



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مخبر الانتماء: ECOFIMA



أطروحة دكتوراه

مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث (ل.م.د)

**تقييم واقع تطبيق نظام رقابة الجودة على عمليات مكاتب التدقيق
الجزائرية وفق المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 - دراسة ميدانية**

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة وتدقيق

للطالبة: شبل آمال دنيا

مدير الأطروحة: مزياني نور الدين الرتبة: أستاذ التعليم العالي الجامعة: جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة

أمام أعضاء اللجنة:

رئيسا	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	أستاذ التعليم العالي	أ.د شلابي عمار
مقررا	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	أستاذ التعليم العالي	أ.د مزياني نور الدين
عضوا	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	أستاذ محاضر قسم "أ"	د.فروم محمد الصالح
عضوا	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	أستاذة محاضرة قسم "أ"	د.بلقاسم كحلولي أحلام
عضوا	جامعة فرحات عباس سطيف 1	أستاذ التعليم العالي	أ.د شريقي عمر
عضوا	جامعة باجي مختار عنابة	أستاذة محاضرة قسم "أ"	د.بن قارة إيمان

السنة الجامعية: 2023/2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

"اقرأ باسم ربك الذي خلق 1 خلق الإنسان من علق 2

اقرأ وربك الأكرم 3 الذي علم بالقلم 4 علم الإنسان ما لم

يعلم 5"

سورة العلق "1-5"

عن أبي الدرداء رضي الله عنه قال: سمعت رسول الله

صلى الله عليه وسلم يقول: "من سلك طريقا يلتمس فيه

علما سهل الله له به طريقا إلى الجنة"

رواه أبو داود والترمذي

إهداء

أهدي هذا العمل إلى والدي العزيزين،
إلى أمي الغالية التي منحتني كل شيء في الحياة
إلى أبي العزيز الذي أورثني التحدي والصبر
إلى أخي منير، أخواتي سمية، مروى، إكرام على الدعم المتواصل
إلى كل من ساندني بدعواته لي دوما بالتوفيق والنجاح،
إلى كل أساتذتي الأفاضل
إلى كل الأصدقاء والصديقات
إلى طلبتي الأعزاء.

شكر وتقدير

بعد الحمد لله سبحانه وتعالى وشكوره على العزيمة والصبر الذي منحني إياهم طيلة هذا المشوار ليتكامل جهدي بهذا العمل الذي أرجو أن يكون سندا علميا نافعا.

أتقدم بالشكر الجزيل وخالص الامتنان للأستاذ المشرف الدكتور مزياني نور الدين على المجهودات التي بذلتها معي طيلة هذه السنوات لمساعدتي في إنجاز هذا العمل بفضل توجيهاته ونصائحه القيمة،

كما أتقدم بجزيل الشكر وأسمى عبارات التقدير والامتنان إلى محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين على كل المعلومات والتعاون الذي أبدوه لإتمام هذه الدراسة خاصة في ظل جائحة كورونا وصعوبة التنقل من أجل توزيع الاستبيان وجمع المعلومات الضرورية، كما أوجه شكري لكل من ساعدني على توزيع الاستبيان أنص بالذكر زملائي في الدفعة والأساتذة الأفاضل خياري منير، قريتي محمد، فوزي الحاج أحمد،

جزيل الشكر للأساتذة المحكمين على توجيهاتهم ونصائحهم،

كما أشكر أعضاء لجنة المناقشة الموقرة على قبولهم مناقشة هذا العمل،

وأخيرا أوجه شكري إلى كل من ساهم في إنجاز هذه الرسالة من قريب أو من بعيد.

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم واقع تطبيق نظام رقابة الجودة على عمليات مكاتب التدقيق الجزائرية وفق المعيار الدولي لرقابة الجودة 1، وفي هذا الصدد قمنا باستقصاء عينة من مكاتب التدقيق الجزائرية حول تطبيق متطلبات نظام رقابة الجودة في ظل مضمون المعيار الدولي لرقابة الجودة « ISQC1 ». ومن أجل تحقيق هذا الهدف، تم إجراء دراسة ميدانية لمجموعة من مكاتب التدقيق الجزائرية، عبر إرسال 366 استبيان إلى مكاتب تدقيق معتمدة متواجدة عبر القطر الوطني، لتصبح العينة المقبولة للدراسة بعد فرزها 344 مكتب تدقيق، تمت معالجة بياناتها بالاستعانة، ببرمجية التحليل الإحصائي للبيانات (SPSS V25).

خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها اعتماد مكاتب التدقيق الجزائرية على 78% من ممارسات مهنية تتوافق مع متطلبات نظام رقابة الجودة وفقا للمعيار الدولي لرقابة الجودة 1 « ISQC1 »، مع وجود تأثير قوي للعوامل القانونية التي تشكل تحديات أمام مكاتب التدقيق الجزائرية في تطبيق نظام فعال لرقابة الجودة مقارنة بالعوامل المهنية والتنافسية أهمها ضعف النصوص القانونية الملزمة، لتطبيق المعيار الدولي لرقابة الجودة 1، كما أظهرت نتائج الدراسة أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ في اتجاهات آراء المهنيين المستجوبين نحو توفير مكاتب التدقيق الجزائرية لمتطلبات نظام رقابة الجودة وفقا للمعيار الدولي لرقابة الجودة 1، متعلقة بالخصائص التنظيمية لمكتب التدقيق المتمثلة في الشكل القانوني للمكتب، الشراكة مع مكتب تدقيق أجنبي.

الكلمات المفتاحية : خدمات مكاتب التدقيق، نظام رقابة الجودة، المعيار الدولي لرقابة الجودة 1، مكاتب التدقيق الجزائرية.

Résumé :

L'objet de cette thèse est d'évaluer la réalité de l'application du système de contrôle qualité aux opérations des cabinets d'audit Algériennes selon la norme internationale de contrôle qualité 1. Cette étude vise à réaliser une enquête sur l'application des exigences du système de contrôle qualité selon la norme internationale de contrôle qualité "ISQC1", à cet effet, le chercheur envoie 366 questionnaires aux cabinets d'audit situés dans l'ensemble de territoire national, dont 344 questionnaires sont retenus. Les données collectées sont ensuite analysées par un logiciel spécialisé dans le traitement des données statistiques (SPSS V25).

L'étude conclue que : les cabinets d'audit exercent leurs travaux d'audit (78%) conformément aux certains exigences de la norme « ISQC1 » et l'enregistrement d'un impact significatif des facteurs juridiques par rapport aux autres facteurs déterminants de l'application d'un système efficace de contrôle de qualité (l'inexistence des textes juridiques obligeants les cabinets d'audit algériens d'appliquer (ISQC1). Les résultats de l'étude ont également montré qu'il existe des différences statistiquement significatives au niveau $\alpha \leq 0.05$ dans les attitudes des professionnels interrogés concernant l'adoption des exigences de système contrôle qualité selon la norme (ISQC1) dans les cabinets d'audit algériens liées aux caractéristiques organisationnelles des cabinets concernant la forme juridique du cabinet, et le partenariat avec un cabinet étranger.

Mots clés : Services des cabinets d'audit, système de contrôle qualité, norme internationale de contrôle qualité 1, cabinets d'audit Algériennes.

Abstract :

The purpose of this research was to evaluate the reality of applying a quality control system in Algerian audit firms in accordance with the international quality control standard 1.

For that, the present study aims to carry out a survey on the application of quality control system requirements according to the international quality control standard 1. The researcher sends 366 questionnaires to audit firms located throughout the national territory, of which 344 are retained.

The collected data is then analyzed by software specialized in the processing of statistical data (SPSS V25).

The study concludes that audit firms carry out their audit work (78%) in accordance with certain requirements of the international quality control standard 1 "ISQC1", recording a significant impact of legal factors compared to other determining factors of the application of an effective quality control system (the non-existence of legal texts obliging Algerian audit firms to apply "ISQC1").

The results of the study also showed that there are statistically significant differences in the attitudes of the professionals interviewed with regard to the provision of Algerian audit firms to the requirements of the quality control system according to the standard (ISQC1), linked to the organizational characteristics of the firms concerning the legal form of the firm and the partnership with a foreign firm.

Key Words :

Audit Firm Services, Quality Control System, International Quality Control Standard 1, Algerian audit firms.

رقم الصفحة	فهرس المحتويات
VII	آية قرآنية
VII	الإهداء
VII	الشكر
VII- VII	الملخصات
VII- VII	فهرس المحتويات
VII -VII	قائمة الجداول
XIII	قائمة الأشكال
VII	قائمة المختصرات
VII	قائمة الملاحق
أ- ر	مقدمة
63-02	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لجودة التدقيق الخارجي وأنظمة الرقابة عليها
02	تمهيد
03	المبحث الأول: طبيعة خدمات مكاتب التدقيق الخارجي
03	المطلب الأول: الطلب الاقتصادي على خدمات مكاتب التدقيق
07	المطلب الثاني: الخدمات التأكيدية لمكاتب التدقيق الخارجي
13	المطلب الثالث: الخدمات الغير تأكيدية لمكاتب التدقيق الخارجي
17	المبحث الثاني: مدخل إلى جودة التدقيق الخارجي
17	المطلب الأول: تطور مفهوم جودة التدقيق الخارجي
25	المطلب الثاني: أهمية جودة التدقيق الخارجي
29	المطلب الثالث: أهداف تحقق جودة التدقيق الخارجي
33	المبحث الثالث: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي
33	المطلب الأول: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي والمرتبطة بمكتب التدقيق
43	المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي والمتعلقة بأعضاء فريق التدقيق
47	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي المرتبطة بمؤسسة

	العميل
50	المبحث الرابع: التحول في أنظمة الرقابة على جودة التدقيق الخارجي
50	المطلب الأول: الرقابة على جودة التدقيق الخارجي
54	المطلب الثاني: الرقابة على جودة التدقيق وفق نظام فحص النظير
58	المطلب الثالث: الانتقال من نظام فحص النظير إلى نظام رقابة الجودة للهيئات المهنية
63	خلاصة
111-65	الفصل الثاني: الحاجة لتطبيق نظم رقابة الجودة للتحسين من عمليات مكاتب التدقيق في ظل المعايير الدولية لرقابة الجودة
65	تمهيد
66	المبحث الأول: الحاجة لمعايير رقابة الجودة للتحسين من جودة التدقيق الخارجي
66	المطلب الأول: معايير رقابة الجودة الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
69	المطلب الثاني: معايير رقابة الجودة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين
78	المبحث الثاني: مدخل لنظام رقابة الجودة وشروط إدارته وتصميمه
78	المطلب الأول: إطار مفاهيمي حول نظام رقابة الجودة
81	المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في نظام رقابة الجودة وكيفية إدارته
86	المطلب الثالث: مزايا وعيوب نظام رقابة الجودة
89	المبحث الثالث: عناصر نظام رقابة الجودة وفقا للمعيار الدولي لرقابة الجودة 1
89	المطلب الأول: مسؤوليات القيادة عن الجودة ومتطلبات السلوك الأخلاقي داخل مكتب التدقيق
93	المطلب الثاني: سياسات وإجراءات خاصة بالعملاء وفريق مكتب التدقيق
99	المطلب الثالث: سياسات وإجراءات خاصة بأداء العملية ومتابعتها
111	خلاصة

170-113	الفصل الثالث: التطور التشريعي والتنظيمي لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر وإسهامات المنظمات المهنية في مجال رقابة الجودة
113	تمهيد
114	المبحث الأول: ملامح إصلاح مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر
114	المطلب الأول: تطور مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر
119	المطلب الثاني: دوافع الاهتمام بتطوير مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر
124	المطلب الثالث: الهيئات المشرفة والمنظمة على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر
129	المطلب الرابع: الإطار العام لممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر
133	المبحث الثاني: متطلبات تفعيل الرقابة على جودة التدقيق الخارجي في الجزائر
133	المطلب الأول: مسؤوليات المدقق الخارجي
136	المطلب الثاني: أخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر
143	المطلب الثالث: معايير الأداء المهني للتدقيق في الجزائر
150	المبحث الثالث: إطار رقابة الجودة في الجزائر بين التنظيم القانوني والتنظيم الذاتي
150	المطلب الأول: الرقابة على جودة التدقيق الخارجي من قبل الهيئات المهنية
161	المطلب الثاني: الرقابة الذاتية لمكاتب التدقيق ومهني المحاسبة في الجزائر
170	خلاصة
262-172	الفصل الرابع: تقييم واقع تطبيق نظام رقابة الجودة على عمليات مكاتب التدقيق الجزائرية وفق المعيار الدولي لرقابة الجودة 1
172	تمهيد
173	المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة

173	المطلب الأول: جمع وتحليل بيانات الدراسة الميدانية
181	المطلب الثاني: أساليب المعالجة الإحصائية
187	المطلب الثالث: تحليل الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة
192	المبحث الثاني: التحليل الوصفي لمحاوَر الاستبيان
192	المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج المحور الأول
198	المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج المحور الثاني
223	المطلب الثالث: عرض وتحليل نتائج المحور الثالث
235	المبحث الثالث: تحليل ومناقشة النتائج واختبار فرضيات الدراسة
235	المطلب الأول: التحليل الإحصائي لنتائج المحور الثاني
242	المطلب الثاني: التحليل الإحصائي لنتائج المحور الثالث
244	المطلب الثالث: اختبار الفرضيات
260	خلاصة
262	خاتمة
275	قائمة المراجع
294	الملاحق

الرمز	signification
AAA	American Accounting Association
ISA	International Standards on Auditing
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
EDI	Échange des données informatisé
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
SAS	Statement on Auditing Standards
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
GAO	United States General Accounting Office
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
IFAC	International federation of accountants
OECCA	Ordre des Experts-Comptables et Comptables Agréés
SAIs	Suprême Audit Institutions
HCCC	Haut Conseil du Commissariat aux Comptes
CNCC	la compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes
ERA	L'Examen Régional d'Activité
EPA	L'Examen Plurirégional d'Activité
ENA	L'Examen National d'Activité
SOX	Sarbanes Oxley
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
SQCS	System of Quality Control standards
ASB	Accounting Standards Board
ISA220	Quality Control for An Audit of Financial Statements
ISQC1	Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements and Other Assurance and Related Services Engagements
OECCA	L'ordre des experts comptables et des comptables agréés
CSTC	conseil Superieur de la technique comptable
IGF	Inspection générale des finances
FMI	International Monetary Fund
WB	World Bank
OMC	Organisation mondiale du commerce
GATS	The General Agreement on Trade in Services
NEPAD	Nouveau partenariat pour le développement de l'Afrique
APRM	African Peer Review Mechanism
CNC	Conseil National de la Comptabilité
CNCC	Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes
ONEC	Ordre Nationale des Experts Comptables
ONCA	Organisation Nationale des Comptables Agréés
AGO	Assemblée Générale Ordinaire
AGEX	Assemblée Générale Extraordinaire
NAAs	Normes Algériennes d'Audit
NSCF	Nouveau Système Comptable Financier
NAA	Norme Algériennes d'Audit

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
12	أمثلة عن خدمات تأكيدية أخرى	(01-01)
52	عناصر عملية رقابة جودة تدقيق المعلومات المالية التاريخية	(02-01)
68	تطور عناصر معايير رقابة الجودة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين	(01-02)
77	المقارنة بين ISQC1 و ISA220	(02-02)
95	العناصر الواجب توفرها عند وضع سياسات وإجراءات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء والعمليات المحددة	(03-02)
136	مسؤولية المراجع الخارجي والعقوبات المترتبة عنها	(01-03)
168	مقارنة مدى توافق متطلبات نظام رقابة الجودة وفقا للمعيار الدولي لرقابة الجودة I مع التشريعات والإصدارات المهنية الجزائرية	(02-03)
180	قيم المتوسط المرجح والمستوى المرفق له " ليكارت الخماسي "	(01- 04)
180	قيم المتوسط المرجح والمستوى المرفق له " ليكارت الثلاثي "	(02-04)
181	أبعاد ومحاور الاستبانة	(03-04)
183	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني	(04-04)
185	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث	(05-04)
186	اختبار صدق ثبات ألفا كرونباخ لمحاور وأبعاد الدراسة	(06-04)
187	توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي	(07-04)
188	توزيع أفراد العينة حسب العمر	(08-04)
188	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	(09-04)
188	توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة	(10-04)
189	توزيع أفراد العينة حسب الشكل القانوني	(11-04)
189	توزيع أفراد العينة حسب أقدمية مكتب التدقيق	(12-04)
190	توزيع أفراد العينة حسب عدد العاملين بالمكتب	(13-04)
190	توزيع أفراد العينة حسب الخدمات المقدمة من المكتب أو الشركة	(14-04)
191	توزيع أفراد العينة حسب الشراكة مع مكتب تدقيق أجنبي	(15-04)
192	توزيع أفراد العينة يبين اطلاع مسؤول مكتب التدقيق في الجزائر على المعيار الدولي لرقابة الجودة ISQC1	(16-04)
193	توزيع أفراد العينة حسب أسباب عدم إطلاع مسؤول مكتب التدقيق في الجزائر على ISQC1	(17-04)
193	توزيع أفراد العينة حسب مدى مساهمة وضع نظام لرقابة الجودة في تحسين كفاءة وفعالية أداء عمليات مكاتب التدقيق الجزائرية	(18-04)
194	توزيع أفراد العينة حسب الهدف من تطبيق متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية	(19-04)
194	توزيع أفراد العينة حسب مدى استجابة كفاءة المدقق الخارجي لمتطلبات نظام رقابة الجودة	(20-04)
195	توزيع أفراد العينة يبين مستوى اهتمام مكاتب التدقيق الجزائرية بتطبيق متطلبات نظام رقابة الجودة	(21-04)
195	توزيع أفراد العينة حسب متغير أسباب ضعف تطبيق (ISQC1) في الجزائر	(22-04)

قائمة الجداول

196	توزيع أفراد العينة حول جهود المجلس الوطني للمحاسبة لوضع معايير جزائرية لرقابة الجودة أو على الأقل تبني (ISQC1)	(23-04)
196	توزيع أفراد العينة حسب تفعيل دور لجنة مراقبة الجودة	(24-04)
197	توزيع أفراد العينة حسب زيادة استقلالية لجنة مراقبة الجودة يؤدي إلى زيادة تفعيل دور هذه اللجنة	(25-04)
197	توزيع أفراد العينة حول تطبيق برنامج مراجعة النظر لتخفيض عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق	(26-04)
198	توزيع أفراد العينة حسب متغير ترتيب أنسب آلية يستحسن تطبيقها في الجزائر	(27-04)
200	مسؤولية القيادة (إدارة المكتب) عن الجودة داخل المكتب	(28-04)
203	المتطلبات الأخلاقية للملائمة	(29-04)
207	قبول ومتابعة وتوقيف العلاقات مع العملاء والمهام	(30-04)
213	الموارد البشرية	(31-04)
217	تنفيذ المهام	(32-04)
220	متابعة السياسات والإجراءات	(33-04)
223	ترتيب أبعاد المحور الثاني	(34-04)
228	بعد العوامل القانونية	(35-04)
230	بعد العوامل المهنية	(36-04)
231	بعد العوامل التنافسية	(37-04)
233	ترتيب أبعاد المحور الثالث	(38-04)
235	نتائج تطبيق اختبار T على عبارات البعد الأول من المحور الثاني	(39-04)
236	نتائج تطبيق اختبار T على عبارات البعد الثاني من المحور الثاني	(40-04)
237	نتائج تطبيق اختبار T على عبارات البعد الثالث من المحور الثاني	(41-04)
238	نتائج تطبيق اختبار T على عبارات البعد الرابع من المحور الثاني	(42-04)
240	نتائج تطبيق اختبار T على عبارات البعد الخامس من المحور الثاني	(43-04)
241	نتائج تطبيق اختبار T على عبارات البعد السادس من المحور الثاني	(44-04)
242	نتائج تطبيق اختبار T على عبارات البعد الأول من المحور الثالث	(45-04)
242	نتائج تطبيق اختبار T على عبارات البعد الثاني من المحور الثالث	(46-04)
243	نتائج تطبيق اختبار T على عبارات البعد الثالث من المحور الثالث	(47-04)
246	نتائج تطبيق اختبار T للفرضية الثانية	(48-04)
248	نتائج تطبيق اختبار T للفرضية الثالثة	(49-04)
250	اختبارات التوزيع الطبيعي لـ Shapiro-wilk	(50-04)
252	اختبار دراسة الفروقات بين المحور الثاني والمتغيرات الديمغرافية باستخدام اختبار تحليل التباين الأحادي	(51-04)
256	اختبار دراسة الفروقات بين المحور الثاني والخصائص التنظيمية لمكتب التدقيق باستخدام اختبار تحليل التباين الأحادي	(52-04)

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
16	العلاقة بين خدمات التأكيد، التصديق، الخدمات الغير تأكيدية	(01-01)
28	أهمية جودة التدقيق الخارجي	(02-01)
62	دور الهيئات المستقلة في دعم رقابة الجودة للتدقيق	(03-01)
75	عناصر نظام رقابة الجودة وفقا للمعيار الدولي لرقابة الجودة 1 (ISQC1)	(01-02)
167	آليات تدعيم رقابة الجودة من قبل المشرع ومكاتب التدقيق في الجزائر	(01-03)

قائمة الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
294	استبيان الدراسة	(01)
302	قائمة المحكمين	(02)
303	نتائج الاستبيان	(03)

مقدمة

تمهيد:

أدت التطورات الاقتصادية التي يشهدها العالم واتساع حجم الوحدات الاقتصادية إلى تعقيد العمليات المحاسبية التي تشهدها مختلف المؤسسات الاقتصادية مما نتج عنه تعقيد عملية اتخاذ القرارات، الأمر الذي دفع بمستخدمي القوائم المالية إلى الاقتناع بضرورة وجود مدقق خارجي مستقل ومحايد ليقدم ضمانات حول عدالة القوائم المالية.

وقد نشأت الحاجة إلى خدمات التدقيق من قبل العديد من الأطراف ذات المصلحة وذلك بسبب وجود تعارض في المصالح بين المسؤولين عن إعداد وتقديم المعلومات المالية، ومن هنا يأتي دور مهام المدقق الخارجي والتي تمثل ضمان وسند لثقة المستثمرين بما تضمنه عملية التدقيق من مصداقية على القوائم والتقارير المالية. ولكن بعد الفضائح والانهيارات المالية التي هزت كبرى الشركات وتواطؤ مكاتب التدقيق من خلال تضليل مستخدمي القوائم المالية أبرزها فضيحة أنرون ومكتب التدقيق آرثر أندرسون في عام 2001، اهتم العديد من الأطراف ذات العلاقة على غرار حملة الأسهم والدائنين، والبنوك والمستثمرين بتحقيق جودة أعمال التدقيق وحظي هذا الموضوع باهتمام علمي ومهني كبيرين على الصعيدين الدولي والمحلي، وهذا لما تشكله جودة التدقيق من أهمية كبيرة والتي تركز على كفاءة المدقق الخارجي في تنفيذ مهام التدقيق لتحقيق الثقة في المعلومات المالية التي تنشرها المؤسسات وكذا تقارير المدقق.

ولأهمية تدعيم الثقة في تقارير التدقيق والقوائم المالية المنشورة برز موضوع حديث يتعلق بجودة مكاتب التدقيق نفسها وليس فقط فيما تصدره هذه المكاتب من تقارير، من خلال تفعيل الرقابة على الجودة في المكاتب، مما استدعى العمل على تنبيه المسؤولين والقائمين على مهنة التدقيق في العالم من أجل تطبيق أساليب وآليات ونظم رقابة الجودة في مكاتب التدقيق، وبرزت جهود المنظمات المهنية في هذا المجال كالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) والاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، الذي أصدر بدوره معايير خاصة برقابة الجودة، أهمها المعيار الدولي لرقابة الجودة الأول الذي يخص رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ عمليات التدقيق وفحص القوائم المالية من خلال تصميم نظام لرقابة الجودة وتحديد متطلبات وشروط من أجل ضمان تطبيقه، وذلك للتحسين من أداء مكاتب التدقيق ومخرجات عملية التدقيق الخارجي.

وفي هذا المجال اهتمت الجزائر كغيرها من دول العالم بتحسين مهنة التدقيق الخارجي والتطوير من جودة عمليات مكاتب التدقيق، ونظرا لحاجة بيئة التدقيق الجزائرية إلى توجيهات وإرشادات وقوانين توجه وتحسن من جودة أداء مكاتب التدقيق شهدت مهنة التدقيق الخارجي العديد من التطورات، فعلى المستوى المحاسبي اعتمدت الجزائر نظاما ماليا محاسبيا مستمدا من معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS)، وعلى

مستوى التدقيق الخارجي تم سن القانون رقم 10-01 كخطوة مهمة في سبيل إصلاح مهنة التدقيق الخارجي، وإصدار معايير الأداء المهني، وتوالت بذلك الإصلاحات لتشمل رقابة الجودة من خلال استحداث لجنة لمراقبة النوعية استجابة للتغيرات التي طرأت على المهنة والسعي للرفع من جودة التدقيق الخارجي في الجزائر، بالإضافة إلى إصدار هذه اللجنة مؤخرًا دليل رقابة الجودة ودليل الرقابة الذاتية لتنظيم عمل مكاتب التدقيق.

أولاً: صياغة مشكلة الدراسة:

نظراً لتزايد حدة المنافسة بين مكاتب التدقيق في الجزائر من أجل الحصول على عملاء جدد، وعدم وجود معايير تمييزية تكون ضمن شروط التعاقد بين المكاتب والمؤسسات محل التدقيق، وفي ظل انعدام معايير خاصة برقابة الجودة والتي لم يفرج بعد عنها بالرغم من وجود مشروع تبني المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 (ISQC1) ومعيار التدقيق الدولي ISA220، وعدم تفعيل دور لجنة مراقبة الجودة في الجزائر من أجل القيام بمهام رقابة الجودة على أكمل وجه، بالإضافة لعدم وجود قوانين وتشريعات ملزمة لضمان رقابة الجودة على عمليات مكاتب التدقيق أو استحداث نظم وبرامج رقابة وتفعيلها لتقييم أداء المكاتب، كل هذه التحديات تواجه مهنة التدقيق في الجزائر في ظل الإصلاحات والتوجهات الاقتصادية الحالية للدولة، مما يستوجب على المنظمات المهنية في الجزائر مضاعفة مجهوداتها وإيجاد ميكانيزمات فعالة لترقية المهنة والرفع من جودة الخدمات المقدمة من قبل مكاتب التدقيق، وتفعيل المساءلة، ومن ذلك المساهمة الفعالة في تنشيط الحياة الاقتصادية ومحاربة كل أوجه الفساد المالي والذي يعد أكبر تحدي يواجهه الدولة في الوقت الحالي.

وبما أنه لا توجد معايير متخصصة للرقابة على جودة مكاتب وشركات التدقيق في الجزائر كوحدة تنظيمية يتم الاسترشاد بها كدليل عند وضع سياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بمكاتب التدقيق خاصة في ظل عدم تبني المعيار الدولي في الجزائر، بالتالي لا يمكن التحقق من تطبيق مكاتب التدقيق الجزائرية لنظام رقابة الجودة وفق المتطلبات الواردة في المعيار الدولي لرقابة الجودة 1، لكن يمكن التأكد من مدى توافق ممارسات مكاتب التدقيق الجزائرية مع متطلبات نظام رقابة الجودة وفق المعيار الدولي لرقابة الجودة 1، مع تركيز الباحثة على محتوى المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 بالرغم من وجود عدة معايير خاصة برقابة الجودة كالمعايير الأمريكية أو معيار التدقيق الدولي 220، وذلك نظراً لشمولية المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 حيث يطبق على كل خدمات مكاتب التدقيق. وبما أن المعايير التي يتم تبنيها من قبل المشرع الجزائري متوافقة إلى حد كبير مع إصدارات الاتحاد الدولي للمحاسبين لذلك ارتأت الباحثة الاعتماد على مضمون المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 كونه سيكون نفس المعيار الجزائري لرقابة الجودة 1 (NSQC1) والذي لم يفرج عنه

لحد اليوم، كما لم تعتمد الباحثة على دليل الرقابة الذاتية كونه قد صدر مؤخرا من قبل لجنة مراقبة الجودة بعد الشروع في الدراسة الميدانية هذا من جهة، وكون متطلبات وشروط دليل الرقابة الذاتية مستمدة من المعايير الدولية لرقابة الجودة وبالأخص المعيار الدولي لرقابة الجودة I والمتضمن نظام رقابة الجودة.

وفي ضوء ما سبق فإن إشكالية الدراسة تتمحور حول السؤال التالي:

✓ إلى أي مدى يتم تطبيق متطلبات نظام رقابة الجودة على عمليات مكاتب التدقيق الجزائرية وفق المعيار الدولي الأول لرقابة الجودة (ISQC1)؟

لتبسيط السؤال الجوهرى السابق ذكره والإحاطة بمجمل الموضوع، اعتمدنا على مجموعة من الأسئلة الفرعية المفصلة له، وسنحاول الإجابة عنها في متن الدراسة، وتتمثل هذه الأسئلة الفرعية فيما يلي:

✓ ما مدى إدراك مزاولي مهنة التدقيق الخارجى في الجزائر لأنظمة ومعايير رقابة الجودة الصادرة عن الهيئات المهنية الدولية؟

✓ ما مدى توفر متطلبات نظام رقابة الجودة وفق المعيار الدولي الأول لرقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية؟

✓ هل توجد عوائق تحد من إمكانية تطبيق نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية؟

✓ هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ بين مستوى توفر متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية تعزى إلى المتغيرات الديمغرافية (بيانات صاحب المكتب) وهي: المسمى الوظيفي، العمر، المؤهل العلمى، الخبرة المهنية؟

✓ هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ بين مستوى توفر متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية تعزى إلى الخصائص التنظيمية لمكتب التدقيق وهي: الشكل القانونى للمكتب، أقدمية المكتب، عدد العاملين بالمكتب، الشراكة مع مكتب تدقيق أجنبى؟

ثانيا: فرضيات الدراسة:

كإجابة أولية محتملة لمشكلة البحث، اعتمدنا مجموعة من الفرضيات التالية:

✓ لا يدرك مزاولو مهنة التدقيق الخارجى في الجزائر لأنظمة ومعايير رقابة الجودة الصادرة عن الهيئات المهنية الدولية؛

✓ لا تتوفر مكاتب التدقيق الجزائرية على متطلبات نظام رقابة الجودة وفق المعيار الدولي الأول لرقابة الجودة (ISQC1)؛

✓ لا توجد عوامل تحد من إمكانية تطبيق نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية؛

✓ لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ بين مستوى توفر متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية تعزى إلى المتغيرات الديمغرافية (بيانات صاحب المكتب) وهي: المسمى الوظيفي، العمر، المؤهل العلمي، الخبرة المهنية؛

✓ لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ بين مستوى توفر متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية تعزى إلى الخصائص التنظيمية لمكتب التدقيق وهي: الشكل القانوني للمكتب، أقدمية المكتب، عدد العاملين بالمكتب، الشراكة مع مكتب تدقيق أجنبي.

ثالثا: أهمية الموضوع: يعتبر موضوع نظم رقابة الجودة من المواضيع الجديدة والمثيرة للاهتمام والبحث، ويتبين لنا ضرورة دراسة هذا الموضوع والإحاطة بجوانبه، لحاجة بيئة التدقيق الجزائرية لمثل هذه المواضيع، وذلك نظرا لما يلي:

✓ أهمية الموضوع بالنسبة للبيئة الجزائرية في ظل الأوضاع الاقتصادية، ولأن دور محافظي الحسابات يعتبر مهما وحساسا في نفس الوقت بما أنه يخدم الأطراف ذات المصلحة، من خلال إصداره لتقرير ذو جودة عالية يسمح لهم باتخاذ قرارات استثمارية ومالية حاسمة، وبذلك يكون لرأي المدقق الخارجي دور فعال إذ أن مهمته الرقابية تتطلب الحياد والاستقلالية وتوفير قدر عالي من العناية المهنية الواجبة وعدم التعرض لأي ضغوط من قبل إدارة العميل، إذ أنه من بين المشاكل التي تضر الخزينة العمومية كيفية تأدية محافظ الحسابات لمهامه الرقابية باستقلالية وهو تحت رحمة المصلحة المتعاقدة في تعيينه ما يؤثر على جودة التقارير التي يصدرها المدقق الخارجي، ويعطي صورة عن المؤسسة لا تمثل في الواقع الوضع الحقيقي لها (كفضيحة بنك الخليفة)، لذلك أصبح من الضروري استحداث الهيئات المنظمة للمهنة لأساليب ونظم رقابة الجودة لتنظيم عمل مكاتب التدقيق للحد من هذه الممارسات؛

✓ إعطاء نظرة مسبقة حول نظام رقابة الجودة وفق المعيار الدولي لرقابة الجودة I كون مشروع تبني هذا المعيار (NSQC1) لم يفرج عنه بعد، لكن قد تمت دراسته من قبل المنظمات القائمة على مهنة التدقيق في الجزائر؛

✓ حداثة الموضوع وذلك باعتباره من المواضيع التي يجب البحث فيها والقيام بالعديد من الدراسات والتي تسمح بفهم وتحديد لمتطلبات نظم رقابة الجودة وآليات تطبيقها بشكل أمثل للتحسين من جودة مكاتب التدقيق؛

- ✓ الندرة النسبية للموضوع على مستوى البحوث العلمية والدراسات في الجزائر خاصة مواضيع أنظمة رقابة الجودة وفقا للمعيار الدولي لرقابة الجودة 1.
- ✓ تهتم الدراسة بموضوع رقابة الجودة في مكاتب التدقيق وتسليط الضوء على أهمية وجود هيئات تنظيمية مسؤولة عن الإشراف على تنفيذ مراقبة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية؛
- ✓ الرغبة في مرافقة المنظمات المهنية القائمة على مهنة التدقيق في الجزائر في ترقية المهنة في ظل الإصلاحات الراهنة وإيجاد أطر رقابة فعالة للتحسين من عمليات مكاتب التدقيق؛
- ✓ إن هذه الدراسة بما ستكشفه من نتائج وما سيبنى عليها من توصيات يمكن الاستفادة منها سواء من قبل مكاتب التدقيق الجزائرية وحتى من الهيئات المنظمة للمهنة بما يخدم مصلحة مستخدمي القوائم المالية، ذلك أن وجود نظام للرقابة على جودة عمليات مكاتب التدقيق يسهل من عمل المدقق وفريق التدقيق، مما يؤدي إلى تنفيذ مهام التدقيق بكل موضوعية واستقلالية.

رابعاً: أهداف الدراسة:

- تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:
- ✓ معرفة مدى إسهامات الهيئات والمنظمات المشرفة على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر فيما يخص رقابة الجودة على أعمال مكاتب التدقيق؛
- ✓ استطلاع آراء محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر حول مدى توفر مكاتبهم على متطلبات نظام رقابة الجودة وفق المعيار الدولي الأول لرقابة الجودة؛
- ✓ استكشاف آراء المهنيين في الجزائر ومدى اطلاعهم على التطورات الحاصلة فيما يخص أنظمة ومعايير رقابة الجودة المستحدثة من قبل الهيئات المهنية الدولية؛
- ✓ كشف التحديات التي تواجه مكاتب التدقيق الجزائرية لتبني نظام رقابة الجودة من خلال فهم وتحديد أهم العوامل التي تحد من إمكانية تطبيقه في الجزائر؛
- ✓ تقييم مدى توافق ممارسات مكاتب التدقيق الجزائرية مع متطلبات نظام رقابة الجودة وفق مضمون المعيار الدولي لرقابة الجودة 1، لأن عدم تبني الجزائر للمعيار بعد لا يمنع أن يكون ممارسي المهنة يتبعون سياسات وإجراءات نظام رقابة الجودة، وستكون دراسة استباقية في حال ما تم تبني المعيار مستقبلاً؛

خامسا: حدود الدراسة:

الحدود المكانية: شملت الدراسة عينة من 344 مكتب وشركة تدقيق موزعة على ولايات مختلفة بالقطر الجزائري، وذلك من أجل الحصول على أكبر عدد ممكن من الإجابات تكون ممثلة لمجتمع الدراسة.

الحدود الزمنية: امتدت الدراسة التطبيقية من جويلية 2021 إلى غاية مارس 2022.

سادسا: أدبيات البحث والدراسات السابقة

قامت الباحثة بالإطلاع على الكثير من الدراسات والبحوث السابقة ذات الصلة بالموضوع، وذلك بهدف التعرف على أهم النتائج المتوصل إليها وأبرز المتغيرات والمؤثرات والنماذج التي تم اعتمادها ضمن هذه الدراسات، وفيما يلي إستعراض لأهم هذه الدراسات وفق تسلسلها الزمني:

1- دراسة¹ De Angelo (1981) بعنوان: Auditor Size And Audit Quality

تعتبر هذه الدراسة من أوائل الدراسات التي اهتمت بجودة التدقيق والعوامل المؤثرة فيها، والتي تدور حول العلاقة بين جودة التدقيق وحجم مكتب التدقيق، حيث هدفت الباحثة إلى دراسة مدى تأثير حجم مكاتب التدقيق على جودة التدقيق، واستخدمت الأسلوب التحليلي والذي أوضحت من خلاله أن تقييم جودة التدقيق يعد أمرا صعبا ومكلفا بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، لأنهم لا يستطيعون ملاحظة إجراءات تنفيذ عملية التدقيق، كما أن مستوى جودة التدقيق يختلف من عميل إلى آخر ومن فترة زمنية إلى أخرى مما يجعلهم يعيدون تقييم جودة التدقيق مع مرور الوقت ولكل عميل بشكل منفصل.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الباحثة أن حجم مكتب التدقيق يؤثر إيجابا على جودة التدقيق ذلك أن مكاتب التدقيق الكبيرة تمتلك عددا كبيرا من العملاء مما يزيد من الأتعاب التي يتقاضاها المكتب، بالتالي يقل الدافع لدى مكاتب التدقيق للخضوع لأي ضغط من العميل بهدف الاحتفاظ به وعلى العكس من ذلك بالنسبة لمكاتب التدقيق الصغيرة.

2- دراسة² Hazlin Ismail, et. all (2008) بعنوان:

Implementation of Audit Quality control System: Preliminary Evidence from Small and Medium Audit Practices in Malaysia

¹Linda Elizabeth De Angelo, **Auditor size and Audit Quality**, Journal of Accounting and Economics, Num 3, North Holland publishing company, 1981.

²Aida Hazlin Ismail et all, **Implementation of Audit Quality control System: Preliminary Evidence from Small and Medium Audit Practices in Malaysia**, The 9 th Asian Academic Accounting Association Annual Conference, Dubai, United Arab Emirates, 29 November-1 December 2008, University Teknologi Mara, Malaysia, 2008.

هدفت ورقة العمل المقدمة للمؤتمر الأكاديمي الآسيوي التاسع لجمعية المحاسبين بدبي في 2008 إلى دراسة تطبيق المعيار الدولي للرقابة على جودة التدقيق الخارجي ISQC1 على شركات التدقيق المتوسطة والصغيرة في ماليزيا.

وقد خلصت الدراسة إلى أنه بالرغم من اعتماد جمعية المحاسبين الماليزية للمعيار الدولي للرقابة على جودة التدقيق الخارجي كأحد معايير تدقيق الحسابات المعتمدة في ماليزيا في عام 2008 إلى أن نتائج التطبيق في الشركات الصغيرة والمتوسطة غير مشجعة، لذا عمد الباحثون إلى إجراء مقابلات مع المدققين في شركات التدقيق الصغيرة والمتوسطة للتعرف على مفاهيم تطبيق الدليل الدولي والمعيقات أمام تطبيق المعيار الدولي لرقابة الجودة الأول.

كما توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن تطبيق المعيار الدولي لرقابة الجودة يشكل عبئا عليهم خاصة في الأمور الداخلية لهم مثل قلة الموظفين، عدم فهم المعيار نفسه في ظل الضعف المعرفي في الدليل الدولي، مما تسبب في التشاؤم من تطبيق المعيار.

3- دراسة¹ Mohd Sanusi, et. All (2009) بعنوان:

AQUR SYSTEM: Augmenting Audit Quality In Malaysia

هدفت الدراسة إلى تحقيق هدفين أساسيين، الهدف الأول هو تطوير قائمة مراجعة ذاتية لمساعدة المهنيين في تقييم مراقبة جودة التدقيق الخاصة بهم، باستخدام القائمة المرجعية ومن المتوقع أن تقوم شركات التدقيق بقياس مستوى الجودة لعمل المراجعة الخاص بها، أما الهدف الثاني فيتمثل في تصميم نظام لهذا التقييم من خلال بوابة إلكترونية على الإنترنت، حيث توفر البوابة نظاما ملائما وتفاعليا لتدقيق الحسابات للشركات عن طريق تحفيز وإقناع شركات التدقيق بمراقبة وتحسين جودة التدقيق. ولا تهدف هذه الدراسة إلى تعزيز الفرضية القائلة بأن شركات التدقيق الكبيرة تقدم جودة تدقيق أعلى مقارنة بشركات التدقيق المتوسطة والصغيرة، ولكن لتوفير تقييم أكثر موضوعية لجودة التدقيق في شركات التدقيق.

وقد خلصت الدراسة إلى أن قائمة المراجعة الذاتية غير مخصصة لاختبار النجاح أو المنافسة، ولكن تم تصميمها كأداة تشخيص من أجل تعزيز فهم كل شركة لممارسات المعيار الدولي الأول لرقابة الجودة، ويمكن أن يساعد التقييم الذاتي الناتج عن طريق نظام AQUR system شركات التدقيق على تحديد المجالات التي تحتاج إلى تحسين جودة التدقيق فيها، وستمكن القائمة المرجعية شركات التدقيق من التقييم الذاتي

¹ Zuraidah Mohd Sanusi, et all, **AQUR System :Augmenting Audit Quality In Malaysia**, Research Report submitted for Malaysian Accountancy Research and Education Foundation (MAREF), Accounting Research Institue, Faculty of accountancy, University Mara, Malaysia, January 2009.

لخدماتهم والتعرف على أي قصور يمكن أن يضر بجودة التدقيق، كما يوفر نظام AQUr تحليلاً مستقلاً بشأن أداء الجودة لشركات التدقيق التي ستتمكنها من توفير تدقيق عالي الجودة للعملاء.

4- دراسة أم تري حدادين، (2011) بعنوان:

مدى التزام مكاتب تدقيق الحسابات الأردنية بمتطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم 1

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن بعناصر رقابة الجودة رقم 1 والصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بتصميم استبانة وتم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية.

حيث أظهرت نتائج التحليل الإحصائي أن مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن تلتزم بعناصر رقابة الجودة فيما يتعلق بمسؤوليات القيادة، متطلبات السلوك الأخلاقي، قبول واستمرار العلاقات مع العملاء، المراقبة، الموارد البشرية، أداء العمليات، توثيق نظام رقابة الجودة بشكل مرتفع، بينما لا تلتزم مكاتب تدقيق الحسابات بعنصر رقابة الجودة فيما يتعلق بالاستقلالية، حيث أن مستوى الالتزام كان منخفضاً جداً. أما فيما يتعلق بالمتغيرات الشخصية فأظهرت النتائج أنه لا يوجد فروقات بالنسبة للمسمى الوظيفي، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، سنوات الخبرة العملية، بينما أظهرت فروقات تبعا لعدد العاملين في مكتب التدقيق ولارتباط المكتب بمكتب تدقيق عالمي، حيث أظهرت النتائج أن المكاتب الأكبر حجماً والمرتبطة بمكاتب عالمية أكثر التزاماً بعناصر رقابة الجودة.

5- دراسة²Anantharaman (2012) بعنوان:

Comparing self-regulation and statutory regulation : Evidence from the accounting profession

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل التحولات في أنظمة مهنة المحاسبة والتدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية والتي مرت من التنظيم الذاتي للمهنة عن طريق مراجعة النظير إلى التنظيم القانوني للمهنة من قبل مجلس الرقابة على محاسبة الشركات العامة (PCAOB).

وقد أظهرت نتائج المقارنة بين التنظيم الذاتي والتنظيم القانوني لنفس مجموعة شركات ومكاتب التدقيق أن شركات التدقيق التي تختار المراجعين الخاصين بها، أو الشركات التي تختار المراجعين الذين من المحتمل أن يكونوا على اتصال من خلال علاقات سابقة تميل إلى تلقي آراء مراجعة النظير أكثر ملائمة

¹أسامة راجي متري حدادين، مدى التزام مكاتب تدقيق الحسابات الأردنية بمتطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم 1، مذكرة ماجستير في المحاسبة (منشورة)، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2011.

²Divya Anantharaman, Comparing self-regulation and statutory regulation :Evidence from the accounting profession, Accounting, Organizations and Society, Vol37, Issue02, February 2012.

من تقارير مجلس الرقابة على محاسبة الشركات العامة، مما يشير إلى أن بعض شركات التدقيق قد حصلت على مراجعات ودية أثناء مراجعة النظير وهذا من بين عيوب هذا النظام. لكن من ناحية أخرى فإنه في إطار مراجعة النظير يمكن أن يقدم الفاحصون ذوي المعرفة الصناعية المتخصصة المماثلة أو من نفس المنطقة الجغرافية خبرة أكبر لعملية الفحص. كما وجدت الدراسة بأن الشركات التي تم فحصها من قبل مجلس الرقابة تميل إلى تلقي تقارير أكثر ملائمة من تقارير مراجعات النظير، وقد جاءت نتائج الدراسة بشكل عام لإيضاح التأثيرات لكلا النهجين وأهم نقاط القوة والضعف لكل نظام.

6- دراسة ظافر الشوا، (2012)¹ بعنوان:

مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة وتأثيرها على تحسين أدائه المهني، دراسة

تطبيقية لآراء مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة-فلسطين

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام المدقق الخارجي في قطاع غزة بتطبيق المعايير الدولية لرقابة الجودة واستكشاف تأثير ذلك على تحسين أدائه المهني، والتعرف على المعوقات التي تحول دون التطبيق الإلزامي لها، وانتهجت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي.

وقد توصلت الدراسة إلى وجود تطبيق نسبي لمتطلبات المعايير الدولية للرقابة على جودة التدقيق الخارجي ويؤثر ذلك ايجابيا على أدائهم المهني، كما تبين بعض أوجه القصور فيما يتعلق بعدم وجود خطة للتدقيق وتطبيق مدونة السلوك المهني، إلى جانب قصور في قيام المؤسسات المشرفة على المهنة بدورها في الرقابة على الجودة وأشار إلى وجود مخاوف لدى مكاتب التدقيق من تطبيق التفتيش الخارجي، بالإضافة إلى صعوبة الوفاء بمتطلبات معايير الرقابة، وعدم وجود عقوبات تلحق بمكاتب التدقيق غير الملتزمة بالمعايير الدولية.

7- دراسة² Abdessamed (2015) بعنوان:

The Requirements for improving the external audit quality in Algeria

هدفت هذه الدراسة التحليلية إلى محاولة التحسيس بأهمية جودة التدقيق الخارجي في الجزائر من خلال الوقوف على واقع جودته بعد صدور قانون 01/10 وكذا متطلبات تطويره.

¹ ديمة مازن ظافر الشوا، **مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة وتأثيرها على تحسين أدائه المهني،**

دراسة تطبيقية لآراء مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة-فلسطين، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل

(منشورة)، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012.

²Ali Abdessamed Omar, **The Requirements for improving the external audit quality in Algeria**, Volume 8, Numéro 1, Journal of Economic and Financial Studies, Eloued University, Algeria, 2015.

خلصت الدراسة إلى أن الإصلاحات التي شهدتها مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر لم ترقى بعد للمستوى المطلوب، وهذا نتيجة عدم تفعيل الحقيقي للمجلس الوطني للمحاسبة والمنظمات المهنية الثلاث الأخرى على أرض الواقع بما يخدم جودة التدقيق الخارجي، فلا بد من السعي نحو تحديث برامج التكوين للمؤسسات التعليمية الجزائرية وإدخال التطورات المتعلقة بالأنظمة المحاسبية وبجودة التدقيق، بالإضافة لتفعيل وتنظيم المنظمات والهيئات المشرفة على المحاسبة والتدقيق في الجزائر والعمل على تكوين المحترفين والممارسين للمهنة.

8- دراسة¹ Yuniarti, Nisjar (2015): بعنوان **Peer Review and Audit Quality**

هدفت هذه الدراسة إلى فحص العوامل المحددة لجودة التدقيق الخارجي من خلال اقتراح الفرضية التي مفادها بأن مراجعة النظير تؤثر على جودة التدقيق الخارجي، في الجانب التطبيقي كانت العينة ممثلة في المدقق الخارجي الذي سبق له العمل في شركة المحاسبة العامة CPA، وتم الاعتماد على مكاتب التدقيق في باندونغ، جاوة الغربية، إندونيسيا.

وقد أظهرت نتائج الاختبارات التجريبية أن مراجعة النظير تؤثر على جودة التدقيق وقدرت النسبة ب 93.40% و 6.6% تتأثر بعوامل خارجة عن مراجعة النظير حيث أكدت نتيجة اختبار الفرضية أن مراجعة النظير تؤثر بشكل كبير على جودة التدقيق. ومن أجل تحسين جودة التدقيق، يجب على شركة المحاسبة العامة في باندونغ مراجعة وثائق التدقيق مرة كل سنة.

9- دراسة² (Ogoun, Owota 2016) بعنوان:

Determinants of Audit Quality amongst Small and Medium Sized Audit Firms in Nigeria: An Analyses of the Impact of Audit Fee, Client Retention, and Market Expansion Drives

هدفت الدراسة إلى توضيح تأثير أتعاب التدقيق والاحتفاظ بالعملاء ودوافع التوسع في السوق في شركات التدقيق الصغيرة والمتوسطة الحجم على جودة التدقيق، على المدى الطويل، وقد أجريت الدراسة على خلفية الأدلة التجريبية في الأدبيات التي تشير إلى أن حجم شركة التدقيق وأتعاب التدقيق هي المحددات الرئيسية لجودة التدقيق.

خلصت نتائج الدراسة إلى أن أتعاب التدقيق والتوسع في السوق تؤثر بشكل إيجابي على جودة التدقيق بين هذه الفئة من الشركات، في حين تؤثر استراتيجيات الاحتفاظ بالعملاء سلبا على جودة التدقيق على

¹Rita Yuniarti, Karhi Nisjar, **Peer Review and Audit Quality**, Third International Conference on Advances in Economics, Management and Social, Institute of Research Engineers and Doctors, USA, 2015.

² Ogoun Stanley, Owota George Perelayefa, **Determinants of Audit Quality amongst Small and Medium Sized Audit Firms in Nigeria: An Analyses of the Impact of Audit Fee, Client Retention, and Market Expansion Drives**, International Journal of Business and Social Science, Vol 7, No 9, September 2016.

المدى القصير. ولكن لوحظ بأن جميع المتغيرات الثلاثة تؤثر بشكل إيجابي على ممارسة مهام التدقيق وذلك على المدى الطويل، حيث أن الحاجة إلى الاحتفاظ بالعملاء أصبحت تعتمد على قدرة الشركة على تحسين رضا العملاء من خلال جودة خدمات التدقيق المقدمة. وبالتالي فإن تأثير المتغيرات في الدراسة الحالية على جودة التدقيق لا يعتمد على حجم شركة التدقيق.

10- دراسة¹ عابي (2016) بعنوان:

إطار البحوث في رقابة الجودة للمراجعة الخارجية، دراسة المفاهيم، الأنظمة، البرامج والمعايير المهنية
هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على إطار البحوث والدراسات في مجال الرقابة على جودة التدقيق الخارجي، على مستوى مكاتب وشركات التدقيق، والتي تطرقت لها الأدبيات المختلفة في مجال جودة التدقيق من عدة مداخل، وهذا من خلال الدراسة التحليلية لمفهوم رقابة جودة التدقيق، مكوناتها وأهميتها، والطلب على خدماتها، وهذا من وجهة نظر الهيئات المهنية الدولية للتدقيق، إضافة إلى استعراض التحول في الأنظمة والبرامج المهنية لرقابة جودة التدقيق الخارجي ومعايير الرقابة النوعية للتدقيق الخارجي.

حيث ركزت هذه الدراسة على استعراض مختلف محددات البحوث في أنظمة وبرامج رقابة الجودة للتدقيق، من حيث سياسات وإجراءات برامج فحص النظر في ظل تجارب دولية للولايات المتحدة الأمريكية وفرنسا، كما شملت هذه الدراسة بالبحث في مجال التحول في الرقابة النوعية إلى اعتماد معايير مهنية لرقابة الجودة في ظل المعايير الدولية للتدقيق.

11- دراسة² الشحاده، عبشو (2016) بعنوان:

مجالات تطوير جودة أداء مكاتب التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الأردنية

تتبع أهمية الدراسة من تناولها لبيئة الأعمال الأردنية التي تشهد مهنة المحاسبة والتدقيق فيها تغيرات كبيرة لمواجهة متطلبات الأنظمة والتشريعات المالية والاقتصادية والتغيرات في بيئة تكنولوجيا المعلومات، وقد هدفت بشكل أساسي إلى تحديد المجالات والتي يمكن من خلالها تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الأردنية.

¹خليدة عابي، إطار البحوث في رقابة الجودة للمراجعة الخارجية دراسة المفاهيم، الأنظمة، البرامج والمعايير المهنية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، العدد7، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2016.

²عبد الرزاق قاسم الشحاده، عمران عبد الله عبشو، مجالات تطوير جودة أداء مكاتب التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الأردنية، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد5، جامعة أم البواقي، 2016.

أما أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة فهي أن هناك تأثير واضح لمتغيرات الدراسة المتمثلة بوجود نظام للرقابة على جودة الأداء، واستخدام تقنية المعلومات من قبل مكاتب التدقيق الخارجي، وتفعيل المساءلة القانونية على مكاتب التدقيق على تحسين جودة خدمات التدقيق في بيئة الأعمال الأردنية.

12- دراسة¹ Ramadhani, et. all (2017) بعنوان:

Effect of Quality Control System On Audit Quality With Professional Commitments As A Moderation Variable

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار تأثير كل عنصر من عناصر نظام مراقبة الجودة (QCS) والمتمثلة في مسؤوليات القيادة للجودة على المراجعة والمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة وقبول واستمرارية علاقات العملاء وبعض الارتباطات وتعيين فريق التدقيق وأداء المهمة والمتابعة والتوثيق على جودة التدقيق، وكذلك لاختبار ما إذا كان الالتزام المهني له تأثير على كل عنصر من عناصر نظام مراقبة الجودة، وقد تمثلت عينة الدراسة في المدققين العاملين في شركات المحاسبة العامة وسط مدينة جاكارتا عددهم 84 مدققاً. وقد توصلت نتائج هذه الدراسة إلى أنه من بين عناصر نظام رقابة الجودة فقط عنصر المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة الذي يؤثر على جودة المراجعة.

13- دراسة² Shahibah, et. all, (2020) بعنوان:

The Effect Of Quality Control System On Audit Quality: Professional Skepticism as The Moderator Variable

هدفت الدراسة إلى تقييم أثر عناصر نظام رقابة الجودة، بما فيه المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة والاستقلالية على جودة التدقيق، وتحديد دور الشك المهني في التأثير على نظام رقابة جودة التدقيق، وقد تم اختيار عينة من 252 مدقق خارجي وباستخدام SMARTPLS. وقد توصلت الدراسة إلى أن المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة والاستقلالية يؤثران على جودة التدقيق الخارجي، وأن الشك المهني يخفف من تأثير الاستقلالية على جودة التدقيق، ولكنه لا يخفف من تأثير المتطلبات الأخلاقية على جودة التدقيق.

14- دراسة¹ معمرى وآخرون، (2020) بعنوان: متطلبات تحسين جودة التدقيق وتفعيل الرقابة

عليها في شركات أو مكاتب التدقيق وفق المعيار الدولي للتدقيق 220

¹Ramadhani R, Sudarma M, Achsin M, **Effect Of Quality Control System On Audit Quality With Professional Commitments As A Moderation Variable**, RJOAS, vol72, N12, December 2017.

²Khansa Shahibah, Bambang Hariadi, Zaki Baridwan, **The Effect of Quality Control System on Audit Quality : Professional Skepticism as a moderator variable**, International Journal Of Research In Business And Social Science (IJSRM), vol9, N4, 2020.

هدفت الدراسة إلى إبراز أهم المتطلبات الأساسية لتحسين جودة التدقيق والوصول بها إلى المستوى المطلوب والرقابة على جودة أعمال التدقيق، وتحديد أهم العوامل المؤثرة في جودة التدقيق، وتم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي.

وقد خلصت الدراسة إلى أن تحسين جودة التدقيق وتفعيل الرقابة عليها يتطلب تدعيم استقلالية المدقق الفكرية (الذهني)، الظاهرية وتدعيم التأهيل العلمي والعملية الذي يساعد المدقق على الحفاظ على استقلاليته والالتزام بالأسس والمعايير المهنية، واعتماد دليل رقابة الجودة في الشركة أو مكتب التدقيق يسمح بموجبه القيام بمهمة التدقيق وفق ما يتضمنه هذا الدليل، واعتماد معايير خاصة بالرقابة على جودة التدقيق، حيث تتوصل كل هذه المتطلبات إلى تحقيق أهداف عملية التدقيق وتحسين مستواها واستمرارها.

15- دراسة² سردوك وآخرون (2020) بعنوان:

إطار مقترح لاعتماد رقابة جودة المراجعة بالجزائر في ظل المعيار الدولي لرقابة الجودة 1-دراسة تحليلية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل القابلية لاعتماد سياسات وإجراءات رقابة الجودة لخدمات مكاتب التدقيق الخارجي بالجزائر، ودورها في تحقيق الرقابة النوعية بمكاتب التدقيق وضمان جودة خدماتها، في ظل سياسات وإجراءات مستنبطة أساسا من محتوى المعيار الدولي لرقابة الجودة الأول ISQC1، حيث تم اختبار هذه القابلية من خلال استبيان من وجهة نظر المدققين الخارجيين وجميع الفئات المستفيدة من خدماتهم.

وقد خلصت الدراسة إلى وجود قابلية لدى طرفي الدراسة لاعتماد سياسات وإجراءات رقابة جودة التدقيق بالجزائر، في ظل الإطار المقترح من الباحثين، بالتوافق مع محتوى المعيار الدولي لرقابة الجودة 1، مع الإشارة إلى أن مستويات القبول كانت أعلى لدى المستفيدين من خدمات التدقيق منه لدى المدققين.

¹عمري أسامة، مفتاح حمزة، عمورة جمال، متطلبات تحسين جودة التدقيق وتفعيل الرقابة عليها في شركات أو مكاتب التدقيق وفق المعيار الدولي للتدقيق 220، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، المجلد 3، العدد 2، جامعة العربي تبسي، تبسة، 2020.

²فاتح سردوك، خليفة عابي، ابتسام علي حسين، إطار مقترح لاعتماد رقابة جودة المراجعة بالجزائر في ظل المعيار الدولي لرقابة الجودة 1-دراسة تحليلية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة مسيلة، الجزائر، المجلد 13، العدد 3، 2020

16- دراسة¹ حولي وطحطوح (2020) بعنوان: تطبيق معيار الرقابة على جودة أداء المراجعة

وأثره على جودة أداء مكاتب مراجعة الحسابات في الجزائر: دراسة ميدانية

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق مكاتب التدقيق في الجزائر مفهوم الرقابة على جودة أداء التدقيق ومدى الالتزام بها، وأثر ذلك على جودة عملية التدقيق، لتحقيق هذا الهدف تم الاعتماد في الدراسة الميدانية على تصميم استبانة تم توزيعها على 55 مكتب تدقيق ستقصي المحاور الرئيسية المتعلقة بالمعيار الدولي للرقابة على جودة أداء التدقيق.

وقد توصلت الدراسة إلى وجود تطبيق نسبي على مستوى مكاتب التدقيق لمتطلبات المعيار الدولي رقم 220 المتعلق بالرقابة على جودة أداء التدقيق، ورغم ذلك فإن الرقابة على جودة أداء التدقيق تؤثر إيجابيا على مستوى أداء مكاتب التدقيق، مما يساهم في تحقيق الجودة المطلوبة.

17- دراسة² Khurana ,et.all (2021) بعنوان:

PCAOB Inspections and the Differential Audit Quality Effect for Big 4 and Non Big 4 US Auditors

هدفت هذه الدراسة، إلى التحري في ما إذا كانت الزيادة في عمليات الفحص والرقابة التي يجسدها فحص مجلس الرقابة على أعمال مدققي حسابات الشركات العامة (PCAOB) الأولي قد أثرت على جودة التدقيق بشكل تفاضلي لمكاتب التدقيق الكبيرة Big 4 ومكاتب التدقيق غير الكبيرة Non Big 4 لفهم عواقب عمليات تفتيش (PCAOB) على نوع شركات ومكاتب التدقيق المختلفة. نظرا لوجهات النظر المتباينة حول تأثير عمليات تفتيش (PCAOB). وقد تم استخدام مواصفات مختلفة تأخذ في الاعتبار التوقيت المتدرج لفحص مجلس الرقابة على أعمال مدققي حسابات الشركات العامة (PCAOB) الأولي لمدققين مختلفين (مكاتب تدقيق كبيرة/ مكاتب تدقيق صغيرة) في الولايات المتحدة.

وقد أظهرت نتائج الدراسة التجريبية، إلى أن فحص (PCAOB) الأولي أدى إلى تحسين جودة التدقيق بالنسبة للمدققين الخارجيين الأربعة الكبار أكثر من المدققين الآخرين الذين يتم فحصهم سنويا أو فحصهم

¹محمد حولي، مسعود طحطوح، تطبيق معيار الرقابة على جودة أداء المراجعة وأثره على جودة أداء مكاتب مراجعة

الحسابات في الجزائر: دراسة ميدانية، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، المجلد 21، العدد 2، جامعة باتنة 1، الجزائر،

ديسمبر 2020.

² Inder K.Khurana, Nathan G. Lundstorm, K.K. Raman, PCAOB Inspections and the Differential Audit Quality Effect for Big 4 and Non Big 4 US Auditors, Contemporary Accounting Research, Vol 38, N01, CAAA, spring 2021.

كل ثلاث سنوات. في السياق الأوسع لسوق التدقيق الأمريكي، فإن النتائج التي تم التوصل إليها والتي تفيد بأن عمليات التفتيش التي أجراها (PCAOB) تؤكد أهمية تدقيق وفحص مكاتب التدقيق الأربع الكبيرة ومكاتب التدقيق غير الكبيرة بالنسبة لعملاء تدقيق الشركات العامة من أجل مساعدتهم في تغيير المدقق، والمستثمرون المهتمون بالتعرف على عواقب عمليات التفتيش من قبل (PCAOB)، كما أظهرت بعض مخاوف المنظمين بشأن الهيمنة الكبيرة للأربع الكبار على سوق التدقيق في الولايات المتحدة، واهتمام أكبر من قبل الأكاديمين الذين يحققون في اختلافات جودة التدقيق.

التعقيب على الدراسات السابقة:

بعد استعراضنا للدراسات السابقة في بيئات مختلفة وفي فترات زمنية متباينة، نجد أن بعض الدراسات اتفقت في معالجة موضوع جودة التدقيق الخارجي مع التركيز على أهم العوامل المؤثرة كحجم المكتب وأتباع التدقيق، كدراسة (De Angelo, 1981) والتي تعد من أوائل الدراسات التي تطرقت لهذا الموضوع، بالإضافة إلى دراسة (Ogoun, Owota, 2016) والتي جاءت نتائجها مخالفة للدراسة السابقة حيث أن تأثير المتغيرات كأتباع التدقيق والاحتفاظ بالعملاء على جودة التدقيق لا يعتمد على حجم شركة التدقيق.

أما في البيئة الجزائرية فقد ركزت الدراسة التحليلية (Abdessamed, 2013) على متطلبات تحسين جودة التدقيق الخارجي بناء على تحليل القوانين والتشريعات الصادرة.

في حين اتفقت بعض من هذه الدراسات على تفعيل الجودة على أداء مكاتب التدقيق لتحسين عملياتها، حيث ركزت دراسة (الشحاده، عبشو، 2016) على مجالات تطوير جودة أداء مكاتب التدقيق في البيئة الأردنية، وهو نفس الاتجاه الذي ركزت عليه بعض الدراسات الجزائرية الحديثة كدراسة (حولي، طحطوح، 2020)، دراسة (معمرى أسامة وآخرون، 2020) وذلك للتعرف على مدى تطبيق مكاتب التدقيق في الجزائر مفهوم الرقابة على جودة أداء التدقيق ومدى الالتزام بها وفق معيار التدقيق الدولي 220.

فيما تطرقت بعض من هذه الدراسات إلى تفعيل متطلبات الرقابة على الجودة في مكاتب وشركات التدقيق وفقا للمعيار الدولي لرقابة الجودة 1 كدراسة (مترى حدادين، 2011)، و في البيئة الجزائرية نجد دراسة (سردوك، وآخرون، 2020) التي حاولت اقتراح إطار لرقابة الجودة اعتمادا على المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 من خلال التحليل المقارن من وجهة نظر المدققين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم.

كما أخذت بعض من هذه الدراسات بعدا آخر من حيث تركيزها على التوجهات والتغييرات في أنظمة الرقابة على الجودة كدراسة (Yuniarti, Nisjar, 2015) والتي ركزت على دور مراجعة النظير على جودة التدقيق الخارجي.

وفي ظل التحول في أنظمة رقابة الجودة ارتأت الباحثة تقديم بعض الدراسات التي تناولت هذا المجال كدراسة (2021, Khurana, et. all) التي ركزت على تأثير الفحص والرقابة التي يجسدها فحص مجلس الرقابة على أعمال مدققي حسابات الشركات العامة (PCAOB) الأولي على جودة التدقيق لمكاتب التدقيق الكبيرة Big 4 ومكاتب التدقيق غير الكبيرة Non Big 4، أما دراسة (2012, Anantharaman) فقد قارنت بين التنظيم الذاتي للمهنة والتنظيم القانوني أي الفرق بين نظام مراجعة النظير ونظام الفحص من قبل مجلس الرقابة على أعمال مدققي حسابات الشركات العامة ونقاط القوة والضعف لكلا النهجين المستخدمين. أما في البيئة الجزائرية فقد شملت دراسة (عابي، 2016) كل التحولات التي طرأت في الأنظمة والبرامج المهنية لرقابة جودة التدقيق الخارجي ومعايير الرقابة النوعية للتدقيق الخارجي.

في حين ركزت الدراسات الأخرى على دراسة تطبيق المعيار الدولي للرقابة على جودة التدقيق الخارجي ISQC1 على شركات التدقيق المتوسطة والصغيرة بالخصوص في ماليزيا كدراسة (Ismail, et. al, 2008) ودراسة (Mohd Sanusi, et. al, 2009) في محاولة لتقييم جودة التدقيق الخارجي في مكاتب وشركات التدقيق المتوسطة والصغيرة باستخدام عدة أساليب، وذلك بعد اعتماد جمعية المحاسبين الماليزية للمعيار الدولي للرقابة على جودة التدقيق الخارجي كأحد معايير تدقيق الحسابات المعتمدة في ماليزيا في عام 2008. على خلاف ما سبق اهتمت الدراسات الأجنبية كدراسة (2017, Ramadhani R, et. all) ودراسة (Shahibah, et. all, 2020) بتحديد تأثير عناصر نظام رقابة الجودة على جودة التدقيق الخارجي مع اعتماد متغيرات أخرى كالثقافة المهنية، والالتزام المهني.

بعد تحليل الدراسات السابقة ارتأت الباحثة أن تتناول موضوع نظام رقابة الجودة من وجهة نظر المعيار الدولي لرقابة الجودة 1، وبناء على ما سبق فإن أهم ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة التي تم عرضها ما يلي:

- تناولت الباحثة موضوع تقييم واقع تطبيق نظام رقابة الجودة على عمليات مكاتب التدقيق وفق المعيار الدولي لرقابة الجودة 1.
- أنها على خلاف الدراسات التي تناولت موضوع نظم رقابة الجودة في بيئات مختلفة، تتناول هذه الدراسة تقييم واقع تطبيق نظام رقابة الجودة في البيئة الجزائرية.
- من أوائل الرسائل العلمية التي اهتمت بمعرفة مدى إدراك ووعي المهنيين في الجزائر للتطورات الحاصلة في مجال نظم ومعايير رقابة الجودة المستحدثة من قبل الهيئات المهنية الدولية.

- من أوائل الدراسات المحلية التي بحثت في معرفة مدى إدراك مكاتب التدقيق في الجزائر لأهمية وضع نظام فعال لرقابة الجودة على عمليات مكاتب التدقيق في ضوء الممارسات المهنية الدولية وفقا للمعيار الدولي لرقابة الجودة 1.
- تطرقت الدراسة إلى أهم التحديات التي تواجه تطبيق نظام رقابة الجودة وفقا للمعيار الدولي لرقابة الجودة 1 في البيئة الجزائرية.
- تميزت دراستنا عن الدراسات السابقة التي تمت في البيئة الجزائرية كونها شملت كل متطلبات نظام رقابة الجودة وفقا للمعيار الدولي لرقابة الجودة 1 مقارنة بدراسة (سردوك وآخرون، 2020) التي لم تشمل كل هذه العناصر، رغم أن الإطار المقترح كان يعتمد على متطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، كما اختلفت في أداة الدراسة حيث اعتمد الباحثون على التحليل المقارن، والاختلاف في مجتمع الدراسة، أما بالنسبة للدراسات الأخرى كدراسة (حولي، طحطوح، 2020) ودراسة (معمرى وآخرون، 2020) فقد ركزت على معيار التدقيق الدولي 220 والذي يختلف عن المعيار الدولي لرقابة الجودة 1.
- تطرقت الدراسة الحالية إلى إبراز دور المنظمات المهنية القائمة على مهنة التدقيق في الجزائر في تفعيل الرقابة على جودة التدقيق ومدى كفاية التشريعات والقوانين الجزائرية في مجال التحسين من جودة عمليات مكاتب التدقيق.
- حاولت الدراسة التفصيل في دليل رقابة الجودة ودليل الرقابة الذاتية في مكاتب التدقيق الصادران في 2021 عن لجنة مراقبة الجودة ومقارنة متطلبات الدليلين والتشريعات الصادرة مع متطلبات نظام رقابة الجودة وفقا للمعيار الدولي لرقابة الجودة 1، وهذا ما لم تتطرق له الدراسات المحلية السابقة في حد علم الباحثة.

سابعا: الأدوات والمناهج المستخدمة في الدراسة:

للإجابة على مشكلة الدراسة الرئيسية ومختلف التساؤلات الفرعية المطروحة تم الاعتماد على مجموعة من المناهج المعتمدة في البحث العلمي بما تقتضيه هذه الدراسة، حيث استخدمنا المنهج الوصفي والتاريخي لتحديد مفهوم جودة التدقيق الخارجي في ظل تعدد المفاهيم والآراء حول هذا الموضوع، وعرض التحولات في أنظمة رقابة الجودة، بالإضافة لتوضيح متطلبات نظم رقابة الجودة بالتفصيل مع التركيز على مضمون المعيار الدولي للرقابة الجودة 1، ثم اعتماد تحليل المضمون بالنسبة لدليلي رقابة الجودة والرقابة الذاتية ومقارنتهما مع متطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة 1.

أما في الجانب التطبيقي لهذه الدراسة فتم الاعتماد على الاستبيان ومجموعة من الأدوات والأساليب الإحصائية، وقد ركزت الباحثة من خلال هذا الجزء من الدراسة على المنهج الوصفي لأنه يدرس الظواهر كما هي في الواقع بالإضافة إلى محاولة التعبير عنها بشكل كمي بما يوضح حجم الظاهرة ودرجة ارتباطها مع الظواهر الأخرى أو يصف ظاهرة ويوضح خصائصها من أجل اختبار صحة الفرضيات والإجابة على تساؤلات هذه الدراسة، بالإضافة إلى أن هذا المنهج يعتبر الأوسع استخداما في دراسة الظواهر الاجتماعية والإنسانية، وبشكل عام فإن المنهج الوصفي يكون على ثلاث مستويات رئيسية وهي على التوالي: وصف الظاهرة كميًا وكيفيًا، دراسة الأسباب المؤدية إلى الظاهرة وأخيرًا اقتراح الحلول، كما يعتمد هذا المنهج على مجموعة من الأساليب منها الأسلوب المعتمد في الدراسة أسلوب المسح بالعينة.

ثامنًا: هيكل الدراسة

بهدف انجاز هذه الدراسة في إطار منهجي وعلمي، تم تقسيم الدراسة إلى أربعة فصول، ثلاثة فصول نظرية و فصل تطبيقي واحد.

تناولنا في الفصل الأول إطار مفاهيمي حول جودة التدقيق الخارجي وأنظمة الرقابة عليها ضمن أربعة مباحث، حيث تطرق المبحث الأول إلى طبيعة خدمات مكاتب التدقيق الخارجي، أما المبحث الثاني فتناول مدخل إلى جودة التدقيق الخارجي، في حين تطرقنا في المبحث الثالث إلى العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي، وأخيرًا قمنا بعرض التحول في أنظمة الرقابة على جودة التدقيق الخارجي.

أما الفصل الثاني فقد تناولنا فيه الحاجة لتطبيق نظم رقابة الجودة للتحسين من عمليات مكاتب التدقيق في ظل المعايير الدولية لرقابة الجودة، وذلك ضمن ثلاث مباحث، حيث تناول المبحث الأول الحاجة لمعايير رقابة الجودة للتحسين من جودة التدقيق الخارجي، أما في المبحث الثاني فتطرقنا إلى نظام رقابة الجودة وشروط إدارته وتصميمه، وقمنا ضمن المبحث الثالث بالتفصيل في عناصر نظام رقابة الجودة وفقا للمعيار الدولي لرقابة الجودة 1.

بينما تطرقنا في الفصل الثالث إلى التطور التشريعي والتنظيمي لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر وإسهامات المنظمات المهنية في مجال رقابة الجودة، وقد تضمن ثلاث مباحث، حيث تطرق المبحث الأول إلى ملامح إصلاح مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، وتضمن المبحث الثاني متطلبات تفعيل الرقابة على

جودة التدقيق الخارجي في الجزائر، في حين قمنا في المبحث الثالث إطار رقابة الجودة في الجزائر بين التنظيم القانوني والتنظيم الذاتي.

أما الفصل الرابع وهو الفصل التطبيقي الوحيد، فقد خصصناه لعرض الدراسة الميدانية وتحليل ومناقشة نتائجها وإختبار فرضيات الدراسة.

تاسعا: تحديد متغيرات ونموذج الدراسة:

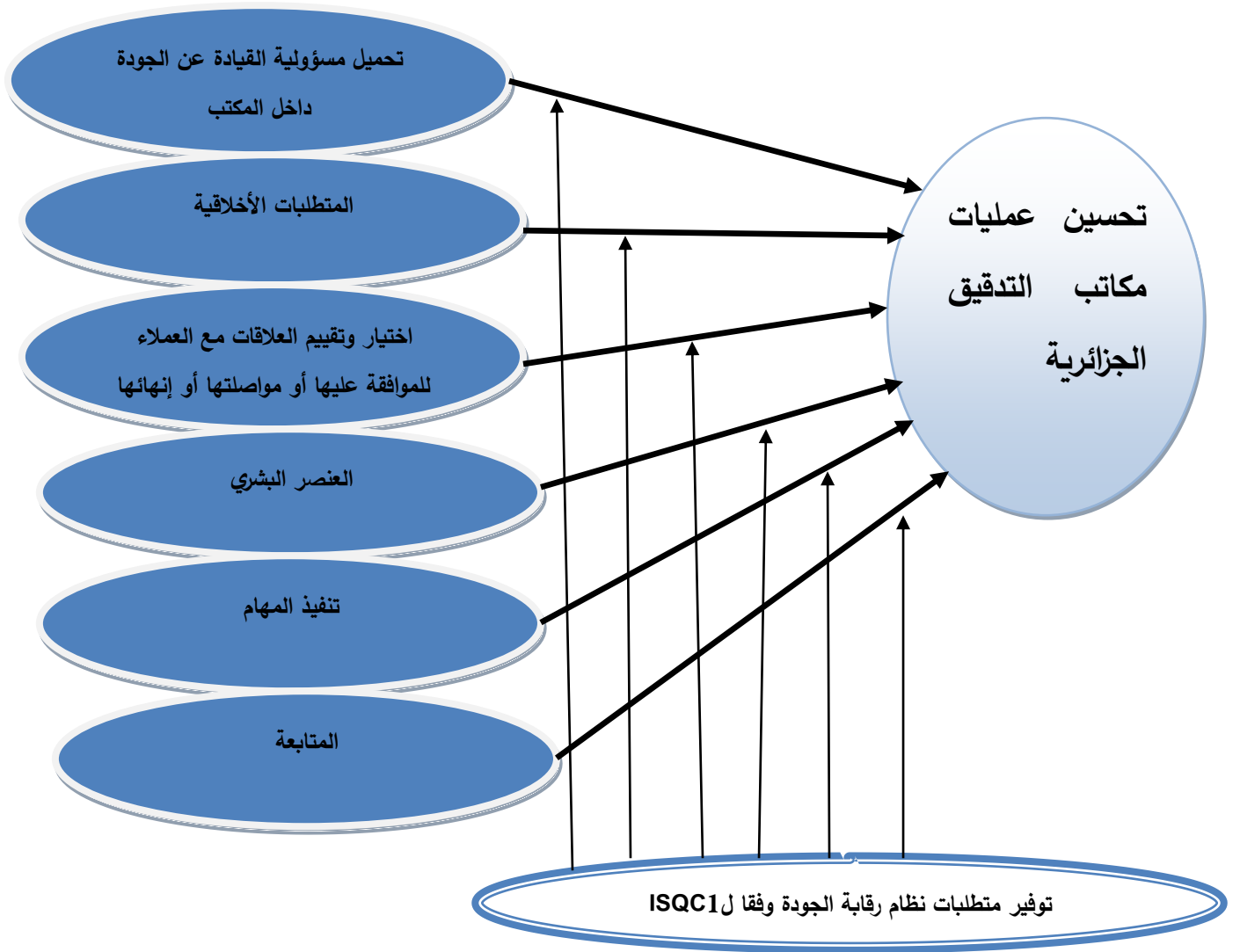
• المتغيرات المستقلة:

أولا: متطلبات أو عناصر نظام رقابة الجودة وفق معيار رقابة الجودة الأول ISQC1 وهي:

1. تحميل مسؤولية القيادة عن الجودة داخل المكتب؛
2. المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة؛
3. اختيار وتقييم العلاقات مع العملاء للموافقة عليها أو مواصلتها؛
4. العنصر البشري؛
5. تنفيذ مهام عملية التدقيق؛
6. المتابعة.

• المتغير التابع: تحسين عمليات مكاتب التدقيق الجزائرية

نموذج الدراسة:



المصدر: من إعداد الباحثة

**الفصل الأول: إطار مفاهيمي حول جودة التدقيق
الخارجي وأنظمة الرقابة عليها**

تمهيد:

توالى سلسلة الانهيارات والفضائح المالية في العالم خاصة بعد حالات الإفلاس في الولايات المتحدة الأمريكية أشهرها شركة أنرون إحدى كبريات شركات الطاقة الأمريكية التي أعلنت إفلاسها سنة 2001 بعد إقرارها بعدة ممارسات وأعمال محاسبية مريبة تمت بالتواطؤ مع مكتب التدقيق آرثر أندرسون، ونظرا للأهمية التي تكتسيها مهنة التدقيق الخارجي في الكشف عن الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية وإعطاء صورة صادقة عن وضعية المؤسسة محل التدقيق أوجب على القائمين بأعمال التدقيق أداء مهام عملية التدقيق بكفاءة والتقرير عن الأخطاء والتلاعبات في القوائم المالية بكل موضوعية واستقلالية. ولقد تطور الطلب على خدمات التدقيق استجابة لما شهدته بيئة الأعمال المعاصرة من تطورات والتي أدت إلى نشوء طلب متزايد على أنواع جديدة من المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات مما استدعى إلى ضرورة تقديم مكاتب التدقيق لخدمات مهنية أخرى.

وقد زاد الاهتمام بموضوع جودة الخدمات المقدمة كما ازدادت المنافسة بين مكاتب التدقيق لتقديم مهام تدقيق عالية الجودة من خلال تبني سياسات وإجراءات الجودة، وأصبحت بذلك جودة التدقيق الخارجي مطلبا أساسيا للعديد من الأطراف ذات المصلحة لما لها من أهمية كبيرة حيث أنها تضفي مزيدا من الثقة والمصداقية على نتيجة أعمال المدققين، فقيام المدقق بمهامه والتقييد بمعايير التدقيق المتعارف عليها والمتطلبات المهنية يمكنه من اكتشاف التحريفات الموجودة في القوائم المالية للمؤسسة والتوصل إلى استنتاجات دقيقة يمكن الاعتماد عليها بما يخدم الأهداف العامة للمدقق والمستفيدين من هذه القوائم المالية، لذلك فقد اهتمت الهيئات المهنية الدولية القائمة على مهنة التدقيق بالرقابة على جودة التدقيق الخارجي وسعت من خلال ذلك إلى وضع نظم وأساليب لرقابة الجودة من أجل تحسين جودة عمليات مكاتب التدقيق وزيادة الثقة في تقرير التدقيق ومصداقية القوائم المالية.

وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى أربع مباحث:

المبحث الأول: طبيعة خدمات مكاتب التدقيق الخارجي**المبحث الثاني: مدخل إلى جودة التدقيق الخارجي****المبحث الثالث: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي****المبحث الرابع: التحول في أنظمة الرقابة على جودة التدقيق الخارجي**

المبحث الأول: طبيعة خدمات مكاتب التدقيق الخارجي

تعد وظيفة التدقيق الأداة الفعالة التي لجأ إليها المساهمون لمراقبة المسيرين في المؤسسة، حيث تعتبر الإدارة هي المسؤولة عن إعداد وعرض القوائم المالية، في حين تأتي مسؤولية المدقق لإضفاء المصداقية على هذه القوائم والتأكد من صحة المعلومات المالية، وقد حققت مهنة التدقيق تطورا ملحوظا وذلك من أجل مواكبة المنافسة في سوق التدقيق ولم يعد يقتصر دور المدقق الخارجي في إضفاء الثقة على القوائم المالية، بل أصبح يقدم العديد من الخدمات لكي يحافظ على بقائه في سوق المهنة ولاكتساب أكبر عدد ممكن من العملاء. وسنحاول في هذا المبحث الإحاطة بدور المدقق الخارجي في ظل التغيرات الاقتصادية بالإضافة إلى تطور الخدمات المقدمة من قبله وتصنيفاتها المعتمدة من قبل المنظمات المهنية.

المطلب الأول: الطلب الاقتصادي على خدمات مكاتب التدقيق

نظرا للتطورات الاقتصادية الحاصلة وظهور شركات المساهمة وتوسع نشاطها أصبحت مراقبة أصحاب الأسهم باعتبارهم ملاكا على الأعمال الموكلة من قبلهم إلى الإدارة، تتطلب وجود شخص خارجي محايد ليوثر ضمانا للأطراف ذات المصلحة حول صحة القوائم المالية للمؤسسة، ومن هنا برزت الحاجة للتدقيق الخارجي كأداة رقابة مهمة على التقارير التي تقدمها الإدارة إلى الملاك، وستتطرق ضمن هذا المطلب للحاجة إلى خدمات التدقيق بالإضافة لدور المدقق الخارجي في إطار نظرية الوكالة والإشارة.

1- العوامل الاقتصادية لنشوء الطلب على خدمات التدقيق الخارجي:

ظهرت الحاجة الملحة إلى التدقيق الخارجي نتيجة لعدة أسباب تجعل من متخذي القرارات يلجئون إلى هذه الوسيلة لاتخاذ القرارات المهمة والتقليل من مخاطر المعلومات، ومن أهم هذه الأسباب نذكر:¹

➤ البعد:

هناك فاصل بين معدي القوائم المالية والمستفيد من المعلومات التي تبرزها هذه القوائم، ما يجعل من التدقيق الخارجي ضرورة، لأن المستخدم غير قادر شخصيا على التحقق والتأكد من مدى صحة القوائم المالية لأسباب منها: عدم تخصص متخذ القرار في التدقيق وعدم قدرته على الحكم على عدالة تمثيل القوائم المالية، وعدم توفر الوقت الكافي لإتاحة الفرصة لمتخذي القرارات جميعهم ليدققوا القوائم المالية، وأيضا عدم إمكانية تواجد هؤلاء المهتمين في المؤسسة ليتابعوا سير نشاطها والحكم على قانونية وصحة عملياتها.

¹ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص ص 40-43.

➤ تحيز معد المعلومات:

قد تتعارض مصالح معد القوائم المالية مع المستفيد منها، فقد ترغب الإدارة في إظهار أن المؤسسة قد حققت ربحاً بشكل يخالف الواقع لتحافظ على سمعتها والمكافآت الممنوحة لها، أو تحافظ على سعر السهم أو تتمكن من الاقتراض للحصول على أموال تسدد فيها التزاماتها وتبعد إفلاساً محتملاً، فتعرض قوائمها المالية على أنها قد حققت أرباحاً، كما قد ترغب في تخفيض الأرباح للتهرب من دفع الضرائب، وأن وجود حوافز لمعد المعلومات لتضليل المجتمع المالي يجعل الحاجة ماسة لوجود مدقق خارجي.

➤ التعقيد:

تعددت عمليات الاندماج والسيطرة كما انتشرت تجارة المشتقات المالية وعمت التجارة الالكترونية إلى حد كبير، وأصبح من الصعب على مستخدمي القوائم المالية استيعاب مدلول هذه المعلومات وفهمها والثقة بالأرباح الناجمة عن تلك العمليات المعقدة وما تنطوي عليه من خطر، مما أدى بمستخدمي هذه المعلومات إلى اللجوء إلى مدقق خارجي يتمتع بالحياد والاستقلال للحصول على ضمانات حول مدى صحة هذه المعلومات التي تقدمها مختلف القوائم المالية، وأصبح كخيار حتمي للحد من خطر هذه المعلومات.

➤ ضخامة حجم العمليات المالية:

أدى اتساع حجم التجارة المحلية والدولية إلى اتساع حجم المؤسسات الاقتصادية وتضخم حجم العمليات المالية، كل هذا جعل الخوف من إمكانية حدوث التلاعب في إعداد القوائم المالية متوقعا، مما أدى إلى ضرورة اللجوء إلى مدقق خارجي ليقدم تأكيدا حول مدى مصداقية هذه القوائم وللمحد من التلاعبات.

➤ مساهمة مكاتب التدقيق بتحمل الخطر:

يتحمل متخذو القرارات خطراً كبيراً ممثلاً بضياع أموالهم كلياً أو جزئياً كالمساهمين الذين يشترون أسهمهم في المؤسسة بناءً على قوائم مالية مضللة مما يؤدي إلى انخفاض سعر هذه الأسهم عند بيان الواقع، أو البنوك التي تقدم قروضا تفقد معظمها إذا أفلست المؤسسة، وعليه لا شك أن الأطراف المتضررة ستلجأ إلى القضاء لمحاولة استرداد بعض حقوقها أو الحصول على تعويضات، لكن إمكانية الاسترداد ضعيفة جداً إذ أن الإدارة التي أفلست المؤسسة في عهدا ليس لديها سمعة تخشى عليها بعد الإفلاس، كما أنها لن تتمكن من دفع تعويضات مهمة للمتضررين بسبب ضعف الإمكانيات الاقتصادية، أما إذا كانت القوائم المالية قد خضعت للتدقيق وعززت بتقرير من مكتب التدقيق، فإن هذا المكتب سيخضع للمساءلة والمقاضاة ويطالب بتحمل مسؤولياته المدنية والجزائية الناتجة عن قيامه بالتدقيق، ما يجعل الأطراف المستفيدة من المعلومات أكثر أماناً خاصة أن مكاتب التدقيق تعتمد على رصيد معنوي كبير من السمعة والشهرة كما أن لديها إمكانيات اقتصادية

تجعلها أقدر على دفع التعويضات، كما أن هذه المكاتب تدفع الكثير من أتعابها مقابل التعويضات التي يتوجب عليها دفعها نتيجة القضايا المرفوعة ضدها أمام المحاكم، ولا شك أن تحمل مهنة التدقيق لهذا الخطر يعزز الطلب عليها ويبرر الأتعاب التي تتقاضاها.

واستنادا للعوامل السابق ذكرها، ونتيجة لتعارض المصالح بين المسيرين والمساهمين، وتخوف المستخدمين من إمكانية التحيز في المعلومات التي تصلهم، يمكن تحديد دور التدقيق الخارجي في إطار نظرية الوكالة وعدم تماثل المعلومات.

2- دور التدقيق الخارجي في إطار نظريتي الوكالة والإشارة:

يعد التدقيق الخارجي آلية من آليات الحوكمة، حيث تتيح وظائف المعلومات والرقابة تنظيم العلاقات بين مختلف أصحاب المصالح في المؤسسة، كما أنه يلعب دورا اقتصاديا في الحد من عدم تناسق المعلومات ليس فقط على حساب المساهمين ولكن أيضا على حساب المستثمرين المحتملين. وبالتالي، إضفاء المصدقية على إشارة المعلومات في الأسواق وضمان كمالها.

1.2. التدقيق الخارجي والحوكمة:

يعتبر التدقيق مهما لإدارة المؤسسة حيث أن اعتماد الإدارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية والرقابة على التدقيق يجعل من عمل المدقق حافزا للقيام بهذه المهام، كما يؤدي تدقيق القوائم المالية إلى توجيه الاستثمار لمثل هذه المؤسسة؛¹

كألية للحوكمة يتمثل الهدف الرئيسي للتدقيق الخارجي في ضمان موثوقية القوائم المالية المنشورة، كما يساهم في الحد من عدم تناسق المعلومات بين المديرين والمساهمين، من خلال ضمان الصورة الصادقة للمعلومات المالية التي يتم عرضها، كما يعد التدقيق عاملا رئيسيا يمكّن مختلف الشركاء من اتخاذ قراراتهم بأنفسهم، حيث يحتاج مختلف مستخدمي القوائم المالية إلى ضمان جودة هذا التدقيق.²

كما يمكن أن يرتبط تطوير التدقيق الخارجي بتطور أساليب حوكمة المؤسسات ولا سيما ممارسات المساءلة فيها، حيث أن الحاجة المتزايدة للمساءلة، وكذلك تطور السوق المالي والتغيير في نموذج حوكمة المؤسسات تساهم في الطلب المتزايد باستمرار على عمليات التدقيق في ظل اقتصاد معقد وعالمي، ومن هذا

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر-الناحية النظرية، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2009، ص19.

² Abdelwahed Omri, Faten Hakim Ghorbel, Fatma Triki Baklouti, Impact de l'audit externe sur la qualité du résultat comptable : cas des entreprises tunisiennes cotées, Revue Gouvernance, Volume 6, Num 2, Ecole d'études politiques, Canada, 2009,p1.

المنظور يساهم التدقيق الخارجي في حل المشكلات والتطورات المتعلقة بالالتزام بتقديم الحسابات وتعزيز الشفافية والمساءلة.¹

2.2. دور التدقيق الخارجي في إطار نظرية الوكالة: (آلية مراقبة)

تعد الوكالة من المواضيع الهامة في ظل العلاقات التعاقدية الناتجة عن الإطار التحليلي لحوكمة المؤسسات، وقد عرف كل من (Jensen et Meckling, 1976) علاقة الوكالة بأنها: "عقد يقوم من خلاله شخص (الأصيل) بتفويض شخص آخر (الوكيل) القيام بمهام معينة لحسابه، ما يسمح لهذا الأخير بتفويض جزء من سلطة اتخاذ القرار نيابة عنه".²

بناء على هذا التعريف، نجد أن فصل الملكية عن الإدارة يتسبب في وجود صراعات في مصالح كل من الأصيل والوكيل حيث يسعى كل طرف إلى تعظيم منفعة الذاتية، ومن أجل تقريب مصالح المديرين من مصالح المساهمين، استدعى ذلك حتمية إيجاد وسيلة رقابة، وكان التدقيق القانوني أهم وسيلة للحد من تضارب المصالح القائم بين المساهمين ومجلس الإدارة، فقد وُضعت هذه الآلية بهدف التحقق من امتثال إجراءات كل طرف.

فوفقاً لمفهوم الوكالة، يتمثل دور المدقق الخارجي باعتباره وكيلاً عن الملاك في حماية مصالحهم من خلال تقديم تأكيد للملاك عن التزام الإدارة بتحقيق أهداف المؤسسة وإضفاء الثقة في التقارير التي تقدمها الإدارة لمساهمي المؤسسة من خلال إبداء الرأي حول صحة القوائم المالية ومدى إتباع المبادئ المحاسبية المعمول بها في إعداد هذه القوائم، باعتبار التدقيق الخارجي آلية مراقبة وتحكم كما تقلل من تكاليف الوكالة.³

3.2. دور التدقيق الخارجي في التقليل من عدم تماثل المعلومات (آلية إشارة في السوق)

يظهر عدم تماثل المعلومات في سوق المال إذا ما تعمدت الإدارة حجب معلومات مهمة عن المستثمرين لاستخدامها في تحقيق عائد غير عادي من الأسهم التي يملكونها،⁴ ولقد وجد ما يعرف بعدم تماثل المعلومات بسبب المشكلة القائمة عن عدم اكتمال المعلومات في نظرية الوكالة، حيث أن الوكلاء لديهم معلومات أكثر

¹David Carassus, Georges Gregorio, **Gouvernance et audit externe légal : une approche historique comparée à travers l'obligation de reddition des comptes**, Neuvièmes journées d'histoire de la comptabilité et du management, 2003, Paris, France, p13.

² Michael C.Jensen , William H. Meckling, **the theory of the firm: managerial behavior , agency costs and ownership structure** , journal of financial economics, North Holland Publishing Company, vol3, n 4, October 1976, p 308.

³ Inés Gaddour, **Contribution à l'étude de la Qualité de l'Audit : Une approche fondée sur le management des équipes et le comportement des auditeurs**, Thèse pour l'obtention de doctoract en Sciences de Gestion, Ecole doctorale de Dauphine, Paris, 21/12/2016, p p 41-42.

⁴ كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص 14.

وأفضل من الموكلين، فالمديرون يمثلون المصادر الأساسية للمعلومات عن وضعية المؤسسة وتوقعاتهم المستقبلية، لذلك بإمكانهم التفرد بالمعلومات قصد تعظيم منافعهم أو تجنب خسائر كبيع الأسهم بأسعار مرتفعة.¹

هنا تأتي الحاجة إلى التدقيق الخارجي وذلك من خلال الدور الرقابي الذي يؤديه في العلاقة بين الطرفين، وتخفيض عدم تماثل المعلومات لحماية مصالح الملاك، وذلك من خلال تقديم تأكيدات معقولة حول مصداقية القوائم المالية المعدة من قبل الإدارة وخلوها من أي أخطاء أو تحريفات جوهرية، حيث أكد (Shapiro, 1987) أن المدقق الخارجي بصفته حارس ثقة (gardien de confiance) ومن المهم وجوده لضمان السير الحسن للسوق المالي، وضمان مصداقية المعلومات التي تم الكشف عنها من خلال القوائم المالية للمؤسسة.²

المطلب الثاني: الخدمات التأكيدية لمكاتب التدقيق الخارجي

إن الخدمات التأكيدية تعتبر خدمات مهنية حديثة وتشتمل أنواع متعددة من الخدمات، ونظرا لحداتها برز الاهتمام بطبيعتها، ومفهومها، ونشأتها، وأنواعها، وكذلك متطلبات الإصدارات المهنية والمعايير الدولية الصادرة بشأنها.

1- مفهوم الخدمات التأكيدية Assurance services

تعتبر الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق لعملائها نوعا من الخدمات الخاضعة لتعليمات رسمية وبعض هذه التعليمات تأتي على شكل تشريعات حكومية، وبعضها الآخر على شكل تعليمات ذاتية.³ فعلى المستوى الدولي اهتمت المنظمات المهنية بإصدار معايير مهنية خاصة بالتأكدات، وقد ظهرت خدمات التأكيد على غرار الخدمات التقليدية لتقدم آراء وتقارير عن جميع المعلومات المالية وغير المالية، وفي عام 1993 تم تشكيل لجنة خاصة لدراسة خدمات التأكيد أطلق عليها لجنة أليوت، كما أصدر مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي

¹ سارة حدة بودريالة، محاولة تحديد العوامل التي تتحكم في جودة المراجعة الخارجية: دراسة ميدانية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم (منشورة)، تخصص علوم التسيير، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، الجزائر، 2013-2014، ص 61.

² Inés Gaddour, op-cit, p 42.

³ أحمد يوسف عريقات، محمد نديم دباغية، أثر التزام شركات تدقيق الحسابات الأردنية بمعايير التدقيق الدولية على خطتها الإستراتيجية والتسويقية، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد 19، العدد 1، غزة، فلسطين، جانفي 2011، ص 1347.

معيار التأكيد الدولي 3000 والموسوم بعنوان: "عمليات التأكيد عدا عن عمليات التدقيق أو الفحص للمعلومات المالية التاريخية"، حيث يتضمن المتطلبات الأساسية والتفصيلية للقيام بعملية التأكيد.¹ حيث أنه في ظل خدمات التأكيد يطبق المدقق الخارجي إجراءات مصممة للتحقق من مصداقية المعلومات والتقارير المتعلقة بالنتائج، ولتقديم خدمة تزيد الثقة في المعلومات، يجب على المدقق المستقل الذي يقدمها أن يعزز الثقة، ليس فقط كمؤدي لخدمة ولكن أيضا في العملية التي يستخدمها المدقق لتقديم الخدمة.² وتنتج هذه الثقة عن مزيج من سمات مهمة عند اختيار مدقق لتقديم الخدمة وتتمثل في³:

- الخبرة في عملية التأكيد والمعرفة بالموضوع المعني،
- جودة واتساق أداء الخدمة؛
- سمعة مؤدي الخدمة (المدقق الخارجي).

وقد عرف مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB) خدمات التأكيد على أنها: "عملية يهدف فيها الممارس إلى الحصول على أدلة مناسبة كافية من أجل التعبير عن نتيجة مصممة لتعزيز درجة ثقة المستخدمين المعنيين بخلاف الطرف المسؤول عن نتيجة تقييم أو قياس الموضوع وفقا لمقاييس محددة".⁴ كما عرفت لجنة خدمات التأكيد التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الخدمات التأكيدية بأنها: "تمثل تلك الخدمات المهنية المستقلة التي تحسن من جودة المعلومات وسياق تلك المعلومات لأغراض إتخاذ القرار".⁵ وبموجب الإطار الدولي لعمليات التأكيد الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين فان هناك عناصر لخدمات التأكيد تتمثل في ما يلي⁶:

✓ وجود علاقة ثلاثية الأطراف: هناك ثلاثة أطراف متدخلة في مهام التأكيد، وهم:

- الطرف المسؤول:

¹ ريم سعدي حسن، محمد عبد الأمير جواد، تعزيز إبلاغ المدقق في ظل معايير التأكيد الدولية وانعكاسهما على تفعيل مصداقية تقارير الاستدامة، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 16، العدد 55، جامعة بغداد، العراق، 2021، ص ص 27-28.

² American Institute of CPAs, **Assurance Services: A White Paper for Providers and Users of Business Information**, published by AICPA Assurance Services Executive Committee, USA, 2013, p05. Available on : https://us.aicpa.org/content/dam/aicpa/interestareas/frc/assuranceadvisoryservices/downloadabledocuments/asec_wp_providers_users_bi.pdf

³ bid.

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**, Volume 2, New York, 2020, p129.

⁵ مزياني نور الدين، **الإطار الدولي للتدقيق المالي**، منشورات نوميديا، قسنطينة، الجزائر، 2021، ص 21.

⁶ الاتحاد الدولي للمحاسبين، **الإطار الدولي لارتباطات التأكيد**، ترجمة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، أكتوبر 2022، ص

هو المسؤول المباشر عن الموضوع محل الارتباط وعن المعلومات الخاصة به، والقائم بالقياس وتقييم للضوابط لقياس وتقييم الموضوع محل الارتباط، بما يؤدي إلى التوصل إلى معلومات الموضوع.

• **الممارس:**

الذي يقوم بتنفيذ الارتباط عن طريق استخدام أساليب ومهارات التأكيد، وهو مصطلح أكثر استخداما واعتمده المرجعية الدولية لمهنة التدقيق لأنه مصطلح أشمل من المدقق الذي عادة ما يقدم خدمات التدقيق والفحص المحدود.

• **المستخدمون المستهدفون:**

هم الأفراد أو مجموعات الأفراد الذين يتوقع المدقق القانوني أنهم سيستخدمون تقرير التأكيد، لاتخاذ قراراتهم على أساس معلومات الموضوع.

✓ **موضوع المهمة:** يجب أن يكون قابل للتحديد ويمكن قياسه بشكل ثابت بناء على مقاييس محددة، ومن الممكن إخضاع المعلومات الخاصة به إلى إجراءات جمع أدلة مناسبة وكافية، ومن الأمثلة على الموضوع المعلومات المالية التاريخية أو المستقبلية، التحليلات، الرقابة الداخلية، الالتزام بالقوانين والأنظمة.

✓ **المقاييس:** هي وسائل قياس أو تقييم موضوع المهمة، وقد تكون هذه المقاييس رسمية مثل المعايير الدولية للتقرير المالي أو المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام؛ وعند إعداد تقرير عن فعالية تشغيل الرقابة الداخلية للمؤسسة، قد يتم الاستناد إلى إطار رقابة داخلية كمرجعية للتقييم؛ وقد تكون المقاييس أقل رسمية مثل النظم أو قواعد السلوك الموضوعية داخليا.

✓ **الأدلة:** يجمع الممارس أدلة كافية ومناسبة لتوفير أساس معقول للتعبير عن استنتاجه في التقرير، لذلك يقوم الممارس بتخطيط وأداء عملية التأكيد في ظل ممارسة الشك المهني، ليحصل على أدلة كافية ومناسبة وتقييمها للتوصل إلى استنتاج تأكيد معقول أو محدود حول معلومات موضوع التأكيد.

✓ **تقرير التأكيد:** يقوم المدقق الخارجي بتكوين استنتاجه على أساس الأدلة المتحصل عليها، ويقدم تقريرا خطيا بمواصفات محددة يحتوي على تعبير واضح عن ذلك الاستنتاج المتوصل إليه بشأن معلومات الموضوع.

2- مستويات التأكيد: صنف الإطار الدولي لمهنة التدقيق التأكيد إلى مستويين هما:¹

➤ **مستوى التأكيد المعقول:** وهو التأكيد الأقل من التأكيد المطلق ولكنه بمستوي عال، ويتعلق بالحصول على الأدلة اللازمة التي تمكن المدقق من التوصل إلى استنتاج إيجابي، أي ليس هناك تحريفات مهمة في ظروف عملية التأكيد المتفق عليها، إن الهدف من التأكيد المعقول هو تخفيف مخاطر عملية التأكيد لمستوى مقبول في ظروف العملية.

➤ **مستوى التأكيد المحدود:** عملية تهدف إلى تقليل مخاطر عملية التأكيد إلى مستوى مقبول في ظروف العملية، ولكن حيث تكون تلك المخاطرة أكبر مما هي في عملية التأكيد المعقول، بوصفه أساسا لشكل سلبي من التعبير عن استنتاج المدقق الخارجي.

3- أنواع الخدمات التأكيدية

تعتبر مهام التأكيد خدمات مهنية مستقلة تؤدي إلى تحسين جودة المعلومات لغايات إتخاذ القرارات، وعندما يقوم المدقق بهذه الخدمات يجب أن يتمتع بالإستقلالية وبذل العناية المهنية المعقولة. وتقسم خدمات التأكيد إلى نوعين من الخدمات: خدمات التصديق والخدمات التأكيدية الأخرى.

1.3. خدمات التصديق:

هي نوع من أنواع الخدمات التأكيدية يقوم من خلالها المدقق الخارجي بإصدار تقرير عن مدى مصداقية التأكيدات المقدمة من قبل الجهة المسؤولة عن قياس أو تقييم الموضوع محل الإرتباط مقارنة بالضوابط، ويوجه الممارس التقرير إلى المستخدمين المستهدفين.² وتشمل مهام التصديق الأنواع التالية:

➤ **تدقيق المعلومات المالية التاريخية:**

في هذه الحالة يعطي المدقق تأكيدا معقولا وليس مطلقا بشكل إيجابي، من خلال تعبير المدقق عن رأيه حول ما إذا كانت القوائم المالية معدة من قبل الإدارة وفقا لإطار التقرير المالي المعمول به، ويعد هذا النوع من الخدمات الأساسية التي تقدمها مكاتب التدقيق.³

¹ IAASB, International Auditing Assurance Standards Board, **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**, International Standard On Assurance Engagements 3000 (REVISED), Volume 2, New York, 2020, p p129-130.

² سلوان نعمت حنا، دور نظم رقابة جودة التدقيق في ازدياد الطلب على خدمات التدقيق -دراسة لآراء عينة من المحاسبين القانونيين ومراقبي الحسابات في مكاتب التدقيق العاملة في إقليم كردستان، مجلة بوليتكنيك للعلوم الإنسانية والاجتماعية،

المجلد 1، العدد2، جامعة أربيل، العراق، 2020، ص 73.

³Messekdji Chafik, **Cours d'Audit Financier (la mission du Commissaire Aux Comptes)**, Houma Editions, Alger, Mars 2019, P21.

ويمكن التمييز بين عدة أنواع من التدقيق، وفي دراستنا سيتم التركيز على التدقيق الخارجي والذي قد يكون إما تدقيق قانوني أو تدقيق تعاقدى حيث يتيح البعد القانوني التمييز بين التدقيق القانوني والتدقيق التعاقدى، إذ تستند شرعية التدقيق إلى حقيقة أن مهنة التدقيق تمارس ضمن إطار قانوني محدد مسبقاً، في الجزائر يطلق عليه مصطلح محافظ حسابات والذي يقوم بالمصادقة على القوائم المالية، من ناحية أخرى، قد تكون هناك رغبة أو طلب تدقيق من قبل شركة خارج أي التزام قانوني لتلبية احتياجات محددة، والذي يصطلح عليه بالتدقيق التعاقدى حيث يتم تحديد مهام هذا التدقيق بموجب عقد بين المدقق والعميل.¹

كما أكد معيار التدقيق الدولي 200 (ISA200) أن الغرض من التدقيق هو تعزيز درجة ثقة المستخدمين في القوائم المالية، ويتم تحقيق ذلك من خلال التعبير عن رأي المدقق الخارجي حول ما إذا كانت القوائم المالية معدة من جميع النواحي وفق الإطار التقرير المالي المنطبق، وحول ما إذا كانت القوائم المالية معروضة بشكل عادل، وإعطاء صورة حقيقية عن هذه القوائم المالية. إن عملية التدقيق التي يتم إجراؤها وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق والمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة تمكن المدقق من تكوين هذا الرأي.²

➤ الفحص المحدود للمعلومات المالية التاريخية:

يكون الهدف منها بيان فيما إذا لم يرد إلى انتباه المدقق بأن المعلومات المالية لا تتفق مع أسس معينة متفق عليها ولم تعد وفق الإطار المحاسبي المعمول به، وهي مهمة أقل مستوى من التدقيق، لمحدودية الإجراءات التي تتضمنها، والتي تكاد تقتصر على الاستفسارات والإجراءات التحليلية، وفي إطار الفحص المحدود يعطي المدقق تأكيد محدود أو سلبي، وعادة ما تتعلق هذه المهمة بالمعلومات المالية المرحلية.³

➤ خدمات التصديق الأخرى:

- تدقيق الرقابة الداخلية الخاصة بالتقارير المالية ويتضمن هذا النوع من خدمات التصديق التقرير عن مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ومثابته، سواء كانت المحاسبية أو الإدارية.
- خدمات التصديق المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات حيث تقدم إدارة منظمات الأعمال تأكيدات مختلفة حول موثوقية وأمن المعلومات الإلكترونية، إذ أن العديد من أعمالها ووظائفها مثل الطلب والدفعات يتم إجراؤها عبر الإنترنت أو مباشرة بين أجهزة الكمبيوتر باستخدام بيانات التبادل الإلكتروني (EDI) كما وتتم مشاركة المعاملات والمعلومات عبر الإنترنت، ويطالب رجال الأعمال بتأكيدات أكبر حول المعلومات والمعاملات. إن

¹ Elisabeth Bertin, Christophe Godwoski, Réda Khelassi, **Manuel Comptabilité et Audit**, Berti Editions, Alger, 2013, P527.

² IAASB, International Auditing Assurance Standards Board, **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**, ISA 200(Overall Objectives Of The Independent Auditor And The Conduct Of An Audit In Accordance With International Standards On Auditing, Volume 1, New York, 2018, p77.

³Messekdji Chafik, **Cours d'Audit Financier (la mission du Commissaire Aux Comptes)**, op-cit, p22.

خدمة إضفاء الثقة في موقع العميل (Web trust) وإضفاء الثقة (Sys trust) في نظام العميل هي من أهم الأمثلة على خدمات التصديق.

توفير تصديق للمصارف المقرضة حول امتثال منظمات الأعمال المقترضة للأحكام المالية للقروض، كما توفر مكاتب التدقيق خدمة التصديق على المعلومات الواردة في القوائم المالية المتوقعة للعميل والتي غالباً ما تستخدم للحصول على التمويل.¹

2.3. الخدمات التأكيدية الأخرى: Other Assurance Services

عبارة عن خدمات تأكيدية مستقلة تؤدي إلى تحسين جودة المعلومات لغايات اتخاذ القرارات، لكنها لا تتضمن إصدار تقرير مكتوب، ولكنها تشابهها في التركيز على تحسين جودة المعلومات لمتخذي القرارات، مع ضرورة مراعاة الاستقلالية في العمل عند تقديم هذه الخدمات على سبيل المثال قيام مكتب التدقيق بتقديم تأكيدات حول استخدام منظمات الأعمال للبيانات الشخصية المقدمة من قبل العملاء²، وسنقدم بعض الأمثلة عن الخدمات التأكيدية الأخرى في الجدول رقم (01-01).

الجدول رقم (01-01): أمثلة عن خدمات تأكيدية أخرى

الرقم	خدمات تأكيدية أخرى	الأنشطة المرتبطة بهذه الخدمات
1	تقييم المخاطر المرتبطة بالاستثمار والمشتقات المالية والرقابة عليها	تقييم عمليات ممارسة وإدارة الاستثمارات من قبل المؤسسة وتحديد مدى فاعليتها
2	تقييم عمل إدارة المبيعات	تقييم عمل رجال البيع فيما يتعلق بقواعد وأصول وإجراءات التعامل الصحيح مع العملاء
3	تقييم مخاطر تجميع وتخزين وتوزيع المعلومات الالكترونية	تقييم المخاطر الأمنية والضوابط ذات الصلة على البيانات الالكترونية، بما في ذلك كفاية النسخ الاحتياطي والتخزين خارج الموقع
4	تقييم المخاطر الناتجة عن الغش والمخالفات والأفعال غير القانونية	تقييم سياسات ونظم ولوائح المؤسسة من حيث فاعليتها من الحد أو اكتشاف الغش والمخالفات
5	خدمة تأكيد الامتثال للسياسات والإجراءات التجارية	دراسة المعاملات بين الشركاء التجاريين للتأكد من أن المعاملات تتفق مع الاتفاقات؛ تحديد المخاطر في الاتفاقات

¹ سلوان نعمت حنا، مرجع سبق ذكره، ص ص 73، 74.

² نفس المرجع السابق، ص 74.

6	خدمة تأكيد الامتثال لاتفاقات الأتعاب الأدبية	تقييم ما إذا كانت الأتعاب الأدبية التي تدفع للفنانين والمؤلفين، وغيرها يتوافق مع الاتفاقات
7	خدمة تأكيد التأهيل للايزو 9000	التصديق على مدى التزام المؤسسة بإتباع معايير مراقبة الجودة الايزو 9000، التي تساعد على التأكيد على أن منتجات المؤسسة ذات جودة عالية
8	مسؤولية المؤسسات بشأن الاستدامة " التدقيق البيئي"	تقييم مدى التزام المؤسسة بالقوانين والمعايير الخاصة بحماية البيئة

المصدر: Alvein A.Arens, Randal J.Elder, Mark S, Beasley, Auditing and Assurance Services, An Integrated Approach, 14 th edition, Pearson, New Jersey, 2012, p11.

المطلب الثالث: الخدمات الغير تأكيدية لمكاتب التدقيق الخارجي

في ظل مخاطر الأعمال التي يواجهها العملاء، شهدت أدوار وخدمات مكاتب التدقيق تطورا ملحوظا خلال العقد الماضي، وظهر مفهوم جديد يتيح لمكاتب وشركات التدقيق تقديم خدمات واستشارات بخلاف خدمات المحاسبة والتدقيق، وسنتطرق ضمن هذا المطلب لمفهوم الخدمات الغير تأكيدية وأنواعها.

1- مفهوم الخدمات الغير تأكيدية Non Assurance Services:

تطورت في الدول المتقدمة قوانين الاقتصاد ونتيجة لسيطرة الخواص ومع زيادة حدة التنافس في سوق خدمات التدقيق، لم تعد الخدمات المهنية التي تقدمها مكاتب التدقيق تقتصر على خدمات تأكيد القوائم المالية بل امتد نطاق هذه الخدمات ليشمل خدمات أخرى مثل الخدمات الغير تأكيدية¹. وتعرف على أنها الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي ويقدم تقريرا عنها لكنه لا يتعلق بتأكيدات يقدمها طرف آخر، وبالتالي فالمدقق لا يعطي تأكيدا عن مصداقية تلك المعلومات، ويشترط لتأديتها أن تكون له الكفاءة والخبرة المطلوبتين لتقديمها، مع مراعاة قواعد السلوك المهني، مع الإشارة إلى أن الخدمات غير التأكيدية لا تتطلب توفر الإستقلالية لممارستها، خلافا للخدمات التأكيدية².

¹ فوزية حامد الجفري، حسام عبد المحسن العنقري، اتجاه مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية: تحليل ميداني مستند إلى مقتضيات نظرية الوكالة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، المجلد 21، العدد 2، المملكة العربية السعودية، 2007، ص 221.

