الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الدكتورمولاي الطاهر-ولاية سعيدة-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مذكرة تخرج تتدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماسترتخصص محاسبة وتدقيق

تحت عنوان

تقييم واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

من اعداد الطالبتين

طباش يسرى

سبتي اسماء

تحت اشراف الأستاذة

لشلاش عائشة

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ:

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور/ /الدرجة العلمية/ رئيسا

الدكتور/ /الدرجة العلمية/ مشرفا

الدكتور/ /الدرجة العلمية/ مناقشا

2026/2025

بسم الله الرحمن الرحيم

إهداء

إلى من كان دعاؤهما سرّ نجاحنا، ونور دربنا، وسندنا في هذه الحياة

إلى أغلى ما نملك في الوجود، والدينا الكريمين، حفظهما الله وأطال في عمرهما.....

إلى كل من دعمنا ووقف إلى جانبنا في رحلتنا الدراسية، من أساتذتنا الكرام الذين أناروا لنا طريق العلم،اخوتنا وأصدقائنا الذين شاركونا لحظات التعب والأمل " اية،اشواق،سلمى، ايناس، بسمة"

إلى كل من علّمنا حرفًا، وألهمنا فكرة، وساعدنا بكلمة طيبة.....

نهدي ثمرة جهدنا المتواضع، راجين من الله أن ينتفع به، وأن يجعله خطوة أولى نحو مستقبل أفضل.

شكر وتقدير

الحمد لله الذي وفقنا لإتمام هذا العمل، ونسأله دوام التوفيق والسداد.

نتقدم بخالص عبارات الشكر والتقدير إلى الأستاذة المشرفة **لشلاش عائشة**، لما قدمته من توجيهات قيمة ونصائح سديدة، كان لها الأثر البالغ في إنجاز هذه المذكرة وإخراجها في هذا الشكل.

كما نتوجه بجزيل الشكر إلى كافة أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، على ما بذلوه من جهود في سبيل تكويننا وتأطيرنا علميًا.

ولا يفوتنا أن نشكر كل من ساهم من قريب أو بعيد في إنجاز هذه المذكرة، سواء بكلمة طيبة أو مساعدة أو دعم معنوي.

وفي الأخير، نسأل الله أن يجعل هذا العمل خالصًا لوجهه الكريم، وأن ينفع به.

الملخص :

تهدف هذه الدراسة إلى تقييم واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ، وقد تم تقييم هذا الواقع بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي من خلال دراسة ميدانية شملت عينة من المهنيين والأكاديميين بولاية سعيدة، حيث جُمعت البيانات باستخدام استمارة استبيان وتم تحليلها إحصائي ا . وقد أظهرت النتائج وجود مستوى مقبول من الاستقلالية والالتزام بالمعايير المهنية، إلى جانب تزايد أهمية الرقمنة والتقنيات الحديثة في تحسين جودة التدقيق الخارجي ورفع كفاءته. كما كشفت الدراسة عن مجموعة من التحديات التي ما تزال تحد من تطور المهنة، خاصة ما يتعلق بالرقابة المهنية والتكوين المتخصص. وخلصت الدراسة إلى أن مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر تشهد تطورا إيجابيا ، إلا أن تعزيز التحول الرقمي وتطوير الكفاءات المهنية يظل من أهم متطلبات الارتقاء بجودة التدقيق ومواكبة متغيرات بيئة الأعمال الحديثة

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي، جودة التدقيق، التحول الرقمي، الجزائر.

Abstract:

This study aims to evaluate the current state of the external auditing profession in Algeria. The assessment was conducted using the descriptive-analytical method through a field study covering a sample of professionals and academics in the Wilaya of Saïda, where data were collected via a questionnaire and analyzed statistically.

The results revealed an acceptable level of independence and adherence to professional standards, alongside a growing importance of digitalization and modern technologies in improving the quality and efficiency of external auditing. The study also uncovered a set of challenges that continue to hinder the profession's development, particularly with regard to professional oversight and specialized training.

The study concluded that the external auditing profession in Algeria is experiencing positive progress; however, strengthening digital transformation and developing professional competencies remain among the most critical requirements for enhancing audit quality and keeping pace with the evolving modern business environment..

Keywords: External Auditing, Audit Quality, Digital Transformation, Algeria .

الفهرس

العنوان	الصفحة
الاهداء	II
الشكر والتقدير	III
الملخص	IV
المقدمة	6-1
الفصل الأول :الاطار النظري للتدقيق الخارجي	
المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي	7
المطلب الأول :مفهوم التدقيق الخارجي وتطوره التاريخي	7
الفرع الاول:التطور التاريخي للتدقيق الخارجي	7
الفرع الثاني:مفهوم التدقيق الخارجي	9
المطلب الثاني :اهداف التدقيق الخارجي واهميته	10
الفرع الاول :اهداف التدقيق الخارجي	10
الفرع الثاني :اهمية التدقيق الخارجي	12
المطلب الثالث: أنواع التدقيق الخارجي	13
المبحث الثاني: معايير واخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي	15
المطلب الأول :معايير التدقيق الدولية المتعارف عليها	15
الفرع الاول: المعايير العامة (الشخصية)	15
الفرع الثاني : معايير العمل الميداني	17
الفرع الثالث : معايير التقرير	18
المطلب الثاني: اخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي	20
الفرع الاول : مفهوم اخلاقيات المهنة	20
الفرع الثاني : العوامل المؤثرة في اخلاقيات المهنة	20
المطلب الثالث : استقلالية المدقق الخارجي	22
الفرع الاول : مفهوم استقلالية المدقق الخارجي	22
الفرع الثاني : اهمية استقلالية المدقق الخارجي	23
المبحث الثالث : جودة التدقيق الخارجي ومؤشرات قياسه	24
المطلب الأول :المفاهيم الاساسية لجودة التدقيق	24
الفرع الاول: مفهوم جودة التدقيق	24
الفرع الثاني : اهمية واهداف جودة التدقيق	27
المطلب الثاني: مؤشرات قياس جودة التدقيق الخارجي	29
الفرع الاول: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي والمرتبطة بمكتب التدقيق	29
الفرع الثاني: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي والمرتبطة بفريق التدقيق	35
الفرع الثالث: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي والمرتبطة بالمؤسسة محل التدقيق	38
المطلب الثالث: آليات تفعيل جودة التدقيق الخارجي المتعلقة بالمدقق الخارجي	40
الفرع الاول:التعليم المهني المستمر	40
الفرع الثاني:تدعيم استقلال المدقق الخارجي	41

الفرع الثالث:عقد جلسات العصف الذهني	44
الفرع الرابع:التخصص الصناعي للمدقق الخارجي	45
خلاصة الفصل	47
الفصل الثاني :تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر	
المبحث الأول :تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر	50
المطلب الأول :التطور التاريخي لمهنة التدقيق في الجزائر	50
الفرع الاول :مرحلة مابعد الاستقلال الى غاية 1980	50
الفرع الثاني :المرحلة من 1980 الى غاية 1990	51
الفرع الثالث:المرحلة من 1991 الى غاية 2009	52
الفرع الرابع: مرحلة 2010 ومابعدها	53
المطلب الثاني: المدقق الخارجي في الجزائر مهامه وشروطه	54
الفرع الاول: مفهوم التدقيق الخارجي في الجزائر	54
الفرع الثاني: مهام المدقق الخارجي في الجزائر	55
الفرع الثالث:شروط ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر	57
المطلب الثالث :الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر	59
الفرع االاول: المجلس الوطني للمحاسبة	60
الفرع الثاني: المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين	64
الفرع الثالث:المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات	66
الفرع الرابع:المعهد المتخصص في مهنة المحاسب	68
المبحث الثاني :الممارسة العملية لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر	69
المطلب الأول: الاجراءات الاولية للمدقق الخارجي في اطار قبول التوكيل او رفضه	69
المطلب الثاني: الاجراءات المتبعة اثناء اداء المهمة	71
الفرع الأول: تقييم ودراسة نظام الرقابة الداخلية	71
الفرع الثاني: جمع وتقييم ادلة الاثبات	72
الفرع الثالث: تقارير التدقيق الخارجي بالجزائر	72
المطلب الثالث حقوق المدقق الخارجي في الجزائر وواجباته	73
الفرع الاول: حقوق المدقق الخارجي	73
الفرع الثاني :واجبات المدقق الخارجي	74
المبحث الثالث :معايير التدقيق الجزائرية ومقارنتها مع معايير التدقيق الدولية	75
المطلب الأول : عرض معايير التدقيق الدولية	75
الفرع الاول :مفهوم معايير التدقيق الدولية	75
الفرع الثاني: عرض معايير التدقيق الدولية	76
المطلب الثاني :عرض معايير التدقيق الجزائرية	79
المطلب الثالث :دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الدولية والجزائرية	83
خلاصة الفصل	87
الفصل الثالث: تقييم واقع مهنة التدقيق الخارجي في ولاية سعيدة	
المبحث الاول: طريقة وأدوات الدراسة الميدانية	90
المطلب الاول :مجتمع وعينة الدراسة	90
المطلب الثاني :ادوات الدراسة والمعالجة الاحصائية للبيانات	92

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة و مناقشتها	106
المطلب االأول:اختبار صحة الفرضيات	107
المطلب الثاني :مناقشة النتائج	110
خاتمة عامة	113
قائمة المصادر والمراجع	114
الملاحق	128

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1-1	المقارنة بين أنواع التدقيق الخارجي	14
1-2	معايير التدقيق الدولية	76
2-2	معايير التدقيق الجزائرية	84
3-2	طريقة عرض معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية	86
1-3	الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان الموزعة	90
2-3	مقياس ليكارت الثلاثي	91
3-3	قيمة معامل الثبات	91
4-3	توزيع العينة حسب الجنس	92
5-3	توزيع العينة حسب العمر	93
6-3	توزيع العينة حسب المستوى التعليمي	94
7-3	توزيع العينة حسب التخصص العلمي	95
8-3	توزيع العينة حسب المسمى الوظيفي	96
9-3	توزيع العينة حسب المسمى الوظيفي (الوظائف الأخرى)	96
10-3	توزيع العينة حسب سنوات الخبرة	97
11-3	متوسطات عبارات بعد استقلالية المدقق الخارجي	98
12-3	متوسطات بعد التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق المهنية	99
13-3	متوسطات بعد العوامل المؤثرة المرتبطة بالمؤسسة محل التدقيق	100
14-3	متوسطات بعد التحكم في تقنيات الرقمنة و تكنولوجيا المعلومات	101
15-3	متوسطات محور التحديات التي تواجه مهنة التدقيق الخارجي	102
16-3	العوامل التي تضعف جودة التدقيق في الجزائر	103
17-3	تقييم جودة التدقيق الخارجي في الجزائر	103
18-3	الإصلاح الأنسب للارتقاء بجودة التدقيق الخارجي	104
19-3	الأدوات المستخدمة في مهمات التدقيق	105
20-3	ملخص نتائج اختبار الفرضيات	105
21-3	اجمالي نتائج الأبعاد	107

قائمة الاشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1-1	الأهداف التقليدية للتدقيق الخارجي	11
1-2	مفهوم جودة التدقيق حسب DE ANGELO	24
1-3	توزيع العينة حسب الجنس	92
2-3	توزيع العينة حسب العمر	93
3-3	توزيع العينة حسب المستوى التعليمي	94
4-3	توزيع العينة حسب التخصص العلمي	95
5-3	توزيع العينة حسب المسمى الوظيفي	96
6-3	توزيع العينة حسب سنوات الخبرة	98

مقدمة عامة

يُعدّ التدقيق الخارجي من أبرز الركائز الأساسية التي يرتكز عليها النظام المحاسبي والمالي الحديث، إذ يمثّل ضمانةً جوهريةً لصحة المعلومات المالية وموثوقيتها في ظل بيئة أعمال تتسم بالتعقيد والتشابك المتزايد. ولعلّ أهمية هذه المهنة تتجلى بوضوح في كونها تمثّل حلقة وصل بين مختلف الأطراف ذات المصلحة من مستثمرين ودائنين وجهات رقابية، إذ توفّر لهم مستوى مقبولاً من الثقة والشفافية حول البيانات المالية الصادرة عن المؤسسات.

لطالما ارتبط تقييم مهنة التدقيق الخارجي ارتباطاً وثيقاً بمستوى جودتها، وهي جودة تستمد مقوّماتها من جملة من العوامل المتداخلة والمتكاملة في آنٍ واحد. فمن أبرز هذه المقوّمات استقلالية المدقق الخارجي، التي تُشكّل الدرع الواقي لمصداقية رأيه الفني، فالمدقق الذي يفتقر إلى الاستقلالية الحقيقية . سواء في مظهرها أو جوهرها . لا يمكنه أن يُقدّم حكماً موضوعياً يعتدّ به. وإلى جانب ذلك، يبرز الالتزام بالمعايير المهنية الدولية والوطنية بوصفه ركيزةً محوريةً تضبط سلوك المدقق وتوجّه ممارساته في جميع مراحل عملية التدقيق، من التخطيط والتنفيذ وصولاً إلى إعداد التقرير النهائي. فضلاً عن ذلك، تؤدي العوامل المرتبطة بطبيعة المؤسسة محل التدقيق دوراً لا يُستهان به، كحجم المؤسسة ودرجة تعقيد عملياتها ومدى تعاون إدارتها، وهي عوامل تنعكس مباشرةً على نطاق التدقيق وجودة نتائجه.

وفي السياق الجزائري تحديداً، شهدت مهنة التدقيق الخارجي مساراً تطورياً لافتاً عبر مختلف المراحل، لا سيما في أعقاب إصلاحات النظام المحاسبي المالي الصادرة سنة 2007، والإطار التنظيمي الذي أرسته الهيئة الوطنية لمصف المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين (ONECCA)غير أن هذا المسار لم يخلُ من إشكاليات هيكلية وتحديات عملية أعاقت بلوغ المهنة مستوى النضج المطلوب، في مقدمتها ضعف ثقافة الحوكمة لدى عدد من المؤسسات، ومحدودية انتشار ممارسات التدقيق الداخلي كمرحلة تمهيدية ومكملة للتدقيق الخارجي.

وفي السنوات الأخيرة، أضافت الرقمنة وتكنولوجيا المعلومات تحديات جديدة تستدعي إعادة النظر في أساليب التدقيق التقليدية. فانتشار الأنظمة المعلوماتية المتكاملة (ERP) وتقنيات الذكاء الاصطناعي والبيانات الضخمة ، أوجد واقعاً مهنياً مختلفاً تماماً. إذ بات على المدقق ان يتعامل مع أدلة إثبات رقمية، وأن يُطوّر كفاءاته في مجال تدقيق الأنظمة الإلكترونية. وهذه كلها متطلبات لم تكن ضمن أولويات تكوين المدققين في الجزائر حتى وقت قريب.

انطلاقاً مما سبق، يمكن صياغة إشكالية هذه الدراسة في السؤال الرئيسي التالي:

مامدى الالتزام بمعايير جودة التدقيق الخارجي في الجزائر،وماهي التحديات التي تحول دون ذلك؟

الأسئلة الفرعية:

تتفرع عن هذه الإشكالية مجموعة من التساؤلات الفرعية:

1. ما مدى استقلالية المدقق الخارجي في الجزائر؟
2. ما مدى الالتزام بمعايير التدقيق المهنية ؟
3. ما مدى الالتزام بالمعايير المتعلقة بالمؤسسات محل التدقيق ؟
4. الى أي مدى يتم التحكم في تقنيات الرقمنة و تكنولوجيا المعلومات ؟
5. ماهي التحديات التي تواجه مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر؟

الفرضيات :

1. يتمتع المدقق الخارجي بالاستقلالية.
2. يلتزم المدقق الخارجي بمعايير التدقيق المهنية.
3. يلتزم المدقق الخارجي بالمعايير المتعلقة بالمؤسسات محل التدقيق.
4. يتحكم المدقق الخارجي في تقنيات الرقمنة وتكنولوجيا المعلومات.
5. يوجد عدة تحديات تحد من مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

اهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف، تتمثل فيما يلي:

1. التعرف على واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.
2. تقييم مستوى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق المهنية وقواعد السلوك الأخلاقي.
3. تحديد أهم العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية.
4. الوقوف على أبرز التحديات والصعوبات التي تواجه مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.
5. تقديم مجموعة من المقترحات والتوصيات التي تسهم في تطوير مهنة التدقيق الخارجي وتعزيز فعاليتها.

أهمية الدراسة:

تكتسي هذه الدراسة أهمية بالغة بالنظر إلى الدور المحوري الذي تؤديه مهنة التدقيق الخارجي في تعزيز مصداقية القوائم المالية وترسيخ مبادئ الشفافية والثقة في البيئة الاقتصادية. وتزداد هذه الأهمية في الجزائر

في ظل التطورات التشريعية والتنظيمية التي عرفتها المهنة، وما يرافقها من تحديات تستوجب الوقوف على واقعها وتقييم مستوى ممارستها.

كما تستمد الدراسة أهميتها من تناولها لمختلف الجوانب النظرية والتنظيمية والمهنية المرتبطة بالتدقيق الخارجي، بدءًا من مفاهيمه ومعاييره وأخلاقياته، مرورًا بعوامل جودة أدائه، وصولاً إلى دراسة واقع ممارسته في الجزائر ومدى توافق المعايير الجزائرية مع المعايير الدولية. ويسهم ذلك في تقديم رؤية شاملة تساعد على تشخيص نقاط القوة والقصور في الممارسة المهنية.

وتبرز الأهمية التطبيقية للدراسة من خلال اعتمادها على استبيان ميداني، مما يتيح استقراء آراء المهنيين والأكاديميين حول واقع المهنة، وتحديد أبرز التحديات التي تواجهها، واقتراح السبل الكفيلة بتطويرها والارتقاء بجودة خدمات التدقيق الخارجي في الجزائر، بما يتماشى مع المتطلبات المهنية والمعايير الدولية.

منهج الدراسة:

اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم استخدام المنهج الوصفي لعرض الإطار النظري المتعلق بمهنة التدقيق الخارجي، من خلال التطرق إلى مفاهيمها الأساسية وتطورها، إضافة إلى مختلف المعايير المهنية المرتبطة بها.

كما تم توظيف المنهج التحليلي لدراسة واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر وتقييمها، وذلك من خلال تحليل البيانات المجمعة ميدانياً عبر استبيان تم توزيعه على عينة من المهنيين والاكاديميين في مجال التدقيق الخارجي على مستوى ولاية سعيدة، بهدف اختبار الفرضيات والإجابة عن إشكالية الدراسة.

وقد تم الاعتماد على أساليب إحصائية بسيطة في تحليل نتائج الاستبيان، مثل التكرارات والنسب المئوية، لاستخلاص النتائج والوصول إلى استنتاجات علمية دقيقة.

صعوبات الدراسة:

اقتصرت الصعوبات على الجانب الميداني فقط حيث كانت كما يلي:

- اقتصار الدراسة على ولاية سعيدة فقط دون سائر الولايات.
- صغر حجم العينة (33 مفردة()مما يُحدّ من تعميم النتائج.
- صعوبة الوصول إلى المهنيين واللجوء إلى المقابلة الشخصية المباشرة.
- تحفظ بعض المستجوَبين في الإفصاح عن آرائهم الحقيقية .

الحدود المكانية:

تحاول هذه الدراسة استقصاء آراء المهنيين والأكاديميين في الجزائر وبالتالي تتمثل الحدود المكانية في

دولة الجزائر، وبالتحديد في ولاية سعيدة.

الحدود الزمانية:

تتمثل الحدود الزمانية لهذه الدراسة الميدانية في الفترة الممتدة بين تاريخ توزيع استمارة الاستبيان وتاريخ استلام آخر استمارة(من 22 أفريل إلى 03 ماي.)

هيكل الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة عن إشكاليتها، تم تقسيم المذكرة إلى ثلاثة فصول رئيسية:

الفصل الأول : الإطار النظري لمهنة التدقيق الخارجي، ويتناول المفاهيم الأساسية المتعلقة بالتدقيق الخارجي وأهم المعايير المنظمة لها.

الفصل الثاني : الإطار المنهجي للدراسة، ويشمل منهج الدراسة وأدوات جمع البيانات وطرق المعالجة الإحصائية المستخدمة.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية، ويتضمن تحليل البيانات واختبار الفرضيات ومناقشة النتائج المتوصل إليها.

واختُتمت الدراسة بخاتمة عامة تضمنت أهم النتائج والتوصيات والآفاق المستقبلية للبحث .

الدراسات السابقة:

سعيدي فارس ،درحمون هلال ،بصري ريمة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر بين الواقع والمامول – دراسة استقصائية ،مجلة الأبحاث الاقتصادية بجامعة البليدة 02،2023.

من خلال هذه الدراسة تبين لنا السعي الكبير للدولة الجزائرية لوضع الأسس التشريعية والتنظيمية اللازمة للرفع من مستوى أداء مهنة التدقيق الخارجي في ظل ما تشهده البيئة التشريعية والتنظيمية من فراغ، والتي كان لها الأثر الكبير في ضعف أداء المهنة ووضعها محل شك ومسؤولية. ولعل أبرز ما يميز هذه الفترة هو التأخر الحاصل في إصدار معايير تدقيق محلية تتوافق مع بيئة العمل في الجزائر وتكون بمثابة دليل توجيهي لمزاولي هذه المهنة.

ويتجسد سعي الدولة الجزائرية لتطوير وتحسين أداء مهنة التدقيق الخارجي من خلال إصدار جملة من الإصلاحات التي مست الجوانب التشريعية والتنظيمية المنظمة لعمل المهنة، ولعل أبرزها إصدار عدد لا بأس به من معايير التدقيق المحلية، وهذه الإصلاحات من شأنها العمل على تطوير وتحسين أداء المهنة

على الصعيد المحلي بما يحقق الأهداف المرجوة منها ويلبي احتياجات مختلف الأطراف المزاولين لهذه المهنة.

عمر بلقيروس فيسة، محمد أمين خليلي تقييم واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر دراسة حالة مكاتب التدقيق الخارجي بولاية المدية – مذكرة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة المدية 2020

تهدف هذه الدراسة الى محاولة تقييم واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومقدرته على مواكبة التطورات الدولية، كخطوة اضافية لإعطاء مصداقية أكثر للقوائم المالية في الجزائر وكسب ثقة الفئة المستخدمة لها من خارج الوطن، الأمر الذي من شأنه جلب اهتمام المستثمرين والشركاء الأجانب.

حيث اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري لإبراز أهم المفاهيم والأدوات والمقاربات المرتبطة بالموضوع والإلمام بها، بالإضافة الى الأداة الاحصائية بالنسبة للجانب التطبيقي باستعانة ببرنامج التحليل الاحصائيSpSs ، حيث قمنا بتحليل نتائج الاستبيان واختبار فرضيات الدراسة ومن خلاله تم التوصل لنتائج لمتعلقة بموضوع الدراسة :

- ✓ يعتبر اصدار الجزائر لمجموعة من المعايير الوطنية للمراجعة خطوة كبيرة أخرى تخطوها الجزائر في مجال اصلاح الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية.
- ✓ التطور الاقتصادي ودخول الشركات الكبرى حيز الوجود وتخطيها الحدود الجغرافية أثر على بيئة مهنة التدقيق الخارجي مما استدعى ضرورة توحيدها وإعطائها بعد دولي لتذليل الفروقات بين ممارسي التدقيق الخارجي من دولة الى أخرى.
- ✓ الدور الكبير الذي تلعبه المنظمات المهنية للتدقيق الخارجي للارتقاء بالمهنة في العالم وتوحيد الممارسات المهنية للمدققين الخارجيين بين الدول.

أسماء شرفي، ابتهاج بن خليفة، عائشة فرحات، دور معايير التدقيق الجزائرية في تطوير أداء محافظي الحسابات–دراسة ميدانية لمحافظي الحسابات لولاية الوادي، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2019.

تناولت هذه الدراسة الى التعرف على مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في تطوير أداء محافظي لحسابات وذلك من خلال التعرف على عموميات حول التدقيق ومحافظ الحسابات، ومدى ملائمة المعايير الجزائرية في تحسين مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، ولتحقيق ذلك فقد تم القاء الضوء على لمعايير التدقيق ومحافظ الحسابات وأدائه من الناحية النظرية والتطبيقية حيث تم توزيع 50 استبيان تضمن عدة أسئلة تتمحور حول معايير التدقيق وضرورة تطبيقها ومدى التزام محافظ الحسابات بها وتم استخدام برنامج

:لتحليل الاجابات الاستبيان واختبار الفرضيات وقد توصلت هذه الدراسة الى SPSS

- ✓ أن هناك أهمية كبيرة لدور معايير التدقيق الجزائرية في تطوير أداء محافظي الحسابات.

يرقي كريم، تطور المراجعة الخارجية في ضوء الاتجاهات الدولية الحديثة للمهنة–دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02،2017 .

هدفت هذه الدراسة الى ابراز التطورات الحديثة التي تعرفها المراجعة الخارجية، والتحديات المتجددة التي تواجهها، ودراسة موقع الجزائر من هذه التطورات خاصة ما تعلق منها بالمعايير الدولية للمراجعة، وعلى هذا الأساس فقد تم التطرق الى أهم الممارسات الحديثة التي تعرفها مهنة المراجعة الخارجية، والتحول العالمي نحو الطلب الخدمات المراجعة ذات الجودة العالية، كما تم الوقوف على واقع الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية في الجزائر، وعلى التطورات التي تعرفها، لاسيما ما تعلق بمحاولة الجزائر لتبني المعايير الدولية للمراجعة، وفي هذا الاطار قام الباحث بدراسة ميدانية بهدف تشخيص الواقع الفعلي للمراجعة الخارجية في الجزائر وسبل تطويرها، وقد توصل الطالب من خلال دراسته الى:

- ✓ أن الجزائر عازمة على تطوير منظومة المراجعة الخارجية، وهي متوجهة نحو تبني أسس المعايير مراجعة تتوافق مع المعايير الدولية للمراجعة رغم العقبات والصعوبات التي تقف في طريقها.

مايميز دراستنا الحالية عن الدراسات السابقة:

تتميز دراستنا عن الدراسات السابقة بكونها لا تقتصر على دراسة جانب واحد من مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، كما هو الحال في بعض الدراسات التي ركزت على دور المعايير أو التطورات الدولية أو تشخيص الواقع المهني بشكل جزئي، بل تسعى إلى تقديم تقييم شامل ومتكامل لمهنة التدقيق الخارجي من خلال الربط بين الإطار القانوني والتنظيمي والممارسة الفعلية للمهنة. كما تعتمد دراستنا على تحليل أبعاد متعددة تشمل استقلالية المدقق، كفاءته، التزامه بالمعايير، وجودة الأداء المهني، مع محاولة إبراز الفجوة بين ما هو منصوص عليه وما هو مطبق فعلياً في البيئة الجزائرية. إضافة إلى ذلك، تسعى هذه الدراسة إلى تقديم رؤية تحليلية نقدية مدعمة بنتائج ميدانية حديثة، بما يساهم في اقتراح توصيات عملية قابلة للتطبيق لتحسين جودة التدقيق الخارجي، وهو ما يمنحها طابعاً تكاملياً وتطبيقياً يميزها عن الدراسات السابقة

.

الفصل الأول

الاطار النظري للتدقيق الخارجي

تمهيد:

يُعدّ التدقيق الخارجي من أهم الممارسات المهنية التي تهدف إلى تعزيز مصداقية المعلومات المالية وضمان شفافية القوائم المالية التي تقدمها المؤسسات لمختلف الأطراف المستفيدة. ومع تطور البيئة الاقتصادية وتعقّد المعاملات المالية، ازدادت الحاجة إلى وجود جهة مستقلة تقوم بفحص وتقييم هذه المعلومات للتأكد من صحتها وموثوقيتها، وهو ما جعل مهنة التدقيق الخارجي تحتل مكانة أساسية ضمن منظومة الحوكمة والرقابة المالية.

وقد شهدت مهنة التدقيق الخارجي تطورًا ملحوظًا عبر الزمن، حيث انتقلت من مجرد عملية تهدف إلى اكتشاف الأخطاء والغش إلى وظيفة متكاملة تسعى إلى إبداء رأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية ومدى التزامها بالمعايير المحاسبية المعتمدة. كما أصبحت هذه المهنة تستند إلى مجموعة من المعايير المهنية والأخلاقيات التي تنظم عمل المدقق الخارجي وتضمن أداء مهامه بكفاءة وموضوعية واستقلالية.

ومن جهة أخرى، أصبح موضوع جودة التدقيق الخارجي من القضايا المهمة التي حظيت باهتمام كبير من قبل الباحثين والهيئات المهنية، نظراً لدوره في تعزيز الثقة في التقارير المالية ودعم اتخاذ القرارات الاقتصادية. لذلك برزت الحاجة إلى تحديد مفاهيم جودة التدقيق ومؤشرات قياسها، إضافة إلى دراسة العوامل التي قد تؤثر فيها.

وعليه يهدف هذا الفصل إلى تقديم الإطار النظري لمهنة التدقيق الخارجي من خلال التطرق في المبحث الأول إلى ماهية التدقيق الخارجي، حيث يتم عرض مفهومه وتطوره التاريخي وأهدافه وأهميته، إضافة إلى أنواعه ومبادئه. أما المبحث الثاني فيتناول معايير وأخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي، من خلال عرض معايير التدقيق الدولية وأخلاقيات المهنة واستقلالية المدقق الخارجي. في حين يركز المبحث الثالث على جودة التدقيق الخارجي ومؤشرات قياسه، من خلال التعرف على المفاهيم الأساسية لجودة التدقيق، ومؤشرات قياسها، وكذا العوامل المؤثرة فيها.

المبحث الأول :ماهية التدقيق الخارجي

في ظل التحولات المتسارعة التي يشهدها المحيط الاقتصادي وازدياد حاجة مختلف الأطراف إلى معلومات مالية موثوقة، برز التدقيق الخارجي كأحد أهم الآليات المهنية التي تهدف إلى تعزيز مصداقية القوائم المالية وضمان شفافيتها. فهو يمثل وظيفة رقابية مستقلة تسعى إلى إبداء رأي فني محايد حول مدى عدالة عرض المعلومات المالية ومدى التزام المؤسسة بالمعايير المحاسبية والتنظيمية المعمول بها.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق الخارجي و تطوره التاريخي

الفرع الاول: التطور التاريخي للتدقيق الخارجي

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، حيث كان المدقق وقتها يستمع إلى لقيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها[1]، وبالتالي نجد أن كلمة **تدقيق (Audit)**مشتقّة من الكلمة اللاتينية**(Audire)**، ومعناها يستمع[2] .

اولا: الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500 م

ما يعرف عن المحاسبة في هذه الفترة أنها كانت مقتصرة على الوحدات الحكومية وكذا المشروعات لعائلية، وكان الهدف من خلالها هو الوصول إلى الدقة، ومنع حدوث أي تلاعب أو غش بالدفاتر لمحاسبية. قد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة، كما ظهرت لأول مرة نظام لحماية المحاسبة العمومية لوقف اختلاس الأموال، وذلك بالفصل بين مسؤوليتي من يرخص بالإيرادات والنفقات، ومن يقوم بتحصيل الإيرادات وتسديد النفقات، وحتى في التاريخ الصيني كانت بدايات قديمة لمتدقيق من خلال وضع أنظمة الرقابة المتبادلة من أجل الفصل في الوظائف.[3]

ثانيا: الفترة من 1500 حتى 1850 م

لا تختلف هذه الفترة كثيرا عن الفترة السابقة لها إذ لم يتغير هدف التدقيق خلال هذه الفترة واقتصر على اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب، التزوير في الدفاتر المحاسبية، وكانت مهمة مراقب الحسابات مقتصرة فقط على تعقب تلك الأخطاء والتلاعبات واكتشافها

---

[1] خالد امين،**علم تدقيق الحسابات**،دار وائل للنشر،الطبعة الثانية،الاردن،2004،ص20

[2] سردوك فاتح،**دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية دراسة حالة الشركة الجزائرية للالمنيوم ALGAL بالمسيلة**،رسالة ماجستير في العلوم التجارية،جامعة محمد بوضياف المسيلة،الجزائر، 2004 ،ص23

[3] شريفي عمر،**التنظيم المهني للمراجعة**،دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية ،اطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف ،الجزائر ،2013 ،ص7

[1]. غير أن هذه الفترة شهدت ما يسمى بانفصال لملكية، وهو ما زاد من الحاجة إلى المدققين، ورغم ذلك بقيت ممارسة التدقيق بصفة تفصيلية.

كما شهدت هذه الفترة استعمال وتطبيق نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي حتى وإن لم يكن بشكل متطور كما هو عليه الحال مؤخرا، وظهور شبه رقابة داخلية عن المشاريع[2].

ثالثا: الفترة من 1850 حتى 1905 م

شهدت هذه الفترة ظهور شركات المساهمة الكبيرة تزامنا مع الثورة الصناعية في المملكة المتحدة، وبالتالي الانفصال التام بين الملاك والإدارة، ما زاد من إلحاح المساهمين في الطلب على المدققين حفاظا على أموالهم المستثمرة. وعزز ذلك صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862، الذي أوجب على شركات المساهمة تدقيق حساباتها من قبل مدقق مستقل أما أهداف التدقيق خلال هذه الفترة فكانت كالآتي:

- اكتشاف الغش والخطأ ؛
- اكتشاف ومنع الأخطاء الفنية؛
- اكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية[3].

ومما ميز هذه الفترة ما قرره القضاء الإنجليزي في بعض أحكامه الصادرة سنة 1897 أن الهدف الرئيسي للتدقيق ليس اكتشاف الأخطاء والغش الملاحظ في دفاتر المحاسبة ولا يستجوب على مرقب الحسابات أن يتحول إلى جاسوسا أو شرطي سري أو يقوم بعمله وهو متبني فكرة الشك في كل ما يقدم له. يرجع السبب في إصدار هذا القرار إلى كبر حجم المؤسسات وتفرع عملياتها، وظهور الشخصية المعنوية في الفكر لمحاسبي، وصعوبة إجراء التدقيق التفصيلي الذي زاد من مسؤولية مراقب الحسابات ليس فقط أمام عميله ولكن حتى أمام الغير، نظرا للاهتمام المتزايد بفحص حركة الأموال[4].

رابعا: الفترة من 1905 م إلى يومنا هذا

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

---

[1] محمود السيد ناغي ،**المراجعة اطار النظرية والممارسة** ،مكتبة الجلاء الجديدة بالمنصورة، الطبعة الثانية ،مصر ،1996 ،ص 16

[2] بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا بسطيف ،رسالة ماجستير في العلوم التجارية ،الجزائر ،2011 ،ص4

[3] محمد امين مازون ،**التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**،رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3 ،2011 ،ص4

[4] محمود السيد ناغي ، مرجع سبق ذكره ،ص17

التدقيق، فلم يعد اكتشاف الغش والخطأ، فاكتشاف مثل هذه الحالات هو من مسؤولية الإدارة. بل إن غرض التدقيق الرئيسي هو تقرير المدقق المستقل والمحايد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي.[1]

الفرع الثاني: مفهوم التدقيق الخارجي

لقد تعددت الجوانب التي تم التطرق إليها في تعاريف التدقيق وهذا باختلاف الهيئات والأطراف
. الصادرة عنها نأتي على أهم هذه التعاريف

يعرف اتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق الخارجي على انه" إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة متعلقة بالقرارات أو بالأرصدة الاقتصادية وتقييمها بصورة موضوعية لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات بمقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين.[2]" .

كما عرف التدقيق الخارجي بأنه: "تتمثل المراجعات الخارجية في عمليات المراجعة المؤدات لأطراف خارج المنشأة محل المراجعة عن طريق خبراء متخصصين مستقلين عن المنشأة محل المراجعة أو موظفيها التابعين يطلق عليهم بالمراجعين الخارجيين، ويتميز هؤلاء المراجعون بالتأهيل والاستقلال، ومجال نلك المراجعة تتمثل بوجه عام في المراجعة المالية أو مراجعة القوائم المالية، ويقوم المراجع الخارجي بأداء عملية لمراجعة وفقا لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها، ولعل أكثر عمليات المراجعة الخارجية المؤداة بشكل أكثر شيوعا المراجعة الإلزامية، حيث نلتزم منشآت الأعمال بتعيين مراقب حسابات من خلال الجمعية العامة مقابل أتعاب معينة تطبيقا لأحكام القانون".[3].

وعرف التدقيق الخارجي على أنه" الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية ومن ناحية أخرى فإن المراجعة الخارجية بمعناها المتطور والحديث والشامل ما هي إلا نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المنشأة [4]" موضوع المراجعة

وعرفت منظمة العمل الفرنسي التدقيق على أنه " مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف معني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استناد على معايير لتقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم.[5]."

وعرف التدقيق الخارجي على أنه" فحص منظم ومنهجي لمؤسسة ما، يقوم به شخص مستقل ومختص، والذي يقوم بالمصادقة على العمليات المهمة التي قام بمراجعتها، كما يتحقق من تطبيق المعايير والقواعد الأساسية في

---

[1] محمد امين مازون ،مرجع سبق ذكره ،ص4

[2] محمد التهامي طواهر، **المراجعة وتدقيق الحسابات**،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر، 2003 ،ص7

[3] امين السيد احمد لطفي ،**المراجعة لأغراض مختلفة** ،بدون دار نشر، مصر ،2004 ،ص15

[4] محمد السيد السرايا ،**أصول وقواعد المراجعة والتدقيق**، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية ،مصر 2002، ص41

[5] مسعود صديقي ،احمد نفار، **المراجعة الداخلية**، الطبعة الأولى، مطبعة مزوار، الجزائر، 2010 ،ص 11

المؤسسة، ويتحقق من إجراءات نظام المراقبة الداخلية، بهدف أن يصل إلى إعداد تقرير نهائي تضمن رأيه المحايد عن وضعية المؤسسة التي قام بتدقيقها[1]".

بعد سرد هذه التعاريف يمكن صياغة تعريف بسيط وشامل للتدقيق الخارجي،

التدقيق الخارجي: "هو فحص انتقائي مخطط، يقوم به شخص محترف ومستقل للتأكد من صحة ومصداقية لمعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وكذا النظام المحاسبي، يدلي من خلاله المدقق " برأي فني محايد وموضوعي مدعم بأدلة وقرائن إثبات في التقرير.

