العوامل المؤثرة على جودة التدقيق: التشريعات والإجراءات المنظمة للمهنة في الجزائر

مقرامنت عبدالقادر *، ضيافي نوال **، بوسالم رفيقة ***

الإرسال: 2020/04/27
القبول: 2021/03/02
النشر: 2021/03/10

ملخص : *تعد جودة مهنة التدقيق السند الأساسي لثقة المستثمرين في المعلومات المالية وغير المالية، كما تلعب دورا تكامليا في النمو الاقتصادي واستقراره المالي، لهذا قامت المنظمات الدولية للمهنة بتعزيز النصوص التنظيمية والتوصيات المهنية لضمان أداء التدقيق الخارجي لدوره بفعالية في النظام الاقتصادي العالمي، تهدف هذه الدراسة إلى معرفة وجهة نظر معدي القوائم المالية في تأثير العوامل المرتبطة بالتشريعات والقوانين الخاصة بالرقابة على جودة التدقيق من خلال إجراء مسح ميداني بناء على استبيان، وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن الامتثال لمعايير التدقيق مهم لنجاح مهمة التدقيق، وان التشريعات المحلية الحالية لا تكفي لتقديم ضمان جودة أداء المهنة رغم التزام المدقق بفحوى القوانين والتنظيمات السارية، وبان المجهودات المبذولة من الهيئات المشرفة على المهنة قاصرة امام التطورات السريعة والكبيرة الحاصلة في البيئة الاقتصادية العالمية والمحلية.*

الكلمات المفتاحية : *جودة التدقيق، القوانين والتشريعات، العوامل المؤثرة.*
تصنيف JEL : M400، M420، M480.

Factors affecting audit quality: legislation and procedures governing the profession in Algeria

Abstract: *The audit profession quality Is the primary focus for investor confidence in financial and non-financial information, that's why the international organizations have strengthened organizational texts and professional recommendations to ensure the effective performance of external audit. This study aims to know the viewpoint of the financial statement preparers on the impact of factors related to legislation and laws related to the control of audit quality by conducting a field survey based on a questionnaire, and this study concluded that compliance with auditing standards is important for the success of the audit task And the current local legislation is not sufficient to provide a guarantee of profession's performance quality, and that the efforts made from The bodies supervising the profession are too limited.*

Keywords : *Quality of audit; laws and regulations; factors affecting.*
JEL Classification : M400, M420,M480.

* طالب دكتوراه، جامعة جيلالي ليابس، سيدي بلعباس، الجزائر، magra.aek@gmail.com ..... (المؤلف المرسل)
** أستاذ التعليم العالي، جامعة جيلالي ليابس، سيدي بلعباس، الجزائر، spring85@live.fr
*** أستاذ التعليم العالي، جامعة طاهري محمد بشار، الجزائر، black.ink2663@gmail.com

1. مقدمة :

حظي مفهوم جودة التدقيق اهتماما كبيرا من قبل الباحثين للتعريف بها وإيجاد وسائل لقياسها أو البحث عن سبل لتحقيقها في الواقع العملي لتطوير ممارسة المهنة، لان أهميتها مرتبطة بنوعية الخدمات المقدمة، لتظهر بذلك عدة مفاهيم تتعلق بجودته، ولم يتم الاتفاق على مفهوم وتعريف واضح وشامل لجودة التدقيق، وتعتبر الوثيقة التي نشرتها IAASB في يناير 2011 "التدقيق الجودة: منظور IAASB "تؤكد أهمية جودة التدقيق في استعادة ثقة الأسواق المالية، كما نشرت المفوضية الأوروبية في أكتوبر 2010 الورقة الخضراء بعنوان "سياسة التدقيق: دروس من الأزمة" تهدف إلى تعزيز جودة التدقيق عبر اقتراح التناوب الإجباري لشركات التدقيق، فصل التدقيق والمشورة، إنشاء عملية منتظمة وشفافة للمناقصات، تطوير المعلومات المنشورة، وزيادة الإشراف على قطاع خدمات التدقيق، أما في الولايات المتحدة أصدر مجلس مراقبة حسابات الشركة العامة (PCAOB) مقترحات في عام 2011 لتحسين محتوى التقارير، كما ناقشت هذه المنظمة كيفية زيادة استقلالية المدقق، النقطة مشتركة بين هذه المقترحات المختلفة هو رفع الطبيعة الحاسمة لجودة التدقيق في استقرار الأسواق المالية.

بعد الفضائح المالية التي أثارت الشكوك حول فائدة بعض الجهات الفاعلة من أجل حسن سير الأسواق المالية، شكك المشرع في العديد من البلدان ومنها الجزائر في مدى نجاعة الانظمة المسيرة للمهنة، ويعد القانون رقم 11-07 المؤرخ في 26 جويلية 2007، المتعلق بالنظام المحاسبي والمالي الجديد، القانون10-01المؤرخ في 16رجب 1431هـ الموافق ل 29 جويلية2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وتعزيز مدونة الأخلاقيات والاستقلال بالقرار المؤرخ في 15شعبان1434 هـ الموافق ل 24جويلية2013 م المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، والقرار المؤرخ في 10ربيع الأول 1435 هـ الموافق ل 12يناير2014 م المحدد لكيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات، والموافقة التدريجية على معايير الممارسة المهنية، المقرر 002المؤرخ في 04 فيفري 2016م، والمقرر 150 المؤرخ في 11 أوت 2016، والمقرر 23 المؤرخ 15 مارس 2017، والمقرر 77 المؤرخ 24 سبتمبر 2018 المتضمنة المعايير الجزائرية للتدقيق، اهم ما اصدره المشرع لتعزيز وضمان جودة التدقيق.

ولهذا نعتقد أن النظام الجزائري يساعد على اختبار مدى ملاءمة الحلول الموضوعة من الهيئات المشرفة على المهنة، بالتركيز على الخصائص التنظيمية الجزائرية فيما يخص تحديد ونشر رسوم عملية التدقيق، تعزيز الهيئات المهنية لرقابة جودة التدقيق، مدة عهدة التدقيق، وفصل تقديم خدمات التدقيق والخدمات الاستشارية، لتحقيق جودة أعلى من التدقيق، خاصة أن ال بحث في مساهمة هذه العوامل للرفع من جودة التدقيق لم تكد تتناوله إلا بعض المقالات.

وفي ضوء ما سبق تتبلور إشكالية الدراسة في: **هل تضمن القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر الجودة المطلوبة من مجتمع الأعمال من وجهة نظر معدي القوائم المالية؟**

وبشكل أكثر تحديدا، تندرج تحت هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

-ماهي جودة التدقيق؟

-هل تضبط وتنظم القوانين والتشريعات الحالية العلاقات بين المدقق والمؤسسة؟

-هل القوانين والتشريعات الحالية تضمن جودة تقديم خدمات التدقيق؟

-هل تتماشى مجهودات الهيئات المشرفة على التدقيق مع التطورات الخارجية؟

للإجابة عن إشكالية الدراسة والأسئلة الفرعية المتعلقة بها، وضعنا الفرضيات الآتية:

-جودة التدقيق قيام المدقق بأداء مهامه وفق ما تقتاضيه معايير التدقيق والأحكام المهنية، من أجل اكتشاف التحريفات في القوائم المالية والإفصاح عنها باستقلالية .

-القوانين والتشريعات الحالية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر تضمن توفر خدمة التدقيق بالجودة المطلوبة، حسب ما يراه معدي القوائم المالية.

وتندرج تحت هذه الفرضية الفرضيات الثانوية التالية:

- القوانين والتشريعات التي تصدر من الهيئات المنظمة للمهنة في الجزائر تنظم وتضبط العلاقة بين المدقق والإدارة التي تعينه.
- التعديلات التي تقوم بها الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر تواكب التطورات العالمية.

وللإحاطة بكل بجوانب الأشكالية سيتم تقسيم الدراسة إلى قسمين الأول نظري باتباع الخطوات التالية:

-تعريف جودة التدقيق.

-العوامل المؤثرة على جودة التدقيق .

-جهود المنظمات المهنية لضمان جودة التدقيق.

والثاني تطبيقي بتوزيع استبانة على مجموعة من معدي القوائم المالية في ولاية سيدي بلعباس لمعرفة وجهة نظرهم حول الموضوع.

2.تعريف جودة التدقيق :

لم يرد تعريف واضح وشامل ومتفق عليه من قبل الباحثين والدارسين لمفهوم جودة التدقيق، فمنهم من ربط بين جودة التدقيق واحتمال اكتشاف المراجع للأخطاء في القوائم المالية، ومنهم من ربطها بمدى الالتزام بالمعايير المهنية، في حين ربط فريق ثالث بينها وبين تحقيق أهداف كافة الأطراف المشتركة في عملية التدقيق.

ويعتبر (DE Angelo) من اوائل الباحثين الذين عملوا على وضع تعريف لجودة تدقيق الحسابات، وربطوا بين جودته واحتمال اكتشاف المدقق للأخطاء في القوائم المالية، فعرفها بانها " مدى قدرة المدقق باكتشاف الأخطاء والمخالفات في نظام إعداد القوائم المالية للعميل، وإمكانية الإدلاء بالنتائج المتوصل إليها للأطراف المعنية (De Angelo, Dec1981, pp. 183,184)، هذا التعريف أصبح بمثابة القاعدة الأساسية لانطلاق عدة بحوث ودراسات حول الموضوع.

وعرف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) جودة التدقيق من خلال المعيارين الدوليين لرقابة جودة المراجعة وهما: المعيار الدولي لرقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة (ISQC1) معيار رقابة الجودة الأول، حيث يشير هذا المعيار إلى أن هدف مكاتب وشركات التدقيق في تحقيق جودة التدقيق هو إيجاد نظام رقابة الجودة والالتزام به من أجل تزويدها بتأكيد معقول فيما يرتبط بامتثال الشركة وموظفيها للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، وأن تكون التقارير الصادرة عن الشركة أو شركاء العملية تلبي الأهداف المنتظرة منها، والمعيار الدولي لرقابة جودة تدقيق البيانات المالية (ISA220) الذي نص على ضرورة اتباع إجراءات وسياسات محددة لضمان جودة التدقيق، وأن هدف المدقق هو تطبيق إجراءات رقابة الجودة في مرحلة العملية التي تقدم للمدقق ضمانا معقولا بأن عملية التدقيق تمتثل للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة (IFAC, Hand Book , 2009) .