² خالد وليد جبير، دور مكاتب التدقيق الأردنية في تقديم الخدمات الاستشارية وأثرها في السلوك المهني للمدقق -دراسة ميدانية، مذكرة ماجستير في تخصص المحاسبة (منشورة)، جامعة الزرقاء، الأردن، 2014، ص 20.

أما مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي فقد عرف الخدمات المغايرة لخدمات التأكيد بأنها: "الخدمات الاستشارية التي فرضت نفسها على مدققي الحسابات الخارجيين، باعتبارهم يتعايشون مع المؤسسة ويتعرفون على مشاكلها وأهدافها ومن خلال هذا التعايش يكتسبون خبرة ودراية واسعة حول المؤسسة".

لقد تعددت مفاهيم الخدمات الاستشارية للإدارة، إلا أن أشهرها ما جاء به مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بأنها: "الاستشارات المهنية التي تهدف أساساً إلى بوصفها تحسين كفاءة وفعالية استخدام العميل للطاقت والموارد المتاحة له، ومما يحقق أهداف التنظيم".¹

2- أنواع الخدمات الغير تأكيدية: تشمل الخدمات غير التأكيدية:

➤ الإجراءات المتفق عليها المتعلقة بالبيانات المالية:

أي قيام المدقق بإجراءات متفق عليها مع الجهة المُكلفة، تتعلق ببعض مكونات البيانات المالية أو بقائمة مالية أو إجراءات تتعلق بالبيانات المالية ككل، مثل الإتفاق على إجراءات تتعلق بالعملاء أو الموردين، أو قائمة الدخل، أو بكافة البيانات المالية. في هذه الحالة يبين المدقق في تقريره كل إجراء قام به ونتيجة ذلك الإجراء دون أن يعطي رأياً في البيانات المالية ككل أو في الجزء الذي تتعلق به هذه الإجراءات.

➤ تحضير البيانات المالية:

تعني عملية التحضير قيام المدقق بإعداد البيانات المالية للعميل (مسك المحاسبة) دون إبداء الرأي المهني فيها، وعلى المدقق إذا قبل القيام بهذه الخدمة كخدمة منفصلة أن يراعى جميع قواعد السلوك المهني باستثناء الاستقلالية، وتشكل المداخل الناتجة عن تقديم هذه الخدمات نصيباً معتبراً في إجمالي مداخل الكثير من مكاتب التدقيق خاصة المكاتب الدولية (Big4)؛²

➤ خدمات الاستشارات الإدارية:

أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) قائمة معايير الخدمات الاستشارية SSCS No1 وقد كانت تعرف بالخدمات الاستشارية الإدارية أو الخدمات الاستشارية للأعمال أو الخدمات الإدارية. وتعرف الاستشارة الإدارية بأنها خدمة مقدمة من شخص أو عدة أشخاص مؤهلين ومستقلين لتحديد والبحث عن المشكلات المتعلقة بالسياسة العامة والتنظيم والإجراءات والأساليب ووضع التوصيات المناسبة في تنفيذ

¹ صلاح ربيعة، الخدمات الاستشارية الإدارية وتأثيرها على استقلالية المدقق، دراسات اقتصادية، العدد 27، 2017، ص 71.

² نور الدين مزياني، مرجع سبق ذكره، ص 30.

التوصيات.¹ وقد أنشأ مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي لجنة أسماها لجنة الخدمات الاستشارية الإدارية Management Advisory Services Executive Committee لتوفير الدعم الفني وإرشاد القائمين بتلك الخدمات. وتتعلق هذه الخدمات بالمجالات التالية:²

- نصح الإدارة وتقديم المشورة لها بخصوص تحليل وتخطيط وتنظيم وتنفيذ ورقابة الوظائف المختلفة بالتنظيم؛
- القيام ببعض الدراسات الخاصة مثل دراسة نظام الرقابة المحاسبية والإدارية الداخلية وإعداد التوصيات واقتراح الخطط والبرامج وتقديم المساعدة الفنية لتنفيذها؛
- تقييم التطوير المقترح للسياسات والإجراءات والنظم والطرق والعلاقات التنظيمية؛
- تقديم الأفكار والمفاهيم وطرق الإدارة الجدية للعميل.

➤ الخدمات الضريبية:

وهي الخدمات في مجال الضريبة مثل التخطيط الضريبي أو إعداد الإقرارات الضريبية، بالإضافة إلى إعداد الدراسات عن الوضع الضريبي عند اندماج الشركات، حيث يعد القانون الضريبي معقداً ويحتاج إلى مختصين لتحقيق الاستفادة من تقليل ما يدفعه المكلف من ضرائب وتوجيه العمليات لغرض الاستفادة من المزايا الضريبية.³

كما تعد الخدمات الضريبية جانباً هاماً من إجمالي الخدمات التي تقدمها مكاتب وشركات التدقيق، لكونها على علاقة مباشرة بالبيانات المالية، وهناك بعض المكاتب والمدققين القانونيين الذين تخصصوا في هذه الخدمة لدرجة أنها أصبحت تشمل الجزء الأكبر من مجموعة ما يقدمونه من خدمات، ونظراً لأهمية هذا النوع من الخدمات فقد أنشأ المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين لجنة خاصة بمسؤوليات وممارسة الخدمات الضريبية committee on Responsibilities and Tax Practice والتي صدر عنها إيضاحات تعرف وتحدد مسؤوليات المدقق الخارجي عند ممارسة مثل هذا النوع من الخدمات.⁴

¹ سمير طه ياسين، فيحاء عبد الخالق البكوع، دراسة تعريفية بخدمات التأكيد التي يقدمها مراقب الحسابات المستقل، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 4، العدد 2، جامعة كركوك، العراق، 2014، ص 195.

² أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة وخدمات التأكيد بعد قانون Sarbanes Oxley، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2009، ص 42.

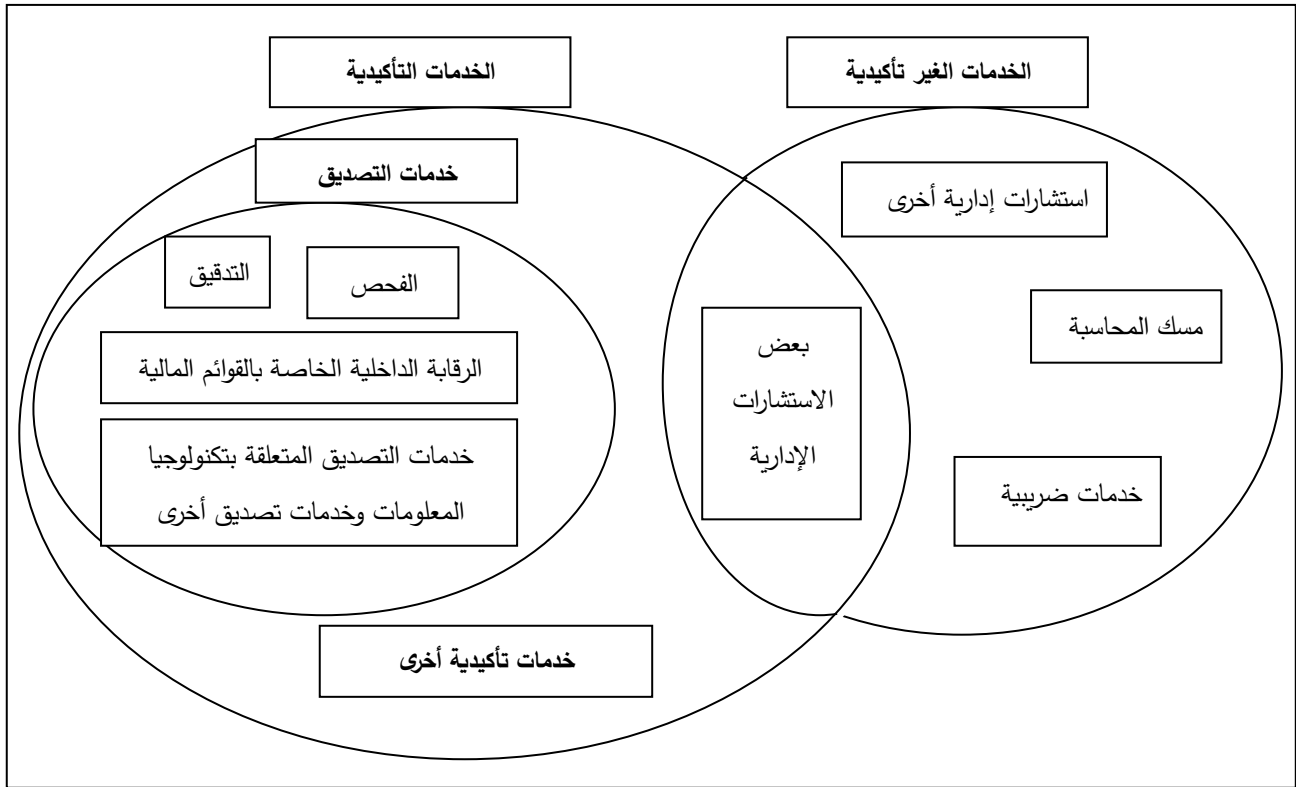
³ سمير طه ياسين، فيحاء عبد الخالق البكوع، مرجع سبق ذكره، ص 196.

⁴ أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 41.

3-العلاقة بين خدمات التأكيد، التصديق، والخدمات الغير تأكيدية

يمكننا إيضاح العلاقة القائمة بين مختلف الخدمات المقدمة من قبل مكاتب التدقيق في الشكل رقم (01-01):

الشكل رقم (01-01): العلاقة بين خدمات التأكيد، التصديق، والخدمات الغير تأكيدية



المصدر: Alvein A.Arens, Randal J.Elder, Mark S, Beasley, op-cit, p12.

من خلال الشكل رقم (01-01) نلاحظ بأن الخدمات التأكيدية تعد الأوسع وتشتمل على خدمات فرعية وهي خدمات التصديق، والتي تحتوي بدورها على خدمات فرعية أخرى متمثلة في تدقيق القوائم المالية، والفحص المحدود، فضلا عن خدمات تأكيدية أخرى، أما بالنسبة لخدمات مسك المحاسبة والخدمات الضريبية وخدمات الاستشارات الإدارية فهي تقع خارج نطاق خدمات التأكيد (الخدمات الغير تأكيدية)، على الرغم من وجود بعض مجالات التداخل المشتركة بين الخدمات الاستشارية والتأكيد، حيث أن الهدف الأساسي من خدمات التأكيد هو تحسين جودة المعلومات، بينما الغرض من خدمات الاستشارات الإدارية هو إعطاء توصيات للإدارة.

المبحث الثاني: مدخل إلى جودة التدقيق الخارجي

تعتبر جودة التدقيق من أهم المفاهيم التي برزت لتحسين مهنة التدقيق الخارجي، حيث أنها نقلتها من كونها عملية رقابية إلى عملية يجب أن تتم بكل دقة وإتقان وأن تستوفي كل المتطلبات والشروط الضرورية مع وجود عوامل متداخلة تهدف إلى تحقيقها لضمان النوعية على أعمال التدقيق وتحسين جودة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية وخلوها من الأخطاء والتحريفات الجوهرية.

المطلب الأول: تطور مفهوم جودة التدقيق الخارجي

في إطار تقديم تعريف محدد لجودة التدقيق الخارجي، تباينت اتجاهات الباحثين والعديد من الدراسات المقدمة ولم يتم الاتفاق على مفهوم في ظل تعدد التوجهات والآراء، وقد قمنا ضمن هذا المطلب بتقديم العديد من وجهات النظر وتحليل اتجاهات الباحثين حول مفهوم جودة التدقيق الخارجي والوقوف على أسباب صعوبة تحديد مفهوم لجودة التدقيق.

1- مفهوم جودة التدقيق الخارجي

لقد لاقى موضوع جودة التدقيق اهتماما كبيرا من قبل الباحثين، وبالرغم من أهمية تحديد مفهوم دقيق وواضح لجودة التدقيق إلا أنه لم يتفق الباحثون على مفهوم محدد وشامل ويرجع ذلك لوجهات النظر المتباينة والمختلفة، وقد حاولت العديد من الدراسات والأبحاث وكذلك المنظمات المهنية إيجاد مفهوم لجودة التدقيق وسيتم توضيح ذلك كما يلي:

1.1. المفهوم التقليدي لجودة التدقيق: تعتبر DE ANGELO من الأوائل الذين قاموا بدراسة ومحاولة تحديد مفهوم لجودة التدقيق وذلك في سنة 1981، حيث عرفت جودة التدقيق بأنها: "تقدير السوق لاحتمالية قيام المدقق باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل والقيام بتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره في نهاية عملية التدقيق".¹

ويتضح من خلال التعريف أن تحقيق جودة التدقيق يعتمد على توفر شرطين أساسيين هما:

➤ **كفاءة المدقق ومدى قدرته على اكتشاف المخالفات:** تعد الكفاءة شرطا مهما لممارسة مهنة التدقيق، ويقصد بالكفاءة المهنية Professional Competence للمدقق: "المعرفة الكافية والمتخصصة في مجالات المحاسبة والتدقيق، والمهارة في تطبيق تلك المعرفة في الحالات والظروف المختلفة وكذلك السلوك الذي

¹ Linda Elizabeth De Angelo, op-cit, P186.

يكتسبه المدقق من التعليم والتدريب الكافي مثل الاستقلالية¹،¹ حيث تعتبر كفاءة المدقق كضمان لقدرته على اكتشاف المخالفات والأخطاء عبر امتلاكه للمعرفة الكافية، التدريب والتأهيل والخبرة للقيام بأعمال التدقيق، وبما أن مهام التدقيق تتم من قبل مكاتب وشركات التدقيق والتي تتكون من عدة أفراد أو مجموعات من الأفراد فلا يمكن أن يتمتع جميع هؤلاء الأفراد داخل مكاتب التدقيق بالكفاءة والتخصص المهني وبالتالي، فإن المعرفة الدقيقة بكفاءة كل فرد ستجعل من الممكن تشكيل فريق يتكيف مع نوعية أعمال التدقيق وفقاً للمعرفة المطلوبة لحل مشكلات معينة. لذا يجب النظر لمفهوم الكفاءة حسب ثلاثة مستويات وهي:²

- كفاءة المدقق كفرد؛
 - كفاءة مكتب التدقيق؛
 - كفاءة فريق التدقيق المتدخل الذي يمارس عملية التدقيق؛
- **استقلالية المدقق:** يتم تعريف استقلالية المدقق من خلال مفهوم التعارض في المصالح أو حتى من خلال الجمع بين التدقيق القانوني والمهام الاستشارية،³ إذ يعتبر الاستقلال عنصر مهم لتحقيق جودة التدقيق، لأنه يضمن أن الأعمال والاستنتاجات التي يتوصل لها المدقق لا تحكمها الذاتية في إبداء الرأي أو التلاعب أو السهو بعد التواطؤ مع أحد الأطراف داخل الشركة. ووفقاً لما جاء به Mautz و Sharaf فإن استقلال المدقق يتحقق وفق ثلاثة مستويات هي:⁴
- **الاستقلالية في برمجة أعمال التدقيق "استقلالية البرمجة" programming independence:** بمعنى أنه يجب على المدقق أن يقرر بمفرده برنامج التدقيق الذي سيتم إعداده ودون تلقي تعليمات من الآخرين؛
- **استقلالية التحقيق investigative independence:** يتطلب توفر الحرية التامة لجمع وتقييم البيانات التي يعتبرها المدقق مهمة بدون أي تدخل أو تلاعب من قبل جهات فاعلة أخرى؛

¹ يوسف محمود جربوع، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق هذه الفجوة، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد 12، العدد 2، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2004، ص 378.

² Makram Chemingui, Benoit Pigé, la Qualité De l'Audit Analyse Critique Et Proposition D'Une Approche D'Evaluation Axée Sur La Nature Des Travaux D'Audit Réalisés, Congrès des Normes Et Mondialisation, Université de Franche-Comté, Besançon, France, 2004, p p 4-5.

³ Serge Valant Gandja, Zahir Yanat, Audit Légal et Perception De La Qualité Des Travaux Dans Une Economie En Développement, revue Recherche En Sciences De Gestion-Management Science, N112, France, 2016, p83.

⁴ Makram Chemingui, Benoit Pigé, op-cit, P5.

➤ الاستقلالية في إعداد التقرير **reporting independence** : أي حرية إبلاغ نتائج عمل المدقق و إبداء رأيه المهني.

من وجهة نظر De Angelo تشير جودة الاكتشاف (detection quality) إلى مفهوم كفاءة المدقق على سبيل المثال، قدرته على اكتشاف الخطأ وأما جودة الإبلاغ أو التقرير (revealing quality) فتشير لمفهوم استقلالية المدقق، أي قدرته للتقرير عن الخطأ المكتشف¹.

ويتفق كل من (Citron and Taffler, 1992) مع تعريف DE ANGELO على أن تقرير التدقيق يكون ذو جودة إذا كان نتيجة لعملية التدقيق التي تمت بكل كفاءة فنية واستقلالية².

ويعتبر (1988, FLINT) أن تعدد مهام التدقيق والوضع التنافسي الشديد للغاية السائد في ميدان التدقيق، يمكن أن يشجع ويدفع المدققين لتخفيض مستوى استقلالهم الحقيقي، ونظرا لهذه العوامل فاستقلال المدقق سيعتمد في نهاية المطاف على مستوى نزاهته والتي تواجه الضغوط التي يفرضها العملاء والأطراف ذات العلاقة³.

وقد أظهرت العديد من الدراسات أن الخاصيتين الرئيسيتين لجودة التدقيق الكفاءة والاستقلالية تخضعان في الواقع لضغوط شديدة، وخاصة بعد الفضائح المالية الأخيرة وإفلاس شركة آرثر أندرسن وبينت هذه الدراسات عدم كفاية هذان المفهومين لتوضيح جودة التدقيق.

2.1. المفهوم العام لجودة التدقيق: ويتحدد من خلال وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية، ويعبر عن خصائص الرأي المهني للمدقق، والذي يحقق إشباعا لاحتياجاتهم في حدود القيود العملية والاقتصادية لبيئة التدقيق⁴، ومن بين التعاريف التي تناولت جودة التدقيق وفقا لهذا الاتجاه ما يلي:

عرف (1988, Palmrose) جودة التدقيق على أنها "احتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء والمخالفات الجوهرية، أي درجة الثقة التي يقدمها المدقق لمستخدمي القوائم المالية"¹. وقد اعتمد هذا التعريف على نتائج عملية التدقيق والتي تتمثل في قوائم مالية يمكن الاعتماد عليها لتعكس جودة عملية التدقيق.

¹ Géraldine Hottegindre, Cédric Lesage, **Un Mauvais Auditeur : Un Manque D'Indépendance Et/Ou De Compétence ? Etude Exploratoire Des Motifs De Condamnation Des Commissaires Aux Comptes Sur Le Marché De L'Audit En France**, Association Francophone De Comptabilité, Comptabilité-Contrôle- Audit-Tome15, Volume2, Paris, Décembre2009, p90.

² Hassan Lahbari, **La Qualité De L'Audit Externe Et La Notion De Significativité: Étude Exploratoire**, "La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, Strasbourg , France ,2009, p3.

³ RiadhManita, Makram Chemangui, **Les Approches D'évaluation Et Les Indicateurs De Mésure De La Qualité D'Audit: Une Revue Critique**, Comptabilité Et Environnement, France, May 2007, p4.

⁴ إيمان حسين الشاطري، حسام عبد المحسن العنقري، **انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وأثاره على جودة الأداء المهني دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية**، مجلة الاقتصاد والإدارة، المجلد 20، العدد 1، جامعة الملك عبد

كما تشير جودة التدقيق إلى "مدى قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية والإفصاح عنها، بالإضافة إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وحملة الأسهم، وبالتالي حماية مصالح المساهمين في ظل انفصال الملكية عن الإدارة".²

وحسب (Lee et All, 1999) فان جودة التدقيق تعني: "احتمال ألا يصدر المدقق تقريراً نظيفاً في قوائم مالية بها أخطاء جوهرية".³

3.1. المفهوم التشغيلي لجودة التدقيق: ويتحدد من خلال وجهة نظر المدققين فيما يتعلق بأداء مهمة التدقيق من حيث درجة الالتزام بالمعايير المهنية، ومدى الالتزام بالخطط والبرامج والموازنات الموضوعية، ودرجة اكتشاف الأخطاء والمخالفات التي توجد في القوائم المالية والتقرير عنها،⁴ ومن بين التعاريف التي حاولت وضع مفهوم لجودة التدقيق وفقاً لهذا الاتجاه ما يلي:

عرفت جودة التدقيق بأنها: "التأكد في تحقيق الأداء المنشود وفق معايير التدقيق، والتأكد من الالتزام بالسياسات والإجراءات المحددة الموضوعية، التي تؤدي إلى تحقيق المهمات المطلوبة من التدقيق". حيث أن جودة التدقيق تتمثل في الجهد المحاسبي الرقابي المبذول، بهدف التأكد من مطابقة الإجراءات المحاسبية لمعايير التدقيق الموضوعية سلفاً.⁵

عرف Knechel جودة التدقيق على أنها: "عندما يتم تنفيذ عملية تدقيق جيدة التصميم من قبل مدققين مدربين ومؤهلين بشكل مناسب يفهمون حالة عدم اليقين في التدقيق ويتكيفون بشكل مناسب مع ظروف العميل".⁶

كما عرفت أيضاً وفقاً لهذا التوجه على أنها: "مدى إتباع المدققين للأساليب والإجراءات المحاسبية التي تتفق مع متطلبات المعايير المهنية المتعارف عليها ومتطلبات معايير الرقابة على جودة أداء عملية التدقيق".¹

¹Li Dang, **Assessing Actual Audit Quality**, A thesis of doctor philosophy, Drexel University, Pennsylvania, Les Etats-Unis, May 2004, p15.

²سمير كامل محمد عيسى، **أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 45، العدد 3، جامعة الإسكندرية، مصر، 2008، ص 6.

³طارق تليلي، هوارى سويسى، **محددات جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر -دراسة ميدانية**، مجلة الباحث، العدد 1، جامعة قاصدي مرباح -ورقلة، 2019، ص 374.

⁴ايمان حسين الشاطري، حسام عبد المحسن العنقري، مرجع سبق ذكره، ص 107.

⁵أحمد زهير محمد مرعي، **التدقيق الإلكتروني وأثره على جودة التدقيق لدى مكاتب وشركات التدقيق العاملة في الأردن -دراسة ميدانية**، مذكرة ماجستير تخصص المحاسبة (منشورة)، كلية الدراسات العليا، جامعة الزرقاء، الأردن، 2015، ص 23-24.

⁶W. Robert Knechel Et All, **Audit Quality : Insights from the Academic Literature**, A Journal of Practice and Theory, vol32, Supplement I, USA, 2013, P407.

وفي إطار العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية للجهة المدققة وجودة التدقيق، فقد تم تعريفها على أنها قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف نقاط الضعف في هذا النظام، وتقديم التوصيات من أجل معالجتها أو الحد منها، وإمكانية تحقيق أقصى منفعة ممكنة للمؤسسة محل التدقيق.²

وبخصوص الباحثين الذين ربطوا جودة التدقيق بتحقيق أهداف كافة الأطراف المعنية بعملية التدقيق، فقدم أحد الباحثين (أبو العزم، 2000) مفهوم جودة التدقيق بطريقة توضح التكامل بين المفهوم العام وبين المفهوم التشغيلي لجودة التدقيق حيث أوضح بأنه تكون نقطة البداية في تحديد احتياجات مستخدمي القوائم المالية على أن تقوم المهنة بمحاولة ترجمة هذه الاحتياجات إلى معايير قابلة للتنفيذ، ثم تأتي الخطوة التالية وهي الالتزام بالمعايير المهنية عند تنفيذ عملية التدقيق وذلك من خلال التخطيط الجيد ووضع البرامج والموازنات والإشراف على تنفيذها والالتزام فريق التدقيق بالتقيد بها.³

في نفس السياق أيضا يرى Sutton Lampe أن مفهوم جودة التدقيق هو مفهوم ذو أوجه متعددة وهو محل اهتمام كل المشاركين في بيئة التدقيق، بينما نظرت جهة أخرى لجودة التدقيق من منظور تدنية خطر التدقيق إلى مستوى مقبول فقد عرفها Knapp على أنها: "تدنية المدقق لخطر الاكتشاف والذي يؤدي إلى تدنية خطر التدقيق النهائي وأن المدققين سوف يقومون بالإفصاح عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية".⁴ كما يميز الباحثون بين جودة التدقيق المدركة (Perceived audit) والتي تعبر عن تصورات مستخدمي القوائم المالية، أما جودة التدقيق الفعلية (Actual audit) فتشير إلى قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء المحاسبية والإبلاغ عنها.⁵

¹ بن عيسى عبد الرحمان، تحليل أثر الخصائص الشخصية لمراجع الحسابات على جودة عملية المراجعة "دراسة مقارنة من منظور المعايير الدولية وحالة الجزائر"، مجلة الأبحاث الاقتصادية، العدد 14، جامعة البليدة، الجزائر، 2016، ص 188-189.

² مسامح مختار، لقويرة سمير، مساهمة التخصص المهني للمدقق الخارجي في تحسين جودة التدقيق "دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين في ولاية بسكرة"، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 12، باتنة، جوان 2017، ص 448.

³ أحمد برير، جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات "حالة الجزائر"، مذكرة ماجستير (منشورة)، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، الجزائر، 2014، ص 5.

⁴ طالب حسين سهام، عبد الناصر رواجي، العوامل السلوكية والتقنية التي ترفع من جودة عمل المدقق الخارجي، دراسة ميدانية لمجموعة من المدققين الخارجيين لولايات الشرق، مجلة العلوم الانسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 46، مارس 2017، ص 300.

⁵Li Dang, op- cit, p2.

4.1. مفهوم جودة التدقيق من وجهة نظر المنظمات والهيئات المهنية:

كان الاهتمام بمفهوم جودة التدقيق لدى الهيئات المهنية التي تحكم الممارسة المهنية للتدقيق الخارجي، حيث بينت نشرة معايير التدقيق (SAS4) الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في 1974م، والتي وضحت بأن جودة التدقيق تكون من خلال الالتزام بمعايير التدقيق، واعتماد معايير وآليات مرتبطة برقابة الجودة في مكاتب التدقيق والخدمات التي تقدمها، واعتماد نظام لرقابة الجودة على أعمال التدقيق.¹

عرف مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة في الولايات المتحدة (PCAOB) جودة التدقيق على أنها: "تلبية احتياجات المستثمرين لإجراء عمليات تدقيق مستقلة وموثوقة وتفعيل التواصل مع لجنة التدقيق بشأن:

- البيانات المالية، بما في ذلك الإفصاحات ذات الصلة.
- التأكيد على الرقابة الداخلية.
- تحذيرات بشأن استمرارية الاستغلال".²

نلاحظ أن التعريف يركز على المخرجات والنتائج، بدلا من المعالجة أو المدخلات، وقد تم تضمين الاتصال مع لجنة التدقيق في التعريف على الرغم من أنها ليست من بين المستثمرين أو المقرضين أو أي دائنين آخرين، ذلك أن لجان المراجعة تعزز مصالح المستثمرين من خلال الإشراف على المدققين الخارجيين، كما أن المناقشات مع لجان التدقيق مهمة لضمان جودة التدقيق.

كما عرف مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) جودة التدقيق على أنها: "تتحقق جودة التدقيق عندما يمكن الاعتماد على رأي المدقق في البيانات المالية لأنه كان يستند إلى أدلة تدقيق كافية ومناسبة حصل عليها فريق التدقيق والذي:

- عرض القيم والأخلاق والمواقف المناسبة؛
- كان لديه المعرفة والخبرة الكافية والوقت الكافي المخصص لأداء أعمال التدقيق؛
- تطبيق عملية تدقيق صارمة وإجراءات مراقبة الجودة؛
- تقديم تقارير قيمة وفي الوقت المناسب؛

¹ فاتح سردوك، تطوير مهنة مراجعة الحسابات في مواجهة المشاكل المعاصرة دراسة حالة - واقع وآفاق مراجعة الحسابات في

الجزائر، أطروحة دكتوراه علوم، تخصص: علوم اقتصادية (منشورة)، جامعة محمد خيضر - بسكرة، 2014-2015، ص174.

²Public Company Accounting Oversight Board, Standing Advisory Group Discussion- Audit Quality Indicators, Washington, D.C, May 15-16, 2013. Available on :

https://pcaobus.org/news/events/documents/05152013_sagmeeting/audit_quality_indicators.pdf in 24/06/2020 at 21:30

- تفاعل بشكل مناسب مع أصحاب المصالح المختلفين".¹
- كما عرف مكتب المحاسبة العامة للولايات المتحدة (GAO) جودة التدقيق على أنها: "قيام المدقق بعمليات التدقيق وفقا لمعايير التدقيق المقبولة عموما من أجل توفير تأكيد معقول بأن البيانات المالية المدققة والمعلومات ذات الصلة يتم تقديمها وفقا للمعايير المعمول بها ولا تحتوي على أي مخالفات إما بسبب أخطاء أو غش".²
- كما قدم المحاسبون القانونيون المعتمدون في كندا تعريفا لجودة التدقيق على أنها: "تشمل جودة خدمات التدقيق الخارجي تدقيقا صارما مع درجة مناسبة من الشك المهني، يتم إجراؤه وفقا للمعايير المعمول بها وقد تشمل العناصر الأساسية الأخرى كالمعرفة المتخصصة في الصناعة، وطبيعة ومدى الأفكار والملاحظات القيمة الناشئة عن عمليات التدقيق، والقدرة على تنسيق الخدمات بشكل فعال".³
- ويتضح من خلال التعاريف السابقة بأن مفهوم جودة التدقيق يتمحور حول المحددات التالية:
- صعوبة تحديد تعريف موحد لجودة التدقيق الخارجي نظرا لاختلاف وجهات نظر الباحثين والمهنيين من جهة، وتعدد الأطراف المهتمة بالتدقيق الخارجي من جهة أخرى؛
- مدى قدرة المدقق على اكتشاف التحريفات والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية للعميل؛
- مدى التزام المدقق وفريق التدقيق بالمعايير المتعارف عليها والإصدارات المهنية؛
- إضفاء الثقة على القوائم المالية مما يتيح لمستخدميها باتخاذ القرارات المناسبة؛
- توفر الاستقلالية والكفاءة عند القيام بأعمال التدقيق من حيث جمع الأدلة والقيام بجمع الاختبارات اللازمة؛
- التقرير والإفصاح عن الأخطاء والتحريفات في القوائم المالية؛
- مدى قدرة المدقق على اكتشاف نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية للعميل وتقديم الاقتراحات والتوصيات لمعالجتها وتحسينها؛
- أن يلبي التدقيق احتياجات ورغبات مستخدمي القوائم المالية.

¹International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), **A Framework for Audit Quality**, May 15, 2013. Available on : <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/A%20Framework%20for%20Audit%20Quality.pdf> in 25/06/2020 at 22 :34.

² GAO United States General Accounting Office, **required study on the potential effects of mandatory audit firm Rotation**, report to the senate committee on banking, housing, and urban affairs and the house committee on financial services, Washington, USA, november 2003, P13. Available on : <https://www.govinfo.gov/content/pkg/GAOREPORTS-GAO-04-216/pdf/GAOREPORTS-GAO-04-216.pdf> in 27/06/2020 at 00 :32

³KPMG, **Audit Point Of View : What Is Audit Quality ?**, 2016, p1.available on : <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/ca/pdf/2016/08/ca-what-is-audit-quality.pdf> in 27/06/2020 at 01:21.

ومن خلال التعاريف السابقة والتي توضح جودة التدقيق عبر عدة آراء وتوجهات ودراسات للباحثين والأكاديميين والمنظمات المهنية، فيمكن تقديم تعريف لجودة التدقيق على أنها: أداء عملية التدقيق بكفاءة وفعالية وفقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها والقواعد والسلوكيات الأخلاقية للمهنة، والسعي للإفصاح التام وبكل استقلالية عن الأخطاء والمخالفات الجوهرية المكتشفة في القوائم المالية للعميل محل التدقيق مما يسمح بتلبية احتياجات ورغبات مستخدمي القوائم المالية.

2- أسباب صعوبة تحديد مفهوم لجودة التدقيق

مما سبق يتبين أن إيجاد مفهوم واضح ومحدد لجودة التدقيق يعد من الأمور الصعبة وذلك راجع لاختلاف طبيعة كل مفهوم والهدف منه، ومن بين أهم هذه الأسباب نذكر ما يلي:¹

- إن المنتجات الخدمية على خلاف السلع المادية لا يمكن اختبارها مقدماً، كما أن هناك صعوبة في قياس جودة التدقيق بعد إتمام عملية التدقيق لعدم وجود مقاييس محددة لها، بالإضافة إلى عدم توافر الخبرة لدى المستفيدين من هذه الخدمة لتقييم وقياس مدى جودة الأعمال التدقيقية؛
- عجز المدخل التقليدي لمفهوم جودة التدقيق الذي يعتمد على مفهومين محددين ألا وهما الكفاءة والاستقلالية عن تقييم كفاية وملائمة مهام وأعمال التدقيق التي تم اعتمادها؛
- تتخذ كل جهة من الجهات المهتمة بعملية التدقيق، نظرة مختلفة لمفهوم جودة التدقيق بحيث أن هناك العديد من حالات التمايز في تحديد مفهوم وخصائص جودة التدقيق، فمستخدمو القوائم المالية ينظرون إلى جودة التدقيق بشكل مختلف عن نظرة إدارة المؤسسة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية، كما أن أعضاء مكتب التدقيق قد ينظروا إليها بأسلوب مختلف عن الإدارة، كذلك فإن فريق مراجعة النظر قد ينظر لجودة التدقيق بوجهة نظر مختلفة عن مكتب التدقيق الذي أدى عملية التدقيق، بل أن الشركاء داخل مكتب التدقيق الواحد قد تكون لديهم وجهة نظر لمفهوم جودة التدقيق بطريقة مختلفة عن أعضاء فريق التدقيق، ومع ذلك فإن جميع هذه الجهات تسعى إلى تحقيق مستوى مقبول ومرتفع من جودة التدقيق؛
- فجوة التوقعات في التدقيق والتي ساهمت في عدم تحقيق المعايير لأهدافها المنتظرة من حيث تحقيق جودة التدقيق، والتي ترتب عنها اختلاف وجهات النظر بين أطراف بيئة التدقيق فيما يتعلق بجودتها، فالمدقق يهتم بإتمام عملية التدقيق بأسلوب موضوعي منظم في ظل المعايير المهنية والمسؤوليات

¹ موسى رحمانى، فاتح سردوك، مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الأكاديمية والهيئات المهنية للمراجعة، مجلة العلوم الانسانية، العدد 34/35، جامعة محمد خيضر بسكرة، مارس 2014، ص ص 183-184.

القانونية وأخلاقيات المهنة، وهو بذلك يحاول القيام بعمله بأعلى مستوى جودة من وجهة نظره وذلك بالاهتمام بتنفيذ التدقيق أكثر من نتائجه، ومن ناحية أخرى ترى إدارة المؤسسة محل التدقيق أن جودة التدقيق تكمن في إضفاء الثقة على القوائم المالية وتأكيد وفاء الإدارة بمسؤوليتها عن إدارة الموارد الاقتصادية للوحدة، كما أنه من وجهة الطرف الثالث فإن جودة التدقيق هي تأكيد لصدق القوائم المالية التي يعتمدون على معلوماتها في اتخاذ قراراتهم؛

• ساهمت حدة المنافسة بين مكاتب التدقيق على تقديم خدمات التدقيق في جعل كلا من المدققين والعملاء ينظرون إلى جودة عملية التدقيق كمؤشر للترجيح، يتم من خلاله التمييز بين مختلف مكاتب التدقيق والتفضيل فيما بينها، وهذا ما يؤدي بطرح هذا المفهوم لقياس جودة التدقيق من عدة أطراف مختلفة في نظرتها لمفهوم جودة التدقيق، ومما يزيد من حدة هذه الضغوط عدم وجود أساليب موضوعية لتقييم هذه الجودة.

المطلب الثاني: أهمية جودة التدقيق الخارجي

تكمن أهمية جودة التدقيق في كون المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية يتوقعون من مخرجات عملية التدقيق والمتمثلة في تقرير المدقق الخارجي أعلى مستويات الجودة لأنهم يعتمدون في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم على تلك القوائم، وبالتالي فإن جودة التدقيق مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق.¹ ويمكن بيان الأطراف التي تهتم بتحقيق جودة التدقيق كما يلي:

1. إدارة المؤسسة (العميل):

وهي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية، وبالتالي فإن تنفيذ أعمال التدقيق بأعلى جودة يمكنها من معرفة أماكن القوة والضعف لديها، ويساعدها في وضع الخطط والسياسات المستقبلية لها، ولذا فهي تهتم بأداء عملية التدقيق لقوائمها المالية بجودة عالية لضمان سلامة المركز المالي للمؤسسة ومصداقية قوائمها المالية، ومن ناحية أخرى فإن تقرير المدقق له ردود فعل في السوق المالية مما قد يؤثر على أسعار الأسهم الخاصة بالمؤسسة؛²

¹ صنهاجي هبية، لعروم محمد أمين، أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات في تحسين جودة التدقيق الخارجي، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 2، العدد 2، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، ديسمبر 2017، ص 77.

² نشيدة أحططاش، تأثير عوامل جودة التدقيق الخارجي المتعلقة بالمدقق على موثوقية القوائم المالية: دراسة استطلاعية لآراء عينة من محافظي الحسابات في الجزائر، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 5، العدد 1، جامعة الجلفة، جوان 2019، ص 132.

2. البنوك والدائنين:

حيث تعتمد البنوك ومؤسسات الإقراض وغيرهم من الدائنين على القوائم المالية المدققة وذلك من أجل الحصول على فهم تام للوضع المالي للمؤسسة المدققة لغرض منح القروض والتسهيلات البنكية للمؤسسة، ومما لا شك فيه أن أداء المدقق لمهامه وفقا لمستويات عالية سيؤثر إيجابا على جودة القرارات المتخذة من قبل البنوك ومؤسسات الإقراض وتتجنب بذلك منح قروض تتطوي على مخاطر تتعلق بعدم قدرة المؤسسات على الوفاء بالتزاماتها في الوقت المحدد؛¹

3. إدارة الضرائب:

تعتمد الهيئات الحكومية على القوائم المالية المدققة لعدة أغراض كالتخطيط والرقابة، وفرض الضرائب، بالإضافة إلى تقرير الإعانات لبعض الصناعات والأنشطة لذلك تسعى الأجهزة الحكومية إلى أن تتم مهام التدقيق بمستويات عالية من الجودة لحماية النشاط الاقتصادي وجميع الأطراف ذات الصلة، وتفيد جودة التدقيق الهيئات الحكومية في التأكد من صحة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية وبذلك تضمن صحة القرارات التي ستتخذها، على سبيل المثال عند اقتناع الإدارة الضريبية بمستوى جودة أعمال التدقيق المقدمة من قبل المدقق لمكلفتها الضريبي، فإنها ستقلل من الرقابة الضريبية نظرا لصحة قيمة الوعاء الضريبي، هذا ما يسمح بتقليل جزء مهم من تكاليف الإدارة الضريبية ومن منازعاتها مع مكلفيها التي قد تتحمل أعبائها.²

4. المساهمين:

يعتبر إتباع نظام لتحقيق جودة التدقيق جزء هام من نظام رقابة أصحاب الملكية على القائمين بعملية تسيير وإدارة أملاكهم واستثماراتهم، وخاصة في حالة عدم مقدرتهم على الرقابة المباشرة على تصرفات المسؤولين في إدارة المؤسسة، وحماية لأملاكهم في وجه تلاعب الإدارة وذلك بسبب نقص خبرتهم وعدم امتلاكهم للمعرفة الكافية بالجوانب التسييرية التي تتعلق بنشاط المؤسسة، وبذلك تعتبر جودة التدقيق مسألة هامة وضرورة قصوى يسعى الملاك من أجل تحقيقها، للتأكد من مدى كفاءة الإدارة والاطمئنان على أموالهم.³

¹ اياد حسن حسين أبو هين، العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين دراسة حالة مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل (منشورة)، كلية التجارة بالجامعة الإسلامية-غزة، 2005، ص51.

² أحمد زهير محمد مرعي، مرجع سبق ذكره، ص27.

³ لقويرة سمير، مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه (ل م د) في علوم التسيير (منشورة)، جامعة باتنة1، 2018-2019، ص121.

5. المستثمرون:

يعتمد المستخدمون الخارجيون بشكل كبير على القوائم المالية للمؤسسة للاستثمار في أسهمها عن طريق شرائها وبيعها بالنسبة للمستثمرين سواء كانوا حاليين أو محتملين، وبذلك فإن جودة التدقيق تؤثر إيجابياً في القرارات المتخذة من قبل المستثمرين¹.

أما فيما يخص أهمية جودة التدقيق بالنسبة للهيئات المنظمة للمهنة والمدققين فهي كما يأتي:

1. الجمعيات والمؤسسات المنظمة للمهنة:

تسعى المنظمات المهنية إلى إلزام جميع ممارسي مهنة التدقيق بتحقيق مستوى عالي من الجودة عند أدائهم لمهامهم بغية تحقيق جملة من الأهداف من بينها:²

✓ تطوير مهنة التدقيق وتدعيم الثقة فيها ووضعها في مكانها اللائق بين المهن الأخرى، وتحسين نظرة المجتمع لهذه المهنة والخدمات التي تقدمها؛

✓ الرقابة والسيطرة على المهنة وتطوير مستوى الأداء المهني للمدققين، حيث تعمل الهيئات والمنظمات المهنية على إصدار معايير تنظم من خلالها المهنة ومتابعة مدى الالتزام بها.

2. مكتب التدقيق (المدقق):

إن إتباع نظام لتحقيق جودة أعمال التدقيق يحقق العديد من المزايا والخصائص لمكتب المراجعة يمكن توضيحها كما يلي:³

✓ تحسين برنامج عمل المدققين، وذلك من خلال إتباعها الإرشادات والمعايير الصادرة عن الهيئات المهنية المتعلقة بالرقابة على جودة عملية التدقيق؛

✓ توفير تأكيدات معقولة بأن الخدمات والأعمال التي يؤديها مكتب التدقيق تتماشى والمتطلبات المهنية ومعايير التدقيق المتعارف عليها، مع تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والمخالفات في عملية التدقيق؛

✓ تحسين سمعة المكتب وتوسيع شهرته،

✓ تحسين موقعه التنافسي، إذ يعتبر إتباع أساليب الجودة في القيام بالأعمال من الوسائل المقنعة لاكتساب عملاء جدد والمحافظة عليهم، خاصة في ظل المنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق؛

¹ هاشم حسن التميمي، أثر عدم تبني الدوران الإلزامي للمدقق الخارجي في جودة التدقيق واكتشاف الأخطاء -دراسة ميدانية في

شركات ومكاتب التدقيق العراقية، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العدد 43، العراق، 2018، ص 55.

² أياد حسن حسين أبو هين، مرجع سبق ذكره، ص 51.

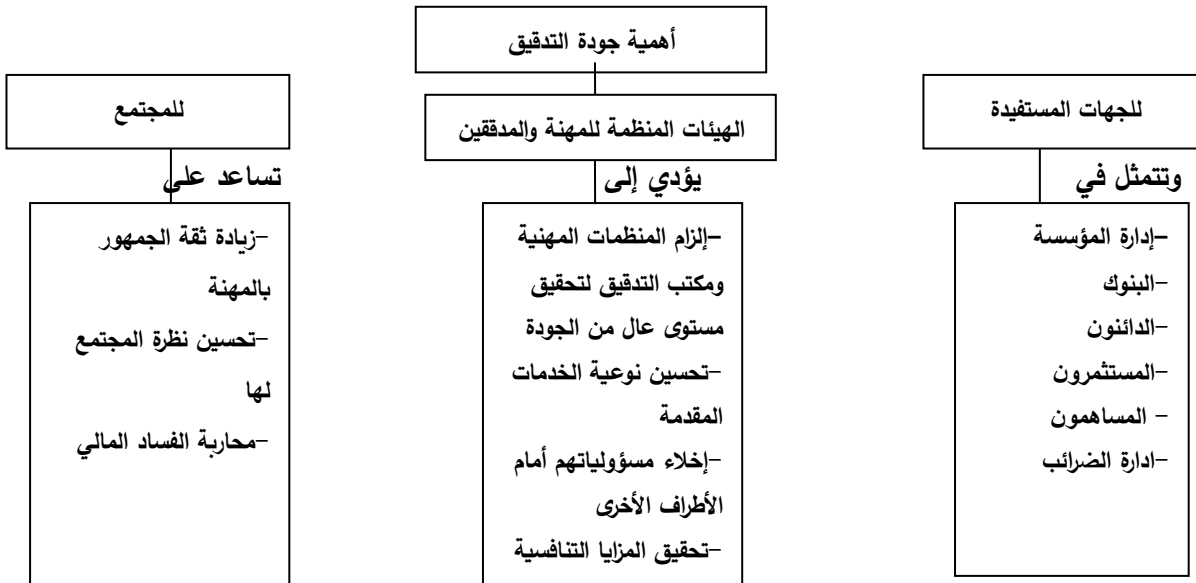
³ موسى رحمانى، فاتح سردوك، مرجع سبق ذكره، ص 195.

- ✓ إن ارتفاع مستوى المصدقية في التدقيق يعني خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية، وذلك لن يتحقق إلا من خلال مستويات عالية من الجودة؛
- ✓ إن التدقيق ذو الجودة العالية يمكن اعتباره جزءاً هاماً من نظام رقابة المالكين، وخاصة في حالة عدم مقدرتهم على الرقابة المباشرة على تصرفات الإدارة؛
- ✓ جودة التدقيق تخلي مسؤولية مكاتب التدقيق والمدققين أمام الأطراف الأخرى، وذلك لتفادي العقوبات المهنية والقانونية جراء أي تقصير في مهام التدقيق من خلال التأكد على الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق والقوانين ذات الصلة.

أما فيما يخص أهمية جودة التدقيق للمجتمع ككل فهي كما يأتي:¹

1. زيادة ثقة الجمهور بمهنة التدقيق وتحسين نظرة المجتمع لها، الأمر الذي ينعكس على الارتقاء بسمعة مهنة التدقيق الخارجي بشكل ايجابي؛
 2. أنها تمثل إحدى القنوات الرئيسية لمحاربة الفساد المالي والإداري، والذي يتطلب التركيز على الأخلاقيات، حيث أن الوصول إلى مستوى عال من الجودة يمكن أن يوفر تأكيد على أن بيئة الفساد لن تستطيع الاستمرار مع ضرورة وجود قوانين ضد الفساد.
- ويمكن تلخيص أهمية جودة التدقيق في الشكل (01-02) المبين أدناه:

شكل رقم (01-02): أهمية جودة التدقيق الخارجي



المصدر: هاشم حسن التميمي، أثر عدم تبني الدوران الإلزامي للمدقق الخارجي في جودة التدقيق واكتشاف الأخطاء -دراسة ميدانية في شركات ومكاتب

التدقيق العراقية، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العدد43، العراق، 2018، ص57.

¹ هاشم حسن التميمي، مرجع سبق ذكره، ص56.

المطلب الثالث: أهداف تحقق جودة التدقيق الخارجي

أدى تزايد عدد الدعاوى القضائية ضد المدققين الخارجيين إلى انتقادات وضغوط متزايدة على مهنة التدقيق الخارجي، وذلك بسبب وجود حالات غش ومخالفات جوهرية في القوائم المالية وخاصة بعد إفلاس العديد من المؤسسات الأمريكية وتعرضها لخسائر وانهيارات مالية كبيرة بالرغم من خضوع قوائمها المالية للتدقيق من قبل مكاتب التدقيق الكبرى، هذا ما جعل تحسين جودة أعمال التدقيق هدفاً ضرورياً، ويمكن توضيح أهداف التدقيق الخارجي في النقاط التالية:

1. تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية: اهتمت العديد من المنظمات والجمعيات المهنية بكافة أنحاء العالم بموضوع رقابة جودة الأداء في شركات ومكاتب المحاسبة والتدقيق، والعمل على تحسين مستوى الأداء المهني لهذه المكاتب والارتقاء بها، بما يخدم الصالح العام وتعتبر المعايير المهنية بمثابة إرشادات لتحديد وتطبيق إجراءات التدقيق، وتحتوي هذه المعايير خصوصاً معايير الرقابة على الجودة على سياسات وإجراءات تهدف إلى تحسين أداء كل من أفراد ومكاتب التدقيق. ومن هنا يتضح أن هناك علاقة متبادلة بين جودة التدقيق والالتزام بالمعايير المهنية، حيث يؤدي الالتزام بالمعايير المهنية إلى أداء عملية التدقيق بجودة عالية، كما أن أداء عملية التدقيق بمستوى جودة ملائم يؤكد تمسك المدققين بالمعايير المهنية.¹

2. تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية: يعد اكتشاف الأخطاء والغش من أهم أهداف عملية التدقيق فقد أوضحت مختلف المفاهيم أن جودة التدقيق تتمثل في ارتفاع نسبة احتمال اكتشاف الأخطاء ذات الأهمية النسبية والتقرير عنها، وذلك على اعتبار أن زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء ومختلف التحريفات في القوائم المالية يعكس بالضرورة ارتفاع مستوى الجهد المبذول من طرف القائم بعملية التدقيق أثناء تنفيذه لأعماله وبالتالي ارتفاع مستوى جودتها ودقة المعلومات التي تحتويها مما يسمح لمختلف الأطراف باتخاذ القرارات المناسبة.²

3. تخفيض تكاليف الوكالة: تتبلور نظرية الوكالة بالعلاقة التعاقدية ما بين كل من المدراء والمالكين في المؤسسات، والتي ينشأ عنها ما يعرف بمشكلة الوكالة Agency problem الناتجة عن الفصل بين الملكية والإدارة، ويرجع السبب الجوهري وراء ظهور هذه النظرية إلى مشكلة عدم تماثل المعلومات وذلك لأن الإدارة

¹ بودونت أسماء، محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق -دراسة ميدانية في الجزائر، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر-بسكرة، الجزائر، 2015-2016، ص50.

² جدعان فرقد فيصل، دور جودة التدقيق الخارجي في زيادة فاعلية عملية الفحص الضريبي، مجلة مثني للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 6، العدد 1، جامعة مثني، العراق، 2016، ص51.

عادة تمتلك معلومات تخص المؤسسة وتقوم باستغلالها لصالحها على حساب مصلحة المالكين الذين لا تتوفر لديهم مثل تلك المعلومات، مما يسبب التضارب في المصالح ويتعارض مع أهداف المؤسسة ويؤدي استنزاف مواردها، وبالتالي تراجع ثقة المستثمرين بها وانخفاض قيمتها السوقية.¹

لذلك فانه كلما زاد التعارض في المصالح بين الوكيل أي الإدارة والمالكين كلما زادت تكلفة الوكالة، وتتسأ الحاجة إلى مكاتب تدقيق تقدم خدمات ذات جودة عالية لطمأنة مالكي الأسهم، عكس المؤسسات التي تكون درجة التعارض في المصالح بنسبة قليلة، ما يدل على انخفاض تكاليف الوكالة ولا تكون هناك حاجة إلى تحقيق مستويات عالية من الجودة.²

4. أداة تنافسية جيدة: تعد المنافسة على الأتعاب أحد المخاطر التي تهدد مهنة التدقيق، وذلك لما لها من تأثير سلبي على استقلال المدققين، ونطاق وإجراءات التدقيق، ومن ثم جودة التدقيق، وهذا ما جعل لجنة Cohen تحذر من تأثير المنافسة على نطاق جودة التدقيق المقدمة، لذلك تعد الجودة أداة إستراتيجية جيدة لتحقيق ميزة تنافسية في سوق الخدمة، ووسيلة لتنمية الحصة السوقية، وتحسين معدلات الربحية وتحقيق رضا وولاء العملاء. وفي سوق خدمات التدقيق، تعد جودة التدقيق هدف كل ممارس، وأحد مجالات التمايز بين مكاتب التدقيق.³

5. زيادة الثقة في تقرير التدقيق ومصادقية القوائم المالية: يعتبر الاهتمام بجودة التدقيق ذو أهمية كبيرة في تدعيم الثقة بنقارير التدقيق، وذلك للدور المهم الذي تلعبه هذه التقارير في إضفاء المصادقية على القوائم المالية التي تستخدم في اتخاذ القرارات من جانب العديد من الأطراف المهتمة بعملية التدقيق، وقد أشارت إحدى الدراسات إلى أن تحسين جودة التدقيق تدعم الثقة في مصادقية القوائم المالية وكفاية الإفصاح المحاسبي وبالتالي زيادة ثقة المستخدمين بالقوائم المالية عند اتخاذ القرارات.⁴

¹ زياد محمد زريقات، محمد عبد الرحمن الغرابية، لارا محمد الحداد، تكاليف الوكالة والحاكمة المؤسسية: دليل من الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 12، العدد 2، الجامعة الأردنية، 2016، ص 310.

² لقوية سمير، مرجع سبق ذكره، ص 123.

³ إسراء كاظم عبيد حسن اللهيبي، صلاح نوري خلف، نموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 8، العدد 23، الفصل الثاني، جامعة بغداد، العراق، 2013، ص 266.

⁴ صنهاجي هيبه، عوادي عبد القادر، عمارة محمد العيد، أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد 01، العدد 01، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، ديسمبر 2017، ص 434.

6. **المساهمة في تضيق فجوة التوقعات:** ويقصد بفجوة التوقعات أنها: "الفرق بين مستويات الأداء المتوقع من قبل مستخدمي القوائم المالية، ومستوى الأداء كما يراه المدققون القائمون بأعمال التدقيق"¹، كما عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنها: "الفرق بين ما يعتقد الجمهور ومستخدمي القوائم المالية حول مسؤوليات المدقق، وما يعتقد ويؤمن به هؤلاء من مسؤوليات"². ويتضح من خلال التعريفين السابقين أن مصطلح فجوة التوقعات أصبح محددًا جيدًا حيث يستخدم للإشارة إلى التباين في نطاق واجبات ومسؤوليات المدقق وتفسير تقارير التدقيق، وبناءً على ذلك يقرر كل من Boynton and Kell أن فجوة التوقعات تتصل اتصالاً كبيراً بثلاث مناطق هي:³

- اكتشاف والتقرير عن الأخطاء والمخالفات وخاصة الغش؛
- اكتشاف والتقرير عن التصرفات غير القانونية للعملاء؛
- التقرير عن عدم التأكد من قدرة المؤسسة على الاستمرار.

ويتضح بأن هناك فجوة توقعات بين المدققين والمجتمع المالي حول جودة أداء التدقيق، وقد قدمت المنظمات المهنية معايير ليسترشد بها المدقق الخارجي لخفض تلك الفجوة، بالإضافة إلى ذلك يجب على المدقق أيضاً أن يمارس مهامه بكل دقة ونزاهة فمهما وجدت المعايير فهناك عوامل تتعلق بشخص المدقق ونفسيته وسلوكه، لذلك يجب تثقيف المدققين وإظهار عوامل الخطر التي قد تلحق بمستخدمي القوائم المالية إذا ما ليتم إنجاز مهام التدقيق بكل كفاءة واستقلالية في الأداء.⁴

7. **المساهمة في تدعيم حوكمة المؤسسات:** عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE) الحوكمة بأنها: "مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها ومساهميها وأصحاب المصلحة الآخرين، وتوفر حوكمة المؤسسات أيضاً الهيكل الذي يتم من خلاله تحديد أهداف الشركة وتحديد وسائل تحقيق تلك الأهداف ومراقبة الأداء، كما أنها تحدد القواعد والإجراءات الخاصة باتخاذ القرارات التي تتعلق بالمؤسسة".⁵

¹ Mahdi Salehi, **Audit Expectation Gap: Concept, Nature And Trace**, African Journal Of Business Management, Vol15, Issue21, 2011, p80.

²Ibid, p81.

³ أحمد حلمي جمعة، **دراسات وبحوث في التدقيق والتأكد**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 91.

⁴ محمود شعبان حسين أحمد، **فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات وسبل تضيقها -دراسة تحليلية لآراء مراجعي الحسابات، مدراء البنوك، موظفي ضريبة الدخل في قطاع غزة**، مذكرة ماجستير في المحاسبة (منشورة)، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص 52.

⁵OECD, **Principles of Corporate Governance**, OECD Publications Service, Paris, France, 2004, P17.

ويتضمن مفهوم حوكمة المؤسسات مجموعة من المبادئ التي تستهدف توفير إجراءات رقابة داخلية فعالة وأدوات ضبط وتشريع خارجية صارمة، وهناك بعدين لمفهوم حوكمة الشركات هما:¹

✓ **الالتزام** Conformance: حيث تكون الغاية هي التحقق من مواجهة وتنفيذ المتطلبات والالتزامات والسياسات التشريعية والقانونية والإدارية، فضلا عن تلبية توقعات المساهمين وأصحاب المصلحة بأكبر قدر ممكن من الأمانة والمكاشفة.

✓ **الأداء** Performance: وذلك باستخدام كافة الوسائل المتاحة لرفع مستوى الأداء والسعي إلى استغلال الفرص الايجابية للمخاطر الفعلية والمتوقعة وتقليل الآثار السلبية لهذه المخاطر.

ومما سبق يتضح أن لجودة التدقيق دور مهم في عملية السيطرة على المؤسسة وتوجيهها، وذلك من خلال تقييم نظم المحاسبة والرقابة الداخلية، والإفصاح عن مختلف المخاطر التي تعترض نشاط المؤسسة والإجراءات المتخذة لمواجهتها، بما يحقق في النهاية أهداف المؤسسة ويحسن سبل الاتصال ويزيد من درجة الثقة بين المؤسسة والمساهمين.

ولذلك تعمل مهنة التدقيق من أجل تحقيق وظيفتها وهدفها المنشود في مجال حوكمة المؤسسات، وذلك من خلال الوفاء بالمتطلبات الاجتماعية وتوقعات المجتمع بالنسبة لدور المدقق المستقل في ظل القيود العملية والاقتصادية، كما يتوجب على القائمين بمهنة التدقيق أداء تلك الوظيفة وفقا لمعايير ومستويات تضمن جودة الأداء، وإلا فقدت فاعليتها وبالتالي فقدت المهنة ككل ثقة المجتمع ومبررات وأسس وجودها.²

¹ عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية "دراسة نظرية ميدانية"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة (منشورة)، كلية التجارة، قسم المحاسبة، جامعة الحديدة، اليمن، 2008، ص7.

² نفس المرجع، ص8.

المبحث الثالث: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي

حاول العديد من الباحثين تحديد العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي، وقد تباينت التصنيفات المتعلقة بهذه العوامل لكنها أجمعت على أهمية وضرورة حسن التعامل مع هذه العوامل وذلك لما لها من أثر كبير على جودة التدقيق الخارجي.

المطلب الأول: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي والمرتبطة بمكتب التدقيق

تعد العوامل المرتبطة بمكتب التدقيق من أهم المؤشرات التي تستخدم لقياس جودة التدقيق، وتتعدد هذه العوامل بحيث تمثل المؤشرات الأكثر استخداماً لقياس جودة التدقيق، وهذا ما نجده في الدراسات والأبحاث التي تناولت هذه العوامل.

1. حجم مكتب التدقيق

أثبتت الدراسة التي قامت بها DE ANGELO عام 1981 وجود علاقة طردية بين حجم مكتب التدقيق وجودة التدقيق، فكلما زاد حجم مكتب التدقيق تحسن مستوى أداء خدمات التدقيق،¹ كما أن مكاتب التدقيق التي تتميز بكثرة عملائها تتعرض لخسائر كبيرة إذا فشلت في اكتشاف التلاعب في القوائم المالية ومن ثم فإنها تهدف إلى تحسين جودة عملية التدقيق.²

وقد أكدت العديد من الدراسات أن مكاتب التدقيق الكبرى على سبيل المثال المكاتب العالمية الأربع BIG FOUR أو المكاتب المتخصصة صناعياً تقدم خدمات تدقيق ذات جودة عالية مقارنة بمكاتب التدقيق الصغيرة أو تلك المكاتب التي تفتقر إلى التخصص الصناعي.³

ويزداد احتمال اكتشاف الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية عند قيام إحدى مكاتب التدقيق الكبرى بعملية التدقيق، مقارنة بقيام مكاتب التدقيق أقل حجماً بهذه العملية، حيث أن مكاتب التدقيق الكبرى لديها الإمكانيات والقدرة على اجتذاب الكفاءات المدربة ذات الخبرة بدرجة أكبر من مكاتب التدقيق الأقل حجماً، مما ينعكس إيجابياً على جودة عمليات التدقيق والمنجزة من قبل مكاتب التدقيق الكبرى.⁴

¹ Linda Elizabeth De Angelo, op-cit, p184.

² صفاء أحمد محمد العاني، رائد فاضل حمد القيسي، إستراتيجية مخاطر الأعمال ودورها في جودة أعمال التدقيق (بحث تحليلي على عينة من مراقبي الحسابات ومكاتب التدقيق الخارجي في بغداد)، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 22، العدد 87، جامعة بغداد، العراق، 2016 ص 466.

³ Jong-Hag Choi, Chansog (Francis) Kim, Jeong-Bon Kim, Yoonseok Zang, Audit Office Size, Audit Quality, and Audit Pricing, Auditing: A journal of Practice and Theory, Vol29, N1, American Accounting Association, USA, May 2010, p74.

⁴ عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، ضوابط أخلاقيات مراقب الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2013، ص 120.

ومن جهة أخرى فإن مستخدمي القوائم المالية في الولايات المتحدة الأمريكية بصفة عامة والمستثمرين بصفة خاصة يعتقدون بارتفاع جودة عمليات التدقيق المنجزة من قبل مكاتب التدقيق الكبرى مقارنة بالمكاتب الأخرى الأقل حجماً، وهذا راجع إلى وجود برامج تدريب مستمرة بتلك المكاتب مما يجعل موظفيها على درجة عالية من الكفاءة.¹ بالإضافة إلى ذلك تكفل مكاتب التدقيق الكبرى الامتثال لمعايير المحاسبة والقوانين المنظمة للمهنة وغيرها من المتطلبات التنظيمية أكثر من مكاتب التدقيق صغيرة الحجم.²

كما اعتبر الحجم المعيار الأول للحكم على الاستقلالية، إذ أن المكاتب الكبرى تكون أكثر استقلالية من المكاتب الصغرى وتكون تقاريرها أكثر اعتمادية، وأنه بالرغم من فضيحة أنرون-أندرسون، إلا أن العديد من الدراسات أكدت على أن مكاتب التدقيق الصغيرة تكون أكثر حساسية لفقد العميل ما يخفض من استقلالها، بينما مكاتب التدقيق الكبرى يمكنها تقادي خطر فقدان العميل.³

على النقيض من ذلك يرى بعض الباحثين عدم وجود علاقة بين مكتب التدقيق وجودة التدقيق وقدموا عدة مبررات أهمها:⁴

- يمكن أن تكون قلة عدد العملاء للمكاتب الصغيرة بسبب تمسك تلك المكاتب بمعايير الاستقلالية وعنايتها عند قبول عملاء جدد؛
- انهيار شركة ENRON مع أن مكتب التدقيق المكلف هو Anderson وهو أحد كبار مكاتب التدقيق في العالم؛
- كبر حجم مكتب التدقيق ووجود عدد كبير من العاملين به قد يؤدي إلى عدم وجود اتساق في توزيع المهام والسلطات.

وتؤيد الباحثة وجود العلاقة الايجابية القائمة بين حجم مكتب التدقيق وجودة التدقيق الخارجي ذلك أن مكاتب التدقيق الكبرى تتوافر على عدد كبير من المدققين المؤهلين وفي كافة التخصصات وذوي الخبرة الجيدة،

¹ عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقاً لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية، الجزء الثالث،

دور آليات المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009، ص785.

² Hasan Mansur, Anita Tangl, The Effect Of Audit Firm Size On Audit Quality, conference on Business And Management Sciences : New Challenges In Theory And Practice, SzentIstvan University, Godollo, Hungary, October 2018, p429.

³ Emna Ben Saad, Cédric Lesage, des Facteurs D'indépendance à Un Système D'indépendance : Proposition D'une Nouvelle Grille D'analyse De L'Indépendance De L'Auditeur, Communication présentée aux 28 éme Congrès de L'Association Francophone de Comptabilité: "Comptabilité et Environnement", Poitiers, France, 23-25Mai 2007, P6.

⁴ محمد نشأت فؤاد محمد، خالد اسماعيل عبد الرحيم عقيلي، هدى ممدوح صادق محمد الرشيدى، دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة

على جودة المراجعة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد32، العدد4، جامعة سوهاج، كلية التجارة، مصر، 2018،

ص449.

وتتميز بكثرة عملائها وبالتالي ضخامة إيراداتها، كما تتوافر على كافة الوسائل الجيدة لتنفيذ عملية التدقيق واستخدام الأساليب الحديثة، وتوافر وسائل الرقابة النوعية في مكتب التدقيق.

2. سمعة مكتب التدقيق

ترتبط جودة التدقيق الخارجي بحجم مكتب التدقيق ولكنها تتأثر بسمعة مكتب التدقيق أيضاً¹، حيث أكدت دراسة بيتي راندولف (Randolph P. Beatty 1989) على أن السمعة الجيدة التي تتمتع بها مكاتب التدقيق تؤثر تأثيراً إيجابياً على جودة خدماتها المقدمة، وذلك من أجل التخفيض من حالة عدم اليقين المسبق لدى المستثمرين المحتملين من خلال إصدار تقارير ذات مصداقية عالية²، وفي نفس السياق أكدت العديد من الدراسات على أن السمعة الجيدة تعتبر مؤشراً على جودة التدقيق، فقد أشارت الدراسة التي قام بها آرونومان (Aronwman, 2013) على وجود علاقة ايجابية وذات دلالة (هامة) بين سمعة مكاتب التدقيق وجودة التدقيق حيث أن مكاتب التدقيق التي اكتسبت سمعة جيدة تولي أهمية كبيرة لذلك خاصة من حيث الفائدة التي تعود عليها كأتعاب التدقيق التي يتقاضاها المكتب ما يدفعها إلى جلب الزبائن والاحتفاظ بهم، وهذا يعد من أهم العوامل التي تحفزها على ضمان جودة التدقيق الخارجي³. وتتفق نتائج هذه الدراسة مع دراسة (De Angelo 1981، 2011، Gao et all 2012، Weiner) بالتالي فإن السمعة تعد أحد الأصول المعنوية الخاصة بمكاتب وشركات التدقيق.

وعلى النقيض من ذلك فقد جاءت بعض الدراسات والتي لم تربط بين سمعة التدقيق وجودة التدقيق، إذ بينت دراسة (Shamsher, Nassir 1997) أن متغير السمعة ليس ذو دلالة إحصائية حتى بعد أخذ بديل آخر لسمعة مكاتب التدقيق (عدد الشركات التي تم تدقيقها من قبل مكاتب التدقيق الكبرى)، وقد كانت النتائج عكس ما توصلت إليه الدراسات السابقة، حيث أن المستثمرين في ماليزيا لا يميزون خدمات مكاتب التدقيق ذات السمعة الحسنة أو تلك التي تعتبر أقل سمعة، ويفترض المستثمرون أن جميع مكاتب التدقيق المؤهلة والمرخصة تقدم خدمات متجانسة⁴.

¹ عماد محمد ابو عجيبة، علام محمد حمدان، أثر جودة التدقيق في الحد من إدارة الأرباح: دليل من الأردن، المجلة العربية

لِلعلوم الإدارية، مجلد 17، العدد2، جامعة الكويت، مايو 2010، ص283.

²Randolph P. Beatty, **Auditor Reputation and the Pricing Of Initial Public Offerings**, The Accounting Review, American Accounting Association (AAA), N4, October 1989, p696.

³Edosa Joshua Aronmwan, Tina Oghenekome Ashafoke, Chijioko Oscar Mgbame, **Audit Firm Reputation and Audit Quality**, European Journal of Business and Management (EJBM), vol5, N7, Belguim, 2013, pp 72-73.

⁴Shamsher Mohamad, Annuar MD Nassir, **auditing Firm Reputation, Ex Ante Uncertainty and The Underpricing of Initial Public Offerings on the Second Board of The Kuala Lumpur Stock Exchange : 1990-1995**, Pertanika Journal of Social Science and Humanities, University Putra Malaysia, Vol5, N1, 1997, pp 62-63.

ويتضح لنا بأن سمعة مكاتب التدقيق تشير إلى الصورة التي بنتها هذه المكاتب بمرور الوقت، وقد يكون نتيجة للمدققين الذين يمتلكهم الشركة أو مكتب التدقيق، اسم العلامة التجارية لمكتب التدقيق، نوعية خدمات التدقيق المقدمة، جودة التدقيق المدركة والناجمة عن دعاوى قضائية ضئيلة أو معدومة، بالإضافة لأتباع مكتب التدقيق، وأيضا التزامه بأنظمة رقابة الجودة، كما أن السمعة تستند إلى الجودة التقنية والوظيفية لهذه المكاتب.

3. مدة ارتباط مكتب التدقيق بالعميل:

تعرف مدة ارتباط مكتب التدقيق بالمؤسسة محل التدقيق على أنها: "الفترة التي تستمر فيها العلاقة بين المؤسسة والمدقق الخارجي، وتختلف المدة بين قصيرة ومتوسطة وطويلة حسب اللوائح المعتمدة من قبل كل دولة"¹، وقد اختلفت الآراء حول تأثير هذا المتغير على جودة التدقيق بين مؤيد ومعارض. وفقا للاتجاه الأول فقد أكدت العديد من الدراسات على أن العلاقة طويلة المدى بين المدقق والعميل قد تؤدي إلى تحسين جودة التدقيق الخارجي لأن المدققين قد تحصلوا على فهم أفضل لظروف عملائهم². في نفس الاتجاه فقد أكدت دراسة (Shafie, 2009) على أن مدة التدقيق الأطول لها ارتباط ايجابي كبير مع قرار إعداد تقارير المدقق، وأنه إذا لم يغير العميل المدقق الخارجي فهناك ميل لإصدار رأي نظيف على الرغم من أن العميل يعاني من مشاكل مالية، وتبعا لتوصيات الدراسة فإنه يجب ممارسة التنظيم الذاتي للمهنة في ماليزيا كبديل أفضل من التناوب الإلزامي للمدققين، كما يجب تعزيز دور لجنة التدقيق من حيث الاستقلالية والكفاءة وتفعيل تدقيق النظير لمنع عملية التدقيق الغير أخلاقية³. وقد جاءت العديد من الدراسات لتدعم هذا الرأي كدراسة (Knapp1991, .chihi2014, Geiger and Raghundan2002, Johnson et all2002)

أما في الاتجاه المعارض أشارت بعض الدراسات إلى أن طول العلاقة بين المدقق الخارجي والمؤسسة محل التدقيق قد تضر بالشك المهني لدى المدقق وتمس استقلاليته، وذلك لأن المدققين الخارجيين يكونون على علم ومعرفة أكثر بعملائهم مما قد تتشأ عنه علاقة ومصالحة بين الطرفين⁴. فقد أكدت دراسة (JudithT.GallenaSinaga, Victor C.Sinaga2019) على أنه يجب تجنب فترة تدقيق طويلة من خلال إتباع اللوائح القانونية والحكومية بقدر الإمكان في كل مهمة تدقيق وذلك لتتم عملية التدقيق بكل موضوعية وعدم

¹Haily Issam, Ghandari Youssef, **La Qualité De L'Audit Légal : Revue De Littérature Et voie De Recherche dans Le Contexte Marocain**, European scientific Journal(ESJ), European Scientific Institutue, May2019, Vol15, N13, P248.

²Ya-fang Wang, **New Insights On Audit Quality**, International Journal of Business and Economic Sciences Applied Research IJBESAR, Num 13(1), International Hellenic University (IHU), Greece, April 2020, P22.

³Rohami Shafie, Wan Nordin Wan Hussin, MohdAtefMd.Yusof, MdHairiMd Hussain, **Audit Firm Tenure and Auditor Reporting Quality : Evidence in Malaysia**, International Business Research, Vol2, N2, The Canadian Center of Science and Education(CCSE), April2009, p105.

⁴Ya-fang Wang, op-cit.

تحيز¹، وهذا ما جاء به قانون Sarbanes Oxley 2002 الذي أكد على ضرورة تناوب المدققين وأنه من غير القانوني أن تقدم شركة تدقيق خدمات تدقيق لمؤسسة قد سبق لها تدقيقها خلال خمس سنوات سابقة.² وفي نفس السياق كشفت نتائج دراسة (Hamida Chihi, Jean-Francois Casta 2014) عن أهمية تناوب المدققين الخارجيين في التعزيز من جودة التدقيق الخارجي وفي رأي الباحثين يعد التناوب الاختياري (la rotation volontaire) أكثر فائدة من التناوب الإلزامي³ (La rotation obligatoire).

ونلاحظ أن الآراء متباينة بين مؤيد ومعارض لتأثير هذا العامل على جودة التدقيق، وفي رأي الباحثة فإنه كلما كان تغيير المدقق إلزامياً بعد فترة معينة، بحيث تكون فترة التعاقد قصيرة يحددها القانون كلما ساهم ذلك في زيادة جودة التدقيق، لأن عدم تغيير المدقق وطول مدة التدقيق قد يؤثر على استقلاليته، وبالتالي انخفاض في جودة أدائه لمهام التدقيق.

4. الدعاوى القضائية:

يعد معدل الدعاوى القضائية أحد العوامل المحددة لجودة مكاتب التدقيق، حيث يتم استخدام عدد الدعاوى القضائية لقياس الجودة المتوقعة لعمليات التدقيق التي تقوم بها مكاتب التدقيق⁴، ويشير معدل التقاضي إلى مفهوم المسؤولية القانونية اتجاه العميل والأطراف الأخرى ومن وجهة نظر الباحثين Srinivasan et Skinner فإنه عندما يكون المدققون مسؤولين عن فشل التدقيق فسيكون لديهم حافز أكبر لتقديم خدمة تدقيق عالية الجودة لتجنب تكاليف التقاضي⁵.

كما أوضحت نتائج دراسة (محمد يوسف سالم، 1994) أن استخدام القضايا المرفوعة ضد مكاتب التدقيق كمقياس لجودة التدقيق، يعد مقياساً موضوعياً حيث وضح أنه كلما قلت القضايا المرفوعة ضد مكتب التدقيق

¹ Judith T.Gallena Sinaga, Victor C.Sinaga, **The Effect of Audit Firm Age and Audit Tenure on Audit Quality (An Empirical Study on Trusted Company Awardess Listed in Indonesia Stock Exchange 2011-2016)**, Abstract Proceedings International Scholars Conference, Vol7, Issue1, International scholars Conference (ISC), Indonesia, October2019, p1307.

² Sarbanes-Oxley Act of 2002, Public Law 107-204, 107 th Congress, July 30, 2002, available on :https://pcaobus.org/About/History/Documents/PDFs/Sarbanes_Oxley_Act_of_2002.pdf consulted on :21/10/2021 at 13 :50

³ Hamida Chihi, Jean-Francois Casta, **La Rotation De L'Auditeur Et La Qualité De L'Audit :Une Meta-Analyse**, 35 éme Congrès de L'Association Francophone de Comptabilité : « Mesure, Evaluation, Notation-Les Comptabilités de La Société de calcul », Lille, 2014, p21.

⁴ Marius Gros, Daniel Worret, **The Challenge of Measuring Audit Quality Some Evidence**, International Journal Of Critical Accounting, (IJCR), vol6, N04, January 2014, p354.

⁵ Skinner Douglas, Suraj Srinivasan, **Audit Quality and Auditor Reputation : Evidence from Japan**, Accounting Review, vol 87, N05, American Accounting Association, September 2012, p32.

كلما كان ذلك مؤشرا على زيادة الجودة التي يقدمها هذا المكتب،¹ وفي نفس السياق قام Palmrose بدراسة حول أثر عدد ونوع الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكاتب التدقيق في جودة التدقيق لديها، وقد تم تعريف جودة التدقيق في هذه الدراسة باحتمال وجود أخطاء ذات أهمية نسبية في القوائم المالية، فكلما قل هذا الاحتمال زادت معه جودة التدقيق، وتم تحليل 482 قضية ضد مكاتب التدقيق الثماني الكبرى ومكاتب التدقيق الأخرى، حيث توصل إلى وجود علاقة سلبية بين كثرة الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق وجودة عملية التدقيق، فكلما تعددت تلك الدعاوى المرفوعة ضد مكتب التدقيق انخفضت جودة التدقيق، كما توصل إلى ارتفاع جودة التدقيق لدى مكاتب التدقيق الكبرى مقارنة بمكاتب التدقيق الصغرى.²

ويتضح للباحثة من خلال استقراء الدراسات التي ربطت بين جودة التدقيق وعدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكاتب التدقيق أن هناك علاقة سلبية بين عدد الدعاوى القضائية وجودة التدقيق الخارجي، فكلما ارتفع عدد الدعاوى كلما انخفضت جودة التدقيق، وكلما انخفض عددها دل ذلك على تقديم خدمات تدقيق ذات جودة.

5. أتعاب التدقيق

يمكن تعريف أتعاب التدقيق الخارجي بأنها: "مبالغ نقدية يحصل عليها المدقق من العميل لقاء قيامه بأداء عملية التدقيق لحسابات العميل وإصدار تقرير يعبر عن رأيه الفني المحايد".³

ونظرا لأهمية هذا العامل فقد اهتمت الدراسات بالبحث في هذا الموضوع وتباينت الآراء بين مؤيد ومعارض، حيث يرى أصحاب الاتجاه الأول بوجود علاقة طردية بين ارتفاع أتعاب التدقيق وجودة التدقيق، ومن بين هذه الدراسات دراسة (Srinidhi 2006) والتي أكدت على أن أتعاب التدقيق المرتفعة تسمح للمدقق بزيادة جهد

¹ محمد يوسف سالم، العوامل التي تؤثر على جودة المراجعة، دراسة تطبيقية على مكاتب المحاسبة والمراجعة بسلطنة عمان، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد 2، كلية التجارة وإدارة الأعمال بالزمالك، جامعة حلوان، القاهرة، مصر، 1994، ص78.

² أحمد محمد العمري، ميشيل سعيد سويدان، محمد محمود حميدات، تقييم جودة تدقيق الحسابات في الأردن والعوامل المحددة لها: دراسة ميدانية، مجلة المنارة للبحوث والدراسات، المجلد 11، العدد 2، الأردن، 2005، ص266.

³ زيد خضر الحزوه، مرجع سبق ذكره، ص27.

التدقيق وتقدير أفضل لجودة المستحقات¹، كما يفرض المدققون الكبار أتعاب تدقيق أعلى نتيجة لارتفاع جودة التدقيق ونظرا لنقص المنافسة في سوق التدقيق².

وقد تالمت نتائج دراسة (2017 Foka Tagneet et all) مع نظرية الوكالة التي تعتبر أتعاب التدقيق بمثابة آلية محفزة تستخدمها المؤسسة لتشجيع المدقق من أجل تقديم خدمة عالية الجودة، حيث أظهرت النتائج أن احتمال إجراء تدقيق ذو جودة يكون أكبر عندما يتم التفاوض على رسوم أعلى، وبشكل أقل إذا كان المدقق تحت ضغط الوقت، أو إذا قام بتغيير فريق التدقيق نتيجة لرسوم التدقيق المنخفضة³.

على النقيض من ذلك أشارت بعض الدراسات على وجود علاقة سلبية بين أتعاب التدقيق وجودة التدقيق فعندما يتلقى المدقق أتعاب غير عادية من العميل يكون قد سمح لنفسه بالتورط في إدارة الأرباح، مما يجعل المدقق معتمد على عملائه، وهذا يؤثر على استقلاليته بالتالي انخفاض في جودة التدقيق⁴. من جهة أخرى فإن الأتعاب المنخفضة يمكن أن تؤدي إلى خدمات ذات جودة أقل وذلك إما لعدم قيام المدقق بالجهد الكافي مقارنة إذا ما كانت الأتعاب مرتفعة، وأيضا قبول المدقق القيام بعملية التدقيق بالرغم من الأتعاب المنخفضة سعياً لكسب العميل والتعاقد معه مرة أخرى وفي ظل المنافسة الشديدة في سوق التدقيق⁵.

وفي رأي الباحثة يجب إعادة النظر في كيفية تحديد أتعاب التدقيق ليتوافق الجهد المبذول من قبل المدقق مع مستوى الأتعاب المقدمة بشكل يضمن الحفاظ على استقلالية المدقق.

6. التخصص الصناعي

أوضحت نتائج العديد من الدراسات أن مكاتب التدقيق المتخصصة تساهم في الزيادة من جودة التدقيق حيث أن الزبائن يبحثون عن لديهم المعرفة الأكثر في قطاعهم، فالمؤسسات التي اعتمدت على المدقق

¹Bin Srinidhi, Ferdinand A.Gul, **The Differential Effects of auditor's Non Audit and Audit Fees on Accrual Quality**, Contemporary Accounting Research, the Canadian Academic Accounting Association (CAAA), vol23, March 2006, p28-29.

²Mohamed Khaled Amr Abbas Eldaly, **Effects of the New Regulations of the Audit Profession on the Audit Firm's Strategies**, a thesis of Doctor of Philosophy (PHD), University of Bedfordshire, Business and Management Research Institute (BMRI), November 2012, England, p22.

³Alain Gilles FokaTagne, Joseph NdassiYepgnou, David Kamdem, **Les honoraires incitatifs au cœur d'une réflexion sur la qualité d'audit en Afrique subsaharienne francophone**, Journal of Academic Finance(JAF), vol8, N1, CSIFA, spring 2017, p108.

⁴Febbyana Rachma Dwiandari, Aguswidodo Mardijuwono, **Abnormal Audit Fee, Audit Tenure, and Audit Quality**, International Journal of Innovation, Creativity and change, Volume13, Issue4, United Kingdom, 2020, p784.

⁵عصام تركي الشاهين، **أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق (دراسة تطبيقية)**، أطروحة دكتوراه في تدقيق الحسابات

(منشورة)، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة دمشق، سوريا، 2015، ص66.

الخارجي المتخصص بالمعرفة كانت قوائمها المالية دقت بشكل أفضل لأنها تعكس الوضعية المالية للمؤسسة مقارنة بالمؤسسات التي استخدمت تدقيق غير متخصص.¹

يعكس التأثير الكبير للتخصص الصناعي للمدقق على إجراءات التدقيق للكشف عن الاحتيال في التدقيق المالي نحو تحقيق جودة التدقيق ويدل على أن المدقق لديه القدرة على الفهم العميق والخبرات الطويلة في الصناعة الخاصة بالعميل بما في ذلك مبادئ المحاسبة الخاصة بهم، وعمليات الأعمال التجارية ومخاطر الأعمال ومخاطر التحريف الجوهرية في البيانات المالية، ثم إن قدرة المدقق في المجال الصناعي المحدد للعميل ستتمكنه من اختيار وتنفيذ إجراءات تدقيق فعالة لاكتشاف الاحتيال المادي بدقة مما يؤدي إلى تدقيق عال الجودة.²

مما سبق يتضح لنا أن تخصص المدقق الخارجي في نشاط العميل يزيد من جودة التدقيق الخارجي من خلال التعرف على مخاطر المؤسسة عند التخطيط لعملية التدقيق، تجنب الدعاوى القضائية، تكوين خبرة في مجال معين بالإضافة إلى اكتساب سمعة جيدة لجلب أكبر عدد ممكن من العملاء.

7. تقديم الخدمات الاستشارية:

عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA الخدمات الاستشارية بأنها: "تلك الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي لعملائه والتي تتضمن النصح والمشورة لإدارة مؤسسة العميل بما يضمن الاستفادة من المهارات الفنية والمعرفية لغرض تحديد أهداف العميل والمشاكل التي تواجهه وتقييم البدائل المتاحة ومتابعة التنفيذ".³

تعددت الآراء حول تقديم مكاتب التدقيق للخدمات الاستشارية وتعارضت وجهات النظر حول تأثيرها على جودة الأداء المهني للمدققين، فقد تبنى أصحاب الاتجاه الأول فكرة أن تقديم الخدمات الاستشارية يؤثر سلباً على الاستقلالية حيث قدمت نتائج دراسة (Bamahros, Wan-Hussin, 2013) دليلاً يشير إلى أن تقديم مكاتب التدقيق لخدمات غير خدمات التدقيق يمكن أن يضعف استقلالية المدقق⁴، فتقديم مكتب التدقيق لخدمات غير

¹ محمد عمر حمودي، استخدام التخصص المهني للمدققين الخارجيين كمدخل في تطوير أداء عملية التدقيق -دراسة لآراء عينة مختارة من المدققين الخارجيين في العراق، مذكرة ماجستير في علوم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، 2014، ص ص 32-33.

² Iman Sarwoko, Sukrisno Agoes, **An Empirical analysis of auditor's industry specialization, auditor's independence and audit procedures on audit quality : Evidence from Indonesia**, international Conference on Accounting Studies(ICAS), Kuala Lumpur, Malaysia, 18-19 August 2014, p280.

³ جعفر عبد الحسين حلو الكعبي، دور التفكير الاستراتيجي والعصف الذهني في تحسين جودة التدقيق وإسهامه في الكشف عن مخاطر الاحتيال، أطروحة دكتوراه في علوم المحاسبة (منشورة)، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، العراق، 2021، ص 66.

⁴ Hasan Mohammed Bamahros, Wan Nordin Wan-Hussin, **NON-AUDIT SERVICES, AUDIT FIRM TENURE ANDEARNINGS MANAGEMENT IN MALAYSIA**, ASIAN ACADEMY of MANAGEMENT JOURNAL of ACCOUNTING and FINANCE, AAMJAF, Vol. 11, No. 1, Malaysia, 2015, p163.

خدمات التدقيق للعمليات كخدمات مسك المحاسبة، وخدمات التدقيق الداخلي، الاستشارات الإدارية، تجعل مكتب التدقيق أقل استقلالية بالأخص إذا كانت أتعاب التدقيق نظير الخدمات غير التدقيقية مرتفعة، مما يدفع مكتب التدقيق إلى التفاوضي عن بعض الممارسات غير القانونية من المؤسسة محل التدقيق لضمان عدم استغناء العميل عن خدماته¹، وهذا ما تم التركيز عليه في ملتقى اللجنة الأوروبية المنعقد في 9-10 فيفري 2011 في بروكسل على أنه من المهم الحصول على خدمات تدقيق ذات جودة عالية وأنه يجب الحد من مخاطر تضارب المصالح كما أوصت اللجنة بضرورة فصل مهام التدقيق عن المهام الغير متعلقة بالتدقيق لإضفاء المزيد من الشفافية والمصدقية في الخدمات المقدمة².

من جهة أخرى فقد جاءت دراسات أخرى لتبين العلاقة الايجابية بين تقديم الخدمات الاستشارية وجودة التدقيق كدراسة (Svanstrom,2013) التي أكدت على وجود علاقة موجبة بين أتعاب الخدمات غير خدمات التدقيق وجودة التدقيق، وأن توفير التدقيق المشترك والخدمات الاستشارية لا يؤدي بالضرورة إلى إضعاف استقلالية وموضوعية المدقق، بل على العكس فان قيام المكتب بتقديم خدمات أخرى غير خدمات التدقيق يزيد من معرفة المدقق للمؤسسة محل التدقيق، وهذا بدوره ينعكس إيجابا على جودة التدقيق الخارجي³.

في نفس السياق أكدت دراسة (مزياني، 2014) أن تقديم الخدمات الاستشارية من قبل المدققين الخارجيين في الجزائر لا يؤثر على استقلاليتهم وموضوعيتهم، ذلك أن القوانين المنظمة للمهنة في الجزائر تمنع تقديم تلك الخدمات للعملاء في نفس عهدة التدقيق⁴.

من خلال ما تم عرضه يمكن القول أن تقديم الخدمات الاستشارية إلى جانب خدمات التدقيق، قد يؤثر على استقلالية وموضوعية المدقق الخارجي وعلى جودة أدائه خاصة إذا كان تقديمها من أجل الحفاظ على العميل لتحقيق مصادر دخل للمدقق، لذلك فمن الضروري وجود تنظيم وضبط لها من قبل المنظمات المهنية والهيئات التشريعية.

8. الالتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها:

¹ حمزة بوسنة، العلاقة بين الخدمات غير التدقيقية وجودة التدقيق : أدلة من سوق التدقيق الفرنسية، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد 5، العدد 2، جامعة أم البواقي، ديسمبر 2018، ص 60.

² Alassane Ouattara, Contribution A L'Etude De La Qualité De L'Audit, Thèse pour l'obtention du doctorat en sciences de gestion, Université Paris-Est, 2016, P134.

³ Tobias Svanstrom, Non Audit Services and Audit Quality : Evidence from Private Firms, European Accounting Review, vol22, N2, Spain, 2013, p337.

⁴ مزياني نور الدين، العوامل المساهمة في توجه مكاتب التدقيق الخارجي الجزائرية إلى تقديم الخدمات الاستشارية، مجلة

الباحث، العدد 14، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2014، ص 160.

أكدت العديد من الدراسات المتعلقة بجودة التدقيق عن وجود علاقة ايجابية بين الالتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها وبين جودة التدقيق، حيث أن تطبيق المدقق للمعايير المهنية يعتبر من أهم خصائص جودة التدقيق، لذلك عمدت المنظمات المهنية المهمة بتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق إلى وضع قواعد ودستور أخلاقي يحكم تصرفات المدققين يحتوي على مبادئ ومعايير يستدلون بها حرصاً على انجاز مهامهم بكل شفافية وكفاءة¹. وقد بينت نشرة معايير التدقيق التي أصدرها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA في 1974 أن جودة التدقيق الخارجي تتحقق من خلال التزام المدققين بمعايير التدقيق وتطبيق مجموعة من المتطلبات الخاصة برقابة الجودة في مكاتب التدقيق، والتقيّد بقواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة التدقيق والمحاسبة².

ويتضح لنا بأن الالتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها من قبل المدقق الخارجي، عند أدائه لمهام التدقيق من شأنه أن يؤدي إلى مستويات عالية من الأداء لضمان خدمات تدقيق ذات جودة عالية.

9. قبول العملاء والاستمرار معهم:

بمعنى وضع السياسات والإجراءات اللازمة والمتعلقة بإمكانية قبول العميل والاستمرار معه، وذلك بهدف التأكيد بصورة معقولة على تقليل احتمال قبول عميل يفتقر إلى النزاهة، وهذا ما يتطلب القدرة على حسن اختيار العميل وتقييمه³.

حيث يجب تقييم العملاء الحاليين والمحتملين بشكل دوري لأن التدقيق يجب أن يحدد ما إذا كان يجب أن يرتبط بالعملاء الجدد أو أنه يجب أن يستمر مع العملاء الحاليين، ولكن يجب مراعاة استقلالية مكتب التدقيق والقدرة على تزويد العملاء بالخدمات المناسبة وأخذ سمعة إدارة العميل بعين الاعتبار، حيث يجب أن تقتصر أنشطة المكتب على المهام التي يمكن للمكتب أداءها بفعالية وكفاءة في بيئة تكنولوجيا المعلومات، كما تساهم البرامج الحديثة مثل أنظمة دعم القرار في اتخاذ قرار قبول العملاء أو رفضهم، وتوفر البرامج الحديثة إمكانية تقييم المخاطر الجوهرية في القوائم المالية⁴.

¹ سارة حدة بودريالة، مرجع سبق ذكره، ص ص 167-168.

² طواف فاتح، رقايقية فاطمة الزهراء، إثر التزام محافظ الحسابات بالمعايير الوطنية للتدقيق على جودة التدقيق الخارجي-دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات في ولايات الشرق الجزائري-، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 13، العدد 3، جامعة المسيلة، الجزائر، 2020، ص 703.

³ سماح أسامة النعسان، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين-دراسة ميدانية، مذكرة ماجستير في برنامج المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2018، ص 41.

⁴ Reem Aqab, Role of Information and Communication Technology in Applying Quality Control Procedures in Audit Offices in the Hashemite Kingdom of Jordan, International Business Research, vol12, N7, Canadian Center of Science and Education(CCSE), 2019, p62.

إذ يحق للمدقق الخارجي قبول أو رفض العميل إذا كان بإمكانه توقع أن العميل يشتهه في مشاركته في إدارة الأرباح، هذا ما يمكنه من التخفيف من مخاطر التدقيق التي تنشأ من التقارير الخاطئة، فالإبلاغ الخاطئ على سبيل المثال هو احتمال أن يبدي المدقق رأياً نظيفاً على الرغم من احتواء القوائم المالية على تحريف جوهري، أو احتمال أن يبدي المدقق رأياً غير نظيف على الرغم من عدم وجود أي أخطاء جوهرية¹.

وترى الباحثة أن وضع سياسات وإجراءات خاصة بتقييم العملاء الحاليين والمحتملين سوف يساهم في تحسين جودة أداء مكاتب التدقيق وهو ما يشير إليه المعيار الدولي لرقابة الجودة I ضمن متطلبات نظام رقابة الجودة.

10. المنافسة:

تعمل مهنة التدقيق في سوق مفتوح كما هو الحال في باقي المهن على أساس المنافسة بين أعضائها لجذب العملاء، خاصة مع زيادة عدد مكاتب التدقيق وعدد المدققين المرخص لهم بمزاولة المهنة. نظراً لأهمية المنافسة بين مكاتب التدقيق وتأثيرها على جودة التدقيق، فقد حظيت باهتمام واسع من المنظمات المهنية. على سبيل المثال، لاحظت لجنة كوهين أن المنافسة هي واحدة من المشاكل التي تواجه شركات التدقيق في الوقت الحاضر، لأنها تؤثر على ساعات التدقيق وتوازن الوقت².

لقد لقي أثر ارتفاع مستوى المنافسة بين مكاتب التدقيق على جودة التدقيق الخارجي اهتماماً من قبل الباحثين، ويرى أصحاب الاتجاه الأول أنه كلما زاد التنافس بين المدققين للحصول على العملاء كلما ارتفعت رغبة ومقدرة العملاء على تغيير المدققين، محاولة منهم تخفيض قيمة الأتعاب وكلما شعر المدقق بأن مدققاً آخر يتحين الفرصة ليحل محله لتدقيق حسابات العميل، كلما زاد اعتماده على العميل وهذا ما يؤثر على جودة التدقيق إيجابياً³، أي أنه كلما زادت المنافسة بين المكاتب زادت جودة الأداء المهني، من جهة أخرى يرى أصحاب الاتجاه الثاني أن ضغط المنافسة يرتبط ارتباطاً سلبياً بجودة التدقيق، لأن رسوم التدقيق تكون أقل عندما تكون هناك منافسة شديدة، ونتيجة لذلك قد يكون لدى مكتب التدقيق موارد أقل للحفاظ على معايير الجودة العالية لتنفيذ مهام التدقيق لارتفاع تكاليف تنفيذ عملية التدقيق، ما يترتب عنه محدودية الاختبارات وعدم جمع أدلة كافية مما يؤثر سلباً على جودة التدقيق الخارجي⁴.

¹Weerapong Kitiwong, **Earnings Management and Audit Quality :Evidence from Southeast Asia**, Phd Thesis, The York Management School, University of York, July2014, p113.

²Amjed Kareem Ghadhab, Adnan KadhumMatrood, Ali Mahdi Hameed, **Factors Affecting The Quality Of External Auditor Performance : An Analytical Study Of The Opinions Of Auditors Working In Iraqi Audit Firms and Companies**, Academy of Strategic Management Journal, Vol18, Issue1, UK, 2019.pp7-8.

³أحلام أحمد عليان أبو رياش، أثر معدل دوران المراجع الخارجي على جودة المراجعة-دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة

المدرجة في بورصة فلسطين، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، غزة، 2013، ص44.

⁴Mami Ali, **Internal Factors Affecting Professional Performance Quality In Accounting and Auditing Firms-A Field Study From Algeria**, Revue de L'économie et du développement, Num6, Médéa, Juin 2016, p30.

مما سبق يتضح لنا أن المنافسة بين مكاتب التدقيق تؤثر ايجابيا على جودة التدقيق، حيث تدفع مكاتب التدقيق للاهتمام بمعايير الجودة في تنفيذ عملية التدقيق وذلك لضمان الحفاظ على العميل خاصة في ظل وجود معايير تضبط مهنة التدقيق.

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق والمتعلقة بأعضاء فريق التدقيق

يمكن عرض أهم العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق الخارجي والمرتبطة بأعضاء فريق التدقيق في العناصر الآتية:

1. الاستقلالية:

تعرف استقلالية المدقق على أنها الموقف العقلي غير المتحيز للمدقق في اتخاذ القرارات خلال عملية تدقيق التقارير المالية، فنقص استقلالية المدقق يزيد من احتمالية أن يكون المدقق غير موضوعي، وهذا يدل على أن المدقق لن يقوم بالإبلاغ عن مخالفات وأخطاء تم اكتشافها¹، لذلك فإن تحسين مستوى استقلالية المدققين يحسن من كفاءة التدقيق التي تؤدي إلى إعداد تقارير مالية ذات جودة، فالاستقلالية ترتبط ارتباطا وثيقا بتحقيق جودة التدقيق، وهذا ما أشارت إليه دراسة (Wakil et all, 2020) التي بينت العلاقة بين استقلالية المدقق من خلال (مدة التدقيق، أهمية العميل، العلاقة بين المدقق والعميل) وجودة التدقيق من خلال (معايير التدقيق، المساءلة، الرقابة الداخلية وتقرير التدقيق) حيث أن للاستقلالية دور كبير في تحقيق جودة التدقيق الخارجي مما يسمح للأطراف المختلفة كالسلطات التنظيمية والمسيرين بوضع واتخاذ القرارات المناسبة وتنفيذها².

ويمكن التمييز بين نوعين من الاستقلالية هما: الاستقلال الذهني (Independence Mental) أي الحالة الذهنية التي تسمح للمدقق بالتعبير عن رأيه الفني المحايد دون أن يتأثر بالتأثيرات التي تعرض الحكم المهني للخطر، مما يسمح للمدقق بالتصرف بنزاهة وممارسة الموضوعية والشك المهني، بينما الاستقلال الظاهري (Appearance Independence) فيقصد به أن يكون هناك قواعد مهنية لعدم السماح للإدارة بالسيطرة على المدقق الخارجي وعدم وجود أي مصلحة أو علاقة تربطه بالمؤسسة لكي يستطيع المدقق أن يمارس مهامه بكل

¹M.M.Aliu, J.Okpanachi, N.A.Mohammed, **Auditor's Independence and Audit Quality: An Empirical Study**, International Accounting and Taxation Research Group, Vol2, No2, Faculty of Management Sciences, USA, 2018, p17.

²Gana Kafiya Wakil, Mohd Norfian Alifiah, Peter Teru, **Auditor Independence and Audit Quality in Negeria Public Sector** : A Critical Review, Journal of Critical Review, vol7, Issue7, India, 2020, pp 842-843.

نزاهة وموضوعية ويبلغ عن أي مخالفات قد تم ارتكابها¹، لذلك يمكن القول بأن الاستقلالية مشروطة برقابة أو إدارة المدقق علاقاته مع إدارة المؤسسة و تجنب أي موقف يسمح للأطراف الأخرى التشكيك في موضوعيته². بناء على ما تم عرضه يتضح لنا بأن نقص الاستقلالية يعد من أهم أسباب فشل التدقيق، لأن المدقق الخارجي قد يكتشف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية ولكنه يفشل في التقرير والإبلاغ عنها، بمعنى آخر المدقق يفتقر للموضوعية والنزاهة مما يؤدي إلى تدني جودة التدقيق الخارجي.

2. خبرة أعضاء فريق التدقيق:

تعتبر خبرة المدقق الخارجي عاملاً هاماً لكفاءة وفاعلية أدائه، ولا يوجد تعريف محدد لمفهوم الخبرة، وذلك لعدم إمكانية ملاحظة الخبرة بصورة مباشرة مما يتوجب ربطها بمتغيرات مثل عدد سنوات الخبرة، ويمكن قياسها بتراكم المعرفة وطرق جمع الأدلة قبل تنفيذ عملية التدقيق، وقد عرفت بأنها الأداء المتميز لمهمة معينة، أو القدرة التي يتم اكتسابها من خلال ممارسة مهنة ما وأدائها بشكل جيد³.

كما أن التعلم وانتقال المعرفة يتم عبر الممارسة ومدى وجود تحديات يواجهها المدقق الخارجي عند تنفيذ مهمته، ويتم قياس أثر الخبرة على جودة التدقيق الخارجي من خلال تحديد مؤشرات مدى التحريف في القوائم المالية، فالمدقق الذي يتعامل مع عدد كبير من العملاء له القدرة على اكتشاف المخالفات والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية بشكل أفضل من المدقق الذي ليس له خبرة في التعامل مع عدد متنوع وكبير من العملاء⁴.

تشير دراسة (Noor Adwa Sulaiman, 2011) إلى أن أعضاء لجنة التدقيق قد أدركوا السمات المهنية لفريق التدقيق أو المدققين الفرديين على أنها من المحددات المهمة لجودة التدقيق، وحدد جميع أعضاء لجنة التدقيق الكفاءة والمعرفة والخبرة الكافية سمات مهمة يجب أن يتميز بها المدققون ليكونوا قادرين على تقديم خدمات تدقيق ذات جودة مناسبة، حيث تسمح هذه السمات للمدققين بتحديد نقاط القوة والضعف في عملية وإجراءات أنظمة الرقابة الداخلية والمحاسبة الخاصة بالعميل، كما أوضح أعضاء لجنة التدقيق أهمية المهارات

¹ International of Federation of Accountant (IFAC), International Ethics Standards Board for Accountants, **Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants**, New York, USA, 2013, P42.

²HamidaChihhi, **Contribution à L'Etude De La Qualité De L'Audit Légal : Evaluation De La Pertinence Des Spécificités Réglementaires Françaises**, Thèse pour l'obtention de doctorat en Sciences de Gestion, Université Paris Dauphine, Ecole Doctorale De Dauphine, Dauphine Recherche et Management (DRM), Paris, mars2014, p57.

³ آدم الطيب حماد حامد، **دور جودة المراجعة الخارجية في الحد من مخاطر التوريق لضمان استمرارية المنشأة (دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة السودانية)**، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة (منشورة)، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، 2017، ص 85.

⁴ نفس المرجع السابق، ص ص 85-86.

الفنية للمدققين في الفهم السليم لمعايير المحاسبة والمتطلبات التنظيمية لإعداد التقارير المالية التي تعكس جودة التدقيق¹.

هناك طلب على الكفاءة في التدقيق والمحاسبة، بما في ذلك التدريب الكافي والخبرة في جميع جوانب عمل المدقق، علاوة على ذلك، في الوقت الحاضر ركزت المهنة أيضا بشكل متزايد على برامج التعليم المهني للتدقيق والمحاسبة للمدققين لضمان أحدث الأفكار والتقنيات في التدقيق والمحاسبة، وأن يكون لديهم تدريب وخبرة وكفاءة عالية في مجال التدقيق وغيرها من المهن ذات الصلة. بالإضافة إلى ذلك، يجب أن يتلقوا مزيدا من التدريب، وعليهم مواكبة التطورات الحالية في مسائل المحاسبة والتدقيق والضرائب².

يتضح لنا من خلال ما سبق، أن خبرة المدقق الخارجي تؤدي إلى تحسين كفاءة التدقيق الخارجي وتحسين جودة القوائم المالية، ويكتسب المدقق أو أعضاء فريق التدقيق الخبرة من خلال مزاوله مهنة التدقيق، وعدد السنوات التي يتم قضاؤها في تدقيق حسابات العميل، وإشراك المدقق في كل النواحي المحاسبية وأنظمة الرقابة الداخلية والأنظمة الأخرى، بالإضافة إلى تخصص التدقيق في صناعة العميل.

3. الإشراف على أعضاء فريق التدقيق:

تعتبر متابعة عمل أعضاء فريق التدقيق والإشراف عليه من أهم العوامل المؤثرة على كفاءة أداء مهام التدقيق، حيث أشارت دراسة لجنة Cohen أن من بين العوامل المؤدية لفشل التدقيق هي عدم الإشراف على عمل المساعدين، وقد يحدث ذلك بسبب ضغوط العمل مما لا يمكن من مراجعة جميع أوراق العمل لمتابعة عمل فريق التدقيق³. كما يرأس فريق التدقيق شريكا يكون هو المسؤول عن عملية التدقيق حيث من مهامه الإشراف على أعضاء فريق التدقيق، ومتابعة عملهم، وذلك عن طريق التقارير التي يرفعها له الأعضاء، هذا من شأنه أن يجعله ملما بكل المشاكل التي تواجه فريق التدقيق ويتم على أساسها وضع حلول مناسبة، كما أن العميل يلمس اهتمام مكتب التدقيق بعملية التدقيق وجدية أعضاء فريقه في التنفيذ والمتابعة مما يرفع من قدرة أعضاء فريق التدقيق على أداء مهامهم بكفاءة وفعالية⁴.

¹ Noor Adwa Sulaiman, **Audit Quality in practice : A Study of Perceptions of Auditors, Audit Committee members and Quality Inspectors**, A thesis for the degree of Doctor Philosophie, Faculty of Humanities, University of Manchester, Manchester Business school, 2011, p149.

² Ali Mansouri, Reza Pirayech, Mahdi Salehi, **Audit Competence and Audit Quality : Case in Emerging Economy**, International Journal of Business and Management (CCSE), vol4, N2, February2009, p18.

³ عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص802.

⁴ وليد توماس، أمرسون هنكلي، تعريب ومراجعة د. أحمد حامد حجاج، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض، 2002، ص81.

وفي نظر الباحثة فإن الإشراف على المساعدين يتمثل في توجيه المساعدين وتوزيع المهام بشكل متوازن بينهم ومتابعة تنفيذهم لمهامهم، من أجل تحقيق الأهداف المخطط لها من قبل مكتب التدقيق، هذا ما يؤدي بالضرورة إلى تحسين الأداء المهني للمكتب.

4. وجود نظام اتصال فعال بين أعضاء فريق التدقيق والعميل:

يعبر نظام الاتصال عن علاقة ثنائية بين أعضاء المكتب من جهة، وبين مكتب التدقيق والعميل من جهة أخرى، ويعتبر من أهم العوامل التي تساهم في تحسين جودة الأداء المهني للمكاتب، حيث يتمكن العاملون في مكتب التدقيق من رفع المعوقات والتوصيات لحل الانحرافات واستقبال السياسات والخطط من المدير التنفيذي للمكتب، كما أن الاتصال الفعال بين أعضاء مكتب التدقيق والعميل يعود بالفائدة على المدقق الخارجي بحيث يتمكن من فهم طبيعة نشاط العميل وانجاز عمله بكفاءة ومهنية¹، على سبيل المثال يركز مكتب التدقيق KPMG على التواصل بين الموظفين، بما في ذلك الاجتماعات المفتوحة، وردود الفعل عبر موقع الإنترنت الخاص بالمؤسسة، واستطلاع رأي مستقل للموظفين لتحديد كيفية تأثير قيم المؤسسة على كيفية عملهم².

وقد أكدت العديد من الدراسات على أن وجود نظام اتصال فعال يساهم في تحقيق جودة الأداء المهني للمدققين الخارجيين، حيث أن وجود نظام اتصال فعال يعمل على³:

- التعرف على أوجه القصور في أداء مدققي الحسابات وعقد الدورات التدريبية المتخصصة لتحسين مستويات أدائهم؛
- مشاركة أعضاء مكتب التدقيق في مناقشة الخطط والبرامج وأساليب تنفيذ المهام، يعمق روح الانتماء إلى مكتب التدقيق؛
- إيجاد وسيلة لتحقيق المشاركة الفاعلة بين المدققين من خلال عقد الدورات التدريبية، بما يكفل تبادل الخبرات والمعلومات بين المدققين والمدراء في مكتب التدقيق.

أما دراسة (الحميد، 1995) فقد توصلت إلى أن اتصال فريق التدقيق بمدير المالية للعميل باستمرار والبقاء على اتصال دوري بين فريق التدقيق ومديري المؤسسة العميل، وإطلاع مجلس إدارة المؤسسة على نتائج أعمال التدقيق باستمرار، يعتبر من خصائص جودة التدقيق المتعلقة بالعمل الميداني وإجراءات الرقابة على التنفيذ¹.

¹سهم أكرم عمر طويل، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة 'دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة'، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012، ص52.

² Angus Duff, **Audit Qual : Dimensions of Audit Quality**, University of Paisley, The Institute of Chartered Accountants of Scotland, Edinburgh, 2004, p68.

³سهم أكرم عمر طويل، مرجع سبق ذكره.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي المرتبطة بمؤسسة العميل

بعد التطرق للعوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي والمتعلقة بمكتب التدقيق وأعضاء فريق التدقيق، سنقوم ضمن هذا المطلب بعرض أهم العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق والمرتبطة بالمؤسسة محل التدقيق.

1. حجم مؤسسة العميل:

اعتمدت الكثير من الدراسات على متغير حجم العميل كعامل مؤثر على جودة التدقيق الخارجي، حيث بينت دراسة أن حجم المؤسسة محل التدقيق له تأثير ايجابي على جودة التدقيق واكتشاف الأخطاء، هذا يدل على أنه كلما زاد حجم العميل ارتفعت معه جودة الخدمات المقدمة من قبل المدقق من حيث القدرة على اكتشاف المخالفات والأخطاء، كما تعمل الضوابط الداخلية السليمة والبيانات الناتجة عن نظام الرقابة الداخلية الفعال من قبل مؤسسة كبيرة على تسهيل عمل المدقق في اكتشاف الأخطاء.²

على النقيض من ذلك أشارت دراسة (Deis et Giroux, 1992) إلى وجود ارتباط قوي بين حجم العميل وساعات التدقيق، حيث أن المؤسسات الكبيرة تحتاج إلى ساعات تدقيق أكثر، والمدقق هنا يحتاج وقتاً أطول وجهداً أكبر في عملية فحص الحسابات وتنفيذ إجراءات التدقيق من جمع لأدلة الإثبات والتحقق من جميع العمليات لأن العملاء الكبار يحتاجون إلى خدمات تدقيق كبيرة، ومن جانب آخر فإن الطلب على التدقيق غير مرن بالنسبة إلى الأتعاب وإنما يعتمد على مقدار الجهد المبذول، مما يؤدي إلى انخفاض في جودة التدقيق.³ يتضح لنا مما ذكر سابقاً، أنه يمكن أن يكون لكبر حجم مؤسسة العميل تأثير ايجابي على جودة التدقيق، ذلك أن المؤسسات الكبيرة تتوفر على نظم رقابة داخلية ونظم محاسبية ومالية فعالة، تساعد المدقق عند أدائه لمهامه وتسهل عمله مما يترتب عنه تخفيض احتمالات حدوث الأخطاء في القوائم المالية.

2. هيكل الرقابة الداخلية:

بعد مرحلة التخطيط يتولى المدقق الخارجي مسؤولية التحقق من التصميم الملائم وعمل الرقابة الداخلية للمؤسسة، وهذا ينطوي على اكتساب فهم جيد لدورة معالجة المعلومات من بدء العملية إلى غاية ظهورها في القوائم المالية (دورة البضائع والوثائق، الامتثال للوثائق الثبوتية، وضع أنظمة الرقابة)، تتمثل هذه الخطوة في التحقق من فصل المهام بين الأشخاص المسؤولين عن الوظائف التشغيلية، تخزين البضائع، والتسجيل والمراقبة

¹سارة حدة بودريالة، مرجع سبق ذكره، ص128.

²Muhamad Taqi, Rahmawati Bandi, Sri Murni, Dan Warsina, Audit Quality Attibutes and Client Factors, Accounting and Financial Review (AFRE), vol3, N1, University of Merdeka, Malang, Indonesia, 2020, p10.

³سارة حدة بودريالة، مرجع سبق ذكره، ص ص 130-131.

المحاسبية، ومن أجل التحقق من صحة هذه المرحلة يعتمد المدقق على مقابلات مع مديري الإدارات المعنية، وتحليل دليل إجراءات الرقابة الداخلية، فحص أداء إجراءات الرقابة التي وضعتها المؤسسة¹.

وتعرف منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسية (OECCA): "نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة لتحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية للأصول والحصول على معلومات ذات نوعية وتطبيق تعليمات المديرية"².

يمتد نظام الرقابة الداخلية إلى ما هو أبعد من المجالات المتعلقة بنظام المحاسبة، حيث يضم³:

- البيئة العامة للرقابة الداخلية وهي مجموعة السلوكيات ومستويات الوعي وإجراءات الإدارة (بما في ذلك حوكمة الشركات) فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية وأهميته في المؤسسة.

- إجراءات الرقابة التي تحدد السياسات والإجراءات التي تحددها الإدارة من أجل تحقيق الأهداف المحددة للمؤسسة المكتملة للبيئة العامة للرقابة الداخلية.

يتطلب وجود نظام رقابة داخلية فعال وجود أنظمة معلومات تغطي كامل نشاطات المؤسسة، وكذلك وجود قنوات اتصال فعالة مفتوحة للتأكد من أن كافة الموظفين يفهمون ويلتزمون بشكل كامل بالسياسات والإجراءات ومسؤولياتهم ضمن النظام. حيث يجب على المدقق الحصول على فهم لنظام المعلومات ذو الصلة بالتقارير المالية والاتصال، بما في ذلك آليات الأعمال ذات العلاقة، والاتصالات بين الإدارة والمكلفين بالحوكمة، والاتصالات الخارجية على سبيل المثال الاتصالات مع السلطات التنظيمية⁴.

يظهر لنا بأن نظام الرقابة الداخلية الفعال يساعد في متابعة حسن تطبيق الإجراءات والسياسات التي تضعها الإدارة واكتشاف العيوب والانحرافات وتصحيحها بما يحقق أهداف المؤسسة.

3. تعقيد المؤسسة محل التدقيق:

يمكن النظر إلى قضية التعقيد من جانبين: الجانب الأول يتعلق بالشخص القائم بأداء مهمة التدقيق أي المدقق الخارجي ويكون بازدياد درجة التعقيد في المعايير والإجراءات المحاسبية، والجانب الثاني يتعلق بمهمة

¹Inés Gaddour, op-cit , p34.

²بن قطيب علي، دور التدقيق المحاسبي في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية-دراسة

عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية (منشورة)، تخصص

بنوك، مالية ومحاسبة، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف- المسيلة، الجزائر، 2016/2017، ص51.

