

Artical History

Received/ Geliş  
07.06.2019

Accepted/ Kabul  
16.07.2019

Available Online/yayınlanma  
01.08.2019.

**Activate external audit quality by industrial specialzation  
and its application constraints in algeria**

**تفعيل جودة التدقيق الخارجي عن طريق التخصص الصناعي ومعوقات التجسيد**

**في البيئة الجزائرية**

**د.سارة حدة بودربالة**

**أستاذ محاضر(أ): جامعة عمار ثليجي الأغواط/ الجزائر**

**Dr. Sarah Hadda Bouderbala**

**Lecturer Professor « A » : Amar Telidji University-  
Laghouat/Algeria**

**الملخص**

تهدف هذه الورقة البحثية إلى تسليط الضوء على مفهوم التخصص الصناعي في عملية التدقيق الخارجي ومفهوم جودة التدقيق ومدى مساهمة التخصص في تفعيل هذه الجودة، حيث يركز البحث على معرفة وتحديد إشكالية تطبيق مفهوم التخصص في البيئة الجزائرية وأهم الصعوبات التي قد تحول دون تحقيق التخصص فيها، مما يحول دون تفعيل جودة خدمات التدقيق الخارجي التي تقدمها المكاتب المهنية، ولتحقيق هذا الهدف تم الاعتماد على المنهج الوصفي لوصف وعرض مفهوم مصطلحات البحث الرئيسية، كما تم استخدام المنهج الاستقرائي من خلال استقراء بعض الدراسات التي اهتمت بمفهوم التخصص الصناعي وجودة التدقيق لمحاولة تقصي العلاقة بين هذه المفاهيم في التدقيق وكذا استقراء القوانين المنظمة للمهنة في البيئة الجزائرية واستنباط أهم معوقات التجسيد في نصوص هذه القوانين، وقد خلصت الدراسة إلى أنه بالرغم من أهمية هذا المفهوم في تحقيق كفاءة وجودة خدمة التدقيق، إلا أنه يصعب تطبيقه في ظل

الوضع الراهن الذي تشهده المهنة، وقدمت الدراسة عددا من المقترحات كان أهمها تفعيل المعهد المختص لتكوين مدققي الحسابات وتفعيل عمل لجنة مراقبة النوعية المنصوص عليهما في القانون 10-01. **الكلمات المفتاحية:** التدقيق الخارجي، التخصص الصناعي، جودة التدقيق، البيئة الجزائرية.

### Abstract

This paper aims to shed light the concepts of industrial specialization in external audit, audit quality and the contribution of specialization in audit quality. This research focuses on the knowledge and determination of the problem of applying the concept of specialization in the Algerian environment and the main difficulties that may prevent the achievement of specialization in it, thus preventing the quality of professional services provided by Audit firms in Algeria. To achieve this objective, descriptive approach is employed to describe key search terms, inductive approach was also used through reviewing previous studies and laws regulating the profession related to such phenomena.

The study concluded that, despite the importance of this concept in achieving efficiency and audit quality service, it is difficult to apply at the present situation of audit profession in Algeria. Finally, the researcher provided a number of recommendations, among which was the necessity for legislator to activate the Institute to form auditors and the quality control committee established by law 10-01.

**Key words:** external audit, audit industrialization, Audit quality, algerian environment.

### مقدمة:

إن الديناميكية التي تميز بيئة الأعمال اليوم، تفرض ضغوطا في جميع المجالات لا سيما المحاسبية منها، خاصة بعد الانتقادات الشديدة التي تعرضت لها مهنة المحاسبة جراء انهيار كبريات الشركات الأمريكية والعالمية مطلع هذا القرن، وما خلفته من انتشار سمعة سيئة عن شركات التدقيق، لذلك تواجه المهنة اليوم تحديات كبرى للحفاظ على السمعة تتمثل في البحث عن السبل الكفيلة بالتصدي إلى العثرات التي تعترضها والتخفيف من حدة الاخفاقات المتكررة والمتتالية.

إن مواجهة هذه التحديات لا يتأتى إلا بتضافر جهود الجهات المعنية بتنظيم المهنة، وكذا الممارسين لها، لتقدمها بقدر من الكفاءة. فالتركيز على الجودة في أداء مهنة التدقيق أصبح مطلبا ضروريا لكل الأطراف المستفيدة من مخرجاتها. ولتفعيل الجودة في التدقيق، أصبح هناك اهتمام وتركيز نحو اتباع

استراتيجية التخصص الصناعي في ممارسة المهنة، بغية تحقيق مستوى أداء مهني كفؤ يمكنها من الاستمرار في بيئة تتميز بالتعقيد والتطور السريع والانفتاح والمنافسة.

ويعد تحقيق الجودة في التدقيق ذو أهمية بالغة لاسترجاع الثقة في المهنة، لذلك دأبت المنظمات المهنية على إيجاد الحلول التي تحافظ للمهنة على مستوى معين من الأداء، وفي هذا الإطار تسعى العديد من الدول ومن بينها الجزائر إلى الاهتمام بجودة التدقيق وإيجاد السبل الكفيلة بتحقيقها، بهدف مواكبة التطورات المتسارعة والمستمرة الحاصلة في مهنة التدقيق على الصعيدين الدولي والمحلي.

وقد تجلّى ذلك الاهتمام في إصدار القانون 10-01 المتعلق بالمهنة المحاسبية وكيفية ممارستها، بسبب احتمال زيادة الطلب على خدمات هذه المهنة الذي سوف يشهده السوق الجزائري مستقبلاً.

### **أهمية البحث:**

يستمد البحث أهميته من الاتجاه الحديث نحو الأخذ بمستويات أعلى للتخصص الصناعي كاستراتيجية لتفعيل جودة التدقيق، والتي ما تزال محل جدل وبحث علمي ومهني في أدبيات المحاسبة والتدقيق، وذلك لما ينجم عن التخصص من تقليص للخبرات المهنية العامة للمدقق الخارجي، مقابل زيادة فرض التطوير المتعمق له في مجال النشاط الذي تخصص فيه نتيجة تنوع القواعد المحاسبية الخاصة بكل نشاط صناعي على حده.

### **أهداف البحث:**

يتمثل الهدف الرئيس من هذا البحث في تحديد دور التخصص الصناعي في تفعيل جودة التدقيق في البيئة الجزائرية من خلال تحليل الجهود التي تبنتها الجزائر في العشرية الأخيرة لإعادة تنظيم المهنة والرامية لتحسين جودتها ونصيب التخصص منها، والوقوف على معوقات تجسيده على أرض الواقع.

### مشكلة الدراسة:

نظرا للطبيعة الديناميكية لمهنة التدقيق وقدرتها على التطور بما يمكنها من الوفاء بالاحتياجات المتنامية للعملاء من جهة، ومواكبة التغيرات المستمرة في بيئة الأعمال والبيئة التنظيمية من جهة أخرى، يعتبر التخصص الصناعي لمكاتب التدقيق مدخلا مهما للتميز والتحسين المستمر في خدمات التدقيق الخارجي بما ينعكس في النهاية على كفاءة قرارات وأحكام مستخدمي المعلومات المحاسبية.

ومن هذا المنطلق فإن مشكلة الدراسة تنبع مما تفرضه البيئة الاقتصادية الحالية على المدقق وهو ضرورة أن يتخصص في نشاط معين مما قد يؤدي إلى التخفيف من حالات إخفاق المهنة. كما أنها تبحث في الاستراتيجية التي اتبعتها الجزائر بهدف مواجهة مشكلة الجودة في التدقيق، وبمعنى آخر فإنها تبحث في كيفية مساهمة الجهات الحكومية والهيئات المهنية لتطوير مهنة محافظة الحسابات وإضفاء الجودة على الخدمات التي يقدمها ممارسوها ونصيب التخصص الصناعي منها، وبالتالي فإن إشكالية الدراسة تتمحور حول السؤال التالي:

ما مدى مساهمة التخصص الصناعي في تفعيل جودة التدقيق وما هي العوائق التي يمكن أن تحول دون تحقيقه في البيئة الجزائرية؟

### منهج الدراسة:

يتم اتباع المنهج العلمي القائم على المنهج الوصفي والمنهج الاستقرائي للوقوف على المفاهيم المختلفة لجودة عملية التدقيق وأهميتها، والتخصص الصناعي في التدقيق، أهميته، أنواعه ومستوياته ثم تقوم باستقراء ما جاء في الأدب المحاسبي من أبحاث وإصدارات المنظمات المهنية بخصوص موضوع البحث، وتحليل العلاقة بين التخصص الصناعي وجودة التدقيق، ثم محاولة استنتاج ما يكون ملائما لإرساء معوقات تجسيد التخصص الصناعي لتفعيل جودة التدقيق في البيئة الجزائرية.

