

جودة التدقيق الخارجي للقوائم المالية على ضوء معيار التدقيق الدولي ISA 220 "رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية" -دراسة حالة عينة من المهنيين والأكاديميين

The quality of the external audit of the financial statements in light of the international auditing standard ISA220 "quality control for the audit of financial statements" -case study of a sample of professionals and academics

نادية غالم¹، د.حسين برياطي²، د. محمد الحبيب مرحوم³

¹ جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم (الجزائر)، nadia.ghalem.etu@univ-mosta.dz

² جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم (الجزائر)، housseyn.beriaty@univ-mosta.dz

³ جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم (الجزائر)، mohamed.merhoum@univ-mosta.dz

تاريخ النشر: 2023/03/31

تاريخ القبول: 2022/11/12

تاريخ الارسال: 2022/04/10

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معالجة معيار التدقيق الدولي رقم 220 "رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية" الجاري اعتماده ضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، تم الاعتماد على دراسة ميدانية تمثلت في إجراء مقابلات شبه موجهة مع عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين. توصلت نتائج الدراسة إلى أن إمكانية اعتماد المعيار رقم 220 "رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية" من شأنه أن يساهم في إضفاء قيمة مضافة على جودة ومصداقية أعمال التدقيق الخارجي بالجزائر.

كلمات مفتاحية: جودة القوائم المالية، رقابة الجودة، التدقيق الخارجي، المعايير الجزائرية للتدقيق، المعيار الدولي ISA220

تصنيفات JEL: M42، M49

Abstract :

This study aims to treat the International Audit Standard ISA220 "Quality Control for Auditing Financial Statements" that is being adopted within the Algerian standards for auditing. A field study based on conducting semi-directed interviews with a sample of account keepers and accountants experts. The results of the study concluded that the possibility of adopting Standard ISA220 "Quality Control for the Audit of Financial Statements" would contribute to adding a benefit to the quality and credibility of external audit work in Algeria.

Keywords: quality of financial statements, quality control, external audit, Algerian standards

Auditing, international standard ISA220

JEL Classification Cods : M 42, M49

المؤلف المرسل: غالم نادية، الإيميل: nadia.ghalem.etu@univ-mosta.dz

المقدمة:

إن مهنة تدقيق الحسابات (تدقيق القوائم المالية) ذات طبيعة اجتماعية واقتصادية يفرضها القانون لمصلحة جل الأطراف المستفيدة، والمتوقع من هذه المهنة تقديم خدمات بمستوى عال من الكفاءة لضمان المصدقية وما تتركه من أثر إيجابي للمستفيدين من خدماتها. في ذات السياق أدت حالات العسر المالي لمجتمع الأعمال الدولي وما تبعه من الفضائح المالية التي عصفت ببعض الشركات العالمية الكبرى (Enron سنة 2001، worldcom سنة 2002)، وانحيارات المؤسسات المالية العالمية إلى الاهتمام بشكل أكبر بجودة التدقيق.

ويتصدر موضوع جودة التدقيق قمة اهتمامات الحكومات والهيئات المهنية المنظمة لمهنة التدقيق والمحاسبة خاصة بعد افلاس كثير من الشركات والقضايا المقامة ضد مدققي الحسابات فظهرت تساؤلات حول مصداقية التقرير الذي يعده مدقق الحسابات عن القوائم المالية، مثل هذه الأحداث أدت إلى اتساع الفجوة بين المدققين ومستخدمي القوائم المالية. ومن هنا اقتضت الضرورة على تعزيز مهنة تدقيق الحسابات وتمكين عمل المدققين للوصول إلى مستوى الجودة المطلوب وذلك من خلال محاولة الرفع من جودة أعمال التدقيق الخارجي لما له من انعكاسات على مخرجات العملية التدقيقية ونخص بالذكر جودة القوائم المالية التي تعتبر المرآة العاكسة للوضعية المالية لأي مؤسسة وعلى أساسها يتم اتخاذ القرارات الصائبة.

ومن هذا المنطلق انصب المحور الأساسي في هذا البحث على جودة أعمال التدقيق ونخص بالذكر (جودة القوائم المالية) والرقابة عليها حيث نجد أن تحقيق جودة التدقيق يتطلب وجود معايير لرقابة الجودة ملزمة التطبيق وعليه ارتأينا دراسة معايير الرقابة على جودة التدقيق وتبسيط الضوء على المعيار الدولي للتدقيق رقم 220 "رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية".

مشكلة الدراسة:

إن اعتماد مرجعية محاسبية لإعداد القوائم المالية يتطلب تطبيق مرجعية جد فعالة للرقابة على جودة تدقيق هاته القوائم، حيث نجد أن مهمة رقابة جودة أعمال التدقيق في الجزائر موكلة بصفة كلية للجنة مراقبة النوعية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة. في هذا الصدد، من بين المعايير الجاري اعتمادها بالجزائر إضافة إلى 16 معيار الصادرة في الآونة الأخيرة نجد إمكانية اعتماد معيار التدقيق رقم 220 "رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية" ضمن المعايير المحلية أصبح أمراً ضروريا للرفع من مصداقية أعمال المدقق الخارجي بالجزائر والمتمثل في محافظ الحسابات، وكذا الرقابة على جودة أعمال التدقيق ونخص بالذكر الرقابة على جودة القوائم المالية. وعليه تم صياغة إشكالية الدراسة كما يلي:

هل يساهم اعتماد المعيار الدولي للتدقيق رقم 220 ضمن المعايير المحلية في تحقيق رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية والرفع من مصداقية المدقق الخارجي؟

عن هذه الاشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ✓ هل يدرك المدقق الخارجي بالجزائر أهمية رقابة جودة تدقيق القوائم المالية؟
- ✓ هل يتطلب إصدار معايير تدقيق محلية أخرى لإضفاء المصدقية حول أعمال التدقيق الخارجي؟
- ✓ هل هناك قيمة مضافة متوقعة من اعتماد معيار التدقيق رقم 220 "رقابة جودة تدقيق القوائم المالية" ضمن المعايير المحلية

للتدقيق؟

فرضيات الدراسة:

- ✓ لدى المدقق الخارجي بالجزائر إدراك بأهمية رقابة جودة تدقيق القوائم المالية.
- ✓ نعم هناك حاجة ملحة لإصدار معايير تدقيق محلية تدعم المعايير الصادرة وتساهم في إضفاء المصداقية لأعمال التدقيق الخارجي.
- ✓ الاعتماد على إصدار المعيار الدولي للتدقيق رقم 220 من شأنه أن يعطي قيمة مضافة لتحقيق جودة تدقيق القوائم المالية.

أهداف الدراسة:

إن المعايير الجزائرية للتدقيق والصادرة لحد تاريخ الدراسة لم تعتمد معيار للرقابة على جودة تدقيق البيانات المالية، بل ونلاحظ أن مهمة رقابة جودة التدقيق بصفة كلية تندرج من خلال القانون 10-01 المنظم لمهنة المحاسبة والتدقيق بالجزائر وعن طريق لجنة مراقبة النوعية المشرفة على جودة خدمات المدققين. وعليه فإن الهدف الأساسي من دراستنا هو تسليط الضوء على عنصر رقابة جودة تدقيق القوائم المالية من خلال دراسة المعيار الدولي للتدقيق رقم 220 (رقابة جودة تدقيق القوائم المالية)، وتحديد مدى مساهمة هذا المعيار في تعزيز رقابة الجودة للبيانات المالية. كما تهدف الدراسة للتعرف على:

- ✓ التعرف على البيئة الجزائرية للتدقيق من خلال الاصدارات الأربعة لمعايير التدقيق المحلية.
- ✓ معالجة المعيار الدولي رقم 220 الجاري اعتماده ضمن المعايير المحلية، ومعرفة كيفية مساهمة هذا المعيار في تحقيق رقابة جودة تدقيق القوائم المالية.
- ✓ التعرف على القيمة المضافة المتوقعة من اعتماد المعيار رقم 220 "رقابة جودة تدقيق القوائم المالية" ضمن المعايير المحلية، وأهميته في إضفاء المصداقية حول أعمال المدقق الخارجي.

أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية الدراسة في التعرف على البيئة الجزائرية للتدقيق من خلال الاصدارات الأربعة للمعايير التي تم إصدارها من قبل المجلس الوطني للمحاسبة، وكذا ضرورة متابعة إصدار معايير تدقيق محلية متخصصة في الرقابة على جودة أعمال التدقيق بصفة عامة ورقابة جودة تدقيق البيانات المالية بصفة خاصة.

المنهج التبع في الدراسة:

تحقيقاً لأهداف الدراسة، والاجابة على إشكالية الدراسة ومعالجة الفرضيات قمنا باستخدام المنهج الوصفي التحليلي لاستعراض المفاهيم النظرية المتعلقة بموضوع رقابة جودة أعمال التدقيق ونخص بالذكر رقابة جودة القوائم المالية والمعايير التي تحكمها، وتم الاعتماد أيضاً على دراسة ميدانية عن طريق مقارنة نوعية تمثلت في المقابلات شبه الموجهة مع عينة من مجتمع الدراسة.

محاور الدراسة:

بغرض الإجابة على الإشكالية المطروحة والوصول للأهداف المرجوة قمنا بمعالجة العناصر التالية في الدراسة:

1. التدقيق الخارجي ومفهوم مصطلح الجودة.
2. ماهية رقابة جودة التدقيق والمعايير التي تحكمها.

3. المعايير الدولية للتدقيق التي تبنتها الجزائر.

4. الدراسة الميدانية (تحليل نتائج المقابلات شبه الموجهة).

الدراسات السابقة:

- دراسة لقلبي الأخضر (معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر-دراسة تحليلية مقارنة-) أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه بجامعة الشلف، سنة 2015.

تتمحور إشكالية الدراسة حول مدى إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في الواقع المهني بالجزائر، أهم النتائج التي توصل إليها الباحث: أهمية تطبيق معايير المراجعة الدولية بالجزائر خاصة وأن مهنة المراجعة تعاني من القصور والضعف كما أنها لم تسير التطورات الاقتصادية محليا وعالميا.

- دراسة سوسة بدر الدين (أثر معايير التدقيق الخارجي على جودة المعلومات المالية-دراسة ميدانية-) أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة باجي مختار عنابة، تخصص مالية محاسبية وتدقيق، (2018/2019)، حاول من خلالها الباحث الإجابة عن الإشكالية: هل من المتوقع أن يؤثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على جودة المعلومات المالية؟ وهدفت الدراسة الى دراسة الأثر المتوقع لتطبيق معايير التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية، وتوصلت الدراسة الى أن الإصلاحات التي قامت بها الجزائر على مستوى منظومتها المحاسبية تتماشى مع التزاماتها تجاه الهيئات الدولية ومحاوله مواكبة التطور الهائل الذي حدث على هذا الصعيد.

- دراسة شبلاوي إبراهيم (واقع وآفاق التدقيق الخارجي في ظل معايير التدقيق الدولية ISA ومعايير التدقيق الجزائرية NAA-دراسة ميدانية-) أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة2، (2019/2020)، حاولت الدراسة الإجابة عن الإشكالية: ما مدى مساهمة الإصلاحات التي قامت بها السلطات الجزائرية في منظومة التدقيق الخارجي بما فيها معايير التدقيق الجزائرية المستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق في الرفع من جودة الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي بالجزائر وتوصلت الدراسة إلى أن البيئة الجزائرية للتدقيق الخارجي بحاجة إلى إعادة هيكلة منظومة التدقيق بصفة عامة.

1-التدقيق الخارجي وإشكالية الجودة:

1-1 مفهوم التدقيق الخارجي:

رغم تعدد تعاريف التدقيق الخارجي إلا أن جميعها تتفق في مضمون الأهداف التي يسعى الى تحقيقها التدقيق، ومن بين التعاريف نذكر ما يلي:

-عرفت لجنة المفاهيم الأساسية للتدقيق المنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية التدقيق الخارجي على أنه: "عملية منظمة تنطوي على تجميع وتقييم الأدلة المتعلقة بمعلومات مقدمة عن أحداث اقتصادية، وذلك للتحقق من درجة التوافق بين هذه المعلومات والمعايير الموضوعية مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام" (شبلاوي ابراهيم، 2019/2020، صفحة 40).

- كما يعرف التدقيق الخارجي على أنه: "الفحص الانتقادي المحايد لدفاتر، سجلات ومستندات المؤسسة بواسطة شخص خارجي مستقل، بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن عدالة التقارير المالية للمؤسسة محل التدقيق خلال فترة زمنية معينة" (طواف فاتح ورقابية فاطمة الزهراء، 2020، صفحة 702).

- من خلال ما ورد يمكن القول بأن التدقيق الخارجي للحسابات يتمثل في مجموعة المبادئ والقواعد المهنية التي تحكم إجراءات فحص السجلات والدفاتر المحاسبية، للتحقق من صحة القوائم المالية الختامية، وأن هذه القوائم المالية تمثل بصورة صادقة عن الوضع المالي الحقيقي، ليتم بعدها إبداء رأي فني محايد من قبل المدقق الخارجي.

ويتمثل التدقيق الخارجي في الجزائر في ثلاثة أنواع وهي (مُجد بوتين، 2003):

• التدقيق القانوني (Audit légal): يفرضه القانون ويتمثل في أعمال المراجعة السنوية الاجبارية الذي يقوم به محافظ الحسابات (Commissaries aux comptes).

• التدقيق التعاقدوي (Audit contractuel): يقوم به مدقق محترف بطلب من أحد الأطراف الداخلية أو الخارجية المتعاملة مع المؤسسة.

• الخبرة القضائية (Expertise judiciaire): يقوم به مدقق خارجي بطلب من المحكمة.

1-2-1 جودة التدقيق الخارجي:

1-2-1-1 تعريف جودة التدقيق:

لقي مفهوم جودة التدقيق الخارجي اهتمام المنظمات المهنية والباحثين، وحسب كل من (Suttan et lampe) فإن خمس مجموعات تهم بمفهوم جودة التدقيق وهي: معدو القوائم المالية، المستخدمون الخارجيون المنظمون مثل: الهيئات المهنية وأعضاء مهنة المحاسبة والتدقيق وأيضا مكاتب التدقيق، ويختلف مفهوم جودة التدقيق باختلاف الأطراف المستفيدة من المدققين، معدو القوائم المالية ومستخدميهما ويتحدد هذا بمستويين (مُجد حوي ومسعود طحطوح، 2020):

- مفهوم عام: ويتحدد من خلال وجهة نظر مستخدم القوائم المالية ويعبر عن خصائص الرأي المهني للمدقق في حدود بيئة التدقيق.
- مفهوم تشغيلي: يتحدد من خلال وجهة نظر المدققين من حيث درجة الالتزام بالمعايير المهنية ودرجة اكتشاف الأخطاء والتحريرات الموجودة بالقوائم المالية والتقرير عنها.

وقد حاول الباحثون وضع تعريف لجودة التدقيق، من بين التعريفات نذكر:

-تعريف "De Angelo" ويعتبر من أكثر التعاريف السبابة التي لقيت قبولا عاما لدى العديد من الباحثين في مجال التدقيق، حيث عرفت جودة التدقيق على أنها: "احتمالية قيام مدقق الحسابات باكتشاف التحريفات الجوهرية والأخطاء والثغرات في القوائم المالية والقيام بالإبلاغ عنها وتسجيل ذلك في التقرير الطي يصدره في نهاية عملية التدقيق" (Linda Elizabeth De Angelo, 1981, p. 186). وفي ذات السياق يرى Citron & Faller ان " تقرير التدقيق يكون ذا جودة إذا كان نتيجة لعملية تدقيق

كفؤة تقنيا ومستقلة" (Riadh Manita & Makram chemangui, 2007, p. 3)

- وفي نفس السياق عرف Palmrose جودة التدقيق على أنها: " مستوى التأكيد الذي يقدمه المراجع بعدم احتواء القوائم المالية للأخطاء الجوهرية، وكلما كبر هذا المستوى كلما دل على جودة التدقيق والعكس صحيح" (مفروم برودي ومراكشي عبد الحميد، 2019، صفحة 187).