المطلب الثاني : أهداف التدقيق الخارجي وأهميته

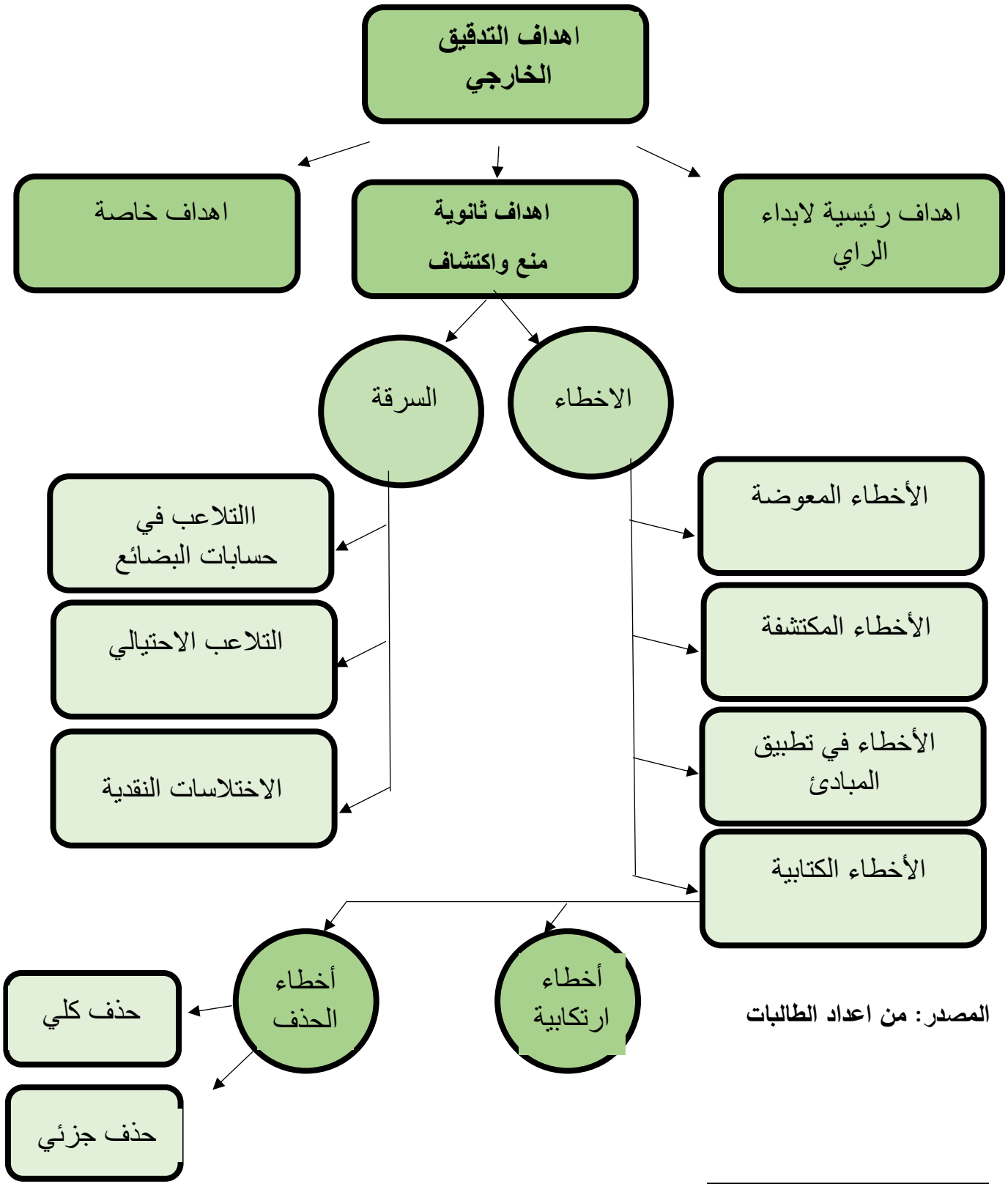
يرجى من تطبيق التدقيق الخارجي بلوغ وتحقيق العديد من الأهداف، يمكن الوقوف على بعضها، وهذا ما يزيد من أهميته في مختلف المجالات، وعند فئة كبيرة من المجتمع.

الفرع الاول: أهداف التدقيق الخارجي

أولا :الأهداف التقليدية ويمكن حصرها في الشكل التالي:

[1] Pascal Dumontier et autres, **La qualité de l'audit externe et les mécanismes de gouvernance des entreprises : une étude empirique menée dans le contexte tunisien**, Association francophone de comptabilité, Tunis, 2006, p. 4. https://halshs.archives-ouvertes.fr/

الشكل رقم(1-1):الأهداف التقليدية للتدقيق الخارجي[1]



المصدر: من اعداد الطالبات

[1] بوقابة زينب ، **التدقيق الخارجي و تاثيره على فعالية الاداء في المؤسسة الاقتصادية** ، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية – تخصص محاسبة و تدقيق جامعة الجزائر 2009 ص49

ثانيا : الأهداف الحديثة

بعد التطور الذي حصل في بيئة الأعمال و الانفتاح الاقتصادي الدولي وأثر العولمة على اقتصاديات الدولة فقد تغيرت النظرة إلى التدقيق مما تطلب من المدقق تقديم خدمات أهم من اكتشاف الأخطاء و الغش وغيرها من الأهداف التقليدية ليقوم بعملية التدقيق من أجل تحقيق الأهداف العصرية التي تتلاءم وبيئة الأعمال الحالية حيث أصبحت أهداف التدقيق اليوم على:

- ✓ مراقبة الخطط و متابعة تنفيذها و التعرف على أسباب عدم تحقيق الأهداف الموضوعة من قبل المنشأة وتقييم النتائج التي تم التوصل إليها مقارنة مع الأهداف المرسومة.
- ✓ العمل على تحقيق أقصى درجة ممكنة من الكفاية الإنتاجية و القضاء على الهدر و الإسراف في جميع نشاطات المؤسسة وتحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية للمجتمع بالإضافة إلى الأهداف السابقة.[1]

الفرع الثاني : أهمية التدقيق الخارجي

إن أهمية التدقيق الخارجي تتمثل في كونه وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت طرفا داخليا أو خارجيا، إذ تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية لاتخاذ قرارات ورسم خطط مستقبلية، فرغم تعارض مصالح مستخدمي القوائم المالية وعدم قدرتهم على التحقق من مصداقية لمعلومات بأنفسهم، فإن ذلك يزيد من أهمية التدقيق الخارجي نتيجة العوائد الناتجة منه والتي يستفيد منها خنلف مستعمليه، فالأهمية الأساسية للتدقيق الخارجي تتمثل في القيمة المضافة من المعلومات التي تعمل على تعزيز الثقة وزيادة مصداقية وجودة تقارير التدقيق التي تكون بمثابة دليل يعتمد عليه في اتخاذ قرارات بناءة ومدروسة ذات نتائج مستقبلية باهرة، ومن بين المستغيدين من التدقيق الخارجي نجد:

- **إدارة المؤسسة:** مصادقة المدقق الخارجي على قوائمها يمنحها درجة كبيرة من الثقة ويزيد من نسبة الاعتماد عليها، فكلما كان المدقق الخارجي يتميز بالحيادية والموضوعية وكلما كان مؤهلا وذو خبرة معتبرة، كلما زاد الحمل عليه في المكانة التي يوضع فيها ويصبح رأيه القاعدة الأساسية في بناء العديد من الأسس الإدارية كتطوير المعلومات المحاسبية والإدارية والتخطيط الاستثماري والضريبي والمالي، فكلما زادت ثقة إدارة المؤسسة المعنية بالتدقيق بالمدقق الخارجي كلما اعتمدت النصائح المقدمة من طرفه، مع أن يحرص لمدقق على استقلاله وحياده وعدم انحيازه لأي طرف على حساب الأطراف الأخرى[2].
- **المساهمون:** يعتبر التدقيق كضمانة للمساهمين لمنع حدوث اختلاس وتلاعبات، كما أن تقرير مدقق لحسابات يساهم في جلب مستثمرين جدد.

---

[1] قزيز عبد الحفيظ ، د.خمقاني بدر الزمان،**دور التدقيق الخارجي في تحقيق موثوقية المعلومات المحاسبية دراسة ميدانية**،جامعة قاصدي مرباح ورقلة،الجزائر، 2020/2019،ص7

[2] امين احمد السيد لطفي ،مرجع سبق ذكره ،ص25

- **الدائنون:** يعتمد هؤلاء على تقرير المدقق حيث يقومون بتحليل القوائم المالية بعد فحصها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام، لأنهم يهتمون بالمعلومات التي تساعدهم على معرفة ما إذا كانت قروضهم بالإضافة إلى الفوائد، سيتم تسديدها في مواعيد استحقاقها.[1]
- **العاملون:** يفيد التدقيق الخارجي العاملين أو المستخدمين من عدة جوانب فهو يقدم لهم المعلومة المتعلقة باستقرار وربحية المؤسسة من جهة، ومن جهة أخرى فمجرد علمهم بأن عملهم سوف يخضع إلى تدقيق ومراقبة من طرف خارج عن المؤسسة، فإن ذلك يدفعهم إلى الحرص وتقديم العناية التامة لما يقومون به من عمل، وسيكون التدقيق الخارجي سببا في تقليل من الأخطاء أو منعها من الحدوث أصلا. ومن جهة أخرى إذا اكتشف المدقق الخارجي وجود أخطاء جوهرية ونبه الإدارة بذلك ولم تقم بتصحيح تلك الأخطاء لجوهرية، فإنه يلزم على المدقق الخارجي أن يبين ذلك في تقريره ويوضح في رأيه أن المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة لا يمكن أن يعتمد عليها[2].
- **المجتمع:** يتمثل المجتمع في باقي المستفيدين الذين لم يتم ذكرهم، فأي شخص طبيعي أو معنوي يتأثر بقرارات المؤسسة محل التدقيق فإنه يدخل ضمن المستفيدين، وكلما زاد حجم المؤسسة وتعاظم حجم رأس مالها كلما زاد حجم المجتمع المستفيد من القوائم المالية للمؤسسة وتقرير المدقق الخارجي لها خصوصا إذا كانت المؤسسة متعددة الجنسيات، فإن المسؤولية تزيد ثقلا على المدقق الخارجي الذي ينظر إليه على أنه الفرد المتكامل الذي يعتمد عليه في اتخاذ القرار.

المطلب الثالث :أنواع التدقيق الخارجي

يفرق في الواقع بين ثلاثة أنواع من التدقيق الخارجي وهي[3]:

- **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 او الخارجية) المتعاملة مع المؤسسة والذي يمكن تجديده سنويا.
- **الخبرة القضائية:** الذي يقوم به محترف خارجي بطلب من المحكمة.

ويمكن التفريق بين أنواع التدقيق الخارجي من خلال الجدول التالي:

---

[1] احمد طرطار وعبد العالي منصر، **تقنيات المحاسبة العامة** ،الطبعة الاولى، جسور للنشر والتوزيع ،الجزائر، 2015 ،ص199

[2] امين احمد السيد لطفي ،مرجع سبق ذكره ،ص24/23

[3] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من المظرية الى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ،الطبعة الثالثة ،2008 ،ص27

الجدول رقم(1-1):المقارنة بين أنواع التدقيق الخارجي

المؤشرات	تدقيق قانوني	تدقيق تعاقدي	تدقيق قضائي
طبيعة المهمة	مهام قانونية ذات طابع عمومي	تعاقدية	تعهد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المدير العام أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات والصورة الفوتوغرافية، وتدقيق ممارسات مجلس الإدارة	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية موضوع نزاع قضائي
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
الاستقلالية	تامة اتجاه الإدارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	تامة اتجاه الأطراف
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماماً	محترم مبدئياً لكن قد تقدم إرشادات في التسيير	ينبغي احترامه
إرسال التقارير	مجلس الإدارة، الجمعية العامة (العادية وغير العادية)	المديرية العامة أو مجلس الإدارة	إلى القاضي المكلف بالقضية
الالتزام	حسب الوسائل	حسب الوسائل أو النتائج حسب نوع المهمة	حسب النتائج مبدئياً
المسؤولية	مدنية، جزائية، تأديبية	مدنية، جزائية، تأديبية	مدنية، جزائية، تأديبية
التسعير	مهمة تأسيسية عادة من طلب القضاء وليس من طلب المؤسسة	عادة في العقد	من طرف القاضي المشرف على الخبرة
الأتعاب	قانون تنظيمي	محددة في العقد	اقتراح من الخبير يحدد من طرف القاضي

طريقة العمل المتبعة	فحص الإجراءات والرقابة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية	فحص الإجراءات والرقابة الداخلية، مراقبة الحسابات	طريقة تتماشى مع حاجة الجهة القضائية المطلوبة

المصدر: محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق ،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة ،2008، ص 28

المبحث الثاني : معايير و أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي

يسعى هذا المبحث للإطار التنظيمي والأخلاقي لمهنة التدقيق الخارجي، من خلال التطرق إلى أبرز المعايير المهنية المتعارف عليها التي تضبط إجراءات التدقيق، ثم عرض المبادئ الأخلاقية التي تحكم سلوك المدقق الخارجي، مع التركيز في الأخير على استقلاليته باعتبارها عنصرًا جوهريًا لضمان موضوعية الرأي المهني وتعزيز الثقة في نتائجه .

المطلب الأول:معايير التدقيق الخارجي المتعارف عليها

اعتمد التدقيق كمهنة على مجموعة من المعايير المتعارف عليها التي تصدرها الهيئات المهنية و تلقي القبول ويعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من عمل جاهدا على وضع معايير أداء معينة صدرت في 1954م حيث قسمت إلى ثلاث مجموعات رئيسية هي:

الفرع الاول : المعايير العامة (الشخصية)

و توصف هذه المجموعة من المعايير بأنها عامة لكونها تعد المقابلة لمعايير العمل الميداني و معايير التقرير، كما أنها توصف بأنها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية للمدقق الخارجي، وتتكون المعايير العامة أو الشخصية من ثلاثة معايير : [1]

اولا: التأهيل العلمي و العملي لمدقق الحسابات

يجب أن يكون لدى المدققين درجات مرتفعة من الفهم لكل من أمور المحاسبة و التدقيق ، حيث يضع المعيار الأول من المعايير العامة المسؤولية على المدققين في استيفاء متطلبات التدريب و الكفاءة من خلال التعليم و الخبرة في مجال التدقيق .[2]

وفي حالة الجزائر فقد أشار القانون الجزائري إلى ضرورة توفر التأهيل العلمي في مدقق الحسابات ، والذي يتمثل في محافظ الحسابات و الخبير المحاسبي ، إذ يشترط في من يمارس مهنة التدقيق الشروط التالية:[3]

–التأهيل العلمي و العملي: حيث يجب أن يكون المترشح متحصلا على إحدى شهادات التعليم العالي الآتية أو أي شهادة أجنبية معادلة:

---

[1] احمد حلمي جمعة ، مرجع سبق ذكره ص53/52

[2] امين السيد احمد لطفي ، مرجع سبق ذكره ، ص 109

[3] قزيز عبد الحفيظ ، د. خمقاني بدر الزمان ،مرجع سبق ذكره ،ص10

* ليسانس في العلوم المالية.

* ليسانس فرع عالية ومحاسبة المدرسة العليا للتجارة.

إضافة إلى هذه الشهادات يشترط أن يزاول إما تكوينا مهنيا كخبير محاسبي مدته سنتان ليتوج بشهادة نهاية التدريب القانوني، أو إثبات خبرة قدرها 10 سنوات في الميدان المحاسبي والمالي و متابعة تدريب مهني مدته 6 أشهر وقد حدد القانون الجزائري عدة شهادات أخرى مقرونة بالخبرة العملية. و يلاحظ أن هناك ترابط بين التأهيل العلمي و العملي إذ يتم ربط الشهادات بتربص الخبرة أو بإثبات سنوات الخبرة في الميدان.

و مما سبق يمكن الوقوف على أهم عناصر هذا المعيار و هي:

* التأهيل العلمي أو الدراسي.

* التأهيل العملي و الخبرة المهنية.

*الربط بين التأهيل العلمي والعملي و متطلبات الأداء المهني.

ثانيا : استقلال المدققين

يجب على المدقق أن يكون مستقلا في شخصيته و تفكيره و في كل ما يتعلق بإجراءات العمل وهذا ما نصت عليه المادة 3 من القانون رقم 91-08 [1] و المادة 67 من قانون 01/10 [2] و يسعى مستعملو المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها للحصول على معلومات ذات مصداقية للاعتماد عليها في شن قرارات مستقبلية، إذ أن تحديد مدى الاعتماد على هذه المعلومات يكون على أساس مدى استقلالية المدقق ، لذا ينبغي توافر النقطتين التاليتين :

1-عدم وجود مصالح مادية للمدقق: ينبغي على المدقق أن لا تكون له مصالح مادية مع المؤسسة التي يقوم بتدقيقها و أن لا تكون لاحد أقربائه مصالح من نفس النوع، وجود ذالك قد يؤثر على استقلاليته في إبداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية الختامية.

2-وجود استقلال ذاتي: يفترض في هذه النقطة عدم تدخل العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المدقق بشأن فحص البيانات و السجلات المحاسبية ، بحيث لا يتعرض لضغوط تحد من التحقيق المهني للتدقيق و يتضمن هذا المعيار الأبعاد الثلاثة التالية:

- الاستقلال في إعداد برنامج التدقيق
- الاستقلال في مجال الفحص
- الاستقلال في إعداد التقرير

ثالثا: العناية المهنية الملائمة

[1] قانون 08/91 الجريدة الرسمية – عدد 20 الجزائر مؤرخة في 1 ماي 1991 ص 651

[2] قانون 01/10 الجريدة الرسمية – عدد 47 الجزائر مؤرخة في 19 جويلية 2010 ص 11

يتضمن هذا المعيار ضرورة بذل العناية المهنية المعتادة في كافة جوانب التدقيق . و يعني ذلك أن المدقق مسؤول مهنيا على أداء عمله على نحو جاد و حذر ، و للتوضيح يشعل بذل العناية المهنية جوانب مثل اكتمال أوراق العمل ، كفاية أدلة التدقيق و موضوعية تقرير المدقق، كما يجب أن يتجنب المدقق كمهني الإهمال و لكن لا يتوقع منه أن يصل للحكم المثالي في كافة الحالات.

يتضمن هذا المعيار ضرورة بذل العناية المهنية المعتادة في كافة جوانب التدقيق . و يعني ذلك أن المدقق مسؤول مهنيا على أداء عمله على نحو جاد و حذر ، و للتوضيح يشعل بذل العناية المهنية جوانب مثل اكتمال أوراق العمل ، كفاية أدلة التدقيق و موضوعية تقرير المدقق، كما يجب أن يتجنب المدقق كمهني الإهمال و لكن لا يتوقع منه أن يصل للحكم المثالي في كافة الحالات. [1]

الفرع الثاني: معايير العمل الميداني

تتعلق هذه المعايير بتنفيذ عملية التدقيق، و تمثل مبادئ التدقيق التي تحكم طبيعة و مدى أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات التدقيق المرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها عند استخدام هذه الإجراءات. وتشتمل هذه المجموعة على ثلاثة معايير هي : [2]

اولا : التخطيط والإشراف الملائمين

يجب أن تخطط خطوات العمل الميداني تخطيطا مناسبة وكافيا، و يجب أن يتم الإشراف على أعمال المساعدين إن وجدوا بطريقة مناسبة و فعالة.

ثانيا: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل مفصل وواق حتى يتمكن المدقق من تقرير مدى الاعتماد عليها ، و تحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات التدقيق و هذا ما أشارت إليه المادة 25 من قانون 01/10.[3]

ثالثا: كفاية الأدلة وجودتها

يجب الحصول على أدلة و براهين كافية ومقنعة عن طريق الفحص و الملاحظة الشخصية الاستفسارات و المصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي في القوائم المالية الخاضعة لعملية التدقيق.

الفرع الثالث: معايير التقرير

---

[1] وجدان علي احمد ، دور **الرقابة الداخلية و المراجعة الخارجية في تحسين اداء المؤسسة** ، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة و تدقيق ، جامعة الجزائر،2009،ص134

[2] حسين احمد دحدوح و حسين يوسف القاضي ، **مراجعة الحسابات المتقدمة الاطار النظري و الاجراءات العملية** ، الجزء الاول ، الطبعة الاولى – دار الثقافة للنشر و التوزيع ، عمان /الاردن 2009 ص 264

[3] قانون 01/10 ، مرجع سابق، ص7

و ترتبط هذه المعايير بكيفية إعداد التقرير النهائي لمدقق الحسابات و تشتمل هذه المعايير على أربعة معايير هي [1]:

المعيار الاول: التقرير عن ما إذا كانت التقارير المالية قد أعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها هذا و تجدر الإشارة إلى أنه في ظل الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية(IAS)عند التدقيق يتم استبدال هذه الميادين بالمعايير (IAS)أي يذكر المدقق بدلا من المباني الدولية المقبولة قبولا عاما(GAP)
وذلك في فقرة إبداء الرأي.

المعيار الثاني : التقرير عن ثبات المنشأة في تطبيق المبادئ المحاسبية في الفترات المحاسبية المختلفة يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تم استخدامها في إعداد و تصوير القوائم المالية الخاضعة للتدقيق تتماثل مع نقص المبادئ التي استخدمت عند إعداد و تصوير القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة، و هذا ما نصت عليه المادة 23 من قانون 10 /01.[2]

المعيار الثالث : التقرير عن الإفصاح في التقارير المالية أي الإشارة في التقرير عن الإفصاح الكافي عن جميع المعلومات في القوائم المالية و بناء على الأهمية التسلية.

المعيار الرابع: التقرير الفني المحايد عن التقارير المالية ككل مع بيان طبيعة الفحص و درجة المسؤولية التي يتحملها بناءا على هذا المعيار يمكن تقسيم رأي المدقق الخارجي الى أنواع وفيما يلي شرح لهذه الأنواع :[3]

التقرير النظيف : يعتبر التقرير النظيف الموضح لرأي المدقق الإيجابي حول المعلومات المحاسبية أحد الأنواع القليلة كونه يعبر عن تمثيل القوائم المالية النتيجة أعمال المؤسسة و مركزها المالي تمثيلا عادلا طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، إذ يقوم هذا التقرير على أساس تيني نظام سليم للرقابة الداخلية بكل مقوماته و إجراءاته ، و كذا على أساس سلامة المعالجة المحاسبية إن هذا التقرير يدل على تبني المدقق المعايير التدقيق المتعارف عليها و السالف ذكرها من جهة ومن جهة أخرى سلامة الممارسة المحاسبية داخل المؤسسة وقد يمتنع المدقق عن إصدار التقرير النظيف نظرا للاعتبارات التالية:

- عدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كليا أو جزئيا
- عدم تمائل الطرق المحاسبية من فترة إلى أخرى
- عدم كفاية الأدلة والإيضاحات الضرورية للمعالجة المحاسبية
- غياب معايير التدقيق المتعارف عليها كعدم استقلالية المدقق بالنسبة للمؤسسة أو عدم سلامة نظام الرقابة الداخلية بالشكل الذي يسمح للمدقق بأداء مهمته في حدود الوقت المناسب أو عدم إمكانية تطبيق إجراءات التدقيق المصادفات التي تؤكد صحة أرصدة حسابات الزبائن و الموردين أو حساب البنك، أو في حالات

[1] احمد حلمي جمعة ، سبق ذكره ص 30/29

[2] قانون 01/10 ،مرجع سابق ،ص 7

[3] محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي ، مرجع سابق ص 57/55

أخرى كعدم توفر السجلات والدفاتر والمستندات أو عدم التأكد من مبالغ التعويضات التي يجب أن تلتزم بها المؤسسة.

التقرير التحفظي : يعتبر التقرير التحفظي امتداد معدل التقرير التقيت. كونه يشير إلى بعض التحفظات يراها المدقق ضرورية للوصول إلى معلومات معبرة عن الوضعية الفنية للمؤسسة في هذا الإطار بشير المدقق إلى هذه التحفظات بكل وضوح وصراحة ، ويحدد تأثيرها على الوضعية الحقيقية و على القوائم المالية للمؤسسة و مركزها المالي يرتبط التقرير النظيف بالأهمية النسبية لهذه التحفظات و يعنى تأثيرها على صحة المعلومات المحاسبية و المالية ، إذ يشترط أن لا تؤثرذه التحفظات إلى حد التظليل على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة وعلى القوائم المالية الختامية لها .

التقرير السالب: يصدر المدقق هذا التقرير ، إذا قام بعملية التدقيق وفقا لمعاييرها و أي بأن المعلومات المحاسبية الثانية من النظام المولد لها لم يتم إعدادها وفقا لمعالجة سليمة ولم يراع في معالجتها و مرضها تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عام ، كان يقيم و يسجل جزءا كبيرا من الأحوال الثابتة على أساس قيمة مقدرة بدلا من التكلفة الحقيقية لها أو يسجل جزء كبير من المصروفات الإرادية على أنها مصروفات رأسمالية بحكم التأثير السلبي الذي يتركه الرأي العكسي على قراءة القوائم المالية، فإنه ينبغي على المدقق أن يصدر هذا الرأي ، إلا إذا اعتقد فعلا أن هناك خروجا خطيرا جدا عن تطبيق المبادئ المحاسبية.

تقرير عدم إبداء الرأي : إن تقرير عدم إبداء الرأي يكون عادة عند استحالة تطبيق إجراءات التدقيق التي يرى المدقق ضرورة استخدامها، كاستحالة حصوله على الأدلة و البراهين التي تساعده على إبداء رأيه أو هدم كفاية نطاق الفحص بسبب القيود التي تضعها إدارة المؤسسة على نطاق عملية التدقيق أو بسبب ظروف خارجية عن إرادة هذه الأخيرة .

وتمثل المعايير السابقة في ظل مجموعاتها الثلاث الضوابط و المقاييس التي يجب أن يلتزم بتطبيقها مدقق الحسابات عند مباشرته المهنة ولكن يلاحظ أن هذه المعايير تحتاج إلى المزيد من الدراسة و التعليل ، وجب أن يضاف إلها معيار يتطلب الالتزام بقواعد السلوك الميني عند القيام بعملية التدقيق و في إعداد التقرير مع العلم أن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي قد أضاف عام 1988م قسم

خاص لمفاهيم و قواعد آداب و سلوك المهنة في دليل قواعد السلوك المهني. و ما هو قد أكد على تطبيق هذه المعايير باعتبارها المعايير العامة، وذلك في كتابه (IFAC) جدير بالذكر أن الإتحاد الدولي للمحاسبين المنشور عام 1997 م كما أكد أيضا من أخلاقيات المهنة. [1]

المطلب الثاني: أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي

مفهوم أخلاقيات المهنة:الفرع الاول

[1] احمد حلمي جمعة ، مرجع سابق ، ص 137/136

يتكون مصطلح أخلاقيات المهنة من مفردتين، مفرد الأخلاقيات ومفرد المهنة، فالأخلاقيات من الأخلاق وهي تعني "مجموعة الأسس والقواعد والضوابط التي تتشكل من مصادر محددة، وتصبح إطارا مرجعيا من المعايير، تحكم منهج تفكير وتصرف وسلوك الأفراد في المنظمة للتمييز بين ما هو مقبول وما غير مقبول، وما هو صحيح وما هو غير صحيح، وما هو مشروع وما هو غير مشروع، بما يترتب عليه السلوك الوظيفي والإداري والقيادي والمؤسسي المنضبط أخلاقيا وقيميا من وجهة نظر المؤسسة والمجتمع"، وإذا أضيف إليها مفرد المهنة فإنه يقصد بها الأخلاقيات الواجب توفرها عند أداء المهنة وبالتالي فإنه يقصد بأخلاقيات المهنة " أنها مجموعة المبادئ والقيم التي يلتزم بها الأفراد والجماعات خلال أدائهم لمسؤولياتهم وواجباتهم وهي إحدى مقومات المهنة سواء في استقلالها المهني عن المهن الأخرى أو تنظيم سلوك أعضائها المهني في الممارسة"[1]، وعرفت الأخلاقيات "على أنها مجموعة من لمبادئ أو القيم...وتتمثل أمثلة هذه المبادئ أو القيم في القوانين، القواعد التنظيمية، المواعظ الدينية مواثيق العمل للجماعات المهنية مثل المحاسبين، ومواثيق السلوك في المنظمات المختلفة"[2]، كما عرفت أخلاقيات المهنة بأنها:" مجموعة من المعايير والمبادئ التي تهيمن على السلوك الإداري وتمثل خطوط توجيهية للمديرين في صنع القرار البديل الأخلاقي بين البدائل المتاحة والذي يرضي كافة أصحاب المصالح.

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة في أخلاقيات المهنة

نظرا إلى أن أي مهنة مرتبطة بالعالم الخارجي، وأن ممارس تلك المهنة ضروري أن يحتك بالأخرين من أجل انجازها وتنفيذها وبالتالي فإنه ينتج عن ذلك تأثيرات متبادلة، فمن ذلك يمكن القول أن الأخلاق تعتبر مكتسبة بالنسبة للفرد وليست وراثية أي أنه يحصل عليها مع مرور الزمن من علاقاته مع الأخرين

سواء كانوا أسرته الصغيرة أم بيئته التي يعيش فيها أم مختلف الأشخاص الذين يحتك بهم لكسب الخبرات – أو من الأحداث والمواقف التي تواجهه خلال حياته.[3]

هناك العديد من العوامل التي تؤثر على أخلاقيات المهنة والتي لا يمكن حصرها أهمها:

البيئة الاجتماعية: تتمثل البيئة الاجتماعية المحيط الاجتماعي الذي يعيش فيه الفرد بداية من المنزل ومكان العمل إلى المدينة، وكل ما يسودها من تقاليد وعادات ومعتقدات وأحوال اجتماعية واقتصادية وسياسية وغيرها، التي قد تساهم بشكل مباشر أو غير مباشر في تشكيل وتكوين سلوك الفرد وتطوير نفسه، إذ تنمو هذه الممارسات السلوكية وتتطور مع تطور مراحل النمو التي يمر بها الفرد .[4]

---

[1] طارق حماد المبيضين واخرون ،**تاثير اخلاقيات مهنة المحاسبة في الالتزام المهني للمحاسب** ،**الفكر المحاسبي**، العدد 4، المجلد رقم 18 مصر ،2014 ،ص 63

[2] الفين ارينز واخرون، **المراجعة المحاسبية وخدمات التأكيد** ، تعريب ومراجعة محمد عبد الفتاح ،غريب جبرغريب ،الكتاب الاول،دار المريخ للنشر، السعودية ،2013 ،ص 148

[3] غانم فنجان ،موسى فاطمة ،فاتح احمد ،**اخلاقيات التفاوض في المنهج الإسلامي** ،دار الكندي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن ،2008 ص 226

[4] http://www.kitabat.info/print.php?55196] شوهد يوم 2026/02/28 على الساعة 14:53

فالبيئة الاجتماعية تساهم بشكل مباشر وغير مباشر من خلال تنمية وتطوير السلوك المهني، لكن الفرد في الدول العربية يتبع مبادئ اجتماعية خاصة، كالأخذ بالاعتبار صلة القرابة أو الصداقة وهذا الأسر يمس السلوك الأخلاقي للفرد وهذا يرجع الأمر إلى الأسرة أو المحيط الذي ينتمي إليه الفرد، فهو يتعلم من خلال هذا الانتماء بأن الولاء في المقام الأول للأسرة والأصدقاء وليس المصلحة العامة.

البيئة الاقتصادية: تتمثل البيئة الاقتصادية في الأوضاع الاقتصادية التي تسود المجتمع الذي يعيش فيه الفرد على سبيل المثال الغلى، الفقر، ارتفاع مستوى المعيشة، تدني مستوى الرواتب والأجور ، ويمكنها أن تلعب دورا كبيرا في تكوين أخلاقيات الفرد كما أنها قد تؤدي إلى نشوء طبقات اقتصادية متعددة داخل المجتمع الواحد، وهذا الأمر قد يؤدي بطريقة غير مباشرة إلى تكون جماعات كل جماعة لها مبادئ واتجاهات وسلوك تتبعه يختلف على الجماعة الأخرى، خصوصا في الدول النامية إذ أن الفرد

في الدول النامية له متطلبات وطموحات كبيرة لا تتناسب مع إمكانيات الدولة في توفير ما تستطيع من خدمات وسلع، وأيضا يسعى الأفراد إلى تحقيق جميع آمالهم وتطلعاتهم في تحسين أوضاعهم المعيشية لكن رواتبهم قليلة بالمقارنة مع ذلك، وهذا ما يسبب في تزايد نسب الانحراف ولو كان عن غير عمد

البيئة السياسية: تمثل البيئة السياسية المناخ الذي يعيشه المجتمع في شكل نظام سياسي، ومدى تمتع الأفراد بحرية التعبير تحت الرقابة بأنواعها الإدارية والتشريعية والسياسية والشعبية، يتأثر الأفراد بالبيئة السياسية لأنهم بمثابة العضو الأساسي فيها، فيمكن للبيئة السياسية بطبيعتها وخصائصها التأثير في تكوين اتجاهات وأنماط الأفراد، إما بتحفيز الأفراد من خلال السلوك الأخلاقي الحسن له أو ردع ومعاقبة الأفراد ذوي السلوك اللاأخلاقي.

الفرد قد يقوم أحيانا بسلوك تنظيمي يهدف إلى تحقيق رغبات السلطات التنفيذية لكن على حساب المصلحة العامة، وربما يعود السبب إلى الخوف من المسؤولين أو من العدم الترقية أو الطرد، وهذا في ظل غياب الرقابة بأنواعها، وغياب الرقابة يسبب أيضا في فساد السياسيين وزيادة الانحراف في سلوك العاملين في مجال خرق القوانين، كما تسهل التخلص من العقاب.[1]

المطلب الثالث : استقلالية المدقق الخارجي

الفرع الاول: مفهوم إستقلالية المدقق الخارجي

تنوعت وتعددت التعريفات التي حاولت توضيح مفهوم الاستقلالية ونجد منها:

[1] أسامة محمد خليل الزيناتي، **دور اخلاقيات المهنة في تعزيز المسؤولية الاجتماعية في المستشفيات الحكومية الفلسطينية** ،رسالة ماجستير، جامعة الأقصى ،فلسطين ،2014 ،ص19

فمن بين التعاريف نجد بان الاستقلالية تعني "أن يقوم المدقق بعمله في جميع مراحل عملية التدقيق بكل أمانة واستقامة وموضوعية ودون أي تحيز لجهة معينة وبدون الخضوع لأي تأثيرات يمكن أن تتعارض مع الموضوعية والنزاهة"[1]، وعرفت على أنها "قدرة المدقق على مقاومة ضغوط الإدارة.[2]"

كما نجد أن استقلال مدقق الحسابات يعني "إمكانية قيامه بعمله بأمانة وموضوعية، بحيث لا يقوم بإخفاء الحقائق أو بإعطاء بيانات غير ممثلة للواقع ".[3]

ويعرف استقلال المدقق بشخصيته وتفكيره المستقل هو" أن يكون بعيداً عن أي مؤثرات أخرى فيما يرتبط بالعمل الموكل إليه".[4]

فوفقاً لقواعد السلوك المهني الصادرة عن المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين فإن الاستقلالية تتكون من عنصرين يمكن تعريفهما على النحو التالي:[5])AICPA(

1-**الاستقلال الذهني:** وهو حالة ذهنية تسمح للمدقق بأداء خدمات التصديق دون أن يتأثر بالعوامل التي " تضر حكمه المهني، وبما يسمح له بالعمل بنزاهة وممارسة الموضوعية والشك المهني

2-الاستقلال في المظهر: وهو تجنب الظروف بحيث إن طرفاً ثالثاً عاقلاً وعلى إطلاع، ويملك المعرفة بكافة المعلومات ذات الصلة بما فيها الإجراءات الوقائية المتبعة، سيتوصل منطقياً إلى استنتاج أن الاستقامة والموضوعية والشك المهني لدي المدقق أو أعضاء فريقه قد تأثرت."

ومن خلال التعاريف السابقة يرى الباحث بأن الاستقلالية هي عمل المدقق دون تحيز أثناء تأدية لهامه، وتحرره من أية رقابة أو سيطرة سواء من داخل المؤسسة أو خارجها، ومقاومة كافة الضغوط التي يمكن أن يتعرض إليها من قبل الإدارة بهدف التأثير على أحكامه.

كما تجدر الإشارة إلى أنه قد يتسبب إستخدام كلمة "استقلالية "بمفردها بحدوث سوء فهم خارج السياق قد تقود هذه الكلمة إلى الاعتقاد بأن الشخص الذي يمارس الحكم المهني ينبغي أن يكون حراً من جميع العلاقات الاقتصادية

---

[1] الذنيبات علي،**تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2010 ،ص15.

[2] Nasution, Damai. **Essays On Auditor Independence** . Accounting School of Business & Åbo،Economics

.,p052013Akademi University, Finland.

[3] الغنودي عيسى عبد الله،**دور قواعد الإدارة الرشيدة– الحوكمة–في دعم استقلال مراجعي الحسابات في ليبيا**، أطروحة دكتوراه، جامعة

. دمشق،سوريا ، 2011 ،ص 485

[4] قريط عصام، **الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24 العدد 01

. الأردن، 2008 ، ص 17

[5] AICPA، 2015.Usa. New York. Conduct of Professional Code،p11

والمالية، وغيرها من العلاقات وهذا أمر مستحيل، حيث إن لكل عضو في المجتمع علاقات مع الآخرين، لذلك يجب تقييم خطورة العلاقات الاقتصادية والمالية وغيرها في ضوء ما قد يراه طرف ثالث عاقل وعلى إطلاع ويملك المعرفة بكافة المعلومات ذات الصلة غير مقبول واستناداً إلى منهج الإطار المفاهيمي للاستقلالية الذي نصت عليه قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الدولية.

الفرع الثاني: أهمية إستقلالية المدقق الخارجي

تعد مهنة التدقيق حقا للأطراف من ذوي المصلحة في نشاط المؤسسة لتراقب تصرفات الإدارة في ما يتعلق بالحفاظ على الموارد والالتزام بالقوانين والقواعد الموضوعة، فجوهر التدقيق هو التحقق من التقارير المالية التي تعدها الإدارة وتقدمها إلى المساهمين، والإدارة لديها دائماً الدوافع لتقديم تقارير مالية لا تعبر عن حقيقة الأحوال المالية والاقتصادية للشركة، وتنبع هذه الدوافع من حقيقة أن هذه التقارير المالية سوف يستخدمها المساهمين في تقييم أداء الإدارة، لذلك فقد تحاول الإدارة إساءة عرض المعلومات المالية المقدمة إلى المساهمين لتظهر الشركة في صورة ناجحة من حيث الربحية والنمو والإنتاجية، بهدف بيان مدى نجاحها وكفاءة أدائها في إدارة أموالهم.

ويمثل الاستقلال وعدم التحيز من قبل المدقق الخارجي أهمية خاصة في تحديد شكل ومحتوى التقرير الذي يعده المدقق، ومدى قدرة المؤسسة محل التدقيق على الضغط على المدقق لتعديل رأيه حول شكل أو مضمون التقرير. كما تنبع أهمية استقلال مدقق الحسابات من طبيعة مهمته التي تضعه في موقف حساس بين الأطراف المستفيدة من خدماته ، فمن جهة يتقاضى المدقق أتعاب من إدارة المؤسسة التي يقوم بتقديم خدمات لها والتي غالباً ما تلعب دوراً أساسياً في تعيينه وعزله وتحديد أتعابه، وذلك على حساب دور الجمعية العامة للمساهمين صاحبة الحق الأساسي في تعيين وعزل و تحديد أتعاب المدقق، ومن جهة أخرى فإن المستفيد الأكبر من خدمات المدقق غالباً ما يكون طرفاً ثالثاً والذي يستخدم البيانات المالية المدققة في اتخاذ قراراته الاستثمارية"[1]، ومما يزيد من حساسية موقف المدقق وبالتالي من ضرورة تمسكه باستقلاله هو أن الأطراف المستفيدة من خدماته غالباً ما تكون متعارضة المصالح، حيث يمثل استقلال المدقق أهمية بالغة لكل هذه الأطراف، وقد يحدث في بعض الحالات تعارضاً في الآراء بين المؤسسة والمدقق حول إجراءات التدقيق، أو المبادئ المحاسبية الواجب تطبيقها ، أو شكل التقرير النهائي، وهو ما يؤثر على استقلال المدقق، وهذه الأطراف يمكن أن تكون صاحبة المؤسسة أو إدارتها، أو الأطراف الخارجية الأخرى، أو مهنة التدقيق ككل، أو المدقق بحد ذاته، حيث أن المؤسسة تستفيد من التقرير لسليم والموضوعي في اتخاذ قراراتها ومفاوضاتها[2]، وهنا يحدث تعارض المصالح بين الإدارة والمستثمرين ومالكي الشركة والمقرضين الخارجين، وكل هؤلاء تقتضي مصالحهم الخاصة بأن تظهر البيانات المالية بصورة صادقة وعادلة لحقيقة الوضع المالي العام..

