

تطبيق معيار الرقابة على جودة أداء المراجعة وأثره على جودة أداء مكاتب مراجعة الحسابات في الجزائر: دراسة ميدانية

The standard application of quality control audit and its impact on the auditing offices performances in Algeria: empirical study

محمد حولي¹ (جامعة باجي مختار، عنابة)، gouasmiaadel2016@gmail.com
مسعود طحطوح، (جامعة باتنة-1، الحاج لخضر)، teniounour1@yahoo.fr

2020-09-30	تاريخ القبول	2020-03-30	تاريخ الاستلام
------------	--------------	------------	----------------

ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق مكاتب المراجعة في الجزائر مفهوم الرقابة على جودة أداء المراجعة ومدى الالتزام بها، وأثر ذلك على جودة عملية المراجعة. لتحقيق هذا الهدف تم الاعتماد في الدراسة الميدانية على تصميم إستبانه تم توزيعها عشوائيا على خمسة وخمسين مكتب مراجعة، تستقصي المحاور الرئيسية المتعلقة بالمعيار الدولي للرقابة على جودة أداء المراجعة، وقد تم تحليلها باستخدام الأسلوب الإحصائي.

توصلت الدراسة إلى وجود تطبيق نسبي على مستوى مكاتب المراجعة لمتطلبات المعيار الدولي رقم 220 المتعلق بالرقابة على جودة أداء المراجعة، ورغم ذلك فإن الرقابة على جودة أداء المراجعة تؤثر إيجابيا على مستوى أداء مكاتب المراجعة، مما يساهم في تحقيق الجودة المطلوبة.

كلمات مفتاحية

مكاتب المراجعة، جودة المراجعة، أداء الارتباط، مسؤوليات القيادة.

Abstract:

This paper aims to explore the application and the commitment to quality control standard of auditing, and also aims to identify its impact on the auditors' process quality. To achieve this goal a survey was distributed on random sample consisting of 55 audits offices. The survey is based on the international standard of control quality of auditors. The data analyze was based on statistic method.

The results show a relative application of the ISA 220 requirements (Quality Control Audit), and this application has a positive impact on the auditors' offices performance. and the quality of the audit.

Keywords

audit offices, audit quality, engagement performance.

¹ محمد حولي

مقدمة

تعتبر مراجعة الحسابات أمر ضروري من أجل التأكد من شمول القوائم المالية للمعلومات الكافية والمناسبة التي تحول دون تضليل المستخدمين لها، وعلى الرغم من أن الغرض الرئيسي من مراجعة الحسابات هو إبداء رأي فني محايد حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية في التعبير عن الواقع الفعلي للشركة، إلا أن لمراجع الحسابات دورا جوهريا يتركز حول توفير الثقة في القوائم المالية المدققة، وإمكانية اعتمادها في اتخاذ القرارات الاقتصادية من الأطراف المستخدمة لتلك القوائم، وتخفيض حالة عدم التأكد من الأحداث الاقتصادية في المستقبل.

يحظى مفهوم الجودة في المراجعة باهتمام أطراف عديدة نتيجة الانتقادات التي عرفت هذه المهنة، بعد إفلاس كثير من الشركات والقضايا المقامة ضد مراجعي الحسابات (مثل فضيحة شركة "إنرون" للطاقات ومكتب "آرثر أندرسون" في الولايات المتحدة الأمريكية)، فظهرت تساؤلات حول مصداقية التقرير الذي أعده مراجع الحسابات عن القوائم المالية، مثل هذه الأحداث أدت إلى اتساع الفجوة بين مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية وانعكاساتها السلبية على جودة أداء المراجعة، فظهرت الحاجة لمراجعة وفق ضوابط ومعايير معينة تنظم هذه العملية.

في إطار تطوير مهنة المراجعة والارتقاء بمستوى الخدمات المقدمة تأتي معايير الرقابة على جودة الأداء كمتطلبات تنظيمية رئيسية، يسمح بوضع نظام للرقابة على جودة عمل مراجع الحسابات بالتوافق مع متطلبات ومحددات معيار الرقابة على جودة الأداء المهني، حيث قام الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC بمجموعة من التدابير للرقابة تحت تسمية المعيار الدولي 220 "الرقابة على جودة أداء المراجعة"، فيحاول هذا المعيار إرشاد مكاتب المراجعة في وضعها لنظام وسياسات رقابة الجودة، لضمان الجودة في مكتب المراجعة والحد من الممارسات غير المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات.

أ- إشكالية الدراسة:

انطلاقا مما سبق، هذه الدراسة تحاول الإجابة عن الإشكالية التالية:

- هل يؤدي الالتزام بمتطلبات معيار الرقابة على جودة أداء المراجعة إلى تحقيق جودة المراجعة على مستوى مكاتب المراجعة بالجزائر؟

ب- فرضيات الدراسة:

للإجابة على إشكالية الدراسة تم صياغة الفرضية الرئيسية التالية:

"يؤدي الالتزام بمتطلبات الرقابة على جودة أداء المراجعة وتوفير إجراءاتها إلى تحقيق جودة المراجعة"، وللتحقق من هذه الفرضية تمت صياغة فرضيات فرعية تشكل متطلبات رقابة الجودة:

ج- أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على مفهوم جودة أداء المراجعة وإبراز أهميته، وأهم المخاطر التي تحد منه؛
- التعرف على متطلبات الرقابة على جودة أداء المراجعة التي وضعها الاتحاد الدولي للمحاسبين، وفق المعيار الدولي 220 وأساسياتها وضوابطها؛
- الوقوف على مدى تطبيق مكاتب مراجعة الحسابات في الجزائر لرقابة الجودة على أداء المراجعة ومدى الالتزام بضوابطها وأهدافها.

د- منهجية الدراسة:

لاختبار فرضيات الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي، حيث يظهر ذلك من خلال وصف وتحليل متغيرات الدراسة فيما يتعلق بجودة المراجعة ومعايير رقابة الجودة، بالإضافة إلى تحديد المتطلبات التي يجب أن تتوفر في مكاتب المراجعة لرقابة الجودة، ولجمع البيانات قام الباحثان باستطلاع آراء عينة من مكاتب مراجعة الحسابات في الجزائر (55 مكتب)، وذلك عبر استبيان يتضمن متطلبات رقابة الجودة في مهنة المراجعة بالإضافة إلى مؤشر الأداء في مكاتب المراجعة. وفي الاستبيان تم استخدام مقياس "ليكرت" الخماسي.

هـ- الدراسات السابقة:

- **دراسة الفلقي (2003) بعنوان:** "تطبيق معايير الرقابة النوعية في المملكة السعودية وأثاره على جودة الأداء المهني من وجهة نظر المكاتب المهنية"، هدفت هذه الدراسة إلى الكشف عن أثار تطبيق معايير الرقابة على جودة أداء مراجعة الحسابات، ولتحقيق هذه الهدف استخدم الباحث كل من المقابلة والاستبيان، وكان من أبرز النتائج زيادة الثقة في عمل مراجع الحسابات والمصادقية. وأن تطبيق مكاتب مراجعة الحسابات لمعايير الرقابة أدى إلى زيادة تكاليف عملية المراجعة، وهذه التكاليف مبررة بسبب منافع تطبيق معايير الرقابة.

- **دراسة الضلعي (2004) بعنوان:** "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في اليمن"، هدفت الدراسة إلى معرفة مدى إدراك مكاتب التدقيق في اليمن لمفهوم رقابة جودة واختبار وجود اختلاف في درجة تطبيق مكاتب التدقيق لهذه الضوابط، من أهم النتائج أنه يوجد لدى هذه المكاتب إدراك كاف لمفهوم رقابة جودة التدقيق وأهمية تطبيقه، كما أن التعليم الجامعي المحاسبي وجمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين لا تسهمان في إبراز أهمية تطبيق رقابة الجودة في مكاتب التدقيق، ولا تختلف الضوابط العامة لرقابة الجودة من حيث مدى تطبيقها.