- وحسب Lee et al فإن جودة التدقيق تعني: " احتمال الا يصدر المدقق رأيا تقرير نظيفا في قوائم مالية بها أخطاء جوهرية" (سمير كامل مجد عيسى، 2008، صفحة 7).

- كما عرف (Meyer, Kyle) جودة التدقيق على أنها مؤشر لفعالية التدقيق وهي السمة التي لا يمكن ملاحظتها مباشرة، حيث وصف الفعالية بقدرة مدقق الحسابات على الحد من الضوضاء (أخطاء غير مقصودة في البيانات المالية)، وزيادة الدقة للبيانات المالية من خلال كفاءة المدقق ومدى استقلاليته، وأشار كذلك إلى أن جودة التدقيق مرتبطة دائما بمستوى عالي من جودة القوائم المالية" (Meyer, Kyle, 2009, p. 5).

من خلال ما سبق فإن المدقق يجب أن يجمع بين ميزتين أساسيتين من أجل القيام بعمل ذي جودة وهما: الكفاءة التي تحدد قدرته على اكتشاف المخالفات المحتملة في القوائم المالية، وأيضا الاستقلالية التي تشترط قدرته على إظهار هذه المخالفات المكتشفة (طارق تليبي وهواري سويسي، صفحة 375).

ومن منظور المنظمات المهنية فإن جودة التدقيق فإن الاهتمام بمفهوم جودة التدقيق كان مبكرا، حيث أوضحت نشرة معايير التدقيق (SAS4) التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) عام 1974، أن جودة التدقيق تتحقق من خلال تطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة في مكاتب التدقيق والالتزام بقواعد أخلاقيات وسلوك مهنة المحاسبة والتدقيق (طواف فاتح ورقايقية فاطمة الزهراء، 2020، صفحة 703).

ونتيجة للانهيارات التي تعرضت لها بعض كبريات الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية، فقد قام المشرع الأمريكي بإصدار معيار التدقيق ((SAS 99) مراعاة الغش في تدقيق القوائم المالية) سنة 2002، حيث ركز بشكل رئيسي على جعل لجان التدقيق للشركة مسؤولة بشكل كامل على مراقبة المدقق الخارجي وإعطائها السلطة الكاملة في تحديد شروط وأتعاب أعمال التدقيق، التي تعتبر من محددات جودة تدقيق الحسابات (ظاهر شاهر القشي، 2005، صفحة 14)، كما أكد هذا المعيار على تدعيم كفاءة المدقق في اكتشاف الغش و استقلاليته في التقرير عن الغش الذي يتطلب مناقشة أخطار التحريفات القوائم المالية الجوهرية الناتجة من الغش، وهذا من أجل إعادة الثقة في مهنة التدقيق ورفع جودتها (ظاهر شاهر القشي، 2005).

من خلال ما تم ذكره من مفاهيم سواء من قبل الهيئات المهنية أو من قبل الباحثين، نلاحظ أن جودة عملية التدقيق تؤثر على جودة البيانات المالية التي تصدرها المؤسسة محل التدقيق، كون تلك البيانات محل اعتماد العديد من المستخدمين خاصة عند اتخاذ القرارات، بالإضافة إلى أن جودة تقارير التدقيق تعبر عن قدرة محافظ الحسابات في الحصول على أدلة الاثبات ذات جودة مدعمة لرأيه المهني المحايد عن عدالة القوائم المالية.

وبالتالي نستخلص أن جودة التدقيق تتعلق بمجموعة من العوامل أهمها: مدى اكتشاف المخالفات من قبل المدقق الخارجي والافصاح عنها في تقريره، مما يعكس مدى تمتع المدقق بالحياد والاستقلالية للتمكن من إعطاء مصداقية للبيانات المالية، وأيضا درجة الثقة التي يقدمها محافظ الحسابات لمستخدمي القوائم المالية.

1-2-2 أهمية جودة التدقيق:

واجهت مهنة التدقيق ضغوطا كبيرة وانتقادات مستمرة في السنوات الأخيرة بسبب وجود حالات الغش والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية، وخاصة بعد تعرض العديد من الشركات الأمريكية الكبيرة للانحيار بالرغم من خضوع قوائمها المالية للتدقيق من قبل أكبر مكاتب التدقيق ونجد عملاق الطاقة الأمريكية شركة إنرون ومكتب التدقيق آرثر أندرسون مثال على ذلك. وتنبع أهمية التدقيق جودة التدقيق من خلال المجالات التالية (بودونت أسماء، 2016، صفحة 50):

- تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية: اهتمت العديد من المنظمات والهيئات المهنية بموضوع جودة التدقيق والرقابة عليها، وتعتبر المعايير المهنية بمثابة إرشادات لتطبيق إجراءات التطبيق، وتحتوي هذه المعايير خصوصا على معايير الرقابة على الجودة لعملية التدقيق، ونجد أن هناك علاقة متبادلة بين جودة التدقيق والالتزام بالمعايير المهنية حيث يؤدي الالتزام بالمعايير المهنية إلى أداء عملية التدقيق بجودة عالية.

المساهمة في التضييق من فجوة التوقعات: عرف أحد الباحثين فجوة التوقعات على أنها (الاختلافات بين توقعات كل من المستخدمين والمدققين تجاه جودة خدمات التدقيق المؤداة، وعوامل تشكيل تلك الجودة)، وأكد على أن السبب الرئيسي لوجودها هو انخفاض الأداء الفعلي للمدقق عن معايير التدقيق ومعايير الجودة، لذلك يعد تحسين جودة أعمال التدقيق أحد أساليب تضييق فجوة التوقعات (إسراء كاظم عبيد حسن اللهبي، 2013، صفحة 265).

- تعزيز إمكانية اكتشاف الأخطاء والمخالفات في القوائم المالية: أكدت لجنة (tread way) على أن تحسين جودة التدقيق يزيد من اكتشاف الأخطاء ويقلل من تحريف القوائم المالية، وبالتالي يزيد من كسب ثقة مستخدمي هذه القوائم (صنهاجي وآخرون، 2017، صفحة 433).

- زيادة الثقة في تقرير المدقق ومصداقية القوائم المالية: الاهتمام بجودة التدقيق مهم لتدعيم الثقة بتقارير التدقيق وذلك لما لها من دور فعال في إضفاء المصداقية على القوائم المالية المستخدمة في اتخاذ القرارات.

- المساهمة في تدعيم حوكمة الشركات: يعتبر تدقيق الحسابات من الآليات الفعالة المستخدمة لتحسين مفهوم المؤسسات حيث يهدف إلى ضمان أن القوائم المالية المنشورة تعرض بعدالة لتلبية توقعات المساهمين، وأيضا المساهمة في تخفيض عدم تماثل المعلومات بين أصحاب المصلحة (فوزي وآخرون، 2020، صفحة 14).

2-رقابة جودة التدقيق والمعايير التي تحكمها:

إن موضوع رقابة جودة التدقيق يعد ركيزة أساسية لا يقل أهمية عن وضع معايير التطبيق المختلفة للمحاسبة والتدقيق، بل أنها ذات أثر فعال من أن ما يشكل أساسا لممارسة المدققين يتم تطبيقه. وعليه تعتبر الرقابة على جودة أعمال التدقيق من أهم الأمور الواجب اتباعها للتأكد من دقة العمل الذي تقوم به أي جهة مهنية تتولى أعمال التدقيق.