---

[1] عهد علي سعيد،الأثر المتوقع لحوكمة الشركات على مهنة المراجعة في سوريا،رسالة ماجستير،جامعة تشرين،سوريا، 2009 ،ص 73

[2] سامي يوسف محمد اسماعيل،**مدى مساهمة لجان المراجعة في دعم استقلال المراجع الخارجي**،رسالة ماجستير،الجامعة الإسلامية،غزة فلسطين. 2014 ،ص 91

المبحث الثالث : جودة التدقيق الخارجي ومؤشرات قياسه

لم يحظَ مفهوم جودة التدقيق بتعريف موحّد ومتفق عليه بين الباحثين، ويرجع ذلك إلى النظر لهذا المفهوم من وجهات نظر متعددة ومختلفة، مما أدى إلى عدم القدرة على بلورة مفهوم واضح ومحدد وبشكل نهائي، وسنحاول من خلال هذا المبحث تسليط الضوء على مختلف التعاريف الواردة بخصوص جودة التدقيق و إبراز مؤشرات قياسها و العوامل المؤثرة فيها.

المطلب الاول: المفاهيم الأساسية لجودة التدقيق

الفرع الاول : مفهوم جودة التدقيق

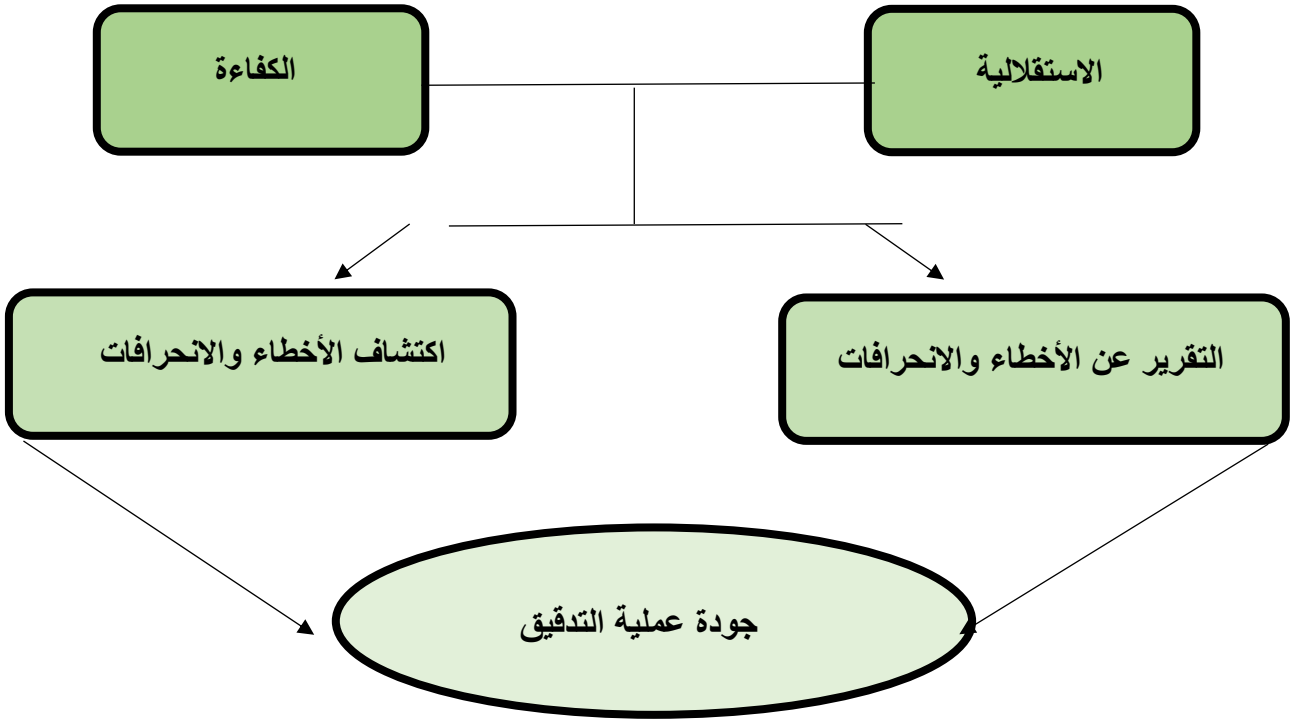
تُعدّ جودة التدقيق من الموضوعات التي حظيت باهتمام واسع من قبل الباحثين منذ المحاولات الأولى لتعريف عملية التدقيق وحتى الوقت الراهن. فقد أظهرت الدراسات المرتبطة بالتدقيق تركيزًا واضحًا على مفهوم جودة التدقيق، سواء من حيث السعي إلى وضع تعريف دقيق لهذا المصطلح، أو من خلال محاولة تحديد العوامل والمؤشرات التي يمكن الاعتماد عليها في قياسه، إضافة إلى مناقشة الصعوبات التي تواجه تطبيق هذا المفهوم في الواقع العملي. وبناءً على ذلك، أصبحت جودة التدقيق إحدى القضايا المحورية المطروحة على المستويين الأكاديمي والمهني، الأمر الذي دفع العديد من الدراسات والأبحاث والمنظمات المهنية إلى محاولة بلورة مفهوم واضح لها، ويمكن عرض ذلك على النحو الآتي:

-يعتبر DE ANGELO من الأوائل الذين قاموا بدارسة ومحاولة تحديد مفهوم لجودة التدقيق وذلك سنة 1981 حيث عرف جودة التدقيق بأنها "تقدير السوق لاحتمالية قيام المدقق باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل والقيام بتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره في نهاية عملية التدقيق ".[1]

والشكل التالي يوضح ما ذهب اليه DE ANGELO باختصار :

[1] Benoit Pigé, **Gouvernance, Contrôle et Audit des Organisations**, Edition Economica, Paris, France, 2008, P 179.

الشكل رقم(1-2):مفهوم جودة التدقيق حسب DE ANGELO



Source : Marine Portal, Les Déterminants de la Qualité de l'Audit : Le cas de l'audit des comptes publics, Revue Comptabilité-Contrôle-Audit, Vol. 17, N° 1, Association Francophone de Comptabilité, Paris, France, 2011, p. 43.

وهو ما ذهب إليه أيضا (KNAPP) في تعريفه لجودة التدقيق حيث اعتمد في طرحه على نفس المقاربة التي تعتمد على عنصري الكفاءة والاستقلالية في الإفصاح عن الأخطاء والتحريفات الجوهرية، فعرف جودة التدقيق من خلال مفهوم مخاطر التدقيق على أنها "تخفيض المدقق لخطر الاكتشاف والذي يؤدي الى تخفيض خطر التدقيق النهائي، وعليه فان المدقق سوف يسعى بدوره للإفصاح والتقرير عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية.[1]

[1] Fateh Serdouk, Bachir Dridi, Les Informations De l'utilisateur Sur Les Risques: Comment Elle Améliore La Qualité De L'audit, Revue Des Etudes Economiques Et Financières, Numéro 4, Université El Oued,Algérie, 2011, P 248.

ويعتبر (FLINT) أن تعدد مهام التدقيق، والوضع التنافسي الشديد للغاية السائد في ميدان التدقيق، يمكن أن يشجع ويدفع المدققين لتخفيض مستوى استقلالهم الحقيقي، ونظرا لهذه العوامل فاستقلال المدقق سيعتمد في نهاية المطاف على مستوى نزاهته والتي تواجه الضغوط التي يفرضها العملاء والأطراف ذات العلاقة.[1]

أما عن مفهوم جودة التدقيق من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية، نجد ما يلي:

عرفت جودة التدقيق على أنها "مدى قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية والإعلان عنها، بالإضافة إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وحملة الأسهم وبالتالي حماية مصالح حملة الأسهم وذلك في ظل انفصال الملكية عن الإدارة."

كما تم تعريفها"على أنها درجة الثقة التي يقدمها المدقق لمستخدمي القوائم المالية، فالهدف من التدقيق هو إضفاء الثقة في القوائم المالية، أي احتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء والمخالفات الجوهرية" .[2]

كما عرف (Palmrose) جودة التدقيق بأنها" :مستوى التأكيد الذي يقدمه المدقق بعدم احتواء القوائم المالية للأخطاء الجوهرية، وأنه كلما كبر هذا المستوى كلما دل على جودة التدقيق والعكس صحيح". [3]

عرفت جودة التدقيق على أنها "الدرجة التي تستوفي عملية التدقيق توقعات العميل، تجاه اكتشاف الأخطاء والإفصاح عنها في التقرير عن الأخطاء والمخالفات المرتبطة بالمؤسسة محل التدقيق".

أما بخصوص مفهوم جودة التدقيق من خلال وجهة نظر المدققين فيما يتعلق بأداء مهمة التدقيق من حيث درجة الالتزام بالمعايير المهنية ومدى الالتزام بالخطط والبرامج والموازنات الموضوعة، ودرجة اكتشاف الأخطاء والمخالفات التي توجد في القوائم المالية والتقرير عنها، وفقا لهذا الاتجاه نجد ما يلي:

عرفت جودة التدقيق على أنها "قيام المدقق باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل، وتقليل خطر وجود الأخطاء في القوائم المالية إلى أدنى درجة ممكنة وفي ضوء الأتعاب المتفق عليها، ويتضح من كل هذا بأنه كلما زاد احتمال اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية إلى أدنى درجة ممكنة زادت معه جودة التدقيق والعكس صحيح.[4]

---

[1] Riadh Manita, Makram Chemangui, **Les Approches D'evaluation Et Les Indications De Mesure De La Qualité D'Audit : Une Revue Critique, 28éme Congrès Comptabilité Et Environnement, Association francophone de comptabilité**, Paris, France, 2007, P 3.

[2] سمير كامل محمد عيسى، **اثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح**،مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية،العدد 9،جامعة الإسكندرية،. مصر، 2008 ،ص 6

[3] محمد محمود حميدات، **تقييم جودة تدقيق الحسابات في الأردن والعوامل المحددة لها**، رسالة ماجستير، جامعة اليرموك، 2002 ، ص 2

[4] سهام أكرم عمر الطويل، **تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة "دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة**، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2012 ،ص24

كما عرفت أيضا وفقا لهذا التوجه على أنها "مدى إتباع المدققين للأساليب والإجراءات المحاسبية التي تتفق مع متطلبات المعايير المهنية المتعارف عليها ومتطلبات معايير الرقابة على جودة أداء عملية التدقيق."[1]

وعن مفهوم جودة التدقيق من وجهة نظر المنظمات والهيئات المهنية قامت العديد من المنظمات المهنية بتقديم تعريف لجودة التدقيق ومن أبرز هذه التعاريف ما يلي:

أوضحت نشرة معايير التدقيق التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي عام 1974، أن جودة التدقيق تتحقق من خلال الالتزام بمعايير التدقيق ومن خلال تطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة في مكاتب التدقيق، ومن خلال الالتزام بقواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والتدقيق. [2]

ومن ناحية أخرى أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى مفهوم جودة التدقيق من خلال المعيار الدولي رقم الرقابة على جودة عملية التدقيق، حيث أوضح أن أدوات الرقابة على جودة التدقيق تتمثي لسياسات والإجراءات المطبقة في مكاتب التدقيق للتأكد من أن أعمال التدقيق التي تم إنجازها قد تم أدائها وفقا المعايير التدقيق المتعارف عليها وبالالتزام بقواعد وسلوكيات المهنة.[3]

وعليه فإن مفهوم جودة التدقيق من منظور الهيئات المهنية يتمثل في الالتزام بمعايير التدقيق، ومعايير أداء الأفراد لمهنة التدقيق، وتتعلق معايير الأداء بمجموعة من الخصائص الشخصية الواجب توافرها في العاملين في مكاتب التدقيق مثل: [4]

- النزاهة والموضوعية والاستقلال؛
- توافر المهارات والكفاءة في الأفراد لكي يتمكنوا من الوفاء بالمسؤوليات المكلفين بها؛
- تخصيص الأفراد على المهام بصورة تحقق الموائمة بين خبرات ومهارات الأفراد وطبيعة المهمة؛
- توافر توجيه وإشراف كامل على أداء العاملين بمكاتب التدقيق؛
- ضرورة الفحص المستمر لفاعلية السياسات والإجراءات المطبقة للرقابة على الجودة.

الفرع الثاني: أهمية وأهداف جودة التدقيق

أولا: أهمية جودة التدقيق

---

[1] بن عيسى عبد الرحمان، **تحليل أثر الخصائص الشخصية لمراجع الحسابات على جودة عملية المراجعة دراسة مقارنة من منظ ور المعايير الدولية وحالة الجزائر**"، مجلة الأبحاث الاقتصادية، العدد 24 ، جامعة البليدة، الجزائر، 2016 ،ص 188

[2] عبد الوهاب نصر على، شحاتة السيد شحاتة، **معايير المراجعة الدولية والتأكيد المهني**، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع الإسكندرية، مصر، 2013 ،ص 380

[3] أحمد محمد نور وآخرون،**دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات**، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2007 ، ص 8

[4] لخضر دحمان، **أثر استقلالية مدقق الحسابات الخارجي على جودة التدقيق في ظل معايير التدقيق الجزائرية – دراسة ميدانية لعينة من خبراء ومحافظي مدققي الحسابات الخارجيين**،أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث، جامعة زيان عاشور، الجلفة،2023، ص66

إن مكاتب التدقيق تسعى لتحقيق مستوى عالي من جودة التدقيق الإخلاء مسؤوليتها أمام الأطراف المستفيدة من نتائج التدقيق ، إذ إنها تساعد المكاتب في تجنب العقوبات لمهذية والقانونية جراء أية مخالفة أو تقصير في أعمال التدقيق من خلال التأكيد على الالتزام بالمعايير التدقيقية المحلية والدولية وقواعد السلوك المهني والتعليمات والقوانين ذات الصلة ومن خلال تقويم المدقق لمخاطر العمل لدى الزبون وإتباع سياسات ذات كفاءة للتعيين والترقيات والتي ستركز على ستقطاب الكوادر المهنية ذات المستوى العالي في التأهيل والخبرة وفي تخصصات متعددة مع امتلاكهم الموضوعية وعلى نحو ممائل السعي لتحديث وتطوير القدرات الفنية والمهنية لكوادرها من خلال التخطيط الجيد لبرامج التدريب المهني المعدة .[1]

ثانيا: أهداف جودة التدقيق

هناك عدة أهداف لجودة التدقيق يمكن إيجازها من خلال النقاط التالية: [2]

- ضمان تقديم رأي فني محايد حول القوائم المالية ومدي عدالتها في تمثيل المركز المالي، من خلال منح تأكيدات على صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المسجلة والمثبتة بالدفاتر والسجلات بالحرص على اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من الأخطاء أو تزوير و تقليل فرص ارتكاب الأخطاء؛
- توفر إرشادات خاصة بالإجراءات التي يجب أن يلتزم بها المدقق من أجل الالتزام بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض السلطة لمساعديه في مهمة التدقيق؛
- توفير الإرشادات حول الإجراءات والسياسات التي يتبناها مكتب التدقيق لتوفير القناعة المعقولة بنوعية التدقيق بصورة عامة وبالالتزام بإتباع وتطبيق المعايير المهنية؛
- تخفيض خطر التدقيق وذلك لعظم آثاره على العميل أو المؤسسة محل التدقيق؛ كسب ثقة العملاء من خلال زيادة الدقة والانتباه إلى التفاصيل أثناء العمل؛ تقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بتدقيق العمليات وتحسين كفاءة وفعالية أداء المهام؛
- تساعد على زيادة وتحسين معنويات أعضاء مكتب التدقيق وترفع من روحهم المعنوية؛
- تساعد على إيجاد أرضية مشتركة تكون منهجا يمكن من خلاله معرفة المكاتب الأخرى التي لها نفس الأهداف والخصائص المناقشة المصالح المشتركة.

المطلب الثاني: مؤشرات قياس جودة التدقيق الخارجي

[1] النعسان، سماح أسامة، **العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين: دراسة ميدانية**، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، الجامعة الإسلامية، غزة، 2018 ،ص 41.

[2] 1 نعيم حسنى دهمش ،**مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن** ،مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد 4،الأردن ، 1994 ،ص 36.

إن الطابع متعدد لأبعاد جودة التدقيق الخارجي وتدخل عوامل مختلفة في التأثير عليها قد جعل من الصعوبة بمكان قياس هذه الجودة، ويمكن حصر هاته الأسباب فيما يلي: [1]

- **أنها غير ملموسة** : إذ أن أنشطة المراجعة باعتبارها خدمة يصعب تحديد قيمتها وقياسها مقدما، كما هو الحال مع السلع المادية الملموسة؛
- **عدم التجانس** : إذ يوجد تباين شديد في أداء وتقديم الخدمة من وقت لآخر، فعند ضغط الوقت والعمل يختلف أداء فريق العمل وذلك من شخص لآخر، كما أن هناك تباينا في آراء واحتياجات المستفيدين من خدمة التدقيق، الأمر الذي يؤدي إلى صعوبة ايجاد قياس موحد لجودة خدمة التدقيق ؛
- **صعوبة المقارنة:** إن إدراك جودة الخدمة يكمن في المقارنة بين توقعات المستفيدين منها والأداء الفعلي للخدمة المقدمة؛
- **صعوبة القياس:** يصعب على طالب الخدمة والمستفيدين من نتائجها قياس جودتها نظرا لعدم وجود مقاييس محددة ولعدم توفر الخبرة لديهم؛
- **سرية المهنة:** خدمة التدقيق ليست كباقي الخدمات الأخرى فلا يمكن قياس جودتها بشكل مباشر نظرا للسرية المتعارف عليها لدى مكاتب التدقيق.

كما يمكن تقسيم العوامل التي تحدد جودة التدقيق الخارجي وتؤثر فيها إلى ثلاث مجموعات كما يلي:[2]

الفرع الاول : العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي والمرتبطة بمكتب التدقيق:

تشمل هذه العوامل التي لها علاقة بمكتب التدقيق الخارجي، سواء تعلق الأمر بحجم وعدد فروع مكتب التدقيق، مدى استقلاليته، عدد القضايا المرتبطة بمكتب التدقيق، مدى ارتباطه بمكاتب تدقيق عالمية، نوع الخدمات الاستشارية التي يقدمها للعميل، مدى تخصصه في قطاع معين، مدى التزامه بالمعايير المهنية، حجم الأتعاب ومدى ارتباطه مع العميل.

1. حجم مكتب التدقيق:

أشارت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة طردية قوية بين حجم مكتب التدقيق وجودة أعمال التدقيق، فمن بين هذه الدراسات نجد دراسة DE Angelo التي توصلت إلى أن زيادة احتمال اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح بالقوائم المالية عند قيام إحدى مكاتب التدقيق الكبرى بعملية التدقيق، مقارنة بقيام مكاتب تدقيق آخرى أقل حجماا، وهذا راجع إلى ما يتوافر لدى هذه المكاتب من أساليب لإحكام الرقابة والضبط على أعمال المساعدين بالمكتب. وقد بينت DE Angelo بأن مكاتب التدقيق الكبيرة تسعى إلى تقديم خدمات ذات جودة عالية، وذلك بسبب عدم قدرتها على تحمل مخاطر فقدان كل عملائها الآخرين أو سمعتها نتيجة لإنجازها لعملية تدقيق دون المستوى القياسي،

[1] لخضر دحمان ،مرجع سبق ذكره ،ص72

[2] بلخيري عايدة ،هوام جمعة، **دور جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في إطار حوكمة الشركات** ،مجلة أبحاث إقتصادية معاصرة، جامعة باجي مختار، عنابة، 2023 ، ص 144/141

وأضافت أن مكاتب التدقيق الكبيرة تستطيع الإفصاح وبصراحة عن أي تقارير غير نظيفة مما يزيد في سمعتها وشهرتها، بينما لا تستطيع مكاتب التدقيق الصغيرة الإفصاح نفس مستوى الجرأة والقوة التي لدى المكاتب الكبيرة حيث يؤثر ذلك على سمعتها سلبا ويسبب لها خسارة العديد من العملاء، هذا بالإضافة إلى أن مكاتب التدقيق الكبيرة لها الأفضلية في كشف الاحتيال وممارسات إدارة الأرباح مقارنة بمكاتب التدقيق الصغيرة الحجم لما تتمتع به من إمكانيات مادية بالإضافة إلى القدرة لجذب لموظفين ذوي المهارات الفعالة والخبرة هذا ما ينعكس إيجابا على خدمات التدقيق المقدمة.[1]

2. سمعة مكتب التدقيق:

أكدت العديد من الدراسات وجود علاقة طردية بين سمعة المكتب" وجودة التدقيق، فكلما زادت سمعة لكتب التدقيق زادت جودة الخدمات التي يقدمها ولهذا نجد أن هذه المكاتب تسعى للحفاظ على سمعتها لأنها نعتبر جزءا من رأسمالها. وتنشأ سمعة مكتب التدقيق نتيجة تضافر العديد من العوامل مثل: الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد سلوك وآداب المهنة، الخبرة المهنية لأفراد المكتب، ارتباط المكتب بأحد المكاتب الكبرى العالمية، الصدى الإعلامي للتقارير التي يصدرها المكتب، الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المكتب، قيمة الأتعاب التي يتقاضاها لمكتب، تغيير المكتب والاستغناء عن خدماته بالإضافة إلى وجود نظام للرقابة على جودة التدقيق[2].

3. ارتباط مكتب التدقيق بمكتب عالمي:

يعتبر استخدام ارتباط مكتب التدقيق بمكتب تدقيق عالمي كبديل لقياس جودة الأداء المهني، أحد المتغيرات المستخدمة في أسواق التدقيق في دول العالم النامية بشكل خاص، وفي دول العالم بشكل عام، إذا كان هذا الارتباط محدد عل أساس الارتباط بأحد مكاتب التدقيق الأربعة الكبار(فى السابق كان عددها ثمانية مكاتب) في عالم ممارسة مهنة التدقيق[3].

والسبب الرئيسي لاستخدام هذا المتغير كبديل لقياس جودة الأداء المهني، هو الطبيعة التنظيمية والهيكلية إضافة إلى عامل السمعة، والتي تفرض شروطا وقيودا على مكاتب التدقيق العالمية سواء بالنسبة لممارسة المهنة في

---

[1] Qasim Mohammed Zureigat, " **The Effect of ownership structure on audit Quality: Evidence from Jordan**", international journal of Business and social science, Vol:2, N°10, June, 2011, P39.

[2] Riadh Manita, Makram Chemangui, **Les approches d'évaluation et les indicateurs de mesure de la qualité d'audit: une revue critique « comptabilite et environnement** », May 2007, document disponible sur le site: https://hal.archivesouvertes.fr/halshs-00534780/document.. p 9, p10

.

[3] أمال محمد محمد عوض، " **أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الاداء المهني لمراجع الحسابات**"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العدد رقم 2، المجلد رقم 45 ،يونيو، مصر، 2008، .ص47

مكاتبها الرئيسية أو في فروعها أو عند ارتباطها مع مكتب تدقيق محلي لدول أخرى، فهذه المكاتب تتصف بالتنظيم الداخلي العالي، وإتباع إجراءات رقابية على جودة الأداء المهني، وتعمل للحفاظ على سمعتها وعدم تهديد هذه السمعة، نظرا لما لذلك من آثار سلبية مباشرة على ما تحققه من إيرادات.

وفي هذا الإطار أشارت العديد من الدراسات إلى ارتفاع جودة التدقيق في مكاتب التدقيق العالمية الأربعة الكبار باعتبارها مرجعية من حيث جودة التدقيق، خاصة للمسجلين في البورصة نتيجة لزيادة الخبرة الداخلية في مجال إدارة عمليات التدقيق[1]، أي أن الارتباط بمكتب تدقيق عالمي يدل على توفر الجودة.

4. القضايا المرفوعة ضد مكتب التدقيق:

من المتفق عليه أن أي عقد يتضمن منفعة للطرفين ويتطلب كل طرف أن يكون عائده من العقد أكبر من التكلفة وعملية التدقيق بمثابة عقد وكالة بين الأطراف المختلفة وبين مكتب التدقيق، وبالتالي إذا لم تتحقق المنفعة لمستخدمي القوائم المالية بسبب عدم القيام بعملية التدقيق بالجودة والكفاءة والفعالية المطلوبة، وفشل المدقق في كتشاف الأخطاء الجوهرية يؤدي إلى رفع دعاوي قضائية ضد مكتب التدقيق وخاصة عندما يتكبد المستخدم خسائر مالية كبيرة نتيجة اعتماده على قوائم مالية مضللة تحتوي على مخالفات واضحة، وعليه يوجد أثر الدعاوي القضائية على التدقيق ولهذا الأثر بعدين[2]:

- **الأول:** متمثل في كون مكتب التدقيق لم يقم بعملية التدقيق بالجودة المطلوبة والمرضية والتقصير بأمور يستند اليها المشتكي في رفع الدعوى على المكتب؛
- **الثاني:** مستقبلي يتركز في السمعة السيئة التي تؤثر على مصداقية المكتب اتجاه العملاء نتيجة عدد الدعاوى المرفوعة وخاصة إذا ثبت تورطه اتجاه العميل.

5. تقديم الخدمات الاستشارية:

نعني بالخدمات الاستشارية تلك الخدمات التي يقدمها مكتب التدقيق إلى إدارة المؤسسة محل التدقيق، بغرض التعرف على المشاكل التي تواجه الإدارة والقيام بتشخيصها وتقديم الحلول المناسبة.

قد تعارضت الآراء حول هذه الخدمات ومدى تأثيرها على جودة التدقيق، فهناك من الباحثين من يرى أن تقديم الخدمات الاستشارية قد يجعل هذه الخدمات أكثر فائدة تجاه المؤسسة محل التدقيق ويزيد من قوتها النسبية مما يجعلها في وضع تستطيع أن تقاوم الضغوط بصورة أحسن وبالتالي يمكنها المحافظة على استقلالها، بالإضافة

---

[1] خليدة عابيً، محمدٌ عقوبً، " **دراسة العوام المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات**"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، دورية اكاديمية محكمة دولية، تصدر عن كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الوادي، العدد السابع، المجلد الثانيً 2014،

[2] سامر دوارة، " **اثر جودة المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر في ظل تطبيق أساليب المحاسبة الابداعية (دراسة ميدانية)** "، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجيستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، سوريا، 2014؛ ص30

إلى زيادة فعالية وكفاءة التدقيق، وبالتالي زيادة جودة مهمة التدقيق دون المساس باستقلالية المدقق، ومن بين العوامل التي أدت بمكاتب التدقيق لتقديم هذا النوع من الخدمات نجد[1]:

- إن تقديم الخدمات الاستشارية يضمن حصول المدقق على عوائد مالية مناسبة، تضمن له التوسع في حجم نشاطه وزيادة حصته في سوق خدمات مهنة التدقيق؛
- يتطلب تقديم الخدمات الاستشارية اكتساب المدققين القائمين بأداء تلك الخدمات لخبرات فنية متنوعة، مما يزيد من حرص مكاتب التدقيق على عقد الدورات التدريبية المتخصصة للمدققين فيها بما يضمن تحسين مستويات أدائهم؛
- يساهم قيام مكاتب التدقيق بتقديم الخدمات الاستشارية في تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المادية والبشرية لمكاتب التدقيق، خاصة ضمان تشغيل المدققين في الفترات التي تتسم بانخفاض حجم الأعمال، مما يحسن من طبيعة العلاقة بين التكاليف التي تتحملها مكاتب التدقيق والعوائد التي تحققها.

في حين هناك من الباحثين من يرى أن تقديم مكتب التدقيق للخدمات الاستشارية لعملائهم يؤثر سلبا على جودة التدقيق وذلك لأن تقديم مثل هذه الخدمات يؤدي لاعتماد المدققين على عملائهم ماديا مما يضعف صلابتهم أمام إدارة المؤسسة، كما أن ذلك يضع المدققين في الأدوار الإدارية للمؤسسة مما يهدد موضوعيتهم واستقلاليتهم عند القيام بعملية التدقيق، مما سيؤدي إلى انهيار كل القواعد الأخرى لمظاهر الحياد من قبل الإدارة خاصة فيما يتعلق بالجوانب المالية.[2]

على أساس ما سبق نجد أن المنافسة الشديدة وانخفاض الأسعار التي قللت من الأرباح التي تحصل عليها مكاتب التدقيق، أدت بهذه الأخيرة إلى تقديم الخدمات الاستشارية خاصة الصغيرة منها، إلا أنه يجب على المدقق ألا يستخدم التدقيق كوسيلة للحصول على الخدمات الاستشارية للعميل، الأمر الذي من شأنه يؤثر على استقلاليته .

6. تخصص مكتب التدقيق في قطاع معين:

نعني بالتخصص الصناعي للمدقق المعرفة المعمقة في قطاع اقتصادي محدد، مثل التخصص في تدقيق البنوك أو المؤسسات الصناعية أو التجارية وغيرها[3] ،أما المدقق المتخصص قطاعيا فهو المدقق الذي يقوم

---

[1] أحمد محمد صالح الجلال، " **تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية**"، ، أطروحة دكتوراه نقود ومالية، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر3 ،2010 ،ص 147

[2] بسام خليل عطا الله بقيله،" **أثر جودة التدقيق على تكلفة حقوق الملكية دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية والخدمية المدرجة في بورصة عمان**"، أطروحة دكتوراه في الفلسفة في المحاسبة،كلية الدراسات العليا، جامعة العلوم الاسلامية العالمية، عمان، 2017 ، ص24.

[3] محمد محمد مظهر احمد، " **تقييم جودة أعمال المراجعة في دولة قطر** "، دراسة نظرية مقارنة، ،2009 عن الموقع www.alukah.net ؛

شوهد يوم 2026/04/17 على الساعة 16:05.

بالتدريب والحصول على خبرة مركزة بشكل كبير في صناعة أو قطاع معين إذ يرى بعض الباحثين أن المدققين الذين لديهم معرفة معينة بقطاع ما يحتمل أن يكون لديهم فهم شامل لخصائص المؤسسة وهذا يعزز قدراتهم وخبرتهم في اكتشاف الأخطاء. [1]

ويشير Dunn&al إلى أنه حتى يكون مكتب التدقيق متخصص يجب عليه تدقيق مالا يقل عن 10% من مجموع المؤسسات المنتمية لصناعة معينة، أو أن تمثل أتعابه في قطاع معين 10% من جملة أتعاب تدقيق على مستوى مؤسسات ذلك القطاع.[2]

ونشير إلى أن التخصص الصناعي يترتب عليه جودة عالية للتدقيق ، مقارنة بجودة التدقيق في المكاتب غير المتخصصة، إذ أن التخصص الصناعي يعمل على تحقيق المنافع الآتية[3]:

- تخفيض الوقت اللازم لفهم المدقق لطبيعة نشاط العميل مما ينعكس إيجابا على جودة عملية التدقيق؛
- زيادة الحصة السوقية لمكتب التدقيق نظرا لرغبة العملاء في الحصول على خدمات مكتب متخصص؛
- تخفيض تكاليف مهمة التدقيق.

7. مدى التزام مكتب التدقيق بالمعايير المهنية:

تمثل معايير التدقيق مستويات الأداء التي يتم الحكم على جودة التدقيق بناءً على الالتزام بها، إذ يمثل التزام المدقق بهذه المعايير عاملا ذو تأثير إيجابي على جودة عملية التدقيق، حيث يؤدي هذا الالتزام إلى ضمان أداء المهنة بواسطة أفراد مؤهلين علميا وعمليا ويتمتعون بالاستقلالية والموضوعية لإبداء الرأي الفني المحايد، ويقومون ببذل العناية المهنية الكافية والملائمة للوفاء بمسؤولياتهم القانونية والمهنية والشخصية، كما أن الالتزام بمعايير التدقيق لمتعارف عليها يعني القيام بأعمال التدقيق بشكل منظم يضمن حسن توزيع المهام على المساعدين ودقة تقييم نظم الرقابة الداخلية، مع تجميع الأدلة الكافية والملائمة لتأييد الرأي المهني وإعداد تقرير التدقيق بشكل يفي ومتطلبات الأطراف ذات المصلحة.[4]

8. مدة ارتباط مكتب التدقيق والمؤسسة محل التدقيق:

---

[1] ردينة نسيم ابو ليل، "**أثر التخصص القطاعي لمدققي الحسابات على أتعاب التدقيق والميزة التنافسية وجودة الأداء المهني في مكاتب التدقيق**"، أطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، كلية الاعمال، جامعة عمان العربية، 2012،ص11.

[2] بوسنة حمزة، " **دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارةالارباح، دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية والفرنسية** "، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجيستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2012؛ص140.

[3] Riadh Manita, Makram Chemangui,op.cit. p12, p13.

[4] ص19-20 ، أحمد محمد نور، **مرجع سبق ذكره**

نعني بمدة ارتباط مكتب التدقيق عدد السنوات التي يقوم فيها المدقق بتدقيق القوائم المالية لنفس المؤسسة [1]، وقد تضاربت الآراء حول تأثير هذا العامل على جودة التدقيق بين مؤيد ومعارض. فمن مؤيدي التأثير الإيجابي بين طول مدة ارتباط مكتب التدقيق بالعميل وجودة التدقيق، نجد لجنة Cohen ولجنة Treadwey، اللتين أشارتا إلى أن قصر هذه المدة تعد أحد أسباب حدوث عملية التدقيق دون المستوى، كما أوصى مكتب المحاسبة العام "GA0" في دراسة له عام 2003 بعد تغيير المدقق إجباريا، حيث أشار إلى أن ذلك ليس الطريق الكفء التدعيم استقلال المدقق"[2].

9.أتعاب عملية التدقيق:

تعرف أتعاب المدقق بأنها " المبالغ والأجور أو الرسوم التي يتقاضاها المدقق نظير قيامه بعملية التدقيق لحسابات مؤسسة ما، حيث يتم تحديد حجم الأتعاب بموجب العقد الذي يتم بين المؤسسة محل التدقيق والمدقق ويكون ذلك وفقا للزمن الذي ستستغرقه عملية التدقيق ونوع الخدمات المطلوبة وحجم هذه العمليات[3]."

ونظرا لأهمية هذا العامل فقد تناولت العديد من الدراسات أثره على جودة التدقيق، فقد أوضحت مجموعة من الدراسات إلى أن هناك علاقة طردية بين أتعاب المدقق ومستوى جودة عمله، حيث أشارت لجنة الأتعاب يدفع بمكاتب التدقيق إلى تخفيض عدد ساعات عمل المدققين الأكثر خبرة في المكتب، رغبة منهم في تخفيض حجم التكاليف مما يؤثر على جودة الأداء المهني، هذا يؤكد وجود علاقة طردية بين جانب العرض لجودة التدقيق وأتعاب عملية التدقيق، وعلاقة عكسية بين جانب الطلب لجودة التدقيق وأتعاب عملية التدقيق[4].

بالإضافة إلى الدراسات التي أيدت وجود علاقة طردية بين أتعاب المدقق وجودة عملية التدقيق، نجد مجموعة الدراسات التي ربطت أتعاب المدقق باستقلاله وبالتالي جودة عملية التدقيق أي أن زيادة أتعاب المدقق عن متوسط الأتعاب العادية أو الطبيعية للمدققين يؤثر سلبا على استقلال المدقق وبالتالي جودة أعماله، فإذا حصل المدقق على أتعاب تدقيق مرتفعة بشكل غير عادي من العميل فإن هذه الأتعاب غير العادية الموجبة سوف نصنع أو تكون تبعية مالية بين المدقق والمؤسسة محل التدقيق، وبالتالي تخلق التبعية الاقتصادية للمدققين بمؤسسات عملاء التدقيق، وعلى ذلك فإذا كانت منافع الاحتفاظ بهؤلاء العملاء المربحين تفوق

---

[1] أحمد محمد صالح الجلال، **مرجع سبق ذكره**،ص132

[2] محمد محمد مظهرأحمد، **مرجع سبق ذكره** ،ص40

[3] بسام خليل عطا الله بقيله،**مرجع سبق ذكره**،ص24

[4] سارة حدة بودربالة، "**محاولة لتحديد العوامل التي تتحكم في جودة المراجعة الخارجية، دراسة ميدانية**" ، أطروحة دكتوراه علوم في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسير، جامعة عمار ثلجي الاغواط، الجزائر،2013/2014، ص120

التكاليف المرتبطة بالسماح لتقارير منخفضة الجودة أو دون المعيارية فإن ذلك سوف يؤدي إلى تزايد التبعية الاقتصادية وتدني مستوى جودة التدقيق[1].

وبناءً على ما تقدم فإن ارتفاع مستوى أتعاب التدقيق لا يقترن دائما بارتفاع مستوى جودة التدقيق خاصة إذا تجاوزت هذه الأتعاب المستويات الطبيعية أو العادية، وفي نفس الوقت قد لا يؤدي هذا الارتفاع إلى انخفاض مستوى جودة التدقيق.

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي والمرتبطة بفريق التدقيق:

هذه العوامل مرتبطة بفرق التدقيق ككل كالاستقلالية، خبرة فريق التدقيق، الإشراف على فريق التدقيق، الاتصالات بين فريق التدقيق والمؤسسة محل التدقيق.

1. استقلال المدقق:

يمثل استقلال المدقق أحد معايير التدقيق المتعارف عليها، ويقصد به " إمكانية المدقق في الإبلاغ عن الانتهاكات المكتشفة في التقارير المالية للزبون، ويعتمد الإبلاغ عن هذه الانتهاكات على إمكانية المدقق في اكتشافها[2]."

إن الثقة في رأي المدقق تتوقف على استقلاله وحياده في إبداء ذلك الرأي، لذلك من الضروري أن يثق الغير في استقلال المدقق. ونشير إلى أنه " لا توجد درجات في عدم الاستقلال فالمدقق إما أن يكون مستقلا أو غير مستقل"[3]. فاستقلال المدقق مبني على أداء المدقق عمله بموضوعية ونزاهة وألا يكون متحيزا وذلك لإشباع رغباته ومصالحه هذا من جهة، ومن جهة أخرى مبني على الأمانة الفكرية والعقلية، بالإضافة إلى أنه يجب أن يبدو للآخرين مستقلا ومن ثم يجب أن يتحرر من أية التزامات أو مصالح مع المؤسسة محل التدقيق أو إدارتها أو ملاكها.

ونتيجة للفضائح المحاسبية التي تعرض لها عدد من المؤسسات العملاقة في السنوات الأخيرة، فقد قام معهد لمحاسبين القانونيين الأمريكي بتعديل القواعد الخاصة باستقلالية المدقق التي سبق أن أصدرها، حيث أشار إلى أنه يجب على المدقق الخارجي أن يحافظ على الموضوعية والنزاهة وألا يكون لديه تعارض في المصالح،

---

[1] سعيد محمد سعيد حسن، "**دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دراسة تطبيقية على المصارف التجارية الليبية** ، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية التجارة وادارة الاعمال، جامعة حلوان، مصر، 2012 ،ص 87-88.

[2] حكيم حمود فليح الساعدي، "**العوامل المؤثرة في جودة التدقيق ودور ها في تعزيز أبعاد تلك الجودة** "، مجلة المحاسب للعلوم المحاسبية والتدقيقية، مجلة فصيلة علمية محكمة تصدر عن نقابة المحاسبيين والمدققيين، المركز العام، المجلد رقم 23 ، العدد 46 ، ديسمبر 2016 ،العراق ،ص208.

[3] خالد راغب الخطيب، " **التدقيق على الاستثمار في الشركات متعددع الجنسيات في ضوء معايير التدقيق الدولية**" ، دار البداية، ،الاردن، الطبعة الاولى، 2009 ،54ص.

