واقع جودة المراجعة في الجزائر

د. حمادي نبيل
جامعة المدية

ملخص: شهدت الجزائر العديد من التغيرات مع مطلع تسعينات القرن الماضي، منها التحول إلى نمط اقتصاد السوق، الأمر الذي تطّلب منها القيام بالعديد من الإصلاحات، من أهمها إصلاح مهنة المراجعة الخارجية للرقي بها إلى مستوى الجودة. ويهدف هذا العمل إلى تقييم جودة المراجعة بالبيئة الجزائرية بالاعتماد على مؤشرات متعددة الأبعاد تأخذ بعين الاعتبار المعايير التقليدية والحديثة لقياس جودة المراجعة المالية، والتي ظهرت قبل وبعد فضيحة مكتب أندرسون للمراجعة التي حدثت في سنة 2001.

الكلمات المفتاح: جودة المراجعة، جودة المكتب، الرقابة على الجودة.

Abstract: Algeria witnessed many changes by the early nineties of the last century, including the transition to a market economy pattern, hence, many reforms must be implemented, the most important one is reforming the profession of the external audit to be promoted to a level of high quality. This work aims to assess the quality of the audit in the Algerian environment relying on multi-dimensional indicators which take into account the traditional and modern standards to measure the quality of financial audit, which appeared before and after the scandal of Anderson Bureau for review that took place in 2001.

Keywords: Quality Audit, Quality Bureau, Quality control .

مقدمة: للمراجعة المالية أهمية كبيرة بين الأعوان الاقتصاديين، استمدتها من طبيعة الخدمات التي تقدمها للأطراف التي تتعامل مع المؤسسة، كتخفيض اللاتماثل في المعلومات بين المسيرين والمساهمين وبقية أصحاب المصالح (Manita, Chemangui, 2007) [1]، وهذا من خلال ضمانها للصورة الصادقة للمعلومات المالية التي تنشرها المؤسسات.

حتى يتحقق الهدف السابق لابد على المراجع ممارسة مهنته بشكل سليمة، تبدأ بطريقة إدارته لأعمال مكتبه واختياره لمساعديه، كيفية التخطيط لمهمة المراجعة وتنفيذها(Pigé, Manita, 2006)[2]، وهذا لاكتشاف الأخطاء الموجودة في القوائم المالية والتقرير عنها، أي أداء المراجعة بمستوى مقبول من الجودة.

لقد زادت مطالبة أصحاب المصالح بجودة المراجعة خصوصا بعد انهيار شركة انرون في سنة 2001، نتيجة أخطاء وغش في حساباتها، وتلقي مكتب المراجعة الأمريكي أندرسون اللوم بسبب المشاركة في بعض الأخطاء وعدم الكشف عنها.

بالنسبة للجزائر فقد شهدت العديد من التغيرات التي استلزمت تحسين ممارسة المراجعة المالية، كالتحول إلى اقتصاد السوق كإحدى متطلبات هذا الواقع الجديد. لهذا نحس بأهمية التطرق لهذا الموضوع كون مؤشرات الجودة التي سيتم دراستها لها أثر على جودة المراجعة المالية، حيث نجد خصائص مكتب المراجعة مثل مؤهلات أعضاء المكتب، ستؤثر على سمعة المكتب

(1) Manita R. et Chemangui M. (2007) «Les approches d'évaluation et les indicateurs de mesure de la qualite d'audit: une revue critique», comptabilité, N° 28, p 2.

(2) Pige B. et Manita R. (2006) «La notation par les administrateurs des composantes de la qualité du processus d'audit», comptabilité, N° 27, p 19-21.

وطبيعة الخدمات التي سيقدمها، كما أن طبيعة مهام المراجع المالي ستؤثر على طبيعة مخرجات المراجعة التي تطلبها المؤسسة في حد ذاتها أو الأطراف التي تتعامل معها مثل الملاك والدائنين.

التطرق لموضوع جودة المراجعة المالية من الناحية العملية في الجزائر يهدف إلى ضرورة خلق بعض مكونات مؤشرات الجودة إن لم تكن موجودة مثل بعض مهام المراجع المالي، أو تطوير ما هو موجود منها من خلال البحث في الشروط والكيفيات التي تحسن من أدائها، وبما يسمح بتحقيق التأثير الإيجابي على جودة المراجعة المالية.

في هذه الدراسة نحاول الإجابة على السؤال: **ما واقع جودة المراجعة المالية في الجزائر؟ وما هي مؤشرات الجودة الأكثر تأثيرا فيها؟**

للإجابة على هذا السؤال قسمنا دراستنا إلى جزء نظري وآخر تطبيقي، حيث يشمل الجزء النظري بعض الدراسات التي تناولت جودة المراجعة المالية، ثم التعريف ببعض مؤشرات جودة المراجعة المالية، أما في الجزء التطبيقي فسنقوم بتحليل واختبار العلاقة بين هذه المؤشرات وجودة المراجعة المالية ميدانيا بالاعتماد على آراء عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، وأخيرا نعرض خاتمة البحث التي تتضمن أهم النتائج المتوصل إليها وكذا التوصيات المقترحة.

