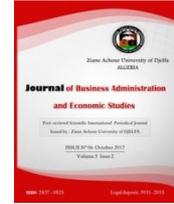




## مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية



[www.asjp.cerist.dz/en/PresentationRevue/313/](http://www.asjp.cerist.dz/en/PresentationRevue/313/)

موقع المجلة:

جودة التدقيق الخارجي بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية - دراسة مقارنة -

### The quality of external auditing between international auditing standards and Algerian auditing standards, a comparative study

لخضر دحمان، Damage Lakhdar<sup>1</sup> \* ، lakhdar.dahmane@univ-djelfa.dz ،

الأمين لباز، lebbaz lamine<sup>2</sup> ، lebbazelamine@gmail.com ،

<sup>1</sup> طالب دكتوراه، مخبر الطرق الكمية في العلوم الاقتصادية وعلوم إدارة الأعمال وتطبيقاتها من أجل التنمية المستدامة، جامعة الجلفة (الجزائر)

<sup>2</sup> أستاذ تعليم العالي، مخبر الطرق الكمية في العلوم الاقتصادية وعلوم إدارة الأعمال وتطبيقاتها من أجل التنمية المستدامة، جامعة الجلفة (الجزائر)

تاريخ النشر: 2023/06/05

تاريخ القبول: 2023/05/29

تاريخ الإرسال: 2023/02/25

#### الكلمات المفتاحية

#### ملخص

جودة التدقيق؛ معايير  
التدقيق الجزائرية؛ معايير  
التدقيق الدولية؛

تهدف هاته الدراسة إلى إبراز جهود المنظمات المهنية والتشريعية المحلية لموضوع جودة التدقيق ومقارنتها مع مثيلاتها الدولية باستعمال المنهج المقارن والمنهج الوصفي التحليلي حيث تبين أن هناك جهود على المستوى المحلي أبرزها سن قانون 10-01 المنظم لمهنة المحاسبة بالجزائر الذي أعطى صلاحيات للمجلس الوطني للمحاسبة لمتابعة وضمان مراقبة جودة التدقيق من خلال لجنة مراقبة النوعية والجودة ثلثها إصدار مجموعة من المراسيم التوضيحية كما تم تبني معايير محلية للتدقيق عددها 16 معيار كما تبين أن هناك تطابق إلى حد كبير بين معايير التدقيق المحلية ومعايير التدقيق الدولية وفي مجال جودة التدقيق هناك غياب لمعيار محلي بهذا الخصوص، أوصت الدراسة بوجود تكوين محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين في هذا المجال كما أوصت بإسراع بإصدار معيار خاص برقابة جودة التدقيق.

تصنيف JEL: M40 ؛ M42 ؛ M49

#### Abstract

This study aims at highlighting the efforts of local professional and legislative organizations on the subject of quality auditing and comparing them with their international analogies using the comparative and analytical descriptive curriculum. It was found that there are efforts at the local level, notably the enactment of Law 10-01 governing the accounting profession in Algeria, which gave powers to the National Accounting Council to follow up and ensure quality control of auditing through the quality committee. s audit ", the study recommended that auditors and accountants should be formed in this area and that an audit quality control standard be issued expeditiously.

#### Keywords

Quality of audit;  
Algerian auditing standards;  
International auditing standards;

JEL Classification Codes : M40 ؛ M42 ؛ M49

\* البريد الإلكتروني للباحث المرسل: [abumondir82@gmail.com](mailto:abumondir82@gmail.com)

## 1. مقدمة:

لقد حظي مفهوم جودة التدقيق بإهتمام الباحثين والمختصين في مجال التدقيق والمحاسبة للتعريف بها، والبحث عن وسائل قياسها وسبل تحقيقها على أرض الواقع العملي وذلك لما تكتسبه عملية التدقيق الخارجي من أهمية بالغة لمجموعة الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة محل التدقيق (مجلس الإدارة، المساهمين، البنوك، المستثمرين، الملاك، الهيئات الحكومية، المدقق.... إلخ)

كما تعتبر جودة التدقيق مطلب أساسي لكل الأطراف سابقة الذكر وكل المختصين والمهتمين بالمهنة، لذلك عملت الهيئات الدولية والمحلية على حد سواء إلى بذل جهود كبيرة لإرجاع الثقة لمهنة التدقيق الخارجي وكذا الأهتمام بتوحيد ممارسات هاته المهنة في كافة أنحاء العالم، خاصة بعد الهزات والفضائح التي تعرضت لها المهنة كانت نتيجتها إنبهار أكبر الشركات العالمية، و لإستعادت هاته الثقة المفقودة أقرت الهيئات الدولية وعلى رأسها الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ممثلا بلجنة التدقيق الدولية واللجان الأخرى المنبثقة عنها مجموعة من المعايير (معايير التدقيق الدولية ISA) لتكون أداة لعمل المدقق، بحيث تمده بالإرشادات والمفاهيم والإجراءات التي تساعد في إنجاز مهمته بالكفاءة والجودة اللازمة، كما تساعد هاته المعايير في توفير نوع من الإتسجام والتوافق في خدمات التدقيق ذات العلاقة في أنحاء العالم المختلفة، وقد تم تبني هذه المعايير من معظم الدول الأعضاء في الإتحاد الدولي للمحاسبين.

والجزائر كمثيلاتها من الدول سعت لتنظيم مهنة التدقيق وتطويرها ووضعها في أطر قانونية منذ الإستقلال إلى يومنا هذا، حيث شهدت عدة مراحل كل مرحلة بقوانينها وتوجهاتها كان أخرها المرسوم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظي الحسابات، كما تم إستحداث هيئات خاصة تتولى الإشراف على مهنة التدقيق ممثلة بالمجلس الوطني للمحاسبة واللجان المنبثقة عنه كل بإختصاصه ومنها ما هو مشرف على جودة التدقيق وهي لجنة مراقبة الجودة، كما أتبع المرسوم السالف الذكر عدة مراسيم وقوانين ونصوص تنظيمية للمهنة ، كما تم إصدار معايير للتدقيق جزائرية عددها 16 معيار.

