

العوامل المؤثرة في تطبيق نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية-دراسة ميدانية

*Factors affecting the application of the quality control system in Algerian audit firms - field study*

|   |   |
|---|---|
| شبل أمال دنيا<br>مخبر ECOFIMA<br>جامعة 20 أوت 1955- سكيكدة -الجزائر<br>ad.chebel@univ-skikda.dz | خياري منير <sup>1</sup><br>مخبر البحث في الابتكار والتحليل الاقتصادي والمالي LARIEF<br>جامعة باجي مختار- عنابة، -الجزائر<br>mounir.khiari@univ-annaba.org |
|---|---|

تاريخ النشر: 2024/06/ 30

تاريخ القبول: 2024/01/ 15

تاريخ الاستلام: 2023/10/ 15

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة أهم التحديات التي تواجه مكاتب التدقيق في الجزائر لوضع نظام رقابة جودة فعال، ومحاولة تحديد تأثير العوامل التي تحد من تطبيق نظام رقابة الجودة في هذه المكاتب؛ لتحقيق هذا الهدف، قام الباحثان بإنجاز دراسة ميدانية لمجموعة من مكاتب التدقيق الجزائرية عبر تصميم استبيان وزع عشوائيا على 360 مكتب تدقيق منتشرة عبر كامل القطر الجزائري، وقدرت عينة الدراسة المقبولة للبحث بـ 344 مكتب تدقيق. توصلت الدراسة إلى وجود تأثير قوي للعوامل القانونية التي تحد من إمكانية تطبيق نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية، مقارنة بالعوامل المهنية والعوامل التنافسية، واللذان أثبتت الدراسة أن لهما تأثير متوسط؛ وعليه تعتبر العوامل القانونية من بين أهم التحديات التي تواجه تطبيق نظام رقابة الجودة في الجزائر.

تصنيف JEL: M42; M48

**Abstract :**

This study aims to identify the key challenges facing auditing firms in Algeria in establishing an effective quality control system and attempts to determine the impact of factors that limit the implementation of the quality control system in these firms. To achieve this goal, the researchers conducted a field study on a group of Algerian auditing firms by designing a questionnaire that was randomly distributed to 360 auditing firms scattered across the entire Algerian territory. Out of a total of 360 responses, only 344 questionnaires were accepted.

The study found a strong impact of legal factors on the feasibility of implementing a quality control system in Algerian auditing firms compared to professional and competitive factors, which the study showed to have a moderate impact. Legal factors are therefore among the most significant challenges facing the implementation of a quality control system in Algeria.

**Keywords:** quality control system, audit firms.

**JEL classification codes:** M42; M48

<sup>1</sup>المؤلف المرسل: خياري منير mounir.khiari@univ-annaba.org

## مقدمة

تكللت جهود المجالس المهنية المنظمة لمهنة التدقيق، كالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) والاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في مجال تنظيم ورفع كفاءة مكاتب التدقيق، بإصدار مجموعة من التنظيمات و المعايير الضابطة لرقابة الجودة على أعمال مكاتب التدقيق، كـمعيار (ISQC 1) الصادر على الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، حيث يقترح هذا المعيار نظام لرقابة الجودة لمكاتب التدقيق، كما يهدف هذا المعيار إلى رفع المستوى التنظيمي والإداري لهذه المكاتب وتقليل تعرضها لمخاطر المساءلة القانونية؛ أما في السياق الجزائري فقد شهدت مهنة التدقيق، إصلاحات واسعة من قبل المشرع الجزائري للارتقاء بالمهنة إلى مصاف المعايير الدولية، من خلال سن القانون 10-01 كخطوة أولى في سبيل إصلاح مهنة التدقيق الخارجي، بالإضافة إلى إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة الذي بدوره تضمن عدة لجان، أبرزها، لجنة مراقبة النوعية (الجودة) بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-24؛ حيث حددت المادة 24 من نفس المرسوم، مهام هذه اللجنة والتي من بينها إعداد طرق العمل في نوعية الخدمات، إبداء الآراء و اقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية، إعداد معايير تتضمن كفاءات تنظيم المكاتب و اقتراح التدابير لضمان مراقبة نوعية خدمات هذه المكاتب.

أسفرت جهود لجنة مراقبة النوعية إلى إصدار دليل رقابة الجودة و دليل الرقابة الذاتية لتنظيم عمل مكاتب التدقيق، اللذان يهدفان إلى رفع المستوى التنظيمي لمكاتب التدقيق الجزائرية و تحضيرها مستقبلا لعمليات التدقيق المزمع القيام بها من طرف هذه اللجنة، لكن غياب الطابع الإلزامي لعمليات تدقيق رقابة الجودة جعل من تطبيق نظام رقابة الجودة في الأوساط المهنية غير مفعّل و يخضع للمبادرات الشخصية لأصحاب مكاتب التدقيق، واللذين يتعرضون لتحديات و عوامل عديدة (قانونية، مهنية و تنافسية) قد تحد من إمكانية تطبيق نظام رقابة الجودة بشكل فعال، ومن هذا المنطلق يمكن صياغة الإشكالية التالية:

ما هي العوامل المؤثرة التي تحد من إمكانية تطبيق نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق

الجزائرية؟

التساؤلات الفرعية: للإجابة عن الإشكالية الرئيسية لدراستنا قمنا بطرح الأسئلة الفرعية

التالية:

- هل يوجد تأثير للعوامل القانونية التي تحد من إمكانية تطبيق نظام رقابة الجودة في مكاتب

التدقيق الجزائرية؟

- هل يوجد تأثير للعوامل المهنية التي تحد من إمكانية تطبيق نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية؟

- هل يوجد تأثير للعوامل التنافسية التي تحد من إمكانية تطبيق نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية؟

فرضيات الدراسة: بهدف الإجابة على إشكالية الدراسة تمت صياغة الفرضيات التالية:

- يوجد تأثير للعوامل القانونية التي تحد من إمكانية تطبيق نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية؛

- يوجد تأثير للعوامل المهنية التي تحد من إمكانية تطبيق نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية؛

- يوجد تأثير للعوامل التنافسية التي تحد من إمكانية تطبيق نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية.

أهداف الدراسة: تسعى هذه الدراسة إلى الوصول للعديد من الأهداف أهمها:

- معرفة التحديات التي تواجه مكاتب التدقيق الجزائرية من أجل تطبيق فعال لمتطلبات رقابة الجودة؛

- تسليط الضوء على أهم العوامل التي تواجه مكاتب التدقيق الجزائرية لتطبيق نظام رقابة الجودة على عملياتها؛

- تحديد تأثير العوامل التي تحد من إمكانية تطبيق نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية.

منهجية الدراسة: من أجل الإجابة على أسئلة البحث، تم إجراء دراسة ميدانية لعينة من مكاتب التدقيق الجزائرية، حيث تم جمع البيانات الأولية عبر إعداد استبيان تم تصميمه لهذا الغرض، كما استعملنا في التحليل الإحصائي لهذه البيانات برمجية "SPSS".