2-1 مفهوم رقابة جودة التدقيق:

تعرف رقابة جودة التدقيق على أنها: "مجموعة من السياسات والاجراءات التي ينبغي على مؤسسة التدقيق أن تقوم بها سواء فيما يتعلق بالمؤسسة بشكل عام أو بمهمات التدقيق الخاصة أي على مستوى المؤسسة ككل، وعلى مستوى كل عملية تدقيق وذلك من أجل ضمان قيام مؤسسة التدقيق بخدمة الأطراف ذات العلاقة بشكل مناسب وبما يتفق مع معايير التدقيق" (أمير جمال القيق، 2012، صفحة 26).

كما تعرف رقابة الجودة: "بالإجراءات التي تقوم بها مكاتب التدقيق لمساعدتها على تنفيذ معايير التدقيق على نحو ثابت في عملية التدقيق" (فريد بولجال، 2018، صفحة 195).

كما أوضح الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) وفقا للمعيار الدولي ISA220، أن رقابة جودة التدقيق هي: "عبارة عن عملية تتضمن تقييم موضوعي قبل صدور تقرير التدقيق والاستنتاجات التي تؤدي إلى وضع تقرير التدقيق (مُجد حولي ومسعود طحطوح، 2020، صفحة 615).

وبالرجوع الى ما تم ذكره من التعريفات السابقة لرقابة جودة التدقيق فنجد أنها تركز على النقاط التالية (James schmutte & John thieling، 2010، صفحة 203):

تتمثل رقابة جودة التدقيق في جملة من السياسات والإجراءات التي يعتمدها مكتب التدقيق لتحقيق جودة التدقيق؛

-إن الهدف من اعتماد رقابة الجودة للتدقيق، هو توفر الحد الأدنى المطلوب لامتنال المؤسسة وموظفيها للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية وطنيا ودوليا، وكذلك المعايير التنظيمية المعتمدة بمكتب التدقيق؛

-كما تهدف إلى إعطاء ضمان لجودة التدقيق؛

2-2 عناصر رقابة جودة التدقيق:

تتمثل عناصر الرقابة على جودة التدقيق حسب (James schmutte & John thieling، 2010، صفحة 52) في:

- الحياد والأمانة والموضوعية: ينص على أنه يجب توفر في الأفراد الذين ينفذون عملية التدقيق الاستقلالية عند إدرء أعمال التدقيق وعدم التحيز لأي جهة، والقيام بأداء كافة المسؤوليات بكل موضوعية وحياد.
- إدارة الأفراد: يجب على مكاتب التدقيق وضع سياسات وإجراءات تهدف إلى التأكد من أن لديها ما يكفي من العاملين ذوي القدرات والكفاءات، والتمتع بالالتزام بالمبادئ الأخلاقية اللازمة لأداء المهام بما يتماشى والمعايير المهنية والتنظيمية والمتطلبات القانونية (فريد بولجال، 2018، صفحة 197).
- قبول الاستمرار مع العملاء: على مكاتب التدقيق أن تضع سياسات لقبول أو استمرار العلاقات مع العملاء، مع الأخذ بعين الاعتبار نزاهة العملاء ومدى توافر الكفاءات في مكتب التدقيق لأداء المهمات المكلف بها. وتتأكد مكاتب التدقيق من نزاهة العملاء من خلال: هوية وسمعة الملاك والإدارة العليا والمسؤولين عن حوكمتها، طبيعة عمليات المؤسسة، مدى وجود دلائل تشير إلى وجود قيود على نطاق عملية التدقيق (فريد بولجال، 2018، صفحة 197).
- أداء عملية المراجعة: على مؤسسة التدقيق وضع السياسات والإجراءات التي توفر التأكد من أن العمل الذي قام به المدققين تم حسب المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية ومعايير الجودة (فاتح سردوك، 2015، صفحة 206).

● المتابعة والمراقبة: من خلال وضع سياسات تهدف إلى التأكد من أن الإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة مناسبة وكافية وتعمل بفعالية وملتزم بها عمليا، ويجب أن تشمل دراسة وتقييم استمرارية نظام مكتب التدقيق في مراقبة الجودة. كما تشمل المتابعة والمراقبة مراعاة قدرات أعضاء فريق العمل وكفاءتهم (فريد بولجال، 2018، صفحة 198)

2-3 معايير رقابة جودة التدقيق في ظل المعايير الدولية:

إن معايير رقابة الجودة لأعمال التدقيق بالغة الأهمية لمدققي الحسابات حيث تمثل مستويات الأداء المهني، وتهدف إلى توفير مستوى معقول من الضوابط التي تضبط عملية التدقيق وتساعد في إنجاز الخدمة المناسبة لمستخدمي البيانات المالية. وفي ذات السياق أولت المنظمات المهنية للمحاسبة والتدقيق اهتماما بموضوع رقابة الجودة لأعمال التدقيق من خلال إصدارها لمعايير رقابة الجودة، حيث تعد معايير رقابة جودة التدقيق أداة هامة للرقابة على جودة التدقيق، لذلك سنحاول التطرق إلى المعايير الصادرة من الهيئات المهنية لرقابة جودة التدقيق بصفة عامة بعدها سنركز على المعيار الدولي رقم 220 (رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية) بالتفصيل.

2-3-1 الحاجة إلى معايير رقابة الجودة للتدقيق:

تتمثل معايير الرقابة على جودة التدقيق في مجموعة الإجراءات التي يتبناها مدققي الحسابات لتوفير التأكيد المعقول على جودة المراجعة وفقا للضوابط المهنية. لقد اعتمدت تلك المعايير لمواجهة مصادر رئيسية لبعض مشكلات الجودة في التدقيق تتعلق بالإجراءات، الاتصال والاستقلال. حيث تنتج مشكلات الإجراءات من عدم الاعتماد على معايير التدقيق والتطبيق غير الملائم لها، أما بالنسبة للاتصال غير السليم فإنه يؤدي إلى فجوة في توقيت إعداد التقرير النهائي لمدقق الحسابات حول البيانات المالية، في حين عدم وجود استقلال كافي يؤدي إلى فقدان بعض جودة أعمال التدقيق (فاتح سردوك، 2015، صفحة 217). ولتغلب على تلك المشكلات ولتحقيق الجودة المراد تحقيقها لابد من وجود معايير محددة للرقابة على جودة التدقيق.

2-3-2 المعايير الصادرة عن الجهات المهنية لرقابة جودة التدقيق:

2-3-2-1 معايير رقابة الجودة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA:

قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة 1978 بتشكيل لجنة معايير رقابة الجودة وصدر عنها أول برنامج لمعايير الرقابة على الأداء المهني، من خلال نشرة معايير رقابة الجودة الأولى (SQCS1) 1979، والذي تضمن تسعة عناصر لإجراءات وسياسات نظام رقابة الجودة (John thieling & James schmutte, 2010).

بعدها أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين جملة من التعديلات على معايير رقابة الجودة من حيث متطلبات التطبيق حسب نشرة معايير رقابة الجودة (SQCS7). وفي سنة 2010 تم تعويض نشرة معايير الرقابة السابعة بنشرة معايير رقابة الجودة الثامنة (SQCS8) حيث أكدت على إدراك أهمية وقيمة الثقافة الداخلية الموجهة نحو الجودة، وفقا لهذا المعيار وحسب آخر إصداراته فإنه يتطلب من قيادة مؤسسة التدقيق تحمل المسؤولية النهائية عن نظام رقابة الجودة الخاص بها (فاتح وآخرون، 2020، صفحة 653).

2-2-3-2 المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC):

تم اعتماد معيار رقابة الجودة الأول ضمن دليل المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة للاتحاد الصادر سنة 2005 (ISQC1) كما شمله مشروع تطوير معايير التدقيق وتحديثها وأعلن عنه في مارس 2009. يعالج هذا المعيار مسؤوليات الشركة المتعلقة بنظام رقابة الجودة لديها على عمليات التدقيق للبيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة في مكاتب التدقيق (فاتح وآخرون، 2020).