³Belhadj Ahmed Nadjia, **L'Audit Financier Et Comptable : Mission Légale Et Necessite Manageriale, Etude de Cas :SPA Unilever Algérie**, Mémoire de Magister en Sciences Commerciales, option :Management/Audit, Comptabilité et Contrôle, Université d'Oran,2010/2011, p142.

⁴نور الدين مزياي، **الإطار الدولي للتدقيق المالي**، مرجع سبق ذكره، ص110.

التدقيق ذاتها وهي المؤسسة محل التدقيق والمتمثل في زيادة عدد المدخلات وعدم وضوحها مما يؤثر على تعقد المخرجات أي تقرير المدقق، مما يدل على وجود علاقة طردية بين تعقيد المؤسسة وأتعاب التدقيق¹. كما يرتبط تعقيد المؤسسة محل التدقيق طرديا مع الوقت والجهد المبذول من قبل المدقق الخارجي، حيث يمكن أن يستعين المدقق ببعض الأشخاص والجهات الخارجية في الأمور التي تكون خارج نطاق اختصاصه مما يتسبب في ارتفاع تكاليف تنفيذ مهام التدقيق، وبالتالي ارتفاع أتعاب التدقيق، لذلك فإن عدد المؤسسات المتحكم بها واختلاف توزيع الأصول وخصوصا المخزون من بين المؤشرات التي تدل على تعقيد المؤسسة محل التدقيق².

المبحث الرابع: التحول في أنظمة الرقابة على جودة التدقيق الخارجي

استحدثت المنظمات المهنية القائمة على مهنة التدقيق أنظمة وأساليب لرقابة الجودة لضمان تنفيذ مهام التدقيق بكل كفاءة واستقلالية وتحسين الأداء المهني للمدققين، وسنتعرض في هذا المبحث إلى مفهوم الرقابة على جودة التدقيق الخارجي بالإضافة إلى التحولات في أنظمة الرقابة على الجودة.

المطلب الأول: الرقابة على جودة التدقيق الخارجي

تعد الرقابة على جودة التدقيق أسلوبا لمتابعة مكاتب التدقيق ومدى امتثالها بالمعايير والأخلاقيات المهنية، وذلك بهدف إصدار تقارير ذات جودة عالية يعيد ثقة العملاء بهذه المكاتب، وسنتطرق ضمن هذا المطلب إلى مفهوم الرقابة على جودة التدقيق الخارجي وأهميتها.

1- مفهوم الرقابة على جودة التدقيق الخارجي

تشمل رقابة الجودة الوسائل التي يتم استخدامها للتأكد من قيام مكتب التدقيق بمقابلة مسؤولياته المهنية في مواجهة العملاء، وتتضمن هذه الوسائل الهيكل التنظيمي لمكتب التدقيق والإجراءات التي يقوم بها، وعلى

¹ أنس محمود أبو نصار، العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق وانعكاساتها على جودة التدقيق: دراسة تطبيقية للشركات

الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية، مذكرة ماجستير في المحاسبة (منشورة)، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2019، ص 18.

² نفس المرجع، ص ص 18-19.

سبيل المثال، قد يقوم مكتب التدقيق بتصميم هيكل تنظيمي للتأكد من الفحص الفني لكل عملية تدقيق من قبل شريك لديه خبرة في المجال الذي يمارس العمل عمله فيه.¹

كما تعرف الرقابة على جودة أعمال التدقيق بأنها: "جميع المقاييس المستخدمة من قبل مكتب التدقيق والمصممة للمساعدة على انجاز عمليات تدقيق بدرجة عالية من النوعية والجودة، فهي الوسيلة التي يمكن بواسطتها لمكتب التدقيق التأكد إلى حد معقول بأن الآراء التي يبديها في عمليات التدقيق والتي يقوم بها تعكس مراعاته لمعايير التدقيق الدولية، أو أي شروط قانونية أو تعاقدية، أو أي معايير مهنية يضعها المكتب بنفسه".² كما يشير مصطلح رقابة الجودة إلى مجموعة السياسات والإجراءات المصممة في الشركة للحصول على تأكيد معقول بالامتثال للمتطلبات القانونية والتنظيمية والأخلاقية عند تنفيذ عملية تدقيق البيانات المالية التاريخية، وتوثيقها.³

وقد اهتمت المنظمات والهيئات المهنية أيضا بموضوع الرقابة على جودة التدقيق الخارجي وفيما يلي نرد بعض التعاريف الصادرة عنها:

عرفت إرشادات جودة التدقيق الصادرة عن الاتحاد الأوروبي (Suprême Audit Institutions) رقابة الجودة للتدقيق بأنها: "مصطلح يشمل السياسات والإجراءات التي يتم اعتمادها لضمان أن أعمال التدقيق ذات جودة عالية، وأوضحت أن ضمان الجودة هي عملية محددة من خلال مكتب التدقيق لضمان أنه تم القيام بإجراءات الرقابة المطلوبة وتنفيذها بشكل ملائم، وأنه تم تحديد الطرق الممكنة لتعزيز أو لتحسين إجراءات الرقابة المعتمدة".⁴

كما عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين ضمن معيار التدقيق الدولي 220 (رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية) بأنها: "تمثل مجموعة الأنظمة والسياسات وإجراءات رقابة الجودة التي تقع تحت مسؤولية مكتب التدقيق، والتي يلتزم المكتب بوضعها والحفاظ عليها لتقديم ضمانا معقولا بأن المكتب وموظفيه يمثلون للمعايير المهنية

¹ الفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسبي، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2009، ص44.

² بن بريكة عبد الوهاب، بودونت أسماء، تأثير حجم مكتب التدقيق على جودة التدقيق من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجزائر، المجلة الجزائرية للاقتصاد والإدارة، العدد8، أفريل2016، ص192.

³ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث الإطار الدولي أدلة ونتائج التدقيق، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص150.

⁴ Suprême Audit Institutions (SAIs) : Guidelines on Audit Quality, Version 29 october 2004, Revised version for the consideration of contact committee of the heads of the SAIs of the European Union, Luxembourg, 6-7 December2004.

والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة، وأن التقارير الصادرة من قبل المكتب أو الشركاء في العمليات مقبولة¹.

ومن التعاريف السابقة الذكر يمكننا تقديم تعريف لرقابة الجودة على أنها تشتمل السياسات والإجراءات التي ينبغي على مكتب أو شركة التدقيق القيام بها سواء فيما يتعلق بالمكتب أو بمهام التدقيق الخاصة، أي على مستوى مكتب التدقيق وعلى مستوى كل مهمة تدقيق من أجل ضمان خدمة مكتب الدقيق للأطراف ذات الصلة، وبما يتوافق ومعايير التدقيق المتعارف عليها، وتختلف طبيعة إجراءات رقابة الجودة تبعاً لحجم المكتب وطبيعة الخدمات المقدمة كما تتأثر بالتكاليف والمنافع المتوقع تحققها جراء تطبيق هذه السياسات والإجراءات.

2- أهمية رقابة الجودة:

إن الغرض من رقابة الجودة هو التحقق من امتثال منظمات التدقيق والمدققين لمتطلبات قانون التدقيق ومعايير التدقيق الدولية والمحلية ومدونة قواعد السلوك المهني للمدققين، بناءً على نتائج التدقيق الخارجي ستتلقى مكاتب وشركات التدقيق الاستشارات اللازمة من الخبراء لتحسين عملياتها وجعلها متوافقة مع متطلبات التشريعات والمعايير الدولية²، ثم إن تطبيق رقابة الجودة على أعمال التدقيق له أهمية كبرى على المستوى المحلي والدولي بالنسبة لمتخذي القرارات في بيئة الأعمال فيما يخص قرارات الاستثمار حيث لم يعد تقرير المدقق مقتصرًا استخدامه من قبل إدارة المؤسسة أو الملاك بل تعدى ذلك إلى اعتماد متخذي القرار على تقارير التدقيق كالمستثمرين المحتملين، وهذا من شأنه التأثير على قرارات الاستثمار وتأكيد دور المدقق الخارجي في بيئة الأعمال³.

وتسعى مكاتب التدقيق إلى إتباع نظام داخلي لرقابة الجودة لتحقيق مايلي⁴:

- تقديم خدمات تدقيق ذات جودة عالية لعملائها؛
- تقليل تعرض مكاتب التدقيق لمخاطر المسؤولية القانونية؛
- تطوير فعالية التدقيق الخارجي؛

¹ International Fédération of Accountants (IFAC) : **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, other Assurance, and Related Services Pronouncements**, ISA, No 220 Quality Control for An Audit of Financial Statements, IAASB, New York, USA, 2016-2017, volume 1, P136.

² Bayjanov Sarsengali Xalmuratovich, Utegenova Sarbinaz Turdimuratovna, **Audit Quality Control : Methods of External Quality Control of Audit Work**, International Engineering for research and Development (IEJRD), Vol5, Issue2, India, October 2020, p2.

³ معمري أسامة، مفتاح حمزة، عمورة جمال، مرجع سبق ذكره، ص 40.

⁴ محمد سالم أبو يوسف، **تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة**

التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 220-دراسة تطبيقية، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل (منشورة)،

الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، 2011، ص 26.

- زيادة إيرادات المكتب.

3- عناصر الرقابة على جودة التدقيق الخارجي

إن عناصر الرقابة على جودة التدقيق تمثل الإجراءات (الأساليب) والسياسات والأنشطة التي تتبناها شركة أو مكتب التدقيق للتأكد من أن معايير التدقيق والمبادئ التوجيهية بالإضافة إلى معايير المحاسبة والمبادئ التوجيهية المقبولة عموماً يتم تجميعها لضمان مستوى عالٍ من ممارسة التدقيق وتقديم تقرير تدقيق عالي الجودة.¹ ويمكن تلخيص عناصر عملية رقابة جودة التدقيق كما يلي:

الجدول رقم (01-02) : يوضح عناصر عملية رقابة جودة تدقيق المعلومات المالية التاريخية

العنصر	المسؤول	السياسات والإجراءات
مسؤوليات القيادة	شريك العملية فريق العملية	-سياسات وإجراءات تقييم امتثال فريق المهمة للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية -سياسات وإجراءات رقابة الجودة للشركة -إصدار تقارير التدقيق المناسبة في ظل الظروف -المحافظة على الجودة. -سياسات وإجراءات لتقييم مدى امتثال أعضاء فريق المهمة للمبادئ الرئيسية المتعلقة (بالنزاهة، والموضوعية، الكفاءة والعناية المهنية اللازمة، السرية، السلوك المهني) -سياسات وإجراءات لتقييم مدى امتثال أعضاء فريق المهمة للاستقلالية وتشمل (تقييم المعلومات الخاصة بحالات الإخلال، توثيق الاستنتاجات حول الاستقلالية) -إجراء الاستشارات ضمن الشركة لتحديد الإجراءات المناسبة -توثيق المناقشات والاستنتاجات.
قبول واستمرار علاقات العملاء ومهام التدقيق المحددة	شريك العملية	-سياسات وإجراءات تقييم نزاهة المالكين والإدارة العليا والمكلفين بالتحكم -كفاءة فريق المهمة -امتثال الشركة وفريق المهمة لأخلاقيات المهنة.
تعيين فريق العملية	-شريك المهمة فريق المهمة أعضاء فريق التدقيق	-فهم عمليات التدقيق ذات الطبيعة المتشابهة من خلال التدريب -فهم للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية -معرفة فنية مناسبة بما في ذلك معرفة مناسبة بتقنية المعلومات -معرفة بالقطاعات المناسبة التي يعمل فيها العميل -القدرة على تطبيق الحكم المهني -فهم لسياسات وإجراءات رقابة الجودة للشركة.
أداء المهمة	-شريك المهمة	-سياسات وإجراءات التوجيه والأداء والإشراف وتقرير التدقيق -سياسات وإجراءات المحافظة على تفكير موضوعي ومستوى مناسب من الحذر المهني والعناية

¹ Arziezh T.Tapang and all, **Audit Quality control and its Influence on Audit Report in Nigeria**, European Journal of Economics, Finance and Administratives Sciences, Issue 104, UK, April2020, p47.

<p>اللازمة</p> <p>فريق المهمة</p> <p>أعضاء فريق التدقيق</p> <p>سياسات وإجراءات الإشراف (متابعة تقدم مهمة التدقيق، قدرات وكفاءة أعضاء فريق المهمة، إجراء مراجعات في حينها في مراحل مناسبة أثناء المهمة)</p> <p>سياسات وإجراءات الاستشارات وتشمل (المسؤول عن فريق التدقيق الذي يقوم بإجراء الاستشارات المناسبة، أن يكون مقتنعاً بأن أعضاء فريق المهمة قد قاموا بإجراء الاستشارات المناسبة أثناء سير المهمة وتم توثيقها)</p> <p>سياسات وإجراءات الخلاف في الرأي وتشمل (يجب على فريق المهمة إتباع سياسات وإجراءات الشركة للتعامل مع الخلافات، ويجب على شريك المهمة إبلاغ أعضاء فريق المهمة بأنه يمكنهم إبلاغ الأمور التي تتضمن خلافات في الرأي دون خوف أو تردد)</p> <p>سياسات وإجراءات مراجعة رقابة الجودة للمهام تشمل (تعيين مراجع رقابة الجودة للمهمة، مناقشة الأمور الهامة الناشئة أثناء مهمة التدقيق، عدم إصدار تقرير التدقيق حتى انجاز مراجعة رقابة الجودة للمهمة).</p>	<p>فريق المهمة</p> <p>أعضاء فريق التدقيق</p>	<p>فريق المهمة</p> <p>أعضاء فريق التدقيق</p>
<p>سياسات وإجراءات الامتثال</p> <p>الفاعلية والكفاءة</p> <p>تصحيح الوضع في سياق مهمة التدقيق</p> <p>ملاحظة العيوب التي تؤثر على مهمة التدقيق</p>	<p>الشركة</p> <p>شريك المهمة</p>	<p>المراقبة</p>

المصدر: أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث الإطار الدولي أدلة ونتائج التدقيق، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص ص 157-158.

المطلب الثاني: الرقابة على جودة التدقيق وفق نظام فحص النظير (Peer Review)

اهتمت المنظمات المهنية في جميع أنحاء العالم بموضوع الرقابة على جودة التدقيق حيث تم استحداث أساليب وأنظمة ومعايير للرقابة على الجودة لحماية أصحاب المصالح والتطوير من أداء مكاتب التدقيق وتحقيق جودة التدقيق الخارجي، وسنتطرق ضمن هذا المطلب إلى نظام فحص النظير.

1- نشأة نظام فحص النظير

نتيجة لانتشار الدعاوى المدنية والجزائية ضد مكاتب التدقيق الخارجي بسبب الأضرار التي لحقت بالمؤسسات وكثرة حالات الإفلاس، قامت الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق بوضع قواعد وضوابط لأمر المهنة، ونشأ أسلوب الفحص بواسطة النظير من أجل تحقيق المزيد من الرقابة على جودة عمليات التدقيق، ولقد أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين برنامج أطلق عليه برنامج الفحص المتعمق Peer Review Program ويلزم هذا البرنامج مكاتب التدقيق بتسجيل لدى لجنة المعهد متخصصة في تقييم أداء مكاتب التدقيق

حيث تقوم هذه اللجنة بفحص وتقييم نظام رقابة الجودة ومن ثم إصدار تقرير بنتيجة هذا الفحص¹، مع العلم أن مراجعة النظير اعتبرت منذ عام 1977 شرطاً أساسياً لترخيص مكاتب التدقيق في الولايات المتحدة، حيث أسس المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين لجنة الفحص من خلال النظير، والتي كانت مسؤولة على تنفيذ مايلي:²

- إعداد معايير لأداء الفحص بواسطة النظراء؛
- إعداد معايير لتقارير عن الفحص بواسطة النظير؛
- الإشراف على الفحص بواسطة النظراء وإدارته؛
- فحص التقارير المعدة بواسطة المدققين للنظراء؛
- فحص الإجراءات المصححة التي تم اتخاذها من قبل المؤسسات محل الفحص؛
- التوجيه بالعقوبات إلى اللجنة التنفيذية بقسم المؤسسات في حالة الضرورة.

1.1 مفهوم مراجعة النظير:

لقد تباينت آراء الباحثين والجمعيات المهنية حول إيجاد مفهوم متفق عليه لمراجعة النظير وسوف نتطرق لأهم المفاهيم على النحو التالي:

يعرف أسلوب مراجعة النظير بأنه: "فحص أداء مكاتب المحاسبة والتدقيق بواسطة بعضها البعض مع وجود معايير أداء محددة مسبقاً".³

كما عرف أيضاً بأنه: "قيام هيئة قانونية بإعداد وتنفيذ برنامج مراجعة النظير لمكاتب التدقيق الخارجي وتقييم أداء مكتب التدقيق المؤهل في ظل معايير برنامج النظير ومعايير رقابة الجودة مع توفر مزايا للحاصلين من مكاتب التدقيق على شهادات باجتياز برنامج مراجعة النظير وتوجيهه إلى جهات معينة من خلال وسائل نشر متخصصة".⁴

¹ عبد الرزاق قاسم الشحاده، عمران عبد الله عبشو، مرجع سبق ذكره، ص20.

² حسن النور حسن بشير، مراجعة النظير وأثرها على جودة المراجعة الخارجية (دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي وعينة من مكاتب المحاسبة والمرجعة بالسودان)، مذكرة ماجستير في المحاسبة (منشورة)، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2017، السودان، ص23.

³ محمد صالح هاشم، تقييم مدى قبول أسلوب مراجعة النظراء، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد2، جامعة بني سويف، كلية التجارة، القاهرة، 2010، ص278.

⁴ حسن شلقامي محمد، مقومات تفعيل مراجعة النظير كأداة للرقابة على جودة المراجعة، مجلة المحاسبة والمراجعة، المجلد2، العدد1، كلية التجارة، جامعة بني سويف، القاهرة، 2014، ص76.

عرف معهد فلوريدا للمحاسبين القانونيين مراجعة النظير على أنه: "تدقيق خارجي دوري لنظام رقابة الجودة لشركات المحاسبة والتدقيق، حيث يطلب من أعضاء المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المشاركين في ممارسة المحاسبة العامة التدرب في شركة مسجلة في برنامج مراقبة الممارسة المعتمد كبرنامج مراجعة النظراء"¹.

وترى الباحثة أن مراجعة النظير تتمثل في قيام مكتب تدقيق متخصص بتدقيق مكتب تدقيق آخر وقياس مدى التزام المدققين بمعايير التدقيق والإجراءات وفقاً لمتطلبات الأداء المهني وإبداء رأي فني محايد عما إذا كان نظام رقابة الجودة المطبق بمكتب التدقيق يوفر ضماناً معقولاً عن مدى التزام المكتب بالمعايير المهنية.

2.1. نظام فحص النظير لرقابة جودة التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية

لقد تم اعتماد نظام فحص النظير من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA لفحص أعمال شركات التدقيق، وقد تم تعديل هذا البرنامج ليشمل ثلاثة أنواع من الفحص وذلك للتحقق من جودة عمليات التدقيق، والتأكد من أن نظام رقابة الجودة يعمل بشكل فعال، وتتمثل فيما يلي²:

➤ **مراجعة النظام (System Review):** تهدف إلى التأكد من أن نظام رقابة الجودة على عمليات

التدقيق في مكتب التدقيق قد صمم وفقاً لمعايير رقابة الجودة الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وأن هذه السياسات والإجراءات للرقابة على الجودة قد طبقت كما تم التخطيط لها.

➤ **مراجعة الارتباط (Engagement Review):** أي توفير أساس للقائم بعملية الفحص للتأكد من مراعاة

المدقق عند ارتباطه مع العميل، للمعايير الصادرة وأن التوثيق في مكتب التدقيق يراعي المتطلبات القانونية والتنظيمية.

➤ **مراجعة التقرير (Report Review):** وذلك بهدف مساعدة المدقق الذي يقوم بالارتباط مع العميل

لتقديم خدماته الاستشارية، ويحرص على أداء العمل الموكل إليه بمستوى عال.

3.1. نظام فحص النظير للمجلس الأعلى لمحافظي الحسابات في فرنسا (HCCC)

تم اعتماد نظام فحص النظير في فرنسا منذ إنشاء الهيئة المشرفة على المدققين الخارجيين في فرنسا،

وهي المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات la compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes

¹ Florida Institute of Certified Public Accountants (FICPA), Peer Review, available on : <https://www.ficpa.org/peer-review> in29/12/2021 at 21 :22

² خليفة عابي، مرجع سبق ذكره، ص282.

CNCC، حيث كان التنظيم العام لرقابة جودة التدقيق من قبل الهيئة المهنية، يتمثل في ثلاث أنواع من الفحص كما يلي¹:

- الفحص الجهوي للنشاط L'Examen Régional d'Activité (ERA)
- الفحص الجهوي الثاني للنشاط L'Examen Plurirégional d'Activité (EPA)
- الفحص الوطني للنشاط L'Examen National d'Activité(ENA)

وقد كان الفحص يتم من قبل مدققين لا ينتمون إلى المكاتب محل الفحص، وكان هذا الفحص يتمثل في التأكد من احترام المعايير والاجتهادات المهنية المطلوبة، واحترام مبادئ الاستقلالية والموضوعية والنزاهة، بالإضافة إلى توفير الإمكانيات لأداء المهمة، واحترام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

2. مزايا نظام فحص النظير:

إن الهدف من برنامج مراجعة النظير هو تعزيز الجودة في خدمات المحاسبة والتدقيق التي تقدمها شركات ومكاتب المحاسبة والتدقيق الخاضعة لمعايير التدقيق، ويخدم هذا الهدف المصلحة العامة. كما يهدف البرنامج إلى تحديد فيما إذا كان نظام رقابة الجودة الداخلي لعمليات التدقيق في الشركات يقوم بعمله على أكمل وجه محققاً الكفاءة، كما يشجع ويحفز برنامج مراجعة النظير على إتباع السياسات والعمليات وتطبيق معايير التدقيق اللازمة، حيث يقوم بتنفيذ البرنامج فريق من المدققين المحترفين، من أجل تقييم كفاءة نظام مراقبة الجودة الداخلية للشركات ومدى موافقتها لمعايير التدقيق والمحاسبة²، لذلك فإن تطبيق نظام مراجعة النظير كأحد الأساليب الخارجية في الرقابة على جودة التدقيق يحقق الكثير من المنافع لعدة أطراف ممثلة في الجمهور والمهنة والمكتب القائم بالفحص والمكتب الخاضع للفحص وذلك كما يلي³:

1.2. المنافع التي تعود على الجمهور:

- حماية مصالحه من خلال التأكد من التزام مكتب التدقيق الخاضع للفحص بتطبيق عناصر رقابة جودة التدقيق؛
- المساعدة في اختيار مكتب التدقيق الصحيح وذلك بعد الاطلاع على نتيجة تقرير الفحص؛
- تقارير مراجعة النظير المنشورة تفيد مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم.

¹ نفس المرجع، ص 283.

² عفاف اسحق أبو زر، عفاف اسحق أبو زر، حازم محمد طه، أثر معايير مراجعة مكاتب التدقيق الزميلة على جودة مكاتب التدقيق، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 8، العدد 4، الجامعة الأردنية، 2012، ص 791.

³ سلوى نجيب محمد الزبير، أثر مراجعة النظير على جودة المراجعة (دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية، مذكرة ماجستير في المحاسبة) منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، 2021، ص 24-25.

2.2. المنافع التي تعود على مهنة التدقيق:

- انخفاض تكاليف التأمين ضد مخاطر المسؤولية المهنية؛
- تجنب التدخل الخارجي من جهات غير منتمية للمهنة؛
- نشر تقارير النظراء يعد حافزا للتقيد والالتزام بمعايير رقابة الجودة؛
- تحقيق رقابة الجودة والارتقاء بالمستوى المهني واستعادة الثقة في المهنة.

3.2. المنافع التي تعود على المكتب القائم بالفحص:

- المكافآت المالية التي يتحصل عليها فريق الفحص؛
- زيادة كفاءة القائمين بالفحص نتيجة اكتساب خبرات ومعارف عديدة مما يدفعهم إلى تطوير العمل بمكتبهم؛

4.2. المنافع التي تعود على مكتب التدقيق الخاضع للفحص:

- تحسين نوعية التدقيق من خلال معرفة العيوب الأساسية لمكتب التدقيق محل الفحص؛
- زيادة عدد العملاء وبذلك زيادة إيرادات المكتب؛
- تخفيض عدد الدعاوى القضائية ضد مكتب التدقيق وذلك لتحسن جودة الأداء المهني؛
- القدرة على مواجهة المنافسين؛
- اطلاع مكتب التدقيق على أحدث الإصدارات والتعليمات المهنية في مجال المحاسبة والتدقيق؛
- استخدام الأساليب الحديثة في التدقيق خاصة استخدام الحاسب الآلي؛
- تحسين سمعة مكتب التدقيق ومركزه التنافسي.

3. عيوب نظام مراجعة النظير:

إن أحد الانتقادات الرئيسية لنظام مراجعة النظير هو أن السماح لمكاتب التدقيق باختيار مراجعيها سيؤدي إلى تضارب المصالح ونقص الاستقلالية، وهذا ما أكدته نتائج دراسة والتي قامت بمقارنة بين أداء مكاتب التدقيق ما بين تقرير نظام فحص النظير وتقرير PCAOB ، حيث وجدت أن المكاتب في ظل فحص النظير تكون تقاريرها أكثر ايجابية حيث تميل مكاتب التدقيق التي تقوم بمراجعة مكاتب تدقيق زميلة إلى تلقي آراء تفضيل من المراجع النظير، مقارنة بالمكاتب التي تخضع للمراجعة من قبل PCAOB أو CPA وهذا ما يفقد

هذه المكاتب الاستقلالية، لأن قيام مكتب التدقيق الخاضع للفحص باختيار المكتب الذي يقوم بالفحص يمكن أن يؤدي إلى حدوث نوع من التحيز في طريقة الاختيار مما ينتج عنه بعض أوجه القصور.¹

بالرغم من المزايا التي يتميز بها برنامج مراجعة النظير إلا أنه يتميز بعيوب تتمثل فيما يلي:²

- غياب الحياد والموضوعية في المكتب الفاحص قد يؤدي إلى عدم عرض نتائج جوهرية عن المكتب الخاضع للفحص؛
- الاطلاع على أسرار المكتب الخاضع للفحص؛
- حدوث نوع من التواطؤ بين المكتبين، مما يؤثر سلباً على أداء نتائج عملية الفحص، على سبيل المثال ما حدث بقيام مكتب Deloitte and touch بتدقيق مكتب Arthur anderson وإصدار تقرير نظيف عنه والذي انهار فيما بعد؛
- الاطلاع على أسرار عملاء المكتب الخاضع للفحص مما يجعله عرضة للخطر؛
- تعرض هذا النظام للكثير من الاتهامات والهجوم خاصة بعد انهيار الكثير من الشركات الكبرى على سبيل المثال شركة انرون للطاقة وورلد كوم للاتصالات مما أدى إلى فقدان الثقة في النظام

المطلب الثالث: الانتقال من نظام فحص النظير إلى نظام رقابة الجودة للهيئات المهنية

أصدر الكونجرس الأمريكي قانون Sarbanes Oxley (SOX) سنة 2002 محاولة منه تحسين حوكمة الشركات وذلك لحماية مصالح المستثمرين وتعزيز المصلحة العامة وإعداد تقارير ذات جودة عالية والذي انبثق عنه إنشاء نظام الفحص الخاص بمجلس الرقابة على أعمال مدققي حسابات الشركات العامة وذلك كتنظيم خاص ومستقل للإشراف على مهنة التدقيق الخارجي.³

1. نظام الفحص الخاص بمجلس الرقابة على أعمال مدققي حسابات الشركات العامة PCAOB

تم الانتقال من نظام مراجعة النظير Peer Review إلى نظام الفحص الخاص بمجلس الرقابة على أعمال مدققي حسابات الشركات العامة (PCAOB) وقد ترتب على ذلك تضيق نطاق برنامج مراجعة النظير الذي كان من مسؤولية المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) وأصبح يطبق فقط على منشآت التدقيق المكلفة

¹ Anantharamam Divya, **How Objective Is Peer Review ? Evidence From Self-regulation of The Accounting Profession**, Accounting and Information Systems, The state University of New Jersey, 2007, p p 32-33.

² محمد عثمان إبراهيم عبد الرزاق، **الاتجاهات المعاصرة للمراجعة الخارجية ودورها في تقليل مخاطر المراجعة**، مذكرة ماجستير في المحاسبة (منشورة)، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، 2017، ص ص 28-29.

³ John L.Abernathy, Michael Barnes, Chad Stefaniak, **A summary of 10 years of PCAOB research : What have we learned ?** Journal of Accounting literature, vol21, N1, 2013 , p31.

بتدقيق الشركات الخاصة، وقد استبدل التنظيم الذاتي للمهنة إلى الإشراف العام من قبل مجلس الرقابة على أعمال مدققي حسابات الشركات العامة، وذلك لحماية مصالح الجهات المهتمة بتقرير التدقيق¹، وتشمل عمليات التفتيش من قبل المجلس على تقييم جودة أعمال التدقيق المنفذة في مهمة تدقيق محددة، بالإضافة إلى مراجعة نظام رقابة الجودة للمدقق، وتشمل مراجعات المهمة فحص أجزاء من مهام تدقيق يتم اختيارها من العام السابق، ولا يقوم فريق التفتيش بمراجعة كل مهمة وبدلاً من ذلك يتبنى المفتشون نهجاً قائماً على المخاطر ويختارون مهام وجوانب تلك المهمة للتفتيش على أساس نموذج مخاطر مطور داخلياً، وينبه فريق التفتيش المدقق بأي أوجه قصور، وأثناء عملية التفتيش لا ينقل المجلس نتائج التفتيش مباشرة إلى أصحاب المصلحة بما في ذلك العملاء، لجان التدقيق، المستثمرين، وأي قصور يكون ذو أهمية يتم تلخيصه في جزء عام من تقرير المجلس المتاح للجمهور، ولكن مع الحفاظ على سرية هوية العميل، في حين تتم مناقشة العيوب المتعلقة بمراجعة نظام رقابة الجودة للمدقق في الجزء الغير عام من التقرير وتظل غير علنية ما لم يفشل المدقق في معالجتها بما يرضي مجلس الإدارة في غضون 12 شهراً.²

2. تقييم نظام الفحص الخاص بمجلس الرقابة على أعمال مدققي حسابات الشركات العامة (PCAOB)

ضمن دراسة (Manita et Elommal, 2015) والتي قامت بتحديد طبيعة ومكونات أوجه القصور التي أدت إلى عقوبات من قبل مجلس الرقابة على أعمال مدققي حسابات الشركات العامة (PCAOB) حيث تم الكشف عن 18 قصور أو مخالفة، معظمها مرتبطة بكفاءة المدقق (17 قصور) وهناك قصور واحد فقط يتعلق بالاستقلالية، وترتبط المخالفات المتكررة بمشاكل الموضوعية في ملفات التدقيق، والتعاون مع (PCAOB)، والامتثال لمعايير (US-GAAP)، والتنظيم الداخلي للمكتب. ومهما كانت أوجه القصور مرتبطة بكفاءة المدقق أو استقلاليته، فإن النتائج تكشف أنه بالإضافة إلى الإخفاقات المتعلقة بملفات التدقيق، فإن الانتهاكات تكون أكثر في المكاتب التي يقل عدد عملاءها عن 100 عميل.³

وقد أكد قانون (SOX) على أن المجلس يجري تفتيش دوري كل سنة بالنسبة لشركات ومكاتب التدقيق الكبيرة والتي تملك أكثر من 100 عميل، أما شركات التدقيق التي تملك 100 عميل أو أقل فيتم إجراء التفتيش

¹ Lohlein Lukas, **From Peer Review to PCAOB inspections :Regulating for audit quality in the US**, Journal of Accounting Literature, Vol36, University of Florida, 2016, p9.

² Lawrence J.Abbott, Katherine A.Gunny, Tracey Chunqi Zhang, **When The PCAOB talks, Who Listens ?Evidence from Stakeholder reaction to GAAP-deficient PCAOB inspection reports of small auditors**, A Journal Of Practice and Theory, vol32, N2, School of Accountancy, American Accounting Association, USA, 2013, p6.

³Riadh Manita, Najoua Elommal, **Audit Deficiencies leading to PCAOB sanctions :A study of PCAOB Reports between 2005 and 2014**, Association de recherches et publications en Management, Vol32, N3, 2015, P37.

كل ثلاث سنوات¹. ومن بين أهداف الاعتماد على نظام الفحص عن طريق مجلس الرقابة على أعمال مدققي حسابات الشركات العامة والفاحصين من قبل هيئة مستقلة هو تحسين جودة القرار، بحيث قد ينجر عن الفحص اتخاذ قرارات في شكل عقوبات تفرض على المكاتب الغير ملتزمة بالمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية². وفي نفس السياق أيضا أكدت دراسة (Manita et Elommal, 2015) أن الموارد والوسائل الهائلة المتاحة في مكاتب التدقيق الكبيرة تحميهم من بعض نقاط الضعف، وبالتالي يبدو أن المكاتب التي لديها أكثر من 100 عميل توفر جودة تدقيق أفضل من المكاتب الصغيرة، وتميل هذه النتائج إلى تأكيد تلك النتائج من الدراسات السابقة، التي تعتبر أن حجم المكتب هو محدد مهم لجودة التدقيق. فغالبا ما يُنظر إلى المكاتب الكبيرة على أنها الأكثر استقلالية حيث لديهم الوسائل والموارد الأساسية التي تجذب الموظفين الأكثر كفاءة وعدد كبير من العملاء، ومع ذلك فهناك العديد من الشركات التي تضم أقل من 100 عميل لم يتم معاقبتهم وتوفر أيضا تدقيقا ذو جودة. أما فيما يتعلق بطبيعة العقوبات المفروضة على المكاتب تكشف النتائج بأن شركات التدقيق الكبرى BIG أقل معاقبة من شركات التدقيق الغير كبيرة NON BIG، أولا يتم حتى معاقبتها بشدة، وذلك لأنه يتم التفتيش في مكاتب التدقيق الكبيرة BIG كل عام، وهذا بسبب منح (PCAOB) لهم الفرصة لتصحيح أوجه القصور، ويتم فحص المكاتب الصغيرة بشكل أقل ولكن يتم معاقبتهم بشدة، أي أن هناك صلة بين العقوبات التي يفرضها PCAOB وحجم المكاتب.³

حيث يمكن استخلاص العديد من النتائج بشأن طريقة تقييم مجلس الرقابة على أعمال مدققي حسابات الشركات العامة، أهمها⁴:

➤ قد لا تستخدم شركات التدقيق محتويات المعلومات في تقارير التفتيش فحسب، بل قد تستخدم أيضا أوجه القصور التي تم الكشف عنها في الأوامر التأديبية لتحسين مهام التدقيق وتجنب الأخطاء المماثلة، مما يحسن من جودة التدقيق بشكل كبير، فقد أكدت العديد من منشورات PCAOB حول ثغرات الإجراءات الداخلية لمكاتب التدقيق الصغيرة دفعتهم إلى اتخاذ إجراءات تصحيحية بشكل عام وتنفيذ التدريب لموظفي التدقيق، إذ يعد نقص التدريب والوعي بقواعد ومعايير التدقيق السبب الرئيسي لأوجه القصور.

¹ Alan I. Blankley, David S. Kerr, Casper E. Wiggins, **A Content Analysis of CPA Firms Correspondence Following PCAOB Inspections :2004-2010**, Research In Accounting Regulation, Vol24, Issue2, Netherlands, October 2012, P76.

² Brent Anthony Garza, **How Do Third Party Evaluations Of Judgments Affect Decision Quality On Ill-Structured Problems ?An Interactive Experiment**, A thesis of doctor philosophy in Accountancy, University of Illinois at Urbana, 2017, p p 30-31.

³ Riadh Manita, Najoua Elommal, Op-cit, p p 37-38.

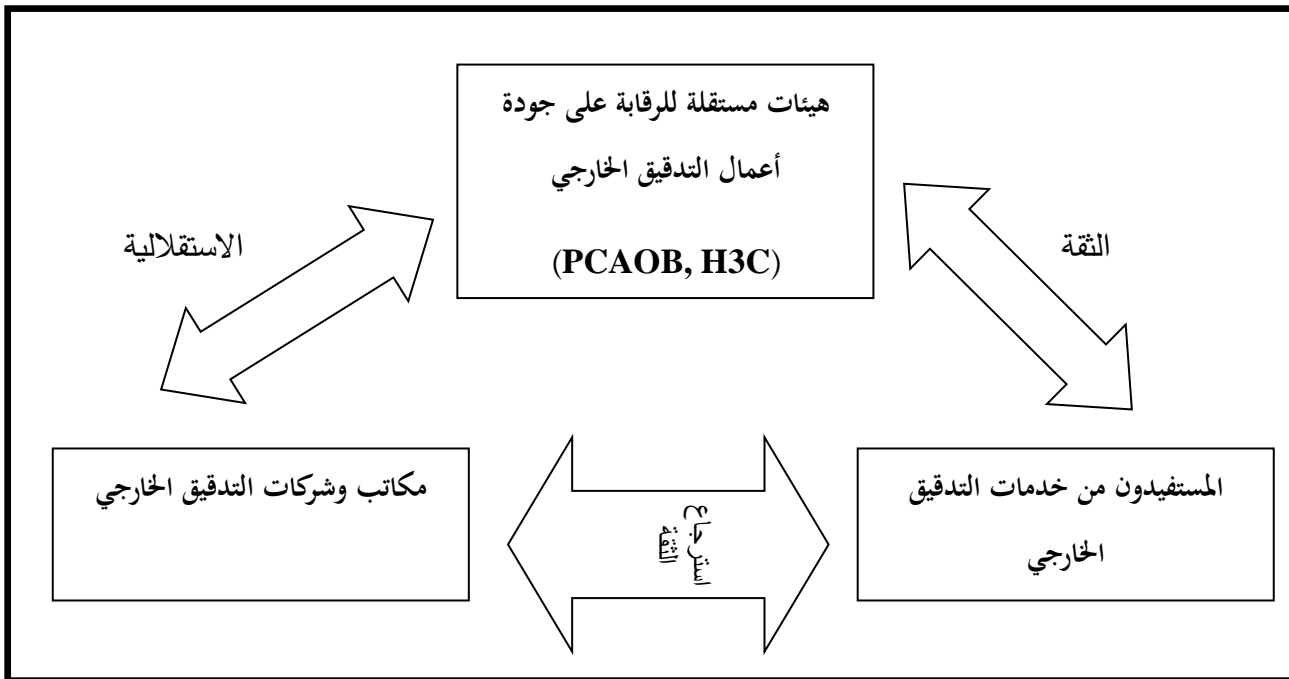
⁴Ibid, p39.

➤ أجمعت التقارير الصادرة عن المجلس أن أغلب حالات القصور كانت متعلقة بكفاءة المدقق ومدى تأثيرها على جودة التدقيق، بالإضافة إلى مشاكل الاستقلالية التي حددها PCAOB ومن الواضح أن هذه المشاكل تهم المكاتب الصغيرة أكثر من المكاتب الكبيرة، ويمكن أن تُعزى بعض هذه الإخفاقات إلى السمات الشخصية للمراجع ومستوى أخلاقياته المهنية، بالإضافة لنقص الموارد البشرية والمالية في المكاتب الصغيرة، وإلى تنظيمها الداخلي وأنظمة المراقبة.

➤ إن التمييز بين جودة عمليات التدقيق المقدمة بين مكاتب التدقيق الكبيرة ومكاتب التدقيق الصغيرة، لا يكمن في واجبات تتعلق بملفات التدقيق فحسب، بل في مستوى التنظيم الداخلي للمكاتب، ومدى إتقانها للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً USGAAP، ومستوى استقلاليتها، ومن الواضح أن مكاتب التدقيق الكبيرة أفضل من مكاتب التدقيق الصغيرة، مما يتيح توقع أنها تقدم جودة تدقيق أفضل.

في الأخير فإن تأسيس مجلس الرقابة على أعمال مدققي حسابات الشركات العامة جاء لتدعيم الثقة بالرقابة التي تتم على مكاتب التدقيق والمحاسبة ولمعالجة الانتقادات التي واجهت نظام مراجعة النظر، خاصة وأن من سيقوم بالإشراف هو جهة شبه حكومية، محايدة، مستقلة ولا تخضع للمهنة كما هو الحال بالنسبة لمراجعة النظر والتي كانت تابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين. وقد تم تجاوز الشك في مصداقية المعلومات المقدمة وذلك من خلال تكوين هذه الهيئة المستقلة، وهذا ما يوضحه الشكل رقم (03-01):

الشكل رقم (03-01): يوضح دور الهيئات المستقلة في دعم رقابة الجودة للتدقيق



المصدر: فاتح سردوك، تطوير مهنة مراجعة الحسابات في مواجهة المشاكل المعاصرة دراسة حالة-واقع وآفاق مراجعة الحسابات في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم (منشورة)، تخصص: علوم اقتصادية، جامعة محمد خيضر-بسكرة، 2014-2015، ص212.

خلاصة الفصل:

تضمن هذا الفصل أهمية الدور الذي يقوم به المدقق الخارجي والتزامه بالواجبات التي نصت عليها القوانين المنظمة للمهنة، وذلك لإصدار رأي فني محايد يعبر عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية، كما يتضح لنا أن الطلب على خدمات التدقيق يختلف من بيئة إلى أخرى وذلك تبعاً للتطور الاقتصادي لكل دولة، كما أن الخدمات المقدمة من قبل مكاتب التدقيق لم تعد تقتصر على تقديم خدمات تدقيق تقليدية، بل اهتمت بالخدمات الاستشارية وذلك من أجل كسب مزايا تنافسية وأكبر عدد ممكن من العملاء، بهدف زيادة إيرادات هذه المكاتب، مما يدفعها إلى تقديم خدمات ذات جودة عالية.

وفي هذا الصدد ركزت الباحثة على الإطار المفاهيمي لجودة التدقيق الخارجي مع تحليل المفاهيم التي تطرقت لها الأدبيات المختلفة في مجال جودة التدقيق الخارجي وفق عدة مداخل، والتطرق لأهمية وأهداف جودة التدقيق الخارجي، كما ركزنا على تحليل أهم العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق الخارجي بناءً على الآراء المتباينة للدراسات السابقة وقد قمنا بالتركيز على العوامل المؤثرة في مكتب التدقيق، فريق التدقيق، والمؤسسة محل التدقيق.

كما ترى الباحثة من خلال هذا الفصل أن الرقابة على جودة أداء مكاتب التدقيق من قبل المنظمات المهنية لها دور كبير وفعال في زيادة وتحسين جودة الأداء المهني للمكاتب وذلك من خلال التأكد من التزام شركات ومكاتب التدقيق بتطبيق مبادئ ومعايير المحاسبة والتدقيق المتعارف عليها بالإضافة إلى المتطلبات القانونية والتنظيمية وبرامج ونظم وأساليب الرقابة على الجودة التي تفرضها المنظمات، حيث تم استعراض التحول في أنظمة وبرامج رقابة الجودة مروراً ببرنامج مراجعة النظير الذي كان له الأثر في تحسين جودة التدقيق الخارجي وتطوير كفاءة المدقق الخارجي في ظل التطورات الحاصلة يليه برنامج الرقابة الذاتية على أعضاء مكاتب التدقيق بعد قانون ساربنس أوكسلي في 2002 وذلك بعد مدة تقارب ربع القرن من التنظيم الذاتي للمهنة، ترتب بعدها تكوين مجلس الرقابة على أعمال مراجعي حسابات الشركات العامة (PCAOB) والذي صار مسؤولاً على فحص جودة شركات التدقيق المكلفة بمراجعة شركات عامة في البورصة والذي يبرز دور الهيئات المستقلة في دعم رقابة الجودة.

الفصل الثاني: الحاجة لتطبيق

نظم رقابة الجودة للتحسين من

عمليات مكاتب التدقيق في ظل

المعايير الدولية لرقابة الجودة

تمهيد:

تعتبر الرقابة على جودة التدقيق وسيلة للرقابة على الأداء المهني للمدققين، ومدخلا لتطوير مهنة التدقيق الخارجي من خلال إتباع أساليب واستحداث نظم للرقابة، وقد تطورت أدوات رقابة الجودة لتأخذ شكلا تنظيميا كما ظهرت الرقابة الذاتية للمهنة من قبل مكاتب وشركات التدقيق، وفي ظل اعتماد معايير لرقابة الجودة للتدقيق الخارجي فقد أصبحت تمثل الإطار الرسمي الذي يتبعه المهنيون لتحقيق مستويات مثلى للأداء.

وفي إطار التنظيم الذاتي للمهنة تكمن الحاجة في تطبيق نظام رقابة الجودة سواء في مكاتب التدقيق الكبيرة أو مكاتب التدقيق الصغيرة في الحصول على جودة في الأداء وتعزيز الثقة والمصداقية في نتائج التدقيق، ولتحقيق هذه الجودة يجب توفر شروط ومتطلبات في نظام رقابة الجودة.

حاولت الباحثة من خلال هذا الفصل عرض مفاهيم حول نظام رقابة الجودة وإبراز أهميته وأهم الشروط الواجب توفرها فيه، وأهم العوامل المؤثرة على نظام رقابة الجودة، كما سيتم التفصيل في عناصر نظام رقابة الجودة وفقا للمعيار الدولي لرقابة الجودة (ISQC1)، وعلى الرغم من المزايا التي يعود بها نظام رقابة الجودة في التحسين من عمليات مكاتب التدقيق فان له عدة عيوب يمكن أن تقلل من فعاليته. وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: الحاجة لمعايير رقابة الجودة للتحسين من جودة التدقيق الخارجي

المبحث الثاني: مدخل لنظام رقابة الجودة وشروط إدارته وتصميمه

المبحث الثالث: عناصر نظام رقابة الجودة وفقا للمعيار الدولي لرقابة الجودة 1

المبحث الأول: الحاجة لمعايير رقابة الجودة للتحسين من جودة التدقيق الخارجي

لقد اهتمت المنظمات والجمعيات المهنية في العالم بموضوع رقابة جودة الأداء في مكاتب وشركات التدقيق، وعمدت لتحسين مستوى الأداء المهني لهذه المكاتب بما يخدم الأطراف ذات المصلحة، حيث فرضت بعض الهيئات المهنية مجموعة من المعايير المهنية وقواعد أخلاقيات المهنة لئتم تنفيذ مهام التدقيق وفقا للمعايير المتفق عليها، وسيتم عرض سياسات وإجراءات رقابة الجودة وفقا للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) والاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).

المطلب الأول: معايير رقابة الجودة الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين

إن وجود معايير للرقابة على جودة التدقيق يؤدي إلى تحقيق أهداف المهنة وتحسين مستوى أدائها وزيادة الثقة في جودة الأداء المهني، بالإضافة إلى تحقيق المتطلبات النظامية لجهات الرقابة على مهنة التدقيق، وسنتطرق ضمن هذا المطلب إلى تطور معايير رقابة الجودة الصادرة عن المنظمات المهنية.

1. تطور معايير رقابة الجودة الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)

تم تشكيل لجنة معايير رقابة التدقيق في أكتوبر 1978 من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) والتي تقوم بإصدار معايير التدقيق، التأكيد، المعايير الخاصة برقابة الجودة، والتي يجب مراعاتها من قبل أعضاء المعهد وفقا للوائح وقواعد السلوك المهني الخاصة بالمعهد¹، وقد أصدرت اللجنة أول برنامج لمعايير الرقابة على الأداء المهني وذلك من خلال معيار رقابة الجودة (SQCS1) سنة 1979، والذي تضمن تسعة عناصر لسياسات وإجراءات نظام رقابة الجودة وهي:

الاستقلال، قبول العملاء الجدد واستمرار العلاقات مع العملاء الحاليين، التوظيف، تنمية القدرات المهنية، الترقية الوظيفية، تخصيص المدققين على المهام، الإشراف، التشاور، الفحص الدوري لبرنامج الرقابة على جودة الأداء². كما تم تشكيل لجنة (joint Task Force on Quality Control) سنة 1993 والتي أوصت بإدخال تغييرات في بيان معايير رقابة الجودة النوعية للتدقيق، وفي ماي 1996 قامت لجنة معايير التدقيق Accounting Standards Board (ASB) التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بإصدار بيانين جديدين

¹ American Institute Of Certified Public Accountants ,Auditing Standard Board (ASB), **Auditing, Attestation and Quality Control Standards Setting Activities, Operating Policies**, available on : <https://us.aicpa.org/research/standards/auditattest/asb.html?fbclid=IwAR0hVhOw3ok1FSTY53zYshXmv5-BsOKOfThccrHSjiPI9g12m17QT2WFjs4> in 25/01/2022 at 00:32

² فاتح سردوك، أحمد نصير، إطار مقترح لتفعيل دور لجان المراجعة ورقابة الجودة في تحقيق جودة المراجعة دراسة تحليلية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين وأطراف الحوكمة بالجزائر، معارف (مجلة علمية دولية محكمة) قسم العلوم الاقتصادية، العدد 23، جامعة البويرة، الجزائر، ديسمبر 2017، ص 186.

للمعايير نشرة معايير رقابة الجودة رقم 2 (SQCS2) بعنوان "نظام الرقابة على جودة أداء ممارسات مكاتب المحاسبة والتدقيق" ونشرة معايير رقابة الجودة رقم 3 (SQCS3) بعنوان "رقابة ومتابعة ممارسات مكاتب المحاسبة والتدقيق" وذلك ليكونا بديلين عن بيان معايير رقابة الجودة 1 (SQCS1) والذي يحتوي على تسعة ضوابط لرقابة الجودة في حين يحتوي البيانان الصادران في 1996 على خمسة ضوابط فقط¹، وقد تضمن معيار الرقابة الجودة رقم 2 خمس معايير يتوجب على مكاتب التدقيق مراعاتها (الحياد، الأمانة والموضوعية، إدارة الأفراد، أداء عملية التدقيق، قبول أو الاستمرار في عملية التدقيق، المتابعة)²، وفيما يخص معيار رقابة الجودة رقم 3 فقد جاء لتوفير إرشادات تساعد مكاتب التدقيق على كيفية تطبيق عنصر الرقابة والمتابعة، كما أتاحت النشرة لمكاتب التدقيق بالاستعانة بأفراد مؤهلين من خارج المكتب للقيام بعملية المراقبة والمتابعة من أجل التحقق من مدى ملائمة السياسات والإجراءات المتبعة، ولحل المشكلة التي كانت تقابل مكاتب التدقيق الصغيرة حيث يصعب عليها تقسيم فريق العمل إلى فريق مسؤول عن التنفيذ وأداء المهمة، وفريق آخر مسؤول عن الفحص كما هو الحال بالنسبة لمكاتب التدقيق الكبيرة³.

في أكتوبر 2007 م أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين جملة من التعديلات والتحديثات على معايير رقابة الجودة بخصوص متطلبات التطبيق، نشرة معايير رقابة الجودة السابعة (SQCS7)، المتضمنة نظام رقابة الجودة للشركات والساري المفعول منذ 2009/01/01 م، ليتم بعدها تعويض نشرة معايير رقابة الجودة السابعة وذلك في سنة 2010 م بنشرة معايير رقابة الجودة الثامنة (SQCS8) والتي تؤكد على أهمية وقيمة ثقافة الجودة داخل شركات ومكاتب التدقيق⁴، حيث يتناول المعيار ستة عناصر لسياسات وإجراءات نظام رقابة الجودة كما يلي:⁵

مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة في الشركة، متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة، القبول والاستمرار مع العملاء والتعاقدات الجديدة، الموارد البشرية، تنفيذ عملية التدقيق، الرقابة والمتابعة.

¹مقرامنت عبد القادر، ضيافي نوال، بوسالم رفيقة، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق: التشريعات والإجراءات المنظمة للمهنة في الجزائر، مجلة التنظيم والعمل، المجلد 9، العدد 4، جامعة معسكر، الجزائر، 2021، ص 86.

² Louis Braiotta, Trent Gazzaway, Robert Colson, Sridhar Ramamoorti, The Audit Committee handbook, Fifth Edition, New York, 2010, p 93-94.

³مقرامنت عبد القادر، ضيافي نوال، بوسالم رفيقة، مرجع سبق ذكره، نفس الصفحة.

⁴ American Institute Of Certified Public Accountants (AICPA), Auditing Standards Board's Revised Quality Control Standards, available on : <https://us.aicpa.org/research/standards/peerreview/revqcs>

⁵ American Institute Of Certified Public Accountants (AICPA), Statements on Quality Control Standards, A Firm's System of Quality Control (Redrafted), available on : <https://us.aicpa.org/research/standards/auditattest/sqcs.html?fbclid=IwAR0Qme7ux1DIBIKrnlVDGuDzIWqKFNOUfmdpP1S6HBXWnjoNiqIKme2KHg0> in 25/01/2022 at 02 :20

الفصل الثاني الحاجة لتطبيق نظم رقابة الجودة للتحسين من عمليات مكاتب التدقيق في ظل المعايير الدولية لرقابة الجودة

ومن خلال الجدول رقم (02-02)، نوضح مجمل التغييرات والتعديلات التي شملت معيار رقابة الجودة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين

الجدول رقم (01-02): تطور عناصر معايير رقابة الجودة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA

1979 الصادر سنة SQCS1	1996 الصادر سنة SQCS2	2007 الصادر سنة SQCS7
نشرة معايير رقابة الجودة 1	نشرة معايير رقابة الجودة 2	نشرة معايير رقابة الجودة 7
		مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة في الشركة
الاستقلال	الاستقلال والنزاهة والموضوعية	متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة
قبول العملاء الجدد واستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين	قبول العملاء والتعاقدات الجديدة والاستمرار مع العملاء والتعاقدات الحالية	قبول العملاء والتعاقدات الجديدة والاستمرار مع العملاء والتعاقدات الحالية وعمليات محددة
التوظيف	إدارة فريق التدقيق	الموارد البشرية
تنمية القدرات المهنية		
الترقية		
تخصيص المدققين على المهام		
الإشراف	أداء وتنفيذ عملية التدقيق	أداء وتنفيذ عملية التدقيق
التشاور	أداء وتنفيذ عملية التدقيق	أداء وتنفيذ عملية التدقيق
الفحص الدوري لبرنامج الرقابة على جودة الأداء	الرقابة والمتابعة	الرقابة والمتابعة

المصدر: خليفة عابي، إطار البحوث في رقابة الجودة للمراجعة الخارجية دراسة المفاهيم، الأنظمة والبرامج والمعايير المهنية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة الشهيد حمه لخضر-الوادي، العدد7، الجزائر، 2016، ص288.

بالتالي يمكن حصر التغيرات والتطورات الرئيسية التي شملت معايير رقابة الجودة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين من خلال النقاط التالية¹:

- إدماج عناصر رقابة الجودة التسعة الواردة في المعيار رقم 1 في خمسة عناصر فقط مضافا إليها بعض المتطلبات الجديدة لتلائم المتغيرات الحديثة والمعاصرة في مهنة التدقيق؛
- اتساع نطاق خدمات مكاتب التدقيق لتشمل خدمات أخرى بجانب خدمة التدقيق، مثل خدمات التأكيد، التصديق والفحص المحدود؛
- تحديد مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة في الشركة، وتوضيح المسؤولية عن تطبيق نظام رقابة الجودة لكل الجهات بمكتب التدقيق؛
- اتساع مفهوم الاستقلال السابق توضيحه ليشمل عنصري النزاهة والموضوعية؛
- اتساع مفهوم عنصر قبول العملاء الجدد والاستمرار مع العملاء الحاليين، بحيث امتد ليشمل طبيعة المهام، ومدى تناسبها وتوافقها مع خبرة المدقق لاتخاذ قرار قبول التعامل مع العملاء، ووجود اتفاق صريح مع العملاء حول طبيعة ونطاق وحدود تنفيذ المهام والعمليات المحددة؛
- إدماج مجموعة العناصر المرتبطة بفريق التدقيق من التعيين، تخصيص الأفراد على المهام، تطوير القدرات المهنية، الترقية الوظيفية، في عنصر الموارد البشرية، مع زيادة الاهتمام بزيادة ساعات التعليم المهني المستمر، وتطوير برامج التدريب المتخصصة لتنمية قدرات فريق التدقيق؛
- إدماج عنصري المشورة والإشراف في عنصر واحد هو أداء وتنفيذ عملية التدقيق؛
- تغيير عنصر الفحص الدوري إلى عنصر الرقابة والمتابعة، لكون الرقابة والمتابعة تتميز بالاستمرارية.

المطلب الثاني: معايير رقابة الجودة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين

لم يكن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الجهة التنظيمية الوحيدة التي قامت بإصدار معايير خاصة بالرقابة على جودة التدقيق الخارجي، فقد اهتم الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) أيضا بإصدار معايير للرقابة على الجودة والتي ستكون ضمن عناصر هذا المطلب.

¹ عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سبق ذكره، ص 68.

1. معيار التدقيق الدولي (220): رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية (ISA220) Quality Control for An Audit of Financial Statements

أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين سنة 1981 المعيار الدولي 7 الخاص بضبط جودة العمل في التدقيق، والذي تضمن مجموعة من الإرشادات والإجراءات التي يجب على المدققين الالتزام بها لزيادة الثقة والمصداقية اتجاه جودة التدقيق، ولضمان أن جميع عمليات التدقيق قد تم انجازها طبقاً للمبادئ الأساسية للتدقيق، وتضمن هذا المعيار ستة ضوابط لرقابة الجودة (الصفات الشخصية، المهارات والكفاءات، توزيع المهام، التوجيه والإشراف، قبول واستمرار العملاء، التفتيش)، غير أنه سرعان ما تم إلغاء هذا المعيار سنة 1994 (إعادة تصنيف وتسمية بعض ضوابط رقابة الجودة دون تغيير المفهوم) وقد حل محله المعيار الدولي 220 "رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية"¹، ويهدف هذا المعيار إلى توفير مجموعة من الإرشادات عن رقابة الجودة لعملية التدقيق وذلك من أجل تزويد المدقق بتأكيد معقول بأن²:

- التدقيق يتوافق مع المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية؛
- تقرير المدقق الصادر يكون مناسب في ظل الظروف.

أ. عناصر الرقابة على جودة التدقيق وفقاً للمعيار الدولي (220) "الرقابة على جودة عملية التدقيق":

تتم الرقابة على جودة التدقيق من خلال مجموعة من عناصر الرقابة على جودة مكاتب التدقيق الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين وفقاً لمعيار التدقيق الدولي (220) "رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية"، وتتضمن سبعة عناصر والتي نوجزها في:

➤ مسؤوليات القيادة عن الجودة داخل المكتب/ الشركة:

يجب على الشريك المسؤول أن يتحمل مسؤولية الجودة عن كل عملية تدقيق يقوم بها، بحيث أن الشريك المسؤول عن العملية ملزم بوضع إجراءات مصممة لتعزيز وجود ثقافة داخلية تقرر بأن الجودة عنصر أساسي لأداء مهام التدقيق، وتوثيق الإجراءات وإبلاغها لموظفيه³. وفقاً لهذا فإن الجودة أمر أساسي في تنفيذ مهام

¹ محمد حولي، مسعود طحطوح، مرجع سبق ذكره، ص 616.

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, ISA220 Quality Control for An Audit of Financial Statements**, Volume1, New York, 2018, p132. Available on : <https://www.iaasb.org/publications/2018-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-and-related-services-26>

³ International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, ISA220 Quality Control for An Audit of Financial Statements**, Volume1, New York, 2020, p135. Available on : <https://www.iaasb.org/publications/2020-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-and-related-services> in 05/07/2022 at 18:28

التدقيق، إذ تؤكد على تصرفات الشريك المسؤول عن المهمة والوسائل المناسبة لأعضاء فريق المهمة الآخرين فيما يتعلق بتحمل المسؤولية عن الجودة الشاملة لكل مراحل المهمة، هذا يمكن من تحقيق ما يلي:¹

- أداء العمل الذي يتوافق مع المعايير المهنية ومتطلبات الأنظمة واللوائح المطبقة؛
- الالتزام بسياسات وإجراءات المكتب المعمول بها لرقابة الجودة؛
- إصدار تقرير المدقق المناسب؛
- قدرة فريق التدقيق على إثارة الشكوك دون الخوف من ردود الأفعال الانتقامية.

➤ المتطلبات الأخلاقية الملائمة:

لقد حدد الميثاق العام لأداب وسلوكيات المهنة الخاص بالاتحاد الدولي للمحاسبين IESBA المبادئ الأساسية لأخلاقيات المهنة والتي تشمل: النزاهة، الموضوعية، الكفاءة، العناية المهنية الواجبة، السرية، السلوك المهني، وهو ما يجب أن يتمتع به المدقق أثناء تنفيذ مهامه.²

كما ركز هذا العنصر على الاستقلالية بحيث أوجب بأن يتوصل المسؤول عن المهمة إلى استنتاج عن مدى الالتزام بمتطلبات الاستقلالية ولتحقيق ذلك يجب على الشريك المسؤول:³

- الحصول على المعلومات من المكتب، لتقييم الظروف التي تشكل تهديدا للاستقلالية؛
- تقييم المعلومات الخاصة بالمخالفات المحددة إن وجدت، والتي تتعلق بسياسات وإجراءات الاستقلالية الخاصة بالمكتب لتحديد ما إذا كانت تشكل تهديدا للاستقلالية المطلوبة؛
- تقييم ما إذا كانت التهديدات التي تم تحديدها في مستوى مقبول؛
- اتخاذ التصرف المناسب للقضاء على مثل هذه التهديدات، أو تخفيضها لمستوى مقبول بتطبيق الإجراءات الوقائية، أو الانسحاب من مهمة التدقيق، ويجب على الشريك المسؤول عن المهمة أن يخطر المكتب إذا فشل في حل المسألة، والاستفسار عن التصرف المناسب.

➤ قبول العملاء الجدد والاستمرار مع القدامى:

يجب أن يقتنع الشريك المسؤول عن المهمة، بأن الإجراءات المناسبة الخاصة بقبول العملاء واستمرار العلاقة ومهام التدقيق قد تم إتباعها، ويجب عليه أن يحدد ما إذا كانت الاستنتاجات التي تم التوصل إليها

¹ Ibid, p p 141-142.

² الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، دليل قواعد آداب المهنة الدولية للمحاسبين المهنيين، 2018، ص10. متاح على

الموقع:

[https://socpa.org.sa/Socpa/Professional-standards/International-Standards/Auditing-Standards-Endorsed-\(2\).aspx](https://socpa.org.sa/Socpa/Professional-standards/International-Standards/Auditing-Standards-Endorsed-(2).aspx)

³ International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), op-cit, p137.

مناسبة، كما يجب على الشريك المسؤول الحصول على المعلومات قبل قبول المهمة مع عميل جديد، وعند اتخاذ القرار بالاستمرار في مهمته وعند قبول مهمة جديدة مع عميل حالي.¹ تؤثر ظروف العميل وإدارته على حالة القوائم المالية والتي بدورها تؤثر على جودة التدقيق الخارجي، لذا يقوم مكتب التدقيق بتوخي الحذر قبل الموافقة على التعاقد مع عميل جديد أو استمرار التعامل مع العميل حالي وذلك بوضع نظام لتقييم العملاء، حتى يمكن اختيار العملاء الذين تكون قوائمهم المالية في حالة تسمح للمكتب بالقيام بعملية التدقيق المتوقعة منه، بما يوفر للمكتب درجة معقولة من الاقتناع بتخفيض احتمال ارتباط بعمل لا يتمتع بالنزاهة، حيث أن العملاء الذين يعانون من مشاكل مالية وسمعة غير طيبة يتوقع ميلهم لارتكاب الغش والمخالفات وإخفاء لحقائق يجب عرضها في القوائم المالية.²

➤ الموارد البشرية:

يجب أن يضم فريق التدقيق أفراد يمتلكون القدرات والكفاءات المناسبة لتنفيذ مهام التدقيق بما يتفق مع المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية وإصدار تقرير التدقيق المناسب من جهة أخرى، حيث يجب أن يأخذ الشريك المسؤول بعض الأمور المتعلقة بفريق التدقيق في الحسبان:³

- الفهم والخبرة العملية بمهام التدقيق من حيث طبيعتها ودرجة تعقيدها من خلال المشاركة والتدريب؛
- فهم المعايير المهنية ومتطلبات الأنظمة واللوائح المعمول بها؛
- الخبرة الفنية والمعرفة بتقنية المعلومات المتخصصة في المحاسبة والتدقيق؛
- المعرفة بالصناعة التي يعمل بها العميل؛
- القدرة على تطبيق الحكم المهني؛
- فهم سياسات وإجراءات رقابة الجودة بالمكتب.

➤ أداء المهمة:

يجب على الشريك المسؤول أن يتحمل المسؤولية من أجل التوجيه والإشراف على تنفيذ وأداء مهمة التدقيق بما يتناسب والمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية، حيث يتطلب الأداء الجيد توفير متطلبات واضحة فيما يخص الاستشارات بحيث يجب على الشريك المسؤول عن المهمة:¹

¹ محمد حولي، مسعود طحطوح، مرجع سبق ذكره، ص 618.

² آدم الطيب حماد حامد، مرجع سبق ذكره، ص 78.

³ الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (SOCPA)، المعيار الدولي للمراجعة (220): رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية،

2018، ص 11. متاح على الموقع: [https://socpa.org.sa/Socpa/Professional-standards/International-](https://socpa.org.sa/Socpa/Professional-standards/International-Standards/2024.aspx)

[Standards/2024.aspx](https://socpa.org.sa/Socpa/Professional-standards/International-Standards/2024.aspx)

- تحمل مسؤولية قيام فريق المهمة بإجراء التشاور المناسب بشأن الأمور والقضايا الصعبة؛
- يكون على قناعة بأن فريق المهمة قد قام بالتشاور المناسب أثناء تنفيذ المهمة فيما بينهم ومع غيرهم؛
- يقتنع بأن نطاق وطبيعة الاستشارات والنتائج المستخلصة منها، تم الاتفاق عليها مع الطرف الذي تمت مشاورته؛
- تحديد إذا ما تم تنفيذ النتائج التي أسفرت عنها المشاورات.

➤ المتابعة:

يجب على مكتب التدقيق أن يقوم باستمرار بمراقبة كفاية وفاعلية سياساته وإجراءاته الخاصة برقابة الجودة، وأن يقوم بتبليغ موظفيه عن تلك السياسات والإجراءات ويتأكد من فهمهم لها، ومن مهام الشريك المسؤول أن يأخذ أية عيوب تمت ملاحظتها ويمكن أن يكون لها تأثير على تنفيذ المهمة.²

➤ التوثيق:

يجب على الشريك المسؤول أن يوثق ما يلي:³

- القضايا التي تم تحديدها، والمتعلقة بالالتزام بالمتطلبات الأخلاقية المناسبة وكيف تم حلها؛
- الاستنتاجات عن الالتزام بمتطلبات الاستقلالية المطبقة على تنفيذ المهمة وأي مناقشات تمت مع المكتب والتي تدعم هذه الاستنتاجات؛
- الاستنتاجات التي تم التوصل إليها، والخاصة بقبول والاستمرار مع العملاء والمهام؛
- طبيعة ونطاق والنتائج التي تم التوصل إليها والاستشارات التي تم التوصل إليها أثناء أداء المهام.

2. المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ عمليات تدقيق وفحص للقوائم المالية

وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة (ISQC1)

قام مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في عام 2004 بإصدار المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 رقابة الجودة للمكاتب التي تؤدي عمليات التدقيق وفحص للقوائم المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة (ISQC1)⁴، وقد أدخل المجلس تعديلات على المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 (ISQC1) لتطبق اعتباراً من 2006/06/15، وفي ديسمبر 2007 أصدر الاتحاد الدولي

¹ International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), op-cit, p-p 138-139.

² Ibid, p140.

³ محمد سالم أبو يوسف، مرجع سبق ذكره، ص 53.

⁴ Zuraidah Mohd-Sanusi and all, **Audit Quality Control: Development of Self-Assessment Checklist for Small and Medium Audit Practices In Malaysia**, Working paper Presented in International Accounting and Business Conference, Johor Bahru, Johor, 18-19 August 2008, p4.

للمحاسبين ورقة نقاشية حول قيادة مكاتب وشركات التدقيق كأحد العوامل المؤثرة على جودة التدقيق وقد استندت هذه الورقة في نقاشها على المعيار الدولي لرقابة الجودة (ISQC1)¹.

بعد ذلك أصدر مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي في 15/12/2009 المعيار الدولي لرقابة الجودة المعدل 1 الموسوم: رقابة الجودة للمكاتب التي تؤدي عمليات تدقيق وفحص للقوائم المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة (ISQC1) ليحل محل المعيار السابق إصداره في 2006، والجديد في المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 المعدل قيام المجلس بإضافة نطاق تطبيق وسلطة المعيار وتاريخ النفاذ والهدف ضمن المقدمة زيادة على ذلك التعريفات والمتطلبات والتطبيق والمواد التفسيرية الأخرى.²

يتناول المعيار مسؤوليات الشركة أو المكتب المتعلقة بنظام رقابة الجودة لديها على عمليات تدقيق ومراجعة البيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، وقد تطرق للمحاور التالية:

➤ التطبيق والامتثال للمتطلبات ذات العلاقة

➤ عناصر نظام رقابة الجودة

➤ توثيق نظام رقابة الجودة

أ. التطبيق والامتثال للمتطلبات ذات العلاقة

يجب أن يملك موظفو الشركة أو المكتب المسؤولين عن إنشاء ووضع نظام رقابة الجودة والالتزام به فهما كاملاً لنص المعيار الدولي لرقابة الجودة، بما في ذلك من حيث التطبيق والمواد التوضيحية الأخرى، لفهم هدفه وتطبيق متطلباته بشكل صحيح وملائم. ويجب أن تمتثل الشركة لكل متطلب من متطلبات هذا المعيار ما لم يكن المتطلب في ظروف الشركة غير ذي صلة بالخدمات المقدمة فيما يتعلق بالتدقيق ومراجعة البيانات المالية والتأكيدات الأخرى والتزامات الخدمات ذات الصلة. وقد تم تصميم المتطلبات لتمكين الشركة من تحقيق الهدف المنصوص عليه في هذا المعيار، لذلك من المتوقع أن يوفر التطبيق الملائم للمتطلبات أساساً كافياً لتحقيق الهدف. مع ذلك، نظراً لاختلاف الظروف على نطاق واسع ولا يمكن توقعها جميعاً، يجب على الشركة النظر فيما إذا كانت هناك مسائل أو ظروف معينة تتطلب من الشركة وضع سياسات وإجراءات إلى جانب السياسات والإجراءات التي يتطلبها المعيار الدولي لرقابة الجودة لتحقيق الهدف منه³.

¹سارة حدة بودريالة، مرجع سبق ذكره، ص 170.

²أحمد حلمي جمعة، التدقيق ورقابة الجودة، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2011، ص 87.

³الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين الأردن، 2015، ص 48. متاح على الموقع الإلكتروني:

https://www.ascajordan.org/Publications.aspx?group_key=auditing&lang=ar

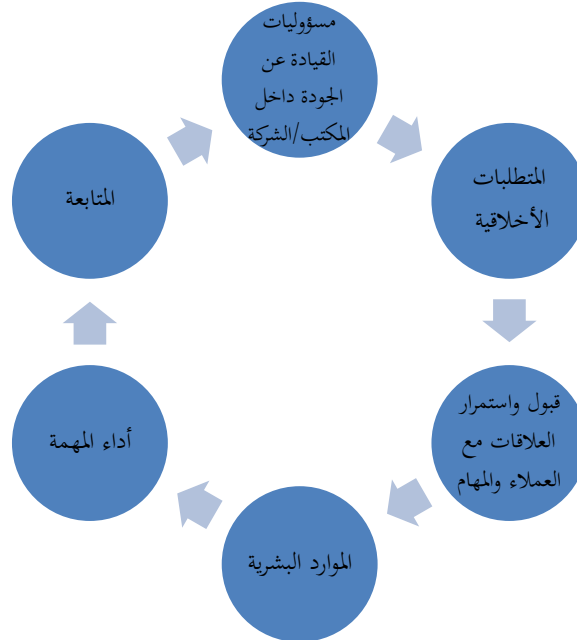
ب. عناصر نظام رقابة الجودة

- وقد أوضح المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 أن نظام رقابة الجودة يتكون من ستة عناصر هي:¹
1. مسؤوليات القيادة عن الجودة داخل المكتب أو الشركة
 2. المتطلبات الأخلاقية الملائمة
 1. قبول واستمرار العلاقات مع العملاء والمهام
 4. الموارد البشرية
 5. تنفيذ المهمة
 6. المراقبة

ج. توثيق نظام رقابة الجودة

يجب على الشركة أن تضع السياسات والإجراءات التي تتطلب التوثيق المناسب لتقديم دليل على تشغيل كل عنصر من عناصر نظام رقابة الجودة. كما يجب على الشركة وضع سياسات وإجراءات تتطلب الاحتفاظ بالوثائق لفترة زمنية كافية للسماح لمن يقومون بإجراءات المراقبة بتقييم امتثال الشركة لنظام مراقبة الجودة، أو لفترة أطول إذا كان ذلك مطلوباً بموجب القانون أو اللوائح. بالإضافة إلى ذلك يجب على المكتب وضع السياسات والإجراءات التي تتطلب توثيق الشكاوى والادعاءات والرد عليها.²

الشكل رقم (02-01): عناصر نظام رقابة الجودة وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة ISQC1 1



International Auditing and Assurance standards Board (IAASB), **Quality Control**, available on,¹ <https://www.iaasb.org/projects/quality-control>: in 03/02/2022 at 23:26

² International Auditing and Assurance standards Board (IAASB), **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, other Assurance, and Related Services Pronouncements**, ISQC1 (Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements and other Assurance and Related Services Engagements, IAASB, volume 1, New York, USA, 2020, p60. Available on: <https://www.iaasb.org/publications/2020-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-and-related-services>

المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين

د. مزايا تطبيق المعيار الدولي لرقابة الجودة 1

يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير مجموعة من الإرشادات فيما يخص مسؤوليات مكتب أو شركة التدقيق عن نظامها الخاص بضبط الجودة لعمليات تدقيق المعلومات المالية التاريخية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة.¹

كما يعتبر المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 أداة لتحسين جودة عمل شركة أو مكتب التدقيق، إذ أن وجود ضوابط رقابية سليمة سيقول من اتخاذ إجراءات غير صحيحة عند تنفيذ المهام، أو ضعف في التوثيق.

كما يسمح تطبيق المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 للشركات بتحسين إجراءات تنفيذ المهام، وتقليل مخاطر إصدار تقارير تدقيق غير مناسبة، وبالتالي تقليل تعرض المدققين لمخاطر المسؤولية. والأهم من ذلك، أن المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 يساعد الشركات على تطوير ثقافة الجودة على المدى الطويل، و يشجع على التطوير المهني المستمر للموظفين، مما يساعد على تحسين الكفاءة والفعالية، وتطور شركة أو مكتب التدقيق بصفة مستمرة وقدرته على الاستجابة للتغيرات الحاصلة في بيئة التدقيق.²

3. المقارنة بين المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 (ISQC1) ومعيار التدقيق الدولي (220) (ISA220):

يختلف المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 (ISQC1) عن معيار التدقيق الدولي (220) في النقاط التالية:³

1.3 نطاق المعيار: يتناول المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 مسؤوليات الشركة المتعلقة بنظام رقابة الجودة على عمليات مراجعة البيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى، وجميع الخدمات ذات العلاقة، أما المعيار الدولي رقم 220 فيتناول إجراءات رقابة الجودة على مراجعة البيانات المالية الفردية.

2.3 سلطة التطبيق "المسؤولية": ينطبق المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 على كافة شركات المحاسبين المهنيين فيما يتعلق بعمليات مراجعة البيانات المالية وخدمات التأكيد الأخرى وجميع الخدمات الأخرى ذات العلاقة، أما المعيار الدولي رقم 220 ينطبق على مراجعي البيانات المالية فقط.

3.3 الهدف: هدف تطبيق المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 هو تزويد المكتب أو شركة التدقيق بتأكيد معقول عن امتثال موظفيها بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية، وكذلك التأكد من أن التقارير الصادرة عن

¹Sylvie Voghel, **Guide sue le contrôle qualité pour les cabinets de petite et de moyenne taille**, Deuxième édition, Small and Medium practices Committee, International Federation of Accountants, New York, USA , Juillet 2010, p10. International Federation of Accountant (IFAC), **Implementing the International Standard on Quality Control 1 (ISQC1): Challenges, Solutions and Benefits**, available on: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/implementing-international-standard-quality-control-1-isqc-1-challenges-solutions-and-benefits> in 02/02/2022 at 21 :18

³ديمة مازن ظافر الشوا، مرجع سبق ذكره، ص ص 42-43.

الشركة أو شركاء العملية ملائمة للظروف، أما المعيار الدولي رقم 220 هدفه هو تطبيق إجراءات رقابة الجودة على عملية التدقيق الواحدة والتي تقدم للمدقق الخارجي ضمانا بأن عملية التدقيق تتمثل للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية وأن التقرير الذي يصدر عن المدقق ملائم للظروف.

جدول رقم (02-02): يوضح المقارنة بين ISQC1 و ISA220

معايير التدقيق الدولي 220 (ISA220)	المعيار الدولي لرقابة الجودة (ISQC1) 1	نطاق المقارنة
ضبط أداء المدققين	ضبط أداء مكاتب التدقيق	أولاً: هدف المعيار
رئيس فريق التدقيق	صاحب المكتب أو الشريك	ثانياً: مسؤولية التنفيذ
		ثالثاً: ضوابط المعيار
مسؤوليات القيادة لجودة عمليات التدقيق الخارجي	مسؤوليات القيادة عن الجودة داخل مؤسسة التدقيق	الضابط الأول
المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة	المتطلبات السلوكية الأخلاقية	الضابط الثاني
الموافقة على العلاقات مع العملاء ومواصلتها	قبول واستمرار علاقات العملاء والعمليات المحددة	الضابط الثالث
تعيين فريق العملية	الموارد البشرية	الضابط الرابع
أداء العملية	أداء العملية	الضابط الخامس
رقابة جودة مهمة التدقيق	المراقبة	الضابط السادس
كافة المدققين الخارجيين	شركات التدقيق بكافة خدماتها	رابعاً: نطاق التطبيق

المصدر: ديمة مازن ظافر الشوا، مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة وتأثيرها على تحسين أدائه المهني، دراسة تطبيقية لآراء مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة-فلسطين، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل (منشورة)، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012، ص 47.

من خلال الجدول رقم (02-02) يظهر لنا بأن هناك اختلاف بين المعيار الدولي لرقابة الجودة (ISQC1) ومعيار التدقيق الدولي (ISA220) رقابة جودة تدقيق المعلومات المالية التاريخية، ذلك أن هذا الأخير يطبق على مهام التدقيق الفردية أي أن المعيار يوفر إرشادات حول مسؤولية موظفي المكتب المتعلقة بإجراءات الجودة لأنواع محددة من العمليات، بينما المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 يطبق على مكاتب التدقيق التي تقدم تأكيداً معقولاً بأن المكتب وموظفيه يمثلون للمعايير والمتطلبات التنظيمية والقانونية، وأن التقارير التي يتم إصدارها من المكتب أو شركاء العملية مناسبة في ظل الظروف القائمة.

المبحث الثاني: مدخل لنظام رقابة الجودة وشروط إدارته وتصميمه

يؤدي إتباع نظام رقابة الجودة على مستوى مكاتب التدقيق إلى موضوعية أكبر في أداء الأعمال، بالإضافة إلى الحفاظ على الاستقلالية في العلاقات مع العملاء وفي تنفيذ المهام ومتابعتها، وسنحاول التطرق ضمن هذا المبحث إلى أهم المفاهيم المتعلقة بنظام رقابة الجودة وأهميته، والعوامل المؤثرة في نظام رقابة الجودة، بالإضافة إلى مزاياه وعيوبه.

المطلب الأول: إطار مفاهيمي حول نظام رقابة الجودة

تسعى مكاتب التدقيق من خلال تصميم نظام رقابة الجودة إلى التأكيد على التزامها بمعايير التدقيق المتعارف عليها، ولضمان أداء مهامها بأقل التكاليف وبكفاءة عالية، وسنتطرق ضمن هذا المطلب إلى مفهوم نظام رقابة الجودة وأهميته.

1- مفهوم نظام رقابة الجودة

يعرف نظام رقابة الجودة على أنه: "نظام سياسات وإجراءات وممارسات يعتمدها مكتب أو شركة التدقيق، بحيث يكون لدى إدارة المكتب والمجتمع بشكل عام ضمان معقول بأن خدمات التدقيق الخارجي تؤدي وفقا للمعايير الدولية، ووثائق التنظيم التي تحدد ممارسات التدقيق".¹

كما يعرف نظام رقابة الجودة على أنه: "مجموعة شاملة من السياسات والإجراءات التي يجب أن يضعها مكتب التدقيق لضمان التوافق والالتزام بمعايير رقابة الجودة لمهنة المحاسبة والتدقيق والمتطلبات المحددة لمكتب التدقيق".²

حيث يتطلب الحفاظ على جودة التدقيق أنظمة رقابة الجودة، والتي تضمن بقاء المدققين في المسار الصحيح، ويتضمن نظام رقابة الجودة الهيكل التنظيمي لشركات أو مكاتب التدقيق والسياسات والإجراءات والتي تكون كلها موجهة نحو خلق الثقة بين الالتزام المهني والمعايير المهنية للمدقق الخارجي.³

من جهة أخرى اهتمت المنظمات المهنية بموضوع رقابة الجودة والأنظمة الخاصة بها على رأسها مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي IAASB الذي تناول في إصدارته المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 المتضمن نظام رقابة

¹ Ludmila Verovska, The Development And Improvement Of The Quality System Of Audit Services In Latvia, Regional Formation And Development Studies, Vol 1, N3, Klaipėda University, Lituanie, 2013, p249.

² صبا أحمد سعيد، نظام مقترح لرقابة الجودة على أداء مساعدي مراقبي الحسابات (دراسة على عدد من مكاتب مراقبي

الحسابات في محافظة نينوى)، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 77، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، 2009، ص 28.

³ Khansa Shahibah, Bambang Hariadi, Zaki Baridwan, op-cit, p419.

الجودة حيث عرفه على أنه: "نظام يتكون من سياسات تهدف لتحقيق الهدف والتمثل في امتثال مكتب التدقيق وموظفيه للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والتشريعية المعمول بها، وأيضا التقارير الصادرة عن المكتب أو الشركاء تكون مناسبة في ظل الظروف القائمة، وكذلك يضم إجراءات لازمة لتنفيذ ومراقبة الامتثال لتلك السياسات".¹

كما أشار مجلس الرقابة على أعمال مراجعي حسابات الشركات العامة بالولايات المتحدة الأمريكية (PCAOB) لمفهوم نظام رقابة والذي كان سابقا فيما يخص موضوع رقابة الجودة، فقد عرفه على أنه: "يتكون نظام رقابة الجودة من مجموعة من السياسات التي تهدف إلى تحقيق أهداف النظام والإجراءات اللازمة ومتابعة الامتثال لهذه السياسات، وتعتمد طبيعة ومدى وشكل السياسات والإجراءات الخاصة برقابة الجودة الخاصة بمكتب أو شركة التدقيق على عوامل مختلفة مثل حجم المكتب، عدد وخصائص تشغيل فروع المكتب، ودرجة السلطة المسموح بها، والمعرفة والخبرة التي يمتلكها موظفو المكتب، بالإضافة إلى طبيعة وتعقيد ممارسات المكتب واعتبارات التكلفة والعائد المناسبة".²

ومن خلال التعرض لمفهوم نظام رقابة الجودة من وجهة نظر الباحثين والمنظمات المهنية نجد أنه يمكن تقديم تعريف شامل لهذا النظام على أنه: "مجموعة من السياسات والإجراءات يضعها مكتب التدقيق والتي تشير إلى مدى التزامه بمعايير رقابة الجودة بالإضافة إلى المتطلبات التشريعية والنظامية من أجل التحقق من أن الخدمات المقدمة تؤدي وفقا للمعايير الدولية والتقارير الصادرة عن مكتب التدقيق تكون ملائمة وذات مصداقية".

2- أهمية نظام رقابة الجودة:

يجب توفر نظام محكم للإشراف والتوجيه لأعضاء الفريق بمكاتب وشركات التدقيق، من أجل الفحص والتحقق من فعالية السياسات والإجراءات المعتمدة لرقابة الجودة في هذه الشركات والمكاتب. إن من بين الجهود المبذولة في سبيل تحسين جودة التدقيق الخارجي هي وضع نظام لرقابة الجودة في مكاتب التدقيق ليوفر تأكيد معقول بأن شركة أو مكتب التدقيق وموظفيه يمثلون للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، وتكون التقارير الصادرة عن المكتب أو الشركة مناسبة في ظل الظروف القائمة، حيث

¹ International Auditing and Assurance standards Board (IAASB), **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, other Assurance, and Related Services Pronouncements**, ISQC1 (Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements and other Assurance and Related Services Engagements, op-cit, . 47p

² PCAOB, Public Company Accounting Oversight Board, **QC Section 20 System of Quality Control for a CPA Firm's Accounting and Auditing Practice**, available on : <https://pcaobus.org/oversight/standards/qc-standards/details/QC20> in 20/12/2021 at 22:18

كلما ارتفع مستوى تطبيق متطلبات نظام رقابة الجودة في شركات ومكاتب التدقيق ارتفع مستوى الثقة في جودة خدمات التدقيق المقدمة للعميل.¹

يتعين على المدقق الخارجي وضع قواعد الرقابة الداخلية لجودة العمل وأن يحافظ عليها، حيث يجب أن يعزز نظام رقابة الجودة الاعتقاد بأن مكاتب التدقيق تقدم الخدمات المناسبة وفقا لمتطلبات القوانين السارية.² حيث يهدف نظام رقابة الجودة في شركات أو مكاتب التدقيق إلى:³

- الحفاظ على الاستقلالية والنزاهة والأمانة والموضوعية والسرية والأخلاق المهنية من قبل المهنيين؛
- تزويد مكاتب التدقيق بالمهنيين الذين لديهم خبرة ومهارات مناسبة للوفاء بالتزاماتهم؛
- توزيع مهام التدقيق على أعضاء مكتب التدقيق الذين تتوافق مؤهلاتهم مع مواصفات المهمة المعينة؛
- القيام بجميع أنواع المهام أثناء التدقيق على أساس المبادئ التوجيهية والمراقبة المستمرة والرقابة على العمل المنجز بما يتوافق مع متطلبات الجودة؛
- في حالة نقص الخبرة أو المعرفة في مجالات معينة يتم تزويد الموظفين بالاستشارات المناسبة؛
- التطوير والاستخدام المستمر لإجراءات اختيار وقبول العميل أو رفضه في مكاتب التدقيق، بالإضافة إلى ذلك يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار استقلالية مكتب التدقيق وقدرته على إجراء تدقيق عالي الجودة؛
- الفحص المنتظم لموثوقية وكفاءة أداء نظام رقابة الجودة الداخلي؛
- اتخاذ الإجراءات اللازمة ضد موظفي المكاتب أو شركات التدقيق في حالة سوء السلوك أو الانجاز غير السليم لمهام التدقيق.

3- أهداف نظام رقابة الجودة:

إن نظام رقابة الجودة الجيد يحقق منافع إضافية لمكتب التدقيق يمكن إجمالها فيما يلي:⁴

- تحسين وثائق أوراق العمل عن طريق إتباع سياسات توثيق معينة؛
- تطوير علاقات ومسؤوليات تنظيمية أكثر وضوحا ووسائل اتصال أفضل بين أعضاء مكتب التدقيق؛

Ramadhani R, Sudarma M, Achsin M, op-cit, p33.¹

Levan sabauri, **Ways For The Development of The Audit Quality Control system Through The Analysis Of Ongoing Problems, Experience and Challenges: Example Of The Republic Of Georgia**, Word Academy Of Science, Engineering and Technology, International Journal Of Economics and Management Engineering (IJEME), Vol13, N6, USA, 2019, P827.

Ibid, p828.³

⁴لخذاري عبد الجليل، **أثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية-دراسة عينة من محافظي الحسابات**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2018-2019، ص137.

- إعطاء تأكيدات معقولة بأن الخدمات التي يؤديها مكتب التدقيق تتماشى مع المتطلبات المهنية والتنظيمية؛
- إعطاء تحذيرات مسبقة للمشاكل المحتملة، والتقليل من الأخطاء العملية التي قد تؤدي إلى مشاكل مع العميل وتكبد مكاتب التدقيق تكاليف إضافية؛
- طريقة لتحفيز الموظفين في مكتب التدقيق وتحسين السلوك الأخلاقي ورفع الروح المعنوية والدافعية وزيادة الرضا الوظيفي وتقوية روح الفريق؛
- أداة تدريبية فعالة تساهم في زيادة التأهيل المهني وتعيين موظفين أكثر قدرة وكفاءة ونزاهة.

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في نظام رقابة الجودة وكيفية إدارته

هناك حاجة لوجود نظام رقابة الجودة سواء في مكاتب أو شركات التدقيق الكبيرة أو الصغيرة، كما يجب أن تتوفر فيه متطلبات حتى يكون فعالاً، بالإضافة إلى وجود عدة عوامل تؤثر في نظام رقابة الجودة.

1- المتطلبات الواجب توافرها في نظام رقابة الجودة:

هناك عدة متطلبات لنظام رقابة الجودة على التدقيق الخارجي نذكر منها:¹

- 1- أن يكون نظام رقابة الجودة مصمماً بحيث يتلائم مع طبيعة أعمال المكتب ونشاط عملائه ومدى تطور هذا النشاط وتعقيده؛
- 2- أن يكون ذا تكلفة معقولة من حيث الوقت والمال اللازم لإعداده وتطبيقه؛
- 3- أن يكون شاملاً على نحو ملائم؛
- 4- أن تكون هناك علاقة معقولة بتوافق المكتب مع المعايير المهنية بشكل عام ومع المعايير الخاصة برقابة الجودة بشكل خاص وخاصة فيما يتعلق بما يلي:

- وصف لسياسات وإجراءات كل ضابط من ضوابط رقابة الجودة لقابليتها للممارسة العملية في المكتب؛
- إيصال سياسات وإجراءات نظام رقابة الجودة إلى العاملين بمكتب التدقيق؛
- قيام مكتب التدقيق بمراقبة ومتابعة السياسات والإجراءات المطبقة.

2- شروط النظام الفعال للرقابة على جودة التدقيق الخارجي وكيفية إدارته

تتمثل شروط النظام الفعال للرقابة على جودة التدقيق في العناصر التالية:¹

¹ عبد الله تجاني آدم إبراهيم، رقابة الجودة على المراجعة وأثرها في كفاءة الأداء المهني للمراجعة الخارجية (دراسة ميدانية بالتطبيق على مكاتب المراجعة بولاية الخرطوم)، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة النيلين، السودان، 2018، ص 40.

أ.التحديد الواضح للغرض من النظام:

إن نجاح أي نظام لرقابة الجودة لابد وأن يتم تحديد واضح للغرض والهدف الرئيسي من وراء تطبيق النظام لكي يحقق التوافق والانسجام والمشاركة الفعالة لكافة الأطراف المرتبطة به، إذ يهدف نظام رقابة الجودة إلى تحقيق فعالية وكفاءة أداء مكاتب التدقيق وليس التفتيش على جودة أداء تلك المكاتب، وبالتالي تسعى المنظمات المهنية أو الإدارة العليا بمكاتب التدقيق إلى إعداد نظام جيد لرقابة الجودة، لذلك يجب على أي نظام للرقابة على جودة أداء مكاتب التدقيق أن يحدد في طياته الغرض الرئيسي لإعداد النظام لكافة مكاتب التدقيق والعمليين بها من خلال ما يلي:

- تحديد الأهمية القصوى لجودة أداء مكاتب التدقيق والمنافع التي ستعود على المكتب؛
- تحديد تحديات الظروف البيئية الحالية وآثارها على مستقبل تلك المكاتب وأن نظام رقابة الجودة من بين أهم الوسائل لمواجهة تلك التحديات؛
- التأكيد أن الغرض من النظام هو المساعدة على تحسين جودة الأداء وليس الكشف عن القصور في الأداء للمحاسبة و فرض العقوبات.

ب.المرونة:

أي قدرة النظام على تعديل ملامحه على التطبيق في الظروف والبيئات المختلفة دون حدوث خلل للأهداف الرئيسية للنظام، فيجب أن تتوفر في نظام رقابة الجودة المرونة الكافية للتعامل مع الظروف المتغيرة أثناء التطبيق الفعلي، فلا يمكن إعداد نظام ثابت في أحكامه وطريقته للتطبيق على كافة الظروف الفنية في ظل مستجدات بيئة التدقيق.

ج.التوثيق:

من أهم المرحل التي تميز نظام رقابة الجودة وتدل على وضع هذا النظام في شكل مستندي مكتوب يوضح أهداف وخطوات النظام والمسؤولين على وضع وتطبيق النظام، بالإضافة للبعد الزمني بالنظام والأساليب والوسائل المستخدمة، وتتحدد أهمية توثيق نظام رقابة الجودة في تحقيق ما يلي:

- الحفاظ على ملامح النظام وعدم تعرضه لأي تغيير أو تحريف سواء من القائمين عليه أو عند تطبيقه؛
- أداء للتوصيل الفعال للنظام لكافة الأطراف المرتبطة به سواء فيما يخص أهداف النظام أو السياسات والإجراءات الواجب استخدامها والأساليب المستخدمة؛

¹ عماد عبد الله فضل الله يونس، مدى إمكانية تطبيق آلية رقابة الجودة في بيئة المراجعة الليبية "دراسة استطلاعية لآراء مزاوولي مهنة المراجعة في ليبيا"، مذكرة ماجستير منشورة في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي، ليبيا، 2012، ص ص 63-66.

• عدم ارتباط النظام بأشخاص محددین، وبالتالي عدم تواجد هؤلاء الأشخاص وبدون توثيق للنظام يعني عدم القدرة على تطبيق النظام؛

• يوفر توثيق نظام رقابة الجودة الحصول على الاعتمادات والموافقات المطلوبة على النظام من الأفراد المرخص لهم أو الذين يمتلكون سلطة تلك الاعتمادات والموافقات.

د. اقتصادية نظام رقابة الجودة:

كأي نظام آخر لابد أن يكون نظام رقابة الجودة مبررا اقتصاديا أي أن المنافع المترتبة على النظام يجب أن تفوق تكاليف إعداد النظام، لذلك فإن درجات تعقيد النظام وما يترتب عليها من زيادة تكاليفه لابد وأن تتوافق مع ظروف وإمكانيات المكتب حتى يمكن التبرير الاقتصادي للنظام و الذي يعد أحد المقومات الأساسية أمام معدي النظام ولا يعتبر نظام رقابة الجودة ناجحا بدون تحقيق هذا البعد.

هـ. الإدارة الجيدة لنظام رقابة الجودة: ويتضمن هذا البعد ما يلي:

➤ **الاتصال:** يجب على مكتب التدقيق القيام بتوصيل كافة الإجراءات والسياسات وغيرها من مكونات نظام رقابة الجودة للعاملين بالمكتب في الوقت الملائم وبالطريقة المناسبة، للحصول على تأكيد معقول بأن أفراد المكتب قد تفهموا النظام وكيفية تطبيقه، ووجود الاتساق الكامل بين هؤلاء الأفراد وبين النظام.

➤ **توزيع المسؤولية:** يجب على مكتب التدقيق لتحقيق توزيع المسؤولية أخذ العناصر التالية بعين الاعتبار:

• كفاءة أعضاء فريق الرقابة؛

• السلطة التي يجب تخويلها لهم؛

• حدود الإشراف على أعمال هذا الفريق.

➤ **التقييم المستمر لكفاءة نظام رقابة الجودة:** يجب أن يتم التقييم عن طريق الوسائل الآتية:

• مدة كفاية إجراءات وسياسات رقابة الجودة؛

• تعديل البعد الزمني للرقابة؛

• تعديل فريق الرقابة ذاته؛

➤ **التقرير عن النتائج:** لابد أن يتوفر أي نظام لرقابة الجودة على تقرير عن نتائج عمليات الرقابة وسيختلف التقرير باختلاف الجهة التي ستقوم بإعداده كما يلي:

• تقرير يعد من خلال فريق الرقابة التابع للمنظمات المهنية والذي يقوم بإعطاء صورة عن نظام رقابة الجودة بمكاتب التدقيق محل التقييم من حيث مدى كفاية سياسات وإجراءات رقابة الجودة، ومدى

الاتساق مع تلك السياسات والإجراءات عند الممارسة الفعلية، بالإضافة إلى تحديد نواحي القصور في نظام رقابة الجودة بمكاتب التدقيق وتقييم التوصيات اللازمة لعلاج أوجه الضعف أو القصور.

• تقرير يعد من خلال فريق الرقابة بمكتب التدقيق للإدارة العليا عن مدى كفاية أساليب ووسائل رقابة الجودة وكيفية علاج أوجه الضعف والقصور التي تم التقرير عنها.

➤ **نظام جيد من الحوافز والعقوبات:** يجب أن تتدرج أنظمة الحوافز وفقا للإيجابيات وأن تتدرج العقوبات وفقا لما يلي:

- الغرامات المالية؛
- إيقاف العضوية بها؛
- الالتزام ببرامج إضافية من التعليم المستمر.

3- العوامل المؤثرة في نظام رقابة الجودة

يتأثر مكتب التدقيق في تطبيقه واعتماده بجملة من العوامل الداخلية والتنظيمية المرتبطة بمكتب التدقيق نفسه كشكل وهيكل تنظيم المكتب، وعوامل أخرى خاصة بالعمل وأخرى تتعلق بالبيئة الخارجية مثل البيئة الاقتصادية، البيئة القانونية، البيئة الاجتماعية، البيئة الثقافية، البيئة المهنية،¹ نوجزها فيما يلي:

1.3. العوامل المتعلقة بالبيئة التنظيمية الخارجية: نوجزها فيما يلي:²

➤ مجالس المعايير المهنية

تضم التنظيمات المهنية المعنية بوضع المعايير المهنية، وتنظم المعايير في ظل بيئة تدقيق متغيرة وانعكاسات المدققين والمشاكل المهنية التي تواجههم، وقد حددت إطار جودة التدقيق الخارجي ووسعت الدائرة لكي يشمل الطرف الثالث أي مستفيد من القوائم المالية وزادت معه مسؤولية المدقق اتجاه الغير، هذا ما دفعه إلى بذل العناية المهنية الواجبة وبذلك الرفع من جودة الأداء المهني.

➤ الجمعيات والنقابات المهنية:

التي تقوم بخدمة مجتمع المهنة، والمساهمة في إصدار النشرات الدورية وإقامة الندوات العلمية، بالإضافة إلى تنمية مهارات المدققين وحمايتهم من الضغوط التي قد يتعرضون لها من قبل أي أطراف خارجية.

2.3. العوامل المتعلقة بالبيئة التنظيمية الداخلية

تضم شكل وهيكل ومستويات التنظيم الداخلي لشركات ومكاتب التدقيق وتنقسم إلى:¹

¹أسامة راجي متري حدادين، مرجع سبق ذكره، ص16.

²سردوك فاتح، مرجع سبق ذكره، ص213.

- **مكاتب كبيرة الحجم:** هي مكاتب ترتفع فيها جودة أداء أعمال التدقيق، وفي هذه المكاتب لا ينفرد المدقق برأي أو يقوم بعملية تدقيق بشكل فردي ولكن يكون الإشراف فيها ضروريا في عملية الحكم على القوائم المالية وإصدار رأي مهني والتعبير عن الصورة الصادقة للوضع المالية للمؤسسة محل التدقيق.
- **مكاتب متوسطة الحجم:** إذ تعتمد على الشراكة بين فردين يمارسون مهنة التدقيق، تتكون بينهم مسؤولية تضامنية ويكون للإشراف في هذه المكاتب دور اقل مقارنة بالمكاتب الكبيرة ولكن أكبر من المكاتب الفردية، وتتصف جودة التدقيق في المكاتب المتوسطة الحجم بأنها متوسطة لأنه وبعد انجاز العمل والتقرير عنه تتم مراجعته من قبل مشرفين أو من قبل مدير المكتب أو الشريك.
- **المكاتب الفردية:** هي مكاتب تضم فردا واحدا فقط، إذ تكون فيها جودة التدقيق أقل مقارنة بالمكاتب كبيرة ومتوسطة الحجم.

3.3. البيئة الاقتصادية

وتتمثل في عدة عوامل والتي تؤثر أساسا على جودة التدقيق وأنظمة الرقابة عليها ومن بين أهم العوامل نذكر ما يلي:

- **التضخم:** حيث أن الدول التي بها معدلات تضخم مرتفعة يعتمد أصحاب المؤسسات فيها على تحقيق أعلى عائد ويرتكبون مخالفات مالية ويتجاوزون القيم الأخلاقية لمهنة المحاسبة والتدقيق وبذلك يرتفع ارتكاب المخالفات الجوهرية وحالات الغش والتزوير.
- **الكساد الاقتصادي:** إن الرواج الاقتصادي له اثر كبير على تنمية مهارات الأفراد وإعداد الدراسات والنشرات الدورية والمساهمة في انتعاش المهن مما يؤثر ايجابيا على جودة عمليات التدقيق ويدعم آليات الرقابة على جودتها.
- **حجم المؤسسات:** كلما زاد اقتصاديات الدول برزت التكتلات الاقتصادية والشركات المتعددة الجنسيات والتي تعتمد على رأس مال كبير هذا ما يستدعي اهتمام كبير من قبل المدقق الخارجي مما يحمله مسؤولية أكبر تجاه أصحاب المصالح، وبذلك الزيادة من عمليات التدقيق ما يؤثر على حجم عينة الفحص، ولذلك تأخذ المؤسسة محل التدقيق طرق وأسس يتم من خلالها اختيار المدقق.
- **أتعاب التدقيق:** هناك علاقة طردية بين جودة التدقيق وأتعاب المدقق الخارجي، ولقد أوضحت الدراسات أنه كلما زادت أتعاب التدقيق زادت أدلة الإثبات وعينة الفحص ويتطلب ذلك إتباع أساليب أكثر فاعلية

¹سهام أكرم عمر الطويل، مرجع سبق ذكره، ص ص37-38.

للحصول على المعلومات حول إذا ما كانت التقارير ملائمة وذات موثوقية وفعالية إجراءات الرقابة على جودة عمليات التدقيق.

المطلب الثالث: مزايا وعيوب نظام رقابة الجودة

يعد الدافع المشترك لتطبيق وتطوير نظام رقابة الجودة في شركات أو مكاتب التدقيق هو تحقيق المزايا من هذا النظام، ولكن كأى نظام لا بد أن ينطوي عليه بعض العيوب والقصور التي تقلل من فعاليته لذلك يجب على مستخدمي نظام رقابة الجودة التحكم في السلبيات ومحاولة تفادي أوجه القصور، وينبغي على المكتب المقابلة بين مزايا ومساوئ إتباع نظام رقابة الجودة.

1- مزايا نظام رقابة الجودة:

يوفر نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق العديد من المميزات نذكر منها:¹

- رفع المستوى التنظيمي والإداري لمكتب التدقيق حيث يعتبر وسيلة فعالة لتدريب الموظفين وزيادة الكفاءة المهنية؛
- تحقيق مستوى من الكفاءة في مكتب التدقيق وتحسين وزيادة اعتزاز موظفي المكتب ورفع الروح المعنوية لهم؛
- تقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بتدقيق العمليات، وتحسين الكفاءة وفعالية تنفيذ المهام وتقليل الوقت والجهد المبذولين في إعادة العمل وعوامل أخرى؛
- تقليل تعرض مكتب التدقيق لمخاطر المساءلة القانونية؛
- تحقيق الرضا الوظيفي وزيادة الكفاءة الإنتاجية لموظفي مكتب التدقيق من خلال تخصيص العاملين بالمكتب على العمليات وفقا لقدراتهم وتوفير الاستشارة والإشراف وأيضا تدريبهم وإدراجهم في برنامج التعليم المستمر وترقيتهم وفقا لمعايير تقييم محددة؛
- يعد نظام رقابة الجودة وسيلة لتحفيز موظفي مكتب التدقيق وتحسين السلوك الأخلاقي وتقوية روح الفريق وزيادة الرضا الوظيفي؛
- إعطاء تحذيرات مسبقة للمشاكل وأوجه القصور وكذلك التقليل من الأخطاء في بعض العمليات التي قد تؤدي إلى مشاكل مع العملاء؛

¹ ديمة مازن الشوا، مرجع سبق ذكره، ص ص 48-49.

- زيادة إيرادات المكتب من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة لمكتب التدقيق على سبيل المثال الاستشارات التي تقدم للموظفين الأقل خبرة؛
 - تحسين وثائق أوراق العمل وذلك بإتباع سياسات توثيق معينة؛
- بالإضافة إلى ما سبق فإن إتباع نظام لتحقيق جودة أعمال التدقيق يحقق العديد من المزايا لمكتب التدقيق وذلك من خلال:¹
- توفير تأكيدات معقولة بأن الخدمات والأعمال التي يؤديها مكتب التدقيق تتماشى مع المتطلبات المهنية ومعايير التدقيق المتعارف عليها، وتقليل فرص ارتكاب الأخطاء في عملية التدقيق؛
 - إن إتباع أساليب الجودة في التدقيق من الوسائل المقنعة في اكتساب عملاء جدد والمحافظة عليهم، خاصة في ظل المنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق؛
 - تحسين برنامج عمل المدققين الخارجيين وذلك من خلال إتباعهم للإرشادات والمعايير الصادرة من الجمعيات المهنية فيما يخص الرقابة على جودة التدقيق الخارجي؛
 - إن ارتفاع مستوى المصداقية في التدقيق يعني خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية وذلك لن يكون إلا من خلال إتباع نظام رقابة الجودة وتوفير مستويات عالية لجودة التدقيق؛
- 2- عيوب نظام رقابة الجودة:

أي نظام رقابة الجودة له قيود متأصلة يمكن أن تقلل من فعاليته، حيث يؤثر التباين في أداء الفرد وفهمه للمتطلبات المهنية أو سياسات وإجراءات مراقبة الجودة في المكتب على درجة الامتثال لسياسات وإجراءات مراقبة الجودة المحددة من قبل المكتب، وبالتالي فعالية النظام.² ومن بين العيوب وأوجه القصور التي يجب أخذها بعين الاعتبار ما يلي:³

- زيادة التكاليف الناتجة عن تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة ومتابعة مدى الامتثال بها؛
- التفاوت والاختلاف بين أداء الموظفين وفهم السياسات والذي يؤثر سلباً على فعالية نظام رقابة الجودة؛
- تكلفة الوقت الإضافي المنصرف للتأكد من مقابلة الخدمات التي تقدمها شركات أو مكاتب التدقيق مع السياسات والإجراءات؛

¹ محمد علي جبران، العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة "مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون"، جامعة الملك سعود، الرياض، الثلاثاء - الأربعاء 18-19 مايو 2010، ص 15.

² PCAOB, op-cit.

³ ديمة مازن الشوا، مرجع سبق ذكره، ص 49.

- عدم توفر كوادر متخصصة لمقابلة متطلبات نظام رقابة الجودة؛
 - زيادة الأعباء الإدارية لموظفي وإدارة مكاتب التدقيق؛
 - المعوقات التي تحد من التزام مكاتب التدقيق بكل متطلبات البرنامج على سبيل المثال الالتزام بالفحص الداخلي والإفصاح عن عدد العمليات وأنواعها وقيمتها، بالإضافة إلى ندرة الفاحصين المؤهلين وقلة الإمكانيات المادية.
- مع الأخذ بعين الاعتبار أن وجود عيب في نظام رقابة الجودة للمكتب لا يدل على أنه لم يتم أداء عملية تدقيق معينة حسب المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية، أو أن تقرير المدقق لم يكن مناسباً.¹

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث الإطار الدولي أدلة ونتائج التدقيق، مرجع سبق ذكره، ص 156.

المبحث الثالث: عناصر نظام رقابة الجودة وفقا للمعيار الدولي لرقابة الجودة 1

يجب على المكتب أن يضع نظاما لرقابة الجودة يشتمل على سياسات وإجراءات للتعامل مع كل من العناصر الآتية:¹

- مسؤوليات القيادة عن الجودة داخل المكتب؛
- المتطلبات الأخلاقية؛
- قبول العلاقات مع العملاء وقبول مهام معينة والاستمرار في هذه العلاقات والمهام؛
- الموارد البشرية؛
- تنفيذ المهام؛
- المتابعة.

وفيما يلي يتم عرض عناصر نظام رقابة الجودة وفق المعيار الدولي لرقابة الجودة الأول ISQC1 بالتفصيل:
المطلب الأول: مسؤوليات القيادة عن الجودة ومتطلبات السلوك الأخلاقي داخل مكتب التدقيق
تضمن هذا المطلب إدارة الجودة داخل المكتب ومسؤولية القيادة من أجل تعزيز ثقافة الجودة بالإضافة إلى مبادئ السلوك الأخلاقي الواجب التحلي بها.

1- مسؤوليات القيادة عن الجودة داخل المكتب Leadership Responsibilities for Quality within the Firm

حسب الفقرة (18) من المعيار الدولي لرقابة الجودة الأول (ISQC1) يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات مصممة لتعزيز ثقافة داخلية تعترف بأن الجودة ضرورية لأداء المهام، ويجب أن تتطلب مثل هذه السياسات والإجراءات من المدير التنفيذي للشركة (أو ما يعادله) أو في حال كان مناسباً المجلس الإداري للشركاء في الشركة (أو ما يعادله) تحمل المسؤولية النهائية والمطلقة عن نظام رقابة الجودة في الشركة.²
لذلك قد تؤثر القيادة في الشركة أو المكتب والأمثلة التي تضعها على الثقافة الداخلية للشركة بشكل ملحوظ، حيث يعتمد التعزيز على وجود ثقافة داخلية موجهة نحو الجودة على الأفعال والرسائل الواضحة والمتسقة والمتكررة من كافة مستويات الإدارة في الشركة وذلك من خلال ندوات التدريب أو الاجتماعات أو الحوار

¹ American Institute of Certified Public Accountant (AICPA), **Establishing and Maintaining a System of Quality Control for a CPA firm's Accounting and Auditing Practice-Firm with a Single Office**, New York, 2015, p5.

² International Auditing and Assurance standards Board (IAASB), **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**, ISQC1, op-cit, p51.

الرسمي أو غير الرسمي أو بيانات المهمة أو النشرات أو المذكرات الإعلامية والتي تسلط الضوء على سياسات وإجراءات رقابة الجودة في الشركة والمتطلب الذي يقتضي:¹

- أداء عمل يمثل للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها؛
- إصدار تقارير مناسبة في الظروف القائمة.

ويشمل التعزيز على وجود ثقافة داخلية داخل المكتب ما يلي:²

- وضع سياسات وإجراءات تخص تقييم أداء وتعويض وتشجيع (بما في ذلك نظم التحفيز) موظفي الشركة أو المكتب في سبيل توضيح التزام الشركة الأكثر أهمية نحو تحقيق الجودة؛
- تفويض مسؤوليات الإدارة بحيث لا تغطي الاعتبارات التجارية على جودة العمل المؤدى؛
- توفير موارد كافية لتطوير وتوثيق ودعم سياسات وإجراءات رقابة الجودة.

كما أكدت الفقرة 19 من ذات المعيار أنه يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات بحيث يكون لدى الأشخاص الذين يتم تكليفهم بالمسؤولية التشغيلية لنظام رقابة الجودة للشركة الخبرة والقدرة الكافية والمناسبة والسلطة اللازمة لتحمل تلك المسؤولية.³

2- المتطلبات الأخلاقية الملائمة Relevant Ethical Requirements

يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات مصممة لتزويده بتأكيد معقول بأن المكتب وموظفيه يمثلون للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة.⁴

وقد حددت قواعد الاتحاد الدولي للمحاسبين المبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي المهني والتي تتضمن ما يلي:⁵

- **النزاهة (Integrity):** يجب أن يلتزم المهني المحترف بمبدأ النزاهة الذي يتطلب من المحاسب أن يكون واضحاً وصادقاً في جميع العلاقات المهنية والتجارية، كما تتضمن النزاهة التعامل العادل والصدق

¹ أحمد حلمي جمعة، التدقيق ورقابة الجودة (التأكيد-رقابة الجودة-المراجعة- الخدمات ذات العلاقة)، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص 93.

² نفس المرجع السابق، ص 94.

³ International Auditing and Assurance standards Board (IAASB), Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, ISQC1, op-cit, p 52.

⁴ الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (SOCPA)، الدليل الإرشادي للمكاتب الجديدة، أكتوبر 2019. متاح على الموقع:

<https://socpa.org.sa/Socpa/Licenses-and-Quality/Licensed-Accountants/ps/2283.aspx>

⁵ International Ethics Standards Board for Accountant (IESBA), Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountant, including International Independence Standards, International Federation of Accountants, New York, USA, 2021, p p19-23. Available on :<https://www.ethicsboard.org/publications/2021-handbook-international-code-ethics-professional-accountants> in 22/07/2022 at 19 :24

وامتلاك قوة الشخصية للتصرف بشكل مناسب، حتى عند مواجهة الضغط للقيام بخلاف ذلك أو عندما يؤدي القيام بذلك إلى عواقب شخصية أو تنظيمية سلبية محتملة.

● **الموضوعية (Objectivity):** يجب على المهني المحترف الامتثال لمبدأ الموضوعية، والذي يتطلب منه ممارسة الحكم المهني دون أي تحيز؛ تضارب المصالح... الخ، كما لا يجوز للمهني المحترف القيام بنشاط مهني إذا كان هناك ظرف أو علاقة تؤثر بشكل غير ملائم على الحكم المهني له فيما يتعلق بهذا النشاط.

● **الكفاءة المهنية والعناية الواجبة (PROFESSIONAL COMPETENCE AND DUE CARE):**

يلتزم المهني المحترف بمبدأ الكفاءة المهنية والعناية الواجبة، الأمر الذي يتطلب منه:

(أ) اكتساب المعرفة والمهارات المهنية والحفاظ عليها بالمستوى المطلوب لضمان حصول العميل على خدمة مهنية مختصة، بناء على المعايير التقنية والمهنية الحالية والتشريعات ذات الصلة؛
(ب) إتباع المعايير الفنية والمهنية المعمول بها.