1. الدراسات السابقة

1.1. دراسة (Manita, Chemangui, 2007) [3]: حاول الباحثان إجراء دراسة نقدية لمختلف مؤشرات تقييم جودة المراجعة، التي اهتمت بها الدراسات التي أجريت قبل فضيحة أندرسون للمراجعة. واستنتجا محدودية كفاءة واستقلالية المراجع كمعيارين لقياس جودة المراجعة. وقاما باقتراح

(3) Manita R. et Chemangui M. (2007), Op cit, p 3.

مؤشرات للجودة مستقاة من معايير (Churchill, 1979)، مثل تتبع مدى جودة العمليات المكونة لمسار المراجعة، وإخضاع هذه الجودة للرقابة من طرف مستخدمي القوائم المالية والمهنيين.

1.2. (Lahbari, 2009)[4]: سعى الباحث إلى اقتراح طريقة لقياس جودة المراجعة الخارجية تسمح بمساعدة مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ مختلف قراراتهم، وفي هذا الصدد أجرى حوار مباشر مع 20 محافظ حسابات، وتوصل إلى أن 99 بالمائة من هؤلاء المراجعين يرون أن تحقق الجودة تتطلب ضرورة الأخذ بعين الاعتبار مصالح مستخدمي القوائم المالية الذين لخصهم في الزبائن، الموردين، البنوك، المحليين، وكالات التقييم، المساهمين، أعضاء التسيير. وهذا ما يسمح للمراجع بتوجيهه لمهمته، تنفيذها وتقييمها، ومنه تحقيق جودة المعلومات المقدمة لأصحاب المصالح.

3.1. (Pochet et al, 2010) [5] : هدفت الدراسة إلى توضيح ما آلت إليه جودة المراجعة في فرنسا بعد إصدار قانون تنظيم المهنة من طرف المجلس الأعلى لمحافظي الحسابات في 2003، ومن أجل هذا الغرض أعد الباحثون دراستين، أولهما وثائقية اهتمت بتحليل التقارير السنوية للمجلس، أما الثانية فكانت كيفية مست 12 مسؤول ومراقب في المجلس. وتوصلت الدراسة إلى استخراج 16 معيار لتقييم نقص جودة المراجعة، ارتبطت بمشاكل نقص كفاءة واستقلالية المراجع. وقدمت الدراسة توصيات لمجلس الأعلى لمحافظي الحسابات بفرنسا باعتباره هيئة مستقلة بضرورة توضيح مؤشرات تقييم جودة المراجعة، التي من الأحسن أن تهتم أكثر بجودة مسار المراجعة.

---

(4) Lahbari H. (2009) «La qualité de l'audit externe et la notion de ignficativité: étude exploratoire», comptabilité, N° 29, p 5.

(5) Hazgui M., Manita R. et Pochet C. (2010) « Les defaillances affectant la qualite de l'audit: une etude qualitative sur le marche français», comptabilité, N° 30, p 18.

4.1. (Lajmi, Gana, 2011)[6]: سعت الدراسة إلى فهم طريقة اختيار 96 مؤسسة مسعرة في بورصة بروكسل ببلجيكا لمراجع ذو جودة للفترة 2003-2007، ورغم أن الدراسة توصلت إلى وجود علاقة موجبة بين تركز الملكية في هذه المؤسسات، ومستوى جودة المراجعة الخارجية، إلا أن متغيرة طبيعة الملكية تبقى غير كافية لتفسير مستوى جودة المراجعة الخارجية، وفي هذا الصدد أوصت الدراسة بضرورة الأخذ بعين الاعتبار لخصائص حوكمة المؤسسات البلجيكية لتقييم الجودة مثل استقلالية لجنة المراجعة وخصائص مجلس الإدارة.

بالرغم من النتائج المتوصل إليها في الدراسات السابقة إلا أنها لم توضّح ما إذا كانت المؤشرات الجديدة لقياس الجودة، مثل تتبع مسار عملية المراجعة والرقابة على الجودة تمّثل العوامل المؤثرة الوحيدة على جودة المراجعة المالية أم لا، بالإضافة إلى عدم دراستها بعض مؤشرات الجودة مثل خصائص عملية المراجعة، كما أن أغلبها لم يقم بتقدير، تفسير واختبار نماذج إحصائية للعلاقة بين الجودة ومؤشرات قياسها.

بالنظر إلى مضمون ونتائج الدراسات السابقة تحاول هذه الدراسة إلقاء نظرة على جودة المراجعة من وجهتين، أولهما نظرية لفهم جودة المراجعة والمؤشرات التقليدية والجديدة لقياسها، أما الثانية فتطبيقية تهدف إلى معرفة واقع جودة المراجعة بالجزائر، ثم تقدير واختبار العلاقة بين الجودة والمؤشرات المعتمدة لقياسها في هذه الدراسة.

2. قراءة نظرية لجودة المراجعة

نتيجة تعدّد المستفيدين من مخرجات عمليّة المراجعة الماليّة، فقد اختلفت نظرة كلّ مستفيد لجودتها، وتباينت أراء المهنيّين والباحثين والجمعيّات المهنيّة

(6) Lajmi A. et Gana M. (2011) «Structure de Propriété et Qualité de l'Audit Externe: Cas des Entreprises Belges Cotées», comptabilité, N° 32, p 14.