وقد شمل ثلاثة مجموعات للحظر الواسع وهي تتشابه مع القواعد الصادرة عن هيئة تداول الأوراق المالية بشأن استقلالية المدقق، وتتمثل هذه المجموعات
فيما يلي[1]:

- الاستقلالية تكون ضعيفة إذا كان للمدقق مصالح مالية مباشرة أو غير مباشرة مع المؤسسة محل التدقيق؛
- الاستقلالية تكون ضعيفة إذا كان المدقق، أو أي من شركاء التدقيق أو الموظفين المهنيين في مكتب التدقيق أو أحد أفراد عائلاتهم يملكون أكثر من 5% في المؤسسة محل التدقيق؛
- الاستقلالية تكون ضعيفة إذا كان المدقق أو أحد شركاء التدقيق، أو أي من الموظفين المهنيين العاملين في لكتب التدقيق مرتبطين وبشكل متزامن مع المؤسسة محل التدقيق، مثل: القيام بمهام المدير أو موظف أو مسؤول إداري أو عضو في الإدارة؛ أمين اكتتاب أو وكيل اقتراع، بالإضافة إلى أن التفسيرات ناقشت العوامل التي يمكن أن تؤثر على استقلالية المدقق مثل:

- يقوم شركاء مكتب التدقيق بتأدية أعمال للمؤسسة محل التدقيق؛
- يشغل المدقق وظيفة إدارية للمؤسسة محل التدقيق؛
- يقبل المدقق قروضا من المؤسسة المالية التابعة للمؤسسة محل التدقيق؛
- يستثمر المدقق والمؤسسة محل التدقيق معا في طرف ثالث (الاستثمار المشترك)؛
- يكون المدقق لديه علاقة بوحدات طرف ثالث مشاركة في حوكمة المؤسسة محل التدقيق؛
- يكون المدقق مشارك في تقديم تقارير مقيدة الاستخدام للمؤسسة محل التدقيق.
- وعند الحديث عن علاقة استقلال المدقق وجودة التدقيق فقد توصلت العديد من الدراسات منها دراسة إلى وجود علاقة طردية بينهما.

2. خبرة فريق التدقيق:

تكون الخبرة من اجتماع المعرفة والمهارة وهي تعتبر من القضايا التي زاد الاهتمام بها في الآونة الأخيرة، وذلك نتيجة زيادة حالات فشل عملية التدقيق الناتجة عن عدم اكتشاف الغش في القوائم المالية وذلك بسبب قيام المدققين حديثي الخبرة بأعمال التدقيق، وتعتبر الخبرة عاملا هاما للكفاءة وفاعلية أداء المدقق يسير جنبا إلى جنب مع التأهيل العلمي[2].

في مجال تحديد تعريف الخبرة فانه لا يوجد تعريف محدد يحظى بالقبول العام، وذلك لعدم إمكانية ملاحظة لخبرة بصورة مباشرة، مما يستوجب ربطها بمتغيرات يمكن ملاحظتها مثل عدد سنوات الخبرة، حيث أن " الاعتياد على المهمة تؤدي إلى درجة أكبر من الخبرة وأن الخبرة بالموضوع تقلل من جهود الفهم والإدراك

[1] سعيد محمد سعيد حسن، **مرجع سبق ذكره** ،ص 80-81.

[2] احمد محمد نور واخرون، **مرجع سبق ذكره** ، ص 31.

اللازمة لمتخذ القرار (مستخدم القوائم المالية)"[1]. ويمكن ربط الخبرة بالمعرفة، إذ تعرف الخبرة بأنها " تمثل تراكم المعرفة وطرق جمع الأدلة من كافة المصادر قبل أداء مهمة التدقيق، ويتم اكتساب هذه الخبرة من خلال التعلم والمعرفة التي يتم لحصول عليها من شتى المصادر "[2].

ويتجلى الأثر الإيجابي في خبرة المدقق الخارجي على جودة عملية التدقيق هذا من خلال رشده في اتخاذ مختلف القرارات، وبالتالي فإن الخبرة تعتبر أحد خصائص جودة التدقيق، فالخبرة تسمح للمدقق من التخطيط الجيد وتنفيذ عملية التدقيق والتقرير عنها بكفاءة، مما ينعكس إيجابا على جودة التدقيق.

3. الاشراف على فريق التدقيق:

توكل مهام الإشراف على عملية التدقيق عادة إلى المدققين الذين يشغلون مستويات تنظيمية عليا (مدراء التدقيق، المدقق الأول)، حيث يوكل إلى هؤلاء المدققين مسؤولية تدريب وتوجيه ومتابعة المدققين المساعدين حصوصا في المهام غير العادية والمعقدة"[3]. وقد تم تعريف الإشراف بأنه " ذلك النشاط الذي يمارسه عضو فريق التدقيق في المستوى الإداري الأعلى من أجل توجيه مجموعة من الأفراد في المستوى الذي يليه لتحقيق أهداف مشتركة في زمن محدد وبكيفية محددة[4]."

وتتضمن عملية المتابعة والإشراف إصدار التعليمات للمساعدين، والتعرف على المشاكل الهامة التي تعترض الإنجاز، تدقيق ما تم أداؤه من مهام وحسم أي اختلاف في وجهات النظر بين أعضاء الفريق، ويجب أن تتم المتابعة في توقيت ملائم لا يؤدي إلى إرباك الأداء ولا يؤدي إلى الانتقال من خطوة إلى أخرى مترتبة عليها دون تدقيق الخطوة الأولى مما قد يترتب عليه احتمال إعادة عملية التدقيق أو بعض خطواته.[5]

إن الإشراف على عمل المساعدين يؤثر على أداء عملية التدقيق من الجوانب الآتية[6]:

- حصول فريق التدقيق على أدلة الإثبات الكافية والملائمة؛
- تخفيض أخطاء السهو في المعاينة التي قد يقع فيها المدقق إلى أدنى حد ممكن؛
- تخفيض مخاطر التدقيق إلى أدنى مستوى ممكن؛
- إنجاز مهام التدقيق بتكلفة أقل وفي الوقت المناسب.

4. الاتصالات بين فريق التدقيق والمؤسسة محل التدقيق:

---

[1] سامر دوارة، **مرجع سبق ذكره**،ص 35

[2] احمد محمد نور واخرون، **مرجع سبق ذكره** ، ص 32.

[3] محمد محمد مظهر، **مرجع سبق ذكره**،ص48

[4] عبد السلام سليمان قاسم الاهدل، " **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، دراسة نظرية، ميدانية**"، مذكرة
مقدمة لنيل شهادة الماجستيرّ، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة اسيوط، مصر، 2008،ص31

[5] احمد محمد نور واخرون، **مرجع سبق ذكره** ، ص 33.

[6] بوسنة حمزة، **مرجع سبق ذكره** ،ص 144.

نعتمد خدمة التدقيق على الاتصال الموجود بين مكتب التدقيق والمؤسسة محل التدقيق (العميل)، فالاتصال في التدقيق يعرف بأنه " قدرة المدققين على العمل الجماعي كفريق متكامل نحو تحقيق أهداف المؤسسة التي ينتمون اليها، وذلك من خلال إرسال البيانات والمعلومات إلى مستوى إداري آخر، أو على نفس المستوى واستقبال البيانات والمعلومات الواردة منهم".[1] ويعد الاتصال بين فريق التدقيق والمؤسسة محل التدقيق من العوامل المهمة في مجال التدقيق، بسبب أن المدققين يعتمدون على موظفي المؤسسة محل التدقيق في الحصول على المعلومات المهمة والتي تساعدهم على طبيعة نشاط العميل، والحصول على الأدلة التي يصعب الحصول عليها من فحص المستندات والدفاتر الموجودة بحوزتهم، وفي هذا الإطار فقد توصلت العديد من الدراسات إلى أن الاتصالات الجيدة بين فريق التدقيق والعميل تعتبر أحد الخصائص التي تشير إلى تحقق جودة التدقيق. منها دراسة Sutton and سنة 1991.

الفرع الثالث : العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي والمرتبطة بالمؤسسة محل التدقيق:

هذه العوامل مرتبطة بالمؤسسة محل التدقيق(العميل)، وهي تتمثل في حجم المؤسسة محل التدقيق ومركزها المالي، نظام الرقابة الداخلية.

1. حجم المؤسسة محل التدقيق ومركزها المالي:

في سوق العمل نجد العديد من المؤسسات التي تزاول النشاط الاقتصادي، ويعتبر حجم المؤسسة أحد مجالات التمايز بينها، فهناك المؤسسات الفردية، ومؤسسات الأشخاص ، ومؤسسات المساهمة ، ونجد أن هذه الأخيرة تتميز بحجمها الكبير بالإضافة للدور الفعال الذي تلعبه في إنعاش الاقتصاد القومي، بالإضافة لانفصال الملكية عن الإدارة وكبر حجم صراعات الوكالة فيها،"

ولهذا فهي تعتبر الأكثر طلبا على التدقيق مقارنة بأنواع المؤسسات الأخرى، وتعتبر التدقيق إلزاميا فيها[2]."

ونشير إلى أنه يمكن استخدام العديد من المؤشرات لقياس حجم المؤسسة محل التدقيق منها:

- القيمة الإجمالية للاستثمارات؛
- قيمة المبيعات السنوية؛
- عدد الفروع المحلية والخارجية؛
- عدد العاملين؛
- عدد خطوط الإنتاج وتطور أساليبه؛
- عدد مدققي الحسابات في المؤسسة محل التدقيق.

[1] احمد محمد صالح الجلال، **مرجع سبق ذكره**،ص 157.

[2] محمد محمد مظهر، **مرجع سبق ذكره**، ص50

لقد تعددت الدراسات التي تناولت تأثير حجم المؤسسة ومركزها المالي على جودة التدقيق وتوصلت تلك الدراسات إلى نتائج متضاربة، فبعض الدراسات أوضحت أن هناك تأثير سلبي بين حجم المؤسسة ومركزها المالي، وجودة الأداء المهني للمدقق الخارجي وهذا من خلال ما يلي[1]:

إن كبر حجم المؤسسة محل التدقيق وقوة مركزها المالي وفي ظل ارتفاع الأتعاب التي يتقاضاها المدقق يؤدي إلى زيادة مقدرة إدارة المؤسسة على ممارسة قدر أعلى من الضغوط على المدقق، مما يزيد من احتمالات فقدان هذا الأخير لاستقلاليته ويؤثر سلبا على جودة تنفيذ مهمته؛

تدخل إدارة المؤسسة محل التدقيق في أداء المدقق وهذا نظرا لارتفاع الأتعاب التي يتقاضاها وهذا من خلال تقييد نطاق عمله والحد من مقدرته على التوسع في تنفيذ اختبارات التدقيق، بهدف إصدار تقرير يتضمن رأيا إيجابيا بشأن قوائمها المالية، وبما يساهم في زيادة اعتماد مختلف الأطراف المستعملة لهذه القوائم المالية.

أما بالنسبة للبعض الآخر من الدراسات والتي توصلت إلى وجود علاقة إيجابية بين حجم المؤسسة محل التدقيق وقوة مركزها المالي وهذا من خلال ما يلي[2]:

- إن المؤسسات الكبيرة الحجم تكون أكثر حرصا على إضفاء قدر أعلى من الثقة على قوائمها المالية، وبالتالي فإنها تحاول إبعاد كل الصعوبات أمام المدقق، مما يمكنه من تنفيذ عملية التدقيق بجودة عالية؛
- يساهم حجم المؤسسة وقوة مركزها المالي في تحسين أداء المدقق وهذا نظرا لما تمتلكه المؤسسة من خبرات فنية عالية ونظم رقابية محكمة وأنظمة محاسبية متطورة تساهم في تقليل احتواء القوائم المالية على الأخطاء والتحريفات.

2. نظام الرقابة الداخلية:

بالنسبة للمؤسسة يعتبر نظام الرقابة الداخلية بمثابة خط الدفاع، إذ نجد أنها تعتمد على هذا النظام لكشف نقاط قوتها وضعفها، أما بالنسبة للمدقق فنجد أن عملية تقييمه لهذا النظام تعتبر المرحلة الأولى والأساسية التي يبدأ بها مهمته في المؤسسة، فنظام الرقابة الداخلية " يمثل الخطة التنظيمية وكل ما يرتبط بها من وسائل وإجراءات تتبناها المؤسسة للمحافظة على الأصول، اختبار دقة الحسابات ودرجة الاعتماد عليها، تنمية كفاءة العمل وتشجيع إتباع السياسات الإدارية الموضوعة"[3].

إن لنظام الرقابة الداخلية أهمية خاصة بالنسبة لعملية التدقيق، إذ أوصت لجنة Treadway بأن تلتزم هيئة سوق الأوراق المالية والبورصة SEC جميع المؤسسات بأن تشير في تقاريرها إلى مسؤولياتها وتقييمها لنظام

[1] أحمد محمد صالح الجلال ،**مرجع سبق ذكره** ،ص164-165

[2] أحمد محمد صالح الجلال ،**مرجع سبق ذكره** ،ص164

[3] ادريس عبد السلام اشتيوي، **مرجع سبق ذكره** ،ص 58

الرقابة الداخلية، وفي ضوء توصيات لجنةTreadway ، فإنه تم تشكيل لجنة من العديد من المنظمات المهنية، وعرفت باسم لجنة COSO واستهدفت اللجنة تحقيق الأهداف الآتية:

- توفير إطار متكامل عن نظام الرقابة الداخلية يفي بمتطلبات كل الأطراف المهتمة؛
- مساعدة الإدارة لتحقيق أفضل رقابة داخلية ممكنة؛
- توفير أدوات لتقييم نظام الرقابة الداخلية وإرشادات لمساعدة الإدارة في إعداد تقرير للجهات الخارجية بنتائج هذا التقييم.

ونظرا لأهمية نظام الرقابة الداخلية وعلاقته بتحقيق جودة التدقيق، فقد نص المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في المعيار الثاني من معايير العمل الميداني على ضرورة قيام المدقق بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق، وأكد الاتحاد الدولي للمدققين على ذلك في المعيار الدولي للتدقيق رقم400 .

وقد أوضحت العديد من الدراسات أن وجود نظام رقابة داخلية فعال يعتبر أحد العوامل المؤثرة على جودة التدقيق وذلك من خلال كفاءة إدارة التدقيق الداخلي في اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية، ومساعدة المدقق على تحديد مدى وتوقيت إجراءات التدقيق، كما أكد عملاء التدقيق على أهمية فهم سياسات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية من قبل المدققين كأحد عناصر منع وقوع الأخطاء والغش .

المطلب الثالث: آليات تفعيل جودة التدقيق الخارجي المتعلقة بالمدقق الخارجي:

تتمثل هذه الآليات في مجموعة من الأساليب التي تعمل على الرفع من جودة التدقيق الخارجي والمتعلقة بالمدقق أو بمهمة التدقيق، وتتمثل هذه الآليات في: التعليم المهني المستمر، تدعيم استقلال المدقق الخارجي، العصف الذهني، التخصص الصناعي، الإجراءات التحليلية وتفعيل دور حوكمة المؤسسات.

الفرع الاول: التعليم المهني المستمر:

يتوجب على المدقق أن يكون على علم بأية تطورات جديدة في المحاسبة والتدقيق وأنشطة أعمال المؤسسة، وتعد الحاجة إلى التدريب المستمر متطلب أساسي لجودة عمل المدقق، فمهنة التدقيق حريصة على ضرورة مواكبة لتطور المهني بشكل مستمر للعاملين في مهنة التدقيق وكمتطلب ضروري لأداء أعمال التدقيق وذلك للمحافظة على جودة الأداء المهني للمدقق وعلى مكانة مهنة التدقيق بين المهن الأخرى.[1]

إن المهنة الناجحة هي التي تعتمد في عملها على تقنيات حديثة، وتقديمها خدمات جديدة ليس فقط لتأكيد قدرتها التنافسية لنوعية الخدمة، بل إن الخدمة الجديدة تمنح صاحبها ميزة تنافسية، والتي تؤدي في الأمد الطويل إلى تخفيض تكاليف الخدمة المقدمة، وتزيد من ربحية مهنة التدقيق. إن تقديم خدمات ذات تقنية حديثة ستؤدي بالضرورة إلى استخدام أساليب تتناسب مع العوامل التكنولوجية، واستخدام أفراد مؤهلة، وتطوير مهاراتهم ومعرفة هؤلاء الأفراد بأحدث التطورات المهنية والتكنولوجية في أداء المهنة واتباعهم الأساليب الحديثة

[1] بسام خليل عطا الله بقيله، **مرجع سبق ذكره** ،ص 27.

في التدقيق، والذي ينعكس بدوره على جودة أعمال مهنة التدقيق. ولأجل تطوير ورفع الكفاءة المهنية للعاملين في مكاتب لتدقيق، كان لا بد من عقد برامج تدريبية دورية وتشجيع العاملين على المشاركة في المؤتمرات والندوات التي تنظمها الهيئات المهنية والعلمية، والعمل على توفير المراجع العلمية لمواجهة التغييرات والتطورات الحديثة التي نشهدها مهنة التدقيق سواء الاقتصادية، التكنولوجية والبيئية، وهذا بدوره يؤدي إلى تطوير الأداء المهني للمدقق مما يؤدي إلى تحسين جودة عملية التدقيق ، وبالتالي النهوض مستوى أداء المهنة ككل .[1]

الفرع الثاني: تدعيم استقلال المدقق الخارجي:

يمثل استقلال المدقق الخارجي أحد المعايير العامة التي تحكم عمل المدقق، وتكمن أهميته في طمأنة الأطراف الأخرى وتعزيز ثقة الجمهور بخدماته، فهو يعتبر عنصر مهم من عناصر زرع الثقة في القوائم المالية هذا من جهة، ومن جهة أخرى يمثل عاملا أساسيا في ممارسة مهنة التدقيق. إن مفهوم الاستقلال في التدقيق هو مفهوم نسبي ولا يمكن تحقيق الاستقلال المطلق وإنما هناك درجات متفاوتة يمكن تحقيقها، وهذا يعود لطبيعة عملية التدقيق والتي تتطلب من المدقق أن يكون على اتصال دائم مع إدارة المؤسسة للحصول على المستندات المؤيدة لحدوث العمليات والحصول على أتعابه.[2] حيث أكدت نتائج التحقيقات التي قامت بها الهيئات المختصة في قضايا الفساد والتلاعب لعدد من المؤسسات التي شهدت فضائح محاسبية خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية أن مكاتب التدقيق استطاعت اكتشاف المخالفات المحاسبية في هذه المؤسسات، إلا أن عدم تمتع هذه المكاتب بالاستقلال التام أثر على الرأي النهائي، حيث قامت هذه المكاتب بإصدار تقارير نظيفة حول قوائم مالية تحتوي معلومات مضللة واحتيالات وممارسات إدارة الأرباح، وهذا ما دفع المنظمات المهنية والأبحاث المنشورة حول مهنة التدقيق إلى إيجاد الآليات الكفيلة بتدعيم استقلالية المدقق وقد شملت هذه المقترحات ما يلي:

1. تشكيل لجنة التدقيق:

تعتبر لجنة التدقيق بمثابة إحدى اللجان التابعة لمجلس الإدارة في المؤسسة، وتقدم تقاريرها ونتائج أعمالها لهذا المجلس، وهي عبارة عن حلقة الوصل بين مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية تحقيقا للموضوعية والاستقلالية في أداء أعمالها[3]، تتلخص مهامها في الإشراف على فعالية أنظمة وإجراءات الرقابة الداخلية، والعمل مع الإدارة ضمان توافق النظام المحاسبي للمؤسسة مع المتطلبات النظامية، ومهمة التوصية بتعيين ومتابعة

---

[1] عمران عطية البكوري، " **أثر الالتزام بالعوامل المنظمة لمهنة التدقيق على جودة أعمال مكاتب التدقيق المحاسبة القانونية في الاردن** "، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة العلوم الاسلامية العالمية، الاردن، 2014؛ ص27

[2] عبد السلام سليمان الاهدل، **مرجع سبق ذكره** ،ص 72

[3] عبد الوهاب نصر علي ً، شحاتة السيد شحاتة، "**مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة**"، الدار الجامعية، الاسكندرية ،2007/2006 ،ص316

المدققين وتقييم أعمالهم وفصلهم وتحديد أتعابهم، ودراسة القوائم المالية الأولية والسنوية للمؤسسة، إلى جانب المهام الموكلة لها من طرف مجلس الإدارة.[1]

أكدت العديد من الدراسات أن للجان التدقيق دور مهم في تدعيم وتحسين جودة التدقيق الخارجي، وذلك من خلال قيامها بتدعيم استقلال المدقق الخارجي وحمايته من أي تدخل أو ضغوط من قبل الإدارة، وتعمل على مساعدته على الكشف عن الأخطار المهمة نسبيا وذلك عن طريق توفيرها له معلومات عن نزاهة الإدارة مع توضيح العوامل المؤثرة على المؤسسة وعناصر الخطر المالي وما يتم القيام به لتقليل المخاطر، وتساعده كذلك على الكشف عن أية تصرفات غير قانونية للإدارة وعن ممارسات إدارة الأرباح في القوائم المالية.[2]

2. التغيير الالزامي للمدقق:

عني بالتغيير الالزامي للمدقق الخارجي تحديد مدة تعاقد المدقق مع المؤسسة محل التدقيق بفترة زمنية قانونية محددة، يتم بعدها انهاء خدماته بشكل اجباري، ويتم استبداله بمدقق آخر لنفس الفترة.

هناك وجهتي نظر مختلفتين حول مدى تأثير سياسة التغيير الالزامي للمدقق على جودة التدقيق الخارجي، فبالنسبة لوجهة النظر المؤيدة لسياسة التغيير يرى أصحابها أن طول فترة العلاقة بين المؤسسة محل التدقيق والمدقق يجعل هذا الأخير أكثر توافقا مع المعالجات المحاسبية التي تتبناها الإدارة هذا من جهة، ومن جهة أخرى إحساس المدقق باستغناء العميل عن خدماته سيشكل ضغطا كبيرا عليه مما يضطره إلى الموافقة على السياسات المحاسبية التي نتبعها الإدارة والمصادقة على القوائم المالية حتى وإن كانت تتضمن تحريفات جوهرية وممارسات إدارة الأرباح، لأن التصرف بخلاف ذلك يترتب عليه تغييره بمدقق آخر وهو ما يعني فقدانه لمكاسب اقتصادية كان يحصل عليها كأتعاب من المؤسسة محل التدقيق سواء لأعمال التدقيق أو للخدمات الاستشارية، وبالتالي يجب على المؤسسة أن نقوم بتغيير المدقق لمعالجة الأثر السلبي الناتج عن طول فترة العلاقة التعاقدية على استقلالية وموضوعية المدقق وبالتالي ضمان جودة خدمة التدقيقٌ.[3] ومن بين الدعائم التي يقدمها التغيير الالزامي لاستقلالية المدقق ولجودة خدمة التدقيق نجد[4]:

- إن المدقق يحاول دائما إرضاء مؤسسة محل التدقيق من أجل الإبقاء عليه لفترة قادمة، وبالتالي فإنه إذا كان على دراية مسبقة بأنه سيتم تغييره حتما –وفقا لآلية التغيير الالزامي – فإنه سوف يسعى للحفاظ على استقلاله ولا يسعى لإرضاء العميل؛

---

[1] لخضر لعروس، **"دور آليات حوكمة الشركات في مكافحة مظاهر الغش المالي والمحاسبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"**، رسالة

مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف ،المسيلة ،2017/2016 ص 107.

[2] عبد السلام سليمان قاسم الاهدل، **مرجع سبق ذكره** ،ص85.

[3] بوسنة حمزة، **مرجع سبق ذكره** ، ص168

[4] سارة حدة بودربالة، **مرجع سبق ذكره** ، ص196/195

- إن طول فترة بقاء المدقق ينشئ علاقات شخصية بينه وبين إدارة مؤسسة محل التدقيق لا على مصالح لمساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح؛
- تغيير المدقق كل فترة – مثلا كل ثلاثة سنوات – يجلب رؤية جديدة للمدقق لأدائه خدمة التدقيق، فالاستمرار مع نفس المدقق يجعل عملية التدقيق روتينية ولا يساعد ذلك على الإبداع والتجديد حتى لو حدثت تغيرات جوهرية على النظم المحاسبية والرقابية للمؤسسة محل التدقيق؛
- يساعد التغيير الالزامي على تنشيط المنافسة بين مكاتب التدقيق وأن كل مكتب سوف يحاول الحصول على العملاء بتقديم خدمة التدقيق بجودة عالية؛
- لن يعتمد المدقق ماليا بصفة كلية على المؤسسة محل التدقيق، وبالتالي يكون المدقق في وضع يؤهله لإبداء وجهات مغايرة لوجهة نظر المؤسسة محل التدقيق في الأمور المرتبطة بالقوائم المالية؛
- التغيير الالزامي للمدقق الخارجي سيجعل هناك تدقيق دائم لعمل المدقق السابق عندما يتولى مدقق جديد مهمة .

بالرغم من الاهتمام الكبير من قبل الباحثين والمنظمات المهنية بفكرة التغيير الالزامي للمدقق إلا أن هناك وجهة نظر معارضة لا توافق على هذا التغيير، وذلك بحجة أن طول مدة ارتباط المدقق بمؤسسة محل التدقيق يولد خبرة لدى المدقق بعمليات هذه الأخيرة بما يؤدي إلى زيادة جودة عملية التدقيق وانخفاض تكلفتها.[1]

3. وضع قيود على تقديم الخدمات الاستشارية:

لقد سعت مكاتب التدقيق إلى مواكبة التغيرات التي حدثت في سوق مهنة التدقيق، والتأقلم معها من أجل البقاء في السوق المهنية، ولمواجهة ظروف السوق المتغيرة أقبلت مكاتب التدقيق على تقديم خدمات مهنية إضافية على خدمات التدقيق التقليدية بل امتدت لتشمل نطاقا واسعا من الخدمات الاستشارية المالية، الاقتصادية والإدارية، والتي سمحت لمكاتب التدقيق من رفع إيراداتها.

أشار بعض الباحثين إلى أنه على الرغم من وجود الحوافز التي تجعل من المدققين مستقلين في ظل تقديمهم للخدمات الاستشارية، إلا أن هناك بعض المخاوف والتي تشكل تهديدا فعليا لاستقلال المدققين هي[2]:

- أن أتعاب الخدمات الاستشارية تجعل المدققين يعتمدون ماليا على عملائهم، مما يجعلهم أقل استعدادا للصمود أمام ضغوطات الإدارة وذلك بسبب الخوف من فقدانهم للعملاء؛
- طبيعة العديد من الخدمات الاستشارية تضع المدققين في منطقة الأدوار الإدارية مما يهدد موضوعيتهم فيما يتعلق بالعمليات التي يدققونها.

وفي ظل هذا الصدد حذرت هيئة الأوراق المالية الأمريكية أعضاء مهنة التدقيق من جعل عملية التدقيق الخارجي سلعة خاسرة لجذب الخدمات الاستشارية المربحة، واشترط المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين

[1] عبد السلام سليمان قاسم الاهدل، **مرجع سبق ذكره** ، ص87.

[2] بسام خليل عطا الله بقليه، **مرجع سبق ذكره** ، ص24

على جميع مكاتب التدقيق الراغبة في الانضمام اليه عدم تقديم بعض الخدمات الاستشارية لإدارة المؤسسة محل التدقيق التي تقوم بتدقيقها، وإبلاغ لجنة التدقيق ومجلس الإدارة في كل مؤسسة مسجلة لدى هيئة سوق الأوراق المالية بجميع أنواع الخدمات الاستشارية التي تم تقديمها للإدارة خلال السنة التي يتم تدقيقها وبإجمالي الأتعاب التي حصل عليها مقابل ذلك.[1]

وفي نفس الإطار وتدعيما لاستقلال المدقق منع قانون Sarbanes– Oxley مكاتب التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية من أداء الخدمات الآتية لنفس المؤسسة محل التدقيق[2]:

- خدمات المحاسبة وامساك الدفاتر ؛
- خدمات تصميم وتطبيق نظم المعلومات المحاسبية،
- خدمات التقييم أو التثمين ؛
- الخدمات التأمينية،
- أداء خدمات التدقيق الداخلي؛
- الاستشارات بشأن الموارد البشرية أو الوظائف الإدارية؛
- خدمات السمسرة أو المتاجرة في الأوراق المالية أو تقديم الاستشارات الاستثمارية؛
- الخدمات القانونية والاستشارات غير المرتبطة بالتدقيق.

الفرع الثالث: عقد جلسات العصف الذهني:

يقصد بجلسات العصف الذهني في التدقيق أنها جلسات إبداعية منظمة يقوم بها الفريق القائم بعملية التدقيق لدراسة المؤسسة ولتخطيط عملية التدقيق ولتحديد المخاطر التي قد تواجههم اثناء عملية التدقيق بالتركيز على خطر تعرض القوائم المالية لممارسات إدارة الأرباح بهدف تعريف وتحديد البنود أو الحسابات الأكثر عرضة لخطر ممارسات إدارة الأرباح، وتقييم هذه البنود من حيث أهميتها النسبية وتأثيرها على القوائم المالية وتحديد الاستجابة اللازمة التي ينبغي على المدققين القيام بها، حال ظهور هذه الممارسات أثناء عملية التدقيق وهي جلسات مستمرة تعقد باستمرار خلال عملية التدقيق لكي يتمكن كل عضو من أعضاء فريق التدقيق من الاطلاع على المواقف والمستجدات التي تواجه باقي أعضاء الفريق". [3]

الفرع الرابع: التخصص الصناعي للمدقق الخارجي:

التخصص في مهنة التدقيق يعني تقديم مكتب أو هيئة التدقيق خدمات لعملاء في قطاع من نشاط معين مثل الصناعة، الخدمات... الخ وهذا ما يوفر رصيدا من المعرفة العميقة للمدقق بمشكلات الصناعة وظروفها،

---

[1] عبد السلام سليمان قاسم الاهدل، **مرجع سبق ذكره** ، ص88.

[2] بوسنة حمزة، **مرجع سبق ذكره** ،ص 170

[3] ناظم حسن رشيد، زياد هاشم السقا، "**أثر استخدام العصف الذهني في دعم كشف الاحتيا ل عند تدقيق القوائم المالية، دراسة لآراء عينة من مراقبي الحسابات في العراق**"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الثالث واربعون، العراق، 2015 ،ص6.

وهو ما ينعكس على مستوى أدائه، بحيث يرفع من مستوى الخبرة المهنية ويطور الأداء المهني للمدقق، وبالتالي التحسين من مستوى جودة التدقيق[1].

ويعتبر التخصص الصناعي للمدقق الخارجي مهما نظرا لمساهمته في تمييز خدمات مكاتب التدقيق، وتم الاعتراف به من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين كأحد أبرز خمس قضايا تؤثر على مهنة التدقيق في القرن الواحد والعشرين. [2]

وتتخذ مكاتب التدقيق نوعين من الاستراتيجيات في تشييد بناء التخصص الصناعي هما[3]:

1. استراتيجية التَّميُز:

تؤدي هذه الاستراتيجية إلى بناء التخصص في التدقيق انطلاقا من الخدمة المتميزة التي يقدمها مكتب التدقيق للعملاء، عن طريق تطوير ما يلزم من تقنيات لأداء خدمة التدقيق بجودة عالية، أما أتعاب التدقيق طبقا لهذه الاستراتيجية تكون أعلى من غيرها من المكاتب المتخصصة الأخرى (والتي تتبع الاستراتيجية الثانية).

2. استراتيجية الكلفة المنخفضة:

تؤدي هذه الاستراتيجية إلى بناء التخصص في التدقيق من الكلفة المنخفضة التي يقدمها مكتب التدقيق للعملاء مع الحفاظ على الحدود المطلوبة من الجودة لخدمة التدقيق، أما أتعاب التدقيق طبقا لهذه الاستراتيجية لمتبعة تكون أقل من غيرها من المكاتب المتخصصة الأخرى (والتي تتبع الاستراتيجية الأولى).

إن التخصص الصناعي يعمل على تحسين جودة خدمة التدقيق الخارجي، من خلال ما يلي[4]:

- تقدير مخاطر التدقيق بشكل أفضل من المدقق غير المتخصص؛
- زيادة المهارة في اختيار إجراءات التدقيق اللازمة وكذا الوقت الذي تؤدى فيها؛
- تكوين قاعدة من البيانات عن أفضل الممارسات المتبعة في القطاع والتحريفات الجوهرية المتداولة فيه والأخطار الملازمة له، مع القدرة على تمييز العمليات غير العادية لأفراد القطاع؛ " المهارة في تحديد كمية ونوعية البدائل من الأدلة والفرضيات لمعرفة الأخطاء المحاسبية والغش ؛

---

[1] حمادي نبيل، **أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية، دراسة حالة الجزائر** ، أطروحة دكتوراه علوم في علوم التسيير، تخصص
ماليةومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2012/2011 ،ص 60.

[2] سعيد محمد سعيد حسن، **مرجع سبق ذكره**،ص 123

[3] دعاء خالد أبو عيسى، " **مدى وجود التخصص في التدقيق لدى مكاتب التدقيق في الأردن**"، مجلة دراسات للعلوم الادارية، الجامعة الاردنية،
، المجلد 38 ، العدد الاول، 2011 ،ص52.

[4] دعاء خالد أبو عيسى،**مرجع سبق ذكره** ، ص55-57.

- القدرة على الحكم على الإجراءات التشغيلية والاستراتيجية المتبعة من قبل العميل لمواجهة مرحلة العسر المالي بناءً على ممارسات القطاع، واتجاه النمو في القطاع، وحاجة السوق إلى ذلك القطاع مع تقييم احتمالية النجاح المستقبلية؛
- اتاحة القوائم المالية المدققة من قبل مكاتب تدقيق متخصصة للوصول إلى المراتب الأعلى في التصنيف من حيث الجودة من قبل المحللين أو مستخدمي القوائم المالية.

خلاصة الفصل

وفي ختام هذا الفصل، يتّضح أن التدقيق الخارجي يُعدّ من أهم الدعائم التي تقوم عليها الثقة في المعلومات المالية، لما يؤديه من دور في تعزيز الشفافية والمصداقية وحماية مصالح مختلف الأطراف المستفيدة. كما أظهر العرض النظري أن هذه المهنة شهدت تطوراً كبيراً عبر الزمن، سواء من حيث أهدافها أو وظائفها أو الإطار التنظيمي والأخلاقي الذي يحكمها، إلى أن أصبحت نشاطاً مهنياً قائماً على معايير دقيقة وكفاءات متخصصة.

وقد تبيّن كذلك أن جودة التدقيق لا ترتبط بعامل واحد فقط، بل تتأثر بمجموعة متداخلة من العوامل المهنية والتنظيمية والأخلاقية، في مقدمتها استقلالية المدقق، وكفاءته العلمية والعملية، ومدى الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني. كما أن تحسين جودة التدقيق يتطلب توفير بيئة مهنية داعمة تقوم على التكوين المستمر، وتعزيز الرقابة، وتدعيم آليات الحوكمة داخل المؤسسات.

وعليه، فإن الإحاطة بالمفاهيم الأساسية للتدقيق الخارجي وجودته تُعدّ قاعدة نظرية ضرورية لفهم واقع المهنة وتحليل مختلف التحديات التي تواجهها، وهو ما يمهّد للانتقال إلى دراسة واقع التدقيق الخارجي في الجزائر وتحليل نتائجه ميدانياً في الفصول الموالية.

الفصل الثاني

تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

تمهيد

يُعد الفصل الثاني من هذه المذكرة مرحلة محورية لفهم واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، حيث يسعى هذا الفصل إلى تقديم دراسة شاملة ومتعمقة حول التنظيم القانوني والمؤسسي لهذه المهنة، بالإضافة إلى تحليل الممارسة العملية والمعايير المعتمدة في أداء مهام التدقيق الخارجي.

تُعد مهنة التدقيق الخارجي إحدى الركائز الأساسية لضمان الشفافية والمصداقية في القوائم المالية للشركات والمؤسسات، إذ توفر للمستثمرين وأصحاب المصلحة معلومات دقيقة تساعدهم في اتخاذ القرارات المالية السليمة. ومن هذا المنطلق، أصبح فهم التطور التاريخي لمهنة التدقيق في الجزائر ومراجعة الأطر القانونية والتنظيمية التي تحكمها، خطوة ضرورية لتقييم مدى كفاءة وفاعلية الممارسة المهنية.

كما يتناول هذا الفصل دراسة دور المدقق الخارجي في الجزائر من حيث المهام والشروط المطلوبة لممارسة المهنة، بالإضافة إلى استعراض الهيئات المشرفة التي تساهم في تنظيم وتطوير مهنة التدقيق، مثل المجلس الوطني للمحاسبة والمجلس الوطني للمخبرين المحاسبيين وغيرها من الهيئات المختصة.

علاوة على ذلك، يستعرض الفصل الممارسة العملية لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، بدءًا من الإجراءات الأولية عند قبول التوكيل أو رفضه، وصولاً إلى الإجراءات المتبعة أثناء أداء المهمة، مع تسليط الضوء على حقوق وواجبات المدقق الخارجي، وهو ما يعكس مدى الالتزام بالقواعد المهنية والمعايير الأخلاقية للمهنة.

في النهاية، يسلط هذا الفصل الضوء على معايير التدقيق الجزائرية ومقارنتها مع المعايير الدولية، بما يسمح بتقييم مستوى التوافق أو الاختلاف بينهما، ويبرز أثر ذلك على جودة وموثوقية التقارير المالية في الجزائر. ومن خلال هذا التناول المتكامل، يسعى الفصل الثاني إلى تقديم صورة دقيقة عن واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، من الناحية القانونية والمؤسسية والعملية.

المبحث الأول: تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

مرت مهنة التدقيق في الجزائر عبر عدة مراحل وشهدت تغيرات وتطورات مختلفة وذلك منذ استقلال الجزائر إلى يومنا هذا، حيث شهد واقع هذه المهنة من الناحية القانونية عدم استقرار بصدور قوانين ومراسيم أعاد ترتيبها في كل مرة، أما من ناحية المعايير والقواعد العامة المعتمدة فكانت مهنة تدقيق الخارجي دائما تحت ظل المرجعية المحاسبية، حيث ظهر هذا جليا عند تبني المعايير الدولية للتدقيق اثر تبني المعايير الدولية للمحاسبة، أما من ناحية الإجراءات فلم تتغير مهنة التدقيق الخارجي كثيرا من مرحلة التخطيط إلى غاية مرحلة إعداد التقرير النهائي، ولم يكن لها تأثر بمرجعية محاسبية[1].

الفرع الاول : 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 سنة 1969، في سنة 1970 تناول قانون المالية الجزائري ولأول مرة 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 سلامة ودقة حساباتها وتحليل وضعية أصولها وخصومها. كما جاء المرسوم رقم 70-173 المؤرخ في 16/11/1970 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 المرقبين العامين للمالية ومراقبي المالية ومفتشي المالية، وعند الحاجة يمكن اختيارهم من بين موظفي وزارة المالية ذوي الكفاءة. وتتمثل تلك المهام والواجبات في:

- مراقبة ما سيأتي من شروط التحقيق والعمليات التي يمكن أن يكون لها بصفة مباشرة وغير مباشرة تأثيرات اقتصادية أو مالية على تسيير الهيئة الخاضعة لمراقبتهم.
- متابعة تنفيذ الحسابات والميزانيات والجداول التقديرية للمؤسسة طبقا لأحكام المخطط.
- فحص شروط تطبيق الأحكام التشريعية أو القانونية التي لها علاقة اقتصادية أو مالية.
- التأكد من صحة وتحقيق إحصاءات وحسابات النتيجة المدرجة في المحاسبات العامة والتحليلية لكل مؤسسة.
- ذكر المخالفات وأخطاء التسيير أو الغش الملاحظة والتقويمات والإجراءات التي لوحظ ضرورتها.
- ذكر نوع التسيير المالي والتجاري للهيئة المراقبة.
- ذكر تطور الحالة المالية والمشاريع الاقتصادية المالية المرجوة للمؤسسة الخاضعة للمراقبة.