ومما سبق ونظرا لما تكتسبه عملية التدقيق من أهمية وجودتها وانعكاسها في عملية إتخاذ القرارات يمكن طرح

الإشكالية التالية: ما مدى توافق معايير التدقيق الجزائرية مع المعايير الدولية لرقابة على جودة التدقيق؟

ويندرج تحت هاته الإشكالية مجموعة من أسئلة الفرعية كتالي:

- ما مفهوم جودة التدقيق الخارجي وطرق قياسها؟
- ما سياسات وإجراءات إدارة جودة التدقيق الخارجي في ظل معايير التدقيق الدولية؟
- ما سياسات وإجراءات إدارة جودة التدقيق الخارجي في ظل معايير التدقيق الجزائرية؟
- ما هي أوجه التشابه والاختلاف في إدارة جودة التدقيق بين المعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق؟

### الفرضيات:

وللإجابة على إشكالية الدراسة والتساؤلات الفرعية تم وضع الفرضيات التالية:

- هناك توافق بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية لرقابة على جودة التدقيق؛
- تساهم معايير التدقيق الدولية في تحسين وتعزيز جودة التدقيق الخارجي؛
- تساهم معايير التدقيق الجزائرية في تحسين وتعزيز جودة التدقيق الخارجي؛
- يوجد تطابق تام بين المعايير الدولية والمعايير الجزائرية لإدارة جودة التدقيق؛

## المنهج:

لقد اعتمدنا خلال هذا المقال على المنهج الوصفي التحليلي عند التطرق لمفاهيم حول جودة التدقيق وكذا السياسات والإجراءات إدارة الجودة في الهيئات المهنية للتدقيق الدولية والجزائرية، ثم المنهج المقارن عند مقارنة المعايير الدولية لرقابة على جودة التدقيق مع معايير التدقيق الجزائرية.

## أهداف الدراسة:

- الوقوف على أهمية جودة التدقيق و العوامل المؤثرة فيها؛
- التطرق إلى مفهوم المعايير الدولية للتدقيق والهيئات القائمة على إصدارها؛
- اكتشاف الدور الذي تلعبه معايير التدقيق الدولية في تحقيق جودة في التدقيق؛
- محاولة معرفة الدور الذي تلعبه معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة في التدقيق؛
- معرفة الاختلاف بين المعايير الدولية للتدقيق ، والمعايير الجزائرية للتدقيق لرقابة جودة التدقيق؛

## II. الإطار النظري والدراسات السابقة:

### 1. الدراسات السابقة:

- دراسة العايب عبد الرحمان، أحطاطش نشيدة بعنوان : رقابة جودة التدقيق الخارجي وجهود المنظمات الدولية والمحلية فيه - مقال منشور مجلة وحدة البحث في تنمية وإدارة الموارد البشرية جامعة البليدة 2  
تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهمية رقابة جودة التدقيق الخارجي، ففي الفترة الأخيرة زاد الإهتمام برقابة الأداء المهني للمدققين على ضوء المتطلبات الموضوعية من طرف الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي، بغرض التحقق من جودة المهنة وضمان السير الحسن لعمليات التدقيق لزيادة ثقة كل الأطراف المهتمة بها.  
وتوصلت الدراسة إلى إبراز أهمية جودة التدقيق على الصعيدين المحلي والدولي من خلال تركيزهما على مجموعة معايير هي :

- مسؤولية الإدارة في وضع مجموعة من السياسات والإجراءات متعلقة بالجودة في مكتب التدقيق؛
- أهمية امتثال أعضاء مكتب التدقيق للمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي والمهني؛
- ضرورة توفر مكتب التدقيق على الموارد البشرية الكافية وتتمتع بالكفاءة اللازمة لأداء مهامها؛
- وضع سياسات وإجراءات لقبول العلاقة مع عملاء جدد واستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين؛
- ضرورة أداء مهمة التدقيق وفقا للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والمهنية المعمول بها؛
- وضع إجراءات خاصة بمراقبة سياسات المكتب المتعلقة بالرقابة على الجودة ومعالجة وتصحيح حالات القصور.

- دراسة احمد حابي سنة 2018 بعنوان:العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر - دراسة حالة لآراء الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر - أطروحة دكتوراه جامعة الجزائر (حابي، 2015)

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر، وتحديد العوامل الأكثر أهمية، والخروج بنتائج ومقترحات تساهم في رفع وتطوير أداء مكاتب المراجعة في الجزائر، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة فقد تم مراجعة الدراسات السابقة والمادة النظرية المتعلقة بالموضوع، وصياغة بعض الفرضيات لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة على تساؤلاتها، ولقد قام الباحث بإتباع كلا من

المنهج الوصفي ولغرض جمع البيانات ميدانيا تم إعداد وتوزيع استبيان للفئة المستهدفة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات وخضعت للتحليل الإحصائي وفق برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS.

وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن أهم العوامل المؤثرة على جودة المراجعة تتمثل في العوامل المتعلقة بالمراجع وفريق عمله، وعوامل متعلقة بمكتب المراجعة، وعوامل متعلقة بالمؤسسة محل المراجعة، وعوامل أخرى متعلقة بالهيئات المشرفة على مهنة المراجعة، واقتُرحت الدراسة ضرورة الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة والعمل برقابة جودة الأداء في مكاتب المراجعة، والإسراع في إصدار معايير مراجعة محلية من قبل الهيئة المشرفة على مهنة المراجعة في الجزائر.

- دراسة فاتح سردوك، خليفة غابي، ابتسام علي حسين 2020 بعنوان: إطار مقترح لاعتماد رقابة جودة المراجعة بالجزائر في ظل المعيار الدولي لرقابة الجودة دراسة تحليلية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم - مقال منشور في مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية جامعة المسيلة (سردوك، غابي، و علي حسين، 2020)

سعت هذه الدراسة إلى تحليل القابلية لاعتماد سياسات وإجراءات رقابة الجودة لخدمات مكاتب المراجعة الخارجية بالجزائر، ودوريا في تحقيق الرقابة النوعية بمكاتب المراجعة وضمان جودة خدماتها، في ظل سياسات وإجراءات مقترحة ومستتبطة أساسا من محتوى المعيار الدولي لرقابة الجودة الأول، حيث تم اختبار هذه القابلية من خلال استبيان من وجهة نظر المراجعين الخارجيين وكذلك جميع الفئات المستفيدة من خدماتهم

وخلصت الدراسة إلى وجود قابلية لدى طرفي الدراسة لاعتماد سياسات وإجراءات رقابة جودة المراجعة بالجزائر، في ظل الإطار المقترح من الباحثين، بالتوافق مع محتوى المعيار الدولي لرقابة الجودة، مع الإشارة إلى أن مستويات القبول كانت أعلى لدى المستفيدين من خدمات المراجعة، منه لدى المراجعين.