الدراسات السابقة:

1.دراسة (Ismail, 2008): هدفت إلى دراسة تطبيق المعيار الدولي للرقابة على الجودة (ISQC1) في شركات التدقيق المتوسطة والصغيرة بماليزيا. حيث قام الباحث بإجراء مقابلات مع المدققين العاملين بهذه الشركات للتعرف على مفاهيم تطبيق الدليل الدولي والمعيقات أمام تطبيق المعيار. وقد خلصت الدراسة إلى أنه بالرغم من اعتماد جمعية المحاسبين الماليزية للمعيار في عام 2008 إلى أن نتائج

التطبيق في الشركات الصغيرة والمتوسطة غير مشجعة، كما توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن تطبيق المعيار الدولي لرقابة الجودة يشكل عبئا عليهم خاصة في الأمور الداخلية لهم مثل قلة الموظفين، عدم فهم المعيار نفسه في ظل الضعف المعرفي في الدليل الدولي.

2. دراسة ( ميري حدادين، 2011) : هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى التزام مكاتب التدقيق في الأردن بعناصر معيار رقابة الجودة 1 الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بإجراء دراسة ميدانية وتصميم استبيان من أجل جمع البيانات وتحليلها إحصائيا، حيث أظهرت نتائج الدراسة بأن مكاتب التدقيق في الأردن تلتزم بعناصر رقابة الجودة فيما يتعلق بمسؤوليات القيادة، متطلبات السلوك الأخلاقي، قبول واستمرار العلاقات مع العملاء، المراقبة، الموارد البشرية، أداء العمليات، التوثيق، بينما كان التزام مكاتب التدقيق بالاستقلالية جد منخفض؛ كما أظهرت النتائج وجود فروقات بين مكاتب التدقيق الفردية والمكاتب المرتبطة بالمكاتب العالمية للتدقيق في الالتزام بعناصر رقابة الجودة، حيث كانت هذه الأخيرة أكثر التزاما مقارنة بنظيراتها.

3. دراسة (الشواظافر، 2012): هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى التزام المدقق الخارجي في قطاع غزة بتطبيق المعايير الدولية لرقابة الجودة واكتشاف تأثير ذلك على تحسين أدائه المهني والتعرف على المعوقات التي تحول دون التطبيق الإلزامي لها، حيث قامت الباحثة بإجراء دراسة استقصائية لعينة من المكاتب التدقيق في قطاع غزة؛ وقد توصلت الدراسة إلى وجود تطبيق نسبي لمتطلبات المعايير الدولية لرقابة الجودة مع ملاحظة وجود بعض أوجه القصور في بعض التطبيقات (تطبيق مدونة السلوك المهني) إلى جانب قصور في قيام المؤسسات المشرفة على المهنة بدورها في الرقابة على الجودة، كما أشارت النتائج إلى وجود مخاوف من صعوبة الوفاء بمتطلبات معايير الرقابة على الجودة.

4. دراسة (سردوك، 2014): سعت الدراسة إلى تحليل إمكانية تطوير الممارسة المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر المتعلقة برقابة الجودة على الممارسات المهنية، حيث قام الباحث بالاعتماد على سبل وآليات مستنبطة من الدراسة النظرية من أجل بناء مقترح لتقليص فجوة التوقعات بين سياسات رقابة الجودة و تطبيقها. توصلت الدراسة إلى وجود توافق بين فئات المجتمع المالي في الجزائر حول دور سياسات وإجراءات الرقابة على جودة في تطوير المهنة ورفع جودة خدماتها في الجزائر.

## I- الإطار النظري لأنظمة الرقابة على الجودة

يؤدي إتباع مكاتب التدقيق لنظام رقابة الجودة إلى موضوعية أكبر في أداء الأعمال، بالإضافة إلى تعزيز الاستقلالية في العلاقات مع العملاء وفي أداء المهام ومتابعتها، سنحاول التطرق ضمن هذا المحور

إلى أهم المفاهيم المتعلقة بنظام رقابة الجودة وأهميته، والعوامل المؤثرة فيه، بالإضافة إلى مزاياه وعيوبه.

## 1. مفهوم نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق

يعرف نظام رقابة الجودة على أنه نظام سياسات وإجراءات وممارسات يعتمد عليها مكتب التدقيق، بحيث يكون لدى إدارة المكتب والمجتمع بشكل عام ضمان معقول بأن خدمات التدقيق الخارجي تمارس وفقا للمعايير الدولية، ووثائق التنظيم في المكتب التي تحدد ممارسات التدقيق (Verovska, 2013, p.249). كما يعرف نظام رقابة الجودة على أنه: "مجموعة شاملة من السياسات والإجراءات التي يجب أن يضعها مكتب التدقيق لضمان التطابق والالتزام بمعايير رقابة الجودة لمهنة المحاسبة والتدقيق والمتطلبات المحددة لمكتب التدقيق". ( أحمد سعيد، 2009، صفحة 28)

من جهة أخرى اهتمت المنظمات المهنية بموضوع رقابة الجودة وأنظمتها، أهمها مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي "IAASB" الذي تناول في إصدارته المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 المتضمن نظام رقابة الجودة حيث عرفه على أنه: "نظام يتكون من سياسات يهدف لضمان امتثال مكتب التدقيق وموظفيه للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والتشريعية المعمول بها، وأيضا التقارير الصادرة عن المكتب أو الشركاء تكون مناسبة في ظل الظروف القائمة، كما يضم إجراءات لازمة لتنفيذ ومراقبة الامتثال لتلك السياسات". (IAASB, 2021, p.47)

في هذا الصدد، أصدر "IAASB" المعيار الدولي لرقابة الجودة "ISQC1" والذي عرض فيه رؤيته لنظام رقابة الجودة، واقترح فيه ستة عناصر أساسية هي: (IAASB, 2023)

1. مسؤوليات القيادة عن الجودة داخل المكتب أو الشركة
2. المتطلبات الأخلاقية الملائمة
3. قبول واستمرار العلاقات مع العملاء والمهام
4. الموارد البشرية
5. تنفيذ المهمة
6. المراقبة

كما كان مجلس الرقابة على أعمال مراجعي حسابات الشركات العامة بالولايات المتحدة الأمريكية (PCAOB) سابقا فيما يخص موضوع رقابة الجودة، وأكد على أن طبيعة، مدى، وشكل السياسات والإجراءات الخاصة برقابة الجودة لمكاتب التدقيق تعتمد على عوامل مختلفة على سبيل المثال: حجم المكتب، عدد وخصائص تشغيل فروع المكتب، ودرجة السلطة المسموح بها، والمعرفة والخبرة التي يمتلكها موظفو المكتب، بالإضافة إلى طبيعة وتعقيد ممارسات المكتب واعتبارات التكلفة والعائد المناسبة". (PCAOB, 2023)

## 2. أهداف نظام رقابة الجودة

يحقق نظام رقابة الجودة جملة من المنافع لمكتب التدقيق يمكن إجمالها فيما يلي: (لخذاري، 2018-2019، صفحة 137)

- تحسين وثائق أوراق العمل عن طريق إتباع سياسات توثيق معينة؛
- تطوير علاقات ومسؤوليات تنظيمية أكثر وضوحاً ووسائل اتصال أفضل بين أعضاء مكتب التدقيق؛
- إعطاء تأكيدات معقولة بأن الخدمات التي يؤديها مكتب التدقيق تتماشى مع المتطلبات المهنية والتنظيمية؛
- إعطاء تحذيرات مسبقة للمشاكل المحتملة، والتقليل من الأخطاء العملية التي قد تؤدي إلى مشاكل مع العميل وتكبد مكاتب التدقيق تكاليف إضافية؛
- طريقة لتحفيز الموظفين في مكتب التدقيق وتحسين السلوك الأخلاقي ورفع الروح المعنوية والدافعية وزيادة الرضا الوظيفي وتقوية روح الفريق؛
- أداة تدريبية فعالة تساهم في زيادة التأهيل المهني وتعيين موظفين أكثر قدرة وكفاءة ونزاهة.