حول تحديد العناصر الّتي يتمّ من خلالها التّعرف على جودة المراجعة الماليّة. عموما يمكن حصر هذه الآراء في ثلاث زوايا، أوّلها زاوية اكتشاف الأخطاء والمخالفات، وثانيها زاوية الالتزام بالمعايير المهنيّة، أمّا الزاوية الثالثة فتتعلق بالقدرة على تلبية احتياجات مستخدمي القوائم الماليّة محل المراجعة.

تعتبر الزاوية الأولى ذات نظرة تقليدية، لأنها ظهرت قبل فضيحة أندرسون للمراجعة في 2001، وتعود أصولها النظرية إلى دراسة (Angelo, 1981 De)، حيث تنظر الباحثة إلى جودة المراجعة على أنها تتحدد بمعياري الكفاءة والاستقلالية، فالمعيار الأول يعني مدى قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم الماليّة، أما الاستقلالية فتعني قدرة المراجع على إظهار ما اكتشفه لأصحاب المصالح مثل المساهمين والدائنين...(7).

في نفس السياق قسّم (Moizer, 1997) جودة المراجعة إلى نوعين، الأول سماه بجودة الاكتشاف والتّي تقاس بمدى كفاءة المراجع، أما النوع الثاني فأطلق عليه تسمية جودة الإظهار الّتي تتحدّد بمدى استقلاليّة المراجع(8).

ظهرت دراسات بعد فضيحة مكتب آرثر أندرسون للمراجعة، منها دراسة (Manita, Chemangui, 2007) قللت من أهمّية عنصري الاستقلاليّة والكفاءة في تفسير جودة المراجعة، نظرا للسببين التاليين(9):

- سعي المراجع إلى الحصول على أعلى الالمكافآت مقابل أدنى جهد، فيقلّص عدد المراجعين ذوي الكفاءات المرتفعة ويستبدلهم بمراجعين أقلّ كفاءة.

(7) Audousset-coulier S. (2008) *La publication des honoraires d'audit par les sociétés cotées françaises: deux études de déterminants*, Thèse doctorale en sciences de gestion, Ecole des hautes études commerciales, Paris, p 14.

(8) Moizer P. (1997) «Auditor reputation: the international empirical evidence», International Journal of Auditing, vol 1, n°1, p 61-74.

(9) Manita R. Chemangui M. «Les approches d'évaluation et les indicateurs de mesure de la qualite d'audit: une revue critique», op cit, p 5-7.

محاولة تجنّب المسير المساءلة من المساهمين، فيلجأ إلى الضّغط على المراجع حتى يتخلّى عن استقلاليّته ولا يبرز بعض الحقائق المكتشفة، وإذا لم يتواطأ المراجع مع المسيّر فإنّه سيخسر عهدته الموالية مع المؤسّسة.

نتيجة للانتقادات الموجهة لعنصري الكفاءة والاستقلالية في تفسير جودة المراجعة، ظهرت الزاوية الثانية والتي اعتبرت أنها تضم معايير جديدة لقياس الجودة لأنها ظهرت بعد فضيحة أندرسون للمراجعة، وقد تبنتها المنظمات المهنية كالاتّحاد الدّولي للمحاسبين (IFAC) والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيّين (AICPA)، وتنص على أن جودة المراجعة تتحدد بمدى التزام ممارسي مهنة المراجعة بالمعايير المهنيّة الّتي تصدرها هذه الهيئات، فقد ورد في المعيار الدّولي للمراجعة رقم 220 على أن يضمن مكتب المراجعة وموظّفيه أنّهم يمتثلون للمعايير المهنيّة والمتطلّبات القانونيّة والتّنظيميّة المطبّقة، وأن تكون التّقارير الصّادرة من قبل المكتب أو الشّركاء في العمليّات مقبولة حسب معايير المراجعة المتعارف عليها في مجال التقرير(10).

بهذا نستنتج أنّ المنظّمات المهنيّة تفترض وجود علاقة طرديّة بين درجة الالتزام بالمعايير المهنيّة وتحقيق الجودة، فإضافة إلى المعايير الشّخصيّة للمراجع (الكفاءة والشّخصيّة) التي اقترحتها (De Angelo, 1981)، نجد أنّ التّخطيط الجيّد لعمليّة المراجعة وتقييم المراجع لنظام الرّقابة الدّاخليّة تزيد من قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء المحتواة في القوائم الماليّة، كما أن إتباع المراجع لشروط إعداد التّقرير وأسلوب اتّصاله بأصحاب المصالح ستقلّل من اللّاتماثل في المعلومات، ومنه تقلّل من تكاليف الوكالة وتزيد من قدرة المراجع على تلبية احتياجات مستخدمي القوائم الماليّة.

(10) إصدارات المعايير الدّوليّة (2009)، *التّدقيق ورقابة الجودة*، المجمع العربي للمحاسبين القانونيّين، الأردن، ص 132.

