

متطلبات الرقابة على جودة التدقيق في الجزائر: مراجعة أولية

Audit quality control requirements in Algeria: a preliminary review

نجوى عبد الصمد¹، بن أزواو ليلي²

¹ محبر بحث اقتصاد المؤسسة والتسيير التطبيقي جامعة باتنة 1 - باتنة (الجزائر)، nadjoua.abdessemed@univ-batna.dz

² محبر بحث اقتصاد المؤسسة والتسيير التطبيقي جامعة باتنة 1 - باتنة (الجزائر)، leila.benazouaou@univ-batna.dz

تاريخ النشر: 2022/05/10

تاريخ القبول: 2022/04/26

تاريخ الاستلام: 2022/01/26

ملخص:

استهدفت الدراسة تقييم شروط ومتطلبات الرقابة على جودة التدقيق في الجزائر في ضوء ما تنص عليه معايير رقابة الجودة المعمول بها على المستوى الدولي، وقد بينت النتائج عدم انسجام هذه المتطلبات في العديد من النواحي. منها أن الرقابة الذاتية لجودة أعمال مكاتب التدقيق لا تتم من خلال لجنة أو إدارة مستقلة من العاملين في مكتب التدقيق. إضافة إلى عدم تضمنها لعناصر رقابة الجودة ذات أهمية هي عنصر قبول العملاء وعمليات التدقيق والاستمرارية في تلك العلاقة وعنصر المتابعة والمراقبة. أما رقابة الجودة الخارجية فإن نطاق تطبيقها لا يشمل جميع المكاتب المسجلة، وعند انتقاء المراقبين وتوجيههم إلى المكاتب لا يتم الأخذ بمستوى تأهيل المكتب الذي سيخضع للمراقبة ومقارنته مع تأهيل مراقب الجودة. هذا؛ إضافة إلى أن الرقابة بنوعها الداخلية أم الخارجية لا تتضمن فحص نظام الجودة لغياب معيار محلي بهذا الشأن، كما أن هناك العديد من النقاط التي تطرق لها دليل الرقابة الذاتية ودليل رقابة الجودة تحتاج إلى المزيد من التفصيل والتوضيح.

كلمات مفتاحية: رقابة جودة التدقيق، دليل لإقامة الذاتية، دليل رقابة الجودة، معايير التدقيق الدولية.

تصنيف JEL: M42، M49.

Abstract:

The study aims at assessing the requirements of audit quality control in Algeria in light of international quality control standards, the results showed that the self-control is not carried out through an internal independent committee. In addition to the fact that it does not include important elements of quality control, which is customer acceptance, audits and continuity in that relationship, and monitoring and control.

As for external quality control, the scope of its application does not include all offices, and when directing the quality controllers to offices, the controlled office qualification level is not taken into account and compared with the qualification of quality controller. this; In addition to the fact that both internal and external oversight does not include the examination of quality system due to the absence of a local standard, and there are many points addressed in the two audit control manuals need more detail and clarification.

Keywords: Audit quality control, self-control guide, quality control guide, international auditing standards.

JEL Classification: M42, M49.

1. مقدمة:

بعد الإصلاحات التي قامت بها الجزائر في المجال المحاسبي من خلال الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المالي المحاسبي والاتجاه نحو التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة نتيجة للتطورات التي عرفتها الساحة الدولية، فضلا عن توجه نحو الاقتصاد المفتوح من خلال اعتماد الاقتصاد الحر والرغبة في الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، بات من الضروري النظر في الميادين والمهن الأخرى والتفكير في إصلاحها من بينها مهنة التدقيق التي تعتبر مهنة ملازمة لمهنة المحاسبة، كل هذه التغييرات جعلت مهنة التدقيق في الجزائر تعرف العديد من المنعرجات والتطورات الكبيرة من أهمها صدور القانون 10-01 إضافة إلى مجموعة النصوص القانونية والتنظيمية المرافقة له التي تضمنت مختلف الضوابط والمعايير التي تهدف إلى توفير أدنى شروط العمل الضرورية من أجل ضمان جودة أداء عمل مكاتب التدقيق، وللتأكد من مدى توافق أداء مكاتب التدقيق مع هذه الضوابط تم اعتماد أساليب للرقابة على جودة التدقيق تم تحديد متطلباتها من خلال دليل الرقابة الذاتية ودليل رقابة الجودة الصادرين في 2021/03/22.

1.1. إشكالية البحث:

على ضوء ما تقدم فإن مشكلة الدراسة تتحدد في التساؤل الآتي: ما مدى انسجام متطلبات الرقابة على جودة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية؟

2.1. أهداف البحث:

- بيان طبيعة رقابة جودة التدقيق، أهميتها، أهدافها وأهم أساليبها؛
- التعرف على أهم إصدارات المنظمات على المستوى الدولي في مجال الرقابة على جودة التدقيق؛
- مراجعة وتقييم شروط ومتطلبات الرقابة على جودة التدقيق في الجزائر في ضوء المعايير الدولية؛
- تقديم مقترحات وتوصيات لتحسين فعالية جودة التدقيق في الجزائر استنادا إلى نتائج الدراسة؛

3.1. فرضية البحث:

في ضوء إشكالية البحث، تمت صياغة الفرضية الآتية:

H_0 : " لا يوجد انسجام بين متطلبات الرقابة على جودة التدقيق في الجزائر والمعايير الدولية ". وتتفرع عن هذه الفرضية؛ الفرضيات الآتية:

- H_{01} : لا يوجد انسجام بين متطلبات الرقابة الداخلية على جودة التدقيق في الجزائر والمعايير الدولية.
- H_{02} : لا يوجد انسجام بين متطلبات الرقابة الخارجية على جودة التدقيق في الجزائر لمعايير الدولية.

2. أساسيات الرقابة على جودة التدقيق:

تكتسب الرقابة على جودة التدقيق أهمية بالغة نظرا لكونها تعمل على إرساء قواعد لتطوير وتحسين جودة خدمات مهنة التدقيق والرفع من الأداء المهني، هذا بالإضافة إلى اعتبارها وسيلة هدفها تمكين مكاتب التدقيق من القيام بعملها على النحو الصحيح والتقليل من احتمالات فشل عمليات التدقيق مما يعرض المدققين إلى التقاضي. غير أن مكاتب التدقيق في صدد تصميمها لإجراءات رقابة الجودة، لا بد عليها من أخذها بعين الاعتبار لمجموعة من العناصر التي تختلف ربما في مسمياتها وعددها ولكنها تتوافق في مضمونها والتي تمثل الحد الأدنى من متطلبات الرقابة على جودة التدقيق. ولا يعد تصميم سياسات وإجراءات رقابة الجودة كافيا في حد ذاته فلا بد من التأكد من الالتزام بتنفيذ هذه السياسات والتقييم الدائم لمدى فعاليتها وهذا عن طريق

استخدام أساليب عدة توفر يقينا بذلك، سواء عن طريق إنشاء إدارة مستقلة داخل المكتب، أو عن طريق خضوع المكتب لفحص النظير أو عن طريق مجلس الإشراف على مكاتب التدقيق.

1.2. مفهوم رقابة جودة التدقيق، أهميتها وأهدافها:

أ. مفهوم رقابة جودة التدقيق:

إن الرقابة بمفهومها العام هي التأكد من تطبيق مستويات المعايير المهنية المطلوبة من الناحيتين المهنية والأخلاقية. والرقابة على جودة التدقيق هي إجراءات وسياسات موضوعة من قبل مكاتب التدقيق نفسها للتأكد من أن هذه الإجراءات طبقت لأجل الوصول لمستوى الحد الأدنى ألا وهو تطبيق المعايير المهنية المطلوبة.¹ ويمكن تعريف الرقابة على جودة التدقيق على أنها "كافة الوسائل والأساليب والطرق التي يتم استخدامها للتأكد من قيام مكتب التدقيق بمقابلة مسؤولياته المهنية في مواجهة العملاء، وتتضمن هذه الوسائل والأساليب الهيكل التنظيمي لمكتب التدقيق والإجراءات التي يقوم بها".² أو أنها "مجموعة من الإجراءات التي تتبع للتأكد من أن عمليات التدقيق تنفذ وفقا للمعايير والمبادئ الأساسية التي تحكم عملية التدقيق وقواعد السلوك المهني ووفقا للضوابط والتعليمات المعمول بها وذلك لضمان الجودة في أداء وتنفيذ عمليات التدقيق".³

