

# دراسة تحليلية لمتطلبات متابعة لجنة مراقبة النوعية: استقلالية وحياد المدقق في ظل القانون 01-10 بالجزائر

Analytical study of the follow-up requirements of the Quality Control Committee: independence and impartiality of the auditor under Algeria's Law 10-01

عزوز ميلود

مخبر مالية، بنوك وإدارة الأعمال

جامعة محمد خيضر بسكرة- الجزائر

[miloud.azzouz@univ-biskra.dz](mailto:miloud.azzouz@univ-biskra.dz)

تاريخ النشر: 2024/01/25

مخلوف نبيلة\*

مخبر مالية، بنوك وإدارة الأعمال

جامعة محمد خيضر بسكرة- الجزائر

[nabila.makhlouf@univ-biskra.dz](mailto:nabila.makhlouf@univ-biskra.dz)

تاريخ القبول للنشر: 2024/01/18

تاريخ الاستلام: 2023/07/10

## ملخص:

جاءت الدراسة بهدف بيان متطلبات متابعة لجنة مراقبة النوعية لاستقلالية وحياد المدقق بالجزائر في ظل القانون 01-10 الخاص بالمهنة المحاسبية لتأمين مراقبة درجة الالتزام بها، لتحقيق هدف الدراسة تم التطرق إلى خمس محاور أساسية استنادا على المنهج التحليلي بالتفصيل في اجراءات متابعة اللجنة الواردة بدليل رقابة النوعية والتركيز على مواد القانون 01-10 المتضمنة حالات التنافي والموانع لضبط الاستقلالية. خلصت الدراسة إلى ضرورة تفعيل دور لجنة مراقبة النوعية في ضمان متابعة درجة استقلالية وحياد المدقق للمحافظة عليها تعزيزا للثقة في أدائه، ضرورة توفير توضيحات مفصلة عن اجراءات متابعتها وفقا لمتطلبات الرقابة عليها .  
الكلمات المفتاحية: مدقق، استقلالية وحياد، لجنة مراقبة النوعية، قانون 01-10.  
تصنيفات JEL: M42.

## Abstract:

The study came to explain the requirements of the Quality Control Committee's follow-up to the independence and impartiality of the auditor in Algeria under law 10-01 on accounting professions to ensure monitoring of the degree of compliance with it. to achieve the study objective, five main axes were discussed based on the analytical approach in detail in the committee's follow-up procedures contained in the quality control manual and focusing on the articles of law 10-01, including cases of inconsistencies and contraindications to control Independence. The study concluded that it is necessary to activate the role of the Quality Control Committee in ensuring the follow-up of the auditor's degree of independence and impartiality to maintain to enhance confidence in his performance, the need to provide detailed explanations on the follow-up procedures by the requirements of control.

**Keywords:** Auditor; Independence and Impartiality; Quality Control Commission; Law 10-01.

**Jel Classification Codes:** M42.

\* المؤلف المراسل.

1. مقدمة:

التدقيق علم ظهرت الحاجة إليه كعملية منتظمة للتحقق من مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وصحة وشرعية إعداد الكشوفات المالية، فنتيجة لفصل الملكية عن الإدارة بسبب توسع حجم نشاط المؤسسات الكبرى برزت الحاجة إلى طرف آخر مستقل ومحيد ذو تأهيل علمي وعملي لفحص الأنظمة الرقابية، البيانات المالية، المستندات السجلات المحاسبية والكشوفات المالية لإبداء رأي فني محايد حولها في تقرير من أجل حماية أموال الملاك والمحافظة على حقوقهم من الأخطاء والغش أو التلاعبات.

لقي موضوع استقلالية وحياد المدقق اهتماما واسعا من طرف المنظمات والهيئات المهنية الدولية والمحلية كونه من القضايا الحساسة المرتبطة بالرقابة الخارجية الفعالة واللبنة الأساسية لها على اعتبار أنه حجر الزاوية للتدقيق، إذ يفقد التدقيق جوهره ومعناه إذا فقد المدقق استقلاليته وحياده بسبب تعرضه لضغوطات الإدارة للسيطرة على رأيه هذا ما أسفر عن إصدار مجموعة من المعايير الدولية، القوانين التنظيمية والنصوص التشريعية لحمايته وضمن استقلاليته وحياده من أي تصرفات تهدد ذلك.

سعت الجزائر في ظل انتقالها لاقتصاد السوق والرغبة في الإنضمام لمنظمة التجارة العالمية إلى تطوير مهنة التدقيق بإحداث إصلاحات عديدة تخصها، منها تبني النظام المحاسبي المالي وإصدار معايير تدقيق جزائرية تتوافق ومتطلبات معايير التدقيق الدولية، بالإضافة إلى إعادة هيكلة المنظمات والهيئات المهنية المحلية المنظمة لمهنة التدقيق بالجزائر بسن قانونين: الأول سنة 1996 خاص بالأدبيات الأخلاقية للمهنة، أما الثاني تم نشره سنة 2010 من شهر جوان منظم لمهنة المحاسبة الثلاثة وهو القانون 01-10. يفصح هذين السندين القانونيين أن الاستقلالية والحياد من أهم المبادئ والركائز الأساسية التي يجب على المدقق الإلتزام بها لأنها تبتث الثقة في رأيه المحايد حول مصداقية وعدالة المركز المالي للمؤسسة محل التدقيق.

يبدل المجلس الوطني للمحاسبة كهيئة مهنية تمثل أعلى سلطة تنظم مهنة المحاسبة بالجزائر جهودا كبيرة في مجال الرقابة على مهنة التدقيق بإنشاء لجنة مراقبة النوعية ضمانا للجودة (النوعية) في الأداء من خلال متابعة ومراقبة مدى احترام تطبيق الإجراءات وقواعد الإلتزام بالاستقلالية والحياد والاخلاقيات السلوكية لمزاوي المهنة.

1.1. إشكالية البحث: تتحدد مشكلة الدراسة من خلال ماسبق في التساؤل الآتي:

ما مدى تفعيل متطلبات متابعة لجنة مراقبة النوعية استقلالية وحياد المدقق في ظل القانون 01-10 بالجزائر؟.

من خلال إشكالية البحث الرئيسية يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

— فيما تتمثل طبيعة لجنة مراقبة النوعية؟.

— ما هي متطلبات التزام المدقق بالاستقلالية والحياد؟.

— ما هي متطلبات متابعة لجنة مراقبة النوعية استقلالية وحياد المدقق في ظل القانون 01-10 بالجزائر؟.

2.1. فرضيات البحث: لمعالجة إشكالية البحث يمكن صياغة الفرضيات التالية:

— تتمثل طبيعة لجنة مراقبة النوعية على أنها هيئة رقابية من اللجان المتساوية الأعضاء التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة.

— يعتبر تعظيم وازع الضمير، تقليل الآثار السلبية للخدمات الاستشارية من متطلبات التزام المدقق بالاستقلالية والحياد.

– تتولى لجنة مراقبة النوعية بوضع اجراءات متابعة مدى التزام المدقق بضوابط الاستقلالية والحياد الواردة في القانون 01-10 لحالات التنافي والموانع وفقا لمتطلبات المتابعة والرقابة النوعية.

### 3.1. أهمية البحث

تكمن أهمية الدراسة في تسليط الضوء على أحد أهم المسائل الحساسة المتعلقة بمهنة التدقيق والركيزة الأساسية لها والمتمثلة في استقلالية وحياد المدقق في ظل التشريع المصريح بمضمونه في القانون 01-10، مع إبراز مهمة لجنة مراقبة النوعية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة في ضمان متابعة درجة الالتزام واحترام المدقق قواعد الاستقلالية والحياد بتوضيح أهم المتطلبات اللازمة للرقابة والمتابعة الواردة في دليل الرقابة النوعية الصادر عن لجنة مراقبة النوعية.