- دراسة طواف فاتح، رقايقية فاطمة الزهراء سنة 2020 بعنوان: أثر التزام محافظ الحسابات بالمعايير الوطنية للتدقيق على جودة التدقيق الخارجي -دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات في ولايات الشرق الجزائري-مقال منشور في مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية جامعة المسيلة- (طواف و رقايقية، 2020)

تهدف هذه الدراسة إلى ضرورة تبني محافظي الحسابات للمعايير الجزائرية للتدقيق باعتبارها الخطوط الاستراتيجية الحديثة للمهنة، بهدف تعزيز جودة التدقيق الخارجي في البيئة الاقتصادية الجزائرية، ولتحقيق هذا الغرض تم استخدام استبيان إحصائي موجه إلى عينة من مكاتب محافظي الحسابات.

وقد توصلت الدراسة إلى أن أبرز العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي يمكن تعزيزها بفعالية بالالتزام بالمعايير الجزائرية للتدقيق، كما يمكن لمحافظ الحسابات تدارك بعض النقائص، من خلال السعي بجدية إلى الرقي بأعمال التدقيق إلى المستوى العالمي.

- دراسة علي عبد الصمد، مامي علي سنة 2021 بعنوان: الواقع التنظيمي لجودة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر - دراسة تحليلية للقوانين المنظمة للمهنة - مقال منشور في مجلة دراسات اقتصادية جامعة الوادي (علي عبد الصمد و مامي، 2021)

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على واقع جودة التدقيق المحاسبي في الجزائر من خلال استعراض مختلف الجوانب التشريعية والتنظيمية في سبيل تحسين جودة التدقيق المحاسبي بالدارسة والتحليل ودور الهيئات الشرفية على المهنة في ذلك.

توصلت الدراسة إلى وجود إطار تنظيمي وقانوني ملائم بجودة التدقيق المحاسبي لكن المشكل الأساسي يكمن في تجسيد هذا الإطار على أرض الواقع وتأخر تطبيقه، ولا يتم هذا إلا من خلال توجيه وإرشاد المهنيين بهذا الإطار وتكوينهم، وإصدار دليل استعمال لرقابة على جودة التدقيق، ومن ثم البدء في تطبيقه وهو ما يعود بالفائدة على مهنة التدقيق في الجزائر بشكل عام.

وتختلف دراستنا هاته الدراسة عن الدراسات السابقة الأخرى من حيث تطورها إلى إبراز جهود الهيئات الدولية والحلية المهمة بالتدقيق في مجال الرقابة على جودة التدقيق والمقارنة بينهما

## 2. الإطار المفاهيمي لجودة التدقيق:

### أ. مفهوم جودة التدقيق الخارجي:

عرفها DE ANAGLO سنة 1981 بأنها "تقدير السوق لإحتمال أن المدقق سوف يكتشف الإنحراف في النظام المحاسبي للمؤسسة محل التدقيق وأنه سيتمكن من التقرير عن ذلك الإنحراف أي إيصال النتائج المتوصل إليها" (BENOIT, 2000, p. 136)

وحسب RIADH MANITA سنة 2008 فإن جودة التدقيق تحدد من خلال قدرة المدقق الخارجي على إكتشاف الأخطاء المحتملة وتشوهات النظام المحاسبي للعميل والتقرير عن هذه الأخطاء والتشوهات فجودة التدقيق هي حاصل الجمع بين جودة إكتشاف وجودة التبليغ. (MANITA, 2008, p. 191)

كما أن هناك تعاريف أخرى تطرقت لمفهوم جودة التدقيق من منظور الهيئات المهنية المنظمة لمهنة التدقيق والمحاسبة، من بين هاته الهيئات نجد تعريف الاتحاد الدولي للمحاسبين حيث أشار لمفهوم جودة التدقيق في المعيار 220 رقابة الجودة لأعمال التدقيق حيث أوضح أنه ليطم أداء أعمال التدقيق بجودة عالية يجب أن يتم وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها. (نور و وآخرون، 2007، صفحة 08)

ومن خلال التعاريف السابقة نجد بأن جودة التدقيق تتمحور حول:

- مدى قدرة المدقق الخارجي على إكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في النظام المحاسبي للعميل والتقرير عنها
- درجة ثقة التي يقدمها المدقق الخارجي لمستخدمي القوائم المالية من خلال دقة المعلومات المقدمة وخلو القوائم المالية من أية تحريفات أو أخطاء جوهرية

### ب. أهداف جودة التدقيق:

هناك عدة أهداف لجودة التدقيق يمكن تلخيصها في مايلي: (أحمد، 2014، صفحة 04)

- توفير إرشادات خاصة بالإجراءات التي يجب أن يلتزم بها أي مدقق خارجي من أجل إلتزام بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض السلطة لمساعديه في مهمة التدقيق؛
- كسب ثقة العملاء من خلال زيادة الدقة والإنتباه إلى التفاصيل أثناء العمل؛
- تقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بتدقيق العمليات وتحسين كفاءة وفعالية أداء المهام؛
- تساعد على زيادة وتحسين معنويات أعضاء مكتب التدقيق وترفع روحهم المعنوية؛
- توفير الإرشادات حول الإجراءات والسياسات التي يتبناها مكتب التدقيق لتوفير قناعة المعقولة بنوعية التدقيق بصورة عامة وإتباع وتطبيق المعايير المهنية؛

### ت. أهمية جودة التدقيق:

تبرز أهمية جودة التدقيق في النقاط التالية بإختصار: (بودريالة، 2014، صفحة 97)

- التقليل من تعارض مصالح الأطراف المختلفة؛

- تضيق فجوة التوقعات في عملية التدقيق؛

- توفير معلومات تتسم بالموثوقية؛

- تحسين القدرة التنافسية لمكاتب التدقيق؛

- تدعيم مفهوم وتعزيز الحوكمة؛

### ث. العوامل المؤثرة على جودة التدقيق:

نهدف من خلال هذا العنصر إبراز أهم العوامل الأكثر تأثيرا على جودة التدقيق و أكثرها شيوعا والتي وردت في مجموعة الدراسات والأبحاث ويمكن تقسيمها إلى عوامل داخلية متعلقة بمكتب التدقيق وعوامل خارجية وسنحاول إيجازها في النقاط التالية:

- **العوامل الداخلية المتعلقة بمكتب التدقيق:** وهي عوامل لها علاقة مباشرة بمكتب التدقيق وأعضاء عملية التدقيق وتتمثل في: (عابي، تحليل العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات، 2011)

- **حجم مكتب التدقيق:** يؤثر حجم مكتب التدقيق بشكل جوهري على جودة عملية التدقيق، وقد أشارت نتائج العديد من الدراسات والبحوث السابقة إلى وجود علاقة طردية بين كبر حجم مكتب التدقيق وجودة التدقيق، إذ توصلت إحدى الدراسات إلى وجود علاقة ايجابية بين كبر حجم مكاتب التدقيق العراقية (ممثلة بعدد المدققين العاملين بالمكتب، عدد الزبائن، عدد فروع المكتب، والإمكانيات التقنية لمكتب التدقيق) وجودة التدقيق.

