



جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
الملتقي الوطني الحضوري والافتراضي حول:

**تحديات مهنة المحاسبة والتدقيق في ظل القضايا المحاسبية الراهنة:
الرؤى والمقاربات**

المحور الثالث: دور الحوكمة وأثرها على مهنة المحاسبة والتدقيق
مدخلة بعنوان:

دور الحوكمة وأثرها على التدقيق الخارجي -المرتكزات والمفاهيم

**The Role of Governance and Its Impact on External
Auditing – Foundations and Concepts**

ياسر بن يونس¹

¹ جامعة عبد الحميد مهري قسنطينة -2-
مخبر: تنوع ورقمنة الاقتصاد الجزائري

ملخص:

هدفت هذه الدراسة الى تسليط الضوء على أثر حوكمة الشركات على التدقيق الخارجي، وذلك من خلال عرض مجموعة المفاهيم والمرتكزات المتعلقة بكل المتغيران، حيث تم التطرق الى تعريف التدقيق الخارجي الذي يمثل عملية يقوم بها شخص خارج المنظمة (مستقل تماما) لفحص البيانات وتقديم نظام الرقابة الداخلية للتعبير عن رأي فني محايد حول صحة وموثوقية الأحداث وانتظام الأنشطة الاقتصادية، كما تم التعرف على عناصر جودة التدقيق الخارجي، وكذا العوامل المحددة لجودة التدقيق الخارجي، كما بينت أثر حوكمة الشركات على التدقيق الخارجي.

وتوصلت الدراسة الى أن ممارسة التدقيق الخارجي من قبل مدقق حسابات خارجي مستقل ومحايد من الركائز المهمة المؤثرة في حوكمة الشركات، وذلك نتيجة لعمل المدقق الخارجي في إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال إبداء رأيه الفني المحايد حول مدى صدق ونراة البيانات المالية التي تُعدّها المؤسسات من خلال التقرير الذي يُعدّه. لذا، يبرز دور التدقيق الخارجي من خلال استقلاليته، ومدى التزامه بمعايير التدقيق المحلية والدولية، وقواعد السلوك المهني ومعايير ضبط الجودة، وضوابط تقديم الخدمات الاستشارية والإدارية للمؤسسة الخاضعة للتدقيق، والالتزام بتغيير العمل في المؤسسة الخاضعة للتدقيق إلزامياً لمدة لا تتجاوز ثلاثة إلى خمس سنوات.

الكلمات المفتاحية: تدقيق خارجي، جودة التدقيق الخارجي، حوكمة، حوكمة شركات، حوكمة مؤسسات.

Abstract:

This study aimed to shed light on the impact of corporate governance on external auditing by presenting a set of concepts and foundations related to both variables. It addressed the definition of external auditing, which represents a process conducted by an individual outside the organization (completely independent) to examine data and evaluate the internal control system in order to express an impartial professional opinion regarding the accuracy and reliability of events and the regularity of economic activities. The study also explored the elements of external audit quality and the factors determining it, as well as clarified the impact of corporate governance on external auditing.

The study concluded that the practice of external auditing by an independent and neutral external auditor is one of the key pillars influencing corporate governance. This is due to the auditor's role in enhancing trust and credibility in accounting information by expressing a neutral professional opinion on the truthfulness and fairness of the financial statements prepared by institutions, as reflected in the audit report. Therefore, the role of external auditing is highlighted through its independence, adherence to local and international auditing standards, compliance with professional conduct rules and quality control standards, regulations governing the provision of consulting and management services to the audited entity, and the mandatory rotation of audit assignments within the institution every three to five years.

Keywords: External Audit, Audit Quality, Governance, Corporate Governance, Institutional Governance.

1. مقدمة:

في عالم المال والأعمال والتطور التكنولوجي الكبير، حيث تتدخل التكنولوجيا ليس فقط في الحياة اليومية، وإنما حتى في اتخاذ القرارات الاستراتيجية داخل المؤسسات، نجد أن الحكومة قد ضبطت عمل الشركات والمؤسسات من خلال مجموعة من المبادئ والمعايير المحددة الواضحة، وهنا تبرز مهنة التدقيق كأحدى أهم المهن المهمة التي تحرص على محاربة الفساد ومعالجة الانحرافات، ولعل التدقيق الخارجي من أهم أنواع التدقيق في الشركات والمؤسسات على حد سواء، لما يوفره من موضوعية وحياد، وخاصة الاستقلالية التي تجنب أي تواطؤ أو محاباة لتلليل القوائم المالية أو حتى الانحرافات الإدارية، وهنا تبرز أهمية حوكمة الشركات في الحفاظ على هذه المهنة الشريفة، ومما سبق يمكننا طرح الإشكالية التالية:

ما أثر حوكمة الشركات على التدقيق الخارجي؟

1.1. فرضيات الدراسة: من الإشكالية الرئيسية يمكننا استخراج مجموعة الفرضيات من أهمها:

- ✓ يساهم التدقيق الخارجي في تحقيق الشفافية والاستقلالية؛
- ✓ تساهم حوكمة في ضبط معايير تطبيق التدقيق الخارجي في الشركات؛
- ✓ تؤثر حوكمة الشركات بطريقة إيجابية على التدقيق الخارجي مما يضمن تطبيق مبادئ أخلاقيات مهنة التدقيق.