و أشارت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (INTOSAI)، إلى مفهوم وأهمية جودة التدقيق في ظل اعتبارات خاصة بالهيئات التابعة للقطاع العام، من خلال المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المتعلق برقابة جودة التدقيق

بالقطاع العام، وهو معيار ضبط الجودة على تدقيق المعلومات المالية التاريخية (ISSAL1220)، حيث يهدف إلى تحقيق هذه الجودة في ظل احترام معايير رقابة الجودة، والتزام أعضاء فريق التدقيق بالمتطلبات الأخلاقية التابعة (INTOSAI)، والمتطلبات الأخلاقية الوطنية التي تسري على مدققي القطاع العام في بيئة معينة، وهذا ما يدعم جودة أدائهم في تقدير المخاطر والقيام بإجراءات أخرى ذات علاقة بأداء مسؤولياتهم في إعداد التقارير (INTOSAI, 2009, pp. 3,4) .

يتضح من خلال تعاريف جودة التدقيق الواردة من المنظمات والهيئات المالية أنها تركز على ضرورة التزام المدقق بتطبيق معايير التدقيق أثناء تأدية مهامه وهذا المفهوم قد تبناه العديد من الباحثين.

هذا ويرى الباحث THESBERG Axel أن "التدقيق غير مستقل عن باقي أشكال الرقابة وإنما هو جزء من عدة عمليات مرتبطة ببعضها، ويكون ذو جودة عندما يضمن أن المعلومات التي تم عرضها في التقارير المالية السنوية أو الفصلية تعكس حقيقة واقع المؤسسة وإعدادها تم وفقا لما تنص عليه المبادئ المحاسبية المتفق عليها (Axel, 2012, p. 27) . "

وأشار GROWTHER سنة 2005م "أن مختلف التغيرات في الإبلاغ المالي والمحاسبي وتدقيق الحسابات صممت لتوفير الحماية للمستثمرين ويتحقق هذا بفرض المساءلة على مدراء الشركات، فجودة التدقيق تلعب دورا مهما للحد من تباين المعلومات وتقليل خسائر المستثمرين الناجمة عن انتهازية المديرين عند إعداد القوائم والتقارير المالية . (OLANID, 2010, p. 171) "

من خلال استقراء الدراسات التي تناولت جودة التدقيق يمكننا أن نعرف جودة التدقيق على انها أداء هذه العملية بكفاءة وفاعلية وفقا لمعايير التدقيق المقبولة قبولا عاما والأحكام المهنية، مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات والغش المكتشفة والتقرير عنها باستقلالية، بهدف تلبية توقعات ورغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية.

3.العوامل المؤثرة على جودة التدقيق:

1.3.الهيئات المهنية لرقابة جودة التدقيق:

تستند كل المهن الحرة على منظمات مهنية تنظمها وتحافظ على سمعتها، لان تطورها واستمرارها مرتبط باستحداث وتطوير قواعد مهنية وسلوكية، وتحديد متطلبات التأهيل والتدريب والتعليم المستمر خاصة بالنسبة للمهن التي تأخذ شرعيتها ومصداقيتها من خلال القوانين التنظيمية كما هو حال التدقيق، إضافة للأجهزة الرقابية التي تلعب دور مهم لتفعيل جودة التدقيق الخارجي من خلال فرض قوانين صارمة تضبط وتراقب أداء المدقق كما تمارس سلطات واسعة ضد المخالفين، فالمدقق بحاجة إلى التشريع كدعامة أساسية لتسهيل مهامه ولتوفير الحقوق والحماية اللازمة له (عائشة، 2017-2018، صفحة 103).

ومن اهم تلك المنظمات الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيينIFAC، والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، التي وضعت بعض الأساليب العمل وتنظيم السلوك المهني والتي تتمثل في :(Chihi, 2014, p. 175)

-الموضوعية: يجب على المدقق أن يؤدي عمله دون أي تأثيرات أو تحيز ويتحرى الاستقامة والعدل عند إصدار التقرير.

-بذل العناية المهنية: ويقصد بها الحصول على مستوى معين من المعرفة والمهارة ويحافظ على تطوير هذه المهارات.

-الأمانة والاستقامة: يجب أن يتصف بالعقلانية والنزاهة والصدق والموضوعية وأن يتجرد من المصالح الشخصية.

-الالتزام بالمعايير: يجب أن يلتزم بمعايير المهنة وتفسيراتها التي تصدر من الجهة المخولة، وعليه تبرير أي انحراف عنها .

-السرية: يطلع لا يحق للمدقق تقديم أسرار العميل وبياناته الخاصة لأي طرف كان إلا في الحالات التي يحددها القانون .

-الأتعاب: يجب أن تكون الأتعاب متناسبة مع الوقت والجهد المبذول مقابل الخدمات التي يقدمها المدقق.

-الاتصال بالمراجع السابق: للاستفسار إذا توجد اعتراضات تحول دون قبوله المهمة، وعليه تقديمها خلال فترة زمنية معقولة.

-السلوك الحسن: على العضو أن يتجنب الأعمال التي تسيئ لسمعته وسمعة المهنة وعلاقته بزملائه في المهنة .

-العمولات وأتعاب الإحالة: يحظر على العضو الممارس دفع عمولات مقابل الحصول على عملائه أو قبول هدايا .

-مزاولة الأعمال الأخرى: للعضو الممارس أن يزاول الأعمال التي لا تتعارض مع قواعد سلوك وآداب المهنة شريطة تكملها وطبيعة عمله، وان لا يجمع بينها وبين القيام بتدقيق حسابات العميل الواحد في نفس الوقت.

-اقتران اسم العضو بالقوائم المالية: مع مراعاة ما تنص عليه معايير التدقيق على العضو الممارس إرفاق تقرير مع أي قوائم أو معلومات مالية يقترن اسمه بها يوضح بجلاء نوع الخدمة التي قام بها ومدى مسؤوليته.

أظهرت نتائج العديد من الدراسات إجماع على أن جودة التدقيق تعني الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد وآداب السلوك المهني، والإرشادات والقواعد والإجراءات التي تصدرها الهيئات المهنية لتنظيم المهنة، للمحافظة على حياد ونزاهة المهني.

2.3. أتعاب عملية التدقيق:

يتقاضى المدققين أتعاب مقابل تأدية الخدمات التي تم الاتفاق عليها في العقد مع الزبون، وتحديدها هو ذو أهمية كبيرة للطرفين، لأن كل منها يريد أن تتعادل قيمة الخدمات المقدمة مع قيمة الأتعاب المدفوعة، وتتميز أتعاب التدقيق بتأثيرها الكبير على استقلال المدقق وجودة الخدمات التي يقدمها، لأنها من العوامل التي تؤثر على قرار العميل للتفضيل بين مكاتب التدقيق وأيضا لاستبدال المدقق، مما قد يؤثر على موضوعيته واستقلاله، لهذا يجب عدم ترك أمر تحديدها لهيئة أو شخص يخضع عملها أو عمله للتدقيق لتجنب تأثيره على المدقق أو مساومته بشأن الأتعاب وعملية التدقيق مما قد يفقد المدقق حياده واستقلاله، وان تناسب مع ما يبذله المدقق من جهد في عمله وأن تكون مجزية لكي لا يتهاون المدقق في عمله (Chihi, p. 174) وقد توصل النافعابي إلى أن عامل أتعاب التدقيق يؤثر بقوة على قرار العميل حيث نال المرتبة الثانية في الدراسة ضمن ستة عوامل بعد التعامل السابق بين المكتب (النافعابى، 2008، صفحة 245) ، وتأخذ الأتعاب عدة أشكال (خالد، 2008) :

-الأتعاب الثابتة :(Fixed Fees) تحدد سلفا كمبلغ معين غير قابل للزيادة .

-الأتعاب المتغيرة :(Variable Fees) حسب الوقت الذي يمضيه المدقق أو مندوبه في عملية التدقيق.

- الأتعاب الشرطية (Contingent Fees): وتتوقف مقدار هذه الأتعاب على نتائج مستقبلية.

3.3.الزامية تغيير المدقق:(Chihi, p. 176)

نظرا لأهمية هذا العامل نجده قد نال اهتماما كبيرا من قبل العديد من الباحثين، وتوصلت دراساتهم إلى نتائج متضاربة بخصوص اثر هذا العامل على جودة التدقيق، فمنهم من توصل إلى أن زيادة مده ارتباط المدقق بالعميل ستخلق علاقات بينهما وضغوطات على المدقق مما ينعكس سلبا على جودة أدائه، فيما يرى البعض الآخر انها تسمح للمدقق بتحديد نقاط ضعف المؤسسة مما يزيد من احتمال اكشف المخالفات.

وتعتبر شركة DU Pont الأمريكية أول من قام بتطبيق تغيير المدقق الخارجي طواعية دون إلزام، حيث كانت تغير مدققيها لاقتناعها أنه ينعكس بالإيجاب على أدائهم، وظهر أول اقتراح بإلزام الشركات بتغيير مدققيها سنة 1939 من قبل هيئة بورصة الأوراق الماليةSEC، كما أشارت لجنة Metal التي شكلت في عام 1977 من قبل الكونجرس الأمريكي إلى أن طول مدة ارتباط المدقق بعميله قد تؤدي إلى تخفيض جودة التدقيق، وقانون Sarbanes-Oxley المتعلق بفساد الشركات المساهمة الأمريكية الذي يطلب من هذه الشركات تغيير مدقق الحسابات كل خمس سنوات بصفة دورية، ونجد

أن من مؤيدي فكرة طول مدة الارتباط بالعميل تحسن من جودة التدقيق، لجنتي Cober وTreadme التي أشارتا إلى أن قصر مدة ارتباط المدقق بعميل التدقيق تعد أحد أسباب حدوث تدقيق دون المستوى، كما أوصى مكتب المحاسبة العام (GAO) في دراسة له صدرت سنة2003 بعدم تغيير المدقق إجباريا، حيث إن ذلك ليس الطريق الكفء لتدعيم استقلال المدقق.