حيث يتطلب الحفاظ على الكفاءة المهنية وعيا مستمرا وفهما للتطورات التقنية والمهنية والتجارية والتكنولوجية ذات الصلة، كما يمكن التطوير المهني من تطوير القدرات والحفاظ عليها والأداء بكفاءة ضمن البيئة المهنية.

● **السرية (CONFIDENTIALITY):** يلتزم المهني بمبدأ السرية الذي يتطلب منه احترام سرية المعلومات المكتسبة نتيجة العلاقات المهنية والتجارية.

● **السلوك المهني (Professional behaviour):** يلتزم المهني بمبدأ السلوك المهني الذي يتطلب منه الامتثال للقوانين واللوائح ذات الصلة وتجنب أي سلوك قد يؤثر على مصداقية المهنة.

ويوضح الجزء ب من قواعد الاتحاد الدولي للمحاسبين كيفية تطبيق إطار العمل التصوري في حالات محددة. كما يعرض أمثلة على إجراءات وقائية قد تكون ملائمة للتعامل مع التهديدات على الامتثال للمبادئ الأساسية وأمثلة على حالات لا تكون فيها الإجراءات الوقائية متوفرة للتعامل مع التهديدات.¹

كما أكدت الفقرة 9 من المعيار على أنه يتم تعزيز المبادئ الأساسية من خلال:²

- قيادة المكتب؛
- التعليم؛
- التدريب؛

¹ أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 95.

International Auditing and Assurance standards Board (IAASB), **Handbook of International Quality Control**,² **Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**, op-cit, p58-59.

- المراقبة؛
- منهجية للتعامل مع عدم الامتثال.
- **الاستقلالية:** وفيما يخص الاستقلالية فقد أكد مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي على أنه يجب على مكتب التدقيق أن يضع سياسات وإجراءات تهدف إلى تزويده بتأكيد معقول بأن المكتب والعاملين فيه، يحافظون على استقلالهم متى كان ذلك مطلوباً بموجب المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، ويجب أن تمكن تلك السياسات والإجراءات المكتب من:¹
- ✓ إبلاغ العاملون فيه بمتطلبات الاستقلال، وعند الاقتضاء إبلاغ الأشخاص الآخرين الذين يخضعون لتلك المتطلبات؛
- ✓ تحديد وتقييم الظروف والعلاقات التي تنشأ عنها تهديدات للاستقلال، واتخاذ الإجراء المناسب للقضاء على مثل هذه التهديدات، أو تخفيضها لمستوى مقبول بتطبيق التدابير الوقائية، أو الانسحاب من المهمة إذا كان ذلك مناسباً، وعندما يكون الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح.
- حسب الفقرة 22 من المعيار يجب أن تتطلب تلك السياسات والإجراءات ما يلي:²
- ✓ أن يوفر الشركاء المسؤولون عن العمليات للمكتب المعلومات التي تخص عمليات العملاء، بما في ذلك نطاق الخدمات لتمكين المكتب من تقييم الأثر الكلي، إن وجد على متطلبات الاستقلالية؛
- ✓ أن يخطر العاملون المكتب فوراً بالظروف والعلاقات التي ينشأ عنها تهديداً للاستقلال حتى يمكن اتخاذ التصرف المناسب؛
- ✓ جمع المعلومات ذات الصلة وإبلاغها للموظفين المعنيين، بحيث:
- يستطيع المكتب والعاملون فيه أن يحددوا بسهولة ما إذا كانوا مستوفين لمتطلبات الاستقلال؛
- يستطيع المكتب الحفاظ على سجلاته المتعلقة بالاستقلالية ويقوم بتحديثها؛
- يستطيع المكتب أن يتخذ التصرف المناسب فيما يتعلق بتهديدات الاستقلال التي تم تحديدها والتي لاتصل عند مستوى مقبول.

¹ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA)، المعيار الدولي لرقابة الجودة 1: رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة، 2018، ص 7.

available on : <https://socpa.org.sa/Socpa/Professional-standards/International-Standards/2124.aspx> in 22/11/2020 at 12:20

² نفس المرجع، نفس الصفحة.

كما ينبغي أن يضع المكتب سياسات وإجراءات تهدف إلى تزويده بتأكيد معقول بأنه يتم إخطاره بانتهاكات الاستقلالية والتي تمكنه من اتخاذ التصرفات المناسبة لحل تلك المواقف، وينبغي أن تشمل السياسات والإجراءات على متطلبات من أجل:¹

- ✓ أن يقوم الموظفون بإشعار المكتب فوراً بالمخالفات التي يعلمون بها؛
 - ✓ أن يقوم المكتب بالإبلاغ فوراً عن المخالفات المحددة لهذه السياسات والإجراءات إلى الشريك المسؤول عن العملية والعاملين الآخرين في المكتب.
 - ✓ الإبلاغ الفوري إلى المكتب من قبل شريك العملية والأفراد الآخرين فيما يخص الإجراءات المتخذة لحل المسألة، حتى تتمكن المكتب من تحديد ما إذا كان عليه اتخاذ إجراء آخر أم لا.
- يجب أن يحصل المكتب بشكل سنوي على الأقل على تأكيد كتابي بالالتزام بسياساته وإجراءاته بشأن الاستقلالية من قبل العاملين في المكتب المطالبين بالتحلي بالاستقلال بموجب المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة². وقد يتخذ التأكيد الكتابي شكل نسخة ورقية أو إلكترونية ولدى الحصول على التأكيد واتخاذ إجراء مناسب فيما يخص المعلومات التي تشير إلى عدم الامتثال، يوضح المكتب أهمية التزامه بالاستقلالية ويجعل القضية متوفرة وواضحة للموظفين³.

بالإضافة إلى ما تقدم ينبغي أن يضع المكتب سياسات وإجراءات بخصوص تهديد التآلف:⁴

- ✓ تحدد المعايير اللازمة لتحديد الحاجة إلى تطبيق إجراءات وقائية للحد من تهديد التآلف إلى مستوى مقبول عند استخدام نفس كبار الموظفين في عملية تأكيد لفترة طويلة من الزمن.
- ✓ تقتضي في عمليات تدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة إعادة توزيع شريك العملية والأفراد المسؤولين عن مراجعة رقابة جودة العملية، وحيث يكون ممكناً، الأشخاص الآخرين الخاضعين لمتطلبات إعادة التوزيع، وذلك بعد فترة محددة وفقاً لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة.

المطلب الثاني: سياسات وإجراءات خاصة بالعملاء وفريق مكتب التدقيق

سنقوم من خلال هذا المطلب بالتطرق إلى السياسات والإجراءات الخاصة بالعلاقات مع العملاء والمهام وإنهاءها، بالإضافة إلى الموارد البشرية لمكاتب التدقيق من حيث كيفية الاختيار والتعيين والترقيات.

¹ أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص ص 97-98.

² الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره، ص 8.

³ International Auditing and Assurance standards Board (IAASB), (ISQC1), **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**, ISQC1, op-cit, p5

⁴ Ibid.

1- قبول واستمرار العلاقات مع العملاء والعمليات المحددة

Acceptance and continuance of client relationships and specific engagements

يشير المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 إلى أنه ينبغي أن يضع المكتب سياسات وإجراءات لقبول واستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات محددة، مصممة لتزويدها بتأكيد معقول على أنها ستنفذ أو ستستمر في علاقات وعمليات فقط عندما يكون المكتب مؤهل لأداء العملية ويمتلك القدرات، بما في ذلك الوقت والموارد للقيام بها وقادر على الامتثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي، كما يأخذ بعين الاعتبار نزاهة العميل ولا يملك معلومات قد تقوده إلى الاستنتاج بأن العميل يفتقر إلى النزاهة¹.

كما ينبغي أن تقتضي هذه السياسات والإجراءات ما يلي:²

✓ أن يحصل المكتب على المعلومات التي يراها ضرورية في ظل الظروف القائمة قبل قبول الارتباط مع عميل جديد، وعند اتخاذ قرار بالاستمرار في ارتباط قائم، وعند النظر في قبول ارتباط جديد مع عميل حالي؛

✓ أن يحدد المكتب ما إذا كان من المناسب قبول الارتباط، وذلك في حال التعرف على تضارب محتمل في المصالح عند قبول عملية معينة مع عميل حالي أو جديد؛

✓ أن يوثق المكتب كيفية حل الإشكالات والقضايا في حال تحديد قضايا معينة واتخاذ المكتب قرار قبول أو استمرار العلاقة مع العميل أو عملية محددة.

كما يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات حول استمرار عملية معينة والعلاقة مع العميل، يتناول فيها الظروف التي يحصل فيها المكتب على معلومات كانت ستؤدي إلى رفضه للعملية لو أن هذه المعلومات كانت متوفرة في وقت أقرب، وتتضمن هذه السياسات والإجراءات اعتبار المسؤوليات المهنية والقانونية التي تنطبق على الظروف، بما في ذلك ما إذا كان هناك متطلب يقتضي من المكتب الإبلاغ إلى الشخص أو الأشخاص الذين قاموا بالتعيين، أو في بعض الحالات إلى السلطات التنظيمية، بالإضافة إلى احتمالية الانسحاب من العملية أو من العلاقة مع العميل.³

ولتطبيق ما تقدم يجب على مكتب التدقيق عند وضع سياسات وإجراءات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء والعمليات المحددة ومراعاة ما يلي:

¹الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره، ص ص 8-9.

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), **Handbook of International Quality Control**,² **Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**, ISQC1(Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements and other Assurance and Related Services Engagements, Volume1, New York, 2016-2017, P52.

³أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 102.

● الكفاءة والقدرات والموارد Competence, Capabilities, and Resources

● نزاهة العميل Integrity of client

● مصادر المعلومات Sources of information

● استمرار العلاقة مع العميل Continuance of client relationship

● الانسحاب Withdrawal

وسوف نتطرق بالتفصيل لهذه العناصر في الجدول التالي:

الجدول رقم (02-03) : العناصر الواجب توفرها عند وضع سياسات وإجراءات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء والعمليات

المحددة

العناصر الواجب توفرها	أمثلة
الكفاءة والقدرات والموارد	<p>يجب أن يأخذ المكتب بعين الاعتبار ما إذا:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ كان موظفو المكتب يملكون معرفة بالقطاعات أو المواضيع ذات العلاقة؛ ✓ كان موظفو المكتب يملكون خبرة فيما يخص المتطلبات التنظيمية أو متطلبات الإبلاغ ذات العلاقة أو القدرة على اكتساب المهارات والمعرفة اللازمة بفعالية؛ ✓ كان المكتب يمتلك عددا كافيا من الموظفين الذين يتمتعون بالكفاءة والقدرات اللازمة؛ ✓ كان الخبراء متوفرين، إذا اقتضت الحاجة؛ ✓ كان الأفراد الذين يحققون المعايير ومتطلبات الأهلية لأداء مراجعة رقابة جودة العملية متوفرين، حيث يكون ذلك ممكنا؛ ✓ كان المكتب قادرا على استكمال العملية في الموعد النهائي للإبلاغ.
نزاهة العميل	<p>تتضمن المسائل التي يجب اعتبارها ما يلي:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ هوية وسمعة المالكين الرئيسيين والإدارة وأولئك المكلفين بالرقابة في شركة العميل؛ ✓ طبيعة عمليات العميل، بما في ذلك ممارسات العمل الخاص به؛ ✓ المعلومات المتعلقة بموقف المالكين الرئيسيين والإدارة وأولئك المكلفين بالرقابة في شركة العميل اتجاه مسائل مثل التفسير الواضح لمعايير المحاسبة وبيئة الرقابة الداخلية؛ ✓ ما إذا كان العميل مهتما بشكل صارم بالحفاظ على الرسوم المفروضة على المكتب متدنية قدر الإمكان؛ ✓ المؤشرات على وجود تحديد غير ملائم لنطاق العمل؛ ✓ المؤشرات على أن العميل قد يكون متورطا في عملية غسل أموال أو أنشطة إجرامية أخرى؛ ✓ دواعي التعيين المقترح للمكتب وعدم إعادة تعيين المكتب السابق؛ ✓ هوية الأطراف ذوي العلاقة وسمعتهم في قطاع الأعمال.
مصادر المعلومات	<p>قد تتضمن مصادر المعلومات التي تحصل عليها المكتب حول هذه المسائل ما يلي:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ المراسلات مع مزودي خدمات المحاسبة الحاليين أو السابقين للعميل وفقا لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة، والنقاشات مع الأطراف الثالثة الأخرى؛ ✓ الاستفسارات من قبل موظفي المكتب الآخرين أو أطراف ثالثة مثل أصحاب المصارف والمستشار القانوني والنظراء في

<p>القطاع؛ ✓ البحوث الخلفية عن قواعد البيانات ذات العلاقة .</p>	
<p>يتضمن تحديد ما إذا ستستمر العلاقة مع عميل معين اعتبار المسائل الهامة التي نشأت خلال العمليات الحالية أو السابقة لاستمرار العلاقة على سبيل المثال: ✓ قد يبدأ العميل بتوسيع عملياته التجارية في منطقة لا يملك المكتب فيها الخبرة اللازمة.</p>	<p>استمرار العلاقة مع العميل</p>
<p>تتناول السياسات والإجراءات المتعلقة بالانسحاب من عملية معينة أو من العلاقة مع العميل قضايا تتضمن ما يلي: ✓ إجراء نقاش مع المستوى المناسب من الإدارة وأولئك المكلفين بالرقابة في شركة العميل حول الإجراء المناسب الذي قد تتخذه الشركة بناء على الحقائق والظروف ذات العلاقة؛ ✓ إذا ما قرر المكتب بأن الانسحاب مناسب، فيتم إجراء نقاش مع المستوى المناسب من الإدارة وأولئك المكلفين بالرقابة في الشركة حول الانسحاب من العملية أو الانسحاب من العملية أو العلاقة مع العميل مع الأسباب وراء الانسحاب؛ ✓ اعتبار ما إذا كان هناك متطلب مهني أو قانوني أو تنظيمي يقتضي من المكتب عدم اتخاذ أي إجراء أو الإبلاغ عن الانسحاب من العملية أو الانسحاب من العملية والعلاقة مع العميل إلى جانب الأسباب وراء الانسحاب إلى السلطات التنظيمية؛ ✓ توثيق المسائل الهامة والمشاورات والاستنتاجات وأساس الاستنتاجات.</p>	<p>الانسحاب</p>

المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على نص المعيار الدولي لرقابة الجودة ISQC1

2-الموارد البشرية Human Resources

يشير المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 إلى أنه يجب أن يضع المكتب سياسات وإجراءات مصممة لتزويده بتأكيد معقول على أنه يمتلك عدداً كافياً من الموظفين الذين يتمتعون بالكفاءة والقدرات والالتزام بالمبادئ الأخلاقية اللازمة.¹

ولتطبيق السياسات والإجراءات السابقة يجب مراعاة المكتب لما يلي:²

1.2. حسب الفقرة 24 من المعيار حيث تتضمن قضايا الموظفين المرتبطة بسياسات وإجراءات المكتب

المتعلقة بالموارد البشرية ما يلي:

- التوظيف؛
- تقييم الأداء

¹ International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, ISQC1**(Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements and other Assurance and Related Services Engagements, Volume1, New York, 2014, p48.
² Ibid, p p 61-62.

- القدرات، بما في ذلك الوقت المستغرق لأداء المهام؛
- الكفاءة؛
- التطور الوظيفي؛
- الترقية؛
- التعويض؛
- تقدير احتياجات الموظفين.

حيث تساعد عمليات وإجراءات التوظيف الفعالة المكتب على اختيار أفراد يتمتعون بالنزاهة يملكون المقدرة على تنمية الكفاءة والقدرات اللازمة لأداء العمل ويتمتعون بالصفات المناسبة التي تمكنهم من الأداء بكفاءة.

2.2. وفقا للفقرة 25 من المعيار يتم تنمية الكفاءة بطرق متنوعة بما في ذلك ما يلي:

- التعليم المهني؛
- التطور المهني المستمر، بما في ذلك التدريب؛
- الخبرة العملية؛
- التدريب على أيدي كادر عمل أكثر خبرة، مثل الأعضاء الآخرين في فريق العملية؛
- التعليم في مجال الاستقلالية للموظفين الذين يتعين عليهم أن يكونوا مستقلين.

3.2. حسب الفقرة 26 من المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 تعتمد الكفاءة المستمرة لموظفي المكتب على وجود مستوى ملائم من التطور المهني المستمر لكي يحافظوا على مستوى المعرفة والقدرات لديهم، كما تؤكد السياسات والإجراءات الفعالة على الحاجة إلى التدريب المستمر لكافة مستويات الموظفين في المكتب، وتوفر موارد التدريب والمساعدة اللازمة لتمكين الموظفين من تنمية الكفاءة والقدرات المطلوبة والحفاظ عليها.

4.2. قد يستخدم المكتب شخصا خارجيا مؤهلا عند عدم توفر الموارد الفنية والتدريبية الداخلية وذلك حسب الفقرة 27 من المعيار الدولي لرقابة الجودة.

5.2. وفقا للفقرة 28 من المعيار الدولي لرقابة الجودة يولي المكتب إجراءات تقييم الأداء والتعويض والترقية والتقدير اللازمين لتنمية الكفاءة والحفاظ عليها والالتزام بمبادئ السلوك الأخلاقي، وتتضمن الخطوات التي قد يتخذها المكتب لتطوير الكفاءة والحفاظ عليها ما يلي:

- إعلام الموظفين بتوقعات المكتب المتعلقة بالأداء ومبادئ السلوك الأخلاقي؛
- تزويد الموظفين بتقييم للأداء والتقدم والتطور الوظيفي وتقديم المشورة لهم؛

• مساعدة الموظفين على فهم أن الارتقاء إلى مناصب ذات مسؤولية أكبر يعتمد على جودة الأداء والتقدير بمبادئ السلوك الأخلاقي، وأن عدم الامتثال لسياسات وإجراءات المكتب قد ينتج عنه اتخاذ إجراء تأديبي.

6.2. حسب الفقرة 29 من المعيار الدولي لرقابة الجودة يؤثر حجم وظروف المكتب على هيكل عملية تقييم الأداء في المكتب، وقد تضع المكاتب الصغيرة على وجه الخصوص طرقاً أقل رسمية في تقييم أداء موظفيها.

7.2. تعيين فريق المهمة (Assignment of Engagement Teams) وتشمل ما يلي:¹

أ. شريك العملية:

يجب أن يوكل المكتب المسؤولية فيما يخص كل عملية إلى شريك عملية معين وأن تضع سياسات وإجراءات تقتضي ما يلي:

- الإبلاغ عن هوية ودور شريك العملية إلى الأعضاء الرئيسيين في إدارة العميل والمكلفين بالرقابة؛
- امتلاك شريك العملية الكفاءة والقدرات والسلطة المناسبين لأداء الدور؛
- تحديد مسؤوليات شريك العملية بوضوح وإبلاغها إلى ذلك الشريك.

ويجب مراعاة أنه قد تشمل السياسات والإجراءات على نظم لمراقبة حجم العمل وتوفير شركاء العملية من أجل تمكين هؤلاء الأفراد من الحصول على الوقت الكافي للاضطلاع بمسؤولياتهم.

ب. فريق العملية:

ووفقاً للفقرة 31 من المعيار الدولي لرقابة الجودة يجب مراعاة أنه قد يتضمن تعيين المكتب لفريق العمليات وتحديد مستوى الإشراف المطلوب اعتبار توفر الأمور التالية في فريق العملية:

- الفهم والخبرة العملية في عمليات تتصف بطبيعة وتعقيد مماثلين من خلال التدريب والمشاركة؛
- فهم المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها؛
- المعرفة والخبرة الفنية، بما في ذلك المعرفة في مجال تكنولوجيا المعلومات ذات العلاقة؛
- المعرفة في مجال القطاعات ذات العلاقة التي يعمل فيها العميل؛
- القدرة على تطبيق حكم مهني؛
- فهم سياسات وإجراءات رقابة الجودة في الشركة.

¹ أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 109.

المطلب الثالث: سياسات وإجراءات خاصة بأداء العملية ومتابعتها

لضمان تنفيذ مهام التدقيق بكفاءة وفعالية يجب أن تتبع مكاتب التدقيق سياسات وإجراءات فيما يخص أداء مهامها، بالإضافة إلى متابعة وتقييم أوجه القصور والاختلالات من أجل تصحيحها.

1- أداء العملية Engagement Performance

تتضمن السياسات والإجراءات فيما يخص أداء مهمة التدقيق ما يلي:

1.1. تعزيز الاتساق في جودة أداء المهمة:

promoting consistency in the quality of engagement performance

حسب الفقرة 32 من المعيار يعزز المكتب الاتساق في الجودة لدى أداء المهمة من خلال سياساته وإجراءاته، ويتم ذلك من خلال الأدلة الخطية أو الالكترونية أو أدوات البرمجيات أو غيرها من أشكال التوثيق الموحد، ومواد إرشادية حول القطاع أو مواد متخصصة بموضوع معين، وقد تتضمن المسائل التي يتم التطرق إليها ما يلي:¹

- كيفية إعلام فريق المهمة بالمهمة من أجل الحصول على فهم لأهداف عملهم؛
- العمليات المطبقة للامتثال لمعايير المهمة ذات العلاقة؛
- عمليات الإشراف على المهمة وتدريب وتمارين كادر العمل؛
- طرق مراجعة العمل المؤدى والأحكام الهامة التي أصدرت وشكل التقرير الصادر؛
- التوثيق المناسب للعمل المؤدى وتوقيت ونطاق التدقيق؛
- العمليات المتبعة للحفاظ على حداثة كافة السياسات والإجراءات.
- مع الأخذ بعين الاعتبار أن عمل الفريق والتدريب يساعد أعضاء فريق العملية الأقل خبرة على فهم أهداف العمل الموكل إليهم بوضوح (وفقا للفقرة 33 من المعيار الدولي لرقابة الجودة).

2.1. مسؤوليات الإشراف Supervision Responsibilities

وفقا للفقرة 34 من المعيار يتضمن الإشراف على المهمة الأمور التالية:²

- متابعة تقدم العملية؛

¹ Sylvie Voghel, **Guide to Quality Control for Small and Medium-Sized Practices**, third edition, Small and Medium practices Committee, International Federation of Accountants, New York, USA , 2011, p36.
² Ibid, p38.

- الأخذ بعين الاعتبار كفاءة وقدرات أعضاء فريق العملية المختلفين، وما إذا كانوا يملكون الوقت الكافي لتنفيذ عملهم وما إذا كانوا يفهمون التعليمات وما إذا يتم تنفيذ العمل وفقاً للمنهجية المخطط لها لأداء المهمة؛
- التطرق للمسائل الهامة الناشئة أثناء المهمة والنظر في أهميتها وتعديل المنهجية المخطط لها بالشكل الملائم؛
- تحديد المسائل التي تحتاج إلى التشاور أو الدراسة من قبل أعضاء أكثر خبرة في فريق المهمة وذلك أثناء أداء المهمة.

3.1. مسؤوليات المراجعة: Review Responsibilities

حسب الفقرة 35 من معيار رقابة الجودة الأول تتألف المراجعة من اعتبار ما إذا:¹

- تم انجاز العمل وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها؛
- قد تمت إثارة مسائل هامة من أجل النظر فيها مرة أخرى؛
- تم إجراء مشاورات مناسبة وتوثيق وتطبيق الاستنتاجات الناتجة عنها؛
- إذا كانت هناك حاجة إلى مراجعة طبيعة وتوقيت ونطاق العمل المؤدى؛
- إذا كان العمل المؤدى يدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها وما إذا تم توثيقه بالشكل المناسب؛
- إذا كانت الأدلة التي تم الحصول عليها كافية ومناسبة لدعم التقرير، وأن أهداف إجراءات المهمة قد حقت.

لذلك ينبغي تحديد سياسات وإجراءات المكتب المتعلقة بمسؤولية المراجعة على أساس مراجعة عمل أعضاء الفريق الأقل خبرة من قبل أعضاء فريق المهمة الأكثر خبرة.

بالإضافة لما تقدم يجب على المكتب عند أداء المهام وضع سياسات وإجراءات تتعلق بما يلي:

الاستشارات؛ مراجعة رقابة جودة المهمة؛ معايير أهلية مراجعي رقابة جودة العمليات؛ الوثائق الخاصة بمراجعة رقابة جودة العمليات؛ الاختلاف في الرأي؛ وثائق العمليات.

➤ الاستشارات: consultation

تتضمن الاستشارات المناقشة على المستوى المهني المناسب مع الأفراد داخل المكتب أو خارجه ممن لديهم خبرة المتخصصة، كما تستخدم الاستشارة مصادر البحث المناسبة والخبرة الجماعية والخبرة الفنية، حيث

¹ كنان طقطق، مدى الالتزام بالمعايير المهنية لرقابة الجودة لدى مهنة تدقيق الحسابات في سورية (دراسة ميدانية)، مذكرة ماجستير في مراجعة الحسابات (منشورة)، جامعة دمشق، 2013، ص 60.

تساعد الاستشارة على تعزيز الجودة ويحسن تطبيق الحكم المهني، كما يساعد التقدير المناسب للاستشارة في سياسات وإجراءات المكتب على تعزيز ثقافة تدرك بأن الاستشارة مصدر قوة بحيث يشجع الموظفين على الاستشارة في المسائل الصعبة أو المثيرة للجدل¹.

وفقا للفقرة 38 من المعيار يمكن تحقيق الاستشارات الفعالة حول المسائل الفنية أو الأخلاقية الهامة أو غيرها من المسائل داخل المكتب أو خارجه عندما:

- يتم تزويد الأشخاص الذين يتم الاستشارة معهم بكافة الحقائق ذات العلاقة التي ستمكنهم من تقديم نصيحة مدروسة؛
- يملك الأشخاص الذين يتم الاستشارة معهم المعرفة والأسبقية في العمل والخبرة المناسبة؛
- يتم توثيق وتطبيق الاستنتاجات الناتجة عن هذه الاستشارات بالشكل المناسب.²

بالإضافة إلى ما تقدم تساهم الوثائق الخاصة بالاستشارات مع المهنيين الآخرين التي تنطوي على مسائل صعبة أو مثيرة للجدل والتي تكون مكتملة ومفصلة بشكل كاف في الحصول على فهم حول القضية التي تم الاستشارة بشأنها، ونتائج الاستشارات بما في ذلك أية قرارات متخذة، والأساس الذي بنيت عليه هذه القرارات وكيف تم تطبيقها وفقا لما جاءت به الفقرة 39 من المعيار. كما يجب مراعاة أنه عندما لا يملك مكتب التدقيق المصادر الداخلية المناسبة فقد ينتفع من خدمات استشارية والتي تقدم من قبل مكاتب التدقيق الأخرى أو الجهات المهنية والتنظيمية، أو من المؤسسات التجارية التي تقدم خدمات رقابة الجودة ذات العلاقة³.

➤ مراجعة رقابة جودة المهمة Engagement Quality Control Review

يجب أن يضع المكتب سياسات وإجراءات تقتضي إجراء مراجعة لرقابة جودة العملية توفر تقييما موضوعيا للأحكام الهامة التي يصدرها فريق العملية والاستنتاجات المتوصل إليها وتتضمن هذه السياسات والإجراءات ما يلي⁴:

✓ تحديد المعايير من أجل مراجعة رقابة جودة العملية:

حددت الفقرة 41 من المعيار الدولي الأول لرقابة الجودة المعايير التي ينبغي تقييم كافة عمليات التدقيق والمراجعة الأخرى للمعلومات المالية التاريخية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة من أجل تحديد ما

¹ Financial Reporting Council (FRC), **Audit Quality Thematic Review Firms' audit quality control procedures and other audit quality initiatives**, UK, March 2017, p08.

² الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره، ص 20.

³ International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**, ISQC1, op-cit, p70.

⁴ Ibid, p p71-72.

إذا كان يجب إجراء مراجعة رقابة جودة للعملية أم لا، بخلاف عمليات تدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة التي ستخضع لمراجعة رقابة جودة ما يلي:

- طبيعة العملية، بما في ذلك المدى الذي تنطوي فيه على مسألة مصلحة عامة؛
- تحديد الظروف الغير عادية أو المخاطر في عملية معينة أو مجموعة من العمليات؛
- ما إذا تتطلب القوانين والأنظمة إجراء مراجعة لرقابة جودة العملية.
- ✓ تحديد طبيعة، توقيت ونطاق مراجعة رقابة الجودة لعملية معينة:

تقتضي هذه السياسات والإجراءات عدم وضع تاريخ على تقرير العملية حتى استكمال مراجعة رقابة جودة العملية، مع مراعاة ما يلي:

- لا يتم وضع تاريخ على تقرير العملية حتى يتم الانتهاء من مراجعة رقابة جودة العملية، ومع ذلك قد تستكمل وثائق مراجعة رقابة جودة العملية بعد تاريخ إصدار التقرير (وفقا لما ورد في الفقرة 42 من المعيار).

- إن إجراء مراجعة رقابة جودة العملية في الوقت المحدد في مراحل مناسبة أثناء العملية يسمح بمعالجة المسائل الهامة فورا بشكل يحقق رضا مراجع رقابة الجودة في تاريخ إصدار التقرير أو قبل ذلك التاريخ (وفقا لما ورد في الفقرة 43 من المعيار).

- قد يعتمد نطاق مراجعة رقابة جودة العملية، على تعقيد العملية وما إذا كانت المنشأة مدرجة أم لا ومخاطر أن يكون التقرير غير ملائم في الظروف، ولا يحد أداء مراجعة رقابة الجودة للعملية من مسؤوليات شريك العملية (وفقا لما ورد في الفقرة 44 من المعيار).

✓ مراجعة رقابة جودة العملية للمنشآت المدرجة:

تتضمن المسائل الأخرى الخاصة بتقييم الأحكام التي يصدرها فريق العملية والتي يمكن اعتبارها في مراجعة رقابة جودة عملية تدقيق البيانات المالية لمنشأة مدرجة ما يلي:

- المخاطر الهامة المحددة أثناء العملية وإجراءات الاستجابة لهذه المخاطر؛
- الأحكام الصادرة، وخاصة ما يتعلق بالأهمية النسبية والمخاطر الهامة؛
- أهمية ووضع الأخطاء المصححة وغير المصححة المحددة أثناء العملية؛
- المسائل التي ينبغي إبلاغها إلى الإدارة والمكلفين بالرقابة، أو إلى الأطراف الأخرى مثل الجهات التنظيمية.

➤ معايير أهلية مراجعي رقابة جودة العمليات: **criteria for the Eligibility of Engagement**

Quality Control Reviewers

يجب أن يضع المكتب سياسات وإجراءات تتناول تعيين مراجعين لرقابة جودة العمليات وتحدد أهليتهم من خلال:¹

✓ **المؤهلات الفنية والخبرة والصلاحية الكافية والمناسبة:**

حيث تعتمد الخبرة الفنية والسلطة الكافية والمناسبة على ظروف العملية على سبيل المثال يميل مراجع رقابة جودة عملية تدقيق البيانات المالية الخاصة بمنشأة مدرجة إلى كونه شخصاً يتمتع بالخبرة والسلطة الكافية والمناسبة ليعمل كشريك تدقيق في عمليات تدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة (وذلك حسب ما ورد في الفقرة 47 من المعيار).

✓ **التشاور مع مراجع رقابة الجودة للعملية:**

حسب الفقرة 48 من المعيار يمكن أن يستشير شريك العملية مراجع رقابة الجودة أثناء العملية لكي يحدد مثلاً أن حكماً معيناً صادر عن شريك العملية سيكون مقبولاً لدى مراجع رقابة الجودة، ويؤدي التشاور إلى تجنب ظهور اختلافات في الرأي في مرحلة متأخرة من العملية، ولا تؤدي بالضرورة إلى إضعاف أهلية فاحص رقابة جودة العملية، وعندما تصبح الاستشارات مهمة من حيث طبيعتها ومداها، فإن موضوعية المراجع قد يتم إضعافها ما لم يتم اتخاذ الحيطة من قبل كل من فريق العملية ومراجع رقابة الجودة للحفاظ على موضوعيته. وعندما يكون ذلك غير ممكن، يمكن تعيين فرد آخر من داخل المكتب أو شخص خارجي مؤهل ليتولى دور إما مراجع رقابة جودة العملية أو الشخص الذي ستتم استشارته بشأن العملية.

✓ **موضوعية فاحص رقابة جودة العملية: Objectivity of the Engagement Quality Control**

Reviewer

وفقاً للفقرة 49 من المعيار يعد المكتب مطالباً بوضع سياسات وإجراءات تهدف إلى صون موضوعية فاحص رقابة جودة العملية على أن:

- لا يتم اختيار مراجع رقابة جودة العملية من قبل شريك العملية؛
- لا يشارك مراجع رقابة الجودة في العملية أثناء فترة التدقيق؛
- ألا يتخذ مراجع رقابة الجودة قرارات بدلاً من فريق العملية؛
- ألا يخضع مراجع رقابة الجودة لاعتبارات أخرى من شأنها أن تهدد موضوعيته.

International Auditing and Assurance standards Board (IAASB), **Handbook of International Quality Control**,¹ **Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**, (ISQC1), op-cit, p72-73.

➤ الاختلافات في الرأي : Differences of Opinion

يجب أن يضع المكتب سياسات وإجراءات لمعالجة الاختلافات في الرأي التي تنشأ بين فريق العملية وأولئك الأشخاص الذي يتم التشاور معهم مع مراعاة ما يلي:¹

حسب الفقرة 52 من المعيار تشجع الإجراءات الفعالة على تحديد الاختلافات في الرأي في مرحلة مبكرة، وتوفير إرشادات واضحة فيما يتعلق بالخطوات المتعاقبة التي سيتم اتخاذها بعد ذلك، وتتطلب توثيقاً فيما يتعلق بكل الاختلافات وتطبيق الاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

وفقاً للفقرة 53 من المعيار قد تشمل الإجراءات التي تهدف إلى حل هذه الاختلافات التشاور مع محاسب قانوني آخر أو مع مكتب تدقيق آخر أو مع جهة تنظيمية أو مهنية.

➤ وثائق العمليات: (Engagement Documentation) تشمل وثائق العمليات ما يلي:²

✓ استكمال جمع ملفات العملية النهائية:

حسب الفقرة 54 من المعيار فإنه قد تنص الأنظمة واللوائح على الحدود الزمنية لاستكمال جمع ملفات العملية النهائية لأنواع محددة من العمليات، وعندما لا ينص القانون أو النظام على مثل هذه الحدود الزمنية، يجب أن يحدد المكتب حدوداً زمنية تعكس الحاجة إلى الانتهاء من جمع الملفات النهائية في الوقت المحدد وفي حالة إجراء عملية تدقيق مثلاً فإن الحد الزمني لن يتجاوز عادة 60 يوماً بعد تاريخ إصدار تقرير المدقق.

كما أنه عند إصدار تقريرين مختلفين أو أكثر فيما يتعلق بمعلومات حول الموضوع ذاته لمؤسسة معينة، فإن سياسات وإجراءات المكتب المتعلقة بالحدود الزمنية لجمع ملفات العملية النهائية تتناول كل تقرير كما لو أنه خاص بعملية منفصلة (وفقاً للفقرة 55 من المعيار الدولي لرقابة الجودة 1).

✓ سرية وثائق العملية وحفظها الآمن وسلامتها وإمكانية الوصول إليها وإمكانية استرجاعها:

وفقاً للفقرة 56 تفرض متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة التزاماً على موظفي المكتب يقتضي مراعاة سرية المعلومات الواردة في وثائق العملية في جميع الأوقات، إلا في حال منح سلطة خاصة للعميل للإفصاح عن المعلومات أو في حال وجود واجب قانوني أو مهني يقتضي القيام بذلك، وقد تفرض قوانين وأنظمة محددة التزامات إضافية على موظفي المكتب تقتضي منهم الحفاظ على سرية العميل وخاصة عندما يتعلق الأمر بمعلومات شخصية.

¹أسامة راجي متري حدادين، مرجع سبق ذكره، ص 27.

² International Auditing and Assurance standards Board (IAASB), **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**, (ISQC1), op-cit, p p 73-76.

وسواء كانت وثائق العملية على شكل نسخة ورقية أو إلكترونية أو مكتوبة باستخدام وسيلة أخرى، قد يتم إضعاف نزاهة البيانات المعنية أو إمكانية الوصول إليها أو استرجاعها في حال إمكانية تغيير أو الإضافة أو حذف الوثائق دون علم المكتب أو في حال ضياعها أو تلفها بشكل دائم (حسب ما جاءت به الفقرة 57 من المعيار).

وبالتالي قد تتضمن أنظمة الرقابة التي يصممها ويطبقتها المكتب لتجنب التغيير غير المصرح به أو ضياع وثائق العملية تلك الأنظمة التي:

- تمكن من تحديد متى ومن الذي قام بإنشاء أو تغيير أو تنقيح وثائق العملية؛
- تحمي نزاهة المعلومات في كافة مراحل العملية، خاصة عندما تتم مشاركة المعلومات في فريق العملية أو يتم نقلها إلى أطراف آخرين عبر الانترنت؛
- تمنع إجراء تغييرات غير مصرح بها على وثائق العملية؛
- تسمح بالوصول إلى وثائق العملية من قبل فريق العملية والأطراف الآخرين المصرح لهم حسبما تقتضي الضرورة من أجل الاضطلاع بمسؤولياتهم بالشكل الملائم.

وحسب الفقرة 58 من المعيار قد تتضمن أنظمة الرقابة التي يصممها ويطبقتها المكتب للمحافظة على سرية والحفظ الآمن ونزاهة وإمكانية الوصول إلى وثائق العملية وإمكانية استرجاعها ما يلي:

- استخدام كلمة سر بين أعضاء فريق العملية من أجل تقييد الوصول إلى وثائق العملية الإلكترونية بالمستخدمين المصرح لهم؛
- برامج روتينية احتياطية للوثائق الإلكترونية في مراحل مناسبة أثناء العملية؛
- إجراءات لتوزيع وثائق العملية بالشكل الملائم على أعضاء الفريق في بداية العملية، ومعالجتها أثناء العملية وترتيبها في نهاية العملية؛
- إجراءات لتقييد الوصول إلى النسخ الورقية من وثائق العملية وتمكين التوزيع والتخزين السري المناسبين لها.

ولأسباب عملية وحسب ما ورد في الفقرة 59 من المعيار فإنه قد يتم عمل مسح إلكتروني للنسخ الأصلية من الوثائق لدمجها في ملفات العملية، وفي هذه الحالات، قد تتضمن إجراءات المكتب المصممة للحفاظ على نزاهة وثائق العملية وإمكانية الوصول إليها وإمكانية استرجاعها أن يقوم فريق المهمة بما يلي:

- عمل نسخ باستخدام الماسحة الضوئية تعكس كامل محتوى النسخة الأصلية من الوثائق، بما في ذلك التوقيعات اليدوية والإشارات المرجعية وتعليقات دليل العمل؛

- دمج النسخ الضوئية في ملفات العملية، بما في ذلك فهرسة هذه النسخ والتوقيع عليها عند الضرورة؛
- التمكن من استرجاع النسخ الضوئية وطباعتها عند الضرورة.

✓ توفير الاحتفاظ بوثائق العملية:

حسب الفقرة 60 من المعيار تختلف احتياجات المكتب بشأن الاحتفاظ بوثائق العملية وفترة الاحتفاظ بها، وفقا لطبيعة العملية وظروف المكتب، مثل ما إذا كانت الوثائق لازمة لتوفير سجل بالمسائل ذات الأهمية المستمرة في العمليات المستقبلية، كما قد تعتمد فترة الاحتفاظ بالوثائق على عوامل أخرى مثل ما إذا كانت هناك أنظمة أو لوائح محلية تنص على فترات احتفاظ محددة لأنواع معينة من العمليات، أو ما إذا كانت توجد فترات احتفاظ متعارف عليها في الدولة في حال عدم وجود متطلبات نظامية أو تنظيمية محددة.

كما قد تتضمن الإجراءات التي يتبناها المكتب للاحتفاظ بوثائق العملية تلك التي تمكنه من الوفاء بمتطلبات الفقرة 48 خلال فترة الاحتفاظ بالوثائق، على سبيل المثال (ورد في الفقرة 62 من المعيار):

- التمكين من استرجاع وثائق العملية والوصول إليها خلال فترة الاحتفاظ، خاصة في حالة الوثائق الالكترونية طالما أن التقنية الأساسية يمكن تحديثها أو تغييرها بمرور الوقت؛
- توفير عندما تقتضي الضرورة سجل بالتغييرات التي تمت على وثائق العملية بعد استكمال ملفات العملية؛
- تمكين الأطراف الخارجية المصرح لهم بالوصول إلى وثائق معينة وفحصها لأغراض رقابة الجودة أو لأغراض أخرى.

✓ ملكية وثائق العملية:

حسب ما ورد في الفقرة 63 " ما لم ينص القانون أو النظام على غير ذلك، تعود ملكية وثائق العمليات للمكتب، ويجوز للمكتب وفقا لتقديره جعل أجزاء أو مقتطفات من وثائق العملية متاحة لعملائه، بشرط ألا يضعف مثل هذا الإفصاح من صحة العمل المنفذ، أو من استقلال المكتب أو العاملين فيه في حالات عمليات التأكيد".

2- المتابعة Monitoring

يجب على المكتب وضع سياسات وإجراءات خاصة بالمراقبة تشكل ما يلي:

- متابعة سياسات وإجراءات المكتب الخاصة برقابة الجودة؛
- تقييم وتوصيل ومعالجة حالات القصور المحددة؛
- الشكاوى والادعاءات.

وسوف نتناول ما تقدم بالتفصيل:

1.2. متابعة سياسات وإجراءات المكتب المتعلقة برقابة الجودة: لقد حدد المعيار الدولي لرقابة الجودة عناصر

الرقابة في نظام رقابة الجودة من خلال النقاط التالية:¹

وفقا للفقرة 64 من المعيار يتمثل الغرض من متابعة الالتزام بسياسات وإجراءات في توفير تقييم لما يلي:

- التقيد بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛
 - كون نظام رقابة الجودة قد تم تصميمه بشكل مناسب، ومطبق بشكل فعال؛
 - ما إذا كانت سياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بالمكتب قد تم تطبيقها بشكل مناسب، بحيث تكون التقارير الصادرة عن المكتب أو شركاء العملية مناسبة في ظل الظروف القائمة.
- وحسب الفقرة 65 من المعيار تتضمن المراعاة والتقييم المستمر لنظام رقابة الجودة أموراً مثل ما يلي:
- التطورات الجديدة في المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، وكيف أنها تنعكس في سياسات وإجراءات المكتب؛
 - التأكيد الكتابي بشأن الالتزام بالسياسات والإجراءات المتعلقة بالاستقلالية؛
 - التطوير المهني المستمر، بما في ذلك التدريب؛
 - القرارات المتعلقة بقبول واستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات محددة؛
 - تحديد الإجراءات التصحيحية التي سيتم اتخاذها والتحسينات إلى سيتم إدخالها في النظام، بما في ذلك توفير تغذية عكسية حول سياسات وإجراءات المكتب المتعلقة بالتعليم والتدريب.
 - إبلاغ العاملين في المكتب بأوجه الضعف التي تم تحديدها في النظام، أو في مستوى فهم النظام أو في الالتزام به.
 - المتابعة من قبل موظفي المكتب المناسبين لكي يتم إجراء التعديلات اللازمة فوراً على سياسات وإجراءات رقابة الجودة.
- وحسب الفقرة 66 من المعيار قد تحدد سياسات وإجراءات دورة الفحص Inspection cycle على سبيل المثال دورة تمتد لثلاث سنوات، وتعتمد طريقة تنظيم دورة الفحص بما في ذلك توقيت اختيار العمليات المختلفة على عدة عوامل منها:

- حجم المكتب، وعدد المكاتب وموقعها الجغرافي؛
- نتائج إجراءات المراقبة السابقة؛

¹ فاتح سردوك، مرجع سبق ذكره، ص ص 252-253.

- مدى السلطة التي يتمتع بها كل من الموظفين والمكاتب، على سبيل المثال، ما إذا كانت المكاتب الفردية مصرح لها بإجراء عمليات الفحص الخاصة بها أو ما إذا كان رئيس المكتب هو الشخص الوحيد المخول للقيام بذلك؛
- طبيعة وتعقيد ممارسة وتنظيم المكتب؛
- المخاطر المرتبطة بعملاء المكتب والعمليات المحددة.

ويشكل عام تتطوي عملية الفحص على اختيار عمليات مختلفة، حيث قد يتم اختيار بعضها دون إشعار مسبق لفريق العملية، ولدى تحديد نطاق الفحص قد يأخذ المكتب بعين الاعتبار نطاق أو استنتاجات برنامج فحص خارجي مستقل، ومع ذلك لا يعمل برنامج الفحص هذا كبديل عن برنامج المراقبة الداخلية الخاص بالمكتب (وفقاً للفقرة 67 من المعيار الدولي لرقابة الجودة).

حسب ما جاءت به الفقرة 68 من المعيار في حالة المكاتب الصغيرة، قد توجد حاجة لتنفيذ إجراءات المتابعة من قبل الأفراد المسؤولين عن تصميم وتطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بالمكتب، أو الذين يشاركون في أداء مراجعة رقابة جودة العمليات، وقد يختار المكتب الذي لديه عدد محدود من الأشخاص استخدام شخص خارجي مؤهل بشكل مناسب أو مكتب آخر للقيام بعمليات الفحص عن العمليات وإجراءات المتابعة الأخرى، وفي حالات أخرى، قد يضع المكتب ترتيبات معينة لمشاركة الموارد مع مؤسسات مناسبة أخرى من أجل تسهيل أنشطة المتابعة.¹

2.2. تقييم وتوصيل ومعالجة حالات القصور المحددة:

ينبغي أن يبلغ المكتب شركاء العملية ذوي العلاقة والموظفين المناسبين الآخرين عن حالات القصور التي تمت ملاحظتها نتيجة لعملية المراقبة والتوصيات المتعلقة بالإجراء الإصلاحي المناسب، حيث لا يحتاج الإبلاغ عن حالات قصور محددة إلى أفراد بخلاف شركاء العملية ذوي العلاقة². بالإضافة إلى ما تقدم ينبغي أن تتضمن التوصيات المتعلقة بالإجراءات الإصلاحية المناسبة لحالات القصور التي تمت ملاحظتها إجراء واحد أو أكثر مما يلي:

- اتخاذ إجراء إصلاحي مناسب فيما يتعلق بعملية فردية أو عضو من الموظفين؛
- الإبلاغ عن النتائج إلى الأشخاص المسؤولين عن التدريب والتطوير المهني؛
- إجراء تغييرات على سياسات وإجراءات رقابة الجودة؛

¹ International Auditing and Assurance standards Board (IAASB), **Handbook of International Quality Control. Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, (ISQC1)**, op-cit, p77.

² الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره، ص 29.

• اتخاذ إجراء تاديبى بحق الأشخاص الذين لا يمثلون للسياسات والإجراءات في المكتب، وخاصة أولئك الأشخاص الذين يقومون بذلك بشكل متكرر.

لذلك ينبغي أن يضع المكتب سياسات وإجراءات لتناول الحالات التي تدل فيها نتائج إجراءات المتابعة على أن التقرير قد يكون غير مناسب أو على إهمال الإجراءات أثناء أداء العملية، وتقضي هذه السياسات والإجراءات أن يحدد المكتب ما الإجراء الإضافي المناسب للامتثال للمعايير المهنية ذات العلاقة والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، ويأخذ بعين الاعتبار ما إذا تحصل على استشارة قانونية أم لا¹.

3.2. الشكاوى والادعاءات: (Complaints and Allegations) يمكن تحديدها من خلال ما يلي:²

أ. مصدر الشكاوى والادعاءات:

وفقا للفقرة 70 من المعيار فإنه قد تنشأ الشكاوى والادعاءات من داخل أو خارج المكتب، وقد تكون مقدمة من العاملين في المكتب أو العملاء أو من أطراف أخرى. وقد يتم استلامها من قبل أعضاء فريق العملية أو عاملون آخرون في المكتب.

ب. سياسات وإجراءات التحقيق:

حسب الفقرة 71 من المعيار، قد تنص السياسات والإجراءات الموضوعية للتحقيق في الشكاوى والادعاءات، على سبيل المثال، أن يكون الشريك الذي يشرف على التحقيق:

- لديه الخبرة الكافية والمناسبة؛
 - يتمتع بصلاحيات داخل المكتب؛
 - لا يشارك بالعملية بأي طريقة أخرى؛
 - وقد يقوم الشريك الذي يشرف على التحقيق بإشراك مستشار قانوني عند الضرورة.
- وفقا للفقرة 72 من المعيار، في حالة المكاتب التي بها عدد قليل من الشركاء، قد يكون من غير الممكن عمليا للشريك الذي يشرف على التحقيق ألا يكون مشاركا في العملية، وقد تستخدم هذه المكاتب الصغيرة خدمات شخص خارجي مؤهل بشكل مناسب أو مكتب آخر للتحقيق في الشكاوى والادعاءات.

¹ أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص ص 132-133.

² International Auditing and Assurance standards Board (IAASB), International Auditing and Assurance standards Board (IAASB), **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**, (ISQC1), op-cit, p p 77-78.

➤ توثيق نظام رقابة الجودة: Documentation of the System of Quality Control

يشير المعيار الدولي لرقابة الجودة إلى أنه ينبغي أن يضع المكتب سياسات وإجراءات تتطلب وثائق مناسبة توفر دليلاً على عمل كل عنصر من عناصر نظام رقابة الجودة لديها، حيث يعد شكل ومحتوى الوثائق التي تؤكد على تشغيل كل عنصر من عناصر نظام رقابة الجودة مسألة تقديرية، وتعتمد على عوامل منها وفقاً للفقرة 73 من المعيار:¹

• حجم المكتب وعدد الفروع؛

• طبيعة ومدى تعقد ممارسات المكتب وهيكله التنظيمي؛

فعلى سبيل المثال، قد تستخدم المكاتب الكبيرة قواعد بيانات إلكترونية لتوثيق أمور مثل التأكيدات المتعلقة بالاستقلالية، وعمليات تقييم الأداء، ونتائج متابعة عمليات الفحص.

وحسب الفقرة 74 من المعيار، يتضمن التوثيق المناسب والمتعلق بالمتابعة، على سبيل المثال:²

- إجراءات المتابعة، بما في ذلك الإجراءات المتعلقة باختيار العمليات المكتملة التي سيتم فحصها.

- إعداد سجل لتقييم ما يلي:

• التقيد بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

• ما إذا كان نظام رقابة الجودة قد تم تصميمه بشكل مناسب، ومطبق بشكل فعال؛

• ما إذا كانت سياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بالمكتب قد تم تطبيقها بشكل مناسب، بحيث

تكون التقارير التي يصدرها المكتب أو الشركاء المسؤولين عن العمليات مناسبة في ظل الظروف

القائمة؛

- تحديد أوجه القصور التي تمت ملاحظتها وتقييم تأثيرها، وأساس تحديد ما إذا كان من الضروري اتخاذ

إجراء إضافي.

وفقاً للفقرة 75 من المعيار قد تستخدم المكاتب الأصغر طرقاً غير رسمية بشكل أكبر في توثيق نظام رقابة

الجودة الخاصة بها، مثل الملاحظات وقوائم التحقق والنماذج اليدوية.³

¹ Quality Control Standards Task Force, **Establishing and maintaining a system of quality control for a CPA firm's accounting and auditing practice For sole practitioners**, American Institute of CPAs, 2016, p13.

² International Auditing and Assurance standards Board (IAASB), International Auditing and Assurance standards Board (IAASB), **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, (ISQC1)**, op-cit, p 77.

³ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره، ص 26.

خلاصة الفصل:

تطرقت الباحثة ضمن هذا الفصل إلى إصدارات المنظمات المهنية لمعايير رقابة الجودة ومن تلك المنظمات السابقة في هذا المجال المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، والاتحاد الدولي للمحاسبين، حيث فصلنا في تطورات المعايير الخاصة برقابة الجودة سواء الخاصة بعملية تدقيق القوائم المالية أو الخاصة برقابة الجودة على مكاتب وشركات التدقيق.

إن تبني المكتب لسياسات وإجراءات رقابة الجودة يؤدي إلى تحسين ربحية المكتب على المدى الطويل وتحسين عمليات مكاتب التدقيق للارتقاء بمهنة التدقيق، كما أن إتباع مكاتب التدقيق لنظام رقابة الجودة الجيد يحقق منافع إضافية لمكاتب التدقيق والتقليل من الأخطاء العملية التي من شأنها أن تؤدي إلى مشاكل مع العملاء، وتكبد تكاليف إضافية لمكاتب التدقيق.

كما توصلنا من خلال هذا الفصل إلى نتيجة مفادها أن نظام رقابة الجودة يتأثر بالعديد من العوامل منها ما هو متعلق بمكتب التدقيق، والبعض الآخر متعلق بالمؤسسة محل التدقيق، وأخرى متعلقة بالبيئة الخارجية كالبيئة الاقتصادية، التشريعية، الاجتماعية، الثقافية، والبيئة المهنية، كما يتوفر نظام رقابة الجودة على عدة عناصر ذلك وفقا للمعيار الدولي لرقابة الجودة I والتي قمنا بتحليلها والتفصيل فيها.

الفصل الثالث:

التطور التشريعي والتنظيمي لمهنة التدقيق الخارجي
في الجزائر وإسهامات المنظمات المهنية في مجال
رقابة الجودة

تمهيد:

شهدت الجزائر منذ بداية التسعينات من القرن الماضي، تغييرات وتحولات جذرية في طرق التسيير في مؤسساتها بمختلف القطاعات، أهمها الانتقال من النظام الاشتراكي إلى اقتصاد السوق، وأهم ما يميزه شدة المنافسة وفتح المجال للاستثمار الأجنبي، وهذا ما يستدعي ضرورة التكيف مع مستجدات الوضع الراهن. وفي ظل هذه الظروف اهتم المشرع الجزائري بالتنظيم المهني والقانوني لمهنة التدقيق الخارجي تماشيا والتطورات الاقتصادية التي شهدتها الجزائر، وقد تجلت مظاهر إصلاح مهنة التدقيق في استحداث المنظمات المهنية الثلاث، وإصدار التشريعات والمراسيم ووضع ضوابط فيما يتعلق بالممارسات المهنية للقائمين بمهنة التدقيق والمحاسبة.

وفي إطار توجه الجزائر نحو الانضمام إلى المنظمات الدولية ومواكبة العولمة صار لزاما عليها تبني معايير تدقيق وممارسات مهنية تتوافق مع متطلبات المعايير المهنية، بالإضافة إلى التزام المهنيين بمبادئ السلوك المهني وإصدارات المنظمات المهنية، ونحو إرساء ثقافة الجودة في مكاتب التدقيق اهتمت لجنة مراقبة الجودة تحت وصاية المجلس الوطني للمحاسبة ووزارة المالية بوضع دليل لرقابة الجودة ودليل الرقابة الذاتية لمكاتب التدقيق وممارسي المهنة بهدف تفعيل رقابة الجودة على عمليات هذه المكاتب، وفي هذا الصدد سيتم التطرق إلى واقع رقابة الجودة في الجزائر من خلال جهود الهيئات المهنية القائمة على مهنة التدقيق والآليات التشريعية والقانونية التي سنها المشرع الجزائري والممارسات المهنية التي من شأنها تحسين عمليات مكاتب التدقيق. وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث على النحو الآتي:

المبحث الأول: ملامح إصلاح مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

المبحث الثاني: متطلبات تفعيل الرقابة على جودة التدقيق الخارجي في الجزائر

المبحث الثالث: إطار رقابة الجودة في الجزائر بين التنظيم القانوني والتنظيم الذاتي

المبحث الأول: ملامح إصلاح مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

مرت الممارسة المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر بجملة من التطورات والمراحل تماشيا والنظام الاقتصادي المعتمد والتغيرات التي فرضتها بيئة الأعمال، فقد شهدت المهنة فراغا بعد الاستقلال إلى غاية بداية تنظيمها عام 1969، وقد أسندت مهمة تنظيم المهنة إلى المهنيين من سنة 1991 إلى 2010، ليصبح بعدها الإشراف من قبل الجهات الحكومية تحت وصاية وزارة المالية وذلك تزامنا مع صدور القانون 01/10 المنظم لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، وسيتم التطرق ضمن هذا المبحث إلى التغيرات التي عرفتها مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

المطلب الأول: تطور مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

سيتم من خلال هذا المطلب عرض مختلف مراحل تطور التدقيق في الجزائر، في ظل الإصلاحات الاقتصادية التي اعتمدها الدولة الجزائرية حيث تم تقسيم المراحل حسب الجانب القانوني والمهني الذي يحكم مهنة التدقيق الخارجي.

1- مرحلة ما قبل 1969

شهدت هذه المرحلة غموضا وغياب التنظيم لمهنة المحاسبة والتدقيق، ويمكن التمييز بين مرحلتين قبل الاستقلال الوطني وبعده، فقد تميزت مرحلة ما قبل الاستقلال بكون المهنة والقوانين التي تحكمها تابعة تنظيميا للاستعمار الفرنسي، كإنشاء الشركة الوطنية للخبراء المحاسبين بوهان (Compagnie des experts comptables d'Oran)، ذلك بعد إنشاء فدرالية شركات الخبراء المحاسبين بباريس (Fédération des compagnies d'experts-comptables) في عام 1912¹، ليتم بعدها تأسيس مجلس جهوي للخبراء المحاسبين والمعتمدين بالجزائر سنة 1950م وذلك عقب تأسيس مصف الخبراء والمحاسبين المعتمدين بفرنسا (L'ordre des experts comptables et des comptables agréés-OECCA).² وبخصوص المرحلة التي تلت الاستقلال فقد شهدت أيضا نوعا من الغموض في التسيير بما فيه التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والتدقيق، والتي كانت خاضعة للمراسيم المستنبطة من اتفاقية ايفيان والقانون الأساسي.

¹ Jean-Guy Degos, UNE BREVE HISTOIRE DES DIPLOMES D'EXPERTISE COMPTABLE FRANCAIS (1927-1997), Technologie et management de l'information : enjeux et impacts dans la comptabilité, le contrôle et l'audit, May 2002, France, p3.

² El Omari S, Saboly M, Emergence d'une profession comptable libérale –le cas du Maroc, onzième journées d'histories de la comptabilité et du management, Association francophone de la comptabilité, 17-18 Mars 2005, Bordeaux, p335.

2- الفترة من سنة 1969 إلى 1991

لقد بدأ تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر سنة 1969، حيث أكد الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية سنة 1970 ضمن المادة 39 والتي أكدت على ضرورة تكريس الرقابة على المؤسسات العمومية الاقتصادية، وقد جاء في نص المادة أنه: "يعين وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية والمنظمات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري لتأمين مشروعيتها وصحة حساباتها وتحليل وضعها الخاص بالأصول والخصوم، ويجوز له أيضا أن يعين لنفس الغرض مندوبي الحسابات في الشركات التي تحوز الدولة أو هيئة عمومية حصة في رأس مالها".¹

كما حدد المرسوم 173-70 المؤرخ في 1970/11/16 ضمن المادة 1 واجبات ومهام محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه العمومية، وقد عينه بصفته مراقبا دائما للتسيير في هذا المؤسسات، وقد أسند مهمة محافظي الحسابات في مادته الأولى إلى موظفي الدولة الذين يتم تعيينهم من طرف وزير المالية من بين: مراقبون عامون للمالية، مفتشين للمالية، أو موظفين مؤهلين من وزارة المالية بصفة استثنائية²، وقد اعتبر محافظ الحسابات في مؤسسات القطاع العام وشبه العام كموظف عام في الدولة، يخضع في تعيينه وترقيته وعلاوته لقوانين الدولة.

ونجد أن مهمة محافظي الحسابات لا تنحصر في تقييم نزاهة ومصداقية المعلومات المحاسبية بل تتعدى إلى إظهار أخطاء التسيير وهو ما يتنافى أساسا والمهام الموكلة لمحافظي الحسابات وفقا للمعايير الدولية.

بعدها تم إنشاء المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة (CSTC-conseil Supérieur de la technique) سنة 1971 والذي يعمل في إطار وزارة المالية بمرسوم رقم 71-72 المؤرخ في 1971/12/22 المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسبي وقد خصص هذا المرسوم للضبط المحاسبي، وقد حدد اختصاص كل منهما، وشروط ممارسة المهنة، وكيفية ممارسة المهنة، وتطرق إلى تشكيل المجلس الأعلى للمحاسبة وتسييره، كما كانت من بين مهامه تحضير المخطط المحاسبي الوطني وضمان تنظيم مهنة المحاسبة.³

¹ الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 1969/12/31، يتضمن قانون المالية لسنة 1970، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 110، 1969، ص 1805.

² المرسوم رقم 70-173 المؤرخ في 1970/11/20، يتعلق بواجبات ومهام مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية وشبه العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 97، 1970، ص 1439.

³ سليمة بن نعمة، أمين مخفي، واقع الممارسة المهنية للمحاسبة والتدقيق في الجزائر (دراسة مقارنة للقانون 08-91 والقانون 10-01)، مجلة مجاميع المعرفة، العدد 5، أكتوبر 2017، ص ص 155-156.

كما تضمن الأمر 71-82 الصادر بتاريخ 1971/09/29 الخاص بتنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسبي، مندوب الحسابات للمؤسسات الخاصة والخبراء في المحاسبة لدى المحاكم واشترط تعيينهم من الخبراء المرخصين بذلك، والملاحظ أن الأمر أشار فقط إلى مهنة المحاسب وخبير المحاسبة¹، بينما محافظة الحسابات أعهد بها للمفتشية العامة للمالية (IGF) التابعة لوزارة المالية في 1980 وفقا للمرسوم رقم 80-53 المؤرخ في 1980/03/01.

ومع زيادة عدد المؤسسات العمومية الاقتصادية وتزامنا مع مرحلة إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكله المؤسسات العمومية الاقتصادية سن المشرع الجزائري آليات رقابية وذلك من خلال القانون رقم 05/80 المؤرخ في 1980/03/31 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة، وقد نصت المادة 5 منه على أنه: "يراقب مجلس المحاسبة مختلف الحسابات التي تتضمن مجموع العمليات المالية والحسابية ويتحقق من صحتها ودقتها ونزاهتها وهو مؤهل للقيام بالتحريات من خلال الوثائق أو في عين المكان بصفة مباغطة أو بعد الإشعار"². هذا القانون ألغى صراحة المادة 39 من الأمر 107/69 من قانون المالية 1970، وضمنا المرسوم 173/70 المتعلق بمهام وواجبات المدقق الخارجي.

ويلاحظ أن تطور مهنة التدقيق الخارجي في هذه المرحلة كان بطيئا جدا بسبب غياب الحاجة إليه في ظل الملكية العامة لوسائل الإنتاج واحتكار الدولة الحياة الاقتصادية نظرا للتوجه الاقتصادي آنذاك، بالإضافة إلى سيطرة أجهزة الدولة المتمثلة في مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية على مهنتي الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات.

3- الفترة من 1991 إلى 2010

دام إشراف مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية على مهنة التدقيق إلى حين صدور القانون 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد³. حيث تم جمع ثلاث تنظيمات في هيئة واحدة مستقلة سميت بالمصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات

¹ الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 1971/12/29 يتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المادة رقم 47، 1971، ص 1856.

² القانون رقم 05-80 المؤرخ في 1980/03/01، يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 10، 1980، ص 338.

³ القانون رقم 91-08 المؤرخ في 1991/05/01، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 20، الجزائر، 1991، ص 651.

والمحاسبين المعتمدين، وقد أدى هذا القانون إلى إعادة الاعتبار لمهنة محافظة الحسابات وقلص من نطاق اختصاص مجلس المحاسبة بالرقابة.

ثم توالت بعدها إصدارات للنصوص القانونية والتنظيمية الخاصة بالمهنة سواء من خلال تحديد المسؤوليات والمهام للمدقق الخارجي، تحديد سلم أتعاب المدقق الخارجي، ضبط أخلاقيات المهنة ضمن المرسوم التنفيذي رقم 96-136 الذي يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، الجزائر، 1996.

4- الفترة ما بعد 2010

بعد أن تم إصدار القانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان سنة 2010 والذي يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي حل محل القانون 08-91 والذي مثل مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر لفترة امتدت من سنة 1991 إلى سنة 2010، وخضعت المهنة إلى مجلس المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، حيث أنه وفي ظل القانون الجديد تم الفصل بين المهن الثلاثة وإنشاء تنظيم مستقل لكل منها وكلها تعمل تحت رقابة المجلس الوطني للمحاسبة والتابع بدوره لوزارة المالية.

وقد اشتمل القانون 01-10 مقارنة بالقانون 08-91 على النقاط التالية:¹

- الفصل بين المهام الثلاث بإنشاء ثلاث منظمات مهنية مع تحديد مهام كل هيئة، ممثلة في المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- ممارسة وزير المالية للوصاية على هذه الهيئات المهنية عن طريق المجلس الوطني للمحاسبة وتعيين ممثلية لدى مختلف مجالس المهنيين (استرجاع السلطة الحكومية للإشراف على مهنة المحاسبة والتدقيق).
- إنشاء لجان على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة ممثلة في لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية، لجنة الاعتماد، لجنة التكوين، لجنة الانضباط والتحكيم، لجنة مراقبة النوعية.

¹ القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29/06/2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الجزائر، 2010. المواد (4، 5، 8)، ص ص 4-6.

- التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من قبل معهد مختص تابع لوزارة المالية والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من طرف المؤسسات التابعة لوزارة التكوين المهني.

5- أهم المراسيم والقرارات التي تلت صدور القانون 01-10

لقد تلى صدور القانون 01-10 مراسيم وقرارات تنفيذية لتنظيم مهنة التدقيق الخارجي، وذلك في إطار إعادة توزيع المهام والصلاحيات، ونوردها حسب الترتيب الزمني لصدورها:

➤ المرسوم التنفيذي رقم 24-11 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره؛

➤ المرسوم التنفيذي رقم 25-11 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره؛

➤ المرسوم التنفيذي رقم 26-11 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره؛

➤ المرسوم التنفيذي رقم 27-11 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره؛

➤ المرسوم التنفيذي رقم 28-11 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها؛

➤ المرسوم التنفيذي رقم 29-11 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية وصلاحياتهم لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها؛

➤ المرسوم التنفيذي رقم 30-11 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛

➤ المرسوم التنفيذي رقم 31-11 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛

➤ المرسوم التنفيذي رقم 32-11 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يتعلق بتعيين محافظي الحسابات؛

➤ المرسوم التنفيذي رقم 72-11 المؤرخ في 16 فيفري 2011 الذي يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات؛

- المرسوم التنفيذي رقم 11-73 المؤرخ في 16 فيفري 2011 الذي يحدد كفاءات ممارسة المهنة التضامنية محافظة الحسابات؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-74 المؤرخ في 16 فيفري 2011 الذي يحدد شروط وكفاءات تنظيم الامتحان النهائي، بصفة انتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسب؛
- المرسوم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكالها وأجالها وإرسالها؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011 الذي يحدد شروط وكفاءات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛
- المرسوم التنفيذي رقم 12-288 المؤرخ في 21 جويلية 2012 يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات؛
- المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 جانفي 2013، يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارستهم وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها؛
- المرسوم التنفيذي رقم 13-171 المؤرخ في 23 أبريل 2013، يعدل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 11-74 المؤرخ في 16 فيفري 2011 الذي يحدد شروط كفاءات تنظم الامتحان النهائي بصفة انتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسب؛
- قرار مؤرخ في 24 جوان 2013 يحدد محتوى تقارير محافظ الحسابات؛
- قرار مؤرخ في 12 جانفي 2014 يحدد كفاءات تسليم تقارير محافظ الحسابات.

المطلب الثاني: دوافع الاهتمام بتطوير مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

ترتبط ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر بالممارسة المهنية الوطنية بالإضافة إلى النظرة الدولية لهذه المهنة وسبل تقييمها من قبل الهيئات والمنظمات المهنية المشرفة عليها، وسوف نتطرق إلى التقييمات الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر، من قبل هيئات دولية أصدرت تقارير في هذا الشأن أبرزها: صندوق النقد الدولي (FMI)، البنك الدولي (World bank)، الشراكة الجديدة للتنمية الإفريقية (NEPAD)، الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، وقبل ذلك نتطرق إلى أهم أسباب توجه الجزائر إلى الاهتمام بمهنة التدقيق الخارجي وتطويرها في ظل التوجهات الاقتصادية العالمية.

1. الدوافع والظروف الخاصة بالبيئة المحلية الجزائرية

في ظل التوجهات الدولية عموما والعربية خصوصا وتحديدًا دول الجوار كتونس والمغرب في السعي نحو المرجعيات الدولية للتدقيق إما بالتبني أو التكيف مع معايير التدقيق الدولية، بالإضافة إلى متطلبات الإصلاح المحاسبي وشروع مكاتب التدقيق الكبرى بالعمل في الجزائر KPMG ورغبة الجزائر في الانضمام إلى الهيئات والمنظمات الدولية كالاتحاد الدولي للمحاسبين، كل هذا حتم على الجزائر أن تتوجه نحو اصلاح المهنة وتكييفها مع الممارسات الدولية.¹

ففي خضم التوجه الاقتصادي الوطني وحاجته للتدقيق، تعددت الأسباب التي تجعل مهنة التدقيق الخارجي وتطويرها في الجزائر من بين الأولويات، نذكر أهمها:²

✓ وفق إعلان صرح به وزير المالية فان الوزارة بصدد التحضير لمشروعين متعلقين بالمحاسبة المالية ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وهذا من شأنه فتح المجال لدخول محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين الأجانب في منافسة نظرائهم الجزائريين، هذا من شأنه أن يطرح تساؤلا مهما عن إمكانية مقاومة المنافسة من قبل هؤلاء المهنيين، مثلما حدث في النصف الثاني من القرن العشرين لمهنة التدقيق في فرنسا أمام المكاتب الانقلاوسكسونية.

✓ إن انفتاح الجزائر في هذا المجال إنما يأتي في إطار سعيها للانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة (OMC)، التي تبنت الاتفاق العام بشأن تجارة الخدمات (GATS)، والتي اكتسبت فيها مهنة التدقيق والمحاسبة أهمية خاصة، وقد جاءت المادتين 6 و7 خاصتين بهذه المهنة.

✓ إن اعتماد الجزائر لنظام محاسبي مالي جديد (NSCF) مستمد من معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS) يدخل ضمن إطار محاولة الجزائر اجتذاب الاستثمارات الأجنبية، من خلال توفير متطلبات وشروط أساسية لها والتي تعد من بين عناصر العولمة والانفتاح الاقتصادي، وذلك ضمن التوجه نحو اقتصاد السوق ما يجعل من الضروري الاعتماد على المعايير الدولية للتدقيق لما لهذه الأخيرة من علاقة مع معايير المحاسبة الدولية.

¹ عبید محمد، بشیر لزعر حسين، المنظر الجزائري للتدقيق الخارجي في صورة المعايير الجزائرية للتدقيق، مجلة المقاولاتية والتنمية المستدامة، المجلد 3، العدد 1، 2021، ص ص 87-88.

² ناصر دادي عدون، تلاهوبري رايح، نظرة حول التدقيق المالي في الجزائر في ظل التغيرات الاقتصادية الداخلية والخارجية، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، مجلد 4، العدد 2، الجزائر، 2008، ص ص 77-79.

- ✓ التوجه الجديد للتدقيق لما له دور كبير في حياة المؤسسات والأنشطة الاقتصادية والاجتماعية، وخاصة بعد الأزمة الاقتصادية والمالية وتأثيراتها على نوعية المعلومة المالية للمؤسسة ومن جهته الثقة التي تقدمها مهنة التدقيق الخارجي للأطراف ذات الصلة من خلال تقديم معلومات ذات مصداقية.
- ✓ تعرض بعض المؤسسات الجزائرية بالأخص المالية منها لفضائح تزامنا مع الأزمات التي أثرت على المهنة وهو ما جعل المؤسسات والهيئات عرضة لمثل تلك الفضائح، ومن اجل تبني حلول لمواجهة تلك الأزمات والفضائح التي مست القطاعات والأنشطة المختلفة توجه الاهتمام لخدمات التدقيق الخارجي.
- ✓ الدور الكبير الذي يلعبه التدقيق في دفع عجلة التنمية الوطنية، خاصة أن العديد من الأنشطة الاقتصادية الهادفة إلى انطلاق عجلة النمو لم تحقق بالقدر المطلوب النتائج المرغوب بها وذلك لغياب ثقافة اقتصادية لدى المجتمع وثقافة استثمارية وتسييرية لدى المتعاملين الاقتصاديين، والجزائر كغيرها من الدول النامية اعتمدت برامج صحيح هيكلية لاقتصادها ووقعت في مأزق التركيز على سياسات الاستقرار والتوازنات الاقتصادية الكلية وأهملت السياسات الجزئية.

2. تقييم الهيئات والمنظمات الإقليمية والدولية لواقع الممارسات المحاسبية والمهنية في الجزائر

سيتم التطرق إلى تقييمات دولية للممارسة المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر، من قبل هيئات دولية أصدرت تقارير بهذا الخصوص، وقد تمثلت هذه الهيئات في:

➤ صندوق النقد الدولي (FMI)

أشار التقرير الصادر عن صندوق النقد الدولي بخصوص الاستقرار للنظام المالي في الجزائر سنة 2004 أن ممارسات مهنة التدقيق والمحاسبة في الجزائر غامضة وليست متناسبة والمعايير الدولية، بالإضافة إلى عدم التقيد بالمعايير الحالية بشكل فعال وعدم وجود إطار للعقوبات جراء عدم التقيد بالمبادئ وأخلاقيات المهنة وعدم احترام القواعد ولوائح المحاسبة المحلية.¹

كما بين التقرير أن المؤسسات الوطنية لا تنفذ معايير التدقيق بفعالية، وأنه يوجد عدد قليل من المؤسسات التي تحاول تحقيق أكبر قدر من المصداقية والشفافية، في حين أن أغلب المؤسسات تقشل في تحديد المعالجة المحاسبية لعدد من المعاملات والأحداث الاقتصادية المهمة، كما تحاول إخفاء بعض المعلومات المالية غالبا لأسباب ضريبية وذلك بفضل المدققين والمحاسبين الذين يمتلكون المهارات والأساليب لمساعدة المؤسسات على التهرب الضريبي فهناك فراغ كبير في الممارسات المهنية في الجزائر، كما أكد التقرير على أن شركات المحاسبة

¹FMI (International Monetary Fund) : **Algeria Financial System Stability Assessment, including Reports on the Observance of Standards and Codes on the following topics Monetary and Financial policy Transparency and Banking Supervision**, IMF Country Report N.04/138, 17/05/2004, p17.

والتدقيق في الجزائر مجزأة من الناحية التنظيمية إذ تقتصر على التدريب، وأن التدقيق لا يرقى إلى مستوى الممارسات الدولية.¹

➤ البنك الدولي (World Bank)

أورد التقرير الصادر عن البنك الدولي سنة 2005 م أن بالرغم من أنه في سنة 2003 م قد نشر التقرير الخاص بالتقيد ومراعاة المعايير واللوائح المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق في الجزائر، وذلك باستخدام معايير التقارير المالية الدولية ومعايير التدقيق الدولية بهدف تقييم المعايير الوطنية إلا أن هذا التقرير لم يتم اعتماده بالإضافة أنه غير متاح للأطراف المهتمة.²

➤ المنظمة العالمية للتجارة (OMC)

تعتبر المحاسبة والتدقيق من بين الخدمات المهنية لذلك فهي تخضع تنظيميا لمنظمة التجارة العالمية والاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات (GATS) التابعة لمنظمة التجارة العالمية، إذ تركز جهود المنظمة بخصوص المحاسبة على تحرير التجارة في الخدمات المحاسبية والعمل على تحقيق التوافق في المعايير المحاسبية.

قامت الجزائر بتقديم طلب الانضمام إلى اتفاقية الغات في 1987م تبين فيه نيتها في الانخراط مع الأطراف المتعاقدة من أجل الانخراط النهائي، وتم تشكيل مجلس خاص لدراسة ملف الجزائر لكن بسبب الظروف التي مرت بها الجزائر آنذاك شغلته عن ملف الانضمام إلى الاتفاقية، ما أدى إلى إهمال الملف لفترة معينة، ليعاد طرحه في 1993م ونظمت ندوة حول سبل انضمام الجزائر إلى الاتفاقية، بعدها تم تشكيل لجنة دولية متعلقة بانضمام الجزائر إلى منظمة التجارة العالمية بهدف صياغة مذكرة حول هيكلية التجارة الخارجية للجزائر، ومع ظهور هذه المنظمة حيز الوجود اكتسبت الجزائر صفة عضو مراقب فيها لتتقدم الجزائر في 1996م رسميا ولأول مرة بوثيقة أساسية بعنوان "مذكرة حول النظام الاقتصادي والتجاري للجزائر" تشرح فيه سياستها الخارجية.³ وتلتها عدة مفاوضات أكدت فيها الجزائر على جدتها ونيتها في الانضمام إلى المنظمة وهذا ما يعود عليها بعدة آثار إيجابية سواء إصلاح الاقتصاد الوطني وإدماجه في الاقتصاد العالمي وفي هذا المجال تسعى الجزائر لإصلاح منظومة المحاسبة والتدقيق وملائمة الواقع الدولي.

¹Ibid.

²World Bank :**International Finance Corporation Country Assistance Strategy Progress Report for People's Democratic Republic of Algeria for the Period 2004-06**, Country Report N :32956-DZ, 27/07/2005, p20.

³سارة حدة بوردبالة، **أهم مؤشرات الاستدلال على جودة المرجعة الخارجية-دراسة استطلاعية لأراء بعض المهنيين**، مجلة

دراسات-العدد الاقتصادي، المجلد4، العدد2، جامعة عمار تليجي الأغواط، ماي 2013، ص ص 209-210.

➤ الشراكة الجديدة للتنمية الإفريقية (NEPAD)

إن وكالة الشراكة الجديدة للتنمية الإفريقية (نيباد) NEPAD هي الهيئة التي تنفذ إستراتيجية التنمية في إطار أجندة الاتحاد الإفريقي لعام 2063، كما تشارك الشراكة الجديدة للتنمية الإفريقية مع المؤسسات المالية الدولية ووكالات الأمم المتحدة وشركاء التنمية الأفارقة كآلية لدعم الجهود الإنمائية في القارة الإفريقية. ¹وقد تم استحداث (APRM) كآلية طوعية مفتوحة لجميع الدول الأعضاء في الاتحاد الإفريقي وللانضمام يتعين على البلد المعني أن يوقع على إعلان الشراكة الجديدة من أجل تنمية إفريقيا فيما يخص الديمقراطية والحكم السياسي والاقتصادي وحوكمة المؤسسات، والعمل وفقا للمقاييس والمعايير المتفق عليها للحكم الرشيد على الصعيدين السياسي والاقتصادي. ²ومن بين الأهداف التي تسعى إليها فيما يتعلق بإدارة وحوكمة المؤسسات نذكر ما يلي: ³

- توفير بيئة ملائمة وإطار اقتصادي فعال للأنشطة الاقتصادية؛
- التأكد من أن المؤسسات تعمل على تعزيز مدونات الأعمال والأخلاقيات الجيدة وتبني المسؤولية الاجتماعية؛
- ضمان معاملة المؤسسات لأصحاب المصالح على نحو عادل ومنصف، والنص على مساءلة المؤسسات والمدراء؛
- مكافحة الفساد وتبويض الأموال؛

حيث وفقا لتقرير الشراكة الجديدة لتنمية إفريقيا سنة 2007م، والذي يركز على قضايا نقص التدريب المناسب وأن المعايير تعتبر منخفضة بالنسبة لمهنة التدقيق، وأشار التقرير إلى دور البرنامج الممول من قبل الاتحاد الأوروبي للرفع من المعايير المهنية الشاملة، وتوفير التدريب في مجال المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق، والمساهمة على تعبئة الدعم الدولي للهيئة المشرفة على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر وقد امتد هذا البرنامج في الفترة من 2007 إلى 2010، كما أشار التقرير إلى ضعف اعتماد التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية بالجزائر بنسبة مقدرة ب 3% فقط. ⁴

¹Union Africaine, NEPAD/ Agence de développement de l'UA, available on :

<https://au.int/fr/nepad-agence-de-developement-de-ua?fbclid=IwAR0Mc9oDVJScfcH8Gz6bO7wQ7zHqHkXxXf8hX36wxj8zeTJDhlhyKMxuYTM> in 09/03/2022 at 17 :51

²Jakkie Cilliers, **NEPAD's Peer Review Mechanism**, Institute for Security Studies (ISS) Paper 64, November 2002, P3.

³Institute for Security Studies ISS, **ISS profile : African Peer Review Mechanism (APRM)**, available on : <https://issafrica.org/profile-african-peer-review-mechanism-aprm> in 09/03/2022 at 19 :36

⁴NEPAD : **Country Review Report of the Peoples's Democratic Republic of Algeria African Peer Review Mechanism**. APRM country Review Report N04, september2007, p p 205-206.

كما أوصى نفس التقرير بأنه يجب على الجزائر أن تعتمد المعايير الدولية للتدقيق ومدونة قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، لتطوير ودعم الممارسة المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر استجابة للمتطلبات المحلية والدولية.¹

➤ الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)

يمكن لأي دولة الانضمام إلى الاتحاد الدولي للمحاسبين من خلال انخراط هيئة أو منظمة وطنية مشرفة على نفس المهنة محليا، التي تسهر على تطبيق معايير شروط بيان العضوية SMOs بالإضافة إلى تبني إصدارات المعايير بالصيغ المتاحة وفق البيئة القانونية لكل دولة، وفي حالة الجزائر يتطلب من وزارة المالية باعتبارها الهيئة المشرفة على مهنة التدقيق المبادرة بتنفيذ إجراءات العضوية لدى الاتحاد الدولي للمحاسبين انطلاقا من تحديد الإطار التصوري لمعايير ضبط قواعد المهنة محليا، ومقارنتها مع بيان شروط العضوية السبعة.²

استنادا لآخر إصدار من الاتحاد الدولي للمحاسبين فإن الجزائر ليس معترف بها بعد كعضو كما لا يوجد أي إثبات لتعاملها مع الاتحاد خاصة فيما يتعلق بإصدارات مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية (IAASB).³

المطلب الثالث: الهيئات المشرفة والمنظمة لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

ويقصد بها الهيئات التي نشأت بموجب القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 حيث تم إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة، وقد تم الفصل بين الهيئات الثلاث ممثلة في المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، وقد حلت هذه الهيئات محل المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

1- المجلس الوطني للمحاسبة:

1.1. نشأة المجلس الوطني للمحاسبة:

¹Idem, p207.

²بسياس سيد أحمد، اتجاهات تطور مهنة محافظة الحسابات في إطار المرجعية الوطنية، أطروحة دكتوراه تعتمد على دراسة حالة في المنهج الكيفي باستخدام برنامج MAXQDA، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2021/2020، ص77.

³ International Federation of Accountant (IFAC), **Global Impact Map**, available on : <https://www.ifac.org/what-we-do/global-impact-map/country-profiles> in 10/03/2022 at 11 :43

أنشأ المجلس الوطني للمحاسبة بموجب القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010، وقد نصت المادة 4 من القانون 01-10 على أنه: " يتم إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة وزير المالية وتتولى هذه الهيئة مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وأيضا تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، ويضم المجلس (3) أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل ويتم تحديد باقي تشكيلة أعضاء المجلس عن طريق التنظيم".¹ وتطبقا لأحكام القانون 01-10 فقد حدد المرسوم 24-11 تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، بالإضافة إلى قواعد سيره والمهام المنوطة به ووفقا للمادة 2 يوضع المجلس تحت سلطة وزير المالية، أو ممثله.²

2.1. مهام المجلس الوطني للمحاسبة: يتولى المجلس الوطني للمحاسبة المهام التالية:

➤ **مهام المجلس الوطني للمحاسبة فيما يخص الاعتماد:** وفقا للمادة 10 يمارس المجلس فيما يتعلق بالاعتماد المهام التالية:³

- استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها؛
- تقييم صلاحية إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول؛

• إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول؛

- استقبال كل الشكاوى التأديبية في حق المهني والفصل فيها، وتنظيم ومراقبة النوعية المهنية؛
 - استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.
- **مهام المجلس الوطني للمحاسبة فيما يخص التقييس المحاسبي:** وفقا للمادة 11 يمارس المجلس فيما

يتعلق بالتقييس المحاسبي المهام التالية:⁴

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريبها؛
- تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛

¹ القانون 01/10 المؤرخ في 29/06/2010، مرجع سبق ذكره، المواد 4،5، ص4.

² مرسوم تنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27/01/2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره،

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مؤرخة في 2 فيفري 2011، العدد 7، 2011، المادة 2، ص4.

³ نفس المرجع، المادة 10، ص5.

⁴ نفس المرجع، المادة 11، نفس الصفحة.

- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛
- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة؛
- متابعة وتنظيم مراقبة النوعية فيما يخص تطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق؛
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي؛
- تنظيم التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته؛

➤ مهام المجلس الوطني للمحاسبة فيما يتعلق بتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية: وفقا للمادة 12 يمارس

المجلس بعنوان تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية المهام التالية:¹

- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية وتطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين؛
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي؛
- متابعة وضمان تحيين العناية المهنية؛
- إجراء دراسات في المحاسبة والبياديين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها؛
- مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين؛
- تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة؛
- القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين.

3.1. لجان المجلس الوطني للمحاسبة: وفقا لأحكام المادة 5 من القانون 10-01 تنشأ لدى المجلس الوطني

للمحاسبة لجان متساوية الأعضاء، ويفصل المرسوم التنفيذي 11-24 في هذه اللجان وذلك كما يلي:

➤ لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية: طبقا لأحكام المادة 18 تتولى لجنة تقييس

الممارسات المحاسبية والعناية المهنية المهام التالية:²

- وضع طرق العمل فيما يخص التطبيقات المحاسبية والعناية المهنية؛

¹ نفس المرجع، المادة 12، ص 6.

² نفس المرجع، المادة 18، ص 6.

- تحضير مشاريع آراء حول الأحكام المحاسبية الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للإلزام القانوني لمسك المحاسبة؛
 - انجاز كل الدراسات والتحليل الخاصة بتطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
 - اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛
 - دراسة مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
 - ضمان تنسيق وتلخيص الأبحاث النظرية والمنهجية في مختلف ميادين المحاسبة؛
 - تحضير مشاريع الآراء المتعلقة بالمعايير المعدة من المنظمات الدولية المختصة في التقييس المحاسبي وكذا تطبيقها بالاتصال مع مختلف الهيئات المعنية.
- **لجنة الاعتماد:** حسب المادة 19 تتولى لجنة الاعتماد المهام التالية:¹
- إعداد طرق العمل في مجال معالجة ملفات الاعتماد؛
 - تحديد معايير وسبل الالتحاق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
 - ضمان تسيير طلبات الاعتماد، وضمان متابعة ونشر جدول المهنيين المعتمدين.
- **لجنة التكوين:** حسب المادة 20 تتولى لجنة التكوين المهام الآتية:²
- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال التكوين؛
 - دراسة ملفات المشاركة في التريصات؛
 - ضمان المتابعة الدائمة للتريصات؛
 - توجيه المترشحين إلى المكاتب المحاسبية المعتمدة؛
 - تسليم شهادات نهاية التريص؛
 - تحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية؛
 - التعاون مع هياكل التكوين الأخرى والمعاهد المتخصصة في مختلف المجالات المحاسبية؛
 - المشاركة في تعيين لجان الامتحان لكل أنواع الامتحانات؛
 - وضع بنك معطيات للمعايير الدولية الخاصة بتكوين مهني المحاسبة؛
 - تنظيم ملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات وورشات عمل في مختلف ميادين المحاسبة والتدقيق.

¹ نفس المرجع، المادة 19، نفس الصفحة.

² نفس المرجع، المادة 20، ص ص 6-7.

➤ **لجنة الانضباط والتحكيم:** وفقا للمادة 21 تتولى لجنة الانضباط والتحكيم المهام الآتية:¹

- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال الانضباط والتحكيم والمصالحة؛
- دراسة الملفات الخاصة بالحالات التأديبية لكل مخالفة أو إخلال بالقواعد المهنية والتقنية أو الأخلاقية المرتكبة من المهنيين من خلال تأدية مهامهم؛
- تحضير مشاريع الآراء حول الأحكام في ميدان التحكيم والانضباط؛
- ضمان دور أساسي في مجال الاستشارة والوقاية والمصالحة والتحكيم خلال المنازعات بين المهنيين والزبائن؛
- ضمان مهام الوقاية والمصالحة بين المهنيين.

➤ **لجنة مراقبة النوعية:** حسب المادة 22 تتولى لجنة مراقبة النوعية المهام التالية:²

- إعداد طرق العمل في نوعية الخدمات؛
- إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية؛
- ضمان نوعية التدقيق الموكلة لمهنيي المحاسبة؛
- إعداد معايير تتضمن كفاءات 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 اجل ضمان مهام المراقبة النوعية؛
- تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن.

كما نشير بالذكر للهيئات المهنية المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، والمتمثلة في:

1, المصنف الوطني للخبراء المحاسبين:

وفقا لأحكام المادة 14 من القانون رقم 01-10 المتضمن إنشاء مصنف وطني للخبراء المحاسبين،³ حيث يهدف المرسوم رقم 11-25 لسنة 2011 إلى تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره.¹

¹ نفس المرجع، المادة 21، ص7.

² نفس المرجع، المادة 22، نفس الصفحة.

³ القانون 10-01 المؤرخ في 29/06/2010، مرجع سبق ذكره، المادة 14.

2. الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

وفقا لأحكام المادة 14 من القانون 01-10 المتضمن إنشاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات فقد هدف المرسوم رقم 11-26 المؤرخ في 27/06/2011 إلى تحديد تشكيلة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، الصلاحيات وقواعد سير ومهام الغرفة.²

3. المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين:

وفقا لأحكام المادة 14 من القانون 01/10 المتضمن إنشاء المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، فقد هدف المرسوم رقم 11-27 المؤرخ في 27 جانفي 2011 إلى تحديد تشكيلة المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، الصلاحيات وقواعد سير والمهام المنوطة بها.³

المطلب الرابع: الإطار العام لممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

من أجل ممارسة مهام التدقيق الخارجي في الجزائر فقد حددت القوانين المنظمة لهذه المهنة مهام ممارسي مهنة التدقيق بالإضافة إلى كفاءات التعيين والأتعاب التي يتلقاها القائم بأعمال التدقيق والمسؤوليات التي يتحملها. سيتم من خلال هذا المطلب التطرق إلى ممارسي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر وطريقة تعيين القائمين على المهنة في ظل القوانين والإجراءات المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

1- تعريف محافظ الحسابات وفقا للقوانين المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

عرف القانون الأساسي لمهنة محافظ الحسابات قانون 01/10 محافظ الحسابات أنه: "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".⁴

كما عرفه القانون التجاري الجزائري حسب المادة 715 مكرر 4 على أنه: "الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يحقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة وفي الوثائق المرسلة إلى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية للشركة

¹مرسوم تنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27/01/2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7، 2011، المادة 3، ص 8.

²مرسوم تنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27/06/2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7، الجزائر، 2011، المادة 3، ص 11.

³مرسوم تنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27/06/2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7، الجزائر، 2011، المادة 3، ص 13.

⁴القانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010، مرجع سبق ذكره، المادة 22، ص 7.

وحساباتها ويصادق على انتظام الجرد والموازنة وصحتها، ويتحقق محافظ الحسابات مما إذا تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين".¹

وفي إطار التدقيق التعاقدية، تنص المادة 18 من القانون 01/10 أنه: "يعد خبيراً محاسبياً كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة، ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات، ويؤهل كذلك لممارسة وظيفة محافظة الحسابات مع مراعاة أحكام القانون 01/10.² وتعد مهمة الخبير المحاسب وفقاً للمادة 20 من ذات القانون ظرفية أو مؤقتة.³

كما حددت المادة 08 من القانون 01-10 الشروط الواجب توافرها لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، كشرط الجنسية الجزائرية وأن يحوز شهادة ممارسة المهنة، بالإضافة إلى تمتعه بجميع الحقوق المدنية والسياسية، وأن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جنائية أو جنحة مخلة بشرف المهنة، وأن يكون معتمداً من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلاً في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، ويؤدي اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليمياً لمحل تواجد مكاتبهم.⁴

2- طريقة تعيين محافظ الحسابات في الجزائر: يمكن توضيح ذلك في الحالات التالية:

1.2. التعيين عن طريق الجمعية العامة التأسيسية

تنص أحكام القانون التجاري على أنه: "تعيين القائمين بالإدارة الأولين، أو أعضاء مجلس المراقبة وتعيين واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات. كما يجب أن يتضمن محضر الجلسة الخاصة بالجمعية العامة عند الاقتضاء إثبات قبول القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة ومندوبي الحسابات وظائفهم"⁵، وهو ما نصت عليه المادة 609 أيضاً من القانون السابق ذكره على أنه: "يعين القائمون بالإدارة الأولون وأعضاء مجلس

¹ القانون التجاري، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 715 مكرر 4، 2007، ص 188.

² القانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010، مرجع سبق ذكره، ص 6.

³ نفس المرجع السابق، ص 7.

⁴ نفس المرجع السابق، المادة 8، ص 5.

⁵ المرسوم التشريعي رقم 08/93 المؤرخ في 1993/04/25، يعدل ويتم الأمر الرئاسي 59/75، المؤرخ في 1975/09/26 المتضمن القانون التجاري، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 27، المادة 600، الجزائر، ص 10.

المراقبة الأولون ومدوبو الحسابات الأولون في القوانين الأساسية¹، حيث يلزم القانون شركات المساهمة عند عقد اجتماعها التأسيسي تعيين محافظ حسابات أو أكثر من بين المهنيين المسجلين في الجدول.

2.2. التعيين عن طريق الجمعية العامة العادية للمساهمين

يتم تعيين محافظ الحسابات عن طريق الجمعية العامة العادية (AGO) أثناء النشاط العادي للمؤسسة بعد انطلاق نشاطها، أو بهدف استبداله في حالة عزله أو إنهاء مهامه عن طريق جمعية عامة استثنائية (AGEX)، حيث نصت المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري والمعدلة بالمرسوم التشريعي 08/93 على أنه: "تعيين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات، تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني"²، كما تنص أحكام المادة 26 من القانون 01/10 المتعلق بالخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أنه: "تعيين الجمعية العامة العادية أو الجهاز المكلف بالمداورات بعد موافقتها كتابيا، على أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية"³.

3.2. التعيين عن طريق المحكمة

يعتبر التعيين عن طريق المحكمة من بين الحالات الاستثنائية القليلة الحدوث، وقد فصل المشرع الجزائري في الحالات التي يجب فيها اللجوء إلى المحكمة لتعيين محافظ الحسابات، حيث نصت المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري المعدلة بالمرسوم التشريعي 08/93 على أنه: "إذا لم تعين الجمعية العامة مندوبي الحسابات، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعينين، يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين"⁴. كما نصت المادة 15 من المرسوم التنفيذي 32/11 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات على أنه: "إذا فشلت المشاورات ولم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ الحسابات لأي سبب كان، يعين محافظ الحسابات بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الأول للمؤسسة"⁵.

¹ نفس المرجع السابق، المادة 609، ص 12.

² نفس المرجع السابق، المادة 715 مكرر 04، ص 32.

³ القانون 01/10، مرجع سبق ذكره، المادة 26، ص 7.

⁴ المرسوم التشريعي 08/93، مرجع سبق ذكره، المادة 715 مكرر 04، ص 32.

⁵ مرسوم تنفيذي رقم 11-32 مؤرخ في 27 جانفي 2011، يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية

الجزائرية، المؤرخة 2 فيفري 2011، العدد 07، الجزائر، 2011، ص 24.

وقد نصت المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات أنه يجب أن يتضمن دفتر الشروط، على الخصوص ما يلي:¹

- عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج؛
- ملخص المعاينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبدتها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهداتهم، وكذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع إذا كانت المؤسسة تقوم بإدماج الحسابات؛
- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظة الحسابات والتقارير الواجب إعدادها؛
- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها؛
- نموذج رسالة الترشح؛
- نموذج التصريح الشرفي الذي يبين وضعية الاستقلالية تجاه المؤسسة طبقاً للأحكام التشريعية؛
- نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة؛
- المؤهلات والإمكانات التقنية والمهنية؛

كما فصل المشرع الجزائري في كفايات تطبيق المادة 26 من القانون 01/10 عن طريق المرسوم التنفيذي 32/11 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات، حيث نص على ضرورة تعيين محافظ حسابات طبقاً لدفتر الشروط المعد من قبل مجلس الإدارة مسبقاً وذلك في أجل أقصاه شهر من تاريخ انتهاء عهدة محافظ أو محافظي الحسابات السابقين، عن طريق استشارة على الأقل 03 ثلاث أضعاف عدد محافظي الحسابات المزمع تعيينهم. وفي نص المادة 27 من نفس القانون حددت عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدين متتاليين إلا بعد مضي ثلاث سنوات، وفي حالة عدم المصادقة على حسابات المؤسسة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (2) ماليتين متتاليتين يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليمياً بذلك وفي هذه الحالة لا يجرى تجديد عهدة محافظ الحسابات.²

3- تحديد أتعاب محافظ الحسابات:

تعد الأتعاب من بين العوامل المؤثرة على جودة عملية التدقيق، حيث وضح القانون 01/10 بأن أتعاب محافظ الحسابات تحددها الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداورات، في بداية مهمته، ولا يمكن

¹ نفس المرجع السابق، المادة 4، ص 23.

² القانون 01/10، مرجع سبق ذكره، ص ص 7 - 8.

احتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية، كما لا يمكن له أن يتلقى أي أجر أو امتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته.¹ لذلك يمكن القول بأن الأتعاب صارت تحدد بطريقة تعاقدية وليس اعتمادا على سلم أتعاب، هذا ما يجعل المنافسة شديدة في سوق التدقيق مما يؤدي إلى قبول المدققين لأداء مهام كثيرة بأتعاب أقل لكسب العملاء ومنافسة مكاتب التدقيق الأخرى.

وفي نفس السياق فإن أغلب عقود التدقيق في المؤسسات الوطنية التي تخضع لقانون الصفقات العمومية تتم عن طريق المناقصة، بمعنى أن اختيار المدقق الخارجي في أغلب الحالات يكون على أساس اختيار العرض الأقل سعرا Moins disant، وليس على أساس أحسن العروض Mieux disant.

المبحث الثاني: متطلبات تفعيل الرقابة على جودة التدقيق الخارجي في الجزائر

تتحقق رقابة الجودة على مستوى مكاتب التدقيق من خلال تحديد مسؤوليات المدقق الخارجي في إطار ممارسته لمهامه بالإضافة إلى إتباع المدققين لممارسات مهنية سواء من خلال تقييد المدقق الخارجي بمبادئ السلوك الأخلاقي وحتى بالنسبة لفريق التدقيق وأيضا إتباع معايير الأداء المهني، وسنحاول ضمن هذا المبحث التطرق إلى متطلبات تفعيل الرقابة على جودة التدقيق الخارجي في الجزائر.

المطلب الأول: مسؤوليات محافظ الحسابات في التشريع الجزائري

تتمثل مسؤولية محافظ الحسابات في قيامه بتدقيق حسابات المؤسسة وفحص القوائم المالية، وإبداء رأيه الفني المحايد حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية، وأن يكون رأيه المهني مبني على أساس علمي وعملي سليم. حيث يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج.² ويقع على عاتق محافظ الحسابات العديد من المسؤوليات منها المسؤولية المدنية والجنائية والتأديبية:

1- مسؤولية مدنية: (Responsabilité Civile)

يعد محافظ الحسابات مسؤولا اتجاه المؤسسة وتجاه الغير، وعليه تعويض الضرر المادي والمعنوي الذي لحق بهؤلاء في حالة ارتكاب أخطاء وتقصير، مع إثبات أن الضرر ناتج بصفة مباشرة أو غير مباشرة من تلك الأخطاء أو ذلك التقصير.³

¹ القانون 01/10، مرجع سبق ذكره، (المادة 37)، ص 8.

² القانون 01/10، المادة 59، مرجع سبق ذكره، ص 10.

³ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر،

وقد أكدت المادة 715 مكرر 14 من القانون التجاري أن محافظو الحسابات مسؤولون إزاء المؤسسة أو إزاء الغير عن الأضرار الناجمة عن الأخطاء واللامبالاة التي يكونون قد ارتكبوها في ممارسة وظائفهم، ولا يكونون مسؤولين مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس الإدارة، إذا لم يكشفوا عنها في تقريرهم للجمعية العامة أو لوكيل الجمهورية رغم اطلاعهم عليها.¹

وتنشأ المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات في حالة الإخلال بالتزام ناشئ عن عقد التدقيق مع المؤسسة العميل، وهو ما يطلق عليه بالمسؤولية التعاقدية (المسؤولية المدنية اتجاه العميل)، كما تنشأ عن مخالفته لالتزام قانوني عام يتمثل في عدم المساس بحقوق الآخرين دون حق، وهو ما يعرف بالمسؤولية التقصيرية (المسؤولية المدنية اتجاه الغير)، ونوضحها كما يلي:²

أ. **المسؤولية المدنية اتجاه العميل (الزبون):** تنشأ المسؤولية التعاقدية بين محافظ الحسابات والمؤسسة محل التدقيق نتيجة لإخلال محافظ الحسابات لبنود العقد المبرم بين الطرفين، أو إخلاله بتنفيذ الخدمات المنصوص عليها في عقد التدقيق، ويكون من حق العميل في هذه الحالة طلب تعويض مناسب عن حجم الضرر الذي لحق به.

ب. **المسؤولية المدنية اتجاه الغير (الطرف الثالث):** يكون محافظ الحسابات مسؤولاً مسؤولية مدنية اتجاه مستخدمي القوائم المالية (المقرضون، مصلحة الضرائب، المستثمرون، الدائنون...).

2- مسؤولية جزائية (قانونية): Responsabilité Pénale

قد يجد محافظ الحسابات نفسه مسؤولاً جنائياً عند مخالفته بعض نصوص قانون العقوبات، في الحالات التالية، إذا استثنينا حالة عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية:³

- حالة تقديم معلومات كاذبة حول وضع المؤسسة؛

- حالة عدم احترام سر المهنة.

ويتعرض محافظ الحسابات إلى المساءلة في حال قيامه بالغش أو الإهمال فيما يلي:¹

¹ المرسوم التشريعي 08/93، مرجع سبق ذكره، المادة 715، مكرر 14، ص 34.

² عبید سعد شريم، لطف حمود بركات، **أصول مراجعة الحسابات**، الأمين للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، صنعاء، اليمن، 2011، ص 72.

³ محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 58.

- تقديم بيانات كاذبة في التقرير المقدم من قبله حول وضعية المؤسسة؛
- وضع تقرير مغاير للحقيقة أو المصادقة على وقائع غير حقيقية تتعلق بالمؤسسة؛
- التلاعب أو التغيير أو التزوير في السجلات والوثائق المحاسبية الخاصة بالمؤسسة محل التدقيق؛
- عدم المحافظة على أسرار الزبون.

3- مسؤولية تأديبية (انضباطية): Responsabilité Disciplinaire

تنشأ المسؤولية التأديبية من مخالفة أعضاء المهنة للقوانين المنظمة للمهنة والنظام الداخلي للهيئة التي يعملون تحت سلطتها، هذه الهيئة تضع عقوبات تأديبية لهؤلاء المخالفين وفقا لدرجة خطورة المخالفة المرتكبة وتسهر على تنفيذها.²

فإذا أخل محافظ الحسابات باعتباره كعضو بواجباته حسب ما تنص عليه قواعد الجمعيات والنقابات المهنية التي ينتسب إليها، قد يتلقى محافظ الحسابات بالأمر إنذارا، توبيخا، فالتوقيف المؤقت عن مزاوله المهنة إلى شطب الاسم من جدول الأعضاء المرخص لهم بمزاوله المهنة كما ورد في القانون 01/10 ضمن المادة 63.³ ثم إن العمل الانضباطي هدفه الدفاع عن شرف المهنة والمصلحة العامة، ويختلف عن العمل المدني والجنائي، وهذا يدل على أنه:⁴

- يمكن أن يتهم محافظ الحسابات بخطأ تأديبي عن عمل معين بالرغم من أنه لم يدان عليه سواء مدنيا أو جزائيا؛
 - يمكن أن يدان على المستوى التأديبي على نفس العمل الذي أدين عليه مدنيا أو جزائيا.
- تتبع مسؤولية محافظ الحسابات من الهدف الذي جعل الملاك يرغبون في التعاقد معه، حيث إن الهدف من جميع القوانين والمعايير في التدقيق والمحاسبة الوصول لقوائم مالية صحيحة تعبر عن الواقع المالي الحقيقي للمؤسسة، لاتخاذ قرارات مستقبلية صحيحة، وحماية مصالح الملاك، لذلك قامت الدولة بإصدار تشريعات وقوانين تضبط مسؤوليته، وفيما يلي جدول ملخص لمختلف المسؤوليات التي يتعرض لها محافظ الحسابات.

¹بعاشي خالد، مدى مراعاة محافظ الحسابات لتطبيق النظام المحاسبي المالي (دراسة ميدانية)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص: محاسبة، مراقبة وتدقيق، جامعة جيلالي ليايس، سيدي بلعباس، 2021/2020، ص75.

²شريقي عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد 12، العدد 12، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2012، ص98.

³القانون 01/10، المادة 63، مرجع سبق ذكره، ص10.

⁴شريقي عمر، مرجع سبق ذكره، نفس الصفحة.

الجدول (03-01) : مسؤولية المدقق الخارجي والعقوبات المترتبة عنها

أنواع مسؤولية	العقوبات المترتبة عنها	المرجع القانوني
المدنية	تعويض مالي على الضرر الذي ألحقه المدقق بالعمل، إلا إذا أثبت أنه قام بالعناية المهنية اللازمة لواجباته	العقد بين محافظ الحسابات والعمل؛ القانون 01/10، المواد 61، 62.
الجزائية	ممارسة المهنة دون التسجيل في الجدول، أو في حالة التوقيف المؤقت: يعاقب بغرامة من 500 ألف حتى 2 مليون دج، وفي حالة العود الحبس ستة أشهر إلى سنة وبضعف الغرامة؛ الموافقة عمدا على بيانات غير صحيحة للبحث عي إلغاء حق الأفضلية في اكتتاب المساهمين: الحبس من 6 أشهر إلى سنتين، وغرامة 20 ألف إلى 500 ألف دينار أو إحدى العقوبتين فقط؛ الاحتفاظ بممارسه المهنة مع عدم الملائمة القانونية: الحبس من شهرين إلى 6 أشهر، وغرامة من 20 ألف إلى 200 ألف أو إحدى العقوبتين فقط؛ إفساء السر المهني: الحبس من شهر إلى 6 أشهر، وغرامة من 500 إلى 5000 دج	القانون التجاري لا سيما المواد 825 حتى المادة 831؛ القانون 01/10، لاسيما المادة 62 والمادة 73، والمادة 74؛ قانون العقوبات لاسيما المادة 301 المعدلة.
التأديبية	الإذمار، التوبيخ، التوقيف المؤقت لمدة أقصاها 6 أشهر، الشطب من الجدول.	القانون 01/10 لا سيما المادة 63.

المصدر: فريتلي محمد، بوعزة عبد القادر، أثر الإمداد الرقابي للتدقيق الداخلي على فعالية التدقيق المحاسبي دراسة ميدانية: من وجهة نظر الممارسين لمهنة التدقيق في الجزائر، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 7، العدد 1، أبريل 2021، ص 638.

المطلب الثاني: أخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر

في إطار ضبط و تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر حدد المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15/04/1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، بالإضافة إلى تشكيل لجنة الانضباط والتحكيم بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-24، وإصدار كل هيئة مهنية لدليل أخلاقيات ينظم ويضبط عمل المهنيين ويعرضهم لعقوبات في حال أي تجاوز، يمكن الإحاطة بأهم المتطلبات الأخلاقية الواجب التقيد بها من قبل ممارسي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر وهي:

1. النزاهة: حيث أشار المشرع إلى هذا المبدأ وذلك في نص المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 على أنه: " يجب على المهني أن يتحلى بدرجة عالية من الرصانة في أداء مهامه وأن يحرص في حياته الخاصة

والمهنية على تجنب كل تصرف من شأنه المساس بكرامة المهنة وشرفها، ويجب عليه أن يؤدي مهمته بهدوء وصرامة، كما يجب أن تستند الإجراءات إلى المقاييس التي تنشرها النقابة أو القواعد المتعارف عليها عموماً¹. كما أكد المشرع ضمن نص المادة 4 من نفس المرسوم على مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد الأخلاقية المهنية².

2. الموضوعية والاستقلالية:

يعد استقلال المدقق أحد المواضيع المهمة في التدقيق والتي حظيت باهتمام كبير من قبل المنظمات المهنية وقد اهتم المشرع الجزائري باستقلالية المدقق الخارجي، بداية من الأمر 71-82 ضمن المادة 19 الذي أكد على أنه يحظر على المهنيين ممارسة أية مهنة تمس استقلالهم الفكري والمعنوي³، كما أكدت المادة 48 من نفس الأمر أنه: "لا يمكن أن تمارس وظيفة مندوب الحسابات من نفس الخبراء المحاسبين أو المحاسبين المرخصين، في المؤسسات الخاصة التي كانوا كلفوا بمسك حساباتها أو بوضع ميزانيتها وحسابات نتائجها"⁴. وجاءت فيما بعد المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 التي نصت على أنه يجب أن تستند العلاقات مع المهنيين بزبائنهم إلى الأمانة والاستقلال والى واجب القيام بمهامهم بشرف وضمير مهني⁵.

من جهة أخرى فقد تطرق القانون التجاري أيضاً للاستقلالية، حيث فصل الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26/09/1957 المتضمن القانون التجاري والمعدل بالمرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25/04/1993 ضمن أحكام المادة 715 مكرر 6 في الحالات التي لا يجوز فيها تعيين محافظ الحسابات في شركات المساهمة⁶:

✓ الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة؛

✓ القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر (10) رأس مال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر رأسمال هذه الشركات؛

¹مرسوم تنفيذي رقم 96-136 مؤرخ في 15 أبريل 1996، يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مؤرخة في 17 أبريل 1996، العدد 24، الجزائر، 1996، ص 5.

²نفس المرجع السابق، المادة 4، ص 5.

³أمر 71-82 مؤرخ في 29 ديسمبر 1971 مرجع سبق ذكره، ص 1854.

⁴نفس المرجع، ص 1856.

⁵مرسوم تنفيذي رقم 96-136 مؤرخ في 15 أبريل 1996، مرجع سبق ذكره، ص 5.

⁶مرسوم تشريعي رقم 93-08 مؤرخ في 25 أبريل 1993، مرجع سبق ذكره، ص 32-33.

- ✓ أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات على أجرة أو مرتبا، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة؛
 - ✓ الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف مندوب الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم؛
 - ✓ الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين، في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.
- وفي نفس السياق أكد القانون 08/91 أنه من أجل تحقيق ممارسة مهنة التدقيق بكل استقلالية فكرية وأخلاقية فقد حدد حالات يتنافى معها ممارسة المدقق لمهامه وذلك ضمن المادتين 16 و33 من ذات القانون، وفي نفس السياق أكد القانون 01/10 على الحالات السابقة فيما بعد حيث أنه من أجل ممارسة مهنة التدقيق الخارجي بكل استقلالية يعتبر متنافيا مع هذه المهنة في مفهوم القانون 01/10 ضمن نص المادة 64 ما يلي:¹
- ✓ كل نشاط تجاري لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛
 - ✓ كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛
 - ✓ كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري غير تلك المنصوص عليها في المادة 46 من نفس القانون؛
 - ✓ الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة؛
 - ✓ كل عهدة برلمانية؛
 - ✓ كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة؛
- لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية.
- كما فصل المشرع في الحالات التي يمنع فيها محافظ الحسابات من ممارسة مهامه والتي من شأنها التأثير على استقلاليته وموضوعيته، وذلك بدءا من المواد 17، 34، 47 من القانون 08/91 وقد تم حصرهم بعدها ضمن المادة 65 من القانون 01/10 حيث يمنع محافظ الحسابات من:²

¹ القانون 01/10، مرجع سبق ذكره، ص ص 10-11.

² القانون 01/10، مرجع سبق ذكره، ص 12.

- ✓ القيام مهنيًا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
 - ✓ القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين؛
 - ✓ قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير؛
 - ✓ قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها؛
 - ✓ ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛
 - ✓ شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد اقل من ثلاث سنوات من انتهاء عهده.
- وزيادة على حالات التنافي والموانع، أكدت المادة 66 من القانون 01/10 على أنه لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى، لاسيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال الثلاث (3) سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة¹.
- على العموم يمنع محافظ الحسابات من القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة والتي تضر من استقلاليته، وهو ما جاء في نص المادة 67 من القانون 01/10².
- أما بخصوص أتعاب محافظي الحسابات والتي تؤثر بشكل كبير على استقلاليته، فقد أكدت المادة 20 من دليل أخلاقيات محافظ الحسابات أنه لا يمكن لمحافظ الحسابات قبول أي شكل من أشكال المكافآت أو المزايا أو العمولات ماعدا الأتعاب المتفق عليها، ويحظر عليهم قبول هدايا في صورة نقدية أو عينية. كما لا تبرر الرسوم غير الكافية فيما يتعلق بالمهمة المقبولة، بأي شكل من الأشكال عدم الامتثال للعناية المهنية، حيث أوضحت المادة 21 من نفس الدليل أنه يجب أن تتناسب أتعاب محافظ الحسابات مع أهمية العناية الواجبة والأخذ بعين الاعتبار حجم وطبيعة وتعقيد أنشطة المؤسسة محل التدقيق، كما لا يستطيع محافظ الحسابات قبول مستوى أتعاب من شأنه أن يضر بجودة عمله³.
- 3. الالتزام بالسر المهني:** وهو الالتزام بعدم إفشاء أسرار العمل للغير، وقد أكدت كل من المادة 20 من الأمر 71-82 والمادة 18 من القانون 08/91 على أن الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبون المعتمدين ملزمون بالسر المهني حسب الشروط وتحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادة 301 من قانون العقوبات، بالإضافة إلى القانون التجاري ضمن أحكام المادة 715 مكرر 13 التي أكدت على أن: " مندوبي

¹ القانون 01/10، مرجع سبق ذكره، ص 11.