- **طول مدة التدقيق:** يرى البعض بأن طول فترة الارتباط بين مكتب التدقيق والوحدة الاقتصادية من الممكن أن تؤثر بشكل سلبي على جودة التدقيق وذلك كون المدقق يكون أكثر عرضة للتنازل عن جودة التدقيق في سبيل أرضاء إدارة الوحدة الاقتصادية، في حين يرى البعض الآخر إلى أن تدوير مكتب التدقيق أو المدقق قد يؤثر بشكل سلبي على جودة التدقيق نتيجة لخسارة المعرفة السابقة بحسابات وأنشطة الوحدة الاقتصادية.

- **أتعاب عملية التدقيق:** إن الأتعاب التي تتقاضها مكاتب التدقيق تؤثر على جودة التدقيق، إذ أشارت أغلب الدراسات إلى أن الأجور العالية تؤدي إلى ارتفاع جودة التدقيق.

- **سمعة مكتب التدقيق:** يقصد بسمعة مكتب التدقيق تداول اسم مكتب التدقيق بين الزبائن على انه يقدم خدمات ذات جودة مميزة، وفي هذا الإطار توصلت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة طردية بين سمعة مكتب التدقيق وجودة التدقيق، وإن سمعة المدققين ترتبط بشكل مباشر بجودة التدقيق، إذ أن السمعة التي يتمتع بها المدققون ومكاتب التدقيق تبنى عبر الزمن ومن خلال تقديم المدققين وبصورة مستمرة لخدمات ذات جودة تدقيقية عالية.

- **الالتزام بالمعايير المهنية للتدقيق:** من المتعارف عليه إن الكثير من المنظمات المهنية وبهدف تدعيم الثقة بمهنة التدقيق تبنت إصدار معايير تنظيم مهنة التدقيق، وفرضت على جميع ممارسي المهنة الالتزام بها، ومن أشهر تلك المنظمات المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، والذي أصدر سنة 1972 نشرة معايير التدقيق رقم (1)، وكذلك أصدر نشرة معايير التدقيق رقم (25)، والتي تناولت العلاقة بين معايير التدقيق ومعايير الرقابة على جودة التدقيق، كما أن الالتزام بقواعد السلوك المهني يعد عاملا ذا تأثير ايجابي على جودة التدقيق، إذ يؤدي ضمان أداء

المهنة بواسطة أفراد يتمتعون بالاستقلال والموضوعية لإبداء الرأي الفني المحايد ويقومون ببذل العناية المهنية الكافية والملائمة للوفاء بمسؤولياتهم القانونية والمهنية.

-التخصص الصناعي للمدقق الحسابات؛

- استخدام المدقق لوسائل التكنولوجيا الحديثة؛

- العوامل الخارجية المؤثرة على جودة التدقيق: (لشلاش، 2018، صفحة 101)

- **البيئة الاقتصادية:** تدفع البيئة الاقتصادية المدققين إلى الرفع من جودة التدقيق بسبب التطورات التي يشهدها الاقتصاد، فمع انفتاح الأسواق و ظهور الشركات المتعددة الجنسيات ارتفع الطلب على مهمة التدقيق عامة و الجودة خاصة، فظهور ظاهرة التضخم زادت رغبة مدراء المؤسسات إلى الرفع من أرباحهم و التي تؤدي بهم في بعض الأحيان إلى الوقوع في ظاهرة ارتكاب الأخطاء و المخالفات، لهذا السبب أصبح من الضروري على المدقق أداء مهمة التدقيق بأعلى جودة ممكنة لاكتشاف الأخطاء و المخالفات بهدف زرع الثقة في المعلومة المالية.

- **العوامل السياسية:** مما لا شك فيه أن مهمة التدقيق تتأثر بالبيئة السياسية المتبعة، فتدخل الدولة في القطاع الاقتصادي من أجل تحقيق التنمية، بالإضافة إلى النظام السياسي المتبع سواء كان اشتراكي أو رأسمالي سيؤثران على الأعوان الاقتصاديين و المدقق الخارجي بطريقة غير مباشرة.

- **العوامل القانونية:** في بعض الأحيان يسعى مدراء المؤسسات إلى استخدام أساليب يكون الهدف منها تقليل قيمة الضرائب أو التهرب منها، و هنا يأتي الدور على المدقق لاكتشاف الأخطاء و المخالفات و التأكد من احترام القوانين و التشريعات القانونية لتحقيق الجودة المطلوبة ، و عليه نستنتج أن التزام المدقق بالقوانين و التشريعات يعد مطلب مهم لتحقيق جودة التدقيق

- **المنظمات المهنية والأجهزة الرقابية :** تتأثر جودة التدقيق الخارجي بالمنظمات المهنية و الأجهزة الرقابية، حيث قامت منذ ظهورها إلى تنظيم مهنة التدقيق و إصدار قوانين من أجل تطويرها و السعي إلى تحقيق أعلى جودة ممكنة.

د.أساليب الرقابة على جودة التدقيق:

- **أسلوب فحص النظر:** يعرف أسلوب فحص النظر و الذي طبق في الولايات المتحدة الأمريكية، و ذلك من خلال إلزام مكاتب التدقيق باستخدام فحص النظر الذي يمثل مكتب تدقيق الزميل، للحكم على مدى التزام مكتب التدقيق وجودة أدائه و الهدف من ذلك هو تحسين جودة الممارسة من قبل مكاتب التدقيق توافقاً مع معايير الرقابة على جودة أداء مع عمليات التدقيق الصادرة عنها.

و يطلب من فريق فحص النظر القيا بتقييم ما إذا كان:

- نظام الرقابة على الجودة المطبق من قبل مكتب التدقيق مصمم بشكل كافي.

- مكتب التدقيق يلتزم بنظام الرقابة على الجودة.

- يلتزم مكتب التدقيق بمتطلبات العضوية كمدقق لدى القسم الخاص بذلك لدى لجنة بورصة الأوراق المالية.

و بعد انتهاء فرق فحص النظر من مهامها تقوم بإصدار تقرير عن نتائج الفحص، يتم تسليم نسخة منه للمكتب محل الفحص، و نسخة أخرى للمنظمة المشرفة على عملية الفحص. و يجب أن يحتوي هذا التقرير على الفقرات التالية:

الفقرة الأولى : تشير إلى الفترة التي يغطيها الفحص كما تعرض ملخصاً لنطاقه.