4.3.تقديم خدمات استشارية :

يؤثر تقديم مكاتب التدقيق الخدمات الاستشارية سلبا على جودة التدقيق، حيث إن أتعاب الخدمات الأخرى خلاف خدمة التدقيق تجعل المدققين أقل استعداد للصمود أمام ضغوط الإدارة بسبب خوفهم من فقدان عملائهم، كما أن طبيعة الخدمات الاستشارية تهدد موضوعتيهم في مهامهم، ولهذا منع قانون Sarbanses- Oxley مكاتب التدقيق تدعيما لاستقلاليتهم في الولايات المتحدة الأمريكية من أداء الخدمات التالية: الخدمات المحاسبية ومسك الدفاتر، وخدمات تصميم وتطبيق نظم المعلومات المحاسبية؛ خدمات التقييم أو التثمين؛ الخدمات التأمينية؛ أداء خدمات التدقيق الداخلي؛ الاستشارات بشأن الموارد البشرية أو الوظائف الإدارية؛ خدمات السمسرة أو المتاجرة في الأوراق المالية أو تقديم الاستشارات الاستثمارية؛ الخدمات القانونية والاستشارية غير المرتبطة بالتدقيق(Chihi, 2014) .

4. جهود المنظمات المهنية لضمان جودة التدقيق:

أصدرت المنظمات المهنية العديد من النشرات والإرشادات والتوصيات، التي تضمنت مجموعة من المعايير وقواعد وآداب وسلوكيات مهنية للرقابة على جودة التدقيق وتحسينها، والزمت المدققين بضرورة مراعاتها والتقيد بها عند القيام بمهامهم لكي يتم تنفيذها وفقا لأعلى معايير الجودة، ومن اهم هذه المنظمات: (العنقري، 2005، صفحة 188)

1.4. الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) :

أصدر الاتحاد سنة 1981 الدليل الدولي رقم (07) "ضبط جودة عملية التدقيق " والذي حدد ستة معايير (الصفات الشخصية، المهارة والكفاءة، توزيع المهام التوجيه والإشراف، قبول واستمرار العملاء، التفتيش)، والذي يهدف إلى تقديم الإرشادات الخاصة التي يجب أن يلتزم بها المدقق، والمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض العمل لمساعديه في مهمة التدقيق والإرشادات الخاصة بالإجراءات والسياسات التي يتبناها مكتب التدقيق لتوفير قناعة معقولة بجودة التدقيق بصفة عامة (أسماء، 2016، صفحة 89).

المعيار الدولي ISA 220 الخاص بالرقابة على جودة أعمال التدقيق في ماي 2003، وتم العمل به ابتداءا من جانفي2005، حيث أعاد تصنيف وتسمية بعض ضوابط جودة التدقيق دون أن يغير في المفهوم أو المحتوى (السياسات والإجراءات)، وفصل المعيار المهارة والكفاءة إلى ثلاثة معايير فرعية وهي التعيين والتدريب المستمر والترقية، إضافة إلى التفتيش بالرقابة الإشرافية، وأكد على أن يتم تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة على مستوى مكتب التدقيق، وعلى مستوى عمليات التدقيق الفردية، وأن طبيعة ونطاق سياسات وإجراءات رقابة الجودة تتوقف على مجموعة من الاعتبارات مثل: حجم المكتب، انتشاره الجغرافي، الهيكل التنظيمي، التكلفة والعائد من الجودة (زرع، 2010، صفحة 12) ، كما أوضح بأن على مكاتب التدقيق إبلاغ سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة العامة بالمكتب إلى العاملين بطريقة مناسبة من شأنها توفير تأكيد معقول بأن السياسات والإجراءات يتم فهمها وتنفيذها، وتضمن المعيار سياسات رقابة مستوى الأداء تحتوي على العناصر التالية(IFAC, ISA 220, 2006) :

-متطلبات مهنية: الالتزام بمبادئ الاستقلالية والنزاهة والموضوعية، والحفاظ على السرية والأخلاقيات المهنية .

-المهارة والكفاءة: يتعين على مكتب التدقيق أن يستعين بمن لديهم المهارة والكفاءة لأداء الأعمال المسندة إليهم بعناية واجبة .

-التكليف بالمهام: يجب إسناد أعمال التدقيق إلى أفراد حاصلين على التدريب العملي، ولديهم التأهيل المهني المطلوب.

-التفويض: ويتطلب التوجيه، والإشراف المباشر، وفحص للعمل، لتوفير تأكيد بأن العمل المؤدى يفي بمعايير الجودة الملائمة .

-الاسترشاد بالرأي: الاسترشاد برأي أصحاب الخبرة – حينما يكون ذلك ضروريا – سواء كانو من داخل أو خارج المكتب.

-قبول أو إنهاء التعاقدات مع العملاء: تقييم العملاء لاتخاذ قرار القبول أو الرفض مع مراعاة استقلالية المكتب، ومقدرته على تقديم الخدمة على نحو ملائم، بالإضافة إلى استقامة إدارة العميل.

-المتابعة: المكتب ملزم بالمتابعة المستمرة والكفاية وبفعالية السياسات والإجراءات التنفيذية للرقابة على الجودة .

كما قام مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكيد IAASB التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين، بإعادة صياغة المعيار الدولي لرقابة الجودة ISQC1 ممارسة الرقابة على جودة التدقيق والتوكيد والخدمات المرتبطة بها، بالتزامن مع المعيار الدولي للتدقيق ISA220، حيث أوضح أن نظام مراقبة جودة عملية التدقيق يتكون من ستة عناصر هي: مسؤوليات القادة تجاه الجودة داخل المنظمة، المتطلبات الأخلاقية السلوكية، قبول واستمرارية العلاقات مع العملاء، طبيعة المهام الخاصة والموارد البشرية، أداء المهام، الرقابة والمتابعة، وفي ديسمبر 2007 أصدر الاتحاد ورقة نقاشية حول قيادة مكاتب التدقيق كأحد العوامل المؤثرة على جودة التدقيق وقد استندت هذه الورقة البحثية في نقاشها على المعيار الدولي لرقابة الجودة . (LQBAL, 2007)

2.4. الاتحاد الأوروبي:

نتيجة لمتطلبات العمل على إبداء آراء فنية ومهنية بخصوص المشكلات المطروحة والمرتبطة بالواقع المحاسبي والاقتصادي لدول الاتحاد الأوروبي تأسس الاتحاد الأوروبي للخبراء المحاسبين والاقتصاديين المالي، تضمن لجان مختصة أوكلت لها دراسة هذه المشكلات، إلا أن تعقدها أفضى إلى استبداله في سنة 1986 بالفدرالية الأوروبية للخبراء المحاسبين FEE المختصة بدراسة الجوانب المحاسبية والمتعلقة بالتدقيق، وأبقى على جزء من نشاط الاتحاد المرتبطة بالجوانب المحاسبية في شكل UEC اتحاد خبراء المحاسبة، وقد أصدرت الفدرالية 20 معيار حول تطبيقات التدقيق من خلال لجنة توصيات تدقيق الحسابات (Haïly .ASB Issam, 2019, p. 229).

وقد تركت الهيئات المنبثقة عن الفدرالية الأوروبية لخبراء المحاسبة حرية الاختيار في الالتزام بالمعايير الصادرة عنها لدول الأعضاء مما يترك المجال واسع للمدققين في تلك الدول لإمكانية الرجوع إلى هذه المعايير في حالة عدم وجودها محليا مما يوحي بوجود محاولات لتشكيل ما يعرف بالتوافق في عمل المدققين، إلا أن الظروف وطبيعة العمل واختلاف في الأطر التشريعية والتنظيمية للدول أصبح يشكل عائق أمام محاولات التناسق في التدقيق، وقد أجرت عدة تعديلات لكي تنسجم مع التوجهات الكلية للاتحاد (صديقى، 2004، صفحة 203)، تتم الرقابة على أداء عملية التدقيق من خلال أدوات القياس العامة، وتتجسد في درجة التزام المدقق بالمعايير والإجراءات المتبعة في عملية التدقيق وتطبيق المعايير الخاصة بكل عملية طبقا لخصوصية طبيعة نشاط المؤسسة محل التدقيق (صديقى، صفحة 205).

3.4المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين(AICPA) :

استجابة للانتقادات التي تعرضت لها المهنة، قام الكونجرس الأمريكي بتشكيل لجنة برئاسة عضو الكونجرس Met calf في عام 1974 وذلك بهدف دراسة دور المهنة في الاقتصاد القومي، ويعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سباق في الاهتمام بموضوع جودة التدقيق، فقد قام بتأسيس لجنة هولتن لدراسة رقابة الجودة والتي اصدرت في سنة 1974 بيان مبادئ التدقيق رقم (01) بعنوان الاعتبارات التي يجب مراعاتها فيما يتعلق بالرقابة على الجودة في المكاتب التي تختص بمراقبة حسابات الشركات (جمعية، 2009، صفحة 35)، كما انشئ في سنة 1977م دائرة خاصة لشركات تدقيق الحسابات تضم قسمين، وهما قسم الممارسة لمجلس الأوراق المالية، وقسم ممارسة الشركات الخاصة، وفي عام 1979 أصدرت اللجنة معيار التدقيق رقم (01) حول الرقابة على جودة التدقيق وقد تضمن تسع معايير يتعين على مكاتب التدقيق مراعاتها (الاستقلال- تخصيص الأفراد لتأدية الأعمال المتعلقة بكل عملية تدقيق- الاستشارة- الإشراف- التعيين-التدريب المستمر- الترقية- قبول العملاء واستمرارية العلاقة معهم- الفحص الدوري والتفتيش)، وفي نفس السنة صدر المعيار رقم (25) بعنوان " العلاقة بين معايير التدقيق المتعارف عليها ومعايير الرقابة على الجودة "، محل البيان رقم (4) وتضمن (تحديد مسئولية المدقق عن الالتزام بمعايير التدقيق- وجوب قيام مكاتب التدقيق بوضع سياسات وإجراءات للرقابة على الجودة لضمان الالتزام بمعايير التدقيق) (سالم بن علي الغامدي، 2005، صفحة 118) ، وفي سنة 1988 تم تأسيس لجنة باسم Quality Review Executive Commnette كلجنة فرعية فنية مسؤولة مع مجلس معايير التدقيق عن تطوير معايير الرقابة على الجودة وإصدار السياسات بشأن معايير رقابة الجودة، ووضع برنامج جودة التدقيق والإشراف على تنفيذ ذلك البرنامج، وفي سنة 1989م أصدر معهد المحاسبين برنامج أطلق عليه اسم برنامج فحص الزميل (Review Peer Program)، يضم ثلاثة أشكال من الفحص (فحص النظام- فحص المهام - فحص التقرير) يطبق مرة كل ثلاثة سنوات، تم تغييره سنة 1995 ببرنامج فحص النظير لتصبح جميع البرامج الرقابية إجبارية على ممارسي المهنة، وقد أدخلت تعديلات على هذه المعايير في جانفي 2001 من أجل تحسين جودة إعداد التقارير المالية ولحماية العامة ممن يعتمدون على هذه التقارير في اتخاذ العديد من القرارات. (كاظم، 2013، الصفحات 296-270).

