

جامعة جيلالي ليابس - سيدي بلعباس -

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم الاقتصادية

تخصص: مالية ومحاسبة

فرع: تدقيق مالي ومحاسبي

بعنوان :

العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر معدي القوائم المالية

من تقديم الطالب:

- مقرامنت عبد القادر

تحت إشراف:

أ. د. المبارك محمد

أمام اللجنة المكونة من السادة:

جميل عبد الجليل	أستاذ محاضر "أ"	جامعة سيدي بلعباس	رئيسا
المبارك محمد	أستاذ التعليم العالي	المدرسة العليا للإقتصاد. وهران	مشرفا و مقررا
دحماني محمد أدريوش	أستاذ محاضر "أ"	جامعة سيدي بلعباس	مناقشا
داود فتيحة	أستاذ محاضرة "أ"	المدرسة العليا للإقتصاد. وهران	مناقشا
بشوندة رفيق	أستاذ التعليم العالي	جامعة سيدي بلعباس	مناقشا
يحياوي سليمان	أستاذ محاضر "أ"	جامعة سيدي بلعباس	مناقشا

السنة الجامعية 2020-2021

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر و عرفان

أشكر الله تعالى الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل وهو القائل
(لَيْنْ شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ)
(إبراهيم: 07)

لا يسعنا في هذا المقام الا أن نتقدم بجزيل الشكر والتقدير والعرفان لكل من مد يد العون والمساعدة، ونخص بالذكر الاستاذ الفاضل " المبارك محمد " على قبول الاشراف على هذا العمل، وعلى جميع التوجيهات والنصائح المقدمة من طرفه، وعلى تواضعه اللامتناهي في المعاملة منذ بداية تسجيل موضوع البحث وحتى الانتهاء منه فكان نعم المشرف. ونتقدم بالشكر المسبق لأعضاء لجنة المناقشة الموقرة الذين قبلوا وتحملوا عناء قراءتها ومناقشتها، وعلى مجهوداتهم وتصحيحاتهم للأخطاء والنقائص وأخيرا أتقدم بالشكر والعرفان إلى كل من ساهم من قريب أو من بعيد في إتمام هذا العمل المتواضع

إهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى من قال فيهما الحق
(وَاخْفِضْ لَهُمَا جَنَاحَ الذِّلِّ مِنَ الرَّحْمَةِ وَقُلْ رَبِّ ارْحَمْهُمَا كَمَا رَبَّيَانِي صَغِيرًا)
(الإسراء: 24)

من رحمتني بدعواتها وبركاتها وأفاضت علي بدمع حنانها، إلى شمس القلب الرحيم والوجه المنير
- والدتي الغالية بارك الله في عمرها -
مذهلي الأول المتعظم بالحنان، من أشعل مصباح عقلي وأطفأ ظلمة جهلي، وكان خير مرشد لي نحو
العلم والمعرفة، من علمني أن الحياة صبر وعطاء، رمز الاحترام والتقدير
- والدي الغالي بارك الله في عمره -

إلى أعز ما أملك في الدنيا
من رافقتني في كل مراحل إعداد هذا العمل، الصعبة منها قبل السهلة ولم تبخل عليا بأي مساعدة
وساندتني وتحملت معي كل الصعوبات زوجتي الكريمة
الدكتورة ضيافي نوال

إلى من لا أجد الكلمات التي تسمح بالتعبير عن وصفه إبنني حفظه الله
لؤي محمد شهاب الدين

إلى ارواح من هم تحت تراب واحياء في القلوب
جدتي وأختي

إلى الكواكب أخواتي وأخي
من قيل فيهم «رُبَّ أَخٍ لَكَ لَمْ تَلِدْهُ أُمُّكَ»
ديدن، جواد، محمد

إلى كل أصدقائي وصديقاتي
إلى كل باحث وطالب علم
إلى كل من حملته ذاكرتي ولم تحمله مذكرتي

قائمة الجداول

قائمة الجداول:

صفحة	عنوان الجدول
31	الجدول رقم (01): التطور التاريخي لعملية التدقيق
42	الجدول رقم (02): التطور التاريخي لأهداف التدقيق
47	الجدول رقم (03): أوجه التشابه، التكامل، والاختلاف بين التدقيق الخارجي والداخلي
59	الجدول رقم (04): أوجه الاختلاف بين مهنة التدقيق في الجزائر
67	الجدول رقم (05): أوجه الاختلاف بين الخدمات الإستشارية والتدقيق المالي
102	الجدول رقم (06): سبب فجوة التوقعات
114	الجدول رقم (07): تطبيق مقياس التوقعات/الأداء على جودة خدمة التدقيق.
141	الجدول رقم (08): أنواع تقارير المدقق وكيفية التمييز بينها.
182	الجدول رقم (09): مقياس لكارث الخماسي
184	الجدول رقم (10): توزيع الإستبانة
192	الجدول رقم (11): صدق وثبات محاور الدراسة
194	الجدول رقم (12): يوضح معاملات صدق وثبات متغيرات الدراسة
197	الجدول رقم (13): يوضح معاملات طبيعة توزيع متغيرات الدراسة
199	الجدول رقم (14): ارتباط فقرات المحور الأول (جودة التدقيق).
200	الجدول رقم (15): ارتباط فقرات المجال الأول للمحور الثاني
201	الجدول رقم (16): ارتباط فقرات المجال الثاني للمحور الثاني
202	الجدول رقم (17): ارتباط فقرات المجال الثالث للمحور الثاني
203	الجدول رقم (18): ارتباط محاور الإستبيان
204	الجدول رقم (19): توزيع أفراد العينة حسب الجنس
205	الجدول رقم (20): توزيع أفراد العينة حسب العمر
207	الجدول رقم (21): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي
208	الجدول رقم (22): توزيع أفراد العينة حسب التخصص

قائمة الجداول

209	الجدول رقم (23): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية
210	الجدول رقم (24): توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي
211	الجدول رقم (25): توزيع أفراد العينة حسب حجم المؤسسة أو المكتب
212	الجدول رقم (26): توزيع أفراد العينة حسب الطبيعة القانونية للمؤسسة
213	الجدول رقم (27): توزيع أفراد العينة حسب طبيعة نشاط المؤسسة
214	الجدول رقم (28): التحليل الإحصائي لوحداث العينة حول المحور الأول
217	الجدول رقم (29): التحليل الإحصائي لعبارات الفقرة الأولى المجال الأول المحور الثاني
219	الجدول رقم (30): التحليل الإحصائي لعبارات الفقرة الثانية المجال الأول المحور الثاني
221	الجدول رقم (31): التحليل الإحصائي لعبارات الفقرة الثالثة المجال الأول المحور الثاني
223	الجدول رقم (32): التحليل الإحصائي لعبارات الفقرة الرابعة المجال الأول المحور الثاني
225	الجدول رقم (33): التحليل الإحصائي لعبارات الفقرة الخامسة المجال الأول المحور الثاني
227	الجدول رقم (34): التحليل الإحصائي لعبارات الفقرة السادسة المجال الأول المحور الثاني
229	الجدول رقم (35): التحليل الإحصائي لفقرات المجال الأول المحور الثاني
231	الجدول رقم (36): التحليل الإحصائي لعبارات الفقرة الأولى المجال الثاني المحور الثاني
233	الجدول رقم (37): التحليل الإحصائي لعبارات الفقرة الثانية المجال الثاني المحور الثاني
235	الجدول رقم (38): التحليل الإحصائي لعبارات الفقرة الثالثة المجال الثاني المحور الثاني
237	الجدول رقم (39): التحليل الإحصائي لعبارات الفقرة الرابعة المجال الثاني المحور الثاني
239	الجدول رقم (40): التحليل الإحصائي لفقرات المجال الثاني المحور الثاني
241	الجدول رقم (41): التحليل الإحصائي لعبارات الفقرة الأولى المجال الثالث المحور الثاني
243	الجدول رقم (42): التحليل الإحصائي لعبارات الفقرة الثانية المجال الثالث المحور الثاني
246	الجدول رقم (43): التحليل الإحصائي لعبارات الفقرة الثالثة المجال الثالث المحور الثاني
247	الجدول رقم (44): التحليل الإحصائي لعبارات الفقرة الرابعة المجال الثالث المحور الثاني
249	الجدول رقم (45): التحليل الإحصائي لفقرات المجال الثالث المحور الثاني
252	الجدول رقم (46): اختبار الفرضية الأولى

قائمة الجداول

254	الجدول رقم (47): الفقرة الأولى المجال الأول الجزء الثاني
255	الجدول رقم (48): الفقرة الثانية المجال الأول الجزء الثاني
257	الجدول رقم (49): الفقرة الثالثة المجال الأول الجزء الثاني
259	الجدول رقم (50): الفقرة الرابعة المجال الأول الجزء الثاني
260	الجدول رقم (51): اختبار الفرضية الثانية
262	الجدول رقم (52): الفقرة الأولى المجال الثاني الجزء الثاني
263	الجدول رقم (53): الفقرة الثانية المجال الثاني الجزء الثاني
264	الجدول رقم (54): الفقرة الثالثة المجال الثاني الجزء الثاني
265	الجدول رقم (55): اختبار الفرضية الثالثة
267	الجدول رقم (56): الفقرة الأولى المجال الثالث الجزء الثاني
268	الجدول رقم (57): الفقرة الثانية المجال الثالث الجزء الثاني
270	الجدول رقم (58): الفقرة الثالثة المجال الثالث الجزء الثاني
272	الجدول رقم (59): اختبار الفرضية الرابعة
274	الجدول رقم (60): تحليل التباين الاحادي الفروض الدراسة وفقا لمتغير المؤهل العلمي
275	الجدول رقم (61): الاختبار البعدي للفرضية الثالثة وفقا لمتغير المؤهل العلمي للكشف عن الفروق الإحصائية
277	الجدول رقم (62): تحليل التباين الاحادي الفروض الدراسة وفقا لمتغير التخصص
278	الجدول رقم (63): الاختبار البعدي للفرضية الثالثة وفقا لمتغير التخصص للكشف عن الفروق الإحصائية
280	الجدول رقم (64): تحليل التباين الاحادي الفروض الدراسة وفقا لمتغير الخبرة المهنية
281	الجدول رقم (65): تحليل التباين الاحادي الفروض الدراسة وفقا لمتغير حجم المؤسسة أو المكتب
282	الجدول رقم (66): اختبار البعدي للفرضيات وفقا لمتغير حجم المؤسسة أو المكتب للكشف عن الفروق الإحصائية

صفحة	عنوان الشكل
55	الشكل رقم (01): أنواع التدقيق
70	الشكل رقم (02): العلاقة بين مخاطر التدقيق و أدلة الاثبات
80	الشكل رقم (03): الخطوات المتبعة من لجنة ممارسة التدقيق الدولية عند إصدار معيار دولي
132	الشكل رقم (04): أنواع تقارير التدقيق
175	الشكل رقم (05): نموذج الدراسة
185	الشكل رقم (06): توزيع الإستبانة
193	الشكل رقم (07): يوضح معاملات صدق وثبات محاور الدراسة
195	الشكل رقم (08): يوضح معاملات صدق وثبات متغيرات الدراسة
198	الشكل رقم (09): توزيع معاملات متغيرات الدراسة
205	الشكل رقم (10): نسبة توزيع الذكور والاناث في العينة
206	الشكل رقم (11): نسبة توزيع العمر في العينة
207	الشكل رقم (12): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي
208	الشكل رقم (13): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي
209	الشكل رقم (14): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية
210	الشكل رقم (15): توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي
211	الشكل رقم (16): توزيع أفراد العينة حسب حجم المؤسسة أو المكتب
212	الشكل رقم (17): توزيع أفراد العينة حسب الطبيعة القانونية للمؤسسة
213	الشكل رقم (18): توزيع أفراد العينة حسب طبيعة نشاط المؤسسة
215	الشكل رقم (19): توزيع أفراد العينة حول المحور الأول
218	الشكل رقم (20): توزيع عبارات الفقرة الأولى المجال الأول المحور الثاني
220	الشكل رقم (21): توزيع عبارات الفقرة الثانية المجال الأول المحور الثاني
222	الشكل رقم (22): توزيع عبارات الفقرة الثالثة المجال الأول المحور الثاني

قائمة الاشكال

224	الشكل رقم (23): توزيع عبارات الفقرة الرابعة المجال الأول المحور الثاني
226	الشكل رقم (24): توزيع عبارات الفقرة الخامسة المجال الأول المحور الثاني
228	الشكل رقم (25): توزيع عبارات الفقرة السادسة المجال الأول المحور الثاني
230	الشكل رقم (26): توزيع عبارات فقرات المجال الأول المحور الثاني
232	الشكل رقم (27): توزيع عبارات الفقرة الأولى المجال الثاني المحور الثاني
234	الشكل رقم (28): توزيع عبارات الفقرة الثانية المجال الثاني المحور الثاني
236	الشكل رقم (29): توزيع عبارات الفقرة الثالثة المجال الثاني المحور الثاني
238	الشكل رقم (30): توزيع عبارات الفقرة الرابعة المجال الثاني المحور الثاني
240	الشكل رقم (31): توزيع عبارات فقرات المجال الثاني المحور الثاني
241	الشكل رقم (32): توزيع عبارات الفقرة الأولى بالمجال الثالث المحور الثاني
244	الشكل رقم (33): توزيع عبارات الفقرة الثانية المجال الثالث المحور الثاني
246	الشكل رقم (34): توزيع عبارات الفقرة الثالثة المجال الثالث المحور الثاني
248	الشكل رقم (35): توزيع عبارات الفقرة الثالثة المجال الثالث المحور الثاني
249	الشكل رقم (36): توزيع عبارات فقرات المجال الثالث المحور الثاني

A	
AAA	American Accounting Association
	الامريكية المحاسبية الجمعية
AFAA	Arab Federation of Accountants & Auditors
	الاتحاد العام للمحاسبين والمدققين العرب
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
	القانونيين للمحاسبين الامريكي المعهد
ASB	Auditing Standards Board
	مجلس معايير التدقيق
APB	Accounting Principles Board
	مجلس مبادئ المحاسبة
C	
CIA	Certified Internal Auditor
	شهادة المدقق الداخلي المعتمد
CPA	Certified Public Accountant
	شهادة المحاسب القانوني المعتمد
F	
FASB	Financial Accounting Boord
	مجلس معايير المحاسبة المالية
FEE	Fédération des experts-comptables européens
	اتحاد المحاسبين الأوروبيين
G	
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards
	معايير التدقيق المتعارف عليها
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
	المبادئ المحاسبية المقبولة عموما
I	

قائمة المختصرات

IAS	International Accounting Standards
	معايير المحاسبة الدولية
IAAER	International Association for Accounting Education & Research
	اللجنة العالمية لتعليم وبحوث المحاسبة
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
	مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي
IACMA	Management Accountant International Arab Certified
	شهادة محاسب إداري دولي عربي معتمد
IACPA	International Arab Certified Public Accountant
	شهادة محاسب دولي عربي قانوني معتمد
IAESB	International Accounting Education Standards Board.
	مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية
IASCA	International Arab Society of Certified Accountants
	المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين
IESBA	International Ethics Standards Board for Accountants
	مجلس معايير السلوك الاخلاقي الدولية للمحاسبين
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board
	مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
IASB	International Accounting Standards Board
	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IASC	International Accounting Standards committee
	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IFAC	International Federation of Accountants
	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IFRS	International Financial Reporting Standards
	معايير الإفصاح المالية الدولية
IIA	Institute of Internal Auditors

قائمة المختصرات

	معهد المدققين الداخليين
IMA	Institute of Management Accountants معهد المحاسبين الإداريين (الأمريكي)
IOSCO	International Organization of Security Commission المنظمة الدولية لبورصات الأوراق المالية
ISO	Organisation internationale de normalisation المنظمة الدولية للمعايير
ISQC	International Standard on Quality Control المعيار الدولي لمراقبة الجودة
INTOSAI	International Organisation of Supreme Audit Institutions المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة
N	
NAA	Norme Algérienne d'Audit المعيار الجزائري للتدقيق
P	
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board مجلس الرقابة المحاسبية للشركات العامة
S	
SEC	Securities and Exchange Commission هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية
SOX	Loi Sarbanes-Oxley قانون سارينز أوكسلي

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي في الجزائر، ومعرفة أثرها على مهنة التدقيق من خلال وجهة نظر معدي القوائم المالية، فمهمة التدقيق من أهم المهن المؤثرة على صناعة القرار، مما استدعى ضرورة إصلاحها وتحسين جودة ممارستها بالواقع الجزائري كتلبية للمتطلبات الإقتصادية والمحاسبية الراهنة، وذلك بوضع تعريف لجودة التدقيق الخارجي وأليات قياسها، مع تحديد العوامل التي تؤثر على كفاءة المدقق ومدى تأثيرها في ممارسة المهنة، ولتحقيق أهداف الدراسة تم إجراء دراسة استقصائية لعينة من معدي القوائم المالية، وتم تحليل بيانات أفراد العينة واختبار الفرضيات باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم SPSS؛ وقد أظهرت نتائج الدراسة أن التشريعات الحالية المحلية لا تكفي لضمان ممارسة جيدة للمهنة؛ كما كشفت عن وجود علاقة إيجابية بين حجم مكتب التدقيق، تنظيم وتسيير مهمة التدقيق وجودة التدقيق، في حين أن هناك علاقة سلبية بين المنافسة السعرية بين المكاتب وجودة التدقيق، بالإضافة إلى ضرورة التزام مكاتب التدقيق بنظام مراقبة الجودة وتحقيق الاستقلالية التامة عن العميل، مما يعزز الثقة في تقرير المدقق من قبل جميع الاطراف التي تتعامل مع المؤسسة.

الكلمات المفتاحية: جودة التدقيق – العوامل المؤثرة – معدي القوائم المالية.

Résumé

L'objectif de cette étude est d'identifier les facteurs influent la qualité de l'audit externe en Algérie, et à déterminer son impact sur la profession d'audit à travers l'avis des préparateurs d'états financiers, La profession de l'auditeur est l'une des professions les plus importantes affectant la prise de décision, ce qui a nécessité de réformer et d'améliorer la qualité de sa pratique en Algérie en réponse aux exigences économiques et comptables actuelles, en établissant une définition de la qualité d'audit externe, ses mécanismes de mesure, et l'identification des facteurs affectant la compétence de l'auditeur et l'exercice de la profession ; Pour atteindre les objectifs de l'étude, une enquête a été menée auprès d'un échantillon des préparateurs d'états financiers, les données de l'échantillon ont été analysées et les hypothèses testées à l'aide du programme de progiciels statistiques (SPSS).

Les résultats de l'étude ont montré que la législation locale actuelle n'est pas suffisante pour garantir une bonne pratique de la profession, également ont révélé qu'il existe une relation positive entre la taille du bureau d'audit, l'organisation et la conduite de la mission d'audit et la qualité de l'audit, alors qu'il existe une relation négative entre la concurrence des prix entre les bureaux et la qualité de l'audit; en outre, les bureaux d'audit doivent adhérer au système de contrôle de la qualité et obtenir une indépendance totale vis-à-vis du client, ce qui renforce la confiance dans le rapport de l'auditeur par toutes les parties qui traitent avec l'institution.

Mots-Clés : Qualité de l'audit - Facteurs d'influence - Préparateurs des états financiers.

Abstract:

This study aim to identify the factors affecting the quality of external audit in Algeria, and to determine its impact on the audit profession through financial statement preparers 's view ; The auditing profession is one of the most important professions affecting decision-making, which has necessitated the need to reform and improve the quality of its practice in the Algeria in response to current economic and accounting requirements, by establishing a definition of the external audit' quality, its measurement mechanisms, and Identifying the factors affecting the auditor's competence and the practice of the profession ; To achieve the study objectives a survey was conducted on a sample of financial statement preparers, the sample data were analyzed and hypotheses tested using the statistical packages program (SPSS).

The results of the study showed that the current local legislation is not sufficient to ensure a good practice of the profession, It also revealed that there is a positive relation between the audit office size, the organization and conduct of the audit task and the quality of the audit, while there is a negative relation between the price competition between offices and the quality of the audit; in addition audit offices must adhere to the quality control system and to achieve complete independence from the client, which enhances confidence in the auditor's report by all parties that deal with the institution.

Key words: Quality of Auditing - Factors Affecting – Preparers of Financial Statements



المقدمة العامة:

إن تنامي ظاهرة العولمة والتطورات المتواصلة لتكنولوجيا المعلومات والاتصال، كان سببا في العديد من التغيرات في الاقتصاد العالمي، حيث صاحب هذا التطور ظهور قواعد ومفاهيم جديدة في التعاملات الدولية، والتي سهلت حركة رؤوس الأموال والسلع والخدمات والافراد عبر الحدود، فتعززت التنافسية بين إقتصاديات الدول، وأصبحت أنشطة المؤسسات الإقتصادية ذات بعد دولي، وبالتالي زادت الفرص الاستثمارية وكبر حجم المؤسسات ما أدى إلى تعقد وتنوع نشاطاتها، واصبح من أهم عوامل النجاح في مجال الأعمال المعلومات والبيانات، حيث لا يمكن لأي مؤسسة أن تمارس نشاطها بفعالية و تطور في حال نقص أو انعدام المعلومات الكافية عن حالة الإقتصاد والبيئة المحيطة بها وعن حجم المخاطر، إضافة لعدم قدرتها على جلب المستثمرين وزيادة حجم الاستثمارات، مما فرض عليها وجوب توفير معلومات تتصف بالموثوقية والمصدقية والشفافية، ليتم الاعتماد عليها من أجل ترشيد قرارات مختلف المستخدمين.

هذه التطورات المتسارعة خلال العقدين الأخيرين من القرن العشرين الماضي، فرضت توجيه إهتمام المتخصصين نحو البحث عن طرق ضبط القوائم المالية، لتجنب الأخطاء والانحرافات أو التلاعبات في بعض الأحيان، نظرا لكثرة المعلومات المتداولة ولغزارة العمليات المنجزة، من أجل مساعدة الاطراف المستعملة للمعلومات المالية رغم اختلافهم وتباين أهدافهم للحكم على سلامة الوضع المالي للمؤسسة وقدرتها على الوفاء بالتزاماتها، ومن بين أهم آليات الضبط التدقيق المالي والمحاسبي، وهو من أقدم أنواع التدقيق، يقوم به طرف مستقل ذو كفاءة وخبرة، حيث يراقب الأعمال التي يقوم بها المحاسب، لإصدار رأيه الفني المحايد عن عدالة ومصدقية القوائم المالية، من أجل منح الثقة لمستعملي المعلومة المالية على اختلاف حاجاتهم واتجاهاتهم، ولقد عرف التدقيق تطور في أهدافه كما تعددت ميادينه وكذا الوسائل و التقنيات المستعملة، ببرز المنظمات المهنية الدولية والمحلية التي تسعى إلى تطوير هذه المهنة وتأطير ممتهنيها، من خلال إصدار ونشر معايير التدقيق، إضافة إلى مواصلة الجهود لتحسين وتطويرها لتتوافق وتتماشى مع مميزات ومستجدات البيئة الإقتصادية الحديثة، خاصة مفهوم الجودة الذي يعتبر أهمها.

هذا ما دفع بالمهتمين بالجمال الإقتصادي للبحث عن السبل التي تسمح بجودة التسيير، وبما أن التدقيق أداة لضمان هذه الجودة، اتجه اهتمام المختصين والمهتمين بالمهنة نحو مفهوم جودة التدقيق و العوامل المؤثرة عليها كالقوانين والمعايير التي تؤطر المدقق أو الخاصة بالمكتب وفريق التدقيق أو المتعلقة بخصائص المؤسسات محل التدقيق، ويعتبر تعريف "De Angelo" لجودة التدقيق من أكثر التعريفات التي لقيت قبولا عاما، حيث عرف

جودة التدقيق" بأنها مدى قدرة المدقق إلى اكتشاف الأخطاء والمخالفات في نظام إعداد القوائم المالية للعميل، وإمكانية الادلاء بالنتائج المتوصل إليها للأطراف المعنية". (DeAngelo, 1981, p. 184)

يتصدر مفهوم جودة التدقيق قمة اهتمامات مجتمع الأعمال الدولي والمؤسسات المالية العالمية الآن، وذلك لما تميزت به بيئة الأعمال المعاصرة بحدوث العديد من الازمات التي تعرضت لها الكثير من الشركات في العالم ولها أهميتها على المستوى الدولي، وآثار قوية على مستوى أسواق رأس المال، وأبرزها الانهيارات المالية التي حدثت في عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية عام 1997، أزمة عملاق الطاقة الأمريكية شركة إنرون "Enron" 2001م، وثاني أكبر شركة اتصالات أمريكية شركة وورلد كوم "WorldCom" عام 2002م، مما ألقى بظلاله على مهنة وسوق خدمات التدقيق، حيث أدى ذلك إلى إفلاس إحدى أكبر شركات التدقيق في العالم آرثر أندرسون "Arthur Anderson" واختفائها من سوق المنافسة لتأثر سمعتها والتي قامت بتدقيق ومراجعة الحسابات والقوائم المالية لمؤسستين ولم تكتشف الأخطاء الجوهرية التي سببت في انهيارهما، وأخيرا اللازمة المالية العالمية في الربع الأخير من عام 2008م، التي سببت إفلاس الكثير من المؤسسات والبنوك العالمية في أمريكا على وجه الخصوص وبالتالي تعثرت السياسات المالية للدول اثر العديد من النكسات التي منيت بها كبرى الشركات العالمية نتيجة للمشاكل المحاسبية، والأخطاء في عملية التدقيق بسبب إهمال مدققي الحسابات وتقصيرهم في أداء واجباتهم المهنية.

لذلك نتجت أزمة ثقة بين الاطراف المستعملة للتقارير المالية وبين معدي القوائم المالية ومدققي الحسابات، وبرزت العديد من التساؤلات حول دور مهنة المحاسبة والتدقيق في تلك الازمات، خاصة بعد زيادة عدد القضايا المرفوعة من المجتمع المالي أمام المحاكم ضد المدقق الخارجي، وصدر قانون مسؤولية الشركات المساهمة العامة في أمريكا "Corporate Responsibility" والتي أسمتها الصحافة العالمية والأمريكية "Corporate Scandal" أي فضيحة الشركات المساهمة، والتي من نتائجها ارتفاع مخاطر الأعمال للمدقق، من خلال ارتفاع المخاطر المحتملة للتقاضي، والعقوبات التي تفرضها الهيئات الخاصة والعامة في ضوء التشريعات الجديدة، والتطبيق الصارم للقواعد الموجودة، إضافة إلى تعقد طبيعة الأعمال التي تخضع للتدقيق، وتنوع الخدمات التي يقدمها مدقق الحسابات، وتزايد حدة المنافسة بين مدققي الحسابات في ظل العولمة وتطبيق اتفاقية الجات.

كل هذا أدى إلى وقفة من قبل المنظمات المهنية للمحاسبة والتدقيق الحكومية منها والغير الحكومية لمراجعة معايير مهنة التدقيق، بهدف تحسين نوعية خدمات التدقيق والرفع من جودته لتضييق فجوة التوقعات بين أطراف مجتمع الأعمال، ولم تكن الجزائر في منأى عن هذه التغيرات والتحولات، حيث سعت في السنوات الأخيرة إلى الوصول

لرفع من جودة التدقيق، فقام المشرع الجزائري بدعم التشريع المسير لمهنة التدقيق القانوني بترسانة من القوانين المنظمة والضابطة للمهنة¹، والتي تهدف إلى تعزيز الموثوقية والمصدقية للمعلومة المالية مع التأكيد على أهمية جودة التدقيق.

1. مشكلة الدراسة:

التدقيق عملية منظمة وهادفة تسعى إلى تأكيد مصداقية وموثوقية وعدالة القوائم المالية، خدماتنا للعديد من الاطراف ذات الصلة بالمؤسسة، وبما أنه ضامن لجودة المعلومة المالية، فان تحديد خصائص جودة التدقيق، والعوامل المؤثرة فيها يساهم في رفع مستوى المهنة وجودتها، لدعم مصداقية وعدالة التقارير المالية حتى تفي باحتياجات مستخدميها، بهدف الزيادة في درجة الوثوق فيها، لهذا سعت العديد من المنظمات والهيئات المهنية إلى إصدار العديد من المعايير لتنظيم مهنة التدقيق وتحسين جودتها.

ورغم إن جودة التدقيق من أولويات الإقتصاد العالمي ومن أهم المواضيع الراهنة عالميا، الا انه محليا لم يحظى بالقدر الكافي من الإهتمام، من البحث والدراسة العلمية، لهذا سنحاول من خلال هذا الدراسة جمع وحصر وتبويب العوامل المؤثرة على جودة التدقيق، لتسهيل فهمها ودراستها، ومحاولة معرفة وتحديد طبيعة ونطاق تأثيرها على جودة مهمة التدقيق حسب رؤية معدي القوائم المالية.

وعليه يمكن صياغة إشكالية الدراسة في السؤال التالي:

➤ فيما تتمثل العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي، وما نطاق وطبيعة تأثيرها حسب ما يراه معد

القوائم المعلومة المالية الجزائري؟

وتندرج تحت هذه الاشكالية الاسئلة الفرعية التالية:

❖ ما هو مفهوم تدقيق القوائم المالية؟

❖ ماذا نقصد بجودة التدقيق الخارجي؟ وما هي المعايير المحددة لها ؟

❖ ماهي العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي ؟

¹ (القانون 01-10 المؤرخ في 16 رجب 1431 هـ الموافق ل 29 جويلية 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، القرار المؤرخ في 15 شعبان 1434 هـ الموافق ل 24 جويلية 2013م يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، القرار المؤرخ في 10 ربيع الأول 1435 هـ الموافق ل 12 يناير 2014م يحدد كفاءات تسليم تقارير محافظ الحسابات، المقرر 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016م المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المقرر 150 المؤرخ في 11 أوت 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، والمقرر 23 المؤرخ 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، والمقرر 77 المؤرخ 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.)

❖ ما هو نطاق وطبيعة تأثير هذه العوامل على جودة التدقيق الخارجي حسب رؤية معدي المعلومة المالية ؟

2. الفرضيات:

للإجابة عن إشكالية الدراسة والاسئلة الفرعية المتعلقة بها، حاولنا وضع الفرضيات الآتية:

- **الفرضية الأولى:** جودة التدقيق قيام المدقق بأداء مهامه وفق ما تقتضيه معايير التدقيق والاحكام المهنية، من أجل اكتشاف التحريفات في القوائم المالية والإفصاح عنها باستقلالية، بهدف إشباع رغبات واحتياجات مستخدمي المعلومات المالية.
- **الفرضية الثانية:** تأثر العوامل المتعلقة بالجانب المادي والبشري لمكتب التدقيق إيجابيا على جودة التدقيق حسب ما يراه معدي القوائم المالية.
- **الفرضية الثالثة:** يرى معدي القوائم المالية أن العوامل المتعلقة بتنظيم وتسيير مهمة التدقيق تساعد المدقق على أداء عملية التدقيق بفعالية وبالجودة المطلوبة من طرف المستفيدين.
- **الفرضية الرابعة:** الالتزام بالمبادئ والقوانين والتشريعات الحالية المنظمة لمهنة التدقيق يؤثر إيجابيا على جودة التدقيق، حسب ما يراه معدي القوائم المالية.

3. أهمية الدراسة :

تكمن أهمية هاته الدراسة من الاهمية التي تحظى بها القوائم المالية في ذاتها وقدرتها على تعزيز الثقة بينها وبين الاطراف المتعاملة معها بما تقدمه من معلومات تكون صادقة وغير مضللة، وكونها تتناول سبل تطوير جودة مهنة التدقيق الخارجي على صعيد الدولي بشكل عام و المحلي بشكل خاص خاصة بعد تبني الجزائر لمعايير التدقيق الدولية من خلال معايير التدقيق الجزائرية (NAA)، ولأهمية التدقيق كشكل من أشكال الرقابة التي تساهم بشكل مباشر في تحكم في أداء المؤسسات الإقتصادية وتحسينه، فهو يتطرق إلى موضوع يشغل الساحة الإقتصادية العالمية الا وهو جودة التدقيق والعوامل المؤثرة فيه، بالإضافة إلى أنها تركز على مفهوم جودة التدقيق الخارجي ومؤشرات قياسها في ظل غياب سلم قياس أو محددات واضحة في الجزائر لتصنيف مكاتب المدققين حسب درجة جودة الخدمات المقدمة من طرفهم؛

كذلك تظهر أهمية هذه الدراسة في أنها تدرس موضوع العوامل المؤثر على جودة التدقيق، وبالتالي ستكون دليل للمهتمين بمجال التدقيق من متخذي القرار أو الاكاديميين والمهنيين في تقييم واقع مهنة التدقيق، وكذا تعريف المدراء الماليين في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بأهمية جودة التدقيق ولاطلاعهم على العوامل المؤثرة فيها، ولمعرفة

أهمية كل عامل من وجهة نظر معدي القوائم المالية، نظرا لأهميتها ودورها الفعال في البيئة الإقتصادية الحالية، ولتأثيرها في مخرجات القوائم المالية التي تعد أحد المصادر المهمة للمعلومات التي يحتاجها العديد من الاطراف الداخلية والخارجية على المستوى المحلي والأقليمي والدولي، وهذا في ظل التغيرات التي مست النظام الإقتصادي الجزائري، لاسيما بعد إمضاء الجزائر ميثاق الشراكة مع اتحاد الأوروبي، وسعيها للانضمام لمنظمة التجارة الدولية، تماشيا مع توجه الإقتصاد الوطني لجذب الاستثمارات العربية منها والأجنبية.

4. أهداف الدراسة :

إن الهدف الاساسي من هذه الدراسة هو تحديد العوامل المؤثرة على جودة التدقيق، ومعرفة أهمية كل عامل وأثره على جودة التدقيق من وجهة نظر معدي القوائم المالية.

وكذا تسليط الضوء على النقاط التالية :

- المساهمة في إثراء البحث العلمي والميداني في مجال الدراسات المالية والمحاسبية، خاصة في ظل النقص الملحوظ في هذا المجال، لاسيما منه ما يتعلق بجودة التدقيق وتطبيقاتها؛
- محاولة تحديد مفهوم دقيق وثابت لجودة التدقيق من اجل قياسه؛
- الارتقاء بمهنة التدقيق من خلال الإهتمام بجودتها وتفعيل أدواتها، وهذا لتلبية رغبات ومتطلبات المجتمع المالي، والمتمثلة في الحصول على منتج ذو نوعية جيدة ؛
- محاولة تحديد أهم المؤشرات التي تمكن من قياس جودة التدقيق الخارجي في مكاتب وشركات التدقيق، لمعرفة الوسائل والطرق التي تحسن جودة التدقيق؛
- التعرف على الاصلاحات التي يشهدها تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر بعد صدور القانون 10-01؛
- تحديد مدى انسجام التشريعات الحالية المحلية التي تنظم مهنة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية؛
- تحديد مدى كفاية التشريعات الحالية في تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر.

5. مبررات اختيار الموضوع :

- هناك عدة أسباب دفعتنا لاختيار هذا الموضوع، فبالإضافة إلى الدوافع الشخصية و المتمثلة في الرغبة الذاتية في دراسة و التعمق في المواضيع المتعلقة بالتدقيق بغية توسيع المعارف، و فضولنا للتعرف على المستجدات التي يعرفها التدقيق على المستوى المحلي و الدولي، فهناك دوافع موضوعية منها:
- حداثة الموضوع بحيث لم يتم التطرق إليه في البحوث السابقة، وقلة البحث فيه على المستوى الوطني في حدود علم الطالب.

- على الرغم من تزايد الإهتمام في العالم بالتدقيق نظرا لدوره المحوري في توجيه قرارات مستعملي المعلومات المالية لما يمنحه من تأكيد حول صدق و شرعية المعلومات المتضمنة في القوائم المالية الا أن الإهتمام به في الجزائر متأخر و ناقص و التي تجسدت فقط في بعض القوانين التي تؤطر وتنظم المهنة
- لإلقاء المزيد من الضوء على مرحلة ما بعد الانتقال إلى المعايير الجزائرية للتدقيق من خلال ممارسة التدقيق وفق القانون 10-01 و المتغيرات الدولية الحديثة، من أجل التأكد من العناصر التي أثرت في ممارسة التدقيق، ودرجة فعالية ممارسة التدقيق في ظل القانون الجديد في إعداد و توصيل تقارير مالية تعكس الصورة الصادقة لمستعملي المعلومات المالية.

6. منهج الدراسة :

لتحقيق أهداف البحث واختبار الفرضيات سنعتمد على أسلوبين وهما:

- الجانب النظري : المنهج الوصفي التحليلي

يعتمد الجانب النظري على الدراسة المكتبية وهذا بمراجعة الأبحاث والاصدارات الاكاديمية و الهيئات المهنية في موضوع الدراسة، وهذا للتعرف على مختلف مفاهيم جودة التدقيق والعوامل المؤثرة فيها، بهدف الحصول على البيانات الاجال لتحديد موقع البحث من الدراسات السابقة.

- الجانب التطبيقي : منهج دراسة الحالة

يعتمد الجانب التطبيقي على إجراء دراسة ميدانية من خلال تصميم استمارة استبيان مبنية على البيانات المجمعة من الدراسة المكتبية، وتوجيهها إلى عينة من معدي القوائم المالية للتعرف على آراء هذه الفئة حول درجة تأثير العوامل على جودة التدقيق و كيفية تحسينها، وفي الأخير تحليل هذه البيانات باستعمال الأساليب الملائمة لذلك.

7. الدراسات السابقة:

لقد قام العديد من الباحثين بدراسات تتعلق بموضوع البحث:

■ الدراسات الأجنبية :

■ دراسة Issam, H., & Youssef, G "2019" بعنوان

La Qualité De L'audit Légal : Revue De Littérature Et Voies De Recherche Dans Le Contexte Marocain

جودة التدقيق القانوني: مراجعة الأدبيات ومسارات البحث في السياق المغربي

الهدف من هذه الدراسة هو تعريف مفهوم جودة المدققة القانونية في ضوء الأعمال البحثية حول هذا الموضوع.

وأظهرت نتائج مراجعة الأدبيات التي أجراها، أن جودة عمليات التدقيق القانوني هي مفهوم معقد وتجريدي ومتعدد الأبعاد يصعب تحديده وتحديد كميته وتقييمه، بسبب طبيعتها غير القابلة للملاحظة، يتم تحديد جودة المدققة بشكل أساسي من خلال خصائص المدقق وخصائص العميل وخصائص ارتباط المدققة وخصائص بيئة المدققة.

■ دراسة Henny N. and AL "2018" بعنوان

Determinant Factors Influencing the Quality of Financial Reporting Local Government in Indonesia

العوامل المحددة التي تؤثر على جودة التقارير المالية للحكومة المحلية في إندونيسيا

الغرض من هذه الدراسة هو تحديد العوامل التي تؤثر على جودة التقارير المالية للحكومة المحلية في إندونيسيا. يتكون العامل المدروس من جهاز الالتزام ودور التدقيق الداخلي ونظام المعلومات المحاسبية. وأظهرت النتائج أن جهاز الالتزام ودور التدقيق الداخلي لهما تأثير كبير على جودة نظم المعلومات المحاسبية. علاوة على ذلك، وجد أن جودة نظام المعلومات المحاسبية لها آثار على جودة التقارير المالية

■ دراسة Gaddour Inés "2016" بعنوان

Contribution à l'étude de qualité de l'audit : une approche fondée sur le management des équipes et le comportement des auditeurs.

"مساهمة لدراسة جودة التدقيق: على أساس إدارة الفريق و تصرفات مدققي الحسابات"، هذا البحث عبارة عن رسالة دكتوراه في إدارة الأعمال،Ecole Doctoral de Dauphiné، Université de recherche Paris ،Dauphine.

تطرقَت الدراسة إلى إشكالية تأثير عاملي إدارة الفريق وتصرف مدققي الحسابات في جودة التدقيق وقسمت الدراسة إلى جزئين الجزء الأول خصص للإطار النظري يحتوي ثلاثة فصول ،الفصل الأول التدقيق وجودة التدقيق والخصائص التنظيمية لمكاتب التدقيق الكبرى: النظرية والمفاهيمية، أما الفصل الثاني جودة التدقيق وسلوك المدقق إطار نظري والدراسات الموجودة ، والثالث إطار مقترح لقراءة جودة التدقيق نموذج تجريبي وافتراضي، والجزء الثاني خصص لدراسة تجريبية ويحتوي فصلين الفصل الأول: وضع العينات، جداول القياس و الإستبانة ،الفصل الثاني: عرض وتفسير النتائج، وهدفت الأطروحة إلى فهم وتحديد درجة تأثير عامل تسيير فرقة التدقيق وسلوك المدقق أثناء المهمة على جودة التدقيق من جهة ومعرفة العوامل التي تساعد في نجاح مهمة التدقيق من جانب هذين المتغيرين.

أسفرت التحليلات المختلفة التي تم إجراؤها خلال التحقيق أن للأبعاد الثلاثة LMX وهي العاطفة والولاء والمساهمة تأثير كبير على الحد من السلوكيات التكيفية (على التوالي السلوكيات غير المهنية (CNP) ، وسوء إدارة فريق التدقيق (MGE) وتقليل سلوكيات الجودة ((QTB)).

■ دراسة Chihi Hamida "2014" بعنوان

Contribution à l'étude de la qualité de l'audit légal:évaluation de la pertinence des spécificités réglementaires françaises.

"مساهمة لدراسة جودة التدقيق القانوني: حسب خصوصيات التشريع الفرنسي"، هذا البحث عبارة عن رسالة

دكتوراه في إدارة الأعمال، Ecole Doctoral de Dauphiné, Université de recherche Paris Dauphine. تطرقت الدراسة إلى إشكالية الطريقة التي يضمن بها التنظيم الفرنسي الجودة في التدقيق وقسمت الدراسة إلى أربع فصول، الفصل الأول الفصل الأول: التدقيق والتنظيم وجودة التدقيق، أما الفصل الثاني الخصوصيات التنظيمية الفرنسية وجودة المدققة: الإطار النظري، يحتوي الفصل الثالث : نموذج تجريبي لمتغيرات فعالية التشريع الفرنسي، الفصل الرابع: عرض وتفسير النتائج، وهدفت الأطروحة إلى فهم وتحديد درجة تأثير عامل التشريع على جودة التدقيق من جهة وبالخصوص القوانين الفرنسية.

وخلصت الدراسة إلى:

- أن جودة التدقيق لا تزال مفهوماً معقداً ومتعدد الأبعاد لا يتقنه الأدبيات تماماً.
- أهمية التحول والتناوب في تعزيز الجودة المتصورة والحقيقية.
- تأكيد على دور المهنيين في تباطؤ الرسوم المصحوب أحياناً بانخفاض في جودة المهمة.

■ دراسة Nathalie Gonthier-Besacier et al "2012" بعنوان

Les facteurs d'influence de la qualité de l'audit: Perception des préparateurs de l'information financière.

العوامل المؤثرة في جودة التدقيق: تصور معدي المعلومات المالية

تدرس هذه الدراسة معايير التأثير على جودة التدقيق على أساس إطار نظري يتمحور حول ثلاث مجموعات: المهمة والفريق / الشركة والتنظيم.

تظهر النتائج أن المعدّين أخذوا في الحسبان جميع المعايير المقدمة، مع إعطاء مكانة مهمة لتلك المتعلقة بالمهمة واللوائح.

تحدد هذه الدراسة أيضًا مجموعتين من المعدّين ذوي التصورات المختلفة: أولئك الذين يعملون في الشركات الكبيرة يبنون تصوراتهم على عدد محدود من المؤشرات (بشكل رئيسي حجم الشركة وإدارة فريق التدقيق) بينما يقوم أولئك الذين يعملون في هياكل صغيرة بتطوير مخطط معرفي موسع يدمج جميع أبعاد التدقيق.

■ الدراسات المحلية:

■ دراسة مالطي سناء، المبارك مُجد "2020" بعنوان

التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من جودة التدقيق الخارجي دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات لولايي سيدي بلعباس و تلمسان

تهدف الدراسة إلى التعرف على التدقيق الداخلي وأثره على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج كان من أهمها: أن التدقيق الداخلي يؤثر على جودة التدقيق الخارجي، من خلال معرفته التامة بنقاط قوة و ضعف المؤسسة نظرا لتواجده الدائم بها، وان مساعدة المدقق الداخلي للمدقق الخارجي، تساهم في تقليل الوقت والجهد واتساع نطاق التدقيق وبالتالي تسهيل عملية اكتشاف الأخطاء والمخالفات المرتكبة في القوائم المالية.

■ دراسة لشلاش عائشة "2018" بعنوان

جودة التدقيق الخارجي في اطار تبني حوكمة المؤسسات - دراسة ميدانية -، البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه في إدارة الأعمال كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة جيلالي لباس سيدي بلعباس.

تطرقت الدراسة إلى إشكالية مدى تأثير أليات حوكمة المؤسسات على تحسين جودة التدقيق الخارجي وقسمت الدراسة إلى جزئين الجزء الأول يجرأ بدوره إلى ثلاث فصول، بحيث خصص الفصل الأول بالمفاهيم الاساسية حول التدقيق الخارجي، والفصل الثاني التدقيق الخارجي وسيرورة نظام حوكمة المؤسسات والفصل الثالث جودة التدقيق الخارجي وعلاقتها بأليات حوكمة المؤسسات، أما الجزء الثاني المتعلق بالدراسة الميدانية فينقسم إلى فصلين الفصل الرابع يعرض واقع التدقيق الخارجي وحوكمة المؤسسات في الجزائر و الفصل الخامس يعرض دراسة أثر أليات حوكمة المؤسسات على تحسين جودة التدقيق في عينة من المدققين الخارجيين بمنطقة الغرب الجزائري. وخلصت الدراسة إلى وجود أثر لتطبيق أليات الحوكمة المتمثلة في مجلس الإدارة ونظام الرقابة الداخلية على تحسين جودة التدقيق الخارجي. فيما تم استبعاد كلا من رقابة المساهمين والتدقيق الداخلي.

■ دراسة بملولي نور الهدى "2017" بعنوان

أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر-دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين- هذا البحث عبارة عن رسالة دكتوراه تخصص محاسبة ومالية وتدقيق، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أثر تبني معايير التدقيق الدولية من خلال الوقوف على واقع تنظيم هذه المهنة بالجزائر، وتحديد أهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية (ISA) لتلبية المتطلبات الإقتصادية والمحاسبية الراهنة، ولتحديد مدى كفاية هذه التشريعات في ضمان ممارسة جيدة للمهنة ومدى لجوء ممارسي المهنة إلى معايير التدقيق الدولية، وقد كشفت هذه الدراسة أن التشريعات الحالية المحلية لا تكفي لضمان ممارسة جيدة للمهنة وقسمت الدراسة جزئين الجزء الأول يجرأ بدوره إلى ثلاث فصول تتناول الجانب النظري لمتغيرات الدراسة، حيث أن الفصل الأول يتناول الإطار العام لمعايير التدقيق الفصل الثاني يتناول تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي وفقا لمعايير التدقيق الدولية، في حين أن الفصل الثالث يتناول تطور مهنة التدقيق المحاسبي، والجزء الثاني لهذه الدراسة كذلك ينقسم إلى ثلاث فصول تتناول الدراسة الاستقصائية الموجهة لعينة من محافظي الحسابات، حيث أن الفصل الرابع يتناول مكونات، أما الفصل الخامس يتناول اختبار الفروض الفرعية والجزئية للدراسة، كما أن الفصل السادس يتناول مناقشة نتائج الدراسة من خلال إسقاط ما جاءت به التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر على ما تتطلبه

معايير التدقيق الدولية، أظهرت نتائج النموذج الإحصائي أن تبني معايير التدقيق الدولية كفيل بتطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر من خلال الرفع من مستوى ممارسة المهنة إلى المستوى الدولي وهدفت الأطروحة إلى فهم آراء محافظي الحسابات ومستخدمي تقارير المدققة القانونية بخصوص جودة المدققة القانونية والعوامل المؤثرة فيها من جهة ومعرفة العوامل التي تساعد في نجاح عملية المدققة.

■ دراسة مبسوط هوارية "2016" بعنوان

فعالية التدقيق في ظل تطبيق المعايير المالية والمحاسبية الدولية في الجزائر - دراسة عينة من معدي القوائم المالية ومدققي الحسابات - البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه في علوم مالية، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة جيلالي ليايس سيدي بلعباس.

تطرقت الدراسة إلى إشكالية مدى فعالية التدقيق في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي المبني على المعايير المالية والمحاسبية الدولية وقسمت الدراسة إلى أربعة فصول، بالنسبة للفصل الأول فقد تناول دراسة المعايير المالية والمحاسبية الدولية وأهمية المعلومة المالية و في الفصل الثاني الجوانب النظرية للتدقيق و دوره في تأكيد جودة المعلومة المالية، أما فيما يخص الفصل الثالث فعالية التدقيق في ظل عولمة المحاسبة والمتغيرات الدولية، أما الفصل الرابع فتضمن مدى انعكاس و تأثير الاصلاح المحاسبي ومختلف المتغيرات الدولية على فعالية التدقيق، و ذلك من خلال دراسة عينة من المؤسسات و مدققي الحسابات

أظهرت نتائج الدراسة أنه رغم اعتراف مختلف الاطراف بدور المعايير المالية و المحاسبية الدولية في تحسين نوعية المعلومات المالية، الا أن الطلب عليها يزيد بعد مصادقة المدقق، كون أن أي نظام يحتم حدوث الأخطاء وتجاوزات أو تلاعبات، و لذلك يجب أن تكون متابعة و تشخيص محكم لاكتشاف الثغرات.

أن معايير التدقيق الدولية هي الحل الأمثل لتحسين ممارسة التدقيق في الجزائر، وأن هذه المعايير غير قابلة للتطبيق في الظروف الراهنة نظرا لعدة أسباب.

■ دراسة أسامة الأزرق وسمير البهلول "2014" بعنوان

العوامل المؤثرة في جودة المدققة الخارجية وأثرها على كفاءة الأداء المهني (دراسة ميدانية)

تهدف هذه الدراسة لمعرفة العوامل المؤثرة في جودة المدققة الخارجية في ليبيا وأثرها على كفاءة الأداء المهني، وذلك من خلال دراسة ميدانية على مكاتب المحاسبة والمدققة في مدينة طرابلس، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: هناك اختلاف جوهري ذو دلالة إحصائية بين المدققين الليبيين حول العوامل المؤثرة في جودة المدققة

وأهميتها النسبية، وأن حجم مكتب المدققة والخبرة بصناعة ونشاط العميل أكثر العوامل المؤثرة في جودة المدققة، وأن الخبرة بصناعة ونشاط العميل وسمعة وشهرة مكتب المدققة أكثر العوامل استخداما مقارنة بباقي العوامل.

■ دراسة التميمي جمانة حنظل "2013" بعنوان

العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية: دراسة ميدانية في الكليات و المراكز البحثية في جامعة البصرة

هدفت هذه الدراسة لتحديد العوامل المؤثرة في تحقيق جودة المدققة في العملية التدقيقية من خلال جمع آراء المدققين الداخليين العاملين في المؤسسات التعليمية والبحثية في جامعة البصرة (العراق)، وجمع آراء عينة من الأساتذة في العلوم المحاسبية، أي جمع آراء المهنيين والاكاديميين في التدقيق لتحديد العوامل المؤثرة في جودة المدققة، وقد توصلت الدراسة إلى تصنيف أهم العوامل المؤثرة في جودة المدققة إلى أربع مجموعات رئيسية على النحو التالي :مجموعة عوامل تنظيمية؛ مجموعة عوامل سلوكية؛ مجموعة عوامل شخصية؛ مجموعة عوامل تتعلق بالاساسيات العامة.

■ دراسة عبد الرحمن علي تويجري وحسين مُجد النفعاي "2008" بعنوان

جودة خدمة المدققة: دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المدققين (السعودية).

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة آراء المدققين حول العوامل ذات التأثير المحتمل على جودة خدمة المدققة المؤدة بواسطة مكاتب المدققة القانونية وتحديد العوامل المؤثرة في تفضيل العملاء لمكتب على آخر. توصلت الدراسة إلى أن أكثر ثلاث عوامل تأثيرا في جودة المدققة المتمثلة في :الخبرة العملية لأعضاء المكتب؛ الموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وكتابة؛ الكفاءة العلمية لأعضاء المكتب.

أما أكثر ثلاثة عوامل مؤثرة في قرار تفضيل بين مكاتب المدققة من طرف الزبائن وهي: التعامل السابق مع المكتب، الأتعاب، السمعة والشهرة.

8. ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

لقد تناول الباحثين موضوع العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي من اتجاهات مختلفة فمنهم من أبرز أهمية جودة التدقيق بشكل مباشر في ضمان مصداقية المعلومة المالية، منهم من ركز على تحديد العوامل التي تؤثر على كفاءة المدقق ودورها في تحسين ممارسة مهنة التدقيق الخارجي، الا أن هذا النوع من الدراسات قليلة في البيئة الجزائرية على حد علم الباحث ، نظرا لصعوبة قياس جودة التدقيق والعوامل التي تؤثر فيها في المؤسسات الجزائرية خاصة في ظل غياب سوق مالي نشط يحفز ضرورة الإفصاح والشفافية، وكذا في ظل غياب فروع لمكاتب التدقيق العالمية في الجزائر أو حتى سلم قياس واضح يمكن الإستناد إليه لهذا الغرض، لهذه الاعتبارات السابقة الذكر نشير

إلى أن دراستنا تعد مساهمة جادة في محاولة إثراء البحوث العلمية في هذا الميدان الذي أصبح يحظى باهتمام الباحثين في ميدان العلوم الاقتصادية خاصة أننا تناولنا من خلاله معطيات البيئة الجزائري. حيث تطرقنا في هذه الدراسة إلى محاولة تحديد تعريف لجودة الخارجي وبعض آليات قياسها للارتقاء بممارسة مهنة التدقيق، فتم التركيز على بعض محددات جودة التدقيق التي لم يتم تناولها في الدراسات السابقة حسب ما إطلع عليه الباحث وخصوصا في البيئة الجزائرية وكذا بالتركيز على فئة معدي القوائم المالية لمعرفة وجهة نظرهم حول طبيعة ودرجة تأثير جودة التدقيق بهذه العوامل.

9. هيكلية الدراسة:

بغرض الإلمام بمختلف جوانب الدراسة ارتئنا تقسيمها إلى جزئين أساسيين وهما الجزء النظري الذي قسمناه إلى ثلاثة فصول، الفصل الأول متعلق بالتدقيق المالي والمحاسبي، من خلال عموميات حول التدقيق، بالإضافة إلى أنواع التدقيق وكذا معايير التدقيق، و في الفصل الثاني تعرفنا على جودة التدقيق المالي و المحاسبي، من خلال التطرق إلى مفهوم جودة التدقيق، وإلى قياسها بالإضافة إلى تكريس جودة التدقيق من خلال تنفيذ المهمة، أما فيما يخص الفصل الثالث فقد ركزنا فيه على العوامل المؤثرة على جودة التدقيق. أما الجزء الثاني المتعلق بالدراسة الميدانية تأثير متغيرات بيئة التدقيق على جودته دراسة حالة معدي القوائم المالية.

الفصل الأول: عموميات حول التدقيق المالي والمحاسبي

تمهيد

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق المالي والمحاسبي

- ✓ المطلب الأول: مفهوم التدقيق المالي والمحاسبي وأهميتهما.
- ✓ المطلب الثاني: المراحل التي مر بها التدقيق.
- ✓ المطلب الثالث: فروض التدقيق وأهدافه.

المبحث الثاني: أنزاع التدقيق ومخاطره

- ✓ المطلب الأول: أنواع التدقيق.
- ✓ المطلب الثاني: المصادقة على الحسابات والاستشارة التدقيقية.
- ✓ المطلب الثالث: مخاطر التدقيق.

المبحث الثالث: تبني معايير التدقيق

- ✓ المطلب الأول: مفهوم معايير التدقيق.
- ✓ المطلب الثاني: إقرار وتطبيق الجزائر لمعايير التدقيق الدولية.
- ✓ المطلب الثالث: معايير التدقيق الجزائرية.

الخلاصة

تمهيد:

إن ظهور التدقيق المحاسبي وتطوره ووصوله إلى ما هو عليه الآن كان أمراً حتمياً، بسبب توسع المؤسسات وتعدد نشاطها وتشعب وظائفها، وتوسع أهدافها لتحقيق التنمية المستدامة، إضافة إلى تطور الأسواق المالية، الأمر الذي زاد من صعوبة مراقبة الملاك لتسيير المؤسسة من جانب التدفقات النقدية والمالية، فضلاً عن الحاجة إليه في مد الأطراف المختلفة بالأراء التي تعتبر مدخلاً أساسياً للقرارات المراد اتخاذها، مما أدى إلى زيادة الحاجة للخدمات المقدمة من قبل المدقق بصفة عامة والمدقق الخارجي بصفة خاصة، نظراً لارتكازه على عنصر الحياد والاستقلالية في إبداء رأيه حول أداء المؤسسة ولفترة زمنية محددة، ولاعتماده على مجموعة من المعايير التي توجهه من خلال اتباع إجراءات و خطوات لتنظيم و تنفيذ مهمته.

فالتدقيق في الوقت الحالي يعتبر نشاطاً أساسياً لا يمكن الاستغناء عنه، للأهمية البالغة لرأي المدقق للأعوان الإقتصاديين باختلاف فئاتهم وللمجتمع ككل، إضافة لتطور أهداف هذه المهمة من التحقق من البيانات المحاسبية و المالية إلى التحقق من كافة البيانات المتعلقة بكافة الوظائف على مستوى المؤسسة، ولأنه أداة فعالة وأساسية في التحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية المختلفة والتأكد من دقة تعبير القوائم المالية عما تتضمنه من حقائق مالية عن المؤسسة وأوجه نشاطها، ومدى تطبيق الإجراءات الموضوعية من طرف إدارتها لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية ومنع حالات الغش و كل أشكال التلاعب بأموالها، ما زاد من حجم المسؤوليات على عاتق المدقق من بداية المهمة إلى غاية إصدار التقرير النهائي، لهذا فهو مجبر على جمع أدلة و قرائن إثبات كافية لكي يتمكن من الحكم على العنصر محل الفحص لتعبير عن رأيه.

نظراً لارتباط التدقيق بالمتغيرات التي تحدث على مستوى الإقتصاد، مرت مهنة التدقيق بالعديد من المحطات التاريخية، إلا أنها لازالت متأخرة في الجزائر، ولم تشهد تطوراً كبيراً مقارنة مع الدول الأخرى لانعدام إرادة حقيقية في تطوير المهنة، خاصة في غياب سوق مالي نشيط و كفؤ، مما انعكس ذلك على ما تقدمه المهنة من خدمات، رغم الجهود المبذولة لتلبية متطلبات الاندماج مع الإقتصاد العالمي وخاصة الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، حيث بادرت الجزائر إلى إصلاح النظام المحاسبي كجزء من النظام الإقتصادي، من خلال إصدار جملة من القوانين، كان نصيب التدقيق بإصدار قانون جديد يتعلق بمهن الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، ومجموعة من القرارات التي تضمنت ستة عشر معيار تدقيق جزائري في إطار تبني معايير التدقيق الدولية.

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق المالي والمحاسبي

التدقيق الخارجي من أقدم أنواع التدقيق من حيث النشأة و الأكثر أهمية وهذا راجع لدور الذي يلعبه في تحديد المخاطر المحيطة بالمؤسسة بغية التخفيض منها، ما أدى لازدياد الحاجة لخدمات المدقق من طرف ذوي المصلحة، ولحياد المدقق الخارجي واستقلاليته، ما يزيد الثقة في خدماته المقدمة للجمهور، و بالرغم من توسع مهامه و تطور مفهومه، الا ان ظهوره وتطوره مرتبط بالوظيفة المالية والمحاسبية للمؤسسة وبالتغيرات التي عرفت هذه الوظيفة، ولوضع اللبنة الاساسية للموضوع لابد من استعراض التطور التاريخي للتدقيق وبعض التعاريف المختلفة حول مفهومه، بالإضافة إلى تبيان أهدافه ومراحلها، من خلال اتباع الخطوات التالية:

المطلب الأول: مفهوم التدقيق المالي والمحاسبي، وأهميتهما

يسعى العديد من الهيئات الدولة والمحلية والباحثين لتفرقة بين مفهوم المدققة و مفهوم التدقيق، ويعتبر البيان الصادر سنة 1978 عن معهد المحاسبين المعتمدين في الولايات المتحدة الامريكية والمتضمن قواعد المحاسبة وخدمات التدقيق، مرجع مهم حيث يوضح الفرق بين كل منهما، على أساس نطاق تدخلهما في المؤسسات، فالمدققة تتمثل في مجموعة من الاستفسارات من العاملين في الوحدة موضوع المدققة في إطار يقل في مضمونه عن إطار التدقيق إضافة إلى إمكانية فحص و تحليل المعلومات التي تحتويها القوائم و التقارير المالية و خاصة فيما يتعلق بأمور معينة، و منها مثلا أن المدققة لا تتضمن دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية و لا تتضمن أيضا فحص و تحليل السجلات و الدفاتر المحاسبية و لكن تتضمن الاطلاع عليها وعليه يمكن القول أن عملية التدقيق أوسع نطاقا و أعمق تحليلا من المدققة (سرايا، 2007، صفحة 07).

1. مفهوم التدقيق:

ركز العديد من الباحثين في تعريف التدقيق على الوظيفة المالية والمحاسبية، رغم تعدد وجهات النظر التي تم من خلالها معالجة مصطلح التدقيق، هذا أدى إلى وجود عدة تعاريف تشترك على العموم في الاهداف المراد تحقيقها و المجالات التي تعمل فيها و سوف نتطرق مجموعة من التعاريف و التي هي كما يلي:

1.1 لغويا:

إن كلمة مراجعة أو تدقيق Auditing مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire ومعناها يستمع (Renard, 2008, p. 27).

2.1 إصطلاحا:

هناك العديد من التعاريف التي أعطيت للمدققة، سنحاول إيجازها فيما يلي:

التدقيق في الحالة العامة هو مجموعة من التقنيات التي تسمح بتحليل وتقييم عمل المؤسسة ومناهجها حسب المعلومات المعطاة، وهذا يتوقف على الاهداف المحددة من طرف المؤسسة و الوسائل البشرية والمادية التي تتوفر عليها المؤسسة في عملية التدقيق (Renard, p. 88).

وعرفه الباحث H. Bouquin على النحو التالي "التدقيق يبين مدى أهمية أساليب الرقابة الموضوعة من طرف المؤسسة، كوسيلة أساسية تسير من خلالها العوامل الاساسية النجاح تنافسياتها (Sourour, 2006, p. 02). كما عرف أيضا على أنه النشاط الذي يطبق باستقلالية و وفقا لمعايير الاجراءات المترابطة و الفحص بقصد التقييم و مدى الملاءمة ، و درجة الثقة ، وسير جميع أجزاء النشاط داخل المؤسسة و هذا وفق المعايير المحددة لها (Jean-Charles Becour, 2008, p. 37).