1.2. أهمية الدراسة: تكمن أهمية الموضوع من خلال استعراضها لمفهوم التدقيق الخارجي وعناصر جودة التدقيق الخارجي، إضافة إلى تسلیط الضوء على العوامل المحددة للتدقيق الخارجي وكذا ضبط مفهوم حوكمة وحوكمة الشركات وأثر حوكمة على التدقيق الخارجي.

1.3. أهداف الدراسة: يمكن ايجاز أهداف الدراسة فيما يلي:

- ✓ التعرف على مفهوم التدقيق الخارجي؛
- ✓ التعرف على محددات جودة التدقيق الخارجي؛
- ✓ التعرف على عوامل تحديد جودة التدقيق الخارجي؛
- ✓ التعرف على مفهوم حوكمة؛
- ✓ التعرف على أثر التدقيق الخارجي على حوكمة الشركات.

2. الدراسات السابقة

أولاً: دراسة (نقار نور الهدى، طرشي محمد، التدقيق الخارجي ودوره في تعزيز تطبيق مبادئ حوكمة الشركات - دراسة عينة من الخبراء المحاسبين ومحفظي الحسابات، 2021)

هدفت هذه الدراسة إلى تسلیط الضوء على دور التدقيق الخارجي في تعزيز تطبيق مبادئ حوكمة الشركات. وقد أصبح موضوع التدقيق الخارجي ذو أهمية متزايدة للباحثين ومستخدمي البيانات المالية، إذ يضمن جودة البيانات المالية ومصداقية المعلومات المحاسبية. كما يمكن اعتبار التدقيق الخارجي أحد ركائز نجاح تطبيق مبادئ حوكمة الشركات. وقد اعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الاستنتاجي بأداته: الوصف والتحليل، لتحديد المفاهيم المختلفة المتعلقة بالتدقيق الخارجي وحوكمة الشركات، مع إبراز مبادئه الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، بالإضافة إلى المنهج الاستقرائي في تحليل وتفسير النتائج التي تم الحصول عليها من الاستبيان الذي تم توزيعه على عينة من 45 مدققاً وخبيراً محاسبياً، والذي تمت معالجته باستخدام برنامج SPSS. وخلصت هذه الدراسة إلى أن التدقيق الخارجي يلعب دوراً رقابياً محورياً يعزز من

التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات كأحد آلياته الرقابية. يتضح ذلك من الارتباط القوي المتمثل بمعامل ارتباط بيرسون (R)، والذي قدر بـ 0.703، وهو ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.01، وكذلك الأثر الإيجابي للتدقيق الخارجي على تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، والذي قدر بقيمة بيتا (B) بـ 0.824 عند مستوى دلالة 0.01. كما أثبتت الدراسة أن التدقيق الخارجي يُسهم في ضمان حقوق المساهمين والحد من تضارب المصالح.

ثانياً: دراسة (طارق تليلي، هواري سويسى، محددات جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر-دراسة ميدانية، 2019)

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر. وقد تم تحديد ستة وأربعين عاملًا، مصنفة إلى ثلاثة مجموعات: خصائص المدقق الخارجي وشركته، وخصائص مهمة التدقيق الخارجي، وخصائص بيئة التدقيق. ولتحقيق أهداف الدراسة، تم تطوير إطار مفاهيمي يعتمد على مراجعة الأدبيات النظرية والتطبيقية. وتم اختبار فرضيات البحث من خلال دراسة ميدانية لعينة عشوائية من 62 مدققاً خارجياً جزائرياً. وتم جمع البيانات باستخدام استبيان وتم تحليلها باستخدام برنامج SPSS 20. وتشير النتائج إلى أن العوامل الأكثر تأثيراً على جودة التدقيق الخارجي هي تلك المتعلقة باستقلال المدقق الخارجي والتشريعات ذات الصلة والكفاءة والسمعة الطيبة. وتتجسد هذه الجودة في الممارسة العملية عندما يتم إكمال مهام التدقيق بالجودة المطلوبة خلال مراحل التخطيط والتنفيذ وإعداد التقارير. كما تشير النتائج إلى أن الرقابة الحكومية على المهنة لا تسهم في تحقيق جودة التدقيق الخارجي.

ثالثاً: دراسة (خليفة ايمان، جاوهدو رضا، التدقيق الخارجي في الجزائر بين منظور معايير التدقيق الدولية ومعايير، 2019)

هدفت هذه الدراسة إلى تسلیط الضوء على نهج الجزائر في تحسين وتطوير مهنة التدقيق الخارجي، وقد اتخذت عدة إجراءات، من أهمها إصدار القانون 101-101 المنظم لمهنة المحاسب القانوني ومدقق الحسابات والمحاسب العمومي المعتمد. وقد تلا هذا القانون عدة مراحل تنفيذية متتالية، تلاها إصدار عدد من المعايير تحت مسمى "المعايير الجزائرية للتدقيق" (NAA) التي تُنظم وتحضّر مهنة التدقيق في الجزائر، ويعتمد عليها إطار مرجعي للمهنة بدلًا من معايير التدقيق الدولية التي كانت تُشكل إطاراً عاماً لممارسة المهنة في الجزائر. ولإبقاء الضوء على هذه التطورات، هدفت هذه الدراسة إلى عرض تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، ثم مقارنة محتوى معايير التدقيق الجزائرية المعتمد بها بالمعايير الدولية للتدقيق، وتحديد مدى اعتماد ممارسي المهنة على معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية. وقد أجرينا دراسة على عينة من ممارسي المهنة من خلال توزيع استبيان. توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج، أهمها استمرار اعتماد ممارسي المهنة في الجزائر على معايير التدقيق الدولية، نظراً لحداثة صدور معايير التدقيق الجزائرية وعدم تغطيتها لجميع المجالات، حيث لم يصدر منها سوى اثني عشر معياراً جزائرياً. كما أن هناك توافقاً كبيراً بين المؤسستين، ويتجلّى ذلك جلّاً في محتواها.

