

إطار مقترح لإدارة جودة التدقيق بمكاتب وشركات التدقيق في الجزائر في ظل المعيار الدولي لإدارة الجودة الأول

A proposed framework for audit quality management in auditing offices and companies in Algeria under the international standard on quality management 1

خليدة عابي

جامعة الوادي (الجزائر)، abi-khalida@univ-eloued.dz

تاريخ النشر: 2022/05/10

تاريخ القبول: 2022/04/23

تاريخ الاستلام: 2022/04/02

ملخص:

تسعى هذه الدراسة الى تحليل القابلية لاعتماد إدارة الجودة لمكاتب التدقيق الخارجي بالجزائر وضمان جودة خدماتها، في ظل سياسات وإجراءات مقترحة ومستنبطة أساسا من محتوى المعيار الدولي لإدارة الجودة 1 (ISQM1)، ولاختبار هذه القابلية تم اعتماد استبيان موجه المدققين الخارجيين وكذلك جميع الفئات المستفيدة من خدماتهم. وخلصت الدراسة الى وجود قابلية لدى طرفي الدراسة لاعتماد سياسات وإجراءات ادارة جودة التدقيق بالجزائر، في ظل الإطار المقترح من الباحثة، بالتوافق مع محتوى المعيار الدولي لإدارة الجودة 1 (ISQM1)، وخلصت الدراسة كذلك الى وجود فجوة في التوقعات لجودة خدمات التدقيق يجسدها مستويات القبول التي كانت اعلى لدى المستفيدين من خدمات التدقيق، منه لدى المدققين الخارجيين بعينة الدراسة.

كلمات مفتاحية: التدقيق الخارجي، إطار جودة التدقيق، إدارة جودة التدقيق. المعيار الدولي لإدارة الجودة الأول.

تصنيف JEL : M42، M48

Abstract:

This study Aims to analyze the of the quality management adoption susceptibility for the external audit offices in Algeria, and ensuring the quality of their services, under proposed policies and procedures based mainly on the content of the International Standard on Quality Management 1 (ISQM1), As well as to testing this capability by a questionnaire Addressed to external auditors as well as all categories benefiting from their services. The study concluded that there is a possibility on both sides of the study to adopt the policies and procedures of audit quality management in Algeria, under the framework proposed by the researcher, in accordance with the content of the International Quality Management Standard 1 (ISQM1).

Moreover, the study concluded that there is an expectations gap for the quality of audit services embodied by the acceptance levels, which are higher among the beneficiaries of audit services acceptance levels, more than among auditors.

Keywords: External audit, audit quality framework, audit quality management. The international standard on quality management 1.

Jel Classification Codes: M48, M42

1- مقدمة:

في ظل انهيار كبريات الشركات العالمية والفشل المالي لها خلال العقدین الاخيرین، وجه الاتهام دوما لمهنة التدقيق، وانخفاض جودة خدماتها، کم أنه عقب الأزمة المالية، استجابت العديد من الشركات للبيئة المتغيرة والمخاطر الناشئة في مجال إدارة الشركات بإعادة النظر في ممارساتها التجارية وأنشطتها ذات الصلة. وقد أثرت تساؤلات حول ما إذا كانت معايير رقابة الجودة لا تزال تفي بأهدافها لهذا الغرض، بالنظر إلى البيئة المتطورة التي تعمل فيها الشركات، وتكثيف التركيز على الجودة، والتوقعات المتزايدة لأصحاب المصلحة في الشركات. وعلاوة على ذلك، أشارت المعايير الدولية للتدقيق كذلك إلى أن عدة جوانب من المعيار الدولي لرقابة الجودة¹ الذي تم استبداله قد تم اعتمادها ضمن المعيار الدولي لإدارة جودة التدقيق¹ وهذا ضمن التوجه الجديد الذي تبناه لمجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكد (IAASB)، ضمن ادارة جودة التدقيق، حيث تضمن التوجه الجديد لإدارة الجودة التركيز على التحديد الاستباقي للمخاطر التي تهدد الجودة والاستجابة لها. وشمل كذلك هذا التوجه تحسينات أخرى لمعالجة جملة من القضايا الرئيسية مثل تعزيز المتطلبات والتركيز على الحوكمة والقيادة والرصد والإصلاح والظروف التي تنتمي فيها الشركة إلى شبكة. وحيث ان الجزائر لم تكن بمنأى عن الازمات التي تتعرض لها كبريات الشركات العالمية خلال العقدین الاخيرین، حيث شهدت الجزائر فضيحتين للفساد المالي منذ جانفي 2010م والذين أطلقا عليهما فضيحة سوناطراك واحد واثنين، والتي مست شركة سوناطراك، والتي تمثل 97% من إجمالي صادرات البلاد، ومورد مهم للطاقة بأوروبا، وارجع هذا الفشل إلى وجود ثغرات تنظيمية في منح الصفقات. (Entelis & Lowi, 2012)، ووجهت فيها الاتهامات الى مهنة تدقيق الحسابات من حيث تدني جودة خدماتها. (BBC, 2013)، فأصبح من الضروري النظر الى مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر من حيث تطويرها وإعادة الاعتبار لمكانتها، من خلال تحليل مستوى جودة أدائها، ليس فقط في إطار القوانين والتشريعات والمعايير المهنية التي تحكمها، ولكن كذلك في ضوء المعايير الدولية لجودة التدقيق، وهذا في ظل غياب إطار متكامل لإدارة جودة التدقيق في التشريعات الجزائرية او المعايير المهنية للتدقيق الخارجي في إصداراتها الأخيرة.

1-1- إشكالية الدراسة:

ان اعتماد مدخل إدارة الجودة للتدقيق، يعتبر مطلباً أساسياً لتحقيق مستوى مقبول ومستهدف ويتصف بالاستمرارية ويأخذ بعين الاعتبار جانب تقييم المخاطر، بالنسبة لجودة خدمات التدقيق والتأكد بمكاتب وشركات التدقيق، وهذا بالتوافق مع السياسات والإجراءات المعتمدة بالمعايير الدولية الجديدة لإدارة الجودة لا سيما المعيار الدولي لإدارة الجودة (ISQM1)، والذي تعبر عن المستويات المتلى لأداء خدمات التدقيق، والتي نقتربها من خلال هذه الإشكالية كإطار مقترح لتفعيل إدارة جودة التدقيق بمكاتب وشركات التدقيق بالجزائر في سياق المعيار الدولي لإدارة الجودة (ISQM1). وبالتالي فان السؤال الرئيسي لهذه الدراسة يمكن صياغته على النحو التالي:

إلى أي مدى يمكن اعتماد ادارة جودة التدقيق بمكاتب وشركات التدقيق بالجزائر في سياق المعيار الدولي لإدارة

الجودة¹ (ISQM1)، وهذا من وجهة نظر المدققين والجهات المستفيدة من خدماتهم؟

وللإجابة على التسؤل فقد تم طرح الفرضيات الفرعية التالية:

1. لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المدققين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم حول دور سياسات واجراءات متطلبات السلوك الأخلاقي في دعم ادارة الجودة بمكاتب وشركات التدقيق بالجزائر.
2. لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المدققين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم حول دور سياسات وإجراءات عملية تقييم المخاطر للشركة في دعم ادارة الجودة بمكاتب وشركات التدقيق بالجزائر

3. لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المدققين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم حول دور سياسات وإجراءات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء في دعم ادارة الجودة بمكاتب وشركات التدقيق بالجزائر.
 4. لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المدققين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم حول دور سياسات وإجراءات الحوكمة والقيادة في دعم ادارة الجودة بمكاتب وشركات التدقيق بالجزائر.
 5. لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المدققين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم حول دور سياسات وإجراءات الموارد وأداء الارتباط في دعم ادارة الجودة بمكاتب وشركات التدقيق بالجزائر.
 6. لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المدققين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم حول دور الاعلام والاتصال في دعم ادارة الجودة بمكاتب وشركات التدقيق بالجزائر.
 7. لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المدققين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم حول دور الرصد والمعالجة في دعم ادارة الجودة بمكاتب وشركات التدقيق بالجزائر.
- وسيتم تقسيم هذه الدراسة الى المحاور التالية:
- إطار جودة التدقيق في ظل المعايير الدولية لإدارة جودة التدقيق
- سياسات وإجراءات ادارة جودة التدقيق في ظل المعيار الدولي لإدارة الجودة الأول (ISQM1).
- دراسة حالة لعينة من المدققين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم بالجزائر.

2-1- أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة الى قياس مدى قابلية اعتماد سياسات وإجراءات ادارة الجودة لأعمال مكاتب وشركات التدقيق بالجزائر، وهذا في سياق إطار مقترح مستنبط أساسا من سياسات وإجراءات ادارة الجودة من المعيار الدولي لإدارة الجودة 1 (ISQM1). حيث سيتم اختبار هذه القابلية من وجهة نظر المدققين الخارجيين باعتبارهم الجهة المعنية باعتماد وتطبيق هذه السياسات والإجراءات، وكذلك من وجهة نظر جميع الفئات المستفيدة من خدمات التدقيق.

3-1- أهمية الدراسة: تنبع أهمية الدراسة كذلك من اختبار إشكالية الدراسة من حيث سياسات وإجراءات ادارة الجودة في ظل المعيار الدولي لإدارة الجودة 1 (ISQM1). كنهج جديد اعتمده المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكد، (IAASB)، وهذا اخذا بعين الاعتبار فجوة التوقعات في التدقيق كمشكلة معاصرة وعمامة، حيث أن الأطراف ذات المصلحة عموما يتوقعون مستويات معينة من الجودة في خدمات التدقيق، أعلى مما توفره الأنظمة، التشريعات والمعايير الموجودة، وفي ظل هذه الفجوة فقد اعتمدت هذه الدراسة على اختبار هذه الإشكالية على مستوى المدققين من جهة وكذلك من جهة الأطراف ذات المصلحة المستفيدة من خدمات المدققين من جهة أخرى وتحليل هذه الفجوة جزئيا في إطار جودة التدقيق.

2- إطار جودة التدقيق في ظل المعايير الدولية لإدارة جودة التدقيق

لقد شهدت سنة 2019 توجهها جديدا للمجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكد (IAASB) في مجال تطوير إطار جودة التدقيق، من حيث تطوير واثراء هذا الاطار من عوامل المدخلات والمخرجات التي تساهم في جودة التدقيق على مستوى الارتباط وشركة التدقيق والمستويات الوطنية. يوضح الإطار الجديد أيضاً أهمية التفاعلات المناسبة بين أصحاب المصلحة وأهمية العوامل السياقية المختلفة. حيث تطمح أنظمة رقابة وادارة الجودة للتدقيق إلى تحسين الجودة والقيمة للمستفيدين الذين تخدمهم، ويجب أن تكون نتائج الجودة في طبيعة معادلة القيمة هذه. حيث تظهر مؤشرات جودة التدقيق كوسيلة لتقييم جودة التدقيق وتوفير المزيد من الشفافية حول عمليات التدقيق وشركات التدقيق - لصالح الشركات نفسها وللدعم مجالس الإدارة ولجان التدقيق في الاضطلاع بمسؤولياتها الرقابية. وفي هذا التوجه الجديد لمجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكد (IAASB) ولمهنة التدقيق

العالمية وفي سنة 2020، ظهر إصدارا جديدا وتنقيحا، حيث تم اعتماد ثلاثة معايير لإدارة الجودة الجديدة، والتي ترفع مستوى إدارة الجودة عبر جميع أنحاء العالم. تعمل المعايير الثلاثة المترابطة على تعزيز وتحديث كيفية تعامل الشركات مع إدارة الجودة، ضمن نهج جديد مرتبط بتقييم المخاطر، وتمثلت المعايير في:

- المعيار الدولي لإدارة الجودة 1، إدارة الجودة للشركات التي تجري عمليات تدقيق للقوائم المالية أو تأكيدات أخرى أو ارتباطات خدمات ذات الصلة (ISQM 1)، والذي حل محل معيار رقابة الجودة (ISQC 1)
- المعيار الدولي لإدارة الجودة 2، مراجعات جودة الارتباطات (ISQM 2)
- المعيار الدولي للتدقيق 220 (المنقح)، إدارة الجودة لتدقيق القوائم المالية (ISA 220) (المنقح)

3- سياسات واجراءات ادارة الجودة لتدقيق في ظل المعيار الدولي لإدارة الجودة 1 (ISQM 1)

3-1- نظرة عامة عن إطار المعيار الدولي لإدارة الجودة 1:

ان المعيار الدولي لإدارة الجودة الاول يوفر نظام فعال لمراقبة الجودة ويعتبر الأساس لنهج تحقيق جودة مشاركة متسقة، حيث يحدد ما هو مطلوب في نظام مراقبة الجودة للشركة لإدارة جودة التعاقدات التي تقوم بها الشركة، كما يحدد السياسات والإجراءات التي يتعين على الشركات أن تضعها كجزء من نظام ادارة الجودة. كما يمثل المنهج الجديد لإدارة الجودة الذي اعتمده المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكد، (IAASB) و الذي ركز على التحديد الاستباقي للمخاطر التي تهدد الجودة والاستجابة لها. كما شمل هذا المنهج تحسينات أخرى لتحسين قوة نظم إدارة الجودة في الشركات، مثل تعزيز المتطلبات والتركيز على الحوكمة والقيادة والرصد والمعالجة وكذلك المتطلبات التي تنتمي فيها الشركة إلى شبكة.