وعرف كذلك على أنه اختبار تقني صارم و بناء بأسلوب، من طرف مهني مؤهل و مستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية و مصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة و على مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف، و على مدى احترام القواعد و القوانين و المبادئ المحاسبية المعمول بها، في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة و للوضعية المالية و نتائج المؤسسة (Collins & Valin, 1979, p. 21).

جاء تعريف جمعية المحاسبة الامريكية associator American accounting للتدقيق كما يلي: (Thomas & Henke, 1986, p. 18) "التدقيق هو عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الادلة والقرائن بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الإقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الاطراف المعنية بنتائج المدققة".

كما عرف اتحاد المحاسبين الامريكيين التدقيق المحاسبي على أنه: "إجراءات منظمة لأجل الحصول على الادلة المتعلقة بالاقارات أو بالارصدة الإقتصادية والأحداث، وتقييمها بصورة موضوعية، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الاقارات ومقياس معين، وإيصال النتائج إلى المستفيدين". (التميمي، 2006، صفحة 20)

كما عرفته المنظمة الفرنسية للتدقيق "هو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات وتقييم بهدف إصدار حكم مبرر ومستقل استنادا على معايير التقييم وتقدير مصداقية وفعالية النظام والاجراءات المتعلقة بالتنظيم. (مُجد التهامي و مسعود، 2005، صفحة 10)

وقدمت المنظمة توضيح لمنظوران ينظر من خلالها للتدقيق تبعا لأهدافه:

- تقدير نوعية المعلومات: أي تشكيل رأي حول المعلومات المنتجة داخل المؤسسة.

- تقدير النجاعة و فعالية النظام المعلوماتي و التنظيم.

أما في ما يخص المشرع الجزائري فقد عرف التدقيق من منطلق ممتن المهنة فقد عرفه كمايلي:

- حسب القانون 01-10: يعرف المهنة في نص مواده كالتالي (القانون 10-01، 2010، الصفحات 07-06):

يعرف التدقيق عند الخبير المحاسب: "القيام بمهمة التحقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات، كذا تقييم استثمارات الشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي".
يعرف التدقيق عند محافظ الحسابات: " مهمة المصادقة على صحة الحسابات السنوية المنتظمة ومدى مطابقتها للنتائج المالية السنوية، من خلال تقرير يتضمن فقرة لإبداء الرأي".

- حسب القانون التجاري (الأمر 27-96، 1996، الصفحات 07-05):

لقد جاء في نص الامر 27-96 الذي يعدل ويتمم الامر 59-75 المتضمن القانون التجاري لاسيما المواد 10 مكرر و 732 مكرر، على النحو التالي: "تهدف حسابات وحواصل التجار لضبط تطور عناصر الذمة المالية للمؤسسة بطريقة موضوعية طبقا للتقنيات التنظيمية، حسب الاشكال القانونية، بالإضافة إلى ذلك، يلزم الأشخاص المعنويون التجاريون القيام أو تكليف شخص آخر للقيام بالتحقيق في حساباتهم وحواصلهم والتصديق عليها حسب الاشكال التي نص عليها القانون، القيام بعملية النشر المنصوص عليها قانونا تحت مسؤولياتهم المدنية والجزائية".

- قانون المالية (المالية 2000، 1999، صفحة 79):

تداولت قوانين المالية عمليات التدقيق تحت مصطلحات (مندوبو الحسابات)، أما قانون المالية لسنة 2000 ذكر صريحا تسمية محافظ الحسابات وحدد من خلاله تعاليم المهنة، نلخصه ب "يراقب صحة مطابقة أوجه الانفاق للأهداف الممنوحة لأجلها، يؤثر العمليات الحسابية للجمعيات والمنظمات في شكل تقرير ". إذ نصت المادة 101 منه "لا تمنح الاعانة المقررة من الدولة أو الجماعات المحلية للجمعيات والمنظمات اعتبارا من أول يناير سنة 2000 الا بعد تقديم حساب مدقق، عن صرف الاعانات التي استفادت منها سابقا، والتحقق من مطابقة أوجه إنفاقها للأهداف التي منحت من أجلها، يراقب يؤثر العمليات الحسابية للجمعيات والمنظمات محافظ الحسابات، يودع التقرير المؤشر عليه لدى أمين الخزينة بالولاية قبل 30 مارس من السنة الموالية، وتودع نسخة منه في الاجال لدى الهيئات المانحة "

- حسب القرار الوزاري رقم 30: يعرف المهنة عدة تعريفات في شكل بنود نذكر منها (رقم 30، 2014، الصفحات 07-09):

" يعبر محافظ الحسابات من خلال رأيه، على أنه أدى مهمة الرقابة المسندة إليه طبقا لمعايير المهنة وعلى أنه تحصل على ضمان كافي، بأن الحسابات السنوية لا تتضمن اختلالات معتبرة من شأنها المساس بمجمل الحسابات السنوية"

" يقوم محافظ الحسابات بفحص وتقييم النتائج المستخلصة من العناصر المثبتة المتحصل عليها، فتقدر بذلك الاهمية النسبية للمعاينات التي قام بها والطابع المعبر للاختلالات التي اكتشفها".

" فحص الحسابات السنوية وإعداد تقرير عام متعلق بالتعبير عن الرأي، في أجل قدره خمسة وأربعين (45) يوما ابتداء من تاريخ استلام الحسابات السنوية المضبوطة، من طرف جهاز التسيير المؤهل، يجب أن يتطابق تاريخ التقرير مع تاريخ الانتهاء الفعلي من مهمة الرقابة".

نستخلص مما سبق تعريف لمهنة التدقيق كالتالي:

يمارس مهنة التدقيق سواء محافظ الحسابات أو من يخوله القانون لممارسة المهنة، هي مهمة رقابة محددة بمدة زمنية، مستندة لمعايير المهنة، لإبداء رأي مؤسس بأدلة وفق تقرير محدد شكلا بعد اطلاعه على الوثائق الادارية والمحاسبية منها وفحص وتقييم نتائج العناصر المثبتة لفترة زمنية محددة بسنة مالية مغلقة، وهو ملزم لضمان عدم الاختلال المضلل أو المخل بمجمل الحسابات السنوية، وبحفظ سر المهنة اتجاه الشركات أو الهيئات محل التدقيق خلال قيامه بعمله داخل المؤسسة، ويتحمل في ذلك مسؤوليته المدنية والجزائية في حال الاختلال بالنص"

2. تعريف المدقق:

لا يكمن تعريف أي مهنة دون التطرق إلى الشخص الذي يؤديها ولهذا سنقدم بعض التعاريف للمدقق لكي نستطيع وضع تعريف عام لمهنة التدقيق، وهي كما يلي:

المدقق هو الشخص الحاصل على اعتماد ساري المفعول يسمح له للقيام بدور المحاسب القانوني، و لإنجاز مهمة التدقيق كفرد مستقل او عضو في مكتب أو شركة، و يتحمل المسؤولية الكاملة أثنائها من اجل ابداء رايه الفني المحايد حول سلامة وصحة القوائم المالية للمؤسسة، وبإمكان هذا الفرد تفويض بعض الأشخاص لمساعدته بالقيام ببعض المهام المرتبطة بعملية التدقيق (Commission European, 1996, p. 10).

مدقق الحسابات موظف مسؤول عن التحقق بعناية من دقة السجلات المحاسبية للمؤسسة من خلال تقييم الحسابات، والعمليات المالية، ولضمان أن أموال المؤسسة يتم حسابها بشكل صحيح وانه تم تشغيل المؤسسة

بكفاءة، يتتبع التدفق النقدي من البداية إلى النهاية، وقد يكون مدقق الحسابات إما مدقق حسابات داخلي أو مدقق حسابات خارجي (Register of Statutory Auditors, 2019).

هو من يقوم بمراجعة عمليات الدفع في المؤسسات والمنظمات والسلطات بانتظام، فيدقق مستندات المحاسبة والحسابات السنوية وبيانات الميزانية وحساب الصناديق، حيث يراجع صحة وتمام تسجيل العمليات التجارية اليومية وكذلك يدقق إدارة الأموال والديون واستخدام المواد المالية والعينية وتقايد المحاسبة للحصول على نتائج السنة أو ربع السنة أو الشهر، ومن مهامه أيضا تدقيق استخدام الموارد المالية إستخداماً مجدياً إقتصادياً، وأحيانا يهتم بتحرير الموارد المالية بهدف إستثمارها بعد التدقيق الكامل، حيث يقارن بين العروض ويدرس شروط العقود المختلفة، كما يحق له الاطلاع في كل وقت على كل المستندات الضرورية لعمله، ويعد تقرير تحريري بعد إجراء التدقيق ويزود إدارة المؤسسة أو ممثلي المالكين أو أعضاء هيئة الاشراف بالمعلومات عن النتائج، حيث ينبه بالدرجة الأولى إلى العيوب الموجودة وإمكانات التحسين (Chambers, 2012).

هو شخص مؤهل ومدرّب ومستقل ومحايّد، يمارس مهام التدقيق وذلك إما في مكتب فردي أو شركة تدقيق "تجمع أكثر من مدقق" وهذا في إطار التدقيق الخارجي أو (ضمن فريق عمل) و في حال التدقيق الحكومي يكون فيه المدقق موظف تابع لأجهزة الدولة المعنية بمراقبة المال العام (عبد الوهاب ن.، 2001، صفحة 22)، من أجل ان يضمن مصداقية و صحة المعلومات المتدفقة من كل وظيفة داخل المؤسسة، وذلك نظرا لأهمية هذه الأخيرة في عملية إتخاذ القرار، كما يمكن للمدقق أن يختص بميدان محدد مثلا الميدان المالي والمحاسبي أو أن يشمل كل الميادين (علي و حسينة ، 2006، صفحة 03).

و حسب القانون 10-01: يعرف المدقق الخارجي في الجزائر على انه هو محافظ الحسابات أو الخبير المحاسبي على أنهما من المهن الحرة التي يتم ممارستها من خلال احترام وتطبيق مجموعة من (القوانين ،الوامر، المراسيم التنفيذية، قرارات ، مقررات...)

"حيث تتمثل مهمة محافظ الحسابات (أي الشخص الممارس لمهنة التدقيق) في القيام بمراقبة القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة محل التدقيق ، حيث يسعى لتحقيق الفائدة العامة كما يلعب دورا أساسيا في توفير الثقة لجميع أصحاب المصالح داخل وخارج المؤسسة" (Géraldine & Cédric, 2009, p. 93)، وهي أيضا " الرقابة الممارسة من طرف محترفين معتمدين لغرض المصادقة على عدالة ونظامية القوائم والوثائق السنوية الخاصة بمؤسسة ما(الميزانية المحاسبية، جدول النتائج) " (BELAIBOUD , 2011, p. 10).

من خلال ما سبق يمكننا تعريف التدقيق بأنه اختبار من خلاله يقوم مهني ذو خبرة ومستقل، بالدراسة والتشخيص، لتقييم الاجراءات السارية داخل المؤسسة (المحاسبية، الادارية....)، بهدف إصدار رأي في مبرر يؤكد

فيه، لمستخدمي القوائم المالية، نظامية ومصدقية المعلومات والبيانات المالية الموضوعة تحت تصرفهم و بأنها تمثل الواقع الحقيقي للمؤسسة، ويتمتع بعدة خصائص نذكر منها (مُجد سيمر، 2003، صفحة 07):

- التدقيق عملية منتظمة، أي أن اختبارات المدقق تعتمد على تخطيط مسبق متمثل في برنامج موضوع ومضبوط لعملية التدقيق.

- ضرورة الحصول على قرائن و أدلة إثبات و تقديمها بطريقة موضوعية .

- يشتمل التدقيق على إبداء رأي فني محايد، الامر الذي يتطلب وضع مجموعة من المعايير تستخدم أساساً للتقييم و إبداء الرأي.

- إيصال نتائج الفحص و الدراسة إلى الاطراف المعنية.

إضافة إلى انه يتمحور حول ثلاث نقاط أساسية و هي (هوارية، 2015-2016، صفحة 80):

- **الفحص:** يقصد به التأكد من صحة و سلامة وحقيقة العمليات التي تم تسجيلها و تحليلها و تبويبها من خلال التحري حول البيانات المنشورة و فحص السجلات المحاسبية والبحث عن كل أدلة الإثبات الممكنة وتحري الاستمرارية في تطبيق الطرق المحاسبية و الالتزام بمعايير النظام المحاسبي أي فحص القياس الكمي والنقدي للأحداث الإقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

- **التحقيق :** التأكد من صلاحية القوائم المالية الختامية للتعبير عن المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة، وعن نتيجة أعمال المؤسسة، أي اثبات الوجود الفعلي والميداني لعناصر الذمة على أرض الواقع.

الفحص و التحقيق عمليتان مترابطتان، ينتظر من خلالهما تمكن المدقق من إبداء رأي فني محايد حول ما إذا كانت عملية القياس للأحداث المالية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة و سليمة لنتيجة ومركز المؤسسة الحقيقي (طواهر و مسعود، 2005، صفحة 12).

- **التقرير:** وهو وسيلة المدقق لا يصلح رايه حول القوائم المالية للمؤسسة، للأطراف المستخدمة لها سواء كانت داخل أو خارج المؤسسة، فهو العملية الأخيرة للتدقيق و ثمرة استخلاص النتائج من الفحص و التحقيق.

3. أهمية التدقيق

يعتبر التدقيق وسيلة تخدم العديد من الاطراف من المؤسسة أو خارجها، تستخدم القوائم المالية المدققة و تعتمد عليها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها وخططها المستقبلية ، حيث تنسب أهمية مهنة التدقيق إلى المستفيدين

منها، ومن هذه الأطراف (المساهمون، المستثمرون، الدائنون، المحللون الماليون، بعض هيئات الدولة، الاسواق المالية) (التميمي، صفحة 24).

1.3 إدارة المؤسسة: يعتبر التدقيق مهما لإدارة المؤسسة، نظرا لاعتمادها على المعلومات المالية اثناء عملية التخطيط واتخاذ القرارات سواء الحالية أو المستقبلية، ولضمان نجاعة هذه السياسات والقرارات يجب ان تكون المعلومات صحيحة وذات مصداقية هنا تظهر أهمية التدقيق، لأنه لا يمكن الوثوق في هذه المعلومات الا إذا كانت معتمدة و مصادق عليها من طرف شخص محايد، و ذلك بإعطاء رأي محايد حول صدق البيانات و القوائم المالية التي تساعد على اتخاذ القرارات المالية لتحقيق أهداف المؤسسة المسطرة، و متابعة تنفيذ الخطط و تقييم أداء العاملين عليها بكل دقة و موضوعية.

2.3 الملاك والمستثمرون: ظهور شركات المساهمة ذات الامتداد الأقليمي وانفصال الإدارة عن الملاك عزز من أهمية التدقيق، فكان لابد من طرف يضمن التسيير الأمثل للأموال ومنع حدوث الاختلاس والتلاعبات، كما يهتم المستثمرون بالقوائم المالية المدققة من طرف محايد و مستقل على اعتبار أنها عاكسة لحقيقة المؤسسة، للحكم على معدلات الربحية و احتمالات تحققها، ومدى ازدهار المركز المالي (يحي حسين و ابراهيم طه، 2001، صفحة 30).

3.3 الدائنين والموردين: يعتمد هؤلاء على تقرير المدقق بصحة وسلامة القوائم المالية، فنتائج التدقيق تسمح لهم بالاطلاع على الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، من خلال المركز المالي وكذا درجة السيولة، والقدرة على الوفاء بالالتزام، ليستطيعوا تحديد درجة التعامل مع المؤسسة، فضمان الوفاء للالتزامات في اجالها، يزيد من ثقتهم ويوسع نطاق تعاملهم معها.

4.3 الزبائن: اهتمام هذه الشريحة بنتائج التدقيق ينحصر بمعرفة استمرارية الوحدة الإقتصادية، وخاصة عند ارتباطهم معها بمعاملات طويلة الاجل، وإذا كانوا معتمدين عليها كمورد رئيسي وأساسي للبضاعة أو المواد الأولية. (عبد الصمد و إياد ، 2006، صفحة 31)

5.3 العاملين: هم والمجموعات المماثلة لهم مهتمون بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية أرباب عملهم، كما أنهم مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المشروعات على دفع مكافآتهم ومنافع التقاعد وتوفر فرص العمل. (عبد الصمد و إياد ، صفحة 31)

6.3 المؤسسات المالية والتجارية والصناعية: يعتبر التدقيق ذو أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات ، لأنها تعتمد على القوائم المالية المدققة عند طلب العميل قرض معين أو تمويل المشروع، لأنها تمثل حقيقة قيمة

الموجودات لقاء القرض و مدى كفاية الأرباح في تغطية الفوائد المستحقة و هذا كله لمعرفة درجة الخطر و قدرة المؤسسة على السداد مستقبلا.

7.3 الجهات الحكومية: تعتمد الجهات أجهزة الدولة على القوائم المالية المدققة في العديد من الأغراض مثل رقابة أو التخطيط النشاط الإقتصادي، لفرض الضرائب، منح القروض والدعم لبعض النشاطات، تعتمد الدولة للقيام بتلك الأعمال على القوائم المالية المدققة و المعتمدة من جهات محايدة تقوم بفحصها فحصا دقيق (يوسف، 2009، صفحة 21).

وقد بينت لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين عند إصدار المعايير عام 2002 أن أهمية التدقيق (المصلحة العامة) (خالد و خليل ، 1998، صفحة 12) تكون في:

- يساعد في وضع القرارات الادارية السليمة.
 - يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي.
 - استغلال موارد المؤسسات بكفاءة وفعالية.
- تتعدد الفئات التي يهتمها عمل المدقق، لان عمله يمنح الثقة مستخدمي البيانات والمعلومات الإقتصادية التي تنتج من النظام المحاسبي، من أجل ترشيد أحكامهم و قراراتهم ، وتتجلى اهميته في كونه الركيزة والاداة الاساسية في التحقق من صحة البيانات و المعلومات المالية، رغم اختلاف خصائص و حاجيات طالبي خدماته، وعليه يمكن الوقوف على أهمية التدقيق من خلال النقاط التالية : (BELAIBOUD , 2011, p. 04)
- العمل على إعطاء مصداقية و شرعية، لما تقدمه المؤسسة من بيانات ومعلومات محاسبية و ضمان سلامة المعلومات و كفايتها، لمالكي المؤسسات و المساهمين في رأس مالها، لاتخاذ انجع القرارات.
 - التأكد من صحة ودقة القوائم المالية والمستندات المحاسبية لاكتشاف كل الانحرافات والأخطاء المتعمدة والغير متعمدة، والعمل على مواجهتها أو تصحيحها (BELAIBOUD , p. 04).
 - تخفيض مقدار عدم التأكد لدى مستخدمي المعلومات عن طريق تزويدهم بالمعلومات الكافية ، و بالتالي تجنبهم مخاطر اتخاذ القرارات (أحمد ح.، 2002، صفحة 40).
 - التشخيص و المتابعة الدورية لكيفية تسيير الوظائف الموجودة على مستوى المؤسسة لاكتشاف كل نقاط الضعف والقوة، التي تواجه عمل الهيكل الداخلية، وإعطاء الحلول ما يوافق أهداف ومخطط المؤسسة في السوق (Bernard & Jean Claude, 2002, p. 31).

المطلب الثاني: المراحل التي مر بها التدقيق

إن التدقيق قديم قدم الانسان، حيث كان الفرد نفسه يقيّد و يراقب عمله في نفس الوقت، و في صراعه مع الطبيعة كان يدقق و يراقب أسرته للبقاء و لإشباع حاجاته المختلفة (مُجّد ب.، 2005، صفحة 07)، فهو تقنية من تقنيات التسيير، قديم لنشأته منذ عصور قديمة ماضية، عرف خلالها بتسميات مختلفة حسب الشخص المكلف بالمهمة من مراقب إلى محاسب، فمراجع وحسب العصر والمنطقة التي تم فيها ، وحديث نظر لتطورات المستمرة التي يشهدها خاصة من الجانب التنظيمي والقانوني، والمنهجية المتبعة، لوجوب مساهمته لتطورات التي تمس النظام الإقتصادي، مما جعل من التدقيق واحدا من أهم أشكال الرقابة.

1. مراحل تطور مهنة التدقيق على المستوى العالمي:

يشير التاريخ إلى أن الاسبقية في مزاولة التدقيق كانت من طرف البابليون والمصريون والرومان والاغريق، بحيث يقومون بتسجيل العمليات النقدية ثم تدقيقها للتأكد من صحتها، وكانت هذه العملية مقتصرة على الحسابات المالية الحكومية، حيث كانت تعقد جلسة استماع عامة يتم قراءة الحسابات بصوت مرتفع، وبعدها يقدم المدققون تقاريرهم، ويجب لفت الانتباه إلى عملية التسجيل كانت تتم بطريقة بدائية وقد تحسنت عمليات التسجيل والتدقيق بعد تنظيم الحسابات على أساس الطريقة المزدوجة، وتم تطوير معايير التدقيق، وإجراءات لتحقيق التوازن بين مسؤولية المدقق الحسابات القانونية واحتياجات مستخدمي التقارير المالية.

سنحاول دراسة مراحل تطور المهنة من خلال المراحل التي مر عليها : (Collins & Valin, 1979, p. 07):

1.1 الفترة ما بين 4000 ق م – 600 م:

تعاقبت على هذه الفترة حضارات مختلفة منها:

- الحضارة البابلية والتي اعتمدت على تشريع هو رأي الذي كان بمثابة تشريع لكل جوانب الحياة الإقتصادية والسياسية منها خاصة المالية ، وقد عرفت هذه الحضارة المحاسبة في شكلها البدائي، حيث أن الدراسات التاريخية أشارت إلى وجود اكتشافات يعود تاريخها لحوالي 2600 ق م تتمثل في ألواح من طين مختلفة الطول والعرض والسّمك تستخدم بمثابة سجلات محاسبية أي أشبه بدفتر المسودة أو اليومية العامة حاليا، فتسجل الامور المحاسبية في ألواح من طين ويتم عرضها على العلن من أجل مراجعة العمليات واكتشاف الأخطاء، من خلال مقارنتها بالسجلات التي واكبت الحضارة البابلية، أهمها (سجل عمليات التبادل التجاري المقايضة، سجل النفقات والاجور وسجل التكاليف، سجل الالتزامات والذمم).

- الحضارة الفرعونية التي تميزت بتطور الزراعة، فكانت أهم مورد رزق للسكان، واقتصرت دور وظيفة المحاسبة آنذاك على تسجيل حركة المخزونات لتسهيل عملية مراجعتها، ومن أجل مراقبة مدى مساهمة مختلف مناطق البلاد في المحصول المخزن، مستعملة في ذلك ورق البرادي كسجلات محاسبية، ومثال ذلك سيدنا يوسف عليه السلام عندما كان يتنقل بين المدن متفقدا المحاصيل في دورات مراجعة المخزونات ومقدار مساهمات المدن في أول طابع من مهنة التدقيق، وإن المحاصيل كانت تترك على شكلها لتمكن من عدّها على شاكلة حزم، تحتوى على سبعة سنابل فكان ذلك للتنبيه إلى الاستنارة بالعد في عملية مراجعة المخزونات، لنبذ الشك لذلك كان الامر إلهي لنبيه عليه السلام بتركه في سنبلة في خطوة غير مسبوقه تبرز حقيقة توظيف الشك المهني في أرقى صوره، حيث اشار المولى عز وجل إلى ذلك أعوذ بالله من الشيطان الرجيم **بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ** ﴿يُوسُفُ أَيُّهَا الصِّدِّيقُ أَفْتِنَا فِي سَبْعِ بَقَرَاتٍ سِمَانٍ يَأْكُلُهُنَّ سَبْعٌ عِجَافٌ وَسَبْعِ سُنبُلَاتٍ خُضْرٍ وَأُخَرَ يَابِسَاتٍ لَعَلِّي أَرْجِعُ إِلَى النَّاسِ لَعَلَّهُمْ يَعْلَمُونَ (46) قَالَ تَزْرَعُونَ سَبْعَ سِنِينَ دَأَبًا فَمَا حَصَدْتُمْ فَذَرُوهُ فِي سُنْبُلِهِ إِلَّا قَلِيلًا مِمَّا تَأْكُلُونَ (47) ثُمَّ يَأْتِي مِنْ بَعْدِ ذَلِكَ سَبْعٌ شِدَادٌ يَأْكُلْنَ مَا قَدَّمْتُمْ لَهُنَّ إِلَّا قَلِيلًا مِمَّا تُحْصِنُونَ (48)﴾ صدق الله العظيم (سورة يوسف: الآية: 46-48).

- الحضارة الاغريقية التي تميزت بظهور النقود كمقياس للقيمة بالرياضيات فكان لها فضل تطوير كافة العلوم والتدقيق من بين هذه العلوم، بحكم ارتباطه الوثيق بعلم المحاسبة والرياضيات اللذان لا زاما الاغريق في حياتهم اليومية لاتساع الاقاليم التابعة للإغريق آنذاك، يرجع ظهور المحاسبة والتدقيق إلى ما قبل ميلاد المسيح 3600 سنة بحسب تاريخ نهوض الحضارة، حيث وجدت بعض الدلائل التي تشير إلى استعمال بعض المفاهيم المحاسبية كاحتساب أقساط الاهتلاك على أسوار المدن، التي بنيت في عهد الحضارات الاغريقية وعلى أنقاض الحضارة الرومانية القديمة (Radebaugh, Gray, & Black, 2008, p. 03).

- حضارة الانكا (Collins & Valin, p. 09) والتي عرفت مفهوم التدقيق حوالي 1200 سنة ق م، من خلال إرسال الحكام لشباب أقوياء من اجل إيصال رسائل شفوية، مادية أو بنكنوت وضرائب ملكية تعرف " بكوييكو" ، حيث يقوم الشباب بنقل الضرائب للملك والذي يخضعهم بدوره لعملية مراجعة حسابات ممتلكات الغير، من خلال تقديم هؤلاء الشباب لتقارير شفاهية ودلائل تمثلت في لفافات من خيوط غزل بحكم اشتهار هذه الحضارة بصناعة الخيوط، من بين الاكتشافات أيضا والتي لها علاقة بالتدقيق، العثور على كرات ملفوفة من خيوط الغزل تحتوي على عقد مختلفة الاشكال، وخيوط بألوان مختلفة فسرت فيما بعد على أساس أن الخيوط تمثل أصناف المنتجات والمحاصيل، والعقد تمثل أعداد أو مجموعات واعتبر ذلك انه نظم بدائي في تسجيل العمليات الداخلة والخارجة للمستودع.

2.1 الفترة ما بين 600 م – 1500م:

لازم التدقيق نشأة و تنظيم الدولة الاسلامية ، فقد حث الرسول ﷺ بضرورة الرقابة على أموال الفقراء والرعية، وكان ﷺ يرسل في كل فترة صحابة في شكل مراجعين، لجمع الصدقات و غيرها من الأموال المستحقة على رعايا الامة، وللوقوف على أعمال ولاة الامور في كل من الحجاز والعراق واليمن ومصر وغيرها من البلاد الاسلامية في أول مرة برز فيها مفهوم المدققة العملية، وايضا ما يعرف حديثا بالتدقيق الاداري أو التشغيلي في تدقيق مصاريف بيت مال المسلمين، حيث كان الرسول ﷺ يلحق مندوبيه بمقارير وطرق تحصيل الزكاة والجزية، وطرق الانفاق العام وأحكامه ويدقق في المستخرج والمنصرف منها، وكان له كتاب يوثقون له أموال الصدقات والغنائم في السجلات المدونة للصدقات ومبالغ الزكاة، فلم يهتم الاسلام بمراجعة وممارسة الرقابة على الأموال فقط، بل تعدى لمراجعة أحوال الناس وأموالهم في تدقيق مبالغ المال التي يتقاضاها العاملين على تحصيل الزكاة، ما رسخ فيما بعد أهم مبادئ المساواة والعدالة، في إشارة إلى النوع المعروف حاليا بالتدقيق الاجتماعي (محمود المرسي، صفحة 203).

كما عرف التدقيق تطورا كبيرا في عهد الخليفة عمر بن الخطاب رضي الله عنه، نظرا لتساع رقعة البلاد الاسلامية، وكثرت مواردها و نفقاتها في ظل الفتوحات، حيث تعتبر مرحلة خلافته من الناحية المالية و الرقابة عليها مرحلة مميزة لأنه وضع أسسا و قواعد تكفل أحكام الرقابة على أموال الدولة، كما جعل مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاية وتدقيقها، وبرزت أول نواة للمدققة الخارجية في شكل مهنة تؤدي مرة كل سنة في زمن جمع الزكاة من طرف فئات معينة، كما أنشأ ديوان بيت المال لضبط إيرادات الدولة و نفقاتها، كما عرف عهد الخلفاء الراشدين إنشاء دار الاستخراج للتحقيق مع الولاية والعمال عزلهم، وديوان الزمام المناظر الديوان المدققة المالية في عهد العباسيين، فالتدقيق كان يشمل المدققة الكاملة، وكان غرضه الرئيسي اكتشاف الغش و الخطأ و محاسبة المسؤولين عنها، وكان الهدف الرئيسي من التدقيق في ذلك الوقت هو التأكد من نزاهة الأشخاص المسؤولين عن الامور المالية (عوف ، 1984، صفحة 475).

غير أن الحركات الاستعمارية التي بدأت بالحروب المغولية والصليبية، ثم الاستعمار العثماني وأخيرا الاستعمار الغربي طمست معالم هذه المحاسبة والمدققة وحكمت بتخلف الدول العربية في هذا المجال، حيث حملت الدول الغربية وعلى رأسهم إيطاليا وبريطانيا الريادة لتقود مسيرة التطور في مجال المحاسبة والمدققة في العصرين المتوسط والحديث. (ناصر ، 2004، صفحة 35)

بالنسبة للصينيين لقد عرفت الصين مفهوم التدقيق ذلك للحاجة الماسة التي نشأت من تقصير بعض الموظفين الحكوميين في وظائفهم المالية اتجاه الملكيات العامة للقصر والعائلة الحاكمة، كما وجدت في الصين أنظمة تراقب الموظفين الحكوميين في تأدية الوظائف المالية واستخدام الممتلكات العامة. (Chong, 2000, p. 14)

أما الرومان (شتيوي، 1993، صفحة 198): ظهر مفهوم التدقيق في عهد الامبراطورية الرومانية من خلال تعيين مراجعين تابعين للإمبراطور يقدمون له حصيلة أعمالهم المتمثلة في مراجعة جميع ممتلكاته لحمايتها من عمليات الغش والتلاعب، كما تضمن الدفاتر المحاسبية التي تتلى على مسامع الحاكم بحضور مستشاريه، للوقوف على ممتلكاته لاكتشاف ومنع أي تصرفات غير مسئولة من قبل القيمين على ذلك.

حيث اهتمت بجانبين أساسيين هما:

- التشريع القانوني

- التنظيم الإداري لإدارة شؤونها المالية من ضرائب وجباية

كما أن الموثق (المدقق) وقتها يستمع إلى القيود المثبتة في الدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها، هكذا نجد كلمة تدقيق Audit مشتقة من الكلمة اللاتينية Audir ومعناها يستمع (خالد أمين ع.، 1998، صفحة 39).

3.1 الفترة ما بين 1500م - 1850م:

تميزت هذه الفترة بظهور أول منظمة مهنة رسمية للمدققة بفينيسيا سنة 1581 بإيطاليا، أين تأسست كلية روكسانا تي "ROXANATI" وكانت تطلب ست سنوات خبرة إلى جانب الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبير في المحاسبة، لتصبح عضوية هذه الكلية في 1669 فيما بعد شرطاً من شروط مزاوله مهنة المدققة. (خالد أمين ع.، 1986، صفحة 264)

إضافة إلى أول تشريع يتعلق بالمدققة الحديثة تضمنه قانون شركات المساهمة البريطاني سنة 1844، حيث تطلب هذا التشريع قيام مساهم أو أكثر بفحص الميزانية المعدة من طرف مديري الشركة، أي أنه أعطى الحق للمساهمين لفحص دفاتر وسجلات الشركة والاستفسار من الموظفين والإدارة إذا لزم الأمر، كما أوجب إعداد الميزانية والتصديق عليها من طرف مدقق وايداعها لدى مجلس شركات المساهمة مع تقديم نسخة الكل مساهم. (مسامح، 2010، صفحة 55)

حسب الدراسات التاريخية يرجع الفضل في تسهيل المحاسبة والمدققة على حد سواء في نشر كتاب الراهب (Luca Palioli) في البندقية سنة 1494 بعنوان "مراجعة عامة في الحساب والهندسة والنسبة والتناسب"، وأن

أشهر قانون اعتمد عليه المدققون في ذلك الوقت لتدقيق حسابات التجار والتأكد من صحتها " الأصول - الخصوم - حقوق مالك المشروع". (مسامح، صفحة 62)

أن الاعتراف والرغبة بوجود نظام محاسبي من أجل التأكد من دقة القوائم المحاسبية لأجل منع واكتشاف الغش والأخطاء، إضافة إلى الحاجة لتدقيق القوائم المحاسبية من قبل شخص مستقل و محايد، اهم إضافة للمهنة خلال هذه الفترة و لغاية 1850م.

4.1 الفترة ما بين 1850م-1905م:

تميزت هذه الفترة بزيادة الإهتمام بالتدقيق بهدف اكتشاف الغش و الخطأ، نظرا لفصل الإدارة عن المساهمين كليا، ما فرض وجود أهل خبرة من اجل التأكد من صحة المعلومات، نتيجة ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا التي تطور الصناعة و التجارة، والنظام الجبائي، حيث تعدد المؤسسات و كبر حجمها، وزادت أنشطتها، واشتداد المنافسة بينها، بناء على كل ما سبق أصبح الجو مهياً لظهور حركة للتنظيم المهني لمهنة المحاسبة والتدقيق فتم إنشاء أول منظمة مهنية في بريطانيا سنة 1854م ثم في كندا سنة 1880م وفي فرنسا سنة 1881م والولايات المتحدة سنة 1882م وألمانيا سنة 1896م وأستراليا سنة 1904م وفنلندا سنة 1911م. مما يبين قدم ظهور مهنة التدقيق في الدول المذكورة (سامي و لؤي ، 2010، صفحة 18).

لتصبح المدققة في هذه المرحلة " اختيارية " لأول مرة حتى نهاية القرن التاسع عشر ليتوسع الهدف الرئيسي للمدققة بعدها من السيولة ليشمل اكتشاف الأخطاء والغش (لونيس، 2017 - 2016، صفحة 64).

لتختتم هذه الفترة بقانون الشركات الصادر سنة 1900، الذي ابرز ثلاث نقاط أساسية شكلت معلما من معالم التدقيق الخارجي (لونيس، صفحة 65) حق المدقق في الحصول على كل السجلات والدفاتر ومحاضر مجالس الإدارة وعقود العمل.

يجب على المدقق إبراز نطاق أعماله التزامات ومتطلبات واردة في نص القانون والعقد التكليفي.

تقرير المدقق على صحة ومصداقية الأرقام الواردة في الميزانية.

لتتلخص أهداف التدقيق خلال هاته الحقبة الزمنية، في ثلاث نقاط كما يلي: (شتيوي، صفحة 16)

- اكتشاف الغش والتلاعب بالدفاتر.

- اكتشاف الأخطاء الفنية.

- اكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية.

5.1 الفترة ما بين 1905 – 1939:

تميزت الفترة بتعدد القوانين الصادرة عن الدول مع بدايات القرن العشرين، والتي تؤكد في مجملها على ضرورة تنظيم ومراقبة المعاملات والمبادلات التجارية على مستوى العالم ما يعرف "بالتجارة الدولية"، هذه الضرورة زاد من أهمية المدقق والحاجة لخدماته، وانبثق عنها هدف أساسي للتدقيق يتمشى مع المتغيرات الاقتصادية، يتمثل في ضرورة توحيد عمل المدقق على المستوى العالم بأسره، و مثلت حجر الاساس في رحلة البحث عن معايير تدقيق عالمية، حيث تكللت مجهودات AICPA سنة 1939م، بأصدار المعايير المقبولة عموما GAAS، كما تميزت هذه الفترة بالاعتراف بأهمية الرقابة الداخلية، واصبح تقييم الأخيرة أول خطوة يقوم بها المدقق، كما اصبح الهدف من التدقيق هو تقرير المدقق المستقل و المحاييد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي، و قد تم التأكيد على هذا المبدأ من قبل العديد من الجمعيات المهنية العالمية (لونيسة، صفحة 37).

أما بالنسبة للعرب فتعتبر مصر من الدول السباقة التي أصدرت قوانين التنظيم مهنة التدقيق سنة 1909م أما العراق و فلسطين أصدرتا تشريعات متقدمة لتنظيم مهنة التدقيق منذ سنة 1919م، ثم تلتها الأردن سنة 1944م، وأنشأت أول جمعية للمحاسبين والمدققين بمصر سنة 1946م. (التميمي، صفحة 16)

6.1 الفترة ما بين 1939 – 2002:

في النصف الثاني من القرن العشرين انصب كل الإهتمام لتفعيل دور المراقبة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، لتحقيق النزاهة والشفافية في جميع المعاملات الاقتصادية "التجارية والمالية"، من أجل الاستغناء عن التدقيق الخارجي الشامل الذي يحمل المؤسسة الكثير من الأموال ويهدر الكثير من الوقت، وحصص مهمته في تأكيد معالم الجودة وإبرازها على مستوى التقارير المالية في سبيل تحسين صورتها، هذا الطرح لاقى رفض من قبل مستخدمي المعلومة المالية وحتى المنظمات الدولية المنظمة للمهنة، وطالبو باستبداله بفكرة مراقبة الاخطار، فقام المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام 1956 بإصدار تصورا لمعايير التدقيق وأعتبرها أساسا بحكم ممارسة العملية في منتصف السبعينات (1965-1972)، حيث اصبح المدقق يعتمد على اسلوب العينات في عمله مستعمل مخرجات نظام الرقابة الداخلية (لونيسة، صفحة 37).

الا انه في نهاية هذه الفترة برزت ظاهرة شراء الذمم وعدم احترام أخلاقيات المهنة بالنسبة للمدققين الخارجيين بحكم عدم اتصاليهم وانتمائهم للشركة محل التدقيق، حيث شكلت حادثة مكتب آرثر أندرسون وشركة أنرون في ديسمبر 2001، محطة أخرى جديدة لإعادة بعث مفهوم التدقيق وفق منظور وهدف آخر أسمى من ذي قبل الا وهو إبداء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية (لونيسة، صفحة 38).

7.1 الفترة ما بين 2002 – إلى يومنا هذا:

آخر مرحلة من مراحل تطور مهنة التدقيق، تميزت بتغير حادثة مكتب آرثر أندرسون وشركة أنرون منظور ومفهوم المهنة على المستوى العالمي بأسره، فكان الاخذ بالمتغيرات الحديثة من التدابير المستعجلة في إحلال تغيرات جديدة على معايير تدقيق تراعي في مجملها ما توصلت إليه الدراسات من مستقل إلى متغير تابع والعكس بين مهنة التدقيق وممتن التدقيق .

إصدار الفيدرالية الدولية للمحاسبة (IFAC) مجموعة معدلة من معايير التدقيق، نتج عن تطبيقها إيجابيات أخرى كرس في وضع معايير تعنى بالتقارير المالية لأجل الحفاظ على الصورة العالمية لهذه التقارير، فأصبح هناك معايير متعلقة بشخص المدقق ومعايير متعلقة بالمهنة ومعايير متعلقة بنتائج عمل المدقق التقارير، في خطوة غير مسبقة ترسخ الاتجاه الجديد للمهنة على المستوى الدولي، ووضعت أكبر مكاتب التدقيق العالمية أمام الأمر الواقع بضرورة وجوب تحلي المدقق بأخلاقيات المهنة والتزامه بتوفير الأسباب دون المسؤولية عن النتائج، فاكشف الأخطاء والتلاعب أصبح أمر ثانوي في ظل ثبوت امتثال المدقق لأخلاقيات تنظيم المهنة وأداء الواجب، ثم ظهر مفهوم آخر يهدف إلى الجودة في عمل المدقق فتم إصدار معايير سميت التأكيد والخدمة ذات العلاقة بالإضافة لمعيار جودة التدقيق، ظهور ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية، سرع التصادم بين مجلس الإدارة والمديرين والمدقق، وللحيلولة دون الوقوع في أزمة كبرى أخرى، برزت نظرية حوكمة الشركات ساربن أوكسلي (sarbanes oxley) (2002) التي قسمت الأدوار ووزعت المهام ونظمت المعاملات وحددت الصلاحيات.

إن التطورات المتلاحقة للتدقيق كانت رهينة الأهداف المستوحاة هذا من جهة، ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفتتها حركة التجارة العالمية والإقتصاد العالمي بشكل عام، والتي شهدتها المؤسسة الإقتصادية على وجه الخصوص، لذلك سنميز بين المراحل التاريخية للتدقيق في الجدول التالي:

الجدول رقم (01): التطور التاريخي لعملية التدقيق

الفترة	المدقق	الامر بالتدقيق	أهداف التدقيق
4000 ق م إلى 600م	كاتب أو الحكيم	ملك، إمبراطور	معاينة السارقين وحماية الملكية
600م-1850م	مدقق، محاسب	دولة، محاكم، تجار والمساهمين	محاكمة التزوير ومعاينة وحماية الارث
1850م-1900م	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني	الحكومة والمساهمين	تجنب الغش وتأكيده مصداقية الميزانية
1900م-1940م	خبير في المحاسبة أو في القانون	الحكومة والمساهمين	تفادي التزوير والأخطاء، المحافظة على مصداقية الحسابات المالية المسجلة
1940م-1970م	خبير في التدقيق والمحاسبة	دولة، بنوك ومساهمين	مراقبة مصداقية الحسابات المالية المسجلة
1970م-1990م	خبير في التدقيق والمحاسبة	دولة، هيئات أخرى ومساهمين	مراقبة نوعية الرقابة الداخلية واحترام قوانين التدقيق
1990 إلى يومنا هذا	متخصص مهني في التدقيق والمحاسبة والاستشارة	دولة، هيئات أخرى ومساهمين	رقابة صورة الحسابات ونوعية الرقابة الداخلية واحترام قوانين التدقيق والحماية ضد التزوير العالمي والدولي.

المصدر: غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2006، ص 18

2. مراحل تطور مهنة التدقيق على المستوى المحلي:

أما في الجزائر تعتبر مهنة التدقيق بشكلها الحالي حديثة مقارنة بباقي دول العالم ويرجع سبب ذلك لتاريخ استقلالها وانتهاجها النظام الاشتراكي أين تقل الحاجة للتدقيق القانوني الخارجي، نظرا للملكية العامة للمؤسسات الإقتصادية وخضوعها لرقابة الدولة، إلا أنها مرت بعدت محطات تاريخية، لتناوب الحضارات على الجزائر، من القرن السادس عشر مروراً بالقرن السابع عشر وصولاً لمنتصف القرن الثامن عشر، يمكن تجميعها في بثلاثة مراحل، تتوسطهم مرحلة خلقت الفرق والفيصل بين المخطتين الأولى والأخيرة هي محطة الاحتلال الفرنسي للجزائر، وفي ما يلي تلخيص أهم المراحل التي مرت بها تنظيم المهنة في الجزائر (لونيسة، صفحة 92):

1.2 ما قبل الاحتلال

كانت الجزائر من أكبر رواد تطوير الفكر التدقيقي بفهمها ومواكبتها لجميع اللغات المحاسبية، على يد مهنيين جزائريين كانوا يمارسون المهنة مع مطلع النصف الثاني للقرن 16 في شكل ممارسة يومية مع مختلف الاجناس بلغات محاسبية متنوعة بحكم موقعها الاستراتيجي وقوتها الحربية، بمعايير وخطوات وكذا إجراءات تدقيق، فقد مورس التدقيق كمهنة من قبل أشخاص كانوا يجيدون علم التجارة والمحاسبة وضعوا قواعد أساسية ملزمة واجب إتباعها عند التدقيق الحمولات ووثائق التجار العابرين للممر البحري أي ما يعرف حالياً بالتدقيق العملياتي، حرصا منهم على اكتشاف الأخطاء وتجنب الوقوع في التصريحات الكاذبة التجار المراوغين المتملصين من بعض مبالغ الجزية، حيث كانوا يسمون المدققين في تلك الحقبة ب"مندوبو الحسابات"، كما كانت تخضع الخزينة العامة لتدقيق مالي مرحلي سداسي، تترجم هذه العملية في تقارير مالية وأدبية ترفع إلى الوزير المكلف بالرقابة على أموال الخزينة معروف باسم "أمين المال"، ليمارس رقابته على الداى من ثم ليلبغه بدوره إلى الباشا "المسؤول الاعلى القائم على الامور المالية للدولة"، الذي يجمع كل التقارير المالية للولايات التابعة للدولة العثمانية في تقرير واحد يناقشه مع مختلف أعضاء مجلس الباشاوات قبل رفعه للسلطان في نهاية الفترة المالية.

2.2 خلال الاحتلال

في تلك الفترة كانت الجزائر تحت الوصاية الفرنسية في كل المجالات السياسية والاجتماعية والإقتصادية ولهذا كانت مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر خاضعة لقوانين وتشريعات الاحتلال الفرنسي، بموجب المرسوم الصادر في 22/06/1934 أين اعتبرت الجزائر جزء من ممتلكات فرنسا، حيث بدأت تتضح معالم التدقيق المالي في مختلف المعاملات على مستوى الوطن ذلك في خطوة من الاحتلال لمراقبة الأموال المتأتية من الجزائر وتدقيقها لاكتشاف الغش والتلاعب في التقارير المالية المرفوعة للجهاز المالي الاعلى بفرنسا "مجلس المحاسبة".

حيث تبنت فرنسا هي الاخرى التدقيق بطابعها الخاص أين يعرف هذا الأخير بمصطلحين هما "التفتيش والمراقبة"، يمارس كوظيفة يقوم به أشخاص إداريون خارجيين معروفون بتسمية " المفتشين " لأجل التحقيق في ملابسات قضايا الاختلاس التبذير، اكتشاف الأخطاء ومحاولات الغش في الأموال المتأتية من الجزائر، قلة عدد المفتشين بالإضافة التزاماتهم الوظيفية الادارية الاخرى اتجاه الجهات الموظفة لهم قلل نوعا ما من استقلاليتهم، فكانت أولى خطوات الاعداد لمحافظة الحسابات كمهنة حرة مستقلة، لها مجلس منتخب يعمل وفق قوانين ضابطة وملزمة لنصوصها " شروط اعتماد، التعيين، التنافي..." حقوق وواجبات أصحاب المهنة، ضف إلى ذلك نقابة مستقلة مكرسة لمبدأ حرية المدقق وصلاحياته وحقه في الحماية من الضغوط والتهديدات.

3.2 بعد الاحتلال:

حيث مرت مهنة التدقيق ثلاثة مراحل مفصلية، وهي كالتالي:

- من الاستقلال إلى غاية سنة 1988م:

بعد إستقلال الجزائر واجهت جميع المؤسسات الجزائرية مشاكل وفراغ و صعوبة في التسيير وخاصة على مستوى التنظيم وكذا عدم وجود كفاءات ونقص كبير في التأطير، حيث بقيت مهنة محافظ الحسابات والمحاسبة خاضعة لنصوص اتفاقية إفيان والقانون الاساسي (les Accords d Evian et la Loi Fondamentale) (جمعة ع،، 2010، صفحة 18).

تطرق المشرع الجزائري إلى محافظ الحسابات بداية من خلال إصدار الامر رقم 69/107 المؤرخ في 31/12/1969 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970م في مادته 39، حيث يشير إلى ما يلي: " يعين وزير المكلف بالمالية و التخطيط محافضي الحسابات في الشركات الوطنية و المؤسسات العمومية الوطنية ذات الطابع الصناعي أو التجاري بقصد تأمين مشروعية و صحت حساباتها و تحليل وضعها الخاص بالاصول و الخصوم، ويجوز له أيضا أن يعين لنفس الغرض محافظ حسابات في الشركات التي تحوز الدولة أو هيئة عمومية حصّة في رأسمالها " (الامر 69-107، 1969) فبدأ التنظيم الفعلي للمهنة في المؤسسات العمومية الجزائرية ، حيث تم تكريس الرقابة على الشركات الوطنية أو الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الإقتصادية من أجل تأمين و حماية أملاك وحق الدولة. وقد تم اصدار المرسوم رقم 70-173 المؤرخ في 16 نوفمبر 1970م لتحديد واجبات ومهام وكيفية تعيين محافظ الحسابات في المادة الأولى حيث نصت على أن محافضي الحسابات يقومون بالمراقبة الدائمة لتسيير المؤسسات العمومية والمختلطة والمعينون من قبل وزير المالية، وعرفت هذه الفترة نقص في عدد محافضي الحسابات المؤهلين بحث كان يتم اختيارهم وتعيينهم من بين :

المراقبون العامون للمالية ؛ المراقبون الماليون ؛ المفتشون الماليون ؛

الموظفون المؤهلون من وزارة المالية بصفة استثنائية يتعن عليهم مراقبة المؤسسات العمومية بالتركيز على نقاط التالية:

- مراقبة الأموال وطرق تنفيذ العمليات التي لها انعكاس إقتصادي ومالي على التسيير؛
- متابعة مدى تطبيق الاجراءات والقواعد المسطرة في السجلات المحاسبية وكذا تغير قيمة احتياطات المؤسسة؛

▪ مراقبة مصداقية وصحة الجرد وحسابات النتائج الموجودة في المحاسبة العامة وكذا المحاسبة التحليلية بالمؤسسة؛ (المرسوم 70-173، 1970)

كما صدر في هذه المرحلة القانون رقم 71-82 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب والذي تضمن على شروط ممارسة المهنة في مادته الأولى، ووجوب توفر الامانة والموضوعية اثناء ممارسة مهنة التدقيق في مادته الثانية، أما المادة الثالثة فنصت على تكوين مجلس اعلى للمحاسبة للإشراف على المهنة تحت سلطة وزير المالية، كما اشتمل على مواد لتحديد اختصاص الخبراء المحاسبين ومكان عملهم، وتحديد الشروط الواجبة لدخول إلى المهنة، بالإضافة إلى مواد تضمنت تشكيل واختصاصات وكيفية تسيير المجلس الاعلى للمحاسبة (القانون 71-82، 1971)

ثم صدر القانون 80-05 والمتضمن إنشاء مجلس المحاسبة، (القانون 80-05، 1980) حيث يلغي مضمونه ما سبق من القوانين السابقة فتم وضع المجلس تحت سلطة رئيس الجمهورية وتم منحه من خلال هذا القانون سلطة ذات صلاحيات قضائية وإدارية بخصوص رقابة المرافق والمؤسسات والهيئات العمومية بجميع انواعها والجماعات المحلية، وهذا بالرجوع إلى المعايير المقررة ضمن أهداف المخطط المحاسبي الوطني و أيضا بالمقارنة مع المعايير الاخرى للتسيير المحددة على المستوى الوطني أو الدولي و يبدي أي اقتراح أو توجيه من شأنه أن يحسن التسيير المالي أو المحاسبي لأموال الدولة، الملاحظ في هذا القانون عدم التطرق لما يخص تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر فلم يحدد كيفية تعيين محافظ الحسابات وكذا حقوقه وواجباته ولا حتى مهامه الاساسية.

الا انه تم الاشارة إلى ذلك من خلال المادة رقم "196" من قانون المالية الصادر سنة 1985م حيث نصها يشير إلى أنه يتم تعيين محافظ الحسابات في المؤسسات العمومية والمؤسسات التي تملك فيها الدولة حصصا في رأسمالها الاجتماعي، ولكن لم يتم توضيح كيفية تطبيق هذه المادة ولهذا لم يتم احراز تقدم كبير في هذه الفترة لهذه المهنة.

يتبين من خلال ما سبق ذكره ان هذه المرحلة تميزت بعدم وجود منهج واضح لممارسة مهنة التدقيق في الجزائر وبمسيرة الواقع الإقتصادي في الجزائر المعتمد كليا على الخزينة العمومية التي تعتبر الثروات الباطنية للبد اهم

مصادرها وتعتبر الشركات وسيلة لتوفير رفاهية للشعب وتقسيم الثروة عليه من أجل تعويضه حرمان سنوات الاستعمار، فكانت المراقبة من صلاحيات الدولة كحال الإقتصاد، هذا ما سبب بطؤ وتأخر في تطور مهنة محافظ الحسابات.

- من 1988م إلى غاية 2010م:

تعتبر هذه المرحلة مرحلة انتقالية من الإقتصاد الموجه إلى الإقتصاد الحر، والتخلص من احتكار الدولة للحياة الإقتصادية، فالهزة التي ضربت أسعار البترول سنة 1986م كانت سبب جوهري في تغيير عدة مفاهيم فتغيرت معها التوجهات الإقتصادية في الجزائر، ما أثر على تسيير المؤسسات فكان لابد على مهنة محافظ الحسابات أن تتكيف مع رغبات الطالبين عليها، بما أنها خدمة مقدمة من مهني مستقل.

وتميزت بإصدار القانون رقم 88-01 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الإقتصادية، حيث تم تحرير تسيير المؤسسات العمومية فأصبحت المؤسسة العمومية الإقتصادية تخضع للقانون التجاري حسب المادة 03 ويمكن أن تأخذ عدة أشكال (القانون 88-01، 1988): شركات مساهمة؛ شركات محدودة المسؤولية؛ المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري (EPIC).

كما تم تعزيز آليات الرقابة من خلال المواد (من 39 إلى 44) للقانون التي تشرح كيفية ممارسة الرقابة كما أشار إلى إمكانية اعتماد خلية تدقيق داخلي.

الحركية التي عرفها الإقتصاد في هذه الفترة دفع المشرع إلى إصدار العديد من القوانين التي تنظم مهنة محافظ الحسابات

فصدر القانون رقم 90-32 فأصبحت مهام المجلس الاعلى للمحاسبة بموجبه الرقابة اللاحقة للأموال العامة في المرافق العمومية والجماعات المحلية، وبهذا منحت الرقابة على المؤسسات العمومية الإقتصادية استقلالية. (القانون 90-32، 12)

وبإصدار القانون رقم 91-08 الذي ينظم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر أصبحت خاضعة لرقابة مستقلة، هذا القانون هو إرساء لمبادئ وقوانين هذه المهنة كما منحها الاستقلالية، فهو إطار متكامل ومنهج واضح للممارسة عملية التدقيق الخارجي في الجزائر، إضافة إلى انه نص على انشاء منظمة وطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين. (القانون 91-08، 1991)

ثم صدرت عدة تشريعات و نصوص قانونية تتعلق بتنظيم المهنة:

- مرسوم تنفيذي رقم 92 - 20 المؤرخ في 13 جانفي 1992 يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين و الهدف من هذا التنظيم، حماية المصالح المعنوية و المادية

للمهنيين وتمثيلهم لدى السلطات العمومية التحكيم في النزاعات و الصراعات المهنية وتحصيل الاشتراكات المهنية كما تسهر على إحترام جميع الاعضاء للأحكام التشريعية و التنظيمية المعمول بها و كذا النظام الداخلي كما تقوم بالمساعدة و النهوض بالتقويم المستمر للمستوى النظري والتطبيقي للأعضاء و تحضير الملتقيات المهنية و تنظيمها و الاشراف عليها و مراقبتها و كذلك المشاركة في مهام التعليم و التكوين و البحث. (تنفيذي 92-08، 1993)

- المرسوم التنفيذي رقم 69-136 المؤرخ في 15 أفريل 1996 المتضمن القانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والذي يعتبر بمثابة دستور يحكم مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر، حيث احتوى على القواعد الاخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية و واجبات المهني في علاقاته مع زملائه وحتى واجباته المتعلقة بتأطير المتربصين و حقوق المهني في ممارسة مهامه. (تنفيذي 96-136، 1996)

- المرسوم التنفيذي رقم 96 - 318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996 والذي تم بموجبه إنشاء مجلس وطني للمحاسبة (CNC) كهيئة إستشارية لدى وزارة المالية يهتم بشؤون البحث و التطور و التقييس في المجال المحاسبي. (تنفيذي 318-96، 1996)

- وبعد ذلك صدر المرسوم التنفيذي رقم 96-431 الذي يوضح كيفية تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات طابع تجاري وصناعي و غيرها من المؤسسات والهيئات (تنفيذي 96-431، 1996)، كما صدرت عدة مراسيم و قرارات كالتى صادرت على التوالي سنة 1998م و 1999م التي تخص كيفية نشر مقاييس تقدير أجازات والشهادات و كذلك شروط الخبرة المهنية التي تمنح حق ممارسة المهنة، والتي تم تعديلها لاحقا بما يتكيف مع متطلبات السياسة الإقتصادية.

تعتبر هذه الفترة محطة تاريخية هامة لتطور مهنة محافظ الحسابات والمحاسبة في الجزائر، حيث منحت المهنة صبغة قانونية ومنهجية تسمح بالممارسة و التطوير، لان المهنة أصبحت حرة و مفتوحة للجميع من تتوفر فيهم شروط ممارستها دون الرجوع إلى وزارة المالية، وبذلك تكون قد حققت مكسب ضخم و المتمثل في شرط الاستقلالية و الحياد.

- ما بعد إصلاحات 2010م:

أهم مايميز هذه المرحلة الاصلاح المحاسبي الذي باشرته الجزائر، والانتقال من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي و المالي الصادر بموجب القانون رقم 11-07 والذي أصبح ساري المفعول منذ سنة 2010م (القانون 11-07، 2007)، والذي كان له الاثر المباشر على مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر، فقامت الجزائر بتغييرات جذرية وإصلاح شامل للمهنة، من خلال اصدار عدة قوانين وقرارات أهمها المتعلق بإعادة تنظيم المهنة

ونقل صلاحياتها من المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى وزارة المالية القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد (القانون 10-01، 2010)، حيث يلغي صدوره كل ما يخالفه في ما سبق، يهدف إلى تحديد شروط و كفاءات ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، كما أعاد الكثير من الصلاحيات لوزارة المالية التي فقدتها بعد صدور القانون 91 - 08، من خلال تغيير تقسيم الهيئة المكلفة بتسيير وتنظيم الممارسين للمهنة بإعادة هيكلة المجلس الوطني للمحاسبة و بحيث يتولى مهام الاعتماد و التقييم المحاسبي و تنظيم و متابعة المهن المحاسبية وضعه تحت سلطة وزير المالية، وتجدر الإشارة الا أن القانون رقم 10-01 جاء بعدد التغييرات نذكر منها:

■ إنشاء خمسة لجان متساوية الاعضاء: لجنة تقييس الممارسات المحاسبية؛ لجنة الواجبات المهنية؛ لجنة الاعتماد؛ لجنة التكوين؛ لجنة الانضباط والتحكيم ولجنة مراقبة النوعية لدى نفس المجلس وتكون متساوية الاعضاء.

■ إنشاء الغرفة الوطنية لمراجعي الحسابات تتمتع بالشخصية المعنوية وتضم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المؤهلين لممارسة المهنة، وتعمل بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية.

■ كما تم الفصل بين المهام الثلاثة بإنشاء ثلاثة منظمات مهنية مع تحديد مهام كل هيئة وهي: المصنف الوطني للخبراء المحاسبين؛ الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛ المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

وليتيم شرح محتوى القانون وتدعيمه أصدر المشرع مجموعة من المراسيم التنفيذية وهي:

- الامر رقم 10-02 المؤرخ في 26 جوان 2010 المعدل و المتمم للأمر رقم 92-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 والمتعلق بمجلس المحاسبة (الامر 10-02، 2010)

- المرسوم التنفيذي رقم 10 - 08 المؤرخ في 27 أكتوبر 2010 المتضمن الموافقة على الامر 10 - 02 المتعلق بمجلس المحاسبة (10-08، 2010)

- بعد ذلك صدرت الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 07، لسنة 2011 والتي احتوت على:

- المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 ، يخص تشكيلة وتنظيم قواعد سير المجلس الوطني للمحاسبة.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يخص تشكيلة وتنظيم قواعد سير المصنف الوطني للخبراء المحاسبين

- المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011 والذي حدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمراجعي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره .

- المرسوم التنفيذي 28 / 11 المؤرخ في 27 جانفي 2011 يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمراجعي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين وصلاحياتها .
- المرسوم التنفيذي رقم 11-29 المؤرخ في 27 جانفي 2011 يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصحف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والغرفة الوطنية للمحاسبين والمعتمدين وصلاحياتهم.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 27 جانفي 2011 يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد .
- المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 27 جانفي 2011 يتعلق بتعيين محافظ الحسابات.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-73 المؤرخ في 16 فيفري 2011 والمحدد لكيفيات ممارسة المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات، حيث يتعين على محافظي الحسابات المتضامنين إعداد تقاريرهم القانونية بصفة مشتركة، حيث يعبرون فيها عن آراءهم في حالة الاختلاف. (فايز س.، 2011، صفحة 05)
- المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 جانفي 2013 الذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين. (التنفيذي 10-13، 2013)
- القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 المتعلق بتحديد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، حيث حدد هذا القرار محتوى معايير التقارير وحددها في 15 معيارا. (القرار، 2013)
- بهدف تطوير مهنة التدقيق محليا وجعلها أكثر ملائمة مع الواقع الدولي، كما تم تبني العديد من المعايير الدولية للتدقيق من خلال إصدارها في مراسيم ، حيث كانت في شكل أربع إصدارات، كل واحد منهم يشمل 4 معايير محلية كالتالي:
- الإصدار الأول للمعايير الجزائرية للتدقيق، المقرر 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016م، المنشور في الجريدة الرسمية لوزارة المالية. (المقرر 002، 2016)
- الإصدار الثاني للمعايير الجزائرية للتدقيق، المقرر 150 المؤرخ في 11 أوت 2016، المنشور في الجريدة الرسمية لوزارة المالية. (المقرر 150، 2016)
- الإصدار الثالث للمعايير الجزائرية للتدقيق، المقرر 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 ، المنشور في الجريدة الرسمية لوزارة المالية. (المقرر 23، 2017)
- الإصدار الرابع للمعايير الجزائرية للتدقيق، المقرر 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، المنشور في الجريدة الرسمية لوزارة المالية. (المقرر 77، 2018)

المطلب الثالث: فروض التدقيق، اهدافه

1. فروض التدقيق

تقوم عملية التدقيق على أساس مجموعة إفتراضات تبنى على قوامها الأفكار التي تسبق عملية التحليل، فهي عبارة عن معتقدات مسبقة ، تبنى على أساسها الأفكار في إطار عملية التحليل حتى تكون ممنهجة و مبسطة، وفي إطار حل مشكلة التدقيق ، هي الاخرى يجب أن تتوفر على مجموعة من ألفتراضات لإيجاد نظرية شاملة لها (الصحن، الصبان، و شريفة، 2004، صفحة 19)، و تتمثل فيما يلي:

1.1 قابلية البيانات المالية للفحص:

إن أساس عملية التدقيق هو فحص البيانات و المستندات المالية بغية الحكم على المعلومات التي تنتجها، أي التأكد مما تحتويه القوائم المالية، فعملية التدقيق قائمة على هذه الفرضية، لذلك يشترط لقيام المدقق بمهمته أن يتوفر على الحرية المطلقة في الاطلاع على البيانات المالية فهذه الفرضية تنبع من المعايير المستخدمة لتقييم جودة المعلومات المالية ، و تتمثل هذه المعايير في (عبد الفتاح ، مُجَد ، و شريفة ، صفحة 26):

2.1 الملاءمة:

يعني ضرورة ملاءمة المعلومات المالية احتياجات المستخدمين المحتملين ، و تكون المعلومات المالية ملائمة إذا كانت قادرة على أن تعكس صورة واضحة و صحيحة للقيمة الإقتصادية للثروة في لحظة قياسها و إرتباطها بالاحداث التي تعبر عنها المعلومات نفسها. (GEORGE, 2000, p. 21)

3.1 القابلية للفحص:

معنى ذلك أنه إذا قام شخصان أو أكثر بفحص نفس المعلومات، فإنهم لابد أن يصلوا إلى نفس النتائج، وتبرز أهمية هذا المعيار كلما زادت المسافة بين مستخدمي المعلومات و مصدر إعدادها و تعارض مصالحهم.