أولاً: الإطار النظري للتدقيق الخارجي:

1-تعريف التدقيق الخارجي

أ. يُعرف التدقيق الخارجي: Audit Externe بأنه: "هو عملية تتم بواسطة شخص خارج المؤسسة (مستقل كلياً) من أجل فحص البيانات وتقييم نظام الرقابة الداخلية لإبداء رأي فني محايد حول صحة

وصدق الأحداث وانتظام الأعمال الاقتصادية لإعطائها المصداقية حتى تناول القبول والرضا لدى الأطراف الخارجية." (مروة موسى و عجالة محمد، 2018).

ب. وعرف أيضا التدقيق الخارجي بأنه: "عملية يتم إجراءها من قبل أطراف أخرى خارج المؤسسة محل التدقيق أو خبراء مهنيين مستقلين عنها، ويتمثل هؤلاء في المدققين الخارجيين لطفي، ويقومون بالفحص الانتقادي المحايد لدفاتر وسجلات ومخلف البيانات المالية للمؤسسة، بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى، وتعزيز درجة ثقة مختلف المستخدمين فيما إذا كانت معدة وفقا لإطار التقرير المالي المعهول به والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وأن القوائم المالية تعطي صورة حقيقة وعادلة (IAASB).". (بوباطة أميرة و بودرامة مصطفى، 2022)

2- عناصر جودة التدقيق الخارجي:

يمكن إيجاز العناصر التي تحكم على جودة التدقيق الخارجي من خلال الجدول التالي:

الرقم	العناصر	البيان	المحتوى
01	الكفاءة	الخلفية العلمية	حيث يجب أن تشمل الخلفية العلمية المعرفة التامة بتدقيق الكشوفات المالية عن طريق تطبيق أفضل الممارسات والإجراءات الممكنة وفقا للمعايير التدقيق الدولية أو المعايير المحلية كما يجب على المدقق أن يكون علما بقواعد المحاسبة وإعداد التقارير ومدركة بالجانب التكنولوجي وتوظيفه خلال عملية التدقيق، ثم إعداد التقارير المالية.
	الخبرة المهنية والتدريب المستمر		يتم اكتساب الخبرة العملية من خلال القيام بأعمال مهنة التدقيق لفترة كافية قبل ممارسة المهنة كاحتياط مستقل حيث يساعد المدقق على اكتساب المهارات والمعرفة، وممارسة الشك المهني بشكل فعال وتأدية المهام وفقا للعناية المهنية الازمة. كما أن التدريب المستمر مهم في أي مجال خاصة تلك المتعلقة بالمهنة من المحاسبة والضرائب وتدقيق الحسابات
	التخصص في صناعة العميل		تتجه مكاتب التدقيق من خلال سياساتها وإجراءات قبولها للعملاء، إلى التخصص في صناعة العميل من أجل تطوير معارفها، ذلك أن فهم النشاط المعنوي يساعد على تدقيق قوائمها المالية بشكل أكثر فاعلية. أخذين بعين الاعتبار مؤهلات المكتب وقدراته، وبذلك خلق جودة تدقيق من نوع مختلف.
02	الاستقلالية الحقيقة		تتمثل في القدرة الفعلية للمدقق على اتخاذ أي قرار بشكل مستقل، حتى وإن كان معرضًا لضغوطات تؤثر على قراراته، أو وجود مزاعم بعدم استقلاليته أي أن توفر

<p>الاستقلالية الحقيقة يضمن إبداء الرأي دون السماح للمتغيرات الأخرى بالتأثير على الحكم المهني. ويرتبط هذا بمدى التزام المدقق بالنزاهة والموضوعية دون التحيز لأي طرف معين.</p>		
<p> هنا لا تظهر الاستقلالية لمستخدمي الكشوفات المالية، حتى وإن كان مدقق الحسابات مستقلاً فعلاً، وبالتالي تتخفي ثقته في المعلومات الواردة في الكشوفات المالية. ويتم تبيينها وإظهارها من خلال تجنب بعض الحالات التي تجعل المدقق محل شك في نزاهته وموضوعيته مثل علاقات القرابة أو العمل مع أحد مسؤولي الشركة محل التدقيق.</p>	<p>الاستقلالية الظاهرة</p>	
<p> يؤيد De angelo والباحثين الآخرين فكرة أن جودة التدقيق تزيد كلما زاد حجم مكتب التدقيق وبالتالي فإنه يعتبرا مؤشراً هاماً على هاته الأولى. وذلك راجع إلى كون أن المكاتب الكبيرة تعتبر أكثر كفاءة واستقلالية. وأفضل تجهيزاً من باقي المكاتب.</p>	<p>/</p>	<p> حجم مكتب التدقيق</p> <p> 03</p>
<p> تمثل الإجراءات الضرورية لكل عملية تدقيق وأهمها، قبول والتخطيط المهمة التدقيق، ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية الجرد المحاسبي والجرد المادي. تدقيق الحسابات الانتهاء من مهمة التدقيق وإعداد التقرير النهائي وتوصيله للأطراف ذات العلاقة.</p>	<p> عن طريق تحليل مسار التدقيق</p>	<p> جودة الأداء المهني</p> <p> 04</p>
<p> أي الاعتماد على المعايير الدولية للتدقيق باعتبارها أكثر تفصيلاً وشمولية، وأكثر استخداماً في مكاتب التدقيق لزيادة جودة خدماتها.</p>	<p> الالتزام بالمعايير المهنية</p>	

