار العام للتدقيق، من خلال العمل على سن المعايير المناسبة المؤطرة لكل الوضعيات التي يعرفها المدقق، من خلال المقارنة بين توقعات المستخدمين وأداء المدققين كعقلنة التوقعات وتحسين أداء المدققين، و تحسين جودة التدقيق من خلال تطبيق ما يسمى بالرقابة على جودة أداء مكاتب التدقيق من خلال تدقيق عملية التدقيق نفسها من طرف جهة ذات كفاءة؛ أو ما يعرف بأسلوب فحص النظير و الذي يعرف على أنه " يعرف أسلوب فحص النظير و الذي طبق في الولايات المتحدة

الأمريكية، و ذلك من خلال إلزام مكاتب التدقيق باستخدام فحص النظير الذي يمثل مكتب تدقيق الزميل، للحكم على مدى التزام مكتب التدقيق وجودة أداءه و الهدف من ذلك هو تحسين جودة الممارسة من قبل مكاتب التدقيق توافقا مع معايير الرقابة على جودة أداء مع عمليات التدقيق الصادرة عنها" (دحمان و لباز، 2023) و كذلك التحكم في جودة التدقيق من قبل لجنة المراقة النوعية المنبثقة من مجلس الوطني للمحاسبة من خلال الإشراف على مكاتب التدقيق في الجزائر لذلك يجب تفعيل دور هذه اللجنة على ارض الواقع أو من قبل مكتب التدقيق نفسه؛ حيث يقوم بالتدقيق الذاتي من خلال لجنة يشكلها من العاملين لدية الذين تتوفر فيهم الخبرة والكفاءة ويتوفر لهم عنصر الاستقلالية والعمل بالدليل الخاص للرقابة الذاتية الصادر عن لجنة الرقابة النوعية (Comptabilité Conseil National de la, 2021). ومما لا شك فيه أن الجزائر كسائر الدول الحريصة على جودة أعمال المحاسبة والتدقيق؛ وبهدف الرقي بالمهنة خصصت دليلا بأكمله لهذا الأسلوب ضمانا لجودة خدمات المدقق ولإضفاء الثقة في الرأي الذي بيده؛ حتي تكون هناك جودة في تقارير محافظي الحسابات الذي يساهم بدوره في تقليص فجوة التوقعات في مهنة محافظ الحسابات.

3.معايير التدقيق الجزائرية

1.3 مفهوم معايير التدقيق الجزائرية : قامت الجزائر بإصلاحات على مهنة التدقيق كامتداد للإصلاحات المحاسبية، لذا لا بد أن تتوفر المعايير الجزائرية للتدقيق على إطار تصوري يحدد المفاهيم وقواعد الضبط وطرق العمل المتاحة.

يمكن تعريف معايير التدقيق الجزائرية على أنها بمثابة مجموعة من القواعد والتوجيهات والإرشادات الصادرة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة الواجب الالتزام بها من طرف أصحاب المهنة (محافظ الحسابات)أثناء القيام بمهامهم الموكلة إليهم وكذا عند إعداد التقارير، كما أنها تساهم في تنظيم وضبط الممارسات المهنية، وأنها تمثل الإطار العام الذي ينظم عملية التدقيق في الجزائر (عبد الصمد، 2018، صفحة 99).

2.3 إصدارات معايير التدقيق الجزائرية: قام المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار ثمانية (08) معايير سنة 2016؛وأربعة (04) معايير في سنة2017؛ وأربعة (04) معايير في سنة 2018؛ وثلاثة (03) معايير سنة 2024 . يمكن عرض هذه المعايير كما تم إصدارها كما يلي:

أ. **الإصدار الأول:** المجموعة الأولى من معايير التدقيق الجزائرية الصادرة ضمن المقرر رقم 002 المؤرخ في04 فيفري2016؛ يهدف هذا المقرر وضع حيز التنفيذ أربعة (04) معايير جزائرية للتدقيق كما يلي (المجلس الوطني للمحاسبة، 2016):

7 الملتقى الوطني حول 'مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية: التشخيص والعلاج في ضوء التجارب الدولية'- جامعة سكيكدة.

- **المعيار الجزائري للتدقيق 210 "اتفاق حول أحكام مهام التدقيق"؛**
- **المعيار الجزائري للتدقيق 505"التأكيدات الخارجية"؛**
- **المعيار الجزائري للتدقيق 560"أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة"؛**
- **المعيار الجزائري للتدقيق 580"التصريحات الكتابية".**

ب. الإصدار الثاني: المجموعة الثانية من معايير التدقيق الجزائرية الصادرة ضمن المقرر رقم 150المؤرخ في11 أكتوبر 2016؛ يهدف هذا المقرر وضع حيز التنفيذ أربعة (04) معايير جزائرية للتدقيق كما يلي (المجلس الوطني للمحاسبة، 2016):

- **المعيار الجزائري للتدقيق 300"تخطيط تدقيق الكشوف المالية"؛**
- **المعيار الجزائري للتدقيق 500"العناصر المقنعة"؛**
- **المعيار الجزائري للتدقيق 510"مهام التدقيق الأولية– الأرصدة الافتتاحية"؛**
- **المعيار الجزائري للتدقيق 700"تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية".**

ج. الإصدار الثالث: المجموعة الثالثة من معايير التدقيق الجزائرية الصادرة ضمن المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017؛ يهدف هذا المقرر وضع حيز التنفيذ أربعة (04) معايير جزائرية للتدقيق كما يلي (المجلس الوطني للمحاسبة، 2017):

- **المعيار الجزائري للتدقيق 520"الإجراءات التحليلية"؛**
- **المعيار الجزائري للتدقيق 570"استمرارية الاستغلال"؛**
- **المعيار الجزائري للتدقيق 610"استخدام أعمال المدققين الداخليين"؛**
- **المعيار الجزائري للتدقيق 620"استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق".**

د. الإصدار الرابع: المجموعة الرابعة من معايير التدقيق الجزائرية الصادرة ضمن المقرر رقم 77المؤرخ في 24 سبتمبر 2018؛ يهدف هذا المقرر وضع حيز التنفيذ أربعة (04) معايير جزائرية للتدقيق كما يلي (المجلس الوطني للمحاسبة، 2018):

- **المعيار الجزائري للتدقيق 230"وثائق التدقيق"؛**
- **المعيار الجزائري للتدقيق 501"العناصر المقنعة– اعتبارات خاصة"؛**
- **المعيار الجزائري للتدقيق 530"السّبر في التدقيق"؛**

– المعيار الجزائري للتدقيق 540"تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها ".

و. الإصدار الخامس : المجموعة الخامسة من معايير التدقيق الجزائرية الصادرة ضمن المقرر رقم 121المؤرخ في 01 جوان 2024 المتضمن المعايير التدقيق الجزائرية ؛ يهدف هذا المقرر وضع حيز التنفيذ ثلاثة (03) معايير جزائرية للتدقيق كما يلي: (مجلس الوطني للمحاسبة، 2024)

– المعيار الجزائري لإدارة الجودة 1"إدارة الجودة من طرف المكاتب التي تقوم بإجراء تدقيقات أو فحوصات محدودة للكشوف المالية أو مهام التأكيد الأخرى أو خدمات ذات الصلة ";

– المعيار الجزائري لإدارة الجودة 2 " فحوصات جودة المهمات ";

– المعيار الجزائري للتدقيق 220"إدارة الجودة لتدقيق الكشوف المالية ".

4. إسهامات المعايير الجزائرية للتدقيق في تقليص فجوة التوقعات في مهنة محافظ الحسابات: هناك علاقة عكسية بين كل من معايير التدقيق الجزائرية وفجوة التوقعات، حيث أنه كلما زادت جودة المعايير من ناحية التزام محافظ الحسابات بها؛ زادت معها جودة الخدمات التدقيق الذي يقدمها محافظ الحسابات؛ مما يساهم ذلك في تقليص فجوة التوقعات إلى أقصى قدر ممكن. و يمكن حصر مجموعة من معايير التدقيق الجزائرية التي تساهم في تقليص فجوة التوقعات؛ نذكرها كما يلي:

1.4 المعيار الجزائري للتدقيق 560"أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة" : تطرق المعيار إلى إدراك محافظ الحسابات لكافة الإجراءات المطلوبة قصد التأكد من أن الأحداث اللاحقة قد تم تحديدها والتي تستوجب إحداث تعديلات في الكشوف المالية؛ وهذا في إطار تدقيقه للقوائم المالية وقد ساهم هذا المعيار في تقليص فجوة التوقعات من خلال التزام محافظ الحسابات بوضع وتنفيذ كل إجراءات التدقيق الظرفية اللازمة؛ وهذا قصد التوصل إلى أن كل المعلومات المدرجة في القوائم المالية وفي التقرير تعكس جميع الأحداث الحقيقية للمنشأة بكل عدالة وذات إفصاح كافي؛ من خلال تعامل هذا الأخير بكل كفاءة للتصدي لكل الأحداث المشبوهة التي يمكن أن تؤثر على صحة القوائم المالية محل الفحص وعلى توقعات المستخدمين.

2.4 المعيار الجزائري للتدقيق 580"التصريحات الكتابية" : تستعمل التصريحات الكتابية المعدة داخل المنشأة كدليل للمعلومات والبيانات الواردة في القوائم المالية التي تضمن مدى وفاء الإدارة بمسؤولياتها حول إثباتات معينة، حيث يبرز دور تطبيق هذا المعيار في تقليص فجوة التوقعات من خلال قيام محافظ الحسابات في مواجهة التصريحات الكتابية المعدة من طرف الإدارة و إعادة تدقيقها والتأكد من صحتها؛ باللجوء إلى عدة إجراءات

يطبقها محافظ الحسابات بغية مقارنة هذه التصريحات مع الوثائق المطابقة لها؛ كما وضح مسؤولية محافظ الحسابات من حيث التزامه في التحصيل على التصريحات الكتابية على شكل رسالة تأكيد في إطار جمع أدلة الإثبات و البراهين التي يدعم بها رأيه موجهة إلى الأطراف ذات العلاقة من جهة؛ و من جهة أخرى ساهم في التمكن من إيضاح مسؤولية إدارة المنشأة عن إعداد القوائم المالية الصحيحة وعدم اللجوء إلى حالات الغش والاحتيال.

3.4 المعيار الجزائري للتدقيق 505"التأكيدات الخارجية": يسعى محافظ الحسابات من خلال هذا المعيار إلى الحصول على تأكيدات خارجية من طرف ثالث (طرف مصادق) باعتبارها أحد الأدلة و قرائن الإثبات المهمة والبراهين التي تثبت مسار عملية التدقيق؛ وهي بمثابة تصريحات من طرف الغير خارج المنشأة محل الفحص التي تؤكد مدى صحة المعلومات المقدمة بما فيها أرصدة الحسابات والمصادقة عليها أو العكس. كما أنها تعطي للمدقق دليل عن مدى صدق العمليات التي قامت بها المنشأة محل الفحص، حيث ساهم هذا المعيار في تعزيز الأداء المهني لمحافظ الحسابات من خلال التأكد من صحة المعاملات التي قام بها الكيان وتقييمها بشكل موضوعي واستجابة لطلب المعلومات من طرف الغير حول البند الذي يؤثر على البيانات التي أدرجتها الإدارة في افصاحات قوائمها المالية. لذلك فإن هذا المعيار له دور في تقليص فجوة التوقعات؛ لأنه ربط بين أداء الأطراف الثلاثة (الترخيص من المؤسسة الخاضعة للتدقيق، إصدار وثيقة طلب تأكيد المدقق الخارجي من محافظ الحسابات، وجوب الرد من طرف الغير) لأنها تساعده في التقليل من مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض ومقبول وتثبت أو تنفي من وجود تلاعبات محاسبية في القوائم المالية التي يعتمد عليها في إعداد تقريره المقدم إلى مستخدمي التقارير المالية.

4.4 المعيار الجزائري للتدقيق 500"العناصر المقنعة": يعتبر هذا المعيار كمرشد لمحافظ الحسابات في عملية جمع الأدلة وقرائن الإثبات عند تدقيق القوائم المالية؛ كما يساهم هذا المعيار في تقليص فجوة التوقعات من خلال كل ما تتضمنه العناصر المقنعة من المعلومات التي تثبت وتعزز التأكيدات التي قامت بها الإدارة من جهة؛ ومن جهة أخرى كل الإجراءات التي نفذها محافظ الحسابات قصد الحصول على أدلة الإثبات التي يجمعها قصد التحقق من صدق وشرعية الحسابات بشكل كافي من حيث العدد؛ وملائمة من حيث نوعيتها وجودتها لكي يستطيع الاعتماد عليها في إبداء رأيه، لأنها ضرورية لدعم رأيه الذي يعبر عنه في تقريره؛ كما تكون كافية وملائمة وتتصف بالدلالة والمصداقية. حيث يطبق هذا المعيار على كافة أدلة الإثبات وعند الالتزام بكل متطلبات هذا المعيار من طرف مزاولي المهنة فيساهم بشكل غير مباشر في تضييق فجوة التوقعات إلى أدنى مستوى مطلوب.

5.4 المعيار الجزائري للتدقيق 520"الإجراءات التحليلية": تعتبر الإجراءات التحليلية كأداة مساعدة في عملية التحليل في مجال التدقيق ولها دورا هاما في تقليص فجوة التوقعات كونها من أهم الأساليب التي يعتمد عليها محافظ الحسابات في عملية التدقيق، كما تعد أحد إجراءات الحصول على أدلة الإثبات التي يستعين بها خلال أداء التدقيق؛ وتتم من خلال إجراء بعض المقارنات عن طريق استخدام النسب المالية في اكتشاف بعض الفروقات الجوهرية والتي على أساسها يقوم محافظ الحسابات بتوسيع مجال فحصه، إذن هي بذلك تعكس مدى قدرة محافظ الحسابات في الاعتماد على حكمه الشخصي بناء على تقييمه للكفاءة والفعالية المتوقعة للاختبارات الأخرى، كما تمكنه من التوجه نحوى الأمور المحاسبية الجوهرية التي يمكن أن تؤثر في القوائم المالية. كما أشار معيار التدقيق الدولي رقم 240"مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية " إلى مسؤولية محافظ الحسابات اتجاه الغش عند تدقيقه للقوائم المالية بأن: "تطبيق الإجراءات التحليلية من طرف محافظ الحسابات يسمح له بالتعرف على الشركة وبيئتها، وفهمه لنظام الرقابة الداخلية؛ كما يسمح له بتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الغش." (International Federation of Accountants, 2013, p. 160) كما يمكن استخدام الإجراءات التحليلية كمؤشر على الصعوبات المالية التي يمكن أن تواجهها الشركة، بالإضافة إلى التحقق من مدى استمرارية الشركة من خلال استعانة محافظ حسابات بهذا المعيار خلال أداء عملية التدقيق، وهذا مما يساهم في تقديم قوائم مالية تمتاز بالملائمة والعدالة؛ خاصة وأن مستخدمي القوائم المالية يتوقعوا أن يقدم محافظ الحسابات تأكيدا مطلقا بخلو القوائم المالية التي خضعت للتدقيق من جميع حالات الغش الأمر الذي يساعده في تقليص فجوة التوقعات.

6.4 المعيار الجزائري للتدقيق 700"تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية": حسب متطلبات هذا المعيار عند قيام محافظ الحسابات بإبداء الرأي حول الكشوف المالية القائم على تقييم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها استنادا إلى العناصر المقنعة المجمعة الكافية والملائمة، ومدي التزامه بمحتوى هذا المعيار من ناحية الشكل؛ ومحتوى تقريره الذي يعتبر البصمة التي تعكس واقع المؤسسة محل التدقيق ومدى أهميته للأطراف ذات العلاقة؛ فهو يمثل مصدر الثقة لمستخدمي القوائم المالية وللمؤسسة التي تحتوى على تقرير تدقيق صادق وعادل وذو جودة عالية. الأمر الذي يبين مدى استقلالية محافظ الحسابات في الإشارة إلى كل ما هو جوهري؛ وبهذا تكون هناك زيادة في استثماراتها واستمراريتها. ولذا جاء هذا المعيار كدليل لمحافظ الحسابات لتكوين هذا الرأي مما يساهم في توثيق الثقة من خلال زيادة الطلب على أعمال التدقيق القانوني. وكما أن القوانين المحلية الصادرة عن السلطة الجزائرية المتعلقة أساسا بها المعيار ساهمت بدورها في دعم مصداقية وصحة تقارير محافظ الحسابات،

بما فيها القرار الصادر في 24 جوان 2013 لمحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات والقرار الصادر في 12 جانفي 2014 الذي يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2014). وكما وضحت المادة 21 من القانون 10-01 شروط تقديم التقارير، والمادة 25 من القانون 10-01 المحددة لأنواع التقارير وأشكال وآجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم. والمرسوم التنفيذي 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكالها وآجال إرسالها (الجريدة السمية للجمهورية الجزائرية، 2011، صفحة 19). وهذه المراسيم والقرارات ساهمت في دعم هذا المعيار وجاءت لخلق بيئة مهنية تساهم في الرفع من واقع مستوى الأداء المهني والتي لها دور أساسي في تقليص فجوة التوقعات، كما أن هذا المعيار ككل يعد إضافة مهمة للبيئة المهنية للتدقيق القانوني؛ وجاء تكميلا لمختلف التشريعات مثل المراسيم والقرارات التي ذكرناها سابقا.

7.4 المعيار الجزائري للتدقيق 540"تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها ": نتيجة لوجود شكوك (عدم اليقين) ملازمة لأنشطة عمل المنشأة؛ فيلزم ذلك أحيانا الحاجة إلى تقدير بعض بنود القوائم المالية وفق المرجع المحاسبي المطبق بغية الإفصاح عنها بشكل صادق، يقدم هذا المعيار الإجراءات التي يلتزم بها محافظ الحسابات من أجل دراسة صحة التقديرات المحاسبية التي وضعتها الإدارة والتحيزات المحتملة التي أدخلتها بغية تحقيق أهداف محددة مسبقا. ومن الصعب المصادقة على هذه التقديرات إلى غاية التأكد من صحتها؛ لذا يساعد هذا المعيار محافظ الحسابات في استخلاص بعض البنود التي تحتوي على مخاطر واختلالات كبيرة في التقديرات المحاسبية وتقييمها من أجل التنبؤ بالنتيجة المتوقعة للأحداث أو المعاملات المستقبلية التي قد يكون لها تأثير في حال كانت معروفة وقت التدقيق، والهدف من تقييم التقديرات الخاصة بالقيمة الحقيقية من أجل معرفة قيمة المعاملة الحالية خلال تاريخ التقييم من خلال جمع عناصر مقنعة كافية وملائمة تتعلق بمدى صحة هذه التقديرات الموضوعة من طرف الإدارة سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة، استنادا إلى الأحداث أو الظروف التي دفعت إلى الحاجة لهذه التقديرات. لذا وضح هذا المعيار العديد من الإجراءات التي يلجأ لها محافظ الحسابات بغية التأكد من ملائمة هذه التقديرات من خلال التزامه بإجراء تقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة للتقديرات وفق المرجع المحاسبي المطبق، وبذلك يساهم هذا المعيار في تقليص فجوة التوقعات في إعطاء الصورة الصادقة حول القيمة الحقيقية للبنود الذي تحتويها القوائم المالية للمنشأة خلال عملية التدقيق وتزويد مختلف مستخدمي التقارير المالية بمعلومات صادقة عن الوضعية الحقيقية للمنشأة.

5.الخاتمة: حاولنا من خلال هذه الدراسة توضيح دور المعايير الجزائرية للتدقيق في تقليص فجوة التوقعات الملازمة لمهنة محافظ الحسابات، وذلك من خلال عرض هذه الفجوة والأسباب المؤدية إليها، وكذلك عرض إسهامات أهم المعايير الجزائرية للتدقيق في تقليصها.

1.5.النتائج: يمكن أن نلخص إلى بعض النتائج من أهمها.

-تعتبر فجوة التوقعات من المشاكل التي تعرقل ممارسي مهنة التدقيق؛ فلا يمكن القضاء عليها كليا بل يمكن الحد منها أو تضييقها؛

- تعتبر معايير التدقيق الجزائرية الصادرة والبالغ عددها 19 معيار من أهم الإجراءات التي يتخذها محافظي الحسابات بغية التقليص من فجوة التوقعات؛

- التزام محافظي الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية يساهم في تحسين عملهم وبإعطاء تقارير ذات جودة وثقة عن مدي صحة الكشوف المالية والمقدمة لمستخدمي التقارير المالية.

التوصيات: فيما يلي يمكن تقديم بعض التوصيات.

-حث محافظي الحسابات على الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية أثناء أدائهم للمهنة مع إعادة تكوينهم وتدريبهم علي كيفية تطبيقها؛

- إعادة تحيين القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وضرورة تحيين النظام المحاسبي المالي حتى يتماشى مع التطورات الحالية التي تلبي احتياجات مستخدمي القوائم المالية بما يتلاءم مع معايير التدقيق الجزائرية وهذا ما يساعد على تضييق فجوة التوقعات؛

- إقامة ملتقيات دورية بهدف اطلاع محافظي الحسابات على التطورات الحاصلة في مهنة التدقيق من أجل مواكبة المستجدات التي تعرفها المهنة على مستوى الدولي.

المراجع:

Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley , M. (2012). *Auditing And Assurance Services An Integrated Approach.* United States: Pearson Prentice Hall.
Comptabilité Conseil National de la. (2021). Guide du Contrôle Qualité. Commission Contrôle Qualité, Algerian: ،Ministère des financesr.
Elfadl, E., & Abdullah, M. (2022). Reducing the Audit Expectation Gap in Yemen. *JOURNAL OF AL MAYADINE AL IKTISSADIA , 05* (01), pp. 405-424.

International Federation of Accountants. (2013). *HANDBOOK OF INTERNATIONALQUALITY CONTROL, AUDITING, REVIEW, OTHER ASSURANCE, AND RELATED SERVICES PRONOUNCEMENTS.* New York: International Auditing and Assurance Standards Board.

McEnroe, J., & Martens, S. (2001). Auditors'and investors' perceptions of the Audit Expectation Gap. *AmericanAccounting Association Accounting Horizons , 15* (4), pp. 345-358.

احمد حابي، و عبد الرحمان جاب الله. (2021). دور المعايير الجزائرية للتدقيق في تقليص فجوة توقعات التدقيق -دراسة إستطلاعية لآراء محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر العاصمة -. *مجلة الاستراتجية و التنمية ، 11* (4)، الصفحات 312-328.

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. (2014). االقرا ر الصادر في 24 جوان 2013 لمحدد محتوى معاييير تقارير محافظ الحسابات و القرار الصادر في 12 جانفي 2014 يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات. *(24)* . الامانة العامة للحكومة-المطبعة الرسمية.

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. (2010). *قانون رقم 10-01 مؤرخ في 16 رجب عام 1431 المافق 29 يونيو سنة 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.* الجزائر: الأمانة العامة للحكومة؛ المطبعة الرسمية.

الجريدة السمية للجمهورية الجزائرية. (2011). و المرسوم التنفيذي 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات و اشكالها و اجالها ارسالها. *(30)* . الجزائر: الامانة العامة للحكومة-المطبعة الرسمية.

المجلس الوطني للمحاسبة. (11 أكتوبر, 2016). المعايير الجزائرية للتدقيق. *المقرر رقم 150المؤرخ في11 أكتوبر 2016* . الجزائر، الجزائر، الجزائر: وزارة المالية.

المجلس الوطني للمحاسبة. (04 فيفري, 2016). معايير التدقيق الجزائرية. *المقرر رقم 002 المؤرخ في04 فيفري2016* . الجزائر، الجزائر، الجزائر: وزارة المالية.

المجلس الوطني للمحاسبة. (15 مارس, 2017). معايير التدقيق الجزائرية. *المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017* . الجزائر، الجزائر، الجزائر: وزراة المالية.

المجلس الوطني للمحاسبة. (24 سبتمبر, 2018). معايير التدقيق الجزائرية. *مقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق* . الجزائر، الجزائر، الجزائر: وزراة المالية.

بلال سليم، و بلال شيخي. (2020). دور التخصص المهني لمحافظ الحسابات في تقليص فجوة التوقعات - دراسة ميدانية لعية من المراجعين الخارجيين لولاية سطيف". *مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية ، 13* (03)، الصفحات 713-727.

سفيان رايس، و نور الدين زعيبط. (2021). أهمية المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي في تقليص فجوة التوقعات. *مجلة الدراسات المالية و المحاسبية و الادارية ، 08* (01)، الصفحات 404-423.

عمر علي عبد الصمد. (2018). *التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي.* الجزائر: دار هومه للنشر والتوزيع.

لخضر دحمان، و الأمين لباز. (2023). جودة التدقيق الخارجي بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الج ا زئرية- د ا رسة مقارنة -. *مجلة ادارة الاعمال و الدراسات الاقتصادية ، 09* (01)، الصفحات 185-200.

مجلس الوطني للمحاسبة. (01 06, 2024). المقرر رقم 121المؤرخ في 01 جوان 2024 المتضمن المعايير التدقيق الجزائرية. الجزائر: الوزارة المالية.
محمد سامي راضي. (2011). *موسوعة المراجعة المتقدمة*. الاسكندرية -مصر: دار التعليم الجامعي.
هيبة صنهاجي، عبد القادر عوادي، و محمد العيد عمامرة. (ديسمبر, 2017). أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في في تحسين جودة التدقيق الخارجي. *مجلة العلوم الادارية و المالية ، 01* (01)، الصفحات 423-436.

الملاحق:

E.MEGUELLATI
Commissaire Aux Comptes
Cité 216 logements Tour EPLF
Garidi 1-Kouba-Alger
Tel 023 70 23 31 fax 023 702341
Agrément N°263

A.CHARIF
Commissaire Aux Comptes
Cité du 1er Novembre Bt 05 N°03
Dar El Beida-Alger.
Tel023 82 32 08/0661 65 10 13
Agrément N°113

Alger le :28 Septembre 2021

Monsieur le Président Directeur Général de la Spa Alliance Assurances

Objet : Mandat de l'exercice 2021 – Opinion sur les comptes intermédiaires au 30/06/2021
Réf : *Article 715 bis-4 du code de commerce*
Loi 10-01 du 29 Juin 2010 relative à la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agrée.
Avis n° 89 du conseil national de la comptabilité du 10/03/2011.
PJ : *Bilan et autres états financiers au 30 juin 2021.*

Dans le cadre de notre mission de commissariat aux comptes de la Spa Alliance Assurances, et en application des dispositions du règlement n°2000-02 du 20 Janvier 2000 relatif à l'information à publier par les sociétés dont les valeurs sont cotées en bourse, au prés de la commission d'organisation et de surveillance des opérations de bourse, nous avons procédé à un examen limité des états financiers intermédiaires de la Spa Alliance Assurances arrêtés au 30 Juin 2021 qui font apparaître un résultat bénéficiaire de 122 854 989 Dzd, avec un total net actif et passif de 11 975 681 532 Dzd.

La Direction de la Compagnie est responsable de l'établissement et de la présentation sincère des états financiers, conformément à l'avis 89 du 10 Mars 2011 du Conseil National de la Comptabilité. Cette responsabilité comprend : la conception, la mise en place et le suivi d'un contrôle interne relatif à l'établissement et la présentation sincère d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs , le choix et l'application de méthodes comptables appropriées, ainsi que la détermination d'estimations comptables raisonnables au regard des circonstances.

Notre responsabilité consiste à émettre un avis sur ces états sur la base de notre examen limité. Notre mission a été effectuée conformément aux normes d'audit généralement admises et a comporté toutes les autres procédures de vérifications que nous avons jugées nécessaires compte tenu des recommandations de la profession.

Ainsi et En vertu de l'article 715bis4 du code de commerce et de l'article 15 du règlement COSOB n° 2000-02 du 20 Janvier 2000 relatif à l'information à publier par les sociétés dont les valeurs sont cotées en bourse, l'examen des informations contenues dans le rapport de gestion semestriel au 30/06/2021, nous a permis de constater leur conformité avec les états financiers qui vous sont présentés.

Sur la base de l'examen limité et sous réserve de la prise en charge des remarques et observations figurant dans notre rapport, nous n'avons pas relevé de faits significatifs qui nous laissent à penser que les états financiers intermédiaires ci-joints, ne donnent pas une image fidèle de la situation financière de la **Spa Alliance Assurances** au 30 Juin 2021, ainsi que du résultat de ses opérations pour la période close à cette date, conformément aux principes comptables en vigueur ,notamment l'Avis n° 89 sus référencé.

Veuillez agréer, l'assurance de notre parfaite considération,

Les Commissaires Aux Comptes

M. MEGUELLATI

M. CHARIF

https://www.sgbv.dz/?page=info_cote&lang=fr#

أ. نور الدين عبد القادر ، ط.د. بريجة جميلة

مدخل التدقيق المشترك كآلية لتضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق – دراسة تحليلية

The joint audit approach as a mechanism to narrow the expectations gap in the audit environment - an analytical study

د. عقاب سليمة[1*]

1 مخبر الدراسات والبحوث التسويقية، جامعة قسنطينة 2-عبد الحميد مهري، الجزائر، salimaakab@univ-constantine2.dz

الملخص :

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد الدور الفعال لمدخل التدقيق المشترك ومدى مساهمته في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، وقد تم الاعتماد في ذلك على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي في توضيح وفهم طبيعة فجوة التوقعات وأسباب حدوثها، إضافة إلى سبل تضييقها بالتركيز على مدخل التدقيق المشترك باعتباره أحد الآليات المهمة في ذلك، وخلصت الدراسة إلى أن مدخل التدقيق المشترك يساهم بشكل كبير في تضييق فجوة التوقعات بين المدققين الخارجيين ومستخدمي القوائم المالية، من خلال دوره الفعال في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي من جهة، ومن جهة أخرى مساهمته في زيادة موثوقية مستخدمي القوائم المالية في المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، نظرا لتعاون مكتبي تدقيق أو أكثر للقيام بعملية تدقيق حسابات شركة واحدة وتبادلهما الخبرات والمعارف، إضافة إلى الإشراف والرقابة المتبادلة فيما بينهما، وهو ما يعزز من جودة خدمات مكاتب التدقيق.

الكلمات المفتاحية: التدقيق المشترك، فجوة التوقعات، بيئة التدقيق، المدقق الخارجي، مستخدمي القوائم المالية.

تصنيف JEL: M42، M41

Abstract:

This study aimed to determine the effective role of the joint audit approach and the extent of its contribution to narrowing the expectations gap in the audit environment. The descriptive and analytical approaches were used to clarify and understand the nature of the expectations gap and the reasons for its occurrence. They also narrowed it by focusing on the joint audit approach as one of the important mechanisms in this regard. The study concluded that the joint audit approach contributes significantly to narrowing the expectations gap between external auditors and users of financial statements, through its effective role in improving the quality of the external auditor's professional performance on the one hand, and on the other hand, its contribution to increasing the reliability of users of financial statements in the information contained in the financial statements, due to the cooperation of two or more audit offices to carry out the audit of one company's accounts and their exchange of experiences and knowledge, in addition to the mutual supervision and control between them, which enhances the quality of audit offices' services.

Keywords: joint audit, expectations gap, audit environment, external auditor, users of financial statements.

*المؤلف المرسل: عقاب سليمة، salimaakab@univ-constantine2.dz

1. مقدمة:

تعرضت مهنة التدقيق لانتقادات شديدة في الولايات المتحدة الأمريكية في بداية السبعينات من القرن العشرين بسبب تدني مستوى جودة المعلومات المحاسبية، وهو ما أدى إلى التشكيك في إمكانية استمرار هذه المهنة كنشاط مهني مستقل على المدى الطويل، وقد أطلق المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) على هذا القصور مصطلح "فجوة التوقعات في بيئة التدقيق (audit expectations gap)"، كما تلتها بعد ذلك العديد من الأزمات المالية التي تسببت في انهيار كبرى الشركات العالمية، مما أدى إلى إثارة العديد من التساؤلات من قبل المجتمع المالي والرأي العام حول دور المدقق الخارجي ومسؤولياته عن حدوث مثل هذه الأزمات، حيث أرجع الكثير منهم أسبابها للمدقق الخارجي بوجه خاص، الأمر الذي أدى إلى فقدان مستخدمي القوائم المالية الثقة في جودة المعلومات المالية من جهة، وفي المدقق الخارجي ومدى قدرته على أداء مهمته بأعلى مستوى مرتفع من الكفاءة والاستقلالية من جهة أخرى.

وهكذا ظهرت فجوة التوقعات في بيئة التدقيق عندما فشلت المهنة في الاستجابة بشكل مناسب، نظرا لعدم وجود اتفاق بين توقعات مستخدمي القوائم المالية تجاه واجبات المدقق الخارجي ومسؤولياته وبين أدائه الفعلي، ومع مرور الزمن بدأت هذه الفجوة في الاتساع أكثر فأكثر وتزايدت معها تأثيراتها السلبية على مهنة التدقيق ومستخدمي مخرجاتها، وقد شهدت السنوات الأخيرة محاولات عديدة هدفت إلى دراسة طبيعة فجوة التوقعات، وكذلك تحديد أسبابها وصولا إلى الآليات المناسبة لتضييقها قدر المستطاع، لاسترجاع ثقة المجتمع المالي في مهنة التدقيق بعد الفشل الذي شهدته أكبر مكاتب التدقيق، حيث يعتبر موضوع فجوة التوقعات في التدقيق من المواضيع التي مازال الجدل مستمرا بشأنها منذ منتصف السبعينات، ومن المشاكل الحديثة التي أثارت اهتمام المهنيين والباحثين على حد سواء، والتي تستدعي توجيه الجهود والمطالب لدراسة العوامل التي أدت إلى وجود تلك الفجوة، واقتراح آليات واستراتيجيات من شأنها تضييقها إلى أقصى حد ممكن.

ولمواجهة هذه التحديات وإعادة الثقة في جودة خدمات مكاتب التدقيق وبالتالي تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، سارعت التوجهات إلى تبني العديد من الاستراتيجيات والتي كان من بينها تطبيق مدخل التدقيق المشترك، والذي يعتبر أحد الآليات الهامة التي يمكن أن تسهم بشكل كبير في تضييق فجوة التوقعات، ويقصد به قيام مكتبي تدقيق أو أكثر مستقلين عن بعضهم البعض بتدقيق حسابات نفس الشركة، فالعمل بشكل مشترك بين مكتبي تدقيق يتيح توزيع المسؤوليات ويعزز وجهات النظر، مما يؤدي إلى تحسين جودة التدقيق وتقليل المخاطر المرتبطة به، كما يتيح تبادل المعرفة والخبرات وزيادة فرص الكشف عن الأخطاء والتحريفات الجوهرية المحتملة،

وعليه يساهم هذا المدخل في رفع جودة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، وفي تعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية في مخرجات عملية التدقيق، من خلال الفحص الدقيق والشامل لعمليات الشركة، وتأثيره الفعال على جودة التدقيق وتحديدا على توقعات أصحاب المصلحة، فرأسان أفضل من رأس واحد وأربعة عيون أفضل من عينان.

إشكالية الدراسة:

يلعب مدخل التدقيق المشترك دورا هاما وفعالا في تحسين جودة التدقيق وزيادة موثوقية ومصداقية المعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية، حتى يستفيد منها مختلف مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم المناسبة، ومن هنا تتمحور إشكالية دراستنا حول التساؤل الجوهري التالي: **ما هو دور مدخل التدقيق المشترك في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق؟**

الأسئلة الفرعية: تندرج تحت الإشكالية الرئيسية للدراسة الأسئلة الفرعية التالية:

- هل هناك آليات منتهجة لتضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق بشكل نهائي؟
- هل يساهم تطبيق مدخل التدقيق المشترك في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق؟

فرضيات الدراسة: تم وضع فرضيات لهذه الدراسة كما يلي:

- هناك آليات عديدة منتهجة لتضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق إلا أنها لا تقضي عليها بشكل نهائي.
- يساهم مدخل التدقيق المشترك في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق.

أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق ما يلي:

- الإشارة إلى أهم المفاهيم الأساسية لمدخل التدقيق المشترك وأهميته؛
- توضيح طبيعة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من خلال الإشارة إلى أهم مفاهيمها الأساسية وتحديد أسبابها وسبل تضييقها؛
- التعرف على سبل وآليات تضييق فجوة الوقعات في بيئة التدقيق، مع التركيز على الدور الفعال لمدخل التدقيق المشترك باعتباره أحد الآليات المهمة في ذلك.

منهجية الدراسة:

تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة، لغرض تحديد الدور الفعال لمدخل التدقيق المشترك ومدى مساهمته في تضييق فجوة التوقعات من خلال المزايا العديدة التي تنجم عن تطبيقه، وذلك بالاعتماد على جملة من المراجع من كتب ومقالات وأطروحات وملتقيات وما تم نشره على شبكة الأنترنت حول هذا الموضوع.

3 ملتقى وطني حول 'مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية: التشخيص والعلاج في ضوء التجارب الدولية'- جامعة سكيكدة.

2. الإطار النظري لمدخل التدقيق المشترك

سيتم في هذا العنصر التطرق إلى مفهوم التدقيق الخارجي وأهم مداخله، مع التركيز بشكل أساسي على مدخل التدقيق المشترك بالإشارة إلى نشأته ومفهومه، إضافة إلى أهم خصائصه ومجالات وأشكال تطبيقه في مختلف دول العالم.

1.2 التدقيق الخارجي ومداخله

يمكن تنفيذ عملية التدقيق الخارجي من خلال التعاقد مع مكتب تدقيق واحد وهو ما يمكن وصفه بالتدقيق الفردي، في حين قد يتم التعاقد مع مكتبي تدقيق أو أكثر وهو ما يعرف إما بالتدقيق المزدوج أو التدقيق الثنائي أو التدقيق المشترك، لذلك وقبل التطرق إلى التدقيق المشترك لابد من الإشارة أولا إلى مفهوم التدقيق الخارجي بشكل موجز مع الإشارة إلى مختلف مداخله.

أ- تعريف التدقيق الخارجي

عُرّف التدقيق بشكل عام من قبل لجنة المفاهيم الأساسية للتدقيق المنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) عام 1972 على أنه: "عملية منهجية للحصول على أدلة إثبات متعلقة بتأكيدات الأحداث والأنشطة الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية للتأكد من درجة التطابق بين هذه التأكيدات والمعايير المحددة، وإبلاغ النتائج إلى الأطراف المهتمة." (Iffet, 2019, p. 2)

وتجدر الإشارة إلى أن عملية التدقيق قد يقوم بها شخص من داخل المؤسسة محل التدقيق وفي هذه الحالة يسمى بالتدقيق الداخلي، في حين قد يقوم بعملية التدقيق شخص مستقل ومحايد من خارج المؤسسة محل التدقيق ويسمى في هذه الحالة بالتدقيق الخارجي.

وعليه فالتدقيق الخارجي يعرّف بأنه: "عبارة عن فحص انتقادي محايد لمختلف دفاتر المؤسسة وسجلاتها ومستنداتها بواسطة شخص أو هيئة من خارج المؤسسة، وهذا بموجب عقد يبرم بين هذا الشخص أو الهيئة من جهة والمؤسسة من جهة أخرى، ويتميز التدقيق الخارجي بأنه عملية منظمة تتم من خلال عدة مراحل متتابعة تتابعا منطقيا، وتحتوي كل مرحلة على مجموعة من الخطوات المتتابعة أيضا، لتنتهي العملية بتقرير محايد مدعم بالحجج حول نوعية وثقة البيانات المحاسبية المعروضة من طرف المؤسسة." (بشيري و بن صوشة، 2023، صفحة 32)

ب- مداخل التدقيق الخارجي

هناك مداخل عديدة للتدقيق الخارجي والتي تختلف فيما بينها اختلافا كبيرا، فلكل منها خصائص مميزة،

وتتمثل أساسا في كل من التدقيق الفردي، التدقيق المزدوج، التدقيق الثنائي، التدقيق المشترك، وسيتم فيما يلي التطرق إلى كل من هذه المداخل وأهم الفروقات والاختلافات بينها.

- **التدقيق الفردي (Single audit)**: هو عملية قيام مدقق واحد بتدقيق القوائم المالية لشركة العميل محل التدقيق وإصدار تقرير تدقيق واحد (عبد الرحيم، 2019، صفحة 9). كما يعرف كذلك بأنه: "عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات عن العمليات المالية للعميل، وإصدار تقرير واحد من قبل مدقق مستقل يوضح فيه رأيه عن القوائم المالية لعميل التدقيق." (عطية، 2022، صفحة 442). وعليه فالتدقيق الفردي هو أحد مداخل التدقيق الخارجي يتم من خلال التعاقد مع مكتب تدقيق واحد يقوم بتنفيذ إجراءات عملية التدقيق في كافة مراحلها، ويصدر تقرير تدقيق واحد يحمل وجهة نظر واحدة يعبر فيه عن رأيه الفني المحايد حول مدى عدالة ومصداقية القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق واحد، وموقع عليه من طرف مدقق واحد والذي يتحمل المسؤولية الكاملة في ذلك.
- **التدقيق المزدوج (Double audit)**: أو كما يطلق عليه أيضا "التدقيق المضاعف"، ويعرف بأنه: "المدخل الذي يتم فيه تدقيق القوائم المالية لعميل التدقيق مرتين من قبل شركتي تدقيق منفصلتين" (يوسف، 2015، صفحة 450)، كما يعرف أيضا يعرف أيضا بأنه: "قيام مدقق واحد بأداء عملية التدقيق بالكامل مرتين، أي أنه يتم تدقيق القوائم المالية لشركة العميل محل التدقيق مرتين كاملتين" (عبد الرحيم، 2019، صفحة 9)، وتجدر الإشارة إلى أن أغلب التعاريف اتفقت على أن مفهوم التدقيق المزدوج يشير إلى أداء عملية التدقيق بالكامل مرتين، إلا أن الاختلاف هو حول الهيئة أو الشخص المكلف بذلك، هل يكلف مكتب تدقيق واحد بعملية التدقيق أو يتم تكليف مكتبين منفصلين ومستقلين عن بعضهما، وذلك نظرا لاختلاف بيئة الممارسة المهنية وطريقة أدائه من دولة لأخرى، وعليه يمكننا القول بشكل عام أن التدقيق المزدوج يمثل أحد مداخل التدقيق الخارجي، يتم من خلاله القيام بعملية التدقيق لنفس العميل محل التدقيق بالكامل مرتين، سواء من قبل مكتبي تدقيق منفصلين ومستقلين عن بعضهما البعض دون أن يتقاسمان العمل فيما بينهما، أو من قبل نفس مكتب التدقيق والذي يقوم بإعادة كامل إجراءات عملية التدقيق مرتين كاملتين، على أن يتم إصدار تقريرين منفصلين عن كل عملية تدقيق.
- **التدقيق الثنائي (Shared audit / Dual audit)**: يطلق على التدقيق الثنائي "النظام الشقيق للتدقيق المشترك"، ويقصد به "تدقيق التقارير المالية لعميل التدقيق من قبل مكتبين مستقلين من مكاتب التدقيق، حيث يقوم كل مكتب بأداء عملية التدقيق بصورة منفصلة عن المكتب الآخر، ويعد كل منهما تقريرا

منفصلا عن عملية التدقيق التي قام بها" (عبد القوي و آخرون، 2018، صفحة 19)، وعليه فالتدقيق الثنائي هو أحد مداخل التدقيق الخارجي، يتم فيه تكليف مكتبي تدقيق منفصلين ومستقلين عن بعضهما للقيام بأداء عملية التدقيق بشكل منفصل لنفس العميل، على أن يقوم كل واحد منهما بإصدار تقرير تدقيق خاص بالجزء من العمل الذي قام به بشكل مستقل ودون تدخله في عمل المكتب الآخر.

- **التدقيق المشترك:** هو أحد مداخل التدقيق الخارجي والذي ستتم الإشارة إليه بشكل أوسع في العنصر الموالي.

وعليه تجدر الإشارة إلى ضرورة التمييز بين مختلف مداخل التدقيق الخارجي، خصوصا ما بين التدقيق المشترك وكل من التدقيق الثنائي والتدقيق المزدوج، وذلك لاختلاف الممارسة المهنية لكل منهم وتميز كل مدخل بإجراءات معينة دون غيره من المداخل الأخرى.

2.2 نشأة التدقيق المشترك

عُرف التدقيق المشترك في مجال الممارسة المهنية منذ عشرينات القرن الماضي، فقد كان يطبق في كندا بداية من عام 1923 إلى غاية عام 1991 أين تم الإبقاء عليه بشكل اختياري (يوسف أ.، 2019، صفحة 93، 94)، كما كان يعتبر متطلبا إلزاميا في الدنمارك منذ عام 1930 إلى غاية عام 2004، أين تم إلغاؤه بشكل إلزامي والسماح بتطبيقه بشكل اختياري، وطبقته أيضا فرنسا منذ عام 1966 وإلى يومنا هذا (عبد القوي و آخرون، 2018، صفحة 18)، وعلى الرغم من أن مفهوم التدقيق المشترك وتنفيذ عملية التدقيق وفقا لهذا المدخل متعارف عليها منذ عقود مضت، إلا أن تزايد الاهتمام به مهنيا وأكاديميا كان بعد الأزمة المالية العالمية لعام 2008، وما تبعها من اتهامات لمهنة التدقيق في أنها كانت أحد الأسباب الرئيسية لحدوث الانهيارات التي تعرضت لها كبرى الشركات في العالم (الوكيل، 2020، صفحة 13)، فاتخذت الهيئات التشريعية والمنظمات المهنية في العديد من دول العالم بعض الإجراءات كمحاولة لمعالجة المشاكل التي أظهرتها الأزمة، فأصدرت المفوضية الأوروبية ورقتها الخضراء في أكتوبر 2010، تحت عنون: "سياسة التدقيق: دروس من الأزمة" (Audit Policy: lessons from the Crisis)، والتي اقترحت فيها عددا من الإجراءات التنظيمية لاستعادة ثقة الجمهور وزيادة جودة التدقيق، وكان أهمها تطبيق مدخل التدقيق المشترك بشكل إلزامي بتعيين مكتبين من مكاتب التدقيق على أن يكون أحدهما من مكاتب التدقيق من غير الأربعة الكبار. (الوكيل، 2020، صفحة 4)

ولقد أثار اقتراح المفوضية الأوروبية للتدقيق المشترك نقاشا حادا في الوسط الأكاديمي والمهني، ونتيجة لذلك أصدرت المفوضية مقترح تنظيمي يشجع ممارسة التدقيق المشترك على أساس طوعي وغير إلزامي، كما لم

يدعم المشروع الصادر عن لجنة الشؤون القانونية التابعة للبرلمان الأوروبي مقترحات المفوضية الأوروبية التي تشجع على اعتماد التدقيق المشترك، ولم يتم اتخاذ أي قرار نهائي لحد الآن وإنما تم الإبقاء عليه في اللائحة النهائية فقط كتوصية (ابراهيم و يعقوب ، 2020، صفحة 383)، غير أن الأصوات أصبحت أعلى في السنوات الأخيرة بشأن الحاجة الاقتصادية لعمليات التدقيق المشترك (Velte, 2017, p. 4)، فقد اقترحت مبادرات مماثلة في العديد من الدول وتنوعت في تطبيقه سواء بشكل إلزامي أو اختياري.

3.2 مفهوم التدقيق المشترك

يستخدم مصطلح التدقيق المشترك لوصف الحالة أو الموقف الذي يتم فيه تكليف مدققين إثنين بشكل جماعي لتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، بما في ذلك تفسير نتائج إجراءات التدقيق وإكمال المهمة وإصدار تقرير التدقيق (Baldauf & Steckel, 2012, p. 9)، وقد حظي التدقيق المشترك بتعاريف متنوعة من قبل المنظمات والهيئات المهنية والعديد من الباحثين والأكاديميين على حد سواء.

فقد عرفته المفوضة الأوروبية عندما أشارت إلى "اتحاد شركات التدقيق" في بيئة التدقيق الفرنسية على أنه: "تدقيق يتم من خلاله تعيين شركتي تدقيق مختلفتين، تتشاركان في أعمال التدقيق وتوقعان بشكل مشترك على تقرير التدقيق." (European Commission, 2010, p. 15)

وحسب المادة (L823-2) من القانون التجاري الفرنسي يعرف التدقيق المشترك بأنه: تعيين مدققين قانونيين يوقعان بشكل مشترك على تقرير التدقيق، ويكونا مسؤولين بشكل مشترك عن رأي التدقيق المقدم. (André & al, 2016, pp. 6, 7)

كما عرفه (Ratzinger-sakel & al, 2013, p. 4) على أنه: تدقيق القوائم المالية من قبل مدققين (2) مستقلين أو أكثر، بطريقة تتضمن تنسيق وتخطيط التدقيق، جهود تدقيق مشتركة، المراجعة الشاملة وضوابط الجودة المتبادلة، وإصدار تقرير تدقيق واحد موقع عليه من قبل المدققين المسؤولين بشكل مشترك.

وعرفه كذلك (الجبر و السعدون، 2014، صفحة 285) بأنه: قيام مدققين إثنين (2) يمثلان مكتبي تدقيق مختلفان بتدقيق حسابات المؤسسة ويصدران تقرير تدقيق مشترك يوقعان عليه معا ويتحملان بموجبه المسؤولية بشكل مشترك وغالبا ما يقومان بالتخطيط المشترك لعملية التدقيق مع توزيع مهام العمل الميداني فيما بينهما.

وعليه يمكن تعريف التدقيق المشترك بشكل شامل على أنه أحد مداخل التدقيق الخارجي، والذي يتم فيه تعيين مكتبي تدقيق مستقلين أو أكثر للقيام بعملية تدقيق القوائم المالية لمؤسسة ما بشكل مشترك، وذلك من

خلال تقاسم المكتبين لمهام وإجراءات عملية التدقيق بشكل متوازن فيما بينهما، وإصدار تقرير تدقيق واحد يحمل توقيع كلاهما مع تحملهما المسؤولية بصورة تضامنية عن عملية التدقيق ككل.

انطلاقا من التعاريف السابقة الذكر يمكننا أن نخلص إلى أن مدخل التدقيق المشترك يتميز بمجموعة من الخصائص، والتي تتمثل أساسا فيما يلي:

- اشتراك مكتبي تدقيق مستقلين أو أكثر للقيام بعملية التدقيق لنفس العميل؛
- تخصيص وتوزيع مهام وإجراءات عملية التدقيق فيما بين مكتبي التدقيق المشتركين بشكل متوازن؛
- الإشراف والرقابة المتبادلة بين مكتبي التدقيق المشتركين لتحقق كل منهما من عمل المكتب الآخر؛
- إصدار تقرير تدقيق واحد مشترك موقع عليه من طرف كلا مكتبي التدقيق المشتركين؛
- يتحمل كلا مكتبي التدقيق المشتركين المسؤولية التضامنية.

4.2 مجالات وأشكال تطبيق التدقيق المشترك في مختلف دول العالم

هناك بعض الدول التي طبقت التدقيق المشترك بشكل إلزامي وخاصة في البنوك وشركات التأمين، بينما توجد دول أخرى تركت الحرية للشركات في استخدام التدقيق المشترك أو التدقيق الفردي، وفيما يلي إشارة لمجالات تطبيق التدقيق المشترك وأشكاله في مختلف دول العالم: (عبد الحليم، 2020، صفحة 27، 28)؛ (هند و عبد الهادي، 2020، صفحة 33، 34)؛ (عقاب، 2024، صفحة 231، 240)

- **كندا:** استخدمت كندا التدقيق المشترك بشكل إلزامي بالنسبة للبنوك منذ عام 1923، إلا أنه بعد تعديل قانون البنك الكندي عام 1991 تم إلغاؤه بشكل إلزامي والإبقاء عليه بشكل اختياري؛
- **الدنمارك:** طُبق التدقيق المشترك بشكل إلزامي بالنسبة للشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية الدنماركي منذ عام 1930، إلا أنه تم إلغاؤه بشكل إلزامي منذ عام 2005 والتحول لتطبيقه بشكل اختياري؛
- **فرنسا:** طبقت فرنسا التدقيق المشترك بشكل إلزامي منذ عام 1966، وتعتبر الدولة الوحيدة بين دول الإتحاد الأوروبي التي مازالت تطبقه بشكل إلزامي في وقتنا الحاضر؛
- **السويد:** طبقت التدقيق المشترك في البنوك بشكل إلزامي حتى عام 2006 ثم أصبحت تشمل أيضا شركات التأمين، وتحولت إلى تطبيقه حاليا بشكل اختياري، فلهيئة الرقابة المالية الحق في طلب تعيين أكثر من مدقق في البنوك وشركات التأمين؛
- **جنوب إفريقيا:** تطبق التدقيق المشترك بشكل إلزامي في قطاع الخدمات المالية كالبنوك منذ عام 1990.

بالإضافة إلى ما سبق يوجد كثير من الدول تستخدم التدقيق المشترك بشكل اختياري، مثل: ألمانيا، النمسا، أمريكا، بريطانيا، استراليا، سويسرا، الهند.

وفي الدول العربية يتم الجمع بين الشكلين الإلزامي والاختياري للتدقيق المشترك، مثل مصر، المملكة العربية السعودية، الكويت، وفي دول المغرب العربي، كما أن بعض الدول تحولت إلى الشكل الاختياري بعد فترة طويلة من استخدامه بشكل إلزامي:

- **مصر**: يطبق التدقيق المشترك بشكل إلزامي في كل من البنوك، صناديق الاستثمار، شركات الإيداع والقيد المركزي، شركات التمويل العقاري، شركات توظيف الأموال، وصندوق حماية المستثمر، في حين يطبق بشكل اختياري في كل من شركات المساهمة، شركات التأمين، وشركات التخصيم؛
- **المملكة العربية السعودية**: يطبق التدقيق المشترك بشكل إلزامي في البنوك منذ عام 1966 وفي شركات التأمين منذ عام 2003؛
- **الكويت**: تطبق التدقيق المشترك بشكل إلزامي منذ عام 2005 على كل الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية الكويتي؛
- **تونس**: يطبق التدقيق المشترك بشكل إلزامي في البنوك وشركات التأمين والشركات التي تقوم بإعداد قوائم مالية مجمعة منذ عام 2005؛
- **الجزائر**: تطبق التدقيق المشترك بشكل إلزامي في كل من البنوك والمؤسسات المالية منذ عام 1990 وفي الشركات القابضة منذ عام 1996، وتطبقه بشكل اختياري في باقي الشركات الأخرى.

انطلاقا مما سبق يتضح لنا اختلاف تطبيق التدقيق المشترك في مختلف دول العالم بين الشكل الإلزامي والشكل الاختياري، فهناك بعض الدول تجمع بين الشكل الالزامي والاختياري للتدقيق المشترك، في حين أن بعض الآخر تطبقه بشكل إلزامي في قطاعات معينة، فحسب ما توصلت إليه العديد من الدراسات تبين حدوث تطابق في نوعية القطاعات التي يطبق فيها التدقيق المشترك بشكل إلزامي في عدد من الدول الأجنبية والعربية، والتي تتمثل أساسا في كل من البنوك وشركات التأمين والشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية، كما أن هناك من الدول من تركت الحرية لشركاتها في اختيار التدقيق الفردي أو المشترك حسب حجمها وطبيعة نشاطها وتعقد عملياتها.

3. الإطار النظري لفجوة التوقعات في التدقيق

تتم الإشارة في هذا العنصر إلى أهم المفاهيم الأساسية لفجوة التوقعات ومكوناتها وأطرافها المعنية بها، إضافة إلى أهم الأسباب المساعدة على ظهورها في بيئة التدقيق.

1.3 نشأة فجوة التوقعات ومفهومها

إن فجوة التوقعات في مجال التدقيق قديمة ومرتبطة بنشوء التدقيق بشكله الإلزامي، فالتاريخ الحقيقي لفجوة التوقعات في التدقيق يعود إلى أواخر القرن التاسع عشر (الذنيبات، 2015، صفحة 18)، حيث يرجع بعض الكتاب فجوة التوقعات إلى ما قبل استخدام هذا المصطلح، أي من بداية أعمال التدقيق للشركات (بن يحي، 2023، صفحة 23)، كما يعد (Lee Tom) عام 1969 أول من أشار إلى وجود اختلاف في أراء أفراد المجتمع حول الدور الذي يقوم به المدقق الخارجي والهدف من عملية التدقيق، غير أن استخدام مصطلح "فجوة التوقعات في التدقيق" ظهر للمرة الأولى على يد (Carl D. Liggio) عام 1974 في مقاله المشهور المعنون بـ "فجوة التوقعات هزيمة قانونية للمدقق" (عثمان و كولاله، 2020، صفحة 200)، والذي عرفها بأنها: "الفرق بين مستوى أداء المدقق المتوقع كما يتصوره المدقق من جهة وكما يتصوره مستخدمو البيانات المالية من جهة أخرى." (الذنيبات، 2015، صفحة 18)

كما اعترف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بوجود تدني في مستوى أداء التدقيق في بداية السبعينات من القرن العشرين أدى إلى ظهور فجوة التوقعات في التدقيق، التي تحدث نتيجة عدم التطابق بين توقعات مستخدمي تقارير التدقيق مع ما يجب أن يكون عليه تقرير التدقيق. (الشحنة، 2015، صفحة 297)، وقد وعرفتها لجنة (Cohen) التابعة لـ (AICPA) بأنها: الفجوة بين احتياجات وتوقعات مستخدمي القوائم المالية وبين ما يقدمه المدقق فعليا وما يتوجب عليه تقديمه بشكل معقول. (تيابية، 2018، صفحة 218)

كما عرفها التقرير الذي أعدته مؤسسة التدقيق الأسترالية بالاشتراك مع المجمع الأسترالي للمحاسبين القانونيين (ICAA) عام 1993 على أنها: "الاختلاف أو التباين بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وجودة الإبلاغ المالي وخدمات التدقيق المقدمة من مهنة المحاسبة." (علي عبد الصمد، 2017، صفحة 222، 223)

وتعرف فجوة التوقعات في بيئة التدقيق أيضا بأنها: "الفرق بين ما يقوم به أو ما يمكن أن يقوم به المدققون (الأداء الفعلي) وبين ما ينبغي أو ما يتوقع أن يقوم به المدققون على أساس توقعات المجتمع (الأداء المتوقع للمدققين)". (الشحنة، 2015، صفحة 297)

كما أوردت (Porter, 1993) تعريفا أكثر توسعا، حيث ذكرت أن الفجوة تنقسم إلى قسمين رئيسيين هما فجوة المعقولية وهي المرتبطة بفجوة الجهل، وفجوة الأداء التي تعود إلى عجز في معايير التدقيق وضعف في أداء المدققين. (الذنيبات، 2015، صفحة 19)

وعليه انطلاقا من التعاريف السابقة الذكر يمكننا القول بشكل مختصر أن فجوة التوقعات في بيئة التدقيق تشير إلى الفرق أو التباين والاختلاف بين الأداء الفعلي للمدقق وفقا للمعايير المهنية المعمول بها وبشكل معقول وبين الأداء المتوقع منه حسب ما يفهمه أو يتوقعه وما يحتاجه مستخدمي القوائم المالية من عملية التدقيق وعمل المدقق.

2.3 مكونات فجوة التوقعات في التدقيق

تباينت وتعددت تصنيفات مكونات فجوة التوقعات وفقا لمختلف الدراسات، ولعل أهمها التصنيف الذي يميز بين مكونات فجوة التوقعات حسب أسباب حدوثها: فجوة التوقعات الناتجة عن المدقق الخارجي، وأخرى تعود إلى بيئة التدقيق، وفيما يلي توضيح ذلك:

أ- فجوة التوقعات الناتجة عن المدقق الخارجي: والتي يرجع سبب حدوثها إلى المدقق الخارجي عند ممارسته لمهمة التدقيق في مؤسسة ما (رحالي، 2023، صفحة 50)، وتتمثل أساسا فيما يلي:

- **فجوة الأداء:** تعبر عن التباين بين ما كان متوقعا من أداء المدققين بشكل معقول من قبل مستخدمي القوائم المالية وبين أدائهم الفعلي. (بن يحي، 2023، صفحة 23)
- **فجوة الاستقلالية:** تتمثل في انحراف السلوك الفعلي للمدقق عن الاستقلال المتوقع منه طبقا لقواعد السلوك المهني وتوقعات المجتمع منه، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة الشك لدى مستخدمي القوائم المالية في مدى استقلاليته. (مفتاح، 2023، صفحة 55)
- **فجوة التقرير:** تشير إلى الاختلاف بين توقعات مستخدمي القوائم المالية لرأي المدقق عن القوائم المالية وبين رأي المدقق الوارد فعلا في تقريره عن نتائج عملية تدقيق تلك القوائم. (حمدي و خيراني، 2023، صفحة 231)

ب- فجوة التوقعات الناتجة عن بيئة التدقيق: والتي يرجع سبب حدوثها إلى مختلف العوامل الخارجية المتعلقة ببيئة التدقيق (رحالي، 2023، صفحة 51)، وتتمثل أساسا فيما يلي:

- **فجوة المعقولية:** تعبر عن الاختلاف بين توقعات المجتمع أو مستخدمي القوائم المالية من مهنة التدقيق وما يستطيع المدقق أدائه بصورة معقولة، أي أن مستخدمي القوائم المالية يتوقعون دورا أكثر فعالية للتدقيق مقارنة بما توفره الآن من أداء من الناحية التطبيقية. (بن يحي، 2023، صفحة 23)
- **فجوة معايير التدقيق:** هي الفجوة بين بين التوقعات المعقولة لمستخدمي القوائم المالية من المدققين الخارجيين وبين الأداء المتوقع من المدققين طبقا لمعايير التدقيق، وترجع أسبابها إلى قصور معايير التدقيق عن تلبية التوقعات المعقولة لمستخدمي القوائم المالية. (مفتاح، 2023، صفحة 55)
- **فجوة المسؤولية القانونية:** هي التباين في فهم مستخدمي القوائم المالية لنطاق المسؤولية القانونية والمهنية للمدقق الخارجي. (مفتاح، 2023، صفحة 417)

يتضح مما سبق أن فجوة التوقعات في بيئة التدقيق ترتبط إما بالمدقق الخارجي وإما ببيئة التدقيق، فكلما تباينت توقعات مستخدمي القوائم المالية عن الأداء الفعلي للمدقق الخارجي حول جزئية معينة، ينشأ صنف معين من أصناف فجوة التدقيق، وتتسع أكبر كلما تباعدت المسافة بين توقعات مستخدمي القوائم المالية والأداء الفعلي للمدقق الخارجي والعكس صحيح.

3.3 الأطراف المرتبطة بفجوة التوقعات

ترتبط فجوة التوقعات بطرفين أساسين يتمثل الطرف الأول في المجتمع المالي أو مستخدمي القوائم المالية، والطرف الثاني في المدقق الخارجي، هذين الطرفين لهما دور أساسي في توسيع أو تضييق فجوة التوقعات.

أ- المجتمع المالي المعني بفجوة التوقعات: يقصد بالمجتمع المالي المعني بفجوة التوقعات كافة مستخدمي التقارير المالية، سواء كان استخدامهم لها بشكل مباشر أو غير مباشر. (علي عبد الصمد، 2017، صفحة 220)

ويمكن توضيح مستخدمي القوائم المالية المصادق عليها من طرف المدقق الخارجي فيما يلي:

الجدول رقم (01): المجتمع المالي المعني بفجوة التوقعات

الفئة	طبيعة الاستخدام
الإدارة	اتخاذ القرارات والتقرير عن النتائج للسوق المالي.
حملة الأسهم	تقييم الأداء والتصويت على قضايا المؤسسة وقراراتها بما في ذلك انتخاب مجلس الإدارة.
المؤسسات المالية	اتخاذ قرارات الإقراض وتحديد معدلات الفائدة والمخاطر.
السلطات الضريبية	تحديد الدخل الخاضع للضريبة وعبئ الضريبة.

الجهات التنظيمية	تحديد مدى خضوع الشركات للقوانين.
اتحاد العمال والعمل	اتخاذ القرارات النقابية.
المستثمرون	اتخاذ قرارات شراء الأسهم.
المقرضون	تقدير مخاطر الإقراض.
الموظفون	حماية أنفسهم من المفاجآت المحتملة وتحديد مكافآتهم.
حملة السندات	اتخاذ قرارات بيع أو شراء السندات.
المدينون (العملاء)	التزويد بصورة إرشادية عن استمرارية المؤسسة خاصة عند الارتباط بعمليات طويلة الأجل.
الدائنون (الموردون)	تقييم قدرة المؤسسة على الوفاء بديونها وما يترتب عليها من فوائد حتى تاريخ الاستحقاق.

المصدر: (علي عبد الصمد، 2017، صفحة 221)

من الجدول أعلاه يتضح أن هناك أطراف عديدة تهتم بالقوائم المالية المصادق عليها من طرف المدقق الخارجي في اتخاذ قرارات معينة، رغم أن طبيعة الاستخدام تختلف من طرف لأخر، لذلك تختلف توقعات كل طرف من عمل المدقق الخارجي حسب احتياجاته التي تفيده في اتخاذ قراراته، وهذا ما يؤدي إلى ظهور فجوة التوقعات في التدقيق.

ب–المدقق الخارجي: يعتبر وجود مدقق خارجي أمرا ضروريا كطرف مستقل ومؤهل تأهيلا علميا وعمليا لإبداء رأيه الفني المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية التي تعدها المؤسسة محل التدقيق، ومدى مصداقية تعبيرها عن نتيجة نشاط المؤسسة ومركزها المالي، لتقديم تأكيدات معقولة لمستخدمي المعلومات الواردة بهذه القوائم المالية، لذلك يجب عليه أن يلتزم بقواعد وضوابط معينة في سبيل أداء مهمته، حتى يوفر المعلومات التي تفي باحتياجات مستخدمي القوائم المالية، وبالتالي مساهمته في الحد من فجوة التوقعات الموجودة، ولعل أهم هذه القواعد والضوابط ما يلي: الاستقلالية والحياد، الكفاءة المهنية، بذل العناية المهنية، النزاهة والموضوعية، الحفاظ على السر المهني، وقواعد السلوك المهني. (الشافعي و عبد القادر، 2019، صفحة 411)

4.3 أسباب ظهور فجوة التوقعات في بيئة التدقيق

تتعدد الأسباب التي تسمح بظهور فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، إلا أنه يمكن حصرها وفقا للدراستين الميدانيتين اللتين قام بهما كل من (AICPA) والمعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (CICA) فيما يلي: (عتيق و تلالوه، 2016، صفحة 550)

- مستوى جهل كبير لدى مستخدمي القوائم المالية بحدود مسؤوليات المدقق، وبالتالي فإن ثقتهم به قد تهتز عند فشله في تلبية احتياجاتهم ومتطلباتهم المعلوماتية المشروعة؛
- قد يجد مستخدمو القوائم المالية أن احتياجاتهم قد لا تنسجم مع توقعاتهم لا سيما الأمور المتعلقة باستقلالية وكفاءة المدقق الخارجي وعدم خضوعه للضغوط.

كما يفسر الباحثون أسباب ظهور فجوة التوقعات في التدقيق وتداعي اتساعها لسببين رئيسيين هما: (حمدي و خيراني، 2023، صفحة 230، 231)

- توقعات الجمهور من المدققين غير معقولة أي مبالغ فيها، مما يجعل أداء المدقق حتى ولو كان معقولا وفي حدود واجباته المحددة وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها قاصرا عن الوصول إلى طموحات الجمهور، وفي هذه الحالة لا يمكن تحميل المدقق مسؤولية هذه الفجوة وإنما يتطلب الأمر من الجمهور تخفيض سقف توقعاته منه؛
- توقعات الجمهور من مدققي الحسابات معقولة وفي حدود ما هو مطلوب من المدقق وفقا للمعايير المهنية، لكن الأداء الفعلي لمدقق الحسابات متدني عما هو مطلوب منه، وذلك لعدة أسباب مثل عدم إلمامه بواجباته المفروضة عليه بموجب تلك المعايير أو بسبب خلل في كفاءته المهنية أو كليهما معا.

كما تشير الكثير من الدراسات إلى أن هناك العديد من العوامل التي تعتبر سببا في حدوث فجوة التوقعات في بيئة التدقيق ولعل أهمها ما يلي: (الشحنة، 2015، الصفحات 299 – 301)؛ (بحية و قرادي، 2023، صفحة 268، 269) (بن حاج جيلالي مقراوى و لعريبي، 2023، صفحة 266)

- **الشك في استقلالية وحياد المدقق:** إن الوجود الحقيقي لمهنة التدقيق يعتمد على اقتناع المجتمع المالي باستقلالية المدقق الخارجي، فإذا شك المجتمع المالي في استقلالية المدقق يعني أن آراءهم تصبح بدون قيمة وبالتالي لا تكون هناك حاجة لخدمات المدققين.
- **نقص الكفاءة المهنية للمدقق:** يؤدي نقص الكفاءة المهنية للمدقق الخارجي إلى حدوث تفاوت في أداء المدققين مما يؤثر على التقارير المالية المدققة.
- **عدم التحديد الواضح لمسؤوليات المدقق:** يعتقد مستخدمي القوائم المالية أن المدقق الخارجي مسؤول عن إعداد القوائم المالية وكذا مسؤول عن اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية، في حين أن مسؤولية المدقق

الخارجي تتحدد وفقا لمعايير التدقيق وإرشادات المهنة في التحقق من معقولية التقديرات المحاسبية وعدالة القوائم المالية والإفصاح عن ذلك.

- **انخفاض جودة الأداء المهني:** يؤدي انخفاض جودة الأداء المهني إلى فقدان ثقة المجتمع المالي للمعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، وهناك عدة أسباب تؤدي إلى ذلك ولعل أهمها: المنافسة، أتعاب التدقيق، خدمات أخرى بخلاف خدمات التدقيق.
- **قصور نظام الرقابة الذاتية لمهنة التدقيق:** إن عدم فهم المجتمع المالي لنظام الرقابة الذاتية لمهنة التدقيق يجعل منهم يطلقون اتهامات عليها، وهذا ما يضعف ثقة الجمهور في خدماتها وبالتالي تتسع فجوة التوقعات.
- **قصور التقارير المالية المنشورة:** إن عدم الإفصاح في التقارير المالية عن جميع النواحي التي يتوقعها مستخدمي القوائم المالية يساعد على زيادة فجوة التوقعات في التدقيق.
- **عدم فاعلية الاتصال في مهنة التدقيق:** يستخدم المدقق عند إبداء رأيه عن أعمال المؤسسة محل التدقيق لغة فنية يصعب على مستخدمي القوائم المالية فهمها، وهذا ما ينشأ فجوة التوقعات في التدقيق.
- **عدم معقولية توقعات مستخدمي القوائم المالية أو قلة المعرفة العلمية لدى المجتمع المالي بمهنة التدقيق:** إن عدم إلمام مستخدمي القوائم المالية بطبيعة عمل المدقق الخارجي وحدود مسؤولياته، تؤدي إلى وضعهم لتوقعات عن أدائه تفوق بكثير حدود مسؤولياته وهو ما يؤدي إلى نشوء فجوة التوقعات، وقد توصل بوتر إلى أن (34 %) من أسباب وجود فجوة التوقعات في التدقيق يعود إلى التوقعات غير المعقولة من المجتمع المالي.

4. مساهمة التدقيق المشترك في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق

سيتم من خلال هذا المحور التطرق بداية إلى أهم السبل أو الآليات المنتهجة في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، مع التركيز على دور التدقيق المشترك باعتباره أحد أهم الآليات المنتهجة لذلك.