#### 4.1. أهداف البحث: تهدف الدراسة إلى تحقيق ما يلي:

– التعرف على طبيعة لجنة مراقبة النوعية كهيئة رقابية من أحد اللجان متساوية الأعضاء التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة؛

– تحديد متطلبات التزام المدقق بالاستقلالية والحياد؛

– تحديد متطلبات متابعة لجنة مراقبة النوعية استقلالية وحياد المدقق في ظل القانون 01-10 بالجزائر.

### 5.1. منهجية الدراسة

لتحقيق هدف الدراسة تم التطرق إلى خمس محاور أساسية استنادا على المنهج التحليلي بالتفصيل في اجراءات متابعة لجنة مراقبة النوعية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة وفقا للمتطلبات الواردة بدليل رقابة النوعية الصادر عنها، كذلك التركيز على أهم المواد القانونية الواردة في القانون 01-10 المتضمنة لحالات التنافي والموانع لضبط استقلالية وحياد المدقق.

## 2. الإطار النظري والتطبيقي للدراسات الأدبية

### 1.2. الدراسات الأدبية باللغة العربية

❖ دراسة عبد الصمد نجوى، بن أزواو ليلي، (سنة 2022)، حاولت الباحثتان من خلالها التطرق لعنوان بحث حول متطلبات الرقابة على جودة التدقيق في الجزائر-مراجعة أولية باجراء تقييم الشروط والمتطلبات الرقابية على نوعية التدقيق في الجزائر التي تستند على معايير رقابة النوعية الدولية المعمول بها، حيث تمكنت الباحثتان من تحقيق النتائج الهامة التالية: عدم توافق وملاءمة المتطلبات المحددة في جوانب مختلفة: كالرقابة الذاتية لنوعية أعمال المكاتب التدقيقية التي لا تحدث على مستوى لجنة ادارة مستقلة من الموظفين بمكاتب التدقيق، غياب أهم عناصر رقابة النوعية. أما بالنسبة لرقابة النوعية الخارجية فمجال تطبيقها لا يكون على مستوى كل مكاتب التدقيق المسجلة، وفيما يخص عملية اختيار المراقبين وارشادهم لمكاتب التدقيق لا يكون على أساس مستوى تأهيل المكاتب الخاضع للرقابة والمقارنة مع تأهيل مراقب النوعية (الشخص القائم بالرقابة النوعية). توصلت الباحثتان أيضا إلى أن عدم وجود معيار محلي يجعل من عملية الرقابة النوعية بنوعها الداخلية والخارجية لا تشمل فحص نظام الجودة وأنه مزال كل من دليل الرقابة الذاتية ورقابة النوعية بحاجة الى التفصيل في الشروحات والتفسير.

❖ دراسة نصرات عبد الوهاب، عبد اللاوي مفيد، (سنة 2021) التي تطرق فيها الباحثين من خلال القيام بدراسة تحليلية لاستقلالية المراجع الخارجي وفق التشريع الجزائري والمنظمات المهنية الدولية من أجل التعرف على استقلالية المدقق الخارجي حسب منظورين هما: التشريع الجزائري والمنظمات المهنية الدولية، حيث استعرض الباحثين في الجانب

النظري بالمحور الأول من الدراسة ماهية المدقق الخارجي والعوامل التي تهدد استقلاليته أثناء أدائه المهمة الموكلة إليه عملا بقانون أخلاقيات مهنة التدقيق، أيضا تطرق الباحثين في محور آخر إلى المنظمات المهنية وما أصدرته من معايير للتدقيق الدولية وقواعد سلوك المهنة، استخدمت الدراسة المنهج التحليلي المقارن الذي مكّنها من الوصول للنتائج التي أكدت بأن الحفاظ على استقلالية وحياد المدقق يتم بناء على القوانين الجزائية وعلى أساس أهم المعايير التي وضعتها المنظمات المهنية، وتميز مختلف أوجه الاختلاف والتشابه الممكنة.

❖ دراسة فوزي الحاج أحمد، أمال دنيا شبل، محمد البشير مرکان، أجريت سنة 2020 قدم فيها الباحثون معلومات تتناول العديد من الجوانب النظرية والتطبيقية ذات الصلة بالرقابة على جودة المراجعة الخارجية بالجزائر في ظل تبني معايير المراجعة المحلية تحقيقا لغاية البحث عن مدى تأثير تبني الجزائر لمعايير المراجعة المحلية في ظل نوعية المراجعة الخارجية، وظهر جهود المنظمات المهنية والتشريعية في وضع القانون 01-10 المنظم للمهن المحاسبية بالجزائر، ما منح المجلس الوطني للمحاسبة صلاحيات متابعة وضمان مراقبة الجودة (النوعية)، بالإضافة إلى إصدار 16 معيارا محليا تستند على المعايير الدولية للتدقيق. مكنت دراسة الباحثين من التوصل إلى النتائج التي بينت أنه لا بد من التفكير بجديّة في تجسيد تطبيق معايير مراقبة النوعية بالالتزام بتوفير كل الإمكانيات والأدوات بالمجلس الوطني للمحاسبة عن لجنة مراقبة النوعية من خلال إرساء أسس المراقبة على مكاتب التدقيق مع ضرورة مطابقتها بالمتطلبات القانونية للمهنة والنوعية..

❖ أقدمت دراسة الباحثين شريط صلاح الدين، الأخضر لقلطي سنة 2017 على التفصيل بالبحث عن مختلف الجوانب المرتبطة بعنوان الدراسة: "استقلالية مراجع الحسابات بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة". هدفت إلى دراسة عمل مراجع الحسابات بالتركيز على عنصر الإستقلالية والحيادية للمراجع باعتبار أن الثقة في إبداء الرأي حول القوائم المالية تتوقف على هذا العنصر، كذلك معرفة مدى توفر متطلبات عنصر الاستقلالية في المعايير الدولية للمراجعة وكذا التشريع الجزائري.

### 2.2. الدراسات الأدبية باللغة الأجنبية:

❖ Ezuwore- obodoekwe and Elias Igwebuik Agbo (2020) الموسومة بعنوان: **Relationship Between Auditor's Independence And The Credibility Of Audited Financial Statements In Nigeria**

هدفت هذه الدراسة إلى التأكد من العلاقة بين استقلالية المدقق الخارجي ومصداقية البيانات المالية المدققة في نيجيريا. وتوسى الدراسة على وجه التحديد إلى معرفة ما إذا كانت هناك علاقة مهمة بين نزاهة المراجع الخارجي ومصداقية البيانات المالية المدققة في نيجيريا والنهج الموضوعي لعملية التدقيق الخارجي مرتبط بشكل كبير بمصداقية البيانات المالية المدققة في نيجيريا. تظهر نتائج الدراسة أن هناك علاقة مهمة بين نزاهة المدقق الخارجي ومصداقية البيانات المالية المدققة في نيجيريا وتوصي بضرورة تعزيز استقلالية المدقق من خلال اتخاذ تدابير مختلفة مثل تقليص مدة عمل المدققين والتناوب المنتظم للمراجعين وتحديد رسوم المراجعة المناسبة.

وفقا لما جاءت به الدراسات السابقة المتعلقة بالرقابة على جودة التدقيق (النوعية) فإنها تتفق على عدم وجود معيار محلي للرقابة على نوعية أعمال مكاتب التدقيق الذي شمل نظام فحص نوعية التدقيق المتضمن إرساء القواعد والضوابط الأساسية للرقابة الداخلية والخارجية على أعمال مكاتب التدقيق التي يجب أن تكون متطابقة ومنسجمة مع متطلبات المهنة القانونية والنوعية. فقد أبرزت دراسة عبد الصمد نجوى وبن أزواو ليلي: عدم انسجام متطلبات الرقابة في العديد من

الجوانب كون الرقابة لا تتم من خلال لجنة وإدارة مستقلة، إضافة إلى أنها لا تشمل على عنصر الاستمرارية في العلاقة، كذا عنصر قبول الزبائن وعنصر المتابعة والرقابة وعنصر قبول عمليات التدقيق.