المصدر: (ملياني وائل و سعود وسيلة، 2024)

3- العوامل المحددة لجودة التدقيق الخارجي

هناك عدة عوامل تحدد جودة التدقيق الخارجي، ولعل أهمها ما يلي: (طارق تليلي و هواري سويسى، 2019)

3-1- العوامل المتعلقة بخصائص المدقق الخارجي ومكتبه: من بين هذه العوامل ذكر:

أ. كفاءة المدقق الخارجي: تُعرَّف كفاءة المدقق الخارجي عموماً بأنها قدرته على اكتشاف الأخطاء والنقائص في البيانات المالية الخاضعة للتدقيق. ويرى فلينت (1988) أن المدققين يجب أن يمتلكوا المعرفة والمهارات والخبرة الكافية لأداء عمليات التدقيق المالي بكفاءة. ولذلك، يمكن القول إن كفاءة

المدقق الخارجي تتحدد بعناصر اثنين: المؤهلات الالزام لدخول المهنة، والخبرة العملية الناتجة عن الممارسة الفعلية للمهنة.

ب. استقلالية المدقق الخارجي: استقلال المدقق عنصر مهم في جودة التدقيق لأنّه يوفر ضماناً بأنّ عمل المدقق ونتائجّه لا تتشوّبها الذاتية أو التلاعّب أو الإغفالات المترتبة بالتواء مع أحد الأطراف المتعاقدة مع الشركة. يشير استقلال المدقق الخارجي إلى استعداده وقدرته على الكشف عن الأخطاء والانحرافات التي يكتشفها عميله. لذلك، يُنظر إلى الاستقلال من منظورين: الاستقلال العقلي، وهو الحالة الذهنية التي تسمح بتقديم رأي التدقيق دون التأثر بأي مؤثرات تلقي بظلال من الشك على مصداقية الحكم المهني أو تقلل منها. يسمح للمدقق بالتصريف بنزاهة ومارسة الموضوعية والشك المهني. الاستقلال الظاهري يعني تجنب الأحداث والظروف المهمة التي، إذا كانت معروفة لطرف ثالث لديه معلومات مناسبة، بما في ذلك الضمانات المعمول بها، يمكن توقع استنتاج معقول بأن موضوعية المدقق أو أحد الأعضاء أو شكوكه المهنية قد تعرضت للضرر.

ج. حجم شركة التدقيق: حجم شركة التدقيق هو سمة من سمات جانب العرض التي تؤثر على جودة خدمات التدقيق الخارجي. وكثيراً ما يستخدم كمقياس غير مباشر لجودة التدقيق، لا سيما أنه مؤشر يمكن ملاحظته وإدراكه بسهولة في سوق التدقيق. ويمكن قياس حجم شركة التدقيق وفقاً لعدة معايير، مثل عدد الموظفين في الشركة، وعدد العمال، وإجمالي أصول أو مبيعات العمال، وحجم رسوم التدقيق، أو ما إذا كانت شركة التدقيق واحدة من شركات التدقيق الأربع الكبرى (BIG4). وأشار سيمونيك وستين (1987) إلى أن شركات التدقيق الأكبر حجماً أكثر قدرة من شركات التدقيق الأصغر حجماً على اكتشاف الأخطاء بسبب مواردها وقدراتها الأكبر. كما أن لديها القدرة على جذب مدققين مؤهلين وذوي خبرة عالية للعمل لديها، مما يجعلها أكثر قدرة على أداء مهام التدقيق وفقاً لمعايير جودة أعلى.

د. سمعة مكتب التدقيق: يمكن اعتبار سمعة شركة التدقيق أحد أصولها غير الملموسة، المكتسبة من خلال الممارسة والقدرة على تقديم خدمات عالية الجودة. ويمكن ملاحظة الآثار الاقتصادية المباشرة نتيجة للحصول على خدمات شركات التدقيق ذات السمعة الطيبة، والتي عادة ما تكون شركات تدقيق كبيرة، مما يؤكد وجود صلة بين سمعة الشركة وجودة التدقيق. افترحت بالمرور (1988) معدل القضايا القانونية كمؤشر على سمعة شركة التدقيق. أظهرت نتائج دراستها أن شركات التدقيق بخلاف الثنائي الكبّرى (في ذلك الوقت، كمجموعة) تعرضت لدعوى قضائية أكثر من الثنائي الكبّرى، مما يدعم تفوق الثنائي الكبّرى في الجودة. أي أن هناك علاقة عكسية بين عدد الدعوى القضائية المرفوعة ضد شركات التدقيق وجودة خدمة التدقيق التي تقدمها.