- **دراسة القيق (2012) بعنوان:** "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة"، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق مفهوم رقابة الجودة في قطاع غزة، وكان من أبرز نتائج الدراسة أنه يتوفر لدى مكاتب المراجعة العاملة في قطاع غزة التنظيم المهني الداخلي إلا أنه غير كاف لتحقيق رقابة الجودة وأظهرت الدراسة الحاجة إلى تطوير المتطلبات المهنية للقائمين على مهنة مراجعة الحسابات فضلا عن الاهتمام والمتابعة لإجراءات الرقابة وكشفت عن

الخلل في تقديم الخدمات الاستشارية وقبول العملاء بعض النواقص وذلك نتيجة لطول استمرارية العملاء.

أولاً: الإطار النظري للدراسة

1- مفهوم جودة أداء المراجعة:

تبنى العديد من الباحثين والمنظمات المهنية مفهوم جودة المراجعة على أساس أن الالتزام بالمعايير المهنية التي تصدرها المنظمات الدولية والمهنية يحقق جودة المراجعة، وعادة ما تركز برامج مراجعة الجودة على مدى التزام مكاتب المراجعة بالمعايير المهنية للمراجعة، والتي وضعت لضمان الحد الأدنى من الجودة عند إنجاز أعمال المراجعة. يرى "كارسيلو" (Carcello) أن مدى معرفة والتزام فريق المراجعة بهذه المعايير يعد من أهم خصائص جودة المراجعة، وأن معايير الأداء المهني وقواعد وآداب وسلوك المهنة والالتزام بها يساهم في تعزيز جودة المراجعة (CARCELLO, ROGER, 1991, p. 6).

يعتقد الباحثون أن جودة المراجعة عبارة عن الأداء الجيد للوصول إلى الكفاءة المناسبة، والوفاء بمتطلبات العميل والمجتمع، كالإفصاح والتأكيد على احترام القوانين، وصدر التقارير في الوقت المناسب. (Wilcox & Discenza, 1994, p. 38). وأفضل وسيلة لتعريف جودة المراجعة هي ربطها بمخاطر المراجعة، كما ورد بالبيان رقم 47 الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، فالجودة عندما يقل خطر الاكتشاف إلى الدرجة التي يكون فيها مستوى خطر المراجعة المقبول منخفضاً إلى أقصى درجة ممكنة (دحدوح و القاضي، 2009، صفحة 255).

حسب كل من "سوتان" و"لامب" (Suttan & Lampe) فإن هناك خمس مجموعات أساسية تهتم بمفهوم جودة المراجعة وهي: معدو القوائم المالية، المستخدمون الخارجيون، المنظمون مثل المحاكم التشريعية، أعضاء مهنة المحاسبة والمراجعة، ومكاتب المراجعة (SUTTAN & LAMPE, 1991, pp. 275-276). ويختلف مفهوم جودة المراجعة باختلاف وجهات نظر الأطراف المستفيدة من المراجعين، معدي القوائم المالية ومستخدمي القوائم المالية، ويتحدد هذا بمستويين (الشاطري و العنقري، 2006، الصفحات 106-107):

- **مفهوم عام:** ويتحدد من خلال وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية، ويعبر عن خصائص الرأي المهني للمراجع، في حدود القيود العملية والاقتصادية لبيئة المراجعة:
- **مفهوم تشغيلي:** يتحدد من خلال وجهة نظر المراجعين فيما يتعلق بأداء مهمة المراجعة من حيث درجة الالتزام بالمعايير المهنية، ومدى الالتزام بالبرامج الموضوعية ودرجة اكتشاف الأخطاء والمخالفات التي توجد في القوائم المالية والتقارير عنها.
- إن مراجعة الحسابات تمكن الأطراف المستفيدة من خدماتها من اتخاذ قرارات سليمة، لما تضيفه من ثقة حول صدق وعدالة القوائم المالية، غير أن المراجع يمكن أن تصادفه مجموعة من المخاطر يمكن تؤثر على سمعته هي (المبروك، 2008، صفحة 23):

- المخاطر الخاصة بمكتب المراجعة:
- تدني سمعة مكتب المراجعة لدى عملائه وفقد بعضهم؛
- انخفاض الحصة السوقية للمكتب؛
- المسؤولية القانونية تجاه الغير وهي التكاليف الناجمة عن إقامة العملاء الدعاوي القضائية ومطالبتهم بتعويضات من المكتب؛
- إهدار موارد مالية وبشرية في محاولة تدارك القصور وتصحيح الانحرافات.
- المخاطر الخاصة بالعملاء المستخدمين للقوائم:
- وتتمثل في المخاطر التي قد يتعرض لها العملاء والمستثمرين والمستخدمين الآخرين للقوائم المالية، نتيجة لاتخاذهم لقرارات اعتمادا على تقارير المراجعة متدنية الجودة.
- على هذا الأساس وللرفع من مستوى جودة أداء المراجعة، والحد من المخاطر السابقة قامت الجهات المنظمة للمهنة بالحث على ضرورة إتباع نظام لتحقيق رقابة على جودة الأعمال، حيث قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بوضع المعيار الدولي 220 "الرقابة على جودة الأداء".

2- مفهوم رقابة الجودة على أداء المراجعة:

يعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من عرفها من خلال نشرته رقم 01 بأنها الهيكل التنظيمي للمكتب وكافة السياسات والإجراءات التي تحدد داخل المكتب بغرض توفير ضمان معقول للالتزام بالمعايير المهنية المتعارف عليها، وأصدر تعريف لاحق في نشرته رقم 02 بأنها تزويد المكتب بضمان معقول بأن أعضائه ملتزمون بالمعايير المهنية القابلة للتطبيق ومعايير المكتب للجودة (ARENS & LEOBBECKE, 2002, p. 197).

كما يمكن تعريفها بأنها مجموعة من السياسات والإجراءات التي ينبغي على مكتب المراجعة أن يقوم بها، من أجل ضمان قيام مكتب المراجعة بخدمة الأطراف ذات العلاقة بشكل مناسب ويتفق مع معايير المراجعة (الذنيبات، 2015، صفحة 62).

لقد أوضح الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC وفقا لما جاء بالمعيار الدولي 220، الذي تم إعادة صياغته سنة 2008، أن رقابة الجودة على أداء المراجعة هي عبارة عن عملية تضمن تقييم موضوعي قبل صدور تقرير المراجعة للأحكام الهامة التي أجراها فريق المراجعة، والاستنتاجات التي تؤدي إلى وضع تقرير المراجعة (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2008، صفحة 252). لقد أكدت لجنة معايير المراجعة والتوكيد الدولي IAASB سنة 2004، في الفقرة الثانية من المعيار 220 على أنه يجب تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة على الجودة على شركة المراجعة، وعلى المستوى الفردي. كما نصت الفقرة الرابعة من ذات المعيار على شركة المراجعة تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة التي صممت للتأكد بأن كفاءة المراجعة قد تمت حسب معايير المراجعة الدولية أو المعايير والممارسات الوطنية المناسبة (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2004، صفحة 197)، وظهرت الحاجة إلى رقابة الجودة على أداء المراجعة لأسباب عديدة، يمكن ذكر أهمها (صبا، 2009، صفحة 28):

- المتطلبات المحاسبية دائمة التغيير؛

- حماية المستفيدين من الأداء المهني بمعايير غير معروفة أو ثانوية؛
- جودة عمليات المراجعة ورقابتها مسألة تهم فئات متعددة تشمل المهنيين والعملاء والمجتمع.
- قد تختلف طبيعة ومدى سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة باختلاف حجم شركة المراجعة، وطبيعة الأعمال والموقع الجغرافي ومدى تفرع الأعمال، وتتأثر كذلك بالتكاليف والمنافع المتوقع تحققها منها (الذنيبات، 2015، صفحة 62).