- أبرزت الدراسات السابقة ضرورة تفعيل دور لجنة مراقبة النوعية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة لما لها من دور فعال في تطوير مهنة التدقيق وتحسين جودة ونوعية أداء المدققين بمكاتب التدقيق بالجزائر.
- وفقا لما جاءت به الدراسات السابقة المتعلقة باستقلالية وحياد المدقق فقد اتفقت على غياب معيار محلي لاستقلالية وحياد المدقق بالجزائر يوضح متطلبات الالتزام بالاستقلالية والحياد وكافة الضوابط والقواعد الرئيسية الواجب احترامها أثناء أداء المدقق المهام المنوطة اليه على اعتبار أنه مصدر الثقة لبدء الرأي حول الكشوفات المالية، وضحت دراسة Ezuwore- obodoekwe and Elias IgwebuieAgbo عن وجود علاقة بين نزاهة المدقق الخارجي ومصداقية الكشوفات المالية المدققة ما يستدعي ضرورة تعزيز استقلاليته باتخاذ اجراءات عديدة تتعلق بتحديد الأنواع وتغيير المدقق بالتناوب المنتظم وغيرها. أما دراسة نصرات عبد الوهاب وعبد اللاوي مفيد تبين أن المحافظة على استقلالية المدقق الخارجي تعتمد على مجموعة من القوانين الصادرة عن المنظمات والهيئات المهنية المحلية والدولية.
- جاءت هذه الدراسة مكملية للدراسات السابقة بالتركيز على أحد أهم المهام الأساسية التي تتولاها لجنة مراقبة النوعية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة بتحديد متطلبات متابعتها استقلالية وحياد المدقق في ظل القانون 01-10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ضمنا لمراقبة درجة احترام وتطبيق قواعد الإستقلالية والحياد أثناء أداء مهمة التدقيق. حيث تم توضيح اجراءات المتابعة التي تقوم بها لجنة المراقبة والنوعية وفقا لدليل الرقابة على النوعية (الجودة) الصادر في 22 مارس 2021. أيضا التفصيل في ضوابط الالتزام بالاستقلالية والحياد بتحديد حالات التنافي والموانع التي يمكن أن يقع فيها المدقق أثناء أداء مهامه بمكاتب التدقيق ما يحول دون المحافظة على استقلاليته وحياده المحددة وفقا للقانون 01-10 بمتابعة من لجنة مراقبة النوعية.

### 3.1.3 الإطار النظري للجنة مراقبة النوعية

تسعى الجزائر إلى تطوير مهنة التدقيق بتطوير آليات رقابة النوعية (الجودة) على أداء المدققين ودرجة التزامهم بتطبيق قواعد المعايير العامة المتعارف عليها خاصة معيار الإستقلالية والحياد، ومدى احترامهم لمبادئ السلوك الأخلاقي المهني من أجل تحسين الممارسات المهنية للمحاسبة والتدقيق بمكاتب التدقيق بهدف تعزيز الثقة في المعلومات المالية والمحاسبية المتعلقة بالمؤسسات في الجزائر.

بدورها الجزائر قامت بتفعيل اهم الآليات القانونية التنظيمية لمهنة التدقيق المعبر عن أحدها بالقانون 01-10 من أجل تحسين الرفع من أداء المدققين بإنشاء المجلس الوطني للمحاسبة الذي يتضمن خمس لجان متساوية الأعضاء من بينها لجنة مراقبة النوعية، كذلك ثلاثة أجهزة مهنية محلية تابعة له للإشراف على المهنة .

### 3.1.3.1 تعريف لجنة مراقبة النوعية

يقصد بأنها: هيئة مستقلة من اللجان الخمسة المتساوية الأعضاء التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة تهدف إلى مراقبة وتقييم ومتابعة جودة ونوعية الممارسات المهنية في مكاتب التدقيق بالجزائر للرفع من أداء المدققين وضمان تعزيز الموثوقية في الكشوفات المالية،

### 2.3. مهام لجنة مراقبة النوعية

تقوم لجنة مراقبة النوعية على الالتزام بتأدية المهام المحددة لها في نص المادة 22 من المرسوم التنفيذي 11-24 وهي

كالآتي:

- تصميم وإعداد مناهج العمل في نطاق نوعية الخدمات المقدمة؛
- إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية؛
- ضمان تحقيق مهني المحاسبة النوعية في عملية التدقيق المنوطة لهم؛
- إخضاع تنظيم المكاتب وتسييرها لمعايير يتم إعدادها من طرف اللجنة؛
- إقتراح الإجراءات لأعداد التدابير التي تمكن من ضمان نوعية خدمات المكاتب المؤداة؛
- من المهام الأساسية للجنة ضمان متابعة مدى التزام واحترام قواعد الاستقلالية وأخلاقيات مهنة التدقيق؛
- انتقاء المراقبين من خلال إعداد قائمة لهم من بين المهنيين وفقا لمعايير الانتقاء من أجل ضمان مهام مراقبة النوعية اللازمة.

### 3.3. دليل لجنة مراقبة النوعية

أصدرت لجنة مراقبة النوعية وثيقتي عمل كأدوات عملية مكملة لمراقبة نوعية التدقيق بالجزائر تتمثل في: دليل

الرقابة الذاتية ودليل رقابة الجودة (النوعية) الصادرين في 22 مارس 2021، يمكن توضيحهما كما يلي:

#### 1.3.3. دليل الرقابة الذاتية لمكاتب التدقيق

هو وثيقة عمل تحدد أسلوب ومتطلبات الرقابة الداخلية على نوعية أداء خدمات مكاتب التدقيق في الجوهر والمظهر لضمان جودتها وتعزيزها للثقة في الرأي الذي يبديه المدقق المستقل يهدف إلى تطوير مهنة التدقيق بالجزائر وفقا للمعايير والقواعد المتعارف عليها. فيمكن تعريف الرقابة الذاتية كونهما:

#### ❖ تعريف الرقابة الذاتية

- تعرف على أنها: "هي قدرة المهني على المراقبة بنفسه على جودة الأعمال التي قام بها للتأكد من مدى توافقها مع أهداف المهمة، وتتيح الرقابة الذاتية أيضا الإجابة المسبقة على الأسئلة المتوقعة طرحها من قبل مراقبي الجودة الخارجيين". (عبد الصمد ن.، 2022، صفحة 84)

- كما ينص دليل الرقابة الذاتية على أنها: "القدرة على ضمان الرقابة من طرف المهني الممارس نفسه على العمل الذي أنجزه لضمان إمكانية تتبعه وتوافقته مع هدف المهمة، كما تعمل على التطوير المسبق لعناصر الإستجابة المناسبة بشأن القضايا الحساسة التي من المفترض أن يعالجها مراقبو الجودة". (Conseil National de la Comptabilité, 2021, p. 2)

- الرقابة الذاتية: "هي مسألة عمل جماعي وعلاقة بناءة لكل فرد، والهدف من ذلك هو ضمان التنفيذ السليم للمهمة في ضوء المعايير والقواعد المعمول بها بحيث يشارك جميع الموظفين بشكل كامل في إجراءات الرقابة الذاتية. وتسمح هذه الأخيرة للمهني بقياس جودة عمله لاكتساب الخبرة من أجل التعامل مع المهام المقبلة بمزيد من المصداقية والأمانة والمهارة". (عبد الصمد و بن أزواو، متطلبات الرقابة على جودة التدقيق في الجزائر: مراجعة أولية، 2022، صفحة 341)

❖ الشخص المكلف بالرقابة الذاتية: هو شخص مهني يمارس الرقابة بذاته على الاعمال التي قام بأدائها بنفسه للتحقق من مدى تماثلها وأهداف المهمة.

