

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم

كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم

التسيير

قسم: المالية والمحاسبة

رقم:

فرع: المالية والمحاسبة



تخصص: محاسبة وتدقيق

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر اكايمي

تحت عنوان:

**العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجى فى الجزائر من**

**وجهة نظر محافظى الحسابات والأساتذة الجامعيين**

تحت إشراف

من إعداد:

- سبتي إسماعيل

- معمري دعاء

**لجنة المناقشة:**

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
قمان مصطفى	أستاذ محاضر (أ)	المسيلة	رئيسا
سبتي إسماعيل	أستاذ محاضر (أ)	المسيلة	مشرفا ومقررا
شوبار إلياس	أستاذ مساعد (أ)	المسيلة	مناقشا

**السنة الجامعية : 2020-2021**

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ  
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي  
خَلَقَ السَّمَوَاتِ وَالْأَرْضَ  
وَالَّذِي يُضَوِّبُ الْمَاءَ  
فَإِذَا حَمَرَ الْمَاءَ  
قَالَ سَائِبٌ أَوْ لَافٍ  
وَالَّذِي يُسَوِّدُ الْوَجْهَ  
فَإِذَا كَانَهُ لَوْنًا  
قَالَ سَوْدَانٌ أَوْ أَسْوَدٌ  
وَالَّذِي يُضَوِّبُ الْمَاءَ  
فَإِذَا حَمَرَ الْمَاءَ  
قَالَ سَائِبٌ أَوْ لَافٍ  
وَالَّذِي يُسَوِّدُ الْوَجْهَ  
فَإِذَا كَانَهُ لَوْنًا  
قَالَ سَوْدَانٌ أَوْ أَسْوَدٌ

# إهداء

إلى من كان سندا لي، إلى من كان وجوده محفزا لي، إلى من تعب لأجلي وضحى بالغالي والنفيس لأجل أن يراني في أعلى المراتب، إلى من أزاح الشوك عن دربي ليمهّد لي طريق العلم، إلى أبي الغالي حفظه الله وأدامه تاجا فوق رأسي.

إلى من كانت تسهر لأجلي وتفرح لفرحي وتحزن لحزني، إلى من جعل الله الجنة تحت قدميها، إلى من صوتها في البيت يبعث لي الأمل في الحياة، إلى نبع الحنان، إلى رمز الحب والبلسم الشافي، إلى أمي حبيبتي التي جاهدت لأجل أن تسعدنا حتى في أصعب حالاتها. أطال الله في عمرها وحفظها لنا.

إلى أخي الوحيد يعقوب على جميع وقفاته معي. حفظه الله لي.

إلى من عرفت معهن معنى الحياة، إلى من كن دعما لي، إلى من تقبلن مشاكساتي ومزاحي، إلى أجمل هدية وأعظم رزق من الله لي، إلى أخواتي الحبيبات سلمى، أنفال، إسراء، ألاء، شذى.

إلى أفراد عائلتي الذين وقفوا معي وشجعوني.

إلى صديقاتي الغاليات اللواتي عرّفنتني بهن الدراسة.

إلى جميع من تلقيت منهم النصح والدعم.

أهدي هذا العمل المتواضع.

# شكر و تقدير

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف المرسلين.  
رب لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك. الحمد لله الذي مد  
لي العون لإكمال هذا البحث.  
قال الله تعالى:

**(وَإِذْ تَأَذَّنَ رَبُّكُمْ لَئِن شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ)**

سورة إبراهيم الآية - 7 -

أتقدم بجزيل الشكر لأستاذي المشرف الدكتور إسماعيل السبتي على  
كل مجهوداته. حيث كان لي سندا ولم يبخل علي لا بجهده ولا بمعلوماته وقام  
بمساعدتي بكل طاقته وكان صبورا معي. كما كان مشجعا لي على  
الاستمرار في بحثي. له كل التقدير والشكر مني وله الأجر العظيم من الله  
تعالى، حفظه الله وأعطاه الصحة والعافية وجعله من أفضل الناس بعلمه.

كما أتقدم بشكري للأستاذ رزيقات بوبكر والأستاذ حميدي أحمد سعيد  
والأستاذ بن صوشة يزيد على ما قدموه لي من مساعدة.

كما أشكر جزيل الشكر أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة هذا  
العمل.

كما أشكر كل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم  
التسيير، بدون أن أنسى جميع أساتذتي في جميع المراحل الدراسية.

و أنهي شكري لكل زملائي وزميلاتي تخصص محاسبة وتدقيق على  
أجمل اللحظات التي قضيناها مع بعض في جو الاجتهاد والمنافسة.

دون أن أنسى كل من ساعدني في إنجاز هذا البحث سواء من قريب  
أو من بعيد.

فهرس

المحتويات

## فهرس المحتويات

إهداء

شكر و تقدير

فهرس المحتويات

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

مقدمة

أ-هـ

### الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الخارجي

المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي

المطلب الأول: تطور التدقيق الخارجي في الجزائر وتعريفه 7

المطلب الثاني: أهمية التدقيق الخارجي وأهدافه وخصائصه. 11

المطلب الثالث: أنواع التدقيق الخارجي: 14

المبحث الثاني: ماهية محافظ الحسابات والخبير المحاسبي

المطلب الأول: تعريف محافظ الحسابات والخبير المحاسبي: 16

المطلب الثاني: حقوق وواجبات المدقق الخارجي والمسؤولية التي عليه: 19

المطلب الثالث: تعيين محافظ الحسابات وأتعباه: 24

المبحث الثالث: جودة التدقيق الخارجي:

المطلب الأول: مفهوم جودة التدقيق الخارجي وأهميتها: 29

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي: 33

المطلب الثالث: معايير التدقيق الخارجي وأنواعه و إعداد تقرير التدقيق الخارجي: 38

## الفصل الثاني: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي في الجزائر

المبحث الأول: إجراءات الدراسة والتحليل الوصفي للاستبيان: \_\_\_\_\_

59 \_\_\_\_\_ **المطلب الأول: عرض الاستبيان:**

63 \_\_\_\_\_ **المطلب الثاني: تحليل الاستبيان:**

64 \_\_\_\_\_ **المطلب الثالث: عرض و تحليل الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة:**

المبحث الثاني: تحليل ومقارنة نتائج الدراسة الميدانية: \_\_\_\_\_

72 \_\_\_\_\_ **المطلب الأول: تحليل ومقارنة نتائج المحاور من الاستبيان:**

79 \_\_\_\_\_ **المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة:**

85 \_\_\_\_\_ **الخاتمة**

88 \_\_\_\_\_ **قائمة المصادر والمراجع**

95 \_\_\_\_\_ **قائمة الملاحق**

\_\_\_\_\_ **الملخص**

# قائمة الجداول

## قائمة الجداول

- 8 \_\_\_\_\_ الجدول رقم (1) التطور التاريخي لمدقق الحسابات
- 14 \_\_\_\_\_ الجدول رقم (2): الفرق بين أنواع التدقيق الخارجي
- 51 \_\_\_\_\_ الجدول رقم (3): الفرق بين التدقيق الداخلي والخارجي
- 60 \_\_\_\_\_ الجدول رقم (4): درجات مقياس ليكرت المستعمل والمتوسط المرجح
- 61 \_\_\_\_\_ الجدول رقم (5): توزيع العينة حسب الفئات محل الدراسة
- 63 \_\_\_\_\_ الجدول رقم (6): معامل الثبات
- 64 \_\_\_\_\_ الجدول رقم (7): توزيع عينة الدراسة حسب الجنس:
- 65 \_\_\_\_\_ الجدول رقم (8): توزيع عينة الدراسة حسب السن:
- 67 \_\_\_\_\_ الجدول رقم (9): توزيع عينة الدراسة حسب المستوى العلمي
- 68 \_\_\_\_\_ الجدول رقم (10): توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي
- 70 \_\_\_\_\_ الجدول رقم (11): توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة
- 72 \_\_\_\_\_ الجدول رقم (12): التأثير بين استقلالية محافظ الحسابات وبين جودة التدقيق
- 74 \_\_\_\_\_ الجدول رقم (13): تأثير تقرير المدقق الخارجي على قرارات المستخدمين
- 76 \_\_\_\_\_ الجدول رقم (14): تأثير الخصائص المرتبطة بالمؤسسة على جودة التدقيق الخارجي
- الجدول رقم (15): نتائج اختبار (T) والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الأولى
- 80 \_\_\_\_\_
- 81 \_\_\_\_\_ الجدول رقم (16): نتائج اختبار (T) والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الثانية
- 82 \_\_\_\_\_ الجدول رقم (17): نتائج اختبار (T) والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الثانية

# قائمة الأشكال

## قائمة الأشكال

- الشكل رقم (01): المسار العام للتدقيق الخارجي ..... 50
- الشكل رقم (02): توزيع العينة حسب الجنس ..... 65
- الشكل رقم (03): توزيع عينة الدراسة حسب السن ..... 66
- الشكل رقم (04): توزيع عينة الدراسة حسب المستوى العلمي ..... 67
- الشكل رقم (05): توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي ..... 69
- الشكل رقم (6): توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة... 70

مقدمة

## مقدمة

### 1/ تمهيد

التدقيق حسب ما عرفته جمعية المحاسبة الأمريكية هو عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية، وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعاني المحددة وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك. ويعرف تدقيق الحسابات أيضا بأنه التحقق الاقتصادي المنتظم لأدلة وقرائن الإثبات لما تحويه دفاتر وسجلات المنشأة من بيانات في إطار مبادئ محاسبية متعارف عليها من خلال برنامج محدد مقدما بهدف إبداء الرأي الفني المحايد في صدق وعدالة التقارير المالية لقراء ومستخدمي هذه التقارير.

انهيار شركة إنرون (Enron) وما تبعها فيما بعد بانهيار شركة آرثر أندرسون (Arthur Anderson) للتدقيق أثار عدة تساؤلات على مستوى المهنة المحاسبية من أهمها: كيف تم الانهيار؟ ولماذا؟ ومن المسؤول؟ فضلا عن كون الشركتين تعملان في دولة متقدمة بالعالم، والمشهورة ببيئتها المحاسبية والتدقيقية بالتطور المتقدم لما تملكه من معايير محاسبة وتدقيق متميزة.

وبالتالي أثر هذا الانهيار سلبا على المعلومة المحاسبية وبالتالي فقدان الجودة.

ونظرا لأهمية هذه الجودة، فقد حضي هذا الموضوع اهتماما علميا ومهنيا كبيرا على الصعيد الدولي وكذلك على الأصعدة المحلية، وهذا لما تشكله هذه الجودة من أهمية كبيرة خاصة في ظل الانتقادات الموجهة للمهنة خصوصا نتيجة الانهيارات التي تعرضت لها بعض الشركات الضخمة في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا واليابان. ولقد نتج عن هذه الحالات صدور قوانين وتشريعات تحمي الشركات من الفشل وكذلك إقدام الهيئات المهنية المنظمة لكل من التدقيق الخارجي والمحاسبة على إصدار معايير خاصة بمراجعة القوائم المالية والتي تؤكد على كفاءة المدقق في إجراء مهمات التدقيق التي تسند له كل ذلك بغرض كسب ثقة المستثمرين في مهنة التدقيق ورفع جودتها.

### 2/ الإشكالية

تتمحور إشكالية البحث في:

ما هي العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي في الجزائر من وجهة نظر محافظي الحسابات والأساتذة الجامعيين؟

وللإجابة عن هذه الإشكالية نطرح التساؤلات الفرعية التالية:

- هل تؤثر أتعاب المدقق على جودة التدقيق الخارجي؟
- هل يؤثر تقرير المدقق الخارجي على قرارات المستخدمين؟
- هل تؤثر الخصائص المرتبطة بالمؤسسة على جودة التدقيق الخارجي؟

### 3/ الفرضيات

- لا يوجد تأثير بين أتعاب المدقق وبين جودة التدقيق.
- نعم يؤثر تقرير المدقق الخارجي على قرارات المستخدمين.
- نعم تؤثر الخصائص المرتبطة بالمؤسسة على جودة التدقيق الخارجي.

### 4/ أهمية الدراسة

- تكمن أهمية الدراسة في كون أن موضوع جودة التدقيق الخارجي أصبح من بين أهم المواضيع التي تدرس بكثرة خاصة بعد كثرة الانهيارات والأزمات المالية.
- أهمية جودة التدقيق الخارجي في إضفاء الثقة في القوائم المالية.
- التعمق في موضوع جودة التدقيق الخارجي نتيجة قلة الدراسات السابقة فيه.

### 5/ أهداف الدراسة

- ضبط مفهوم جودة التدقيق الخارجي.
- تحديد العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي.
- بيان آراء محافظي الحسابات في العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي.
- محاولة تحسين جودة التدقيق الخارجي من خلال النتائج المتحصل عليها.

### 6/ أسباب اختيار الموضوع

- ارتباط الموضوع بمجال التخصص.
- محاولة معرفة العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات.
- أهمية الموضوع على الصعيد الدولي والمحلي.
- معرفة دور محافظي الحسابات في التدقيق الخارجي.

### 7/ حدود الدراسة

- **الحدود المكانية:** ام إجراء الدراسة على ثلاث فئات: مجموعة الأساتذة الجامعيين، محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين الناشطين في ولاية المسيلة.

- **الحدود الزمنية:** كانت الدراسة خلال شهر فيفري، مارس، أبريل و ماي 2021.

## 8/ صعوبات الدراسة

- نقص\_المراجع المتعلقة بموضوع البحث.
- صعوبة تلخيص بعض المعلومات لأهميتها البالغة.
- ضيق الوقت ما أثر على إكمال البحث.
- عدم التجاوب من بعض أفراد عينة الدراسة من محافظي حسابات وأساتذة جامعيين.
- انشغال عينة الدراسة حسب أقوالهم مما يؤدي إلى الإطالة في الرد.
- عدم وجود وسائل النقل بسبب جائحة كوفيد 19.
- الإحباط بسبب إهمال توصيات الدراسات السابقة المتعلقة بهذا الموضوع دون تطبيق نتائجها والاستفادة منها.

## 9/ الدراسات السابقة

### دراسة أحططاش نشيدة (2016- 2017)

هي عبارة عن رسالة لنيل شهادة دكتوراه تخصص محاسبة وتدقيق في جامعة سطيف، تحت عنوان أثر جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات، حيث هدفت هذه الدراسة إلى تعريف حوكمة الشركات من الهيئات والمنظمات الدولية والأكاديميين كما تناولت المفاهيم الخاصة بالتدقيق الخارجي، كما تم تعريف جودة التدقيق الخارجي بالإضافة إلى الرقابة على جودة التدقيق الخارجي.

و توصلت الباحثة من خلال دراستها إلى أن لجودة التدقيق أهمية كبيرة خاصة بعد الأزمات التي تعرضت لها كُبريات الشركات العالمية.

كما توصلت الباحثة إلى أن مستوى جودة التدقيق الخارجي يرتبط بمستوى جودة المعلومة المنشورة في القوائم المالية.

و تم التوصل في هذا البحث إلى أن هناك عدة عوامل تحكم جودة التدقيق الخارجي من بينها العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق. بالإضافة إلى عوامل أخرى، وتوصلت أيضا إلى أن توفر مجموعة من الخصائص في المدقق الخارجي تؤثر على موثوقية القوائم المالية.

### دراسة أسيا هيري (2017- 2018)

هي عبارة عن رسالة دكتوراه تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، جامعة أحمد دراية أدرار، تحت عنوان فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق، حيث هدفت هذه الدراسة إلى تعريف التدقيق الخارجي بالإضافة إلى ذكر مختلف الملفات والوسائل الفنية التي يحتاجها المدقق الخارجي لأداء مهمته وشرح المسار الذي يتبعه لأداء هذه

المهمة، كما تم شرح أخلاقيات مهنة التدقيق، و تم تناول التقرير النهائي الذي يعده المدقق النهائي و مراحل التدقيق الخارجي في الجزائر

تم توصل الباحثة إلى:

- ينبنى التدقيق الخارجي على فروض ومعايير تمثل القاعدة الأساسية له.
- تمر المهمة التي يقوم بها المدقق الخارجي بعدة مراحل بداية بالتخطيط ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية فجمع أدلة الإثبات اللازمة ختاماً بالتقرير النهائي.
- لكي تتحدد الجودة في المعلومات يجب عليها أن تكتسب مجموعة من الخصائص أهمها الملاءمة، الموثوقية، قابلية المقارنة.

### دراسة محمد أمين مازون (2010- 2011)

هي عبارة عن رسالة لنيل شهادة ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق جامعة الجزائر3، بعنوان التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر حيث هدفت هذه الدراسة إلى تطور التدقيق المحاسبي بالإضافة إلى عرض معايير التدقيق الدولية التي تشتمل على جملة المبادئ لممارسة مهنة التدقيق.

حيث توصل الباحث إلى أن:

- التدقيق المحاسبي جاء بناء على الحاجة إليه.
- مكاتب التدقيق الدولية تلقى ثقة زائدة عن المكاتب المحلية لدى مستخدمي تقرير التدقيق.
- يسمح العمل بمعايير التدقيق الدولية عند تدقيق القوائم المالية بالرفع من مستويات الأداء لدى المدقق.

### 10/ خطة البحث

تم تقسيم البحث إلى فصلين: فصل نظري وفصل تطبيقي:

الفصل الأول: بعنوان الإطار العام للتدقيق الخارجي:

يتم التطرق فيه إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول حول ماهية التدقيق الخارجي حيث يتضمن ثلاثة (3) مطالب: تطور التدقيق الخارجي في الجزائر، تعريفه، كذلك إلى أهميته، أهدافه، خصائصه، و أنواعه.

المبحث الثاني حول ماهية محافظ الحسابات والخبير المحاسبي حيث يتضمن ثلاثة (3) مطالب: تعريف محافظ الحسابات والخبير المحاسبي، حقوقه وواجباته، المسؤوليات التي عليه، تعيينه وأتعبه.

المبحث الثالث بعنوان جودة التدقيق الخارجي و يتضمن ثلاثة (3) مطالب: مفهوم الجودة، أهميتها، العوامل المؤثرة عليها، مراحل ومعايير إعداد تقارير التدقيق الخارجي وأنواعها.

### الفصل الثاني: تحت عنوان العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي:

حيث تم التطرق فيه إلى مبحثين:

المبحث الأول بعنوان إجراءات الدراسة والتحليل الوصفي للاستبيان حيث تضمن ثلاثة (3) مطالب:

تم فيه عرض للاستبيان، ثم تحليله، وبعد ذلك عرض وتحليل الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة.

المبحث الثاني حول تحليل ومقارنة نتائج الدراسة الميدانية حيث تضمن مطلبين (2) تحليل

و مقارنة نتائج المحاور من الاستبيان ثم اختبار فرضيات الدراسة.

الفصل الأول: الإطار  
العام للتدقيق الخارجي

**تمهيد:**

نتيجة ما تعرضت له المؤسسات من انفصال الملكية عن الإدارة وتضارب المصالح بين الأطراف المختلفة بين المسيرين، مصلحة الضرائب، العمال، فكل طرف يحاول الوصول إلى هدفه، كان لا بد من وضع مدقق خارجي لكي يقوم بالمصادقة على صحة حسابات الشركة وإبداء رأيه بحيادية وذلك وفق معايير متعارف عليها. و يضع في ختام ذلك تقريراً يضمن قناعة جميع الأطراف وثقتهم في القوائم المالية بسبب عدم انتماء هذا الشخص إلى المؤسسة فهو طرف حيادي.

ولأجل ذلك قمنا بتقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث:

**المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي**

**المبحث الثاني: ماهية محافظ الحسابات والخبير المحاسبي**

**المبحث الثالث: جودة التدقيق الخارجي**

## المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي

تم تقسيم المبحث الأول إلى ثلاثة مطالب حيث تناول تطور التدقيق وتعريفه بالإضافة إلى أهميته، أهدافه، خصائصه، أنواعه ومعاييرها.

### المطلب الأول: تطور التدقيق الخارجي في الجزائر وتعريفه

#### الفرع الأول: تطور التدقيق الخارجي في الجزائر:

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، وقد ظهرت هذه الحاجة أولاً لدى الحكومات، حيث أن المصريين القدماء واليونانيين كانوا يستخدمون المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للتأكد من مدى صحتها.<sup>1</sup>

حيث اتسع نطاق التدقيق فشمّل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية من مشاريع ومنشآت مختلفة، خصوصاً بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة في القرن الخامس عشر باتباع نظام القيد المزدوج (لوقا باشيولي Luca Pacioli سنة 1494م)، حيث بفضلها تطورت مهنة المحاسبة و التدقيق. كما أن تحول المؤسسات الصغيرة إلى مؤسسات اتسع حجمها، وما صاحبها من انفصال الملكية عن الإدارة، أدى بحاملي الأسهم إلى تعيين مدققي الحسابات كوكلاء عنهم للقيام بمراقبة تصرفات الإدارة و حماية حقوقهم، حيث ظهرت أول منظمة مهنية في مهنة التدقيق في "فينيسيا" بإيطاليا سنة 1581م، و تأسست كلية Raxonati وأصبحت عضوية هذه الكلية سنة 1669م شرطاً من شروط مزاولة مهنة التدقيق، فبريطانيا كانت الأولى في هذا التنظيم المهني فأصبحت عملية تدقيق الحسابات مهنة مستقلة في بريطانيا عندما أنشئت " جمعية المحاسبين القانونيين " بأدنبرة (Edinburgh) سنة 1854م.

كما تم في هذا القرن الثامن عشر (الثورة الصناعية) ظهور شركات المساهمة وشركات ذات المسؤولية المحدودة، مما أدى إلى صدور قانون الشركات سنة 1862م – الذي ينص على إلزامية التدقيق بغرض حماية المستثمرين من تلاعب المؤسسات بأموالهم – فانتشرت مهنة التدقيق في العديد من الدول وهي فرنسا سنة 1881م، و الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1882م و التي تم بعدها إنشاء المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) سنة 1916م، ألمانيا سنة 1896م وكندا سنة 1902م، أستراليا سنة 1904م وفرنلندا سنة 1911م.

<sup>1</sup> زكرياء قويدري ، أثر جودة التدقيق الخارجي في تعزيز موثوقية القوائم المالية -دراسة تطبيقية- مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمي في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2015، ص09.

وعند العرب، كانت مصر أول بلد يزاول مهنة التدقيق دون تنظيم من سنة 1909م عند صدور القانون رقم (1) المنظم لمزاولة المهنة و الذي أُدخِلت عليه عدة تعديلات فيما بعد، وفي سنة 1946م أنشئت " جمعية المحاسبين و المراجعين المصرية" و التي تحولت إلى نقابة سنة 1955م، حيث أصدرت هذه النقابة بعد سنتين دستوراً لمهنة المحاسبة و التدقيق تنظم أعمال آداب سلوك المهنة و واجبات و حقوق و مسؤوليات المحاسبين لها.

و في العراق وضعت تشريعات متقدمة فيه سنة 1919م مستمدة من القانون البريطاني والهندي حتى سنة 1957م، صدر قانون الشركات العراقي سنة 1985م، كذلك في سوريا ولبنان تطبيق القانون التجاري العثماني منذ سنة 1850م لغاية إصدار القانون التجاري اللبناني سنة 1943م و السوري سنة 1949م، و صدور قانون منظم للمهنة في سوريا سنة 1985م؛ بالنسبة لفلسطين تشريعات مستمدة من بريطانيا، و أبقى تشريع الشركات الفلسطيني على نفس النصوص من سنة 1929م حتى سنة 1948م، أما الأردن فقد شهدت تطور سريع في القوانين، كان أهمها قانون ضريبة الدخل المعدل رقم 57 لسنة 1985م، و قانون مزاولة مهنة التدقيق رقم 32 لسنة 1985م، و قانون الشركات لسنة 1989م.

وبخصوص الجزائر فقد تأخرت في مجال تنظيم مهنة المحاسبة و التدقيق بمقارنتها بالبلدان السابقة، حيث كانت هذه المهنة غير منتظمة إلى غاية صدور القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991م و الذي أصدر تشريعاتٍ و أحكاماً متعلقةً بالمهنة و مزاوليتها، ثم يأتي بعد ذلك القانون رقم 10-01 الصادر في 29 جوان 2010<sup>1</sup>.

وفيما يلي توضيح للتطور التاريخي لمدقق الحسابات.

#### الجدول رقم (1) التطور التاريخي لمدقق الحسابات

المدة	الأمْر بالتدقيق	القائم بالتدقيق	أهداف التدقيق
من 2000 قبل الميلاد إلى 1700 ميلادي	الملك، إمبراطور، الكنيسة، الحكومة	رجل الدين، كاتب	معاينة السارق على اختلاس الأموال. حماية الأصول
من 1700 إلى 1850	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمون	المحاسب	منع الغش ومعاينة فاعليه، حماية الأصول
من 1850 إلى 1900	الحكومة والمساهمون	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية

<sup>1</sup> محمد بن لدغم، تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، تخصص إدارة المنظمات، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2018، ص71.

تجنب الغش والأخطاء، التصديق على القوائم المالية التاريخية	شخص مهني في المحاسبة والمراجعة	الحكومة والمساهمون	من 1900 إلى 1940
التصديق على سلامة وانتظام القوائم المالية التاريخية	شخص مهني في المحاسبة والمراجعة	الحكومة، البنوك والمساهمون	من 1940 إلى 1970
التصديق على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام معايير المحاسبة ومعايير المراجعة	شخص مهني في المحاسبة والمراجعة والاستشارة	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمون	من 1970 إلى 1990
التصديق على الحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي	شخص مهني في المحاسبة والمراجعة والاستشارة	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمون	ابتداء من 1990

1

### الفرع الثاني: تعريف التدقيق الخارجي:

قُدِّمَتْ عدة تعاريف للتدقيق الخارجي من بينها:

التعريف الأول: يعرف التدقيق الخارجي على أنه عملية منظمة يقوم بها مراجع مستقل بغرض إبداء رأي مهني في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام.

من خلال هذا التعريف يظهر أن التدقيق الخارجي عملية تشمل على خطوات دقيقة وتنفذ في إطار منظم يقوم بها مدقق مستقل عن الشركة محل التدقيق، بهدف إبداء رأيه عن مدى صدق الكشوف المالية.

التعريف الثاني: يتمثل التدقيق الخارجي في عمليات التدقيق المؤداة من طرف أشخاص خارج المنشأة محل التدقيق، عن طريق متخصصين مستقلين عن هذه الأخيرة أو موظفيها يطلق عليهم اسم المدققين الخارجيين ويتميز هؤلاء المدققون بالتأهيل والاستقلال. و مجال هذا التدقيق يتمثل بوجه عام في المراجعة المالية أو مراجعة القوائم المالية. ويقوم المدقق الخارجي بأداء عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق المقبولة والمتعارف عليها.

<sup>1</sup> L.COLLINS et G.VALIN: Audit et contrôle interne, Aspects financiers, opérationnels et stratégiques, 4ème Edition, DALLOZ, Paris, 1992, p 17.

أضاف هذا التعريف مقارنة بالتعريف الأول المقومات الشخصية التي يجب أن تتوفر لدى المدقق الخارجي والمعايير التي تنظم عمله وتساعده في إنجاز المهمة التي أوكلت إليه، بالإضافة إلى أنه تم ذكر مجالات عملية التدقيق الخارجي.