إضافة إلى الزاويتين السابقتين لجودة المراجعة، تنطلق دراسة (Manita, Chemangui, 2007) من فكرة أن المراجعة الماليّة تتعامل مع مجموعة غير متجانسة من الالمستعملين للمعلومات الماليّة، الّذين لهم في العادة مصالح متعارضة. بهذا فالزاوية الثالثة لجودة المراجعة الماليّة تعني قدرة هذه الأخيرة على تلبية احتياجات أصحاب المصالح، بداية بمعدّي القوائم الماليّة، إلى كل مستخدمي المعلومات الماليّة من داخل المؤسّسة وخارجها (1 1) .

بناءا على الزّوايا الثّلاثة السّابقة يمكننا تقديم تعريف لجودة المراجعة الماليّة على النّحو التّالي:" أداء عمليّة المراجعة بكفاءة وفعاليّة ووفقا لمعايير المراجعة وقواعد وآداب السّلوك المهني المتعارف عليها، مع الإفصاح عن كلّ الأخطاء والمخالفات المكتشفة، لتلبية رغبات واحتياجات مستخدمي القوائم الماليّة ".

ومحاولة لقياس جودة المراجعة المالية، اختلفت الدّراسات حول العناصر التي يجب أن تستخدم لتحقيق هذا الغرض، فمن الباحثين من اهتم بتحليل جودة الشّخص القائم بها أي المراجع، ومنهم من ركز على تحليل مسار المراجعة.

في مجال قياس جودة المراجعة على أساس تحليل جودة المراجع، اعتمدت دراسة (Manita, 2007) على عدة مؤشرات تقييم تتعلّق بسمعة مكتب المراجعة مقارنة بباقي المكاتب الأخرى؛ الخصائص التّنظيميّة لمكتب المراجعة؛ وخصائص فرقة المراجعة، بحيث توصل الباحث إلى وجود علاقة طردية بين المؤشرات السابقة ومستوى جودة المراجعة، فتحسن سمعة المكتب مثلا تعني أنه يمارس عملية المراجعة بجودة عالية.

بالنسبة للفريق الثاني من الباحثين الذين اعتمدوا على مؤشرات تحليل مسار المراجعة، حاول (Pigé, Manita, 2006) تطوير مجموعة من

[11] Manita R. et Chemangui M. (2007), Op cit, p 4-5.

المؤشرات لقياس جودة المراجعة الماليّة، مقسّمة على ستّة مراحل تمثّل مسار عمليّة المراجعة الماليّة، الّتي تبدأ بمرحلة قبول المهمّة ثمّ التّخطيط لها، وبعدها تقييم نظام الرّقابة الدّاخليّة، ثم الجرد المادّي ومراجعة الحسابات، وفي الأخير إعداد التّقرير.

3. قراءة قانونية لجودة المراجعة في الجزائر

يمكن ردّ بروز الحاجة لجودة المراجعة في الجزائر، إلى صدور القانون 88-01 المحدّد لإجراءات استقلاليّة المؤسّسات الاقتصادية العموميّة، حيث تحرّرت المؤسّسات من القيود المفروضة عليها، وأصبحت تخضع للقانون التّجاري، وصار بالإمكان التّحول إلى شركات مساهمة أو شركة ذات مسؤوليّة محدودة، أي مع بداية انفصال ملكيّة المؤسّسات العموميّة عن تسييرها في الجزائر، من المفروض أن يزيد الاهتمام بالمراجعة الماليّة كأداة لحلّ المشاكل الّتي يمكن أن تنشأ في إطار العلاقة بين المؤسّسة المستقلّة ماليّا وشركائها، ولتحقيق هذا الهدف لابدّ أن تتّصف عمليّة المراجعة والشّخص القائم بها بشروط الجودة.

للتعرف على واقع جودة المراجعة المالية، سيتم إجراء قراءة في القوانين المنظمّة لمهنة المراجعة الخارجية، لاستخراج مؤشرات الجودة التي ركز عليها المشرع في الجزائر، بالإضافة إلى عرض استبيان على ممارسي مهنة المراجعة، يتضمن مؤشرات الجودة التي تم الإشارة إليها في قراءتنا النظرية، ومن ثم نمذجة جودة المراجعة المالية، من خلال تقدير واختبار نموذج انحدار خطي متعدد للعلاقة بين الجودة كمتغير تابع، ومؤشرات الجودة كمتغيرات مستقلة.