يتعامل ISQM 1 مع مسؤولية الشركة عن وجود نظام لإدارة الجود، حيث يمثل نظام ادارة الجودة (SOQM) آلية إدارة الجودة التي تخلق بيئة تمكن وتدعم فرق المشاركة في أداء ارتباطات عالية الجودة. فهو يساعد الشركة في تحقيق جودة مشاركة متسقة لأنها تركز على كيفية إدارة الشركة لجودة التعاقدات التي يتم تنفيذها.

ويحل ISQM 1 محل المعيار ISQC 1 لمراقبة الجودة للشركات التي تقوم بتدقيق البيانات المالية وغيرها من التزامات الضمان والخدمات ذات الصلة، وانه يجب على الشركة تصميم وتنفيذ نظام إدارة الجودة بما يتوافق مع ISQM 1 بحلول 15 ديسمبر 2022. يجب إجراء تقييم SOQM المطلوب ISQM 1 في غضون عام واحد بعد 15 ديسمبر 2022. وهذا يعني أنه بحلول 15 ديسمبر 2022، من المتوقع أن تقوم الشركة بما يلي: (IAASB, 2021a) تحديد أهداف الجودة وتحديد وتقييم مخاطر الجودة وتصميم وتنفيذ الاستجابات؛ وتصميم وتنفيذ أنشطة الرصد. ولا يلزم بدء تشغيل أنشطة الاستجابة والرصد إلا اعتبارا من 15 كانون الأول/ديسمبر 2022 فصاعدا. كم يسمح باعتماد ISQM 1 في وقت مبكر، ولكن يتعين على الشركة اعتماد جميع معايير إدارة الجودة الثلاثة في نفس الوقت.

3-1-1- التغييرات الرئيسية عن المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 ISQC 1: يهدف ISQM 1 إلى تعزيز قوة SOQM

للشركة. وهو يتطلب من الشركة تخصيص تصميم وتنفيذ وتشغيل SOQM الخاص بها استنادا إلى طبيعة وظروف الشركة والارتباطات التي تقوم بها. كما يتطلب من الشركة الانتقال من السياسات والإجراءات التي تعالج العناصر المستقلة، كما هو مطلوب في ISQC 1، إلى نهج متكامل لإدارة الجودة ينعكس على النظام ككل. وتشمل التغييرات الرئيسية ما يلي:

(Hoogwerf, 2019a)

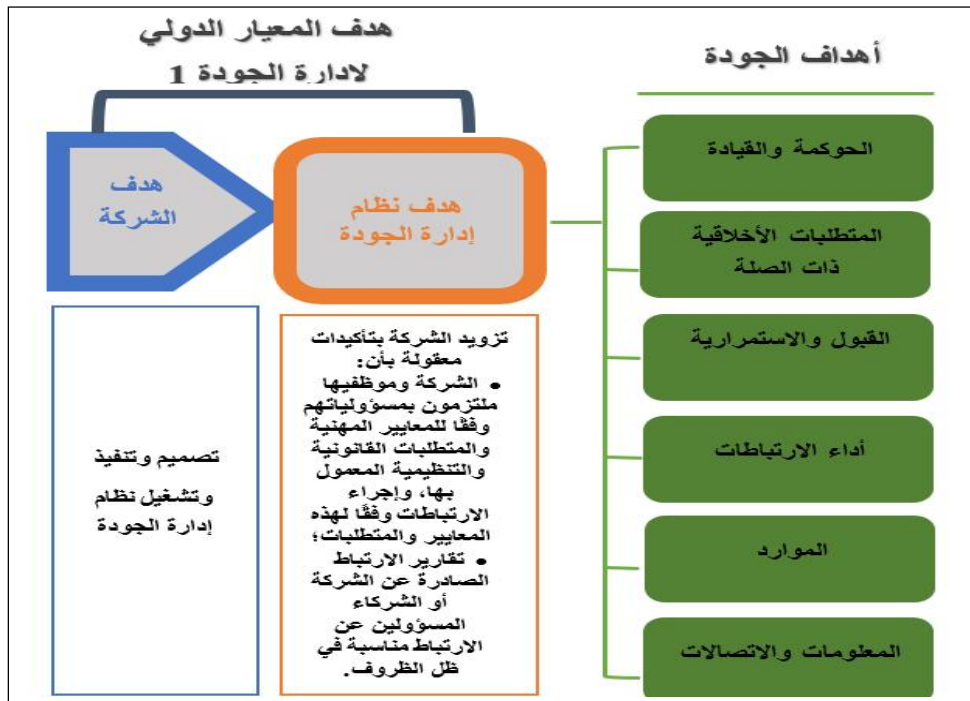
- اتباع نهج أكثر استباقية وتكيفا لإدارة الجودة، يركز على تحقيق أهداف الجودة من خلال تحديد المخاطر التي تهدد تلك الأهداف، والاستجابة للمخاطر.

- تعزيز المتطلبات لمعالجة الحوكمة والقيادة الراسخة، بما في ذلك زيادة المسؤوليات القيادية.
 - توسيع المتطلبات لتحديث المعيار وتعكس العوامل التي تؤثر على بيئة الشركة، بما في ذلك متطلبات معالجة التكنولوجيا والشبكات واستخدام مقدمي الخدمات الخارجيين
 - متطلبات جديدة تتناول المعلومات والاتصالات، بما في ذلك التواصل مع الأطراف الخارجية
 - تعزيز الاحتياجات من الرصد والمعالجة لتعزيز الرصد الاستباقي SOQM ككل، ومعالجة أوجه القصور بفعالية.
- 3-1-2-هدف المعيار الدولي لإدارة الجودة 1:** حدد المعيار الدولي لإدارة الجودة 1 هدف الشركة في إدارة الجودة من حيث تصميم وتنفيذ وتشغيل نظام إدارة الجودة على غرار أي نظام للرقابة الداخلية، فإن نظام إدارة الجودة يحتاج إلى تحديد للهدف. وتحديد ما إذا كان هذا النظام فعال، وتحديد كلا من هدف الشركة وهدف نظام إدارة الجودة.

هدف الشركة: تصميم وتنفيذ وتشغيل نظام إدارة الجودة

هدف نظام إدارة الجودة: تزويد الشركة بتأكيدات معقولة بأن الشركة وموظفيها ملتزمون بمسؤولياتهم وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، وإجراء الارتباطات وفقاً لهذه المعايير والمتطلبات؛ إضافة الى تزويد الشركة تقارير الارتباط الصادرة عن الشركة أو الشركاء المسؤولين عن الارتباط مناسبة في ظل الظروف، كما يتضمن 1 ISQM أهداف الجودة للمكونات التالية : - لوكمة والقيادة؛ - المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة؛ - قبول واستمرار علاقات العملاء وارتباطات محددة؛ - أداء المشاركة؛ - الموارد؛ - المعلومات والاتصالات. كما يوضحه الشكل رقم 01

الشكل رقم 01: هدف المعيار الدولي لإدارة الجودة (ISQM 1)



المصدر: من اعداد الباحثة اعتمادا على (IAASB, 2021a)

3-1-3-المسؤولية عن نظام إدارة الجودة: لقد اسند المعيار الدولي لإدارة الجودة 1 مسؤولية تصميم وتنفيذ وتشغيل نظام إدارة الجودة الى الشركة، ومع ذلك يتطلب المعيار من الشركة تعيين مسؤوليات الشركة بالنسبة ل SOQM، والجوانب الأخرى من نظام إدارة الجودة، ومحاسبة الأفراد على أدوارهم المعينة ضمن المتطلبات الواردة في ISQM 1، والتي تتناول إسناد المسؤوليات كما يوضحه الشكل رقم 02 :

الشكل رقم 02: إسناد المسؤوليات في المعيار الدولي لإدارة الجودة 1 (ISQM 1)

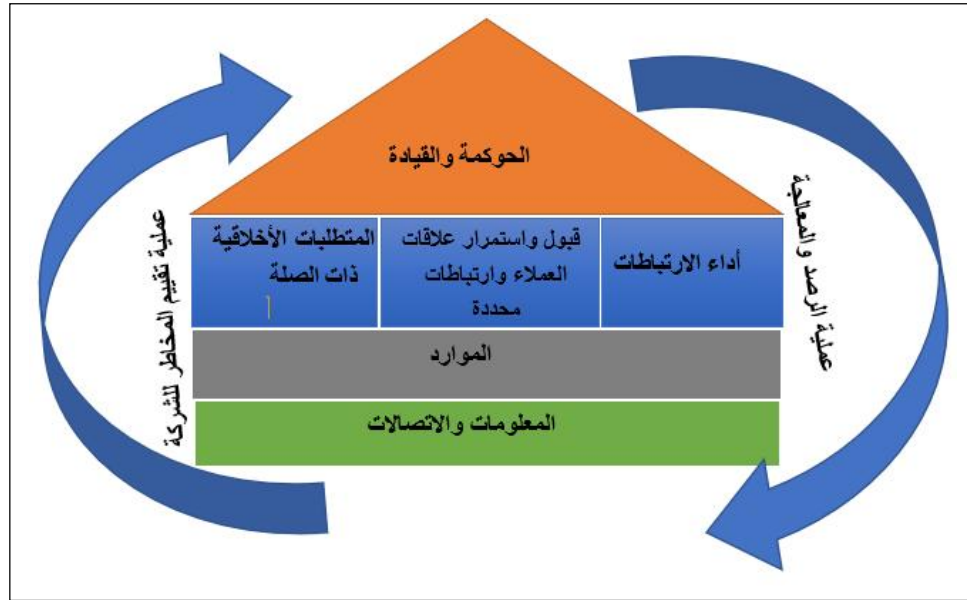


المصدر: من اعداد الباحثة اعتمادا على (IAASB, 2021a)

3-1-2-هيكل المعيار الدولي لإدارة الجودة 1: يتألف ISQM 1 من ثماني مكونات مترابطة تتعامل مع الجوانب الرئيسية لـ SOQM. ومتطلبات أخرى تتناول موضوعات محددة. كما يتعين على الشركة تلبية جميع المتطلبات ضمن المعيار الدولي لضبط الجودة 1، بما في ذلك متطلبات المكونات. ولأُطلب من الشركة تنظيم SOQM وفقاً للمكونات الثمانية، وقد تُختار استخدام مصطلحات أو أطر عمل مختلفة لوصف مكونات SOQM.

يتضمن ISQC 1 ستة عناصر تحتاج الشركة إلى تصميم سياسات وإجراءات لها. يحتوي ISQM 1 على ثمانية مكونات. تتم محاذاة المكونات في ISQM 1 إلى العناصر الموجودة في ISQC 1 وتضمن مكونين جديدين: عملية تقييم المخاطر للشركة؛ والاعلام والاتصال. كما يوضح الشكل رقم 03.

الشكل رقم 03: هيكل المعيار الدولي لإدارة الجودة 1 (ISQM 1)



المصدر: من اعداد الباحثة اعتمادا على (IAASB, 2021a)

الجدول رقم 01: مكونات المعيار الدولي لإدارة الجودة 1 (ISQM 1)

المكونات	الموضوع	المحتوى
عملية تقييم المخاطر للشركة	اجراءات أنشأتها الشركة كجزء من نظام إدارة الجودة	- العملية المطلوب من الشركة اتباعها في تنفيذ النهج القائم على المخاطر لإدارة الجودة. - يتكون من تحديد أهداف الجودة، وتحديد وتقييم مخاطر الجودة لتحقيق أهداف الجودة وتصميم وتنفيذ الاستجابات لمعالجة مخاطر الجودة المقدرة.
الحوكمة والقيادة	ارساء البيئة التي يعمل عليها SOQM	- يتناول مسائل مثل ثقافة الشركة، ومسؤولية القيادة والمساءلة، والهيكل التنظيمي للشركة، وإسناد الأدوار والمسؤوليات وتخطيط الموارد وتخصيصها .
المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة	موضوع خاص أساسي لأداء الارتباط	- يتعامل مع الوفاء بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة من قبل الشركة وموظفيها. - كما يتناول المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بقدر ما تنطبق على الآخرين الخارجيين للشركة.
قبول واستمرار علاقات العملاء وارتباطات محددة	موضوع خاص أساسي لأداء الارتباط	- يتعامل مع أحكام الشركة حول قبول أو مواصلة علاقة العميل أو ارتباط محدد.
أداء الارتباط	موضوع خاص أساسي لأداء	- التعامل مع إجراءات الشركة لتعزيز ودعم الأداء المنسق للارتباطات الجيدة، بما في ذلك من خلال التوجيه والإشراف والمراجعة والتشاور والاختلافات في الرأي

	الارتباط	- يتضمن كيف تدعم الشركة فرق المشاركة في ممارسة الحكم المهني، وعند الاقتضاء على طبيعة وظروف المشاركة، وممارسة الشكوك المهنية.
موارد	تمكين تشغيل المكونات الأخرى	- التعامل مع الحصول على الموارد وتطويرها واستخدامها وصيانتها وتخصيصها في الوقت المناسب لتمكين تصميم وتنفيذ وتشغيل نظام إدارة الجودة . - تشمل الموارد التكنولوجية والفكرية والبشرية، وتتناول مقدمي الخدمات.
الإعلام والاتصال	تمكين تشغيل المكونات الأخرى	- التعامل مع الحصول على المعلومات المتعلقة بنظام إدارة الجودة أو توليدها أو استخدامها، وإبلاغ المعلومات داخل الشركة والأطراف الخارجية في الوقت المناسب لتمكين تصميم وتنفيذ وتشغيل نظام إدارة الجودة.
عملية الرصد والمعالجة	اجراءات أنشأتها الشركة كجزء من نظام إدارة الجودة	- تزويد الشركة بمعلومات ذات صلة وموثوقة وفي الوقت المناسب حول تصميم وتنفيذ وتشغيل نظام إدارة الجودة. - يعالج اتخاذ الإجراءات المناسبة للاستجابة لأوجه القصور مثل معالجة أوجه القصور في وقت مناسب.