كما تم تشكيل لجنة Joint Task Force on Quality Control في عام 1993 والتي أوصت بإدخال تغييرات في بيان معايير رقابة الجودة النوعية للتدقيق تمثلت في إصدار بيانين جديدين للمعايير في مايو 1996 نشرة معيار الرقابة رقم (02) بعنوان " نظام الرقابة على جودة أداء ممارسات مكاتب المحاسبة والتدقيق "ونشرة معيار الرقابة رقم (03) بعنوان " رقابة ومتابعة ممارسات مكاتب المحاسبة والتدقيق" وذلك ليحلا محل نشرة معايير الرقابة على الجودة رقم (01) (جبار، 2011، صفحة 117)، حيث تضمن معيار الرقابة على جودة التدقيق رقم (02)خمس معايير يتعين على مكاتب التدقيق مراعاتها (الحياد، الأمانة والموضوعية - إدارة الأفراد - أداء عملية التدقيق- قبول أو الاستمرار في عملية التدقيق- المتابعة)، أما بالنسبة لنشرة رقم (03) فقد جاءت لتوفير إرشادات تساعد مكاتب التدقيق على كيفية تطبيق عنصر الرقابة والمتابعة، وأفسحت النشرة المجال للاستعانة بأفراد مؤهلين من خارج المكتب للقيام بعملية الرقابة والمتابعة للتحقق من مدى ملاءمة السياسات والإجراءات الموضوعة ومدى الالتزام بها، وذلك لحل المشكلة التي كانت تقابلها المكاتب الصغيرة حيث يصعب على مثل هذه المكاتب تقسيم فريق العمل إلى فريق مسئول عن الأداء وفريق مسئول عن الفحص كما هو الحال في المكاتب الكبيرة . (L.BRAIOTTA, 2010, p. 109)

كما تم إصدار قانون سربانس أوكسلي (Sarbanes Oxley)، نتيجة فضائح الشركات مثل شركة إنرون وتأثيرها على مهنة المحاسبة والتدقيق، لانهيار واحدة من أكبر خمس شركات تدقيق بالعالم وهي شركة آرثر أندرسون عام 2002م،

لفشل الرقابة وجودة التدقيق، ونتج عن هذه الفضائح إصلاحات شاملة (Hill Nancy T, 2005) ، حيث وضع القانون في القسم 103 ما يلي:

يختص المجلس الإشرافي PCAOB بإصدار معايير التدقيق ومعايير الرقابة على جودة وآداب والسلوك المهني التي تستخدمها المكاتب المسجلة في المجلس، ويقوم هذا الأخير بإصدار المعايير اللازمة طبقا لاحتياجات المكتب.

كما بين القسم 104 ما يلي :(OXLEY, 2002)

-يقوم المجلس بالفحص والرقابة على المكاتب المسجلة لديه بشكل سنوي للمكاتب التي تدقق أكثر من 100 شركة عامة ومدرجة في البورصة وفحص كل ثلاثة سنوات بالنسبة للمكاتب الأقل؛

-تقييم مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية للمكتب والتوثيق وطرق الاتصال؛

-اختبار مدى الإشراف وسياسات وإجراءات نظام رقابة الجودة؛

-كتابة تقرير الفحص والرقابة وإرساله إلى هيئة الأوراق الماليةSEC .

يعتبر قانون SOX جوهر الريادة الرقابية على مكاتب التدقيق الدولية، والذي يتطلب من كل شركة إصلاح استقلالية موقفها، وأن يوقع الرئيس التنفيذي على البيانات المالية والحصول على آراء حول أنظمة الرقابة الداخلية وأن يكون لها تدقيق داخلي يفحص من مدقق خارجي، وقد ساهم بشكل كبير في تغيير مكاتب التدقيق عملها إضافة إلى مساهمته في التقليل من إخفاقات وفشل التدقيق.

4.4. المشرع الجزائري :

بعد الإصلاحات التي شهدتها مهنتي المحاسبة والتدقيق خاصة بصدور القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، والمرسوم تنفيذي 11-24 في سنة 2011، الذي أعاد تشكيلة مجلس وطني للمحاسبة وتنظيمه، وأسند للمجلس عدة مهام ذات علاقة بالمهن المحاسبية، وانبثقت عنه ثلاث تنظيمات مهنية للإشراف على مهنة المحاسبة والتدقيق (المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية المحافظي الحسابات، المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين)، وتم إنشاء خمس لجان متساوية الأعضاء (لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية، لجنة الاعتماد، لجنة التكوين، لجنة الانضباط والتحكيم ولجنة مراقبة النوعية)، ولتسهيل مهامه تتولى كل لجنة مجموعة من المهام حددت بموجب المواد 18، 19، 20، 21، 22 من المرسوم التنفيذي 11-24، حيث تتولى لجنة مراقبة النوعية المهام الآتية: (المرسوم التنفيذي11-24، 2011، صفحة 6)

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

يؤكد تكوين لجنة الانضباط والتحكيم محاولة المشرع الجزائري لرفع مستوى مهنتي المحاسبة والتدقيق، واهتمامه بضبط الرقابة على تنفيذ القواعد المهنية والأخلاقية المرتبطة بالمهنتين من خلال المهام الموكلة للجنة، بهدف تحسين نوعية الخدمات التي تقدمها مهنتي المحاسبة والتدقيق، ومحاولة ضمان جودة عالية في احترام قواعد ممارسة المهنتين.

5. دور التشريعات والقوانين المنظمة للمهنة في الجزائر في ضمان جودة التدقيق:

هذه الدراسة هي جزء من الدراسة المدينة لإتمام اطروحة الدكتوراه تحت عنوان العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر معدي القوائم المالية.

1.5. اداة الدراسة:

اعتمدنا في الدراسة الميدانية على استبانة تم تصميمها في ضوء أهداف وفرضيات البحث وبعد الاطلاع على جل الدراسات السابقة التي عالجت هذا الموضوع، وقد تضمنت مقدمة تعريفية بينت طبيعة الدراسة وتعريف لبعض المصطلحات الواردة فيها. تم تقسيمها إلى جزأين رئيسيين، اشتمل الجزء الأول معلومات عامة يتكون من تسعة متغيرات، أما الجزء الثاني فاحتوى مجموعة من الأسئلة (العوامل المؤثرة) التي تم استخراجها من الدراسات والابحاث المرجعية، وقسمت إلى أربع مجموعات كل مجموعة تتضمن أسئلة خاصة باختبار فرضية من فرضيات الدراسة وللتأكد من مصداقية وثبات الاستبانة تم اختبارها باستخدام معامل التحليل كرونباخ الفا للاتساق الداخلي، واختبار (Kolmogorov-Smirnov)، وكانت قيمة معامل ارتباط بالتقريب 0.87، وهي قيمة تسمح بالاعتماد على إجابات أفراد العينة والاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي كما يبين الجدول التالي:

الجدول (1) : ثبات متغيرات الدراسة

المتغيرات	عدد الاسئلة	قيمة الفا	Kolmogorov Smirnov (Sig)
العلاقة بين المدقق والادارة التي تعينه	4	77.85	0,756
دور المنظمات والجمعيات المهنية في تدعيم القوانين المنظمة للمهنة	12	67.83	0,875
تأطير اتعاب عملية التدقيق	2	86,79	0,798
ضبط الخدمات المقدمة من مكاتب التدقيق	3	88,74	0,904

المصدر: (من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج SPSS)

2.5. الاساليب الاحصائية المستعملة:

استخدمنا في تحليلنا برنامج الإكسيل والبرنامج الإحصائي(SPSS) وما يندرج تحته من تحليل عبر التكرارات والنسب المئوية، كما تم حساب المتوسطات الحسابية، والمنوال، والانحراف المعياري، ولمعرفة اتجاهات آراء أفراد العينة حول كل الأسئلة المطروحة استخدمنا مقياس ليكارت الخماسي، وتكون الفرضية مقبولة إذا حازت على نسبة أعلى من 70%، كما تم الاعتماد على معامل اختلاف الانحراف المعياري بالنسبة للمتوسط الحسابي لتعبير عن التشتت النسبي للإجابات ولمعرفة تاثير المتغير المستقل على المتغير التابع اعتمدنا على نسبة التأثير، ولاختبار فرضيات الدراسة اعتمدنا على اختبار ($T-test$) بوضع فرضيتين وهما: الفرضية الصفرية: H0: تأكيد ما جاء في فرضية المقدمة، الفرضية البديلة: H1: نفي فرضية المقدمة، وللحكم على الفقرة فإننا نقارن مستوى المعنوية (Sig2-tailed) بعتبة المعنوية هامش الخطأ والتي تساوي0.05: وهنا نكون أمام حالتين: إذا كان (Sig2 - tailed>0.05)فإننا نقبل H0ونرفضH1، إذا كان (Sig2 - tailed<0.05)فإننا نرفض HoونقبلH1.

الجدول (2) : مقياس ليكارت الخماسي

المتوسط الحسابي	المستوى
من 0 إلى1.00	غير موافق تماما
من 1.01إلى 2.00	غير موافق
من 2.01 إلى3.00	محايد
من 3.01 إلى4.00	موافق
من 4.01 إلى5.00	موافق جدا

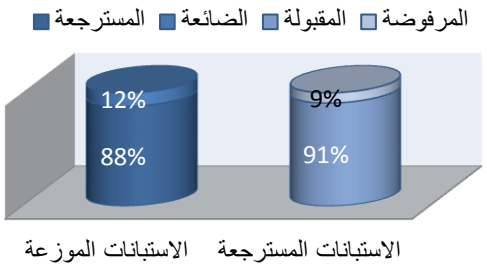
المصدر: (من إعداد الباحثين)

3.5. مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من موظفي مصلحة المالية والمحاسبة للمؤسسات في ولاية سيدي بلعباس الجزائر، وللوصول إلى هذه الفئة وبهدف التوصل إلى أهداف الدراسة استهدفنا عينة محددة تتكون من 35 مؤسسة و7 مكاتب محاسبة لاحتوائها على معرف ساعدتنا للحصول على الأجابات كما يتضح من خلال الجدول 2 بلغ عد الاستبانات الموزعة100 استبانة تم استرجاع 88 استبانة منها، إلا أن عدد الاستبانات المعتمدة للتحليل في الدراسة 80 استبانة بعد استبعاد 8 استبانات بسبب عدم احتوائها على أجابات موضوعية.