بعد الاطلاع على القوانين المنظمّة لمهنة محافظ الحسابات والخبير المحاسبي في الجزائر، كالقانون(91-08) و(10-01)، وجدناها تركز أكثر على الجوانب المرتبطة بشخص المراجع، كشروط توفر كفاءته، مثل التأهيل العلمي والعملي، بالإضافة إلى الشروط المرتبطة باستقلاليته، والتي نظر إليها المشرع من ثلاث زوايا، أولها الزاوية الأخلاقية، مثل تحلي المراجع بالحياد، أما الزاوية الثانية فهي

مادية مثل حالات التنافي لمزاولة المراجعة، وبالنسبة للزاوية الثالثة فهي مهنية مثل تحديد الجهة التي تعين المراجع وتتابع عمله. ومن ناحية الرّقابة على جودة المراجعة الماليّة، يتم إتباع أسلوب الإشراف على مكاتب المراجعة من طرف منظمة مهنية، مثل المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

4. وصف وتحليل جودة المراجعة

بعد عرض مضمون جودة المراجعة الماليّة في الجزائر من منظور القوانين المنظّمة للمهنة، تأتي مرحلة دراسة واقع جودة المراجعة، من خلال آراء عيّنة من ممارسي المهنة، وفي هذا الصدد تمّ اختيار7 مكاتب لخبراء محاسبين، 10 مكاتب لمحافظة الحسابات، و20 أستاذ جامعي متخصص في مجال المراجعة. وقد تمّ توزيع 200 نسخة من الاستبيان، وبلغ عدد الاستبيانات المستردّة 130 نسخة، وتمّ استبعاد 25 نسخة لعدم استكمالها، حيث جرى تحليل 105 نسخة.

لاختبار صدق الأداة تمّ تقدير معامل Alpha crounbach، كما يوضّح الجدول التّالي:

الجدول رقم (1): اختبار صدق الأداة

معامل Alpha crounbach	مجموع عبارات الاستبيان
0.736	33

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

الجدول السّابق يوضّح أنّ معامل Alpha بلغ 0.736 لـ 33 عبارة من مكوّنات الاستبيان، وهي نسبة أكبر من 0.5 الّتي تشترط حتى تكون أداة جمع البيانات صادقة.

لتفسير واقع جودة المراجعة المالية في الجزائر تم الاعتماد على أربعة مؤشرات ترتبط بخصائص مكتب المراجعة؛ خصائص عملية المراجعة؛ مهام

المراجع المالي؛ وأسلوب الرّقابة على جودة المراجعة الماليّة، ملخصة في الجدول التالي الذي يتضمن العبارات الخاصة بكل مؤشر، والتكرارات الخاصة بطبيعة الإجابة عن كل عبارة (نعم، لا، محايد)، بالإضافة إلى تقدير الوسط الحسابي لمعرفة ماهي طبيعة الإجابة الأقرب لمتوسط المستجوبين، كما تم تقدير الانحراف المعياري لتحديد مدى واقعية المتوسط الحسابي، كما يلي:

الجدول رقم (2): وصف جودة المراجعة المالية

العبـــارة	نعم	لا	محايد	الوسّط حسابي	الانحراف المعياري
1- خصائص مكتب المراجعة					
يشارك في برامج التّدريب الّتي تنظمها الهيآت المهنيّة؛	82	17	6	2.72	.560
مهام عمليّة المراجعة مقسّمة على أعضاء المكتب بوضوح؛	75	28	2	2.69	.500
وجود قائمة واضحة لآداب ممارسة المهنة؛	59	25	21	2.36	.790
يواجه منافسة من طرف باقي المكاتب؛	102	1	2	2.95	.290
تعاملاته في تزايد من فترة لأخرى؛	73	26	6	2.63	.590
لا يتلقّى دعاوى قضائيّة؛	89	4	12	2.73	.650
لا يوجد تراكم لمهام المراجعة في المكتب؛	93	8	4	2.84	.450
يوظّف أعضاء ذوي تأهيل علمي وعملي؛	80	10	15	2.61	.720
يؤدي المراجعة وفق المعايير المعروفة؛	85	12	8	2.73	.590
تبلغ نسبة مهام المراجعة 10 بالمائة من رقم أعمال المكتب على الأقلّ.	81	17	7	2.70	.580
2- خصائص عمليّة المراجعة الماليّة					
تمارس بموضوعيّة واستقلاليّة؛	100	00	5	2.90	.420
يتمّ تأديتها بنزاهة وسريّة؛	95	00	10	2.80	.580
تحدّد المهام ووقت تنفيذها قبل البدء في المهمّة؛	70	19	16	2.51	.740

يتمّ تغيير مسؤول المهمّة من فترة لأخرى؛	69	16	20	2.46	.790
عدم مراجعة مؤسّستين متنافستين في نفس الفترة؛	85	6	14	2.67	.700
عدم تقديم خدمات أخرى ما عدا المصادقة على الحسابات لنفس المؤسّسة محلّ المراجعة؛	97	3	5	2.87	.450
توزّع مهام المراجعة على المساعدين ويتمّ الإشراف عليهم؛	68	3	34	2.32	.930
تستخدم الأساليب الإحصائيّة في عمليّة المراجعة؛	72	14	19	2.50	.780
يستخدم الحكم المهني في عمليّة المراجعة.	92	3	10	2.78	.600
3- مهام المراجع المالي					
يتعرّف على بيئة المؤسّسة الدّاخليّة والخارجيّة؛	84	00	21	2.60	.800
يطّلع على نظام الرّقابة الدّاخليّة المعتمد في المؤسّسة، لتحديد مدى فعاليّته، ويقيم مدى الالتزام بإجراءاته؛	89	00	16	2.69	.720
يختار عيّنة من الحسابات لفحصها؛	100	00	5	2.90	.420
يتأكّد من صحة التّسجيل في الدّفاتر المحاسبيّة وفق القوانين والمبادئ المحاسبيّة المتعارف عليها؛	87	00	18	2.65	.750
يحدّد مدى مطابقة الحسابات للمعلومات المبيّنة في تقرير التّسيير؛	56	42	7	2.46	.620
يوضّح الأخطاء والمخالفات الموجودة بالقوائم الماليّة؛	92	00	13	2.75	.660
يعدّ تقريرا حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات؛	63	23	19	2.41	.780
يضع تقريرا حول الإمتيازات الممنوحة للمستخدمين؛	68	17	20	2.45	.790
يضع تقريرا حول تطوّر النّتيجة لخمس سنوات ماضية والنّتيجة حسب السّهم أو حسب الحصّة الإجتماعيّة؛	44	59	2	2.40	.520
يضع تقريرا حول اتفاقيّات المنظّمة؛	41	42	19	2.23	.740
يضع تقريرا حول تهديد محتمل على استمرار الإستغلال.	55	40	10	2.42	.660