1-2: أهداف رقابة الجودة على أداء المراجعة

حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC مجموعة من أهداف الرقابة على جودة مكتب المراجعة وفقا لما جاء في المعيار الدولي 220 نوجزها في (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2008، الصفحات 250-255):

- ضمان التزام مراجعي الحسابات بمتطلبات مبادئ وآداب السلوك المهني، والمتمثلة أساسا في مبادئ الاستقلال والأمانة والموضوعية والسرية والسلوك المهني؛
- إلزام مكاتب المراجعة بتوظيف أفراد تتوافر فيهم المعايير التقنية والكفاءة المهنية المطلوبة للقيام بمهام المراجعة بالعناية الواجبة؛
- توزيع مهام المراجعة على أفراد حاصلين على التدريب الفني والكفاءة المهنية المطلوبة؛
- توفير دليل معقول بأن العمل المنجز بمكاتب المراجعة قد تم وفقا لمعايير الجودة المناسبة، من خلال التوجيه والإشراف ومتابعة الأعمال على كافة مستويات المراجعة.
- إن تنفيذ الأهداف سالفة الذكر لتحقيق رقابة الجودة على أداء المراجعة من شأنه أن يعمل على توفير العديد من المزايا والخصائص أهمها:
- إعطاء تأكيدات معقولة بأن الخدمات التي تؤديها مكاتب المراجعة تتوافق مع المتطلبات المهنية أو معايير المراجعة المتعارف عليها (صبا، 2009، صفحة 29)، بالإضافة إلى تقليل فرص ارتكاب الأخطاء في تنفيذ عملية المراجعة،
- تحسين برنامج عمل مراجعي الحسابات من خلال إتباع الإرشادات والمعايير الصادرة عن الجمعيات المهنية بخصوص الرقابة على جودة عملية المراجعة؛
- يعتبر إتباع أساليب الجودة في المراجعة من الوسائل المقنعة في اكتساب عملاء جدد لمكتب المراجعة، والمحافظة عليهم (جبران، 2010، صفحة 15)؛
- تقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بمراجعة العمليات وتحسين كفاءة وفعالية أداء المهام وتقليل الوقت والجهد المبذول في إدارة العمل؛
- الحد من احتمالية التعرض للمشاكل والأزمات القانونية وتجنب التقصير في الأداء المهني؛
- المساهمة في رفع مستوى المهنة وتطوير كفاءة الممارسة العملية والمهنية.

2-2- عناصر وإجراءات رقابة الجودة على أداء المراجعة:

أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC سنة 1981 المعيار الدولي 07، والخاص بضبط جودة العمل في المراجعة، والذي تضمن الإرشادات والإجراءات التي يجب الالتزام بها لزيادة المصداقية تجاه جودة المراجعة، وضمان أن جميع عمليات المراجعة تم إنجازها طبقاً للمبادئ الأساسية للمراجعة، وتضمن المعيار ستة ضوابط لرقابة الجودة (الصفات الشخصية، المهارات والكفاءات، توزيع المهام، التوجيه والإشراف، قبول واستمرار العملاء، والتفتيش). غير أنه سرعان ما ألغي هذا المعيار وحل محله سنة 1994 المعيار الدولي 220 " الرقابة على جودة عملية المراجعة"، ويهدف هذا المعيار إلى توفير إرشادات عن رقابة الجودة لعملية المراجعة من خلال (IAASB, 2018, p. 03):

- السياسات والإجراءات التي يتبعها مكتب/شركة المراجعة عند أداء عملية المراجعة؛
 - الإجراءات المتعلقة بتفويض الأعمال للمساعدین لأداء عملية المراجعة، وسياسات وإجراءات رقابة الجودة على مستوى مكتب المراجعة وعلى مستوى العمليات الفردية؛
 - تحديد ضوابط الجودة وهي مجموعة الإجراءات والسياسات التي يتبناها مكتب المراجعة لتوفير قناعة بأن عملية المراجعة قد أنجزت وفقاً للمعايير المحددة والمتعارف عليها، وفي هذا السياق تعتبر سياسة ضوابط الجودة بمثابة أهداف تسعى مكاتب المراجعة لتحقيقها، بينما إجراءات الضوابط تمثل الخطوات والأساليب التي يجب تنفيذها لتحقيق الأهداف المرجوة.
- هذا وتتم الرقابة على الجودة من خلال مجموعة من عناصر الرقابة على جودة مكاتب المراجعة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين وفقاً لما جاء بمعيار المراجعة الدولي 220، المعاد صياغته سنة 2018، و تتضمن سبعة عناصر نوجزها في:

2-2-1- مسؤوليات القيادة على الجودة داخل المكتب/الشركة: يجب أن يتحمل الشريك المسؤول عن الارتباط مسؤولية الجود الشاملة لكل ارتباط مراجعة يكلف به (IAASB, 2018, p. 8)، بحيث أن الشريك المسؤول عن الارتباط ملزم بوضع إجراءات مصممة لتعزيز وجود ثقافة داخلية تُقر بأن الجودة عنصر أساسي في أداء مهمات المكتب، وتوثيق المكتب لهذه البيانات والإجراءات وإبلاغها لموظفيه وتقييم مدى الامتثال لمتطلبات الاستقلالية. وأن يعمل المكتب على (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2008، صفحة 163):

- توكيل مسؤولياته الإدارية بحيث لا تطغى الاعتبارات التجارية على جودة العمل؛
 - يجب أن تكون سياسات وإجراءات المكتب الخاصة بتقييم الأداء والتعويض والترقية للموظفين مصممة لإظهار التزام الشركة بالجودة الذي له الأهمية الأولى؛
 - على المكتب تكريس موارد كافية لتطوير وتوثيق إجراءات ضبط الجودة الخاصة به.
- وفقاً لهذا فإن الجودة أمر أساسي في تنفيذ ارتباطات المراجعة، وهي تؤكد على تصرفات الشريك المسؤول عن الارتباط والوسائل المناسبة لأعضاء فريق الارتباط الآخرين فيما يتعلق بتحمل

المسؤولية عن الجودة الشاملة لكل مراحل الارتباط، وهذا من شأنه أن يحقق ما يلي (IAASB, 2018, p. 11):

- أداء العمل الذي يتفق مع المعايير المهنية ومتطلبات الأنظمة واللوائح المعمول بها؛
- الالتزام بسياسات وإجراءات المكتب المعمول بها لرقابة الجودة؛
- إصدار تقرير المراجع المناسب للظروف؛
- قدرة فريق الارتباط على إثارة الشكوك دون الخوف من ردود الأفعال الانتقامية.

2-2-2- المتطلبات الأخلاقية لرقابة الجودة: في كل مراحل ارتباط المراجعة يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط أن يبقى متيقظا بشأن الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية (IAASB, 2018, p. 09)، وقد حدد الميثاق العام لأداب وسلوكيات المهنة الخاص بالاتحاد الدولي للمحاسبين المبادئ الأساسية لأخلاقيات المهنة والتي تشمل: النزاهة، الاستقلالية والموضوعية، الكفاءة، العناية المهنية اللازمة، السرية والسلوك المهني. فإذا علم الشريك المسؤول عن الارتباط بعدم التزام فريق الارتباط بالمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة، فإنه يجب عليه تحديد التصرف المناسب بالتشاور مع الأطراف الآخرين (IAASB, 2018, p. 09).

لقد ركز هذا العنصر على الاستقلالية، بحيث أجبر بأن يتوصل المسؤول عن الارتباط إلى استنتاج عن مدى الالتزام بمتطلبات الاستقلال المطلوبة لارتباط المراجعة، ولتحقيق ذلك يجب على مسؤول الارتباط (IAASB, 2018, p. 09):

- الحصول على المعلومات من المكتب، لتقييم الظروف التي تشكل تهديدا للاستقلالية؛
- تقييم المعلومات الخاصة بالمخالفات المحددة إن وجدت والتي تتعلق بسياسات وإجراءات الاستقلال الخاصة بالمكتب، لتحديد إذا كانت تشكل تهديدا للاستقلالية المطلوبة؛
- اتخاذ التصرف المناسب للقضاء على مثل هذه التهديدات، أو تخفيضها لمستوى مقبول بتطبيق الإجراءات الوقائية، أو الانسحاب من ارتباط المراجعة، ويجب على الشريك المسؤول عن الارتباط أن يُخطر المكتب إذا فشل في حل المسألة، والاستفسار عن التصرف المناسب.