[1] زوهري جليلة ،صالح الياس ،**واقع مهنة التدقيق في الجزائر بين الإصلاحات المحاسبية المالية ومعايير التدقيق الدولية** ،مجلة الابتكار والتسويق ،العدد 2 ،ص 94-95

- المشاركة بصفة استشارية في كل اجتماعات المجالس الجماعية، مع اكتساب حق المشاركة في اجتماعات اللجان الخاصة التي يمكن أن تحدث داخل المؤسسة الخاضعة للمراقبة والتي لها علاقة بتسييرها.

تميزت هذه المرحلة بوجود عدم توازن بين خصائص المهنة وبين صفات القائمين عليها والمهام الموكلة لهم، فالمهنة تشترط استقلالية المدقق الخارجي وهنا نلاحظ أن المكلفين بها لم يتوفر فيهم هذا الشرط، إضافة إلى عدم تكيف المهنة مع الواقع الاقتصادي الحاصل الذي شهد تطبيق مخطط التسيير الاشتراكي للمؤسسات، هذا مما سبب في وجود ثغرات ضمنية تميزت بها هذه المرحلة منها:

- عدم وجود قانون خاص يشرح مهنة التدقيق الخارجي وفقا للمعايير الدولية.
- لم تحدد مدة الوكالة الممنوحة للمدققين.
- تحدد مجالات المراقبة، وتراكم المهام وعدم توافقها مع معايير مهنة التدقيق الدولية والإقليمية، حيث أن المهام الموكلة للمدقق الخارجي أنذاك لم تقتصر فقط على مراقبة صحة وانتظامية الحسابات، بل امتدت إلى حضور المجالس الخاصة للمؤسسة المراقبة وإمكانية الاستشارة في أمور لها علاقة بالتسيير.

وفي سنة 1971 صدر الأمر رقم 71-82 المؤرخ سنة 1971 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، وامتد إلى غاية سنة 1991، قسم إلى ثلاث أقسام تضمن القسم الأول اختصاص الخبراء المحاسبين والمحاسبين أما القسم الثاني شرح شروط الدخول للمهنة، ووضح القسم الثالث كيفية ممارسة المهنة. وجاء في المادة السادسة من هذا الأمر أنه "يجوز للمحاسبين والخبراء المحاسبين المرخصين ان يمارسوا مهام مندوبي الحسابات لدى الشركات طبقًا للتشريع الجاري به العمل"[1]. من هنا يلاحظ أن هذا الأمر رقم 71-82 لم يهتم بكيفية ممارسة وتنظيم مهنة التدقيق الخارجي قدر اهتمامه بمهنة المحاسب والخبير المحاسب، بل فقط فتح إمكانية ممارسة مهنة التدقيق الخارجي من طرف المحاسب والخبير المحاسب.

الفرع الثاني : مرحلة من 1980 إلى غاية 1990

تميزت هذه المرحلة بصدور قانونين مهمين صدرا في 13 يناير سنة 1988 يتعلق الأول رقم 8 بالقانون التوجيهي للمؤسسات 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 بشخصية معنوية، ويتم تنظيمها بمقتضى قواعد القانون التجاري، وأيضا تم تحرير المؤسسات العمومية من القيود الإدارية التي كانت تعائي منها وإعادة تنظيم مهام الرقابة

[1] المادة رقم 6، الامر 71-82 المؤرخ في 1971/12/29 **المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب** ،الجريدة الرسمية رقم 107.

التي تتطرق لها المؤسسات العمومية الاقتصادية، حيث تم الفصل التام بين التدقيق الداخلي الذي يكون تحت سلطة 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، نصت المادة الرابعة منه على أنه تتحصر المهمة العامة لمجلس المحاسبة في القيام بالرقابة للاحقة لمالية الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية وكل هيئة تخضع لقواعد القانون الإداري والمحاسبة العمومية، كما نصت لمادة الرابعة منه على لا تدخل ضمن اختصاصات مجلس المحاسبة العمليات الخاصة بالأمول التي تتداولها طبقا للقانون المدني والقانون التجاري، المؤسسات العمومية الاقتصادية".[1]

الفرع الثالث : مرحلة من 1991 إلى غاية 2009

شهدت هذه المرحلة تغيرات كبيرة وصدرت العديد من القوانين والمراسيم التي لها علاقة بالتدقيق الخارجي، ونقف هنا على أهمها ونذكر القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث جاء هذا القانون لينظم مهنة التدقيق في الجزائر ونشأت بموجبه المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين حسب ما ورد في المادة الخامسة منه. كما صدر المرسوم التشريعي رقم 93-08 سنة 1993 ليعدل ويتمم الأمر 75-59 المتضمن القانون التجاري ليصبح متماشيا مع التوجه الاقتصادي الجديد اتجاه اقتصاد السوق.

وفي سنة 1995 صدر الأمر رقم 95-20 الذي جاء ليعدل ويلغي بعض أحكام القانون رقم 90-32 المتعلق بمجلس المحاسبة، حيث جاء في المادة الثانية منه أنه يعتبر مجلس المحاسبة المؤسسة لعليا للرقابة البعدية لأمول والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية، وهذه الصفة تخول له مهام التدقيق في شروط استعمال الهيئات الموارد والوسائل المادية والأمول العامة التي تدخل في نطاق اختصاصه، ويقيم تسييرها ويتأكد من مطابقة عمليات هذه الهيئات المالية والمحاسبية للقوانين والتنظيمات المعمول بها، والهدف من هذه الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة هو تشجيع الاستعمال الفعال والصارم للموارد والوسائل المادية والأمول العمومية، وترقية إجبارية تقديم الحسابات وتطوير شفافية تسيير المالية العمومية[2].

وفي سنة 1996 صدر المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أبريل 1996 المتضمن أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، فصل هذا المرسوم في واجباتلمهني في أداء مهنته وفي علاقته مع زبائنه وموكليه، وواجبات المهني في علاقته مع الرقابة وواجبات لمهني في علاقته مع زملائه وواجبات تتعلق بتأطير المتدربين، كما تضمن هذا المرسوم حقوق المهني في ممارسة مهامه

[1] المادتان 3 ،4 من القانون 90-32 والمؤرخ في 1990/12/4 **والمتعلق بمجلس المحاسبة وسيره**، الجريدة الرسمية رقم 53.

[2] المادة 2 الامر 95-20 المؤرخ في 1995/07/17 **المتعلق بمجلس المحاسبة**، الجريدة الرسمية رقم 39.

المتمثل في الحق في التعاون والحق في الحصول على مقابل الأتعاب[1]. ثم صدر قرار أخر سنة 1999 يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وعدل هذا القرار سنة 2002 ثم عدل وتمم بالمقرر المؤرخ في 13 ماي سنة 2006[2]وذلك بالموافقة على شهادات أخرى تعطي لحق في ممارسة المهنة.

الفرع الرابع: مرحلة 2010 وما بعدها

صدر سنة 2010 القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وقد أحدث تغييرا واضحا في نتظيم مهنة التدقيق لخارجي وأول تلك التغييرات إلغاء القانون رقم 91-08 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ حسابات والمحاسب المعتمد الذي كان ينضم مهنة التدقيق الخارجي قبل أن يصدر القانون رقم 10-01، نشأ بموجب هذا القانون المصف الوطني الخاص بالخبراء المحاسبين، كما نشأت الغرفة الوطنية لخاصة بمحافظي الحسابات، كما نشأت المنظمة لوطنية الخاصة بالمحاسبين المعتمدين[3].

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 لحسابات والمحاسبة، كما فصل في مسؤوليات كل من الخبراء المحاسبين والمحافظي الحسابات وحدد الأنشطة والأعمال التي يتدافى أداؤها مع ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في وقت واحد والعقوبات المقررة في حال مخالفة ذلك أو في حال مخالفة قانون ممارسة المهنة.

بعد صدور القانون 10-01 سنة 2010 صدرت العديد من النصوص التطبيقية له ابتداء من سنة 2011منها:

- المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 يناير 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 يناير 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 يناير 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره.

---

[1] المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 1995/04/15 **والمتضمن اخلاقيات مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد** ،الجريدة الرسمية رقم 24.

[2] **قانون المحاسبة** ،بيرتي للنشر ،الجزائر، 2001، ص 332.

[3] القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 **المتعلق بمهن المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد** ، الجريدة الرسمية رقم 42.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27 يناير 2011 الذي يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة لمكلفة بنتظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية محافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-29 المؤرخ في 27 يناير سنة 2011 الذي يحدد رتبة ممثلي الوزير لمكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لحافظي لحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتهم.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 27 يناير 2011 الذي يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 27 يناير 2011 الذي يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 يناير 2011 الذي يتعلق بتعيين محافظي الحسابات.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011 الذي يحدد شروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين
- المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 يناير 2013 الذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها.
- قرار مؤرخ في 24 جوان 2013 الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.
- قرار مؤرخ في 12 يناير 2014 الذي يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات.
- قرار وزاري مشترك مؤرخ في 7 مارس 2017 الذي يحدد كيفية سير التكوين وكذا برنامج التكوين لمتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات.

المطلب الثاني : المدقق الخارجي في الجزائر مهامه و شروطه

الفرع الأول: مفهوم التدقيق الخارجي في الجزائر

عرف التدقيق الخارجي في الجزائر من خلال القائم به حسب المشرع الجزائري وهو محافظ الحسابات.

فيعرف محافظ الحسابات بنص المادة 715 من القانون التجاري الجزائري على أنه " هو ذلك الشخص الذي يعين من بين المهنيين المسجلين بجدول المهنيين المسموح لهم مزاولة مهنة تدقيق الحسابات، حيث يقوم بالتحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدقق

في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، ويستثنى المدقق من التدخل في التسيير[1] ."

يعرف محافظ الحسابات على أنه هو "ذلك الشخص الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به ، كما أنه يمكن ممارسة مهنة محافظ الحسابات في شكل شركة أو تجمع شركات أسهم شركات ذات مسؤولية محدودة، شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة باستثناء الأشكال الأخرى للشركات، ويشترط الجنسية الجزائرية في جميع الشركاء[2] ."

ومنه يمكن تعريف محافظ الحسابات على أنه هو الشخص المكلف بالمصادقة على شرعية وصدق الحسابات السنوية للشركات باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، ويمكن تأدية هذا الدور فرديا أو في شكل شركة.

الفرع الثاني : مهام المدقق الخارجي في الجزائر

أوكل المشرع الجزائري مهمة تدقيق الحسابات حصرا إلى الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات فقط، هذا الأخير الذي يعد أساس مهنة التدقيق القانوني في حين أن الخبير المحاسبي يمارسها في إطارها التعاقدي، كما يمكن ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في إطار الشخصية المعنوية.

أولا : الخبير المحاسب

يعرف وفق المادة 18 من القانون 10-01 على أنه "كل شخص يمارس بصفة عادية وبإسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليلا المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات[3] .

من خلال هذا التعريف يتضح أن مهمة الخبير المحاسبي هي مهمة تعاقدية بحتة، أي أنها غير مفروضة بقوة القانون، فهي بذلك غير ملزمة على الشركات والهيئات إلا بطلب منها، وذلك حسب حاجياتها والأهداف المرجوة منها، حيث يغلب عليها الطابع الاستشاري.

إضافة إلى مهام محافظ الحسابات الواردة في القانون يضطلع الخبير المحاسبي بالمهام التالية[4] :

- يقوم بمسك وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطها عقد عمل؛
- يعتبر المؤهل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات؛

---

[1] القانون التجاري،**مرجع سبق ذكره**،المادة 715

[2] القانون 10-01 **مرجع سبق ذكره** المادة 22

[3] القانون 10-01 ،**مرجع سبق ذكره** ،المادة 18

[4] **نفس المرجع** ،المادة 20 19

- يؤهل لتقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي؛ يتعين عليه أن يعلم المتعاقدين معه بمدى تأثير التزامات والتصرفات الإدارة والتسيير التي لها علاقة بمهمته.

فالخبير المحاسب يمتاز عن محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، كونه له إمكانية ممارسة مهام المهن الثلاث خبير محاسب، محافظ حسابات والمحاسب المعتمد، لكن شريطة ألا تكون مجتمعة في نفس المؤسسة أو الشركة التي يربطها معه عقد عمل بمعنى ممارستها منفصلة كل منها في شركة مخالفة للأخرى، وهذا حفاظا على موضوعيته ونزاهته.

ثانيا: محافظ الحسابات

يعرف محافظ الحسابات حسب المادة 22 من القانون 10-01 بأنه "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به."

يضطلع محافظ الحسابات حسب القانون 10-01 منه بالمهام التالية[1] :

- 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 الإتفاقيات 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؛

وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة و مراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير، مع مراعاة معايير التدقيق والواجبات المهنية الموافق عليها من الوزير المكلف بالمالية، و يحدد محافظ الحسابات مدى وكيفيات أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط التي تعهد بشأنه، كما يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة(10) سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهدة.

[1] القانون 10-01 ،**مرجع سبق ذكره** ،المادة 23

الفرع الثالث: شروط ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

أقر المشرع الجزائري عدة شروط للممارسة المهنة سواء في ظل شركات أو باسمه الخاص نلخصها في مايلي:

اولا : شروط ممارسة مهنة التدقيق الخارجي شخص طبيعي

حسب المادة 2 من القانون 10-01 فإنه يمكن لأي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس لحسابه الخاص تحت أية تسمية كانت مهنة التدقيق إلا إذا توفرت فيه الشروط والمقاييس التي نص عليها هذا القانون لتصبح شروط مزاولة مهنة التدقيق وذلك حسب المادة 8 كما يلي[1] :

- أن يكون جزائري الجنسية؛
- أن يحوز شهادة لممارسة المهنة فالنسبة لمهنة الخبير المحاسب يجب أن يكون حائزا شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها، وبالنسبة لمهنة محافظ الحسابات أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها؛
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- أن يكون معتمدا من وزير المالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- تأدية اليمين بعد الحصول على الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو الغرفة الوطنية وقبل القيام بأي عمل أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم ويتم تحرير محضر يثبت ذلك.

وحسب المادة 9 وبعد توفر الشروط المذكورة في هذا القانون تتبع العملية بالخطوات التالية[2] :

- ترسل طلبات الاعتماد بصفة خبير محاسب أو محافظ حسابات إلى المجلس الوطني للمحاسبة عن طريق رسالة موصى عليها أو تودع مقابل وصل استلام؛
- يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بتقدير الصلاحية المهنية لشهادات وإجازات كل مترشح يطلب اعتماده في صنف مهني أو الصنف المهني الآخر ؛
- يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بدراسة طلب الاعتماد؛
- يقوم المجلس بإبلاغ طالب الاعتماد قرار الاعتماد أو رفض معلل للطلب في أجل أربعة(4) أشهر، وفي حالة عدم التبليغ بعد انقضاء هذا الأجل أو رفض الطلب يمكن تقديم طعن قضائي؛ يقوم

[1] **نفس المرجع**، المادة 12

[2] القانون 10-01 ،**مرجع سبق ذكره** ،المادة 9

المجلس الوطني للمحاسبة في أول من جانفي كل سنة بتحديد قائمة المهنيين المسجلين في الجدول وينشرها وفق الأشكال المحددة من طرف وزير المالية.

وتنص المادة 11 من نفس القانون أنه يمكن للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات ممارسة نشاطهم في كامل الإقليم الوطني، بحيث يتم إسناد مكتب واحد لكل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات يتولى تسييره لحسابه الخاص وتحت مسؤوليته ويمكن أن يسير في شكل شركة أو تجمع كما يمكن لوزير المالية الترخيص بفتح فروع لبعض مكاتب التدقيق وذلك طبقا لأحكام المادة 12، وقد أكدت المادة 10 إلى أنه لا يمكن لأي خبير محاسب أو محافظ حسابات أن يسجل في الجدول ما لم يكن له عنوان مهني خاص، وقد حدد القرار المؤرخ في 2013/03/26 شروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات التي يجب توفرها في المحل المهني للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات مما يسمح للمهنيين سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين بممارسة مهامهم في أحس الظروف، ويجب أن يقوم المحضر القضائي بمعاينة احترام تطبيق الأحكام المنصوص عليها في هذا القرار، وتتمثل هذه الشروط في الآتي[1] :

- أن يتضمن المحل المهني مساحة دنيا قدرها 50 مخصصة للمهني وللأمانة وللمساعدين، مع وجوب توافق المكان حسب عدد وحجم الأعمال؛
- مساحة مناسبة حسب عدد المساعدين، بحيث يتم تحديد مكان عمل كل مساعد ب 4 م على الأقل؛
- يجب تخصيص مكان مناسب لأرشيف الملفات؛
- يجب أن يتوفر المحل المهني على كل المرافق الصحية لا سيما الطاقة والماء والتدفئة ودورات المياه؛
- يجب أن يتوفر المحل المهني على كل التجهيزات الضرورية لممارسة النشاط خاصة تجهيزات وأثاث المكتب، وتجهيزات الاعلام الآلي وتجهيزات الحفظ وتأمين المعطيات المعلوماتية، بالإضافة إلى تجهيزات الاتصالات؛
- يجب أن يتم تأمين المحل المهني بكل الوسائل؛
- التعريف بالمحل المهني عن طريق لافتة توضع عند مدخله الرئيسي بحيث يجب أن لا يتجاوز حجم اللافتة 25/20 سم، ومن خلالها يبين لقب واسم المهني و/ أو عنوان المقر الاجتماعي وكذا صنفه المهني وأرقامه الهاتفية.

ثانيا : شروط ممارسة مهنة التدقيق الخارجي شخص معنوي

[1] قرار مؤرخ في 2013/03/26 **يحدد شروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات التي يجب توفرها في المحل المهني،** الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد 48 المواد 2 3 4 5 6 7

حسب المواد من 46 إلى 50 من القانون 10-01 تتمثل الشروط الواجب توفرها في الشخص المعنوي في [1] :

- أن يجمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية؛
- أن يشكل أعضاؤها بصفة خبير محاسب أو محافظ حسابات ثلثي الشركاء على الأقل ويمتلكون ثلثي رأس المال على الأقل وتدعى شركات الخبرة المحاسبية" أو "شركات محافظة الحسابات" حسب الحالة؛
- أن يحوز الثلث الشريك من غير المهنيين على الجنسية الجزائرية وحاملا لشهادة جامعية وله صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة؛
- التسجيل في الجدول، وذلك بعد إستيفاء الشروط المطلوبة، حيث تمنح لها البطاقة المهنية التي تحدد عنوانها والمهنة أو المهن المرخص بممارستها.

إضافة للشروط السابقة، وللحصول على الإعتماد من طرف شركات الأسهم أو الشركات ذات مسؤولية محدودة أو الشركات المدنية أو التجمعات ذات المنفعة المشتركة المنشأة بهدف ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات، وجب توفر الشروط التالية:

- أن تهدف لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات حسب الحالة؛
- أن يسيرها أو يديرها الأعضاء المسجلين في الجدول فقط؛
- أن يرتبط انخراط أي شريك جديد أو أي عضو فيها بالموافقة القبلية إما للجهاز الاجتماعي المؤهل لذلك و إما لحاملي الحصص الاجتماعية بغض النظر عن أي حكم مخالف؛
- ألا تكون تابعة بصفة مباشرة أو غير مباشرة لأي شخص أو تجمع او مصلحة؛
- ألا تمتلك مساهمات في المؤسسات الصناعية أو التجارية او الزراعية أو البنكية أو في الشركات المدنية.

المطلب الثالث: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر

يعتبر المجلس الوطني للمحاسبة هو أعلى هيئة مهنية في الجزائر، وما تبعه من هيئات ونخص بذكر المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين مع الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات باعتبار منتسيبهم هم المخولون للممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر دون غيرهم، وسيتم طرح من خلال المطلب مهام وصلاحيات وكل ما تعلق بهاته الهيئات كل على حد إضافة للمعهد الوطني المتخصص في المحاسبة باعتباره هيئة تكوينية أكاديمية في هذا المجال.

الفرع الاول: المجلس الوطني للمحاسبة

[1] القانون 10-01 ،مرجع سبق ذكره ،المواد 46 47 48 49 50

تم إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة بموجب القانون 10-01 ، حيث جاء في المادة رقم 04 أن هذا المجلس يخضع لسلطة وزير المالية، ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية[1]."

اولا: تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة

و يتشكل المجلس الوطني للمحاسبة من مجموعة من الأعضاء يمثلون مختلف الوزارات والإدارات إضافة إلى عدة منتخبين عن الهيئات المهنية للتدقيق بالجزائر حسب المادة 2 من المرسوم التنفيذي 11-24 ويتشكل المجلس من:[2]

- ممثل الوزير المكلف بالطاقة؛
- ممثل الوزير المكلف بالإحصاء؛
- ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية؛
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة؛
- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي؛
- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني؛
- ممثل الوزير المكلف بالصناعة؛
- رئيس المفتشية العامة للمالية؛
- المدير العام للضرائب؛
- المدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية؛
- ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر؛
- ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة؛
- ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة؛
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين؛
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- ثلاث أشخاص يتم اختيارهم لكفاءاتهم في مجالي المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية.

يترأس الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المجلس الوطني للمحاسبة، وتوضع تحت تصرفه أمانة عامة يسيرها أمين عام ويساعده أربع مديري دراسات وثمانية رؤساء دراسات، ويتولى رئيس المجلس المهام التالية:[3]

---

[1] القانون 10-01 ،**مرجع سبق ذكره** ،المادة 4

[2] المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 2011/01/27، **يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره** ،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07 ،2011 ،المادة 2

[3] **نفس المرجع** ،المواد 8 ،7 6،5

- تمثيل المجلس لدى الهيئات الوطنية والدولية للتقييس المحاسبي والمهن المحاسبية؛
- إنجاز أو العمل على إنجاز كل الدراسات والتحاليل التي تهدف إلى التقييس المحاسبي.

أما الأمين العام فيقوم تحت سلطة رئيس المجلس بما يلي:

- تنفيذ كل القرارات والتوجيهات المصادق عليها من المجلس؛
- استقبال كل المراسلات الموجهة للمجلس؛
- مسك الملفات المتعلقة بالاعتمادات والتسجيل والشطب من جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- العمل على إعداد مقررات الاعتماد بعد دراستها من لجنة الاعتماد وعرضها على الوزير المكلف بالمالية للتوقيع عليها؛
- ضمان تنسيق أشغال اللجان المتساوية الأعضاء ومتابعتها؛
- تنظيم الجمعيات العامة واجتماعات مكتب المجلس.

ثانيا: مهام المجلس الوطني للمحاسبة

حدد المرسوم التنفيذي رقم 11-24 مهام المجلس الوطني للمحاسبة، والتي تتمثل فيما يلي:[1]

أ- مهام المجلس الوطني للمحاسبة في إطار الاعتماد :مارس المجلس في إطار الاعتماد المهام التالية :

- استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها؛
- تقييم صلاحية إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول؛
- إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول؛
- استقبال كل الشكاوي التأديبية في حق المهني والفصل فيها؛
- تنظيم مراقبة النوعية المهنية وبرمجتها؛
- استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.

ب- مهام المجلس الوطني للمحاسبة في إطار التقييس المحاسبي: يمارس المجلس في إطار التقييس المحاسبي المهام التالية:

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها؛

[1] **نفس المرجع** ،المواد 12 ،11 10.

- 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 التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق؛
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي؛
- تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته؛

ج- مهام المجلس الوطني للمحاسبة في إطار تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية :

- يمارس المجلس في إطار تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية المهام التالية:
- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين؛
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي؛
- متابعة وضمان تحيين العناية المهنية؛
- إجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها ؛
- مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين؛
- تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة؛
- القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين.

ثالثا: لجان المجلس الوطني للمحاسبة:

تتمثل لجان المجلس الوطني للمحاسبة في 5 لجان حددتها المادة 05 من القانون 10-01 وأما عن مهام كل لجنة فقد حددها المرسوم التنفيذي رقم 11-24 كما يلي:[1]

أ-لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية: وتتولى المهام الآتية:

- وضع طرق العمل فيما يخص التطبيقات المحاسبية والعناية المهنية؛
- تحضير مشاريع آراء حول الأحكام المحاسبية الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للإلزام القانوني لمسك المحاسبة؛
- إنجاز كل الدراسات والتحاليل الخاصة بتطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛

[1] **نفس المرجع** ،المواد 22 ،21، 20 ،19 ،18

- اقتراح كل الإجراءات التى تهدف إلى تقييس المحاسبات؛
- دراسة مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛ ضمان تنسيق وتلخيص الأبحاث النظرية والمنهجية في مختلف ميادين المحاسبة؛
- تحضير مشاريع الآراء المتعلقة بالمعايير المعدة من المنظمات الدولية المختصة في التقييس المحاسبي وكذا نطبيقها، بالاتصال مع مختلف الهيئات المعنية؛

ب- لجنة الاعتماد: تتولى لجنة الاعتماد المهام الآتية:

- إعداد طرق العمل في مجال معالجة ملفات الاعتماد؛
- تحديد معايير وسبل الالتحاق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- ضمان تسيير طلبات الاعتماد؛
- تحضير ملفات الاعتماد؛
- ضمان متابعة ونشر جدول المهنيين المعتمدين.

ج- لجنة التكوين: تتولى لجنة التكوين المهام الآتية:

- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال التكوين؛
- دراسة ملفات المشاركة في التربصات؛
- ضمان المتابعة الدائمة للتربصات؛
- توجيه المتربصين إلى المكاتب المحاسبية المعتمدة؛
- تحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية؛
- التعاون مع هياكل التكوين الأخرى والمعاهد المتخصصة في مختلف مجالات المحاسبة؛ ؟ المشاركة في تعيين لجان الامتحان لكل أنواع التكوين؛
- وضع بنك معطيات للمعايير الدولية الخاصة بتكوين مهنيي المحاسبة؛
- تنظيم ملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات و ورشات عمل في مختلف ميادين المحاسبة والتدقيق.

د-لجنة الانضباط والتحكيم: تتولى لجنة الانضباط والتحكيم المهام الآتية:

- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال الانضباط والتحكيم والمصالحة؛
- دراسة الملفات المتعلقة بالحالات التأديبية لكل مخالفة أو إخلال بالقواعد المهنية والتقنية أو الأخلاقية المرتكبة من المهنيين خلال تأدية مهامهم؛
- تحضير مشاريع الآراء حول الأحكام في ميدان التحكيم والانضباط؛
- ضمان دور أساسي في مجال الاستشارة والوقاية والمصالحة والتحكيم خلال المنازعات بين المهنيين والزبائن؛
- ضمان مهام الوقاية والمصالحة بين المهنيين.

هـ- لجنة مراقبة النوعية: من أهم مهامها ما يلي: [1]

- مراقبة مدى التزام المدققين بتطبيق معايير التدقيق المعتمدة والمعايير المهنية.
- تقييم نظام مراقبة الجودة داخل مكاتب التدقيق والتأكد من فعاليته.
- إجراء عمليات تفتيش دورية على مكاتب التدقيق وفحص ملفات التدقيق للتحقق من جودة العمل المنجز.
- التأكد من احترام قواعد أخلاقيات المهنة والاستقلالية من طرف المدققين.
- تقديم توصيات لتحسين جودة أعمال التدقيق وتصحيح النقائص المسجلة
- المساهمة في تطوير مهنة التدقيق من خلال اقتراح إجراءات أو معايير تعزز جودة الأداء المهني.

الفرع الثاني : المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين

سيتناول هذا الفرع صلاحيات وقواعد سير المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين من خلال المرسوم التنفيذي 25-11 كمايلي:

اولا: تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين

ضمنت المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 11-25 تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين و المتمثلة في 9 أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول لمصف الوطني للخبراء المحاسبين، يصنف هؤلاء الأعضاء 9 حسب عدد الأصوات المعلن عنها والتي تحصلوا، حيث يعين صاحب أكبر عدد من الأصوات هو الرئيس يليه الأمين العام ثم أمين الخزينة، ويوزع 6 الأعضاء لباقون حسب العد التنازلي للأصوات المتحصل عيها وفي حالة تساوي عدد الأصوات يعتبر فائزا المترشح الأقدم في المهنة، ويعين 3 أعضاء من هؤلاء الأعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.[2]

ثانيا: صلاحيات المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين

تنص المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 11-25 على المهام التي يتكلف بها المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والمتمثلة في:[3]

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وتسييرها؛

---

[1] المعيار الدولي لمراقبة الجودة 1 ISQC، **الاتحاد الدولي للمحاسبين** ، الفقرة 11.

[2] المرسوم التنفيذي 11-25 المؤرخ في 2011/01/27 **يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف للخبراء المحاسبيين وتنظيمه وقواعد سيره**،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد 07، 2011، المادة 3.

[3] **نفس المرجع** ،المادة 4.

- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل المصف الوطني للخبراء المحاسبين لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.

أما عن مهام رئيس المجلس والأمين العام وأمين الخزينة فيكلف كل منهم بمهام تخصه هي على النحو التالي: [1]

مهام الرئيس:

- تمثيل المجلس في جميع أعمال الحياة المدنية وأمام الدولة،
- كما يضمن تنفيذ قرارات المجلس الوطني للمحاسبة والسير المنتظم للمجلس، يرسل لممثل الوزير المكلف بالمالية مشروع جدول الأعمال وكذا كل الوثائق المتعلقة به خمسة عشر يوما قبل تاريخ انعقاد اجتماع المجلس، وفي حالة غياب الرئيس أو حدوث مانع له فإنه يتولى مهامه عضو المجلس الذي له الأقدمية في المهنة.

أما عن مهام الأمين العام فهي تتمثل في:

- تحرير محضر اجتماع المجلس الذي يوقعه رئيس الجلسة وممثل الوزير المكلف بالمالية؛
- تسجل القرارات الموصى بها في المحضر والمتضمنة أسماء الأعضاء الحاضرين أو ممثليهم في الاجتماع في سجل مداولات مرقم ومؤشر من طرف المجلس الوطني للمحاسبة.

وتتمثل مهام أمين الخزينة في:

- الحفاظ على جميع الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمجلس؛
- تحصيل الاشتراكات وكل مبلغ مستحق للمجلس ويحرر وصلا بذلك.
- اعداد مشاريع الحسابات السنوية وكذا مشروع الميزانية، ويقوم في نهاية كل ثلاثي بعرض الوضعية المالية على المجلس مرفقا بكشف حول تنفيذ الميزانية،
- إعداد التقرير المالي وعرض حسابات المصف الوطني للخبراء المحاسبين في نهاية كل سنة على المجلس الذي يقوم بإقرارها وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بالميزانية.

[1] **نفس المرجع**، المواد 7، 6، 5

الفرع الثالث: المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

يعد المجلس الوطني للغرفة الوطنية محافظي الحسابات احد الهيئات المهنية التي تعنى بمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، ويتناول هذا الفرع تشكيلته وصلاحياته وقواعد سيره من خلال ما تضمنه المرسوم التنفيذي 11-26

اولا : تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

نصت المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 11-26 على تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لحافظي لحسابات المتمثلة في 9 أعضاء منتخبين عن طريق الاقتراع السري حسب المادة 11 من نفس المرسوم من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، 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 6 الأعضاء الباقون حسب العد التنازلي للأصوات المتحصل عيها وفي حالة تساوي عدد الأصوات يعتبر فائزا المترشح الأقدم في المهنة، ويعين 3 أعضاء من هؤلاء الأعضاء 9 في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.[1]

ثانيا : صلاحيات المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

حددت المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 11-26 مهام المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و تتمثل في:[2]

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية 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؛
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

---

[1] المرسوم التنفيذي 11-26 المؤرخ في 2011/01/27 **يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف للخبراء المحاسبيين وتنظيمه وقواعد سيره الجريدة** ،الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد 07، 2011،المادة 3

[2] **نفس المرجع** ،المادة 4

كما يتكلف كل من رئيس المجلس والأمين العام للمجلس وأمين خزينة المجلس بمهام خاصة لكل منهم على حدى حيث تتمثل مهام الخاصة لرئيس المجلس في مايلي:[1]

- تمثيل المجلس في جميع أعمال الحياة المدنية وأمام العدالة؛
- ضمان تنفيذ قرارات المجلس الوطني للمحاسبة والسير المنتظم للمجلس؛
- يقوم بإرسال مشروع جدول الأعمال وكذا كل الوثائق المتعلقة به، خمسة عشر يوما قبل تاريخ انعقاد اجتماع المجلس إلى ممثل الوزير المكلف بالمالية.

أما عن مهام الأمين العام للمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات فتتمثل في:

- تحرير محضر اجتماع المجلس الذي يوقعه رئيس الجلسة وممثل الوزير المكلف بالمالية،
- تسجيل القرارات الموصى بها في المحضر والمتضمنة أسماء الأعضاء الحاضرين أو ممثليهم في الاجتماع يسجل مداولات مرقم ومؤشر من طرف المجلس الوطني للمحاسبة.

وتتمثل مهام أمين الخزينة في:

- الحفاظ على جميع الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمجلس؛
- تحصيل الاشتراكات وكل مبلغ مستحق للمجلس ويحرر وصلا بذلك،
- اعداد مشاريع الحسابات السنوية وكذا مشروع الميزانية، ويقوم في نهاية كل ثلاثي بعرض الوضعية المالية على المجلس مرفقا بكشف حول تنفيذ الميزانية،
- إعداد التقرير المالي وعرض حسابات المصف الوطني للخبراء المحاسبين في نهاية كل سنة على المجلس الذي يقوم بإقرارها وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بالميزانية.

الفرع الرابع: المعهد المتخصص في مهنة المحاسب

جاء في المرسوم التنفيذي رقم 12-288 المؤرخ في 21/07/2012 أنه يتم إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، ويعتبر هذا المعهد مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري، ويتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، ويوضع المعهد تحت وصاية الوزير المكلف بالمالية.[2]

يعمل هذا المعهد على ضمان التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة خبير محاسب وشهادة محافظ حسابات، ويكلف بما يلي:

- تنفيذ برامج التعليم المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات؛

---

[1] **نفس المرجع** ، المواد 7، 6 ،5

[2] المرسوم التنفيذي 12-288 المؤرخ في 2012/07/21 **المتضمن انشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه و سيره** ،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد 43، 2012،المادة 1، 2، 3، 4

- ضمان التكوين المتواصل الموجه لمهنيي المحاسبة؛
- المساهمة في تطوير البحث في مجال المحاسبة والجباية والمالية والتدقيق والإعلام الآلي للتسيير؛
- إنجاز دراسات ومنشورات تتعلق بمهامه؛
- المشاركة في تعميم التقنيات العصرية لهندسة التكوين في المحاسبة والتدقيق والمالية؛
- إقامة علاقات تبادل وتعاون مع الهيئات الوطنية أو الدولية التي تنشط في نفس مجال النشاط؛
- ويمكنه أيضا ضمان دورات تكوين متواصل تدخل في إطار مهامه لفائدة المستخدمين القادمين من قطاعات إدارية أو هيئات عمومية أو خاصة وذلك حسب الكيفيات المحددة ضمن اتفاقيات.

يدير المعهد مجلس إدارة ويرأسه الوزير المكلف بالمالية أو ممثله، ويسيره مدير عام ويزود بمجلس علمي وبيداغوجي، ويتكون مجلس الإدارة من:[1]

- ممثل عن الوزير المكلف بالتعليم العالي؛
- ممثل عن الوزير المكلف بالإحصاء؛
- ممثل عن المجلس الوطني للمحاسبة؛
- ممثل عن جمعية البنوك والمؤسسات المالية؛
- ممثل عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة؛
- ممثل عن المصف الوطني للخبراء المحاسبين؛
- ممثل عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- ممثل عن الاتحاد الوطني للتأمين وإعادة التأمين؛
- ممثل منتخب عن سلك أساتذة المعهد؛
- ممثل منتخب عن طلبة المعهد.

بعين أعضاء مجلس الإدارة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد، بناءا على اقتراح السلطة التي ينتمون إليها، ويجب أن يكون لممثلي القطاعات الإدارية، على الأقل رتبة نائب مدير بالإدارة المركزية ويتم اختيارهم بناء على كفاءاتهم في المجال المحاسبي والمالي.

لكن هذا المعهد بقي حبيس هذا المرسوم وفي سنة 2019 صدر بيان عن المجلس الوطني للمحاسبة مفاده افتتاح معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، بجامعة البليدة بعد تخصيص وزارة التعليم العالي مباني لذلك.

[1] **نفس المرجع**، المادة 5

ولم يتم افتتاحه أيضا وفي 10/07/ 2023 وأثناء جلسة الجمعية العامة للمجلس الوطني للمحاسبة برئاسة وزير المالية والتي من ضمن محاورها الإعلان عن الافتتاح القريب لمعهد التعليم المتخصص في مهنة المحاسبة، الواقع في المدرسة الوطنية للخزينة بتيبازة.[1]

المبحث الثاني: الممارسة العملية لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

يتناول هذا المبحث الممارسة العملية لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية إضافة إلى مختلف التشريعات الصادرة عن مختلف الهيئات والتنظيمات المكلفة بشؤون المهنة ، كما يسلط الضوء على مسؤوليات المدقق الخارجي واهم الحقوق والواجبات. و في الاخير نتطرق لمقارنة معايير التدقيق الجزائرية مع معايير التدقيق الدولية.

المطلب الأول: الإجراءات الأولية للمدقق الخارجي في إطار قبول التوكيل أو رفضه

يناقش هذا المطلب الإجراءات الأولية للمدقق الخارجي في إطار قبول التوكيل أو رفضه على ضوء القوانين والتنظيمات السارية المفعول الاجتهادات الدنيا ونخص بذكر المقرر 103 spm/94/المؤرخ في 02/02/1994 إضافة إلى المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 يناير 2011 المتعلق بشروط تعيين محافظ الحسابات ضف إلى ذلك معيار التدقيق الجزائري لا سيما المعيار رقم 210 " الاتفاق حول أحكام مهمة التدقيق" والمعيار رقم 300 " تخطيط تدقيق الكشوف المالية"، حيث يجب على المدقق الخارجي قبل إبداء قبوله للتوكيل الذي ستشعر به أن يضع حيز التنفيذ الاجتهادات التالية: [2]

اولا: قبل قبول التوكيل:

- التأكد من عدم الوقوع تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعية والقانونية؛
- على المدقق الخارجي أن يطالب بالقائمة الحالية للمتصرفين الإداريين أو مجلس المديرين ومجلس الرقابة للمؤسسة المراقبة والمؤسسات المنسوبة وإذا اقتضى الأمر قائمة المساهمين بالأموال العينية؛
- يستوجب على المدقق الخارجي التأكد من كفاءات مكتبه بحيث تسمح له بالتكفل وبتنفيذ التوكيل بطريقة صحيحة؛
- يجب على المدقق الخارجي التأكد من أنه بإمكانه تلبية مهمته بكل حرية لا سيما إزاء مسيري المؤسسة.