التعريف الثالث: التدقيق الخارجي هو عملية فحص لمجموعة من المعلومات، تقوم على الاستقصاء بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية، وذلك وفقا لمجموعة من المعايير الموضوعية، تعكس احتياجات مستخدمي تلك القوائم مع ضرورة إيصال هذا الرأي إلى الأطراف المعنية، لمساعدتها على الحكم على مدى جودة المعلومات، وتحديد درجة الاعتماد على تلك القوائم.

ومن خلال هذا التعريف يظهر أهمية التقرير الذي يقدمه المدقق الخارجي.

وكتعريف شامل للتدقيق الخارجي فهو عملية منظمة يقوم بها شخص مستقل عن الشركة، بهدف إبداء رأي فني محايد عن مدى صدق الكشوف المالية وفقا لمعايير التدقيق المقبولة والمتعارف عليها، وذلك لتلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية الذين لهم علاقة بالشركة محل التدقيق.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> سارة حدادي ، دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من أثارها على جودة المعلومات المالية – دراسة حالة مجموعة من شركات محافظة الحسابات والشركات الجزائرية-، أطروحة دكتوراه، تخصص بنوك ومحاسبة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2020، ص58.

**المطلب الثاني: أهمية التدقيق الخارجي وأهدافه وخصائصه.**  
**الفرع الأول: أهمية التدقيق الخارجي:**

تكمن أهمية التدقيق في كونه وسيلة لا غاية، فهو يعود بالفائدة على جميع الأطراف التي لها علاقة بنشاط المؤسسة محل التدقيق، سواء بالنسبة لأصحاب المؤسسة أو الأطراف الخارجية.

**1- بالنسبة لأصحاب المؤسسة:**

- اكتشاف الأخطاء والغش في وقت مبكر بسبب ما تتركه زيارات المدقق لدى موظفي المؤسسة وبالتالي تجنب ارتكابها أو التورط فيها مستقبلاً.

- اكتشاف مواطن الضعف أو الثغرات في نظم الرقابة الداخلية في المؤسسة يساعد الإدارة على اتخاذ القرارات التصحيحية المناسبة.

- تسهيل تسوية حسابات (تحديد حقوق الشريك المتوفى) في شركات الأشخاص.

- تسهيل تقدير ثمن بيع المؤسسة في حالة رغبة أصحابها في بيعها للغير وغالباً ما يطمئن المشتري إلى نتيجة الميزانية التي تم تدقيقها بواسطة مدقق خارجي.

- زيادة اطمئنان أصحاب المؤسسة والتأكد من سلامة أموالهم المستثمرة.

**2- بالنسبة للأطراف الخارجية:**

- تسهيل مهمة مصلحة الضرائب في ربط الضريبة على نتيجة أعمال المؤسسة وذلك باعتمادهم على القوائم المعتمدة من طرف مدقق الحسابات في ربط الضريبة.

- يفيد التدقيق الأجهزة الحكومية وأجهزة الدولة المتخصصة في التخطيط والرقابة وأجهزة تحديد الأسعار والإشراف على نشاط المشروعات.

- يفيد التدقيق فئات متعددة من الجمهور والمؤسسات التي تعتمد على تقرير مدقق الحسابات والقوائم المنشورة لشركات المساهمة ومن بين هؤلاء:

/ المستثمرون في اتخاذ قرار بشأن استثمار أموالهم في الشركات المعنية أو عدمه، بناء على دقة القوائم المالية والمركز المالي للوحدة الاقتصادية والحكم على معدلات الربحية واحتمال تحققها مستقبلاً.

/ الدائنون: يهمهم الاطمئنان إلى متانة المركز المالي والربحية الحالية والربحية المحتملة للوحدات الاقتصادية مستقبلاً وكذلك درجة السيولة بالنسبة لأصولها المتداولة وذلك لإمكانية استمرار منحها الائتمان والتعامل معها مستقبلاً.

/ البنوك وشركات التأمين: يهمها الاطمئنان إلى سلامة المركز المالي للوحدات الاقتصادية، ومقدار رأس المال الثابت والعامل وذلك تمهيداً لمنحها قروضا أو تسهيلات ائتمانية.

/ العاملون: يهتمهم الاطمئنان إلى دقة تعبير القوائم المالية للوحدة الاقتصادية عن وضعها المالي وذلك من أجل الاطمئنان إلى نصيبهم في الأرباح.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: أهداف التدقيق الخارجي:

إن تطور التدقيق الخارجي عبر مراحل التاريخ يعطي أساساً لتفسير وتحليل التغيرات التي طرأت على أهداف التدقيق الخارجي، ولقد كان لعبارة القاضي لوباس في قضية (محلج القطن) عام 1897 م الأثر الكبير في تغيير النظرة لعملية التدقيق الخارجي ككل، حيث قال بأن المدقق هو كلب حراسة لا كلب بوليس لاقتفاء أثر المجرمين. و يمكن تحديد الأهداف في مجموعتين هما التقليدية والحديثة، كما هو موضح أدناه:

#### 1/ الأهداف التقليدية: وهي نوعان رئيسيان هما:

##### 1 - 1 - الأهداف الرئيسية وتشمل:

- التحقق من صحة وصدق المعلومات المحاسبية المثبتة في السجلات ومدى الاعتماد عليها.
- إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة القوائم المالية وتعبيرها عن المركز المالي ونتائج النشاط لفترة زمنية محددة وذلك بالاعتماد على أدلة كافية ومناسبة.

##### 1-2 - الأهداف الفرعية وتشمل:

- اكتشاف ما قد يوجد بالسجلات المالية من أخطاء و تلاعبات.
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء و التلاعبات بوضع الضوابط والإجراءات اللازمة والتي تحول دون ذلك.
- اطمئنان مستخدمي القوائم المالية على سلامة إدارة المؤسسة الاقتصادية وسلامة أموالهم المستثمرة وإمكانية اتخاذهم للقرارات الاقتصادية المناسبة.
- معاونة السلطات الحكومية بما فيها السلطة المالية وتقديم المعلومات والتقارير المناسبة.

#### 2/ الأهداف الحديثة: وتشمل النواحي التالية :

- مراقبة خطط الإدارة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.
- تقييم نتائج الأعمال وفقاً للأهداف الموضوعية.
- تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية ممكنة عن طريق منع التبذير والإسراف في جميع نواحي النشاط.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> زينب براهيم، أهمية التدقيق الخارجي في ترشيد قرارات المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة لعينة من المؤسسات الاقتصادية - المسيلة، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2019، ص 18.

## الفرع الثالث: خصائص التدقيق الخارجي:

للتدقيق الخارجي مجموعة من الخصائص تميزه عن بقية الأنواع الأخرى للتدقيق، نوجزها فيما يلي:

**1. التدقيق الخارجي عملية هادفة:** يهدف التدقيق الخارجي بصفة عامة إلى إبداء الرأي في القوائم المالية التي يتم تقديمها للأطراف الخارجية ذات المصلحة مع الشركة، هذه الأطراف لا يمكنها الحصول على جميع احتياجاتها من المعلومات، وبالتالي يعتمدون بصورة شبيهة كاملة على ما تقدمه الإدارة من قوائم مالية في تقييم أدائها. وهذا ما يؤدي في كثير من الأحيان إلى تعارض في المصالح و بالتالي سعي الإدارة لتقديم معلومات مضللة من خلال قوائمها المالية، ونظرا لذلك فإن مستخدمي هذه القوائم من الأطراف الخارجية يحتاجون للمدقق الخارجي بوصفه خبيرا ومؤهلا مهنيا ومحايذا لإبداء رأيه في مدى صدق القوائم المالية المقدمة لهم.

**2. التدقيق الخارجي عملية منظمة:** يتم ممارسة التدقيق الخارجي وفق إطار منظم من الخطوات المنطقية المترابطة و المنظمة، حيث يبدأ المدقق الخارجي عملية التدقيق بجمع البيانات اللازمة المتعلقة بالشركة لاستكشاف البيئة التي سيجري فيها الفحص، ثم يقوم بعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية لدى العميل لتحديد نقاط القوة والضعف فيه.

وعلى ضوء هذا التقييم يقوم المدقق بوضع برنامج للتدقيق الخارجي، ويستكمله بعمليات الفحص الميداني مع تجميع وتقييم الأدلة التي تؤكد رأيه، وفي الأخير يعطي المدقق رأيه حول القوائم المالية المعروضة عليه.

**3. التدقيق الخارجي يمارسه مدقق مستقل:** وتعتبر الحاجة لاستقلال المدقق الخارجي ذلك لأن مستخدمي القوائم المالية لا يملكون الوسائل الملائمة والكافية التي تمكنهم من التحقق من صدق هذه القوائم المالية، لذلك فهم يعتمدون على ما يقوم به المدقق المستقل عن العميل، حيث لا تكون له مصالح مباشرة معه، و عليه القيام بعمله دون الخضوع لضغوط الغير، حيث أنه إذا لم يكن مستقلا لا يمكن الاعتماد على رأيه وتصبح القوائم المالية مشكوكا فيها من وجهة نظر المستخدمين.

**4. التدقيق الخارجي عملية اتصال متكاملة:** بالنظر لعملية التدقيق الخارجي نجد أنها تستوفي، بصفة عامة، مقومات الاتصال، حيث أن الرسالة تتمثل في الرأي المهني الذي يبديه المدقق الخارجي في تقريره، ويحمل في طياته معلومة جديدة حول صدق وسلامة القوائم المالية، ويتمثل المستقبل في الأطراف المستعملة للمعلومات المالية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> إياد رشيد القرشي، التدقيق الخارجي منهج علمي نظريا وتطبيقيا، الطبعة 01، دار الكتب والوثائق، بغداد، 2011، ص13.

<sup>2</sup> هيئة صنهاجي وآخرون، أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد 01، العدد 01، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، ديسمبر 2017، ص430.

**المطلب الثالث: أنواع التدقيق الخارجي:**

ينقسم التدقيق الخارجي في الجزائر إلى ثلاثة أقسام هي:

- التدقيق القانوني (Audit Légal): أي الذي يفرضه القانون ويتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإلزامية، والذي يقوم به محافظ الحسابات (Commissaire aux Comptes).
- التدقيق التعاقدى أو الاختياري (Audit Contractuel): يقوم به محترف بطلب من أحد الأطراف (داخلية أو خارجية) المتعاملة مع المؤسسة، و يمكن تجديده سنويا.
- الخبرة القضائية (Expertise Judiciaire): وهي التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة.<sup>1</sup>

**الجدول رقم (2): الفرق بين أنواع التدقيق الخارجي**

المميزات	مراجعة قانونية	مراجعة تعاقدية	مراجعة داخلية	مراجعة قضائية
<b>1- طبيعة الحجم</b>	مؤسساتية، ذات طابع عمومي	تعاقدية	وظيفة دائمة في المؤسسة	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
<b>2- التعيين</b>	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف الإدارة العامة	من طرف المحكمة
<b>3- الهدف</b>	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات والصورة الفوتوغرافية تدقيق. المصادقة على معلومات مجلس الإدارة	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	تحسين الدورة اقتراح. شروط تحسين التنظيم ومعاملة المعلومات الإدارية	إعلام الإدارة وإرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية، تقديم مؤشرات بالأرقام
<b>4- التدخل</b>	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة تحددها المديرية العامة	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها

<sup>1</sup> محمد بن لدغم، محمد أمين لعريجي، مساعدة التدقيق الداخلي للتدقيق الخارجيين أجل تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية -دراسة استنباطية موجهة لعينة من المدققين الخارجيين (محافظي الحسابات) بولاية تلمسان-مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 06، العدد 04، جامعة تلمسان، 2018ص83.

5-الاستقلالية	تامة تجاه مجلس الإدارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	عدم الخضوع سُلّمياً ووظيفياً إلا للإدارة العامة	تامة تجاه الأطراف
6- مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما	يحترم مبدئياً لكن له تقديم إرشادات في التسيير	تدخل مباشر في التسيير	ينبغي احترامه
7-إرسال التقارير إلى	مجلس الإدارة، الجمعية العامة (عادية، غ،عادية)	المديرية العامة، مجلس الإدارة	المديرية العامة	إلى القاضي المكلف بالقضية
8-شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات	التسجيل مبدئياً في الجمعية الوطنية	أجبر في المؤسسة	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء
9- الالتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل أو بحسب النتائج حسب نوع المهمة	بحسب النتائج مبدئياً	بحسب النتائج مبدئياً
10- المسؤولية	مدنية، جنائية تأديبية	مدنية، جنائية تأديبية	حسب عقد العمل	مدنية، جنائية تأديبية
11- الأتعاب	قانون رسمي	محددة في العقد	أجرة	اقترح من الخبير يحدد من طرف القاضي
12-طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية،	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة

<sup>1</sup> محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص17.

## المبحث الثاني: ماهية محافظ الحسابات والخبير المحاسبي

### المطلب الأول: تعريف محافظ الحسابات والخبير المحاسبي:

#### الفرع الأول: تعريف محافظ الحسابات:

لقد تعددت تعاريف محافظ الحسابات نذكر منها:

التعريف الأول: عرفه القانون رقم 01 /10 المؤرخ في 28 رجب عام 1431 الموافق لـ 29 جويلية سنة 2010 يتعلق بممارسة مهنة محافظ الحسابات في المادة 22 لمحافظ الحسابات كما يلي: " يُعدُّ محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول بها".<sup>1</sup>

التعريف الثاني: هو شخص مستقل يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسات ويصادق على شرعية و قانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية العامة و معايير المراجعة المتعارف عليها.<sup>2</sup>

التعريف الثالث المدقق الخارجي المستقل: هو شخص يمارس مهنة التدقيق كعضو في مكتب أو شركة تدقيق مرخصة تقوم بتقديم خدمات مهنية، ويشترط في العضو الممارس لهذه الوظيفة توافر القواعد العامة للتدقيق المتعارف عليها، والمتعلقة بالشخص المدقق وهي التأهيل العملي المناسب، والتدريب المهني المحدد، والكفاءة المهنية المتعلقة بالاستقلال والحياد، وبالإضافة إلى بذل العناية المهنية المناسبة والكافية، ويقوم المدقق بعملية التدقيق المالي وفقا لمعايير التدقيق الدولية المتعارف عليها.<sup>3</sup>

التعريف الرابع: "حسب القانون التجاري" عرف القانون التجاري محافظ الحسابات في مادته 715 مكرر 4 ( المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993) كما يلي:

"تعيّن الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني.

وتتمثل مهمتهم الدائمة، باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية، للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها".

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون رقم 10-01، مؤرخ في 11 جويلية 2012، العدد 42، ص07.  
<sup>2</sup> Société Nationale de la Comptabilité, guide d'audit et de commissariat aux comptes, DRH, 1989, p102

<sup>3</sup> عبد الباسط بومهدي ، العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي في الجزائري، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر، تخصص مراقبة تسيير- جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2016، ص20.

كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين، حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها. ويصادقون على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة، وصحة ذلك ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين. ويجوز لهؤلاء أن يجروا طيلة السنة التحقيقات أو الرقابات التي يرونها مناسبة. كما يمكن استدعاء الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال. وإذا لم يتم تعيين الجمعية العامة لمندوبي الحسابات، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعيّنين، يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين. يمكن أن يقدم هذا الطلب كلُّ معني وفي الشركات التي تلجأ علنياً للاذخار بواسطة السلطة المكلفة بتنظيم عمليات البورصة ومراقبتها.<sup>1</sup>

التعريف الخامس: حسب المادة 27 من قانون 08-91 المؤرخ في 27 أبريل 1991 تنص هذه المادة على ما يلي:

يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات و الهيئات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال، وفقا لأحكام القانون التجاري، و كذا لدى الجمعيات و التعاضدية الاجتماعية و النقابات.<sup>2</sup>

من خلال ما سبق نستنتج بأن محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس مهنة التدقيق بصفة مستقلة وذلك من خلال المصادقة على شرعيتها حسب المبادئ المتعارف عليها.

<sup>1</sup> القانون التجاري - بمساعدة المصالح التقنية لوزارة العدل - ديوان المطبوعات الجامعية - الجزائر 1993 - ص : 184

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون رقم 08-91، مؤرخ في 1ماي 1991، العدد 20، ص654.

الفرع الثاني: تعريف الخبير المحاسبي:

يقصد بالخبير ذلك الشخص الذي يمتلك مهارة ومعرفة وخبرة خاصة في مجال معين يختلف عن مجال المحاسبة و التدقيق.

و عند استعمال عمل الخبير في المراجعة فيجب أن يتوفر الخبير على ما يلي:

- التأهيل المهني للخبير أو الترخيص بمزاولة المهنة أو عضوية أو هيئة مهنية مناسبة.

- خبرة وسمعة الخبير في المجال.

- حيادية الخبير، حيث أنه يزيد الخطر إذا كان الخبير موظفا لدى المؤسسة أو له ارتباط مع المؤسسة.

و عندما يقرر المدقق اللجوء إلى الخبرة عليه أن يأخذ في اعتباره الأهمية النسبية للعنصر المراد الاستفادة من الخبرة منه.

في حالة إبداء المراجع رأي نظيف يجب ألا يشير إلى عمل الخبير في التقرير حتى لا تعد بمثابة تحفظ يعفي المدقق من المسؤولية<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية دراسة مقارنة (حالة الجزائر)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، تخصص المالية والمحاسبة، المركز الجامعي بالمدينة، 2008، ص65.

**المطلب الثاني: حقوق وواجبات المدقق الخارجي والمسؤولية التي عليه:**  
**الفرع الأول: حقوق مدقق الحسابات:**

بعد أن تطورت مهنة التدقيق من الفحص الشامل للدفاتر والسجلات إلى الفحص الانتقادي المنظم لإبداء الرأي الفني المحايد.

لذلك وللقيام بتلك المهمة يجب أن يتمتع مدقق الحسابات ببعض الحقوق التي تمكنه من القيام بذلك. وقد تم التطرق لبعض حقوق المدقق في المادة 193 من قانون الشركات رقم (22) لسنة 1997 ويمكن ذكر أهم حقوق مدقق الحسابات على النحو التالي:

**1- حق الاطلاع:**

يحق لمدقق الحسابات الخارجي الاطلاع على دفاتر المنشأة وسجلاتها ومستنداتها في أي وقت. ويشمل ذلك جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية وغير المحاسبية ومحاضر جلسات مجلس الإدارة والهيئة العامة للتأكد من مدى التقيد بنظام المنشأة ومتطلبات قانون الشركات. و من حق المدقق القيام بزيارة مفاجئة للمنشأة للإطلاع على دفاترها ومستنداتها في أي وقت إذا كان هناك شكوى لدى المدقق عن حالات تلاعب أو غش و رأى أنه من الضروري القيام بزيارة مفاجئة. أما في حالة عدم وجود الشك فيقوم مدقق الحسابات بإبلاغ المنشأة مسبقا والاتفاق على موعد زيارته لاختيار الوقت الملائم حتى لا يعطل أعمال المنشأة، ليتم تجهيز الدفاتر والمستندات اللازمة لعملية الفحص.

وفي حالة عدم تمكن المدقق من ممارسة هذا الحق بسبب قيام المنشأة بمنع أو حجب أية وثائق أو بيانات أو معلومات يراها لازمة لتنفيذه أو عدم وجود الوقت الكافي لتجهيزها، فإنه يجب على المدقق في هذه الحالة رفع تقريره بهذا الأمر إلى مجلس الإدارة وإلى الجمعية العمومية للمساهمين.<sup>1</sup>

**2- الحق في إبداء رأي حول القوائم المالية على النحو الذي توصل إليه طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها.**

**3- الحق في إجراء الجرد في الوقت الذي يراه مناسباً لخزائن ومخازن الجهة الخاضعة للتدقيق، وله الحق في التحقق من موجودات الجهة والتزاماتها.**

**4- الحق في الحصول على ما يراه من المعلومات التي تتعلق بنشاط الجهة الخاضعة للتدقيق، و له الحق في زيارة مصانعها وورشها ومخازنها ومكاتبها ومواقع عملها ومشاريعها.**

**5- الحق في حضور اجتماعات الجمعية العمومية وله الحق في أن يدلي برأيه وكل ما يتعلق بعمله، وله الحق في دعوة الجمعية العامة للانعقاد طبقا للقوانين النافذة.<sup>2</sup>**

<sup>1</sup> محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية، عمان، 2009، ص 74.

<sup>2</sup> عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 81.

ومن حقوق المدقق أيضا:

- يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة، الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها.
- يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة (6) أشهر على الأقل، لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا، يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون.
- تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: واجبات محافظ الحسابات:

- و هي مجموع الخطوات التي يقوم بها محافظ الحسابات حتى ينجز عمله بدقة، و يقوم بالمصادقة على المعلومات المحاسبية الخاصة بالمؤسسة التي محل الدراسة ونذكر منها ما يلي:
- يجب عليه أن يقوم بالفحص والتدقيق الفعلي لحسابات المؤسسة ودفاترها بما تحتويه من قيود يومية و دفتر الأستاذ.
- يجب عليه أن يتحقق من القيم المسجلة لعناصر الأصول والالتزامات المختلفة بأي طريقة من طرق التحقق المناسبة.
- يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من قوة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه حتى يستطيع اختيار عينات المراجعة بشكل سليم.
- يجب على محافظ الحسابات أن يقدم الاقتراحات والتوصيات اللازمة لما يلي: معالجة و تصحيح الأخطاء التي تم اكتشافها، عدم الوقوع في الأخطاء مستقبلا ما أمكن ذلك، حسن سير العمل في أقسام وإدارات المؤسسة.<sup>2</sup>
- ضرورة التزام المراجع بمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها عند تنفيذ عملية المراجعة. و مخالفة المراجع لهذه المعايير تعرضه للمساءلة القانونية أو المساءلة المهنية من قبل أعضاء المهنة.
- تقديم تقرير مكتوب يبين فيه رأيه حول عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة تحت المراجعة.

<sup>1</sup> عبد القادر قادري ، مهنة محافظ الحسابات في ضوء الإصلاح المحاسبي في الجزائر، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 04، العدد 03، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2020، ص 299.

<sup>2</sup> إلياس شاهد وآخرون، محافظ الحسابات ودوره في دعم وتحسين جودة المراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 10، الجزء 02، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، 2017، ص 11.

- ضرورة حضور الاجتماع السنوي للجمعية العمومية والرد على أي استفسار للمساهمين حول ما ورد في تقريره.<sup>1</sup>

### **الفرع الثالث: مسؤولية محافظي الحسابات:**

تنتج عن مهام محافظي الحسابات مسؤوليات ثقيلة قد تصل إلى حد سلب الحرية، فقد خص المشرع الجزائري على غرار نظيره الفرنسي مسؤولية محافظي الحسابات باهتمام كبير، إذ قد يُساءل محافظ الحسابات تأديبياً على كل خطأ تأديبي، كما قد يساءل مدنياً عن كل ضرر سببه للغير بالإضافة إلى المسؤولية الجزائية.

#### **- المسؤولية التأديبية :**

أشارت المادة 53 من القانون المنظم للمهنة إلى المسؤولية الانضباطية لمحافظي الحسابات في مواجهة المنظمة الوطنية.

غير أن الخطأ التأديبي وإن كان منصوصاً عليه في القوانين، إلا أنه له مفهوم واسع يستحيل بذلك حصر جميع الأعمال التي تعتبر انتهاكاً للقواعد المهنية، الأمر الذي يجعل الكثير من المشرعين يلجؤون إلى مفهوم عام للخطأ.

وعلى عكس المشرع الجزائري، كان للمشرع الفرنسي تعريفاً للخطأ التأديبي بصورة دقيقة، إذ عرف الخطأ التأديبي بأنه: " كل مخالفة لقانون التنظيم والقواعد المهنية، كل إهمال خطير، كل فعل مخالف للنزاهة أو الشرف يرتكبه محافظ الحسابات، سواء كان شخصاً طبيعياً أو شركة، حتى وإن ارتكبه خارج نطاق المهنة، يشكل خطأ تأديبياً يتوجب عقوبة تأديبية".

فيما يخص العقوبات التأديبية تتمثل إما في الإنذار، التوبيخ، الإقصاء المؤقت عن ممارسة المهنة، الشطب من الجدول و التوقيف المؤقت.

وقد أعطت القوانين المنظمة للمهنة لمحافظي الحسابات الحق في الطعن في العقوبات التأديبية والتي من شأنها أن تؤثر في المسار المهني لأي محافظ الحسابات.

#### **2 - المسؤولية المدنية:**

تم تناول المسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات في المادة 45 من القانون المنظم للمهنة، كما أكد على ذلك نص المادة 715 مكرر 14 فقرة 01 من القانون التجاري.

كانت المسؤولية المدنية تقام على أحكام الوكالة قديماً ولكن تغير الأساس وذلك باعتبار أن العلاقة بين محافظ الحسابات والشركة هي علاقة قانونية وليست تعاقدية حتى وإن كان محافظ الحسابات يعين عن طريق العقد.

<sup>1</sup> زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الراية، الأردن، 2009، ص138.

ولكي تطبق المسؤولية المدنية يجب قيام محافظ الحسابات بخطأ، ولكننا لم نجد تعريف الخطأ لا في القانون المدني باعتباره الشريعة العامة ولا في القانون المنظم للمهنة ولكن كان لجهود الفقهاء الفرنسيين دور في وضع تعريف لخطأ محافظي الحسابات حيث عرفه أنه انحراف محافظ الحسابات من السلوك الفني المألوف، سواء تعلق الأمر بخطئه أو خطأ العاملين تحت إشرافه فيكون محافظ الحسابات مسؤولاً مدنياً عن هاته الأفعال متى تسببت في أضرار واستطاع طالب التعويض أن يثبت وجود علاقة سببية بين الفعل والضرر الناتج عنه.

غير أنه يمكن لمحافظ الحسابات أن يدفع المسؤولية عن نفسه بإثباته عدم وجود خطأ أو إثباته أن الضرر كان نتيجة أسباب خارجة عن نطاق إرادته أو كان نتيجة خطأ الضحية نفسه.

ترفع الدعوى ضد محافظ الحسابات أمام الجهة القضائية التي يقع محل إقامته في دائرة اختصاصها، لعدم وجود حكم خاص في القانون المنظم للمهنة.<sup>1</sup>

### 3- المسؤولية الجزائية ( الجنائية ) للمدقق:

تنتج هذه المسؤولية عند قيام المحاسب القانوني بأفعال تمثل جرائم يعاقب عليها قانون العقوبات، أو أي قانون آخر أثناء أداء مهمته، كقيامه بخيانة الأمانة أو النصب أو التزوير أثناء مزاولة المهنة.<sup>2</sup>

و التي يرتكبها أثناء أو بمناسبة القيام بالمهام المنوطة به، وقد تتخذ هذه المسؤولية صورتين:

#### - محافظ الحسابات فاعل أصلي:

إذ يعاقب محافظ الحسابات عن كل الجرائم التي يرتكبها أثناء تادية مهامه كتلك المتعلقة بحالة عدم الملاءمة والتي تناولها المشرع الجزائي في المادتين 33 و 34 من القانون رقم 08/91 وكذلك المادة 715 مكرر 06 من القانون التجاري، بالإضافة إلى الجرائم المتعلقة بممارسة المهنة بصفة غير شرعية.

و لأن محافظ الحسابات مثل باقي أفراد المجتمع فإنه ملزم باحترام القوانين ويكون متابعاً جزائياً عن كل جرم ارتكبه كإصدار شيك بدون رصيد مثلاً، وفي هذه الحالة تطبق الأحكام العامة المنصوص عليها في قانون العقوبات.

<sup>1</sup> فتحي طيطوس ، محافظ الحسابات في الجزائر، دفاثر السياسة والقانون، العدد 09، جامعة دكتور طاهر مولاي، سعيدة، جوان 2013، ص45.