هـ. أتعاب التدقيق: تُعد رسوم التدقيق عاملأً هاماً يؤثر على جودة التدقيق، إذ تُعد مُحدداً رئيسياً للاستقلال المالي لشركة التدقيق. تُحقر رسوم التدقيق المرتفعة المدققين على بذل المزيد من الجهد وتحسين جودة الخدمات التي يقدمونها، بينما تُجبر رسوم التدقيق المنخفضة شركة التدقيق على تقليص ساعات عملها، مما يؤثر سلباً على قدرة المدققين على اكتشاف الأخطاء في البيانات المالية.

و. التخصص الصناعي: ترتبط جودة التدقيق ارتباطاً إيجابياً بتخصص شركة التدقيق وخبرتها في قطاع عميل التدقيق. ويؤدي التخصص في هذا القطاع إلى معرفة متخصصة وكفاءة فنية عالية لدى المدقق، وهو ما ينعكس في قدرته على اكتشاف الأخطاء في البيانات المالية. ويرى ووتن (2003) أن شركات التدقيق التي تتعامل مع عمالء متعددين من القطاع نفسه توفر فهماً أعمق لمخاطر التدقيق الشائعة الخاصة بهذا القطاع. علاوة على ذلك، قد يتحقق استثمار شركة التدقيق في التخصص في قطاع معين نتائج إيجابية من خلال تحسين سمعتها ومصداقيتها في السوق، مما يؤدي إلى ارتفاع رسوم التدقيق.

ز. تنظيم مكتب التدقيق: شركات التدقيق هي مؤسسات تتألف من عدد من المدققين الأفراد ذوي المناصب الهرمية المختلفة ودوافعهم المختلفة نحو تحسين جودة التدقيق. لذلك، وكما هو الحال في أي كيان اقتصادي، تعتمد جودة الخدمة التي تقدمها شركة التدقيق على التنظيم الداخلي ومستوى الجهد الذي يبذله المدققون الأفراد.

3-2-العوامل المتعلقة بخصائص مهمة التدقيق: من أهم هذه العوامل ما يلي:

أ. التخطيط الجيد للمهمة: يبدأ ذلك بالحصول على معرفة كافية بالمؤسسة بهدف تكوين فهم كافٍ للمدقق لمختلف الحقائق المتعلقة بنشاطها من النواحي القانونية والإدارية والتشغيلية والتنظيمية، مما يمكّنه من إبداء رأي أكثر دقة وموثوقية عند فحص بياناتها المالية. وقد يتطلب ذلك من المدقق القيام بزيارات متكررة لموقع عمل المؤسسة لإعداد برنامج تدقيق يتضمن خطة مفصلة لتنفيذ إجراءات التدقيق مع مراعاة جوانب المخاطر في المؤسسة.

ب. كفاية موازنة الوقت: لضغوط الوقت تأثير سلبي على فعالية أعمال التدقيق، وعلى مستوى السلوك الذي يُضعف جودة الأداء المهني. لذلك، عند إعداد موازنة الوقت، ينبغي التركيز على الجودة كمعيار أداء يعطى الأولوية على معيار عدم تجاوز الوقت المحدد لإتمام عملية التدقيق.

ج. دراسة وتقدير نظام الرقابة الداخلية: يجب على المدقق دراسة وتقدير نظام الرقابة الداخلية الحالي للكيان الخاضع للتدقيق كأساس لموثوقيته وتحديد مجموعة الاختبارات المطلوبة لإنشاء إجراءات التدقيق المناسبة.

د. بذل العناية والشك المهنيين: يقصد بالعناية المهنية التزام المدقق بمستوى أداء معين. ويُخضع هذا الأداء لعوامل عديدة، منها التشريعات والقوانين التي تحدد المسؤولية القانونية وتمثل الحد الأدنى من العناية المطلوبة، بالإضافة إلى المعايير الصادرة عن الهيئات المهنية ذات الصلة والتي يجب على المدقق الالتزام بها للحفاظ على مستوى أداء متميز. أما الشك المهني فهو موقف عقلي يتيح للمدقق تقديرًا وعقلانيًا لمدى صحة أدلة التدقيق التي حصل عليها.

هـ. كفاية وملاءمة أدلة الإثبات: يجب على المدقق الحصول على أدلة كافية وملائمة تُشكل أساساً مناسباً لإبداء رأي فني محايد حول العرض العادل للبيانات المالية لنتائج أعمال المؤسسة ومركزها المالي في نهاية الفترة المالية. ومن الضروري أن تكون أدلة التدقيق كافية من حيث الكمية والتنوع، وأن تكون هذه الأدلة ذات جودة عالية وموثوقة بدرجة مقبولة.

و. الإشراف على فريق التدقيق: يُطلب من المدقق، بصفته المسؤول الرئيسي عن مهمة التدقيق، تحديد مسؤوليات أعضاء فريق التدقيق، ومراقبة عملهم، وتقدير أدائهم لضمان تحقيق الأهداف المحددة في خطة التدقيق. ويُعتبر هذا عنصراً أساسياً في مراقبة جودة التدقيق.