### هيكل الدراسة:

في ضوء طبيعة مشكلة البحث وأهدافه تم تقسيم هذه الدراسة إلى المحاور التالية:

أولاً: مدخل لجودة التدقيق الخارجي؛

ثانياً: ماهية التخصص الصناعي في التدقيق؛

ثالثا: تحديد العلاقة بين التخصص الصناعي وجودة التدقيق؛

رابعا: جهود الجزائر لتفعيل الجودة من خلال التخصص ومعوقاته؛

خامسا: النتائج والتوصيات.

## أولا: مدخل جودة التدقيق الخارجي

تكتسب الجودة في الوقت الحاضر أهمية كبيرة في ظل التطورات الإقتصادية والصناعية الحديثة، حيث أصبحت تمثل أحد أهم الركائز التي تستند عليها الإستراتيجيات التنافسية للشركات مما زاد من الإهتمام بها. ولقد أثار مصطلح الجودة جدلا واسعا في الشركات الخدمية على المستوى العالمي، ويعود سر الشهرة التي نالها هذا المصطلح إلى النجاح الذي حققه في مجال الشركات الصناعية بسبب التطور الذي أثمرته العديد من التجارب في الفكر الإداري، ثم تم استثمار هذا المصطلح في الشركات الخدمية. والتدقيق الخارجي باعتباره خدمة، ونظرا لدوره الفاعل في تقديم الخدمات لأفراد المجتمع في مختلف القطاعات، فكان لا بد من تقديم هذه الخدمات بأعلى مستوى من الجودة، من أجل إعادة الاعتبار لمهنة التدقيق، ويهتم هذا المحور بمفهوم جودة التدقيق وأهميتها.

## 1- مفهوم جودة التدقيق الخارجي وخصائصها:

لقد حظي موضوع جودة التدقيق باهتمام كبير من قبل الباحثين في مجال المحاسبة والتدقيق، ويرجع السبب في ذلك إلى أن جودة التدقيق العالية تعد السند الأساسي لثقة المستثمرين في المعلومات المالية وغير المالية، كما أنها تلعب دورا تكامليا في المساهمة في النمو الإقتصادي للمجتمع واستقراره المالي<sup>1</sup>.

وبالرغم من ذلك الإهتمام فلم تتفق الدراسات الأكاديمية حول مفهوم موحد لجودة التدقيق الخارجي، بحيث ربطها البعض بخلو القوائم المالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية، أما المنظمات المهنية فتبنت مفهوما يقوم على أساس الالتزام بالمعايير المهنية، وغيرها من المفاهيم التي تختلف باختلاف وجهات النظر بين الأكاديميين والمنظمات.

<sup>1</sup> سمير كامل مجّد عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح- مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 45، العدد 2، جامعة الإسكندرية، جويلية 2008، ص 5.

وتعد دي أنجلو DeAngelo من السباقين الأوائل في تعريف جودة التدقيق حيث وصفتها بأنها: "تقدير السوق لاحتمال أن المدقق سوف يقوم في نفس الوقت ب: (أ) اكتشاف الانحراف في النظام المحاسبي للعميل، و(ب) التقرير عن هذا الانحراف"<sup>1</sup>، ويقصد بالنقطة الأولى مدى كفاءة المدقق، أما النقطة الثانية فيقصد بها استقلالية المدقق.

أما بالمرز Palmrose فقد عرفها وفقا لمستوى الضمان، حيث أن الهدف من التدقيق هو تقديم ضمان حول القوائم المالية، فجودة التدقيق هي: "احتمال عدم احتواء القوائم المالية لتحريفات مادية"<sup>2</sup>.

ولقد اعتبر بالمرز (Palmrose) بأن فشل المدقق في اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية يمثل فشلا في عملية التدقيق، وهو ما يفسر كثرة الدعاوي القضائية المرفوعة ضد المدقق الخارجي<sup>3</sup>.

ولقد أوضحت نشرة معايير التدقيق رقم(4) التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين(AICPA) في عام 1974 أن جودة التدقيق تتحقق من خلال الالتزام بمعايير التدقيق، ومن خلال تطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة في مكاتب التدقيق<sup>4</sup>.

وأشار الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) إلى مفهوم جودة التدقيق في المعيار الدولي رقم 220، حيث أوضح هذا المعيار أن أدوات الرقابة على جودة التدقيق تتمثل في السياسات والإجراءات المطبقة في مكاتب التدقيق للتحقق من أن أعمال التدقيق المنفذة قد تم أداؤها وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها<sup>5</sup>.

ولقد حددت إرشادات جودة التدقيق الصادرة عن الاتحاد الأوروبي(SAIs, 2004)، بأن: "الجودة هي الدرجة التي تحدد الخصائص الملازمة لتحقيق متطلبات التدقيق"، وتتضمن هذه الخصائص ما يلي<sup>6</sup>:

- الأهمية: أي مدى أهمية القضية التي تخضع للاختبار في التدقيق، وبالتالي يمكن تقييمها بأبعاد متعددة، مثل الحجم المالي للعميل، وتأثير أداء العميل على المجتمع أو على القضايا المتعلقة بالسياسات الرئيسية؛

<sup>1</sup> Linda Elisabeth DeAngelo, **Auditor Size and Audit Quality**, Journal of Accounting and Economics, Vol. 3, n°2, 1981, p183.

<sup>2</sup> Zoe-Vonna Palmrose, **An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality**, The Accounting Review, Vol. 63, N° 1, January 1988, p 56.

<sup>3</sup> Idem, p57.

<sup>4</sup> أحمد محمد نور وآخرون، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص8.

<sup>5</sup> نفس المرجع، نفس الصفحة.

<sup>6</sup> سارة حدة بودريالة، محاولة لتحديد العوامل التي تتحكم في جودة المراجعة الخارجية: دراسة ميدانية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي الأغواط، الجزائر، 2014، ص ص 101-102.

- **الموثوقية أو إمكانية الاعتماد:** والمقصود بها هل تعكس نتائج عملية التدقيق والاستنتاجات التي تتوصل إليها بشكل دقيق، الظروف الفعلية فيما يتعلق بالقضية الرئيسية التي يتم اختبارها، وهل جميع التأكيدات في تقرير التدقيق أو ما تقدمه عملية التدقيق من آراء وتقارير أخرى مؤيدة وبشكل كامل من خلال البيانات التي تم تجميعها في العملية؛
- **الموضوعية:** هل تم إنجاز عملية التدقيق بطريقة عادلة ونزيهة، بدون ضرر أو محاباة، فالمدقق يجب أن يشكل تقييماته ورأيه بشكل كامل اعتمادا على الحقائق والتحليل الأساسي؛
- **المجال:** هل تحدد خطة مهمة التدقيق بشكل ملائم جميع العناصر المطلوبة لتدقيق ناجح؟ وهل يتم تنفيذ عملية التدقيق بشكل كامل بطريقة مرضية لجميع العناصر المطلوبة للخطة المحددة؛
- **التوقيت الملائم:** ويقصد به هل يتم تسليم نتائج التدقيق في الوقت الملائم، وقد يتضمن هذا تحقيق متطلبات النهايات أو القيود المحددة، أو تسليم نتائج التدقيق عندما تكون مطلوبة لاتخاذ قرار حول سياسة معينة، أو عندما يكون من المتوقع أنها ذات فائدة أعظم في تصحيح نواحي أو مجالات ضعف الإدارة؛
- **الوضوح:** بمعنى هل كان تقرير التدقيق واضحا وموجزا في تقديم نتائج عملية التدقيق، وهذا قد يتضمن بشكل نموذجي الموثوقية والمجال، النتائج وأي توصيات يمكن أن تفهم فورا من قبل القائمين على التنفيذ والقائمين على العملية التشريعية الذين قد لا يكونوا خبراء في القضايا التي حددت، ولكن قد يحتاجون للعمل وفقا للتقرير؛
- **الكفاءة:** بمعنى هل خصصت الموارد على عملية التدقيق بشكل معقول، في ضوء مدى أهمية ودرجة تعقيد عملية التدقيق؛
- **الفعالية:** أي هل لقيت نتائج واستنتاجات وتوصيات التدقيق الرد أو الاستجابة الملائمة من قبل الشركة التي تم تدقيق أعمالها، والحكومة والقائمين على العملية التشريعية.