<sup>2</sup> رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، الطبعة الأولى، دار وائل، الأردن، عمان، 2015، ص87.

. - محافظ الحسابات بصفته شريك:

و يمكن أن يتابع محافظ الحسابات جزائيا حسب الأحكام العامة المنظمة للاشتراك. حتى لو كان مشاركا فقط في الجريمة بقيامه بتسهيل اقتناء الوسائل المستعملة في الجريمة الأصلية وإن كانت هذه الوسائل ليست ذات طبيعة جرمية.

حدث اختلاف حول العامل المعنوي للاشتراك والجانب المادي له بالنسبة لمحافظي الحسابات، حيث رأى بعض الفقهاء أنه لا يجوز مساءلة محافظ الحسابات إلا إذا مد يد العون للفاعل الأصلي في الجريمة وكان يعلم وقت ارتكاب الجريمة. و منه فإن تهاون بعض محافظي الحسابات عن تقديم تقريره حتى يسهل للمسير الاختلاس يعتبر اشتراكا موضوعيا.

غير أن الفقه الفرنسي يرفض هذه الفكرة ويرى بأن الاشتراك يكون بشيء مادي يسهل على الفاعل الأصلي المهمة، وعليه فإن تقديم تقرير يحمل بيانات أو معلومات كاذبة من أجل استعماله للنصب والاحتيال على الغير من طرف القائمين بالإدارة يعتبر فعلا ماديا يستوجب مساءلة محافظي الحسابات عليه بصفته شريكا في فعل الاحتيال.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> فتحي طيطوس ، مرجع سبق ذكره، ص45.

**المطلب الثالث: تعيين محافظ الحسابات وأتعابه:**

الفرع الأول: تعيين محافظ الحسابات:

**1- ضرورة تعيين محافظ الحسابات في الشركة:**

بدأ التفكير في ضرورة وجود محافظ الحسابات نتيجة:

أ- رغبة الملاك في رقابة المسيرين: منذ أن بدأ العمل في تكوين شركات ذات رؤوس أموال ضخمة، وأصبح المساهمون لا يعرفون بعضهم وليست لهم بالضرورة معارف إدارية، قانونية ومحاسبية، وكان لا بد من اللجوء إلى مهنة جديدة هي محافظة الحسابات.

ب- تضارب المصالح بين الأطراف المختلفة: وذلك لأن لكل مصلحة هدف خاص بها، فأصحاب رؤوس الأموال هدفهم تعظيم الأرباح، والدولة تهمها جمع الضرائب، والعمال يهمهم زيادة الأجور، بينما المسيرون يسعون إلى زيادة عوائدهم لهذا أصبح لزاماً وجود شخص ليس له أي من الأهداف السابقة ويتميز بالحياد.

ج- ضرورة حماية المجتمع: حرصاً على مصالح المجتمع وحفاظاً على مصالح الأطراف السابقة أصبح من الضروري الاهتمام بتعيين محافظ الحسابات بل أكثر من ذلك التأكد من تعيينه فعلاً.

**- طرق التعيين ووضعيات التنافي:**

تحدد معظم القوانين والتشريعات المؤسسات والإدارات المفروض عليها تعيين محافظ حسابات، وأولها شركات الأموال سواء ذات الأسهم أو ذات المسؤولية المحدودة. تتم عملية التعيين بالترتيب وعلى التوالي من طرف: العقد التأسيسي، الجمعية العامة التأسيسية، الجمعية العامة العادية، وعند الإخلال بذلك يعين من طرف القضاء أما الشروط الواجب توفرها في المهني المرشح للتعيين فتتمثل في:

أ- التسجيل في المنظمة المهنية وفي إطار ما يسمى بالجدول ( يكون مُحَيَّنًا سنوياً).

ب- عدم وجود أي من الموانع الثلاثة: مانع القرابة حتى الدرجة الرابعة مع المسيرين، ومانع العلاقة الأجرية مع الشركة لأقل من ثلاث سنوات سابقة ومانع تقديم خدمات للشركة لأقل من ثلاث سنوات.

ج- عدم التعرض للعقوبات التأديبية، خاصة التوقيف المؤقت أو النهائي.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> مختار مسامح، واجب الإبلاغ عن الأحداث الجنحية من طرف محافظ الحسابات بين الإلزام القانوني والالتزام المهني -دراسة حالة المغرب العربي-، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 12، جامعة باتنة، 2014، ص 47.

حسب المواد 26، 27 من القانون رقم 10\_01 تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداوولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية.<sup>1</sup>

التعيين في النظام الأساسي ( عن طريق الجمعية العامة التأسيسية ):

يتم تعيين محافظ الحسابات عند تأسيس الشركة و ذلك حسب المادة 610 من الأمر 75- 59 المتعلق بالقانون التجاري كما جاء كذلك في المادة 600 ( المرسوم التشريعي رقم 93 - 08 ) : يعين القائمون الأولون بالإدارة و المندوبون الأولون للحسابات في القانون الأساسي.<sup>2</sup>

و تعين الجمعية العامة القائمين بالإدارة الأولين أو أعضاء مجلس المراقبة، و تعين واحدا أو أكثر من مندوبي الحسابات. هذا ما يسمح بتكوين الجمعية العامة التأسيسية وفي محضرها الأول يتم تعيين المديرين الأولين و تعيين محافظ أو محافظي الحسابات.<sup>3</sup>

التعيين عن طريق المساهمين:

تقوم الجمعية العامة العادية بتعيين مندوبي الحسابات هذا ما جاء في نص المادة 715 مكرر 4 " تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني".<sup>4</sup>

التعيين عن طريق المحكمة:

التعيين عن طريق المحكمة نصت عليه المادة 715 مكرر 4: «وإذا لم يتم تعيين الجمعية العامة لمندوبي الحسابات، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعيّنين، يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين».

و المادة 715 مكرر 8 تنص على ما يلي : " يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر (10/1) رأس مال الشركة في الشركات التي تلجأ علنيا للادخار، أن يطلبوا من العدالة، و بناءً على سبب مبرر رفض مندوب أو مندوبي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة وإذا تمت تلبية الطلب، تعين العدالة مندوبا للحسابات ويبقى هذا الأخير في وظيفته حتى قدوم مندوب الحسابات الذي تعينه الجمعية العامة .

<sup>1</sup> إسماعيل حروز، الحسين بحاش، دور محافظ الحسابات في تدقيق حسابات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص تدقيق ومراقبة تسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2019، ص18.

<sup>2</sup> المادة 610 من الأمر 75- 59 المتعلق بالقانون التجاري

<sup>3</sup> المادة 600 ( المرسوم التشريعي رقم 93 - 08).

<sup>4</sup> المادة 715 مكرر (4) من القانون التجاري المعدل.

مدة العهدة :

تحدّد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة. لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدين متتاليين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات، في حالة عدم المصادقة على حسابات المؤسسة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (2) ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليمياً بذلك.<sup>1</sup>

إلا أن هناك استثناء متعلق بمدة العهدة وذلك في حالة استخلاف مندوب الحسابات للمندوب السابق، أسباب المنع، الاستقالة، الرفض.

إلا أن تدخلات تدخلات المندوب الجديد تكون محدودة في الوقت حيث لا يمكنه إلا إكمال المدة المتبقية للمندوب السابق.

2 - موانع تعيين محافظ الحسابات:

جاء في أحكام المادة 175 مكرر من القانون التجاري عدم إمكان تعيين مراجع للحسابات بالنسبة للأشخاص الذين يكونون في الوضعيات التالية:

- الأقرباء والأصهار حتى الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمون بالإدارة، وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة.

- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر (10/1) رأس مال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر (10/1) رأس مال هذه الشركات.

- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات اجرا أو مرتباً، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة.

- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس الرقابة أو مجلس المديرين في أجل خمس 5 سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

كما حدد قانون رقم 91-08 حالات التنافي العامة التي يمنع فيها ممارسة مندوبية الحسابات

وهي:

- أن يقوم برقابة شركات يملك فيها بصفة مباشرة أو غير مباشرة مساهمات.
- أن يمارس وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها.
- أن يشغل منصباً مأجوراً في شركة أو هيئة راقبها قبل أقل من ثلاث سنوات بعد عهده.
- أن يقوم بأعمال التسيير بصفة مباشرة أو بواسطة الاشتراك أو إحلال محل مسيرين.

<sup>1</sup> إسماعيل حروز، مرجع سبق ذكره، ص18.

- مهام المراقبة المسبقة لأعمال التسيير ولو بصفة مؤقتة.
- مهام التنظيم والإشراف على محاسبة المؤسسة المراقبة.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: أتعاب عملية التدقيق:

يتلقى مدقق الحسابات، نتيجة تأدية الخدمات، أتعاباً، حسب ما كان متفق عليه في العقد. هذه الأتعاب تؤثر على استقلاليته وحياده، و لأن كل من الزبون ومدقق الحسابات يريد أن تتعادل قيمة الخدمات المقدمة مع قيمة الأتعاب المدفوعة، فهي تؤثر على قرار العميل للتفضيل بين مكاتب التدقيق وأيضاً لاستبدال المدقق، لهذا يجب عدم ترك تعيينها من قبل هيئة أو شخص يخضع عمله أو عملها للتدقيق لكي لا يؤثر على المدقق ولا يؤثر على حياده واستقلاله، وأن تتناسب مع الجهد الذي يبذله لكي لا يتهاون في عمله، وتأخذ الأتعاب عدة أشكال:

- الأتعاب الثابتة (Fixed Fees): تحدد سلفاً كمبلغ معين غير قابل للزيادة.
- الأتعاب المتغيرة (Variable Fees): حسب الوقت الذي يمضيه المدقق أو مندوبه في عملية التدقيق.
- الأتعاب الشرطية (Contingent Fees): وتتوقف مقدار هذه الأتعاب على نتائج مستقبلية.<sup>2</sup>

حيث اعتمدت الجزائر منذ سنة 1994 سلم أتعاب تصاعدي يعتمد على عدد ساعات العمل المتوقعة والمقدرة على أساس مجموع الميزانية الخام ومجموع نواتج الاستغلال، مع ضمان حد أدنى للأتعاب مثل ما هو معمول به حالياً، ويجب الأخذ بعين الاعتبار جميع التغيرات الاقتصادية وعلى الخصوص معدلات التضخم لتحديد تكلفة ساعة العمل. بالإضافة إلى تماشي هذا السلم مع التغيرات الحاصلة على الجانب المحاسبي والمتمثلة في اعتماد النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر، ويتم ذلك بإعادة تعيين المعايير التي يتم على أساسها تقدير عدد ساعات العمل بسبب أنها موضوعة وفقاً للمخطط المحاسبي الوطني السابق.<sup>3</sup>

حسب ما جاءت به المادة 37 من قانون 01/10 المؤرخ في 29 جويلية سنة 2010 فإنه تحدد أتعاب المراجع الخارجي في الجزائر من طرف الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداورات والتي تنص على:

لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجر أو امتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته.

<sup>1</sup> سهيلة بن جبور ، واقع ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص تدقيق ومراقبة تسيير، جامعة مستغانم، 2018، ص9.

<sup>2</sup> عبد القادر مقرامنت وآخرون، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق: التشريعات والإجراءات المنظمة للمهنة في الجزائر، مجلة التنظيم والعمل، المجلد 09، العدد 04، جامعة سيدي بلعباس، 2021، ص83.

<sup>3</sup> عمر شريفي ، التنظيم المهني للمراجعة -دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم اقتصادية، جامعة سطيف، 2013، ص375.

لا يمكن احتساب الأتعاب في أي حالة من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة في الشركة أو الهيئة المعنية، وذلك خلافا لما كان معمول به في السابق حيث كانت الأتعاب تحدد وفقا لسلم مضبوط قانونا.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> سهام الباهي ، جعيو صافية، دور مدقق الحسابات الخارجي للحد من الغش الجبائي دراسة على عينة من محافظي الحسابات " ولاية المسيلة "، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2019، ص 6.

## المبحث الثالث: جودة التدقيق الخارجي:

### المطلب الأول: مفهوم جودة التدقيق الخارجي وأهميتها:

#### الفرع الأول: مفهوم جودة التدقيق الخارجي:

اختلفت تعاريف جودة التدقيق فكل يراها حسب وجهته فمنهم من عرفها على أساس الالتزام بالمعايير المهنية، بينما نظرت دراسات أخرى لجودة التدقيق بمعنى خلو القوائم المالية من الأخطاء أو التحريفات الجوهرية، وعرفها آخرون من منظور تدنية الخطر الكلي للمراجعة<sup>1</sup>.

#### ماهية جودة مراجعة الحسابات:

يعتبر مفهوم الجودة من المفاهيم الحديثة التي ظهرت في الربع الأخير من القرن الماضي، وتغير مفهومها بعد تطور علم الإدارة، وظهور الشركات الكبرى، وازدياد المنافسة، حيث أصبحت لمفهوم الجودة أبعاد متشعبة وجديدة<sup>2</sup>.

يقصد بجودة التدقيق مجموعة الخصائص الفنية النوعية في التدقيق، والتي تشبع حاجات أصحاب المصلحة في المشروع بشأن توفير آلية لمراقبة الأداء المالي والاقتصادي للمشروع<sup>3</sup>.

يعتبر تعريف DeAngelo Linda Elisabeth في 1981 من التعاريف الرائدة لجودة المراجعة، وجاء في هذا التعريف أن جودة المراجعة في تقييم السوق للاحتمال المشترك بأن يقوم مراجع ما وفي آن واحد باكتشاف الأخطاء الجوهرية في النظام المحاسبي للعميل وبنشر هذه الأخطاء، ومن هذا التعريف يتبين أن جودة المراجعة تجمع بين الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي (قدرة اكتشاف الأخطاء) وبين استقلاله (قدرة التبليغ عن هذه الأخطاء)<sup>4</sup>.

من ناحية أخرى قامت الباحثة "Palmrose" بتعريفها على أنها: " درجة الثقة التي يقدمها المدقق لمستخدمي القوائم المالية". بالإضافة إلى تعريف أخرى تطرقت إلى مفهوم الجودة من منظور الهيئات المهنية المنظمة لمهنة التدقيق والمحاسبة، حيث أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى مفهوم جودة التدقيق في المعيار رقم ( 220 ) "رقابة الجودة لأعمال التدقيق"، حيث أوضح أنه ليتم أداء أعمال التدقيق بجودة عالية يجب أن تتم وفقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها.

1 أحمد محمد نور، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص9.  
2 فريد بولجال، أثر استخدام أساليب المراجعة الحديثة على جودة تقرير محافظ الحسابات -دراسة حالة مجموعة شركات-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2018، ص186.  
3 عبد الوهاب نصر علي وآخرون، أساسيات المراجعة الخارجية وفقاً لمعايير المراجعة المصرية والدولية و الأمريكية، مكتبة الاقتصاد، الإسكندرية، مصر، 2019، ص38.  
4 مفروم بروودي، مراكشي عبد الحميد، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر ( دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات لولايات الجنوب الجزائري)، مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 3، العدد 2، جوان 2019، ص187.

هناك اتجاه آخر اقترح أن أفضل تعريف لمفهوم جودة التدقيق هو ربطه بمخاطر التدقيق، حيث يرى "Knapp" أن مفهوم جودة التدقيق هو: "تدنية المراجع لخطر الاكتشاف والذي يؤدي إلى تدنية خطر المراجعة النهائي وأن المراجعين سوف يقومون بالإفصاح عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية".<sup>1</sup>

كما عرفت جودة التدقيق على أنها مدى قدرة المدقق الخارجي 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 في ظل انفصال الملكية عن الإدارة. أما في إطار إشباع حاجات العملاء دائماً عرفت جودة التدقيق على أنها الدرجة التي تستوفي عملية التدقيق توقعات العميل اتجاه اكتشاف الأخطاء والإفصاح عنها في التقرير عن الأخطاء والمخالفات المرتبطة بالمؤسسة تحت التدقيق وقوائمها المالية.<sup>2</sup>

من هذه التعريفات نستنتج بأن تعريف جودة التدقيق مرتبط بقدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء والإفصاح عنها وبالنسبة للتعريف الثاني تعريف جودة التدقيق مرتبط بزيادة الثقة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية والتعريف الثالث مرتبط بمدى التزام المدقق الخارجي بالمعايير المهنية المطلوبة.

وبناءً على ما سبق يمكن القول بأن: جودة التدقيق معناها تنفيذ عملية التدقيق بكفاءة وفعالية و اقتصاد وثبات في ضوء الالتزام بالمعايير المهنية و المتطلبات القانونية.<sup>3</sup>

## الفرع الثاني: أهمية جودة التدقيق الخارجي:

### 1. تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية:

اهتم الباحثون والمنظمات المهنية في فترة الثمانينات والتسعينات من القرن الماضي به، حيث اعتبروا أن المدققين ذوي الجودة العالية هم الذين لهم الفرصة لاكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية من المدققين ذوي الجودة المنخفضة وهذا ما أكدته لجنة (Trealway) حيث اعتبرت أنه كلما زادت جودة التدقيق زادت من إمكانية اكتشاف الأخطاء والقوائم المالية، وبالتالي يزيد من كسب ثقة المستعملين لهذه القوائم.

<sup>1</sup> طالب حسين سهام، أثر تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية على تحسين جودة التدقيق 'دراسة استقصائية لمجموعة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين'، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة فرحات عباس سطيف، 2018، ص77.

<sup>2</sup> مسامح مختار، لقويرة سمير، مساهمة التخصص المهني للمدقق الخارجي في تحسين جودة التدقيق "دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين في ولاية بسكرة، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 12، جوان 2017، ص447.

<sup>3</sup> سناء عبد الرزاق، أثر تطور تكنولوجيا المعلومات والاتصال على عملية التدقيق، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص تدقيق ومراقبة تسبير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2019، ص15.

## 2. تخفيض صراعات الوكالة:

من منظور نظرية الوكالة هناك تعارض في المصالح قائم بين الإدارة والأطراف ذات المصلحة ناتج عن عدم تماثل المعلومات وسيطرة الإدارة على المعلومات المالية للمؤسسة، وحسب معظم الباحثين ترتبط جودة التدقيق الخارجي بمستوى منخفض من عدم تماثل المعلومات ومستوى منخفض من عدم التأكيد حيث أن وجود التدقيق ذي جودة عالية يؤدي إلى تخفيض حدة الصراعات من خلال زيادة الثقة في التقارير المالية، فالعلاقة بين جودة التدقيق ونظرية الوكالة علاقة طردية.

## 3. المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في التدقيق:

يقصد بفجوة التوقعات "الفرق بين ما يتوقعه مستخدمو القوائم المالية من المدقق، وبين ما يحصلون عليه بالفعل"، ولتضييق هذه الفجوة يجب تحسين أداء مهنة التدقيق من خلال دعم استقلال المدقق وعدم ممارسة إدارة المؤسسة لأي ضغوط عليه وبالتالي زيادة الثقة في تقاريره.

## 4. المساهمة في تدعيم حوكمة الشركات:

نعني بالحوكمة مجموعة من المسؤوليات والممارسات التي تتبعها الإدارة التنفيذية، بهدف تقديم توجه استراتيجي وضمان تحقيق الأهداف المسطرة والتحقق من إدارة المخاطر بشكل ملائم واستغلال موارد المؤسسة على نحو مسؤول، وفي هذا الإطار يؤكد الباحثون أن التدقيق المحاسبي يعتبر من الآليات الفعالة المستخدمة لتحسين مفهوم المؤسسات حيث تهدف عملية التدقيق على ضمان أن القوائم المالية المنشورة تعرض بعدالة المركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة خلال فترة معينة، والمساهمة في تخفيض حالة عدم تماثل المعلومات بين الأطراف ذات المصلحة.<sup>1</sup>

## 5. زيادة الثقة في تقرير التدقيق ومصادقية القوائم المالية:

يعتبر الاهتمام بجودة التدقيق ذا أهمية كبيرة في تدعيم الثقة بتقارير التدقيق، وذلك للدور المهم الذي تلعبه هذه التقارير في إضفاء المصادقية على القوائم المالية التي تستخدم في اتخاذ القرارات من جانب العديد من الأطراف المهمة بعملية التدقيق، وقد أشارت إحدى الدراسات إلى أن تحسين جودة التدقيق تدعم الثقة في مصادقية القوائم المالية وبالتالي زيادة ثقة المستخدمين للقوائم عند اتخاذ القرارات.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> هيبية صنهاجي ، لعروم محمد أمين، مجلة اقتصاد المال والأعمال ، المجلد الثاني، العدد الثاني، ديسمبر 2017، ص77.

<sup>2</sup> هيبية صنهاجي وآخرون، أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد 01، العدد 01، ديسمبر 2017، ص434.

**6. أداة تنافسية جيدة:**

تعد المنافسة على الأتعاب أحد المخاطر التي تهدد مهنة التدقيق، وذلك لما لها من تأثير سلبي على استقلال المدققين، لذلك تعد الجودة أداة استراتيجية جيدة لتحقيق ميزة تنافسية في سوق الخدمة، ووسيلة لتحسين معدلات الربحية وتحقيق رضا و ولاء العملاء.<sup>1</sup>

بالإضافة إلى ما سبق يمكن تحديد أهمية جودة التدقيق الخارجي في ما يلي :

1- يهدف المدقق الخارجي إلى تنفيذ عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة و إلى إضفاء أعلى درجات المصداقية على تقريره.

2- تسعى الشركة إلى تأكيد تمتع قوائمها المالية بالموثوقية، مما يوجب القيام بعملية التدقيق بأعلى مستوى من الجودة .

3- ترى المنظمات المهنية أن تنفيذ عملية التدقيق بأعلى مستوى من الجودة يحقق المصلحة لجميع مستخدمي القوائم المالية.

4- تمثل جودة مهنة التدقيق مقياسا لتقييم مكاتب التدقيق في ظل المنافسة الشديدة بين تلك المكاتب.<sup>2</sup>

5- تعتبر جودة التدقيق وسيلة تخدم فئات كثيرة متمثلة في أطراف داخلية وخارجية، تعتمد اعتمادا كبيرا على البيانات المالية التي يعتمد عليها المدقق الخارجي المستقلة، وذلك تلبية لاحتياجاتها الواسعة و غير المتجانسة من المعلومات و التي تختلف حسب اختلاف مصالحها و أهدافها، تتمثل هذه الأطراف في المؤسسات التمويلية، الاستثمارية، إدارة المؤسسة، المساهمين، اتحادات و نقابات العمال، المستثمرين المحتملين، الجهات الحكومية و العملاء، بالإضافة إلى أطراف أخرى.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> حمزة علاوي ، دور التحليل المالي في تحسين جودة التدقيق الخارجي –دراسة عينة من مكاتب المحاسبة ومحافظي الحسابات- ، تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2016، ص40.

<sup>2</sup> راوية مجوجة، أثر مناهج التدقيق على جودة التدقيق الخارجي –دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات بكل من ورقلة، تقرت، حاسي مسعود، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص تدقيق ومراقبة تسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2016، ص4.

<sup>3</sup> محمد بن لدغم، محمد أمين لعريجي، مساعدة التدقيق الداخلي للتدقيق الخارجي من أجل تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص83.

## المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي:

أولاً: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والمرتبطة بمكتب التدقيق:

هي مجموعة من العوامل التي لها تأثير كبير على جودة التدقيق الخارجي والمرتبطة بمكتب التدقيق، والتي تتمثل أهمها في ما يلي:

### 1- حجم مكتب التدقيق:

يعتبر حجم مكتب التدقيق أحد خصائص جانب العرض الذي يؤثر في جودة خدمة التدقيق الخارجي، حيث يتم الاعتماد عليه كمقياس غير مباشر لجودة التدقيق خاصة وأنه مؤشر يمكن ملاحظته وإدراكه بسهولة في سوق التدقيق. ويمكن قياس حجم مكتب التدقيق وفقاً لعدة معايير كعدد العاملين بالمكتب، عدد العملاء، إجمالي أصول أو مبيعات العملاء، حجم أتعاب التدقيق، أو كون مكتب التدقيق أحد مكاتب التدقيق الأربعة الكبرى BIG4، وقد أشار Simunic and Stein (1987) أن مكاتب التدقيق الكبرى أكثر قدرة من مكاتب التدقيق الأقل حجماً على اكتشاف الأخطاء بالنظر لامتلاكها موارد وإمكانات أكبر، كما أن لها القدرة على اجتذاب المدققين من ذوي الكفاءات العالية والخبرة للعمل لديها وهو ما يجعلها أكثر قدرة من غيرها على تأدية مهام التدقيق بمعايير جودة أعلى.

### 2- سمعة مكتب التدقيق:

يمكن اعتبار سمعة مكتب التدقيق أحد الأصول المعنوية الخاصة به والتي يتم اكتسابها من خلال الممارسة والقدرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية. ويمكن ملاحظة وجود آثار اقتصادية مباشرة كنتيجة للحصول على خدمات مكاتب تدقيق ذات سمعة عالية، والتي عادة ما تكون من مكاتب التدقيق الكبرى، مما يؤكد وجود ارتباط بين سمعة المكتب وجودة التدقيق. وقد اقترحت Palmrose (1988) معدل الدعاوى القانونية كمؤشر لقياس سمعة مكتب التدقيق، حيث أظهرت نتائج الدراسة التي قامت بها أن مكاتب التدقيق من غير الثمانية الكبار (في ذلك الوقت) كمجموعة تعرضت لقضايا أكثر من الثمانية الكبار، وبالتالي هناك علاقة عكسية بين عدد القضايا المرفوعة ضد مكتب التدقيق وجودة خدمة التدقيق التي تقدمها.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> طارق تليلي، هوارى سويسي، محددات جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر -دراسة ميدانية، مجلة الباحث، 2019، ص375.

**3- ارتباط مكتب التدقيق المحلي بمكتب تدقيق عالمي:**

يستخدم هذا العامل كمؤشر على جودة التدقيق الخارجي نظرا لأهميته في الحكم على جودة التدقيق، والسبب الرئيسي لذلك هو الطبيعة التنظيمية والهيكلية، بالإضافة إلى السمعة والتي تفرض شروط وقيود على مكاتب التدقيق العالمية، سواء في ممارسة المهنة في مكاتبها الرئيسية أو في فروعها أو عند ارتباطها مع مكاتب تدقيق محلية. فهذه المكاتب تتصف بالتنظيم الداخلي العالي، وإتباع إجراءات الرقابة على جودة الأداء المهني، وتعمل للحفاظ على سمعتها، نظرا لما لذلك من آثار مباشرة على ما تحققه من إيرادات.

**4- مدى التزام مكتب التدقيق بالمعايير المهنية:**

يعد التزام مكتب التدقيق بالمعايير المهنية عاملا ذا تأثير إيجابي على جودة التدقيق حيث يؤدي ذلك إلى أداء المهنة بواسطة أشخاص مؤهلين علميا وعمليا، ويتمتعون بالاستقلال والموضوعية لإبداء الرأي الفني المحايد، ويقومون ببذل العناية المهنية الكافية والملائمة للوفاء بمسؤولياتهم القانونية والمهنية والشخصية. مما يضمن أداء المهام بشكل منظم وحسن توزيع المهام، مع تجميع الأدلة الكافية والملائمة لإعداد تقرير التدقيق الذي يفي بمتطلبات الأطراف المهتمة به.

**5- خبرة مكتب التدقيق بالصناعة التي تنتمي إليها الشركة محل التدقيق:**

إن خبرة مكتب التدقيق بعمليات الشركة محل التدقيق يؤدي إلى زيادة جودة التدقيق، نظرا لأن تخصص المكتب في صناعة ما يمكنه من معرفة تامة بالإجراءات اللازمة للقيام بمهمة التدقيق في الشركة وتطبيقها بكفاءة عالية.