كما أوضح المعيار الدولي (ISQC1) مكونات نظام رقابة الجودة من سياسات مصممة لتحقيق الهدف من نظام رقابة الجودة والإجراءات اللازمة لتطبيق ومراقبة الامتثال لهذه السياسات من خلال المحاور التالية (فاتح وآخرون، 2020، صفحة 654): التطبيق والامتثال للمتطلبات ذات العلاقة، عناصر نظام الرقابة النوعية، توثيق نظام الرقابة.

2-2-3-2 المعيار الدولي رقم 220 (رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية):

قام الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) سنة 1994 بإصدار معيار التدقيق الدولي لرقابة الجودة ISA220، الخاص بالرقابة على جودة أعمال التدقيق: "والذي يهدف إلى توفير إرشادات للرقابة على جودة تدقيق القوائم المالية" (فاتح سردوك، 2015، صفحة 223).

وتجدر الإشارة إلى أن المعيار الدولي للتدقيق رقم 220 يتعلق بإجراءات رقابة الجودة على عمليات تدقيق القوائم المالية، في حين المعيار الدولي الأول للرقابة على الجودة ISQC1 الذي دخل حيز التنفيذ سنة 2009، يهدف بالدرجة الأولى إلى وضع نظام لرقابة الجودة داخل شركات ومكاتب التدقيق، بحيث يمكنها من الوصول إلى قناعة معقولة تخص امتثال موظفيها للمعايير المهنية (سوسة بدر الدين، 2019، صفحة 85).

❖ عناصر رقابة الجودة حسب المعيار الدولي للتدقيق ISA 220 (رقابة تدقيق القوائم المالية):

صدر معيار التدقيق الدولي ((ISA220) رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية) ضمن معايير التدقيق الدولية سنة 1994، وتم تعديل معيار رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية ضمن دليل المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة للاتحاد الدولي للمحاسبين سنة 2005، كما شمله مشروع تطوير معايير التدقيق سنة 2009 حيث نتج عنه 36 معيارا دوليا للتدقيق ومعيار دولي موجه لرقابة الجودة (فاتح سردوك، 2015، صفحة 225).

ويعتبر معيار رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية من أهم المعايير، لاهتمامه بمسؤوليات المدقق المتعلقة بإجراءات رقابة الجودة على عملية تدقيق القوائم المالية، بالإضافة إلى التأكيد على أهمية جودة التدقيق كمتطلب أساسي لعملية تدقيق القوائم المالية.

يختص المعيار ISA220 "بالمسؤوليات المحددة للمدقق فيما يتعلق بإجراءات رقابة الجودة لعملية تدقيق القوائم المالية، كما يعالج مسؤوليات تدقيق جودة العمليات" (سوسة بدر الدين، 2019، صفحة 85).

حسب هذا المعيار تحدد مسؤولية المدقق للرقابة على جودة تدقيق القوائم المالية من خلال (بملولي نور الهدى، 2018، صفحة 200):

- توفير الجودة الشاملة لكل عملية تدقيق للبيانات المالية عين لأجلها؛

- الحرص على امتثال فريقه للمتطلبات الأخلاقية؛

-مراجعة السياسات والإجراءات ووثائق عملية التدقيق؛

جودة التدقيق الخارجي للقوائم المالية على ضوء معيار التدقيق الدولي ISA220 «رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية» - دراسة حالة عينة من المهنيين والأكاديميين

-التوجيه والاشراف على أداء عملية التدقيق؛

بالإضافة إلى ذلك مسؤولية المدقق في اكتشافه الاحتيال في القوائم المالية، فحسب المعيار رقم 220 على المدقق الحصول على تأكيد معقول على خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية سواء كانت ناجمة عن الخطأ أو الاحتيال. وفيما يخص الكشف عن الأخطاء على المدقق (بملوي نور الهدى، 2018، صفحة 201):

-تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية للقوائم المالية؛

-الحصول على ما يكفي من أدلة مناسبة حول المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال؛

-الاستجابة بشكل مناسب للاحتيال أو الاحتيال المحتمل؛

من خلال ما تم ذكره، يمكن القول أن هدف هذا المعيار هو وضع الضوابط الأساسية وتوفير الارشادات اللازمة بخصوص مسؤوليات محددة للقوائم على عملية التدقيق، حيث يشمل على الجوانب المختلفة لعملية التدقيق من خلال القيام بإجراءات رقابة الجودة لعملية تدقيق البيانات المالية في جميع مراحلها أي في مرحلة التنفيذ والوصول إلى ضمان معقول بتطبيق المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية وصدور التقرير في الوقت الملائم.

3-معايير التدقيق الدولية التي تبنتها الجزائر:

تبنت الجزائر إلى غاية سنة 2018، 16 معيارا للتدقيق تم إصدارها في أربعة مقررات وزارية كل مقرر يحتوي على 04 معايير، وفيما يلي سيتم الإشارة للمعايير الجزائرية للتدقيق مع نظيرتها الدولية والمستوحاة منها.

3-1المعايير الجزائرية للتدقيق التي تم اعتمادها إلى غاية سبتمبر 2018:

نوضحها في الجدول الموالي:

الجدول(01): المعايير الجزائرية للتدقيق المتبناة إلى غاية 2018

رقم معيار التدقيق الدولي	عنوان المعيار الدولي	رقم المعيار الجزائري النظر له	عنوان المعيار	تاريخ التبنى
210	الاتفاق حول آجال مهام التدقيق	210	اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق	2016/02/04
505	التأكيدات الخارجية	505	التأكيدات الخارجية	2016/02/04
560	أحداث بعد الافعال	560	الأحداث اللاحقة	2016/02/04
580	التصريحات الكتابية	580	التصريحات الكتابية	2016/02/04
300	التخطيط لتدقيق القوائم المالية	300	تخطيط تدقيق الكشوف المالية	2016/10/11
500	أدلة التدقيق	500	العناصر المقنعة	2016/10/11
510	مهام التدقيق الأولية -الأرصدة الافتتاحية-	510	مهام التدقيق الأولية -الأرصدة الافتتاحية-	2016/10/11
700	تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية	700	تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية.	2016/10/11
520	الإجراءات التحليلية	520	الإجراءات التحليلية	2017/03/15

2017/03/15	استمرارية الاستغلال	570	استمرارية الاستغلال	570
2017/03/15	استعمال أعمال المدققين الداخليين	610	استعمال أعمال المدققين الداخليين	610
2017/03/15	استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق	620	استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق	620
2018/09/24	وثائق التدقيق	230	التوثيق	230
2018/09/24	العناصر المقنعة - اعتبارات خاصة	501	أدلة التدقيق	501
2018/09/24	السر في التدقيق	530	العينات	530
2018/09/24	تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها تلك المتعلقة بالقيمة الحقيقية.	540	التقديرات المحاسبية	540

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على: المقررات الصادرة من المجلس الوطني للمحاسبة والمتضمنة للمعايير الجزائرية للتدقيق

من خلال الجدول يتضح أن المعايير 16 الصادرة خلال الفترة 2016-2018 مستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق، ونلاحظ أن المشرع لم يقوم بإصدار هذه المعايير بطريقة منتظمة حيث تم إصدار إلا بعض المعايير من المجموعات الحاملة للأرقام 2،3،5،6،7 ونلاحظ أيضا أن كل مقرر يحتوي مزيج من المعايير ذات مجموعات مختلفة، يتضح أيضا اختلاف المدة الزمنية بين اصدار كل مقرر وكذا عدم صدور نص قانوني يفرض تطبيقها.