2- أهمية جودة التدقيق:

- تعتبر عملية تحديد جودة التدقيق من الأمور الصعبة، وذلك لاختلاف طبيعتها وتعدد المستفيدين منها، إلا أن جودة التدقيق تعد مطلباً أساسياً لكافة المستفيدين من مهنة التدقيق وذلك للأسباب التالية<sup>1</sup>:
- يراعي المراجع تنفيذ عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة لإضفاء أكبر مصداقية ممكنة على تقريره؛
  - ترغب إدارة المؤسسة محل التدقيق في إضفاء الثقة على قوائمها المالية، مما يتطلب أداء عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة؛
  - ترى المنظمات المهنية أن تحقيق الجودة عند تنفيذ مهام التدقيق، يضمن وفاء مهنة التدقيق بمسؤولياتها تجاه كافة الأطراف المعنية؛
  - نظراً لحدة المنافسة بين مكاتب التدقيق فقد اتجهت أنظار كل من المدققين والعملاء إلى جودة عملية التدقيق كعامل ترجيحي من خلاله يتم التمييز بين مكاتب التدقيق.

ثانياً: ماهية التخصص الصناعي في التدقيق

ورد في الدراسات والبحوث الأجنبية مصطلحات عديدة منها: التخصص الصناعي، التخصص القطاعي، التخصص النوعي، والتخصص بنشاط العمل، وهذا التعدد في المصطلح لا يعني وجود اختلافات في مفهوم ومضمون التخصص في التدقيق. حيث تشير كلها للنشاط الأساسي للعميل سواء كان نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو زراعياً أو خدمياً<sup>2</sup>. ويعد التخصص الصناعي أو القطاعي أحد الاتجاهات الحديثة في تطوير مهنة التدقيق وأحد أبرز مداخل الاستمرارية في سوق التدقيق لمواجهة المنافسة المتزايدة في ظل العولمة وانفتاح الأسواق.

ولقد اعتبر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) مسألة التخصص في مهنة التدقيق أحد أبرز خمس قضايا تواجه المهنة في القرن الواحد والعشرين، وأن الطلب على خدمات التدقيق في

<sup>1</sup> سمير كامل محمد عيسى، مرجع سبق ذكره، ص 2-3.

<sup>2</sup> نادية خواجه موسى جمعه، دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في التنبؤ باستمرارية المنشآت الصناعية: دراسة تطبيقية ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة القانونية السودانية، أطروحة مقدمة للحصول على درجة دكتوراه فلسفة في المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان، 2017، ص 34.

المكاتب المتخصصة سوف يكون هو الطابع الغالب في هذه المدة وبالمقابل ينخفض الطلب على خدمات التدقيق في المكاتب الأخرى<sup>1</sup>. ونظرا لهذه الأهمية، اهتم هذا المحور بتقديم مفهوم التخصص الصناعي، أهميته، مستوياته، وأنواعه.

### 1- مفهوم التخصص الصناعي في التدقيق:

عرف مكتب التدقيق العالمي KPMG التخصص بأنه: "عملية تنظيم وتصنيف مكاتب التدقيق لمدققها إلى فرق، بحيث يكون العامل المشترك للفريق الواحد هو خدمة قطاع محدد بحيث يمتلك الفريق من خلال ذلك الخبرة الكافية في خدمة هذا القطاع، وبالتالي خدمة التدقيق المؤداة لأفراد القطاع الواحد الحالية والمستقبلية من قبل هذا الفريق تكون بشكل أفضل"<sup>2</sup>.

فالتخصص بصفة عامة يعرف: "بأنه امتلاك مساحة عريضة من المعرفة والمهارة العلمية في مجال معين"<sup>3</sup>، أما التخصص في مجال التدقيق فهو: "المعرفة التي يكتسبها المدقق نتيجة للتخصص في صناعة معينة أو أداء مهام محددة"<sup>4</sup>.

ويقصد كذلك بالتخصص المهني في التدقيق بأنه: "القدرة العالية لأداء مهمة منظمة ومعقدة ومتنوعة وتمييزة عن الآخرين وبما يحقق أعلى جودة في الأداء"<sup>5</sup>.

أما المدقق المتخصص فُعرف بأنه: "المدقق الذي يقوم بالتدريب والحصول على خبرة عملية كبيرة في قطاع محدد، الذي يسمح له بأخذ القدر الأكبر من التدريب والممارسة في خدمة ذلك القطاع"<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> معاذ طاهر صالح المقطري، أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة: دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد الرابع، 2011، ص 415.

<sup>2</sup> Chris E. Hogan, Debras C. Jeter, **Industry Specialization by Auditors**, Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol.18, n°1, spring 1999, pp 1-17.

نقلا عن دعاء خالد أبو عيسى، التخصص لدى مكاتب التدقيق في الأردن وأثره على جودة خدمة التدقيق، رسالة مقدمة استكمالاً لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، الجامعة الأردنية، الأردن، 2009، ص 9.

<sup>3</sup> معاذ طاهر صالح المقطري، مرجع سبق ذكره، ص 413.

<sup>4</sup> خالد موسى دبور، دور استراتيجية التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، رسالة مقدمة استكمالاً لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2013/2012، ص 31.

<sup>5</sup> عمر إقبال توفيق، دور التخصص المهني لمدقق الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات: دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في الأردن، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة 38، العدد 104، الأردن، 2015، ص 239.

<sup>6</sup> نفس المرجع، نفس الصفحة.

ومن خلال ما سبق، يمكن تعريف التخصص الصناعي في التدقيق بأنه اتجاه مكتب التدقيق لخدمة قطاع معين دون آخر، بهدف تركيز وتعميق المعرفة في ذلك القطاع من أجل تحقيق مزايا ومنافع للمكتب وللعميل على حد سواء.

## 2- أهمية التخصص الصناعي في التدقيق:

إن تطبيق المكاتب لإستراتيجية التخصص يمكنها من تقديم منتج متميز أو خاص لعملائها، يكسبها ميزة تنافسية ويجعل مختلف الشركات محل التدقيق تنظر إلى مكتب التدقيق على أنه يقدم خدمات متميزة لعملائه، بما يساهم في تمكين المكتب من جذب المزيد من عملاء التدقيق، ويزيد في الوقت نفسه من تمسك العملاء الحاليين في الإرتباط بمكتب التدقيق<sup>1</sup>. ويمكن تلخيص أهمية التخصص الصناعي بالنسبة لمكاتب التدقيق في النقاط التالية<sup>2</sup>:

1-2 مواجهة المنافسة: يمكن التخصص الصناعي من مواجهة المنافسة، من خلال التعرف المعمق بطبيعة نشاط العميل، والذي يتطلب من المدقق أن يحصل على المعرفة الكاملة بطبيعة الشركة وبيئتها، لتحديد مخاطر التدقيق واكتشاف التحريفات الجوهرية التي قد تحتويها القوائم المالية.