ز. الاتصال الجيد مع المؤسسة محل التدقيق: تعتمد خدمة التدقيق على علاقة ثنائية مباشرة وتفاعلية بين مكتب التدقيق والمؤسسة الخاضعة للتدقيق. لذا، يُعد التواصل الجيد بينهما من السمات التي تُسهم في تحقيق جودة التدقيق.

حـ. تقرير التدقيق: يُمثل التقرير الناتج النهائي لعملية التدقيق، وينتشر وسيلة تواصل بين المدقق ومستخدمي البيانات المالية المدققة. لذا، يجب على المدقق إصداره في الوقت المناسب. تُعد فقرة الرأي في تقرير المدقق أهم فقرة، إذ تُعبر عن نتائج عملية التدقيق. لذلك، يجب الاهتمام بشكل التقرير ومحفظاته ولغته، بما يضمن الوضوح وسهولة الفهم.

3-3-العوامل المتعلقة بخصائص بيئة التدقيق: لعل أبرز العوامل المتعلقة بخصائص بيئة التدقيق نجد ما يلي:

أ. مخاطر المسؤولية القانونية: يمارس المدققون مهنتهم، التي تخدم مصالح أطراف متضاربة، ضمن إطار مسؤوليات متعددة المستويات (مدنية، وجنائية، وتأديبية). وهذا يعرضهم لخطر الملاحقة القضائية والعقوبات في حال الإخلال بأي من هذه المسؤوليات. وهذا يدفعهم إلى الالتزام باللوائح القانونية والمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني التي تمكّنهم من أداء واجباتهم على أكمل وجه.

ب. الرقابة على جودة التدقيق: اعتمدت العديد من الدول آليات لمراقبة جودة أعمال التدقيق التي تقدمها شركات التدقيق. ففي الولايات المتحدة، على سبيل المثال، أدى إقرار قانون ساربانس أوكسلي (SOX) إلى عودة الرقابة الحكومية على المهنة، بدلاً من التنظيم الذاتي. وتم إنشاء مجلس الرقابة على المحاسبة العامة (PCAOB)، الذي يتبع لهيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية (SEC)، بهدف حماية مصالح المستثمرين والجمهور من خلال ضمان مصداقية واستقلالية تقارير التدقيق. واتبعت الجزائر نهجاً مشابهاً عند إصلاح المهنة عام 2010، حيث أعادت تأكيد الرقابة الحكومية، ممثلة بالمجلس الوطني للمحاسبين، الذي انبثق عن لجنة مراقبة الجودة.

ج. منع الممارسات السلبية المتعلقة باتباع التدقيق: يُعد ضغط الرسوم مصدرًا رئيسيًا لتراجع جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات. في ظل سوق التدقيق التناهسي، قد تلجأ شركات التدقيق إلى خفض رسومها لجذب العملاء. قد يؤدي هذا إلى ضغط على ميزانيات الوقت، وبالتالي إلى تقليص نطاق العمل المطلوب وكمية الاختبارات اللازمة لإنجاز مهام التدقيق. يحظر القانون الجزائري هذه الممارسات من خلال القانون 10/01 المنظم لمهنة التدقيق، سواءً فيما يتعلق بحظر استخدام رسوم تدقيق أقل أو حظر الرسوم المشروطة.

د. وضع قيود على الخدمات بخلاف التدقيق: إن تقديم خدمات غير تدقيقية، أو ما يُسمى عادةً بالخدمات الاستشارية، للجهة الخاضعة للتدقيق يزيد من الارتباط الاقتصادي والمصالح المالية بينهما، مما يُلقي بظلال من الشك على استقلالية المدقق ومقاومته للضغوط المحتملة من الإدارة. كما يُشكّل تهديداً حقيقياً لموضوعيته ونزاهته عند فحص البيانات المالية للعميل لإبداء رأيه في نزاهتها. وقد دفع هذا العديد من الدول إلى حظر هذه الممارسة، مثل الولايات المتحدة الأمريكية من خلال قانون ساربانس أوكسلي، والجزائر من خلال القانون 01/10.

هـ. التغيير الدوري الإلزامي للمدقق الخارجي: إن طول مدة ارتباط المدقق بالجهة الخاضعة للتدقيق قد يجعله في وضع أفضل من حيث معرفته بنشاطها وتأثيراته، مما يقلل من وقت إجراء عملية التدقيق وكفاءتها. إلا أنه، من ناحية أخرى، قد يؤدي إلى تقييد إجراءات التدقيق نتيجةً لزيادة ثقة المدقق بالجهة الخاضعة للتدقيق، مما يؤثر سلباً على استقلالية المدقق وقدرته على اكتشاف الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية والإفصاح عنها. وقد دفع هذا العديد من الدول، ومنها الجزائر، إلى إصدار تشريعات تلزم المؤسسات بتغيير المدقق دورياً كوسيلة لتعزيز استقلاليته ودعمها.