ووفقا لما جاء في معيار التدقيق الدولي 220 فإن رقابة جودة التدقيق هي "عملية مصممة لتوفير تقييم موضوعي قبل صدور تقرير التدقيق للأحكام الهامة التي أجراها فريق التدقيق والاستنتاجات التي توصل إليها لوضع تقرير التدقيق". كما عرفت هيئة المحاسبة والتدقيق لدول مجلس التعاون الخليجي العربية رقابة جودة التدقيق، بأنها التنظيم الإداري لمكاتب التدقيق وجميع السياسات والإجراءات التي تقرها من أجل التحقق بدرجة معقولة من التزام موظفي المكاتب بالمعايير المهنية والأنظمة ذات العلاقة التي تحكم أداءهم المهني عند تقديم الخدمات المهنية للعملاء بما في ذلك قواعد سلوك وآداب المهنة، والالتزام المكتب بالأنظمة التي تحكم مزاوله المهنة.⁴

بالنظر إلى مجمل التعاريف السابقة يمكن أن نخلص إلى اعتبار رقابة جودة التدقيق هي جميع السياسات والإجراءات المستخدمة من قبل مكاتب التدقيق والمصممة للمساعدة على إنجاز عمليات التدقيق بدرجة عالية من الجودة، فهي الوسيلة التي يمكن بواسطتها لمكتب التدقيق التأكد إلى حد معقول بأن الآراء التي يبديها المدقق في عملية التدقيق تعكس مراعاته لمعايير التدقيق الدولية أو المحلية وأية معايير قانونية أو تنظيمية.

ب. أهمية الرقابة على جودة التدقيق:

تعد رقابة الجودة لأعمال التدقيق الوسيلة التي يمكن بواسطتها أن يتأكد مكتب التدقيق وإلى حد معقول بأن الآراء التي يبديها في عمليات التدقيق التي يقوم بها تعكس مراعاته لمعايير التدقيق المتعارف عليها أو أية شروط قانونية أو تعاقدية أو أية معايير مهنية يضعها المكتب بنفسه. كما تشجع الرقابة على الجودة أيضا و اعاءة المعايير الشخصية الملائمة لعمل المدقق والتي تم وضعها في قواعد السلوك المهني الصادرة عن الجمعيات والمنظمات المحاسبية.⁵

كما أن جودة أعمال التدقيق ضرورية لكل مكاتب التدقيق التي ترغب في المحافظة على عملائها ولاسيما الجيدين منهم والذين يتوقعون نوعية جيدة من الأعمال ولا يمانعون بالمقابل من دفع الأتعاب الملائمة للخدمات التي يتلقونها. وتكمن أهمية رقابة جودة التدقيق هنا في أنها تساهم في تجنب الارتباط مع عملاء تتميز أعمالهم بالخطر ولذلك يكون من الأفضل الابتعاد عنهم.

هذا؛ بالإضافة إلى أن تطبيق رقابة الجودة على أعمال التدقيق بالنسبة لمتخذ القرارات في بيئة الأعمال على المستويين الدولي والمحلي له أهمية قصوى في قرارات الاستثمار، فلم يعد قاصرا تقرير المدقق على استخدامه من إدارة الشركة أو ملاكها للحكم على

كفاءة إدارتها بل تعدى ذلك وصولا لاعتماد الكثير من متخذي القرار على تقارير التدقيق من مستثمرين أجنبى ومستثمرين مرتقبين لجودة عملية التدقيق.⁶

ج. أهداف الرقابة على جودة التدقيق:

- لقد وضع الاتحاد الدولي للمحاسبين مجموعة من المعايير التي تمثل أهداف الرقابة على جودة أعمال مكاتب التدقيق هي:⁷
- ضمان التزام المدققين بمتطلبات مبادئ وآداب السلوك المهني والمتمثلة في مبادئ الاستقلالية، الأمانة، الموضوعية، السرية والسلوك المهني.
 - إلزام مكاتب التدقيق بتوظيف أفراد تتوافر فيهم المعايير التقنية والكفاءة المهنية المطلوبة للقيام بمهام التدقيق بالعناية الواجبة.
 - توزيع مهام وأعمال التدقيق على أفراد حاصلون على التدريب الفني والكفاءة المهنية المطلوبة في مجال العمل.
 - توفير دليل معقول بأن العمل المنجز بمكاتب التدقيق قد تم وفقا لمعايير الجودة المناسبة من خلال التوجيه، الإشراف ومتابعة الأعمال على كافة مستويات التدقيق.

2.2. أساليب الرقابة على جودة التدقيق:

إن تصميم مكاتب التدقيق للسياسات والإجراءات بهدف الرقابة على جودة التدقيق، ليس بالأمر الكافي لتحقيق وتحسين جودة التدقيق بل يتطلب الأمر كذلك وجود تحقق من مدى التزام هذه المكاتب بتنفيذ هذه الإجراءات فعلا وذلك عن طريق استخدام أساليب مختلفة:

أ. الرقابة الذاتية (مراجعة الذات):

تقع مسؤولية الرقابة على جودة التدقيق في هذه الحالة على المكتب ذاته، حيث يلتزم بوضع مجموعة من السياسات والإجراءات التي تكفل له تحقيق الجودة المطلوبة في الأداء طبقا للمعايير والمتطلبات المهنية كما يجب أن يتأكد من تطبيقها وتقييم كفاءتها وفعاليتها. ويمكن التمييز في هذه الحالة بين نوعين من الرقابة الذاتية للمكتب هما:⁸

- **رقابة جودة المكتب:** تتم من قبل إدارة مستقلة مسؤولة عن فحص الالتزام بسياسات وإجراءات رقابة جودة عمليات التدقيق لضمان تنفيذها بمستوى مقبول من العناية المهنية.

- **الرقابة على أعضاء فريق التدقيق:** تعتمد على متابعة أعضاء فريق التدقيق في المستوى المنخفض من الهيكل التنظيمي، من قبل أعضاء فريق التدقيق الأعلى في المستوى التنظيمي للمكتب، وهو ما يسمى بالمتابعة أثناء تنفيذ عملية التدقيق. وتتم عملية الرقابة على أعضاء فريق التدقيق بشكل روتيني ومستمر من قبل الأعضاء الأكثر خبرة.

ب. فحص النظير (فحص الزميل Peer Review):

يقصد بفحص النظير قيام هيئة قانونية متخصصة بإعداد وتنفيذ برنامج فحص لمكاتب التدقيق وتقييم أدائها بغرض التأكد من قيام هذه المكاتب محل الفحص من تصميم وتنفيذ السياسات والإجراءات الكفيلة بتحقيق الرقابة على جودة التدقيق. ويشمل فحص النظير على ثلاثة أنواع من الفحص للتحقق من جودة عملية التدقيق وهي: فحص النظام (System Review)؛ فحص التكليف (Engagement Review)؛ فحص التقرير (Report Review).

ج. أسلوب الرقابة عن طريق مجلس الرقابة على مكاتب التدقيق:

اهتمت عدد من الدول منها الولايات المتحدة الأمريكية بالتحول في نظم فحص جودة مكاتب التدقيق المكلفة بتدقيق شركات العامة من نظام فحص النظير أو الزميل إلى نظام الفحص الخاص بمجلس الرقابة على أعمال مدققي حسابات الشركات

العامة، ويجري المجلس فحوصات لمكاتب التدقيق المسجلة لتقييم التزامها بقواعد مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة وهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية والمعايير المهنية وسياسات الرقابة على الجودة. وستؤدي أي انتهاكات إلى إجراء تأديبي من طرف المجلس وإن الفحوصات السنوية تكون مطلوبة لمكاتب التدقيق التي تقوم بتدقيق أكثر من 100 شركة وعلى الأقل مرة كل ثلاث سنوات للشركات الأخرى.⁹

3.2. المعايير الدولية للرقابة على جودة التدقيق:

يعتبر المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكد IAASB الهيئة المشرفة على تطوير وإصدار المعايير المتعلقة بالتدقيق والتأكد والخدمات ذات العلاقة ورقابة الجودة، فقد أصدر هذا المجلس فيما يخص مجال الرقابة على جودة التدقيق المعايير التالية:

أ. معيار التدقيق الدولي رقم 220:

لقد سعى المجلس من خلال إصدار المعيار الدولي 220 إلى وضع قواعد وتوفير توجيهات حول رقابة الجودة الخاصة بسياسات وإجراءات مكتب التدقيق فيما يتعلق بأعمال التدقيق بشكل عام، والإجراءات الخاصة بالأعمال التي يتم إسنادها لمساعد مدققي الحسابات. ولقد تطرق المعيار إلى ضرورة تنفيذ سياسات رقابة الجودة وإجراءاتها على مستوى مكتب التدقيق وعلى مستوى عمليات التدقيق الفردية، إذ يجب على مكتب التدقيق تنفيذ إجراءات رقابة الجودة للتأكد من أن إنجاز أعمال التدقيق يتم طبقاً للمعايير الدولية أو المعايير المحلية المتبعة.¹⁰ وقد تضمن المعيار مجموعة من متطلبات وعناصر رقابة الجودة تتمثل في:¹¹

- **مسؤوليات القيادة عن الجودة في عمليات التدقيق:** يتحمل الشريك المسؤول عن العملية مسؤولية الجودة العامة لكل عملية تدقيق يكلف بها.
- **المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة:** طوال مدة عملية التدقيق يجب على الشريك المسؤول عن العملية أن يظل منتبهاً عن طريق الملاحظة وتوجيه الاستفسارات إذا لزم الأمر لكل ما يدل على عدم التزام فريق العملية بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة. وإذا توصل الشريك المسؤول عن العملية من خلال نظام رقابة الجودة بالمكتب أو أي مصدر آخر إلى عدم امتثال أعضاء فريق العملية بالمتطلبات الأخلاقية فيجب عليه تحديد الإجراء المناسب والتشاور مع المسؤولين الآخرين بالمكتب. واتخاذ التصرف المناسب للقضاء على الأمور التي تهدد الاستقلالية أو تخفيضها لمستوى مقبول بتطبيق التدابير الوقائية.
- **قبول العلاقات مع العملاء وعمليات التدقيق والاستمرار في تلك العلاقات:** يجب أن يكون الشريك المسؤول عن العملية مقتنعاً أنه قد أتبع إجراءات مناسبة بشأن قبول العلاقات مع العملاء وعمليات التدقيق والاستمرار فيها، ويجب عليه أن يحدد أن الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في هذا الخصوص تعد مناسبة. وإذا حصل الشريك على معلومات كان من الممكن أن تؤدي إلى رفض المكتب لعملية التدقيق فيما لو كانت متاحة من قبل، فيجب عليه إبلاغ المكتب على الفور بهذه المعلومات، حتى يتسنى للمكتب وللشريك اتخاذ التصرف المناسب.
- **تعيين فريق العملية:** يجب أن يقتنع الشريك المسؤول عن العملية بأن فريق العملية وأي خبراء يستعين بهم المدقق وليسوا ضمن فريق العملية، يتمتعون كلهم بالكفاءات والقدرات المناسبة لما يلي:
 - تنفيذ عملية التدقيق وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المعمول بها.
 - التمكن من إصدار تقرير المدقق بشكل مناسب في الظروف الملائمة.
- **تنفيذ العملية:** يجب على الشريك المسؤول عن العملية تحمل مسؤولية:

- توجيه عملية التدقيق وتنفيذها والإشراف عليها في إطار الالتزام بالمعايير المهنية.
- صدور تقرير المدقق بشكل مناسب في ظل الظروف الملائمة.
- فحص عمل أعضاء فريق العملية وفقا لإجراءات وسياسات الفحص الخاصة بالمكتب.
- يجب أن يقتنع الشريك من خلال فحصه لتوثيق أعمال التدقيق، بأنه قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة لدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها وإصدار تقرير المدقق.
- أن يكون على فنانة بأن فريق العملية قد قام خلال سير العملية بإجراء التشاور المناسب وأن طبيعة ونطاق هذه المشاورات والاستنتاجات المستخلصة منها متفق عليها مع الطرف الذي تم التشاور معه وقد تم تطبيقها.
- **فحص رقابة جودة العملية:** يجب على فاحص رقابة الجودة إجراء تقييم موضوعي للأحكام المهمة التي اتخذها فريق العملية والاستنتاجات التي توصل إليها في صياغة تقرير المدقق وذلك من خلال مناقشته للأمور المهمة مع الشريك المسؤول عن العملية، فحص القوائم المالية وتقرير المدقق المقترح، فحص وثائق أعمال التدقيق وتقييم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في صياغة تقرير المدقق.
- **المتابعة:** يتضمن النظام الفعال لرقابة الجودة تطبيق آلية متابعة مصممة لتزويد المكتب بتأكيد معقول بأن الإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة ملائمة كافية وتعمل بفاعلية ويجب على الشريك المسؤول عن العملية أن يأخذ في الحسبان نتائج المتابعة الخاصة بالمكتب.
- **التوثيق:** يجب على المدقق أن يضمن في توثيقه لأعمال التدقيق ما يلي:
 - القضايا التي تم تحديدها فيما يتعلق بالالتزام بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة.
 - الاستنتاجات عن الالتزام بمتطلبات الاستقلال وأية مناقشات تمت مع المكتب.
 - الاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن قبول العلاقات مع العملاء والاستمرار فيها.
- ويجب أن يوثق فاحص رقابة جودة العملية بالنسبة لعملية التدقيق التي تمت فحصها:
 - أن الإجراءات التي تتطلبها سياسات المكتب لفحص رقابة جودة العملية قد تم تنفيذها.
 - أن فحص رقابة جودة العملية قد اكتمل في تاريخ تقرير المدقق أو قبله.
 - أن الفاحص لا يعلم بأية أمور لم يتم حلها من شأنها أن تؤدي إلى الاعتقاد بأن الأحكام المهمة التي اتخذها فريق العملية والتي توصل إليها كانت غير مناسبة.

ب. المعيار الدولي لرقابة الجودة 1: ISQC

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المكتب بشأن نظامه لرقابة الجودة لعملية تدقيق وفحص القوائم المالية والتأكيدات الأخرى وعمليات الخدمات ذات العلاقة، ويطبق هذا المعيار على جميع مكاتب المدققين ويهدف على وجه الخصوص إلى أن تخضع مكاتب التدقيق الخاصة والجماعية للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة، وأن تكون التقارير المقدمة من طرف هذه المكاتب مناسبة. كما يوضح المعيار عناصر نظام رقابة الجودة التي يجب أن يعتمدها المكتب ويلتزم به الذي يتضمن سياسات وإجراءات تتناول العناصر التالية: 12

- **مسؤوليات القيادة عن الجودة داخل المكتب:** ينبغي على مسؤولي القيادة في المكتب (المسؤول التنفيذي الرئيسي أو المجلس الإداري للشركاء في المكتب) وضع سياسات وإجراءات مصممة لتعزيز وجود ثقافة داخلية تقر بأن الجودة عنصر أساسي في أداء العمليات، بالإضافة إلى وضع إجراءات بحيث يمتلك أي شخص توكل له المسؤولية التشغيلية لنظام رقابة الجودة في المكتب، الخبرة والمقدرة الكافية والمناسبة والسلطة اللازمة لتحمل تلك المسؤولية.
- **متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة:** يستوجب على المكتب أن يضع إجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول حول امتثال المكتب وموظفيه لمتطلبات السلوك الأخلاقي.
- **قبول استمرارية العلاقة مع العملاء وعمليات محددة:** على مكتب التدقيق وضع إجراءات لأغراض تقييم ملاءمة قبول عميل جديد أو الاحتفاظ بالعلاقة مع العميل الحالي، وهذا بعد التأكد من أن المكتب يمتلك القدرات اللازمة لذلك.
- **الموارد البشرية:** يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات تهدف إلى تزويده بتأكيد معقول بأن لديه عددا كافيا من الأفراد العاملين ذوي الكفاءة والقدرة والملتزمين بالمبادئ الأخلاقية الضرورية. ويجب كذلك أن يقوم بإسناد المسؤولية عن كل عملية لأحد الشركاء
- **تنفيذ العملية:** على المكتب وضع إجراءات وسياسات تهدف إلى تزويده بتأكيد معقول بأن الارتباطات يتم تنفيذها وفقا للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية المطبقة، وأن المكتب أو الشريك المسؤول عن العملية يصدر التقارير التي تعد مناسبة في ظل الظروف القائمة
- **المتابعة:** ينبغي أن يضع المكتب عملية متابعة مصممة لتزويده بتأكيد معقول على أن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة مناسبة وملائمة وتعمل بفعالية.
- **توثيق نظام رقابة الجودة:** ينبغي على المكتب أن يضع إجراءات تتطلب توثيق مناسب لتوفير دليل على عمل كل عنصر من عناصر نظام رقابة الجودة لديه والاحتفاظ بالوثائق لفترة من الزمن تكفي للسماح للمكلفين بالفحص بتقييم امتثال المكتب لنظام رقابة الجودة كما يجب وضع إجراءات تقتضي توثيق الشكاوى والادعاءات وإجراءات الاستجابة لها.