2-2 الكشف عن حالات إدارة الأرباح: يساهم التخصص الصناعي للمدقق في الحد من حالات إدارة الأرباح، ومن إصدار التقارير المضللة أو التي تتضمن احتيالا ماليا.

3-2 التخطيط لعملية التدقيق: يعمل التخصص الصناعي على تحسين عملية التخطيط للتدقيق، لأن المدقق المتخصص لديه الخبرة في عملية اختيار طبيعة إجراءات التدقيق والوقت اللازم لتنفيذ هذه الإجراءات، والبعد الملائم لهذه الاجراءات بناء على مستوى الأخطاء المسموح به.

4-2 تقليل استشارات الخبراء: قد يستعين المدقق بالخبراء لأخذ الاستشارة منهم، وذلك في حالة عدم تعاون شركة العميل أو عدم ثقة المدقق ببياناتها، لكن كلما كان المدقق متخصصا كلما قلت استعانتته بالخبراء.

<sup>1</sup> أحمد مجد صالح الجلال، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010/2009، ص 100.

<sup>2</sup> قحطان طالب حمودي الكاوري، التخصص المهني لمراقب الحسابات وانعكاساته على جودة التدقيق: دراسة تطبيقية في عينة من مراقبي الحسابات، رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، العراق، 2018، ص 29-30. (بتصرف).

2-5 تقييم مخاطر التدقيق: حيث يستطيع المدقق المتخصص التحكم في مخاطر التدقيق، لأن خبرته المتخصصة بطبيعة قطاع العميل تجعله على دراية ومعرفة شاملة بكل القوانين والأنظمة التي تحكم ذلك القطاع، وبالتالي تقييم مخاطره بشكل أفضل.

2-6 دعم استقلالية المدقق الخارجي ومكاتب التدقيق: يساهم التخصص في دعم وتقوية استقلال المدقق الخارجي من خلال مواجهة المساومة المحتملة على استقلاله من قبل العملاء والحفاظ على موقفه التفاوضي على الأتعاب.

2-7 تقوية سوق خدمة التدقيق: وذلك من خلال الارتقاء بمستوى الخدمة المقدمة والمنافسة المهنية، وترتقي بالأدوات الحديثة المستخدمة في أعمال المهام المهنية.

كما تتجلى أهمية تخصص المدقق في تدقيق قطاع معين، فيما يلي<sup>1</sup>:

- تستطيع مكاتب التدقيق المتخصصة تكوين كوادر ذات خبرة خاصة بصناعة معينة هذا يؤدي إلى تقديم خدمات عالية الجودة؛
- تخصص المدقق يؤدي إلى تسهيل مهمة المدقق وأداء عملية التدقيق والتي تعتمد على التقدير والحكم الشخصي مما يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء الجوهرية الموجودة في القوائم المالية وبالتالي تقليل مخاطر التدقيق؛
- يؤدي تخصص المدقق في تدقيق قطاع معين إلى زيادة عوائده الاقتصادية عن طريق إيجاد فرص قوية لتلبية احتياجات العملاء؛
- تخصص المدقق يزيد من سمعة المدقق نتيجة تقديم خدمات ذات جودة مرتفعة وتوسيع نطاق الخدمات، حيث ينتج عن ذلك تقديم المدقق المتخصص لمستوى مرتفع من التأكيد؛
- تخصص المدقق في تدقيق قطاع معين يؤدي إلى زيادة معرفة المدقق بصناعة العميل ويؤدي هذا إلى زيادة معرفة مخاطر الصناعة وبالتالي تخفيضها إلى أدنى حد ممكن؛
- تخصص المدقق في تدقيق قطاع معين يؤدي إلى انخفاض احتمال عزل المدقق من العميل.

<sup>1</sup> علي مجد علي موسى، مرجع سبق ذكره، ص 10-11.

### 3- مستويات التخصص الصناعي:

يستطيع مكتب التدقيق أن يكون متخصصا على ثلاثة مستويات وهي<sup>1</sup>:

1-3 المستوى الأول: مستوى المدينة/ مكتب التدقيق، وهو المستوى من التخصص لمكتب من مكاتب التدقيق في مدينة ما لقطاع من القطاعات على مجموعة الشركات التي تتواجد في نفس المدينة.

2-3 المستوى الثاني: مستوى الوطن أو المستوى المحلي، وهو المستوى من التخصص لمكتب من مكاتب التدقيق الكائن في مدينة ما لقطاع من القطاعات على مجموعة من الشركات التي تتواجد في الوطن الذي تنتمي إليه هذه المدينة.

3-3 المستوى الثالث: مستوى العالم، وهو المستوى من التخصص لمكتب من مكاتب التدقيق في مدينة ما لقطاع من القطاعات على مجموعة الشركات التي تتواجد في العالم سواء كانت هذه الشركات في نفس المدينة أو نفس الوطن أو غيره من الأوطان.

### 4- أنواع التخصص الصناعي:

يمكن تقسيم التخصص من حيث النطاق أو المجال إلى النوعين التاليين<sup>2</sup>:

1-4 التخصص الضيق أو الدقيق: ويعني الاكتفاء بتدقيق نشاط أو صناعة واحدة فقط؛

2-4 التخصص المرن: والذي يعني تدقيق نشاطين (أو أكثر) بينهما تقارب وتشابه مثل البنوك والتأمين أو الحديد والصلب والإسمنت أو صناعة الملابس والغزل والنسيج.

### ثالثا: العلاقة بين التخصص الصناعي وجودة التدقيق

لقد نالت استراتيجية التخصص الصناعي اهتماما كبيرا لما لها من دور هام في تدعيم وتحسين القدرات المهنية للمدقق الخارجي عند التصدي للكشف والتقرير عن المخاطر دون وقوع غش أو احتيال

<sup>1</sup> دعاء خالد أبو عيسى، مرجع سبق ذكره، ص 13.

<sup>2</sup> أشرف محمد إبراهيم منصور، التخصص النوعي للمراجع: تعريفه وأنواعه ومحدداته، مجلة المحاسبة، مجلة نصف سنوية متخصصة تصدر عن الجمعية السعودية للمحاسبة، العدد 54، السنة السادسة عشر، 2012، ص 13.

مالي وتحريف في القوائم المالية لتصبح مضللة، كما تطورت خدمات التدقيق مما ينعكس ايجابا على جودة الأداء المهني<sup>1</sup>.

وقد تناولت العديد من الدراسات العلاقة بين تخصص مكتب التدقيق في نشاط معين وجودة التدقيق وتوصلت إلى أن التخصص في تدقيق قطاع معين يعتبر أحد العوامل المؤثرة على جودة التدقيق، وأن هناك علاقة ايجابية بين جودة التدقيق والتخصص في تدقيق قطاع معين. ففي هذا الإطار أشار لبيب إلى أن التخصص الصناعي أحد المسارات التي يمكن من خلالها الحصول على المعرفة الكافية بطبيعة عمل أو نشاط الشركة محل التدقيق، مما يهيء للمدقق القدرات المهنية التي تستطيع من خلالها القيام بتقدير دقيق للخطر الحتمي، ووضع البرنامج الملائم لعملية التدقيق<sup>2</sup>.

إضافة إلى أن تخصص المدقق في نشاط معين يؤدي إلى زيادة كفاءة المكتب وبالتالي تخفيض تكاليفه، أي أن المدقق المتخصص في صناعة معينة أو نشاط معين، غالبا ما تكون لديه القدرة على توفير خدمات التدقيق لعملاء هذه الصناعة أو النشاط بدرجة عالية من الكفاءة دون أن يحمل العميل تكاليف كبيرة. وبالتالي فإن بعض مكاتب التدقيق قد تتخلى عن بعض عملائها، وذلك لتكون متخصصة في نشاط معين، والتركيز عليه لجني الفوائد من ذلك<sup>3</sup>.