1.4 سبل تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق

هناك أساليب وآليات عديدة بإمكانها أن تساعد في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، وفيما يلي عرضا لأهمها:

- **تدعيم استقلالية المدقق الخارجي:** يجب على المدقق الخارجي الحفاظ على استقلاليته عند ممارسة مهمته، من أجل زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقرير التدقيق وبالتالي تقليص فجوة التوقعات، وعلى ذلك

تتضح أهمية تدعيم استقلالية المدقق الخارجي من أجل أدائه لعملية التدقيق بالصورة التي ترضي وتلبي التوقعات المعقولة لمستخدمي القوائم المالية، وتجدر الإشارة إلى أن هناك مقترحات عديدة لتدعيم استقلالية المدقق الخارجي ولعل أهمها،: تكوين لجان التدقيق، التناوب الإلزامي للمدقق، منع المدقق من القيام بخدمات استشارية لعملاء التدقيق وغيرها من المقترحات الأخرى. (سليم و شيخي، 2020، صفحة 719)

- **رفع كفاءة المدقق الخارجي**: من العوامل التي تعمل على إرجاع الثقة بالأداء المهني للمدققين الخارجيين هي تحسين الكفاءة المهنية لهم، وذلك من خلال تطوير برامج التعليم المحاسبي الجامعي والتعليم المهني بشكل مستمر أثناء مزاولتهم المهنة وانتهاء برقابة جودة الأداء المهني، وهذا ما يسهم بدوره في تضييق فجوة التوقعات. (بن حاج جيلالي مقراوى و لعربيي، 2023، صفحة 267)
- **ضرورة اتباع المدقق الخارجي لمسار عملية التدقيق السليم**: ويكون ذلك من خلال كسب معرفة عامة عن المؤسسة محل التدقيق والتخطيط لعملية التدقيق وفق برنامج عمل واضح، مع التأكد من مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية وتقديم التوصيات في حالة ضعف فعاليته، وبذل العناية المهنية اللازمة للحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة، بغية تقديم الرأي الفني المحايد حول مدى عدالة ومصداقية القوائم المالية. (رحالي و محمود، مدى مساهمة تطبيق السبل المتاحة في مهنة التدقيق المالي للحد من فجوة التوقعات بين المدقق الخارجي ومستخدمي القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية – دراسة ميدانية، 2021، صفحة 567)
- **تفعيل وتدعيم دور المنظمات المهنية لمهنتي المحاسبة والتدقيق**: تعمل المنظمات والهيئات المهنية على إعادة تطوير وتنظيم مهنتي المحاسبة والتدقيق بشكل مستمر، وذلك لإمكانية فرض الرقابة الذاتية وزيادة جودة الأداء المهني في التدقيق، إضافة إلى زيادة المسؤولية المهنية للمدقق الخارجي، مما ينتج عنه زيادة الثقة في عملهم على أن يتم الاعلام جيدا عن هذا الدور لجمهور المستفيدين من خدمات التدقيق، كما أن وضع برامج لمراقبة الجودة ونظام صارم للمساءلة بواسطة المنظمات المهنية سوف يؤدي إلى الارتفاع بمستوى جودة الأداء المهني إلى المستويات المتوقعة منهم، ومن ثم رضا المستفيدين من خدمات المدقق. (بن قري و زرزار، 2020، صفحة 162، 163)
- **تطوير معايير التدقيق**: ويكون ذلك بواسطة الجهات المسؤولة عن تنظيم مهنة التدقيق وأيضا الممارسين لها، إذ يجب عليهم إعادة النظر في المعايير الموجودة في ضوء الظروف والتغيرات والمتطلبات الحالية، والعمل على تطويرها وتحديثها ووضع المعايير اللازمة لحل هذه المشكلة، بالإضافة إلى وضع الارشادات اللازمة لتحديد

مفاهيم الأهمية النسبية للأخطاء حتى يمكن الاسترشاد بها وبناء أحكام المدققين على أسس موضوعية. (عبد اللاوي، 2014، صفحة 191)

- **دراسة توقعات المجتمع وتلبية تلك التوقعات:** تم الاعتراف بحق المستفيدين من القوائم والتقارير المالية في تحديد مطالبهم من مهنتي المحاسبة والتدقيق، وبأهمية أن يقوم المدقق بدراسة هذه المطالب ومحاولة تلبيتها في إطار خطة متكاملة لتطوير القوائم المالية وتدقيقها، إذ لا بد على المدقق الخارجي أن يتحمل مسؤوليات أكثر لتلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية، كما يجب أيضا إعادة تحديد دور المدقق الخارجي ومسؤولياته في كل مرة حسب ما تسفر عنه دراسة مستخدمي القوائم المالية، لكن يجب أولا تحديد من هم المستفيدين من القوائم المالية وتقرير التدقيق، والذين لهم الحق في تحديد مطالبهم واحتياجاتهم وتوقعاتهم من مهنة التدقيق، ثم اقتراح طريقة لتلبية تلك الاحتياجات وبالتالي تضييق فجوة التوقعات. (مزياني، 2015، صفحة 110، 111)
- **التقليل أو الحد من المغالاة في توقعات مستخدمي القوائم المالية:** من الواضح أن مستخدمي القوائم المالية ليس لديهم الاطلاع الكافي والمعرفة الجيدة بطبيعة ومحددات وعمل المدقق الخارجي، ولإيجاد حل لهذه المشكلة يجب تعليمهم وتثقيفهم بكل ما يدور حول هذه المهنة، ولا شك أن الجهات المهنية والإعلامية المختصة لها دور كبير في تحقيق ذلك، من خلال توضيحهم لطبيعة عملية التدقيق وهدفها وأيضا دور المدقق الخارجي من خلال ما له وما عليه، إضافة إلى تحديد المصطلحات الموضوعة في التقرير حتى يتم فهمها بسهولة من قبل مستخدمي القوائم المالية، وكل هذا يساهم بشكل أساسي في تفهم طبيعة توقعات مستخدمي القوائم المالية والعمل على عقلنتها. (عبد اللاوي، 2014، صفحة 192)
- **زيادة فاعلية الاتصال في بيئة التدقيق:** تعتبر عملية تحسين الاتصالات مع مستخدمي القوائم المالية من أهم المداخل الممكنة لتضييق فجوة التوقعات، سواء كانت بين المدقق ومستخدمي القوائم المالية أو بين المدقق والإدارة أو بين المدقق ولجنة التدقيق، ويمكن أن يتحقق ذلك من خلال تقرير الإدارة من أجل توضيح الغموض أو اللبس الواقع لدى مستخدمي القوائم المالية بخصوص المسؤولية عن إعداد القوائم المالية والتي هي من اختصاص الإدارة وليس المدقق كما يعتقد مستخدمي القوائم المالية، وكذلك تقرير التدقيق الذي ينبغي أن تتم صياغته بأسلوب يسهل فهمه لغير المختصين بغية إزالة التوقعات غير المعقولة لدى مستخدمي القوائم المالية. (بن قري و زرزار، 2020، صفحة 163)

2.4 دور التدقيق المشترك في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق

ترجع أهمية تطبيق مدخل التدقيق المشترك لزيادة احتمالية اكتشاف الأخطاء والغش، والذي يكون أكثر كفاءة وفعالية في التدقيق المشترك عنه في التدقيق الفردي، كما يسمح بتعزيز جودة عملية التدقيق من خلال تحسين دقة أدلة الإثبات، وتخفيض المخاطر الناتجة عن عدم اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية بالقوائم المالية التي قد تنشأ عند اتباع مدخل التدقيق الفردي (نشوان، 2017، صفحة 576)، إذ من الممكن أن يكتشف أحد المكتبين المشتركين أخطاء وتلاعبات لم يتمكن المكتب الآخر من اكتشافها، وهو ما يسمح بإصدار تقرير تدقيق يكون أقوى، لأنه يجمع الخبرات الفنية والمالية لكلا المكتبين المشتركين في عملية التدقيق (غالي، 2018، صفحة 22)، كما يعطي اشتراك مكتبي تدقيق مؤشرا أفضل لمستوى حوكمة عملهما، من خلال قيام كل طرف بمتابعة أعمال التدقيق التي قام بها الطرف الآخر، ومن ثم سيكون كل منهما حريصا على أداء المهام الموكلة إليه بأعلى مستوى ممكن، إضافة إلى حرص كل منهما للعمل على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية تفاديا لحرج قد يتعرض له ما لم يتم اكتشافه من قبل الطرف الآخر، وبالتالي فاشتراك مدققين إثنين يمكن أن يكون دافعا لكل منهما لأداء مهامهما بأعلى مستوى مهني ممكن. (علي، 2016، صفحة 200)

كما اتفقت العديد من الدراسات على الأهداف العديدة التي يتم تحقيقها عند تطبيق مدخل التدقيق المشترك، والتي يمكن تلخيصها فيما يلي: (متولي، 2013، صفحة 417)

- الحصول على تأكيدات معقولة حول مدى صدق وعدالة المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية للعميل، وأن هذه الأخيرة خالية من التحريفات الجوهرية سواء بسبب التضليل أو الغش أو الخطأ؛
- تحقيق مستوى مرتفع من جودة التدقيق من خلال تحسين الخدمات المقدمة للمؤسسة محل التدقيق؛
- تعزيز استقلالية المدققين المشتركين من خلال مقاومتهم للضغوط التي تمارسها عليهم إدارة العميل، حيث سيكون من الصعب على العميل تطوير روابط بشكل مشترك مع كلا مكتبي التدقيق المشتركين في عملية التدقيق؛
- زيادة فعالية التخطيط والتنسيق والتعاون بين مكاتب التدقيق، مما يؤدي إلى زيادة فعالية أجهزة رقابة الجودة المتبادلة من خلال الإشراف والتحقق المتبادل من بذل العناية المهنية اللازمة بين كلا المكتبين؛
- تطبيق أفضل لإجراءات التدقيق، من خلال الاستعانة بخبرة مشتركة لكلا مكتبي التدقيق القائمين بعملية التدقيق؛

- استغلال نقاط القوة لكلا المكتبين القائمين بأداء عملية التدقيق بشكل مشترك، والاستفادة من المهارات والخبرات المتنوعة لأعضاء فريق التدقيق (خبراء التقييم الاقتصادي أو خبراء الصناعة) من الإدارات المختلفة لزيادة كفاءة وفاعلية عملية التدقيق؛
- إصدار تقرير تدقيق مشترك يتضمن إبداء رأي فني موحد من قبل مكتبي التدقيق القائمين بعملية التدقيق، مع ضرورة تحمل المسؤولية التضامنية بشأن هذا الرأي؛
- تعزيز دقة أدلة التدقيق وتقليل مخاطر التدقيق إلى أقل حد ممكن، مما يؤدي إلى زيادة نسبة موثوقية المعلومات الواردة في القوائم المالية. (صافيناز، 219، صفحة 668)

ونظرا للمزايا العديدة التي يحققها مدخل التدقيق المشترك والتي في مجملها تعود بشكل إيجابي على تحسين جودة التدقيق، يتضح جليا مدى تأثيره على تضييق فجوة التوقعات بين توقعات مستخدمي القوائم المالية حول أداء المدققين الخارجيين والأداء الفعلي لهم، من خلال مساهمته في التغلب على العوامل التي تؤدي إلى ظهور تلك الفجوة، إما من خلال معالجة مشكلات انخفاض الأداء المهني لدى المدققين الخارجيين، أو من خلال زيادة موثوقية مستخدمي القوائم المالية في مخرجات عملية التدقيق.

وعليه فالتدقيق المشترك يلعب دورا هاما في معالجة مشكلات انخفاض الأداء المهني لدى المدققين الخارجيين من خلال تحقيقه المزايا الآتية: (علي، 2016، صفحة 199، 200)؛ (حسون و زبين، 2021، صفحة 202)

- الاستفادة من تبادل الخبرات والمعلومات المتنوعة المتاحة لدى فريقي التدقيق المشتركين؛
- تحقيق جودة أداء المدققين وبخاصة مهارات المدققين نظرا للرقابة والإشراف المتبادل فيما بينهما؛
- عمق المناقشة بين فريقي التدقيق المشتركين وخاصة في الأمور الجوهرية؛
- الحد من إعادة صياغة القوائم المالية وتحقيق جودة التقرير المالي؛
- تعزيز مستويات استقلالية المدققين الخارجيين المشتركين؛
- اتباع منهجية أفضل في تنفيذ عملية التدقيق ووفقا لمستويات جودة أعلى؛
- ارتفاع مستوى الشك المهني لدى المدققين وزيادة قدرتهما على مقاومة ضغوط الإدارة؛
- التوازن في تقسيم أعمال ومهام التدقيق مما يزيد من المصداقية والموثوقية في القوائم المالية.

كما يساهم التدقيق المشترك من جهة أخرى في تعزيز الثقة في القوائم والتقارير المالية، حيث توصلت دراسة (Benali, 2013) التي أجريت على السوق الفرنسية، إلى أن وجود إثنين من المدققين لتنفيذ عملية التدقيق المشترك له تأثير إيجابي على ثقة المساهمين في تقرير التدقيق، وبالتالي في التقارير المالية للشركة محل التدقيق، وبالذات إذا كان كلا المدققين ينتمون إلى مكاتب التدقيق الكبرى (Big 4)، وهذا بدوره يؤدي إلى تقليص فجوة التوقعات، فكلما كانت ثقة المساهمين في التقارير المالية أكبر كان ذلك إشارة على انحسار فجوة التوقعات. (حسون و زبين، 2021، صفحة 202)

انطلاقا مما سبق يمكن اعتبار مدخل التدقيق المشترك أحد الحلول المقترحة لتضييق مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، وذلك لفعاليته في تحسين أداء المدقق الخارجي من جهة، وزيادة موثوقية مستخدمي القوائم المالية في المعلومات التي تتضمنها مخرجات عملية التدقيق من جهة أخرى.

5. الخاتمة:

تم من خلال هذه الدراسة التي هدفت إلى تبيان دور التدقيق المشترك في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، الإشارة إلى مختلف المفاهيم الأساسية لكل من مدخل التدقيق المشترك وفجوة التوقعات، بالإضافة إلى أهم أسباب حدوث هذه الفجوة بين مستخدمي القوائم المالية والمدققين الخارجيين وسبل تضييقها، مع التركيز بشكل أساسي على مدخل التدقيق المشترك باعتباره من الآليات الهامة التي يتم استخدامها لتضييق فجوة التوقعات في وقتنا الحالي، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج التي تشير بشكل أساسي إلى أن فجوة التوقعات تعتبر قضية من القضايا المعاصرة، والتي لا يمكن معالجتها والقضاء عليها بشكل كامل ونهائي، إلا أنه يمكن في كثير من الحالات تضييقها ومنع اتساعها بشكل متزايد من خلال انتهاج عدة آليات كتبني مدخل التدقيق المشترك، والذي يساهم بشكل كبير في تضييقها من خلال دوره الفعال في تحسين جودة التدقيق، لكسب ثقة مستخدمي القوائم المالية في المعلومات التي تتضمنها هذه القوائم المصادق عليها من طرف مدققين خارجيين مشتركين أو أكثر.

1.5 نتائج الدراسة: تم التوصل من خلال هذه الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها ما يلي:

- تحدث فجوة التوقعات في بيئة التدقيق نتيجة التباين أو الاختلاف بين توقعات مستخدمي القوائم المالية والأداء الفعلي للمدقق الخارجي؛

- من أسباب توسع فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الأداء المهني غير المرغوب فيه للمدقق الخارجي، بسبب انخفاض كفاءته المهنية أو استقلاليته أو عدم بذله للعناية المهنية اللازمة، أو يعود بخلاف ذلك إلى التوقعات غير المعقولة والمبالغ فيها لمستخدمي القوائم المالية وجهلهم لدور ومسؤوليات المدقق الخارجي؛
- هناك أليات عديدة تساهم في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق دون أن تقضي عليها بشكل نهائي نظرا لطبيعتها ومكوناتها، وذلك إما من خلال محاولة شرح حدود وقيود القوائم المالية وعملية التدقيق لمستخدمي القوائم المالية وتصحيح التوقعات غير المعقولة وتلبية توقعاتهم المعقولة، أو من خلال تحسين الأداء المهني للمدقق وللإجراءات التي يقوم بها عند أداء مهمته، وهو ما يؤكد صحة الفرضية الفرعية الأولى "**هناك آليات عديدة منتهجة لتضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق إلا أنها لا تقضي عليها بشكل نهائي**"؛
- يساهم مدخل التدقيق المشترك في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من خلال دوره الفعال في تحسين كفاءة واستقلالية المدققين الخارجيين وزيادة بذلهم للعناية المهنية اللازمة بسبب تعاونهما، وهذا ما يمكنهما من اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية بشكل أفضل، إضافة إلى مساهمته في تحسين جودة عملية التدقيق وزيادة موثوقية مستخدمي القوائم المالية، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الفرعية الثانية "**يساهم مدخل التدقيق المشترك في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق**".

2.5 اقتراحات الدراسة: كما توصي دراستنا بمجموعة من الاقتراحات تتمثل أساسا فيما يلي:

- ✓ ضرورة تفعيل مدخل التدقيق المشترك وتحسين الممارسة المهنية له، من خلال وضع دليل ارشادي متكامل لعمل المدققين ومعايير واضحة ومحددة بدقة لتطبيقها عند تنفيذ أعمال التدقيق بشكل مشترك؛
- ✓ تنمية كفاءات ومهارات المدققين الخارجيين بشكل مستمر من خلال تنظيم برامج تدريبية وأيام تكوينية حول مستجدات مهنتي المحاسبة والتدقيق؛
- ✓ محاولة دراسة التوقعات المعقولة لمستخدمي القوائم المالية والعمل على تلبيتها، من خلال التطوير المستمر لمعايير التدقيق بما يتلاءم مع حاجيات مستخدمي القوائم المالية، وتوسيع المسؤوليات والإجراءات المتخذة من طرف المدققين الخارجيين عند أدائهم لعملية التدقيق؛
- ✓ تعزيز التواصل الفعال بين المدقق الخارجي ومختلف أطراف المجتمع المالي من مستخدمي القوائم المالية؛
- ✓ العمل على توعية وتثقيف مستخدمي القوائم المالية فيما يخص دور ومسؤوليات كل من الإدارة والمدقق الخارجي نحو تلك القوائم من أجل مساعدتهم في اتخاذ قراراتهم؛
- ✓ دراسة احتياجات مستخدمي القوائم المالية بشكل دوري واجراء التحديثات على ضوء متطلباتهم الآنية.

المراجع

André , P., & al. (2016). Are joint audits associated with higher audit fees? *Forthcoming European Accounting Review, 25*(02), pp. 245 - 274. doi:10.1080/09638180.2014.998016

Baldauf, J., & Steckel, R. (2012). Joint audit and accuracy of the auditor's report: An empirical study. *International Journal of Economic Sciences and Applied Research, 05*(02), pp. 7-42.

European Commission. (2010). *Green Paper Audit Policy: Lessons from the Crisis.* Brussels, Belgium. Retrieved from https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52010DC0561

Iffet, K. (2019). *External Auditing and Quality (part of the book series: Accounting, Finance, Sustainability, Governance & Fraud: Theory and Application)* (1st edition ed.). Springer Singapore. doi:DOI: https://doi.org/10.1007/978-981-13-0526-9

Ratzinger-sakel, N., & al. (2013). Joint audit: Issues and challenges for researchers and policy-makers. *Accounting in Europe, 10*(2), pp. 175 - 199. doi:https://doi.org/10.1080/17449480.2013.834725

Velte, P. (2017). What do we know about empirical joint audit research? A literature review. *Accounting and Financial Control, 01*(01), pp. 4-14. doi:http://dx.doi.org/10.21511/afc.01(1).2017.01

ابراهيم محمد عتيق، و محمد أحمد تلالوه. (2016). أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل والخاص بتقرير المدقق في تضييق فجوة التوقعات من وجهة نظر المستثمر الفلسطيني. *المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، 12*(03)، الصفحات 547 - 575.

أبو بكر شداد حامد عبد القوي، و آخرون. (2018). أثر المراجعة المشتركة على تقرير المراجع الخارجي - دراسة تحليلية. *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*(64)، الصفحات 8-64.

أحمد حامد محمود عبد الحليم. (2020). أثر تطبيق المراجعة المشتركة على القيمة السوقية للشركة: دليل تطبيقي من سوق الأسهم السعودي. *مجلة الفكر المحاسبي، 24*(03)، الصفحات 110-200.

أحمد زكي حسين متولي. (2013). قياس أثر تطبيق برامج المراجعة المشتركة (Joint Audit) على أسعار الأسهم - دليل من البورصة المصرية. *مجلة التجارة والتمويل*(04)، الصفحات 401 - 459.

أحمد فاضل حسون، و حيدر عطا زبين. (2021). أثر التدقيق المشترك في تضييق فجوة التوقعات - دراسة تحليلية لوجهات نظر مراقبي الحسابات. *مجلة الريادة للمال والاعمال، 02*(04)، الصفحات 199-209.

اسكندر محمود حسين نشوان. (2017). الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية. *مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، 23*(100).

أشرف أحمد محمد غالي. (2018). قياس أثر مدخل المراجعة المشتركة على العلاقة بين مستوى التحفظ المحاسبي وقيمة الشركة - دليل تطبيقي من الشركات المدرجة بالمؤشر المصري EGX 100. *مجلة الفكر المحاسبي، 22*(04).

إلياس بن قري، و العياشي زرزار. (2020). دور جودة المراجعة الخارجية في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق: دراسة حالة سطيف برج بوعريريج. *مجلة أرصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية، 03*(02)، الصفحات 157 - 176.

أماني أحمد وهبة يوسف. (2019). بيان دور المراجعة المشتركة في الحد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح بالتطبيق على الشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية. *مجلة البحوث التجارية المعاصرة، 33*(04)، الصفحات 84-112.

بثينة بن حاج جيلالي مقراوى، و محمد لعريبي. (2023). أثر التخصص الصناعي للمدقق الخارجي على تضييق فجوة التوقعات في التدقيق - دراسة ميدانية لممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر. *مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات، 08*(01)، الصفحات 262-280.

بلال سليم، و بلال شيخي. (2020). دور التخصص المهني لمحافظ الحسابات في تقليص فجوة التوقعات - دراسة ميدانية لعينة من المراجعين الخارجيين لولاية سطيف. *مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، 13*(03)، الصفحات 713-727.

حسام السعيد الوكيل. (2020). أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على توقيت إصدار تقرير المراجعة في بيئة المراجعة المهنية المصرية: دراسة تطبيقية. *مجلة الفكر المحاسبي، 24*(02)، الصفحات 1-59.

حنان محمد اسماعيل يوسف. (2015). أثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على كفاءة مراقب الحسابات في الكشف والتقرير عن الغش في القوائم المالية. *مجلة الفكر المحاسبي، 19*(02)، الصفحات 439-503. doi:https://doi.org/10.21608/atasu.2015.50016

رزق أبو زيد الشحنة. (2015). *تدقيق الحسابات - مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية* (الإصدار الطبعة الأولى). عمان، الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع.

رضا تيايبية. (2018). مدى مساهمة مبادئ حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة الجزائرية - دراسة استقصائية. *مجلة الأبحاث الاقتصادية، 13*(19)، الصفحات 214-234.

سليمة عقاب. (2024). دور التدقيق المشترك في تحسين جودة التدقيق بالبنوك التجارية في الجزائر - دراسة ميدانية (أطروحة دكتوراه). الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2 - عبد الحميد مهري.

صالح حامد محمد علي. (2016). استخدام المراجعة المشتركة بمكاتب المراجعة الخارجية وعلاقته بفجوة التوقعات. *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، 07*(01)، الصفحات 189-222.

عبد السلام أبو القاسم مفتاح. (2023). آليات الحوكمة وأثرها على تضييق فجوة التوقعات في المراجعة. *Journal of Management, Organizations, and Strategy (JMOS)، 5*(1)، الصفحات 44-64.

عبد العليم بشيري، و يزيد بن صوشة. (2023). *تقنيات التدقيق*. المسيلة، الجزائر: دار المتنبي للطباعة والنشر.

عبد القادر حمدي، و العيد خيراني. (2023). أثر تطبيق معيار التدقيق الجزائري 570 الخاص باستمرارية الاستغلال في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية. *مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، 07*(02)، الصفحات 222-240.

عبد القادر حمه أمين عثمان، و عاصي محمد كولاله. (2020). أثر الإجراءات التحليلية على تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق - دراسة استطلاعية لآراء عينة من الأكاديميين والمدققين الخارجيين في إقليم كوردستان / العراق. *المجلة العلمية لجامعة جيهان - السليمانية، 04*(02)، الصفحات 195 - 215.

علي بن يحي. (2023). *التدقيق المالي والمحاسبي - الإطار النظري والعملي*. الجزائر: دار نزهة الألباب للنشر والتوزيع.

علي عبد القادر الذنيبات. (2015). *تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية* (الإصدار الطبعة الخامسة). عمان، الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع.

عمار خليل ابراهيم ، و فيحاء عبد الله يعقوب . (2020). التدقيق المشترك وتأثيره في تعزيز استقلالية مدقق الحسابات. *مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة*(العدد 62)، الصفحات 381 - 397.

عمر علي عبد الصمد. (2017). *حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي*. الجزائر: دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع.

عمرو عبد المنعم مرسي عبد الرحيم. (2019). أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة: دراسة إمبريقية على الشركات المساهمة المصرية. *مجلة الدراسات والبحوث التجارية، 39*(1)، الصفحات 1-33.

متولي السيد متولي عطية. (2022). *مجلة دراسات محاسبية ومالية (JAFS)، 17*(61)، الصفحات 436-450.

محمد أمين هند، و ابراهيم عبد الحفيظ عبد الهادي. (2020). أثر تطبيق المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة. *مجلة الدراسات المالية والتجارية*(1)، الصفحات 24 - 82.

محمد رحالي. (2023). دور التدقيق المالي في تدعيم الحوكمة والحد من فجوة التوقعات في المؤسسات الاقتصادية - دراسة ميدانية (أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تيسمسيلت، الجزائر.

محمد رحالي، و عمر محي الدين محمود. (2021). مدى مساهمة تطبيق السبل المتاحة في مهنة التدقيق المالي للحد من فجوة التوقعات بين المدقق الخارجي ومستخدمي القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية - دراسة ميدانية. *مجلة مجامع المعرفة، 07*(01)، الصفحات 595-606.

محمود محمد محمود صالح صافيناز. (219). دور برامج العصف الذهني الإلكتروني في تحسين جودة المراجعة المشتركة. *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، 10*(03)، الصفحات 661-685.

مفيد عبد اللاوي. (2014). فجوة التوقع في بيئة المراجعة بين المسببات وسبل المعالجة. *مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، 05*(05)، الصفحات 183-194.

نريمان بحية، و عبد القادر قرادي. (2023). لجان التدقيق ومدى مساهمتها في التضييق من فجوة التوقعات - دراسة ميدانية لعينة من المهنيين والأكاديميين. *مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، 07*(02)، الصفحات 265-281.

نور الدين مزياني. (2015). أبعاد مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق. *مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، 09*(14)، الصفحات 98-114.

ياسر زكريا الشافعي، و سمر حسن طه عبد القادر. (2019). أثر مراقب الحسابات ولجنة المراجعة على فجوة التوقعات - دراسة ميدانية في بيئة الأعمال المصرية. *مجلة الدراسات التجارية المعاصرة*(08)، الصفحات 405-437.
يحيى بن علي الجبر، و ناصر بن محمد السعدون. (2014). أثر المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية السعودي. *دورية الإدارة العامة، 54*(02)، الصفحات 283-303.

استمارة المشاركة

	الباحث الأول	الباحث الثاني	الباحث الثالث
الاسم واللقب:	غنية لبرش	مريم عمارة	نبيل قطاف
الدرجة العلمية:	طالبة دكتوراه التخصص: محاسبة وتدقيق ومراقبة	أستاذ محاضر "أ" التخصص: تدقيق ومحاسبة	أستاذ محاضر "أ" التخصص: تدقيق ومحاسبة
مؤسسة الانتماء:	مخبر ECOFIMA جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	مخبر SFKE جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	جامعة محمد خيضر بسكرة
رقم الهاتف:	0557 255 333 0662 141 160	0674 418 331	0559 32 56 31
البريد الإلكتروني:	gh.labreche@univ-skikda.dz	m.amara@univ-skikda.dz	n.guettaf@univ-biskra.dz
محور البحث:	المحور السابع: تحديات ممارسة التدقيق الخارجي في ظل التحول الرقمي والذكاء الاصطناعي		
عنوان البحث:	آفاق الإفصاح المحاسبي الإلكتروني وعلاقته بتضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق		
ملخص البحث:	يشهد العالم تحولا كبيرا نحو العالم الرقمي، وبالتالي تغيرت طرق العمل والتحديات في مجال التدقيق. يعتبر الإفصاح المحاسبي الالكتروني جزء من هذا التحول وهو ضروري لتحسين جودة الخدمات وتقليص فجوة التوقعات. يمكن تحقيق ذلك من خلال استخدام التقنيات المتقدمة مثل الذكاء الاصطناعي وتحليل البيانات. ويجب تنفيذ تقنيات الإفصاح المحاسبي الالكتروني بشكل صحيح من خلال وضع خطة شاملة وتوظيف المهارات الرقمية المناسبة وتغيير ثقافة العمل في مجال التدقيق. كما يمكن للإفصاح المحاسبي الالكتروني الجيد أن يساعد في تحسين توقعات أصحاب المصلحة في الشركة والمظهر الرقابي لأداء الشركات وتقليص فجوة التوقعات في مجال التدقيق. تهدف الورقة البحثية المعنونة بـ: أفاق الإفصاح المحاسبي الالكتروني وعلاقته في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، إلى ابراز علاقة بين الإفصاح الإلكتروني وجودة المعلومات المالية وهذا لتضييق فجوة التوقعات، وكيف يمكن لهذه التكنولوجيا أن تعزز الشفافية والدقة، مما يسهم في بناء الثقة بين الأطراف المعنية (المستثمرين والمدققين) وهذا اتخاذ القرارات الاستثمارية. ولقد تم استخدام منهج وصفي لتحليل البيانات حيث توصلت الدراسة إلى أن استخدام أدوات وتقنيات مختلفة، مثل الذكاء الاصطناعي والبيانات الضخمة، تعزيز عمليات التدقيق. يمكن أن يؤدي استخدام تقنيات التدقيق الرقمي والإفصاح الفوري عبر الإنترنت إلى تحسين الشفافية والحد من فجوة التوقعات إلى أن استخدام التقنيات الرقمية في الإفصاح المحاسبي يمكن أن يقلل من فجوة التوقعات، مما يساهم في تحسين جودة المعلومات المتاحة للمستثمرين والمدققين. **كلمات مفتاحية:** الإفصاح المحاسبي الإلكتروني، فجوة التوقعات في التدقيق، بيئة التدقيق، القوائم المالية.		

آفاق الإفصاح المحاسبي الإلكتروني وعلاقته بتضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق

Prospects of electronic accounting disclosure and its relationship to narrowing the expectations gap in the audit environment

غنية لبرش*[1]، مريم عمارة[2]، نبيل قطاف[3]

[1] مخبر **ECOFIMA** جامعة **20 أوت 1955** سكيكدة، **gh.labreche@univ-skikda.dz**

[2] مخبر **SFKE** جامعة **20 أوت 1955** سكيكدة، **m.amara@univ-skikda.dz**

[3] جامعة محمد خيضر بسكرة **n.guettaf@univ-biskra.dz**

الملخص :

تهدف الورقة البحثية المعنونة بـ: أفاق الإفصاح المحاسبي الالكتروني وعلاقته في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، إلى ابراز علاقة بين الإفصاح الإلكتروني وجودة المعلومات المالية وهذا لتضييق فجوة التوقعات، وكيف يمكن لهذه التكنولوجيا أن تعزز الشفافية والدقة، مما يسهم في بناء الثقة بين الأطراف المعنية (المستثمرين والمدققين) وهذا اتخاذ القرارات الاستثمارية.

ولقد تم استخدام منهج وصفي لتحليل البيانات حيث توصلت الدراسة إلى أن استخدام أدوات وتقنيات مختلفة، مثل الذكاء الاصطناعي والبيانات الضخمة، تعزيز عمليات التدقيق. يمكن أن يؤدي استخدام تقنيات التدقيق الرقمي والإفصاح الفوري عبر الإنترنت إلى تحسين الشفافية والحد من فجوة التوقعات إلى أن استخدام التقنيات الرقمية في الإفصاح المحاسبي يمكن أن يقلل من فجوة التوقعات، مما يساهم في تحسين جودة المعلومات المتاحة للمستثمرين والمدققين.

كلمات مفتاحية: الإفصاح المحاسبي الإلكتروني، فجوة التوقعات في التدقيق، بيئة التدقيق، القوائم المالية.

تصنيف: M40، M41، M42

Abstract:

The research paper entitled: Prospects of electronic accounting disclosure and its relationship to narrowing the expectations gap in the audit environment, aims to highlight the relationship between electronic disclosure and the quality of financial information to narrow the expectations gap, and how this technology can enhance transparency and accuracy, which contributes to building trust between the concerned parties (investors and auditors) and this investment decision-making.

A descriptive approach to data analysis was used, and the study found that the use of different tools and techniques, such as artificial intelligence and big data, enhanced audits. The use of digital audit techniques and online instant disclosure can improve transparency and reduce the expectations gap the use of digital technologies in accounting disclosure can reduce the expectations gap, contributing to improving the quality of information available to investors and auditors.

Keywords: Electronic disclosure, expectations gap, audit environment, financial statements

JEL Classification : M40 ،M41 ،M42

* **غنية لبرش، gh.labreche@univ-skikda.dz**

1. مقدمة:

في ظل الكم الكبير من المعرفة والتقنيات الجديدة والتطور الهائل في التكنولوجيا المالية وأهمية المعلومات المالية في اتخاذ القرارات الاستثمارية، يعتبر الإفصاح المحاسبي أمرا ضروريا لضمان الثقة بين الشركات وأصحاب المصلحة. وكون الإفصاح المحاسبي عن النتائج الاقتصادية والمالية للشركة مصدرا للمعلومات الدقيقة يستفيد منه المستثمرين، فإن الإفصاح المحاسبي يعد وسيلة لضمان الشفافية والنزاهة الشديدين في تحقيق السياسات المالية الخاصة بالشركات، وبذلك يمكن للشركات زيادة فرصة الحصول على استثمارات جديدة نتيجة لهذه الشفافية تقديم المعلومات بكل دقة. وعلى الرغم من ذلك، هناك العديد من الشركات التي تواجه صعوبة كبيرة في تقديم إفصاح جدير بالثقة يواكب تطلعات المستخدمين به فيما يشكل ما يعرف بـ: "**فجوة التوقعات في التدقيق**"، أي فجوة بين ما يتوقعه المستثمرون ونهج المستخدمين حول جودة ودقة المعلومات المالية وما تقدمه الشركات فعليا في تقاريرها.

مع التطور الذي شهدته البيئة الاقتصادية والمالية العالمية في العقود الأخيرة، والذي قام بتغيير أساليب وطرق التدقيق المحاسبي، أصبح الإفصاح المحاسبي من القضايا المهمة التي تهم جميع الأطراف الدائرة حولها. والناجم عن التطور السريع للتكنولوجيا العالية، ازداد التركيز على كيفية تحسينه يرتبط ارتباطا وثيقا بالتقدم الذي شهدته أدوات التكنولوجيا الحديثة، بما في ذلك الإفصاح الإلكتروني. وقد أدت استخدام هذه الأدوات إلى تحليل كميات هائلة من البيانات المالية للشركة، مما يوفر لمستخدمي التقارير المالية صورة شاملة ودقيقة من الشركة في الوقت المناسب. ومع ذلك، على الرغم من هذه التطبيقات الأكثر تقدما، لا زال التبني مؤخرا وعديم الكفاءة في بعض الأسواق مثل السوق الجزائرية حيث من الصعب أن تلبي الشركات الشفافية والوصول إلى المعلومات المالية المراد تلبية توقعات المستخدمين. ويطرح تساؤل مهم حول مدى تأثير تطبيق تقنيات الإفصاح المحاسبي الإلكتروني على بيئة التدقيق وتضييق فجوة التوقعات بين الشركات والمستثمرين. هل يمكن لهذه الأدوات أن تحدث نقلة نوعية في مجال الإفصاح المحاسبي وتسد الفجوة المتزايدة بين ما يتوقعه المستخدمون وما تقدمه الشركات فعليا أرجو الاشارة بعمق الى اهمية الافصاح الالكتروني

1.1. الإشكالية:

ومن خلال ما سبق ذكره تبرز لنا الإشكالية التي ملامحها منبثقة من المفاهيم الثلاثة الإفصاح الالكتروني، بيئة التدقيق، فجوة التوقعات، حيث سنكشف عن دور الإفصاح الالكتروني في تضييق فجوة التوقعات الموجودة في بيئة التدقيق والسؤال هو:

" كيف يمكن للإفصاح المحاسبي الإلكتروني أن يسهم في تضييق فجوة التوقعات بين المدققين وأصحاب المصلحة في بيئة التدقيق؟"

وترتكز هذه الإشكالية على تساؤلين رئيسيين:

1. كيف يؤثر الإفصاح المحاسبي الإلكتروني على مستوى الشفافية في التقارير المالية، وما هي آثاره على توقعات المستثمرين وأصحاب المصلحة الآخرين؟

2. ما هي التحديات التي تواجه المؤسسات في تنفيذ الإفصاح المحاسبي الإلكتروني، وكيف يمكن التغلب عليها لتعزيز فعالية التدقيق وتقليل فجوة التوقعات؟

2.1. فرضية الدراسة:

في محاولة للإجابة على الإشكالية المطروحة فقد تم صياغة الفرضية الرئيسة التالية:

- **الفرضية الرئيسية:**

يسهم الإفصاح المحاسبي الإلكتروني بشكل إيجابي في تضييق فجوة التوقعات بين المدققين وأصحاب المصلحة في بيئة التدقيق.

- **الفرضيات الفرعية:**

– هناك علاقة إيجابية بين مستوى الشفافية في الإفصاح المحاسبي الإلكتروني وتوقعات المستثمرين وأصحاب المصلحة.

– تساهم التكنولوجيا الحديثة، مثل الذكاء الاصطناعي وتحليل البيانات، في تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي الإلكتروني، مما يقلل من فجوة التوقعات بين الأطراف المعنية.

3.1. أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية الدراسة في تعزيز فهم أعمق للإفصاح المحاسبي الإلكتروني وتأثيره في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق. من خلال استكشاف هذه العلاقة، تقدم الدراسة توصيات عملية تهدف إلى تحسين ممارسات الإفصاح في المؤسسات، مما يساهم في تعزيز ثقة المستثمرين وأصحاب المصلحة في التقارير المالية. كما تُسلط الضوء على التحديات التي تواجه تطبيق الإفصاح المحاسبي الإلكتروني، مما يساعد المؤسسات على التكيف معها واستغلال الفرص التي تتيحها التكنولوجيا الحديثة لتحسين جودة المعلومات.

علاوة على ذلك، تُعزز الدراسة من قدرة أصحاب المصلحة والمستثمرين على اتخاذ قرارات مستنيرة من خلال توفير معلومات دقيقة وموثوقة في الوقت المناسب. وتساهم النتائج المستخلصة في إثراء الأدبيات الأكاديمية المتعلقة بالإفصاح المحاسبي، مما يساعد الباحثين والمهنيين على فهم العلاقة بين التكنولوجيا والإفصاح المحاسبي بشكل أفضل. وفي النهاية، يمكن أن تسهم هذه الدراسة في صياغة معايير جديدة للتدقيق تأخذ بعين الاعتبار دور الإفصاح المحاسبي الإلكتروني، مما يؤدي إلى تحسين جودة التدقيق وتعزيز فعالية العمليات المحاسبية.

4.1. أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى استكشاف كيفية مساهمة الإفصاح الإلكتروني في تحسين الشفافية والدقة في التقارير المالية، وتقليص الفجوة بين توقعات المدققين والمستثمرين. كما تسعى إلى تحديد التحديات والعقبات التي تواجه تطبيق الإفصاح الإلكتروني في بيئة التدقيق، واقتراح حلول مبتكرة للتغلب على تلك التحديات. بالإضافة إلى ذلك، تهدف الدراسة إلى تقديم توصيات عملية لتبني أفضل الممارسات في الإفصاح الإلكتروني وتعزيز الثقة في العمليات المالية من خلال تحسين جودة المعلومات المتاحة للأطراف المعنية.

5.1. منهجية الدراسة:

محاولة منا للإجابة على الإشكالية والوصول إلى صحة الفرضية فقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي في التعرف على مختلف المفاهيم والمصطلحات كما تم استخدام المنهج التحليل لاستنتاج آفاق الإفصاح الإلكتروني ودوره في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق.

2. الإفصاح المحاسبي الإلكتروني: تحول نوعي في توفير المعلومات المالية

1.2. مفهوم الإفصاح المحاسبي الالكتروني:

تتعدد تعريفات الإفصاح الإلكتروني، مع تنوع آفاق الباحثين في مجالات المحاسبة والمالية. ومع هذا التنوع تلاقت هذه التعريفات على مفهوم واحد، حيث نجد **الدكتور عبد القادر دشاش** يعرفه على أن الإفصاح المحاسبي الإلكتروني يهدف إلى تزويد المستخدمين بالمعلومات المالية وغير المالية بشكل دقيق وواضح وسريع وفي الوقت المناسب. وذلك لأن المعلومات المالية هي أداة مهمة لاتخاذ القرارات داخل الشركة وخارجها، مما يساعد على تمكين مجموعة واسعة من المجموعات من اتخاذ قرارات مستنيرة بناء على معلومات

دقيقة وموثوقة. (**عبد القادر دشاش، 2020، صفحة 24**). يمكن وصف الافصاح الإلكتروني بشكل عام بأنه عملية نشر البيانات المالية والتقارير المالية والايضاحات والهوامش وتقارير التدقيق الخارجي وتقارير مجلس الإدارة وغيرها من التقارير المهمة لفهم محتوى البيانات المالية إلكترونيا. (**حسين محمّد و ريباز محمّد، 2017، صفحة 306**). كما نجد تعريف **لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)** على أنه "عملية نشر أو تقديم البيانات التشغيلية والمالية للوحدة الاقتصادية عبر الإنترنت". (**عبد الرحمن رشوان، 2018، صفحة 702**).

وبناء على ما تم ذكره، يظهر أن الشركات تكون ملتزمة بالإفصاح الإلكتروني إذا كانت لديها موقع على الإنترنت يحتوي على القوائم المالية الكاملة والشرح المكمل لها وتقرير المدققين الخارجي، سواء كانت هذه القوائم فصلية أو سنوية، أو حتى أداة تفاعلية ترتبط بالقوائم المالية للشركة في مكان آخر على الإنترنت.

2.2. مراحل تطور الإفصاح المحاسبي الإلكتروني

مر الإفصاح المحاسبي الإلكتروني بثلاث مراحل رئيسية: (**حسن محمود الشطناوي، 2018، صفحة 293**)

1. **المرحلة الأولى:** بدأت هذه المرحلة بإنشاء مواقع إلكترونية للشركات بهدف نشر التقارير المالية والمعلومات الأساسية. على الرغم من وجود عدد محدود من الشركات التي اعتمدت هذا الأسلوب في البداية، إلا أن هذه المرحلة كانت بمثابة الأساس لتطوير طرق الإفصاح الرقمي لاحقا.
2. **المرحلة الثانية:** شهدت هذه المرحلة زيادة كبيرة في عدد الشركات التي بدأت تمتلك مواقع إلكترونية، كما زاد استخدام هذه المنصات لنشر المعلومات المالية بشكل أكثر تفصيلا، مع الالتزام بنفس التنسيق الذي كان يستخدم في التقارير المالية الورقية.
3. **المرحلة الثالثة:** تضمنت هذه المرحلة تحسينا كبيرا في نوعية وكفاءة الإفصاح الإلكتروني، حيث بدأت الشركات في استخدام تقنيات أكثر تقدما مثل لغة التقارير المالية الموسعة(**XBRL**) ، التي تتيح عرض المعلومات بشكل ديناميكي وسهل التحليل. كما توسع استخدام الأساليب الإلكترونية لعرض البيانات، مما ساعد على نشر المعلومات بطرق مبتكرة مثل الجداول التفاعلية والرسوم البيانية.

3.2. عوامل نجاح الإفصاح المحاسبي الإلكتروني:

لنجاح الإفصاح المحاسبي الإلكتروني يلتزم توفر مجموعة من العوامل تتشمل في: (**حسن محمود الشطناوي، 2018، صفحة 293**)

- برامج متخصصة في إعداد وتشغيل عرض البيانات.
- **البنية الأساسية الإلكترونية:** يجب توفير بنية مناسبة من الأجهزة والمعدات الإلكترونية لدعم عملية الإفصاح الإلكتروني، بما في ذلك خوادم قوية وشبكات سريعة.
- **الموقع الإلكتروني:** يجب على الشركة إنشاء موقع إلكتروني على شبكة الإنترنت حيث ستتم عرض المعلومات المالية والمحاسبية.
- **إدارة الموقع الإلكتروني:** يتعين وجود إدارة متخصصة للموقع الإلكتروني للشركة تتحكم في عملية الإفصاح وتتأكد من تحديثه بانتظام.
- **الكوادر البشرية المؤهلة:** تحتاج الشركة إلى كوادر بشرية مؤهلة من المحاسبين لإعداد المعلومات المالية، ومن المبرمجين لتطوير الموقع الإلكتروني، ومن المحللين لفهم وتحليل البيانات.
- **الرقابة الداخلية:** يجب بناء وسائل وإجراءات رقابة داخلية قوية ومتينة لضمان صحة وموثوقية المعلومات المالية المنشورة.

- **المعايير المحاسبية:** يجب أن تكون هناك معايير محاسبية مناسبة تنظم عملية الإفصاح الإلكتروني وتضمن دقة المعلومات.
- **تقنيات التحقق والتأمين:** يتوجب استخدام تقنيات وبرمجيات تكنولوجية تمكن من التحقق من صحة المعلومات المنشورة وتوفير التأمين الكافي للمواقع الإلكترونية.

4.2. أهمية الإفصاح المحاسبي الإلكتروني

تكمن أهمية الإفصاح المحاسبي الإلكتروني في: **(عمر رحالي محمّد و بوخرص أحمد أمين، 2021، الصفحات 258-259)**

- **توصيل فوري ومباشر للمعلومات:** يمكن للإفصاح الإلكتروني نشر التقارير المالية والمعلومات المحاسبية بشكل فوري ومباشر إلى المستخدمين، مما يمكنهم من الاستفادة منها في اتخاذ قراراتهم بشكل أفضل.
- **تحسين نوعية البيانات والوصول إلى جمهور أوسع:** الإفصاح الإلكتروني يسهم في تحسين نوعية البيانات وزيادة سرية المعلومات المنشورة على الإنترنت، وبالتالي يسهل الوصول إلى المستثمرين المحتملين سواء داخل الدولة أو خارجها.
- **تحسين سرعة ودقة الإبلاغ:** يتيح الإفصاح الإلكتروني سرعة نقل نتائج الأعمال بما في ذلك البيانات المالية والمحاسبية، ويسهل مقارنتها وتحليلها بسرعة. كما يمكن تحقيق التغذية الراجعة بشكل فوري.
- توفير التكاليف: يمكن للإفصاح الإلكتروني تقليل تكاليف نشر المعلومات وإنتاجها بشكل فوري، مما يسهل الوصول لمستفيدي البيانات.
- **سهولة النشر والوصول للمعلومات:** يساعد الإفصاح الإلكتروني في نشر التقارير المالية للشركات بسهولة عبر الإنترنت باستخدام وسائل متعددة مثل الوسائط السمعية والبصرية، مما يزيد من وصول المعلومات.
- **مرونة في النشر:** يمكن نشر التقارير المالية الإلكترونية في أي وقت ومن أي مكان، مما يتيح للجهات المستهدفة الوصول إليها بسهولة ويسر. إضافة إلى إمكانية التحديث ومعالجة البيانات بفاعلية.
- **تعزيز العلاقات:** يسهم النشر الإلكتروني في بناء علاقات جيدة بين الملاك والمساهمين مع شركاتهم، وذلك من خلال توفير المعلومات الضرورية والقيمة التي تمكنهم من اتخاذ قرارات أكثر دقة.

5.2 مخاطر الإفصاح المحاسبي الإلكتروني:

المخاطر التي تواجه عملية الإفصاح المحاسبي الإلكتروني عند الاستخدام نجد: **(جاسم محمّد حسو ووفاء مكي رشيد، 2019، الصفحات 722-723)**

- **اختلاف مضمون التقدير المالية:** قد يؤدي استخدام الإفصاح الإلكتروني إلى اختلاف في مضمون التقارير المالية المنشورة عبر الإنترنت، حيث يتعين على مديرو الشركات والجهات المسؤولة عن سياسات الإفصاح تقدير ما يجب نشره وما يجب إخفاءه، مما يمكن أن يؤثر على جودة وموثوقية المعلومات.
- **نشر معلومات غير مدققة:** بعض الشركات قد تقوم بنشر معلومات في التقارير المالية الإلكترونية دون أن يتم تدقيقها من قبل المدقق الخارجي، مما يمكن أن يخلق انطباعا خاطئا بأن هذه المعلومات مدققة ويمكن الاعتماد عليها.
- **صعوبة التحقق والاختيار:** قد يواجه المدقق صعوبة في تدقيق المعلومات المالية في الوقت المحدد نظرا للضغط الزمني الكبير الذي يتعين عليه التعامل معه، مما قد يؤدي إلى قصور في عملية التدقيق. يجب أن تتم مراجعة البيانات والرقابة الداخلية بدقة لتجنب الأخطاء والانتهاكات.

- **تلاعب أو حذف المعلومات:** قد يتم تحريف أو حذف بعض المعلومات في التقارير المالية الإلكترونية عند وقوع انتهاكات أمان، مما يعرض سرية وصحة المعلومات للخطر.
- **اختلاف الخصائص النوعية للمعلومات:** الإفصاح الإلكتروني يمكن أن يختلف عن التقارير المالية التقليدية في توقيت نشر المعلومات ونوعية المعلومات المقدمة، مما قد يؤدي إلى عدم توافق بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية وقد تعكس وجهة نظر الإدارة.

3. الجانب النظري للتدقيق الالكتروني

1.3. مفهوم التدقيق

يعرف التدقيق بأنه عملية دقيقة ومعقدة تهدف إلى فحص البيانات المالية للشركات والمؤسسات من أجل التحقق من صحتها ومدى مطابقتها للمعايير المالية والقوانين المعمول بها. يشمل التدقيق تحليل السجلات المحاسبية، تقييم الأنظمة المالية، وفحص المستندات لدعم الافتراضات والتقارير المالية. ويعد التدقيق جزءًا لا يتجزأ من الرقابة المالية ويعزز الثقة في البيانات المالية للشركة من قبل المستثمرين وأصحاب المصلحة (**صورية عمروش، 2022، صفحة 58**)

كما عرف اتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق على أنه: إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات أو بالأرصدة الاقتصادية والأحداث، وتقييمها بصورة موضوعية، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين، وإيصال النتائج إلى المستفيدين.

جاء تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية للتدقيق .**American accounting associator** كما يلي:" التدقيق هو عملية منهجية ومنظمة لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة."

يُعرَّف التدقيق أيضًا بأنه "**نشاط مستقل يهدف إلى إعطاء رأي محايد حول مدى دقة وسلامة المعلومات المالية**"، سواء كانت تلك المعلومات مرتبطة بالموجودات أو الالتزامات المالية أو نتائج الأعمال. المدققون، سواء كانوا داخليين أو خارجيين، يسعون إلى التأكد من أن الشركة تلتزم بالمعايير المحاسبية العالمية مثل معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) وتعمل ضمن إطار القانون. (**مُحَمَّد ابراهيم، 2018، صفحة 23**)

كما يعرف أيضا التدقيق بأنه "**عملية منهجية لجمع وتقييم الأدلة بشكل موضوعي حول المعلومات التي يمكن قياسها في المؤسسة**"، بهدف التأكد من مدى توافق هذه المعلومات مع المعايير المحددة، مثل المعايير المحاسبية أو الضوابط الداخلية أو الأنظمة المالية. تشمل هذه العملية تحليل السجلات المحاسبية، تقييم العمليات الداخلية، وفحص الوثائق الداعمة للقرارات المالية لضمان دقتها وامتثالها (**Karla M. Johnstone, 2018, p. 17**)

2.3. مفهوم التدقيق الالكتروني

يُعد التدقيق الإلكتروني تطوراً مهماً في عالم التدقيق، حيث يعتمد على استخدام تكنولوجيا المعلومات لدعم وتحسين عملية التدقيق. من خلال التدقيق الإلكتروني، يتم جمع البيانات وتحليلها باستخدام برمجيات متخصصة، مما يسهم في تقييم المخاطر واستخدام أساليب تدقيقية متنوعة ومبتكرة. هذه التقنيات تساعد في تسريع عملية التدقيق وتوفير مستويات أعلى من الدقة والشفافية.

وفقاً لدراسة (**Diane, 2009**)، فإن التدقيق الإلكتروني يعتمد على تكنولوجيا المعلومات بشكل أساسي، مما يمكّن المدققين من مراقبة وتوثيق العمليات المالية بطرق أكثر كفاءة. ويشير (**Williamson, 1994**) إلى أن التدقيق الإلكتروني يطبق التكنولوجيا في جميع مراحل التدقيق، بدءاً من التخطيط والرقابة إلى التوثيق والمقارنة، مما يساعد في تحسين جودة التدقيق وضمان الالتزام بالمعايير المحاسبية." (**أحمد زهير محمد مرعي، 2015، صفحة 14**)

3.3. أثر التدقيق الالكتروني على عناصر النظام المحاسبي:

"إن تأثير التدقيق الإلكتروني على النظام المحاسبي يتجلى بشكل واضح من خلال استخدام الأساليب الإلكترونية في العمليات المحاسبية. يؤدي استخدام تكنولوجيا المعلومات في التدقيق إلى تحسين فعالية النظام المحاسبي من خلال الاعتماد على قواعد البيانات والبرمجيات المتخصصة. يساهم هذا التطور في تحسين سرعة جمع البيانات وتوثيقها بدقة عالية، مما يعزز من جودة المخرجات المحاسبية. وإن التدقيق الإلكتروني له أثر كبير على عناصر النظام المحاسبي: (**شحاتة حسن، 2000، صفحة 35**)

- **المستندات والدورة المستندية:** التدقيق الإلكتروني يعتمد على إدخال البيانات بشكل أوتوماتيكي من المستندات الإلكترونية، مما يقلل من استخدام المستندات الورقية ويسهل التتبع والرقابة على المعاملات المالية. يتم توثيق المستندات بشكل فوري، مما يزيد من سرعة ودقة تسجيل المعاملات.
- **الدفاتر والسجلات:** مع استخدام التدقيق الإلكتروني، يتم حفظ السجلات في ملفات إلكترونية بدلاً من السجلات الورقية التقليدية. يتم معالجة البيانات المحاسبية بشكل أسرع ودقيق، وتبقى هذه السجلات متاحة للمدققين لمراجعتها في أي وقت بسهولة.
- **التقارير والقوائم المالية:** النظام الإلكتروني يتيح إنشاء تقارير مالية دورية بشكل تلقائي وسريع، مما يسمح بتحليل البيانات وإصدار التقارير بسرعة وكفاءة. هذه التقارير تكون متاحة في الوقت المناسب للإدارة لاتخاذ القرارات المالية.
- **دليل الحسابات:** في الأنظمة الإلكترونية، دليل الحسابات يتم تنظيمه تلقائيًا ويشمل كافة الحسابات المالية، مما يسهل على المدققين متابعة الحسابات الرئيسية والفرعية بسهولة أكبر.

4. مدخل لفجوة التوقعات في بيئة التدقيق

1.4 مفهوم فجوة التوقعات في بيئة التدقيق:

ظاهرة فجوة التوقعات في ميدان التدقيق تتميز بتعقيدها وتباين الآراء بشأن تعريفها في الأدبيات المحاسبية. تم تعريفها بأساليب متنوعة، وهذه التعاريف تعكس وجهات نظر الجهات المختلفة التي اعتمدت هذه التعاريف. على سبيل المثال، عرف **Liggio** فجوة التوقعات في التدقيق في عام **1974** بأنها: " الفرق بين ما يتوقعه مستخدمو التقارير المالية من المدققين وما يمكن للمدققين فعليا تقديمه ". (**عمر علي كامل الدوري، صفحة 7**). بينما وفقا لتعريف **Sikka** الذي أقيم في عام **1992**، تمثل فجوة التوقعات على أنها: "التباين في الفهم بين توقعات المجتمع حول أهداف التدقيق والأهداف التي يسعى مهمة التدقيق إلى تحقيقها". أما تعريف **Porter**، فقد نص على أنها تمثل "الفرق بين الأداء الذي ينجزه المدققون والأداء الذي يتوقع منهم أداؤه وفقا لتوقعات المجتمع". (**نور الدين مزياني، 2015، صفحة 100**)

وفقا لدراسة **Olojede وآخرون (2020)**، فإن فجوة التوقعات تتأثر بشكل كبير بتفسير المجتمع لدور المدقق مقارنة بما هو واقعي وممكن تحقيقه. هذه الفجوة تقلل من فعالية المدققين وتؤدي إلى نقص في الثقة بمخرجاتهم إذا لم يتم التعامل معها بشكل صحيح. (**Paul Olojede, 2020, p. 10**)

ومما سبق نستنتج أن فجوة التوقعات في مجال التدقيق لا تتعلق دائما بعدم كفاءة المدققين أو تقصيرهم في أداء مهامهم، بل غالبا ما تكون نتيجة لتباين بين ما يتوقعه مستخدمو القوائم المالية (مثل المستثمرين، والمقرضين، والجهات التنظيمية) وبين ما يقدمه المدققون. هذا التباين يعود إلى تطور احتياجات تلك الأطراف التي تطلب خدمات تدقيق خارجي تختلف في معاييرها وتوقعاتها. يمكن أن يكون الفارق في نوعية أو كمية المعلومات التي توفرها التقارير المالية المدققة، مما يؤدي إلى توقعات غير واقعية من جانب المستخدمين حول ما يمكن للمدققين تحقيقه.

2.4. مكونات فجوة التوقعات في بيئة التدقيق:

فجوة التوقعات ليست ثابتة، بل تتغير بمرور الزمن استجابة لتطور احتياجات مستخدمي القوائم المالية ودور المراجعة. لذلك، يمكن تقسيم فجوة التوقعات إلى قسمين: **فجوة المعقولية وفجوة الأداء. (نور الدين مزياني، 2015، الصفحات 101–102)**

– فجوة المعقولية: وهي الفجوة بين ما يتوقعه مستخدمو القوائم المالية من المدقق الخارجي بصورة غير معقولة وبين أدائه وفقا لمعايير مهنة المراجعة. **(بشير بكري عجيب بابكر، 2023، صفحة 89)**

– فجوة الأداء: وهي الفجوة بين ما يتوقعه المجتمع من المراجعين وما يؤدونه فعليا، وتظهر هذه الفجوة نتيجة قصور في أداء المدققين. ويمكن تقسيم هذه الفجوة إلى فجوتين فرعيتين: **فجوة القصور في الأداء نفسه وفجوة في معايير التدقيق.**

- **فجوة قصور المعايير:** وهي الفجوة بين الواجبات التي يمكن توقعها بشكل معقول من المدقق وبين واجبات هذا الأخير الفعلي وفقا لمعايير التدقيق. هذه الفجوة تنشأ بسبب عدم الاهتمام من قبل المنظمات المهنية بتحديد معايير تلائم احتياجات المستخدمين.
- **فجوة قصور الأداء:** وهي الفجوة بين الواجبات التي حددتها معايير التدقيق وبين أداء المدقق الفعلي. تعتبر هذه الفجوة نتيجة إخلال المراجع بمعايير التدقيق بسبب الإهمال أو عدم الالتزام بالمعايير المهنية.

تجدر الإشارة إلى أن هذا العرض للمكونات الرئيسية لفجوة التوقعات في مجال التدقيق ليس شاملا بما فيه الكفاية، وأن هناك عناصر أخرى يمكن أن تؤثر في هذه الفجوة مثل **فجوات استقلالية المدقق** و**جودة تنفيذ أعمال التدقيق** و**طريقة إعداد التقارير**. لذا، من المهم تحليل هذه الفجوات الفرعية بشكل أفضل وفهم دور كل عنصر في إنتاج فجوة التوقعات العامة. **(بشير بكري عجيب بابكر، 2023، صفحة 89)**

3.4. أسباب فجوة التوقعات في بيئة التدقيق:

تعد فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من أكثر التحديات التي تواجهها مهنة التدقيق. وهي تشير إلى الاختلاف في توقعات أصحاب المصلحة في الشركة وما يتوقعونه من مسؤولي التدقيق في المهنة مقارنة بالواقع الفعلي. هناك عدة أسباب تسهم في حدوث فجوة التوقعات ومنها: **(رائد إبراهيم السعد، تشرين أول 2008، صفحة 354)**

الأسباب المؤدية إلى حدوث فجوة التوقعات :تشمل الأسباب التالية:

- عدم كفاية التشريعات والإصدارات المهنية التي تنظم مهنة المراجعة.

- عدم معقولية توقعات مستخدمي القوائم المالية.
- عدم كفاءة أداء المراجعين

وهناك عدة أسباب يمكن تلخيصها في الشكل التالي:

الشكل 1: أسباب فجوة التوقعات في التدقيق

الأداء الفعلي ← الفجوة ← توقعات المجتمع من مراجعي الحسابات

فجوة الأداء	فجوة المعايير	فجوة التوقعات		
توقعات معقولة بشأن مدققي الحسابات	توقعات معقولة بشأن المعايير	فجوة اللامعقولية		
		توقعات مبالغ فيها لأداء المدققين	توقعات مبالغ فيها بشأن المعايير	سوء الاتصال بالمستخدمين
أسباب فجوة التوقعات في التدقيق				
- لا يقدم المدقق خدمات أخرى بخلاف التدقيق - الفائدة الشخصية والمنافع الاقتصادية للمدققين - عدم تأهيل المدقق - استقلالية المدقق - سوء اتصال المدقق	- غياب معايير معقولة - عدم كفاية المعايير الحالية بشأن مسؤولية المدققين في اكتشاف الاختيال والأعمال غير القانونية	- سوء فيم المستخدمين - توقعات مبالغ فيها من قبل المستخدمين لأداء عملية التدقيق - سوء تفسير المستخدمين - عدم دراية المستخدمين بمسؤولياتهم وحدوها - توقعات من المستخدمين مبالغ فيها للمعايير		

فجوة التوقعات في المراجعة

المصدر: بشير بكري عجيب بابكر، دور المراجعة المشتركة في الحد من فجوة التوقعات للمراجعة–دراسة ميدانية–
مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية (JEALS) المجلد 7 العدد 3، 2023، صفحة 89

4.4. أهمية تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق

إن أهمية تضييق فجوة التوقعات في عمل التدقيق تكمن في تحقيق نتائج دقيقة وموثوقة. عندما تكون هناك فجوة كبيرة بين توقعات المدقق وتوقعات العميل أو إدارة الشركة، يمكن أن يكون لها تأثير سلبي على جودة العمل وقدرة المدقق على تلبية متطلبات أصحاب المصلحة في الشركة. إذا كنت تعمل كمدقق، فإن فهم توقعات العميل وتحديد المتطلبات بدقة يعتبر أمرا حاسما في عملية التدقيق. يجب عليك أن تكون واضحا فيما يتعلق بالأهداف والمخرجات المتوقعة والمهام المحددة. (**Paul Olojede, 2020, p. 11**)

بالإضافة إلى ذلك، ينبغي عليك أن تكون منظما ومتابعا لتحقيق تلك التوقعات. استخدم الأدوات والتقنيات المناسبة لتحليل البيانات وتقديم التقارير المناسبة. قد يكون من الجيد أيضا طرح أي أسئلة أو استفسارات إضافية لمعالجة أي فجوات في التوقعات وتوضيح أي اختلافات.

بالاستمرار في التواصل مع العميل والاستفسار عن رضاهم وتلبية توقعاتهم، يمكنك تعزيز علاقتك معهم وزيادة فرص العمل المستقبلية. كما يمكن أن يكون لديك تقييم دوري لأدائك في التدقيق واستعراض أداءك مع العميل، مما يساعد في تحسين العملية وضمان تلبية توقعات العميل بشكل مستدام وفعال (**ألياس بن قري وزوزار العياشي، جوان 2020، الصفحات 162 – 163**)

5. أثر الإفصاح المحاسبي الالكتروني على تقليص فجوة التوقعات في التدقيق:

1.5. تحسين التدقيق من خلال تطبيق التقنيات الرقمية:

يعد خطوة مهمة في تعزيز جودة وفعالية عمليات التدقيق. استخدام التقنيات الحديثة مثل الذكاء الاصطناعي (**AI**) والبيانات الضخمة (**Big Data**) والأتمتة يمكن أن يساهم بشكل كبير في تحسين الكفاءة والدقة، وذلك عن طريق تحليل كميات ضخمة من البيانات المالية بسرعة ودقة، مما يساعد المدققين في اكتشاف الأخطاء والاحتيالات المحتملة.

- **استخدام الذكاء الاصطناعي في التدقيق:** الذكاء الاصطناعي يمكن المدققين من تحسين عمليات التدقيق بشكل جذري من خلال تحليل البيانات الضخمة واكتشاف الأنماط الغير اعتيادية أو الانتهاكات المالية. الذكاء الاصطناعي يساعد في معالجة المعاملات المالية بشكل سريع وفعال، ويكتشف الاحتيالات المحتملة باستخدام تقنيات التعلم الآلي، كما يساعد في تقييم المخاطر المالية بشكل دقيق. ومع ذلك، فإن الذكاء الاصطناعي لا يمكنه استبدال الحكم البشري الذي يظل ضروريا لفهم السياق والمخاطر بشكل كامل. (**KPMG , 2024, pp. 7–8**)
- الاستفادة من البيانات الضخمة: تحليل البيانات الضخمة في عمليات التدقيق يتيح للمدققين فحص كميات هائلة من المعلومات، مما يعزز جودة التدقيق وكشف الأنماط غير الطبيعية والمخاطر المحتملة. كما أن هذا يمكن أن يقلل من الوقت المستغرق في عملية التدقيق ويساعد المدققين على التركيز على المهام الأكثر تعقيدا. (**Paul Olojede, 2020, p. 10**)
- **تقنية الأتمتة لتحسين كفاءة التدقيق:** الأتمتة تساعد المدققين في تنفيذ المهام الروتينية مثل معالجة البيانات واختبار الضوابط بشكل أسرع وأكثر دقة، مما يقلل من الأخطاء البشرية ويوفر الوقت اللازم للتركيز على الأنشطة الأكثر تعقيدا وذات القيمة المضافة. الأتمتة تتيح للمدققين العمل بكفاءة أعلى والتعامل مع المزيد من المعلومات بدون زيادة عبء العمل. (**KPMG , 2024, p. 5**)

2.5. آليات تضييق فجوة التوقعات في التدقيق باستخدام الإفصاح المحاسبي الالكتروني:

1. التحول إلى التدقيق الرقمي لتعزيز الشفافية: يساهم التدقيق الرقمي في تحسين الشفافية من خلال تقديم تقارير رقمية دقيقة ومحدثة، مما يقلل من فجوة التوقعات. استخدام التقنيات الرقمية مثل الذكاء الاصطناعي والبيانات الضخمة يعزز القدرة على الكشف عن الاحتيال وتحسين جودة التدقيق. (**Fotoh, L.E., & Lorentzon, J.I, 2023, p. 50**) .

2. الإفصاح الفوري عبر الإنترنت: الإفصاح الفوري عن المعلومات المالية عبر الإنترنت يتيح لأصحاب المصلحة الوصول السريع إلى البيانات المالية، مما يقلل من فجوة التوقعات بين المدققين والمستخدمين. يساعد الإفصاح الإلكتروني في تقديم المعلومات بانتظام وفوريا، مما يسهم في تحسين الشفافية. (**Akther, T., & Xu, F, 2020, p. 6**)

3. استخدام التقارير التفاعلية عبر الإنترنت: يمكن للتقارير المالية الإلكترونية التفاعلية أن تسمح للمستخدمين بتحليل البيانات المالية بسهولة وتفاعل أكبر، مما يقلل من الفجوة بين التوقعات والمعلومات المقدمة. تقدم هذه التقارير مرونة في استعراض المعلومات، وتحسن فهم المستخدمين لدور المدققين. (**Fotoh, L.E., & Lorentzon, J.I, 2023, p. 54**)

4. تعزيز التواصل الرقمي بين المدققين والمستخدمين: فتح قنوات اتصال إلكترونية مباشرة مثل البريد الإلكتروني أو المنتديات الرقمية يمكن أن يقلل من سوء الفهم حول دور المدققين ويساعد في تضييق الفجوة من خلال الرد السريع على استفسارات المستخدمين. (**Akther, T., & Xu, F, 2020, p. 8**)

5. الإفصاح الإلكتروني عن المخاطر المالية: نشر تقارير دورية حول المخاطر التي تواجهها الشركة وأي تغيرات قد تؤثر على أدائها المالي من خلال بوابات إلكترونية أو منصات البيانات المالية للشركة. هذا يزيد من وضوح الرؤية حول المخاطر ويقلل من فجوة التوقعات. (**Fotoh, L.E., & Lorentzon, J.I, 2023, p. 60**)

6. الامتثال للتنظيمات الحكومية الإلكترونية: العديد من الهيئات التنظيمية حول العالم تتطلب الآن الإفصاح الإلكتروني كتوجه رئيسي لضمان الشفافية. التزام الشركات بهذه التنظيمات يعزز الثقة في التقارير المالية. (**Monroe, G., & Woodliff, D, 1994, p. 113**)

7. تقارير مخصصة لأطراف مختلفة: تخصيص الإفصاح الإلكتروني بحسب الفئة المستهدفة، مثل المستثمرين أو الدائنين أو الجهات التنظيمية. يمكن تقديم تقارير مفصلة تناسب احتياجات كل فئة، مما يقلل من الفجوة بين توقعات الأطراف المختلفة ومخرجات عملية التدقيق. (**Fotoh, L.E., & Lorentzon, J.I, 2023, p. 60**)

3.5. علاقة الإفصاح المحاسبي الإلكتروني وكفاءة التقارير المالية وتضيق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق

أولا: علاقة الإفصاح المحاسبي الإلكتروني بكفاءة التقارير المالية

الإفصاح الإلكتروني يلعب دورا محوريا في تحسين كفاءة التقارير المالية من خلال توفير بيانات دقيقة وفي الوقت المناسب. بفضل استخدام التكنولوجيا الحديثة مثل الذكاء الاصطناعي والبيانات الضخمة، يمكن للشركات أن تقدم معلومات مالية شفافة وسهلة الوصول للمستثمرين وأصحاب المصلحة. هذه القدرة على الإفصاح السريع والدقيق تعزز جودة التقارير المالية وتجعل المدققين قادرين على تقديم تحليلات دقيقة وفي وقت قياسي. الشطناوي (**2018**) أوضح أن الإفصاح الإلكتروني يساعد على تسريع توفير المعلومات المالية وتحسين جودتها، مما يعزز الشفافية ويسهم في كفاءة أكبر للتقارير المالية. (**حسن محمود الشطناوي، 2018، صفحة 297**)

ثانيا: علاقة كفاءة التقارير المالية بفجوة التوقعات في بيئة التدقيق وتقليصها

تحسين كفاءة التقارير المالية يسهم بشكل مباشر في تقليص فجوة التوقعات بين ما يتوقعه المستخدمون وما يستطيع المدققون تقديمه فعليا. فجوة التوقعات تتعلق بالتباين بين التوقعات العالية من أصحاب المصلحة عن دور المدققين في اكتشاف الأخطاء والاحتيال وبين الدور الفعلي الذي يؤديه المدققون وفق المعايير المهنية. عندما تكون التقارير المالية دقيقة وشفافة، تقل الفجوة بين ما يتوقعه المستخدمون من المعلومات وما يتم تقديمه. أظهرت دراسة **Olojede** وآخرين (**2020**) أن تقديم تقارير مالية دقيقة وشاملة يعزز الثقة بين الأطراف ويقلل من الفجوة المعرفية بين المدققين والمستخدمين (**Paul Olojede, 2020, p. 12**)

ثالثا: العلاقة بين الإفصاح المحاسبي الإلكتروني وفجوة التوقعات في التدقيق

بناء على العلاقة بين كفاءة التقارير المالية وفجوة التوقعات، يمكن استنتاج أن الإفصاح الإلكتروني يلعب دورا حيويا في تقليص فجوة التوقعات. عندما تكون المعلومات المالية دقيقة ومتاحة بسهولة عبر الأنظمة الإلكترونية، يصبح من السهل على أصحاب المصلحة أن يفهموا البيانات المالية بوضوح، مما يقلل من التباين بين ما يتوقعونه وما يتم تقديمه بالفعل من قبل المدققين. تقنيات الإفصاح الإلكتروني مثل الذكاء الاصطناعي والأتمتة تساهم في تقديم معلومات محدثة ودقيقة، مما يعزز الثقة ويقلل من فجوة التوقعات. تقرير **KPMG (2024)** أشار إلى أن استخدام أدوات الإفصاح الرقمي يسهم في تحسين دقة وكفاءة التقارير المالية، وهو ما يقلل الفجوة بين التوقعات والواقع (**KPMG , 2024, p. 7**).

الإفصاح الإلكتروني يرتبط ارتباطا وثيقا بكفاءة التقارير المالية، حيث يسهم في تحسين جودة المعلومات المقدمة، وهو ما يؤدي بدوره إلى تقليص فجوة التوقعات. بفضل الإفصاح الإلكتروني، يمكن للمدققين أن يقدموا تقارير مالية دقيقة وشاملة تساهم في بناء الثقة بين الشركة وأصحاب المصلحة، مما يقلل التباين بين ما يتوقعه المستخدمون وما تقدمه الشركة فعليا.

5. الخاتمة:

يمكن القول بأن الإفصاح الإلكتروني يمثل ركيزة أساسية في تعزيز جودة المعلومات المالية وتقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق. فبفضل التقنيات الحديثة مثل الذكاء الاصطناعي والبيانات الضخمة، أصبح من الممكن تحقيق دقة أعلى في التقارير المالية وتوفير المعلومات بشكل أسرع وأكثر شفافية. ومع ذلك، يظل التحدي الرئيسي هو تبني هذه الحلول على نطاق واسع في الأسواق الناشئة مثل الجزائر. فإذا تم تفعيل هذه الأدوات بشكل فعال، يمكن تضييق الفجوة بين توقعات المستخدمين وما يمكن أن يقدمه المدققون فعليا، مما يساهم في بناء ثقة أكبر بين الشركات وأصحاب المصلحة ويعزز كفاءة عمليات التدقيق. وبالتالي فإننا نستنتج أن الفرضية التي بنينا على أساسها هذه المداخلة هي **فرضية صحيحة** حيث أن تبني الإفصاح المحاسبي الإلكتروني بشكل فعال في بيئة التدقيق يساهم في تضييق فجوة التوقعات بين المدققين والمستثمرين وهذا من خلال تحسين شفافية المعلومات المالية وزيادة سرعة ودقة تدفق البيانات. ولقد تم استخلاص النتائج والتوصيات التالية:

- **النتائج المتوصل اليها**

- يساهم الإفصاح الإلكتروني في تقديم معلومات مالية دقيقة وشفافة بشكل أسرع مقارنة بالأساليب التقليدية، مما يقلل من فرص الخطأ أو التحريف في التقارير المالية.
- الإفصاح الإلكتروني يقلل من فجوة التوقعات بين المستثمرين والمدققين عبر تقديم معلومات متكاملة وموثوقة تتماشى مع توقعات المستثمرين وتطلعاتهم حول الأداء المالي للشركات.
- رغم الفوائد المتعددة، يواجه تطبيق الإفصاح الإلكتروني تحديات تتعلق بالأمان وحماية البيانات، إلا أن الحلول التكنولوجية الحديثة مثل تقنيات البلوكشين قادرة على تحسين الأمان والمصداقية في الإفصاح المالي.
- يعزز الإفصاح الإلكتروني الثقة بين الشركات والمستثمرين والمساهمين من خلال تقديم تقارير مالية قابلة للتحليل والتدقيق بدقة أكبر.
- الاعتماد على تقنيات مثل الذكاء الاصطناعي والتحليل الضخم يساعد على تحسين جودة التدقيق المالي من خلال كشف الأخطاء والانحرافات بشكل أسرع وأكثر دقة.