3. الرقابة على جودة التدقيق في الجزائر

- لقد كان وما يزال موضوع جودة التدقيق محط اهتمام المشرع الجزائري، إذ تعددت الإصدارات والإجراءات المتخذة في هذا الشأن محاولة لتعزيز مكانة مهنة التدقيق المحاسبي وتحسين جودة خدماتها، من أهم هذه المبادرات أهمها استحداث لجنة مراقبة النوعية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة في بموجب القانون 10-01 التي حددت مهامها الأساسية في المرسوم 11-24 المؤرخ في 2011/01/27 لسنة 2011، وتمثل هذه المهام في:¹³
- تطوير أساليب العمل من حيث جودة الخدمات.
 - إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية بشأن الجودة.
 - ضمان جودة عمليات تدقيق الحسابات الموكلة إلى المهنيين في مجال المحاسبة.
 - وضع معايير لتنظيم وإدارة المكاتب.
 - وضع إجراءات لضمان ضوابط جودة خدمات المكاتب.

- ضمان متابعة الامتثال لقواعد الاستقلالية وأخلاقيات المهنة.
 - وضع قائمة للمدققين المختارين من بين المهنيين بغرض ضمان مهام مراقبة الجودة.
 - تنظيم ندوات دراسية عن الجودة الفنية للعمل والسلوك الأخلاقي الذي ينبغي أن يتحلى به المهنيون.
- هذا؛ إضافة إلى إصدار دليلي رقابة الجودة على مكاتب مهني المحاسبة اللذان بموجبهما تم اعتماد نوعين من الرقابة؛ الرقابة الذاتية ورقابة لجنة مراقبة النوعية.

1.3. الرقابة الذاتية لمكاتب التدقيق (الرقابة الداخلية):

في إطار الرقابة على جودة مكاتب المهنيين، قامت لجنة مراقبة النوعية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة في 2021/03/22 بإصدار دليل للرقابة الذاتية،¹⁴ التي تعتبر أسلوب من أساليب الرقابة الداخلية على جودة المكتب الذي تعتمد عليه أغلب الدول المتقدمة، ومما لا شك فيه أن الجزائر كسائر الدول الحريضة على جودة أعمال المحاسبة والتدقيق ويهدف الرقي بالمهنة خصصت دليلا بأكمله لهذا الأسلوب ضمانا لجودة خدمات المدقق ولإضفاء الثقة في الرأي الذي يبديه.

أ. مفهوم الرقابة الذاتية والمكلف بها:

لقد نص دليل الرقابة الذاتية على أن الرقابة الذاتية هي القدرة على ضمان الرقابة من طرف المهني الممارس نفسه على العمل الذي أنجزه لضمان إمكانية تتبعه وتوافقه مع هدف المهمة، كما تعمل الرقابة الذاتية على التطوير المسبق لعناصر الاستجابة المناسبة بشأن القضايا الحساسة التي من المفترض أن يعالجها مراقبو الجودة.¹⁵ كما أضاف الدليل على أن الرقابة الذاتية مسألة عمل جماعي وعلاقة بناء لكل فرد، والهدف من ذلك هو ضمان التنفيذ السليم للمهمة في ضوء المعايير والقواعد المعمول بها بحيث يشارك جميع الموظفين بشكل كامل في إجراءات الرقابة الذاتية. وتسمح هذه الأخيرة للمهني قياس جودة عمله لاكتساب الخبرة من أجل التعامل مع المهام المقبلة بمزيد من المصداقية والأمانة والمهارة.

ب. متطلبات الرقابة الذاتية:

أشار الدليل إلى متطلبات الرقابة الذاتية التي يجب أن تتوفر لدى مكاتب التدقيق من وسائل وأدوات لازمة لمعرفة مدى الامتثال للمعايير المعمول بها على جميع مستويات مهمة التدقيق وتتلخص هذه المتطلبات في:¹⁶

- هيكلية المكتب من حيث الموارد المادية والبشرية (مساحة المكتب، المعدات الكافية من أثاث المكاتب وتكنولوجيا المعلومات والموظفين الأكفاء والأمانة وما إلى ذلك).
- الوثائق والمستندات المتاحة في المكتب (دليل الإجراءات وتخطيط المهمات.....إلخ).
- استراتيجية الاتصال.
- المعرفة والتحكم في المهام المتضمنة في مهمة تدقيق الحسابات.
- تطوير أداة ووسائل تكنولوجيا المعلومات.
- الصفات والمؤهلات المهنية الموجودة.
- خبرة المكتب.

ج. الاستعداد والتنظيم للرقابة الذاتية:

بخصوص الاستعداد والتنظيم ألزمت لجنة مراقبة النوعية مكاتب التدقيق الاعتماد على:¹⁷

- الإطار القانوني المعمول به، وخاصة المعايير الجزائرية للتدقيق لضمان الإفصاح لمختلف الأطراف، المعايير السابقة كمرجع ضروري وأداة مرافقة لعملية التدقيق.

- تركيز اهتمام خاص على العناية الواجبة التي يتم التزم بها عن طريق أخذ العينات وتحديد مستوى المخاطر التي قد يكون لها تأثير على الرأي. الأمر الذي يسمح بالتحديد المسبق لأي استفسار محتمل يمكن طرحه من قبل مراقبي الجودة.

د. إلزامية ودورية الرقابة الذاتية:

اعتمد المشرع الجزائري على الأسلوب الإلزامي في تطبيق الدليل الأمر الذي يدل على حرصه لضمان الجودة المنشودة كما يتضح اعتماده في ذلك على طريقة أو الأسلوب التفاعلي للفحص أي تنفيذ عملية الرقابة الذاتية بالتوازي مع تنفيذ مهمة التدقيق أول بأول بدل أسلوب التقليدي للفحص الذي يتم بعد انتهاء المهمة.¹⁸ وحرصا على تنفيذ الرقابة الذاتية في الوقت المناسب والملائم تركت لجنة مراقبة النوعية الحرية لمكتب التدقيق في تحديد دوريتها باعتبار أن المدقق وأعضاء فريقه أدري بأعمالهم وبالوقت اللازم لإجراء الرقابة، وكذا تحديد عدد دوريتها وتحدد الإشارة إلى أن الدليل أكد على إمكانية إجراء تخطيط للرقابة الذاتية في حالة المكاتب التي يكون لديها حجم أعمال كبير وحساس لضمان الجودة المطلوبة.

هـ. أداة التقييم:

تضمن دليل الرقابة الذاتية نموذج لاستمارة التي يتم استخدامها في الرقابة الذاتية للجودة تغطي هذه الاستمارة المحاور الآتية: فحص وجود الوثائق؛ الملف الدائم؛ الملف السنوي؛ نوع المصادقة؛ مبررات رفض المصادقة.

و. توثيق أعمال الرقابة والتقرير عنها:

أولت لجنة مراقبة النوعية اهتماما لعنصر التوثيق باعتباره من أهم العناصر التي تناولتها معايير رقابة الجودة الدولية. فاستخدمت صيغة الإلزام وذلك من خلال إجبار مكاتب التدقيق على ضمان الحفاظ على المستندات الأساسية المستخدمة في عمليات التدقيق. تشمل هذه الوثائق: عناصر التحليل؛ الملاحظات؛ التوصيات وجميع المعلومات المتحصل عليها عن طريق الاستبيانات، كما أكد الدليل على أهمية الوثائق المتعلقة بتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات محل التدقيق وأهميتها في تقدير مخاطر الاختلالات الجوهرية. ويجب حفظ هذه الوثائق في ملف عمل يتم ترتيبه وتصنيفه بأكبر قدر من العناية. بحث أن التوثيق المناسب يوفر دليلا على أن كل مطلب من متطلبات الرقابة الذاتية يعمل بشكل ملائم ومن ثم أن التوثيق فهو يسمح لمراقبي الجودة الخارجيين بتقييم امثال المكتب للمعايير المعمول بها. كما جاء في ختام هذا الدليل أن الانتهاء من الرقابة الذاتية يتم من خلال تقديم تقرير موجز عن عملية الرقابة الذاتية مع تسليط الضوء على جميع المعلومات التي تعطي صورة صادقة عن الامكانيات الحقيقية لمكتب التدقيق من حيث التقدم والتطوير.¹⁹

وبعد تفحص المتطلبات التي أتى بها الدليل الجزائري للرقابة الذاتية ومقارنتها مع العناصر التي تم عرضها في معيار رقابة الجودة يمكن إدراج الملاحظات الآتية:

- تناول معايير رقابة الجودة عنصر الرقابة المسمى المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة؛ المتمثلة في الاستقلالية، الأمانة والموضوعية بشيء من التفصيل، في حين اقتصر الدليل الجزائري للرقابة الذاتية على تسمية الصفات والمؤهلات المهنية القائمة دون تحديد هذه الصفات فترك المجال مفتوح الأمر الذي يدل على ضرورة الالتزام بأداب وسلوك أخلاقيات المهنة بأكملها، وكمثال للإجراء أدرج هذا الدليل نموذج استبيان الاستقلالية التي يتعين على أفراد مكتب التدقيق الإجابة عليه ضمن عنوان (B-1) (Independence).