4.1 البعد عن التحيز:

بمعنى تسجيل الحقائق بطريقة عادلة و موضوعية.

5.1 القابلية للقياس الكمي:

يعتبر التعبير الكمي أفضل صور التعبير عن القيمة الإقتصادية وأدقها، وتعد النقود المقياس العام و الموحد للتعبير عن القيم الإقتصادية في العصر الحديث، و قد اعتمد عليها المحاسبون للتعبير الكمي عن نتائج القياس المحاسبي منذ تأسست الحاجة إلى مسك الدفاتر.

6.1 عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المدقق و مصلحة إدارة المؤسسة :

هناك تبادل للمنفعة بين الإدارة ومدقق الحسابات ، فالإدارة تستعمل المعلومات المالية التي قام بفحصها و أبدي رأيه حولها في اتخاذ مجموعة من القرارات، ومن ثم فهي تستفيد من المعلومات التي تم تدقيقها بدرجة أكبر من تلك التي لم يتم تدقيقها، الامر الذي يستوجب وجود نوع من التكامل و التعاون بين الإدارة و المدقق الخارجي بقدر الامكان الشيء الذي يسرع و يساعد عملية التدقيق، وهو ما يعني وجود قدر من التعاون بين الطرفين يساعد على إنجاز عملية التدقيق. (عبد الفتاح ، رجب ، و مُجَد ، 2000، صفحة 26)

7.1 خلو القوائم المالية و أية معلومات أخرى تقدم للفحص من أي الأخطاء :

في حالة حدوث تواطؤ بين العاملين مدقق الحسابات لا يمكنه اكتشاف الأخطاء، الامر الذي يتطلب من المدقق أن يحافظ على نزعة الشك المهني لعله يكتشف تلك التلاعبات من خلال إختبارات أخرى موسعة لعله يكتشف هذا الشكل من الأخطاء. (عبد الحي و مُجَد ، 1990، صفحة 11)

8.1 وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يلغي احتمال حدوث الأخطاء:

إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يمكن من التقليل من حدوث الأخطاء و التلاعبات إن لم نقل حذفها نهائيا، هذا ما يعزز من دقة البيانات المالية، و بالتالي وجود هذا الفرض يعمل على جعل عملية التدقيق اقتصادية و عملية، حيث يمكن الاعتماد على التدقيق الاختباري بدلا من الشامل. (طواهر و مسعود، صفحة 11)

9.1 التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها :

يستعين المدقق للحكم على سلامة القوائم المالية والتأكد من تمثيلها لنتائج الأعمال و المركز المالي على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، حيث يسترشد المدقق بها للحكم على مدى عدالة القوائم المالية لتبرير رأيه الفني، وفي حالة غياب أو قصور هذه المبادئ ، فإن الاحكام التي سيصدرها المدقق ستكون شخصية إلى حد كبير ودون تبريرات موضوعية.

10.1 العناصر و المفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل :

هذا الفرض مستمد من أحد فروض المحاسبة، و هو فرض استمرار المشروع، أي أن المدقق اذا تبين له ان الإدارة رشيدة ، وتأكد من سلامة نظام الرقابة الداخلية، يفترض استمرار الوضع كذلك في المستقبل، و إذا تبين له ميول الإدارة إلى لتلاعبات أو لمس ضعف على مستوى نظام الرقابة الداخلية، يجب عليه الحرص و أخذ ذلك بعين الاعتبار مستقبلا (عبد الفتاح ، رجب ، و مُجَد ، صفحة 30).

11.1 مراقب الحسابات يزاول عمله كمدقق فقط :

إذا طلب مدقق الحسابات إبداء رأيه حول مصداقية القوائم المالية، فعليه أن يلتزم بأداء هذه المهمة فقط، بغض النظر عن إمكانات المدقق و قدرته على أداء مهام أخرى. (عبد الحي و مُجَّد ، صفحة 13)

12.1 القوانين المهنية تفرض على المدقق التزامات مهنية عليه أن يلتزم بها:

يتطرق هذا الفرض إلى المفهوم المهني للعناية المطلوبة من مدقق الحسابات عند مزاولته مهامه، كما يحدد المسؤوليات التي على المدقق الالتزام بها إتجاه عملائه والتي يفرضها مركز مراقب الحسابات.

2. أهداف التدقيق

التطور الذي عرفته المؤسسة من جهة، وتعدد الاطراف المستعملة لآراء المدققين وتباين احتياجاتهم من جهة أخرى، أدى إلى تطور اهداف التدقيق، لذلك انتقلت من أهداف تقليدية إلى أهداف حديثة (مسعود، 2003-2004، صفحة 23)، كما لعبت المعايير الدولية للتدقيق دور جوهري في هذا الانتقال، حيث ركز المعيار الدولي للتدقيق رقم 200 في تحديده للأهداف على نقطتان أساسيتان: (IFAC, 2017)

- تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت البيانات قد أعدت من كافة النواحي الجوهرية وفقا للأطر المحددة.

- تأكيد استمرارية المؤسسة و كفاءة تسيير أمور المؤسسة.

طور هذا المعيار مفهوم الاهداف المرجوة من التدقيق، حيث ركز على الحديثة منها دون إهمال القديمة، لمواكبة المفاهيم الحديثة، المبنية على:

- اكتشاف الغش.

- اكتشاف الأخطاء الفنية.

- اكتشاف الأخطاء تطبيق المبادئ المحاسبية.

الا انه لم يتطرق إلى الدور الذي يلعبه نظام الرقابة الداخلية في تطور هذه الاهداف، حيث يرى بعض المفكرين ان الاهداف الحديثة للتدقيق على المستوى العالمي مرتبطة مع مجال الفحص وأهمية الرقابة الداخلية، وهذا راجع إلى التطور التاريخ الذي عرفته هذه المفاهيم بالتوازي مع بعضها البعض، ويمكن توضيح هذه التطورات من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (02): التطور التاريخي لأهداف التدقيق

الفترة	الهدف من التدقيق	مستوى التحقق أو الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل 1850	اكتشاف الغش والاختلاس	تفصيلي	غير مهمة
1850-1905	اكتشاف الغش والخطأ والاختلاس	بعض الاختبارات تفصيل مبدئي	غير مهمة
1905-1933	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ	فحص اختباري تفصيلي	درجة اهتمام بسيطة
1933-1940	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الأخطاء	اختباري	بداية الإهتمام
1940-1960	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ	اختباري	اهتمام قوي وجوهري
1960-2001	التأكد من مصداقية القوائم المالية ومن صحة المعلومة المالية	اختباري	أهمية جوهرية بما في عملية التدقيق
2001-2008	التأكد من شفافية التقارير المالية ومن صحة وعدالة القوائم المالية	تدقيق عيني عشوائي	التركيز على كفاءتها
2008-إلى يومنا هذا	التأكد من صحة ومصداقية التقارير المالية ومن عدالة المعلومة المالية	تدقيق اختباري عيني عشوائي	التركيز على كفاءتها وجودتها

المصدر: محمد امين لونيسة، تطور مهنة التدقيق في الجزائر واثره على تحسين جودة المعلومة المالية دراسة عينة من مكاتب الخبرة المحاسبية

، مرجع سابق، ص44.

يتضح من الجدول أن تطور مهنة التدقيق رافقه تطورا ملحوظا في أهدافها، فمع نهاية القرن الثامن عشر وبدايات القرن التاسع عشر كان الهدف هو إعطاء رأي فني محايد عن كون التقارير المالية تعبر بصورة صادقة عن المركز المالي ونتائج أعمال الفترة للمؤسسة محل التدقيق (Philippe Laurent, 1992, p. 29)، تغيرت الأهداف مع منتصف القرن التاسع عشر، بسبب الاعتمادا على مستوى التحقق ومدى الفحص أو تأكيد الاعتماد على نظام الرقابة (تقييم مستوى الرقابة الداخلية، تحديد مستوى استقلالية المدقق الداخلي) (جمعة أ.، 2009، صفحة 35)، فأصبحت نقطة انطلاق عمل

المدقق لتحديد نوع التدقيق الواجب لتحقيق الاهداف المنتظرة مدى نجاعة نظام الرقابة الداخلي، ومع مطلع القرن الحادي والعشرين شهد عالم الإقتصاد عدت أزمات اخرها شركة انرون، حيث دخلت أهداف التدقيق مرحلة جديدة، اساسها المعلومة المالية ومدى جودتها، والسعي لقطع سبل الغش والتلاعب مثل المحاسبة الابداعية، قوائم صورية... الخ ، منها:

1.2 الاهداف العامة للتدقيق:

التعديلات التي قام بها الكونجرس الامريكي على قانون الاوراق المالية سنة 1933 لمواجهة الانتقادات الموجهة للمدقق، اضافت لأهداف التدقيق ثلاث أبعاد أخرى في حلة جديدة هي: (أمين ا.، 2010، الصفحات 334-341)

- نطاق التدقيق لكشف الأخطاء.
- الخصائص الجوهرية لاستقلالية عملية التدقيق.
- تعزيز مسؤولية المدققين.
- التعبير الصادق عن الرأي حول القوائم المالية المعدة عن هذا النشاط، الهدف الرئيسي من وإلى تحقيق التدقيق الحيادي المستقل، لتكوين رأي ملزم بتحقيق أهداف التدقيق الاساسية، يتم التوصل إليه بعد إجراءات طويلة استنباطية وأحكام منطقية، ملخصة للتدقيق والتحقق من العناصر التالية: (سرايا، الصفحات 33-34)

- دقة وصحة عرض القوائم المالية.
- شرعية وصحة العمليات المالية التي تمت خلال الفترة.
- ملكية عناصر النشاط المختلفة وتقييمها في القوائم والتقارير المالية.
- الوجود المادي لهذه العناصر المملوكة

2.2 الاهداف العملية والميدانية

نذكر منها ما يلي:

- عرض القوائم (الإفصاح): يهدف المدقق من خلال هذا البند إلى التأكد من أن المؤسسة تقيدت بما تنص عليه المعايير والمبادئ المحاسبية ، ومن جهة أخرى يتأكد من مصداقية القوائم المالية في التمثيل الحقيقي للوضع داخل المؤسسة، مع إمكانية تبليغ هذا الرأي للأطراف المختلفة.
- الشمولية: بما أن الشمول هو من بين أهم الخصائص الواجب توافرها في المعلومة، فإنه من الضروري على النظام المحاسبي توليد معلومات معبرة وشاملة على كل الأحداث التي تمت، يعني أن كل العمليات قد تم تسجيلها من قبل المؤسسة وقت حدوثها دون أي استثناءات. (DORISON, 1998, p. 14)

- **الوجود والتحقق:** يسعى المدقق من خلال عملية الفحص والتحقق في المؤسسة الإقتصادية، إلى التأكد من أن جميع الأصول و الخصوم و جميع العناصر الواردة في الميزانية و في القوائم المالية الختامية موجودة فعلا (طواهر و مسعود، صفحة 16).

- **الملكية والمديونية:** يعمل التدقيق في هذا البند إلى إتمام البند السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة فعلا، أي هناك مستند قانوني يثبت الملكية بحيث لا تدمج للأصول عناصر ليس ملكا للمؤسسة، و أن الخصوم التزام عليها. (سواد، 2009، صفحة 21)

- **التقييم:** يهدف التدقيق من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية، وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق إهلاك الاستثمارات أو إطفاء المصاريف الاعدادية و تقييم المخزونات، ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية، وبانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (مُجدّ التهامي و مسعود، صفحة 17).

- **إبداء رأي فني:** يسعى المدقق من خلال عملية التدقيق إلى إبداء رأي فني محايد حول مدى تعبير القوائم المالية الختامية للمؤسسة عن المركز المالي الحقيقي لها، ولكي يتسنى له ذلك ينبغي على هذا الأخير و في إطار ما تمليه الأبعاد النظرية و التطبيقية لإطار التدقيق، القيام بالفحص و التحقق من العناصر الآتية: (Mokhtar, 1986, p. 21)

- التحقق من الاجراءات والطرق المطبقة.
- مراقبة عناصر الأصول و الخصوم.
- تقييم الهيكل التنظيمي.
- تقييم الأداء داخل النظام و المؤسسة ككل.
- تقييم الاهداف و الخطط.
- تقييم الانظمة الرقابية
- التأكد من التسجيل السليم للعمليات.
- التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء والناتج التي تخص السنوات السابقة.
- محاولة الكشف عن حالات الغش، التلاعبات والأخطاء.

المبحث الثاني: أنواع التدقيق معايير و مخاطره.

المطلب الأول: أنواع التدقيق.

يرى الباحثون ان هناك أنواع عديدة للتدقيق المحاسبي، تختلف حسب الزاوية التي ينظرإليه منها، و الاسس المستعملة لتمييز بينها ،الا أن ذلك لا يغير من جوهر عملية التدقيق ولا من اهدافها ومراحلها، حيث يكمن تصنيفها إلى ثلاثة مجموعات كالتالي:

- أنواع التدقيق من حيث العملية في عملية التدقيق

- أنواع التدقيق من حيث القائم على العملية

- أنواع التدقيق من حيث نوع البيانات المدققة

1. من حيث عملية التدقيق

تشمل هذه المجموعة خمسة أنواع، تتميز عن بعضها البعض حسب نطاقها ومجالاتها، حيث يتم التمييز بين الانواع باستعمال أسس كالاستقلالية، الالتزام، الحدود، التوقيت، الشمولية، التي نتطرق لها كما يلي:

1.1 من حيث الاستقلالية: تؤثر نوع العلاقة بين المدقق والجهة المستخدمة بنسبة متفاوتة على استقلاليته،

ومنه يمكن تقسيم التدقيق إلى نوعين أساسيين:

- تدقيق داخلي

هذا النوع من التدقيق تقوم به مصلحة متواجدة على مستوى المؤسسة، لها الحرية التامة في الحكم وتتمتع بالاستقلالية، وتخول للتدقيق الداخلي مهام التقييم والتطابق والتحقق، وعمل التدقيق الداخلي هو عمل دائم كونه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة. (Allel, 2002, p. 7)

عرفه جمع المدققين الداخليين بالولايات المتحدة الامريكية (IIA) the Institute of infernal auditors على أنه "وظيفة يؤديها موظفين داخل المشروع وتتناول الفحص الانتقادي للإجراءات والسياسات والتقييم المستمر للخطط والسياسات الادارية واجراءات الرقابة الداخلية، بهدف التأكد من تنفيذ السياسات الادارية والتحقق من سلامة مقومات الرقابة الداخلية، سلامة معلوماتها ودقيقتها". (IFAC, 2009)

الاهداف الرئيسية للمدققين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هي التأكد مما إذا كانت الاجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية، أن المعلومات صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة، الهياكل واضحة ومناسبة (مُجد ب..، صفحة 15)، غير أن استقلالية المدقق الداخلي تبقى نسبية نظرا لتبعيته للشركة من جهة وطبيعة العلاقة بينه وبين زملائه من جهة أخرى، رغم الجهود المبذولة في هذا المجال المكرسة بوضع معايير تحكم

المهنة: " كاستقلالية الكفاءة المهنية، نطاق التدقيق، أداء الأعمال، مخطط إدارة القسم". (الدهراوي و سرايا، 2001، الصفحات 169-170)

- تدقيق خارجي

التدقيق الخارجي هو الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة، بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها، وذلك لإعطائها المصدقية حتى تنال القبول العام والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الاطراف الخارجية (المساهمون، المستثمرين، البنوك، إدارة الضرائب، وهيئات أخرى). (صديقي و براق ، 2005، صفحة 25)

"التدقيق الخارجي هو مهمة فحص ميداني للنظر في مصداقية وعدالة الحسابات، يتم من طرف مهني مستقل عن المؤسسة..." (Allel, 2002, p. 8).

كرباط بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، يمكن القول أنه بوجود التدقيق الداخلي على مستوى المؤسسة فإن ذلك يعطي نوعاً من الثقة للمدقق الخارجي في صحة ومصداقية حساباتها ونتائج أعمالها، كما يمكن له أن يعتمد على بعض إجراءات وأعمال التدقيق الداخلي إذا ثبتت فعالية هذا الأخير من خلال اختبارات تقييمه، ومنه فإن كفاءة التدقيق الداخلي لا تغني عن أهمية ودور التدقيق الخارجي في مجال العمل التدقيقي كما وضح ذلك المعيار الدولي للتدقيق رقم ISA500 " العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي"، كما يمكن التمييز بين التدقيق الداخلي و الخارجي، عن طريق اوجه الاختلاف بينهما والتي تتجلى في كل من الاهداف، العلاقة بالمنشأة، المستفيدين من التقرير، حدود العمل ... الخ، الموضح في الجدول: (Renard, p. 69)

الجدول رقم (03): أوجه التشابه، التكامل، والاختلاف بين التدقيق الخارجي والداخلي

التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
أوجه التشابه	المصلحة مشتركة
	الإهتمامات
	الاعتماد
	الهدف
أوجه التكامل	المنافسة
	الضرورة
	نطاق العمل
	التوقيت
أوجه الاختلاف	من حيث الهدف
	من حيث الاسلوب
	من حيث الاستقلالية
	من حيث نطاق العمل
	من حيث المساءلة
	من حيث المتطلبات
	من حيث الاستفادة
وجود نظام محاسبي ملائم يوفر المعلومات المالية لإعداد القوائم	وجود نظام محاسبي ملائم يوفر المعلومات المالية لإعداد القوائم
كلاهما يهتم بالتدقيق المالي للعمليات التي تقوم بها المنشأة	كلاهما يهتم بالتدقيق المالي للعمليات التي تقوم بها المنشأة
نظام فعال للضبط الداخلي لمنع حدوث الأخطاء وأوجه التلاعب أو الحد منها	نظام فعال للضبط الداخلي لمنع حدوث الأخطاء وأوجه التلاعب أو الحد منها
تحقيق عناصر وقيم الأصول والالتزامات وبنود حقوق الملكية	تحقيق عناصر وقيم الأصول والالتزامات وبنود حقوق الملكية
كلاهما يكمل الآخر وأن المنشأة بحاجة لكلاهما	كلاهما يكمل الآخر وأن المنشأة بحاجة لكلاهما
انعدام الاستقلالية الكاملة للمدقق الداخلي توجب مدقق خارجي	انعدام الاستقلالية الكاملة للمدقق الداخلي توجب مدقق خارجي
يعتمد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي المدعم والمحسن للرقابة الداخلية لتحديد نطاق الفحص	يعتمد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي المدعم والمحسن للرقابة الداخلية لتحديد نطاق الفحص
اعتماد المدقق الخارجي على نتائج المدقق الداخلي بحكم وجوده كموظف في المنشأة طوال السنة وعلى دراية شاملة بالعمليات عكس الأول الذي يقوم بالاختبارات العينية.	اعتماد المدقق الخارجي على نتائج المدقق الداخلي بحكم وجوده كموظف في المنشأة طوال السنة وعلى دراية شاملة بالعمليات عكس الأول الذي يقوم بالاختبارات العينية.
إبداء رأي فني محايد حول قدرة تمثيل القوائم المالية المنشورة لنتائج الأعمال والمركز المالي	إبداء رأي فني محايد حول قدرة تمثيل القوائم المالية المنشورة لنتائج الأعمال والمركز المالي
فحص بالعينات وطلب الإيضاحات لجمع أكبر أدلة اثبات لتمكينه في الحكم على صحة عمليات وأرصدة المنشأة	فحص الحسابي للدفاتر والسجلات والمستندات والكشوف التحليلية للقوائم المالية بصورة شاملة
موظف تعيينه الإدارة ويخضع لتعليماتها واوامرها، يتمتع باستقلالية نسبية	موظف تعيينه الإدارة ويخضع لتعليماتها واوامرها، يتمتع باستقلالية نسبية
بناء على احتياجات إدارة المنشأة	بناء على احتياجات إدارة المنشأة
من شأن الإدارة	من شأن الإدارة
عدم وجود إنفاق عام حول ممارسة المهنة	عدم وجود إنفاق عام حول ممارسة المهنة
الإدارة	الإدارة

المصدر: عبدالفتاح محمد صحن وآخرون، الرقابة والمراقبة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 211-212.

2.1 من حيث الالتزام القانوني: ينقسم التدقيق من حيث الالتزام القانوني إلى نوعين، تدقيق إلزامي، وتدقيق

اختياري.

- التدقيق الإلزامي:

التدقيق الذي يلزم القانون القيام به، من خلال إلزام المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها، من أجل الوصول إلى الأهداف المتوخاة من التدقيق، ولحفظ حقوق الافراد والمستثمرين المحتملين أو حق الدولة في الضرائب، ويترتب عن عدم القيام به وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة.

نصّ المشرع الجزائري في القانون التجاري و في مادته رقم 609، على الشركات ذات راس المال تعيين محافظ حسابات من اجل مراجعة حساباتها ولإبداء رائيه الفني، فهذه المادة تلزم المؤسسات تعيين مدقق و تحدد كذلك مدة التعيين بثلاثة سنوات، والمادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري على ما يلي: " تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاثة سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصفي الوطني..." (القانون التجاري ، صفحة 184)

- التدقيق الاختياري:

هو التدقيق لايلزم نص قانوني القيام به فهو اختياري، بطلب من إدارة المؤسسة أو ملاكها، لزيادة هامش الامان والتأكد من السير الحسن لجميع الوظائف والمصالح، وتكون واجبات المدقق هنا محددة وفقا لاتفاقه المسبق مع الطالب لعملية التدقيق.

ففي شركات الأشخاص، قد يتم الاستعانة بخدمات مدقق خارجي لتدقيق حسابات المؤسسة واعتماد قوائمها المالية الختامية، نتيجة للفائدة التي تتحقق من حيث اطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي، والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالة انفصال أو انضمام شريك جديد، أما في حالة المؤسسات الفردية، فوجود المدقق يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر وتلك التي تقدم إلى الجهات الخارجية وخاصة مصلحة الضرائب (الفيومي و الصبان، 1990، الصفحات 46-47)

3.1 من حيث توقيت عملية التدقيق: وفق هذا المعيار يمكن تقسيم التدقيق إلى نوعين:

- تدقيق مستمر:

في هذه الحالة تتم عمليات الفحص و إجراء الاختبارات على مدار السنة المالية للمؤسسة ، و عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة و وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا، مع ضرورة إجراء تدقيق آخر بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية ، للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية أو بطريقة غير منتظمة. (الصبان و سليمان، 2005، صفحة 52)

وهذا النوع من التدقيق يتبعه المدقق بصفة خاصة في حالة: (الدراوي و سرايا، صفحة 194)

- كبر حجم المؤسسة وكذا كبر وتعدد عملياتها.
 - عدم التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى كفاءته.
 - توافر عدد كبير من مساعدي المدقق، ما يمكنهم من التردد على المؤسسة بصفة مستمرة.
- ولهذا النوع مزايا وعيوب يمكن تلخيصها فيما يلي: (دحدوح و القاضي، 2009، صفحة 52)
- من مزايا التدقيق المستمر
- يمكن للمدقق أن يقوم بتدقيق أكثر تفصيلا نظرا لوجود الوقت الكافي على مدار السنة.
 - كثرة تردد المدقق على المؤسسة له أثره في انتظام العمل وإنجازه بسرعة ودقة وتقليل فرص ارتكاب الغش والتلاعب.

- تمكن المدقق من الانتهاء من التدقيق النهائي بوقت قصير.
- تصحيح المؤسسة للأخطاء بصورة سريعة، ويمكن من اكتشاف التلاعب قبل أن يستفحل.
- انتظام العمل بالنسبة لأعمال المدقق، حيث يوزع وقته ووقت مساعديه على المؤسسات المختلفة التي يقوم بتدقيقها طوال السنة.

من عيوب التدقيق المستمر:

- هناك احتمال لتلاعب الموظفين في الأعمال التي سبق تدقيقها.
- عرقلة أعمال المؤسسة أثناء القيام بأعمال التدقيق.
- ترهق المدقق ومساعديه نظرا لامتدادها لوقت طويل واحتمال دخول المدقق في الروتين.
- التردد الكثير للمدقق على المؤسسة قد ينتج عنه صلات مع الموظفين قد تضر بمصالح العمل أو ينجم عنها إحراج في حالة اكتشافه للخطأ.

- تدقيق نهائي:

تتم عمليات الفحص وإجراء الاختبارات بعد انتهاء السنة المالية، يقف فيها المدقق الخارجي على أهم وأبرز الأخطاء المسجلة باعتماد أسلوب العينات، بعد تقييمه لنظام الرقابة الداخلية من خلال فجائية العمل حيث تعد هذه النقطة من أهم النقاط في العملية، ويتم تعيين المدقق بعد الانتهاء من التسويات و تحضير وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية، والواقع أن هذا النوع يكون في المؤسسات الصغيرة التي يكون عدد عملياتها قليل و يستطيع المدقق التحكم في الوضعية في ظل محدودية مدة التدقيق. (طواهر و مسعود، صفحة 26)

ومن المزايا التي يحققها التدقيق النهائي: (الفيومي و الصبان، صفحة 50)

■ تخفيض احتمالات التلاعب وتعديل البيانات والأرقام التي يتم تدقيقها، حيث أن جميع الحسابات تكون قد تمت تسويتها وإقفالها.

■ عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المؤسسة، لأن المدقق ومعاونيه لن يترددوا كثيرا على المؤسسة ولن يحتاجوا إلى السجلات والدفاتر الا بعد الانتهاء من عملية الاقفال.

■ تضعف من احتمالات السهو من جانب المدقق ومساعديه في تتبع العمليات وإجراء الاختبارات لمحدودية الوقت.

الا أنه يعاب على التدقيق النهائي بعض النقاط:

■ قصر الفترة الزمنية الاجال للقيام بعملية التدقيق.

■ القيام بعملية التدقيق بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية قد يؤدي إلى عدم الإهتمام من جانب العاملين بالمؤسسة بأداء الأعمال المطلوبة منهم لعلمهم أن الأخطاء لن تكتشف الا في نهاية السنة المالية، وبالتالي لديهم الفرصة لتسوية تلك الأخطاء خلال العام وقبل البدا في عملية التدقيق.

■ اكتشاف الأخطاء والتلاعب في نهاية السنة المالية قد يترتب عنه عدم إمكانية العلاج أو محاولة تفادي تراكم الأخطاء لأن توقيت اكتشاف الأخطاء والتلاعب سيكون بعد فترة طويلة من وقوعها.

■ قد يؤدي إلى ارتباك العمل وإرهاق العاملين في مكاتب التدقيق، خاصة إذا كانت تواريخ نهاية السنة المالية للمؤسسات التي يدقق حساباتها واحدة أو متقاربة.

4.1 من حيث نطاق عملية التدقيق: ينقسم التدقيق من حيث النطاق إلى ما يلي:

- تدقيق كامل

هو تدقيق شامل لكافة عمليات المؤسسة بمختلف أقسامها ومديرياتها للوقوف على الأخطاء أو التأكد من صحة القوائم المالية، يخضع لمعايير ومستويات التدقيق المتعارف عليها، لا تضع فيه الإدارة أو الطرف المتعاقد مع

المدقق قيودا حول مجال ونطاق عمله، وهذا لا يعني قيام المدقق بفحص كل العمليات التي تمت خلال الدورة بل يستخدم اسلوب العينة، حيث يتم تحديد حجمها وكمية الاختبارات بعد فحص فعالية نظام الرقابة الداخلية المعتمد من قبل المؤسسة، ولكن يشترط في تقرير المدقق في نهاية عمله والذي يتضمن رأيه الفني والمحايد أن يشمل كل القوائم المالية دون استثناء، وتكون للمدقق حرية اختيار المفردات التي يخضعها لاختباره مع تحميله المسؤولية كاملة حول كل المفردات.

- تدقيق جزئي:

هو العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محددة الهدف أو موجهة لغرض معين، كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة، أو فحص عمليات البيع النقدي أو الاجل خلال فترة محددة، أو فحص حسابات المخازن، أو التأكد من جرد المخزون، وهو من بين الانواع الاكثر تطبيقا في التدقيق الخارجي.

يهدف التدقيق الجزئي إلى الحصول على تقرير متضمنا الخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها الفحص، ولا يهدف إلى الحصول على رأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية ومدى دلالتها للمراكز المالية ونتيجة الأعمال كما هو في التدقيق الكامل، ويجب على المدقق في التدقيق الجزئي الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوب قيامه بها ونطاقها فهنا تنحصر مسؤولية المدقق حول المجال الذي حدد له دون غيره، ليحمي نفسه ولا ينسب إليه تقصير في الأداء. (خالد و خليل ، الصفحات 22-23)

5.1 من حيث مدى الفحص (حجم الاختبارات): ينقسم التدقيق وفق حجم الاختبارات إلى نوعين:

- تدقيق شامل (تفصيلي)

المقصود به أن تشمل عملية التدقيق كافة القيود والدفاتر والمستندات والأعمال التي تمت خلال السنة المالية، بمعنى الإطار الذي يعمل فيه المدقق يتحدد حسب العقد المبرم ما بين المدقق و أصحاب المؤسسة الذي يوضح طبيعة وشكل التدقيق و البند أو جميع البنود المراد ، ويتطلب هذا النوع من التدقيق جهدا ووقتا كبيرين بالإضافة إلى كونه يكلف نفقات باهظة، فهو يتعارض مع عاملي الوقت والتكلفة والتي يحرص المدقق على مراعاتها باستمرار، وبالتالي فإن استخدامه يقتصر على المؤسسات ذات الحجم الصغير.

- تدقيق اختبائي:

ظهر هذا النوع من التدقيق مع ظهور الشركات الكبرى، وهو من الانواع الاكثر تطبيقا في التدقيق الخارجي، حيث يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات دون غيرها أي يدقق جزء من الكل، مستعملا طريقة المعاينة الاستكشافية أو المعاينة على أساس التقدير، او على أساس القبول أو الرفض، و يتم تحديد حجم العينة على

مدى قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية، ونقاط قوته وضعفه، الا أنه لا يمكن تعميم الحكم الصادر عن تدقيق العينة، ويجب على المدقق توسيع حجم العينة في حالة توافر الأخطاء كثيرة في الدفاتر والسجلات.

2. من حيث القائم على العملية:

يذهب البعض في طرح آخر لانواع التدقيق مرتكز على تقسيم الانواع حسب الأشخاص القائمين بالعملية (المدققين المستقلين، المدققين الداخليين، المدققين الحكوميين) (William & Raymond, 2006, p. 5)، وعليه يمكن تقديم شرح مبسط لكل نوع على حدى لأجل التوضيح أكثر: (التميمي، صفحة 25)

- **المدققين المستقلين:** هم أشخاص مؤهلين ومستقلين، مجازين لإنجاز تدقيق البيانات المالية وتقديم تقارير حولها إلى الجهات التي عينتهم.

- **المدققين الداخليين:** هم أشخاص موظفين في المؤسسة يقومون بتدقيقها حيث تقوم جل الشركات بإيجاد قسم للرقابة الداخلية إما برغبتها أو بالقوانين والتعليمات، لفحص أنشطة الشركة وتقديم تقرير حولها للإدارة العليا أو اللجنة التدقيق لأجل مساعدة الإدارة للوصول إلى أغراضها، يشمل عمل المدقق الداخلي تدقيق النشاط والرقابة لإعطاء الاستشارات الضرورية للمستويات الادارية المختلفة.

- **المدققين الحكوميين:** هم موظفين لدى الحكومة أو من قبل إدارة الضرائب أو الدوائر الرقابية الحكومية الاخرى، للقيام بواجبات التدقيق المطلوبة من قبل القوانين واللوائح الحكومية، كتدقيق حسابات الدولة ودوائرها ليقدم التقرير النهائي لمجلس الامة، يفترض في هؤلاء حصولهم على شهادة CPA،CIA ذلك من المعاهد المختصة (AGA .IIA. AICPA). (William & Raymond, p. 4)

3. من حيث نوع البيانات: يركز هذا النوع على خلاف غيره على البيانات المدققة وينقسم بدوره إلى ثلاث

أنواع: (William & Raymond, p. 6)

- **التدقيق البيانات المالية:** عملية تدقيق مؤسسة على مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً GAAP في أمريكا والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، كما أن تقرير المدقق يتضمن عدالة البيانات المالية.

- **تدقيق الالتزام:** يركز هذا النوع على السياسات الادارية والقوانين والانظمة بحيث يتضمن التقرير:

- مدى جودة الالتزام بالنصوص والنظم المقررة.
- تسجيل أي مخالفة غير مبررة لهذه القوانين والانظمة الموضوعة حيز التطبيق.

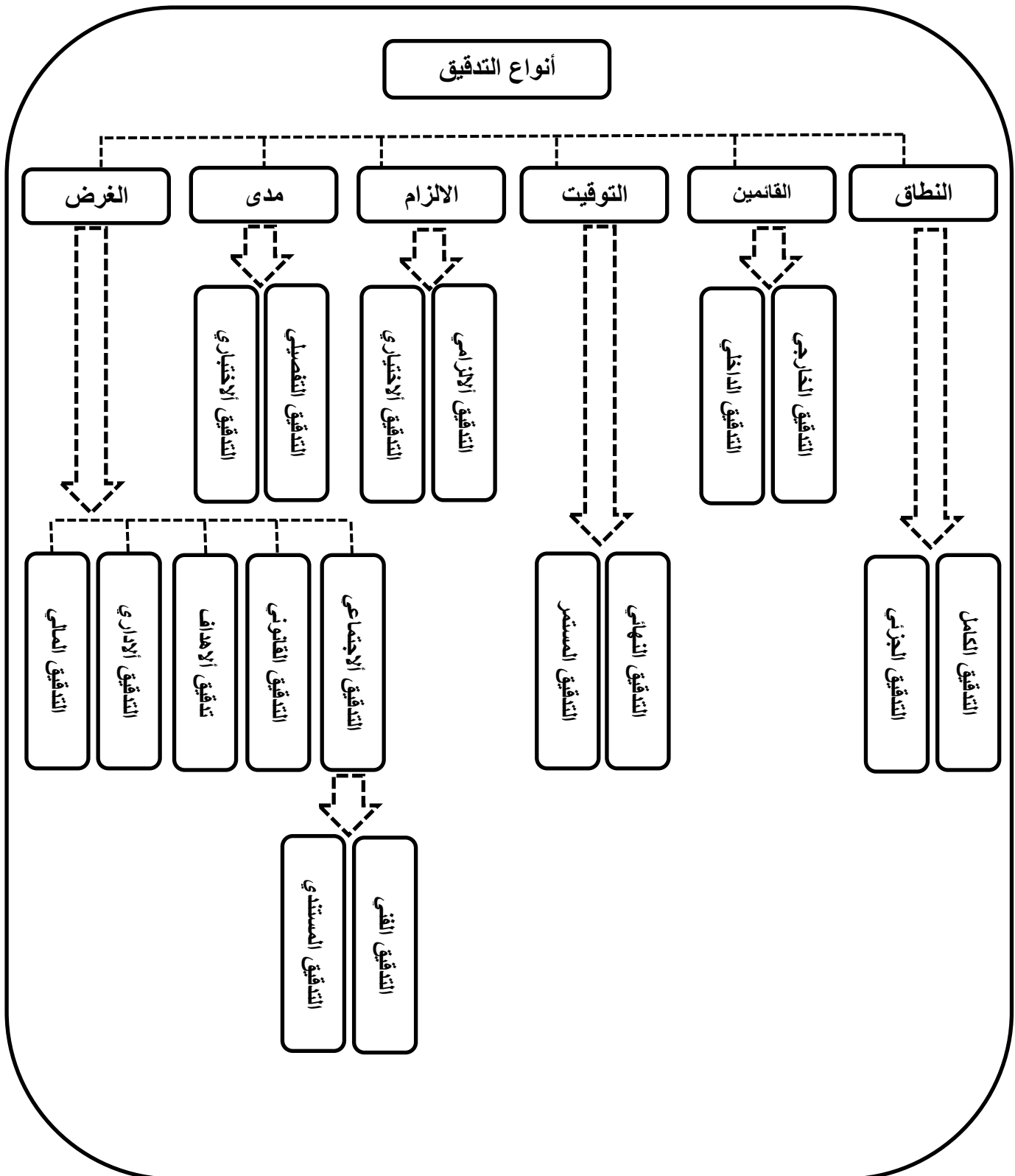
- **تدقيق تشغيلي:** يتأسس على الاهداف الادارية التشغيلية المسطرة من قبل مجلس الإدارة أو المديرية العامة لأجل تحقيقها، بحيث يتضمن التقرير مدى الكفاية الفعلية للمعلومات التشغيلية والطرق الانسب في توظيفها لبلوغ الهدف، هل تحقق الهدف أم هناك خلل على مستوى إداري معين.
- كما فرضت التطورات التي شهدتها المؤسسات توسع مجال تدخل المدقق ليشمل العديد من المحاور والاتجاهات، وإلى ظهور تقسيم جديد لأنواعه، ومن أبرزها في العصر الحالي نذكر: (خالد أ.، 1998، صفحة 22)
4. **التدقيق المالي:** فحص أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر للوقوف على عدالة القوائم المالية في تصويرها لنتائج أعمال المنشأة (ربح أو خسارة)، من خلال فروعها:
 5. **التدقيق المستندي:** الذي يدقق النواحي " الشكلية، الموضوعية، القانونية " للمستندات والدفاتر المثبتة للعمليات التجارية.
 6. **التدقيق الفني:** المركز في تدقيقة حول قيام الشركة أو عدم قيامها بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (كتطبيق نسب الاهتلاك، اقتطاع أاحتياط)، استرشادا بمعايير التدقيق المتعارف عليها IAASB.
 7. **التدقيق الحسابي:** هو النوع الذي يهتم بالعمليات الحسابية ويركز على عنصر الاعداد من خلال عمليات (الجمع، الطرح، القسمة، النسبة)، ذلك لتأكيد صحة الأرقام المعلن عنها في القوائم المالية.
 - التدقيق الإداري: عملية تقييم العملية التسيير في المنشأة أو الكفاءة الادارية إن صح القول في استخدام الموارد المتاحة لتحقيق أكبر منفعة بأقل تكلفة ممكنة.
 8. **تدقيق الاهداف:** هو النوع الذي يدقق بغية تحسين الأداء واكتشاف الانحرافات من خلال مقارنة الاهداف المحققة بالمسطرة.
 9. **التدقيق القانوني:** يركز هذا النوع على الاساس القانوني من حيث إلزامية القيام بتأكيد مدى التزام المنشأة بالقوانين واللوائح والتنظيمات، يتطابق هذا النوع من حيث المضمون مع التدقيق الالزامي.
 10. **التدقيق البيئي:** هو آلية إدارية منظمة وموثقة تتم بصفة دورية بهدف التقويم الموضوعي الكيفية أداء النظم البيئية من أجل حماية البيئة والتوافق مع السياسات البيئية للمؤسسة. (عامر و رياض، صفحة 421)
 11. **التدقيق الجبائي:** التدقيق الجبائي يحمي المؤسسة من المخاطر الجبائية عن طريق قيام المدقق بتحليل تسيير المؤسسة وتصريحاتها المحاسبية وكل ما يخص نظامها الجبائي. (d'entreprise, 2019)

12. **التدقيق الاجتماعي:** نوع جديد من أنواع التدقيق بالنظر إلى الاهداف الجديدة التي تضطلع بها بعض المؤسسات التي تعمل على تحقيق الرفاهية الاجتماعية (خالد أمين ع.، صفحة 23)، فهو عبارة عن وسيلة للقيادة والتسيير وأسلوب للملاحظة مثله مثل التدقيق المالي والمحاسبي و في مجمله يهدف إلى تقييم القدرة الخاصة بالمؤسسة للتحكم في المشاكل المتعلقة بالجانب البشري الاجتماعي الذي يفرضه المحيط الخارجي والسعي لتسيير تلك المشاكل التي يفرضها المحيط الداخلي التحسين أدائها (سكاك و هباش ، 2009)، من ناحية أخرى فإن لمهنة التدقيق (دور اجتماعي) يتمثل في تحقيق رفاهية العاملين في المجتمع من خلال تدقيق البيانات المالية، التي تساعد المؤسسات في التأكد من وضعية العاملين الاجتماعية التي تؤثر بشكل أو بآخر على مردود يتهم، و بالتالي على المؤسسة. (جمعة, أحمد حلمي، 2009، صفحة 41)

13. **تدقيق الجودة:** هو عبارة عن فحص منهجي مستقل لنشاط ونتائج المؤسسة بالاعتماد على معايير جودة معينة ليتم إبداء رأي حول ما إذا كانت هذه النتائج والنشاطات قد تم إنجازها وفقا لهذه المعايير. (عائشة، 2017-2018، صفحة 29)

يمكن توضيح انواع التدقيق في الشكل الاتي:

الشكل رقم (01): أنواع التدقيق



المصدر: سمير الصبان ومحمد القيومي، مرجع سابق، ص 41.

فيما يخص أنواع مهنة التدقيق في الجزائر يعتمد التقسيم على الجانب القانوني، والذي تأسس بموجبه التدقيق كمهنة حرة يلتزم فيها ممارستها بالقواعد القانونية والمهنية، مستعملا في ذلك معيارين هما (التخصص والوظيفة)، على النحو التالي:

1. حسب الاختصاص:

يعتمد هذا التقسيم على الجانب التشريعي من جانب القائم بالمهمة، نجد ان التدقيق يتكون من العناصر التالية: (القانون 01-10، الصفحات 6-8)

1.1 الخبير المحاسب: يعد الخبير المحاسب المؤهل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات، ويؤهل لتقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والإقتصادي، وتعد مهمة خبير المحاسب أساسا مهمة ظرفية مؤقتة يتعين على الخبير المحاسب أن يعلم المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم والتصرفات الادارية والتسييرية التي لها علاقة بمهمته، ويجب تحديد أتعابه، مجال تدخله، والوسائل الموضوعة تحت تصرفه، كذلك شروط تقديم التقارير، مع بداية مهامه في عقد ضمن إطار تأدية خدمات، ولا يمكن احتساب هذه الأتعاب بأي حال من الاحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية.

2.1 محافظ الحسابات: يعد محافظ حسابات، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها الاحكام التشريعي المعمول به.

3.1 المحاسب المعتمد: يعد محاسبا معتمدا في مفهوم القانون، المهني الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة مسك وفتح وضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات أو الهيئات التي تطلب خدماته، يعرض المحاسب المعتمد تحت مسؤوليته على أساس الوثائق والاوراق المحاسبية المقدمة إليه، الكتابات المحاسبية وتطور عناصر ممتلكات التاجر والشركة أو الهيئة التي أسندت إليه مسك محاسبتها، تعد وتبقى الحسابات والموازنات والسجلات المحاسبية وكذا جميع الوثائق المتعلقة بها التي يتكلف بها المحاسب المعتمد، ملكية الزبون.

يمكن للمحاسب المعتمد أن يعد جميع التصريحات الاجتماعية والجبائية والادارية المتعلقة بالمحاسبة التي كلف بها، كما يمكنه أن يساعد زبونه لدى مختلف الادارات المعنية، كما يمكن للزبون أن يلتمس من المحاسب المعتمد القيام بمهام المساعدة في إعداد الجداول المالية.

تحدد أتعاب المحاسب المعتمد في بداية مهمته في إطار عقد، لقاء تقديم خدمات يحدد مجال التدخل والوسائل الموضوعة تحت التصرف وشروط تسليم الوثائق، لا يمكن احتسابها في جميع الاحوال على أساس النتائج المالية المحققة من طرف التاجر أو الشركة أو الهيئة المعنية.

2. حسب طبيعة التكليف:

يعتمد هذا التقسيم على الجانب التقني، لأنه يعالج نطاق المهمة إما (خارجية أو داخلية)، نجد ان التدقيق يتكون من العناصر التالية: (لونيسة، الصفحات 102-103)

1.2 التدقيق الخارجي: يشمل ثلاث أنواع، هم على التوالي:

- **التدقيق القانوني:** يقوم به شخص مؤهل إما خبير محاسب أو محافظ حسابات يعين من طرف مجلس الإدارة أو الجمعية العامة لشركة أو مؤسسة أو منشأة اقتصادية معينة، لغرض المصادقة على صحة ومشروعية الحسابات في تقرير مبين لنتائج العملية، يوضع تحت تصرفهم في نهاية العملية التدقيقية التي تكون محددة بفترة زمنية معينة، للمدقق فيها كافة صلاحيات الاطلاع على الوثائق الادارية المحاسبية والمالية منها دون التدخل في شؤون التسيير بطبيعة الحال، كما يتمتع الشخص المدقق بالاستقلالية التامة والحياد في عمله لقاء تلقيه لأتعابه من طرف الجهة المعنية له والمحدد سلفا قبل بداية عمله.

- **التدقيق التعاقدية:** يحق لشخص الخبير المحاسب فقط القيام بهذا النوع من الأعمال بموجب ما يخوله له القانون المنظم للمهنة في الجزائر من صلاحيات، يكون ذلك العقد أساس الاتفاق بحيث يتضمن هذا الأخير كافة الحقوق والمسؤوليات، نعدد أبرزها في النقاط التالية:

■ ينفرد بنطاق صلاحيات أوسع من سابقه إذ يمكنه التدخل في التسيير بتقديمه نصائح وإرشادات دون الاخلال باستقلاليته اتجاه الإدارة من حيث المبدأ.

■ يهدف من خلال العقد إلى تصويب خلل وظيفي من الوظائف المالية والمحاسبية في المؤسسة محل التعاقد.

■ يقتصر عمله على فترة زمنية محددة في العقد، مبررة بأتعاب.

■ يعد في ختام عمله تقرير موجه لمجلس الإدارة أو الجمعية العامة التي كلفته بالمهمة.

- **الخبرة القضائية:** يشترط في هذا النوع من التدقيق أن يكون الشخص الممارس للمهنة معتمد من طرف القضاء، مؤدي لليمين مسجل في قائمة الخبراء المحاسبين لدى المجالس القضائية وفق الشروط المنصوص عليها قانونا، حيث يحصر التزامه وتعيينه من طرف القضاء بقصد إبداء رأي في محايد، وخبير في قضية مالية أو محاسبية طرحت أمام القاضي للفصل فيها.

يبين حكم التكليف بمهمة (قرار تعيين خبير) مبلغ الأتعاب التي يتلقاها من أطراف النزاع محل الخبرة، تكون عبر خزانة المحكمة أو المجلس بأمر من القاضي الذي اعتمد تعيينه، مقابل تقرير خبرة يخضع لكافة معايير التقرير المهني الذي يعده في نشاطاته العادية، بحيث يتضمن المقدمة ومرجع التكليف و... وفقرة إبداء الرأي وهي الأهم، التي يركز عليها القاضي كثيرا في فهمه للأمور التقنية التي كلف بشأنها الخبير، إذ يجب أن تكون هذه الفقرة إنشائية إخبارية خالية من الأمور التقنية مراعاة لسهولة الفهم لدى جميع أطراف النزاع.

يخضع الخبير القضائي في عمله لجميع الأحكام التي تحكم مهنة الخبير المحاسبي والمحافظ والمحاسب المعتمد، يجب أن يسلك في ذلك سلوك الخبير المحترف المستقل.

2.2 التدقيق الداخلي: يختلف هذا النوع عن سابقه، وله أهمية نسبية في مهام كل أنواع المهن الثلاث الأولى، ذلك لاعتماده كمؤشر يحدد فعالية الرقابة الداخلية في المؤسسة، لتحديد الطريقة الأنسب للقيام بعملية التدقيق محل التكليف.

يمكن تعريف هذا النوع في الجزائر من خلال التعريف بممارسه، الذي يعد موظفا في المؤسسة يتلقى راتبه منها يحظى باستقلالية أقل من سابقه بحكم تابعيته للإدارة محل التدقيق، يمارس مهام التدقيق بنفس المعايير و الأسس التي تحكم المهنة ومطالب هو الآخر بتقارير عن مهامه التدقيقية التي تكون إما (مرحلية أو سنوية)، تسلم للجهة المعنية والمشرفة عليه له الصلاحية المطلقة للتدخل في تسيير المؤسسة، كما يمكنه تفويض أو تكليف أعوان لمساعدته في أعماله.

يشترط في ممارسة مهنة مدقق داخلي حيازته للشهادة المحاسب المعتمد فيكون عمله بصفة مستمر وغير محدودة المدة إلى غاية الاستقالة أو الإقالة.

يمكن توضيح الفرق بين المهن الثلاثة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (04): اوجه الاختلاف بين مهن التدقيق في الجزائر

صنف الخاصية	خبير محاسب	محافظ حسابات	محاسب معتمد	خبير قضائي
مهنة	شخص مهني	شخص مهني	شخص مهني	مهني خبير
حررة	نعم	نعم	نعم	نعم مع التبرير
منظمة	مصنف وطني	غرفة وطنية	منظمة وطنية	مجلس قضاء
مستقلة	نعم	نعم	نعم	نعم
مسؤولة	نعم	نعم	نعم	نعم
معتمدة	وزارة المالية	وزارة المالية	وزارة المالية	وزارتي المالية والعدل
ممارسة	خبير محاسبي	الخبير، محافظ الحسابات	الخبير، المحافظ والمحاسب المعتمد	خبير محاسبي أو محافظ حسابات
مؤطرة	أربع سنوات	أربع سنوات	18 شهر	سبع سنوات ممارسة فعلية للمهنة
عملية	نسب وقيود محاسبية واستشارات مالية	محاسبية ومالية	محاسبية	محاسبية
مرحلية	تعاقدية	قانونية	زمنية	تكليفية
إلزامية	نعم	نعم	نعم	نعم
قانونية	نعم	نعم	نعم	ضبطية قضائية
حيادية	نعم	واجب	استرشادية	واجب

المصدر: محمد امين لونيصة، تطور مهنة التدقيق في الجزائر واثره على تحسين جودة المعلومة المالية دراسة عينة من مكاتب الخبرة المحاسبية، مرجع سابق

ص104.

المطلب الثاني: المصادقة على الحسابات والاستشارة التدقيقية

لقد أصبحت الخدمات الاستشارية من المهام التي فرضت نفسها في الآونة الأخيرة على مكاتب التدقيق على غرار المصادقة على الحسابات. وهذا نظرا إلى الطلب المتزايد عليها من طرف العملاء من أجل تحسين فعالية التسيير واتخاذ القرارات الآجال من أجل مواكبة التحديات الاقتصادية وذلك لثقتهم بالمدقق الذي يتصف بالدراية الواسعة بمشاكلهم من جهة ولتمتعته بالكفاءة والخبرة العلمية والمهنية مع عدم إغفال عنصر الاستقلالية التي يجب أن يتمتع بها أثناء إنجاز مهامه من جهة أخرى

1. التأصيل العلمي للمصادقة على الحسابات المالية

1.1 المفاهيم العامة حول المصادقة على الحسابات (قروني، 2019-2020، صفحة 149)

"هي عبارة عن إجراء نهائي يقوم به محافظ الحسابات أو الخبير المحاسبي بهدف التحقق من صحة وصدق البيانات المالية والمحاسبية وذلك عن طريق إعطاء رأي فتي محايد حول القوائم المالية ومدى عدالتها في تمثيل المركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة.

هي مهمة يقوم بها محافظي الحسابات للمصادقة على الحسابات السنوية للشركة والتأكد من صحة وصدق المعلومات المالية وإظهار الصورة الصادقة لعمليات الاستغلال المحاسبية بالإضافة إلى الوضعية المالية للنتيجة وكيان المنشأة خلال نهاية السنة المالية.

هي عبارة عن مهنة منظمة تحرص على ضمان حقوق الغير والمساهمين من خلال الممارسة العملية التي يقوم بها شخص مهني مستقل مؤهل علمية وعملية وفق النصوص القانونية المتعلقة بمهني المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بهدف الاقناع بأن الحسابات موثوقة وذات مصداقية بالإضافة إلى إعطائها الصورة الصادقة للنتيجة والوضعية المالية لكيان المنشأة خلال نهاية السنة المالية"

2.1 المفاهيم الخاصة حول المصادقة على حسابات الدولة: (ELMOUBAREK, 2008-2009)

"تعتمد مهمة المصادقة بصفة عامة خلال كل سنة مالية على وضع رأي خاص حول موثوقية وشفافية ومصادقية حسابات الدولة فهي تركز على مراجعة سلامة القوائم المالية (الميزانية، حسابات النتائج، الملاحق، وفي بعض الأحيان تنفيذ عمليات الميزانية جدول تدفقات الخزينة) والتي يجب أن تراقب وتحلل بالاعتماد على المرجع المحاسبي (المبادئ العامة، المعايير المحاسبية، النصوص التشريعية) وذلك من خلال ممارسة مهمة التدقيق الخاصة بها. كما أن التعبير عن الرأي حول الحسابات يجب أن نتحصل من خلاله على الضمان المعقول بأن القوائم المالية تخلو من الأخطاء الجوهرية بالمقارنة مع المرجع المحاسبي المطبق، كما أن جميع المراقبات والمدققات التي تتم في

المؤسسات تعتمد في مهمتها على آلية السير في التدقيق وليس التدقيق المكثف للعمليات المحاسبية نظر لحجم الأعمال المنتظرة من قبل محافظ الحسابات. وحسب المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية فإن التعبير عن الرأي يتضمن أشكال مختلفة :

- المصادقة على الحسابات بدون تحفظ والذي قد يتضمن في بعض الحالات ملاحظة حول القوائم المالية.
- المصادقة على الحسابات بتحفظ والذي قد يتضمن في مجملها عدة أخطاء جوهرية قد تؤثر على صحة القوائم المالية .
- رفض المصادقة على الحسابات نظر لاحتوائها على أخطاء جوهرية ومؤثرة على صحة وموثوقية وشفافية الحسابات.

- عدم تأسيس الرأي حول الحسابات المدققة نظر للاختلالات الموجودة أثناء مهمة التدقيق

3.1 أهمية المصادقة على حسابات المنظمة : (قرومي، صفحة 169)

تعتمد المؤسسة في جميع مراحل التنظيم المحاسبي على عملية التبويب والتصنيف والتسجيل وتوثيق المعلومات المالية للوصول إلى الصورة الصادقة للقوائم المالية واستخراج مركزها المالي ولكن بالرغم من المؤهلين والمحاسبين المعتمدين الذين ينشطون في المؤسسة إلا أن صدقها وشرعيتها تكمن من خلال القيام بعملية المصادقة على حساباتها الاجتماعية من طرف مراقب الحسابات وهنا تبرز أهمية المصادقة على الحسابات من خلال العناصر التالية:

- إبداء رأي في محايد حول صدق وشرعية المنتج المحاسبي.
- إبراز الوضعية المالية والصورة الصادقة للمؤسسة.
- إقناع مختلف الأطراف الداخلية والخارجية بموثوقية وعدالة وصحة البيانات المالية.
- تشخيص مختلف الجوانب الخاصة بالمؤسسة.
- متابعة جميع السياسات الادارية والمالية.
- احترام القوانين والتشريعات الخاصة بالمؤسسة.
- الحماية والحفاظ على تراث المؤسسة.

4.1 أهداف المصادقة على الحسابات المالية (قروني، صفحة 168):

يتمثل دور محافظ الحسابات في المصادقة على الحسابات السنوية وإعداد مختلف التقارير إلى مختلف الأطراف منها المساهمين والشركاء ومجلس الإدارة، بالإضافة إلى ذلك يقوم بنشر تقرير المصادقة في تقرير نشاط الشركة كما تشمل مهمة المدقق القانوني الاهداف الموسومة التالية:

- ضمان المساواة في المعاملة بين المساهمين
- السماح بالمصادقة على حسابات الشركة أو البيانات المالية المجمعة.
- منع الصعوبات التجارية.
- الحد من الأفعال الإجرامية التي تمس الوضعية المالية للشركة.

2. الخدمات الاستشارية

1.2 مفهوم الخدمات الاستشارية

لقد تعددت مفاهيم الخدمات الاستشارية للإدارة، إلا أن أشهرها ما جاء به مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بوصفها بأنها الاستشارات المهنية التي تهدف أساسا إلى تحسين كفاءة وفعالية استخدام العميل للطاقت والموارد المتاحة له، ومما يحقق أهداف التنظيم أما مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي فقد عرف الخدمات الاستشارية بأنها الخدمات المغايرة لخدمات التأكيد التي فرضت نفسها على مدققي الحسابات الخارجيين، باعتبارهم يتعايشون مع المؤسسة ويتعرفون على مشاكلها وأهدافها ومن خلال هذا التعايش يكتسبون خبرة ودراية واسعة حول المؤسسة (ربيعة ، 2017، صفحة 73)

وعرفت الخدمات الاستشارية المهنية بأنها عبارة عن تلك الخدمات التي يؤديها شخص مؤهل أو مجموعة أشخاص بغرض مساعدة الإدارة على حل المشاكل التي تواجهها التحسين قدراتها على القيام بوظائفها لتحقيق أهداف المشروع، وذلك طبقا لمستويات أداء وخطوات محددة دون أن يشارك في عملية اتخاذ القرارات (عبايبية و بشوندة ، 2021، صفحة 586)

وعرفت أيضا بأنها الممارسة المهنية المعنية بتقديم المشورة والمعونة الإدارة المؤسسة بغية تحديد أهدافها وإرشادها إلى الأسلوب المؤدي إلى تحقيقها عن طريق رفع مستوى الأداء في مجالات التخطيط والتنظيم والحوافز والاتصال وقياس مستويات الانجاز واستخدام الموارد البشرية والمادية والمالية، كما أنها تحتوي على العوامل الفنية التي تتعلق بفاعلية وكفاءة إدارة المؤسسة، فمن خلال هذه التعاريف، يمكن تحديد أركان الخدمات الاستشارية بحيث تشتمل على: (ربيعة ، صفحة 74)

- ممارسة الخدمة

- العميل.

- طبيعة الخدمة المرغوب فيها

2.2 خصائص الخدمات الاستشارية

استنادا على التعاريف السابقة، تتضح لنا خصائص وأبعاد الخدمات الاستشارية للإدارة التي يمكن أن نوجزها فيما يلي: (عبايبية و بشوندة ، صفحة 587)

- **الطلب على الخدمة:** تتم ممارسة الخدمة الاستشارية وفقا لحاجة إدارة المؤسسة ورغبة منها في إجراء تغييرات ترى أن من شأنها الارتقاء بمستوى نشاط المؤسسة ويتم ذلك حسب نوع الخدمة

- **توفير التخصص المهني:** حيث تؤدي الخدمة الاستشارية من طرف أشخاص متخصصين علميا ومهنيا، تتوفر فيهم الكفاءة الاجال والدراية الواسعة بمجال الخدمة المطلوبة.

- **التمتع بالاستقلالية:** إذ على القائم بمهام الخدمة الاستشارية المطلوبة، أن يبتعد عن كل المؤثرات الداخلية والخارجية كما عليه تفادي العلاقات الشخصية التي من شأنها التأثير على موضوعية واستقلالية رأيه عند إنجاز هذا النوع من المهام.

- **العمل في سرية تامة:** نظرا إلى موقف المؤسسة التنافسي، يجب على مكاتب الخدمات الاستشارية أن ينجزوا أعمالهم في سرية وكتمان ويجنبوا المؤسسة الوقوع في مشاكل تحول دون وصولهم إلى تحقيق أهدافهم.

- **الالاخذ بتوصيات القائم بالخدمة على سبيل المشورة والاقتراح فقط:** حيث يمنع تماما على القائم بالخدمة الاستشارية إعطاء الأوامر في مكان إدارة المؤسسة والتدخل في شؤونها، فمن واجب هذه الأخيرة التأكد من نتائج التقرير ثم اتخاذ القرار الذي تجده مناسبا.

3.2 أسباب ظهور الخدمات الاستشارية

الخدمات الاستشارية إن توجه مكاتب التدقيق إلى تقديم أنواع كثيرة من الخدمات الاستشارية يعود إلى العديد من الاسباب متأثرة بمختلف العوامل التي يمكن التعرف عليها كما يلي (ربيعة ، صفحة 74):

لقد حدث في عصرنا الحالي العديد من التغيرات والتطورات المتسارعة، وظهرت تحديات كبيرة من ثورة في عالم الاتصالات والمعلومات وشدة المنافسة في الاسواق العالمية والدولية وتنامي ظاهرة الفساد المالي على المستوى العالمي، ومشاكل اخيار وتعسر العديد من الشركات وترتب على ذلك أن أصبحت قدرة الشركات على الاستمرار مرهونة بقدرتها على مواجهة هذه التغيرات والتطورات والتحديات.

وحتى تتمكن المؤسسات من مواجهة هذه التغيرات فإنها تحتاج إلى الخدمات والاستشارات التي تساعد على اتخاذ القرارات الصائبة، مثل الخدمات الاستشارية الادارية، وإعداد دراسات الجدوى بأنواعها لإحداث تطوير مستمر في منتجاتها وطرق الإنتاج والتوزيع وغيرها، خدمات تصميم وتنفيذ نظم المعلومات لتطوير نظم معلومات الشركة لتواكب هذه التغيرات وخدمات الموارد البشرية وغيرها من الخدمات.