❖ مميزات الرقابة الذاتية: تتميز الرقابة الذاتية بأنها (عبد الصمد ن.، 2022، الصفحات 84-86) بتصرف:

- أداة تقييم باستعمال نموذج استمارة يضعها دليل الرقابة الذاتية من أجل تحديد مواطن الضعف المحتمل اكتشافها بعد تدقيق: الملف الدائم، الملف السنوي، نوع المصادقة،... إلخ ؛
- أسلوب إلزامي للفحص باعتباره أكثر فعالية لضمان النوعية في التدقيق ؛
- تتم بشكل دوري وفقا لاختيار مكتب التدقيق الوقت المناسب لتنفيذها كبديل عن الاسلوب التقليدي للفحص عند انتهاء المهمة يمكن من خلاله جمع المعلومات التي تمكن من تحديد مسؤوليات كل طرف في المهمة ؛
- تعتمد على الإطار القانوني المعمول به وتركيز الاهتمام الخاص على العناية المهنية الواجب الالتزام بها للاستعداد والتنظيم لها (عبد الصمد و بن أزواو، متطلبات الرقابة على جودة التدقيق في الجزائر: مراجعة أولية، 2022، الصفحات 341-342) ؛
- التوثيق والتقرير عن أعمال الرقابة الذاتية .

❖ متطلبات الرقابة الذاتية: تتطلب الرقابة الذاتية أن يكون لدى مكتب التدقيق وسائل وأدوات تقييم مدى التوافق على جميع مستويات عملية التدقيق (عبد الصمد ن.، 2022، صفحة 85). لهذا فهي تستند على (Conseil National de la Comptabilité, 2021, pp. 2-3)

- هيكل الشركة، من حيث الموارد المادية والبشرية وتكنولوجيا المعلومات، والموظفين الأكفاء، والأمانة وغيرها ؛
- الوثائق المتوفرة في المكتب: دليل الإجراءات، دليل التنظيم، خطة المهام... إلخ ؛
- طرق إعداد برنامج المراقبة السنوية؛
- استراتيجية الإتصال؛
- المعرفة والمهارات اللازمة لعملية التدقيق؛
- تطوير أداة الإعلام الآلي؛
- الصفات المهنية المتاحة.

### 2.3.3. دليل رقابة الجودة لمكاتب التدقيق

هو وثيقة عمل تتضمن البرنامج الذي يطبق على ممتني المحاسبة والتدقيق يحدد كيفية إجراء عملية الرقابة والسلطة المشرفة عليها (عبد الصمد و بن أزواو، متطلبات الرقابة على جودة التدقيق في الجزائر: مراجعة أولية، 2022، صفحة 343)، فمن حيث التسلسل الهرمي يعتبر المجلس الوطني للمحاسبة المخول الوحيد لتوجيه وضمان متابعة رقابة الجودة، يعتمد ويصادق سنويا على برنامج الرقابة المقدم من طرف لجنة مراقبة النوعية في إطار الخطة المتعددة السنوات ويترتب على ذلك متابعة خطوات المراقبة التي تسبق إعداد التقارير الأولية والنهائية التي يتعين إبلاغ مضمونها للمكاتب التي خضعت للفحص (عبد الصمد ن.، 2022، صفحة 82).

### ❖ تعريف رقابة الجودة

- تعرف على أنها: "يتعلق مفهوم رقابة الجودة بوجود قيام مكاتب التدقيق بالرقابة اللازمة التي تمكنها من الإقتناع بالتزامها بمسؤولياتها اتجاه الأطراف ذات الصلة". (الحاج أحمد، شبل، ومركان، 2020، صفحة 15)

- أكدت لجنة معايير التدقيق الدولية جراء سعيها وضع المعيار الدولي رقم 220 المعنون برقابة جودة أعمال التدقيق أنه لا بد من الالتزام بتنفيذ قواعد وسياسات رقابة الجودة (النوعية) على مجال عملية التدقيق الفردية أو نطاق المكاتب أو شركات التدقيق للتحقق من أن أعمالهم التدقيقية تتم بالتوافق مع المعايير الدولية أو المحلية المطبقة وبشكل ملائم .  
حسب التعاريف السابقة يمكن القول أن رقابة الجودة هي أسلوب إلزامي للرقابة الخارجية التي تتم من قبل مهني مكاتب التدقيق للتأكد من مدى التزامها بالقواعد المتعارف عليها ومسؤولياتها اتجاه الأطراف ذات العلاقة.

❖ **الشخص المكلف برقابة الجودة:** يجوز تعيين أي خبير محاسبي أو محافظ الحسابات أو محاسب معتمد مراقبا للجودة في دورة رقابة محددة، وأن المراقب المسجل في هذه الفئة المهنية لا يجوز له أن يراقب إلا مهني مسجل في نفس الفئة يخضع مراقبي الجودة لدورات تدريبية بشأن المبادئ الموضوعية لمهام مراقبة الجودة. يتضمن البرنامج التدريبي القواعد والأدوات اللازمة للتعامل مع مهمة مراقبة الجودة بكل الكفاءة، كما يستوجب على مراقبي الجودة الالتزام بقواعد السرية المهنية (عبد الصمد ن.، 2022، الصفحات 82-83). وعليهم أن يقدموا تعهدا بالامتثال لقواعد السلوك المهني التي تتضمن: النزاهة، الاستقلالية، الموضوعية، الكفاءة المهنية والإجتهاد، السرية المهنية. (Conseil National de Comptabilité, 2021, pp. 13-14)

❖ **متطلبات رقابة الجودة:** تتميز رقابة الجودة وفقا للدليل الصادر عن لجنة المراقبة والنوعية في كونها (Conseil National de Comptabilité, 2021, pp. 15-16)، (عبد الصمد وبن أزواو، متطلبات الرقابة على جودة التدقيق في الجزائر: مراجعة أولية، 2022) بتصرف:

- تعد إلزامية على مكاتب التدقيق بصفة دورية تحدد من قبل المجلس الوطني للمحاسبة أو لجنة مراقبة النوعية؛
- اختيار المكاتب التي ستخضع لرقابة الجودة ؛
- التخطيط للرقابة ؛
- القيام بإجراءات التنظيم والاستعداد للرقابة ؛
- التقرير عن النتائج المتوصل إليها من الرقابة ؛
- توضيح إجراءات متابعة الرقابة ؛
- التوثيق وإعادة التوثيق من خلال الالتزام بالسري المهني، تقديم الوثائق من طرف المكتب المراقب، حماية البيانات الخاصة بالمكاتب، إرجاع مكونات ملف الرقابة.

❖ **مراحل وإجراءات تنفيذ رقابة الجودة:** تتم عملية مراقبة الجودة عبر المراحل الرئيسية الآتية. (Conseil National de Comptabilité, 2021, p. 10)

- إجراء الإتصال؛
- جمع المعلومات الأولية، بما فيها استنتاجات الفحص الذاتي لخطة نهج الرقابة؛
- إجراء عمليات تفتيش ميدانية؛
- صياغة تقرير أولي والتحقق من صحته؛
- التحقق من التقرير الأولي ؛
- كتابة التقرير النهائي؛



- مراجعة خطة العمل ومتابعتها.

#### 4. الإطار النظري لاستقلالية وحياد المدقق في ظل القانون 10-01

سعى التشريع الجزائري إلى تعزيز مكانة المدقق وذلك بإصدار القانون 10-01 المتعلق بمهنة المحاسبة والمراسيم التنفيذية التي صدرت سنة 2011 المكملة لهذا القانون والتي تتضمن في محتواها مؤشرات ضمان استقلالية وحياد المدقق في الواقع والمظهر عن هيئات الرقابة أو الإدارة أو المساهمين عند ابداء رأيه في تقريره عن الكشوفات المالية ما يبعث بالثقة فيه لدى مستخدميها لاتخاذ القرارات المناسبة.