- **التوصيات والاقتراحات:**

- ضرورة تعريف المستثمرين المؤسسيين وغيرهم من مستخدمي البيانات المالية بالإفصاح المحاسبي الإلكتروني عن دور ومسؤوليات مدقق الحسابات في عملية الإفصاح المحاسبي الإلكتروني لضمان الشفافية والمسؤولية فيما يتعلق بالمعلومات المالية المتاحة عبر الإنترنت.
- ينبغي أن يتم إجراء التحديثات والتعديلات اللازمة على التقارير المالية المنشورة إلكترونيا لتلبية احتياجات المستخدمين المتغيرة وتحسين سهولة الوصول إلى المعلومات.
- يجب توعية المستثمرين المؤسسيين وأصحاب المصالح بأهمية المعلومات المتاحة عبر الإفصاح الإلكتروني، ودورها كأحد أهم المصادر لاتخاذ القرارات الاستثمارية المستنيرة.
- من الضروري تحديد وتنظيم مسؤوليات وواجبات المدققين الخارجيين بخصوص التقارير المالية المنشورة إلكترونيا لضمان دقة وكفاءة عملية الإفصاح وزيادة ثقة المستخدمين.
- التوصية بتقديم دورات تدريبية للمدققين في مجال الإفصاح الإلكتروني وهذه الدورات تهدف إلى رفع مستوى الكفاءة المهنية للمدققين فيما يتعلق بالتعامل مع البيانات المالية المنشورة عبر الإنترنت.
- يجب اتخاذ إجراءات تنظيمية وإدارية لتقليل هذه الفجوة وتحسين جودة الإفصاح الإلكتروني .

المراجع:

المراجع:

المراجع باللغة الأجنبية:

1. Akther, T., & Xu, F. (2020). Existence of the Audit Expectation Gap and Its Impact on Stakeholders' Confidence: The Moderating Role of the Financial Reporting Council. International Journal of Financial Studies, MDPI, Vol. 8(1).
2. Fotoh, L.E., & Lorentzon, J.I. (2023). Audit Digitalization and Its Consequences on the Audit Expectation Gap: A Critical Perspective. Accounting Horizons, American Accounting Association, Vol. 37(1).
3. Karla M. Johnstone, A. A. (2018). Auditing: A Risk-Based Approach to Conducting a Quality Audit. Cengage Learning.
4. KPMG . (2024). The Data-Driven Audit: How Automation and AI are Changing the Audit.
5. Paul Olojede, O. E. (2020). Audit expectation gap: an empirical analysis. Future Business Journal, Springer.

المراجع باللغة العربية:

1. أحمد زهير محمد مرعي. (2015). *التدقيق الالكتروني وأثره على جودة التدقيق لدى مكاتب وشركات التدقيق العاملة في الأردن (دراسة ميدانية)*. كلية الدرسات العليا جامعة الزقاء –الاردن–: رسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في تخصص المحاسبة.
2. ألياس بن قري وزوزار العياشي. (جوان 2020). دور جودة المراجعة الخارجية في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق – دراسة حالة سطيف وبرج بوعريريج، مجلد 03 العدد 01 . *مجلة أرصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية، سكيكدة*.
3. بشير بكري عجيب بابكر. (2023). دور المراجعة المشتركة في الحد من فجوة التوقعات للمراجعة—دراسة ميدانية–. *مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية (JEALS)، المجلد 7 العدد 03*.
4. جاسم محمد حسو ووفاء مكي رشيد. (2019). دور الافصاح المحاسبي الالكتروني في تحقيق فروض نظرية الوكالة (سوق العراق للأوراق المالية أنموذجا: دراسة تحليلية). *مجلة الإدارة والإقتصاد الطبعة 42 العدد 121*.
6. حسن محمود الشطناوي. (2018). دور الإفصاح المحاسبي الإلكتروني في تحسين جودة التقارير المالية وتقليص فجوة عدم تماثل المعلومات في بيئة الأعمال الأردنية. *المجلة العالمية للإقتصاد والأعمال المجلد 05 العدد 03*.
7. حسين محمد و ريباز محمد. (2017). الإفصاح الإلكتروني في القوائم المالية ودوره في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبة (دراسة استطلاعية لآراء عينة من المستثمرين والمحللين الماليين في سوق العراق للأوراق المالية). *مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية المجلد 13 العدد 37*.
8. رائد إبراهيم السعد. (تشرين أول 2008). فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الفلسطينية (دراسة ميدانية). *مجلة جامعة القدس للأبحاث والدراسات، العدد الرابع عشر*.
9. شحاتة حسن. (2000). *أصول المراجعة والرقابة في ظل الكمبيوتر والانترنت –دراسة في الاتجاهات الحديثة في المراجعة والرقابة*. جامعة الأزهر: القاهرة.
10. صورية عمروش. (2022). التحديات التي تواجه ممارسي مهنة التدقيق في ظل البيئة الالكترونية –دراسة ميدانية–. *المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية*.
11. عبد الرحمن رشوان. (2018). أثر الإفصاح الإلكتروني للمعلومات المالية على كفاء سوق المال الفلسطيني في ضو المعايير الدولية للتقارير المالية. *مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية العدد 01*.
12. عبد القادر دشاش. (2020). نحو إطار مقترح للإفصاح الإلكتروني بمدخل لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL دراسة ميدانية للبئة الجزائرية خلال 2019-2013. *أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم التسيير تخصص محاسبة وجباية*.
13. عمر رحالي محمد و بوخرص أحمد أمين. (2021). أهمية لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) كأداة لتفعيل الإفصاح المحاسبي الإلكتروني –عرض تجارب دولية وعربية–. *مجلة التنمية والإقتصاد التطبيقي –جامعة المسيلة– المجلد 05 العدد 01*.
14. عمر علي كامل الدوري. (بلا تاريخ). دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقعات التوقع،. *مجلة المنصور، العدد 14*.
15. محمد ابراهيم. (2018). *التدقيق والمراجعة*. دار الفكر العربي القاهرة.
16. نور الدين مزياني. (2015). أبعاد مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق. *مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية*.

دور حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في التدقيق الخارجي

The role of corporate governance in narrowing the expectation gap in external auditing

معلم رقية[1]، لوصيف حياة[2]

1جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، مخبر **ECOFIMA** mallemrokaya@gmail.com

2 جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، مخبر **ECOFIMA** Louci8fhayat@gmail.com

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الخارجي، باعتبارها من هام المشاكل الحديثة التي تواجه مهنتي المحاسبة والتدقيق لذلك لا يمكن تجاهلها بل يجب توجيه الجهود لدراسة تلك الفجوة وتقديم الاقتراحات والتوصيات التي من شانها تضييقها. وقد تم التطرق في دراستنا إلى طبيعة فجوة التوقعات، أسباب حدوثها ومدى مساهمة حوكمة الشركات في تضييقها، وذلك بالاستعانة بالدراسات السابقة من اجل الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع.

الكلمات المفتاحية: فجوة التوقعات، حوكمة الشركات.

تصنيف JEL : XN1, XN2

Abstract :

This study aimed to highlight the role of corporate governance in narrowing the expectation gap in external audit environment, as one of the most important modern problems facing the accountants and auditors, so cannot be ignored, but this gap requires directed efforts that focus on. This study has explored the reasons behind this gap and the extent to which corporate governance contributes to addressing the issue. this was done by reviewing relevant studies on the topic to cover the various aspects.

Keywords: expectation gap, corporate Governance.

JEL Classification: XN1, XN2.

مقدمة:

واجهت مهنة التدقيق في السنوات الأخيرة أزمة مصداقية وفقدان ثقة، وهذا بسبب الأزمات المالية والفضائح التي حدثت في العديد من المؤسسات مثل حادثة انهيار مؤسسة **إنرون** الأمريكية سنة 2001 وتورط مدقق الحسابات **آرثر أندرسون** هذه الأحداث وما ارتبط بها من فساد إداري ومحاسبي أدى إلى فقدان الثقة في التقارير المالية بالإضافة إلى التشكيك في مهنة التدقيق، كون هذه الأخيرة تدرج في تقريرها مدى صحة وعدالة تلك التقارير. هذا أدى إلى ظهور مصطلح فجوة التوقعات بين مدققي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية، لعدم تطابق توقعات مستخدمي القوائم المالية من عملية التدقيق، حيث يتوقع من هذا الأخير أن تمارس في إطار النزاهة، الاستقلالية والحياد من اجل اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على التقارير المالية.

ومن هنا برزت أهمية تطبيق حوكمة الشركات من قبل الباحثين باعتبارها آلية إدارة المؤسسة والرقابة على أدائها، بالإضافة إلى تنظيم العلاقة بين المؤسسة ومستخدمي القوائم المالية، وبالتالي التخفيف من حالة الشك حول كل من نتائج المؤسسة المفصح عنها في تقاريرها المالية وتقرير مدقق الحسابات المتضمن رأيه حول عدالة ونزاهة تقارير المالية للمؤسسة وإعادة الثقة لمدقق الحسابات، وبالتالي المساهمة في تضييق فجوة التوقعات.

إشكالية الدراسة: تتمحور إشكالية الدراسة حول:

ما مدى مساهمة حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الخارجي؟.

وتنبثق من الإشكالية الأساسية تساؤلات فرعية:

- ما المقصود بفجوة التوقعات؟ ما هي أسباب حدوثها؟.

- ما هو دور حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات؟.

فرضيات الدراسة: بناءاً على التساؤلات التي تم طرحها في مشكلة الدراسة يمكن تصور الفرضيات التالية التي تعد الإجابات الأكثر احتمالا للدراسة التي من شأنها نفيها أو إثباتها:

تساهم حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الخارجي من خلال تفعيل آلياتها ومبادئها.

أهمية الدراسة: تعتبر فجوة التوقعات من أهم القضايا والمشاكل التي تواجه مهنة المحاسبة والمراجعة وبالتالي يجب التركيز عليها، خلال إبراز دور حوكمة الشركات كأحد الوسائل الفعالة لتضييق فجوة التوقعات وبالتالي إضفاء الثقة حول مصداقية تقارير مدقق الحسابات.

المنهج المتبع: نظرا للأهمية التي يكتسبها الموضوع محل الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي من أجل الإحاطة بمختلف الجوانب التي يتضمنها والإجابة على هذه الإشكالية المطروحة.

1- حوكمة الشركات:

أدى انهيار كبرى شركات العالم مثل شركة **ENRON** للطاقة و**WORLDCOM** للاتصالات إلى فقدان الثقة في القوائم والتقارير المالية بسبب الفساد الإداري والمالي لتلك المؤسسات واعتمادها على الممارسات اللاأخلاقية ونقص الشفافية والإفصاح، بغية عرض واقع مخالف للوضعية الحقيقية للمؤسسة وبالتالي تضليل مستخدمي القوائم والتقارير المالية، بالإضافة إلى ممارسة التلاعب المحاسبي بتحريف المعلومات المالية والمحاسبية، وبالتالي التأثير على جودة المعلومات المالية والمحاسبية.

نتيجة لذلك ظهرت حوكمة الشركات كآلية للكشف عن الغش والتزييف فيها والحد من تلك الممارسات المحاسبية وبالتالي إرساء مبدأ الإفصاح والشفافية والحفاظ على حقوق المساهمين وأصحاب المصالح.

1-1تعريف حوكمة الشركات:

يرجع أصل مصطلح الحوكمة Governance إلى الفعل اليوناني القديم Kybernein المشتق من الكلمة Kybernaoالتي يقصد بها الشخص الذي يقوم بتوجيه السفينة أو وسيلة نقل أخرى (Campbell, Carayannis, 2012, P03).

وتجدر الإشارة إلى انه لا يوجد مصطلح متفق عليه أو مصطلح واحد مرادف لمصطلح Corporate Governance، وعليه نجد عدة مرادفات له مثل حوكمة الشركات، الإدارة الرشيدة، الإدارة الحكيمة والإجراءات الحاكمة (مطر، عبد الناصر، 2007، ص 50).

عرفت مؤسسة التمويل الدولية IFC حوكمة الشركات على أنها: "النظام الذي يتم من خلاله ادراة الشركات والتحكم في أعمالها"(غادر، 2012، ص 12).

عرفت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OECD حوكمة الشركات على أنها مجموعة الإجراءات والنظم التي تضبط توجه سلوك المؤسسة، وتحكم العلاقة بين إدارة المؤسسة ومجلس إدارتها والمساهمين وأصحاب المصالح، كما تضع القواعد والإجراءات التي يتم من خلالها تحديد أهدافها ووسائل تحقيقها والرقابة على أدائها. إن نظام حوكمة الشركات الجيد يجب أن يقدم حوافز للإدارة لتحقيق أهدافها وأهداف المؤسسة والمساهمين وبالتالي التسهيل من العملية الرقابية(جمعة، 2015، ص 25).

مما سبق يمكن القول إن حوكمة الشركات هي عبارة عن مجموعة الآليات والإجراءات التي تنظم العلاقة بين إدارة المؤسسة وأصحاب المصالح مع المؤسسة بغية تحقيق التوازن بين أهدافهم، وضمان الشفافية والعدالة عند عرض المعلومات والتقارير المالية للمؤسسة.

1-2 أهمية حوكمة الشركات: يمكن توضيح أهمية حوكمة الشركات في الآتي(تيايبية، 2018، ص 219):

- تساهم حوكمة الشركات في التقليل من المخاطر وتقوية تنافسية المؤسسة وزيادة الشفافية، ناهيك عن إسهامها في تنمية عدد المستثمرين وجلي رؤوس الأموال؛

- تنظيم العلاقة بين ملاك المؤسسة ومسيريها؛

- تساهم في تحقيق الثقة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية المنشورة.

1-3 آليات حوكمة الشركات: تتمثل آليات حوكمة الشركات في التالي:

1-3-1 آليات الحوكمة الداخلية: يقصد بها مجموعة القواعد والأساليب التي تنبع من داخل الشركة، تتمثل في(ملاح، 2019، ص ص 60-61):

- آليات مجلس الإدارة: يمثل قمة إطار حوكمة الشركات، وظيفته الأساسية تقليص التكاليف الناشئة عن طريق الفصل بين الملكية وسلطة اتخاذ القرار، وهو مسؤول بصفة جماعية عن رفع مستوى النجاح في الشركة؛

- آليات المراجعة الداخلية: تؤدي دورا مهما في عملية الحوكمة كونها آلية مهمة من آليات الرقابة في إطار حوكمة الشركات، خاصة فيما يتعلق بضمان دقة ونزاهة التقارير المالية واكتشاف حالات الغش والتزوير ومنعها.

1-3-2 آلية الحوكمة الخارجية (آلية لجنة المراجعة): يجب أن يتمتع أعضاء لجنة المراجعة بقدر عالي من المهارات المالية والمحاسبية، وامتلاكهم الرغبة في الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية. ولتحقيق استقلال المراجع يتم اختيار لجنة المراجعة من أعضاء مجلس الإدارة ومجلس الإدارة غير التنفيذيين، تهدف المعايير المهنية إلى وضع المبادئ الأساسية التي تعبر عما يجب أن تكون عليه ممارسة المراجعة الداخلية؛ توفير إطار لأداء أنشطة المراجعة الداخلية التي يمكن أن تضيف قيمة للمؤسسة؛ وضع أساس يمكن استخدامه لتقويم أداء المراجعة الداخلية، وزيادة إمكانية تحسين عمليات المؤسسة؛ تساهم الآليات الداخلية في حماية حقوق الأطراف ذوي المصالح داخل الشركة، وزيادة الثقة والشفافية في التقارير المالية.

1-4 مبادئ الحوكمة: يمكن تلخيص المبادئ الأساسية التي وضعتها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية لكي تستوفي المؤسسات شروط الحوكمة فيما يلي(برسولي، بوزناق، 2019، ص ص 32-33):

– حماية حقوق المساهمين: تتضمن نقل ملكية الأسهم، اختيار مجلس الإدارة، الحصول على عائد في الأرباح، مراجعة القوائم المالية وحق المساهمين في الحضور الفعال في اجتماعات الجمعية العامة؛

–المعاملة العادلة للمساهمين:يقصد بها المساواة بين كل المساهمين في حقوقهم القانونية والتصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية، والاطلاع على كل المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين؛

–دور أصحاب المصالح: الإقرار بحقوق أصحاب المصالح المنصوص عليها في القانون أو عبر اتفاقيات متبادلة، والتعويض عن أي انتهاك لتلك الحقوق، وآليات مساهمتهم الفعالة في الرقابة على المؤسسة؛

– الإفصاح والشفافية: يتم الإفصاح عن القوائم المالية والمعلومات المهمة بطريقة عادلة بين المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب؛

– مسؤوليات مجلس الإدارة: تتضمن هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية، كيفية اختيار أعضائه ومهامه الأساسية وضان التوجيه الاستراتيجي للشركة. والرقابة الفعالة على الإدارة من قبل مجلس الإدارة؛

– ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات:يجب توافق المتطلبات القانونية والرقابية التي تؤثر على ممارسة حوكمة المؤسسات داخل التشريع مع قواعد القوانين والشفافية والالتزام بتطبيقها.

2– فجوة التوقعات في التدقيق:

هناك اهتمام كبير من قبل الباحثين في مجال التدقيق والمحاسبة بمشكلة فجوة التوقعات في التدقيق، ولقد ازداد هذا الاهتمام منذ أواخر الثمانينات حتى الآن، وذلك بسبب اتساع هذه الفجوة لأنها تمثل حقيقة قائمة لا يمكن إنكارها في معظم دول العالم لذلك يجب التعرف على هذه الفجوة(مفتاح، 2023، ص 53).

2-1 تعريف فجوة التوقعات

قدمت العديد من التعريفات لها:

عرفت على أنها "الفرق في المعتقدات بين المدققين وجمهور مستخدمي القوائم المالية حول الواجبات والمسؤوليات وحول المضمون والرسالة التي يحملها تقرير المدقق الخارجي"(رحالي، محمود، 2021، 564).

كما تعرف بأنها: "مساحة الاختلاف بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وتقرير مراجع أصحاب المصلحة في المشروع بشان ما يحتاجونه من مراجع الحسابات وبين ما يقدمه لهم المراجع"(عبد الكافي، إبراهيم، 2018، ص 82).

اعتمادا على ما سبق فان فجوة التوقعات تنشأ بسبب تطور احتياجات طالبي خدمات التدقيق الخارجي، وليس بسبب القصور في أدائه المهني فقط، وهذا ما يجعل البعض يعبر عن فجوة التوقعات بأنها فائض الطلب على خدمات

ومسؤوليات مدقق الحسابات، أي هي النقص في عرض خدمات ومسؤوليات مدقق الحسابات للأطراف ذات المصالح في المؤسسة باعتبارهم مستخدمين للقوائم المالية وتقرير مدقق الحسابات(مزياني، 2015، ص 100).

2-2 أسباب فجوة التوقعات : هناك عدة أسباب نذكر منها(زرزار، بن قري، 2020، ص ص 161-162):

- عدم وضوح دور ومسؤوليات المدقق في نظر المستخدمين؛

- الشك في استقلال وحياد المدقق الخارجي؛

- عدم فعالية الاتصال في مهنة التدقيق؛

-انخفاض جودة الأداء المهني؛

- قصور نظام الرقابة الذاتية في مهنة التدقيق؛

- القصور في التقارير المالية المنشورة؛

- مدى مسؤولية المدقق عن التصرفات الغير قانونية؛

- تقرير التدقيق النظيف يضمن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط.

2-3 مكونات فجوة التوقعات: يمكن تقسيم فجوة التوقعات إلى:

-فجوة أداء: تمثل فجوة الأداء بين ما يمكن توقعه من أداء المدققين بشكل معقول عن طريق مستخدمي القوائم المالية وبين ما يتصوره هؤلاء المدققين من أدائهم الفعلي، وتنقسم هذه الفجوة إلى قسمين هما(خالدي، 2015،ص ص 194-195):

- قصور في أداء المدققين(فجوة الأداء المعيب): تعرف بالفرق بين ما ترى المهنة انه يمكن للمدققين القيام به بدرجة معقولة وبين ما يقومون به فعلا مثل: إذا صدر معيار ينص على أن المدققين يجب أن يلاحظوا إجراءات جرد المخزونات في المؤسسة محل التدقيق، إلا أن المدقق قد يفشل في أن يقوم بذلك، ومن ثم فان أدائه يقال عليه انه معيب بسبب انه لم يقم بالتصرف بالمنهجية التي تتماشى مع معايير التدقيق المهنية.

- قصور المعايير والقواعد المنظمة للمهنة (فجوة المعايير الناقصة): وتعرف بالفرق بين ما يتوقعه مستخدمي القوائم المالية انه يمكن للمدققين القيام به بدرجة معقولة وبين ما ترى المهنة ذاتها انه يمكن للمدققين القيام به بدرجة مؤهلة، أي الفجوة بين الواجبات المتوقعة بشكل معقول من المدققين وبين واجباتهم طبقا لمعايير التدقيق، لذلك فقد يتوقع المستخدم بشكل معقولان يقوم المدققين بإعداد تقرير عن اختلاس أصول مؤسسة بواسطة مديرها، وعن الموظفين الرئيسيين بالمؤسسة، فإذا لم يتطلب القانون والمهنة لذلك ستكون هناك فجوة معايير ناقصة.

– فجوة المعقولية: وتمثل الفرق بين توقعات المجتمع من خدمات المدققين، وبين ما يستطيع المدققون انجازه بصورة معقولة. تنشأ هذه الفجوة نتيجة لمغالاة المجتمع في توقعاته أما بسبب عدم إلمامه بطبيعة التدقيق ومحدداته أو بسبب رغبته في الحصول على أقصى ما يمكن من المدققين مقابل ما يدفعه لخدماتهم(مزياني، 2015، ص 101).

إلا أن هذا التقسيم يعد محدود النطاق، حيث انه لم يتطرق من خلاله إلى كافة عناصر فجوة التوقعات لذلك يمكن إضافة المكونات التالية إلى مكونات فجوة التوقعات السابقة في الأتي(جيلالي مقراوي، لعربيي، 2023، 266):

– فجوة التقرير: هي تلك الفجوة ما بين ما يتوقعه مستخدمي القوائم المالية لرأي المدقق حول القوائم المالية، وبين رأي المدقق الذي يصدره في تقريره نتيجة تدقيقه لتلك القوائم.

– فجوة الاستقلالية: تحدث هذه الفجوة نتيجة لعدة عوامل تؤثر على استقلالية المدقق، مثل فشله في الكشف عن الحقائق المادية، والتحريفات والتمويه في التقارير المعدة من قبل ويكون على دراية بذلك، أو عدم قدرته على الحصول على البيانات الكافية التي تأييد رأيه ما يؤثر على استقلاليته.

–فجوة المسؤولية: تحدث هذه الفجوة نتيجة التباين في إدراك وتوقع المدققين ومستخدمي القوائم المالية للمسؤوليات الأولية الأدبية للمدققين، والمتمثلة في حماية المجتمع من الفساد، والمسؤولية المهنية والمتمثلة في الالتزام باللوائح والقوانين التي يقرها المجتمع.

3– مساهمة حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في التدقيق الخارجي:

يمكن أن تساهم حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات كما يلي:

3–1 دعم استقلالية المدقق:

لا يوجد اتفاق محدد حول تعريف الاستقلالية إلا أن المتفق عليه هو أهميته وضرورته القصوى من اجل تحقيق جودة عملية التدقيق، ويرى البعض أن استقلالية المدقق له جانبان مكملان لبعضهما، فالأول استقلال ذهني أي أن يتجرد المدقق من أية ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه المحايد انسجاما مع النظرية الذاتية الشخصية التي تنص على أن الاستقلال حالة ذهنية لا يمكن وضع معايير واضحة أو محددة لها لان هذه المعايير قد تتغير، ولكن الاستقلال الذهني مفهومه لا يتغير حيث يجب على المدقق أن يكون أمينا ونزيها يلتزم الصدق في شهادته ويكشف الحقيقة في تقريره، أما الجانب الثاني فهو شكلي أو ظاهري بمعنى أن يكون متحرر من أية التزامات أو مصالح مع العميل سواء كان ادراة المؤسسة أو مالكيها(عبد الكافي، إبراهيم، 2018، ص 83).

يعتبر استقلال المدقق من أهم الموضوعات التدقيق، حيث أن استقلالية المدقق هو سبب الثقة التي يوليها مستخدمو القوائم المالية ويعتمدون عليها في استخدامهم للمعلومات التي تشتمل عليها هذه القوائم المالية في قراراتهم، ومتى ما تعرض استقلال المدقق للشك اهتزت الثقة في القوائم الملية التي تحمل توقيعه وضعف الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات السليمة(خليل، 2009، ص 48).

إن الضغوط التنافسية تمثل تهديدا لاستقلالية المدققين، حيث أنها يمكن أن تؤثر على تقارير المدققين حول إبداء رأيهم حول القوائم المالية، نظرا إلى أنهم قد يترددوا في إبداء أراء متحفظة خوفا من فقد العملاء. بالإضافة إلى أن ضغوط الأتعاب تمثل تهديدا لاستقلالية المدققين، حيث أوضحت الدراسات انه انك 30% من الذين تم استقصاؤهم يعتقدون أن المدققين يطبقون القواعد بحيث تتفق مع رغبات وتفسيرات الإدارة، وهذا بهدف أعداد تقارير نظيفة. من بين الضغوط أيضا التي تؤثر على استقلالية المدقق الخارجي هو بتسوق الرأي من خلال سعي بعض المؤسسات في الحصول على أراء مؤيدة لموقفها من مكاتب المراجعة الأخرى بخصوص الموضوعات محل جدل والخلاف مع المدقق وذلك بهدف الضغط على مدققيها لتغيير أرائهم (خالدي، عبيرات، 2013، ص 171-172).

ولتدعيم استقلالية المدقق ينبغي الفصل بين عملية التدقيق والخدمات الأخرى المقدمة من قبل مكاتب التدقيق، لتفادي تأثير المصالح الشخصية للمدقق المتأتية من المهام الأخرى على الآراء النهائية له(مزياني، 2015، ص 109).

إن تعليمات الاستقلالية الواردة في قانون ساربينز-اكسلي تساهم في تضييق فجوة التوقعات وذلك من خلال اهتمام هذا القانون بالمحافظة على الاستقلالية الظاهرية لمدقق الحسابات من خلال توفير الظروف الملائمة التي تحد من سيطرة الأطراف المتنازعة عليه، كما أنها تسهم في تحقيق الاستقلالية الذهنية(الحقيقية) لمدقق الحسابات من خلال منعها للعلاقات الشخصية بين المدقق وعميله، وهاذ ما توصلت إليه دراسة **عبد العظيم موسى مُحَمَّد**(مُحَمَّد، 2021، ص 30) حيث أن الالتزام بقواعد ومعايير السلوك المهني يدعم استقلال المدقق الخارجي مما يحسن الأداء ويجعل القوائم المالية تمثل بصدق وعدالة.

3-2 تعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية:

يعتبر مبدأ الإفصاح والشفافية من أهم مبادئ حوكمة الشركات، لأنه يعبر عن مدى ثقة مستخدمي القوائم المالية في التقارير المالية ومدى اعتمادهم عليها في ترشيد قراراتهم من جهة، ومدى ثقتهم في تقرير مدقق الحسابات من جهة ثانية، حيث القوائم المالية المفصح عنها في أطار هذا المبدأ تكون خالية من التحريفات والتضليل وتعبر بصورة صادقة عن وضعية المؤسسة، وبالتالي وتقرير المدقق سيكون ذو ثقة عالية بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية وبالتالي يساهم في تضييق فجوة التوقعات.

وقد أكدت العديد من الدراسات السابقة إن لمبدأ الإفصاح والشفافية دور هام في تضييق فجوة التوقعات بين المستخدمين والمدققين ومن بين هذه الدراسات:

-دراسة غادر وآخرون (غادر وآخرون، 2014، ص 177) بعنوان: مدى تأثير الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في الأردن: حيث توصلت هذه الدراسة إلى أن اهمم بدا يؤثر في تضييق فجوة التوقعات هو مبدأ الإفصاح والشفافية.

- دراسة مُحَمَّد(مُحَمَّد، 2021، ص 29)، بعنوان دور حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة: توصلت إلى أن مبدأ الإفصاح والشفافية يزيد من موثوقية المعلومات الواردة في القوائم المالية المنشورة.

-دراسة خليل (خليل، 2009، ص 119) ، بعنوان حوكمة الشركات كآلية للتضييق من فجوة التوقعات في مهن المراجعة القانونية في الجزائر: توصلت إلى أن مبدأ الإفصاح والشفافية من أهم المبادئ التي تؤثر على تضييق فجوة التوقعات.

- دراسة تيايبية(تيايبية، 2018، ص 233)، بعنوان: مدى مساهمة مبادئ حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة الجزائرية: توصلت إلى أن مبدأ الإفصاح والشفافية أفضل مبدأ في تضييق فجوة التوقعات حيث تحصل على اكبر وسط حسابي وهذا ما يؤكد أن تفعيل هذا المبدأ يحقق قدرا مهما في طمأنة المساهمين والمتعاملين مع المؤسسة بشكل عام.

3-3 تفعيل دور لجنة المراجعة:

بعد الأزمات المالية الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية دعت كل من **بورصة نيويورك** و**لجنة تداول الأوراق المالية** إلى ضرورة تشكيل لجنة مكونة من أعضاء غير تنفيذيين تكون مهمتها تعيين مدقق خارجي وتحديد أتعابه، وتدعيم استقلاليته في إبداء رأيه، ثم في سنة 1966 أوصى **المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين** جميع المؤسسات المقيدة بالبورصة بضرورة إنشاء لجنة تكون مسؤوليتها حل المشاكل التي قد تنشا بين المدقق الخارجي وإدارة المؤسسة المتعلقة بالنواحي المحاسبية وطريقة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، وفي سنة 2002 ومع صدور قانون **ساربينز اكسلي** ألزمت جميع المؤسسات بتكوين لجان مراجعة لمنع حدوث الانهيارات المالية، مع التأكيد على أهمية دورها في إعداد القوائم المالية(الضويلة، 2024، ص 364.)

تعرف لجنة المراجعة بأنها: لجنة منبثقة من مجلس الإدارة تشمل الأعضاء غير التنفيذيين ذوي الخبرة العالية في مجال المحاسبة والتدقيق، مسؤوليتها الإشراف على عملية إعداد القوائم الملية ومراجعة وظيفة المراجعة الداخلية ومتابعة عمل فريق المراجعة الخارجية(مُحَّد، شبو، 2015، ص 350).

يمكن للجنة المراجعة المساهمة بدور فعال في تحسين جودة التقارير المالية للمؤسسة وبالتالي تساهم في تضييق فجوة التوقعات عن طريق ممارسة اللجنة لدورها باستقلالية تامة عن الإدارة التنفيذية والسعي للإفصاح عن كل المعلومات في تقاريرها عن كل المعلومات في تقريرها لمجلس الإدارة، وتتعلق أنشطتها بـ(مُحَّد، شبو، 2015، ص 355):

- دعم استقلال المدقق الخارجي من خلال توفرها على الخبرة المالية والمحاسبية وكذلك من خلال صلاحياتها في اختيار المدققين ومتابعة ادعائهم.

- فحص نظام الرقابة الداخلية والعلاقة مع المدققين الداخليين.

- فحص التقارير المالية وبالتالي ضمان خلوها من التضليل والغش.

من خلال ما سبق نستنتج أن لجنة المراجعة تكتسي أهمية كبيرة في المؤسسة ويمكن أن تساهم بشكل كبير في تضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية والمدقق الخارجي، من خلال دورها الرقابي على كافة منظومة الحوكمة حيث تقوم بالرقابة على كل من المدقق الخارجي والمدقق الداخلي مع ضمان استقلاليتهما، التحقق من الالتزام بمعايير

الأخلاقية للمهنة، ضمان استقلالية مجلس الإدارة، وزيادة الشفافية بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية من خلال الإشراف على عملية إعداد القوائم المالية وبالتالي الكشف عن أية أخطاء أو غش وإظهارها بجودة عالية ومنه حماية حقوق المساهمين من الضياع والاختلاس، وبذلك تكون قد ساهمت في التقليل من فجوة التوقعات.

3-4 جودة التدقيق:

يقصد بجودة التدقيق "التأكد من أن البيانات المالية التي يتم تدقيقها خالية من الأخطاء، والهدف الأساسي من التدقيق هو الحصول على تأكيد معقول بان تلك البيانات المالية خالية من المخالفات"(خالدي، زياني، 2024، ص 342).فهي تخص جميع الأساليب المستعملة في سبيل اكتشاف أية أخطاء أو تحريفات ضمن القوائم والتقارير المالية.

يلاحظ أن جودة التدقيق تتعلق بخلو البيانات أو القوائم المالية من الأخطاء والتحريفات سواء كانت مقصودة أو غير مقصودة، أي أن جودة التدقيق يكون مرتبط إما بالمدقق نفسه من خلال التزامه بالمعايير التي تصدرها الهيئات المهنية أو بنتيجة عملية التدقيق التي تتطلب اكتشاف تلك الأخطاء، وهما هدفين متكاملين فيما بينهما. حيث أن جودة التدقيق المرتبطة بالمدقق نفسه، يمكن تحقيقها من خلال دعم استقلالية المدقق، فلقد اشرنا سابقا إلى انه لتحقيق جودة التدقيق يجب أن يتمتع المدقق بالاستقلالية وهذا ما يعزز الثقة في القوائم المالية، ونفس الشيء بالنسبة لنتيجة عملية التدقيق، فكلي تكون هذه الأخيرة صادقة ومعبرة عن حقيقة وضع المؤسسة يجب أن يتحلى المدقق بالاستقلالية وبدل بالعناية المهنية من اجل إبداء رأيه دون تحيز لأطراف معينة وبالتالي زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية وبالتالي المساهمة في تضييق فجوة التوقعات.

كما إن جودة التدقيق يمكن تحقيقه من خلال تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية، فقد حددت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية نوعية المعلومات المفصح عنها طبقا للمستويات النوعية المرتفعة للمحاسبة، والإفصاح المالي وغير المالي، حيث انه إذا كانت المعايير المطبقة ذات مستوى مرتفع النوعية تكون قادرة على أحداث تحسين جوهري في قدرة المستثمرين على الإشراف على المؤسسة من خلال تقديم تقارير يمكن الوثوق بها، وتدعم حوكمة الشركات وضع معايير عالية النوعية ومعترف بها دوليا، يمكن أن تعمل على تحسين الشفافية وإمكانية مقارنة القوائم المالية والتقارير المالية الأخرى فيما بين الدول كما أكدت على ضرورة القيام بتدقيق خارجي سنوي بواسطة مدقق مستقل، كفء مؤهل حتى يمكنه أن يقدم تأكيدات موضوعية لمجلس الإدارة والمساهمين بان القوائم المالية تمثل بصدق المركز المالي وأداء المؤسسة في كافة النواحي المادية والهامة، وأيضا رأيا بشان الطريقة التي تم بها إعدادها وتقديمها وهو ما يسهم في تحسين بيئة الرقابة وبالتالي جودة التدقيق(خليل، 2009، ص 52).

يمكن للجان المراجعة أن تساهم في تحقيق جودة التدقيق، فمن خلال الرقابة التي تمارسها على كافة الأطراف الفاعلة في المؤسسة، أن كان مجلس الإدارة، مدققين داخليين، مدققين خارجيين بالإضافة إلى الأخذ بعين الاعتبار أصحاب المصالح وكذلك من خلال القدرة على الارتقاء بجودة التقارير والقوائم المالية. في الأخير نستنتج أن جودة التدقيق من خلال تكاملها مع مبادئ الحوكمة تساهم في تقليل فجوة التوقعات بين المدقق الخارجي ومستخدمي القوائم المالية.

الخاتمة

تطرقنا من خلال هذه الدراسة إلى دور حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الخارجي، من خلال التعرض إلى مفاهيم كل منهما، ثم حاولنا إبراز كيف تساهم حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات، وقد خلصنا إلى:

– أهمية وجود إطار فعال وسليم لتطبيق حوكمة الشركات من اجل تضييق فجوة التوقعات، وهذا باتفاق مع اغلب الدراسات؛

– يعتبر مبدأ الإفصاح والشفافية أهم مبدأ يساهم في تضييق فجوة التوقعات وهذا باتفاق مع اغلب الدراسات؛

– دعم استقلالية وحياد المدقق الخارجي يساعد في تضييق فجوة التوقعات من خلال زيادة الثقة في تقريره؛

– تساهم حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية والمدققين الخارجين.

قائمة المراجع:

– الضويلة سعدون مفتاح مُحَمَّد، دور لجان المراجعة في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية، مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، المجلد 11، العدد 01، يوليو 2024.

– برسولي فوزية، بوزناق حسن، دراسة العلاقة بين مبادئ الحوكمة المؤسسية ومعايير التدقيق الداخلي في الشركات، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية –المركز الجامعي سي الحواس– بريكة، العدد الثالث (03) جوان 2019، ص ص 32– 33.

– جمعة احمد حلمي، أخلاقيات مهنة المحاسبة والتحكم المؤسسي، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان، الأردن، 2015، ص: 25.

– جيلالي مقراوي بثينة بن حاج، لعريبي مُحَمَّد، اثر التخصص الصناعي للمدقق الخارجي على تضييق فجوة التوقعات في التدقيق (دراسة ميدانية لممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر)، مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات، المجلد 08، العدد 01، جوان 2023، ص: 266.

– خالدي رشيدة، عبيرات مقدم، حوكمة الشركات كآلية للتضييق من فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر، الملتقى العلمي الدولي حول: آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، يومي 25–26 نوفمبر 2013، ورقلة، الجزائر.

– خالدي رشيدة، لجان المراجعة كاقتراح للتضييق من فجوة التوقعات في مهن المراجعة بالجزائر– دراسة ميدانية، مجلة الدارسات الاقتصادية والمالية، المجلد 03، العدد 08، 2015، ص ص: 194–195.

– خالدي صارة، زياني عبد الحق، دور استخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي في تحسين جودة التدقيق–دراسة استطلاعية لأراء عينة من المهنيين، مجلة دفاتر اقتصادية، المجلد 15، العدد 01، 2024.

– خليل هاني مُحَمَّد، مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في فلسطين– دراسة تحليلية لأراء المراجعين الخارجيين والمستثمرين، قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009.

– رحالي مُحَمَّد، محمود عمر محي الدين، مدى المساهمة في تطبيق السبل المتاحة في مهنة التدقيق المالي للحد من فجوة التوقعات بين المدقق الخارجي ومستخدمي القوائم المالية –دراسة ميدانية، مجلو مجاميع المعرفة، المجلد 07، العدد 01، افريل 2021، ص: 564.

– رضا تيابيبة، مدى مساهمة مبادئ حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة الجزائرية (دراسة استقصائية)، مجلة الأبحاث الاقتصادية لجامعة البليدة 2، العدد19، ديسمبر 2018، ص: 219.

- زرزار العياشي، بن قري إلياس، دور جودة المراجعة الخارجية في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق- دراسة حالة سطيف برج بوعريريج، مجلة أرصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 03، العدد 01، جوان 2020، ص ص:161-162.

- عبد الكافي اشرف سالم، إبراهيم طاهر فرج، أثر آليات حوكم الشركات على تضييق فجوة التوقعات في المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين (دراسة ميدانية على بيئة المراجعة الليبية)، مجلة الدراسات الاقتصادية، العدد03، يونيو 2018، ص: 82.

- غادر مُحَمَّد ياسين، محددات الحوكمة ومعاييرها، المؤتمر العلمي الدولي حول عولمة الإدارة في عصر المعرفة، 15-17 ديسمبر 2012، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان، ص: 12.

- غادر مُحَمَّد، عبد الناصر إبراهيم نور، بشايرة محمود مُحَمَّد، مدى تأثير الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في الأردن- دراسة تحليلية لآراء مدققي الحسابات الداخليين في شركات الوساطة المالية الأردنية، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، المجلد 14، العدد02، 2014.

- مُحَمَّد عمر السر احمد، شبو إسماعيل مُحَمَّد احمد، دراسة تحليلية للعلاقة بين لجان المراجعة والحد من فجوة التوقعات في المراجعة ببيئة الأعمال السودانية، مجلة المحاسب العربي، المجلد 30، العدد 08، 2015.

- مُحَمَّد موسى عبد العظيم، دراسة دور حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة - دراسة ميدانية على عينة من شركات التامين بمدينة الدمازين، المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية، العدد 10، الجزء 1، كانون الأول 2021.

- مزياني نور الدين، أبعاد مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 14، 2015، ص: 101.

- مطر مُحَمَّد، عبد الناصر نور، مدى التزام الشركات المساهمة العامة الأردنية بمبادئ الحاكمية المؤسسية: دراسة تحليلية مقارنة بين القطاعين المصرفي والصناعي، المجلة الأردنية في ادراة الأعمال، المجلد 03، العدد 01، 2007، ص: 50.

- مفتاح عبد السلام أبو القاسم، آليات الحوكمة وأثرها على تضييق فجوة التوقعات في المراجعة، مجلة الإدارة، المنظمات والإستراتيجية، المجلد 05، العدد 01، 2023، ص 53.

- ملاح وئام، دور آليات الحوكمة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية -دراسة حالة المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات somiphos بتبسة، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 1- 2019، ص ص: 60 – 61

-David, F.J. Campbell, Elias G. Carayannis, Epistemic governance in higher education quality enhancement of Universities for development, Springer Science & Business Media, 10 jul, 2012, P: 03.

استمارة المشاركة			
الاسم واللقب الباحث الثاني: بلعكروم عادل	**الرتبة العلمية:** طالب دكتوراه **التخصص:** محاسبة وتدقيق	**المؤسسة:** مخبر الاقتصاد المالية وإدارة الأعمال، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، الجزائر	**البريد الالكتروني:** a.belakroum@univ-skikda.dz **رقم الهاتف:** 0676843292
الاسم واللقب الباحث الأول: شلابي عمار	**الرتبة العلمية:** أستاذ التعليم العالي	**المؤسسة:** مخبر الاقتصاد المالية وإدارة الأعمال، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، الجزائر	**البريد الالكتروني:** chalabiamar@yahoo.fr **رقم الهاتف:** 0661523285
عنوان المداخلة:	مدى مساهمة لجان المراجعة في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الخارجية		
محور المداخلة:	المحور الخامس: دور إعتماد وتفعيل أنظمة حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في التدقيق		
لغة المداخلة:	العربية		
الكلمات المفتاحية:	حوكمة الشركات، لجان المراجعة، فجوة التوقعات، التدقيق الخارجي، بيئة التدقيق		

مدى مساهمة لجان المراجعة في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الخارجية

The Extent of the Contribution of Audit Committees in Reducing the Expectation Gap in the External Audit Environment

ط.د. بلعكروم عادل*[1] أ.د. شلابي عمار[2]

[1] مخبر الاقتصاد المالية وإدارة الأعمال، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، الجزائر، a.belakroum@univ-skikda.dz

[2] مخبر الاقتصاد المالية وإدارة الأعمال، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، الجزائر، chalabiamar@yahoo.fr

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهمية لجان المراجعة كوسيلة لتقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، وخاصة بعد الفضائح والإفلاس الذي تعرضت له العديد من الشركات عبر العالم نتيجة للممارسات الخاطئة، وما ترتب عنه من انعدام الثقة في مهنة المراجعة، وهذا ما حتم على الهيئات المهنية في العديد من الدول سن قوانين وتشريعات تفرض على المؤسسات تشكيل لجان المراجعة وهذا لحماية أصحاب المصالح باعتبارها احدى اليات الرقابة التي يعتمد عليها مجلس الادارة في تخفيف الضغوط عليه.

حيث سعينا في دراستنا إلى الإلمام بمتغيرات الدراسة (لجان المراجعة، فجوة التوقعات)، وللإجابة عن الإشكالية المطروحة قمنا بتحليل الدراسات السابقة التي تناولت العلاقة بين لجان المراجعة وتقليص فجوة التوقعات

كلمات مفتاحية: لجان المراجعة، فجوة التوقعات، التدقيق الخارجي، بيئة التدقيق

تصنيفJEL: B2، C1، G34

Abstract

This study aims to highlight the importance of audit committees as a means to reduce the expectation gap in the auditing environment, particularly in the wake of scandals and bankruptcies faced by many companies worldwide due to improper practices. These events have led to a loss of trust in the auditing profession, which compelled professional bodies in many countries to enact laws and regulations requiring institutions to establish audit committees. These committees serve to protect stakeholders, acting as one of the oversight mechanisms relied upon by the board of directors to alleviate pressures.

In our study, we sought to address the variables of the study (audit committees, expectation gap). To answer the research question, we analyzed previous studies that examined the relationship between audit committees and the reduction of the expectation gap.

Keywords: Audit committees, expectation gap, external audit, audit environment.

JEL classification : G34, B2, C1

1. المقدمة

لقد أدت الفضائح التي طالت الشركات الكبرى في الولايات المتحدة في أوائل العقد الأول من القرن الحادي والعشرين، مثل انهيار شركة إنرون–آرثر أندرسن، وشركة إتش آي إتش، وشركة وورلد كوم، إلى تقويض مكانة الشركة في السوق.

وقد أدت هذه الأزمة المالية إلى فقدان ثقة أصحاب المصلحة في أسواق رأس المال العالمية وساهمت في توسيع فجوة توقعات التدقيق، مما أدى إلى انخفاض سوق الأسهم في بورصة الأوراق المالية.

وقد دفعت مثل هذه الفضائح المالية وغيرها من حالات فشل الشركات صناع السياسات الاقتصادية والباحثين والأكاديميين إلى تطوير حلول للنقاط الضعيفة في هيكل حوكمة الشركات، وفي عام 2008 شهد العالم الأزمة المالية العالمية التي اندلعت بسبب انهيار بنك ليمان براذر في أغسطس 2008 وقد أثارت هذه الأزمة المالية وكذلك الأزمات السابقة أسئلة حاسمة وجهتها إلى مهنة التدقيق، مثل: أين كان المدققون عندما حد ث الاحتيال؟ من المسؤول أو الذي يجب أن يُحاسب على تلك الانهيارات والفضائح، وخلصت إلى أن السبب الرئيسي يعود إلى غياب الممارسات والإجراءات في الإدارة والتنظيم والرقابة والإشراف على المؤسسات، ويعد مجلس الإدارة المسؤول على توفير الآليات المناسبة للتحقيق هذه الأمور، ولغرض مساعدة مجلس الإدارة على الوفاء بمسؤوليته الإشرافية المتزايدة فإن الاتجاه يتزايد للإعتماد على لجنة المراجعة، وهي مجموعة فرعية من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين المستقلين، تتولى القيام باستعراض وإشراف مستقل للعمليات التي تقوم بها المؤسسة لتوفير التقارير المالية ونظم الرقابة الداخلية، و المراجعة الداخلية والخارجية، ولكن هذا لا يعني أن تحل لجنة المراجعة محل المراجع الخارجي المسؤول عن إعداد التقارير المالية و إجراء المراجعات، وبموجب المعيار الدولي للتدقيق رقم 570، يكون المراجع الخارجي مسؤولاً عن تقييم ما إذا كانت الشركة مستمرة في العمل وتقديم تحذير مبكر للمستخدمين والجمهور بشأن تقرير المراجعة بشأن أي انهيار مؤسسي وشيك لمثل هذه المنظمة. وقد أثار فشل المراجعين الخارجيين في تقديم تحذير بشأن قابلية الكيان للاستمرار قضية فجوة توقعات المراجعة بين المراجع والجمهور، وتوجد هذه الفجوة جزئيًا نتيجة للاختلاف في الآراء والمعتقدات بين مستخدمي تقارير المراجعة والمراجعين فيما يتعلق بمسؤوليات المراجعين ويساهم الامتثال للتشريعات واللوائح في تضييق فجوة توقعات المراجعة.

1.1. إشكالية الدراسة

على ضوء ماسبق يمكن طرح إشكالية البحث في التساؤل التالي:

مامدى مساهمة لجان المراجعة في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق؟

2.1. أهمية الدراسة

تستمد هذه الدراسة أهميتها في ظل التحديات الاقتصادية والمالية الحالية، وبالتالي فإن موضوع فجوة التوقعات في بيئة التدقيق يكتسي أهمية كبيرة وخاصة في ظل تطور مكاتب التدقيق وتنامي المؤسسات الاقتصادية، وفي أعقاب الانهيارات التي عانى منها وما زال يعاني منها القطاع المالي والمصرفي في العالم والمسؤولية الملقاة على عاتق المدققين، حيث تمثل لجان المراجعة آلية رقابية تم اعتمادها من قبل العديد من الدول عبر العالم نظرا لأهميتها في زيادة الثقة في مخرجات النظام المحاسبي والمالي والتقليل من المخالفات والتلاعبات، وذلك من خلال دعم مختلف الوظائف في المؤسسة، وتسهيل مهام المراجع الخارجي وتقليل الضغوط الممارسة عليه، بالشكل الذي يؤدي إلى الرفع من كفاءة عملية المراجعة والتحسين من جودتها، وهذا لتلبية احتياجات مختلف الأطراف المستفيدة من عملية المراجعة.

2.1. أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف، منها:

- بيان مفهوم حوكمة الشركات، أليّاتها؛
- بيان مفهوم لجنان المراجعة، وعوامل تشكلها؛
- إبراز دور لجان المراجعة في دعم استقلال مراجع الحسابات؛
- تسليط الضوء على مساهمة لجان المراجعة في تقليص فجوة التوقعات.

2. الإطار المفاهيمي للحوكمة

إن ظهور مفهوم الحوكمة على نطاق واسع وملحوظ في أدبيات إدارة الأعمال والإدارة العامة جاء ليلبي متطلبات البيئة التنافسية التي تفرض مبدأ الإفصاح والشفافية، وتتطلب الرقابة والنزاهة والمسائلة بما يعود بالفائدة على مختلف الفئات. ولذلك سوف نستعرض بعض التعاريف:

1.2. تعريف حوكمة الشركات:

عرفت اللجنة البريطانية في تقريرها السنوي حوكمة الشركات بأنها "النظام الذي بموجبه يتم إدارة الشركة ومراقبتها" (مريني، 2022، ص10).

تعريف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD: النظام الذي يضمن توجيه وادارة المؤسسات، من خلال تحديد الحقوق والواجبات لجميع الفاعلين الرئيسيين في الشركة، مثل: مجلس الإدارة، المديرين، المساهمين، اصحاب المصالح، ويحدد القواعد والاجراءات اللازمة لاتخاذ القرارات اللازمة المتعلقة بالشركة، ويعمل على وضع أهداف الشركة والاجراءات اللازمة لتحقيقها، وكذا الاليات الرقابية التي تسهر على متابعتها (عمارة، 2022، ص4).

تعريف مركز المشروعات الدولية الخاصة CIPE: هو إطار عمل للشركات والمؤسسات يهدف إلى تحقيق التوازن بين مختلف الأطراف، حيث تركز الحكومة على العلاقة بين الاطراف الفاعلة في المؤسسة، وكيفية التعامل فيما بينها في التوجيه والاشراف على مختلف عمليات الشركة (حليمي، 2022، ص7).

تعريف مؤسسه التمويل الدولية IFC: النظام الذي من خلاله يتم توجيه وادارة أعمال الشركة والتحكم فيها (نقاز، 2023، ص22).

2.2. أليات حوكمة الشركات

تعتمد حوكمة الشركات على جملة من الآليات سيم ا التطرق إليها من حيث بعدها الداخلي والخارجي وهي كما يلي (نصيرة بلال وأخرون، 2021، 607-608):

الآليات الداخلية: تقوم أليات حوكمة الشركات الداخلية على تحقيق أهداف الشركة، واتخاد الإجراءات اللازمة وتتمثل هذه الآليات فيما يلي:

مجلس الإدراة: يمثل أعلى سلطة إشرافية في المؤسسة، ويقوم بمراقبة أداء الإدارة التنفيذية، ويضمن اتخاذ القرارات التي تصب في مصلحة المساهمين.

لجنة المراجعة: لجنة متخصصة ضمن مجلس الإدارة تهتم بالإشراف على العمليات المالية والتدقيق الخارجي لضمان الامتثال للمعايير والممارسات المحاسبية.

التدقيق الداخلي: يقوم بمراجعة العمليات الداخلية والأنظمة المالية والإدارية لضمان الامتثال للقوانين واللوائح الداخلية والخارجية.

الآليات الخارجية: تتمثل أليات حوكمة الشركات الخارجية بالرقابة التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجية على الشركة، ويمكن ذكر الأليات الخارجية للحوكمة، والتي تقطر قت لها جملة الأدبيات كما يلي:

أسواق رأس المال: تعمل أسواق الأسهم والسندات كآلية خارجية تراقب أداء الشركات، حيث تعتمد سمعة الشركة وقيمتها السوقية على أدائها المالي وامتثالها للحوكمة الجيدة. الشركات التي تتبع مبادئ الحوكمة الجيدة تحصل عادة على تقييم أعلى.

التدقيق الخارجي: يتم من قبل مكاتب مراجعة مستقلة بهدف التحقق من صحة القوائم المالية وضمان الامتثال للمعايير المحاسبية والقوانين المحلية.

التشريعات والقوانين: القوانين التي تفرضها الحكومات لتنظيم عمل الشركات، مثل قوانين الشركات، قوانين سوق المال، قوانين الإفلاس، واللوائح الضريبية. تضمن هذه القوانين الشفافية والمساءلة في إدارة الشركات وحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح.

3. لجان المراجعة

لقد سعت العديد من الهيئات والمنظمات التي تعمل في مجال المراجعة والمحاسبة والمالية إلى تطوير المراجعة، سواء من حيث إجراءات ومعايير تنفيذ المراجعة والرقابة عليها أو طرق إيصال نتائجها، ومن وسائل تطويرها هي خلق لجان مراجعة تعمل على تخفيف العبء على مجلس إدارة المؤسسة وتسهيل عمل المراجع الخارجي والداخلي.

1.3. مفهوم لجان المراجعة

هي لجنة منبثقة من مجلس إدارة المؤسسة وتقتصر عضويتها على الأعضاء غير التنفيذيين أو غالبيتها من الأعضاء غير التنفيذيين، ومسؤوليتها يجب أن تشمل مراجعة المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة داخل المؤسسة، والاجتماع مع المراجع الخارجي ومناقشته حول نتيجة عملية المراجعة، وأيضا التأكيد على ملائمة نظم الرقابة المالية بالمؤسسة (مُحَمَّد الصبان، 2005، ص318).

جل التعاريف الخاصة بملجنة المراجعة تركز على عضوية اللجنة والمهام الملقاة على عاتقها، ودورها في تحسين وجودة العملية الرقابية في المؤسسات، ومن هذا نستنتج أن خصائص لجنة المراجعة تكون على النحو التالي:

- ❖ لجنة مكونة من عدد من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين؛
- ❖ عبارة عن أداة مفيدة في مراقبة أداء المؤسسة وتيسير نشاطها؛
- ❖ عبارة عن أداة رقابية بيد المساهمين على إدارة المؤسسة.

2.3. العوامل التي أدت إلى تشكيل لجان المراجعة:

يمكن تلخيص أهم وظائف لجنة المراجعة فيما يلي (رشيدة خالدي، 2015، ص192):

- ❖ فحص نطاق ميهة المراجعة المقترح؛
- ❖ دراسة واختيار سياسات وطرق المحاسبة؛
- ❖ فحص توصيات المراجعة الداخلية؛

❖ متابعة مدى استجابة المسؤولين عن المحاسبة والرقابة بالمؤسسة لتساؤلات المراجع الخارجي بشأن سبب التحريفات في القوائم المالية، وأوجه القصور في الرقابة الداخلية على عملية إعداد التقارير المالية.

4. فجوة التوقعات في بيئة التدقيق:

ظاهرة فجوة التوقعات في ميدان التدقيق تتميز بتعقيدها وتباين الآراء بشأن تعريفها في الأدبيات المحاسبية. تم تعريفها بأساليب متنوعة، وهذه التعاريف تعكس وجهات نظر الجهات المختلفة التي اعتمدت هذه التعاريف.

1.4. مفهوم فجوة التوقعات

عرف Liggio فجوة التوقعات في عام 1974 بأنها: "الفرق بين ما يتوقع أن يقوم به مدققو الحسابات والأداء الفعلي الذي يقدمونه"(عمر الدوري، 2010، ص7)، بينما وفقا لتعريف Sikka الذي أقيم في عام 1992، تمثل فجوة التوقعات على أنها: "التباين في الفهم بين توقعات المجتمع حول أهداف التدقيق والأهداف التي يسعى مهمة التدقيق إلى تحقيقها". أما تعريف Porter، فقد نص على أنها تمثل "الفرق بين الأداء الذي ينجزه المدققون والأداء الذي يتوقع منهم أداؤه وفقا لتوقعات المجتمع" (نورالدين مزياني، 2015، ص 100).

يمكن أن نلخص الفكرة الرئيسية بأن فجوة التوقعات في ميدان التدقيق ليست بالضرورة ناتجة عن أداء مهني غير كاف من مدققي الحسابات، بل إنها تنشأ بسبب تطور احتياجات الجهات التي تبحث عن خدمات التدقيق الخارجي وفق معايير وتوقعات مختلفة. هذا النقص قد يكون في نوعية الخدمات المقدمة أو في الكمية المتاحة منها.

2.4. مكونات فجوة التوقعات

غالبا ما يتفق الباحثون في ميدان التدقيق على أن فجوة التوقعات ليست مجرد اختلاف بسيط بين مجموعتين، ولكنها تمثل تحديا يصعب التعامل معه وتقليل تأثيرها إلا من خلال فهم مكوناتها وتقسيمها إلى فجوات فرعية. على سبيل المثال، بحسب بورتر (1993)، يعتقد أن فجوة التوقعات تتألف من جزئين رئيسيين: فجوة المعقولية وفجوة الأداء.

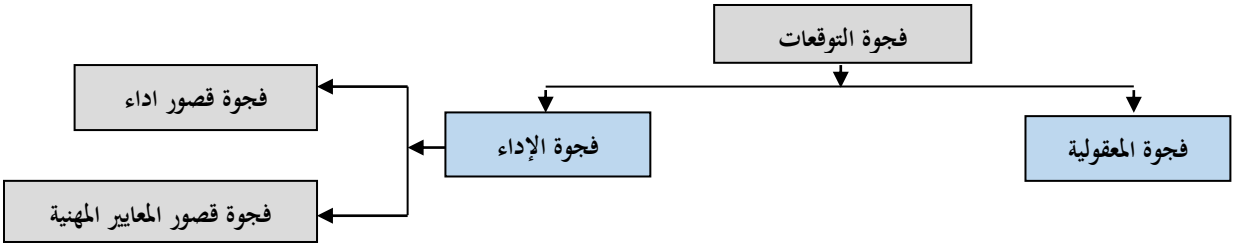
فجوة المعقولية: تشير إلى الاختلاف بين توقعات المجتمع من خدمات المدققين وما يمكن للمدققين تحقيقه بشكل معقول. يمكن أن تنشأ هذه الفجوة بسبب انعدام فهم المجتمع لطبيعة التدقيق ومسؤوليات المدققين أو بسبب توقعات مبالغ فيها من المجتمع بما يمكن أن يقدمه المدققون (بشير بابكر، 2023، ص89).

فجوة الأداء: تتعلق بالفرق بين الأداء المتوقع من المدقق من قبل المجتمع والأداء الفعلي للمدقق. يمكن تقسيم هذه الفجوة إلى فجوتين فرعيتين: فجوة القصور في الأداء نفسه وفجوة في معايير التدقيق.

- الفجوة في القصور في الأداء: تنشأ نتيجة اختلاف في أداء المدققين ومدى التزامهم بمعايير التدقيق.
- الفجوة في معايير التدقيق: الفرق بين التوقعات المعقولة وواجبات المدققين وفقا للمعايير واللوائح المهنية.

تجدر الإشارة إلى أن هذا العرض للمكونات الرئيسية لفجوة التوقعات في مجال التدقيق ليس شاملا بما فيه الكفاية، وأن هناك عناصر أخرى يمكن أن تؤثر في هذه الفجوة مثل فجوات استقلالية المدقق وجودة تنفيذ أعمال التدقيق وطريقة إعداد التقارير. لذا، من المهم تحليل هذه الفجوات الفرعية بشكل أفضل وفهم دور كل عنصر في إنتاج فجوة التوقعات العامة.

الشكل 1: مكونات فجوة التوقعات



المصدر: عمر علي كامل الدور (2010)، دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقعات التوقع، مجلة المنصور، (14)، ص 09

3.4. أسباب فجوة التوقعات في بيئة التدقيق:

تعد فجوة التوقعات من أكثر التحديات التي تواجهها مهنة التدقيق. وهي تشير إلى الاختلاف في توقعات أصحاب المصلحة في الشركة وما يتوقعونه من مسؤولي التدقيق في المهنة مقارنة بالواقع الفعلي. هناك عدة أسباب تسهم في حدوث فجوة التوقعات ومنها (رائد السعد، 2008، ص354)

- عدم فهم العميل لطبيعة عملية التدقيق: في بعض الأحيان، قد يكون العميل غير ملم بعملية التدقيق وما ينبغي أن يتوقعه منها.

- يمكن للعميل أن يتوقع أن يكون التدقيق مجرد تحقق من صحة الأرقام والبيانات، في حين أنه في الواقع يشمل التدقيق أيضا تقديم توصيات وتوجيهات لتحسين العمليات وتقليل المخاطر.

- عدم وضوح التواصل بين المدقق والعميل: من المهم أن يتم توضيح أدوار ومسؤوليات المدقق بشكل واضح للعميل منذ البداية. يجب أن يكون هناك تواصل مستمر وشفافية في المعلومات بين الطرفين، حتى يتمكن المدقق من فهم توقعات العميل بشكل صحيح.

- توقعات غير واقعية: قد يكون العميل يتوقع نتائج سريعة أو تحقيق تغييرات جذرية في وقت قصير. يجب أن يتم توضيح أن عملية التدقيق تحتاج إلى وقت وجهود كبيرة لتحقيق النتائج المرجوة. ينبغي تحديد الأهداف والتوقعات بشكل واقعي ومنطقي.

- عدم تحديد وتوضيح نطاق العمل المطلوب: من المهم أن يتم تحديد وتوضيح نطاق العمل المطلوب بوضوح من البداية. قد يحدث الاختلاف في التوقعات عندما لا يتم تحديد ما إذا كانت عملية التدقيق ستشمل جوانب محددة أو ستشمل جميع جوانب الأعمال. يجب على المدقق والعميل تحديد الأهداف والمجالات التي سيتم تدقيقها والمعايير التي ستطبق مسبقا.

- توقعات المجتمع والجمهور: قد تكون هناك توقعات من الجمهور والمجتمع بشكل عام بشأن دور المدقق وأهميته. إذا كان هناك توقعات مبالغ فيها أو غير واقعية تجاه دور المدقق، فإن ذلك يمكن أن يسهم في فجوة التوقعات.

- عدم مراعاة التطورات والتغيرات في البيئة: تتغير البيئة التجارية والقوانين واللوائح بشكل مستمر. إذا لم يتم تحديث توقعات العميل وفهمه للتطورات الجديدة، فإن ذلك يمكن أن يؤدي إلى فجوة في التوقعات.

- عوامل الضغط والتوتر: قد يكون هناك ضغط من قبل العميل لتحقيق نتائج محددة أو لتقديم تقارير تلبي توقعاته بشكل كبير. هذا الضغط يمكن أن يؤثر على تقدير المدقق للوقت والموارد المطلوبة للعملية.

لتجنب فجوة التوقعات في مهنة التدقيق، من الضروري تعزيز التواصل والشفافية بين المدقق والعميل، وضمان وضوح توقعات العميل منذ البداية، وتحديد نطاق العمل بشكل واضح، وضبط التوقعات بشكل واقعي، والتأكد من متابعة التطورات والتغيرات في البيئة بعناية.

الشكل 2: أسباب فجوة التوقعات

الأداء الفعلي ← الفجوة ← توقعات المجتمع من مراجعي الحسابات

فجوة الأداء	فجوة المعايير	فجوة التوقعات		
توقعات معقولة بشأن مراجعي الحسابات	توقعات معقولة بشأن المعايير	فجوة اللامعقولية		
		توقعات مبالغ فيها لأداء المراجعين	توقعات مبالغ فيها بشأن المعايير	سوء الاتصال بالمستخدمين
أسباب فجوة التوقعات في المراجعة				
– لا يقدم المراجع خدمات أخرى بخلاف المراجعة – الفائدة الشخصية والمنافع الاقتصادية للمراجعين – عدم تأهيل المراجعين – استقلالية المراجع – سوء اتصال المراجعين	– غياب معايير معقولة – عدم كفاية المعايير الحالية بشأن مسؤولية المراجعين في اكتشاف الاختيال والأعمال غير القانونية	– سوء قيم المستخدمين – توقعات مبالغ فيها من قبل المستخدمين لأداء عملية المراجعة – سوء تفسير المستخدمين – عدم دراية المستخدمين بمسؤولياتهم وحدوها – توقعات من المستخدمين مبالغ فيها للمعايير		

فجوة التوقعات في المراجعة

المصدر: بشير بكري عجيب بابكر (2023)، دور المراجعة المشتركة في الحد من فجوة التوقعات للمراجعة–دراسة ميدانية–

مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية (JEALS) المجلد 7، (3)، ص 89

4.4. أهمية تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق

إن أهمية تضييق فجوة التوقعات في عمل التدقيق تكمن في تحقيق نتائج دقيقة وموثوقة. عندما تكون هناك فجوة كبيرة بين توقعات المدقق وتوقعات العميل أو إدارة الشركة، يمكن أن يكون لها تأثير سلبي على جودة العمل وقدرة المدقق على تلبية متطلبات أصحاب المصلحة في الشركة. إذا كنت تعمل كمدقق، فإن فهم توقعات العميل وتحديد المتطلبات بدقة يعتبر أمرا حاسما في عملية

التدقيق. يجب عليك أن تكون واضحا فيما يتعلق بالأهداف والمخرجات المتوقعة والمهام المحددة (ألياس بن قري وزوزار العياشي، 2020، ص162-163).

بالإضافة إلى ذلك، ينبغي عليك أن تكون منظما ومتابعا لتحقيق تلك التوقعات. استخدم الأدوات والتقنيات المناسبة لتحليل البيانات وتقديم التقارير المناسبة. قد يكون من الجيد أيضا طرح أي أسئلة أو استفسارات إضافية لمعالجة أي فجوات في التوقعات وتوضيح أي اختلافات.

بالاستمرار في التواصل مع العميل والاستفسار عن رضاهم وتلبية توقعاتهم، يمكنك تعزيز علاقتك معهم وزيادة فرص العمل المستقبلية. كما يمكن أن يكون لديك تقييم دوري لأدائك في التدقيق واستعراض أداءك مع العميل، مما يساعد في تحسين العملية وضمان تلبية توقعات العميل بشكل مستدام وفعال.

5. العلاقة بين لجان المراجعة والمراجع الخارجي

العلاقة بين لجان المراجعة والمراجع الخارجي تقوم على التعاون والتكامل، حيث تسعى لجنة المراجعة إلى تعزيز استقلالية المراجع الخارجي ودعمه في تقديم تقارير دقيقة وموضوعية، من خلال هذه العلاقة، تضمن الشركة التزامها بالشفافية والحوكمة الجيدة، مما يعزز من ثقة أصحاب المصالح في التقارير المالية والأداء العام للمؤسسة، ويمكن هذه العلاقة في النقاط التالية:

1.5. دور لجان المراجعة في دعم استقلال مراجع الحسابات

من بين أهم التوقعات التي يتوقعها مستخدمي القوائم المالية مم مراجع الحسابات هي أن يحافظ مراجع الحسابات على استقلاله طول مدة التكليف بخدمات المراجعة داخل المؤسسة، وهنا يظهر دور لجان المراجعة في دع استقلال مراجع الحسابات، لذلك يجب أن تكون هناك علاقة وطيدة بين المراجع ولجنة المراجعة وذلك نظرا إلى أن كلا منهما له نفس الأهداف وأن فاعلية أحدهما سوف تؤثر بشكل مباشر على فاعلية الطرف الآخر وخاصة فيما يتعلق بالإشراف على عمليات إعداد القوائم المالية، كل ذلك من خلال:

إبداء التوصية في تعيين المراجع الخارجي (حاتم مُحَّد، 2007، ص 118-119): نظريا فإن عملية اختيار وتعيين وتحديد أتعاب المراجع الخارجي تكون من مسؤولية أصحاب المصالح وذلك عند انعقاد الجمعية العامة السنوية لهم، ولكن في الواقع العملي نجد أن إدارة المؤسسة هي التي تقوم بهذه المهام بالشكل الذي يثير جدل حول قدرة المراجع الخارجي على القيام بمهامه نظرا لأن إدارة المؤسسة لها الحق في عزله أو تجديد تعيينه في الفترة القادمة، ومما لا شك فيه أن إدارة المؤسسة في هذه الحالة تكون قادرة على فرض مجموعة من السياسات المحاسبية على المراجع الخارجي بالشكل الذي يحقق أهدافها، ويكون المراجع في هذه الحالة غير قادر على مناقشة الإدارة في مدى ملائمة هذه السياسات بالشكل الذي قد يؤثر على الأهداف المرجوة من المراجعة الخارجية، ولتجنب الوقوع في مثل هذا الوضع، اقترحت العديد من الدراسات قيام لجنة المراجعة بهذا الدور وذلك بهدف حماية استقلالية المراجع الخارجي من تدخل إدارة المؤسسة، حيث أكدت العديد من الدراسات على أن إعطاء لجنة المراجعة مسؤولية اختيار المراجع الخارجي سوف يؤدي إلى زيادة الاستقلال لدى المراجع الخارجي وحمايته من أي إجراء تعسفي قد تقوم به الإدارة في حالة وجود خلاف بينه وبينها حول المسائل المتعلقة بعملية إعداد القوائم المالية وكيفية اختيار المبادئ والسياسات المحاسبية المناسبة لطبيعة عملية المؤسسة، وهذا ما أكدته جميع التوصيات الصادرة من المنظمات والهيئات العلمية والتي اهتمت باستقلال المراجع الخارجي، بل والأكثر من ذلك إن هذه التوصيات أكدت أيضا على ضرورة أن يكون جميع أعضاء لجنة المراجعة من الأعضاء المستقلين وذلك بهدف التأكد من استقلالية اللجنة عند قيامها باختيار المراجع الخارجي.

تحديد أتعاب المراجع الخارجي: قد تخضع في بعض الأحيان عملية تحديد أتعاب المراجعة إلى العديد من المناقشات في المؤسسة، وذلك نظرا لطبيعة المراجعة باعتبارها عملية غير ملموسة، وفي هذه الحالة فإن نتيجة هذه المناقشات سوف تكون دائما في اتجاه الطرف الأقوى في التعامل وهو إدارة المؤسسة، وهنا تظهر أهمية أن تقوم لجنة المراجعة بهذه المهمة نظرا لاستقلالية أعضاؤها عن المؤسسة. إن لجنة المراجعة يجب أن تضع تحت ملاحظتها جميع العمليات المالية التي تتم بين إدارة المؤسسة والمراجع الخارجي بهدف التأكد من أن هناك توافق بين إجراءات وبرنامج المراجعة وبين الأتعاب التي سوف تقوم المؤسسة بدفعها للمراجع مقابل عملية المراجعة، بحيث يجب ألا تتنازل عن مستوى معين لجودة عملية المراجعة، حيث أن جودة المراجعة تتأثر بما لا شك فيه بمقدار الأتعاب التي تقوم المؤسسة بدفعها إلى المراجع الخارجي (رشيدة خالدي، 2015، ص 199)

التأكد من استقلالية المراجع: تعتبر استقلالية المراجع الخارجي شيء أساسي في عملية إعداد القوائم المالية، نظرا إلى أن المراجع إذا لم يكن مستقلا فسوف يكون التقرير الذي يعده في نهاية عملية المراجعة غير موضوعي، وبالتالي قد يؤثر على ثقة متخذي القرارات وأصحاب المصالح في صحة وسلامة القوائم المالية التي تنشرها المؤسسة، وفي هذه الحالة تظهر أهمية الدور الذي يمكن أن تلعبه لجنة المراجعة في التأكيد على استقلالية المراجع من أي ضغوط من قبل الإدارة أثناء قيامه بتأدية مهامه، وفي هذا الصدد أشارت لجنة treadway إلى أهمية هذا الدور حيث أوصت بضرورة قيام لجنة المراجعة بمناقشة المراجع الخارجي عن طبيعة العلاقة التي تربطه بإدارة المؤسسة والتي يمكن أن تؤثر على استقلاليته في عملية المراجعة، وأيضا يجب أن يشمل تقرير لجنة المراجعة الذي تصدره في نهاية السنة، توضيح يبين قيام اللجنة بذلك وعن رأيها في درجة استقلال المراجع.