2-2-3: قبول العملاء الجدد والاستمرار مع القدامى: يجب أن يقتنع الشريك المسؤول عن الارتباط، بأن الإجراءات المناسبة الخاصة بقبول العملاء واستمرار العلاقة وارتباطات المراجعة معهم قد تم إتباعها، ويجب عليه أن يحدد ما إذا كانت الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في هذا الخصوص مناسبة (IAASB, 2018, p. 7). فيجب على الشريك المسؤول عن الارتباط الحصول على معلومات قبل قبول الارتباط مع عميل جديد، وعند اتخاذ القرار بالاستمرار في ارتباطه القائم، وعند قبول ارتباط جديد مع عميل حالي.

في حالة كون العميل جديد، يقوم الشريك المسؤول بتقييم وضعه في السوق من ناحية سمعته وقدرته التنافسية، وقدرة شركته على الاستمرار، ويقوم بتقييم علاقة الإدارة مع المراجع السابق لمعرفة مدى قدرة هذا الأخير على الحفاظ على استقلاليته ومدى ممارسة الإدارة ضغوط عليه، أما

العملاء القدامى فإنه يتم تقييم إمكانية الاستمرار معهم، حيث يتم تقييم العلاقة معهم في الفترات السابقة وبالأخص مدى وجود تضارب بينهم ومدى ممارسة العميل لضغوطات على المراجع للتأثير على رأيه أو منعه من الحصول على الأدلة الضرورية (الذنيبات، 2015، صفحة 63)، وبالأخص يأخذ بعين الاعتبار (IAASB, 2018, p. 12):

- مدى استقامة المالكين والمديرين الأساسيين للشركة وأولئك الذين لهم مسؤولية التحكم المؤسسي (المكلفين بالحوكمة)؛

- فيما إذا كان الفريق المكلف بالمهمة يتمتع بالكفاءة التي تمكنه من القيام بالمهمة، ولديه الوقت والموارد الضرورية،

- فيما إذا كان بإمكان الشريك المسؤول عن الارتباط وفريقه الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية.

بالإضافة لهذا، إذا حصل الشريك المسؤول عن الارتباط على معلومات لم تكن متاحة عند قبول الارتباط، والتي من الممكن أن تؤدي إلى رفض المكتب لارتباط المراجعة، يتعين عليه إبلاغ المكتب فوراً بهذه المعلومات، حتى يتسنى للمكتب وللشريك المسؤول عن الارتباط اتخاذ التصرف اللازم (IAASB, 2018, p. 07).

2-2-4: الموارد البشرية (تعيين فريق الارتباط): يجب أن يقتنع الشريك المسؤول عن الارتباط بأن فريق الارتباط وأي خبراء للمراجع ليسوا ضمن فريق الارتباط يمتلكون القدرات والكفاءات المناسبة لتنفيذ ارتباط المراجعة بما يتفق والمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية من جهة، والتمكين من إصدار تقرير المراجعة المناسبة من جهة أخرى (IAASB, 2018, p. 07). وفي هذا السياق وعند النظر في القدرات والكفاءات المناسبة المتوقعة لفريق الارتباط ككل، يجب أن يأخذ الشريك المسؤول بعض الأمور المتعلقة بالفريق في الحسبان (IAASB, 2018, p. 14):

- الفهم والخبرة العملية بارتباطات المراجعة، من حيث طبيعتها ودرجة تعقيدها، ويكون ذلك من خلال المشاركة والتدريب المناسب؛

- فهم المعايير المهنية ومتطلبات الأنظمة واللوائح المعمول بها؛

- الخبرة الفنية، والمعرفة بتقنية المعلومات المتخصصة في المحاسبة والمراجعة؛

- المعرفة بالصناعة التي يعمل بها العميل

- المقدرة على تطبيق الحكم المهني؛

- فهم سياسات وإجراءات رقابة الجودة بالمكتب.

بالإضافة إلى ذلك يشمل هذا العنصر تطوير الموارد البشرية والاهتمام بكافة متطلباتها والتي تشمل: التعيين، تقييم الأداء، التطوير الوظيفي، الترقية، التعويض وتقدير احتياجات الموظفين (الذنيبات، 2015، صفحة 63). فتناول هذه المواضيع يمكن المكتب من تأكيد عدد وخصائص الأفراد المطلوبين للعمليات، ويجب أن تشمل عملية التعيين إجراءات تساعد في اختيار الأفراد من ذوي النزاهة مع القدرة على تطوير القدرات والكفاءات اللازمة لأداء أعمال المكتب، في حين يتم تطوير

هذه الأخيرة من خلال التعليم المهني، التطوير المهني المستمر بما في ذلك التدريب و خبرة العمل، وبناءا على ذلك يجب على المكتب أن يؤكد في سياسته وإجراءاته إلى الحاجة للتدريب المستمر لكافة مستويات موظفي المكتب، وأن يوفر موارد التدريب والمساعدة اللازمة لتمكين الموظفين من تطوير القدرات والكفاءات المطلوبة (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2008، صفحة 170). كما يجب أن يحتوي المكتب على إجراءات تقييم الأداء والتعويض والترقية (الذنيبات، 2015، صفحة 63).

2-5: أداء الارتباط (المراجعة): على الشريك المسؤول أن يتحمل مسؤوليته من أجل توجيه والإشراف على أداء مهمة المراجعة بما يتناسب مع المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها (IAASB, 2018, p. 07)، ويتضمن توجيه فريق الارتباط إبلاغهم بـ: مسؤولياتهم بما ينسجم مع أداء المراجعة، أهداف العمل الذي يتعين القيام به، طبيعة العمل، القضايا المتعلقة بالمخاطر، المشاكل التي تطرأ، المنهج التفصيلي لأداء الارتباط. كما يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط أن يتحمل مسؤولية تنفيذ الفحص، طبقا لسياسات وإجراءات الفحص الخاصة بالمكتب (IAASB, 2018, p. 08).

يتطلب الأداء الجيد والمتميز توفير متطلبات واضحة تتعلق بالاستشارة والمشورة، بحيث يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط (IAASB, 2018, p. 08):

- تحمل مسؤولية قيام فريق الارتباط بإجراء التشاور المناسب بشأن الأمور الصعبة،
- يكون على قناعة بأن فريق الارتباط، قاموا بالتشاور المناسب أثناء سير الارتباط فيما بينهم، ومع غيرهم، على المستوى المهني المناسب من داخل المكتب أو خارجه،
- يقتنع بأن نطاق وطبيعة المشاورات، والنتائج المستخلصة منها، تم الاتفاق عليها مع الطرف الذي تمت مشاورته،
- تحديد إذا ما تم تنفيذ النتائج التي أسفر عنها التشاور.

إذا حصل خلاف في الرأي بين فريق الارتباط والمستشارين فإنه لا بد من الرجوع إلى متطلبات وسياسات وإجراءات الرقابة على الجودة لدى المكتب.

2-6: فحص رقابة الجودة على أداء المراجعة: يتطلب الأداء الجيد قيام الشريك المسؤول بمتابعة عملية مراجعة الرقابة على جودة المراجعة (IAASB, 2018, p. 08):

- تعيين فاحص لرقابة جودة الارتباط؛
- مناقشة الأمور الجوهرية التي تظهر أثناء ارتباط المراجعة، بما فيها التي تم تحديدها من خلال فحص رقابة جودة الارتباط، مع المسؤول عن فحص رقابة الجودة؛
- أن لا يؤرخ تقرير المراجعة، ما لم يستكمل فحص رقابة جودة الارتباط.