4- الرّقابة على جودة المراجعة الماليّة					
يقوم المكتب من فترة لأخرى بالتّأكّد من جودة الخدمات الّتي يقدمها؛	96	6	3	2.88	.390
إشراف الهيئات المهنيّة على مكاتب المراجعة (مثل المصف الوطني للخبراء المحاسبين) يحسّن من جودة خدمات المهنة؛	56	26	23	2.31	.810
أسلوب رقابة الجودة عن طريق رقابة مكاتب المراجعة لبعضها البعض يضمن استمرار جودة خدمات المهنة.	44	37	24	2.19	.780

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول السّابق نلاحظ:

- مكاتب المراجعة في عيّنة البحث تتّصف بأغلب الخصائص المحددة لجودة مكتب المراجعة، ما عدا خاصيّة وجود قائمة واضحة لآداب وسلوك ممارسة المهنة في مكتب المراجعة؛

- عمليّات المراجعة الماليّة تتّم وفق متطلبات الجودة، ما عدا خاصيّة تغيير مسؤول المهمّة من فترة لأخرى، وتوزيع مهام المراجعة على المساعدين والإشراف عليهم، بالإضافة إلى استخدام الأساليب الإحصائيّة في عمليّة المراجعة؛

- مراجعي عيّنة البحث يمارسون خمس مهام فقط من أصل إحدى عشر مهمّة محددة لجودة مهام المراجع المالي، وهي المهام التي يقترب متوسطها الحسابي من القيمة 3 الممثلة للإجابة بـ"نعم"؛

- متوسط المستجوبون يفضلون الرّقابة على جودة المراجعة الماليّة التي يقوم بها المكتب بنفسه.

5. تقدير واختبار نموذج الدراسة

بعد دراسة واقع جودة المراجعة من خلال آراء عيّنة من ممارسي المهنة، بالاعتماد على مؤشرات الجودة الأربعة، سيتم نمذجة جودة المراجعة، من خلال تقدير واختبار نموذج انحدار خطي متعدد للعلاقة بين الجودة كمتغير تابع، ومؤشرات الجودة كمتغيرات مستقلة، لتحديد أي من المؤشرات أكثر تأثيرا وتفسيرا لجودة المراجعة في الجزائر، ومن ثم تقديم توصيات لتحسين هذه المؤشرات ومنه تحسين جودة المراجعة.

النموذج المقترح يهدف إلى اختبار الفرضيات التالية:

- اتصاف مكاتب المراجعة في الجزائر بالخصائص الضرورية سيزيد من جودة المراجعة المالية؛

- إتمام عملية المراجعة وفق معايير الجودة يسمح بالرفع من جودة المراجعة المالية؛

- التزام المراجع المالي بأدائه للمهام الأساسية للمراجعة سيرفع من جودة هذه الأخيرة؛

- إتباع أسلوب الرّقابة على جودة المراجعة الماليّة، سيرفع من مستوى جودة هذه الأخيرة؛

بعد الاطلاع على مضمون الدراسات السابقة تم تصور النموذج المقترح بالصّيغة التّالية:

$$\widehat{Q} = Q_0 + \alpha_1 Q_1 + \alpha_2 Q_2 + \alpha_3 Q_3 + \alpha_4 Q_4$$

بحيث:

- $\widehat{Q}$: القيمة التّقديريّة لجودة المراجعة الماليّة، وهي متغيّرة تابعة لمؤشرات الجودة الأربعة؛

- (Q_1, Q_2, Q_3, Q_4): متغيّرات مستقلّة وتمثّل على التّوالي خصائص مكتب المراجعة، خصائص عملية المراجعة، مهام المراجع المالي وأسلوب الرقابة على جودة المراجعة؛

- Q_0: مستوى جودة عمليّة المراجعة عند انعدام مؤشرات الجودة الأربعة؛

- α_1: الميل الحدّي لمؤشر خصائص مكتب المراجعة، والّذي يعني أنّه كلّما اتصف هذا الأخير بالخصائص التي تتطلبها الجودة زاد مستوى جودة المراجعة المالية بنسبة α_1؛

- α_2: الميل الحدّي لمؤشر خصائص عملية المراجعة، والّذي يعني أنّه كلّما اتصفت هذه الأخيرة بالخصائص التي تتطلبها الجودة زاد مستوى جودة المراجعة المالية بنسبة α_2؛

- α_3: الميل الحدّي لمؤشر مهام المراجع المالي، والّذي يعني أنّه كلّما قام هذا الأخير بالمهام الأساسية للمراجعة، زاد مستوى جودة المراجعة المالية بنسبة α_3.