المصدر: من اعداد الباحثة اعتمادا على (Hoogwerf, 2019a, 2019b; IAASB, 2021a)

وكما هو موضح في الدول رقم 01، فإن عملية تقييم المخاطر في الشركة وعملية الرصد والمعالجة تحدد عمليات محددة يتعين على الشركة اتباعها. وتشمل المكونات المتبقية أهداف الجودة المطلوب من الشركة تحديدها، والتي تشكل الأساس لتحديد وتقييم مخاطر الجودة وتصميم وتنفيذ الاستجابات. المتطلبات الأخرى في ISQM 1 التي تتناول مواضيع محددة بالإضافة إلى المكونات الثمانية، حيث تتناول (Hoogwerf, 2019b):

- تعيين المسؤوليات المتعلقة بـ SOQM .
- الاستجابات المحددة التي يتعين على الشركة تصميمها وتنفيذها؛ الظروف التي تكون فيها الشركة تابعة لشبكة وتستخدم متطلبات الشبكة أو خدمات الشبكة في SOQM الخاص بها.
- التقييم السنوي لعملية إدارة الجودة من قبل القيادة، وتقييم أداء القيادة والتوثيق.

3-2- عملية تقييم المخاطر للشركة

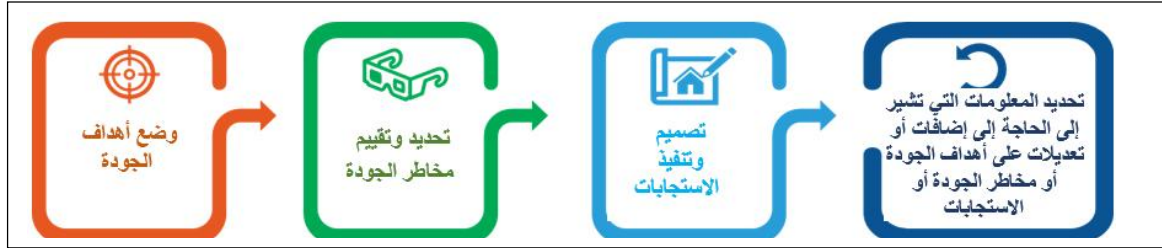
ان الاساس في اعتماد ISQM 1 ، والتغيير الرئيسي عن ISQC 1 ، هو أن الشركة تحتاج إلى اتباع نهج قائم على المخاطر لإدارة عملية تقييم الجودة، والذي يجعل الشركة تركز على المخاطر التي قد تنشأ، نظرا لطبيعة وظروف الشركة والارتباطات التي تقوم بها؛ وتنفيذ الاستجابات للتصدي لتلك المخاطر على النحو المناسب. ويساعد النهج القائم على المخاطر الشركة على تكييف نظام إدارة الجودة مع ظروف الشركة، فضلا عن ظروف الارتباطات التي تقوم بها الشركة. كما أنه يساعد الشركة على إدارة الجودة بفعالية من خلال التركيز على ما هو أكثر أهمية بالنظر إلى طبيعة وظروف الشركة والارتباطات التي تقوم بها. (Almasria, 2020)

(Airout, Samara, Saadat, & Jrairah, 2021; Rose, Rose, Suh, & Thibodeau, 2020)

يتطلب ISQM 1 من الشركة أن يكون لديها عملية تقييم للمخاطر، الغرض منها هو تحديد أهداف الجودة وتحديد وتقييم مخاطر الجودة وتصميم وتنفيذ الاستجابات لمعالجة مخاطر الجودة. يحدد ISQM 1 متطلبات كيفية تطبيق هذه العملية كما يوضحها

الشكل رقم 04

الشكل رقم 04



المصدر: من اعداد الباحثة اعتمادا على (Hoogwerf, 2019a, 2019b; IAASB, 2021a)

3-2-1- تصميم عملية تقييم المخاطر للشركة: ان ادارة الشركة نحو تحديد أهداف الجودة، وتحديد وتقييم مخاطر الجودة، وتصميم وتنفيذ الاستجابات سوف يختلف من شركة إلى أخرى. وتتأثر بطبيعة وظروف الشركة، بما في ذلك كيفية هيكله الشركة وتنظيمها. ونظرا للنهج الاستباقي والمستمر لإدارة الجودة، فإن المعلومات التي تستخدمها الشركة لتحديد أهداف الجودة، وتحديد وتقييم مخاطر الجودة، وتصميم وتنفيذ الاستجابات تشمل المعلومات الواردة من شركة SOQM نفسها، مثلا:

- معلومات التي يتم إنشاؤها من خلال عنصر المعلومات والاتصالات، والتي قد تنشأ من مصدر داخلي أو خارجي.
- نتائج عملية الرصد والمعالجة من طرف الشركة.

3-2-1-1- وضع اهداف الجودة: يتضمن المعيار الدولي لإدارة الجودة 1 أهدافاً أكثر تحديداً للجودة للمكونات المختلفة لنظام إدارة الجودة الشاملة، بحيث يكون من الواضح ما هي النتائج التي يتعين على الشركة تحقيقها من أجل أن يكون لديها نظام إدارة الجودة (SOQM) يكون فعالاً في إدارة الجودة. تساعد أهداف الجودة في كل مكون الشركة في تحديد وتقييم مخاطر الجودة بشكل صحيح لأن أهداف الجودة تركز بشكل أكثر تحديداً على ما يجب تحقيقه، وما يمكن أن يحدث خطأ في تحقيق أهداف الجودة. ويتعين على الشركة تحديد أهداف الجودة المحددة لهذه المكونات. ومع ذلك، قد يكون هناك من الظروف التي يكون فيها هدف الجودة أو أحد جوانبه غير ذي صلة للشركة بسبب طبيعة وظروف الشركة أو ارتباطاتها. ويتضمن ISQM 1 أهداف الجودة للمكونات التالية: (Hoogwerf, 2019a; IAASB, 2021a) - للحكمة والقيادة؛ - المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة؛ - قبول واستمرار علاقات العملاء وارتباطات محددة؛ - أداء المشاركة؛ - الموارد؛ - المعلومات والاتصالات

3-2-1-2- تحديد وتقييم مخاطر الجودة: إن تحديد وتقييم مخاطر الجودة يضع الاهتمام على ما يمكن أن يحدث من أخطاء في تحقيق أهداف الجودة. ونتيجة لذلك، يساعد الشركة في تصميم وتنفيذ الاستجابات الفعالة في معالجة مخاطر الجودة. كما أنه يساعد الشركة على استخدام مواردها بشكل أكثر كفاءة وفعالية في معالجة وتحسين الجودة. وقد تكون هناك مخاطر كثيرة يمكن أن تؤثر سلباً على تحقيق أهداف الجودة. ومع ذلك، لا تعتبر جميع المخاطر مخاطر الجودة في ISQM 1 لأنه ليس من المعقول أو العملي للشركة تحديد وتقييم كل المخاطر الممكنة، وتصميم وتنفيذ الاستجابات لكل خطر. يهدف ISQM 1 إلى تركيز الشركة على المخاطر التي لها أكبر الأثر على تحقيق أهداف الجودة، بحيث يتم التعامل مع هذه المخاطر بشكل مناسب من قبل الشركة. 3-2-1-3- تصميم وتنفيذ الاستجابات: إن الاستجابات التي يتم تصميمها وتنفيذها بشكل صحيح لمعالجة مخاطر الجودة تخفف من احتمال حدوث مخاطر الجودة، وبالتالي تساعد الشركة على تحقيق أهداف الجودة. ويمكن للشركة أن تنظر في عدد من العوامل عند تصميم الرد، لا سيما فيما يتعلق بطبيعة الاستجابة وتوقيتها ومداهها .

وعلاوة على ذلك، قد تحتاج الشركة إلى النظر فيما إذا كانت الاستجابة وحدها كافية للتصدي لمخاطر النوعية، أو ما إذا كانت هناك حاجة إلى مزيج من الاستجابات. كما يجوز للشركة تصميم وتنفيذ استجابة تعالج مخاطر الجودة المتعددة، شريطة أن تكون الاستجابة دقيقة بما يكفي لمعالجة كل من مخاطر الجودة ذات الصلة بشكل فعال.

3-2-1-4-المعلومات التي تشير إلى الحاجة إلى إضافات أو تعديلات على أهداف الجودة أو مخاطر جودة الجودة أو الاستجابات: إن تحديد أهداف الجودة أو مخاطر الجودة أو الاستجابات ليس عملية لمرة واحدة تحتاج الشركة إلى القيام بها. قد تحتاج أهداف الجودة أو مخاطر الجودة أو الاستجابات إلى التغيير نتيجة التغيرات في طبيعة وظروف الشركة أو ارتباطاتها؛ أو إجراءات علاجية لمعالجة أوجه القصور في SOQM للشركة.

3-3- الحوكمة والقيادة

الحوكمة والقيادة ذات أهمية قصوى لإدارة الجودة على مستوى الشركة والمشاركة، لأنها الطريقة التي تدمج بها الشركة ثقافتها وأخلاقياتها وتنظم نفسها بنفسها، وتعمل بمثابة إطار لكيفية اتخاذ قرارات الشركة. وتؤثر إدارة الشركة أيضا على نظرة الجمهور إلى الشركة؛ ويمكن النظر إلى شركة لا تتمتع بإدارة فعالة على أنها شركة لا تعمل من أجل المصلحة العامة.

وتتمثل اهم التغييرات في مجال الحوكمة والقيادة التي شملها معيار ادرة الجودة الأول فيممي يلي:

- المتطلبات الجديدة والمعززة فيما يتعلق بالتزام الشركة بالجودة من خلال ثقافتها. كجزء من ثقافة الشركة، وتتضمن ايضا:
 - دور الشركة في المصلحة العامة.
 - أهمية الأخلاق المهنية والقيم والمواقف.
 - مسؤولية جميع الموظفين عن الجودة المتعلقة بأداء الارتباطات أو الأنشطة داخل SOQM وسلوكهم المتوقع.
 - الجودة في سياق القرارات والإجراءات الإستراتيجية للشركة، بما في ذلك الأولويات المالية والتشغيلية للشركة.
- متطلبات جديدة تتناول سلوك القيادة والتزامها بالجودة ومسؤوليتها عن الجودة.
- متطلبات جديدة تتناول الهيكل التنظيمي للشركة وتخصيص الشركة للأدوار والمسؤوليات والسلطة.
- المتطلبات الجديدة التي تتناول الاحتياجات من الموارد، وتخطيط الموارد والتخصيص، والتي تشمل أيضاً الموارد المالية.

3-4- متطلبات السلوك الأخلاقي

لقد حدد دليل بيانات التدقيق التأكيد والسلوك الأخلاقي الدولية، الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)،

متطلبات السلوك الأخلاقي، كما تم التأكيد عليها في هذا المعيار كما يلي: (IFAC, 2008)

- النزاهة. - الموضوعية. - الكفاءة المهنية والعناية الواجبة. - السرية. - السلوك المهني.

حيث ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات حول استمرار عملية معينة والعلاقة مع العميل، تتناول فيها الظروف التي تحصل فيها الشركة على معلومات كانت ستؤدي إلى رفضها للعملية لو أن هذه المعلومات كانت متوفرة في وقت أقرب.