- بالنسبة للعنصر الذي ورد تحت مسمى الموارد البشرية في معيار رقابة الجودة تناول سياسات وإجراءات عديدة لتوفير تأكيد مناسب بأن مهام التدقيق تتم بجودة عالية منها: الكفاءة، التدريب، المهارة الفنية والتعليم المستمر والتطوير المهني ومختلف المؤهلات اللازمة للوفاء بمسؤولياتهم. أما دليل الرقابة الذاتية فنجد أنه قد تطرق إلى عنصرين فقط منها اللذان ينصبان في نفس الموضوع، والذي حددهما في المهارة التحكم في مهام تدقيق الحسابات وكذا خبرة المكتب. وهو بذلك قد أغفل معيار التدريب والتعليم المستمر والمسائل المتعلقة بالأفراد، أما فيما يخص مثال للإجراء الذي يتعين اتخاذه لهذا المطلبين فهو عبارة عن التقييم الخاص بالأفراد عن طريق استبيان دليل الرقابة الذاتية الذي تم إدراجه ضمن العنصر (C-1-1).

- أما فيما يخص عنصر قبول العملاء والتدقيق والاستمرار في العلاقة مع العملاء الوارد في معيار رقابة الجودة فلم يتناوله الدليل الجزائري، على الرغم من أن هذا العنصر يعتبر من أهم متطلبات رقابة الجودة كونه يؤثر على بقية العناصر الأخرى. بحيث أن السياسات والإجراءات الموضوعية في هذا الإطار تقلل خطر الارتباط بعملاء يفتقرون للنزاهة الأمر الذي يجنب مكتب التدقيق عدة مشاكل مستقبلا.

- العنصر الذي اعتمد في معيار رقابة الجودة تحت تسمية تنفيذ عملية التدقيق قد تناوله الدليل الجزائري ضمن عدة نقاط التي خصصت لها أغلب أجزاء استبيان الدليل الجزائري بداية من قبول المهمة إلى غاية إعداد التقرير.

- العنصر المسمى المتابعة والمراقبة الذي يعتبر من العناصر المهمة التي يفضلها يتم تقييم إجراءات رقابة الجودة ومتابعتها من أجل تحديد أوجه القصور وتحديد ما إذا كانت هناك حاجة لإجراء آخر. وعلى الرغم من أهميته الكبيرة إلا أن لجنة مراقبة النوعية اغفلته ولم تدرجه ضمن متطلبات الرقابة الذاتية، ونتيجة لذلك ستبقى متطلبات الرقابة الذاتية ناقصة دون هذا العنصر ومعرضة للأداء غير الفعال والشكوك في مدى امتثال مكتب التدقيق لإجراءات رقابة الجودة وبصفة مستمرة دون تدارك الوضع لعدم اكتشافه بواسطة إجراءات المتابعة والمراقبة.

في الأخير؛ من المهم الإشارة إلى أن ما يؤخذ على الدليل الجزائري للرقابة الذاتية أنه قد اكتفى بتوكيل مهمة الرقابة الذاتية على الجودة للممارس نفسه، على خلاف ما يتم العمل به في العديد من دول العالم، التي يعتمد تطبيق أسلوب الرقابة الذاتية فيها على تشكيل لجنة أو إدارة مستقلة من العاملين في مكتب التدقيق الذين تتوفر فيهم الخبرة والاستقلالية الأمر الذي يسمح برقابة فعالة وكافية ووفق نظام رقابة داخلي لرقابة الجودة. وفي نفس الصدد فإن الدليل الجزائري تناول نوع واحد من الرقابة الذاتية التي تتم من خلال قيام كل فرد من أفراد مكتب التدقيق بالرقابة على أعماله بنفسه، في حين نجد أنه قد أغفل النوع الثاني المتمثل في الرقابة على أعضاء فريق التدقيق بحيث يكون فيه أعضاء المستوى التنظيمي المنخفض تحت رقابة أعضاء المستوى التنظيمي الأعلى لمتابعة أعمالهم.

2.3. رقابة لجنة مراقبة النوعية (الرقابة الخارجية):

جاء بها دليل رقابة الجودة الصادر عن لجنة مراقبة النوعية في 2021/03/22 وذلك في شكل برنامج يطبق على ممتهني المحاسبة والتدقيق يحدد كيفية إجراء عملية الرقابة. ولقد استهل هذا الدليل بتحديد السلطة المشرفة على الرقابة، فمن حيث التسلسل الهرمي يعتبر المجلس الوطني للمحاسبة المخول الوحيد لتوجيه وضمان متابعة رقابة الجودة. وفي هذا السياق يعتمد ويصادق سنويا على برنامج لإقابة المقدم من طرف لجنة مراقبة النوعية في إطار الخطة المتعددة السنوات، ويعكس هذا البرنامج متابعة مراحل الرقابة إلى غاية إعداد التقارير الأولية والنهائية التي يتعين إخطارها للمكاتب التي تمت مراقبتها.

أ. إلزامية ودورية رقابة الجودة:

أكد الدليل على إجبارية الرقابة بحيث لا يمكن للمكتب الذي تم تحديده أن يعترض على الرقابة الدورية وعليه أن يتعاون لتسهيل تحقيقها. وأن يقدم للمراقبين جميع المعلومات الضرورية لإنجاز مهمتهم وأية توضيحات بشأن الأسئلة التي يرغب المراقبون التعمق فيها دون التحجج بمعايير السرية المهنية.²⁰ وبخصوص دورية ومدة الرقابة فقد جاء في الدليل أن تحديدها يتم عن طريق الهيئة المنظمة (المجلس الوطني للمحاسبة/لجنة مراقبة النوعية) فالحد الأدنى للدورية مرة واحدة على الأقل كل 6 سنوات، وإذا لزم الأمر يجوز للمجلس الوطني للمحاسبة زيادة وتيرة الدورية وكثافة عمليات الرقابة. أما فيما يخص مدة الدورية فهي مرتبطة بحجم المكتب وإلى أنماط الوكالات التي يتكفل بها. وكل مكتب يتم برمجته للخضوع للرقابة سوف يتم إعلامه مسبقاً، وكل رقابة دورية تكون محل تخطيط مسبق مع الحرص على وضع تحت تصرف المراقبين المعينين كل الأدوات الضرورية لإنجاز مهامهم.²¹

ب. المكاتب الخاضعة للرقابة:

يتم تحديد المكاتب التي تتم مراقبتها وكيفية البدء في التخطيط لهذه المهمة على النحو الآتي:²²

- يتم اختيار المكاتب التي ستراقب على أساس جدول ممارسي ومتهني المحاسبة والتدقيق بالنظر إلى إطارها الهيكلي، حجم أنشطتها ومجال تطورها وحجم الهيكل الأساسي أيضاً مما يعني مراعاة حافظة الأعمال.
- يتم إعداد برنامج رقابة الجودة على مدى ثلاث سنوات متتالية الذي يهدف إلى احترام والامتثال للدورية المحددة في النصوص التنظيمية للرقابة.
- يتم تحديث تخطيط الرقابة كل عام وذلك من أجل الأخذ بعين الاعتبار تطورات متهني المحاسبة والتدقيق في ممارسة مهامهم بعنوان الرقابة الدورية وفي نفس الوقت فرصة لتقييم مستوى الرقابة المحقق.
- يتم إخطار المكاتب عن طريق البريد بالفترة التي سيتم فيها تنفيذ رقابة الجودة ويتم منحها مرحلة للتحضير والتقييم الذاتي.