وـ. المنافسة: لا يوجد إجماع حول تأثير المنافسة في سوق التدقيق على جودة التدقيق. فهي قد تؤوضن استقلالية المدقق، إذ قد تشكّل حافزاً قوياً للمدققين الانتهازيين لاقتراح رسوم تدقيق منخفضة بشكل غير معقول، ولجوئهم إلى طرق مختصرة عند فحص حسابات الجهة الخاضعة للتدقيق، مما يمكّنهم من تحقيق أرباح. وقد يعزز هذا من قدرة الجهات الخاضعة للتدقيق على طلب رأي تدقيق. كما يمكن أن يُشكّل حافزاً قوياً لتحسين جودة التدقيق، خاصةً إذا كان معيار المقارنة في اختيار شركات التدقيق عند طلب الخدمات قائماً على الجودة فقط، بافتراض وجود التزام بالمعايير المهنية التي تضمن ذلك.

قامت الدولة الجزائرية منذ الاستقلال وإلى غاية الآن بإصدار مجموعة من القوانين والمراسيم والقرارات المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر وهذا سعيا منها لتطوير وتحسين المهنة. (خليفة ايمان و جاوهدو رضا، 2019) ومن أهم القوانين والمنظمة للمهنة في الجزائر حاليا نجد: (خليفة ايمان و جاوهدو رضا، (2019

- ✓ القانون 01-10 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق لـ 29 يونيو سنة 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث يعتبر هذا القانون أساس تنظيم المهنة في الجزائر لكونه تطرق لكل ما يخص المهنة من شروط مزاولة مهام ومسؤوليات مزاولي المهنة، أتعابهم، الأعمال التي تتنافى مع المهنة العقوبات المقررة للهيئات المشرفة على المهنة
- ✓ المراسيم 11-24-11-25-11-26 المؤرخة في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 التي تحدد على التوالي تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية المحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره حيث تناولت هذه المراسيم بالتفصيل كل ما يخص الهيئات المشرفة على المهنة في الجزائر؛
- ✓ مقرر رقم 02 المؤرخ في 04 فيفري 2016 الصادر عن وزير المالية، يتضمن أربعة معايير تدقيق جزائرية 210 اتفاق حول أحكام مهام التدقيق 505 التأكيدات الخارجية 560 الأحداث اللاحقة 580 التصريحات الكتابية؛
- ✓ مقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 الصادر عن وزير المالية، يتضمن أربعة معايير تدقيق جزائرية 300 تخطيط تدقيق القوائم المالية 500 أدلة الإثبات 510 مهام التدقيق الأولية - الارصدة الافتتاحية 700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للقوائم المالية؛
- ✓ مقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 الصادر عن وزير المالية. يتضمن أربعة معايير تدقيق جزائرية 520 الاجراءات التحليلية 570 استمرارية الاستغلال 610 استخدام أعمال المدققين الداخلين 620 استخدام أعمال خبير معين من طرف مدقق؛
- ✓ القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 8 جمادى الثانية عام 1438 الموافق 7 مارس 2017 والذي يحدد قائمة الشهادات الجامعية، وكذا كيفية سير التكوين وبرامج التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات.

ثانيا: أثر حوكمة الشركات على التدقيق الخارجي

1- تعريف حوكمة الشركات

أ. تعرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية **الحوكمة** بأنها: "على أنها تتطوّي على مجموعة من العلاقات بين إدارة المؤسسة ومجلس إدارتها والمساهمين وأصحاب المصالح الآخرين، كما توفر الحوكمة الهيكل الذي يتم من خلاله وضع أهداف المؤسسة وتحديد وسائل تحقيقها ومراقبة الأداء". (عناني عبد الله، 2017)

ب. عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية **OECD** **حوكمة الشركات** بأنها: "نظام ينطوي على مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها والمساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح، وتتوفر حوكمة الشركات أيضاً الهيكل الذي يتيح تحديد أهداف الشركة وأساليب تحقيقها والرقابة على الأداء، وحوكمة الشركات الجيدة ينبغي أن توفر الحواجز المناسبة لمجلس الإدارة والإدارة لتحقيق الأهداف التي هي في مصلحة الشركة والمساهمين،

وينبغي أن تسهل عملية الرقابة الفعالة وبالتالي تشجع الشركات على استخدام مواردها بكفاءة أكبر." (نقار نور الهدى و طرشي محمد، 2021)

ج. عرفت أيضاً بأنها: "مجموعة الإجراءات والنظم الإدارية القانونية المحاسبية الاقتصادية الاجتماعية والأخلاقية التي توجه سلوك المؤسسة، وتحكم العلاقة بين إدارة المؤسسة ومجلس إدارتها والمساهمين وأصحاب المصالح، ففي إطار حوكمة المؤسسات يتم تحديد الهيكل الذي يتم من خلاله وضع أهداف المؤسسة ووسائل تحقيقها والرقابة على الأداء، وينبغي أن يقدم نظام حوكمة المؤسسات الجيد حواجز مناسبة للإدارة لتحقيق الأهداف التي تحقق بدورها صالح المؤسسة وحملة الأسهم وتسهل من عملية الرقابة." (فروم محمد الصالح، 2019)