وتتضمن هذه السياسات والإجراءات اعتبار ما يلي: (IFAC, 2018) (Agarwal, 2010)

- المسؤوليات المهنية والقانونية التي تنطبق على الظروف، بما في ذلك ما إذا كان هناك متطلب يقتضي من الشركة الإبلاغ إلى الشخص أو الأشخاص الذين قاموا بالتعيين، أو السلطات التنظيمية.
- احتمالية الانسحاب من العملية أو من العملية والعلاقة مع العميل بصفة كلية.

3-5- الموارد:

وقد ادرج المعيار الدولي لإدارة الجودة الأول متطلبات جديدة بالنسبة للموارد، تلي الحاجة إلى الموارد التكنولوجية والفكرية لتمكين تشغيل نظام إدارة الجودة وأداء الارتباطات، إضافة إلى ما اشتمله المعيار السابق لرقابة جودة التدقيق 1 (Serdouk fateh, 2020)، من إجراءات الشركة المتعلقة بالموارد البشرية كما يلي: (Saha & Roy, 2016) - التوظيف. - تقييم الأداء. - القدرات، والمدة. - الكفاءة - التطور الوظيفي. - الترقية. - التعويض. - تقدير احتياجات الموظفين.

3-6- أداء الارتباط

ان متطلبات أداء الارتباط تشمل التشاور والاختلاف في الرأي ومعالجة التجميع والحفاظ والاحتفاظ بوثائق المهمة. كما قد تصمم الشركة وتنفذ عدداً من الاستجابات للتعامل مع الحكم المهني والشك المهني المرتبط بأهداف الجودة الأخرى في قسم أداء الارتباط، بما في ذلك الردود التي تتناول التوجيه والإشراف والمراجعة والاستشارة والاختلافات في الرأي. يعتبر إجراء مراجعات جودة الارتباط أحد الاستجابات التي صممتها الشركة ونفذتها للتعامل مع الحكم المهني والشك المهني.

3-7- الاعلام والاتصال

يتيح عنصر المعلومات والاتصالات من تصميم وتنفيذ وتشغيل نظام إدارة الجودة. وبناء على ذلك، قد تتداخل جوانب كثيرة من عنصر المعلومات والاتصال مع عناصر أخرى .

3-7-1- نظام المعلومات: يتطلب ISQM 1 من الشركة تحديد هدف الجودة المتعلق بنظام معلومات الشركة. كما يوضح أن نظام المعلومات قد يتضمن استخدام عناصر يدوية أو عناصر تكنولوجية المعلومات. وعلى الرغم من أن هذا مطلب جديد في ISQM 1، فمن المرجح أن يكون لدى الشركة بالفعل أنظمة معلومات كجزء من أنظمتها الحالية لمراقبة الجودة. عند تنفيذ ISQM 1، يجوز للشركة أن تنظر في كيفية تحديد نظام المعلومات القائم للمعلومات وتجميعها ومعالجتها والحفاظ عليها .

3-7-2- الأطراف المختلفة التي تتواصل معها الشركة وتبادل المعلومات: التواصل الفعال في الاتجاهين أمر ضروري لتشغيل SOQM وأداء التعاقدات. تدرك ISQM 1 أن هناك أطرافاً مختلفة تقوم الشركة بتوصيل المعلومات وتبادلها. تختلف المعلومات التي يتم توصيلها ومسؤوليات الأفراد عن التواصل، حسب الدور الذي يقومون به في سياق SOQM للشركة أو أداء الارتباطات . حيث يتعامل النظام مع:

- المسؤولية العامة للموظفين للتواصل.
- تبادل المعلومات بين الشركة وفرق الارتباط، وفي هذا السياق تضم فرق الارتباط موظفين وأفراداً من داخل شبكة الشركة أو من مزود خدمة يكونون جزءاً من فريق الارتباط، وقد تختلف كيفية تبادل الشركة للمعلومات مع أفراد من داخل شبكة الشركة أو مزود الخدمة عن كيفية تبادل الشركة للمعلومات مع موظفيها. فعلى سبيل المثال، قد يكون اتصال الشركة بمدققي الحسابات من داخل شبكة الشركة أو مزود الخدمة عن طريق تدقيق حسابات المجموعة بهدف:
- تبادل المعلومات بين الشركة والعاملين الذين يقومون بالأنشطة داخل الشركة
- توصيل المعلومات داخل شبكة الشركة أو إلى مقدمي الخدمات، في سياق متطلبات الشبكة أو خدمات الشبكة أو الموارد من مقدمي الخدمات.
- التواصل مع أطراف خارجية أخرى .

3-7-3- طرق وآليات توصيل المعلومات: هناك مجموعة متنوعة من الطرق التي يمكن للشركة استخدامها لتوصيل المعلومات، على سبيل المثال، الاتصال الشفوي المباشر، كتيبات السياسات أو الإجراءات، النشرات الإخبارية، التنبيهات، رسائل البريد

الإلكتروني، الإنترنت أو التطبيقات الأخرى القائمة على شبكة الإنترنت، والتدريب، والعروض، وسائل الاعلام الاجتماعية، أو البث الشبكي.

عند تحديد أنسب الطرق وتواتر الاتصال، قد تأخذ الشركة في الاعتبار مجموعة متنوعة من العوامل، بما في ذلك:

• الجمهور الذي تستهدفه الاتصالات؛

• وطبيعة المعلومات التي يتم إبلاغها وإلحاحها.

وفي بعض الظروف، قد تقرر الشركة أنه من الضروري إيصال نفس المعلومات من خلال أساليب متعددة من أجل تحقيق هدف البلاغ. وفي مثل هذه الحالات، يكون اتساق المعلومات التي يتم إبلاغها أمرا مهما .

3-8-عملية الرصد والمعالجة

والغرض من عملية الرصد والمعالجة هو:

• مراقبة نظام إدارة الجودة بحيث يكون لدى الشركة معلومات ذات صلة وموثوقة وفي الوقت المناسب حول تصميم وتنفيذ وتشغيل نظام إدارة الجودة.

• اتخاذ الإجراءات المناسبة للتصدي لأوجه القصور المحددة، بحيث يتم معالجة أوجه القصور في الوقت المناسب، لمنع تكرارها. وقد يشمل اتخاذ الإجراءات المناسبة أيضا، إذا لزم الأمر، تصحيح النتائج المتعلقة بالارتباطات عندما يبدو أن الإجراءات قد أغفلت بشأن مشاركة جارية أو مكتملة، أو أن التقرير الصادر لم يكن مناسباً.

تسهل عملية الرصد والمعالجة التحسين الاستباقي والمستمر لجودة المشاركة و SOQM. كما أن إن تحديد أوجه القصور يعتبر جزءا أساسيا من نظام فعال لإدارة الجودة.

. 3-8-1- استخدام المعلومات حول تصميم وتنفيذ وتشغيل SOQM وأوجه القصور: يمكن استخدام المعلومات حول

تصميم وتنفيذ وتشغيل SOQM للشركة، بما في ذلك أوجه القصور والإجراءات العلاجية ، من خلال :

• قيادة الشركة في التقييم السنوي .SOQM

• الشركة، أو الأفراد المكلفين بالأنشطة ضمن SOQM ، لتحسين جودة المشاركة ونظام ادارة الجودة بشكل استباقي

ومستمر. ويشمل ذلك مدققي جودة المشاركة الذين قد يستخدمون المعلومات كأساس لإجراء مراجعة جودة المشاركة .

• شركاء الارتباط لإدارة وتحقيق جودة المشاركة .

3-8-2- جوانب عملية الرصد والمعالجة: تقسيم عملية الرصد والمعالجة إلى أربعة جوانب: (IAASB, 2019)

• تصميم وتنفيذ أنشطة المراقبة

• تقييم النتائج وتحديد أوجه القصور وتقييم شدة وانتشار أوجه القصور

• الاستجابة لأوجه القصور المحددة

• الاتصالات المستمرة المتعلقة بالرصد والمعالجة

4- دراسة حالة لعينة من المدققين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم بالجزائر.

4-1- عرض استبيان الدراسة: تم اختبار الفرضيات المعتمدة بالدراسة من خلال استبيان موجه إلى فئتي الدراسة من

المدققين الخارجيين كإحدى المقدم لخدمات التدقيق من جهة، وجميع الفئات المستفيدة من خدمات التدقيق من جهة أخرى،

إضافة الى جملة من الأساتذة الجامعيين والباحثين المهتمين بموضوع جودة التدقيق.

4-1-1-1- مكونات الاستبيان: يتكون هذا الاستبيان من خمسة أجزاء، خصص الجزء الأول للمعلومات العامة حول المشارك بالاستبيان، بينما خصصت الأجزاء الأخرى لمحاو إشكالية ومتغيرات الدراسة، من حيث سياسات وإجراءات إدارة الجودة في ظل المعيار الدولي لإدارة الجودة رقم 1 ودورها في تحقيق جودة خدمات مكاتب وشركات التدقيق بالجزائر، كما يوضح الجدول رقم (02)

الجدول رقم (02): يوضح مختلف محتويات أسئلة أجزاء الاستبيان

الجزء	الترقيم	الاسئلة
01	من السؤال رقم 01 الى السؤال رقم 09	سياسات واجراءات متطلبات السلوك الأخلاقي
02	من السؤال رقم 10 الى السؤال رقم 18	سياسات وإجراءات سياسات وإجراءات سياسات وإجراءات الحوكمة والقيادة
03	من السؤال رقم 19 الى السؤال رقم 24	سياسات وإجراءات سياسات وإجراءات تقييم المخاطر للشركة
04	من السؤال رقم 25 الى السؤال رقم 33	سياسات وإجراءات مراقبة ومراجعة سياسات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء
05	من السؤال رقم 34 الى السؤال رقم 42	سياسات وإجراءات الموارد وأداء الارتباط
06	من السؤال رقم 43 الى السؤال رقم 51	سياسات وإجراءات الاعلام والاتصال
07	من السؤال رقم 52 الى السؤال رقم 58	سياسات وإجراءات الرصد والمعالجة

المصدر: من إعداد الباحثة

4-1-2- مجتمع الدراسة: ان مجتمع الدراسة يتكون من مجموعتين كما يلي:

- المدققين الخارجيين في الجزائر (الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات الممارسين لمهنة التدقيق الخارجي للحسابات)، الذين يعبرون عن وجهة نظر ممارسي مهنة التدقيق الخارجي للحسابات.

- المستفيدون من خدمات التدقيق الخارجي في الجزائر، وتتمثل بصفة عامة في أي طرف من المجتمع المالي يستفيد من تقارير التدقيق الخارجي للحسابات في عملية اتخاذ القرار وتشمل مثلا كلا من مدراء المؤسسات العمومية والخاصة ومدراء المالية والمحاسبة وادارة البنوك والمسؤولين الحكوميين بمختلف الجهات الرقابية والجبائية والأساتذة والباحثين الأكاديميين في الجامعات الجزائرية ومراكز البحث.

- العينة المقصودة: ان الاستبيان الأول موجه الى فئة المدققين الخارجيين للحسابات في الجزائر، والتي تشمل محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، وهذا بإرسال 140 استبيانا عن طريق التسليم المباشر والبريد الإلكتروني ونماذج النسخ الكترونية من الاستبيان، حيث تم الحصول على 129 منها، تم رفض 06 منها لعدم اكتمال الإجابة على الأسئلة ووجود تناقضات في المحتوى، بينما استهدف الاستبيان الثاني فئة المستفيدين ، حيث تم ارسال 170 استبيانا بالتسليم المباشر والبريد الإلكتروني، وتم الحصول على 152 ، رفض 10 لعدم اكتمال الإجابة عن الأسئلة.

- الحدود الزمنية والمكانية للاستبيان:

اشتمل الاستبيان الأول على عينة عشوائية من مدققي الحسابات بالجزائر، وتم التركيز على ارتباط الاستبيان ولو جزئيا، بالمناطق الجغرافية للجمهورية الجزائرية من وسط شرق غرب وشمال وجنوب، بينما امتد هذا الاستبيان زمنيا من بداية شهر أكتوبر من سنة 2021 إلى غاية بداية شهر جانفي من سنة 2022. كما ارتبط الاستبيان الثاني بالمناطق الجغرافية للجمهورية الجزائرية، سعيا وراء الفئة المستهدفة والمستفيدة من خدمات التدقيق، وامتد هذا الاستبيان كذلك بنفس الفترة السابقة للاستبيان الأول.

4-1-3- الأساليب الإحصائية المستخدمة: قبل البدء في تحليل ومناقشة نتائج الاستبيان ضرورة التذكير بالأساليب الإحصائية التي استخدمت في تحليل نتائج الاستبيان، وذلك باعتماد إجراء التحليل باستخدام الأساليب الإحصائية التالية في تحليل النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS 26.0):

- الإحصاءات الوصفية للمتغيرات الأساسية. - حساب الثبات والصدق لأسئلة الإستبيان المستخدمة في جمع البيانات. - مقياس ليكرت. - تحليل البيانات من خلال اعتماد اختبار فرق المتوسطين اللامعلمي (Mann-Whitney).
- حساب الثبات والصدق للاستبيان المعتمد في جمع البيانات.