##### 1.4. تعريف الإستقلالية والحياد

❖ تعرف إستقلالية وحياد المدقق على أنها: "إمكانية المدقق القيام بعمله بنزاهة وأمانة وموضوعية، حيث أنه لا يقوم بإخفاء الحقائق أو إعطاء بيانات ومعلومات غير ممثلة للواقع، بالإضافة إلى عدم تلقيه لتعويضات مادية من المؤسسة محل التدقيق، وأن لا تربطه صلة قرابة يتم تحديدها من قبل القوانين والمنظمات المهنية، كما أنه لا ينجر وراء أهواء إدارة الشركة وعمل ما تمليه عليه". (عبد الصمد ع، 2018، صفحة 90)

❖ وتعرف أيضا على أنها: "محافظة المدقق منذ إبرامه لرسالة الارتباط مع الشركة التي سيراجع حساباتها وحتى تقديمه لتقريره النهائي، على موضوعيته واستقلالته وحياده تجاه كافة الأطراف المستفيدة من تقريره النهائي، سواء الإدارة أو العاملين أو الدائنين أو المقرضين أو الجهات الحكومية". (محمد اسماعيل، 2014، صفحة 82)

شخصت المفاهيم سمتين لاستقلالية وحياد المدقق كما يلي (علي وفرج، 2021-2022، الصفحات 48-49) بتصرف:

❖ الاستقلالية في الظاهر (Independence in Appearance): يقصد بالاستقلال الظاهر الا يكون للمدقق أدنى مصلحة مباشرة، أو غير مباشرة مع عميله. أي ان لا يكون مساهما في المؤسسة محل التدقيق، أو أحد مورديها، أو عملائها. كما يجب أن لا يكون أقاربه خاصة أخوته وفروعه من الموظفين بالشركة.

❖ الإستقلالية في الواقع أو الذهنية أو الحقيقية (Independence in Fact): يقصد به أن يكون المدقق نزيها غير منحاز لأي جهة معينة يتصف بالأمانة وكامل الموضوعية اللازمة. على المدقق الالتزام بالحياد في رأيه الذي يبدئه في تقريره، ويطلق عليه أيضا الإستقلال الحقيقي وهو الأهم حيث تحكمه قيم المدقق وضميره ومعايير الذاتية لذلك يصعب قياسه عادة.

##### 2.4. أهمية استقلالية وحياد المدقق

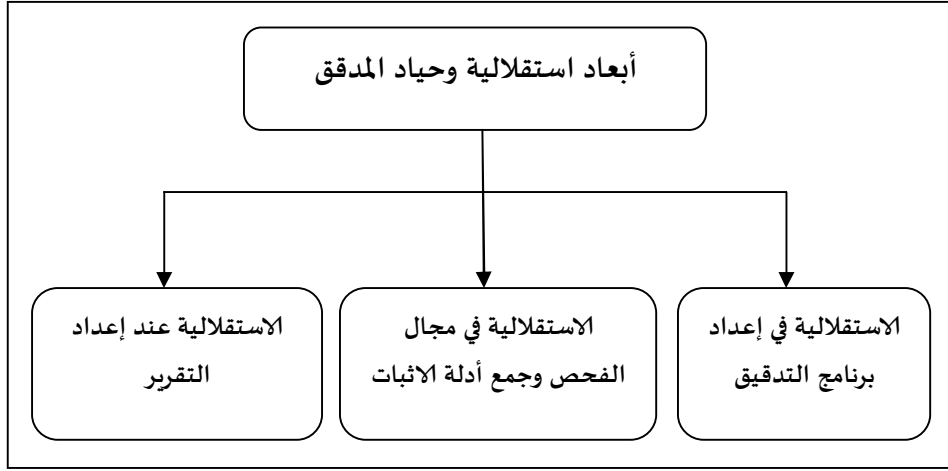
يكتسي معيار الإستقلالية والحياد دورا بالغ الأهمية يكمن في تعزيز موثوقية المستفيدين من المستخدمين للمعلومات المالية الواردة بالكشوفات المالية المدققة، إذ يوجب على ضرورة التعرف على أهم الضغوطات المحتملة أن يتعرض لها المدقق ما يسبب تأثيرا على استقلاليته في أداء عمله المسند له وحياده في ابداء رأيه الفني، غالبا ما تصدر هذه الضغوطات من طرف الإدارة بالضبط عن مجلس الإدارة أو تضارب المصالح باستعمال مختلف اساليب ووسائل الضغط كالعوامل المباشرة أو غير المباشرة للتأثير على المدقق منها: تحديد الاتعاب، التعيين والعزل وغيرها. (سردوك، 2004، صفحة 102) بتصرف

##### 3.4. أبعاد إستقلالية وحياد المدقق

يتطلب من المدقق الالتزام بالاستقلالية والحياد في كل مرحلة من مراحل عملية التدقيق لذا يمكن تحديد أبعاد الاستقلالية وفقا لهذه المراحل أين يحتمل ان تتأثر علاقة المدقق بالشركة محل التدقيق بكثير من العوامل أهمها الضغوط

المادية، الإلتزامات الإجتماعية والعلاقات الشخصية. وقد تؤثر العوامل كلها مجتمعة أو بصفة مستقلة منفصلة كل على حدى، لهذا من أجل محافظة المهنة على دورها داخل المجتمع يجب أن يتحقق الإستقلال التام والحياد للمدقق أثناء قيامه بمهمته الموكلة اليه (نصرات و عبد اللاوي، 2021، صفحة 48) بتصرف. سنوضح هذه الابعاد في الشكل أدناه :

شكل 1: أبعاد استقلالية وحياد المدقق



المصدر: من إعداد الباحثين

❖ الإستقلال في إعداد برنامج التدقيق: يستطيع المدقق في ظل هذا البند تحديد برنامج التدقيق وخطوات العمل وحجم العمل من خلال المفردات الواجب فحصها وكذا الجوانب والأجزاء المراد تدقيقها من نظام المعلومات المحاسبية ككل. (طواهر و صديقي، 2006، صفحة 41)

❖ الاستقلالية في مجال الفحص وجمع أدلة الإثبات: يجب أن يتحقق استقلال المدقق في مجال تنفيذ واجباته عن طريق عدم خضوعه لأية تهديدات أو تأثيرات تنجم عن تدخلات تشكل ضغطا عليه في عملية تحديد البنود وانتقاء المجالات واختيار الأنشطة محل الفحص، فللمدقق كل الصلاحية والحق بممارسة مهامه التي تلزمه الإطلاع والفحص على مختلف المستندات والسجلات والمصالح والأقسام والفروع ومكاتب المؤسسة ما يسهل عليه جمع البيانات والعناصر المقنعة الكافية والملائمة لمهمته من كافة المصادر، بالإضافة إلى خلق مناخ من التعاون الفعال بين المدقق والعاملين في المؤسسة خلال عملية إجراء الفحص وعدم خضوع المدقق لتأثير الإدارة مما لا يؤثر على حياد المدقق واستقلاله. (الصباغ، العشماوي، و أحمد، 2008، صفحة 66) بتصرف

❖ الإستقلال في مجال إعداد التقرير: يعد من اهم أبعاد الاستقلالية والحياد اذ يرتكز على ضرورة عدم التدخل أو التأثير بالضغط على المدقق لإظهار الوقائع التي تم اكتشافها أثناء عمليات الفحص أو التأثير على رأيه النهائي بالكشوفات المالية المدققة (أبو زيد الشحنة، 2015، صفحة 124) بتصرف.