**6- التقدم التقني في أداء المهنة:**

إن اعتماد مكتب التدقيق على التكنولوجيا الحديثة و استخدام الأساليب الإحصائية في تنفيذ عملية التدقيق يزيد من جودة التدقيق.

**7- قيود الوقت:**

بعض الشركات تضع وقتا محددا للانتهاء من أعمال التدقيق، وهذه القيود لها تأثير على أداء المدقق، فنجد أن مكاتب التدقيق الكبيرة تضع خطة زمنية تكفل كفاءة وفعالية الأداء وتسهم في تخفيض تكلفة عملية التدقيق. وبالتالي فإن عامل الوقت المحدد للانتهاء من مهمة التدقيق يؤثر على جودة التدقيق، ولذلك يجب وضع خطة زمنية لأداء المهنة والتركيز على الجودة كمعيار له الأولوية على معيار الوقت المحدد للانتهاء من عملية التدقيق.

8- عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق:

إن فشل مدقق الحسابات في القيام بعملية التدقيق بكفاءة وبالتالي زيادة ثقة الطرف الثالث في القوائم المالية، قد تعرضه لدعاوى قضائية من الطرف الثالث لمطالبته بتعويض عن الضرر الناتج عن إهماله لعمله، وهذه الدعاوى القضائية لها تأثير سلبي على سمعة مكتب التدقيق وإدراك الطرف الثالث لجودة الخدمات التي يقدمها، ونتيجة لذلك يمكن القول بأن عدم وجود دعاوى قضائية مرفوعة ضد مكتب التدقيق يعد مقياساً على جودة عمليات التدقيق المنجزة.

9- مدى استمرار مكتب التدقيق في تدقيق الشركة محل التدقيق:

هناك وجهات نظر مختلفة بخصوص نوعية تأثير هذا العامل على جودة التدقيق الخارجي، فهناك من يؤيد الالتزام بتغيير المدقق الخارجي لأن طول فترة ارتباطه مع العميل تجعل عمل المدقق متكرراً ويجعل المدقق يعتقد بأنه على علم تام بمشاكل الشركة وتفقدته صفة الشك المهني، كما يترتب عليها فقدان استقلاليته وموضوعيته، مما يؤثر على قدرته على اكتشاف الأخطاء الجوهرية والإفصاح عنها، هذا ما يؤثر سلباً على جودة التدقيق الخارجي. في حين يرى آخرون أن استمرار العلاقة مع العميل يزيد من خبرة المدقق بالشركة محل التدقيق مما يزيد من فرص اكتشاف الأخطاء الجوهرية في قوائمها المالية مما يعزز جودة عملية التدقيق.

فأغلب الدراسات تثبت وجهة النظر الأولى، بينت دراسة Nashwa 2004 أن هناك انتقادات إلى مهنة التدقيق مطالبة بالتغيير الإلزامي للمدققين كنتيجة لطول فترة العلاقة التعاقدية بين المدقق والعملاء، يؤدي إلى فساد الشك المهني عندهم، وفساد حيادهم واستقلالهم.

ف نجد معظم التشريعات الدولية تؤكد على ضرورة تغيير المدقق الخارجي بعد مرور فترة زمنية معينة، بالرغم من أنه سوف يكون مكلفاً ويزيد عدد عمليات التدقيق لدى شركات ومكاتب التدقيق. فقانون Sarbanes-Oxley ألزم كل الشركات المدرجة في البورصة بتغيير المدقق الخارجي كل خمس سنوات.

10- المنافسة بين مكاتب التدقيق:

تتميز مهنة التدقيق بوجود عدد معتبر من مكاتب التدقيق تقدم خدماتها للعملاء، هذا ما يخلق نوعاً من المنافسة بينها من أجل الحصول على عدد أكبر من العملاء، ولذلك تعتبر جودة التدقيق مطلباً ضرورياً في اختيار العملاء لمكاتب التدقيق.

## 11- التطوير والتعليم المهني المستمر:

نظرا للتطورات والتغيرات التي تميز معظم المهن ومن بينها التدقيق، فمكاتب التدقيق تعمل على مسايرة التطورات الحاصلة في المهنة وتعد التنظيمات من خلال تطوير أداء أعضاء مكتب التدقيق وإطلاعهم على التطورات الحديثة في المحاسبة والتدقيق، لتمتع الأعضاء بالكفاءة والتأهيل اللازمين لتقديم خدمة ذات جودة عالية، فالتعليم والتطوير المهني المستمر لأعضاء مكتب التدقيق يزيد من جودة التدقيق.

## 12- نسبة الأتعاب من الشركة محل التدقيق إلى إجمالي أتعاب مكتب التدقيق:

إن زيادة نسبة مساهمة الشركة محل التدقيق في أتعاب مكتب التدقيق ينقص من جودة التدقيق، وذلك بسبب التأثير السلبي على استقلالية مكتب التدقيق.<sup>1</sup>

## ثانيا: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والمرتبطة بفريق التدقيق:

### 1- استقلال المدقق:

يعتبر من أهم المفاهيم التي تميز مهنة التدقيق، و يشمل استقلال المراجع على: الحق في الإشراف على مندوبية وتوجيه أعمالهم بدون أي تدخل من الشركة التي يقوم بمراجعتها، والحرية التامة في اختيار إجراءات وطرق الفحص التي يقوم بها، بالإضافة إلى حرية التعبير عن الرأي في التقرير الذي يدلي به على القوائم المالية بدون خوف من اتخاذ إجراءات انتقادية ضده .

### 2- خبرة فريق التدقيق:

تؤثر الصفات الشخصية لفريق المراجعة على كفاءة وفاعلية أداء عملية المراجعة بشكل جوهري، ومن تلك الصفات ذات الأثر الكبير على عملية التقدير الشخصي وإصدار الأحكام في المراجعة الخبرة المهنية لفريق المراجعة.

### 3- الإشراف على فريق التدقيق :

توكل مهام الإشراف على عملية المراجعة عادة إلى المراجعين الذين يشغلون مستويات تنظيمية عليا (مدراء المراجعة، المراجعين)، حيث يوكل إلى هؤلاء المراجعين مسؤولية تدريب وتوجيه ومتابعة المراجعين المساعدين خصوصا في المهام غير العادية والمعقدة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> نشيدة أحططاش ، أثر جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات -دراسة ميدانية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سطيف، 2017، ص75.

ثالثاً: العوامل الأخرى المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي:

1- عوامل اقتصادية: إن الأزمات المالية الأخيرة كأزمة إنرون و ورلد كوم Enron و Worldcom و كذا مكتب التدقيق أرثير أندرسون Arthur Andersen الذي تعرض للمساءلة و الحل، دفع الحكومات و الهيئات إلى إعادة النظر في مسؤولية مكاتب التدقيق لما يحدث للمؤسسات الاقتصادية و كذا طبيعة و نوعية الخدمات التي تقدمها.

2- عوامل قانونية: يجب على كل من مكاتب التدقيق وكذا المؤسسات التقيد بالقوانين المفروضة من طرف الدولة، و يجب على المدقق احترام جميع القوانين و التقيد بها، فعدم اكتشاف تهرب بعض المؤسسات من الضرائب مثلاً، يؤثر سلباً على جودة المراجعة.

3- عوامل ثقافية: يؤثر المناخ الثقافي للمدقق على أسلوبه في التفكير وكذا طرق جمع أدلة الإثبات وبالتالي على مستوى جودة عملياته، وكذا ثقافة أفراد المجتمع ومعرفتهم بأهمية التدقيق يدفعهم للمطالبة بالرفع من جودة هذا الأخير.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> مباركة شنخ، التأهيل المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة المراجعة دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات بولايي ورقلة والوادي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، تخصص دراسات محاسبية و جبائية معمقة، جامعة ورقلة، 2017، ص16.  
<sup>2</sup> سناء مالطي، المبارك محمد، التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من جودة التدقيق الخارجي دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات لولايي سيدي بلعباس وتلمسان، المجلد03، العدد01، Revue des Réformes Économiques et Intégration، 2020، ص77.

**المطلب الثالث: معايير التدقيق الخارجي وأنواعه و إعداد تقرير التدقيق الخارجي:**

**الفرع الأول: معايير التدقيق الخارجي:**

أصدر مجمّع المحاسبين القانونيين معايير المراجعة والتي تنقسم إلى مجموعات ثلاث هي:

- معايير عامة.
- معايير متعلقة بالعمل الميداني.
- معايير متعلقة بإعداد التقرير.

**أولاً: المعايير العامة:** وتسمى كذلك معايير شخصية لأنها تتعلق بالصفات الشخصية للمراجع الخارجي وعلاقتها بجودة ونوعية الأداء المطلوب ومن ثمّ مدى الحكم على مصداقية النتائج المتوصل إليها. وعلى هذا الأساس فقد تبنى مجمع المحاسبين القانونيين معايير ثلاثة هي:<sup>1</sup>

**1- معيار كفاءة المراجع:**

يستند التدقيق الخارجي أساساً إلى المعيار العلمي جنباً إلى جنب مع التأهيل المهني إذ يجب فحص القوائم المالية وحالة المستندات المحاسبية من طرف مدققين ذوي التدريب الفني الكافي والخبرة كمراجعين.

**1 - التأهيل العلمي:**

يعني هذا المعيار أن المراجع يجب أن يتمتع بالمعرفة العلمية الكافية في مجالات المحاسبة والضرائب وغيرها من المجالات المرتبطة بالممارسة المهنية، إضافة إلى ذلك يجب أن يستمر المراجع في التدريب والتعليم طوال ممارسته للمهنة ليظل ملماً بالتطورات الحديثة في تلك المجالات، ويظل مستعداً لاكتساب المعرفة في مجالات جديدة.

**2 - التأهيل العملي:**

يقصد بالتأهيل العملي أنه بالإضافة إلى التأهيل العلمي، فإنه لا بد على المرشح لممارسة مهنة التدقيق قضاء فترة للتدريب المهني في إحدى مكاتب التدقيق قبل البدء في مزاولة المهنة، وأن

<sup>1</sup> عبد السلام محمودي، دور المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية -دراسة ميدانية بشركة توزيع الكهرباء والغاز بمدينة توزيعة برج بوعريبرج-، مذكرة نيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2018، ص13.

مسؤولية المدقق أن يحيط المتدرب بعنايته وإشرافه وتقديم المساعدة له خلال فترة التدريب.<sup>1</sup> وبالتالي تتطلب ممارسة مهنية من أعضائها لفترة زمنية محددة.<sup>2</sup>

## 2- معيار الاستقلال:

يجب أن يتوفر في المدقق أو المدققين خلال كافة مراحل عمل التدقيق الاستقلال، والذي يعرف بأنه "القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية". فهذا الاستقلال هو ركيزة مهنة التدقيق، ومن ثم فإنه يجب تأكيد هذا المعيار في برامج تدريب المدققين فضلا عن تأكيده عند الإشراف ومتابعة أداء مهمة التدقيق، أي أن رأي المدقق يكون لا قيمة له اجتماعيا أو اقتصاديا إذا كان المدقق غير مستقل عن عميله. و استقلال المدقق يكون في تفكيره وفي مظهره.<sup>3</sup>

و هناك نوعان من الاستقلال فالأول يخص الاستقلال المهني وهو ضروري لممارسة المهنة، وتحكمه معايير ذاتية مما يؤدي إلى التحرر من الرقابة أو السلطة العليا إذ يعتمد على نفسه ولا يكون تابعا لعملية إبداء الرأي، والثاني خاص باستقلال التدقيق فهو مرتبط بعملية إبداء الرأي في القوائم المالية ويعني ذلك التزام المدقق بالموضوعية وعدم التحيز عند إبداء رأيه.<sup>4</sup> واستقلال المدقق يكون في:

- انعدام أية مصالح مادية أو قرابة في المؤسسة المراد التدقيق فيها، لأن وجود ذلك قد يؤثر على استقلاليته في إبداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية الختامية.
- استقلال المدقق في إعداد برنامج التدقيق وخطوات العمل وحجم.
- استقلال المدقق في مجال فحص جميع المستندات والبيانات والسجلات والوثائق واختيار حجم العينة المراد فحصها من مجموع المفردات.
- الاستقلالية في إعداد وكتابة التقرير الواضح لعملية الفحص والتحقق من عناصر نظام المعلومات المحاسبية مع إظهار كافة الحقائق التي تم اكتشافها إبان عملية الفحص وإعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية الختامية.<sup>5</sup>

إن أهمية الثقة ودرجة الاعتماد على رأي المراجع الخارجي يتحددان بمدى استقلال المراجع وحياده في إبداء رأيه. لأنه غالبا ما تكون مصالح مستخدم القوائم المالية و الأطراف

<sup>1</sup> سالم عصام، واقع مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر -دراسة ميدانية-، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر- تخصص مالية وجبابة، جامعة المسيلة، 2015، ص20.

<sup>2</sup> محمد أحمد كاسب خليفة، حوكمة الشركات ما بين التمويل والتدقيق الداخلي، دار الفكر الجامعي، بدون بلد نشر، ص69.

<sup>3</sup> عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2010، ص30.

<sup>4</sup> تامر مزيد رفاعة، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2017، ص140.

<sup>5</sup> حمزة بطينة وآخرون، دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية -دراسة ميدانية لشركة بلاستي أنابيب ذ.م.م.-، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، تخصص محاسبة، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، 2018، ص13.

الأخرى متعارضة. و بالتالي تحتاج إلى رأي فني محايد في الأوضاع المالية للمؤسسة. فيجب أن يبتعد المدقق عن أية مواقف مشككة في مصداقيته.

### 3- معيار العناية المهنية الواجبة :

من أولويات المدقق أن يقوم ببذل العناية المهنية الواجبة والالتزام بقواعد السلوك المهني عند القيام بعملية التدقيق وإعداد التقرير، وترجع أهمية هذا المعيار إلى طبيعة مهنة المحاسبة فهي تتطلب مهارة خاصة من مزاوليها ويعتمد على خدماتها العديد من الأطراف إذ يلزم المدقق بمستوى أداء معين عند ممارسته للمهنة.

فيجب بذل الجهد اللازم من طرف المدقق أثناء القيام بعملية التدقيق أي بمعنى آخر الإلتقان والحرص الشديد على أداء العمل على أكمل وجه، فالمدقق نائب عن المساهمين ويلتزم من خلال هذه المهمة على بذل الجهد والعناية من أجل الخروج بتقرير سليم.

ويتعلق مفهوم العناية المهنية الواجبة - والذي يعتمد على فرض التزامات المهنة قبل الطرف الثالث - ماذا يجب أن يعمل المراجع وكيفية أداء هذا العمل، فكل فرد يقدم خدمات للمجتمع يجب أن يتحمل مسؤولية أداء مهمته كمهني وبنفس درجة المهارة العادية المتوافرة بشكل عام لدى غيره في نفس المجال.

هذا من ناحية أما الأخرى فإن مفهوم العناية المهنية الواجبة يعترف أن المراجع - وكأي إنسان آخر - معرض للخطأ في التقدير والحكم، وهذه الأنواع من الأخطاء تحدث في كل المهن، فالمراجع يؤدي خدمته بكل إخلاص وأمانة ولكنه قطعاً ليس معصوماً من الخطأ، فهو مسؤول أمام العميل وأمام الطرف الثالث عن الإهمال وعدم الإخلاص والأمانة، وهذا ما أكدته العديد من القضايا التي طرحت أمام القضاء.<sup>1</sup>

وتطلب العناية المهنية من المراجع أن يتفهم جيداً طبيعة العمل الذي يقوم به، ولماذا يقوم به، وإذا لم يكن متأكداً من أي جزء من هذا العمل، فإنه يقع عليه مسؤولية البحث عن الاستشارة المناسبة، كما تتطلب التخطيط والإشراف الكامل لأي نشاط أو مهمة مهنية يكون مسؤولاً عنها، وأن يقوم بإعداد أوراق عمل كاملة ودقيقة لأنه إذا تم إعداد أوراق العمل دون اهتمام وبشكل غير كامل، فإن هذا يثير الشك في الأدلة التي قام المراجع بتجميعها، ويفرض اجتهاد المراجع مسؤولية تقديم الخدمات المهنية بدون إبطاء وبدقة واهتمام وأن تكون الخدمة كاملة وأن يلتزم بالمعايير الفنية والأخلاقية الملائمة للتطبيق من كل مهمة.

<sup>1</sup> وليم توماس، أمرسون هنكي، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، ص56.

ويمكن النظر إلى هذا المعيار على أنه يتضمن معايير المراجعة التسعة الأخرى، إذ يجب على المراجع أن يأخذ بعين الاعتبار معايير العمل الميداني ومعايير التقرير لكي يحقق وفاءه بمفهوم بذل العناية الواجبة، ويمكن تحقيق معايير العمل الميداني ومعايير التقرير إذا كان قد تم تدريب المراجع واكتسابه الخبرة و لديه الاتجاه الذهني المستقل و بغير ذلك لا يمكن الوفاء بمجموعة المعايير. و يجب على المراجع أن يجمع بين ما توصل إليه خلال عمله ويعتمد على خبرته و أحكامه المهنية للوصول إلى خلاصة (نتيجة) عن عدالة القوائم المالية أو بعض الأوجه الأخرى لعملية المراجعة.<sup>1</sup>

## ثانياً: معايير العمل الميداني:

### 1- الإشراف والتخطيط المناسب:

تتعلق بتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق أي أن المدقق يخطط ويشرف بشكل مناسب على مساعديه.

يعتمد معيار الإشراف والتخطيط المناسب على مفهوم العناية المهنية الواجبة، فالغرض بذل عناية مهنية معقولة ومناسبة في أداء مهمة التدقيق فإن الأمر يتطلب ضرورة قبول مهمة التدقيق والتعاقد عليها في وقت ملائم، فضلاً عن التخطيط المناسب والكافي لإجراءات التدقيق الفعلية، والتعيين والإشراف المناسب على مساعدي المدقق أثناء القيام بمهمة التدقيق وفيما يتعلق بقبول المهمة فإنه من الأفضل أن يتم تعيين المدقق في وقت مبكر قبل نهاية السنة المالية للعميل، ذلك لأن عناصر هامة من العمل الميداني يجب أدائها قبل تاريخ إعداد الميزانية (خلال السنة المالية للعميل)، وبالشكل الذي يمكّن المدقق من أن يكون أكثر كفاءة. فالتخطيط يجب أن يشمل إجراءات الفحص التحليلي التمهيدي اللازم للمساعدة على تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة والتي تتطلب اهتماماً أكثر خلال عمل المراجعة النهائية، الذي يتم في أو بعد آخر السنة المالية، كما أن الدراسة والتقييم المبدئي للرقابة الداخلية يمثل أمراً هاماً ومفيداً، فهذه الإجراءات تمكّن من تحديد مناطق الضعف في نظام الرقابة الداخلية، والتي ستتطلب مزيداً من الاختبارات وتوسيع نطاق الفحص للأرصدة الناتجة عن النظام في هذه الحالة.

<sup>1</sup> عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، الطبعة الثالثة، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، 2011، ص53.

و بالطبع فإن تخطيط مهمة التدقيق سيتضمن تحديد الإستراتيجية الشاملة للمهمة المتوقعة فضلا عن نطاق الفحص، أما الإشراف فإنه يتضمن توجيه المساعدين القائمين على تنفيذ وتحقيق أهداف الفحص، وتحديد ما إذا كانت هذه الأهداف قد تحققت في نهاية العمل الميداني أم لا.<sup>1</sup>

## 2- معيار دراسة وتقييم الرقابة الداخلية:

يجب القيام بدراسة سليمة وتقييم دقيق لنظام الرقابة الداخلية المتبع كأساس لتقرير مدى الاعتماد عليه.

و تتضمن الرقابة الداخلية الخطة التنظيمية وكافة الطرق التي تتبناها المؤسسة لحماية أصولها وضبط الدقة والثقة في بياناتها المحاسبية، والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية، وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة مقدما. وتعتبر إدارة المؤسسة مسؤولة بشكل كامل عن تصميم وتنفيذ وكذلك التحقق من مدى تنفيذ بنية الرقابة الداخلية بفعالية.

ويقصد بنظام الرقابة الداخلية كل السياسات والإجراءات التي تتبعها الإدارة للمساعدة في تحقيق أهدافها وضمان سير العمل فيها، بما في ذلك حماية الأصول ومنع واكتشاف الغش والخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبية والإعداد المناسب للبيانات المالية التي يمكن الاعتماد عليها.<sup>2</sup>

فالرقابة الداخلية في المؤسسة تقوم بتحديد السلوك العام للتسيير الذي يسعى بدوره إلى احترام صارم للإجراءات والقوانين، كما أنها تعتبر مصدر الثقة و الطمأنينة في المؤسسة. و تهدف الرقابة الداخلية: "إلى إدراك وكشف الأخطاء وتحديد الانحرافات بطريقة عملية وسريعة، كما أنها تتأكد من أن الجرد و التسجيل المحاسبي مطابقان للحقيقة وللقواعد الخاصة بالمؤسسة".<sup>3</sup>

## 3- جمع أدلة الإثبات الكافية:

يجب الحصول على القدر الكافي لأدلة الإثبات عن طريق الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات كأساس سليم يُستند عليه في التعبير عن الرأي في القوائم المالية موضوع التدقيق، فهي تبرز أهمية معيار الحصول على قدر كافٍ من أدلة وقرائن الإثبات لاستخدامها كأساس للتعبير عن الرأي في القوائم المالية وإصدار الحكم على سلامة البيانات.

فيما يخص هذا المعيار يجب أن يتصف بالنوعية و الصلاحية، أي بمعنى أن يكون دليل الإثبات ذا جودة و صلاحية ملائمة، و حتى يتصف الدليل بهذه الخاصية يجب أن يكون فعالا و

<sup>1</sup> محمد الفاتح محمود بشير المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، الأكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي، الطبعة الأولى، مصر، 2018، ص33.

<sup>2</sup> لخضر لقلطي، دراسات في المالية والمحاسبة، دار حميثرا للنشر والترجمة، الطبعة الأولى، القاهرة، 2019، ص22.

<sup>3</sup> لقلطي لخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر دراسة حالة من خلال الاستبيان، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009، ص33.

مناسبا لموقع الاستدلال به، كما يفترض في أدلة الإثبات أن تكون لها قابلية التدقيق و التحقق، فلا يوجد معنى لعملية التدقيق إن لم تكن المعلومات المالية قابلة للتحقق و التدقيق.

يُتطلب من المدقق جمع أدلة الإثبات الكافية، و التي تمثل أساسا معقولا لإبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية، أي أن أدلة الإثبات توفر الأساس المنطقي و الرشيد لتقديرات المدقق حول عدالة و صدق عرض المعلومات المالية، و نعي بالكفاية أن تكون كمية الأدلة المعقولة متاحة لتدعيم و تأكيد رأي المدقق، و لأن أساليب العينات تستخدم غالبا لتحديد و جمع الأدلة، فإن العينة يجب أن تكون كبيرة بدرجة تكفي لتقديم أساس معقول لتكوين رأي المدقق.

قد تأخذ أدلة الإثبات عدة أشكال: الملاحظة المادية، العمليات المحاسبية، المستندات، إقرارات الإدارة و الإجراءات التحليلية. و على المدقق أن يقيّم جودة و صلاحية هذه الأدلة و كفايتها للاقتناع بالدليل.<sup>1</sup>

### **ثالثا: معايير إعداد التقارير:**

#### **1- مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها:**

يجب أن يشير المدقق في تقريره إلى أن القوائم المالية للعميل تم إعدادها وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولا عاما، حيث تعتبر هذه المبادئ هي الأساس الذي يقاس عليه صدق و عرض القوائم المالية.

و يقصد بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولا عاما أن يتم اتباع تطبيق قواعد و أصول محاسبية في مختلف الحالات التي يواجهها المحاسب في عمله، و التي صادق عليها المختصون في مجال المهنة، و يعني ذلك التزام الإدارة بالمبادئ المحاسبية في إعداد و عرض القوائم المالية بما يضمن صدق هذه القوائم، و خلوها من التحريفات الجوهرية سواء كانت تحريفات متعمدة أو غير متعمدة.<sup>2</sup>

#### **2- ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:**

يُتطلب هذا المعيار ضرورة تبيان تقرير المدقق ما إذا كانت المبادئ المحاسبية تطبق بشكل ثابت و متنسق. و تهدف الإشارة إلى ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية إلى:

<sup>1</sup> محمد بن لدغم، تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مرجع سبق ذكره، ص 94.  
<sup>2</sup> رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص 128.

- التأكد على أن القدرة على المقارنة بين القوائم المالية للفترات المتتالية لا تتأثر بشكل جوهري بالتغيرات في تطبيق المبادئ والطرق المحاسبية.

- تعديل ملاتم في تقرير المدقق لو حدث و تأثرت هذه القدرة على المقارنة بشكل جوهري بمثل هذه التغيرات.<sup>1</sup>

### 3- معيار كفاية الإفصاح:

يلزم هذا المعيار المدقق ضرورة الإشارة في تقريره إلى أية معلومات مهمة تخص صدق وعدالة عرض القوائم المالية، لأن الإفصاح المناسب لها هو القاعدة والأساس، ويعني هذا المعيار أنه يفترض كفاية وملاءمة الإفصاح عن القوائم المالية ما لم ينص التقرير على خلاف ذلك. و تبعا لهذا المعيار فعلى المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

- الغاية المثلى المرجوة من الإفصاح المناسب هي المصلحة العامة.

- تعدد القوائم المالية من أحد أطراف العميل، إذن فالأمر يرجع للعميل حول المعلومات التي يجب أو لا يجب أن تتضمنها تلك القوائم.

- ليس للمدقق الحق في إجبار العميل بتعديل القوائم المالية لتعكس إفصاح مناسب في حال رأى أنه الإفصاح غير مناسب أو غير كفاء لا يتواءم مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، - يتمثل الإفصاح السليم لأية قوائم مالية بأن تكون لا تحمل إلا معنى واحد، وأن تكون كاملة وغير منقوصة، وأن تكون ظاهرة بشكل صريح وواضح.

- في بعض الحالات الخاصة مثل تضارب المصالح، قد يكون عدم الإفصاح عن بعض المعلومات بمبرر أكبر من الفائدة التي يعود بها عند الإفصاح، لو ترتب عن الإفصاح ضرر معين على المؤسسة.

- هناك بعض الأحداث قد تقع بعد الانتهاء من إعداد الميزانية وقبل إعداد التقرير، منها ما يؤثر على أحد أرقام القوائم المالية فيجب أخذها بعين الاعتبار عند إعداد القوائم، ومنها ما لا يؤثر في أرقام القوائم المالية لكنها هامة بالنسبة للعمليات المالية فيستوجب الإفصاح عنها، ومنها أحداث ليس لها طبيعة محاسبية و هاته لا يستوجب الإفصاح عنها.<sup>2</sup>

- إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة أو الامتناع عن الرأي مع ذكر الأسباب:

<sup>1</sup> محمد رياض رفاص ، وهراني مجدوب، أثر تقارير المدقق الخارجي في تحسين أداء المؤسسة دراسة حالة مؤسسة إنتاج الحليب سيماكس، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، تخصص تدقيق ومراقبة تسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، 2015، ص29.

<sup>2</sup> آسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق -دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، جامعة أحمد دراية أدرار، 2018، ص20.