## 3. المتطلبات والعوامل المؤثرة في نظام رقابة الجودة

يرتكز وضع نظام رقابة جودة فعال في مكاتب التدقيق إلى مجموعة من المتطلبات، كما يخضع لتأثيرات العديد من العوامل من البيئة الداخلية والخارجية للمكتب والتي تؤثر عليه.

### 1.3 المتطلبات الواجب توافرها في نظام رقابة الجودة

هناك عدة متطلبات لنظام رقابة الجودة، نذكر منها: (تجاني، 2018، صفحة 40)

- أن يكون نظام رقابة الجودة مصمماً بحيث يتلاءم مع طبيعة أعمال المكتب ونشاط عملائه ومدى تطور هذا النشاط وتعقيده؛
- أن يكون ذا تكلفة معقولة من حيث الوقت والمال اللازم لإعداده وتطبيقه؛
- أن يكون شاملاً على نحو ملائم؛
- أن تكون هناك علاقة معقولة بتوافق المكتب مع المعايير المهنية بشكل عام ومع معايير رقابة الجودة بشكل خاص.

### 2.3 العوامل المؤثرة في نظام رقابة الجودة

يتأثر اعتماد و تطبيق نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق بجملة من العوامل، التي يكون مصدرها من البيئة الداخلية كتلك الخاصة بمكتب التدقيق (حجم مكاتب التدقيق)، وعوامل من البيئة الخارجية كالمجالس المصدرة للمعايير (معايير مهنية) و الجمعيات و النقابات المهنية (دليل استعمال، إرشادات) (مري حدادين، 2011، صفحة 16). إضافة لهذه العوامل الخارجية، يمكن ذكر: (سردوك، 2014، صفحة 213-216)

- الجانب الاقتصادي: يؤثر النمو الاقتصادي على سوق التدقيق بقدم الشركات المتعددة الجنسيات وزيادة حجم الشركات وأعمالها وبالتالي زيادة الزبائن والخاضعين لخدمة التدقيق القانوني؛
- الجانب التشريعي: تتمثل في التشريعات التي يصدرها المشرع على أطراف التدقيق، كقانون الضرائب والقوانين الضابطة للشركات؛
- الجانب الاجتماعي والثقافي: تتأثر مهنة التدقيق بسلوك كل من مؤدي الخدمة (ثقافته و مبادئه) ومستهلكها (تطلعاته، نظرة المجتمع للمهنة) والأفراد المحيطين ببيئة عمل التدقيق (اهتمام الأكاديميين بالمهنة و مساهمتهم في خلق مناخ تعليمي يخدم المهنة عبر إجراء الدراسات والبحوث المتعلقة بالمهنة)؛
- الجانب المهني: تتمثل في التقيد بالمبادئ والقواعد الأخلاقية للمهنة، التقيد والعمل حسب معايير التدقيق المتعارف عليها و التأهيل المهني للمدقق.

### 4. مزايا وعيوب نظام رقابة الجودة

يعد الدافع المشترك لتطبيق وتطوير نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق هو تحقيق المزايا من هذا النظام، ولكن كأى نظام لابد أن ينطوي عليه بعض أوجه القصور التي تقلل من فعاليته، لذلك ينبغي على المكتب المقابلة بين مزايا ومساوئ إتباع نظام رقابة الجودة.

#### 1.4 مزايا نظام رقابة الجودة

يوفر نظام رقابة الجودة في مكاتب وشركات التدقيق العديد من المميزات نذكر منها: (الشوا ظافر، 2012، صفحة 48)

- رفع المستوى التنظيمي والإداري لمكتب التدقيق حيث يعتبر وسيلة فعالة لتدريب الموظفين وزيادة الكفاءة المهنية؛

- تحقيق مستوى من الكفاءة في مكتب التدقيق وتحسين وزيادة اعزاز موظفي المكتب ورفع الروح المعنوية لهم؛
- تقليل التكاليف التشغيلية عند تدقيق العمليات، وتحسين كفاءة وفعالية تنفيذ المهام؛
- تقليل تعرض مكتب التدقيق لمخاطر المساءلة القانونية؛
- تحقيق الرضا الوظيفي وزيادة الكفاءة الإنتاجية لموظفي مكتب التدقيق من خلال تخصيص العاملين بالمكتب على العمليات وفقا لقدراتهم وتوفير الاستشارة والإشراف، وأيضا تدريبهم وإدراجهم في برنامج التعليم المستمر وترقيتهم وفقا لمعايير تقييم محددة؛
- يعد نظام رقابة الجودة وسيلة لتحفيز موظفي مكتب التدقيق وتحسين السلوك الأخلاقي وتقوية روح الفريق وزيادة الرضا الوظيفي؛
- إعطاء تحذيرات مسبقة لأوجه القصور وكذلك التقليل من الأخطاء في بعض العمليات التي قد تؤدي إلى مشاكل مع العملاء؛
- زيادة إيرادات المكتب من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة لمكتب التدقيق كالاستشارات التي تقدم للموظفين الأقل خبرة؛
- تحسين وثائق أوراق العمل وذلك بإتباع سياسات توثيق معينة؛

#### 2.4 عيوب نظام رقابة الجودة

- من بين السلبيات وأوجه القصور التي يمكن أن تعترى تطبيق نظام رقابة الجودة، نذكر ما يلي:  
(لقوية ، 2018-2019، صفحة151)
- زيادة التكاليف الناتجة عن تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة ومتابعة مدى الامتثال بها؛
  - التفاوت والاختلاف بين أداء الموظفين وفهم السياسات والذي يؤثر سلبا على فعالية نظام رقابة الجودة؛
  - تكلفة الوقت الإضافي المنصرف للتأكد من مقابلة الخدمات التي تقدمها شركات أو مكاتب التدقيق مع السياسات والإجراءات؛
  - عدم توفر كوادر متخصصة لمقابلة متطلبات نظام رقابة الجودة؛
  - زيادة الأعباء الإدارية لموظفي وإدارة مكاتب التدقيق؛

- المعوقات التي تحد من التزام مكاتب التدقيق بكل متطلبات البرنامج على سبيل المثال الالتزام بالفحص الداخلي والإفصاح عن عدد العمليات وأنواعها، بالإضافة إلى ندرة الفاحصين المؤهلين وقلة الإمكانيات المادية.