² نفس المرجع، نفس الصفحة.

³ Chambre nationale des commissaires aux comptes, conseil national de la comptabilité, **Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes Règlement intérieur**, Alger, Octobre 2015, p 5-6.

الحسابات ومساعدتهم ملزمون باحترام سر المهنة فيما يخص الأفعال والأعمال والمعلومات التي أطلعوا عليها بحكم ممارسة وظائفهم¹، كما نصت المادة 71 من القانون 01/10 على أنه يتعين على محافظ الحسابات كتم السر المهني²، إلا في الحالات المنصوص عليها التي وردت ضمن المادة 72 من نفس القانون ولاسيما:³

- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين؛

- بمقتضى واجب اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة؛

- بناء على إرادة موكلهم؛

- عندما يتم استدعاؤهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم؛

كما أكدت المادة 5 من دليل أخلاقيات المهنة الخاص بمحافظي الحسابات على أنه يجب عليه أن يلتزم بالسرية في أداء المهام وعدم إفشاء الأسرار المهنية للغير إلا في بعض الحالات المسموح بها قانونا والتي تم ذكرها سابقا⁴، في نفس السياق نصت المادة 4 من دليل أخلاقيات المهنة الخاص بالخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد على الالتزام بالسر المهني.

4. **بذل العناية المهنية اللازمة:** والتي تمثل جميع الجهود التي يبذلها المدقق من أجل القيام بعمله على أكمل وجه،⁵ وطبقا لأحكام المادة 4 من المرسوم التنفيذي 96-136 التي تنص على انه: "يجب على المهني أن ينفذ بعناية، طبقا للمقاييس المهنية كل الأعمال الضرورية"⁶، كما أكدت المادة 5 من ذات المرسوم أنه يجب على المهني عند ممارسة مهامه المتعلقة بمسك المحاسبة وإعداد الحصيلة والتفتيش والرقابة الحسابية والمحاسبية والتصريحات الجبائية وتصريحات الشركات وفي مجلس الإدارة، أن يقوم بما يأتي:⁷

- ينفذ الخدمات المطلوبة بعناية؛

- يحترم الأجل المتفق عليها؛

- يعلم الزبون؛

¹ القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، ص 191.

² القانون 01/10، مرجع سبق ذكره، ص 11.

³ نفس المرجع، ص 12.

⁴ Chambre nationale des commissaires aux comptes, conseil national de la comptabilité, op-cit, p2.

⁵ علي عبد الصمد عمر، ضويفي حمزة، **الواقع التنظيمي لأخلاقيات مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر - دراسة تحليلية للقوانين المنظمة للمهنة**، مجلة دراسات وأبحاث المجلة العربية في العلوم الإنسانية والاجتماعية، مجلد 11، العدد 4، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، أكتوبر 2019، ص 247.

⁶ مرسوم تنفيذي 96-136، مرجع سبق ذكره، ص 5.

⁷ نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

- يتابع في مجال رقابة الحسابات كل التحريات الضرورية التي من شأنها أن تكون لديه رأيا معللا ومؤسسا؛

- يسهر فيما يخص التصريحات الجبائية وتصريحات الشركات، على احترام زبائنه التشريعات المعمول بها في هذا المجال مع أخذ الاحتياطات اللازمة لتجنب الوقوع في وضعية تواطؤ قد تشوه حياده واستقلاله وتحمله المسؤولية.

كما حددت المادة رقم 4 من دليل أخلاقيات محافظ الحسابات أنه في إطار مهمته يجب عليه:¹

- أداء الخدمة المطلوبة بجدية ومهنية؛
- احترام المواعيد النهائية المتفق عليها؛
- إبقاء العميل على اطلاع،
- إجراء أي تحقيق ضروري، من حيث التدقيق القانوني لتمكينه من صياغة رأي مهني وموثق وقائم على أسس سليمة؛
- ضمان الامتثال للتشريعات السارية في هذا المجال من خلال اتخاذ الاحتياطات اللازمة لتجنب الوقوع في حالة عدم توافق أو تنافي من شأنه أن يغير من حيادهم واستقلاليتهم ويؤثر على مسؤوليتهم؛
- التأكد من أنه ليس في وضع المراجعة الذاتية مما يؤدي به إلى تقييم الخدمات التي يقدمها بنفسه أو من خلال الشبكة التي ينتمي إليها.

كما أكدت المادة 3 من نفس الدليل على أنه يجب أن يكون لدى عضو الغرفة الوطنية لمحافظي

الحسابات المعرفة النظرية والعملية اللازمة لممارسة مهامه، ويحافظ على مستوى عال من الكفاءة، لاسيما من خلال تحديث معرفته بانتظام والمشاركة في برامج تدريب، كما يجب عليه أن يضمن أن موظفيه لديهم المهارات المناسبة للأداء السليم للمهام التي يكلفهم بها، ويراقب مدى تطورهم ويشرف على تدريبهم² وهو ما يتوافق مع المعيار الدولي لرقابة الجودة¹.

كما يمكن لأعضاء فريق التدقيق مساعدة محافظ الحسابات لكنه لا يفوض صلاحياته لهم ويحتفظ دائما بالمسؤولية الكاملة عن مهمته، ويتأكد من أن الموظفين الذين يعهد إليهم بالعمل يمثلون للقواعد المطبقة على المهنة، وأنهم مستقلين عن المؤسسة التي يصادق على حساباتها وذلك وفقا لأحكام المادة 12 من دليل أخلاقيات مهنة محافظ الحسابات.³

¹ Chambre nationale des commissaires aux comptes, conseil national de la comptabilité, op-cit.

² Ibid, p3.

³ Ibid.

أما بخصوص قبول العهدة، فإن قبول التعيين هو نقطة البداية لمهمة المدقق، وعندما تطلبه إحدى المؤسسات يكون له الحرية في قبول أو رفض المهمة، إلى جانب المعايير الشخصية التي من المحتمل أن توجه اختياره، يجب على المدقق أن يضمن احترامه لمبادئ أساسية معينة منصوص عليها في دليل أخلاقيات المهنة وعلى وجه الخصوص الاستقلالية.¹

حيث يجب أن يكون نهج المدقق الخارجي حذرا ويتم اتخاذ إجراءات منذ قبول المهمة إلى غاية إعداد تقرير المصادقة على الحسابات السنوية، وعندما يتم الاتصال بالمدقق الخارجي للحصول على المهمة، يجب عليه ألا يعطي قبوله بسهولة.²

فعلى المستوى الدولي أكد معيار التدقيق الدولي 210 أن هدف المدقق هو قبول مهمة التدقيق أو مواصلتها فقط عندما يتم الاتفاق على الأساس الذي سيتم تنفيذها، من خلال:³

أ. تحديد ما إذا كانت الشروط المسبقة لمهمة التدقيق موجودة؛

ب. التأكيد على وجود فهم مشترك بين المدقق و الإدارة، وعند الاقتضاء، المكلفين بالحوكمة لشروط عملية التدقيق.

أما في الجزائر فقد حدد دليل التوصيات الخاصة بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات SPM أنه وفي إطار قبول مهمة التدقيق يجب على محافظ الحسابات أن يكون على حذرا منذ بداية قبوله للعهد إلى غاية إعداد التقرير النهائي حول صحة الحسابات السنوية، حيث لا يمكن أن يقبل محافظ الحسابات المهمة بكل سهولة وبدون أن يأخذ بعين الاعتبار الممارسات المهنية والتي تسمح له بما يلي:⁴

- تقادي الوقوع في حالات التنافي والموانع القانونية والتنظيمية؛
- التأكيد على إمكانية تنفيذ مهمة التدقيق مع الأخذ بعين الاعتبار الإمكانيات التقنية والبشرية لمكتبه؛
- التأكد من صحة تعيينه ومشروعية عهده.

المطلب الثالث: معايير الأداء المهني للتدقيق الخارجي في الجزائر

¹Sylvain Boccon-Gibod, Eric Vilmint, **La boîte à Outils De L'Auditeur Financier**, 2 éme éditions, Dunod, Paris, 2017, p22.

²Reguig Abdelmalek, Bouziane Bentabet, **L'Audit De La Paie, Quelle Approche Adopté Par Le Commissaire Aux Comptes Dans Le Contexte Algérien**, Revue Des Etudes Financières, Comptabilité Et Administratives, Numéro5, Université Oum El Bouaghi, Algérie, 2016, P13.

³International Auditing and Assurance Standards Board, op-cit , International Standard On Auditing 210 (Agreeing the Terms of Audit Engagements), 2018, p107.

⁴Ministère de l'Economie, Ordre National des Experts Comptables, Commissaires Aux Comptes et Comptables Agréés, **Diligences professionnelles du Commissaire Aux Comptes**, 2 Février 1994, Alger, p3.

يتبع المدقق في إطار انجاز مهامه معايير من أجل تقديم تقارير ذات مصداقية وموثوقية متمثلة في معايير إعداد التقارير ومعايير التدقيق الجزائرية.

1. معايير تقارير التدقيق في الجزائر:

لقد ظهر أول نص تشريعي حول معايير تقارير التدقيق من خلال المرسوم التنفيذي 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 والذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها¹، ثم جاء بعدها القرار المؤرخ في 24 جوان 2013، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات بالإضافة إلى القرار المؤرخ في 12 جانفي 2014 الذي يحدد كفاءات تسليم تقارير محافظ الحسابات، كلا من القرارين صدرا في الجريدة الرسمية المؤرخة في 30 أبريل 2014، العدد 24، وفيما يلي نعرض محتوى هذه المعايير وفقا لما تطرق إليه القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 على النحو الآتي:²

✓ معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية:

يهدف إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بشكل ومحتوى التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات، حيث يقوم بإعداد تقرير عام يبين فيه أداء مهمته، ويتم إرسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية. كما يجب أن ينتهي هذا التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة القوائم المالية، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر كما ينبغي.

✓ معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة:

يهدف معيار التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة المنصوص عليها في المواد من 31 إلى 36 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بشكل ومضمون التقرير للتعبير عن رأي محافظ الحسابات.

✓ معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة:

يهدف إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص الاتفاقيات المنظمة وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

¹مرسوم تنفيذي رقم 11-202 يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها، مؤرخ في 26 ماي 2011، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مؤرخة في 1 جوان 2011، العدد 30، الجزائر، ص 19.

²القرار المؤرخ في 24 جوان 2013، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مؤرخة في 30 أبريل 2014، العدد 24، الجزائر، (بتصرف).

✓ معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس (5) أو عشر (10) تعويضات:

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس (5) أو عشر (10) تعويضات وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

✓ معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين:

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلقة بالامتيازات الخاصة الممنوحة لمستخدمي الكيان وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

✓ معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس (5) الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو الحصة في

الشركة:

يهدف إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات فيما يخص عرض تطور نتيجة الدورة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة في الشركة، للسنوات الخمس (5) الأخيرة أو كل دورة مقفلة منذ تأسيس الشركة أو دمجها في شركة أخرى في حالة ما إذا كان العدد أقل من خمسة (5) ويهدف إلى تحديد محتوى التقرير الخاص بمحافظ الحسابات.

✓ معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية:

يهدف إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بمعرفة أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات وكذا محتوى تقريره الخاص، كما يطلع في إطار مهمته العامة على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة المطبقة من قبل المؤسسة قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعتبرة في الحسابات.

✓ معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال:

يهدف إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بدور محافظ الحسابات بالنسبة إلى الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال التي يستند إليها إعداد الحسابات، بما فيها التقييم الذي تم إعداده من طرف المديرية حول قدرة المؤسسة على متابعة استغلالها أو نشاطها.

✓ معيار التقرير المتعلق بحياسة أسهم الضمان:

يهدف إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلق بأسهم الضمان التي يجب أن يحوزها أعضاء مجلس الإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة لشركات الأسهم وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.

✓ معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال:

يهدف إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليه، لاسيما في أحكام المادة 700 (الفقرة 3) من القانون التجاري عند رفع رأسمال المؤسسة وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

✓ معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال:

يهدف إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليه، لاسيما في أحكام المادة 712 (الفقرة 2) من القانون التجاري عند تخفيض رأسمال المؤسسة وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

✓ معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى:

يهدف إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات عند إصدار قيم منقولة أخرى وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.

✓ معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم:

يهدف إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص توزيع التسبيقات على أرباح الأسهم من قبل مؤسسة تجارية، وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.

✓ معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم:

يهدف إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص تحويل شركة ذات أسهم إلى شركة من شكل آخر، وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.

✓ معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة:

يهدف إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بواجبات محافظ الحسابات حول تحديد الفروع والمساهمات والشركات المراقبة حسب مفهوم المادة 40 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المؤرخ في 26 مايو 2008، والعمليات المرتبطة بها، وكذا حول المعلومات المقدمة في ملحق القوائم المالية المنصوص عليها في القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي.

2. معايير التدقيق الجزائرية NAAs:

شرعت الجزائر في برنامج واسع لإصلاح مهنتي المحاسبة والتدقيق، وفي إطار الإرادة السياسية للجزائر لإصلاح معمق لممارسة مهنة التدقيق الخارجي من خلال إطار قانوني مناسب، قامت مجموعة متخصصة في

مجال المحاسبة والتدقيق تحت رعاية المجلس الوطني للمحاسبة CNC (لجنة التقييس) والتي تعمل منذ جوان 2011 على إنشاء معايير تدقيق جزائرية NAA مستوحاة من معايير التدقيق الدولية ISA¹.

وقد تم وضع أربع (4) إصدارات لمعايير التدقيق الجزائرية ابتداءً من 2016 يتضمن كل إصدار أربع (4) معايير، وسنحاول التطرق باختصار إلى المعايير الصادرة حتى تاريخ انجاز الدراسة وتبويبها وفقاً لمجموعات معايير التدقيق الدولية.

المجموعة الأولى: 200-299 المبادئ العامة والمسؤوليات

✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم (210) اتفاق حول أحكام مهام التدقيق

يعالج واجبات المدقق الخارجي التي يجب أن يلتزم بها اتجاه الإدارة أو الأشخاص القائمين على المؤسسة، والاتفاق معهم حول أحكام مهمة التدقيق، ويخص كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية، ويهدف المعيار إلى تبيان أنه يجب على المدقق قبول ومتابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي ستجرى على أساسها مهمة التدقيق قد تم الاتفاق عليها².

✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم (230) وثائق التدقيق

يعالج المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق القوائم المالية، حيث تساعد وثائق التدقيق فريق المهمة في تخطيط التدقيق وأدائه، وتمكنهم من تقديم تقرير عن أعمالهم، وتسمح أيضاً بتنفيذ مراجعات المراقبة النوعية للمهمة والتفتيشات وفقاً لمعيار رقابة الجودة 1 أو لمتطلبات أخرى³.

المجموعة الثانية: 300-499 تقييم المخاطر والاستجابة للمخاطر المقيمة

✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم (300) تخطيط تدقيق الكشوف المالية

ينص المعيار على التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لعملية التدقيق، حيث يخص المعيار التدقيقات المنكرة، ويستوجب تخطيط التدقيق إعداد إستراتيجية عامة للتدقيق مكية للمهمة، وعرض برنامج عمل يفيد التخطيط الملائم لتدقيق القوائم المالية¹.

¹ Abdelkader Ayadi, Youcef Belguet, **Rapprochement entre la pratique de l'audit légal et les normes Algériennes d'audit (NAA) en Algérie**, Economiques des Business et Commerce, N06, université d'Alger3, Septembre 2018, p544.

² المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، **متضمن معايير التدقيق الجزائرية**، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، 2016، (بتصرف).

³ مقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، **يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق**، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، 2018، (بتصرف).

المجموعة الثالثة: 500-599 أدلة الإثبات

✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم (500) العناصر المقنعة

يوضح مفهوم العناصر المقنعة في إطار تدقيق القوائم المالية، ويعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصوير ووضع حيز التنفيذ لإجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه، كما يطبق المعيار على جميع العناصر المقنعة المجمعة أثناء التدقيق.²

✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم (501) العناصر المقنعة-اعتبارات خاصة

يعالج مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وفقا للمعايير 330 و500 وكذلك المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى المعنية، وهذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم المؤسسة والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق القوائم المالية.³

✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم (505) التأكيدات الخارجية

يعالج استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية للحصول على أدلة مثبتة، ويوضح أن الهدف من لجوء المدقق إلى إجراءات التأكيد الخارجي هو الاستعانة بها للحصول على أدلة مثبتة ذات مصداقية.⁴

✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم (510) مهام التدقيق الأولية- الأرصدة الافتتاحية

يعالج واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق لأول مرة، وتضمن المعيار إجراءات التدقيق التي يتبعها المدقق في مهمة التدقيق الأولية للتأكد من الأرصدة الافتتاحية، وإذا ما كانت هذه الأخيرة تعكس التطبيق الملائم للطرق المحاسبية، مع ضمان أن أرصدة إقفال الفترة السابقة قد تم إعادة نقلها للفترة الجارية بشكل صحيح، أو قد تمت إعادة معالجتها إذا اقتضت الضرورة.⁵

✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم (520) الإجراءات التحليلية

¹ المقرر رقم 150 مؤرخ في 11 أكتوبر 2016، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، 2016، (بتصرف).

² نفس المرجع.

³ مقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، مرجع سبق ذكره.

⁴ المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، مرجع سبق ذكره.

⁵ المقرر رقم 150 مؤرخ في 11 أكتوبر 2016، مرجع سبق ذكره.

يعالج استخدام المدقق الخارجي للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها، كما أكد المعيار على إلزامية المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات في نهاية عمل التدقيق.¹

✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم (530) السبر في التدقيق

يعالج طريقة استخدام السبر الإحصائي والغير إحصائي لتحديد واختيار عينة ما، ووضع فحوص لإجراءات الاختيار ومراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السبر.²

✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم (540) تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة

الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها

يعالج المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق القوائم المالية، وتتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية وتقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة، حيث أن الهدف من تقييم بعض التقديرات المحاسبية هو التنبؤ بنتيجة معاملة أو أكثر أو بالأحداث أو بالظروف التي دفعت إلى الحاجة لتقديرات محاسبية.³

✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم (560) الأحداث اللاحقة

يعالج التزامات المدقق الخارجي اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق القوائم المالية، فقد تتأثر القوائم المالية ببعض الأحداث التي تقع بعد تاريخ إقفال الحسابات والتي تكون بين تاريخ إعداد القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق، أو بعد تاريخ تقرير المدقق إلى غاية اعتماد القوائم المالية من طرف الهيئة المتداولة في المؤسسة.⁴

✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم (570) استمرارية الاستغلال

¹ المقرر رقم 23 مؤرخ في 15 مارس 2017، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، 2017، (بتصرف).

² مقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، مرجع سبق ذكره.

³ نفس المرجع.

⁴ المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، مرجع سبق ذكره.

يعالج التزامات المدقق في تدقيق القوائم المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد القوائم المالية، ويهدف المدقق إلى جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بمدى تطبيق الإدارة في إعدادها للقوائم المالية لفرضية الاستغلال، وتحديد تأثير ذلك على تقرير المدقق.¹

✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم (580) التصريحات الكتابية

يعالج المعيار إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من قبل الإدارة في إطار تدقيق القوائم المالية، وهي بذلك تعتبر عنصرا مقنعا، وبالرغم من أن التصريحات الكتابية تقدم العناصر المقنعة إلا أنها لا تعتبر في حد ذاتها عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يتعلق بالمسائل التي تعالجها.²

المجموعة الرابعة: 600-699 الاستفادة من عمل الآخرين

✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم (610) استخدام أعمال المدققين الداخليين

يعالج شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي لما لهذه الوظيفة من أهمية، كما يجب على المدقق الأخذ بعين الاعتبار أعمال المدقق الداخلي وأثره المحتمل على إجراءات التدقيق.

✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم (620) استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى كفاءات الأخذ باستنتاجات الخبير، كما يتحمل المدقق كامل المسؤولية في رأي التدقيق الذي يعبر عنه، ولا يخففها استخدامه لأعمال خبير عينه.³

المجموعة الخامسة: 700-799 استنتاجات التدقيق وإصدار التقارير

✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم (700) تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية

يعالج المعيار التزام المدقق الخارجي بتشكيل رأي حول القوائم المالية، بالإضافة إلى شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق، ويكون قد أدى إلى رأي غير معدل.⁴

المبحث الثالث: إطار رقابة الجودة في الجزائر بين التنظيم القانوني والتنظيم الذاتي

عملت الهيئات المهنية في الجزائر على تحسين مستوى الأداء المهني لمكاتب التدقيق بما يخدم جميع الأطراف المستفيدة من خدمات التدقيق، وتجسدت الرقابة على الجودة من خلال مستويين سواء على مستوى

¹ المقرر رقم 23 مؤرخ في 15 مارس 2017، مرجع سبق ذكره.

² المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، مرجع سبق ذكره.

³ المقرر رقم 23 مؤرخ في 15 مارس 2017، مرجع سبق ذكره.

⁴ المقرر رقم 150 مؤرخ في 11 أكتوبر 2016، مرجع سبق ذكره.

المنظمات القائمة على مهنة التدقيق من جهة وعلى مستوى مكاتب التدقيق من جهة أخرى، فقد سعت الهيئات المهنية في الجزائر إلى دعم رقابة الجودة على عمليات مكاتب التدقيق، ابتداء من إصدارها لجنة مراقبة النوعية من خلال المرسوم التنفيذي 11-24، والتي من بين مهامها إعداد معايير تتضمن كفاءات تنظيم المكاتب وتسييرها وإعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة جودة الخدمات المقدمة، وهو ما يتوافق مع أهداف المعايير الدولية الخاصة برقابة الجودة، من جهتها قامت لجنة مراقبة النوعية في مارس 2021 بوضع إصدارين متمثلان في دليل رقابة الجودة و دليل الرقابة الذاتية.

المطلب الأول: الرقابة على جودة التدقيق الخارجي من قبل الهيئات المهنية

إن اعتماد رقابة الجودة للتدقيق، يعد مطلباً أساسياً لتحقيق الرقابة النوعية بمكاتب التدقيق وهذا بالتوافق مع السياسات والإجراءات المعتمدة على المعايير الدولية الخاصة برقابة الجودة، وقد برزت جهود الهيئات المهنية في الجزائر في سبيل دعم رقابة الجودة على عمليات مكاتب التدقيق، ابتداء من إصدارها لجنة مراقبة النوعية ودليل رقابة الجودة و دليل الرقابة الذاتية.

1- إطار رقابة الجودة قبل الإصلاحات والآليات الرقابية المستحدثة من قبل لجنة مراقبة الجودة:

بالرغم من اتفاق آراء المهنيين على أن المهنة غير قادرة على فرض واحترام القواعد المقترحة، لكن ذلك لا يستبعد الجهود التي يبذلها أعضاء المجلس الوطني للمحاسبة لإضفاء الطابع المؤسسي على المعالجات المحاسبية وتوحيدها، أو عدم قدرته على إنشاء الهياكل المسؤولة عن مكافحة الممارسات الغير شرعية ورقابة جودة مكاتب التدقيق واللذان تشكلان أهم التحديات التي تواجه مهنة التدقيق والمحاسبة في الجزائر.¹

تهدف رقابة الجودة وفق منظور المنظمات المهنية إلى الحفاظ على جودة أداء جميع خدمات مكاتب التدقيق وتحسينها، كما ينبغي على أصحاب هذه المكاتب تبني سياسات وإجراءات تهدف إلى منحهم تأكيداً معقولاً بأن مكاتبهم بما في ذلك موظفيهم يمتثلون للمعايير والمتطلبات المهنية والنظامية، بالإضافة إلى توفير نفس التأكيد لمستخدمي الخدمات والعملاء والجهات الخارجية الأخرى.²

¹ Kamel Remmache, **L'adoption du SCF en Algérie, l'apport de la théorie institutionnelle**, Revue Périodique N1, EL Mouhassib, Organisation Nationale Des Comptables Agrée, Conseil National, Alger, Janvier 2018, pp 23-24.

² Amel Aiad, Samir Hadj Ali, **Contrôle qualité des cabinets**, l'Auditeur, revue périodique N3, Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes, Conseil National, Les 4 éme Assises du commissariat aux comptes Tamanrasset, Alger, 2014, p12.

أما فيما يخص اختلاف مناهج رقابة الجودة مع وجود عدة أنواع من الخدمات المهنية، فقد اعتمدت لجنة مراقبة الجودة على الممارسات الدولية لهيكلتها نهجها وخطط عملها من خلال التمييز بين مهام التأكيد، بما في ذلك محافظة الحسابات والرقابة المحاسبية.¹

وفي ظل غياب التقييس حول موضوع رقابة الجودة في الجزائر ونظرا لعدم الممارسة، فقد كانت الأولوية لأنشطة التدقيق المالي، للاستفادة من المشروع الموازي لمعايير التدقيق الجزائرية، كما قامت لجنة مراقبة الجودة بتطوير ملف المدقق الخارجي، ودليل مراقبي الجودة، والبرنامج التدريبي لمراقبي الجودة (مهنيين يستوجب تدريبهم) ومن الواضح أن كل هيئة مهنية ستتولى ذلك وفقا لوتيرتها الخاصة. وفي سياق التقييس، اعتمدت اللجنة المختصة لمعايير التدقيق الجزائرية على أساسيات معايير ISA220 و ISQC1 لوضع المعايير الجزائرية المكافئة NAA 220 و NAQC1 مستقبلا كون هذه المعايير ضرورية لتعزيز إجراءات الجودة،² والتي لم يتم بعد تبنيها.

في إطار الأيام الدراسية والتكوينية التي بادرت بها الهيئات المهنية على غرار الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والتي نظمت يومي 10 و 11 أكتوبر 2015 في فندق رينيسانس في تلمسان يومين دراسيين حول موضوع جودة التدقيق ورقابة الجودة، وقد تم اختيار الموضوع والبرنامج بالتعاون مع لجنة مراقبة الجودة، كما تم تحديد اختيار الموضوع بناء على رغبة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في تعميم أهداف رقابة الجودة بين المهنيين، والدافع الذي يمكن أن يؤدي إلى تحسين عمل المدققين الخارجيين ومن بين المواضيع التي تم التطرق إليها معايير تسيير المكاتب، رقابة الجودة - تجارب أخرى، رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الصغيرة والمتوسطة.³

كما نظمت الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالشراكة مع شبكة خبراء فرنسا-المغرب العربي REFM في 31 مارس 2018، بالجزائر أول اجتماع يخص المهنة المحاسبية وكان برنامج الاجتماع حول رقابة الجودة، تقنيات ومتطلبات النصوص والمعايير المهنية.⁴

ونظرا للتوجه الدولي نحو معايير وأنظمة رقابة الجودة وتطور المعايير واللوائح، فإن هذه السياسات والإجراءات ضرورية، والغرض من الرقابة هو التحقق من تطبيق هذه السياسات والإجراءات، حيث تهدف رقابة

¹Ibid.

² Ibid.

³ Mourad El Besseghi, **La qualité de l'audit et le contrôle qualité**, L'Auditeur, Numéro périodique N04, Chambre nationale des commissaires aux comptes, Conseil National, Alger, 2015, p23.

⁴ Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes, **Le 1 er Forum France Maghreb de la profession comptable**, 2018, consulté : <https://cn-cncc.dz/le-1er-forum-france-maghreb-de-la-profession-comptable-le-samedi-31-mars-2018/?fbclid=IwAR1MrrKxBA4Wz0cyedzpFoJ6AXrdUrmHLK4CoJ9w3c5EjoubDA1DnqogaRE> le 10/06/2022 à 23 :44

الجودة إلى توعية مهني المحاسبة والتدقيق بالتغييرات في معايير ممارساتهم المهنية ولفت انتباههم إلى المخاطر المرتبطة بمهامهم.

2- تحليل دليل رقابة الجودة الصادر عن لجنة مراقبة الجودة:

إن تطبيق رقابة الجودة يستجيب لضرورة تحسين العناية المهنية من جهة و مهنة التدقيق المحاسبي من جهة أخرى، كما تعد رقابة الجودة جزءا من نهج قوي وملائم يهدف إلى تحسين آليات الممارسة المهنية، والتي تعكس إتباع قواعد السلوك المهني ومجموعة الإجراءات التي تحافظ على مخاطر انتهاك القواعد المهنية. ونظرا لغياب معايير خاصة برقابة الجودة والتي لم تتبناها بعد الجزائر، تطرقت الباحثة في هذا السياق لدليل رقابة الجودة الصادر مؤخرا عن لجنة مراقبة الجودة، وقامت بتحليل أهم ما جاء به الدليل وإعطاء تقييم حول إيجابيات وسلبيات هذا الأخير في ظل الممارسات المهنية الدولية في مجال رقابة الجودة.

1.2. مفهوم رقابة الجودة وفقا لدليل رقابة الجودة: قدم الدليل مفهوما لرقابة الجودة على أنها: عبارة عن وسيلة تنظيم لمهام التدقيق المقدمة من قبل ممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق.¹

2.2. متطلبات دليل رقابة الجودة: تتمثل في النقاط التالية:

أولاً. مسؤولية الرقابة: استهل دليل رقابة الجودة بتحديد السلطة المشرفة على الرقابة، حيث يعتبر المجلس الوطني للمحاسبة المخول الوحيد لتسيير وضمان متابعة رقابة الجودة. في ذات السياق يعتمد ويصادق المجلس سنويا على برنامج الرقابة المقدم من قبل لجنة مراقبة الجودة، والذي يعد جزءا من خطة على مدى عدة سنوات، ويعكس البرنامج متابعة مراحل الرقابة حتى إعداد التقارير الأولية والنهائية لإخطار المكاتب الخاضعة للرقابة.²

ثانياً. إلزامية ودورية عملية رقابة الجودة:

أكد الدليل على إجبارية الرقابة حيث لا يمكن للمكتب الخاضع للرقابة معارضة الرقابة الدورية، وعليه وأن يتعاون لتسهيل تحقق عملية الرقابة، ويجب أن يتيح للمراقبين جميع المعلومات الضرورية لإنجاز مهمتهم وأية توضيحات بشأن الأسئلة التي يرغب مراقبو الجودة التعمق فيها دون أن يتحجج المكتب بمبدأ السرية المهنية. أما فيما يخص مدة ودورية الرقابة فقد جاء ضمن الدليل أن تحديدها يكون عن طريق للمجلس الوطني للمحاسبة ممثلا في لجنة مراقبة الجودة، فالحد الأدنى للدورية مرة واحدة على الأقل كل 6 سنوات، وإذا لزم الأمر يجوز للمجلس الوطني للمحاسبة زيادة وتيرة الدورية وكثافة عمليات الرقابة، كما أن مدة الرقابة الدورية مرتبطة بحجم

¹ Ministère des finances, Conseil National de la comptabilité, Commission contrôle de qualité, **Guide du contrôle qualité**, Alger, 2021, p3.

² Ibid, p5.

المكتب ونوع العمليات التي يتم التعامل معها. ويتم إبلاغ أي مكتب مجدول لإجراء التفتيش مسبقاً، فالرقابة الدورية تكون من خلال التخطيط المسبق مع تزويد المراقبين المعيّنين بجميع الأدوات اللازمة لانجاز مهمتهم.¹

ثالثاً. اختيار المكاتب التي ستتم مراقبتها: ويكون من خلال:²

- يتم اختيار المكاتب على أساس جدول المهنيين مع مراعاة إطارهم الهيكلي وحجم نشاطهم ومجال تطور هذه المكاتب، فعلى سبيل المثال لا يمكن لمكتب فردي يضم محافظ حسابات ومدققين فقط أن يقوم بالمصادقة على حسابات شركة وطنية كبرى كسونطراك بحكم عدم توفره على الوسائل الكافية للقيام بعملية التدقيق بالجودة المطلوبة. نرى هنا أن الدليل أقر بأن معيار حجم مكاتب التدقيق يحدد من خلال عدد المؤسسات التي يقوم المدقق الخارجي بفحص حساباتها والمصادقة عليها.
- يتم إعداد برنامج رقابة الجودة على مدى 3 سنوات متتالية ويهدف إلى احترام ضوابط الرقابة بشكل دوري.
- يتم تخطيط الرقابة وتحديثها كل عام لتأخذ في الاعتبار تطور مراقبي الجودة في ممارسة وظائفهم الرقابية الدورية وفي نفس الوقت فرصة لتقييم الرقابة المحققة، هذا التحديث هو نتيجة تقارير النشاط السنوي، والمعلومات التي يتم الحصول عليها من المتخصصين في المحاسبة والمصادقة عليها من قبل لجنة مراقبة الجودة، ويحدد البرنامج المعتمد قائمة أسماء الشركات أو المكاتب الخاضعة للتفتيش السنوي والمراقب المعين لتولي المهمة المقررة في الوقت المناسب.
- يتم إخطار مكاتب التدقيق عن طريق البريد بالفترة التي سيتم فيها تنفيذ رقابة الجودة، ويتم منحها مرحلة للتحضير والتقييم الذاتي.

نجد هذه المرحلة تعتبر مرحلة أولية (تحضيرية) ويكون فيها تقييم ذاتي للمكتب وذلك اعتماداً على دليل الرقابة الذاتية الذي سنتطرق إليه لاحقاً.

رابعاً. مراحل الرقابة: تشمل الرقابة عدة مراحل نوجزها فيما يلي:³

➤ عملية الاتصال مع المكتب المراد مراقبته:

يتم إبلاغ المكتب المسجل في برنامج الرقابة السنوي أو الظرفي عبر البريد، الذي يقوم بدوره بالرد في غضون 15 يوماً، مصحوب باستبيان عام تم استكمالها من قبل المكتب المراد مراقبته (يتضمن معلومات من

¹ Ibid, p p 5-6.

² Ibid, p p 7-8.

³ Ibid, p p 10-13.

حيث التنظيم المهني ومعلومات عامة عن المكتب كهيكل المكتب، الوسائل المادية، ودورات التدريب المتبعة، وحجم النشاط، والتقنيات المنفذة). ويتم إرجاع الاستبيان إلى المراقب في غضون 15 يوما من تاريخ الاستلام. يتمثل الدور الرئيسي في كتابة وتعبئة المعلومات في لم أهم خصائص المكتب واكتشاف المخاطر المحتملة التي يمكن أن يتعرض لها المكتب بسبب عدم كفاية الأساليب المستخدمة أو التضارب في المنهج المستخدم. يمكن القول بأن، استبيان الرقابة الذاتية يعد وثيقة تحضيرية تسمح بالتعرف على المكتب ويتم من خلاله التخطيط لعملية الرقابة وتنفيذها بطريقة موثوقة وعقلانية.

➤ الإجراءات الأولية لتنفيذ الرقابة:

يتعين على المراقبين الذهاب إلى المكاتب للاستفسار عن الظروف التي سيمارسون في ظلها عملية الرقابة، ويقومون بالتعاون مع المكاتب محل المراقبة بوضع الصيغة النهائية على برنامجهم المتعلق بعمليات الرقابة، والتي تم الإبلاغ عن إرشاداتها مسبقا، كما يتعين عليهم معرفة الإجراءات التي اعتمدها المكتب من خلال المقابلات مع المسؤولين عن التنظيم والإجراءات.

من خلال العناصر التي تم جمعها والاستنتاجات المتوصل إليها، سيكون المراقبون قادرين على ممارسة رقابتهم بكل كفاءة مع بذل العناية المهنية الواجبة، ويقومون بتنفيذ الإجراءات المناسبة من خلال التحقق الفعال من إجراءات وطرق المكتب واختيار عينة من المهام التي ينفذها المكتب، ويتم تحديد العناصر الرئيسية التي تسمح بإجراء تقييم معقول للقدرة المهنية للمكتب ويركز في اختياره للعينة في المقام الأول على المخاطر.

➤ معايير اختيار العهودات: يجب أن يحترم اختيار العهودات المعايير التالية:

- استهداف قطاعات وأحداث خاصة تعتبر معرضة للمخاطر؛
- الاستناد على المنهج القائم على المخاطر من خلال تحليل الأنشطة: الميزانية، رأي المدقق، التحفظات؛
- التعمق في موضوعات معينة تتعلق بالجوانب الاقتصادية والمالية؛

➤ قواعد أساسية أخرى يجب إتباعها عند رقابة الجودة:

تتم الرقابة على العهودات كما يلي:

- أن تكون مستهدفة في هذه الحالة، فهي تتعلق بالمواضيع التي وضعها المجلس الوطني للمحاسبة من خلال هياكله أو بتدقيق مجالات تنطوي على مخاطر جوهرية في ضوء الرأي المعبر عنه، فهذا النوع من الرقابة يسمح بإصدار توصيات بشأن تنفيذ العناية الواجبة المطلوبة و تحديد أوجه القصور التي من المحتمل أن تثير تساؤلات حول الرأي المقدم؛

- الرقابة على رأي المدقق من قبل المراقب.

كما يقوم المراقب، في غضون فترة زمنية معقولة، بإبلاغ المكتب الخاضع للتدقيق بقائمة التفويضات الفردية أو المشتركة التي يتم اختيارها لتخضع للرقابة. ويكون لديه إمكانية إذا لزم الأمر، لتعديل اختياره الأولي إذا رأى أن هذا لا يمثل اختياراً أفضل، لمواجهة أي احتمال للمخاطر الرئيسية الناتجة عن فشل المكتب والإجراءات، ولضمان عدم وجود تأثير محتمل على العمل المنفذ في المهام الخاضعة للرقابة. ويتضح من خلال النقاط السابقة الذكر، أنه قد تم ترك المجال للمراقب بحكم خبرته وكفاءته لتقدير (التقدير المهني) بعض الأحداث والوضعيات لضمان تنفيذ مهامه على النحو المطلوب ودون المساس باستقلالية المكتب الخاضع للرقابة.

خامساً. إيصال نتائج الرقابة: يتم إيصال نتائج الرقابة من قبل مراقب الجودة على النحو الآتي:¹

- التبادل في شكل مقابلة مرتكز على إعادة الرقابة الذاتية يتم بين المكتب والمراقب في البداية وطول مدة الرقابة الذي يرتكز على تنظيم المكتب، تقنيات التطوير، قطاعات التدخل، ويجب عقد اجتماع مصادقة يكون في المكان نفسه في نهاية التدخل.
- يتعين على المراقب تحرير وإعداد تقرير مسبق أولي ينهي نتائج الرقابة التي تم إنجازها على أساس العناصر التي تم الحصول عليها من المقابلة الشفوية، يمضي هذا التقرير من قبل المراقب والذي يتم تسليمه إلى المجلس الوطني للمحاسبة، الذي يرسله إلى المكتب المراقب ويمنح له فترة 15 يوم من استلام التقرير المسبق لمعرفة التعديلات واستكمالها في شكل ملاحظات على هذا التقرير وتمنح فترة إضافية إذا كان ما يبرر ذلك.
- في حالة غياب رد من المكتب أو عندما يعلن المكتب على عدم وجود ملاحظات على التقرير السابق يتم إخطار المراقب من قبل المجلس الوطني للمحاسبة، في هذا الوقت يقوم المراقب بصياغة التقرير النهائي بنفس مصطلحات التقرير السابق.
- في حالة رد المكتب المراقب والذي يتضمن ملاحظات، سيتم إخطار المراقب في غضون فترة زمنية معقولة لإجراء التعديلات على التقرير السابق والتي تعتبر مبررة في التقرير الأولي.
- في نهاية هذه العملية، يكتب المراقب التقرير النهائي مصحوباً بجميع المستندات المرفقة وعنوان المكتب إلى المجلس الوطني للمحاسبة، هذا الأخير يرسله إلى المكتب الخاضع للمراقبة والذي يتعين عليه تقديم خطة عمله إلى المجلس في غضون 30 يوماً من تاريخ استلام التقرير النهائي.

¹ نجوى عبد الصمد، بن أزواو ليلي، متطلبات الرقابة على جودة التدقيق في الجزائر: مراجعة أولية، مجلة دفاتر اقتصادية، مجلد 13، العدد 1، 2022، ص 346.

سادسا. إجراءات المتابعة: تتطلب كل عملية رقابة متابعة لضمان الوصول للنتائج المرجوة، من خلال:¹

- يمكن للمجلس الوطني للمحاسبة بأن يرسل إلى المكاتب الخاضعة للرقابة بالإضافة إلى التقارير التوصيات التي يمكن أن تكون مرفقة بإجراءات متابعة لضمان أخذها في الاعتبار وأوجه القصور التي تمت ملاحظتها والتي من المحتمل أن تؤثر على مدى مطابقة العمليات مع المعايير، مع الإشارة إلى وسائل تصحيحها.
- يحدد المجلس الوطني للمحاسبة المحاور الرئيسية لتحسين وإثراء عملية الرقابة الموصى بها، لأنه المتدخل الوحيد والرئيسي في أي تطور يتعلق بالرقابة على عمليات مكاتب التدقيق.
- قد يطلب المجلس من المكتب معلومات إضافية فيما يتعلق بالتوصيات المقدمة، يمكنه أيضا أن يطلب من المكتب أن يرسل إليه خطة تحسين تحدد الإجراءات التصحيحية التي يخطط لتنفيذها لعلاج نقاط الضعف التي تم تحديدها.
- يصدر المجلس الوطني للمحاسبة توصيات عامة في تقريره السنوي إلى المكاتب الخاضعة للرقابة عندما تكون هناك نقاط ضعف كثيرة تمت ملاحظتها أثناء عمليات الرقابة.
- لدى المكتب الخاضع للمراقبة فترة زمنية معقولة لمتابعة التوصيات المقدمة بعد مراقبته، كما يتم إجراء متابعة للتحقق من أن المكاتب قد تبنت التوصيات.
- عندما لا تعتبر نقاط الضعف ذات أهمية، الإجراءات التصحيحية التي تتخذها المكاتب تكون محل متابعة كجزء من رقابة دورية لاحقة.

لذلك يمكن القول، بأن عملية الرقابة وإن تمت من خلال مراقبين إلا أن التقييم والمتابعة يبقى تحت

إشراف ووصاية المجلس الوطني للمحاسبة، كمراقب رسمي باعتباره منظمة مهنية وجهة رسمية استحدثت بموجب مرسوم تنفيذي وهذا يضع على عاتق المجلس الوطني للمحاسبة مسؤولية ودور لتفعيل رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية.

كما نشير بالذكر، أنه إذا لم يتم متابعة التوصيات المقدمة، يتم اتخاذ عقوبات تأديبية ضده، كما يجب تصنيف هذا الخطأ أو تسجيله في إحدى درجات الأخطاء المهنية المنصوص عليها في القانون.

سابعا. الوصول إلى وثائق المكاتب الخاضعة للرقابة وحماية البيانات: يتمتع المراقبون بإمكانية الوصول إلى جميع المستندات المهمة للرقابة في المكتب الخاضع للتدقيق، ويجب مراعاة العناصر التالية:²

نفس المرجع السابق ص ص 346-347.¹

²Ibid, p p 15-16.

➤ السر المهني:

يحترم الأشخاص المشاركون في عمليات التفتيش السرية المهنية وفقا للأحكام القانونية والتنظيمية في هذا الشأن كما لا يجوز للمراقبين التصرف بطريقة تؤدي بهم إلى استخدام مناصبهم أو المعلومات السرية التي حصلوا عليها في سياق واجباتهم لصالح أي شخص.

➤ تسليم الوثائق من قبل المكتب الخاضع للرقابة: يجب أن يتعاون المكتب الخاضع للرقابة مع المراقب

من أجل تسهيل تقديم عملية الرقابة ويتم ذلك وفقا لما يلي:

- إمكانية الحصول على جميع الوثائق أو المستندات وجميع التفسيرات المفيدة للرقابة؛
- التحقق من المستندات وعلى الفور وجميع الوثائق أو المستندات المفيدة لعملية الرقابة؛
- الحصول على نسخة من الوثائق والمستندات المفيدة للرقابة، مهما كانت الوسيلة (الورقية أو الإلكترونية) بحيث يمكن للمراقب تجميع ملفه للحصول على جودة أفضل للرقابة بعد موافقة الجهة الخاضعة للرقابة.

قبل التدخل مباشرة في المكتب، يتم جمع المعلومات المتعلقة بالمكتب باستخدام استبيان، كما يتم إعداد قائمة بنسخ المستندات والوثائق التي يتم تسليمها إلى المراقب، ويتطلب من المكتب الخاضع للمراقبة توفير مساحة عمل للمراقب حتى يتمكن من تنفيذ مهمته.

➤ حماية البيانات الخاصة بالمكاتب:

يقتصر استخدام المعلومات التي تم جمعها من المكاتب الخاضعة للرقابة على هياكل المجلس الوطني للمحاسبة ومراقبي الجودة، كما يقوم المراقب بإضفاء الطابع الرسمي على عمليات الفحص التي تم إجراؤها، ويتم تجميع المستندات وأوراق العمل التي تم إعدادها وتضمينها في ملف الرقابة.

➤ إرجاع عناصر ملف الرقابة: يتعهد المراقب بما يلي:

-إعادة المستندات والوثائق التي تحصل عليها إلى المكتب الخاضع للرقابة في نهاية عمليات الرقابة؛

-لا تؤخذ الوثائق الأصلية خارج مقر المكتب الخاضع للرقابة.

- في نهاية عملية الرقابة، يحيل المراقب المفوض كامل ملف الرقابة المشكل، في غضون 15 يوما من توقيع التقرير النهائي، إلى المجلس الوطني للمحاسبة.

- بمجرد إرسال المراقب المفوض ملف الرقابة الإلكتروني أو الورقي الخاص به، يشهد كتابيا أنه قد أتلّف جميع المستندات المتعلقة بالمكتب الخاضع للرقابة.

-يجوز للمجلس الوطني للمحاسبة الاحتفاظ بملف الرقابة لمدة 10 سنوات، في ظل ظروف تضمن الحفاظ على سرية.

ثامنا. المراقبون: نص دليل الرقابة الذاتية أنه يجوز تعيين أي خبير محاسبي أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد مراقب جودة لمرحلة دورية محددة، ويجب أن يكون المراقب مهني مسجل في نفس فئة أو هيئة المهني الخاضع للمراقبة. كما يجب أن يتبع المراقبون دورات تدريبية لرفع الكفاءة ومعرفة المبادئ المنصوص عليها لمتابعة مهام مراقبة الجودة، حيث يشتمل برنامج التدريب على القواعد والأدوات اللازمة للتعامل مع المهمة الدقيقة لمراقبة الجودة مع كل ما تتطلبه من كفاءة ومعرفة ومهارة. من جهة أخرى يجب على المراقبين أن يلتزموا بقواعد السرية المهنية ويجب أن يضمنوا بدقة الامتثال لقواعد السلوك المهني والأخلاقي. ولا يسمح للمراقب بفحص ملف المؤسسة الذي يكون مكلف بأي نوع من المهام التعاقدية فيها أو كان قد تم تفويضه كمحافظ حسابات أو أي متدخل بأي نوع من الأنواع.¹ هنا تأكيد على ضرورة تحلي مراقبي الجودة بمبدأ الاستقلالية والموضوعية. كما أكد الدليل أن أساس نجاح عملية رقابة الجودة يعتمد على التحلي بمبادئ بالخصوص أخلاقيات المهنية التالية: النزاهة، الاستقلالية؛ الموضوعية؛ الكفاءة المهنية والعناية الواجبة؛ السرية؛ السلوك المهني.

من الواضح أن مبادئ أخلاقيات المهنة تتوافق أغلبها مع مبادئ السلوك المهني التابعة لدليل أخلاقيات مهنة التدقيق الصادر عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي. حيث يجب أن يتوفر في المراقبين ما يلي:²

➤ الكفاءة:

يتم اختيار المراقبين من قبل المجلس الوطني للمحاسبة بناء على كفاءتهم العالية، وسلوكهم المهني، ولا يعتمد اختيار المراقب على خبرته المهنية فقط بل يتعدى إلى الجانب السلوكي والأخلاقي للمهني. حيث يجب على المراقبين أن يقوموا بعملية الرقابة بكل كفاءة وخبرة مهنية بالإضافة إلى تكوين مناسب في مجالهم المهني.

➤ شروط التعيين:

يأخذ تعيين المراقبين في الاعتبار مجالات خبرتهم المحددة مع ضمان عدم وجود أي تضارب في المصالح مع المكتب الخاضع للرقابة. أما بالنسبة للرقابة التي نفذها العديد من المراقبين، يعين المجلس الوطني للمحاسبة مسؤولاً عن التنسيق طوال مدة الرقابة، كما أن مهمة المراقب هي مهمة شخصية بحتة، ولا يمكن بأي حال من الأحوال تمثيل المراقب أو مساعدته.

¹ Ibid, p p 5-6.

² Ibid, p p 17-18.

➤ أخلاقيات المهنة:

عند تعيين المراقبين يُطلب منهم توقيع التزام يتعهدون بموجبه باحترام دليل مراقبة الجودة، فضلا عن ميثاق أخلاقيات المهنة، كما يتعهد المراقب بإبلاغ المجلس الوطني للمحاسبة بأي حالة عدم توافق تنافي أو ما قد يؤثر على استقلاليته أو موضوعيته.

➤ الأتعاب:

يتم تحديد المكافآت للمراقبين عن الملفات التي يتحملون مسؤوليتها، وتكون شروط تحديد هذه الأتعاب في الوقت المناسب (عند البداية الفعالة لمراقبة الجودة).

من خلال تحليل ما جاء به دليل رقابة الجودة يمكن تحديد بعض النقاط التالية:

✓ بالنسبة للجانب الشكلي:

- الدليل غير مترجم باللغة العربية وحتى الانجليزية (باعتبارها لغة عالمية) وقد تم الاعتماد على لغة واحدة (اللغة الفرنسية).
- عدم وجود تاريخ الإصدار.
- عدم وجود تاريخ بداية التطبيق لإجراءات الدليل كما هو معمول به في الإصدارات المهنية الدولية.

✓ بالنسبة للمحتوى:

- افتقار الدليل للتعريف الإجرائية (Glossaire) التي توضح المصطلحات بدقة وتعطي فهم أكثر للمطلع على الدليل؛
- الدورية مرة واحدة كل ستة سنوات غير كافية وقد لا يتناسب مع حجم وعمليات المكاتب، حيث لا يمكن أن تكون كثافة عمليات الرقابة نفسها بالنسبة لكل المكاتب.
- المراقبة التي تتم من قبل المراقب المعين أو المهني لمكتب تدقيق آخر (زميل له) من الممكن أن يكون هناك علاقات وارتباطات بينهما وهنا غياب للاستقلالية والموضوعية وتغليب المصالح، وتكون هناك حساسيات عند تدقيق ومراقبة المهني لزميله.
- تحديد الخطر عند اختيار معايير العهدة متروك للمراقبين بشكل عام (تقديري بالنسبة للمراقب).
- غياب أمثلة توضيحية في بعض الحالات ما يجعل قراءة الدليل غامضة نوعا ما وتتعرض لتأويلات مختلفة مثلا عند عدم تحديده للقطاعات أو الحالات التي تكون معرضة للخطر وغيرها...

✓ من حيث معيار الاختيار:

- لم يحدد المعايير التي على أساسها يتم مراقبة مكاتب التدقيق، حيث أكد على معيار الحجم فقط (حجم معاملات المكتب) في إشارة لمكاتب التدقيق الكبيرة والتي تتولى تدقيق كبريات المؤسسات كسونطراك، سونلغاز..)؛
- أشار الدليل إلى أن بعض مكاتب التدقيق يتم اختيارها بناء على اعتبارات معينة، الأمر الذي يجعل المكاتب الأخرى خارج نطاق الرقابة، هذا ما يؤدي إلى اختلاف في مستويات أداء المهام، عكس ما هو معمول به في الدول الأجنبية حيث أن نظام رقابة الجودة يطبق على جميع المكاتب، فالاستثناء يطرح العديد من المشاكل والتوقعات.
- ✓ من حيث معيار القائمين بالمراقبة:
- لا يمكن لمهني لا ينتمي لنفس هيئة المكتب الخاضع للرقابة أن يقوم بفحصه هنا حصر وتقييد لعملية الرقابة لان الخبير المحاسبي يستطيع بخبرته وكفاءته القيام بعمليات الرقابة على الجودة بشكل فعال، فمن المفروض أن يتم اختيار المراقبين على أساس خبرتهم المهنية وكفاءتهم وليس تقييد الرقابة حسب انتماء كل مهني لنفس هيئة المكتب الخاضع للرقابة؛
- فيما يخص تعيين الشخص المنسق لعملية الرقابة لم يقدم تفصيلات عنه وعن كيفية تعيينه؛
- لم يتم تحديد حالات التنافي بالنسبة للمراقبين؛
- لم يتطرق الدليل لكيفية تدريب وتكوين المراقبين Programme de formation للقيام بعمليات التفتيش والرقابة Inspections et controls لأن الرقابة على عمل مكاتب التدقيق يتطلب احترافية وتكوين عالي؛
- لم يتم تحديد سلم أتعاب للمراقبين ضمن الدليل.

المطلب الثاني: الرقابة الذاتية لمكاتب التدقيق ومهني المحاسبة في الجزائر

في ظل عدم تبني الجزائر للمعيار الدولي لرقابة الجودة 1 المتضمن نظام رقابة الجودة إلا أن لجنة مراقبة الجودة قدمت في مارس 2021 دليلا للرقابة الذاتية لمكاتب التدقيق وممارسي المهنة لتحسين عمليات مكاتب أو شركات التدقيق في الجزائر والرفع من جودة التدقيق الخارجي. وسنحاول من خلال هذا المطلب التعرض لأهم المتطلبات التي جاءت ضمن الدليل ومقارنتها مع متطلبات نظام رقابة الجودة.

1- تحليل دليل الرقابة الذاتية لمكاتب التدقيق ومهني المحاسبة في الجزائر

في ظل رقابة الجودة من المستحسن أن تتخذ المكاتب مبادرات للرقابة الذاتية من خلال تطبيق نظام داخلي لمراقبة جودة مهام التدقيق الخاصة بهم، فقد أشار الدليل أن إتباع مكاتب التدقيق لنظام داخلي لرقابة الجودة يضمن أن خدمة التدقيق قد تم تنفيذها وفقا للمعايير المهنية وأن الرأي الذي يتم صياغته متوافق مع المبادئ المطلوبة.

لذلك يمكن القول، بأن أهداف دليل الرقابة الذاتية الصادر عن لجنة مراقبة الجودة تتوافق أهداف المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 والذي يهدف إلى توفير تأكيد معقول بأن المكتب والعاملين فيه يلتزمون بالمعايير المهنية والنظامية والتنظيمية المطبقة، وأن التقارير الصادرة عن المكتب أو الشركاء المسؤولين عن المهام مناسبة في ظل الظروف القائمة. كما سيسمح هذا أيضا بإثبات، أن صاحب المكتب أثناء مراقبة الجودة لديه سياسة عامة تؤكد على جانب الجودة في عمليات التدقيق.

كما نستنتج أن، دليل الرقابة الذاتية الصادر عن لجنة مراقبة الجودة في الجزائر أشار بصفة مباشرة إلى مسؤولية صاحب مكتب التدقيق حول تعزيز ثقافة الجودة داخل مكتبه، وهو ما يتوافق مع المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 قيد الدراسة، والذي يعتبر مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة داخل لمكتب أو شركة التدقيق من أول المتطلبات التي يركز عليها نظام رقابة الجودة من أجل إرساء ثقافة الجودة للتحسين من عمليات مكاتب أو شركات التدقيق.

1.1. تعريف الرقابة الذاتية:

الرقابة الذاتية هي القدرة على ضمان رقابة القائم بمهمة التدقيق على العمل الذي أنجزه لضمان إمكانية متابعته وملائمته مع هدف مهمة التدقيق، كما تعمل الرقابة الذاتية على التطوير المسبق لعناصر الاستجابة المناسبة بشأن القضايا الحساسة التي من المفترض معالجتها من قبل مراقبي الجودة.¹

2.1. متطلبات الرقابة الذاتية:

تتطلب الرقابة الذاتية أن تمتلك شركات أو مكاتب التدقيق الوسائل والأدوات القادرة على تقديم إجابات ملموسة وواضحة من حيث الامتثال على جميع مستويات عملية التدقيق. لهذا تستند المعايير إلى:²

¹Ministère des finances, Conseil National de la comptabilité, Commission contrôle de qualité, **Guide d'autocontrôle des cabinets d'audit et des professionnels de la comptabilité**, Alger, 2021, p2

²ibid, p p 2-3.

- هيكل المكتب من حيث الموارد المادية والبشرية (مساحة المكتب، تجهيزات المكتب ومعدات الإعلام الآلي، الموظفين الأكفاء، الأمانة وما إلى ذلك)؛
- الوثائق المتاحة للمكتب (دليل الإجراءات، تنظيم المهمة ودليل التخطيط)؛
- إجراءات إعداد برنامج المراقبة السنوي؛
- إستراتيجية الاتصال؛
- المعرفة والتحكم في المهام المتضمنة في مهمة التدقيق؛
- تطوير أداة تكنولوجيا المعلومات؛
- الصفات المهنية الموجودة؛
- الخبرة؛

3.1. الاستعداد والتنظيم: يجب على المكتب، من حيث الجوهر:¹

- الاعتماد على الإطار القانوني المعمول به ولاسيما المعايير الجزائرية للتدقيق NAA، فالمعايير تعد مصدرا أساسيا وأداة ملازمة لإجراءات التدقيق.
- تركيز الاهتمام على العناية الواجبة الممارسة عبر السبر وتحديد مستوى المخاطر التي قد يكون لها تأثير على الرأي، ما يسمح بالتحديد المسبق لأي استفسار محتمل يمكن طرحه من قبل مراقبي الجودة.

4.1. هدف وإستراتيجية تطبيق الرقابة الذاتية: يشير مصطلح الرقابة الذاتية في مكاتب التدقيق إلى أنه:²

- وسيلة داخلية بديلة، تسمح بتوفير كل المعلومات الملائمة وتمكن العاملين في المكتب من فهم وتحديد المسؤوليات عند أداء عملية التدقيق؛
- إجراء يهدف إلى تحديد وتقييم أي نقاط ضعف يتم اكتشافها بعد تدقيق الملفات؛
- وسيلة للتعامل بدقة مع النقاط التي أدت إلى ظهور احتمالية للمخاطر، والسعي لتحديد ما في مستواها الصحيح والتأكد من وجود إجراءات لمعالجة هذه المخاطر؛
- تقديم مقترحات لتوصيات مناسبة تسمح بفهم أفضل لاحتمالية وجود مخاطر أو أخطاء لاحقة؛
- إستراتيجية تتجاوز مجرد التشخيص الذاتي، بل تركز على إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات لتقليل تأثير المخاطر التي من المحتمل أن تؤثر على تحقيق الأهداف؛

¹ Ibid, p3.

² Ibid, p p 3-4.

- أداة تحليل وتأكيد تسمح باكتساب خبرة إضافية بفضل تأثير الرقابة الذاتية وبيان نقاط القوة والضعف وسبل التقدم المسجل امتثالاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها.

5.1. الاختيار:

يتضمن الشكل الآخر للرقابة الذاتية اختيار المكاتب التي يمكن تفعيل الرقابة عليها، حيث يعتمد هذا الاختيار على نطاق وحجم المكتب الذي يستهدف بشكل مسبق فحص النقاط المهمة التي يمكن معالجتها أثناء رقابة الجودة. كما يجب تركيز أسئلة الرقابة الذاتية على مستوى المخاطر، وإعادة فحص المعلومات والأحكام التي استند إليها الرأي وضمان اتساق أوراق العمل وشموليتها.¹ يمكن القول بأن، دليل الرقابة الذاتية يؤكد على أهمية اختيار مكاتب التدقيق مع التأكيد على معيار الحجم، حيث أن مكاتب التدقيق كبيرة الحجم سيختلف تطبيق الرقابة الذاتية فيها عن المكاتب الصغيرة، لذلك يجب أخذ حجم المكاتب بعين الاعتبار عند إصدار دليل الرقابة الذاتية لأن لكل مكتب خصائصه وفي الجزائر نجد أغلب المكاتب متوسطة وصغيرة الحجم، مقارنة بالمكاتب كبيرة الحجم.

حيث نجد الهيئات المهنية الدولية مثل (IFAC) والتي قامت بإصدار دليل خاص لرقابة الجودة في مكاتب التدقيق المتوسطة وصغيرة الحجم لأن متطلبات التطبيق تختلف من مكتب إلى آخر ومن بيئة إلى أخرى. كما أن استبيان الرقابة الذاتية أسلوب عملي وقد لجأت إليه الدول المتقدمة كمرحلة تمهيدية ويطلق عليه أسلوب التقييم الذاتي (Self Assessment).

6.1. الأهداف والدورية والجهات الفاعلة للرقابة الذاتية:

➤ أهداف الرقابة الذاتية:

يتعلق الهدف الرئيسي للمراقبة الذاتية على مستوى شركات ومكاتب التدقيق وممارسي مهنة المحاسبة بالخصائص التالية:²

- الحكم على قدرات المسؤول ومدى معرفته وقدرته لتفعيل الرقابة الذاتية؛
- الحصول على تقييم عادل ومتعمق لمهمة التدقيق المستهدفة لإعداد الجهات الفاعلة للإجابة بدقة على أسئلة مراقبي الجودة إذا لزم الأمر؛
- تشكل الرقابة الذاتية نقطة دعم للتأكد من أن الإجراءات والعناية الواجبة المنفذة خلال مهمة التدقيق لا تخضع لأوجه قصور يحتمل أن تؤخذ في الاعتبار أثناء مهام رقابة الجودة.

¹ Ibid, p4.

² Ibid, p4.

➤ الدورية:

المكتب هو المؤهل الوحيد الذي يحدد دورية عمليات الفحص الذاتي، كما يمكن له التخطيط من خلال استهداف المؤسسات حيث يكون عبء التدقيق أكبر فيها ويغطي الجوانب الهامة التي قد تكون معرضة للخطر.¹ ويتضح لنا بأن لجنة مراقبة الجودة تركت الحرية للمكتب ليحدد دوريته لأن مسؤول مكتب التدقيق والعاملين أدرى بمهامهم وبالوقت اللازم للرقابة.

7.1. الفاعلين في عملية الرقابة الذاتية:

الرقابة الذاتية هي عمل جماعي حيث يجب أن تساهم كل العناصر من أجل إنجاح هذه العملية، والهدف هو وضع جميع المتطلبات لضمان التنفيذ السليم للمهمة في ضوء المعايير والقواعد المعمول بها. حيث يشارك الموظفون بشكل كامل في إجراءات الرقابة الذاتية، مما يعني جعل القائم بالعملية مسؤولاً عن الكشف المحتمل عن الأخطاء في الحكم، أو التحليلات غير الكافية، أو عدم قدرة الرقابة الداخلية على التقييم الكافي، أو عدم كفاية تحديد العناصر المعرضة للخطر. كما تسمح عملية الرقابة الذاتية للمسؤول بقياس جودة عمله من خلال اكتساب خبرة أفضل للتعامل مع المهام المستقبلية بمزيد من المصداقية والمعرفة الكافية.²

يتضح من خلال ما تقدم بأن، الرقابة الذاتية تتم من خلال تعاون فريق التدقيق على تنفيذ المهام والحرص على تحسين عمليات المكتب، لكن يبقى المسؤول عن نتائج الرقابة الذاتية هو الشخص القائم عليها أو مسؤول المكتب أو مسؤول المهمة، وهو ما يتوافق مع المعيار الدولي لرقابة الجودة¹.

إجراء المحاكاة:

يمكن لمكتب التدقيق إعداد برنامج الرقابة الذاتية عبر إجراء محاكاة لإجراءات الرقابة الذاتية من خلال وضع استبيانات تحمل نفس التصميم أو مشابهة لمحتوى أسئلة الرقابة الداخلية المقترحة في هذا الدليل، ويكون الهدف منها تكوين فكرة على أداء المدققين أثناء القيام بمهمة التدقيق.³

لذلك يمكن القول بأن، المحاكاة تعتبر خطوة ايجابية بالنسبة لمكاتب التدقيق في تطوير استبيان للرقابة الذاتية بما يتوافق ونوع وأهداف المكاتب ومراعاة خصوصيات بيئة التدقيق الجزائرية، لأن الممارسات الدولية لا يمكن أن تتناسب كلياً، بل يجب أن تكون هناك مرونة لضمان أداء خدمات التدقيق بكل كفاءة ومهنية مع مراعاة جانبي التدريب والتكوين الدوري والمستمر سواء من قبل المنظمات المهنية اتجاه مكاتب التدقيق، و أيضاً

¹ Bid.

² Ibid, p5.

³ Bid.

مسؤولي مكاتب التدقيق (محافضي الحسابات والخبراء المحاسبين) اتجاه العاملين بالمكتب وذلك لترسيخ ثقافة الجودة.

8.1. استرجاع الوثائق:

يجب على المكتب ضمان الحفاظ على الوثائق الأساسية المستخدمة في أعمال التدقيق، هذه الوثائق التي تجمع عناصر التحليل والملاحظات والتوصيات، والمعلومات التي تم جمعها من خلال استبيانات محددة، وتشكيل ملف عمل مصنف بأكبر قدر من الدقة.¹

9.1. إنهاء الرقابة الذاتية:

يتم تحرير تقرير موجز عن عملية الرقابة الذاتية، حيث يسلط الضوء على جميع المعلومات التي تعطي الصورة الصادقة للقدرة الحقيقية للمكتب من حيث تقدم وتطور برنامج الرقابة الذاتية.²

2- مقارنة بين متطلبات دليل الرقابة الذاتية ومتطلبات نظام رقابة الجودة وفقا للمعيار الدولي لرقابة

الجودة 1

من خلال تحليلنا لدليل الرقابة الذاتية وبعد الدراسة المعمقة لمتطلبات نظام رقابة الجودة وفقا للمعيار الدولي لرقابة الجودة 1 يتبين لنا عدة نقاط اختلاف نذكرها على النحو الآتي:

1.2. بعض النقاط التي لم يتطرق إليها دليل الرقابة الذاتية مقارنة بما جاء به المعيار الدولي لرقابة

الجودة 1:

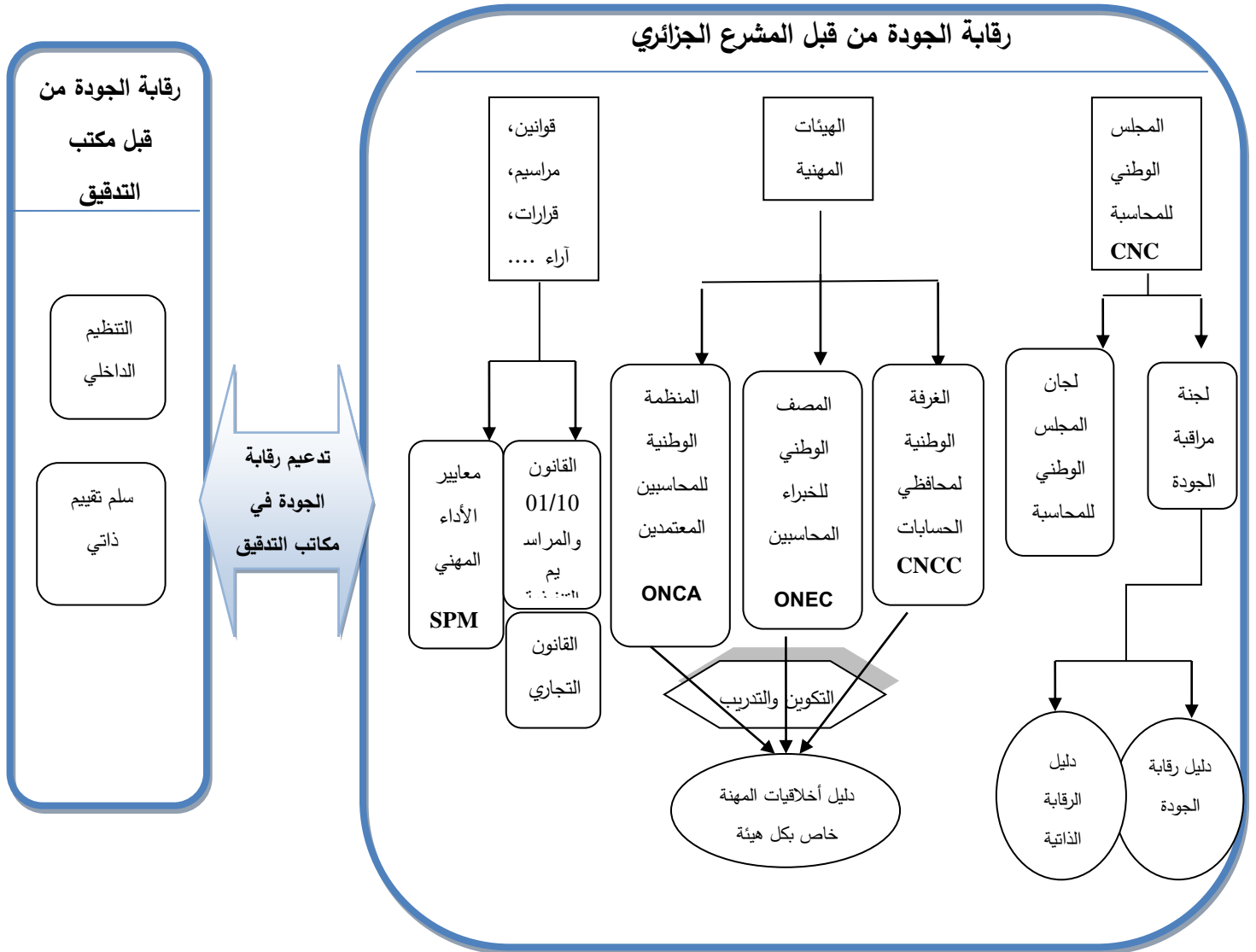
- لم يتطرق الدليل للتعريفات الإجرائية (Glossaire) أو المصطلحات حول الرقابة الذاتية ماعدا تعريفه للرقابة الذاتية في حين المعيار الدولي تطرق لكل المصطلحات أو التعريفات ذات الصلة؛
- لم يبين أن المكتب بإمكانه وضع سياسات أو إجراءات أخرى إضافة لتلك التي حددها الدليل لأن الظروف قد تختلف من مكتب إلى آخر عكس المعيار الدولي الذي ترك المجال لمكاتب التدقيق لإضافة بعض السياسات التي تتماشى مع ظروف مكاتبهم؛
- فصل المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 في عنصر المتطلبات الأخلاقية، بينما اكتفى دليل الرقابة الذاتية بتسمية الصفات والمؤهلات المهنية دون التفصيل في هذه المتطلبات.

¹ Bid.

²Ibid, p6.

- لم يحدد التصرفات المناسبة التي يقوم بها المكتب فيما يتعلق بتهديدات الاستقلالية، والإجراءات المناسبة للقضاء على مثل هذه التهديدات أو تخفيضها لمستوى مقبول بتطبيق التدابير الوقائية، أو الانسحاب من المهمة إذا كان ذلك مناسباً، وعندما يكون الانسحاب ممكناً بموجب القوانين؛
 - لم يحدد الإجراءات التي يتخذها المكتب في حال قبول عميل جديد أو كيفية الاستمرار مع العميل الحالي؛
 - بالنسبة لمتطلب الموارد البشرية الوارد في المعيار الدولي لرقابة الجودة، اكتفى الدليل بعنصر الخبرة ومهارة التحكم في مهام التدقيق، ولم يتطرق إلى التدريب والتعليم والتكوين.
 - بالنسبة لتنفيذ المهام الوارد في المعيار الدولي لرقابة الجودة I فقد تناوله الدليل ضمن عدة عناصر بدءاً من قبول المهمة إلى غاية إعداد التقرير ويظهر ذلك في استبيان الدليل الجزائري.
 - لم يتطرق الدليل لعنصر المتابعة على الرغم من أهميته الكبيرة من حيث تقييم إجراءات رقابة الجودة وتحديد أوجه القصور ومعالجتها، إلا أن الدليل لم يدرجه ضمن متطلبات الرقابة الذاتية.
 - لم يحدد آليات وإجراءات التوظيف الفعالة لأفراد مكتبه (معايير اختيار العاملين بالمكتب)؛
 - لم يضع سياسات وإجراءات تتناول تقييم الأداء والأجور والترقيات (نظم الحوافز) للعاملين؛
 - الدليل عام ولم يحدد اعتبارات خاصة بمكاتب التدقيق الصغيرة لأن متطلبات الرقابة الذاتية فيها تكون أقل رسمية وشمولية مقارنة بالمكاتب الأكبر؛
- عموماً فإن تحقق رقابة الجودة في الجزائر يكون وفق جانبين سواء من حيث التنظيم القانوني من قبل المنظمات المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق أو من خلال التنظيم الذاتي على مستوى مكاتب التدقيق في الجزائر. ويظهر ذلك من خلال الشكل رقم (03-01).

الشكل رقم (01-03): يبين آليات تدعيم رقابة الجودة من قبل المشرع ومكاتب التدقيق في الجزائر



المصدر: من إعداد الباحثة استنادا للتشريعات والنصوص المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

2.2. مقارنة تحليلية لمتطلبات نظام رقابة الجودة بالتوافق مع القوانين الجزائرية والإصدارات المهنية

سنحاول ضمن الجدول رقم (02-03) التطرق لمتطلبات نظام رقابة الجودة ومدى توافقها مع القوانين والمراسيم التي أقرها المشرع الجزائري كالقانون التجاري، القانون 01/10... الخ، بالإضافة إلى الإصدارات المهنية الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة كدليل الرقابة الذاتية في إطار تحسين عمليات مكاتب التدقيق، وفي ظل عدم تبني الجزائر لمعيار الدولي لرقابة الجودة 1.

الجدول رقم (03-02): يوضح مقارنة مدى توافق متطلبات نظام رقابة الجودة وفقا للمعيار الدولي لرقابة الجودة 1 مع التشريعات والإصدارات المهنية الجزائرية

نظام رقابة الجودة وفقا للمعيار الدولي لرقابة الجودة 1	القوانين والتشريعات الجزائرية	الإصدارات المهنية عن المجلس الوطني للمحاسبة
الهدف: توفير تأكيد معقول بأن المكتب والعاملين يلتزمون بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛ التقارير الصادرة عن المكتب أو الشركاء المسؤولين عن المهام مناسبة في ظل الظروف القائمة.	المواد 22، 23، 24 القانون 01/10 المادة 715 مكرر 4 القانون التجاري	نفس هدف نظام رقابة الجودة وفقا للمعيار الدولي ورد ضمن دليل الرقابة الذاتية الصادر عن لجنة مراقبة الجودة
مسؤوليات القيادة عن الجودة داخل المكتب	المواد 59، 60، 61، 62، 63 من القانون 01/10؛ المواد 2، 3، 4، من المرسوم التنفيذي 202-11 (صاحب المكتب هو المسؤول الوحيد عن التوقيع على تقرير التدقيق)؛ مواد تعيين محافظ الحسابات 600، 609، 715 مكرر 4 من القانون التجاري؛ المادة 26 من القانون 01/10؛	دليل الرقابة الذاتية أوضح أن المسؤول عن تنفيذ الرقابة الذاتية في مكتب التدقيق هو صاحب المكتب أو المدير التنفيذي للمكتب، بالتوافق مع ISQC1.
المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة النزاهة	المواد 2، 4 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136،	المادة 2 دليل أخلاقيات محافظ الحسابات، الخبير المحاسبي، المحاسب المعتمد
الاستقلالية:	الأمر 71-82 المادتين 19، 48؛ المرسوم التنفيذي رقم 96-136، المادة 3؛ القانون التجاري، المادة 715 مكرر 6؛ القانون 01/10، المواد 64، 65، 66، 67؛	القرار SPM/94/ N103، المادة 1، 7؛ المادة 12 من دليل أخلاقيات محافظ الحسابات، المادة 3 دليل أخلاقيات الخبير لمحاسبي، المحاسب المعتمد

العناية المهنية الواجبة	المرسوم التنفيذي 96-136، المواد 4، 5؛ القانون 01/10، المادة 59؛	دليل أخلاقيات محافظ الحسابات، المواد 2، 4؛ القرار SPM/94/ N103
السر المهني	القانون التجاري، المادة 715 مكرر 13؛ القانون 01/10، المادتين 71، 72؛	المادة 5 من دليل أخلاقيات محافظ الحسابات؛ المادة 4 من دليل أخلاقيات المحاسب والخبير المحاسبي؛
قبول العلاقات مع العملاء وقبول المهام والاستمرار في تلك العلاقات والمهام	المادة 38 من القانون 01/10: يمكن للمدقق أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية؛ المواد 4، 5 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المتعلق بتعيين محافظ الحسابات؛	القرار SPM/94/ N103؛ المادة 7: من دليل أخلاقيات محافظ الحسابات، تفاهم المدقق مع العميل في رسالة المهمة حول التزامات المدقق دون الانتقاص من المعايير المهنية والعناية الواجبة؛ المادة 8: دليل أخلاقيات محافظ الحسابات، يمكن للمدقق أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية؛
الموارد البشرية	لم تفرض عليه القوانين المنظمة للمهنة توظيف مساعدين	المادة 3: من دليل أخلاقيات محافظ الحسابات (فريق تدقيق كفؤ، متابعة تدريب الفريق والإشراف عليه) دليل الرقابة الذاتية؛
تنفيذ المهام	القانون 01/10، المواد 22، 23، 24؛ المادة 715 مكرر 4 القانون التجاري	المادة 6: من دليل أخلاقيات محافظ الحسابات؛ القرار SPM/94/ N103؛ دليل الرقابة الذاتية؛
المتابعة		دليل مراقبة الجودة؛
التوثيق	القانون 01/10، المادة 40؛ المعيار الجزائري للتدقيق 230، وثائق التدقيق؛	دليل الرقابة الذاتية؛ القرار SPM/94/ N103؛

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على القانون 01/10، القانون التجاري، دليل الرقابة الذاتية، دليل رقابة الجودة، دليل أخلاقيات محافظ الحسابات، الخبير المحاسبي، المحاسب المعتمد، القرار SPM/94/ N103، المرسوم التنفيذي 96-136، الأمر 71-82، المرسوم 11-32 المتعلق بتعيين محافظ الحسابات.

يبدو للباحثة أن هناك نقاط مشتركة كثيرة بين المواد القانونية كما سبق تحليلها متطابقة مع المعيار الدولي لرقابة الجودة 1، وقد فصلتها الباحثة في الجدول رقم (03-02)، وبالتالي فهناك نقاط عديدة متطابقة وتم ذكرها بصفة مباشرة كمبادئ أخلاقيات المهنة كالأستقلالية والموضوعية والالتزام بالسر المهني، وبذل العناية المهنية الواجبة، أما متطلب الموارد البشرية فالقانون الجزائري لم يلزم المدقق الخارجي بتوفير مساعدين ولكن فرض عليه في حالة وجود مساعدين أنه هو المسؤول عن أخطائه، وبالتالي هناك أوجه تشابه كثيرة وأوجه اختلاف قليلة، إذن يمكننا أن نقول أن أغلب متطلبات نظام رقابة الجودة وفق المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 مطبقة في الجزائر.

خلاصة الفصل:

قامت الباحثة في هذا الفصل بعرض واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر مروراً بمراحل إصلاح المهنة، والهيئات المشرفة والمنظمة لها ممثلة في المجلس الوطني للمحاسبة والمصنف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، مع التفصيل في شروط ممارسة المهنة وفقاً للقوانين والتشريعات الصادرة.

وبالرغم من أن الجزائر لم تتبنى بعد ضمن معايير التدقيق الصادرة معياراً خاصاً برقابة الجودة، إلا أنها سعت جاهدة من أجل تدعيم رقابة الجودة من خلال القوانين والتشريعات التي نظمت المهنة أبرزها القانون 01/10 الذي كان بمثابة نقلة نوعية نحو تطوير وتنظيم المهنة وقام بتحديد مسؤوليات ومهام المدقق، حالات التنافي والموانع، شروط ممارسة المهنة، كيفية تحديد أتعاب المدقق والتي من شأنها التأثير على جودة الأداء المهني، بالإضافة إلى المراسيم والمقررات التي تلتها، القانون التجاري، تبني النظام المحاسبي المالي، ومعايير الأداء المهني من أجل توحيد الممارسات المهنية في ظل التوجه الدولي نحو معايير جودة الأداء المهني، كما أصدرت كل هيئة مهنية دليل خاص بأخلاقيات المهنة سواء للخبير المحاسبي أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد وكانت قواعد السلوك المهني متوافقة وأخلاقيات المهنة الصادرة عن دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين الخاص بأخلاقيات مهنة التدقيق، وفي إطار تفعيل رقابة الجودة أصدرت لجنة مراقبة الجودة تحت إشراف المجلس الوطني للمحاسبة دليل رقابة الجودة ودليل الرقابة الذاتية على مستوى مكاتب التدقيق وذلك من أجل تحسين عمليات مكاتب التدقيق في الجزائر.

الفصل الرابع:

تشخيص واقع تطبيق نظام رقابة الجودة على
عمليات مكاتب التدقيق الجزائرية وفق المعيار
الدولي لرقابة الجودة 1-دراسة ميدانية

تمهيد:

يتناول الفصل الرابع والأخير من هذه الدراسة تحليل ومناقشة النتائج واختبار الفرضيات، وسنحاول في جزئها الأول توضيح مراحل إجراء الدراسة الميدانية وكذا إسقاط المفاهيم والنظريات التي تم عرضها في الفصول السابقة، أي أن الدراسة الميدانية تتضمن البحث عن ظاهرة حديثة في نطاق حقيقي أو واقعي، وتكون العلاقات بين الظاهرة والنطاق غير واضحة (تقييم واقع تطبيق نظام رقابة الجودة على عمليات مكاتب التدقيق الجزائرية وفق المعيار الدولي لرقابة الجودة 1) مما يستلزم استخدام العديد من مصادر المعلومات.

وبما أن الدراسة تهدف إلى تقييم واقع تطبيق نظام رقابة الجودة على عمليات مكاتب التدقيق الجزائرية وفق المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 (ISQC1)، من خلال أخذ عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين الذين يمارسون فعليا مهنة التدقيق الخارجي ولديهم مكتب أو شركة تدقيق، لمعرفة مدى توافق ممارساتهم المهنية مع متطلبات نظام رقابة الجودة وفق (ISQC1) والأخذ بعين الاعتبار عدم تبني الجزائر بعد لهذا المعيار ضمن إصداراتها، لذلك فإن الدراسة استباقية وستكشف لنا نتائجها عما إذا كانت الممارسات المهنية لمكاتب التدقيق في الجزائر تتوافق ومتطلبات نظام رقابة الجودة استنادا إلى مضمون المعيار الدولي لرقابة الجودة 1، وسنحاول كما أشرنا سابقا إلى عرض الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة، والتي اعتمدنا فيها على الاستبيان بالإضافة إلى الاختبارات التي استخدمتها الباحثة وصولا إلى تحليل النتائج ومناقشة الفرضيات. وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث على النحو الآتي:

- المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة
- المبحث الثاني: التحليل الوصفي لمحاور الاستبيان
- المبحث الثالث: مناقشة النتائج واختبار فرضيات الدراسة.

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة

يتمثل الهدف الرئيسي من هذا المبحث في توضيح المنهجية المتبعة في إجراء الدراسة الميدانية وتصميمها، بالإضافة إلى المصادر التي تم الاعتماد عليها في جمع المعلومات، من خلال تقديم وصف مفصل للطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة (منهجية الدراسة، مجتمع وعينة الدراسة، الأساليب والأدوات الإحصائية المستخدمة فيها)، بالإضافة إلى أداة الدراسة وطرق ومراحل إعدادها والتأكد من صدقها الظاهر والباطن وأخيرا المعالجة الإحصائية اللازمة لتحليل البيانات الخاصة بالدراسة.

المطلب الأول: جمع وتحليل بيانات الدراسة الميدانية

تطرقت الباحثة من خلال هذا المطلب الى تحديد مجتمع الدراسة والمتمثل في كل من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر بالإضافة إلى حساب العينة، والتطرق لأدوات جمع البيانات.

1. مجتمع وعينة الدراسة:

يمثل مجتمع الدراسة جميع مفردات الظاهرة قيد البحث، ويقصد به جميع أفراد أو وحدات أو مشاهدات موضوع الدراسة¹، أما العينة فهي جزء من المجتمع المستهدف ويشترط أن تكون لها نفس خصائص هذا المجتمع²، وبناءا على مشكلة الدراسة وأهدافها فإن المجتمع المستهدف يتكون من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين العاملين في الجزائر، حسب آخر الإحصائيات من الموقع الرسمي للهيئات المهنية (لسنة 2021) فقد بلغ عدد محافظي الحسابات 2745 على مستوى التراب الوطني في حين قدر عدد الخبراء المحاسبين 332.³

عينة الدراسة:

اغلب الاختبارات الإحصائية المعتمدة في الجانب التطبيقي على فرضية عشوائية المعاينة، ومن أهم خصائص العينة العشوائية أنها تضمن المحافظة على معالم و خصائص المجتمع في العينة المختارة، ولقد تم الاعتماد على طريقة المعاينة العشوائية في تحديد حجم العينة الخاصة بهذه الدراسة، وذلك لعدة إعتبارات من أهمها عدم قدرة الباحث على المسح الشامل لكل مفردات المجتمع هذا من جهة ومن جهة أخرى أن المعاينة

¹Diane Blankenship , **Applied Research and Evaluation Methods in Recreation**, Human Kinetics, Without Edit, USA, 2009, p 82.

²Robert Groves et al, **Survey Methodology**, John Wiley & Sons, 2nd Edition, New Jersey, 2009, p 70.

³مقرر رقم 165 المؤرخ في 14 أفريل 2021، **المحدد لقوائم المهنيين المسجلين في جداول المصنف الوطني للخبراء**

المحاسبين الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بعنوان نشاط 2021، الجمهورية

الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، الجزائر، 2021.

العشوائية توفر كل خصائص المجتمع في العينة المختارة¹، وتم حساب حجم العينة بالاعتماد على قانون (Steven Thampson) والذي يمكن صياغته على النحو التالي:

$$n = \left[\frac{N \times p(1-p)}{[N-1 \times (d^2 \div z^2)] + p(1-p)} \right]$$

حيث: الدرجة المعيارية المقابلة لمستوى الدلالة 0.95 وتساوي Z : 1.96

نسبة الخطأ وتساوي d : 0.05

نسبة توفر الخاصية والمحايدة P : 0.5

حجم العينة: n حجم المجتمع : N

وبإدخال حجم المجتمع التقريبي (N=3077) ومختلف معاملات الثقة والمعاملات الإحصائية تم التوصل أن حجم العينة هو: (342 ≈ 341.62 = n)، وقد تم توزيع الاستبانة من خلال اعتماد الباحثة على عدة طرق، كما ذكر سابقا تم توزيع استمارة الاستبيان على عينة عشوائية من مجتمع الدراسة للحصول على حجم العينة المطلوب، حيث تم التواصل مع العديد من المبحوثين عن طريق عدة وسائل كالمقابلة مع مسؤولي مكاتب التدقيق في عدة ولايات، الاتصال الهاتفي، والبريد الإلكتروني بالإضافة إلى وسائل التواصل الاجتماعي والتأكيد على الإجابة عن كل فقرات الاستبانة بكل موضوعية، وتحصلت الطالبة على 360 رد عن الاستبانة الموجهة للمبحوثين، من بينها (344) استبانة فقط صالحة للتحليل، وذلك بعد معاينتها والتأكد من جدية المبحوثين في الإجابة عن الأسئلة وذلك بالاستعانة بالبرنامج الإحصائي المتخصص، وبالتالي فحجم العينة النهائي والمعتمد في الدراسة هو (n=344)، وحسب الأدبيات التطبيقية وفرضيات الاختبارات الإحصائية المعتمدة فحجم العينة جد كافي.

كما تجدر الإشارة إلى إن عملية تحديد حجم العينة تتوقف على مجموعة من العوامل نذكر على سبيل الذكر لا الحصر:²

– نوع وحجم البيانات المطلوب توافرها في الدراسة؛

¹Jean de Bonville, L'Analyse de Contenu des Médias: De la Problématique au Traitement Statistique, De Boeck, 2ème Edition, Bruxelles, 2006, p113.

² حسان محمد الحسين، موسوعة علم الاجتماع، الطبعة 51، الدار العربية للموسوعات، بيروت، 1999، ص331.

- طبيعة الأسئلة ودرجة الدقة المطلوبة في الإجابة عنها.

- وجود أو غياب إطار للمعاينة.

وفي دراستنا كلما كانت العينة أكبر من 342 مفردة يتناقص هامش الخطأ، لذا حرصت الباحثة بأن يكون حجم العينة أكبر من ذلك وقد كان 344 مفردة.

2. مصادر وأدوات جمع بيانات الدراسة الميدانية

1.2. مصادر جمع البيانات:

اعتمدنا في إعداد هذه الدراسة على مصدرين رئيسيين للحصول على البيانات والمعلومات التي تتعلق بتحقيق أهداف الدراسة وهما:

أ. المصادر الثانوية:

تتعلق بكل المصادر التي شكلت أرضية جيدة لإتمام الأدبيات النظرية لموضوعنا، بشكل أساسي يتعلق هذا النوع من المصادر بكل الكتب الأكاديمية، المقالات المنشورة في المجلات العلمية المحكمة، والورقات البحثية المقدمة للمشاركة في الملتقيات العلمية، بالإضافة إلى أطروحات الدكتوراه، مذكرات الماجستير، وكذلك الاطلاع على التقارير وإصدارات المعايير الدولية الصادرة من خلال المواقع الإلكترونية الخاصة بالمنظمات المهنية الدولية.

ب. المصادر الأولية:

وتتعلق هذه المصادر بالجانب الميداني من الدراسة باعتبارها معلومات غير جاهزة بعد بل يجب التنقيب عنها وتحليلها وتبويبها واستخلاص نتائج تعتبر هي المساهمة الحقيقية للباحثة ولتصبح بذلك معلومات ثانوية تساعد الباحثين الآخرين في الدراسات المستقبلية في هذا المجال، ولهذا الغرض قد تم تصميم الاستبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات التي تخدم أهداف الدراسة وتعكس الإشكالية الرئيسية للموضوع من أجل تقييم واقع تطبيق نظام رقابة الجودة على عمليات مكاتب التدقيق الجزائرية وفق المعيار الدولي لرقابة الجودة 1، ليتم بعد ذلك تحليل هذه البيانات المجمعة حسب غرض الدراسة وتقديم النتائج التي توصلنا إليها.

2.2. أدوات جمع البيانات

تستند كل الدراسات سواء الكمية أو النوعية، إلى معلومات أولية يعدها الباحث وأخرى ثانوية يستقيها من التقارير والوثائق التي يعدها غيره، كما يتطلب استخدام أي منهج علمي الاستعانة بجملة من الأدوات والوسائل المناسبة، التي تمكن الباحث من الوصول إلى البيانات اللازمة، حيث يستطيع من خلالها معرفة واقع أو ميدان

الدراسة، وتفرض طبيعة الموضوع الخاضع للدراسة وخصوصيته انتقاء مجموعة من الأدوات المساعدة على جمع البيانات. لذا اعتمدنا في دراستنا على الاستبيان كأداة رئيسية للدراسة والتي تعد من أكثر الأدوات الملائمة لإجراء مثل هذه الدراسات.

➤ الاستبيان:

هو أداة تستخدم لغرض الحصول على البيانات والمعلومات لتنفيذ مقاصد الدراسة الحالية، حيث يعتبر من أكثر أدوات البحث استخداما وشيوعا في مجالات العلوم الانسانية بصفة عامة والدراسات الاقتصادية بصفة خاصة،¹ فهو أداة قياس إدراكية يتم الاعتماد في تصميمها على آراء مجموعة من الكتاب والباحثين في مجال موضوع الدراسة (الدراسات السابقة) للحصول على البيانات الأولية والثانوية اللازمة لاستكمال الجانب التطبيقي للدراسة، وجعل المستجيب واعيا لأهدافها، مكوناتها، دقتها، وضوحها وتجانسها بالشكل والطريقة التي تخدم أهداف وفرضيات الدراسة.

لذلك تم تصميم أداة الدراسة المتمثلة في الاستبانة التي أعدت خصيصا من أجل الوصول إلى نتائج علمية حول الإشكالية الرئيسية لموضوع البحث، ولقد تم تصميمها وفقا لفرضيات الدراسة بما يمكن من معالجة الإشكالية، بحيث تحتوي فقراتها على مجموعة من الأسئلة التي وبمجرد إجابة مفردات العينة عليها نكون قد حصلنا على المعلومات الأولية والبيانات اللازمة لمتطلبات الدراسة.

➤ تصميم أداة الدراسة: لقد تم الاعتماد على الإطار النظري والدراسات الأكاديمية والمهنية السابقة القريبة

من موضوع الدراسة لتصميم استبانة استبيان مع التركيز على محتوى المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 المتضمن نظام رقابة الجودة، نظرا لشمولية المعيار لمختلف خدمات مكاتب التدقيق، وقد تم الأخذ بعين الاعتبار العوامل التالية:

- **المظهر العام:** إذ يجب مراعاة مقدمة للاستبيان جيدة تكشف بوضوح عن هوية الباحث والهدف من الدراسة وإيجاد بعض الروابط بين المستجيبين وتحفيزهم للإجابة وتأكيد سرية المعلومات ثم الشكر، كما يجب تنظيم الأسئلة وإعطاء التعليمات والتوجيهات وضمان عدم إرهاق المستجيب من حيث الجهد والوقت.

- **بساطة اللغة المستخدمة:** إذ يجب مراعاة مستوى فهم المستجيب واستخدام المصطلحات التقنية التي تناسب مجال البحث وموضوع الدراسة، والابتعاد عن الأسئلة المركبة قدر الإمكان، الأسئلة الغامضة، والأسئلة

¹ زايري بلقاسم، منهجية البحث العلمي كيف تكتب بحثا جامعا ناجحا في العلوم الاقتصادية؟، النشر الجامعي الجديد، تلمسان، الجزائر، 2020، ص 276.

المصاغة بطريقة تقود إلى إجابة مطولة، كما يجب مراعاة تتابع الأسئلة بصورة تقود المستجيب من أسئلة ذات طبيعة عامة إلى الأسئلة الخاصة، ومن أسئلة سهلة إلى أسئلة متدرجة في الصعوبة.

- **طريقة الإخراج والتوزيع:** تباينت طريقة توزيع الاستبيان النهائي سواء عن طريق التوزيع المباشر والاعتماد على المقابلات المباشرة بما في ذلك زيارة بعض مكاتب التدقيق لبعض الولايات القريبة (التوزيع المباشر)، بالإضافة إلى حضور أيام دراسية وتكوينية وملتقيات في التخصص واغتنام الفرصة من أجل توزيع الاستبيان على ممارسي المهنة، الاعتماد على مساعدة بعض الزملاء الباحثين في توزيع الاستبيان في عدة ولايات، أما بخصوص الولايات التي تعذر الذهاب إليها اعتمدت الباحثة التوزيع الغير مباشر، حيث تم الاتصال هاتفيا ببعض محافظي الحسابات، كما لجأت الباحثة إلى وسائل التواصل الاجتماعي كالفيسبوك بالإضافة إلى الايميل المهني وخاصة وأن توزيع الاستبيان كان في فترة جائحة كوفيد فقد ركزت الباحثة على اعتماد الاستبيان الإلكتروني بصفة أكبر عبر خاصية Google drive، لما له من إيجابيات كثيرة نذكر منها:

- تقليص التكاليف المرتبطة بالاستبيان (تكاليف التحضير والإدارة وتكاليف الفرز والتحليل)، فالاستبيان الإلكتروني لا يحتاج إلى مساعدين يقومون بعملية الاستجواب عن طريق المقابلة في الميدان أو عن طريق الهاتف، ولا يتطلب أيضا مساعدين للفرز وإدخال المعلومات، فهو يعتمد فقط على الويب ومواقع التواصل الاجتماعي والبريد الإلكتروني في النشر والاسترجاع والتفريغ؛

- الحصول على إجابات كاملة حيث تتيح خدمة Google Drive خاصية عدم تمكن المستجوب من إرسال إجابته دون أن يجيب على جميع الأسئلة؛

- تقليص مدة توزيع الاستبيان أي الحصول على الإجابات في وقت قصير ومن أماكن بعيدة؛

- الرفع من معدل الإجابات نظرا لسهولة انتشار الاستبانة وسهولة ملئها من طرف العينة وهو ما ساعد الباحثة في الوصول إلى أكبر عدد ممكن من الإجابات باستخدام الاستبيان الإلكتروني.

وقد مر الاستبيان بعدة مراحل حتى وصوله إلى الشكل النهائي، ويمكن إيجازها فيما يلي:

المرحلة الأولى: تم في هذه المرحلة إعداد استبيان أولي بالاعتماد على الإشكالية المطروحة ومحتوى موضوع الدراسة واستنادا على الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع.

المرحلة الثانية: تم عرض الاستبيان على المشرف من أجل تعديله وفق ما يراه ضروري وملائم لجمع البيانات.

المرحلة الثالثة: تم عرض الاستبيان في هذه المرحلة على مجموعة من الأساتذة والمهنيين ذوي الاختصاص، والذين قاموا بدورهم بتقديم مجموعة من الملاحظات القيمة والتي تم أخذها بعين الاعتبار من

أجل تعديل أو إضافة أو حذف ما يلزم لتقديم استبيان نهائي يخدم أهداف الدراسة، كما تم الاعتماد على أساتذة في تخصص الإحصاء من أجل إعطاء نظرة حول قابلية قياس واختبار فرضيات الدراسة على النحو الصحيح، وقد تم الالتزام بتوجيهاتهم التي مكنت من تنقيح الاستبيان والوصول إلى أفضل نسخة يمكن اعتمادها في الدراسة كما تمت ترجمة الاستبيان الى اللغة الفرنسية.

➤ طبيعة أسئلة الاستبيان:

نظرا لخصوصية الموضوع وتحقيقا لأهداف الدراسة اختلفت نوع الأسئلة الموجهة حيث تعمدت الباحثة الاستعانة بالأسئلة المغلقة، وهي الأسئلة التي تتطلب من المستجوب اختيار إجابة واحدة أو عدة إجابات من تلك المقترحة، والأسئلة المغلقة لها عدة أنواع منها:

- أسئلة مغلقة ذات إجابتين وهي أسئلة محددة بإجابة واحدة فقط ويمنح للمستقصي خيارين فقط.

- أسئلة مغلقة متعددة الخيارات تنقسم بدورها إلى:

• **أسئلة مغلقة باختيار واحد:** وهي أسئلة متعددة الخيارات ولا يمكن للمستقصي منه أن يجيب إلا بإجابة واحدة.

- **أسئلة مغلقة باختيار متعددة:** وهي أسئلة متعددة الخيارات ويمكن للمستقصي أن يجيب بأكثر من إجابة واحدة.

- **الأسئلة السلمية (أو ذات المقاييس):** وفيها يطلب من المستجوب أن يختار مكان تموقعه على سلم معين، وهي عدة أنواع منها:

• **الأسئلة الترتيبية:** يطلب من المستجوب في هذه الحالة ترتيب الإجابات ترتيبا تصاعديا أو تنازليا بحسب طبيعة السؤال ووفقا لمعيار معين.

• **الأسئلة حسب سلم Likert** "ويستخدم في قياس الاتجاهات حيث في ظله يقوم المستجوب بتحديد درجة الموافقة أو عدم الموافقة على مجموعة من العبارات التي تتعلق بالشيء موضوع السؤال ويتكون سلم "Likert" من خمس درجات أو ثلاث درجات ويتطلب من الفرد التعبير عند درجة موافقته أو عدم موافقته.

تم الاعتماد على مجموعة من المقاييس المتنوعة في هذه الدراسة، وذلك بين الأسئلة المغلقة ثنائية الخيارات كالأئلة المحصورة بـ: (نعم أو لا)، بالإضافة إلى الأسئلة الترتيبية ومتعددة الخيارات وبشكل خاص في المحور الأول من الاستبانة، والهدف منها تحديد مدى إدراك محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر

للتطورات في أنظمة ومعايير رقابة الجودة الصادرة عن الهيئات المهنية الدولية، في حين المحور الثاني والثالث تم اعتماد مقياسي ليكارت الخماسي والثلاثي، وفي ما يلي تفصيل أكثر حول هذه المقاييس:

• **مقياس ليكارت الخماسي:**

يستخدم في قياس الاتجاهات حيث في ظله يقوم المستجوب بتحديد درجة الموافقة أو عدم الموافقة على مجموعة من العبارات التي تتعلق بالسؤال ويتكون سلم "Likert" من خمس درجات ويتطلب من الفرد التعبير عن درجة موافقته أو عدم موافقته، حيث اختارته الباحثة في تصميم الاستبيان ويعتبر من أكثر المقاييس استخداما لقياس الآراء لسهولة فهمه وتوازن درجاته، وقد رصد العدد 05 لمستوى " دائما " ليمثل أقصى اتجاه إيجابي، والعدد 01 لمستوى " أبدا " ليمثل أقصى اتجاه سلبي، وحسب Baker فإن سلم ليكارت لديه العديد من المزايا أهمها سهولة الإنشاء وسهولة الإدارة خاصة عند إرسال الاستبيان عن طريق البريد الإلكتروني،¹ كما أن سلم ليكارت يعد من السلالم الأكثر استخداما في تصميم الاستبانة المعاصرة،² ويحظى بشعبية كبيرة في عالم الدراسات المحاسبية والمالية، هذا واستعملت معظم الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة الحالية هذا السلم والجدول أدناه يوضح كيفية ترميز سلم الدراسة:

- أبدا تعطى لها درجة واحدة؛
- نادرا تعطى لها درجتان؛
- أحيانا تعطى لها ثلاث درجات؛
- غالبا تعطى لها أربع درجات؛
- دائما تعطى لها خمس درجات.
- بالنسبة لمقياس " ليكارت الخماسي"³ يكون مجال المتوسط المرجح كما هو موضح فيما يلي:

جدول رقم (04-01): يوضح قيم المتوسط المرجح والمستوى المرفق له

المستوى	المتوسط المرجح	مدى التأثير
منخفض جدا	من 1.00 إلى 1.79	أبدا

¹Baker Michael, **Research for marketing**, Macmillan Education LTD ,1991 , p147.

²Babbie Earl, **The practice of social research**, Wadsworth, Cengage Learning, 13 th Edition, 2013, p 218.

³مقياس ليكارت: وهو مقياس يعبر عن ردود تدل على درجة الموافقة أو الاعتراض في آراء أفراد عينة الدراسة حول كل الفقرات التي تناولها الاستبيان.

يتم الحصول على المستويات في الجدول رقم (04-02) من خلال حساب طول الفترة وهي عبارة عن حاصل قسمة 4 على 5 حيث تمثل 4 عدد المسافات (من 1 إلى 2 مسافة، من 2 إلى 3 مسافة، من 3 إلى 4 مسافة، من 4 إلى 5 مسافة)، و 5 تمثل عدد الاختبارات، وعند قسمة 4 على 5 ينتج طول الفترة ويساوي 0.8.

منخفض	من 1.80 إلى 2.59	نادرا
متوسط	من 2.60 إلى 3.39	أحيانا
مرتفع	من 3.40 إلى 4.19	غالبا
مرتفع جدا	من 4.20 إلى 5	دائما

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على المعلومات السابقة

ونفس المبدأ بالنسبة لمقياس ليكارت الثلاثي ويمكن توضيح طرق استعماله وحساب المتوسط المرجح على النحو التالي:

جدول رقم (04-02): يوضح قيم المتوسط المرجح والمستوى المرفق له¹

المستوى	المتوسط المرجح	مدى التأثير
منخفض	من 1 إلى 1.66	لا يوجد تأثير
متوسط	من 1.67 إلى 2.33	تأثير ضعيف
مرتفع	من 2.34 إلى 3	تأثير قوي

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على المعلومات السابقة

➤ محتوى الاستبيان في شكله النهائي

بناء على الملاحظات والتوجيهات التي أبداها المشرف والمحكمين، كانت هيكلية الاستبانة في شكلها النهائي مكونة من 62 فقرة موزعة على أربعة أجزاء، تمثلت في:

- **الجزء الأول:** يتضمن معلومات خاصة بمسؤول مكتب التدقيق أو الشركة، بالإضافة إلى البيانات الخاصة بالشركة أو المكتب في حد ذاته.

- **الجزء الثاني:** ويشمل ثلاث محاور وهي كالتالي:

➤ **المحور الأول:** مدى إدراك مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر للتطورات في أنظمة ومعايير

رقابة الجودة الصادرة عن الهيئات المهنية الدولية

➤ **المحور الثاني:** توفر متطلبات نظام رقابة الجودة على عمليات مكاتب التدقيق وفقا للمعيار الدولي

الأول لرقابة الجودة (ISQC1)

➤ **المحور الثالث:** أهم العوامل التي تشكل تحديات أمام مكاتب التدقيق الجزائرية في تطبيق نظام

فعال لرقابة الجودة

¹ يتم الحصول على المستويات في الجدول رقم (04-03) من خلال حساب طول الفترة وهي عبارة عن حاصل قسمة 2 على 3 حيث تمثل 2 عدد المسافات (من 1 إلى 2 مسافة، من 2 إلى 3 مسافة)، و 3 تمثل عدد الاختبارات، وعند قسمة 2 على 3 ينتج طول الفترة ويساوي 0.67.

الجدول رقم (04-03): أبعاد ومحاور الاستبانة

أرقام الفقرات	الأبعاد	المحور
1-12	-	مدى إدراك مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر لأنظمة ومعايير رقابة الجودة الصادرة عن الهيئات المهنية الدولية
13-17	مسؤولية القيادة (إدارة المكتب) عن الجودة داخل المكتب	مدى توفر متطلبات نظام رقابة الجودة على عمليات مكاتب التدقيق وفقا للمعيار الدولي الأول لرقابة الجودة
18-22	المتطلبات الأخلاقية الملائمة	
23-27	قبول ومتابعة وتوقيف العلاقات مع العملاء والمهام	
28-33	العنصر البشري	
34-41	تنفيذ المهام	
42-48	متابعة السياسات والإجراءات	
49-52	عوامل قانونية	أهم العوامل التي تشكل تحديات أمام مكاتب التدقيق الجزائرية في تطبيق نظام فعال لرقابة الجودة
53-58	عوامل مهنية	
59-62	عوامل تنافسية	

المصدر: من إعداد الباحثة

المطلب الثاني: أساليب المعالجة الإحصائية

سيتم ضمن هذا المطلب الاستعانة بعدة أساليب في المعالجة الإحصائية كما سنقوم باختبار الاتساق الداخلي واختبار الثبات.

1. الأساليب الإحصائية المستخدمة

بعد جمع البيانات من الاستبيانات الموزعة قمنا بإجراء التحليل الإحصائي لهذه البيانات بالاستعانة ببرنامج Excel الخاص بتطبيقات جداول البيانات، وبرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSSV.25) لمعالجة البيانات وتحليلها والوصول إلى نتائج تعبر عن الظاهرة التي نحن بصدد قياسها، وشملت عملية التحليل ومعالجة للبيانات استخدام العديد من الأساليب والاختبارات والمقاييس حسب متغيرات الدراسة وبالتالي تحقيق التكامل في معالجة جميع البيانات، وسنلخص هذه الأساليب كالآتي:

- ✓ **التكرارات والنسب المئوية:** استخدمت للتعرف على الصفات الشخصية لمفردات الدراسة، وتحديد نسبة استجاباتهم لمحاور الدراسة التي تضمنتها الاستبانة.
- ✓ **المتوسط الحسابي المرجح:** يعكس متوسط اتجاه آراء أفراد عينة الدراسة حول عبارات الاستبانة، كما يساعد على معرفة الأهمية النسبية لمتغيرات الدراسة.
- ✓ **الانحراف المعياري "Standard Deviation":** يستخدم لقياس درجة التشتت في إجابات أفراد عينة الدراسة عن وسطها الحسابي.
- ✓ **اختبار الاتساق الداخلي (معامل الارتباط بيرسون) (Coefficient Corrélation Pearsons):** ويحدد ارتباط كل فقرة بالدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه تلك الفقرة، وهذا النوع من التحليل يمكن القيام به فور إجراء الصورة الأولية من الاختبار على مجموعة تجريبية.
- ✓ **اختبار الثبات (معامل ارتباط ألفا-كرونباخ) "Alpha Cronbach":** هو أول خطوة عندما نود قياس ثبات الاستبانات أو محاورها التي تقيس موضوعا يفترض تجانس مفرداته، حيث تم من خلال هذا الاختبار حساب معامل ألفا كرونباخ بهدف التحقق والتأكد من الاعتماد على البيانات التي جمعت من خلال الاستبيان.
- ✓ **اختبار T للعينات المستقلة (Test T Pour échantillons Indépendants):** يستخدم لاختبار فرضيات الدراسة المتعلقة بقبولها أو رفضها.
- ✓ **اختبار التوزيع الطبيعي لـ Shapiro-wilk:** يساعد هذا الاختبار في الإجابة على فرضية التوزيع الطبيعي للبيانات، حيث إذا كانت القيمة الاحتمالية أكبر من مستوى المعنوية المحدد من قبل الباحثة ففي هذه الحالة يعتبر بأن بيانات المتغير ذات توزيع طبيعي والعكس صحيح.
- ✓ **اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way Anova):** هو أحد الاختبارات الإحصائية المهمة التي تهتم بعملية البحث أو تحديد مصادر الاختلاف بين المتوسطات وليس تحديد العلاقة بين المتغيرات التابعة والمتغيرات المستقلة، فإذا كان مستوى الدلالة أقل أو يساوي 0.05 نرفض الفرضية الصفرية القائمة على أنه توجد فروق بين المجموعات، بينما إذا كان مستوى الدلالة أكبر من 0.05 فإننا نقبل الفرضية الصفرية، أي أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المجموعات.

2. صدق أداة الدراسة

المقصود هنا بصدق الدراسة هو أن تؤدي وتقيس أسئلة الاستبانة ماوضع لقياسه فعلا، ويقصد وضوح الاستبانة وفقراتها ومفرداتها لمن سوف يشملهم الاستبيان وكذلك تكون صالحة للتحليل الإحصائي، وللتأكد من صدق الاستبانة قامت الباحثة باستخدام طريقتين:

1.2. الصدق الظاهري لأداة الدراسة (التحكيم):

تعد أداة الدراسة (الاستبانة) العنصر الرئيسي والجوهرية في الدراسات التطبيقية الاستقصائية، فجودة الدراسة ككل تعتمد على مدى الصدق الظاهري بين فقرات الاستبيان، فكلما كانت الاستبانة مستوفية كل العناصر فيما يخص تركيب الأسئلة وبساطة الطرح وشموليته للأدبيات النظرية التي تتناول موضوع البحث اتسمت النتائج المتوصل إليها بدرجة عالية من الثقة.

وبهدف ضمان صدق أهداف الدراسة تم التأكد في البداية من صدقها الظاهري، حيث قامت الباحثة بالاستعانة ببعض الأساتذة المحكمين للتأكد من ثبات أداة القياس وقد بلغ عددهم أربع (4) محكمين للتحقق من مدى صلاحيتها ومدى تمثيلها للمجتمع المدروس، وقد قامت الباحثة ببناء على رأي هؤلاء بإجراء التعديلات المطلوبة لتصبح الاستبانة في صورتها النهائية وصالحة للقياس (قائمة المحكمين في الملحق رقم 2). كما تم توزيع الاستبيان على عينة صغيرة أولية (30 استبانة) للتأكد من الصدق والثبات لهذه الاستبانة قبل توزيعها على كل أفراد العينة.

2.2. اختبار صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة: يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المحور (المجال) الذي تنتمي إليه كل فقرة، لذلك قمنا بحساب الاتساق الداخلي وذلك من خلال معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات الاستبانة والمعامل الكلي للمحور الذي تنتمي إليه بواسطة معامل الارتباط بيرسون، وكانت النتائج كالتالي:

- **المحور الثاني:** قامت الباحثة باختبار صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (04-04): الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني

توفر متطلبات نظام رقابة الجودة على عمليات مكاتب التدقيق وفقا للمعيار الدولي لرقابة الجودة			الفقرة	توفر متطلبات نظام رقابة الجودة على عمليات مكاتب التدقيق وفقا للمعيار الدولي لرقابة الجودة			الفقرة
Pearson Correlation	Sig. (2-tailed)	N		Pearson Correlation	Sig. (2-tailed)	N	
.520**	0.000	344	ف	.566**	0.000	344	ف
			13				29

.515**	0.000	344	ف 14	.555**	0.000	344	ف 30
.567**	0.000	344	ف 15	.552**	0.000	344	ف 30
.669**	0.000	344	ف 16	.289**	0.000	344	ف 30
.669**	0.000	344	ف 17	.555**	0.000	344	ف 30
.561**	0.000	344	ف 18	.525**	0.000	344	ف 30
.587**	0.000	344	ف 19	.629**	0.000	344	ف 31
.655**	0.000	344	ف 20	.652**	0.000	344	ف 32
.656**	0.000	344	ف 21	.277**	0.000	344	ف 32
.565**	0.000	344	ف 22	.567**	0.000	344	ف 33
.666**	0.000	344	ف 23	.568**	0.000	344	ف 34
.656**	0.000	344	ف 23	.622**	0.000	344	ف 35
.655**	0.000	344	ف 23	.668**	0.000	344	ف 36
.561**	0.000	344	ف 23	.655**	0.000	344	ف 37
.550**	0.000	344	ف 23	.228**	0.000	344	ف 38
.571**	0.000	344	ف 24	.502**	0.000	344	ف 39
.295**	0.000	344	ف 24	.520**	0.000	344	ف 40
.562**	0.000	344	ف 24	.268**	0.000	344	ف 41
.552**	0.000	344	ف 24	.560**	0.000	344	ف 42
.682**	0.000	344	ف 25	.566**	0.000	344	ف 43
.592**	0.000	344	ف 26	.657**	0.000	344	ف 44

.556**	0.000	344	ف 27	.659**	0.000	344	ف 45
.592**	0.000	344	ف 28	.507**	0.000	344	ف 46
				.127*	0.019	344	ف 47
				.658**	0.000	344	ف 48

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات spss v25

يبين الجدول رقم (04-04) صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني من خلال معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن كل معاملات الارتباط المبينة في الجدول دالة من الناحية الإحصائية عند مستوى المعنوية (5%)، حيث أن القيمة الاحتمالية (sig) الخاصة بمعاملات الارتباط لجل فقرة أقل من القيمة الحرجة 0.05، بالإضافة إلى أن أغلب معاملات الارتباط الخطي المحسوبة أكبر من 50%، وعموما تعتبر فقرات المحور الثاني متسقة داخليا وصادقة لما وضعت لقياسه.