2.5. دور لجنة المراجعة في حل النزاعات بين الإدارة والمراجع الخارجي: أوضح العديد من الكتاب في مجال المراجعة، أن النزاعات التي قد تنشئ بين إدارة المؤسسة والمراجع الخارجي بخصوص إعداد القوائم المالية قد تؤثر على عملية تدفق المعلومات التي تتضمنها هذه القوائم إلى المستثمرين وباقي أصحاب المصالح، ومن خلال دور لجنة المراجعة الإشرافي على عملية إعداد القوائم المالية، تكون اللجنة في وضع وسلطة تسمح لها بإمكانية تدخلها لحل هذه النزاعات والعمل على عدم تكرارها في المستقبل وذلك عن طريق اجتماع اللجنة بالمراجع الخارجي بعيدا عن سلطة الإدارة.

وجدير بالذكر أن هناك العديد من الدراسات التي تناولت هذا الموضوع وأغلبها أكدت على أنه معظم أعضاء لجنة المراجعة يميلون إلى دعم المراجع الخارجي، على حساب إدارة المؤسسة وذلك بشأن الخلافات التي تنشأ بينهما بخصوص النواحي المحاسبية.

3.5. دور لجنة المراجعة في الإشراف على تقديم خدمات غير المراجعة :ظهر العديد من الجدل في الآونة الأخيرة حول قيام المراجع الخارجي بتقديم خدمات تسمي خدمات غير المراجعة وهي تشمل على الخدمات التي يقوم بها المراجع بالنيابة على إدارة المؤسسة مثل(محمد الصبان ومحمد سليمان، 1998، ص 135-138): قيامه باختيار وتعيين الموظفين الجدد وقيامه بتقديم برامج تدريبية للعاملين وأيضا قيامه بدور استشاري لإدارة المؤسسة، ومما لا شك فيه أن قيام المراجع بتقديم هذا النوع من الخدمات سوف يؤثر بطريقة أو بأخرى على درجة استقلاليته في عملية المراجعة، وبالشكل الذي قد يؤدي إلى تحيز المراجع اتجاه إدارة المؤسسة على حساب المستثمرين وأصحاب المصالح الأخرى، لأن المراجع وخاصة في ظل ظروف المنافسة بينه وبين باقي المراجعين القادرين على تقديم هذا النوع من الخدمات، يكون في وضع يسمح له بتقديم تنازلات إلى الإدارة قد تؤثر على استقلاليته في سبيل قيام إدارة المؤسسة بترشيحه للقيام بتقديم هذه الخدمات.

وهنا ركزت العديد من التوصيات العلمية على ضرورة قيام أعضاء لجنة المراجعة بمراجعة خطط الإدارة بشأن الاستعانة بالمراجع الخارجي للقيام بهذا النوع من الخدمات، حيث أوصت إحدى الدراسات بضرورة القيام بالتأكد من أن تقديم هذا النوع من الخدمات من قبل المراجع الخارجي سوف لا يؤثر على استقلاليته وموضوعيته في إجراءات المراجعة العادية، وفي هذا الإطار يجب على لجنة المراجعة مراعاة الآتي: درجة المهارة والخبرة المتوفرة لدى المراجع الخارجي والتي تجعله قادر على توفير هذا النوع من الخدمات التأكد من عدم وجود تهديدات أو تدخلات من قبل الإدارة بخصوص عمل المراجع الخارجي فيما يخص عمليات المراجعة العادية ملائمة أتعاب خدمات غير المراجعة لطبيعتها وحجمها؛ مراجعة اللوائح الخاصة بتحديد أتعاب من يقوم بتقديم هذا النوع من الخدمات.

6. مساهمة لجان المراجعة في تقليص فجوة التوقعات

تناولت دراسة (عمر السر، إسماعيل مُحَّد، 2015) تحليلا للعلاقة بين لجان المراجعة والحد من فجوة التوقعات في المراجعة ببيئة الأعمال السوداني، حيث هدفت الدراسة لإبراز دور لجان المراجعة في إضفاء الموثوقية في التقارير المالية لتلبية حاجة مستخدمي هذه المعلومات وتضييق فجوة التوقعات في المراجعة من وجهة نظر موظفي القطاع المصرفي، واعتمدت الدراسة على الاستبانة كأداة لجمع البيانات، توصلت الدراسة إلى أن عدم إلمام لجنة الدراسة بالمبادئ المحاسبية قلل من كفاءة أداء الدراسة الخارجي مما يشكك في رأية حول مصداقية القوائم المالية، عدم استقلالية لجان الدراسة بالمصارف عن الإدارة التنفيذية أضعف دور اللجنة الرقابي وساعد على انخفاض مستوى جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي ،وعدم وضوح المسئولية القانونية المرتبطة بتقرير لجنة المراجعة قلل مستوى الشفافية في التقارير المالية للمصرف مما ساعد على حدوث فجوة التوقعات، وأوصت الدراسة بضرورة استقلالية والمام لجنة المراجعة بالمبادئ المحاسبية لرفع كفاءة عملية المراجعة و أداء المراجع الخارجي، وتوضيح المسئولية القانونية المرتبطة بتقرير لجنة المراجعة لزيادة مستوى الشفافية في التقارير المالية للمصرف للحد من فجوة التوقعات

أشارت دراسة (ميجات، 2000) إلى أن لجان التدقيق لاتستطيع المساعدة في تعزيز حوكمة الشركات ما لم تكن تتألف من أعضاء مستقلين حقا، ولابد وأن يتمتعوا بالخبرة والمهارات التحليلية والقدرة على مواجهة ضغوط الإدارة، وأضاف أيضا أنه إذا لم تلعب لجان التدقيق دورها الحيوي ولم تعد أكثر من مجرد "تجميل"، فإن فجوة توقعات التدقيق سوف تتسع من تصورات المستثمرين.

وقد بحث (شرابي، 2010) في دور لجان المراجعة في تضييق فجوة توقعات المراجعة في البنوك التجارية في اليمن، وتوصلت الدراسة إلى أن لجان المراجعة تلعب دوراً هاما في تعزيز أداء المراجعين الخارجيين وجودة التقارير المالية، كما أشارت الدراسة إلى أهمية الاتصالات الفعالة مع المراجعين الخارجيين في تعزيز جودة عملية المراجعة، مما يؤدي إلى زيادة قدرة المراجع على الإبلاغ عن قدرة الكيان على الاستمرار ككيان مستمر.

وسلط عبد (القادر، 2002) الضوء على أهمية إنشاء لجان مراجعة لسد فجوة التوقعات في عملية التدقيق، وأشارت الدراسة إلى أن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ولجنة تريدواي ولجنة الأوراق المالية والبورصات أكدت أن الهدف الرئيسي للجان المراجعة هو تعزيز استقلال المراجعين، وتوصلت الدراسة إلى أن استقلال المراجع الخارجي يتعزز عندما يكون للمراجع اتصالات مباشرة مع طرف مستقل، لذلك يُنظر إلى وجود لجنة تدقيق مستقلة على أنه يعزز جودة عمل المدقق، وبالتالي يخفف من سيطرة الإدارة على عملية إعداد التقارير المالية، ويتعين على اللجنة مراجعة نطاق التدقيق والتقديرات المحاسبية الهامة والأحكام والسياسات المتعلقة بخدمات التدقيق الخارجي، وبالتالي مساعدة المدققين على التوصل إلى رأي مستقل في تقرير التدقيق.

7. الخاتمة

تعتبر لجنة المراجعة أداة من أدوات حوكمة الشركات في المؤسسة، وهي عبارة عن إحدى اللجان التي يشكلها مجلس الإدارة في المؤسسة، باعتبارها تلعب دورا في مساعدته في تنفيذ التزاماته اتجاه الملاك والأطراف المستفيدة، وهذا لأنها الجهة الوحيدة المخول لها إبداء رأيها فيما يخص كفاءة الأنظمة المتبعة والسياسات المحاسبية المعتمدة، وتسمح تدخلاتها من تحسين كفاءة وأداء المؤسسة وهذا ما يمكنها من تحقيق مكانة مهمة في السوق.

ووفقا لما سبق فإنه يمكن لنا الخروج بالنتائج التالية:

- ❖ تشرف لجان المراجعة على عمليات التدقيق الداخلي والخارجي، ما يؤدي إلى تعزيز الامتثال للمعايير المحاسبية والرقابية، هذا يمكن أن يقلل من الأخطاء والاختلالات المالية التي تؤدي إلى فجوة التوقعات؛
- ❖ تساهم لجان المراجعة في الحد من الفجوة بين توقعات المستخدمين فيما يخص دور المدققين ومسؤولياتهم، وبين الدور الفعلي الذي يقوم به المدققون، من خلال تقديم توضيحات وتحسين قنوات الاتصال بين الأطراف المختلفة؛
- ❖ تساعد لجان المراجعة في تحديد المخاطر المحاسبية والمالية وإدارتها بفعالية، مما يسهم في تقليل الفجوة التي تنشأ بسبب التوقعات العالية من المراجعين فيما يتعلق بالكشف عن المخاطر المالية؛
- ❖ لجان المراجعة تعمل على التأكد من التزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات المالية والتنظيمية، ما يؤدي إلى تقليل المخالفات التي قد تزيد من فجوة التوقعات؛
- ❖ لجان المراجعة تعزز المساءلة في المنظمة من خلال إشرافها على الإدارة التنفيذية والمدققين، وهو ما يقلل من فجوة التوقعات بين ما يُفترض أن يقدمه المدققون وما يتم تقديمه فعلياً.

التوصيات

- ❖ عمل الجهات الحكومية الرسمية والنقابات والمنظمات المهنية على تعزيز مبادئ استقلال المراجع الخارجي من خلال تفعيل دور لجان التدقيق في الإشراف على عملية تعيين المدققين الخارجيين في الشركات؛
- ❖ رفع مستوى وعي المجتمع بأهمية حوكمة الشركات وانعكاساتها على المجتمع؛
- ❖ التوعية بأهمية دور المراجع الخارجي ودوره وطبيعة عمله؛
- ❖ إجراء المزيد من البحوث والدراسات التي تتناول الجوانب المختلفة لأداء لجنة المراجعة.

المراجع

1. ألياس بن قري وزوزار العياشي (2020)، دور جودة المراجعة الخارجية في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق –دراسة حالة سطيف وبرج بوعريريج، مجلة أرصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية، سكيكدة، 03 (01)، 157-169

2. بشير بكري عجيب بابكر(2023)، دور المراجعة المشتركة في الحد من فجوة التوقعات للمراجعة–دراسة ميدانية–، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية (JEALS)، 7 (03)، ص 81-98

3. بلال نصيرة، صالح حميداتو، طيب قويدر (2021)، دور آليات حوكمة الشركات في ممارسة التحفظ المحاسبي دراسة تطبيقية ببعض الشركات المسعرة في البورصة بالجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، 14 (01)، ص 604-619

4. حاتم محمد الششيني (2007)، أساسيات المراجعة مدخل معاصر، المكتبة العصرية، مصر.

5. حليمي نبيلة (2022)، معايير التدقيق الجزائرية ودورها في تفعيل الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر.

6. رائد إبراهيم السعد(2008)، فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الفلسطينية (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة القدس للأبحاث والدراسات، (14)، ص 348-361

7. رشيدة خالدي (2015)، لجان المراجعة كاقتراح للتضييق من فجوة التوقعات في مهنة المراجعة بالجزائر دراسة ميدانية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، 03 (8)، ص189-208.

8. عمارة أمين(2022)، أثر التدقيق في تفعيل حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق. أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، برج بوعريريج، الجزائر.

9. عمر السر الحسن محمد، وإسماعيل محمد أحمد شبو (2015)، دراسة تحليلية للعلاقة بين لجان المراجعة والحد من فجوة التوقعات في المراجعة ببيئة الأعمال السودانية، 30 (8)، ص345-368.

10. عمر علي كامل الدوري (2010)، دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقعات التوقع، مجلة المنصور، (14)، ص 123-138.

11. محمد سمير الصبان، ومحمد مصطفي سليمان (1998)، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية.

12. مريني محمد (2022)، أثر تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية على جودة التصريحات الجبائية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير. جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر.

13. نقاز نورالهدى (2023)، التدقيق الخارجي ودوره في تعزيز حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق الجزائرية والدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر.

14. نور الدين مزياني(2015)، أبعاد مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، (14)، ص 98-114.

15. Abdel-Qader, Q (2002), An evaluation of international auditing standards and their application to the audit of listed corporations in Jordan, Accessed fromm : http://handle.uws.edu.au:8081/1959.7/745, 18/09/2024.

16. BOUSSADIA. H (2014), Thèse De Doctorat, Faculté des Sciences Economique, Commerciales et des Sciences de Gestion, Université Abou Bekr Belkaid Tlemcen, Alegria.

17. Megat, N.K (2000), Board committee's important mechanisms for listed companies, *Business Times*, Accessed fromm: www://search.proquest.com/docview/266857548, 18/09/2024.

18. Sharaby, N (2010), The role of audit committees in narrowing the audit expectations gap in the commercial banks of Yemen-An Empirical Study, Unpublished Master thesis, Menoufiya University – Egypt

19. Sharaby. N (2010), The role of audit committees in narrowing the audit expectations gap in the commercial banks of Yemen-An Empirical Study, Unpublished Master thesis, Menoufiya University, Egypt.

آليات حوكمة الشركات ودورها في تضييق فجوة التوقعات في الجزائر

Corporate Governance Mechanisms and Their Role in Bridging the Expectation Gap in Algeria

1، د/ تريرات أيمن*
1 جامعة 20 أوت 1955-سكيكدة، الجزائر.a.trirat@univ-skikda.dz

الملخص:

تهدف الدراسة إلى إبراز دور تطبيق آليات حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، وذلك لما لحوكمة الشركات من أهمية بالغة في تحسين أداء الشركة وزيادة قدراتها على المنافسة، فضلا عن سعيها تحقيق مصالح جميع الأطراف ذات المصلحة من خلال تزويدهم بالمعلومات التي تساعدهم في اتخاذ قراراتهم، ولتحقيق هدف الدراسة قمنا باستعراض الإطار النظري لحوكمة الشركات بما في ذلك جهود الجزائر في تفعيل آليات الحوكمة داخل شركاتها، وأخيرا ناقشنا كيف تساهم آليات الحوكمة في تضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية والمدققين، من خلال دعم استقلالية وحياد المدقق، وتفعيل دور المراجعة الداخلية وتحسين أداء المراجعة الخارجية. خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن حوكمة الشركات تساهم في تحديد وظائف جميع الأطراف داخل الشركة وتعزيز مساءلتها، كما يساعد التطبيق الجيد لآليات حوكمة الشركات في تقييد سلوك الإدارة الانتهازي ومراقبة أدائها بما في ذلك أداء المدققين المهنيين.

الكلمات المفتاحية: حوكمة الشركات، فجوة التوقعات، مدقق الحسابات.

تصنيف JEL : G39، M42.

Abstract:

The study aims to highlight the role of corporate governance mechanisms in narrowing the expectation gap in the auditing environment. Corporate governance is crucial for improving company performance and enhancing its competitive capabilities. It also seeks to serve the interests of all stakeholders by providing information to support their decision-making. To achieve this objective, we reviewed the theoretical framework of corporate governance, including Algeria's efforts to implement governance mechanisms within its companies. We then discussed how these mechanisms contribute to narrowing the expectation gap between financial statement users and auditors by supporting auditor independence and neutrality, activating internal audit functions, and improving external audit performance.

The study concluded that corporate governance helps define the roles of all parties within a company and strengthens accountability. Proper implementation of corporate governance mechanisms also curbs managerial opportunism and monitors performance, including that of professional auditors.

Keywords: Corporate governance, expectation gap, auditor.

*المؤلف المرسل: الاسم الكامل، البريد الإلكتروني

1. مقدمة:

إن الإنهيارات المالية التي تعرضت لها الكثير من الشركات العالمية في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة وكذلك الدول الأوروبية، في بداية الألفية الثالثة، كشفت عن الكثير من حالات الفساد، ولاسيما الفساد الإداري والمحاسبي، الأمر الذي كان له الأثر السيء في الكثير من المجالات، أبرزها المجالات الاقتصادية والمالية، حيث أدت تلك الأحداث وما إرتبط بها من فساد، إلى حدوث أزمة ثقة عالمية في القوائم المالية للشركات الاقتصادية والتشكيك في مهنة التدقيق التي كان يتوقع منها المجتمع المالي أن توفر التأكيد على صحة وعدالة القوائم المالية، فضلا عن توقع المستثمرين، خاصة ومستخدمي القوائم المالية عامة، من المدققين إعطاء إشارات تحذيرية عن الأوضاع الاقتصادية للشركات قبل حدوث تلك الأزمات. وعليه برزت بحدة فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية والمدققين الخارجين.

وبناء على ما تقدم، كان لزاما على المنظمات المهنية، والشركات الاقتصادية اتخاذ الاستراتجيات المناسبة لمواجهة الأزمات المالية، وإستعادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في المهنة، وذلك من خلال زيادة جودتها، ونتيجة لذلك ظهر مصطلح " حوكمة الشركات" كآلية لإحكام السيطرة والرقابة على أداء الإدارة والمدققين، ومحاولة تضييق فجوة التوقعات وشكوك حملة الأسهم والأطراف الأخرى ذات العلاقة اتجاه الإدارة والمدققين الخارجين على حد سواء.

استنادا لما تم تناوله سابقا يمكن طرح الاشكالية الرئيسية لهذه الدراسة وفقا لما يلي:

إلى أي مدى يمكن أن يساهم تطبيق آليات حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في الجزائر ؟

وبغرض الاجابة على الاشكالية المقدمة وتغطية كافة جوانب هذه الدراسة، يمكن تجزأت البحث إلى أربعة محاور رئيسية كما يلي:

1. المفاهيم الأساسية لحوكمة الشركات؛
2. جهود الجزائر في مجال حوكمة الشركات؛
3. فجوة التوقعات في التدقيق وأسباب ظهورها؛
4. أهمية تطبيق آليات حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في التدقيق.

1.1. أهمية الدراسة:

تنبع أهمية هذه الدراسة من أهمية الموضوع الذي تتناوله وهو فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، الذي كان ولا يزال يحتل حيز كبيرا من إهتمام الباحثين والمفكرين في العديد من الدول المتقدمة. لذا تعتبر دراستنا إمتداد للبحوث المحاسبية السابقة والأدبيات في الفكر المحاسبي التي تانولت موضوع فجوة التوقعات، حيث تسعى الدراسة الحالية

إلى تقديم فهم عميق لأسباب ظهور فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية والمدققين، وإستعراض أهم الوسائل والحلول التي يمكن من خلالها تضييق فجوة التوقعات مثل تطبيق آليات الحوكمة في الشركات.

2.1. أهداف الدراسة:

في إطار مشكلة البحث وأهميته، يسعى هذا البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية :

- التعرف على الدور الحوكمي لاستقلالية مجلس الإدارة في الحصول على قوائم مالية غير مضللة وخالية من الغش؛
- التعرف على الدور الحوكمي للمراجعة الداخلية في زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية؛
- التعرف على الدور الحوكمي للمراجعة الخارجية في تلبية حاجيات مستخدمي القوائم المالية؛
- التعرف على دور آليات الحوكمة في دعم استقلالية وحياد مدقق الحسابات؛
- التعرف على الدور الحوكمي للجان التدقيق في الحصول على قوائم مالية ذات جودة.

2. المفاهيم الأساسية لحوكمة الشركات:

1.2. تعريف حوكمة الشركات:

بالرغم من الاستخدام الواسع لمفهوم حوكمة الشركات في العديد من الدول المتقدمة والدول السائرة في طريق النمو، إلا أنه لا يوجد إجماع في الأدبيات على تعريف واحد وموحد لمصطلح الحوكمة، واختلفت التعاريف المقدمة لهذا المصطلح نتيجة ارتباطه بمجالات وأطراف مختلفة، ويمكن ذكر أهم ما جاء من هذه التعاريف كما يلي:

عرفت حوكمة الشركات من قبل لجنة (Cadbury commite) بأنها " النظام الذي بمقتضاه تدار الشركات وتراقب، (Corporate Governance Is The System By Which Companies Are directed And Controlled) (عقاري و بوسلمة، 2013، صفحة 42)،ويعرف مجمع المدققين الداخليين الأمريكي IIA حوكمة الشركات بأنها " العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من أجل توفير إشراف على إدارة مخاطر الشركة والتأكيد على كفاية ضوابط الرقابة الداخلية لتحقيق أهداف الشركة والمحافظة على قيمها (سعيدي و أوصيف، 2012، صفحة 184)، كما عرفت حوكمة الشركات بأنها مجموعة من العلاقات التعاقدية التي تربط بين إدارة الشركة والمساهمين وأصحاب المصالح فيها، وذلك عن طريق الأساليب التي تستخدم لإدارة الشركة وتوجيه أعمالها لضمان تطوير الأداء والإفصاح والشفافية وتعظيم فائدة المساهمين على المدى الطويل ومراعاة مصالح الأطراف الأخرى (رجب، 2017، صفحة 210)، بينما يرجح بعض الباحثين بأن مصطلح الحوكمة (Governance) قد تأسس على فرضية تضارب المصالح بين

المديرين وأصحاب الشركة بسبب انفصال الملكية عن الإدارة، فغالبا ما تستند العلاقات الناشئة بين جميع الأطراف ذات المصلحة في الشركة على الأرقام المحاسبية، مما يخلق حوافز لدى المديرين لتلاعب في أرباح الشركة ، ولا يمكن حل هذه المشكلة إلا عن طريق التطبيق الجيد لآليات حوكمة الشركات (garcia AND & Reatrize, 2009, p. 4).

إجمالا يمكن القول بأن ماهية حوكمة الشركات معنية بتحديد مجموعة من القوانين والقواعد والإجراءات والأطر القانونية والإدراية التي تنظم العلاقة بين إدارة الشركة من جهة وأصحاب المصلحة من جهة أخرى، بما يضمن المحافظة على مصالح جميع الأطراف ذات العلاقة بالشركة وتحقيق المنفعة لهم.

2.2. أهمية حوكمة الشركات:

تعاظمت في الآونة الأخيرة أهمية حوكمة الشركات وبرزت كنظام متكامل يسعى إلى تطوير وتحسين لأداء الشركات وخلق مناخ جيد للأعمال، حيث تسهم الحوكمة في التقليل من المشاكل المتعلقة بالفساد الإداري والمالي، كما تعزز أواصر الثقة بين مختلف الأطراف المؤسسية والفردية، وعليه يمكن إبراز أهمية حوكمة الشركات فيما يلي: (عبد الوهاب و محسن، 2016، صفحة 484)

1.2.2. أهمية حوكمة الشركات بالنسبة للشركة:

تتجلى أهمية الحوكمة بالنسبة للشركة في أنها تساهم في وضع القواعد الأساسية لتحديد وظائف جميع الاطراف داخل الشركة والمتمثلين في (الإدارة التنفيذية، مجلس الإدارة، حملة الأسهم)، مما يؤدي إلى الاستغلال الأمثل للموارد والذي ينعكس بالإيجاب على تحسين الأداء الإقتصادي للشركة، إلى جانب القيام بوضع الخطط والأهداف الإستراتجية والعمل على تحقيقها من خلال توفير الحوافز والمكافأة المناسبة للمديرين مما يعود بالمنفعة على حملة الأسهم ويحسن من سمعة الشركة في الأسواق المالية، ويعزز من جذب أموال المستثمرين بها وزيادة ثقتهم بها لأن حوكمة الشركات تضمن حماية حقوقهم.

2.2.2. أهمية حوكمة الشركات بالنسبة للمساهمين:

تتمثل أهمية الحوكمة بالنسبة لحملة الأسهم من خلال أنها تضمن لهم تفعيل حصولهم على مجموعة من الحقوق مثل حق الانتخاب أعضاء مجلس الإدارة ، وحق المشاركة في أي قرار يؤدي إلى إحداث تغيرات جوهرية في الشركة ، والإفصاح التام عن وضع الشركة المالي وعن أي قرار يتم اتخاذه من قبل الإدارة مما يساعد حملة الأسهم في درجة المخاطرة التي قد تتعرض لها استثماراتهم في الشركة ، كما تساهم الحوكمة في محاربة الفساد الأخلاقي داخل الإدارة وتحقيق النزاهة والاستقامة لكافة العاملين في الشركة.

3.2. مبادئ حوكمة الشركات:

هناك ستة مبادئ أساسية أصدرتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) سنة 1999 (Corporate Governance Principles) والمعدلة سنة 2004، لترسيخ قواعد الحوكمة وبناء نظام سليم لها والتأكيد على أهميتها في دعم الأداء الاقتصادي، حيث اعتبرت هذه المبادئ كنقاط مرجعية بإمكان صانعي السياسة الاسترشاد بها في غمار إعدادهم للأطر القانونية والتنظيمية لأساليب حوكمة الشركات، ويمكن استعراض هذه المبادئ بالتفصيل كما يلي: (فداوي، 2014، صفحة 45)

1.3.2. ضمان الأساس اللازم لتفعيل إطار حوكمة الشركات:

وفق ما ينص عليه هذا المبدأ ينبغي أن يتضمن إطار حوكمة الشركات كلا من تعزيز شفافية الأسواق وكفاءتها، كما يجب أن يكون متناسقا مع أحكام القانون وأن يصيغ بوضوح تقسيم المسؤوليات فيما بين السلطات الاشرافية والتنظيمية والتنفيذية المختلفة.

2.3.2. حفظ حقوق المساهمين:

وفق هذا المبدأ ينبغي أن يكفل إطار حوكمة الشركات حماية حقوق المساهمين، مثل حق اختيار مجلس الإدارة، والحق في الحصول على حصص من أرباح الشركة، وحق المشاركة والتصويت في الاجتماعات.

3.3.2. المعاملة المتكافئة للمساهمين:

يجب أن يكفل إطار حوكمة الشركات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين والمساواة بينهم داخل كل فئة، فكافة المساهمين يجب أن يتمكنوا من الحصول على المعلومات المتعلقة بحقوق التصويت الممنوحة لكل فئات المساهمين، ولكل المساهمين الحق في الدفاع عن حقوقهم القانونية.

4.3.2. دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات:

يجب أن ينطوي إطار حوكمة الشركات على الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح كما يرسيها القانون، وأن يعمل أيضا على تأكيد احترام حقوق أصحاب المصالح وحمايتها، والتعويض عن أي إنتهاك لتلك الحقوق، كما يجب أن يسمح إطار حوكمة الشركات بوجود آليات لمشاركة أصحاب المصالح في الرقابة على الشركة وحصولهم على المعلومات المطلوبة.

5.3.2. الإفصاح والشفافية:

ينبغي أن يكفل إطار حوكمة الشركات تحقيق الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب بشأن كافة المسائل المتصلة بتأسيس الشركة، ومن بينها الموقف المالي، الأداء، والملكية، وأسلوب ممارسة السلطة.

6.3.2. مسؤوليات مجلس الإدارة:

يجب أن يتيح إطار حوكمة الشركات الخطوط الاسترشادية الإستراتجية لتوجيه الشركة ، ومحاسبة مجلس الإدارة عن مسؤوليته أمام الشركة والمساهمين.

4.2. محددات حوكمة الشركات:

رغم الإختلاف في تحديد مفهوم دقيق لحوكمة الشركات، إلا أن هناك شبه اتفاق بين الباحثين على أن التطبيق الجيد للحوكمة من عدمه يتوقف على مدى توفر جودة مجموعتين من المحددات الخارجية والداخلية، وفيما يلي عرض لهاتين المجموعتين: (فداوي، 2014، صفحة 46)

1.4.2. المحددات الخارجية:

تتمثل المحددات الخارجية بصورة عامة في:

- المناخ العام للاستثمار المنظم للأنشطة الاقتصادية في الدولة مثل القوانين والتشريعات المنظمة لسوق العمل والشركات؛
- تنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والإفلاس؛
- وجود قطاع مالي كفء يستطيع توفير التمويل اللازم للمشروعات، وكافي الأجهزة الرقابية في إحكام الرقابة على الشركات؛
- وجود بعض المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة مثل الجمعيات المهنية والمراجعين والمحاسبين؛
- وجود مؤسسات خاصة بالمهن الحرة مثل مكتب المحاماة والاستشارات المالية والاستثمارية .

2.4.2. المحددات الداخلية:

وتمثل هذه المحددات ما يلي :

- القواعد والتعليمات والاسس التي تطبق داخل الشركة؛
- وضع هياكل إدارية سليمة توضح كيفية اتخاذ القرارات داخل الشركة؛
- توزيع السلطات والمهام بين الجمعية العامة ومجلي الإدارة والمديرين التنفيذيينمن أجل الحد من تضارب المصالح بين هذه الأطراف.

3. جهود الجزائر في مجال حوكمة الشركات

1.3. بروز ميثاق حوكمة المؤسسات في الجزائر:

تعود الخلفية التاريخية لحوكمة الشركات في الجزائر إلى الملتقى الدولي حول " الحكم الراشد للمؤسسات " الذي إنعقد في جويلية سنة 2007، وشكل هذا الملتقى فرصة مواتية لتلاقي جميع الأطراف الفاعلة في عالم المؤسسات، وتم إنشاء مجموعة عمل لحوكمة الشركات تعمل جنبا إلى جنب مع المنتدى العالمي لحوكمة المؤسسات (GCGF) ومؤسسة التمويل الدولية (IFC) لوضع إطار حوكمة المؤسسات الجزائري، كما أنه عقد مؤتمر وطني في 11 مارس 2009، أعلنت كل من جمعية كير (CARE) واللجنة الوطنية لحوكمة المؤسسات في الجزائر عن إصدار دليل حوكمة المؤسسات الجزائري ، وقد تم إعداد هذا الدليل بمساعدة كل من المنتدى العالمي لحوكمة المؤسسات ومؤسسة التمويل الدولية (عبد الصمد، 2013، صفحة 41).

2.3. مفهوم الحوكمة وفق ميثاق حوكمة الشركات الجزائري:

يعرف الميثاق الجزائري الحكم الراشد للمؤسسة بأنه "عبارة عن فلسفة تسييرية ومجموعة من التدابير العملية الكفيلة في آن واحد ، لضمان استدامة وتنافسية المؤسسة بواسطة:

- تعريف حقوق وواجبات الأطراف العاملة في المؤسسة؛
- تقاسم الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة على ذلك.

ويتضمن الميثاق جزأين هامين وملاحق، حيث يوضح الجزء الأول الدوافع التي أدت إلى أن يصبح الحكم الراشد للمؤسسات اليوم ضروريا في الجزائر، أما الجزء الثاني فيتطرق إلى المقاييس الأساسية التي يبنى عليها الحكم الراشد للمؤسسات، ويختتم هذا الميثاق بملاحق تجمع في الأساس أدوات ونصائح عملية يمكن للمؤسسات اللجوء إليها بغرض الاستجابة لانشغال واضح ودقيق (وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، 2009).

3.3. آليات حوكمة الشركات في الجزائر:

هناك عدة مؤشرات دالة على إدخال آليات الحوكمة في إدارات المؤسسات الجزائرية والتي يمكن رصدها من خلال ما قام بإصدارة المشرع الجزائري من مواد وقوانين تهدف إلى تنظيم نشاط المؤسسات الجزائرية وتحسين أداءها، والتي تتمثل أهمها فيما يلي:

1.3.3. مجلس الإدارة :

وفقا للمادة 610 من القانون التجاري الجزائري لسنة 2007 " يتولى إدارة شركة المساهمة مجلس إدارة يتألف من ثلاث أعضاء على الأقل ومن إثني عشر عضوا على الأكثر "، وفي حالة الدمج يجوز رفع العدد الكامل للقائمين بالإدارة إلى العدد الكامل للقائمين بالإدارة الممارسين منذ أكثر من ستة أشهر دون تجاوز أربع وعشرين عضوا، ويتولى رئاسة المجلس حسب ما جاء في المادة 635 شخصا طبيعيا يتم انتخابه من طرف أعضاء المجلس

كما يحددون راتبه. كما شرع المشرع الجزائري إنشاء مجلس مراقبة حيث نصت المادة 657 بأن مجلس المراقبة يتكون من سبعة أعضاء على الأقل ومن اثني عشرة عضوا على الأكثر، كما يمارس مجلس المراقبة مهمة الرقابة الداخلية في الشركة بكل حرية واستقلالية كما جاءت به نص المادة 657 بأن "يمكن للمجلس إجراء الرقابة في الوقت التي يراها ضرورية ويمكنه الإطلاع على الوثائق التي يراها مفيدة للقيام بمهامه (القانون التجاري الجزائري، 2007، صفحة 610).

2.3.3. التدقيق الداخلي :

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي أو المراجعة الداخلية من الوظائف الأساسية التي لايمكن الاستغناء عنها في الشركات الجزائرية، غير أن المشرع الجزائري لم يعطي هذه المهنة اهتمام معتبرا في الشركات الجزائرية، ولم يظهر مصطلح التدقيق الداخلي بشكل رسمي إلا بعد صدور القانون 88/01 عام 1988، المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية، حيث جاء في نص المادة 40 من القانون 88/01 على أنه " يتعين على المؤسسات الاقتصادية العمومية تنظيم وتدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة ، وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها "، ولم تحدد المادة الإطار الذي ينبغي أن تتبعه مهنة التدقيق الداخلي (الجريدة الرسمية، 1988، صفحة 36).

3.3.3. التدقيق الخارجي :

في إطار تعزيز الشفافية أعطى المشرع الجزائري حيزا معتبرا لضمان تنفيذ عملية التدقيق الخارجي بشكل فعال وتم إلزام كل من الشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات المساهمة، على اعتماد مراجع حسابات خارجي يعمل وفق مدونة لسلوك والأخلاقيات، كما يقضي القانون بنشر النتائج المحاسبية للشركات إجباريا (إبن زيدان، صافي، و صفيح، 2018، صفحة 57).

4. فجوة التوقعات في التدقيق وأسباب ظهورها

1.4. تعريف فجوة التوقعات:

هناك تعاريف مختلفة لفجوة التوقعات في التدقيق وعلى مر السنين تم توسيع مفهومها، حيث نستعرض في هذا المحور أكثر التعاريف ذات الصلة بها وذلك على النحو التالي:

يعد (Liggio) أول من أطلق مصطلح "فجوة التوقعات" عام 1974 وأول من قام بوضع تعريف لها، حيث عرفها بأنها " الاختلاف بين ما هو متوقع أن يحققه مدققو الحسابات وبين الأداء الفعلي لهم" (جربوع، 2004، صفحة 375).

وفي عام 1978 صدر تقرير لجنة (Cohen) حيث تم توسيع نطاق التعريف لفجوة التوقعات وعرفت على أنها " الفجوة بين احتياجات وتوقعات مستخمي القوائم المالية وبين ما يمكن ويجب أن يقدمه المدقق بشكل معقول "(Cohen, 1978) .

وقد عرفها الدوري بأنها " الفجوة أو الثغرة بين ما تنص عليه معايير التدقيق فيما يتعلق بمهمة مدقق الحسابات وبين توقعات مستخدمي البيانات المالية اتجاه ما يقجمه المدققين، لذلك سميت بهذا الإسم فهي فجوة بين الواقع والمتوقع ويقصد بالواقع هو مهنة التدقيق، أما المتوقع فيرتبط بما يتوقعه المستخدمين من مدقق الحسابات" (الدوري، 2010، صفحة 125) .

أما تعريف فجوة التوقعات كما جاء عند التميمي "فهي تلك الفجوة بين فهم تصورات الجمهور لعملية التدقيق والمسؤوليات المتعلقة بالمدقق وبين فهم تصورات المدقق، فعلا سبيل المثال عندما يقوم المدقق بتقديم رأي نظيف عن أعمال الشركة التي قام بتدقيق قوائمها المالية وبعد فترة زمنية قصيرة تعلن هذه الشركة إفلاسها، في هذه الحالة سوف يوجه مستخدمي القوائم المالية لهذه الشركة (مثل المستثمرين) أصابع الإتهام لمدقق الحسابات والإدعاء بأنه لم يبذل العناية المهنية الكافية وفق ما تقتضيه معايير التدقيق والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها " (التميمي، 2009، صفحة 195).

وحسب العبيدي فإن فجوة التوقعات تشير إلى عدم رضا المجتمع المالي (المستثمرين الحاليين والمرتقبين، الهيئات والجهات الحكومية، المقرضين، الإدارة، حملة الأسهم وكذا العاملين) عن عمل المدققين بالنسبة للمتوقع منهم، وتنشأ هذه الفجوة عندما يصدر المدقق رأي بدون تحفظ حول صدق وعدالة القوائم المالية، ثم يتبين بعد ذلك وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات (العبيدي، 2016، صفحة 189).

من خلال التعاريف السابقة، يمكنن القول بأن فجوة التوقعات في التدقيق هي مصطلح يطلق للتعبير عن مدى التباين بين الأداء الحقيقي للمدقق وبين توقعات المجتمع المالي لأداءه. أي أن فجوة التوقعات تعبر عن الفرق بين ما يتوقعه المستمثرين والمقرضين والإدارة ومصالح الضرائب... إلخ من محافظ الحسابات وما تتوقع معايير التدقيق تحقيقه من مهنة التدقيق.

2.4. سمات فجوة التوقعات:

سمات فجوة التوقعات تتميز بمجموعة من السمات يمكن إيجازها في النقاط التالية: (حمه، 2020، صفحة 201)

- دائما ما تعبر فجوة التوقعات عن فائض طلب أصحاب المصلحة في الشركة على الخدمات، ومسؤوليات مدقق الحسابات، ومن الصعب أن تختفي الفجوة حتى لو كان هناك فائض في العرض لخدمات مدققو الحسابات؛
- فجوة التوقعات غير ساكنة أو ديناميكية بطبيعتها لأنها محدودة بمتغيرين هما: طلب أصحاب المصلحة عن خدمات ومسؤوليات مدقق الحسابات وعرض خدمات ومسؤوليات مدقق الحسابات؛
- فجوة التوقعات ضارة بالمهنة والمجتمع ككل، حيث أن وجودها يعني قصور في عرض خدمات ومسؤوليات مدققو الحسابات كما ونوعا، وهو ما يفقد ثقة الجمهور في طلب خدمات مهنة التدقيق ؛
- فجوة التوقعات عالمية ومحلية لأن جميع الدول بدون استثناءتعاني من حدوثها ونتائجها ولكن بدرجات متفاوتة .

3.4. الأطراف المعنية بفجوة التوقعات:

تنقسم أطراف فجوة التوقعات في التدقيق إلى أطراف ذات مصلحة وأطراف ذات سلطة بالإضافة إلى الأطراف المعنية بتطبيق آليات حوكمة الشركات والنقاط التالية توضح ذلك: (عبد المجيد، 2022، صفحة 214)

1.3.4. الأطراف ذات المصلحة:

يعتبر مدقق الحسابات من الأطراف ذات المصلحة في الشركة، فهو أيضا يسعى إلى تعظيم منفعته الذاتية المتمثلة في العائد المادي والإحتفاظ بالعميل وتجنب المسؤولية القانونية عن الأخطاء والتجاوزات والإحتفاظ بالسمعة الجيدة.

2.3.4. الأطراف ذات السلطة:

وتتمثل هذه الأطراف في :

- السياسيون سواء على المستوى الوطني أو المحلي كوكلاء عن الجمهور والمسؤولين عن عدم ضمانهم لفعالية عملية التدقيق وبناء عليه يتم رفض العملية أو طلب زيادة نطاق التدقيق.
- الهيئات والمجالس التنظيمية كهيئة سوق المال، أو مجلس التقارير المالية أو مجلس معايير المحاسبة الدولية.
- الأكاديميون وأثرهم فيما يعتقدون مستخدمي القوائم المالية بخصوص وظيفة المدقق في عملية التدقيق.
- المحللين الماليين والمستشارين ونقابات العمال وغيرهم ممن لهم فائدة غير مباشرة فهم مطالبون بتقديم التوجيهات والنصائح للمستخدمين.

3.3.4. الأطراف المعنية بتطبيق الحوكمة:

هناك أربعة أطراف معنية بتطبيق آليات حوكمة الشركات وهي:

- المساهمون الذين يقومون بإقتناء الأسهم مقابل الحصول على جزء من أرباح الشركة، ولهم الحق في إختيار أعضاء مجلس الإدارة لضمان حقوقهم.
- مجلس الإدارة الذي يقوم باختيار المديرين ولجان المراجعة ولجان التعويضات ... إلخ له الحق في مراقبة أداء هؤلاء الأطراف.
- الإدارة العليا وهي مسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتعظيم أرباحها وزيادة قيمتها.
- أصحاب المصالح المستفيدون من القوائم المالية والذين قد تتعارض مصالحهم الشخصية أحيانا فمثلا المقرضين غايتهم المحافظة على قدرة الشركة في تسديد ديونها في الآجال المحددة، بينما تتمثل غاية العمال في إستمرارية الشركة في نشاطها.

4.4. مكونات فجوة التوقعات:

تتكون فجوة التوقعات في التدقيق من جزئين أساسين هما: (حابي و جاب الله، 2021، صفحة 315)

1.4.4. فجوة المعقولية:

هي الفجوة التي تنتج عن الاختلاف بين توقعات مستخدمي القوائم المالية من مدققو الحسابات، وما يستطيعون القيام به بصورة معقولة (الأداء المعقول للإنجاز) فهي تنتج عن توقعات غير معقولة.

2.4.4. فجوة الأداء:

هي الفجوة التي تنتج عن الإختلاف بين التوقعات المعقولة لمستخدمي القوائم المالية ولما يجب أن يقوم به مدققو الحسابات وأدائهم الفعلي، فهي تنتج عن توقعات معقولة وأداء غير مرغوب فيه. وتنقسم هذه الفجزة بدورها إلى قسمين وهما:

- **فجوة عدم كفاية معايير التدقيق:** هي عبارة عن الاختلاف في المهام التي يتوقعها مستخدمي القوائم المالية من المدقق بشكل معقول وبين واجبات المدقق وفقا لمعايير التدقيق.
- **فجوة عدم كفاية الأداء المهني:** هي عبارة عن الاختلاف بين ما يطلبه مستخدمي القوائم المالية من مدقق الحسابات تأديته وفق الالتزام بالمعايير وأدائهم الفعلي. وتنتج هذه الفجوة عن عدم التزام المدقق بالمعايير، أو عدم فهمه لها أو عدم تطبيقها بالطريقة الصحيحة والسليمة.

5.4. أساب فجوة التوقعات:

تتمثل أساب فجوة التوقعات في عملية التدقيق في:

1.5.4. الشك في إستقلالية وحياد مدقق الحسابات:

يعد استقلال المدقق السبب الرئيسي في الحاجة لطلب خدمات التدقيق، وذلك لوجود تعارض في المصالح بين المساهمين وإدارة المنشأة، ومن تم فإن مهنة التدقيق تفقد مصداقيتها في المجتمع إذا فقد مدققو الحسابات استقلاليتهم (السيد، 2021، صفحة 174)، لأن الاستقلالية تعتبر محور عملية التدقيق التي يسعى من خلالها المدقق إلى ضمان مصداقية القوائم المالية والتي لا يمكنه الوفاء بها إلا إذا حافظ على موقف مستقل ومحايد تماما عن الاستمرارية، لأن إرتباط المدقق المهني بأي ظرف من ظروف الشركة خارج مهنته سوف يؤثر على حياده أثناء تأدية مهامه (بن حركو و زواش، 2018، صفحة 185).

2.5.4. الاختلاف حول دور مدقق الحسابات في المجتمع:

ينشأ هذا السبب من خلال التباين في معرفة دور المدقق من قبل مستخدمي المعلومات المالية ومسؤوليات ومهام المدقق كما حددتها المنظمات المهنية والقانونية والتوصيات الملزمة، فدور المدقق وفقا لهذه المنظمات هو "إبداء الرأي الفني عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تكون إدارة المنشأة قد أعدتها (عبد اللاوي، 2013، صفحة 159). بينما يسود الإعتقاد لدى بعض المستخدمين بأن المدقق هو المسؤول عن إعداد هذه القوائم المالية، ومسؤول عن إكتشاف الغش فيها والتصرفات غير القانونية، ومسؤول عن ضمان دقة القوائم المالية، والتقرير عن مقدرة المنشأة في الاستمرار في النشاط خلال الفترات القادمة، وهذا ما يدل على عدم وضوح دور مدقق الحسابات في المجتمع (عبد الكافي، 2018، صفحة 84).

3.5.4. نقص الكفاءة المهنية لمدقق الحسابات:

يقصد بالكفاءة المهنية للمدقق المعرفة الكافية والمتخصصة في مجالات المحاسبة والتدقيق، والمهارة في تطبيق تلك المعرفة في الحالات والظروف المختلفة بالإضافة إلى تلقي التعلم والتدريب الكافي، وبشكل عام تعتمد الكفاءة المهنية على ثلاث مقومات وهي: (السيد، 2021، صفحة 175)

- المؤهل العلمي أو الجامعي للمدقق؛
- المرور على فترة زمنية في التدريب قبل البدء مزاولة المهنة؛
- الاستمرار في تلقي التدريب والتعلم المهني طيلة فترة مزاولة الوظيفة.

وللإشارة فإن فقدان أي مقوم من المقومات السابقة يؤدي إلى نقص الكفاءة الأداء المهني لمدقق الحسابات.

4.5.4. تقديم مدققو الحسابات لخدمات أخرى بخلاف التدقيق:

يمكن لمدقق الحسابات في بعض الأحيان ان يقدم خدمات أخرى خارج إطار خدمات التدقيق مثل تقديم الإستشارات الإدارية أو الضريبية، أو الخدمات المتعلقة باختيار أو ترشيح المديرين أو مسك الدفاتر وغيرها من

الخدمات المثار حولها جدل واسع إلى غاية الآن. حيث يرى الكثيرون بأن تقديم هذا النوع من الخدمات يمثل تهديدا حقيقيا لاستقلالية المدقق بحكم أنها سوف تخلق له تعارضا بين مهامه المقدمة في إطار مهنة التدقيق والخدمات الأخرى (عبد اللاوي، 2013، صفحة 161).

5.5.4. مدقق الحسابات مسؤول عن إكتشاف الأخطاء والغش:

يعتقد مستخدمي القوائم المالية بأن المهمة الرئيسية لعملية التدقيق هي إكتشاف كل مواطن الأخطاء والغش، على الرغم من أن ذلك لا يمثل الهدف الأساسي للعملية. فمدققو الحسابات والمستخدمين لديهما قناعات مختلفة حول نطاق عمل المدققين ومسؤولياتهم، فيما يتعلق بالكشف عن الأخطاء والغش المحاسبي، حيث ينتظر المستخدمين من المدققين توسيع نطاق التدقيق، بينما مدققو الحسابات يعتبرون أن توقعات المستخدمين هي "توقعات غير واقعية أو "مفرطة". وللقضاء على هذه الفجوة يفضل إعتماد معايير تسمح بتحديد طبيعة الأخطاء المقبولة، بالإضافة إلى تحديد احتياجات المستخدمين من أجل الوقوف على مستوى الأداء المقبول لمحافظي الحسابات (بن حركو و زواش، 2018، صفحة 184).

6.5.4. الإعتقاد بأن التقرير الإيجابي لمدقق الحسابات يضمن قدرة المنشأة على الإستمرارية:

إن أغلب الفئات المستخدمة القوائم المالية ذات الغرض العام تعتقد بأن تقرير مدقق الحسابات النظيف حول صدق وعدالة هذه القوائم يعد بمثابة ضمان حول إستمرارية المنشأة خلال السنوات القادمة وإذا ظهر العكس وأعلنت المنشأة إفلاسها دون سابق إندار، فسر ذلك على أنه فشل في عملية التدقيق. ويعتبر هذا الإعتقاد مولدا لفجوة التوقعات في التدقيق (بن حركو و زواش، 2018، صفحة 186)، والسبب في ذلك أن المستخدمين يعتبرون فشل المنشأة رغم رأي المدقق الإيجابي، حجة أساسية لتوجيه أصابع الإتهام له بالإهمال والتقصير حتى لو كان السبب في ذلك نتيجة فجائية أو غير متوقعة، وعليه تم في بعض الدول تطبيق بعض المعايير التي تجبر المدقق على إبداء رأيه حول الشكوك الجوهرية المرتبطة بقدرة المنشأة على الإستمرار في نشاطها خلال فترة زمنية معقولة لا تزيد عن سنة من تاريخ نهاية القوائم المالية محل التدقيق (عبد اللاوي، 2013، صفحة 167).

6.4. مداخل وسبل تضييق فجوة التوقعات:

لقد بذلت المنظمات المهنية والكثير من الكتاب والباحثين المهتمين بالقضايا المحاسبية المعاصرة محاولات عديدة لمعالجة فجوة التوقعات في التدقيق والقضاء عليها وفيما يأتي نستعرض لأهم هذه الأساليب التي يمكن أن تساهم في تضييق فجوة التوقعات: (موسي، 2021، صفحة 22)

- دعم إستقلالية وحياد المدقق الخارجي من خلال تحسين حوكمة الشركات؛

- تفهم المجتمع لطبيعة عمل ومسؤوليات المدقق؛
- تفعيل الدور الرقابي للمنظمات المهنية على جودة أداء المدقق؛
- العمل على دعم إستقلالية المدقق من خلال سن تشريعات وقوانين تحكم العلاقة بين المدقق والعميل؛
- تحسين عملية الإتصال في بيئة التدقيق، سواء بين المدقق ومستخدمي القوائم المالية، أو بين المدقق ولجنة التدقيق؛
- زيادة توعية المساهمين والجمعيات العامة في الشركات بأهمية دعم استقلال المدقق والتخفيف من ضغط الإدارة العليا عليه؛
- على مدقق الحسابات تعديل طبيعة وظيفة التدقيق للوفاء بما يتوقعه مستخدمي تقرير عملية التدقيق من المدقق وإنجازه بصورة معقولة؛
- تحمل مدقق الحسابات لمسؤوليات أكثر بهدف تلبة توقعات المستخدمين فيما يتعلق باكتشاف مواطن الأخطاء والغش المحاسبي والتصرفات غير القانونية؛
- عدم إصدار المدقق لأي تقرير نظيف إلا إذا إستطاع الحكم فاعلية نظام الرقابة الداخلية، وأن يكون لديه دليل مقنع أو وسائل إثبات تشير إلى أن القوائم المالية لا تحتوي على بيانات ناتجة عن تلاعب الإدارة أو الموظفين.

5. أهمية تطبيق آليات حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في التدقيق

1.5. الدور الحوكمي لاستقلالية مجلس الإدارة في الحصول على قوائم مالية غير مضللة وخالية من الغش:

تلعب إستقلالية مجلس الإدارة دورا محوريا في الحد من تضارب المصالح بين المديرين وحملة الأسهم، فهي تعزز من قيام مجلس الإدارة بمهامه الإشرافية والرقابية وتطبيق التقديرات المحاسبية السليمة للحد من التصرفات الانتهازية للإدارة ، وفي هذا الإطار أشار (Ahmed and Duellman) في معرض أبحاثه خلال سنة 2007 بأن هيكل مجلس الإدارة له تأثير كبير على نشر معلومات مالية موثوقة وذات صلة بنشاط الشركة، وفي أغلب الحالات يضم مجلس الإدارة عدد كبير من المساهمين الخارجين أو يكون لدى المساهمين الخارجين ممثلين منتخبين في مجلس الإدارة يعملون على لتحقيق مصالحهم، ويساعد وجود أعضاء مستقلين في مجلس الإدارة على ضبط أداء الإدارة للعمل في إطار مصلحة المساهمين، وتعظيم قيمة الشركة، كما يتيح للمساهمين فرصة الإطلاع على الوضع المالي للشركة، والتقليل بشكل كبير من إمكانية التلاعب في الأرقام المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية للشركة (تريرات و شلابي، 2022، صفحة 11).

في دراسة أخرى أكد كل من (Harianto and Singh) بأن مجلس الإدارة بشكل عام يعتبر أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، إذ يساعد في حماية رأس المال المستثمر في الشركة من سوء الإستعمال من قبل المديرين التنفيذين، وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين وإعفاء أعضاء لجان المراجعة، لجان التعينات، ولجان مكافأت الإدارة العليا، ويقرر مجلس الإدارة مدى احتياجه من عدمه لانشاء تلك اللجان أو اللجان الأخرى. كما أن مجلس الإدارة القوي يشارك بفاعلية في وضع إستراتيجية الشركة، ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة، ويراقب سلوكها ويقوم أداءها. وبتالي تعظيم قيمة الشركة (قطاف، 2019، صفحة 57).

2.5. الدور الحوكمي للمراجعة الداخلية في زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية:

تؤدي المراجعة الداخلية دورا مهما في الحوكمة داخل المنشأة من خلال الرقابة الداخلية، والتي تعمل على تقييم الأداء المالي للشركة ومراقبة سلوك المديرين للتقليل من مشاكل الوكالة، لذلك يتوقع الباحثين وجود ارتباط محتمل بين تفعيل دور المراجعة الداخلية في المنشآت وزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية، فمن خلال نظرية الوكالة يمكن توقع أن تكون الشركات التي لديها رقابة داخلية فعالة وذي ثقافة رقابة داخلية جيدة أقدر على فهم فوائد المراجعة الداخلية في الحد من صراعات الوكالة في التعاقد مع المساهمين وأصحاب الديون أو كليهما، أو الحد من مخاطر التقاضي للمديرين والمراجعين (تريرات و شلابي، 2022، صفحة 11).

نتيجة لذلك تفضل المنشآت تفعيل دور المراجعة الداخلية لما لها من دور قوي ومؤثر في إنتاج معلومات تتسم بجودة محاسبية عالية، وتحقق توقعات المستخدمين لها بما يضيق فجوة التوقعات في عملية التدقيق، وذلك من خلال علاقتها التعاونية مع بقية الأطراف مثل مدققو الحسابات، لأن مجال المراجعة الداخلية يمكن أن يؤثر على الإجراءات التي ينفذها المراجع الخارجي، وعند أداء مهام المراجعة الخارجية يمكن للمدقق الخارجي أن يعتمد على أعمال أدتها وظيفة المراجعة الداخلية مسبقا، أو على أعمال وتقارير تطلب منها مباشرة، ولا شك أن وجود قسم للمراجعة الداخلية في المنشأة يمكن أن يقلص من مهام المدقق الخارجي وتوقيت تنفيذها، بشرط أن يتحلى المدقق الداخلي بالكفاءة والموضوعية والقواعد المهنية وأدابها، بالإضافة على تنفيذ كافة المهام الملقاة على عاتقه مثل: (السيد، 2021، صفحة 178)

- الالتزام بمبادئ أخلاقيات المهنة (الاستقامة، الموضوعية، السرية)؛
- قوة نظام الرقابة الداخلية ووجود رقابة توجه على القوائم المالية؛
- تقييم مسار الحوكمة في المنشأة؛
- تحسين الإتصال بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي.

3.5. الدور الحوكمي للمراجعة الخارجية في تلبية حاجيات مستخدمي القوائم المالية:

تلعب المراجعة الخارجية دورا مهما وفعال في إنجاح حوكمة الشركات لأنها تحد من تضارب المصالح بين المساهمين والأطراف الأخرى ذات العلاقة بالشركة، كما أنها تقضي على عدم تماثل المعلومات المحتواة في القوائم المالية وبتالي تضييق فجوة التوقعات، ويرتبط المدقق الخارجي بعلاقة إيجابية مع تطبيق آليات الحوكمة لأنه يكون أكثر عرضة للانتقادات في حالة تعرض الشركات للتعثرات المالية خلال فترة تأديته لمهمة التدقيق، أو عندما يتم اكتشاف حالات غش أو أخطاء جوهرية في المعلومات المالية للشركات التي أصدر بشأنها تقرير نظيف وإيجابي، وبتالي يكون رد فعله العفوي هو الإيمان بتطبيق آليات الحوكمة لحماية نفسه من ضغوطات الإدارة من جهة ومن جهة أخرى حماية نفسه من أي مخاطر قضائية قُد ترفع ضده من طرف المساهمين أو الدائنين الآخرين نتيجة مصادقته على معلومات مالية مضللة تم نشرها في القوائم المالية التي تعدها الشركة (تريرات و شلابي، 2022، صفحة 12).

4.5. دور آليات الحوكمة في دعم استقلالية وحياد مدقق الحسابات:

وجد في الكثير من الأبحاث والدراسات المحاسبية بأن تطبيق آليات حوكمة الشركات يساهم في دعم إستقلال وحياد مدقق الحسابات، ويقصد بإستقلال المدقق أن يكون له شخصية ذاتية وأن يكون سيد نفسه، ولا يخضع إلا لسلطان واجبه وضميره فيؤدي واجبه كاملا رغم أي ضغط خارجي قد يقع عليه أو يتعارض مع مصالحه الشخصية، وجوهر سلوك المدقق المهني أن يكون شخصا أمينا ومستقلا وموضوعيا في علاقته مع العميل لأن الإستقلالية والحياد أساسيان في موضوعية المدقق، وإذا شك مستخدم القوائم المالية لأي ظرف في إستقلالية المدقق سوف تهتز مصداقية رآيه (مُحَّد هاني، 2009، صفحة 48). وعليه يرى الكثير من المهتمين بالقضايا المحاسيبية أهمية تطبيق آليات الحوكمة في الشركات لما لها من أهمية تحسين استقلالية وحياده المدقق وهو ما ساهم بدوره في تقليص فجوة التوقعات في التدقيق.

5.5. الدور الحوكمي للجان التدقيق في الحصول على قوائم مالية ذات جودة:

إن عملية الإشراف على إعداد البيانات المالية للشركة تعتبر من المهام الأساسية المناطة بلجنة التدقيق الداخلي، إذ تقوم هذه اللجنة بمتابعة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، كما تعتبر من أدوات حوكمة الشركات الداخلية المهمة في الشركة، لأن صفتي الاستقلالية وعمق النظر من أهم صفات لجنة التدقيق، فهي لا تندفع نحو الاستغراق في أمور محاسبية ولا تتورط في تغطية أخطاء أحد الأطراف ذات المصلحة، وتلعب لجنة التدقيق دور أساسيا في الإشراف والرقابة المالية وتقديم التقارير، وبهذا الدور تساهم في تقوية حوكمة الشركة وزيادة ثقة المستخدمين في قوائمها المالية المفصح عنها (قطاف، 2019، صفحة 59).

ومن ناحية أخرى فإن زيادة الطلب من جانب مسخدمي القوائم المالية على الشركات لإظهار نتيجة أعمالهم ومركزهم المالي بصورة حقيقية تعكس الواقع الاقتصادي الفعلي للشركات، أدى إلى زيادة الاهتمام بموضوع لجان التدقيق، ولعل من أهم العوامل التي أدت إلى تدعيم فكرة هذه لجان التدقيق الداخلي هو التناقض الموجود بين المدقق الخارجي وإدارة الشركة خاصة في مجال المحافظة على إستقلاليته في إبداء رأي فني محايد بشأن مصداقية وعدالة القوائم المالية محل التدقيق، وبتالي فإن وجود لجنة للتدقيق في أي شركة يمثل حماية للمساهمين ويضمن إستقلالية رأي المدقق الخارجي، وهو الأمر الذي يساهم في تقليص فجوة التوقعات في مهنة التدقيق بشكل عام (كرمية، 2014، صفحة 187).

6. الخاتمة:

ركزت هذه الدراسة على دراسة الدور الذي تلعبه حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، حيث كان للأزمات المالية والإنهيارات وإفلاس العديد من الشركات نتيجة كثرة الفساد الإداري والمحاسبي، وغياب الشفافية بسبب تواطئ المدققين في التلاعب في الحسابات المعلن عنها في القوائم المالية، الأثر الأكبر في بروز مصطلح "حوكمة الشركات" خلال العقود الثلاثة الأخيرة، ويعود الفضل في ذلك إلى الجهوذ المبدولة من طرف المنظمات المهنية وعلى رأسهم منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي وصندوق النقد الدولي، بالإضافة إلى التعاون مع الكثير من الدول والهيئات الدولية المسؤولة عن تنظيم الممارسات المحاسبية.

حيث رأت أغلب هذه الأطراف ضرورة تطبيق آليات الحوكمة في الشركات لما لها من أهمية كبيرة في الحكم أداء الشركات واتخاذ القرارات بشأنها سواء من قبل المساهمين أو الأطراف الأخرى ذات العلاقة بالشركة، هذا من جهة، من جهة أخرى الرغبة في تضييق فجوة التوقعات التي برزت بحدة بين مستخدمي القوائم المالية والمدققين بسبب الأزمات المالية الأخيرة، وذلك من خلال فرض معايير أشد صرامة في إعداد القوائم المالية ومراقبة أداء المراجعين. ويمكن تلخيص دور حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق فيما يلي:

- ظهرت آليات حوكمة الشركات نتيجة انفصال الملكية عن الإدارة وعجز نظرية الوكالة على مراقبة إدارات الشركات وحماية حقوق حملة الأسهم وتعظيم مصالحهم، من خلال حالات الانهيار والإفلاس التي شهدتها كبرى الشركات عبر العالم ؛
- تساهم آليات حوكمة الشركات في وضع القواعد الأساسية لتحديد وظائف جميع الأطراف داخل الشركة وتعزيز مساءلتها، وتحسين الممارسات المحاسبية والمالية والإدارية مما يؤدي إلى الاستغلال الأمثل لموارد الشركة والذي ينعكس بالإيجاب على تحسين أداءها الاقتصادي؛

- تلعب إستقلالية مجلس الإدارة دورا محوريا في الحد من تضارب المصالح بين المديرين وحملة الأسهم، فهي تعزز من قيام مجلس الإدارة بمهامه الإشرافية والرقابية وتطبيق التقديرات المحاسبية السليمة للحد من التصرفات الانتهازية للإدارة؛
- يلعب التدقيق الداخلي دورا مهما في الحوكمة داخل المنشأة من خلال الرقابة الداخلية، والتي تعمل على تقييم الأداء المالي للشركة ومراقبة سلوك المديرين للتقليل من مشاكل الوكالة؛
- يساهم التدقيق الخارجي في إنجاح حوكمة الشركات لأنه يحد من تضارب المصالح بين المساهمين والأطراف الأخرى ذات العلاقة بالشركة، كما أنه يقضي على عدم تماثل المعلومات المحتواة في القوائم المالية وبتالي تضييق فجوة التوقعات،
- وجد في الكثير من الأبحاث والدراسات المحاسبية بأن تطبيق آليات حوكمة الشركات يساهم في دعم إستقلال وحياد مدقق الحسابات والذي بدوره يساهم في تخفيض فجوة التوقعات في التدقيق؛
- تعتبر عملية الإشراف على إعداد البيانات المالية للشركة من المهام الأساسية المناطة بلجان التدقيق الداخلي، كما تعتبر من أدوات حوكمة الشركات الداخلية المهمة في الشركة، لذلك يعتبر وجود لجنة للتدقيق في أي شركة يمثل حماية للمساهمين ويضمن إستقلالية رأي المدقق الخارجي.

7. المراجع

1.7. المراجع باللغة العربية:

- أحمد حابي، و عبد الرحمن جاب الله. (2021). جور المعايير الجزائرية للتدقيق في تقليص فجوة توقعات التدقيق –دراسة إستطلاعية لآراء محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين في الجزائر العاصمة. *مجلة الإستراتيجية والتنمية ، 11* (4)، 312-328.
- أحمد عبد الملك رجب. (2017). دراسة العلاقة بين آليات حوكمة الشركات والتحفظ المحاسبي في الشركات المسجلة بسوق الأسهم السعودي. *مجلة المحاسبة والمراجعة ، 5* (2)، 207-232.
- أشرف سالم عبد الكافي. (2018). أثر آليات حوكمة الشركات على تضييق فجوة التوقعات في المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين – دراسة ميدانية على بيئة المراجعة الليبية. *مجلة الدراسات الاقتصادية* (3)، 75-99.
- الجريدة الرسمية، الجريدة الرسمية. (13 جانفي, 1988). القانون رقم 88-01 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية. الجزائر: الجريدة الرسمية العدد 2.
- القانون التجاري القانون التجاري الجزائري. (2007). القانون التجاري الجزائري،المواد 610 ،635 ،657 . الجزائر.
- أمينة فداوي. (2014). دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية- دراسة عينة من شركات المساهمة الفرنسة ،(رسالة دكتوراه). *تخصص مالية ومحاسبة والتسويق في المؤسسة* . عنابة، الجزائر: جامعة باجي مختار.
- أيمن تريرات، و عمار شلابي. (2022). أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات على ممارسات التحفظ المحاسبي. *مجلة أرصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية، 5* (1)، 1-14.
- بشرى عبد الوهاب، و حسين جليل محسن. (2016). تأثير آليات حوكمة الشركات في ممارسات التحفظ المحاسبي، بحث تطبيقي في عينة من المصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية. *مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، 22* (99)، 484-507.
- خليل محمّد هاني. (2009). مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في فلسطين- دراسة تحليلية لآراء المراجعين الخارجيين والمستثمرين، (رسالة ماجستير). فلسطين: الجامعة الإسلامية غزة.

- سحر محمود علي السيد. (2021). آليات حوكمة الشركات ودورها في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة – دراسة ميدانية على بيئة المراجعة في جمهورية مصر العربية. *المجلة العلمية لكلية التجارة* (71)، 157-192.
- صبيحة برزان العبيدي. (2016). العوامل التي تؤدي إلى حدوث فجوة توقعات بين مستخدمي المعلومات المحاسبية وأداء المدققين الخارجيين وطرق تضييق تلك الفجوة. *مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية* (48)، 183-204.
- عبد العظيم موسي. (2021). دور حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة- دراسة ميدانية على عينة من شركات التأمين بمدينة الدمازين. *المجلة العربية للعلوم الإنسانية والإجتماعية ، 10* (1)، 1-34.
- عبد القادر حمه. (2020). أثر الإجراءات التحليلية على تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق- دراسة إستطلاعية لآراء عينة من الأكاديمين والمدققين الخارجيين في العراق. *المجلة العلمية لجامعة جيهان السليمانية ، 4* (2)، 195-215.
- عقبة قطاف. (2019). دور حوكمة الشركات في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية* دراسة حالة شركات المساهمة المدرجة في بورصة الجزائر، (رسالة دكتوراه). *تخصص اقتصاد وتسيير مؤسسة* . الجزائر: جامعة محمد خيضر-سكرة.
- علي عبد الله عبد الصمد. (2013). إطار حوكمة الشركات في الجزائر – دراسة مقارنة مع مصر. *مجلة الباحث ، 12* (12)، 39-46.
- عمر علي الدوري. (2010). دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقعات. *مجلة المنصور ، 14* (1)، 123-138.
- غنية بن حركو، و زهير زواش. (2018). دور معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة التوقعات. *مجلة العلوم الإنسانية ، 2* (49)، 179-192.
- محمد عبد الدائم عبد المجيد. (2022). عوامل وأبعاد فجوة التوقعات في المراجعة على الشركات العامة وإمكانيات الحد منها. *مجلة الجامعي* ، 205-227.
- مصطفى عقاري، و حكيمة بوسلمة. (2013). أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية. *مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية* (9)، 40-52.
- مفيد عبد اللاوي. (2013). آليات وطرق تضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية وتقارير محافظي الحسابات (رسالة دكتوراه). *تخصص إدارة أعمال* . الجزائر: جامعة الجزائر 3.
- نسرين كرمية. (2014). دراسة تحليلية لمدى تأثير آليات حوكمة الشركات على تضييق فجوة التوقعات في المراجعة- دراسة ميدانية، (رسالة دكتوراه). *تخصص محاسبة وتدقيق* . الجزائر: جامعة الجزائر 3.
- هشام حسن التميمي. (2009). فجوة التوقعات ومسؤوليات المدققين من وجهة نظر المستثمرين. *مجلة كلية العلوم الاقتصادية* (22)، 189-205.
- وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية. (2009). ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر. الجزائر.
- ياسين إبن زيدان، أحمد صافي، و صادق صفيح. (2018). آليات حوكمة الشركات وأجهزة دعمها لتعزيز الأداء الاقتصادي في الجزائر. *مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي ، 12* (3)، 49-60.
- يحي سعيدي، و لخضر أوصيف. (2012). دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات. *مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية ، 5* (1)، 181-208.
- يوسف محمود جربوع. (2004). فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضييق الفجوة. *مجلة الجامعة الإسلامية، 14* (2)، 367-389.

2.7. المراجع باللغة الأجنبية:

- Cohen, C. o. (1978). *Report conclusions and recommendations.* New York: AICPA.
- garcia AND, L., & Reatrize, O. (2009). Acounting conservatism and corporate governance. *Review of accounting studies , 14*, 1-41.

Is Artificial Intelligence Improving the Audit Process?

Benmoussa Mohammed Soufiane
benmedsouf@gmail.com
الاسم واللقب: محمد سفيان بن موسى
الرتبة العلمية: دكتوراه
العنوان الالكتروني: com.benmedsouf@gmail
رقم الهاتف: 0550101755

الاسم: مريم صيد
المؤسسة: جامعة 20 أوت 1955-سكيكدة
الايمايل: m.sid@univ-skikda.dz

Abstract:

How does artificial intelligence (AI) affect the quality and efficiency of audits? As the Fourth Industrial Revolution advances, AI is increasingly recognized for its essential roles in various economic activities. The audit profession has also integrated AI into its operations, which encompass auditing, oversight, and consulting services. The adoption of AI has been welcomed in some areas because of its advantages, while in others, it has faced skepticism and resistance. Supporters highlight benefits like improved sampling techniques, decreased labor and time required for audits, greater efficiency and effectiveness due to broader audit coverage, and enhanced audit quality. Critics raise practical concerns regarding potential breaches of ethical standards governing the audit profession, risks of bias (including job losses), and challenges in coordinating machine and human activities. The study has two main goals. First, it examines the impact of AI on the auditing process. Second, it evaluates current discussions surrounding artificial intelligence and auditing, along with the consequences of implementing AI in audit practices. The study will showcase the discussions and common ground among scholars regarding the role and effects of AI in auditing, aiming to pinpoint potential research gaps for future investigations in the field. Emphasizing the potential externalities of AI has both theoretical and practical implications.

Keywords: Auditing, Artificial Intelligence, ethical, implications, audit quality

*المؤلف المرسل: الاسم الكامل، البريد الإلكتروني

الملخص:

كيف يؤثر الذكاء الاصطناعي على جودة وكفاءة عمليات التدقيق؟ مع تقدم الثورة الصناعية الرابعة، أصبح الذكاء الاصطناعي معروفًا بشكل متزايد لأدواره الأساسية في الأنشطة الاقتصادية المختلفة. قامت مهنة التدقيق أيضًا بدمج الذكاء الاصطناعي في عملياتها، والتي تشمل خدمات التدقيق والرقابة والاستشارات. لقد تم الترحيب باعتماد الذكاء الاصطناعي في بعض المجالات بسبب مزاياه، بينما واجه في مناطق أخرى تشككًا ومقاومة. يسلط المؤيدون الضوء على فوائد مثل تحسين تقنيات أخذ العينات، وانخفاض العمالة والوقت اللازم لعمليات التدقيق، وزيادة الكفاءة والفعالية بسبب تغطية التدقيق الأوسع، وتحسين جودة التدقيق. يثير النقاد مخاوف عملية بشأن الانتهاكات المحتملة للمعايير الأخلاقية التي تحكم مهنة التدقيق، ومخاطر التحيز (بما في ذلك فقدان الوظائف)، والتحديات في تنسيق الأنشطة الآلية والبشرية. الدراسة لها هدفين رئيسيين. أولاً، يدرس تأثير الذكاء الاصطناعي على عملية التدقيق. ثانيًا، يقوم بتقييم المناقشات الحالية المتعلقة بالذكاء الاصطناعي والتدقيق، إلى جانب عواقب تطبيق الذكاء الاصطناعي في ممارسات التدقيق. وستعرض الدراسة المناقشات والأرضية المشتركة بين العلماء فيما يتعلق بدور وآثار الذكاء الاصطناعي في التدقيق، بهدف تحديد الفجوات البحثية المحتملة للتحقيقات المستقبلية في هذا المجال. إن التأكيد على العوامل الخارجية المحتملة للذكاء الاصطناعي له آثار نظرية وعملية.

كلمات مفتاحية: التدقيق، الذكاء الاصطناعي، الأخلاقيات، الآثار، جودة التدقيق.

1. Introduction

How does artificial intelligence (AI) influence product quality and efficiency in firms? In recent years, investments in AI across various sectors have surged (Bughin et al., 2017; Furman and Seamans, 2019), leading to notable increases in firm sales (Babina et al., 2020) and market value (Rock, 2020). However, the evidence regarding AI's ability to enhance firm productivity is inconsistent. For instance, in fields like education, security, health, engineering, computer science, agriculture, banking, accounting, and general business processes, AI is catalyzing transformative changes in operations and procedures. Artificial intelligence (AI) has been referred to as the future (Schmelzer, 2019; Deming, 2020). According to Schmelzer (2019), AI may influence humanity's future in four key areas: how people work, live, interact, and perceive the world, as well as their relationship with data. Technology gradually transforms the nature of work and labor. With the decreasing costs of AI, one profession that is often considered at risk from robotic process automation (RPA) is accounting (Gass, 2018). A study by Frey and Osborne (2014) identified bookkeeping, accounting, and auditing clerks as the second most likely jobs to be replaced by computerization.