يجب على المدقق أن يقوم بإبداء رأيه النهائي في القوائم المالية في تقرير مكتوب وفي فقرة خاصة تسمى فقرة الرأي ويكون رأيه فيها معبرا عن هذه القوائم كوحدة واحدة، ولا يعني ذلك الموافقة التامة أو الرفض الكلي للقوائم المالية، وبصفة عامة يمكن تقسيم الآراء التي يبديها المدقق إلى الأنواع التالية:

- 1- رأي نظيف، وفيه يبدي المدقق رأيه بدون أي تعديلات أو تحفظات.
- 2- رأي غير نظيف، وفيه يبدي المدقق رأيه متضمنا بعض التحفظات.
- 3- رأي معاكس، وفيه يبدي المدقق رأيا عكسيا فقط إذا اعتقد أن القوائم المالية محرفة أو مضللة كلية، بمعنى أنها لا تعبر بوضوح عن المركز المالي للمشروع ونتائج أعماله وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها.
- 4- رأي سلبي (الامتناع عن إبداء الرأي)، وفيه يمتنع المدقق عن إبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية، ويصدر هذا الرأي عندما لا يصل المدقق إلى أدلة وقرائن إثبات كافية لإبداء رأيه.<sup>1</sup>

يعتبر تقرير مدقق الحسابات نتيجة لعملية التدقيق التي يتم توصيلها إلى مستخدمي القوائم المالية، حيث أن تقرير المدقق الخارجي يلعب دورا أساسيا عند اتخاذ مستخدمي القوائم المالية لقراراتهم.

ويجب أن تتوفر في التقرير الشروط التالية:

- يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أُعدت طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
- تعبر القوائم المالية بشكل كاف و مناسب عما تتضمنه من معلومات ما لم يشر التقرير إلى خلاف ذلك.
- يجب أن يتضمن التقرير رأي المدقق عن القوائم المالية كوحدة واحدة، أو قد يمتنع عن إبداء الرأي، وفي هذه الحالة فإن التقرير يجب أن يتضمن أسباب ذلك.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص129.

<sup>2</sup> أمين عمارة ، علاء الدين، بوترة أثر التدقيق الخارجي على مصداقية القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة بمكتب المحاسبة والمراجعة م.ع لشركة ذات مسؤولية محدودة،مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2017، ص13.

الفرع الثاني: أنواع التدقيق الخارجي:

أولاً: من حيث درجة الإلزام:

في ظل هذا المعيار ينقسم التدقيق إلى:

**1- التدقيق الإلزامي:**

وهو التدقيق الملزم بنص القوانين في الدولة، ومثال ذلك، القوانين المنظمة لمؤسسات المساهمة في مختلف الدول، فمن أهم ما تنص عليه هذه القوانين ضرورة تعيين مدقق حسابات أو ما يعرف بمراقب حسابات قانوني للمؤسسة يتولى تدقيق حساباتها وقوائمها المالية، وقد جرى العرف في هذا المجال أن يقوم مجلس إدارة المؤسسة بترشيح مدقق الحسابات، وتصدر الجمعية العامة للمساهمين في المؤسسة قرار تعيينه وتحديد أتعابه.

**2- التدقيق الاختياري:**

وهو التدقيق الذي يتم دون إلزام معين بقانون أو لائحة معينة، ومنها بعض التدقيقات التي قد تطلبها إدارة المؤسسة من المدقق الخارجي لتحقيق غرض معين، أو للتحقق من أمر ما أو لاتخاذ قرار معين بناء على نتيجة التدقيق ومثل ذلك:

أ. تدقيق وفحص عمليات الخزينة في فترة معينة.

ب. تدقيق حسابات وعمليات المخازن المختلفة.

ج. تدقيق بعض عمليات الشراء دون غيرها أو بعض عمليات المبيعات دون غيرها.

د. تدقيق أوراق ومستندات بعض المناقصات التي تمت خلال فترة ما.

أي أن هذا النوع من التدقيق يكون بناء على طلب الإدارة بهدف معين.<sup>1</sup>

**ثانياً: من حيث نطاق عملية التدقيق:**

يقسم التدقيق من حيث النطاق إلى ما يلي:

**1- تدقيق كامل:**

هو التدقيق الذي لا تضع فيه الإدارة أو الطرف المتعاقد مع المدقق قيوداً حول مجال ونطاق عمله، وهذا لا يعني قيام المدقق بفحص كل العمليات التي تمت خلال الدورة، ولكن يشترط في

<sup>1</sup> زينب بوقابة، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة "المعمل الجزائري الجديد للمصبرات" "NCA-Rouïba"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، جامعة الجزائر، تخصص محاسبة وتدقيق، 2011، ص14.

تقرير المدقق في نهاية عمله والذي يتضمن رأيه الفني والمحايد أن يمس كل القوائم المالية دون استثناء، وتكون للمدقق حرية اختيار المفردات التي يخضعها لاختباراته مع تحمله المسؤولية كاملة حول كل المفردات.

## **2- تدقيق جزئي:**

هو العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين، كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة، أو فحص عمليات البيع النقدي أو الأجل خلال فترة محددة، أو فحص حسابات المخازن، أو التأكد من جرد المخزون.

يهدف التدقيق الجزئي إلى الحصول على تقرير متضمنا الخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها الفحص، ولا يهدف إلى الحصول على رأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية ومدى دلالتها للمراكز المالية ونتيجة الأعمال كما هو في التدقيق الكامل. ويجب على المدقق في التدقيق الجزئي الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوب قيامه بها ونطاقها ليحمي نفسه، ولا ينسب إليه تقصير في الأداء.<sup>1</sup>

## **ثالثا: من حيث توقيت عملية التدقيق:**

هناك نوعان من التدقيق من حيث توقيت عمليتهما و هي: التدقيق النهائية و التدقيق المستمر.

### **1- التدقيق النهائي:**

في هذا النوع من التدقيق، يقوم المدقق بعملية التدقيق بعد انتهاء الفترة المالية و انتهاء المحاسب من عمله و إقفاله للحسابات الختامية، و هذا النوع من التدقيق يصلح في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة أين يقتصر المدقق على فحص و مراجعة الميزانية، كما يطلق على هذا النوع من التدقيق اسم "مراجعة الميزانية".

### **2- التدقيق المستمر:**

إن هذا النوع من التدقيق بالغ الأهمية في المؤسسات الكبيرة أين يقوم المدقق بتدقيق الحسابات طوال السنة المالية بقيامه بزيارات متعددة و التي يمكن أن تكون مفاجئة، زيادة على ذلك يقوم نفس المدقق بتدقيق الحسابات الختامية للمؤسسة الشيء الذي يعطي الوقت الكافي للتعرف على المؤسسة كما يسهل و يسرع في اكتشاف الأخطاء و حالات الغش، و انتظام العمل بالنسبة

<sup>1</sup> محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، جامعة الجزائر 3، تخصص محاسبة وتدقيق، 2011، ص14.

للمدقق، و التقليل من التلاعب بالدفاتر و السجلات المحاسبية و عدم إهمال العامل بالمؤسسة لعمله نظرا للتدخل المستمر للمدقق.<sup>1</sup>

### **رابعاً: من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات:**

يمكن تقسيم التدقيق من زاوية مدى الفحص الذي يقوم به المدقق إلى ما يلي:

#### **1- التدقيق الشامل:**

و فيه يقوم المدقق بفحص جميع القيود و الدفاتر و السجلات و المستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام و أنها صحيحة، كما أنها خالية من الأخطاء و الغش.

لذلك نجد أن هذا النوع من التدقيق يناسب المؤسسات الصغيرة، و لا يناسب المؤسسات الكبيرة نظرا لزيادة أعباء التدقيق، بالإضافة إلى تعارضه مع عاملَي الوقت و التكلفة اللذين يحرص المدقق دائما على مراعاتهما باستمرار.

#### **2- التدقيق الاختباري:**

ويقصد به استخدام العينات الإحصائية في إجراء عملية التدقيق. إن أتباع المدقق للأساليب الإحصائية يعتمد على الخبرة و مدى إلمامه بالمفاهيم الإحصائية الهامة مثل: العينة، المجتمع، الوسط الحسابي، التوزيع الطبيعي و كذلك طرق اختيار العينات الإحصائية.<sup>2</sup>

### **خامساً: من حيث القائم بعملية التدقيق:**

ينقسم التدقيق حسب القائم به إلى التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي.

#### **1- التدقيق الداخلي:**

يعرّف التدقيق الداخلي بأنه "نشاط و فحص تأكيدي مستقل و موضوعي لتقييم و تحسين فعالية إدارة المخاطر و التحكم في العمليات، و يهدف إلى تعظيم قيمة المؤسسة و تحسين عملياتها وفق منهج و خطوات و إجراءات منظمة".

إن التدقيق الداخلي هو تدقيق العمليات و المستندات الخاصة بالمؤسسة بمعرفة المؤسسة ذاتها، و هو نشاط تقييمي يتم من خلال تنظيم معين، يهدف إلى التحقق و فحص العمليات و القيود

<sup>1</sup> محمود عمر محي الدين ، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة و المعايير الدولية دراسة مقارنة (حالة الجزائر)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، المركز الجامعي بالمدينة، تخصص المالية و المحاسبة، 2008، ص 30.

<sup>2</sup> بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر و تحسين نظم الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا -مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، تخصص دراسات مالية و محاسبية معمقة، جامعة فرحات عباس-سطيف، 2011، ص 11.

والمستندات بشكل مستمر كأساس لخدمة الإدارة، وهو يعتبر بمثابة رقابة إدارية تمارس لقياس وتقييم فعالية أساليب الرقابة الأخرى ويتم من خلال هيئة داخلية أي مدققين موظفين لدى مؤسسة. ويشمل التدقيق الداخلي أنظمة الرقابة الداخلية المحاسبية والإدارية والضبط الداخلي.

يُسند التدقيق الداخلي إلى شخص من داخل المؤسسة حيث يقوم بفحص العمليات والدفاتر و المستندات ومدى الالتزام بالمعايير المحاسبية، أي أنها وظيفة كباقي الوظائف الأخرى وهي تعمل كذلك على فحص و تقييم ملاءمة و فعالية أنظمة التدقيق الداخلي الموضوعة من قبل المؤسسة وذلك لتوجيه أنشطتها نحو تحقيق الأهداف المسطرة ومدى توافقها مع السياسات والخطط المرسومة.

يعتبر التدقيق الداخلي أداة مستقلة تعمل من داخل المؤسسة للحكم والتقييم لخدمة أهداف الإدارة، وهي جزء من نظام الرقابة الداخلية وأداة في يد الإدارة تعمل على مدها بالمعلومات المستمرة فيما يتعلق بالنواحي التالية:

- دقة أنظمة الرقابة الداخلية.
- الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المؤسسة.
- كفاءة و كفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي.

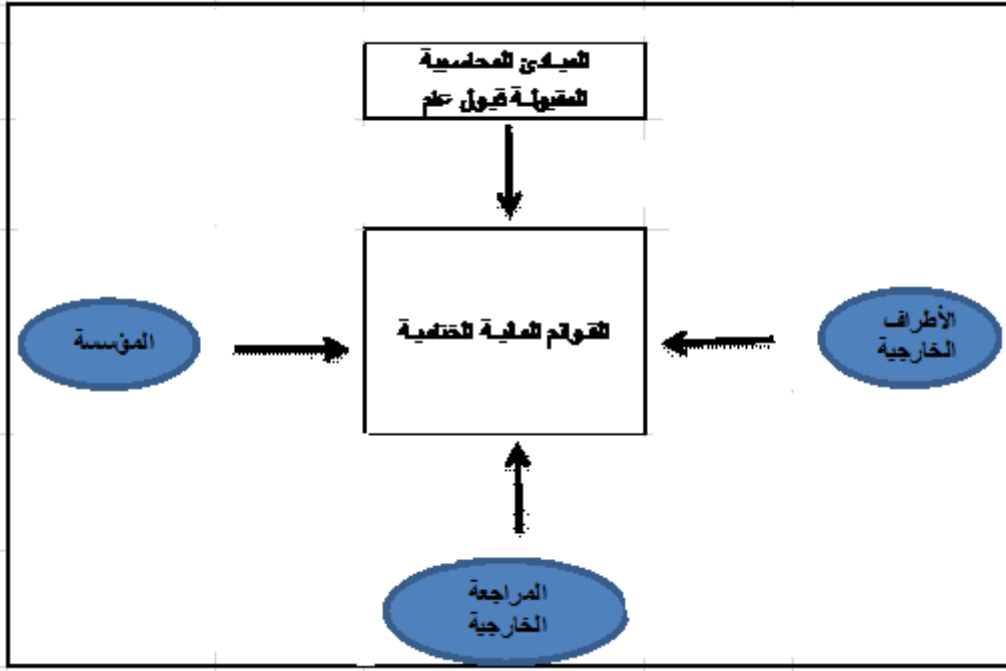
## 2- التدقيق الخارجي:

هو التدقيق الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية الفحص الفني الدقيق والبناء لأنظمة الرقابة الداخلية والحسابات والسجلات والمستندات الخاصة بالمؤسسة موضوع التدقيق، والذي يقوم به هو الشخص المهني المؤهل والمستقل بقصد إبداء رأي فني محايد ومدعم بالحجج حول النوعية وثقة المعلومات المالية المعروضة من طرف المؤسسة وذلك بالالتزام بالمعايير والمبادئ المحاسبية المعمول بها.

إن أهداف التدقيق الخارجي تلتقي مع أهداف التدقيق الداخلي، وبذلك فإن التعاون الوثيق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يؤدي إلى ضمان سلامة تسجيل العمليات المالية للمؤسسة في الدفاتر والسجلات وكذلك ضمان تعبير القوائم المالية الختامية بشكل صحيح عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها من ربح أو خسارة.

تتم عملية التدقيق الخارجي وفقا لمسار يمكن إظهاره من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (01): المسار العام للتدقيق الخارجي



من الشكل نلاحظ أن محافظ الحسابات وسيط بين المؤسسة والأطراف الخارجية من خلال إضفاء صيغة المصدقية على بيانات المؤسسة، حيث يقوم بتدقيق القوائم المالية الختامية وفق المبادئ المتعارف عليها لضمانة مستخدمي هذه القوائم المالية.<sup>1</sup>

ويختلف التدقيق الداخلي عن التدقيق الخارجي من حيث الهدف من وراء كل منهما، ونطاق العمل و الأساليب المستخدمة والتبعية. فالهدف الرئيسي للتدقيق الخارجي هو إبداء الرأي في مدى صحة وعدالة الأرقام التي تشتمل عليها القوائم المالية المنشورة للوحدة محل التدقيق، بينما الهدف من التدقيق الداخلي هو التحقق من مدى التزام العاملين بالوحدة بالسياسات واللوائح والنظم الموضوعية بمعرفة إدارة الوحدة بالإضافة إلى تقييم مدى كفاءة وفعالية الأداء بهذه الوحدة. ومن حيث نطاق العمل فإن التدقيق الخارجي يهتم أساسا بالتصرفات المالية للوحدة محل التدقيق وهو ما يتطلب التركيز على نظام الرقابة الداخلية بهذه الوحدة ونظامها المحاسبي، أما التدقيق الداخلي بالإضافة إلى تقييم نظم الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي المتبع بالوحدة فيمتد نشاطه - وبصفة خاصة نشاط التقييم - إلى كافة الأمور التي ترى إدارة الشركة أو الوحدة فحصها والتقرير عنها.

<sup>1</sup> فريد بولجال ، مرجع سبق ذكره، ص17.

ومن حيث الأساليب المستخدمة في تنفيذ عملية التدقيق فإن التدقيق الخارجي يهتم أساساً بالأساليب الفنية لتجميع أدلة الإثبات الموضوعية عن الأحداث المالية للوحدة ونتائجها بينما يستخدم المدقق الداخلي العديد من هذه الأساليب بالإضافة إلى أساليب أخرى كمعايير التكلفة والنسب المالية وتحليل الانحرافات عن خطة الموازنة بالشكل الذي يمكنه من تحقيق الأهداف المحددة له من قبل إدارة الوحدة، ومن حيث التبعية فإن المدقق الخارجي يعتبر وكيلًا عن أصحاب أو ملاك الوحدة محل التدقيق ومن ثم فهو يتمتع بالاستقلال أو الحياد عن إدارة هذه الوحدة أما المدقق الداخلي فهو موظف بالوحدة محل التدقيق ومن ثم فهو يتبع لإدارة هذه الوحدة ويأتمر بأوامرها مما يحد من درجة استقلاله وحياده .

ومع كل الاختلافات إلا أن التدقيق الداخلي يكون داعمًا للتدقيق الخارجي.<sup>1</sup>

### الجدول رقم (3): الفرق بين التدقيق الداخلي والخارجي

م	بيان	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
1	الهدف	1- تحقيق أعلى كفاية إدارية و إنتاجية من خلال القضاء على الإسراف واكتشاف الأخطاء والتلاعب في الحسابات 2- التأكد من صحة المعلومات للاسترشاد بها في رسم الخطط واتخاذ القرارات وتنفيذها	إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة التقارير المالية عن فترة محاسبية معينة وتوصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة منها.
2	علاقة القائم بعملية التدقيق بالمنشأة	موظف من داخل المنشأة	شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المنشأة (مستقل)
3	نطاق وحدود التدقيق	تحدد الإدارة عمل المدقق، كما أن طبيعة عمل المدقق الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص والاختبارات لما لديه من وقت وإمكانيات تساعده على مراجعة عمليات المنشأة	يحدد نطاق وحدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المنشأة والمدقق الخارجي والعرف السائد، ومعايير التدقيق المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين المنظمة لمهنة التدقيق وغالبا ما تكون خارجية تفضيلية أو اختيارية وفقا لطبيعة وحجم عمليات المنشأة محل التدقيق.
4	التوقيت المناسب للأداء	1- يتم الفحص بصورة مستمرة طول السنة المالية 2- اختياري وفقا لحجم المنشأة	1- يتم الفحص بصورة نهائية طوال السنة المالية (مستمرة) 2- قد يكون كاملا أو جزئيا 3- إلزامي وفقا للقانون السائد

<sup>1</sup> محمد نصر الهواري، محمد توفيق محمد، أصول المراجعة والرقابة الداخلية التأصيل العلمي والممارسة العملية، 1999، ص7.

5	المستفيدون	إدارة المنشأة	1- قراء التقارير المالية 2- أصحاب المصالح 3- إدارة المنشأة
---	------------	---------------	--

1

### سادسا: من حيث نوع البيانات:

ينقسم التدقيق من حيث نوع البيانات إلى ثلاثة أنواع وهي: التدقيق التشغيلي و تدقيق الالتزام و تدقيق القوائم المالية:<sup>2</sup>

#### 1- التدقيق التشغيلي : Operational audit

يعتبر هذا النوع من التدقيق هو التطور الطبيعي للتدقيق المالي و إن كان يتجاوزه من حيث النطاق، حيث يهتم بتدقيق الأنشطة التشغيلية المتعلقة بعمليات وسياسات وإجراءات المنشأة للحكم على مدى كفاءتها و انتظامها ومدى فاعليتها ومقارنتها بالأهداف المحددة مسبقا، وإعداد التقرير وتقديم التوصيات اللازمة للإدارة بشأنها لتحسين عمليات المنظمة، ومن الأمثلة على هذا النوع من التدقيق:

- تدقيق الإجراءات المتعلقة بتشغيل عمليات المنشأة، مثل تدقيق إجراءات إعداد الموازنات التقديرية، وتدقيق إجراءات تقييم رأس المال العامل.
  - تدقيق إدارة موارد المنشأة المتاحة مثل تدقيق إدارة أصول ومعدات المنشأة وتدقيق إدارة رأس المال البشري.
  - تقييم دقة وكفاءة ومعالجة عمليات الرواتب في نظام الحاسوب.
- كما عرف Boynton التدقيق التشغيلي بأنه عملية منتظمة لجمع الأدلة المتعلقة بكفاءة وفاعلية الأنشطة التشغيلية لمنشأة معينة وتقييمها في ضوء الأهداف المحددة من قبل إدارة المنشأة.

#### 2- تدقيق الالتزام: Compliance audit

يعرف هذا النوع من التدقيق بأنه عملية يتم إجراؤها لتحديد ما إذا كانت الجهة الخاضعة للتدقيق تلتزم بقواعد وإجراءات محددة مسبقا أو وفقا لضوابط موضوعة بواسطة سلطة أعلى ، كما في حالة:

- تحديد ما إذا كان موظفو المحاسبة يتبعون إجراءات مسبقة من قبل مراقب الشركة.

<sup>1</sup> أحمد فايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار الجنان، المملكة الأردنية الهاشمية، 2015، ص17.

<sup>2</sup> فريد بولجال ، مرجع سبق ذكره، ص 19.

- تدقيق معدلات الأجور للالتزام بقوانين الحد الأدنى للأجور.
- دراسة الاتفاقات التعاقدية مع البنوك وغيرها من المقرضين للتأكد من مدى التزام الشركة للمتطلبات القانونية.

### 3- تدقيق القوائم المالية: Audit of Financial Statement

وهو التدقيق الخارجي الذي يتم من قبل مدقق حسابات خارجي مستقل تقوم الإدارة بتعيينه لفحص البيانات والقوائم المالية للمنشأة، وإبداء رأيه في مدى عدالتها وتعبيرها عن حقيقة المركز المالي ونتيجة النشاط للمنشأة خلال فترة محددة، وإصدار تقريره النهائي لخدمة المستخدمين المعنيين.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص43.

## الفرع الثالث: إعداد تقرير التدقيق الخارجي:

بما أن التدقيق يكون بواسطة شخص خارجي مؤهل مهنيا وعلميا، فإنه يؤدي إلى ثقة مستخدمي القوائم المالية.

فهذا التقرير يكون نتيجة ما توصل إليه من عملية التدقيق، حيث يقوم المدقق باستخدام الأساليب الفنية، والإجراءات العملية للوصول إلى أكبر قدر من الإقناع لكي يستطيع أن يضع تقريره النهائي عن البيانات المالية في نهاية الفترة موضوع الفحص والتدقيق.

و يكون هذا التقرير الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها الجهات المختلفة الموجه لها التقرير في اتخاذ قراراتها، ورسم سياساتها الحالية منها، والمستقبلية، ولكن يجب إعداده طبقا للمعايير الدولية المتعارف عليها.

### 1- مفهوم تقرير المدقق الخارجي:

يعرف تقرير المدقق الخارجي على أنه: " وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلا لإبداء رأي محايد، يقدمها إلى الجهة التي يقوم بتدقيق حساباتها، ويشير فيها إلى معايير التدقيق المتبعة في تنفيذ عملية التدقيق، كما تتضمن هذه الوثيقة رأيه الفني المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية ككل، ومدى تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة في نهاية فترة زمنية محددة، وتصويرها لنتائج أعمالها، وذلك وفقا للمعايير المحلية أو المعايير الدولية".

### 2- الأركان الشكلية التي يحتويها تقرير المدقق الخارجي المستقل:

- عنوان التقرير:

يجب أن يُعنون تقرير المدقق بهذه العبارة في أعلى التقرير " تقرير مدقق حسابات خارجي مستقل"، وذلك لتمييزه عن باقي التقارير المالية، والإدارية التي تعدها إدارة المؤسسة وغيرها.

- الجهة الموجه إليها التقرير:

وهي الجهة التي أصدرت للمدقق الأمر بالقيام بأعمال التدقيق.

- الفقرة الافتتاحية للتقرير:

يذكر فيها المدقق:

- القوائم المالية التي دققها بالاسم، والفقرة التي تغطيها.

- أن إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية لإزالة أي شك أو غموض عن قام بإعداد هذه القوائم.

- أن مسؤوليته هي إبداء الرأي الفني عليها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

**- فقرة النطاق (نطاق الفحص):**

يذكر فيها المدقق إتباعه لمعايير التدقيق المتعارف عليها، وفحصه لأدلة الإثبات على أسس اختبارية فيما يثبت المبالغ، و الإفصاحات الواردة بالقوائم المالية، وكذلك يوضح تقديره للمبادئ المحاسبية المستخدمة، والتقديرات التي وضعتها إدارة المؤسسة، وكل ذلك يعطي له الحق في إبداء رأيه حول القوائم المالية.

**- فقرة الرأي:**

تحتوي على رأي المدقق في القوائم المالية ككل، وتهدف إلى توضيح النتائج التي توصل إليها المدقق، ومدى التزام المؤسسة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

أما الركن الأخير من التقرير يجب أن يحتوي على ما يلي:

- تاريخ التقرير.

- اسم مكتب المدقق (صاحب المكتب).

- رقم المدقق.

- توقيع المدقق.

**3-أنواع تقارير المدقق الخارجي:**

مثلما ذكرنا سابقا فإن رأي المدقق الخارجي لا يخرج عن أربع حالات، وتتحدد كل حالة انطلاقا من نوع التقرير.

**أ- تقرير نظيف:**

يصدر مدقق الحسابات الخارجي المستقل رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية التي دققها، إذا توافرت لديه أربعة شروط هي:

- أن القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.

- عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات سواء في قائمة الدخل أو في قائمة المركز المالي.

- أن يبذل المدقق أي شك أو غموض بأن بنود قائمة الدخل، والمركز المالي هي مبالغ صحيحة، وتمثل واقع المؤسسة المالي الحقيقي.

- حصول المدقق الخارجي على أدلة الإثبات الكافية، والملائمة التي تبرر رأيه على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال، والمركز المالي في نهاية السنة المالية.

إ- تقرير غير نظيف جزئياً:

يعتبر التقرير التحفظي امتداداً معدلاً للتقرير النظيف، لكونه يشير إلى بعض التحفظات يراها المدقق ضرورية للوصول إلى معلومات معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، في هذا الإطار يشير المدقق إلى هذه التحفظات بكل وضوح، وصراحة، ويحدد تأثيرها على الوضعية الحقيقية، وعلى القوائم المالية للمؤسسة، والمركز المالي لها.

ويكون الرأي متحفظاً في الحالات التالية:

- إذا كان هناك خروج عن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وأن هذا الخروج ليس بدرجة كبيرة من الجوهرية بحيث لا يبدي رأياً معارضاً، وهذا التحفظ يذكر في فقرة نطاق الفحص.

- إذا كانت القوائم المالية أعدت بطريقة لا تفي بمعيار الإفصاح الكافي، بحيث لا تلبي احتياجات مستخدمي القوائم المالية، وهذا التحفظ يذكر في فقرة الرأي.

ج- تقرير غير نظيف كلياً (الرأي المعارض):

يصدر المدقق الخارجي هذا التقرير، إذا قام بعملية التدقيق وفقاً لمعاييرها، ورأى بأن المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها لم يتم إعدادها وفقاً لمعالجة سليمة، ولم يراعَ في معالجتها، وعرضها المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

د- التقرير السالب (امتناع عن إبداء الرأي):

هو أخطر أنواع الرأي للمدقق، وهو امتناع عن إبداء الرأي وذلك في بعض الحالات التي قد يكون الفحص غير كافٍ بحيث لا يتمكن المدقق من الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة، لذا لا يستطيع المدقق إبداء رأي حول البيانات المالية، وقد يمتنع بسبب القيود التي تضعها الإدارة على مدى الفحص الذي يقوم به، أو التي تجعله غير مستقل، أو بسبب ظروف خارجة عن إرادة هذه الأخيرة، والمدقق على حد السواء.<sup>11</sup>

<sup>11</sup> أسماء فروج، أهمية التدقيق الخارجي في الرقابة الداخلية، على مخزونات المؤسسة الاقتصادية " دراسة حالة تعاونية الحبوب والبقول الجافة أم البواقي"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، تخصص مالية وبنوك، جامعة أم البواقي، 2016، ص32.