3-2 المعايير الدولية للتدقيق في طريق الاعتماد بالجزائر:

نوضحها في الجدول الموالي:

الجدول (02): المعايير الدولية للتدقيق في طريق الاعتماد بالجزائر

رقم المعيار الجزائري للتدقيق النظر له	عنوانه	رقم معيار التدقيق الدولي
200	الأهداف العامة للمدقق المستقل وأداء التدقيق وفق المعايير الدولية	200
220	رقابة جودة تدقيق القوائم المالية	220
260	التواصل مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة	260
330	تحديد وتقييم مخاطر الاختلالات المعترية عن طريق معرفة الكيان ومحيطه	330
450	تقييم الاختلالات المحددة أثناء التدقيق	450
705	التعديلات المحدثة على الرأي المعبر عنه في تقرير المدقق المستقل	705
710	المعطيات المقارنة-الأرقام الموافقة والقوام المالية المقارنة-	710

المصدر: بالاعتماد على (محمد بوعبيدة وبلقاسم بلقاضي، 2019، صفحة 8)

نلاحظ من الجدول أعلاه أن الدولة الجزائرية بصدد تبني معايير إضافية أخرى، في حين غياب أي نص قانوني متعلق بفترة إصدار هذه الأخيرة. ونلاحظ أيضا أنه من بين المعايير الجاري اعتمادها نجد المعيار الدولي رقم 220 "رقابة جودة تدقيق القوائم المالية" الذي يمثل محور دراستنا هذه.

4-الدراسة الميدانية:

منذ 04 فيفري 2016 باشرت الجزائر في اصدار المعايير الجزائرية للتدقيق إلى غاية 24سبتمبر 2018 شملت 16 معيارا في شكل 4 مقررات صادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة التابع لوزارة المالية، حيث أشار المجلس الوطني للمحاسبة إلى عناوين بعض المعايير ضمن هذه المقررات والجاري اعتمادها إضافة إلى المعايير السابق إصدارها.

وفي هذا الصدد، ارتأينا القيام بدراسة حول معيار من المعايير الجاري اعتمادها ضمن التشريعات الوطنية والمتعلقة بالرقابة على جودة أعمال التدقيق، والمتمثل في المعيار رقم 220(رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية).

وعليه تم الاعتماد في هذه الدراسة على مقارنة نوعية تمثلت في إجراء مقابلات شبه موجهة مع عينة من المهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق من محافظي حسابات وخبراء محاسبين وكذا بعض الأكاديميين لهم علاقة بالمعايير الجزائرية للتدقيق.

تم اختيار طريقة المقابلات شبه الموجهة لمساعدتنا في جمع معلومات أكثر حول الموضوع بطريقة مباشرة من خلال الاحتكاك بالمهنيين ومع من هم على صلة بواقع أعمال البيئة التدقيقية بالجزائر.

تمثلت الدراسة الميدانية عن طريق المقابلات شبه الموجهة في المراحل التالية:

4-1 إعداد دليل المقابلة: بناءً على إشكالية الدراسة الرئيسية وصياغة الفرضيات تم إعداد دليل المقابلة تضمن معلومات حول المستجوبون المشاركين في المقابلة (المؤهل العلمي، المهنة (محافظ حسابات وخبير محاسبي)، الخبرة المهنية)، إضافة إلى التعريف بموضوع وإشكالية الدراسة وكذا المحاور الرئيسية والأسئلة الفرعية المتمحورة حولها الدراسة ونذكر منها:

-صعوبات تطبيق المعايير الجزائرية لتدقيق القوائم المالية من قبل المهنيين.

-جودة القوائم المالية والعوامل المؤثرة فيها.

-مدى ملاءمة محتوى المعايير الجزائرية للتدقيق مع البيئة الاقتصادية الجزائرية.

-الرقابة على جودة أعمال التدقيق.

4-2 تحليل نتائج الدراسة (المقابلة شبه الموجهة):

تم تجميع البيانات عن طريق التسجيل اليدوي ولم يتم استعمال التسجيل الصوتي وبهدف تسهيل عملية تحليل نتائج الدراسة تمت إعادة كتابة نتائج المقابلات في شكل نص word، مع تطبيق الإجابات المتناغمة وترميزها لعدم الكشف عن هوية المستجوبين. ويجدر الإشارة إلى أنه قمنا بعملية تحكيم دليل المقابلة شبه الموجهة من طرف مهني مختص في مجال التدقيق لخبرة تزيد عن 30 سنة في المجال، وكان الهدف من هذا هو إعادة صياغة الأسئلة بشكل جيد لسهولة فهمها واستيعابها من طرف المستجوبين مما يضمن تقديم إجابات واضحة ومعلومات قيمة. تم تحليل نتائج المقابلة شبه الموجهة مع الأخذ بعين الاعتبار مواضيع الأسئلة الفرعية المكونة لكل موضوع رئيسي.

وعليه تناولت نتائج المقابلة شبه الموجهة إجابات عن المحاور الفرعية التالية:

4-2-1 الموضوع الفرعي الأول: تقييم الإصلاحات الجزائرية في مجال التدقيق (الإصدارات الأربعة للمعايير الجزائرية للتدقيق)

- يمكن تلخيص أهم النقاط التي تم جمعها والمتفق عليها من قبل مجتمع الدراسة بشأن الإصلاحات الجزائرية في مجال التدقيق فيما يلي:
- إلى يومنا هذا تم إصدار 16 معيارا جزائريا للتدقيق مستوحاة من المعايير الدولية، يتم تنفيذها تدريجيا بموجب 4 مقررات وزارية كل مقرر يحتوي على 4 معايير متمثلة في: المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 والمقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018. هذه المقررات تم صدورها من قبل المجلس الوطني للمحاسبة التابع لوزارة المالية ل يتم نشرها في الجريدة الرسمية حسب ما تمليه المدة الثالثة من كل مقرر، لكن لم يتم الإشارة لنشرها في الجريدة الرسمية.
 - كان لمعايير الجزائرية للتدقيق أثر إيجابي على إجراءات التدقيق الخارجي سواء من الناحية التنظيمية أو الواقع العملي.
 - تستهدف المعايير الجزائرية للتدقيق الكشوف المالية، جميع أشكال مهام التدقيق قانونية كانت أم تعاقدية، وبالتالي جاءت هذه المعايير كحماية للمدقق الخارجي بالدرجة الأولى وكدليل مرشد يعتمد عليه للقيام بمهمة التدقيق.
 - من أجل فهم ومضمون ومحتوى هذه المعايير ذكر المستجوبون أنه تم تنظيم أيام تكوينية حولها.
 - أوضح المستجوبون أنه يتم تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق بطريقة ضمنية خلال مهمة تدقيق الكشوف المالية وتم ذكر على سبيل المثال: بمجرد اتفاق المدقق مع المؤسسة محل التدقيق على طبيعة ونطاق عملية التدقيق وشروط مهمة التدقيق فهو بصدد تطبيق المعيار الجزائري رقم 210 "اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق" الذي يحوي في طياته رسالة المهمة. ونجد أيضا استعانة المدقق بأدلة الاثبات الخارجية، هنا يكون المدقق أمام تطبيق المعيار رقم 505 "التأكيدات الخارجية".
 - أشار المستجوبون أنه هناك تطبيق ضمني للمعايير الصادرة لحد الساعة كما هناك حرية العمل بها وهذا يرجع لعدم إلزامية تطبيقها لأنها صادرة في شكل مقررات وليس في شكل مراسيم تنفيذية التي يتم إصدارها من قبل رئيس الجمهورية.
 - بالنسبة للصعوبات التي تواجه ممارسي المهنة في تطبيق المعايير فتنوعت إجابات المستجوبين كما يلي:
 - عدم اكتمال إصدار المعايير المتبقية ذات الأهمية البالغة، حيث أن تطبيق معيار ما مرتبط بتطبيق معيار آخر لم يصدر بعد.
 - هناك غموض وتعقيد في بعض المعايير نظرا لأنها مستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق ISA المطبقة في الدول المتطورة، وعدم الأخذ بعين الاعتبار المرجعية الملائمة للنسيج الاقتصادي الجزائري بحكم أنه يغلب عليه الكيانات الصغيرة والمتوسطة الحجم (عدم التوافق مع النسيج الاقتصادي الجزائري).
 - غياب إطار مفاهيمي (cadre conceptuel) يحتوي توضيحات أكثر تسهل ممارسة المهنة.
 - نقص ثقافة مسؤولي المؤسسات حول مهنة المدقق الخارجي ونخص بالذكر محافظ الحسابات والخبير المحاسبي هذا من جهة ومن جهة أخرى عدم تقيد بعض المؤسسات بالأحكام التشريعية والتنظيمية مما يصعب من تطبيق المعايير.
 - بالنسبة للاستعانة بمعايير التدقيق الدولية ISA في الحالات التي لم تصدر معايير جزائرية للتدقيق بعد فقد أجمع المستجوبون على أنه تتم الاستعانة بمعايير ISA عند مصادفة حالات لا توجد حولها معايير NAA بعد لكن بطريقة ضمنية.