#### 4.4. متطلبات التزام المدقق بمعيار استقلالية وحياد المدقق

يتطلب التزام المدقق الخارجي بمعيار الإستقلالية والحياد مواجهة العوامل المؤثرة بشكل سلبي على استقلاليته وحياده ويجاد الحلول للمشاكل التي يتعرض لها أثناء أدائه مهمة التدقيق حيث يلزم المدقق الإلتزام ب (علي و فرج، 2021-2022، الصفحات 49-52) بتصرف :

❖ تعظيم وازع الضمير: يعتبر الاستقلال الظاهر قابل للقياس والمراقبة ، ما يسهل الضغط على المدقق للحفاظ عليه وبالتالي تبقى المشكلة قائمة، أما بالنسبة للاستقلال في الواقع أو ما يعرف بالاستقلال الذهني للمدقق فهو يرتبط بمسألة

ضمير المدقق وقيمه الذاتية لذلك يلزم على المدقق ادراك نزاهته في عمله وإعمال قيم مثل العدل والموضوعية والاحترام، من شأنه أن يجعله محافظا باستمرار على استقلاله، وجدارته بالانتماء لمهنة ذات دور هادف في المجتمع.

❖ تقليل الآثار السلبية للخدمات الإستشارية على الإستقلال والحياد: لا يعتبر أداء المدقق للخدمات الإدارية أو الإستشارية سببا لفقدانه الإستقلالية لعدم توفر دليل عملي ملموس على ذلك، بل أن بعض مستخدمي الكشوفات المالية يرجعون التأثير السلبي على الإستقلالية يعود لعدة عوامل وهي: حجم مكتب التدقيق، الحالة المالية للزبائن وجود لجان التدقيق، مجال ونوع الخدمة المقدمة سواء إدارية أو إستشارية، يلزم على المدقق لتفادي التأثير السلبي على إستقلاليته من خلال مراعاة ما يلي:

- دعم إدراك الطرف الثالث (مثل المساهمين) في التدقيق؛
- البعد عن المصالح المادية المباشرة وغير المباشرة؛
- وجود لجان تدقيق كهمزة وصل بين المدقق ومجلس الإدارة؛
- مقاومة ضغوط الزبائن.

#### 5. الهيئات الخاصة بالرقابة في الجزائر على استقلالية المدقق

تعد هيئات الرقابة على عملية التدقيق ككل في الجزائر ذات دور فعال في مراقبة استقلالية وحياد المدقق لأنها جزء هام تشمله عملية المراقبة التي تضمن متابعة أدائه بنزاهة وابداء رايه بكل حيادية، وتتمثل هذه الهيئات في: المجلس الوطني للمحاسبة، الهيئات المهنية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر، هيئات الرقابة الداخلية والخارجية. لجنة مراقبة النوعية من ابرز هذه الهيئات التي تراقب أعمال المدقق في حالة عدم ملاءمة النوعية من حيث نتائج الاعمال المتوصل اليها أو عند الوقوع في حالات التنافي أوالموانع ومتابعة التزامه بالاستقلالية والحياد المطلوبة منه.

#### 6. متطلبات متابعة لجنة مراقبة النوعية استقلالية وحياد المدقق في ظل القانون 01-10:

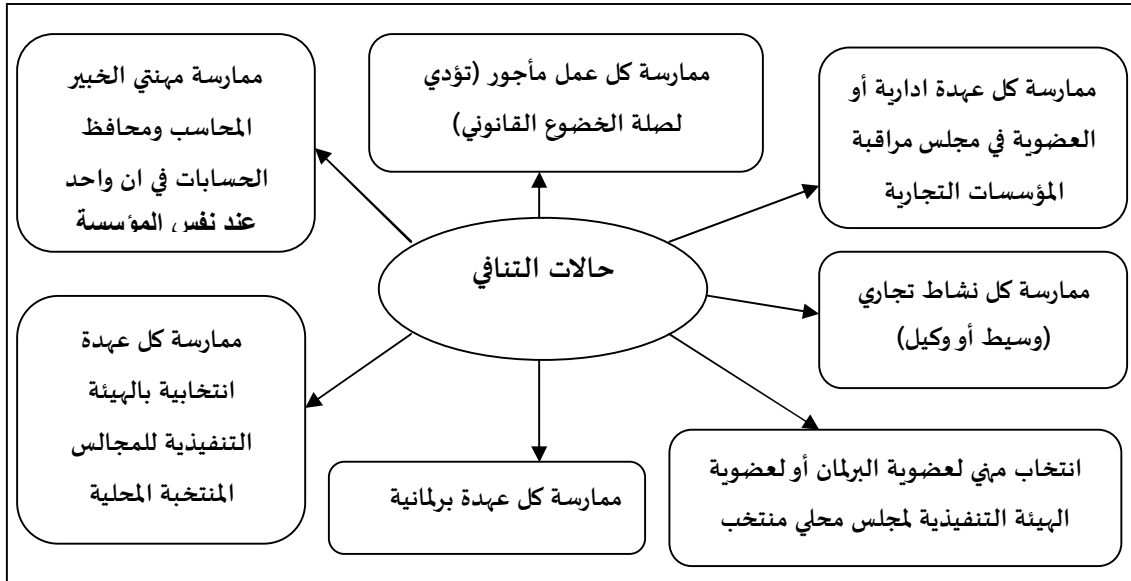
منح المشرع الجزائري أولوية الإهتمام الكبير باستقلالية وحياد المدقق باعتبارها حجر الزاوية لمهنة التدقيق ومن أهم العناصر الأساسية لتحقيق النوعية في الخدمات المقدمة، إذ أن القانون 01-10 ينص في مادته 5 على أنه "ينشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة اللجان المتساوية الأعضاء" أحد هذه اللجان لجنة مراقبة النوعية التي تتولى مهام عديدة من بينها: ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات وفقا للمادة 22 المقر بها في نص المرسوم التنفيذي رقم 11-24.

وضعت نصوص قانونية تدرج ضمن القانون 01-10 لضبط استقلالية وحياد المدقق في الجزائر توضح فيها حالات التنافي والموانع، بالإضافة إلى تحديد متطلبات متابعة استقلالية وحياد المدقق من قبل لجنة مراقبة النوعية التي نوجزها فيما يلي:

#### 1.6. حالات التنافي:

تنص المادة 64 من القانون 01-10 عن حالات التنافي التي تحول دون تحقيق ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات بكل استقلالية فكرية وأخلاقية في الجزائر وهي:

الشكل 2: حالات التنافي



المصدر: من إعداد الباحثين بالاستناد إلى القانون 01-10 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق لـ 29 يونيو سنة 2010، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، ص 64-65.