ويتعين على القائم بفحص جودة المراجعة عمل تقييم موضوعي للأحكام الجوهرية التي قام بها فريق الارتباط، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها عند صياغة تقرير المراجع، ويجب أن يتضمن هذا التقييم ما يلي (IAASB, 2018, p. 16):

- مناقشة الأمور الجوهرية مع الشريك المسؤول عن الارتباط؛
- فحص القوائم المالية وتقرير المراجع المقترح؛
- فحص أوراق المراجعة التي تتعلق بالأحكام الجوهرية التي قام بها فريق الارتباط والاستنتاجات التي تم التوصل إليها؛
- تقييم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها عند صياغة تقرير المراجع.
- كما يجب على فاحص رقابة جودة المراجعة عند فحصها، أن يأخذ في الحسبان:
- تقييم فريق الارتباط لاستقلال المكتب فيما يتعلق بالارتباط؛
- ما إذا كان قد تم عمل التشاور المناسب بشأن الأمور التي تتضمن آراء مختلفة، أو الأمور الصعبة الأخرى، والنتائج المترتبة على تلك المشاورات؛
- ما إذا كانت أوراق المراجعة المختارة للفحص، تعكس العمل التي تم أدائه فيما يتعلق بالأحكام الشخصية الجوهرية وتدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

7-2-2: المتابعة والتوثيق: يتعين على مكتب المراجعة أن يقوم باستمرار بمراقبة كفاية وفعالية سياساته وإجراءاته المتعلقة بالرقابة على الجودة، وأن يقوم بتبليغ موظفيه عن تلك السياسات والإجراءات والتأكد من إدراكهم وفهمهم لها بشكل معقول. ومن مهام الشريك المسؤول أن يأخذ في الاعتبار أية عيوب تمت ملاحظتها ويمكن أن تؤثر على أداء المهمة، وفيما إذا كانت الإجراءات المتخذة لمعالجة هذه الأمور كافية وتناسب ظروف عملية المراجعة (الذنبات، 2015، صفحة 65).

كما يجب على الشريك المسؤول أن يوثق ما يلي (IAASB, 2018, p. 09):

- القضايا التي حدثت، والمتعلقة بالالتزام بالمتطلبات الأخلاقية المناسبة وكيف تم حلها؛
- الاستنتاجات عن الالتزام بمتطلبات الاستقلالية، المطبقة على ارتباط المراجعة، وأي مناقشات تمت مع المكتب بخصوص هذا الموضوع والتي تدعم هذه الاستنتاجات؛
- الاستنتاجات التي تم التوصل إليها، والمتعلقة بقبول ارتباط المراجعة واستمرارية العلاقة؛
- طبيعة ونطاق، والنتائج التي تم التوصل إليها.

ثانيا- الدراسة الميدانية:

يعرض هذا العنصر الدراسة الميدانية التي هدفت إلى تقصي وجهات نظر مكاتب مراجعة الحسابات بالجزائر حول مدى مساهمة رقابة الجودة على أداء أعمال المراجعة في التحسين من جودة المراجعة.

1-2- أداة جمع البيانات: تم الاعتماد على استمارة تحتوي على ستة وثلاثون "36" عبارة تعالج موضوع الدراسة، من أجل استقراء آراء عينة الدراسة التي تمثلت في مكاتب مراجعة الحسابات والبالغ عددهم خمسة وخمسون "55" مكتب، حول مدى مساهمة رقابة الجودة على أداء المراجعة في تحسين الأداء المهني وبالتالي جودة المراجعة، قسمت العبارات إلى سبعة محاور بحيث كل محور يحاول الإجابة على فرضية فرعية من فرضيات الدراسة.

2-2 جمع البيانات ومراجعتها: تم توزيع الاستبيان على فئات العينة، حيث قام الباحثان بتوزيع سبعون "70" استمارة، واستجاب خمسة وخمسون "55" مكتب.

3.4 ثبات وصدق الاستبيان: يمثل الجدول التالي معامل "ألفا كرونباخ"، التي يدل على ثبات عبارات الاستبيان أي الحصول على نفس القيم عند إعادة استخدام أداة القياس.

الجدول رقم 01: معاملات الثبات والصدق لأداة الدراسة

المحور	المجال	معامل ألفا كرونباخ	الثبات
01	مسؤوليات القيادة	0.830	0.911
02	المتطلبات الأخلاقية والاستقلالية	0.675	0.821
03	قبول العملاء الجدد والاستمرار مع القدامى	0.785	0.886
04	الموارد البشرية	0.740	0.860
05	أداء العمليات (المراجعة)	0.893	0.944
06	فحص رقابة الجودة على أداء المراجعة	0.816	0.903
07	المتابعة والتوثيق	0.764	0.874
	المجموع	0.786	0.886

المصدر: من إعداد الباحثان انطلاقا من نتائج SPSS.

يلاحظ من النتائج في الجدول رقم 1 أن قيمة "ألفا كرونباخ" بلغت قيمة 0.786 لجميع فقرات الاستبيان، أما قيمة الثبات للاستبيان فقد بلغ 0.886 وهي أكبر من 0.60 والذي يمثل الحد الأدنى المتفق عليه في البحوث الإنسانية والإدارية، وبذلك تم التأكد من صدق وثبات الاستبيان وصلاحيته للتحليل واختبار الفرضيات.

3-2 خصائص عينة الدراسة:

إن أفراد العينة التي شملتهم الدراسة تأهيلهم العلمي مرتفعا، حيث 71٪ من العينة المستجوبة من حاملي شهادة الليسانس وهي شريحة المهنيين الأكثر تواجدا في الواقع العملي بالجزائر، والبقية من الشهادات العليا ماجستير ودكتوراه، من جهة أخرى كانت نسبة 58٪ من عينة الدراسة من أصحاب مكاتب المراجعة، بينما ما نسبته 31٪ من مراجع، و11٪ من مساعدي المراجع، كما بلغت نسبة أفراد العينة الذين تفوق الأقدمية 10 سنوات حوالي 71٪، بينما بلغت نسبة أصحاب الأقدمية المهنية التي تتراوح بين 5 و 10 سنوات 27٪، والذين تقل خبرتهم عن 5 سنوات فبلغت نسبة 02٪، وتعتبر هذه النسب ذات دلالة جيدة لتحليل النتائج، حيث يفترض أن يكون لدى أفراد العينة الإلمام بالموضوع بحكم الخبرة والأقدمية.

4-2 عرض النتائج:

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة لتحليل فقرات الاستبيان كما هو موضح في ما يلي:

2-4-1: اختبار الفرضية الأولى: يؤدي الالتزام بمتطلبات مسؤوليات القيادة إلى جودة المراجعة عند مستوى معنوية ($\alpha \geq 0.05$).

الجدول رقم 03: مدى الالتزام بمسؤوليات القيادة داخل المكتب وأثره على جودة المراجعة

الترتيب	مسؤوليات القيادة	المتوسط	الوزن النسبي	T المحسوبة	مستوى الدلالة	اتجاه العينة
01	يوجد في المكتب مسؤول عن رقابة جودة المراجعة.	4.25	85.09	13.297	0.000	موافق بشدة
02	يوجد في المكتب سياسات وإجراءات مصممة لتعزيز وجود ثقافة داخلية تهتم بالجودة في أداء مهمات المكتب، وتوفير التأهيل المناسب للمراجع.	3.84	76.73	6.477	0.000	موافق
03	لدى المكتب إجراءات مصممة لتقييم أداء فريق الارتباط والتعويض لإظهار التزام المكتب بالجودة.	3.18	63.64	1.135	0.261	محايد
04	يوجد في المكتب شخص أو أكثر مسؤول عن وضع برنامج للتطوير المهني للمراجعين ويتمتع بصلاحيات تمكنه من الحكم على أن الأداء يتفق مع المعايير المهنية والأنظمة المعمول بها.	4.05	81.06	14.974	0.000	موافق
05	يؤدي الالتزام بسياسات وإجراءات المكتب المعمول بها إلى تحسين الأداء المهني وتحقيق جودة المراجعة	4.29	85.82	16.892	0.000	موافق بشدة
	المجموع:	3.92		12.981	0.000	موافق

المصدر: من إعداد الباحثان انطلاقاً من نتائج SPSS.