وقد أضاف بعض الباحثين (O'Keefe and al.1994) في تحديد علاقة التخصص بجودة التدقيق، أنه كلما زاد تخصص المدقق في معرفة صناعة العميل كلما زادت جودة التدقيق الخارجي، ويمكن تفسير ذلك بتوفر تقنيات وأساليب تدقيق مناسبة وبأقل التكاليف، والمعرفة الإضافية لدى المدقق بصناعة العميل بسبب التخصص في هذه الصناعة<sup>4</sup>.

وتوصلت إحدى الدراسات (Messier,2008) إلى أن الشركات التي تم تدقيق حساباتها من قبل مدققين متخصصين، تكون أعمالها متناسقة أكثر من الشركات التي يتم تدقيق حساباتها من قبل مدققين

<sup>1</sup>Md. Ali Azham, and al., **Audit Specialization in Malaysia**, International Journal of Business and Management, march 2008, pp 91-92.

<sup>2</sup> عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية "دراسة نظرية- تحليلية"، بحث مقدم لنيل درجة الماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، جامعة أسيوط، مصر، 2008، ص ص 16-17.

<sup>3</sup> بدر شباب الشمالي، تقييم مخاطر التعاقد لقبول العملاء من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت، رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات منح درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات الادارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2007، ص 45.

<sup>4</sup>T. B O'Keefe R. King and K.M. Gaver, **Audit Fees, Industry specialization and compliance with GAAS Reporting standards**, Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol.13, 1994, pp 40-50.

نقلا عن محمد محمود حميدات، تقييم جودة تدقيق الحسابات في الأردن والعوامل المحددة لها: دراسة ميدانية، مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، الأردن، 2002، ص 29.

غير متخصصين ربما أن هدف المدقق هو التقليل من درجة المخاطرة المترتبة على المعلومات المحاسبية فإن التناسق المعلوماتي المرتبط بالتخصص يرقى بجودة عملية التدقيق كأحد مهام مهنة التدقيق<sup>1</sup>.

فنتطبيق المكاتب لإستراتيجية التخصص يمكنها من تقديم منتج متميز أو خاص لعملائها، يكسبها ميزة تنافسية ويجعل مختلف الشركات محل التدقيق تنظر إلى مكتب التدقيق على أنه يقدم خدمات متميزة لعملائه، بما يساهم في تمكين المكتب من جذب المزيد من عملاء التدقيق، ويزيد في الوقت نفسه من تمسك العملاء الحاليين في الإرتباط بمكتب التدقيق<sup>2</sup>.

وفي ذات السياق، يرى Hogan and Jeter أن المدققين يكافحون للبقاء أو زيادة الحصة السوقية عن طريق زيادة الجودة أو تخفيض التكاليف من خلال التخصص، وأن الاندماج بين مكاتب التدقيق الكبرى لم يكن بسبب المنافسة فقط، وإنما أيضا بهدف الخبرة والمهارات المتخصصة<sup>3</sup>.

ويلاحظ من العرض السابق أن تلك الدراسات تتفق على أن التخصص الصناعي للمدقق من شأنه تحسين جودة التدقيق وتفعيلها، ونظرا لهذه الأهمية للتخصص الصناعي في تفعيل الجودة، فسوف يهتم المحور الموالي بعرض جهود الجزائر لتفعيل جودة خدمات التدقيق من خلال القوانين المنظمة للمهنة وأهم العراقيل التي من شأنها أن تحد من تطبيق التخصص الصناعي كمفعل للجودة.

### رابعا: جهود الجزائر لتفعيل الجودة من خلال التخصص ومعوقاته

تتمثل مهنة المحاسبة والتدقيق في البيئة الجزائرية بالمهنة الثلاثة المحاسب المعتمد، محافظة الحسابات، الخبرة المحاسبية، وتهتم هذه الورقة بمهنة التدقيق القانوني الإلزامي، والتي تترجم في مهنة محافظة الحسابات. لذلك سوف يهتم هذا المحور بعرض لمحة عن تطور هذه المهنة، ثم تقديم شروط ممارستها، وبعدها يتم تحليل النصوص التشريعية المتعلقة بالجودة والتخصص الصناعي والوقوف على أهم معوقات التطبيق.

<sup>1</sup> علي مُجدّ علي موسى، دور التخصص المهني للمراجع في زيادة جودة عملية المراجعة وتخفيض مخاطر المراجعة، مجلة دراسات الانسان والمجتمع، ليبيا، العدد 2، 2017، ص 13.

<sup>2</sup> أحمد مُجدّ صالح الجلال، مرجع سبق ذكره، ص 100.

<sup>3</sup> عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سبق ذكره، 17.

1- لمحة عن تطور مهنة التدقيق في الجزائر:

مرت مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر بخمس مراحل أساسية يتم إنجازها فيما يلي<sup>1</sup>:

- قبل الاستقلال: كانت المهنة خاضعة لقوانين المستعمر الفرنسي.

- غداة الاستقلال: كما هو الحال بالنسبة لجميع الهيئات والشركات التي خلفها الاستعمار عانت فراغا كثيرا والعديد من المشاكل سواء على مستوى التنظيم والتسيير أو على مستوى التأطير والكفاءات، وظلت مهنة المحاسبة والتدقيق خاضعة للنصوص المستمدة من اتفاقيات ايفيان والقانون الأساسي.

وفي نهاية 1969م، صدر الأمر رقم 69-107 بتاريخ 1969/12/31م المتضمن قانون المالية لسنة 1970م، والذي يحدد مهام وواجبات محافظي الحسابات، بهدف التأكد من سلامة ومصداقية الحسابات وأيضا تحليل الوضعيات المالية لأصول وخصوم الشركات العمومية التي كانت تغلب على النشاط الاقتصادي في تلك الفترة<sup>2</sup>.

- المرحلة ما بين 1971-1991: عرفت هذه المرحلة إنشاء المجلس الأعلى للتقنيات الحاسوبية (CSTC) تحت سلطة ووصاية وزارة المالية، كانت من بين مهامه تحضير المخطط الوطني للمحاسبة وضمان تنظيم مهنة المحاسبة.

- المرحلة ما بين 1992-2001: عُرِفَت هذه المرحلة بإنشاء المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، تم انتخابه من طرف المهنيين المحاسبين، وبالتالي اعتبرت هذه المرحلة ببداية الممارسة الحرة للمهنة.

- ابتداء من سنة 2002 إلى الآن: إنشاء المجالس الجهوية، حيث عرفت هذه المرحلة الكثير من الاضطرابات على مستوى المهنة مما أدى إلى وضع حد للطابع الحر لممارسة المهنة، وإعادة إخضاعها لوزارة المالية.

<sup>1</sup> جمال عمورة، ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة (ISA)، مداخلة مقدمة للملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليلة، يومي 13-14 ديسمبر 2011، ص 5.

<sup>2</sup> عبد الكريم مقراني، عمر قمان، أهمية الاصلاحات المتعلقة بمهنة التدقيق في الاشراف والمراقبة في تجسيد تطبيق النظام المحاسبي المالي، مداخلة مقدمة للملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليلة، يومي 13-14 ديسمبر 2011، ص 7.

ولقد تميزت هذه الفترة بإصدار القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي جاء نتيجة للإصلاح المحاسبي الذي باشرته الجزائر وتم بموجبه تفكيك الهيئة الوحيدة التي كانت تمثل الناشطين في هذا القطاع، وإعادة الكثير من الصلاحيات لوزارة المالية التي فقدتها منذ صدور القانون رقم 91-08.

وقد ذلك تلى إصدار عدد من المراسيم التنفيذية في سنة 2011 توضح وتدعم ما جاء به القانون 10-01، ومحتوى معايير إعداد التقارير في 2013. بالإضافة إلى هذا فقد تم تحقيق نقلة نوعية فيما يخص تأطير وممارسة المهنة تميزت بإصدار معايير تدقيق جزائرية إقتداءً بمعايير التدقيق الدولية، فشرعت منذ فيفري 2016 بإصدار عدد من المعايير وذلك إلى غاية سبتمبر 2018، حيث بلغت ستة عشر (16) معياراً<sup>1</sup>.