- **المحور الثالث:** قامت الباحثة باختبار صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (04-05): الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث

التحديات التي تواجه مكاتب التدقيق الجزائرية في تطبيق نظام فعال لرقابة الجودة			الفقرة
Pearson Correlation	Sig. (2-tailed)	N	
0.059	0.277	344	ف 49
.144**	0.007	344	ف 50
.187**	0.000	344	ف 51
.206**	0.000	344	ف 52
.718**	0.000	344	ف 53
.726**	0.000	344	ف 54
.506**	0.000	344	ف 55
.452**	0.000	344	ف 56
.460**	0.000	344	ف 57
.540**	0.000	344	ف 58
.762**	0.000	344	ف 59
.777**	0.000	344	ف 60
.471**	0.000	344	ف 61
.527**	0.000	344	ف 62

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات spss v25

بالنسبة للمحور الثالث والذي يعبر عن التحديات التي تواجه مكاتب التدقيق الجزائرية في تطبيق نظام فعال لرقابة الجودة على عملياتها تستجيب لمتطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة 1، تم التوصل إلى نفس النتائج الخاصة بالمحور السابق تقريبا، حيث يبين الجدول رقم (04-05) الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث من خلال معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والمعدل الكلي لفقراته، والذي بين أن جل معاملات الارتباط المبينة دالة من الناحية الإحصائية عند مستوى المعنوية (5%)، حيث أن القيمة الاحتمالية (sig) الخاصة بمعاملات الارتباط لكل فقرة أقل من القيمة الحرجة (0.05)، بالإضافة إلى أن جل معاملات الارتباط الخطي المحسوبة أكبر من 50%، وعموما تعتبر فقرات المحور الثالث متسقة داخليا وصادقة لما وضعت لقياسه.

3.2. اختبار الثبات باعتماد على معامل ألفا-كرونباخ:

للتأكد من ثبات أداة الدراسة (الاستبانة) والذي يعني استقرار هذه الأداة وعدم تناقض عباراتها بمعنى قدرتها على الحصول على نفس النتائج في حالة ما إذا أعيد توزيعها على نفس العينة تحت نفس الظروف، حيث تم إجراء اختبار الثبات باعتماد طريقة معامل Alpha Cronbach¹، لقياس مدى الاتساق والتناسق في إجابة الأفراد المستجوبين، حيث تمثل القيمة 60% الحد الأدنى لهذا المعامل، وقد تم اختبار ثبات محاور الاستبيان الخاصة بهذه الدراسة باستخدام مقياس ألفا كرونباخ الذي يحدد مدى ثبات الظاهرة المدروسة. ويدل ارتفاع قيمة المعامل على ارتفاع درجة الثبات وبالمقابل فإن القيم الأقل من 60% فهي تدل على انخفاض درجة الثبات، وبعد حسابنا لمعاملات الثبات بلغت قيمة معامل الثبات الكلي للاستبانة (0.872) وهي قيمة مرتفعة وأكبر تماما من مستوى القبول (0.60)، وهذا ما يجعلها صالحة ومناسبة لجميع الفقرات الخاصة بالدراسة. والجدول رقم (04-06) يوضح معامل الصدق والثبات لمحاور وأبعاد الدراسة:

الجدول رقم (04-06): اختبار صدق ثبات ألفا كرونباخ لمحاور وأبعاد الدراسة

المحاور والأبعاد	معامل ألفا كرونباخ	معامل الصدق
الكلي	0.872	0.933
المحور الثاني	0.873	0.934
مسؤولية القيادة عن الجودة داخل المكتب	0.736	0.857
المتطلبات الأخلاقية الملائمة	0.656	0.809
قبول ومتابعة وتوقيف العلاقات مع العملاء والمهام	0.786	0.886

¹ ألفا كرونباخ: هو مقياس لقياس صدق وثبات الاستبيانات، أي الاتساق الداخلي بين فقرات الاستبيان.

0.820	0.674	العنصر البشري
0.871	0.759	تنفيذ المهام
0.882	0.778	متابعة السياسات والإجراءات
0.865	0.749	المحور الثالث
0.934	0.674	عوامل قانونية
0.846	0.716	عوامل مهنية
0.838	0.703	عوامل تنافسية

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات spss v25

من خلال الجدول رقم (04-06) نلاحظ أن معاملات الثبات Cronbach Alpha مرتفعة نسبيا بالنسبة لكل المحاور والأبعاد التي تتضمنها الدراسة حيث كانت قيمة Alpha Cronbach محصورة بين (0.65-0.87) وهي كلها أكبر من (0.6)، لذا تعتبر جميع معاملات الثبات لمحاور الدراسة وأبعادها مرتفعة ومناسبة لأغراض الدراسة، حيث بلغ معامل ثبات المحور الثاني (0.873)، بينما بلغ معامل ثبات المحور الثالث (0.749)، كما بلغ معامل الثبات الكلي (0.872) وهي نسبة ثبات ممتازة، في حين تجاوز معامل الصدق الذي يمثل الجذر التربيعي لمعامل ألفا كرومباخ نسبة 90%، حيث بلغ معامل الصدق الكلي (0.933)، نستخلص مما سبق بأن النتائج المتوصل إليها لمعامل الثبات أو معامل الصدق كلها كانت قريبة من الواحد الصحيح وبهذا نكون قد تأكدنا من ثبات وصدق استبانة الدراسة مما يجعلنا على ثقة كاملة بصحتها وصلاحياتها لتحليل النتائج.

المطلب الثالث: الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

بهدف إعطاء صورة واضحة لعينة المبحوثين المستهدفة من الدراسة تم ترتيب البيانات وتبويبها في هذا العنصر بناء على مجموعة من المتغيرات النوعية تتعلق بمسؤول مكتب التدقيق أو الشركة، وبمكتب التدقيق أو الشركة عموما، وهي كالتالي:

1. البيانات الديموغرافية الخاصة بمسؤول مكتب أو شركة التدقيق:

1.1. توزيع أفراد عينة الدراسة من حيث المسمى الوظيفي:

الجدول رقم (04-07): توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	النسبة	التكرار
محافظ حسابات	85.5	294
خبير محاسبي	14.5	50

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات Spss v25

يتضح من الجدول رقم (07-04) أن المسمى الوظيفي الغالب على أفراد عينة الدراسة هو محافظ الحسابات حيث بلغت نسبتهم 85.5% من مجموع عينة الدراسة، وبلغت نسبة الخبراء المحاسبين 14.5%.

2.1. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر:

الجدول رقم (08-04) : توزيع أفراد العينة حسب العمر

العمر	النسبة	التكرار
أقل من 35	8.4	29
35-45	41.9	144
46-55	39.5	136
أكبر من 55	10.2	35

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات Spss v25

من خلال الجدول رقم (08-04) يظهر أن غالبية مفردات العينة ينتمون إلى الفئة العمرية (35- 45) بنسبة مئوية قدرها (41.9%) تليها الفئة (46- 55) بنسبة قدرها (39.5%) ثم الفئة (أكبر من 55) بنسبة (10.2%) أما الفئة الأقل تكرارا هي الفئة (أقل من 35) بنسبة قدرها (8.4%).

3.1. توزيع أفراد عينة الدراسة من حيث المؤهل العلمي:

الجدول رقم (09-04) توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	النسبة	التكرار
ليسانس	54.7	188
ماستر	23.5	81
ماجستير	8.1	28
دكتوراه	13.7	47

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات Spss v25

يظهر من خلال توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي أن غالبية مفردات العينة متحصلين على شهادة ليسانس في التعليم العالي بنسبة قدرها (54.7%) يليهم الفئة المتحصلة على شهادة الماستر بنسبة قدرها (23.5%) في حين أن الحاصلين على شهادات عليا لما بعد التدرج فقد بلغت نسبتهم مجتمعة 22% تقريبا، وهذا ما يدل على أن أفراد العينة يتمتعون بمعرفة كافية للمفاهيم الواردة في الاستبيان للإجابة عليه، ويتضح من خلال النتائج أن هناك تنوع في الشهادات الأكاديمية للأشخاص المبحوثين.

4.1. توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية:

الجدول رقم (10-04): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	النسبة	التكرار
أقل من 5 سنوات	13.4	46

102	29.7	من 5 إلى 10 سنوات
82	23.8	من 10 إلى 15 سنة
114	33.1	أكثر من 15 سنة

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات Spss v25

من خلال الجدول رقم (04-10) يظهر أن غالبية مفردات العينة ذوي خبرة عالية في المجال حيث أن نسبة 33.1% لديهم أكثر من 15 سنة في مجال التدقيق والخبرة المحاسبية وتليهم الفئة التي يتراوح عدد سنوات الخبرة من 5 إلى 10 سنوات بنسبة بلغت 29% أما الفئة الثالثة من حيث التكرار هي بين 10 إلى 15 سنة بنسبة مئوية تقدر ب 23.8% من إجمالي مفردات العينة، وأخيرا المبحوثين الذين تقدر خبراتهم في المجال بفترة تقل عن خمس سنوات بلغت نسبتهم 13.4%، وهذا يعتبر مؤشر ايجابي وجيد يشير إلى أن أغلب أفراد العينة من ذوي الخبرات العالية ومؤهلين بشكل كافي لفهم موضوع الاستبيان والإجابة عليه بآراء تعزز من موثوقية الاعتماد عليها أثناء التحليل.

2- البيانات الخاصة بمكتب/ شركة التدقيق:

بعد تقديم خصائص عينة الدراسة من زاوية مسؤولي مكاتب التدقيق سيتم في هذه المرحلة عرض أهم خصائص مكاتب التدقيق من حيث شكلها القانوني وعدد العاملين بها وغيرها من المتغيرات...، والنتائج موضحة من خلال الجداول التالية:

1.2. من حيث الشكل القانوني للشركة:

الجدول رقم (04-11): توزيع أفراد العينة حسب الشكل القانوني

التكرار	النسبة	الشكل القانوني
336	97.7	مكتب فردي
8	2.3	شركة مدنية

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات Spss v25

من خلال الجدول رقم (04-11) يظهر أن غالبية المبحوثين ذوي مكتب فردي بنسبة 97.7%، والنسبة الباقية شركة مدنية بنسبة 2.3%، ذلك أن أغلبية أفراد العينة يميلون لإنشاء مكاتب فردية أكثر من الشركات المدنية.

2.2. من حيث أقدمية مكتب التدقيق:

الجدول رقم (04-12): توزيع أفراد العينة حسب أقدمية مكتب التدقيق

التكرار	النسبة	أقدمية مكتب التدقيق
63	18.3	أقل من 5 سنوات

134	39,0	من 5 إلى 10 سنوات
64	18.6	من 10 إلى 15 سنة
83	24.1	أكثر من 15 سنة

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات Spss v25

يظهر من الجدول رقم (04-12) توزيع أفراد العينة حسب أقدمية مكتب التدقيق حيث نجد الفئة (من 5 سنوات إلى 10 سنة) سجلت أعلى نسبة تقدر ب 39% يلي ذلك الفئة (أكثر من 15 سنة) بنسبة 24.1% من أفراد عينة الدراسة، يلي ذلك فئة (من 10 إلى 15 سنوات) بنسبة قدرها 18.6% يليها فئة (أقل من 5 سنوات) بنسبة تقدر ب 18.3%.

3.2. من حيث عدد العاملين بالمكتب:

الجدول رقم (04-13): توزيع أفراد العينة حسب عدد العاملين بالمكتب

عدد العاملين بالمكتب	النسبة	التكرار
أقل من 5	65.1	224
من 5 إلى 10	27.0	93
أكثر من 10	7.8	27

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات Spss v25

يظهر من الجدول رقم (04-13) والشكل (04-07) توزيع الأفراد العينة حسب عدد العاملين بالمكتب حيث نجد الفئة (أقل من 5) سجلت أعلى نسبة والتي تقدر ب 65.1% يلي ذلك الفئة (من 5 إلى 10) بنسبة 27.0% من أفراد عينة الدراسة، يلي ذلك فئة (أكثر من 10 سنوات) بنسبة 7.8%. إذ يتضح من خلال النتائج السابقة بأن أغلب مكاتب تدقيق محل العينة تعتمد على عدد أقل من الموظفين.

4.2. من حيث الخدمات المقدمة من المكتب أو الشركة:

الجدول رقم (04-14) توزيع أفراد العينة حسب الخدمات المقدمة من المكتب أو الشركة

الخدمات المقدمة من المكتب أو الشركة	النسبة	التكرار
التدقيق القانوني	83.5%	284
تدقيق تعاقدي	43.5%	148
خدمات استشارية إدارية	32.1%	109
خدمات مالية وجبائية	46.5%	158
مسك المحاسبة	97.4%	331

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات Spss v25

وجد من خلال الجدول رقم (04-13) والشكل (04-08) أن فئة مسك المحاسبة سجلت أعلى نسبة (97.4%) تليها فئة التدقيق القانوني بنسبة (83.5%) تليها فئة خدمات مالية وجبائية بنسبة (46.5%) تليها فئة تدقيق تعاقدية بنسبة (43.5%) وأخيرا تليها خدمات استشارية إدارية بنسبة (32.1%). ويظهر لنا أن مكاتب التدقيق في الجزائر تقدم خدمات مسك المحاسبة بالإضافة إلى مراقبة حسابات المؤسسات (محافظة الحسابات) ذلك أن المهنيين قد يحملون صفة محافظ حسابات ومحاسب معتمد وخبير محاسبي لذلك يقومون بمهام التدقيق القانوني في مؤسسة وقد يمسون محاسبة مؤسسة أخرى. كما نجد نسبة (83.5%) من مكاتب التدقيق تقوم بمهام التدقيق والمصادقة على الحسابات السنوية في إطار التدقيق القانوني (légal audit) أكثر من تقديم الخدمات الاستشارية.

5.2. من حيث الشراكة مع مكتب تدقيق أجنبي:

الجدول رقم (04-15) توزيع أفراد العينة حسب هل لديهم شراكة مع مكتب تدقيق أجنبي

التكرار	النسبة	الشراكة مع مكتب تدقيق أجنبي
329	95.6	لا
6	1.7	نعم
9	2.6	قيم مفقودة

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات Spss v25

يظهر من الجدول رقم (04-15) أن (1.7%) من مجموع أفراد العينة فقط تدخل في إطار شراكة مع مكتب تدقيق أجنبي، ما يدل على أن أغلب مكاتب التدقيق في الجزائر لا تدخل ضمن شراكة مع مكاتب تدقيق أجنبية.

المبحث الثاني: التحليل الوصفي لمحاو الاستبيان

لقد تم الاعتماد في عملية التحليل الوصفي في إجابات المبحوثين على مجموعة من أدوات النزعة المركزية والتمثلة في كل من الوسط الحسابي الانحراف المعياري والوزن النسبي بالإضافة إلى التكرارات والنسب الخاصة بها، وهذا بهدف التحليل الدقيق لإجابات المبحوثين تجاه كل فقرة من فقرات الاستبانة والتأكد من وجود تشتت في استجابات المبحوثين تجاه هذه الفقرات.

المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج المحور الأول

يهدف هذا المحور إلى معرفة مدى إدراك مسؤولي مكاتب التدقيق في الجزائر لأنظمة ومعايير رقابة الجودة الصادرة عن الهيئات المهنية الدولية

1- مدى إطلاع مسؤول مكتب التدقيق في الجزائر على المعيار الدولي لرقابة الجودة ISQC1

المتضمن متطلبات نظام رقابة الجودة

في ما يلي عرض لتجاوب مفردات العينة من حيث أن مسؤول مكتب التدقيق في الجزائر مطلع على المعيار الدولي لرقابة الجودة ISQC1 المتضمن متطلبات نظام رقابة الجودة:

الجدول رقم (04-16) توزيع أفراد العينة يبين اطلاع مسؤول مكتب التدقيق في الجزائر على المعيار الدولي لرقابة الجودة ISQC1 المتضمن متطلبات نظام رقابة الجودة

النسبة	التكرار	مسؤول مكتب التدقيق في الجزائر مطلع على المعيار الدولي لرقابة الجودة ISQC1 المتضمن متطلبات نظام رقابة الجودة
25,6	88	لا
74,4	256	نعم

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات Spss v25

يظهر من الجدول رقم (04-16) أن (74,4%) كانت إجاباتهم بنعم أي أن مسؤولي مكاتب التدقيق لديهم اطلاع لمحتوى المعيار الدولي لرقابة الجودة ISQC1 المتضمن متطلبات نظام رقابة الجودة سواء من خلال حضور الملتقيات والندوات والأيام التكوينية أو عبر تصفح إصدارات المعايير الدولية وهذا ما تؤكدته نتائج الفقرة الثالثة، والنسبة الباقية (25,6%) أجابوا ب لا وذلك لعدم اطلاعهم على المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 سواء لعدم معرفتهم به أو أنهم غير ملزمين بتطبيقه وهذا ما أكدته نتائج السؤال الثاني، ويبدو جليا اهتمام (74,4%) من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بالمعايير الدولية الصادرة وبالأخص المعايير الخاصة برقابة الجودة كالمعيار الدولي لرقابة الجودة 1 بالرغم من عدم تبني المشرع الجزائري لهذه المعايير، إذ يبقى هناك توجه من أجل مواكبة التغييرات والتطورات الحاصلة في ميدان المحاسبة والتدقيق، كما لا نستثني بعض الجهود من قبل

المنظمات المهنية القائمة على مهنة التدقيق في الجزائر والتي تسعى إلى التعزيز من جودة الأداء المهني والتحسين من عمليات مكاتب التدقيق، خاصة بعد إصدارها لدليل الرقابة الذاتية في مكاتب التدقيق ودراسة مشروع تبني المعيارين NSQC1 و NAA220.

2- إذا كانت الإجابة ب "لا" هل عدم إطلاع مسؤول مكتب التدقيق في الجزائر على المعيار الدولي لرقابة الجودة ISQC1 بسبب: (يمكنكم اختيار أكثر من إجابة)

الجدول رقم (04-17) توزيع أفراد العينة حسب أسباب عدم إطلاع مسؤول مكتب التدقيق في الجزائر على ISQC1

النسبة	التكرار	إذا كانت الإجابة ب: لا، هل عدم إطلاع مسؤول مكتب التدقيق في الجزائر على ISQC1 بسبب:
94,2%	81	عدم معرفته الكافية ب ISQC1
60,5%	52	غير ملزم بتطبيق ISQC1

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات Spss v25

من خلال الجدول رقم (04-17) والشكل رقم (04-11) يظهر أن 94.2% من الذين أجابوا ب "لا" أكدوا أن عدم اطلاعهم على المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 راجع إلى عدم معرفتهم الكافية ب ISQC1، تليها فئة غير ملزم بتطبيق ISQC1 بنسبة 60.5% وهذا راجع إلى أن وزارة المالية والمنظمات المهنية القائمة على مهنة التدقيق في الجزائر لم تصدر بعد معيار لرقابة الجودة، وبالتالي هاته الفئة ترى أنها غير مجبرة بتطبيق المعيار. ويتضح لنا أن التزام المكتب بتطبيق متطلبات المعيار ترجع لطريقة عمل محافظ الحسابات والخبراء المحاسبين.

3- يساهم وضع نظام لرقابة الجودة في تحسين كفاءة وفعالية أداء عمليات مكاتب التدقيق الجزائرية

الجدول رقم (04-18): توزيع أفراد العينة حسب مدى مساهمة وضع نظام لرقابة الجودة في تحسين كفاءة وفعالية أداء عمليات مكاتب التدقيق

الجزائرية

النسبة	التكرار	يساهم وضع نظام لرقابة الجودة في تحسين كفاءة وفعالية أداء عمليات مكاتب التدقيق الجزائرية
25.6	88	لا
74.4	256	نعم

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات Spss v25

يظهر من الجدول رقم (04-18) أن 74.4% كانت إجاباتهم نعم ذلك أن أغلب محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين لديهم إدراك ووعي بضرورة توفر مكاتبهم على نظام لرقابة الجودة لتحسين كفاءة وفعالية أداء عمليات مكاتب التدقيق الجزائرية لتنظيم عمل هذه المكاتب، وقد تطابقت نتائج هذا السؤال مع نتائج السؤال الأول ذلك أن كل المجيبين بنعم يدركون أهمية نظام رقابة الجودة ويقرون بأهميته في تحسين أداء عمليات مكاتب التدقيق.

4- يمكن تطبيق متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية من:

الجدول رقم (04-19) توزيع أفراد العينة حسب الهدف من تطبيق متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية

النسبة	التكرار	يمكن تطبيق متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية من
85,8%	285	ضمان تنفيذ مهام التدقيق بكفاءة وفعالية
46,1%	153	ضمان إصدار تقارير تدقيق ذات جودة ومصداقية عالية
27,4%	91	تقليل تعرض مكاتب التدقيق لمخاطر المساءلة القانونية
65,7%	218	إعطاء ميزة تنافسية لمكاتب التدقيق

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات Spss v25

يظهر من الجدول رقم (04-19) توزيع الأفراد العينة حيث نجد الفئة (ضمان تنفيذ مهام التدقيق بكفاءة وفعالية) سجلت أعلى نسبة قدرها 85.8% أي أن أغلب مفردات العينة يرون بأن تطبيق متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية يضمن تنفيذ مهام التدقيق بكفاءة وفعالية وهو ما تسعى إليه مكاتب التدقيق للرفع من جودة التدقيق الخارجي، يلي ذلك الفئة (إعطاء ميزة تنافسية لمكاتب التدقيق) بنسبة 65.7% من أفراد عينة الدراسة ويأتي من خلال محاولة كل مكتب فرض وجوده في سوق التدقيق وكسب عملاء جدد والمحافظة على العملاء الحاليين، يليها فئة (ضمان إصدار تقارير تدقيق ذات جودة ومصداقية عالية) بنسبة 46.1% والذي يتطابق مع الهدف من وضع نظام لرقابة الجودة المتمثل في أن التقارير الصادرة عن المكتب أو الشركاء المسؤولين عن المهام مناسبة في ظل الظروف القائمة، وأخيرا فئة (تقليل تعرض مكاتب التدقيق لمخاطر المساءلة القانونية) بنسبة (27.4%) ويبدو للباحثة أن العقوبات موجودة نظريا لكن غير مفعلة في الواقع المهني وهذا ما يفسر ضعف النسبة.

5- من حيث هل كفاءة المدقق الخارجي في الجزائر تستجيب لمتطلبات نظام رقابة الجودة:

الجدول رقم (04-20) توزيع أفراد العينة حسب مدى استجابة كفاءة المدقق الخارجي لمتطلبات نظام رقابة الجودة

النسبة	التكرار	هل كفاءة المدقق الخارجي في الجزائر تستجيب لمتطلبات نظام رقابة الجودة؟
36,9	127	لا
62,5	215	نعم
0,6	2	مفقودة

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات Spss v25

يظهر من الجدول رقم (04-20) أن غالبية أفراد العينة كانت إجابتهم نعم بنسبة 62.5% من مجموع أفراد العينة أي أن كفاءة المدقق الخارجي في الجزائر تستجيب لمتطلبات نظام رقابة الجودة بحكم الخبرة المهنية لمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين وبحكم أن أغلبهم يقومون بممارسات تتوافق وسياسات وإجراءات رقابة

الجودة إلى حد ما، ونسبة 36.9% كانت إجابتهم لا، ذلك أن المنظمات المهنية لم تقدم تكوين كاف للمهنيين، ويبدو أن جزء معتبر من محافظي الحسابات لم يكونوا مهتمين بتطوير مستواهم بالطريقة اللازمة.

6- من حيث حسب رأيكم، مستوى اهتمام مكاتب التدقيق الجزائرية بتطبيق متطلبات نظام رقابة الجودة:

الجدول رقم (04-21) توزيع أفراد العينة يبين مستوى اهتمام مكاتب التدقيق الجزائرية بتطبيق متطلبات نظام رقابة الجودة

النسبة	التكرار	حسب رأيكم، مستوى اهتمام مكاتب التدقيق الجزائرية بتطبيق متطلبات نظام رقابة الجودة
41,6	143	ضعيف
52,3	180	متوسط
6,1	21	قوي

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات Spss v25

يظهر من الجدول رقم (04-21) أن أعلى نسبة كانت 52.3% بالنسبة لفئة (متوسط) يليها فئة (ضعيف) بنسبة 41.6% يليها فئة (قوي) بنسبة 6.1%، حيث أن محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين يقل اهتمامهم بتطبيق متطلبات نظام رقابة الجودة سواء لفهمهم الغير كاف لهذه المتطلبات أو لصعوبة تطبيقها ونقص التدريب وبرامج التكوين والموارد المالية والفنية وحتى البشرية المؤهلة لتطبيقه بالرغم من إدراكهم لأهمية نظام رقابة الجودة وفقا للنتائج السابقة.

7- من حيث أسباب ضعف تطبيق (ISQC1) في الجزائر:

الجدول رقم (04-22) توزيع أفراد العينة حسب متغير أسباب ضعف تطبيق (ISQC1) في الجزائر

النسبة	التكرار	أسباب ضعف تطبيق (ISQC1) في الجزائر
28,9%	158	ضعف في مستوى فهم ISQC1
27,6%	151	صعوبة تطبيق متطلبات ISQC1
43,5%	238	بيئة التدقيق الجزائرية غير ملائمة لتطبيق ISQC1

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات Spss v25

من خلال الجدول رقم (04-22) نجد فئة (بيئة التدقيق الجزائرية غير ملائمة لتطبيق ISQC1) بنسبة (43.5%) لأن تبني معيار دولي دون الأخذ بعين الاعتبار خصوصية البيئة الجزائرية سواء من حيث حجم مكاتب التدقيق أو الأداء المهني للمدققين، البيئة الاقتصادية الراهنة، سيجعل من الصعب تطبيق هذا المعيار، يليها (ضعف في مستوى فهم ISQC1) بنسبة (28.9%) تفسر الباحثة ذلك من خلال ضعف التكوين، بالإضافة الى أن الجزائر لم تتبنى بعد المعيار الدولي لرقابة الجودة 1، وبالتالي غياب عنصر الالتزام جعل محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين لا يهتمون بالبحث في عناصر تطبيق هذا المعيار، يليها (صعوبة تطبيق

متطلبات ISQC1) بنسبة (27.6%)، وهذا ما استتبته الباحثة من الاطار النظري (ارجع الجدول رقم 02-03) حيث أن هناك بعض العناصر من هذا المعيار لا تتناسب مع القوانين الحالية المنظمة لمهنة التدقيق.

8- من حيث هل تعتقدون أن هناك جهود من قبل المجلس الوطني للمحاسبة لوضع معايير جزائرية

لرقابة الجودة أو على الأقل تبني المعيار الدولي لرقابة الجودة 1:

الجدول رقم (04-23) توزيع أفراد العينة حول جهود المجلس الوطني للمحاسبة لوضع معايير جزائرية لرقابة الجودة أو على الأقل تبني (ISQC1)

النسبة	التكرار	هل تعتقدون أن هناك جهود من قبل المجلس الوطني للمحاسبة لوضع معايير جزائرية لرقابة الجودة أو على الأقل تبني ISQC1
21,8	75	لا
77,3	266	نعم
0,9	3	مفقودة

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات Spss v25

يظهر من الجدول رقم (04-23) أن غالبية أفراد العينة كانت إجابتهم نعم بنسبة 77.3% ويعكس ذلك توجه المنظمات المهنية في الجزائر من خلال اصدار دليل رقابة الجودة ودليل الرقابة الذاتية مؤخرًا في خطوة ايجابية نحو تعزيز ثقافة الجودة على عمليات مكاتب التدقيق، كما سبق وأصدر المجلس الوطني للمحاسبة معايير التدقيق منذ 2016 ضمن 4 مقررات، بالإضافة للتوجه من أجل تبني معايير رقابة الجودة، حيث تمت دراسة مشروع تبني المعيارين NAA220, NSQC1، وللوصول الى التطبيق الحقيقي لهذا المعيار يظهر لنا جليا الدور الحقيقي للمنظمات المهنية من خلال تفعيل دور لجنة مراقبة الجودة للقيام بمهامها، وحتى تكوين وتدريب مراقبي الجودة للقيام بعمليات المراقبة والتفتيش على مكاتب التدقيق.

9- يؤدي تفعيل لجنة مراقبة الجودة إلى تحسين خدمات التدقيق وتنظيم عمل مكاتب التدقيق:

الجدول رقم (04-24) توزيع أفراد العينة حسب تفعيل دور لجنة مراقبة الجودة

النسبة	التكرار	يؤدي تفعيل لجنة مراقبة الجودة إلى تحسين خدمات التدقيق وتنظيم عمل مكاتب التدقيق
11,6	40	لا
88,4	304	نعم

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات Spss v25

يظهر من الجدول رقم (04-24) أن غالبية أفراد العينة كانت إجابتهم نعم بنسبة 88.4% ترى الباحثة أنه لتفعيل دور لجنة مراقبة الجودة يجب توفير عنصر التكوين والامكانيات البشرية التي تتميز بتكوين عال، وامكانيات مادية.

10- هل يؤدي زيادة استقلالية لجنة مراقبة الجودة الى زيادة تفعيل دور هذه اللجنة؟

الجدول رقم (04-25) توزيع أفراد العينة حسب زيادة استقلالية لجنة مراقبة الجودة يؤدي الى زيادة تفعيل دور هذه اللجنة

النسبة	التكرار	يؤدي زيادة استقلالية لجنة مراقبة الجودة الى زيادة تفعيل دور هذه اللجنة
--------	---------	--

14,8	51	لا
85,2	293	نعم

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات Spss v25

يظهر من الجدول رقم (04-25) أن غالبية أفراد العينة كانت إجاباتهم نعم بنسبة 85.2% وهذا يعكس رأيهم الذي يقر بأن زيادة استقلالية لجنة مراقبة الجودة بالضرورة ستزيد في تفعيل دورها، وبالتالي تبحث هذه اللجنة عن نقاط الضعف في تطبيق مفهوم نظام رقابة الجودة في المكاتب التي ستؤدي بالضرورة الى زيادة الجودة على أعمال التدقيق، كما يفيد هذا النوع من الرقابة في إعطاء ميزة تنافسية للمكاتب. بالأخص لو يكون هناك تقييم ورقابة دورية على عمل المكاتب كما هو معمول به في الدول الأجنبية وتصنيف المكاتب على أساس جودة تنفيذها لمهامها وحتى معاقبة المكاتب الغير ملتزمة بتطبيق متطلبات رقابة الجودة، على سبيل المثال دوليا تم استحداث هيئات مستقلة H3C, PCAOB والتي ساهمت في دعم رقابة الجودة على عمليات مكاتب التدقيق من خلال التقييم الدوري والمستمر لمكاتب التدقيق.

11- هل يفيد تطبيق برنامج مراجعة النظير Peer Review في تخفيض عدد الدعاوى القضائية

المرفوعة ضد مكتب التدقيق؟

الجدول رقم (04-26) توزيع أفراد العينة يبين مدى موافقة أفراد العينة حول تطبيق برنامج مراجعة النظير لتخفيض عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق

النسبة	التكرار	هل يفيد تطبيق برنامج مراجعة النظير في تخفيض عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق؟
20,6	71	لا
79,4	273	نعم

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات Spss v25

من خلال الجدول رقم (04-26) يظهر أن 79,4% كانت إجاباتهم نعم حيث يفيد تطبيق برنامج مراجعة النظير في تخفيض عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق، وبالرغم من عدم تطبيق هذا البرنامج على مستوى مكاتب التدقيق الجزائرية إلا أن رد أغلبية المستجوبين جاء ايجابيا ويدل على أن هذا الأسلوب يساهم في دعم الرقابة على جودة عمليات التدقيق واستعادة الثقة في المهنة، وبالتالي يمكننا من اكتشاف أوجه الخلل ونقاط الضعف في مكاتب التدقيق والتي بالضرورة كانت تساهم في ارتفاع الدعاوى القضائية، حيث أن نظام تدقيق النظير سيساهم في التقليل من هذه الاخطاء ونقاط الضعف وبالتالي تقليل الدعاوى القضائية.

12- تم استحداث أنظمة وبرامج رقابة الجودة من قبل المنظمات المهنية الدولية، في رأيكم ما هي

أنسب آلية يستحسن تطبيقها في الجزائر؟

الجدول رقم (04-27) توزيع أفراد العينة حسب متغير ترتيب أنسب آلية يستحسن تطبيقها في الجزائر

النسبة	التكرار	الترتيب
4,1	14	1-2-3
8,1	28	1-3-2
5,5	19	2-1-3
16,6	57	2-3-1
18,3	63	3-1-2
47,4	163	3-2-1

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات Spss v25

من خلال الجدول رقم (04-27) يظهر ان أعلى نسبة سجلت هي (47.4%) بالنسبة للترتيب (نظام مراجعة النظير Peer Review، نظام الفحص لدى الهيئات المنظمة للمهنة، ونظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب) يليها نسبة (18.3%) بالنسبة للترتيب (نظام الفحص لدى الهيئات المنظمة للمهنة، نظام مراجعة النظير Peer Review، ونظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب) يليها نسبة (16.6%) بالنسبة للترتيب (نظام مراجعة النظير Peer Review، نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب، و نظام الفحص لدى الهيئات المنظمة للمهنة). يليها نسبة (8.1%) بالنسبة للترتيب (نظام الفحص لدى الهيئات المنظمة للمهنة، نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب، و نظام مراجعة النظير Peer Review) يليها نسبة 5.5% بالنسبة للترتيب (نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب، نظام مراجعة النظير Peer Review، ونظام الفحص لدى الهيئات المنظمة للمهنة) وأخيرا نسبة 4.1% بالنسبة للترتيب (نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب، نظام الفحص لدى الهيئات المنظمة للمهنة، و نظام مراجعة النظير Peer Review) إذ يتضح ميل الأغلبية إلى نظام مراجعة النظير كأسلوب رقابة خارجي وهو ما يؤيد نتائج الفقرة السابقة التي بينت موافقة أغلبية العينة على اعتماد نظام مراجعة النظير لدعم رقابة الجودة، يليه نظام الفحص لدى الهيئات المنظمة للمهنة، ثم نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب.

المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج المحور الثاني

سيتم تحليل إجابات المبحوثين تجاه المحور الثاني (مدى توفر متطلبات نظام رقابة الجودة على عمليات مكاتب التدقيق وفقا للمعيار الدولي الأول لرقابة الجودة لدى مكاتب التدقيق الجزائرية) من خلال تنسيق وترتيب إجابات المبحوثين وحساب الإحصاءات الخاصة بكل فقرة، كما تجدر الإشارة إلى أن عملية التحليل ستتم على أساس تقسيم المحور الثاني بناء على تقسيمات الأبعاد المعتمدة في الدراسة والممثلة في متطلبات نظام رقابة الجودة وفقا للمعيار الدولي لرقابة الجودة 1 (ISQC1) مع التأكيد على أن الباحثة بصدد دراسة مضمون المعيار

الدولي لرقابة الجودة 1 المتضمن نظام رقابة الجودة والذي يمثل المعيار الذي سيتم تبنيه في الجزائر (NSQC1) مستقبلا وكونه يشمل جميع خدمات مكاتب التدقيق.

1- بعد مسؤولية القيادة عن الجودة داخل المكتب

لمعرفة اتجاه علاقة أفراد العينة تجاه البعد الأول (مسؤولية القيادة (إدارة المكتب) عن الجودة داخل المكتب) تم ترتيب وتسيق إجابات أفراد العينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (04-28):مسؤولية القيادة (إدارة المكتب) عن الجودة داخل المكتب

الاتجاه العام	الترتيب	النسبة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	الفقرة	رقم الفقرة	البعد الأول
					النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة			
					أبدا	نادرا	أحيانا	غالبا	دائما			
مرتفع	3.00	77.50	3.87	0.94	7	21	73	150	93	نشر ثقافة داخلية ايجابية حول الجودة داخل المكتب وتجسد من خلال الندوات أو الاجتماعات الحوارات الرسمية أو غير الرسمية أو الوثائق الداخلية للمكتب	13	مسؤولية القيادة (إدارة المكتب) عن الجودة داخل المكتب
					2.0	6.1	21.2	43.6	27.0			
مرتفع	2.00	78.14	3.91	0.93	8	15	73	153	95	يتم إبلاغ الموظفين بأن عدم الالتزام بسياسات وإجراءات المكتب بخصوص جودة أداء المهام قد يؤدي إلى اتخاذ إجراءات تأديبية	14	
					2.3	4.4	21.2	44.5	27.6			
مرتفع	1.00	81.92	4.10	0.86	2	15	54	150	123	يتحمل المكتب مسؤولية الجودة الشاملة لكل مهمة قبل تنفيذها	15	
					0.6	4.4	15.7	43.6	35.8			
مرتفع	5.00	74.77	3.72	1.08	13	34	80	125	92	يتم تصميم نظام لتقييم الأداء والتعويضات والترقية الداخلية بما في ذلك أنظمة الحوافز للعاملين	16	
					3.8	9.9	23.3	36.3	26.7			
مرتفع	4.00	75.47	3.77	1.09	10	45	57	133	99	يتم توفير موارد كافية لتطوير وتوثيق ودعم سياسات وإجراءات رقابة الجودة	17	
					2.9	13.1	16.6	38.7	28.8			
مرتفع	الاتجاه العام	77.5	3.88	0.98	الوسط المرجح							

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات Spss v25

بالرجوع إلى الجدول رقم (04-28) يمكن استنتاج ما يلي:

كل المتوسطات الحسابية لعبارات البعد الأول من المحور الثاني الذي يخص مسؤولية القيادة (إدارة المكتب) عن الجودة داخل المكتب تقع في المجال [3,40-4,19] حسب مقياس سلم ديكرارت الخماسي وهو المجال الذي يمثل المستوى المرتفع من تأييد وموافقة أفراد العينة، وفيما يلي عرض لتحليل فقرات هذا البعد مرتبة تنازليا حسب الوسط الحسابي:

احتلت الفقرة رقم (15) المرتبة الأولى "يتحمل المكتب مسؤولية الجودة الشاملة لكل مهمة قبل تنفيذها"، بانحراف معياري (0.86) وهو منخفض نسبيا لأنه أقل من (1)، ومتوسط حسابي (4.10) بدرجة مرتفعة، أي لا يوجد تشتت في إجابات المبحوثين حول هذه الفقرة. كما أن الوزن النسبي لإجابات أفراد العينة بلغ (81.92%)، وهي نسبة مرتفعة جدا تدل على إجماع المبحوثين بالموافقة على هذه الفقرة، فحسب آراء عينة الدراسة فإن مكاتب التدقيق الجزائرية تولي أهمية كبيرة لتوفير الجودة لكل مهمة قبل القيام بتنفيذها وتحرص على إتمام المهام بكل كفاءة ومهنية وهو ما يتوافق مع متطلبات نظام رقابة الجودة وفقا للمعيار الدولي لرقابة الجودة 1.

تليها الفقرة رقم (14) "يتم إبلاغ الموظفين بأن عدم الالتزام بسياسات وإجراءات المكتب بخصوص جودة أداء المهام قد يؤدي إلى اتخاذ إجراءات تأديبية" حيث بلغ وسطها الحسابي (3.91) بدرجة مرتفعة وانحرافها المعياري (0.93)، كما بلغ الوزن النسبي لهذه الفقرة (78.14%)، نفسر هذه النتائج بأن مكاتب التدقيق تسعى إلى تحقيق جودة الأداء المهني من خلال تفعيل العقوبات في حالة مخالفة سياسات رقابة الجودة، حيث تحرص على إعلام موظفيها بضرورة إتباع سياسات وإجراءات داخل المكتب لضمان تنفيذ المهام وأن أي خرق أو عدم التزام بالمبادئ والقواعد يؤدي إلى اتخاذ إجراءات تأديبية.

تبين نتائج الجدول أن الفقرة رقم (13) "نشر ثقافة داخلية إيجابية حول الجودة داخل المكتب وذلك من خلال الندوات أو الاجتماعات" بلغ وسطها الحسابي (3.87) بدرجة مرتفعة، كما بلغ الوزن النسبي لهذه الفقرة (77.5%)، وانحرافها المعياري (0.94)، وهذا يدل على اهتمام أغلب مكاتب التدقيق بجودة الأداء المهني ومحاولة ترسيخ ثقافة الجودة لضمان أداء مهام التدقيق من خلال الوسائل المذكورة في هذه الفقرة، لأنها أكثر سهولة ولا تحمل مكتب التدقيق تكاليف مالية لنشر ثقافة الجودة، وترى الباحثة أن نتائج هذه الفقرة تتوافق ضمنا مع نتائج الفقرة الأولى من المحور الأول التي نصت على مدى ادراك المدققين لمحتوى المعيار، حيث أن ادراك العينة لمحتوى هذا المعيار والنقاط الإيجابية فيه جعلهم بالضرورة يميلون إلى نشر ثقافة هذا المعيار في المكتب عن طريق الندوات والاجتماعات تحت قيادته.

الفقرة رقم (17) "يتم توفير موارد كافية لتطوير ودعم سياسات وإجراءات رقابة الجودة" بلغ وسطها الحسابي (3.77) بدرجة مرتفعة وانحرافها المعياري (1.09)، كما بلغ الوزن النسبي لهذه الفقرة (75.47) وتتوافق هذه النتائج مع محتوى القوانين المنظمة للمهنة في الجزائر التي تلزم المدقق بتوفير العناية المهنية الواجبة أثناء القيام بعملية التدقيق.

الفقرة رقم (16) "يتم تصميم نظام لتقييم الأداء والتعويضات والترقية الداخلية بما في ذلك أنظمة الحوافز للعاملين" بلغ وسطها الحسابي (3.72) بدرجة مرتفعة وانحرافها المعياري (1.08)، كما بلغ الوزن النسبي لهذه الفقرة (74.77%)، نفس ذلك بأن 74% من أفراد عينة الدراسة أكدوا على اهتمامهم بتحفيز العاملين داخل المكتب كإجراء يساهم في الرفع من جودة أدائهم ولضمان تنفيذ مهام التدقيق الموكلة إليهم. بشكل عام فقد بلغ الوسط الحسابي في البعد الأول (مسؤولية القيادة (إدارة) المكتب) عن الجودة داخل المكتب) قيمة (3.88) بدرجة مرتفعة، كما بلغ الانحراف المعياري الكلي لهذا المحور (0.98)، وهو أقل من الواحد وبالتالي عدم وجود تشتت ملحوظ في إجابات المبحوثين تجاه فقرات هذا المحور، ونسبة موافقة المبحوثين على فقرات هذا البعد بلغت 77.5%، وهو ما يعكس التقارب في وجهات نظر أفراد عينة الدراسة حول مدى توفير مكاتب التدقيق الجزائرية لمسؤوليات القيادة عن الجودة داخل المكتب. بشكل عام يتبين أن توفير مكاتب التدقيق الجزائرية لمتطلب مسؤولية القيادة عن الجودة داخل المكتب من وجهة نظر عينة الدراسة كان مرتفعا.

ثانيا: المتطلبات الأخلاقية الملائمة

لمعرفة اتجاه علاقة أفراد العينة تجاه البعد الثاني (المتطلبات الأخلاقية الملائمة) تم ترتيب وتنسيق إجابات أفراد العينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (04-29): المتطلبات الأخلاقية الملائمة

الاتجاه العام	الترتيب	النسبة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	الفقرة	رقم الفقرة	البعد الثاني
					النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة			
					أبدا	نادرا	أحيانا	غالبا	دائما			
مرتفع جدا	1	90.29	4.51	0.62	0	0	23	121	200	يتحلى العاملون في المكتب بالمبادئ الأخلاقية (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية، السر المهني)	18	المتطلبات الأخلاقية الملائمة
					0	0	6.7	35.2	58.1			
متوسط	5	56.22	2.81	1.28	71	71	94	68	40	يوقع أفراد المكتب على تأكيد كتابي سنويا على الأقل بأنهم التزموا بأحكام مدونة السلوك المهني والأخلاقي للمكتب	19	
					20.6	20.6	27.3	19.8	11.6			
مرتفع	4	77.2	3.86	0.99	11	17	80	137	99	يتخذ المكتب الإجراءات المناسبة لتحديد وتقييم التهديدات المحتملة للاستقلالية والموضوعية	20	
					3.2	4.9	23.3	39.8	28.8			
مرتفع	2	79.7	3.98	0.95	9	9	77	132	117	ينسحب المكتب من مهام التأكيد الحقيقية في حالة وجود التهديدات المحتملة على الاستقلالية	21	
					2.6	2.6	22.4	38.4	34			
مرتفع	3	77.9	3.89	1.04	12	23	66	131	112	يوثق المكتب حالات عدم احترام القواعد الأخلاقية وإجراءات معالجتها	22	
					3.5	6.7	19.2	38.1	32.6			
مرتفع	الاتجاه العام	76.26	3.81	0.98	الوسط المرجح							

المصدر : من إعداد الباحثة بناء على مخرجات Spss v25

بالرجوع إلى الجدول رقم (04-29) يمكن استنتاج ما يلي:

كل المتوسطات الحسابية لعبارات البعد الثاني من المحور الثاني الذي يخص مسؤولية القيادة (إدارة المكتب) عن الجودة داخل المكتب تقع في كل من المجالات [2.60-3.39]، [3.40-4.19] والمجال [4.20-5] حسب مقياس سلم ديكرت الخماسي وهي المجالات التي تمثل المستوى المتوسط والمرتفع والمرتفع جدا من تأييد وموافقة أفراد العينة، وفيما يلي عرض لتحليل فقرات هذا البعد مرتبة تنازليا حسب الوسط الحسابي:

احتلت الفقرة رقم (18) المرتبة الأولى "يتحلى العاملون في المكتب بالمبادئ الأخلاقية (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية، السر المهني)" بانحراف معياري (0.62) وهو منخفض نسبيا لأنه أقل من (1)، ومتوسط حسابي (4.51) بدرجة مرتفعة جدا، أي لا يوجد تشتت في إجابات المبحوثين حول هذه الفقرة. كما أن الوزن النسبي لإجابات أفراد العينة بلغ (90.29%)، وهي نسبة مرتفعة جدا تدل على إجماع المبحوثين بالموافقة على هذه الفقرة، فحسب آراء عينة الدراسة يتسم العاملون بمكاتب التدقيق بأخلاقيات المهنة كالنزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية، السر المهني، فأخلاقيات المهنة مفروضة على المهنيين وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 96-136 مؤرخ في 15 أبريل 1996، الذي يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وبما ان المهنيين حسب المواد 60،61،62،63 من القانون 01/10 يتعرضون للمسؤولية المباشرة على عمل مكاتبهم (مسؤول على أعمال المساعدين)، وفي نفس السياق نص المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 على أن محافظ الحسابات مسؤول على عمل مساعديه، هذا يقودنا الى نتيجة بالضرورة أن صاحب المكتب يفرض اخلاقيات المهنة على المساعدين لأنه سيحاسب بالضرورة على أعماله. وقد تبين لنا من نتائج السؤال رقم 7 حول عدد العاملين بالمكتب أن أغلب أفراد العينة يمتلكون مساعدين، وبالتالي فان محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين يتعرضون للمسؤولية وفقا للقانون 01/10، وقانون اخلاقيات المهنة، بالضرورة سيفرضون مبادئ أخلاقيات المهنة على المساعدين لان أخطاء المساعدين يحاسب عليها صاحب المكتب.

الفقرة رقم (21) "ينسحب المكتب من مهام التأكيد في حالة وجود التهديدات المحتملة على الاستقلالية" بلغ وسطها الحسابي (3.98) بدرجة مرتفعة وانحرافها المعياري (0.95)، كما بلغ الوزن النسبي لهذه الفقرة (79.70%)، تفسر الباحثة ذلك بالتزام المدققين في الجزائر بالمواد المنظمة لمهنة التدقيق من بينها أحكام المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري، والمواد 64،65 من القانون 01/10

الخاصة بحالات التنافي والموانع، والتي تعبر عن الاستقلالية الظاهرية لمحافظي الحسابات، بالإضافة للمعيار الدولي لرقابة الجودة 1 في الفقرة 22.

كما يفسر ذلك بإتباع أغلب مكاتب التدقيق لممارسات مهنية يتم فيها احترام مبدأ الاستقلالية فإذا ما كانت هناك تهديدات محتملة تمس استقلاليته، يمكن له رفض المهمة ويظهر ذلك ضمن الفقرة 16 من SPM أنه: "إذا تم الاتصال بمحافظ الحسابات للحصول على تفويض أو علم بتعيينه، ويكون قد وقع في نطاق عدم التوافق أو هناك مانع قانوني أو تنظيمي، يجب عليه إبلاغ المؤسسة بعدم قدرته القانونية على قبول التفويض (الرفض مبرر) بخطاب مسجل مع إشعار بالاستلام خلال 15 يوما من تاريخ علمه بذلك". وتتوافق هذه النتيجة مع نتائج الفقرة رقم (20) "يتخذ المكتب الإجراءات المناسبة لتحديد وتقييم التهديدات المحتملة للاستقلالية والموضوعية" حيث بلغ وسطها الحسابي (3.86) بدرجة مرتفعة وانحرافها المعياري (0.99)، كما بلغ الوزن النسبي لهذه الفقرة (77.20%).

تليها الفقرة رقم (22) "يوثق المكتب حالات عدم احترام القواعد الأخلاقية وإجراءات معالجتها" بلغ وسطها الحسابي (3.89) بدرجة مرتفعة وانحرافها المعياري (1.04)، كما بلغ الوزن النسبي لهذه الفقرة (77.90%). يفسر ذلك بأن المكاتب تتبع نظام التوثيق، المذكور في الملف الدائم والسنوي، بالتالي المدقق يتبع هذا الاجراء خوفا من تعرضه لمخاطر التدقيق، بالإضافة الى وقوعه في أحد اصناف المسؤولية التي حددها القانون 01/10، بالإضافة الى أن المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 نص على ضرورة توثيق حالات عدم احترام المبادئ الأخلاقية.

الفقرة رقم (19) "يوقع أفراد المكتب على تأكيد كتابي سنويا على الأقل بأنهم التزموا بأحكام مدونة السلوك المهني والأخلاقي للمكتب" بلغ وسطها الحسابي (2.81) بدرجة متوسطة وانحرافها المعياري (1.28)، كما بلغ الوزن النسبي لهذه الفقرة (56.22%)، وترى الباحثة ان هناك تناسق بين هذه النتيجة والقوانين المنظمة للمهنة، حيث أن القوانين الجزائرية لم تلزم أصحاب المكاتب وحتى الموظفين على التوقيع على تأكيد سنوي، وهذا ما يتناقض مع المعيار الدولي لرقابة الجودة 1.

بشكل عام فقد بلغ الوسط الحسابي في البعد الثاني (المتطلبات الأخلاقية الملائمة) قيمة (3.81) بدرجة مرتفعة كما بلغ الانحراف المعياري الكلي لهذا المحور (0.98)، وهي أقل من الواحد وبالتالي عدم وجود تشتت ملحوظ في إجابات المبحوثين تجاه فقرات هذا المحور، ونسبة موافقة المبحوثين على فقرات هذا المحور نسبة مرتفعة قدرت 76.26%، وهو ما يعكس التقارب في وجهات نظر أفراد عينة الدراسة

حول مدى توفير مكاتب التدقيق الجزائرية للمتطلبات الأخلاقية الملائمة. لذلك يتبين أن توفير مكاتب التدقيق الجزائرية للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة في نظر عينة الدراسة كان مرتفعا.

ثالثا: البعد الثالث قبول ومتابعة وتوقيف العلاقات مع العملاء والمهام

لمعرفة اتجاه علاقة أفراد العينة تجاه البعد الثالث (قبول ومتابعة وتوقيف العلاقات مع العملاء والمهام) تم ترتيب وتنسيق إجابات أفراد العينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (04-30): قبول ومتابعة وتوقيف العلاقات مع العملاء والمهام

الاتجاه العام	الترتيب	النسبة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	الفقرة	رقم الفقرة	البعد الثالث				
					النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة							
					أبدا	نادرا	أحيانا	غالبا	دائما							
مرتفع	10	75.99	3.80	1.07	17	24	63	147	93	يقوم المكتب بمراجعة تقييم العملاء الحاليين لتحديد استمرارية العلاقة معهم عند: حدوث تغير رئيسي عند العميل في الإدارة أو الملاك	23	قبول ومتابعة وتوقيف العلاقات مع العملاء والمهام				
					4.9	7	18.3	42.7	27		23.1					
مرتفع	12	70.12	3.51	1.07	22	37	79	157	49	حدوث تغير رئيسي في طبيعة نشاط العميل	23.2		قبول ومتابعة وتوقيف العلاقات مع العملاء والمهام			
					6.4	10.8	23	45.6	14.2							
مرتفع	11	72.33	3.62	1.05	14	44	65	158	63	حدوث تغير رئيسي في الوضع المالي للعميل	23.3			قبول ومتابعة وتوقيف العلاقات مع العملاء والمهام		
					4.1	12.8	18.9	45.9	18.3							
مرتفع	8	77.67	3.88	0.99	8	26	64	146	100	حدوث تطور مهم في قضايا العميل لدى المحاكم	23.4				قبول ومتابعة وتوقيف العلاقات مع العملاء والمهام	
					2.3	7.6	18.6	42.4	29.1							
مرتفع	7	78.14	3.91	0.94	11	12	67	162	92	انتهاء الفترة الزمنية المحددة في التكاليف	23.5					قبول ومتابعة وتوقيف العلاقات مع العملاء والمهام
					3.2	3.5	19.5	47.1	26.7							
مرتفع	5	79.19	3.95	0.90	12	14	31	206	81	يقوم المكتب بتقييم العميل المحتمل قبل قبول المهمة من خلال: ملخص المعاينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبقاها محافظ الحسابات السابق	24	قبول ومتابعة وتوقيف العلاقات مع العملاء والمهام				
					3.5	4.1	9	59.9	23.5		24.1					

الفصل الرابع تقييم واقع تطبيق نظام رقابة الجودة على عمليات مكاتب التدقيق الجزائرية وفق المعيار الدولي لرقابة الجودة 1

مرتفع جدا	1	85.52	4.28	0.82	2	10	39	133	160	مراجعة المعلومات المالية كالتقارير السنوية والقوائم المالية	24.2
					0.6	2.9	11.3	38.7	46.5		
مرتفع جدا	2	84.53	4.23	0.79	1	11	39	151	142	القيام بزيارات الى المؤسسة	24.3
					0.3	3.2	11.3	43.9	41.3		
مرتفع	3	83.37	4.17	0.91	5	6	69	110	154	التأكد من أن قبول العميل لا يتعارض مع قواعد السلوك المهني	24.4
					1.5	1.7	20.1	32	44.8		
مرتفع	9	76.22	3.81	1.02	15	22	60	163	84	يوجد في المكتب شخص مسؤول عن تقييم المعلومات المجمعة عن العميل المحتمل أو الحالي لاتخاذ القرارات المناسبة بشأنه	25
					4.4	6.4	17.4	47.4	24.4		
مرتفع	6	79.01	3.95	0.81	2	21	46	198	77	تم مناقشة أسباب الانسحاب من المهمة مع إدارة العميل والمكلفين بالحوكمة عندما يقرر المكتب الانسحاب	26
					0.6	6.1	13.4	57.6	22.4		
مرتفع	4	80.99	4.05	0.91	8	12	51	157	116	يتم توثيق كيفية حل المشكلات المتعلقة بقبول واستمرار علاقات العملاء	27
					2.3	3.5	14.8	45.6	33.7		
مرتفع	الاتجاه العام	78.59	3.93	0.94	الوسط المرجح						

المصدر : من إعداد الباحثة بناء على مخرجات Spss v25

بالرجوع إلى الجدول رقم (04-30) يمكن استنتاج ما يلي:

كل المتوسطات الحسابية لعبارات البعد الثالث من المحور الثاني الذي يخص قبول ومتابعة وتوقيف العلاقات مع العملاء والمهام تقع في كل من المجالين [4.19-3,40] و [5-4.20] حسب مقياس سلم ديكرت الخماسي وهي المجالات التي تمثل المستوى المرتفع والمرتفع جدا من تأييد وموافقة أفراد العينة، وفيما يلي عرض لتحليل فقرات هذا البعد مرتبة تنازليا حسب الوسط الحسابي:

احتلت الفقرة رقم (24.2) المرتبة الأولى حيث أن المكتب يقوم بتقييم العميل المحتمل قبل قبول المهمة من خلال "مراجعة المعلومات المالية كالتقارير السنوية والقوائم المالية" حيث بلغ وسطها الحسابي (4.28) بدرجة مرتفعة جدا وانحرافها المعياري (0.82)، كما بلغ الوزن النسبي لهذه الفقرة (%85.52).

تليها الفقرة رقم (24.3) "القيام بزيارات إلى المؤسسة" حيث بلغ وسطها الحسابي (4.23) بدرجة مرتفعة وانحرافها المعياري (0.79)، كما بلغ الوزن النسبي لهذه الفقرة (%84.53).

لتأتي بعدها الفقرة رقم (24.4) من حيث أنه يجب على المكتب "التأكد من أن قبول العميل لا يتعارض مع قواعد السلوك المهني" حيث بلغ وسطها الحسابي 4.17 بدرجة مرتفعة وانحرافها المعياري (0.91) كما بلغ الوزن النسبي لهذه الفقرة (%83.37).

يقوم المكتب بتقييم العميل المحتمل قبل قبول المهمة من خلال: "ملخص المعايينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أباها محافظ الحسابات السابق" بلغ وسطها الحسابي (3.95) بدرجة مرتفعة جدا وانحرافها المعياري (0.90)، كما بلغ الوزن النسبي لهذه الفقرة (%79.19).

من خلال نتائج التحليل الوصفي يظهر لنا بأن النتائج تتوافق مع المادة 59 من القانون 01/10 التي نصت على أن محافظ الحسابات يتبع العناية المهنية الواجبة، بالإضافة الى المواد 4،5 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات، التي تنص على أن دفتر الشروط يجب أن ينص على ملخص المعايينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أباها محافظ الحسابات السابق، تقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة، مع ضرورة الاطلاع في عين المكان دون نقل الوثائق أو نسخها خلال أجل يحدده دفتر الشروط. بالتالي القانون الجزائري ألزم محافظ الحسابات بتكوين نظرة عن العميل قبل التعامل معه، وأن يأخذ بعين الاعتبار تقييم العملاء قبل قبول المهمة بموجب القوانين والممارسات المهنية المعمول.

تأتي بعدها الفقرة رقم (27) يتم توثيق كيفية حل المشكلات المتعلقة بقبول واستمرار علاقات العملاء"، بانحراف معياري (0.91) وهو منخفض نسبيا لأنه أقل من (1)، ومتوسط حسابي (4.04) بدرجة مرتفعة، أي لا يوجد تشتت في إجابات المبحوثين حول هذه الفقرة، كما أن الوزن النسبي لإجابات أفراد العينة بلغ (80.98%)، وهي نسبة مرتفعة جدا تدل على إجماع المبحوثين بالموافقة على هذه الفقرة. وتفسر الباحثة إجابات العينة بالمواد المتعلقة بالمسؤولية ضمن القانون 01/10، ولم تنص القوانين الجزائرية صراحة على ضرورة التوثيق في حل المشكلات مع الزبون، ولكنها نصت على التوثيق بطريقة غير مباشرة ضمن الملف الدائم والسنوي، وترى الباحثة أنه من الممكن أن القانون الجزائري لم يتعرض لهذه النقطة لأنها خاصة بالتنظيم الداخلي للمكتب، حيث تركت الحرية والمجال لاجتهاد محافظ الحسابات في الامور التنظيمية للمكتب.

الفقرة رقم (26) "تم مناقشة أسباب الانسحاب من المهمة مع الملاك عندما يقرر المكتب الانسحاب" بلغ وسطها الحسابي (3.95) بدرجة مرتفعة وانحرافها المعياري (0.80)، كما بلغ الوزن النسبي لهذه الفقرة (76.22%). ما يتوافق مع المادة 38 من القانون 01/10 حيث يمكنه الاستقالة مع تقديم تقرير عن الإثباتات الحاصلة، فيما أن محافظ حسابات كان مصدر ثقة بالتالي من الشفافية أنه يقدم الأسباب التي أدت به الى الانسحاب لأنه يمكن أن تكون متعلقة بسوء التسيير في المؤسسة أو تعرضه لضغوط من قبل الادارة او قد تم منعه من الحصول على وثائق. بالإضافة الى أنه يمكن أن يكون تقييمه للعميل كان خاطئا وأن القوة المالية للعميل كانت اكثر من قدرات المكتب.

تليها الفقرة رقم (23.5) يقوم المكتب بمراجعة تقييم العملاء الحاليين لتحديد استمرارية العلاقة معهم عند "انتهاء الفترة الزمنية المحددة في التكاليف" بلغ وسطها الحسابي (3.90) بدرجة مرتفعة وانحرافها المعياري (0.93)، كما بلغ الوزن النسبي لهذه الفقرة (78.13%)، يبدو للباحثة أنه أثناء نهاية المدة قد تكون هناك عدة أسباب قد تؤدي الى عدم تجديد العقد أهمها: أن تكلفة التدقيق أكبر من العائد المتحصل عليه وبالتالي المكتب تعرض للخسارة (العائد/التكلفة)، أو أن امكانيات المكتب لا تمكنه من مراجعة العميل (تقييم في نهاية العقد الأول) أي قدرة المكتب مقارنة بحجم العميل وقوته المالية.

تليها الفقرة رقم (23.4) يقوم المكتب بمراجعة تقييم العملاء الحاليين لتحديد استمرارية العلاقة معهم عند "حدوث تطور مهم في قضايا العميل لدى المحاكم" بلغ وسطها الحسابي (3.88) بدرجة مرتفعة وانحرافها المعياري (0.98)، كما بلغ الوزن النسبي لهذه الفقرة (77.67%). تفسر ذلك دخول المكتب مع العميل في صراع قانوني لعدة أسباب مثلا اتهام المدقق بافشاء السر المهني للعميل، هنا محافظ

الحسابات يقيم العقد من جديد أثناء العقد أو في نهاية العقد اذا ما كان قد يستمر أو يتوقف عن اداء المهام.

تأتي بعدها الفقرة رقم (25) "يوجد في المكتب شخص مسؤول عن تقييم المعلومات المجمعة عن العميل المحتمل أو الحالي لاتخاذ القرارات المناسبة بشأنه" بلغ وسطها الحسابي (3.81) بدرجة مرتفعة وانحرافها المعياري (1.02)، كما بلغ الوزن النسبي لهذه الفقرة (76.22%)، وترى الباحثة ان هذه النتيجة تتوافق مع محتويات المادتين 23 و 24 من القانون 01/10 التي تنص على أن محافظ الحسابات يقوم بفحص المعلومات المالية وتقييم الاتفاقيات ولا يقوم بالمصادقة الى غاية تقييم مدى مصداقية المعلومات المقدمة له من قبل الادارة.

الفقرة رقم (23.1) يقوم المكتب بمراجعة تقييم العملاء الحاليين لتحديد استمرارية العلاقة معهم عند "حدوث تغير رئيسي عند العميل في الإدارة أو الملاك" بلغ وسطها الحسابي (3.79) بدرجة مرتفعة وانحرافها المعياري (1.06)، كما بلغ الوزن النسبي لهذه الفقرة (75.98%). قد يرى محافظ الحسابات أن هناك مؤشرات قد تضر باستقلاليتها، ووجود تداخل في المصالح بينه وبين الملاك من جهة وبينه وبين مجلس الادارة من جهة أخرى، وهذا ما تطرق اليه القانون الجزائري في المواد 64 و 65 من القانون 01/10 والمادة 715 مكرر 6 والتي نصت على وجود استقلالية بين محافظ الحسابات ومجلس الادارة (حالات التنافي والموانع)، بالإضافة الى المادة 715 مكرر 9 التي نصت على أنه في حالة حدوث خطأ أو مانع، يجوز بناء على طلب من مجلس الادارة أو مجلس المديرين أو من مساهم يمثلون على الأقل عشر رأس المال انهاء مهام مندوبي الحسابات قبل الانتهاء العادي لهذه الوظائف عن طريق الجهة القضائية المختصة. بالتالي يصبح رأيه لا يتمتع بالحيادية والاستقلالية، فاذا وجد محافظ الحسابات أحد هذه المؤشرات والتي قد تهدد استقلاليتها وبناءا على المراجعة الدورية وتقييمه لمدى قدرته على الاستمرار في مهام التدقيق فانه يقرر استكمال او الانسحاب من المهمة بناءا على نتائج التقييم وذلك لكي لا يقع في أحد بنود المسؤولية التي حددها القانون.

تبين نتائج الجدول أعلاه أن الفقرة رقم (23.3) يقوم المكتب بمراجعة تقييم العملاء الحاليين لتحديد استمرارية العلاقة معهم عند "حدوث تغير رئيسي في الوضع المالي للعميل" بلغ وسطها الحسابي (3.61) بدرجة مرتفعة، كما بلغ الوزن النسبي لهذه الفقرة (72.32%)، وانحرافها المعياري (1.05) وهذا يدل على أنه يوجد تشتت في إجابات أفراد عينة الدراسة حول وسطها الحسابي، نفس ذلك بأنه قد تزيد القوة المالية للعميل (زيادة عمليات التدقيق) بالتالي المدقق يزيد في حجم الاختبارات بالتالي زادت تكاليف التدقيق، أو

من ناحية افلاس العميل أو انخفاض قوته المالية ولا يكون هناك توافق بين العائد والتكلفة. وقد توافقت نتيجة هذه الفقرة مع نتائج الفقرة رقم (23.2) يقوم المكتب بمراجعة تقييم العملاء الحاليين لتحديد استمرارية العلاقة معهم عند "حدوث تغير رئيسي في طبيعة نشاط العميل" حيث بلغ وسطها الحسابي (3.50) مرتفعة وانحرافها المعياري (1.06)، كما بلغ الوزن النسبي لهذه الفقرة (70.11%). في هذه الحالة ومن خلال التقييم الذي يقوم به محافظ الحسابات فإنه قد ينهي مهامه في المؤسسة من خلال الاستقالة وفقا للمادة 38 من القانون 01/10، أو ان المؤسسة ترى بان المدقق قد لا يستطيع القيام بمهامه فتقوم بعزله. ومن خلال نتائج التحليل الوصفي التي تم التوصل إليها فان مكاتب التدقيق تقوم بمراجعة تقييم العملاء رغبة منهم في الاحتفاظ بعملاء لا يضررون بسمعة مكتبهم (الدعاوي قضائية) أو أن العائد اقل من التكلفة، أو عندما يشكل استمرارية العلاقة معهم مساسا باستقلالية المكتب وحياده، أو ممارسة إدارة العميل لأي ضغوطات على المدققين من أجل التأثير على رأيهم. كما تحرص مكاتب التدقيق على وضع سياسات وإجراءات لقبول العملاء نظرا للعناية المهنية الواجبة التي يجب على المدقق أن يبديها أثناء القيام بمهامه، حيث يرفض المدقق القيام بمهام التدقيق لعميل لا يقوم بالمسك القانوني للمحاسبة حسب مقتضيات القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي، أما بخصوص أفراد العينة الغير موافقة فترجح الباحثة أن السبب الرئيسي في عدم اعتماد بعض المكاتب لسياسات تقييم عملائها بسبب المنافسة الشديدة بين هذه المكاتب ومحاولة قبول عميل بغض النظر عن مدى التزامه بمقتضيات القوانين.

بشكل عام فقد بلغ الوسط الحسابي في البعد الثالث (قبول ومتابعة وتوقيف العلاقات مع العملاء والمهام) قيمة (3.92) بدرجة مرتفعة كما بلغ الانحراف المعياري الكلي لهذا المحور (0.93)، وهي أقل من الواحد وبالتالي عدم وجود تشتت ملحوظ في إجابات المبحوثين تجاه فقرات هذا المحور، ونسبة موافقة المبحوثين على فقرات هذا المحور نسبة منخفضة 78.59%.

وهو ما يعكس التقارب في وجهات نظر أفراد عينة الدراسة حول مدى توفير مكاتب التدقيق الجزائرية متطلب قبول ومتابعة وتوقيف العلاقات مع العملاء والمهام، لذلك يتبين أن توفير مكاتب التدقيق الجزائرية لهذا المتطلب في نظر عينة الدراسة كان مرتفعا.

رابعا: العنصر البشري

لمعرفة اتجاه علاقة أفراد العينة تجاه البعد الرابع (العنصر البشري) تم ترتيب وتنسيق إجابات أفراد العينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (04-31): الموارد البشرية

الاتجاه العام	الترتيب	النسبة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	الفقرة	رقم الفقرة	البعد الرابع
					النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة			
					أبدا	نادرا	أحيانا	غالبا	دائما			
مرتفع جدا	1	86.69	4.33	0.74	0	6	38	135	165	يمتلك مكتب التدقيق خطة مصممة لاحتياجات المكتب من الموظفين لكل عملية	28	الموارد البشرية
					0	1.70	11	39.20	48			
مرتفع جدا	3	85.52	4.28	0.77	4	3	33	158	146	يضع المكتب إجراءات التوظيف الفعالة لاختيار أفراد يتسمون بالنزاهة والقدرات اللازمة لإنجاز مهامهم	29	
					1.20	0.90	9.60	45.90	42.40			
مرتفع	6	76.22	3.81	1.01	7	29	83	128	97	يتبع المكتب سياسات وإجراءات تنص على عدم: توظيف موظفي العملاء	30 30.1	
					2	8.40	24.10	37.20	28.20			
متوسط	8	64.01	3.20	1.05	28	49	122	116	29	توظيف أقارب الموظفين	30.2	
					8.10	14.20	35.50	33.70	8.40			
متوسط	9	62.15	3.11	1.18	44	56	97	113	34	توظيف أقارب العملاء	30.3	
					12.80	16.30	28.20	32.80	9.90			
متوسط	7	65.81	3.29	1.18	38	39	104	111	52	توظيف موظفي المكاتب المنافسة	30.4	
					11	11.30	30.20	32.30	15.10			
مرتفع	4	79.48	3.97	0.84	5	6	78	159	96	يزود المكتب العاملين بتقويم لأدائهم وتطورهم	31	

الفصل الرابع تقييم واقع تطبيق نظام رقابة الجودة على عمليات مكاتب التدقيق الجزائرية وفق المعيار الدولي لرقابة الجودة 1

					1.50	1.70	22.70	46.20	27.90	الوظيفي		
مرتفع جدا	2	86.22	4.31	0.75	0	7	39	138	160	يتم تطوير كفاءة العاملين من خلال التعليم المهني والتكوين المستمر	32	
					0.00	2.00	11.30	40.10	46.50			
مرتفع	5	79.13	3.96	0.97	8.00	11.00	88.00	118.00	119.00	يستعين المكتب بخدمات الخبير المتخصص في مجال معين	33	
					2.30	3.20	25.60	34.30	34.60			
مرتفع	الاتجاه العام	76.14	3.81	0.94	الوسط المرجح							

المصدر : من إعداد الباحثة بناء على مخرجات Spss v25

الجودة 1

بالرجوع إلى الجدول رقم (04-31) يمكن استنتاج ما يلي:

كل المتوسطات الحسابية لعبارات البعد الثاني من المحور الثاني الذي يخص العنصر البشري (الموارد البشرية) تقع في كل من المجالات [2.60-3.39] ، [3.40-4.19] والمجال [4.20-5] حسب مقياس سلم ديكرات الخماسي وهي المجالات التي تمثل المستوى المتوسط والمرتفع و المرتفع جدا من تأييد وموافقة أفراد العينة، وفيما يلي عرض لتحليل فقرات هذا البعد مرتبة تنازليا حسب الوسط الحسابي:

احتلت الفقرة رقم (28) المرتبة الأولى "يمتلك مكتب التدقيق خطة مصممة لاحتياجات المكتب من الموظفين لكل عملية"، بانحراف معياري (0.74) وهو منخفض نسبيا لأنه أقل من (1)، ومتوسط حسابي (4.33) بدرجة مرتفعة جدا، أي لا يوجد تشتت في إجابات المبحوثين حول هذه الفقرة. كما أن الوزن النسبي لإجابات أفراد العينة بلغ (86.69%)، وهي نسبة مرتفعة جدا تدل على إجماع المبحوثين بالموافقة على هذه الفقرة. يفسر ذلك بأن مكاتب التدقيق تبذل العناية المهنية الواجبة والتي تفرض على ان محافظ الحسابات يجب أن يوفر امكانيات بشرية ومادية لمكتبه.

تليها الفقرة رقم (32) "يتم تطوير كفاءة العاملين من خلال التعليم المهني والتكوين المستمر" بلغ وسطها الحسابي (4.31) بدرجة مرتفعة جدا وانحرافها المعياري (0.75)، كما بلغ الوزن النسبي لهذه الفقرة (86.22%)، نفسر هذه النتائج باهتمام أغلب أفراد العينة بتطوير مستوى موظفيها وتكوينهم من أجل تنفيذ المهام بكل احترافية ومهنية.

تليها الفقرة رقم (29) "يضع المكتب إجراءات التوظيف الفعالة لاختيار أفراد يتسمون بالنزاهة والقدرات اللازمة لإنجاز مهامهم" بلغ وسطها الحسابي (4.28) بدرجة مرتفعة جدا، كما بلغ الوزن النسبي لهذه الفقرة (85.52%)، وانحرافها المعياري (0.77)، وهذا يدل على أنه لا يوجد تشتت في إجابات أفراد عينة الدراسة حول وسطها الحسابي، يعود ذلك إلى حرص أغلب مكاتب التدقيق باختيار موظفين أكفاء ونزهاء لضمان أداء خدمات ذات جودة عالية. وهذا ما يتوافق مع نتائج الفقرة 28.

تبين نتائج الجدول أعلاه أن الفقرة رقم (31) "يزود المكتب العاملين بتقويم لأدائهم وتطورهم الوظيفي" بلغ وسطها الحسابي (3.97) بدرجة مرتفعة، كما بلغ الوزن النسبي لهذه الفقرة (79.48%)، وانحرافها المعياري (0.84)، وهذا يدل على أنه يوجد تشتت في إجابات أفراد عينة الدراسة حول وسطها الحسابي.

الفقرة رقم (33) "يستعين المكتب بخدمات الخبير المتخصص في مجال معين" بلغ وسطها الحسابي (3.96) بدرجة مرتفعة وانحرافها المعياري (0.97)، كما بلغ الوزن النسبي لهذه الفقرة (79.13%)، ومن خلال

الجودة I

نتائج التحليل الوصفي التي تم التوصل إليها يظهر اعتماد أغلب أفراد العينة على خدمات خبير في مجال معين وفقا لمعيار التدقيق الجزائري NAA620 استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق حيث يستعين بخبير يختاره للقيام بمهمة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق مثل ميادين المعلوماتية بالخصوص مكاتب التدقيق المهمة بتدقيق البنوك، أو استخدام خدمات الخبير الاكتواري في حساب عدة مؤشرات منحة الوفاة ومنحة التقاعد، حيث تشكل المؤسسة مؤونات ولا تستطيع بدقة تحديدها ويساعدها في ذلك الخبير الاكتواري، أو إعادة التقييم المرتبطة بالأصول كالمباني.

الفقرة رقم (30.1) يتبع المكتب سياسات وإجراءات تنص على عدم "توظيف موظفي العملاء" بلغ وسطها الحسابي (3.81) بدرجة مرتفعة وانحرافها المعياري (1.01)، كما بلغ الوزن النسبي لهذه الفقرة (76.22%).
تليها كل من الفقرة رقم (30.2) يتبع المكتب سياسات وإجراءات تنص على عدم "توظيف أقارب الموظفين" بلغ وسطها الحسابي (3.20) بدرجة متوسطة وانحرافها المعياري (1.05)، كما بلغ الوزن النسبي لهذه الفقرة (64.01%). ثم الفقرة رقم (30.3) يتبع المكتب سياسات وإجراءات تنص على عدم "توظيف أقارب العملاء" بلغ وسطها الحسابي (3.11) بدرجة متوسطة وانحرافها المعياري (1.18)، كما بلغ الوزن النسبي لهذه الفقرة (62.15%). لتأتي أخيرا الفقرة رقم (30.4) يتبع المكتب سياسات وإجراءات تنص على عدم "توظيف موظفي المكاتب المنافسة" بلغ وسطها الحسابي (3.29) بدرجة متوسطة وانحرافها المعياري (1.18)، كما بلغ الوزن النسبي لهذه الفقرة (65.81%) هذا يدل على أن أغلب مكاتب التدقيق تحرص على الاستقلالية في المكتب حتى في العاملين بالمكتب، ليحميهم من التأثيرات الخارجية.

بشكل عام فقد بلغ الوسط الحسابي في البعد الرابع (العنصر البشري) قيمة (3.81) بدرجة مرتفعة كما بلغ الانحراف المعياري الكلي لهذا المحور (0.94)، وهي أقل من الواحد وبالتالي عدم وجود تشتت ملحوظ في إجابات المبحوثين تجاه فقرات هذا المحور، وقد بلغت نسبة موافقة المبحوثين على فقرات هذا المحور نسبة 76.14%.
وهو ما يعكس التقارب في وجهات نظر أفراد عينة الدراسة حول مدى توفير مكاتب التدقيق الجزائرية متطلب العنصر البشري، لذلك يتبين أن توفير مكاتب التدقيق الجزائرية لهذا المتطلب في نظر عينة الدراسة كان مرتفعا.

خامسا: تنفيذ المهام

لمعرفة اتجاه علاقة أفراد العينة تجاه البعد الخامس (تنفيذ المهام) تم ترتيب وتنسيق إجابات أفراد العينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (04-32) : تنفيذ المهام

الاتجاه العام	الترتيب	النسبة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	الفقرة	رقم الفقرة	البعد الخامس
					النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة			
					دائما	غالبا	أحيانا	نادرا	أبدا			
مرتفع جدا	3	87.03	4.35	0.7		7	24	154	159	يحدد المكتب إجراءات التخطيط والتنفيذ والإشراف على مستوى عملية التدقيق	34	تنفيذ المهام
						2	7	44.8	46.2			
مرتفع جدا	4	86.05	4.3	0.73	1	1	47	139	156	يتشاور أعضاء فريق التدقيق عند التعامل مع قضايا معقدة أو صعبة أو غير مألوفة	35	
					0.3	0.3	13.7	40.4	45.3			
مرتفع جدا	5	84.01	4.2	0.76	2	6	41	167	128	يحدد مكتب التدقيق إجراءات لحال الاختلافات في التقدير المهني بين أعضاء فريق التدقيق وإمكانية تعديل البرامج وخطط التنفيذ	36	
					0.6	1.7	11.9	48.5	37.2			
مرتفع	8	72.79	3.64	1.01	13	26	103	132	70	يتبادل المكتب الاستشارات المهنية مع مكاتب التدقيق الأخرى أو أشخاص متخصصين من خارج المكتب	37	
					3.8	7.6	29.9	38.4	20.3			
مرتفع	6	83.08	4.15	0.91	7	11	45	140	141	يتم توثيق وحفظ الاستشارات والتوجيهات	38	
					2	3.2	13.1	40.7	41			
مرتفع	7	82.03	4.1	0.84	1	19	43	162	119	يقوم الأعضاء الأكثر خبرة في الفريق بفحص العمل المؤدى من قبل الأعضاء الأقل خبرة	39	
					0.3	5.5	12.5	47.1	34.6			
مرتفع جدا	2	91.34	4.57	0.54	0	0	8	133	203	يتم الحفاظ على سرية وثائق أعمال المهمة وحفظها الآمن وإمكانية الوصول إليها واسترجاعها	40	
					0	0	2.3	38.7	59			
مرتفع جدا	1	91.69	4.58	0.61	0	0	22	99	223	يتم الاحتفاظ بالوثائق لفترة زمنية كافية لتلبية احتياجات المكتب والمعايير المهنية والقوانين واللوائح	41	
					0	0	6.4	28.8	64.8			
مرتفع جدا	الاتجاه العام	84.75	4.24	0.76	الوسط المرجح							

الجودة I

بالرجوع إلى الجدول رقم (04-32) يمكن استنتاج ما يلي:

كل المتوسطات الحسابية لعبارات البعد الخامس من المحور الثاني الذي يخص تنفيذ المهام تقع في المجالين [3,40-4.19] والمجال [4.20-5] حسب مقياس سلم ديكرات الخماسي يمثل هذين المجالين المستوى المرتفع والمرتفع جدا من تأييد وموافقة أفراد العينة، وفيما يلي عرض لتحليل فقرات هذا البعد مرتبة تنازليا حسب الوسط الحسابي:

احتلت الفقرة رقم (41) المرتبة الأولى "يتم الاحتفاظ بالوثائق لفترة زمنية كافية لتلبية احتياجات المكتب والمعايير المهنية والقوانين واللوائح"، بانحراف معياري (0.61) وهو منخفض نسبيا لأنه أقل من (1)، ومتوسط حسابي (4.58) بدرجة مرتفعة جدا، أي لا يوجد تشتت في إجابات المبحوثين حول هذه الفقرة. كما أن الوزن النسبي لإجابات أفراد العينة بلغ (91.69%)، وهي نسبة مرتفعة جدا تدل على إجماع المبحوثين بالموافقة على هذه الفقرة. فحسب آراء عينة الدراسة فإن مكاتب التدقيق تلتزم بالحفاظ على وثائق المهمة لمدة كافية وذلك امتثالا للقانون 01/10، القانون التجاري ومعيار التدقيق الجزائري 230 "وثائق التدقيق" والذي حدد هذه المدة ب 10 سنوات وهو ما وافقت عليه أغلبية عينة الدراسة.

جاءت الفقرة رقم (40) "يتم الحفاظ على سرية وثائق أعمال المهمة وحفظها الآمن وإمكانية الوصول إليها واسترجاعها" في المرتبة الثانية، أين بلغ وسطها الحسابي (4.57) بدرجة مرتفعة جدا وانحرافها المعياري (0.54)، كما بلغ الوزن النسبي لهذه الفقرة (91.34%)، وهذا ما يبين التزام أغلب مكاتب التدقيق بالقوانين والإصدارات المهنية.

تليها الفقرة رقم (34) "يحدد المكتب إجراءات التخطيط والتنفيذ والإشراف على مستوى عملية التدقيق" بلغ وسطها الحسابي (4.35) بدرجة مرتفعة جدا وانحرافها المعياري (0.70)، كما بلغ الوزن النسبي لهذه الفقرة (87.03%)، يفسر ذلك بإتباع أغلب مكاتب التدقيق لسياسات وإجراءات تخطيط مهمة التدقيق وإعداد برنامج عمل وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق رقم (300) تخطيط تدقيق الكشوف المالية الذي ينص على التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لعملية التدقيق، وهو ما أكدته أيضا دليل الممارسات المهنية لمحافظي الحسابات

Décision N103 /SPM/ 94 Relative aux Diligences Professionnelles du Commissaire aux comptes الفقرة رقم (35) "يتشاور أعضاء فريق التدقيق عند التعامل مع قضايا معقدة أو صعبة أو غير مألوفة" بلغ وسطها الحسابي (4.30) بدرجة مرتفعة جدا وانحرافها المعياري (0.73)، كما بلغ الوزن النسبي لهذه الفقرة (86.05%)، ومن خلال نتائج التحليل الوصفي التي تم التوصل إليها نجد أن أغلب أفراد العينة تجد من

الجودة 1

الضروري التشاور بين أعضاء فريق التدقيق وتبادل الخبرات والآراء بينهم وفتح المجال للتعلم والتكوين واكتساب خبرات وهذا من شأنه تحسين عمليات مكاتب التدقيق.

الفقرة رقم (36) "يحدد مكتب التدقيق إجراءات لحل الاختلافات في التقدير المهني بين أعضاء فريق التدقيق وإمكانية تعديل البرامج وخطط التنفيذ" بلغ وسطها الحسابي (4.20) بدرجة مرتفعة جدا وانحرافها المعياري (0.76)، كما بلغ الوزن النسبي لهذه الفقرة (84.01%)، نفسر هذه النتائج بأن أغلب مكاتب التدقيق تلجأ لحل أي سوء تقدير أو اختلاف بين أعضاء فريق التدقيق وهناك مرونة في التعامل مع برنامج التدقيق وتعديل الخطط.

الفقرة رقم (38) "يتم توثيق وحفظ الاستشارات والتوجيهات" بلغ وسطها الحسابي (4.15) بدرجة مرتفعة وانحرافها المعياري (0.91)، كما بلغ الوزن النسبي لهذه الفقرة (83.08%)، أي أن معظم أفراد العينة يقومون بتوثيق كل العمليات والمهام المنجزة.

الفقرة رقم (39) "يقوم الأعضاء الأكثر خبرة في الفريق بفحص العمل المؤدى من قبل الأعضاء الأقل خبرة" بلغ وسطها الحسابي (4.10) بدرجة مرتفعة وانحرافها المعياري (0.84)، كما بلغ الوزن النسبي لهذه الفقرة (82.03%)، أي أن معظم أفراد العينة يقرون بضرورة إشراف الأعضاء الأكثر خبرة في الفريق ومراقبتهم عمل من هم أقل خبرة، وذلك لنقادي الأخطاء في العمل وبحكم الخبرة المهنية التي اكتسبها الأعضاء الأكثر خبرة في الفريق وهذا يحسن من الأداء المهني لموظفي مكاتب التدقيق.

الفقرة رقم (37) "يتبادل المكتب الاستشارات المهنية مع مكاتب التدقيق الأخرى أو أشخاص متخصصين من خارج المكتب" بلغ وسطها الحسابي (3.64) بدرجة مرتفعة وانحرافها المعياري (1.01)، كما بلغ الوزن النسبي لهذه الفقرة (72.79%)، نفسر ذلك بأن أغلب مكاتب التدقيق محل الدراسة قد تلجأ إلى استشارة مكاتب أخرى في بعض المسائل أو حتى متخصصين في المجال (des Consultants).

بشكل عام فقد بلغ الوسط الحسابي في البعد الخامس (تنفيذ المهام) قيمة (4.24) بدرجة مرتفعة جدا كما بلغ الانحراف المعياري الكلي لهذا المحور (0.76)، وهو أقل من الواحد وبالتالي عدم وجود تشتت، ونسبة موافقة المبحوثين على فقرات هذا المحور نسبة مرتفعة 84.75%، لذلك يتبين أن توفير مكاتب التدقيق الجزائرية لهذا المتطلب في نظر عينة الدراسة كان مرتفعا.

سادسا: متابعة السياسات والإجراءات

لمعرفة اتجاه علاقة أفراد العينة تجاه البعد السادس (متابعة السياسات والإجراءات) تم ترتيب وتنسيق إجابات أفراد العينة

الجدول رقم (04-33):متابعة السياسات والإجراءات

الاتجاه العام	الترتيب	النسبة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	الفقرة	رقم الفقرة	البعد السادس
					النسبة	النسبة	النسبة	النسبة				
					أبدا	نادرا	أحيانا	غالبا	دائما			
مرتفع جدا	1	90.70	4.53	0.58			15	130	199	يجب إسناد المسؤولية عن عملية المراقبة إلى أشخاص تتوفر فيهم الخبرة والسلطة المناسبة في المكتب	42	متابعة السياسات والإجراءات
							4.4	37.8	57.8			
مرتفع جدا	2	84.30	4.22	0.78	2	8	40	158	136	يتم إبلاغ العاملين في المكتب بأوجه القصور والتوصيات لاتخاذ التصرف التصحيحي المناسب	43	
					0.6	2.3	11.6	45.9	39.5			
متوسط	7	60.52	3.03	1.17	52	45	119	98	30	يستخدم المكتب خدمات شخص خارجي مؤهل أو مكتب آخر للتحقيق في الشكاوى والادعاءات	44	
					15.1	13.1	34.6	28.5	8.7			
مرتفع	6	75.00	3.75	1.08	6	47	75	115	101	يتم إعفاء القائمين على تنفيذ المهمة من متابعة وتقييم المهمة	45	
					1.7	13.7	21.8	33.4	29.4			
مرتفع	5	76.57	3.83	1.03	4	40	71	125	104	يتم تعديل سياسات وإجراءات المكتب الخاصة برقابة الجودة في ضوء نتائج الرقابة الإشرافية	46	
					1.2	11.6	20.6	36.3	30.2			
مرتفع	4	77.27	3.86	1.16	21	31	40	134	118	يتم اللجوء إلى كلمة مرور مشتركة من قبل أعضاء فريق المهمة لتقييد الوصول إلى الوثائق الإلكترونية للمستخدمين المصرح لهم فقط	47	
					6.1	9	11.6	39	34.3			
مرتفع	3	80.35	4.02	0.99	9	21	47	145	122	يحدد المكتب التحسينات التي سيتم إدخالها في النظام، بما في ذلك توفير تعليقات وملاحظات عن سياسات وإجراءات المكتب	48	
					2.6	6.1	13.7	42.2	35.5			
مرتفع	الاتجاه العام	77.82	3.89	0.97	الوسط المرجح							

المصدر : من إعداد الباحثة بناء على مخرجات Sps v25

بالرجوع إلى الجدول رقم (04-33) يمكن استنتاج ما يلي:

كل المتوسطات الحسابية لعبارات البعد السادس من المحور الثاني الذي يخص العنصر البشري (المتابعة) تقع في كل من المجالات [3.39-2.60] ، [4.19-3.40] والمجال [5-4.20] حسب مقياس سلم ديكرات الخماسي وهي المجالات التي تمثل المستوى المتوسط والمرتفع و المرتفع جدا من تأييد وموافقة أفراد العينة، وفيما يلي عرض لتحليل فقرات هذا البعد مرتبة تنازليا حسب الوسط الحسابي: احتلت الفقرة رقم (42) المرتبة الأولى "يجب إسناد المسؤولية عن عملية المراقبة إلى أشخاص تتوفر فيهم الخبرة والسلطة المناسبة في المكتب"، بانحراف معياري (0.58) وهو منخفض نسبيا لأنه أقل من (1)، ومتوسط حسابي (4.53) بدرجة مرتفعة جدا، أي لا يوجد تشتت في إجابات المبحوثين حول هذه الفقرة. كما أن الوزن النسبي لإجابات أفراد العينة بلغ (90.70%)، وهي نسبة مرتفعة جدا تدل على إجماع المبحوثين بالموافقة على هذه الفقرة، والتي تدل على أهمية تقسيم المهام بين أعضاء فريق التدقيق والأخذ بعين الاعتبار الأشخاص ذوي الخبرات وتوكيلهم مهام المتابعة وهذا من شأنه تنظيم عمل المكتب وتحسين مهامه.

تبين نتائج الجدول أعلاه أن الفقرة رقم (43) "يتم إبلاغ العاملين في المكتب بأوجه القصور والتوصيات لاتخاذ التصرف التصحيحي المناسب" بلغ وسطها الحسابي (4.22) بدرجة مرتفعة جدا، كما بلغ الوزن النسبي لهذه الفقرة (84.30%)، وانحرافها المعياري (0.78)، يعود ذلك إلى أن المكتب يبلغ موظفيه بكل حالات القصور وذلك لأخذ الإجراءات الملائمة لتصحيحها.

الفقرة رقم (48) "يحدد المكتب التحسينات التي سيتم إدخالها، بما في ذلك توفير تعليقات وملاحظات عن سياسات وإجراءات المكتب" بلغ وسطها الحسابي (4.02) بدرجة مرتفعة وانحرافها المعياري (0.99)، كما بلغ الوزن النسبي لهذه الفقرة (80.35%)، مما يدل على أن أغلب أفراد العينة يقومون بإدخال تحسينات تخص السياسات والإجراءات المتبعة لتصحيح أوجه القصور هذا من شأنه تحسين الأداء المهني لمكاتب التدقيق.

الفقرة رقم (47) "يتم اللجوء إلى كلمة مرور مشتركة من قبل أعضاء فريق المهمة لتقييد الوصول إلى الوثائق الإلكترونية للمستخدمين المصرح لهم فقط" بلغ وسطها الحسابي (3.86) بدرجة مرتفعة وانحرافها المعياري (1.16)، كما بلغ الوزن النسبي لهذه الفقرة (77.27%)، نفسر هذه النتائج بأن أغلب

مكاتب التدقيق تحرص على حماية بياناتها الالكترونية وكل المعلومات والوثائق الخاصة بالعملاء وهذا يدخل في إطار التزامها بالسر المهني والذي نصت عليه القوانين والاصدرات المهنية في الجزائر. الفقرة رقم (46) "يتم تعديل سياسات وإجراءات المكتب الخاصة برقابة الجودة في ضوء نتائج الرقابة الإشرافية" بلغ وسطها الحسابي (3.83) بدرجة مرتفعة وانحرافها المعياري (1.03)، كما بلغ الوزن النسبي لهذه الفقرة (76.57%).

الفقرة رقم (43) "يتم إعفاء القائمين على تنفيذ المهمة من متابعة وتقييم المهمة" بلغ وسطها الحسابي (3.75) بدرجة مرتفعة وانحرافها المعياري (1.08)، كما بلغ الوزن النسبي لهذه الفقرة (75%)، أي أن معظم أفراد العينة يقومون بتقسيم المهام بين العاملين في المكتب بحيث لا يقوم القائم على أداء المهمة بمراقبة وتقييم المهمة لتكون هناك رقابة على العمل المؤدى وكشف للأخطاء أو التجاوزات المحتملة.

الفقرة رقم (44) يستخدم المكتب خدمات شخص خارجي مؤهل أو مكتب آخر للتحقيق في الشكاوى والادعاءات" بلغ وسطها الحسابي (3.03) بدرجة متوسطة وانحرافها المعياري (1.17)، كما بلغ الوزن النسبي لهذه الفقرة (60.52%)، ومن خلال نتائج التحليل الوصفي التي تم التوصل إليها تعبر هذه النتيجة على عدم استخدام مكتب التدقيق لأي مكتب أو شخص خارجي للتحقيق في الشكاوى أو القضايا التي تخص المكتب حفاظا على أسرار المكتب والعملاء من جهة ولرغبة المكتب في حل مشكلاته دون أي تدخل من أي طرف. كما قد يكون بسبب عدم رغبة مكاتب التدقيق في تحمل الأتعاب والتكاليف الناتجة عن استخدام خدمات أشخاص خارجيين، أو لأن القانون لا يفرض عليها ذلك.

بشكل عام فقد بلغ الوسط الحسابي في البعد السادس (المتابعة) قيمة (3.89) بدرجة مرتفعة كما بلغ الانحراف المعياري الكلي لهذا المحور (0.97)، وهي أقل من الواحد وبالتالي عدم وجود تشتت ملحوظ في إجابات المبحوثين تجاه فقرات هذا المحور، وقدرت نسبة موافقة المبحوثين على فقرات هذا المحور 77.82%. مما يعكس التقارب في وجهات نظر أفراد عينة الدراسة حول مدى توفير مكاتب التدقيق الجزائرية متطلب المتابعة، لذلك يتبين أن توفير مكاتب التدقيق الجزائرية لهذا المتطلب في نظر عينة الدراسة كان مرتفعا.

لرقابة الجودة 1

الجدول رقم (04-34): ترتيب أبعاد المحور الثاني

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	أبعاد المحور الثاني	الرقم
4	0.98	3.88	مسؤولية القيادة (إدارة المكتب) عن الجودة داخل المكتب	1
5	0.98	3.81	المتطلبات الأخلاقية للملائمة	2
2	0.94	3.93	قبول ومتابعة وتوقيف العلاقات مع العملاء والمهام	3
6	0.94	3.81	الموارد البشرية	4
1	0.76	4.24	تنفيذ المهام	5
3	0.97	3.89	المتابعة	6

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على نتائج SPSS.25

من خلال الجدول رقم (04-34) نلاحظ أن البعد الخامس المتمثل في تنفيذ المهام قد احتل المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره 4,24 والذي يمثل مستوى مرتفع جدا، ما يدل على توفير مكاتب التدقيق لهذا المتطلب ويظهر من خلال مهام المدقق الخارجي ودوره المحدد ضمن القوانين الجزائرية، وهذا ما يؤكد ما توصلت له الباحثة في الاطار النظري بالنسبة لتنفيذ المهام فقد تناوله دليل الرقابة الذاتية ضمن عدة عناصر بدءا من قبول المهمة إلى غاية إعداد التقرير ويظهر ذلك في استبيان الدليل الجزائري، يليها البعد الثالث قبول ومتابعة وتوقيف العلاقات مع العملاء والمهام بمتوسط قدره 3,93، والذي يمثل المستوى المرتفع لما لهذا المتطلب من أهمية كبيرة في تحديد التزام مكتب التدقيق بالمهمة من حيث شروط قبول العهدة، أو حتى إمكانية الانسحاب من المهمة وإنهاء المهام وقد حدد القانون 01/10 والقانون التجاري حالات التنافي والموانع كما أكد SPM على ضرورة تقييم المدقق الخارجي للعملاء المحتملين أو الحاليين وعدم قبول أي عهدة تتعارض والمتطلبات التنظيمية والتشريعية وهو ما أكده المعيار الدولي لرقابة الجودة 1، يليه البعد السادس المتعلق بالمتابعة في المرتبة الثالثة بمتوسط قدره 3.89 ويمثل المستوى المرتفع، أما مسؤولية القيادة (إدارة المكتب) عن الجودة داخل المكتب فقد احتلت المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي قدره 3.88 بمستوى مرتفع، تليها كل من المتطلبات الأخلاقية للملائمة والموارد البشرية بمتوسط حسابي قدره 3.81 بمستوى مرتفع.

من خلال النتائج المتوصل إليها، يتبين أن أغلب مكاتب التدقيق الجزائرية (78%) تتوافق ممارساتها المهنية بشكل كبير مع متطلبات نظام رقابة الجودة وفقا للمعيار الدولي لرقابة الجودة 1.

المطلب الثالث: عرض وتحليل نتائج المحور الثالث

سنقوم ضمن هذا المطلب بالتحليل الوصفي لإجابات المبحوثين تجاه المحور الثالث والذي يخص

أهم العوامل التي تشكل تحديات أمام مكاتب التدقيق الجزائرية في تطبيق نظام فعال لرقابة الجودة، ولمعرفة توجهات أفراد العينة تجاه المحور الثالث تم ترتيب وتنسيق إجابات أفراد العينة تجاه كل بعد من أبعاد هذا المحور بشكل منفصل.

أولاً: بعد العوامل قانونية

لمعرفة اتجاه علاقة أفراد العينة تجاه البعد الأول (بعد العوامل قانونية) تم ترتيب وتنسيق إجابات أفراد العينة على النحو الآتي:

الجدول رقم (04-35): بعد العوامل القانونية

المحور الثالث	رقم الفقرة	الفقرة	التكرار	التكرار	التكرار	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	النسبة	الترتيب	الاتجاه العام
			النسبة	النسبة	النسبة					
			تأثير قوي	تأثير ضعيف	لا يوجد تأثير					
عوامل قانونية	49	ضعف النصوص القانونية الملزمة لمكاتب التدقيق الجزائرية لتطبيق ISQC1	264	71	9	0.49	2.74	91.38	1	مرتفعة
			76,7	20,6	2,6					
عوامل قانونية	50	عدم وجود عقوبات تلحق بمكاتب التدقيق غير الملزمة بمعايير الرقابة على الجودة	250	77	17	0.56	2.68	89.24	2	مرتفعة
			72,7	22,4	4,9					
عوامل قانونية	51	وجود قصور في الجانب التشريعي خاصة فيما يتعلق بموضوع الرقابة على الجودة في مكاتب التدقيق	233	97	14	0.56	2.64	87.89	3	مرتفعة
			67,7	28,2	4,1					
عوامل قانونية	52	عدم وجود توعية من قبل المنظمات المهنية بالميزات التي تعود على مكتب التدقيق إذا ما تم تطبيق متطلبات نظام رقابة الجودة	227	96	21	0.60	2.60	86.63	4	مرتفعة
			66,0	27,9	6,1					
المتوسط المرجح						0.56	2.66	88.78	الاتجاه العام	مرتفعة

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات Spss v25

الدولي لرقابة الجودة 1

بالرجوع إلى الجدول رقم (04-35) يمكن استنتاج ما يلي:

كل المتوسطات الحسابية لعبارات البعد الأول من المحور الثالث الذي يخص العوامل القانونية تقع في المجال [2.34 - 3] حسب مقياس سلم ديكرت الخماسي وهي المجال الذي يمثل المستوى المرتفع من تأييد وموافقة أفراد العينة، وفيما يلي عرض لتحليل فقرات هذا البعد مرتبة تنازليا حسب الوسط الحسابي: احتلت الفقرة رقم (49) المرتبة الأولى "ضعف النصوص القانونية ملزمة لمكاتب التدقيق الجزائرية لتطبيق ISQC1"، بانحراف معياري (0.49) وهو منخفض نسبيا لأنه أقل من (0.5)، ومتوسط حسابي (2.74) ذو أثر قوي بدرجة مرتفعة، أي لا يوجد تشتت في إجابات المبحوثين حول هذه الفقرة. كما أن الوزن النسبي لإجابات أفراد العينة بلغ (91.38%)، وهي نسبة مرتفعة جدا تدل على إجماع المبحوثين بالموافقة على هذه الفقرة.

ثم جاءت بعدها الفقرة رقم (50) "عدم وجود عقوبات تلحق بمكاتب التدقيق غير الملتزمة بمعايير الرقابة على الجودة" في المرتبة الثانية، أين بلغ وسطها الحسابي (2.68) ذو أثر قوي بدرجة مرتفعة وانحرافها المعياري (0.56)، كما بلغ الوزن النسبي لهذه الفقرة (89.24%). تليها الفقرة رقم (51) "وجود قصور في الجانب التشريعي خاصة فيما يتعلق بموضوع الرقابة على الجودة في مكاتب التدقيق" بلغ وسطها الحسابي (2.64) ذو أثر قوي بدرجة مرتفعة وانحرافها المعياري (0.56)، كما بلغ الوزن النسبي لهذه الفقرة (87.89%).

أخيرا تأتي الفقرة رقم (52) "عدم وجود توعية من قبل المنظمات المهنية بالميزات التي ستعود على مكتب التدقيق إذا ما تم تطبيق متطلبات نظام رقابة الجودة" بلغ وسطها الحسابي (2.60) ذو أثر قوي بدرجة مرتفعة وانحرافها المعياري (0.60)، كما بلغ الوزن النسبي لهذه الفقرة (86.63%).

من خلال نتائج التحليل الوصفي نجد أن أغلب أفراد العينة يؤكدون أن هناك عدة عوامل قانونية تحد من تطبيق نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية، كضعف النصوص التشريعية الملزمة المتعلقة برقابة الجودة، بالإضافة لعدم تبني المشرع الجزائري المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 بعد، هذا ما يجعل مكاتب التدقيق لا تأخذ بعين الاعتبار إلزامية تطبيق نظام رقابة الجودة، كما يظهر من خلال آراء العينة نقص الاهتمام من قبل المنظمات المهنية ولجنة مراقبة الجودة بتنظيم دورات تكوينية Les formations حول نظم رقابة الجودة والآليات المستحدثة لرقابة الجودة وفقا للممارسات المهنية الدولية، لكن تبقى هناك بعض الجهود المبذولة من قبل لجنة مراقبة الجودة تحت إشراف المجلس الوطني

للمحاسبة مؤخرًا والمتمثلة في إصدار دليل رقابة الجودة ودليل الرقابة الذاتية على عمل مكاتب التدقيق الجزائرية، وقد قمنا بتحليل أهم النقاط التي تناولها الدليلين في الفصل السابق باعتبار إصدارهما خطوة إيجابية ومحاولة لتعزيز وإرساء ثقافة الجودة داخل مكاتب التدقيق الجزائرية. بشكل عام فقد بلغ الوسط الحسابي في البعد الأول (عوامل قانونية) قيمة (2.66) بدرجة مرتفعة، كما بلغ الانحراف المعياري الكلي لهذا المحور (0.56)، وهي أكبر من (0.5)، وبالتالي وجود تشتت ملحوظ في إجابات المبحوثين تجاه فقرات هذا المحور، ونسبة موافقة المبحوثين على فقرات هذا البعد نسبة مرتفعة بلغت 88.78%، الأمر الذي يدل على وجود عوامل قانونية تحد من إمكانية تطبيق نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية.

ثانياً: عوامل مهنية

لمعرفة اتجاه علاقة أفراد العينة تجاه البعد الثاني (عوامل مهنية) تم ترتيب وتنسيق إجابات أفراد

العينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (04-36):عوامل مهنية

الاتجاه العام	الترتيب	النسبة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التكرار	التكرار	التكرار	الفقرة	رقم الفقرة	البعد الثاني
					النسبة	النسبة	النسبة			
					لا يوجد تأثير	تأثير ضعيف	تأثير قوي			
متوسط	2	76.67	2.30	0.62	29	182	133	لا تتأثر الخدمات التي يقدمها المكتب بالسياسات والإجراءات الخاصة بنظام رقابة الجودة	53	عوامل مهنية
					8.4	52.9	38.7			
متوسط	4	76.00	2.28	0.73	57	132	155	صعوبة الوفاء بجميع متطلبات نظام رقابة الجودة	54	
					16.6	38.4	45.1			
متوسط	3	76.67	2.30	0.76	62	118	164	عدم توفر كوادر متخصصة لمقابلة متطلبات نظام رقابة الجودة	55	
					18	34.3	47.7			
متوسط	5	71.33	2.14	0.72	69	159	116	زيادة التكاليف الناتجة عن تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة ومراقبة مدى الامتثال بها	56	
					20.1	46.2	33.7			
متوسط	6	71.00	2.13	0.70	64	172	108	تكلفة الوقت الإضافي للتأكد من مقابلة الأعمال والخدمات التي يقدمها المكتب مع متطلبات النظام	57	
					18.6	50	31.4			
متوسط	1	77.67	2.33	0.67	40	150	154	التباين والتفاوت بين أداء الأفراد وفهمهم لمتطلبات النظام والذي يؤثر على فعالية نظام رقابة الجودة للمكتب	58	
					11.6	43.6	44.8			
متوسط		74.89	2.25	0.70	الاتجاه العام					

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات Spss v25

بالرجوع إلى الجدول رقم (04-36) يمكن استنتاج ما يلي:

كل المتوسطات الحسابية لعبارات البعد الثاني من المحور الثالث الذي يخص العوامل المهنية تقع في المجال [1.67- 2.33] حسب مقياس سلم ديكرارت الخماسي وهي المجال الذي يمثل المستوى المتوسط من تأييد وموافقة أفراد العينة، وفيما يلي عرض لتحليل فقرات هذا البعد مرتبة تنازليا حسب الوسط الحسابي:

احتلت الفقرة رقم (58) المرتبة الأولى "التباين والتفاوت بين أداء الأفراد وفهمهم لمتطلبات النظام والذي يؤثر على فعالية نظام رقابة الجودة للمكتب"، بانحراف معياري (0.67) وهو مرتفع نسبيا لأنه أكبر من (0.05)، ومتوسط حسابي (2.33) ذو تأثير ضعيف بدرجة متوسطة، أي يوجد تشتت في إجابات المبحوثين حول هذه الفقرة. كما بلغ الوزن النسبي لإجابات أفراد العينة بلغ (77.67%).

تليها الفقرة رقم (53) عدم تأثر الخدمات التي يقدمها المكتب بالسياسات والإجراءات الخاصة بنظام رقابة الجودة" بلغ وسطها الحسابي (2.30) ذو أثر ضعيف بدرجة متوسطة وانحرافها المعياري (0.62)، كما بلغ الوزن النسبي لهذه الفقرة (76.67%).

الفقرة رقم (55) "عدم توفر كوادر متخصصة لمقابلة متطلبات نظام رقابة الجودة"، بلغ وسطها الحسابي (2.30) ذو تأثير ضعيف بدرجة متوسطة وانحرافها المعياري (0.76)، كما بلغ الوزن النسبي لهذه الفقرة (76.67%).

الفقرة رقم (54) "صعوبة الوفاء بجميع متطلبات نظام رقابة الجودة" بلغ وسطها الحسابي (2.28) ذو تأثير ضعيف بدرجة متوسطة وانحرافها المعياري (0.73)، كما بلغ الوزن النسبي لهذه الفقرة (76%).

الفقرة رقم (56) "زيادة التكاليف الناتجة عن تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة ومراقبة مدى الامتثال بها" بلغ وسطها الحسابي (2.14) ذو تأثير ضعيف بدرجة متوسطة وانحرافها المعياري (0.72)، كما بلغ الوزن النسبي لهذه الفقرة (71.33%).

الفقرة رقم (57) "تكلفة الوقت الإضافي للتأكد من مقابلة الأعمال والخدمات التي يقدمها المكتب مع متطلبات النظام" بلغ وسطها الحسابي (2.12) ذو تأثير ضعيف بدرجة متوسطة وانحرافها المعياري (0.70)، كما بلغ الوزن النسبي لهذه الفقرة (71%).

من خلال نتائج التحليل الوصفي يتضح لنا بأن أغلب مكاتب التدقيق الجزائرية تجد أن العوامل المهنية لها تأثير ضعيف، والى حد ما ليست أحد أهم العوامل التي قد تشكل تحديا أمام تطبيق هذه

المكاتب لنظام رقابة الجودة مقارنة بالعوامل القانونية، وجاءت هذه النتائج متوافقة مع النتائج السابقة (نتائج المحور الثاني) والتي تبين أن أغلب أفراد العينة توفر معظم متطلبات نظام رقابة الجودة وتحرص على أداء مهامها بجودة عالية حرصا منها على إصدار تقارير ذات جودة، أي أن أفراد مكتب التدقيق لديهم قابلية لاستيعاب وفهم متطلبات نظام رقابة الجودة ولا يتعارض ذلك مع إمكانية تطبيقهم للمتطلبات بحكم أنهم يوفرون أغلب هذه المتطلبات مسبقا وضمنا خلال ممارساتهم المهنية، بالإضافة إلى أن تطبيق هذه المتطلبات يعود بالنفع بشكل مباشر على المكتب (تنظيم لعمل المكتب) وبشكل غير مباشر على الخدمات المؤداة للعميل (ضمان إصدار تقارير تدقيق ذات جودة عالية)، وبالنسبة لتكلفة الوقت الإضافي وتكبد تكاليف أثناء وضع النظام يرى أفراد عينة الدراسة بأن له تأثير ضعيف ولا يشكل عائق أمام هذه المكاتب، كون تطبيق متطلبات نظام رقابة الجودة يبقى اختياريا وحسب نوع وقدرة المكتب ووسائله المادية والبشرية، ونظرا للإيجابيات التي تنتج عن تطبيق نظام رقابة الجودة هذا ما قد يجعل المكاتب لا تضع التكلفة بعين الاعتبار في مقابل تحسين عمليات مكاتبها (التكلفة/ المنفعة) فما يحققه تطبيق متطلبات النظام من منافع وتسهيل في أداء المهام يغطي تكاليف وضعه.

بشكل عام فقد بلغ الوسط الحسابي في البعد الثاني (عوامل مهنية) قيمة (2.25) بدرجة متوسطة وذو تأثير ضعيف، كما بلغ الانحراف المعياري الكلي لهذا المحور (0.70)، هو أكبر من 0.5 وبالتالي وجود تشتت ملحوظ في إجابات المبحوثين تجاه فقرات هذا المحور، الأمر الذي يدل على وجود تأثير ضعيف للعوامل المهنية التي تحد من إمكانية تطبيق نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية.

ثالثا: عوامل تنافسية

لمعرفة اتجاه علاقة أفراد العينة تجاه البعد الثالث (عوامل تنافسية) تم ترتيب وتنسيق إجابات أفراد العينة في الجدول رقم (04-37):

الجدول رقم (04-37): بعد العوامل التنافسية

الاتجاه العام	الترتيب	النسبة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التكرار	التكرار	التكرار	الفقرة	رقم الفقرة	البعد الثالث
					النسبة	النسبة	النسبة			
					لا يوجد تأثير	تأثير ضعيف	تأثير قوي			
مرتفع	1	79.67	2.39	0.61	23	165	156	لا توجد وسائل تشجيع من قبل المنظمات المهنية المحلية كنشر أسماء المكاتب الملتزمة بتطبيق متطلبات نظام الرقابة على الجودة	59	عوامل تنافسية
					6.7	48	45.3			
مرتفع	2	78.67	2.36	0.65	32	157	155	عدم وجود أي تحفيزات أو مزايا لهذه المكاتب عند تطبيقها لنظام رقابة الجودة على عملياتها	60	
					9.3	45.6	45.1			
متوسط	3	71.33	2.14	0.75	76	143	125	عدم اهتمام العملاء بالتزام مكاتب التدقيق بتطبيق متطلبات نظام رقابة الجودة على عملياتها	61	
					22.1	41.6	36.3			
متوسط	4	64.33	1.93	0.78	117	133	94	يؤثر حجم مكاتب التدقيق على إمكانية توفيرها لمتطلبات نظام رقابة الجودة	62	
					34	38.7	27.3			
متوسط	الاتجاه العام	73.50	2.21	0.70						

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات Spss v25

بالرجوع إلى الجدول رقم (04-37) يمكن استنتاج ما يلي:

كل المتوسطات الحسابية لعبارات البعد الثاني من المحور الثالث الذي يخص العوامل التنافسية تقع في المجالين [1.67 - 2.33] و [2.34-3] حسب مقياس سلم ديكارت الخماسي وهما المجالين اللذان يمثلان المستوى المتوسط والمرتفع من تأييد وموافقة أفراد العينة، وفيما يلي عرض لتحليل فقرات هذا البعد مرتبة تنازليا حسب الوسط الحسابي:

احتلت الفقرة رقم (59) المرتبة الأولى "لا توجد وسائل تشجيع من قبل المنظمات المهنية المحلية كنشر أسماء المكاتب الملتزمة بتطبيق متطلبات نظام الرقابة على الجودة" بانحراف معياري (0.61) وهو مرتفع نسبيا لأنه أكبر من (0.5)، ومتوسط حسابي (2.39) ذو تأثير قوي بدرجة مرتفعة، أي يوجد تشتت في إجابات المبحوثين حول هذه الفقرة. كما أن الوزن النسبي لإجابات أفراد العينة بلغ (79.67%)، وهي نسبة مرتفعة تدل على إجماع المبحوثين بالموافقة على هذه الفقرة.