## خلاصة الفصل الأول:

من خلال ما سبق تبين أن التدقيق الخارجي هو عملية منظمة يقوم بها شخص خارجي مؤهل علميا ومهنيا، حيث يقوم بإبداء رأيه حول القوائم المالية، كما أن له مجموعة حقوق وواجبات متعلقة بأداء عمله.

و نظرا للدور الفعال الذي تقوم به مهنة التدقيق، يجب الاهتمام بجودة التدقيق، من أجل زيادة الثقة في القوائم المالية وزيادة الثقة في التقارير التي يصدرها المدقق الخارجي.

وهناك العديد من العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق فمنها المرتبطة بمكتب التدقيق مثل حجمه وسمعته ومدى التزامه بالمعايير المهنية وكذا خبرة مكتب التدقيق. و منها العوامل المرتبطة بفريق التدقيق كاستقلال المدقق بالإضافة إلى مجموعة عوامل أخرى اقتصادية و قانونية وثقافية.

ولإعداد تقرير التدقيق الخارجي يجب اتباع مجموعة مراحل والاعتماد على عدة معايير لكي يصبح التقرير ذا جودة و لكي يتم الاعتماد عليه من طرف المستخدمين.

الفصل الثاني: العوامل  
المؤثرة على جودة  
التدقيق الخارجي في  
الجزائر

### تمهيد:

بعد دراسة الجانب النظري كان لا بد من التطرق إلى الجانب التطبيقي وذلك من خلال التأكد من صحة الفرضيات.

تطرقنا في الجانب النظري إلى تعريف جودة التدقيق الخارجي والعوامل المؤثرة عليها، ومحاولة منا لإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، قمنا بدراسة ميدانية اعتمادا على الاستبيان وذلك بالقيام بتوزيعه على عينة من محافظي الحسابات و الأساتذة الجامعيين، كما قمنا بالاستعانة ببرنامج الحزم الإحصائية spss.

حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

**المبحث الأول: إجراءات الدراسة والتحليل الوصفي للاستبيان.**

**المبحث الثاني: تحليل و مقارنة نتائج الدراسة الميدانية.**

## المبحث الأول: إجراءات الدراسة والتحليل الوصفي للاستبيان:

### المطلب الأول: عرض الاستبيان:

سنقوم خلال هذا المبحث بتوضيح كيفية ومنهجية إعداد استبيان، وكذا عرض هيكله المكون من مجموعة مجالات، ثم سنستعرض مجتمع الدراسة، وكذلك العينة المستهدفة من هذا المجتمع، وختامًا باستعراض حدود الدراسة والمشاكل التي واجهتنا خلال توزيع هذا الاستبيان.

### الفرع الأول: منهجية إعداد الاستبيان:

نظرا لطبيعة الدراسة، وبهدف إتمام جانبها التطبيقي تم تصميم استبيان وفق الأدبيات المتعارف عليها في المنهجية بالاستناد إلى الدراسات السابقة لتحديد مؤشرات الدراسة، ومن أجل تحقيق الغرض الذي وُجد من أجله الاستبيان تم عرضه على الدكتور سبتي إسماعيل، الدكتور الأخضر لقليتي، الأستاذ الدكتور براق تيجاني و الدكتور جفال خالد. و هنا تجدر الإشارة إلى أن أغلب توجيهاتهم انصبت على دقة ووضوح الأسئلة المستعملة في الاستبيان، وبناءً على الملاحظات تم القيام بما يلزم من حذف، إضافة و تعديل في ضوء مقترحاتهم.

ولقد تم مراعاة النقاط التالية:

- الأسلوب البسيط واللغة المفهومة، حتى لا يجد المجيب صعوبة في فهم السؤال.
- التسلسل في إعداد أسئلة الاستبيان.
- الاختصار في الأسئلة حتى لا يشعر المجيب بالملل وتضييع الوقت.

### الفرع الثاني: هيكل الاستبيان:

تم تقسيم الاستبيان إلى ثلاثة محاور وهي:

■ **المحور الأول:** فيه العبارات التي تتعلق بمجموعة المعلومات الديمغرافية الخاصة بعينة الدراسة.

حيث يوضح المعلومات الشخصية، وتم تقسيمه إلى خمس فقرات: الجنس، العمر، المستوى العلمي، الخبرة المهنية، الوظيفة الحالية.

■ **المحور الثاني:** يتضمن عشر (10) عبارات تتعلق بأثر استقلالية المحافظ وجودة التدقيق وذلك لتبيين كيف تؤثر استقلالية المدقق في الزيادة من جودة التدقيق.

■ **المحور الثالث:** يتضمن عشر (10) عبارات تتعلق بأثر تقرير المدقق الخارجي على قرارات المستخدمين في المؤسسات الجزائرية. حيث يبين كيف يؤدي تقرير المدقق في الزيادة من ثقة المستفيدين من المعلومات وكيف يساعد في فعالية الأداء في المؤسسة.

■ **المحور الرابع:** يتضمن عشر (10) عبارات تتعلق بأثر خصائص المؤسسة الجزائرية بجودة التدقيق الخارجي. حيث نبين كيف يؤثر حجم مكتب التدقيق والخبرة الكافية لمحافظ الحسابات والاستقلالية والصفات الشخصية لفريق التدقيق وغيرها من الخصائص على جودة التدقيق.

و لقد تم الاعتماد على سلم ليكرت الخماسي -LIKERT- (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة) و تم إعطاء درجة لكل إجابة من الإجابات الخمس كما هو موضح في الجدول التالي:

**الجدول رقم (4): درجات مقياس ليكرت المستعمل والمتوسط المرجح**

قسمة مدى مجال الموافقة على عدد الفئات مقياس ليكرت:  $0.8 = 5/1 - 5$ .

العدد	مدى الفئة (مجال الموافقة = 0.8)	درجة الموافقة
1	أقل من 1.8	غير موافق بشدة
2	1.81-2.60	غير موافق
3	2.61-3.40	محايد
4	3.41-4.20	موافق
5	4.21-5	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى مقياس ليكرت الخماسي.

**الفرع الثالث: مجتمع وعينة الدراسة:**

هذا الفرع خُصص للحديث عن مجتمع الدراسة، و كذا العينة المستهدفة لتمثيل هذا المجتمع وذكر عدد استمارات الأسئلة وكيفية توزيعها.

### أولاً: مجتمع الدراسة:

من خلال موضوع الدراسة يتضح أن مجتمع الدراسة هو مجموعة الفئات الثلاث المتمثلة في محافظي الحسابات، خبراء المحاسبة مع الأساتذة الجامعيين، و لقد تم اختيار هذه الفئات المختلفة في النشاط من أجل الوقوف على واقع العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي الجزائري.

### ثانياً: عينة الدراسة:

الجدول رقم (5): توزيع العينة حسب الفئات محل الدراسة

الأساتذة الجامعيون	محافظو الحسابات	خبراء المحاسبة	الفئات الثلاث
37	05	02	44
25	5	2	32
% 56.81	% 11.36	% 4.45	% 72.71
24	04	02	30

المصدر: من إعداد الطالبة.

رغم الصعوبات الجمة التي واجهت مرحلة توزيع وجمع استمارات البحث الموجهة لعينة الدراسة، خاصة في ظل ظروف وباء كورونا، إلا أنه تم استرجاع 32 استمارة بنسبة استجابة إجمالية تقدر بـ: 72.71%، حيث تعتبر نسبة مقبولة تدل على اهتمام أفراد العينة بموضوع البحث. وتفاوتت هذه النسبة الأخيرة من مؤسسة لأخرى فكانت أعلى نسبة استجابة عند الأساتذة الجامعيين بـ: 56.81% ثم عند محافظي الحسابات بـ: 11.36%، وأدناها عند خبراء المحاسبة بـ: 4.45%، ثم تم ضبط حجم العينة المستجابة بين الفئات محل الدراسة — 30 استمارة قابلة للتحليل والدراسة — وذلك من أجل وضع إطار سليم وعادل يُعتمد عليه في الدراسة.

### الفرع الرابع: حدود ومشاكل الدراسة:

يشمل هذا الفرع على إبراز حدود الدراسة الميدانية، في محاولة لضبط هذه الدراسة، كما سنأتي إلى ذكر الصعوبات والمشاكل التي واجهت الدراسة.

### أولاً: الحدود المكانية والزمنية للدراسة:

- **الحدود المكانية:** شملت الدراسة ثلاث فئات، مجموعة الأساتذة الجامعيين، محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين الناشطين في ولاية المسيلة.

- **الحدود الزمنية:** كانت الدراسة خلال شهر فيفري، مارس، أفريل و ماي 2021.

### ثانياً: مشاكل الدراسة:

- انشغال الموظفين حسب أقوالهم، مما يؤدي إلى الإطالة في الرد.
- هناك بعض الإجابات غير واقعية وتكون عشوائية مما أدى إلى إهمالها عند التحليل.
- 

### ثالثاً: أدوات الدراسة:

- عملية جمع البيانات والمعلومات تتم بالاعتماد على مجموعة من الأدوات والتي من شأنها المساعدة في عملية الجمع، لاختبار فرضيات الدراسة والمتمثلة:
- الاستبيان.
  - المقابلة.

### رابعاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

لغرض تحقيق أهداف الدراسة، فقد استُخدم البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية SPSS24 لتحليل بيانات الدراسة وذلك من خلال:

- اختبار الفاكرونباخ  $\alpha$  cronbach لمعرفة مدى ثبات أداة الدراسة ومدى مصداقية آراء العينة.
- النسب المئوية والأهمية النسبية.
- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمعرفة متوسط آراء العينة المشاركة في الدراسة ومدى انحراف الإجابات عن الفرضيات.
- اختبار T.
- اختبار التباين والانحراف.
- معادلة الانحدار.
- برنامج Excel من أجل استعراض الرسومات البيانية.

### المطلب الثاني: تحليل الاستبيان:

سنتطرق خلال هذا المطلب إلى تحليل النتائج التي تم الحصول عليها بعد استعادة الاستبيانات الموزعة وذلك بالاستعانة بالجدول والأشكال البيانية، إضافة إلى بعض المؤشرات الأخرى وذلك بالاعتماد على برنامج spss، وسيبنى التحليل على المجالات الخمس المكونة للاستبيان.

#### - الفرع الأول: الوصف الإحصائي للعينة

- بعد تجميع البيانات تم معالجتها باستخدام برنامج spss الإصدار 24، وقبل القيام بالاختبارات اللازمة لتحقيق أهداف البحث قمنا بحساب معامل ألفا كرونباخ (cronbachalpha) للتحقق من ثبات أداة القياس المستخدمة والتأكد من أنها تقيس فعلا ما صممت لأجله كخطوة ثانية، بعد التأكد من صدقه قبل توزيعه. هنا تجدر الإشارة إلى أن مقياس ألفا كرونباخ مؤشر يستخدم لقياس ثبات الأداة أي مدى الترابط بين أسئلة الاستبيان، ففي حالة إعادة تطبيق الاستبيان في ظروف مماثلة يتم الحصول على النتائج نفسها أو الاستنتاجات (لا نقصد بذلك التطابق التام)،
- وجاءت نتائج ألفا كرونباخ للاستبيان كالتالي:

#### الجدول رقم (6): معامل الثبات

أثر الخصائص المرتبطة بالمؤسسة على جودة التدقيق الخارجي	تقرير المدقق الخارجي على قرارات المستخدمين	أثر بين استقلالية محافظ الحسابات وبين جودة التدقيق	
10	10	10	البنود
0.74	0.75	0.78	ألفا كرونباخ

**المصدر:** مخرجات برنامج spss اعتمادا على إجابات أفراد عينة الدراسة. تُظهر نتائج الجدول أعلاه أن قيمة معامل ألفا كرونباخ فاقت 0.7 في جميع المحاور مما يفسر ثبات المقياس والعبارات المعتمدة في كل محور.

### المطلب الثالث: عرض و تحليل الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة:

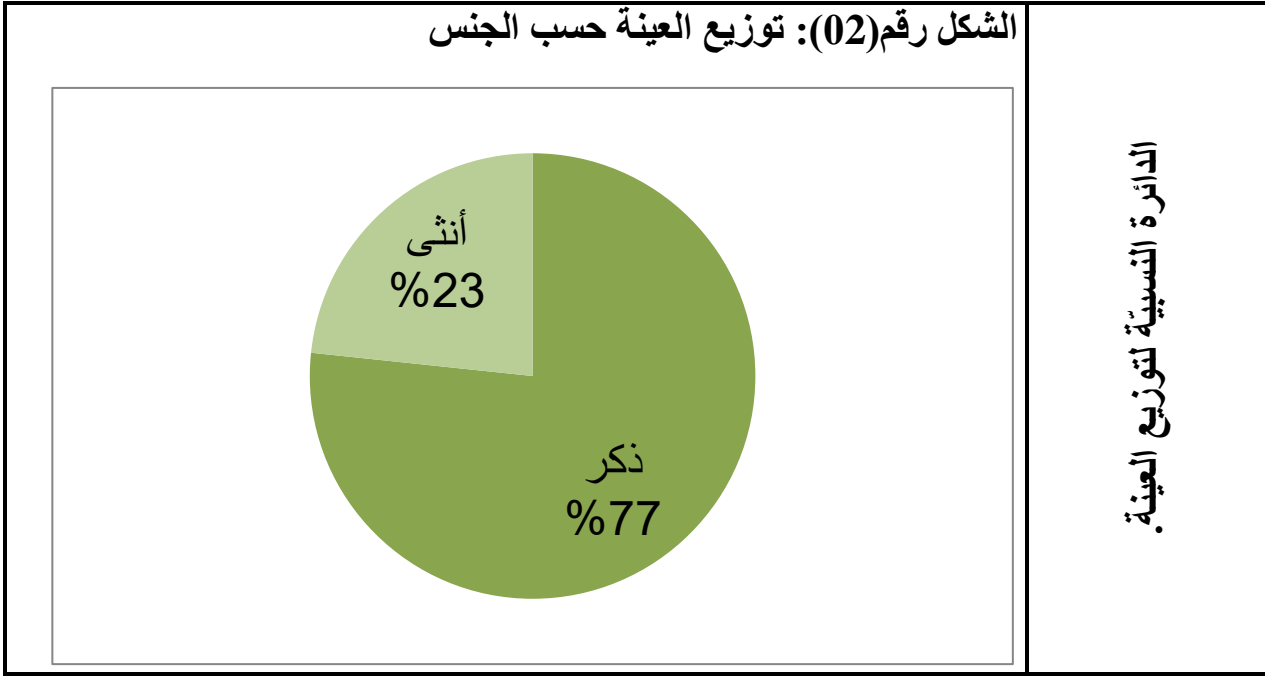
يتم في هذا المطلب عرض وتحليل الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة الظاهرة في المحور الأول من الاستبيان وذلك حسب البنود (الجنس، العمر، المستوى العلمي، الوظيفة، عدد سنوات الخبرة وفي التخصص)، بالإضافة إلى تبيان دور النتائج المُتحصّل عليها في تثمين إجابات أفراد العينة والاستعانة بالتمثيل البياني لكل بند من أجل إعطاء توضيح أكثر.

#### 1. توزيع عينة الدراسة حسب الجنس:

من خلال دراسة وتحليل 30 استمارة تم توزيعها في مُختلف الفئات محل الدراسة؛ اتضح أن عينة الدراسة يَغلب عليها الجنس الذكوري بنسبة 77% من إجمالي العينة، والجدول التالي يعرض نتائج توزيع عينة البحث في المؤسسات محل الدراسة حسب الجنس بشكلها المُفصل كالتالي:

#### الجدول رقم (7): توزيع عينة الدراسة حسب الجنس:

أفراد عينة الدراسة		المؤسسة الجنس
النسبة	التكرار	
76.67	23	ذكر
22.33	07	أنثى
%100	30	المجموع



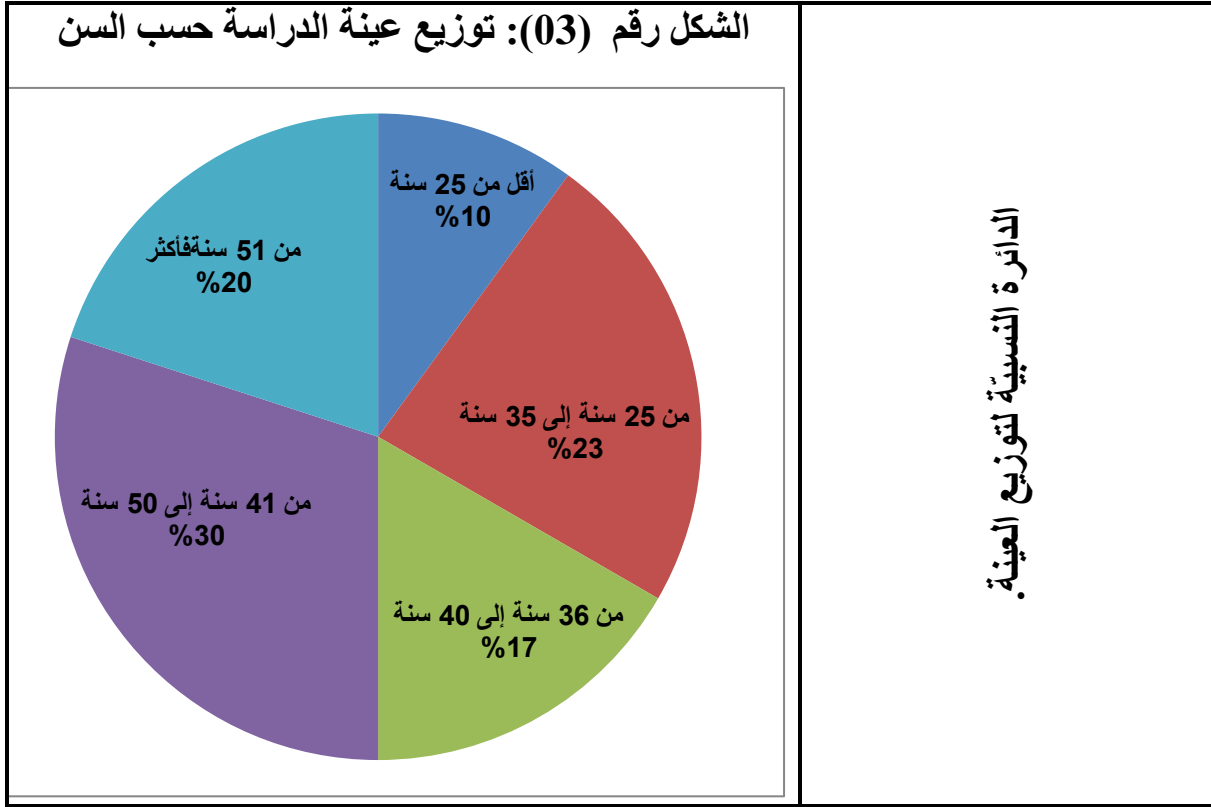
المصدر: من إعداد الطالبة استنادًا إلى مخرجات برنامج SPSS24 ومخرجات برنامج Excel 2013.

## 2. توزيع عينة الدراسة حسب السن:

يُدلّ عمر الفرد الكبير في أغلب الأحيان على حرصه و موثوقيته في الإجابة على فقرات الاستبيان، والجدول التالي يوضح توزيع عينة البحث حسب أعمار أفراد عينة الدراسة في المؤسسات محل الدراسة كالتالي:

## الجدول رقم (8): توزيع عينة الدراسة حسب السن:

أفراد عينة الدراسة		المؤسسة
النسبة	التكرار	العمر
10%	03	أقل من 25 سنة
23%	07	من 25 سنة إلى 35 سنة
17%	05	من 36 سنة إلى 40 سنة
30%	09	من 41 سنة إلى 50 سنة
20%	06	من 51 سنة فأكثر
100%	30	المجموع



المصدر: من إعداد الطالبة استنادًا إلى مخرجات برنامج SPSS21 ومخرجات برنامج Excel 2013.

من الجدول والدائرة النسبية أعلاه، يتضح أن أكبر فئة تتضمنها عينة الدراسة هي فئة الأفراد التي تتراوح أعمارهم ما بين 41 سنة إلى 50 سنة وذلك على مستوى كل فئات محل الدراسة، كما أن أكثر من نصف أفراد العينة تفوق أعمارهم 40 سنة، الأمر الذي يدل على جديتهم عند الإجابة على استمارة الدراسة و ذلك مقارنة بالأفراد الذين تقل أعمارهم عن 25 سنة والذين بلغ عددهم 27 فرداً أي ما نسبته 10% من النسبة الإجمالية للفئات محل الدراسة هذا من جهة، ومن جهة ثانية قد يكون إلمامهم أوسع وأفضل بموضوع الدراسة المتعلق بالعوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي في الجزائر من وجهة نظر محافظي الحسابات والأساتذة الجامعيين.

### 3. توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي:

يُعتبر سن أفراد العينة مهم في هذه الدراسة ولكن ليس بقدر أهمية المستوى العلمي الذي يحملونه، لذا يتم عرض وتحليل توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي كما يلي:

الجدول رقم (9): توزيع عينة الدراسة حسب المستوى العلمي

أفراد عينة الدراسة		المؤسسة المستوى العلمي
النسبة	التكرار	
%27	08	ليسانس
%7	02	ماستر
%30	09	ماجستير
%23	07	دكتوراه
%13	04	ديبلوم مهني
%100	30	المجموع

الشكل رقم (04): توزيع عينة الدراسة حسب المستوى العلمي

الدائرة النسبية لتوزيع العينة.

المصدر: من إعداد الطالبة استناداً إلى مخرجات برنامج SPSS24 ومخرجات برنامج Excel 2013.

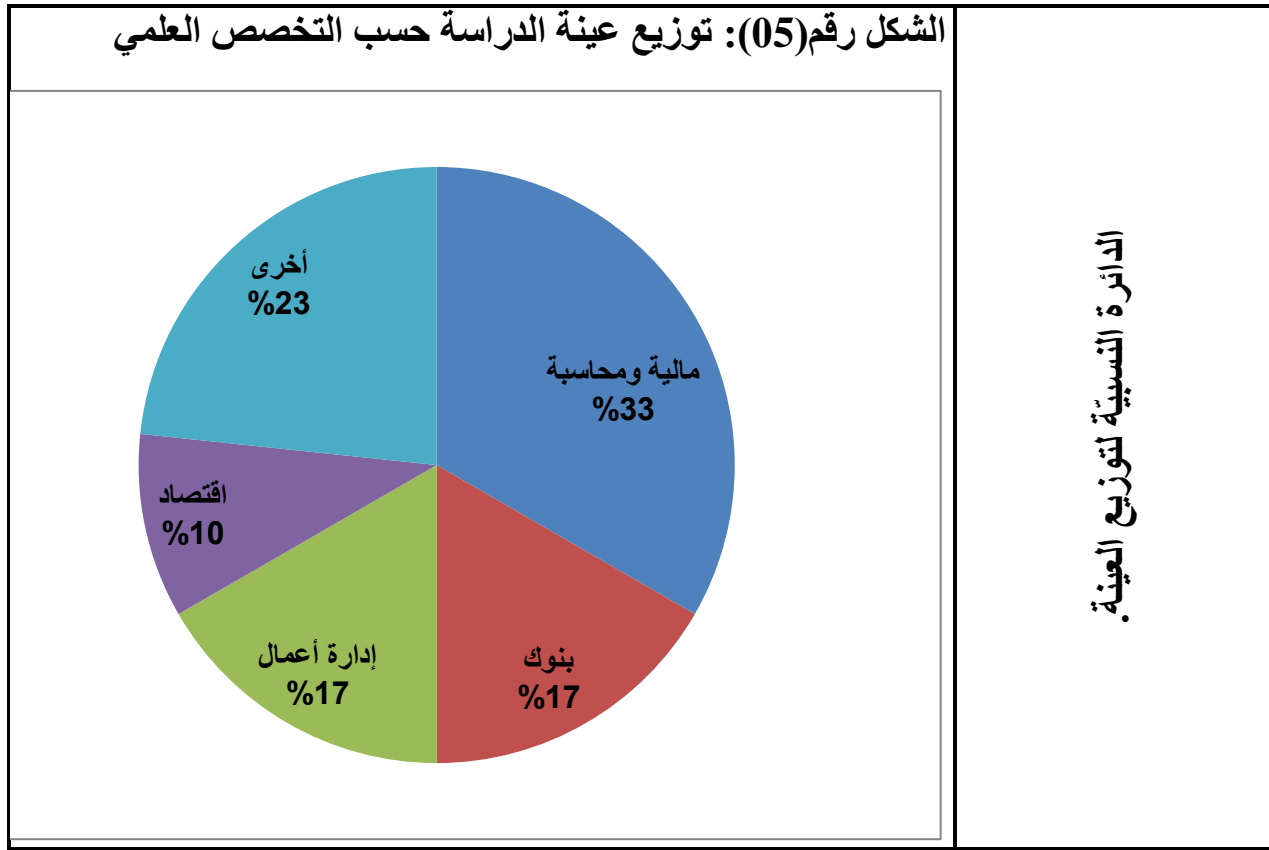
من الخصائص الهامة التي تُفيد في عملية التحليل وتزيد من قيمة هذه الدراسة هي المستوى العلمي الذي يتمتع به أفراد العينة، حيث يتضح من خلال الجدول والدائرة النسبية أعلاه أن عينة هذه الدراسة تحتوي على نسبة 53% من إجمالي أفراد العينة يحملون شهادات عليا — ماجستير ودكتوراه — وذلك على مستوى كل فئات محل الدراسة، الأمر الذي يدل على أن جُل أفراد العينة سوف يعطون اهتمامًا بالغًا للبحث كون أغلبهم غير مُنقطعين عن البحث العلمي ويسعون للاحتكاك ولتحقيق نجاحات عُليا (الماجستير والدكتوراه) هذا من جهة، ومن جهة ثانية يُلاحظ أن باقي أفراد العينة يملكون مستويات علمية مقبولة (ماستر، ليسانس، ديبلوم مهني) خاصة إذا كانت تملك الخبرة المهنة اللازمة.

### 1. توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي:

الواضح أن أغلب أفراد العينة يملكون مستوى علميا عاليا جد مقبول، مما يعطي خاصية مميزة لعينة الدراسة، ولكن من المستحسن أن يكون أغلبهم مُختصين ومُلمين بالجانب المالي والمحاسبي وبموضوع ومتغيرات البحث (التدقيق الخارجي مثلا) والجدول التالي يبين توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي:

### الجدول رقم (10): توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

أفراد عينة الدراسة		المؤسسة
النسبة	التكرار	التخصص
33%	10	مالية ومحاسبة
17%	05	بنوك
17%	05	إدارة أعمال
10%	03	اقتصاد
23%	07	أخرى
100%	30	المجموع



المصدر: من إعداد الطالبة استنادًا إلى مخرجات برنامج SPSS24 ومخرجات برنامج Excel 2013.

من خلال الجدول الظاهر أعلاه؛ يتضح أن تخصصات أفراد عينة الدراسة جد مُلائمة لموضوع البحث، لأن معظم أفراد عينة الدراسة (50%) مختصون في المالية والمحاسبة والبنوك، حيث تُعطي هذه التخصصات اهتمامًا واسعًا بموضوع القيمة العادلة بصفة مباشرة، الأمر الذي يدل على وجود إلمام وإطلاع واسعين على فقرات الاستبيان من طرف أفراد العينة مع موضوع البحث. حيث يزيد من مصداقية الإجابة التي يُدلون بها مقارنة بباقي التخصصات وبالتالي الحصول على نتائج جيّدة.