## 2- شروط ممارسة مهنة محافظة الحسابات:

تتمثل مهنة محافظة الحسابات في الجزائر التي يقوم بها محافظو الحسابات في: "مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وإنظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"<sup>2</sup>.

ولقد نصت المادة (08) من القانون 10-01 على وجوب توفر مجموعة من الشروط لممارسة مهنة محافظ الحسابات تتمثل فيما يلي<sup>3</sup>:

- أن يكون جزائري الجنسية؛
- أن يكون حائزاً الشهادة الجزائرية لمحافظة الحسابات أو شهادة معترفاً بمعادلتها؛
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جنائية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛

<sup>1</sup> للاطلاع على هذه المعايير يمكن الرجوع إلى موقع المجلس الوطني للمحاسبة: [www.cnc.dz](http://www.cnc.dz)

<sup>2</sup> القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة (22)، ص 6 متاح على

الرابط: <https://www.joradp.dz/FTP/jo-arabe/2010/A2010042.pdf>

<sup>3</sup> نفس المرجع، ص 5.

- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛

- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة(06) من نفس القانون.

### 3- موقف المشرع الجزائري من جودة التدقيق والتخصص الصناعي:

بهدف الارتقاء بمهنة التدقيق في الجزائر وتفعيل دورها في المجتمع، حرصت الجهات المعنية على إعادة تنظيم هذه المهنة والتركيز على جودة الخدمة التي تقدمها مكاتب التدقيق من خلال إصدارها للقانون 01-10 المتعلق بالمهنة المحاسبية، والمراسيم، والقرارات التي تلتها، وقد أكد هذا القانون على ضرورة تحقق شرط الكفاءة في محافظ الحسابات، حيث تنص المادة (8) على أن يكون الشخص الممارس للمهنة حائزا على شهادة جامعية في الاختصاص، ثم يجري مسابقة للالتحاق بمعهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية أو المعاهد المعتمدة من طرفه<sup>1</sup>، بهدف الحصول على تكوين نظري مقبول من طرف لجنة التكوين للمجلس الوطني للمحاسبة ثم يقوم بترخيص مهني لدى أحد الخبراء المحاسبين أو محافظي الحسابات الممارسين لمهامهم والملمين باستقباهم وتنظيم تربصهم حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني بالتعاون مع الغرفة الوطنية<sup>2</sup>. وحسب نص المادة (09) من المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 2011/11/24، فإن مدة الترخيص المهني تدوم سنتان على مستوى مكتب أو شركة محافظة حسابات مسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بهذه الصفة منذ سنتين (2) على الأقل، ابتداء من تاريخ تبليغ المجلس الوطني للمحاسبة القرار للمتربص والمشرف على الترخيص. كما يمكن تمديد مدة الترخيص بناء على رأي لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة<sup>3</sup>، ولقد ألزمت المادة (12) من نفس المرسوم المشرفين على الترخيص بضمان التكوين المهني الأمثل للمتربصين، ومنحهم كل التسهيلات للمشاركة في أعمال التكوين الضرورية لتحضير الامتحانات وكذا في الاجتماعات التي ينظمها مراقب الترخيص وأوجب المادة (13) من ذات المرسوم على المتربصين تحسين معارفهم التقنية وتحسينها، وإثراء ثقافتهم العامة، ومراقب الترخيص المعين أن يتأكد في ذلك من محتوى التكوين المهني الذي يتلقاه المتربص، وكيفياته

<sup>1</sup> القانون 01-10، مرجع سبق ذكره، ص 5.

<sup>2</sup> المادتان (77، 78) من نفس القانون، نفس المرجع، نفس الصفحة.

<sup>3</sup> المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 2011/11/24، الصادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 2011/11/30، العدد 65، ص 18.

وتقييمه وفقا لما جاء في المادة (15) من المرسوم السابق. وبالتالي فإن القانون 10-01 أوجد تكويننا نظريا متخصصا في محافظة الحسابات يحصل من خلاله الطالب بعد النجاح في الإمتحانات النهائية على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة والتدقيق. أما بالنسبة للتربص المهني فقد وضحتها المرسوم التنفيذي رقم 11-394 من خلال تحديد شروطه وكيفيات سيره.

إن القارئ والمتأمل في نصوص المواد السابقة يدرك أن لتكوين مزاوي مهنة التدقيق الخارجي المستقبليين أهمية كبيرة لدى المشرع، وهو الأمر الذي من شأنه توسيع معارفهم العامة والمتخصصة وزيادة خبراتهم العملية. وبالتالي فقد يسمح ببناء أرضية لانتهاج فكرة التخصص المهني لدى المتربصين وذلك نظرا لتأثرهم بتخصص المكتب الذي تم فيه التربص، إن كان المكتب متخصصا.

وفيما يخص جودة التدقيق فإن ما جاء به القانون 10-01 هو إنشاء لجنة مراقبة النوعية من قبل المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المادة (5) منه، وتتلخص مهام هذه اللجنة حسب المرسوم التنفيذي رقم 11-24 فيما يلي<sup>1</sup>:

- إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات؛
- إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية؛
- ضمان نوعية التدقيق الموكلة لمهنيي المحاسبة؛
- إعداد معايير تتضمن كيفيات تنظيم المكاتب وتسييرها؛
- إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة نوعية خدمات المكاتب؛
- ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات؛
- إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من أجل ضمان مهام مراقبة النوعية؛
- تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقات مع العملاء.

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة في 02 فيفري 2011، المتضمنة المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27/01/2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، العدد (07)، ص7.

وفيما يخص معايير التدقيق الجزائرية التي أصدرتها الجهة المنظمة للمهنة، فالمتصفح لهذه المعايير يلاحظ أنها مجرد ترجمة لمعايير التدقيق الدولية، حيث أصدر المشرع إلى غاية اليوم ستة عشر معيارا(16)، وتم الاستعانة بعدد آخر من المعايير لشرح المعايير المصدرة، تمهيدا لإصدارها مستقبلا مثل المعيار: 200، 220، 315، 330... إلخ. وسوف يتم الإشارة إلى بعض تلك المعايير والمتعلقة بجودة التدقيق والتخصص الصناعي، حيث ركز المشرع الجزائري في نص المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 230 وثائق التدقيق على أن من بين غايات التوثيق في التدقيق هو مساعدة أعضاء فريق المهمة المكلفين بالإشراف على توجيه ومراقبة أعمال التدقيق في أداء مسؤولياتهم المتعلقة بتدقيق الأعمال وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق رقم 220 بعنوان مراقبة النوعية لتدقيق الكشوف المالية، وهذا دليل على الاهتمام والحرص على تطوير المهنة وتحقيق جودة خدماتها، وفي إشارة إلى وجود نية تبني باقي المعايير الدولية. وأضاف أن هذا التوثيق سوف يسمح بتنفيذ مراجعات المراقبة النوعية للمهمة والتفتيشات وفق المعيار م.ج.م.ن1 (المعيار الجزائري لمراقبة النوعية للمكاتب التي تؤدي مهام التدقيق)، أو لمتطلبات تكون على الأقل في صرامته، كما يسهل القيام بتدقيق مراقبة النوعية والتفتيشات المنجزة تطبيقا لمعيار م.ج.م.ن1 أو النصوص القانونية والتنظيمية. كما أكد على التخصص المحتمل لمدققي الحسابات من خلال الإشارة للمعيار 315 المتعلق بالتعرف على مخاطر الاختلالات المعتبرة وتقييمها عن طريق معرفة الكيان ومحيطه، والذي سوف يحمل في طياته ضرورة توفر في شخص المدقق الخارجي الخبرة الواسعة والدراية الكافية بنشاط عميله ليتمكن من أداء مهامه بجودة عالية. كما أشار المشرع في نص المعيار 501 المتعلق بالعناصر المقنعة أنه يعالج في ظل المعيار (م.ج.ت) 330 رد المدقق في تقييم المخاطر، وقد أشار كذلك إلى المعيار 315 و330 في مضمون المعيار السابق، ويمكن اعتبار هذا تلميح ظاهر وصريح من المشرع على تبني باقي المعايير الدولية الأخرى والتي سوف يتم إصدارها لاحقا.