4-2-2 الموضوع الفرعي الثاني: الرقابة على جودة أعمال التدقيق (رقابة جودة القوائم المالية)

- بالنسبة لأهم الركائز التي يعتمد عليها المدقق الخارجي لتدقيق القوائم المالية والتي تفيده في إعطاء صورة صادقة تعكس عدالة المركز المالي للمؤسسة، فقد أجمع المستجوبون على مراقبة العناصر التالية:
 - تطبيق المرجعية المحاسبية بمبادئها ومعاييرها المنصوص عليها، مدى التمثيل عن الواقع الاقتصادي للمؤسسة.
 - التأكد من الأوراق الثبوتية من حيث الشكل والمضمون، مع تطبيق مبادئ النظام المحاسبي المالي.
 - تطبيق دليل السياسات المحاسبية الذي يبين الطرق المحاسبية المعتمدة.
 - المصادقة على الحسابات من طرف الجمعية العامة.
 - التأكد أن استمرارية المؤسسة ليست في خطر.
- بالنسبة للعوامل المؤثرة في جودة القوائم المالية، فقد أشار المستجوبون إلى أن هناك عوامل متعلقة بالعنصر البشري أي الشخص المكلف بإعداد القوائم المالية من جهة، ومن جهة أخرى المدقق المسؤول على المصادقة على هاته القوائم. بالنسبة للعوامل المتعلقة بالمدقق الخارجي تم الإشارة إلى ضرورة التكوين العالي والكفاءة المهنية في مجال التدقيق، التمتع بضمير مهني حي، التزام الحياد والاستقلالية وعدم الخضوع لأي ضغوطات، بالإضافة إلى ضمان توفير المعلومة للمدقق من طرف المؤسسة من خلال توفير الوثائق اللازمة.
- بالنسبة لعلاقة جودة القوائم المالية بمدى اكتشاف الأخطاء المقصودة وغير المقصودة في البيانات المالية، فقد أكد المستجوبون على أن جودة القوائم المالية لها علاقة مباشرة بمدى اكتشاف الأخطاء في البيانات المالية وهنا يتم التأكد من خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية القائمة على مبدأ الأهمية النسبية، وأيضاً عن طريق تطبيق المعيار الجزائري رقم 530 "السير في عملية التدقيق" وهنا أشار بعض المستجوبين إلى أنه يتطلب اعتماد المعيار المسائر لهذا المعيار والمتمثل في المعيار الدولي للتدقيق رقم 240 "مسؤولية المدقق عند اكتشاف الأخطاء في البيانات المالية" وأيضاً المعيار رقم 220 الذي ينص على رقابة جودة تدقيق القوائم المالية.
- كما تم الإشارة فيما يتعلق باكتشاف الأخطاء أنه يتم إعداد تقرير أولي un rapport preliminaries موجه إلى معدي القوائم المالية لتصحيح الأخطاء قبل إقفال الحسابات وخاصة تلك المتعلقة بعدم الفقه بالتطبيق السليم للمبادئ المحاسبية.

4-2-3 الموضوع الفرعي الثالث: معايير رقابة جودة التدقيق

- بالنسبة لموضوع رقابة جودة التدقيق في البيئة الجزائرية فإن مجتمع الدراسة المكون من محافظي حسابات وخبراء محاسبين ذوي خبرة في الميدان أكدوا على:
 - ضرورة إصدار المعيار رقم 220 المتعلق برقابة جودة تدقيق القوائم المالية للرفع من مصداقية أعمال المدقق الخارجي من جهة، ولتفادي حالات الفساد الاقتصادي من جهة أخرى.
 - المعيار رقم 220 من شأنه تدعيم المعايير السابق إصدارها وإضافة توضيح أكثر في مضمونها.
 - تعزيز إصدار قوائم مالية ذات مصداقية مما يستدعي تدقيق هاته القوائم بطريقة جديدة تهدف إلى ضمان جودة القوائم المالية.
- بالنسبة للإضافة المتوقعة من اعتماد المعيار رقم 220 "رقابة جودة تدقيق القوائم المالية" فقد كانت إجابات المستجوبين:

سيساهم المعيار في نشر ثقافة جودة القوائم المالية والتي تعتبر من أهم مواضيع العصر خاصة مع تفاقم حالات الانهيارات المالية في بيئة الأعمال، وكيفية تحقيق عنصر الجودة من خلال إجراءات تطبيق المعيار من طرف المدققين مما ينعكس على عمل مسؤولي المؤسسات محل التدقيق.

○ اعتماد المعيار رقم 220 سيساهم بدرجة كبيرة في فهم وتوضيح العناصر المبهمة للمعايير السابقة (16 معيار السابق إصدارها).
الرفع من مصداقية أعمال التدقيق الخارجي.

○ بالنسبة لاستراتيجية تبني المعايير أي التدرج في إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق وفق طريقة متقطعة وعدم إصدار المعايير الباقية منذ سنة 2018 فقد أشار بعض المستجوبين إلى أنه هناك فوج متخصص في معالجة المعايير وفي نفس الوقت لا يوجد أي نتيجة من هذه الأعمال البحثية لحد الآن، بالإضافة إلى أن السبب وراء هذا التأخير في إصدار بقية المعايير يعود إلى الترجمة للمعايير الدولية فقط.

خاتمة:

طرأت على مهنة التدقيق بالجزائر عدة إصلاحات أهمها الإصدارات الأربعة للمعايير الجزائرية للتدقيق والتي تعتبر ترجمة أو تبسيط للمعايير الدولية للتدقيق بصيغة جزائرية، كل هذا من أجل مسايرة متطلبات المهنة على الصعيد العالمي. على ضوء ما سبق تجسدت هذه الدراسة لتبسيط الضوء على المعايير المتعلقة برقابة الجودة لأعمال التدقيق ونخص بالذكر رقابة جودة القوائم المالية باعتبارها المرآة العاكسة للمركز المالي للمؤسسة وأيضاً أداة مهمة لمختلف الأطراف ذات العلاقة. وباعتبار أن مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر تمارس أساساً من قبل محافظ الحسابات والخبير المحاسبي فإن دراستنا الميدانية كانت موجهة لهذه الفئة بالتحديد (محافظي الحسابات والخبير المحاسبي).

استناداً لما سبق، ومن خلال المقابلات شبه الموجهة التي أجريت مع عينة مجتمع الدراسة، فقد تبين أن المدقق الخارجي يدرك تماماً أهمية رقابة جودة تدقيق القوائم المالية باعتبارها أساس عملية التدقيق وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى. كما أن ممارسي المهنة أشاروا إلى حاجة الملحة لإصدار معايير محلية تعالج رقابة جودة أعمال التدقيق مما يساهم في تدعيم المعايير السابقة الصادرة لحد الساعة وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية. ولاحظنا أن لدى المدققين الخارجيين أهمية بالغة حول إمكانية اعتماد معيار التدقيق رقم 220 "رقابة جودة تدقيق القوائم المالية" ضمن المعايير المحلية كونه سيساهم في إضفاء قيمة مضافة حول مصداقية أعمال التدقيق الخارجي بالجزائر وبالتالي توفير حماية أكثر للمدقق الخارجي، مما يثبت صحة الفرضية الثالثة.