بنهاية القرن العشرين زاد الطلب على هذه الخدمات من المدقق الخارجية، ودعا ذلك مكاتب المحاسبة والمدققة إلى التوسع في نطاق الخدمات التي يتم تقديمها ومن ناحية أخرى، فإن المنافسة الشديدة بين مكاتب المدققة جعلتها تبذل المزيد من الجهود لمواجهة هذه المنافسة وتحقيق النمو والربحية من خلال البحث عن مصادر متعددة للإيرادات من خلال تقديم العديد من الخدمات المهنية ولهذا، أثبتت العديد من الدراسات وجود مجموعة من التحديات التي تواجه مكاتب التدقيق في تسويق المهنة التي تعد من أهم العوامل التي تجعلها توسع نطاق خدماتها المهنية نذكر من أهمها: (عبايبية و بشوندة ، صفحة 587)

- تزايد حدة المنافسة في سوق التدقيق .
- ظاهرة تغيير المدققين أو التحول من مكتب إلى آخر
- انخفاض الأتعاب المهنية
- ظاهرة استحواذ مجموعة من المكاتب على النصيب الأكبر من العملاء
- الاندماجات الحاصلة بين مكاتب التدقيق
- السعي نحو رضا العملاء
- القيود النظامية والمهنية التي تتعرض لها مكاتب التدقيق.
- التوسع في حجم المشروعات
- العائد المادي
- المحافظة على أصول المنشأة.
- تنوع المخاطر

4.2 أنواع الخدمات الاستشارية: (عبايبية و بشوندة ، صفحة 588)

- خدمة الاستشارات الادارية: وهي التي تختص بمختلف النواحي الادارية داخل المنشأة كطرق وأساليب العمل وتبسيط الاجراءات والاستفسارات الخاصة بالتنظيم الداخلي وكذلك تحديد نواحي القصور والاحتياجات التأهيلية والتدريبية وأسس اختيار العاملين

- **خدمات محاسبية:** وهي تلك الخدمات المتعلقة بقيام منشآت المدققة بتسجيل العمليات الخاصة بإحدى الشركات في الدفاتر والحسابات باستخدام المستندات الاصلية، أو بإعداد القوائم المالية الأغراض الاستخدام الداخلي أو لأغراض الوفاء بطلبات الدائنين أو مانحي الائتمان

- **الخدمات الضريبية:** يقوم بعض المحاسبين القانونيين بتقديم البيانات الضريبية لبعض مكلفي ضريبة دخل الأرباح في العديد من دول العالم، ولا تمثل هذه الخدمة خدمة تأكيد بل هي إعداد للبيان الضريبي حسب البيانات والمستندات التي يقدمها المكلف، إذ أن الربح المحاسبي يختلف عن الربح الضريبي مع أن الربح الحاسبي هو الأساس في إعداد البيان الضريبي والتوصل إلى الربح الضريبي الذي تحسب الضريبة على أساسه.

- **تصميم وتنفيذ نظم المعلومات المالية:** حيث يتطلب من مدقق الحسابات أن يكون لديه خبرة كافية باستخدام الكمبيوتر، وقد أصبح هذا النوع من الخدمات أكثر وأهم الخدمات التي تطلب من مدقق الحسابات

5.2 رأي المشرع الجزائري في الاستقلالية عند تقديم الخدمات الاستشارية للإدارة: (ربعية ، صفحة

(75)

لقد اهتم المشرع الجزائري بشكل كبير بعنصر استقلالية المدقق مقتديا بالتجربة الفرنسية في هذا الجانب، كما أولت الجهات الوصية العناية الفائقة بهدف حماية المدقق من كل ما يؤدي إلى الشك في حياده ونزاهته، حتى ولو تعلق الأمر بتقديم خدمات أخرى لا تتعلق بعملية التدقيق التقليدية.

ومن هنا يمكن اعتبار استقلالية المدقق في الجزائر أهم نقاط القوة في التجربة الجزائرية في مهنة التدقيق ويتعزز ذلك من خلال المادة (67) من القانون 10/01 التي تنص على منع المدقق الخارجي من تقديم أي خدمة أخرى لا تندرج ضمن مهمة المصادقة على الحسابات، كما شدد المشرع من خلال هذه المادة على منع مختلف المهنيين من القيام بأي مهمة المؤسسات تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة، سواء كان تدخلهم بغرض المصادقة على الحسابات، أم لتقديم خدمات أخرى غير تدقيقية مثل مسك المحاسبة، استشارات جبائية وإدارية، مهام تدقيق مالي لحسابات المؤسسة لأغراض الاندماج أو إعادة الهيكلة.

أما بخصوص الخدمات الاستشارية، فنجد أن المشرع الجزائري قد اعترف بأحقية الخبير المحاسب بتقديم الخدمات الاستشارية في المجالات التي يملك فيها المعارف والخبرات الاجال، إذا كانت لم تكن مهمته الاصلية في المؤسسة هي محافظة الحسابات وذلك في عدة مواضع من القانون 10/01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث نصت المادة (19) من القانون المذكور آنفا على أن الخبير المحاسب مؤهل لتقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي. ولقد تم تحديد حالات المنع من

ممارسة الخدمات الاستشارية في سياق التطرق إلى مهام كل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، حيث تناولت المادة (65) من القانون 10/01 مجموعة من المنوعات على محافظ الحسابات، ومنها الممارسة وظيفية مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها.

6.2 إعداد التقرير عن الخدمات الاستشارية للإدارة:

إن التقرير عن الخدمات الاستشارية يعد الخطوة أو المرحلة الأخيرة التي يقوم بها المدقق عند الاستعانة به في تقديم هذه الخدمات الاستشارية ويمكن لنا بلورة مراحل الاستشارات الإدارية في الآتي: (ربيعة ، صفحة 76)

- **تحديد المشكلة الحقيقية:** حيث يحدد الهدف من تقديم الخدمة والنتائج المتوقعة والعمل الذي ينبغي إنجازه، مع إعطاء تقديراته الخاصة بالتكلفة والوقت إلى العميل.

- **إنجاز الخدمة الاستشارية:** والواقع يبرهن عن كون هذه الخطوة أو المرحلة تتطلب اتباع المراحل الفرعية التالية:

■ **تقصي الحقائق:** ويحتوي أسلوب المعالجة على تحليل البيانات الماضية، الملاحظة وأساليب إجراء المقابلات.

■ **تحليل الحقائق البيانات:** وتهدف هذه الخطوة إلى التحقق إن كان التغيير ضروريا وإيضاح النواحي القابلة للتغيير من أجل اقتراح البدائل.

- **صياغة الحلول والمقترحات والتوصيات:** وتتم هذه الخطوة بأسلوب منطقي ومن أجل تحقيق ذلك يجب أن يتوافر لدى المدقق باعتباره مستشارا إداريا، عدة مميزات كالخبرة والفكر المستجد والابداع، كما تحتوي هذه الخطوة على عرض النتائج والتوصيات.

- **مرحلة تنفيذ المقترحات:** وهي الخطوة الأخيرة بالنسبة إلى الخدمة الاستشارية وقد تشمل تدريب موظفي العميل كما تتطلب إبداء النصح والتوجيهات وتوفير المساعدات الفنية الاجال، كما ينبغي أن يكلف المستشار بمراقبة التنفيذ، حتى يضمن حسن تطبيق توصياته والحلول التي اقترحها وهنا يجب التنويه بأن العميل يقوم بإنهاء المهمة عند مرحلة التوصيات ويتولى هو بنفسه عملية التنفيذ.

7.2 الفرق بين الخدمات الاستشارية للإدارة والتدقيق المالي: (ربيعة ، صفحة 77)

يعد الهدف الرئيسي من القيام بالتدقيق المالي للمؤسسات بعد المرور بمراحل إنجازه من فحص وتحقيق من البيانات المالية هو إبداء الرأي الفني المحايد في مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية بما ينسجم بمعايير المهنة المقبولة عموما، وموافقة مع القوانين والتشريعات سارية المفعول أثناء القيام بعملية التأكيد التي أجبرت جميع المؤسسات

المقيدة في السجل التجاري على ضرورة تعيين وتكليف المدقق الخارجي بتلك الخدمة. أما فيما يخص الخدمات الاستشارية، فنجد أن الهدف أولاً وأخيراً يقتصر على إعطاء بعض التوصيات والمقترحات من أجل الحد من المشاكل التي تواجهها المؤسسات أو بشكل آخر المساهمة في دعم إدارة المؤسسة في بعض القرارات الخاصة بالتسيير، فالملاحظ أن هذا النوع من الخدمات ينجز بطلب من المؤسسات حيث لم ينص على إلزامية التكليف بها أي تشريع أو قانون وأن الأمر يتوقف على حاجة إدارة المؤسسة إلى ذلك لقناعتها بأن المدقق الخارجي تتوفر لديه الكفاءة العلمية والخبرة المهنية. والواقع يقرر أن هناك اختلافات بين التدقيق المالي والتدقيق الإداري، والخدمات الاستشارية للإدارة من حيث الشخص القائم بها ومن حيث الهدف ومن حيث النطاق والمجال ومن حيث توقيت الانجاز ومن حيث الأسلوب في الانجاز. وفي الجدول رقم (01) عرض الاختلافات بين الخدمات الاستشارية للإدارة والتدقيق المالية

الجدول رقم (05): أوجه الاختلاف بين الخدمات الاستشارية والتدقيق المالي

بيان	التدقيق المالي	الخدمات الاستشارية
الشخص القائم	المدقق الخارجي	خبراء المدقق مكاتب الخارجية
الهدف منها	إبداء رأى صحة وعدالة البيانات المالية	مساعدة الإدارة الوحدة في حل بعض اكتشاف المشاكل في مجالات معينة بقصد استحداث التغيير المنشود في هذه المجالات
النطاق المجال	الدفاتر والسجلات المالية والمستندات التي تتعلق بالبيانات المالية	المشاكل التي تحددها إدارة المنشأة
توقيت الانجاز	في نهاية المدة غالبا	عندما تتطلب الإدارة ذلك
أسلوب الانجاز المتبع	اختباري	يختلف طبقا للواجب المحدد وحسب المشكلة المراد حلها

المصدر: أحمد حلمي جمعة، التدقيق والتأكيد الحديث - المشاكل والمسؤوليات، الادوات والخدمات، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2009، ص 542

المطلب الثالث: مخاطر التدقيق

1. مفهوم مخاطر التدقيق

حسب المعيار الدولي للمدققة ISA400 تقدير المخاطر و الرقابة الداخلية، عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC مخاطر التدقيق بأنها "المخاطر التي تؤدي إلى قيام المدقق بإبداء رأي غير مناسب عندما تكون البيانات المالية تحتوي على الأخطاء الجوهرية" (IFAC, 2009).

2. خصائص مخاطر التدقيق:

تتوفر مختلف نشرات التدقيق الدولية على مجمل الخصائص التالية (IFAC, 2009):

- تخل بالاجراءات التي تمكن المدقق من فهم كاف لكل المكونات.
- تشتتت تخطيط لعملية التدقيق.
- تشويه تصميم سياسات وإجراءات المنشأة وتأخير وضعه حيز التنفيذ.
- عرقلة تقديم رأي صحيح حول القوائم المالية التي تغطي فترة من الزمن.
- التأثير على الضوابط الرقابية التي تؤثر في الحصول على المعلومات المالية ومعالجتها لكامل الفترة.
- إغفال أي عيوب أو تقصير في مهمة الرقابة الداخلية المؤثرة على الإبلاغ المالي للجنة التدقيق.

3. أنواع مخاطر التدقيق:

حسب المعيار رقم 47 مخاطر التدقيق والاهمية النسبية لعملية التدقيق، الصادر عن معهد المحاسبين القانونيين

الامريكيين AICPA في ديسمبر سنة 1983 تتكون مخاطر التدقيق من: (Libraries, 2019)

- **المخاطر الملازمة (الحتمية):** تعرف المخاطر الملازمة "بقابلية حدوث خطأ مادي مؤثر على رصيد حساب أو مجموعة معاملات متشابهة بشكل فردي أو عندما تدمج مع الأخطاء في أرصدة أو مجموعات أخرى، مع إفتراض عدم وجود رقابة داخلية"، بما ان المخاطر الملازمة تؤثر بصورة مباشرة و جوهرية على كفاءة وفعالية عملية المدققة فيجب على المدقق أن يحرص على تقديرها بدقة.

- **مخاطر عدم الرقابة:** تعرف مخاطر الرقابة بأنها "الخطأ الناتج عن حدوث خلل في أحد الارصدة أو في نوع من العمليات و يكون جوهريا إذا جمع مع خطأ رصيد أو عملية أخرى ولا يمكن منعه أو اكتشافه في الوقت المناسب و يكون ذلك راجع لضعف أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة"، يعتبر خطر الرقابة مؤشر لفعالية نظام الرقابة والانظمة المحاسبية داخل المؤسسة، ولزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية، يتبع المدقق الخطوات التالية عند تقييمه لمخاطر الرقابة:

- التقييم الأولي لمخاطر الرقابة.
- توثيق فهم و تقدير مخاطر الرقابة.
- اختبارات الرقابة.
- نوعية و توقيت أدلة الاثبات.
- التقييم النهائي لمخاطر الرقابة .

- **مخاطر عدم الاكتشاف:** تعرف مخاطر عدم الاكتشاف أنها "المخاطر التي لا يمكن أن تكتشفها إجراءات محافظ الحسابات التحقيقية في رصيد حساب أو مجموعة معاملات متشابهة قد تكون هامة بشكل فردي أو عندما تدمج مع الأخطاء في أرصدة أو مجموعات أخرى مع العمليات"، يؤثر تقييم مخاطر الرقابة والمخاطر الملازمة على مستوى مخاطر عدم الاكتشاف، والتي تؤثر بدورها على وطبيعة وتوقيت ومدى الاجراءات التي يطبقها المدقق، للتقليل من مخاطر الاكتشاف.

4. مخاطر التدقيق في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات و الإتصال:

إن تستخدم المؤسسة بنية نظم المعلومات المحوسبة في معالجة المعلومات المالية، ويجب ان يمتلك المدقق معرفة كافية لبنية نظم المعلومات المحوسبة و لتعقيدات أنشطتها نظم ، و درجة تأثيرها على المخاطر الملازمة و مخاطر الرقابة، لمساعدته في التخطيط و الإدارة و الاشراف، فيأخذ بعين الاعتبار كيفية تأثير هذه البيئة على مسار عملية التدقيق، من أجل تحديد: (IFAC, 2009)

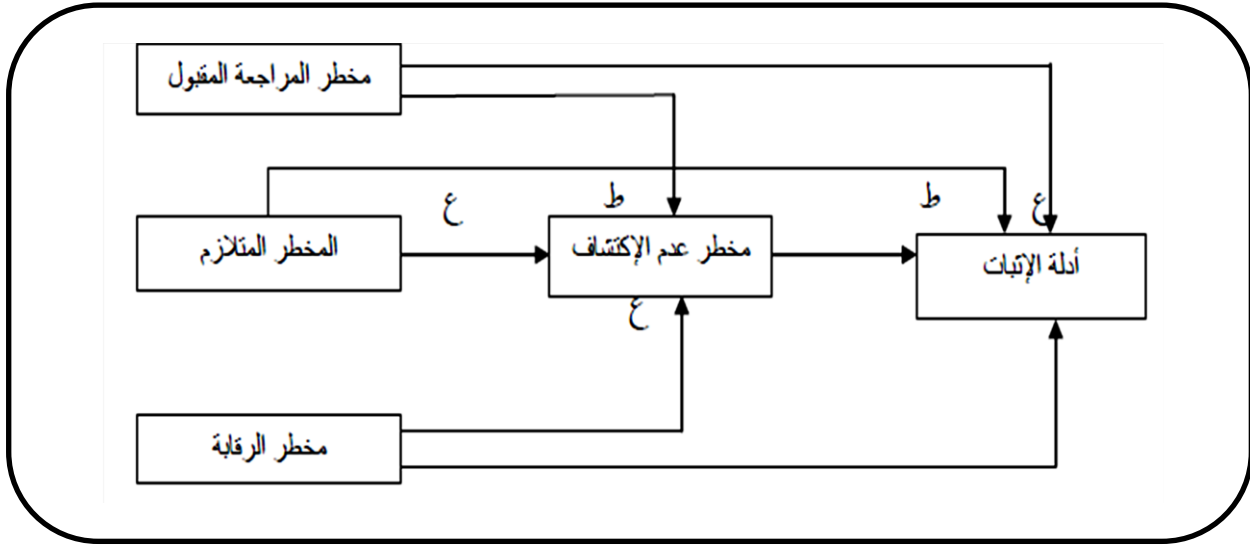
- الاجراءات التي يتبعها للحصول على فهم كاف للنظام المحاسبي و لنظام الرقابة الداخلية ؛
 - الاعتبارات التي تدخل في تقدير المخاطر ؛
 - الخطط التي يضعها لانهاز إختبارات الرقابة وإجراءات التحقق .
- إذا كانت هناك حاجة إلى مهارات متخصصة يطلب المساعدة من أحد المهنيين الحائزين لمثل هذه المهارات.
- حسب معيار التدقيق الدولي ISA401 الخصائص المميزة للرقابة الداخلية في بنية نظم المعلومات المحوسبة: (IFAC, 2009)

- إفتقار أثار المعلومة ؛
- المعالجة المتماثلة للمعلومات ؛
- عدم الفصل بين الوظائف ؛
- إحتمال الأخطاء وعدم الانتظام ؛
- إيجاد أو تنفيذ المعاملات ؛
- إحتمال استعمال طرق المدققة باستخدام الحاسوب.

5. علاقة مخاطر التدقيق بأدلة الاثبات :

حسب الفقرة 31 من المعيار الدولي ISA400، على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات من خلال إختبارات الرقابة كدليل لأي تقدير بأن مخاطر الرقابة أقل من المستوى العالي، بحيث كلما انخفض تقدير المخاطر كلما كان لزاما عليه أن يحصل على دليل بأن النظام المحاسبي و نظام الرقابة الداخلية صمما بشكل مناسب و أنهما يعملان بفعالية (IFAC, 2009)، وينخفض مستوى خطر التدقيق إلى المقبول، إذا بجمع المدقق أدلة الاثبات تدعم إبداء رأيه، ويمكن تمثيل العلاقة بين أدلة الاثبات ومخاطر التدقيق بالشكل الموالي:

الشكل رقم (02): العلاقة بين مخاطر التدقيق و أدلة الاثبات



المصدر: ألفين أرينز وجيمس لوبك، مرجع سبق ذكره، ص344.

6. مسؤولية المدقق اتجاه مخاطر التدقيق:

تنشأ مسؤولية المدقق اتجاه مخاطر التدقيق نتيجة لمخالفته للقوانين والتشريعات التي تضبط المهنة ، وتختلف درجتها حسب حجم الخطأ أو الغش في القوائم المالية.

حسب المعيار الدولي ISA240 مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالغش عند تدقيق القوائم المالية: (IFAC, 2009) " يشير مصطلح خطأ إلى تحريفات غير مقصودة من قبل شخص واحد أو عدة أشخاص من الإدارة أو الموظفين أو طرف ثالث، و الذي ينتج عنه تحريفات في التقارير المالية، مثل خطأ الكتابة في السجلات المحاسبية، خطأ في تطبيق المبادئ و السياسات المحاسبية و المتعلقة بالقياس ، التصنيف ، العرض و الإفصاح . "

"يشير مصطلح الغش إلى فعل مقصود من قبل شخص أو عدة أشخاص من الإدارة أو الموظفين أو أطراف ثالثة والذي ينتج عنه تحريفات في القوائم المالية، و ذلك من أجل الحصول على مصلحة غير عادلة و غير قانونية، بواسطة: التلاعب و التزييف في السجلات المحاسبية، إختلاس الأصول النقدية، المخزون، الاستثمارات...الخ)، تسجيل معاملات وهمية، إتلاف السجلات والمستندات. "

يعتبر مدقق الحسابات مسؤول بحسب الوسائل وليس بحسب النتائج وهو مسؤول مسؤولية قانونية، ومهنية (تأديبية)، وشرعية. (مُجد ب..، 2005، صفحة 57)

- **المسؤولية القانونية:** تتفرع المسؤولية القانونية لمحافظة الحسابات إلى :

■ **مسؤولية مدنية:** إن مدقق الحسابات مسؤول تجاه العميل ومستخدمي القوائم المالية، حيث تنبع المسؤولية القانونية تجاههم من التزامه ببذل العناية المهنية الاجال في أداء أعماله، و تتمثل مسؤوليته في تعويض الاضرار التي تصيب العميل أو غيره بسبب تصرفاته كالاهمال الجسيم أو الغش والتواطؤ.

ولا تقع المسؤولية المادية للمدقق الا إذا توفر شرطين هما وجود ضرر، وجود علاقة سببية بين الضرر وتصرفات المجتمع.

■ **المسؤولية الجزائية:** قد يجد المدقق نفسه مسؤولاً مسؤولية جزائية نتيجة ارتكابه، الغش و التواطؤ بإخفاء معلومات أو إظهاره بصورة غير صحيحة، وتتمثل العقوبات في الغرامة و (أو) السجن.

- **المسؤولية المهنية (التأديبية):** تتمثل المسؤولية المهنية في التزام المدقق باحترام المعايير الخاصة بالحاسبة، بالإضافة إلى معايير التدقيق، ولقواعد السلوك المهني واخلاقياته، وللأنظمة والتعليمات، حيث يعرضه الاخلال بهذا الالتزام إلى عقوبات مهنية كالانذار، أو لوم أو التوقيف المؤقت عن مزاولة المهنة وتصل إلى الشطب من جدول الاعضاء المرخص لهم بمزاولة المهنة. (بهجت، 2009، صفحة 08)

- **المسؤولية الشرعية:** تتمتع مهنة التدقيق بثلاث جوانب الشرعية وهي: (الاطرم، 2009، صفحة 15)

■ **مشروعية الوظيفة:** ينظر إلى مهنة التدقيق على أنها نوع من الوكالة بأجر أو نوع من أنواع الاجارة بين متعاقدين، حيث أن هذه الوظيفة لا تتصادم مع القواعد الشرعية لأنه تصرف لتحقيق المنفعة العامة، ويترتب على ذلك مشروعية ممارسة المهنة و تقاضي الاجر عليها مادامت المنفعة المقدمة في أمور مباحة شرعا.

■ **مشروعية موضوع التدقيق:** و يقصد بهذا الجانب نوعية نشاط المؤسسة على التدقيق، و يدخل في التحريم كل عمل للمدقق يندرج في إطار التواطؤ والتلاعب، الغش، التزوير أو ما من شأنه إضاعة حق عام أو خاص، كما أن المساعدة على التهرب على الزكاة أو التهرب من الضرائب والرسوم الحكومية المشروعة يدخل دائرة المحذور.

و هذا الجانب يضع المدقق أمام مسؤولية شرعية و هذا ما يجعلنا ننتقل إلى الجانب الاخلاقي للمهنة، حظي هذا الجانب بعناية خاصة على مستوى مهنة التدقيق ، وهناك معايير أخلاقية لا تتعارض في مضمونها مع ما تتطلبه الشريعة الاسلامية من التزام بالصدق والامانة و الموضوعية و الثقة والنصح للناس وعدم الغش والتواطؤ في العمليات، لذلك فإن هناك نصوص شرعية كثيرة ومن ذلك قول الله عز و جل في : ﴿يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا اتَّقُوا اللَّهَ وَكُونُوا مَعَ الصَّادِقِينَ﴾ (سورة التوبة الاية 119) وقوله عز وجل : ﴿إِنَّ اللَّهَ يَأْمُرُكُمْ أَنْ تُؤَدُّوا الْأَمَانَاتِ إِلَىٰ أَهْلِهَا وَإِذَا حَكَمْتُمْ بَيْنَ النَّاسِ أَنْ تَحْكُمُوا بِالْعَدْلِ﴾ (في سورة النساء الاية 58)، وقوله جل من قائل : ﴿يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا أَوْفُوا بِالْعُقُودِ﴾ (سورة المائدة الاية 01).

المبحث الثالث: تبني معايير التدقيق.

المعايير هي القاعدة والمرجع لأعمال المدققين، يتم وضعها بواسطة السلطات المهنية قصد تقليل فجوة التفاوت في ممارسة الوظيفة و توحيدها، لابد من احترامها لتسهيل تنفيذ المهمة و تحقيق الاهداف المسطرة، وهي مقياس لأدائهم، و قد كان للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الفضل في صياغة هذه المعايير بصورة شاملة و إن جاءت موجزة ، حيث تم اجتماع المعهد في سبتمبر 1948 لاقرار تسعة معايير، و في نوفمبر 1949 تم إقرار المعيار العاشر و الأخير وهو الرابع ضمن معايير إعداد التقرير، و صدر كتيب للمعهد في عام 1954م. (المطارنة، 2006، صفحة 37)

المطلب الأول: مفهوم معايير التدقيق

1. مفهوم معايير التدقيق المتعارف عليها (المقبولة قبولاً عاماً)

تمثل الاساس العام لمساعدة المدققين على أداء واجبه والقيام بالمهنة على أكمل وجه بإستخدام إجراءات التدقيق المناسبة في جميع مراحل المهمة، لتحقيق الاهداف الاساسية من عملية ، وقد تم اصدار هذه المعايير من قبل مجمع المحاسبين الأمريكيين، علما أن معظم الدول العربية تقوم بتطبيق هذه المعايير، و التي تقسم عموماً إلى ثلاث أقسام رئيسية وهي: (سرايا، الصفحات 167-197)

1.1 المعايير العامة (الشخصية):

تهتم المعايير العامة بالتأهيل والصفات الشخصية للمدقق و علاقتها بجودة و نوعية الأداء المطلوب، و من ثم فانه يجب على المدقق قبل التعاقد على مهمة التدقيق أن يقرر ما إذا كانت هذه المعايير يمكن تحقيقها، و استيفائها عند أداء هذه المهمة. و تتمثل المعايير التي تتعلق بالشخص المدقق ثلاث معايير:

- الاستقلالية:

يرتبط الاستقلال بقدرة الشخص على العمل بنزاهة وموضوعية، حيث يجب أن يحافظ المدقق على الاستقلال في جميع الامور المرتبطة بالواجبات المهنية، حتى يكون محايداً خلال انجازه لعملية التدقيق بجميع مراحلها، لهذا فهو ملزم للفصل بين مصالحه الشخصية و متطلبات مهنته لضمان موضوعيته، فنزاهة المدقق تتطلب عدم قبول أية منفعة يمكن أن تؤثر في سلوكه وتحد من قدرته على أداء واجبه المهني بأمانة تامة من أجل تأكيد نزاهته.

و يمكن تحقيق ذلك من خلال:

- **الاستقلالية المالية:** تتمثل في عدم الارتباط بالمؤسسة محل المهمة، بأي شكل من الاشكال تؤثر على استقلاليتها في أداء مهمته (كالاستثمار المباشر او غير المباشر فيها، او من خلال ادائه أعمال يمكن أن تربطه بالمؤسسة)، كما يجب أن يتفق في الأتعاب مع الجهة التي عينته كي لا يكون عرضة للابتزاز.
- **الاستقلالية الادارية:** أن يكون المدقق تابع للجهة التي تولت تعيينه ولا يخضع لأوامر الإدارة التي من شأنها أن تعرقل سير عمله أو تجسد أي نوع من أنواع الضغط، ولا يتدخل في اتخاذ القرارات.
- **الاستقلالية الاجتماعية:** الابتعاد عن التصرفات التي تخلق علاقة بين المدقق وبين أي طرف من أطراف المؤسسة محل التدقيق (كالعلاقات العائلية مع أحد مؤسسي المؤسسة، الهدايا والمجاملات)، والتي من شأنها أن تؤثر على المدقق في عمله وإبداء رأيه الصريح والشفاف.
- رفض المؤسسة أو المدقق لأية قيود أو ضغوط تحول دون التزامه بقواعد ومبادئ ومعايير التدقيق المتعارف عليها عموماً.

■ **الاستقلال في البحث الميداني.**

■ **حرية وضع تصميم مخطط إلزامي لتدقيق المنشأة.**

■ **عدم تدخل الإدارة في تعديل، تحديد أو تقليل، طرق أو مدى وتوقيت عملية التدقيق.**

■ **حرية البحث والاطلاع على الوثائق والمستندات والسجلات في أي وقت.**

■ **حرية إعداد التقارير مع الالتزام بالقواعد والمعايير المتعارف عليها.**

– الكفاءة المهنية والخبرة التعليمية:

التأهيل العلمي و العملي و التكوين المتواصل و المستمر للمدقق من أهم متطلبات نجاح مهمة التدقيق، لأنها من بين العوامل الأساسية التي تقيس فعالية العمل المنجز من قبل المدقق.

■ **التأهيل العلمي:** المدقق ملزم على الحصول كحد أدنى على مؤهل علمي متخصص، والذي يوفر له قدراً من المعرفة في مجال عمله، و يؤهله قانونياً لإصدار الاحكام عن القوائم المالية للمؤسسات الخاضعة لعملية التدقيق وعلى أسس علمية سليمة.

■ **الممارسة العملية الاجال:** تتطلب ضرورة تدريب المدقق حتى يكون مناسباً من حيث الكفاءة المهنية قبل ممارسته للمهنة ممارسة مستقلة، لأن النجاح في هذا المجال له أبعاد تتخطى حدود المعرفة العلمية.

■ **التطوير والتحديث:** وجوب مداومة المدقق على التكوين والمطالعة حتى يتمكن من تحديث معرفته المهنية و العلمية، من خلال تتبع كل المستجدات والتطورات الخاصة بمهنته بحضور الملتقيات و الندوات و التبرصات الميدانية ، لتحسين المعلومات القبلية المكتسبة.

- العناية المهنية والحفاظة على السر المهني:

يجب على المدقق أن يبذل العناية المهنية الاجال خلال عملية التدقيق من البداية حتى الانتهاء منها، وفقا لما تنص عليه المعايير و التشريعات المختلفة، كما تفرض العناية المهنية أن يقدم المدقق خدماته بكل إخلاص و أمانة ولكنه قطعاً ليس معصوماً من الخطأ، فهو مسؤول عن الإهمال وعدم الإخلاص والأمانة مع حرصه الدائم على الحفاظة على السر المهني.

في هذا الصدد يقول كولي: " كل من عرض خدماته للغير وقبلت خدماته أخذ على عاتقه واجب استعمال ما لديه من مهارة في العمل المطلوب، ذلك بالقدر المعقول من العناية والجهد، ولا يتعهد بأن المهمة التي يتولاها سيتم انجازها بنجاح دون أي خطأ أو غلط، ولكن ما يتعهد به هو حسن النية والأمانة لا العصمة من الخطأ، كما أنه مسؤولاً أمام من يستخدمه عن الإهمال". (Cooley & Haggard, 2012, pp. 335-336)

لذا يجب على المدقق ان يتسم بالحكمة والحذر وهذا من خلال:

■ العمل على تطوير خبرته المهنية بصفة دائمة ومستمرة، بالحصول على المعرفة المتاحة، و التي ترتبط بالتدقيق والتنبؤ بالاحطار التي من الممكن تلحق بالعميل مثل تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة

■ عند قيامه بعملية التخطيط لعملية التدقيق، يأخذ بعين الاعتبار الظروف التي من الممكن أن تحدث أثناء القيام بالمهمة.

■ عدم ادخار الجهودات لأجل إبراز مواطن الغش إن وجدت، بالحرص الشديد في تحري حقائق الوقائع و تحري الصدق والشفافية في التصريحات.

■ التأكد الكامل والنهائي من الرأي الفني قبل الاعلان به، الإهتمام بعمل مساعديه وتبعتها، وتدقيقها، وإزالة أية شكوك أو استفسارات تتعلق بالعناصر المهمة في إبداء الرأي.

2.1 معايير العمل الميدانية

تتتم معايير الفحص الميداني بوضع إرشادات و توجيهات عامة للكيفية التي يمكن أن يتم بها تنفيذ عملية التدقيق، للخروج برأي صحيح حول مصداقية الحسابات، لان توفر الكفاءة و الاستقلالية، امر ضروري للمدقق ولكنه غير كافي، وحتى يقوم المدقق بعمله على أحسن وجه عليه مراعاة معايير أخرى متعلقة بمرحلة الفحص الميداني، لانها أكثر تحديداً، ودقة مقارنة بالمعايير العامة. و تشتمل معايير العمل الميداني أربع مراحل أساسية

والمتمثلة في اعتماد إجراءات من طرف المدقق لقبول العميل ثم التخطيط لعملية التدقيق ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية وجمع الأدلة والقرائن (عبد الفتاح ، رجب ، و محمد ، 2000، صفحة 32)، سنوضح هذه المراحل بإيجاز فيما يلي: (أمين السيد أحمد لطفي، 2009، الصفحات 188-189)

- إجراءات قبول العميل:

يقوم المدقق في هذه المرحلة بفهم طبيعة العميل والقطاع التجاري الذي يتعامل ضمنه، سمعته في السوق، ويستعين لمعرفة هذه المعلومات من منشورات القطاع، طلب ميزانية السنوات الأخيرة لهذه المؤسسة، أوراق عمل التدقيق السابق، ثم يقرر إما قبول المهمة أو رفضها.

- التخطيط السليم لعملية التدقيق

التخطيط لمهمة التدقيق هو العمود الفقري لهذه العملية، لأنه البرنامج الاساسي الموجه للمهمة، لاحتوائه على ما يجب القيام به و على مجمل المستندات المحاسبية والمالية، وكل الوثائق الضرورية الواجب توافرها أثناء أداء المدقق لمهامه داخل المؤسسة و الفترة الزمنية الاجال لذلك وتوقيت عملية البدء في عملية التدقيق و الانتهاء منها. و يمكن تحديد العناصر التي تساعد في نجاح عملية التخطيط للتدقيق فيما يلي: (Jaques, 2001, p.

80)

- حصول المدقق على معلومات أولية حول المؤسسة موضوع الفحص.
- تخطيط المهمة في الوقت المناسب: فكلما كانت المهمة التي أوكلت للمدقق معقدة، كلما استوجب الانطلاق في تخطيطها في وقت مبكر.
- تخطيط المهمة بإشراك إدارة المؤسسة محل التدقيق لمعرفة ما تنتظره من عملية التدقيق.
- اشراك الاعوان والمساعدین للمدقق في وضع برنامج العمل.
- تحديد الخطة الموضوعية كلما اقتضت الحاجة، و ذلك بالاخذ بعين الاعتبار المعلومات التي يتحصل عليها عند القيام بعملية التدقيق.

- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

يقصد بنظام الرقابة الداخلية كل السياسات و الاجراءات التي تتبعها الإدارة، للمساعدة في تحقيق أهدافها وضمان سير العمل طبقا لسياسات الإدارة، بما في ذلك حماية الأصول و منع و اكتشاف الغش و الخطأ و دقة و اكتمال السجلات المحاسبية و الاعداد المناسب للبيانات المالية التي يمكن الاعتماد عليها (لعماري و زيدان، 2015، صفحة 163)، حيث يجب على المدقق دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية القائم بالمؤسسة محل التدقيق

لقياس فعاليته لوضع إجراءات التدقيق الاجال، من خلال معرفة درجة الاعتماد عليه و لتحديد حجم الاختبارات.

- جمع الادلة والقرائن:

الهدف من التدقيق هو إبداء رأي فني محايد في مدى صحة القوائم المالية و المعلومات المحاسبية و لهذا يجب الحصول على الادلة الكافية والملائمة، والمرتبطة بموضوع المهمة، باستعمال الفحص والملاحظة والاستفسار وإرسال المصادقات حتى يتوفر أساس مناسب للتوصل إلى رأي في القوائم المالية المدققة.

3.1 معايير إبداء الرأي (التقرير):

التقرير وثيقة مكتوبة تصدر عن شخص توافرت فيه مقومات عملية وعلمية وشخصية معينة، وتوفرت له ضمانات تجعله أهلا لإبداء رأي فني محايد، ويتضمن ايجاز ما قام به المدقق من عمل ورأيه النهائي (سامي و لؤي ، الصفحات 243-245)، فهو وسيلة اتصال بين مدقق الحسابات و مستخدمي القوائم المالية المدققة، وهو نتاج عمل المدقق الذي يبين فيه النتائج التي تم التوصل إليها كما يعتبر أيضا أحد المدقق الرئيسية التي يتم الاعتماد عليها لتحديد مسؤوليات المدقق سواء المدنية أو الجنائية (علي عبدالقادر، 2009، صفحة 216)، وعلى العموم تقرير التدقيق يمثل المنتج المادي الاساسي للتدقيق، فهو يمثل المعلومات المبلغة من المدقق لأغلب المستخدمين، و يجمع بين الجانب الشكلي والضماني كالتالي: (FOURNIER & FLAGUEUL , 2003, p. 240) فيما يخص الجانب الشكلي:

- عنوان التقرير: يجب أن يتضمن تقرير المدقق عنوانا يميزه بأنه تقرير مدقق مستقل.
- الجهة الموجه لها التقرير: وهي الجهة التي سيتم مخاطبتها، و هو عادة ما يوجه إلى المؤسسة أو مساهميها.
- فقرة تمهيدية: وتحتم هذه الفقرة بتحديد الجوانب التي يغطيها تقرير التدقيق، و التمييز بصورة واضحة بين مسؤولية الإدارة ومسؤولية المدقق فيما يتعلق ببذل العناية الاجال عند التدقيق و إبداء الرأي.
- الفقرة التوضيحية: وهي فقرة يقوم المدقق بإضافتها للتقرير حسب الظروف، و ذلك لتوضيح بعض الجوانب المرتبطة بهذه الظروف، فإذا استخدم المدقق هذه الفقرة لتوضيح السبب من تبنيه لرأي متحفظ أو العكس، فإنها تكون بعد فقرة النطاق ، أما إذا امتنع عن إبداء رأيه فإنها تكون بعد الفقرة التمهيدية ، أما إذا كان رأيه نظيفا فإن هذه الفقرة تكون بعد فقرة إبداء الرأي.
- توقيع المدقق: يجب أن يوقع التقرير من قبل المدقق، حتى يمكن التأكيد على قبول المدقق لمسؤولياته .

- **تاريخ التقرير:** و يتمثل في التاريخ الذي بدأ فيه القيام بالمهمة و التاريخ الذي أكمل فيه المدقق إجراء الفحص الميداني، و يعتبر مهماً لأنه يمثل حدود الزمن على مسؤولية المدقق عن الأحداث التي تقع من بعد انتهاء مهمته .

أما بخصوص الجانب الضمني:

- **فقرة النطاق أو المدى:** أي نطاق التدقيق ومدى الفحص الذي أجراه المدقق مع ذكر القوائم المالية محل التدقيق و هي تصف و بصفة عامة و مركزة ما قام به المدقق.

- **فقرة الرأي:** و في هذه الفقرة ينقل المدقق رأيه لمن يهمهم الامر فيما يخص الجوانب التي قام بفحصها، و التي تقوم على أساس الأدلة التي جمعها، وهي التي توضح ما توصل اليه المدقق من نتائج مع ذكر التحفظات إن وجدت والتوصيات الاجال. حيث تصنف أنواع تقارير التدقيق إلى أربعة أنواع رئيسية وهي:

- تقرير بدون تحفظ وتقرير متحفظ وتقرير سلبي وتقرير عدم إبداء الرأي.

كما يجب ان يتصف التقرير ب :

- **الايجاز:** يجب تجنب الاطالة، وعدم ذكر التفاصيل التي تفقد التركيز.

- **الوضوح:** يجب ان لا تتميز محتويته بالغموض.

- **الاهمية:** يجب ذكر المعلومات المهمة للطرف المستفيد.

- **الصحة و الدقة:** يجب التأكد من دقة وصحة المعلومات من خلال جمع الادلة الكافية والملائمة.

- **الصدق و الامانة:** يجب ان يلتزم المدقق بالحياد عند تحرير التقرير، وكشفه للحقائق.

2. مفهوم معايير التدقيق الدولية:

لقد تعددت تعاريف معايير التدقيق الدولية من مؤلف إلى اخر ومن باحث إلى آخر للوصول إلى تعريف شامل لها وتمثل فيما يلي:

تعرف معايير التدقيق الدولية I.S.A بأنها تلك المعايير التي تطبق لتدقيق البيانات المالية وكل الخدمات ذات العلاقة والتقارير، والتي تصدرها لجنة التدقيق الدولية لتحسين جودة مهنة التدقيق في العالم. (ISA, n.d.)

تعتبر معايير التدقيق الدولية بمثابة المقاييس والمبادئ المهنية التي توفر الارشادات الاجال لتمكين المدقق من القيام بالاجراءات الضرورية لتنفيذ عمليات التدقيق المختلفة. (حسين ك.، 2013، صفحة 395)

المعايير هي مستويات مهنية لضمان التزام مدقق الحسابات و وفائه بمسؤولياته المهنية في قبول التكليف و تخطيط و تنفيذ أعمال التدقيق و إعداد التقرير بكفاءة، و تشمل هذه المعايير مراعاة مدقق الحسابات للصفات المهنية المطلوبة مثل الكفاءة المهنية و الاستقلال ومتطلبات التقرير و الادلة. (على، 2002، صفحة 14)

كما يمكن تعريفها على أنها قرائن أو قواعد توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه والتي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية، وبالتالي فإنها تمثل أنماطا لما يجب أن يكون عليه الأداء الفعلي الممارسي المهنة عبر العالم. (سيد و بوعرار ، 2012، صفحة 7)

كذلك عرفها مُجد سرايا بأنها: هي أنماط يلزم تحققها وأخذها في الاعتبار عند الأداء الفعلي وهي التي يجب أن يراعيها ويلتزم المدقق بها أثناء أداء مهمته المهنية. (سرايا، صفحة 33)

كما عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين بأنها: مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في تدقيق البيانات المالية والمعايير التي ستطبق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية البيانات. (الناغي، 2000 ، صفحة 215)

كما تتمثل الاهداف المنتظرة من المعايير فيما يلي (Claude, 2000, p. 5)

- إرشاد المدقق أثناء قيامه بعمله.
- كيفية تنفيذ عملية التدقيق مع تحديد نوعية العمل الذي يقوم به المدقق.
- تحديد مسؤولية المدقق نتيجة قيامه بالفحص.
- تكون مفيدة للجهات المختصة و المعنية في أي نزاع قد يعرض عليها فيما يخص تقصير أو إهمال المدقق.

2.2 أهمية معايير التدقيق الدولية:

لمعايير التدقيق الدولية فوائد عديدة على شرط أن تكون هذه المعايير مناسبة ومقبولة ومتعارف عليها، وأن تكون موثوقة بشكل تحريري ومبلغة لكل أعضاء المهنة لإزالة أي غموض من أذهانهم، ويلزم إعادة النظر فيها من حين لآخر حتى تحقق الفوائد المرجوة منها وإخضاعها للتحسين والتطوير لغرض مسايرتها للظروف المستجدة من جهة ومعالجتها لأوجه القصور والثغرات التي تظهر خلال تطبيقها من جهة أخرى. (الآلوسي، 2003، صفحة 99)

يمكن أن نرد سبب هذه الأهمية إلى الاعتبارات التالية: (الصبان و عبد الوهاب، الصفحات 169-170)

- تعتبر بمثابة المكمل للمعايير الوطنية.
- تشجع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية.

- إن تغيرات مثل العولمة، تحرير التجارة الدولية، وتكنولوجيا المعلومات سنفرض الحاجة لتوحيد معايير التدقيق، وستكون معايير التدقيق الدولية هي الاساس في هذا التوحيد.
- إن معايير التدقيق الدولية أكثر تجانساً بين الدول بلمقارنة بغيرها من المعايير الوطنية لدولة كثيرة.
- إن انتشار الشركات متعددة الجنسيات يوجب الاعتماد على معايير التدقيق الدولية في تدقيق حساباتها.
- حدد Moonitz سبعة عوائد محددة، يعتقد أنها تنبع من نشر معايير دولية للتدقيق ووضعها محل التطبيق والالتزام: (لطفى, أمين السيد أحمد، 2005، الصفحات 280-282)
- وجود معايير مع ضرورة تطبيقها تعطي الثقة لمستخدمي تقارير التدقيق.
- تأكيد فرضية الاستفادة من تطبيق معايير المحاسبة الدولية.
- توفير حوافز إضافية لتحسين وتوسيع مجموعة معايير المحاسبة الدولية.
- المساعدة على إجراء مقارنات مالية دولية.
- يساعد على تدفق رأس المال اللازم للاستثمارات لاسيما مناطق التطور والتنمية.
- مساعدة الدول النامية في تحقيق بيئة استثمارية شفافة.
- التدقيق الفعال ذو مصداقية ضروري في حالات فصل الإدارة عن الملاك بسبب اختلاف الثقافات والنظم الإقتصادية والسياسات بالنسبة لشركات متعددة الجنسيات.

3.2 مصادر معايير التدقيق الدولية:

مصادر التدقيق الدولية هي الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق وتعتبر معايير التدقيق الدولية نتاج لتضافر مجهودات المنظمات المهنية الدولية بهدف توحيد معايير ممارسة التدقيق عبر العالم (العلي، 2015، صفحة 7)، وأهم المنظمات المهنية الدولية: (حمدان، 2012)

- الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC

هي منظمة عالمية تهتم بتنظيم مهنة المحاسبة تم تأسيسها عام 1977م تضم حوالي 158 عضو ومنظمة في 118 دولة تهدف إلى التطوير والحفاظ على مهنة المحاسبة و التدقيق في العالم من خلال إصدار المعايير الدولية وإرشادات تطبيقها والسهر على مواكبة التطورات الحاصلة في عالم المال والأعمال وبالتالي تلبية رغبات المستخدمين، تنقسم إلى عدة لجان تختص بمهام محددة لخدمة الاهداف العامة.

- لجنة ممارسة التدقيق الدولي IAPC

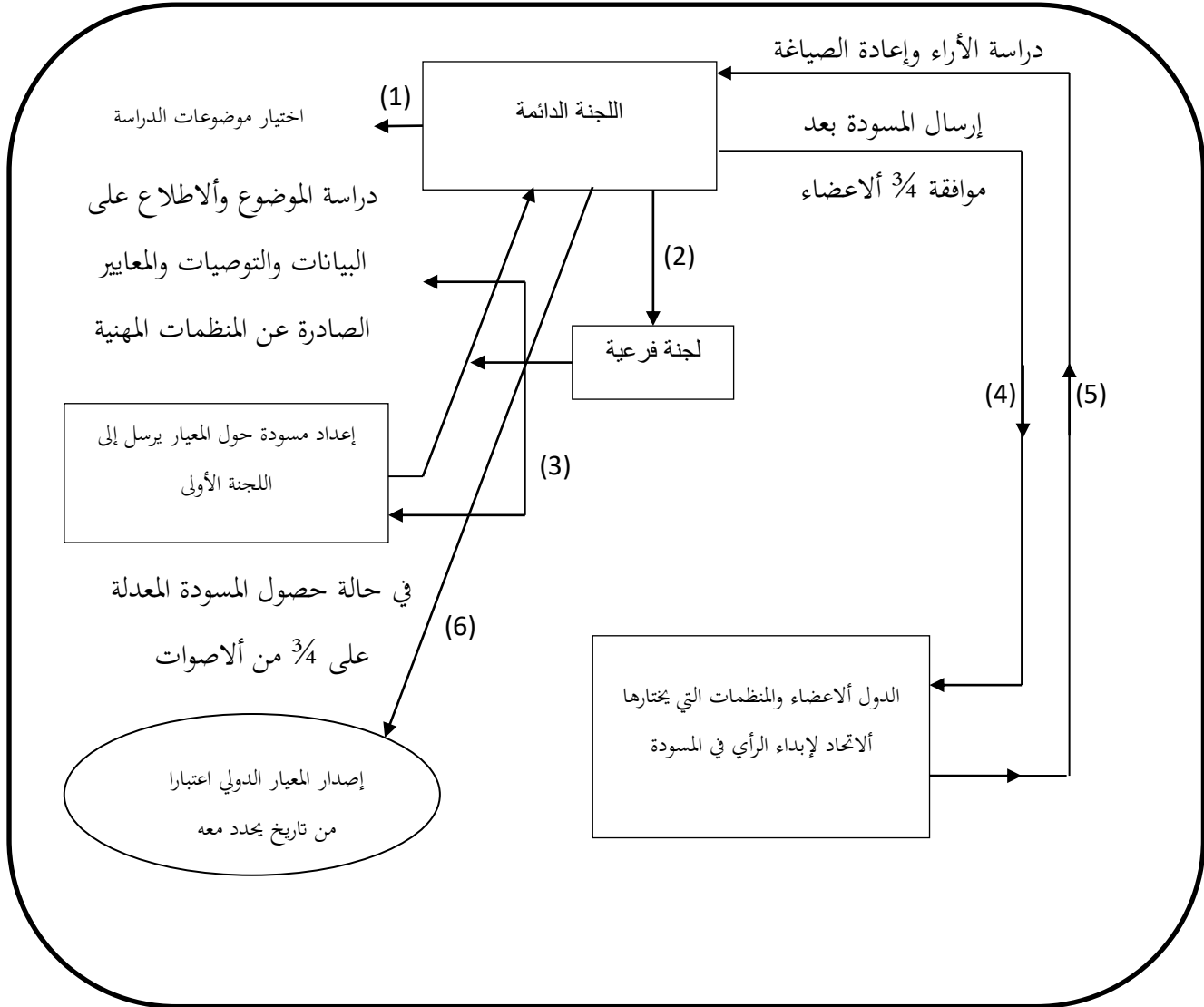
تعتبر لجنة ممارسة التدقيق الدولي من بين أهم لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين تهدف هذه اللجنة إلى إصدار معايير التدقيق الدولية والحث على توسيع نطاق استخدامها وكذلك تنمية الحوار بين الممارسين والمستعملين لخلق التوازن بين هاته الاطراف، وذلك لتحسين جودة مهنة التدقيق على المستوى العالمي.

ويهدف المجلس والنيابة عن الاتحاد الدولي إلى: (أمين ا.، صفحة 420)

- وضع معايير تدقيق ترتبط بالقوائم المالية لرفع جودتها.
- وضع تقارير الانواع أخرى من خدمات التأكيد.
- وضع معايير وارشادات عن الخدمات الاخرى ذات الصلة.
- وضع معايير لرقابة الجودة عن الخدمات.
- نشر الوثائق المتعلقة بمسائل التدقيق والتأكد.

إن سلطة إصدار وتعديل معايير التدقيق الدولية حاليا هي من صلاحيات مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية IAASB، والتي يهدف من خلالها إعطاء صيغة دولية للتدقيق والعمل على رفع مستوى الأداء، حيث يمر اصداؤها بعدة مراحل، وباتباع خطوات يمكن توضيحها في الشكل الاتي:

الشكل رقم (03): الخطوات المتبعة من لجنة ممارسة التدقيق الدولية عند إصدار معيار دولي



المصدر: محمود السيد الناعي، دراسات في المعايير الدولية للمدققة تحليل وإطار للتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص. 73.

المطلب الثاني: إقرار وتطبيق الجزائر معايير التدقيق الدولية

1. عضوية الجزائر لدى الاتحاد الدولي للمحاسبين

يمكن لأي دولة الانضمام إلى الاتحاد الدولي المستقل الذي يشرف على المحاسبة والمهن المتعلقة بها، من خلال انخراط هيئة أو منظمة وطنية مشرفة على نفس المهنة محليا، ولتطبيق ذلك في حالة الجزائر، يتطلب من وزارة المالية المبادرة بتنفيذ إجراءات العضوية لدى الاتحاد الدولي للمحاسبين بداية بتحديد الاطار التصوري لمعايير ضبط قواعد المهنة محليا، ومقارنتها مع معايير بيان شروط العضوية (Radziszwicz, 2012, p. 9)، بهدف إعداد خارطة طريق لإظهار النية، الاستحقاق ومدى التقدم في نيل هذه الشروط، وتحديد منهاج لتبني المعايير واعتمادها، في اطار تحسين جودة التقارير المالية ومهام تدقيق الحسابات، وحتى تكتمل عضوية الجزائر لدى الاتحاد الدولي للمحاسبين يجب عليها أن تستجيب للمتطلبات التالية:

- إقرار مرسوم تنفيذي أو قانون داخلي لدخول الجزائر كهيئة عضو لدى (IFAC)؛
 - تحقيق التزامات معايير بيان شروط العضوية (SMOs) في بيئة العمل المحلية؛
 - المشاركة في برنامج امتثال الهيئات الاعضاء الدولي؛
 - الالتزام والوفاء لعضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC, 2010, p. 2) ؛
 - الفعالية في العمل وتوفيرها على الاعتمادات المالية الاجال للتنفيذ ؛
 - دعم وتنظيم قواعد ضبط الهيئات الاعضاء، وتبني المعايير الدولية للممارسات المحلية.
- متطلبات الاتحاد الدولي للمحاسبين تحت الهيئات الاعضاء على بذل العناية الاجال والجهد المطلوب في التسويق، التطبيق وتنفيذ المعايير الصادرة عن (IFAC) ومجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB)، بما في ذلك مراقبة الهيئات الاعضاء لضمان الحد الأدنى من الجودة المطلوبة والانضباط، من اجل تحقيق العديد من الامتيازات في المقابل (Radziszwicz, p. 25)
- هيئة عضو في أكبر تجمع مني لتنظيم المحاسبين في العالم؛
 - معترف بالتزامها ورغبتها في تطوير المهنة في الوسط الدولي لخدمة المصلحة العامة؛
 - عضوية دخول وتحصيل المعلومات، المصادر الاحترافية ومناهج التطبيق لدعم المهنة على المستوى الوطني؛
 - إمكانية تطوير المدخلات؛
 - الحصول على استشارات من الموظفين التقنيين، وعرض الحالات التي تحتاج إلى حلول؛
 - تعزيز الممارسة المهنية في الازمات والحالات الخاصة.

من خلال الاطلاع على الاصدار الأخير لقائمة الدول المنتمية للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) فان لا يوجد أي إثبات لتعامل الجزائر مع الاتحاد، وليس معترف بها بعد كعضو فيه، خاصة فيما يتعلق بإصدارات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB)، لان جهود الجزائر لتطوير المحاسبة والمهن المتعلقة بها لم ترتقي إلى تحقيق شروط عضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، رغم إصدار معايير التدقيق الجزائرية (NAA). (أحمد ب.، 2020-2021، صفحة 78)

2. المرجعية الوطنية لإقرار واعتماد معايير التدقيق: (أحمد ب.، الصفحات 80-84)

نظرا لدرجة تعقيد النظام الذي تم تبنيه وإقراره من المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) لتطوير المرجعية الوطنية بما يتوافق مع الشروط الدولية، وبحكم أن مخرجات المحاسبة تحتاج إلى عملية التدقيق، قامت لجنة التقييس والممارسات المحاسبية باقتراح بدا العمل على معايير وطنية يمكنها تدقيق نتائج النظام المالي المحاسبي، لان الحاجة إلى معايير محاسبية تفرض الحاجة إلى معايير التدقيق تلقائيا، لان استعمالها يضيف المصدقية على النتائج المتوصل إليها كونها تشكل قواعد استرشادية توضح العرف والاطار المحلي التنظيمي للمهنة، واحترامها يمكن محافظ الحسابات من تجاوز الصعوبات القانونية وتوفير إثباتات لتحقيق مسؤوليته المدنية تجاه الأخطاء التي يرتكبها، ومسؤوليته الجزائية لإثبات عدم التقصير في القيام بالالتزامات القانونية، والمسؤولية التأديبية أمام الهيئة المشرفة على المهنة جراء كل تقصير تقني أو أخلاقي في تطبيق القواعد المهنية.

لإصدار معايير التدقيق الوطنية تبنت لجنة التقييس والممارسات المحاسبية المعايير الدولية للتدقيق (ISA)، وتفادت إصدار معايير محلية خاصة بالجزائر، لدرجة القبول العام الذي تتلقاه هذه المعايير من مختلف دول العالم، إضافة إلى ما يوفره مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB) من خبرة في الاعداد نتيجة الازمات المالية التي مرت عليها الدول الاعضاء والشفافية في إقامة المعايير مع الاخذ بعين الاعتبار خصائص الهيئات الاعضاء من الدول النامية التي تشبه ظروفها المحلية بيئة الجزائر إلى حد كبير، إضافة إلى أن هذه المعايير تقنية، مستقلة ومحيدة وليست لها علاقة مع الجوانب السياسية كونها تهتم بتطبيق تقنيات التدقيق، ليست الزامية، وتشكل قواعد ضبط دولية ويوجد العديد من الصيغ المتاحة لاعتمادها وتطبيقها، وبحكم القيمة المضافة التي تصاحب تبنيها أقرت الجزائر معايير تدقيق وطنية (NAA) مستوحاة تماما من المعايير الدولية، كما أن إصدار هذه المعايير في الجزائر يخلق تناسق في الأداء المهني لمحافظي الحسابات المحليين، الأمر الذي اتفق عليه أعضاء لجنة التقييس والممارسات المحاسبية واعدوا (36) معيار جزائري للتدقيق (NAA) يحتوي على العناصر التالية بالترتيب:

- نطاق تطبيق المعيار الذي ينص على التعريف الافتتاحي؛

- الهدف من تطبيقه؛

- الواجبات المطلوبة من محافظ الحسابات عند استعماله، والتي أدخلت عليه بعض التعديلات عن المعيار الاصلي؛
- وتلخيص الملحق.
- ونظرا لتعقيدها وتطورها الدائم تتطلب هذه المعايير تركيز الجهود في تكوين المهنيين بهدف مباشرة استعمالها في الميدان وبلورة نخط منهجي موحد للأداء المهني، لهذا تقرر منح وقت لتدريب محافظي الحسابات المرخص لهم على محتوى المعايير وإعداد منهجية عمل تعزز من حمايتهم اتجاه القانون وامام مستخدمي المعلومات المالية، بعد كل مجموعة إصدارات تحتوي على (04) معايير التدقيق، لان استعمال معايير التدقيق الجزائرية (NAA) يوفر الاثباتات الاجال التي تشكل ضمان عقلائي لذوي المصالح ومن يحتاج إلى نتائج التدقيق، لاعتماده على مرجعية وطنية مستنبطة من معايير دولية ذات جودة، و لسعي الجزائر لتطوير المهن ورفع مستوى أداء محافظي الحسابات، توفر معايير التدقيق الجزائرية ما يلي:
- تعالج الالتزامات العامة للمدقق، ومتطلبات الحالات الخاصة للأوضاع الاستثنائية؛
- تحتوي على الأهداف، ومعايير الأداء المهني الاجال التي تمنح محافظ الحسابات أساس يستند اليه في الحصول على التأكيدات المعقولة؛
- لا تشجع التجاوزات في تطبيق القوانين التشريعية المنظمة للمهنة؛
- تمنح المعايير كاملة منهجية عمل لتحقيق أهداف مهمة التدقيق؛
- محتواها مكتوب في نطاق تدقيق البيانات المالية التاريخية كاملة، أو جزء منها لغرض تعاقدى خاص؛
- تتصف بالمرونة حيث يمكن تكييفها مع طبيعة المهمة وحسب ظروف الإفصاح المطبقة؛
- تطبق على كشوف الكيانات الكبيرة والمتوسطة المعدة من طرف المكلفين؛
- لا تتعدى على كل قواعد التنظيم القانونية، ويجب على محافظ الحسابات التأكد من الالتزام بها؛
- تتطلب من محافظ الحسابات ممارسة الحكم المهني، مهارات النقد أثناء التخطيط وتحديد وتقييم
- مخاطر الأخطاء الجوهرية ذات الدلالة، الناتجة عن حالات غش أو الأخطاء غير المتعمدة، وخلال مرحلة جمع الأدلة الكافية والمناسبة لتصميم وتنفيذ الاجراءات الاجال، وأخيرا خلال تكوين الراي حول القوائم المالية بناء على الأدلة التي قام بجمعها؛
- تلزم محافظ الحسابات بالتواصل مع مستخدمي المعلومات المالية والملاك من خلال التقرير الموجه إليهم في نهاية المهمة مع تحديد الالتزامات المتبعة حتى استوفي ذلك؛

- مجانية المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) وإتاحتها في مقررات وزير المالية الصادرة، بالإضافة إلى إقامة دورات تدريبية للمشرفين على المهنة تهتم بكيفية تطبيقها، ينهيان كل الأعذار التي يمكن أن تدفع محافظ الحسابات إلى تجاوز العمل بها، كما أن لجنة مراقبة النوعية يمكنها أن تراقب الأعمال المنجزة من طرف المهنيين والتأكد من أنها تتصف بالجودة المهنية المطلوبة التي تتحقق باستعمال المعايير الجزائرية للتدقيق.

3. الإطار التصوري لمعايير التدقيق الجزائرية: (أحمد ب.، صفحة 85)

كل تنظيم مهني يحتاج إلى قواعد مرجعية يتم اللجوء إليها بهدف فهم المضمون وتطبيقه، ومثلما تحتاج المحاسبة إلى إطار مرجعي للمحاسبين، لابد أن تتوفر المعايير الجزائرية للتدقيق على إطار تصوري يحدد المفاهيم، قواعد الضبط وطرق العمل المتاحة، وقد قامت الجزائر بتجسيد ذلك في المعيار الجزائري للتدقيق المستقبلي رقم "NAA 200" الأهداف العامة للمدقق المستقل وأداء التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق، الذي يعتبر نسخة عن المعيار الدولي للتدقيق المقابل له "ISA 200"، يسمى المعيار الجزائري للتدقيق رقم "NAA 200" بمعيار المعايير أو أم المعايير، يحتوي على ثلاثين صفحة تضم أكثر من (70) نموذج تطبيق تحتوي عليه المعايير، كما أنها تشير إلى توجهات وإرشادات لعشرين معيار جزائري للتدقيق في مضمونها، كونه يعتبر المرجع الاصل الذي يشير إلى جميع المعايير الأخرى التي لم يتم إصدارها بعد، لهذا تقرر تأجيل إصداره إلى ما بعد الانتهاء من إصدار كل المقررات التي تحمل المعايير الجزائرية للتدقيق، بهدف إدراج الإطار المفاهيمي الذي يحتويه في قوانين التشريع الجزائرية، قد عرض نطاق المعيار ومجال تطبيقه الذي يحتوي على:

- يشرح نطاق تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق، سلطتها وهيكلها التنظيمي؛
- يحدد متطلبات الأداء المهني والالتزامات العامة لمحافظ الحسابات المستقل التي تطبق على جميع عمليات التدقيق، بما في ذلك ضرورة الالتزام ب NAA؛
- يتعامل مع جميع التزامات المدقق المستقل المتعلقة بإجراءات مهمة تدقيق البيانات وفقا للمعايير؛
- يحدد أهداف العامة التي يسعى محافظ الحسابات المستقل إلى تحقيقها؛
- يصف طبيعة ومدى مهمة التدقيق لتمكين محافظ الحسابات من تحقيق هذه الأهداف.

المطلب الثالث: معايير التدقيق الجزائرية:

في حالة الجزائر فهي تعتمد على القانون المنظم للمهنة الذي يستند إلى معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً، ومن أجل تطوير مهنة التدقيق محلياً وجعلها أكثر ملائمة مع الواقع الدولي، تم تبني العديد من المعايير الدولية للتدقيق من خلال بإصدار 16 معيار جزائري NAA وضعت حيز التنفيذ على المستوى المحلي على جميع أشكال مهام التدقيق سواء كانت قانونية أم تعاقدية، حيث كانت في شكل أربع إصدارات، كل واحد منهم يشمل 4 معايير محلية تساعد المهنيين في القيام بأعمالهم بكل مصداقية وشفافية وإيجاد الحلول للمشاكل التي تصادفهم عند أداء مهامهم.