الجدول (3) : توزيع الإستبانة

الاستبيانات	العدد	النسبة
الموزعة	100	%100
الضائعة	12	%12
المسترجعة	88	%88
المرفوضة	08	%9
المقبولة	80	%91



المصدر: (من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات برنامج الإكسيل و البرنامج الإحصائي(SPSS))

الشكل (1): توزيع الاستبانة

4.5. تحليل المتغيرات الديموغرافية ومتغيرات خصائص المؤسسة:

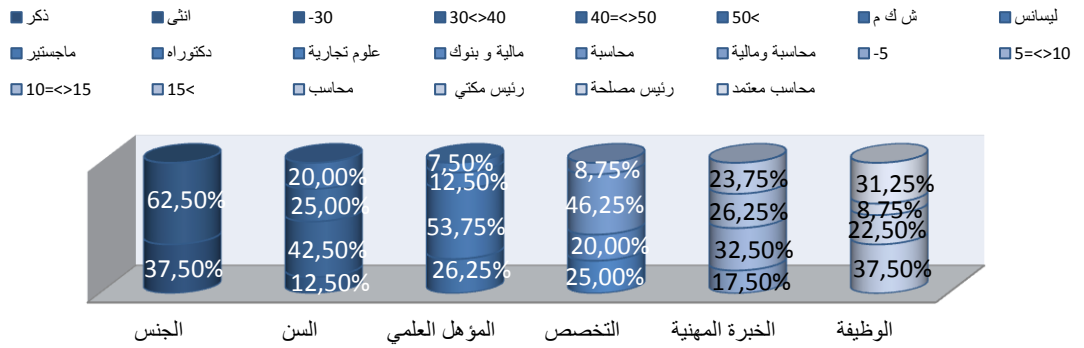
من خلال الجدول 4 نلاحظ أن نسبة الاناث ضعف الذكور، كما مثلت الفئة الشبانيه والتي لا يقل سنها عن 25 سنة ولا يزيد عن 40 سنة نسبة 55%، حيث إضافة إلى الفئة الاولى التي بلغ نسبتها 12.5%بلغت نسبة الفئة الثانية بين 30 و40 سنة 42.5%، في حين كان نصيب فئة بين سنة40 و50 سنة نسبة 25% سنة أما الفئة الاخيرة فبلغ نسبتها 20%، مما يعطي لعينة الدراسة أفاق مستقبلية وقدرة على فهم مشكلة الدراسة بشكل أفضل .

كما يتضح جليا أن (2/3) أفراد العينة من حملة الشهادات الجامعية وبنسبة وصلت إلى 73.75%، أما شهادة الكفاءة المهنية فمثلت (1/3) بنسبة بلغت 26.25%، حيث هيمنت شهادة الليسانس بحصولها النسبة الأكبر فاقت 52%، وهذا راجع إلى اشتراط هذه الشهادة كحد أدنى لمزاولة مهنة المحاسبة حسب القانون 10-01، تليها شهادة الكفاءة المهنية بنسبة تقارب 27%، أما فيما يخص شهادات دراسات ما بعد التدرج الماجستير والدكتوراه فبلغت نسبتها

20%، أي أن (1/3) العينة تسعى إلى تطوير مستواها العلمي الأكاديمي، وعلى الاهتمام الكبير من طرف المهنيين بالتطورات التي يعرفها الاقتصاد الوطني وسعيهم للجمع بين الجانبين الأكاديمي والمهني، كما يشير الجدول أن (3/4) فئة الدراسة يتمركز تخصصها حول المالية والمحاسبة بنسبة بلغت 75%، أما تخصص علوم تجارية بلغ (1/4) بنسبة25%، وهو ما يعطي الدراسة بعد أكاديمي حديث يتماشى والتطورات الحديثة مع مجريات المهنة على المستويين العالمي والجزائري

كما يبين أن 59% من أفراد عينة الدراسة تتمركز خبرتهم في فئة أكثر من 5 سنوات وأقل من 15 سنة خبرة، أما فئة أكثر من 15 سنة فبلغت نسبتها 23.75% أما أقل نسبة فكانت فئة أقل من 5 سنوات ب17، 50%، أما فيما يخص الوظيفة فنلاحظ تناسق للنسب مع أهداف البحث حيث بلت أعلى نسبة لمهنة المحاسب ب 37.50% تليها محاسب معتمد بنسبة 31.25% بمجموع نسبة بلغت 68، 75% أي ثلثي (2/3) الفئة مهامها مرتبطة مباشرة بأعداد القوائم المالية، والثلث(1/3) الاخر لا ترتبط مهامه بإعداد القوام المالية بصفة مباشرة، وهذا ما يضمن الموضوعية في الإجابة على الاستبانة.

من خلال الجدول 5 نلاحظ أن عينة الدراسة تعكس مميزات البيئة الاقتصادية الجزائرية التي تتكون من مؤسسات خاصة غالبيتها عائلية صغيرة ومتوسطة الحجم ومختصة في نشاط معين، حيث مثلت المؤسسات الصغيرة نصف عينة الدراسة، كما مثلت فئة المؤسسات المتوسطة 40%، في حين كان نصيب فئة المؤسسات الكبيرة نسبة 10%، كما هيمنت المؤسسات الخاصة بنسبة 89%، أما المؤسسات العمومية فكانت نسبتها 11%، كما نلاحظ أن نسبة المؤسسات الصناعية فاقت الثلث(1/3) بنسبة 38%، أما بالنسبة للنشاط التجاري والخدماتي فبلغت نسبتهما 26% و24% على التوالي، في حين لم تتجاوز نسبة النشاط المختلط 13%، ومنه فيمكننا أن نعتمد على هذه العينة لإجراء هذه الدراسة.



المصدر: (من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات برنامج الإكسيل و البرنامج الإحصائي(SPSS))

الشكل (2): توزيع الافراد حسب المتغيرات الديموغرافية

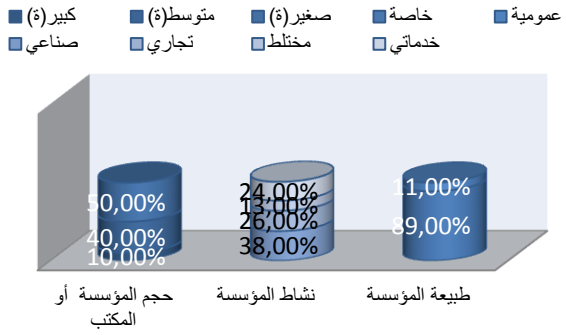
الجدول (4) : توزيع الافراد حسب المتغيرات الديموغرافية

	المتغير	الفئة	التكرار	النسبة
1	**الجنس**	ذكر	30	%37.50
		أنثى	50	%62.50
2	**السن**	أقل	10	%12.50
		من 30 إلى 40 سنة	34	%42.50
		من 40 الى 50 سنة	20	%25
		اكثر من 50 سنة	16	%20
3	**المؤهل العلمي**	شهادة الكفاءة المهنية	21	%26.25
		ليسانس	43	%53.75
		ماجيستر	10	%12.50
		دكتوراه	6	%7.50
4	**التخصص**	علوم تجارية	20	%25
		مالية وبنوك	16	%20
		محاسبة	37	%46.25
		محاسبة ومالية	7	%8.75
5	**الخبرة المهنية**	أقل من 5 سنوات	14	%17.50
		من 5 إلى 10 سنوات	26	%32.50
		من 10 إلى 15 سنة	21	%26.25
		اكثر من15 اسنة	19	%23.75
6	**الوظيفة**	محاسب	30	%37.50
		رئيس مكتب	18	%23
		رئيس مصلحة	7	%09
		محاسب معتمد	25	%31

المصدر: (من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات برنامج الإكسيل و البرنامج الإحصائي(SPSS))

الجدول (5) : توزيع الافراد حسب متغيرات المؤسسة

الرقم	المتغير	الفئة	التكرار	النسبة
7	حجم المؤسسة أو المكتب	كبير(ة)	8	%10
		متوسط(ة)	32	%40
		صغير(ة)	40	%50
8	طبيعة المؤسسة	خاصة	71	%89
		عمومية	09	%11
9	نشاط المؤسسة	صناعي	30	%38
		تجاري	21	%26
		مختلط	10	%13
		خدماتي	19	%24



المصدر: (من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات برنامج الإكسيل وبرنامج (SPSS))

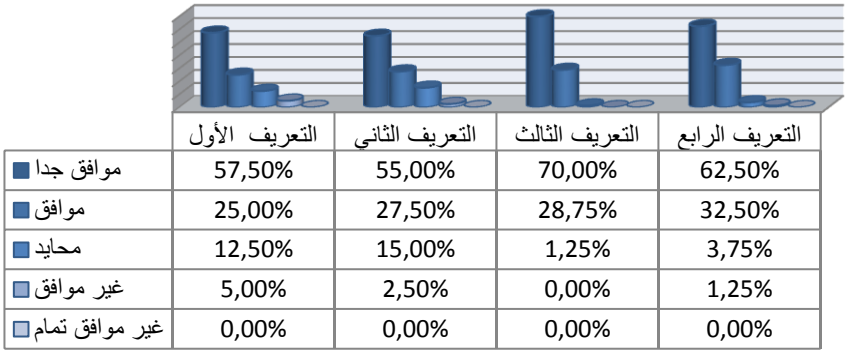
الشكل (3): توزيع الافراد حسب متغيرات المؤسسة

5.5. اختبار الفرضية الأولى: جودة التدقيق قيام المدقق بأداء مهامه وفق ما تقتاضيه معايير التدقيق والأحكام المهنية، من أجل اكتشاف التحريفات في القوائم المالية والإفصاح عنها باستقلالية، بهدف إشباع رغبات واحتياجات مستخدمي المعلومات المالية.