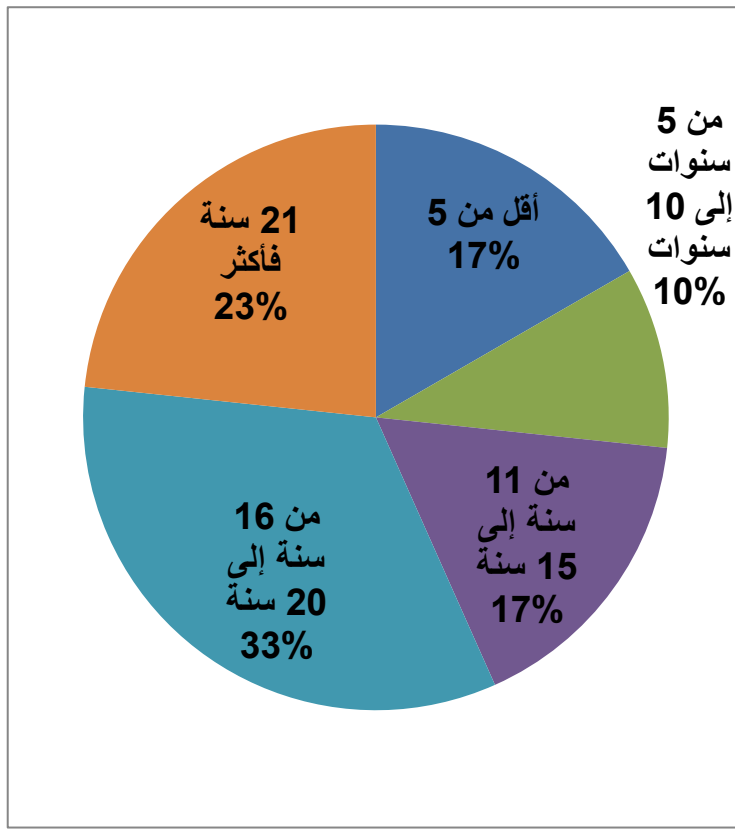
### 1. توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة:

يبين الجدول رقم (11) توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة التي يمتلكها أفراد العينة في كل مؤسسة من المؤسسات محل الدراسة، وعلى المستوى الكلي لإجمالي مُفردات العينة كما يلي:

الجدول رقم (11): توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

أفراد عينة الدراسة		المؤسسة
النسبة	التكرار	الخبرة
17%	05	أقل من 5 سنوات
10%	03	من 5 سنوات إلى 10 سنوات
17%	05	من 11 سنة إلى 15 سنة
33%	10	من 16 سنة إلى 20 سنة
23%	07	21 سنة فأكثر
100%	30	المجموع

الشكل رقم (6): توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبة استناداً إلى مخرجات برنامج SPSS24 ومخرجات برنامج Excel 2013.

من خلال الجدول والدائرة النسبية أعلاه؛ يتضح أن أكثر من نصف أفراد عيّنة الدراسة لهم خبرة تفوق 16 سنة في اختصاصاتهم ومهنتهم وذلك على مستوى كل المؤسسات محل الدراسة، الأمر الذي يعطي ميزة إضافية لهذه العيّنة كونها تحتوي على أفراد لهم خبرة ودراية واسعة بالموضوع.

## المبحث الثاني: تحليل ومقارنة نتائج الدراسة الميدانية:

حتى تتم دراسة العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي في الجزائر من وجهة نظر محافظي الحسابات والأساتذة الجامعيين و الخبراء المحاسبين، تم تحليل ومقارنة نتائج البحث المتوصل إليها في الدراسة الميدانية لكل بند على حدة وعلى مستوى الفئات الثلاث محل الدراسة، وذلك عن طريق عرض إجابات الاستبيان في درجات الموافقة الخمس الظاهرة في الجدول رقم (04)، واستناداً إلى مخرجات البرامج الحاسوبية (برنامج SPSS21 وبرنامج Excel2013) والأساليب الإحصائية المذكورة في المطلب الأول من هذا المبحث، وحتى يتم التوصل إلى استنتاجات مفصلة ودقيقة قدر الإمكان تم تقسيم الاستبيان إلى ثلاثة محاور أساسية بالإضافة إلى المحور الخاص بالمعلومات الديمغرافية.

### المطلب الأول: تحليل ومقارنة نتائج المحاور من الاستبيان:

حُصص المبحث الثاني من استمارة الدراسة "العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي في الجزائر من وجهة نظر محافظي الحسابات والأساتذة الجامعيين"، حيث تهدف كل فقرة إلى تحليل جزء معين من موضوع المحور وذلك كما يلي:

#### الجدول رقم (12): التأثير بين استقلالية محافظ الحسابات وبين جودة التدقيق

فئات الدراسة		إجابات أفراد العينة	
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	
0,93	2,44 (غير موافق)	فقدان الاستقلالية تؤثر على عمل المدقق	1
0,43	2,50 (غير موافق)	التزام المدقق الخارجي بحيادية تفكيره تمكنه من انجاز مهمته بكفاءة عالية	2
1,10	3,56 (موافق)	المدقق الخارجي طرف محايد على الإدارة	3

0,76	4,11 (موافق)	عدم توفر الاستقلال يؤثر سلبا على الرأي الذي سيبيديه المراجع الخارجي في تقريره	4
0,66	4,49 (موافق بشدة)	عدم وجود علاقات مباشرة بين موظفي المؤسسة والمدقق الخارجي	5
0,72	4,16 (موافق)	يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية والنزاهة أثناء تأدية عمله	6
0,71	1,97 (غير موافق)	يعين محافظ الحسابات من قبل الجمعية العامة للمساهمين وهذا ما يمنحه استقلالا أكبر ويفسر بأن محافظ الحسابات مستقل	7
0,93	3,96 (موافق)	عزل محافظ الحسابات إذا لم ينفذ مطالب وتوجيهات المؤسسة، والتي تمس بموضوعيته، يفسر بأن محافظ الحسابات غير مستقل	8
0,94	3,81 (موافق)	وجود علاقات مالية بين المدقق والإدارة وقبول الهدايا لها اثر سلبي على حياده	9
0,73	4,36 (موافق بشدة)	تأثيرات وضغوط العمل من طرف العملاء تكون سببا في عدم استقلالية المدقق	10
3,66 (موافق)		المتوسط الحسابي الإجمالي لكل المؤسسات	

المصدر: من إعداد الطالبة استناداً إلى مخرجات برنامج SPSS21.

يشير الجدول إلى إجابات العينة عن مدى تأثير استقلالية المدقق على جودة التدقيق حيث لجأنا إلى استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري كما هو موضح في الجدول أعلاه، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لها بين (2.44 و 4.49) بمتوسط كلي مقداره 3.66. حيث احتلت المرتبة الأولى العبارة رقم 5 بمتوسط حسابي 4.49 وانحراف معياري 0.66 التي تبين عدم وجود

علاقات مباشرة بين موظفي المؤسسة مما يبين بأن محافظ الحسابات مستقل. ثم تليها في المرتبة الثانية العبارة رقم 10 بمتوسط حسابي 4.36 وانحراف معياري 0.73 حيث تبين بأنه كلما زادت تأثيرات وضغوطات العمل من طرف العملاء كانت السبب في عدم استقلالية المدقق. ثم العبارة 6 بمتوسط حسابي 4.16 وانحراف معياري 0.72 التي تبين بأن محافظ الحسابات يتمتع بالاستقلالية ثم العبارة 4 بمتوسط حسابي 4.11 وانحراف معياري 0.76 التي تتضمن أن رأي محافظ الحسابات مرتبط باستقلاله. ثم العبارة 8 بمتوسط حسابي 3.96 وانحراف معياري 0.93 عزل محافظ الحسابات إذا لم ينفذ مطالب وتوجيهات المؤسسة، والتي تمس بموضوعيته، يفسر بأن محافظ الحسابات غير مستقل. ثم العبارة 9 بمتوسط حسابي 3.81 وانحراف معياري 0.94 وجود علاقات مالية بين المدقق والإدارة وقبول الهدايا لها أثر سلبي على حياده. ثم العبارة 3 بمتوسط حسابي 3.56 وانحراف معياري 1.10. ثم العبارة 2 بمتوسط حسابي 2.50 وانحراف معياري 0.43. ثم العبارة 1 بمتوسط حسابي 2.44 وانحراف معياري 0.93 حيث تبين بأن محافظ الحسابات طرف محايد على الإدارة وكلما فقد استقلاليته أثر على عمله. و أخيرا العبارة 07 بمتوسط حسابي 1.97 وانحراف معياري 0.71 حيث يعين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة للمساهمين وهذا ما يمنحه استقلالاً أكبر ويفسر بأن محافظ الحسابات مستقل.

الجدول رقم (13): تأثير تقرير المدقق الخارجي على قرارات المستخدمين

فئات الدراسة		إجابات أفراد العينة	
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	
0,49	4,65 (موافق بشدة)	غالبا ما يؤدي تقرير المدقق الخارجي في زيادة ثقة المستفيدين في المعلومات التي يوفرها.	1
0,97	3,92 (موافق)	يؤدي التدقيق الخارجي الفعال إلى زيادة الثقة في تقرير المدقق	2
0,78	4,09 (موافق)	يقوم التدقيق الخارجي بتوفير المعلومات السليمة والدقيقة لمتخذي القرار حتى تمكنه من إيجاد الحلول والبدائل	3
1,03	4,77 (موافق بشدة)	يساعد التدقيق الخارجي في توفير جو ملائم لاتخاذ قرارات ذات جودة وفعالية	4

1,13	4,11 (موافق)	يساهم التدقيق الخارجي في الكشف عن مواطن الاختلال وتحديد نقاط الضعف والقوة في المؤسسة	5
0,72	4,16 (موافق)	يظهر دور المدقق الخارجي في تحسين الأداء من خلال تحديد الكفاءة و الإنتاجية في التقارير الخاصة وبالتالي التأثير على قرارات المستخدمين	6
0,81	4,06 (موافق)	يساعد المدقق في زيادة فعالية الأداء في المؤسسة	7
0,75	4,33 (موافق بشدة)	يساعد المدقق الخارجي المؤسسة على معرفة قدرتها الفعلية في تحقيق النمو وزيادة الأرباح	8
1,02	3,45 (موافق)	تقرير المدقق الخارجي حول أداء المؤسسة يرفع من كفاءة المؤسسة وفعاليتها	9
0,72	4,12 (موافق)	تكون قرارات المستخدمين مرتبطة بما توصل إليه تقرير المدقق الخارجي	10
4,25 (موافق)		المتوسط الحسابي الإجمالي لكل المؤسسات	

المصدر: من إعداد الطالبة استنادًا إلى مخرجات برنامج SPSS21.

يشير الجدول إلى إجابات العينة عن مدى تأثير تقرير المدقق الخارجي على قرارات المستخدمين. حيث جاءت في المرتبة 1 العبارة 4 يساعد التدقيق الخارجي في توفير جو ملائم لاتخاذ قرارات ذات جودة وفعالية بمتوسط حسابي 4,77 وانحراف معياري 1.03 وبالتالي أفراد العينة موافقون على أن التدقيق الخارجي دور في توفير جو ملائم لاتخاذ قرارات ذات جودة. ثم تأتي في المرتبة 2 العبارة رقم 1 غالبا ما يؤدي تقرير المدقق الخارجي في زيادة ثقة المستفيدين في المعلومات التي يوفرها بمتوسط حسابي 4.65 وانحراف معياري 0.49 مما يعني بأن أفراد العينة متيقنون بأن تقرير المدقق الخارجي يزيد من ثقة المعلومات. ثم تأتي بعدها في المرتبة 3 العبارة رقم 8 يساعد المدقق الخارجي المؤسسة على معرفة قدرتها الفعلية في تحقيق النمو وزيادة

الأرباح بمتوسط حسابي 4.33 وانحراف معياري 0.75 هذا ما يدل أيضا على أن المدقق الخارجي يساعد كذلك المؤسسة.

ثم تأتي بعدها العبارة 6 يظهر دور المدقق الخارجي في تحسين الأداء من خلال تحديد الكفاءة و الإنتاجية في التقارير الخاصة وبالتالي التأثير على قرارات المستخدمين بمتوسط معياري 4.16 وانحراف معياري 0.72.

أما العبارة رقم 10 تكون قرارات المستخدمين مرتبطة بما توصل إليه تقرير المدقق الخارجي بمتوسط معياري 4.12 وانحراف معياري 0.72 بمعنى أن أفراد العينة متفقون بأن تقرير المدقق الخارجي يؤثر في قرارات المستخدمين.

ثم تأتي بعدها العبارة رقم 5 يساهم التدقيق الخارجي في الكشف عن مواطن الاختلال وتحديد نقاط الضعف والقوة في المؤسسة بمتوسط معياري 4.11 وانحراف معياري 1.13.

ثم تليها العبارة رقم 3 يقوم التدقيق الخارجي بتوفير المعلومات السليمة والدقيقة لمتخذي القرار حتى تمكنه من إيجاد الحلول والبدائل بمتوسط معياري 4.09 وانحراف معياري 0.78.

ثم تليها العبارة رقم 7 يساعد المدقق في زيادة فعالية الأداء في المؤسسة بمتوسط حسابي 4.06 وانحراف معياري 0.81.

ثم بعدها العبارة رقم 2 يؤدي التدقيق الخارجي الفعال إلى زيادة الثقة في تقرير المدقق بمتوسط حسابي 3.92 وانحراف معياري 0.97.

ثم بعدها العبارة رقم 9 تقرير المدقق الخارجي حول أداء المؤسسة يرفع من كفاءة المؤسسة وفعاليتها بمتوسط حسابي 3.45 وانحراف معياري 1.02.

الجدول رقم (14): تأثير الخصائص المرتبطة بالمؤسسة على جودة التدقيق الخارجي

فئات الدراسة		إجابات أفراد العينة	
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	
0,43	4,46 (موافق بشدة)	1	السمعة الحسنة للمدقق تؤثر إيجابا على جودة عملية التدقيق
0,64	3,10 (محايد)	2	كبر حجم مكتب التدقيق يؤثر على جودة التدقيق
1,13	3,77 (موافق)	3	توفر الخبرة الكافية لمحافظ الحسابات في قطاع نشاط المؤسسة تؤثر على جودة التدقيق

0,51	4,55 (موافق بشدة)	وجود دعاوي قضائية ضد مكتب التدقيق يؤثر على جودة التدقيق	4
0,68	3,89 (موافق)	تؤثر الاستقلالية إيجابا على جودة التدقيق الخارجي	5
0,72	4,16 (موافق)	تؤثر الصفات الشخصية لفريق التدقيق على جودة التدقيق الخارجي	6
0,89	4,13 (موافق)	التعليم والتطوير المهني المستمر لأعضاء مكتب التدقيق يزيد من جودة التدقيق.	7
0,97	4,57 (موافق بشدة)	تعيين محافظ الحسابات من قبل أطراف من علاقاته الشخصية يؤثر على جودة عملية التدقيق	8
0,74	4,56 (موافق بشدة)	حجم الأتعاب يؤثر سلبا على جودة عملية التدقيق في حال عدم وجود طريقة علمية لتحديدها	9
0,68	4,08 (موافق)	اهتمامكم بمفهوم جودة التدقيق قد أدى إلى ارتفاع مستوى أتعابكم	10
4,15 (موافق)		المتوسط الحسابي الإجمالي لكل المؤسسات	

المصدر: من إعداد الطالبة استنادًا إلى مخرجات برنامج SPSS21.

يشير الجدول إلى إجابات العينة عن مدى تأثير الخصائص المرتبطة بالمؤسسة على جودة التدقيق الخارجي.

حيث جاءت في المرتبة 1 العبارة رقم 8 تعيين محافظ الحسابات من قبل أطراف من علاقاته الشخصية يؤثر على جودة عملية التدقيق بمتوسط حسابي 4.57 وانحراف معياري 0.97 حيث تجاوزت المتوسط الحسابي الإجمالي 4.15 مما دل على أن أفراد العينة متفقون بأنه كلما تم تعيين محافظ الحسابات من قبل أطراف مقربون يؤثر ذلك على جودة التدقيق.

وفي المرتبة 2 العبارة رقم 9 حجم الأتعاب يؤثر سلبا على جودة عملية التدقيق في حال عدم وجود طريقة علمية لتحديدتها بمتوسط حسابي 4.56 وانحراف معياري 0.74 وبالتالي فقط اتفق أعضاء العينة في الإجابة على هذه الفقرة.

و كانت العبارة رقم 4 وجود دعاوي قضائية ضد مكتب التدقيق يؤثر على جودة التدقيق بمتوسط حسابي 4.55 وانحراف معياري 0.51 في المرتبة 3.

ثم تليها في المرتبة 4 العبارة رقم 1 السمعة الحسنة للمدقق تؤثر إيجابا على جودة عملية التدقيق بمتوسط حسابي 4.46 وانحراف معياري 0.43.

بعدها في المرتبة 5 العبارة رقم 6 تؤثر الصفات الشخصية لفريق التدقيق على جودة التدقيق الخارجي بمتوسط حسابي 4.16 وانحراف معياري 0.72.

ثم في المرتبة 6 العبارة رقم 7 التعليم والتطوير المهني المستمر لأعضاء مكتب التدقيق يزيد من جودة التدقيق. بمتوسط حسابي 4.13 وانحراف معياري 0.89.

ثم في المرتبة 7 العبارة رقم 10 اهتمامكم بمفهوم جودة التدقيق قد أدى إلى ارتفاع مستوى أتعابكم بمتوسط حسابي 4.08 وانحراف معياري 0.68

تليها في المرتبة 8 العبارة رقم 5 تؤثر الاستقلالية إيجابا على جودة التدقيق الخارجي بمتوسط حسابي 3.89 وانحراف معياري 0.68.

ثم في المرتبة 9 العبارة رقم 3 توفر الخبرة الكافية لمحافظ الحسابات في قطاع نشاط المؤسسة تؤثر على جودة التدقيق بمتوسط حسابي 3.77 وانحراف معياري 1.13.

وأخيرا في المرتبة 10 العبارة رقم 2 كبر حجم مكتب التدقيق يؤثر على جودة التدقيق بمتوسط حسابي 3.10 وانحراف معياري 0.64.

## المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة:

بعد دراسة وتحليل فقرات الاستبيان لفئات محل الدراسة، يتم في هذا المطلب اختبار الفرضيات من هذه الدراسة وذلك وفق المراحل التالية:

- صياغة فرضية العدم والفرضية البديلة للفرضيات الثلاث الأولى من فرضيات الدراسة؛
- تم استخدام اختبار (T) للعينة المفردة (One Sample T-Test)، لدراسة وجود فروقات بين المتوسط الحسابي للعينة والمتوسط الحسابي للمجتمع (المتوسط الفرضي الذي يساوي 3)،<sup>1</sup> ثم حساب مستوى الدلالة (T) ومقارنتها مع الدلالة الإحصائية المعتمدة في هذه الدراسة (0,05) أو من خلال مقارنة قيمة (T) المحسوبة مع قيمة (T) الجدولية أيهما أكبر، فإذا كانت قيمة (T) المحسوبة هي الأكبر يتم قبول الفرضية والعكس صحيح.
- يتم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة إذا كانت قيمة المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة ولكل المؤسسات محل الدراسة أكبر أو يساوي من المتوسط الحسابي الفرضي (أداة القياس) والذي يساوي 3.
- يتم قبول فرضية العدم ورفض الفرضية البديلة إذا كانت قيمة المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة ولكل المؤسسات محل الدراسة أقل من المتوسط الحسابي الفرضي (أداة القياس) والذي يساوي 3.

### 1. اختبار الفرضية الأولى:

**نص الفرضية:** يوجد تأثير بين استقلالية محافظ الحسابات و بين جودة التدقيق الجزائري.  
**فرضية العدم:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية محافظ الحسابات وبين جودة التدقيق في الجزائر  $H_0: X < 3$ .

**الفرضية البديلة:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية محافظ الحسابات وبين جودة التدقيق في الجزائر  $H_1: X \geq 3$ .

$$13 = \frac{1+2+3+4+5}{5}$$

يبين الجدول التالي البيانات الإحصائية المستخدمة في اختبار صحة الفرضية الأولى من عدمها في هذه الدراسة كما يلي:

الجدول رقم (15): نتائج اختبار (T) والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الأولى

مستوى الدلالة الإحصائية Sig	درجات الحرية DF	قيمة (T) الجدولية	قيمة (T) المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية الأولى
0.001	29	1,984	4,009	0,56	3,7922	يوجد تأثير بين استقلالية محافظ الحسابات وبين جودة التدقيق الجزائري.

المصدر: من إعداد الطالبة استنادًا إلى مخرجات برنامج SPSS24.

يتضح من الجدول السابق؛ أن قيمة T المحسوبة التي بلغت (4,009) أكبر من قيمة T الجدولية التي تساوي (1,984)، وكان مستوى الدلالة الإحصائية (sig = 0.001) أقل من مستوى الدلالة القياسية (sig=0.05)، الأمر الذي يؤدي إلى رفض فرضية العدم (لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية محافظ الحسابات وبين جودة التدقيق في الجزائر) وقبول الفرضية البديلة (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية محافظ الحسابات وبين جودة التدقيق في الجزائر)، وهذا ما يؤكد لنا المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة في كل فئات محل الدراسة والذي (بلغ 3,7922)، وعند مقارنة هذه القيمة الأخيرة مع أداة القياس البالغة 3 يتضح أن المتوسط الحسابي أكبر من قيمة أداة القياس، الأمر الذي يدل على تناسق إجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الثاني الخاص بهذه الفرضية.

تم التأكد من أن الفرضية الأولى من هذا البحث والمبينة في مقدمة الدراسة صحيحة، و التي تفيد بوجود تأثير بين استقلالية محافظ الحسابات وبين جودة التدقيق الجزائري،

فاستقلال المدقق الخارجي يؤدي إلى القيام بعمله دون الخضوع لضغوط الغير، حيث أنه إذا لم يكن مستقلا لا يمكن الاعتماد على رأيه وتصبح القوائم المالية مشكوكا فيها من وجهة نظر المستخدمين.

كما يطمئن مستخدمو القوائم المالية على سلامة إدارة المؤسسة الاقتصادية وسلامة أموالهم المستثمرة وإمكانية اتخاذهم للقرارات الاقتصادية المناسبة.

## 2. اختبار الفرضية الثانية:

**نص الفرضية:** يؤثر تقرير المدقق الخارجي على قرارات المستخدمين.  
**فرضية العدم:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تقرير المدقق الخارجي على قرارات المستخدمين.

$$H_0: X < 3$$

**الفرضية البديلة:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تقرير المدقق الخارجي على قرارات المستخدمين.

$$H_1: X \geq 3$$

حتى نتمكن من اختبار الفرضية الثانية من هذه الدراسة نقوم أولاً بعرض البيانات الإحصائية المساعدة على ذلك والمتعلقة بعينة الدراسة في الجدول التالي:

**الجدول رقم (16): نتائج اختبار (T) والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الثانية**

مستوى الدلالة الإحصائية Sig	درجات الحرية DF	قيمة (T) الجدولية	قيمة (T) المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية الثانية
0,000	29	1,984	12,662	0,68	3,6662	يؤثر تقرير المدقق الخارجي على قرارات المستخدمين.

**المصدر:** من إعداد الطالبة استناداً إلى مخرجات برنامج SPSS24.

من خلال الجدول أعلاه؛ يتضح أن الفرضية الثانية — يؤثر تقرير المدقق الخارجي على قرارات المستخدمين — من هذه الدراسة صحيحة لأن:

- قيمة T المحسوبة (12,662) أكبر من قيمة T الجدولية (1,984)، ومستوى الدلالة الإحصائية الظاهر في الجدول (sig = 0.000) أقل من مستوى الدلالة القياسية (sig=0.05)، الأمر الذي يؤدي إلى رفض فرضية العدم وتبني الفرضية البديلة.
- المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة في كل المؤسسات محل الدراسة (3,6662) أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي (3)، وقيمة معامل الاختلاف بلغت (16,32%)، الأمر الذي يدل على تناسق إجابات أفراد عينة الدراسة تجاه عبارات محور اختبار الفرضية وما

تحتويه (المحور الثالث من الاستمارة)، ويؤكد صحة هذه الفرضية مرة ثانية.

واعتمادا على الفرضية الثانية تم التوصل بعد القيام بهذه الدراسة إلى أن مجموع قرارات المدقق الخارجي تؤثر على قرارات المستخدمين.

حيث يؤدي التدقيق الخارجي الفعال إلى زيادة الثقة في تقرير المدقق.

كما يساعد المدقق في زيادة فعالية الأداء في المؤسسة

### 3. اختبار الفرضية الثالثة:

**نص الفرضية:** تؤثر الخصائص المرتبطة بالمؤسسة على جودة التدقيق الخارجي.

**فرضية العدم:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الخصائص المرتبطة بالمؤسسة على جودة التدقيق الخارجي.

$$H_0: X < 3$$

**الفرضية البديلة:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الخصائص المرتبطة بالمؤسسة على جودة التدقيق الخارجي.  $H_1: X \geq 3$ .

حتى نتمكن من اختبار الفرضية الثالثة من هذه الدراسة نقوم أولاً بعرض البيانات الإحصائية المساعدة على ذلك والمتعلقة بعينة الدراسة في الجدول التالي:

الجدول رقم (17): نتائج اختبار (T) والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الثانية

مستوى الدلالة الإحصائية Sig	درجات الحرية <sup>1</sup> DF	قيمة (T) الجدولية	قيمة (T) المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية الثانية
0,000	29	1,984	11,3321	870,	3,6765	تؤثر الخصائص المرتبطة بالمؤسسة على جودة التدقيق الخارجي.

المصدر: من إعداد الطالبة استناداً إلى مخرجات برنامج SPSS24.

<sup>1</sup> هي عدد القيم القابلة للتغير في حساب خاصية إحصائية ما. يعتمد حساب الخصائص الإحصائية المختلفة على مجموعة من المعلومات أو البيانات. يسمى عدد المعلومات المستقلة عن بعضها والتي تدخل في حساب خاصية إحصائية معينة بدرجات الحرية.

من خلال الجدول أعلاه؛ يتضح أن الفرضية الثانية — يؤثر تقرير المدقق الخارجي على قرارات المستخدمين — من هذه الدراسة صحيحة لأن:

- قيمة T المحسوبة (11,332) أكبر من قيمة T الجدولية (1,984)، ومستوى الدلالة الإحصائية الظاهر في الجدول ( $\text{sig} = 0.000$ ) أقل من مستوى الدلالة القياسية ( $\text{sig} = 0.05$ )، الأمر الذي يؤدي إلى رفض فرضية العدم وتبني الفرضية البديلة؛
- المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة في كل المؤسسات محل الدراسة (3,6765) أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي (3)، وقيمة معامل الاختلاف بلغت (12,22%)، الأمر الذي يدل على تناسق إجابات أفراد عينة الدراسة تجاه عبارات محور اختبار الفرضية وما تحتويه (المحور الثالث من الاستمارة)، ويؤكد صحة هذه الفرضية مرة ثالثة.

وبناء على الفرضية الثالثة توصلنا إلى أنه تؤثر الخصائص المرتبطة بالمؤسسة على جودة التدقيق الخارجي.

حيث تؤثر الخبرة و السمعة و كبر حجم مكتب التدقيق والصفات الشخصية للتدقيق على جودة التدقيق الخارجي.

إن البحث الذي أمامكم واجهتنا فيه صعوبات جمة أثناء القيام به وقد تمثلت أهم هذه الصعوبات والعراقيل في عدم توفر المعلومات المفصلة حول الموضوع وذلك بسبب قلة الدراسات الأكاديمية المتخصصة التي تناولت الموضوع وكذلك عدم وجود وسائل النقل بسبب جائحة كوفيد 19.