الفقرة الثانية : تتضمن وصفاً للخصائص العامة و أوجه القصور الكامنة في نظام رقابة جودة عمليات التدقيق.

الفقرة الثالثة : تتضمن رأي فريق الفحص في نظام الجودة الخاص بالمكتب محل الفحص.

ولقد تم تعديل هذا البرنامج سنة 2001 وأشتمل على ثلاثة أنواع من الفحص للتحقق من جودة عمليات التدقيق وهي:

- **فحص النظام:** يهدف إلى التأكد من أن نظام رقابة الجودة على عمليات التدقيق والمحاسبة قد صمم طبقاً لمعايير رقابة الجودة الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وأن السياسات وإجراءات رقابة الجودة قد طبقت كما هو مخطط لها وذلك أثناء الممارسات المهنية للمكتب.

- **فحص الارتباط:** يهدف إلى توفير أساس للقائم بعملية الفحص عن مدى مراعاة المدقق أو مكتب التدقيق عند ارتباطه بالعميل للمعايير المهنية الصادرة في هذا الإطار، وأن التوثيق في مكتب الدقي يراعي المتطلبات الواردة في قائمة معايير الخدمات المحاسبية.

- **فحص التقرير:** يهدف غالى مساعدة المدقق القائم بالارتباط مع العميل على تحديد التصرف الصحيح الذي يجب عليه اتخاذه اتجاه مراعاة متطلبات الإفصاح. (مسعودي، 2019، صفحة 227)

- **أسلوب مجلس الإشراف على مكاتب التدقيق:** من بين الأساليب المتبعة لقياس جودة عمليات التدقيق حيث يتكون المجلس من خمسة أعضاء يعينون من أشخاص بارزين مشهود لهم بالنزاهة والسمعة الحسنة ، ثلاثة منهم من الشخصيات العامة من خارج المهنة ممن لهم خبرة في ميدان المالية وعلى اليمام ودراية بالقوانين البورصة و تداول الأوراق المالية، بين نما يخصص باقي المقاعد للمجلس للمحاسبين القانونيين ، حيث حدد اشتراك المحاسبين القانونيين بعضوية المجلس بعضوين على الأكثر، وتشتمل واجبات المجلس في الآتي: (خالد، 2008، صفحة 53)

- الإشراف على مكاتب التدقيق المسجلة لديه والتي تعد تقارير التدقيق للشركات المساهمة المسجلة في سوق الأوراق المالية؛

- إجراء التحقيقات والإجراءات التأديبية المتعلقة بها، وفرض العقوبات الملائمة على مكاتب التدقيق المسجلة لديها وعلى أي شخص ذو علاقة بها؛

- القيام بالوظائف والواجبات الضرورية والملائمة لتطوير المعايير المهنية وتحسين جودة التدقيق المقدمة من طرف المكاتب المسجلة لديها، مما يؤدي إلى حماية المستثمرين والمصلحة بشكل أفضل؛

- تأكيد التزام مكاتب التدقيق المسجلة لديها وأي شخص ذو علاقة بهذا القانون وقواعد المجلس والمعايير المهنية وقوانين الأوراق المالية، بإعداد وإصدار تقارير التدقيق؛

### 3 جهود المنظمات المهنية الدولية والمحلية لتعزيز جودة التدقيق الخارجي:

#### أ - جهود المنظمات المهنية الدولية لتعزيز جودة التدقيق الخارجي:

##### -المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA:

لقد كانت الولايات المتحدة الأمريكية من الدول السبابة لمراقبة عمل المدققين فيها، ففي سنة 1978 قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بتشكيل لجنة معايير رقابة الجودة، حيث أصدرت اللجنة نشرة معايير رقابة الجودة رقم (1) ، واحتوت على تسعة عناصر لرقابة الجودة والتي تتمثل في ما يلي: (جمعية، 2009، صفحة 35)

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

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

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

- **الإشراف:** ويقصد به أن تقوم مكاتب التدقيق بإخضاع كافة أعمالها للإشراف الجيد وذلك يستلزم من مكتب التدقيق التخطيط لكل مهمة تدقيق، وفحص كافة أوراق التدقيق والتقارير، والقوائم المالية والجداول والنماذج، و الاستقصاءات؛

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

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

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

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

عرف هذا المعيار عدة تغيرات ففي سنة 2010 صدر معيار رقابة الجودة رقم 8 والذي قلص عناصر رقابة جودة التدقيق إلى ستة فقط والمتمثلة في:

- **مسؤوليات القيادة عن الجودة في الشركة؛**

- **متطلبات الأخلاقية ذات الصلة**

- **قبول واستمرار علاقات العملاء وعمليات محددة؛**

- **الموارد البشرية؛**

- **أداء العملية؛**

- **المراقبة؛**

- **الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) :**

أصدر الاتحاد سنة 1981 الدليل الدولي رقم 7 (ضبط جودة عملية التدقيق) والذي حدد ستة معايير (الصفات الشخصية، المهارة والكفاءة، توزيع المهام التوجيه والإشراف، قبول واستمرار العملاء، التفويض)، والذي يهدف إلى تقديم الإرشادات الخاصة التي يجب أن يلتزم بها المدقق، والمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض العمل لمساعديه في مهمة التدقيق والإرشادات الخاصة بالإجراءات والسياسات التي يتبناها مكتب التدقيق لتوفير قناعة معقولة بجودة التدقيق بصفة عامة (بودنت، 2016، صفحة 89).

كما أصدر مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكيد IAASB التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين المعيار الدولي ISA220 الخاص بالرقابة على جودة أعمال التدقيق (ifac, 2010, pp. 30-37) في ماي 2003 ، وتم العمل به ابتداءً من جانفي 2005 ، حيث أعاد تصنيف وتسمية بعض ضوابط جودة التدقيق دون أن يغير في المفهوم أو المحتوى (السياسات والإجراءات)، وفصل المعيار المهارة والكفاءة إلى ثلاثة معايير فرعية وهي التعيين والتدريب المستمر والترقية، إضافة إلى التفويض بالرقابة الإشرافية، وأكد على أن يتم تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة على مستوى مكتب التدقيق، وعلى مستوى عمليات التدقيق الفردية، وأن طبيعة ونطاق سياسات وإجراءات رقابة الجودة تتوقف على

مجموعة من الاعتبارات مثل: حجم المكتب، انتشاره الجغرافي، الهيكل التنظيمي، التكلفة والعائد من الجودة، كما أوضح بأن على مكاتب التدقيق إبلاغ سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة العامة بالمكتب إلى العاملين بطريقة مناسبة من شأنها توفير تأكيد معقول بأن السياسات والإجراءات يتم فهمها وتنفيذها، وتضمن المعيار سياسات رقابة مستوى الأداء تحسوي على العناصر التالية:

- **متطلبات مهنية** : الالتزام بمبادئ الاستقلالية والنزاهة والموضوعية، والحفاظ على السرية والأخلاقيات المهنية.  
- **المهارة والكفاءة** : يتعين على مكتب التدقيق أن يستعين بمن لديهم المهارة والكفاءة لأداء الأعمال المسندة إليهم بعناية واجبة.