## II- الدراسة الميدانية

من أجل معرفة تحديات وإشكالات تطبيق نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية وتحديد تأثير العوامل التي تحد من إمكانية تطبيقه، تم تصميم استمارة استبيان وزعت على ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر بهدف جمع البيانات من ثم تحليلها إحصائيا عبر برنامج "SPSS" واختبار فرضيات الدراسة.

### 1. منهجية الدراسة

#### 1.1 مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين الممارسين لمهنة التدقيق في الجزائر، وقد قام الباحثان بتوزيع استبيان الدراسة عشوائيا على 360 مكتب تدقيق متواجد في القطر الجزائري (عن طريق التسليم المباشر وعبر البريد الالكتروني)، ليصبح عدد أفراد العينة المقبولين للدراسة بعد تقييم الإجابات شكليا، 344 مهني (تم استبعاد الإجابات الغير الكاملة).

#### 2.1 تصميم الدراسة

بالنسبة لتصميم أداة الدراسة، فقد قام الباحثان بتصميم الاستبيان ليتناسب مع موضوع الدراسة وأهدافها بالاعتماد على مجموعة من العوامل التي تم استنباطها من الدراسات السابقة للموضوع (أنظر الجدول رقم 01) وتبويبها وفق 3 أبعاد أساسية (أبعاد الاستبيان).

انطلقت رحلة البحث عن تصنيفات للعوامل المؤثرة في تطبيق نظام رقابة الجودة (تبويب العوامل في فئات) من الدراسات السابقة، لكن التصنيفات المقترحة لهذه العوامل لم تظهر اتفاق الباحثين على تصنيف موحد لها، وفي غياب تصنيف متفق عليه، إقترح الباحثان 3 ابعاد رئيسية لتبويب العوامل المذكورة في الدراسات السابقة:

- البعد الاول "العوامل القانونية": هي تلك العوامل الخارجية الصادرة من المشرع و التنظيمات المهنية الملزمة لمكتب التدقيق بتطبيق سياسات، إجراءات.. الخ التي تخص رقابة الجودة، و تم إختياره لأنه الأكثر إلزاما للمدققين باتباع متطلبات نظام لرقابة الجودة مقارنة بعوامل أخرى؛

- البعد الثاني "العوامل المهنية": هي تلك العوامل التي تتعلق بفهم و تطبيق المدقق والعاملين بالمكتب لكل متطلبات نظام رقابة الجودة.

- البعد الثالث "العوامل تنافسية": كل العوامل المتعلقة بالمكتب و البيئة الخارجية المحيطة به كطبيعة الزبون ، عدم وجود مزايا لتطبيق نظام رقابة الجودة... الخ.

وقد تم اختيار كل من البعدين الثاني و الثالث بحكم تكرارهما في الدراسات السابقة.

### جدول رقم 01: تصميم أبعاد استبيان الدراسة

| الأبعاد       |             |               | العوامل المقترحة  | الدراسة              |
|---------------|-------------|---------------|---|----------------------|
| عوامل تنافسية | عوامل مهنية | عوامل قانونية |   |                      |
| X             |             |               | الجانب الاقتصادي: النمو الاقتصادي، حجم الشركات زيادة الزبائن و الخاضعين لخدمة التدقيق القانوني.   | (سردوك، 2014)        |
|               |             | X             | الجانب التشريعي: تتمثل في التشريعات التي يصدرها المشرع على أطراف التدقيق، كقانون الضرائب و القوانين الضابطة للشركات                           |                      |
| X             |             |               | الجانب الاجتماعي والثقافي: تتأثر مهنة التدقيق بسلوك كل من مؤدي الخدمة (المدقق) ومستهلكها (عميل) و نظرة الأفراد المحيطين ببيئة عمل التدقيق     |                      |
|               | X           |               | الجانب المهني: التقيد بالمبادئ والقواعد الأخلاقية للمهنة، التقيد والعمل حسب معايير التدقيق المتعارف عليها و التأهيل المهني للمدقق.            |                      |
| X             | X           | X             | عوامل خاصة بالبيئة الداخلية (حجم المكاتب)، المجالس المصدرة للمعايير (معايير مهنية) و الجمعيات و النقابات المهنية (دليل استعمال، إرشادات).     | ( متري حدادين، 2011) |
| X             | X           | X             | صعوبة الوفاء بمتطلبات ISQC1، التكلفة العالية للنظام، عدم وجود قوانين ملزمة لتطبيق سياسات رقابة الجودة، عدم وجود مزايا لتطبيق الرقابة النوعية. | (الشوا ظافر، 2012)   |
| X             | X           |               | قلة الموظفين بالمكتب، حجم المكاتب، الضعف المعرفي لفهم متطلبات ISQC1.  | (Ismail, 2008)       |

### المصدر: من إعداد الباحثين

### 3.1 هيكل أداة الدراسة: تم تقسيم هيكل الاستبيان إلى جزئين:

الجزء الأول: يشمل المتغيرات الديمغرافية (العمر، المسمى الوظيفي، الخبرة المهنية، المؤهل العلمي)، والبيانات الخاصة بمكتب أو شركة التدقيق (عدد العاملين بالمكتب، الشكل القانوني).

الجزء الثاني: يمثل التحديات التي تواجه تطبيق نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية وتشمل مجموعة أسئلة المحور الأول من (1-4) متعلقة ببعد العوامل القانونية، ومجموعة أسئلة المحور الثاني من (5-10) بعد العوامل المهنية، ومجموعة الأسئلة الخاصة بالمحور الثالث من (11-14) تضم بعد العوامل التنافسية.

4.1 أساليب المعالجة الإحصائية: تم استخدام الإحصاء الوصفي في معالجة البيانات حيث تم حساب الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، والوزن النسبي وذلك بالاعتماد على برنامج SPSS، كما تم اختبار صدق أداة الدراسة من خلال معامل المصدقية (Reliability Coefficient) كرونباخ ألفا،

وأيضاً تم استخدام اختبار (One-SimpleT-Test) لاختبار الفرضيات. واعتمد الباحثان على ميزان تقديري وفقاً لمقياس ليكارت الثلاثي لأسئلة الجزء الثاني من الاستبيان، حيث تم حساب طول الفئة، وهي عبارة عن حاصل قسمة 2 على 3 حيث تمثل 2 عدد المسافات (من 1 إلى 2 مسافة، من 2 إلى 3 مسافة)، و 3 تمثل عدد الاختبارات، وعند قسمة 2 على 3 ينتج طول الفترة ويساوي 0.66.