1. المقرر 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016:

احتوى المقرر 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016م، المنشور في الجريدة الرسمية لوزارة المالية، الإصدار الأول وهي: (المقرر 002، صفحة 03)

- المعيار الجزائري للتدقيق 210 "اتفاق حول أحكام مهام التدقيق"

عالج هذا المعيار الطريقة التي يتبعها المدقق من أجل الاتفاق مع الإدارة حول شروط مهمة التدقيق، حيث يقصد الاتفاق بين الطرفين على طبيعة التدقيق والمسؤوليات المخولة للمدقق (سواء كان المدقق التعاقدية أو القانوني) وكذا الأتعاب المقدمة لصاحب المهمة، حيث يعد هذا الإطار المفاهيمي لمهمة التدقيق، لأنه يبرز كل الواجبات والمسؤوليات أثناء مهمة المدقق، وهذا من خلال الزامية تدوين وتسجيل الأحكام المتفق عليها في رسالة مهمة التدقيق، كما بين محتوياتها حسب نوع المهمة الممارسة والمؤسسة التي تمارس عليها عملية التدقيق.

- المعيار الجزائري للتدقيق 505 "التأكيدات الخارجية"

عرف المعيار التأكيدات الخارجية، بأنها دليل يتم الحصول عليه من الغير ويكون على عدة أشكال ترسل للمدقق المكلف بالمهمة، قصد مساعدته في أداء مهامه على أكمل وجه، حيث يهدف هذا المعيار إلى توجيه المدقق إلى الاجراءات التي يتبعها وكيفية ووضعها حيز التنفيذ، من أجل الحصول على أدلة اثبات بواسطة التأكيدات الخارجية ذات دلالة ومصداقية وكذا ذات شفافية، وتجنبيه الوقوع في الأخطاء.

- المعيار الجزائري للتدقيق 560 "أحداث تقع بعد إقفال الحسابات و الأحداث اللاحقة"

عالج هذا المعيار التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة، حيث يهدف المعيار إلى وضع وتوفير إرشادات حول مسؤولية المدقق تجاه الأحداث اللاحقة التي تظهر سواء بعد بين تاريخ اعداد الكشوف المالية وتاريخ اعداد تقرير المدقق، او بعد تاريخ اعداد تقريره إلى غاية تاريخ اعتماد هاته الكشوف للجهات المعنية.

- المعيار الجزائري للتدقيق 580- "التصريحات الكتابية"

عرف هذا المعيار التصريحات الكتابية، والزامية حصوله عليها من طرف الإدارة، كونها تعد عنصر ضروري للمدقق في إطار مراجعة الكشوف المالية وذلك بهدف التأكد من أن الإدارة قد قامت بمسؤوليتها على أكمل وجه عند إعدادها للكشوف المالية خاصة، وتعزيز العناصر المقنعة المتعلقة بالكشوف.

2. المقرر 150 المؤرخ في 11 أوت 2016:

احتوى المقرر 150 المؤرخ في 11 أوت 2016، المنشور في الجريدة الرسمية لوزارة المالية، الإصدار الثاني وهي (المقرر 150، صفحة 02):

- المعيار الجزائري للتدقيق 500 "العناصر المقنعة"

يوضح هذا المعيار مفهوم "العناصر المقنعة" في إطار تدقيق الكشوف المالية، و يعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور و وضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية و مناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه، يطبق هذا المعيار على جميع العناصر المقنعة المجمعة أثناء التدقيق.

- المعيار الجزائري للتدقيق 300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية"

تم قراءة المعيار الجزائري للتدقيق 300 على ضوء المعيار الجزائري للتدقيق 200 "الاهداف العامة للمدقق المستقل وأداء التدقيق من خلال المعايير الجزائرية للتدقيق"، عالج هذا المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية، يركز على التحقيقات المتكررة، المسائل الإضافية التي يجب أخذها بعين الاعتبار في إطار مهمة التدقيق الأولية تعالج على حدا، حيث يساعد التخطيط الملائم المدقق، في إعداد إستراتيجية عامة للتحقيق مكيفة للمهمة، وعرض برنامج عمل يفيد تدقيق الكشوف المالية.

- المعيار الجزائري للتدقيق 510 "مهام التدقيق الأولية - الارصدة الافتتاحية"

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الارصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية، والتي على أساسها يجب جمع العناصر المقنعة الكافية و المناسبة التي تسمح بضمان أن تقديم معلومات، مثل: الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة، تضاف إلى الواجبات المطلوبة في هذا المعيار تلك المذكورة في معايير التدقيق الجزائرية 300 و 710.

- المعيار الجزائري للتدقيق 700 "تأسيس الرأي و تقرير التدقيق على الكشوف المالية"

يعالج المعيار التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة، إضافة إلى شكل ومضمون تقرير المدقق حين خلص إلى أن إعداد الكشوف المالية قد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق.

3. المقرر 23 المؤرخ في 15 مارس 2017:

احتوى المقرر 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المنشور في الجريدة الرسمية لوزارة المالية، الاصدار وهي: (المقرر 23، صفحة 02)

- المعيار الجزائري للتدقيق 520 " الاجراءات التحليلية "

يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية لأنها تقنية مراقبة، تتضمن مقارنة المعلومات المالية مع معطيات سابقة أو تقديرية وذلك باستخدام طرق بسيطة أو معقدة و هذا باللجوء إلى تقنيات إحصائية تم استحداثها لتحديد و تحليل التغيرات الهامة أو الاتجاهات الغير متوقعة، أو الأحداث الغير اعتيادية قصد تعيين الواجبات المطلوبة و كيفية تطبيق رزنامة و امتداد إجراءات التدقيق.

- المعيار الجزائري للتدقيق 570 " استمرارية الاستغلال "

يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية، يفترض بكيان ما أنه مستمر في نشاطه في المستقبل المتوقع، يتم إعداد الكشوف المالية للاستخدام العام على أساس هذه الفرضية باستثناء الحالات التي قد تكون للإدارة فيها نية تصفية الكيان أو وقف نشاطه، أو إذا لم يتاح لها أي حل بديل واقعي آخر.

- المعيار الجزائري للتدقيق 610 " استخدام أعمال المدققين الداخليين "

يعالج هذا المعيار شروط وكيفية انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي اذا تبين له طبقاً لأحكام، أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته، لا يعالج هذا المعيار الحالات التي يقدم فيها الاعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في أداء اجراءات التدقيق.

- المعيار الجزائري للتدقيق 620 " استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق "

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير (شخص طبيعي أو هيئة)، يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة و التدقيق، إضافة إلى كفاءات الاخذ باستنتاجات الخبير لمساعدته في جمع العناصر المقنعة والملائمة.

4. المقرر 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018:

احتوى المقرر 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 ، المنشور في الجريدة الرسمية لوزارة المالية، الاصدار الرابع وهي: (المقرر 77، صفحة 02)

- المعيار الجزائري للتدقيق 230 " وثائق التدقيق "

يعالج المعيار طبيعة و فائدة توثيق التدقيق، والمسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية، كما عرف التوثيق على انه ملفات العمل التي يعدها المدقق أو تلك التي تحصل عليها أو احتفظ بها في إطار أدائه للتدقيق، وتتكون من إجراءات التدقيق المنجزة، العناصر المقنعة الدالة المجمعة والنتائج التي توصل إليها المدقق، قد تكون ورق أو شريط أو تقرير الكتروني أو أي دعامة أخرى تسمح بالمحافظة على كافة المعطيات قابلة للقراءة و واضحة أثناء المدة القانونية لحفظ الملفات.

- المعيار الجزائري للتدقيق 501 " العناصر المقنعة- اعتبارات خاصة "

يعالج هذا المعيار مراعاة المدقق عند حصوله على أدلة مقنعة كافية و مناسبة وفقا للمعايير 330 و 500 وكذلك المعايير الجزائرية للتدقيق الاخرى المعنية، و هذا فيما يخص جوانب محددة متعلقة بوجود المخزونات وحالتها وإحصاء كل القضايا و النزاعات التي تلزم الكيان وفقا للمعيار المحاسبي المطبق، في إطار تدقيق الكشوف المالية.

- المعيار الجزائري للتدقيق 530 " السبر في التدقيق "

يعالج هذا المعيار طريقة استخدام السبر الإحصائي و الغير إحصائي لتحديد و اختيار عينة ما، و وضع فحوص لإجراءات الاختيار و مراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السبر، بهدف الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي اختار منه العينة.

- المعيار الجزائري للتدقيق 540 " تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة**الحقيقية و المعلومات الواردة المتعلقة به"**

يعالج المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية و المعلومات الواردة المتعلقة بها، بالخصوص التقديرات المحاسبية الفردية التي تقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة، وهذا في إطار تدقيق الكشوف المالية.

الخلاصة:

نستخلص مما سبق أن التدقيق هو مهمة رقابة محددة بمدة زمنية، تستند على معايير مقبولة قبول عام ومعتمدة من طرف الهيئات المنظمة للمهنة سواء المحلية أو الدولية، يمر عبر مراحل أساسية تضمن السير الحسن لمهمة المدقق وتسمح باختصار عاملي الوقت والجهد وتهدف إلى تحصيل أكبر فعالية، من تخطيط لعملية التدقيق، تقييم نظام رقابتها، والبحث عن أدلة إثبات تدعم الرأي النهائي للمدقق، يقوم خلالها بحفاظ الحسابات أو من يخوله القانون لممارسة المهنة بعملية فحص وتقييم نتائج العناصر المثبتة لفترة زمنية محددة بسنة مالية مغلقة، بعد اطلاعه على الوثائق الادارية والمحاسبية، بإبداء رأي محايد، ومؤسس بأدلة، عن مدى مصداقية وشفافية وموثوقية البيانات الواردة في القوائم المالية، في تقرير معد وفق معايير دولية للتدقيق، ويتحمل مسؤولية مدنية وجنائية، وشرعية لضمان عدم الاختلال المضلل أو المخل بمجمل الحسابات السنوية، وبحفظ سر المهنة اتجاه الشركات أو الهيئات محل التدقيق خلال قيامه بعمله داخل المؤسسة، وله عدة تقسيمات لتفريق بين أنواعه كالتدقيق الداخلي والخارجي، وهو علم قائم بذاته يكتسي أهمية عند مستخدمي المعلومات المالية أخذ في التطور مع مرور الوقت، لمواكبة احتياجات مختلف الفئات التي تطلب خدمات المدقق الخارجي وليتماشى مع الواقع الإقتصادي والتغيرات التي عرفها المحيط الكلي أو الجزئي للمؤسسات، عقب الثورة الصناعية كالانفصال التام بين الملاك والإدارة، وانتقل الهدف الرئيسي له من اكتشاف الغش ومنع الأخطاء إلى إبداء الرأي حول مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية أو نتائج المؤسسة.

تزامن هذا التطور مع ظهور تحديات جديدة منها ما هو متعلق بالمؤسسة موضوع التدقيق ومنها ما يخص الجوانب التنظيمية والتسييرية لمهنة التدقيق في حد ذاتها، في ظل التغيرات المتسارعة التي فرضها ظهور العولمة والتي مست اثارها كافة المجالات، وتطور تكنولوجيا المعلومات والازمات المالية التي كشفت في كثير من الحالات مواضع خلل أو نقض، وبسبب تشابك المصالح الإقتصادية على الصعيد الدولي، ارتفعت مخاطر المدققة الممثلة في مخاطر الاكتشاف، مخاطر الرقابة و المخاطر الملازمة خاصة فيما بيئة تكنولوجيا المعلومات والاتصال، فتبلورت فكرة تقريب وتقليل الفوارق والاختلافات بين قوانين وتطبيقات التدقيق في البلدان المختلفة، وتوحيد الممارسات المتعلقة به على مستوى مكاتب التدقيق المحلية وكذا الدولية، مما استوجب تدويل عملية التدقيق و التوجه نحو ما يعرف بمعايير التدقيق الدولية، فقامت لجنة معايير التدقيق الدولية بإصدار جملة بين المعايير تم تطويرها وتعديلها على مراحل مختلفة بعد ذلك عن طريق مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي، وقد صدرت في إصدارات زمنية متتابعة حسب الأهمية النسبية وتم إعادة تبويبها حسب مراحل عملية التدقيق، كما خصصت معيار دولي لموضوع مخاطر التدقيق لأهمية، وكل ما يتم التطرق إلى أدلة الإثبات أو نظام الرقابة الداخلية أو التقرير الا وتم ربطه بها، حيث تمثل المعايير المعتمدة قواعد واجب تطبيقها أثناء القيام بمهمة التدقيق، فاحترام هذه المعايير تؤدي إلى قياس نوعية العمل المنجز من طرف المدقق وجودته، والذي سنتطرق لها في الفصل الموالي.

الفصل الثاني: الإطار النظري لجودة التدقيق

تمهيد:

المبحث الأول: ماهية جودة التدقيق

- ✓ المطلب الأول: مفهوم جودة التدقيق.
- ✓ المطلب الثاني: أهمية جودة التدقيق.
- ✓ المطلب الثالث: جودة التدقيق أهداف وتصنيفات.

المبحث الثاني: قياس جودة التدقيق

- ✓ المطلب الأول: مفاهيم حول قياس جودة التدقيق
- ✓ المطلب الثاني: الدراسات المتعلقة بطريقة القياس المباشرة.
- ✓ المطلب الثالث: الدراسات المتعلقة بطريقة القياس الغير مباشرة.

المبحث الثالث: تكريس الجودة من خلال تنفيذ مهمة التدقيق

- ✓ المطلب الأول: قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق، والاشراف عليها.
- ✓ المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية، وجمع أدلة وقرائن الاثبات.

- ✓ المطلب الثالث إعداد ملف المهمة وتقديم تقرير المدقق النهائي.

خلاصة:

تمهيد:

يؤدي مدقق الحسابات دوراً مهماً في بيئة الأعمال المعاصرة، فالإلتزامات التي عاشها الإقتصاد العالمي في العقد الأخير وتغيرات بيئة الأعمال المعاصرة، زادت من حدة الانتقادات لمهنة التدقيق من قبل المستفيدين وذلك بسبب ما أصابهم من أضرار مادية، حيث يتوقع المجتمع المالي منه أن يضمن في تقريره الكفاية الفنية والنزاهة والموضوعية والاستقلال والحياد، واكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على الحسابات، ومنع صدور القوائم المالية المضللة، وبما أنه يقوم بخدمة العديد من الأطراف من خلال إضفاء الثقة على القوائم المالية، فالرفع من مستوى الأداء المهني وتحسين جودة التدقيق من أهم الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها، ما زاد من مسؤوليته اتجاه المجتمع الإقتصادي وحتى السياسي.

لذا أصبح مفهوم جودة التدقيق محور للعديد من الدراسات والانظمة والتشريعات التي صدرت عن المنظمات المهنية، لضمان استمرار ثقة الجمهور وكافة مستخدمي القوائم المالية ولإضفاء مزيد من المصداقية لعمل المدقق والمحافظة على مصالح مختلف الأطراف، مما يخدم الأهداف العامة للمجتمع، فأصبح لزاماً على الهيئات والمنظمات المهنية أن تسعى إلى توفير إجراءات لضمان تنفيذ أعمال التدقيق بدرجة عالية من الكفاءة والسرعة والإقتصاد، فشكّلت لجان وأصدرت تقارير لتحديد أسباب فجوة مصداقية المعلومات المالية وعوامل التقليل من آثارها، بإصدار المعايير المنظمة للمهنة والتأكد من تطبيقها، وقد تضمن التقرير الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC حول إعادة الثقة بالتقرير المالي ومصداقية المعلومات المحاسبية توصيات بضرورة بناء فعالية التدقيق، من خلال إعطاء الإهتمام الرئيسي لعمليات الرقابة على جودته بإصدار المعيار الدولي للتدقيق رقم (ISA220) رقابة الجودة لأعمال التدقيق، والمعيار الدولي لرقابة الجودة (ISQC1)، والتي بينت بأن على جميع مكاتب التدقيق أن تطبق معايير رقابة الجودة. ومراعاتها عند القيام بعملية التدقيق

المبحث الأول: ماهية جودة التدقيق

شهدت مهنة التدقيق في السنوات الأخيرة جدلاً كبيراً حول جودتها، لأنها تعد السند الأساسي لثقة المستثمرين في المعلومات المالية وغير المالية، كما أنها تلعب دوراً تكاملياً في المساهمة في النمو الإقتصادي للمجتمع واستقراره المالي، فحظي موضوع مفهوم جودة التدقيق وسبل تطوير ممارسة المهنة باهتمام كبير من قبل الباحثين والهيئات والمنظمات المهنية، من خلال محاولة البحث عن محددات لقياس جودتها وبالتالي العمل على تطويرها بشكل مستمر، ويرجع السبب في ذلك إلى أن أهمية التدقيق في ارتباطه بنوعية الخدمات المقدمة.

المطلب الأول: مفهوم جودة التدقيق.

لاقي موضوع جودة التدقيق اهتماماً كبيراً من قبل الباحثين للتعريف به أو لدراسته وإيجاد وسائل لقياسه أو للبحث عن سبل لتحقيقه في الواقع العملي، حيث ظهرت في الأدبيات التي تتعلق بالتدقيق عدت مفاهيم لجودته، بسبب النظر إليه من وجهات نظر متعددة ومختلفة، لتعدد الأطراف المعنية به فكل طرف في بيئة التدقيق له مفهوم خاص للجودة، لذلك لم يظهر مفهوم وتعريف واضح وشامل ومتفق عليه لجودة التدقيق، رغم أن تحديد مفهوم جودة التدقيق يساعد على الحد من التباين في وجهات النظر، حيث يرى مستخدمو القوائم المالية جودة التدقيق من زاوية مستوى درجة الاشباع الذي يحصلون عليه من الخدمة لتلبية احتياجاتهم، بينما ينظر إليها المهنيون من جانب مستوى العمل الذي يقومون به وفقاً للمعايير المهنية.

1. مفهوم الجودة وتطوره:

قبل تحديد تعريف لجودة التدقيق يجب التطرق للجودة، وتبيان أصل الكلمة في اللغة العربية، فأصل كلمة جودة تعود إلى (جود)، وهو أصل يدل على التسامح بالشيء وكثرة العطاء، والجواد: السخي، ومن اشتقاقه: الجيد وهو ضد الرديء، وأجاد: أتى بالجيد من القول أو الفعل، وبين الجودة: أي رائع، وهكذا نرى أن المعنى اللغوي يتضمن ما يأتي: العطاء الواسع والأداء الجيد الذي يبلغ حدة فائقة، وفي اللغة العربية هناك عدة مرادفات لكلمة جود مثل الاتقان والكفاءة. (صلاح و إسرائ، 2013، صفحة 262)

برز مفهوم الجودة نتيجة ظهور الثورة الصناعية والشركات الكبرى وازدياد المنافسة، وأصبح ملازماً لكل تقنيات تسيير المؤسسات التي يعد التدقيق واحداً منها، خاصة بعد أن أصبحت الجودة مطلوبة في شتى مجالات العمل المهني، ورغم حداثة ظهور مفهوم الجودة إلا أنه تغير نظراً لتأثره بتطور علم الإدارة فتشعبت أبعاده وتجددت، ولقد حاول الباحثون تحديد مفهوم الجودة في إدارة المؤسسات، فعرفها ديمنج بأنها تحقيق احتياجات وتوقعات المستفيد حاضراً ومستقبلاً، كما تم تعريفها على أنها عبارة عن مجموعة من الصفات والخصائص التي يتميز بها

المنتج والخدمة، والتي تؤدي إلى تلبية حاجات المستهلكين والعملاء، سواء من حيث تصميم المنتج أو تصنيعه أو قدرته على الأداء في سبيل إرضاء هؤلاء العملاء وإسعادهم، كما عرفها كروسي من على أنها تنفيذ العمل كل مرة ومن أول مرة بطريقة صحيحة وبدون عيوب للوفاء بالمتطلبات. (عبدالفتاح، 2012، الصفحات 14-16)

كما قامت الإدارة اليابانية بتطوير مفهوم الجودة الشاملة، والذي استحوذ على اهتمام المختصين والاداريين، وخاصة من جانب تطوير وتحسين الأداء الانتاجي والخدمي، حيث عرفها معهد الجودة الفيدرالي في أمريكا أنها منهج تطبيقي شامل يهدف إلى تحقيق حاجات وتوقعات العميل، إذ يتم استخدام الأساليب الكمية من أجل التحسين المستمر في العمليات والخدمات الا انا الباحثون اختلفوا في تعريفها، إذ أن الجودة نفسها تحمل مفاهيم مختلفة من حالة إلى أخرى، ومن شخص لآخر (الصيح و جبران ، 2008، صفحة 66)، ومع تطور الحياة الاقتصادية طورت المجموعة الأوروبية معيارا للجودة وهو (ISO) أيزو، وركز هذا المعيار على إلزام منظمات الأعمال العاملة في نظام الجماعة الأوروبية باتباع إجراءات ضمن إدارة منهجية للجودة. وكلمة الايزو (ISO) وهي مسمى المنظمة العالمية للمعايرة و اختصار International Standardization Organization، وتقوم هذه المنظمة بوضع مقاييس عالمية لنظام إدارة الجودة في أية منظمة، سواء كانت إنتاجية أو خدمية. (سيدأحمد، 2001، صفحة 45)

كما تعتبر الجودة من اساسيات الدين الاسلامي للاهتمام الكبير بها، لما ورد في القرآن الكريم وسنة رسولنا الكريم محمد ﷺ من آيات وأحاديث تحث على حسن العمل والالتقان، حيث تم وضع شروط وصفات لإتقان العمل وحسن ادائه، حيث فنجد في تعاليم الدين الاسلامي الجودة الشاملة بكل مفاهيمها، فجودة الإدارة هي ما يسميها الدين الاسلامي ب (الالتقان)، وكما ان كلاهما يدعو إلى مراعاة الالتقان من خلال (القيم، العمل، المهارات، الوقت، الناس، الموارد، القرار، المعاملة، المقاييس)، والمسلم مطالب بإتقان عمله لإرضاء الله تعالى عز وجل وارضاء الآخرين، حيث اشار المولى عز وجل إلى ذلك أعوذ بالله من الشيطان الرجيم **بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ ﴿تَبَارَكَ الَّذِي يَدْرِى الْمُلْكُ وَهُوَ عَلَى كُلِّ شَيْءٍ قَدِيرٌ (1) الَّذِي خَلَقَ الْمَوْتَ وَالْحَيَاةَ لِيَبْلُوَكُمْ أَيُّكُمْ أَحْسَنُ عَمَلًا وَهُوَ الْعَزِيزُ الْعَفُورُ (2)﴾ (سورة الملك: الاية: 2-1)**، وكذلك في قوله تعالى **بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ ﴿وَقُلْ اعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ وَسَتُرَدُّونَ إِلَى عَالِمِ الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ فَيُنَبِّئُكُمْ بِمَا كُنْتُمْ تَعْمَلُونَ﴾ (سورة التوبة: الاية: 105)**، وفي السنة النبوية الشريفة، هناك أحاديث كثيرة تدعو إلى حب العمل وإتقانه والتعاون الجماعي (صلاح و إسراء، صفحة 255)، يتضح مما سبق أن جذور إدارة الجودة الشاملة تعود لديننا الاسلامي الخفيف في قيمة الروحانية العليا ومبادئه السامية الرفيعة، وفكرنا الاسلامي غني بالمعرفة والقيم التي تدعو وتحض على

الالتزام بمبادئ العدل والأداء الجيد، ويؤكد على تطبيق مفاهيم نظام إدارة الجودة الشاملة في كل شؤون الحياة اليومية للأفراد، وهذا هو روح ومنهجية إدارة الجودة الشاملة. (عقدة، 2010، صفحة 435)

2. تعريف جودة التدقيق:

على الرغم من أهمية مفهوم جودة التدقيق، إلا أنه لم يرد تعريف واضح وشامل ومتفق عليه من قبل الباحثين والدارسين، ويرجع ذلك إلى النظر إليها من وجهات نظر متعددة ومختلفة وذلك للأسباب التالية: (نشان، 2010، صفحة 270)

- الطبيعة النسبية لجودة المدققة وتعدد الاطراف المهتمة بها
 - كون جودة خدمة المدققة غير ملموسة ويصعب تحديد قيمتها المادية
 - التباين الشديد في أداء و تقديم الخدمة من وقت لآخر.
- ظهر في مجال التدقيق العديد من المصطلحات التي تستخدم لوصف جودته منها: جودة المدققة Audit Quality، رقابة الجودة quality Control، تأكيد (ضمان) الجودة Quality Assurance، ولكل من هذه المصطلحات تفسير خاص، وقد خلصت جمعية المحاسبين بهونج كونج Hong Kong Society of Accountants إلى أن تأكيد الجودة هي عبارة عن إجراءات الفحص والاشراف الداخلي على جودة التدقيق والتي يقوم بها المكتب نفسه، أما رقابة الجودة فيقصد بها الفحص الخارجي من قبل جهة خارجية محايدة (طارق و قطب، 2003، صفحة 362)، لذلك فقد اختلف مفهوم جودة التدقيق من قبل الباحثين، فمنهم من ربط بين جودة التدقيق واحتمال اكتشاف المدقق للأخطاء في القوائم المالية، ومنهم من ربطها ومدى الالتزام بالمعايير المهنية، في حين ربط فريق ثالث بينها وبين تحقيق أهداف كافة الاطراف المشتركة في عملية التدقيق.

حيث يعتبر (DeAngelo) من اوائل الباحثين الذين عملوا على وضع تعريف لجودة تدقيق الحسابات، و ربطوا بين جودته واحتمال اكتشاف المدقق للأخطاء في القوائم المالية حيث عرفها De Angelo بأنها " مدى قدرة المدقق باكتشاف الأخطاء والمخالفات في نظام إعداد القوائم المالية للعميل، وإمكانية الادلاء بالنتائج المتوصل إليها للأطرف المعنية" (DeAngelo, p. 187)، هذا التعريف أصبح بمثابة القاعدة الاساسية لانطلاق عدة بحوث ودراسات حول الموضوع، كما أنه يتفق مع ما ورد في المعايير المهنية للتدقيق التي تفرض على المدقق أن تجتمع به صفتان أساسيتان الأولى تخص الامكانيات المسخرة والكفاءة العامة للمدققين القائمين بالأعمال والصفة الثانية الاستقلالية التي يتمتع بها لمقاومة الضغوطات من طرف الزبائن (Makram, 2005, p. 4)

وأكد على ذلك Palmrose حيث عرف جودة التدقيق بأنها "مستوى التأكيد الذي يقدمه المدقق بعدم احتواء القوائم المالية للاخطاء الجوهرية، وأنه كلما كبر هذا المستوى كلما دل على، جودة التدقيق و العكس صحيح" (Palmrose, 1988, p. 59)، و Knapp حيث عرفها بأنها "مدى قدرة المدقق على اكتشاف الخطأ والغش والتلاعب أثناء تنفيذ عملية التدقيق" (Knapp Chris, 1991, p. 40)، كما عرف lee Chi-Wen Jevons جودة التدقيق بأنها تشير إلى احتمال عدم إصدار المدقق لتقرير نظيف أي دون تحفظات، لقوائم مالية تشتمل على الأخطاء وتحريفات جوهرية (Chi-Wen, Chiawen, & Taychang, 1999, p. 203)، كما أشار الباحثان Epstein et Geigen سنة 1994م "إلى جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المستثمرين بصفتهم أهم مستخدمي خدمات المدقق" فالتدقيق ذو جودة من وجهة نظر المستثمر يكون من خلال توفير تأكيد مطلق بأن القوائم المالية للمؤسسة لا تتضمن الأخطاء الجوهرية، كما أن تحسين جودة التدقيق تقع على عاتق المدقق من خلال إيجاد الطرق المناسبة لذلك وتقييم المخاطر لتحقيق رضا الزبائن والحفاظ على سمعة المكتب. " (THOMAS, 2003, p. 2)، وأضاف Grant et al أن "جودة التدقيق مفهوم واسع ومع ذلك يمكن تعريفها بأنها احتمال قيام مكتب المدققة باكتشاف الأخطاء في القوائم المالية والتقرير عنها" (Grant, Bricker, & shiptsova, 1996, p. 146)، أما David son and neu عرفها بأنها "قدرة المدقق على اكتشاف واستبعاد الأخطاء والمخالفات الجوهرية في صافي الدخل الذي تفصح عنه القوائم المالية، وقد أكدت الدراسات أن فشله في اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية يمثل فشلا في عملية التدقيق". (عيسى، 2008، صفحة 7)

أما الذين ربطوا بين جودة التدقيق ومدى التزام المدقق بالمعايير المهنية

حيث عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، إلى مفهوم جودة التدقيق من خلال المعيارين الدوليين

لرقابة جودة المدققة وهما: (IFAC, 2009)

- المعيار الدولي لرقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة (ISQC1 معيار رقابة الجودة الأول)، حيث يشير المعيار إلى أن هدف مكاتب وشركات التدقيق في تحقيق جودة التدقيق، هو إيجاد نظام الرقابة الجودة والالتزام به من أجل تزويدها بتأكيد معقول فيما يرتبط بامثال الشركة وموظفيها للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، وأن تكون التقارير الصادرة عن الشركة أو شركاء العملية تلبي الاهداف المنتظرة منها.

- المعيار الدولي لرقابة جودة التدقيق البيانات المالية (ISA220)، حيث حدد المعيار من خلال عرض ارشادات عامة، فنص على ضرورة اتباع اجراءات وسياسات محددة لضمان جودة التدقيق. وأوضح أن أدوات

الرقابة على الجودة تتمثل في السياسات والاجراءات المطبقة في المؤسسة محل المهمة للتحقق من أن الأعمال المنفذة قد تم أدائها وفقا للمعايير المتعارف عليها، وأن هدف المدقق هو تطبيق إجراءات رقابة الجودة في مرحلة العملية التي تقدم للمدقق ضمانا معقولاً بأن عملية التدقيق تمثل للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة، وأن تقرير المدقق الصادر ملائم، وأخذا بعين الاعتبار الاختلاف في بيئة العمل.

كما أشارت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (INTOSAI)، إلى مفهوم وأهمية جودة التدقيق في ظل اعتبارات خاصة بالهيئات التابعة للقطاع العام، من خلال المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المتعلقة برقابة جودة التدقيق بالقطاع العام، وهو معيار ضبط الجودة على تدقيق المعلومات المالية التاريخية (ISSAI1220)، حيث يهدف إلى تحقيق هذه الجودة في ظل احترام معايير رقابة الجودة، والتزام أعضاء فريق التدقيق بالمتطلبات الاخلاقية التابعة للإنتوساي (INTOSAI)، والمتطلبات الاخلاقية الوطنية التي تسري على مدقي القطاع العام في بيئة معينة، وهذا ما يدعم جودة أدائهم في تقدير المخاطر والقيام بإجراءات أخرى ذات علاقة بأداء مسؤولياتهم في إعداد التقارير. (INTOSAI, 2009, pp. 3-4)

يتضح من خلال تعريف جودة التدقيق الواردة من المنظمات والهيئات المالية أنها تركز على ضرورة التزام المدقق بتطبيق معايير التدقيق أثناء تأدية مهامه وهذا المفهوم قد تبناه العديد من الباحثين. حيث أشار Lennox سنة 1999م "إلى وجود علاقة إيجابية بين جودة التدقيق وحجم مكتب التدقيق من جهة وسمعة المدقق من جهة أخرى. فالمكاتب الكبيرة تكون أكثر حرصا ودقة لأن لديها الكثير ما تخسره في حال وجود نزاع مع الزبائن"، وعرفها Copley and Doucet بأنها "بمدى التزام المدقق بالمعايير المتعلقة بالعمل الميداني ومعايير إعداد التقارير"، أما Krishnan and Schauer قاما بقياس جودة التدقيق بمدى الالتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها والخاصة بالتقرير. (Musa & Shehu, 2014, p. 6)

أما الباحثين الذين ربطوا جودة التدقيق بتحقيق أهداف كافة الاطراف المعنية بعملية المدققة يرى الباحث Thesberg Axel أن "التدقيق غير مستقل عن باقي اشكال الرقابة وانما هو جزء من عدة عمليات مرتبطة ببعضها، ويكون ذو جودة عندما يضمن أن المعلومات التي تم عرضها في التقارير المالية السنوية أو الفصلية تعكس حقيقة واقع المؤسسة واعدادها تم وفقا لما تنص عليه المبادئ المحاسبية المتفق عليها." (THESBERG, 2012, p. 27)، وأشار حسنين وقطب إلى أن جودة التدقيق هي ضمان قيام المدقق بعمله بما يحقق للأطراف ذات الصلة مستخدمين القوائم المالية، ومكاتب التدقيق، والمنظمات المهنية، والاجهزة الحكومية، والمؤسسة محل التدقيق، والاهداف المتوقعة من عملية التدقيق (طارق و قطب، صفحة 362)، كما يرى كل من

Growth And Jatana سنة 2005م "أن مختلف التغيرات في الإبلاغ المالي والمحاسبي وتدقيق الحسابات صممت لتوفير الحماية للمستثمرين ويتحقق هذا بفرض المساءلة على مدراء الشركات، فجودة التدقيق تلعب دورا مهما للحد من تباين المعلومات وتقليل خسائر المستثمرين الناجمة عن إنتهازية المديرين عند إعداد القوائم والتقارير المالية". (Semiu & Temitope , 2010, p. 171)

من خلال استقراء الدراسات التي تناولت جودة التدقيق نلاحظ الآتي:

مفهوم جودة التدقيق مفهوم نسبي ، وهذا لعدم وجود محددات لقياسها ولصعوبة تحديد مجال أو النطاق الذي يجب ان تغطيه جودة التدقيق، ولتعدد الاطراف المهتمة بجودة التدقيق، واختلاف آراءهم. ركزت المفاهيم السابقة على الوسائل والاجراءات التي يجب على المدقق إتباعها كإكتشاف الأخطاء في القوائم المالية، والالتزام بالمعايير المهنية، وتلبية رغبات الاطراف المعنية بعملية التدقيق، لتحقيق الأداء الجيد، وزيادة الثقة في القوائم المالية .

الحكم على جودة عملية التدقيق وفق المدخل التقليدي (الكفاءة والاستقلالية)، أو بمدى التزام المدقق بالمعايير والارشادات والاحكام المهنية فقط غير كافى لتحديد مستوى الجودة لتي تتطلبها البيئة الإقتصادية، ولكن يجب أن يتم قياس الجودة وفق مجمل الخصائص المرتبطة بأعمال ومهام التدقيق والممارسة المهنية لها، اى تتحقق جودة التدقيق عندما يلبي المدقق احتياجات ورغبات مستخدمي القوائم المالية، وهذا بالتزامه بمعايير التدقيق المهنية المتعارف عليها، وآداب وقواعد السلوك المهني، ومعايير الرقابة على جودة التدقيق، بالإضافة إلى الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات التي تم إكتشافها في القوائم المالية.

على ضوء ما تقدم من تعريفات يمكن إعطاء التعريف التالي لجودة التدقيق كما يلي:

هي أداء عملية التدقيق بكفاءة وفاعلية وفقا لمعايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً والاحكام المهنية، مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات والغش المكتشفة والتقارير عنها باستقلالية، بهدف تلبية توقعات ورغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية.

المطلب الثاني: أهمية جودة التدقيق

لدراسة وتحليل أهمية جودة التدقيق يجب ان نتطرق إلى أهمية جودة التدقيق للمستفيدين، واسباب أهمية جودة أداء التدقيق.

1. أهمية جودة التدقيق للمستفيدين:

تزايد الإهتمام بتحسين جودة التدقيق خلال السنوات الأخيرة الماضية، بسبب الضغوطات المتزايدة التي واجهت مهنة التدقيق والانتقادات المستمرة لها، وتزايد الدعاوى القضائية المرفوعة في الولايات المتحدة الأمريكية، بريطانيا وأستراليا ضد المدققين، وخصوصا بعد تعرض العديد من الشركات الأمريكية الكبيرة للفشل لوجود حالات غش وتحريف جوهرية في القوائم المالية، بالرغم من خضوع قوائمها المالية للتدقيق من أكبر مكاتب التدقيق، كشركتي انرون، ورلد كوم، إذ خضعتا للتدقيق من قبل مكتب آرثر أندرسون، وللتغلب على تلك الضغوط يجب الإهتمام بجودة التدقيق، والتي تمثل مطلبا أساسيا لكل الاطراف المعنية بعملية التدقيق. (صلاح و إسرائ، صفحة 265)

تكمن أهميته جودة التدقيق في لوجود مخاطر تتعلق بعدم ملائمة الرأي المقدم للظروف التي قدم حولها او اعطاء اراء غير صحيحة، كما ان المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية يتوقعون الجودة التامة من مخرجات عملية التدقيق المتمثلة في تقرير المدقق، لأنه يعكس مدى مصداقية المعلومات الواردة في القوائم المالية، التي يعتمدون عليها في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم، وبالتالي فإن جودة التدقيق مصلحة مشتركة لجميع الاطراف المستفيدة من عملية التدقيق ويمكن بيان هذه الاطراف كما يلي: (جبران ، 2010، الصفحات 13-15)

1.1 مدقق الحسابات:

لطالما ارتبط عمل المدقق بمسؤوليات عدة سواء من جانب القوانين العامة أو من جانب الشروط التعاقدية مع العميل أو من ناحية أهل المهنة فكلما استطاع ممارسة عمله بأعلى جودة ممكنة أخلى نفسه من جميع هذه المسؤوليات، وحسن سمعته وشهرته و موقفه التنافسي في مجال سوق خدمة التدقيق، لذا فهو بذلك يهتم بأن تكون عملية التدقيق التي يؤديها بأعلى جودة ممكنة، في حالة شركة فان اتباع نظام لتحقيق معايير جودة أعمال التدقيق يمكن من المتابعة الفعالة والاشراف الدائم على المساعدين لبلوغ مستوى عالي من الكفاءة مما ينعكس بشكل ايجابي على سمعة الشركة وبالتالي يزيد من قدرتها التنافسية في السوق، كما يحقق العديد من المزايا والخصائص لمكتب التدقيق يمكن بيانها فيما يلي:

- إعطاء تأكيدات معقولة بأن الخدمات والأعمال التي يؤديها المكتب تتماشى مع المتطلبات المهنية ومعايير التدقيق المتعارف عليها، مع تقليل فرص ارتكاب الأخطاء في عملية التدقيق.

- تحسين برنامج عمل مدققي الحسابات، وذلك من خلال إتباعه الارشادات والمعايير الصادرة من الجمعيات المهنية بخصوص الرقابة على جودة عملية التدقيق.
- يعتبر إتباع أساليب الجودة في التدقيق من الوسائل المقنعة لاكتساب عملاء جدد للمكتب والمحافظة عليهم.
- إن ارتفاع مستوى المصدقية في التدقيق يعني خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية، وذلك لن يكون الا من خلال مستويات عالية من الجودة.
- يعتبر التدقيق ذا الجودة العالية جزءا هاما من نظام رقابة أصحاب المؤسسة، وخاصة في حالة عدم مقدرتهم على الرقابة المباشرة على تصرفات إدارتها.
- تعتبر جودة التدقيق كعامل ترجيحي للمدققين والعملاء يتم من خلاله التمييز بين مكاتب التدقيق، في ظل حدة المنافسة بينها.

2.1 إدارة المؤسسة:

إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية، وبالتالي فإن تنفيذ عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة، يمكنها من معرفة أماكن القوة والضعف لديها، ويساعدها لوضع الخطط المستقبلية، كما أن تقرير المدقق له ردود فعل في السوق مما قد يؤثر على أسعار الاسهم الخاصة بالمؤسسة، ومن ناحية أخرى مجلس الإدارة بصفته جهاز رقابي فهو يطالب بأعلى مستوى من الجودة لأداء مهامه بنجاحة واتخاذ القرارات الرشيدة لبلوغ أهداف المؤسسة وتحقيق مصالح أطرافها، وليستطيع مسائلة أعضاء الإدارة العليا حول المسؤوليات الموكلة إليهم.

3.1 المساهمون الحاليون والمستقبليون:

تتضاعف أهمية جودة التدقيق بالنسبة لمستخدمي تقرير المدقق كلما زاد الصراع بين مختلف الاطراف التي تحتاج إلى تقرير المدقق، خاصة في ظل الشكل الحديث للمؤسسات أين تنشأ مشاكل عدم تماثل المعلومات، فتزيد مخاطر الرقابة، ويصعب اكتشاف الانحرافات والأخطاء مما يؤدي إلى زيادة فجوة التوقعات، فيزيد الطلب على المهنة وتزداد أهمية جودتها للحد من كل هاته الصعوبات، ولرفع مستوى الثقة في القوائم المالية، وحماية حقوق جميع أطراف ذات المصالح، فكلما زادت جودة التدقيق الخارجي سينعكس ذلك بشكل ايجابي على تحقيق مصالحهم وحمايتهم من الغش والاحتيال والفساد وسوء استغلال الإدارة العليا لحقوقهم.

4.1 البنوك و الدائنين:

لاعتمادهم على القوائم المالية التي تم تدقيقها لمنح القروض والتسهيلات البنكية، لذلك جودة عملية التدقيق تؤثر ايجابيا على صحة قراراتهم، أما على مستوى الاسواق المالية التي أصبحت تشكل عصب الإقتصاد الاساسي نظرا

لكونها مصدرا مهما للمعلومات حول فرص الاستثمار والاضاع المالية للمؤسسات، فتساهم في تفعيل الرقابة على مستوى الإفصاح مما زاد من أهمية جودة التدقيق باعتبارها أحد الدعائم الأساسية التي تمكن من تحقيق ذلك.

5.1 الهيئات والاجهزة الحكومية:

تعتمد الاجهزة الحكومية على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة، منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب، وتقرير الاعانات لبعض الصناعات، وتسعى الاجهزة الحكومية إلى أن تتم أعمال التدقيق وفقا لمستوى عال من الجودة من أجل حماية النشاط الإقتصادي، وجميع الاطراف ذات الصلة والعلاقة بهذه العملية.

6.1 الجمعيات والهيئات المنظمة للمهنة:

تسعى كثير من الجمعيات المنظمة للمهنة إلى التحسين المستمر لجودة التدقيق بل يعتبر ذلك الهدف الأساسي الذي وجدت من أجله لاسترجاع ثقة الجمهور، وذلك من خلال وضع معايير وأسس تشكل موجهها أساسيا لعمل المدقق، وإلزامه تطبيقها لضمان أعلى مستوى من الجودة، من أجل تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها، ووضعها في مكانها اللائق بين المهن الأخرى. (نوال ، 2015، الصفحات 3-6)

2. اسباب أهمية جودة التدقيق:

ان عملية التدقيق مهمة ومفيدة جدا، لانعكاس أهميتها على مصداقية وموثوقية القوائم والمعلومات المالية، والتي لا يمكن ان تتحقق الا من خلال تحقيق جودة في التدقيق، حيث تنبع أهميتها من خلال المجالات التالية: (صلاح و إسراء، صفحة 265)

1.2 تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية:

اهتمت العديد من المنظمات والجمعيات المهنية بكافة أنحاء العالم بموضوع مراقبة جودة الأداء في شركات ومكاتب المحاسبة والتدقيق، والعمل على تحسين مستوى الأداء المهني لهذه الشركات والارتقاء بها بما يخدم الصالح العام، فقامت بوضع معايير تهدف من خلالها إلى وضع مستويات للأداء المهني لمدقق الحسابات الخارجي المستقل، والتي ينتج بتقيده هذه المعايير الارتقاء بجودة الأداء المهني، لان المعايير المهنية هي مجموعة من القواعد و الاجراءات التي تحكم الأداء المهني، وأي إجراء لا يتوافق مع متطلبات التدقيق النمطية والمحددة من خلال المعايير المهنية و المعايير المقبولة قبولاً عاماً GAAS تنعكس آثاره على جودة الأداء المهني.

هذا ما أشار إليه الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار رقم (ISA220) مفهوم جودة التدقيق والمعيار الدولي لرقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة البيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة (ISQC1 معيار رقابة الجودة الأول)، حيث أوضح أن أدوات الرقابة على جودة التدقيق تتمثل في

السياسات والاجراءات المطبقة في مكتب التدقيق للتحقيق بأن الاعمال المنفذة قد تم أداؤها وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها، كما أشار حسنين و قطب أن جودة المدققة تعني مدى التزام محافضي الحسابات بالمعايير المهنية التي تصدرها المنظمات المهنية، ذلك أن الالتزام بالمعايير يعتبر أحد العوامل المؤثرة في جودة التدقيق، وأوضح أريتر ولوبك بأن الالتزام بمعايير المدققة المتعارف عليها يعتبر تحقيق الحد الأدنى من الأداء المهني.

وبالتالي نجد هناك علاقة تبادلية بين جودة التدقيق والالتزام بالمعايير المهنية، خصوصا معايير رقابة الجودة على سياسات وإجراءات تهدف إلى تحسين أداء كل من أفراد ومكاتب التدقيق، حيث أن أداء عملية التدقيق بمستوى جيد وملائم يؤكد تمسك المدقق بالمعايير المهنية، ويؤدي إلى أداء عملية التدقيق بجودة عالية، إلا أن هذا لا يعني أنه على المدقق إتباعها بشكل مطلق، و إذا رأى أن أي معيار غير عملي فعليه أن يتبع تصرفات بديلة، وفي حالة ما إذا احتكم إلى معايير التدقيق في عمله، عليه أن لا يخل بالمعايير و القواعد الأساسية لمهنة التدقيق و الا سيؤدي به ذلك إلى ممارسات غير منظمة لعملية التدقيق. (أمال ، 2008، صفحة 17)

2.2 المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في التدقيق:

يتعرض المدققين ومهنة التدقيق بصفة عامة بعد كل فضيحة مالية إلى موجة نقد نظرا إلى عدم رضا الاطراف ذات الصلة بمهنة التدقيق بأداء المدققين، وهذا ما يطلق عليه بفجوة التوقعات GAP Expectation، ويشير هذا بوضوح إلى وجود فجوة من جهة بين ما يتوقعه المستفيدين ومن جهة أخرى بين ما يراه المدققين وأدائهم الفعلي كمايلي: (Joseph & Albert, 2004, p. 655)

- ما يتوقعه المستفيدين:

- استقلالية و موضوعية و كفاءة المدقق
- اكتشاف المخالفات والأخطاء الجوهرية لضمان مصداقية القوائم المالية،
- إعطاء تنبيهات مسبقة و صريحة على فشل المؤسسة،
- توصيل نتائج عملية التدقيق للاستفادة منها بشكل فعال.

- ما يراه المدققين

- مسؤولية الإدارة عن محتويات القوائم المالية،
- يقتضي ضيق الوقت وقيود التكلفة اختبار عينة من أعمال،
- تقديم تأكيد معقول على خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية
- عدم ضمان سلامة الأداء المالي للمؤسسة.

تنشأ هذه الفجوة عندما يصدر المدقق رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية ويتبين بعد ذلك وجود الأخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات، عدم قابلية المؤسسة للاستمرار في أعمالها خلال الفترة القادمة، ظهور ضعف في نظام الرقابة الداخلية، وجود حالات غش وعقود غير نظامية، الشك في استقلال المدقق، نقص الكفاءة المهنية عنده، انخفاض جودة الأداء المهني للمدقق، قصور السياسات المحاسبية عن مسايرة التغيرات في المجتمع؛ وتمثل فجوة الجودة أحد المكونات الفرعية لفجوة التوقعات في التدقيق، وقد عرف أحد الباحثين فجوة الجودة بأنها " الاختلافات بين توقعات كل من المستخدمين والمدققين تجاه جودة خدمات التدقيق المؤداة، وعوامل تكوين وتشكيل تلك الجودة "، و أن السبب الرئيسي لوجودها هو انخفاض الأداء الفعلي للمدقق عن معايير التدقيق ومعايير الجودة المتعارف عليها (صلاح و إسراء، صفحة 265)، وأكد متولى أن انخفاض جودة أداء عملية التدقيق يعتبر أحد أهم أسباب وجودة فجوة التوقعات في التدقيق ولذلك يعد تحسين جودة خدمات التدقيق أحد أسباب تضيق فجوة التوقعات ويتطلب ذلك تدعيم استقلالية مدقق الحسابات، وتفعيل الرقابة على جودة تنفيذ عملية التدقيق، ودراسة توقعات المجتمع بشأن دور مدقق الحسابات والعمل على تليبيتها، والتزام مدقق الحسابات بتنفيذ عملية التدقيق وفق معايير التدقيق وقواعد آداب السلوك المهني، والتوسع في تنفيذ اختبارات التدقيق وجمع المزيد من أدلة الإثبات بما يوفر تأكيداً معقولاً بخلو القوائم المالية من حالات الخطأ والغش ويساهم في تحسين جودة التدقيق ويعزز من ثقة الأطراف الأخرى في القوائم المالية المنشورة. (يوسف، محمود جربوع، 2004، صفحة 367)

و يعود اتساع فجوة التوقعات لسببين رئيسيين: (Joseph & Albert, p. 657)

- أن يكون الأداء المهني للمدقق متدني و يعود ذلك لعدم إلمامه بواجباته و عدم وعيه بمسؤوليته وحتى من عدم قدرته للقيام بأعمال التدقيق .

- مبالغة المستفيدين من التدقيق في ما يتوقعوه من نتائج التي يجب أن يحققها المدقق.

يمكن توضيحها من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (06): سبب فجوة التوقعات

توقع المستفيدين			
معقول	غير معقول		
/	فجوة سببها المستفيدين	معقول	مستوى
فجوة سببها عملية التدقيق	فجوة مشتركة	غير معقول	الأداء المهني

المصدر: من أعداد الباحث

نلاحظ من خلال الجدول وجود اربع حالات لفجوة التوقع وهي:

- فجوة التوقعات معدومة: إذا تمت عملية التدقيق وفق القواعد الأساسية للمهنة و معاييرها المتعارف عليها و كان توقع المستفيدين معقول و غير مبالغ فيه.
- فجوة التوقعات سبها عملية التدقيق والمدقق: إذا كانت عملية التدقيق غير معقولة ولا تستجيب لمتطلبات المهنة وتوقع المستفيدين معقول.
- فجوة التوقعات سبها المستفيدين: إذا تمت عملية التدقيق وفق متطلبات المهنة، ولكن توقع مبالغ فيه من قبل المستفيدين في نتائج التدقيق.
- فجوة التوقعات مشتركة بين المستفيدين والمدققين: إذا تمت عملية تدقيق بطريقة غير معقولة، و كانت مبالغة توقعات من قبل المستفيدين.
- ومنه نستنتج وجود علاقة عكسية بين جودة التدقيق وفجوة التوقعات، فكلما حسن المدقق من أدائه و برنامج عمله كلما تم تضيق الفجوة.

3.2 تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية:

تعمل جودة التدقيق على تحسين احتمالية اكتشاف الأخطاء والمعلومات المالية المضللة، حيث أوضحت التعريفات أن جودة التدقيق تتمثل في اكتشاف الأخطاء ذات الأهمية النسبية والتقرير عنها، ويترتب عليه زيادة مستوى جودة التدقيق، وذلك على اعتبار أن زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية يعكس ارتفاع مستوى الجهد المبذول أثناء تنفيذ عملية التدقيق وبالتالي ارتفاع مستوى جودتها. (صلاح و إسراء، صفحة 265)

ومنه فان جودة أداء التدقيق وسيلة رقابية لان المدققين ذوي الجودة العالية يقومون باكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية أفضل من المدققين ذوي الجودة المنخفضة، وهو ما أكدته تحقيقات لجنة تريدواي (Treadway) والتي أشارت إلى أن تحسين جودة التدقيق يزيد من اكتشاف الأخطاء ويحد من التحريف في القوائم المالية وإلى ان لجان التدقيق من عوامل المؤثرة على جودة الأداء المهني، لانها يمكن ان تكون فعالة للحد من وقوع المخالفات و الاختلاسات، وينعكس هذا بالطبع على تدنية تكاليف علاقة الوكالة القائمة بين المساهمين والإدارة. (Al-Qatamin & Salleh, 2020, p. 58)

4.2 تخفيض صراعات الوكالة:

الوكالة عقد يقوم من خلاله الاصيل (المساهمين) بتعيين وكيل (الإدارة) لأداء خدمة ما لمصلحة الاصيل مع تفويض بعض سلطات القرارات للوكيل، وعندما تتعارض مصالح الاصيل مع مصالح الوكيل تنتج صراعات الوكالة،

وتزيد مشاكل الوكالة عند إنتاج معلومات مالية دون المستوى المطلوب لتغطية الأعمال التي لم تكن في مصلحة الاصيل، ولتجنب أو تدنية حدة تعارض المصالح يقوم الاصيل ببناء نظام لمراقبة الوكيل، وتدقيق القوائم المالية وسيلة رقابية تعمل على حماية مصالح الاصيل بالخصوص المساهمين والمساهمين المحتملين من خلال زيادة الثقة في التقارير المالية وجودة المعلومات المالية. (Elewa & El-Haddad, 2019, p. 234)

كلما زاد التعارض في المصالح بين الإدارة و المساهمين كانت هناك حاجة ماسة إلى مكاتب تدقيق تقدم خدمات ذات جودة عالية وبالتالي تزداد تكلفة الوكالة، وأشار أحد الباحثين إلى أنه إذا سلمنا بوجود هذه الصراعات، فإنه لا بد من وجود التدقيق والذي يساعد على تخفيض حدة تلك الصراعات، وأنه كلما إشتدت حدة الصراعات كلما كانت الحاجة ماسة إلى تدقيق ذا جودة عالية (Elewa & El-Haddad, p. 235)، أي أن هناك علاقة طردية بين صراعات الوكالة والطلب على المستويات العليا لجودة التدقيق.

5.2 المساهمة في تدعيم مفهوم الحوكمة: (Thi, Lam , Thi, Dung, & Dang, 2020, p. 220)

يتضمن مفهوم حوكمة الشركات مجموعة من المبادئ تهدف إلى توفير إجراءات رقابة داخلية فعالة، وأدوات ضبط وتشريع خارجية صارمة، وهناك بعدان لمفهوم حوكمة الشركات، هما:

- **الالتزام:** حيث تكون الغاية، هي التحقق من مواجهة وتنفيذ المتطلبات والالتزامات والسياسات التشريعية والقانونية والإدارية، فضلاً عن تلبية توقعات المساهمين وأصحاب المصلحة بأكبر قدر من الامانة والمكاشفة.
- **الأداء:** وذلك باستخدام الوسائل المتاحة كافة لرفع مستوى الأداء الشامل للمنظمة، والسعي إلى إستغلال الفرص الايجابية للمخاطر الفعلية والمتوقعة وتقليل الاثار السلبية لهذه المخاطر.

تعرف منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية الحوكمة بأنها النظام الذي يتم من خلاله إدارة المؤسسة والتحكم فيها، وبأنها تختص بمجموعة من العلاقات بين الإدارة ومجلس إدارتها (مجلس مديريها)، وشركائها وأصحاب المصالح الآخرين المرتبطين بها، كما توفر الحوكمة الهيكلية التي يتم من خلالها وضع أهداف المؤسسة وتحديد وسائل تحقيقها ومراقبة أداء، أما Williamson عرف الحوكمة بأنها إستراتيجية تتبناها المؤسسة في سعيها لتحقيق أهدافها الرئيسية ضمن منظور أخلاقي ينشأ من داخلها باعتبارها شخصية معنوية وقائمة بذاتها ولها هيكل إداري وأنظمة ولوائح داخلية تكفل لها تحقيق تلك الاهداف بقدراتها الذاتية وبعيدا عن تسلط أي فرد فيها وبالقدر الذي لا يضر بمصالح الفئات الاخرى ذات العلاقة، فمفهوم الحوكمة حسبه يدور حول تحقيق الشفافية والعدالة للمؤسسة.

وهناك من أكد على أن لجودة التدقيق كأداة مهمة من أدوات الحوكمة دور مهم في عملية السيطرة على المؤسسة وتوجيهها، وذلك من خلال تقييم نظم المحاسبة والرقابة الداخلية، وتوفير تأكيدات للمساهمين بصحة التقارير

المالية وإبداء الرأي في عملية الإفصاح عن المخاطر التي تواجهها المؤسسة والجراءات التي تتخذها لمواجهة هذه المخاطر، بما يحقق في النهاية أهدافها ويحسن سبل الإتصال بينها وبين المساهمين ويزيد من درجة الثقة.

6.2 أداة تنافسية جيدة:

أن الحد من مخاطر التدقيق وزيادة جودة عملية التدقيق تؤدي إلى زيادة درجة الاعتماد على تقارير التدقيق ويدعم الثقة في مصداقية القوائم المالية وكفاية الإفصاح المحاسبي، وبالتالي زيادة ثقة الجمهور بالقوائم المالية عند اتخاذ القرارات، مما يؤدي إلى زيادة دور مهنة التدقيق في عملية توجيه وتخصيص الاستثمارات وبالتالي المساهمة في تحقيق الاستغلال الأمثل لموارد المجتمع ومن جهة أخرى فإن الارتقاء بجودة عملية التدقيق يؤدي إلى زيادة القدرة التنافسية لمهنة التدقيق. (إيمان و حسام، 2006، صفحة 112)

المنافسة على اساس الأتعاب أحد المخاطر التي تهدد مهنة التدقيق، وذلك لما لها من تأثير سلبي على إستقلال المدققين، ونطاق إجراءات التدقيق، ومن ثم جودته، كما أن زيادة حدة المنافسة تؤدي إلى انخفاض أتعاب التدقيق مما يساهم في زيادة الطلب على الجودة أي أن المنافسة تؤثر سلبيا في مستوى جودة عملية التدقيق، وهذا ما جعل لجنة Cohen تحذر من تأثير المنافسة على جودة التدقيق المقدمة، لذلك تعتبر الجودة أداة استراتيجية جيدة لتحقيق ميزة تنافسية في سوق الخدمة، ووسيلة لتنمية الحصة السوقية، وتحسين معدلات الربحية وتحقيق رضا وولاء العملاء، وأحد مجالات التمييز بين مكاتب التدقيق، فالمنافسة على أساس الجودة كبديل للمنافسة السعرية، تؤدي إلى زيادة جذب العملاء، وتدعم مصداقية تقارير التدقيق ودرجة الاعتماد عليها، فهي هدف كل ممارس. (صلاح و إسراء، صفحة 266)

7.2 زيادة الثقة في تقرير التدقيق ومصادقية القوائم المالية:

أوضحت إحدى الدراسات أن صدق تقارير مكتب التدقيق يعبر عن جودة التدقيق، لأنه يرفع من كفاءة أسواق رأس المال بالتأثير على قرارات الاستثمار، بتوفيرها المعلومات المالية الصحيحة والكافية للمستثمرين في الوقت المناسب لاتخاذ قراراتهم الاستثمارية على أسس موضوعية بعيدا عن المضاربة والشائعات، من خلال زيادة ثقة الجمهور بمصادقية القوائم المالية وبكفاية الإفصاح المحاسبي. (مصطفى، 2007، صفحة 35)

المطلب الثالث: جودة التدقيق اهداف وتصنيفات

1. اهداف جودة التدقيق

- هناك عدة أهداف لجودة التدقيق يمكن إنجازها كما يلي: (رلى، دون سنة نشر، صفحة 27)
- ضمان تقديم رأي في محاييد حول القوائم المالية ومدي عدالتها في تمثيل المركز المالي، من خلال منح تأكيدات على صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المسجلة والمثبتة بالدفاتر والسجلات بالحرص على اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من الأخطاء أو تزوير، و تقليل فرص ارتكاب الأخطاء؛
 - توفر إرشادات خاصة بالاجراءات التي يجب أن يلتزم بها المدقق من أجل الالتزام بالمبادئ الاساسية الخاصة بتفويض السلطة لمساعديه في مهمة التدقيق؛
 - توفير الارشادات حول الاجراءات والسياسات التي يتبناها مكتب التدقيق لتوفير القناعة المعقولة بنوعية التدقيق بصورة عامة وبالالتزام بإتباع وتطبيق المعايير المهنية؛
 - تخفيض خطر التدقيق وذلك لعظم آثاره على العميل أو المؤسسة محل التدقيق؛
 - كسب ثقة العملاء من خلال زيادة الدقة والانتباه إلى التفاصيل أثناء العمل؛
 - تقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بتدقيق العمليات وتحسين كفاءة وفعالية أداء المهام؛
 - تساعد على زيادة وتحسين معنويات أعضاء مكتب التدقيق وترفع من روحهم المعنوية؛
 - تساعد على إيجاد أرضية مشتركة تكون منهجا يمكن من خلاله معرفة المكاتب الاخرى التي لها نفس الاهداف والخصائص المناقشة المصالح المشتركة.

2. تصنيفات جودة التدقيق:

- فرق بعض الباحثين بين جودة التدقيق حيث تم تقسيمها إلى نوعين وهما: (عيسى، 2008، صفحة 4)
- جودة التدقيق المدركة ويقصد بها مدى إدراك ووعي مستخدمي القوائم المالية أو بمعنى آخر مدى فهمهم للمقصود بجودة التدقيق.
- جودة التدقيق الفعلية ويقصد بها مدى قدرة المدقق على إكتشاف والتقرير عن الأخطاء و المخالفات المحاسبية، وبالرغم من صعوبة ملاحظة جودة التدقيق الفعلية قبل التقييم لعملية التدقيق الا أن العديد من الباحثين قد حاولوا قياسها سواء بطرق مباشرة أو غير مباشرة.
- وهناك من يصنف جودة التدقيق حسب العوامل المؤثرة فيها فتتقسم إلى جودة التدقيق التي تحدد على أساس العوامل المتعلقة بالمدقق نفسه، وجودة التدقيق التي تتحدد على أساس العوامل المرتبطة بإجراءات تنفيذ عملية التدقيق.

المبحث الثاني: قياس جودة التدقيق

إن عدم وجود تعريف موحد ومقبول لجودة التدقيق لكل الاطراف المستفيدة من خدمات التدقيق أو لذوي المصلحة يجعلها تتميز بالغموض وهذا ما يؤدي إلى صعوبة إثباتها أو قياسها ، وكذلك من الصعب ملاحظتها، وهذا ما اشار إليه Francis حيث اوضحا أن صعوبة قياس جودة التدقيق مرده أن المنتج الوحيد المرئي لعملية التدقيق (تقرير المدقق) عبارة عن قالب عام وغالبية هذه التقارير التي يصدرها المدقق هي تقارير نمطية تحمل اراء غير متحفظة (Francis, 2004, p. 349) ، كما أشار Warming And Jensen إلى ان تعريف او قياس او حتى تقييم عملية جودة اداء التدقيق أمرا يحتمل النقاش في جوهره ولمستخدمي القوائم المالية بشكل عام (Bent & Lars, 1998, p. 70).