تبين نتائج الجدول رقم أن الفقرة رقم (60) "عدم وجود أي تحفيزات أو مزايا لهذه المكاتب عند تطبيقها لنظام رقابة الجودة على عملياتها" بلغ وسطها الحسابي (2.36) ذو أثر قوي بدرجة مرتفعة، كما بلغ الوزن النسبي لهذه الفقرة (78.67%)، وانحرافها المعياري (0.65)، وهذا يدل على أنه يوجد تشتت في إجابات أفراد عينة الدراسة حول وسطها الحسابي.

الفقرة رقم (61) "عدم اهتمام العملاء بالالتزام بمكاتب التدقيق بتطبيق متطلبات نظام رقابة الجودة على عملياتها" بلغ وسطها الحسابي (2.14) ذو أثر ضعيف بدرجة متوسطة وانحرافها المعياري (0.75)، كما بلغ الوزن النسبي لهذه الفقرة (71.33%).

الفقرة رقم (62) "يؤثر حجم مكاتب التدقيق على إمكانية توفيرها لمتطلبات نظام رقابة الجودة" بلغ وسطها الحسابي (1.93) ذو تأثير ضعيف بدرجة متوسطة وانحرافها المعياري (0.78)، كما بلغ الوزن النسبي لهذه الفقرة (64.33%).

نفسر هذه النتائج بأن أغلب أفراد العينة يؤكدون على أن من بين العوامل التي يكون لها تأثير مرتفع على تطبيق متطلبات نظام رقابة الجودة هي عدم وجود وسائل تشجيع أو تحفيزات من قبل المنظمات المهنية كالمجلس الوطني للمحاسبة أو المنظمات المهنية الثلاث وحتى لجنة مراقبة الجودة كنشر أسماء المكاتب الملتزمة بتطبيق سياسات وإجراءات نظام رقابة الجودة واستحداث شهادات حول جودة الأداء المهني certificat de qualité يحصل عليها المكتب الذي يلتزم بتوفير كل متطلبات نظام

لرقابة الجودة 1

رقابة الجودة، أو حتى إمكانية إلحاق عقوبات بالمكاتب التي لا تلتزم بتوفير المتطلبات وهذا ما يؤثر على جودة الأداء المهني، كما يجب تفعيل دور مراقبي الجودة من قبل لجنة مراقبة الجودة تحت إشراف المجلس الوطني للمحاسبة فبالرغم من إصدار دليل رقابة الجودة والذي يقر بضرورة تعيين مراقبي جودة على مكاتب التدقيق الجزائرية إلا أن المراقبين لم يباشروا بعد في أداء الفحص ولم يتم تعيين المكاتب الخاضعة للفحص لحد الآن.

في حين يرى أفراد العينة بأن عدم اهتمام العملاء بالالتزام مكاتب التدقيق بتطبيق متطلبات نظام رقابة الجودة على عملياتها ذو تأثير ضعيف تفسر الباحثة ذلك بأنه عموما ما يهتم العميل هو مخرجات عملية التدقيق أي ضمان الحصول على تقارير ذات جودة عالية، في حين توفير متطلبات نظام رقابة الجودة يهتم مكاتب التدقيق بدرجة أكبر وبصفة مباشرة. أما من حيث مدى تأثير حجم مكاتب التدقيق على إمكانية توفيرها لمتطلبات نظام رقابة الجودة نرى أن أغلب أفراد العينة يرون أن له تأثير ضعيف ولا يشكل تحديا أمام تطبيق نظام رقابة الجودة، وهذا قد يرجع إلى الشكل القانوني لمكاتب التدقيق في الجزائر فأغلبية المكاتب ذات حجم صغير إلى متوسط مقارنة بالمكاتب الكبيرة وهناك خصوصيات للمكاتب الصغيرة حيث يمكن أن توفر متطلبات خاصة بها مع مراعاة خصوصيات بيئة التدقيق الجزائرية، والدليل على ذلك استحداث الاتحاد الدولي للمحاسبين لدليل رقابة الجودة بالنسبة لمكاتب التدقيق الصغيرة والمتوسطة الحجم.

بشكل عام فقد بلغ الوسط الحسابي في البعد الثالث (الاتجاه العام) قيمة (2.21) ذو تأثير ضعيف بدرجة متوسطة. كما بلغ الانحراف المعياري الكلي لهذا المحور (0.70)، وهو أكبر من (0.5) وبالتالي وجود تشتت ملحوظ في إجابات المبحوثين تجاه فقرات هذا المحور، وقدرت نسبة موافقة المبحوثين على فقرات هذا المحور نسبة 73.50% بدرجة متوسطة، الأمر الذي يدل على وجود تأثير ضعيف للعوامل التنافسية التي تحد من إمكانية تطبيق نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية.

الجدول رقم (04-38): ترتيب أبعاد المحور الثالث

العامل	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام	التأثير
1. عوامل قانونية	2.66	0.56	مرتفع	قوي
2. عوامل مهنية	2.25	0.70	متوسط	ضعيف

لرقابة الجودة 1

ضعيف	متوسط	0.70	2.21	3.عوامل تنافسية
------	-------	------	------	-----------------

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على نتائج SPSS V25

احتل بعد العوامل القانونية المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره 2.66 بدرجة تأثير قوية لما لهذا العامل من تأثير كبير على إمكانية تطبيق مكاتب التدقيق الجزائرية لنظام رقابة الجودة، ويبقى الإطار القانوني في المرتبة الأولى لأن أغلب عمليات التدقيق في الجزائر هي عمليات تدقيق قانونية، وتبقى رقابة الجودة في الجزائر أحد أهم التحديات التي يجب على المشرع والمنظمات المهنية أخذها بعين الاعتبار وتكثيف الجهود في استحداث أطر رقابة تستجيب لمتطلبات مكاتب التدقيق والبيئة الجزائرية أيضا، وحتى تبني معايير خاصة برقابة الجودة سواء على عمليات مكاتب التدقيق أو على مكتب التدقيق بحد ذاته يجب أن يأخذ القائمون على وضع المعايير بعين الاعتبار خصوصيات مكاتب التدقيق الجزائرية، وليس مجرد تبني لمعيار دولي دون تحديد مبادئ وأسس صحيحة وغياب تقييم ومتابعة ما يجعل أغلب المدققين لا يلتزمون بهذه المعايير نظرا لنقص التكوين والتدريب وعدم وجود ثقافة تركز الجودة على عمليات مكاتب التدقيق، كما يجب تفعيل دور لجنة مراقبة الجودة ومراقبي الجودة بحكم إصدار دليل رقابة الجودة الذي يقر بدور مراقبي الجودة في القيام بعمليات تفتيش دورية لمكاتب التدقيق ولكن لم يتم لحد الساعة القيام بأي تفتيش أو رقابة على عمل مكاتب التدقيق ولم تحدد بعد المكاتب التي ستكون ضمن برنامج التقييم والمتابعة، لذلك فإن العامل القانوني يعد من أهم العوامل التي تؤثر على إمكانية تطبيق مكاتب التدقيق الجزائرية لمتطلبات نظام رقابة الجودة، يليه في المرتبة الثانية بعد العوامل المهنية بمتوسط حسابي قدره 2.25 بدرجة تأثير ضعيفة، واحتلت المرتبة الثالثة والأخيرة العوامل التنافسية والتنظيمية بمتوسط حسابي قدره 2.21 بدرجة تأثير ضعيفة يفسر ذلك بأن عامل التنافسية يبقى معلق حتى يتم اختيار المؤسسات لمكاتب التدقيق على أساس جودة المكتب وفي دفتر الشروط لا يهتمون بهذا الشرط. كما أن هناك عوامل أخرى، تحد من تطبيق نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية وهي:

- نقص التكوين المستمر للمدققين؛
- عوامل تنظيمية؛
- الأجر المنخفض للعاملين بالمكتب؛
- نقص الدورات التدريبية والتكوينية من قبل الهيئات المنظمة للمهنة.

الجودة 1

المبحث الثالث: تحليل ومناقشة النتائج واختبار فرضيات الدراسة

إن الهدف من هذا المبحث هو تحليل نتائج الدراسة، وذلك من خلال التحليل الإحصائي لمحاوير الدراسة وفرضياتها بالاعتماد على برنامج التحليل الإحصائي (SPSS (Statistical Package for Science Social)، حيث تم استخدام اختبار T لعينة واحدة (One Sample T-test) واختبار تحليل التباين الأحادي (One Way Anova).

المطلب الأول: التحليل الإحصائي لنتائج المحور الثاني

سنقوم في هذه المرحلة بتحليل نتائج المحور الثاني للاستبيان إحصائيا باستخدام اختبار T للعينة الواحدة (One sample t-test) لمدى توفر مكاتب التدقيق الجزائرية على متطلبات نظام رقابة الجودة وفق المعيار الدولي لرقابة الجودة (ISQC1)

1- نتائج التحليل الإحصائي لعبارات البعد الأول: مسؤولية القيادة (إدارة المكتب) عن الجودة داخل

المكتب

SIG	df	t	الفقرة	رقم الفقرة	البعد الأول
0.00	343	17.137	نشر ثقافة داخلية ايجابية حول الجودة داخل المكتب و سد من خلال الندوات أو الاجتماعات	13	مسؤولية القيادة (إدارة المكتب) عن الجودة داخل المكتب
0.00	343	18.077	يتم إبلاغ الموظفين بأن عدم الالتزام بسياسات وإجراءات المكتب بخصوص جودة أداء المهام قد يؤدي إلى اتخاذ إجراءات تأديبية	14	
0.00	343	23.722	يتحمل المكتب مسؤولية الجودة الشاملة لكل مهمة قبل تنفيذها	15	
0.00	343	12.451	يتم تصميم نظام لتقييم الأداء والتعويضات والترقية الداخلية بما في ذلك أنظمة	16	

الجودة 1

		الحوافز للعاملين			
0.00	343	13.145	يتم توفير موارد كافية لتطوير وتوثيق ودعم سياسات وإجراءات رقابة الجودة	17	
0.00	343	23.624	نتائج تطبيق اختبار T على البعد الأول من المحور الثاني		

جدول رقم : (04-39) نتائج تطبيق اختبار T على عبارات البعد الأول من المحور الثاني

المصدر : من إعداد الباحثة بناء على مخرجات Spss v25

يتبين من خلال الجدول رقم (04-39) أن قيمة الدلالة المحسوبة لكل عبارة من عبارات البعد الأول تساوي (Sig=0.00) وهي أقل من القيم الحرجة المقابلة لها عند مستوى الدلالة (5%)، بالإضافة إلى أن قيمة الدلالة المعنوية لجميع عبارات البعد بلغت 0.00 وهي أقل من قيمة الدلالة الافتراضية، وبالتالي فالنتائج المتحصل عليها دالة من الناحية الإحصائية.

وقد تطابقت هذه النتيجة مع دراسة (حولي، ططوح، 2020)، (أسامة راجي متري حدادين، 2011) وتعارضت هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة (Ramdhani R, 2017) بخصوص توفير مكاتب التدقيق لمتطلب مسؤولية القيادة عن الجودة داخل المكتب.

2- نتائج التحليل الإحصائي لعبارات البعد الثاني: المتطلبات الأخلاقية الملائمة

جدول رقم : (04-40) نتائج تطبيق اختبار T على عبارات البعد الثاني من المحور الثاني

SIG	df	t	الفقرة	رقم الفقرة	البعد الثاني
0.00	343	45.294	يتحلى العاملون في المكتب بالمبادئ الأخلاقية (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية، السر المهني)	18	المتطلبات الأخلاقية الملائمة
0.00	343	-2.717	يوقع أفراد المكتب على تأكيد كتابي سنويا على الأقل بأنهم التزموا بأحكام مدونة السلوك المهني والأخلاقي للمكتب	19	
0.00	343	16.046	يتخذ المكتب الإجراءات المناسبة لتحديد وتقييم التهديدات المحتملة للاستقلالية والموضوعية	20	

الجودة 1

0.00	343	19.197	ينسحب المكتب من مهام التأكيد الحقيقية في حالة وجود التهديدات المحتملة على الاستقلالية	21
0.00	343	15.898	يوثق المكتب حالات عدم احترام القواعد الأخلاقية وإجراءات معالجتها	22
0.00	343	23.175	نتائج تطبيق اختبار T على البعد الثاني من المحور الثاني	

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات Spss v25

يتبين من خلال الجدول رقم (04-40) أن قيمة الدلالة المحسوبة لكل عبارة من عبارات البعد الثاني تساوي (Sig=0.00) وهي أقل من القيم الحرجة المقابلة لها عند مستوى الدلالة (5%)، بالإضافة إلى أن قيمة الدلالة المعنوية لجميع عبارات البعد بلغت 0.00 وهي أقل من قيمة الدلالة الافتراضية، وبالتالي فالنتائج المتحصل عليها دالة من الناحية الإحصائية.

وقد تطابقت هذه النتيجة مع دراسة كل من (سردوك وآخرون، 2020)، (معمري وآخرون، 2020)، (حولي، طحطوح، 2020)، (ظافر الشوا، 2012)، (Ramdhani R, 2017)، (Khansa Shahibah, 2020) بخصوص توفير مكاتب التدقيق للمتطلبات الأخلاقية الملائمة، بينما اختلفت في مدى التزام مكاتب التدقيق بعنصر الاستقلالية مع دراسة (أسامة راجي ميري حدادين، 2011) التي خلصت نتائجها بأن مستوى الالتزام كان منخفضا جدا عكس ما خلصت إليه نتائج دراستنا.

3- نتائج التحليل الإحصائي لعبارات البعد الثالث قبول ومتابعة وتوقيف العلاقات مع العملاء والمهام

جدول رقم : (04 - 41) نتائج تطبيق اختبار T على عبارات البعد الثالث من المحور الثاني

SIG	df	T	الفقرة	رقم الفقرة	البعد الثالث
0,00	343	13.884	يقوم المكتب بمراجعة تقييم العملاء الحاليين لتحديد استمرارية العلاقة معهم عند:	23	
			حدوث تغير رئيسي عند العميل في الإدارة أو الملاك	23.1	
0,00	343	8.798	حدوث تغير رئيسي في طبيعة نشاط العميل	23.2	

الجودة 1

0,00	343	10.869	حدوث تغير رئيسي في الوضع المالي للعميل	23.3	قبول ومتابعة وتوقيف العلاقات مع العملاء والمهام
0,00	343	16.577	حدوث تطور مهم في قضايا العميل لدى المحاكم	23.4	
0,00	343	17.897	انتهاء الفترة الزمنية المحددة في التكاليف	23.5	
0,00	343	19.855	يقوم المكتب بتقييم العميل المحتمل قبل قبول المهمة من خلال: ملخص المعاينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبدائها محافظ الحسابات السابق	24	
				24.1	
0,00	343	28.857	مراجعة المعلومات المالية كالتقارير السنوية والقوائم المالية	24.2	
0,00	343	28.651	القيام بزيارات الى المؤسسة	24.3	
0,00	343	23.895	التأكد من أن قبول العميل لا يتعارض مع قواعد السلوك المهني	24.4	
0,00	343	14.792	يوجد في المكتب شخص مسؤول عن تقييم المعلومات المجمعة عن العميل المحتمل أو الحالي لاتخاذ القرارات المناسبة بشأنه	25	
0,00	343	21.809	تتم مناقشة أسباب الانسحاب من المهمة مع إدارة العميل والمكلفين بالحوكمة عندما يقرر المكتب الانسحاب	26	
0,00	343	21.309	يتم توثيق كيفية حل المشكلات المتعلقة بقبول واستمرار علاقات العملاء	27	
0,00	343	33.446	نتائج تطبيق اختبار T على البعد الثالث من المحور الثاني		

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات Spss v25

الجودة 1

يتبين من خلال الجدول رقم (04- 41) أن قيمة الدلالة المحسوبة لكل عبارة من عبارات البعد الثالث تساوي (Sig=0.00) وهي أقل من القيم الحرجة المقابلة لها عند مستوى الدلالة (5%)، بالإضافة إلى أن قيمة الدلالة المعنوية لجميع عبارات البعد بلغت 0.00 وهي أقل من قيمة الدلالة الافتراضية، وبالتالي فالنتائج المتحصل عليها دالة من الناحية الإحصائية.

وقد تطابقت هذه النتيجة مع دراسة كل من (سردوك وآخرون، 2020)، (حولي، طحطوح، 2020)، (أسامة راجي متري حدادين، 2011)، (ظافر الشوا، 2012) وتعارضت هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة (Ramdhani R, 2017) بخصوص توفير مكاتب التدقيق لمتطلب قبول ومتابعة وتوقيف العلاقات مع العملاء والمهام.

4- نتائج التحليل الإحصائي لعبارات البعد الرابع: الموارد البشرية

جدول رقم : (04 - 42) نتائج تطبيق اختبار T على عبارات البعد الرابع من المحور الثاني

sig	df	t	الفقرة	رقم الفقرة	البعد الرابع
0,00	343	33.378	يملك مكتب التدقيق خطة مصممة لاحتياجات المكتب من الموظفين لكل عملية	28	العنصر البشري
0,00	343	30.938	يضع المكتب إجراءات التوظيف الفعالة لاختيار أفراد يتسمون بالنزاهة والقدرات اللازمة لإنجاز مهامهم	29	
0,00	343	14.962	يتبع المكتب سياسات وإجراءات تنص على عدم: توظيف موظفي العملاء	30 30.1	
0,00	343	3.538	توظيف أقارب الموظفين	30.2	
0,00	343	1.692	توظيف أقارب العملاء	30.3	

الجودة 1

0,00	343	4.553	توظيف موظفي المكاتب المنافسة	30.4
0,00	343	21.469	يزود المكتب العاملين بتقويم لأدائهم وتطورهم الوظيفي	31
0,00	343	32.356	يتم تطوير كفاءة العاملين من خلال التعليم المهني والتكوين المستمر	32
0,00	343	18.298	يستعين المكتب بخدمات الخبير المتخصص في مجال معين	33
0,00	343	29.677	نتائج تطبيق اختبار T على عبارات البعد الرابع من المحور الثاني	

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات Spss v25

يتبين من خلال الجدول رقم (04-42) أن قيمة الدلالة المحسوبة لكل عبارة من عبارات البعد الرابع تساوي (Sig=0.00) وهي أقل من القيم الحرجة المقابلة لها عند مستوى الدلالة (5%)، بالإضافة إلى أن قيمة الدلالة المعنوية لجميع عبارات البعد بلغت 0.00 وهي أقل من قيمة الدلالة الافتراضية، وبالتالي فالنتائج المتحصل عليها دالة من الناحية الإحصائية.

وقد تطابقت هذه النتيجة مع دراسة كل من (سردوك وآخرون، 2020)، (حولي، طحطوح، 2020)، (أسامة راجي متري حدادين، 2011)، (ظافر الشوا، 2012) وتعارضت هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة (Ramdhani R, 2017) بخصوص توفير مكاتب التدقيق لمتطلب الموارد البشرية.

5- نتائج التحليل الإحصائي لعبارات البعد الخامس: تنفيذ المهام

جدول رقم : (04-43) نتائج تطبيق اختبار T على عبارات البعد الخامس من المحور الثاني

sig	df	t	الفقرة	رقم الفقرة	البعد الخامس
0,00	343	35.777	يحدد المكتب إجراءات التخطيط والتنفيذ والإشراف على مستوى عملية التدقيق	34	تنفيذ

الجودة 1

				المهام
0,00	343	32.929	يتشاور أعضاء فريق التدقيق عند التعامل مع قضايا معقدة أو صعبة أو غير مألوفة	35
0,00	343	29.370	يحدد مكتب التدقيق إجراءات لحل الاختلافات في التقدير المهني بين أعضاء فريق التدقيق وإمكانية تعديل البرامج وخطط التنفيذ	36
0,00	343	11.754	يتبادل المكتب الاستشارات المهنية مع مكاتب التدقيق الأخرى أو أشخاص متخصصين من خارج المكتب	37
0,00	343	23.489	يتم توثيق وحفظ الاستشارات والتوجيهات	38
0,00	343	24.256	يقوم الأعضاء الأكثر خبرة في الفريق بفحص العمل المؤدى من قبل الأعضاء الأقل خبرة	39
0,00	343	53.698	يتم الحفاظ على سرية وثائق أعمال المهمة وحفظها الأمن وإمكانية الوصول إليها واسترجاعها	40
0,00	343	48.185	يتم الاحتفاظ بالوثائق لفترة زمنية كافية لتلبية احتياجات المكتب والمعايير المهنية والقوانين واللوائح	41
0.00	343	48.435	نتائج تطبيق اختبار T على عبارات البعد الخامس من المحور الثاني	

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات Spss v25

يتبين من خلال الجدول رقم (04-43) أن قيمة الدلالة المحسوبة لكل عبارة من عبارات البعد الخامس تساوي (Sig=0.00) وهي أقل من القيم الحرجة المقابلة لها عند مستوى الدلالة (5%)، بالإضافة إلى أن قيمة الدلالة المعنوية لجميع عبارات البعد بلغت 0.00 وهي أقل من قيمة الدلالة الافتراضية، وبالتالي فالنتائج المتحصل عليها دالة من الناحية الإحصائية.

الجودة 1

وقد تطابقت هذه النتيجة مع دراسة كل من (حولي، طحطوح، 2020)، (أسامة راجي متري حدادين، 2011)، (ظافر الشوا، 2012) وتعارضت هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة (Ramdhani, R, 2017) بخصوص توفير مكاتب التدقيق لمتطلب تنفيذ المهام.

6- نتائج التحليل الإحصائي لعبارات البعد السادس: المتابعة

جدول رقم : (04-44) نتائج تطبيق اختبار T على عبارات البعد السادس من المحور الثاني

sig	df	t	الفقرة	رقم الفقرة	البعد السادس
0,00	343	49.041	يجب إسناد المسؤولية عن عملية المراقبة إلى أشخاص تتوفر فيهم الخبرة والسلطة المناسبة في المكتب	42	المتابعة
0,00	343	28.797	يتم إبلاغ العاملين في المكتب بأوجه القصور والتوصيات لاتخاذ التصرف التصحيحي المناسب	43	
0,00	343	0.414	يستخدم المكتب خدمات شخص خارجي مؤهل أو مكتب آخر للتحقيق في الشكاوى والادعاءات	44	
0,00	343	12.938	يتم إعفاء القائمين على تنفيذ المهمة من متابعة وتقييم المهمة	45	
0,00	343	14.981	يتم تعديل سياسات وإجراءات المكتب الخاصة برقابة الجودة في ضوء نتائج الرقابة الإشرافية	46	
0,00	343	13.759	يتم اللجوء إلى كلمة مرور مشتركة من قبل أعضاء فريق المهمة لتقييد الوصول إلى الوثائق الإلكترونية للمستخدمين المصرح لهم فقط	47	
0,00	343	19.126	يحدد المكتب التحسينات التي سيتم إدخالها، بما في ذلك توفير تعليقات وملاحظات عن سياسات وإجراءات المكتب	48	

الجودة 1

sig	df	t	الفقرة	رقم الفقرة	البعد السادس
0.00	343	25.481	نتائج تطبيق اختبار T على عبارات البعد السادس من المحور الثاني		

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات Spss v25

يتبين من خلال الجدول رقم (04-44) أن قيمة الدلالة المحسوبة لكل عبارة من عبارات البعد السادس تساوي (Sig=0.00) وهي أقل من القيم الحرجة المقابلة لها عند مستوى الدلالة (5%)، بالإضافة إلى أن قيمة الدلالة المعنوية لجميع عبارات البعد بلغت 0.00 وهي أقل من قيمة الدلالة الافتراضية، وبالتالي فالنتائج المتحصل عليها دالة من الناحية الإحصائية.

وقد تطابقت هذه النتيجة مع دراسة كل من (سردوك وآخرون، 2020)، (حولي طحطوح، 2020)، (أسامة راجي متري حدادين، 2011)، (ظافر الشوا، 2012) واختلفت هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة (Ramdhani, R 2017) بخصوص توفير مكاتب التدقيق لمتطلب المتابعة.

المطلب الثاني: التحليل الإحصائي لنتائج المحور الثالث

سنقوم في هذه المرحلة بتحليل نتائج المحور الثالث للاستبيان إحصائياً باستخدام اختبار T للعينة الواحدة (One sample t-test) والذي يخص أهم العوامل التي تشكل تحديات أمام مكاتب التدقيق الجزائرية في تطبيق نظام فعال لرقابة الجودة.

1- نتائج التحليل الإحصائي لعبارات البعد الأول من المحور الثالث: عوامل قانونية

جدول رقم : (04-45) نتائج تطبيق اختبار T على عبارات البعد الأول من المحور الثالث

sig	df	t	الفقرة	الرقم	المحور الثالث
0,00	343	46.529	ضعف النصوص القانونية الملزمة لمكاتب التدقيق الجزائرية لتطبيق ISQC1	49	عوامل قانونية
0,00	343	38.703	عدم وجود عقوبات تلحق بمكاتب التدقيق غير الملتزمة بمعايير الرقابة على الجودة	50	
0,00	343	37.643	وجود قصور في الجانب التشريعي خاصة فيما يتعلق بموضوع الرقابة على الجودة في مكاتب التدقيق	51	
0,00	343	33.809	عدم وجود توعية من قبل المنظمات المهنية بالميزات التي تعود على مكتب التدقيق إذا ما تم تطبيق متطلبات نظام رقابة الجودة	52	
0.00	343	54.519	نتائج تطبيق اختبار T على عبارات البعد الأول من المحور الثالث		

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات Spss v25

الجودة 1

يتبين من خلال الجدول رقم (04-45) أن قيمة الدلالة المحسوبة لكل عبارة من عبارات البعد الأول (عوامل قانونية) تساوي (Sig=0.00) وهي أقل من القيم الحرجة المقابلة لها عند مستوى الدلالة (5%)، بالإضافة إلى أن قيمة الدلالة المعنوية لجميع عبارات البعد بلغت 0.00 وهي أقل من قيمة الدلالة الافتراضية، وبالتالي فالنتائج المتحصل عليها دالة من الناحية الإحصائية.

2- نتائج التحليل الإحصائي لعبارات البعد الثاني من المحور الثالث: العوامل المهنية

جدول رقم : (04-46) نتائج تطبيق اختبار T على عبارات البعد الثاني من المحور الثالث

sig	df	t	الفقرة	الرقم	البعد الثاني
0,00	343	24.120	لا تتأثر الخدمات التي يقدمها المكتب بالسياسات والإجراءات الخاصة بنظام رقابة الجودة	53	العوامل المهنية
0,00	343	19.871	صعوبة الوفاء بجميع متطلبات نظام رقابة الجودة	54	
0,00	343	19.555	عدم توفر كوادر متخصصة لمقابلة متطلبات نظام رقابة الجودة	55	
0,00	343	16.364	زيادة التكاليف الناتجة عن تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة ومراقبة مدى الامتثال بها	56	
0,00	343	16.722	تكلفة الوقت الإضافي للتأكد من مقابلة الأعمال والخدمات التي يقدمها المكتب مع متطلبات النظام	57	
0,00	343	22.849	التباين والتفاوت بين أداء الأفراد وفهمهم لمتطلبات النظام والذي يؤثر على فعالية نظام رقابة الجودة للمكتب	58	
0.00	343	30,715	نتائج تطبيق اختبار T على عبارات البعد الثاني من المحور الثالث		

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات Spss v25

يتبين من خلال الجدول رقم (04-46) أن قيمة الدلالة المحسوبة لكل عبارة من عبارات البعد الثاني (العوامل المهنية) تساوي (Sig=0.00) وهي أقل من القيم الحرجة المقابلة لها عند مستوى الدلالة (5%)، بالإضافة إلى أن قيمة الدلالة المعنوية لجميع عبارات البعد بلغت 0.00 وهي أقل من قيمة الدلالة الافتراضية، وبالتالي فالنتائج المتحصل عليها دالة من الناحية الإحصائية.

3- نتائج التحليل الإحصائي لعبارات البعد الثالث من المحور الثالث: العوامل التنافسية

جدول رقم : (04-47) نتائج تطبيق اختبار T على عبارات البعد الثالث من المحور الثالث

sig	df	t	الفقرة	الرقم	البعد الثالث
0,00	343	26.964	لا توجد وسائل تشجيع من قبل المنظمات المهنية المحلية كنشر أسماء المكاتب الملتزمة بتطبيق متطلبات نظام الرقابة على الجودة	59	عوامل تنافسية
0,00	343	24.632	عدم وجود أي تحفيزات أو مزايا لهذه المكاتب عند تطبيقها لنظام رقابة الجودة على عملياتها	60	
0,00	343	15.843	عدم اهتمام العملاء بالتزام مكاتب التدقيق بتطبيق متطلبات نظام رقابة الجودة على عملياتها	61	

الجودة 1

0.00	343	10.280	يؤثر حجم مكاتب التدقيق على إمكانية توفيرها لمتطلبات نظام رقابة الجودة	62
0.00	343	25.642	نتائج تطبيق اختبار T على عبارات البعد الثالث من المحور الثالث	

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات Sps v25

يتبين من خلال الجدول رقم (04-47) أن قيمة الدلالة المحسوبة لكل عبارة من عبارات البعد الثالث (العوامل التنافسية) تساوي (Sig=0.00) وهي أقل من القيم الحرجة المقابلة لها عند مستوى الدلالة (5%)، بالإضافة إلى أن قيمة الدلالة المعنوية لجميع عبارات البعد بلغت 0.00 وهي أقل من قيمة الدلالة الافتراضية، وبالتالي فالنتائج المتحصل عليها دالة من الناحية الإحصائية.

المطلب الثالث: مناقشة النتائج واختبار الفرضيات

بعد عرض نتائج الاستبيان وتحليلها سنقوم ضمن هذا المطلب بمناقشة النتائج واختبار فرضيات الدراسة وذلك من خلال الأساليب الإحصائية المناسبة لكل فرضية.

1- اختبار الفرضية الأولى:

- ✓ الفرضية الصفرية H_0 : لا يدرك مزاولو مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر لأنظمة ومعايير رقابة الجودة الصادرة عن الهيئات الدولية.
- ✓ الفرضية البديلة H_1 : يدرك مزاولو مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر لأنظمة ومعايير رقابة الجودة الصادرة عن الهيئات الدولية.

بناء على نتائج المحور الأول من الاستبيان والتي قمنا بتحليلها وعرضها ضمن المبحث الأول يمكن مناقشة الفرضية الأولى التي مفادها أنه "لا يدرك مزاولو مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر لأنظمة ومعايير رقابة الجودة الصادرة عن الهيئات المهنية الدولية"، إذ يتضح من خلال تحليل النتائج أن أغلب أفراد العينة المستجوبون سواء محافظي الحسابات أو الخبراء المحاسبين في الجزائر يدركون التطورات الحاصلة في أنظمة ومعايير رقابة الجودة، حيث أن أغلب أفراد العينة على وعي بأهمية توفر مكاتبهم على سياسات وإجراءات رقابة الجودة إذ أن هناك فئة مطلعة على المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 المتضمن نظام رقابة الجودة سواء من خلال الملتقيات أو الندوات والأيام الدراسية، كما أن هناك فئة تطالع وتكون على علم بكل

الجودة 1

المستجدات فيما يخص معايير المحاسبة أو التدقيق لأن هذا المجال يتطلب المرونة والاطلاع على كل ما هو جديد وضرورة تحيين المعلومات، وبما أنه قد سبق للمنظمات المهنية في الجزائر دراسة مشروع تبني معياري NSQC1 و NAA220 فنجد اهتمام من قبل المهنيين بترسيخ ثقافة الجودة في مكاتبهم سعياً منهم لتنظيم عمل المكتب واستجابة للتغيرات الحاصلة في بيئة التدقيق.

ونجد التوجه الجديد للمشرع الجزائري فيما يخص الرقابة على جودة التدقيق الخارجي قد أسفر عنه بعض الجهود كإصدار لجنة مراقبة الجودة لدليل رقابة الجودة ودليل الرقابة الذاتية مؤخراً، هذا ما يجعل ممارسي المهنة يهتمون بموضوع رقابة الجودة من حيث النظم المستحدثة مثل مراجعة النظير أو إصدارات المنظمات المهنية حيث يدرك أغليبيتهم أهمية توفر مكاتبهم على نظام رقابة الجودة كخطوة استباقية في حال تبني الجزائر للمعيار الدولي لرقابة الجودة 1 المتضمن نظام رقابة الجودة، ويتضح بأن أغلبية أفراد العينة أكدوا على أن تطبيق متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية يمكن من تنفيذ المهام بكفاءة وفعالية، بالإضافة إلى ضمان إصدار تقارير ذات جودة عالية وهذا ما يتوافق وأهداف المعيار الدولي لرقابة الجودة 1.

بالإضافة الى اطلاع أغلبهم على المعيار الدولي لرقابة الجودة 1، وإدراكهم لمدى مساهمة وضع نظام لرقابة الجودة في مكاتبهم في تحسين عمليات التدقيق وتنظيم عمل المكتب، فإنهم في نفس الوقت يدركون أنظمة رقابة الجودة الأخرى كنظام مراجعة النظير، نظام الفحص لدى الهيئات المنظمة للمهنة ذلك أن تطبيق هذه البرامج والأنظمة يستوجب توفر المكتب على نظام رقابة الجودة ليسهل عمل مكاتب التدقيق من جهة، ويضمن سير عمليات التفتيش من قبل مراقبي الجودة أو الهيئات المهنية من جهة أخرى.

وهو ما ينفي الفرضية الصفرية التي مفادها " لا يدرك مزاولو مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر لأنظمة ومعايير رقابة الجودة الصادرة عن الهيئات المهنية الدولية" ونقبل الفرضية البديلة " يدرك مزاولو مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر لأنظمة ومعايير رقابة الجودة الصادرة عن الهيئات المهنية الدولية"

وقد اتفقت هذه النتيجة مع ما توصلت اليه دراسة (الشحاده، عبشو، 2016) فيما يخص مجالات تطوير جودة أداء مكاتب التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الأردنية وهي أن هناك تأثير واضح لوجود نظام للرقابة على جودة الأداء على تحسين جودة خدمات التدقيق في بيئة الأعمال الأردنية.

الجودة 1

أما في البيئة الجزائرية، فقد اتفقت نتائج دراستنا مع دراسة (سردوك، وآخرون، 2020) من حيث تبنيها لنفس المعيار الدولي لرقابة الجودة I. وترى الباحثة أن دراسة (سردوك وآخرون، 2020) لم تشمل كل متطلبات معيار رقابة الجودة الأول مقارنة بدراستنا التي شملت كل أبعاد نظام رقابة الجودة. كما يظهر لنا أن هناك خلط بين مصطلحي رقابة الجودة وجودة التدقيق ولا تتفق الباحثة مع اختيار مجتمع هذه الدراسة (المسؤولين الحكوميين بمختلف الجهات الرقابية والجبائية)، كون مهنة التدقيق مهنة مستقلة تحت وصاية وزير المالية، بالتالي لا توجد أطراف حكومية غير وزارة المالية قائمة على مهنة التدقيق الخارجي. كما أن الأسئلة الموضوعة تهم فئة ولا تهم فئة أخرى خاصة فيما يتعلق بتسيير مكاتب التدقيق والتنظيم الداخلي للمكتب. كما أن الاطار المقترح للدراسة خرج بنفس السياسات والاجراءات المتبناة من قبل المعيار الدولي لرقابة الجودة I.

كما توافقت نتائج دراستنا مع دراسة كل من (معمرى أسامة وآخرون، 2020)، التي أكدت على أن تحسين جودة التدقيق وتفعيل الرقابة عليها يتطلب اعتماد دليل رقابة الجودة في مكتب التدقيق، واعتماد معايير خاصة بالرقابة على جودة التدقيق، حيث أكدت نتائج دراستنا اطلاع أغلب أفراد العينة على المعيار الدولي لرقابة الجودة I وتأكيدهم على أهمية توفر مكاتبهم على نظام رقابة الجودة. في حين اختلفت هذه النتيجة مع دراسة (Hazlin Ismail, et. al, 2008) والتي أظهرت عدم فهم المعيار من قبل المدققين في ظل الضعف المعرفي في الدليل الدولي، مما تسبب في التشاؤم من تطبيق المعيار، ويرجع ذلك للاختلاف في مجتمع الدراسة وبيئة التدقيق.

2- اختبار الفرضية الثانية:

✓ **الفرضية الصفرية:** لا تتوفر مكاتب التدقيق الجزائرية على متطلبات نظام رقابة الجودة وفق المعيار الدولي الأول لرقابة الجودة؛

✓ **الفرضية البديلة:** تتوفر مكاتب التدقيق الجزائرية على متطلبات نظام رقابة الجودة وفق المعيار الدولي الأول لرقابة الجودة؛

لتأكيد أو نفي الفرضية، تم تطبيق اختبار T على المحور الثاني للاستبيان، فكانت النتائج على النحو الذي يظهره الجدول رقم (04-48)

الجدول رقم (04-48): نتائج تطبيق اختبار T للفرضية الثانية

أبعاد المحور الثاني	T المحسوبة	درجة الحرية df	مستوى الدلالة Sig
مسؤولية القيادة (إدارة المكتب) عن الجودة داخل المكتب	23.624	343	0.00

الجودة 1

0.00	343	23.175	المتطلبات الأخلاقية الملائمة
0.00	343	33.446	قبول ومتابعة وتوقيف العلاقات مع العملاء والمهام
0.00	343	29.677	الموارد البشرية
0.00	343	48.435	تنفيذ المهام
0.00	343	25.481	المتابعة
0.00	343	47.893	تطبيق اختبار T على المحور الثاني

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات Spss v25

من خلال الجدول رقم (4-48) نلاحظ أن قيمة الدلالة المحسوبة لكل بعد من أبعاد المحور الثاني أقل من القيمة الاحتمالية والمقدرة ب 0.05، كما بلغت قيمة T المحسوبة المتعلقة بإجمالي أبعاد المحور الثاني 47.893، وقدرت قيمة الدلالة المعنوية لجميع أبعاد المحور الثاني مجتمعة 0.00 أقل من قيمة الدلالة الافتراضية وهي 0.05، وبالتالي نقوم برفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي مفادها " تتوفر مكاتب التدقيق الجزائرية على متطلبات نظام رقابة الجودة وفق المعيار الدولي الأول لرقابة الجودة".

وتتوافق هذه النتيجة مع دراسة (ظافر الشوا، 2012) ودراسة (مترى حدادين، 2011) ويرجع ذلك الى التشابه في بيئة التدقيق، ومجتمع الدراسة المتمثل في المدققين الخارجيين (أصحاب مكاتب التدقيق)، بالإضافة الى مؤشرات نموذج الدراسة والتي تشابهت الى حد كبير مع أبعاد دراستنا، ويمكن تفسير النتائج الى التزام مكاتب التدقيق بمتطلبات رقابة الجودة، كما اتفقت نتيجة الدراسة مع دراسة كل من **Shahibah, (et. all, 2020)** مع الإشارة الى أن مجتمع هذه الدراسة ارتكز على مكاتب التدقيق الكبيرة فقط، بالإضافة الى دراسة **(Ramadhani,et. All, 2017)** فيما يخص المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة والاستقلالية، وهذا يدل على أن أخلاقيات المهنة بما فيها الاستقلالية من أهم الشروط الواجب توفرها لتنفيذ مهام التدقيق بجودة عالية، وهو ما ركزت عليه القوانين الجزائرية والمعايير الدولية للتدقيق والمعيار الدولي لرقابة الجودة 1 وهذا ما استنتجته الباحثة أيضا في الاطار النظري وقد توافق مع نتائج الدراسة الميدانية.

أما في البيئة الجزائرية، فقد توافقت نتائج دراستنا مع دراسة **(سردوك وآخرون، 2020)** فيما يخص القابلية لاعتماد متطلبات سياسات واجراءات رقابة الجودة وفقا للمعيار الدولي لرقابة الجودة 1. مع الإشارة الى أن هذه الدراسة لم تعتمد على متطلبي مسؤولية القيادة عن الجودة داخل المكتب، وتنفيذ المهام عكس دراستنا التي شملت كل أبعاد نظام رقابة الجودة وفقا للمعيار الدولي لرقابة الجودة 1، وترى الباحثة أن هذين

الجودة 1

المتطلبين ضروريين وأساسين ويجب توفرهما، بناء على ما توصلت إليه ضمن نتائج الدراسة أن مكاتب التدقيق تتوفر على مطلب تنفيذ المهام وقد احتل المرتبة الأولى (أنظر الجدول 04-34).

في ذات السياق توافقت دراستنا مع ما توصل إليه (حولي، طحطوح، 2020) إلى وجود التزام على مستوى مكاتب التدقيق بمتطلبات المعيار الدولي رقم 220 المتعلق بالرقابة على جودة أداء التدقيق، مما يساهم في تحقيق الجودة المطلوبة، مع الإشارة إلى أن الباحثين تناولوا المعيار الدولي للتدقيق 220 الذي يختلف عن المعيار الدولي لرقابة الجودة 1، كما أن عينة الدراسة لم تكن كبيرة مقارنة بعينة دراستنا.

كما توافقت نتائج دراستنا مع دراسة (معمرى أسامة وآخرون، 2020) فيما يخص تدعيم استقلالية المدقق الفكرية والظاهرية لتحسين جودة التدقيق وتفعيل الرقابة عليها. وتغزو الباحثة توافق نتائج الدراسات السابقة مع نتائج دراستنا إلى التشابه في بيئة التدقيق، نفس مجتمع الدراسة (محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر)، الأبعاد والمؤشرات المتبناة مستبطة أساسا من المعايير الدولية لرقابة الجودة، بالإضافة إلى تقارب الفترة الزمنية لدراستنا مع الدراسات السابقة التي تمت في البيئة الجزائرية، خاصة في ظل توجه الجزائر إلى تحسين ممارسات مهنة التدقيق الخارجي في السنوات الأخيرة، ووعي مسؤولي مكاتب التدقيق بضرورة ترسيخ ثقافة الجودة في مكاتبهم باعتبارهم مسؤولين عن نتائج أعمالهم.

وعلى عكس ما سبق وفيما يخص مطلب الاستقلالية لم تتوافق نتائج دراستنا مع دراسة (مترى حدادين، 2011) حول التزام مكاتب التدقيق بعنصر الاستقلالية حيث كان منخفضا، وذلك لأنه لا يوجد فصل كبير بين الملكية والإدارة مما يضعف استقلالية المدقق، فالجهة التي تعينه هي نفسها التي يقوم بتدقيقها، أما في الجزائر نجد المشرع قد أكد على الاستقلالية الظاهرية والتي يتمتع بها المدققون في الجزائر وحدد حالات الموانع والتنافي بالإضافة إلى طريقة التعيين.

كما اختلفت نتائج دراستنا عن نتائج دراسة (Ramadhani, et. All, 2017) فيما يخص المتطلبات المتعلقة بمسؤولية القيادة عن الجودة داخل المكتب و قبول العملاء والاستمرار معهم، الموارد البشرية، تنفيذ المهام، والمتابعة والتوثيق وهذا راجع لاختلاف بيئة التدقيق، ومتغيرات نموذج هذه الدراسة الذي ركز على تأثير عناصر نظام رقابة الجودة على جودة التدقيق مع التركيز على المتغير الضابط المتعلق بالالتزام المهني، بالإضافة إلى الاختلاف في مجتمع الدراسة والذي ركز على فريق التدقيق العامل في شركات المحاسبة الكبيرة في جاكرتا، عكس دراستنا التي ركزت على مسؤولي مكاتب التدقيق في الجزائر.

3- اختبار الفرضية الثالثة:

الجودة 1

✓ الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد عوامل تحد من إمكانية تطبيق نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية؛

✓ الفرضية البديلة H_1 : توجد عوامل تحد من إمكانية تطبيق نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية؛

لتأكيد أو نفي الفرضية، تم تطبيق اختبار T على المحور الثالث للاستبيان، فكانت النتائج على النحو الذي يظهره الجدول رقم (04-49).

الجدول رقم (04-49) : نتائج تطبيق اختبار T للفرضية الثالثة

أبعاد المحور الثالث	T المحسوبة	df درجة الحرية	Sig مستوى الدلالة
عوامل قانونية	54.519	343	0.00
عوامل مهنية	30.715	343	0.00
عوامل تنافسية	25.642	343	0.00
تطبيق اختبار T على المحور الثاني	43.250	343	0.00

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات Spss v25

من خلال الجدول رقم (04-49) نلاحظ أن قيمة الدلالة المحسوبة لكل بعد من أبعاد المحور الثالث أقل من القيمة الاحتمالية والمقدرة ب 0.05، كما بلغت قيمة T المحسوبة المتعلقة بإجمالي أبعاد المحور الثالث 43.250، وقدرت قيمة الدلالة المعنوية المحسوبة لجميع أبعاد المحور الثالث مجتمعة 0.00 أقل من قيمة الدلالة الافتراضية وهي 0.05، وبالتالي نقوم برفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي مفادها أنه "توجد عوامل تحد من إمكانية تطبيق نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية".

ويمكن القول بأن هذه النتائج جاءت مخالفة لنتائج دراسة (ظافر الشوا، 2012) والتي قامت بترتيب أهم العوائق أمام تطبيق مكاتب مراجعة الحسابات لمعيار رقابة الجودة من الأكثر أهمية إلى الأقل أهمية وقد احتلت العوامل المهنية والتنافسية أعلى ترتيب في حين كانت للعوامل القانونية المرتبة الأخيرة. وترجع الباحثة هذا الاختلاف إلى بيئة التدقيق، من ناحية أن الإطار القانوني في الجزائر المنظم لمهنة التدقيق الخارجي والذي يضبط ممارسات المهنيين من خلال النصوص القانونية، يتوافق ضمناً مع محتوى المعيار الدولي لرقابة الجودة 1، وهذا ما أكدته الباحثة في الإطار النظري (أنظر الجدول 03-01).

ومن حيث العوامل المهنية اختلفت النتائج المتوصل إليها عن نتائج دراسة (Aida Hazlin Ismail, et.

al, 2008) حيث أكدت أن تطبيق المعيار الدولي لرقابة الجودة يشكل عبئاً عليهم خاصة في الأمور الداخلية

الجودة 1

لهم مثل قلة الموظفين، عدم فهم المعيار نفسه في ظل الضعف المعرفي في الدليل الدولي، مما تسبب في التشاؤم من تطبيق المعيار.

4- اختبار الفرضيتين الرابعة والخامسة:

الفرضية الرابعة: تنص الفرضية على أنه: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية

$\alpha \leq 0.05$ في توجهات آراء عينة الدراسة نحو مستوى توفر متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق

الجزائرية تعزى إلى كل من المتغيرات الديمغرافية (بيانات صاحب المكتب) المتمثلة في: المسمى

الوظيفي، العمر، المؤهل العلمي والخبرة المهنية."

الفرضية الخامسة: تنص الفرضية على أنه: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية

$\alpha \leq 0.05$ في توجهات آراء عينة الدراسة نحو مستوى توفر متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق

الجزائرية تعزى إلى كل من الخصائص التنظيمية لمكتب التدقيق المتمثلة في: الشكل القانوني للمكتب،

أقدمية المكتب، عدد العاملين بالمكتب والشراكة مع مكتب تدقيق أجنبي."

لكن، قبل التطرق إلى اختبار هذه الفرضيات والتعرف على الفروق في آراء العينة، ولتحقيق ذلك هناك

اختباران يمكن استخدامهما: اختبار تحليل التباين (ONE WAY ANOVA) واختبار كروسكال واليس

ولمعرفة أي الاختبارين سيستخدم لأبد أولاً من إجراء اختبار التوزيع الطبيعي، بحيث إذا تحقق شرط إعتدالية

التوزيع (البيانات موزعة توزيعاً طبيعياً) نستخدم اختبار تحليل التباين وفي الحالة العكسية نستخدم اختبار

كروسكال واليس. والجدول رقم (04-50) يوضح نتائج اختبارات التوزيع الطبيعي لـ Shapiro-wilk الخاصة

بمحوري الدراسة محل الاختبار بالنسبة للمتغيرات الشخصية المراد تحديد الفروقات على أساسها.

الجدول رقم (04-50): اختبارات التوزيع الطبيعي لـ Shapiro-wilk

اختبار التوزيع الطبيعي بين مستوى توفر متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية وكل من المتغيرات الديمغرافية (بيانات صاحب المكتب)				اختبار التوزيع الطبيعي بين مستوى توفر متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية وكل من الخصائص التنظيمية لمكتب التدقيق			
المسمى الوظيفي	Shapiro-wilk			الشكل القانوني للمكتب	Shapiro-wilk		
	statistique	df	Sig		statistique	df	sig
محافظ حسابات	0.991	294	0.190	مكتب فردي	0.990	336	0.038
خبير محاسبي	0.970	50	0.009	شركة مدنية	0.938	8	0.017
العمر	statistique	df	Sig	أقدمية المكتب	statistique	df	sig
أقل من 35 سنة	0.971	29	0.589	أقل من 5 سنوات	0.972	63	0.166

الجودة 1

45 -35	0.987	144	0.220	10 -5	0.982	134	0.070
55 -46	0.987	136	0.216	15 -11	0.977	64	0.273
أكثر من 55	0.935	35	0.038	أكثر من 15	0.962	83	0.015
المؤهل العلمي	statistique	df	Sig	عدد العاملين بالمكتب	statistique	df	sig
ليسانس	0.992	188	0.351	أقل من 5	0.992	224	0.303
ماجستير	0.945	81	0.002	من 5 إلى 10	0.972	93	0.045
دكتوراه	0.957	28	0.289	أكثر من 10	0.974	27	0.716
أخرى	0.968	47	0.222	الشراكة مع مكتب تدقيق أجنبي	statistique	df	sig
الخبرة المهنية	staistique	df	Sig				
أقل من 5 سنوات	0.960	46	0.111	نعم	0.946	6	0.057
10 -5	0.987	102	0.427	لا	0.988	329	0.018
15 -11	0.959	82	0.011				
أكثر من 15	0.975	114	0.029				

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برمجية SPSS 25.

بعد القيام باختبارات التوزيع الطبيعي لـ Shapiro-wilk والذي يركز على قبول الفرضية الصفرية الذي مفادها أن البيانات محل الاختبار تتبع توزيعا طبيعيا إذا كانت القيمة الاحتمالية أكبر من القيمة الحرجة، وقبول الفرضية البديلة التي مفادها أن البيانات محل الدراسة لا تتبع توزيعا طبيعيا إذا كانت القيمة الاحتمالية أصغر من القيمة الحرجة (0.05).

وبالرجوع إلى الجدول رقم (04-50) يظهر لنا أن غالبية الاختبارات التي أجريت تظهر بأن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي فيما يخص تقاطع المحور الثاني والمتمثل في مستوى توفر متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية وكل من المتغيرات الديمغرافية (بيانات صاحب المكتب) المتمثلة في: المسمى الوظيفي، العمر، الشهادة الأكاديمية والخبرة المهنية، حيث أن القيم الاحتمالية لإحصائية (Shapiro-Wilk) في الاختبار الخاص بالمحور الثاني مع المتغيرات الديمغرافية سألقة الذكر كانت أغلبها أكبر من القيمة الحرجة (0.05)، الأمر الذي يدفعنا إلى قبول الفرضية الصفرية والتي تنص على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، ومن هذا المنطلق ونظرا لتوفر شرط التوزيع الطبيعي في البيانات سيتم اللجوء إلى استخدام اختبار تحليل التباين (ONE WAY ANOVA). وذلك كما هو موضح في الجدول رقم (04-51).

1.4 اختبار الفرضية الرابعة:

نقوم بتحديد الفرضية الصفرية والفرضية البديلة كما يلي:

الجودة 1

الفرضية الصفرية H_0 : "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ في توجهات آراء عينة الدراسة نحو مستوى توفر متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية تعزى إلى كل من المتغيرات الديمغرافية (بيانات صاحب المكتب) المتمثلة في: المسمى الوظيفي، العمر، المؤهل العلمي والخبرة المهنية."

الفرضية البديلة H_1 : "توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ في توجهات آراء عينة الدراسة نحو مستوى توفر متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية تعزى إلى كل من المتغيرات الديمغرافية (بيانات صاحب المكتب) المتمثلة في: المسمى الوظيفي، العمر، المؤهل العلمي والخبرة المهنية."

الجدول رقم (04-51): اختبار دراسة الفروقات بين المحور الثاني والمتغيرات الديمغرافية باستخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One

Way Anova)

	SS	DDL	MS	F	SIG	SS	DDL	MS	F	SIG
	المسمى الوظيفي					العمر				
BG	16.494	73	0.226	1.005	0.476	0.095	1	0.520	0.721	0.396
WG	60.713	270	0.225	-	-	44.844	342	0.652	-	-
T	77.206	343	-	-	-	44.939	343	-	-	-
	المؤهل العلمي					الخبرة المهنية				
BG	0.200	3	0.067	0.506	0.678	0.310	3	0.103	0.786	0.502
WG	44.739	340	0.132	-	-	44.629	340	0.131	-	-
T	44.939	343	-	-	-	44.939	343	-	-	-

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برمجية SPSS 25.

بعد إجراء اختبار تحليل التباين، وبالرجوع إلى الجدول رقم (04-51) نلاحظ أن قيمة المعنوية في كل المتغيرات أكبر من 0.05، وسنقوم بتقسيم الفرضية الرابعة إلى فرضيات فرعية كما يلي:

1. الفرضية الفرعية الأولى: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ في

توجهات آراء عينة الدراسة نحو مستوى توفر متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق

الجزائرية تعزى إلى المسمى الوظيفي

الجودة 1

تم استخدام اختبار التباين الأحادي لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة نحو مستوى توفر متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية تعزى إلى المسمى الوظيفي، والنتائج المبينة في الجدول رقم (04-51) والتي تبين أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.476 وهي أكبر من 0.05، مما يدل على عدم وجود فروق عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ بين إجابات أفراد العينة نحو مستوى توفر متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية تعزى إلى المسمى الوظيفي، ما يدل على أنه بغض النظر عما إذا كان محافظ حسابات أو خبير محاسبي فمستوى توفير متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية لا يأخذ بعين الاعتبار المسمى الوظيفي، لأن تحقيق الرقابة على الجودة لا ينحصر في مستوى دون الآخر.

بناء على النتائج فإننا نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية التي مفادها: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ في توجهات آراء عينة الدراسة نحو مستوى توفر متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية تعزى إلى المسمى الوظيفي".

وقد تطابقت النتيجة مع دراسة كل من (أسامة راجي متري حدادين، 2011)، (ديمة مازن الشوا، 2015) حيث أنه لا يوجد فروق في إجابات أفراد عينة الدراسة تعزى للمسمى الوظيفي.

2. الفرضية الفرعية الثانية: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ في توجهات آراء عينة الدراسة نحو مستوى توفر متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق

الجزائرية تعزى إلى العمر

تم استخدام اختبار التباين الأحادي لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة نحو مستوى توفر متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية تعزى إلى العمر، والنتائج المبينة في الجدول رقم (04-51) والتي تبين أن قيمة مستوى الدلالة أكبر من 0.05، مما يدل على عدم وجود فروق عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ بين إجابات أفراد العينة نحو مستوى توفر متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية تعزى إلى العمر، كون الدراية أو الاطلاع على المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 المتضمن نظام رقابة الجودة، ليس له علاقة بعمر المهني أو خبرته العملية، حيث يتم التعرض له في الدراسات الحديثة والندوات والملتقيات والأيام الدراسية ويتم نشره بشكل دوري ضمن الإصدارات الدولية أو العربية، وحتى توفير ممارسات تتوافق مع متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية لا يركز على سن معين للمهني.

الجودة 1

بناء على النتائج فإننا نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية التي مفادها: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ في توجهات آراء عينة الدراسة نحو مستوى توفر متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية تعزى إلى العمر".

وقد اتفقت النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة (ديمة مازن الشوا، 2015) بعدم وجود فروق في إجابات أفراد العينة تعزى إلى العمر.

3. الفرضية الفرعية الثالثة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ في توجهات آراء عينة الدراسة نحو مستوى توفر متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية تعزى إلى المؤهل العلمي

تم استخدام اختبار التباين الأحادي لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة نحو مستوى توفر متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية تعزى إلى المؤهل العلمي، والنتائج المبينة في الجدول رقم (04-51) والتي تبين أن قيمة مستوى الدلالة المقدرة 0.678 أكبر من 0.05، مما يدل على عدم وجود فروق عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ بين إجابات أفراد العينة نحو مستوى توفر متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية تعزى إلى المؤهل العلمي، كون ممارسة مهنة التدقيق تتطلب مؤهل علمي جيد لمحافظ الحسابات أو الخبير المحاسبي وأغلب المهنيين يملكون شهادات أكاديمية ولا يمكن مزاوله المهنة أو نيل الاعتماد دون أن يكون للمهني شهادة على الأقل شهادة ليسانس (شروط ممارسة المهنة)، وخاصة بعد سنة 2010 أين أصبح منح الاعتماد أمرا صعبا مقارنة بما سبق وأنه يتوجب على شخص يسعى للحصول على شهادة خبير محاسب أو محافظ حسابات بأن يكون متخرجا من معهد التعليم المتخصص التابع لوزارة المالية.

بناء على النتائج فإننا نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية التي مفادها: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ في توجهات آراء عينة الدراسة نحو مستوى توفر متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية تعزى إلى المؤهل العلمي".

وقد اتفقت النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة (مترى حدادين، 2011)، واختلفت النتيجة عما توصلت إليه دراسة (ظافر الشوا، 2015) بوجود فروق في إجابات أفراد العينة تعزى إلى الشهادة الأكاديمية.

4. الفرضية الفرعية الرابعة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ في توجهات آراء عينة الدراسة نحو مستوى توفر متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية تعزى إلى الخبرة المهنية

الجودة 1

تم استخدام اختبار التباين الأحادي لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة نحو مستوى توفر متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية تعزى إلى الخبرة المهنية، والنتائج المبينة في الجدول رقم (04-51) والتي تبين أن قيمة مستوى الدلالة 0.502 أكبر من 0.05 ، مما يدل على عدم وجود فروق عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ بين إجابات أفراد العينة نحو مستوى توفر متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية تعزى إلى الخبرة المهنية، كون توفير مكاتب التدقيق لمتطلبات نظام رقابة الجودة أو حتى الدراية بمضمون المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 ليس له علاقة بالخبرة المهنية كونه معيار دولي يتم تناوله ضمن الاصدارات والدوريات وفي الأيام والندوات الدراسية، حيث يمكن لأي ممارس للمهنة توفير متطلبات في مكتبه تتوافق ومتطلبات نظام رقابة الجودة وفقا للمعيار الدولي لرقابة الجودة 1 ولا يستوجب ذلك الخبرة العملية الكبيرة.

بناء على النتائج فإننا نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية التي مفادها: "لا توجد فروق

ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ في توجهات آراء عينة الدراسة نحو مستوى

توفر متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية تعزى إلى الخبرة المهنية".

وقد اتفقت النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة (أسامة راجي متري حدادين، 2011)، ودراسة (ديمة مازن الشوا، 2015) بعدم وجود فروق في إجابات أفراد العينة تعزى إلى الخبرة المهنية.

وبناء على كل ما تقدم فإننا نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية التي تنص على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في مستوى توفر متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية تعزى للمتغيرات الديمغرافية لدى الأفراد عينة الدراسة.

وعليه يتم قبول الفرضية التي تنص على "عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ في توجهات آراء عينة الدراسة نحو مستوى توفر متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية تعزى إلى المتغيرات الديمغرافية (بيانات صاحب المكتب) المتمثلة في: المسمى الوظيفي، العمر، المؤهل العلمي والخبرة المهنية".

2.4. اختبار الفرضية الخامسة:

أما فيما يتعلق بتقاطع متغيري الدراسة: المحور الثاني (مستوى توفر متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية) والخصائص التنظيمية لمكتب التدقيق المتمثلة في: الشكل القانوني للمكتب، تاريخ تأسيس المكتب، عدد العاملين بالمكتب والشراكة مع مكتب تدقيق أجنبي، فقد وجدنا كذلك أن القيم الاحتمالية

الجودة 1

لإحصائية (Shapiro-Wilk) كانت أغلبها أكبر من القيمة الحرجة (0.05)، الأمر الذي دفعنا إلى قبول الفرضية الصفرية والتي تنص على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، وبالتالي إمكانية استخدام اختبار تحليل التباين لمعرفة وجود فروقات أو لا، والنتائج المتحصل عليها موضحة في الجدول رقم (04-52).
نقوم بتحديد الفرضية الصفرية والفرضية البديلة كما يلي:

الفرضية الصفرية H0: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ في توجهات آراء عينة الدراسة نحو مستوى توفر متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية تعزى إلى كل من الخصائص التنظيمية لمكتب التدقيق المتمثلة في: الشكل القانوني للمكتب، أقدمية المكتب، عدد العاملين بالمكتب والشراكة مع مكتب تدقيق أجنبي".

الفرضية البديلة H1: "توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ في توجهات آراء عينة الدراسة نحو مستوى توفر متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية تعزى إلى كل من الخصائص التنظيمية لمكتب التدقيق المتمثلة في: الشكل القانوني للمكتب، أقدمية المكتب، عدد العاملين بالمكتب والشراكة مع مكتب تدقيق أجنبي".

الجدول رقم (04-52): اختبار دراسة الفروقات بين المحور الثاني والخصائص التنظيمية لمكتب التدقيق باستخدام اختبار تحليل التباين

SIG	F	MS	DDL	SS	SIG	F	MS	DDL	SS		
أقدمية المكتب					الشكل القانوني للمكتب						
0.093	2.156	0.28	3	0.839	0.028	4.854	0.629	1	0.629	BG	
-	-	0.13	340	44.1	-	-	0.13	342	44.31	WG	
-	-	-	343	44.939	-	-	-	343	44.939	T	
الشراكة مع مكتب تدقيق أجنبي					عدد العاملين بالمكتب						
0.027	4.961	0.643	1	0.643	0.164	1.816	0.237	2	0.473	BG	
-	-	0.13	342	44.296	-	-	0.13	341	44.465	WG	
-	-	-	343	44.939	-	-	-	343	44.939	T	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برمجية SPSS 25.

بعد إجراء اختبار تحليل التباين، وبالرجوع إلى الجدول رقم (04-52) نلاحظ أن قيمة المعنوية اختلفت من متغير لآخر، وسنقوم بتقسيم الفرضية الرابعة إلى فرضيات فرعية كما يلي:

الجودة 1

1- الفرضية الفرعية الأولى: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ في توجهات آراء عينة الدراسة نحو مستوى توفر متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية تعزى إلى الشكل القانوني للمكتب".

تم استخدام اختبار التباين الأحادي لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة نحو مستوى توفر متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية تعزى إلى الشكل القانوني للمكتب، والنتائج المبينة في الجدول رقم (04-52) والتي تبين أن قيمة مستوى الدلالة أقل من 0.05 حيث قدرت 0.028 وهي قيمة أقل من القيمة الحرجة، وبالتالي وجود فروقات جوهرية في نظر المبحوثين لمستوى توفر متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية تعزى إلى اختلاف الشكل القانوني للمكتب، ما يدل على أن المكتب الفردي لا يوفر متطلبات تتوافق ومتطلبات نظام رقابة الجودة وفقا للمعيار الدولي لرقابة الجودة 1 مقارنة بشركة التدقيق، وهذا مؤشر على أن مكاتب التدقيق التي تأخذ شكل شركات تكون ممارساتها أكثر توافقا مع متطلبات نظام رقابة الجودة بسبب وفرة الإمكانيات المالية والبشرية، وتعدد الشركاء فيها.

✚ استنادا للنتائج نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي مفادها أنه: "توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ في توجهات آراء عينة الدراسة نحو مستوى توفر متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية تعزى إلى الشكل القانوني للمكتب".

وقد تطابقت النتيجة مع دراسة (Aida hazlin Ismail,2008) والتي أكدت على أنه من الصعب على مكاتب التدقيق المتوسطة والصغيرة في ماليزيا تطبيق المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 مقارنة بالمكاتب الكبرى.

2- الفرضية الفرعية الثانية: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ في توجهات آراء عينة الدراسة نحو مستوى توفر متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية تعزى إلى أقدمية مكتب التدقيق".

تم استخدام اختبار التباين الأحادي لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة نحو مستوى توفر متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية تعزى إلى أقدمية مكتب التدقيق، والنتائج المبينة في الجدول رقم (04-52) والتي تبين أن قيمة مستوى الدلالة أكبر من 0.05 حيث قدرت 0.093 وهي قيمة أكبر من القيمة الحرجة، وبالتالي عدم وجود فروقات جوهرية في نظر المبحوثين لمستوى توفر متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية تعزى إلى أقدمية مكتب التدقيق.

الجودة 1

استنادا للنتائج نقبل الفرضية الصفرية والتي مفادها: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ في توجهات آراء عينة الدراسة نحو مستوى توفر متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية تعزى إلى أقدمية مكتب التدقيق".

3- الفرضية الفرعية الثالثة: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ في توجهات آراء عينة الدراسة نحو مستوى توفر متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية تعزى إلى عدد العاملين بالمكتب".

تم استخدام اختبار التباين الأحادي لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة نحو مستوى توفر متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية تعزى إلى عدد العاملين بالمكتب، والنتائج المبينة في الجدول رقم (04-52) والتي تبين أن قيمة مستوى الدلالة أكبر من 0.05 حيث قدرت 0.164 وهي قيمة أكبر من القيمة الحرجة، وبالتالي عدم وجود فروقات جوهرية في نظر المبحوثين لمستوى توفر متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية تعزى إلى عدد العاملين بالمكتب. يفسر ذلك بأن مكاتب التدقيق قد توفر متطلبات تتوافق مع متطلبات نظام رقابة الجودة بغض النظر عما إذا كان المكتب به عدد كبير من الموظفين أم لا، وهذا راجع لمسؤول مكتب التدقيق ومدى إدراكه ودرايته بمضمون المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 ومدى اهتمامه بتطبيق متطلبات رقابة الجودة وترسيخه لثقافة الجودة في مكتبه بالإضافة إلى خبرة وكفاءة موظفيه وتجسيد روح الفريق أثناء العمل.

استنادا للنتائج نقبل الفرضية الصفرية والتي مفادها: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ في توجهات آراء عينة الدراسة نحو مستوى توفر متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية تعزى إلى عدد العاملين بالمكتب".

وقد اختلفت النتيجة مع دراسة (متري حدادين، 2011) التي أكدت على وجود فروق في إجابات أفراد عينة الدراسة تعزى إلى عدد العاملين بالمكتب.

4- الفرضية الفرعية الرابعة: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ في توجهات آراء عينة الدراسة نحو مستوى توفر متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية تعزى إلى الشراكة مع مكتب تدقيق أجنبي".

تم استخدام اختبار التباين الأحادي لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة نحو مستوى توفر متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية تعزى إلى الشراكة مع مكتب تدقيق أجنبي، والنتائج المبينة في

الجودة 1

الجدول رقم (04-52)، والتي تبين أن قيمة مستوى الدلالة أقل من 0.05 حيث قدرت 0.027 وهي قيمة أقل من القيمة الحرجة، وبالتالي وجود فروقات جوهرية في نظر المبحوثين لمستوى توفر متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية تعزى إلى الشراكة مع مكتب تدقيق أجنبي، ما يفسر بأن المكاتب التي تدخل في إطار شراكة مع مكاتب تدقيق أجنبية تكون ممارساتها متوافقة مع متطلبات نظام رقابة الجودة إلى حد كبير لأنها تتأثر بهذه المكاتب وبالسياسات والإجراءات الخاصة برقابة الجودة للمكاتب الأجنبية، فتسعى لتوفير خدماتها والحرص على أداء عملياتها بكل جودة بهدف زيادة إيراداتها وتعزيز موقعها التنافسي في سوق التدقيق والحصول على عهدة لدى مؤسسات كبرى بما فيها الشركات المتعددة الجنسيات.

✚ استنادا للنتائج نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي مفادها أنه: "توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ في توجهات آراء عينة الدراسة نحو مستوى توفر متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية تعزى إلى الشراكة مع مكتب تدقيق أجنبي".

وقد تطابقت النتيجة مع دراسة (متري حدادين، 2011)، حيث أكدت على وجود فروق في إجابات أفراد عينة الدراسة تعزى الشراكة مع مكتب تدقيق أجنبي.

الجودة 1

خلاصة:

تطرقنا في هذا الفصل الى الجانب الميداني لهذه الدراسة، حيث تم القيام باسقصاء آراء محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر، حول واقع تقييم متطلبات نظام رقابة الجودة على مستوى مكاتب التدقيق الجزائرية في ظل مضمون للمعيار الدولي لرقابة الجودة « ISQC1 »، وقد تم إجراء دراسة ميدانية لمجموعة من مكاتب التدقيق الجزائرية عبر إرسال 366 استبيان إلى مكاتب تدقيق في القطر الوطني، لتصبح العينة المقبولة للدراسة بعد فرزها 344 مكتب تدقيق، وقد تمت معالجة بيانات العينة عبر برمجية التحليل الإحصائي للبيانات (SPSSV25).

أما بخصوص اختبار الفرضيات فقد توصلنا الى مايلي:

- ✓ قبول الفرضية البديلة: " يدرك مزاولو مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر للتطورات في أنظمة ومعايير رقابة الجودة الصادرة عن الهيئات المهنية الدولية".
- ✓ قبول الفرضية البديلة: "تتوفر مكاتب التدقيق الجزائرية على متطلبات نظام رقابة الجودة وفق المعيار الدولي الأول لرقابة الجودة"؛
- ✓ قبول الفرضية البديلة: " توجد عوامل تحد من إمكانية تطبيق نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية؛
- ✓ قبول الفرضية الصفرية التي تنص على "عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ في توجهات آراء عينة الدراسة نحو مستوى توفر متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية تعزى إلى المتغيرات الديمغرافية (بيانات صاحب المكتب) المتمثلة في: المسمى الوظيفي، العمر، المؤهل العلمي والخبرة المهنية".
- ✓ رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه : "توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ في توجهات آراء عينة الدراسة نحو مستوى توفر متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية تعزى إلى شكل مكتب التدقيق و الشراكة مع مكتب تدقيق أجنبي".

الخاتمة

الخاتمة العامة

تمحورت إشكالية الدراسة حول مدى توافق ممارسات مكاتب التدقيق الجزائرية لمتطلبات نظام رقابة الجودة، في ضوء ما ورد في المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 (ISQC1) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، وكان هدفنا الأساسي من هذه الدراسة هو تسليط الضوء على مضمون المعيار الدولي لرقابة الجودة 1، والذي يمثل في الواقع المعيار الذي سيتم تبنيه مستقبلا من قبل الهيئات المنظمة للمهنة في الجزائر في إطار مشروع تبني معايير خاصة برقابة الجودة (NSQC1)، وكانت دراسة استباقية بما أن مضمون المعيار الدولي سيكون نفسه تقريبا المعيار الجزائري الصادر مستقبلا، ولشمولية المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 على خدمات مكاتب التدقيق، ومن أجل ذلك قمنا بمعالجة الموضوع من خلال الجمع بين الجانب النظري من جهة والدراسة الميدانية من جهة أخرى.

حيث تطرقنا من خلال الإطار النظري إلى مختلف المفاهيم ذات الصلة بالخدمات المقدمة من قبل مكاتب التدقيق، وجودة التدقيق من خلال مداخل متعددة، ثم تعرضنا لرقابة الجودة ومختلف الأساليب والأنظمة التي ساهمت بشكل كبير في تنظيم مهنة التدقيق دوليا والتغييرات التي طرأت على أنظمة الرقابة على الجودة، لتليها إصدارات معايير رقابة الجودة، كما قمنا بالتفصيل في نظام رقابة الجودة وفقا للمعيار الدولي لرقابة الجودة 1، بالإضافة إلى تقديم الإطار التشريعي والتنظيمي لمهنة التدقيق في الجزائر، وفي الأخير قمنا بتحليل الجهود والإسهامات التي قامت بها المنظمات المهنية في الجزائر فيما يخص رقابة الجودة، مع إيجاد أهم نقاط التوافق والاختلاف بين ما جاءت به القوانين والإصدارات المهنية في الجزائر ومتطلبات نظام رقابة الجودة.

أما في الدراسة الميدانية، تمثل مجتمع الدراسة في مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر من محافظي حسابات وخبراء محاسبين، حيث تم إعداد استبيان وزع على عينة واسعة قدرت ب 344 مكتب تدقيق في القطر الجزائري لمعرفة مدى توافق ممارساتهم مع متطلبات نظام رقابة الجودة وفقا للمعيار الدولي لرقابة الجودة 1، بالإضافة لأهم التحديات التي تشكل عائقا أمام تطبيق مكاتب التدقيق الجزائرية لنظام رقابة الجودة، وقد تم تحليل النتائج المتوصل إليها، ثم محاولة تقديم التوصيات التي يمكن العمل بها والاستفادة منها سواء على مستوى الدراسات العلمية أو على مستوى المنظمات المهنية في الجزائر بالأخص لجنة مراقبة الجودة، بما يُمكن من تنظيم عمل مكاتب التدقيق وتحسين أداء عملياتها.

أولا: النتائج العامة للدراسة

بناء على ما تم تقديمه في الجانب النظري والنتائج المتوصل إليها من الدراسة الميدانية، يمكن استخلاص النتائج التالية:

1. النتائج النظرية: انطلاقاً من الجوانب النظرية التي تناولتها الدراسة فقد تم التوصل إلى النتائج التالية:

- تختلف الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق بين خدمات تأكيدية وخدمات استشارية، وفي البيئة الجزائرية نجد المشرع حصر مهام التأكيد والمصادقة على الحسابات السنوية ضمن مهام محافظ حسابات، أما الخدمات الاستشارية فهي من ضمن مهام الخبير المحاسبي بالإضافة إلى قيامه بالتدقيق المالي والمحاسبي للمؤسسات والهيئات لكنه لم يفصل في نوع هذه الاستشارات؛
- صعوبة تحديد مفهوم محدد لجودة التدقيق الخارجي نظراً لاختلاف طبيعة المفهوم والهدف منه وتعدد الأطراف المستفيدة من تحقيق هذه الجودة، ما يطرح إشكالية قياس الجودة والبحث عن أهم العوامل التي تؤثر فيها؛
- تساهم المنافسة بين مكاتب التدقيق في تحسين جودة التدقيق الخارجي وذلك في ظل معايير التدقيق وآداب أخلاقيات السلوك المهني؛
- يسمح التكوين والتطوير المستمر للمدقق الخارجي بمواجهة التغيرات الاقتصادية وتعقيد العمليات في المؤسسات محل التدقيق وبذلك تحسين جودة التدقيق الخارجي؛
- أهمية الالتزام بمعايير رقابة الجودة للمساهمة في تحسين من أداء مكاتب التدقيق وعملياتها؛
- يهدف نظام رقابة الجودة إلى تقويم أداء مكاتب التدقيق، وليس التفتيش على جودة أداء تلك المكاتب، أو كشف القصور في الأداء لغرض المحاسبة وفرض العقوبات.
- التحول والتطور في أنظمة رقابة الجودة من نظام مراجعة النظر إلى التنظيم من قبل نظام الفحص الخاص بمجلس الرقابة على أعمال مدققي حسابات الشركات العامة PCAOB جاء لتدعيم الثقة بالرقابة على الجودة.
- يعد إصدار لجنة مراقبة الجودة مؤخراً لدليل رقابة الجودة، ودليل الرقابة الذاتية لمكاتب التدقيق، خطوة مهمة نحو تعزيز مكانة وسمعة مهنة التدقيق الخارجي وتفعيل رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية؛
- فصل المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 في المتطلبات الأخلاقية في حين اقتصر دليل الرقابة الذاتية على تسمية الصفات المهنية دون تحديدها؛
- لم يحدد دليل الرقابة الذاتية الإجراءات التي يتخذها المكتب في حال قبول عميل جديد أو كيفية الاستمرار مع العميل الحالي مقارنة بالمعيار الدولي لرقابة الجودة 1 الذي فصل في هذا العنصر؛

- بالنسبة لمتطلب الموارد البشرية الوارد في المعيار الدولي لرقابة الجودة، اكتفى دليل الرقابة الذاتية بعنصر الخبرة ومهارة التحكم في مهام التدقيق، ولم يتطرق إلى التدريب والتعليم والتكوين.
- بالنسبة لتنفيذ المهام الوارد في المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 فقد تناوله دليل الرقابة الذاتية ضمن عدة عناصر بدءا من قبول المهمة إلى غاية إعداد التقرير ويظهر ذلك في استبيان الدليل الجزائري.
- لم يتطرق دليل الرقابة الذاتية لعنصر المتابعة على الرغم من أهميته الكبيرة من حيث تقييم إجراءات رقابة الجودة وتحديد أوجه القصور ومعالجتها.
- لم يحدد دليل رقابة الجودة حالات التنافي بالنسبة للمراقبين وطريقة حساب أتعابهم؛
- لم يتطرق الدليل لكيفية تدريب وتكوين المراقبين Programme de formation للقيام بعمليات التفتيش والرقابة Inspections et controls لأن الرقابة على عمل مكاتب التدقيق يتطلب احترافية وتكوين عالي؛
- مدة دورية الرقابة المحددة بستة سنوات قد لا تتناسب مع حجم وكثافة عمليات بعض المكاتب؛
- استثناء المكاتب الأخرى من الرقابة يطرح مشكل في اختلاف بين أداء المكاتب وتدني جودة خدمات المكاتب التي لا تتم مراقبتها؛
- من متطلبات تفعيل الرقابة على جودة التدقيق الخارجي في الجزائر إتباع المدققين لمبادئ السلوك المهني والتي توافقت مع متطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة I فيما يخص الاستقلالية والموضوعية، السرية، بذل العناية المهنية الواجبة، بالإضافة إلى إتباع معايير الأداء المهني؛
- من خلال تحليل المواد القانونية ومقارنتها مع متطلبات نظام رقابة الجودة يظهر لنا أغلب متطلبات نظام رقابة الجودة وفقا للمعيار الدولي لرقابة الجودة I قد تم التطرق لها في التشريعات والقوانين الجزائرية وحتى في الإصدارات المهنية بالأخص قواعد السلوك المهني كالاستقلالية والموضوعية والالتزام بالسر المهني وبذل العناية المهنية الواجبة والتي تطرقت لها العديد من المواد ضمن القانون 01/10، القانون التجاري وقانون العقوبات، دليل أخلاقيات مهن الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد، القرار SPM/94/ N103، بالإضافة إلى دليل الرقابة الذاتية ودليل رقابة الجودة الصادرين مؤخرا عن لجنة مراقبة الجودة في خطوة ايجابية نحو تحسين عمليات مكاتب التدقيق الجزائرية ومواكبة التغيرات والتطورات الحاصلة في مجال أنظمة ومعايير رقابة الجودة.
- أصدر المشرع الجزائري المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وهذا ما لم يتطرق له المعيار الدولي لرقابة الجودة I حيث لم يحدد معايير وشروط خاصة بمكاتب التدقيق.

2. النتائج التطبيقية: من خلال اختبار فرضيات الدراسة، فقد تم التوصل إلى النتائج التالية:

- تعتمد أغلب مكاتب التدقيق الجزائرية بشكل عام ممارسات تتوافق ومتطلبات نظام رقابة الجودة وفقا للمعيار الدولي لرقابة الجودة 1، بالرغم من عدم التبنّي الرسمي للمعيار لكن تبنته الجزائر في جزئيات من خلال المواد القانونية (بطريقة غير مباشرة) والتي تطرقت إليها الباحثة في جدول المقارنة رقم (03-01)؛
- على الرغم من غياب معايير لرقابة الجودة في الجزائر، إلا أن اعتماد مكاتب التدقيق لأغلب متطلبات نظام رقابة الجودة (78.56%) على عملياتها وفقا لمتطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 (ISQC1) يدل على إدراك ووعي مسؤولي مكاتب التدقيق في الجزائر بضرورة وأهمية توفير سياسات وإجراءات لتحقيق جودة الأداء المهني لمكاتب التدقيق؛
- أكدت نتائج الدراسة بأن محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين على وعي وإدراك بالتطورات في أنظمة الرقابة على الجودة المستحدثة من قبل الهيئات الدولية للتدقيق كنظام مراجعة النظير، بالإضافة إلى إصدارات معايير التدقيق تحديدا معايير رقابة الجودة وذلك للمستوى العلمي للمهنيين، وقد اشتمل الاطلاع عدة وسائل كالملتقيات، الأيام التكوينية، مواقع التواصل الاجتماعي، الاطلاع على إصدارات المنظمات المهنية والاهتمام بالتقارير الصادرة عنها.
- أظهرت نتائج الدراسة أن هناك فئة غير مطلعة على المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 لأسباب عديدة منها عدم معرفتهم الكافية لمضمون المعيار، أو بسبب عدم تبنيه بعد من قبل المشرع وخاصة بما أنهم غير ملزمين بتطبيقه، وأنهم ليسوا محصورين بتحقيق أهداف عند تطبيق المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 كما لا يترتب عن الالتزام به مزايا أو إيرادات للمكتب.
- من خلال إجابات أفراد العينة فإن تطبيق متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية يمكن من ضمان تنفيذ مهام التدقيق بكفاءة وفعالية وهو ما تسعى إليه مكاتب التدقيق للرفع من جودة أدائها، وإعطاء ميزة تنافسية لمكاتب التدقيق ويأتي من خلال محاولة كل مكتب فرض وجوده في سوق التدقيق وكسب عملاء جدد والمحافظة على العملاء الحاليين، بالإضافة لضمان إصدار تقارير تدقيق ذات جودة ومصداقية عالية والذي يتطابق مع الهدف من وضع نظام لرقابة الجودة وفقا للمعيار الدولي لرقابة الجودة 1.
- أظهرت نتائج الدراسة فيما يخص أسباب ضعف تطبيق المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 في الجزائر قد يرجع لبيئة التدقيق الجزائرية الغير ملائمة لتطبيق ISQC1 لأن تبني معيار دولي دون الأخذ بعين

الاعتبار خصوصية البيئة الجزائرية سواء من حيث حجم مكاتب التدقيق أو الأداء المهني للمدققين، البيئة الاقتصادية الراهنة، سيجعل من الصعب تطبيق هذا المعيار، وضعف في مستوى فهم ISQC1 وتفسر الباحثة ذلك من خلال ضعف التكوين، بالإضافة إلى أن الجزائر لم تتبنى بعد المعيار الدولي لرقابة الجودة 1، وبالتالي غياب عنصر الإلزام جعل محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين لا يهتمون بالبحث في عناصر تطبيق المعيار، بالإضافة إلى صعوبة تطبيق متطلبات ISQC1 وهذا ما استنتجته الباحثة من خلال الإطار النظري حيث أن هناك بعض العناصر من المعيار لا تتناسب مع القوانين الحالية المنظمة لمهنة التدقيق.

- أفضت نتائج الدراسة عن الجهود المبذولة من قبل المنظمات المهنية في الجزائر والتوجه نحو تفعيل رقابة الجودة على أعمال مكاتب التدقيق، من خلال إصدار دليل رقابة الجودة ودليل الرقابة الذاتية مؤخرا في خطوة ايجابية نحو ترسيخ ثقافة الجودة في مكاتب التدقيق، كما سبق وأصدر المجلس الوطني للمحاسبة معايير التدقيق منذ 2016 ضمن 4 مقررات، بالإضافة للتوجه من أجل تبني معايير رقابة الجودة، حيث تمت دراسة مشروع تبني المعيارين NAA220, NSQC1.
- أظهرت نتائج الدراسة أن زيادة استقلالية لجنة مراقبة الجودة بالضرورة ستزيد في تفعيل دورها، وبالتالي تبحث هذه اللجنة عن نقاط الضعف في تطبيق متطلبات نظام رقابة الجودة في المكاتب التي ستؤدي بالضرورة إلى زيادة الجودة على أعمال التدقيق.
- على الرغم من عدم تطبيق نظام مراجعة النظر في الجزائر إلا أن أغلب أفراد العينة أكدوا أن تطبيق برنامج مراجعة النظر يفيد في تخفيض عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق، ويدل على أن هذا الأسلوب يساهم في دعم الرقابة على جودة عمليات التدقيق واستعادة الثقة في المهنة، حيث أن نظام تدقيق النظر سيساهم في التقليل من الأخطاء ونقاط الضعف وأوجه القصور وبالتالي تقليل الدعاوى القضائية.
- تعزو الباحثة توافق نتائج الدراسات السابقة التي تمت في البيئة الجزائرية مع نتائج دراستنا إلى التشابه في بيئة التدقيق، نفس مجتمع الدراسة (محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر)، التشابه في المؤشرات المتبناة والمستتبهة من المعايير الدولية الخاصة برقابة الجودة.
- من خلال نتائج التحليل الإحصائي يتضح لنا بأن توفير مكاتب التدقيق الجزائرية لمتطلب مسؤولية القيادة عن الجودة داخل المكتب من وجهة نظر عينة الدراسة كان مرتفعا.

- من خلال نتائج التحليل الإحصائي يتضح لنا بأن توفير مكاتب التدقيق الجزائرية للمتطلبات الأخلاقية الملائمة من وجهة نظر عينة الدراسة كان مرتفعا.
- أظهرت نتائج الدراسة بأن العاملون بمكاتب التدقيق يتسمون بأخلاقيات المهنة كالنزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية، السر المهني، فأخلاقيات المهنة مفروضة على المهنيين وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 96-136 مؤرخ في 15 أفريل 1996، الذي يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وبما أن المهنيين حسب القانون 01/10 يتعرضون للمسؤولية المباشرة على عمل مكاتبهم، بذلك فإن صاحب المكتب يفرض أخلاقيات المهنة على المساعدين لأنه سيحاسب بالضرورة على أعماله، وقد توافقت النتيجة مع نص المعيار الدولي لرقابة الجودة 1.
- أوضحت آراء الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات على غياب مدونة سلوك مهني وأخلاقي معدة من قبل مسؤول مكتب التدقيق، تضم إجراءات تأديبية موثقة في حال الإنحراف عنها تكون مطبقة على كل العاملين بالمكتب وهو ما يختلف مع متطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة 1.
- أظهرت نتائج الدراسة التزام المدققين في الجزائر بالمواد المنظمة لمهنة التدقيق من بينها أحكام المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري، والمواد 64،65 من القانون 01/10 الخاصة بحالات التنافي والموانع، والتي تعبر عن الاستقلالية الظاهرية لمحافظي الحسابات، والتي توافقت مع المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 ضمن الفقرتين 21، 22.
- لم تلزم القوانين في الجزائر أصحاب مكاتب التدقيق وحتى الموظفين على التوقيع على تأكيد كتابي سنويا بأنهم التزموا بسياسات وإجراءات المكتب والخاصة بالاستقلالية، وهذا ما يختلف مع المعيار الدولي لرقابة الجودة 1؛
- من خلال نتائج التحليل الإحصائي يتضح لنا بأن توفير مكاتب التدقيق الجزائرية لمتطلب قبول ومتابعة وتوقيف العلاقات مع العملاء والمهام من وجهة نظر عينة الدراسة كان مرتفعا.
- أظهرت نتائج الدراسة أن أغلب مكاتب التدقيق الجزائرية تولي أهمية كبيرة لاختيار وتقييم العميل قبل قبول المهمة، هذا ما يتوافق مع المادة 59 من القانون 01/10 التي نصت على أن محافظ الحسابات يتبع العناية المهنية الواجبة، بالإضافة إلى المواد 4،5 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات، وحتى دليل التوصيات الخاصة بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات SPM ، بالتالي القانون الجزائري ألزم محافظ الحسابات بتكوين نظرة عن العميل قبل التعامل معه، وأن يأخذ بعين الاعتبار تقييم العملاء قبل قبول المهمة بموجب القوانين والممارسات المهنية المعمول.

- أكدت نتائج الدراسة على أنه في إطار قبول مهمة التدقيق يجب على المدقق الخارجي أن يكون حذرا منذ بداية قبوله للعهد إلى غاية إعداده للتقرير النهائي، حيث لا يمكن أن يقبل المهمة بكل سهولة وبدون أن يأخذ بعين الاعتبار الممارسات المهنية والتي تسمح له بتقادي الوقوع في حالات التنافي والموانع التي حددها القانون 01/10 والقانون التجاري، والتأكد من صحة تعيينه ومشروعية عهده، وهذا ما يتوافق مع مضمون المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 أيضا.
- من خلال النتائج المتوصل إليها يظهر لنا أن مكاتب التدقيق في الجزائر تقوم بتقييم العملاء رغبة منهم في الاحتفاظ بعملاء لا يضررون بسمعة مكتبهم (الدعاوي قضائية) أو حينما يشكل استمرارية العلاقة معهم مساسا باستقلالية المكتب وحياده، أو وقوع المدقق في حالات الموانع والتنافي التي حددتها القوانين المنظمة للمهنة أو تعرضه لأي ضغوطات من أجل التأثير على رأيه.
- يتضح لنا من خلال النتائج حرص مكاتب التدقيق على وضع سياسات وإجراءات لقبول العملاء نظرا للناية المهنية الواجبة التي يجب على المدقق أن يبديها أثناء القيام بمهامه، حيث يرفض المدقق القيام بمهام التدقيق لعميل لا يقوم بالمسك القانوني للمحاسبة حسب مقتضيات القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي، أما بخصوص أفراد العينة الغير موافقة فترجح الباحثة أن السبب الرئيسي في عدم اعتماد بعض المكاتب لسياسات تقييم عملائها بسبب المنافسة الشديدة ومحاولة قبول عميل بغض النظر عن مدى التزامه بمقتضيات القوانين.
- يظهر من خلال النتائج السابقة بأن مكاتب التدقيق تقوم بمراجعة دورية لأنه من الممكن أن يتعرض المدققون الخارجيون في أي لحظة لضغوطات أو لا تقدم لهم وثائق أو لا يمكنهم الاستمرار في مهمة التدقيق، بالتالي المدقق لا ينتظر مادة قانونية تلزمه بالمراجعة الدورية، بل يقوم بتقييم استمرارية العلاقة مع العملاء الحاليين لأنه قد يتعرض لأحد أصناف المسؤولية.
- من خلال نتائج التحليل الإحصائي يتضح لنا بأن توفير مكاتب التدقيق الجزائرية لمتطلب الموارد البشرية من وجهة نظر عينة الدراسة كان مرتفعا.
- أكدت النتائج بأن أغلب مكاتب التدقيق محل الدراسة تأخذ بعين الاعتبار الإمكانيات التقنية والبشرية التي تتوفر عليها المكتب، من أجل قبول مهمة التدقيق لأنه من غير الممكن أن يقوم مكتب تدقيق صغير ولا تتوفر على إمكانيات مادية وبشرية كافية، بمهام تدقيق في مؤسسات كبرى كسونطراك؛

- أوضحت نتائج الدراسة أن مكاتب التدقيق لا تتوفر على سياسات وإجراءات تحدد كيفية تعيين العاملين بالمكتب أو طرق اختيارهم وتقييمهم على عكس المعيار الدولي لرقابة الجودة I الذي يؤكد على ضرورة وضع سياسات وإجراءات التوظيف، والتقييم، والتدريب للعاملين بالمكتب.
- أكدت نتائج الدراسة على أن مكاتب التدقيق تستعين بخدمات الخبير المتخصص في مجال معين، وذلك وفقا لمعيار التدقيق الجزائري NAA620 استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق، حيث يستعين هذا الأخير بخبير يختاره للقيام بمهمة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق مثل ميادين المعلوماتية أو استخدام خدمات الخبير الاكوتاري، أو إعادة التقييم المرتبطة بالأصول.
- من خلال نتائج التحليل الإحصائي يتضح لنا بأن توفير مكاتب التدقيق الجزائرية لمتطلب تنفيذ المهام من وجهة نظر عينة الدراسة كان مرتفعا.
- أظهرت نتائج الدراسة بأن مكاتب التدقيق تحتفظ بالوثائق لفترة زمنية كافية لتلبية احتياجات المكتب والمعايير المهنية والقوانين واللوائح، وذلك امتثالا للقانون 01/10، معيار التدقيق الجزائري 230 ووثائق التدقيق" والذي حدد هذه المدة ب 10 سنوات وهو ما يتوافق و المعيار الدولي لرقابة الجودة I الذي ينص على ضرورة الاحتفاظ بوثائق التدقيق.
- من خلال نتائج التحليل الإحصائي يتضح لنا بأن توفير مكاتب التدقيق الجزائرية لمتطلب المتابعة من وجهة نظر عينة الدراسة كان مرتفعا.
- أكدت الدراسة على أن مكاتب التدقيق لا تستخدم خدمات مكتب أو شخص آخر للتحقيق في الشكاوى والإدعاءات وذلك إما لعدم وجود نصوص قانونية أو تنظيمية ملزمة أو لعدم رغبة المكتب في تحمل تكاليف عند استخدامه لخدمات مكتب أو شخص آخر، حيث تقتصر هذه العملية على صاحب مكتب التدقيق فقط دون غيره لأنه المسؤول الوحيد على نتائج أعماله، وباعتبار ختمه وتوقيعه يوضع على تقرير التدقيق.
- أظهرت نتائج الدراسة بأن العوامل القانونية تعتبر من بين أهم التحديات التي تواجه تطبيق نظام رقابة الجودة وذلك للدور الفعال الذي يلعبه التنظيم القانوني والتشريعي للمهنة.
- أظهرت نتائج الدراسة عن وجود تأثير متوسط للعوامل المهنية والتنافسية مقارنة بالعوامل القانونية، لأن مهنة التدقيق في الجزائر تحكمها وتنظمها القوانين والمراسيم والتشريعات، بدءا من التعيين حيث يجب تعيين محافظ الحسابات في شركات المساهمة بحكم القانون التجاري، ويمارس مهامه بمقتضى القوانين، ويأخذ بعين الاعتبار حالات التنافس والموانع المحددة في القانون التجاري والقانون 01/10 ومسؤولياته

المحددة، إلى غاية إعداده لتقرير التدقيق وفقا للإطار المحاسبي والمالي المعمول به والمتطلبات التنظيمية مع ضرورة الامتثال لكل ما ورد في هذه القوانين والتشريعات.

➤ تم قبول الفرضية التي تنص على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ في توجهات آراء عينة الدراسة نحو مستوى توفر متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية تعزى إلى المتغيرات الديمغرافية (بيانات صاحب المكتب) المتمثلة في: المسمى الوظيفي، العمر، الشهادة الأكاديمية والخبرة المهنية"، مما يتبين أن الخصائص المرتبطة بمسؤول مكتب التدقيق لا تؤثر على توفير متطلبات نظام رقابة الجودة، كون أغلب الممارسات يتم توفيرها ضمنا خلال أداء مهامهم بحكم أن القوانين المنظمة للمهنة قد توافقت إلى حد كبير مع متطلبات نظام رقابة الجودة وفقا للمعيار الدولي لرقابة الجودة 1، أي أن مضمون المعيار يطبق من خلال مواد ونصوص قانونية ملزمة للمدققين في الجزائر؛

➤ أما بخصوص بيانات مكاتب التدقيق، فقد أظهرت نتائج الدراسة أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ في توجهات آراء عينة الدراسة نحو مستوى توفر متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية تعزى إلى كل من الخصائص التنظيمية لمكتب التدقيق المتمثلة في: الشكل القانوني للمكتب، ما يدل على أن المكتب الفردي لا يوفر متطلبات تتوافق ومتطلبات نظام رقابة الجودة وفقا للمعيار الدولي لرقابة الجودة 1 مقارنة بشركة التدقيق، وهذا مؤشر على أن مكاتب التدقيق الكبيرة الحجم تكون ممارساتها أكثر توافقا مع متطلبات نظام رقابة الجودة بسبب وفرة الإمكانيات المالية والبشرية.

➤ توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ في توجهات آراء عينة الدراسة نحو مستوى توفر متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية تعزى إلى الشراكة مع مكتب تدقيق أجنبي، ويفسر ذلك بأن المكاتب التي تدخل في إطار شراكة مع مكاتب تدقيق أجنبية تكون ممارساتها متوافقة مع متطلبات نظام رقابة الجودة إلى حد كبير، لأنها تتأثر بهذه المكاتب وبالسياسات والإجراءات الخاصة برقابة الجودة للمكاتب الأجنبية، فتسعى لتوفير خدمات ذات جودة عالية بهدف زيادة إيراداتها وتعزيز موقعها التنافسي في سوق التدقيق.

➤ لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ في توجهات آراء عينة الدراسة نحو مستوى توفر متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية تعزى إلى كل من الخصائص التنظيمية لمكتب التدقيق المتمثلة في أقدمية المكتب، عدد العاملين بالمكتب.

ثانياً. التوصيات:

في ضوء النتائج المتوصل إليها، ومن أجل تفعيل رقابة الجودة على عمليات مكاتب التدقيق الجزائرية، والتجسيد الفعلي لأنظمة ومعايير الرقابة على الجودة، تقدم الباحثة بعض التوصيات، التي تتوجه بها إلى الجهات المعنية لتطوير مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر وإيجاد أطر رقابة في ظل التوجهات الاقتصادية للدولة الجزائرية:

✓ التوصيات الموجهة للهيئات والمنظمات المشرفة على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر: (التنظيم القانوني والمهني)

- إعداد مشاريع معايير وطنية لرقابة الجودة على أداء مكاتب التدقيق بالجزائر من قبل الهيئات المهنية المنظمة لمهنة التدقيق، ويكون ذلك من خلال تبني معايير التدقيق الدولية المتعلقة بالرقابة على الجودة أو إصدار معايير تدقيق محلية خاصة برقابة الجودة؛
- وضع ميثاق أخلاقيات وطني خاص بالمساعدين في مكاتب التدقيق من قبل المنظمات المهنية؛
- تفرض على المكتب عدد معين من المساعدين على حساب رقم أعمال المكتب مع الحرص على وضع شروط من قبل المنظمات المهنية لتوظيف المساعدين (شروط توظيف المساعدين)؛
- يجب ربط برامج المحاسبة في مكاتب التدقيق مثلاً برنامج (PC Compta) بلجنة مراقبة الجودة لكي يسهل عليها معرفة عملاء كل مكتب في إطار الحوكمة الالكترونية، بالإضافة إلى خضوع مكاتب التدقيق للنظام الحقيقي لكي تسهل الرقابة على رقم أعمالها؛
- تصنيف مكاتب التدقيق الجزائرية وفقاً لجودة الخدمات المؤداة وذلك لتحقيق ميزة تنافسية بين المكاتب وأن تتولى لجنة مراقبة الجودة هذا التصنيف.
- تفعيل دور لجنة مراقبة الجودة للقيام بمهامها لأنها لحد الآن لم تقم بأداء أغلب مهامها الموكلة إليها بموجب المادة 22 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.
- العمل على تنمية وتطوير الجانب التكويني للمدققين في الجزائر وخاصة في مجال أنظمة ومعايير رقابة الجودة في ظل التوجه الدولي للهيئات المهنية المهمة بجودة التدقيق وسبل تطوير أداء مكاتب التدقيق، كما يجب العمل على تنظيم دورات تكوينية بصفة دورية على مستوى عال، تتوج بمنح شهادات مهنية في رقابة الجودة تكون ذات صبغة دولية في محاولة لتطبيق تجربة الدول المتقدمة في هذا المجال مع مراعاة خصوصيات البيئة الجزائرية؛

- استحداث لجنة مراقبة الجودة لشهادة أداء الخدمات Attestation bon exécussion كمعيار للاختيار بين مكاتب التدقيق؛
- ضرورة فتح المجال أمام الأجانب من أجل ممارسة المهنة في الجزائر وذلك لمواكبة الانفتاح الاقتصادي وفتح باب المنافسة، كما أن الاحتكاك بمكاتب التدقيق الخارجية من شأنه الرفع من كفاءات وقدرات المدققين الجزائريين.
- العمل على إعداد دفتر شروط نموذجي بالإضافة إلى تحديد شروط اختيار المدققين على أساس نوعية الخدمات المقدمة؛
- تصنيف مكاتب التدقيق عن طريق معايير تمييزية (اعتماد سلم تقييم أو تقييط) في دفتر الشروط على حساب حجم مكاتب التدقيق أو بالنسبة لعدد عمال المكتب، رقم الأعمال السنوي، عدد العملاء في كل مكتب ومن الممكن الاعتماد على مؤشرات دولية في التصنيف؛
- إعداد مشروع نظام رقابة جودة الكتروني على شكل بوابة الكترونية تسمح لمسؤولي مكاتب التدقيق في الجزائر بتقييم مستوى أداء مكاتبيهم، ويكون على مستوى وطني وتحت إشراف هيئات مهنية مختصة، وذلك كمشروع مبدئي إلى حين تطبيق نظام رقابة الجودة فعليا في مكاتب التدقيق؛
- تفعيل دور مراقبي الجودة على أعمال مكاتب التدقيق في إطار تنظيم المهنة من خلال أجهزة رقابية، واختيار مراقبي الجودة يكون بناء على الكفاءة والخبرة المهنية وليس تقييد الرقابة حسب انتماء كل مهني لنفس هيئة المكتب الخاضع للرقابة؛
- تكوين مراقبي الجودة من أجل قيامهم بمهام التفتيش والرقابة على أعمال مكاتب التدقيق؛
- يجب أن يكون هناك تقييم ورقابة دورية على عمل المكاتب كما هو معمول به في الدول الأجنبية ومعاقبة المكاتب الغير ملتزمة بتطبيق متطلبات رقابة الجودة؛
- استحداث دليل إرشادات تطبيقية لمعايير التدقيق ومعايير رقابة الجودة (Un Guide Pratique)؛
- تبليغ الشكاوي المتعلقة بالمخالفات المهنية إلى هيئات مختصة بالإبلاغ كلجنة التأديب والانضباط عبر موقع المجلس الوطني للمحاسبة، عبر تعبئة نموذج إبلاغ عن أي مخالفة (وقد ترفق بملفات إثبات)؛
- التعاون مع هيكل التكوين والمعاهد المتخصصة في المجالات المحاسبية، وربط الجامعات والمعاهد بالجانب المهني في إطار اتفاقيات بين وزارة التعليم العالي والبحث العلمي والمنظمات المهنية، ومرافقة الباحثين في مواضيع المحاسبة والتدقيق مع توفير المعطيات لجعل مخرجات نتائجهم أكثر مصداقية وواقعية وتخدم الواقع العملي، مع تبني الطرح الأكاديمي الذي يخدم مصلحة المهنة؛

- استحداث واجهة إلكترونية في موقع المجلس الوطني للمحاسبة، تتيح للباحثين والمهنيين المعرفة بمشاريع الإصدارات المهنية قيد الدراسة (كمشاريع المعايير التي سيتم اعتمادها).
- ✓ **التوصيات الموجهة لمكاتب أو شركات التدقيق في الجزائر: (التنظيم الذاتي)**
- اعتماد مكاتب التدقيق على مدونة سلوك مهني وقواعد وأخلاقيات المهنة لتدعيم عمل فريق التدقيق والمحافظة على استقلالية العاملين والحرص على التحلي بمتطلبات السلوك الأخلاقي والمهني؛
- الاهتمام بالعنصر البشري والاستثمار فيه من حيث طريقة توظيف أفراد أكفاء وذوي قدرات، واستحداث طرق التقييم والترقية والتعويض، لما له من دور كبير في الرفع من الكفاءة المهنية للعاملين بالمكتب لأن تحفيز العامل يولد الدافعية لأداء المهام، وجودة التدقيق مبنية على الفريق وحسن تسيير المكتب؛
- يفرض على مكاتب وشركات التدقيق في الجزائر استحداث هيكل تنظيمي خاص بالمكتب سواء بطريقة اختيارية أو قيام المنظمات المهنية بوضع هيكل تنظيمي صالح لكل المكاتب (ترى الباحثة أنه من الأحسن وضعه من قبل المنظمات المهنية لكي يتم احترامه من قبل كل المكاتب) ويمكن وضع ثلاث هياكل تنظيمية أساسية خاصة بمكاتب التدقيق الكبيرة والمتوسطة والصغيرة؛
- استحداث مصالح في مكاتب التدقيق الكبيرة كمصلحة المنازعات؛
- وضع قانون نظام داخلي خاص بمكاتب التدقيق يضم سياسات وإجراءات التوظيف، مهام كل عضو في فريق التدقيق، شروط التوظيف، تحديد أخلاقيات المهنة للمساعدين؛

ثالثا. آفاق البحث:

- تأثير متطلبات نظام رقابة الجودة على الالتزام المهني للمدقق الخارجي في الجزائر؛
- جهود المنظمات المهنية للتدقيق في الجزائر لتفعيل أطر رقابة الجودة -دراسة تحليلية؛
- إمكانية تطبيق مراجعة النظير في البيئة الجزائرية -دراسة ميدانية؛
- توفر متطلبات رقابة الجودة بين مكاتب التدقيق الصغيرة ومكاتب التدقيق الكبيرة في الجزائر -التحليل المقارن

قائمة المراجع

1- الكتب:

1-1- باللغة العربية:

1. الدهراوي كمال الدين مصطفى، سرايا محمد السيد، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006.
2. أرينز الفين، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسبي، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2009
3. السيد أحمد لطفي أمين، المراجعة وخدمات التأكد بعد قانون Sarbanes Oxley، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009
4. أحمد حلمي جمعة، دراسات وبحوث في التدقيق والتأكد، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009
5. الحسين حسان محمد، موسوعة علم الاجتماع، الطبعة 51، الدار العربية للموسوعات، بيروت، 1999
6. المطارنة غسان فلاح، تدقيق الحسابات المعاصر-الناحية النظرية، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2009
7. بوتين محمد، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2008
8. توماس وليد، أرمسون هنكلي، تعريب ومراجعة د. أحمد حامد حجاج، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض، 2002
9. جمعة أحمد حلمي، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث الإطار الدولي أدلة ونتائج التدقيق، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009
10. أحمد حلمي جمعة، التدقيق ورقابة الجودة (التأكد-رقابة الجودة-المراجعة-الخدمات ذات العلاقة)، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011
11. دحدوح حسين أحمد، القاضي حسين يوسف، مراجعة الحسابات المتقدمة، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009
12. زايري بلقاسم، منهجية البحث العلمي كيف تكتب بحثا جامعيًا ناجحًا في العلوم الاقتصادية؟، النشر الجامعي الجديد، تلمسان، الجزائر، 2020
13. شريم عبيد سعد، بركات لطف حمود، أصول مراجعة الحسابات، الطبعة الثالثة، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، 2011.
14. مزياني نور الدين، الإطار الدولي للتدقيق المالي، منشورات نوميديا، قسنطينة، الجزائر، 2021
15. منصور أشرف محمد إبراهيم ، سمحي عبد العاطي حامد، زمزم أحمد أبو بكر أحمد، مبادئ المراجعة في ضوء المعايير الدولية للمراجعة، جهاز نشر وتوزيع الكتاب الجامعي، جامعة حلوان، القاهرة، د.س
16. نصر علي عبد الوهاب، شحاتة السيد شحاتة، ضوابط أخلاقيات مراقب الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2013
17. نصر علي عبد الوهاب، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية، الجزء الثالث، دور آليات المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009

1-2- باللغة الأجنبية:

1. Alvein A.Arens, Randal J.Elder, Mark S, Beasley, **Auditing and Assurance Services, An Integrated Approach**, 14 th edition, Pearson, New Jersey, 2012
2. Baker Michael, **Research for marketing**, Macmillan Education LTD .1991
3. Babbie Earl, **The practice of social research**, Wadsworth, Cengage Learning, 13 th Edition, 2013
4. Bertin Elisabeth, Godwoski Christophe, Khelassi Réda, **Manuel Comptabilité et Audit**, Berti Editions, Alger, 2013
5. Diane Blankenship, **Applied Research and Evaluation Methods in Recreation**, Human Kinetics, Without Edit, USA, 2009
6. Boccon-Gibod Sylvain, Eric Vilmint, **La boîte à Outils De L'Auditeur Financier**, 2 ème éditions, Dunod, Paris, 2017
7. Braiotta Louis, Trent Gazzaway, Robert Colson, Sridhar Ramamoorti, **The Audit Committee handbook**, Fifth Edition, New York, 2010
8. Chambre nationale des commissaires aux comptes, conseil national de la comptabilité, **Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes Règlement intérieur**, Alger, Octobre 2015
9. De Bonville Jean, **L'Analyse de Contenu des Médias: De la Problématique au Traitement Statistique**, De Boeck, 2ème Edition, Bruxelles, 2006
10. Duff Angus, **Audit Qual : Dimensions of Audit Quality**, University of paisley, The Institute of Chartered of Accountant of Scotland, Edinburgh, 2004
11. Groves Robert et all , **Survey Methodology**, John Wiley & Sons, 2nd Edition, New Jersey, 2009
12. Messekdji Chafik, **Cours d'Audit Financier (la mission du Commissaire Aux Comptes)**, Houma Editions, Alger, Mars 2019
13. Ministère des finances, Conseil National de la comptabilité, Commission contrôle de qualité, **Guide du contrôle qualité**, Alger, 2021
14. Ministère des finances, Conseil National de la comptabilité, Commission contrôle de qualité, **Guide d'autocontrôle des cabinets d'audit et des professionnels de la comptabilité**, Alger, 2021
15. Ministère de l'Economie, Ordre National des Experts Comptables, Commissaires Aux Comptes et Comptables Agréés, **Diligences professionnelles du Commissaire Aux Comptes**, 2 Février 1994, Alger.
16. Voghel Sylvie, **Guide sue le contrôle qualité pour les cabinets de petite et de moyenne taille**, Deuxième édition, Small and Medium practices Committee, International Federation of Accountants, New York, USA , Juillet 2010
17. Voghel Sylvie, **Guide to Quality Control for Small and Medium-Sized Practices**, third edition, Small and Medium practices Committee, International Federation of Accountants, New York, USA, 2011

2- الرسائل العلمية والأطروحات:

1-2- باللغة العربية:

1. الأهدل عبد السلام سليمان قاسم، **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية"دراسة نظرية ميدانية"**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة(منشورة)، كلية التجارة، قسم المحاسبة، جامعة الحديدة، اليمن،

2008

2. أبو رياش أحلام أحمد عليان، أثر معدل دوران المراجع الخارجي على جودة المراجعة-دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل (منشورة)، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، غزة، 2013
3. أبو نصار أنس محمود، العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق وانعكاساتها على جودة التدقيق: دراسة تطبيقية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية، مذكرة ماجستير في المحاسبة (منشورة)، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2019
4. أبو هين اياد حسن حسين، العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين دراسة حالة مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل (منشورة)، الجامعة الإسلامية-غزة، 2005.
5. أبو يوسف محمد سالم، تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة التدقيق الخارجي وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم 220-دراسة تطبيقية، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل (منشورة)، الجامعة الإسلامية، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، 2011
6. أحمد محمود شعبان حسين، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات وسبل تضييقها-دراسة تحليلية لآراء مراجعي الحسابات، مدراء البنوك، موظفي ضريبة الدخل في قطاع غزة، مذكرة ماجستير في المحاسبة (منشورة)، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007
7. الزبير سلوى نجيب محمد، أثر مراجعة النظر على جودة المراجعة (دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية)، مذكرة ماجستير في المحاسبة (منشورة)، جامعة النيلين، السودان، 2021
8. الشاهين عصام تركي، أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق (دراسة تطبيقية)، أطروحة دكتوراه في تدقيق الحسابات (منشورة)، قسم المحاسبة، جامعة دمشق، سوريا، 2015.
9. الشوا ديمة مازن ظافر، مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة وتأثيرها على تحسين أدائه المهني دراسة تطبيقية لآراء مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة-فلسطين، مذكرة ماجستير (منشورة) قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، ديسمبر 2012
10. النعسان سماح أسامة، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين-دراسة ميدانية، مذكرة ماجستير في برنامج المحاسبة والتمويل (منشورة)، الجامعة الإسلامية، غزة، 2018.
11. بسباس سيد أحمد، اتجاهات تطور مهنة محافظة الحسابات في إطار المرجعية الوطنية، أطروحة دكتوراه تعتمد على دراسة حالة في المنهج الكيفي باستخدام برنامج MAXQDA، (منشورة) جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2021/2020.
12. بعاشي خالد، مدى مراعاة محافظ الحسابات لتطبيق النظام المحاسبي المالي (دراسة ميدانية)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبة، (منشورة) تخصص: محاسبة، مراقبة وتدقيق، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، 2021/2020.