- **التكليف بالمهام** : يجب إسناد أعمال التدقيق إلى أفراد حاصلين على التدريب العملي، ولديهم التأهيل المهني المطلوب - **التفويض** : ويتطلب التوجيه، والإشراف المباشر، وفحص للعمل، لتوفير تأكيد بأن العمل المؤدى يفي بمعايير الجودة - **الاسترشاد بالرأي** : الاسترشاد برأي أصحاب الخبرة حينما يكون ذلك ضروريا سواء كانوا من داخل أو خارج المكتب.  
- **قبول أو إنهاء التعاقدات مع العملاء**: تقييم العملاء لاتخاذ قرار القبول أو الرفض مع مراعاة استقلالية المكتب، ومقدرته على تقديم الخدمة على نحو ملائم، بالإضافة إلى استقامة إدارة العميل.

- **المتابعة** : المكتب ملزم بالمتابعة المستمرة والكفافية وفعالية السياسات والإجراءات التنفيذية للرقابة على الجودة.  
كما قام مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكيد IAASB التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين، بإعادة صياغة المعيار الدولي لرقابة الجودة ISQC1 ممارسة الرقابة على جودة التدقيق والتوكيد والخدمات المرتبطة بها، بالتزامن مع المعيار الدولي للتدقيق ISA 220، حيث أوضح أن نظام مراقبة جودة عملية التدقيق يتكون من ستة عناصر هي: مسؤوليات القادة تجاه الجودة داخل المنظمة، المتطلبات الأخلاقية السلوكية، قبول واستمرارية العلاقات مع العملاء، طبيعة المهام الخاصة والموارد البشرية، أداء المهام، الرقابة والمتابعة، وفي ديسمبر 2007 أصدر الاتحاد ورقة نقاشية حول قيادة مكاتب التدقيق كأحد العوامل المؤثرة على جودة التدقيق.

#### -الاتحاد الأوروبي:

نتيجة لمتطلبات العمل على إبداء آراء فنية ومهنية بخصوص المشكلات المطروحة والمرتبطة بالواقع المحاسبي والاقتصادي لدول الاتحاد الأوروبي تأسس الاتحاد الأوروبي للخبراء المحاسبين والاقتصاديين المالي، تضمن لجان مختصة أوكلت لها دراسة هذه المشكلات، إلا أن تعقدها أفضى إلى استبداله في سنة 1986 بالفدرالية الأوروبية للخبراء المحاسبين FEE المختصة بدراسة الجوانب المحاسبية والمتعلقة بالتدقيق، وأبقى على جزء من نشاط الاتحاد المرتبطة بالجوانب المحاسبية في شكل اتحاد خبراء المحاسبة، وقد أصدرت الفدرالية 20 معيار حول تطبيقات التدقيق من خلال لجنة توصيات تدقيق الحسابات. (Issam, 2019, p. 225)

وقد تركت الهيئات المنبثقة عن الفدرالية الأوروبية لخبراء المحاسبة حرية الاختيار في الالتزام بالمعايير الصادرة عنها لدول الأعضاء مما يترك المجال واسع للمدققين في تلك الدول لإمكانية الرجوع إلى هذه المعايير في حالة عدم وجودها محليا مما يوجي بوجود محاولات لتشكيل ما يعرف بالتوافق في عمل المدققين، إلا أن الظروف وطبيعة العمل واختلاف في الأطر التشريعية والتنظيمية للدول أصبح يشكل عائق أمام محاولات التناسق في التدقيق، وقد أجرت عدة تعديلات لكي تتسجم مع التوجهات الكلية للاتحاد، تتم الرقابة على أداء عملية التدقيق من خلال أدوات القياس العامة، وتتجسد في

درجة التزام المدقق بالمعايير والإجراءات المتبعة في عملية التدقيق وتطبيق المعايير الخاصة بكل عملية طبقا لخصوصية طبيعة نشاط المؤسسة محل التدقيق (صديقي، 2004، صفحة 203).

#### ب- الجهود المحلية لتعزيز جودة التدقيق الخارجي:

عملت الجزائر كباقي دول العالم إلى تطوير مهنة التدقيق من خلال اتخاذها عدة تدابير والتي من شأنها تطوير المهنة وإعطائها أكثر مصداقية لمستعملي القوائم المالية كل باختصاصه ، وكانت أول التدابير إصدار المشرع الجزائري القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والذي يتعلق بتنظيم مهن خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب والمعتمد وهو القانون الذي بنص في مادته الأولى منه إلى تحديد شروط و كفاءات ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وبهذا القانون ألغى المشرع الجزائري القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991 ، ولقد نصت المادة 4 من القانون 10-01 إلى أنشأ المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية يتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية والذي يعتبر جهازا استشاريا ذو طابع وزاري مهني يهتم بالتنسيق وضبط المقاييس المحاسبية والتطبيقات المرتبطة به ويعد تابعا لسلطة وزير المالية ويرأسه هذا الأخير أو ممثله ويتشكل من عدة أعضاء من مختلف القطاعات ذات العلاقة بمهنة المحاسبة وتخول له المهام التالية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27/01 (المرسوم التنفيذي 11-24) 2011:

- تقييم صلاحيات إجازات المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول؛
- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريبها ؛
- تحقيق الدراسات والتحليل في المجالات المحاسبية؛
- دراسة مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وتقديم التوصيات اللازمة؛
- تطوير برامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة؛
- تنظيم التظاهرات و الملتقيات العلمية ؛
- تطوير وتنظيم البرامج الخاصة بتكوين المهنيين ؛
- تحسين مستوى المهنيين من خلال تطوير الأنظمة المحاسبية؛
- متابعة تطورات مهنة المحاسبة على المستوى الدولي؛
- تطوير معارف المهنيين بخصوص إصدارات المحاسبة الجديدة؛
- استقبال طلبات الاعتماد و التسجيل في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها؛
- إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول؛ استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة؛
- ولتسهيل ممارسة المهام المذكورة أعلاه يستند المجلس الوطني للمحاسبة على المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات .

أما عن جودة التدقيق فمن الصعب تحديد مدى جودة الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي في الجزائر لغياب سلم قياس محدد لذلك، إلا أن الجهود المقدمة في هذا الإطار هي إنشاء عدة لجان لدى المجلس الوطني للمحاسبة لتحقيق أهداف المجلس ومن بين هاته اللجان لجنة مراقبة الجودة وذلك بموجب المادة رقم 05 من القانون 10-01 والتي من مهامها:

- ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات؛
  - ضمان جودة المراجعة الموكلة للمهنيين؛
  - إعداد معايير تتضمن كفاءات تنظيم المكاتب وتسييرها؛
  - إعداد الإجراءات التي تسمح بضمان مراقبة جودة خدمات المكاتب؛
  - تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن؛
  - إعداد قائمة المراقبين الذين تم اختيارهم من بين المهنيين من أجل ضمان مهام مراقبة الجودة؛
  - إعداد واقتراح طرق العمل لتحسين نوعية الخدمات؛
  - إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية.
- ومن بين أهم ما ورد في القانون 10-01 بخصوص جودة ممارسة المهنة هو تنظيم تكوين شركات التدقيق " شركات الخبرة المحاسبية" إما في شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة وذلك حسب نص المادة رقم 46 التي تنص على "أنه يمكن للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين أن يشكلوا شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة باستثناء الأشكال الأخرى للشركات ، لممارسة مهنتهم كل على حدى شريطة أن يحمل كل الشركاء الجنسية الجزائرية، كما نصت المواد من المادة رقم 47 حتى المادة رقم 52 إلى تنظيم وتشكيلة شركات التدقيق في الجزائر.
- كما سعى المجلس الوطني للمحاسبة لتحديد مسؤوليات محافظ الحسابات وخبير الحسابات في إطار تأدية مهامه وتمثل في المسؤولية المدنية والجزائية والأخلاقية وقد حدد القانون 10-01 في فصله الثامن هذه المسؤوليات كما فرض عقوبات في حال إخلال بهاته المسؤوليات تصل إلى حد شطب من المهنة، فالمشرع هنا لزم القائم بعملية التدقيق إلى تأدية مهامه بكل موضوعية ونزاهة واستقلالية وهذا بضرورة يؤدي إلى إضفاء المصداقية والثقة على تقارير محافظي الحسابات وبالتالي تحسين جودة عملية التدقيق الخارجي.
- وفي إطار الجهود المبذولة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة لتعزيز جودة عملية التدقيق الخارجي إصدار مجموعة من المعايير المحلية للتدقيق والتي تعتبر بمثابة دليل للإرشادات التي يجب أن يفتدي بها المدقق الخارجي أثناء عملية التدقيق للوصول إلى أكبر قدر من الموثوقية وهي موضحة في الجدول أدناه :

**جدول رقم 01: معايير التدقيق الجزائرية**

رقم المعيار	إسم المعيار	تاريخ الصدور
210	اتفاق حول أحكام مهام التدقيق	2016/02/04
505	التأكيدات الخارجية	2016/02/04
560	أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة	2016/02/04
580	التصريحات الكتابية	2016/02/04

2016/10/11	تخطيط تدقيق الكشوف المالية	300
2016/10/11	العناصر المقنعة	500
2016/10/11	مهام التدقيق الأولية - الأرصدة الإفتتاحية	510
2016/10/11	تأسيس الراي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية	700
2017/03/15	الإجراءات التحليلية	520
2017/03/15	إستمرارية الإستغلال	570
2017/03/15	إستخدام أعمال المدققين الداخليين	610
2017/03/15	أستخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق	620
2018/09/24	وثائق التدقيق	230
2018/09/24	العناصر المقنعة - اعتبارات خاصة	501
2018/09/24	السبر في التدقيق	530
2018/09/24	تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به	540

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على إصدارات المجلس الوطني للمحاسبة

- كما أتبع القانون السالف الذكر رقم 10-01 المنظم للمهنة المحاسبة والتدقيق مجموعة من المراسيم تنفيذية كلها تصب في تحسين عملية التدقيق الخارجي وزيادة فعاليته وهي كالآتي :
- المرسوم التنفيذي رقم 11-24، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه قواعد سيره؛
  - المرسوم التنفيذي رقم 11-25، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحيته وقواعد سيره؛
  - المرسوم التنفيذي رقم 11-26، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحيته وقواعد سيره؛
  - المرسوم التنفيذي رقم 11-27، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحيته وقواعد سيره؛
  - المرسوم التنفيذي رقم 11-30، يحدد شروط وكيفيات الاعتماد للممارسة مهنة خبير محاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
  - المرسوم التنفيذي رقم 11-31، يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبراء المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
  - المرسوم التنفيذي رقم 11-32، يتعلق بتعيين محافظي الحسابات؛

- المرسوم التنفيذي رقم 11-202، يحدد معايير التقارير التي يتعين على محافظ الحسابات التي دبيها في إطار ممارسة مهمته.

### III. الطريقة والإجراءات:

تم إتباع المنهج المقارن باعتماد على الدراسات الموضحة في المقال من دراسات سابقة وأدبياتحول جودة التدقيق وعدة تشريعات ومراسيم بين ما جاءت المنظمات المهنية الدولية للتدقيق وما جاءت به المنظمات المحلية ممثلة بالمجلس الوطني للمحاسبة في جودة التدقيق، كما تم إجراء عدة مقابلات مع بعض محافظي الحسابات بمدينة الجلفة خدمة للموضوع.

### IV. نتائج الدراسة (التحليل والمناقشة)

في مجال معايير التدقيق الجزائرية يلاحظ أن الدولة الجزائرية قامت بإصدار سلسلة من المعايير الجزائرية للتدقيق البالغ عددها ستة عشر معيار وهي مستمدة من المعايير الدولية للتدقيق، وبعد إلقاء نظرة لمضمون هذه الأخيرة ومقارنتها مع نظيرتها الدولية، اتضح أن الدولة الجزائرية تبنتها بأسلوب شبه كامل مع وجود بعض الاختلافات في المصطلحات المستعملة، غير أن المشرع الجزائري لم يقوم بإصدار هذه الأخيرة بصفة منتظمة على شكل مجموعات مثلما هو الحال بالنسبة للمعايير الدولية للتدقيق ، وكذا الأمر بالنسبة للطريقة المعتمدة في الإصدار، حيث نجد أن كل مقرر يتضمن مزيج من المعايير ذات مجموعات مختلفة والتي تم إصدارها بصفة غير واضحة، والدليل على ذلك الاختلاف في المدة الزمنية الممتدة بين إصدار كل مقرر وكذا عدم صدور أي نص تشريعي متضمن للأساس المعتمد عليه في إصدار هذه الأخيرة مثلما هو الحال بالنسبة للمعايير الدولية للمراجعة وذلك بشأن المعايير الصادرة والمعايير التي ستصدر لاحقا، كما يلاحظ غياب النص القانوني الذي يفرض تطبيقها أو الاعتماد عليها.