نتائج الدراسة:

من خلال ما سبق، يمكن استخلاص النتائج التالية:

- يتم تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق بطريقة ضمنية خلال عملية تدقيق الكشوف المالية.
- لا يوجد إلزامية للعمل بالمعايير الجزائرية للتدقيق لحد الآن نظراً لأنها صادرة على شكل مقررات.
- تصبح المعايير الجزائرية للتدقيق ملزمة التطبيق عند اكتمال إصدار بقية المعايير ونشرها بالجريدة الرسمية من خلال مراسيم تنفيذية من قبل رئيس الجمهورية.

جودة التدقيق الخارجي للقوائم المالية على ضوء معيار التدقيق الدولي ISA220 «رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية» - دراسة حالة عينة من المهنيين والأكاديميين

- عدم اكتمال إصدار بقية المعايير ذات الأهمية البالغة والتي تساهم في تدعيم المعايير الصادرة لحد الآن من بين أهم الصعوبات التي يواجهها المدقق الخارجي.
- هناك غموض في بعض المعايير نظرا لأنها مستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق المطبقة في واقع اقتصادي متطور، دون الأخذ بعين الاعتبار النسيج الاقتصادي الجزائري المكون أساسا من كيانات صغيرة ومتوسطة الحجم.
- الكفاءة المهنية، الاستقلالية والحياد، الضمير المهني من بين العوامل الرئيسية المتعلقة بالمدقق الخارجي والمؤثرة في جودة تدقيق القوائم المالية.
- جودة القوائم المالية لها علاقة مباشرة بمدى اكتشاف الأخطاء المقصودة وغير المقصودة في البيانات المالية.
- ضرورة إصدار المعيار رقم 220 المتعلق برقابة جودة تدقيق القوائم المالية للرفع من مصداقية أعمال المدقق الخارجي من جهة، ولتفادي حالات الفساد الاقتصادي من جهة أخرى.

التوصيات:

- على ضوء النتائج التي اوصلت إليها الدراسة يمكن اقتراح التوصيات التالية:
- ✓ الاهتمام بموضوع الدراسة أكثر خاصة من قبل المهنيين والأكاديميين الناشطين في مجال التدقيق، والاطلاع بمستجدات المعايير الجزائرية للتدقيق.
- ✓ تفعيل وتنظيم أيام دراسية للتعريف بما يصدر من معايير جزائرية للتدقيق من طرف مختلف الأكاديميين والمهنيين الذي لديهم خبرة في المجال لتعزيز البحث من قبل الطلبة الباحثين في هذا الموضوع.
- ✓ ضرورة التسريع في إصدار المعايير الجاري اعتمادها من قبل المجلس الوطني للمحاسبة بما يتلاءم مع البيئة الاقتصادية الجزائرية.
- ✓ اعتماد المعايير الباقية من شأنه أن يعزز ويدعم المعايير الصادرة لحد الساعة هذا من جهة، ومن جهة أخرى تسمح بتوفير حماية أكثر للمدقق الخارجي وإضفاء المصداقية على أعمال التدقيق الخارجي.

قائمة المراجع:

1. إسرائ كاظم عبيد حسن اللهبي. (2013). إنموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق. مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 08، العدد 23، ص 255-288.
2. أمير جمال القيق. (2012). مدى تطبيق رقبة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في غزة. رسالة لمتطلبات نيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية - غزة.
3. بهلولي نور الهدى. (2018). مساهمة تبني معايير التدقيق الدولية (299-200) في تعزيز المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي دراسة تقييمية من منظور محافظي الحسابات في الجزائر. مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد 18، العدد 01، ص 195-214.
4. بوتين مُجَّد (2005)، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
5. بودونت أسماء. (2016). محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق. أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية تسيير وعلوم تجارية، جامعة مُجَّد خيضر بسكرة، الجزائر.
- سمير كامل مُجَّد عيسى. (2008). أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 54، العدد 02، ص 1-47، موجود على الموقع: <http://iefpedia.com/arab/wp-content/uploads/2010/01/أثر-جودة-المراجعة-الخارجية-على-عمليات-إدارة-الأرباح-مع-دراسة-تطبيقية-سمير-كامل>، تاريخ الاطلاع: (2022/02/10).
6. سوسة بدر الدين. (2019). أثر معايير التدقيق الخارجي على جودة المعلومات المالية. أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية تسيير وعلوم تجارية، جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر.
7. شبلاوي ابراهيم. (2019/2020). واقع وآفاق التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية ISA ومعايير التدقيق الجزائرية NAA، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية تسيير وعلوم تجارية جامعة لوينسي علي البلدية، الجزائر.
8. صنهاجي وآخرون. (2017). أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي. مجلة العلوم الادارية والمالية، المجلد 01، العدد 01، ص 424-436.
9. طارق تليلي و هواري سويسي. (2019). محددات جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر -دراسة ميدانية-. مجلة الباحث، المجلد 19، العدد 01، ص 371-386.

10. طواف فاتح، رقايقية فاطمة الزهراء. (2020). أثر التزام محافظ الحسابات بالمعايير الوطنية للتدقيق على جودة التدقيق الخارجي. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 13، العدد 03، ص ص 700-712.
11. ظاهر شاهر القشي. (2005). انخيار بعض الشركات العالمية وأثرها في بيئة المحاسبة. المجلة العربية للإدارة، المجلد 25، العدد 02، ص ص 1-27، متاح على الموقع: <http://alqashi.com/rch/rch3.pdf>، تم الاطلاع عليه في 2022/02/12.
12. فاتح سردوك، خليدة عاي، ابتسام علي حسين. (2020). إطار مقترح لاعتماد رقابة جودة المراجعة بالجزائر في ظل المعيار الدولي لرقابة الجودة 1، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 13، العدد 03، ص ص 650-671.
13. فاتح سردوك. (2015). تطوير مهنة مراجعة الحسابات في مواجهة المشاكل المعاصرة - دراسة حالة واقع وآفاق مراجعة الحسابات في الجزائر. -رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية تسيير وعلوم تجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.
14. فريد بولبال. (2018). أثر استخدام أساليب المراجعة الحديثة على جودة تقرير محافظ الحسابات، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة.
15. فوزي الحاج أحمد، آمال دنيا شبل & محمد البشير مركان. (2020). الرقابة على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر في ظل تبني معايير المراجعة المحلية. مجلة المحاسبة، التدقيق والمالية، المجلد 02، العدد 01، ص ص 12-21.
16. محمد بوعبيدة & بلقاسم بلقاضي. (2019). المراجعة الخارجية من منظور المعايير الجزائرية للمراجعة -NAA دراسة حالة عينة من المهنيين والأكاديميين. -مجلة الاصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المجلد 13، العدد 02، ص ص 16-1.
17. محمد حولي & مسعود طحطوح. (2020). تطبيق معيار الرقابة على جودة أداء المراجعة وأثره على جودة أداء مكاتب مراجعة الحسابات في الجزائر. مجلة العلوم الاجتماعية والانسانية، المجلد 21، العدد 02، ص ص 611-632.
18. مفروم برودي & مراكشي عبد الحميد. (2019). العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر. مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 03، العدد 02، ص ص 183-212.
19. James schmutte & John thieling. (jan2010). addressing the new quality control standards,. THE CPA journal, New York, vol 80(ISS 1). Lien: <https://www.proquest.com/openview/7f201da1eaf5c2ef1cc211f1711b25ac/1?pq-origsite=gscholar&cbl=41798> , consulter le 20/02/2022.
20. Linda Elizabeth De Angelo. (1981). Auditors size and audit quality. journal of accounting and economics, volume 3(number3). Lien: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/0165410181900021> consulter le 20/02/2022.

21. Meyer, Kyle; . (2009). industry specialization and discretionary accruals for big4 and non big 4 auditors,. (t. f. university, Producteur), lien : <https://www.proquest.com/openview/05b071fc98cbb2cd467eb698707a8ac2/1?pq-origsite=gscholar&cbl=18750>, consulter le 02/03/2022.
22. Riadh Manita & Makram chemangui. (2007). les approches d'évaluation et les indicateurs de mesure de la qualité d'audit. une revue critique, lien : <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00534780/document> , consulter le 02/03/2022.