ثانيا: عند قبول التوكيل

بعد قبول المدقق الخارجي للتوكيل وبعد تلبية الاجتهادات الأولية عليه أن يقوم بما يلي:

- التأكد من شرعية تعيينه حسب الحالة من طرف المجلس العام العادي أو المجلس التأسيسي، وفي حالة حضوره في المجلس التأسيسي الذي يعينه يمضي القوانين العامة، أما إذا تم تعيينه من طرف

[1] **نفس المرجع**، المادة 8، 7 ،6

[2] قاسم عمر، **التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر**، دار الكتاب العربي ،الجزائر، 2016 ،ص 100-104

مجلس عام عادي عليه أن يمضي المحضر مع الملاحظة "قبول التوكيل"، وإذا لم يحضر للمجلس يدلي بقبوله للمؤسسة كتابيا، وفي كل شكل من أشكال التعيين يجب على المدقق الخارجي عند قبوله للتوكيل الإعلان كتابيا أنه ليس في وضعية التنافي ولا في حالة مخالفة شرعية أو تنظيمية؛

- أن يعلم عن طريق رسالة مضمونة مع وصل الإيداع الجهة التي قامت بتعيينه في ظرف خمسة عشر 15 يوما التالية لقبوله التوكيل؛
- قبل بداية تنفيذ التوكيل على المدقق لخارجي أن يرسل إلى المؤسسة المراقبة رسالة تشير إلى إجراءات تطبيق توكيل المدقق الخارجي، تتمثل هاته الإجراءات في مسؤولية المهمة (المتدخلين، طرق العمل المستعملة، فترات التدخل والآجال القانونية التي يجب احترامها، الآجال القانونية لإيداع التقارير، الأتعاب).
- يجب على المدقق الخارجي الذي تم تعيينه عند تنفيذ توكيله، أن يتصل بسلفه للحصول على كل معلومة تنفيذه في التكفل بتوكيله بطريقة صحيحة وشرعية، كما يجب على المدقق الخارجي المغادر أن يسهل لخلفه الدخول في الوظيفة وهذا عملا بمبدأ التضامن بين الزملاء.

ثالثا: حالة رفض قبول التوكيل

إذا تم استشعار المدقق الخارجي بوقوعه تحت طائلة من التنافي أو الممنوعات القانونية أو التنظيمية، عليه أن يقوم بما يلي:

- إذا لم يكن المدقق الخارجي في حالة التنافي أو امتناع قانوني أو تنظيمي، ويرفض قبول التوكيل عليه إتباع الإجراءات المنصوص عليها في القانون التجاري؛
- وإذا سبق وإن قامت المؤسسة بإجراءات الإشهار القانونية والتنظيمية على المدقق الخارجي أن يطلب رسالة رفضه لقبول التوكيل.

المطلب الثاني : الإجراءات المتبعة أثناء أداء المهمة

يناقش هذا المطلب الإجراءات المتبعة أثناء أداء المهمة على ضوء القوانين والتنظيمات السارية المفعول بها لا سيما القانون 10-01 وكذلك معايير التدقيق الجزائرية وضم 12 معيار هي كالأتي:

- معيار التدقيق الجزائري رقم 505 التأكيدات الخارجية؛
- معيار التدقيق الجزائري رقم 560 أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة؛
- معيار التدقيق الجزائري رقم 580 التصريحات الكتابية.
- معيار التدقيق الجزائري رقم 501 العناصر المقنعة اعتبارات خاصة؛
- معيار التدقيق الجزائري رقم 530 السبر في التدقيق؛

- معيار التدقيق الجزائري رقم 540 تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به.
- معيار التدقيق الجزائري رقم 500 العناصر المقنعة؛
- معيار التدقيق الجزائري رقم 510 مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية؛
- معيار التدقيق الجزائري رقم 570 استمرارية الاستغلال ؛
- معيار التدقيق الجزائري رقم 610 استخدام أعمال المدققين الداخليين؛
- معيار التدقيق الجزائري رقم 620 استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق؛
- معيار التدقيق الجزائري رقم 520 الإجراءات التحليلية.

وتتم عملية تنفيذ المهمة من خلال[1] :

الفرع الاول : تقييم ودراسة نظام الرقابة الداخلية

يبدي محافظ الحسابات رأيه في شكل تقرير خاص، حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة مجلس المديرين أو المسير، كما يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو لهيئات التابعة لها، وبين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

كما يتحصل محافظ الحسابات من الكيان على ترخيص مكتوب لتمكينه من القيام بتقييم مهمة محافظة الحسابات، يسمح له بالإطلاع على تنظيم الكيان وفروعه، وأية معلومات أخرى محتملة ضرورية لتقييم المهمة.

الفرع الثاني: جمع وتقييم أدلة الإثبات

بعد الانتهاء من عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة يبدأ مدقق الحسابات بجمع أدلة الإثبات حول المحتوى الإعلامي للكشوف المالية كونها السند الرئيسي للمدقق في التعبير عن رأيه الفني المحايد، وكذا دليلا على أداء مهمته وفق المعايير المتعارف عليها ومعايير التدقيق الجزائرية الحسابات في سبيل جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة استعمال عدة تقنيات كما أوضحته معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات.

ويمكن لمحافظ الحسابات الإطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر، وبصفة عامة كل الوثائق التابعة للشركة أو الهيئة. كما يمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة، كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة.

---

[1] بن عيسى عبد الرحمان ،**الاتجاهات الحديثة لتحسين جودة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر في ظل إمكانية تبني المعايير الدولية للمراجعة**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، ،2017 ص 225

كما أن من حقه طلب كل المعلومات المتعلقة بالمؤسسات المرتبطة بالشركة أو أي مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها، كما يتحصل من القائمين بالإدارة في الشركة كل ستة (06) أشهر على الأقل على كشف محاسبي، يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون، ويسمح الترخيص المكتوب الذي يتحصل عليه المدقق الخارجي من الكيان المعني بعملية التدقيق، بالحصول على تقارير محافظي الحسابات للسنوات السابقة أو أية معلومات ضرورية.

الفرع الثالث: تقارير التدقيق الخارجي بالجزائر

وردت العنايات المهنية المتعلقة بالتقرير عن الحسابات السنوية بالجزائر ضمن عدة قوانين ونصوص تشريعية بدأ من القانون 10-01 لاسيما مادته 25، إضافة إلى المرسوم التنفيذي 11-202 المؤرخ في 26/05/2011 الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات ليتبعه القرار المؤرخ 24/06/2013 الذي يحدد محتوى معايير التقارير التي يتعين على محافظ الحسابات التقيد بها في إطار ممارسة مهامه، وفي 12/01 2014.

أصدرت وزارة المالية القرار المتعلق بآجال وكيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات، ومن ضمن سلسلة الإصدارات الخاصة بمعايير التدقيق الجزائرية ووفقا لقرار الوزاري 150 المؤرخ 11/10/2016 صدر المعيار رقم 700 تحت مسمى تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية والذي حدد شكل ومحتوى التقرير.

المطلب الثالث: حقوق المدقق الخارجي وواجباته

للمدقق الخارجي العديد من الحقوق يكفلها له القانون وواجبات يلزمه المشرع بها، وهو ما سنتطرق إليه من خلال هذا المطلب بفرعين أولهما حقوق المدق الخارجي وثانيهما واجباته.

الفرع الأول: حقوق المدقق الخارجي

- **حق الاطلاع وطلب البيانات والإيضاحات** : للمدقق الخارجي الحق في طلب الاطلاع على كل لبيانات التي تهمه في أداء مهمته، وهو ما كرسه المشرع الجزائري من خلال عدة مواد تضمنها القانون والقانون التجاري، وقد تم تناول هذا العنصر بأكثر تفصيل في الفصل الأول في المبحا الأخير.
- **حق استدعاء وحضور الجمعية العامة:** للمدقق الخارجي أحقية استدعاء الجمعية العامة للاجتماع عند الحاجة في المادة 644 من القانون التجاري[1]، وهذا في حالة عدم استدعائها في الآجال القانونية كما خول لمحافظ الحسابات صلاحية استدعاء الجمعية العامة الاستثنائية خاصة عند

[1] القانون التجاري، **مرجع سبق ذكره** ،المادة 644

خسارة أكثر من ثلاثة أرباع (3/4) رأس المال الاجتماعي، كما له الحق في حضور الجمعية العامة للشركة التي يدققها لإبداء رأيه فيما يتعلق بالحسابات الختامية والميزانية العمومية ويبلغهم بتقريره النهائي، حيث نصت المادة 36 من القانون 10-01 على انه "يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعى للتداول على أساس تقريره ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته[1]."

- **حق الحصول على الأتعاب:** يحق للمدقق الخارجي الحصول على الأتعاب المتفق عليها حسب المادة 37 من القانون سالف ذكر واتي تحددها الجمعية العامة أو الهيئة المكلفة بالمداولات، يحق له أن يحتفظ بعض المستندات والأوراق الهامة الخاصة بالشركة محل التدقيق، وذلك لحين استيفاء بعض حقوقه بالشركة مقابل أتعابه أو ما شابه ذلك.
- **حق المدقق في مناقشة قرار عزله:** يحق للمدقق الخارجي أن يتعرف على أسباب قرار عزله من تدقيق حسابات الشركة ومناقشة الجهة التي قامت بإصدار هذا القرار وإيضاح وجهة نظره للمسؤولين.
- **حق الاستعانة بالخبراء عند الحاجة:** يحق للمدقق الخارجي الاستعانة بالخبراء والمتخصصين عند الحاجة، والاستفادة من مختلف خبراتهم مع الإشارة إلى ذلك في رسالة الارتباط.

الفرع الثاني: واجبات المدقق الخارجي

بلتزم المدقق الخارجي بالقيام بمجموعة من الواجبات بمجرد تسجيله ضمن جداول الهيئة المنظمة للمهنة عدة واجبات مهنية يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

أولا : واجبات المدقق في علاقاته مع عملائه

للمدقق عدة التزامات في علاقاته مع عملائه وموكليه يفرضها عليه قانون أخلاقيات المهنة ونلخصها في النقاط التالية[2]:

- يجب على مدقق الحسابات القيام بمهامه بشرف وضمير مهني وأن تستند علاقاته بعملائه إلى الأمانة والاستقلال.
- يجب على المدقق أداء مهامه بعناية وفق مقابيس المهنة مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد الأخلاقية المهنية.

يجب على المدقق أثناء ممارسة مهامه أن يقوم بما يلي:

[1] القانون 10-01 ،**مرجع سبق ذكره** ،المادة 36

[2] شريفي عمر ،**مرجع سبق ذكره** ،ص 180-181

- احترام الآجال المتفق عليها؛
- متابعة في مجال رقابة الحسابات كل التحريات الضرورية التي من شأنها أن تكون لديه رأيا مبررا ومؤسسا؛
- السهر على احترام موكليه التشريعات المعمول بها في مجال التصريحات الجبائية وتصريحات الشركات مع أخذ الاحتياطات اللازمة لتجنب الوقوع في وضعية تواطؤ قد تشوه حياده واستقلاله وتحمله المسؤولية،
- الإشراف على المساعدين وإلزامهم باحترام سر المهنة فيما يخص الأعمال والمعلومات التي يطلعون عليها بحكم ممارسة وظائفهم.

ثانيا: واجبات المدقق في علاقاته مع الهيئة المنظمة للمهنة

إن التزامات المدقق تجاه الهيئة المنظمة للمهنة تتمثل في نقطتين أساسيتين وهما:

يجب على المدقق إعلام مجلس الهيئة المنظمة في أجل شهر واحد برسالة موصى عليها مع و استلام بأي حدث هام يطرأ على حياته المهنية؛

يجب على المدقق أن يبلغ الهيئة المنظمة تعيينه بواسطة رسالة موصى عليها مع وصل استلام في أجل 15 أيام ابتداء من تاريخ قبول كل توكيل.

ثالثا: واجبات المدقق في علاقاته مع زملائه

يفرض قانون أخلاقيات مهنة التدقيق على المدقق عدة واجبات يلتزم بها في علاقاته زملائه، منها انه يجب على المدقق الذي يطلب منه أي موكل أن يحل محل زميل له أن لا يقبل المهمة إلا بشروط:

- أن يتأكد من أن هذا الطلب لا تبرره رغبة في التملص من التطبيق الصحيح للقانون أو التنظيم المعمول بهما؛
- أن يعلم زميله برسالة موصى عليها مع وصل استلام بالطلب الذي اقترح عليه، كما يوجه نسخة من الرسالة إلى مجلس الهيئة المنظمة، كما يجب أن يمتنع عن توجيه أي نقد لزميله السابق، وأن يتأكد من أن هذا الزميل قد تقاضى أتعابه.

المبحث الثالث :معايير التدقيق الجزائرية ومقارنتها مع معايير التدقيق الدولية

يعد المعيار هو كل ما يستخدم في القياس، بحيث يعرف على انه نموذج موضوع بواسطة سلطات مختصة أو نتيجة عرف أو اتفاق عام كأساس لما يجب إتباعه، وكمقياس مرشد لمدى فاعلية الأداء، فهي قواعد عامة يتفق عليها ولا يجوز مخالفتها لضمان أداء العمليات بكفاءة[1]، وجاء هذا المبحث ليتناول المعايير الجزائرية للتدقيق وكذا المعايير الدولية للتدقيق ومقارنتهما مع بعض .

[1] سهام محمد السويدي،**دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر**،ط 1 الدار الجامعية،الاسكندرية ، مصر، 2010،ص20

المطلب الأول : عرض معايير التدقيق الدولية

الفرع الأول : مفهوم معايير التدقيق الدولية

لقد تعددت التعاريف الخاصة بمعايير التدقيق الدولية، ويمكن إيجاز أهم التعاريف كما يلي:

تعبر معايير التدقيق الدولية عن "إطار متجانس وقابل للتطبيق من المستويات المهنية الدولية، والتي لا تتعارض بالمرة مع معايير التدقيق المتعارف عليها من ناحية، ولا تحرم أية دولة إصدار معايير تدقيق وطنية خاصة بها"[1].

تعرف على أنها "مجموعة القوانين والأنظمة والإجراءات الموضوعة من قبل الدولة أو الجمعيات المهنية أو هيئة معينة لغرض قياس نوعية العمل المنجز من طرف المدقق، بحيث تقوم بضبط مهنة المدقق المستقل مما توفر نوعا من الثقة من قبل الجمهور، وبالتالي الثقة بالبيانات المالية ، وهذه المعايير تعتبر مستويات الحد الأدنى للقيام بها من قبل المحاسبين القانونيين لأجل الوفاء بالتزاماته[2].

كما عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين بأنه" مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في مراجعة البيانات المالية والمعايير التي ستطبق فيما تتعلق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية البيانات المالية[3]."

الفرع الثاني : عرض معايير التدقيق الدولية

يقدم مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي العديد من المعايير لتعزيز جودة التدقيق واتساق ممارسة المهنة في جميع أنحاء العالم، وهاته المعايير التي يصدرها مصنفة في مجموعات ولكل مجموعة من المعايير سلطة مرتبطة بها، والموضحة كما يلي:

الجدول رقم(2-1):معايير التدقيق الدولية

الرقم	رقم المعيار	اسم المعيار
المجموعة الأولى: المبادئ والمسؤوليات(200-299)		
01	200	الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية

[1] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية :المفاهيم الاساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية**، الدار الجامعية، الاسكندرية،مصر.2002،

[2] هادي التميمي ،**مدخل غلى التدقيق من الناحية النظ ية والعملية** ،ط 1، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ،الأردن ، 2006 ،ص30

[3] Brahim Soltani, **Auditing an international Approach**, parson education limited , London ، 7002، p131.

02	210	الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق
03	220	رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية
04	230	وثائق التدقيق
05	240	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية
06	250	مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق القوائم المالية
07	260	الاتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة
08	265	الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة
المجموعة الثانية: تقييم المخاطر والاستجابة لها(499–300)		
09	300	التخطيط لتدقيق القوائم المالية
10	315	تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم المؤسسة وبيئتها
11	320	الأهمية النسبية في التخطيط وأداء عملية التدقيق
12	330	استجابة المدقق للمخاطر المقدرة
13	402	اعتبارات التدقيق المتعلقة بمؤسسات تستعمل مؤسسات خدمية
14	450	تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق
المجموعة الثالثة: أدلة التدقيق(599–500)		
15	500	أدلة التدقيق
16	501	أدلة التدقيق – اعتبارات محددة لبنود مختارة
17	505	المصادقات الخارجية
18	510	عمليات التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية
19	520	الإجراءات التحليلية
20	530	أخذ عينات التدقيق
21	540	تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات الأساسية والإفصاحات ذات العلاقة
22	550	الأطراف ذات العلاقة
23	560	الأحداث اللاحقة
24	570	استمرارية المؤسسة
25	580	الإقرارات الخطية
المجموعة الرابعة: الاستفادة من عمل الآخرين(699–600)		

26	600	الاعتبارات الخاصة – عمليات تدقيق القوائم المالية للمجموعة
27	610	استخدام عمل المدققين الداخليين
28	620	استخدام عمل المدقق الخبير
المجموعة الخامسة: نتائج وتقرير التدقيق(799–700)		
29	700	تكوين رأي وإعداد التقرير حول القوائم المالية
30	701	الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق المستقل
31	705	التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل
32	706	فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل
33	710	المعلومات المقارنة – الأرقام المقارنة والبيانات المالية المقارنة
34	720	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة
المجموعة السادسة: مجالات متخصصة(899–800)		
35	800	الاعتبارات الخاصة – عمليات تدقيق البيانات المالية المعدة وفقاً لأطر الأهداف الخاصة
36	805	الاعتبارات الخاصة – عمليات تدقيق بيانات مالية مفردة أو عنصر محدد من القوائم المالية
37	810	عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة

المصدر:

IAASB, **Handbook of International Quality Control, Auditing Review Other Assurance, and Related Services Pronouncements**, vol 1, New York, USA, 2022,PP 80–1001

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن معايير التدقيق الدولية مقسمة إلى مجموعات يمكن تلخيصها كتالي:

- **المجموعة الأولى(299–200) المبادئ العامة والمسؤوليات:** تشمل هذه المجموعة على ثمانية معايير، تغطي الأهداف العامة التي تحكم مهنة التدقيق المحاسبي بشكل مستقل، وكذا شروط قبول بعملية التدقيق وتوثيقها، كما أن هذه المجموعة تقدم بعض المسؤوليات التي تقع على عاتق مدقق الحسابات كاكتشافه للأخطاء والغش، التزامه بتطبيق القوانين واللوائح التنظيمية، الرقابة على جودة التدقيق وكذا الاتصال مع المكلفين بالحوكمة وإبلاغهم عن نواحي القصور الأنظمة الرقابة الداخلية؛
- **المجموعة الثانية (300–499) تقييم الخطر:** تشمل هذه المجموعة ستة معايير تضع الأساسيات التي يجب على مدقق الحسابات إتباعها للتمكن تحديد الأخطار الهامة التي تحيط بالمؤسسة محل

التدقيق، وتبدأ هذه الأساسيات بالتخطيط لعملية التدقيق وفهم المنشأة وبيئتها مع ضرورة مراعاة مدقق الحسابات للأهمية النسبية وكذا الأنشطة التي تقدمها المؤسسات الخدمية للمؤسسة محل التدقيق، وفقا لهذه المجموعة على مدقق الحسابات تحديد وتقييم المخاطر، خاصة منها الجوهرية وكذا الاستجابة لتلك المخاطر ؛

- **المجموعة الثالثة (500-599) أدلة التدقيق:** تتكون هذه المجموعة من إحدى عشر معيار تشمل إرشادات أساسية حول كمية ونوعية أدلة تدقيق الواجب الحصول عليها، والتي تضمن استمرارية المؤسسة محل التدقيق، إذ توفر هذه المعايير في بعض المصادر والطرق التي يمكن أن يحصل عن طريقها مدقق الحسابات على أدلة تدقيق كافية وملائمة كالأرصدة الافتتاحية والمصادقات الخارجية، وكذا توفر هذه المعايير الإجراءات والأساليب المناسبة التي تساعد مدقق الحسابات على الحصول تلك الأدلة كالإجراءات التحليلية، أسلوب العينات والإقرارات الخطية، كما تقدم هذه المعايير الإرشادات المتعلقة بمسؤولية مدقق الحسابات بتدقيق كلا من التقديرات المحاسبية، عمليات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة والأحداث التي تقع بعد تاريخ إصدار القوائم المالية وتقرير مدقق الحسابات؛
- **المجموعة الرابعة (600-699) الاستفادة من عمل الآخرين:** تتكون هذه المجموعة من ثلاث معايير تغطي الإرشادات الواجب على مدقق الحسابات اتباعها عند استخدامه لعمل الآخرين (مدقق آخر، مدقق داخلي، خبير في مجال آخر)؛
- **المجموعة الخامسة (700-799) نتائج وتقارير التدقيق :** تتكون هذه المجموعة من ستة معايير تضمن شكل ومحتوى تقرير مدقق الحسابات كيف ومتى يتم تعديل رأيه، وكذا تحدد هذه المجموعة من المعايير مسؤولية مدقق الحسابات اتجاه كلا من المعلومات المقارنة، والمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على قوائم مالية مدققة.
- **المجموعة السادسة (800-899) الاعتبارات الخاصة:** تتكون هذه المجموعة من ثلاث معايير توضح الارشادات المتعلقة بمهمة تدقيق للأغراض الخاصة، وكذا مسؤولية مدقق الحسابات المتعلقة بإعداد تقرير حول عنصر منفرد أو قائمة مالية منفردة أو القوائم المالية الملخصة المشتقة من القوائم المالية المدققة وفقا لمعايير التدقيق الدولية.[1]

المطلب الثاني: عرض معايير التدقيق الجزائرية

إن الهيئة المشرفة على إصدار المعايير في الجزائر كما سبق ذكره تتمثل في المجلس الوطني للمحاسبة من خلال لجنة الممارسات والتقييس المحاسبي وفقا للمادة 11 من المرسوم التنفيذي 2011، والتي تنص

[1] لخضر دحمان، **أثر استقلالية مدقق الحسابات الخارجي على جودة التدقيق**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجلفة، 2023.ص169-170-171

على أن متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق وكذا اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس الممارسات المحاسبية،

بعد اطلاعنا على معايير التدقيق الجزائرية، تبين لنا أن الهدف من إصدارها هو[1]:

- تقريب الممارسات المحاسبية المحلية إلى الممارسات العالمية كون أن معايير التدقيق الجزائرية مستوحاة من معايير التدقيق الدولية؛
- تعزيز الثقة في الكشوف المالية المدققة وفق معايير التدقيق الجزائرية والرفع من جودتها ؛
- استجابة الهيئات المشرفة على مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر إلى التغيرات الحاصلة على المستوى العالمي؛
- الزام مدقق الحسابات في الجزائر بتنفيذ مهمته وفق المعايير الجزائرية، إذ أن معايير التدقيق الدولية تكتسي طابعا اختياريا؛
- العمل على دعم البورصة في الجزائر ؛
- تدعيم الاستثمار بتلبية حاجات المستثمرين للمعلومة المدققة و الموثوقة.

وفي مايلي عرض المعايير المحلية (NAA) التي تم إصدارها إلى غاية سنة 2018 باعتبارها أخر سنة إصدار وهي 16 معيار باسم معايير التدقيق الجزائرية ضمن أربع مقررات، بداية من سنة 2016 إلى غاية 2018 وفقا لمقررات صدورها

الفرع الاول: المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق

وضع حيز التنفيذ أربعة معايير كالآتي[2]:

- **معيار التدقيق الجزائري رقم 210 الاتفاق" حول أحكام مهمة التدقيق":** يندرج هذا المعيار ضمن معايير المبادئ والمسؤوليات العامة حيث يتناول الاتفاق بين الإدارة أو القائمين في حوكمتها على الشروط والأحكام التي تخص مهمة التدقيق مع المدقق فقد حدد هذا المعيار المسؤوليات التي تقع على عاتق الإدارة أو القائمين على حوكمتها وكذا تحديد مسؤولية المدقق فيما يتعلق بقبول هذه الشروط ؛ حيث حدد هذا المعيار شروط وكيفيات العقد الذي يمكن أن تكون بين الإدارة أو القائمين على حوكمتها والمدقق كما قدم شكلا نموذجيا لرسالة مهمة التدقيق في نهاية المعيار يمكن للمهنيين استغلاله كنموذج الرسالة مهمة التدقيق.
- **معيار التدقيق الجزائري رقم 505 التأكيدات الخارجية:** يندرج هذا المعيار ضمن صنف المعايير الخاصة بأدلة الإثبات حيث تشكل التأكيدات الخارجية أو المصادقات وسيلة وأداة هامة للمدقق للحصول على أدلة الإثبات، ووفقا لمعيار التدقيق الجزائري فإنها تأخذ شكلين مصادقات سلبية

[1] لخضر دحمان ،مرجع سبق ذكره ،ص 172

[2] لخضر دحمان ،مرجع سبق ذكره ،ص172-173

ومصادقات ايجابية، كما أورد المعيار مجموعة من الشروط والإجراءات التي يتوجب على المدقق أن يأخذها بعين الاعتبار عند قيامه باستخدام التأكيدات الخارجية كأسلوب لجمع أدلة الإثبات، كما يمكن استخدام هذا المعيار خلال كافة مراحل عملية التدقيق.

- **معيار التدقيق الجزائري رقم 560 أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة:** يندرج هذا المعيار تحت صنف معايير أدلة الإثبات، إذ يبين ما يتوجب على المدقق القيام به فيما يخص الأحداث اللاحقة التي تقع بعد تاريخ إقفال الحسابات، ويكون لها تأثير على تقرير مدقق الحسابات، كما حدد مختلف تواريخ الأحداث اللاحقة، وكذا بيان كيفية التعامل مع الأحداث اللاحقة ومسؤوليات المدقق اتجاه هذه الأحداث.
- **معيار التدقيق الجزائري رقم 580 "التصريحات الكتابية":** يندرج هذا المعيار ضمن معايير أدلة الإثبات، إذ يعالج المعيار واجبات المدقق في حالة استخدامه للتصريحات الكتابية كأداة لجمع أدلة الإثبات، حيث أوضح المعيار الإجراءات التي يتوجب على المدقق أخذها بعين الاعتبار في تنفيذ ومعالجة وتقييم التصريحات الكتابية.

الفرع الثاني: المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق

وضع حيز التنفيذ أربعة معايير مختصرها كالآتي[1]:

- **معيار التدقيق الجزائري رقم 300" تخطيط تدقيق الكشوف":** يندرج هذا المعيار ضمن صنف معايير تقييم المخاطر والاستجابة للمخاطر المقيمة، حيث يعالج هذا المعيار التزامات المدقق فيما يخص تدقيق الكشوف المالية، وذلك عن طريق إعداد إستراتيجية عامة مكيفة للمهمة وإعداد برنامج عمل يمكنه من تنفيذ مهمة التدقيق بصفة ملائمة، كما بين الإجراءات المختلفة التي يتوجب على المدقق أن يأخذها بعين الاعتبار خلال مرحلة تخطيطه لمهمة التدقيق.
- **معيار التدقيق الجزائري رقم 500 "العناصر المقنعة":** يندرج هذا المعيار ضمن المعايير الخاصة بأدلة الإثبات، حيث يعالج هذا المعيار واجبات المدقق في حالة قيامه بجمع أدلة الإثبات، وقد أوضح هذا المعيار ماهية الإثبات والخصائص التي يجب أن تتوفر فيها كما قدم هذا المعيار مجموعة من الأساليب التي يمكن للمدقق أن يستند إليها في جمع أدلة الإثبات، كما تناولتها باقي المعايير الخاصة بأدلة الإثبات شكل مفصل.
- **معيار التدقيق الجزائري رقم 510 مهام التدقيق الأولية":** يعالج هذا المعيار واجبات المدقق في حالة قيامه بالتدقيق الأولي، حيث يقصد بالتدقيق الأولي تدقيق الكشوف المالية لم تكن محل تدقيق

[1] لخضر دحمان ،**مرجع سبق ذكره** ،ص 173-174

من قبل أوكانت محل تدقيق من طرف مدقق سابق، حيث قدم المعيار مجموعة من الإجراءات التي يتوجب على المدقق الاعتماد عليها في التدقيق الأولي.

- **معيار التدقيق الجزائري رقم 700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية:** يندرج هذا المعيار ضمن معايير استنتاجات التدقيق وإصدار التقارير يعالج هذا المعيار التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية كما يقدم شكل ومضمون تقرير المدقق عند اعتماده للتدقيق وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية، حيث بين المعيار الواجبات المطلوبة والتي يتعين على المدقق القيام بها من ناحية شكل الرأي، تقرير المدقق من حيث الشكل والمحتوى كما قدم المعيار نموذج تقرير المدقق حول الكشوف المالية المعدة وفق المرجع المحاسبي المطبق.

الفرع الثالث: المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق

وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جاءت كالآتي:[1]

- **معيار التدقيق الجزائري رقم 520 "الإجراءات التحليلية:** يندرج هذا المعيار ضمن المعايير الخاصة بأدلة الإثبات حيث تناول هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية كأداة مراقبة، نص المعيار على ثلاث أنواع من الإجراءات التحليلية منها الوصفية غير الكمية والكمية البسيطة وكذا الكمية المتطورة، كما أكد المعيار على إمكانية تطبيق الإجراءات التحليلية في مختلف مراحل عملية التدقيق التخطيط والتنفيذ وإعداد التقرير.
- **معيار التدقيق الجزائري رقم 610 "استعمال أعمال المدققين الداخليين"**: يندرج هذا المعيار ضمن معايير الاستفادة من أعمال الآخرين، حيث يعالج هذا المعيار شروط وانتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي إذا تبين له أن مهمة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته، بهدف هذا المعيار إلى تحديد مدى إمكانية الاعتماد على وظيفة التدقيق الداخلي وتحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات مهمته.
- **معيار التدقيق الجزائري رقم 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق"**: يندرج هذا المعيار ضمن معايير الاستفادة من أعمال الآخرين، حيث يعالج واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى كيفية الأخذ باستنتاجات الخبير، يهدف المدقق في إطار هذا المعيار إلى تحديد الحالات التي يقدر فيها المدقق ضرورة الاستعانة بخبير وتحديد ما إذا كانت أعمال الخبير الذي عينه ملائمة لاحتياجاته.

[1] لخضر دحمان ،**مرجع سبق ذكره** ،ص174-175

- **معيار التدقيق الجزائري رقم 570 "استمرارية الاستغلال"**: يندرج هذا المعيار ضمن المعايير الخاصة بأدلة الإثبات، حيث تناول هذا المعيار إجراءات تحديد المدقق لفرضية تطبيق استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية من عدمها، وتحديد إذا ما كان هناك تهديد يمس استمرارية استغلال المؤسسة في لمستقبل القريب من خلال دراسة بعض المؤشرات المالية، التشغيلية ومؤشرات أخرى وكتابة تقرير خاص ضمن التقرير العام للتدقيق.

الفرع الرابع: المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق

وضع حيز التنفيذ أربعة معاييرالتي هي كالاتي[1]:

- **معيار التدقيق الجزائري رقم 230 "وثائق التدقيق"**: يندرج هذا المعيار ضمن معايير المبادئ والمسؤوليات العامة، حيث يعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتوثيق عملية التدقيق باعتبارها دليلا هاما على بذله للعناية المهنية اللازمة، كما تشكل وسيلة للوصول إلى رأي الفني المحايد حول صحة وعدالة الكشوف المالية، ويقصد بالتوثيق وفقا لهذا المعيار هي مختلف الوثائق التي يعدها المدقق وتحصل عليها في إطار أدائه لعملية التدقيق، حيث تتشكل من الإجراءات التي وضعها حيز التنفيذ الأدلة المجمعة وكذا النتائج المتوصل إليها قد تكون في شكل ورقي أو تأخذ عدة أشكال، كما أوضح المعيار أهداف توثيق عملية لتدقيق والواجبات المطلوبة التي يتوجب على المدقق أخذها بعين الاعتبار في إعداد الوثائق سواء من ناحية الشكل أو المحتوى، كما أشار المعيار إلى ضرورة حفظ وحماية ملفات العمل من طرف المدقق.
- **معيار التدقيق الجزائري رقم 501 "العناصر المقنعة – اعتبارات خاصة"**: يندرج هذا المعيار ضمن معايير أدلة الإثبات، إذ يعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتدقيق بعض البنود الخاصة للكشوف المالية نظرا لأهميتها وتأثيرها الجوهري على رأيه، والمتمثلة في ثلاث عناصر المخزون ؛ المنازعات والقضايا، كما يبين لمعيار الإجراءات والاعتبارات التي يتوجب على المدقق أخذها في تدقيق هذه العناصر .
- **معيار التدقيق الجزائري رقم 540 "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به"**: يعالج هذا المعيار واجبات المدقق في حالة تدقيقه للتقديرات المحاسبية الموضوعة من قبل المؤسسة في حالة عدم وجود تحديد تدقيق لبعض بنود الكشوف المالية، حيث بين المعيار الإجراءات التي يتوجب على المدقق أخذها بعين الاعتبار وكذا دراسة مدى معقولية تطبيق هذه التقديرات وتأثيرها على تقريره من خلال إتباع مجموعة من الخطوات أوضحها المعيار.

[1] لخضر دحمان ،**مرجع سبق ذكره** ،ص175-176

- **معيار التدقيق الجزائري رقم 530 "السبر في التدقيق":** يعالج هذا المعيار واجبات المدقق في حالة استخدامه السبر كأداة لتدقيق الكشوف المالية، ففي حالة عدم قدرة المدقق بإجراء تدقيق شامل للكشوف المالية نظرا لمجموعة من الاعتبارات كحجم المؤسسة مثلا، يمكن أن يلجأ إلى استخدام تقنية السبر المعاينة – في التدقيق بدراسة عينة من المجتمع وتعميم النتائج على المجتمع في ظل توفر شروط محددة حددها المعيار، حيث قدم المعيار مجموعة من الإجراءات التي يمكن أن تساعد للمدقق القيام بالسبر في التدقيق والتوصل إلى أدلة كافية ومقنعة.

المطلب الثالث : دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية والدولية

اولا: المقارنة من حيث رقم واسم المعيار وتاريخ النفاذ[1]

بعرض الجدول التالي معايير التدقيق الجزائرية NAA وما يقابلها من معايير التدقيق الدولية ISA في محاولة لتوضيح أوجه التشابه والاختلاف بينهما من ناحية رقم واسم المعيار وتاريخ النفاذ.

الجدول رقم(2-2):معايير التدقيق الجزائرية NAA ومعايير التدقيق الدولية ISA

معايير التدقيق الجزائريةNAA			معايير التدقيق الدوليةISA		
رقم المعيار	اسم المعيار	تاريخ النفاذ	رقم المعيار	اسم المعيار	تاريخ النفاذ
210	تخطيط تدقيق الكشوف المالية	لم يحدد لها تاريخ نفاذ وصدرت متفرقة في مقررات كل مجموعة تضم أربعة معايير	210	الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق	ابتداءا من ديسمبر 2009
230	وثائق التدقيق		230	وثائق التدقيق	ابتداءا من ديسمبر 2009
300	تخطيط تدقيق الكشوف المالية		300	تخطيط تدقيق البيانات المالية	ابتداءا من ديسمبر 2009
500	العناصر المقنعة		500	ادلة التدقيق	ابتداءا من ديسمبر 2009

[1] لخضر دحمان، مرجع سبق ذكره ص 178-179

501	العناصر المقنعة –اعتبارات خاصة		501	ادلة التدقيق–اعتبارات محددة لبنود مختارة	ابتداءا من ديسمبر 2009
505	التاكيدات الخارجية		505	المصادقات الخارجية	ابتداءا من ديسمبر 2009
510	مهام التدقيق الأولية– الأرصدة الافتتاحية		510	عمليات التدقيق الأولية– الأرصدة الافتتاحية	ابتداءا من ديسمبر 2009
520	الإجراءات التحليلية		520	الإجراءات التحليلية	ابتداءا من ديسمبر 2009
530	السير في التدقيق		530	اخذ عينات التدقيق	ابتداءا من ديسمبر 2009
540	تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به		540	تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة للقيمة العادلة المتعلقة به	ابتداءا من ديسمبر 2009
560	احداث تقع بعد اقفال الحسابات والاحداث اللاحقة		560	والاحداث اللاحقة	ابتداءا من ديسمبر 2009
570	استمرارية الاستغلال		570	المنشاة المستمرة	ابتداءا من ديسمبر 2009
580	التصريحات الكتابية		580	الاقرارات الخطية	ابتداءا من ديسمبر 2009

610	استخدام اعمال المدققين الداخليين		610	استخدام عمل المدققين الداخليين	ابتداءا من ديسمبر 2014
620	استخدام اعمال خبير معين من طرف المدقق		620	استخدام عمل مدقق خبير	ابتداءا من ديسمبر 2009
700	تأسيس الراي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية		700	تكوين راي واعداد التقارير حول البيانات المالية	ابتداءا من ديسمبر 2016

المصدر: لخضر دحمان، **أثر استقلالية مدقق الحسابات الخارجي على جودة التدقيق**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجلفة، 2023 ص178- 179.

ثانيا: من حيث طريقة عرض المعيار[1]

فيما يلي الجدول التالي يوضح وصف لطريقة عرض كل من معايير التدقيق الجزائرية والدولية:

الجدول رقم(2-3):طريقة عرض معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية

طريقة عرض المعيار	معايير التدقيق الجزائرية NAA	معايير التدقيق الدولية ISA
المقدمة	تحتوي على مجال تطبيق المعيار مع عدم ذكر تاريخ نفاذ المعيار	تحتوي على نطاق تطبيق المعيار وتاريخ نفاذه
الهدف	يحتوي على هدف المدقق وتعريف واحد متعلق باسم المعيار	يحتوي على هدف المدقق وبعض التعريفات المتعلقة بالمصطلحات الخاصة بالمعيار
الواجبات المطلوبة	تحتوي على إجراءات تطبيق المعيار وامور اقل تفصيلا من معايير التدقيق الدولية	تحتوي على إجراءات تطبيق المعيار وامور أخرى للتفصيل في المعيارباالاضافة الى التوثيق
الملاحق	تحتوي على ملحق واحد –امثلة توضيحية ونماذج–	تحتوي الملاحق على مجموعة من الأمثلة التوضيحية والنماذج المقترحة

[1] لخضر دحمان مرجع سبق ذكره ص179

المصدر: من اعداد لخضر دحمان، **أثر استقلالية مدقق الحسابات الخارجي على جودة التدقيق**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجلفة، 2023.ص180

وكخلاصة للمقارنة بشكل عام يمكن القول أن معايير التدقيق الجزائرية مستوحاة بشكل كبير من معايير التدقيق الدولية وأن هناك نقاط توافق كبيرة بينهما لا من حيث أرقام ومحتويات وأسماء معايير ولا من حيث منهجية عرض المعيار و نطاق ومجال تطبيقه، غير أن هناك بعض الاختلافات في بعض المصطلحات إضافة إلى عدم وجود تاريخ نفاذ لمعايير التدقيق الجزائرية، كما أن إصدار هذه الأخيرة ليس بمجموعات و غير متسلسل وغير متناسق، بالإضافة إلى أنها تسترشد بمعايير لم تصدر بعد.

خلاصة الفصل

توصلنا في هذا الفصل إلى أن مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر شهدت تطورات هامة منذ مرحلة ما بعد الاستقلال وحتى الوقت الحاضر، حيث مرّت بعدة مراحل تميزت كل منها بخصوصياتها القانونية والتنظيمية. كما تبين أن المدقق الخارجي يلعب دورًا محوريًا في تعزيز الشفافية والمصداقية المالية من خلال مهامه المحددة التي تشمل التحقق من القوائم المالية وتقديم الرأي الفني المستقل، مع الالتزام بالشروط المهنية اللازمة لممارسة المهنة.

كما أبرز الفصل دور الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق، مثل المجلس الوطني للمحاسبة والمجلس الوطني للخبراء المحاسبين والمعهد المتخصص في مهنة المحاسب، في تنظيم العمل المهني وضمان الالتزام بالمعايير الوطنية.

من جانب الممارسة العملية، فقد توضح أن التدقيق الخارجي يخضع لإجراءات محددة عند قبول أو رفض التوكيل، وكذلك أثناء أداء المهمة، مع مراعاة حقوق وواجبات المدقق التي تضمن الحيادية والمهنية في العمل.