الجدول (6) : التحليل الإحصائي لوحدات العينة حول المحور الأول

ت	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة Sig	اتجاه العينة
1	4.5	0.968	6.659	0.000	موافقة
2	4.30	0.957	6.430	0.000	موافقة
3	4.88	0.980	7.450	0.000	موافقة
4	4.69	0.975	7.427	0.000	موافقة
	4.59	**0.97**	**6.991**	**0,000**	**موافقة**

المصدر: (من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج الإكسيل و البرنامج الإحصائي(**SPSS**))



المصدر: (من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج الإكسيل و البرنامج الإحصائي(**SPSS**))

الشكل (4): نسب التكرار للمحور الاول

تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على اسئلة الجزء الأول من الدراسة والتي بلغ عددها اربعة تعاريف لجود التدقيق، ويتضح من خلال الجدول 6، ضعف نسبة عدم الإجابة أو حياد وحدات فئة عينة الدراسة حول اسئلة المحور الأول للدراسة والتي لم تتجاوز نسبتها 09%، وهذا ما يجعلنا نحدد توجه عينة الدراسة كما يلي:

إذ نجد أن التعريف الثالث لجودة التدقيق تحصل أعلى نسبة قبول من وجهة نظر وحدات عينة الدراسة، حيث بلغ مجموع نسبة الموافق جدا والموافق 98.75%، كما لم تتجاوز نسبة من يتخذون موقف الحياد 1.25%، أما من لا يوافقون على أن جودة التدقيق تتمثل في الاكتشاف والإفصاح عن الأخطاء والتلاعبات في القوائم المالية أن وجدت فكانت نسبته معدومة، كما بلغت قيمة المتوسط حسابي 4.88، وبانحراف معياري 0.98، وهذا ما يؤكد اتفاقهم على أن اكتشاف الأخطاء والتلاعبات في القوائم المالية والإفصاح عنها أن وجدت دليل على أداء مهمة التدقيق بجودة.

أما بخصوص التعريف الذي تحصل على المرتبة الثانية من حيت القبول، فهو التعريف الرابع لجودة التدقيق حيث بلغ مجموع نسبة الموافق جدا والموافق 95%، كما لم تتجاوز نسبة من يتخذون موقف الحياد 3.75%، أما من لا يوافقون على أن جودة التدقيق تتمثل في قيام المدقق بعملة بما يحقق لجميع الأطراف المستفيدة من خدمة التدقيق أهدافها فكانت

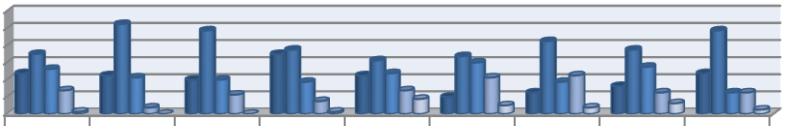
نسبتهم 1.25%، كما بلغت قيمة المتوسط حسابي 4.69، وبانحراف معياري 0.975، وهذا ما يؤكد اتفاقهم على أن تحقيق أهداف المستفيدين من القوائم المالية وتلبية طلباتهم، دليل على أداء مهمة التدقيق بجودة،

وتحصل التعريف الأول والثاني لجودة التدقيق على المرتبة الثالثة من حيث قبول وحدات عينة الدارسة، حيث بلغ مجموع نسبة الموافق جدا والموافق 66% لكلاهما، الانهما اختلافا اختلاف طفيف فيما يخص نسبة من يتخذون موقف الحياد فبلغت لتعريف الأول 12.5%، أما التعريف الثاني فبلغت 15%، أي بنسبة اختلاف لا تتجاوز 2.5%، كما لم تتجاوز نسبة الاختلاف بينها 2.5%، فيما يخص الفئة التي لا توافق هذين التعريفين حيث بلغت نسبتهم بالنسبة للتعريف الأول 05%، أما التعريف الثاني 2.5%، ، كما بلغت قيمة المتوسط حسابي 4.50 و4.30 على التوالي بفارق ضئيل تمثل في 0.2، أما بالنسبة للانحراف المعياري فبلغت قيمته للتعريفين 0.968 و0.957 على التوالي.

من خلال الجدول يتبن لنا اتجاه آراء وحدات عينة الدراسة الإيجابي نحو اجزاء المحور الأول من الدراسة وباتجاه واحد وهو الموافقة، حيث تحصلت كل التعاريف المذكورة على متوسطات الحسابية تتراوح قيمتها بين 4.3 كادني قيمة و4.88 كأعلى قيمة وب 4.592 للمحور ككل، وبانحرافات معيارية انحصرت قيمتها بين0.957 كأدني قيمة و0.980 كأعلى قيمة، وب 6.991 للمحور ككل، وهذا ما يؤكده قيمة T المحسوبة التي تراوحت بين6.430 و7.450 وب 0.97 للمحور ككل، وبمستوى الدلالة Sig معدوم، وهذا ما يثبت ما تم استنتاجه في الجانب النظري حول عدم وجود تعريف واحد متفق عليه لجودة التدقيق، رغم أن التعريف الذي وضعه De Angelo، Dec1981 يلاقي قبول أكثر من غيره، وبالتالي تقبل الفرضية الاولى جودة التدقيق هي قيام المدقق بأداء مهامه وفق ما تقتاضيه معايير التدقيق والأحكام المهنية، من أجل اكتشاف التحريفات في القوائم المالية والإفصاح عنها باستقلالية، بهدف إشباع رغبات واحتياجات مستخدمي المعلومات المالية.

6.5. اختبار الفرضية الثانية: : القوانين والتشريعات الحالية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر تضمن توفير خدمة التدقيق بالجودة المطلوبة، حسب ما يراه معدي القوائم المالية.

1.6.5. اختبار الفرضية الجزئية الاولى للفرضية الثانية : القوانين والتشريعات التي تصدر من الهيئات المنظمة للمهنة



	السؤال 1	السوال 2	السوال 3	السوال 4	السوال5	السوال 6	السوال 7	السوال 8	السوال 9
موافق جدا	24%	23%	20%	35%	23%	10%	13%	16%	24%
موافق جدا	35%	53%	49%	38%	31%	34%	43%	38%	49%
محايد	26%	21%	20%	19%	24%	30%	19%	28%	13%
غير موافق	14%	4%	11%	8%	14%	21%	23%	13%	13%
غير موافق تمام	1%	0%	0%	1%	9%	5%	4%	6%	3%

المصدر: (من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج الإكسيل و البرنامج الإحصائي(**SPSS**))

الشكل (5): نسب التكرار للمحور الثاني(1)

الجدول (7) : التحليل الإحصائي لوحدات العينة حول المحور الثاني(1)

ت	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة Sig	اتجاه العينة
1	3.95	0.94	7.45	0.00	موافقة
2	3.40	0.92	4.32	0.00	موافقة
3	3.88	0.87	4.95	0.00	موافقة
4	4.66	0.92	5.38	0.00	موافقة
5	4.20	0.91	6.65	0.00	موافقة
6	2.91	0.97	7.06	0.00	موافقة
7	3.79	0.91	7.42	0.00	موافقة
8	2.52	0.84	6.42	0.00	رفض
9	3.15	0.76	6.43	0.00	رفض
	3.60	**0.865**	**6.235**	**0.000**	**رفض**

المصدر: (من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج الإكسيل و البرنامج الإحصائي(**SPSS**))

تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على اسئلة الجزء الثاني من الدراسة والتي بلغ عددها تسعة اسئلة، لمعرفة آراء عينة الدراسة حول مدى مواكبة التعديلات الصادرة من الهيئات المنظمة للمهنة في الجزائر التطورات العالمية، والتي تم تلخيصها في الجدول 7، ويتضح من خلاله ارتفاع نسبة عدم إبداء الرأي حيث بلغت ادنى قيمة 13% ووصلت في السؤال السادس 30% والذي يفسر بعدم رضى وحدات عينة الدراسة على القوانين والتشريعات التي تنظم المهنة فالجزائر، وهذا ما تأكده نتائج تحليل آراء عينة الدراسة.

فبالنسبة للسؤال 1 نلاحظ أن نسبة الموافقين والموافقين جدا على عدم وجود قانون يحدد نسبة محددة مدخول المكتب لكل عميل بلغت58%، كما لم تتجاوز نسبة من لا يوافقون15%، وبلغت قيمة المتوسط حسابي 3.94، بانحراف معياري 0.941، وهذا ما يؤكد اتفاقهم حول قصور القوانين والتشريعات في تحديد نسبة مدخول المكتب من العميل بالمقارنة مع إجمالي المداخيل لضمان استقلالية المدقق في أثناء تأدية مهامه، كما يتبن لنا من خلال ردود العينة حول السؤال (2-3) إن كانت القوانين التشريعات الحالية تضبط وتنظم العلاقات المالية والشخصية بين المدقق والمؤسسة محل التدقيق بالشكل الازم، حيث بلغت نسبة الرافضين 76% أما الموافقين 4% فقط، وبمتوسط حسابي وانحراف 3.40 و0.928 على التوالي بالنسبة للسؤال الثاني ونسبة 69% للرافضين و9% للموافقين، وبمتوسط حسابي وانحراف 3.88 و0.874 على التوالي، وهذا ما يؤكد اتفاقهم حوا عدم نجاعة التنظيمات الحالية في ضبط وتنظيم علاقة المدقق بالمؤسسة محل التدقيق.

أما بخصوص الاسئلة التي عالجت طريقة تعيير وعزل وتحديد عهدة وأتعاب المدقق والمتمثلة في الاسئلة (4-6_7)، بلغ مجموع نسبة الموافق جدا والموافق 58% بالنسبة لإمكانية تعيين المدقق من طرف معارفه أما من لا يوافقون فبلغت نسبتهم 9%كما بلغت قيمة المتوسط حسابي 4.66، وبانحراف معياري 0.923، أما بخصوص نسبة تحديد القوانين

والتشريعات لطرق تعين وعزل المدقق وتحديد أتعابه فبلغت 44% أما من لا يوافقون فكانت نسبتهم 26% بمتوسط حسابي 2.91 وانحراف معياري 0.976، أما بالنسبة لتحديد القوانين لمدة عهدة المدقق فنجد أن نسبة الموافقون تساوي 56% ومن لا يوافقون 27% بمتوسط حسابي وانحراف معياري 3.79 و0.911 على التوالي، من النتائج نلاحظ اتفاق عينة الدراسة حول وجود قوانين تنظم وتضبط هذه الامور إلا انها غير كافية من أجل ضمان استقلاليته.