#### جدول رقم (2): ميزان تقديري حسب مقياس سلم ليكارت

| المستوى | المتوسط المرجح   | مدى التأثير |
|---------|------------------|-------------|
| منخفض   | من 1 إلى 1.66    | تأثير ضعيف  |
| متوسط   | من 1.67 إلى 2.33 | تأثير متوسط |
| مرتفع   | من 2.34 إلى 3    | تأثير قوي   |

المصدر: من إعداد الباحثين

#### 5.1 صدق وثبات أداة الدراسة

يمثل الجدول رقم 03 معامل "ألفا كرونباخ"، الذي يدل على ثبات عبارات الاستبيان أي الحصول على نفس القيم عند إعادة استخدام نفس الأداة.

#### جدول رقم (3): معاملات الثبات والصدق لأداة الدراسة

| المحور | المجال                | معامل الصدق | معامل ألفا كرونباخ |
|--------|-----------------------|-------------|--------------------|
| 01     | بعد العوامل القانونية | 0.934       | 0.674              |
| 02     | بعد العوامل المهنية   | 0.846       | 0.716              |
| 03     | بعد العوامل التنافسية | 0.838       | 0.703              |
|        | المجموع               | 0.865       | 0.749              |

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على نتائج SPSS

يلاحظ من خلال النتائج في الجدول رقم (03) أن قيمة ألفا كرونباخ بلغت (0.749) لجميع فقرات الاستبيان، وهي تفوق النسبة المعيارية (60%)، وعليه تعتبر جميع معاملات الثبات لمحاور الدراسة وأبعادها مرتفعة ومناسبة لأغراض الدراسة، في حين تجاوز معامل الصدق الكلي نسبة (80%)، وبلغ قيمة (0.865) وعليه تم التأكد من صدق وثبات الاستبيان.

## 6.1 وصف خصائص عينة الدراسة

أ. البيانات الخاصة بمسؤولي مكاتب أو شركات التدقيق

جدول رقم (4): تحليل خصائص عينة الدراسة الخاصة بمسؤولي مكتب/شركة التدقيق

| المسمى الوظيفي | التكرار | النسبة | المؤهل العلمي | التكرار | النسبة | الخبرة     | التكرار | النسبة | العمر      | التكرار | النسبة |
|----------------|---------|--------|---------------|---------|--------|------------|---------|--------|------------|---------|--------|
| محافظ حسابات   | 294     | 85.5   | ليسانس        | 188     | 54.7   | أقل من 5   | 46      | 13.4   | أقل من 35  | 29      | 8.4    |
| خبير محاسبي    | 50      | 14.5   | ماستر         | 81      | 23.5   | 10-5       | 102     | 29.7   | 45-35      | 144     | 41.9   |
|                |         |        | ماجستير       | 28      | 8.1    | 15-11      | 82      | 23.8   | 55-46      | 136     | 39.5   |
|                |         |        | دكتوراه       | 47      | 13.7   | أكثر من 15 | 114     | 33.1   | أكبر من 55 | 35      | 10.2   |
| المجموع        | 344     | %100   | المجموع       | 344     | %100   | المجموع    | 344     | %100   | المجموع    | 344     | %100   |

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم (4)، نجد أن نسبة محافظي الحسابات، قدرت بـ (85.5%) من مجموع عينة الدراسة، بينما بلغت نسبة الخبراء المحاسبين (14.5%). أما بالنسبة إلى المؤهل العلمي نجد أن كل أفراد العينة لهم مستوى جامعي، وكانت أكبر نسبة هم الحاصلين على شهادة ليسانس والتي قدرت بـ (54.7%)، بينما قدرت نسبة حاملي الشهادات العليا (ماجستير ودكتوراه) 21.8%.

فيما يخص الخبرة المهنية، فقد تراوحت نسبة المهنيين المعتمدين قبل صدور القانون 01/10 (56.9%)، بينما تراوحت نسبة المهنيين بعد صدور القانون 01/10 (43.1%). أما بالنسبة للعمر ينحصر (81,4%) من أفراد العينة من 35 سنة إلى 55 سنة.

ب. البيانات الخاصة بمكتب أو شركة التدقيق

جدول رقم (5): تحليل خصائص عينة الدراسة الخاصة بمكتب أو شركة التدقيق

| عدد العاملين بالمكتب | النسبة | التكرار |
|----------------------|--------|---------|
| أقل من 5             | 65.1   | 224     |
| من 5 إلى 10          | 27.0   | 93      |
| أكثر من 10           | 7.8    | 27      |
| الشكل القانوني       | النسبة | التكرار |
| مكتب فردي            | 97.7   | 336     |
| شركة تدقيق           | 2.3    | 8       |

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على نتائج SPSS

يظهر الجدول رقم (05) أن ( 97.7%) من أفراد العينة يملكون مكاتب فردية، كما يتضح من خلال النتائج أعلاه بأن ( 65.1%) من مكاتب التدقيق محل الدراسة تعتمد على عدد قليل من الموظفين لا يتجاوز 5 عمال.

## 2. تحليل ومناقشة النتائج

يتم عرض وتحليل نتائج الاستبيان لكل محور من محاور الدراسة، كما تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة لتحليل فقرات الاستبيان واختبار الفرضيات كما هو موضح فيما يلي:

### 1.2 تحليل ومناقشة نتائج المحور الأول

أ. عرض وتحليل نتائج المحور الأول الخاص ببعد العوامل القانونية

من خلال إجابات عينة الدراسة على المحور الأول تحصلنا على النتائج المبينة في الجدول رقم ( 06).

جدول رقم (6): نتائج التحليل الإحصائي لبيانات المحور 1: بعد العوامل القانونية

| المحور الأول  | رقم الفقرة | الفقرة   | الانحراف المعياري | الوسط الحسابي | النسبة | الترتيب       | الاتجاه العام |
|---------------|------------|--|-------------------|---------------|--------|---------------|---------------|
| عوامل قانونية | 01         | ضعف النصوص القانونية الملزمة لمكاتب التدقيق الجزائرية لتطبيق المعايير الخاصة برقابة الجودة                           | 0.49              | 2.74          | 91.38  | 1             | مرتفعة        |
|               | 02         | عدم وجود عقوبات تلحق بمكاتب التدقيق غير الملتزمة بمتطلبات الرقابة على الجودة   | 0.56              | 2.68          | 89.24  | 2             | مرتفعة        |
|               | 03         | وجود قصور في الجانب التشريعي خاصة فيما يتعلق بموضوع الرقابة على الجودة في مكاتب التدقيق                              | 0.56              | 2.64          | 87.89  | 3             | مرتفعة        |
|               | 04         | عدم وجود توعية من قبل المنظمات المهنية بالميزات التي تعود على مكتب التدقيق إذا ما تم تطبيق متطلبات نظام رقابة الجودة | 0.60              | 2.60          | 86.63  | 4             | مرتفعة        |
|               |            | الاتجاه العام  | 0.56              | 2.66          | 88.78  | الاتجاه العام | مرتفعة        |

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على نتائج SPSS

بالرجوع إلى الجدول رقم (06) يمكن استنتاج ما يلي:

كل المتوسطات الحسابية لعبارات المحور الأول "العوامل القانونية" تقع في المجال [2.34 - 3] حسب مقياس سلم ليكارت الثلاثي وهو المجال الذي يمثل المستوى المرتفع من تأييد وموافقة أفراد العينة، وقد احتلت الفقرة رقم (01) المرتبة الأولى "ضعف النصوص القانونية الملزمة لمكاتب التدقيق

الجزائرية لتطبيق المعايير الخاصة برقابة الجودة"، بانحراف معياري قدره (0.49) ومتوسط حسابي (2.74) ذو تأثير قوي بدرجة مرتفعة، أي لا يوجد تشتت في إجابات المبحوثين حول هذه الفقرة. كما بلغ الوزن النسبي (91.38%)، وهي نسبة مرتفعة جدا تدل على إجماع أفراد العينة بالموافقة على هذه الفقرة.