Forbes states that various business functions, including accounting, finance, marketing, and human resources, are now prepared to adopt AI (Marr, 2020). A 2016 study by Accenture Consulting on 12 developed European countries reinforced this idea, predicting that AI will double their economic growth rates and enhance labor productivity by 2035 (Branon, 2016). It's not surprising that in 2017, Deloitte, PricewaterhouseCoopers (PwC), and Ernst & Young (EY) began using natural language processing (NLP) for document reviews, a task that would typically take human auditors weeks to complete (Zhou, 2017). The COVID-19 outbreak has compelled organizations to adopt digital transformation, suggesting that digital technologies will be essential in the future and that the digital economy is the path forward (Klasko, 2020). Kommunuri (2022) notes that AI technologies and their applications are still emerging in the auditing and accounting fields, although signs of increased adoption are gradually becoming apparent (Kokina et al., 2021). Certain audit functions are labor-intensive, requiring decision-making to be based on solid evidence (Munoko, Brown-Liburd, & Vasarhelyi, 2020). The COVID-19 pandemic has driven a greater adoption and application of AI in the auditing and advisory functions of accounting firms. AI has been used in assessing pre-engagement risks, audit planning risks, tests of transactions, analysis of information and audit documentation. Uglum (2021) highlights the growing development and

widespread use of AI in data analysis and interpretation, suggesting that AI is a crucial element for the future of the audit profession. The researcher further suggests that AI has been utilized in the audit process to improve decision-making. Baldwin, Brown, and Trinkle (2006) argue that while the adoption of AI in the audit profession is still in its early stages, it is vital for enhancing the efficiency and effectiveness of the audit function. AI can be used to review working papers and documents, evaluate and recompute business transactions, assess risks, evaluate going concerns, and consider fraud and material misstatements. While the potential benefits of using AI in the audit profession are clear and compelling, there is a growing awareness of possible negative effects associated with its application. These negative externalities may arise from ethical considerations and implications for audit quality.

Implications for audit quality encompass data analysis, the accuracy of that analysis, and a comprehensive assessment of the business environment, ultimately enhancing services for clients. The importance of addressing unintended consequences cannot be overstated (Eltweri, 2021). Losbichler & Lehner (2021) suggest that AI may face substantial limitations in the accounting and audit profession, particularly when dealing with complex systems and the challenges of integrating human and machine information systems. Cho, Vasarhelyi, Sun, and Zhang (2020) highlight the potential biases and ethical implications associated with the use of AI tools in auditing. While some researchers view the adoption of AI technologies in the audit profession positively, recognizing its transformative impact, others see it as a setback for the profession (Al-Aroud, 2020; Albawwat & Al Frijat, 2021; Al Frijat, 2020). Albawwat and Al Frijat (2021) further question auditors' readiness to adapt to this change, noting that some auditors struggle to manage the new challenges and modifications in the audit process brought about by AI usage. Chong et al. (2022) argue that people tend to trust their own judgment more than AI technologies, with decisions to accept or reject AI recommendations influenced by this confidence. Likewise, for auditors, the influence of AI in the profession depends on their reliance, overreliance, or under-reliance on AI technologies and the results produced by these systems.

From the brief literature review above, the conceptualization of AI, its application, and its utility in auditing remains a topic of debate and discussion among academics, auditors, and the business community. Therefore, through a critical literature review of ongoing debates, this paper evaluates the application of AI in auditing and its implications for audit quality.

2. Review of the Literature

This section explores various facets of the literature on AI and auditing.

2.1 Definition of Artificial Intelligence

AI can be defined in multiple ways, as there is no single, concise, or universal definition (Hassani et al., 2020). Most definitions emphasize the role of AI in business and society at large. While Colom et al. (2010) describe AI in terms of problem-solving, reasoning, and learning, Munoko et al. (2020) define it as a novel technology that mimics and replicates cognitive human skills and judgments. Hassani et al. (2020) describe AI as intelligent systems designed to analyze data and provide a solid basis for decision-making by generating insights from large and complex datasets that have been processed and summarized through IT into manageable units. In the context of auditing, artificial intelligence refers to the application of AI technologies to improve audit processes. This implies a transformation of the audit process, reorganization of audit functions, and an upgrade of skills across the profession to stay relevant, necessitating investment in technology, training, and continuous professional development (CPD). AI can be utilized for various functions within the audit profession. For example, AI can be applied to perform analytical review procedures, assess risks, apply algorithms, classify functions, evaluate materiality, make judgments regarding going concern assessments, project company failures, and evaluate internal controls (Issa, Sun & Vasarhelyi, 2016). The use of AI in these various audit functions raises controversy regarding ethical considerations and audit quality. While Allami, Nabhan, and Jabbar (2022) highlight advantages like accuracy, objectivity, and speed, Landers and Behrend (2022) point out challenges related to bias and fairness. The World Forum (2015) predicts that by 2025, 30% of corporate audits will be performed using AI. Citing Research and Markets (2022) and Data Reports (2022), Lazarevska et al. (2022) estimate that the big data market will reach approximately US$273.4 billion by 2026, with 98% of the information stored globally being electronic.

2.2 Auditing

The audit profession is wide-ranging and includes various types of audits, but three key elements are essential regardless of the audit type: the auditor’s independence, the assurance provided to the principal (those who commissioned

the audit), and the evidence that supports the assurance or opinion expressed. The different types of audits include external audits, forensic audits, internal audits, compliance audits, tax audits, and environmental audits. Internal auditing concentrates on assessing internal operations, enterprise risk management, and evaluating internal controls. Conversely, what is often referred to as an audit of financial statements focuses on evaluating a company's financial statements to express an opinion on whether they present a true and fair view of the financial performance, financial position, cash flows, and changes in equity. Ernst and Young, IFAC (2015), and KPMG (2019) assert that AI has the potential to transform the audit profession and its functions, whereas Ernst and Young (2018) raise questions about whether the application of AI poses a risk, serves as a risk mitigation strategy, or both.

2.3 Artificial Intelligence in Auditing

The audit profession, particularly accounting firms, has made significant investments in AI to assist with complex tasks (Commerford et al., 2022; Joe et al., 2019). Proponents of using AI to enhance audit quality highlight benefits such as increased accuracy, improved judgment and decision-making, and better client service. In contrast, critics argue that individual auditors often exhibit "algorithm aversion.". Auditors often tend to overlook or undervalue computer-generated advice more than human advice. Despite these contradictions, AI is gradually being integrated into the audit profession. As previously mentioned, this paper focuses on the application of AI in audits. In the context of auditing, AI refers to the replication of human intelligence functions by machines to perform audit tasks. As noted by Albawwat and Al Frijat (2021), "AI can mimic human capabilities such as seeing, hearing, performing logical tests, and problem-solving." The audit profession is governed by International Standards on Auditing (ISAs). Regarding ISA 200, "the overall objective of an audit of financial statements by the independent auditor is to conduct the audit in accordance with International Standards on Auditing." According to ISA 200, the auditor's objectives are to: (1) obtain reasonable assurance to express an opinion on whether the financial statements are free from fraud and error and prepared in accordance with acceptable financial reporting standards, and (2) issue an audit report and communicate the audit findings. To issue an audit report, the auditor must gather sufficient and appropriate audit evidence on which to base their conclusions. Sufficiency refers to the amount of evidence (Is it sufficient to support the conclusion?), while appropriateness pertains to the quality of that evidence (Is it relevant, reliable, understandable, neutral, and objective?).

According to the code of professional conduct, auditors must follow five fundamental principles: integrity, professional behavior, professional competence and due care, objectivity, and confidentiality. For instance, the principle of professional competence and due care requires that auditors should not accept engagements for which they lack the necessary professional competence to fulfill. They may only accept such engagements if they can depend on a competent, professional, and experienced expert who will adhere to the fundamental principles that guide the auditor. The use of AI in auditing affects the fundamental principles and the auditor's capacity to provide a quality audit that meets the objectives outlined in ISA 200, ISA 220, ISQC 1, ISA 700, and ISA 240, among others. To conduct a professional and competent audit, auditors must perform specific tasks, and AI tools can assist in these tasks. While AI can improve the quality of audit work by providing appropriate judgment, enhancing sufficiency and appropriateness, and increasing accuracy and objectivity, it may also risk compromising objectivity and due diligence. When machines are employed, they can embody human biases, leading to flawed or biased audit decisions. According to Baldwin et al. (2006), AI can be utilized in auditing for the following tasks:

- Analytical review procedures
- Assessment of materiality
- Evaluation of the internal control environment and internal controls
- Risk assessment (including engagement or audit risks, detection risks, and the risks of material misstatements due to fraud and error)
- Judgments regarding going concern
- Predictions of bankruptcy or company failure

Digital transformation in the auditing profession creates new opportunities for technological advancements. Aksoy and Gurol (2021) suggest that AI can be utilized in Computer Assisted Audit Techniques (CAATS), allowing auditors to define, filter, identify gaps, create equations, conduct statistical analyses, recognize related records, categorize, collate, and integrate information. "Contemporary audit engagements involve examining clients that actively utilize cloud computing technology, big data, and data analytics to remain competitive in today’s challenging landscape." To conduct competent, efficient, and effective audits, auditors "must always stay one step ahead of the audited entity to gain complete insight into all data and comprehend the entity's operations and environment" (Lazarevska et al. 2022). Bozhinovska Lazarevska et al. (2022) suggest that utilizing AI technologies like big data and data analytics in auditing

offers numerous advantages, including the ability to test transactions at 100% instead of relying on sampling, gaining a better understanding of the client's environment and operations through the assessment of multiple sources, enhancing the efficiency and effectiveness of audit engagements, automating repetitive tasks to eliminate redundancy, enabling continuous audits, focusing more on high-risk areas, and improving fraud detection. Data analytics can be employed in various stages of the audit process, including planning the audit (ISA 300), conducting risk assessments, evaluating the control environment, performing tests of controls (ISA 315), collecting audit evidence (ISA 500), and forming a conclusion to support the audit opinion (ISA 700 and 705). Balios et al. (2020) highlight several potential limitations of using AI in the audit profession. These include the costs associated with digital infrastructure and implementation, the necessity for training and digital education, an increased audit expectation gap, a lack of standards for applying AI technologies in auditing, diverse contexts for implementing these technologies, and concerns regarding confidentiality and security. The integration of AI technologies in auditing remains a contentious issue among academics, auditors, and regulators.

3. Conclusion

AI technologies and predictions are still in their early stages of adoption in the audit profession, yet they hold significant potential for the future. While achieving accurate forecasts in the AI era remains challenging, enhancements can be made through improved human prediction capabilities, automation, and the application of AI technologies like machine learning algorithms and expert systems. Given that humans may have superior cognitive skills compared to machines, it's important to reconsider whether AI forecasts should replace or complement human predictions. The uncertainty, complexity, and ambiguity of AI outcomes pose challenges to the use, trust, and acceptance of AI in auditing. These implications vary for different stakeholders, such as auditors, investors, shareholders, management, and auditees, presenting significant difficulties. Ongoing debates surround the technical requirements, audit quality, the opinions expressed, and the audit evidence produced using AI. The conflicting implications also focus on the accuracy and persuasiveness of AI-generated forecasts and predictions. Additional concerns include the reasonableness of the evidence and the clarity or ambiguity associated with algorithm-produced data. These complexities raise doubts about the effectiveness and efficiency advantages of AI tools in the audit profession. Additionally, ethical concerns and compliance with ISAs have been highlighted as points of ongoing debate. The review also

concludes that disagreements regarding the applicability of AI technologies in auditing center on how to meet adequate documentation requirements for providing backup and an audit trail for sufficient evidence, as well as whether AI use aligns with professional codes and regulatory standards. The admissibility of AI-generated evidence in legal disputes remains a contentious issue among researchers. Consequently, the question of whether AI tools represent a solution or a challenge in the audit profession—whether they pose risks or offer opportunities—remains unresolved.

4. Recommendations for Future Research

This study is a literature review, and further research should explore the ongoing controversies through empirical methods. Future researchers should examine the impact of AI usage on audit objectives and how the ISAs could be revised to accommodate AI in the profession, as digital transformation is here to stay and Auditing 4.0 is an unavoidable reality. The study recommends that accounting and audit firms develop strong digital audit teams by integrating IT, AI, and computer specialists. Additionally, there is a pressing need for enhanced training, continuous professional development, and education on AI tools. Universities should consider incorporating Fourth Industrial Revolution (4IR) tools and AI technologies into their curricula, particularly in accounting and auditing programs.

References

Aksoy, T., & Gurol, B. (2021). Artificial intelligence in computer-aided auditing techniques and technologies (CAATTs) and an application proposal for auditors. In Auditing ecosystem and strategic accounting in the digital era (pp. 361-384). Springer, Cham.

Al Frijat, Y. S. (2020). Do International Financial Reporting Standards aid in Providing High-Quality Data and Contribute to Open and Precise Accounting Statements?. International Journal of Business, Accounting and Finance, 14(1), 82-103.

Al-Aroud, S. F. (2020). The Impact of artificial intelligence technologies on audit evidence. Academy of Accounting and Financial Studies Journal, 24, 1-11.

Albawwat, I., & Frijat, Y. (2021). An analysis of auditors' perceptions towards artificial intelligence and its contribution to audit quality. Accounting, 7(4), 755-762.

Allami, F. A. J., Nabhan, S. H., & Jabbar, A. K. (2022). A Comparative Study of Measuring the Accuracy of Using Artificial Intelligence Methods as an Alternative to Traditional Methods of Auditing. World Economics and Finance Bulletin, 9, 90-99.

Babina, T., A. Fedyk, A. He, and J. Hodson. (2020). Artificial intelligence, firm growth, and industry concentration.

Baldwin, A. A., Brown, C. E., & Trinkle, B. S. (2006). Opportunities for artificial intelligence development in the accounting domain: the case for auditing. Intelligent Systems in Accounting, Finance & Management: International Journal, 14(3), 77-86.

Balios, D., Kotsilaras, P., Eriotis, N., & Vasiliou, D. (2020). Big data, data analytics and external auditing. Journal of Modern Accounting and Auditing, 16(5), 211-219.

Lazarevska, Z. B., Tocev, T., & Dionisijev, I. (2022). How to improve performance in public sector auditing through the power of big data and data analytics?–the case of the Republic of North Macedonia. Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies, 8(3), 187-209.

Branon, O. (2016). Artificial intelligence poised to double annual economic growth rate in 12 developed economies and boost labour productivity by up to 40 percent by 2035, according to new research by Accenture. Accenture.

Bughin, J., E. Hazan, S. Ramaswamy, M. Chui, T. Allas, P. Dahlstrom, N. Henke, and M. Trench. (2017). Artificial intelligence: The next digital frontier? Available at: https://apo.org.au/node/210501.

Cho, S., Vasarhelyi, M. A., Sun, T., & Zhang, C. (2020). Learning from machine learning in accounting and assurance. Journal of Emerging Technologies in Accounting, 17(1), 1-10.

Chong, L., Zhang, G., Goucher-Lambert, K., Kotovsky, K., & Cagan, J. (2022). Human confidence in artificial intelligence and in themselves: The evolution and impact of confidence on adoption of AI advice. Computers in Human Behavior, 127, 107018.

Commerford, B. P., Dennis, S. A., Joe, J. R., & Ulla, J. W. (2022). Man versus machine: Complex estimates and auditor reliance on artificial intelligence. Journal of Accounting Research, 60(1), 171-201.

Deming, D. (2020, Jan 20). The robots are coming: Prepare for trouble. Deloitte.

Eltweri, A. (2021). The Artificial Intelligence Ethical Implications in Auditing Public Sector. The International EFAL-IT BLOG Information Technology Innovations in Economics, Finance, Accounting and Law, 2(1).

Frey, C. B., & Osborne, M. A. (2017). The future of employment: How susceptible are jobs to computerisation?. Technological forecasting and social change, 114, 254-280.

Furman, J., and R. Seamans (2019). AI and the economy. Innovation Policy and the Economy 19 (1): 161–191.

Gass, J. (2018). AI's impact on accounting and finance. Forbes.

Hassani, H., Silva, E. S., Unger, S., TajMazinani, M., & Mac Feely, S. (2020). Artificial intelligence (AI) or intelligence augmentation (IA): what is the future?. Ai, 1(2), 143-155.

Issa, H., Sun, T., & Vasarhelyi, M. A. (2016). Research ideas for artificial intelligence in auditing: The formalization of audit and workforce supplementation. Journal of Emerging Technologies in Accounting, 13(2), 1-20.

Joe, J., Commerford, B., Dennis, S., & Wang, J. (2019). Complex Estimates and Auditor Reliance on Artificial Intelligence.

Klasko, S. (2020). 5 lessons we must take from the coronavirus crisis. World Economic Forum.

Kokina, J., Gilleran, R., Blanchette, S., & Stoddard, D. (2021). Accountant as digital innovator: Roles and competencies in the age of automation. Accounting Horizons, 35(1), 153-184.

Kommunuri, J. (2022). Artificial intelligence and the changing landscape of accounting: a viewpoint. Pacific Accounting Review, 34(4), 585-594.

Losbichler, H., & Lehner, O. M. (2021). Limits of artificial intelligence in controlling and the ways forward: a call for future accounting research. Journal of Applied Accounting Research, 22(2), 365-382.

Marr, B. (2020). 10 Business functions that are ready to use artificial intelligence. Forbes..

Munoko, I., Brown-Liburd, H. L., & Vasarhelyi, M. (2020). The ethical implications of using artificial intelligence in auditing. Journal of Business Ethics, 167(2), 209-234.

Munoko, I., Brown-Liburd, H. L., & Vasarhelyi, M. (2020). The ethical implications of using artificial intelligence in auditing. Journal of Business Ethics, 167(2), 209-234.

Rock, D. (2020). Engineering value: The returns to technological talent and investments in artificial intelligence.

Schmelzer, R. (2019,). The AI-Enabled Future. Forbes.

Uglum, M. K. (2021). Consideration of the ethical implications of artificial intelligence in the audit profession.

Zhou, A. (2017). EY, Deloitte And PwC Embrace Artificial Intelligence For Tax And Accounting. Forbes.

Colom, R., Karama, S., Jung, R. E., & Haier, R. J. (2010). Human intelligence and brain networks. Dialogues in clinical neuroscience, 12(4), 489-501.

Landers, R. N., & Sanchez, D. R. (2022). Game-based, gamified, and gamefully designed assessments for employee selection: Definitions, distinctions, design, and validation. International Journal of Selection and Assessment, 30(1), 1-13.

دور المعرفة المحاسبية لمستخدمي القوائم المالية في تضييق فجوة توقعات التدقيق

The Role of Accounting Knowledge for Financial Statement Users in Narrowing the Audit Expectation Gap

عبير لخشين[1*]، كنزة جمال[2]

1 مخبر SFKE، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، a.lekhchine@univ-skikda.d

2 جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، k.djemel@univ-skikda.d

الملخص:

يهدف هذا البحث إلى تسليط الضوء حول مشكلة فجوة توقعات التدقيق ودور المعرفة المحاسبية في معالجتها، حيث تلعب هذه الأخيرة دورا محوريا في فهم أداء الشركة واتخاذ القرارات المالية الاستراتيجية، لذلك تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي من أجل وصف متغيرات البحث وتحليل العلاقة بين المعرفة المحاسبية وفجوة توقعات التدقيق.

توصلت الدراسة الى أن المعرفة المحاسبية تساهم في تقليص فجوة توقعات التدقيق من خلال تقليص التوقعات غير الواقعية، تعزيز الثقة في عملية التدقيق، كما أنها تساعد في فهم الفرق بين دور المدقق ودور الإدارة في إعداد القوائم المالية.

توصي الدراسة بضرورة توفير برامج تدريبية موجهة لمستخدمي القوائم المالية، تركز على فهم الأسس المحاسبية وكيفية تحليل البيانات المالية بفاعلية، إضافة إلى تعزيز قنوات التواصل بين مقدمي المعلومات المالية ومستخدميها، من خلال ورش العمل والندوات التي تتيح تبادل الآراء والملاحظات.

الكلمات المفتاحية: معرفة محاسبية؛ مستخدمي القوائم المالية؛ فجوة التوقعات؛ تضييق.

تصنيف **JEL** : M41، M42، D83.

Abstract:

This research aims to highlight the issue of the audit expectation gap and the role of accounting knowledge in addressing it. Accounting knowledge plays a crucial role in understanding a company's performance and making strategic financial decisions. To achieve this, a descriptive analytical approach was adopted to describe the research variables and analyze the relationship between accounting knowledge and the audit expectation gap.

The study concluded that accounting knowledge contributes to narrowing the audit expectation gap by reducing unrealistic expectations and enhancing trust in the audit process. Additionally, accounting knowledge helps in understanding the difference between the auditor's role and the management's role in preparing financial statements, as management is primarily responsible for their preparation, while the auditor comes to verify their compliance with standards.

The study recommends the need for targeted training programs for financial statement users, focusing on understanding accounting principles and effectively analyzing financial data. Additionally, it emphasizes enhancing communication channels between financial information providers and users through workshops and seminars that facilitate the exchange of opinions and feedback.**Keywords:** Accounting knowledge; Financial statement users; Expectation gap; Narrowing.

*المؤلف المرسل: عبير لخشين، البريد الإلكتروني

1. مقدمة:

تُعتبر القوائم المالية الأداة الأساسية التي يعتمد عليها المستثمرون والمحللون الماليون لفهم الوضع المالي للمنشآت، ومع تزايد التحديات الإقتصادية، تبرز الحاجة إلى معلومات مالية دقيقة وموثوقةتتأثر جودة هذه المعلومات بعدد من العوامل، أهمها المعرفة المحاسبية لمستخدمي القوائم المالية، حيث تعد المعرفة المحاسبية العمود الفقري لأي منظمة أو شركة، فهي تمثل اللغة المالية التي تتيح فهم أداء الشركة واتخاذ القرارات المالية الاستراتيجية ، من خلال القدرة على تفسير البيانات وتحليلها، وهي تشمل فهم المبادئ المحاسبية الأساسية، القدرة على قراءة القوائم المالية، والتعرف على معايير التقارير المالية.

تتسبب الفجوة بين توقعات المدققين والواقع في فقدان الثقة في المعلومات المالية، مما يعيق جذب الإستثمارات ويساهم في عدم استقرار الأسواق، هذه الفجوة تظهر عندما لا تتطابق توقعات المدققين مع المعلومات التي توفرها الشركات، مما يؤدي إلى تضارب في الآراء حول أداء الشركات. ولذلك، تتعاظم أهمية تحسين مستوى المعرفة المحاسبية لدى المستخدمين، خاصة في ظل التغيرات السريعة في القوانين والسياسات المحاسبية.

من هذا المنطلق يمكن طرح إشكالية هذا البحث في التساؤل المركزي التالي:

هل تلعب المعرفة المحاسبية دورا في تضييق فجودة توقعات التدقيق؟

1.1 فرضيات البحث:

من أجل الإجابة على إشكالية البحث تم صياغة الفرضيات التالية:

- **الفرضية الأولى:** تساهم زيادة المعرفة المحاسبية في تحسين فهم المستخدمين للمعلومات المالية، مما يقلل من فجوة توقعات التدقيق؛
- **الفرضية الثانية:** هناك علاقة إيجابية بين مستوى التعليم المحاسبي لمستخدمي القوائم المالية ودقة توقعاتهم؛
- **الفرضية الثالثة:** تؤثر البيئة الإقتصادية والسياسات التنظيمية بشكل مباشر على جودة المعرفة المحاسبية وكيفية إستخدامها في اتخاذ القرارات.

2.1 أهمية البحث:

تسهم هذه الدراسة في إلقاء الضوء على أهمية المعرفة المحاسبية كأداة لتحسين جودة المعلومات المالية وتعزيز الثقة بين المستثمرين والشركات، كما تبرز كيف يمكن لمستوى التعليم والمعرفة المحاسبية أن يساهم في تقليل الفجوة بين توقعات المدققين والممارسات الفعلية، من خلال تقديم رؤى حول كيفية تحسين المعرفة المحاسبية.

3.1 أهداف البحث:

- تحليل تأثير المعرفة المحاسبية من خلال دراسة دور المعرفة المحاسبية في تحسين جودة المعلومات المالية.
- تحديد المتغيرات المؤثرةللكشف عن العوامل المختلفة التي تسهم في فجوة توقعات التدقيق.
- تقديم توصيات: لتعزيز التعليم المحاسبي والمعرفة بين مستخدمي القوائم المالية.

4.1 منهجية البحث:

من أجل تحقيق أهداف البحث والإجابة على اشكاليته سيتم التطرق للعناصر التالية:

مقدمة

المحور الأول: مدخل الى فجوة التوقعات؛

المحور الثاني: ماهية المعرفة المحاسبية؛

المحور الثالث: العلاقة بين المعرفة المحاسبية وفجوة توقعات التدقيق؛

خاتمة.

2. مدخل الى فجوة التوقعات

1.2 مفهوم فجوة التوقعات:

لقيت فجوة التوقعات اهتماما كبيرا من قبل الباحثين سوء ا كانوا مهنيين أو أكادميين، بحيث تعددت تعاريفها والأسباب التي رجحت لحدوثها، وتعددت الزوايا التي ينظر إليها من خلالها، فالبعض يستخدمها للتباين بين محافظ الحسابات ومستخدمي القوائم المالية في نطاق واجبات ومسئوليات محافظ الحسابات وفق ما تقتضيه المهنة، في حين يستخدمها البعض الآخر للاختلاف في الأداء المهني لمحافظ الحسابات من حيث الجودة ومعايير الأداء عن الأداء المتوقع تحقيقه لمستخدمي القوائم المالية، فيما يستخدم آخرون للإشارة إلى التباين في أهداف التدقيق بين مهنة التدقيق ومستخدمي القوائم المالية. ولقد ظهر مصطلح فجوة التوقعات في أمريكا عام 1974 من طرف االجنة التي شكلها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين والمعروفة باسم لجنة كوهين، التي أمرت بالقيام بدراسة مسؤوليات المراجعين ومن ثم معرفة ما إذا كانت توجد هناك فجوة بين ما يمكن للمدقق القيام به وما يتوقعه المجتمع من هذا المدقق، وبعد القيام بهذه الدراسة تم التوصل إلى أنه يوجد هناك فجوة توقع في التدقيق. (عبد اللاوي، 2014)

عرفت فجوة التوقعات بأنها: الثغرة بين ما تنص عليه معايير التدقيق فيما يرتبط بمهمة مدقق الحسابات، وبين توقعات مستخدمي البيانات مقابل ما يقدمه المدقق. كما عرفت فجوة التوقعات على أنها فجوة تظهر بين ما يتوقع عمله حملة الأسهم من المدققين، وما يقوم به المدقق ضمن القانون. (الشقور و الحجابا، 2022)

وتعرف فجوة التوقعات بأنها مقدار التباين والاختلاف بين أقصى ما يتوقع المستخدمين أنه يجب على المدققين أداءه وتوفيره وبين ما تتوقعه المهنة وتقره معاير الأداء المهني بشكل معقول وكذلك مقدار التباين والاختلاف بين ما تقره معايير الأداء المهني بشكل معقول وبين معايير الأداء المتحفظة من ناحية وبين الأداء الفعلي المنفذ من ناحية أخرى. (بن قري و زرزار، 2020)

2.2 مكونات فجوة التوقعات في بيئة التدقيق:

فجوة التوقعات تتكون من جزئين هما :فجوة المعقولية، وهي المرتبطة بفجوة الجهل)جهل جمهور المنتفعين بطبيعة عمل المدقق، ومسؤولياته، وفجوة الأداء التي تعود إلى العجز في معايير التدقيق الداخلي، وضعف في أداء المدققين ويمكن تحليل هذه الفجوة إلى نوعين أساسين، هما: (مزياني، 2015)

- **فجوة المعقولية** : وتمثل الفرق بين توقعات المجتمع من خدمات المدققين، وبين ما يستطيع المدققون إنجازه بصورة معقولة .تنشأ هذه الفجوة نتيجة لمغالاة المجتمع في توقعاته، إما بسبب عدم إلمامه بطبيعة التدقيق ومحدداته، أو بسبب رغبته في الحصول على أقصى ما يمكن من المدققين مقابل ما يدفعه لخدماتهم؛
- **فجوة الأداء** : وهي تتمثل في الإختلاف بين الأداء المتوقع من المدقق من قبل المجتمع، والأداء الفعلي للمدقق .وتم فيما بعد تحليل فجوة الأداء إلى جزئين هما: –فجوة القصور في الأداء نفسه، و هذه الفجوة ناتجة عن الإختلاف في أداء المدققين ومدى التزامهم بمعايير التدقيق، مما يعني أن عدم إلتزام المدققين بها، أو عدم تطبيقها بالطرق الصحيحة والسليمة هو الذي يؤدي على وجود هذه الفجوة، ولدينا أيضا فجوة القصور في معايير التدقيق والقواعد المنظمة للمهنة، وتمثل الفرق بين الواجبات التي يمكن توقعها بصورة معقولة أو مقبولة من المدققين، وبين واجبات المدققين وفقا لمعايير التدقيق والإصدارات المهنية .مما يعني أنه حتى لو أدى المدقق دوره وفق ما تتطلبه معايير التدقيق، فإن المجتمع يرى– دائما –عدم كفاية هذه المعايير والنصوص القانونية المؤطرة لعملية التدقيق بغية تحقيق الأهداف المتوخاة منها.

3.2 أسباب فجوة توقعات التدقيق:

هناك العديد من الأسباب التي تؤدي إلى فجوة توقعات التدقيق، ولتحديدها بدقة يجب الأخذ بعين الاعتبار ديناميكية الفجوة وعدم استقرارها، لأن احتمالية التغير ناتجة عن التغير في أسبابها خلال الوقت والمكان، وذلك نتيجة اختلاف التوقعات والحاجات من بيئة إلى أخرى، ويمكن تقسيم أسباب فجوة توقعات التدقيق إلى أسباب خاصة بمهنة التدقيق وأسباب خاصة بمستخدمي القوائم المالية، نذكرها كما يلي:

أ. الأسباب الخاصة بمهنة التدقيق: وهي الأسباب المتعلقة بدرجة تقدم المنظمات المهنية للتدقيق ودرجة استقلال المدقق ومسؤوليته عن اكتشاف الغش والأخطاء في التدقيق بالإضافة إلى مدى وجود اتصال فعال في بيئة التدقيق، وهذه الأسباب نوجزها كما يلي: (الصبوح، 2015)

– **استقلالية المدقق:** إن استقلالية المدقق الخارجي من القيم المتأصلة في مهنة التدقيق، ومن المقومات الجوهرية اللازمة لتمكينه من أداء عمله والتعبير عن رأيه المهني المحايد بحرية تامة، فأي مصلحة ذاتية أو تحيز أو مجاملة قد تضعف الثقة في تقريره.

– **عدم التحديد الواضح لدور المدقق ومسؤولياته:** إن من أهم عوامل الفجوة عدم تحديد دور المدققين بوضوح في المجتمع وتحديد مسؤولياتهم وفق معايير التدقيق الدولية والمحلية.

– **انخفاض جودة الأداء المهني للمدققين:** هناك عدة عوامل تؤدي إلى ذلك، ومن أهمها قيام المدققين بالتنافس فيما بينهم وذلك يتم إما للحصول على عمليات تدقيق جديدة أو لعدم فقدان العمليات الحالية، القيام بعمليات التدقيق بأتعاب قليلة لا تتناسب مع الجهد المبذول، وفي بعض الأحيان التحفظ بشأن استمرارية المؤسسة الخاضعة للتدقيق وإتباع سلوك متساهل مع العملاء وذلك عند إدراك المدققين أن العملاء غير راضين عن دورهم وأدائهم، الأمر الذي يؤدي إلى اتساع فجوة التوقعات.

– **الاتصال الغير فعال في بيئة التدقيق:** ويعرف أيضا بفجوة الاتصال وهو ناتج من عدم فهم مستخدمي خدمات التدقيق المعلومات المتوفرة في تقرير المدقق المقدم لهم.

– **قصور الرقابة الذاتية في مهنة التدقيق:** إن مهنة التدقيق متهمة بأنها تطبق نظام الرقابة الذاتية بطريقة سرية لا يتم الإعلان عنها للجمهور بحجة المحافظة على أسرار العملاء، وفي الكثير من الأحيان لا يتم تطبيق هذا النظام من قبل المجالس المكلفة بالرقابة على أعمال المدققين، من خلال فرض عقوبات غليظة عند إخلالهم بالمسؤولية المهنية.

– **نقص الكفاءة المهنية للمدقق:** ويقصد بالكفاءة المهنية للمدقق المعرفة الكافية والمتخصصة في مجالات المحاسبة والتدقيق والمهارة في تطبيق تلك المعرفة في حالات وظروف مختلفة، كذلك السلوك الذي يكتسبه المدقق من التعليم والتدريب الكافي، والكفاءة المهنية من الدعائم الأساسية للتدقيق، غيابها يؤدي إلى فجوة التوقعات.

– **تقرير التدقيق:** يعتبر تقرير التدقيق سبب رئيسي من أسباب فجوة التوقعات، الأمر الذي أدى إلى تبني معايير تتعلق بشكل التقرير ومحتواه وذلك من أجل تقديم تقرير يمكن المدقق من توصيل نتائج عملية التدقيق بشكل واضح لمستخديه.

ب. الأسباب الخاصة مستخدمي القوائم المالية: نوجزها في العناصر التالية: (مهتدي، 2012)

– **قصور الوعي عن المحاسبة والتدقيق لدى مستخدمي القوائم المالية:** يوجد قصور في نشر الوعي عن المحاسبة والتدقيق بين جمهور المستخدمين، وهذا القصور يؤدي إلى عدم إلمامهم بماهية وأهداف التدقيق ودور مسؤوليات المدقق بالإضافة إلى القيود والتعقيدات المتأصلة في عملية التدقيق، وبالتالي يولد المزيد من التوقعات نحو الأعمال التي يجب على المدقق القيام بها والتي قد تبلغ حدا ليس بمقدور المدقق تقديمها في ضوء ما يحكمه من معايير وقوانين منظمة للمهنة وأيضا عنصر التكلفة والعائد لعملية التدقيق مما قد يؤدي إلى اتساع فجوة التوقعات.

– **طبيعة التغير في توقعات المجتمع:** أن التغير في توقعات وطلبات المجتمع من المدقق يتسم بالسرعة والديناميكية مما يؤدي لحدوث فاصل زمني كبير بين ظهور توقعات جديدة لمستخدمي القوائم المالية والاستجابة المهنية لها وهو الأمر الذي يساهم في اتساع فجوة التوقعات.

4.2 آثار فجوة توقعات التدقيق:

ينتج عن فجوة توقعات التدقيق عدة آثار سواء عن الأطراف المتعلقة بالفجوة أو ما يحيط بها سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ويمكن أن نميز في هذا الإطار عن نوعين من هذه الآثار، كما يلي:

أ. الآثار الإيجابية لفجوة توقعات التدقيق: وتتمثل هذه الآثار في ما يلي: (شعبان، 2007)

– تفعيل دور المنظمات المهنية من خلال تأهيل الإطار العام للتدقيق من خلال العمل على وضع المعايير الملائمة لكل الحالات التي يمكن للمدقق معرفتها، ومن جهة أخرى تعمل على تضييق التوقعات من خلال وضع حلول لتضارب توقعات المستخدمين مع أداء المدققين.

– الإهتمام بالأنظمة المتعلقة بمهنة التدقيق (النظام المحاسبي في المؤسسة، نظام الرقابة الداخلية)، ويكون هذا الاهتمام من خلال التركيز على الأنظمة وحسن سيرورتها الذي يؤدي بها إلى تحقيق أهدافها.

ب. الآثار السلبية لفجوة توقعات التدقيق: وتتمثل هذه الآثار فيما يلي: (عبد اللاوي، 2014)

– إن فجوة توقعات التدقيق بين المستثمرين والمدققين راجع إلى الرأي المدلى به من قبل المدقق الذي يعتبر أحد المدخلات في عملية اتخاذ القرارات من قبل هؤلاء المستثمرين في البورصة مما يؤدي إلى آثار سلبية على مستوى البورصة؛

– تتأثر مهنة التدقيق بفجوة التوقعات من خلال سلب الثقة من مهمة التدقيق، باعتبارها مصدر تأكيد مهم للمستخدمين حول صدق أو عدم صدق معلومات القوائم المالية الختامية للمؤسسة، فاتساع فجوة التوقعات يؤدي إلى أن لاتصبح هذه المعلومات مصدر ثقة، بالإضافة إلى عدم استطاعة مهنة التدقيق على التنبؤ بالمشاكل القادمة وعدم اكتشافها للتلاعبات والأخطاء التي تؤثر على نشاط المؤسسة؛

– إختلال التوصيل الفعال يؤدي إلى تدني مستوى عمل المدقق من خلال فقدان الثقة الناتجة عن المستخدمين الذين يرون أنه لا فائدة من عمل المدقق، مما يؤدي إلى ضعف التواصل بينهم مما يؤدي إلى التباعد بين هذين الطرفين.

3. ماهية المعرفة المحاسبية

1.3 تعريف المعرفة المحاسبية:

يكتسب الفرد خلال تطوره المستمر في الحياة مجموعة من المعارف والمدارك العقلية إلى جانب الملاحظة والتجربة والاستنتاج عن كل ما يدور حوله، وهي تمثل في مجملها المفهوم العام للمعرفة (عمار غازي ، 2021، صفحة 08)، وباكتساب الفرد للمعرفة سواء كانت ضمنية أو صريحة ظاهرة، فإن ذلك من شأنه أن يخفض من حالات عدم التأكد والغموض الذي يكتنف بيئة الأعمال بسبب التغييرات السريعة والكثيرة التي تواجهها.

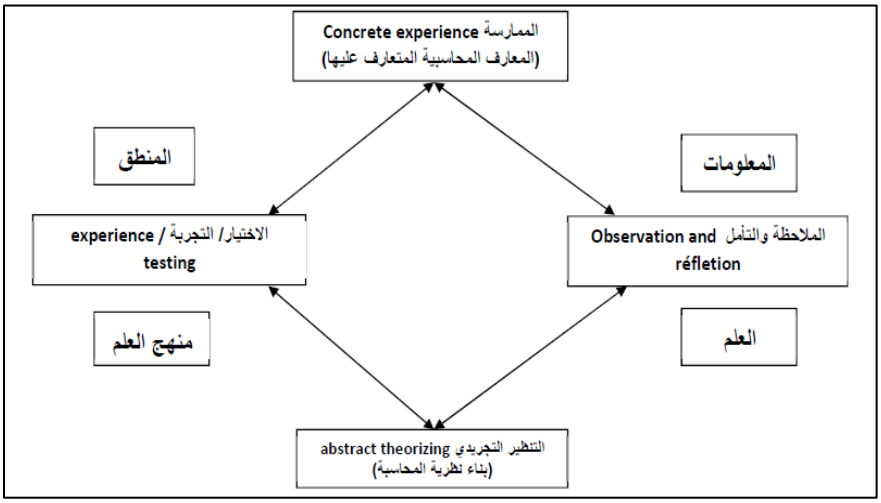
المعرفة المحاسبية كغيرها من أنواع المعرفة تحتاج قدرات ذهنية لامعة قادرة على الفهم الجيد واستيعاب المتغيرات والأحداث، خاصة أنها لا تقتصر على المعرفة الساكنة بل تتعداها إلى الممارسة أو العمل المحاسبي الذي يهدف إلى المعالجة المحاسبية الدورية للأحداث الاقتصادية، ناهيك عن إيجاد حلول للمشكلات التي تحدث باستمرار وتتطلب تراكما معرفيا محاسبيا مواكبا للمستجدات وقادرا على منح المؤسسات فرصا أحسن لاتخاذ قرارات أكثر فاعلية.

وترى المعرفة المحاسبية على أنها حصيلة إمتزاج خفي بين الأدوات والسياسات والقواعد المحاسبية والخبرة والمدركات الحسية للقائمين على العملية المحاسبية داخل الوحدة المحاسبية (عمار غازي ، 2021، صفحة 400)، كما ينظر إليها على أنها مجموعة من الحقائق والقوانين التي ترافق العمل المحاسبي وتنظمه، فهي كافة المعلومات المتاحة للممارسين والتي تمكنهم من القيام بالعمل المحاسبي (لعكيكزة و مُحَّد زرق، 2018، صفحة 187)

وهي تمثل كذلك الفهم المكتسب للشخص بزيادة رصيد مؤهلاته العلمية والعملية من خلال الخبرة أو الدراسة أو التعلم والعمل في مجال المحاسبة لفترة زمنية طويلة نسبيا، حيث يتكون له رصيد متراكم من الخبرات والمعلومات التي تمكنه من الممارسة المحاسبية على أوسع نطاق (مُحَمَّد رشوان و حمادة أبو عرب، 2021، صفحة 80). إذن يمكن القول أن المعرفة المحاسبية هي جملة التراكم المعرفي في المجال المحاسبي الناتج عن التعلم أو الخبرة والتي ينبغي فهمها وتفسيرا بشكل صحيح، بغرض تمكين المستخدم من استخدامها بفاعلية لحل المشكلات الحالية واتخاذ القرارات المناسبة للمؤسسة في الحاضر والمستقبل.

والمعرفة المحاسبية كغيرها من أنواع المعرفة الأخرى تخضع لتفكير منطقي لاكتسابها، وهو ما يوضحه الشكل الموالي:

الشكل 1: خطوات اكتساب المعرفة المحاسبية



المصدر: (صافو ، 2015، صفحة 48).

2.3 **خصائص المعرفة المحاسبية:** تتمتع المعرفة المحاسبية بمجموعة من الخصائص هي (صافو ، 2015، صفحة 49):

- التنظيم المنهجي: حتى يتم ضمان عملية تراكم المعرفة المحاسبية ونقلها للآخرين لابد ان تخضع لتنظيم منهجي يتوافق مع المنطق.

- الاستمرارية والاستقرار: وتمثل في جوهرها مجموعة المبادئ والفروض المحاسبية التي خضعت لها المحاسبة منذ نشأتها، بعد أن أثبتت قدرتها على التطبيق ومجاراة التطورات والتغيرات السريعة في بيئة الأعمال، وهو ما يزيد من عملية التراكم المعرفي.
- القابلية للتغيير والتجديد: بسبب الإستمرارية والإستقرار الذي تتميز به المحاسبة ومعارفها فإن التغيير الذي تعرفه قد يكون بطيئا ومتحفظا، بل وغير مرغوب إلا إذا دعت الحاجة لذلك، وهو أمر مرتبط بشكل وثيق بتنوع الحاجات وتجددها وكذا التطور في طبيعة الأحداث الإقتصادية والمالية.

3.3 أنواع المعرفة المحاسبية: كغيرها من أنواع المعرفة الأخرى تنقسم المعرفة المحاسبية إلى:

معرفة محاسبية صريحة: وهي المعرفة الرسمية التي تنقل للآخرين عبر وسائط متعددة. وتأخذ شكل خبرات يمكن مشاركتها مع الآخرين في صورة معلومات منظمة قابلة للاستخدام، ومفهومة ومحللة. وفي المجال المحاسبي تتمثل في المعلومات المحاسبية الموجودة في سجلات المؤسسة وأرشيفها والتي تخضع لخصائص المعلومات المحاسبية التي أقرها مجلس معايير المحاسبة الدولية. إضافة إلى قواعد القياس والاعتراف والتقرير والتي تمثل الجانب الفني من هذه المعرفة. أما المبادئ والمعايير المحاسبية فتمثل الجانب العلمي منها (محمود ابراهيم السجاعي و نعمان جاسم، 2017، الصفحات 209-211)

معرفة محاسبية ضمنية: وهي المعرفة التي تأخذ طابعا شخصيا مقارنة بالطابع الرسمي للمعرفة المحاسبية الصريحة، تتأثر بالإبداع الشخصي في تطوير المعرفة من خلال اللجوء إلى أفكار وتقنيات جديدة لحل المشكلات أو تحسين الحلول والافتراضات القائمة. كما تشمل أيضا المهارات المهنية المكتسبة من طرف الفرد في تنظيم وفهم البيانات وتفسيرها وتقييم النتائج من أجل إتخاذ القرارات المناسبة. ناهيك عن الخبرة المحاسبية الناتجة عن الممارسة المهنية المتكررة خلال فترات زمنية، مدعومة بالتدريب المستمر والدورات التعليمية التي تعمل على زيادة الكفاءة وإثراء المعارف وبالتالي تحسين القدرات (محمود ابراهيم السجاعي و نعمان جاسم، 2017، الصفحات 212-214)

وعند الحديث عن كيفية المحافظة على المعرفة المحاسبية وتطويرها لا يسعنا الا ان نتحدث عن إدارة المعرفة المحاسبية لما لها من أهمية بالغة في احداث تغييرات جوهرية في المؤسسة من اجل تطوير وتبادل المعرفة المحاسبية، وتعرف عملية إدارة المعرفة المحاسبية على أنها العمليات التي تساعد أو تمكن المنظمات من توليد المعرفة المحاسبية والحصول عليها واختيارها وتنظيمها واستخدامها ونشرها ويمكن تحويل هذه المعلومات المحاسبية المهمة والخبرات التي تمتلكها المؤسسة والتي تعد للأنشطة المحاسبية والإدارية المختلفة كاتخاذ القرارات وحل المشكلات والتعلم والتخطيط الإستراتيجي (غازي إبراهيم، 2021، صفحة 401).

4. العلاقة بين المعرفة المحاسبية وفجوة توقعات التدقيق

1.4 العوامل المؤثرة على جودة المعرفة المحاسبية

تؤثر البيئة الإقتصادية والسياسات التنظيمية بشكل مباشر على جودة المعرفة المحاسبية من خلال عدة جوانب:

- التشريعات والقوانين :تضع السياسات التنظيمية المعايير التي يجب على الشركات الالتزام بها، مما يؤثر على كيفية إعداد القوائم المالية وتفسيرها. وجود تشريعات واضحة يعزز من جودة المعلومات المقدمة؛
- الشفافية والمساءلة :تعزز السياسات التي تدعو إلى الشفافية في التقارير المالية من دقة البيانات المتاحة، مما يساعد مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ قرارات مستنيرة؛
- التعليم والتدريب :تدعم البيئة الاقتصادية الجيدة الاستثمار في التعليم والتدريب المحاسبي، مما يزيد من مستوى المعرفة لدى المستخدمين ويساعدهم في فهم المعلومات المالية بشكل أفضل؛
- إستقرار السوق :في بيئة اقتصادية مستقرة، يميل مستخدمو القوائم المالية إلى الاعتماد على معلومات دقيقة، مما يقلل من الفجوات بين توقعاتهم والواقع؛
- دعم المؤسسات :وجود هيئات تنظيمية قوية تعزز من ممارسات التدقيق والمحاسبة، مما يساهم في تحسين جودة المعلومات المالية.

2.4 مساهمة المعرفة المحاسبية في تضييق فجوة توقعات التدقيق:

تلعب المعرفة المحاسبية دورًا حاسمًا في تضييق فجوة توقعات التدقيق لأنها تساعد في توضيح الفهم الحقيقي لدور المدقق وتضع حدودًا للتوقعات، مما يقلل من التباينات بين ما يعتقد الجمهور أنه يمكن للمدقق تحقيقه وما يمكنه فعلاً تحقيقه، ويمكن توضيح كيف يمكن للمعرفة المحاسبية من تقليص فجوة توقعات التدقيق في النقاط التالية:

- **تقليص التوقعات غير الواقعية:** عندما يفهم الأفراد حدود دور المدقق، مثل كونه ليس مسؤولاً عن ضمان عدم وجود أي أخطاء أو احتيال بشكل مطلق، تتقلص الفجوة. على سبيل المثال، قد يعتقد الجمهور أن المدقق مسؤول عن كشف كل الاحتيالات، لكن المعرفة المحاسبية تصحح هذا الفهم وتوضح أن المدقق يتحقق من القوائم بناءً على عينات وليس بشكل شامل.
- **تعزيز الثقة في عملية التدقيق:** كلما زادت المعرفة بالمفاهيم المحاسبية، زادت قدرة المستخدمين على فهم التقارير المالية بشكل أدق، مما يؤدي إلى توقعات أكثر واقعية وثقة أكبر في نتائج التدقيق.

- **تجنب الفهم الخاطئ للمسؤوليات:** المعرفة المحاسبية تساعد في فهم الفرق بين دور المدقق ودور الإدارة في إعداد القوائم المالية. الإدارة هي المسؤولة الأولى عن إعداد القوائم، والمدقق يأتي للتحقق من مدى مطابقتها للمعايير، وليس لضمان سلامتها بشكل مطلق.

3.4 آليات تعزيز المعرفة المحاسبية

أ. **التعليم المحاسبي** يلعب دورًا كبيرًا في بناء المعرفةالمحاسبية ؛ وهو يعرف على انه عملية منظمة تقوم على أساس تزويد إكتساب المتعلم بالمعارف والقدرات العملية والعليمة اللازمة التي تؤهله لممارسة مهنة المحاسبة ، وتقع مسؤولية هذه العملية على عاتق عدة جهات في مقدمتها مؤسسات التعليم العالي (كيحلي، قمو، و زرقون ، 2021، صفحة 213). وهو ينقسم الى:

- ✓ **التعليم الأكاديمي:** برامج التعليم المحاسبي الجيدة تعطي الطلاب فهماً عميقاً لدور التدقيق المالي، مما يخلق جيلاً من المهنيين والمستخدمين الذين يعرفون الحدود الفعلية لما يمكن أن يقدمه التدقيق.
- ✓ **التعليم المهني والتثقيف المستمر:** برامج التثقيف المستمر، مثل الدورات التدريبية وورش العمل، تساعد في توعية المهنيين الماليين والمستثمرين والجمهور حول كيفية قراءة وتفسير تقارير التدقيق.

يمكن القول أن التعليم المحاسبي الجيد يلعب دوراً كبيراً في تقليل فجوةالتدقيقفي الجزائر، حيث يمكننا الربط بين مدى تقدم التعليم المحاسبي وقدرته على تعزيز الوعي بدور التدقيق وما يمكن أن يحققه فعليًا إذا كان هناك برامج تعليمية تركّز على توضيح دور المدققين والتوقعات الواقعية منهم، فإن فجوة التدقيق يمكن أن تقل.

ب.المشاركة في المؤتمرات:حضور المؤتمرات والندوات لمواكبة التطورات في مجال المحاسبة وتبادل الخبرات مع المتخصصين.

ج.استخدام التكنولوجيا:

تطبيق أدوات تكنولوجية حديثة مثل برامج المحاسبة وتحليل البيانات، مما يسهل فهم المعلومات المحاسبية.تطبيقات مثلQuickBooksأو SAP تساعد في تنظيم البيانات وتحليلها بفعالية.

د.**التوجيه والإرشاد:**توفير برامج توجيه من قبل محترفين ذوي خبرة لمساعدة المحاسبين الجدد على فهم الجوانب المختلفة للمهنة؛ ويتم ذلك من خلال:

- برامج الإرشاد :توجيه المحاسبين الجدد من قبل محترفين ذوي خبرة يعزز مهاراتهم ويعطيهم رؤية واضحة حول المسار المهني.
- اجتماعات دورية :جلسات منتظمة لمناقشة التحديات وتقديم النصائح يمكن أن تكون مفيدة.

هـ. **قراءة الأبحاث والدراسات**:الاطلاع على الأبحاث والمقالات المتخصصة لتعزيز الفهم النظري والعملي للمحاسبة.

و. **تبادل المعرفة**: إنشاء منصات لتبادل المعرفة والخبرات بين المحاسبين في المؤسسات المختلفة، كالانضمام إلى جمعيات محاسبية محلية أو دولية يعزز من فرص التعلم وتبادل الأفكار، أو المشاركة في النقاشات على منصات مثل LinkedInأو المنتديات المتخصصة يوفر بيئة لتبادل الخبرات.

ي. **التقييم الذاتي** :تنفيذ مراجعات دورية للمهارات والمعرفة يساعد المحاسبين على تحديد المجالات التي تحتاج إلى تحسين.

يُمكن القول أن تعزيز المعرفة المحاسبية بين جميع مستخدمي القوائم المالية يلعب دورًا حيويًا في تحسين جودة نتائج التدقيق، فعندما يمتلك المستخدمون فهمًا عميقًا للمفاهيم المحاسبية، يصبحون قادرين على تفسير البيانات المالية بشكل أفضل، مما يقلل من الفجوات بين توقعاتهم وواقع النتائج. كما أن التعليم والتدريب المستمر يساهمان في تعزيز هذا الفهم، حيث يساعدان في توضيح دور المدقق ومسؤوليات الإدارة، مما يؤدي إلى توقعات أكثر واقعية. بالإضافة إلى ذلك، تسهم ورش العمل والمؤتمرات في تبادل المعرفة والخبرات، مما يعزز الشفافية والثقة في المعلومات المالية. وبالتالي، يساهم تعزيز المعرفة المحاسبية في تقليص فجوة توقعات التدقيق.

5. الخاتمة

من خلال هذه الورقة البحثية، حاولنا تسليط الضوء حول مشكلة فجوة توقعات التدقيق باعتبارها الفجوة في الأداء المهني للمدقق من حيث الجودة ومعايير الأداء عن الأداء المتوقع تحقيقه لمستخدمي القوائم المالية، وتوضيح دور المعرفة المحاسبية في تقليصها ومعالجتها، من خلال تقليص التوقعات غير الواقعية و تعزيز الثقة في عملية التدقيق، كما أن المعرفة المحاسبية تساعد في فهم الفرق بين دور المدقق ودور الإدارة في إعداد القوائم المالية، فالإدارة هي المسؤولة الأولى عن إعداد القوائم، والمدقق يأتي للتحقق من مدى مطابقتها للمعايير.

النتائج:

من خلال هذه الدراسة توصلنا إلى النتائج التالية:

- زيادة مستوى المعرفة المحاسبية لدى المستخدمين يؤدي إلى تحسين قدرتهم على تحليل البيانات المالية، مما يساعد في تقليل الفجوة بين توقعاتهم والنتائج الفعلية؛
- مستخدمي القوائم المالية ذوو المعرفة المحاسبية العالية يكونون أكثر قدرة على فهم المعايير المحاسبية والتغيرات في القوائم المالية، مما يساعدهم على تفسير المعلومات بشكل أدق؛

- المعرفة المحاسبية تساهم في تقليل عدم اليقين الذي قد يشعر به المستخدمون عند تقييم الأداء المالي، مما يؤدي إلى استقرار أكبر في التوقعات؛
- كلما زادت المعرفة المحاسبية، زادت ثقة المستخدمين في قراراتهم المالية، مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات مستنيرة تتماشى مع الواقع المالي للشركة؛
- نقص الكفاءة المهنية للمدقق يساهم في زيادة فجوة توقعات التدقيق؛
- أن التعليم المحاسبي الجيد يلعب دوراً كبيراً في تقليل فجوة التدقيق في الجزائر، من خلال قدرته على تعزيز الوعي بدور التدقيق؛
- نقص الدورات والملتقيات التي تجمع المدققين ومستخدمي المعلومات المالية، لمناقشة مشاكل المهنة والتعرف على متطلبات وتوقعات الأطراف المستفيدة في التدقيق، وتوعية هذه الأطراف بواجبات ومسؤوليات المدقق والقيود التي تحكم عملية التدقيق؛
- غياب دور الهيئات والتنظيمات المهنية للتدقيق خاصة المحلية أدى إلى اتساع فجوة التوقعات من خلال ضعف عملها الدائم على إصدار وتطوير معايير المحاسبية والتدقيق والتعريف بها.

التوصيات:

من خلال النتائج المتوصل اليها توصي الدراسة بمايلي:

- توفير برامج تدريبية موجهة لمستخدمي القوائم المالية، تركز على فهم الأسس المحاسبية وكيفية تحليل البيانات المالية بفاعلية.
- يجب على الشركات والمؤسسات تطوير أدوات معلومات تفاعلية تساعد المستخدمين على الوصول إلى البيانات المالية بطريقة سهلة وواضحة، مما يسهل عملية التحليل واتخاذ القرار.
- تشجيع الشركات على تقديم معلومات أكثر شفافية وشمولية في تقاريرها المالية، مما يساعد على تقليل الفجوة بين توقعات المستخدمين والنتائج الفعلية.
- تعزيز قنوات التواصل بين مقدمي المعلومات المالية ومستخدميها، من خلال ورش العمل والندوات التي تتيح تبادل الآراء والملاحظات.
- يجب على المدقق أن يقوم بدوره في إعلام مستخدمي المعلومات المالية بما تتطلبه المهنة لتضييق فجوة توقعات التدقيق.

- تنظيم دورات وملتقيات تجمع مستخدمي المعلومات المالية والمدققين لشرح متطلبات مهنة التدقيق لتضييق فجوة توقعات التدقيق.

المراجع

1. محمود ابراهيم السجاعي ,م & .,نعمان جاسم ,أ .(2017) .تأثير المعرفة المحاسبية على القيادة الاستراتيجية للمنظمة .*المجلة المصرية للدراسات التجاري*.(01)*41* .
2. ابراهيم عمار غازي . (2021). إدارة المعرفة المحاسبية ودورها في تطوير الكوادر المحاسبية في المؤسسات الحكومية العراقية: بحث تطبيقي على بعض دوائر محافظة ديالى. *مجلة اقتصاديات الأعمال*(عدد خاص).
3. الرحمان محمد رشوان ، و هبة حمادة أبو عرب. (2021). دور المعرفة المحاسبية في دعم وتعزيز الممارسة المحاسبية في ظل تدويل التعلم المحاسبي. *مجلة المالية وحوكمة الشركات، 05*(01).
4. الشقور ,ن .خ & .,الحجابا ,ا .ص .(2022) .أثر فجوة التوقعات في التدقيق على مدى استخدام التقارير المالية على الانترنت من قبل المستثمرين المؤسسين في الأردن .*مؤتة للبحوث والدراسات، سلسلة العلوم الانسانية والاجتماعية , 37*(06), 107-138.
5. الصبوح ,م .م .(2015) .دور معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة توقعات التدقيق)دراسة ميدانية في سوريا .(*رسالة ماجستير*.41-36
6. بن قري ,ا & .,زرزار ,ا .(2020) .دور جودة المراجعة الخارجية في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق :دراسة حالة سطيف وبرج بوعريريج .*مجلة أرصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية*.176-157 ,(01)*03*
7. شعبان ,م .(2007) .فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات وسبل تضييقها -دراسة تحليلية .60-57 . فلسطين :الجامعة الإسلامية غزة.
8. عائشة سلمى كيحلي، آسيا قمو، و عمر الفاروق زرقون . (2021). تقييم واقع التعليم المحاسبي في الجزائر- دراسة مقارنة بين محتوى التعليم الأكاديمي وفق معيار التعليم المحاسبي الدولي 02 متطلبات ممارسة مهن المحاسبة في الجزائر. *مجلة إضافات إقتصادية، 06*(02).
9. عبد اللاوي ,م .(2014) .فجوة التوقع في بيئة المراجعة بين المسببات وسبل المعالجة .*مجلة الدراسات المالية والمحاسبية* ,(05) 183-194.
10. عمار غازي إبراهيم. (2021). إدارة المعرفة المحاسبية ودورها في تطوير الكوادر المحاسبية في المؤسسات الحكومية العراقية –بحث تطبيقي على بعض دوائر محافظة ديالي-. *مجلة اقتصاديات الاعمال للبحوث التطبيقية*(العدد الخاص).
11. فتيحة صافو . (2015). التوجهات المعاصرة لتوحيد المعرفة المحاسبية في أبعادها النظرية والعملية، *مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية*(13).

12. مزياني ,ن .ا .(2015) .أبعاد مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق .*مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية*(14)،.114-98

13. مهتدي ,ب .(2012) .فجوة التوقعات في عملية المراجعة بين الطرف الثالث والمراجعين وخبراء الضرائب :الدواعي والمبررات .*رسالة ماجستير*17-16.

14. ياسين لعكيكزة، و مُحَمَّد مُحَمَّد زرق. (2018). ون، دور المعرفة المحاسبية في تحسين جودة المعلومات المالية: من وجهة نظر مهنيي المحاسبة. *مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية*، *09*(03).

The audit approach of the external auditor in an IT environment

L'approche d'audit de l'auditeur externe dans un environnement informatique

Chebel Amel Donia[*1] ،Khiari Mounir[2]

1 ECOFIMA Laboratory, 20 August1955 University -Skikda ،ad.chebel@univ-skikda.dz

2 *BADJI Mokhtar University – ANNABA*, mounirkh923@gmail.com

Abstract:

The purpose of this research is to understand how external auditors conduct audit practices in the digital environment and the main challenges they face. To achieve this objective, the study adopts a descriptive analytical approach due to its suitability for the nature of the study.

The results of the study find that the external auditor should be aware of how the entity has addressed the risks resulting from the use of computerized processes. Then, he will implement different types of controls on the information systems; these controls must be evaluated.

Key words : IT environment; External Audit; IT audit; General controls; Application controls.

Jel classification: M42; M48

Résumé

Le but de cette recherche est de comprendre comment les auditeurs externes mènent leurs pratiques d'audit dans un environnement numérique, ainsi que les principaux défis auxquels ils sont confrontés. Pour atteindre cet objectif, l'étude adopte une approche analytique descriptive, jugée pertinente pour la nature de l'étude.

Les résultats de l'étude montrent que l'auditeur externe doit être conscient de la manière dont l'entité a traité les risques découlant de l'utilisation de processus informatisés. Ensuite, il mettra en œuvre différents types de contrôles sur les systèmes d'information ; ces contrôles doivent être évalués.

Mots clés : Environnement informatique ; Audit externe ; Audit informatique ; Contrôles généraux ; Contrôles applicatifs.

Jel classification:M42; M48

*المؤلف المرسل: شبل آمال دنيا، ad.chebel@univ-skikda.dz

1.Introduction:

IT entry into the world of money and business has also caused significant changes in information systems in terms of preparing, analyzing and presenting data and information. With the increased technical development, it was necessary to prepare data to increase the speed and accuracy of achievement and reduce the cost of preparing it. Reliance on the IT has become significant among the various types and sizes of economic organizations, which led to opening new areas in the world of accounting where its impacts have appeared on the audit process.

Furthermore, there is a need to have an auditor who is capable of auditing information in light of the information technologies and the electronic operating environment, and also the need for methods and procedures of auditing that are different from special methods and procedures under the traditional auditing of manual systems.

The environment in which auditors operate is continually evolving, leading to new requirements. Therefore, it is essential for the auditor to consider the organization's technological landscape, as this will directly contribute to the auditor's evaluation of risks and controls.

The question of the study is:

- **How does the external auditor evaluate IT controls in his auditing approach in the context of digital environment?"**

To address this issue we will need to answer the following questions:

- What are the significant challenges auditors face in the IT environment, and, why is it essential for them to understand the different characteristics of this environment?
- How does the external auditor identify risks associated with information systems?
- What are the specific areas that the external auditor focuses on when evaluating risks related to IT ?
- What types of IT controls that the auditor evaluate them?

The objective of this paper is to determine how the external auditor evaluates IT controls in their auditing approach within the context of the IT environment ; It aims to identify the risks associated with information systems and to outline the specific areas of focus for the external auditor when evaluating risks related to IT and assessing IT controls.

The paper is structured as follows. Section 2 presents **The concept of External Audit and Information Technology (IT) and E-Audit**. Section 3

presents **Evaluation of IT controls by external auditor in the context of audit approach**. Section 4 depicts the results and recommendations.

2.External Audit and Information Technology (IT)

2.1 The concept of external audit

External Audit is a critical examination that allows to ensure that the information produced by the institution is correct and realistic. The audit includes all the checks carried out by an efficient external professional (governor of account) and independent in order to provide a neutral technical opinion on the reliability, integrity and transparency of the financial statements. (SEBTI, ELGUERRI, & BENOUADAH, 2021, p. 441)

External audit is "an impartial, independent examination by an external auditor of a company's business and financial condition" (Porter et al., 2003). The external auditor's overall responsibility is to deliver reasonable assurance to the shareholders of the company and, in general, that the financial statements are free from material misstatement. In addition, they must assess whether the financial statements are true, fair, and compliant with international accounting standards. It must be acknowledged that external auditors are chosen by shareholders to help protect their capital. (Chnar & Naji Afrasyaw, 2022, pp. 2-3)

The main objective of the external audit is the process of critically and systematically examining the internal control systems, data, documents and accounts of the project, with the intent of expressing an impartial technical opinion on whether the financial statements are presented fairly, in all material respects, and in accordance with the applicable accounting framework. Those data about the extent to which the financial statements indicate the financial position of that project at the end of a known period of time and the extent to which they depict the results of its business, such as profit or loss. (Jerri Mohsin & Abdulkareem, 2022, p. 4)

2.2. E- audit and Information technology

The automation of the electronic audit in the framework of data technology is important for keeping abreast of the significant development of the modern software and techniques, which resulted in different audit methods in auditing risks and using the tools and procedures of specialized information IT programs by completing the e-audit process.

2.2.1.The nature of Information technology

Information technology is one of the scientific fields that seek to use advanced systems and methods in various aspects of life to ensure the best performance by employing these techniques in the preparation of programs and applications to practice greater levels of business.

IT has passed through different developments in terms of the way of operation from a manual to an automated method and from using the electronic calculator to to the techniques of using satellites. This rapid development has helped the development of computer technologies. Furthermore, there are many risks in the information technology environment, which can be categorized and divided into:

1. Operating risks (inadequate system insurance, inadequate systems design, poor maintenance, and misuse).
2. Reputational risks (effective penetration).
3. Legal risks (anti-money laundering, violation of conventions and lack of clear definition of rights and obligations).
4. Other risks (traditional risks and market risks). (Magablih, 2019, pp. 5-6)

2.2.2.Importance of IT for the external Auditor

The external auditor must first comprehend how IT affects the audit process in order to appreciate the significance of IT in an audit (Aboumousa, 2004). Incorporating IT in the audit process creates an opportunity for the improvement of audit quality.

Dickey et al. (2019), also discussed efficiency as being the biggest outcome when using IT in external audit, and indicate that allowing a machine to perform routine-based tasks not only makes the audit more efficient, but also allows the auditor to focus on exceptions and anomalies. (Dickey, Blanke, & Seaton, 2019, pp. 3-4)

2.2.3.IT Knowledge Required of External Auditors

KPMG in Canada has chosen to adopt the route of concentrating on improving the external auditors' skills, so they can use technology and customise it to fit their clients' needs (KPMG, 2022).

It is crucial that auditors advance their skills and understanding in digital technologies, data analytics, and other IT-related areas, According to KPMG, technologies such as cognitive technology, data analytics, smart digital platforms, and blockchain will alter how auditing is done, and are further explored below. (KPMG, 2018)

a) Cognitive Technology

Cognitive technology falls within the computer science field. This technology uses techniques such as natural language processing, data mining, and pattern recognition to carry out tasks that the human brain can do. Deloitte Review (2015) further investigated cognitive technologies, and included artificial intelligence, machine learning, and RPA to these concepts. These are discussed below: (Mahlangu & Riyad, 2023, p. 87)

Artificial Intelligence (AI): relates to the development of computer programmes to do tasks that would otherwise need human intellect .With the use of AI, large data sets may be evaluated to spot trends or abnormalities.

Machine learning (ML): provides predictions or judgement that are based on a statistical examination of large historical data. With the help of previously learnt variables, ML algorithms can analyse large volumes of data, and identify anomalies or questionable transactions. This technology may give instantaneous insights into a company's operations, and rule out exceptions that should be taken into account when conducting a risk analysis.

Deep learning (DL): is a sub-class of ML. This technology employs neural networks to do more complex tasks such as visual object identification, which is more like human learning. An example of how DL can be used in an audit is the analysis of unstructured data, such as recordings and emails.

Natural language processing: is a branch of AI, which focuses on interfacing humans and computers. A substantial number of contracts, such as leasing and insurance contracts, are quickly scanned using this AI technology.

Robotic Process Automation: is a way for automating routine business operations by automating the user's interactions with different programmes or analysis via a user interface, as well as following a code to come to a decision.

b) Data Analytics

Data Analytics is based on complex algorithms, extensive calculation methods in the mathematics, computer science, statistics field, but also predefined models, which based on keywords extract the information required by the user. The transition of data through a verification mechanism based on mathematical algorithms aims to test the validity of transactions. Data Analytics is frequently used in audit tests because it allows several types of tests to be performed such as auditing stocks (e.g. finished products, commodities, raw materials and materials, work in progress), the auditor tracking the value used for evaluation in the balance sheet, inventories being presented at cost or net realizable value (NRV). This test

also verifies the existence of adjustments for the depreciation of stocks. (Cristea, 2020, p. 740)

Using data analytics tools, auditors may now examine the entire population instead of just a sample, quickly identifying exceptions and areas of concern. (PWC, 2019, p. 13)

c)Cybersecurity

The concept of cybersecurity refers to measures taken to protect company data held on computer-based systems from the risks of loss, damage, unauthorized access and misuse of unauthorized persons**.** Cybersecurity violations may affect; (Adiloglu & Gungor, 2019, p. 210)

• financial systems and assets through misuse, theft and extortion
• intellectual property rights and business secrets through spying
• the brand and internet assets through defamation, accusation and disclosure of secrets
• business continuity through sabotage and interruption of operations.

d) Blockchain

The blockchain is defined by the cryptographic hash function, an irreversible function which for the financial audit presents an advantage due to the alteration of the "blocks". Due to the authorized access granted to the participants in the transactions, the audited data can be considered secure for verification. Due to the cryptographic security identified at the level of transactions (by time and date), auditors can easily identify anomalies, possible data errors or failed access attempts. The development and integration of controls for the audit of Blockchain technology would represent the next level in testing the integrity of data and the progress of this activity sector. (Cristea, 2020, p. 746)

2.2.4.IT impact on audit missions

Such developments in IT subjected the auditing profession to a large challenge to develop its tools and methods to continue providing its services with a high quality. Therefore, the so-called electronic audit or computerized systems audit appeared; such technologies will help the auditing profession to overcome some aspects of human deficiency in the case of practicing the appropriate professional governance and expressing opinions. In light of the developed environment of information technology, auditors face significant challenges so they should understand the different characteristics of that environment. There are a number of common characteristics that can be added to the environment of information technologies including: (Magablih, 2019, p. 7)

- Concentration of data and office records in the Computer Management.

- Difficulties in tracking processes.

The impact of IT on audit missions was assessed in: (Cristea L. M., 2021, p. 73)

- ❖ the use of specific software (e.g. Ciel Audit and Revision, Gaudit, Case Ware, Acceler IT) in the audit activity;
- ❖ the specificity of the software used in professional activity;
- ❖ perception of the first impact with the computer program used;
- ❖ the type of technology the company's using for;
- ❖ auditors' perception in regard to the emergence and development of Big Data, Data Analytics, Artificial Intelligence, Blockchain;
- ❖ the extent to which technology has changed and penetrated the stages of the audit mission;
- ❖ the future of this profession after the technological impact. Is it considered that this profession will be more and more improved, more appreciation added from the external environment and current work tasks gradually replaced by new technologies?
- ❖ ensuring professional training for working with new technologies in order to achieve performance in audit missions;
- ❖ the current training level in audit, taking into account the continuous revolution of IT and the increasing requirements of stakeholders;
- ❖ the fundamental qualities of today's auditor, in order to redefine them;
- ❖ the possibility of changing the International Standards on Auditing (ISA).

2.2.5.E-Audit

E-Audit is a method that aids examiners in achieving examination goals and gives auditors all the financial and management data necessary to combat fraud and financial wrongdoing. E-audit is an information technology system structure for audit job for processes assessment to test and investigate in documents. The audit software application was developed for a specific audit objective and adheres to organizational policies and procedures. The two stages of the e-audit structure include data collecting and software grouping for the first stage, and program review, code comparison, and parallel simulation for the second stage (Dianeke, Prabowo, & Suhartini, 2021, p. 308).

a) **Advantage of E-Audit**

The auditors establish and have access to e-Audit, which operates in accordance with audit standards in both the public and private sectors. Utilizing information technology and a high-quality management system, economic development successfully attained the primary objectives and improved society. The following are some advantages and financial returns of using e-audit: (AL-Salmi, Ta Wee, & Akbar, September 13-15, 2022, p. 4130)

- **Audit Quality**

The electronic audit system operates as requested by the auditors. In international audit roles, the auditors perform their work in accordance with standards for audit quality, including controls for procedures, risk assessment, problem solving, and audit boards. Due to practically all the audit process being processed systematically, auditors in e- audit structures are not necessary to visit with customers in person.

- **Cost Reduction**

The E-Audit assists auditors in doing examinations, practicing procedures at a lower cost, and avoiding trips to other branches to reduce travel expenses. The computerized audits regulate financial competition, which lowers financial costs and lessens the need for paper records in the businesses. There is no question that the electronic audit relies on technology, particularly helps firms save money by streamlining financial operations.

- **Time Saver**

Time savings is one of the key benefits of employing an electronic auditing system over a manual one because computerized processes such as data gathering, financial statement analysis, and document review are used. Even when the officials are on official holidays, the e-audit continues to run autonomously, saving time and effort. Electronic auditing saves time when financial control reports are presented to higher-ups (top management) and when forming quick judgments about matters of financial theft and admirable corruption.

- **Credibility Audits**

Investor confidence in the internal or external economic trust is increased by the credibility that electronic audit gives to the oversight process. Additionally, electronic audit provides individuals, shareholders, the government, and citizens with facts and integrity of financial data. Additionally, it strengthens the work of the supervisory audit and restricts the sharing of interests with officials in both the public and private sectors, so limiting the private sector's interest with officers.

3. Evaluation of IT controls by external auditor in the context of audit approach

the environment within which auditors work is constantly changing, creating new demands. so the auditor must consider the organization's IT landscape, since this will directly affect the auditor's risk and control evaluation.

We will focus on the audit practices that external auditors rely on in IT environments, based on the framework of guides established by the Regional Company of Auditors (Compagnie Régionale des Commissaires aux Comptes; CRCC):

-" **IT AUDIT"**: This guide, published in 2017 and updated in 2019, focuses on Information Technology General Controls (ITGC)

- **"IT AUDIT OF PROCESSES": SPECIFIC CONTROLS FOR APPLICATIONS AND PROCESSES:** This new guide addresses Application Controls (ITAC: Information Technology Application Controls).

The main audit objectives that the auditor focused on:

• Data quality (completeness, accuracy, relevance, or appropriateness);
• Data security (availability, integrity, confidentiality, audit trail traceability).

3.1. IDENTIFYING AND UNDERSTANDING AVAILABLE DATA

Is a precondition for any analysis:

- What data is available in the information system?
- How is it structured?
- What are the formats?