وتحصلت الاسئلة التي تطرقت لتنظيم تقديم الخدمات الاستشارية والضريبية للعميل والمتمثلة في السؤالان (5-9) على نسبة 54% بالنسبة للموافقين و17% لغير الموافقين وبمتوسط حسابي 4.20 وانحراف معياري 0.918 للسؤال (5) أما السؤال (9) اختلافا اختلاف طفيف فيما يخص نسبة الموافقين والغير الموافقين فبلغت 38% و36% على التوالي وبمتوسط حسابي 3.15 وانحراف معياري 0.769، حيث اثبتت هذه النتائج أن سوق تقديم الخدمات غير منظم وان تقديم المكتب للخدمات غير التدقيق يتم بعشوائية ولا يحتكم للقانون.

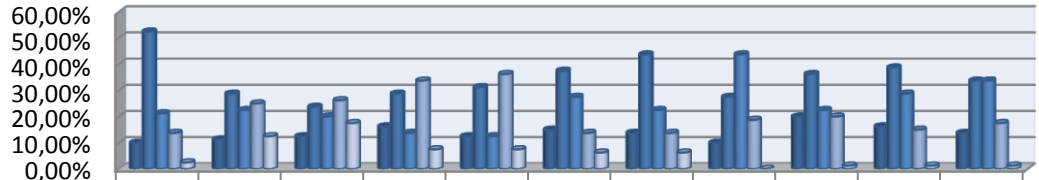
كما يتبن من الجدول بخصوص إلزام القانون للمتهن التدقيق الالتزام بأخلاقيات المهنة والذي تم معالجته بالسؤال (8)، بلغت نسبة قبول وحدات عينة الدراسة نسبة الموافق 29% وهي نسبة ضعيفة أما الغير موافقون 44%، كما بلغت قيمة المتوسط الحسابي والانحراف المعياري2.52 و0.847 تواليا مما يدل على اتفاق وحدات عينة الدراسة على انه لا يوجد إلزام قانوني بمبادئ وأخلاقيات المهنة وان الالتزام بها من طرف المدقق نتيجة العادات.

2.6.5. اختبار الفرضية الجزئية الثانية للفرضية الثانية: التعديلات التي تقوم بها الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر تواكب التطورات العالمية.

الجدول (8) : التحليل الإحصائي لوحدات العينة حول المحور الثاني(2)

ت	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة Sig	اتجاه العينة
10	3.64	0.914	6.249	0,000	موافقة
11	3.01	2.025	4,360	0,000	موافقة
12	3.82	0.738	4.523	0,000	موافقة
13	3.55	0.932	4.530	0,000	موافقة
14	3.52	1.004	4.50	0,000	موافقة
15	3.55	0.932	7.393	0,000	موافقة
16	3.47	1.058	5.783	0,000	موافقة
17	4.5	0.986	6.569	0,000	موافقة
18	3.73	0.818	5.109	0,000	موافقة
19	3.91	0.801	4.304	0,000	موافقة
20	3.85	0.715	5.623	0,000	موافقة
	4.02	**0.993**	**5.358**	**0,000**	**رفض**

المصدر: (من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج الإكسيل و البرنامج الإحصائي(**SPSS**))



	السؤال 10	السؤال 11	السؤال 12	السؤال 13	السؤال 14	السؤال 15	السؤال 16	السؤال 17	السؤال 18	السؤال 19	السؤال 20
موافق جدا	10,00%	11,25%	12,50%	16,25%	12,50%	15,00%	13,75%	10,00%	20,00%	16,25%	13,75%
موافق	52,50%	28,75%	23,75%	28,75%	31,25%	37,50%	43,75%	27,50%	36,25%	38,75%	33,75%
محايد	21,25%	22,50%	20,00%	13,75%	12,50%	27,50%	22,50%	43,75%	22,50%	28,75%	33,75%
غير موافق	13,75%	25,00%	26,25%	33,75%	36,25%	13,75%	13,75%	18,75%	20,00%	15,00%	17,50%
غير موافق تمام	2,50%	12,50%	17,50%	7,50%	7,50%	6,25%	6,25%	0,00%	1,25%	1,25%	1,25%

المصدر: (من إعداد الباحثين بالاعتماد على ومخرجات برنامج الإكسيل و البرنامج الإحصائي(**SPSS**))

الشكل (6): نسب التكرار للمحور الثاني(2)

تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على اسئلة الجزء الثاني(2) من الدراسة والتي بلغ عددها أحد عشرة سؤال، لمعرفة آراء عينة الدراسة حول هل تنظم وتضبط القوانين والتشريعات التي تصدر من الهيئات المنظمة للمهنة في الجزائر العلاقة بين المدقق والإدارة التي تعينه، والتي تم تلخيصها في الجدول 7، ويتضح من خلاله ارتفاع نسبة عدم إبداء الرأي حيث بلغت ادنى قيمة 12.5% % في السؤال 14ووصلت في السؤال17 ل 43.75%، والذي يفسر بعدم رضى وحدات عينة الدراسة على التعديلات التي حصلت في الجزائر، وهذا ما تأكده نتائج تحليل آراء عينة الدراسة.

فبالنسبة الاسئلة التي عالجت الزامية مرقبة الجودة والمتمثلة في الاسئلة (10-11)، بلغ مجموع نسبة الموافق جدا والموافق 50% بالنسبة لعدم فرض مراقبة الجودة بنص قانوني، أما من لا يوافقون فبلغت نسبتهم 13%كما بلغت قيمة المتوسط حسابي 3.64، وبانحراف معياري 0.914، أما بخصوص نسبة فرض عقوبات على المقصرين في مراقبه الجودة فبلغت 30% الذين لا يوافقون 29%، بمتوسط حسابي 3.01 وانحراف معياري 2.025، من النتائج نلاحظ اتفاق عينة الدراسة حول عدم اهتمام الهيئات المسيرة للمهنة بجانب مراقبة الجودة.

أما بخصوص مهام المجلس الوطني للمحاسبة وللجنة مراقبة النوعية ودورهما في ضمان الجودة، والتي تم معالجتها بالأسئلة من 12 إلى 16، نلاحظ أن نسبة الموافقين والموافقين جدا على إلزام المنظمات المكاتب بالتكوين أقل من نسبة الغير الموافقين حيث بلغت29%، أما من لا يوافقون 35%، كما بلغت قيمة المتوسط حسابي 3.82 وبانحراف معياري 0.738، وهذا ما يؤكد اتفاقهم حول قصور القوانين والتشريعات في مجال التكوين للارتقاء بمستوى المدقق في أثناء تأدية مهامه، كما يتبن لنا من خلال ردود العينة حول الاسئلة (13-14-15-16) دور مجلس المحاسبة التي يقوم بها لضمان جودة التدقيق، حيث تقاربت نسبة الموافقين والغير الموافقين على نجاعة دور مجلس المحاسبة لضمان جودة التدقيق ب 45%، وبمتوسط حسابي وانحراف 3.40 و0.928 على التوالي للسؤال 13، وبالنسبة للسؤال14 متوسط حسابي وانحراف 3.52 و1.004 على التوالي، أما السؤال 15 فان متوسطه الحسابي3.55 وانحرافه المعياري 0.932، وتحصل السؤال 16 على نسبة موافقة معتبرة بلغت 57.50% أما الرفضين فكانت نسبتهم 20% وبمتوسط حسابي وانحراف معياري 3.47 و1.058 تواليا، وهذا ما يؤكد اتفاقهم حول عدم نجاعة التنظيمات الحالية في ضبط وتنظيم وتسيير المهنة وضمان جودتها وعدم فعالية استراتيجيتها لتطوير المهنة محليا.

كما يتبن من الجدول أن الاسئلة التي تطرقت الإجراءات الواجب اتباعها لضمان جودة التدقيق والمتمثلة في الاسئلة (17-18-19-20) على نسبة مقبولة من الموافقة فكانت أقل قيمة في السؤال 17 ب 30% بالنسبة للموافقين و15% لغير الموافقين وبمتوسط حسابي 4.5 وانحراف معياري 0.986، واعلى قيمة للسؤال (19) بنسبة قبول 55% و16.25% رفض كمل تحصل على متوسط حسابي وانحراف معياري بقيمة 3.91 و0.801 على التوالي، أما السؤال (18-20) اختلافا اختلاف طفيف، حيث بلغت 47% فيما يخص نسبة الموافقين و20% بالنسبة لغير الموافقين وبمتوسط حسابي 3.75 وانحراف معياري 0.818 للسؤال 18 وبمتوسط حسابي 3.85 وانحراف معياري 0.715، مما يدل على اتفاق وحدات عينة الدراسة على وجوب القيام بعدت إجراءات للرفع من جودة المهنة ولضمان استقلالية وفعالية المدقق.

3.6.5. تحليل اختبار الفرضية الثانية:

من خلال الجداول يتبن لنا اتجاه آراء وحدات عينة الدراسة سلبي لأجزاء المحور الثاني من الدراسة بقسميه وهو عدم الرضى، حيث تحصلت كل الاسئلة المذكورة في القسم الأول من المحور الثاني على متوسطات الحسابية تتراوح قيمتها بين 2.91 كادني قيمة و4.66 كأعلى قيمة وب3.60 للقسم الأول من المحور الثاني، وبانحرافات معيارية انحصرت قيمتها بين0.769 كأدني قيمة و0.941 كأعلى قيمة، وب 0.865 للقسم الأول من المحور الثاني، وهذا ما يؤكده قيمة T المحسوبة التي تراوحت بين4.325 و7.450 وب 6.235 للقسم الأول من المحور الثاني وهي قيم كلها أكبر من قيمة T الجدولية، وبمستوى الدلالة Sig معدوم، مما يدل على أن آراء وحدات الدراسة لها نفس الاتجاه فيما يخص وجهة نظرها حول القوانين والتشريعات الجزائرية التي تنظم وتسير مهنة التدقيق حاليا وهو عدم الرضى لأنها تعتبر حسبهم قاصرة على ضمان استقلالية المدقق وعلى الزامه باتباعها وبالتالي لا تضمن جودة التدقيق، وبالتالي ترفض الفرضية الجزئية الاولى القوانين والتشريعات التي تصدر من الهيئات المنظمة للمهنة في الجزائر تنظم وتضبط العلاقة بين المدقق والإدارة التي تعينه.