في حين احتلت الفقرة رقم (04) "عدم وجود توعية من قبل المنظمات المهنية بالمميزات التي ستعود على مكتب التدقيق إذا ما تم تطبيق متطلبات نظام رقابة الجودة " المرتبة الأخيرة، حيث بلغ وسطها الحسابي (2.60) ذو أثر قوي بدرجة مرتفعة، وانحرافها المعياري (0.60)، كما بلغ الوزن النسبي لهذه الفقرة (86.63%).

بشكل عام فقد بلغ الوسط الحسابي في المحور الأول (عوامل قانونية) قيمة (2.66) بدرجة مرتفعة، كما بلغ الانحراف المعياري الكلي لهذا المحور (0.56)، وهي أكبر من (0.5)، كما بلغ الوزن النسبي لعبارات المحور 88.78% وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60%، الأمر الذي يدل على وجود تأثير قوي للعوامل القانونية التي تحد من إمكانية تطبيق نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية.

ب. اختبار الفرضية الأولى: " يوجد تأثير للعوامل القانونية التي تحد من إمكانية تطبيق نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية "

جدول رقم (7) : نتائج اختبار الفرضية الأولى

| المحور                      | T المحسوبة | df درجة الحرية | Sig مستوى الدلالة |
|-----------------------------|------------|----------------|-------------------|
| المحور 1: العوامل القانونية | 54.519     | 343            | 0.00              |

المصدر: من إعداد الباحثان اعتمادا على نتائج SPSS

استخدم الباحثان اختبار (One-Sample T-test) لاختبار الفرضية، ومن خلال الجدول رقم (07) نلاحظ أن قيمة الدلالة المحسوبة للمحور الأول "بعد العوامل القانونية" (0.00) أقل من القيمة الاحتمالية والمقدرة ب (0.05)، كما بلغت قيمة T المحسوبة (54.519)، وبالتالي نقوم برفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي مفادها أنه " يوجد تأثير للعوامل القانونية التي تحد من إمكانية تطبيق نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية ".

## 2.2 تحليل ومناقشة نتائج المحور الثاني

أ. عرض وتحليل نتائج المحور الثاني الخاص ببعده العوامل المهنية

من خلال إجابات عينة الدراسة على المحور الثاني تحصلنا على النتائج المبينة في الجدول رقم (08).

جدول رقم (8): نتائج التحليل الإحصائي لبيانات المحور 2: بعد العوامل المهنية

| الانحراف المعياري | الوسط الحسابي | النسبة | الترتيب | الانحراف المعياري | الفقرة  | رقم الفقرة | البعد الثاني |
|-------------------|---------------|--------|---------|-------------------|---|------------|--------------|
| 0.62              | 2.30          | 76.67  | 2       | متوسط             | لا تتأثر الخدمات التي يقدمها المكتب بالسياسات والإجراءات الخاصة بنظام رقابة الجودة                      | 05         | عوامل مهنية  |
| 0.73              | 2.28          | 76.00  | 4       | متوسط             | صعوبة الوفاء بجميع متطلبات نظام رقابة الجودة  | 06         |              |
| 0.76              | 2.30          | 76.67  | 3       | متوسط             | عدم توفر كوادر متخصصة لمقابلة متطلبات نظام رقابة الجودة   | 07         |              |
| 0.72              | 2.14          | 71.33  | 5       | متوسط             | زيادة التكاليف الناتجة عن تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة ومراقبة مدى الامتثال بها                   | 08         |              |
| 0.70              | 2.13          | 71.00  | 6       | متوسط             | تكلفة الوقت الإضافي للتأكد من مقابلة الأعمال والخدمات التي يقدمها المكتب مع متطلبات النظام              | 09         |              |
| 0.67              | 2.33          | 77.67  | 1       | متوسط             | التباين والتفاوت بين أداء الأفراد وفهمهم لمتطلبات النظام والذي يؤثر على فعالية نظام رقابة الجودة للمكتب | 10         |              |
| 0.70              | 2.25          | 74.89  |         | متوسط             |   |            |              |

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على نتائج SPSS

بالرجوع إلى الجدول رقم (08) يمكن استنتاج ما يلي:

كل المتوسطات الحسابية لعبارات المحور الثاني "العوامل المهنية" تقع في المجال [1.67- 33.2] وهو المجال الذي يمثل المستوى المتوسط من موافقة أفراد العينة، حيث احتلت الفقرة رقم (10) المرتبة الأولى "التباين والتفاوت بين أداء الأفراد وفهمهم لمتطلبات النظام والذي يؤثر على فعالية نظام رقابة الجودة للمكتب"، بانحراف معياري (0.67)، ومتوسط حسابي قدره (2.33) ذو تأثير متوسط، كما قدر الوزن النسبي لإجابات أفراد العينة (77.67%).

بينما احتلت المرتبة الأخيرة الفقرة رقم (09) "تكلفة الوقت الإضافي للتأكد من مقابلة الأعمال والخدمات التي يقدمها المكتب مع متطلبات النظام" حيث بلغ وسطها الحسابي (2.13) ذو تأثير متوسط وانحرافها المعياري (0.70)، كما بلغ الوزن النسبي لهذه الفقرة (71%).

بشكل عام فقد بلغ الوسط الحسابي في المحور الثاني (عوامل مهنية) قيمة (2.25) بدرجة متوسطة، كما بلغ الانحراف المعياري لهذا المحور (0.70) وهو أكبر من 0.5، كما بلغ الوزن النسبي لعبارات المحور %74.89 وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60%. الأمر الذي يدل على وجود تأثير متوسط للعوامل المهنية التي تحد من إمكانية تطبيق نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية. ب. اختبار الفرضية الثانية: " يوجد تأثير للعوامل المهنية التي تحد من إمكانية تطبيق نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية "

### جدول رقم (9): نتائج اختبار الفرضية الثانية

| المحور                 | T المحسوبة | df درجة الحرية | Sig مستوى الدلالة |
|------------------------|------------|----------------|-------------------|
| المحور 02: عوامل مهنية | 30.715     | 343            | 0.00              |

المصدر: من إعداد الباحثان اعتمادا على نتائج SPSS

استخدم الباحثان اختبار (One-Sample T-test) لاختبار الفرضية، ومن خلال الجدول رقم (09) نلاحظ أن قيمة الدلالة المحسوبة للمحور الثاني "بعد العوامل المهنية" قدرت (0.00) وهي أقل من القيمة الاحتمالية والمقدرة بـ (0.05)، كما بلغت قيمة T المحسوبة (30.715)، بالتالي نقوم برفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي مفادها أنه " يوجد تأثير للعوامل المهنية التي تحد من إمكانية تطبيق نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية ".