- Review of the application mapping and associated business processes
- Available databases and useful tables for the audit
- Contents and structure of the tables (fields), coding principles, links between tables.

This phase allows for the determination of the audit objectives that can be covered through the use of investigative tools, as well as the planning, workload, and resources that will be necessary (tools and skills). (CRCC, juin 2020)

As part of his legal audit mission, the auditor gains sufficient knowledge of the entity, particularly its internal control, in order to identify and assess the risk of significant misstatements in the financial statements and to design and implement audit procedures that support his opinion on the accounts (ISA 315).

During the understanding of the entity, particularly its internal control, conducted in accordance with the professional standard relating to understanding the entity and its environment and assessing the risk of misstatements in the accounts, and throughout the audit, the auditor may identify weaknesses in that internal control that must be communicated to the entity (ISA 265).

After gaining an understanding of the entity and assessing the risk of significant misstatements in the accounts, the auditor adapts his overall approach, designing and implementing audit procedures that enable him to form his opinion on the accounts (ISA 330).

Being able to identify and rely on the strengths of an entity's internal control, particularly when its processes are highly computerized, requires evaluating the quality and effectiveness of the embedded application controls within the various processes of that entity. (CRCC, 2020, p. 6)

3.2.The Impact of the IT Environment:

Information systems are now inseparable from business processes. Understanding these processes should begin with measuring the company's dependence on IT. The use of IT has implications for:

- Data entry
- The data processing workflow
- Data retention

ISA 315 states that the auditor must be aware of how the entity has accounted for the risks arising from the use of computerized processes.

1) Risks:

The risks that may arise in a computerized environment are numerous: (Bertin, Godowski, & khelassi, 2013, p. 596)

- **Lack of physical traceability:** Some operations can be integrated into the system without valid documentation.
- **Programming errors:** Processes can be incorrect even if all data entries have been properly made.

- **Insufficient separation of duties:** IT skills are generally limited—especially in SMEs—allowing one person to hold multiple incompatible roles (data entry, controls, development, backups).
- **Insufficient physical security:** Limited staff and lack of expertise can jeopardize systems and data.
- **Absence of disaster recovery plans:** In the event of a major disaster (such as a computer virus, fire, or fraud), many SMEs are unable to restart their operations after losing their systems.
- **IT strategy errors:** Inability to adapt to customer needs, implementation of costly measures to develop oversized and inefficient applications, outdated IT systems developed (without documentation) by individuals who have left the company or by external parties.

The identification of risks associated with information systems includes five essential steps: (Bertin, Godowski, & khelassi, 2013, p. 597)

1. Analysis of the role of IT within the company, considering:
    - The entity's activities;
    - The degree of automation;
    - The degree of dependence (how long can the company withstand a service interruption without significant damage to its operations?).
2. Familiarization with personnel policies;
3. Examination of the IT strategy;
4. Inventory of IT service providers;
5. Development of a mapping of applications and interfaces:
    - This involves describing the functionalities of applications and their interactions, as well as the different interfaces operating between each software;
    - For each business process, it is essential to identify the applications involved in data processing. The collected information helps identify sensitive areas.

2)Assessment of Risks:

his work consists of evaluating risks by considering the identification of potential risks and the internal control system implemented by the company, and deducing the nature and extent of the substantive controls to be performed, in order to maintain the audit risk at an acceptable low level in the following areas: (CRCC, 2019, p. 19)

- **Information system governance**:

The governance of IT covers multiple dimensions. From an audit perspective, we have identified four aspects:

- Roles and responsibilities regarding IT
- Internal control of IT
- Coverage and coherence of the Information system

- **IT access control:**

Access rights to an asset, resource, or information system should, in principle, be proportional to the level of responsibility and position within a hierarchical organization. Additionally, it should take into account the aspect of task separation to avoid a situation of self-approval, regardless of the level of authorized access rights, which is contrary to the fundamental principles of internal control.

The auditor must assess the adequacy of the access rights granted in relation to the consideration of task separation within the entity. This assessment must also be based on the knowledge acquired of the internal control environment.

- **Use Of Data Audit Tools:**

Data auditing tools facilitate the auditor's work and allow for easier attainment of reasonable assurance, as well as appropriate documentation of the risk-based audit approach.

Data analysis thus serves as a qualitative approach that enables the auditor to ensure the accurate representation of data in the financial statements, which can sometimes be automatically transferred into various management systems of the organization.

Moreover, it is a means of addressing the risk of fraud as defined in ISA 240.

- The larger the volume of transactions, the less relevant the substantive approach (tests) becomes.
- The larger the volume of transactions, the more relevant the use of suitable data analysis tools is.

Finally, data analysis enhances the auditor's credibility, improves his image, and offers opportunities for specific high-value-added assignments for the client.

- **Protection Of Personal Data:**

The company is responsible for the necessary cybersecurity to ensure compliance with data protection. Cybersecurity thus becomes a legal obligation. The company becomes the guarantor of respect for privacy.

The risks are significant and require particular analysis from the auditor, which could provide substantial added value to the client.

- **IT business continuity planning:**

The Business Continuity Plan (BCP) aims to establish a set of actions to ensure the continuity of the company's activities in the event of a major disaster. It includes an IT component often referred to as the IT recovery plan.
The BCP should enable an entity to resume and maintain its activities following a disaster or an event that significantly disrupts its normal operations. It should also allow the organization to meet its external obligations (regulatory, contractual) or internal ones (business survival, reputational risk, market share loss risk, etc.) and to achieve its objectives. To identify the criticality factors of a Business Continuity Plan (BCP), the auditor must understand the development process.
Step 1: Identify Objectives and Essential Activities
Step 2: Determine Security Expectations to Achieve Objectives
Step 3: Identify, Analyze, Evaluate, and Address Risks
Step 4: Define the Business Continuity Strategy
Step 5: Implement and Ensure Ownership
To carry out this work, the auditor defines the framework on which he will base his work. For example:

- The NEP or ISA standards for the verification of computerized data;
- COSO for internal control auditing;
- COBIT for auditing the information system and IT governance.

3) Evaluation of IT controls:

A significant portion of controls has been transferred to IT systems. This development is particularly valuable as it allows for increasing automation of controls, thus enhancing accuracy and saving time. However, it's essential to avoid the "black box" syndrome, which assumes that IT-based controls are necessarily correct. Therefore, IT controls must be evaluated.
a) Different types of controls: There are two types: (Bertin, Godowski, & khelassi, 2013, pp. 598-599)

- General controls;
- Application controls.

General IT controls concern the technical environment and the overall framework that maintain and control processes and data. These include principles and procedures that help ensure the continuous proper functioning of information systems. For example:

- Principles ensuring segregation of duties;
- General policies, such as security policies or fraud prevention;

- Installations and measures aimed at protecting assets, such as servers, programs, and data (access rights management, backups, disaster recovery plans);
- Verification procedures, such as security log reviews and monitoring service level indicators;
- Procedures for software and hardware development/maintenance or acquisition;
- Procedures for the deployment of applications and their updates;
- Monitoring of regulatory obligations (archiving, dematerialization).

Internal controls specific to IT are referred to as IT General Controls (ITGC). These controls are grouped into six main families that cover the data lifecycle: (CRCC, 2019, p. 25)

- Access management: infrastructure, applications, and data;
- Application development lifecycle;
- Evolving and corrective maintenance;
- Physical security of data centers;
- Backup and restoration procedures;
- Controls related to operations: network, databases, and production deployment.

In the context of audit work, it is essential to consider these dimensions, as the level of risk and security has a direct impact on the reliability and completeness of financial data.

Application controls: help ensure the completeness and reliability of data provided by IT applications. Application controls at the process level are specific to the business and functional processes of the company. They directly contribute to the internal control of processes reliant on the information system, in conjunction with manual internal controls. These include: (Bertin, Godowski, & khelassi, 2013, p. 599)

- Consistency checks and data validation;
- Anomaly reports;
- Automated interfaces and anomaly handling processes.

b) Evaluation Methodology

The IT procedures are examined from the perspectives of physical security and logical security.

- **Regarding physical security**, internal controls must ensure the safety of hardware against accidental or intentional damage. The points to consider are as follows:

Table 01 : Risks and internal Control Points (physical security)

Risks	**Internal Control Points**
Natural disasters	Backup plan Fire protection system
Power failure	"Generator system" "Installation of UPS (uninterruptible power supply)"
Malicious intervention (internal or external)	"Strict controls on access to sensitive areas" "Limiting personnel access (badges)"

Source: (Bertin, Godowski, & khelassi, 2013, p. 599)

- **Regarding logical security and data backup**, internal controls must ensure the safety of applications and data against accidental or intentional damage. The points to consider are as follows:

Table 02 : identification of Risks and internal Control Points (logical security and data backup)

Risks	**Internal Control Points**
Loss of knowledge of systems and applications	Existence of accessible and updated application documentation; Segregation of duties to avoid concentration of knowledge; Legal formalization of relationships with external providers.
Alteration of applications	Limiting access to programs and performing secure backups; Supervision of work.
Loss or alteration of data	Regular data backups ; Limiting access to applications and data (passwords, access management).
Poorly archived data or inaccessible	Secure archiving procedures (outsourcing, safes).

.

archives	
Disclosure of confidentiel information	Access controls
Virus dissemination	Existence of regularly updated antivirus software
Implementation of fraud	Segregation of duties and access limitations

Source: (Bertin, Godowski, & khelassi, 2013, p. 600)

4.Conclusion:

This research highlighted the role and requirements of external auditor in evaluate IT controls in his auditing approach in the context of the IT environment.
-In all, results show that; It is crucial that auditors advance their skills and understanding in digital technologies such as cognitive technology, data analytics, smart digital platforms, and blockchain, and other IT-related areas.
-The auditor concentrated on key audit objectives, which include data quality in terms of completeness, accuracy, and relevance, as well as data security regarding availability, integrity, confidentiality, and audit trail traceability."
-the auditor defines the framework on which he will base his work. For example: The NEP or ISA standards for the verification of computerized data; COSO for internal control auditing; COBIT for auditing the information system and IT governance.
-the auditor gains sufficient knowledge of the entity, particularly its internal control, in order to identify and assess the risk of significant misstatements in the financial statements and to design and implement audit procedures that support his opinion on the accounts according to (ISA 315).
-The study answered the research question on how the external auditor identify risks associated with information system. Such that The risks that may arise in a computerized environment are a lot :Lack of physical traceability; Programming errors; Insufficient separation of duties ; Insufficient physical security; Absence of disaster recovery plans; IT strategy errors.
-The study concluded that the external auditor determine the specific areas when evaluating risks related to IT , in order to maintain the audit risk at an acceptable low level, Key areas identified include: Information system governance; IT access control; Use of Data Audit Tools ; Protection of Personal Data; IT business continuity planning.
- auditors face significant challenges so they should understand the different characteristics IT environment. For example; Concentration of data and office records in the Computer Management ;Difficulties in tracking processes.

-The external auditor examined IT procedures from the perspectives of physical security and logical security.

Recommendations: According to the results, the study recommends the following:

- Working on applying the electronic auditing since it enables auditors to verify the validity and accuracy of data processing and shortens the time of the audit process.
- Formalize the organizational chart of the IT function and update it regularly;
- Implement two-factor authentication for sensitive access (administrators, etc.).
- Document and regularly update all procedures for processing personal data.
- Raise user awareness about security and privacy issues.

References:

1. Aboumousa, A. (2004). Auditing E-Business-New Challenges for External Auditors. *Journal of American Academy , 4* (1/2), 28-41.
2. Adiloglu, B., & Gungor, N. (2019). THE IMPACT OF DIGITALIZATION ON THE AUDIT PROFESSION: A REVIEW OF TURKISH INDEPENDENT Audit Firms. *JBEF , 8* (4), 209-214.
3. AL-Salmi, M. H., Ta Wee, S., & Akbar, F. (September 13-15, 2022). Impact of E-Audit on Public Organization's Performance in Oman. *Proceedings of the 3rd Asia Pacific International Conference on Industrial Engineering and Operations Management* (pp. 4127-4135). Johor Bahru, Malaysia: IEOM Society International.
4. Bertin, é., Godowski, C., & khelassi, R. (2013). *Manuel comptabilité et audit* . Alger: Berti éditions.
5. Chnar, A. R., & Naji Afrasyaw, F. (2022). The Roles of External Auditors on Financial Information Quality. *Eurasian Journal of Management & Social Sciences, , 3* (2).
6. CRCC. (2019). *Audit informatique* . paris : CRCC.
7. CRCC. (2020). *GUIDE Audit des processus* . Paris : Commission audit informatique de la CRCC .
8. CRCC. (juin 2020). *RECUEIL DE TESTS D'AUDIT DE DONNÉES.* paris : Compagnie régionle des commissaires aux comptes.
9. Cristea, L. (2020). Emerging IT Technologies for accounting and auditing practice. *Audit Financiar , XVIII* (4), 731-751.
10. Cristea, L. M. (2021). Romanian Auditors' Perception Concerning the IT Impact in the Big Data Era. *Public Finance Quarterly - Special edition* , 73.
11. Dianeke, D., Prabowo, B., & Suhartini, D. (2021). The Effect of Independence and Integrity on Audit Quality: Is There A Moderating Role for E-Audit? *Journal of Economics, Business, and Accountancy , 23* (3), 305-319.

12. Dickey, G., Blanke, S., & Seaton, L. (2019, June). Machine Learning in Auditing. Current and Future Applications. *The CPA journal* .
13. Jerri Mohsin, H., & Abdulkareem, A. M. (2022). Role of External Audit and its Impact on Improving the Quality of Accounting Information–an Analytical Study. *Journal of corporate finance management and banking system* , 4.
14. KPMG. (2018, july 16). Retrieved september 2024, from Three Technologies That Will Change The Face Of Auditing: https://www.forbes.com/sites/insights-kpmg/2018/07/16/three-technologies-that-will-change-the-face-of-auditing/
15. KPMG. (2018, July 16). Retrieved 2024, from Three Technologies That Will Change The Face Of Auditing: https://www.forbes.com/sites/insights-kpmg/2018/07/16/three-technologies-that-will-change-the-face-of-auditing/
16. KPMG. (2022). *Innovation in Audit* . Retrieved october 2024, from https://kpmg.com/xx/en/what-we-do/services/audit/innovation-in-audit.html
17. Magablih, A. M. (2019). Impact of Using Technology in Auditing on Reducing the Fees of Auditors Offices and Companies in Jordan. *International Journal of Business and Management , 14* (8).
18. Mahlangu, S., & Riyad, M. (2023). IT Knowledge Requirements of an External Auditor. *Academic Journal of Interdisciplinary Studies , 12* (4).
19. PWC. (2019). *The Future of Audit: A framework for debate.*
20. SEBTI, I., ELGUERRI, A., & BENOUADAH, H. (2021). The role of the external auditor in the detection of fraud and errors in the financial statements (Studying a sample of auditors). *Roa Iktissadia Review , 11* (2).

مساهمة تقنيات الذكاء الاصطناعي في تعزيز جودة التدقيق الخارجي: فرص وتحديات

The Contribution of Artificial Intelligence Techniques to Enhance External Audit Quality: Opportunities and Challenges

بن عزيزة خديجة[1*]، كيموش بلال[2]

1 مخبر الاقتصاد، المالية وإدارة الأعمال، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة (الجزائر)، kh.benaziza@univ-skikda.dz

2 مخبر تمويل المؤسسات الناشئة في ظل اقتصاد المعرفة، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة (الجزائر)، b.kimouche@univ-skikda.dz

الملخص:

يهدف البحث إلى إبراز دور تقنيات الذكاء الاصطناعي في تعزيز جودة التدقيق الخارجي، وذلك من خلال تسليط الضوء على الفرص المتاحة لاستخدام هذه التقنيات، مما يسهم في تحسين دقة التقييمات وتقليل الوقت المستغرق في العمليات. كما تساعد هذه التقنيات في تحليل كميات ضخمة من البيانات بشكل سريع وفعال، مما يتيح اكتشاف الأنشطة الاحتيالية في البيانات المالية بدقة. ومع ذلك، يواجه تطبيق هذه التقنيات تحديات مهمة، مثل قضايا الخصوصية والأمان التي تنشأ من معالجة البيانات الحساسة، فضلا عن الحاجة الملحة لتطوير مهارات المدققين لضمان الاستخدام الفعال لهذه الأدوات.

تظهر نتائج البحث أن تقنيات الذكاء الاصطناعي تساعد في تحسين دقة نتائج التدقيق من خلال قدرتها على تحليل كميات كبيرة من البيانات بسرعة وفعالية، هذه التقنيات تمكن المدققين من تحديد الأنماط والعلاقات المعقدة التي قد تشير إلى أنشطة احتيالية، مما يعزز من قدرة المدققين على اكتشاف المخالفات بشكل مبكر ودقيق. علاوة على ذلك، تسهم هذه التقنيات في تقليل الأخطاء البشرية وزيادة كفاءة العمليات، مما يوفر للمدققين الوقت للتركيز على المهام الأكثر تعقيدا واستراتيجية.

كلمات مفتاحية: الذكاء الاصطناعي؛ التدقيق الخارجي؛ جودة التدقيق الخارجي.

تصنيف JEL: M41, O33

Abstract:

The research aims to highlight the role of artificial intelligence techniques in enhancing the external auditing quality by showcasing the opportunities available for using these techniques. This contributes to improving the accuracy of evaluations and reducing the time spent on operations. These techniques also assist in analysing big data quickly and efficiently, enabling accurate detection of fraudulent activities in financial statements. However, the implementation of these techniques faces significant challenges, such as privacy and security issues arising from handling sensitive data, as well as the urgent need to develop auditors' skills to ensure the effective use of these tools.

The results show that artificial intelligence techniques help improving the accuracy of audit results through their ability to analyse big data quickly and effectively. These techniques enable auditors to identify complex patterns and relationships that may indicate fraudulent activities, which enhances auditors' ability to detect violations early. Moreover, these techniques contribute to reduce human errors and increasing the efficiency of operations, freeing auditors time to focus more on complex and strategic tasks.

Keywords: Artificial Intelligence; External Auditing; External Auditing Quality.

*المؤلف المرسل

1. مقدمة:

شهدت بيئة الأعمال خلال العقدين الماضيين تطورات تكنولوجية هائلة أثرت بشكل كبير على مختلف القطاعات، بما في ذلك مهنة التدقيق. هذه التطورات جعلت المدققين الذين يعتبرون مصدرا رئيسيا للمعلومات الحيوية لصناع القرار، مطالبين باكتساب مهارات وخبرات جديدة تمكنهم من توظيف التقنيات الحديثة لتحقيق أهداف الشركات والمجتمع. كما برزت توجهات اقتصادية واجتماعية تدعم التكنولوجيا المتقدمة، نظرا لقدرتها على تعزيز مصالح المجتمع ودفع عجلة التنمية والازدهار.

يعتبر الذكاء الاصطناعي أكثر المجالات تطورا وإثارة للاهتمام في عصرنا الحالي، حيث يشهد تطبيقه تحولات هائلة في مختلف المجالات والصناعات، وهو ما أتاح للآلات والأنظمة الحاسوبية القدرة على التفكير والتعلم واتخاذ القرارات بشكل مستقل، مما يعزز من كفاءتها في تنفيذ مجموعة متنوعة من المهام بفاعلية كبيرة.

تواجه مهنة التدقيق تحد كبير يتمثل في ضرورة استخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي التي تمكنها من التعامل مع القضايا الحديثة التي أدرك المدققون أهميتها، كون أن هذه التقنيات تسهم في اختيار عينات التدقيق، وجمع الأدلة اللازمة للإثبات، مما يعزز من مصداقية النتائج. كما تساعد في إجراء العمليات الحسابية بدقة وسرعة أكبر، مما يزيد من موثوقية النتائج. إضافة إلى ذلك، تسهل عملية التدقيق وتقلل تكاليفها، مما يؤدي إلى تحسين جودتها.

1.1. إشكالية البحث

على ضوء ما سبق، يمكن طرح إشكالية البحث في التساؤل التالي:

ما مدى مساهمة تقنيات الذكاء الاصطناعي في تعزيز جودة التدقيق الخارجي؟

2.1. هدف البحث

هذه الدراسة لا تعالج مشكلة بحد ذاتها، وإنما هي عبارة عن دراسة نظرية تهدف إلى توضيح وتحديد كيفية مساهمة تقنيات الذكاء الاصطناعي في تحسين جودة التدقيق الخارجي، من خلال زيادة الكفاءة والدقة والكشف عن الاحتيال، وتوفير الوقت والتكاليف.

3.1. أهمية البحث

تنبع أهمية الدراسة من أهمية كلا الجانبين: تقنيات الذكاء الاصطناعي وجودة التدقيق الخارجي، فالذكاء الاصطناعي يقدم أدوات قوية لتحسين كفاءة ودقة عمليات التدقيق، مما يعزز الثقة في التقارير المالية، ويضمن

الامتثال للمعايير المحاسبية، وفي الوقت نفسه، تعتبر جودة التدقيق الخارجي ضرورية للحفاظ على الشفافية والمصداقية المالية للمؤسسات، مما يجعل تكامل هذه التقنيات أمرا هاما لتحقيق أفضل النتائج.

2. الإطار المفاهيمي للذكاء الاصطناعي

يعتبر الذكاء الاصطناعي علم من علوم الحاسب الذي يعمل على تصميم تقنيات وأنظمة معلوماتية ذكية لبرمجة الحاسب، حيث يمكن لهذه الأنظمة والتقنيات محاكاة العقل البشري، ويعمل الذكاء الاصطناعي من خلال التعامل مع وصف الأشياء والعمليات بشكل أسرع وأكثر دقة بواسطة خواصه الكيفية وعلاقته المنطقية والحسابية.

1.2. مفهوم الذكاء الاصطناعي

الذكاء الاصطناعي هو التيار العلمي والتقني الذي يضم الطرق والنظريات والتقنيات التي تهدف إلى إنشاء آلات قادرة على محاكاة الذكاء (قمورة، وكروش، 2018، ص. 5)، فهو برنامج يتمتع بقدرة على تنفيذ الأنشطة التي من المتوقع أن ينفذها الدماغ البشري فقط، وتشمل القدرة على المعرفة والقدرة على الحصول عليها، كما يشمل أيضا القدرة على الحكم، وفهم العلاقات، وإنتاج الأفكار الأصلية (بن حمادة، وسيد، 2022، ص. 760).

مما لا شك فيه أن الذكاء الاصطناعي كأحد التطورات التكنولوجية المعاصرة لديه العديد من الخصائص، والتي تتمثل فيما يلي (الطنطاوي، 2023، ص ص. 133-134):

- يتميز الذكاء الاصطناعي بإمكاناته الضخمة، مما يجعل المبرمجين حريصين على تبنيه، وتعتبر IBM Watson أشهر منصة للذكاء الاصطناعي، والتي يتم من خلالها معالجة كميات هائلة من البيانات المهيكلة وغير المهيكلة؛
- بعد أن كانت برمجة القواعد والتعليمات لنظام الكمبيوتر الذكي أو الخبير تتم من قبل متخصصين ومبرمجين لدعم وأتمتة المهام المتكررة، أصبح النظام يتعلم دون أي تدخل بشري في ظل التعلم الآلي أو الحوسبة المعرفية، هذا إلى جانب أن التعلم الآلي يستخدم إطارا احتماليا لاستنتاج النماذج المعقولة لشرح البيانات المرصودة؛
- بمجرد أن يختار النظام النموذج الأنسب للبيانات، يمكن استخدامه لعمل تنبؤات مستقبلية، حيث يقارب التعلم الآلي الذكاء البشري بشكل أفضل نظرا لأنه يتطور ويلتقط المعرفة الضمنية التي يصعب برمجتها بطبيعتها ويساعد في حل المشكلات المعقدة؛
- إن أهمية الذكاء الاصطناعي لا تكمن في حل المشاكل بسرعة أكبر أو معالجة الكثير من البيانات أو حفظ المعلومات التي تستوحى من العقل البشري، ولكن تكمن في مبدأ معالجة المعلومات أيا كانت طبيعتها وحجمها، سواء بصورة آلية أو نصف آلية، بشكل مناسب يتلاءم مع هدف محدد؛

– القدرة على معالجة البيانات غير الرقمية التي لديها طابعا رمزيا، مع إمكانية الإبداع وفهم الأمور المرئية وإدراكها، بالإضافية إلى دعم الخبرات البشرية، وتوفير بدائل متعددة للخبراء تمكنهم من اتخاذ قرارات رشيدة والتعامل مع الحالات الصعبة والمعقدة؛

– يرتبط الذكاء الاصطناعي بالعلوم والتكنولوجيا التي يمكن أن تحاكي الاستشعار والتفكير والاستدلال والعمل البشري، وتوضح القدرة على حل المشكلات مع الذكاء البشري، ويستخدم الذكاء الاصطناعي بيانات المدخلات البشرية للحصول على المعرفة وتعزيز حل المشكلات من خلال نماذج التعلم الآلي (عساف، 2022، ص. 511).

2.2. أهمية الذكاء الاصطناعي

تتضح أهمية الذكاء الاصطناعي فيما يلي (الطنطاوي، 2023، ص ص. 132-133):

– المساهمة في الحفاظ على تراكم الخبرات البشرية عن طريق نقلها إلى الآلات الذكية؛

– يؤدي الذكاء الاصطناعي دورا مهما في العديد من المجالات الهامة كالمجال العسكري، التعليم التفاعلي، الاستشارات القانونية، وغيرها من المجالات التي أصبح الذكاء الاصطناعي يشكل جزء أساسيا فيها؛

– يستطيع الإنسان من خلال الذكاء الاصطناعي استخدام لغة الإنسان الطبيعية في التعامل مع الآلات بدلا من لغة البرمجة، وهذا ساعد في إتاحة استخدام الآلات لمختلف شرائح المجتمع، بعد أن كان مقتصرا على ذوي الخبرة والمتخصصين في البرمجة؛

– يساعد الذكاء الاصطناعي على تخفيف العديد من المخاطر والضغط النفسي مع التركيز على الأشياء الأكثر أهمية والأكثر إنسانية، من خلال تشغيل الآلات للقيام بالأعمال الخطرة، إلى جانب دورها في الأعمال التي تتطلب العديد من التفاصيل والتعقيد، بالإضافة إلى الحاجة إلى تركيز وحضور ذهني متواصل وقرارات حاسمة وسريعة؛

– يعمل الذكاء الاصطناعي على قيام الحاسب الآلي بمحاكاة عمليات الذكاء التي تتم داخل العقل البشري، مما يعود بالنفع على الإنسان في العديد من المجالات، حيث يصبح لدى الحاسب القدرة على حل المشكلات المعقدة، واتخاذ قرارات سريعة ومنطقية مقارنة بتفكير البشر؛

– يسهم الذكاء الاصطناعي في البحوث العلمية، ويساعد على الوصول إلى المزيد من الاكتشافات، مما يساهم في النمو والتطور في جميع المجالات المختلفة؛

– القدرة على اتخاذ قرارات بصورة أفضل، حيث يتمتع الذكاء الاصطناعي بالدقة والاستقلالية والموضوعية، وبالتالي بعد القرارات عن الخطأ والانحياز؛

– المساعدة على إنجاز مهام الحياة اليومية من خلال التطبيقات المتاحة، حيث يوفر الذكاء الاصطناعي العديد من التطبيقات مثل الهواتف الذكية، والتي من خلالها وبواسطة التطبيقات يتم إنجاز المهام المحاسبية مثل التحويلات المصرفية والمدفوعات وتسوية الحسابات وغيرها (Rashwan, 2020, p. 101)؛

– استخدام الذكاء الاصطناعي في تقديم الخدمات المحاسبية، حيث اعتمدت العديد من المؤسسات الكبيرة على أنظمة الذكاء الاصطناعي في تقديم الخدمات لعملائها بدلا من الموظف التقليدي، مثل المبيعات والمشتريات واستلام الطلبات والإرساليات والحجز عبر التطبيقات الذكية؛

– بواسطة الذكاء الاصطناعي يتم استبدال العمل الذي يستغرق وقتا طويلا بعمل موفر للوقت، مثل القدرة على الإطلاع على آلاف العقود واستخراج المعلومات منها بدقة تفوق دقة الإنسان وخلال دقائق.

3.2. أنواع الذكاء الاصطناعي

يمكن تصنيف الذكاء الاصطناعي إلى الأنواع التالية (جعفاري، وموسلي، 2022، ص3):

– الذكاء الاصطناعي الضعيف: الذي يعتمد على خوارزميات حاسوبية بسيطة تمت برمجتها من قبل البشر، ولكن هذا لا يجعل أجهزة الكمبيوتر ذكية على الرغم من سلوكهم الذكي.

– الذكاء الاصطناعي القوي: يوضح أن مستوى ذكاء الكمبيوتر يحاكي ذكاء الإنسان لأنه قادر على التعامل مع أي صعوبات بكفاءة قدر الإمكان. ويذكر أن هذا المستوى لم يتم الوصول إليه بعد، لأنه يكاد يكون من المستحيل التكهن بالطبيعة الضبابية للعقل البشري.

– الذكاء الاصطناعي الفائق: لا يزال هذا النوع من الذكاء الاصطناعي قيد الدراسة، حيث يسعى إلى التفوق على الذكاء البشري، وإيجاد حلول غير مألوفة للمشاكل التي لا يستطيع العقل البشري حلها، ويتجه البحث حاليا إلى إنتاج عقول إلكترونية تنافس العقل البشري وتتغلب عليه في جميع المجالات.

4.2. تقنيات الذكاء الاصطناعي

يمكن توضيح أهم تقنيات الذكاء الاصطناعي فيما يلي (بلعيد، وبن حواس، 2024، ص. 1038-1039):

1.4.2. التعلم الآلي (Machine Learning): هو تقنية تمكن الأنظمة من تحسين أدائها، حيث يقوم النظام في حالة مواجهة مشكلة بالفعل بإيجاد حل وفي حالة الفشل سيبحث عن بديل ليجد مخرجا في النهاية.

كما يعمل على حفظ النموذج الذي سمح له بالنجاح بمعنى له القدرة على تعلم كيفية القيام بالأشياء من خلال التجربة.

2.4.2. التعلم العميق (Deep Learning): يعتبر أقوى تقنية في الذكاء الاصطناعي، وهو يتكون من استخدام خوارزميات متقدمة تحاكي شبكة الخلايا العصبية في الدماغ لتعلم مجال ما مع القليل من الإشراف أو حتى بدون إشراف بشري.

3.4.2. الشبكات العصبية (Neural Networks): تقوم هذه التقنية بتثبيت القدرة على التعلم في برنامج الحاسوب، بحيث من خلالها أصبحت محاكاة العقل البشري ممكنة. وتوصل الباحثون بأن الشبكة العصبية هي أحد الجوانب الرئيسية للذكاء الاصطناعي وهي ذات أهمية كبيرة كونها تمكن بشكل أساسي أي جهاز من تنفيذ وظائف الدماغ البشري.

4.4.2. الروبوتيك (Robots): يمكن للروبوتات استشعار بيئتها وتزويد نفسها بالطاقة والتحرك باستخدام أجهزة استشعار: مستشعرات الضغط (الأيدي)، أجهزة استشعار الضوء (العيون)، أجهزة استشعار الموجات فوق الصوتية والسمع (الآذان)، أجهزة الاستشعار الكيميائية (الأنف)، وأجهزة استشعار المهام (اللسان)، مما يجعلها تبدو ذكية.

5.4.2. معالجة اللغات الطبيعية (Natural Language Processing): هي مجال يركز على برمجة أجهزة الكمبيوتر لمعالجة اللغات البشرية وتسهيل التفاعل بين الإنسان والآلة. تعتبر تقنية التعلم الآلي من التقنيات الموثوقة في مجال معالجة اللغات الطبيعية حيث تساعد على فهم واستخلاص المعنى من اللغات البشرية، ومثال ذلك التقاط الجهاز للصوت البشري وتحويله إلى نص، بعد ذلك يتم معالجة النص وتحويله مرة أخرى إلى بيانات صوتية، ثم يستخدم الجهاز الصوت للرد على البشر (أميرهم، 2022، ص. 258).

6.4.2. النظم الخبيرة: هي نظم معقدة تعتمد على الحاسب الآلي، وتقوم على تجميع معلومات متخصصة (في مجال محدد، ووضعها في صورة بحيث يمكن للحاسب الآلي من تطبيق تلك المعلومات (الخبرات) على مشكلات مماثلة (أميرهم، 2022، ص. 258).

3. مفاهيم عامة حول جودة التدقيق الخارجي

تعتبر جودة التدقيق الخارجي عنصرا أساسيا في تعزيز الشفافية والموثوقية في التقارير المالية، مما يساعد في بناء الثقة بين الشركات والمستثمرين.

1.3. مفهوم جودة التدقيق الخارجي

تعرف جودة التدقيق الخارجي بأنها مقياس لقدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء والغش والاحتيال والتحيز، مما يسهم في تحسين دقة البيانات المالية، إذ يسعى المدقق الخارجي إلى رفع جودة العمل التدقيقي وزيادة الثقة والمصداقية في المعلومات المقدمة، مما يساعد المستثمرين في إجراء تقديرات أكثر دقة عن الوحدات الاقتصادية. يمكن تعريف جودة التدقيق الخارجي أيضا بأنها تلبية متطلبات معايير التدقيق خلال عملية التدقيق لتحقيق النتائج المرجوة التي تتماشى مع أهداف الوحدة الاقتصادية (علي بيج وآخرون، 2024، ص. 659).

كما يمكن تعريف الجودة في مجال التدقيق الخارجي بأنها الالتزام بمعايير التدقيق الخارجي عموما وقواعد السلوك المهني أثناء القيام بمهمة التدقيق، كذلك هو القدرة على اكتشاف نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية وتقديم التوصيات اللازمة لمعالجتها (الفضلي، 2022، ص. 1265).

2.3. أهداف جودة التدقيق الخارجي

تسعى مكاتب التدقيق إلى تحقيق الأهداف الآتية (السامرائي، والشريدة، 2020، ص. 21):

- التأكيد على التزام المكاتب بمعايير التدقيق المتعارف عليها؛
- السعي إلى مساعدة المهنة للحفاظ على سمعتها؛
- تطوير كفاءة الممارسة العملية؛
- توافر الارشادات الخاصة بالإجراءات التي ينبغي أن يلتزم بها المدقق في مهمة التدقيق؛
- التزام مكاتب التدقيق بالقوانين المحلية والعقود مع العملاء والمعايير المهنية التي يضعها المكتب لتنظيم عمله؛
- ولقد أشار معيار التدقيق الدولي رقم 220 إلى أنه يجب على شركات التدقيق تنفيذ تطبيقات وأساليب لرقابة الجودة وفق معايير التدقيق الدولية أو المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة، إذ يتم وضعها على مستويين هما: المستوى الأول: مستوى مكتب التدقيق والمستوى الثاني: مستوى كل عملية تدقيق على حدة.

3.3. العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي

وتتمثل في العناصر التالية (حسن، 2022، ص ص. 220-221):

1.3.3. عوامل مرتبطة بمكتب التدقيق: ترتبط هذه العوامل بالنقاط التالية:

1.1.3.3. خصائص فريق التدقيق: ويركز هذا العنصر على:

-الاستقلالية والحياد: وهما أحد عناصر عملية التدقيق، أي يجب أن يتمتع المدققون بقدرة على اتخاذ قرارات موضوعية دون التعرض لتأثير من المصالح الشخصية أو الضغوط الخارجية.

-التأهيل العلمي والخبرة المهنية: أولى القانون 10-01 عناية كبيرة بالتأهيل العلمي والخبرة المهنية كونهما من أهم العوامل التي تؤثر على كفاءة وفاعلية مهنة التدقيق.

-السمات الشخصية لمحافظ الحسابات: تتمثل في العلاقة بين الالتزام بالمعايير المهنية والأخلاقية وقواعد السلوك المهني لمحافظي الحسابات، وتتمثل هذه السمات في الصفات السلوكية والقيم الأخلاقية.

2.1.3.3. خصائص مكتب التدقيق: ويشمل هذا العامل على النقاط التالية:

-حجم التدقيق: يعتبر من أهم العوامل التي تؤثر على جودة مهنة محافظة الحسابات.

-عدد الدعاوي القضائية المرفوعة: يعتبر تصاعد عدد الدعاوي القضائية المرفوعة مؤشرا واضحا على عدم قدرة مكتب التدقيق على اكتشاف التحريفات الجوهرية الموجودة بالقوائم المالية، حيث تتعرض المكاتب إلى خسائر مادية كبيرة والمساءلة القانونية إضافة إلى فقدانه ثقة الجمهور وبالتالي تفقد المهنة جودتها.

-المنافسة والأتعاب: أتعاب محافظ الحسابات هي تلك الأتعاب التي يتقاضاها مقابل عمله، ويؤدي انخفاض الأتعاب إلى عزوف المهنيين عن مزاولة المهنة وهذا يؤثر سلبيا على جودة العمل المنجز.

2.3.3. عوامل مرتبطة بعملية التدقيق: وهي كالتالي:

-تخطيط أعمال التدقيق: يعتبر التخطيط ضروري لضمان تنفيذ المهمة بفاعلية وكفاءة وتخفيض المخاطر إلى مستوى مقبول.

-دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر: ينعكس فهم محافظ الحسابات للنظام المحاسبي والرقابة الداخلية للعميل على جودة المهنة، وذلك من خلال التخطيط الجيد والتحكم في مخاطر التدقيق وتصحيح الاختلالات إلى أقصى حد ممكن.

-كفاية أدلة الإثبات: أي أن تكون أدلة الإثبات ذات موثوقية وملائمة لكي يعتمد عليها محافظ الحسابات في تدعيم رأيه، وهو ما ينعكس على جودة أدائه من خلال التأكيد على الأخطاء والمخالفات التي تم اكتشافها.

-التقرير والإفصاح: يعتبر تقرير محافظ الحسابات هو حصيلة عملية التدقيق، بحيث كلما كان التقرير ذو جودة كلما سهلت عملية الاتصال بينه وبين قارئ القوائم المالية مما ينعكس إيجابا على جودة الأداء.

3.3.3. عوامل مرتبطة بالأطراف الخارجية: ويركز هذا العنصر على:

-المؤسسة محل التدقيق؛

-مستخدمي القوائم المالية؛

-المنظمات المهنية.

4. مساهمة تقنيات الذكاء الاصطناعي في تعزيز جودة التدقيق الخارجي

1.4. فرص استخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي في التدقيق الخارجي

من أشهر استخدامات الذكاء الاصطناعي في التدقيق نذكر ما يلي (بوبعاية، والوافي، 2021، ص. 356):

1.1.4. استخدام التعلم الآلي في تحديد المخاطر: يمكن لخوارزميات التعلم الآلي استيعاب وتحليل البيانات بسرعة وكفاءة أكبر من فرق التدقيق. كما تساعد هذه التقنيات المدققين في سحب البيانات من مصادر مختلفة مثل صفحات الويب الخاصة بالشركة والشبكات الاجتماعية والسجلات المالية من أجل فهم وتقييم جميع أنواع المخاطر المحتملة. هذا ما يعزز القدرة على تقييم المخاطر وتحديد المجالات التي تحتاج إلى تركيز أكبر، مما يساعد الشركات على تحسين ضوابطها الرقابية ومعالجة مشكلات التقارير المالية.

2.1.4. استخدام التعلم العميق في التعرف على الصور: تعتبر تقنيات التعرف المرئي المدعومة من الشبكات العصبية قادرة على التعرف على الصور التي يتم التقاطها بواسطة الطائرات بدون طيار وتصنيفها وتحديد الموضع الدقيق لجسم معين عليها، هذه التقنية يمكن أن تسهل عملية فحص المخزون المادي واكتشاف الاحتيال، حيث يمكن استخدام الصور الملتقطة كأدلة تكميلية إلى جانب الأدلة التقليدية والمعلومات المالية من أجل زيادة فعالية التدقيق.

3.1.4. استخدام معالجة اللغة الطبيعية وعملية التدقيق: تستخدم تقنيات معالجة اللغة الطبيعية والتعلم الآلي في التوثيق الالكتروني الخاص بالتدقيق لتحليل المستندات بسرعة بحثا عن التناقضات والإبلاغ عنها. إضافة إلى تحديد الحالات الشاذة في المعاملات اليومية، مما يوفر الوقت والجهد في كشف المخالفات في المعاملات وأسبابها. كما يمكن لتقنيات الذكاء الاصطناعي مثل التعرف على الكلام والوجه أن تساعد المدققين عند إجراء مقابلات مع موظفي ومسؤولي الشركة في اكتشاف الخداع في الكلام أو العصبية في أنماط الوجه والتي تفسر بوجود عمليات مشبوهة.

4.1.4. استخدام الروبوتات لجمع البيانات: يقوم المدققون باستخدام الطائرات بدون طيار لجمع البيانات، حيث يمكن لهذه الطائرات الوصول إلى الأماكن التي يصعب الوصول إليها والتقاط كميات هائلة من البيانات في فترات زمنية قصيرة جدا.

5.1.4. استخدام النظم الخبيرة في التدقيق الخارجي: تعتبر الأنظمة الخبيرة أداة هامة للمدققين من أجل تحسين جودة التدقيق في عدة مجالات مثل التخطيط لعملية التدقيق ودراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد مخاطر التدقيق، بحيث يتم استخدامها للتحقق من قيم المعاملات واكتشاف الاحتيال. وهناك نوعان من النظم الخبيرة في

مجال التدقيق: تلك التي تدعم عملية التدقيق نفسها وتلك التي تدعم التقديرات التي تضعها الشركات (شتيوي، 2023، ص. 6). وتوفر نظم الخبراء التي يستخدمها المدققين المزايا التالية (بوسبعين وعميروش، 2021، ص ص. 265-266):

- يساعد استخدام الأنظمة الخبيرة على التعجيل بأداء مهام التدقيق لأنها مرتبطة بالحاسوب، ونتيجة لذلك، تنفذ عملية التدقيق في الوقت المناسب؛
- تساعد على اتخاذ القرارات الشخصية والتقييم في ضوء تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، وذلك باستخدام المعارف والخبرات المخزنة في قاعدة البيانات المدرجة في البرنامج؛
- المساهمة في رفع درجة الثقة في تقارير المدقق؛
- تخفيض تكاليف عملية التدقيق بسبب سرعة أداء المهنة، أي لا تحتاج إلى وقت إضافي للقيام بالمهمة أو اتخاذ القرارات اللزمة وهذا يرجع إلى دقة النظام.
- المساهمة في زيادة صلاحية اختيار الأدلة والحد من عدم اليقين، وبعبارة أخرى خفض معدل مخاطر التدقيق.

6.1.4. استخدام الخوارزميات الجينية في التدقيق: تستخدم الخوارزميات الجينية للتأكد من أن تقييم المراجعة اقتصادي وضمن قيود الوقت والموارد، إضافة إلى ذلك تمثل نظاما لدعم القرار للكشف عن ضعف الرقابة الداخلية وتقييم جودته وتوفير معلومات تساعد المدقق للتنبؤ باستمرارية الشركة. كما قامت بعض شركات التدقيق بتوظيف الخوارزميات الجينية كأداة دعم للقرار عند تدقيق الضرائب حيث توفر معلومات تساعد في الكشف فيما إذا كانت الشركة متخلفة عن سداد الضرائب وكذلك اجراء تقييمات للمخاطر بناء على احتمالية التخلف عن سداد الضرائب (المسعودي، 2023، ص. 33).

2.4. تحديات استخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي في التدقيق الخارجي

من بين أهم التحديات نذكر (سمهدان وسلمو، 2021، ص. 14-26):

1.2.4. زيادة فجوة التوقعات بين المدققين وأصحاب المصالح: مع تزايد التقنيات الحديثة مثل الذكاء الاصطناعي، زادت الفجوة بين توقعات أو فهم الآخرين لوظيفة المدقق وبين ما هو مطلوب فعليا وفقا لمعايير التدقيق المعمول بها. حيث أصبح هناك ما يسمى بفجوة التطور، بما يعني وجود حاجة للتطور في بعض أنحاء مجالات التدقيق، من أجل الاستجابة للمتطلبات المتزايدة والأخذ بعين الاعتبار التقدم التقني وكيفية تعزيز عملية التدقيق لإضافة المزيد من القيمة. ومن أجل تلبية هذه التوقعات سواء في اكتشاف الاحتيال أو مع فشل الشركات أو أي جانب آخر، لابد على المدققين من اعتماد تقنيات جديدة ليكونوا قادرين على تقديم المزيد، فهم إذا

بحاجة إلى اختيار واختبار عينات أكبر، وبالتالي استخدام تقنيات أكثر تطورا مثل تقنيات الذكاء الاصطناعي، لجمع كافة هذه البيانات وتحليلها بشكل دقيق في وقت قصير.

2.2.4. وجود فجوة في مهارات المدققين الحاليين: تعبر الفجوة في المهارات عن الاختلاف بين المهارات التي يمتلكها المدققون حاليا والمهارات التي يحتاجونها لأداء وظائفهم بشكل فعال مستقبلا، خاصة وأن مجال التدقيق يتطور باستمرار ويتطلب مهارات جديدة ومعرفة متقدمة، ومن بين فجوات المهارات نذكر ما يلي:

-ضعف مهارات تقنية المعلومات: في الماضي، كانت مهارات تقنية المعلومات تعتبر إضافية وليست ضرورية للمدققين. نتيجة لذلك، كانت معظم مكاتب التدقيق تعتمد على وجود مدقق تقنية المعلومات في فرقها، حيث يقوم هذا المدقق باختبار الضوابط الآلية في مشاريع التدقيق. ومع الحاجة المتزايدة لمواكبة التغيرات في بيئة العملاء، بدأ التصور يتغير نحو اعتبار مهارات تقنية المعلومات ضرورية. لذلك هناك فجوة كبيرة بين المهارات الحالية للمدققين وما هو متوقع منهم في هذا المجال. وعليه يحتاج المدققون إلى أن يكونوا خبراء في العمليات الآلية وبياناتها، لفهم مصادر البيانات وتقييم جودتها، واختبار فعالية الخوارزميات. لذا من المهم الاستثمار في تحسين المهارات التقنية من خلال التدريب.

- الحاجة إلى تقوية المهارات البشرية: مع تقدم التكنولوجيا وقدرة الآلات على أداء المهام بكفاءة، أصبحت مهارات التواصل والذكاء العاطفي ضرورية للمدققين، حيث تؤدي الآلات المهام الأساسية بشكل أكثر كفاءة. وعلى الرغم من امتلاك بعض المدققين مهارات جيدة، فإن انشغالهم بفحص المستندات يجعل هذه المهارات تحتاج إلى تحسين. كما أن استخدام الآلات سيوفر لهم وقتا أكبر للتفاعل مع العملاء، مما يستدعي تعزيز مهاراتهم الشخصية لسد الفجوة الحالية.

- طرق اكتساب المهارات اللازمة للمدققين: تتكون فرق التدقيق من مستويات مختلفة من الخبرة، حيث يقدم المدققون ذو الخبرة العالية التوجيه للمدققين المبتدئين، الذين يتعلمون من خلال أداء مهام بسيطة مثل فحص الفواتير، مما يساعدهم على اكتساب الخبرة اللازمة. لكن مع تقدم التكنولوجيا وقدرة الآلات على تنفيذ هذه المهام البسيطة، يواجه المدققون المبتدئون تحديا في كيفية اكتساب الخبرات. وهو ما يتطلب إعادة التفكير في دورهم في بيئة العمل الجديدة، حيث يجب أن يركزوا على تطوير مهاراتهم في تقديم الخبرة والحكم المهني، وهي جوانب لا تستطيع الآلات القيام بها.

3.2.4. زيادة المخاطر عند زبائن التدقيق: يتأثر عمل المدققين بالمخاطر التي يواجهها الزبائن، ومن أبرز هذه المخاطر نذكر:

– مخاطر الاستمرارية: ساهم استخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي في إعادة تشكيل هيكل المخاطر المرتبط بأنشطة زبائن التدقيق. وعليه فإن عدم تبني هذه التقنيات يمكن أن يؤدي بالمؤسسة إلى خطر عدم القدرة على المنافسة والحفاظ على الحصة السوقية، نظرا لتبني المؤسسات المنافسة لطرق جديدة تساهم في تخفيض التكاليف وزيادة الجودة في نفس الوقت.

– المخاطر القانونية وخصوصية المعلومات: يتطلب الذكاء الاصطناعي وتعلم الآلة بيانات كبيرة ومعقدة، وغالبا ما تستخدم الأنظمة السحابية لمعالجة هذه البيانات، مما يزيد من التعقيد والمخاطر. ويعتبر الأمن السيبراني من أكبر المخاطر للمتبنين لهذه التقنيات. وكمثال على قوانين خصوصية البيانات تعتبر اللائحة العامة لحماية البيانات GDPR المتبناة على مستوى دول الاتحاد الأوروبي، من أكثر القوانين التي تحمي خصوصية وأمن البيانات في العالم صرامة. تتطور قوانين الخصوصية باستمرار وتزداد تعقيدا، مما يزيد من احتمالية انتهاك الشركات لها وتكبدها غرامات. هذه المخاطر تؤثر أيضا على سمعة الشركات وقد تؤدي إلى دعاوى قضائية. أما من جانب التدقيق، فإن المخاطر التي يتعرض لها الزبائن تؤثر مباشرة على مخاطر التدقيق، فإذا كان العميل معرضا لمخاطر تتعلق بخصوصية البيانات، يتطلب ذلك مزيدا من الانتباه من المدققين.

– مخاطر عدم جودة البيانات: على الرغم من الفرص التي توفرها زيادة كمية من البيانات للمدققين باستخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي، إلا أن استخدامها قد يؤدي إلى استنتاجات مضللة إذا كانت لبيانات ذات جودة منخفضة. لذا فالذكاء الاصطناعي ليس مثاليا في تحليل البيانات، حيث يمكن أن ينتج استنتاجات غير سليمة إذا تم تدريبه على بيانات متحيزة. وعليه يجب أن تلبي البيانات التاريخية معايير جودة عالية، بحيث تكون صحيحة ودقيقة ومصنفة بشكل سليم وغير متحيزة. كما يجب أن تغطي نطاق المدخلات التي يسعى النموذج للتنبؤ بها.

3.4. نماذج شركات المحاسبة الأربعة الكبرى في تطبيق تقنيات الذكاء الاصطناعي في التدقيق

من بين الإنجازات الرئيسية التي حققتها شركات المحاسبة الأربعة الكبرى في السنوات الأخيرة في تطبيق الذكاء الاصطناعي في مهنة التدقيق نذكر ما يلي:

الجدول (1): تطبيقات الذكاء الاصطناعي في مهنة التدقيق في شركات المحاسبة الأربعة الكبرى

الشركات الأربع الكبرى	تطبيقات الذكاء الاصطناعي في مهنة التدقيق
	Argus: هو تطبيق تدقيق يستخدم الذكاء الاصطناعي لتحميل المستندات الإلكترونية وتحديد المخاطر المالية المحتملة .يعمل هذا التطبيق على مساعدة المدققين على تقليص الوقت في تدقيق المستندات كما يجعلهم يركزون على المخاطر الأكثر أهمية. **Cortex**: هو تطبيق تحليلات سحابي تم تصميمه للمحاسبين ولكن يتم استخدامه الآن

شركة Deloitte	أيضا في تقديم خدمات الاستشارات المالية أو التدقيق من أجل العثور على المخاطر من خلال تحليل مختلف البيانات المالية الضخمة. **Signal**: هو برنامج تحليلات المخاطر يعمل على فحص البيانات المالية المتاحة للجمهور لتحديد المخاطر المحتملة بحيث يقدم هذا البرنامج تقييم شامل للمخاطر للعملاء. باستخدام Signal يمكن لفريق التدقيق تحديد المخاطر المحتملة، التلاعبات المادية وعمليات الاحتيال، والعوامل الأخرى ذات المخاطر.
شركة PwC	**Cash.ai**: هو برنامج ذكاء اصطناعي تم ابتكاره للقيام بتدقيق كامل وشامل للنقدية. تم تطويره بالشراكة مع شركة ذكاء اصطناعي رائدة في Silicon Valley، حيث يستخدم Cash.ai الذكاء الاصطناعي لاختبار مستندات العملاء تلقائيا، بما في ذلك تقارير رصيد النقدية، مقاربات البنكية، خطابات تأكيد البنك، أسعار الصرف المالية وحالة البنك المالية. **GL.ai**: هو برنامج ذكاء اصطناعي تم تطويره بواسطة PwC للمساعدة في تدقيق مختلف البيانات المالية .يستخدم هذا البرنامج خوارزميات التعلم الآلي لتحديد الأنماط غير العادية في البيانات المالية، مما يساعد في كشف الأخطاء وعمليات الاحتيال. كما يمكنه تحميل ومعالجة كل معاملة تم تحميلها في دفتر الأستاذ العام بما في ذلك المبلغ، المستخدم والحساب. ويمكنه أيضا تحميل المستندات المالية الأخرى مثل ميزان المراجعة.
شركة EY	**Blockchain Analyzer**: هي أداة تحميل تستخدم لتحليل المعاملات المالية وتوفير رؤى قيمة للمحاسبين والمدققين. يمكن أن تساعدهم أيضا في تحسين جودة خدماتهم من خلال اكتشاف الأخطاء والمخاطر المحتممة. **Canvas**: هي منصة إلكترونية تربط المهنيين المحاسبين بعملائهم وتسهل التنسيق بينهم وتعمل على توحيد منهجية التدقيق بغض النظر عن التعقيدات. توفر هذه المنصة المراقبة في الوقت الفعلي وتخصص نهج سريع للتدقيق بسبب التغيرات في البيئة التنظيمية. **Helix**: هي منصة تحليل عالمية متاحة لجميع فرق التدقيق ويمكنها التعامل مع أي حجم من البيانات وتعمل على تضمين نهج التدقيق التحليلي في منهجية الشركات. تقوم أيضا هذه المنصة بتحليل قيود اليومية والايرادات والمصروفات وأنشطة المدينين والدائنين وحركات المخزون والسجلات وتقيم المخاطر بمختلف أنواعها كما تقوم بتحديد أي أنماط غير عادية. وباستخدام هذه المنصة يمكن للمدققين التخلي عن المهام التكرارية الروتينية والتركيز على إجراء تدقيق عالي الجودة.
	Clara: هي منصة تدقيق ذكية مدعومة من Microsoft Azure، وتعد واحدة من أحدث الابتكارات التكنولوجية في هذا المجال. باعتبارها منصة سحابية متكاملة بالكامل فإنها

شركة KPMG	تسهل منهجية التدقيق. تتكامل هذه المنصة مع التقنيات الجديدة والناشئة، مع قدرات متقدمة تستفيد من علم البيانات، تدقيق الأتمتة وعرض تحليلات البيانات. تمنح هذه المنصة للعملاء نافذة على مدار24/7 على حالة التدقيق، والنتيجة النهائية هي تفاعل أكبر يتكون من محادثات أكثر استهدافا وذات مغزى حول اكتشاف مخاطر التدقيق الرئيسية المتعارف عليها.

المصدر: بعيد كريم، بن حواس كريمة. (2024). أهم تطبيقات الذكاء الاصطناعي المستخدمة في مهنتي المحاسبة والتدقيق-دراسة حالة واقع الشركات الأربع الكبرى. مجلة طبنة للدراسات العلمية الأكاديمية، 7(01)، ص ص. 1047-1048.

5. الخاتمة

في الختام، وبعد عرض مختلف الجوانب النظرية لتقنيات الذكاء الاصطناعي وجودة التدقيق الخارجي، يتضح أن الذكاء الاصطناعي يلعب دورا هاما في تحسين أداء التدقيق الخارجي، من خلال توفير أساليب وتقنيات تمكن المدققين من أداء مهامهم بفعالية ودقة أكبر، بالإضافة إلى تبسيط إجراءات التدقيق وتحسين عمليات تقييم المخاطر.

وعليه يمكن عرض نتائج الدراسة النظرية فيما يلي:

- استخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي في عملية التدقيق يوفر الوقت والجهد لأصحاب المهنة والعملاء؛
- تساعد تقنيات الذكاء الاصطناعي في تحليل البيانات المالية واكتشاف حالات التلاعب والاحتيال؛
- تساعد تقنيات الذكاء الاصطناعي في تحسين جودة التقارير المالية من خلال توفير أدلة إثبات أكثر موثوقية.

من أجل الاستفادة من الفرص التي تتيحها تقنيات الذكاء الاصطناعي ومعالجة مختلف التحديات التي تواجهها هذه التقنيات، لابد من اتباع مجموعة من التوصيات نذكر منها:

- الاهتمام بجودة التدقيق الخارجي والعوامل المؤثرة فيها لما لها من تأثير على موثوقية وملاءمة التقارير المالية مما ينعكس على جودة التقارير المالية؛
- ضرورة استخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي في التدقيق من أجل رفع كفاءة عملية التدقيق وبالتالي تعزيز جودتها؛
- ضرورة تطوير الأداء المهني للمدققين من خلال عقد الدورات التدريبية للاستفادة من تقنيات الذكاء الاصطناعي في مجالات التخطيط لمهمة التدقيق وجمع الأدلة واعداد التقرير؛
- ضرورة سعي المدقق لاكتساب مهارات جديدة ضمن مجال تقنيات الذكاء الاصطناعي مثل مهارات البرمجة؛

- ضرورة وضع برامج وطرق وأساليب أمان للحفاظ على نزاهة مهنة التدقيق في الاعتماد على تقنيات الذكاء الاصطناعي.

المراجع

1-أميرهم جيهان عادل. (2022). أثر استخدام تطبيقات الذكاء الاصطناعي على مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة. مجلة البحوث المالية والتجارية، 23(02)، 244-294.

2-الفضلي علي حامد كميل. (2022). دور الشك المهني في تحسين جودة المراجعة الخارجية في ظل رقمنة العمليات. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، 13(02)، 1258-1270.

3-السامرائي عمار عصام، والشريدة نادية عبد الجبار. (2020). دور تقنيات الذكاء الاصطناعي باستخدام التدقيق الرقمي في تحقيق جودة التدقيق ودعم استراتيجيته من وجهة نظر مدققي الحسابات: دراسة ميدانية في شركات تدقيق الحسابات في مملكة البحرين، المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، 8(01)، 15-31.

4-الطنطاوي، هبة السيد إبراهيم. (2023). أثر تكنولوجيا الذكاء الاصطناعي في تحسين فعالية دور أساليب المحاسبة القضائية في مكافحة الفساد. *المجلة العلمية التجارة والتمويل*، (2)، 118-189.

5-المسعودي رواء صبري. (2023). تأثير الذكاء الاصطناعي في جودة التدقيق وانعكاسه على قرارات المستثمرين، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، العراق: جامعة كربلاء.

6-بعيد كريم، بن حواس كريمة. (2024). أهم تطبيقات الذكاء الاصطناعي المستخدمة في مهنتي المحاسبة والتدقيق-دراسة حالة واقع الشركات الأربع الكبرى. مجلة طبنة للدراسات العلمية الأكاديمية، 7(01)، 1031-1052.

7-بن حمادة، أسماء، وسيد، محمد. (2022). أثر إدخال تطبيقات الذكاء الاصطناعي على برمجيات المحاسبة الإلكترونية. *مجلة الاقتصاد الجديد، 13* (2)، 755-773.

8-بوبعاية نصيرة، والوافي شهرزاد. (2021). تحليل البيانات الضخمة باستخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي في مهنة التدقيق: دراسة حالة شركة. مجلة التكامل الاقتصادي، 9(03)، 349-368.

9-جعفاري، محمد ريضا، وموسلي، طيب. (2022، جوان 18). *الذكاء الاصطناعي في القطاع المصرفي وتطبيقاته المتعددة على الخدمات المصرفية*. الملتقى الدولي: البيانات الضخمة والاقتصاد الرقمي كآلية لتحقيق الإقلاع الاقتصادي في الدول النامية "الفرص، التحديات والآفاق"، الوادي: جامعة الشهيد حمة لخضر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

10-حسن عبيد محمد فايزة. (2022). دور تكنولوجيا المعلومات المحاسبية في زيادة جودة المراجعة: دراسة ميدانية على عينة من البنوك السودانية، أطروحة دكتوراه، السودان: جامعة شندي.

11-سمهدان مها، وسلمو تمارا. (2021)). انعكاسات الذكاء الاصطناعي على مجال التدقيق. سلسلة كتيبات تعريفية: صندوق النقد العربي. (15)، 1-30.

12-شتيوي عبد أساور. (2023). واقع المحاسبة في ظل الذكاء الاصطناعي في العراق. مجلة تكريت لعلوم الإدارية، 19(63)، 1-21. https://doi.org/10.25130/tjaes.19.63.1.1

13-عساف، سوسن فوزي محمد. (2022). تقييم مدى تأثر دور المحاسب الإداري بالنظم المستندة على الذكاء الاصطناعي في ظل الثورة الصناعية الرابعة. *مجلة البحوث المحاسبية*، (2)، 497-545.

14-علي بيج تيسير جواد كاظم، مجي أحمد حسين، حيدر كريم كاظم. (2024). أثر تكنولوجيا التحول الرقمي في جودة التدقيق الخارجي وانعكاسه على قيمة الشركة، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، 20(عدد خاص)، 652-671.

15-قمورة، سامية شهبي، وباي، محمد، وكروش، حيزية. (2018، نوفمبر 26-27). الذكاء الاصطناعي بين الواقع والمأمول. الملتقى الدولي" الذكاء الاصطناعي: تحد جديد للقانون؟"، الجزائر.

16-Rashwan, A. M. S., & Alhelou, E. M. S. (2020). The impact of using artificial intelligence on the accounting and Auditing Profession in Light of the Corona Pandemic, Journal of Advance Research in Business Management and Accounting, 6 (9), 97-122.

تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

Regulating the external audit profession in Algeria.

زهرة سعد قرمش[1*]، سمير عماري[2]
ECOFIMA 1 جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، الجزائر، z.saadguermeche@univ-skikda.dz
2 جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، الجزائر، s.ammari@univ-skikda.dz

الملخص :

هدف هذا البحث الى توضيح الإجراءات والطرق المعمول بها في البيئة الجزائرية حول تنظيم مهنه التدقيق الخارجي خاصة في اطار الاصلاحات المهنية التي شهدتها مهنة المحاسبة و التدقيق ما بعد قانون 10-01، باعتبارها مهنة حساسة إذ أن تطبيق أخلاقياتها وآدابها شرط أساسي لمتهانها بهدف الوصول الى تقرير نهائي يتميز بالشفافية والمصداقية. وخلصت هذا البحث إلى مجموعة من النتائج ولعل أهمها: أن التدقيق الخارجي يهدف إلى إبداء رأي فني محايد حول مدى عدالة وصدق القوائم المالية في التعبير عن الوضع المالي للمؤسسة، كما أوصى هذا الاخير إلى ضرورة نشر ثقافة استقراء تقرير المدقق الخارجي وزيادة الاهتمام به، من أجل تعزيزه وتعزيز المنفعة التي يقدمها للغير.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي، الجزائر، المدقق الخارجي، الإصلاحات المهنية، قانون 10-01.

Abstract:

This study aimed to clarify the procedures and methods applied in the Algerian environment regarding the organization of the external auditing profession, especially in the context of the professional reforms witnessed by the accounting and auditing profession after law 10-01, considering it a sensitive profession since the application of its ethics and standards is a prerequisite for its practitioners to achieve a final report characterized by transparency and credibility. The study concluded with a set of results, the most important of which is that external auditing aims to provide an impartial technical opinion on the fairness and truthfulness of the financial statements in expressing the financial position of the institution. The study also recommended the necessity of promoting a culture of interpreting the external auditor's report and increasing attention to it, in order to enhance it and the benefits it provides to others.

Keywords: external auditing, Algeria, external auditor, Professional reforms, Law 10-01**.**

*المؤلف المرسل: زهرة سعد قرمش، z.saadguermeche@univ-skikda.dz

1. مقدمة:

تحضى مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر باهتمام واسع من الأوساط الاقتصادية والمالية وحتى الاجتماعية، باعتباره الأداة المستقلة والمحايدة التي تطفي مزيدا من الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية، حيث يهدف التدقيق الخارجي إلى إبداء رأي فني محايد حول مدى عدالة وصدق القوائم المالية في التعبير عن الوضع المالي للمؤسسة، ونظرا للتطورات التي عرفتها بيئة الأعمال الجزائرية وخاصة بعد الانهيارات المالية التي عرفتها كبرى الشركات العالمية، أصبح المدقق الخارجي الجزائري يواجه العديد من الصعوبات المتمثلة في احتمال فشله في اعطاء أو إبداء رأي سليم حول القوائم المالية، مما يترتب عنه خسائر لمستخدمي معلومات تلك القوائم وهذا ما قد يعرضه للمسائلة القانونية. وفي هذا الصدد تعمل هذه الورقة البحثية على توضيح كيفية تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية باعتبارها مهنة حساسة إذ أن تطبيق أخلاقياتها وقواعد سلوكها شرط أساسي لإمتهانها من أجل الوصول إلى تقرير نهائي ذو قيمة تحتوي على معلومات ذات جودة، وعليه و في ظل التطورات و التغيرات التي تشهدها البيئة الجزائرية في مجالي المحاسبة و التدقيق، و التي تتجلى في جملة الإصلاحات التي قامت بها في الآونة الاخيرة من خلال ادخال تغييرات هامة على قوانينها المنظمة لمهنة التدقيق بالإضافة الى إصدارها المعايير الجزائرية للتدقيق، ومن هذا المنطلق فما هي الخطوات والاجراءات المعمول بها في البيئة الجزائرية لتنظيم هذه المهنة خاصة ما بعد قانون 10-01 ؟

وينبثق عن هذا التساؤل الرئيسي جمله من الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر؟
- ما هي مسؤوليات المدقق الخارجي في الجزائر؟
- ما هي أداب مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر؟

2.1 أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في عرض أهم الخطوات والاجراءات المتبعة في البيئة الجزائرية والمتعلقة بتنظيم مهنة التدقيق الخارجي، وكذا بيان أهم التحديات التي قد يواجهها المدقق الخارجي أثناء قيامه بعملته التدقيق ومكوناتها، والتأكيد على ضرورة بدله العناية المهنية اللازمة من أجل تقييمها والتحكم بها وبالتالي الوصول إلى إبداء رأي فني صحيح حول صدق وعدالة القوائم المالية مما يعكس ايجابا على كفاءه وفعالية أداء مكاتب التدقيق الخارجي في الجزائر.

كما يعتبر الباحث في ميدان التدقيق الخارجي نقطه وصول بين الدراسات العلمية والممارسة المهنية، وهذا ما يزيد من أهمية الموضوع لدى الجهات الاكاديمية والهيئات المهنية، ويبعث على محاولة البحث في مختلف حيثياته من أجل دعم الممارسة المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر.

3.1 أهداف البحث:

إن الهدف الرئيسي من هذه البحث هو معرفه كيفية تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر وكذا التعرف على أهم الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر زد على ذلك أنه لا يمكن للمدقق الخارجي ممارسة مهنته في الجزائر إلا بتطبيق أخلاقيات المهنة بالإضافة إلى تحمله جمله من المسؤوليات والتي سوف نأتي على عرضها لاحقا.

2. عموميات حول التدقيق الخارجي:

ظهر التدقيق الخارجي نتيجة الحاجة إلى التحقق من صحة المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية والتأكد من مطابقتها للواقع، والتدقيق الخارجي وسيلة تهدف إلى خدمه عدة أطراف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاد قراراتها ورسم سياساتها، وسيتم من خلال هذا العنصر التعرف على مفهوم التدقيق الخارجي، أنواعه وأهدافه أهميته.

1.2 مفهوم التدقيق الخارجي:

يعد التدقيق الخارجي نوعا من أنواع التدقيق، وهو يهدف إلى فحص البيانات والسجلات المحاسبية وتقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق وعدالة القوائم المالية للمؤسسة. عرفه الاتحاد الدولي للمحاسبين (**IFAQ**) التدقيق الخارجي بأنه فحص إنتقادي ومحايد ووثائق المؤسسة الاقتصادية من قبل مدقق خارجي للتعبير عن رأي فني محايد وصادق حول صحة التقارير المالية خلال فتره زمنيه معينة (**Jabbar,2018,p05**)

ويعرف التدقيق الخارجي بأنه: "وظيفة مستقله عن المؤسسة تتمثل مهمته في التأكد من صحة ودقه الحسابات والبيانات الواردة في قوائم المالية (**Renard,2010,p80**)

كما يعرف بأنه :عمليه تقليل مخاطر المعلومات المحاسبية إلى مستوى مقبول اجتماعيا وتقديمها لمستخدمي القوائم المالية (عبد العال حماد، 2001، ص27)

ويعرف التدقيق الخارجي باعتباره فرع من فرعي التدقيق الرئيسيين الداخلي والخارجي بأنه: " الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية في المؤسسة، ومن ناحية أخرى فإن التدقيق الخارجي ما هو

إلا نظام يهدف إلى اعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والاجراءات المعنية بحمايه ممتلكات المؤسسة محل التدقيق" (سرأيا، 2007، ص39)

من خلال التعاريف السابقة نتوصل إلى أن التطبيق الخارجي فحص إنتقادي محايد للقوائم المالية يقوم به شخص مستقل عن المؤسسة من أجل جمع ادلة الإثبات اللازمة لتكوين رأي مهني محايد على مدى صحة هذه القوائم وعدالتها

2.2 أنواع التدقيق الخارجي:

يفرق في الواقع بين ثلاثة أنواع من التدقيق الخارجي وهي (بوتين، 2008، ص 27)

التدقيق القانوني: أي الذي يفرضه القانون، ويتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها المدقق الخارجي (محافظ الحسابات).

- **التدقيق التعاقدي (الاختياري)**: الذي يقوم به محترف بطلب من أحد الأطراف (الداخلية أو الخارجية) المتعاملة مع المؤسسة والذي يمكن تحديده سنويا.
- **الخبرة القضائية**: الذي يقوم به محترف خارجي بطلب من المحكمة.

ويمكن التفريق بين أنواع التدقيق الخارجي من خلال جدول التالي:

الجدول رقم 01 المقارنة بين أنواع التدقيق الخارجي.

المميزات	تدقيق قانوني	تدقيق تعاقدي	تدقيق قضائي
طبيعة المهمة	مؤسساتية، ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات والصورة الفوتوغرافية الصادقة، تدقيق معلومات مجلس الإدارة	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية، تقديم مؤشرات بالأرقام
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
الاستقلالية	تامة اتجاه مجلس الإدارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	تامة اتجاه الأطراف
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما	يحترم مبدئيا لكن له تقديم ارشادات في التسيير	ينبغي احترامه
إرسال التقارير	مجلس الإدرة، الجمعية العامة (العادية، غير العادية)	المديرية العامة، مجلس الإدارة	إلى القاضي المكلف بالقضية

شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى المجلس القضائي
إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير القانونية	نعم	لا	غير مهم
الالتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل أو النتائج حسب نوعية المهمة	بحسب النتائج مبدئيا
المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية
التسريح	مهمة تأسيسية، عادة من طلب القضاء بعد طلب المؤسسة	محددة في العقد	من طرف القاضي المشرف على الخبرات
الأتعاب	قانوني رسمي	محددة في العقد	اقتراح من الخبير، يحدد من طرف القاضي
طريقة العمل التبعة	تقييم الإجراءات والرقابة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة القانون	تقييم الإجراءات والرقابة الداخلية، مراقبة الحسابات	طريقة تتماشى مع حاجة الخبرة القضائية المطلوبة

المصدر: محمد بوتين، المراجعة ومراقبه الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2008، ص28.

3.2 أهداف التدقيق الخارجي:

تتمثل الأهداف الرئيسية لتدقيق الخارجي في: (مصطفى سليمان، 2005، ص 41)

- إن الهدف الأساسي من عمليه تدقيق الخارجي هو إبداء الرأي الفني المحايد على صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة عموما؛
- امداد اداره المؤسسة بالمعلومات على نظام الرقابة الداخلية وبيان أوجه القصور فيه، وذلك من خلال التوصيات التي يقدمها المدقق في تقريره من أجل تحسين هذا النظام؛
- امداد مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين والدائنين والبنوك والدوائر الحكومية المعنية وغيرهم بالبيانات المالية الموثوقة، لتساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة.

ويهدف التدقيق الخارجي عموما إلى: (التهامي طواهر، 2005، ص ص 16-18)

- الوجود والتحقق: يكون الهدف من التدقيق الخارجي في هذه الحالة هو التحقق من الوجود أو الحدوث، اي التأكد من أن الأصول المختلفة مثل المخزون والنقديات والآلات موجودة بالفعل في الميزانية التي يتم تدقيقها لإبداء الرأي عنها، وأن العمليات المختلفة الظاهرة في قوائم المالية مثل المبيعات والمشتريات قد تمت فعلا أثناء الفترة محل تدقيق.
- الشمولية أو الكمال: الهدف من الدقيق الخارجي هنا هو الاكتمال، أي أن كل ما حدث وواقع أثناء السنة المالية موضوع الفحص تم تسجيله واظهاره في القوائم المالية.

- التقييم أو التخصص: يهدف التدقيق الخارجي في هذه الحالة إلى التحقق من صحة التقييم وأنه قد تم تخصيص تكلفه المخصصات وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، كتكوين المخصصات اللازمة للأصول المحتمل تعرض قيمتها للهبوط كالعملاء والمخزونات...الخ.
- الملكية والمديونية: يسعى التدقيق الخارجي إلى التحقق من الملكية وأن الأصول الظاهرة في الميزانية هي ملك المؤسسة ولا يوجد عليها اي ديون للغير.
- العرض والإفصاح: الهدف من التدقيق الخارجي في هذا الاطار فحص القوائم المالية للمؤسسة وذلك حتى يستطيع المدقق الخارجي اعطاء رأي موضوعي في تقاريره حول الأنظمة والاجراءات المعنية بحمايه ممتلكات المؤسسة، اضافه لتحقق من سلامه وتبويب وتصنيف الحسابات المختلفة والافصاح عن كل المعلومات اللازمة.
- التسجيل المحاسبي: نقصد بهذا المبدأ أن كل العمليات قد تم جمعها بطريقه صحيحه كما تم تسجيلها وتركيزها باحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، واعتماد طرق ثابته من دوره إلى أخرى.
- إبداء الرأي: يسال المدقق من خلال عمليه التدقيق إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة نظام المحاسبي المولود لها، ويتمثل ذلك في تقريره الذي يقوم بإعداده في نهاية عمليه التدقيق.