المطلب الأول: مفاهيم حول قياس جودة التدقيق (أسماء، 2016/2015، صفحة 83)

انعكست الاختلافات حول مفهوم قياس جودة التدقيق فحتى هذا اليوم لم يتم تطوير أو وضع تعريف واضح يتفق عليه، ويرجع ذلك لاختلاف خدمة تدقيق الحسابات عن الخدمات الأخرى.

1. مفهوم قياس جودة التدقيق:

إن أغلب المفاهيم التي تطرقت لقياس جود التدقيق اعتمدت على الاحتمالية، والاحتمالية هي مسألة غير مادية وصعبة القياس لذلك كان لابد من تطويرها، لذلك لم يتم تحديد مفهوم واضح لقياس جودة التدقيق المحاسبي.

ويرى بعض الباحثين على أن قياس جودة التدقيق المحاسبي تستند على مفهومين أساسيين هما: الكفاءة واستقلال المدقق، كما يرى البعض بوجود التمييز بين جودة التدقيق المدركة وجودة التدقيق الفعلية، حيث تقوم الأولى على مدى إدراك ووعي مستخدمي القوائم المالية، أما جودة التدقيق الفعلية فتشير إلى مدى قدرة المدقق على اكتشاف والتقرير عن الأخطاء والمخالفات المحاسبية.

2. أهمية قياس جودة التدقيق:

ازداد الاهتمام بقياس جودة التدقيق في السنوات الأخيرة من خلال العديد من الدراسات وذلك بعد الانهيارات التي حصلت خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية وأيضاً بريطانيا، حيث يعتمد الكثير من المستخدمين على رأي المدقق في اتخاذ قراراتهم.

وتعتبر زيادة جودة التدقيق مصلحة مشتركة لجميع الاطراف المستفيدة منها، فالمدقق يهتم أن تتم عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة من أجل إخلاء مسؤوليته وأيضاً لزيادة الربح والحفاظ على العميل،

إذ تعتبر جودة التدقيق من أهم العوامل التي تؤثر في تغيير مدقق الحسابات في كثير من الشركات. والعملاء أيضا يهتمون بجودة التدقيق وذلك من أجل إضفاء الثقة على القوائم المالية، أيضا الاطراف الخارجية الأخرى يهتمها أن تكون قراراتها مبنية على مصادر موثوقة خالية من أي أخطاء أو تحريفات مادية.

3. دوافع الاهتمام بقياس جودة التدقيق:

يمر الاقتصاد العالمي في الوقت الحالي بمرحلة انكماش نتيجة مجموعة من العوامل السياسية والاقتصادية والمالية، وتعتبر المشاكل المالية من الاسباب ذات الأهمية التي واجهت وتواجه العديد من الشركات الكبيرة ذات النفل الاقتصادي والتي تؤثر على المناخ المالي والاستثماري على المستوى العالمي، وقد ارتبطت هذه المشاكل المالية ارتباطاً واضحاً بالممارسات المحاسبية لتلك الشركات، ومن ثم كان للمحاسبة والتدقيق نصيب من الاتهامات بأنها وراء تلك المشاكل، وظهرت آراء تنادي بضرورة إعادة النظر في معايير مهنة المحاسبة والتدقيق، وقد أدى كل هذا إلى الاهتمام بكيفية التأكد من أن مدقق الحسابات قد أدى عمله بصورة وبمستوى جودة مرضية.

تواجه مهنة المحاسبة مزيداً من الانتقادات والضغط من أطراف عديدة من أجل دراسة وتقييم جودة عملية التدقيق ومن المعوقات التي تزيد من حدة هذه الضغوط عدم وجود وسيلة موضوعية يمكن على أساسها أن يتم هذا التقييم

4. مفهوم مؤشرات قياس جودة التدقيق:

المؤشر هو مقياس كمي أو نوعي يستخدم لقياس ظاهرة معينة أو أداء محدد خلال فترة زمنية معينة، ويستخدم المؤشر في قياس حجم المشكلة ومتابعة الخطة الموضوعية وتقييم الأداء أولاً بأول والوقوف على التقدم نحو تحقيق الأهداف سواء كانت قصيرة، متوسطة أو طويلة.

تعتبر مؤشرات قياس الجودة وسائل لقياس جودة التدقيق أو التقدم تجاه تحقيق الأهداف العملية لمكاتب التدقيق، وحينما ترتبط هذه المقاييس بإستراتيجية وعوامل مفهومة، فإن هذه المؤشرات تساعد مكاتب التدقيق توصيف ما يعتبر أداء مناسباً. (شريف ، 2004، صفحة 1)

هناك العديد من القرارات التي يتم اتخاذها بخصوص مؤشرات القياس بهدف تحقيق التوازن والكفاءة عند استخدامها، ومن ناحية أخرى هناك الكثير من المقاييس التي تعطي رؤية شاملة عن أداء مكاتب التدقيق، وتبدأ عملية اختيار المقاييس من خلال قائمة شاملة لمؤشرات النتائج الممكنة، وتشير الأدبيات والتقارير والأفكار التي يطرحها أصحاب المصلحة أن هناك سبعة عناصر ضرورية يجب توافرها في مؤشر القياس وهي: (Gary & Kent , 1993, p. 207)

- أن يكون المقياس ذا معنى ويحقق الأهداف التي تسعى مكاتب التدقيق للوصول إليها.
- ارتباط المقياس بالعمليات التي تقوم بها مكاتب التدقيق.
- تجنب الإفراط في استخدام المقاييس.
- توفير مؤشرات تتعلق بالمستقبل لتحديد النتائج السلبية التي يمكن أن تحدث فيما بعد.
- تحديد الممارسات الادارية الفعالة.
- توفير البيانات الفنية الحقيقية.
- تخفيض حجم البيانات التي يتم جمعها.

وفيما يتعلق بجودة أداء عملية التدقيق وعلى الرغم من صعوبة ملاحظة جودة التدقيق الفعلية قبل التقييم اللاحق لعملية التدقيق إلا أن العديد من الباحثين حاولوا قياسها من خلال دراسات وأبحاث لإيجاد مؤشرات لقياس جودة التدقيق إلا أنه بقي هناك اختلاف في تحديد هذه المؤشرات، فقد ظهر منهجان شائعان لقياس جودة عملية التدقيق سواء بطرق مباشرة أو غير مباشرة، حيث اشار Krishan And Schaur إلى منهجان شائعان لقياس جودة اداء عملية التدقيق وهما: (Jagan & Paul , 2000, p. 13)

- المقياس الخاص جودة التدقيق بطريقة غير مباشرة ويكون عن طريق استخدام وسائل بديلة من خلال ربط جودة التدقيق بمكون تتحدد بموجبه ، وقد شملت الوسائل البديلة حجم مكتب التدقيق وتمعة المدقق وفترة التعاقد مع العميل وتقديم خدمات أخرى خلاف التدقيق والخبرة في الصناعة ومعدل الدعاوي القضائية وغيرها.
- المقياس الخاص بجودة المدققة بطريقة مباشرة (المنهج السلوكي) ويرتبط بمخرجات عملية التدقيق إذا يقوم على افتراض أن احتمالية الكشف والتبليغ عن أي اختراقات تتعلق بعقد التدقيق سوف ينعكس على مخرجات عملية التدقيق مثل الأخطاء التي قد يرتكبها المدققين.

وفيما يلي نستعرض الدراسات التي تطرقت إلى قياس جودة التدقيق باستخدام المنهجين المشار إليهما.

المطلب الثاني الدراسات المتعلقة بطريقة القياس المباشرة (المنهج السلوكي):

اهتمت هذه الدراسات بقياس جودة التدقيق بطريقة مباشرة (مدخل سلوكي) ، واعتمدت على عدد من الصفات والسمات والمميزات أو خصائص، حيث يعيب أصحاب هذا التوجه على أصحاب الاتجاه الآخر أنهم لم يأخذوا في الاعتبار توقعات المستفيدين من الخدمة وإدراكهم الفعلي لها، وإنما أكد فقط على أهمية أخذ احتياجات المستفيدين في الاعتبار عند تقييم جودة الخدمة.

يعتمد أصحاب هذا الاتجاه على نموذج في قياس جودة الخدمة يسمى نموذج قياس الجودة SERVQUAL الذي يمكن تطبيقه لقياس جودة العديد من الخدمات وفي قطاعات خدمية متنوعة، وقد توصل اليه بارشورمان وزملاؤه عام 1985، وتم تطويره بدراسات لاحقة في أعوام 1988، 1991، 1993، 1994، واستخدام بعض الباحثين هذا النموذج لقياس جودة خدمات التدقيق، والحكم على مستواها بتقييم الجوانب الملموسة في الخدمة كالاعتمادية، الاستجابة، التعاطف، الأمان من وجهة نظر المستفيدين منها وذلك بمعرفة الفرق بين توقعاتهم نحو هذه الخدمة بأبعادها وإدراكهم الفعلي لها، حيث تعتبر الجودة مرتفعة إذا كانت التوقعات اصغر من الادراك، أما إذا كانت التوقعات اكبر من الادراك تعتبر الجودة منخفضة على مستوى الأبعاد الخمسة ككل، وهذا لان جودة الخدمة وفق هذا المقياس = الادراك - التوقع. (Francis, p. 350)

ومن الدراسات التي سعت لقياس جودة المدققة بصورة مباشرة: (سبكي و شرعي، 2017، الصفحات 7-9)

1. دراسة Knaap

الذي فحص مدى تأثير العوامل المرتبطة والمتعلقة بآثار النزاع بين المدقق والعميل على مقدرة المدققين المقاومة لضغوط الإدارة وتوصلت الدراسة إلى وجود أربع عوامل رئيسية من المفترض أنها تؤثر على تصور المستخدم النتائج تضارب المصالح وهذه العوامل هي الوضع المالي للعميل وشروط خدمات المحاسبة الادارية وطبيعة القضية المختلف عليها والمنافسة في سوق التدقيق، وقد جاءت نتائج الفحص في فض النزاع بينهما ويكون للعميل بشكل ضئيل وهذا من خلال الخدمات الاستشارية أو طبيعة المنافسة في السوق.

2. دراسة Lamp & Sutton:

يعتقد Launp & Sutton في دراستهم بأن المعيار النهائي للحكم على الجودة هو المستهلك النهائي والذي يعتمد على الانجاز الفعلي لعملية التدقيق وهذا بخلاف الدراسات التي تعتمد على قياس التدقيق بطريقة غير مباشرة (استخدام البدائل) والتي تفترض بأن المشاركين في السوق بشكل عام لا يستطيعون ملاحظة جودة التدقيق بشكل مباشر، و أن قياس جودة التدقيق يعتمد على:

- تحديد العناصر الأساسية للجودة والتي لها تأثير مباشر على كل العمليات الأساسية في عملية التدقيق.

- التوصل إلى المقاييس التي تعكس الانحراف في كل عنصر من عناصر الجودة التي تم تحديدها.

وقد اقترح الكاتبان الصيغة الرياضية التالية كنموذج لمؤشرات قياس جودة التدقيق:

$$AEQ = \sum [QFLI(\sum (PJ \times MRJ))]$$

حيث:

AEQ: جودة عملية التدقيق.

QFLI: أهمية عنصر الجودة.

PJ: احتمال أن ينعكس مقياس معين جودة الأداء.

MRJ: ملائمة المقياس، أي مدى ارتباط المقياس بدرجة مباشرة بالانحراف في عنصر جودة معين.

توصلت دراسة suit ton and lampe

إلى اعتماد هذا النموذج على تسعة عشر عنصراً رئيسياً تنصب بشكل أساسي على الأعمال الخاصة بعملية التدقيق ومقسمة إلى ثلاث مجموعات تركز كل مجموعة على مرحلة من مراحل عملية التدقيق، تتضمن المجموعة الأولى ثلاث عناصر لقياس الجودة في مرحلة تخطيط عملية التدقيق، وتتضمن المجموعة الثانية اثني عشر عنصر لقياس الجودة في مرحلة العمل الميداني، أما المجموعة الثالثة فتتضمن أربع عناصر لقياس الجودة من الجانب الإداري لعملية التدقيق.

موافقة معظم المدققين المعنيين بالبحث على وجود أربع خصائص مهمة، تمثل مقياس لجودة التدقيق تشمل توافر خبرة مهنية لفريق التدقيق، وجود وسائل اتصال جيدة بين المدققين والعميل، وجود نظام حازم لدى المكتب لنوعية أدائه وتوافر مصادر جيدة لدى مكتب التدقيق لتقديم خدمات استشارية للعميل.

3. دراسة Schroeder & Krishnan :

دراسة Schroeder et al والتي اعتبرت بأن العوامل المتعلقة بفريق التدقيق مثل مستوى الخبرة ومدى استقلال أعضاء فريق العمل تكون لها أهمية كبيرة مقارنة بالعوامل المتعلقة بمكتب التدقيق مثل سمعة المكتب وحجمه، اعتمدت هذه الدراسة على مدى توافق الوحدات التي لا تهدف للربح مع متطلبات الإفصاح والتقارير الواردة في مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

وقد تم اقتراح نموذجين لقياس جودة التدقيق وذلك على النحو التالي:

النموذج الأول:

$$AUDQUAL = \alpha_1 + \alpha_2(BIGFOUR) + \alpha_3(LNBIGFOUR) + \alpha_4(CLSIZE) + \alpha_5(FINSTAB) + \alpha_6(WEALTH) + \alpha_7(TENURE) + \alpha_8(PEER) + \varepsilon_2$$

النموذج الثاني:

$$AUDQUAL = \beta_1 + \beta_2(AUDSIZE) + \beta_3(CLSIZE) + \beta_4(FINSTAB) + \beta_5(WEALTH) + \beta_6(TENURE) + \beta_7(PEER) + \varepsilon_2$$

حيث:

AUDQUALI: جودة التدقيق.

BIGFOUR: يعبر هذا المتغير عن انضمام أو عدم انضمام المدقق لأحد مكاتب التدقيق الاربعة الكبرى، بحيث تكون قيمة هذا المتغير واحد (1) اذا كان المدقق يتبع إحدى مكاتب التدقيق هذه وتكون قيمته صفر اذا كان غير ذلك.

LINBIGFOURI: يمثل هذا المتغير انضمام المدقق لأحد مكاتب التدقيق بخلاف الأربع الكبرى (مكاتب التي يعمل بها عشرة على الأقل من المهنيين) ، حيث تكون قيمة هذا المتغير واحد (1) إذا كان المدقق يتبع إحدى مكاتب التدقيق هذه وتكون قيمته صفر إذا كان غير ذلك أي يتبع مكتب تدقيق صغير (يعمل بها اقل من عشرة من المهنيين).

CLSIZE: يشير هذا المتغير إلى حجم العميل المؤسسة محل التدقيق ويقاس باللوغاريتم الطبيعي لإيرادات العميل.

FINSTABI: يمثل الاستثمارات والنقدية لدى العميل.

WEALTH: يمثل رصيد الاعتمادات إلى الإيرادات.

TENURE: فترة ارتباط المدقق بالعميل حيث تكون قيمة هذا المتغير واحد (1) إذا كان المدقق يعمل مع العميل لمدة ثلاث سنوات أو أكثر وتكون قيمته صفر إذا كان غير ذلك.

PEER: يعبر عن مدى مشاركة مكتب التدقيق ببرامج رقابة الجودة الذي تقوم به المنظمات المهنية حيث تكون قيمة هذا المتغير واحد (1) اذا كان المدقق يشارك في هذه البرامج وتكون قيمته صفر اذا كان غير ذلك.

AUDSIZE: يمثل حجم مكتب التدقيق، ويقاس بعدد المهنيين بالمكتب.

$\varepsilon_1/\varepsilon_2$: الخطأ العشوائي

وتتمثل أهم نتائج هذه الدراسة أن هناك ارتباط إيجابي بين حجم المكتب وجودة عملية التدقيق، وأيضاً ارتباط إيجابي بين كبر حجم العميل وارتفاع جودة التدقيق وكذلك بين إشراك المدقق في برامج رقابة الجودة.

4. دراسة Abbott & Parker:

قامت هذه الدراسة بصياغة نموذج للتعرف على العلاقة بين كفاءة لجنة التدقيق واستقلاليتها وذلك نظراً لدور لجان التدقيق في اختيار مدقق الحسابات وسعيها الدائم على اختيار مدققين على درجة عالية من الجودة.

$$AUDQUAL = \beta_0 + \beta_1AGE + \beta_2GROW + \beta_3INOWN + \beta_4LEV + \beta_5ISSUE + \beta_6SIZE + \varepsilon$$

حيث:

AUDQUALI: جودة التدقيق.

AGE: عمر المؤسسة.

GROW: التغير المتوقع أو معدل نمو مؤسسة العميل.

INOWN: حقوق الملكية.

LEV: نسبة المديونية.

ISSUE: عدد الأسهم المصدرة أو رأس المال.

SIZE: حجم المؤسسة محل التدقيق.

ε: الخطأ العشوائي

كما حاولا الباحثان مُجد أحمد وأشرف يحيى الهادي، قياس مستوى جودة خدمات التدقيق من وجهة نظر المستفيدين منها أي معرفة الفرق بين توقعاتهم لهذه الخدمة وإدراكهم الفعلي لها، مستعملين نموذج SERVQUAL بأبعاده وهي (العوامل الملموسة، الاعتمادية، الاستجابة، الاتصالات، الجدارة، الاحتياجات، المصداقية، الأمان) التي قاما بتقسيمها إلى مجموعة متغيرات (شل و الهادي، 2000، صفحة 293)، أما عبد العليم قام بدراسة تطبيقية لقياس جودة الخدمات المهنية بالتطبيق على جودة خدمة تدقيق الحسابات وأثرها على رضا العملاء، واشتملت الدراسة على (41) متغير تمثل في توقعات العاملين وموظفي مكاتب المحاسبة والتدقيق حول مستوى المظاهر المختلفة لجودة الخدمة المقدمة من مكتب المدققة ومن خلال مظاهر رئيسية لجودة الخدمة)، كما يوضحه الجدول التالي: (مُجد ب.، 2007، صفحة 215)

الجدول رقم (07): تطبيق مقياس التوقعات/الأداء على جودة خدمة التدقيق.

مظاهر جودة الخدمة	المحتويات
العوامل الملموسة Tangibles	التصميم والتنظيم الداخلي / مظهر العاملين / حداثة الامكانيات المادية.
الاعتمادية Reliability	الصدق في المعلومات المقدمة/ الوفاء بالوعود / التكامل بين أداء العاملين بالمكتب / توفير المعلومات في الوقت المناسب/ الدقة وقت الأخطاء.
الاستجابة Responsiveness	الرد على الاستفسارات / معالجة مشاكل العملاء / تقديم المساعدات الاستجابة الفورية / الأخبار بموعد انتهاء من الخدمة.
الاتصالات Communication	إخبار الموظفين بالتطورات الحديثة / بساطة ووضوح قنوات الاتصال/ الود في الاتصالات والعلاقات الشخصية/ استمرارية المتابعة/ تدريب وتنمية مهارات الموظفين في مجال جملة المعلومات.
الجدارة / المصدقية Credibility/ Competence	المعرفة بطبيعة البيانات/ مهارة تحديد البيانات القدرة على البحث والتحليل / الخبرة المتخصصة / دعم وتأييد الإدارة للعاملين.
الأدب والملاطفة Courtesy	الأدب وحسن الخلق لدى مقدمي الخدمة / الروح المرحية والصدقة في التعامل/ التأييد والتعاطف / تفهم وتقدير الإدارة للعاملين.
الامان Security	الشعور بالامانفي التعامل/ التواجد في مواعيد العمل المحددة/ الحرص على مصالح العملاء/ الشعور بالثقة في المعلومات و التقارير

المصدر: عبد العليم، محمد بكري، (2000) قياس جودة الخدمات المهنية: دراسة تطبيقية لمفاهيم ومقاييس جودة خدمة مراجعة الحسابات وأثرها على رضا العملاء، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث.

ورغم القبول الواسع للنموذج الا أنه لم يخلو من الانتقادات، والتي ركزت حول تعقيد العمليات الحسابية، وضعف قدرته التنبؤية، وتأسيسه على الرضا وليس الاتجاهات، لهذا لجأت بعض الدراسات إلى استخدام النموذج الذي توصل اليه كروتين وتيلور (Cronin and Taylor) بعد تعديله للنموذج الأول في عام 1992، يسمى نموذج الأداء الفعلي SERVPERF وذلك لبساطته وموضوعيته، الا أن هذا النموذج أيضا لم يسلم من الانتقادات التي ركزت معظمها حول محدودية قيمة النتائج المستخلصة من استخدامه، نظرا لتجاهله لقياس التوقعات أو التعرف على فجوة الخدمة.

المطلب الثالث: الدراسات المتعلقة بطريقة القياس الغير مباشرة (الوسائل البديلة):

استخدمت الدراسات التي حاولت قياس جودة التدقيق بطريقة غير مباشرة (استخدام بدائل) حيث اعتمدت على وسائل بديلة لتقييم وقياس جودة التدقيق وهي سمعة المدقق وفترة التعاقد مع العميل وتقديم خدمات أخرى بخلاف عملية التدقيق والخبرة في الصناعة ومعدل الدعاوي القضائية، والتي سنستعرض كل وسيط بإيجاز من خلال عرض مفهوم لأهم البدائل.

1. حجم مكتب التدقيق وشهرته :

خلص مستعملو هذا المقياس أن هناك علاقة طردية بين حجم المكتب ودرجة جودة التدقيق ما أكده Houghton حيث اعتبر حجم المكتب بمثابة المقياس الحقيقي لقياس جودة الأداء المهني لدى العديد من العملاء وعلى اختلاف المناطق الجغرافية، وكلما كانت شركة التدقيق مصنفة ضمن شركات التدقيق الكبرى كلما زادت جودة التدقيق لديها (نور و حسام ، 2009، صفحة 148)، ومن جهة أخرى فقد أكد Sumunic and Stein على أن المكاتب الكبيرة لتدقيق الحسابات لها أفضلية على المكاتب الصغيرة في قدرتها على كشف الأخطاء للإمكانيات المادية المتوفرة لديها، ولجذبها للموظفين ذوي الخبرة والمهارات العالية (Osim, 2011, p. 39)، وأكد Abubaker and Ahmed هذه الدراسة وأعتبر أن الشركات أو مكاتب التدقيق الكبيرة لها قدرة أكبر على مقاومة ضغوط الإدارة أي تتمتع باستقلال أكبر من المكاتب الصغيرة، كما أشارت الدراسة إلى وجود خصائص كامنة في ممارسات تدقيق الحسابات للمكاتب الصغيرة تزيد من خطر التدقيق و بالتالي يضعف استقلال مدقق الحسابات (Semiu & Okwy , 2011, p. 11)، ويرى Goldman and Barley بأن الاسم الكبير يعني القدرة على مقاومة ضغط العميل الذي قد يمارسه لاستمالة المدقق في صالحه، ويعني السمعة الحسنة، بالإضافة إلى توافر الموارد لتدريب المدققين و إجراء اختبارات لهم مقارنة بشركات المدققة الصغرى، ففي دراسة Rogerson and Shapiro قد تم تقديم الدليل النظري على أن سمعة المدقق تعد دليلاً على جودة التدقيق، واختبرت دراسة Shapiro دور السمعة في ظل وجود بيئة تنافسية كاملة وقد استنتجت بأن السمعة تعمل كآلية لضمان الجودة وتعتبر بديلاً عنها في بيئة تنافسية غير كاملة، وعززت دراسة Rogerson هذا الاستنتاج من خلال دراسة المنتجات التي لا يمكن الحكم على مستوى جودتها إلا بعد استهلاكها وقد اعتبرت الدراسة أن السمعة تلعب دور البديل عن الجودة (العباس، 2008، صفحة 18)، واستخدمت شهرة المدقق لقياس جودة عملية التدقيق أو كبديل عنها في العديد من الدراسات منها ما تعلق بأتعاب المدقق أو بتغييره.

ورغم تعدد الدراسات التي ربطت بين حجم مكتب التدقيق وجودتها وانتشارها على نطاق واسع إلا أن النتائج كانت متباينة، كما خلصت دراسات أخرى إلى أن لمكاتب التدقيق الصغيرة مقدرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية مقارنة بمكاتب كبيرة الحجم ولكنها تعاني من قلة الطلب على خدماتها. (نور و حسام ، صفحة 148)

2. حجم المؤسسة محل التدقيق ومركزها المالي:

أصحاب هذا الاتجاه يركزون على العلاقة بين حجم العميل متلقي الخدمة من ناحية وجودة التدقيق من ناحية أخرى، فوجدوا أن حجم العميل يؤثر سلباً على مستوى جودة التدقيق بمعنى أنه كلما زاد حجم المؤسسة وزادت قوة مركزها المالي كلما انخفض معها مستوى جودة التدقيق، بينما في المؤسسة صغيرة الحجم أو ذات المركز المالي المنخفض تزيد درجة الجودة ، ولعل ذلك نابع من أن المؤسسة ذات الحجم أو المركز المالي الكبير قد تشكل جزءاً هاماً وكبيراً من إيرادات مكتب التدقيق وبالتالي فإن ذلك يمثل تهديداً حقيقياً لاستقلالية مدقق الحسابات الخارجي مما ينعكس بالسلب على جودة أدائه في عملية التدقيق، وقد يصل الأمر إلى قيام العميل ذو الامكانيات الكبيرة بممارسة ضغوط عليه تصل إلى حد التهديد باستبداله بمدقق آخر. (نور و حسام ، صفحة 149)

3. حجم التقارير المطلوبة للعميل وإكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب:

يري أصحاب هذا الرأي على وجود تناسب طردي بين حجم التقارير المطلوبة للعميل، وبين درجة جودة الخدمة أنه كلما زادت احتمالية إكتشاف الأخطاء الجوهرية و الغش من قبل المدقق كلما زادت معه جودة التدقيق، والعكس صحيح. (Matsumura & Tucker, 1992)

كما بين المعهد الأمريكي للمحاسبين ضرورة مراعاة حجم التقارير المطلوبة عند تحديد الأتعاب حتى لا تتأثر جودة التدقيق.

4. حجم المنافسة بين مكاتب التدقيق ومدى الالتزام بأداب وسلوك المهنة، وبمعايير المحاسبة والتدقيق المتعارف:

كلما ارتفع مستوى المنافسة بين مكاتب التدقيق للحصول على العملاء كلما ازدادت رغبة ومقدرة العملاء على تغيير المدققين لتخفيض قيمة الأتعاب أو البحث عن مدقق آخر، هذا ما يدفع المدققين إلى بذل جهد للمحافظة على عميلهم، وهذا بدوره يؤثر على جودة الأداء بالإيجاب، بينما يرى طلبه عكس ذلك حيث يرى أنه تزيد جودة الأداء كلما قلت مستوى المنافسة بين مكاتب المحاسبة والتدقيق، مع وجوب إحترام المدقق آداب المهنة وسلوكياتها، وأولها الحفاظ على حياده، وإستقلاليته (طلبة، 1994)، وإن لا يقبل إبرام عقود تكون الأتعاب

فيها مرتبطة بالرأي الذي يديه على القوائم المالية للعميل أو يتوقف على نتائج أعمال التدقيق حتى لا تتأثر درجة جودة الخدمة المقدمة (مُجد ب.، 2007)، كما أكد مجمع المحاسبين الأمريكي ضرورة تناسب قيمة أتعاب المدقق وحجم العمل ودرجة الجودة للخدمة المقدمة.

5. عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق:

ويرى أصحاب هذا الاتجاه أن عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكاتب التدقيق دليلاً على مستوى الأداء لمدققي الحسابات وهذا ما أجمعت عليه الدراسات وأظهرته الالتزامات المالية المتلاحقة، إذا استخدم Palm rose على سبيل المثال التقاضي وعدد الدعاوى القضائية كوسيط لجودة التدقيق بحجة أن التقاضي يعكس فشل التدقيق وبالتالي يدل على جودة عملية التدقيق، أعتبر ارتفاع عدد القضايا المرفوعة دليل سلبى أو مؤشر على انخفاض جودة عملية التدقيق، والعكس صحيح. (Alan, 2007, p. 71)

ولقد أدى تصاعد الدعاوى القضائية ضد المدققين إلى تغيرات جوهرية في المهنة، فبجانب الخسائر المادية، فقد ثقة الجمهور فيها، ونتيجة لذلك شكل المجمع الأمريكي للمحاسبين والمدققين القانونيين عام 1974م لجنة مسئوليات المدقق Commission on Auditor's Responsibilities لدراسة دور ومسئوليات المدقق المحايد، وجاء تقرير هذه اللجنة عام 1978 متضمناً مجموعة من الاقتراحات تهدف إلى إسترداد ثقة الجمهور بالمهنة. (Semiu & Okwy , p. 19)

6. فترة تعاقد المدقق مع العميل والتغيير الإلزامي له:

أعطت الدراسات أهمية لفترة تعاقد المدقق مع العميل وضرورة التغيير الدوري له وربطته بجودة التدقيق، حيث أثارت الجهات المهنية قضية تغيير المدقق بعد فترة محددة، لمنع تطور العلاقة بين المدقق والعملاء والتي قد تقلل من إستقلاليته وموضوعيته، وحجتهم أن طول فترة العلاقة التعاقدية يؤدي إلى أن تجعل المدقق يؤدي عمله بترخي ويصبح ذو نظرة غير متجددة، وبالتالي توافر نزعة استباق النتائج وتزداد معها فرصة عدم اكتشاف الأخطاء المتعمدة وغير المتعمدة وأن تغييره هو ما يجنب تلك الأمور إذا أنها تعزز من فاعلية وجودة عملية التدقيق، غير أنه لا توجد دراسات تطبيقية تؤكد صحة الرأي بل بالعكس من ذلك هناك عدة دراسات عملية والتي أوضحت بعدم وجود رابط بين طول علاقة التعاقد بالعميل وبين حالات فشل عملية التدقيق، كما أن هذا الرأي يتعارض مع القول بزيادة الخبرة المتأنية من طول فترة التعاقد تزيد من قدرة اكتشاف الأخطاء وتعزز جودتها. (يوسف، صفحة 768)

وقد أيد ذلك العديد من لجان المدققة مثل لجنة Cohen والتي خلصت إلى أنه ليس من الضروري إجراء التغيير الإلزامي للمدققين، لأن هذا التغيير قد يؤدي إلى زيادة تكاليف التدقيق، وعدم الاستفادة بالمزايا الناتجة من العلاقة طويلة الاجل مع العميل وكذلك لا تؤيد لجنة Ryan التغيير الإلزامي لمكاتب التدقيق، حيث تعتقد أن هذا التغيير لن

يؤدي إلى تحسين جودته، أما لجنة Cadbury فترى أيضا أنه لا توجد ضرورة لإجراء التغيير الإلزامي لمكاتب التدقيق، ومع ذلك فإنها تعتقد أنه من الضروري على مكاتب التدقيق والتي تراجع الشركات المساهمة العامة إجراء التغيير الدوري لشركاء التدقيق من أجل تطوير منهج مراجعة جديد، أما قسم الممارسة بهيئة تداول الأوراق المالية (SECPS) Securities and Exchange Commission Practice Section خلصت إلى إنه يجب على الشركات العامة تغيير شركاء التدقيق بعد كل سبع سنوات متتالية. (غالي، 2001، صفحة 255)

7. الخبرة القطاعية أو الخبرة بالصناعة:

تستخدم الخبرة القطاعية أو خبرة المدقق بالصناعة العميل كمؤشر لقياس جودة التدقيق على اعتبار بأن المكاتب التي لديها عملاء في مجال صناعة معينة يكون لأفراد مكتبها فهم وإدراك أكثر من غيرهم في هذا المجال من التخصص مما يؤدي إلى قدرتهم على تفادي المخاطر الممكنة ويكون لهم أكبر تقدير لها، وعلى النقيض من ذلك قد يكون للشركات التي لها عدد قليل من العملاء في أي صناعة المقدرة على التأقلم والاستمرار و مواكبة التطورات التي تمر بها هذه الصناعة (Alan, p. 71)، وهذا ما أكدته Balram et Al عندما درس العلاقة بين تخصص المدقق في صناعة معينة وجودة الأرباح وقد توصلوا إلى وجود علاقة بين التخصص في الصناعة وجودة الأرباح حيث أن إدارة الأرباح لدى عملاء التدقيق المتخصصين في الصناعة كانت أقل من ذويهم لدى المدققين غير المتخصصين في الصناعة، هذا ما يدل على أن المدقق المتخصص في الصناعة ذو فهم جيد ويكون بعيد عن كل أنواع التلاعب في الحسابات وبالتالي تعتبر كوسيلة لقياس جودة التدقيق. (عيسى، صفحة 23)

8. تقديم الخدمات المهنية الأخرى:

إن تقديم الخدمات المهنية الأخرى ومنها الاستشارية تتعلق أيضا بجودة التدقيق، فقد أشارت دراسة بأن تقديم الخدمات الاستشارية قد يجعل هذه الخدمات أكثر فائدة تجاه العميل ويزيد من قوته النسبية مما يجعله في وضع يستطيع أن يقاوم الضغوط بصورة أحسن و بالتالي يمكنه المحافظة على استقلاله (غالي، صفحة 256)، كما أكدت دراسة ريد وتومزبك والتي هدفت إلى تقديم رؤية عن التغيرات في نطاق الخدمات المهنية، بأن الخدمات قد توسعت لتلبية متطلبات السوق وأن تقدم هذه الخدمات الأخرى بخلاف التدقيق يساعد على الفهم السليم لعمل العميل بشكل كبير وهذا الفهم مطلب أساسي لأجراء تدقيق بجودة عالية، كما ينبغي على المدقق ألا يستخدم التدقيق كوسيلة للحصول على الخدمات الاستشارية للعميل وبالتالي التأثير على استقلاليته وحياده وتعود النتيجة في الأخير على جودة عملية التدقيق. (فوزية و حسام ، 2007، صفحة 227)

المبحث الثالث: تكريس الجودة من خلال تنفيذ مهمة التدقيق

تتم عملية التدقيق وفق خطوات وإجراءات تضمن السير الحسن لها وتساعد للحصول على أكبر فعالية من أداء القائمين بها، وذلك بغرض الوصول إلى الاهداف المسطرة والمرجوة من هذه الوظيفة، فالاجراءات هي تصرفات و ممارسات محددة يجب أدائها لتحقيق النشاط و تنفيذه، فهي تختلف عن معايير التدقيق في كونها ترتبط بالتصرفات أو السلوك الواجب أدائه، في حين أن المعايير تمثل أهداف نوعية أو كيفية يجب استيفاءها (أسماء، صفحة 29)، وهذا بالاعتماد على منهج وخطوات واضحة لضمان النجاح في تأدية مهام المدقق الخارجي والتي تتمثل فيما يلي:

المطلب الأول: قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق، والاشراف عليها

قبل أن يقوم المدقق بتخطيط عملية التدقيق، لا بد أن تتوفر لديه النية في القيام بهذه العملية والمتمثلة في قبوله المهمة، ويتحقق هذا الشرط وفقا لمجموعة من العناصر، كتوفر الوقت المناسب لتخطيط عملية التدقيق، أي معرفته بالمهمة قبل وقت كاف، ما يتيح أيضا للمدقق فرصة تفادي التعامل مع أشخاص تنقصهم الامانة والاستقامة، وحتى يتفادى هذا لا بد أن يفحص سمعة العميل المتوقع.

1. قبول المهمة:

1.1 الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة:

كما سبق و أشرنا في مضمون معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما، هناك عدد من الخطوات التمهيديّة التي يتعين على المدقق مراعاتها لقبول الزبون، قبل الشروع في تنفيذ إجراءات التدقيق، يتم خلالها جمع معظم المعلومات والمعطيات العامة حول المؤسسة، فحجم المعلومات ونوعيتها يرتبط بأهداف ومسؤوليات المدقق، فهذه المعلومات قد تكون خارجية تتعلق بالمحيط الإقتصادي للمؤسسة، مميزات القطاع، مكانة المؤسسة في السوق، أما الداخلية فتخص التطور التاريخي للمؤسسة، الهيكلية والقواعد القانونية التي تخضع إليها المؤسسة، نشاطاتها وعملياتها، الأشخاص المسؤولة عن تسيير وتنفيذ تلك العمليات، السياسات العامة للمؤسسة الاستراتيجية والافاق المستقبلية، ويحصل المدقق على هذه المعلومات من خلال ما يلي: (Gavanou, Guttman, & Le Vourc'h, 2006, p. 172)

- التحقق من صحة تعيينه، والذي يتم وفقا للشكل القانوني للمؤسسة موضوع التدقيق.
- الإتصال بالمدقق السابق، وهي قاعدة من قواعد آداب السلوك المهني.
- التأكد من نطاق عملية التدقيق.
- يطلب المدقق بعض المعلومات العامة حول المؤسسة كطبيعة نشاطها وموقعها الجغرافي إلى غير ذلك.

- اتصالات أولى مع المؤسسة محل التدقيق، إذ يتعرف المدقق من خلال هذه الخطوة على المسؤولين، كما يقوم بزيارات ميدانية للمركبات و الهيئات التابعة للمؤسسة، استجواب الافراد والمسيرين داخل المؤسسة.
- فحص وتقييم النظام المحاسبي: يقوم المدقق بدراسة النظام المحاسبي المطبق فعلا في المؤسسة وفق مجموعة من العناصر أهمها: (Robert , 1995, p. 40)

- المخطط المحاسبي والمالي والقطاعي.
 - كيفية القيد والترحيل.
 - دقة السجلات وكفائتها.
 - استخلاص أهم العمليات التي تقوم بها المؤسسة.
 - طرق الاهتلاك المنتهجة.
 - طريقة تقييم المخزونات.
 - العمليات بالعملة الصعبة إن وجدت.
 - الاطلاع على القوائم المالية لسنوات سابقة، يجب أن يطلع على الحسابات الختامية والميزانية العمومية التي أعدت عن السنة السابقة، ويطلع على تقرير المدقق السابق.
 - فحص التنظيم الاداري: حيث يتعرف المدقق من خلاله على السلطات الممنوحة للمدراء والموظفين.
 - النظام الضريبي: يتعين عليه الاطلاع على الناحية الضريبية للمؤسسة محل التدقيق.
- من ما سبق يستطيع المدقق الحصول على معرفة عامة بمبدأية بالمؤسسة، والتي تجعله أهلا لاتخاذ قرار قبول التعامل مع المؤسسة أو الرفض.

2.1 الموافقة على المهمة:

بعد ذلك تأتي الخطوة الموالية المتعلقة بقبول مهمة التدقيق وذلك من خلال عقد كتابي فيرسل المدقق نسخة من رسالة قبول المهمة للمؤسسة المعنية وتكون بمثابة عقد يلتزم به الطرفان ومن أهم ما يتضمنه العقد ماييلي: (التميمي، الصفحات 47-48)

- طبيعة وهدف ومهام التدقيق ونطاقه؛
- مسؤولية المؤسسة عن تقديم كل المعلومات والبيانات الاجال؛
- الاشارة إلى مرجع المدقق بخصوص المعايير الموضوعية التي سيستند إليها لإبداء رأيه كالمعايير المحلية أو الدولية؛ المدة الاجال لإتمام المهام والأنعاب التي سيتقاضاها المدقق؛
- الاشارة إلى كل ما يخص احتياجات المدقق ومايقع على عاتق المؤسسة أخذا بعين الاعتبار القوانين والتشريعات في كل دولة.

2. تخطيط مهمة التدقيق:

التخطيط المسبق يعد شرطاً أساسياً لنجاح المهمة بفعالية وكفاءة، حيث يعتمد المدقق على المعرفة العامة للمؤسسة في المرحلة التمهيدية، لوضع خطة عمل له ولمساعدته لإتمام الاجراءات الفنية لعملية التدقيق أخذاً بعين الاعتبار الوقت المحدد والتكلفة وامكانيات مكتبه المادية والبشرية، لذلك يطلب المعلومات العامة حول المؤسسة ليستطيع تحديد أهداف المهمة، فكل خطوة من مهمته لابد أن تندرج ضمن هدف معين و واضح، تتضمن ما يلي: (خالد و خليل ، صفحة 143)

- الاهداف الواجب تحقيقها.
 - الخطوات والاجراءات الفنية الواجب إتباعها لتحقيق الاهداف.
 - تحديد الوقت التقديري اللازم للانتهاء من كل خطوة وإجراء.
 - تحديد الوقت المستنفذ فعلاً في كل خطوة وإجراء.
 - ملاحظات الشخص المسؤول عن كل خطوة وإجراء نفذ.
 - توقيع الشخص المسؤول عن إنجاز الاجراء.
- يؤدي ما سبق إلى اعداد برنامج عمل المدقق في المؤسسة من خلال تحديد المهام الفرعية الاساسية وفريق العمل وطريقة العمل والتوقيت المناسب، البرنامج ليس سرداً لخطوات، بل هو خطة لتحقيق أهداف محددة وفق مبادئ، ومستويات مهنية متعارف عليها، ويخدم عدة أغراض، فهو ملخص لما يجب أن يقوم به المدقق وتعليمات فنية وتفصيلية لمساعدته لتنفيذها، فهو أداة رقابة وتخطيط تساعد المدقق على تتبع عملية التدقيق وعدد الساعات المستنفذة في كل عملية.

يمكن تصنيف نوعين من برامج التدقيق هما: (خالد أ.، 2004، صفحة 212)

برامج تدقيق ثابتة أو مرسومة مقدماً.

برامج تدقيق متدرجة.

1.2 برامج تدقيق ثابتة أو مرسومة مقدماً:

- هي برامج تحتوي كافة الاجراءات والخطوات التي تدخل في كافة عمليات التدقيق، يتقيد بها المدقق ومساعدوه أثناء أدائهم لمهامهم، ولهذه البرامج مزايا عديدة أهمها:
- تعتبر تعليمات صريحة واضحة لخطوات العمل الواجب إتباعها.
 - ضرورة في المشاريع الكبيرة المتشعبة لإحكام خطة العمل.
 - تساعد على تقسيم العمل بين المدقق ومساعديه.

- تدفع المدقق إلى عدم السهو عند اتخاذ الاجراءات أو الخطوات الضرورية.
 - باستعمالها يستطيع أي مساعد أن يتم العمل دون عناء أو ضياع وقت.
 - يعتبر البرنامج سجلاً كاملاً بما قام المدقق بأدائه.
 - يعتبر أساساً لعمليات التدقيق في السنوات المقبلة ونواة لها.
- ويعاب على هذا النوع من البرامج أنه قد يحول خطوات التدقيق إلى عمليات روتينية تنقص من استقلالية تفكير المدقق وتقديره الشخصي، كما أنه يقتل روح الابداع والابتكار لديه.

2.2 برامج تدقيق متدرجة:

تتمثل في تحديد الخطوط الرئيسية لعملية الفحص والتدقيق، وترك الخطوات التفصيلية الواجب إتباعها وكمية الاختبارات إلى ما بعد الشروع في عملية التدقيق، ويمكن هذا النوع الموظفين من استغلال خبراتهم والتماسي مع الظروف المحيطة بهم، وأهم ميزة في هذا النوع من البرامج هو كونه يسمح للقائمين بأعمال التدقيق من التفاعل مع الظروف التي قد تطرأ خلال القيام بعملية التدقيق.

3. الاشراف على مهمة التدقيق:

معنى الاشراف في التدقيق هو متابعة المدقق لعملية التدقيق وتقسيمه للمهام بين أعضاء فرقته كل حسب خبرته وكفاءته وتخصصه.

يمكن تلخيص أهم نقاط الاشراف فيما يلي: (زاهرة ، 2009، صفحة 79)

- توجيه المدققين نحو تحقيق أهداف التدقيق.
 - حرصه على أن تسند كل مهمة من مهام التدقيق إلى الشخص القادر على إنجازها بكفاءة.
 - إزالة ما قد ينشأ من اختلاف في وجهات النظر بين فريق التدقيق.
 - ترتيب المهام حسب الأولويات.
 - فحص العمل المنتهي، وفحص وتحليل الأداء اليومي لأفراد فرقة التدقيق.
 - حرصه على توظيف العدد الملائم للمساعدين لتفادي العجز أو الزيادة.
 - حرصه على احترام عاملي الوقت والتكلفة.
 - طرح عاملي التحفيز المادي والمعنوي.
- مجموع الخطوات السابقة يسمى بالمرحلة الأولى لمهمة التدقيق، لأنه من خلالها تتركز التحقيقات والفحوص للكشف عن حقائق النظام، وتحديد الاهداف المنتظرة من التدقيق، فيتم التقارب بين المؤسسة والمدقق.

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلي و جمع أدلة وقرائن الاثبات

1. تقييم نظام الرقابة الداخلية

إن إجراءات الرقابة الداخلية هي أساس كل مهمة تدقيق، فمن خلالها يتضح مدى مصداقية نظام المعلومات في المؤسسة، وتتوقف كمية الاختبارات و حجم العينات على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المستعمل (خالد أمين ع.، صفحة 102)، فبعد التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية في المرحلة التمهيديّة، يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية وذلك باستخدام عدة طرق كمية أو نوعية، ومن أكثر الطرق المتبعة ما يعرف بالوصف عن طريق تحرير كتابي يتطرق من خلاله المدقق إلى وصف أهم المراحل الأساسية والخطوات المتبعة في كل مرحلة (التميمي، الصفحات 47-48)، لتحديد المخاطر المتوقعة وبالتالي نقاط الضعف والقوة داخل المؤسسة، ولقد تعددت واختلفت التعاريف التي تخص نظام الرقابة الداخلية باختلاف الجهات الصادرة عنها ولو أنها كانت تصب في نفس المضمون.

حيث عرفه مجلس خبراء المحاسبة الفرنسيين "نظام الرقابة الداخلية هو مجموع الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة، لتحقيق الهدف المتعلق بتأمين الحماية للأصول وكذا نوعية المعلومة، ومن جانب آخر ضمان تطبيق تعليمات الإدارة وتحسين النجاعة، في حين عرفته المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات الفرنسية بأنه "نظام مشكل من مجمل الاجراءات و الرقابات المحاسبية وما يليه، والتي تقوم الإدارة بتعريفها وتطبيقها وحراستها تحت مسؤوليتها من أجل التحقق من:

- حماية الأصول.
- صدق وصحة التسجيلات المحاسبية والحسابات السنوية الناتجة عنها.
- التسيير المنظم و بنجاعة لعمليات المؤسسة.
- تطابق القرارات مع سياسة الإدارة". (Reda, 2007, p. 71)

باعتباره الخطة التنظيمية التي تساعد على التحكم في المؤسسة، فلا بد على المدقق أن يحكم على مدى سلامة هذا النظام في إطار مهمته المتمثلة في التقييم والحكم على نظام الرقابة الداخلية، ملتزماً بجملة من الخطوات يمكن تلخيصها فيما يلي: (Jean & Marie, 1997, p. 17)

1.1 جمع الاجراءات:

يقوم المدقق بجمع المعطيات سواء كانت مكتوبة أو غير مكتوبة، ومعرفة أكبر قدر ممكن من المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

2.1 اختبارات الفهم والتطابق:

ليؤكد المدقق من درجة الاعتماد يجب أن تدعم باختبار النظام للتأكد من أن الاجراءات التي ذكرت والتي تمت ملاحظتها خلال مرحلة الفحص يتم تطبيقها بالفعل.

3.1 التقييم الأولي للرقابة الداخلية:

إذا تمكن المدقق من الحصول على معلومات كافية حول نظام الرقابة الداخلية، يمكنه أن يعطي تقييما أوليا لهذه النظام، فلاستخراج نقاط القوة ونقاط الضعف هناك طريقتين: الأولى تكمن في فحص نظام الرقابة الداخلية والبحث عن قوة وضعف النظام، والثانية أكثر شكية وتتمثل في طرح بعض الاسئلة مجمعة في قوائم تدعى قوائم استقصاء الرقابة الداخلية.

4.1 اختبارات الاستمرارية:

يتأكد المدققين خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل اليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا، أي مطابقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة.

5.1 التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

إن جودة هذا النظام تحدد برنامج التدخلات، والفحوص التي سيقوم بها المدقق أثناء تنفيذ تحقيقات التدقيق، فكلما كانت المراقبة الداخلية مرضية للمدقق تجعله يخفف تدقيقاته وتحرياته المباشرة و إذا كانت عاجزة و غير فعالة فالمدقق يشك في مصداقية معلومات النظام، ويتعمق أكثر في مجال بحثه، ويمكن حصر نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلي فيما يلي:

- تحديد العمليات الأكثر عرضة للمخاطر.
- تقييم درجة أهمية هذه المخاطر.
- إعداد برنامج وخطة للتحقيق والتدقيق.

2. أدلة وقرائن الاثبات في التدقيق:

إن الهدف الرئيسي لعملية التدقيق هو إبداء الرأي في القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق ولكي يصل المدقق إلى الموقف الذي يكون فيه قادرا على إبداء رأيه فلا بد عليه من الحصول على ادلة إثبات كافية تؤيد هذا القرار، وهو ما نص عليه المعيار الثالث من معايير العمل الميداني.

1.2 تعريف أدلة الاثبات: (Jean & Marie, p. 37)

تعددت المفاهيم التي تعرف أدلة الاثبات فهي البرهان الذي يساهم في تكوين الاعتقاد السليم وإصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية، عكس الاحكام التي تعتمد عناصر شخصية تختلف من شخص إلى آخر، كالميل والنزاعات، فهي ضرورية لإبداء الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة القوائم المالية، يمكن تعريف أدلة الاثبات على أنها: أدلة إثبات هي المعلومات التي يستخدمها المدقق لتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تمت مراجعتها تتفق مع المعايير الموضوعية. أو هي وسيلة لإقامة الدليل يستخدمها المدقق لإصدار حكمه على صدق أو كذب البيانات التي تم تحويلها إلى القوائم المالية الختامية.

ترتبط مدى كفاية ومناسبة أدلة إثبات معا بعلاقات متبادلة ومتكاملة، ويتعلق الحكم على كفاية وملاءمة أدلة الاثبات بعدة عوامل نذكر منها:

- تقدير المدقق لطبيعة ومستوى المخاطر في عملية المدققة.
- طبيعة النظام المحاسبي وأنظمة الرقابة الداخلية والمخاطر المرتبطة بها.
- الأهمية النسبية للبند محل الفحص.

2.2 حجية أدلة الاثبات

حتى تكون أدلة الاثبات ذات حجية قوية يجب أن تتناسب مع ظروف الحصول عليها، والشيء المهم للمدقق هو جمع الدليل الكافي الملائم الذي تكون حجتيه أعلى ويقدم درجة عالية من الاقناع تساعد على إبداء الرأي، وهناك معايير للحكم التي تجعل أدلة الاثبات أكثر قوة وحجية نذكر منها: (عبد الفتاح و أحمد، مجهولة تاريخ النشر، صفحة 288)

- دليل الاثبات من مصادر خارجية ليست لها علاقة بالمؤسسة يكون أكثر قوة وحجية مما لو تم الحصول عليه من داخل المؤسسة.
- البيانات المحاسبية والقوائم المالية التي تم اعدادها في ظل نظام رقابة داخلية فعال.
- الحصول على المعلومات بطريقة مباشرة عن طرق الملاحظة والفحص الفعلي والتفتيش له أثر كبير في الاقناع مما لم تم الحصول عليها بطريقة غير مباشرة.

3.2 قواعد المفاضلة بين الادلة والقرائن:

إن تقدير مدى حجة لأدلة والقرائن والمفاضلة بينهما يقوم على أسس معينة مبينة على الاعتبارات التالية: (خالد أ.، صفحة 131)

- مدى صلاحية الأسلوب الفني الذي يعتمد عليه المدقق والوسيلة للحصول على القرينة أو دليل الإثبات بحيث يستطيع أن يفقد الدليل حجته وقوته في حالة عدم اختيار المدقق للطريقة المناسبة للحصول على الدليل أو القرينة.
- مصدر القرينة بحيث هناك نوعان منها موضوعية وذاتية، فالموضوعية أكثر من الذاتية نظرا لعدم اعتمادها على التفسير الذاتي للمدقق.
- ارتباط القرينة أو الدليل بالعنصر محل الفحص، فكلما كان الارتباط قويا ووثيقا كلما كانت حجته ودرجة الاعتماد عليه قويا، وكذا التوقيت المناسب للحصول على الدليل.
- سلوك المدقق عند جمعه للأدلة والقرائن، فلا بد عليه أن يكون مستقلا ومحايذا، والا فقدت كل حجتها.

4.2 أنواع أدلة الإثبات:

- تتمثل أنواع أدلة الإثبات في العناصر التالية: (الصحن، الصبان، و شريفة، الصفحات 170-172)
- **المستندات:** يعتمد المدقق في مراجعته على المستندات أكثر من اعتماده على اي دليل آخر، ومن المستندات التي يعتمد عليها: فواتير الشراء، فواتير البيع، عقود التأمين، وتقسم المستندات إلى ثلاث مجموعات من حيث كفاية الدليل.

■ المستندات المعدة خارج المؤسسة محل الفحص.

■ المستندات المعدة داخل المؤسسة والمعدة من طرف شخص مستقل عن المنشأة.

■ المستندات المعدة والمستعملة داخل المؤسسة.

- فمن المستندات المعدة خارج المؤسسة نذكر: فواتير الشراء، وتعتبر كدليل للعملية التي تمت الا إذا ثبت تزويرها، بينما من المستندات المعدة داخل المؤسسة نجد دفاتر الاستاذ، وهي ليست بقوة الادلة التي تأتي من خارج المؤسسة.

- **المصادقات:** تمثل المصادقات إيصال أو رد كتابي أو شفوي من طرف ثالث محايد للتأكد من صحة المعلومات، ويتم الحصول عليها من مصدر مستقل، وهو دليل قوي يتم استخدامه كثيرا بواسطة المدققين، ونظرا لكونها مكلفة نوعا ما لذلك لا يتم استخدامه في كل الحالات التي يصلح تطبيقها فيها.

توجد ثلاث أنواع من المصادقات:

■ يقوم المدقق بطلب توضيح الرصيد من طرف العميل في نهاية الدورة المالية دون إعلامه بالرصيد في الكتاب المرسل وتسمح هذه الطريقة للمدقق بمعرفة الرصيد من مصدرين مختلفين هما: دفاتر المؤسسة ودفتر لعميل ويسمى هذا النوع من المصادقات بالمصادقات البيضاء.

■ يقوم المدقق بطلب توضيح الرصيد من طرف العميل بذكر الرصيد في الكتاب المرسل، والطلب من العميل المصادقات في جميع الاحوال سواء كان الرصيد صحيحا أو خاطئا، ويسمى بالمصادقات الازرقية.

- يقوم المدقق بالطلب من العميل إرسال المصادقة في حالة كون الرصيد غير صحيح أما عدم الجواب فيعبر عن صحة الرصيد وتسمى بالمصادقات السلبية.

- **الاستفسارات:** إن المدقق في كثير من الأحيان يعتمد على الشهادات والبيانات التي يحصل عليها من إدارة وموظفي المؤسسة، ومما لا شك فيه هو أن هذا النوع من الأدلة أقل حجية في إثبات من الأنواع الأخرى، كون أن الإدارة قد تكون لها مصلحة في إخفاء المعلومات عن المدقق.

- **وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:** إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية من شأنه أن يقلل فرص ارتكاب الأخطاء إلى أقل حد ممكن وسرعة اكتشافها عند حدوثها، وعليه فوجود نظام سليم للرقابة الداخلية يعطي نوعا من التأكيد للمدقق أن البيانات والمعلومات التي تظهرها الدفاتر سليمة ويمكن الاعتماد على صحتها، ويجب على المدقق أن يتأكد في هذا الصدد من أن نظام الرقابة الداخلية نفذ فعلا كما هو موضوع.

- **المدققة الحاسبية:** يقوم المدقق بمراجعة العمليات التي يقوم بها محاسبي الشركة للتحقق من سلامتها وصحتها كون أن المحاسبين واثناء تأديتهم لمهامهم قد يرتكبون الأخطاء، ومن الأعمال التي يقوم المدقق بمراجعتها نجد:

- التأكد من أعمال الجمع والضرب والطرح الواردة في المستندات والدفاتر.
 - مراجعة دفاتر اليومية.
 - مراجعة ميزان المدققة من الناحية الحسابية.
 - مراجعة قوائم الجرد من حيث صحة العمليات الحسابية.
- **الوجود الفعلي لبنود القوائم المالية:** يقصد به إمكانية التأكد من وجود البند ماديا عن طريق المعاينة، ولكن ليس جميع بنود القوائم المالية يمكن التأكد من وجودها، وإنما البنود فقط التي لها كيان مادي ملموس، فالتأكد من الوجود الفعلي لا يعتبر دليلا كافيا لصحته، فقد يكون موجودا وليس في مملوكات المؤسسة.
- **العمليات التي تقع في تاريخ لاحق لتاريخ إعداد القوائم المالية:** تمتد عملية التدقيق إلى عدة أشهر بعد انتهاء السنة المالية خاصة في حالة جود المدققة النهائية، وخلال هذه الفترة اللاحقة لإعداد القوائم المالية قد تقع بعض العمليات التي تلقى مزيد من الضوء على بعض عناصر الميزانية.
- **الارتباط بين البيانات محل الفحص:** إن الترابط بين البيانات التي يظهرها النظام المحاسبي السليم يؤدي إلى زيادة ثقة المدقق في هذه البيانات، ويعتبر دليلا من أدلة اثبات التي يعتمد عليها المدقق.
- **دقة القيود المحاسبية:** يعتبر انتظام الدفاتر المحاسبية دليلا إضافيا يزيد من قناعة المدقق بصحة البيانات المحاسبية والعمليات المسجلة، ودراسة العلاقة بين المركز المالي باستعمال النسب المالية يكون لفعالية الرقابة الداخلية أثر جوهري على مدى الاعتماد على معظم أنواع أدلة الإثبات، فمثلا يتم الاعتماد على المستند الداخلي في الشركة التي بها رقابة داخلية فعالة لوجود احتمال أكبر للدقة.

المطلب الثالث : إعداد ملف المهمة وتقديم تقرير المدقق النهائي

1. إعداد ملف المهمة

أوراق التدقيق هي السجلات أو الملفات التي يحتفظ بها المدقق للتدليل على طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات المنفذة خلال عملية التدقيق، وتسمح للمدقق بتنظيم نشاطاته، وكذا توفير مختلف الأدلة والقرائن التي تسمح له بإبداء رأيه النهائي حول مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، ويمكن التمييز بين أوراق التدقيق وفق نقطتين هما: (مُجَّد ب..، الصفحات 40-43)

1.1 الملف الدائم:

يشمل الوثائق الأساسية في المؤسسة الصالحة للاستعمال في الدورات اللاحقة، وعموماً يمكن أن يشتمل هذا الملف على:

- **عموميات:** تشمل كل ما يتعلق بعقود التأسيس وعدد الاسهم وتوزيعها بين المساهمين والنظام الداخلي للمؤسسة والخريطة التنظيمية.
- **وثائق تتعلق بنظام الرقابة الداخلية:** تقديم وصف مدقق لمقوماته ومدى الالتزام بإجراءاته على مستوى المديرين والوظائف.
- **الحسابات السنوية والتقارير:** يحتوي على برامج التدقيق بالنسبة للسنوات الثلاث الماضية، وكذا التقارير العامة والخاصة والاستثنائية المتعلقة بحسابات المؤسسة.
- **التحليل الدائمة للحسابات:** يكون من المفيد أن يحتفظ المدقق في ملفه الدائم ببعض التحاليل الهامة التي أجريت على بعض الحسابات التي يرى المدقق أهميتها انطلاقاً من طبيعة نشاط المؤسسة.
- **كل ما يتعلق بالجانب الجبائي والاجتماعي:** يحتفظ المدقق بالوثائق الواردة من إدارة الضرائب، والاشتراك في الضمان الاجتماعي نظراً لأهميتها، وكذلك الشأن بالنسبة للوثائق المتعلقة بالعلاقات مع المنظمات العمالية داخل المؤسسة.

- **كل ما يتعلق بالجانب القانوني:** تحتوي هذه النقطة على العناصر المكونة للشق القانوني للمؤسسة.

2.1 الملف الجاري:

- يتعلق هذا الملف بالسنة الحالية، ويتضمن وثائق الدورة موضوع التدقيق المالية منها والمحاسبية مع أدلة الإثبات التي جمعها المدقق. ويمكن أن يشتمل هذا الملف على الوثائق التالية:
- برنامج تفصيلي لعملية التدقيق.

- الحسابات السنوية للمؤسسة وكذا التحليلات المدعمة لأرصدها.
- التقارير العامة والخاصة المتعلقة بالدورة موضوع التدقيق.
- الخطوات المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية والتقرير المدعم لذلك، لوسائل المستعملة في التقييم.
- الملاحظات الناجمة عن الحسابات المفحوصة.
- كل المراسلات التي تمت مع أطراف من خارج المؤسسة كالبنوك، العملاء، والموردون.
- المشاكل التي صادفت المدقق أثناء أداء مهمته.

2. تقرير الحسابات

المرحلة النهائية للتدقيق هي إعداد تقرير نهائي للتدقيق و الفحص الذي قام بهما المدقق طيلة فترة المهمة، ويتميز هذا التقرير بالشمولية و الدقة مع عرض كل الأدلة و القرائن التي تثبت حكم و تقدير المدقق لنظام المعلومات في المؤسسة، فالتقرير هو المنتج النهائي لعملية التدقيق وأداة أو وسيلة الإتصال، والتي يمكن من خلالها أن يقوم المدقق بتوصيل نتائج فحصه وتقييمه للأدلة والقرائن ورأيه الفني المحايد عن صحة وسلامة عرض القوائم المالية للمركز المالي في نهاية السنة ونتائج الأعمال، فهو الأساس الذي يعتمد عليه مستخدمو البيانات المالية وغير المالية لاتخاذ قراراتها ورسم سياستها الحالية منها والمستقبلية. (زاهرة ، صفحة 31)

وقبل ان يقوم المدقق بتحرير تقريره في شكله النهائي، يجتمع بالمسيرين و المسؤولين، لعرض وتوضيح وشرح كل الأدلة والاثباتات والنقاط التي اعتمد عليها لإبداء رايه لمناقشتها معهم، فيقوم المدقق بحصر مواطن القوى والضعف للنظام، كما يحدد المخالفات والأخطاء المكتشفة، التي من خلالها وضع التوصيات والاقتراحات الممكنة، وفي الأخير يقوم بتحرير تقريره الذي يكشف فيه عن حكمه على وضعية المؤسسة، محترماً محتوى معيار التدقيق الدولي رقم ISA700 الذي يبين النموذج العام لتقرير المدقق من حيث الشكل والمحتوى، فيبدأ أولاً بعنوان التقرير حسب المهمة، ثم الجهة التي يتوجه إليها هذا التقرير، وبعد ذلك يتم كتابة فقرة تمهيدية يوضح من خلالها مسؤوليته ومسؤولية الإدارة عن البيانات موضوع التدقيق ثم تليها الفقرة التي يوضح من خلالها رأيه والتوصيات الاجال بالإضافة إلى هذا، فإنه يتعين على المدقق التطرق إلى مجموعة من العناصر أو الضوابط في محتوى التقرير على غرار الاعتماد على المبادئ المحاسبية في إعداد القوائم المالية، الالتزام والثبات في تطبيقها، بالإضافة إلى تأكيده على احتواء القوائم المالية على كافة المعلومات الجوهرية من عدمه، يستند المدقق في كتابة التقرير حسب ما توصل اليه من نتائج إلى أحد الانواع كالتالي:

(Bernard & Jean Claude, p. 10)

1.2 التقرير النظيف: يصدر المدقق رأيه بدون تحفظ على لقوائم المالية التي قام بتدقيقها إذا توفرت لديه أربعة

شروط هي:

- أن القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.
 - عدم وجود الأخطاء الجوهرية تؤثر على الحسابات سواء في قائمة الدخل أو في قائمة المركز المالي.
 - صدق وعدالة القوائم المالية ودقة تعبيرها عن نتائج أعمال المشروع ومركزه المالي.
- حصول المدقق على أدلة الاثبات الكافية والملائمة لتي تبرر رايه على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية السنة المالية.