أخيرًا، أظهر التحليل المقارن بين معايير التدقيق الجزائرية والدولية وجود تقارب في الأهداف والمبادئ العامة، مع بعض الاختلافات في التطبيق والتفصيل، وهو ما يعكس أهمية تطوير المعايير الوطنية لمواكبة المعايير الدولية وتحسين جودة التدقيق في الجزائر.

بناءً على ذلك، يمكن القول إن مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر قد أحرزت تقدمًا ملحوظًا، لكنها لا تزال بحاجة إلى تعزيز الإطار التنظيمي والتدريبي لضمان توافق أفضل مع المعايير الدولية وتحقيق أعلى مستويات الجودة والموثوقية.

الفصل الثالث:

تقييم واقع مهنة التدقيق الخارجي في ولاية سعيدة

تمهيد:

بعد التطرق في الفصل الأول إلى الإطار النظري للتدقيق الخارجي ومفاهيمه الأساسية، ثم تناول واقع التدقيق الخارجي في الجزائر في الفصل الثاني، نحاول من خلال هذا الفصل القيام بدراسة ميدانية على عينة من المهنيين والأكاديميين، وذلك عن طريق توزيع استمارة استبيان بهدف جمع البيانات وتحليلها، ثم تفسير النتائج المتوصل إليها ومناقشتها في ضوء فرضيات الدراسة.

: وفي هذا الفصل سنتناول مبحثين هما

- ✓ **المبحث الأول: طريقة وأدوات الدراسة الميدانية.**
- ✓ **المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها.**

المبحث الأول: طريقة وأدوات الدراسة الميدانية

المطلب الأول:مجتمع وعينة الدراسة:

يحتوي مجتمع الدراسة على مجموعة من المهنيين والأكاديميين في مجال التدقيق الخارجي والمحاسبة ومساعديهم ولصعوبة إجراء الدراسة الميدانية فقد استهدفنا عينة عن طريق العينة العشوائية البسيطة فقمنا بتوزيع الاستمارة عن طريق المقابلة الشخصية بهدف الحصول على إجابات واقعية كما اعتمدنا في عملية التوزيع طريقة التسليم والاستلام المباشر بحيث تم توزيع 40 استمارة، شملت كل من(الأكاديميين والمهنيين) وبعد عملية الفرز والتبويب والتنظيم تم الحصول على 33 استمارة من مجموع الاستمارات، و الجدول التالي يبين الإحصائيات المتعلقة بالاستمارات الموزعة.

الجدول رقم (3-1) :الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان الموزعة

البيان	العدد	النسبة %
عدد الاستبيانات الموزعة	40	100
عدد الاستبيانات المفقودة أو غير المسترجعة	3	7.5
عدد الاستبيانات الملغاة	4	10
عدد الاستبيانات المستخدمة	33	82.5

المصدر :من اعداد الطالبتين بناءا على فرز استمارات الاستبيان

يتبين من خلال الجدول رقم (3-1) أن عدد الاستمارات الموزعة على عينة الدراسة بلغت 40 استمارة من بينها 3 استمارات لم تستلم و 4 استمارات ملغاة، أما الاستمارات الصالحة للتحليل فقد بلغت 33 استمارة وهي حجم العينة المدروسة.

المطلب الثاني: أدوات الدراسة والمعالجة الإحصائية للبيانات :

من أجل تحقيق هدف الدراسة و تحليل البيانات التي قمنا بتجميعها قمنا باستخدام البرنامج الإحصائي (الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية IBM SPSS Statistics 27)، كما تم الاعتماد على مقياس

ليكارت الثلاثي في إعداد إجابات الاستمارة المتعلقة بالمحاور الثلاثة لقياس رأي أفراد العينة بشأن أسئلة كل محور من الاستبيان حيث تحدد أوزان الإجابات كالتالي :

الجدول رقم (3-2) : مقياس ليكارت الثلاثي

الاجابة	لا اوافق	محايد	أوافق
الوزن	1	2	3

المصدر: من اعداد الطالبتين

و حددت طول الفترة المستخدمة على مقياس ليكرت الثلاثي بـ 3/2 أي (0.66) وهكذا أصبح طول الخلايا كالتالي:

- المتوسط المرجح من 1 إلى 1.66 يقابله عبارة لا أوافق.
- المتوسط المرجح من 1.67 إلى 2.33 تقابله عبارة محايد.
- المتوسط المرجح من 2.34 إلى 3.00 يقابله عبارة أوافق.

و قد اعتمدنا كذلك على الأساليب الإحصائية التالية:

- معامل الثبات ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لقياس ثبات أداة الدراسة.
- التكرارات و النسب المئوية.
- المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض إجابات أفراد العينة.

ثبات أداة القياس:

قبل إجراء التحاليل فإنه لابد من التأكد من صدق أداء القياس المستخدم ، لأن الصدق (الموثوقية) يعكس درجة ثبات أداء القياس ويستعمل معامل الثبات (Cronbach's Alpha) لقياس مدى ثبات أداء القياس من ناحية الاتساق الداخلي لعبارات الأداء[155].

الجدول رقم (3-3) : قيمة معامل الثبات

عدد العبارات	الثبات	الصدق
37	0.92	0.95

المصدر :من اعداد الطالبتين بناءا على تحليل نتائج الاستبيان

[155] – محفوظ جودة، التحليل الإحصائي الأساسي باستخدام (SPSS)،دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان – الأردن– الطبعة الأولى،2008، ص298.

بالنظر إلى جدول اختبار (**كرونباخ ألفا**) أعلاه المستخرج من البرنامج فقد بلغت قيمة (α = 0.92) وهي درجة جيدة جدا كونها أعلى من النسبة المقبولة (0.6) و بالتالي إذا ما أعيد استخدام الأداة تعطينا نفس النتائج، و بلغ معامل الصدق (0.95) و هذا دال على أن الأداة تقيس ما صممت لقياسه.

التحليل الإحصائي للبيانات:

المحور الأول: معلومات المستجوبين.

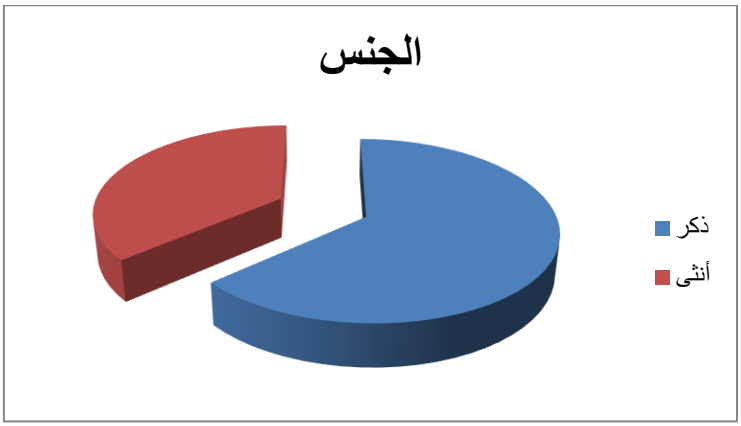
الجدول رقم (3-4) : توزيع العينة حسب الجنس.

الجنس	ت	%
ذكر	21	63.6
أنثى	12	36.4
المجموع	**33**	**100**

المصدر :مخرجات برنامجSPSS

كشفت النتائج كما هو مبين في الجدول رقم (3-4) أعلاه أن غالبية أفراد عينة الدراسة مكونة من الذكور بنسبة (63.6%)، أكثر من الإناث بنسبة (36.4 %) ، فيما تكونت العينة من مجموع 33 خبير في المالية و المحاسبة بنسبة (100%).

الشكل رقم (3-1): توزيع العينة حسب الجنس.



المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على نتائج برنامج spss

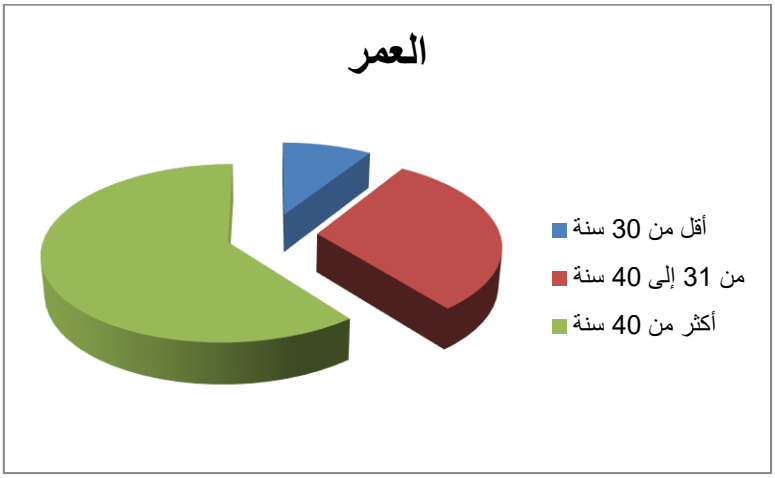
الجدول رقم (3-5) : توزيع العينة حسب العمر

العمر	ت	%
أقل من 30 سنة	03	9.1
من 31 إلى 40 سنة	10	30.3
أكثر من 40 سنة	20	60.6
المجموع	**33**	**100**

المصدر:مخرجات برنامج SPSS

أما فيما يخص توزيع أفراد العينة حسب العمر فقد أشارت النتائج كما هو موضح في الجدول أعلاه أن غالبية أفراد عينة الدراسة تتجاوز أعمارهم الـ 40 سنة بنسبة عالية بلغت (60.6%)، يليها الخبراء الذين تتراوح أعمارهم ما بين 31 و 40 سنة بنسبة (30.3 %)، و في الأخير الأفراد الذين تقل أعمارهم عن الـ 30 سنة بنسبة (9.1%).

الشكل رقم (3-2): توزيع العينة حسب العمر.



المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على نتائج برنامجspss

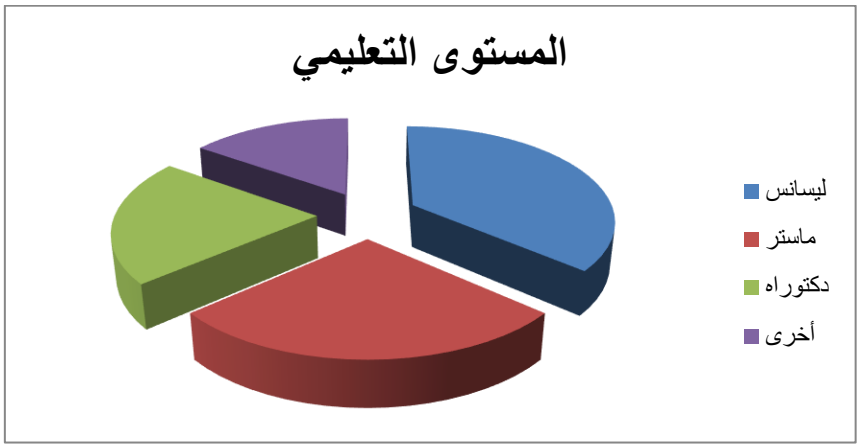
الجدول رقم (3-6) : توزيع العينة حسب المستوى التعليمي

المستوى التعليمي	ت	%
ليسانس	12	36.4
ماستر	09	27.3
دكتوراه	07	21.2
أخرى	05	15.2
المجموع	**33**	**100**

المصدر:مخرجات برنامج SPSS

أظهرت النتائج كما هو مبين في الجدول رقم (3-6) أعلاه أن غالبية أفراد عينة الدراسة يمتلكون مستوى تعليمي بشهادة الليسانس بنسبة بلغت (36.4%)، يليها الأفراد الذين تخرجوا من الجامعات بشهادة الماستر بنسبة (27.3 %)، ثم الأفراد الحاملي لشهادة الدكتوراه بنسبة (21.2 %)، و في الأخير الأفراد الذين مستواهم التعليمي آخر غير الذي سبق ذكره (معاهد التكوين المهني....)بنسبة (15.2 %).

الشكل رقم (3-3): توزيع العينة حسب المستوى التعليمي.



المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على نتائج برنامج.spss

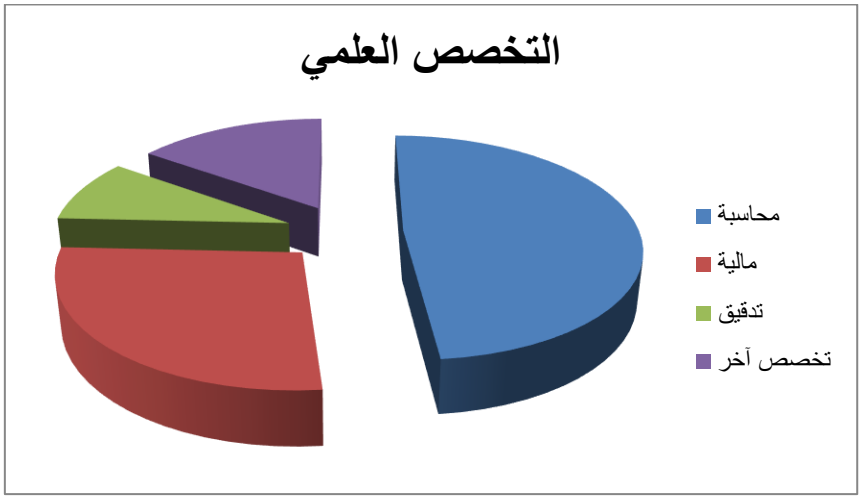
الجدول رقم (3-7) : توزيع العينة حسب التخصص العلمي.

التخصص	ت	%
محاسبة	16	48.5
مالية	09	27.3
تدقيق	03	9.1
تخصص آخر	05	15.2
المجموع	**33**	**100**

المصدر:مخرجات برنامج SPSS

كشفت النتائج كما هو مبين في الجدول رقم (3-7) أعلاه أن غالبية أفراد عينة الدراسة يمتلكون تخصص علمي يتمثل في المحاسبة بنسبة بلغت (48.5%)، يليها الأفراد الذين تخصصهم مالية بنسبة (27.3%)، ثم الخبراء الذين لديهم تخصص آخر غير الذي ذكر(تسيير، اقتصاد ، محاسبة بنكية ، جباية ، مالية ومحاسبة عمومية....) بنسبة (15.2 %) و في الأخير الأفراد من يمتلكون تخصص تدقيق بنسبة بلغت (9.1 %).

الشكل رقم (3-4): توزيع العينة حسب التخصص العلمي.



المصدر : من اعداد الطالبتين بناءا على نتائج برنامج spss

الجدول رقم (3-8) : توزيع العينة حسب المسمى الوظيفي.

المسمى الوظيفي	ت	%
أستاذ جامعي	04	12.1
مدقق خارجي	02	6.1
خبير محاسبي	05	15.2
محاسب	06	18.2
أخرى	16	48.5
المجموع	**33**	**100**

المصدر:مخرجات برنامج SPSS

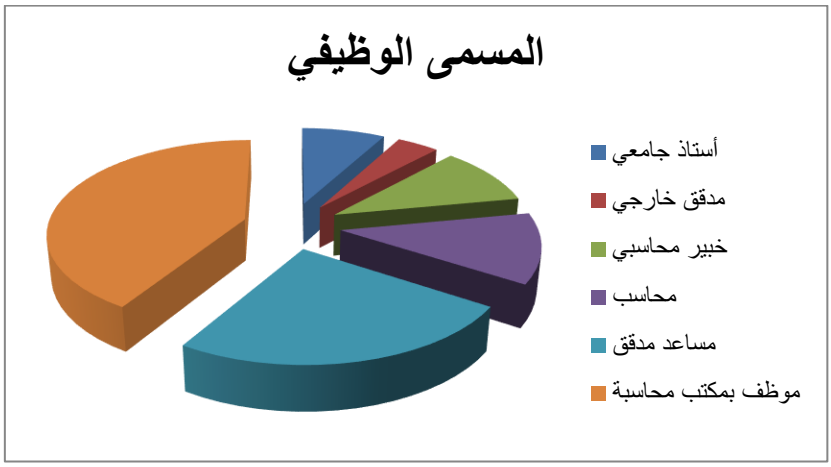
الجدول رقم (3-9) : توزيع العينة حسب المسمى الوظيفي (الوظائف الأخرى)

المسمى الوظيفي (اخرى)	ت	%
مساعد مدقق	06	37.5
موظف بمكتب محاسبة	10	62.5

المصدر:مخرجات برنامج SPSS

كشفت النتائج كما هو مبين في الجدول رقم (3-8) أعلاه أن غالبية أفراد عينة الدراسة الذين يشغلون مناصب وظيفية أخرى تتمثل أساسا في كونهم موظفين بمكتب المحاسبة بنسبة بلغت (62.5%)، فيما تمثلت النسبة الأخرى في وظيفة مساعد مدقق بنسبة (37.5%)، يليها الأفراد الذين يمتهنون وظيفة محاسب بنسبة (18.2%)، ثم الخبراء الذين هم خبير محاسبي بنسبة (15.2 %)، يليها الأساتذة الجامعيين المتخصصين بنسبة (12.1 %) و في الأخير الأفراد الذي وظيفتهم الحالية مدقق خارجي بنسبة بلغت (6.1 %).

الشكل رقم (3-5): توزيع العينة حسب المسمى الوظيفي.



المصدر :من اعداد الطالبتين بناءا على نتائج برنامج spss

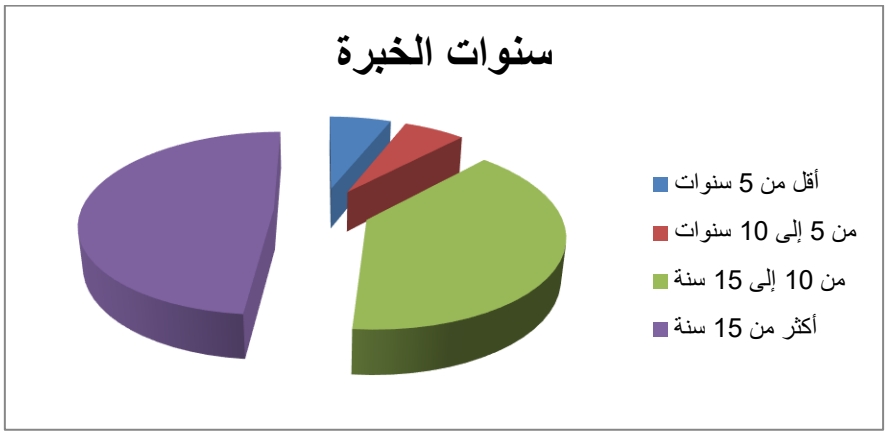
الجدول رقم (3-10) : توزيع العينة حسب سنوات الخبرة.

سنوات الخبرة	ت	%
أقل من 5 سنوات	02	6.1
من 5 إلى 10 سنوات	02	6.1
من 10 إلى 15 سنة	13	39.4
أكثر من 15 سنة	16	48.5
المجموع	**33**	**100**

المصدر:مخرجات برنامج SPSS

كشفت النتائج كما هو مبين في الجدول رقم (3-8) أعلاه و الخاصة بسنوات الخبرة أن غالبية أفراد عينة الدراسة يمتلكون خبرة مهنية تتجاوز الـ 15 سنة في الميدان بنسبة بلغت (48.5%)، يليها الخبراء الذين سنوات خبرتهم تتراوح ما بين 10 و 15 سنة بنسبة بلغت (39.4 %)، ثم الأفراد الذين تقل خبرتهم تقل عن الـ 5 سنوات و الأفراد من لديهم خبرة مهنية من 5 إلى 10 سنوات بنسبة متساوية بلغت (6.1%)، لكل منهما.

الشكل رقم (3-6): توزيع العينة حسب سنوات الخبرة.



المصدر :من اعداد الطالبتين بناءا على نتائج برنامج spss

المحور الثاني: أبعاد الدراسة .

الجدول رقم (3-11): متوسطات عبارات بعد استقلالية المدقق الخارجي.

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
يلتزم المدقق بالحياد التام متحررا من أي دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني	2.69	0.58	**أوافق**
التغيير الإلزامي للمدققين يساعد في دعم استقلالية المدقق الخارجي و بالتالي جودة أدائه	2.75	0.50	**أوافق**
يساهم غياب تهديدات المصالح الذاتية و الألفة و الترهيب في تعزيز استقلالية المدقق مما ينعكس إيجابا على جودة التدقيق	2.54	0.75	**أوافق**
وجود لجنة تدقيق يساهم في دعم استقلالية المدقق الخارجي	2.69	0.58	**أوافق**
غياب معيار محدد لأتعاب المدقق و تركها للمساومة مع المؤسسة يضعف استقلاليته و يؤثر سلبا على جودة التدقيق	2.18	0.80	**محايد**
تقديم المدقق للخدمات الاستشارية للمؤسسة محل التدقيق يخلق مصالح مشتركة بينهما و هذا يضعف استقلالية المدقق و بالتالي جودة التدقيق	2.24	0.83	**محايد**
المتوسط العام لبعد استقلالية المدقق الخارجي	**2.52**	**0.42**	**أوافق**

المصدر :من اعداد الطالبتين بناءا على نتائج برنامج spss

أظهرت نتائج الدراسة الميدانية أن مستوى استقلالية المدقق الخارجي في الجزائر هو بدرجة **مرتفعة** بمتوسط حسابي بلغ **(2.52)** وانحراف معياري **(0.42)** يرجّح خيار أوافق، مما يشير إلى أن أغلب المدققين يلتزمون بالحياد التام في إبداء رأيهم الفني بمتوسط (2.69)، ويدعمون آليات التغيير الإلزامي بمتوسط (2.75)، ويُقرّون بأهمية لجان التدقيق في تعزيز الاستقلالية بمتوسط (2.69). في المقابل، كشفت

النتائج عن ثغرتين جوهريتين: غياب معيار محدد للأتعاب يُضعف الاستقلالية (متوسط 2.18 — محايد)، وتقديم الخدمات الاستشارية للعميل المُدقَّق يُنشئ مصالح مشتركة تُقيّد الحياد (متوسط 2.24 — محايد).

الجدول رقم (3-12): متوسطات بعد التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق المهنية.

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
معرفة كامل فريق التدقيق بقواعد و آداب و سلوكيات المهنة يؤدي إلى تحقيق جودة التدقيق	2.75	0.56	**أوافق**
جودة عملية التدقيق مرهونة بمدى التزام المدقق بمعايير التدقيق	2.63	0.69	**أوافق**
يؤدي الالتزام بمعايير التدقيق إلى ثقة مستخدمي القوائم المالية في عملية التدقيق و بالتالي تعزيز مكانتها في المجتمع	2.63	0.65	**أوافق**
تعد معايير التدقيق أساسا للحكم على أداء المدقق عند مساءلته من قبل الهيئات المهنية أو القضاء	2.69	0.58	**أوافق**
إن المدقق على اطلاع مستمر بكافة المستجدات الخاصة بمعايير التدقيق و المحاسبة على المستوى المحلي أو الدولي	2.45	0.71	**أوافق**
إن الالتزام بمعايير التدقيق يؤدي إلى تقليص الفجوة بين توقعات المستفيدين و مسؤوليات و واجبات المدقق الفعلية	2.54	0.66	**أوافق**
المتوسط العام لبعد التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق	**2.62**	**0.51**	**أوافق**

المصدر :من اعداد الطالبتين بناءا على نتائج برنامج spss

جاءت درجة التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق المهنية **مرتفعة** بمتوسط حسابي **(2.62)** وانحراف معياري **(0.51)** يرجّح خيار أوافق. وقد أبدى المدققون وعياً واضحاً بأن جودة التدقيق مرهونة بالالتزام بالمعايير (متوسط 2.63)، وأن المعايير تُشكّل مرجعاً للمساءلة المهنية (متوسط 2.69)، وأنها تُسهم في تقليص فجوة التوقعات بين المستفيدين والمدققين (متوسط 2.54). وهذه النتيجة تُثبت أن الوعي بأهمية المعايير قائم، وإن تباينت درجة التطبيق الميداني الفعلي.

الجدول رقم (3-13): متوسطات بعد العوامل المؤثرة المرتبطة بالمؤسسة محل التدقيق.

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
معرفة المدقق بمجال نشاط المؤسسة محل التدقيق يساعد على زيادة قدرته على اكتشاف التصرفات غير القانونية في القوائم المالية	2.78	0.48	**أوافق**
معرفة المدقق بمجال نشاط المؤسسة محل التدقيق يزيد من كفاءة المدقق و اكتسابه للمعرفة الكافية بالظروف غير الطبيعية التي يمكن أن تعرقل استمرارية المؤسسة	2.75	0.61	**أوافق**
في حال عدم امتلاك المدقق معرفة و خبرة كافيتين بطبيعة نشاط المؤسسة يتم اللجوء إلى خبراء و متخصصين في مجالها	2.39	0.78	**أوافق**
تقديم المدقق لخدمات استشارية للمؤسسة محل التدقيق يعزز الروابط الاقتصادية و الاجتماعية معها مما ينعكس سلبا على جودة التحقيق	2.33	0.81	**محايد**
الشك المهني هو سلوك مهني ضروري للحكم على الجودة	2.09	0.84	**محايد**
وجود أدلة كافية و مناسبة تضمن التقليل من حجم مخاطر التدقيق	2.36	0.85	**أوافق**
المتوسط العام لبعد العوامل المؤثرة المرتبطة بالمؤسسة	**2.45**	**0.41**	**أوافق**

المصدر :من اعداد الطالبتين بناءا على نتائج برنامج spss

أثبتت النتائج أن للعوامل المرتبطة بالمؤسسة المُدققة تأثيراً **مرتفعاً** على جودة التدقيق بمتوسط **(2.45)** وانحراف معياري **(0.41).** وتصدّرت هذه العوامل معرفةُ المدقق بطبيعة نشاط المؤسسة، إذ تُعزز قدرته على اكتشاف التصرفات غير القانونية (متوسط 2.78) وتُمكّنه من التعامل مع الظروف غير الطبيعية التي تُهدد استمرارية المؤسسة (متوسط 2.75). في حين جاء عنصر الشك المهني بدرجة متوسطة (2.09)، مما يُشير إلى أن هذا السلوك المهني الأساسي لم يتجذّر بعد بالكامل لدى المدققين الجزائريين.

الجدول رقم (3-14): متوسطات بعد التحكم في تقنيات الرقمنة و تكنولوجيا المعلومات.

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
توظيف تكنولوجيا التدقيق الحديثة (البرمجيات المتخصصة، الذكاء الاصطناعي) سيسهم في تحسين جودة التدقيق في الجزائر	2.60	0.74	**أوافق**
التحكم في برامج التدقيق المتخصصة يعزز القدرة على اكتشاف الأخطاء و التحريفات الجوهرية التي لا تظهر بالأساليب التقليدية	2.63	0.69	**أوافق**
ضعف التكوين في مجال تكنولوجيا المعلومات يشكل عائقا حقيقيا يحول دون الاستخدام الأمثل لأدوات التدقيق الرقمي	2.24	0.86	**محايد**
إتقان التقنيات الرقمية يحسن جودة التدقيق	2.72	0.62	**أوافق**
ضعف استخدام التكنولوجيا يزيد أخطاء التدقيق	2.30	0.88	**محايد**
تحليل البيانات الرقمية يعزز اكتشاف الأخطاء	2.51	0.75	**أوافق**
متوسط بعد التحكم في تقنيات الرقمنة و التكنولوجيا	**2.50**	**0.62**	**أوافق**

المصدر :من اعداد الطالبتين بناءا على نتائج برنامج spss

كشفت النتائج أن التحكم في تقنيات الرقمنة يؤثر **إيجابياً** على جودة التدقيق بمتوسط **(2.50)** وانحراف معياري **(0.62)**، إذ يُعزز إتقانُ التقنيات الرقمية جودةَ التدقيق (متوسط 2.72) ويُمكّن المدقق من اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي لا تظهر بالأساليب التقليدية (متوسط 2.63). غير أن ثمة عائقين محوريين يحدّان من هذا التأثير: ضعف التكوين في مجال تكنولوجيا المعلومات (متوسط 2.24 ـــ محايد) وضعف استخدام التكنولوجيا الذي يُفضي إلى تكاثر الأخطاء (متوسط 2.30 ـــ محايد). وتكشف بيانات الأدوات المستخدمة أن 54.5% يستخدمون الذكاء الاصطناعي و48.5% برامج تدقيق متخصصة، في حين لا يزال 9.1% لا يستخدمون أي أداة تقنية.

الجدول رقم (3-15): متوسطات محور التحديات التي تواجه مهنة التدقيق الخارجي.

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
ثمة فجوة واضحة و ملموسة بين ما ينص عليه القانون 10-01 من متطلبات المهنة و ما يمارس فعلا في الميدان	2.15	0.56	**محايد**
المنافسة السعرية غير الشريفة في سوق التدقيق الجزائري تدفع بعض المدققين إلى التنازل عن جودة عملهم لكسب العملاء	2.21	0.69	**محايد**
تتيح بيئة العمل الجزائرية الراهنة (الانفتاح الاقتصادي، الإصلاحات الجارية) آفاقا حقيقية لتطوير مهنة التدقيق الخارجي	2.60	0.60	**أوافق**
متوسط التحديات التي تواجه مهنة التدقيق الخارجي	**2.32**	**0.42**	**محايد**

المصدر :من اعداد الطالبتين بناءا على نتائج برنامج spss

جاء المتوسط العام لمحور التحديات عند **(2.32)** بانحراف معياري **(0.42)** يرجّح خيار **محايد**، مما يُشير إلى أن المدققين يُدركون وجود تحديات لكنهم لا يُبالغون في تقدير حجمها. وقد تصدّرت قائمة العوامل المُضعِفة للجودة: ضعف الرقابة الميدانية من الهيئات المهنية بنسبة (66.7%)، يليه غياب ثقافة الجودة في بيئة الأعمال (60.6%)، ثم العلاقة الطويلة مع نفس العميل ومحدودية برامج التكوين وكثرة الملفات بنسبة متساوية (42.4%). في المقابل، وافق (60%) من العينة على أن بيئة الأعمال الجزائرية الراهنة تُتيح آفاقاً حقيقية لتطوير المهنة (متوسط 2.60).

ننتقل الآن إلى تحليل بيانات الأسئلة المفتوحة، والتي مكّنت من جمع معطيات نوعية تثري نتائج الدراسة وتدعم تفسيرها :

الجدول رقم (3-16): العوامل التي تضعف جودة التدقيق في الجزائر.

العوامل	نعم		لا		المجموع	
	ت	%	ت	%	ت	%
ضعف الرقابة الميدانية من الهيئات	22	66.7	11	33.3	33	100
ضعف العميل على المدقق	12	36.4	21	63.6	33	100
العلاقة الطويلة مع نفس العميل	14	42.4	19	57.6	33	100
قصور المعايير الجزائرية عن الدولية	12	36.4	21	63.6	33	100
محدودية برامج التكوين	14	42.4	19	57.6	33	100
ضعف الأتعاب مقارنة بحجم العمل	10	30.3	23	69.7	33	100
غياب ثقافة الجودة في بيئة الأعمال	20	60.6	13	39.4	33	100
كثرة الملفات و ضيق الوقت	14	42.4	19	57.6	33	100

المصدر :من اعداد الطالبتين بناءا على نتائج برنامج spss

أظهرت النتائج أن ضعف الرقابة الميدانية من الهيئات المهنية يمثل العامل الأكثر تأثيرًا على جودة التدقيق بنسبة (66.7%)، يليه غياب ثقافة الجودة في بيئة الأعمال بنسبة (60.6%). كما اعتبر أفراد العينة أن العلاقة الطويلة مع نفس العميل، ومحدودية التكوين، وضيق الوقت من العوامل المؤثرة بدرجة متوسطة. وتفسر هذه النتائج بأن ضعف المتابعة المهنية وقلة التكوين المستمر تؤثر سلبًا على استقلالية المدقق وكفاءة أدائه.

الجدول رقم (3-17): تقييم جودة التدقيق الخارجي في الجزائر.

التقييم	ت	%	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
ضعيف	01	3.0	2.48	0.61
متوسط	16	48.5		
جيد	15	45.5		
ممتاز	01	3.0		
المجموع	**33**	**100**		

المصدر :من اعداد الطالبتين بناءا على نتائج برنامج spss

أجمع أفراد عينة الدراسة على أن جودة التدقيق الخارجي في الجزائر هي بمستوى **متوسط** بمتوسط حسابي **(2.48)** وانحراف معياري **(0.61)**، حيث يرى 48.5% أنها متوسطة و45.5% أنها جيدة، في حين يرى 3% فقط أنها ممتازة ومثلها أنها ضعيفة. وهذا التقييم يُرجّح وجود فجوة ملموسة تحتاج إصلاحاً تدريجياً لا مراجعةً جذرية شاملة.

الجدول رقم (3-18): الإصلاح الأنسب للارتقاء بجودة التدقيق الخارجي.

الإصلاح	نعم		لا		المجموع	
	ت	%	ت	%	ت	%
تعزيز استقلالية المدقق تشريعيا	21	63.6	12	36.4	33	100
تفعيل الرقابة الميدانية من الهيئات	18	54.5	15	45.5	33	100
ملائمة المعايير الجزائرية مع الدولية	07	21.2	26	78.8	33	100
تطوير برامج التكوين	24	72.7	09	27.3	33	100
تنظيم سوق الأتعاب	12	36.4	21	63.6	33	100

المصدر :من اعداد الطالبتين بناءا على نتائج برنامج spss

أظهرت النتائج أن تطوير برامج التكوين والتأهيل المهني يعد الإصلاح الأكثر أهمية بنسبة (72.7%)، يليه تعزيز استقلالية المدقق تشريعيًا بنسبة (63.6%)، ثم تفعيل الرقابة الميدانية بنسبة (54.5%). ويعود ذلك إلى إدراك أفراد العينة لأهمية الكفاءة المهنية والاستقلالية في تحسين جودة التدقيق.

الجدول رقم (3-19): الأدوات المستخدمة في مهمات التدقيق.

الأدوات	نعم		لا		المجموع	
	ت	%	ت	%	ت	%
برامج تدقيق متخصصة	16	48.5	17	51.5	33	100
برامج محاسبة	13	39.4	20	60.6	33	100
تقنيات الذكاء الاصطناعي	18	54.5	15	45.5	33	100
أدوات التدقيق عن بعد	14	42.4	19	57.6	33	100
جداول أكسل المتقدمة فقط	11	33.3	22	66.7	33	100
أدوات تحليل البيانات	12	36.4	21	63.6	33	100
المنصات السحابية لتخزين الملفات	08	24.2	25	75.8	33	100
لا أستخدم أدوات تقنية متخصصة	03	9.1	30	90.9	33	100

المصدر: من اعداد الطالبتين بناءا على نتائج برنامج spss

كشفت النتائج أن تقنيات الذكاء الاصطناعي هي الأكثر استخدامًا في مهمات التدقيق بنسبة (54.5%)، تليها برامج التدقيق المتخصصة بنسبة (48.5%). كما بينت النتائج وجود توجه متزايد نحو استخدام التكنولوجيا الحديثة في التدقيق، إلا أن بعض الأدوات الرقمية لا تزال محدودة الاستخدام بسبب نقص التكوين أو ضعف البنية التكنولوجية.

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها

المطلب الأول: اختبار صحة فرضيات الدراسة

بناءً على نتائج التحليل الإحصائي للبيانات المجمّعة من خلال استمارة الاستبيان الموزّعة على عينة قوامها 33 مهنياً وأكاديمياً في مجال التدقيق الخارجي بولاية سعيدة، وبالاستناد إلى مقياس ليكارت الثلاثي ومعايير القبول المحددة (المتوسط ≤ 2.34 للقبول)، يمكن اختبار فرضيات الدراسة الخمس على النحو الآتي:

الفرضية الأولى: يتمتع المدقق الخارجي بالاستقلالية

نصّ على أن المدقق الخارجي يتمتع باستقلالية فعلية في أداء مهامه. وللتحقق من هذه الفرضية، تم احتساب المتوسط الحسابي لجميع عبارات بُعد الاستقلالية الست الواردة في الاستبيان، فجاء المتوسط الحسابي العام = 2.52 بانحراف معياري 0.42، وهو يقع ضمن المجال المحدد للقبول (2.34 – 3.00)، مما يُرجِّح خيار **" أوافق."**

وقد أظهرت التفاصيل أن أغلب المدققين يلتزمون بالحياد التام في إبداء رأيهم (متوسط 2.69)، ويؤيدون آلية التغيير الإلزامي للمدققين (متوسط 2.75) بوصفها ضامناً للاستقلالية. كما أقرّوا بأن وجود لجنة تدقيق يُعزز استقلاليتهم (متوسط 2.69). غير أن عنصرين أظهرا حياداً لافتاً:

- غياب معيار موحّد للأتعاب وتركها للمساومة مع المؤسسة: متوسط 2.18 (محايد).
- تقديم الخدمات الاستشارية للعميل المُدقَّق: متوسط 2.24 (محايد)، إذ يُنشئ روابط مصلحة مشتركة تُهدد الحياد.

الحكم على الفرضية: تُقبل هذه الفرضية قبولاً كاملا. فالاستقلالية الشكلية والذهنية قائمة لدى غالبية المدققين، إلا أن بعض الممارسات المهنية كالجمع بين التدقيق والاستشارة، وغياب تسعيرة مرجعية للأتعاب، تُشكّل تهديداً حقيقياً لهذه الاستقلالية في واقع الممارسة الميدانية.

الفرضية الثانية: يلتزم المدقق الخارجي بمعايير التدقيق المهنية

نصّت هذه الفرضية على أن المدقق الخارجي يُطبّق معايير التدقيق المحلية والدولية ويلتزم بقواعد الأخلاقيات المهنية. وجاء المتوسط الحسابي العام = 2.62 بانحراف معياري 0.51، وهو أعلى متوسط بين جميع أبعاد الدراسة، ويقع ضمن نطاق **" أوافق."**

وقد أكد المدققون بوضوح أن جودة التدقيق مرهونة بمدى الالتزام بالمعايير (متوسط 2.63)، وأن المعايير تُشكّل مرجعاً لمساءلتهم أمام الهيئات المهنية والقضاء (متوسط 2.69)، وأن هذا الالتزام يُسهم في تقليص فجوة التوقعات بين المستفيدين والمدققين (متوسط 2.54). كما أبدوا وعياً بضرورة متابعة مستجدات المعايير محلياً ودولياً (متوسط 2.45).

الحكم على الفرضية: تُقبل هذه الفرضية قبولاً كاملاً. إذ يسود وعي مهني واضح بأهمية الالتزام بالمعايير وتأثيره المباشر في جودة التدقيق، مما يُثبت أن المدققين الجزائريين يُدركون الإطار المعياري لمهنتهم ويحرصون على التوافق معه.

الفرضية الثالثة: يلتزم المدقق الخارجي بالمعايير المتعلقة بالمؤسسة محل التدقيق

تفترض هذه الفرضية أن المدقق يأخذ في الحسبان الخصائص المؤسسية للعميل ويتكيف معها لضمان جودة التدقيق. وجاء المتوسط الحسابي العام = 2.45 بانحراف معياري 0.41, ضمن نطاق**" أوافق."**

وتصدّرت نتائج هذا البُعد معرفةُ المدقق بطبيعة نشاط المؤسسة محل التدقيق، إذ تُعزز قدرته على اكتشاف التصرفات غير القانونية (متوسط 2.78)، وتُمكّنه من التعامل مع الظروف غير الطبيعية التي تُهدد استمرارية المؤسسة (متوسط 2.75). كذلك يُقرّ المدققون بضرورة الاستعانة بخبراء متخصصين عند الحاجة (متوسط 2.39).

في المقابل، سجّل عنصر الشك المهني متوسطاً بالغ الدلالة بلغ 2.09 (محايد)، مما يُشير إلى أن هذا السلوك المهني الجوهري لم يترسخ بالكامل في الممارسة اليومية، رغم أهميته القصوى في الكشف عن الأخطاء والتلاعبات.