#### 4- الأسباب التي تحول دون تحقيق التخصص الصناعي في البيئة الجزائرية:

من خلال ما تم تقديمه سابقا حول امكانية الاتجاه نحو التخصص الصناعي في التدقيق، يمكن استنتاج بعض المعوقات والأسباب التي تحول دون تحقيق التخصص في البيئة الجزائرية، والتي تنحصر في النقاط التالية:

- **التكوين:** بالرغم من التكوين النظري المتخصص الذي يضمنه القانون 10-01 والتكوين المهني المحدد في المرسوم التنفيذي 11-393، إلا أنه لم يحدد بعد نوع أو صفة تلك الشهادة المنصوص عليها وكيفية تنظيم الدروس بالمعهد المختص وتنظيم الإمتحانات النهائية، وإلى غاية اليوم لم تُستأنف عملية التكوين بهذا المعهد. إن هذا الأمر من شأنه عرقلة عملية التوجه نحو التخصص الصناعي في نشاط العميل من قبل مدققي الحسابات.

- **حجم مكتب التدقيق:** أغلب مكاتب التدقيق في الجزائر هي ما تزال مكاتب فردية ولم ترق إلى شكل مكاتب أو شركات كبرى المذكورة في القانون 10-01 والذي نص على إمكانية تنظيم هذه المكاتب في شكل شركات أو تجمع<sup>1</sup>، وهذا ما قد يعيق الاتجاه نحو التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في البيئة الجزائرية، ذلك أن المكاتب الكبيرة تتوفر لديها مزايا نسبية من حيث التخطيط الجيد للتدقيق، توافر كافة الوسائل الجيدة لتنفيذ عملية التدقيق سواء من الناحية العلمية أو العملية، وتوافر الخبرات الجيدة ومعرفة العمل، واستخدام الأساليب الحديثة وتوافر وسائل الرقابة النوعية، إضافة إلى تمتعها باقتصادات الحجم الكبير في إنتاج خدمة التدقيق، كما يمكن لهذه المكاتب تشكيل عدة فرق حيث يمكن لكل فريق أن يتخصص في تدقيق قطاع معين، ليتمكن المكتب من خدمة عدد أكبر من العملاء.

- **التعيين:** لقد نصت المادة (26) من القانون 10-01 بأن تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية، سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا وذلك بعد موافقتهم، وتتمثل الشركات والهيآت الملزمة بتعيين مدقق حسابات في الجزائر هي شركات المساهمة، والجمعيات والتعاضديات الإجتماعية والنقابات. وبصدور قانون المالية التكميلي لسنة 2005<sup>2</sup>، أصبحت الشركات ذات المسؤولية المحدودة والمؤسسات ذات المسؤولية المحدودة ذات الشخص الوحيد معنية كذلك بتعيين مدقق حسابات للتصديق على حساباتها السنوية. وبصدور قانون المالية لسنة 2010<sup>3</sup>، أصبحت الشركات ذات المسؤولية المحدودة والمؤسسات ذات المسؤولية المحدودة ذات الشخص الوحيد التي لا يتجاوز رقم أعمالها 10.000.000 دج، غير ملزمة بالتصديق على حساباتها من طرف محافظ حسابات.

<sup>1</sup> القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، ص 6.

<sup>2</sup> الأمر رقم 05-05 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005 المؤرخ في 2005/07/25 متاح على الرابط:

<https://www.joradp.dz/FTP/jo-arabe/2005/A2005052.pdf>

<sup>3</sup> القانون 09-09 المتضمن قانون المالية لسنة 2010 المؤرخ في 2009/12/30 متاح على الرابط:

<https://www.joradp.dz/FTP/jo-arabe/2009/A2009078.pdf>

وبالنسبة للبنوك والمؤسسات المالية، فإن القانون المتعلق بالنقد والقرض يجبر كل بنك أو مؤسسة مالية بتعيين على الأقل إثنين من مدققي الحسابات، ونفس الشيء ينطبق على فروع البنوك والمؤسسات المالية الأجنبية المتواجدة في الجزائر<sup>1</sup>. وعن كيفية تعيين مدقق حسابات لدى المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيآت الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري والمؤسسات العمومية غير المستقلة، فيتم من بين المهنيين المسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، ويتم اختياره على أساس قدراته ومراجعته ومخطط التكاليف، أما في حالة غياب أحكام قانونية فإنه يشترك في التعيين وزير المالية والوزير الوصي<sup>2</sup>.

من خلال استقرار ما جاء به المشرع الجزائري فيما يخص الشركات الملزمة بتعيين مدقق حسابات وكيفية التعيين، يلاحظ أن حصر الشركات التي يجب أن تخضع للتدقيق الإلزامي واحتكار تدقيق حسابات الشركات الكبرى من قبل بعض المكاتب المهنية فقط يحول دون تفعيل مفهوم التخصص الصناعي لدى مكاتب التدقيق الخارجي.

- **التغيير الإلزامي:** نص المشرع الجزائري في المادة (27) من القانون 10-01 على أن عهدة (مدة تعاقد) المدقق الخارجي مع شركة العميل تكون لمدة ثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس المدقق بعد عهدين متتاليين إلا بعد مضي ثلاث سنوات. ومن خلال نص هذه المادة التي تؤيد فكرة التغيير الإلزامي فلن يكون لدى مدققي الحسابات أو مكاتب التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية الحافز أو الدافع للاتجاه نحو التخصص الصناعي، نظرا لأن العميل المرتقب قد تختلف صناعته تماما عن صناعة العميل السابق.

### خامسا: الاستنتاجات والتوصيات

لقد استهدفت هذه الورقة دراسة دور التخصص الصناعي في تفعيل جودة التدقيق ومعوقات التجسيد في البيئة الجزائرية، ومن خلال ما تم عرضه، تم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات يمكن إيجازها في النقاط التالية:

<sup>1</sup> القانون 03-11 المتعلق بالنقد والقرض المؤرخ في 26/08/2003 متاح على الرابط: <https://www.joradp.dz/FTP/jo-arabe/2003/A2003052.pdf>

<sup>2</sup> المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 30/11/1996 متاح على الرابط: <https://www.joradp.dz/HAR/Index.htm>