2- أثر حوكمة المؤسسات على التدقيق الخارجي

أصبح دور التدقيق الخارجي جوهري وفعال في إطار حوكمة المؤسسات خاصة بعد انهيارات أكبر المؤسسات في العالم لأنها يعمل على الحد من التعارض بين المالك ، وإدارة الوحدة الاقتصادية كما أنه يحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات بين المسير والمساهم ، فمارسة التدقيق الخارجي من قبل مدقق خارجي يتمتع بالاستقلالية والحيادية يعتبر أحد الأركان المهمة المؤثرة في حوكمة المؤسسات نتيجة لما يقوم به المدقق الخارجي من إضفاء الثقة ، والمصداقية على المعلومات المحاسبية وذلك بإبداء رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تעדتها المؤسسات من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده لذا فإن دور التدقيق الخارجي يعد مهما من خلال استقلاليته ، ومدى التزامه بمعايير التدقيق المحلية والدولية، وبقواعد السلوك الأخلاقي ومعايير رقابة الجودة ، وضوابط تقديم الخدمات الاستشارية والإدارية للمؤسسة الخاضعة للتدقيق والالتزام بالتغيير الالزامي للعمل لدى المؤسسة الخاضعة للتدقيق بمدة لا تتجاوز من ثلاثة إلى خمسة سنوات. (بوفاتح بلقاسم و بلعربي عبد القادر،

(2016)

خاتمة

يعد التدقيق الخارجي هو المعيار الأكثر تأثيراً في تحديد مدى استقامة عمل المؤسسات الشركات وحتى الجمعيات، كيف لا هي تضمن تحقيق الاستقلالية والافصاح والوضوح والعمل وفق المبادئ والقوانين. وهنا يأتي دور حوكمة الشركات كمجموعة من القواعد والمبادئ والقوانين التي تنظم وتضبط سيرورة عمل هاته المهنة وعدم مخالفتها لأخلاقيات المهنة، ومن خلال دراستنا التي تناولت مفهوم التدقيق الخارجي وعوامله ومحدداته، وكذا أثر حوكمة الشركات على التدقيق الخارجي بصفة خاصة، توصلنا إلى مجموعة من النتائج والتوصيات التي نوجزها فيما يلي:

✓ التدقيق الخارجي عملية تتم بواسطة شخص خارج المؤسسة (مستقل كليا) من أجل فحص البيانات وتقييم نظام الرقابة الداخلية لإبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق الأحداث وانتظام الأعمال الاقتصادية؛

✓ من عناصر التدقيق الخارجي نجد الكفاءة، الاستقلالية، حجم مكتب التدقيق، جودة الأداء المهني؛

✓ يعد كل من التخطيط الجيد للمهمة وكفاية موازنة الوقت، دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من العوامل المحددة لجودة التدقيق الخارجي؛

✓ ممارسة التدقيق الخارجي من قبل مدقق خارجي يتمتع بالاستقلالية والحيادية يعتبر أحد الأركان المهمة المؤثرة في حوكمة المؤسسات نتيجة لما يقوم به المدقق الخارجي من إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية.

توصيات الدراسة:

- ✓ على الشركات والمؤسسات الاقتصادية الالتزام بمبادئ الحوكمة؛
- ✓ يجب على الجزائر تبني حوكمة الشركات لتطوير مهنة التدقيق الخارجي؛
- ✓ يجب على الشركات والمؤسسات التركيز على الالتزام بأخلاقيات مهنة التدقيق.

قائمة المراجع

1. بوباطة أميرة، و بودرامة مصطفى. (2022, 6, 16). أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على تحسين جودة التدقيق الخارجي دراسة ميدانية من وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر. *مجلة التمويل والاستثمار والتنمية المستدامة*، 7(1)، 799.
2. بوفاتح بلقاسم، و بلعربي عبد القادر. (2016, ديسمبر 6). التكامل بين التدقيق الخارجي والآليات الداخلية كأساس لتفعيل حوكمة المؤسسات. دراسة حالة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لمنطقة الجنوب الشرقي (الأغواط، غرداية، ورقلة). *مجلة الباحث الاقتصادي*، 4(6)، 257.
3. خلإيفية ايمان ، و جاوهدو رضا. (جوان, 2019). التدقيق الخارجي في الجزائر بين منظور معايير التدقيق الدولية ومعايير. *مجلة معارف*، 14(1)، 456.
4. طارق تليلي، و هواري سويسى. (2019, 12, 29). محددات جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر-دراسة ميدانية. *مجلة الباحث*، 19(1)، 374-376.
5. عناني عبد الله. (2017, 06, 11). دور لجنة التدقيق في دعم وتعزيز حوكمة المؤسسات. *مجلة الباحث الاقتصادي*، 5(7)، 242.
6. فروم محمد الصالح. (2019, 12, 31). دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية لولاية سكيكدة. *مجلة أرصاد الدراسات الاقتصادية والإدارية*، 2(2)، 8.
7. مروة مويسى، و عجيلة محمد. (2018, 01, 02). التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على رفع قيمة المؤسسة الاقتصادية. *حوليات جامعة بشار في العلوم الاقتصادية*، 5(1)، 365.
8. ملياني وائل، و سعود وسيلة. (2024, 06, 30). دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة التدقيق الخارجي -وجهة نظر عينة من المهنيين والأكاديميين-. *مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة*، 9(1)، 120-190.
9. نizar نور الهدى، و طرشى محمد. (2021). التدقيق الخارجي ودوره في تعزيز تطبيق مبادئ حوكمة الشركات -دراسة عينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات-. 15(2)، 199.