ج. المكلف بالرقابة:

نص الدليل على أنه يجوز تعيين أي خبير محاسبي أو محافظ الحسابات أو محاسب معتمد مراقباً للجودة في دورة رقابة محددة، وأن المراقب المسجل في فئة مهنية لا يجوز له أن يراقب إلا مهني مسجل في نفس الفئة. ويخضع مراقبي الجودة لدورات تدريبية بشأن المبادئ الموضوعية لمهام مراقبة الجودة. ويتضمن البرنامج التدريبي القواعد والأدوات اللازمة للتعامل مع مهمة مراقبة الجودة بكل الكفاءة. كما يستوجب على مراقبي الجودة الالتزام بقواعد السرية المهنية وعليهم أن يقدموا تعهد بالامتثال لقواعد السلوك المهني، التي تتضمن: النزاهة؛ الاستقلالية؛ الموضوعية؛ الكفاءة والعناية المهنية؛ السرية؛ السلوك المهني.

هذا؛ كما لا يسمح للمراقب بمراقبة ملف الشركة التي يعمل لديها بصفته محافظ حسابات أو حتى بصفته متدخل. وقد تضمن دليل رقابة الجودة مجموعة من المتطلبات المتعلقة بالمكلفين بالرقابة وشروط تعيينهم، تتمثل في:

- **الكفاءة:** المراقبون المختارون من قبل المجلس الوطني للمحاسبة يستوجب عليهم إيفاء متطلبات مهمة الرقابة أي درجة عالية من الكفاءة والسلوك المثالي، ولا يعتمد اختيار المراقبين على الخبرة المهنية المكتسبة فحسب بل يعتمد على سلوك وأخلاقيات الشخص أيضاً. وتقع على عاتق المراقبين مسؤولية الحفاظ على مستوى عال من الخبرة والكفاءة من خلال إتباع تدريب وتكوين مناسب في مجالهم المهني.

- **شروط التكليف:** عند تعيين المراقبين يأخذ في الاعتبار مجالات خبرتهم المحددة مع ضمان عدم وجود تضارب في المصالح مع المكتب المراقب، وبالنسبة للفحوصات التي يقوم بها العديد من المراقبين يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بتعيين شخص مسؤول

عن التنسيق طوال مدة مهمة الرقابة، كما أن مهمة المراقب مهمة شخصية بحتة ولا يمكن تحت أي ظرف من الظروف تمثيل المراقب أو مساعدته.

- **أخلاقيات المهنة:** عند تعيينهم يطلب من المراقبين التوقيع على تعهد، يتعهدون بموجبه إلى الامتثال بدليل رقابة الجودة هذا بالإضافة إلى آداب وأخلاقيات المهنة. كما يتعهد المراقب بإبلاغ المجلس الوطني للمحاسبة بأي حالة من حالات عدم توافق أو أي تهديد للاستقلالية والموضوعية.

- **الأتعاب:** عند تعيينهم سيتم تحديد أجر المراقبين عن الملفات الذين يتحملون مسؤوليتها وسيتم تحديد طرق منح هذه الأتعاب في الوقت المناسب (عند البداية الفعالة لأعمال الرقابة الجودة).

د. **التنظيم والاستعداد للرقابة؛** يتلخص في الإجراءات التالية:

- **الاتصال مع المكتب المراد مراقبته:** يتم إبلاغ المكتب المسجل في برنامج الرقابة السنوية أو الظرفية عن طريق البريد الذي يقوم بدوره بالرد في غضون 15 يوما الذي يكون مصحوبا باستمارة مملوءة من طرفه (تتضمن معلومات ذات الطابع المهني ومعلومات عامة عن المكتب)، وستسمح هذه الأخيرة بالتعرف على المكتب باعتبارها وثيقة تحضيرية يتم من خلالها تخطيط عمليات الرقابة وتنفيذها بطريقة موثوقة وعقلانية. ويتم إرجاع الاستمارة إلى المراقب في غضون 15 يوم من تاريخ استلامها ويستند النهج الأساسي للرقابة التي تتم بالاستناد على هذه المعلومات التي تشكل جوهر تحليل عوامل الخطر التي من المحتمل أن يتعرض لها المكتب لا سيما تلك التي تتعلق بعدم كفاية الطرق المستخدمة أو حالات عدم التوافق التي يتم رصدها في الهيئة.

- **الإجراءات القبليّة لتنفيذ الرقابة:** تتمثل في:

- يتعين على المراقبين بمجرد انتهاء المرحلة السابقة الحضور إلى المكاتب للاستفسار عن الظروف التي سوف يمارسون في ظلها رقابتهم.
- يقوم المراقبون بالتعاون مع المكاتب محل المراقبة بوضع الصيغة النهائية على برنامجهم المتعلق بعمليات الرقابة التي تم الإبلاغ عن المبادئ التوجيهية الخاصة بها من قبل.
- يتعين على مراقبي الجودة معرفة الإجراءات المعتمدة من قبل المكاتب من خلال المقابلات مع الأشخاص المسؤولين عن الإجراءات، ويتعين على المراقبين بذل العناية المهنية عند تقييم هذه الإجراءات التي تعود بالفائدة على مهمة الرقابة.
- يتمكن المراقبون بناء على العناصر التي تم جمعها والملاحظات المسجلة من ممارسة مهام الرقابة بصدق وكفاءة وسوف يضعون الإجراءات المناسبة من خلال التحقق من التطبيق الفعال لإجراءات وسياسات المكتب على عينة من الوكالات المختارة.
- يتم اختيار الوكالات التي ستخضع للمراقبة بطريقة تركز في المقام الأول على المخاطر عن طريق تحديد العناصر اللازمة التي ستجعل من الممكن الحصول على تقييم معقول للقدرة المهنية للمكتب.

- **معايير اختيار الوكالات:** عند اختيار الوكالات التي تكفل بها المكتب والتي ستشملها عملية المراقبة يجب مراعاة ما يلي:

- استهداف القطاعات والحالات الخاصة التي تعتبر معرضة للخطر.
- الاستناد على النهج القائم على المخاطر، وهذا بدءا من تحليل تصاريح النشاط (الميزانيات، الرأي والتحفظات....).
- السماح بدراسة معمقة لبعض الموضوعات المتعلقة بالجوانب الاقتصادية والمالية.
- توزيع الفحوصات على أصحاب الوكالات او الموقعين عليها دون الالتزام بفحص كل الموقعين.

- نوع الرقابة على الوكالات: تكون الرقابة على الوكالات كما يلي:

• إما "مستهدفة"، في هذه الحالة يتعلق الأمر بمواضيع محددة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة عن طريق هياكله أو بتدقيق مجالات التي تنطوي على المخاطر الجوهرية في ضوء الرأي المعبر عنه. هذا النوع من الرقابة يسمح بإصدار توصيات بشأن بذل العناية الواجبة المطلوبة، وعند الاقتضاء تحديد أوجه القصور التي من المحتمل أن تؤدي إلى إعادة النظر في الرأي الصادر.

• أو "الرقابة على الرأي" الصادر عن المراقب.

- إبلاغ المكتب بالوكالات التي ستخضع للمراقبة: يقوم المراقب في غضون فترة معقولة بإبلاغ المكتب المراقب بقائمة الوكالات الفردية أو المشتركة التي تم اختيارها لتخضع للرقابة. وستتاح له الفرصة عند الاقتضاء لتعديل اختياره الأول إذا رأى أن هذا لا يمثل الاختيار الأفضل، ويهدف بذلك إلى التصدي لأي احتمال لوجود مخاطر جوهرية ناشئة عن فشل المنظمة أو الإجراءات ولضمان عدم وجود أي أمر يمكن أن يؤثر على العمل المضطلع به بشأن الوكالات المراقبة.

هـ. إيصال نتائج الرقابة:

يتم إيصال نتائج الرقابة من قبل مراقب الجودة على النحو الآتي:²³

- يتم التبادل في شكل مقابلة مرتكز على إعادة الرقابة الذاتية يتم بين المكتب المراقب والمراقب في البداية وطول مدة الرقابة والذي يركز بشكل عام على تنظيم المكتب، تقنيات التطوير، قطاعات التدخل... إلخ، ويجب عقد اجتماع مصادقة يكون في المكان نفسه على الأقل في نهاية التدخل.