4.2 أهمية التدقيق الخارجي:

إن أهمية التدقيق الخارجي تتمثل في كونه وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصلحه مع المؤسسة سواء كانت طرفا داخليا أو خارجيا، إذ تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية لاتخاذ قرارات ورسم خطط مستقبليه، فرغم تعارض مصالح مستخدمي القوائم المالية وعدم قدراتهم على التحقق من مصداقيه المعلومات بأنفسهم، فإن ذلك يزيد من أهمية التدقيق الخارجي نتيجة العوائد الناتجة منه والتي يستفيد منها مختلف مستعمليه، فالأهمية الأساسية للتدقيق الخارجي تتمثل في القيمة المضافة من المعلومات التي تعمل على تعزيز الثقة وزياده مصداقيه وجودة تقارير التدقيق التي تكون بمثابه دليل يعتمد عليه في اتخاذ قرارات بنائه ومدروسة ذات نتائج مستقبليه باهره.

5.2 معايير التدقيق الخارجي:

تمثل معايير التدقيق الحد الأدنى من الأداء المطلوب حتى يكون التدقيق بجودة الملائمة، وهذه المعايير عباره عن قواعد عامه ترشيد السلوك في المهنة وتتناول شخص المدقق (الصفات، التأهيل) وعمله الفني وسلوكه الشخصي والاجتماعي (خليفه ابو زيد واخرون، 2008، ص 28)

فهي تمثل درجه الجودة المقبولة والمطلوبة من المدقق عند تنفيذه لإجراءات التدقيق التي يطبقها والأهداف التي يخطط للوصول اليها، ولقد كانت معايير التدقيق محل اهتمام من قبل الجمعيات والهيئات العلمية والمهنية المهتمة بمهنة التدقيق على المستوى الدولي والمحلي، حيث كان المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من عمل على وضع معايير أداء معينة صدرت سنة 1954 تحت عنوان معايير التدقيق المتعارف عليها (**GAAS**) (خالد أمين، 2007، ص 53)، كما أصدر الإتحاد الدولي للمحاسبين مجموعة من معايير التدقيق الدولية (**ISA**) بهدف توحيد ممارسات مهنة التدقيق في جميع أنحاء العالم، أما على المستوى المحلي فقد أصدر المجلس الوطني للمحاسبة المعايير الجزائرية للتدقيق (**NNA**).

وتعد معايير التدقيق الدولية **ISA** من بين أهم إصدارات مجلس معايير التدقيق التأكيد الدولي **IAASB** التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين **IFAC**، ويتم تطبيقها عند تدقيق البيانات المالية وعند تدقيق المعلومات والخدمات ذات العلاقة والهدف الأساسي من إصدارها هو إيجاد مستويات وارشادات مهنية لتدقيق الحسابات وما يرتبط بها من خدمات قابلة للتدقيق عالميا، وتحتوي على المبادئ والإجراءات الجوهرية وكذلك على الارشادات ذات العلاقة على شكل شروح وايضاحات ومعلومات أخرى (القاضي وآخرون، 2013-2014، ص 68).

وتتكون معايير التدقيق المتعارف عليها التي اصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي من عشرة معايير مقسمه إلى ثلاث مجموعات هي: المعايير العامة، معايير العمل الميداني ومعايير التقرير.

1- المعايير العامة: تتعلق هذه المعايير بشخصيه المدقق الخارجي من ناحية تأهيله العلمي والعمل بما يضمن توافر الكفاءة اللازمة في الشخص القائم بعمليه التدقيق، وتتكون من ثلاث معايير هي: معايير التأهيل العلمي والعملي والكفاءة المهنية، معايير استقلال المدقق ومعيار بدل العناية المهنية اللازمة.3 (فضل مسعد، راغب الخطيب، 2009، ص 98)

2- معايير العمل الميداني: تتعلق هذه المعايير بتخطيط وتنفيذ عمليه التدقيق، وهذه المعايير محدده بدرجه أكبر من المعايير العامة، وهي تقدم ارشادات للمدقق بصدر تجميع الأدلة التي تؤيد رأيه و التي يحصل عليها من فحص ارصده القوائم المالية والعمليات المالية التي تنتج عنها هذه الأرصدة، ويعتمد مقدار ما يقوم المدقق بتجميعه من أدله على درجه اعتماده على نظام الرقابة الداخلية للعامين، وتتكون معايير العمل الميداني من ثلاثة معايير وهي: معيار كفاءه التخطيط والاشراف، معيار تقييم مدى امكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية ومعيار كفاءة الأدلة (فتح الله الديب، شحاته، 2013، ص 44).

3- معايير التقرير: تتعلق هذه المعايير بالقواعد التي يجب أن يلتزم بها المدقق عند اعداده وعرض تقرير برأيه الفني على القوائم المالية ككل، وتتضمن النقاط الأساسية التي يجب أن يتضمن هذا التقرير، وتشمل اربعة معايير وهي: معيار المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، معيار الاتساق، معيار الافصاح ومعيار وحده الرأي (ناصر علي، 2009، ص 51).

وتعتبر المعايير الجزائرية للتدقيق من أحدث مستجدات مهنة التدقيق في الجزائر نظرا لصدورها في السنوات القليلة الماضية، بغية تطوير مهنة التدقيق محليا وجعلها أكثر ملائمة مع الواقع الدولي، وقد أصدر المجلس الوطني للمحاسبة 16 معيارا جزائريا محليا منذ سنة 2016 مستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق والجدول التالي يوضح إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق:

الجدول رقم 02 إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق

الإصدار الأول لمعايير التدقيق الجزائرية	
المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210	اتفاق حول أحكام مهام التدقيق
المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505	التأكيدات الخارجية
المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560	أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة
المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580	التصريحات الكتابية
الإصدار الثاني لمعايير التدقيق الجزائرية	
المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300	تخطيط تدقيق الكشوف المالية
المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500	العناصر المقنعة
المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510	مهام التدقيق الأولية الأرصدة الافتتاحية
المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700	تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية
الإصدار الثالث لمعايير التدقيق الجزائرية	
المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520	الإجراءات التحليلية
المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570	استمرارية الاستغلال
المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610	استخدام أعمال المدققين الداخليين
المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620	استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق

الإصدار الرابع لمعايير التدقيق الجزائرية	
المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230	وثائق التدقيق
المعيار الجزائري للتدقيق رقم 501	العناصر المقنعة
المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530	السبر في التدقيق
المعيار الجزائري للتدقيق رقم 540	تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على: المقرر رقم 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016، المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 والمقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018.

3. تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر:

لاقت مهنة التدقيق مؤخرا اهتماما واسعا من عدة نواحي سواء العلمي أو التطبيقي أو من الناحية القانونية لاسيما القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمدة الذي أحدث تغييرا جذريا في مهنة التدقيق الخارجي، بالإضافة إلى القانون 13-10 الذي يحدد درجه الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها.

1.3 التطور التاريخي لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر:

مرت مهنة التدقيق في الجزائر عبر عدة مراحل وشهدت تغييرات وتطورات مختلفة وذلك منذ استقلال الجزائر إلى يومنا هذا، حيث شاهد واقع هذه المهنة من الناحية القانونية عدم استقرار بصدور قوانين ومراسيم اعاد ترتيبها في كل مره، أما من ناحية المعايير والقواعد العامة المعتمدة فكانت مهنة التدقيق الخارجي دائما تحت ظل المرجعية المحاسبية، حيث ظهر هذا جليا عند تبني المعايير الدولية للتدقيق أثر تبني المعايير الدولية للمحاسبة، أما من ناحية الاجراءات فلم تتغير من التدقيق الخارجي كثيرا من ناحية التخطيط إلى غايه مرحله اعداد التقيير النهائي، ولم يكن لها تأثير بمرجعيه محاسبيه (زوهري صالح، ص 94-95)

1.1.3 مرحلة ما بعد الاستقلال إلى غاية 1980:

بعد خروج الاستعمار من الجزائر ترك له عدة بصمات من بينها الأسس والمبادئ التي اعتمدت في مهنة التدقيق الخارجي وفقا لقوانين فرنسية، وبقيت معتمدة إلى غاية سنه 1969، في سنه 1970 تناول قانون المالية الجزائري لأول مره مهنة التدقيق الجزائري في المادة رقم 39، وذلك بأن يكون وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط مسؤول عن تعيين مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري من

أجل ضمان سلامه ودقه حساباتها وتحليل وضعية أصولها وخصومها. كما جاء المرسوم رقم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16 ليبين واجبات ومهام مندوبي الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه العمومية المتمثلة في المراقبة الدائمة لتسيير هذه المؤسسات، ويتكلف وزير المالية بتعيين مندوبي الحسابات من بين المراقبين العامين المالية ومراقبي المالية ومفتشي المالية، وعند الحاجة يمكن اختياره من بين موظفي وزاره المالية ذو الكفاءة.

تميزت هذه المرحلة بوجود عدم توازن بين خصائص المهنة وبين صفات القائمين عليها والمهام الموكلة لهم، فالمهنة تشترط استقلاليه المدقق الخارجي وهنا نلاحظ أن المكلفين بها لم يتوفر فيهم هذا الشرط، اضافة إلى عدم تكيف المهنة مع الواقع الاقتصادي الحاصل الذي شهد تطبيق مخطط التسيير الاشتراكي للمؤسسات.

2.1.3 مرحلة من 1980 إلى غاية 1990:

تميزت هذه المرحلة بصدور قانونين مهمين صدر في 13 يناير سنه 1988 يتعلق الأول رقم 88-01 بالقانون التوجيهي للمؤسسة العمومية والاقتصادية، أما الثاني رقم 88-04 فيتعلق بالقواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية، حيث أصبحت المؤسسات العمومية الاقتصادية بموجب هذين القانونين شركات تجارية تتمتع بشخصيه معنوية، ويتم تنظيمها بمقتضى قواعد القانون التجاري، حيث تم الفصل التام بين التدقيق الداخلي الذي يكون تحت سلطه مجلس الإدارة والتدقيق الخارجي الذي كلف به المدققون الخارجيون باسم مندوبو الحسابات كما صدر في هذه الفترة القانون رقم 90-32 المتعلق بمجلس المحاسبة وسيره.

3.1.3 مرحلة من 1991 إلى غاية 2009:

شهدت هذه المرحلة تغيرات كبيرة وصدرت العديد من القوانين والمراسيم التي لها علاقه بالتدقيق الخارجي، ونقف هنا على أهمها ونذكر القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 ابريل 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسبة المعتمد، حيث جاء هذا القانون ينظم مهنة التدقيق في الجزائر ونشات بموجبه المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظ الحسابات والمحاسبين المعتمدين حسب ما ورد في المادة الخامسة منه. كما صدر المرسوم التشريعي رقم 93-08 سنه 1993 ليعدل ويتمم الأمر 75-59 المتضمن القانون التجاري ليصبح متماشيا مع التوجه الاقتصادي الجديد اتجاه اقتصاد السوق. وفي سنه 1995 صدر الأمر رقم 95-20 الذي جاء ليعدل ويلغي بعض احكام القانون رقم 90-32 المتعلق بمجلس المحاسبة، وفي سنه 1996 صدر المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 ابريل 1996 المتضمن أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ثم صدر قرار آخر سنه 1999 يتضمن الموافقة والاجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وعدل هذا القرار سنه

2002 ثم عدل وتمم بالمقرر المؤرخ في 13 ماي سنه 2006. (قانون المحاسبة، 2011، 332) وذلك بالموافقة على شهادات أخرى تعطي الحق في ممارسة المهنة

4.1.3 مرحلة 2010 وما بعدها :

صدر سنة 2010 القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وقد أحدث تغييرا واضحا في تنظيم همنة التدقيق الخارجي وأول تلك التغييرات الغاء القانون رقم 91-08 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الذي كان ينظم مهنة التدقيق الخارجي قبل أن يصدر القانون رقم 10-01، نشا بموجب هذا القانون المصف الوطني الخاص بالخبراء المحاسبين، كما نشأت الغرفة الوطنية الخاصة بمحافظي الحسابات، كم نشأت المنظمة الوطنية الخاصة بالمحاسبين المعتمدين (القانون 10-01، 29 جوان 2010)، فصل القانون 10-01 كثيرا في مهنة التدقيق الخارجي حيث شرح كيفية ممارسة مهنة الخبير المحاسب، كما شرح كيفية ممارسة مهنة محافظ الحسابات سمح بإمكانية إنشاء شركات الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات والمحاسبة، كما فصل في مسؤوليات كل من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات وحدد الأنشطة والأعمال التي يتنافى أداؤها مع ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في وقت واحد والعقوبات المقررة في حال مخالفه ذلك أو في حال مخالفة قانون ممارسة المهنة. بعد صدور القانون 10-01 سنة 2010 صدرت العديد من النصوص التطبيقية له ابتداء من سنة 2011.

2.3 الهيئات المنظمة لتدقيق الخارجي في الجزائر: لمهنة التدقيق الخارجي بالجزائر هيئات تنظمها مفروضة حسب التشريع الجزائري، تتمثل هذه الهيئات في المجلس الوطني للمصف الوطني لخبراء المحاسبين، والمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، يوضح المرسومين التنفيذيين رقم 11-25 المؤرخ في 27 يناير سنة 2011 و رقم 11-26 المؤرخ في 27 يناير سنة 2011.

1.2.3 المجلس الوطني للمصاف الوطني للخبراء المحاسبين: يشرح المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 يناير سنة 2011 في ثلاث أواب تشكيلية وصلاحيات وقواعد سير المجلس الوطني للمصف الوطني الخبراء المحاسبين.

1.1.2.3 تشكيله المجلس الوطني للمصرف الوطني الخبراء المحاسبين: تتضمن المادة الثانية من المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 يناير 2011 تشكيله المجلس الوطني للمصف الوطني لخبراء المحاسبين المتمثلة في تسعة اعضاء منتخبين عن طريق الاقتراع السري حسب المادة 11 من نفس التنفيذي من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصف الوطني لخبراء المحاسبين، يصنف هؤلاء الأعضاء

التسعة حسب عدد الأصوات المعلن عنها والتي تحصلوا، بحيث يعين صاحب أكبر عدد من الأصوات هو الرئيس يليه الأمين العام ثم أمين الخزينة، ويوزع الست أعضاء الباقون حسب العد التنازلي للأصوات المتحصل عليها وفي حاله تساوي عدد الاصوات يعتبر فائزا المترشح الاقدم في المهنة، ويعين ثلاث اعضاء من هؤلاء الأعضاء التسع في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح رئيسه المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين. (المادة الثالثة، المرسوم التنفيذي رقم 11 - 125، 2011)

2.1.2.3 صلاحيات المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين: تنص المادة الرابعة من المرسوم التنفيذي رقم 11 - 25 المؤرخ في 27 يناير 2011 المهام التي يتكلف بها المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين المتمثلة في.(المادة الرابعة، المرسوم التنفيذي رقم 11-25، 2011)

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصف الوطني الخبراء المحاسبين وتسييرها؛
- اقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقه بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقرر من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الاشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الانخراط في كل منظمه جهويه أو دوليه تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل المصف الوطني للخبراء المحاسبين لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- اعداد النظام الداخلي للمصف الوطني لخبراء المحاسبين.

3.1.2.3 قواعد سير المجلس الوطني للمصف الوطني الخبراء المحاسبين: تشرح المواد من المادة التاسعة إلى المادة رقم اثنان وعشرون من المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 يناير 2011 قواعد سير المجلس الوطني للمصف الوطني الخبراء المحاسبين فعلى سبيل المثال المادة التاسعة تنص على أنه يجب على كل مترشح لانتخابات المجلس أن يكون مستوفي للشروط القانونية وأن يودع طلبا بالترشح يتضمن بالخط الواضح اللقب والاسم وتاريخ ومكان الميلاد ورقم وتاريخ شهاده التسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين مرفقه بنسخه مصادقه عليها من هذه الشهادة لدى المجلس خلال خمسة عشرة يوما على الأقل قبل التاريخ المحدد للانتخابات، فبعد إيداع الترشح لدى المجلس لا يقبل سحبه كما يمنع يوم الاقتراع تعويض أي مترشح أي مترشح متوفى أو حصل له مانع فقد الأهلية بعد عمليه الايداع. وتوضح المادة العاشرة من نفس المرسوم التنفيذي على أنه

لا يمكن للمترشح للانتخاب في المجلس أن يكون في نفس الوقت مترشح للانتخاب في المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين .

2.2.3 المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات: يشرح المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 يناير سنة 2011 في ثلاث أبواب تشكيليه وصلاحيات وقواعد سير المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظ الحسابات.

1.2.2.3 تشكيله المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات: يتضمن الباب الأول في المادة الثالثة من المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 يناير 2011 تشكيله المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات المتمثلة في تسع اعضاء (المادة الثالثة، المرسوم التنفيذي رقم 11-26، 2011) منتخبين عن طريق الاقتراع السري حسب المادة 11 من نفس التنفيذي من الجمعية العامة من بين الاعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، يصنف هؤلاء الأعضاء التسعة حسب عدد الاصوات المعلن عنها والتي تحصلوا، بحيث يعين صاحب أكبر عدد من الأصوات هو الرئيس يليه الأمين العام ثم أمين الخزينة، ويوزع الست الاعضاء الباقون حسب العد التنازلي للأصوات المتحصل عليها وفي حاله تساوي عدد الأصوات يعتبر فائزا المترشح الاقدام في المهنة، ويعين ثلاث أعضاء من هؤلاء الأعضاء التسع في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

2.2.2.3 صلاحيات المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات: حسب المادة الرابعة من المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 يناير 2011 يكلف المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في مجموعه مهام تتمثل في:(المادة الرابعة، المرسوم التنفيذي رقم 11-26، 2011)

- دارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها؛
- اقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقه بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الاشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الانخراط في كل منظمه جهويه أو دوليه تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير؛

- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- اعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

3.2.2.3 قواعد سير المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات: يتضمن الباب الثالث من المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 يناير 2011 فواعد سير المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المادة التاسعة منه نص على أنه يجب على كل مترشح لانتخابات المجلس المستوفي للشروط القانونية أن يودع لدى المجلس خلال خمسة عشر يوما على الاقل قبل التاريخ المحدد للانتخابات طلبا بالترشح يتضمن بالخط الواضح اللقب والاسم وتاريخ ومكان الميلاد ورقم وتاريخ شهاده التسجيل في الغرفة الوطنية لمحافظ الحسابات مرفقه بنسخه مصادقه عليها من هذه الشهادة، ولا يقبل سحب اي ترشح بعد ايداعه لدى المجلس، ويمنع يوم الاقتراع تعويض اي مترشح متوفى أو حصل له مانع فقد الأهلية بعد عمليه الايداع. وتنص المادة العاشرة من نفس المرسوم التنفيذي على أنه لا يمكن للمترشح للانتخاب في المجلس أن يكون في نفس الوقت مترشحا للانتخابات في المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء للمحاسبين أو في المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين. (المادتين 9، 10، المرسوم التنفيذي رقم 11-26، 2011)

3.3 منهجيه عمل المدقق الخارجي بالجزائر: لكي يمارس المدقق الخارجي مهام التدقيق الخارجي في الجزائر عليه أن يتبع اجراءات معينه وأن يقوم بمهام خاصة يمليها عليه المشرع الجزائري، وذلك منذ قبل أن يوقع على التوكيل وحين أداء مهمه التدقيق إلى أن يخلص إلى تحليل التقرير النهائي، وحتى عند رفضه التوكيد فإن لدي اجراءات خاصة عليه تنفيذها تجسيد ذلك الرفض.

1.3.3 الاجراءات الأولية للمدقق الخارجي في إطار قبول التوكيل أو رفضه: يشترط على المدقق الخارجي في عمله أن يكون حذر ويرتكز على منهجيه موحده منذ قبول التوكيل إلى حين اعداد التقرير النهائي، لذلك على المدقق الخارجي عند استشعاره بالتوكيل وقبل بدئه في مهمته أن يمتنع عن إبداء قبوله ببساطه قبل أن يقوم مسبقا ببعض الاجتهادات التي يضعها تحت حيز التنفيذ وتسمح له بما يلي:

- تجنب الوقوع تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعية والقانونية؛
- التأكد من امكانية القيام بالمهمة لا سيما الامكانية التقنية والبشرية لمكتبه؛
- التأكد من أن التوكيل المقترح لا تشوبه مخالفات، ومن ثم تجنب المؤسسة المراقبة لأخطار بطلان مداولات جمعيتها للمساهمين.

تدرس هذه التوصية على ضوء القوانين والتنظيمات السارية المفعول، الاجتهادات الدنيا التي يقوم بها المدقق الخارجي قبل قبول التوكيل والبدء في الوظيفة، حيث على المدقق الخارجي قبل إبداء قبوله للتوكيل الذي يستشعر به. (اقاسم، 2016، ص ص 100-104)

2.3.3 الاجتهادات الدنيا الخاصة بملف العمل: يفرض الطابع العام لمهمة التدقيق الخارجي على المدقق الخارجي مسك مستندين أساسيين أن لم نقل اجباريين وهما:

- ملف دائم؛
- ملف سنوي.

حيث مسك هذين المستندين يتطلب من المدقق الخارجي:

- اتباع طريقه للمراقبة والتأكد من جميع كل العناصر الضرورية للتعبير عن رأي مبرر حول الحسابات السنوية المعروضة لفحصه؛
- أن تكون بحوزته معلومات ذات طابع دائم حول المؤسسة المراقبة طوال مده التوكيل وما احتمال تجديده؛
- الاحتفاظ وتوفير إذا اقتضى الامر بدليل عن الأعمال التي اجريت، والاجتهادات والوسائل المستعملة للوصول إلى إبداء رأي حول مدى شرعيه ومصداقيه الحسابات السنوية؛
- أن تكون طريقه عمله مطابقه للكيفيات المقبولة على الصعيد الوطني والدولي؛
- الاشراف على العمل الذي اجري من طرف المساعدين؛
- يجبر الطابع السري للمعلومات التي يتضمنها كلا من الملفات الدائم والسري على المدقق الخارجي المحافظة على هذا الطابع خارج المكتب وهذا طبقا لأحكام المادة 301 من قانون العقوبات؛
- يجب الاحتفاظ بالملفات السنوية والملف الدائم بالإضافة إلى المراجع المتعلقة بالمؤسسة المراقبة مده 10 سنوات حتى بعد انتهاء مدة الوكالة حسب ما نصت عليه المادة رقم 12 من القانون التجاري؛
- في حاله تعدد المدققين الخارجيين يجبر كل واحد منهم على مسك العمل المشار اليها سلفا؛
- في حاله تقسيم العمل بين مساعدي المدققين الخارجيين، يجب أن يتضمن ملف كل واحد منهم، على نسخ من مستندات زميله؛
- في حاله تعدد المدققين الخارجيين تبقى مسؤوليه كل واحد منهم كامله لتنفيذ المهمة على أحسن وجه.

3.3.3 مهام المدقق الخارجي: نصت المادة 23 من القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد عن أنه يكلف المدقق الخارجي بالمهام الأتية:

- يشهد بأن الحسابات السنوية المنتظمة وصحيحه ومطابقه تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الامر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- يفحص مدى صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات البينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملين الحصص؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول اجراءات الرقابة الداخلية المصادقة عليها من المجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
- يقدر شروط ابرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشره أو غير مباشره؛
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئه المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل الاستمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

تخص هذه المهام فحص قيم ووثائق المؤسسة أو الهيئة ومراقبه مدى تطابق المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير.(المادة 23، القانون 10-01، العدد 42، 2010، ص 7).

4.3 دستور وآداب مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر: لم يفصل المشرع الجزائري بصفه مباشره في قواعد السلوك المهني للمدقق الخارجي، بل كانت متضمنه ضمن عناصر أخرى تمثلت في واجبات وحقوق المدقق، ويبقى على المسؤول عنها استنتاجها وتطبيقها في عمله.

1.4.3 قواعد السلوك المهني: اهتم المشرع الجزائري بالجانب الأخلاقي للمدقق الخارجي إذ خصص له قانون رقم 69-139 المؤرخ في 17 ابريل 1996، وتضمن هذا الأخير واجبات وحقوق المهني ولم يتطرق سوى لبعض المعايير أو قواعد السلوك المهني التي هي متضمنه في الواجبات.

1.1.4.3 النزاهة: أشار المشرع الجزائري إلى النزاهة وذلك بمضمون المادة 02 من القانون 96-136:

- يجب على عضو النقابة أن يتحلى بدرجه عالية من الرصانة في أداء مهامه وأن يحرص في حياته الخاصة والمهنية على تجنب كل تصرف من شأنه المساس بكرامة المهنة وشرفها، ويجب عليه خاصة أن يؤدي مهمته بصرامة وهدوء. (المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136، عدد 24، 1996)
- كما يجب أن تستند الاجراءات إلى المقاييس التي تنشرها النقابة أو القواعد المتعارف عليها عموما.

من هذا نستنتج أن النزاهة تتمثل في الصرامة والرصانة في أداء المهنة، وعلى المدقق الخارجي أن يهتم بشرف وكرامه مهنته ويتجنب أي تصرف من شأنه المساس بها.

2.1.4.3 الموضوعية: تطرق المشرع الجزائري إلى الموضوعية في المادتين 04-05 من نفس القانون 96-136:

- يجب على المهني أن ينفذ بعناية، طبقا للمقاييس المهنية، كل الأعمال الضرورية مع مراعاة مبدأ الحياد والاخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد الأخلاقية المهنية. (المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136، مرجع سابق ذكره)
- يجب على المهني، عند ممارسته مهامه المتعلقة بمسك المحاسبة واعداد الحصيلة والتفتيش والرقابة الحسابية والمحاسبية والتصريحات الجبائية وتصريحات الشركات وفي مجلس التسيير، أن يقوم بما يأتي:
- ينفذ الخدمات المطلوبة بعناية؛
- يحترم الأجل المتفق عليها؛
- يعلم الزبون؛
- يتابع في مجال رقابة الحسابات كل التحريات الضرورية التي من شأنها أن تكون لديه رأيا معللا ومؤسسا؛
- يسهر، فيما يخص التصريحات الجبائية وتصريحات الشركات، على احترام زبائنه التشريعات المعمول بها في هذا المجال، مع أخذ الاحتياطات اللازمة لتجنب الوقوع في وضعيه تواطؤ قد تشوه حياده واستقلاله وتحمله المسؤولية. (المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136، مرجع سابق ذكره)

نستنتج أن الموضوعية تتمثل في الحياد والاخلاص واحترام باقي قواعد السلوك المهني، وفي بعض المهام التي يشترطها منه مجلس التسيير.

3.1.4.3 السر المهني: ذكر معيار السر المهني في المادة 06 من القانون 96-136:

- يجب على اعضاء النقابة الالتزام بسر المهنة في أداء مهنتهم، غير أنهم لا يتقيدون بسر المهنة في الحالات المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات المعمول بها، ولا سيما:
- بموجب الزاميه اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة؛
- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين بشأنهم؛
- عندما يدعون للأدلاء بشهاداتهم امام غرفه المصالح والتأديب والتحكيم.

كما يسهر المهنيون على احترام موظفهم والمتدربين واجب السر المهني. (المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136، مرجع سابقة ذكره).

يعتبر عدم افشاء السر المهني من أهم قواعد السلوك المهني التي يستوجب تطبيقها عند أداء مهنة التدقيق الخارجي، فالمدقق الخارجي ملزم بكتم اسرار مهنته وكل ما يتعلق بها وعدم افشائها إلا في حالات ثلاث وهي بموجب إلزاميه اطلاع الإدارة الجبائية أو بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين، أو عندما يدعى المدقق الخارجي للأدلاء بشهادته امام غرفه المصالة والتأديب والتحكيم.

2.4.3 مسؤوليات المدقق الخارجي الجزائري: يفرض المشرع الجزائري على المدقق الخارجي تحمل ثلاث أنواع من المسؤوليات ألا وهي المسؤولية التأديبية، المسؤولية المدنية والمسؤولية الجنائية.

1.2.4.3 المسؤولية التأديبية: قد أشار القانون المنظم للمهنة إلى المسؤولية الانضباطية للمدققين الخارجيين عن كل مخالفه أو تقصير في القواعد المهنية، وتمتد المسؤولية التأديبية حتى بعد استقالته من مهامهم على كل مخالفه أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارستهم وظائفهم، وحسب المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 يناير سنة 2013 الذي يحدد درجه الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها، فإنه يعتبر خطا مهنيا يعرض لعقوبة تأديبيه كل تقصير في احترام قواعد الواجبات المهنية والأخلاقية، وكل إهمال صادر عن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، سواء ارتكب الخطأ من شخص طبيعي أو شركه مسجلة في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، كما تعرض هذه الاخطاء المهنية امام لجنه الانضباط والتحكيم للمجلس الوطني للمحاسبة.

أما المادة رقم 05 من نفس المرسوم عرض فيها تصنيف الأخطاء المهنية والعقوبة الموافقة لها فإذا كأن نوع الخطأ من الدرجة الأولى تكون عقوباته في شكل انذار، أما إذا كأن الخطأ من الدرجة الثانية تكون عقوبته في شكل توبيخ، وإذا كأن الخطأ من الدرجة الثالثة توافق عقوبته التوقيف المؤقت وذلك لمده اقصاها سته أشهر، وإذا كأن الخطأ من الدرجة الرابعة فيستحق عقوبة الشطب من الجدول وينجز عن هذا الشطب سحب الخاتم وشهاده التسجيل والبطاقة المهنية بعد أن يقوم هذا المجلس بتبليغ قرار التوقيف المؤقت. (المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 13-10، مرجع سبق ذكره)

2.2.4.3 المسؤولية المهنية: بالرجوع إلى نص المادة 60 من القانون المنظم للمهنة نجد أن المشرع قد اقر بالمسؤولية المدنية للمدققين الخارجيين اتجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية، كما أكد على ذلك الفقرة الأولى من نص المادة 715 مكرر 14 من القانون التجاري.

فمن وجهه نظر المؤسسة محل التدقيق ينتج الخطأ عندما يتخلى المدقق الخارجي على احدى التزاماته كعدم كشف بعض الحقائق المتعلقة بأعمال الغش أو عدم كفاية الرقابة التي مارسها أو غيابها، أو عندما لا يتولى المدقق أداء مهمته. (شريقي، مرجع سبق ذكره، ص 45)

فبالنسبة إلى الجهة القضائية المختصة بالدعوة ضد المدقق الخارجي عن المسؤولية المدنية، ليس هناك حكم خاص في القانون المنظم للمهنة وبالتالي ترفع الدعوة ضد المدقق أمام الجهة القضائية التي يقع اقامته في دائرة اختصاصها. (طيطوس،2013، ص 45)

3.2.4.3 المسؤولية الجنائية: تتميز المسؤولية الجنائية عن المسؤولية التأديبية والمدنية بشرط توفر الركن الشرعي وفق نص المادة رقم 01 من قانون العقوبات: "لا جريمة ولا عقوبة أو تدابير أمن بغير قانون"، أي لا يكون المدقق الخارجي مسؤولا عن الأخطاء المنسوبة إليه إلا بتوفر هذا الركن، حيث أقر المشرع الجزائري المسؤولية الجنائية للمدقق الخارجي في القانون 10- 01 المادة رقم 62: "يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني".

أولا: الجرائم الخاصة بالمدقق الخارجي: تعتبر مهنة التدقيق الخارجي مهنة مضبوطة قانونا لا يستطيع أن يمارسها اي كان إلا بتوفر شروط وبالتالي فإن كل من يخالف هذه الاحكام يعتبر مرتكبا لمخالفة الممارسة غير القانونية للمهنة، لذلك وضع المشرع الجزائري ضوابط للمهنة وصنف جرائمها والعقوبات الموافقة لها.

1- جريمة الممارسة غير الشرعية لمهنة التدقيق الخارجي: نصت المادة رقم 73 من القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد "يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بطريقه غير شرعيه بغرامه 500000 دج إلى 2000000 دج. وفي حاله العودة، يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة أشهر إلى سنة واحدة، ويضعف الغرامة. (المادة 73 من القانون قانون 10-01، مرجع سبق ذكره) نستخلص من هذه المادة أنه لا يمكن ممارسة مهنة التدقيق الخارجي إلا من قبل أشخاص طبيعيين ومعنويين مسجلين في جدول الغرامة الوطنية أو في المصف الوطني مع توفر الشروط المنصوص عليها في المادة رقم 08 من القانون 10-01.

2- جريمة انتحال صفه المدقق الخارجي: تولت المادة 74 من القانون 10-01 في الجزء الثاني لها بشرح جريمة انتحال صفه المدقق الخارجي إذ نصت على أنه: " يعد كذلك ممارسة غير شرعي لمهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد، كل من ينتحل إحدى هذه الصفات أو تسميات شركة خبره في المحاسبة أو شركه

محافظة الحسابات أو شركه محاسبه أو اي صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات والتسميات. (المادة 74 من القانون 10-01، مرجع سبق ذكره)

تعتبر هذه الجريمة متضمنه في جريمة الممارسة غير الشرعية لكنها يطبق عليها ايضا نص المادة 243 من قانون العقوبات التي في مضمونها: " كل من استعمل لقبا متصلا بمهنة منظمة قانونا أو شهادة رسمية أو صفة حددت السلطة العمومية شروط منحها أو ادعى لنفسه شيئا من ذلك بغير أن يستوفي الشروط المفروض لحملها يعاقب بالحبس من ثلاثة أشهر إلى سنتين وبغرام من 500 إلى 5000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين. (بن جميله، 2011، ص137)

ثانيا: مخالفه المدقق الخارجي لقواعد مهنته: يعتبر المحافظة على السر المهني من أخلاقيات المهنة لذلك نص المشرع الجزائري عليها في القانون التجاري في المادة 715 مكرر وفي المادة 71 من القانون 10-01: "يتعين على الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أول محاسب المعتمد كتم السر المهني تحت طائله العقوبات المنصوصة عليها في المادتين 301 و 302 من قانون العقوبات"، كما نص قانون العقوبات في المادة 310 على أنه: "يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة من 500 إلى 5000 دج الأطباء و..... وجميع الأشخاص المؤتمنين بحكم الواقع أو المهنة أو الوظيفة الدائمة أو المؤقتة على أسرار أدلى بها إليهم وأفشو في غير الحالات التي يوجب عليهم فيها القانون إفشائها ويصرح لهم بذلك". (المادة 301، قانون العقوبات)

أما المادة 302 من نفس القانون أدلت بأن يعاقب بالحبس من سنتين إلى خمس سنوات وبغرام من 500 إلى 10000 دج كل من أدلى أو شرع في الإدلاء إلى الأجانب أو إلى جزائريين يقيمون في بلاد أجنبيه بأسرار المؤسسة التي يعمل فيها دون أن يكون ذلك مخولا له، وإذا أدلى بهذه الأسرار إلى جزائريين يقيمون في الجزائر فتكون العقوبة الحبس من ثلاثة أشهر إلى سنتين وبغرام من 500 إلى 1500 دينار. (بن جميله، مرجع سابق، ص 139 - 140) حسب المادة 72 من القانون 10-01 هناك بعض الحالات التي لا تلزم المدقق الخارجي التقيد بما جاء به القانون حول هذه الجريمة بعدم كتم السر المهني لا سيما بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين، وعند اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة، وبناء على إرادة موكليهم، وعندما يتم استدعائهم للشهادة أمام لجنه الانضباط والتحكيم.

2- جريمة إعطاء معلومات كاذبة: لقد تكفل القانون التجاري بهذه الجريمة ولم ينص عليها القانون 10-01، وكان نص المادة 830 من القانون التجاري: "يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات بغرامه من 20,000 دج إلى 500000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل مندوب للحسابات يتعمد اعطاء معلومات كاذبة

عن حاله الشركة...، حيث يكون الكذب متعلق بمعلومات دقيقه وواضحة وليس بتقديرات قام بها المدقق الخارجي، كما أن الجريمة تقوم على المعلومات المتصلة بمهمه المدقق الخارجي في المؤسسة محل تدقيق وليس على غير ذلك. لكن المشرع الجزائري لم يوضح الطريقة التي قد تعطى بها المعلومات الكاذبة شفهية أو مكتوبة ولم يحددها تلك الموجودة في التقرير العام أو التقرير الخاص، لكن في الغالب من الناحية العملية أن اعطاء المعلومات يتم عن طريق الكتابة لأن المدققون الخارجيون ملزمون بتقديم تقارير مكتوبه، وفي غالب الأحيان يكون وراء تقديم المعلومات الكاذبة اخفاء جرائم ارتكبت من طرف المدراء أو تقديم ميزانية غير صحيحه. (بن جميله، مرجع سابق، ص 145 - 146)

3- جريمة عدم الكشف عن الوقائع الجنحية لوكيل الجمهورية: هناك بعض الحالات ترتب على المدقق الخارجي تحمل مسؤولية جنائية، وذلك عند سكوته عن ما يحدث أمامه من وقائع اجرامية، لكنه يكون ملزما بالكشف عنها لوكيل الجمهورية وبطلاعه على ما لاحظه حتى لا يعد مرتكبا للجريمة وهو ما تضمنته المادة 715 مكرر 13 من القانون التجاري، وعاقب المشرع مرتكب هذه الجريمة بما نصت عليه المادة 830 من القانون التجاري: "يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامه 20000 دج إلى 500000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط كل مندوب حسابات...أو الذي لم يكشف إلى وكيل الدولة عن الوقائع الإجرامية التي علم بها". لكن هذه الجريمة قد تعرضت إلى مجموعة من الانتقادات الشديدة لأنها جعلت من المدقق الخارجي مجرد مبلغ مما يسلب له الجانب الودي ويجعله غير محبوب عند الغير. (المرجع السابق، ص 142 -143)

الخاتمة:

في ظل التغيرات التي تعيشها الجزائر في فتح مجال المنافسة الحرة، أصبح من الضروري الاستعانة بالتدقيق الخارجي كمهنة ضرورية تفيد وتستجيب لمتطلبات الوضع الراهن، وفيما يلي أهم النتائج المتوصل اليها من خلال هذا البحث:

- يعرف تدقيق الخارجي أنه فحص انتقائي يقوم به شخص محترف ومستقل، للتأكد من صحة ومصداقيه المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة، يدلي من خلاله المدقق الخارجي برأي فني ومحايد وموضوعي مدعم بأدلة وقرائن اثبات في تقرير نهائي؛
- تتلخص أنواع التدقيق الخارجي في ثلاث أشكال إما قانوني أو تعاقدي أو يكون على شكل خبرة قضائية؛

- ينبني تدقيق الخارجي على فروض ومعايير تمثل القاعدة الأساسية له؛ كما أن ممارسة مهنة التدقيق الخارجي يتمتع بحقوق وعليه واجبات؛
- تتلخص الملفات والوسائل التي يحتاجها المدقق الخارجي في أوراق العمل المقسمة إلى نوعين الملف الدائم والملف الجاري، وأدله الإثبات بمختلف أنواعها؛
- تمر المهمة التي يقوم بها المدقق الخارجي بعدة مراحل بداية بالتخطيط ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية فجمع أدلة الإثبات اللازمة ختاما بإعداد التقرير النهائي؛
- من أهم القوانين والمراسيم التي أحدثت تغييرا في كيفية ممارسة مهنة التدقيق الخارجي القانون رقم 91-08 والقانون رقم 10-01 المتعلقان بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر هيئتان تنظمها وتسيرها، وهما المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- تفرض مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر على المدقق الالتزام بتطبيق قواعد السلوك المهني المتعلقة بالتدقيق، وهي النزاهة، الموضوعية، السر المهني؛
- يتحمل المدقق الخارجي الجزائري عند ممارسته بمهنته ثلاث مسؤوليات وهي المسؤولية التأديبية، المسؤولية المدنية والمسؤولية الجنائية.

المقترحات: خلص البحث إلى مجموعه من المقترحات تتمثل في:

- نشر ثقافه استقراء تقرير المدقق الخارجي وزيادة الاهتمام به، من أجل تعزيزه وتعزيز المنفعة التي يقدمها للغير؛
- زيادة الوعي بأهمية التدقيق الخارجي من خلال الندوات والملتقيات التي تعدها الجامعات؛
- زيادة الوعي بأهمية أخلاقيات مهنة التدقيق وأهمية الدور التي تقوم به من خلال الندوات والمنتقيات التي تعيدها الجامعات؛
- انشاء المشاريع والاستثمارات التي تهتم بتقرير المدقق الخارجي؛
- الرفع من قيمة أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي وذلك بتكثيف الدورات التكوينية والتدريبية التي تخص هذا المجال.

المراجع:

- اقاسم عمر، التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر، دار الكتاب العربي، الجزائر، 2016.
- القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية رقم 42.

- المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 ابريل 1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج. ر: عدد 24 المؤرخة في 17-04-1996.
- المادة 301 من قانون العقوبات، الباب الثاني، الفصل الأول، القسم الخامس.
- المادة الثالثة، المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 يناير 2011 الذي يحدد تشكيلة الملس الوطني للمصف الوطني الخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره.
- المادة الثالثة، المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 يناير 2011، الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره.
- المادة الرابعة، المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المشار اليه سابقا.
- المادتين 9 و10، المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المشار اليه سابقا.
- المقرر رقم 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016، المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 والمقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018
- بن جميله مُحَّد، مسؤوليه محافظ الحسابات في مراقبه شركه المساهمة، رسالة ماجستير تخصص قانون الأعمال، جامعه منتوري قسنطينة، الجزائر، 2011.
- حسين القاضي وآخرون، أصول المراجعة، منشورات جامعة دمشق، دمشق، سوريا، الجزء الأول، 2013 – 2014.
- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات – الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة 4، 2007.
- خضير احمد، النظام القانوني لمهنة محافظ الحسابات في إطار القانون رقم 10-01، ملتقى وطني: مهنة المحاسبة والتدقيق وواقع تطبيقها في الجزائر، يوم 04 ديسمبر 2014، جامعه أدرار، الجزائر.
- زهري جليله، صالح الياس، واقع مهنة التنفيذ في الجزائر بين الاصلاحات المحاسبية المالية ومعايير التدقيق الدولية، مجلة الإبتكار والتسويق، العدد 2.
- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة: شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، الجزء الأول، بدون طبعة، 2007.
- طيطوس فتحي، محافظ الحسابات في الجزائر، دفاتر السياسة والقانون، العدد التاسع، 2013.
- عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية، الجزء 1، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2009.
- قانون المحاسبة، بيرتي للنشر، الجزائر، 2011.
- كمال خليفه ابو زيد واخرون، دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، بدون طبعه، 2008.
- مُحَّد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005.
- مُحَّد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل (الإطار النظري- المعايير والقواعد- مشاكل التطبيق العملي)، المكتبة الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2007.
- مُحَّد بوتين، المراجعة ومراقبه الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2008.
- مُحَّد فضل مسعد، خالد راغي الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، الطبعة الأولى، 2009.
- مُحَّد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعه الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2014.
- Jacques Renard, théorie et pratique de l'audit interne, Édition d'Organisation, Paris, France, 7e édition, 2010.

- Nadhim Shaalan jabbur, the application of internal and external auditing integration on the auditing performance and its impact on the expectation gap an exploration study in the Iraqi environment, Academy of Accounting and Financial, vol 22, issue 3, University of Qadisiyah, 2018.

عنوان المداخلة:

تحديات تطبيق المعيار الجزائري لإدارة الجودة1 (NAGQ1) _ دراسة تحليلية

Challenges of application the Algerian standard for quality management 1 (NAGQ1) _ an analytical study

زوالي أمينة*[1]، مزياني نور الدين[2]

1 مخبر ECOFIMA، جامعة 20 أوت 1955سكيكدة، الجزائر، a.zaouali@univ-skikda.dz

2 مخبر ECOFIMA، جامعة 20 أوت 1955سكيكدة، الجزائر، n.meziani@univ-skikda.dz

الملخص :

سعيا للرفع من جودة الخدمات المقدمة من مكاتب التدقيق الجزائرية وتحسينها، و من أجل مواكبة الجهود الدولية المستمرة في تحديث وتنقيح المعايير المهنية، تبنت الجزائر في شهر جوان الفارط ثلاث معايير جزائرية للتدقيق تتمحور كلها حول جودة التدقيق، من بين هذه المعايير المعيار الجزائري لإدارة الجودة1 (NAGQ1) الذي استمد من المعيار الدولي لإدارة الجودة1 (ISQM1)، نهدف من خلال هذا البحث الى التعرف على المفاهيم الأساسية لجودة التدقيق والاحاطة بمتطلبات تطبيق المعيار الجزائري للجودة1 ومقارنته مع المعيار الدولي لإدارة الجودة1. وقد خلص البحث الى أن المعيار الجزائري لإدارة الجودة1 يقدم اطارا متكاملا يسمح بتقديم خدمات تدقيق بالجودة المطلوبة، كما استنتجنا عدم وجود اختلافات جوهرية بين المعيارين الجزائري والدولي بالإضافة الى وجود بعض التحديات التي قد تعرقل تطبيق (NAGQ1).

كلمات مفتاحية: جودة التدقيق؛ (ISQM1)؛ (NAGQ1)؛ مكاتب التدقيق الجزائرية.

Abstract:

In an effort to raise and improve the quality of services provided by Algerian audit firms, and in order to keep up with the ongoing international efforts to update and revise professional standards, Algeria adopted last June three Algerian auditing standards, all of which focus on audit quality. Among these standards is the Algerian Standard for Quality Management 1 (NAGQ1), which was derived from the International Standard for Quality Management 1 (ISQM1). Through this research, we aim to identify the basic concepts of audit quality and to understand the requirements for applying the Algerian Standard for Quality 1 and to compare it with the International Standard for Quality Management 1. The research concluded that the Algerian Standard for Quality Management 1 provides an integrated framework that allows for the provision of audit services with the required quality. We also concluded that there are no fundamental differences between the Algerian and international standards, in addition to the existence of some challenges that may hinder the application of (NAGQ1).

Keywords: Audit quality; (NAGQ1); (ISQM1); Algerian audit firms.

*المؤلف المرسل: زوالي أمينة، a.zaouali@univ-skikda.dz

1. مقدمة:

في خضم التوسعات الصناعية والتكنولوجية وتسارع النمو الاقتصادي، تزداد الحاجة الى الحصول على خدمات تدقيق ذات جودة، اذ من المعروف أن المعلومات المالية تلعب دورا محوريا في اتخاذ القرارات الاقتصادية، وهذا ما يدفع المنظمات المهنية الدولية لبذل جهود متواصلة للرفع من جودة عمليات التدقيق والتأكيد، ويعد اصدار معايير تعنى بجودة عمليات التدقيق وتحسين هذه المعايير وتنقيحها من أهم الجهود المبذولة، حيث ساهم المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 الذي أصدره مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكيد وتم اعتماده انطلاقا من سنة 2005 في توفير توجيهات وسياسات للمكتب تضمن تقديم خدمات تدقيق ذات جودة عالية ومتوافقة مع المعايير المهنية والمتطلبات الأخلاقية، الا أن التطور المستمر لبيئة الأعمال استدعى ادخال تغييرات لهذا المعيار بجعله يتخذ منهجا استباقيا لمواجهة المخاطر المرتبطة بجودة التدقيق، وهذا ما دفع للانتقال الى المعيار الدولي لإدارة الجودة 1 الذي تم إصداره سنة 2022، و يتميز عن سابقه بالتركيز على تحديد أهداف الجودة من خلال تحديد المخاطر وتصميم الاستجابات والتدابير اللازمة لمعالجتها. وتطمح الجزائر للاستفادة من الإطار المنهجي لهذا المعيار كونه يعتمد على أسس مهنية وعلمية، ولذلك تم إصدار المعيار الجزائري لإدارة الجودة 1 الذي سيتم اعتماده ابتداءا من الفاتح من جانفي 2026 ويعد أول معيار يهدف الى تصميم نظام إدارة جودة في مكاتب التدقيق في ظل غياب كلي لمعايير مهنية وطنية خاصة بمكاتب التدقيق.

الإشكالية:

قد تختلف أسباب تأخر الجزائر في اعتماد معايير مهنية خاصة بمكاتب التدقيق، الا أن المقرر رقم 121المؤرخ في 2024/06/01 المتضمن مجموعة من المعايير التي تستهدف وضع إطار مرجعي لإدارة الجودة في مكاتب التدقيق، يدل على توجه اهتمام الدولة نحو تحسين القطاع المهني وتحسين جودة الخدمات المقدمة من مكاتب التدقيق الجزائرية لتتماشى مع المعايير الدولية. بناءا على ما سبق يمكننا صياغة التساؤل الرئيسي التالي:

ما هو مضمون المعيار الجزائري للإدارة الجودة 1 وماهي التحديات التي قد تحول دون تطبيقه؟

يتفرع عن هذا التساؤل الأسئلة الفرعية التالية:

- ما لمقصود بجودة التدقيق؟
- ماهي متطلبات تطبيق المعيار الجزائري لإدارة الجودة1؟
- ماهي أوجه التطابق والاختلاف بين المعيار الجزائري للإدارة الجودة1 والمعيار الدولي لإدارة الجودة1؟
- ماهي التحديات التي قد تعرقل تطبيق المعيار الجزائري للإدارة الجودة في البيئة المهنية الجزائرية؟

2 ملتقى وطني حول 'مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية: التشخيص والعلاج في ضوء التجارب الدولية'- جامعة سكيكدة.

أهداف البحث: صمم هذا البحث لتحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على المفاهيم الأساسية المرتبطة بجودة التدقيق؛
- الإحاطة بالمتطلبات التي جاء بها المعيار الجزائري لإدارة الجودة الأول؛
- اكتشاف مدى تطابق المعيار الجزائري لإدارة الجودة الأول مع نظيره الدولي؛
- التعرف على التحديات الممكنة لتطبيق المعيار الجزائري لإدارة الجودة الأول.

2. المنظور الدولي لجودة التدقيق وإدارة جودة التدقيق:

1.2 جودة التدقيق وإدارة جودة التدقيق:

ينظر الى دراسة De Angelo الى أنها من أوائل البحوث التي بادرت الى تقديم تصورات عن مفهوم جودة التدقيق حيث عرفت جودة التدقيق بأنها "الاحتمال الذي تم تقييمه من قبل السوق حول قدرة المدقق على اكتشاف الخروقات في الإطار المحاسبي الخاص بالعميل والابلاغ عنها في تقرير التدقيق" (DeAngelo, 1981, p. 186)، كما أعطت المنظمات المهنية تعريفا لجودة التدقيق بأنها "الالتزام بمعايير التدقيق، ومعايير الأداء بالنسبة للأفراد داخل مكاتب التدقيق، وتتعلق معايير الأداء في مكاتب التدقيق بمجموعة من الخصائص الشخصية الواجب توافرها في العاملين في مكاتب التدقيق، وتوفير توجيه وإشراف كامل على أداء العاملين بالمكاتب، بالإضافة الى ضرورة الفحص المستمر لفاعلية السياسات والإجراءات المطبقة للرقابة على الجودة في مكاتب التدقيق" (معمري، مفتاح، و عمورة، 2022، صفحة 38)، وقد عرف المحاسبون القانونيون المعتمدون في كندا جودة التدقيق "بأنها تشمل جودة خدمات التدقيق الخارجي تدقيقا صارما مع درجة مناسبة من الشك المهني حيث يتم اجراءه وفقا للمعايير المعمول بها إضافة الى عناصر أساسية أخرى كالمعرفة المتخصصة في الصناعة، وطبيعة ومدى الأفكار والملاحظات القيمة الناشئة أثناء مهمة التدقيق، والقدرة على تنسيق الخدمات بشكل فعال" (شبل، 2023، صفحة 23). ويعرف Palmrose (1988) جودة التدقيق من ناحية مستوى التأكيد، باعتبار أن الغرض من التدقيق هو توفير تأكيد حول صحة البيانات المالية، فإن جودة التدقيق هي "احتمالية أن البيانات المالية لا تحتوي على أي أخطاء جوهرية"، في الواقع يستخدم هذا التعريف نتائج التدقيق، فهو يعبر عن الجودة ما بعد التدقيق لأنه لا يمكن تقييم مستوى التأكيد إلا بعد إجراء التدقيق. (T. Tapang Kankpang، U. Inah، K. Bessong، و P. Uklala، 2020، صفحة 46)

وتصف لجنة التقارير المالية عمليات التدقيق عالية الجودة على أنها تلك العمليات التي:

– توفر للمستثمرين وأصحاب المصلحة الآخرين مستوى عالٍ من التأكيد أن البيانات المالية تعطي رؤية حقيقية وعادلة؛

– تمتثل لنصوص، لوائح ومعايير التدقيق؛

– مبنية على تقييم قوي للمخاطر نابع من فهم شامل للكيان وبيئته؛

– مدعومة بالإجراءات القانونية الصارمة وأدلة التدقيق، وتجنب تضارب المصالح؛

– تتمتع بإدارة جودة قوية، وتنطوي على ممارسة قوية للحكم المهني والشك المهني؛

– مستقلة عن الإدارة بشكل تام وتحصل على أدلة تدقيق كافية للاستنتاجات التي تم التوصل إليها؛

– تقدم تقرير موافق لاستنتاجات المدقق بشأن البيانات المالية (Financial Reporting Council, 2021, p. 6).

أما رقابة جودة التدقيق فقد عرفها Boynton and Kell أنها "السياسات والإجراءات التي تتبناها شركات التدقيق لتوفير ضمان معقول للامتثال للمعايير المهنية في اجراء التدقيق" (T. Tapang، K. Kankpang، U. Inah، K. Bessong، و P. Uklala، 2020، صفحة 47)، كما عرفت هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي العربية رقابة جودة التدقيق، بأنها "التنظيم الإداري لمكتب المحاسبة وجميع السياسات والإجراءات التي أقرها المكتب من أجل التحقق بدرجة معقولة من الاقتناع بالتزام منسوبي المكتب بالمعايير المهنية والأنظمة ذات العلاقة التي تحكم أداءهم المهني عند تقديم الخدمات المهنية لعملاء المكتب بما في ذلك قواعد سلوك وآداب المهنة، والتزام المكتب بالأنظمة التي تحكم مزاولة المهنة" (عابي خ.، 2016، صفحة 277)

ويعبر مصطلح رقابة جودة التدقيق، وإدارة جودة التدقيق عن نفس الغرض، الا أن إدارة جودة التدقيق تأخذ بعين الاعتبار تقييم المخاطر المتعلقة بجودة التدقيق عند تصميم وتنفيذ وتشغيل نظام إدارة الجودة، إضافة الى تصميم استجابات لهذه المخاطر، فنظام إدارة الجودة يعمل بشكل دائم وتكراري ويستجيب للتغيرات التي تطرأ على طبيعة وظروف المكتب وارتباطاته، لذا يمكننا تعريف إدارة جودة التدقيق بأنها "الأساليب والتعليمات والأفعال المرتكزة على تقييم مخاطر المكتب والتي يعتمدها بصورة دائمة ومتكررة لضمان جودة انجاز عمليات التدقيق"

2.2 المعيار الدولي لإدارة الجودة 1 (ISQM1):

وضع الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC) عن طريق مجلس معايير التدقيق والتأكيد (IAASB) سنة 2004 معيار رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ عمليات تدقيق وفحص للقوائم المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة الذي سمي بالمعيار الدولي لرقابة الجودة 1(ISQC1) وقد تم اعتماده منذ

سنة 2005، يغطي هذا المعيار مسؤوليات المكتب عن نظامه لرقابة الجودة لعمليات تدقيق البيانات المالية، وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة. ثم جاء المعيار الدولي لإدارة الجودة 1 (ISQM1) الذي يعالج ادارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة، وقد بدأ سريانه اعتبارا من 15ديسمبر 2022، حيث وضع ليحل محل المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 (ISQC1).

ويهدف المعيار الدولي للجودة الأول الى تصميم نظام إدارة الجودة خاص بارتباطات فحص أو مراجعة القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى، أو ارتباطات التأكيد ذات العلاقة التي يوفرها المكتب، وتطبيق وتشغيل هذا النظام الذي يمكن له توفير تأكيد معقول بخصوص:

– وفاء المكتب والعاملين فيه بمسؤولياتهم المتعلقة بالمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية المعتمدة وتنفيذهم للارتباطات وفقا لهذه المتطلبات والمعايير؛

– مناسبة تقارير الارتباطات الصادرة عن المكتب أو المسؤولين عن الارتباطات في ظل الظروف القائمة (IAASB, 2022).

ان الأساس في اعتماد المعيار الدولي لإدارة الجودة 1 عوضا عن المعيار الدولي لرقابة الجودة1 هو حاجة الشركة لاتباع نهج قائم على تقييم المخاطر لإدارة الجودة، والذي يركز على المخاطر التي قد تخلق تأثرا بطبيعة الشركة وظروفها أو الارتباطات التي تؤديها (عابي، 2022، صفحة 420).

3.2 مكونات نظام إدارة الجودة في ظل المعيار الدولي لإدارة الجودة 1 (ISQM1):

يعمل نظام إدارة الجودة بشكل دائم وتكراري ويستجيب للتغيرات التي تطرأ على طبيعة وظروف المكتب وارتباطاته، ولتحقيق أغراض هذا المعيار يشتمل نظام إدارة الجودة على المكونات الثمانية التالية:

1.3.2 آلية المكتب لتقييم المخاطر: تختلف الية تقييم المخاطر حسب حجم مكتب التدقيق، ففي المكاتب الصغيرة قد يتوفر لدى المسؤولين التشغيليين عن نظام إدارة الجودة فهم كاف لتنفيذ الية تقييم المخاطر، قد تضع المكاتب الكبيرة آلية رسمية تنطوي على العديد من الأنشطة ويشارك فيها العديد من الأفراد، وقد تكون هذه الالية مركزية أو غير مركزية. يعد تحديد أهداف الجودة والتعرف على مخاطر الجودة وتصميم الاستجابات وتطبيقها آلية تكرارية فعند التعرف على مخاطر الجودة وتقييمها، أو عند تصميم استجابات للمخاطر وتطبيقها قد يلاحظ المكتب وجود حاجة لوضع أهداف إضافية للجودة أو وجود مخاطر إضافية لم يتعرف عليها (IAASB, 2022, p. 52).

2.3.2 الحوكمة والقيادة: تلعب الحوكمة والقيادة دورا هاما في التأثير على سلوك العاملين والتزامهم بالجودة لاسيما التزامهم بالمبادئ الخاصة بالسلوك المهني، وتسهم تصرفات القيادة والرسائل الواضحة والمتسقة والمتكررة على جميع المستويات داخل المكتب في خلق ثقافة المكتب وابداء الالتزام بالجودة، ويجب تصميم هيكل تنظيمي بما يتماشى مع متطلبات المكتب، كما يجب اختيار المسؤولين النهائيين والتشغيلين عن نظام إدارة الجودة القادرين على الاستخدام الأمثل لموارد المكتب الحالية والمتوقعة (IAASB, 2022, p. 55).

3.3.2 المتطلبات السلوكية ذات الصلة: وضحت قواعد سلوك وآداب المهنة الآداب الأساسية لسلوك المهنة التي تحدد السلوك المأمول من المهنيين، تشمل هذه القواعد على الاستقلالية، النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية الواجبة، السرية، السلوك المهني، وقد يحدد المكتب في بعض الحالات مبادئ أكثر تحديدا من النصوص الواردة في المتطلبات السلوكية ذات الصلة كأن يحظر قبول الهدايا والاكراميات من العملاء.

4.3.2 قبول واستمرار العلاقات مع العملاء: من أجل التأكد من نزاهة العميل وطبيعة الارتباط وظروفه يجب جمع معلومات حول نشاط العميل واللوائح التنظيمية الخاضع لها، طبيعة الشركة، هيكلها التنظيمي، عملياتها التشغيلية، ملكيتها، حوكمتها، نموذج عملها، طرق تمويلها، طبيعة المهمة محل الاتفاق والشرو ط المتفق عليها، وقد تشتمل المعلومات الواجب الحصول عليها لدعم أحكام المكتب بشأن نزاهة العميل، هوية الملاك الرئيسيين للشركة، ومجلس الإدارة والمكلفين بالحوكمة. ويمكن أن تتأثر قدرة المكتب على تنفيذ الارتباط بتوفر موارد مناسبة لتنفيذ الارتباط، الوصول الى المعلومات اللازمة لتنفيذ الارتباط، ومدى قدرة المكتب وفريق الارتباط على الوفاء بمسؤولياتهم المتعلقة بالمتطلبات السلوكية ذات الصلة (IAASB, 2022, pp. 56-57).

5.3.2 تنفيذ الارتباط: عند تنفيذ الارتباط حدد (ISQM1) مسؤوليات فريق الارتباط والتوجيه والاشراف والفحص التي تشمل توجيه فريق الارتباط والاشراف عليه بخصوص متابعة التقدم في تنفيذ المهمة، النظر في مدى فهم أعضاء الفريق للتعليمات الصادرة لهم وما إذا نفذوا المهام الموكلة لهم حسب ما هو مخطط، وبما يتفق مع سياسات وإجراءات المكتب والمعايير لمهنية، ويشتمل الفحص أيضا مراجعة الأمور الخاصة التي تمت أثناء أداء المهمة. كما بين أهمية الحكم المهني واستخدام نزعة الشك المهني التي تدعم فاعلية الفريق في تنفيذ المهمة كما تدعم جودة الأحكام التي يتخذها. ينبغي على أفراد المكتب اعتماد التشاور مع من يتمتعون بخبرات متخصصة داخل المكتب بشأن المسائل الصعبة أو المثيرة للأجل، وفي حال حدوث اختلاف في الآراء فمن الأفضل تحديد هذه الاختلافات في مرحلة مبكرة من أجل وضع الخطوات التي سيتم اتخاذها وكيفيو حل هذه الاختلافات وتطبيق الاستنتاجات وتوثيقها (IAASB, 2022, pp. 59-60).

6.3.2 الموارد: تشمل الموارد المستخدمة لأغراض تحقيق أهداف الجودة ما يلي:

أ– الموارد البشرية: تضم الموارد البشرية توظيف العاملين وتطويرهم والحفاظ عليهم، وكفاءة العاملين وقدراتهم ويقصد بالكفاءة قدرة الموظف على تنفيذ المهام ويمكن تطويرها من خلال عدة وساءل كالتعليم المهني، التطوير المستمر، التدريب، الخبرة العملية، وقيام الموظفين الأكثر خبرة بتجريب الموظفين الأقل خبرة، وقد تفرض اللوائح المهنية متطلبات تناول الكفاءات والقدرات (IAASB, 2022, p. 61)؛

ب– **الموارد التقنية:** تكون الموارد التقنية عادة في شكل تطبيقات لتقنية للمعلومات، وهي جزء من بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمكتب، تخدم الموارد التقنية أغراضا متعددة داخل المكتب، وقد لا يكون لبعض هذه الأغراض صلة بنظام إدارة الجودة، وتتمثل الموارد التقنية التي لها علاقة بهذا المعيار في:

– الموارد التقنية المستخدمة بشكل مباشر في تصميم، تطبيق، وتشغيل نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب؛

– الموارد التقنية التي تستخدمها فرق مهام التدقيق في انجاز المهام بشكل مباشر (IAASB, 2022, p. 63)؛

– الموارد التقنية اللازمة التي تسمح بالتشغيل الفعال لما سبق.

ت– الموارد الفكرية: تشتمل الموارد الفكرية على المعلومات التي يستخدمها المكتب في تشغيل نظام إدارة الجودة وتعزيز الاتساق في تنفيذ المهام، قد تتمكن الموارد التقنية من اتاحة الموارد الفكرية، على سبيل المثال دمج منهجية عمل المكتب في تطبيق تقنية المعلومات يسهل تخطيط وتنفيذ مهام التدقيق (IAASB, 2022, p. 64).

7.3.2 المعلومات والاتصالات: تتم عملية الحصول على المعلومات أو اعدادها، أو نقلها بصفة آلية مستمرة يشارك فيها جميع العاملين من داخل وخارج المكتب، ويعد مكون المعلومات والاتصال متداخلا مع جميع مكونات إدارة الجودة. ويشتمل المعلومات الت يمكن الاعتماد عليها المعلومات الكاملة والدقيقة والمناسبة في توقيتها والصالحة لعمل نظام إدارة الجودة، وقد يضم نظام المعلومات استخدام أدوات آلية أو يدوية (IAASB, 2022, p. 65).

8.3.2 آلية المتابعة والتصحيح: بالإضافة الى تقويم نظام إدارة الجودة تعمل آلية المتابعة والتصحيح على تيسير التحسين الاستباقي والمستمر لجودة الارتباطات ونظام إدارة الجودة، تضم أنشطة المتابعة بالمكتب مزيجا من أنشطة المتابعة الدائمة، وأنشطة المتابعة الدورية. وتتأثر أنشطة المتابعة وتوقيتها ومداها بـ: حجم المكتب وتنظيمه وهيكله، مشاركة الشبكة التي ينتمي اليها المكتب في أنشطة المتابعة، الموارد التي يستهدف المكتب استخدامها من أجل تنفيذ أنشطة المتابعة (IAASB, 2022, p. 72).

3. المعيار الجزائري للإدارة الجودة1 (NAGQ1):

يعالج المعيار الجزائري للإدارة الجودة1 إدارة الجودة من طرف المكاتب التي تقوم بإجراء تدقيقات أو فحوصات محدودة للكشوف المالية ومهام التأكيد الأخرى أو الخدمات ذات الصلة، ويطبق على كافة المكاتب التي تقوم بالتدقيق أو الفحوصات المحدودة للكشوف المالية أو مهام التأكيد الأخرى، بغرض تعزيز التوحيد في انجاز هذه المهمات، يساعد هذا المعيار لمكتب على أداء المهام بالجودة المطلوبة بشكل آلي، الأمر الذي يخدم المصلحة العامة بتوفير تأكيد معقول بأن أهداف النظام قد تحققت.

1.3 متطلبات المعيار الجزائري للإدارة الجودة 1 (NAGQ1): من أجل تطبيق المعيار الجزائري لإدارة الجودة الأول يجب تطبيق الشروط أو المتطلبات التالية:

1.1.3 تطبيق المتطلبات الملائمة ذات الصلة والامتثال لها: يجب على المكتب التزام بكل متطلبات هذا المعيار مالم تخالف هذه المتطلبات طبيعة أو ظروف المكتب أو نوع المهام التي ينجزها، وعلى الشخص أو الأشخاص الذين المسؤولية المطلقة اعداد تقرير بخصوص نظام إدارة الجودة في المكتب، أما الأشخاص الذين اسندت إليهم المسؤولية الوظيفية بخصوص هذا النظام فهم ملزمون باكتساب دراية وفهم لهذا المعيار بغرض فهم الهدف وتطبيق الشروط أو المتطلبات بشكل صحيح.

2.1.3 نظام إدارة الجودة: يجب على المكتب تصميم ووضع وتشغيل نظام إدارة الجودة، باستخدام الحكم المهني مع مراعاة ظروف المكتب والمهام التي يحققها، وتنقسم المسؤوليات في نظام إدارة الجودة الى ثلاث مستويات:

– المسؤولية النهائية والواجب النهائي عن تقديم التقرير الخاص بنظام إدارة الجودة لمسؤول المكتب أو من يعادله؛

– المسؤولية الوظيفية فيما يتعلق بنظام إدارة الجودة؛

– المسؤولية الوظيفية للجوانب الخاصة عن نظام إدارة الجودة.

3.1.3 عملية تقييم مخاطر المكتب: على المكتب القيام بـ:

– تصميم ووضع عملية تقييم مخاطر الجودة بغرض تسطير الأهداف المتعلقة بها وتحديد مخاطر الجودة وتقييمها وكذا تصميم ووضع الاستجابات لمواجهتها، ولتحقيق ذلك يجب عليه:

- اكتساب فهم للأوضاع والأحداث والظروف والأفعال أو عدمها التي يمكنها أن تضر بتحقيق الأهداف المتعلقة بالجودة لاسيما الظروف الخاصة بطبيعة المكتب وظروفه أو تلك المتعلقة بطبيعة وظروف المهمات المنجزة من طرف المكتب؛
- وضع تساؤلات عن كيفية ومدى احتمال أن تضر الظروف والأوضاع والاحداث والأفعال بتحقيق الأهداف المتعلقة بالجودة.

– يجب على المكتب تصميم وتطبيق هذه الاستجابات حسب الأسباب الكامنة وراء تقييم المخاطر المتعلقة بالجودة. كما يجب عليه اعداد سياسات أو إجراءات تمكنه من تحديد المعلومات التي تشير الى ضرورة إضافة أهدف جديدة متعلقة بالجودة، في حلة وجود هذه المعلومات فيتوجب على المكتب القيام بـ:

- تعديل الأهداف المتعلقة بالجودة المسطرة مسبقا أو إضافة أهداف أخرى؛
- تعديل أو إعادة تقييم المخاطر المتعلقة بالجودة أو تحديد وتقييم مخاطر أجرى؛
- تعديل الاستجابات أو تصميم وتنفيذ استجابات إضافية (مقرر رقم 121، 2024، الصفحات 3-4).

4.1.3 الحوكمة والقيادة: تعتبر الحوكمة والقيادة هما المحيط الذي يقوم عليه نظام إدارة الجودة، لذا في هذا الخصوص يجب على المكتب تحقيق أهداف الجودة التالية:

– تثبت الإدارة التزامها بالجودة من خلال تصرفاتها وسلوكياتها، كما تتحمل مسؤولية تقديم تقرير فيما يتعلق بالجودة؛

– اثبات الالتزام بالجودة الذي ينعكس على مجمل المكتب عن طريق تعزيز والاعتراف بما يلي:

- دور المكتب في خدمة المصلحة العامة بإنجاز المهام بجودة آليا وبشكل منتظم؛
- أهمية أخلاقات المهنة والسلوكيات والقيم المهنية؛
- مسؤولية كافة أعضاء المكتب فيما يخص الجودة؛
- الأهمية التي يوليها المكتب لجودة القرارات والإجراءات الاستراتيجية؛

– وضع هيكل تنظيمي، واسناد المهام والمسؤوليات بشكل يسمح بتصميم ووضع وتسيير نظام إدارة الجودة الخاص المكتب؛

– أن تكون احتياجات الموارد لاسيما الموارد المالية موضع تخطيط، وأن يتم الحصول عليها وتوزيعها أو تخصيصها بطريقة تعكس التزام المكتب بالجودة.

5.1.3 قواعد أخلاقيات المهنة ذات الصلة: فيما يخص المطابقة مع قواعد أخلاقيات المهنة ذات الصلة بما في ذلك تلك المتعلقة بالاستقلالية في ممارسة المسؤوليات يجب على المكتب تحديد أهداف الجودة التالية:

– فهم أعضاء المكتب الأطراف الأخرى المعنية (الشبكة، المكاتب، أعضاء الشبكة، موردي الخدمات الذين يخضعون لقواعد أخلاقيات المهنة) لقواعد أخلاقيات المهنة ذات الصلة التي يخضع لها المكتب والمهام التي ينجزها، والوفاء بمسؤولياتهم اتجاهها؛

– فهم لقواعد أخلاقيات المهنة ذات الصلة التي يخضع لها المكتب والمهام التي ينجزها، والوفاء بمسؤولياتهم اتجاهها.

6.1.3 قبول والحفاظ على العلاقات مع العملاء والمهام الخاصة: يجب على المكتب ما يلي:

– اتخاذ الأحكام الخاصة بإمكانية أو عدم إمكانية قبول أو الحفاظ على علاقة العملاء أو المهام الخاصة بناءا على:

- أن تكون المعلومات المتحصل عليها بشأن طبيعة وظروف المهمة وكذا نزاهة والقيم الأخلاقية للعميل، الإدارة، والمسؤولين عن الحوكمة كافية لبناء تلك الأحكام؛
- قدرة المكتب على انجاز المهمة وفقا للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.

– ألا تؤدي الأولويات المالية والمادية للمكتب الى اتخاذ قرارات غير مناسبة بشأن قبول العملاء والمهام.

7.1.3 انجاز المهام: من أجل انجاز مهام ذات جودة يجب أن يضع المكتب الأهداف التالية:

– استيعاب فريق ومسؤول المهمة لمسؤولياتهم المرتبطة بالمهمة والوفاء بها والمشاركة الكافية والمناسبة طوال فترة المهمة؛

– تناسب طبيعة ورزنامة ونطاق والاشراف على فريق المهمة، وكذا تناسب فحص الأعمال المنجزة؛

– ممارسة فريق المهم الحكم المهني المناسب عند الاقتضاء حسب طبيعة المهمة والفكر النقدي.

– القيام بمشاورات بخصوص النقاط المستعصية والمتنازع فيها وتنفيذ الاستنتاجات المستخلصة بالاتفاق المشترك؛

– لفت انتباه المكتب للاختلافات في الآراء داخل فريق المهمة أو بين فريق المهمة ومسؤول إدارة جودة المهمة أو الأشخاص الذين يتولون تنفيذ مهام في إطار نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب؛

– يتم جمع وثائق المهمة والحفاظ عليها بعد تاريخ الانتهاء من التقرير وبدون تأخير غير مبرر (مقرر رقم 121، 2024، الصفحات 4-5).