- α_4: الميل الحدّي لمؤشر تطبيق الرقابة على جودة المراجعة، والّذي يعني أنّه كلّما وجد هذا الأسلوب بأحد الأشكال المتعارف عليها زاد مستوى جودة المراجعة المالية بنسبة α_4؛

بعد التعريف بنموذج جودة المراجعة المقترح، يأتي الجدول التّالي لـيلخّص نتائج تقديره واختباره:

جدول رقم (03): تقدير واختبار نموذج الدراسة

	قيمة المعلمة	قيمة التّأثير* على الجودة	الخطأ المرافق لاختبار T	معامل التّحديد	الخطأ المرافق لاختبار F
Q_0	6,34	6,34	0.0001	0,97	0.0003
α_1	1,09	3,27	0.0003		
α_2	0,91	2,73	0.0006		
α_3	1,06	3,18	0.0005		
α_4	0,86	2,58	0.0001		

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول السّابق يمكن صياغة النّموذج المقدّر لجودة المراجعة المالية، بالإضافة إلى تقديم التّحليلات التّالية:

- النّموذج المقدّر للعلاقة بين جودة المراجعة الماليّة ومؤشرات الجودة الأربعة يأخذ الصّيغة التّالية:

$$\bar{Q} = 6,34 + 1,09Q_1 + 0,91Q_2 + 1,06Q_3 + 0,86Q_4$$

- القيمة الابتدائيّة لجودة المراجعة (Q_0) في حالة عدم وجود أحد مؤشرات الجودة الأربعة تساوي 6.34 نقطة من مجموع 99 نقطة**، أي ما نسبته 6.4 % تمثّل نسبة تأثير المتغيّرات العشوائيّة الأخرى على جودة عمليّة المراجعة

* قيمة التّأثير= قيمة المعلمة x 3، أي الإجابة بنعم في الاستبيان، لكن الملاحظ بالنّسبة للمعلمة الأولى Q_0 لم تطبّق عليها هذه العلاقة، وهذا راجع لدورها في النّموذج، حيث أنّها تمثّل قيمة الجودة عند انعدام المتغيّرات المستقلّة، بمعنى آخر هذه المعلمة لا تؤثّر فيها الزّيادة أو النّقصان في قيمة المتغيّرات المستقلّة.

** 99 نقطة تمثل مجموع الإجابات بنعم عن كل عبارات قياس الجودة، أي نسبة الجودة 100%.

الماليّة، وبالتّالي فالنّسبة المتبقّية عن 100% أي 93,6% تمثّل نسبة تأثير مؤشرات الجودة الأربعة على جودة المراجعة؛

- α_1= 1,09، يعني أنّه كلّما زادت درجة اتّساق خصائص مكتب المراجعة بخاصية واحدة، مع افتراض ثبات المؤشرات الأخرى، زادت جودة المراجعة المالية بقيمة 3,27 نقطة من مجموع 99 نقطة، أي ما نسبته 3.3 % من النّسبة الكلية لجودة المراجعة الماليّة؛

- α_2= 0,91، يعني أنّه كلّما زادت درجة اتّساق خصائص عملية المراجعة بخاصية واحدة، مع افتراض ثبات المؤشرات الأخرى، زادت جودة المراجعة بقيمة 2,73 نقطة من مجموع 99 نقطة، أي ما نسبته 2.75 % من النّسبة الكلية لجودة المراجعة الماليّة؛

- α_3= 1,06، يعني أنّه كلمّا زادت درجة تقيد المراجع بمهام المراجعة بمهمة واحدة، مع افتراض ثبات المؤشرات الأخرى، زادت جودة المراجعة بقيمة 3,18 نقطة من مجموع 99، أي ما نسبته 3.21 % من النّسبة الكلية لجودة المراجعة الماليّة؛

- α_4= 0,86، يعني أنّه كلمّا زاد تطبيق أسلوب الرقابة على جودة المراجعة بأسلوب واحد، مع افتراض ثبات المؤشرات الأخرى، زادت جودة المراجعة بقيمة 2,58 نقطة من مجموع 99 نقطة، أي ما نسبته 2.6 % من النّسبة الكلية لجودة المراجعة الماليّة؛

- اختبار(t- test): من الجدول السّابق نستنتج أنّ كلّ المتغيّرات المستقلّة (المؤشرات الأربعة للجودة) كانت معنويّة من النّاحية الإحصائيّة حسب اختبار t (عند مستوى معنويّة: 0.10 P)، وبالتّالي فالفرضيات الأربعة المقترحة كلها صحيحة، أي أنّه يوجد تأثير طردي موجب لكلّ مكونات المؤشرات على جودة المراجعة، وتعتبر هذه المؤشرات متغيّرات مفسّرة حقيقيّة لها؛