2.2 التقرير التحفظي: يقوم مدقق الحسابات بالادلاء برأي متحفظ، إذا صادف خلال عملية التدقيق أو في

البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية ما يقيد رأيه، فيكون تقريره في هذه الحالة مقيدا بتحفظات تمثل اعتراضاته أو انتقاداته التي يرى من الضرورة الإشارة إليها، أي أن تكون التحفظات هامة، كما يجب أن يشمل التقرير الذي ينطوي على تحفظ فقرة مستقلة توضح أسباب التحفظ.

3.2 التقرير السلبي: يصدر هذا الرأي عندما يتأكد المدقق من أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح

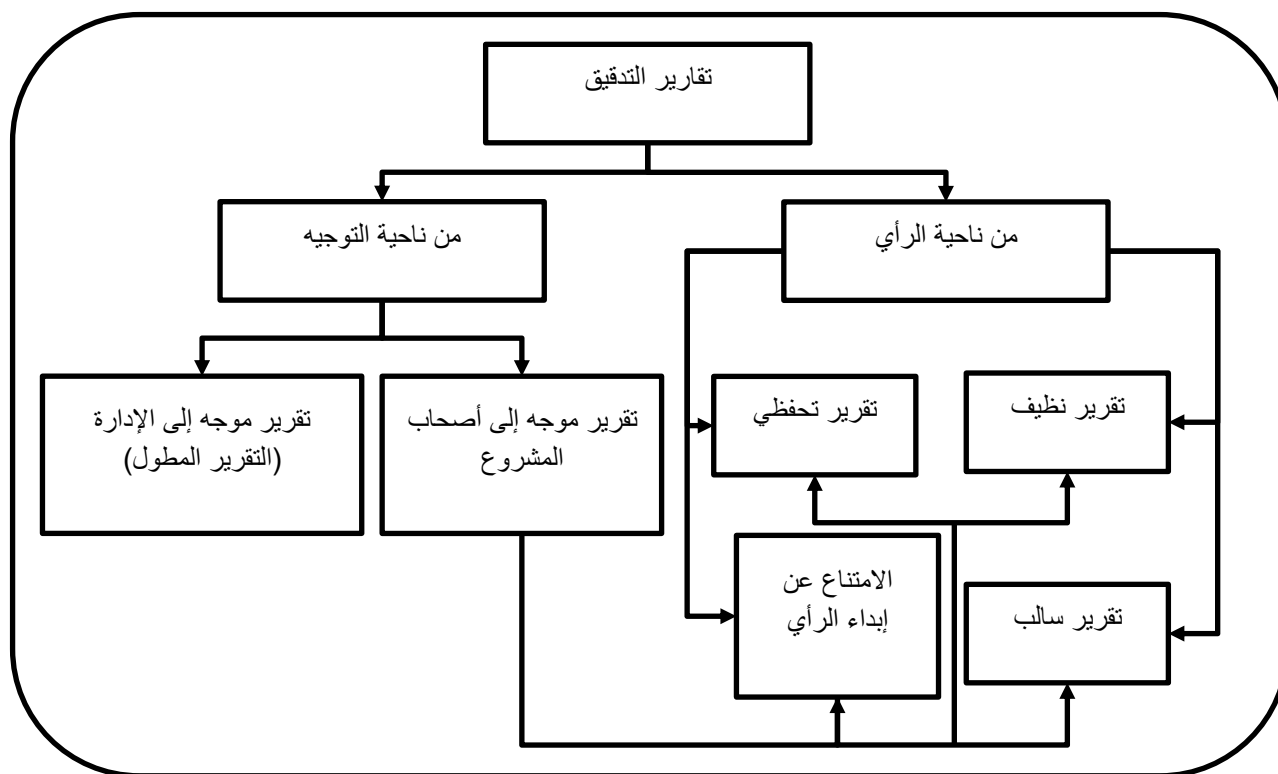
للمؤسسة سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتقع على المدقق مسؤولية بيان الاسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي من أدلة وبراهين مع ذكرها.

4.2 الامتناع عن إبداء الرأي: يعني الامتناع عن إبداء الرأي أن مدقق الحسابات لا يستطيع إعطاء رأي في

عن القوائم المالية موضوع التدقيق، وقد يكون ذلك بناء على ظروف معينة يمكن توضيحها فيما يلي:

- وجود قيود مفروضة على عمل المدقق تفرض عليه من إدارة الشركة.
 - وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية.
 - في حالة قيام زميل آخر للمدقق الرئيسي بتدقيق بعض القوائم المالية.
 - عندما يتعذر على المدقق الحصول على أدلة الاثبات الكافية والملائمة التي تسمح بإبداء رأيه.
- يمكن توضيح أنواع التقارير التي يعدها المدقق في الشكل التالي:

الشكل رقم (04): أنواع تقارير التدقيق



المصدر: محمود قاسم تتوش، نظم المعلومات في المحاسبة والمراجعة المهنية ودور الحاسوب في الإدارة والتشغيل، دار الجيل، بيروت، 1998،

ص.47.

خلاصة :

نظرا لاختلاف الفئات المستفيدة من التدقيق ومستويات الجودة المطلوبة والمنتظرة من طرف جميع، وعدم التحديد الكلي لمؤشرات قياسها، صعب من مهمة المنظمات المهنية والباحثون والمهتمون لوضع تعريف محدد متفق عليه لجودة التدقيق، رغم الإهتمام الكبير بالموضوع، لذا حاولت الهيئات المهنية والدراسات الأكاديمية وضع تعريف للجودة، من خلال تبني عدة توجهات، والتي يكمن جمعها في التعريف التالي لجودة التدقيق هي عبارة عن أداء عملية التدقيق بكفاءة و فعالية وفقا لمعايير مهنية صادرة عن منظمات مهنية بما يحقق للأطراف ذات الصلة الاهداف المتوقعة من عملية التدقيق.

اما فيما يخص العوامل التي ترتقي بجودة الأداء، فتتمثل في الالتزام بالمعايير المهنية التي صدرت من المنظمات المهنية، وكذا تفعيل المسؤوليات القانونية للمدقق ولجان التدقيق لدى المؤسسة محل التدقيق، لأنها تدعم الثقة في المهنة ومفهوم حوكمة الشركات، وتزيد من قدرة المدققين على اكتشاف الأخطاء والمخالفات في القوائم المالية، وتساهم في تضيق فجوة التوقعات، لتقلل من حدة صراعات الوكالة.

رغم أهمية هذه العوامل في طمأنة مستخدمي البيانات المالية وغير المالية، الا أن الانشغال الذي مازال يطرح حتى الان هو مدى مصداقية وموضوعية وموثوقية رأي المدقق حول التقارير التي تم تدقيقها وإلى أي مدى يمكن الاعتماد على تقرير المدقق في عملية اتخاذ القرار، وهذا ما سنتطرق إليه في الفصل الثالث العوامل المؤثرة على جودة التدقيق.

الفصل الثالث: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق

تمهيد:

المبحث الأول: العوامل التكوينية والشخصية للمدقق

✓ المطلب الأول: التأهيل العلمي والعملية.

✓ المطلب الثاني: العناية المهنية.

✓ المطلب الثالث: دعم إستقلالية وحيادية المدقق

المبحث الثاني: العوامل المتعلقة بالمهمة

✓ المطلب الأول: تخطيط المهمة وتوثيق مراحلها.

✓ المطلب الثاني: إحترام المدقق لإتزاماته إتجاه العميل.

✓ المطلب الثالث: التحكم في ملف المهمة.

المبحث الثالث: العوامل المتعلقة بالمكتب وفريق التدقيق.

✓ المطلب الأول: الخصائص المادية للمكتب.

✓ المطلب الثاني: الخصائص البشرية للمكتب.

✓ المطلب الثالث: الخصائص التنظيمية للمكتب.

خلاصة:

تمهيد:

زاد اهتمام الباحثون بسبل تطوير ممارسة التدقيق، لهذا سعت العديد من الدراسات تحليل و دراسة جودة التدقيق، من خلال كشف العلاقة بين جودة التدقيق وبعض العوامل التي تؤثر فيها، لان هذه العوامل تمثل المقومات الاساسية التي يجب الإهتمام بها عند التعرض لجودة التدقيق، حيث اختلفت وتنوعت العوامل التي تؤثر على أداء المدقق بين الدراسات والأبحاث بسبب اختلاف اهداف الدراسة والبيئة التي جرت فيها، ولعدها الكبير وتداخل بعضها مع بعض، فهناك من قسم هذه العوامل إلى مجموعات أساسية كل مجموعة يتم قياسها وفقا لمؤشرات معينة، أما البعض الآخر قد اكتفى بعرض أهم المؤشرات المتداولة في الأدبيات بشكل عام، ولقد تعددت وتوسعت هذه العوامل او المتغيرات أو المحددات لتشمل ابتداء من العميل نفسه وصولا إلى البيئة التشريعية والسياسية والاجتماعية على مستوى الدولة (البيئة الخارجية)، فمنها ما يساهم في تحسين جودة أداء المدقق مما يزيد من فعالية نتائج التدقيق، ومنها ما يؤثر سلبا على جودة أداء المدقق مما يزيد من احتمالات فشل التدقيق وتعرض المدققين للتقاضي بدعوى الإهمال والتقصير. (الجلال ، 2010، صفحة 223)

رغم صعوبة تحديد هذه العوامل التي تؤثر على الجودة، فان تحديدها في الوقت الحالي امر مهم خاصة، بعد ظهور مشاكل مالية في كبرى مؤسسات الأعمال العالمية، وارتبط الامر بمصدقية وجودة عمل المدقق الخارجي ولهذا تعددت الدراسات التي تحاول تحديد تأثير جملة من العوامل على هذه الجودة، وإعادة تقييم تأثيرها في جودة التدقيق، بصفة عامة صنف هذه العوامل إلى ثلاثة مجموعات سيتم التطرق لها في هذا الفصل وهي العوامل المرتبطة بمكتب، العوامل المرتبطة بالمؤسسة محل التدقيق وبفريق المهمة.

إن التوسع في العوامل المؤثرة على جودة التدقيق بشكل كبير يفقد العوامل الاساسية الاهمية التي تمتاز بها، لذلك يعرض هذا الجزء العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والتي تم التطرق لها في الدراسات السابقة وفي المعايير المهنية من حيث ماهية كل عامل، وأهميته، ونوعية أثره، مبوبة في ثلاث مجموعات على النحو التالي: عوامل مرتبطة بالجانب المادي والبشري للمكتب، و عوامل مرتبطة بمهمة التدقيق، و أخرى مرتبطة بالقوانين والتشريعات المنظمة للمهنة.

المبحث الأول: العوامل التكوينية والشخصية للمدقق

جودة التدقيق مفهوم نسبي لا يمكن تحقيقه بصفة مطلقة، لذلك لابد من وجود مجموعة من الوسائل التي تساعد على تحسين جودة التدقيق، لعدم تعرض المدققين للتقاضي بسبب فشل عملية التدقيق لانخفاض مستوى اداء فريق التدقيق نتيجة الاهمال والتقصير، للوصول إلى أقصى مستوى ممكن. (أسماء، صفحة 84)

المطلب الأول: التأهيل العلمي والعملية:

تطرت الفقرة (06) من معيار التدقيق الدولي رقم (220) لضرورة التزام مكاتب التدقيق بتعيين موظفين مؤهلين حصلوا على تدريب مهني جيد ولديهم كفاءة مهنية تمكنهم من إنجاز مسؤولياتهم بالعناية الاجال. (IFAC, 2020)

وأوضح "أنجلو" أن الكفاءة المهنية للمدقق (التعليم، الخبرة، التعليم المهني المستمر) تعد الركيزة الأولى التي تقوم عليها جودة التدقيق، ذلك أن كفاءة المدقق تساعد على اكتشاف الأخطاء والمخالفات في سجلات العملاء، ويعتبر الحصول على قدر ملائم من التعليم الرسمي في المحاسبة والتدقيق أحد الشروط للحصول على إجازة محاسب قانوني في معظم الدول. (Al-Qatamin & Salleh, p. 59)

وقد أكد المشرع الجزائري على أهمية التأهيل العلمي والعملية لممارسة مهنة المدقق واشترط الآتي: (مسعود، صفحة 213)

- الحصول على مؤهل علمي مناسب يؤهل الشخص للمهنة في الاختصاصات التالية:
 - المجموعة الأولى ليسانس في (العلوم المالية؛ فرع المالية والمحاسبة للمدرسة العليا للتجارة؛ الجزء الأول والثاني من الامتحان الأول في الخبرة المحاسبية).
 - المجموعة الثانية ليسانس في (العلوم الاقتصادية للفروع الاخرى ماعدا المالية؛ المدرسة العليا للتجارة الفروع الاخرى التسيير؛ شهادة المعاهد والمدارس المتخصصة في الإدارة أو المالية أو الجمارك؛ شهادة جامعة التكوين المتواصل فرع المالية والمحاسبة).
 - متابعة تدريب مهني كخبير محاسب مدته سنتين يتوج بشهادة نهاية التدريب القانوني وإثبات خبرة قدرها عشر سنوات في ميدان المحاسبة والمالية ومتابعة تدريب مهني مدته ستة أشهر.
- ويتطلب هذا المعيار من المدققين الحصول على:

1. التأهيل:

مهما كان مستوى برنامج الدراسة النظرية والعملية للمحاسبة أو التدقيق الذي يتبعه المدقق، فإنه لن يتمكن من القيام بالتدقيق بدون التأهيل والتدريب المهني في التدقيق، والذي يشمل التدريب المستمر في حقل الاختصاص لأجل مواكبة التطور والتغيير وكيفية تطبيقها، لكي يتمكن من إصدار حكم موضوعي، لأن التأهيل العملي يكمل التأهيل العلمي. (التميمي، صفحة 31)

2. الخبرة أو التدريب:

على ممارس مهنة المحاسبة والتدقيق أن يخضع لفترات تدريبية، تكون متفاوتة حسب التشريعات واللوائح لكل بلد، ويجب أن يتضمن برنامج التدريب أحدث التطورات والتوصيات التي تصدرها الهيئات المهنية المتخصصة في الشؤون المحاسبية والخاصة بالمبادئ المحاسبية وإجراءات التدقيق، لاحتياج المدقق لممارسة التدقيق الحديث للتدريب أو الخبرة للاعتبارات التالية: (أحمد و حكيمة ، 2010، صفحة 8)

- الاهتمام بالتدريب التخصصي وذلك لمسايرة التخصص في الصناعة لكل عميل تدقيق؛
- فحص وتدقيق تقرير المكتب عن المتدرب من طرف المنظمة المهنية أو لجائها المتخصصة؛
- منح رخص التدريب للمكاتب الكبرى، لأنها تعطى فرصة للمتدرب لكي يتعرف على مشاكل الممارسة المهنية في مجالات كثيرة وفي مجالات حديثة .

3. التعليم والتدريب المهني المستمر:

التعليم والتدريب أهم المتطلبات لكي يستوفي المدقق معيار التأهيل العلمي والعملي، وذلك بتحديث المعلومات والإلمام بالاصدارات الجديدة التي تصدر عن هيئة معايير المحاسبة والتدقيق التي تصدر عن لجنة معايير التدقيق الدولية، والتطورات العلمية والتكنولوجية في محيط المهنة، من خلال توفير برامج تواكب الأحداث، وتضمن تفاعل دائم للمهنة مع التطورات (أمين ا.، 2005، صفحة 19)، تتميز بما يلي: (على، صفحة 54)

- برامج مخططة ومصممة بواسطة خبراء في الميدان يؤطرها ويشرف عليها المنظمات المهنية ؛
- تنمي القدرات العلمية للمدقق في عدة مجالات كالاصدارات المهنية الحديثة الوطنية والدولية؛
- الالتحاق بالبرامج، لان متابعتها شرط لممارسة النشاط، والارتقاء في الرتب داخل المكاتب.

المطلب الثاني: العناية المهنية الكافية:

أكدت الفقرة (4) من معيار التدقيق الدولي رقم (200) على أهمية التزام المدقق بقواعد السلوك المهني ومنها الكفاءة وبذل العناية المهنية أثناء أداء المهمة، ولذلك فإن على المدقق بذل العناية المهنية الواجبة في جميع مراحل أداء مهمة التدقيق، وأن يمارس الشك المهني، ولضمان جودة العمل ونوعيته يجب توفر الوعي المهني، العناية، كفاءة المتعاونين، الاشراف ومراقبة المساعدين والمندوبين، من خلال: (IFAC, 2017)

1. الالتزام بمعايير التدقيق عند أداء مهمة المدققة

المعايير هي إطار عمل شامل لعملية تدقيق القوائم المالية، وإرشادات فكرية ملزمة يتعين على المدقق أن يتحذى بها أثناء أداءه لمهنته والتي تستنتج من الفروض والمفاهيم التي تدعمها، فهي تمثل الحد الأدنى من قواعد ومبادئ أعضاء المهنة التي اتفقوا عليها، ونموذج للحكم على جودة العمل المؤدي وهي ثابتة نسبياً خلال الزمن. (IFAC, 2017)

حيث بين أرينز ولوبك أن على الممارسين للمهنة أن ينظروا إلى معايير التدقيق و نشراتها على أنها المعايير الدنيا للأداء وليست المعايير القصوى أو المثالية وأن وجود المعايير لا يعني أن على المدقق إتباعها على نحو أعمى وإنما عليه إذا رأى أن متطلبات معيار غير عملية أو مستحيل القيام بها أن يتبع تصرفات بديلة. وفيما يلي نذكر أهم المعايير ودورها في تحسين التدقيق (أمين ا.، 2006، صفحة 65).

2. التخطيط الجيد لعملية المدققة والاشراف السليم على أداء المساعدين:

وضع خطة ملائمة تساعد على تنفيذ عملية التدقيق بشكل فعال وبتقسيم العمل على المساعدين بطريقة تكفل مستوى مرضى من الجودة ويحقق الاستخدام الأمثل لطاقت ومهارات وقدرات المساعدين وبوضع وتنفيذ السياسات والاجراءات الملائمة للمتابعة والاشراف عليهم وتقييم أدائهم، كما أشار إيضاح معايير التدقيق رقم (21) إلى أن التخطيط الكافي يشمل معرفة المدقق وفهمه لطبيعة عمل العميل وتنظيم الإدارة ونوع المنتجات أو الخدمات التي يقدمها وهيكل رأس المال والصلة مع الاطراف ذوي العلاقة التي لها مصلحة مشتركة، وهذا عن طريق: (أمين ا.، صفحة 113)

- وضع إستراتيجية شاملة للتدقيق: وهي أنشطة تمهيدية للتخطيط قبل بداية التدقيق.
- إعداد خطة التدقيق: وهي ترجمة الاستراتيجية الشاملة إلى برنامج شامل تفصيلي للعمل الذي يتم إنجازه بواسطة فريق التدقيق و هذا ما دلت عليه الفقرة (11) من معيار التدقيق الدولي رقم (300) بخصوص التخطيط التدقيق البيانات المالية على أهمية تطوير المدقق خطة التدقيق بهدف تقليل مخاطر التدقيق إلى أدنى مستوياتها.

- **الاشراف السليم على أداء المساعدين:** وهو توجيه المساعدين لتحقيق أهداف المهمة و التأكد بأنها قد تحققت، وهذا ما دلت عليه الفقرة رقم (18) من المعيار الدولي للتدقيق رقم (300) ، على مدقق الحسابات التخطيط لطبيعة وتوقيت ومدي التوجيه والاشراف على الأخطاء فريق العملية ومراجعة عملهم.

- **توثيق خطة التدقيق:** نظرا لأهمية التوثيق فقد أوضحت الفقرة (23) من المعيار الدولي للتدقيق رقم (300) على المدقق أن يقوم بتوثيق الاستراتيجية الشاملة وكل القرارات الرئيسية التي تعتبر ضرورية لتخطيط المهمة بشكل ملائم، كما جاء في الفقرة (25) يتضمن توثيق المدقق لجميع التغيرات الهامة في إستراتيجية التدقيق الشاملة المخططة في الاصل وذكر جميع الاسباب التي أدت إلى التغيرات في الخطة المفصلة وهذا ما يجعله يستجيب لكل الأحداث و الظروف أو نتائج الاجراءات التي أدت إلى هذه التغيرات.

3. دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة محل التدقيق:

عرف إيضاح معايير التدقيق رقم (55) دراسة الرقابة الداخلية عند تدقيق القوائم المالية والذي عدل بالإيضاح رقم (78) الرقابة الداخلية بأنها " عبارة عن العملية التي تصممها إدارة المؤسسة لتوفير تأكيد معقول على أن أهدافها قد تحققت، و إمكانية الاعتماد على التقرير المالي، وفعالية و كفاءة أعمالها، والالتزام بالقوانين واللوائح المقررة"، لإبداء رأي فني محايد على صدق و عدالة أداء الإدارة يعتمد المدقق على نظام الرقابة الداخلية لتحديد طبيعة وتوقيت ومدي الاختبارات التي ينفذها، وهذا من خلال فهمه لمختلف مكونات نظام الرقابة الداخلية و التي تتمثل فيما يلي: (أمين ا.، صفحة 114)

- **بيئة الرقابة الداخلية:** تعتبر بيئة الرقابة من العناصر الأكثر تأثيرا على فعالية الرقابة الداخلية في المؤسسة.

- **تقييم المخاطر:** هو تحديد وتحليل المخاطر المتعلقة بنشاط المؤسسة والتي تؤثر على قدرتها في تحقيق أهدافها.

- **أنشطة الرقابة:** هي مجموعة السياسات والاجراءات والقواعد التي تضعها الإدارة لتعطي تأكيد معقول على تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بشكل ملائم وإدارة المخاطر بفاعلية.

- **تقييم نظام المتابعة:** هو مقياس يمكن على أساسه تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية، يتطلب المتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمكونات نظام الرقابة الداخلية ومعالجة نقاط الضعف فيه، لتضمنه إرشاد تطبيقي بخصوص العوامل التي يمكن أن تؤخذ بعين الاعتبار عند تقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية بالمؤسسات.

- **تقييم نظم تشغيل المعلومات والاتصال:** على المدقق ان يدرس مصلحة المعلوماتية وتطبيقاتها للوقوف على نقاط القوة ونقاط الضعف، وتحديد آثار تلك المعلومات المتدفقة على الوثائق الصادرة ذات الطابع المالي والمحاسبي بصفة خاصة، قبل إصدار رأيه المحايد المدعم بالأدلة والقرائن حول المنتج النهائي.

4. جمع أدلة الاثبات الكافية والملائمة عند أداء مهمة التدقيق:

يجب على المدقق أن يستوفي متطلبات المعيار الثالث من معايير العمل الميداني والمتمثل في الاجراءات والأساليب والطرق لجمع أدلة إثبات كافية وصالحة لتكون أساسا معقولا ومناسبا لتكوين الرأي بخصوص القوائم المالية موضع الفحص، وفيما يلي عرض لهذه الاجراءات: (صدام، 2019، صفحة 231)

- **الفحص:** هو المعاينة التي يقوم بها المدقق للسجلات والمستندات المحاسبية وغير المحاسبية (المالية وغير المالية)، وهو مكمل لعملية الاختبار.

- **الملاحظة:** من الوسائل التي تساعد المدقق لأخذ انطباعات معينة بوجه عام وبالرغم من أنها لا تكفي وحدها في استخلاص الدلائل الا أنها تعطينا قرائن يصعب إيجادها من الدلائل الاخرى.

- **الاستفسارات:** يعتمد المدقق على أسلوب الاستفسار على المعلومات من المؤسسة محل التدقيق، وتكون هذه الاستفسارات إما رسمية كتابية أو شفوية من خلال أسئلته.

- **التوثيق:** هو قيام المدقق بفحص كافة مستندات ودفاتر المؤسسة التي تدعم المعلومات المدرجة بالقوائم المالية، وتشير إلى أن أداء العمل قد تم في صورة منظمة.

- **المصادقات:** تستخدم المصادقات للحصول على دليل إقرار مكتوب من طرف الغير بموافقتهم على أرصدة حساباتهم كما هي مدونة بدفاتر المؤسسة، ولها صور مختلفة كما يلي :

- **مصادقة موجبة:** ترسل للمدينين ويطلب فيها الرد في حالة الموافقة أو عدم الموافقة على أرصدتهم.
- **مصادقة سالبة:** ترسل للمدينين ويطلب منهم الرد في حالة عدم موافقتهم على أرصدتهم.
- **مصادقة عمياء:** يطلب المدقق إقرارا كتابيا من الجهة المعنية توضح جميع المعلومات المتعلقة بمديونية المؤسسة.

- **الاجراءات التحليلية:** يتم من خلالها التعرف على المؤشرات والنسب المالية للمؤسسة ومقارنتها، وهي الأقل تكلفة، بينما إجراءات الفحص وأداء اختبارات الدقة الحسابية من أكثر الاجراءات تكلفة أما المصادقات فهي الاجراء الأكثر تكلفة لأنها تعتمد على الإتصال بالاطراف الخارجية ومطابقة الردود مع سجلات العمل.

ولضمان حجية أدلة الاثبات وإقناعها يجب ان تتمتع بخصائص أهمها:

- **كفاية وصلاحية أدلة الاثبات:** تتحقق الصلاحية والجداة اذا كان الدليل فعال وملائم والفعالية هي درجة الاعتماد عليها في استنتاج رأي منطقي.

- **استقلال مصدر الدليل ودرجة تأهيله وتوقيت وطرق الحصول على أدلة إثبات الحصول عليه:** ترتبط ثقة ودرجة اعتماد المدقق على الادلة بمدى إقناعها ومصدر الحصول عليها ودرجة استقلاليتها وتأهيله وتوقيت الحصول عليها.

-موضوعية دليل الاثبات: الموضوعية هي بعد الدليل عن الحكم الشخصي والتحيز الذاتية.

5. إعداد التقرير عن نتيجة مهمة التدقيق:

تعدد الاطراف المستفيدة من تقرير المدقق ومحاولتها التعرف على البيانات والحقائق والمركز المالي ونتيجة الأعمال للمؤسسة يجعل محتوى التقرير عبارة عن خلاصة ما اهتدى إليه المدقق من خلال تدقيق وفهم أنشطة مؤسسة العميل وفحص الادلة والمستندات والاستفسارات والملاحظات، لاحتواء التقرير رايه حول البيانات المحاسبية فهو مرجع لتحديد مسؤوليته، ولهذا قامت الجمعيات المهنية العالمية بصياغة نماذج استرشادية لتقارير مدقق الحسابات (المعيار ISA 700)، حيث يتألف تقرير المدقق من عدة فقرات وتتغير هذه الفقرات حسب نظام كل دولة، وحسب متطلبات الإفصاح، وهناك أربعة أنواع لرأي مدقق الحسابات: (بابنات و دادى ، 2017، الصفحات 130-134)

- التقرير النظيف (غير المتحفظ): يحتوى على رأي مطلق وينقسم إلى نوعين (النظيف النموذجي (المعياري)؛ النظيف مع فقرة تفسيرية).

- التقرير المقيد: يحتوى تحفظ على بعض البيانات الموجودة في القوائم المالية.

- التقرير السلبي: يستخدم في حال وجود خلل كبير يؤثر في مصداقية ودقة القوائم المالية.

- الامتناع عن إبداء الرأي: في حالة عدم تمكنه من تدقيق القوائم المالية و التأكد من صحتها.

ما يوضحه الجدول الموالي:

الجدول رقم (08): انواع تقارير المدقق وكيفية التمييز بينها .

أهمية الحالة	يوجد الأخطاء في القوائم المالية (مخالفة لمعايير المحاسبة)	عدم القدرة على اكمال اجراءات التدقيق والتحقق من الادلة (مخالفة لمعايير التدقيق)
لا يوجد خطأ أو خطأ نسبي غير مهم	تقرير نظيف	تقرير نظيف
وجود خطأ مهم غير منتشر بشكل كبير	تقرير متحفظ	تقرير متحفظ
وجود خطأ مهم ومنتشر بشكل كبير	تقرير معاكس	الامتناع عن ابداء راي

المصدر: موقع المحاسب المعتمد <https://www.mo7asaba.com>

المطلب الثالث: دعم الاستقلال والحياد عند أداء مهمة التدقيق

يعد استقلال المدقق أحد المواضيع المهمة في التدقيق والتي حظيت باهتمام كبير من قبل المنظمات المهنية والباحثين منذ نشأة التدقيق، لصعوبة وضع تعريف دقيق ومحدد لمفهوم الاستقلال والحياد، حيث اثار معيار استقلال وحياد المدقق الكثير من الجدل والنقاش، نتيجة ارتباط هذا المفهوم بالحالة الذهنية للمدقق، وقد نشر الاتحاد الدولي للمحاسبين في التعليم رقم (03) قاعدة تتعلق بالاستقلالية وهي على المدقق أن يتحلى بالنزاهة والصدق أثناء تأدية مهامه، وأن يكون عادلا وأن يكون حرا في تحديد نطاق مهمته، كما يجب أن يحافظ على موقف حياده وعدم انخيازه، والا يترك المجال لكي ينظر إليه على أن له مصالح شخصية في المؤسسة. (Al- Qatamin & Salleh, p. 59)

ويعتبر تعريف De Angelo لمفهوم إستقلال المدقق من أفضل التعريفات المستخدمة في الدراسات الأكاديمية والذي يرى بأنه " الاحتمال المشروط للتقرير عن المخالفات المكتشفة"، حيث أكد المعيار الثاني من المعايير المتعارف عليها: " يجب أن يتوفر في المدقق خلال كافة مراحل العمل الاستقلال الذهني"، زيادة على أن نشرة معايير رقابة جودة الأداء الشركات ومكاتب التدقيق توفر الارشادات الاجال لمساعدة تلك المكاتب في المحافظة على الاستقلال. (Mahdi , 2009, p. 166)

يوجد نوعان من إستقلال المدقق ويكونان معا المفهوم العام للاستقلال والحياد وهما: (أمين ا،، صفحة 288)

- **الاستقلال الذهني او الاستقلال في الواقع:** هو حالة من الصفاء الذهني تسمح بإعطاء رأي بدون أي ضغوط قد تؤثر على الحكم المهني وتمكنه من العمل بكل نزاهة وموضوعية، وبدون تحيز عند أداء التدقيق في كافة مراحلها، وهو الاستقلال الحقيقي و المهم حيث تحكمه قيم المدقق وضميره ومعايره الذاتية ولذلك يصعب قياسه.
- **الاستقلال الظاهر:** ينتج من خلال تفسيرات الآخرين لاستقلال المدقق، إذا كان مستقلا في الواقع والحقيقة الا أن المستخدمين يعتقدون أنه يدافع عن العميل فإن قيمة التدقيق ستفقد، لهذا يجب تحقيق الاستقلال في المظهر، وان لا يكون للمدقق مصلحة مادية مباشرة أو غير مباشرة مع المؤسسة التي يتولى تدقيق حساباته.

يمكن تدعيم استقلالية المدقق من خلال: (Mahdi , pp. 167-171)

1. تشكيل لجنة التدقيق:

هي لجنة فرعية تابعة لمجلس إدارة المؤسسة، تعمل كحلقة وصل بين المدقق الخارجي وإدارة المؤسسة، تعتبر أهم الوسائل لتحسين جودة التدقيق من خلال تدعيم استقلال المدققين الداخليين والخارجيين، والمساعدة على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية وتحسين جودة التقرير المالي، ويوجد مدخلان لإنشائها،

إما اختياري تنشئها المؤسسة حسب احتياجاتها وظروفها وحجمها وطبيعة نشاطها، والالزامي تنشئ تنفيذا لمتطلبات قانونية.

2. التغيير الالزامي للمدقق:

يجب تحديد فترة تعيين المدقق ثم تغييره في نهاية تلك المدة، لكي لا تستطيع المؤسسة الضغط عليه عن طريق التهديد بتغييره، مما يؤثر على استقلاليته، وعدم قدرته على الاحتفاظ بموضوعيته عند فحص القوائم المالية، وعلى ممارسة الشك المهني.

3. اعتماد معايير للرقابة على جودة التدقيق ووسائل أخرى:

تعد معايير الرقابة على جودة التدقيق الخطوة الأولى للرقابة على جودة التدقيق وأداة هامة لتحسينها، كما أن جودة التدقيق لا يمكن تحقيقها بدون وجود مثل هذه المعايير، فقد توصل Wilcox and Discemza إلى أن هناك أربعة مصادر رئيسة لمشكلات الجودة في التدقيق، تتعلق بالاجراءات والمساعددين والإتصال والاستقلال، وللتغلب على تلك المشكلات وتحقيق الجودة المنشودة لا بد من وجود معايير محددة للرقابة على جودة التدقيق تلتزم بها أجهزة ومكاتب التدقيق، لتحسين مستوى أدائها، واستمرارها، وبالتالي زيادة الثقة في ادائها، لأنها تساعد على:

- توثيق سياسات مكاتب التدقيق وإجراءاتها.
 - تحقيق التأكيد المعقول بجودة المنتج (أعمال مكتب التدقيق).
 - توفير وسيلة جيدة لتسويق أعمال وخدمات مكاتب التدقيق.
 - إعطاء إنذار مبكر بالمشكلات والأخطاء المتوقع حدوثها.
 - زيادة الكفاءة المهنية للممارسين للمهنة.
 - تحفيز المساعددين ورفع روحهم المعنوية.
 - زيادة الموضوعية والمصادقية.
 - إعطاء الفرصة لمكاتب التدقيق لفحص أعمال المكاتب الأخرى.
 - تحقيق المتطلبات النظامية لجهات الرقابة على مهنة التدقيق.
- ولضمان الالتزام بها فقد وجدت أساليب للرقابة، أوجدتهما الممارسة العملية خصوصا في أمريكا:
- مراجعة النظر يقوم بموجبها مكتب التدقيق بتدقيق أعمال مكتب آخر بهدف التأكد من التزامه بعناصر الرقابة وتقييم مدى ملاءمتها للمكتب.

- مجلس الاشراف على مكاتب التدقيق، ويقوم هذا المجلس بتدقيق مكاتب التدقيق التي تدقق الشركات المساهمة والمسجلة لدى هيئة سوق الاوراق المالية.

4. تفعيل المسؤولية القانونية لمدقق الحسابات

تعتمد المنظمات المهنية عند اصدار معايير و إجراءات التدقيق على مبدأ عدم مسؤولية المدقق عن اكتشاف حالات الغش و الخطأ و التلاعب، اذا ما قام بمهمته حسب معايير التدقيق المتعارف عليها، بسب:

- تعدد البدائل للمبادئ المحاسبية، وعدم وجود معايير قاطعة؛
- تزايد أهمية ومسؤوليات مدقق الحسابات لضرورة حماية مصالح المستثمرين نتيجة عدم مصداقية الإدارة؛
- زيادة تعقيدات في عمليات الفحص والاختبارات لاستخدام تكنولوجيا المعلومات نظرا لكير حجم الشركات.

فأصبح التدقيق هو توفير تأكيد معقول بأن التقارير المالية خالية من أي تحريف جوهري متعمد أو غير متعمد، من هنا تنشأ مسؤولية المدقق في اكتشاف هذا التضليل، ولذا يجب التطرق إلى أنواع المسؤوليات الناتجة عن الأخطاء والغش في القوائم المالية:

- مسؤوليته عن الخطأ والغش والتصرفات غير القانونية وفرض استمرارية المؤسسة :

■ المسؤولية عن الخطأ والغش :

يشير تقرير مجمع المحاسبين القانونيين الامريكيين لسنة 1988 رقم 53 إلى مسؤولية المدقق لاكتشاف وتحديد الأخطاء وأوجه عدم الانتظام وإلى التحريفات أو سوء عرض أو حذف معلومات ضرورية في القوائم المالية دون قصد، وأشار المعيار الدولي للتدقيق رقم (240) إلى أن الغش يعني فعلا مقصودا من قبل شخص أو أكثر في الإدارة وأولئك المكلفون بالرقابة والموظفون أو أطراف خارجية ويتعلق هذا الفعل باستخدام الخداع من أجل الحصول على مصلحة غير عادلة أو غير قانونية و الذي ينتج عنه تحريف في التقارير المالية.

■ المسؤولية عن التصرفات غير القانونية للعميل :

حسب إيضاح المعايير الامريكية رقم (54) القسم رقم (37) التصرفات غير القانونية هي عبارة عن انتهاكات ومخالفات للقوانين أو اللوائح الحكومية بخلاف الغش، ومسؤوليات المدقق المرتبطة بالتصرفات غير القانونية ذات الاثر المباشر هي نفس المسؤوليات الخاصة بالأخطاء و الغش، كما تنص معايير التدقيق على أن المدقق لا يقدم تأكيد على اكتشاف التصرفات غير القانونية ذات التأثير غير المباشر وهذا لفقدان الخبرة القانونية للمدققين، وحدد بيان معايير التدقيق (59 sas) مسؤولية المدقق في هذا الميدان من حيث تصميمه و إنجازه لعملية

التدقيق بحيث تعطي تأكيدات معقولة حول خلو القوائم المالية من أية تصرفات غير قانونية من خلال الاستفسارات عن مدى مراعاة المؤسسة للقوانين والاجراءات المتخذة لمنع حدوث أية مخالفات قانونية.

■ المسؤولية عن ملائمة فرض استمرار المؤسسة محل التدقيق:

يعتبر فرض الاستمرارية مبدأ أساسياً في إعداد القوائم المالية، لأنه يتفق مع الاعتبارات القانونية التي تعمل في ظلها المؤسسة وأن القوائم تعد على أساس افتراض أن المؤسسة مستمرة في أعمالها لمدة كافية بما يحقق أو يسمح بالوفاء بالتزاماتها والاستفادة من أصولها الحاضرة لتنفيذ الخطط الحالية.

- المسؤوليات القانونية المدقق:

يسأل المدقق عن كل تقصير يقوم به، فهو مسؤول في حال عدم تأدية واجباته على أكمل وجه، او اذا لم يلتزم بإجراءات التدقيق عمداً أو سهواً، والمسؤولية في القانون تعني الالتزام بتحمل الجزاءات التي يقررها القانون لمن يخالف أحكامه وتتعدد هذه المسؤولية إلى ما يلي:

■ المسؤولية المدنية للمدقق:

يتحمل المدقق مسؤولية مدنية في حالة وقوعه او من ينوبه في خطأ أثناء أداء المهمة، ونتج ضرر للغير بسبب الخطأ، وتتفرع هذه المسؤولية إلى:

- **مسؤوليته تجاه العميل:** هي مسؤولية عقدية تحددها بنود العقد، ويترتب عليه مسؤولية إهمال، التي ترتبط عادة بمستوى العناية الكافية وفي بيئة التدقيق عدم الالتزام بمعايير التدقيق دليل حاسم على الإهمال.
- **مسؤوليته اتجاه الغير:** الغير كل من يهمهم تقرير المدقق بخلاف من تربطه علاقة تعاقدية معهم، مسؤوليته تجاههم مسؤولية تقصيرية، بحكم اعتمادهم على قوائم مالية مضللة صدر من طرفه تقرير نظيف بشأنها، وتنقسم إلى:

✓ **مسؤولية في ظل القانون العام:** القانون العام مجموعة المواد القانونية التي تم التوصل إليها من خلال أحكام القضاء في المحاكم وليس من خلال التشريع، وفي هذا السياق يرى البعض أنه لا يحق مساءلته مدنياً طالما لم يرتبط معهم بعقد، كما يرى فريق آخر بأنه مسؤول تجاه الغير مسؤولية تقصيرية تنعقد عند إلحاق الضرر نتيجة اعتمادهم على قوائم مالية مضللة.

✓ **مسؤولية في ظل التشريع القانوني:** يتحمل المدقق المسؤولية مدنية في ظل القوانين الفدرالية لعام 1933 ولعام 1934 المنظمة لتداول الأوراق المالية، التي صدرت خصيصاً لحماية جمهور المستثمرين، وقد الزم قانون 1933 الشركات بتقديم ملف للتسجيل يتضمن القوائم المالية وتقرير المدقق تنشأ بموجبه مسؤولية مدنية للمدقق

عن كل تزوير، أما قانون عام 1934 يشترط على كل شركة تتداول أسهمها في السوق المالية أن تقدم سنوياً تقريراً خاصاً باسم (FORM10-K) ويتضمن هذا التقرير القوائم المالية المدققة، تنشأ بموجب هذا القانون مسؤولية مدنية للمدقق.

وأكد المشرع الجزائري على مسؤولية المدقق تجاه عملائهم و تجاه الغير حيث أوضحت المادة 60 من القانون رقم 01 لعام 2010م بشأن مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، إذ يعتبر الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد أثناء ممارسة مهامهما مسؤولين مدنيا تجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية، كما أوضحت المادة 61 يعد محافظ الحسابات مسؤولاً تجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه كما يعد متضامناً تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون ولا يتبرأ من مسؤولياته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها، إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها و في حالة معارضة مخالفة يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة، كما نصت المادة 75 على وجوب اكتساب محافظ الحسابات والخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد عقد تأمين لضمان مسؤولياتهم المدنية التي من الممكن أن يتحملها أثناء ممارسة المهنة كما يضمن عقد تأمين المكتب من طرف المصنف الوطني والغرفة الوطنية والمنظمة الوطنية النتائج المالية بالمسؤولية المدنية التي يتحملها الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون وغير المشمولة بعقد تأمين. (القانون 01-10، 2010)

■ المسؤولية الجنائية للمدقق:

مسؤولية شخصية يتجاوز فيها الضرر من الاطراف التي اعتمدت على المعلومات المحاسبية المدققة إلى كافة أفراد المجتمع، تنشأ عند مخالفة المدقق نصوص قانون العقوبات كتقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة، عدم احترام سر المهنة، وأكد المشرع الجزائري بخصوص المسؤولية الجنائية حيث توضح المادة 62 من قانون رقم 01 لسنة 2010 تحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني. (القانون 01-10، 2010)

- المسؤولية المهنية للمدقق:

عدم التزام المدقق بالتشريعات واللوائح التي تضعها الهيئات المشرفة على المهنة تؤدي به إلى المساءلة التأديبية من طرفها، بهدف تقويم التصرفات والمحافظة على مستوى الأداء والزيادة في الثقة في منتسبي المهنة.

وأكد المشرع الجزائري على المسؤولية التأديبية إذ جاء في نص المادة 63 من قانون رقم 01 لعام 2010 بأن يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم إذ تتمثل العقوبات التأديبية التي اتخذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطواتها وهي الانذار أو التوبيخ أو التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر أو الشطب من الجدول، كما يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة. (القانون 01-10، 2010)

5. وضع قيود على تقديم الخدمات الاخرى خلاف خدمة التدقيق:

لم تعد مكاتب التدقيق تقدم خدمات التدقيق فقط، بل اتسعت قائمة الخدمات الاستشارية، وزادت أهميتها الاقتصادية، لتزايد معدل إيرادات مكاتب التدقيق منها، وعلى الرغم من وجود الحوافز التي تجعل المدققين مستقلين، الا ان للمشرعين العديد من المخاوف وهي:

- تخوف المدقق من فقد أتعاب الخدمات الاخرى خلاف خدمة التدقيق تجعله أقل استعدادا للصمود أمام ضغوط الإدارة.

- الادوار الادارية التي تضعهم فيها طبيعة الخدمات الاخرى تهدد موضوعيتهم فيما يتعلق بالعمليات التي يدقونها.

وأكد المشرع الجزائري على أهمية استقلال المدقق في القانون رقم 91-08 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، لضمان ممارسة المهنة بكل استقلالية فكرية وأخلاقية حيث جاء في المواد (44/34/33/ 31/30/17/16): (القانون 91-08، 1991)

- عدم القيام بأي نشاط تجاري بصفة تاجر لاسيما على شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية كمهنة؛

- عدم القيام بأي وظيفة بأجر يترتب عليها نشؤ صلة خضوع قانوني ماعدا مهام التعليم والبحث في ميدان المحاسبة بصفة تعاقدية ومكملة حسب التشريع المعمول به أو في الحالات المنصوص عليها في المادتين 12 و13 من هذا القانون.

- عدم جواز قيام الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بتقديم أي خبرة أو استشارة لصالح مؤسسات يملكون فيها حصصا ولو بصفة غير مباشرة.

- تعيين محافظ الحسابات يتم عن طريق الجمعية العامة أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداولات بعد موافقتهم من بين المحترفين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية.
- تدوم فترة وكالة محافظ الحسابات ثلاث سنوات قابلة للتجديد لمرة واحدة، على أنه يمكن الارتباط بين المؤسسة محل التدقيق ومحافظ الحسابات بعد مرور ثلاث سنوات بعد فترة وكالتين.
- لا يمكن للأشخاص الذين تلقوا من شركة أو هيئة خلال السنوات الثلاث الأخيرة أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى لاسيما في شكل قروض أو ضمانات أن يعينوا محافظي حسابات في الشركة أو الهيئة نفسها، يمنع محافظ الحسابات من الآتي :
- أن يقوم برقابة شركات يملك فيها بصفة مباشرة أو غير مباشرة مساهمات؛
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛
- شغله منصبا بأجر في شركة أو هيئة راقبها قبل أقل من ثلاث سنوات بعد وكالة.
- تحديد أتعاب محافظ الحسابات يتم عن طريق الجمعية العمومية مع محافظي الحسابات وفقا للسعر الذي تحدده السلطات العمومية المختصة بمساعدة المنظمة الوطنية في إطار التشريع المعمول به.

المبحث الثاني: العوامل المتعلقة بالمهمة :

تشمل هذه العوامل منها حجم والطبيعة القانونية والتنظيمية والنشاط الممارس للمؤسسة محل التدقيق، تخطيط الأعمال المدققة، دراسة و فحص نقاط قوة وضعف نظم الرقابة الداخلية و تقييم مخاطر الرقابة و جمع أدلة الاثبات والتحقق من صحتها وكشف الأخطاء المحاسبية والانحرافات بالإضافة إلى التقرير و الإفصاح .

المطلب الأول: تخطيط المهمة وتوثيق مراحلها

1. هيكلية وتخطيط أعمال التدقيق:

هيكلية عملية التدقيق هي اتباع مكاتب التدقيق لطريقة منهجية لأداء المهام، لأن التدقيق عملية يمكن صياغتها في شكل برامج توضح الاجراءات التي يتبعها المدققين و الاليات و الادوات المستخدمة لجمع وتقييم أدلة الاثبات، وتساعد على تحديد الاهداف المنتظرة من عملية التدقيق، كما تأخذ بعين الاعتبار الامكانيات المادية والبشرية المتاحة وكذا الوقت المستغرق لتنفيذ المهمة، بدلا من اتباع طرق غير مهيكلة أو عشوائية لكسب الوقت وتوفير الجهد، من خلال الاعتماد على الاحكام والتقديرات الشخصية لمدقق الحسابات.

ولقد تم تبني هذا المفهوم لسببين: (IFAC, 2013)

انتشار الهيئات المهنية والاكاديمية، والتي وضعت توصيف معياري مسبق لما ينبغي أن تكون عليه الممارسة، والحاجة إلى ضرورة الالتزام بالقواعد الرسمية المفروضة من قبلها، فقد نص المعيار الدولي للتدقيق ISA300 الصادر من الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC على أن تتم خطوات التدقيق على النحو التالي:

- تجميع المعلومات،
 - تقييم مخاطر المخالفات الجوهرية على مستوى القوائم المالية،
 - تطوير الاجابات الشاملة ووضع خطة للموارد البشرية.
- كما بين هذا المعيار فوائد تخطيط الأعمال المدققة من الفقرة 1 إلى 3 كما يلي:

- إكساب أعضاء الفريق الخبرة من المسؤول عن المهمة

- المهمة تكون منظمة و مؤطرة و مسيرة

- تسليط الإهتمام على الامور المهمة

- تحديد المشاكل المحتملة و حلها في الوقت المناسبة

- استعراض وثائق العمل في الوقت المناسبة

- تنسيق العمل مع الجهات المعنية بعملية التدقيق.

حاجة المكاتب المهنية لتوحيد الممارسات عند تخطيط العملية بإيضاح الطرق والأساليب المستخدمة في الممارسة، لتتضمن مع القواعد التشريعية والتقنية الجديدة، ورغبة منها لضمان تنفيذ المهمة بفعالية وكفاءة وتخفيض المخاطر إلى مستوى مقبول وذلك بغرض تحسين صورتها عند العملاء والحكومة، و لتزداد ثقتهم في المهنة ككل. فتخطيط وهيكل مهمة التدقيق هو البداية السليمة لعملية التدقيق، لما لهما من أثر إيجابي على كفاءة التدقيق وجودة الأداء المهني للمدقق، لانهما يساعدان المهني في تحديد الأولويات لتوجيه الجهود والوقت والفحص للأمور التي تتطلب عناية أكبر، وتجنب الأمور الروتينية.

2. دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية و تقييم المخاطر:

بهدف ضمان حسن سير وتداول العمليات داخلها تعتمد المؤسسات على مجموعة من الاجراءات والسياسات والقوانين، تشكل هيكل رقابي بدءا من فصل السلطات إلى توزيع المسؤوليات، فقد قامت لجنة طرائق التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA بتعريفه على أنه الخطة التنظيمية والأساليب المتبعة من قبل الإدارة في المؤسسة، بهدف حماية أصولها وضبط وتدقيق البيانات المحاسبية والتأكد من مدى إمكانية الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الانتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الادارية الموضوعه، لهذا يقوم المدقق بتقييمه واختبار مدى التزام المؤسسة بإجراءاته لاكتشاف المخلفات والأخطاء أو منع حدوثها وهذا باتباع الخطوات التالية: (Nathalie & Géraldine , 2012, p. 57)

- تكوين نظرة عامة وشاملة عن الرقابة الداخلية وأنظمتها بجمع الحقائق والمعلومات عن النظام.

- يختبر وجود ومطابقة الاجراءات والسياسات المذكورة في الدليل مع الواقع.

- التقييم الأولي للرقابة الداخلية لتحديد نقاط القوة والضعف في النظام.

- يتأكد المدقق من التطبيق الفعلي والدائم لنقاط القوة المتوصل اليها في التقييم الأولي.

- يحدد الاختلالات في النظام وتأثيرها على المعلومات المالية واقتراح حلول لمعالجتها.

ونظرا لأهميته أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC المعيار الدولي للتدقيق ISA400 تقدير المخاطر و الرقابة الداخلية الذي يهدف لوضع معايير وتوفير إرشادات للحصول على فهم للنظام المحاسبي و النظام الرقابة

الداخلية و كذا مخاطر التدقيق و مكوناتها، حيث يساعد ذلك في تخطيط جيد لعملية التدقيق و تطوير طريقة فعالة لتنفيذها، وأوصت لجنة توريدواي Thread Way بأن تلزم هيئة سوق الاوراق المالية جميع المؤسسات بأن تشير في تقاريرها إلى مسؤولياتها وتقييمها لهيكل الرقابة الداخلية، وأن يتم تشكيل لجنة COSO تنبثق عن المنظمات المهنية مهمتها تحقيق التكامل بين المفاهيم المختلفة للرقابة الداخلية من أجل توفير تعريف مرجعي محدد، ومقبول مهنيًا، من خلال: (Gaddour, 2016, p. 159)

- توفير إطار متكامل عن الرقابة الداخلية يفي بمتطلبات كافة الاطراف المهتمة.
- مساعدة الإدارة لتحقيق أفضل رقابة داخلية ممكنة.
- توفير أدوات وإرشادات لمساعدة الإدارة لتقييم الرقابة الداخلية، ولإعداد تقرير للجهات الخارجية بنتائجه.
- وأوضح تقرير اللجنة أن هناك خمسة مقومات مهمة للرقابة الداخلية (بيئة الرقابة، وتقييم المخاطر، وأنشطة الرقابة، والمعلومات والاتصال، والمتابعة).

كما حاول الباحثين في العديد من الدراسات دراسة وتقييم هيكل الرقابة الداخلية و تحديد أثره على جودة التدقيق الخارجي فتوصلت إلى أن وجود هيكل فعال لنظم الرقابة الداخلية يعتبر أحد العوامل التي تؤثر بشكل إيجابي على جودة التدقيق الخارجي، ومن تلك الدراسات دراسة Carcello et al والتي توصلت إلى أن الدراسة المتعمقة لهيكل الرقابة الداخلية تعتبر أحد خصائص جودة التدقيق والمتعلقة بالعمل الميداني للمدقق، كما توصل Arens et Lübeck إلى أن وجود هيكل رقابة داخلية فعال يعتبر أحد المفاهيم المتعارف عليها في التدقيق من الوجهتين النظرية والعملية، ويقلل من كمية أدلة الاثبات التي يجب جمعه وتمنع وقوع الكثير من الاختلاسات بأكثر مما يكتشفه المدققون الكفاء. (Nathalie & Géraldine , p. 57)

ومنه فان وجود نظام فعال للرقابة والضبط الداخلي للأعمال الادارية والمحاسبية، تنعكس بالاجاب على جودة التدقيق، لأنه يساعد المدقق على القيام بمهامه بفعالية لمنعه معد البيانات والقوائم المالية من القيام بأية تلاعبات، بالإضافة إلى أن هذا النظام المصدر الرئيسي للمدقق للحصول على أدلة الاثبات كافية تسمح

بالحصول على نتائج أكثر حيادية وموضوعية، كما يستند المدقق لنتائج هذه الرقابة لتحديد نطاق تدخله، وتقدير حجم العينة التي تخضع للاختبار لاختلافها باختلاف هيكل نظام الرقابة وطبيعته وقوته، مما يسمح بتوفير وقته وجهده، لهذا تعتبر عملية دراسة وفص وتقييم نظام الرقابة الداخلية من أهم مراحل عملية التدقيق.

3. كفاية أدلة الإثبات:

يعتبر الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة من خلال عمليات تدقيق الحسابات، بالإضافة إلى معلومات من مصادر أخرى داخل وخارج المؤسسة، لاستخلاص استنتاجات يتم على أساسها تدعيم تقرير المدقق وصدق رأيه، حاجة ملحة لمتطلبات تصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق، ووفقا للمعيار الدولي للتدقيق ISA 500 في فقرته 4 أن كثرة الأدلة لا تعوض جودتها و موثوقيتها، كما نص في فقرته 26 و 33، يجب على المدقق ضمان ملائمة وموثوقية المعلومات التي يستخدمها كدليل، وفي الفقرة 52 نص على ان يجب مراعاة عناصر الاختيار الأكثر فعالية لجمع الأدلة. (IFAC, 2020)

كما نص للمعيار الدولي للتدقيق ISA200 حجم الأدلة المطلوبة يتوقف على تقييم المخاطر الأخطاء، وكلما زاد حجم الأخطار كانت هناك حاجة ماسة إلى جمع أدلة أكثر مع ضرورة جودة هذه الأدلة، ومنه كلما تحصل المدقق على أدلة كافية ومناسبة، كلما حصل على ضمانات لتقليل حجم مخاطر التدقيق، وزادت نسبة اعتماده عليها لتدعيم رأيه، بحيث ينعكس ذلك على جودة أدائه من خلال التأكيد على الأخطاء و المخالفات التي تم اكتشافها. (IFAC, 2017)

المطلب الثاني: إحترام المدقق لإتزاماته إتجاه العميل

1. احترام التوقيت اللازم لأداء المهمة:

يعتبر عامل الوقت مقياس لجودة المهنة، فكل زبون يسعى لتحقيق خدماته في الوقت المناسب والا فقدت أهميتها، ويعتبر عنصر الوقت أكبر تحدي يواجه المدققين في إطار الحفاظ على الجودة لأنه من أهم الضغوط التي يتعرضون لها بمكاتب التدقيق، بالإضافة إلى ضرورة الانتهاء من عملية التدقيق في توقيت محدد، هذه القيود تعد أمراً طبيعياً في مكاتب التدقيق الكبيرة نظراً لطبيعة ظروف المنافسة التي تواجهها تلك المكاتب، ونتيجة لذلك فإنها تلجأ إلى وضع خطة زمنية تكفل كفاءة وفعالية الأداء، وتساهم في تخفيض تكلفة التدقيق، ولهذا تؤثر على أداء المدقق. (Nathalie & Géraldine , p. 54)

2. المحافظة على سرية المعلومات ودرجة إفصاح المدقق: (Gaddour, p. 156)

تتمتع مهنة التدقيق بخاصيتين متعارضتين، أولهما الحفاظ على السر المهني وهو التزام على عاتق المدقق بموجب العقد الممضي مع المؤسسة محل التدقيق والمعايير المهنية للتدقيق تجبره على الحفاظ على السرية التامة نظراً لتمتعها بحق الاطلاع بحرية كاملة على الوثائق والمعلومات السرية للمؤسسة ليتمكن من أداء عمله، أما الثانية هي واجب الإفصاح في تقريره على كل المعلومات الاجال لمستخدمي القوائم المالية، ولقد تم إثارة تساؤلات هامة حول مصداقية تقريره وخاصة بعد ائتيار بعض الشركات العالمية وتوجيه أصابع الاتهام والانتقاد إلى مهنة التدقيق مما انعكس سلباً على جودة أداء المدقق، إلا أن كل هذا لا يخول له حق إطلاع الغير على هاته المعلومات والا يتحمل المسؤولية كاملة تجاه المؤسسة، لأن تقرير المدقق محصلة عملية التدقيق، حيث يعطي انطباعات لقارئ القوائم المالية بأنها خضعت للفحص و التدقيق، وهو أيضاً أداة اتصال رسمية بينه وبين الاطراف الخارجية ، لهذا يجب أن يكون ذو معنى و مفهوم من قبل المهتمين به، كما يجب أن يكون واضحاً بما لا يترك مجالاً للشك، فكلما كان التقرير ذا جودة كلما سهل عملية الإتصال بينه و بين مستعملي القوائم المالية متخذي القرارات، مما ينعكس ذلك إيجاباً على جودة أداء المدقق، حيث أوضحت إحدى اللجان التابعة لجمعية المحاسبين الأمريكيين AAA سنة 1972 بعض الخصائص التي يجب مراعاتها من قبل المدقق عند إعدادده للتقرير ليحقق الغرض منه و تتمثل في :

- عدم التحيز (الصدق والامانة)
- تجنب استخدام المصطلحات الغامضة (الصراحة و الوضوح)؛
- تناسب صياغة التقرير مع مستوى إدراك مستخدميه
- توقيت الإفصاح (عدم تأخر نتائج التدقيق).

و لا يجب الخلط بين عنصر الإفصاح وإفشاء سر المؤسسة، فهناك بعض المدققين الذين يهدفون إلى تحقق الربح السريع يفشون أسرار المؤسسة إلى المؤسسات المنافسة وهذا ما يتنافى تماما مع أخلاقيات المهنة ، لهذا تعتبر السرية المهنية عنصرا ملازما لتحقيق الجودة.

3. التقدير الجيد للتوقعات التي يطمح إليها مستخدمو القوائم المالية من أداء عملية التدقيق ونتائجها: (أحمد، هدى، و ناجي، 2017، الصفحات 171-186)

ان الهدف الرئيسي من عملية التدقيق هو قيام المدقق بإضفاء الثقة على القوائم المالية المنشورة والتي يعتمد عليها مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية، من خلال إبداء رأيه المهني في مدى صحتها وسلامتها ومدى تعبيرها عن المركز المالي ونتيجة الأعمال في نهاية السنة المالية، ويتم ذلك من خلال التقرير الذي يعده في نهاية عملية التدقيق، ولذلك أولت المنظمات المهنية والتشريعية تقرير المدقق أهمية كبرى على المستوى الدولي والمحلي.

وقد ظهرت في الآونة الأخيرة فروقات بين ما يتوقعه المجتمع المالي ومستخدمي القوائم المالية من المدقق من أداء جيد وبين ما يقدمه فعلا على أرض الواقع، وسميت هذه الفروقات بفجوة التوقعات، وقد لاقى هذا الموضوع في العقدين الأخيرين اهتماما كبيرا من الباحثين في علم التدقيق، فلا يمكن تجاهل تلك الفجوة، أو الادعاء بأن توقعات المجتمع غير واقعية، لوجود شك في استقلال المدقق ونقص كفاءته المهنية وانخفاض جودة الأداء، وقصور التقارير الصادرة عنه لمسايرة التغييرات في المجتمع وبين تضيق فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومدققي الحسابات، فالمجتمع المالي ومستخدمو القوائم المالية يتوقعون من المدقق أن يتعمق في العمليات وأنشطة المؤسسة لاكتشاف أية تلاعبات أو أخطاء جوهرية والتقرير عنها، ولكي يتحقق هذا الأمر يجب دراسة عاملين: الأول محتوى التقرير والثاني مدى إدراك مستخدمي القوائم المالية لذلك المحتوى، وعليه فإن القيام بعملية التدقيق بالجودة المطلوبة من مرحلة التخطيط، الفحص، دراسة نظام الرقابة الداخلية، جمع الأدلة الخ لا تكتمل إذا لم يتضمن تقرير المدقق المحتوى الاعلامي المناسب لمستوى الوعي لدى مستخدمي القوائم المالية، وقام بدراسة و التقدير الجيد لتوقعات مستخدمي القوائم المالية و المجتمع المالي باتباع الخطوات التالية:

- تحديد من هم المستفيدين من التقارير المالية وتقارير المدقق.
- تحديد مطالبهم واحتياجاتهم من هذه التقارير.
- العمل على تلبية هذه المطالب والاحتياجات لهؤلاء المستفيدين وتوقعاتهم من التدقيق.