8.1.3 الموارد: فيما يخص الطريقة التي من خلالها يحصل المكتب على الموارد ويطورها ويستخدمها يجب عليه تحقيق أهداف الجودة التالية:

- **الموارد البشرية:** يجب على المكتب أن يحرص على تطوير وتحسين مستوى أعضاءه والحفاظ عليهم، وأن تتوفر فيهم القدرات اللازمة من أجل تحقيق الجودة في انجاز المهام بشكل آلي، والوفاء بالمسؤوليات المتعلقة بتشغيل نظام إدارة الجودة الخاصة بالمكتب؛ ويجب على أعضاء المكتب ابداء التزامهم بالجودة والكفاءة والمحافظة عليها من خلال تصرفاتهم وسلوكياتهم؛
- **الموارد التكنولوجية:** على المكتب الحصول على الموارد التكنولوجية المناسبة وتطويرها ووضعها والحفاظ عليها واستعمالها للتمكن من تشغيل نظام إدارة الجودة بالمكتب وإنجاز المهام.

- **الموارد الفكرية:** يتم الحصول على الموارد الفكرية المناسبة أو تطويرها ووضعها والحفاظ عليها واستعمالها للتمكن من تشغيل نظام إدارة جودة المكتب وإنجاز المهام بجودة اليا، وأن تكون هذه الموارد متطابقة مع المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة (مقرر رقم 121، 2024، صفحة 6).

9.1.3 المعلومات والاتصال: من أجل الحصول واعداد واستخدام المعلومات المتعلقة بنظام ادارة الجودة وايصال هذه المعلومات في الوقت المناسب داخل وخارج المكتب يجب على المكتب تحقيق ما يلي:

– أن يضمن نظام المعلومات تعريف وتسجيل ومعالجة والحفاظ على المعلومات ذات الصلة والموثوقة التي تدعم نظام إدارة الجودة سواءا تم الحصول على هذه المعلومات من مصادر داخلية أو خارجية؛

– مساهمة ثقافة المكتب في تعزيز مسؤوليات تبادل المعلومات والاعتراف بهذه المسؤوليات؛

– تبليغ المعلومات ذات الصلة والموثوق منها الى المكتب وفرق المهمة أو الأطراف الخارجية؛

10.1.3 استجابات خاصة: يجب أن تتضمن هذه الاستجابات:

– اعداد المكتب لسياسات وإجراءات للتعرف على المخالفات أو التهديدات المتعلقة بالمطابقة مع قواعد أخلاقيات المهنة وتقييمها والاستجابة لهذه المخاطر؛

– أن يحصل المكتب مرة كل سنة على الأقل على تأكيد كتابي عن الامتثال بأخلاقيات المهنة ذات الصلة من جميع أعضاء المكتب المطالبين بالاستقلالية؛

– يعد المكتب إجراءات تلقي الشكاوى المتعلقة بالإخلال بالمتطلبات القانونية والمهنية والتنظيمية، وحلها؛

– اعداد إجراءات من شأنها جعل المكتب على دراية بالمعلومات التي تحدد قبول أو رفض المهام أو العلاقة بالعملاء؛

– تحديد الظروف التي تستدعي التواصل مع الأطراف الخارجية بخصوص نظام إدارة الجودة للمكتب وتحديد المعلومات التي تندرج في هذه الاتصالات، اضافة لتحديد طبيعة ورزنامة ونطاق الاتصالات (مقرر رقم 121، 2024، صفحة 7)؛

11.1.3 عملية المتابعة واتخاذ الإجراءات التصحيحية: المكتب مسؤول عن اعداد عملية المتابعة واتخاذ العمليات التصحيحية التي توفير معلومات مناسبة وموثوقة في الوقت المناسب حول تصميم ووضع وتشغيل نظام إدارة الجودة، وتوفير إجراءات تمكن من اتخاذ التدابير المناسبة للاستجابة لأوجه التقصير المكتشفة وتصحيحها في الوقت المناسب، وتشمل عملية المتابعة واتخاذ الإجراءات التصحيحية: تصميم وتنفيذ أنشطة المتابعة، تقييم الموجودات وتحديد أوجه التقصير، تقييم أوجه التقصير، الاستجابة لأوجه التقصير، التأكيدات بشأن المهام الخاصة، والاتصالات المستمرة المتعلقة عملية المتابعة واتخاذ الإجراءات التصحيحية.

12.1.3 تقييم نظام إدارة الجودة: من أجل تقييم نظام إدارة الجودة يجب:

– على الأشخاص الذين أسندت إليهم المسؤولية النهائية عن نظام إدارة الجودة أن يقوموا بتقييم هذا النظام في وقت محدد على الأقل مرة كل سنة، ويجب أن يستخلصوا من خلال هذا التقييم ما يلي:

- اما أن نظام إدارة الجودة يوفر للمكتب تأكيدا معقولا أن أهداف النظام قد تحققت؛
- اما أن نظام إدارة الجودة باستثناء العناصر المرتبطة بأوجه التقصير المؤثرة المكتشفة والغير معممة على تصميم ووضع وتشغيل النظام يوفر للمكتب تأكيدا معقولا أن أهداف النظام قد تحققت؛
- اما أن نظام إدارة الجودة لا يوفر للمكتب تأكيدا معقولا أن أهداف النظام قد تحققت؛

– اجراء تقييمات دورية حول نجاعة الأشخاص الدين أسندت إليهم المسؤولية النهائية عن تقديم التقرير وكذا الذين أسندت إليهم المسؤولية الوظيفية اتجاه نظام إدارة الجودة، والأخذ بعين الاعتبار هذا التقييم (مقرر رقم 121، 2024، الصفحات 8-9).

13.1.3 التوثيق: على المكتب اعداد توثيق لنظام إدارة الجودة وتحديد فترة زمنية للاحتفاظ بالوثائق المرتبطة بنظام إدارة الجودة كافية ومناسبة تمكنه من تصميم ووضع وتشغيل النظام، أو فترة أطول إذا تطلبت النصوص التنظيمية ذلك، ويجب أن يتضمن نظام التوثيق:

– تحديد الأشخاص الذين أسندت إليهم المسؤولية النهائية والوظيفية عن تقديم تقرير لنظام إدارة الجودة لهذا النظام؛

– الأهداف المتعلقة بجودة المكتب والمخاطر المرتبطة بها؛

– وصف استجابات المكتب وكيفيات مواجهة المخاطر المرتبطة بالجودة؛

– تقييم المعاينات وأوجه التقصير التي لم يتم التعرف عليها وأسبابها والتدابير التصحيحية لمعالجتها (مقرر رقم 121، 2024، صفحة 10).

2.3 مقارنة بين المعيار الدولي لإدارة الجودة 1 (ISQM1) والمعيار الجزائري للإدارة الجودة 1 (NAGQ1):

نظرا لأن المعيار الجزائري لإدارة الجودة الأول مستمد من المعيار الدولي لإدارة الجودة الأول، فهما يتشابهان في أغلب الأوجه ويمكن اعتبار الاختلافات بينهما اختلافات غير جوهرية، ورغم ذلك يمكن تسجيل بعض الفروقات التي لا تمس بالأهداف العامة للمعيار.

1.2.3 أوجه التشابه بين (ISQM1) و(NAGQ1):

– مجال التطبيق (نطاق المعيار): يتناول المعيارين مسؤوليات المكتب المتعلقة بتصميم ووضع وتشغيل نظام إدارة الجودة لعمليات تدقيق أو فحص القوائم المالية، أو مهام التأكيد الأخرى أو الخدمات ذات الصلة.

– الهدف: يهدف كل من المعيارين الى تصميم ووضع وتشغيل نظام إدارة الجودة يمنح تأكيدا معقولا حول وفاء المكتب وأفراده بالمعايير والمتطلبات المهنية وإنجاز المهام وفقا للمعايير والقانونية والتشريعية، وتأكيدا معقولا حول مناسبة التقارير الصادرة للظروف القائمة.

– مكونات نظام إدارة الجودة: يحتوي نظام إدارة الجودة لكلا المعيارين على ثماني مكونات هي: آلية المكتب لتقييم المخاطر، الحوكمة والقيادة، المتطلبات السلوكية ذات الصلة (القواعد الأخلاقية)، قبول واستمرار العلاقات مع العملاء والمهمات الخاصة، تنفيذ الارتباطات (انجاز المهام)، الموارد (بشرية، تقنية، فكرية)، المعلومات والاتصالات، آلية المتابعة واتخاذ التدابير التصحيحية.

– النهج القائم على أساس المخاطر: يستلزم تطبيق كلا المعياران اتباع سياسات وتدابير قائمة على تقييم المخاطر المرتبطة بالجودة عند تصميم ووضع وتشغيل نظام إدارة الجودة على نحو استباقي ومتناسق ومستمر، واستخدام هذا النهج أيضا عند اتخاذ التدابير التصحيحية وتصميم الاستجابات.

– تحديد المسؤوليات عن الجودة: وضح كلا المعياران مسؤوليات أفراد المكتب المرتبطة بالجودة اللازمة لتطبيق جميع المتطلبات، وتم تقسيمها الى مسؤوليات نهائية ومسؤوليات وظيفية (تشغيلية).

2.2.3 أوجه الاختلاف بين (ISQM1) و(NAGQ1):

وجه المقارنة	نواحي التوافق والاختلاف	
	المعيار الدولي لإدارة الجودة 1 (ISQM1)	**المعيار الجزائري لإدارة الجودة 1 (NAGQ1)**
عنوان المعيار	إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات المراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة	إدارة الجودة من طرف المكاتب التي تقوم بإجراء تدقيقات أو فحوصات محدودة للكشوف المالية أو مهام التأكيد الأخرى أو الخدمات ذات الصلة
هيكل المعيار	ثلاث أقسام: مقدمة، الهدف، الواجبات المطلوبة	ستة أقسام: مقدمة، تاريخ السريان، الهدف، التعريفات، المتطلبات، المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
المصطلحات	– نطاق المعيار	– مجال التطبيق

.

الأساسية	– آلية المكتب لتقييم المخاطر – المتطلبات المسلكية ذات الصلة – قبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات – تنفيذ الارتباط – استجابات محددة – آلية المتابعة والتصحيح – المسؤولية التشغيلية – الموارد التقنية	– عملية تقييم مخاطر المكتب – قواعد أخلاقيات المهنة ذات الصلة – قبول والحفاظ على علاقات الزبائن والمهمات العلاقة – انجاز المهمات – استجابات خاصة – عملية المتابعة واتخاذ الاجراءات التصحيحية – المسؤولية الوظيفية – الموارد التكنولوجية
عدد متطلبات المعيار	14 متطلب: تطبيق المتطلبات ذات الصلة والالتزام بها – نظام اجارة الجودة – آلية المكتب لتقييم المخاطر – الحوكمة والقيادة – المتطلبات المسلكية ذات الصلة – قبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات – تنفيذ الارتباط – الموارد – المعلومات والاتصالات – استجابات محددة – آلية المتابعة والتصحيح – متطلبات الشبكة أو خدماتها – تقويم نظام إدارة الجودة – التوثيق.	13 متطلب (تخلي المعيار الجزائري عن متطلبات الشبكة أو خدماتها)
النصوص التفسيرية	عرض تعريفات للمصطلحات الأساسية ونصوص تفسيرية عن المتطلبات	غياب التعريفات والنصوص التفسيرية

لعل أبرز اختلاف يمكن تسجيله بين المعيار الدولي لإدارة الجودة1 والمعيار الجزائري للإدارة الجودة1 بالإضافة الى ما ذكر في الجدول أعلاه، هو اقتصار المعيار الجزائري على الأخذ بـ 13 متطلب عوض 14، اذ استغنى عن المتطلب المسمى متطلبات الشبكة وخدماتها في المعيار الدولي، واكتفى بالتطرق في مقدمة المعيار بشكل منفصل الى مسؤوليات المكتب في حالة الشبكات وممولي الخدمات كما تعرض لها أيضا في سياق المتطلبات، ومن المرجح أن ذلك راجع الى تركيبة بيئة التدقيق الجزائرية التي يغلب عليها المكاتب الفردية، يذكر أيضا أن المعيار الدولي لإدارة الجودة 1 قدم شروحات مفصلة في النصوص التفسيرية عن متطلبات المعيار مع عرض أمثلة توضيحية عن الحالات والإجراءات وهذا ما يمنح فهم أوسع للمكونات والمتطلبات، كما تساعد أيضا التعريفات التي رافقت المعيار الدولي في تحقيق الدقة وتوحيد الفهم وازالة أي لبس يتعرض له المهنيين عند تطبيقه، وهذا مالم يتم التطرق له في نظيره الجزائري ما قد يجعل هناك حاجة للرجوع الى النسخة الدولية في حال حدوث أي شك أو سوء فهم.

3.3 تحديات تطبيق معيار التدقيق الجزائري لإدارة الجودة الأول في البيئة المهنية الجزائرية:

بالرجوع الى نتائج الدراسات السابقة التي تناولت مكاتب التدقيق الجزائرية يمكن تحديد العوامل التالية التي قد تحول دون تطبيق (NAGQ1):

- وجود فئة من المهنيين غير مطلعة على المعايير المهنية المتعلقة بجودة التدقيق؛
- غياب عنصر الالزام فيما يخص معايير الجودة الدولية؛
- عدم ارتباط الالتزام بمعايير جودة التدقيق مع الحصول على مزايا أو إيرادات للمكتب؛
- ضعف مستوى فهم المعايير المهنية لدي بعض المهنيين؛
- عدم وجود سياسات وإجراءات تحدد كيفية تعيين العاملين أو طرق اختيارهم وتقييمهم في مكاتب التدقيق الجزائرية؛
- عدم استخدام خدمات من داخل أو خارج المكتب للتحقيق في الشكاوى والادعاءات حول أعمال المكتب؛
- عدم ربط البرامج المستخدمة في مكاتب التدقيق (الموارد التكنولوجية) بلجان مراقبة الجودة؛
- عدم وجود تصنيف لمكاتب التدقيق الجزائرية (سلم تنقيط) وفقا لجودة الخدمات المقدمة؛
- عدم وجود رقابة دورية على عمل مكاتب التدقيق وإجراءات لمعاقبة المكاتب الغير ملتزمة بالمعايير المهنية (شبل، 2023، الصفحات 270-271-272).

كما يتصور الباحثان وجود تحديات أخرى قد تقيد تطبيق هذا المعيار بالشكل المأمول، منها:

– **التكيف مع متطلبات المعيار**: تفرض متطلبات المعيار (NAGQ1) احداث تغييرات كبيرة على الإجراءات المعتمدة في مكاتب التدقيق الجزائرية، مما يوجب توظيف الكثير من الوقت وتخصيص المزيد من الموارد التقنية والبشرية وهذا ما يعرقل أو يؤخر تطبيقه.

– **نظام إدارة المخاطر**: من الصعب تطبيق نظام إدارة جودة قائم على أساس تقييم المخاطر، فالتحدي هنا يكمن في جودة الموارد التقنية المسخرة لذلك، وفي نوعية وكفاءة الأفراد (الموارد البشرية والفكرية)، اذ يجب أن يتحلى هؤلاء الأفراد باليقظة اتجاه أي أحداث أو أفعال أو تغيرات تؤدي الى خلق مخاطر تهدد جودة التدقيق وان يحرصوا على تصميم وتنفيذ استجابات لمعالجتها.

– **تحمل الأعباء المادية**: من مقتضيات تطبيق (NAGQ1)، زيادة المصاريف المادية لذا فقد تنظر مكاتب التدقيق لهذا المعيار على أنه يشكل عبئا ماديا إضافيا هم في غنى عنه.

– **وجود القابلية للتغيير**: قد يتصف بعض المهنيين وخاصة القدامى منهم، بالتردد ومقاومة أي تحول أو تغيير في السياسات المألوفة لديهم، ويفضلون ممارسة مهامهم وفق الإجراءات المعتادة بما أنهم يرونها كافية لتحقيق الأهداف المطلوبة، لذا فقد يستغرق وقت استيعابهم لضرورة استبدال تلك الإجراءات وقت أطول.

4. الخاتمة:

مما تم عرضه يمكن القول أن المعيار الجزائري لإدارة الجودة الأول (NAGQ1) يقدم مجموعة من السياسات والتدابير المبنية على تقييم المخاطر المتعلقة بالجودة في اطار تشريعي ومهني من شأنه تحسين جودة خدمات التدقيق والتأكيد وتوحيد الإجراءات المتبعة في مكاتب التدقيق، يتسم (NAGQ1) كذلك بتوفير أفضل الممارسات العالمية المستخدمة في مكاتب التدقيق التي تنعكس على كفاءة العمليات وضمان الامتثال للتشريعات والمتطلبات القانونية، كما تنعكس هذه السياسات أيضا على تحسين العلاقات مع العملاء وتعزيز الثقة بين مكاتب التدقيق والمستفيدين من الخدمات التي تقدمها هذه المكاتب، وكل ذلك يؤدي الى تضييق فجوة التوقعات في الجزائر.

في الختام نأمل ألا تبقى هذه المعايير مجرد نصوص مرجعية أو سياسات اختيارية، وأن تكون هناك جدية في فرض تطبيق متطلباتها على كافة مكاتب التدقيق مع اعتماد اجراءات متابعة لضمان الالتزام بها.

Travaux cités

DeAngelo, L. E. (1981). AUDITOR SIZE AND AUDIT QUALITY. *Journal of Accounting and Economics 3*, 183-199.

Financial Reporting Council. (2021, November). *What Makes a Good Audit?* Récupéré sur www.frc.org.uk: https://media.frc.org.uk/documents/What_Makes_a_Good_Audit.pdf

IAASB. (2022). *Handbook of International Quality Management, Auditing,Review, Other Assurance,and Related Services Pronouncements.* New York.

T. Tapang, A., K. Kankpang, A., U. Inah, E., K. Bessong, P., & P. Uklala, A. (2020). Audit Quality Control and its Influence on Audit Report in Nigeria. *European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences*, 44-59.

شبل, أ. (2023). *تقييم واقع نظام رقابة الجودة على عمليات مكاتب التدقيق الجزائرية* ,أطروحة دكتوراه .جامعة 20 أوت 55 سكيكدة .*وفق المعيار الدولب لرقابة الجودة رقم 1*

عابي, خ. (2016). إطار البحوث في رقابة الجودة للمراجعة الخارجية دراسة المفاهيم، الأنظمة، البرامج والمعايير المهنية. *مجلة الدراسات المالية والمحاسبية*, 275-294.

عابي, خ. (2022). الاطار التحليلي لادارة جودة التدقيق في ظل المعيار الدولي لادارة الجودة 1. *مجلة إقتصاد المال والأعمال*, 409-426.

عمورة, ج & ., معمري, أ., مفتاح, ح. (2022). متطلبات تطبيق جودة التطبيق وتحسين الرقابة عليها في شركات أو مكاتب التدقيق وفق المعيار الدولي للتدقيق 200. *مجلة دراسات منقدمة في المالية والمحاسبة*, 36-52.

(2024, 06 01). المعيار الجزائري لادارة الجودة 1. *مقرر رقم 121 المؤرخ في 2024/06/01*, pp. 1-10.

واقع تطبيق التطوير المهني المستمر كآلية لتضييق فجوة التوقعات في الأداء –دراسة آراء عينة من محافظي الحسابات في الجزائر–

The Reality of Applying Continuing Professional Development as a Mechanism to Narrow the Expectations-Performance Gap: A Study of the Opinions of a Sample of Auditors in Algeria.

نضيرة طرايفي[1*]، سوسن زيرق[2]

1 مخبر ECOFIMA، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة(الجزائر)، n.traifi@uni-skikda.dz

2 مخبر ECOFIMA، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة(الجزائر)، s.zirek@univ-skikda.dz

الملخص :هدفت الدراسة إلى إلقاء الضوء على واقع تطبيق التطوير المهني المستمر لممارسي التدقيق القانوني في الجزائر باعتباره آلية للمحافظة على الكفاءة المهنية وتطويرها حسب معايير التعليم المحاسبي الدولية مما يسهم في تضييق فجوة التوقعات المتعلقة بالأداء.

أظهرت نتائج الدراسة درجة مرتفعة في تطبيق التطوير المهني المستمر عند أفراد العينة، مع التركيز بشكل أكبر على الأنشطة المتعلقة بمتابعة التطورات والمستجدات الخاصة بالمهنة والحرص على الإلمام الكافي والمستمر بالأنظمة والتشريعات القانونية السائدة، فيما جاء دعم أنشطة التعلم والتطوير من قبل الجهات المسؤولة على المهنة وتعاون المهنيين معها من أجل تعزيز الوعي بمتطلبات التطوير المهني المستمر والامتثال لها ضمن أقل درجات الموافقة. ونالت تسهيلات الوصول إلى برامج التعليم والتطوير التي يقدمها الآخرون بمن فيهم أرباب العمل درجة موافقة متوسطة حسب آراء أفراد العينة وهي الأدنى.

كلمات مفتاحية: مهنة التدقيق؛ فجوة التوقعات؛ فجوة الأداء؛ الكفاءة المهنية؛ التطوير المهني المستمر.

تصنيف **JEL**: M41, M42

Abstract: The focus of this study is to shed light on the reality of applying continuing professional development for legal auditing practitioners in Algeria as a mechanism to maintain and enhance professional competence in accordance with international accounting education standards. This contributes to narrowing the expectations performance gap.

The results indicated a high level of application of CPD among the sample members, with a particular focus on activities related to keeping up with developments and updates in the profession and ensuring sufficient and continuous knowledge of prevailing legal systems and regulations. However, support for learning and development activities by the professional bodies, as well as the cooperation of professionals to raise awareness of CPD requirements and compliance, received the lowest levels of agreement. Access to education and development programs provided by others, including employers, received a moderate level of approval from the sample, which was the lowest rating.

Keywords: Auditing profession Expectations gap, performance gap, professional competence, continuing professional development.

*المؤلف المرسل: نضيرة طرايفي، nadiratraifi@yahoo.fr

1. مقدمة:

ساهمت مهنة التدقيق بشكل كبير في تنمية المجتمعات لما تؤديه من خدمات الحفاظ على أموال المستثمرين والمقرضين وحماية مصالح الجهات الأخرى ذات العلاقة؛ إلا أن الهزات التي عرفتها المهنة بسبب الفضائح التي حدثت في العقود الماضية والتي عرفت ضلوع عدد من شركات التدقيق فيها كانت سببا في تضاؤل الثقة اتجاه المهنة وتزايد المشاكل والدعاوى القضائية والاتهامات والانتقادات الموجهة إليها.

إن المعلومة المالية موجهة إلى السوق بأكمله، ومع تزايد مستخدمي القوائم المالية يتبين أنه تحت مصطلح المستخدمين يتجمع أشخاص مختلفون من ناحية المهارات التي يمتلكونها لقراءة هذه القوائم ودرجة تأثيرهم على المنشأة والهدف العام الذي يسعون إلى تحقيقه بالتركيز على هذه القوائم والرسائل التي يرغبون في رؤيتها عبر المعلومات، وهذا ما يضع مسؤولية المدقق في دائرة الضوء باعتباره حلقة الوصل التي تقع على عاتقها إبداء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية. هذا الاختلاف والتباين بين التوقعات من جهة والأداء من جهة أخرى يخلق ما يسمى بفجوة التوقعات.

مشكلة الدراسة

تعتبر فجوة التوقعات في التدقيق في حد ذاتها مشكلة تسعى المنظمات المهنية إلى تضييقها عبر اتباع نهجين في الغالب، النهج الدفاعي الذي يركز على تعليم الجمهور الذي لديه توقعات حول مسؤوليات المدقق، والنهج البناء الذي يركز على تعزيز أداء المدقق وتوسيع مسؤولياته لمواجهة احتياجات المجتمع. وباعتبار التطوير المهني المستمر أحد الأساليب التي يتم بها تعزيز أداء المدقق فهذا يقودنا إلى طرح الإشكالية الآتية:

ما واقع تطبيق التطوير المهني المستمر لممارسي مهنة التدقيق في الجزائر؟

فرضية الدراسة

لا يتبع ممارسو مهنة التدقيق في الجزائر تطويرا مهنيا مستمرا.

أهداف البحث

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتي ذكرها:

-توضيح مفهوم فجوة التوقعات في التدقيق.

-توضيح مفهوم التطوير المهني المستمر.

-توضيح العلاقة بين التطوير المهني المستمر وفجوة التوقعات في التدقيق.

-الوقوف على واقع التطوير المهني المستمر لممارسي مهنة التدقيق في الجزائر.

منهج الدراسة: تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي لوصف الظاهرة كما هي في الواقع وتحليل البيانات والمعلومات للتوصل إلى استخلاص النتائج.

هيكل الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة يتضمن هيكل البحث إطارا نظريا يرتكز على الأدبيات، يوضح مفهوم فجوة التوقعات في التدقيق، مفهوم التطوير المهني المستمر، والعلاقة بين التطوير المهني المستمر والكفاءة المهنية وفجوة التوقعات في التدقيق؛ وإطارا ميدانيا يتضمن واقع التطوير المهني المستمر لممارسي مهنة التدقيق في الجزائر بناء على عينة الدراسة؛ إضافة إلى خاتمة تتضمن نتائج الدراسة وتوصياتها.

2. الإطار النظري للدراسة

1.2 فجوة التوقعات في التدقيق:

1.1.2 مفهوم فجوة التوقعات في التدقيق

اختلف مفهوم فجوة التوقعات في التدقيق عبر الدراسات، ويعتبر Loggio أول من طبق مصطلح "فجوة التوقعات" على التدقيق عام 1974 من خلال مقالته الشهيرة (فجوة التوقعات هزيمة قانونية للمراجع) ، وقد عرفها على أنها الفرق بين مستويات الأداء المتوقع كما يتصورها المدقق ومستخدم القوائم المالية(ACCA, 2019, p 7).

وفي عام 1978، قامت لجنة Cohen التابعة المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA بتوسيع المفهوم حيث اعتبرت أن فجوة التوقعات في التدقيق هي الفرق بين توقعات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية وبين ما يمكن وما ينبغي أن يقوم به المدقق بصفة معقولة(Salehi, 2016, p 27).

كما أشارت Porter(1993) إلى فجوة التوقعات في التدقيق بفجوة التوقعات– الأداء في التدقيق وعرفتها على أنها أنها الفرق بين ما يقوم به أو ما يمكن أن يقوم به المدققون، وبين ما ينبغي أو ما يتوقع أن يقوم به المدققون على أساس توقعات المجتمع المطلوبة منهم.

من الواضح أن مفهوم فجوة التوقعات يرتكز الأطراف ذات العلاقة بمهمة التدقيق، سواء تعلق الأمر بالمنفذ للمهمة وهو المدقق الذي يخضع لمحددات وشروط معينة أثناء تأدية مهامه تضعها الجهات المسؤولة عن المهنة، أو الجهة المستفيدة المستعملة لمخرجات التدقيق والتي تتسع وتتطور متطلباتها واحتياجاتها بتطور بيئة الأعمال ومستجداتها.

2.1.2 مكونات فجوة التوقعات

ترتكز فجوة التوقعات بشكل عام، إلى موقفين رئيسيين(Shalimova, 2020, p. 1):

أ-مكونين: الفجوة بين التوقعات والمتطلبات (المعايير) والفجوة بين المتطلبات والنتيجة التي يتم تقييمها بناء على تصور المستخدمين لها؛

ب-تصنيفات توقعات المستخدمين على أساس معقول وغير معقول، وتصوراتهم على أساس واقعي وغير واقعي.

صنفت Porter(1993, p. 50) مكونات فجوة التوقعات ضمن فئتين رئيسيتين:

-فجوة المعقولية (Reasonable Gap): تمثل الفرق بين ما يتوقعه المجتمع من المدققين تحقيقه، وبين ما يمكن أن يتوقع منهم تحقيقه بشكل معقول(Porter, 1993)؛ حيث تنتج عن المغالاة في التوقعات نتيجة جهل المستخدمين بطبيعة ومحددات التدقيق، أو سعيهم إلى تعظيم مصلحتهم. وتذكر جمعية المحاسبين المعتمدين (ACCA, 2019) أن الجمهور قد يسيء أحيانا فهم تدقيق الحسابات كمثال مدى مسؤولية المدققين عن منع فشل الشركة أو القيود المفروضة على مدقق حسابات كيان ما من بيع خدمات غير تدقيق الحسابات لذلك الكيان.

-فجوة الأداء (Performance Gap): تمثل الفرق بين ما يمكن للمجتمع أن يتوقعه بشكل معقول من المدققين لتحقيقه وما يعتقد أنهم يحققونه بالفعل، وتتنوع بين:

•فجوة القصور في المعايير (deficient standards): الفجوة بين الواجبات التي يمكن توقعها بشكل معقول من المدققين وواجباتهم القائمة على النحو المحدد في القانون والإصدارات المهنية. ومن أسبابها عدم كفاية المعايير أو تعقيدها وعدم وضوحها.

•فجوة القصور في الأداء (deficient performance): الفجوة بين معيار الأداء المتوقع للمدققين كما يقتضيها القانون (الواجبات القائمة) ومستوى أداء المدقق الذي يدركه المجتمع(Elad, 2017, p. 17) ومن أسباب فجوة القصور في الأداء الخدمات غير المتعلقة بتدقيق الحسابات التي يمارسها مدققو الحسابات، المصلحة الذاتية للمدققين والعلاقات الاقتصادية مع العملاء، والمدققين غير المؤهلين(Salehi, 2016, p. 32).

كما اقترحت ACCA (2019) تجزئة فجوة التوقعات في التدقيق إلى ثلاث مكونات:

-فجوة المعرفة: هي الفرق بين ما يعتقد الجمهور أن المدققين يفعلونه وما يفعله المدققون بالفعل.

-فجوة الأداء: تركز على المجالات التي لا يقوم فيها المدققون بما تطلبه معايير أو لوائح المهنة لقصور في المعايير أو الأداء في حد ذاته.

-فجوة التطور: هي الفجوة الناجمة عن الحاجة إلى التطور في مراعاة طلب الجمهور والتقدم التكنولوجي لإضافة المزيد من القيمة إلى عملية التدقيق. وتتم معالجة هذه الفجوة بناء على معالجة كل من فجوة المعرفة والأداء لتجنب الإفراط في التطورات غير الملائمة عندما تكون المشاكل الحقيقية هي نقص المعرفة أو ضعف الأداء.

والجديد الذي حمله هذا التقسيم هو إضافة فجوة التطور بشكل مستقل يسمح باتخاذ إجراءات استباقية تجاه التطورات الحاصلة بشكل يلبي التوقعات من مهنة التدقيق مع مراعاة كل من فجوة المعرفة وفجوة الأداء.

2.2 التطوير المهني المستمر

1.2.2 مفهوم التطوير المهني المستمر: يتمثل في عملية التعلم والتطوير التي يتم من خلالها تطوير الكفاءة المهنية للمحاسبين المهنيين والمحافظة عليها قصد تمكينهم من الاستمرار في أداء الأدوار المنوطة بهم بكفاءة(IAESB, 12 ,2019)، يشمل الخبرة العملية التي تتيح فرصة تطوير الكفاءة المهنية في مكان العمل بالنسبة إلى المحاسبين المهنيين، الذين ومع تقدم مسارهم المهني يتحول تركيزهم إلى الخبرة العملية والتعلم غير الرسمي بدل أنشطة التعلم المنظمة (IAESB, 2019, p 13). كذلك، غالبا ما تتعاون المنظمات المهنية في هذا الصدد من أجل المحافظة على الكفاءة المهنية لأعضائها مع المنظمات الأخرى التي توفر خبرات تعليمية ملائمة وفعالة للأعضاء والتي تشمل عادة(CFRR, 2018, p. 4):

- الجامعات والمؤسسات الأكاديمية الأخرى؛
- منظمات التدريب التجارية أو مقدمي التعليم مقابل رسوم؛
- الشركات التي تحوز أقساما داخلية للتدريب؛
- خبراء متخصصون وذوو مهارات في مجال خبرتهم وفي وضع وتقديم مواد تعليمية جيدة للمهنيين؛
- الإدارات الحكومية والهيئات التنظيمية، لا سيما في البلدان التي لا تتولى فيها منظمات المحاسبة المهنية مسؤولية مباشرة.

2.2.2 معيار التعليم المحاسبي الدولي IES7 "التطوير المهني المستمر"

يعنىIES7 بوصف التطوير المهني المستمر، المتمثل في التعلم والتطوير الذي يأتي كمرحلة لاحقة للتطوير المهني الأولي، المطلوب من المحاسبين المهنيين من أجل تطوير الكفاءة المهنية الضرورية في أداء أدوارهم والحفاظ عليها لغرض ضمان مستوى عال من جودة الخدمات المقدمة لأصحاب المصلحة وحماية المصلحة العامة، وتعزيز ثقة الجمهور في مهنة المحاسبة كنتيجة لذلك.

حسب الفقرتين السابعة والثامنة (A7-A8) من نفس المعيار، فإنه يهدف إلى التأكد من اضطلاع المحاسبين المهنيين بالتطوير المهني المستمر الذي يكون على صلة بعملية التطوير والحفاظ على الكفاءة المهنية الضرورية من أجل أداء أدوارهم ضمن مهنة المحاسبة.

يحدد المعيار ضمن فقرته التاسعة (A9) أن التطوير المهني المستمر ذو الصلة هو ذلك الذي يكون ذو توافق وثيق مع المسؤوليات ضمن دور المحاسب المهني، ويساعد في الوقت ذاته على تطوير الكفاءة المهنية اللازمة لأداء هذا الدور والحفاظ عليها. وفي ذات السياق يحدد مسؤولية المحاسب المهني في الالتزام بأنشطة التطوير المهني ومسؤولية الجهات المنظمة للمهنة في تقديم الدعم للمهنيين في هذا الإطار من خلال:

- وضع وتنفيذ إجراءات القياس والمراقبة والامتثال الملائمة كجزء من عملية ضمان الجودة؛
- تعزيز أهمية التعلم مدى الحياة لدى المحاسبين المهنيين والالتزام به لغرض تلبية توقعات المصلحة العامة؛
- تيسير عملية الولوج إلى فرص وموارد التطوير المهني المستمر للمحاسبين المهنيين.

3.2 أهمية التطوير المهني المستمر للمحافظة على الكفاءة المهنية لمدققي الحسابات وتضييق فجوة الأداء

في دراسة (Chowdhury et al., 2005) استخدمت الكفاءة لقياس فجوة التوقعات في التدقيق وأظهرت أن المؤهلات المهنية، أفرقة التدقيق المتعددة الاختصاصات وبرامج التدريب تمثل طرقا لتحسين كفاءة مدققي الحسابات. في نفس السياق، يؤكد Deepal & Jayamaha (2022) أن مسؤوليات ومهام المدقق، استقلالية المدقق، المهارات، والأداء، شكل ومحتوى الرسائل المتضمنة في تقرير، وكذا العوامل المرتبطة بمهنة التدقيق يجب أن تشكل مجتمعة أبعاد قياس فجوة التوقعات في التدقيق بناء على الأدلة المجمعة من الأدبيات. تتطلب الخدمات المهنية التي تتسم بالكفاءة إصدار أحكام سليمة عند تطبيق المعرفة والمهارات ويمكن تقسيم الكفاءة المهنية إلى مرحلتين: اكتساب الكفاءة المهنية، والمحافظة عليها، وتتطلب المحافظة على الكفاءة المهنية وعي ودراية مستمرة بالتطورات في مجال المحاسبة وأنشطة الأعمال مما يمكن من الأداء بكفاءة في البيئة المهنية(فراح وآخرون، n.d.).

إذا لم يجد المهني طرقا لزيادة كفاءته مع توسع المعرفة وتغير الوضعيات، فقد تصبح معرفته ومهاراته قديمة وتتراجع من الكفاءة إلى عدم الكفاءة النسبية، وأي مهني يستمر في الممارسة بأقل من أفضل ما يمكنه تعلمه يمثل خطرا على المجتمع المتوقع أن يستفيد من خدماته(McGlothlin, 1972, p. 7)، وأي قصور في مستوى الكفاءة المهنية سيؤثر بالسلب على أداء المدقق، كما يؤثر النقص في التأهيل على فهم المدقق للمعايير المستخدمة.

فضلا عن أهمية هذا النوع من التطوير في الحفاظ على الكفاءة وتطويرها، فإنه يلبي الاستجابة للتغييرات الممكنة في متطلبات الكفاءة المرتبطة بتغير الأدوار ضمن المسار المهني وتلبية الاتساع والعمق في الكفاءة المهنية(IAESB, 2019, p. 175).

في إطار يعكس أهمية الكفاءة المهنية ضمن معايير التعليم المحاسبي الدولية، خصص معيار التعليم الدولي رقم 08 للكفاءة المهنية للشركاء المسؤولين عن تدقيق القوائم المالية؛ حيث يصف الكفاءة المهنية التي يطلب من المحاسبين المهنيين تطويرها والحفاظ عليها عند أداء دور الشريك المسؤول عن تدقيق القوائم المالية. دخل حيز التطبيق بنسخته المنقحة في 01 جانفي 2021، يهدف إلى إرساء الكفاءة المهنية التي يطورها المحاسبون المهنيون ويحافظون عليها عند أداء دور الشريك المسؤول عن تدقيق القوائم المالية. كما حددت متطلباته بمجالات الكفاءة الآتية(IAESB, 2019, pp 188-192):

- مجال قيادة عملية التدقيق؛
- مجال احترام إطار المحاسبة المالية والإبلاغ المالي بما في ذلك تقييم العرض العادل للقوائم المالية؛
- مجال بيئة الأعمال؛
- مجال الضرائب؛
- مجال تكنولوجيا الإعلام والاتصال؛
- مجال قوانين الأعمال والتنظيمات؛
- مجال المالية والإدارة المالية؛
- مجال الكفاءة الفردية: من خلال تعزيز التعلم وتنفيذ التعلم مدى الحياة والقدرة على توجيه أو تدريب فريق العملية؛
- مجال الكفاءة التنظيمية؛
- مجال الالتزام بالمصلحة العامة؛
- مجال الكفاءة الخاص الشك المهني والحكم المهني؛
- مبادئ الأخلاقيات: تطبيق المبادئ الأخلاقية من النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية اللازمة والسرية والسلوك المهني في سياق التدقيق وتحديد قرار ملائم لحل المعضلات الأخلاقية.

لذلك يلتزم المحاسبون المهنيون عامة والمدققون خاصة بمسؤولية التطوير المهني المستمر لأسباب عدة من ضمنها الاستجابة لتوقعات أصحاب المصلحة بالأداء الكفؤ.

3. واقع التطوير المهني المستمر لممارسي مهنة التدقيق في الجزائر

1.3 نبذة عن مهنة التدقيق في الجزائر

فيما يتعلق بتدقيق الحسابات في الجزائر، لم يتم تخصيص نصوص قانونية إلى غاية 1970 حسب الأمر رقم 69-107 بتاريخ 1969/12/31 والمتضمن في قانون المالية 1970 (هوام & أحمودة, 2023، ص 33)، أين تم ذكر مصطلح "مندوبي الحسابات" (Commissaires aux Comptes) الذين يتولى تعيينهم وزير المالية لغرض تأمين مشروعية حسابات الشركات الوطنية والمؤسسات العمومية الوطنية ذات الطابع الصناعي أو التجاري وصحتها وتحليل وضعها الخاص بالأصول والخصوم(الأمر رقم 69-107، 1969، المادة 39). تم في خطوة لاحقة تحديد واجبات ومهمات مندوبي الحسابات في المؤسسات العمومية أو شبه العمومية بموجب المرسوم رقم 70-173 المؤرخ بتاريخ 16 نوفمبر 1970 وكانت مهمة التدقيق محصورة في المندوبين المعينين من قبل وزير المالية من فئات(مرسوم رقم 70-173، 1970، المادة 1): المراقبين العامين للمالية مراقبي المالية ومفتشي المالية وبصفة استثنائية تقتضيها الحاجة موظفي وزارة المالية ذوي الكفاءة.

واعتبر الأمر 71-82 محافظة الحسابات كمهمة يمكن للخبير المحاسب والمحاسب المعتمد القيام بها في المؤسسات الخاصة التي لم يكلفوا بمسك حساباتها أو وضع ميزانيتها وحسابات نتائجها(أمر رقم 71-82، 1971، المادة 47-48)، وفي سنة 1991 تم استحداث مهنة محافظ الحسابات مهمته الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات التجارية والهيئات المتمثلة في الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات(قانون رقم 91-08، 1991، المادة 1، 27). وفي مرحلة الإصلاحات التي جاء بها القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، حددت مهام محافظ الحسابات كالآتي:

- المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به(قانون رقم 10-01، 2010، المادة 22)، كما يضطلع بالمهام الآتية(قانون رقم 10-01، 2010، المادة 23):
- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات،
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص،
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير،

– يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة،

– يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

– يصادق على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار(قانون رقم 10-01، 2010، المادة 24).

أما فيما يتعلق بالتطوير المهني المستمر فقد حمل القانون 10-01 والمراسيم التنفيذية المتعلقة بمحتواه بعض الجديد فيما يخص عملية التطوير المستمر لمهنيي المحاسبة بمن فيهم المدققين إلا أنه لا يشكل سياسة واضحة وشاملة بخصوص هذه العملية(علي صوشة، 2018، ص 267)، إذ نص المرسوم التنفيذي رقم 11-24 على تكليف لجنة التكوين ضمن مهامها وضع بنك معطيات للمعايير الدولية الخاصة بتكوين المهنيين من المحاسبين، وتنظيم مختلف الملتقيات والأيام الدراسية والمؤتمرات وورشات العمل في المجالات المختلفة للمحاسبة والتدقيق(مرسوم تنفيذي رقم 11-24، 2011، المادة 20) وكذا تكليف لجنة مراقبة النوعية بتنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن(مرسوم تنفيذي رقم 11-24، 2011، المادة 22)، وكلفت مجالس المنظمات المهنية بتنظيم ملتقيات تكوينية لها علاقة بمصالح المهنة. كما نص المرسوم التنفيذي 12-288 على أنه من ضمن مهام معهد التكوين المتخصص ضمان التكوين المتواصل الموجه لمهنيي المحاسبة(مرسوم تنفيذي رقم 12-288، 2012، المادة 5)، كما نضت المادة ثلاثين (30) من نفس المرسوم على أن دورات التكوين المتواصل تتوج باختبارات تقييمية تتعلق بموضوع التكوين وتسمح بالحصول على شهادة يمنحها المعهد في حالة النجاح. غير أن الملاحظ غياب سياسة واضحة تلزم المهنيين تقديم أدلة على اتباع تطوير مهني مستمر وغياب استراتيجية واضحة ومناهج محددة لقياس هذا النوع من التطوير.

2.3 منهجية الدراسة

1.2.3 مجتمع وعينة الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من محافظي الحسابات، وتتكون عينة الدراسة من أربعة وسبعين (74) مشاركا ممارسا للمهنة في شكل مكاتب فردية.

2.2.3 أداة الدراسة وأساليب المعالجة الإحصائية

–أداة الدراسة: تتمثل أداة الدراسة في استمارة استبيان تم توزيعها على عدد من محافظي الحسابات الممارسين للمهنة، تمت صياغة عبارات الاستبيان بالاعتماد على ما ورد في معيار التعليم المحاسبي الدولي رقم 7(IAESB, 2019)، تتضمن الاستمارة جزئين:

– الجزء الأول: يتعلق بالمعلومات الخاصة بأفراد العينة؛

– الجزء الثاني: ويتضمن واقع التطوير المهني المستمر لمحافظي الحسابات في الجزائر.

تم اعتماد الشكل المغلق في إعداد عبارات الاستبانة الذي يحدد الخيارات المحتملة لكل فقرة باعتماد مقياس ليكرت الخماسي وبتوزيع الدرجات كما هو مبين في الجدول 1 أدناه:

الجدول 1: توزيع الدرجات حسب مقياس ليكرت الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر:(بركات، 2013، ص 23).

تم حساب المدى كالآتي: الحد الأعلى للفئة–الحد الأدنى للفئة = 5–1 = 4

كما تم حساب طول الفئة من خلال تقسيم المدى على عدد الفئات(الخيارات) فيكون: 5/4=0,80؛ حيث تكون الفئة الأولى لقيم المتوسط الحسابي من 1 إلى 0.80+1، وهكذا بالنسبة لبقية المتوسطات الحسابية، ويعتمد الجدول 2 أدناه في تفسير قيم المتوسطات ودرجات الموافقة في آراء عينة الدراسة.

الجدول 2: تفسير المتوسطات الحسابية باستخدام مقياس ليكرت الخماسي

قيمة المتوسط الحسابي	مستوى درجة الاتجاه	نوع الاتجاه
من 1 إلى 1.80	منخفض جدا	سلبي
أكبر من 1,80 إلى 2,60	منخفض	سلبي
أكبر من 2,60 إلى 3,40	متوسط	غير متأكد
أكبر من 3,40 إلى 4,20	مرتفع	إيجابي
أكبر من 4,20 إلى 5	مرتفع جدا	إيجابي

المصدر: من إعداد الباحثتين بالاستعانة بالدراسات السابقة.

–أساليب المعالجة الإحصائية: تم استخدام جملة من الأساليب الإحصائية التي يتضمنها برنامج **SPSS V29**، تمثلت في التكرارات والنسب المئوية لوصف عينة الدراسة، المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتحديد الوزن النسبي ومدى تشتت آراء أفراد العينة، والاختبار اللامعلمي **Wilcoxon** للعينة الواحدة لاختبار الفروض.

3.3 النتائج والتحليل

1.3.3 وصف عينة الدراسة: يمثل الجدول 3 وصفا لعينة الدراسة.

الجدول 3: وصف عينة الدراسة

المتغير	التصنيف	العدد	النسبة (%)
الجنس	ذكر	62	83.8
	أنثى	12	16.2
الخبرة في ممارسة المهنة	أقل من 5سنوات	12	16.2
	من 5-اقل من 10 سنوات	20	27.0
	من 10-أقل من 15سنة	15	20.3
	15سنة فأكثر	27	36.5

المصدر: من إعداد الباحثتين من واقع مخرجات برنامج *SPSS V29*

يتضح من الجدول 3 أن أغلب أفراد العينة من محافظي الحسابات المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والممارسين للمهنة ذكورا (83.8%)، أما الإناث فقد شكلت نسبتهم 16.2% من النسبة الإجمالية للعينة محل الدراسة.

كما يتمتع أغلب أفراد العينة من محافظي الحسابات بخبرة مهنية تبلغ 15سنة فأكثر بنسبة 36.5%، فيما تشكل النسبة الأقل (16.2%) من يتمتعون بخبرة مهنية أقل من 5سنوات.

الجدول 4: واقع التطوير المحاسبي المهني المستمر

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى درجة الاتجاه	الترتيب
01	أتبع برنامج تعليم مهني مستمر منتظما يساعد على تنمية معارفي وتطوير كفاءاتي التقنية اللازمة لأداء دوري في المهنة والحفاظ عليها.	4.03	0.891	مرتفع	5
02	أهتم واحرص على اتباع برنامج تعليم مهني مستمر منتظم يساعد على فهم معايير المهنة الدولية والوطنية والإلمام بها.	4.19	0.771	مرتفع	3
03	أحرص كمهني على الإلمام الكافي والمستمر بالأنظمة والتشريعات القانونية السائدة.	4.32	0.704	مرتفع جدا	2
04	أعمل على متابعة التطورات والمستجدات في المهنة.	4.36	0.610	مرتفع جدا	1
05	أتبع برنامج تعليم مهني مستمر يمكنني من تحسين مهاراتي المهنية في استخدام التكنولوجيا للأغراض المهنية.	4.03	0.860	مرتفع	5

06	أحرص كمهني على اتباع تعليم مهني مستمر لتنمية مهاراتي في اللغات الأجنبية والاتصال.	4.03	0.827	مرتفع	5
07	أقدم كمهني دورات منتظمة تتيح لي التواصل مع المحيط العلمي والمهني.	3.80	1.060	مرتفع	9
08	أتبع برنامج تعليم مهني يتيح لي الإلمام المستمر بالقيم والمتطلبات الأخلاقية المهنية.	4.01	0.899	مرتفع	6
09	أشارك في المحاضرات والندوات والمؤتمرات العلمية والمهنية المتخصصة.	4.11	0.786	مرتفع	4
10	أحوز باستمرار على شهادات تثبت اتباعي لتعليم محاسبي مستمر الذي يتوافق بشكل وثيق مع دوري كمهني.	3.88	0.891	مرتفع	8
11	ألتزم باستمرار بالإطار الرسمي الذي يدعم التعلم والتطوير المهني المستمر الذي توفره المهنة في الجزائر.	4.03	0.793	مرتفع	5
12	أتلقى إبلاغا بصورة منتظمة من قبل المنظمات المسؤولة عن المهنة في الجزائر بقيمة التعليم المهني المستمر.	3.84	0.993	مرتفع	10
13	تتاح لي بصفتي مهنيا فرصا متنوعة للتطوير المهني المستمر.	3.95	0.905	مرتفع	7
14	أعمل كمهني مع الهيئات التنظيمية وغيرها من سلطات إصدار التراخيص من أجل تعزيز الوعي بمتطلبات التطوير المهني المستمر والامتثال لها.	3.54	1.075	مرتفع	12
15	أتلقى كمهني تسهيلات الوصول إلى برامج التعليم والتطوير التي يقدمها الآخرون بمن فيهم أرباب العمل.	3.34	1.138	متوسط	13
16	تحظى أنشطة التعلم والتطوير التي أتبعها كمهني في إطار التطوير المهني المستمر بالدعم من قبل الجهات المسؤولة عن المهنة.	3.55	1.036	مرتفع	11
	المتوسط الإجمالي لجميع العبارات	3.9375	0.65395	مرتفع	

المصدر: من إعداد الباحثتين من واقع مخرجات برنامج *SPSS V29*

يتضح من الجدول 4 أن درجة تطبيق التطوير المحاسبي المهني المستمر من طرف أفراد العينة مرتفعة، وهو ما يعكسه المتوسط الحسابي الإجمالي للعبارات والذي بلغ 3.9375 وبانحراف معياري قدره 0.65395، إلا أنه وبالرجوع إلى التفاصيل نسجل تفاوتا في أنشطة التعليم المحاسبي المستمر بين التطبيق الذاتي لمحافظي الحسابات وبين ما توفره الجهات المسؤولة عن المهنة في هذا الصدد، حيث نلاحظ درجة مرتفعة جدا في العمل على متابعة التطورات والمستجدات في المهنة وكذا في حرص أفراد العينة كمهنيين على الإلمام الكافي والمستمر بالأنظمة والتشريعات القانونية السائدة بمتوسطات حسابية قدرت ب 4.36 و4.32، وبانحرافات معيارية بلغت

0.610، 0.704 على الترتيب. وجاءت باقي العبارات المتعلقة بتطبيق التعليم المهني المستمر بدرجات مرتفعة من قبل المهنيين إلا أن عبارات دعم أنشطة التعلم والتطوير التي يتبعها المهنيون في إطار التطوير المهني المستمر من قبل الجهات المسؤولة عن المهنة، وعمل المهنيين مع الهيئات التنظيمية وغيرها من سلطات إصدار التراخيص من أجل تعزيز الوعي بمتطلبات التطوير المهني المستمر والامتثال لها، كانت الأقل بمتوسط حسابي بلغ 3.55 و3.54 على التوالي، وبانحراف معياري قدر ب 1.036 و1.075 وهو ما يعكس التباين في الإجابات بين أفراد العينة. وجاءت العبارة المتعلقة بتلقي المهنيين تسهيلات الوصول إلى برامج التعليم والتطوير التي يقدمها الآخرون بمن فيهم أرباب العمل في المرتبة الأخيرة بدرجة متوسطة وبمتوسط حسابي قدره 3.34، وبانحراف معيارية 1.138على التوالي مما يعكس أيضا تفاوت آراء أفراد العينة بهذا الصدد.

3.5 اختبار فرضية الدراسة:

لغرض اختبار فرضية الدراسة ونظرا للتوزيع غير الاعتدالي للبيانات حسب ما هو وارد في الملحق رقم 1، تمت الاستعانة بالاختبار اللامعلمي Wilcoxon للعينة الواحدة لاختبار الفروق بين الملاحظات المتوقعة والملاحظات الفعلية للعينة باستخدام قيمة معيارية حددت بـ (3) وتمثل وسيط درجات سلم ليكرت.

الجدول 5: نتيجة اختبار ولكوكسن لو اقع تطبيق التطوير المهني المستمر

حجم العينة(**n**)	**Wilcoxon**	الخطأ المعياري	النسبة الحرجة(**Z**)	االدلالة(**sig**)	حجم الأثر (**d**)
74	2611.500	181.702	6.940	0.000	0.806

المصدر: من إعداد الباحثتين من واقع مخرجات برنامج *SPSS V29*

قيمة إحصائية ولكوكسون 2611.500 تجاوزت النسبة الحرجة البالغة 6.934 مما يشير إلى أن النتائج دالة إحصائيا؛ وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية التي تنص على "لا يتبع ممارسو التدقيق في الجزائر تطويرا مهنيا مستمرا" ونقبل الفرضية البديلة التي تشير إلى أن ممارسي التدقيق في الجزائر يتبعون التطوير المهني المستمر. وبما أن قيمة حجم الأثر 0.806 فهذا يشير إلى أن التأثير مرتفع(Cohen, 1988, pp. 25-26) وهو ما يدعم قوة الاختبار الإحصائي القائل برفض الفرضية الصفرية.

4. الخاتمة

بحثت الدراسة في واقع تطبيق التطوير المهني المستمر لعينة من ممارسي التدقيق القانوني الممثلين في محافظي الحسابات في الجزائر كآلية لتطوير الكفاءة المهنية تسهم في تضييق فجوة التوقعات في التدقيق المتعلقة بالأداء، في

ظل غياب سياسة واضحة وشاملة تحدد إلزامية هذا النوع من التطوير وسبل قياسه، رغم ورود بعض الإشارات الدالة عليه في النصوص التنظيمية التي تلت صدور القانون 10-01 والتي لم يحسم بعد التنفيذ الكلي لها.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج:

- اتفاق أغلبية أفراد العينة على تطبيق التطوير المحاسبي المهني المستمر لتطوير الكفاءة المهنية والمحافظة عليها.
- رغم الدرجة المرتفعة لتطبيق التطوير المحاسبي المهني المستمر من طرف أفراد العينة إلا أنها لم ترق إلى الدرجة المرتفعة جدا.
- تحظى أنشطة التطوير المستمر المتعلقة بمتابعة التطورات والمستجدات في المهنة، والحرص على الإلمام الكافي والمستمر بالأنظمة والتشريعات القانونية الصدارة في التطبيق ضمن أنشطة التطوير المهني المستمر حسب أراء أفراد العينة محل الدراسة.
- هناك تفاوت بين أفراد العينة في تأكيد تسهيلات الوصول إلى برامج التعليم والتطوير التي يقدمها الآخرون بمن فيهم أرباب العمل مما نتج عنه درجة موافقة متوسطة.

وفي ضوء ما توصلت إليه الدراسة من نتائج، جاءت الاقتراحات كالآتي:

- ضرورة تحديد وتوسيع مسؤوليات الجهات القائمة على المهنة في مجال التطوير المحاسبي المهني المستمر.
- ضرورة تدعيم التطوير المهني المستمر من قبل الجهات القائمة على المهنة من خلال سياسة شاملة محددة المعالم تحدد بوضوح مسار هذا النوع من التطوير وطرق قياسه مع ضمان الإفصاح بما يضمن الشفافية وتكافؤ الفرص بين جميع المهنيين.
- الاهتمام بجمع شمل المهنيين من خلال إرساء آليات للتعاون والتشاور ووضع دليل شامل للتطوير المهني المستمر.
- ضرورة تعاون الجهات القائمة على المهنة مع المنظمات الأخرى التي تقدم خبرات تعليمية وتدريبية مناسبة وتقديم تسهيلات للمهنيين للوصول إلى هكذا برامج من أجل المحافظة على الكفاءة المهنية وتطويرها؛ مما يؤدي بدوره إلى انفتاح الوسط المهني على الأوساط الأكاديمية ومجتمع الأعمال.

المراجع

ACCA. (2019). *Closing the expectation gap in audit.* https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/professional-insights/Expectation-gap/pi-closing-expectation-gap-audit.pdf

CFRR. (2018). *Continuing Professional Development Programs for Accountants: Implementation Guide*. World Bank Group. https://cfrr.worldbank.org/sites/default/files/2020-05/cpd_pages_2020.pdf

Chowdhury, R. R., John, I., & Kouhy, R. (2005). The public sector audit expectations gap in Bangladesh. *Managerial Auditing Journal*, *20*(8), 893--08. https://doi.org/10.1108/02686900510619719

Cohen, J. (1988). Statistical Power Analysis for the Behavioral Sciences (Second Edition). In *Analytical Biochemistry* (2nd ed., Vol. 11, Issue 1). Lawrence Erlbaum Associates. http://link.springer.com/10.1007/978-3-319-59379-1%0Ahttp://dx.doi.org/10.1016/B978-0-12-420070-8.00002-7%0Ahttp://dx.doi.org/10.1016/j.ab.2015.03.024%0Ahttps://doi.org/10.1080/07352689.2018.1441103%0Ahttp://www.chile.bmw-motorrad.cl/sync/showroom/lam/es/

Deepal, A. G., & Jayamaha, A. (2022). Audit expectation gap : a comprehensive literature review. *Asian Journal of Accounting*, *7*(3), 308–319. https://doi.org/10.1108/AJAR-10-2021-0202

Elad, F. L. (2017). *The Impact of Audit Education on the Audit Expectation Gap*. http://www.diva-portal.se/smash/get/diva2:1114221/FULLTEXT01.pdf

IAESB. (2019). *Handbook of International Education Pronouncements*. International Federation of Accountants(IFAC). https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Handbook-of-International-Education-Standards-2019.pdf

McGlothlin, W. J. (1972). Continuing Education in the Professions. *Journal of Education for Librarianship*, *13*(1), 3–16. https://www.jstor.org/stable/40322199

Porter, B. (1993). An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap. *Arrounring and Business Research*, *24*(93), 49–68. https://doi.org/10.1080/00014788.1993.9729463

Salehi, M. (2016). Quantifying Audit Expectation Gap : A New approach to Measuring Expectation Gap. *Zagreb International Review of Economics & Business*, *19*(1), 25–44. https://doi.org/10.1515/zireb-2016-0002

Shalimova, N. (2020). *The Education Impact on " Expectations Gap " in Auditing and Other Assurance in Specific Industries*.

أمر رقم 71-82 مؤرخ في 29 ديسمبر 1971 يتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب.

الأمر رقم 69-107 مؤرخ في 31 ديسمبر 1969 يتضمن قانون المالية لسنة 1970.

مرسوم رقم 70-173 المؤرخ في 16 نوفمبر 1970 يتعلق بواجبات ومهمات مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه العمومية.

بركات, ن. م. (2013). *التحليل الإحصائي باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS*. الجامعة الإسلامية.

علي صوشة, م. (2018). *المسار التعلمي لمتهني المحاسبة والمراجعة في ظل متطلبات معايير التعليم المحاسبي الدولية*. جامعة محمد

بوضياف–المسيلة.

فراح, ث. ع., عشماوي, ك. ا., حلمي, إ. ع., عيسى, ع. م., عبد الحميد, ع. ن., & جابر, أ. م .(n.d.). *أساسيات المراجعة*. جامعة القاهرة.

قانون رقم 10–01مؤرخ في 29 يونيو 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

قانون رقم 91–08 مؤرخ في 27 أفريل 1991 يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

مرسوم تنفيذي رقم 11–24 مؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.

مرسوم تنفيذي رقم 12–288 مؤرخ في 21 يوليو 2012، يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره.

هوام, ج., & أحمودة, و. (2023). *تنظيم مهنة المحاسبة في الجزئر. ط1* .الدار الجزائرية.

الملاحق

الملحق رقم 1: اختبار التوزيع الطبيعي

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	Ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
X1.17	,125	74	,006	,944	74	,003

a. Correction de signification de Lilliefors

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

تنظم فرقة البحث التكويني الجامعي - PRFU بقسم العلوم المالية والمحاسبة

حول "قياس وتحليل فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية"

تحت رمز: F03N01UN210120230001

بالتعاون مع مخبر الإقتصاد، المالية وإدارة الأعمال (ECOFIMA)

وبمشاركة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات -الجزائر (CNCC)

جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة
الملتقى الوطني حول مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية و العلاج في ضوء التجارب الدولية
30 أكتوبر 2024
كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير

الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
CHAMBRE NATIONALE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES
CNCC

الملتقى الوطني حول:

مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية، التشخيص والعلاج في ضوء التجارب الدولية

يوم: 30 أكتوبر 2024

بقاعة المحاضرات الكبرى بجامعة 20 أوت 1955 سكيكدة

الهيئة المشرفة على الملتقى

الرئيس الشرفي للملتقى: أ.د. بوفندي توفيق	مدير الجامعة
المشرف العام: أ.د. كيموش بلال	عميد الكلية
رئيسة الملتقى:	د. عمارة مريم
رئيس اللجنة العلمية للملتقى:	أ.د. مزياني نور الدين
رئيس اللجنة التنظيمية للمتلقى:	د. عبد الواحد محمد

Scanné avec CamScanner

توصيات الملتقى

في يوم الأربعاء 30 أكتوبر 2024، انعقد الملتقى العلمي الوطني تحت عنوان: **مشكلة فجوة التوقعات في البيئة الجزائرية: التشخيص و العلاج في ضوء التجارب الدولية** في رحاب جامعة 20 اوت 1955 بسكيكدة، ضمن ثلاث جلسات علمية، حيث شاركنا أساتذة جامعيون، طلبة دكتوراه، ومحافظو الحسابات من مختلف ربوع الوطن في إطار علمي متميز هدفه تعزيز التعاون وتطوير المعارف. أفرزت هذه الجلسات العلمية والنقاشات المثرية إلى العديد من التوصيات العلمية والعملية المهمة، والتي من المتوقع أن تساهم في تطوير وترقية ميدان التدقيق على المستويين الأكاديمي والمهني، ويمكن تلخصيها حسب الجهات الموجهة لها كما يلي:

أولا: توصيات موجهة لمؤسسات التعليم العالي والبحث العلمي:

تقع على عاتق الجامعات والمدارس العليا المتخصصة مسؤولية التكوين الأكاديمي في المجال المحاسبي والمالي في مختلف الأطوار (ليسانس- ماستر- دكتوراه)، بالإضافة إلى القيام بالبحث العلمي التطبيقي لدراسة القضايا المحاسبية والمهنية. وللوفاء بهذه الدور (الوظيفة)، يجب على المؤسسات الجامعية القيام بمايلي:

- تطوير برامج التعليم المحاسبي في الجامعة في مختلف الأطوار(ليسانس- ماستر- دكتوراه) **بشكل دوري** بما يتوافق مع متطلبات معايير التعليم المحاسبي الدولية(IAESs) الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، خصوصا ما يتعلق بوضع شروط مسبقة لقبول الطلبة في تخصصات المحاسبة، وكذا مراعاة متطلبات الكفاءة التقنية والمهارات و القيم والأخلاقيات للمتخرجين في تخصصات المحاسبة، وهذا من أجل ضمان جودة المنتسبين الجدد للمهنة؛
- التركيز في التكوين المحاسبي الأكاديمي على المعارف والمهارات والقيم والأخلاقيات التي تستجيب لبيئة التحول الرقمي والذكاء الإصطناعي،و بالتالي تجاوز التكوين الأكاديمي التقليدي غير المناسب لبيئة العمل الحديثة؛
- تشجيع البحث العلمي المحاسبي (خاصة البحث التطبيقي)من خلال تفعيل دور مخابر البحث ومشاريع البحث الوطنية، وربط إهتماماتها بحل المشكلات المحاسبية المحلية والدولية، وهذا بإشراك الأطراف ذات العلاقة من مهنيين و مسؤولي المؤسسات الإقتصادية والمالية وهيئات حكومية؛
- تنظيم ملتقيات وأيام دراسية بشكل دوري لمعالجة القضايا التي تهم المهنة المحاسبية وهذا بمشاركة مختلف الفاعلين، على غرار الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وكذا الأطراف ذات العلاقة.

ثانيا: توصيات موجهة للمجلس الوطني للمحاسبة ووزارة المالية

- ضرورة تحيين القانون 10-01 المتعلق بالخبير المحاسب ومحافظ حسابات والمحاسب المعتمد بما يتلاءم مع التطورات في بيئة التدقيق الدولية والمحلية؛ على أن يمس التحيين وضع إطار هيكلي بصيغة أخرى لمهنة

Scanné avec CamScanner

المحاسبة والتدقيق لتهيئة الظروف والشروط لنيل الإعتراف الدولي، وبالتالي تمثيل المهنة في المنظمات المهنية الدولية (IFAC)؛

- ينبغي أن يتضمن الإطار الهيكلي الجديد للمهنة المحاسبية دمج جميع التسميات المهنية المعمول بها حاليا (الخبير المحاسب؛ محافظ الحسابات؛ المحاسب المعتمد) ضمن منظمة مهنية واحدة وموحدة، تسمى مثلا " **المنظمة الوطنية لممارسي مهنة المحاسبة**"، على أن يتم الإستغناء عن التسميات المهنية الموجودة حاليا و توحيدها في مسمى واحد وهو "**الممارس المحاسبي**" ، وهو المصطلح المستعمل من قبل الإتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC)، وتبقى التسميات السابقة " الخبير المحاسب، محافظ الحسابات " بمثابة رتبتين مهنيتين، مع إقتراح الإستغناء عن صفة "المحاسب المعتمد" لإرتباط مهامه بمهام محافظ الحسابات والخبير المحاسب؛
- ينبغي أن يتضمن التحيين المرتقب للقانون 01/10 توحيد للمهام والمسؤوليات المنوطة بالممارس المحاسبي (الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات)، وبالتالي تمكنهم بدون تمييز من تقديم نفس الخدمات المهنية المتعارف عليها في المهنة من خدمات تأكيدية (تدقيق ومراجعة) و خدمات غير تأكيدية (الإستشارات، مسك المحاسبة)، مع الإلتزام الصارم بالمتطلبات القانونية والمهنية التي تحكم تقديم هذه الخدمات؛
- ضرورة إستكمال إصدار باقي معايير التدقيق الجزائرية في أقرب وقت لإرتباط بعضها ببعض في الممارسة الميدانية للتدقيق، مع ضرورة مراعاة توافقها مع خصوصيات البيئة الجزائرية؛
- السعي لضمان استقلالية المهنة عن التسيير الإداري، بتعزيز مشاركة المنظمة المهنية الخاصة بالتدقيق في الإشراف على المهنيين والتكوين وتطوير برامج التكوين والاعتماد. وفي هذا السياق ينبغي إعادة النظر في تركيبة المجلس الوطني للمحاسبة(CNC)، خصوصا تركيبة مختلف اللجان التابعة له، بتمكين المهنيين من تمثيل زملائهم بشكل عادل، وبالتالي تقليص التمثيل الإداري في هذه اللجان.
- تفعيل نمط التكوين المعتمد في القانون 01/10 من خلال إنطلاق التكوين في المعهد العالي المتخصص المنشأ لغرض تكوين الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات لتلبية الإحتياجات الوطنية من المهنيين؛
- إعادة النظر في شروط الإنتساب للمهنة لاسيما المستوى الأكاديمي المطلوب، وهذا بحصر المستوى المقبول في شهادتي الماستر والدكتوراه في تخصصات ذات علاقة وطيدة بالمهنة؛
- إعادة النظر في طريقة إختيار المدققين في إطار مهام التدقيق القانوني (محافظة الحسابات)، وهذا بالإستغناء عن الطريقة الحالية (دفتر الشروط)، والعودة إلى طريقة سلم **أتعاب مرجعي**، يتم من خلاله تحديد الاتعاب على أساس مؤشرات موضوعية ثابتة مثل: مجموع الأصول، عدد العمال، رقم الأعمال، على أن يتم السنة المالية الأخيرة سنة مرجعية؛
- إيجاد آليات لإشراك الأطراف ذات المصلحة في ضمان جودة خدمات التدقيق، ومن ذلك مثلا السوق المالي (البورصة) والبنوك، وبالتالي الخروج من النظرة الجبائية للتدقيق (Défiscalisation) ، والتوجه نحو السوق

Scanné avec CamScanner

الملتقى الوطني حول: تحديات وآفاق مهنة التدقيق في ظل التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية في ضوء التجارب الدولية
30 أكتوبر 2024

المالي والإستراتيجية المالية للمؤسسات كمحرك لسوق التدقيق وعامل فاعل في ضمان جودة خدمات مكاتب التدقيق والمحاسبة؛

- ضرورة مراجعة القانون التجاري فيما يتعلق بهيئات الحوكمة، وذلك بإلزام الشركات ذات الأسهم بتأسيس "لجنة التدقيق" منبثقة عن مجلس الإدارة لتكون حلقة وصل بين المؤسسة والمدقق الخارجي، لضمان إستقلالية المدقق عن الإدارة، من أجل زيادة الثقة في القوائم المالية المدققة من طرفه، وبالتالي طمأنة مستخدمي القوائم المالية؛
- ضرورة الإسراع في إعتماد إطار مرجعي متكامل لحوكمة الشركات (Code De Bonne Gouvernance)في الجزائر من أجل تضييق فجوة التوقعات لدى مستخدمي تقارير التدقيق ؛
- الإسراع في مراجعة النظام المحاسبي المالي الحالي من أجل تحسين جودة المعلومات المالية والمحاسبية المعدة من قبل المؤسسات، وهذا لتقليل فرص ممارسة التلاعب المحاسبي تحت غطاء تعدد السياسات والطرق المحاسبية، و بالتالي تقليص فجوة التوقعات في التدقيق.

ثالثا: توصيات موجهة للمنظمة المهنية المعنية بممارسة التدقيق

- ضرورة سعي المدققين الجزائريين لاكتساب مهارات جديدة في مجال تقنيات الذكاء الاصطناعي مثل مهارات البرمجة؛
- إعتماد معايير التعليم المحاسبي الدولية (IAESs) فيما يتعلق بوضع وتنفيذ برامج التطوير المستمر لكفاءة ممارسي مهنة المحاسبة؛
- وضع برامج متوسطة وطويلة المدى لتأهيل المدققين علميا وعمليا في مجال تقنيات التحول الرقمي والذكاء الاصطناعي خصوصا في مجال كشف الإحتيال في البيانات المالية الضخمة (Big Data)؛
- تحسيس ممارسي المحاسبة بأهمية الإلتزام بالمتطلبات الأخلاقية والقيم للحفاظ على سمعة المهنة، و ذلك بإعتماد دليل الأخلاقيات والسلوك المهني (Code de déontologie des professionnels comptables) موحد ينطبق على جميع ممارسي المهنة المحاسبية ويراعي المتطلبات الأخلاقية لمختلف الخدمات المهنية (المبادئ الأخلاقية العامة والإستقلالية)؛
- إنشاء مجالس مهنية جهوية تابعة للمنظمة المهنية تتولى الإشراف على المهنيين الناشطين في الإقليم، ويكون لهذه المجالس صلاحية مراقبة الجودة على مكاتب وشركات المحاسبة والتدقيق بشكل مستمر.
- ضرورة إنخراط ممارسي مهنة المحاسبة في مسعى دمج خريجي الجامعات في تخصصات المحاسبة في المهنة المحاسبية من خلال تمكينهم من التربصات قصيرة المدة حسب قدرات الإستقبال المتاحة لديهم.
- ضرورة تشجيع إنشاء مكاتب وشركات التدقيق والمحاسبة ذات الحجم الكبير التي يمكنها القيام بتدقيق الشركات كبيرة الحجم والبنوك بجودة عالية في ظل عدم السماح للأجانب بممارسة المهنة في الجزائر.

Scanné avec CamScanner

- ضرورة توعية مستخدمي تقارير التدقيق والأطراف ذات العلاقة بحدود مهام التدقيق القانوني ومسؤولياته وعدم تحميله مسؤوليات خارجة عن نطاق مهمته، من أجل الحفاظ على سمعة المهنة في المجتمع.

رابعا: المؤسسات الإقتصادية والمالية

- توجيه الجهود نحو إعطاء أهمية أكبر لكل ما يتعلق بالجوانب المبتكرة والمتعلقة بتقارير الاستدامة والمسؤولية الاجتماعية.
- ضرورة تطوير أدوات معلومات تفاعلية تساعد المستخدمين على الوصول إلى البيانات المالية بطريقة سهلة وواضحة مما يسهل عملية التحليل واتخاذ القرارات؛
- تشجيع الشركات على تقديم معلومات أكثر شفافية وشمولية في تقاريرها المالية مما يساعد على تقليل الفجوة بين توقعات المستخدمين والنتائج الفعلية؛
- ضرورة توفر الوعي لدى مسؤولي المؤسسات الإقتصادية والمالية بأهمية اللجوء إلى مكاتب المحاسبة والتدقيق للإستفادة من خبراتها وكفاءتها في تقديم خدمات ذات جودة وذات قيمة مضافة للمؤسسة خصوصا الخدمات الإستشارية و الخدمات التأكيدية بخلاف التدقيق القانوني.
- ضرورة تركيز المؤسسات الإقتصادية والمالية على القيمة المضافة المقدمة من قبل مكاتب التدقيق والمحاسبة وليس على التكلفة فقط.

اللجنة المنظمة للملتقى

Scanné avec CamScanner

كتاب الملتقى الوطني

مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية: التشخيص والعلاج في ضوء التجارب الدولية

ردمك:ISBN: 978-9931-9691-6-7

الإيداع القانوني: ديسمبر 2024

منشورات كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
جامعة 20 أوت 1955 – سكيكدة –
ص ب 26 طريق الحدائق - سكيكدة – الجزائر - 21000