في مجال جودة التدقيق يتبين أن هناك توافق بين مهام لجنة مراقبة النوعية المنبثقة عن مجلس الوطني للمحاسبة ومعايير رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية isa220 الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) كما يلاحظ غياب معيار لرقابة جودة التدقيق على المستوى المحلي كما أن هناك غياب لمقاييس تحدد مدى جودة عملية التدقيق الخارجي و اكتفاء بالتدقيق الذاتي للمدقق الخارجي باعتباره المسؤول الأول عن هاته العملية.

### V. الخلاصة:

من خلال ما سبق حاولت هاته الدراسة معرفة مدى الجهود المحلية المبذولة في إطار جودة التدقيق ومقارنتها مع نظيرتها من المنظمات المهنية الدولية في هذا المجال حيث تبين أن الجزائر بهيأتها المهنية المختصة في التدقيق تولي إهتماما كبيرا لموضوع جودة التدقيق من خلال الإصلاحات الجزئية التي قامت بها على مختلف الجوانب بدأ بتحسين جودة المخرجات المحاسبية سواء إعداد وعرض القوائم المالية بتبني النظام المحاسبي المالي إلى صدور قانون 10-01 و إنشأ المجلس الوطني للمحاسبة وتحديد مهامه إلى إنشأ لجنة مراقبة النوعية والتي مهمتها الوصول بأعمال المدققين إلى الجودة المطلوبة من طرف الجهات المهمة بعملية التدقيق وأصحاب القرار كما أن إصدار معايير للتدقيق محلية يعتبر قفزة نوعية في هذا المجال غير أنه لحد ساعة لم يصدر معيار محلي خاص برقابة على جودة التدقيق ، كما أن معايير التدقيق الجزائرية مازالت لم تطبق كاملة.

- وفي ضوء النتائج المقدمة من هاته الدراسة يمكن تقديم التوصيات التالية:
- يجب إصدار معيار لجودة التدقيق في اقرب الأجال وعمل على تطبيقه؛
  - يجب تحيين المعايير الجزائرية للتدقيق حتى تتماشى مع المعايير الدولية؛
  - ضرورة التركيز على المورد البشري بكافة متطلباته من تعيين، ترقية والتركيز بشكل كامل على التكوين وشرح القوانين والتشريعات الجديدة أولا بأول؛
  - وضع دليل لرقابة على جودة التدقيق وكيفية العمل به؛
  - العمل على تطبيق معايير التدقيق المحلية ووضع آليات لذلك.

## VI. الهوامش والإحالات:

- 1- BENOIT, P. (2000). qualité de l'audit et gouvernance d'entreprise :le rôle et les limites de la concurrence sur le marché de l'audit. FRANCE.
- 2- ifac. (2010). Guide sur le contrôle qualité pour les cabinets de petites et moyenne taille. derniere edition.
- 3- Issam, H. (2019). La Qualité De L'audit Légal : Revue De Littérature Et Voies De Recherche Dans Le Contexte Marocain. European Scientific Journal .
- 4- MANITA, R. (2008). la qualité de l'audit externe: proposition d'une grille d'évaluation axée sur le processus d'audit (Vol. 63). revue Management,.
- 5- أحمد حابي. (2015). العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر-دراسة حالة لآراء الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر، أطروحة دكتوراه. جامعة الجزائر3: كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير .
- 6- أحمد حلمي جمعية. (2009). تطوير معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد اخلاقيات المهنة،. عمان: دار الصفاء للنشر .
- 7- احمد محمد نور، و وآخرون. (2007). دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات. الاسكندرية : الدار الجامعية.
- 8- أسماء بودنت. (2016). محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق دراسة ميدانية في الجزائر، أطروحة دكتوراه. بسكرة: جامعة محمد خيضر.
- 9- المرسومالتنفيذي 11-24. المتعلق بتحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره. وزارة المالية.
- 10- بربر أحمد. (2014). جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية وكراجعي الحسابات،مذكرة ماجستير. جامعة ورقلة .

- 11- خليفة عابي. (2022). إطار مقترح لإدارة جودة التدقيق بمكاتب وشركات التدقيق في الجزائر في ظل المعيار الدولي لإدارة الجودة الأول. مجلة دفاتر اتصاوية .
- 12- خليفة عابي. (2011). تحليل العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات. مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية ، 217.
- 13- سارة بودريالة. (2014). محاولة لتحديد العوامل التي تتحكم في جودة المراجعة الخارجية-دراسة ميدانية-، أطروحة دكتوراه. الجزائر: جامعة الأغواط.
- 14- عائشة لشلاش. (2018). جودة التدقيق الخارجي في إطار تبني حوكمة المؤسسات -دراسة ميدانية-، أطروحة دكتوراه. جامعة الجبالي ليايس سيدي بلعباس: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير .
- 15- عبد الله خالد. (2008). عالم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، عمان، الاردن: دار وائل للنشر والتوزيع.
- 16- عمر علي عبد الصمد، و علي مامي. (2021). الواقع التطبيقي لجودة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر -دراسة تحليلية للقوانين المنظمة للمهنة- . مجلة دراسات اقتصادية .
- 17- عمر مسعودي. (2019). فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الاداء المهني للمدقق، أطروحة دكتوراه. أدرار: جامعة احمد دراية.
- 18- فاتح سردوك، خليفة عابي، و ابتسام علي حسين. (2020). إطار مقترح لاعتماد رقابة جودة المراجعة بالجزائر في ظل المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 د ا رسة تحليلية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية .
- 19- فاتح طواف، و فاطمة الزهراء رقابية. (2020). أثر التزام محافظ الحسابات بالمعايير الوطنية للتدقيق على جودة التدقيق الخارجي -دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات في ولايات الشرق الجزائري- . مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية .
- 20- مسعود صديقي. (2004). نحو اطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه. الجزائر: قسم العلوم الاقتصادية .