2.6. حالات الموانع

هي الحالات التي تنص عليها المواد 65، المادة 66، المادة 67، المادة 68، المادة 70 الواردة في صلب القانون 01-10

موضحة وفقا لما يلي:

- العمل على مراقبة حسابات الشركة للشخص المهني التي يمتلك فيها مساهمات مباشرة أو غير مباشرة؛
- تأدية الأعمال الادارية سواء كان بشكل مباشرة أو غير مباشرة ؛
- قبول مهام المراقبة القبلية ولو بشكل مؤقت على اعمال الإدارة؛
- تولي واجبات ومسؤوليات التنظيم في مجال محاسبة المؤسسة أو الهيئة للاشراف عليها أو مراقبة حساباتها ؛
- العمل بوظيفة مستشار جبائي(ضريبي) أو تولي مهمة خبير قضائي لشركة او هيئة يتم مراقبتها ؛
- القيام بتولي منصب مأجور في الشركة أو الهيئة المراقبة بعد أقل من ثلاث سنوات من إنتهاء فترة مراقبة حساباتها ؛
- تأدية أية مهمة في المؤسسات التي تتضمن على مصالح المهني مباشرة أو غير مباشرة ؛
- في حالة أن الشركة أو الهيئة استقدمت لمراقبة حساباتها من طرف محافظين للحسابات أو أكثر ، لا بد لهم أن لا يتبعوا نفس السلطة وأن لا تكون لهم اية مصالح متقاسمة أو أن لا ينتموا لنفس شركة محافظة الحسابات؛
- اجراء تخفيضات على الاتعاب أو تقديم التعويضات أو أية امتيازات أخرى من أجل البحث عن الزبائن وجلبهم بالاعلان في أي صورة أمام الغير(الجمهور) ؛
- القيام بالبحث واللجوء إلى الزبائن بأي شكل من الأشكال مباشرة أو غير المباشرة لطلب الحصول على وظيفة أو مهمة تخضع للاختصاصات القانونية لهم.
- يحظر تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين بغض النظر عن حالات التنافي أو الموانع، الذين تلقوا أجورا أو أتعابا أو امتيازات أخرى خاصة في صورة قروض أو تسبيقات أو ضمانات من قبل الشركة أو الهيئة التي كانوا يشغلون فيها على عهدة محافظي الحسابات خلال الثلاث سنوات الأخيرة.

## 3.6. إجراءات تنفيذ متابعة استقلالية وحياد المدقق في الجزائر

تقوم لجنة مراقبة النوعية بمجموعة من الإجراءات لضمان متابعة مدى احترام قواعد الإستقلالية والحياد في الجزائر في ظل القانون 01-10 بالتأكد من عدم وقوع المدققين في حالات التنافي والموانع أو أي مخالقات لقواعد الإستقلالية والحياد أو عدم الالتزام بالمبادئ الأساسية لأخلاقيات المهنة من نزاهة، موضوعية، استقلالية، عدم التحيز وغيرها ذلك من أجل بعث الموثوقية في الكشوفات المالية لدى مستخدميها وتجنب تعرض المدققين للمساءلة القانونية المحددة في القانون 01-10. وضح دليل رقابة الجودة (النوعية) على مكاتب التدقيق الصادر عن لجنة المراقبة والنوعية مجموعة من اجراءات المتابعة مبينة في (Conseil National de Comptabilité, 2021, pp. 13-16):

- يتم القيام باجراءات قبلية لتنفيذ الرقابة استعداد لها منها اختيار الوكالات التي ستخضع للرقابة وفقا لمعايير معينة حسب نوع الرقابة المستهدفة أو الرقابة على الرأي التي ستمارس عليها؛
  - يجوز أن يرسل المجلس الوطني للمحاسبة لمكاتب التدقيق الخاضعة للرقابة بالإضافة إلى التقارير التي تتضمن التوصيات لعناية مكاتب التدقيق؛
  - يمكن أن تكون هذه التوصيات مصحوبة بمتابعة لضمان العناية بها؛
  - تحديد أوجه القصور التي تم تحديدها والتي من المحتمل أن تعرض مكاتب التدقيق للخطر وآليات معالجتها؛
  - تحديد المجالات الرئيسية لتحسين وإثراء عملية الرقابة الموصى بها؛
  - يعتبر المجلس الوطني للمحاسبة المحاور الوحيد والطرف الوحيد المتدخل في أي تطور يتعلق باجراءات المتابعة؛
  - يمكن أن يطلب من مكاتب التدقيق معلومات إضافية فيما يتعلق بالتوصيات المقدمة؛
  - يمكن أن يطلب من مكاتب التدقيق إرسال خطة تحسين تحدد الإجراءات التصحيحية التي يخطط لتنفيذها لعلاج نقاط الضعف المحددة؛
  - يصدر المجلس الوطني للمحاسبة في تقريره السنوي توصيات عامة لمكاتب التدقيق الخاضعة للرقابة التي تواجه قصورا مثلة في نقاط الضعف الملاحظة أثناء اجراء المتابعة؛
  - لدى مكاتب التدقيق فترة زمنية معقولة لمتابعة التوصيات المقدمة بعد مراقبتها، حيث بعد إصدارها يتم إجراء متابعة للتحقق من أن مكاتب التدقيق قد تبنت التوصيات؛
  - في حال تكون نقاط الضعف كبيرة تتم مراقبة الإجراءات التصحيحية التي تتخذها مكاتب التدقيق من فحص دوري لاحق؛
  - في حالة وجود أوجه قصور ملحوظة في تنفيذ المهمة، يمكن برمجة متابعة الإجراءات التي تتخذها مكاتب التدقيق في السنة المقبلة لمراقبته.
- إذا لم يتم متابعة التوصيات المقدمة، يتم إرسال تذكير إلى مكاتب التدقيق الخاضعة للرقابة، وإذا لزم الأمر سيتم اتخاذ عقوبات تأديبية ضدها. كما يجب تصنيف سوء السلوك هذا أو تسجيله في إحدى درجات سوء السلوك المهني المنصوص عليها في القانون 01-10.

تسعى لجنة مراقبة النوعية كهيئة مستقلة تابعة للمجلس الوطني للمحاسبة إلى ضمان النوعية والمصدقية في الممارسات المهنية لمكاتب التدقيق بالجزائر وذلك بتقييم ومتابعة أعمالها وفقا لمتطلبات الرقابة المنصوص عليها قانونا ضمن وثيقتي عمل أصدرتهما في 22 مارس 2021 تحت مسمى: "دليل الرقابة الذاتية"، و"دليل رقابة الجودة" أو ما يعرف بدليل رقابة النوعية، حيث يتضمن محتوى الدليلين توضيحات عن شروط واجراءات الرقابة الداخلية والخارجية على أعمال مكاتب التدقيق والعاملين بها من مهنيين بتطبيق متطلبات الرقابة حسب نوعها، بالإضافة إلى ذلك فإن لجنة المراقبة والنوعية تهدف إلى ضمان متابعة مدى احترام قواعد الإستقلالية والحياد والالتزام بالأخلاقيات المهنية. تعد الاستقلالية والحياد ضرورة هامة أولتها المنظمات والهيئات المهنية المحلية والدولية اهتماما كبيرا لأنها اللبنة الأساسية لمهنة التدقيق وتطورها لذا سعت الجزائر مثلها مثل العديد من الدول لمحاولة ضبط قواعد استقلالية وحياد المدقق في ابداء الرأي الفني المحايد حول عدالة ومصداقية الكشوفات المالية وتعزيز موثوقيتها لدى مستخدميها من أجل اتخاذ القرارات المناسبة، فقامت بإصدار القانون 01-10 الذي يضمن الحفاظ عليها من خلال توضيح النصوص القانونية التي تشمل ملامح الاستقلالية والحياد الواجب احترامها بمكاتب التدقيق بالجزائر.

#### ❖ نتائج اختبار فرضيات الدراسة: تتمثل في:

- نتائج اختبار الفرضية الأولى: بعد التطرق الى طبيعة لجنة مراقبة النوعية وتحديد مهامها المنوطة اليها ذات الدافع الرقابي على استقلالية المدقق وعملية التدقيق بالمكاتب بصفتها هيئة مستقلة رقابية منبثقة عن المجلس الوطني للمحاسبة كواحدة من اللجان متساوية الاعضاء التابعة له وبالتالي قبول الفرضية الأولى.
- نتائج اختبار الفرضية الثانية: بناء على عرض وتحليل الدراسات الأدبية النظرية والتطبيقية السابق ذكرها ذات الصلة باستقلالية وحياد المدقق فإن فرضية تعظيم هاجس الضمير والتخفيف من الآثار السلبية للخدمات الاستشارية يعتبران من متطلبات الالتزام بها أكد قبول هذه الفرضية.
- نتائج اختبار الفرضية الثالثة: استنادا الى ما تم مناقشته وتحليله فيما يخص الاجراءات المطبقة من قبل لجنة مراقبة النوعية بالتفصيل لتنفيذ متابعة استقلالية وحياد المدقق بالجزائر وتقييم درجة الالتزام بضوابطها على نهج القانون 01-10 بالتوافق ومتطلبات ما أكدت عليه لجنة الرقابة والنوعية أثبت صحة الفرضية الثالثة.