يتضح من الجدول رقم 03، أن الإجابات تتركز حول درجة موافق وموافق بشدة، مما يعكس بأن أغلبية مكاتب المراجعة يلتزمون بمسؤوليات القيادة ويؤيدون وجود علاقة بين هذه الأخيرة وجودة المراجعة. كما يتبين أن المتوسط الحسابي لفقرات المحور الأول تساوي 3.92، والوزن النسبي 78.48 % وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60 %، وقيمة T المحسوبة 12.981 وهي أكبر من T الجدولية التي تساوي 2.00، مما يدل على أن الالتزام بمسؤوليات القيادة داخل المكتب يؤدي إلى جودة المراجعة.

تطبيق معيار الرقابة على جودة أداء المراجعة وأثره على جودة أداء مكاتب مراجعة الحسابات في الجزائر: دراسة ميدانية

2-4-2: اختبار الفرضية الثانية: يؤدي الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية والاستقلالية إلى جودة المراجعة عند مستوى معنوية ($\alpha \geq 0.05$).

الجدول رقم 05: الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية والاستقلالية إلى جودة المراجعة

الترتيب	المتطلبات الأخلاقية والاستقلالية	المتوسط	الوزن النسبي	T المحسوبة	مستوى الدلالة	اتجاه العينة
06	يوجد لدى المكتب إجراءات مصممة تفرض على فريق الارتباط الامتثال للمتطلبات الأخلاقية (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة، السرية والسلوك المهني).	3.53	70.55	3.996	0.000	موافق
07	يوجد لدى المكتب مدونة سلوك مهني وأخلاقي فيها إجراءات تأديبية موثقة في حالة تطبق على فريق الارتباط.	3.38	67.65	4.298	0.006	محايد
08	يتوفر لدى المكتب إجراءات تمكن فريق الارتباط من الإلمام بسياسات المكتب المتعلقة بالاستقلالية، وبعدم قيامهم بأية علاقات أو عمليات مالية، أو تجارية محظورة.	3.76	75.27	6.758	0.000	موافق
09	يؤدي وضع سياسات وإجراءات للرقابة على التزام فريق الارتباط بمتطلبات السلوك الأخلاقي إلى ظهور تعليقات تستدعي تقيد فريق الارتباط بقواعد الاستقلال، مما يؤثر إيجابيا على أداء المهني للمراجعة	4.04	80.73	9.697	0.000	موافق
10	يؤدي تطبيق الإجراءات الخاصة بعنصر الاستقلالية إلى الحد من تعاقد المكتب مع أي عميل تفتقر إدارته للنزاهة مما يؤدي إلى انخفاض القضايا ضد المكتب وتحسين الجودة.	4.13	82.55	2.512	0.000	موافق
المجموع:		3.77	75.36	9.455	0.000	موافق

المصدر: من إعداد الباحثان انطلاقا من نتائج SPSS

تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين (3.38-4.13) في الجدول رقم 05، وهي تندرج ضمن المجال محايد وموافق، والوزن النسبي 78.48٪ وهو أكبر من الوزن النسبي 60٪، وقيمة T المحسوبة 9.455 وهي أكبر من T الجدولية التي تساوي 2.00، مما يدل على أن الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية والاستقلالية، يؤدي إلى جودة المراجعة.

2-4-3: اختبار الفرضية الثالثة: يؤدي الالتزام بمطلب قبول العملاء الجدد والاستمرار مع القدامى إلى جودة المراجعة عند مستوى معنوية ($\alpha \geq 0.05$).

الجدول رقم 07: مدى الالتزام بقبول العملاء والاستمرار مع القدامى وجودة المراجعة

رقم	قبول العملاء الجدد والاستمرار مع القدامى	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	المحسوبة	مستوى الدلالة	اتجاه العينة
11	يوجد في المكتب سياسات وإجراءات من خلالها يمكن تقرير مدى قبول أو الاستمرار مع عميل معين.	2.82	56.36	-1.150	0.225	محايد
12	يقوم المكتب بالاستفسار مع المراجع السابق حول المواضيع الخاصة بالعميل المحتمل، لمعرفة مدى القدرة على الحفاظ على استقلاليته.	4.20	81.93	12.624	0.005	موافق بشدة
13	يقوم المكتب بتحديد المخاطر النسبية المحتملة التي تتضمنها مهنة المراجعة لتقييم العميل الجديد.	3.95	0.891	78.91	7.872	موافق
14	يقوم المكتب بالتأكد من كفاءة فريق الارتباط، وتوفير الموارد والمعرفة الفنية قبل الحصول على عميل جديد.	3.71	74.18	5.501	0.000	موافق
15	يقوم المكتب بتقييم العملاء الحاليين لتحديد استمرارية العلاقة معهم في حال وقوع خلاف معهم.	3.42	68.36	2.957	0.000	موافق
16	يؤدي التزام المكتب بوضع إجراءات لتقييم العملاء قبل قبولهم أو إنهاء العلاقة معهم وإبلاغها فريق الارتباط إلى تعزيز الأداء المهني وتقليل المخاطر.	4.06	81.11	9.855	0.000	موافق
المجموع		3.69	73.86	7.537	0.000	موافق

المصدر: من إعداد الباحثان انطلاقاً من نتائج SPSS

يشير الجدول رقم 07 إلى أن إجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارات المتعلقة بأن الالتزام بقبول العملاء الجدد والاستمرار مع القدامى يؤدي إلى جودة المراجعة، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين (2.82-4.20)، وهي تندرج ضمن المجال المحايد والموافق بشدة. وبصورة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثالث تساوي 3.69 وهي تندرج ضمن المجال الموافق، والوزن النسبي 73.86٪ وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60٪، وقيمة T المحسوبة 7.537

تطبيق معيار الرقابة على جودة أداء المراجعة وأثره على جودة أداء مكاتب مراجعة الحسابات في الجزائر: دراسة ميدانية

وهي أكبر من T الجدولية التي تساوي 2.00، ومستوى المعنوية أقل من 0.05 مما يدل على أن الالتزام بقبول العملاء الجدد والاستمرار مع القدامى يؤدي إلى جودة المراجعة.

4-4-2: اختبار الفرضية الرابعة: يؤدي الالتزام بمطلب الموارد البشرية إلى جودة المراجعة عند مستوى معنوية $(\alpha \geq 0.05)$.

الجدول رقم 09: مدى الالتزام بمطلب الموارد البشرية وأثره على جودة المراجعة

الترتيب	الموارد البشرية	المتوسط	الوزن النسبي	T المحسوبة	مستوى الدلالة	اتجاه العينة
17	يوجد في المكتب إجراءات تحدد كيفية التعيين، تقييم الأداء، التطوير الوظيفي، الترقية، وتقدير احتياجات الموظفين.	2.85	57.09	-1.000	0.322	محايد
18	يوجد في المكتب توصيف وظيفي لكل مستوى والأداء المتوقع والمؤهلات الضرورية للترقية لكل مستوى.	2.78	55.61	-1.272	0.209	محايد
19	يقوم المكتب بعمل تقييم دوري لسياسات وإجراءات التوظيف لتحديد مدى تحقيق احتياجات التوظيف والحصول على الموظفين من ذوي النزاهة وتطوير القدرات والكفاءات اللازمة لأداء أعمال المكتب.	3.64	72.73	5.306	0.000	موافق
20	لدى المكتب سياسات وإجراءات لتقييم أداء الموظفين، ترقيتهم وتدريبهم للرفع من الكفاءة المهنية.	3.36	67.20	3.857	0.000	محايد
21	يؤدي التزام المكتب بتصميم برنامج لتعيين أفراد مؤهلين من خلال تخطيط عدد الأفراد الذين يحتاجهم ووضع أهداف التوظيف وتحديد مؤهلات العاملين في مجال التوظيف إلى تحسين الأداء المهني وبالتالي تحقيق جودة المراجعة.	3.91	78.15	6.043	0.000	موافق
المجموع:		3.31	66.16	2.586	0.000	محايد

المصدر: من إعداد الباحثان انطلاقاً من نتائج SPSS.