بالإضافة إلى قلة توفر المصادر والمراجع الأولية والثانوية حول العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي الأمر الذي أدى بي إلى استغراق الوقت والجهد الطويل من أجل البحث عن مصادر أخرى لتكوين الإطار النظري وقاعدة البيانات الخاصة بي حول موضوعي. ولقد أصبت بالإحباط بعد رؤيتي للأبحاث العلمية السابقة موضوعة على رفوف المكتبات وفي المواقع الالكترونية فقط دون تطبيق نتائجها والتوصيات المتوصل إليها خلال هذه الأبحاث على أرض الواقع أو الاستفادة منها. كما كان ضيق الوقت سببا مؤثرا في تأخر إنهاء الموضوع.

### خلاصة الفصل الثاني:

بعد قيامنا بالدراسة الميدانية وذلك من خلال طرح استبيان والإجابة عليه حيث تم توزيع 44 عينة واسترجع منها 37 عينة .

ومن خلال تحليل نتائج الاستبيان باستخدام أدوات التحليل الإحصائي وباستخدام برنامج EXCEL و SPSS.

و بعد حسابنا للمتوسط الحسابي والانحراف المعياري و قيمة (T) المحسوبة و قيمة (T) الجدولية و درجات الحرية DF ومستوى الدلالة الإحصائية Sig.

و انطلاقا من مختلف الإجابات التي اختلفت بين موافق و محايد و غير موافق، تم التوصل إلى أن جودة التدقيق الخارجي تؤثر فيها مجموعة مؤثرات من بينها استقلالية المدقق الخارجي وهذا ما تم تأكيده في هذا الفصل.

الخاتمة

## الخاتمة

نظرا للتغيرات التي تشهدها الجزائر، كان لا بد من اللجوء إلى التدقيق الخارجي لما يكتسبه من أهمية بالغة، وبالتالي كان لا بد من تقييم خدماته بأعلى جودة.

و من أجل تناول موضوع التدقيق الخارجي، حاولت هذه الدراسة التوفيق بين جانبيين: الجانب النظري الذي يخص تعريف التدقيق الخارجي وأهميته وأهدافه بالإضافة إلى تعريف جودة التدقيق الخارجي، والجانب التطبيقي الذي تم فيه التأكد من أهم الفرضيات المقترحة.

### 1/ نتائج الدراسة:

و في ما يلي أهم النتائج المتوصل إليها من خلال هذا البحث:

- التدقيق الخارجي عملية تشتمل على خطوات دقيقة وتُنَفَّذ في إطار منظم، يقوم بها مدقق مستقل عن الشركة محل التدقيق، بهدف إبداء رأيه عن مدى صدق الكشوف المالية.
- التدقيق الخارجي يقوم على اكتشاف مواطن الضعف أو الثغرات في نظم الرقابة الداخلية في المؤسسة و يساعد الإدارة على اتخاذ القرارات التصحيحية المناسبة.
- يطمئن التدقيق الخارجي مستخدمي القوائم المالية على سلامة إدارة المؤسسة الاقتصادية وسلامة أموالهم المستثمرة وإمكانية اتخاذهم للقرارات الاقتصادية المناسبة.
- يعتبر التدقيق الداخلي عملية هادفة ومنظمة.
- يوجد العديد من العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق الخارجي.
- يعتبر كبر حجم المؤسسة من العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق الخارجي.
- يحق لمحافظ الحسابات الحصول على جميع المعلومات التي يحتاجها.
- يساعد التدقيق الخارجي في توفير جو ملائم لاتخاذ قرارات ذات جودة وفعالية.
- السمعة الحسنة للمدقق تؤثر إيجابا على جودة عملية التدقيق.
- تؤثر الصفات الشخصية لفريق التدقيق على جودة التدقيق الخارجي.
- حجم الأتعاب يؤثر سلبا على جودة عملية التدقيق في حال عدم وجود طريقة علمية لتحديدتها.

### 2/ اختبار الفرضيات:

بالنسبة للدراسة الميدانية للموضوع والتي من خلالها تمكنا من معرفة العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات، وبعد اختبار الفروض التي تم اعتمادها سنلخصها في ما يلي:

## وجود تأثير بين استقلالية محافظ الحسابات وبين جودة التدقيق:

من خلال المحور الأول تم التوصل بالإجماع على أن المدقق الخارجي يتميز بالاستقلالية وهي ما تؤثر على جودة التدقيق الخارجي، حيث أنه كلما كان محايداً عن الإدارة كلما أنجز مهمته بكفاءة عالية وكلما كانت له علاقات مالية مع الإدارة أثر ذلك على حياده. وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الأولى.

## تأثير تقرير المدقق الخارجي على قرارات المستخدمين:

من خلال المحور الثاني توصلنا إلى أنه يؤثر تقرير المدقق الخارجي على قرارات مستخدمي القوائم المالية حيث يزيد من ثقة التقرير ويزيد المعلومات التي يوفرها. كما يوفر لهم المعلومات السليمة والدقيقة التي تساعد في التوصل إلى الحلول والبدائل.

## تأثير الخصائص المرتبطة بالمؤسسة على جودة التدقيق الخارجي:

أما بالنسبة للمحور الثالث، حيث توصلنا فيه إلى أن مجمل الخصائص المرتبطة بالمؤسسة لها دور كبير في التأثير على جودة التدقيق الخارجي. فمثلاً السمعة الحسنة للمدقق الخارجي وكبير حجم مكتب التدقيق والخبرة الكافية لمحافظ الحسابات، بالإضافة إلى الصفات الشخصية لفريق التدقيق و التعليم والتطوير المهني المستمر لأعضاء مكتب التدقيق، كل هذه العوامل تساهم في زيادة جودة التدقيق.

## 3/ التوصيات:

إننا و من خلال هذه الدراسة سنقدم بعض التوصيات التي نراها ضرورية والتي تكون على النحو التالي:

- ضرورة إصدار القوانين التي تبين لمحافظي الحسابات مجموع حقوقهم وواجباتهم.
- العمل بتوصيات المراجع الخارجي وأخذها بعين الاعتبار.
- العمل على التطوير من الدراسات المتعلقة بجودة التدقيق الخارجي.
- ابتعاد المدقق عن جميع المؤثرات التي تؤثر على عمله.
- الرفع من كفاءة المدققين وبالتالي الرفع من جودة التدقيق الخارجي.

#### 4/ آفاق الدراسة:

- من بين الآفاق التي نراها مكتملةً لهذه الدراسة ما يلي:
- تأثير جودة التدقيق الخارجي على التحسين من التدقيق الداخلي.
  - وضع معايير تدقيق دولية متعلقة بجودة التدقيق الخارجي.
  - التحسين من امتيازات المدقق الخارجي للزيادة في جودة التدقيق الخارجي.

قائمة المصادر  
والمراجع

## 1/ الكتب باللغة العربية

1/ الشحنة رزق أبو زيد، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، الطبعة الأولى، دار وائل، الأردن، عمان، 2015.

1/ القرشي إياد رشيد، التدقيق الخارجي منهج علمي نظريا وتطبيقيا، الطبعة 01، دار الكتب والوثائق، بغداد، 2011.

3/ المغربي محمد الفاتح محمود بشير، المراجعة والتدقيق الشرعي، الأكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي، الطبعة الأولى، مصر، 2018.

4/ الهواري محمد نصر، محمد توفيق محمد، أصول المراجعة والرقابة الداخلية التأصيل العلمي والممارسة العملية، 1999.

5/ توماس وليم، هنكي أمرسون، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، المملكة العربية السعودية.

6/ خليفة محمد أحمد كاسب، حوكمة الشركات ما بين التمويل والتدقيق الداخلي، دار الفكر الجامعي، بدون بلد نشر.

7/ رفاة تامر مزيد، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2017.

8/ شريم عبيد سعد، لطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، الطبعة الثالثة، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، 2011.

9/ الشحنة رزق أبو زيد، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، الطبعة الأولى، دار وائل، الأردن، عمان، 2015.

10/ لقلطي لخضر، دراسات في المالية والمحاسبة، دار حميثرا للنشر والترجمة، الطبعة الأولى، القاهرة، 2019.

11/ مسعد محمد فضل، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، لبطبيعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية، عمان، 2009.

- 12/ نصر علي عبد الوهاب وآخرون، أساسيات المراجعة الخارجية وفقا لمعايير المراجعة المصرية والدولية و الأمريكية، مكتبة الاقتصاد، الإسكندرية، مصر، 2019.
- 13/ نور الدين أحمد قايد، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار الجنان، المملكة الأردنية الهاشمية، 2015.

## 2/ الكتب باللغة الفرنسية

- 1/ L.COLLINS et G.VALIN: Audit et contrôle interne, Aspects financiers, opérationnels et stratégiques, 4ème Edition, DALLOZ, Paris, 1992.
- 2/ Société Nationale de la Comptabilité, guide d'audit et de commissariat aux comptes, DRH, 1989.

## 3/ المجلات

- 1/ برودي مفروم ، مراكشي عبد الحميد، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر ( دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات لولايات الجنوب الجزائري)، مجلة المقريزي للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 3، العدد 2، جوان 2019.
- 2/ بن لدغم محمد ، محمد أمين لعريجي، مساعدة التدقيق الداخلي للتدقيق الخارجيين أجل تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية -دراسة استنباطية موجه لعينة من المدققين الخارجيين (محافظي الحسابات) بولاية تلمسان-مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 06، العدد 04، جامعة تلمسان، 2018.
- 3/ تليلي طارق ، سويسي هواري ، محددات جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر -دراسة ميدانية-، مجلة الباحث، 2019.
- 4/ شاهد إلياس و آخرون، محافظ الحسابات ودوره في دعم وتحسين جودة المراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 10، الجزء 02، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، 2017.

5/ صنهاجي هيبية وآخرون، أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد 01، العدد 01، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، ديسمبر 2017.

6/ صنهاجي هيبية، لعروم محمد أمين، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد الثاني، العدد الثاني، ديسمبر 2017.

7/ طيطوس فتحي، محافظ الحسابات في الجزائر، دفاتر السياسة والقانون، العدد 09، جامعة دكتور طاهر مولاي السعيدة، جوان 2013.

8/ قادري عبد القادر، مهنة محافظ الحسابات في ضوء الإصلاح المحاسبي في الجزائر، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 04، العدد 03، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2020.

9/ مالطي سناء، المبارك محمد، التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من جودة التدقيق الخارجي دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات لولايي سيدي بلعباس وتلمسان، المجلد 03، العدد 01، Revue des Réformes Économiques et Intégration en Économie Mondiale، 2020.

10/ مسامح مختار، واجب الإبلاغ عن الأحداث الجنية من طرف محافظ الحسابات بين الإلزام القانوني والالتزام المهني -دراسة حالة المغرب العربي-، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 12، جامعة باتنة، 2014.

11/ مسامح مختار، لقويرة سمير، مساهمة التخصص المهني للمدقق الخارجي في تحسين جودة التدقيق "دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين في ولاية بسكرة، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 12، جوان 2017.

12/ مقرامنت عبد القادر وآخرون، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق: التشريعات والإجراءات المنظمة للمهنة في الجزائر، مجلة التنظيم والعمل، المجلد 09، العدد 04، جامعة سيدي بلعباس، 2021.

13/ نور أحمد محمد، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007.

## 4/ النصوص التشريعية

1/ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون رقم 10-01، مؤرخ في 11 جويلية 2012، العدد 42.

2/ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون رقم 91-08، مؤرخ في 1 ماي 1991، العدد 20.

3/ القانون التجاري - بمساعدة المصالح التقنية لوزارة العدل - ديوان المطبوعات الجامعية - الجزائر 1993 -.

4/ المادة 610 من الأمر 75-59 المتعلق بالقانون التجاري.

5/ المادة 600 ( المرسوم التشريعي رقم 93 - 08).

6/ المادة 715 مكرر (4) من القانون التجاري المعدل.

## 5/ الأطروحات والمذكرات

1/ أبو سرعة عبد السلام عبد الله سعيد، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2010.

2/ أحططاش نشيدة، أثر جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات -دراسة ميدانية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق جامعة سطيف، 2017.

3/ الباهي سهام، جعيو صافية، دور مدقق الحسابات الخارجي للحد من الغش الجبائي دراسة على عينة من محافظي الحسابات " ولاية المسيلة "، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2019.

4/ براهيم زينب ، أهمية التدقيق الخارجي في ترشيد قرارات المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة لعينة من المؤسسات الاقتصادية -المسيلة-، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2019.

5/ بطينة حمزة وآخرون، دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية -دراسة ميدانية لشركة بلاستي أنابيب ذ.م.م-، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، تخصص محاسبة، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، 2018.

6/ بن جبور سهيلة، واقع ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص تدقيق ومراقبة تسيير، جامعة مستغانم، 2018.

7/ بن لدغم محمد، تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، تخصص إدارة المنظمات، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2018.

8/ بوقابة زينب، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة "المعمل الجزائري الجديد للمصبرات" "NCA-Rouiba"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، جامعة الجزائر، تخصص محاسبة وتدقيق، 2011.

9/ بولحبال فريد، أثر استخدام أساليب المراجعة الحديثة على جودة تقرير محافظ الحسابات -دراسة حالة مجموعة شركات-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2018.

10/ بومهدي عبد الباسط، العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي في الجزائري، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر، تخصص مراقبة تسيير- جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2016.

11/ حدادي سارة، دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من أثارها على جودة المعلومات المالية -دراسة حالة مجموعة من شركات محافظة الحسابات والشركات الجزائرية-، أطروحة دكتوراه، تخصص بنوك ومحاسبة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2020.

12/ حروز إسماعيل ، الحسين بحاش، دور محافظ الحسابات في تدقيق حسابات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص تدقيق ومراقبة تسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2019.

13/ شريفي عمر، التنظيم المهني للمراجعة -دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم اقتصادية، جامعة سطيف، 2013.

14/ رفاص محمد رياض، وهراني مجدوب، أثر تقارير المدقق الخارجي في تحسين أداء المؤسسة دراسة حالة مؤسسة إنتاج الحليب سيماكس، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، تخصص تدقيق ومراقبة تسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، 2015، ص29.

15/ شتخ مباركة ، التأهيل المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة المراجعة دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات بولايتي ورقلة والوادي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، تخصص دراسات محاسبية و جباية معمقة، جامعة ورقلة، 2017، ص16.

16/ طالب حسين سهام، أثر تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية على تحسين جودة التدقيق 'دراسة استقصائية لمجموعة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين'، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، نخصص محاسبة وتدقيق، جامعة فرحات عباس سطيف، 2018.

17/ عبد الرزاق سناء، أثر تطور تكنولوجيا المعلومات والاتصال على عملية التدقيق، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص تدقيق ومراقبة تسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2019.

18/ عصام سالم ، واقع مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر -دراسة ميدانية-، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، تخصص مالية وجباية، جامعة المسيلة، 2015.

19/ علاوي حمزة، دور التحليل المالي في تحسين جودة التدقيق الخارجي -دراسة عينة من مكاتب المحاسبة ومحافظي الحسابات- ، تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2016.

20/ عمارة أمين، بوترة علاء الدين، أثر التدقيق الخارجي على مصداقية القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة بمكتب المحاسبة والمراجعة م.ع لشركة ذات مسؤولية محدودة'، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2017.

21/ عميروش بوبكر ، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظم الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا -مذكرة مقدمة

لنيل شهادة ماجستير، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة فرحات عباس-سطيف-،  
2011.

22/ فروج أسماء، أهمية التدقيق الخارجي في الرقابة الداخلية، على مخزونات المؤسسة الاقتصادية " دراسة حالة تعاونية الحبوب والبقول الجافة أم البواقي"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، تخصص مالية وبنوك، جامعة أم البواقي، 2016.

23/ قويدري زكرياء، أثر جودة التدقيق الخارجي في تعزيز موثوقية القوائم المالية-دراسة تطبيقية- مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمي في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2015.

24/ لقليطي لخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر دراسة حالة من خلال الاستبيان، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009.

25/ مازون محمد أمين ، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، جامعة الجزائر 3، تخصص محاسبة وتدقيق،  
2011.

26/ مجوجة راوية ، أثر مناهج التدقيق على جودة التدقيق الخارجي -دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات بكل من ورقلة، تقرت، حاسي مسعود، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص تدقيق ومراقبة تسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2016.

27/ محمودي عبد السلام ، دور المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية -دراسة ميدانية بشركة توزيع الكهرباء والغاز بمدينة توزيعة برج بوعريريج-، مذكرة نيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة محمد بوضياف، المسيلة،  
2018.

28/ محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية دراسة مقارنة (حالة الجزائر)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، تخصص المالية والمحاسبة، المركز الجامعي بالمدينة، 2008.

29/ هيري أسيا ، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق -دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، جامعة أحمد دراية أدرار، 2018.



قائمة  
الملاحق

الملحق رقم 01:

قائمة المحكمين

<u>الجامعة</u>	<u>الأستاذ</u>
جامعة المسيلة	الدكتور سبتي إسماعيل
جامعة المسيلة	الدكتور الأخضر لقليتي
جامعة سطيف	الأستاذ الدكتور براقى تيجاني
جامعة أم البواقي	الدكتور جفال خالد

## الملحق رقم 02

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف - المسيلة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

أطروحة مقدمة لنيل شهادة ماستر تخصص محاسبة وتدقيق

### استمارة استبيان

"العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات والأساتذة الجامعيين"

بسم الله والصلاة والسلام على رسول الله

أما بعد:

في إطار التحضير لمذكرة التخرج و استكمالاً لنيل شهادة الماستر، يسرني أن أضع بين أيديكم مجموعة الأسئلة لمعرفة آرائكم حول هذا الموضوع لما لإجاباتكم وآرائكم من أهمية، وذلك للتوصل إلى نتائج دقيقة وواضحة.

لذا أرجو من سيادتكم التكرم والتفضل بإجابتي بدقة عن هذه الأسئلة من أجل إجراء التحليل العلمي المطلوب.

كما أحيطكم علماً بأن جميع المعلومات التي سنستفيد منها لن تستعمل إلا لأغراض علمية.

شاكراً لكم حسن تعاونكم.

الطالبة: معمرى دعاء

الأستاذ المشرف: سبتي إسماعيل

الرجاء وضع علامة (X) أمام الإجابة المراد اختيارها:

**الجزء الأول: البيانات الشخصية:**

<input type="checkbox"/>	أنثى	<input type="checkbox"/>	1- الجنس: ذكر
<input type="checkbox"/>	من 30 إلى 40	<input type="checkbox"/>	2- العمر: أقل من 30
<input type="checkbox"/>	أكبر من 50	<input type="checkbox"/>	من 40 إلى 50
<input type="checkbox"/>	ماستر	<input type="checkbox"/>	3- المستوى العلمي: ليسانس
<input type="checkbox"/>	دكتوراه	<input type="checkbox"/>	ماجستير
		<input type="checkbox"/>	شهادة مهنية
<input type="checkbox"/>	من 5 إلى 10	<input type="checkbox"/>	4- الخبرة المهنية: أقل من 5 سنوات
<input type="checkbox"/>	أكبر من 15	<input type="checkbox"/>	من 10 إلى 15
<input type="checkbox"/>	محافظ حسابات	<input type="checkbox"/>	5- الوظيفة الحالية: أستاذ جامعي
<input type="checkbox"/>	محاسب معتمد	<input type="checkbox"/>	خبير محاسبي

**الجزء الثاني: بيانات الدراسة:**

**المحور الأول: وجود تأثير بين استقلالية محافظ الحسابات وبين جودة التدقيق:**

الرقم	العبرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	فقدان الاستقلالية تؤثر على عمل المدقق					
02	التزام المدقق الخارجي بحيادية تفكيره تمكنه من إنجاز مهمته بكفاءة عالية					
03	المدقق الخارجي طرف محايد على الإدارة					

					04	عدم توفر الاستقلال يؤثر سلبا على الرأي الذي سيبيده المراجع الخارجي في تقريره
					05	عدم وجود علاقات مباشرة بين موظفي المؤسسة والمدقق الخارجي
					06	يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية والنزاهة أثناء تأدية عمله
					07	يُعين محافظ الحسابات من قبل الجمعية العامة للمساهمين وهذا ما يمنحه استقلالا أكبر ويفسر بأن محافظ الحسابات مستقل
					08	عزل محافظ الحسابات إذا لم ينفذ مطالب وتوجيهات المؤسسة، والتي تمس بموضوعيته، يفسر بأن محافظ الحسابات غير مستقل
					09	وجود علاقات مالية بين المدقق والإدارة وقبول الهدايا لها أثر سلبي على حياده
					10	تأثيرات وضغوط العمل من طرف العملاء تكون سببا في عدم استقلالية المدقق

### المحور الثاني: تأثير تقرير المدقق الخارجي على قرارات المستخدمين.

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	غالبا ما يؤدي تقرير المدقق الخارجي في زيادة ثقة المستفيدين في المعلومات التي يوفرها					
02	يؤدي التدقيق الخارجي الفعال إلى زيادة الثقة في تقرير المدقق					

					03	يقوم التدقيق الخارجي بتوفير المعلومات السليمة والدقيقة لمتخذي القرار حتى تمكنهم من إيجاد الحلول والبدائل
					04	يساعد التدقيق الخارجي في توفير جو ملائم لاتخاذ قرارات ذات جودة وفعالية
					05	يساهم التدقيق الخارجي في الكشف عن مواطن الاختلال وتحديد نقاط الضعف والقوة في المؤسسة
					06	يظهر دور المدقق الخارجي في تحسين الأداء من خلال تحديد الكفاءة والإنتاجية في التقارير الخاصة وبالتالي التأثير على قرارات المستخدمين
					07	يساعد المدقق في زيادة فعالية الأداء في المؤسسة
					08	يساعد المدقق الخارجي المؤسسة على معرفة قدرتها الفعلية في تحقيق النمو وزيادة الأرباح
					09	تقرير المدقق الخارجي حول أداء المؤسسة يرفع من كفاءة المؤسسة وفعاليتها
					10	تكون قرارات المستخدمين مرتبطة بما توصل إليه تقرير المدقق الخارجي

### المحور الثالث: تأثير الخصائص المرتبطة بالمؤسسة على جودة التدقيق الخارجي.

الرقم	العبرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	السمعة الحسنة للمدقق تؤثر إيجابا على جودة عملية التدقيق					
02	كبر حجم مكتب التدقيق يؤثر على جودة التدقيق					
03	توفر الخبرة الكافية لمحافظ الحسابات في قطاع نشاط المؤسسة تؤثر على جودة التدقيق					
04	وجود دعاوى قضائية ضد مكتب التدقيق يؤثر على جودة التدقيق					
05	تؤثر الاستقلالية إيجابا على جودة التدقيق الخارجي					
06	تؤثر الصفات الشخصية لفريق التدقيق على جودة التدقيق الخارجي					
07	التعليم و التطوير المهني المستمر لأعضاء مكتب التدقيق يزيد من جودة التدقيق					
08	تعيين محافظ الحسابات من قبل أطراف من علاقاته الشخصية يؤثر على جودة عملية التدقيق					
09	حجم الأتعاب يؤثر سلبا على جودة عملية التدقيق في حال عدم وجود طريقة علمية لتحديدها					
10	اهتمامكم بمفهوم جودة التدقيق قد أدى إلى ارتفاع مستوى أتعابكم					

## الملحق رقم 03

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة محمد بوضياف بالمسيلة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم: علوم الحاسب والمحاسبة

Université Mohamed Boudiaf a M'sila  
Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et  
des Sciences de Gestion  
Département: Sciences Financière et  
Comptabilité

جامعة محمد بوضياف - المسيلة  
Université Mohamed Boudiaf - M'sila

### تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة والنزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر


أنا الممضي اسقله:

الطالب (ة): ..... د. محمد بن علي ..... المولود(ة) بتاريخ: 27 - 07 - 1998 ب. عين الحجيل  
الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أو ر.س.) رقم: 200340205 الصادرة بتاريخ: 24 - 04 - 2016 من: دائرة عين الحجيل  
المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: ..... المالية والمحاسبة تخصص: ..... محاسبة وتدقيق خلال السنة  
الجامعية 2019/2020 والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان  
الكوادر المؤثرة على جودة التدقيق  
الخارجي في الجزائر من وجهة نظر محاسبي الحسابات  
والأساتذة الجامعيين

أصح بشرفي أي التزمت بمراعاة معايير الأمانة والنزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

حرر بتاريخ: 19/06/2021

التوقيع و البصمة

.....  


\*يحرر كل طالب (ة) تصريحاً فردياً في حالة إعداد المذكرة من طرف أكثر من طالب (ة) واحد .  
\*\*يدرج هذا التصريح ضمن ملاحق المذكرة

المُلخَص

## المخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات والأساتذة الجامعيين المختصين، ومعرفة أثر جودة التدقيق الخارجي على قرارات المستخدمين، كما تم وضع مجموعة من التوصيات والحلول تساهم مستقبلاً، في الزيادة في جودة التدقيق الخارجي.

وللقيام بهذه الدراسة قمنا بتوزيع استبيان على محافظي الحسابات والأساتذة الجامعيين والخبراء المحاسبين، وتوصلنا في النهاية إلى مجموعة النتائج التالية:

من بين العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق الخارجي، السمعة الحسنة للمدقق الخارجي، كبر حجم مكتب التدقيق، والخبرة الكافية لمحافظ الحسابات، كما تؤثر الصفات الشخصية لفريق التدقيق و استقلالية المدقق الخارجي بالإضافة إلى عوامل أخرى في المساهمة في الزيادة في جودة التدقيق الخارجي.

**الكلمات المفتاحية:** المدقق الخارجي، جودة التدقيق الخارجي، استقلالية المدقق.

## Résumé:

Cette étude vise à connaître les facteurs qui influent sur la qualité de l'audit externe du point de vue des commissaires aux comptes, des professeurs d'université de spécialité et des experts comptables, et à connaître l'impact de la qualité de l'audit externe sur les décisions des utilisateurs

Un ensemble de recommandations et de solutions ont été développés pour contribuer, à l'avenir, à l'amélioration de la qualité de l'audit externe.

Pour bien effectuer cette étude, nous avons distribué un questionnaire aux commissaires aux comptes et aux professeurs d'université, et finalement nous avons atteint l'ensemble des résultats suivants:

Parmi les facteurs qui influent sur la qualité de l'audit externe figurent la bonne réputation de l'auditeur externe, la taille importante du bureau d'audit et l'expérience suffisante du commissaire aux comptes.

Les caractéristiques personnelles de l'équipe d'audit et l'indépendance de l'auditeur externe influencent, en plus d'autres facteurs, sur l'amélioration de la qualité de l'audit externe.

**Mots clés:** l'auditeur externe, la qualité de l'audit externe, l'indépendance de l'auditeur.

### **Summary:**

This study aims to know the factors affecting the quality of external audit from the point of view of auditors and specialty university professors and accounting experts, and to know the impact of the quality of external audit on users' decisions,

A set of recommendations and solutions have been developed to contribute to improving the quality of external audit in the future.

To carry out this study, we distributed a questionnaire to auditors and university professors, and finally we reached the following set of results:

Among the factors that affect the quality of the external audit are the good reputation of the external auditor, the large size of the audit office and the sufficient experience of the auditor.

The personal characteristics of the audit team and the independence of the external auditor, in addition to other factors, influence the improvement of the quality of the external audit.

**Key Word:** the external auditor, the quality of the external audit, the independence of the auditor.