#### ❖ نتائج الدراسة: بعد عرض وفحص وتحليل محاور الدراسة توصلت إلى النتائج الآتية:

- تعد لجنة المراقبة والنوعية هيئة مستقلة متساوية الأعضاء تابعة للمجلس الوطني للمحاسبة دورها مراقبة وتقييم ومتابعة الممارسات المهنية بمكاتب التدقيق بالجزائر؛
- أصدرت لجنة المراقبة والنوعية في 22 مارس 2021 دليل الرقابة الذاتية يتضمن متطلبات الرقابة الداخلية على مكاتب التدقيق بالجزائر؛
- أصدرت لجنة المراقبة والنوعية في 22 مارس 2021 دليل رقابة الجودة (النوعية) يتضمن متطلبات الرقابة الخارجية على مكاتب التدقيق بالجزائر؛
- عدم تفعيل دور لجنة المراقبة والنوعية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة رغم أهميته بالنسبة للعديد من المسائل والقضايا المتعلقة بمهنة التدقيق وخاصة فيما يتعلق عنصر الرقابة على استقلالية وحياد المدقق بالجزائر؛

- تعتبر حالات التنافي والموانع الواجب على المدقق تفادي الوقوع فيها من الضوابط الأساسية لقواعد الاستقلالية والحياد التي وضحها القانون 01-10؛
- تعظيم وازع الضمير والقيم الذاتية للمدقق، كذا التقليل من الآثار السلبية للخدمات الاستشارية المقدمة بمكاتب التدقيق من المتطلبات الالزامية لضمان الاستقلالية والحياد؛
- عدم ورود توضيحات وتفصيلات بوثيقي العمل الصادرتين على لجنة المراقبة والنوعية: دليل الرقابة الذاتية ودليل رقابة النوعية حول متطلبات ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والحياد والالتزام بالأخلاقيات المهنية المنصوص عليها قانوناً؛
- لا يتضمن دليل رقابة النوعية توضيح اجراءات متابعة مدى استقلالية وحياد المدقق بالتفصيل في ظل مجاء به القانون 01-10؛
- غياب معيار محلي متعلق بالاستقلالية والحياد يتوافق ومتطلبات المعايير العامة المتعارف عليها التي خصصت في مضمونها معيارا خاصا باستقلالية وحياد المدقق أثناء أدائه مهمة التدقيق.
- غياب معيار محلي متعلق بالرقابة النوعية يتوافق مع متطلبات الرقابة الواردة بالمعايير الدولية للتدقيق.
- تحقق لجنة المراقبة والنوعية من وجود أي تعارض للمصالح يمكن أن يؤثر سلبا على استقلالية وحياد المدقق وموضوعيته وتقييمها مع اتخاذ الإجراءات المناسبة لمنع ذلك.
- غياب تفعيل دور لجنة مراقبة النوعية في وضع السياسات والإجراءات اللازمة التي تحدد المعايير والمبادئ الأخلاقية للمدقق بالعمل على تحديثها بانتظام لمواكبة التطورات المهنية والتشريعات ذات الصلة بالجزائر؛
- ❖ الإقتراحات: من خلال النتائج التي تم التوصل إليها يمكن أن تقدم الدراسة جملة من التوصيات والاقتراحات وهي:
  - تفعيل مهمة لجنة مراقبة النوعية في ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والحياد والالتزام بالسلوكيات الأخلاقية للمهنة؛
  - تفعيل دور لجنة مراقبة النوعية في وضع السياسات والإجراءات اللازمة التي تحدد المتطلبات المهنية وفقا للمعايير والمبادئ الأخلاقية للمدقق المواكبة للتطورات المهنية والتشريعات ذات الصلة بالجزائر
  - ضرورة توفير توضيحات وتفصيلات بوثيقي العمل الصادرتين على لجنة مراقبة النوعية: دليل الرقابة الذاتية ودليل رقابة الجودة (النوعية) حول المتطلبات الفعالة لضمان متابعة مدى الالتزام بتطبيق قواعد الاستقلالية والحياد وبالأخلاقيات المهنية المنصوص عليها في القانون 01-10؛
  - إصدار معيار محلي متعلق بالاستقلالية والحياد يتوافق ومتطلبات المعايير العامة المتعارف عليها ومعايير التدقيق الدولية؛
  - إصدار معيار محلي متعلق بالرقابة النوعية يتوافق مع متطلبات الرقابة الواردة بالمعايير الدولية للتدقيق؛
  - توضيح كيفية تحقق لجنة المراقبة والنوعية بالتفصيل من وجود أي تعارض للمصالح يمكن أن يؤثر سلبا على استقلالية وحياد المدقق وموضوعيته وتقييمها مع اتخاذ الإجراءات المناسبة لمنع ذلك؛
  - ضرورة تقديم لجنة مراقبة النوعية دورات تدريبية وتكوينية للمراقبين لأعمال مكاتب التدقيق من أجل تحقيق المهام المنوطة لها بكل فعالية.

## 8. قائمة المراجع:

1. Conseil National de Comptabilité, C. C. (2021, MARS 22). Guide de Controle Qualité. Alger, Algerie: Ministère des Finances.
2. Conseil National de la Comptabilité, C. C. (2021, Mars 22). Guide D'autocontrôle Des Cabinets D'audit et Des Professionnels de la Comptabilité. Alger, Algerie: Ministère Des Finances.
3. أحمد عبد المولى الصباغ، كامل السيد أحمد العشموي، و عادل عبد الرحمان أحمد. (2008). أساسيات المراجعة ومعاييرها. القاهرة، مصر: كلية التجارة-جامعة القاهرة.
4. رزق أبو زيد الشحنة. (2015). تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية (الإصدار الطبعة الأولى). عمان، الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع.
5. سامي يوسف محمد اسماعيل. (2014). مدى مساهمة لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي. رسالة ماجستير . غزة: الجامعة الإسلامية .
6. عبد الوهاب نصر علي، و هاني خليل فرج. (2021-2022). أساسيات المراجعة الخارجية وفقا لمعايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية. الإسكندرية، مصر: جامعة الإسكندرية كلية التجارة.
7. عبد الوهاب نصرات، و مفيد عبد اللاوي. (2021). دراسة تحليلية لاستقلالية المراجع الخارجي وفق التشريع الجزائري والمنظمات المهنية الدولية. المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية ، المجلد 8 (العدد 1).
8. عمر علي عبد الصمد. (2018). التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي. الجزائر: دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع.
9. فاتح سردوك. (2004). معيار استقلال مراجع الحسابات الخارجي وحياده في مواجهة احتياجات العملاء. مجلة البحوث والدراسات ، المجلد 1 (العدد 1)، 102.
10. فوزي الحاج أحمد، أمال دنيا شبل، و محمد البشير مركان. (2020). الرقابة على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر في ظل تبني معايير المراجعة المحلية. مجلة المحاسبة التدقيق والمالية ، المجلد 2 (العدد 01).
11. محمد التهامي طواهر، و مسعود صديقي. (2006). المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
12. نجوى عبد الصمد. (2022). ضبط وتنظيم مهنة محافظ الحسابات (الإصدار الطبعة الأولى). الجزائر: دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع.
13. نجوى عبد الصمد، وليلى بن أزواو. (2022). متطلبات الرقابة على جودة التدقيق في الجزائر: مراجعة أولية. مجلة دفاتر إقتصادية ، المجلد 13 (العدد 01)، 341.