13. بن قطيب علي، دور التدقيق المحاسبي في ظل المعالجة الالكترونية للبيانات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية-دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية (منشورة)، تخصص بنوك، مالية ومحاسبة، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف- المسيلة، الجزائر، 2017/2016
14. بودريالة سارة حدة، محاولة تحديد العوامل التي تتحكم في جودة المراجعة الخارجية: دراسة ميدانية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم (منشورة)، تخصص علوم التسيير، جامعة عمار ثلجي، الأغواط، الجزائر، 2013-2014
15. بودونت أسماء، محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق-دراسة ميدانية في الجزائر، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص محاسبة (منشورة)، جامعة محمد خيضر-بسكرة، الجزائر، 2015-2016
16. تجاني عبد الله آدم ابراهيم، رقابة الجودة على المراجعة وأثرها في كفاءة الأداء المهني للمراجعة الخارجية (دراسة ميدانية بالتطبيق على مكاتب المراجعة بولاية الخرطوم)، مذكرة ماجستير في المحاسبة (منشورة)، جامعة النيلين، السودان، 2018
17. حامد آدم الطيب حماد، دور جودة المراجعة الخارجية في الحد من مخاطر التوريق لضمان استمرارية المنشأة (دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة السودانية)، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة (منشورة)، جامعة النيلين، 2017
18. حسن النور حسن بشير، مراجعة النظر وأثرها على جودة المراجعة الخارجية (دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي وعينة من مكاتب المحاسبة والمرجعة بالسودان)، مذكرة ماجستير في المحاسبة (منشورة)، جامعة النيلين، السودان ، 2017
19. حمودي محمد عمر، استخدام التخصص المهني للمدققين الخارجيين كمدخل في تطوير أداء عملية التدقيق-دراسة لآراء عينة مختارة من المدققين الخارجيين في العراق، مذكرة ماجستير في علوم المحاسبة (منشورة)، جامعة الموصل، العراق، 2014.
20. جبير خالد وليد، دور مكاتب التدقيق الأردنية في تقديم الخدمات الاستشارية وأثرها في السلوك المهني للمدقق-دراسة ميدانية، مذكرة ماجستير منشورة (منشورة)، جامعة الزرقاء، الأردن، 2014
21. جعفر عبد الحسين حلو الكعبي، دور التفكير الاستراتيجي والعصف الذهني في تحسين جودة التدقيق وإسهامه في الكشف عن مخاطر الاحتيال، أطروحة دكتوراه في علوم المحاسبة، جامعة بغداد، العراق، 2021
22. خضر الحزوه زيد ، العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق" دراسة ميدانية على شركات التدقيق في المملكة الأردنية الهاشمية"، مذكرة ماجستير في المحاسبة (منشورة)، قسم التمويل، جامعة الشرق الأوسط، 2015.
23. سردوك فاتح، تطوير مهنة مراجعة الحسابات في مواجهة المشاكل المعاصرة دراسة حالة-واقع وآفاق مراجعة الحسابات في الجزائر، أطروحة دكتوراه علوم، تخصص: علوم اقتصادية (منشورة)، جامعة محمد خيضر-بسكرة، 2014-2015.

24. طويل سهام أكرم عمر، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة "دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة"، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل (منشورة)، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012
25. طططق كنان، مدى الالتزام بالمعايير المهنية لرقابة الجودة لدى مهنة تدقيق الحسابات في سورية (دراسة ميدانية)، مذكرة ماجستير في مراجعة الحسابات (منشورة)، جامعة دمشق، 2013
26. عبد الرازق محمد عثمان إبراهيم، الاتجاهات المعاصرة للمراجعة الخارجية ودورها في تقليل مخاطر المراجعة، مذكرة ماجستير في المحاسبة (منشورة)، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، 2017
27. لخداري عبد الجليل، أثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية-دراسة عينة من محافظي الحسابات، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2018-2019
28. لقويرة سمير، مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي "دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه (ل م د) في علوم التسيير (منشورة)، جامعة باتنة 1، 2018-2019
29. متري حدادين أسامة راجي، مدى التزام مكاتب تدقيق الحسابات الأردنية بمتطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم 1، مذكرة ماجستير في المحاسبة (منشورة)، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2011
30. مرعي أحمد زهير محمد، التدقيق الإلكتروني وأثره على جودة التدقيق لدى مكاتب وشركات التدقيق العاملة في الأردن -دراسة ميدانية، مذكرة ماجستير تخصص المحاسبة (منشورة)، كلية الدراسات العليا، جامعة الزرقاء، الأردن، 2015
31. يونس عماد عبد الله فضل الله، مدى إمكانية تطبيق آلية رقابة الجودة في بيئة المراجعة اللببية "دراسة استطلاعية لآراء مزاوولي مهنة المرجعة في ليبيا"، مذكرة ماجستير منشورة في المحاسبة، جامعة بنغازي، ليبيا، 2012

2-2 - باللغة الأجنبية:

1. Abbas Eldaly Mohamed Khaled Amr, Effects of the New Regulations of the Audit Profession on the Audit Firm's Strategies, a thesis of Doctor of Philosophy (PHD), University of Bedfordshire, Business and Management Research Institute (BMRI), November 2012, England
2. Belhadj Ahmed Nadjia, L'Audit Financier Et Comptable : Mission Légale Et Necessite Manageriale, Etude de Cas :SPA Unilever Algérie, Mémoire de Magister en Sciences Commerciales, option :Management/Audit, Comptabilité et Contrôle, Université d'Oran, 2010/2011
3. Chihi Hamida, Contribution à L'Etude De La Qualité De L'Audit Légal : Evaluation De La Pertinence Des Spécificités Réglementaires Françaises, Thèse pour l'obtention de doctorat en Sciences de Gestion, Université Paris Dauphine, Ecole Doctorale De Dauphine, Dauphine Recherche et Management (DRM), Paris, mars 2014
4. Dang Li, Assessing Actual Audit Quality, A thesis of doctor philosophy, Drexel University, Pennsylvanie, Les Etats-Unis, May 2004.
5. Gaddour Inés, Contribution à l'étude de la Qualité de l'Audit :Une approche fondée sur le management des équipes et le comportement des auditeurs, Thèse pour l'obtention de doctorat en Sciences de Gestion, Ecole doctorale de Dauphine, Paris, 21/12/2016.

6. Garza Brent Anthony, How Do Third Party Evaluations Of Judgments Affect Decision Quality On Ill-Structured Problems ?An Interactive Experiment, A thesis of doctor philosophy in Accountancy, University of Illinois at Urbana, 2017
7. Kitiwong Weerapong, Earnings Management and Audit Quality :Evidence from Southeast Asia, Phd Thesis, The York Management School, University of York, July2014.
8. Ouattara Alassane, Contribution A L'Etude De La Qualité De L'Audit, Thèse pour l'obtention du doctoract en sciences de gestion, Université Paris-Est, 2016.
9. Sulaiman Noor Adwa, Audit Quality in practice : A Study of Perceptions of Auditors, Audit Committee members and Quality Inspectors, A thesis for the degree of Doctor Philosophie, Faculty of Humanities, University of Manchester, Manchester Business school, 2011

3- الأبحاث والمقالات العلمية:

3-1- باللغة العربية:

1. أبو عجيبة عماد محمد، علام محمد حمدان، أثر جودة التدقيق في الحد من إدارة الأرباح: دليل من الأردن، المجلة العربية للعلوم الإدارية، مجلد 17، العدد2، جامعة الكويت، مايو 2010
2. أبو زر عفاف اسحق، عفاف اسحق أبو زر، حازم محمد طه، أثر معايير مراجعة مكاتب التدقيق الزميلة على جودة مكاتب التدقيق، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد8، العدد4، الجامعة الأردنية، 2012
3. التميمي هاشم حسن، أثر عدم تبنى الدوران الانزامي للمدقق الخارجي في جودة التدقيق واكتشاف الأخطاء-دراسة ميدانية في شركات ومكاتب التدقيق العراقية، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العدد43، العراق، 2018
4. الجفري فوزية حامد، حسام عبد المحسن العنقري، اتجاه مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية: تحليل ميداني مستند إلى مقتضيات نظرية الوكالة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، المجلد21، العدد2، المملكة العربية السعودية، 2007
5. الشاطري إيمان حسين، العنقري حسام عبد المحسن، انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على جودة الأداء المهني، دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة الاقتصاد والإدارة، المجلد 20، العدد 1، جامعة الملك عبد العزيز - جدة، المملكة العربية السعودية، 2006
6. الشحاده عبد الرزاق قاسم، عمران عبد الله عبشو، مجالات تطوير جودة أداء مكاتب التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الأردنية، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد5، جامعة أم البواقي، 2016
7. العاني صفاء أحمد محمد، رائد فاضل حمد القيسي، إستراتيجية مخاطر الأعمال ودورها في جودة أعمال التدقيق (بحث تحليلي على عينة من مراقبي الحسابات ومكاتب التدقيق الخارجي في بغداد)، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد22، العدد87، جامعة بغداد، العراق، 2016.
8. العمري أحمد محمد، ميشيل سعيد سويدان، محمد محمود حميدات، تقييم جودة تدقيق الحسابات في الأردن والعوامل المحددة لها: دراسة ميدانية، مجلة المنارة للبحوث والدراسات، المجلد11، العدد2، الأردن، 2005.
9. برير أحمد، جودة المراجعة مدخلا لتضييق فحوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات، حالة الجزائر"، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، الجزائر، 2014.

10. بن بريكة عبد الوهاب، بودونت أسماء، تأثير حجم مكتب التدقيق على جودة التدقيق من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجزائر، المجلة الجزائرية للاقتصاد والإدارة، العدد8، أبريل2016
11. بن نعمة سليمة، مخفي أمين، واقع الممارسة المهنية للمحاسبة والتدقيق في الجزائر (دراسة مقارنة للقانون 91-08 والقانون 10-01)، مجلة مجاميع المعرفة، العدد5، أكتوبر2017.
12. بودريالة سارة حدة، أهم مؤشرات الاستدلال على جودة المرجعة الخارجية-دراسة استطلاعية لأراء بعض المهنيين، مجلة دراسات-العدد الاقتصادي، المجلد4، العدد2، جامعة عمار ثلجي الأغواط، ماي 2013.
13. بوسنة حمزة ، العلاقة بين الخدمات غير التدقيقية وجودة التدقيق : أدلة من سوق التدقيق الفرنسية، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد5، العدد2، جامعة أم البواقي، ديسمبر2018.
14. تليلي طارق، سويسي هوارى، محددات جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر-دراسة ميدانية، مجلة الباحث، العدد1، جامعة قاصدي مرباح -ورقلة، 2019.
15. حسن ريم سعدي، محمد عبد الأمير جواد، تعزيز إبلاغ المدقق في ظل معايير التأكيد الدولية وانعكاسهما على تفعيل مصداقية تقارير الاستدامة، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد16، العدد55، جامعة بغداد، العراق، 2021
16. حولي محمد، مسعود طحطوح، تطبيق معيار الرقابة على جودة أداء المراجعة وأثره على جودة أداء مكاتب مراجعة الحسابات في الجزائر:دراسة ميدانية، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، المجلد21، العدد2، جامعة باتنة1، الجزائر، ديسمبر2020.
17. جبير خالد وليد، دور مكاتب التدقيق الأردنية في تقديم الخدمات الاستشارية وأثرها في السلوك المهني للمدقق -دراسة ميدانية، مذكرة ماجستير في تخصص المحاسبة (منشورة)، جامعة الزرقاء، الأردن، 2014
18. جبران محمد علي، العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة "مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون"، جامعة الملك سعود، الرياض، الثلاثاء - الأربعاء 18-19 مايو 2010
19. جدعان فرقد فيصل، دور جودة التدقيق الخارجي في زيادة فاعلية عملية الفحص الضريبي، مجلة مثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد6، العدد1، جامعة مثنى، العراق، 2016.
20. جربوع يوسف محمود، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق هذه الفجوة، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد12، العدد2، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2004.
21. صلاح ربيعه، الخدمات الاستشارية الإدارية وتأثيرها على استقلالية المدقق، دراسات اقتصادية، العدد 27، 2017
22. رحمانى موسى، سردوك فاتح، مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الأكاديمية والهيئات المهنية للمراجعة، مجلة العلوم الإنسانية، العدد34/35، جامعة محمد خيضر بسكرة، مارس2014.

23. زريقات زياد محمد، محمد عبد الرحمن الغرابية، لارا محمد الحداد، تكاليف الوكالة والحاكمة المؤسسية: دليل من الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 12، العدد 2، الجامعة الأردنية، 2016.
24. سالم محمد يوسف، العوامل التي تؤثر على جودة المراجعة، دراسة تطبيقية على مكاتب المحاسبة والمراجعة بسلطنة عمان، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد 2، كلية التجارة وإدارة الأعمال بالزمالك، جامعة حلوان، القاهرة، مصر، 1994.
25. سردوك فاتح، أحمد نصير، إطار مقترح لتفعيل دور لجان المراجعة ورقابة الجودة في تحقيق جودة المراجعة دراسة تحليلية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين وأطراف الحوكمة بالجزائر، معارف (مجلة علمية دولية محكمة) قسم العلوم الاقتصادية، العدد 23، جامعة البويرة، الجزائر، ديسمبر 2017
26. سردوك فاتح، خليفة عابي، ابتسام علي حسين، إطار مقترح لاعتماد رقابة جودة المراجعة بالجزائر في ظل المعيار الدولي لرقابة الجودة 1- دراسة تحليلية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة مسيلة، الجزائر، المجلد 13، العدد 3، 2020
27. سعيد صبا أحمد، نظام مقترح لرقابة الجودة على أداء مساعدي مراقبي الحسابات (دراسة على عدد من مكاتب مراقبي الحسابات في محافظة نينوى)، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 77، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، 2009
28. سلوان نعمت حنا، دور نظم رقابة جودة التدقيق في ازدياد الطلب على خدمات التدقيق -دراسة لآراء عينة من المحاسبين القانونيين ومراقبي الحسابات في مكاتب التدقيق العاملة في إقليم كردستان، مجلة بوليتكنيك للعلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد 1، العدد 2، جامعة أربيل، العراق، 2020
29. شريقي عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد 12، العدد 12، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2012
30. شلقامي حسن محمد، مقومات تفعيل مراجعة النظير كأداة للرقابة على جودة المراجعة، مجلة المحاسبة والمراجعة، المجلد 2، العدد 1، كلية التجارة، جامعة بني سويف، القاهرة، 2014
31. طه ياسين سمير، فيحاء عبد الخالق البكوع، دراسة تعريفية بخدمات التأكيد التي يقدمها مراقب الحسابات المستقل، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 4، العدد 2، جامعة كركوك، العراق، 2014
32. صنهاجي هيبه، عوادي عبد القادر، عمامرة محمد العيد، أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد 01، العدد 01، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، ديسمبر 2017.
33. صنهاجي هيبه، لعروم محمد أمين، أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات في تحسين جودة التدقيق الخارجي، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 2، العدد 2، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، ديسمبر 2017

34. طالب حسين سهام، عبد الناصر روابحي، العوامل السلوكية والتقنية التي ترفع من جودة عمل المدقق الخارجي، دراسة ميدانية لمجموعة من المدققين الخارجيين لولايات الشرق، مجلة العلوم الانسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد46، مارس 2017
35. طواف فاتح، رقايقية فاطمة الزهراء، اثر التزام محافظ الحسابات بالمعايير الوطنية للتدقيق على جودة التدقيق الخارجي-دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات في ولايات الشرق الجزائري-، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد13، العدد3، جامعة المسيلة، الجزائر، 2020.
36. عابي خليفة، إطار البحوث في رقابة الجودة للمراجعة الخارجية دراسة المفاهيم، الأنظمة، البرامج والمعايير المهنية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، العدد7، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2016.
37. عبد الرحمان بن عيسى، تحليل أثر الخصائص الشخصية لمراجع الحسابات على جودة عملية المراجعة "دراسة مقارنة من منظور المعايير الدولية وحالة الجزائر"، مجلة الأبحاث الاقتصادية، العدد14، جامعة البليدة، الجزائر، 2016
38. عدون ناصر دادي، تلاهوبري رايح، نظرة حول التدقيق المالي في الجزائر في ظل التغيرات الاقتصادية الداخلية والخارجية، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، مجلد 4، العدد2، الجزائر، 2008.
39. عبد الصمد عمر علي، ضويحي حمزة، الواقع التنظيمي لأخلاقيات مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر-دراسة تحليلية للقوانين المنظمة للمهنة، مجلة دراسات وأبحاث المجلة العربية في العلوم الإنسانية والاجتماعية، مجلد11، العدد4، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، أكتوبر2019.
40. عبد الصمد نجوى، بن أزواو ليلي، متطلبات الرقابة على جودة التدقيق في الجزائر: مراجعة أولية، مجلة دفاتر اقتصادية، مجلد13، العدد1، 2022
41. عبيد محمد، بشير لزعر حسين، المنظور الجزائري للتدقيق الخارجي في صورة المعايير الجزائرية للتدقيق، مجلة المقاولاتية والتنمية المستدامة، المجلد3، العدد1، 2021
42. عريقات أحمد يوسف، محمد نديم دباغية، أثر التزام شركات تدقيق الحسابات الأردنية بمعايير التدقيق الدولية على خططها الإستراتيجية والتسويقية، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد19، العدد1، غزة، فلسطين، جانفي 2011.
43. عيسى سمير كامل محمد، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد45، العدد3، جامعة الاسكندرية، مصر، 2008.
44. مزياني نور الدين، العوامل المساهمة في توجه مكاتب التدقيق الخارجي الجزائرية إلى تقديم الخدمات الاستشارية، مجلة الباحث، العدد14، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2014.
45. مسامح مختار، لقويرة سمير، مساهمة التخصص المهني للمدقق الخارجي في تحسين جودة التدقيق "دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين في ولاية بسكرة"، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 12، باتنة، جوان2017

46. معمري أسامة، مفتاح حمزة، عمورة جمال، متطلبات تحسين جودة التدقيق وتفعيل الرقابة عليها في شركات أو مكاتب التدقيق وفق المعيار الدولي للتدقيق 220، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، المجلد3، العدد2، جامعة العربي تبسي، تبسة، 2020
47. مقرامنت عبد القادر، ضيافي نوال، بوسالم رفيقة، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق: التشريعات والإجراءات المنظمة للمهنة في الجزائر، مجلة التنظيم والعمل، المجلد9، العدد4، جامعة معسكر، الجزائر، 2021
48. نشأت محمد فؤاد محمد، خالد إسماعيل عبد الرحيم عقيلي، هدى ممدوح صادق محمد الرشيد، دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة على جودة المراجعة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد32، العدد4، جامعة سوهاج، كلية التجارة، مصر، 2018
49. نشيدة أخطاش، تأثير عوامل جودة التدقيق الخارجي المتعلقة بالمدقق على موثوقية القوائم المالية: دراسة استطلاعية لآراء عينة من محافظي الحسابات في الجزائر، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد5، العدد1، جامعة الجلفة، جوان 2019.
50. هاشم محمد صالح، تقييم مدى قبول أسلوب مراجعة النظراء، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد2، جامعة بني سويف، كلية التجارة، القاهرة، 2010
51. فريثلي محمد، بوعزة عبد القادر، أثر الإمداد الرقابي للتدقيق الداخلي على فعالية التدقيق المحاسبي دراسة ميدانية: من وجهة نظر الممارسين لمهنة التدقيق في الجزائر، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد7، العدد1، أبريل 2021.

3-2- باللغة الأجنبية:

1. Ali Abdessamed Omar, The Requirements for improving the external audit quality in Algeria, Volume 8, Numéro 1, Journal of Economic and Financial Studies, Eloued University, Algeria, 2015.
2. Anantharaman Divya, Comparing self-regulation and statutory regulation :Evidence from the accounting profession, Accounting, Organizations and Society, Vol37, Issue02, February 2012
3. Anantharamam Divya, How Objective Is Peer Review ? Evidence From Self-regulation of The Accounting Profession, Accounting and Information Systems, The state University of New Jersey, 2007
4. Aqab Reem, Role of Information and Communication Technology in Applying Quality Control Procedures in Audit Offices in the Hashemite Kingdom of Jordan, International Business Research, vol12, N7, Canadian Center of Science and Education(CCSE), 2019
5. Abdelkader Ayadi, Youcef Belguet, Rapprochement entre la pratique de l'audit légal et les normes Algeriennes d'audit (NAA) en Algérie, Economiques des Business et Commerce, N06, université d'Alger3, Septembre 2018.
6. Aronmwan Edosa Joshua, Tina Oghenekome Ashafoke, Chijioke Oscar Mgbame, Audit Firm Reputation and Audit Quality, European Journal of Business and Management (EJBM), vol5, N7, Belguim, 2013.
7. Amel Aiad, Samir Hadj Ali, Contrôle qualité des cabinets, l'Auditeur, revue périodique N3, Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes, Conseil National, Les 4 éme Assises du commissariat aux comptes Tamanrasset, Alger, 2014.
8. Bamahros Hasan Mohammed, Wan Nordin Wan-Hussin, NON-AUDIT SERVICES, AUDIT FIRM TENURE ANDEARNINGS MANAGEMENT IN MALAYSIA, ASIAN ACADEMY of

- MANAGEMENT JOURNAL of ACCOUNTING and FINANCE, AAMJAF, Vol. 11, No. 1, Malaysia, 2015.
10. Blankley Alan I., David S. Kerr, Casper E. Wiggins, **A Content Analysis of CPA Firms Correspondence Following PCAOB Inspections :2004-2010**, Research In Accounting Regulation, Vol24, Issue2, Netherlands, October 2012
 11. Choi Jong-Hag, Chansog (Francis) Kim, Jeong-Bon Kim, Yoonseok Zang, **Audit Office Size, Audit Quality, and Audit Pricing, Auditing** :A journal of Practice and Theory, Vol29, N1, American Accounting Association, USA, May 2010.
 12. De Angelo Linda Elizabeth, **Auditor size and Audit Quality**, Journal of Accounting and Economics, Num 3, North Holland publishing company, 1981.
 13. Degos Jean-Guy, **UNE BREVE HISTOIRE DES DIPLOMES D'EXPERTISE COMPTABLE FRANCAIS (1927-1997)**, Technologie et management de l'information : enjeux et impacts dans la comptabilité, le contrôle et l'audit, May 2002, France
 14. Djafri Omar, Taleb Mohammed Amine, **L'Influence culturelle du système comptable financier sur le contexte organisation des entreprises algériennes après trois ans d'application**, Revue Algérienne d'Economie et de Management, Université Mascara, Alger, N04, Octobre 2013.
 15. Douglas Skinner, Suraj Srinivasan, **Audit Quality and Auditor Reputation : Evidence from Japan**, Accounting Review, vol 87, N05, American Accounting Association, September 2012
 16. Dwiandari Febbyana Rachma, Aguswidodo Mardijuwono, **Abnormal Audit Fee, Audit Tenure, and Audit Quality**, International Journal of Innovation, Creativity and change, Volume13, Issue4, United Kingdom, 2020.
 17. Ghadhab Amjed Kareem, Adnan KadhumMatrood, Ali Mahdi Hameed, **Factors Affecting The Quality Of External Auditor Performance : An Analytical Study Of The Opinions Of Auditors Working In Iraqi Audit Firms and Companies**, Academy of Strategic Management Journal, Vol18, Issue1, UK, 2019
 18. Lawrence J.Abbott, Katherine A.Gunny, Tracey Chunqi Zhang, **When The PCAOB talks, Who Listens ?Evidence from Stakeholder reaction to GAAP-deficient PCAOB inspection reports of small auditors**, A Journal Of Practice and Theory, vol32, N2, School of Accountancy, American Accounting Association, USA, 2013
 19. L.Abernathy John, Michael Barnes, Chad Stefaniak, **A summary of 10 years of PCAOB research : What have we learned ?** Journal of Accounting literature, vol21, N1, 2013
 20. Lukas Lohlein, **From Peer Review to PCAOB inspections :Regulating for audit quality in the US**, Journal of Accounting Literature, Vol36, University of Florida, 2016
 21. Mami Ali, **Internal FactorsAffecting Professional Performance Qaulity In Accounting and AuditingFirms-A Field Study From Algeria**, Revue de L'économie et du développement, Num6, Médéa, Juin 2016
 22. Manita Riadh, Najoua Elommal, **Audit Deficiencies leading to PCAOB sanctions :A study of PCAOB Reports between 2005 and 2014**, Association de recherches et publications en Management, Vol32, N3, 2015
 23. Mansouri Ali, Reza Pirayech, Mahdi Salehi, **Audit Competence and Audit Quality : Case in Emerging Economy**, International Journal of Business and Management (CCSE), vol4, N2, February2009
 24. Mourad El Besseghi, **La qualité de l'audit et le contrôle qualité**,L'Auditeur, Numéro périodique N04, Chambre nationale des commissaires aux comptes, Conseil National, Alger, 2015.
 25. M.M.Aliu, J.Okpanachi, N.A.Mohammed, **Auditor's Independence and Audit Quality: An Empirical Study**, International Accounting and Taxation Research Group, Vol2, No2, Faculty of Management Sciences, USA, 2018

26. Haily Issam, Ghandari Youssef, **La Qualité De L'Audit Légal : Revue De Littérature Et voie De Recherche dans Le Contexte Marocain**, European scientific Journal(ESJ), European Scientific Institue, Vol15, N13 May2019.
27. Géraldine Hottegindre, Cédric Lesage, **Un Mauvais Auditeur : Un Manque D'IndépendanceEt/Ou De Compétence ? Etude Exploratoire Des Motifs De Condamnation Des Commissaires Aux Comptes Sur Le Marché De L'Audit En France**, Association Francophone De Comptabilité, Comptabilité-Contrôle- Audit-Tome15, Volume2, Paris, Décembre2009
28. Gilles Alain FokaTagne, Joseph NdassiYepgnou, David Kamdem, **Les honoraires incitatifs au cœur d'une réflexion sur la qualité d'audit en Afrique subsaharienne francophone**, Journal of Academic Finance(JAF), vol8, N1, CSIFA, spring 2017.
29. Gros Marius, Worret Daniel, **The Challenge of Measuring Audit Quality Some Evidence**, International Journal Of Critical Accounting, (IJCR), vol6, N04, January 2014.
30. Jensen Michael, William H. Meckling, **the theory of the firm: managerial behavior , agency costs and ownership structure** , journal of financial economics, vol3, n 4, North Holland publishing company, October 1976
31. Lahbari Hassan, **La Qualité De L'Audit Externe Et La Notion De Significativité: Étude Exploratoire**, "La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, Strasbourg , France ,2009
32. Manita Riadh, Chemangui Makram, **Les Approches D'évaluation Et Les Indicateurs De Mésure De La Qualité D'Audit: Une Revue Critique**, Comptabilité Et Environnement, France, May 2007
33. Knechel W. Robert Et All, **Audit Quality : Insights from the Academic Literature**, A Journal of Practice and Theory, vol32, Supplement 1, USA, 2013.
34. Mami Ali, **InternalFactorsAffecting Professional Performance Quality In Accounting and AuditingFirms-A Field StudyFromAlgeria**, Revue de L'économie et du développement, Num6, Médéa, Juin 2016
35. Omri Abdelwahed, Hakim Ghorbel Faten and Triki Baklouti Fatma, **Impact de l'audit externe sur la qualité du résultat comptable : cas des entreprises tunisiennes cotées** , Revue Gouvernance, Volume 6, Num 2, Ecole d'études politiques, Canada, 2009.
36. Ramadhani R, Sudarma M, Achsin M, **Effect Of Quality Control System On Audit Quality With Professional Commitments As A Moderation Variable**, RJOAS, vol72, N12, December 2017.
37. Shahibah Khansa, Bambang Hariadi, Zaki Baridwan, **The Effect of Quality Control System on Audit Quality : Professional Skepticism as a moderator variable**, International Journal Of Research In Business And Social Science (IJSRM), vol9, N4, 2020
38. Randolph P. Beatty, **Auditor Reputation and the Pricing Of Initial Public Offerings**, The Accounting Review, American Accounting Association (AAA), N4, October 1989.
39. Reguig Abdelmalek, Bouziane Bentabet, **L'Audit De La Paie, Quelle Approche Adopté Par Le Commissaire Aux Comptes Dans Le Contexte Algérien**, Revue Des Etudes Financières, Comptabilité Et Administratives, Numéro5, Université Oum El Bouaghi, Algérie, 2016
40. Remmache Kamel, **L'adoption du SCF en Algérie, l'apport de la théorie institutionnelle**, Revue Périodique N1, EL Mouhassib, Organisation Nationale Des Comptables Agrée, Conseil National, Alger, Janvier 2018.
41. Rohami Shafie, Wan Nordin Wan Hussin, Mohd Atef Md.Yusof, Md Hairi Md Hussain, **Audit Firm Tenure and Auditor Reporting Quality : Evidence in Malaysia**, International Business Research, Vol2, N2, The Canadian Center of Science and Education(CCSE), April2009.
42. Sarsengali Bayjanov Xalmuratovich, Utegenova Sarbinaz Turdimuratovna, **Audit Quality Control : Methods of External Quality Control of Audit Work**, International Engineering for research and Development (IEJRD), Vol5, Issue2, India, October 2020

43. Salehi Mahdi, **Audit Expectation Gap: Concept, Nature And Trace**, African Journal Of Business Management, Vol15, Issue21, 2011.
44. Serge Valant Gandja, Yanat Zahir, **Audit Légal et Perception De La Qualité Des Travaux Dans Une Economie En Développement**, revue Recherche En Sciences De Gestion-Management Science, N112, France, 2016.
45. Stanley Ogoun, Owota George Perelayefa, **Determinants of Audit Quality amongst Small and Medium Sized Audit Firms in Nigeria: An Analyses of the Impact of Audit Fee, Client Retention, and Market Expansion Drives**, International Journal of Business and Social Science, Vol 7, No 9, September 2016.
46. Skinner Douglas, Suraj Srinivasan, **Audit Quality and Auditor Reputation : Evidence from Japan**, Accounting Review, vol 87, N05, American Accounting Association, September 2012
47. Srindhi Bin, Ferdinand A.Gul, **The Differential Effects of auditor's Non Audit and Audit Fees on Accrual Quality**, Contemporary Accounting Research, the Canadian Academic Accounting Association(CAAA), vol23, March 2006.
48. Svanstrom Tobias, **Non Audit Services and Audit Quality : Evidence from Private Firms**, European Accounting Review, vol22, N2, Spain, 2013.
49. Shamsheer Mohamad, Annuar MD Nassir, **auditing Firm Reputation, Ex Ante Uncertainty and The Underpricing of Initial Public Offerings on the Second Board of The Kuala Lumpur Stock Exchange : 1990-1995**, Pertanika Journal of Social Science and Humanities, University Putra Malaysia, Vol5, N1, 1997.
50. Taqi Muhamad, Rahmawati Bandi, Sri Murni, Dan Warsina, **Audit Quality Attibutes and Client Factors**, Accounting and Financial Review (AFRE), vol3, N1, University of Merdeka, Malang, Indonesia, 2020
51. T.Tapang Arziezh and all, **Audit Quality control and its Influence on Audit Report in Nigeria**, European Journal of Economics, Finance and Administratives Sciences, Issue 104, UK, April2020
52. VerovskaLudmila, **The Development And Improvement Of The Quality System Of Audit Services In Latvia**, Regional Formation And Development Studies, Vol 1, N3, Klaipéda University, Lituanie, 2013
53. Wakil Gana Kafiya, Mohd Norfian Alifiah, Peter Teru, **Auditor Independence and Audit Quality in Negeria Public Sector : A Critical Review**, Journal of Critical Review, vol7, Issue7, India, 2020
54. Ya-fang Wang, **New Insights On Audit Quality**, International Journal of Business and Economic Sciences Applied Research IJBESAR, Num 13(1), International Hellenic University (IHU), Greece, April 2020.

4- الملتيقيات العلمية:

4-1- باللغة الأجنبية:

1. Carassus David, Gregorio Georges, **Gouvernance et audit externe légal : une approche historique comparée à travers l'obligation de reddition des comptes**, Neuvièmes journées d'histoire de la comptabilité et du management, 2003, Paris, France.
2. Ben Saad Emna, Cédric Lesage, **des Facteurs D'indépendance à Un Système D'indépendance : Proposition D'une Nouvelle Grille D'analyse De L'Indépendance De l'Auditeur**, Communication présentée aux 28 éme Congrès de L'Association Francophone de Comptabilité:"Comptabilité et Environnement", Poitiers, France, 23-25Mai 2007.
3. Chemingui Makram, Benoit Pigé, **la Qualité De l'Audit Analyse Critique Et Proposition D'Une Approche D'Evaluation Axée Sur La Nature Des Travaux D'Audit Réalises**, Congrès des Normes Et Mondialisation, Université de Franche-Comté, Besançon, France, 2004

4. Chihi Hamida, Jean-Francois Casta, **La Rotation De L'Auditeur Et La Qualité De L'Audit :Une Meta-Analyse**, 35 éme Congrès de L'Association Francophone de Comptabilité : « Mesure, Evaluation, Notation-Les Comptabilités de La Société de calcul », Lille, 2014.
5. El Omari S, Saboly M, **Emergence d'une profession comptable libérale –le cas du Maroc**, onzième journées d'histoires de la comptabilité et du management, Association francophone de la comptabilité, 17-18 Mars 2005, Bordeaux
6. Aida Hazlin Ismail et all, **Implementation of Audit Quality control System: Preliminary Evidence from Small and Medium Audit Practices in Malaysia**, The 9 th Asian Academic Accounting Association Annual Conference, Dubai, United Arab Emirates, 29 November-1 December2008, University Teknologi Mara, Malaysia, 2008
7. Judith T.Gallena Sinaga, Victor C.Sinaga, **The Effect of Audit Firm Age and Audit Tenure on Audit Quality (An Empirical Study on Trusted Company Awardess Listed in Indonesia Stock Exchange 2011-2016)**, Abstract Proceedings International Scholars Conference, Vol7, Issue1, International scholars Conference (ISC), Indonesia, October2019.
8. Mansur Hasan, Anita Tangl, **The Effect Of Audit Firm Size On Audit Quality**, conference on Business And Management Sciences : New Challenges In Theory And Practice, SzentIstvan University, Godollo, Hangary, October 2018.
9. Sarwoko Iman, Sukrisno Agoes, **An Empirical analysis of auditor's industry specialization, auditor's independence and audit procedures on audit quality : Evidence from Indonesia**, international Conference on Accounting Studies(ICAS), Kuala Lumpur, Malaysia, 18-19 August 2014.
10. Yuniarti Rita, Karhi Nisjar, **Peer Review and Audit Quality**, Third International Conference on Advances in Economics, Management and Social, Institute of Research Engineers and Doctors, USA, 2015.
11. Zuraidah Mohd-Sanusi and al, **Audit Quality Control: Development of Self-Assessment Cheklist for Small and Medium Audit Practices In Malaysia**, Working paper Presented in International Accounting and Business Conference, Johor Bahru, Johor, 18-19 August 2008

5- النصوص القانونية:

1. الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 1969/12/31، **يتضمن قانون المالية لسنة 1970**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد110، 1969.
2. الأمر الرئاسي 59/75، المؤرخ في 1975/09/26 **المعدل والمتمم بالتشريعي 08/93 المؤرخ في 1993/04/25 والمتعلق بالقانون التجاري**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد101، 1975.
3. الأمر 71-82 مؤرخ في 29 ديسمبر 1971 **يتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مؤرخة في 30 ديسمبر 1971، العدد107، الجزائر، 1971.
4. القانون التجاري، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الأمانة العامة للحكومة، الجزائر، 2007
5. القانون رقم 05-80 المؤرخ في 1980/03/01، **يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد10، 1980
6. القانون رقم 88-01 المؤرخ في 1988/01/12، **يتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد02، 1988.

7. القانون رقم 91-08 المؤرخ في 01/05/1991، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 20، الجزائر، 1991.
8. القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29/06/2010، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الجزائر، 2010.
9. القرار المؤرخ في 24 جوان 2013، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مؤرخة في 30 أبريل 2014، العدد 24، الجزائر.
10. المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، متضمن معايير التدقيق الجزائرية، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، 2016.
11. المقرر رقم 150 مؤرخ في 11 أكتوبر 2016، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، 2016.
12. المقرر رقم 23 مؤرخ في 15 مارس 2017، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، 2017.
13. المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، 2018.
14. مرسوم رقم 70-173 المؤرخ في 20/11/1970، يتعلق بواجبات ومهام مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية وشبه العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 97، 1970.
15. مرسوم تنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27/01/2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مؤرخة في 2 فيفري 2011، العدد 7، 2011.
16. مرسوم تنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27/01/2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7، 2011.
17. مرسوم تنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27/06/2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7، الجزائر، 2011.
18. مرسوم تنفيذي رقم 11-27 والمؤرخ في 27/06/2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7، الجزائر، 2011، المادة 3.
19. مرسوم تنفيذي رقم 11-32 مؤرخ في 27 جانفي 2011، يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 2 فيفري 2011، العدد 07، الجزائر، 2011.
20. مرسوم تشريعي رقم 93/08 المؤرخ في 25/04/1993، يعدل ويتم الأمر الرئاسي 59/75، المؤرخ في 1975/09/26 المتضمن القانون التجاري، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، الجزائر، 1993.

21. مرسوم تنفيذي رقم 96-136 مؤرخ في 15 أبريل 1996، يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مؤرخة في 17 أبريل 1996، العدد 24، الجزائر، 1996.
22. مرسوم تنفيذي رقم 11-202 يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها، مؤرخ في 26 ماي 2011، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مؤرخة في 1 جوان 2011، العدد 30، الجزائر.
23. مقرر رقم 165 المؤرخ في 14 أبريل 2021، المحدد لقوائم المهنيين المسجلين في جداول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بعنوان نشاط 2021، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، الجزائر، 2021.

6- المواقع الإلكترونية:

1. American Institute of CPAs, Assurance Services: A White Paper for Providers and Users of Business Information, published by AICPA Assurance Services Executive Committee, USA, 2013. Available on : https://us.aicpa.org/content/dam/aicpa/interestareas/frc/assuranceadvisoryservices/downloadabledocuments/asec_wp_providers_users_bi.pdf
2. American Institute Of Certified Public Accountants ,Auditing Standard Board (ASB), Auditing, Attestation and Quality Control Standards Setting Activities, Operating Policies, available on : <https://us.aicpa.org/research/standards/auditattest/asb.html?fbclid=IwAR0hVhOw3ok1FSTY53zYshXmv5-BsQKQfThccrHSjiPI9g12m17QT2WFjs4>
3. American Institute Of Certified Public Accountants (AICPA), Auditing Standards Board's Revised Quality Control Standards, available on : <https://us.aicpa.org/research/standards/peerreview/revqcs>
4. American Institute Of Certified Public Accountants (AICPA), Statements on Quality Control Standards, A Firm's System of Quality Control (Redrafted), available on : <https://us.aicpa.org/research/standards/auditattest/sqcs.html?fbclid=IwAR0Qme7ux1DIBIKrnIVDGuDzIWqKFNQUfmdpPIS6HBXWnjoNiqIKme2KHg0>
5. Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes, Le 1 er Forum France Maghreb de la profession comptable, 2018, consulté : <https://cn-cncc.dz/le-1er-forum-france-maghreb-de-la-profession-comptable-le-samedi-31-mars-2018/?fbclid=IwARIMrrKxBA4Wz0cyedzpFoJ6AXrdUrmHLK4CoJ9w3c5EjoubDA1DnqogaRE>
6. Florida Institute of Certified Public Accountants (FICPA), Peer Review, available on : <https://www.ficpa.org/peer-review>
7. Institute for Security Studies ISS, ISS profile : African Peer Review Mechanism (APRM), available on : <https://issafrica.org/profile-african-peer-review-mechanism-aprm>
8. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), A Framework for Audit Quality, May 15, 2013. Available on : <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/A%20Framework%20for%20Audit%20Quality.pdf>
9. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, ISA220 Quality Control for An Audit of Financial Statements , Volume1, New York, 2018 <https://www.iaasb.org/publications/2018-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-and-related-services-26>
11. International Federation of Accountant (IFAC), Implementing the International Standard on Quality Control1 (ISQC1): Challenges, Solutions and Benefits, available on: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/implementing-international-standard-quality-control-1-isqc-1-challenges-solutions-and-benefits>

12. International Auditing and Assurance standards Board (IAASB), **Quality Control** , available on, <https://www.iaasb.org/projects/quality-control>
13. International Auditing and Assurance standards Board (IAASB), **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, other Assurance , and Related Services Pronouncements**, ISQC1 (Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements and other Assurance and Related Services Engagements, IAASB, volume 1, New York, USA, 2020. Available on: <https://www.iaasb.org/publications/2020-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-and-related-services>
14. International Ethics Standards Board for Accountant (IESBA), **Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountant, including International Independence Standards**, International Federation of Accountants, New York, USA, 2021,.Available on :<https://www.ethicsboard.org/publications/2021-handbook-international-code-ethics-professional-accountants>
15. International Federation of Accountant (IFAC), **Global Impact Map**, available on : <https://www.ifac.org/what-we-do/global-impact-map/country-profiles>
16. Institute for Security Studies ISS, **ISS profile : African Peer Review Mechanism (APRM)**, available on : <https://issafrica.org/profile-african-peer-review-mechanism-aprm>
17. KPMG, **Audit Point Of View : What Is Audit Quality ?**, 2016.available on : <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/ca/pdf/2016/08/ca-what-is-audit-quality.pdf>
18. PCAOB, Public Company Accounting Oversight Board, **QC Section 20 System of Quality Control for a CPA Firm's Accounting and Auditing Practice**, available on : <https://pcaobus.org/oversight/standards/qc-standards/details/QC20>
19. Public Company Accounting Oversight Board, Standing Advisory Group Discussion- **AuditQuality Indicators**, Washington,D.C, May 15-16, 2013. Available on : https://pcaobus.org/news/events/documents/05152013_sagmeeting/audit_quality_indicators.pdf
20. Sarbanes-Oxley Act of 2002, Public Law 107-204, 107 th Congress, July 30, 2002, available on :https://pcaobus.org/About/History/Documents/PDFs/Sarbanes_Oxley_Act_of_2002.pdf
21. Union Africaine, NEPAD/ Agence de développement de l'UA, available on : <https://au.int/fr/nepad-agence-de-developement-de-ua?fbclid=IwAR0Mc9oDVJScfcH8Gz6bO7wQ7zHqHkXxXf8hX36wxj8zeTJDhlhyKMxuYTM>
22. [https://socpa.org.sa/Socpa/Professional-standards/International-Standards/Auditing-Standards-Endorsed-\(2\).aspx](https://socpa.org.sa/Socpa/Professional-standards/International-Standards/Auditing-Standards-Endorsed-(2).aspx)
23. <https://socpa.org.sa/Socpa/Professional-standards/International-Standards/2024.aspx>
24. https://www.ascajordan.org/Publications.aspx?group_key=auditing&lang=ar

7- التقارير، الدراسات، والنشرات الصادرة عن الهيئات و المنظمات المهنية الدولية:

7-1- باللغة العربية:

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين، **الإطار الدولي لارتباطات التأكيد**، ترجمة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، 2021
2. الاتحاد الدولي للمحاسبين، **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين الأردن، 2015.

7-2- باللغة الأجنبية:

1. American Institute of CPAs, **Assurance Services: A White Paper for Providers and Users of Business Information**, published by AICPA Assurance Services Executive Committee, USA, 2013. Available on : https://us.aicpa.org/content/dam/aicpa/interestareas/frc/assuranceadvisoryservices/downloadabledocuments/asec_wp_providers_users_bi.pdf
2. FMI (International Monetary Fund) :**Algeria Financial System Stability Assessment, including Reports on the Observance of Standards and Codes on the following topics Monetary and**

- Financial policy Transparency and Banking Supervision**, IMF Country Report N.04/138, 17/05/2004.
3. Financial Reporting Council (FRC), **Audit Quality Thematic Review Firms' audit quality control procedures and other audit quality initiatives**, UK, March 2017,
 4. International of Federation of Accountant (IFAC), International Ethics Standards Board for Accountants, **Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants**, New York,USA, 2013
 5. Jakkie Cilliers, **NEPAD's Peer Review Mechanism**, Institutue for Security Studies (ISS) Paper 64, November 2002
 6. NEPAD : **Country Review Report of the Peoples's Democratic Republic of Algeria Africain Peer Review Mechanism**. APRM country Review Report N04, september2007.
 7. OECD, **Principles of CorporateGovernance**, OECD Publications Service, Paris, France, 2004
 8. Quality Control Standards Task Force, **Establishing and maintaining a system of quality control for a CPA firm's accounting and auditing practice For sole practitioners**, American Institute of CPAs, 2016
 9. Suprême Audit Institutions (SAIs) : **Guidelines on Audit Quality**, Version 29 october 2004, Revised version for the consideration of contact committee of the heads of the SAIs of the European Union, Luxembourg, 6-7 December2004.
 10. World Bank :**International Finance Corporation Country Assistance Strategy Progress Report for People's Democratic Republic of Algeria for the Period 2004-06**, Country Report N :32956-DZ, 27/07/2005.
 11. Zuraidah Mohd Sanusi, et all, **AQUR System :Augmenting Audit Quality In Malaysia**, Research Report submitted for Malaysian Accountancy Research and Education Foundation (MAREF), Accounting Research Institutue, Faculty of accountancy, University Mara, Malaysia, January 2009.

الملاحق

الملحق رقم 1

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

تخصص محاسبة وتدقيق

استمارة الاستبيان حول موضوع:

تقييم واقع تطبيق نظام رقابة الجودة على عمليات مكاتب التدقيق الجزائرية وفق المعيار الدولي لرقابة الجودة

1- دراسة ميدانية -

تحية طيبة وبعد،

يعد هذا الاستبيان جزءا من الدراسة للحصول على شهادة الدكتوراه في المحاسبة والتدقيق حيث تسعى الباحثة من خلال هذه الدراسة إلى تقييم واقع تطبيق نظام رقابة الجودة على عمليات مكاتب التدقيق الجزائرية وفق المعيار الدولي لرقابة الجودة 1، لذا أرجو من سيادتكم التكرم بالإجابة على الأسئلة المرفقة بدقة وموضوعية، كما أحيطكم علما بأن إجاباتكم ستعامل بكل سرية وستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

وفي الأخير تقبلوا منا فائق التقدير والاحترام.

شكرا لتعاونكم

تحت إشراف الدكتور: مزياي نور الدين

من إعداد: شبل آمال دنيا

أستاذ التعليم العالي، جامعة 20 أوت 1955-سكيكدة

طالبة دكتوراه بجامعة 20 أوت 1955-سكيكدة

n.meziani@univ-skikda.dz

ad.chebel@univ-skikda.dz

القسم الأول: البيانات العامة

بيانات خاصة بمسؤول مكتب التدقيق أو الشركة:

- 1- المسمى الوظيفي: محافظ حسابات خبير محاسبي
- 2- العمر: أقل من 35 35-45 45-55 أكثر من 55
- 3- المؤهل العلمي: ليسانس ماجستير ماستر دكتوراه
- 4- سنوات الخبرة: أقل من 5 5-10 10-15 أكثر من 15

بيانات خاصة بمكتب التدقيق أو الشركة:

- 5- الشكل القانوني: مكتب فردي شركة مدنية
- 6- أقدمية المكتب:
أقل من 5 5-10 10-15 أكثر من 15
- 7- عدد العاملين في مكتب التدقيق: أقل من 5 5-10 أكثر من 10
- 8- الخدمات المقدمة من المكتب أو الشركة: التدقيق القانوني تدقيق تعاقدي
خدمات استشارية إدارية خدمات مالية وجبائية مسك المحاسبة
- 9- هل لديكم شراكة مع مكتب تدقيق أجنبي؟ نعم لا

القسم الثاني: محاور الدراسة

المحور الأول: يهدف هذا المحور إلى معرفة مدى إدراككم لأنظمة ومعايير رقابة الجودة الصادرة عن الهيئات المهنية الدولية

1- مسؤول مكتب التدقيق في الجزائر مطلع على المعيار الدولي لرقابة الجودة ISQC1 المتضمن متطلبات نظام رقابة الجودة

نعم لا

2- إذا كانت الإجابة ب: لا، هل عدم إطلاع مسؤول مكتب التدقيق في الجزائر على ISQC1 بسبب: (يمكنكم اختيار أكثر من إجابة)

- عدم معرفته الكافية ب ISQC1
- غير ملزم بتطبيق ISQC1

3- هل يساهم وضع نظام لرقابة الجودة في تحسين كفاءة وفعالية أداء عمليات مكاتب التدقيق الجزائرية؟

نعم لا

4- يمكن تطبيق متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية من: (يمكنكم اختيار أكثر من إجابة)

- ضمان تنفيذ مهام التدقيق بكفاءة وفعالية
- ضمان إصدار تقارير تدقيق ذات جودة ومصداقية عالية
- تقليل تعرض مكاتب التدقيق لمخاطر المساءلة القانونية
- إعطاء ميزة تنافسية لمكاتب التدقيق

5- هل كفاءة المدقق الخارجي في الجزائر تستجيب لمتطلبات نظام رقابة الجودة؟

نعم لا

6- حسب رأيكم، مستوى اهتمام مكاتب التدقيق الجزائرية بتطبيق متطلبات نظام رقابة الجودة:

ضعيف متوسط قوي

7- أسباب ضعف تطبيق (ISQC1) في الجزائر: (يمكنكم اختيار أكثر من إجابة)

- ضعف في مستوى فهم ISQC1
- صعوبة تطبيق متطلبات ISQC1
- بيئة التدقيق الجزائرية غير ملائمة لتطبيق ISQC1

8- هل تعتقدون أن هناك جهود من قبل المجلس الوطني للمحاسبة لوضع معايير جزائرية لرقابة الجودة أو على الأقل تبني

المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 (ISQC1) ؟

نعم لا

9- يؤدي تفعيل لجنة مراقبة الجودة إلى تحسين خدمات التدقيق وتنظيم عمل مكاتب التدقيق

نعم لا

10- هل يؤدي زيادة استقلالية لجنة مراقبة الجودة إلى زيادة تفعيل دور هذه اللجنة؟

نعم لا

11- هل يفيد تطبيق برنامج مراجعة النظير Peer Review في تخفيض عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد

مكتب التدقيق؟ نعم لا

12- تم استحداث أنظمة وبرامج رقابة الجودة من قبل المنظمات المهنية الدولية، في رأيكم ما هي أنسب آلية

يستحسن تطبيقها في الجزائر؟ (رتبها من 1 إلى 3)

- نظام مراجعة النظير Peer Review
- نظام الفحص لدى الهيئات المنظمة للمهنة
- نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب

المحور الثاني: يهدف هذا المحور إلى تحديد مستوى توفر متطلبات نظام رقابة الجودة على عمليات مكاتب التدقيق وفقا للمعيار الدولي الأول لرقابة الجودة لدى مكاتب التدقيق الجزائرية، وذلك من خلال الإجابة المناسبة على العبارات الواردة في هذا المحور وفقا للفقرات التالية:

الرقم	فقرات المحور الثاني	دائما	غالبا	أحيانا	نادرا	أبدا
1- مسؤولية القيادة (إدارة المكتب) عن الجودة داخل المكتب						
13	نشر ثقافة داخلية ايجابية حول الجودة داخل المكتب وتجسد من خلال الندوات أو الاجتماعات، الحوارات الرسمية أو غير الرسمية أو في الوثائق الداخلية للمكتب					
14	يتم إبلاغ الموظفين بأن عدم الالتزام بسياسات وإجراءات المكتب بخصوص جودة أداء المهام قد يؤدي إلى اتخاذ إجراءات تأديبية					
15	يتحمل المكتب مسؤولية الجودة الشاملة لكل مهمة قبل تنفيذها					
16	يتم تصميم نظام لتقييم الأداء والتعويضات والترقية الداخلية بما في ذلك أنظمة الحوافز للعاملين					
17	يتم توفير موارد كافية لتطوير ودعم سياسات وإجراءات رقابة الجودة					
2- المتطلبات الأخلاقية الملائمة						
18	يتحلى العاملون في المكتب بالمبادئ الأخلاقية (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية، السر المهني)					
19	يوقع أفراد المكتب على تأكيد كتابي سنويا على الأقل بأنهم التزموا بأحكام مدونة السلوك المهني والأخلاقي للمكتب					
20	يتخذ المكتب الإجراءات المناسبة لتحديد وتقييم التهديدات المحتملة للاستقلالية والموضوعية					
21	ينسحب المكتب من مهام التأكيد في حالة وجود التهديدات المحتملة على الاستقلالية					
22	يوثق المكتب حالات عدم احترام القواعد الأخلاقية وإجراءات معالجتها					
3- قبول ومتابعة وتوقيف العلاقات مع العملاء والمهام						
23	يقوم المكتب بمراجعة تقييم العملاء الحاليين لتحديد استمرارية العلاقة معهم عند: <ul style="list-style-type: none"> • حدوث تغير رئيسي عند العميل في الإدارة أو المالك • حدوث تغير رئيسي في طبيعة نشاط العميل • حدوث تغير رئيسي في الوضع المالي للعميل • حدوث تطور مهم في قضايا العميل لدى المحاكم • انتهاء الفترة الزمنية المحددة في التكليف 					
24	يقوم المكتب بتقييم العميل المحتمل قبل قبول المهمة من خلال: <ul style="list-style-type: none"> • ملخص المعايير والملاحظات والتحفيزات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبدأها محافظ الحسابات السابق • مراجعة المعلومات المالية كالتقارير السنوية والقوائم المالية • القيام بزيارات إلى المؤسسة • التأكد من أن قبول العميل لا يتعارض مع قواعد السلوك المهني 					
25	يوجد في المكتب شخص مسؤول عن تقييم المعلومات المجمع من العميل المحتمل أو الحالي لاتخاذ القرارات المناسبة بشأنه					
26	تتم مناقشة أسباب الانسحاب من المهمة مع المالك عندما يقرر المكتب الانسحاب					
27	يتم توثيق كيفية حل المشكلات المتعلقة بقبول واستمرار علاقات العملاء					
4- العنصر البشري						

					28	يمتلك مكتب التدقيق خطة مصممة لاحتياجات المكتب من الموظفين لكل عملية
					29	يضع المكتب إجراءات التوظيف الفعالة لاختيار أفراد يتسمون بالنزاهة والقدرات اللازمة لإنجاز مهامهم
					30	يتبع المكتب سياسات وإجراءات تنص على عدم:
						• توظيف موظفي العملاء
						• توظيف أقارب الموظفين
						• توظيف أقارب العملاء
						• توظيف موظفي المكاتب المنافسة
					31	يزود المكتب العاملين بتقويم لأدائهم وتطورهم الوظيفي
					32	يتم تطوير كفاءة العاملين من خلال التعليم المهني والتكوين المستمر
					33	يستعين المكتب بخدمات الخبير المتخصص في مجال معين
5- تنفيذ المهام						
					34	يحدد المكتب إجراءات التخطيط والتنفيذ والإشراف على مستوى عملية التدقيق
					35	يتشاور أعضاء فريق التدقيق عند التعامل مع قضايا معقدة أو صعبة أو غير مألوفة
					36	يحدد مكتب التدقيق إجراءات لحل الاختلافات في التقدير المهني بين أعضاء فريق التدقيق وإمكانية تعديل البرامج وخطط التنفيذ
					37	يتبادل المكتب الاستشارات المهنية مع مكاتب التدقيق الأخرى أو أشخاص متخصصين من خارج المكتب
					38	يتم توثيق وحفظ الاستشارات والتوجيهات
					39	يقوم الأعضاء الأكثر خبرة في الفريق بفحص العمل المؤدى من قبل الأعضاء الأقل خبرة
					40	يتم الحفاظ على سرية وثائق أعمال المهمة وحفظها الآمن وإمكانية الوصول إليها واسترجاعها
					41	يتم الاحتفاظ بالوثائق لفترة زمنية كافية لتلبية احتياجات المكتب والمعايير المهنية والقوانين واللوائح
6- متابعة السياسات والإجراءات						
					42	يجب إسناد المسؤولية عن عملية المراقبة إلى أشخاص تتوفر فيهم الخبرة والسلطة المناسبة في المكتب
					43	يتم إبلاغ العاملين في المكتب بأوجه القصور والتوصيات لاتخاذ التصرف التصحيحي المناسب
					44	يستخدم المكتب خدمات شخص خارجي مؤهل أو مكتب آخر للتحقيق في الشكاوى والادعاءات
					45	يتم إعفاء القائمين على تنفيذ المهمة من متابعة وتقييم المهمة
					46	يتم تعديل سياسات وإجراءات المكتب الخاصة برقابة الجودة في ضوء نتائج الرقابة الإشرافية
					47	يتم اللجوء إلى كلمة مرور مشتركة من قبل أعضاء فريق المهمة لتقييد الوصول إلى الوثائق الإلكترونية للمستخدمين المصرح لهم فقط
					48	يحدد المكتب التحسينات التي سيتم إدخالها في النظام، بما في ذلك توفير تعليقات وملاحظات عن سياسات وإجراءات المكتب

المحور الثالث: يهدف هذا المحور إلى معرفة أهم العوامل التي تشكل تحديات أمام مكاتب التدقيق الجزائرية في تطبيق نظام فعال لرقابة الجودة على عملياتها تستجيب لمتطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة الأول، وكذا تحديد - من وجهة نظركم- درجة أهمية كل عامل تلك العوامل، وذلك من خلال الإجابة المناسبة على كل عبارة من العبارات المتضمنة في هذا المحور.

الرقم	فقرات المحور الثالث	تأثير قوي	تأثير ضعيف	لا يوجد تأثير
1	عوامل قانونية			
49	ضعف النصوص القانونية الملزمة لمكاتب التدقيق الجزائرية لتطبيق ISQC1			
50	عدم وجود عقوبات تلحق بمكاتب التدقيق غير الملتزمة بمعايير الرقابة على الجودة			
51	وجود قصور في الجانب التشريعي خاصة فيما يتعلق بموضوع الرقابة على الجودة في مكاتب التدقيق			
52	عدم وجود توعية من قبل المنظمات المهنية بالميزات التي تعود على مكتب التدقيق إذا ما تم تطبيق متطلبات نظام رقابة الجودة			
2	عوامل مهنية			
53	لا تتأثر الخدمات التي يقدمها المكتب بالسياسات والإجراءات الخاصة بنظام رقابة الجودة			
54	صعوبة الوفاء بجميع متطلبات نظام رقابة الجودة			
55	عدم توفر كوادر متخصصة لمقابلة متطلبات نظام رقابة الجودة			
56	زيادة التكاليف الناتجة عن تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة ومراقبة مدى الامتثال بها			
57	تكلفة الوقت الإضافي للتأكد من مقابلة الأعمال والخدمات التي يقدمها المكتب مع متطلبات النظام			
58	التباين والتفاوت بين أداء الأفراد وفهمهم لمتطلبات النظام والذي يؤثر على فعالية نظام رقابة الجودة للمكتب			
3	عوامل تنافسية			
59	لا توجد وسائل تشجيع من قبل المنظمات المهنية المحلية كنشر أسماء المكاتب الملتزمة بتطبيق متطلبات نظام الرقابة على الجودة مما يكسبها ميزة تنافسية			
60	عدم وجود أي تحفيزات أو مزايا لهذه المكاتب عند تطبيقها لنظام رقابة الجودة على عملياتها			
61	عدم اهتمام العملاء بالتزام مكاتب التدقيق بتطبيق متطلبات نظام رقابة الجودة على عملياتها			
62	يؤثر حجم مكاتب التدقيق على إمكانية توفيرها لمتطلبات نظام رقابة الجودة			

عوامل أخرى (أذكرها من فضلك):

- -1
- -2
- -3

قائمة الأساتذة المحكمين

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة
شريقي عمر	أستاذ التعليم العالي	جامعة فرحات عباس سطيف 1
بوغازي فريدة	أستاذة التعليم العالي	جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة
كيموش بلال	أستاذ محاضر - أ	جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة
سي محمد لخضر	أستاذ محاضر - أ	جامعة باتنة 1

الملحق رقم 03

معاملات الصدف والشبات

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.873	46

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.749	14

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.872	60

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.736	5

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.656	5

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.786	12

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.674	9

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.759	8

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.778	7

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.674	4

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.716	6

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.703	4

الإحصاءات الوصفية

Frequency Table

		المسمى الوظيفي			
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محافظ حسابات	294	85.5	85.5	85.5
	خبير محاسبي	50	14.5	14.5	100.0
	Total	344	100.0	100.0	

		العمر			
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	اقل من 35	29	8.4	8.4	8.4
	35-45	144	41.9	41.9	50.3
	46-55	136	39.5	39.5	89.8
	اكبر من 55	35	10.2	10.2	100.0
	Total	344	100.0	100.0	

المؤهل العلمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ليسانس	188	54.7	54.7	54.7
	ماجستير	81	23.5	23.5	78.2
	ماجستير	28	8.1	8.1	86.3
	دكتوراه	47	13.7	13.7	100.0
	Total	344	100.0	100.0	

عدد سنوات الخبرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 5 سنوات	46	13.4	13.4	13.4
	من 5 إلى 10 سنوات	102	29.7	29.7	43.0
	من 10 إلى 15 سنة	82	23.8	23.8	66.9
	أكثر من 15 سنة	114	33.1	33.1	100.0
	Total	344	100.0	100.0	

Frequency Table

الشكل القانوني

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	مكتب فردي	336	97.7	97.7	97.7
	شركة مدنية	8	2.3	2.3	100.0
	Total	344	100.0	100.0	

أقدمية مكتب التدقيق

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 5 سنوات	63	18.3	18.3	18.3
	من 5 إلى 10 سنوات	134	39.0	39.0	57.3
	من 10 إلى 15 سنة	64	18.6	18.6	75.9
	أكثر من 15 سنة	83	24.1	24.1	100.0
	Total	344	100.0	100.0	

عدد العاملين بالمكتب

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 5	224	65.1	65.1	65.1
	من 5 إلى 10	93	27.0	27.0	92.2
	أكثر من 10	27	7.8	7.8	100.0
	Total	344	100.0	100.0	

الشراكة مع مكتب تدقيق أجنبي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	329	95.6	98.2	98.2
	نعم	6	1.7	1.7	100.0
	Total	335	97.4	100.0	
Missing	System	9	2.6		
Total		344	100.0		

Multiple Response

		Responses		
		N	Percent	Percent of Cases
	التدقيق القانوني	284	27.6%	83.5%
	تدقيق تعاقدى	148	14.4%	43.5%
	خدمات استشارية إدارية	109	10.6%	32.1%
	خدمات مالية وجبائية	158	15.3%	46.5%
	مسك المحاسبة	331	32.1%	97.4%
Total		1030	100.0%	302.9%

a. Dichotomy group tabulated at value 1.

Frequency Table

مسؤول مكتب التدقيق في الجزائر مطلع على المعيار الدولي لرقابة الجودة ISQC1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	88	25.6	25.6	25.6
	نعم	256	74.4	74.4	100.0
	Total	344	100.0	100.0	

Multiple Response

إذا كانت الإجابة ب: لا، هل عدم إطلاع مسؤول مكتب التدقيق في الجزائر على ISQC1 بسبب:

		Responses		
		N	Percent	Percent of Cases
	عدم معرفته الكافية ب-ISQC1	81	60.9%	94.2%
	غير ملزم بتطبيق ISQC1	52	39.1%	60.5%
Total		133	100.0%	154.7%

a. Dichotomy group tabulated at value 1.

Frequency Table

هل يساهم وضع نظام لرقابة الجودة في تحسين كفاءة وفعالية أداء عمليات مكاتب التدقيق الجزائرية؟

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	88	25.6	25.6	25.6
	نعم	256	74.4	74.4	100.0
	Total	344	100.0	100.0	

Multiple Response

يمكن تطبيق متطلبات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية من

	Responses		Percent of Cases
	N	Percent	
ضمان تنفيذ مهام التدقيق بكفاءة وفعالية	285	38.2%	85.8%
ضمان إصدار تقارير تدقيق ذات جودة ومصداقية عالية	153	20.5%	46.1%
تقليل تعرض مكاتب التدقيق لمخاطر المساءلة القانونية	91	12.2%	27.4%
إعطاء ميزة تنافسية لمكاتب التدقيق	218	29.2%	65.7%
Total	747	100.0%	225.0%

a. Dichotomy group tabulated at value 1.

Frequency Table

هل كفاءة المدقق الخارجي في الجزائر تستجيب لمتطلبات نظام رقابة الجودة؟

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid لا	127	36.9	37.1	37.1
Valid نعم	215	62.5	62.9	100.0
Total	342	99.4	100.0	
Missing System	2	.6		
Total	344	100.0		

حسب رأيكم، مستوى اهتمام مكاتب التدقيق الجزائرية بتطبيق متطلبات نظام رقابة الجودة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid ضعيف	143	41.6	41.6	41.6
Valid متوسط	180	52.3	52.3	93.9
Valid قوي	21	6.1	6.1	100.0
Total	344	100.0	100.0	

هل تعتقدون أن هناك رغبة حقيقية من قبل المجلس الوطني للمحاسبة في وضع معايير جزائرية لرقابة الجودة أو على الأقل تبني ISQC1

ISQC1

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid لا	75	21.8	22.0	22.0
Valid نعم	266	77.3	78.0	100.0
Total	341	99.1	100.0	
Missing System	3	.9		
Total	344	100.0		

يؤدي تفعيل لجنة مراقبة الجودة إلى تحسين خدمات التدقيق وتنظيم عمل مكاتب التدقيق

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
--	-----------	---------	---------------	--------------------

Valid	لا	40	11.6	11.6	11.6
	نعم	304	88.4	88.4	100.0
	Total	344	100.0	100.0	

هل يؤدي زيادة استقلالية لجنة مراقبة الجودة الى زيادة تفعيل دور هذه اللجنة؟

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	51	14.8	14.8	14.8
	نعم	293	85.2	85.2	100.0
	Total	344	100.0	100.0	

هل يفيد تطبيق برنامج مراجعة النظير في تخفيض عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق؟

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	71	20.6	20.6	20.6
	نعم	273	79.4	79.4	100.0
	Total	344	100.0	100.0	

الترتيب

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	123.00	14	4.1	4.1	4.1
	132.00	28	8.1	8.1	12.2
	213.00	19	5.5	5.5	17.7
	231.00	57	16.6	16.6	34.3
	312.00	63	18.3	18.3	52.6
	321.00	163	47.4	47.4	100.0
	Total	344	100.0	100.0	

Multiple Response

أسباب ضعف تطبيق (ISQC1) في الجزائر

	Responses		
	N	Percent	Percent of Cases
ضعف في مستوى فهم ISQC1	158	28.9%	47.7%
صعوبة تطبيق متطلبات ISQC1	151	27.6%	45.6%
بيئة التدقيق الجزائرية غير ملائمة لتطبيق ISQC1	238	43.5%	71.9%
Total	547	100.0%	165.3%

a. Dichotomy group tabulated at value 1.

Frequency Table

نشر ثقافة داخلية ايجابية حول الجودة داخل المكتب وتجسد من خلال الندوات أو الاجتماعات

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أبدا	7	2.0	2.0	2.0
	نادرا	21	6.1	6.1	8.1
	أحيانا	73	21.2	21.2	29.4

غالباً	150	43.6	43.6	73.0
دائماً	93	27.0	27.0	100.0
Total	344	100.0	100.0	

يتم إبلاغ الموظفين بأن عدم الالتزام بسياسات وإجراءات المكتب بخصوص جودة أداء المهام قد يؤدي إلى اتخاذ إجراءات تأديبية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أبداً	8	2.3	2.3
	نادراً	15	4.4	6.7
	أحياناً	73	21.2	27.9
	غالباً	153	44.5	72.4
	دائماً	95	27.6	100.0
Total	344	100.0	100.0	

يتحمل المكتب مسؤولية الجودة الشاملة لكل مهمة قبل تنفيذها

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أبداً	2	.6	.6
	نادراً	15	4.4	4.9
	أحياناً	54	15.7	20.6
	غالباً	150	43.6	64.2
	دائماً	123	35.8	100.0
Total	344	100.0	100.0	

يتم تصميم نظام لتقييم الأداء والتعويضات والترقية الداخلية بما في ذلك أنظمة الحوافز للعاملين

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أبداً	13	3.8	3.8
	نادراً	34	9.9	13.7
	أحياناً	80	23.3	36.9
	غالباً	125	36.3	73.3
	دائماً	92	26.7	100.0
Total	344	100.0	100.0	

يتم توفير موارد كافية لتطوير ودعم سياسات وإجراءات رقابة الجودة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أبداً	10	2.9	2.9
	نادراً	45	13.1	16.0
	أحياناً	57	16.6	32.6
	غالباً	133	38.7	71.2
	دائماً	99	28.8	100.0

Total	344	100.0	100.0
-------	-----	-------	-------

يتحلى العاملون في المكتب بالمبادئ الأخلاقية (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية، السر المهني)

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أحيانا	23	6.7	6.7	6.7
	غالبًا	121	35.2	35.2	41.9
	دائما	200	58.1	58.1	100.0
	Total	344	100.0	100.0	

يوقع أفراد المكتب على تأكيد كتابي سنويا على الأقل بأنهم التزموا بأحكام مدونة السلوك المهني والأخلاقي للمكتب

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أبدا	71	20.6	20.6	20.6
	نادرا	71	20.6	20.6	41.3
	أحيانا	94	27.3	27.3	68.6
	غالبًا	68	19.8	19.8	88.4
	دائما	40	11.6	11.6	100.0
	Total	344	100.0	100.0	

يتخذ المكتب الإجراءات المناسبة لتحديد وتقييم التهديدات المحتملة للاستقلالية والموضوعية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أبدا	11	3.2	3.2	3.2
	نادرا	17	4.9	4.9	8.1
	أحيانا	80	23.3	23.3	31.4
	غالبًا	137	39.8	39.8	71.2
	دائما	99	28.8	28.8	100.0
	Total	344	100.0	100.0	

ينسحب المكتب من مهام التأكيد الحقيقية في حالة وجود التهديدات المحتملة على الاستقلالية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أبدا	9	2.6	2.6	2.6
	نادرا	9	2.6	2.6	5.2
	أحيانا	77	22.4	22.4	27.6
	غالبًا	132	38.4	38.4	66.0
	دائما	117	34.0	34.0	100.0
	Total	344	100.0	100.0	

يوثق المكتب حالات عدم احترام القواعد الأخلاقية وإجراءات معالجتها

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أبدا	12	3.5	3.5	3.5
	نادرا	23	6.7	6.7	10.2
	أحيانا	66	19.2	19.2	29.4
	غالبا	131	38.1	38.1	67.4
	دائما	112	32.6	32.6	100.0
	Total	344	100.0	100.0	

حدوث تغير رئيسي عند العمل في الإدارة أو الملاك

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أبدا	17	4.9	4.9	4.9
	نادرا	24	7.0	7.0	11.9
	أحيانا	63	18.3	18.3	30.2
	غالبا	147	42.7	42.7	73.0
	دائما	93	27.0	27.0	100.0
	Total	344	100.0	100.0	

حدوث تغير رئيسي في طبيعة نشاط العمل

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أبدا	22	6.4	6.4	6.4
	نادرا	37	10.8	10.8	17.2
	أحيانا	79	23.0	23.0	40.1
	غالبا	157	45.6	45.6	85.8
	دائما	49	14.2	14.2	100.0
	Total	344	100.0	100.0	

حدوث تغير رئيسي في الوضع المالي للعمل

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أبدا	14	4.1	4.1	4.1
	نادرا	44	12.8	12.8	16.9
	أحيانا	65	18.9	18.9	35.8
	غالبا	158	45.9	45.9	81.7
	دائما	63	18.3	18.3	100.0
	Total	344	100.0	100.0	

حدوث تطور مهم في قضايا العمل لدى المحاكم

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
--	--	-----------	---------	---------------	--------------------

Valid	أبدا	8	2.3	2.3	2.3
	نادرا	26	7.6	7.6	9.9
	أحيانا	64	18.6	18.6	28.5
	غالبا	146	42.4	42.4	70.9
	دائما	100	29.1	29.1	100.0
	Total	344	100.0	100.0	

انتهاء الفترة الزمنية المحددة في التكلفة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أبدا	11	3.2	3.2	3.2
	نادرا	12	3.5	3.5	6.7
	أحيانا	67	19.5	19.5	26.2
	غالبا	162	47.1	47.1	73.3
	دائما	92	26.7	26.7	100.0
	Total	344	100.0	100.0	

ملخص المعايير والملاحظات والتحفيزات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبدأها محافظ الحسابات السابق

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أبدا	12	3.5	3.5	3.5
	نادرا	14	4.1	4.1	7.6
	أحيانا	31	9.0	9.0	16.6
	غالبا	206	59.9	59.9	76.5
	دائما	81	23.5	23.5	100.0
	Total	344	100.0	100.0	

مراجعة المعلومات المالية كالتقارير السنوية والقوائم المالية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أبدا	2	.6	.6	.6
	نادرا	10	2.9	2.9	3.5
	أحيانا	39	11.3	11.3	14.8
	غالبا	133	38.7	38.7	53.5
	دائما	160	46.5	46.5	100.0
	Total	344	100.0	100.0	

القيام بزيارات إلى المؤسسة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أبدا	1	.3	.3	.3
	نادرا	11	3.2	3.2	3.5

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
أحيانا	39	11.3	11.3	14.8
غالبًا	151	43.9	43.9	58.7
دائما	142	41.3	41.3	100.0
Total	344	100.0	100.0	

التأكد من أن قبول العميل لا يتعارض مع قواعد السلوك المهني

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أبدا	5	1.5	1.5	1.5
نادرا	6	1.7	1.7	3.2
أحيانا	69	20.1	20.1	23.3
غالبًا	110	32.0	32.0	55.2
دائما	154	44.8	44.8	100.0
Total	344	100.0	100.0	

يوجد في المكتب شخص مسؤول عن تقييم المعلومات المجمعة عن العميل المحتمل أو الحالي لاتخاذ القرارات المناسبة بشأنه

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أبدا	15	4.4	4.4	4.4
نادرا	22	6.4	6.4	10.8
أحيانا	60	17.4	17.4	28.2
غالبًا	163	47.4	47.4	75.6
دائما	84	24.4	24.4	100.0
Total	344	100.0	100.0	

تتم مناقشة أسباب الانسحاب من المهمة مع الملاك عندما يقرر المكتب الانسحاب

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أبدا	2	.6	.6	.6
نادرا	21	6.1	6.1	6.7
أحيانا	46	13.4	13.4	20.1
غالبًا	198	57.6	57.6	77.6
دائما	77	22.4	22.4	100.0
Total	344	100.0	100.0	

يتم توثيق كيفية حل المشكلات المتعلقة بقبول واستمرار علاقات العملاء

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أبدا	8	2.3	2.3	2.3
نادرا	12	3.5	3.5	5.8
أحيانا	51	14.8	14.8	20.6
غالبًا	157	45.6	45.6	66.3

دائما	116	33.7	33.7	100.0
Total	344	100.0	100.0	

يمتلك مكتب التدقيق خطة مصممة لاحتياجات المكتب من الموظفين لكل عملية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid نادرا	6	1.7	1.7	1.7
أحيانا	38	11.0	11.0	12.8
غالباً	135	39.2	39.2	52.0
دائماً	165	48.0	48.0	100.0
Total	344	100.0	100.0	

يضع المكتب إجراءات التوظيف الفعالة لاختيار أفراد يتسمون بالنزاهة والقدرات اللازمة لإنجاز مهامهم

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أبداً	4	1.2	1.2	1.2
نادراً	3	.9	.9	2.0
أحيانا	33	9.6	9.6	11.6
غالباً	158	45.9	45.9	57.6
دائماً	146	42.4	42.4	100.0
Total	344	100.0	100.0	

يتبع المكتب سياسات وإجراءات تنص على عدم: توظيف موظفي العملاء

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أبداً	7	2.0	2.0	2.0
نادراً	29	8.4	8.4	10.5
أحيانا	83	24.1	24.1	34.6
غالباً	128	37.2	37.2	71.8
دائماً	97	28.2	28.2	100.0
Total	344	100.0	100.0	

يتبع المكتب سياسات وإجراءات تنص على عدم: توظيف أقارب الموظفين

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أبداً	28	8.1	8.1	8.1
نادراً	49	14.2	14.2	22.4
أحيانا	122	35.5	35.5	57.8
غالباً	116	33.7	33.7	91.6
دائماً	29	8.4	8.4	100.0
Total	344	100.0	100.0	

يتبع المكتب سياسات وإجراءات تنص على عدم: توظيف أقارب العملاء

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أبدا	44	12.8	12.8	12.8
	نادرا	56	16.3	16.3	29.1
	أحيانا	97	28.2	28.2	57.3
	غالبا	113	32.8	32.8	90.1
	دائما	34	9.9	9.9	100.0
	Total	344	100.0	100.0	

يتبع المكتب سياسات وإجراءات تنص على عدم: توظيف موظفي المكاتب المنافسة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أبدا	38	11.0	11.0	11.0
	نادرا	39	11.3	11.3	22.4
	أحيانا	104	30.2	30.2	52.6
	غالبا	111	32.3	32.3	84.9
	دائما	52	15.1	15.1	100.0
	Total	344	100.0	100.0	

يزود المكتب العاملين بتقويم لأدائهم وتطورهم الوظيفي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أبدا	5	1.5	1.5	1.5
	نادرا	6	1.7	1.7	3.2
	أحيانا	78	22.7	22.7	25.9
	غالبا	159	46.2	46.2	72.1
	دائما	96	27.9	27.9	100.0
	Total	344	100.0	100.0	

يتم تطوير كفاءة العاملين من خلال التعليم المهني والتكوين المستمر

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	نادرا	7	2.0	2.0	2.0
	أحيانا	39	11.3	11.3	13.4
	غالبا	138	40.1	40.1	53.5
	دائما	160	46.5	46.5	100.0
	Total	344	100.0	100.0	

يستعين المكتب بخدمات الخبير المتخصص في مجال معين

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أبدا	8	2.3	2.3	2.3

نادرا	11	3.2	3.2	5.5
أحيانا	88	25.6	25.6	31.1
غالبا	118	34.3	34.3	65.4
دائما	119	34.6	34.6	100.0
Total	344	100.0	100.0	

يحدد المكتب إجراءات التخطيط والتنفيذ والإشراف على مستوى عملية التدقيق

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid نادرا	7	2.0	2.0	2.0
أحيانا	24	7.0	7.0	9.0
غالبا	154	44.8	44.8	53.8
دائما	159	46.2	46.2	100.0
Total	344	100.0	100.0	

يتشاور أعضاء فريق التدقيق عند التعامل مع قضايا معقدة أو صعبة أو غير مألوفة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أبدا	1	.3	.3	.3
نادرا	1	.3	.3	.6
أحيانا	47	13.7	13.7	14.2
غالبا	139	40.4	40.4	54.7
دائما	156	45.3	45.3	100.0
Total	344	100.0	100.0	

يحدد مكتب التدقيق إجراءات لحل الاختلافات في التقدير المهني بين أعضاء فريق التدقيق وإمكانية تعديل البرامج وخطط التنفيذ

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أبدا	2	.6	.6	.6
نادرا	6	1.7	1.7	2.3
أحيانا	41	11.9	11.9	14.2
غالبا	167	48.5	48.5	62.8
دائما	128	37.2	37.2	100.0
Total	344	100.0	100.0	

يتبادل المكتب الاستشارات المهنية مع مكاتب التدقيق الأخرى أو أشخاص متخصصين من خارج المكتب

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أبدا	13	3.8	3.8	3.8
نادرا	26	7.6	7.6	11.3
أحيانا	103	29.9	29.9	41.3
غالبا	132	38.4	38.4	79.7

دائما	70	20.3	20.3	100.0
Total	344	100.0	100.0	

يتم توثيق وحفظ الاستشارات والتوجيهات

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أبدا	7	2.0	2.0
	نادرا	11	3.2	5.2
	أحيانا	45	13.1	18.3
	غالبيا	140	40.7	59.0
	دائما	141	41.0	100.0
Total	344	100.0	100.0	

يقوم الأعضاء الأكثر خبرة في الفريق بفحص العمل المؤدى من قبل الأعضاء الأقل خبرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أبدا	1	.3	.3
	نادرا	19	5.5	5.8
	أحيانا	43	12.5	18.3
	غالبيا	162	47.1	65.4
	دائما	119	34.6	100.0
Total	344	100.0	100.0	

يتم الحفاظ على سرية وثائق أعمال المهمة وحفظها الآمن وإمكانية الوصول إليها واسترجاعها

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أحيانا	8	2.3	2.3
	غالبيا	133	38.7	41.0
	دائما	203	59.0	100.0
Total	344	100.0	100.0	

يتم الاحتفاظ بالوثائق لفترة زمنية كافية لتلبية احتياجات المكتب والمعايير المهنية والقوانين واللوائح

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أحيانا	22	6.4	6.4
	غالبيا	99	28.8	35.2
	دائما	223	64.8	100.0
Total	344	100.0	100.0	

يجب إسناد المسؤولية عن عملية المراقبة إلى أشخاص تتوفر فيهم الخبرة والسلطة المناسبة في المكتب

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أحيانا	15	4.4	4.4
	غالبيا	130	37.8	42.2

دائما	199	57.8	57.8	100.0
Total	344	100.0	100.0	

يتم إبلاغ العاملين في المكتب بأوجه القصور والتوصيات لاتخاذ التصرف التصحيحي المناسب

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أبدا	2	.6	.6	.6
نادرا	8	2.3	2.3	2.9
أحيانا	40	11.6	11.6	14.5
غالبيا	158	45.9	45.9	60.5
دائما	136	39.5	39.5	100.0
Total	344	100.0	100.0	

يستخدم المكتب خدمات شخص خارجي مؤهل أو مكتب آخر للتحقيق في الشكاوى والادعاءات

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أبدا	52	15.1	15.1	15.1
نادرا	45	13.1	13.1	28.2
أحيانا	119	34.6	34.6	62.8
غالبيا	98	28.5	28.5	91.3
دائما	30	8.7	8.7	100.0
Total	344	100.0	100.0	

يتم إعفاء القائمين على تنفيذ المهمة من متابعة وتقييم المهمة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أبدا	6	1.7	1.7	1.7
نادرا	47	13.7	13.7	15.4
أحيانا	75	21.8	21.8	37.2
غالبيا	115	33.4	33.4	70.6
دائما	101	29.4	29.4	100.0
Total	344	100.0	100.0	

يتم تعديل سياسات وإجراءات المكتب الخاصة برقابة الجودة في ضوء نتائج الرقابة الإشرافية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أبدا	4	1.2	1.2	1.2
نادرا	40	11.6	11.6	12.8
أحيانا	71	20.6	20.6	33.4
غالبيا	125	36.3	36.3	69.8
دائما	104	30.2	30.2	100.0
Total	344	100.0	100.0	

يتم اللجوء إلى كلمة مرور مشتركة من قبل أعضاء فريق المهمة لتقييد الوصول إلى الوثائق الإلكترونية للمستخدمين المصرح لهم فقط

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أبدا	21	6.1	6.1	6.1
	نادرا	31	9.0	9.0	15.1
	أحيانا	40	11.6	11.6	26.7
	غالبا	134	39.0	39.0	65.7
	دائما	118	34.3	34.3	100.0
	Total	344	100.0	100.0	

يحدد المكتب التحسينات التي سيتم إدخالها في النظام، بما في ذلك توفير تعليقات وملاحظات عن سياسات وإجراءات المكتب

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أبدا	9	2.6	2.6	2.6
	نادرا	21	6.1	6.1	8.7
	أحيانا	47	13.7	13.7	22.4
	غالبا	145	42.2	42.2	64.5
	دائما	122	35.5	35.5	100.0
	Total	344	100.0	100.0	

Frequency Table

ضعف النصوص القانونية الملزمة لمكاتب التدقيق الجزائرية لتطبيق ISQC1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا يوجد تأثير	9	2.6	2.6	2.6
	تأثير ضعيف	71	20.6	20.6	23.3
	تأثير قوي	264	76.7	76.7	100.0
	Total	344	100.0	100.0	

عدم وجود عقوبات تلحق بمكاتب التدقيق غيرالملتزمة بمعايير الرقابة على الجودة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا يوجد تأثير	17	4.9	4.9	4.9
	تأثير ضعيف	77	22.4	22.4	27.3
	تأثير قوي	250	72.7	72.7	100.0
	Total	344	100.0	100.0	

وجود قصور في الجانب التشريعي خاصة فيما يتعلق بموضوع الرقابة على الجودة في مكاتب التدقيق

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا يوجد تأثير	14	4.1	4.1	4.1
	تأثير ضعيف	97	28.2	28.2	32.3
	تأثير قوي	233	67.7	67.7	100.0

Total	344	100.0	100.0
-------	-----	-------	-------

عدم وجود توعية من قبل المنظمات المهنية بالمميزات التي ستعود على مكتب التدقيق إذا ما تم تطبيق متطلبات نظام رقابة الجودة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid لا يوجد تأثير	21	6.1	6.1	6.1
تأثير ضعيف	96	27.9	27.9	34.0
تأثير قوي	227	66.0	66.0	100.0
Total	344	100.0	100.0	

لا تتأثر الخدمات التي يقدمها المكتب بالسياسات والإجراءات الخاصة بنظام رقابة الجودة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid لا يوجد تأثير	29	8.4	8.4	8.4
تأثير ضعيف	182	52.9	52.9	61.3
تأثير قوي	133	38.7	38.7	100.0
Total	344	100.0	100.0	

صعوبة الوفاء بجميع متطلبات نظام رقابة الجودة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid لا يوجد تأثير	57	16.6	16.6	16.6
تأثير ضعيف	132	38.4	38.4	54.9
تأثير قوي	155	45.1	45.1	100.0
Total	344	100.0	100.0	

عدم توفر كوادر متخصصة لمقابلة متطلبات نظام رقابة الجودة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid لا يوجد تأثير	62	18.0	18.0	18.0
تأثير ضعيف	118	34.3	34.3	52.3
تأثير قوي	164	47.7	47.7	100.0
Total	344	100.0	100.0	

زيادة التكاليف الناتجة عن تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة ومراقبة مدى الامتثال بها

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid لا يوجد تأثير	69	20.1	20.1	20.1
تأثير ضعيف	159	46.2	46.2	66.3
تأثير قوي	116	33.7	33.7	100.0
Total	344	100.0	100.0	

تكلفة الوقت الإضافي للتأكد من مقابلة الأعمال والخدمات التي سيقدمها المكتب مع متطلبات النظام

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا يوجد تأثير	64	18.6	18.6	18.6
	تأثير ضعيف	172	50.0	50.0	68.6
	تأثير قوي	108	31.4	31.4	100.0
	Total	344	100.0	100.0	

التباين والتفاوت بين أداء الأفراد وفهمهم لمتطلبات النظام والذي يؤثر على فعالية نظام رقابة الجودة للمكتب

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا يوجد تأثير	40	11.6	11.6	11.6
	تأثير ضعيف	150	43.6	43.6	55.2
	تأثير قوي	154	44.8	44.8	100.0
	Total	344	100.0	100.0	

لا توجد وسائل تشجيع من قبل المنظمات المهنية المحلية كنشر أسماء المكاتب الملتزمة بتطبيق متطلبات نظام الرقابة على الجودة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا يوجد تأثير	23	6.7	6.7	6.7
	تأثير ضعيف	165	48.0	48.0	54.7
	تأثير قوي	156	45.3	45.3	100.0
	Total	344	100.0	100.0	

عدم وجود أي تحفيزات أو مزايا لهذه المكاتب عند تطبيقها لنظام رقابة الجودة على عملياتها

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا يوجد تأثير	32	9.3	9.3	9.3
	تأثير ضعيف	157	45.6	45.6	54.9
	تأثير قوي	155	45.1	45.1	100.0
	Total	344	100.0	100.0	

عدم اهتمام العملاء بالتزام مكاتب التدقيق بتطبيق متطلبات نظام رقابة الجودة على عملياتها

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا يوجد تأثير	76	22.1	22.1	22.1
	تأثير ضعيف	143	41.6	41.6	63.7
	تأثير قوي	125	36.3	36.3	100.0
	Total	344	100.0	100.0	

يؤثر حجم مكاتب التدقيق على إمكانية توفيرها لمتطلبات نظام رقابة الجودة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
--	--	-----------	---------	---------------	--------------------

Valid	لا يوجد تأثير	117	34.0	34.0	34.0
	تأثير ضعيف	133	38.7	38.7	72.7
	تأثير قوي	94	27.3	27.3	100.0
	Total	344	100.0	100.0	

Statistiques descriptives

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
نشر ثقافة داخلية ايجابية حول الجودة داخل المكتب وتجسد من خلال الندوات أو الاجتماعات	344	3.8750	.94703	.05106
يتم إبلاغ الموظفين بأن عدم الالتزام بسياسات وإجراءات المكتب بخصوص جودة أداء المهام قد يؤدي إلى اتخاذ إجراءات تأديبية	344	3.9070	.93057	.05017
يتحمل المكتب مسؤولية الجودة الشاملة لكل مهمة قبل تنفيذها	344	4.0959	.85686	.04620
يتم تصميم نظام لتقييم الأداء والتعويضات والترقية الداخلية بما في ذلك أنظمة الحوافز للعاملين	344	3.7238	1.07823	.05813
يتم توفير موارد كافية لتطوير ودعم سياسات وإجراءات رقابة الجودة	344	3.7733	1.09106	.05883
يتحلى العاملون في المكتب بالمبادئ الأخلاقية (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية، السر المهني)	344	4.5145	.62018	.03344
يوقع أفراد المكتب على تأكيد كتابي سنوي على الأقل بأنهم التزموا بأحكام مدونة السلوك المهني والأخلاقي للمكتب	344	2.8110	1.28992	.06955
يتخذ المكتب الإجراءات المناسبة لتحديد وتقييم التهديدات المحتملة للاستقلالية والموضوعية	344	3.8605	.99460	.05362
ينسحب المكتب من مهام التأكيد في حالة وجود التهديدات المحتملة على الاستقلالية	344	3.9855	.95210	.05133
يوثق المكتب حالات عدم احترام القواعد الأخلاقية وإجراءات معالجتها	344	3.8953	1.04454	.05632
حدوث تغيير رئيسي عند العميل في الإدارة أو الملاك	344	3.7994	1.06790	.05758
حدوث تغيير رئيسي في طبيعة نشاط العميل	344	3.5058	1.06630	.05749
حدوث تغيير رئيسي في الوضع المالي للعميل	344	3.6163	1.05165	.05670

حدوث تطور مهم في قضايا العميل لدى المحاكم	344	3.8837	.98878	.05331
انتهاء الفترة الزمنية المحددة في التكلفة	344	3.9070	.93992	.05068
ملخص المعايينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبدأها محافظ الحسابات السابق	344	3.9593	.89610	.04831
مراجعة المعلومات المالية كالتقارير السنوية والقوائم المالية	344	4.2762	.82023	.04422
القيام بزيارات إلى المؤسسة	344	4.2267	.79414	.04282
التأكد من أن قبول العميل لا يتعارض مع قواعد السلوك المهني	344	4.1686	.90708	.04891
يوجد في المكتب شخص مسؤول عن تقييم المعلومات المجمعّة عن العميل المحتمل أو الحالي لاتخاذ القرارات المناسبة بشأنه	344	3.8110	1.01694	.05483
تتم مناقشة أسباب الانسحاب من المهمة مع المالك عندما يقرر المكتب الانسحاب	344	3.9506	.80841	.04359
يتم توثيق كيفية حل المشكلات المتعلقة بقبول واستمرار علاقات العملاء	344	4.0494	.91339	.04925
يمتلك مكتب التدقيق خطة مصممة لاحتياجات المكتب من الموظفين لكل عملية	344	4.3343	.74143	.03998
يضع المكتب إجراءات التوظيف الفعالة لاختيار أفراد يتسمون بالنزاهة والقدرات اللازمة لإنجاز مهامهم	344	4.2762	.76506	.04125
توظيف موظفي العملاء	344	3.8110	1.00541	.05421
توظيف أقارب الموظفين	344	3.2006	1.05139	.05669
توظيف أقارب العملاء	344	3.1076	1.17929	.06358
توظيف موظفي المكاتب المنافسة	344	3.2907	1.18412	.06384
يزود المكتب العاملين بتقويم لأدائهم وتطورهم الوظيفي	344	3.9738	.84129	.04536
يتم تطوير كفاءة العاملين من خلال التعليم المهني والتكوين المستمر	344	4.3110	.75152	.04052
يستعين المكتب بخدمات الخبير المتخصص في مجال معين	344	3.9564	.96942	.05227
يحدد المكتب إجراءات التخطيط والتنفيذ والإشراف على مستوى عملية التدقيق	344	4.3517	.70077	.03778
يتشاور أعضاء فريق التدقيق عند التعامل مع قضايا معقدة أو صعبة أو غير مألوفة	344	4.3023	.73353	.03955

يحدد مكتب التدقيق إجراءات لحل الاختلافات في التقدير المهني بين أعضاء فريق التدقيق وإمكانية تعديل البرامج وخطط التنفيذ	344	4.2006	.75816	.04088
يتبادل المكتب الاستشارات المهنية مع مكاتب التدقيق الأخرى أو أشخاص متخصصين من خارج المكتب	344	3.6395	1.00915	.05441
يتم توثيق وحفظ الاستشارات والتوجيهات	344	4.1541	.91127	.04913
يقوم الأعضاء الأكثر خبرة في الفريق بفحص العمل المؤدى من قبل الأعضاء الأقل خبرة	344	4.1017	.84246	.04542
يتم الحفاظ على سرية وثائق أعمال المهمة وحفظها الآمن وإمكانية الوصول إليها واسترجاعها	344	4.5669	.54120	.02918
يتم الاحتفاظ بالوثائق لفترة زمنية كافية لتلبية احتياجات المكتب والمعايير المهنية والقوانين واللوائح	344	4.5843	.60982	.03288
يجب إسناد المسؤولية عن عملية المراقبة إلى أشخاص تتوفر فيهم الخبرة والسلطة المناسبة في المكتب	344	4.5349	.58049	.03130
يتم إبلاغ العاملين في المكتب بأوجه القصور والتوصيات لاتخاذ التصرف التصحيحي المناسب	344	4.2151	.78261	.04220
يستخدم المكتب خدمات شخص خارجي مؤهل أو مكتب آخر للتحقيق في الشكاوى والادعاءات	344	3.0262	1.17153	.06316
يتم إعفاء القائمين على تنفيذ المهمة من متابعة وتقييم المهمة	344	3.7500	1.07516	.05797
يتم تعديل سياسات وإجراءات المكتب الخاصة برقابة الجودة في ضوء نتائج الرقابة الإشرافية	344	3.8285	1.02573	.05530
يتم اللجوء إلى كلمة مرور مشتركة من قبل أعضاء فريق المهمة لتقييد الوصول إلى الوثائق الإلكترونية للمستخدمين المصرح لهم فقط	344	3.86337	1.16381	.06274
يحدد المكتب التحسينات التي سيتم إدخالها في النظام، بما في ذلك توفير تعليقات وملاحظات عن سياسات وإجراءات المكتب	344	4.0174	.98664	.05320
ضعف النصوص القانونية الملزمة لمكاتب التدقيق الجزائرية لتطبيق ISQC1	344	2.7413	.49479	.02668

عدم وجود عقوبات تلحق بمكاتب التدقيق غير الملتزمة بمعايير الرقابة على الجودة	344	2.6773	.56420	.03042
وجود قصور في الجانب التشريعي خاصة فيما يتعلق بموضوع الرقابة على الجودة في مكاتب التدقيق	344	2.6366	.56004	.03020
عدم وجود توعية من قبل المنظمات المهنية بالميزات التي ستعود على مكتب التدقيق إذا ما تم تطبيق متطلبات نظام رقابة الجودة	344	2.5988	.60281	.03250
لا تتأثر الخدمات التي يقدمها المكتب بالسياسات والإجراءات الخاصة بنظام رقابة الجودة	344	2.3023	.61696	.03326
صعوبة الوفاء بجميع متطلبات نظام رقابة الجودة	344	2.2849	.73258	.03950
عدم توفر كوادر متخصصة لمقابلة متطلبات نظام رقابة الجودة	344	2.2965	.75546	.04073
زيادة التكاليف الناتجة عن تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة ومراقبة مدى الامتثال بها	344	2.1366	.72155	.03890
تكلفة الوقت الإضافي للتأكد من مقابلة الأعمال والخدمات التي يقدمها المكتب مع متطلبات النظام	344	2.1279	.69646	.03755
التباين والتفاوت بين أداء الأفراد وفهمهم لمتطلبات النظام والذي يؤثر على فعالية نظام رقابة الجودة للمكتب	344	2.3314	.67487	.03639
لا توجد وسائل تشجيع من قبل المنظمات المهنية المحلية كنشر أسماء المكاتب الملتزمة بتطبيق متطلبات نظام الرقابة على الجودة	344	2.38662791	.609876172	.032882320
عدم وجود أي تحفيزات أو مزايا لهذه المكاتب عند تطبيقها لنظام رقابة الجودة على عملياتها	344	2.3576	.64573	.03482
عدم اهتمام العملاء بالتزام مكاتب التدقيق بتطبيق متطلبات نظام رقابة الجودة على عملياتها	344	2.1424	.75210	.04055
يؤثر حجم مكاتب التدقيق على إمكانية توفيرها لمتطلبات نظام رقابة الجودة	344	1.9331	.78146	.04213

One-Sample Test

Test Value = 0

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
نشر ثقافة داخلية ايجابية حول الجودة داخل المكتب وتجسد من خلال الندوات أو الاجتماعات	17.137	343	.000	0.87500	0.7746	0.9754
يتم إبلاغ الموظفين بأن عدم الالتزام بسياسات وإجراءات المكتب بخصوص جودة أداء المهام قد يؤدي إلى اتخاذ إجراءات تأديبية	18.077	343	.000	0.90698	0.8083	1.0057
يتحمل المكتب مسؤولية الجودة الشاملة لكل مهمة قبل تنفيذها	23.722	343	.000	1.09593	1.0051	0.1868
يتم تصميم نظام لتقييم الأداء والتعويضات والترقية الداخلية بما في ذلك أنظمة الحوافز للعاملين	12.451	343	.000	0.72384	0.6095	0.8382
يتم توفير موارد كافية لتطوير ودعم سياسات وإجراءات رقابة الجودة	13.145	343	.000	0.77326	0.6576	0.8890
يتحلى العاملون في المكتب بالمبادئ الأخلاقية (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية، السر المهني)	45.294	343	.000	1.51453	1.4488	1.5803
يوقع أفراد المكتب على تأكيد كتابي سنويا على الأقل بأنهم التزموا بأحكام مدونة السلوك المهني والأخلاقي للمكتب	-2.717	343	.000	-0.18895	-0.3257	-0.0522
يتخذ المكتب الإجراءات المناسبة لتحديد وتقييم التهديدات المحتملة للاستقلالية والموضوعية	16.046	343	.000	0.86047	0.7550	0.9659
ينسحب المكتب من مهام التأكيد في حالة وجود التهديدات المحتملة على الاستقلالية	19.197	343	.000	0.98547	0.8845	1.0864
يوثق المكتب حالات عدم احترام القواعد الأخلاقية وإجراءات معالجتها	15.898	343	.000	0.89535	0.7846	1.0061
حدث تغيير رئيسي عند العمل في الإدارة أو الملاك	13.884	343	.000	0.79942	0.6862	0.9127
حدث تغيير رئيسي في طبيعة نشاط العمل	8.798	343	.000	0.50581	0.3927	0.6189
حدث تغيير رئيسي في الوضع المالي للعمل	10.869	343	.000	0.61628	0.5048	0.7278
حدث تطور مهم في قضايا العمل لدى المحاكم	16.577	343	.000	0.88372	0.7789	0.9886
انتهاء الفترة الزمنية المحددة في التكاليف	17.897	343	.000	0.90698	0.8073	1.0067
ملخص المعايير والملاحظات والنقائص الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبدأها محافظ الحسابات السابق	19.855	343	.000	0.95930	0.8643	1.0543
مراجعة المعلومات المالية كالتقارير السنوية والقوائم المالية	28.857	343	.000	1.27616	1.1892	1.3631
القيام بزيارات إلى المؤسسة	28.651	343	.000	1.22674	1.1425	1.3110

التأكد من أن قبول العميل لا يتعارض مع قواعد السلوك المهني	23.895	343	.000	1.16860	1.0724	1.2648
يوجد في المكتب شخص مسؤول عن تقييم المعلومات المجمعة عن العميل المحتمل أو الحالي لاتخاذ القرارات المناسبة بشأنه	14.792	343	.000	0.81105	0.7032	0.9189
تتم مناقشة أسباب الانسحاب من المهمة مع المالك عندما يقرر المكتب الانسحاب	21.809	343	.000	0.95058	0.8649	1.0363
يتم توثيق كيفية حل المشكلات المتعلقة بقبول واستمرار علاقات العملاء	21.309	343	.000	1.04942	0.9526	1.1463
يملك مكتب التدقيق خطة مصممة لاحتياجات المكتب من الموظفين لكل عملية	33.378	343	.000	1.33430	1.2557	1.4129
يضع المكتب إجراءات التوظيف الفعالة لاختيار أفراد يتسمون بالنزاهة والقدرات اللازمة لإنجاز مهامهم	30.938	343	.000	1.27616	1.1950	1.3573
توظيف موظفي العملاء	14.962	343	.000	0.81105	0.7044	0.9177
توظيف أقارب الموظفين	3.538	343	.000	0.20058	0.0891	0.3121
توظيف أقارب العملاء	1.692	343	.000	0.10756	-0.0175	0.2326
توظيف موظفي المكاتب المنافسة	4.553	343	.000	0.29070	0.1651	0.4163
يزود المكتب العاملين بتقويم لأدائهم وتطورهم الوظيفي	21.469	343	.000	0.97384	0.8846	1.0631
يتم تطوير كفاءة العاملين من خلال التعليم المهني والتكوين المستمر	32.356	343	.000	1.31105	1.2313	1.3907
يستعين المكتب بخدمات الخبير المتخصص في مجال معين	18.298	343	.000	0.95640	0.8536	1.0592
يحدد المكتب إجراءات التخطيط والتنفيذ والإشراف على مستوى عملية التدقيق	35.777	343	.000	1.35174	1.2774	1.4261
يتشاور أعضاء فريق التدقيق عند التعامل مع قضايا معقدة أو صعبة أو غير مألوفة	32.929	343	.000	1.30233	1.2245	1.3801
يحدد مكتب التدقيق إجراءات لحل الاختلافات في التقدير المهني بين أعضاء فريق التدقيق وإمكانية تعديل البرامج وخطط التنفيذ	29.370	343	.000	1.20058	1.1202	1.2810
يتبادل المكتب الاستشارات المهنية مع مكاتب التدقيق الأخرى أو أشخاص متخصصين من خارج المكتب	11.754	343	.000	0.63953	0.5325	0.7466
يتم توثيق وحفظ الاستشارات والتوجيهات	23.489	343	.000	1.15407	1.0574	1.2507
يقوم الأعضاء الأكثر خبرة في الفريق بفحص العمل لمؤدى من قبل الأعضاء الأقل خبرة	24.256	343	.000	1.10174	1.0124	1.1911
يتم الحفاظ على سرية وثائق أعمال المهمة وحفظها الآمن وإمكانية الوصول إليها واسترجاعها	53.698	343	.000	1.56686	1.5095	1.6243

يتم الاحتفاظ بالوثائق لفترة زمنية كافية لتلبية احتياجات المكتب والمعايير المهنية والقوانين واللوائح	48.185	343	.000	1.58430	1.5196	1.6490
يجب إسناد المسؤولية عن عملية المراقبة إلى أشخاص تتوفر فيهم الخبرة والسلطة المناسبة في المكتب	49.041	343	.000	1.53488	1.4733	1.5964
يتم إبلاغ العاملين في المكتب بأوجه القصور والتوصيات لاتخاذ التصرف التصحيحي المناسب	28.797	343	.000	1.21512	1.1321	1.2981
يستخدم المكتب خدمات شخص خارجي مؤهل أو مكتب آخر للتحقيق في الشكاوى والادعاءات	0.414	343	.000	0.02616	-0.0981	0.1504
يتم إعفاء القائمين على تنفيذ المهمة من متابعة وتقييم المهمة	12.938	343	.000	0.75000	0.6360	0.8640
يتم تعديل سياسات وإجراءات المكتب الخاصة برقابة الجودة في ضوء نتائج الرقابة الإشرافية	14.981	343	.000	0.82849	0.7197	0.9373
يتم اللجوء إلى كلمة مرور مشتركة من قبل أعضاء فريق المهمة لتقييد الوصول إلى الوثائق الإلكترونية للمستخدمين المصرح لهم فقط	13.759	343	.000	0.86337	0.7399	0.9867
يحدد المكتب التحسينات التي سيتم إدخالها في النظام، بما في ذلك توفير تعليقات وملاحظات عن سياسات وإجراءات المكتب	19.126	343	.000	1.01744	0.9128	1.1221
ضعف النصوص القانونية الملزمة لمكاتب التدقيق الجزائرية لتطبيق ISQC1	46.529	343	.000	1.24128	1.1888	1.2938
عدم وجود عقوبات تلحق بمكاتب التدقيق غير الملتزمة بمعايير الرقابة على الجودة	38.703	343	.000	1.17733	2.1175	1.2372
وجود قصور في الجانب التشريعي خاصة فيما يتعلق بموضوع الرقابة على الجودة في مكاتب التدقيق	37.643	343	.000	1.13663	1.0772	1.1960
عدم وجود توعية من قبل المنظمات المهنية بالميزات التي ستعود على مكتب التدقيق إذا ما تم تطبيق متطلبات نظام رقابة الجودة	33.809	343	.000	1.09884	1.0349	1.1628
لا تتأثر الخدمات التي يقدمها المكتب بالسياسات والإجراءات الخاصة بنظام رقابة الجودة	24.120	343	.000	0.30233	0.7369	0.8678
صعوبة الوفاء بجميع متطلبات نظام رقابة الجودة	19.871	343	.000	0.78488	0.7072	0.8626
عدم توفر كوادر متخصصة لمقابلة متطلبات نظام رقابة الجودة	19.555	343	.000	0.79651	0.7164	0.8766
زيادة التكاليف الناتجة عن تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة ومراقبة مدى الامتثال بها	16.364	343	.000	0.63663	0.5601	0.7131

تكلفة الوقت الإضافي للتأكد من مقابلة الأعمال والخدمات التي يقدمها المكتب مع متطلبات النظام	16.722	343	.000	0.62791	0.5540	0.7018
التباين والتفاوت بين أداء الأفراد وفهمهم لمتطلبات النظام والذي يؤثر على فعالية نظام رقابة الجودة للمكتب	22.849	343	.000	0.83140	0.7598	0.9030
لا توجد وسائل تشجيع من قبل المنظمات المهنية المحلية كمنشأ أسماء المكاتب الملتزمة بتطبيق متطلبات نظام الرقابة على الجودة	26.964	343	.000	0.88662	0.8219	0.95130
عدم وجود أي تحفيزات أو مزايا لهذه المكاتب عند تطبيقها لنظام رقابة الجودة على عملياتها	24.632	343	.000	0.85756	0.7891	0.9260
عدم اهتمام العملاء بالتزام مكاتب التدقيق بتطبيق متطلبات نظام رقابة الجودة على عملياتها	15.843	343	.000	0.64244	0.5627	0.7222
يؤثر حجم مكاتب التدقيق على إمكانية توفيرها لمتطلبات نظام رقابة الجودة	10.280	343	.000	0.43314	0.3503	0.5160

One-Sample Test

Test Value = 1.5

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
توفر متطلبات نظام رقابة الجودة على عمليات مكاتب التدقيق وفقا للمعيار الدولي الأول لرقابة الجودة لدى مكاتب التدقيق الجزائرية	47.893	343	0.000	0.93466	0.8963	0,9730
التحديات التي تواجه مكاتب التدقيق الجزائرية في تطبيق نظام فعال لرقابة الجودة	43.250	343	0,000	0.94635	0.9033	0.9894
مسؤولية القيادة	23.624	343	0.000	0,87500	0.8021	0,9479
المتطلبات الأخلاقية الملائمة	23.175	343	0.000	0,81337	0,7443	0.8824
قبول ومتابعة وتوقيف العلاقات مع العملاء والمهام	33.446	343	0.000	0.92951	0. 8748	0.9842
العنصر البشري	29.677	343	0.000	0.80685	0.7534	0.8603
تنفيذ المهام	48.435	343	0.000	1.23765	1.1874	1.2879
متابعة السياسات والإجراءات	25.481	343	0.000	0.89078	0.8220	0,9595
عوامل قانونية	54.519	343	0.000	1.16352	1.1215	1.2055

عوامل مهنية	30.715	343	0.000	0.74661	0.6988	0.7944
عوامل تنافسية	25.642	343	0.000	0.70494	0.6509	0.7590

اختبارات التوزيع الطبيعي والفروقات

Tests of Normality

	شراكة مع مكتب تدقيق أجنبي	Shapiro-Wilk		
		Statistic	df	Sig.
توفر متطلبات نظام رقابة الجودة على	لا	.988	329	.018
عمليات مكاتب التدقيق وفقا للمعيار الدولي	نعم	.946	6	.057
الأول لرقابة الجودة لدى مكاتب التدقيق الجزائرية				
التحديات التي تواجه مكاتب التدقيق	لا	.985	329	.002
الجزائرية في تطبيق نظام فعال لرقابة الجودة	نعم	.948	6	.360

Tests of Normality

	المؤهل العلمي	Shapiro-Wilk		
		Statistic	df	Sig.
توفر متطلبات نظام رقابة الجودة على	ليسانس	.992	188	.351
عمليات مكاتب التدقيق وفقا للمعيار الدولي	ماستر	.945	81	.002
الأول لرقابة الجودة لدى مكاتب التدقيق	ماجستير	.957	28	.289
الجزائرية	دكتوراه	.968	47	.222
التحديات التي تواجه مكاتب التدقيق	ليسانس	.989	188	.152
الجزائرية في تطبيق نظام فعال لرقابة	ماستر	.918	81	.000
الجودة	ماجستير	.967	28	.514
	دكتوراه	.988	47	.905

Tests of Normality

	العمر	Shapiro-Wilk		
		Statistic	df	Sig.
توفر متطلبات نظام رقابة الجودة على	أقل من 35	.971	29	.589
عمليات مكاتب التدقيق وفقا للمعيار الدولي	45-35	.987	144	.220
الأول لرقابة الجودة لدى مكاتب التدقيق	55-46	.988	136	.216
الجزائرية	أكثر من 55	.935	35	.038

Tests of Normality

	عدد سنوات الخبرة	Shapiro-Wilk		
		Statistic	df	Sig.
توفر متطلبات نظام رقابة الجودة على	أقل من 5 سنوات	.960	46	.111
عمليات مكاتب التدقيق وفقا للمعيار الدولي	من 5 إلى 10 سنوات	.987	102	.427

الأول لرقابة الجودة لدى مكاتب التدقيق	من 10 إلى 15 سنة	.959	82	.011
الجزائرية	أكثر من 15 سنة	.975	114	.029
التحديات التي تواجه مكاتب التدقيق	أقل من 5 سنوات	.922	46	.004
الجزائرية في تطبيق نظام فعال لرقابة الجودة	من 5 إلى 10 سنوات	.988	102	.575
	من 10 إلى 15 سنة	.976	82	.128
	أكثر من 15 سنة	.986	114	.307

Tests of Normality

	المسمى الوظيفي	Shapiro-Wilk		
		Statistic	df	Sig.
توفر متطلبات نظام رقابة الجودة على	محافظ حسابات	.991	294	.190
عمليات مكاتب التدقيق وفقا للمعيار الدولي	خبير محاسبي	.970	50	.009
الأول لرقابة الجودة لدى مكاتب التدقيق الجزائرية				
التحديات التي تواجه مكاتب التدقيق	محافظ حسابات	.984	294	.012
الجزائرية في تطبيق نظام فعال لرقابة الجودة	خبير محاسبي	.991	50	.682

Tests of Normality

	الشكل القانوني	Shapiro-Wilk		
		Statistic	df	Sig.
توفر متطلبات نظام رقابة الجودة على	مكتب فردي	.990	336	.038
عمليات مكاتب التدقيق وفقا للمعيار الدولي	شركة مدنية	.938	8	.017
الأول لرقابة الجودة لدى مكاتب التدقيق الجزائرية				
التحديات التي تواجه مكاتب التدقيق	مكتب فردي	.985	336	.004
الجزائرية في تطبيق نظام فعال لرقابة الجودة	شركة مدنية	.978	8	.539

Tests of Normality

	أقدمية المكتب	Shapiro-Wilk		
		Statistic	df	Sig.
توفر متطلبات نظام رقابة الجودة على	أقل من 5 سنوات	.967	63	.166
عمليات مكاتب التدقيق وفقا للمعيار الدولي	من 5 إلى 10 سنوات	.982	134	.070
الأول لرقابة الجودة لدى مكاتب التدقيق الجزائرية	من 10 إلى 15 سنة	.978	64	.273
	أكثر من 15 سنة	.962	83	.015
التحديات التي تواجه مكاتب التدقيق	أقل من 5 سنوات	.980	63	.421

الجزائرية في تطبيق نظام فعال لرقابة الجودة	من 5 إلى 10 سنوات	.990	134	.443
	من 10 إلى 15 سنة	.971	64	.153
	سنة 15 أكثر من	.985	83	.449

Tests of Normality

	عدد العاملين بالمكتب	Shapiro-Wilk		
		Statistic	df	Sig.
توفر متطلبات نظام رقابة الجودة على	أقل من 5	.992	224	.303
عمليات مكاتب التدقيق وفقا للمعيار الدولي	من 5 إلى 10	.973	93	.045
الأول لرقابة الجودة لدى مكاتب التدقيق الجزائرية	أكثر من 10	.974	27	.716
التحديات التي تواجه مكاتب التدقيق	أقل من 5	.981	224	.005
الجزائرية في تطبيق نظام فعال لرقابة الجودة	من 5 إلى 10	.991	93	.781
	أكثر من 10	.985	27	.952

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
العمر	Between Groups	0,095	1	0,520	0,721	0,396
	Within Groups	44,844	342	0,652		
	Total	44,939	343			
المؤهل العلمي	Between Groups	0,200	3	0,067	0,506	0,678
	Within Groups	44,739	340	0,132		
	Total	44,939	343			
عدد سنوات الخبرة	Between Groups	0,310	3	0,103	0,786	0,502
	Within Groups	44,629	340	0,131		
	Total	44,939	343			
المسمى الوظيفي	Between Groups	16,494	73	0,226	1,005	0,476
	Within Groups	60,713	270	0,225		
	Total	77,206	343			

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
الشكل القانوني	Between Groups	0,629	1	0,629	4,854	0,028
	Within Groups	44,310	342	0,130		
	Total	44,939	343			
تاريخ تأسيس المكتب	Between Groups	0,839	3	0,280	2,156	0,093
	Within Groups					

	Within Groups	44,100	340	0,130		
	Total	44,939	343			
عدد العاملين بالمكتب	Between Groups	0,473	2	0,237	1,816	0,164
	Within Groups	44,465	341	0,130		
	Total	44,939	343			
هل لديكم شراكة مع مكتب تدقيق أجنبي	Between Groups	0,643	1	0,643	4,961	0,027
	Within Groups	44,296	342	0,130		
	Total	44,939	343			