- يتعين على المراقب تحرير وإعداد تقرير مسبق أولي ينهي نتائج الرقابة التي تم إنجازها على أساس العناصر التي تم الحصول عليها من المقابلة الشفوية. يمضى هذا التقرير من طرف المراقب والذي يتم تسليمه إلى المجلس الوطني للمحاسبة الذي يرسله إلى المكتب المراقب ويمنح لهذا الأخير فترة 15 يوم من استلام التقرير المسبق لمعرفة التعديلات واستكمالها في شكل ملاحظات على هذا التقرير وتمنح فترة إضافية إذا كان ما يبرر ذلك.

- في حالة غياب رد من المكتب أو عندما يعلن المكتب عن عدم وجود أي ملاحظات على التقرير السابق يتم إخطار المراقب من قبل المجلس الوطني للمحاسبة. في هذا الوقت يقوم المراقب بصياغة التقرير النهائي بنفس مصطلحات التقرير السابق.

- في حالة رد المكتب المراقب والذي يتضمن ملاحظات، سيتم إخطار المراقب بما حتى يتمكن في غضون فترة زمنية معقولة اتخاذ الترتيبات لإجراء التعديلات على التقرير السابق والتي تعتبر مبررة. في نهاية هذه العملية يقوم المراقب بصياغة التقرير النهائي مصحوبا بكافة المستندات الملحقة به وإرساله إلى المجلس الوطني للمحاسبة الذي يحيله إلى المكتب المراقب والذي يكون مطالب بتقديم خطة عمله إلى هذا المجلس خلال 30 يوما ابتداء من تاريخ استلام التقرير النهائي.

و. إجراءات المتابعة:

جاء ضمن القسم الأخير من الدليل توضيح إجراءات متابعة الرقابة من خلال:²⁴

- يمكن للمجلس الوطني للمحاسبة أن يرسل للمكاتب المراقبة للفت انتباهها بالإضافة إلى التقارير التوصيات التي قد تكون مصحوبة بعملية متابعة للتأكد من الأخذ والعمل بها وكذلك أوجه القصور التي تم تحديدها التي تؤثر على مدى مطابقة العمليات مع المعايير مع الإشارة إلى وسائل علاجها.

- يحدد المجلس الوطني للمحاسبة المجالات الرئيسية لتحسين وإثراء عمليات الرقابة الموصى بها.

- يمكن أن يطلب المجلس من المكتب معلومات إضافية فيما يتعلق بالتوصيات المقدمة أو أن يرسل له خطة التحسين التي تحدد الإجراءات التصحيحية التي تهدف إلى تنفيذها لعلاج نقاط الضعف التي تم رصدها.
- يصدر المجلس الوطني للمحاسبة توصيات عامة للمكاتب الخاضعة للرقابة في تقريره السنوي عندما تكثر نقاط الضعف التي لوحظت أثناء الرقابة يتم رصدها بشكل متكرر.
- يمتلك المكتب فترة زمنية معقولة للعمل على التوصيات المقدمة المستخرجة من الرقابة.
- بعد تقديم المجلس للتوصيات يتم إجراء متابعة للتحقق من أن المكاتب قد أخذت بعين الاعتبار التوصيات.
- عندما لا تعتبر نقاط الضعف معتبرة، الإجراءات التصحيحية التي تتخذها المكاتب تكون محل متابعة كجزء من رقابة دورية لاحقة.
- في حالة وجود أوجه قصور جوهرية في سير المهمة يمكن برمجة متابعة الإجراءات التي يتخذها المكتب في العام الذي يلي عام مراقبته.
- كما أكد الدليل على أنه في حالة عدم متابعة التوصيات المقدمة يتم إرسال تذكير إلى المكتب المراقب، وعند الاقتضاء سيم اتخاذ عقوبات تأديبية ضده ويجب تصنيف هذا الخطأ أو تسجيله في إحدى درجات الأخطاء المهنية المنصوص عليها في القانون.

ي. التوثيق وإعادة الوثائق:

- فيما يخص الوصول إلى وثائق المكاتب المراقبة وحماية البيانات فيمكن للمراقبين الوصول إلى جميع المستندات الضرورية للرقابة في مقر المكتب المراقب وفق الشروط التالية:25
- **الالتزام بالسرية المهني:** يخضع الأشخاص المشاركون في الرقابة للسر المهني وفقا لما تتطلبه الأحكام القانونية والتنظيمية ولا يجوز استعمال المعلومات السرية التي تم الحصول عليها في سياق واجباتهم لصالح أي شخص.
- **تقديم الوثائق من طرف المكتب المراقب:** يتم وفق ما يلي:
 - يجب أن يتعاون المكتب الخاضع للرقابة مع المراقب من أجل تسهيل إجراء الرقابة وبهذا يمكن للمراقب أن يبلغ بجميع الوثائق والحصول على جميع التفسيرات مهما كانت الوسيلة.
 - التحقق عن طيق الوثائق وفي الموقع ومهما كانت الوسيلة من جميع المستندات المفيدة للرقابة.
 - الحصول على نسخة من المستندات الضرورية للرقابة مهما كانت الوسيلة ورقية أو إلكترونية وكل ذلك حتى يتمكن المراقب من تجميع ملفه لتحسين جودة الرقابة بعد الاتفاق مع المكتب المراقب.
 - يعد المراقب قائمة مكتوبة بالمستندات المطلوب إبلاغها.
 - قبل تدخل المراقبين في الموقع يتم جمع معلومات تخص المكتب باستخدام استبيان.
 - يتعين على المكتب المراقب توفير مساحة للعمل للمراقب حتى يتمكن من تنفيذ مهمته.
- **حماية البيانات الخاصة بالمكاتب:** يقتصر استخدام المعلومات التي تم جمعها من المكاتب الخاضعة للرقابة على هياكل المجلس الوطني للمحاسبة ومراقبي الجودة. يقوم المراقب بإضفاء الطابع الرسمي على عمليات الفحص التي تم إجراؤها ويتم تجميع المستندات المتحصل عليها وأوراق العمل التي تم إعدادها وتضمينها في ملف الرقابة.
- **إرجاع مكونات ملف الرقابة:** بعد انتهاء مهمته يتعهد المراقب بما يلي:

- إعادة الوثائق والمستندات التي تحصل عليها إلى المكتب المراقب عقب إتمام عمليات الرقابة.
- عدم أخذ المستندات الأصلية خارج مبنى المكتب المراقب.
- في نهاية الرقابة يجيل المراقب المكلف كامل ملف الرقابة الذي تم تشكيله في غضون 15 يوم من توقيع التقرير النهائي إلى المجلس الوطني للمحاسبة.
- يشهد المراقب المكلف كتابيا بمجرد تقديمه لملف الرقابة الورقي أو الإلكتروني بأنه قد أتم جميع المستندات المتعلقة بالمكتب المراقب.
- يجوز للمجلس الوطني للمحاسبة الاحتفاظ بنسخة من ملف الرقابة لمدة 10 سنوات في ظل ظروف تضمن الحفاظ على سريتها.

بعد عرض وفحص المتطلبات والشروط السابقة التي تضمنها دليل رقابة الجودة يمكن إدراج الملاحظات التالية:

- من حيث الدورية: إن هذا الدليل لم يحدد مدة الدورية لكونها تأخذ بعين الاعتبار اختلاف حجم المكاتب وكذا أنماط الوكالات التي يتولى تسييرها فكل مكتب يختلف عن مكتب آخر لعدة اعتبارات فمن البديهي أن لا تكون كثافة عمليات الرقابة نفسها، إلا أن عدد الدورية التي حددت بمرة واحدة على الأقل كل ستة سنوات فهو عدد غير كافي على اعتبار أن المدة التي يغطيها برنامج الرقابة ثلاث سنوات.
- من حيث نطاق التطبيق: أشار الدليل إلى أن بعض مكاتب التدقيق التي يتم اختيارها بناء على اعتبارات معينة هي فقط التي تخضع للرقابة، الأمر الذي يجعل المكاتب الأخرى خارج نطاق هذه العملية، مما قد يؤدي إلى اختلاف مستويات أداء المكاتب ومن ثم أداء المهنة. على عكس ما انتهجته العديد من الدول التي لها الخصائص البيئية المهنية ذاتها حيث اعتمدت نظام رقابة الجودة يطبق على جميع مكاتب التدقيق العاملة بها.
- من حيث المحتوى: تناول الدليل الخطوط العامة والعريضة للرقابة على جودة التدقيق وأهمل الخطوط التفصيلية التي تتضمن كيفية مراقبة سياسات وإجراءات مكاتب التدقيق المتخذة في مجال لرقابة على جودة التدقيق. إضافة إلى أن بعض النقاط الأخرى التي تحتاج إلى تفصيل منها أتعاب المراقبين التي أكد الدليل على الإشارة إليها لاحقا عند البداية الفعالة لرقابة الجودة والتي يبقى تاريخها محل تساؤل، وكذلك فيما يخص تعيين الشخص المنسق المتابع لعملية الرقابة الذي لم يقدم أي تفصيل عنه وعن كيفية تعيينه. كما أكد دليل رقابة الجودة على ضرورة توفير عدة اعتبارات أخلاقية وتكوينية لدى الشخص المراقب إلا أن هذا الأخير لم ينص على كيفية سيرها.
- من حيث شروط تعيين المراقب: بخصوص معيار التأهيل تطرق الدليل إلى الشروط الواجب توفرها في المهني لكي يعتمد كمراقب للجودة إلا أنه لم يتطرق إلى مقارنة تأهيله مع تأهيل المكتب الذي سيراقبه كشرط للتعيين، فبرنامج فحص النظير الأمريكي مثلا ينص على أن مكتب تدقيق ذو تأهيل مهني عالي لا يقوم بفحص إلا مكتب من نفس درجة التأهيل والتخصص أو أقل منه.