### 3.2 تحليل ومناقشة نتائج المحور الثالث

أ. عرض وتحليل نتائج المحور الثالث الخاص ببعدها التنافسية

#### جدول رقم (10) : نتائج التحليل الإحصائي لبيانات المحور 3: بعد العوامل التنافسية

| البعده الثالث | رقم الفقرة | الفقرة   | الانحراف المعياري | الوسط الحسابي | النسبة | الترتيب | الاتجاه العام |
|---------------|------------|--|-------------------|---------------|--------|---------|---------------|
| عوامل تنافسية | 11         | لا توجد وسائل تشجيع من قبل المنظمات المهنية المحلية كنشر أسماء المكاتب الملتزمة بتطبيق متطلبات نظام الرقابة على الجودة | 0.61              | 2.39          | 79.67  | 1       | مرتفع         |
|               | 12         | عدم وجود أي تحفيزات أو مزايا لهذه المكاتب عند تطبيقها لنظام رقابة الجودة على عملياتها                                  | 0.65              | 2.36          | 78.67  | 2       | مرتفع         |
|               | 13         | عدم اهتمام العملاء بالتزام مكاتب التدقيق بتطبيق متطلبات نظام رقابة الجودة على عملياتها                                 | 0.75              | 2.14          | 71.33  | 3       | متوسط         |
|               | 14         | يؤثر حجم مكاتب التدقيق على إمكانية توفيرها لمتطلبات نظام رقابة الجودة  | 0.78              | 1.93          | 64.33  | 4       | متوسط         |
|               |            |  | 0.70              | 2.21          | 73.50  |         | متوسط         |

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على نتائج SPSS

بالرجوع إلى الجدول رقم (10) يمكن استنتاج ما يلي:

كل المتوسطات الحسابية لعبارات المحور الثالث "العوامل التنافسية" تقع في المجالين [1.67-2.33] و [3-2.34] حسب مقياس سلم ليكارت الثلاثي وهما المجالين اللذان يمثلان المستوى المتوسط والمرتفع من تأييد وموافقة أفراد العينة، وقد احتلت الفقرة رقم (11) المرتبة الأولى "لا توجد وسائل تشجيع من قبل المنظمات المهنية المحلية كنشر أسماء المكاتب الملتزمة بتطبيق متطلبات نظام الرقابة على الجودة" بانحراف معياري (0.61) وهو مرتفع نسبياً لأنه أكبر من (0.5)، ومتوسط حسابي (2.39) ذو تأثير قوي بدرجة مرتفعة، كما أن الوزن النسبي لإجابات أفراد العينة بلغ (79.67%).

بينما احتلت الفقرة رقم (14) "يؤثر حجم مكاتب التدقيق على إمكانية توفيرها لمتطلبات نظام رقابة الجودة" المرتبة الأخيرة، حيث بلغ وسطها الحسابي (1.93) ذو تأثير متوسط وانحرافها المعياري (0.78)، كما بلغ الوزن النسبي لهذه الفقرة (64.33%).

بشكل عام فقد بلغ الوسط الحسابي الكلي للمحور الثالث قيمة (2.21) ذو تأثير متوسط، كما بلغ الانحراف المعياري الكلي لهذا المحور (0.70)، وهو أكبر من (0.5)، وقدرت نسبة موافقة الباحثين على فقرات هذا المحور نسبة 73.50%، مما يدل على وجود تأثير متوسط للعوامل التنافسية التي تحد من إمكانية تطبيق نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية.

ب. اختبار الفرضية الثالثة: "يوجد تأثير للعوامل التنافسية التي تحد من إمكانية تطبيق نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية"

#### جدول رقم (11): نتائج اختبار الفرضية الثالثة

| المحور                       | T المحسوبة | df درجة الحرية | Sig مستوى الدلالة |
|------------------------------|------------|----------------|-------------------|
| المحور 03: العوامل التنافسية | 25.642     | 343            | 0.00              |

المصدر: من إعداد الباحثان اعتماداً على نتائج SPSS

استخدم الباحثان اختبار (One-Sample T-test) لاختبار الفرضية، ومن خلال الجدول رقم (11) نلاحظ أن قيمة الدلالة المحسوبة للمحور الثالث "بعد العوامل التنافسية" قدرت (0.00) وهي أقل من القيمة الاحتمالية والمقدرة ب (0.05)، كما بلغت قيمة T المحسوبة (25.642)، وبالتالي نقوم برفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي مفادها أنه "يوجد تأثير للعوامل التنافسية التي تحد من إمكانية تطبيق نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية".

### III-الخاتمة

حاولت هذه الدراسة التعرف على تأثير العوامل التي تحد من إمكانية تطبيق نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية، حيث أجرى الباحثان دراسة ميدانية لعينة قدرت بـ344 مكتب تدقيق، قاما من خلالها بدراسة تأثير العوامل القانونية، المهنية والعوامل التنافسية على إمكانية تطبيق نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية.

وخلصت هذه الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها:

- أظهرت نتائج الدراسة وجود تأثير قوي للعوامل القانونية على إمكانية تطبيق نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية، مقارنة بالعوامل المهنية والتنافسية التي لهما تأثير متوسط؛
- أثبتت نتائج الدراسة أن هناك عدة عوامل قانونية لها تأثير مرتفع والتي تحد من تطبيق نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية، كضعف النصوص التشريعية الملزمة المتعلقة برقابة الجودة، مما يجعل مكاتب التدقيق لا تأخذ بعين الاعتبار إلزامية تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة؛
- من بين العوامل القانونية التي لها تأثير مرتفع في الحد من إمكانية تطبيق نظام رقابة الجودة في الجزائر، عدم وجود عقوبات تلحق بمكاتب التدقيق الغير الملتزمة بمتطلبات الرقابة على الجودة، عكس ما هو معمول به في بعض الدول كالولايات المتحدة الأمريكية (العقوبات التي نص عليها قانون SOX)؛
- يتضح من خلال نتائج الدراسة أن العوامل المهنية لها تأثير متوسط، وذلك لأن العاملين بمكتب التدقيق لديهم قابلية لاستيعاب وفهم متطلبات نظام رقابة الجودة ولا يتعارض ذلك مع إمكانية تطبيقهم لمتطلبات رقابة الجودة؛
- أكدت نتائج الدراسة أن تكلفة وضع نظام رقابة الجودة بالإضافة الى التكاليف المترتبة على تفعيله لهما تأثير متوسط، ولا يشكل عائق كبير أمام أصحاب هذه المكاتب؛
- أكد أغلب أفراد العينة على أنه من بين العوامل التنافسية التي يكون لها تأثير مرتفع في الحد من تطبيق نظام رقابة الجودة، هي عدم وجود تحفيزات من قبل المنظمات المهنية (المجلس الوطني للمحاسبة ولجنة مراقبة النوعية) كتطبيق سياسات نظام رقابة الجودة من قبل المكاتب واستفادتهم من مزايا التطبيق.