الحكم على الفرضية: تُقبل هذه الفرضية قبولاً كاملا. فالمعرفة بطبيعة نشاط العميل حاضرة بدرجة جيدة، بيد أن محدودية الشك المهني تعني أن المدقق لا يستثمر هذه المعرفة بالقدر الأمثل في ممارسة رقابة فعّالة ونقدية على القوائم المالية.

الفرضية الرابعة: يتحكم المدقق الخارجي في تقنيات الرقمنة وتكنولوجيا المعلومات

تفترض هذه الفرضية أن المدققين الجزائريين يمتلكون الكفاءة الرقمية الكافية ويُوظّفون أدوات التكنولوجيا الحديثة في مهماتهم. وجاء المتوسط الحسابي العام = 2.50 بانحراف معياري 0.62، ضمن نطاق**" أوافق."**

أكد المدققون أن إتقان التقنيات الرقمية يُحسّن جودة التدقيق (متوسط 2.72)، وأن توظيف الذكاء الاصطناعي والبرمجيات المتخصصة يُعزز الكشف عن الأخطاء الجوهرية التي لا تظهر بالأساليب التقليدية (متوسط 2.63). وأفادت بيانات الأدوات المستخدمة فعلياً بأن 54.5% يستخدمون تقنيات الذكاء الاصطناعي و48.5% برامج تدقيق متخصصة.

غير أن ثمة عائقين محوريين: ضعف التكوين في مجال تكنولوجيا المعلومات (متوسط 2.24 — محايد)، وضعف استخدام التكنولوجيا الذي يُفضي إلى تكاثر الأخطاء (متوسط 2.30 — محايد). يُضاف إلى ذلك أن 9.1% من أفراد العينة لا يزالون يعملون بأدوات تقليدية فحسب دون أي أداة تقنية متخصصة.

الحكم على الفرضية: تُقبل هذه الفرضية قبولاً كاملا. فالوعي بأهمية التكنولوجيا وتوظيفها النسبي قائمان، إلا أن ضعف التكوين الرقمي يحول دون الاستثمار الأمثل لهذه الأدوات، مما يُبقي على فجوة تقنية تُقيّد الارتقاء بجودة التدقيق في البيئة الرقمية المتسارعة.

الفرضية الخامسة: توجد عدة تحديات تحدّ من مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

تفترض هذه الفرضية وجود تحديات هيكلية وتطبيقية جوهرية تعيق تطور مهنة التدقيق الخارجي وترقيتها. وجاء المتوسط الحسابي العام = 2.32 بانحراف معياري 0.42، وهو يقع ضمن نطاق **"محايد"**، وهو أدنى متوسط في الدراسة.

ورغم أن المتوسط العام للعبارات المقيسة أشار إلى حياد، فإن أسئلة الاختيار المتعدد كشفت عن حجم التحديات بوضوح أكبر؛ إذ صنّف المهنيون ضعف الرقابة الميدانية من الهيئات المهنية بوصفه العامل الأشد تأثيراً بنسبة (66.7%)، يليه غياب ثقافة الجودة في بيئة الأعمال (60.6%)، ثم العلاقة الطويلة مع نفس العميل ومحدودية برامج التكوين وضيق الوقت (42.4% لكل منها).

ويُفسَّر الحياد في المتوسط العام بأن المدققين لا يُبالغون في تقدير التحديات، خاصة أنهم يرون في بيئة الأعمال الجزائرية الراهنة آفاقاً للتطوير (متوسط 2.60). ومع ذلك، فإن المعطيات التفصيلية تُثبت أن التحديات حقيقية وملموسة ومتعددة المستويات.

الحكم على الفرضية: تُقبل هذه الفرضية بصورة كافية في ضوء المعطيات الكاملة للدراسة. فرغم تسجيل المتوسط الحسابي في نطاق الحياد، تُثبت البيانات النوعية والكمية معاً وجود تحديات هيكلية موضوعية في مقدمتها ضعف الرقابة المهنية وغياب ثقافة الجودة تستدعي تدخلاً إصلاحياً منظماً

الجدول رقم (3-20): ملخص نتائج اختبار الفرضيات.

الفرضية	المتوسط	الاتجاه	نتيجة الاختبار
يتمتع المدقق الخارجي بالاستقلالية	2.52	موافق	**محققة**
يلتزم المدقق بمعايير التدقيق المهنية	2.62	موافق	**محققة**
يلتزم بالمعايير المتعلقة بالمؤسسة محل التدقيق	2.45	موافق	**محققة**
يتحكم المدقق في تقنيات الرقمنة وتكنولوجيا المعلومات	2.50	موافق	**محققة**
توجد تحديات تحد من مهنة التدقيق الخارجي	2.32	محايد	**محققة**

المصدر :من اعداد الطالبتين

الخلاصة :

يتّضح من نتائج اختبار فرضيات الدراسة الخمس أن الواقع الميداني لمهنة التدقيق الخارجي بولاية سعيدة يتسم بثنائية جوهرية: فمن جهة، تتوفر مقوّمات مهنية إيجابية تمثّلت في مستوى التزام مرتفع بالمعايير المهنية، ووعي معقول بأهمية الاستقلالية والتقنيات الرقمية. ومن جهة أخرى، تعترض هذا المسار ثغرات تطبيقية وهيكلية تبرز في محدودية الشك المهني، وضعف التكوين الرقمي، وبعض الممارسات التي تُهدد الاستقلالية الفعلية للمدقق.

وعليه، فإن جودة التدقيق الخارجي في الجزائر تبلغ مستوى متوسطاً إلى جيداً من حيث المؤشرات الشخصية للمدقق، في حين تعاني من قصور مؤسسي وتنظيمي وتكويني يُقيّد تحقيق الجودة الشاملة المنشودة، وهو ما يُؤسّس للتوصيات الإصلاحية المقدَّمة في خاتمة هذه الدراسة.

المطلب الثاني: مناقشة النتائج

بعد تحليل البيانات المجمَّعة من خلال استمارة الاستبيان الموزَّعة على عينة قوامها 33 مهنياً وأكاديمياً في مجال التدقيق الخارجي بولاية سعيدة، وباستخدام مقياس ليكارت الثلاثي والأساليب الإحصائية المناسبة ضمن برنامج SPSS، توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج يمكن تصنيفها على النحو الآتي:

الجدول رقم (3-21): اجمالي متوسطات الابعاد.

المحور / البُعد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
استقلالية المدقق الخارجي	2.52	0.42	موافق
الالتزام بمعايير التدقيق المهنية	2.62	0.51	موافق
العوامل المرتبطة بالمؤسسة محل التدقيق	2.45	0.41	موافق
التحكم في تقنيات الرقمنة وتكنولوجيا المعلومات	2.50	0.62	موافق
التحديات التي تواجه مهنة التدقيق الخارجي	2.32	0.42	محايد

المصدر :من اعداد الطالبتين بناءا على نتائج برنامج spss

- ✓ توصلت هذه الدراسة إلى أن مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر قد قطعت أشواطاً معتبرة على صعيد البناء التشريعي والمؤسسي، غير أن الواقع الميداني يكشف عن فجوة لا يمكن إغفالها بين ما تنص عليه النصوص القانونية وما يُجسَّد فعلياً في الممارسة المهنية اليومية.
- ✓ فمن حيث الاستقلالية، يُبدي المدققون في مجملهم التزاماً بالحياد في إبداء رأيهم الفني، إلا أن غياب معيار موحَّد للأتعاب وانتشار ظاهرة تقديم الخدمات الاستشارية للعميل المُدقَّق يُنشآن روابط مصلحة مشتركة تُهدد هذه الاستقلالية من الداخل دون أن تبدو في الظاهر.
- ✓ أما على صعيد الالتزام بمعايير التدقيق المهنية، فيتوفر وعي لدى المدققين بأهميتها وبدورها في تعزيز المساءلة وتقليص فجوة التوقعات، بيد أن مواكبة المستجدات الدولية لا تزال دون المستوى المطلوب، مما يُبقي على هوّة بين الممارسة المحلية وما وصلت إليه المعايير الدولية.

- ✓ وتبرز معرفة المدقق بطبيعة نشاط المؤسسة محل التدقيق بوصفها أحد أقوى مقومات الجودة، في المقابل يظل الشك المهني ضعيف التجذّر في الممارسة اليومية، على الرغم من كونه سلوكاً مهنياً جوهرياً لا تقوم جودة التدقيق بدونه..
- ✓ وكشفت الدراسة كذلك أن التحول الرقمي بدأ يشق طريقه إلى ممارسة التدقيق، غير أن ضعف التكوين في تكنولوجيا المعلومات يحول دون استثمار هذه الأدوات بالقدر الكافي، بل إن نسبة من المدققين لا تزال تعتمد الأساليب التقليدية بالكامل.
- ✓ وعلى مستوى التحديات، يبقى ضعف الرقابة الميدانية من الهيئات المهنية وغياب ثقافة الجودة في بيئة الأعمال أبرز العوائق الهيكلية التي تحدّ من الارتقاء بالمهنة. ويُجمع المهنيون على أن جودة التدقيق الخارجي في الجزائر لم تبلغ بعد المستوى المنشود، وإن كانوا يُقرّون في الوقت ذاته بأن بيئة الأعمال الراهنة والإصلاحات الجارية تُتيح آفاقاً حقيقية للتطوير.

وبناءً على ما سبق، يمكن القول إن الإشكالية المركزية للدراسة تجد إجابتها في أن مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر تمتلك الإطار القانوني اللازم والكفاءات البشرية الأساسية، لكنها تفتقر إلى منظومة رقابة فعّالة وثقافة جودة راسخة تُحوّل النصوص إلى واقع معاش.

خلاصة الفصل:

لخصت هذه الدراسة الميدانية إلى أن مهنة التدقيق الخارجي في ولاية سعيدة تتوفر على مقومات جودة مهنية إيجابية يمكن البناء عليها، تجلّت في مستوى استقلالية مرتفع نسبياً، والتزام واضح بالمعايير المهنية، ووعي جيد بأهمية تكنولوجيا التدقيق. غير أن الدراسة رصدت في الآن ذاته جملة من الثغرات الهيكلية والتطبيقية التي تحول دون الارتقاء بمستوى الجودة إلى المعيار المطلوب دولياً.

إن أبرز ما كشفت عنه هذه الدراسة هو وجود فجوة واضحة بين النص القانوني والتطبيق الميداني الفعلي؛ إذ يتضمن الإطار التنظيمي الجزائري — ولا سيما القانون 10-01 — شروطاً ومعايير مهنية جيدة على الورق، بيد أن آليات تطبيق هذه النصوص ورقابة الالتزام بها تظل دون المستوى المأمول.

وفي ضوء ذلك، فإن مسار تطوير هذه المهنة يستدعي تضافر جهود ثلاثة أطراف: المشرّع الذي يُرسي الإطار القانوني الرادع، والهيئات المهنية التي تُفعّل الرقابة وتُروّج ثقافة الجودة، والمدقق ذاته الذي يُجسّد قيم الاستقلالية والكفاءة في سلوكه اليومي.

وفي حال تحقيق هذا التكامل، تملك مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر كل المقومات الضرورية للنهوض إلى مستوى يوازي المعايير الدولية، ويُعزز الثقة في المنظومة المالية الوطنية.

خاتمة عامة

تناولنا في هذه الدراسة موضوع تقييم واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، باعتباره من المواضيع ذات الأهمية البالغة في تعزيز مصداقية المعلومات المالية وترسيخ مبادئ الشفافية والثقة داخل البيئة الاقتصادية. وقد سعت الدراسة إلى تشخيص واقع المهنة والوقوف على مدى مساهمتها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في ظل التطورات التشريعية والتنظيمية التي عرفتها الجزائر. ولدراسة هذا الموضوع تطرّقنا في الجانب النظري إلى الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي من حيث تطوره ومعاييره وأخلاقياته وجودته، إلى جانب الإطار التنظيمي والقانوني الذي يحكم هذه المهنة في الجزائر مع إجراء مقارنة بالمعايير الدولية. أما في الجانب التطبيقي، فقد تم إجراء دراسة ميدانية على عينة من المهنيين والأكاديميين بولاية سعيدة، بهدف تقييم واقع مهنة التدقيق الخارجي واختبار فرضيات الدراسة. وقد أظهرت النتائج أن المدقق الخارجي يلتزم بدرجة معتبرة بمعايير التدقيق المهنية ويتمتع بمستوى مقبول من الاستقلالية، كما يولي أهمية للمعايير المرتبطة بالمؤسسة محل التدقيق. وأكدت النتائج كذلك أن الرقمنة وتكنولوجيا المعلومات أصبحت تمثل أحد المرتكزات الأساسية لتطوير مهنة التدقيق الخارجي، حي ث أقر أفراد العينة بالدور الإيجابي للأدوات الرقمية والبرمجيات المتخصصة وتقنيات الذكاء الاصطناعي في تحسين كفاءة إجراءات التدقيق، وتسريع معالجة البيانات، ورفع القدرة على اكتشاف الأخطاء والمخاطر الجوهرية التي قد يصعب اكتشافها بالأساليب التقليدية.

وبنا ء على نتائج التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات، تم قبول فرضيات الدراسة بدرجات متفاوتة، حيث أكدت النتائج على وجود واقع مهني إيجابي لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، مدعوم بالالتزام بالمعايير المهنية والتوجه المتزايد نحو استخدام التكنولوجيا الحديثة، مع استمرار بعض الجوانب التي تتطلب المزيد من الإصلاح والتطوير.

وفي ضوء النتائج المتوصل إليها، يمكن القول إن مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر شهدت تطورا ملحوظا خلال السنوات الأخيرة، غير أن تحقيق مستويات أعلى من الجودة والفعالية يظل مرتبطا بتعزيز استقلالية المدققين، وتكثيف التكوين المهني المستمر، وتطوير آليات الرقابة المهنية، وتوسيع استخدام التقنيات الحديثة في بيئة الأعمال الجزائرية.

الاقتراحات:

- ✓ تفعيل الرقابة الميدانية على أداء المدققين من طرف الهيئات المهنية، وجعلها دورية وإلزامية لا شكلية.
- ✓ استكمال معايير التدقيق الجزائرية NAA بالمعايير الناقصة، ورفع مستوى تفصيلها وتوافقها مع المعايير الدولية ISA.
- ✓ تحديد سقف قانوني لأتعاب التدقيق يتناسب مع حجم المؤسسة، للحدّ من المساومات التي تُضعف استقلالية المدقق.

- ✓ تقييد الجمع بين التدقيق والاستشارة لنفس العميل خلال فترة التوكيل، حمايةً للحياد المهني.
- ✓ اعتماد التغيير الإلزامي للمدقق بعد مدة زمنية محددة، لتجديد النظرة النقدية وصون الاستقلالية.
- ✓ إلزام المدققين بالتكوين المستمر وجعله شرطاً لتجديد الاعتماد المهني، مع التركيز على التدقيق الرقمي وتكنولوجيا المعلومات.
- ✓ نشر ثقافة الجودة المهنية في الوسط الاقتصادي من خلال برامج توعية وملتقيات دورية تجعل من الجودة قيمة راسخة لدى المدققين والمؤسسات على حدٍّ سواء.
- ✓ تعزيز التنسيق بين الهيئات المشرفة على المهنة لتوحيد الرؤية وتوزيع الأدوار بوضوح، بما يُرسّخ حوكمة مؤسسية فعّالة.

افاق الدراسة:

تفتح هذه الدراسة المجال أمام بحوث مستقبلية يمكن أن تتناول تقييم واقع مهنة التدقيق الخارجي على مستوى ولايات أخرى وبعينات أكبر، أو دراسة أثر التحول الرقمي والذكاء الاصطناعي على جودة التدقيق الخارجي، كما يمكن التعمق في دراسة دور الهيئات المهنية والرقابية في تعزيز استقلالية المدقق وتحسين جودة خدمات التدقيق في الجزائر، بما يساهم في تطوير المهنة ومواكبة المتغيرات الاقتصادية والتكنولوجية الحديثة .

قائمة المصادر

والمراجع

المصادر والمراجع

- **الكتب**

1) أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث أدلة ونتائج التدقيق، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، 2009.

2) أحمد محمد نور وآخرون، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.

3) أحمد طرطار وعبد العالي منصر، تقنيات المحاسبة العامة، الطبعة الأولى، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015.

4) أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة لأغراض مختلفة، بدون دار نشر، مصر، 2004.

5) الفين أرينز وآخرون، المراجعة المحاسبية وخدمات التأكيد، تعريب محمد عبد الفتاح غريب جبر غريب، دار المريخ للنشر، السعودية، 2013.

6) الذنيبات علي، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، 2010.

7) حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

8) خضير كاظم حمود، إدارة الجودة الشاملة، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، 2014.

9) خالد أمين، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، الأردن، 2004.

10) خالد راغب الخطيب، "التدقيق على الاستثمار في الشركات متعددة الجنسيات في ضوء معايير التدقيق الدولية"، دار البداية، الأردن، الطبعة الأولى، 2009.

11) خالدراغب الخطيب، "التدقيق على الاستثمار في الشركات متعددة الجنسيات في ضوء معايير التدقيق الدولية"، دار البداية، الأردن، الطبعة الأولى، 2009.

12) عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، "مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007/2006.

13) غانم فنجان موسى وفاطمة فاتح أحمد، أخلاقيات التفاوض في المنهج الإسلامي، دار الكندي، الأردن، 2008.

14) قاسم عمر، التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر، دار الكتاب العربي، الجزائر، 2016.

15) محفوظ جودة، التحليل الإحصائي الأساسي باستخدام SPSS، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان – الأردن، الطبعة الأولى، 2008.

16) محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
17) محمد السيد السرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002.
18) محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
19) محمود السيد ناغي، المراجعة إطار النظرية والممارسة، مكتبة الجلاء الجديدة، مصر، 1996.
20) محفوظ أحمد جودة، إدارة الجودة الشاملة مفاهيم وتطبيقات، دار وائل للنشر، عمان، 2004.
21) مسعود صديقي وأحمد نفار، المراجعة الداخلية، الطبعة الأولى، مطبعة مزوار، الجزائر، 2010.
22) هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، ط 1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.

- **المنشورات العلمية**
- **اطروحات ورسائل ماجستير**

1) أسامة محمد خليل الزيناتي، دور أخلاقيات المهنة في تعزيز المسؤولية الاجتماعية في المستشفيات الحكومية الفلسطينية، رسالة ماجستير، جامعة الأقصى، فلسطين، 2014.
2) أكرم عمر الطويل، سهام، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة، رسالة ماجستير، 2012.
3) الغنودي عيسى عبد الله، دور قواعد الإدارة الرشيدة – الحوكمة – في دعم استقلال مراجعي الحسابات في ليبيا، أطروحة دكتوراه، جامعة دمشق، سوريا، 2011.
4) النعسان سماح أسامة، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين، رسالة ماجستير، غزة، 2018.
5) أحمد محمد صالح الجلال، "تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية"، أطروحة دكتوراه نقود ومالية، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 3، 2010.
6) بسام خليل عطا الله بقيله، "أثر جودة التدقيق على تكلفة حقوق الملكية دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية والخدمية المدرجة في بورصة عمان"، أطروحة دكتوراه في الفلسفة في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، عمان، 2017.
7) بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، رسالة ماجستير، الجزائر، 2011.

8) بوسنة حمزة، "دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح، دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية والفرنسية"، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2012

9) بوقابة زينب، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2009.

10) حمادي نبيل، "أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية، دراسة حالة الجزائر"، أطروحة دكتوراه علوم في علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2012/2011.

11) ردينة نسيم أبو ليل، "أثر التخصص القطاعي لمدققي الحسابات على أتعاب التدقيق والميزة التنافسية وجودة الأداء المهني في مكاتب التدقيق"، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، جامعة عمان العربية، 2012.

12) سارة حدة بودربالة، "محاولة لتحديد العوامل التي تتحكم في جودة المراجعة الخارجية، دراسة ميدانية"، أطروحة دكتوراه علوم في علوم التسيير، جامعة عمار ثليجي الأغواط، الجزائر، 2014/2013.

13) سعيد محمد سعيد حسن، "دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دراسة تطبيقية على المصارف التجارية الليبية"، رسالة ماجستير، جامعة حلوان، مصر، 2012،

14) سامر دوارة، "أثر جودة المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر في ظل تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)"، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة حلب، سوريا، 2014.

15) سامي يوسف محمد إسماعيل، مدى مساهمة لجان المراجعة في دعم استقلال المراجع الخارجي، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2014.

16) شريفي عمر، التنظيم المهني للمراجعة: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف، الجزائر، 2013.

17) عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، "العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، دراسة نظرية ميدانية"، رسالة ماجستير، جامعة أسيوط، مصر، 2008.

18) عمران عطية البكوري، "أثر الالتزام بالعوامل المنظمة لمهنة التدقيق على جودة أعمال مكاتب التدقيق المحاسبة القانونية في الأردن"، أطروحة دكتوراه، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، الأردن، 2014،عهد علي سعيد، الأثر المتوقع لحوكمة الشركات على مهنة المراجعة في سوريا، رسالة ماجستير، جامعة تشرين، 2009.

19) لخضر دحمان، أثر استقلالية مدقق الحسابات الخارجي على جودة التدقيق، أطروحة دكتوراه، جامعة الجلفة، 2023.

20) لخضر لعروس، "دور آليات حوكمة الشركات في مكافحة مظاهر الغش المالي والمحاسبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، رسالة ماجستير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2017/2016.

21) محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 3، 2011.

22) وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2009.

- **المداخلات والمقالات العلمية**

1) أمال محمد محمد عوض، "أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد 2، المجلد 45، يونيو، مصر، 2008.

2) بلخيري عايدة ،هوام جمعة، دور جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في إطار حوكمة الشركات ،مجلة أبحاث إقتصادية معاصرة، جامعة باجي مختار، عنابة، 2023.

3) بن عيسى عبد الرحمان، تحليل أثر الخصائص الشخصية لمراجع الحسابات على جودة عملية المراجعة، مجلة الأبحاث الاقتصادية، العدد 24، جامعة البليدة، الجزائر، 2016.

4) حكيم حمود فليح الساعدي، "العوامل المؤثرة في جودة التدقيق ودورها في تعزيز أبعاد تلك الجودة"، مجلة المحاسب للعلوم المحاسبية والتدقيقية، المجلد 23، العدد 46، العراق، ديسمبر 2016.

5) خليدة عابي، محمد يعقوب، "دراسة العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد السابع، المجلد الثاني، الجزائر، 2014.

6) خولة حسين حمدان، دور ديوان الرقابة المالية على رقابة الجودة، مجلة القادسية، المجلد 21، العدد 1، 2011.

7) رضا زهواتي، ضرورة تفعيل دور محافظ الحسابات للحد من المخاطر البيئية للمؤسسات في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 9، العدد 3، جامعة الوادي.

8) زوهري جليلة، صالح الياس، واقع مهنة التدقيق في الجزائر بين الإصلاحات المحاسبية المالية ومعايير التدقيق الدولية، مجلة الابتكار والتسويق، العدد 2.

9) صدام محمد محمود وآخرون، أثر المعايير الأخلاقية للمحاسب الإداري في جودة معلومات التقارير المالية، دراسة حالة، 2011.

10) سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد 9، جامعة الإسكندرية، مصر، 2008.

11) قريط عصام، الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن، مجلة جامعة دمشق، 2008.

12) محمد محمد مظهر أحمد، "تقييم جودة أعمال المراجعة في دولة قطر"، دراسة نظرية مقارنة، 2009.

13) مصطفى محمود حسن مصطفى، "إطار مقترح لكيفية استخدام مراقبي الحسابات للعصف الذهني عند دراسة مخاطر الغش، دراسة نظرية"، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، مصر، ديسمبر 2015.

14) ناظم حسن رشيد، زياد هاشم السقا، "أثر استخدام العصف الذهني في دعم كشف الاحتيال عند تدقيق القوائم المالية، دراسة لآراء عينة من مراقبي الحسابات في العراق"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 43، العراق، 2015.

- **القوانين والمراسيم والقرارات**

1) الأمر 71-82 المؤرخ في 1971/12/29 المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، الجريدة الرسمية رقم 107.

2) الأمر 95-20 المؤرخ في 1995/07/17 المتعلق بمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية رقم 39.

3) القانون 90-32 والمؤرخ في 1990/12/4 والمتعلق بمجلس المحاسبة وسيره، الجريدة الرسمية رقم 53.

4) القانون 08/91، الجريدة الرسمية، عدد 20، الجزائر، 1 ماي 1991.

5) القانون 01/10، الجريدة الرسمية، عدد 47، الجزائر، 19 جويلية 2010.

6) القانون التجاري، الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 1975/09/26، المتضمن القانون التجاري الجزائري، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المادة 715.

7) القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهن المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية رقم 42.

8) القرار المؤرخ في 2013/03/26 يحدد شروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات التي يجب توفرها في المحل المهني، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 48.

9) القرار المؤرخ في 2013/06/24، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، 2014.

10) القرار الوزاري 150 المؤرخ 2016/10/11، المتضمن إصدار أربعة معايير تدقيق جزائرية، المعيار الجزائري رقم 700، 2016.

11) المعيار الدولي لمراقبة الجودة ISQC 1، الاتحاد الدولي للمحاسبين ، الفقرة 11.

12) المرسوم رقم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16 والمتعلق بواجبات ومهمات مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه عمومية، الجريدة الرسمية رقم 97.

13) المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 1995/04/15 والمتضمن أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية رقم 24.

14) المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 2011/01/27، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، 2011.

15) المرسوم التنفيذي 11-25 المؤرخ في 2011/01/27، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف للخبراء المحاسبيين وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، 2011.

16) المرسوم التنفيذي 11-26 المؤرخ في 2011/01/27، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف للخبراء المحاسبيين وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، 2011.

17) المرسوم التنفيذي 12-288 المؤرخ في 2012/07/21 المتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 43، 2012.

18) قانون المحاسبة، بيرتي للنشر، الجزائر، 2001، ص 332.

المراجع باللغة الأجنبية

1) AICPA, Code of Professional Conduct, New York, USA, 2015.
2) Benoit Pigé, Gouvernance, Contrôle et Audit des Organisations, Edition Economica, Paris, France, 2008.
3) Brahim Soltani, Auditing an International Approach, Pearson Education Limited, London, 2007.

4) Damai Nasution, Essays on Auditor Independence, Åbo Akademi University, Finland, 2012.
5) Fateh Serdouk & Bachir Dridi, Les Informations de l'utilisateur sur les risques: Comment elle améliore la qualité de l'audit, Revue des Études Économiques et Financières, Numéro 4, Université El Oued, Algérie, 2011.
6) IAASB, Handbook of International Quality Control, Auditing Review Other Assurance, and Related Services Pronouncements, vol 1, New York, USA, 2022,
7) Mami Ali, Internal Factors Affecting Professional Performance Quality in Accounting and Auditing Firms: A Field Study from Algeria, Journal of Economics and Development, Issue 6, Médéa University, Algeria, 2016.
8) Nasution, Damai. Essays On Auditor Independence . Accounting School of Business & Economics ،Åbo Akademi University, Finland. 2013
9) Qasim Mohammed Zureigat, " The Effect of ownership structure on audit Quality: Evidence from Jordan", international journal of Business and social science, Vol:2, N°10, June, 2011
10) Riadh Manita, Makram Chemangui, Les approches d'évaluation et les indicateurs de mesure de la qualité d'audit: une revue critique « comptabilite et environnement », May 2007.
11) Pascal Dumontier et autres, La qualité de l'audit externe et les mécanismes de gouvernance des entreprises: une étude empirique menée dans le contexte tunisien, Association Francophone de Comptabilité, Tunis, 2006.
12) Riadh Manita & Makram Chemangui, Les approches d'évaluation et les indications de mesure de la qualité d'audit: une revue critique,

28ème Congrès Comptabilité et Environnement, Association Francophone de Comptabilité, Paris, France, 2007.

- **المواقع**

http://www.kitabat.info/print.php?55196

https://hal.archivesouvertes.fr/halshs-00534780/document.

www.alukah.net

الملاحق

UNIVERSITY of SAIDA
Dr MOULAY TAHAR

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة سعيدة الدكتور مولاي الطاهر

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الرقم: 251 /ك.ع ا. ع ت. ع ت/ ق ع م م/ 2026

اتفاقية تربص

بين :

جامعة سعيدة الدكتور مولاي الطاهر الكائن مقرها ب: ص.ب 138 حي النصر سعيدة

الممثلة من طرف **السيد مدير الجامعة**

وبين المؤسسة : مكاتب التدقيق الخارجي

من جهة أخرى تم الاتفاق على ما يلي:

- **المادة الأولى:** تهدف هذه المادة إلى تنظيم تربص للطالب(ة):
- **الطالب(ة):** طباش يسرى ،مسجل(ة) في السنة الثانية ماستر / التخصص محاسبة و تدقيق
- **الطالب(ة):** سبتي أسماء، مسجل(ة) في السنة الثانية ماستر / التخصص محاسبة و تدقيق
- **المادة الثانية : يهدف هذا التربص إلى تجسيد الدروس من طرف الجامعة ميدانيا.**
- **المادة الثالثة :** يجري التربص ابتداء من يوم: 2026 /04/22 إلى 2026/05/03
- **المادة الرابعة :** يخضع الطالب المتربص لل الداخلي للمؤسسة المستقبلة وبناء عليه تشعره بقوانينها الداخلية وإجراءاتها الوقائية والأمنية .
- **المادة الخامسة:** في حالة مخالفة الطالب لمضمون المادة الرابعة من هذه الاتفاقية يحق للمؤسسة المستقبلة أن تتخذ الإجراءات اللازمة طبقا للقانون، وتشعر إدارة الجامعة بذلك.
- **المادة السادسة:** يتم تقييم التربص من طرف المؤسسة المستقبلة حسب الاستمارة المرفقة على أن تسلم هذه الأخيرة لإدارة الجامعة في مدة أقصاها 15 يوما بعد نهاية التربص.

حررت بسعيدة في: 21 أفريل 2026

رئيسة قسم العلوم المالية و المحاسبة

رئيس قسم العلوم المالية والمحاسبة

د. حنيش خديجة

ممثل المؤسسة

Scanned with CamScanner

Scanné avec CamScanner

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة سعيدة – الدكتور مولاى الطاهر سعيدة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

إلى السيد: مدير مكتب التدقيق الخارجي

الموضـوع : طلـب استـقـبال

يشرفنا أن نتقدم إلى سيادتكم المحترمة؛ بطلب استقبال ومساعدة الطلاب :

-الطالب(ة): طباش يسرى، مسجل(ة) في السنة الثانية ماستر تخصص: محاسبة و تدقيق

-الطالب(ة): سبتي أسماء، مسجل(ة) في السنة الثانية ماستر تخصص: محاسبة و تدقيق

- بتسهيل عملية دخولهما إلى المؤسسة التي تشرفون عليها . وتمكينهما من الاطلاع على كل ما يساعدهما لإنجاز بحثهما : حسب القانون الداخلي المتبع لديكم؛ وهذا حتى يتسنى لهما التحضير الجيد لإعداد البحث .

في الأخير تقبلوا منا فائق الاحترام و التقدير.

رئيسة القسم

رئيس قسم العلوم المالية و المحاسبة
د. حريـــز خديجة

Scanné avec CamScanner

الاستبيان

في إطار إعداد مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في تخصص المحاسبة والتدقيق، نضع بين أيديكم هذا الاستبيان الذي يهدف إلى " تقييم واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر."

نرجو منكم الإجابة بكل موضوعية، علماً أن المعلومات ستستخدم لأغراض علمية فقط.

المحور الأول : معلومات المستجوبين

ضع علامة (✓) في الخانة المناسبة:

الجنس:

☐ذكر ☐ أنثى

العمر:

☐أقل من 30 سنة ☐ 31–40 ☐ أكثر من 40

المستوى التعليمي:

☐ليسانس ☐ ماستر ☐ دكتوراه ☐ أخرى

التخصص العلمي:

☐محاسبة☐ مالية☐تدقيق☐تخصص اخر

المسمى الوظيفي:

☐استاذ جامعي☐ مدقق خارجي☐ خبير محاسبي ☐ محاسب☐اخرى

سنوات الخبرة:

☐أقل من 5 ☐ 5–10 ☐ 10–15 ☐ أكثر من 15

(1) لا أوافق – (2) محايد – (3) أوافق

المحور الثاني : أبعاد الدراسة

اولا: استقلالية المدقق الخارجي

(3) (2) (1)

*يلتزم المدقق بالحياد التام، متحررًا من أي دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني ☐ ☐ ☐

*التغيير الإلزامي للمدققين يساعد في دعم استقلالية المدقق الخارجي وبالتالي على جودة أدائه ☐ . ☐ ☐

*يساهم غياب تهديدات المصالح الذاتية والألفة والترهيب في تعزيز استقلالية المدقق الخارجي، مما ينعكس إيجابًا على جودة التدقيق ☐ ☐ ☐ ...

*وجود لجنة تدقيق يساهم في دعم استقلالية المدقق الخارجي ☐ ☐ ☐ .

*غياب معيار محدد لأتعاب المدقق وتركها للمساومة مع المؤسسة يضعف استقلاليته ويؤثر سلبًا على جودة التدقيق ☐ ☐ ☐.

*تقديم المدقق للخدمات الاستشارية للمؤسسة محل التدقيق، يخلق مصالح مشتركة بينهما وهذا يضعف استقلالية المدقق وبالتالي جودة التدقيق☐ ☐ ☐ ..

ثانيا :التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق المهنية

*معرفة كامل فريق التدقيق بقواعد وآداب وسلوكيات المهنة يؤدي إلى تحقيق جودة التدقيق ☐ ☐ . ☐

*جودة عملية التدقيق مرهونة بمدى التزام المدقق بمعايير التدقيق ☐ ☐ ☐ .

*يؤدي الالتزام بمعايير التدقيق إلى ثقة مستخدمي القوائم المالية في عملية التدقيق وبالتالي تعزيز مكانتها في المجتمع ☐ ☐ ☐ .

*تُعدّ معايير التدقيق أساسًا للحكم على أداء المدقق عند مساءلته من قبل الهيئات المهنية أو القضاء ☐ ☐ ☐

*إن المدقق على اطلاع مستمر بكافة المستجدات الخاصة بمعايير التدقيق والمحاسبة سواء على المستوى المحلي أو الدولي ☐ ☐ ☐ .

*إن الالتزام بمعايير التدقيق يؤدي إلى تقليص الفجوة بين توقعات المستفيدين أو مستخدمين ومسؤوليات وواجبات المدقق الفعلية ☐ ☐ ☐ .

ثالثا: الالتزام بالمعايير المتعلقة بالمؤسسات محل التدقيق.

*معرفة المدقق بمجال نشاط المؤسسة محل التدقيق يساعد على زيادة قدرته على اكتشاف التصرفات غير القانونية في القوائم المالية☐ ☐ ☐ .

*معرفة المدقق بمجال نشاط المؤسسة محل التدقيق، يزيد من كفاءة المدقق واكتسابه للمعرفة الكافية بالظروف غير الطبيعية التي يمكن أن تعرقل من استمرارية المؤسسات .

☐ ☐ ☐

*في حال عدم امتلاك المدقق معرفة وخبرة كافيتين بطبيعة نشاط المؤسسة، يتم اللجوء إلى خبراء ومتخصصين في مجالها ☐ ☐ ☐.

*تقديم المدقق لخدمات استشارية للمؤسسة محل التدقيق يعزز الروابط الاقتصادية والاجتماعية معها، مما ينعكس سلبًا على جودة التدقيق ☐ ☐ ☐ .

*الشك المهني هو سلوك مهني ضروري للحكم على الجودة☐ ☐ ☐.

*وجود ادلة كافية ومناسبة تضمن التقليل من حجم مخاطر التدقيق☐ ☐ ☐ .

رابعا : التحكم في تقنيات الرقمنة و تكنولوجيا المعلومات.

*توظيف تكنولوجيا التدقيق الحديثة (البرمجيات المتخصصة الذكاء الاصطناعي) سيسهم في تحسين جودة التدقيق في الجزائر☐ ☐ ☐ .

*التحكم في برامج التدقيق المتخصصة يعزز القدرة على اكتشاف الاخطاء والتحريفات الجوهرية التي لا تظهر بالاساليب التقليدية☐ ☐ ☐ .

*ضعف التكوين في مجال تكنولوجيا المعلومات يشكل عائقا حقيقيا يحول دون الاستخدام الامثل لادوات التدقيق الرقمي☐ ☐ ☐

*إتقان التقنيات الرقمية يحسن جودة التدقيق☐ ☐ ☐

*ضعف استخدام التكنولوجيا يزيد أخطاء التدقيق☐ ☐ ☐ .

*تحليل البيانات الرقمية يعزز اكتشاف الأخطاء☐ ☐ ☐ .

خامسا: التحديات التي تواجه مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر .

*ثمة فجوة واضحة وملموسة بين ما ينص عليه القانون 10-01 من متطلبات المهنة وما يمارس فعلا في الميدان ☐ ☐ ☐ .

*المنافسة السعرية غير الشريفة في سوق التدقيق الجزائري تدفع بعض المدققين الى التنازل عن جودة عملهم لكسب العملاء ☐ ☐ ☐ .

*تتيح بيئة الاعمال الجزائرية الراهنة (الانفتاح الاقتصادي الاصلاحات الجارية) افاقا حقيقية لتطوير مهنة التدقيق الخارجي☐ ☐ ☐

اسئلة مفتوحة : (اختر ما يناسب)

*ما العوامل التي تضعف جودة التدقيق الخارجي في الجزائر من وجهة نظرك ؟

☐ضعف الرقابة الميدانية من الهيئات المهنية

☐ضغط العميل على المدقق

☐العلاقة الطويلة مع نفس العميل

☐قصور المعايير الجزائرية عن المعايير الدولية

☐محدودية برامج التكوين المستمر

☐ضعف الاتعاب مقارنة بحجم العمل

☐غياب ثقافة الجودة في بيئة الاعمال

☐كثرة الملفات وضيق الوقت المخصص

*بشكل عام كيف تقيم مستوى جودة التدقيق الخارجي في الجزائر مقارنة بما تفرضه المعايير الدولية؟

☐ممتاز -يرقى الى مستوى المعايير الدولية

☐جيد -قريب من المعايير مع فجوات محدودة

☐متوسط -ثمة فجوة ملموسة تحتاج اصلاحا تدريجيا

☐ضعيف -الفجوة كبيرة وتحتاج اصلاحا هيكليا شاملا

*ما الاصلاح الاكثر الحاحا للارتقاء بجودة التدقيق الخارجي في الجزائر من وجهة نظرك؟

☐ تعزيز استقلالية المدقق تشريعيا وفرض دوران المدققين

☐ تفعيل الرقابة الميدانية من الهيئات المهنية وتشديد العقوبات

☐ مواءمة المعايير الجزائرية معISA الدولية بالكامل

☐ تطوير برامج التكوين ورفع مستوى التاهيل المهني

☐ تنظيم سوق الاتعاب ووضع حد ادنى لضمان الجودة

*ما الأدوات التقنية التي تستخدمها فعلاً فى مهمات التدقيق؟ (يمكن اختيار أكثر من إجابة)

☐ برامج تدقيق متخصصة IDEA / ACL/ CaseWare

☐ برامج محاسبة / Sage / Ciel محلي

☐ تقنيات الذكاء الاصطناعي

☐ ادوات التدقيق عن بعدRemote Audit

☐ جداول اكسل المتقدمة فقط

☐ ادوات تحليل بياناتtableau / power BI

☐ المنصات السحابية لتخزين الملفات

☐ لا استخدم أدوات تقنية متخصصة