يتضح من الجدول رقم 09 الوارد أعلاه، أن المتوسط العام للإجابات (3.31) أي أن اتجاه الإجابة من المستقصى يتكرر ضمن المجال المحايد. وبصورة عامة، يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الرابع تساوي 3.31، والوزن النسبي 66.16 ٪ وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60 ٪، وقيمة T المحسوبة 2.586 وهي أكبر من T الجدولية التي تساوي 2.00، ومستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من 0.05 مما يدل على أن الالتزام بمتطلبات الموارد البشرية يؤدي إلى تحقيق جودة المراجعة.

2-4-5: اختبار الفرضية الخامسة: يؤدي الالتزام بمطلب أداء العمليات إلى جودة المراجعة عند مستوى معنوية ($\alpha \geq 0.05$).

الجدول رقم 11: تحليل فقرات المحور الخامس: مدى الالتزام بمطلب أداء العمليات وجودة المراجعة

الرقم	أداء العمليات (المراجعة).	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	المحسوبة	مستوى الدلالة	اتجاه العينة
22	يوجد بالمكتب سياسات وإجراءات لتوجيه والإشراف على أداء مهمة المراجعة بما يتناسب مع المعايير المهنية توفر القناعة بأن العمل يفي بمعايير الجودة.	3.87	77.45	6.857	0.000	موافق
23	يوجد إشراف مناسب على كافة المستويات الوظيفية والأخذ بعين الاعتبار التدريب وفترة وخبرة فريق الارتباط، مع وجود توجيه جيد إلى طبيعة العمل والقضايا المتعلقة بالمخاطر.	4.02	80.73	9.996	0.000	موافق
24	يقوم الشريك المسؤول عن الارتباط بمناقشة فريق الارتباط قبل تاريخ إصدار التقرير بأنه قد تم الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتدعيم رأيه النهائي.	3.75	74.91	6.553	0.000	موافق
25	يتبنى المكتب سياسات وإجراءات خاصة بما يجب التشاور حوله في اجتماعات فريق الارتباط، ويعمل على مشورة فريق الارتباط في كل الأمور المهنية.	4.36	87.27	15.588	0.000	موافق يشدة
26	يؤدي التزام المكتب بإبلاغ فريق الارتباط بسياسات المكتب للتخطيط وتنفيذ والإشراف ومراجعة الحسابات إلى تحسين الأداء المهني وتحقيق جودة المراجعة	4.00	80.00	9.634	0.000	موافق
المجموع		4.00	80	9.356	0.000	موافق

المصدر: من إعداد الباحثان انطلاقاً من نتائج SPSS

يشير الجدول رقم 11 إلى أن إجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارات المتعلقة بأن الالتزام بمطلب أداء العمليات يؤدي إلى جودة المراجعة، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين (3.75-4.36)، وهي تندرج ضمن المجال الموافق والموافق بشدة. وبصورة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الخامس تساوي 4.00 وهي تندرج ضمن المجال الموافق، والوزن النسبي 80٪ وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60٪، وقيمة T المحسوبة 9.356 وهي أكبر من T الجدولية التي

تطبيق معيار الرقابة على جودة أداء المراجعة وأثره على جودة أداء مكاتب مراجعة الحسابات في الجزائر: دراسة ميدانية

تساوي 2.00، ومستوى المعنوية أقل من 0.05 مما يدل على أن الالتزام بمطلب أداء العمليات يؤدي إلى تحقيق جودة المراجعة.

6-4-2: اختبار الفرضية السادسة: يؤدي الالتزام بمطلب فحص رقابة الجودة إلى جودة المراجعة عند مستوى معنوية $(\alpha \geq 0.05)$.

الجدول رقم 13: مدى الالتزام بمطلب فحص رقابة الجودة وجودة المراجعة

رقم	فحص رقابة الجودة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	المحسوبة	مستوى الدلالة	اتجاه العينة
27	يتبع المكتب خطوات محددة لفحص رقابة الجودة وذلك لتوفير ضمان معقول بأن سياسات وإجراءات المكتب الخاصة برقابة الجودة تعمل بفاعلية.	4.11	82.18	11.559	0.000	موافق
28	يقوم الشريك المسؤول عن الارتباط بمتابعة عملية الرقابة على جودة المراجعة وتعيين فاحص للرقابة	2.87	57.45	-0.765	0.447	محايد
29	يقوم القائم بفحص رقابة الجودة بعمل تقييم موضوعي للأحكام الجوهرية التي قام بها فريق الارتباط، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها عند صياغة التقرير.	4.17	83.33	14.134	0.000	موافق
30	تتضمن إجراءات فحص رقابة الجودة تحديد مدى الالتزام بالمعايير المهنية للعمل المؤدى، ومدى استقلال فريق الارتباط.	3.67	73.33	4.766	0.000	موافق
31	يؤدي قيام المكتب بمراجعة متطلبات فحص رقابة الجودة على أداء المراجعة إلى تحسين الأداء المهني.	4.10	81.93	17.624	0.000	موافق
	المجموع	3.78	75.68	8.963	0.000	موافق

المصدر: من إعداد الباحثان انطلاقاً من نتائج SPSS

تراوحت المتوسطات الحسابية في الجدول رقم 13 بين (2.87-4.11)، وهي تندرج ضمن المجال المحايد والموافق. وبصورة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحاور السادس تساوي 3.78 وهي تندرج ضمن المجال الموافق، والوزن النسبي 75.68٪ وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60٪، وقيمة T المحسوبة 8.963 وهي أكبر من T الجدولية التي تساوي 2.00، ومستوى المعنوية أقل من 0.05 مما يدل على أن الالتزام بمطلب فحص رقابة الجودة يؤدي تحقيق جودة المراجعة.

7-4-2: اختبار الفرضية السابعة : يؤدي الالتزام بمطلب المتابعة والتوثيق إلى جودة المراجعة عند مستوى معنوية ($\alpha \geq 0.05$).

الجدول رقم 15: مدى الالتزام بمطلب المتابعة والتوثيق وأثره على جودة المراجعة

الترتيب	المتابعة والتوثيق	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	T المحسوبة	مستوى الدلالة	اتجاه العينة
32	يوجد لدى المكتب إجراءات لمتابعة الأعمال والتوثيق توفر قناعة معقولة بأن العمل المؤدى يفي بمعايير الجودة.	3.71	74.18	5.323	0.000	موافق
33	يقوم المكتب بتبليغ فريق الارتباط عن الإجراءات والتأكد من فهمهم لها بشكل معقول.	3.58	71.64	3.983	0.000	موافق
34	يركز المكتب على العيوب الملاحظة ويمكن أن تؤثر على ارتباط المراجعة، تناسبها مع ظروف المراجعة.	4.12	82.34	11.946	0.000	موافق
35	يتم توثيق عملية المراجعة وأوراق العمل والنتائج وفقاً للأصول والأعراف المعمول بها.	4.22	84.40	12.197	0.000	موافق بشدة
36	يؤدي التزام المكتب بمتابعة أعمال المراجعة إلى تحسين جودة الأداء المهني .	4.36	87.20	15.897	0.000	موافق بشدة
	المجموع	3.99	79.96	8.692	0.000	موافق

المصدر: من إعداد الباحثان انطلاقاً من نتائج SPSS

يشير الجدول رقم 15 إلى أن إجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارات المتعلقة بأن الالتزام بمطلب المتابعة والتوثيق يؤدي إلى جودة المراجعة، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين (3.38-4.36)، وهي تندرج ضمن المجال الموافق والموافق بشدة. وبصورة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور السادس تساوي 3.99 وهي تندرج ضمن المجال الموافق، والوزن النسبي 79.96٪ وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60٪، وقيمة T المحسوبة 8.692 وهي أكبر من T الجدولية التي تساوي 2.00، ومستوى المعنوية أقل من 0.05 مما يدل على أن الالتزام بمطلب المتابعة والتوثيق يؤدي إلى تحقيق جودة المراجعة.