في إطار إثراء البحث، قام الباحثان بإضافة عوامل أخرى ضمن هيكل الاستبيان والتي يرى المهنيون بحكم ممارستهم للمهنة، أنها قد تشكل إحدى العوامل المؤثرة في إمكانية تطبيق نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية، نذكر منها:

- نقص الدورات التدريبية والتكوينية من قبل الهيئات المنظمة للمهنة في مجال رقابة الجودة (التعريف بنظام رقابة الجودة، أهدافه، متطلباته).
- عوامل تتعلق بالتنظيم الإداري والهيكل للمكتب (الهيكل التنظيمي)؛
- نقص ثقافة الالتزام بسياسات وإجراءات رقابة الجودة بالنسبة لأصحاب مكاتب التدقيق؛
- ضعف الحافز المادي (أجر العاملين بالمكتب) يجعلهم يحدون عن الامتثال بسياسات وإجراءات رقابة الجودة؛
- طبيعة وتعقيد ممارسات الأفراد العاملين بالمكتب؛
- وعلى ضوء هذه النتائج، تم اثبات صحة الفرضيات الفرعية:
- صحة الفرضية الأولى التي مفادها: "يوجد تأثير للعوامل القانونية التي تحد من إمكانية تطبيق نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية"؛
- صحة الفرضية الثانية التي مفادها: "يوجد تأثير للعوامل المهنية التي تحد من إمكانية تطبيق نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية"؛
- صحة الفرضية الثالثة التي مفادها: "يوجد تأثير للعوامل التنافسية التي تحد من إمكانية تطبيق نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية".

### توصيات الدراسة:

في ضوء النتائج المتوصل إليها، يقدم الباحثان التوصيات التالية:

- العمل على تنمية وتطوير الجانب التكويني للمدققين في الجزائر وخاصة في مجال أنظمة ومعايير رقابة الجودة؛
- استحداث لجنة مراقبة الجودة لشهادة أداء الخدمات "Attestation bonne exécution" كمييار للاختيار بين مكاتب التدقيق؛ أو شهادات تخص جودة الأداء المهني "certificat de qualité" يتحصل عليها المكتب الذي يلتزم بتوفير كل متطلبات نظام رقابة الجودة، بالإضافة لنشر أسماء المكاتب الملتزمة بتطبيق سياسات نظام رقابة الجودة.

- العمل على إعداد دفتر شروط نموذجي بالإضافة إلى تحديد شروط اختيار المدققين على أساس نوعية الخدمات المقدمة؛
- تصنيف مكاتب التدقيق عن طريق معايير تمييزية (اعتماد سلم تقييم أو تنقيط) في دفتر الشروط على حساب حجم مكاتب التدقيق أو بالنسبة لعدد عمال المكتب، رقم الأعمال السنوي، عدد العملاء في كل مكتب ومن الممكن الاعتماد على مؤشرات دولية في التصنيف؛
- إعداد مشروع نظام رقابة جودة الكتروني على شكل بوابة الكترونية تسمح لمسؤولي مكاتب التدقيق في الجزائر بتقييم مستوى أداء مكاتبيهم، ويكون على مستوى وطني وتحت إشراف هيئات مهنية مختصة، وذلك كمشروع مبدئي إلى حين تطبيق نظام رقابة الجودة فعلياً؛
- تفعيل دور مراقبي الجودة والإجراءات العقابية فبالرغم من إصدار دليل رقابة الجودة والذي يقر بضرورة تعيين مراقبي جودة على مكاتب التدقيق الجزائرية، إلا أن المراقبين لم يباشروا بعد في أداء الفحص ولم يتم تعيين المكاتب الخاضعة للفحص لحد الآن؛
- ضرورة وجود تقييم ورقابة دورية على عمل المكاتب كما هو معمول به في الدول الأجنبية ومعاقبة المكاتب الغير ملتزمة بتطبيق متطلبات رقابة الجودة.

#### IV- المراجع

##### المقالات:

1. صبا أحمد سعيد: نظام مقترح لرقابة الجودة على أداء مساعدي مراقبي الحسابات (دراسة على عدد من مكاتب مراقبي الحسابات في محافظة نينوى، مجلة الإدارة والاقتصاد. جامعة كربلاء، العدد 77، 2009.
2. Verovska, L: The Development And Improvement Of The Quality System Of Audit Services In Latvia, Regional Formation And Development Studies, Klaipeda University, Vol 1(N 3), 2013.

##### الأطروحات والمذكرات:

3. أسامة راجي متري حدادين: مدى التزام مكاتب تدقيق الحسابات الأردنية بمتطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم 1، مذكرة ماجستير في المحاسبة (منشورة). كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2011.

4. ديمة مازن الشوا ظافر: مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة وتأثيرها على تحسين أدائه المهني، دراسة تطبيقية لآراء مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة-فلسطين، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل (منشورة)، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012.
5. سمير لقويوة: مساهمة معايير أدلة الاثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي "دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه (ل م د) في علوم التسيير (منشورة). جامعة باتنة 1، الجزائر، 2018-2019.
6. عبد الجليل لخداري: أثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية-دراسة عينة من محافظي الحسابات، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2018-2019.
7. عبد الله آدم ابراهيم تجاني: رقابة الجودة على المراجعة وأثرها في كفاءة الأداء المهني للمراجعة الخارجية (دراسة ميدانية بالتطبيق على مكاتب المراجعة بولاية الخرطوم)، مذكرة ماجستير في المحاسبة. جامعة النيلين، السودان، 2018.
8. فاتح سردوك: تطوير مهنة مراجعة الحسابات في مواجهة المشاكل المعاصرة -دراسة حالة واقع وآفاق مراجعة الحسابات في الجزائر، أطروحة دكتوراه تخصص علوم اقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014.

#### الملتقيات:

9. Ismail, A. H: Implementation of Audit Quality control System: Preliminary Evidence from Small and Medium Audit Practices in Malaysia, The 9 th Asian Academic Accounting Association Annual Conference, Dubai, United Arab Emirates, 29 November-1 December 2008.

#### مواقع الانترنت:

10. IAASB: Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, other Assurance , and Related Services Pronouncements. (IFAC) doi:<https://www.iaasb.org/publications/2021-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-and-related-services> in 10/09/2023 at 23:30
11. IAASB: Quality Control, (International Auditing and Assurance standards Board) Retrieved from IFAC: <https://www.iaasb.org/projects/quality-control> in 09/ 10/ 2023 at 16:10
12. PCAOB: QC Section 20 System of Quality Control for a CPA Firm's Accounting and Auditing Practice, Retrieved from Public Company Accounting Oversight Board: <https://pcaobus.org/oversight/standards/qc-standards/details/QC20> in 20/08/2023 at 20:30