ولقد اعتمدنا على معامل الفا كرونباخ (Alpha de CRONBACH) من أجل قياس صدق الاستبيان، حيث ان المجال الذي يكون فيه معامل الفا كرونباخ مقبولا في مجال الدراسات الاستقصائية يكون بين 0.5 و 0.6 مع مستوى أعلى مقدر ب 0.8، ومعدل 0.9 بالنسبة للدراسات التطبيقية. (Christmann & Aelst, 2006) مع الإشارة الى أن بعض الباحثين يرون أن ارتفاع معدل ألفا كرونباخ فوق معدل 0.9 يؤثر سلبا عند ترجمة تكرار الأسئلة الى تحسين مصداقية وسيلة القياس (الإستبيان). كما أن ترجمة معدل ألفا كرونباخ ب 0.7 على أنه مقبول فهذا ليس له أي معنى عند عدم الأخذ بعين الاعتبار عدد الأسئلة في الإستبيان أو جزء منه، حيث أنه كلما كان عدد الأسئلة بالإستبيان مرتفعا كلما كان معامل ألفا كرونباخ يعطي الإشارة بانه مرتفع لكن أهميته تكون مضللة في قياس صدق الإستبيان. (Cortina, 1993). كما يشير جملة من الباحثين الى أن معامل الفا كرونباخ يتغير حسب عدد الأسئلة بالإستبيان، حجم عينة الدراسة وطبيعة الدراسة. (Gueguen, 2001)

وباعتماد معامل ألفا كرونباخ (Alpha de Cronbach) كانت النتائج كما يوضحها الجدول رقم (03).

الجدول رقم (03) : يوضح معاملات الثبات للأجزاء السبعة للاستبيان

الرقم	أجزاء الاستبيان	العبارات	الفا كرونباخ	الدلالة
01	سياسات واجراءات متطلبات السلوك الأخلاقي	09	0.642	جيد
02	سياسات واجراءات الحوكمة والقيادة	09	0.180	ضعيف
03	سياسات واجراءات تقييم المخاطر للشركة	06	0.646	جيد
04	سياسات وإجراءات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء	09	0.360	ضعيف
05	سياسات وإجراءات الموارد وأداء الارتباط	09	0.725	جيد
06	سياسات وإجراءات الاعلام والاتصال	09	0.599	مقبول
07	سياسات وإجراءات الرصد والمعالجة	07	0.596	مقبول
07	الإجمالي	58	0.670	جيد

المصدر: من إعداد الباحثة

يلاحظ من الجدول رقم (03) أنه بالأخذ بعين الاعتبار أثر عدد الأسئلة على مستوى قيمة ألفا كرونباخ، واحتواء كل جزء نظري على عدد متقارب من الأسئلة، نجد أن قيمة الفا كرونباخ لإجمالي أسئلة الإستبيان هي 0.670 وتعتبر جيدة، حيث ان قيم الفا كرونباخ لمختلف أجزاء الإستبيان تتراوح بين الجيدة والمقبولة في الاغلب، ولطبيعة الدراسة الاستقصائية، يمكننا أن نعتبر أن مستوى صدق هذا الإستبيان يعتبر مقبولا، مع توقع أن تشارك مختلف أجزاء الإستبيان في قياس الطرح النظري.

4-2- تحليل إستبيان الدراسة.

سيتم من خلال هذا المبحث تحليل نتائج الإستبيان بالنسبة لطرفي الدراسة من مقفين وكذلك المستفيدين من خدماتهم.

4-2-1- تحليل نتائج الاستبيان من حيث خصائص عينة الدراسة: سيتم تحليل نتائج الاستبيان الموجه لفئة المدققين الخارجيين والمستفيدين من حيث خصائص عينة الدراسة في القسم الأول من الاستبيان بالنسبة لعينتي الدراسة كما يلي: الجنس. - العمر. - المؤهل العلمي. - الخبرة. - المهنة.

- تحليل نتائج الاستبيان الموجه للمدققين الخارجيين من حيث خصائص عينة الدراسة: الجدول رقم (04) يوضح تحليل لخصائص عينة الدراسة بالنسبة لنتائج الاستبيان الموجه للمدققين الخارجيين في الجزائر.

الجدول رقم (04): تحليل لخصائص العينة الأولى للدراسة

النسبة	التكرار	الخبرة	النسبة	التكرار	المؤهل العلمي	النسبة	التكرار	العمر	النسبة	التكرار	الجنس
17.89%	22	اقل من 5 سنة	0.00%	0	غير جامعي	6.50%	8	اقل من 30 سنة	7.32%	9	انثى
28.46%	35	من 6 الى 10	67.48%	83	شهادة جامعية	43.90%	54	من 31 الى 40	92.68%	114	ذكر
40.65%	50	من 11 الى 15	32.52%	40	دراسات عليا	39.84%	49	من 41 الى 50			
13.01%	16	اكثر من 15				9.76%	12	اكثر من 50			

المصدر: من إعداد الباحثة استنادا الى قاعدة بيانات استبيان الدراسة

- تحليل نتائج الاستبيان الموجه للمستفيدين من خدمات التدقيق من حيث خصائص عينة الدراسة: الجدول رقم (05) يوضح تحليل لخصائص عينة الدراسة من المستفيدين من خدمات التدقيق بالجزائر.

الجدول رقم (05): تحليل لخصائص العينة الثانية للدراسة

النسبة	التكرار	الخبرة	النسبة	التكرار	المؤهل العلمي	النسبة	التكرار	العمر	النسبة	التكرار	الجنس
14.47%	22	اقل من 5 سنة	0.00%	0	غير جامعي	19.74%	30	اقل من 30 سنة	20.39%	31	انثى
32.89%	50	من 6 الى 10	62.50%	95	شهادة جامعية	40.79%	62	من 31 الى 40	79.61%	121	ذكر
36.18%	55	من 11 الى 15	37.50%	57	دراسات عليا	26.32%	40	من 41 الى 50			
16.45%	25	اكثر من 15				13.16%	20	اكثر من 50			

المصدر: من إعداد الباحثين استنادا الى قاعدة بيانات استبيان الدراسة

4-2-2- التحليل المقارن لسياسات وإجراءات ادارة الجودة

من خلال تحليل إجابات عيني الاستبيان من مدققين خارجيين والمستفيدين من خدمات التدقيق بالجزائر، والمتعلقة بأسئلة اجزاء الاستبيان، ولقد تم تحديد درجة الموافقة عليها وفقا للمتوسط الحسابي المرجح لكل سؤال بالنسبة لعيني الدراسة، كما يوضحه الجدول رقم (06)، تم اتفاق الطرفين على 56 عنصرا، من حيث دعمها لتحقيق ادارة الجودة بمكاتب وشركات التدقيق في الجزائر، والتي طرحت في الاستبيان على طريبي العينة، مع الإشارة الى وجود اختلاف في مستوى الموافقة. الجدول رقم (06): التحليل المقارن لسياسات وإجراءات ادارة الجودة لعيني الدراسة.

سياسات واجراءات متطلبات السلوك الأخلاقي									
Q9	Q8	Q7	Q6	Q5	Q4	Q3	Q2	Q1	الأسئلة
1.9	1.94	2.54	1.96	1.9	2.02	1.83	2.3	1.93	المدققون
1.64	1.78	1.59	1.76	1.64	1.84	1.59	1.64	1.57	المستفيدون
موافق	موافق	موافق	موافق	موافق	موافق	موافق	موافق	موافق	المدققون
موافق بشدة	موافق بشدة	موافق بشدة	موافق بشدة	موافق بشدة	موافق	موافق بشدة	موافق بشدة	موافق بشدة	المستفيدون
تم الموافقة على 09 سياسات وإجراءات من أصل 09 طرحت بالاستبيان بدرجات متفاوتة من الموافقة									السياسات والإجراءات المتفق عليها
سياسات واجراءات الحوكمة والقيادة									
Q18	Q17	Q16	Q15	Q14	Q13	Q12	Q11	Q10	الأسئلة
2.33	2.1	3.24	2.6	2.33	1.79	2.14	2.53	1.91	المدققون
1.78	2.15	1.71	2.07	2.03	1.92	1.59	1.72	1.65	المستفيدون

4-3- اختبار فرضيات الدراسة

لاختبار فرضيات الدراسة سيتم اعتماد اختبار فرق المتوسطين اللامعلمي (مان-ويتني Mann-Whitney)، كما يوضحه الجدول رقم 07.

الجدول رقم (07): يوضح نتائج اختبار Mann-Whitney للفرضية الاولى

الفرضية	طرفي الدراسة	حجم العينة	متوسط الرتب	(U)	Z	الاحتمال	الدلالة	القرار
الفرضية الفرعية 01	المدققون الخارجيون	123	13.89	1	-3.141	0	غير دال	قبول الفرض H1
	المستفيدون من خدمات التدقيق	152	5.11					
الفرضية الفرعية 02	المدققون الخارجيون	123	12.89	10	-2.695	0.06	غير دال	قبول الفرض H1
	المستفيدون من خدمات التدقيق	152	5.11					
الفرضية الفرعية 03	المدققون الخارجيون	123	8.5	6	-1.922	0.65	دال	قبول الفرض H0
	المستفيدون من خدمات التدقيق	152	4.5					
الفرضية الفرعية 04	المدققون الخارجيون	123	14	0	-3.578	0.06	غير دال	قبول الفرض H1
	المستفيدون من خدمات التدقيق	152	5					
الفرضية الفرعية 05	المدققون الخارجيون	123	14	0	-3.582	0	غير دال	قبول الفرض H1
	المستفيدون من خدمات التدقيق	152	5					
الفرضية الفرعية 06	المدققون الخارجيون	123	13.28	6.5	-3.018	0.01	غير دال	قبول الفرض H1
	المستفيدون من خدمات التدقيق	152	5.72					
الفرضية الفرعية 07	المدققون الخارجيون	123	11	0	-3.782	0.01	غير دال	قبول الفرض H1
	المستفيدون من خدمات التدقيق	152	4					

المصدر: من إعداد الباحثة وفقا لنتائج التحليل ببرنامج SPSS 26.0

الجدول رقم (08): يوضح تحليل النتائج لاختبار فرضيات الدراسة

الفرضيات	القرار	تحليل النتائج
للفرضية الفرعية 01	قبول الفرض البديل (H1)	قبول الفرض البديل (H1)، أي أنه توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين طرفي الدراسة حول دور سياسات واجراءات متطلبات السلوك الأخلاقي في دعم إدارة الجودة بمكاتب وشركات التدقيق بالجزائر. كما أن المستفيدين من خدمات التدقيق لديهم قبول أكثر للإطار المقترح لسياسات واجراءات متطلبات السلوك الأخلاقي من حيث دعمها لتحقيق رقابة الجودة بمكاتب وشركات التدقيق في الجزائر.
للفرضية الفرعية 02	قبول الفرض البديل (H1)	قبول الفرض البديل (H1)، أي أنه توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين طرفي الدراسة حول دور سياسات واجراءات الحكومة والقيادة في دعم إدارة الجودة بمكاتب وشركات التدقيق بالجزائر. كما أن المستفيدين من خدمات التدقيق لديهم قبول أكثر للإطار المقترح لسياسات واجراءات متطلبات السلوك الأخلاقي من حيث دعمها لتحقيق رقابة الجودة بمكاتب وشركات التدقيق في الجزائر.
للفرضية الفرعية 03	قبول الفرض (H0)	قبول الفرض البديل (H0)، أي أنه لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين طرفي الدراسة حول دور سياسات واجراءات تقييم المخاطر للشركة في دعم إدارة الجودة بمكاتب وشركات التدقيق بالجزائر. كما أن المستفيدين من خدمات التدقيق لديهم قبول أكثر للإطار المقترح لسياسات واجراءات متطلبات السلوك الأخلاقي من حيث دعمها لتحقيق رقابة الجودة بمكاتب وشركات التدقيق في الجزائر.
للفرضية الفرعية 04	قبول الفرض البديل (H1)	قبول الفرض البديل (H1)، أي أنه توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين طرفي الدراسة حول دور سياسات واجراءات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء في دعم إدارة الجودة بمكاتب وشركات التدقيق بالجزائر. كما أن المستفيدين من خدمات التدقيق لديهم قبول أكثر للإطار المقترح لسياسات واجراءات متطلبات السلوك الأخلاقي من حيث دعمها لتحقيق رقابة الجودة بمكاتب وشركات التدقيق في الجزائر.
للفرضية الفرعية 05	قبول الفرض البديل (H1)	قبول الفرض البديل (H1)، أي أنه توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين طرفي الدراسة حول دور سياسات واجراءات الموارد وأداء الارتباط في دعم إدارة الجودة بمكاتب وشركات التدقيق بالجزائر. كما أن المستفيدين من خدمات التدقيق لديهم قبول أكثر للإطار المقترح لسياسات واجراءات متطلبات السلوك الأخلاقي من حيث دعمها لتحقيق رقابة الجودة بمكاتب وشركات التدقيق في الجزائر.
للفرضية الفرعية 06	قبول	قبول الفرض البديل (H1)، أي أنه توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين طرفي الدراسة حول دور سياسات واجراءات

الاعلام والاتصال في دعم إدارة الجودة بمكاتب وشركات التدقيق بالجزائر. كما أن المستفيدين من خدمات التدقيق لديهم قبول أكثر للإطار المقترح لسياسات واجراءات متطلبات السلوك الأخلاقي من حيث دعمها لتحقيق رقابة الجودة بمكاتب وشركات التدقيق في الجزائر.	الفرض البديل (H1)	
قبول الفرض البديل (H1)، أي أنه توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين طريبي الدراسة حول دور سياسات واجراءات الرصد والمعالجة في دعم إدارة الجودة بمكاتب وشركات التدقيق بالجزائر. كما أن المستفيدين من خدمات التدقيق لديهم قبول أكثر للإطار المقترح لسياسات واجراءات متطلبات السلوك الأخلاقي من حيث دعمها لتحقيق رقابة الجودة بمكاتب وشركات التدقيق في الجزائر.	قبول الفرض البديل (H1)	للفرضية الفرعية 07

المصدر: من إعداد الباحثة وفقا لنتائج التحليل ببرنامج SPSS 26.0

من خلال الجدول رقم 08، يلاحظ انه من خلال اختبار الفرضيات للدراسة أنها تجسد وتدعم صحة الفرضية العامة، وأن الاختلاف في وجهات النظر حول محاور وسياسات إدارة الجودة بين المدققين والمستفيدين من خدماتهم، تجسده فجوة التوقعات كمشكلة معاصرة وعامة ولا يمكن استثناء أي بيئة مراجعة منها، بل يجب السعي الى تقليصها بجملة من الاليات، سيتم طرحها ضمن نتائج وتوصيات هذه الدراسة.