- تعتبر جودة التدقيق عاملا أساسيا لإضفاء المصداقية والثقة في القوائم المالية للشركات، والتي تعد وسيلة الإفصاح الأساسية المعتمدة من قبل مختلف متخذي القرار؛
- تساهم جودة خدمة التدقيق في الحفاظ على بقاء واستمرار مكاتب التدقيق، وتوفير الحماية اللازمة لها من حالات الفشل والإخفاق، وبالتالي تعزيز الثقة في المهنة؛
- يساهم التخصص المهني في قطاع أو صناعة معينة للمدقق في رفع كفاءة أدائه؛
- يحتل التعليم المهني المستمر دورا جوهريا في تحسين جودة الأداء المهني نظرا لاعتباره أحد الوسائل الفعالة لزيادة الكفاءة المهنية للمدقق، ومن ثم تطويرها، لذلك يجب أن تكون هناك متابعة مستمرة من قبل المهنيين والمتربصين للتطورات الدولية والوطنية في مجال المحاسبة والتدقيق، حيث يساهم في تحديث المعرفة ووزيادة الخبرات العملية؛
- تبنت الجزائر في العقدین الأخيرین العديد من الإصلاحات في مجال المحاسبة والتدقيق، أسفرت عن إعادة تنظيم هيكلية للمهن المحاسبية، وذلك في محاولة منها لمواكبة التطورات الدولية في المجال المحاسبي، والارتقاء بجودة خدمات التدقيق الخارجي بما يمكنها من الوقوف في وجه المنافسة المحتملة؛
- عبر المشرع الجزائري عن اهتمامه بجودة خدمات التدقيق من خلال القانون 10-01، حيث ترجم هذا الاهتمام بإنشاء لجنة مراقبة النوعية، والإشارة عن طريق الإحالة إلى المعيار الجزائري للتدقيق رقم 220 والمعيار الجزائري لمراقبة النوعية رقم 1، وذلك من خلال معايير التدقيق الجزائرية التي تم إصدارها في الأربع سنوات الأخيرة، كما عبر ضمنا عن الاهتمام بضرورة التخصص الصناعي من خلال تحديد مدة التكوين النظري والتطبيق بستنان لكل تكوين، والإشارة إلى التخصص في بعض المعايير الجزائرية للتدقيق بنفس الطريقة السابقة؛
- تبقى البيئة الجزائرية بعيدة نوعا ما عن تطبيق استراتيجية التخصص الصناعي لدى مكاتب التدقيق، وذلك نظرا للجمود الكبير الذي يشهده تطبيق القوانين والتشريعات المتعلقة بمهنة التدقيق الخارجي (التكوين، حجم المكتب،...)، وهو الأمر الذي يفقدها القدرة على الاستجابة للتغيرات المستجدة في البيئة الدولية والمحلية، هذا بالإضافة لحصر دائرة الشركات التجارية الملزمة بتعيين مدقق خارجي.

وعلى ضوء هذه النتائج يمكن إقتراح بعض التوصيات:

- الحرص على تطوير وتعزيز مفهوم جودة التدقيق في البيئة الجزائرية من خلال تفعيل عمل اللجان المنصوص على إنشائها بموجب القانون 10-01 لا سيما لجنة مراقبة النوعية، بهدف الحفاظ على مستوى أداء مهني مرتفع لمكاتب التدقيق؛

- ضرورة توضيح المشرع لطرق التكوين النظري وكيفية تنظيم المناهج والدروس في المعهد المختص الذي جاء به القانون 10-01، وتحديد كل ما يتعلق بالحصول على الشهادة الجزائرية لمحافظة الحسابات، قصد تشجيع خريجي الجامعات في العلوم المحاسبية والمالية للحصول على التأهيل العلمي المتخصص والالتحاق بالمهنة، ووجوب تفعيل عمل هذا المعهد الذي لم ينطلق إلى الآن، بهدف ضمان الحصول على الكفاءات المهنية العالية والمتخصصة؛

- ضرورة الأخذ بعين الاعتبار لاستراتيجية التخصص في التدقيق عند إعادة هيكلة مكاتب التدقيق المنصوص عليها في القانون 10-01؛

- نشر الوعي لدى عملاء خدمات التدقيق بأهمية التخصص الصناعي وحثهم على ضرورة تعيين مدقق خارجي متخصص في نفس نوع نشاط العميل أو الصناعة التي ينتمي إليها، أو حتى جعله على الأقل إلزاميا لدى الشركات الكبيرة الحجم في المستقبل وتوسيع دائرة الشركات الملزمة بتعيين مدقق حسابات، بالتشريع بذلك في النصوص القانونية لا سيما القانون التجاري الجزائري الذي لم يساير هذه التطورات؛

- تكثيف الجهود الأكاديمية والمهنية وعقد الندوات والمؤتمرات لتحسيس بأهمية التخصص الصناعي في تفعيل وتحسين جودة التدقيق الخارجي لدى مكاتب التدقيق والتأكيد على المزايا والمنافع التي قد تجنيها مختلف الأطراف، سواء مقدمي خدمة التدقيق أو طالبيها، أو حتى مستخدمي القوائم المالية المدققة.

#### قائمة المراجع والمصادر:

- أحمد محمد صالح الجلال، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010/2009.
- أحمد محمد نور وآخرون، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

- أشرف مُجد إبراهيم منصور، التخصص النوعي للمراجع: تعريفه وأنواعه ومحدداته، مجلة المحاسبة، مجلة نصف سنوية متخصصة تصدر عن الجمعية السعودية للمحاسبة، العدد 54، السنة السادسة عشر، 2012.
- بدر شباب الشمالي، تقييم مخاطر التعاقد لقبول العملاء من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت، رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات منح درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2007.
- جمال عمورة، ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة (ISA)، مداخلة مقدمة للملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 13-14 ديسمبر 2011.
- خالد موسى دبور، دور استراتيجية التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، رسالة مقدمة استكمالاً لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2013/2012.
- سارة حدة بودريالة، محاولة لتحديد العوامل التي تتحكم في جودة المراجعة الخارجية: دراسة ميدانية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي الأغواط، الجزائر، 2014.
- سمير كامل مُجد عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح- مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 45، العدد 2، جامعة الإسكندرية، جويلية 2008.
- عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية "دراسة نظرية- تحليلية"، بحث مقدم لنيل درجة الماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، جامعة أسيوط، مصر، 2008.
- عبد الكريم مقراني، عمر قمان، أهمية الاصلاحات المتعلقة بمهنة التدقيق في الاشراف والمراقبة في تجسيد تطبيق النظام المحاسبي المالي، مداخلة مقدمة للملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 13-14 ديسمبر 2011

- عمر إقبال توفيق، دور التخصص المهني لمدقق الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات: دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في الأردن، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة 38، العدد 104، الأردن، 2015.
- قحطان طالب حمودي الكاوري، التخصص المهني لمراقب الحسابات وانعكاساته على جودة التدقيق: دراسة تطبيقية في عينة من مراقبي الحسابات، رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، العراق، 2018.
- مُجَّد محمود حميدات، تقييم جودة تدقيق الحسابات في الأردن والعوامل المحددة لها: دراسة ميدانية، مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، الأردن، 2002.
- معاذ طاهر صالح المقطري، أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة: دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد الرابع، 2011.
- نادية خواجه موسى جمعه، دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في التنبؤ باستمرارية المنشآت الصناعية: دراسة تطبيقية ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة القانونية السودانية، أطروحة مقدمة للحصول على درجة دكتوراه فلسفة في المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان، 2017.
- القوانين والمراسيم، والمقررات:**
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية الصادرة في 11 جويلية 2010، العدد (42)، المتضمنة للقانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة في 02 فيفري 2011، العدد (07)، المتضمنة المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27/01/2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24/11/2011، العدد 65، الصادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 30/11/2011.
- الأمر رقم 05-05 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005 المؤرخ في 25/07/2005 متاح على الرابط: <https://www.joradp.dz/FTP/jo-arabe/2005/A2005052.pdf>

- القانون 09-09 المتضمن قانون المالية لسنة 2010 المؤرخ في 2009/12/30 متاح على الرابط:

<https://www.joradp.dz/FTP/jo-arabe/2009/A2009078.pdf>

- القانون 11-03 المتعلق بالنقد والقرض المؤرخ في 2003/08/26 متاح على الرابط:

<https://www.joradp.dz/FTP/jo-arabe/2003/A2003052.pdf>

- المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 1996/11/30 متاح على الرابط:

<https://www.joradp.dz/HAR/Index.htm>

- موقع المجلس الوطني للمحاسبة: [www.cnc.dz](http://www.cnc.dz)

المراجع باللغة الأجنبية:

- Linda Elisabeth DeAngelo, **Auditor Size and Audit Quality**, Journal of Accounting and Economics, Vol. 3, n°2, 1981.

- Md. Ali Azham, and al., **Audit Specialization in Malaysia**, International Journal of Business and Management, march 2008, pp 91-92.

- Zoe-Vonna Palmrose, **An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality**, The Accounting Review, Vol. 63, N° 1, January 1988, p 56.