4. الخلاصة:

بعد تفحص شروط ومتطلبات وإجراءات الرقابة على جودة التدقيق المنصوص عليها في دليل الرقابة الذاتية ودليل رقابة الجودة تبين عدم انسجامها مع ما تنص عليها معايير رقابة الجودة المعمول بها على المستوى اللولي في العديد من النواحي. فالرقابة الذاتية التي ينص عليها الدليل الجزائري لا تتم من خلال لجنة أو إدارة مستقلة من العاملين في مكتب التدقيق الذين تتوفر فيهم الخبرة والاستقلالية، إنما تتم من قبل جميع أفراد المكتب. كما لم يشر الدليل إلى ضرورة وأهمية تكوين وتدريب العاملين في المكتب بخصوص الرقابة الذاتية لجودة التدقيق، إضافة إلى عدم تناوله لبعض عناصر رقابة الجودة الواردة في المعايير الدولية ذات العلاقة، مثل عنصر قبول العملاء والتدقيق والاستمرار في العلاقة مع العملاء الذي يعتبر من أهم متطلبات رقابة الجودة كونه يؤثر على بقية العناصر الأخرى. وإجراءات المتابعة والمراقبة التي لم تدرج ضمن مراحل الرقابة الذاتية أو متطلباتها على الرغم من تأثيرها في فعالية الرقابة ككل.

أما رقابة الجودة الخارجية فإنه يؤخذ عليها أنها لا تطبق على جميع المكاتب المسجلة مع انخفاض عدد دورية الفحص، وعند انتقاء المراقبين وتوجيههم إلى المكاتب لا يتم الأخذ بمستوى تأهيل المكتب الذي سيخضع للمراقبة ومقارنته مع تأهيل مراقب الجودة. إضافة إلى أن الرقابة بنوعها الداخلية أم الخارجية لا تتضمن فحص نظام الجودة لغياب معيار محلي بهذا الشأن. كما أن هناك العديد من النقاط التي تطرق لها الدليلين تحتاج إلى المزيد من التفصيل والتوضيح بالمقارنة مع محتوى المعايير الدولية المعمول بها في هذا المجال.

في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها وفي سبيل تحسين فعالية أساليب رقابة الجودة المعتمدة في الجزائر يمكن تقديم المقترحات الآتية:

- هناك حاجة إلى تفعيل دور لجنة مراقبة النوعية في مجال وضع معايير متعلقة برقابة الجودة لحل مختلف المشاكل التي تواجه مراقبي الجودة وللحصول على تأكيد معقول عن فاعلية نظام رقابة جودة الخاص بالمكتب وذلك بهدف وضع إطار متكامل لرقابة الجودة في التشريع الجزائري.
 - ضرورة إعداد وإصدار نصوص تطبيقية وتنظيمية مرافقة للدليلين تتضمن الخطوط التفصيلية لتطبيق المتطلبات والشروط المنصوص عليها.
 - لا بد من تفعيل دور لجنة التكوين والتدريب في مجال التطورات المتعلقة بجودة المحاسبة والتدقيق والرقابة عليها من خلال تنظيم دورات تدريبية للفائدة لمراقبي الجودة وأفراد مكاتب المهنيين وتوفير التوجيهات المناسبة.
- وأخيراً؛ يبقى أن نشير إلى أن ديباجة الدليلين تضمنت إمكانية تعديل محتوَاهما عند الاقتضاء، وهنا لا بد من مرور فترة من التطبيق الفعلي للدليلين من أجل اكتشاف نقاط القصور وتقديم ملاحظات ممارسي المهنة ومراقبي الجودة لتقييم الحاجة إلى التعديل، وهي المرحلة التي لم تدخل الجزائر فيها بعد في الوقت الذي نجد فيه دول أخرى قد عرفت إصداراتها تعديلات متكررة من حيث متطلبات التطبيق بالنظر إلى مرور مدة طويلة على تطبيق أنظمة وأساليب رقابة الجودة لديها.

5. الهوامش والإحالات:

- ¹ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، ط 3، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006، ص 68.
- ² حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، عصام نعمة قريط، أصول المراجعة، ج 1، منشورات جامعة دمشق، 2014، ص 477.
- ³ بشرى فاضل خضير، عمار لؤي عبد الرزاق، " تأثير خبرة المدقق على جودة المدقق الداخلي "، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 23، العدد 100، 2017، ص 615.
- ⁴ خليدة عاي، " إطار البحوث في رقابة الجودة للمراجعة الخارجية دراسة المفاهيم، الأنظمة، البرامج والمعايير المهنية "، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، المجلد 7، العدد 7، جامعة الوادي، 2016، ص 285.
- ⁵ عبد الكريم عبد الرحيم، جليل إبراهيم صالح، نحلة غالب عبد الرحمان، " قياس مستوى جودة التدقيق لمكاتب تدقيق المنطقة الجنوبية "، مجلة جامعة ذي قار، المجلد 9، العدد 1، جامعة ذي قار، 2014، ص 7.
- ⁶ منهل مجيد أحمد العلي، شيماء محمد سمير الراوي، " تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات وفقا لمعايير التدقيق الدولية دراسة حالة لأحد مكاتب التدقيق في محافظة نينوى "، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 6، العدد 19، جامعة تكريت، 2010، ص 162.
- ⁷ رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، ط 1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2015، ص 291.
- ⁸ محمد متولي محمد إبراهيم بركات، " أثر جهود المنظمات المهنية في مجال رقابة جودة المراجعة على جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات "، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد 9، العدد 2، ج 2، جامعة قناة السويس، 2018، ص ص 9-10.
- ⁹ أمين السيد أحمد لطفى، المراجعة وخدمات التأكيد بعد قانون Sarbanes Oxley، دار النهضة العربية، القاهرة، 2008، ص 137.
- ¹⁰ أحمد راهي، " القوانين والنظم والقواعد السلوكية العراقية التي تتفق مع معيار التدقيق الدولي 220 "، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد 5، العدد 17، جامعة كربلاء، 2016، ص 269.
- ¹¹ IAASB, **Handbook of International Quality, Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services**, Vol I, 2016-2017 Ed., PP131-140.
- ¹² IAASB, **Handbook of International Quality, Control, Auditing, Review, Other Assurance, And Related Services Pronouncements**, 2010 Ed., P 45, PP 48-49.
- ¹³ المادة 22 من المرسوم التنفيذي رقم 04/11 المؤرخ في 2011/01/27، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريد الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7، 2011، ص 7.
- ¹⁴ Conseil National de la Comptabilité, Commission Contrôle Qualité, **Guide D'autocontrôle Des Cabinets D'audit et Des Professionnels de la Comptabilité**, Ministère des finances, Alger, 2021.
- ¹⁵ Ibid., P 2.
- ¹⁶ Ibid., PP 2-3.
- ¹⁷ Ibid., P 3.
- ¹⁸ Ibid., PP 4-5.
- ¹⁹ Ibid., P 6.
- ²⁰ Conseil National de la Comptabilité, Commission Contrôle Qualité, **Guide du Contrôle Qualité**, Ministère des finances, Alger, 2021, P 5.
- ²¹ Ibid., P 6.
- ²² Ibid., P 7.
- ²³ Ibid., PP 8-9.
- ²⁴ Ibid., PP 13-14.
- ²⁵ Ibid., PP 15-16.