5. خاتمة

بالرجوع الى مجمل نتائج اختبار الفرضيات الفرعية للدراسة والتحليل المقارن لعينتي الدراسة، كما تم تحليله في الجانب العملي، يمكن تعديل الإطار المقترح في ظل آراء عينتي الدراسة من خلال مختلف السياسات والإجراءات كما يلي:

• سياسات واجراءات متطلبات السلوك الأخلاقي

- تحديد وتقييم الظروف والعلاقات التي تخلق تهديدات على الاستقلالية، واتخاذ الإجراء المناسب للتخلص من هذه التهديدات أو الحد منها إلى مستوى مقبول من خلال تطبيق الإجراءات الوقائية.
- وضع سياسات أو إجراءات لتحديد الانتهاكات والإجراءات المتخذة والإبلاغ عنها لمعالجة أسبابها وانعكاساتها.
- الحصول، سنويا على الأقل، على تأكيد موثق للامتثال لمتطلبات الاستقلال من جميع الموظفين المطلوبين بموجب المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة ليكونوا مستقلين.
- الانسحاب من عملية تدقيق، عند وجود تهديدات على الاستقلالية بموجب القانون أو النظام المعمول به.
- اتخاذ الإجراء المناسب للتخلص من هذه تهديدات الاستقلالية أو الحد منها إلى مستوى مقبول من خلال الإجراءات الوقائية.
- أن يقوم الموظفون بإشعار الشركة فوراً بالظروف والعلاقات التي تشكل تهديداً على الاستقلالية حتى يتم اتخاذ الإجراء المناسب
- أن تقوم الشركة بالإبلاغ الفوري عن المخالفات لهذه السياسات والإجراءات إلى الجهات المعنية
- المصادقة الخطية ورقية أو الكترونية، وتبين فيها الشركة أهمية التزامها بالاستقلالية وتجعلها متوفرة وواضحة للموظفين.
- تطبيق إجراءات وقائية من أجل الحد من تهديد التآلف إلى مستوى مقبول عند استخدام نفس كبار الموظفين في عملية تأكيد لفترة طويلة من الزمن.

• سياسات وإجراءات الحوكمة والقيادة

- تعتبر الشركة اولاً و اخرها المسؤول في نهاية المطاف عن نظام إدارة الجودة،
- عدم مسؤولية القيادة عن الجودة على نطاق واسع، بل مسؤولية عن نظام إدارة الجودة لدعم الأداء المتسق للارتباطات الجيدة.
- يجب ان تقوم الشركة بمسائلة القيادة، ضمن تقييمات لأداء لمن أسندت إليهم أدوار قيادية.
- اعتماد التفاعل المباشر للقيادة مع الموظفين في الشركات الصغيرة لترسيخ الثقافة المرغوبة للشركة.
- تفويض المسؤوليات عن نظام ادارة الجودة إلى أفراد آخرين يدعمون القيادة في الشركات الكبيرة.

- تحديد الموظفين المناسبين داخل قيادة الشركة ليكونوا مسؤولين عن مسائل الاستقلال.
- الاشراف على نظام ادارة جودة التدقيق من طرف هيئة مشتركة بين المهنيين والجهات الحكومية.
- التأكد من مواكبة سياسات واجراءات ادارة الجودة المعتمدة للتطورات الجديدة في المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها دوليا. (اعتماد معايير دولية)

• سياسات وإجراءات تقييم المخاطر للشركة

- تستخدم الشركة المعلومات التي يتم إنشاؤها من خلال عنصر المعلومات والاتصالات لتقييم مخاطر الجودة.
- تستخدم الشركة نتائج عملية الرصد والمعالجة للشركة، لتحديد أهداف الجودة، وتحديد وتقييم مخاطر الجودة.
- عند تحديد وتقييم مخاطر الجودة، قد تقرر الشركة أنه يجب تحديد أهداف جودة إضافية.
- ان اعتماد بيئة تكنولوجيا المعلومات لا يمس بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، كالمساس بسرية المعلومات للشركة كقواعد بياناتها.
- عند تصميم وتنفيذ الاستجابات، قد تقرر الشركة أنه لم يتم تحديد وتقييم مخاطر الجودة.
- قد تؤدي ردود الشركة في ظل ظروف أو أحداث أو إجراءات أو تقاعس، للمزيد من مخاطر الجودة.

• سياسات وإجراءات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء

- اعتماد الكفاءات والقدرات المتوفرة لمكتب التدقيق كالمعيار في قبول واستمرار العلاقات مع العملاء الحاليين والمستقبليين.
- اعتماد هوية وسمعة المالكين الرئيسيين والإدارة الرئيسية والمكلفين بالحكومة كالمعيار في قبول واستمرار العلاقات مع العملاء.
- توفر العدد الكافي من الموظفين الذين يتمتعون بالكفاءة والقدرات اللازمة
- اعتبار عدم امتلاك معلومات عن نزاهة العميل تأكيد على افتقاد العميل إلى النزاهة.
- اعتبار وجود مؤشرات على تورط العميل في غسل أموال أو في أنشطة إجرامية أخرى.
- توفر الخبراء الخارجيين، إذا اقتضت الحاجة.
- كون الشركة قادرة على استكمال العملية في الموعد النهائي للإبلاغ.
- الحكم على النزاهة بالمؤشرات على تورط العميل في عملية غسل أموال أو أنشطة مشبوهة أخرى.
- تضمين سياسات تعالج الظروف التي تكون فيها الشركة ملزمة بموجب القانون أو التنظيم بقبول علاقة العميل أو ارتباط محدد.

• سياسات وإجراءات الموارد وأداء الارتباط

- استخدام التكنولوجيا لرصد مدى الاستثمارات المالية المسجلة من الموظفين باستمرار كجزء من استجابات استقلال الشركة.
- اعتماد الموارد الفكرية عند إجراء تدقيق للبيانات المالية اضافة الى المعايير المهنية.
- ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتزودها بتأكيد معقول على أنها تمتلك عددا كافيا من الموظفين الذين يتمتعون بالكفاءة والقدرات.
- تستخدم مكاتب التدقيق أشخاصا خارجيين عندما عدم توفر الموارد الفنية والتدريبية الداخلية.
- يتم مسائلة الموظفين من خلال التقييمات كذلك التعويض والترقية وغيرها من الحوافز.
- التأكد من استخدام الموظفين بشكل مناسب للموارد التكنولوجية والفكرية للشركة
- الإبلاغ عن هوية ودور شريك العملية إلى الأعضاء الرئيسيين في إدارة العميل والمكلفين بالرقابة.
- ان تشمل متطلبات أداء الارتباط، التشاور والاختلاف في الرأي ومعالجة التجميع.

- ان تشمل متطلبات أداء الارتباط الحفاظ والاحتفاظ بالوثائق المهمة.

• سياسات وإجراءات الاعلام والاتصال

- تمتلك الشركة نظام معلومات يدعم نظام إدارة الجودة من خلال تحديد المعلومات ذات الصلة والموثوقة والتقاطها ومعالجتها وصيانتها، سواء من مصادر داخلية أو خارجية.
- تقوم الشركة بإبلاغ الموظفين بالمعلومات ذات الصلة والموثوقة، والتي تكفي طبيعتها وتوقيتها ومداهما لتمكين الموظفين من فهم مسؤولياتهم المتعلقة بأداء الارتباطات أو الأنشطة داخل نظام إدارة الجودة وتنفيذها.
- يجب ان تدعم ثقافة الشركة التأكيد على مسؤولية الموظفين لتبادل المعلومات مع الشركة وبينهم.
- يقوم الموظفون بتوصيل المعلومات ذات الصلة والموثوقة إلى الشركة عند القيام بالارتباطات أو الأنشطة داخل نظام إدارة الجودة.
- تقوم الشركة بإبلاغ الأطراف الخارجية بالمعلومات ذات الصلة والموثوقة فيما يتعلق بنظام إدارة الجودة في الشركة.
- وضع سياسات أو إجراءات تعالج طبيعة وتوقيت ومدى الاتصال والمسائل التي يتعين على الشركة إبلاغها مع فرق الارتباط.
- إبلاغ مسؤولية تنفيذ استجابات الشركة للموظفين المعنيين، بما في ذلك فرق الارتباط
- وضع سياسات أو إجراءات تتناول طبيعة وتوقيت ومدى الاتصال والمسائل التي يتعين إبلاغها مع الأطراف الخارجية،
- في الاتصال مع الأطراف الخارجية تعتمد الشركة تقارير الشفافية والنظر في وملاءمتها ان وجدت.

• سياسات وإجراءات الرصد والمعالجة

- اعتماد نظام للرقابة على نظام إدارة الجودة للشركة
- تصحيح النتائج المتعلقة بالارتباطات عندما يبدو أن الإجراءات قد أغفلت عناصر بشأن مشاركة جارية أو مكتملة، أو أن التقرير الصادر لم يكن مناسباً.
- عمليات التفتيش على الارتباطات قيد التنفيذ.
- إجراء مقابلات مع موظفي الشركة، أو إجراء دراسات استقصائية رسمية، لفهم كيفية رؤية الموظفين لثقافة الشركة.
- النظر في اتساق الاتصالات والرسائل القيادية، وما إذا كانت تعكس قيم الشركة والتركيز بشكل مناسب على الجودة.
- فحص وتقييم تطبيقات تكنولوجيا المعلومات المستخدمة في الوظائف المتعلقة بإدارة الجودة.
- فحص الوثائق والعقود التي تدعم إشراك مقدمي الخدمات، لتحديد ما إذا كان قد تم إيلاء الاعتبار المناسب لما إذا كان مقدم الخدمة مناسباً للاستخدام.