- معامل التّحديد R2 بلغ 0,97 مما يعني أنّ المتغيّرات المستقلّة (خصائص مكتب المراجعة، خصائص عملية المراجعة، مهام المراجع المالي، أسلوب الرقابة على جودة المراجعة) تستطيع أنّ تفسّر 97 % من التّغيّرات الّتي تحصل في جودة المراجعة المالية، والباقي 03 % يعزى إلى عوامل عشوائيّة أخرى؛

- اختبار (F – test): الخطأ المرافق لإحصائيّة F بلغ 0.0003 وهو أقلّ من القيمة 0.05، ممّا يؤكّد القبول الكلّي للنّموذج والقوّة التّفسيريّة العالية لنموذج الانحدار الخطّي المتعدّد من النّاحية الإحصائيّة.

خاتمة:

حاولت الدراسة إجراء قراءتين لجودة المراجعة المالية، أولهما نظرية شملت بعض الدراسات السابقة التي لها علاقة بالموضوع، من أجل الاعتماد عليها في فهم مضمون ومكونات جودة المراجعة. أما القراءة الثانية للجودة فكانت تطبيقية، من خلال محاولة إسقاط القراءة النظرية للجودة على البيئة الجزائرية، بنمذجة وتفسير واقع جودة المراجعة المالية في الجزائر، بالإعتماد على أربعة مؤشرات، شملت: مؤشر خصائص مكتب المراجعة؛ مؤشر خصائص عملية المراجعة؛ مؤشر مهام المراجع المالي؛ ومؤشر الرقابة على جودة المراجعة.

بالنظر إلى النموذج المقدر وكتقييم إحصائي تم الإبقاء على كل المؤشرات السابقة كعوامل مؤثرة حقيقية على جودة المراجعة المالية، لأن احتمال الخطأ المرافق لها (P-value) كان أقل من 5%.

بالنسبة للتقييم الاقتصادي للنموذج يمكن القول أن المؤشرات السابقة تعتبر مفسرة حقيقية لجودة المراجعة المالية نظرا لأن قانون ممارسة المهنة يفرض على المراجعين التقيد ببعض الشروط، التي تبدأ قبل حصول المراجع على الاعتماد، مثل شروط التأهيل العلمي والعملي، بالإضافة إلى إجراءات متابعة المهنة والإشراف عليها من خلال وضع هيئات جهوية مثل المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

كحلول مستقبلية نقترحها من أجل تحسين المؤشرات الأربعة التي تم دراستها، ومنه الرفع من مستوى جودة المراجعة المالية، نقترح ما يلي:

1. توعية وإلزام مكاتب المراجعة بضرورة الالتزام بآداب وسلوك ممارسة المهنة؛

2. تغيير مسؤول مهمّة المراجعة من فترة لأخرى، وتوزيع مهام المراجعة على المساعدين والإشراف عليهم، بالإضافة إلى استخدام الأساليب الإحصائيّة في عمليّة المراجعة؛

3. ضرورة ممارسة المراجع المالي للمهام التي بيّنت إجابات الاستبيان عدم تقيد متوسط مراجعي عينة الدراسة بها، مثل:

- تحدّيد مدى مطابقة الحسابات للمعلومات المبيّنة في تقرير التّسيير؛

- الإشارة في التقرير إلى بعض المعلومات الإضافية مثل تفاصيل أعلى خمس تعويضات وتهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

4. تحسين نظام مراقبة الجودة على المراجعة المالية بطريقة مناسبة وفعالة، من خلال تحسين دور الهيآت المهنية الوصية على مكاتب المراجعة، وإدخال أساليب جديدة للرقابة مثل أسلوب مراقبة الزميل الذي تقوم به مكاتب المراجعة لبعضها البعض.

المراجع:

1. إصدارات المعايير الدّوليّة (2009)، التّدقيق ورقابة الجودة، المجمع العربي للمحاسبين القانونيّين، الأردن.

2. Audousset-coulier S. (2008) *La publication des honoraires d'audit par les sociétés cotées françaises: deux études de déterminants*, Thèse doctorale en sciences de gestion, Ecole des hautes études commerciales, Paris.

3. Hazgui M., Manita R. et Pochet C. (2010) « Les defaillances affectant la qualite de l'audit: une etude qualitative sur le marche français», comptabilité, N° 30.

4. Lahbari H. (2009) «La qualité de l'audit externe et la notion de ignficativité: étude exploratoire», comptabilité, N° 29.
5. Lajmi A. et Gana M. (2011) «Structure de Propriété et Qualité de l'Audit Externe: Cas des Entreprises Belges Cotées», comptabilité, N° 32.
6. Manita R. et Chemangui M. (2007) «Les approches d'évaluation et les indicateurs de mesure de la qualite d'audit: une revue critique», comptabilité, N° 28.
7. Moizer P. (1997) «Auditor reputation: the international empirical evidence», International Journal of Auditing, vol 1, n°1.
8. Pige B. et Manita R. (2006) «La notation par les administrateurs des composantes de la qualité du processus d'audit», comptabilité, N° 27.