خاتمة ونتائج الدراسة

حاولت هذه الدراسة التعرف على مدى تطبيق مكاتب مراجعة الحسابات في الجزائر لمتطلبات رقابة الجودة، وأثرها على جودة أداء المراجعة، وقد تم تحديد متطلبات رقابة الجودة حسب المعيار الدولي رقم 220 المتعلق بالرقابة على جودة أداء المراجعة، وتتمثل في: الالتزام بمطلب مسؤوليات القيادة، الالتزام بمطلب الأخلاقية والاستقلالية، الالتزام بمطلب قبول العملاء الجدد والاستمرار مع القدامى، الالتزام بمطلب الموارد البشرية، الالتزام بمطلب أداء العمليات، الالتزام بمطلب فحص رقابة الجودة، الالتزام بمطلب المتابعة والتوثيق.

بعد إجراء الدراسة الميدانية توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج التي تؤكد صحة الفرضية الرئيسية، فتطبيق معيار رقابة الجودة والالتزام بمتطلباته يؤثر إيجابيا على مستوى الأداء المهني وبالتالي تحقيق جودة المراجعة، كما أثبتت صحة الفرضيات الفرعية كما يلي:

- صحة فرضية أن الالتزام بمطلب مسؤوليات القيادة يساهم في تحسين جودة المراجعة في الجزائر عند مستوى معنوية $(\alpha \geq 0.05)$.
- صحة فرضية أن الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية والاستقلالية يساهم في تحسين جودة المراجعة في الجزائر عند مستوى معنوية $(\alpha \geq 0.05)$.
- صحة فرضية أن الالتزام بمطلب قبول العملاء الجدد والاستمرار مع القدامى يساهم في تحسين جودة المراجعة في الجزائر عند مستوى معنوية $(\alpha \geq 0.05)$.
- صحة فرضية أن الالتزام بمطلب الموارد البشرية يساهم في تحسين جودة المراجعة في الجزائر عند مستوى معنوية $(\alpha \geq 0.05)$.
- صحة فرضية أن الالتزام بمطلب أداء العمليات (المراجعة) يساهم في تحسين جودة المراجعة في الجزائر عند مستوى معنوية $(\alpha \geq 0.05)$.
- صحة فرضية أن الالتزام بمطلب فحص رقابة الجودة يساهم في تحسين جودة المراجعة في الجزائر عند مستوى معنوية $(\alpha \geq 0.05)$.
- صحة فرضية أن الالتزام بمطلب المتابعة والتوثيق يساهم في تحسين جودة المراجعة في الجزائر عند مستوى معنوية $(\alpha \geq 0.05)$.

من جهة أخرى توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج الأخرى التي يمكن ذكرها كما يلي:

- بالرغم من غياب تام لمعايير رقابة الجودة في التشريع الجزائري إلا أن الدراسة أثبتت التزام نسبي لمتطلبات رقابة الجودة الذي أقرها IFAC بموجب المعيار 220، وهذا راجع إلى وعي مراجعي الحسابات بأهمية تطبيق هذا المعيار وتأثيره الإيجابي على تحسين الأداء المهني؛
- أظهرت الدراسة بأنه لا توجد على مستوى مكاتب المراجعة إجراءات مصممة لتقييم أداء فريق الارتباط والتعويض والترقية لإظهار التزام المكاتب بالجودة له الأهمية الأولى؛

- غياب مدونة سلوك مهني وأخلاقي فيها إجراءات تأديبية موثقة في حال الانحراف عنها تطبق على جميع فريق الارتباط؛
- أوضحت الدراسة أنه يتوفر لدى مكاتب المراجعة ضوابط قبول العملاء الجدد والاستمرار مع القدامى بدرجة جيدة غير أنها غير كافية خاصة فيما تعلق بوجود إجراءات وسياسات تمكن من خلالها تقرير قبول أو الاستمرار مع العميل؛
- أظهرت الدراسة أنه لا تتوفر في أغلب مكاتب المراجعة إجراءات تحدد: كيفية التعيين، تقييم الأداء، الترقية، التعويض، والتدريب، ويعزى الباحثان ذلك إلى سعي مكاتب المراجعة إلى توظيف خريجي الجامعات في إطار عقود ما قبل التشغيل.
- أثبتت الدراسة أن مكاتب المراجعة لا تقوم بتعيين فاحص لرقابة الجودة وتقتصر الرقابة على صاحب المكتب باعتبار أن توقيعه وختمه الذي سيوضع على التقرير وبالتالي فهو المسؤول الوحيد عن نتائج أعماله.

التوصيات:

- تأسيساً على ما سبق، فإن هذه الدراسة توصي بمجموعة من الإجراءات:
- ضرورة إعادة النظر في القوانين المنظمة للمهنة وتعديلها والتركيز على المورد البشري بكافة متطلباته من تعيين، ترقية، والتعويض وتوظيف الأفراد ذوي القدرات والكفاءات؛
- ضرورة تبني الجوائر المعيار الدولي 220 "رقابة جودة أداء المراجعة" على غرار سلسلة المعايير التي تبنتها منذ 2016، حتى تحظى متطلباته بطابع الالتزام، وتوكل للجهات المنظمة للمهنة صلاحية ومسؤولية التحقق من كفاءة جودة مكاتب المراجعة والعاملين بها؛
- وضع مدونة سلوك مهني وأخلاقي تتضمن إجراءات تأديبية موثقة في حال الانحراف عنها تطبق على جميع فريق الارتباط؛

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

- الاتحاد الدولي للمحاسبين. (2004). إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة. عمان: المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين. (2008). إصدارات للمعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، الجزء الأول ، معيار التدقيق الدولي رقم 220. عمان: المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.
- الذنيبات، علي عبد القادر. (2015). تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية : نظرية وتطبيق. عمان: المكتبة الوطنية.

- الشحنة، رزق ابو زيد. (2015). تدقيق الحسابات: مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية. عمان: دار وائل.
- الشاطري، إيمان حسين، والعنقري، حسام عبد المحسن. (2006). انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وأثره على جودة الأداء المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية. مجلة الاقتصاد والإدارة، 20(01)، 96-163.
- المبروك، عبد السلام. (2008). الاتجاهات المعاصرة في المراجعة وأثرها على تطوير المهنة في دولة قطر. أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة أم درمان الإسلامية، السودان.
- جبران، أحمد علي. (2010). العوامل المؤثرة في جودة مراجع الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن. قدم إلى الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة السعودية، جامعة الملك سعود.
- دحدوح، حسين أحمد. والقاضي، حسين يوسف. (2009). مراجعة الحسابات المتقدمة: الإطار النظري والإجراءات العملية. عمان: دار الثقافة.
- صبا، أحمد سعيد. (2009). نظام مقترح لرقابة الجودة على أداء مساعدتي مراقبي الحسابات: دراسة على عدد من مكاتب مراقبي الحسابات في محافظة نينوي. مجلة الإدارة والاقتصاد(77)، 17-42.

ثانيا: المراجع باللغة العربية

- ARENS, Alvin A, & LEOBBECKE, James K. (2002). *Auditing, An Intergrated Approach*. New Jersey: Prentice Hall.
- CARCELLO, Joseph V. ROGER, Hermanson, &Mcgrath,Neal. (1992). the audit quality attributes: the perceptions of audit partness and financial statement users. *Auditig: Journal of practices and theory*, 11(01), 23-35.
- IAASB. (2018, decembre). *Normes Internationales d'audit :Norme 220 Contrôle qualité d'un Audit d'états financiers* . Consulté le 03/08/ 2020, sur Chartered Accountant of Canada: <https://nifeccanada.ca>
- SUTTAN, Steve G, & LAMPE, James C. (1991). A Framework for Evaluating Process Quality for Audit Engagements. *Accounting and Business Research*, 21(83), 275-288.
- Wilcox, Kirkland, & Discenza, Richard. (1994). The TQM advantage. *CA Magazine*, 127(4), 37-41