كما انه من خلال دراستنا لهذا الإطار المقترح لإدارة جودة التدقيق ودورها في تحقيق جودة خدمات التدقيق

الخارجي، يمكن طرح التوصيات التالية:

- وضع الهيئات المهنية التي تشرف على الرقابة وإدارة الجودة على جودة خدمات مكاتب التدقيق في الجزائر تحت سلطة المهنيين المستقلين وبإشراف الجهات الحكومية، على غرار التجارب الدولية في الدول المتقدمة، في حين تتمثل السلطة الحكومية في مجال

- السلطة والاشراف على الهيئات المهنية للرقابة على جودة التدقيق الخارجي، على غرار مجلس الرقابة على اعمال مدققي حسابات الشركات العامة (PCAOB) بالولايات المتحدة الأمريكية.
- إعداد مشاريع معايير وطنية لادارة جودة أداء مكاتب وشركات التدقيق بالجزائر من الهيئات المهنية المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر، وهذا في سياق المعايير الدولية، وخاصة المعيار الدولي لادارة الجودة 1.
- ضرورة اعتماد وضع معايير مهنية لادارة الجودة للتدقيق في الجزائر، أو اعتماد المعايير الدولية، حيث أن هذه النسخة الأخيرة من معايير إدارة الجودة اخذت في الحسبان أكثر التطبيقات والاعتمادات لهذه المعايير على المستوى الوطني، حيث أن مهنة التدقيق الخارجي يعتبر مستوى أدائها عند المستوى الأدنى، في ظل نقص وعدم اكتمال القوانين والتشريعات التي تحكمها في الجزائر، وغياب المستويات المثلى للأداء التي تحددها المعايير الوطنية والدولية لجودة الأداء.
- اعتماد توسيع المدونة لقواعد وأخلاقيات الممارسة المهنية لمكاتب وشركات التدقيق وتدعيمها بمحاور تشمل متطلبات إدارة الجودة بما فيها الحوكمة والقيادة وأداء الارتباطات، ودعم استقلالية المدققين كمؤشر أولي لهذه المدونة في ظل المتطلبات الأخلاقية والسلوكية في ظل ادارة الجودة لمكاتب وشركات التدقيق.
- اعتماد معايير ادارة جودة التدقيق الخارجي بالتوافق مع المعيار الدولي لادارة الجودة الأول (ISQM 1)، وهذا من أجل تحقيق جودة خدمات التدقيق الخارجي وتحقيق الأهداف المرجوة منها على مستوى الاقتصاد الوطني، وتوفير بيئة ملائمة للاستثمار الأجنبي، في ظل التوجه نحو تنويع الاقتصاد الوطني.
- تنمية الجانب التكويني في المجال العلمي والمهني للمدققين الخارجيين في الجزائر، في مجال معايير وآليات وأنظمة ادارة الجودة المعتمدة دوليا.
- وفيما يتعلق بالتحسينات لهذا الإطار المقترح في هذه الدراسة، فان الباحثة ترى ضرورة إجراء المزيد من الدراسات الاستقصائية والبحوث، باعتماد التحليل المتعدد الاطراف لاختبار الإطار والتحقق منه وتعزيزه، خاصة في ظل وجود فجوة التوقعات للتدقيق كمشكلة عامة ولا يمكن إقصاؤها من أي بيئة تدقيق، حيث يجب التركيز على جميع الأطراف ذات المصلحة في ظل هذه الفجوة لدعم آليات تقليصها، وقد وضحت هذه الدراسة عدة آليات مرتبطة بإدارة جودة التدقيق ومساهمة في تقليص فجوة التوقعات كمشكلة معاصرة.

6 . قائمة المراجع والاحالات:

- Agarwal, A. K. (2010). Standards on Auditing and the Quality Review Board. *Management Accountant*, 45(4), 308-311.
- Almasria, N. A., Airout, R. M., Samara, A. I., Saadat, M., & Jrairah, T. S. (2021). THE ROLE OF ACCOUNTING INFORMATION SYSTEMS IN ENHANCING THE QUALITY OF EXTERNAL AUDIT PROCEDURES. *Journal of Management Information and Decision Sciences*, 24(7), 1-23.
- BBC. (2013, 12/13/2013). Algerian Auditors' Court reveals "deficiencies" in Sonatrach's tax declarations. *BBC Monitoring Middle East* .

- Christmann, A., & Aelst, S. V. (2006). Robust estimation of Cronbach's alpha. *Journal of Multivariate Analysis*, 97(7), 1660-1674. Retrieved from <http://nclive.org/cgi-bin/nclsm?url=http://search.proquest.com/docview/2186619?47accountid=12723>
- Cortina, J. M. (1993). What is coefficient alpha? An examination of theory and app. *Journal of Applied Psychology*, 78(1), 98.
- Entelis, J. P., & Lowi, M. R. (2012). Oil Wealth and the Poverty of Politics: Algeria Compared. *International Journal of Middle East Studies*, 44(1), 198-199. doi:<http://dx.doi.org/10.1017/S0020743811001516>
- Gueguen, G. (2001). *Environnement et management stratégique des PME: le cas du secteur Internet*.
- Hoogwerf, H. B. (2019a). 6 BIG CHANGES TO QUALITY MANAGEMENT. *Accountancy SA*, 60-62.
- Hoogwerf, H. B. (2019b). PROPOSED ISQM 1 OVERVIEW OF INTRODUCTORY PARAGRAPHS. *Accountancy SA*, 63-65.
- IAASB. (2019). *Proposed International Standard on Quality Management 1 (Previously International Standard on Quality Control 1*. In I. F. o. Accountants (Ed.). Retrieved from <https://www.iaasb.org/publications/proposed-quality-management-standards-0>
- IAASB. (2021a). *INTERNATIONAL STANDARD ON QUALITY MANAGEMENT (ISQM) 1, QUALITY MANAGEMENT FOR FIRMS THAT PERFORM AUDITS OR REVIEWS OF FINANCIAL STATEMENTS, OR OTHER ASSURANCE OR RELATED SERVICES ENGAGEMENTS*. In IAASB (Ed.). Retrieved from <https://www.iaasb.org/publications/isqm-1-first-time-implementation-guide>
- IFAC. (2008). Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements, 2008. Edition (Part I and Part II). Retrieved from <http://web.ifac.org/publications/international-auditing-and-assurance-standards-board>
- IFAC. (2018). HANDBOOK OF INTERNATIONAL QUALITY CONTROL, AUDITING, REVIEW, OTHER ASSURANCE, AND RELATED SERVICES PRONOUNCEMENTS. Retrieved from <http://web.ifac.org/publications>
- Rose, A. M., Rose, J. M., Suh, I., & Thibodeau, J. C. (2020). Analytical Procedures: Are More Good Ideas Always Better for Audit Quality? *Behavioral Research in Accounting*, 32(1), 37. doi:<http://dx.doi.org/10.2308/bria-52512>
- Saha, S. S & ,Roy, M. N. (2016). Quality Control Framework for Statutory Audit of Financial Statements: A Comparative Study of USA, UK and India. *Indian Journal of Corporate Governance*, 9(2), 186-211. doi:<http://dx.doi.org/10.1177/0974686216668458>
- Serdouk fateh, A .k., Ibtissam ali hussein. (2020). Proposed framework for the adoption of audit quality control in Algeria under the International Standard of Quality Control 1 -Analysis from the point of view of external auditors and beneficiaries of their services in Algeria. *Journal of Economics, Management and Commercial Sciences*, 13(3), 650-671 .

7. الملحق

ملحق 01: استبيان الدراسة

2 | ص

6	أن يقوم الموظفون بإشعار الشركة فوراً بالظروف والعلاقات التي تشكل تحدياً على الاستقلالية حتى يتم اتخاذ الإجراء المناسب								
7	أن تقوم الشركة بالإبلاغ الفوري عن المخالفات لقيادة السياسات والإجراءات إلى الجهات المعنية								
8	المصادقة الخطية شكل نسخة ورقية أو الكترونية، وتبين فيها الشركة أهمية التزامها بالاستقلالية وتجعلها متوفرة وواضحة للموظفين								
9	تطبيق إجراءات وقائية من أجل الحد من تهديد التآلف إلى مستوى مقبول عند استخدام نفس كبار الموظفين في عملية تأكيد لفترة طويلة من الزمن								
القسم الثالث: سياسات وإجراءات الحوكمة والقيادة									
من فضلك حدد مدى موافقتك على دور سياسات وإجراءات الحوكمة والقيادة في دعم إدارة الجودة بمكاتب وشركات التدقيق بالجزائر									
10	تعتبر الشركة أولاً وأخيراً المسؤول في نهاية المطاف عن نظام إدارة الجودة،								
11	عدم مسؤولية القيادة عن الجودة عن نطاق واسع، ولكنها مسؤولة عن نظام إدارة الجودة الذي يدعم الأداء المنسق للأنشطة الجيدة.								
12	يجب أن تقوم الشركة بمسائلة القيادة، ضمن تقييمات أداء لمن أسندت إليهم أدوار قيادية								
13	اعتماد التفاعل المباشر للقيادة مع الموظفين في الشركات الصغيرة لترسيخ الثقافة المرغوبة للشركة								
14	نمواض المسؤوليةات عن نظام إدارة الجودة إلى أفراد آخرين يدعمون القيادة في الشركات الكبيرة								
15	تحديد الموظفين المناسبين داخل قيادة الشركة ليكونوا مسؤولين عن مسائل الاستقلال								
16	الإشراف الفني على نظام إدارة جودة التدقيق من طرف هيئة حكومية								
17	الإشراف على نظام إدارة جودة التدقيق من طرف هيئة مشتركة بين المهنيين والجهات الحكومية								
18	التأكد من مواءمة سياسات وإجراءات إدارة الجودة المعتمدة للتطورات الجديدة في المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها دولياً (اعتماد معايير دولية)								
القسم الرابع: سياسات وإجراءات تقييم المخاطر للشركة									
من فضلك حدد مدى موافقتك على دور سياسات وإجراءات الرصد في دعم إدارة الجودة بمكاتب وشركات التدقيق									
19	تستخدم الشركة المعلومات التي يتم إنشاؤها من خلال عنصر المعلومات والاتصالات لتقييم مخاطر الجودة								
20	تستخدم الشركة نتائج عملية الرصد والمعالجة للشركة، لتحديد أهداف الجودة، وتحديد وتقييم مخاطر الجودة								
21	عند تحديد وتقييم مخاطر الجودة، قد تقرر الشركة أنه يجب تحديد أهداف جودة إضافية								
22	إن اعتماد بيئة تكنولوجيا المعلومات يمس بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، كأساس بصرية المعلومات للشركة كقواعد بياناتها								
23	عند تصميم وتنفيذ الاستجابات، قد تقرر الشركة أنه لم يتم تحديد وتقييم مخاطر الجودة								
24	قد تؤدي ردود الشركة في ظل ظروف أو أحداث أو إجراءات أو تفاعلات للزمن من مخاطر الجودة								

3 | ص

الموضوع: استبيان موجه لإجراء دراسة استقصائية بالمجتمع المالي في الجزائر المبتئين بجودة التدقيق.
 عنوان الدراسة: إطار مقترح لإدارة جودة التدقيق بمكاتب وشركات التدقيق بالجزائر في ظل المعيار الدولي لإدارة الجودة الأول
A proposed framework for auditing quality management in auditing offices and companies in Algeria under the international standard on quality management
 يرجى إرسال الاستبيان على الأيمل التالي: Abi-khalifa@univ-bordj.dz
 لأي استفسارات يرجى الاتصال بالرقم التالي:

القسم الأول: المعلومات العامة حول المشاركين في الاستبيان

الجنس	نفر	نفر	نفر
العمر	أقل من 25 سنة	35 من 50	أقل من 50
نوع الوظيفة (المنشأة)	غير حكومي	مستشار	مستشار أو مقوم
الخبرة	أقل من 5 سنة	10 من 15	أكثر من 15
تجربتها	محافظة حسابات	غير حكومي	مهمة أخرى حدتها

القسم الثاني: سياسات وإجراءات متطلبات السلوك الأخلاقي
 من فضلك حدد مدى موافقتك على دور سياسات وإجراءات متطلبات السلوك الأخلاقي في دعم إدارة الجودة بمكاتب وشركات التدقيق بالجزائر

رقم	السياسات والإجراءات	درجة الموافقة	موافق بشدة	موافق	متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تحديد وتقييم الظروف والعلاقات التي تخلق تحدياً على الاستقلالية، واتخاذ الإجراء المناسب للتخلص من هذه التحديات أو الحد منها إلى مستوى مقبول من خلال تطبيق الإجراءات الوقائية.						
2	وضع سياسات أو إجراءات لتحديد انتهاكات والإجراءات المتخذة للإبلاغ عنها لمعالجة أسوأها والعكس.						
3	الحصول، سنوياً على الأقل، على تأكيد موقف الامتثال لمتطلبات الاستقلال من جميع الموظفين المطلوبين بموجب المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة ليكونوا مستفيدين.						
4	الاستعاب من عملية تدقيق، عند وجود تهديدات على الاستقلالية بموجب القانون أو النظام المعمول به.						
5	اتخاذ الإجراء المناسب للتخلص من هذه تهديدات الاستقلالية أو الحد منها إلى مستوى مقبول من خلال تطبيق الإجراءات الوقائية.						