كما تحصلت كل الاسئلة المذكورة في القسم الثاني من المحور الثاني على متوسطات الحسابية تتراوح قيمتها بين 3.01 كادني قيمة و4.5 كأعلى قيمة وب4.02 للقسم الثاني من المحور الثاني، وبانحرافات معيارية انحصرت قيمتها بين 0.715 كأدني قيمة و2.025 كأعلى قيمة، وب 0.993 للقسم الثاني من المحور الثاني، وهذا ما يؤكده قيمة T المحسوبة التي تراوحت بين 4.304 و7.393 وب 5.358 للقسم الثاني من المحور الثاني وهي قيم كلها أكبر من قيمة T الجدولية، وبمستوى الدلالة Sig معدوم، مما يدل على أن آراء وحدات الدراسة لها نفس الاتجاه فيما يخص وجهة نظرها حول التعديلات التي تقوم بها الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر حاليا وهو عدم الرضى لأنها تعتبر حسبهم غير مواكبة للتطورات العالمية، وبالتالي ترفض الفرضية الجزئية الثانية التعديلات التي تقوم بها الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر تواكب التطورات العالمية.

نرفض الفرضية الرئيسية الثانية: القوانين والتشريعات الحالية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر تضمن توفير خدمة التدقيق بالجودة المطلوبة، حسب ما يراه معدي القوائم المالية، رغم أن المتوسط الحسابي بقيمة 3.81 وبانحراف معياري 0.929، أي اتجاه العينة نحو القبول لكن محتوى الاسئلة بين قبول العينة لرفض الفرضيتان الجزئيتان وهذا ما تؤكده قيمة T المحسوبة، حيث نجد أن قيمة sig. T =5.796 لمجموع تكرارات المحور أكبر من القيمة الجدولية، ومستوى الدلالة معدوم، ما يدل على وجود فورق ذات دلالة احصائية بين متغيرات الدراسة.

6. الخلاصة :

من خلال الواقع المهني وكذا ما تم التطرق إليه في هذه الدراسة التي تناولت دراسة العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المتعلقة بخصوصيات التشريعات والإجراءات المنظمة للمهنة في الجزائر، تبين لنا بأن المشرع الجزائري يسعى في كل مرة إلى تبني أفكار جديدة من أجل تطوير الممارسة العملية في بيئة التدقيق الجزائرية، وذلك من أجل الوصول إلى المعايير الدولية، وإضفاء الجودة على مخرجات عمل محافظي الحسابات، حيث سعت الجزائر جاهدة لتطوير مهنة محافظة الحسابات، وذلك بمحاولتها لمسايرة المتغيرات الاقتصادية من خلال القيام بعديد الإصلاحات أهمها تبني نظام المحاسبي المالي بدل من المخطط الوطني للمحاسبة، والقانون 01-10 الذي ألغى القانون91 -08،وصولا الى اصدار المعايير الجزائرية للتدقيق من خلال عديد المراسيم والقرارات.

من خلال التحليل الإحصائي لبيانات الاستبيان تم اثبات الفرضية الاولى ورفض الثانية ومن ثم الوصول إلى النتائج التالية :

- التغيرات الاقتصادية أثرت بشكل كبير على بيئة التدقيق، مما أدى إلى ضرورة توحيد الممارسات المهنية؛
- يجب تكييف التدقيق في الجزائر مع الواقع الدولي، بغرض خلق توافق بين معايير التدقيق الجزائرية والدولية للتدقيق؛
- يجب إنشاء منظمات و هيئات مهنية فعالة لوضع إطار نظري متكامل للتدقيق و بتكوين مهنيين قادرين على رفع جودة التدقيق و التنافس مع نظرائهم من مختلف الدول، لان معظم المبحوثين لاحظوا أن رقابة الجودة تتم من خلال تطبيق القواعد المحددة في معايير التدقيق المهني؛
- صياغة نصوص قانونية جديدة متماشية مع المتطلبات الدولية للمهنة، يسمح بإرساء قاعدة لتبني المعايير الدولية للتدقيق أو التكيف معها بدلا من المقرر SPM/103/94 الذي يستند إلى القانون 91-8 والذي حل محله القانون 10-01 والمخطط المحاسبي الوطني (PCN)، الذي حل محله النظام المحاسبي المالي (SCF) ؛
- الإصلاحات التي تشهدها التشريعات التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر تخضع ممارسة المهنة إلى سلطة المجلس الوطني للمحاسبة تحت وصاية وزارة المالية ما يؤثر على كفاءة المدقق والتي تقاس بقدرته على اكتشاف المخالفات ، وكذلك استقلاليته في تضمين هذه المخالفات في تقرير المراجعة الخاص به، مما سمح لنا بتأكيد فرضيتنا الأولى، لأن معظم المستجيبين يتفقون على أهمية هذين المعيارين اللذين يؤخذان في الاعتبار تقييم جودة التدقيق القانوني؛
- عدم مرونة التشريعات التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، وعدم شموليتها لكل جوانب المهنة، ولا تكفي للضمان ممارسة جيدة للمهنة ؛

بناء على النتائج المتوصل إليها نضع جملة من المقترحات لتطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر كما يلي:

- نقترح أن يتم تبني معاير التدقيق الدولية لتطوير بيئة التدقيق المحاسبي بالجزائر؛
- الالتزام بمتطلبات السلوك الأخلاقي الصادرة من مجلس معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين؛
- الحصول على الشهادة الجامعية تخصص "تدقيق المحاسبي" لممارسة مهنة التدقيق لانه التخصص المطابق لممارسة المهنة؛
- تحميل المدقق المسؤولية التطوير والتحديث من خلال إلزام المدقق بالاطلاع على معايير التدقيق الدولية لمواكبة التطورات التي تؤثر على المهنة؛
- جعل الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق بالجزائر غير تابعة للسلطة العمومية أي مستقلة عن وزارة المالية؛
- نشر مسودة للمعايير بمجرد الانتهاء من إعدادها عن طريق الإنترنت وفتح الباب لأصحاب الاختصاص والمهتمين بالمجال بما في ذلك الأساتذة والباحثين والمهنيين للحصول على ملاحظاتهم وأخذها بعين الاعتبار في الصيغة النهائية لها؛

– فرض تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق بمجرد الانتهاء منها بقانون وإلغاء جميع النصوص الأخرى التي تحكم المهنة.

7. قائمة المراجع:

المراجع العربية :

– أحمد حلمي جمعية (2009)، **تطوير معايير الدقيق والتأكيد الدولية وقواعد اخلاقيات المهنة**، دار الصفاء للنشر، عمان، ص: 35.

– التويجري عبد الرحمن على، حسين محمد النافعابى(2008)، **جودة خدمة المراجعة: دراسة ميداني تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين**، الاقتصاد والإدارة ، 22(1)، ص ص: 219-255.

– المرسوم التنفيذي11-24 (27 جانفي 2011)، المتعلق بتحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.

– بودونت أسماء(2016)، **محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق دراسة ميدانية في الجزائر**، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص: 89.

– سالم بن علي الغامدي، حسام عبد المحسن العنقري(2005)،**أثار تطبيق برنامج جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية**، مجلة الاقتصاد والإدارة،19(2)، ص ص: 219-288.

– صلاح نوري خلف، إسراء كاظم (2013)، **أنموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق**، مجلة دراسات محاسبية و مالية، 8(23) ، ص ص: 255-288.

– عبد الله خالد (2008)، **عالم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ص:53.

– عفاف إسحق أبو زرع(2010)، **منهج الريادة الرقابية في تحسين أداء مكاتب التدقيق في ظل أخلاقيات العمال بالمؤسسات العربية**، المؤتمر العالمي الدولي السنوي العاشر 26-29 أفريل، جامعة الزيتونة، الأردن، ص ص: 01-25.

– لشلاش عائشة(2017-2018)، **جودة التدقيق الخارجي في إطار تبني حوكمة المؤسسات دراسة ميدانية**، سيدي بلعباس، الجزائر، ص: 103.

– مسعود صديقى(2004)، **نحو اطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية**، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، ص: 203.

– ناظم شعلان جبار (2011)، **مدى استخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق ودورها في اكتشاف التضليل في القوائم المالية**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة القادسية، الكويت، 13(02)، ص ص: 110-135.

المراجع الأجنبية :

- Axel, T(2012,) **qualité de l'audit et information financier quel est le rôle du comité d'audit**, gouvernance d'entreprise réforme de l'audit, issue n 159, pp: 155- 229.

- Chihi, H(2014,) **Contribution à l'étude de la qualité de l'audit légal**:**évaluation de la pertinence des spécificités réglementaires françaises**, Université de recherche Paris Dauphine, p:175.

- De Angelo, a. L (Dec1981). **Auditor size and audit quality**, *J*ournal of Accounting and Economics, Amsterdam,Vol 03, Iss 03, PP:183-199.

- Haïly Issam, G. Y (May2019), **La Qualité De L'audit Légal : Revue De Littérature Et Voies De Recherche Dans Le Contexte Marocain**, European Scientific Journal, 15(13), PP: 225-271.

- Hill Nancy T, M. J (Nov 2005), **Auditors Reactions to Sarbanes-Oxley & the PCAOB**, *CPA Journal, PP: 32-42.*

- IFAC(29Juin 2006), **Nome International d'Audit 220**, (CNCC-IRE, Trad), PP:1-17 .

- IFAC (2009), **Hand Book of International Standards on Auditing and Quality Control**, PP: 125–143.

- INTOSAI (2009,) **Financial Audit Guideline Quality Control for and Audit of Financial Statements***,* Stokholm, PP: 01-64.

- L.BRAIOTTA, A. A (2010), **the Audit Committee**, Handbook, p: 109.

- LQBAL, M. A. (15 Aout 2007), **Seminar Quality Control Review** Lahor, The Institute of Chatered Accountants of Pakistan, Pakistan, PP: 27-44.

- OLANID, S. B (may 2010), **Audit quality corporate governance and firin**, international journal of busness and management*, 5* (5), PP: 169-179.

- OXLEY, S (July 2002) , **Act of Corporate Responsability Public Law 107-204**, Congress Usa, PP: 01-16.