4 | ص

القسم السابع: سياسات وإجراءات الإعلام والاتصال
 من فضلك حدد مدى موافقتك على دور سياسات وإجراءات الإعلام والاتصال في دعم إدارة الجودة بمكاتب وشركات التدقيق

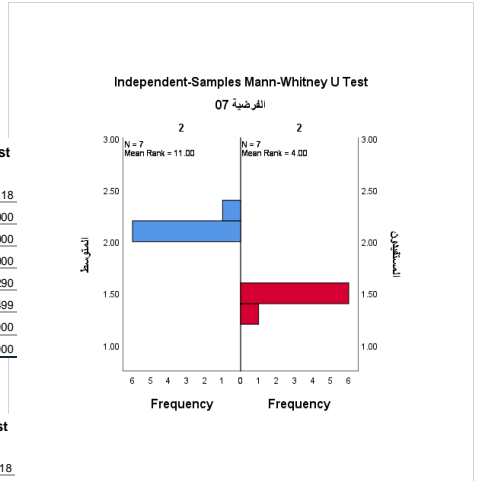
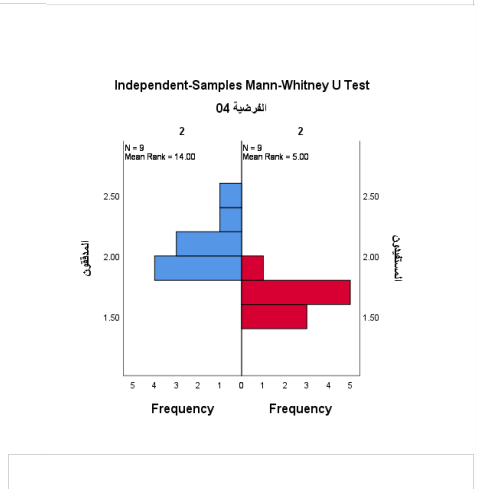
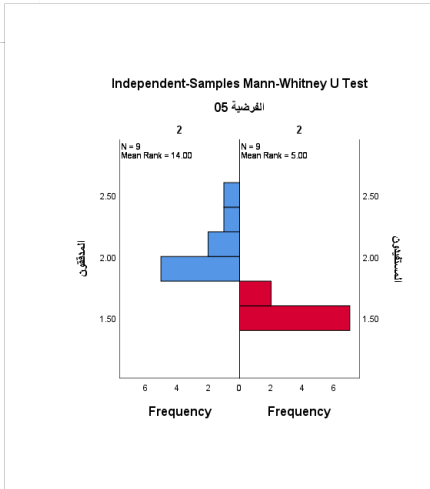
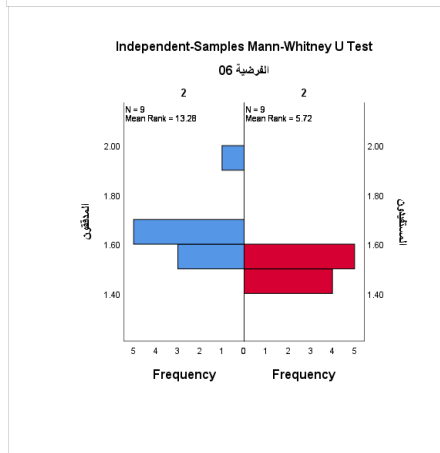
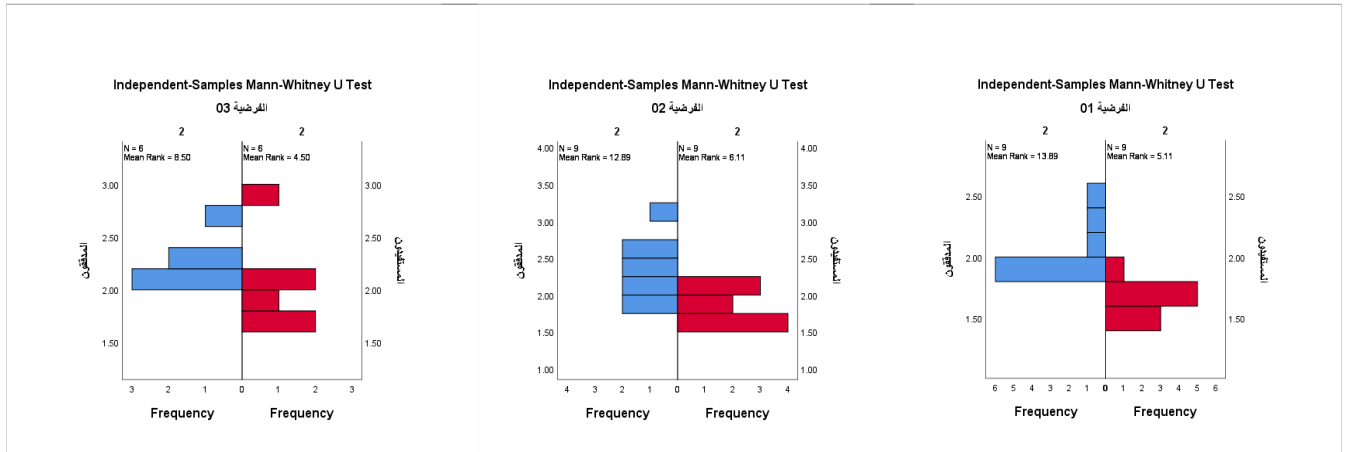
43	تمتلك الشركة نظام معلومات بدعم نظام إدارة الجودة من خلال تحديد المعلومات ذات الصلة والموثوقة والتقاطها ومعالجتها وصيانتها، سواء من مصادر داخلية أو خارجية								
44	تقوم الشركة بإبلاغ الموظفين بالمعلومات ذات الصلة والموثوقة، والتي تكفي طبيعتها وتوقيتها ومدىها لتمكين الموظفين من فهم مسؤولياتهم المتعلقة بأداء الإتيامات أو الأنشطة داخل نظام إدارة الجودة وتنفيذها.								
45	يجب أن تدعم ثقافة الشركة التأكيد على مسؤولية الموظفين لتبادل المعلومات مع الشركة وبهم								
46	يقوم الموظفون بتوصيل المعلومات ذات الصلة والموثوقة إلى الشركة عند القيام بالإتيامات أو الأنشطة داخل نظام إدارة الجودة.								
47	تقوم الشركة بإبلاغ الأطراف الخارجية بالمعلومات ذات الصلة والموثوقة فيما يتعلق بنظام إدارة الجودة في الشركة، حسبما تراه الشركة مناسباً.								
48	وضع سياسات وإجراءات تعالج طبيعة وتوقيت ومدى الاتصال والمسائل التي تبين على الشركة إبلاغها مع فريق الإتيامات.								
49	إبلاغ مسؤولية تنفيذ استجابات الشركة للموظفين المعنيين، بما في ذلك فريق الإتيامات الأطراف الخارجية.								
50	وضع سياسات أو إجراءات تتناول طبيعة وتوقيت ومدى الاتصال والمسائل التي تبين إبلاغها مع الأطراف الخارجية.								
51	تمتلك الشركة نظام معلومات بدعم نظام إدارة الجودة من خلال تحديد المعلومات ذات الصلة والموثوقة والتقاطها ومعالجتها وصيانتها، سواء من مصادر داخلية أو خارجية								
القسم الثامن: سياسات وإجراءات الرصد والمعالجة									
من فضلك حدد مدى موافقتك على دور سياسات وإجراءات الرصد والمعالجة في دعم إدارة الجودة بمكاتب وشركات التدقيق									
52	اعتماد نظام للرقابة على نظام إدارة الجودة للشركة								
53	تصبح النتائج المتعلقة بالإتيامات عندما يبدو أن الإجراءات قد أفضت عناصر بشأن مشاركة جارية أو مكتملة، أو أن التقرير الصادر لم يكن مناسباً.								
54	عمليات التنقيح على الإتيامات قيد التنفيذ.								
55	إجراء مقابلات مع موظفي الشركة، أو إجراء دراسات استقصائية رسمية، لهم كيفية رؤية الموظفين لثقافة الشركة.								
56	النظر في اتساق الاتصالات والرسائل القيادية، وما إذا كانت تعكس قيم الشركة والتركيز بشكل مناسب على الجودة.								
57	فحص وتقييم تطبيقات تكنولوجيا المعلومات المستخدمة في الوظائف المتعلقة بإدارة الجودة								
58	فحص الوثائق والعمود التي تدعم إشراك مقدمي الخدمات، لتحديد ما إذا كان قد تم إيلاء الاعتبار المناسب لما إذا كان مقدم الخدمة مناسباً للاستخدام								

5 | ص

القسم العاشر: سياسات وإجراءات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء
 من فضلك حدد مدى موافقتك على دور سياسات وإجراءات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء في دعم إدارة الجودة بمكاتب وشركات التدقيق بالجزائر

25	اعتماد الكفاءات والقدرة الموفرة لمكتب التدقيق كالمعيار في قبول واستمرار العلاقات مع العملاء الحاليين والمستقبليين.								
26	اعتماد حصة وسعة المالكين الرئيسيين والإدارة الرئيسية والمكففين بالحوكمة كالمعيار في قبول واستمرار العلاقات مع العملاء الحاليين والمستقبليين.								
27	توفر العدد الكافي من الموظفين الذين يتمتعون بالكفاءة والقدرة اللازمة								
28	اعتبار نزاهة العميل وعدم امتلاك معلومات تؤكد افتقار العميل إلى النزاهة.								
29	وجود مؤشرات على تورط العميل في غسل أموال أو في أنشطة إجرامية أخرى.								
30	توفر الخبراء الخارجيين، إذا اقتضت الحاجة								
31	كون الشركة قادرة على استكمال العملية في الموعد النهائي للإبلاغ								
32	العمل على النزاهة بالمؤشرات على تورط العميل في عملية غسل أموال أو أنشطة مشروعة أخرى.								
33	يجب على الشركة تضمين سياسات أو إجراءات تعالج الظروف التي تكون فيها الشركة ملزمة بموجب القانون أو التنظيم بقبول علاقة العميل أو ارتباط محدد.								
القسم السادس: سياسات وإجراءات الموارد وأداء الإتيامات									
من فضلك حدد مدى موافقتك على دور سياسات وإجراءات الموارد البشرية في دعم إدارة الجودة بمكاتب وشركات التدقيق بالجزائر									
34	يمكن استخدام التكنولوجيا لرصد مدى جواز الاستثمارات المالية التي يسجلها الموظفون								
35	باستمرار كجزء من استجابات لرصد الشركة								
36	اعتماد الموارد الفكرية عند إجراء تدقيق للبيانات المالية إضافة ل المعايير المهنية								
37	يأتي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتزودها بتأكيد معقول على أنها تمتلك عدداً كافياً من الموظفين الذين يتمتعون بالكفاءة والقدرة.								
38	تستخدم مكاتب التدقيق أشخاصاً خارجيين عندما عدم توفر الموارد الفنية والتدريبية الداخلية.								
39	يتم مساندة الموظفين من خلال التقييمات وكذلك المعروض والتدريبية وغيرها من الحوافز								
40	التأكد من استخدام الموظفين بشكل مناسب، الموارد التكنولوجية والفكرية للشركة								
41	الإبلاغ عن حصة ودور شرك العملية إلى الأعضاء الرئيسيين في إدارة العميل والمكففين بالرقابة								
42	ان تشمل متطلبات أداء الإتيامات، التشاور والاختلاف في الرأي ومعالجة التجميع								
43	ان تشمل متطلبات أداء الإتيامات الحفاظ والاحتفاظ بالوثائق المهمة.								

ملحق 02: نتائج اختبار Mann-Whitney U



الفرضية 03

Independent-Samples Mann-Whitney U Test Summary

Total N	12
Mann-Whitney U	6.000
Wilcoxon W	27.000
Test Statistic	6.000
Standard Error	6.245
Standardized Test Statistic	-1.922
Asymptotic Sig. (2-sided test)	.065
Exact Sig. (2-sided test)	.065

الفرضية 02

Independent-Samples Mann-Whitney U Test Summary

Total N	18
Mann-Whitney U	10.000
Wilcoxon W	55.000
Test Statistic	10.000
Standard Error	11.319
Standardized Test Statistic	-2.695
Asymptotic Sig. (2-sided test)	.007
Exact Sig. (2-sided test)	.006

الفرضية 01

Independent-Samples Mann-Whitney U Test Summary

Total N	18
Mann-Whitney U	1.000
Wilcoxon W	46.000
Test Statistic	1.000
Standard Error	11.290
Standardized Test Statistic	-3.499
Asymptotic Sig. (2-sided test)	.000
Exact Sig. (2-sided test)	.000

الفرضية 06

Independent-Samples Mann-Whitney U Test Summary

Total N	18
Mann-Whitney U	6.500
Wilcoxon W	51.500
Test Statistic	6.500
Standard Error	11.266
Standardized Test Statistic	-3.018
Asymptotic Sig. (2-sided test)	.003
Exact Sig. (2-sided test)	.001

الفرضية 05

Independent-Samples Mann-Whitney U Test Summary

Total N	18
Mann-Whitney U	.000
Wilcoxon W	45.000
Test Statistic	.000
Standard Error	11.307
Standardized Test Statistic	-3.582
Asymptotic Sig. (2-sided test)	.000
Exact Sig. (2-sided test)	.000

الفرضية 04

Independent-Samples Mann-Whitney U Test Summary

Total N	18
Mann-Whitney U	.000
Wilcoxon W	45.000
Test Statistic	.000
Standard Error	11.319
Standardized Test Statistic	-3.578
Asymptotic Sig. (2-sided test)	.000
Exact Sig. (2-sided test)	.000

الفرضية 07

Independent-Samples Mann-Whitney U Test Summary

Total N	14
Mann-Whitney U	.000
Wilcoxon W	28.000
Test Statistic	.000
Standard Error	7.800
Standardized Test Statistic	-3.141
Asymptotic Sig. (2-sided test)	.002
Exact Sig. (2-sided test)	.001