المطلب الثالث: التحكم في ملف المهمة

1. الإتصالات بين فريق التدقيق و عميل التدقيق والتواصل الجيد لفريق التدقيق فيما بينهم:

الإتصال هو علاقة ثنائية يتم بمقتضاها نقل أفكار ومعلومات بين الافراد عن قضية أو واقع معين، أي إيجاد حلقة وصل بين مختلف الاجهزة الفرعية داخل التنظيم من جهة، وبين الاجهزة الفرعية والتنظيم الكلي من جهة أخرى، حيث تعتمد خدمة التدقيق على هذه العلاقة الثنائية بين افراد مكتب التدقيق فيها بينهم من جهة ومع العملاء من جهة أخرى، ويعد الإهتمام بالعملاء هي جوهر هذه العلاقة التفاعلية، وهي من اهم عوامل نجاح المهمة لأن من خصائص جودة التدقيق المتعلقة بالعمل الميداني وإجراءات الرقابة على التنفيذ قيام المدقق بمقابلة المديرين المسؤولين لدى العميل واتصال فريق التدقيق بمدير الإدارة المالية للعميل باستمرار، ووجود اتصال دوري ودائم بين فريق التدقيق ومديري العميل، وإطلاع مجلس إدارة المؤسسة على جميع نتائج التدقيق بصفة مستمرة، ولهذا يجب ان تتميز هذه العلاقة بالتالي: (Gaddour, pp. 148-149)

- **علاقة هادفة:** لان الإتصال بين العميل ومكتب التدقيق يحدث لغرض معين.
 - **لا تتطلب معرفة مسبقة:** لوصفها بأنها نوع من علاقة الغرباء، وتحدث في إطار من القيود والمحددات.
 - **محدودة الأبعاد:** لان مجالها محدد حسب طبيعة ومحتوى الخدمة المطلوب تقديمها.
- فمسار التدقيق يحدده نوع العلاقة وطبيعتها، فكلما كانت مرنة وواضحة ويسودها التعاون والتكامل ستعكس إيجاباً على جودة التدقيق الخارجي، كما أن نجاح المدقق في خلق لغة حوار ووجود تعاون ووعي من طرف المؤسسة يزيد من تحسين جودة التدقيق الخارجي، لان التواصل الجيد بين فريق التدقيق يعمل على سد الثغرات والفجوات الموجودة في إجراءات عملية التدقيق، كما يساعد التواصل الجيد مع العميل المدققين للحصول على المعلومات وأدلة اثبات مهمة تساعدهم على فهم طبيعة نشاط المؤسسة، وتدعم إجراءات التدقيق، وتساهم في زيادة موثوقية البيانات التي تم تدقيقها و إخلاء مسؤولية التدقيق اتجاه أي عمل غير موضوعي. (Nathalie & Géraldine , p. 53)

وتوصلت العديد من الدراسات إلى أن الإتصالات الجيدة بين العميل والمدقق تعتبر أحد الخصائص التي تشير إلى تحقق جودة التدقيق، فقد توصلت دراسة Sutton and Lampe إلى أن بناء علاقات جيدة مع العملاء يعتبر أحد خصائص جودة التدقيق المرتبطة بالعمل الميداني، كما خلصت دراسة Carcello et al إلى أن الإتصال المتكرر بين فريق التدقيق وإدارة المؤسسة الخاضعة للتدقيق يعد أحد الخصائص العشر الأولى لجودة التدقيق والتي حظيت بأعلى متوسط من خلال تحليل آراء الاطراف المهتمة بعملية التدقيق، وأضاف أحد الباحثين أن هناك

مجموعة من الصفات الشخصية التي يجب أن تتوفر في المدقق حتى يتمكن من تفهم أنشطة العميل والتعامل معه لإتمام عملية التدقيق بجودة عالية، مثل الكياسة، اللباقة وجودة الإتصال مع الآخرين (أسماء، الصفحات 57-58)، كذلك توصلت دراسة سناء بدران إلى أن الزيارات المتكررة لموقع العميل من قبل الشريك المشرف على عملية التدقيق يعتبر أحد أهم العناصر المكونة لجودة التدقيق، كما يري الحميد إلى أن اتصال فريق المدققة بمدير الإدارة المالية للعميل باستمرار، ووجود اتصال دوري ودائم بين فريق عمل التدقيق ومديري العميل، وإطلاع مجلس إدارة الشركة على جميع نتائج التدقيق بصفة مستمرة، تعتبر من خصائص جودة التدقيق المتعلقة بالعمل الميداني وإجراءات الرقابة على التنفيذ (جبران ، صفحة 17)، أما دراسة مصطفى فتوصلت أنه من جوانب زيادة كفاءة وفعالية عملية التدقيق الخارجي في اكتشاف غش الإدارة هو الإتصال الجيد داخل مكتب التدقيق، ويؤكد أن نظرية اكتشاف الاشارة (النظرية المستخدمة من قبله لاكتشاف غش الإدارة) ليست محصورة فقط في التفاعل بين المدقق والعميل وإنما يعتمد ذلك ليشمل أيضا العلاقات داخل مكتب التدقيق. (صادق، 2001، صفحة 170)

2. كفاءة نظام الحاكمية لدى العميل: (Lawrence, Brian, Susan , & Gary , 2016, p. 25)

مجلس الإدارة، ولجنة التدقيق الداخلي من مكونات نظام الحاكمية، ومن بين الاليات التي تدعم حوكمة المؤسسات، وهي من بين أهم العوامل التي تؤثر على جودة أداء المدقق، ولقد حظيت هاته العناصر باهتمام بالغ من قبل الباحثين و المنظمات المهنية و يرجع هذا الإهتمام للدور الذي تلعبه في زيادة الثقة و الشفافية في المعلومات المالية التي تفصح عنها المؤسسات، و كذلك دورها في دعم استقلال محافظ الحسابات و كذا تسهيل مهامه وبالتالي الرفع من مستوى أدائه، حيث يري Abbot and Parker أن لجان التدقيق المستقلة والنشطة سوف تتطلب تدقيق بنوعية عالية و بالتالي اختيار المدققين الكفاء و المتخصصين في حقل الصناعة، التي تعمل فيها المؤسسة.

3. حجم العميل و مركزه المالي :

يعتبر حجم العميل من العوامل المؤثرة على جودة التدقيق، فقد تعددت تصنيفات المؤسسات من حيث الحجم فمنها الصغيرة والمتوسطة والكبيرة، ونظرا لضخامة المشاريع والحاجة إلى التمويل ظهرت مؤسسات متعددة الجنسيات وشركات المساهمة، وتختلف الحاجة للتدقيق بين الانواع الثلاثة السابقة، وتعتبر الشركات المساهمة أكثر الانواع طلبا على التدقيق، وذلك نتيجة لانفصال الملكية و كبر حجم صراعات الوكالة، وخاصة عند ضخامة عملياتها مما يزيد من احتمال إجراء تلاعبات يمكن إخفائها، مما يزيد من الحاجة إلى المدقق بصفته طرف محايد

يقلل من تعارض المصالح بين الاطراف المعنية، اضافة إلى الزامية التدقيق على هذا النوع من الشركات. (Gaddour, p. 157)

ولقد حاول عدة باحثين تحليل العلاقة بين حجم المؤسسات وجودة التدقيق الخارجي، واستخدموا لذلك العديد من المؤشرات القياس حجم الشركة (إجمالي القيمة الدفترية للأصول، وإجمالي قيمة الإيرادات، وعدد العاملين)، ولكن هذه الدراسات توصلت إلى نتائج متناقضة، حيث توصل البعض أن هناك علاقة سلبية بين جودة التدقيق وكبر حجم العميل وقوته المالية (Nathalie & Géraldine , p. 56)، كدراسة Donald and Giroux التي أشارت إلى أن كبر حجم العميل وقوة مركزه المالي قد تجعله يمارس بعض الضغوط على المدقق لينتهك المعايير المهنية وقد يصل مستوى الضغط إلى حد التهديد بتغييره، إلا أن المنظمات المهنية اوجدت وسائل لتجنب هذا التأثير تتمثل في: (Donald, Helmut, Chester, & Charles, 2017, p. 168)

- مراقبة النظر أي فحص لنتائج وأوراق التدقيق بواسطة طرف ثالث

- احتمال اشتراك أكثر من مكتب تدقيق في مهمة واحدة.

- العقوبات المهنية الناشئة عن عدم الالتزام بالمعايير المهنية.

- تأثير سمعة المكتب واحتمال فقدده لعدد من العملاء في حالة خضوعه للعميل.

- التعرض للتقاضي من قبل الغير وما قد ينجم عن ذلك من خسارة.

- البيئة التنافسية للمهنة والتي أصبحت الجودة هي العامل الحاسم فيها.

- احتمال وجود لجنة تدقيق لدى العميل تدعم استقلال المدقق.

وهذا ما أكدته دراسة Reynolds and Jere لأثر العملاء المهمين على سلوك مكاتب التدقيق الأربعة الكبار Big4، ووجدوا أن هذه مكاتب تصدر تقارير أكثر تحفظاً بالنسبة للعملاء المهمين مما يدل على أن حماية السمعة تهيمن على سلوك هذه المكاتب، نظراً لكون هؤلاء العملاء يتميزون بمخاطر أكثر من العملاء الأقل أهمية، وتوصلت إلى أنه لا توجد تبعية إقتصادية كبيرة مع العملاء المهمين. (Jere & Michael , 2009, p. 1540)

فيما يرى البعض وجود علاقة ايجابية بين جودة التدقيق وحجم العميل وقوته المالية، كدراسة Krishnan and Schauer ، كما توصل Hay and Davis إلى أن الشركات كبيرة الحجم تختار مدقق من مكاتب التدقيق الأربعة الكبار Big4، لأنها تعتبر مكاتب ذات جودة عالية. (Gaddour, p. 157)

4. تعقد مهام التدقيق: (Haily & Ghandari , 2019, p. 1870)

تعقد مهام التدقيق تعني صعوبة انجاز المهمة، والتي يمكن ان يتسبب فيها المدقق اذا لم يتحكم في ملف العملية بعدم استطاعته (تحديد المتطلبات اجراء المهمة من جهد ووقت وتجهيزات مادية وبشرية، التسيير الجيد لأعضاء التدقيق، مواكبته لتطورات التكنولوجيا.....الخ)، لنقص معرفته وخبرته في التخصص الصناعي للعميل او في التدقيق عموماً، كما يكمن ان تكون طبيعة المهمة من حيث كمية ووضوح (مدخلاتها، تجهيزاتها، ومخرجاتها) سبب في تعقدها، ولتحديد درجة تعقد المهمة نعتمد على المؤشرات التالية:

- درجة تطوير المدقق تأهيله العلمي والعملية لمواكبة تعقد بيئة الوسط المهني، نظراً للتطورات التقنية والتشريعية.

- درجة التخصص الصناعي للمدقق في مجال عمل العميل

- قدرة مكتب التدقيق على مواكبة حجم العميل

ومنه فان تعقد مهام التدقيق يعتبر من العوامل المؤثرة على جودة التدقيق، لأنه اذا تعقدت أنظمة وأنشطة المؤسسات تتعقد مهام المدقق من حيث مدخلات عملية التدقيق فهي أحد أهم المحددات الرئيسة لشكل وتفصيل برنامج التدقيق، فيما يخص التقنيات والأدوات والجراءات الواجب احترامها واستخدامها للقيام بالمهمة و الجمع الادلة، وهذا ما يتطلب مدقق على مستوى عالي من التدريب والمعرفة والخبرة ولبذل العناية المهنية الاجال من طرفه لكي يحافظ على الجودة المطلوبة.

المبحث الثالث: العوامل المتعلقة بالمكتب، وفريق التدقيق.

تشمل هذه العوامل النواحي التنظيمية داخل مكتب التدقيق من حيث التزام مكتب التدقيق بالمعايير المهنية، خصائص مكتب التدقيق من حجم مكتب التدقيق و الدعاوى القضائية المرفوعة على المكتب والسياسات المتبعة داخل المكتب والمتعلقة بقبول العملاء، والأساليب الحديثة المستخدمة في التدقيق والتخصص الصناعي للمكتب، بالإضافة إلى مجموعة من العوامل مصدرها خصائص العنصر البشري والافراد المشاركين في عمليات التدقيق، كتعيين المدققين وتخصيصهم على المهام.

المطلب الأول: الخصائص المادية للمكتب

تتمثل هذه العوامل فيما يلي:

1. حجم مكتب أو شركة التدقيق:

يعتبر حجم مكتب التدقيق من أهم المحددات والعوامل المؤثرة على جودة عملية التدقيق حيث يسود تصور عام لدى السواد الأعظم من المتعاملين مع مكاتب تدقيق الحسابات بأن حجم المكتب يعتبر من الاسس المهمة في التمييز بين المكاتب وتصنيفها من حيث الجودة، وتنقسم مكاتب التدقيق حسب أحجامها إلى: (CHO, KIM, KIM, & ZANG, 2010, p. 87)

- **مكاتب كبيرة الحجم:** تكون جودة التدقيق هذه المكاتب مرتفعة، ولا يتم الحكم على سلامة القوائم المالية من خلال رأي منفرد، بل يكون للإشراف دور واسع في عملية إبداء الرأي، وقد أخذت هذه المكاتب شكل حتى متعددة الجنسيات.

- **مكاتب متوسطة و صغيرة الحجم:** إما أن تكون ملك لشخص واحد أو الشراكة بين مجموعة من الافراد، ويكون للإشراف دور أقل.

ونظرا لأهمية هذا العامل وتأثيره على جودة التدقيق نال اهتمام واسع من قبل الباحثين، فقد أشارت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة طردية قوية بين حجم مكتب التدقيق وجودة أعمال التدقيق، فقد توصلت الدراسة De Anglo إلى زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء الجوهرية عند قيام مكاتب التدقيق الكبرى بعملية التدقيق مقارنة بقيام مكاتب أخرى أقل حجما، وقد استندت هذه الدراسة إلى الامكانيات والصفات التي تتمتع بها المكاتب الكبرى من نظيراتها الصغرى (DeAngelo, p. 185).

وأوضحت دراسة Jang and Lin أن مكاتب التدقيق الكبيرة ذات سمعة عالية، لقلّة أخطائها بالمقارنة بالمكاتب الصغيرة، ولأنها تقدم خدمات تدقيق ذات جودة عالية، كما أشارا إلى أن هناك العديد من الدراسات

التجريبية التي توصلت إلى وجود علاقة إيجابية بين جودة التدقيق وحجم مكتب التدقيق، كما تعتقد لجان التدقيق أن هناك إمكانية أكبر لمدقي المكاتب الكبرى لاكتشاف الأخطاء والمخالفات وحتى احتمال الإفصاح عنها للعميل أو الجهات المعنية من مدقي المكاتب الأخرى، يعود سبب ذلك لكونها أكثر تنظيماً وإشرافاً وقدرات تقنية من منافسيها من ناحية، ومن ناحية أخرى لأنها تقوم بتطبيق برنامج لجودة الأداء، لتخوفها من زيادة الدعاوى القضائية المرفوعة ضدها والتي ستأثر على سمعتها في المستقبل مما يهدد بانحيار صورتها في السوق. (Al-Qatamin & Salleh, p. 60)

رغم الدراسات الكثيرة التي تؤيد وجود علاقة طردية بين كبر حجم المكتب وجودة التدقيق، إلا أنه يوجد من يرى أن الجودة لا ترتبط بالمكاتب الكبيرة فقط وإنما ترتبط أيضاً بالمكاتب الصغيرة، لأنه من غير المنطقي أن تكون مكاتب التدقيق الصغيرة عديمة الجودة، إضافة إلى تسبب بعض المكاتب الكبيرة في فضائح مالية ضخمة وسقوط مصداقيتها (مكتب آرثر أندرسون Anderson)، حيث أشار Lam and Change أن الطريقة الأكثر فعالية لتقييم جودة التدقيق لا تقاس بحجم المكتب، وإنما التقييم يكون على أساس كل خدمة على حدة، وتوصلت لجنة Derieux إلى أن مكاتب التدقيق الصغيرة قد تستبدل ببساطة على أساس أنها أقل شهرة بالرغم من أنه قد تقدم خدمات ذات جودة عالية، وأوصت تلك اللجنة بنشر كتيب يوضح ضرورة اختيار مكاتب التدقيق على أساس القدرة على تقديم الخدمة وليس على أساس حجم المكتب. (Husam, Rana, & Abdulhadi, 2013, p. 208)

2. القضايا المهنية المرفوعة ضد مكتب التدقيق.

يتحمل المدقق مسؤوليات عدة اتجاه المؤسسة محل التدقيق أو اتجاه القانون الوضعي وحتى اتجاه أفراد المهنة، فعدم اكتشاف والتقرير عن المخالفات والأخطاء الجوهرية التي تحتوي عليها القوائم المالية يعتبر في نظر المستخدمين فشلاً للتدقيق Audit Failure، وهذا ما يجعله باستمرار عرضة لأن ترفع ضده قضايا من طرف الغير إذا أخلى بأحد هاته المسؤوليات، خصوصاً عندما يتكبد المستخدمون خسائر مالية بسبب الاعتماد على القوائم المالية التي تحتوي على الأخطاء ومخالفات غير مكتشفة (Farqad, 2014, p. 52)، وأشار Francis إلى أن هناك نوعين من فشل التدقيق، الأول فشل مبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP Failure) إذا لم يتأكد المدقق من تنفيذ مبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والثاني فشل تقرير التدقيق (Audit Report Failure) عندما يفشل المدقق في تعديل تقريره أو إصدار تقرير مقيد في الظروف الملائمة، كما أوضح أن هناك علاقة عكسية بين جودة التدقيق وفشل التدقيق، وأن الدليل الأكثر إقناعاً بفشل التدقيق هو وجود دعاوى قضائية ضد المدققين، كما أشار إلى أن رفع الدعاوى القضائية ضد المدققين ترجع إلى الأسباب التالية: (Francis, p. 346)

- إفلاس الشركات خلال دورات الكساد الإقتصادي.
 - النمو السريع للمهنة، مما أدى لتحمل المدقق التزامات جديدة نحو الطرف الثالث.
 - عدم توحيد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في المواقف المتماثلة.
 - انتشار حركة الاندماج بين الشركات بهدف الاستفادة من ثغرات المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- لذا يعتبر تزايد عدد الدعاوى القضائية، مؤشرا واضحا على عدم قدرة مكتب التدقيق على اكتشاف التحريفات الجوهرية الموجودة بالقوائم المالية، حيث تتعرض المكاتب إلى خسائر مادية كبيرة و المساءلة القانونية إضافة إلى فقدان ثقة الجمهور وبالتالي تفقد المهنة دورها في المجتمع، كما حدث لمكتب آرثر أندرسون، حيث ذكر Kirki Philipicn, Chaney Paul أنه في عام 2001 دفع المكتب مبلغ 110 مليون دولار (بدون إنكار للوم وبتراضي) لحل دعوى حملة أسهم تعود لشركة تدعى شعاع الشمس وفي نفس السنة وافق المكتب أيضا على دفع مبلغ 7 مليون دولار إلى هيئة تداول الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية عن إدارة الهدر. (Paul & Kirkh, 2002, p. 1230)

ومما لاشك فيه أن الدعاوى القضائية لها تأثير على معتقدات الغير بشأن جودة الخدمات التي يقدمها مكتب التدقيق، حيث يمكن اعتبار عدد الدعوى مقياس عكسي لجودة التدقيق، ولهذا الاثر بعدين الأول متمثل في كون مكتب التدقيق لم يقم بالعملية بالجودة المطلوبة والمرضية وبتقصير بأمور يستند إليها المشتكي لرفع دعوة على المكتب، والثاني مستقبلي يتركز في السمعة السيئة التي تؤثر على مصداقية المكتب تجاه العملاء نتيجة عدد الدعاوى المرفوعة وخاصة إذا ثبت تورطه، ولو أراد إصلاح ذلك بالقيام بأعمال التدقيق بجودة عالية ولكن لرؤية تأثير هذا العامل لا بد من معرفة وملاحظة هذه الدعاوى من قبل الاطراف ذات العلاقة بالقوائم المالية محل التدقيق. (عبدالرحمن و حسين، 2008، صفحة 233)

كما بين العديد من الباحثين إلى أن الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق تعتبر أحد العوامل المهمة المؤثرة على جودة التدقيق وأن هناك علاقة عكسية بين الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مدققي الحسابات وبين جودة التدقيق الخارجي حيث أنه كلما قل هذا النوع من الدعاوى المرفوعة ضد مكتب التحقيق أعتبر ذلك عامل ايجابيا لتحسين جودة المهنة، فقد أشار Palmrose إلى أن الدعاوى القضائية تمثل مقياس عكسي لجودة التدقيق، وحافز للمدققين على تقديم خدمات ذات جودة عالية للحفاظ على السمعة ولتجنب التعويضات وأكد على أن مستخدمي القوائم المالية لا يمكنهم ملاحظة كل من جودة أو فشل التدقيق، لذلك يستخدمون الدعاوى القضائية في تمييز حالات فشل التدقيق، وبين حسنين وقطب أن هناك علاقة عكسية بين عدد الدعاوى القضائية المرفوعة

ضد مكتب التدقيق وجودة التدقيق، حيث أنه إذا قل عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المكتب اعتبر ذلك مؤشر إيجابي على جودة التدقيق، وإذا زاد اعتبر ذلك مؤشر سلبي. (حسين و أحمد، 2003، صفحة 39)

3. السمعة أو الشهرة الحسنة لمكتب التدقيق:

يسعى كل مدقق منذ بداية ممارسة مهامه إلى توسيع نشاطه وزيادة عدد ومستوى الخدمات المقدمة للغير ومرار الزمن يصنع اسم و سمعة تميزه عن باقي المدققين أو المكاتب الممارسة للمهنة لتصبح هاته السمعة (شهرة) أصلاً غير ملموس وأحد الأصول المعنوية الخاصة بالمكتب، الذي يجب حمايته والحفاظ عليه، لاكتسابه بالممارسة وتقديم خدمات ذات جودة عالية، ولأنه مؤشر لمستخدمي القوائم المالية، فبمجرد ذكر اسم مكتب التدقيق يتبادر إلى ذهن المستخدم تاريخ وسمعة هذا المكتب. (Benjamin & Reiner , 2020, p. 77)

سمعة مكتب التدقيق هي تداول اسم المكتب بين العملاء بأنه يقدم خدمات تتميز بالجودة العالية، وتنشأ بتداخل عدة عوامل على مر الزمن وتشكل أساساً قوياً لجذب المستثمرين، حيث أثبتت دراسة مجاهد أن سمعة مكتب التدقيق هي عبارة عن تضافر العديد من العوامل المتداخلة مع بعضها البعض والمتمثلة في: الالتزام بالمعايير المهنية وبقواعد سلوك وآداب المهنة، والخبرة المهنية لأعضاء المكتب، والخبرة في نشاط العميل، والاتصالات الجيدة بين أعضاء المكتب والعملاء، والصدى الاعلامي للتقارير التي يصدرها المكتب، ومدة عمل المكاتب المهنية، والارتباط بأحد المكاتب العالمية، وحجم مكتب، وتقييم مدى قبول العميل والاستمرار معه، والدعاوى القضائية المرفوعة ضد المكتب، ووجود نظام للرقابة على جودة التدقيق. (مجاهد، 2011، صفحة 271)

كما توصلت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة طردية بين سمعة مكتب التدقيق وجودة التدقيق، تعد دراسة Chaney & Philipien من أوائل الدراسات التي تتبع أثر اختيار سمعة مكتب أرثر أندرسون في السوق المالي وذلك باختبار ردة فعل السوق تجاه أسعار الاسهم للشركات الاخرى التي كانت تخضع لتدقيق المكتب نفسه، حيث كان التقييم سلبي للشركات الاخرى عند إعلان إنرون تعديل القوائم المالية و أيضاً عند إعلان أرثر أندرسون أن فريق التدقيق قد وقع في الأخطاء جوهرية خاصة عند الاعلان عن إتلاف بعض الوثائق، وتوصلت الدراسة إلى دعم فرضية أن سمعة المكتب تؤثر على تقييم جودة التدقيق (Paul & Kirkh, p. 1232)، كما أثبتت دراسة الجدعاني والعنقري وجود علاقة طردية بين مقدار سمعة المكتب الجيدة ومستوى جودة الأداء المهني للتدقيق (نور و حسام ، صفحة 148)، وبينت دراسة جبران وجود علاقة ايجابية بين سمعة المكتب الجيدة ومستوى جودة الأداء المهني للتدقيق، حيث أن مكتب التدقيق ذو السمعة الجيدة يحرص على توظيف مدققين ذوي كفاءة عالية ليعزز ويحافظ على مكانته بين مكاتب التدقيق. (جبران ، صفحة 16)

4. المنافسة بين مكاتب التدقيق:

تعمل مهنة التدقيق كأى مهنة أخرى في سوق مفتوحة تقوم على المنافسة، فهي السمة المميزة لسوق خدمات التدقيق عند الارتباط المبدئي بخدمة التدقيق، ولقد بلغت ذروتها في العقود الأخيرة بين مكاتب وشركات التدقيق نظرا لزيادة الطلب على هاته المهنة وزيادة عدد المدققين المرخص لهم بممارسة المهنة، حيث أصبحوا يتنافسون حول تقديم خدمات متنوعة وتخفيض الأتعاب والتخصص في قطاعات معينة، الا انها تبقى سلاح ذو حدين كعامل مؤثر على جودة التدقيق الخارجي (نور و حسام ، صفحة 149)، ونظرا لأهمية المنافسة بين مكاتب التدقيق و أثرها على جودة التدقيق فقد نالت الإهتمام الواسع من قبل المنظمات المهنية حيث أشارت لجنة Cake إلى أن المنافسة تعتبر إحدى المشكلات التي تواجه مكاتب التدقيق في الوقت الحاضر، وذلك لما لها تأثير على ساعات التدقيق و موازنات الوقت مما يؤدي إلى تقليل الأتعاب و بالتالي تخفيض جودة التدقيق، كما أوضحت لجنة أندرسن و لجنة ترادواي إلى أن زيادة المنافسة والضغط الناتجة من انخفاض أتعاب التدقيق تعتبر أحد اسباب جودة التدقيق الرديئة. (Sophie & Jean, 2006, p. 430)

كما لم يختلف الباحثين عن كون المنافسة بين المكاتب تؤثر على جودة التدقيق ولكن الاختلاف تركز هل تؤثر سلبا أم إيجابا، فقد أوضحت العديد من الدراسات أن توفر منافسة شريفة بين المكاتب المهنية أحد مقومات نجاح ممارسي المهنة وتؤدي إلى زيادة جودته، هذا ما أيده دراسة الجدعاني التي خلصت أن المنافسة على أساس الجودة وليست السعريية بين مكاتب التدقيق تدفعها لتقديم جودة أفضل، وتوصلت دراسة الجلال إلى وجود علاقة إيجابية بين المنافسة وجودة الأداء في مكاتب التدقيق، لأن النظرية الاقتصادية اثبتت العلاقة الإيجابية بين المنافسة وجودة السلع والخدمات، كما يرى محمد نور و آخرون أن جودة أعمال التدقيق تعتبر نتيجة منطقية للمنافسة، لأن الالتزام بمعايير وأداب وقواعد السلوك المهني يترتب عليه الحفاظ على المستوى المقبول من الجودة حتى في ظل انخفاض الأتعاب نتيجة المنافسة (Ali & Ream, 2011, p. 327)، اما دراسة ابو موسى أشارت إلى أن المنافسة تؤدي إلى زيادة جودة التدقيق لوجود اسس لبيئة التدقيق (معايير مهنية وقواعد السلوك المهني)، ولحاجة مكاتب التدقيق لتقديم خدمات ذات جودة عالية في ظل المنافسة، والمنافسة ليست سعريية، وأن الجودة هي اساس الطلب على الخدمة. (Ahmad , 2004, p. 36)

ويختلف بعض الكتاب مع هذا الرأي حيث يرون أن المنافسة غير الشريفة وانتشار ظاهرة انخفاض الأتعاب بين مكاتب التدقيق قد تؤدي إلى تخفيض جودة الأداء المهني للمدققين، حيث توصلت دراسة السعد ومفتي أن عنصر الوقت يعتبر التكلفة الرئيسة لخدمة التدقيق، ولتخفيض هذه التكلفة تلجأ مكاتب التدقيق إلى توظيف

مدققين برواتب متواضعة، مما يؤدي إلى عدم تقديم الخدمة بالشكل المناسب، أو تخفيض الوقت المطلوب لعملية التدقيق، ويؤدي كلا الخيارين بشكل مباشر أو غير مباشر إلى انخفاض جودة التدقيق، وإن كان خيار تخفيض موازنة الوقت هو الخيار الأكثر قبولا لدى المكاتب نظرا لعدم إضراره بسمعته، وكذلك أوضحت دراسة طلال وعلام إلى أن تزايد حدة المنافسة بين مكاتب التدقيق للحصول على عملاء جدد، والتهاون من قبل الجمعيات والمؤسسات المهنية في إصدار قوانين تنظم المهنة يضطر المدقق إلى تخفيض أتعابه بدرجة غير مقبولة، وهو ما قد ينعكس سلبا على جودة عملية التدقيق، وذلك من خلال أثرها على موازنة الوقت وبالتالي اختصار برنامج التدقيق وحذف الكثير من الاجراءات، ما يمثل تهديدا حقيقيا يواجهه جودة أداء هذه المهنة اتجاه عملائها. (Ali & Ream, p. 328)

ويتضح من ما سبق ان للمنافسة بين مكاتب التدقيق تأثير جوهري على جودة الأداء المهني للتدقيق، ولكن نوعية تأثيرها غير واضحة، لأنها قد تكون على اساس الجودة وفي هذه الحالة يكون تأثيرها ايجابيا او تكون على اساس الأسعار وهنا يكون تأثيرها سلبيا، وفي حالة كانت المنافسة على الجودة والاسعار مع التزام مكاتب التدقيق بمعايير وسلوك اداء المهنة فتأثر ايجابيا على جودة التدقيق وفي حالة عدم التزام المكتب بالمعايير تأثر سلبيا، ومنه طبيعة المنافسة ومدى التزام المكتب بالاجراءات المنظمة للمهنة تحدد نوعية تأثيرها على جودة التدقيق.

5. توفر نظم الكترونية في مكتب التدقيق:

كثر استخدام تكنولوجيا المعلومات، وأصبحت هنالك الكثير من الشركات تستخدم تكنولوجيا المعلومات لمعالجة بياناتها بشكل الكتروني، وشاع مصطلح التدقيق الالكتروني الذي يقصد به تدقيق الحسابات باستخدام الحاسوب لإتمام كل أو جزء من المهمة. (حمدونه و حمدان، 2008، صفحة 926)

إن استخدام الوسائل التكنولوجية المتطورة كأجهزة الحاسوب والبرامج الخاصة بالتدقيق وحفظ ومعالجة البيانات واستخدام التحاليل عن طريق الأساليب الإحصائية، ساهم بشكل كبير في تحسين جودة التدقيق، من خلال بلوغ نتائج أكثر دقة بتحسين جودة أدلة التدقيق، وتخفيض الوقت والجهد المبذول مما انعكس على أتعاب التدقيق، وفترة عملية التدقيق .. وغيرها (عائشة، صفحة 110)، كما أن توفر الوسائل التكنولوجية في مكتب التدقيق الزم المهنيين تطوير أدائهم لاستخدام التكنولوجيا والاطلاع على أحدث برامج التدقيق الالكترونية، والاشتراك في برامج للرقابة والحماية لتأكد من خلو هذه البرامج من الأخطاء الفنية ولضمان الحماية التقنية لها، وأصبحت جودة التدقيق مرتبطة بشكل مباشر بالامكانيات المادية المتوفرة في مكتب التدقيق، لأنها تعتبر من مظاهر جودة التدقيق. (حمدونه و حمدان، صفحة 926)

المطلب الثاني: الخصائص البشرية للمكتب

تتمثل هذه العوامل فيما يلي:

1. إجراءات انتقاء المدققين بمكتب التدقيق:

إن الانتقاء الجيد للكفاءات البشرية للعمل في مكاتب وشركات التدقيق يعتبر أمراً بالغ الأهمية ومطلباً حيوياً لضمان جودة أداء عملية التدقيق لعلاقته الوطيدة بها، ولأن المسؤولية الناجمة عن تقصير أحد أعضاء الفريق يتحملها مكتب التدقيق، كما أن أدائهم في المستقبل يحدد مصير المكتب أو الشركة، ونظراً لأهمية كفاءة إجراءات تعيين المدققين للعمل بمكاتب التدقيق، نجد أن كبرى مكاتب التدقيق في العالم والتي تسعى إلى بلوغ أعلى مستويات من الجودة، تعتمد على معايير صارمة لانتقاء المدققين الذين يتم ضمهم إلى فريق العمل، إضافة إلى تضمن إصدارات الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ضرورة وضع سياسات تضمن تعيين أفراد أكفاء بمكتب التدقيق، لأنه لا يمكننا الحديث عن جودة التدقيق في ظل غياب العنصر البشري الكفء. (عائشة، صفحة 110)

كما توصل Hartgraves & Banston إلى أن مدققي مكتب أندرسون رغم أنهم تعاملوا مع مؤسسة انرون منذ أن كانت مجرد منتج الغاز، واستمروا في تدقيق حساباتها حتى أصبحت المضارب الرئيسي للسندات المالية والمسؤولة عن ظهور المضاربات الجديدة في السوق، لم يستطيعوا فهم قوائمها المالية المعقدة، لأن مكتب أرثر أندرسون لم يقدّر بتغيير هؤلاء المدققين أو لم تمدّهم بمدققين آخرين من ذوي الخبرة رغم التطورات التي حصلت لمؤسسة انرون. (المعتاز بن صالح، 2006، صفحة 40)

2. اجراءات تخصيص الافراد على المهام: (Gaddour, p. 155)

تقسيم الافراد فريق مكتب أو شركة التدقيق على مهام عملية التدقيق ركن من المعيار الأول من مجموعة معايير العمل الميداني، وهو إجراء ضروري لجودة عملية التدقيق، لأن تخصيص الافراد على المهام حسب خبرتهم واختصاصهم، يؤدي إلى تأدية مهام التدقيق بأقل جهد وتكلفة ممكنة مما يرفع من جودة عملية التدقيق وتدنيه احتمالات فشلها، ونظراً للأهمية الكبيرة لهذا العامل وتأثيره الكبير على جودة التدقيق فقد أكدت عليه المنظمات المهنية واعتبرته أحد العناصر المهمة لجودة التدقيق، كما تطرقت العديد من الدراسات لأثر تخصيص العاملين على جودة التدقيق، وتوصلت إلى أنه يعتبر أحد العوامل المؤثرة عليها، وأن هناك علاقة إيجابية بينه وبين التدقيق.

- وأكد Balachandran and Zoltners على أن عملية تخصيص فريق التدقيق على المهام تعتبر عملية صعبة ومعقدة، وأن صعوبتها تكمن في تفاعل العديد من العوامل التي تؤثر عليها والتي في بعض الاحيان تكون عوامل مركبة (مرتبطة بفريق التدقيق، مرتبطة بالعميل، المرتبطة بالموقع التنافسي لمكتب التدقيق)
- وقد أشار إلى أن تخصيص المدققين على مهام التدقيق يؤدي إلى تحقيق المزايا التالية:
- إتمام عملية التدقيق في الوقت المحدد، وبالتالي إرضاء العميل.
 - تخفيض الوقت الاضافي المطلوب لإنجاز مهام التدقيق، وبالتالي تخفيض تكلفة التدقيق
 - اكتساب الافراد مهارات وخبرات جديدة، خصوصا إذا تم تناوب المدققين على التخصصات المختلفة.

3. الاشراف على فريق التدقيق:

- متابعة عمل أعضاء فريق التدقيق والاشراف عليهم من أهم العوامل المؤثرة على كفاءة عملية التدقيق، وتحليل طبيعة عملية الاشراف نجد أنها النشاط الذي يمارسه عضو فريق التدقيق في المستوى الاداري الاعلى من أجل تدريب المساعدين ومتابعتهم، وتوجيه جهودهم لتنفيذ وتحقيق أغراض التدقيق، في زمن محدد وبكيفية محددة، مع تحديد نسبة تنفيذها وتحقيقها، وهذا باستعمال الوسائل التالية:
- إصدار التعليمات للمساعدين،
 - تعرف بصورة مستمرة على المشكلات المهمة التي تعترض الانجاز،
 - تدقيق ما تم أدائه من مهام،
 - حسم أي اختلاف في وجهات النظر بين أعضاء الفريق،
 - يجب أن تتم المتابعة في توقيت ملائم لا يؤدي إلى إرباك الأداء ولا يؤدي إلى الانتقال من خطوة إلى أخرى مترتبة عليها دون تدقيق الخطوة الأولى مما قد يترتب عليه احتمال إعادة عملية التدقيق أو بعض خطواتها.
- (أسماء، صفحة 57)

وتناولت العديد من الدراسات علاقة الاشراف على فريق التدقيق بجودة التدقيق، ومنها دراسة لجنة Cohen التي خلصت إلى أن من أهم العوامل الرئيسية لفشل عملية التدقيق هي عدم المتابعة والاشراف على عمل المساعدين، ويحدث ذلك عادة بسبب ضغوط العمل بما لا يمكن من تدقيق أوراق العمل لمتابعة عمل فريق التدقيق، كما أكد الاتحاد الدولي للمحاسبين والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في معيار التخطيط والاشراف على عملية التدقيق رقم 4 لعام 2012 ورقم (22) على التوالي، ان الاشراف على عمل المساعدين في التدقيق أحد عناصر نظام الرقابة على جودة التدقيق، لأنه يتطلب من المدقق المسؤول عن عملية التدقيق إبلاغ

مساعديه بمسؤولياتهم ومهامهم والاجراءات التي يجب أن يتبعوها والاهداف التي يجب أن يحققوها، والامور التي تؤثر على نطاق الاجراءات التي يتعين أدائها ويدخل ضمن عملية الاشراف ان يتم تخصيص المدققين على عمليات التدقيق حسب ما يتوافق مع قدراتهم وخبراتهم. (Gaddour, p. 148)

أما على مستوى الباحثين، أشارت دراسة Chen et al إلى أن معرفة المدير المشرف على عملية التدقيق بصناعة العميل معرفة جيدة، واشترك المدير المشرف في عملية التدقيق بشكل نشط، يعتبران من أهم خصائص جودة المدققة في الصين، وأضاف أن الاشراف يؤثر على الأداء المهني من الزوايا الآتية: (Chen, Shome, & Su, 2001, p. 165)

- حصول فريق المدققة على أدلة الاثبات الكافية.
 - تخفيض الأخطاء السهو في المعاينة والتي قد يقع فيها المدقق إلى أدنى حد ممكن.
 - تخفيض مخاطر المدققة بأنواعها إلى أقل ما يمكن
 - ترشيد الاحكام الشخصية للمدققين وزيادة دقتها.
 - إنجاز مهام التدقيق بتكلفة أقل وفي الوقت المناسب.
- وتوصل أريتر ولوبك أن الاشراف الملائم أمراً ضروريا في التدقيق لان العديد من أنشطة العمل الميداني يتم تنفيذها بواسطة مساعدين خبراتهم العملية محدودة، كما خلصت دراسة مُجّد حسن إلى أن التوجيه الفعلي لشريك ومدير ومشرف التدقيق في مواقع العمل، وخضوع أوراق العمل للتقييم من قبل المستويات الاشرافية، بالإضافة لوجود نظام لترتيب أداء المرؤوسين تعتبر مؤشرات فرية يمكن اتباعها لقياس أثر الاشراف على جودة التدقيق ، وأن الاشراف عامل يؤثر بشكل جوهري على جودة التدقيق. (مُجّد س.، 2003، صفحة 153)

4. التدريب المستمر للمدققين: (عائشة، صفحة 153)

مهنة التدقيق لا يمكن أن تكون في معزل عن باقي التطورات والمستجدات في عالم إدارة الأعمال بل يجب على المدقق أن يجدد من معارفه باستمرار ليطور من كفاءته ويصبح أكثر ديناميكية، ولن يتحقق ذلك الا من خلال التدريب المستمر على كل ماهو جديد في المهنة أو أي اصدارات قانونية جديدة تمس مهنة التدقيق بشكل مباشر أو المؤسسات بما أنها موضوع التدقيق.

ويتطلب التدريب المهني الملائم مواصلة الدراسة والاطلاع على البحوث العلمية، وحضور المؤتمرات والندوات العلمية والاطلاع على النشرات والتعديلات التي تصدرها المنظمات المهنية، والتزام المدققين بشكل مستمر بالتدريب وتطوير المعرفة سيأثر بشكل ايجابي على جودة المهنة.

المطلب الثالث: الخصائص التنظيمية للمكتب

1. كفاءة إجراءات اختيار العملاء الجدد أو استمرار تقديم الخدمة للقدامى:

نتيجة لظروف المنافسة المحيطة بسوق التدقيق، فإن حصول مكتب التدقيق على عملاء جدد- في ظل الالتزام بأداب وسلوك- أصبح أمراً صعباً بخلاف الاستمرار في تقديم الخدمات للعملاء القدامى، ورغم ذلك يجب أن يقوم مكتب التدقيق بتقييم كل عميل قبل التعاقد معه، وإعادة تقييم المؤسسات التي سبق التعامل معها أو يتعامل معها حالياً لتجديد العهدة للمرة الثانية، كإجراء وقائي لحماية المهنة، ولكي يتفادى المدقق منذ البداية التعامل مع مؤسسات تباشر أنشطة غير مشروعة وتعرف بسوء التسيير والاحتيال (عبد الوهاب و شحاتة، 2009، صفحة 52)، وهذا باتباع إجراءات محددة حسب ما تنص عليه معايير التدقيق الدولية، فبعض مكاتب التدقيق ترفض التعامل مع بعض العملاء الذين تتميز أنظمتهم بالخطر الشديد على الرغم من أنها متأكدة وواثقة من جودة خدماتها، خصوصاً مع تزايد توقعات مستخدمي الكشوفات المالية عن مسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش و الاحتيال في الكشوفات المالية. (العمودي، 2006، صفحة 80)

هذا الاجراء يضمن ويساهم في الارتقاء بجودة التدقيق لأنه يحمي المدقق مسبقاً من عدم القدرة على ابداء الرأي أو عدم قدرته على كشف المخالفات مما ينعكس سلباً على أداء مهامه، فقد اعتبره المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أحد عناصر معيار الرقابة على جودة التدقيق رقم (01) الصادر سنة 1979م وكذلك المعيار رقم (02) الصادر سنة 1996م الذي حل محل المعيار الأول، وأكد عليه الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار رقم 220 الخاص بالرقابة على جودة التدقيق، كما يمثل حجر الأساس لنظام رقابة الجودة، لأنه أحد الخطوات التمهيدية لتخطيط عملية التدقيق التي تساعد في تقدير الخطر الممكن قبوله، لذا يعتبر تحليل أخطار ما قبل الارتباط جزءاً مهماً من برنامج المكتب. (Haïly & Ghandari , p. 1875)

وأكدت العديد من الدراسات أن وضع سياسات وإجراءات لقبول الزبائن يعتبر أحد العوامل المؤثرة على جودة التدقيق وأن هناك علاقة ايجابية بينهما، فقد توصل Simunic and Stein أن هناك مدخلين لاتخاذ قرار قبول مهمة التدقيق، مدخل خطر التدقيق وهو ان يفترض المدقق عند قيامه بالمهمة احتمال وقوع المسؤوليات القانونية، كما أنه يشارك طواعية في تحمل الخطر، ومدخل العائد المتوقع من خلال تحديد العلاقة بين تكاليف التدقيق والعائد الذي يمكن أن يتحقق من العميل، بتطبيق المعادلة التالية: (Dan , Louis , & Sophie , 2016, p. 129)

$$\text{العائد المتوقع من تدقيق العميل} = \frac{\text{التكاليف الثابتة لتدقيق العميل} - \text{تكاليف تدقيق العميل}}{\text{الخسائر المتوقعة لما بعد التدقيق}}$$

تكاليف تدقيق العميل

ونتيجة لهذه المعادلة نجد أن انخفاض تكاليف تدقيق العميل أو انخفاض خسائر ما بعد التدقيق يعني بالضرورة قيام مكتب التدقيق بوضع سياسات وإجراءات القبول العميل تسمح بذلك التخفيض، وبين توماس وهنكي أن على المدقق تفادي الارتباط بعملاء تنقصهم الامانة والاستقامة وذلك بإتباع العديد من الوسائل (الاطلاع على القوائم المالية للفترات السابقة، الإتصال بالجهات التي تتعامل مع العميل حاليا وفيما مضى، ومناقشة الحاجة إلى التدقيق مع العميل نفسه، والإتصال بالمدقق السابق) ، وأشار Carcello et al إلى أن قيام مكتب التدقيق بإجراء دراسة لإدارة مؤسسة العميل قبل قبولها كعميل جديد يعد أحد خصائص جودة التدقيق (Joseph & Albert, p. 662)، كما أكد الصباغ أن وضع سياسات وإجراءات القبول العملاء والاستمرار معهم يجب أن يركز على مدى استقلال مكتب التدقيق، ومدى تأثيره بالظروف والمستجدات بالنسبة للعميل القديم، وأن وضع مثل تلك السياسات يحقق منافع عديدة منها المحافظة على سمعة مكتب التدقيق وتدني خطر تعرضه لمخاطر هو في غنى عنها، اما الوكيل فقد وضح في دراسته أن عامل قبول العملاء والاستمرار معهم الوارد في المعيار الدولي رقم (220) يجب أن يهتم ويركز على طبيعة مهام التدقيق ومدى تناسبها وتوافقها مع ظروف وإمكانيات المكتب وخبرة وتخصص أفراد كشرط أساسي عند قبول التعامل مع العملاء، وذلك بجانب الأمور الأخرى المتعلقة بمدى نزاهة وسمعة إدارة العميل، وأضافت دراسة سناء محمد وأمال إبراهيم إن تقييم العملاء الجدد والحاليين قبل قبول أعمال التدقيق الخاصة بهم يعتبر أحد المقومات المهمة لتحسين جودة التدقيق. (صالح و مراد ، 2008، صفحة 81)

2. تخصص مكتب أو شركة التدقيق في قطاع صناعي معين:

بزيادة عدد وحجم مكاتب وشركات التدقيق وتطور وتعدد القطاعات التي تنشط من خلالها المؤسسات الاقتصادية، اتجهت هذه المكاتب نحو اخذ مستويات عالية من التخصص الصناعي (المهني)، ونال التخصص الصناعي اهتماما كبيرا لما له من دور في تحسين وتطوير القدرات الفنية للمدقق لاكتشاف والتصدي للتزوير والغش و الاحتيال المالي الموجود في القوائم المالية المضللة. (عائشة، صفحة 107)

وقد تم إتباع مسارات متنوعة للوصول إلى تعريف التخصص الصناعي ولعل أهم هذه التعاريف هو أن مكتب التدقيق صاحب الاكثر حصص في سوق نشاط معين يعتبر متخصص في ذلك النشاط (Dennisy, John, & Robert, 2017, p. 192)، وعرف على أنه قيام المدقق بأداء خدمات التدقيق المستقلة إلى عملاء ينتمون إلى قطاع صناعي واحد (الجلال ، صفحة 127)، كما عرف بتخصص المدقق في تدقيق قطاع من النشاط الإقتصادي مثل التخصص في تدقيق البنوك أو الشركات الصناعية أو التجارية وغيرها. (معاذ ، 2011، صفحة 424)

وهناك عدة مقاييس يتم على أساسها الحكم على تخصص مكتب التدقيق بصناعة معينة نذكر منها: (Steven, Jagan, & Joon, 2003, p. 80)

- مقياس حصة السوق: و تتمثل في الحصة السوقية التي يستحوذ عليها مكتب التدقيق في صناعة معينة.
 - مقياس الحصة في المحفظة: يفترض أن حجم العميل يقاس بالمبيعات، وبحسب كالتالي:
- $$\frac{\text{إجمالي مبيعات العميل}}{\text{إجمالي جميع العملاء لنفس الصناعة}} = \text{التخصص الصناعي لمؤسسة التدقيق}$$
- تحديد نسبة تحكمية معينة: وهي تحديد حد أدنى أو نسبة مئوية معينة يجب أن يحصل عليها مكتب التدقيق ليكون له حصة من سوق صناعة معينة.
 - تحديد المتخصصين في الصناعة: عدد المدققين العاملين في المكتب، ولهم دراية وخبرة جيدة في نفس الصناعة.
- وأثبتت العديد من الدراسات العلاقة بين تخصص مكتب التدقيق في نشاط معين وجودة التدقيق ومنها، دراسة Schaur الذي قام بإجراء دراسة عن أثر التخصص الصناعي في جودة التدقيق، وذكر Mayhew and Wilkins أن هناك العديد من المنافع التي يمكن أن يحققها مكتب التدقيق من التخصص المهني وهي:
- (Kimberly & Brian , 2004, p. 49)
- التدقيق الذي يقوم بها مكتب متخصص تكون خدماته ذات جودة أعلى؛
 - المدققين المتخصصين في صناعة معينة يكونون قادرين على فحص العمليات و القوائم المالية أكثر من غيرهم و تكون العينة المختارة للفحص أكثر دقة؛
 - تخفيض تكاليف التدقيق وذلك من خلال التحكم في موازنة الوقت، لأن المدقق المتخصص يكون أكثر تدريباً و خبرة و معرفة بصناعة العميل ما يجعله بارع في حل المشكلات و التقليل منها؛
 - كلما كان مكتب التدقيق متخصص في صناعة معينة كلما زادت سمعته و شهرته و ازدادت حصته في السوق؛
 - يساعد التخصص الصناعي على اكتشاف المخالفات و التقليل من مخاطر التدقيق و فهم طبيعة، مخاطر الأعمال؛
 - ارتياح مستخدم القوائم المالية وذلك عندما يجد أن هذه القوائم المالية قد تم تدقيقها من قبل شركات متخصصة في هذا النشاط.
- كما توصل Carcello and Nary إلى وجود علاقة عكسية بين استراتيجية التخصص القطاعي في مهنة التدقيق وقيام المؤسسات بإصدار تقارير مالية مضللة (Joseph & Albert, p. 651)، وأشار Balsam إلى أن التخصص القطاعي أحد المسارات التي يمكن من خلالها الحصول على المعرفة الكافية بطبيعة عمل أو نشاط المؤسسة

محل التدقيق، مما يهيئ للمدقق القدرات المهنية التي يستطيع من خلالها القيام بتقدير دقيق للخطر الحتمي، ووضع البرنامج الملائم للمهمة، وأضاف أن التخصص الصناعي يؤثر بشكل واضح على موازين المنافسة بين أعضاء المهنة، ويعتبر من أهم المتغيرات المؤثرة في منظومة تميز الأداء المهني (Steven, Jagan, & Joon, p. 83)، كما أضاف المقطري أن التخصص الصناعي لمكتب التدقيق يقوي سوق المهنة من خلال رفع مستوى المنافسة والخبرة المهنية و تطوير الأداء المهني، كما يؤدي إلى الارتقاء بمستوى الثقة في عدالة القوائم المالية، ويسهل لمكاتب التدقيق الحصول على حصص مناسبة من سوق الخدمات. (معاذ ، صفحة 435)

وبالرغم من فوائد التخصص الصناعي لمكاتب التدقيق ألا انه يضر بحصته السوقية، فهو يقلل من اقبال الشركات على المكتب ظنا منها انه غير متخصص في مجال عملها أو لشعورها بأنها قد تكون عميل من الدرجة الثانية، حتى لو أجاد تدقيق حساباتها، وهذا ما اثبتته دراسة Schaur من خلال المقارنة بين مكتب ارنست ومكتب ديلويت رغم نفس عدد التخصصات الا أن مكتب ديلويت فقد جزء من حصته السوقية الغير متخصصة (Lawrence, Brian, Susan , & Gary , p. 33)، ويؤدي عدم كسب خبرة في القطاعات الاخرى إلى زيادة مخاطر الأعمال، اضافة إلى ان معيار التخصص الصناعي ليس الوحيد أو الاكثر أهمية لاختيار مكتب التدقيق، فقد لا يتجه العميل للمكاتب المتخصصة لتخوفه من التجسس الصناعي ونقل المعلومات للمنافسين، وهذا ما حدث عند إدماج مكنتي Ernst & Arthur Young و Whinney سنة 1989 وأصبح المكتب مؤقنا يدقق حسابات COCA COLA و PEPSI، فكلتا المؤسستين وجدة هذه الوضعية غير مقبولة، و نتيجة لذلك عينت شركة PEPSI مدقق جديد، كما أن المؤسسات الصغيرة تفضل اختيار مكاتب المدققة الصغيرة و ذلك عن طريق العلاقات الشخصية (Steven, Jagan, & Joon, p. 81).

3. استعمال الاعلانات:

شدت القاعدة (502) من قواعد آداب سلوك المهنة الصادرة عن المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين عام 1979 م على عدم السماح للمدققين المزاولين للمهنة استخدام وسائل الاعلان بهدف اجتذاب العملاء، وذلك على اعتبار أن جودة التدقيق هي الوسيلة الانسب لإشهار المدققين والتعبير عن جودة الخدمات التي يقدمونها لعملائهم، الا أن هذا الوضع قد تغير كثيرا خاصة في السنوات القليلة الماضية، نتيجة الضغوط التي مارستها وزارة العدل ولجنة التجارة الفيدرالية في الولايات المتحدة الامريكية على مهنة التدقيق، بهدف إلغاء قواعد السلوك المهني التي تحد من المنافسة بين مكاتب، حيث قام المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين بإجراء تعديل القواعد ودستور المهنة في يناير 1988م، بما يسمح بقدر أكبر من المنافسة بين مكاتب التدقيق. (الجلال ، صفحة 115)

خلاصة:

نظرا لاختلاف الفئات المستفيدة من التدقيق، وعدم التحديد الكلي للعوامل المؤثرة على مستوى الجودة، وكذا مؤشرات قياسها، سعت المنظمات المهنية والاكاديمية لمهنة المحاسبة والتدقيق لقياس وتحديد العوامل المؤثرة في جودة التدقيق وطبيعة تأثيرها، فتم تجميعها في ثلاث مجموعات العوامل المرتبطة بمكتب التدقيق، وأعضاء فريق التدقيق، عوامل مرتبطة بعملية التدقيق، وعوامل مرتبطة بالجانب التنظيمي للمهنة (المنظمات المهنية الدولية والمحلية)، لتسهيل الدراسة، وتبين من خلال ذلك إلى أن بعضها يؤثر إيجابي على جودة التدقيق والبعض الآخر يؤثر سلبيا، في حين أن هناك بعض العوامل لم تستقر الدراسات على نوعية أثرها على جودة التدقيق وعلى هذا سوف يخصص الفصل الموالي، لمعرفة تأثير هذه العوامل على جودة التدقيق حسب ما يراه معدي القوائم المالية في البيئة الجزائرية.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر تمهيد:

المبحث الأول: الاجراءات المنهجية للدراسة الميدانية

✓ المطلب الأول : الوسائل و الأساليب المستخدمة في تحليل عينة الدراسة

✓ المطلب الثاني مصادر جمع البيانات وعينة الدراسة

✓ المطلب الثالث: الحدود الزمانية و المكانية للدراسة

المبحث الثاني: أداة الدراسة:

✓ المطلب الأول :تحضير استمارة الإستبيان

✓ المطلب الثاني: هيكل استمارة الإستبيان

✓ المطلب الثالث: اختبار صدق وثبات الإستبيان

المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

✓ المطلب الأول: تفريغ وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول محور الخصائص

الشخصية والوظيفية

✓ المطلب الثاني: تفريغ وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول محاور الإستبيان

✓ المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

خلاصة

تمهيد:

تتم هذه الدراسة بتحديد وقياس أثر بعض العوامل على جودة التدقيق الخارجي، فبعد عرض واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر والاصلاحات التي مست المهنة، وبهدف الاجابة على إشكالية الدراسة والتأكد من صحة أو نفي الفرضيات المطروحة في بداية الدراسة، و كذلك بغية الوصول إلى الاهداف المتوخاة، تم تدعيم الجانب النظري بأخر تطبيقي، تمثل في إعداد استمارة استبيان موجه لمعدي القوائم المالية، بهدف معرفة وجهة نظرهم حول تأثير متغيرات بيئة التدقيق على جودته، وقد تم اختيار هذا النوع من الدراسة الميدانية وعدم إجراء دراسة تطبيقية في إحدى المؤسسات نظرا لطبيعة الاشكالية المطروحة، وللوصول إلى نتائج أكثر شمولية من النتائج التي يمكن الوصول إليها في حالة إجراء دراسة تطبيقية في إحدى المؤسسات.

شملت الدراسة عينة قصديه من المؤسسات التي تنشط في الجزائر، متنوعة ومختلفة من حيث الحجم والنشاط و الملكية والطبيعة القانونية من اجل التعرف على آراء موظفي دائرة المالية والمحاسبة حول الموضوع المذكور، ومعرفة إذا كانت هناك فروق بين هذه الاطراف حول العوامل المؤثرة على فعالية التدقيق، وعلى أساس إجاباتهم سيتم اختبار فروض الدراسة، بالاعتماد على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتحديد اتجاه إجابات وحدات العينة، وكذا استعمال اختبار T Pour Echantillon Unique، اختبار تحليل التباين الاحادي بين المجموعات Anova A Un Facteur، وذلك بهدف اختبار الفروض بين مختلف فئات عينة الدراسة وفقا لمتغيرات المراقبة، والمتمثلة في الخصائص الديمغرافية للعينة (الدرجة العلمية، الخبرة المهنية، الوظيفة، التخصص و النشاط)، وفي حال وجود فروق بين هذه الفئات يستعمل الاختبار البعدي Scheffe للكشف عن الفروق بين مختلف فئات عينة الدراسة لإثبات أو نفي فرضيات هذه الدراسة.

ويتناول هذا الفصل وصف منهجية الدراسة المتبعة ومجتمع الدراسة وعينتها والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات واختبار الفروض، حيث تم تقسيمه كما يلي:

- المبحث الأول: الاجراءات المنهجية للدراسة الميدانية.

- المبحث الثاني: أداة الدراسة الميدانية.

- المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

المبحث الأول: الاجراءات المنهجية للدراسة الميدانية

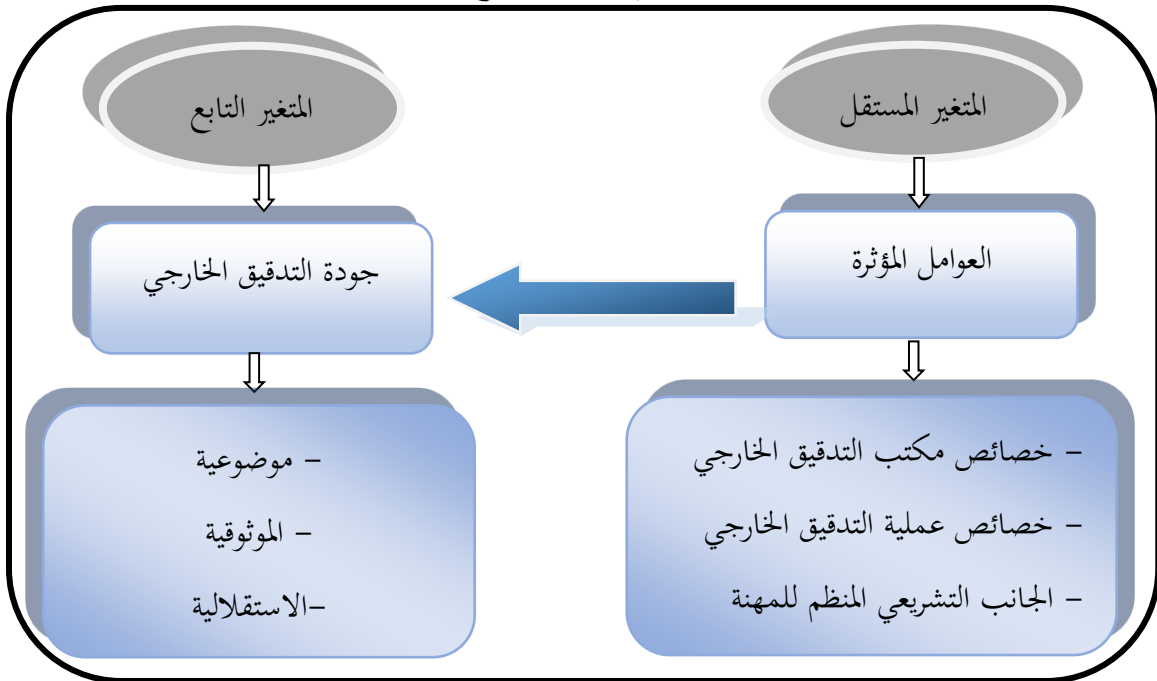
يتناول هذا المبحث وصفاً لمنهج الدراسة، كما يتضمن المعالجات الإحصائية التي تم الاعتماد عليها في تحليل الدراسة وصفاً لأفراد مجتمع الدراسة وعينتها، وأخيراً للإجراءات التي تم اعتمادها في البحث من حيث أدوات الدراسة وتطبيقها.

المطلب الأول : الوسائل و الأساليب المستخدمة في تحليل عينة الدراسة

1. المنهج المستخدم

إضافة للإطار النظري الذي تناولته الدراسة، فإن لها بعد ميداني تطبيقي يتعلق بالعوامل المؤثرة على جودة عملية التدقيق وتعزيز موضوعيتها واستقلالها، وهي دراسة تطبيقية اتبع فيها الباحث الأسلوب الوصفي التحليلي، بهدف التعرف على أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته من وجهة نظر معدي القوائم المالية، من خلال الإستبانة التي تم إعدادها لهذا الغرض وتحليل بياناتها ومقارنة متغيرات الدراسة من خلال تحويل المتغيرات غير الكمية إلى متغيرات كمية قابلة للقياس، وذلك بهدف التعامل معها في اختبار الفرضيات وبيان نتائج الدراسة وتوصياتها. لبلوغ الهدف الاساسي من الدراسة و المتمثل في تحديد أثر متغيرات بيئة التدقيق على جوته من وجهة نظر معي القوائم المالية، وللإجابة على فرضيات الدراسة قمنا باستخدام النموذج التالي:

الشكل رقم (05): نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الجانب النظري.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

يتضح لنا من خلال الشكل اعلاه نموذج الدراسة النظري، الذي نحاول من خلاله ابراز المتغير المستقل والمتمثل في بعض العوامل المؤثرة على جودة التدقيق:

1.1 العوامل المتعلقة بالمكتب، وفريق التدقيق: تشمل هذه العوامل النواحي التنظيمية داخل مكتب التدقيق من السياسات المتبعة داخل المكتب والمتعلقة بقبول العملاء، خصائص مكتب المدققة من حجم مكتب المدققة و الدعاوى القضائية المرفوعة على المكتب، والأساليب الحديثة المستخدمة في التدقيق والتخصص الصناعي للمكتب، بالإضافة إلى مجموعة من العوامل مصدرها خصائص العنصر البشري والافراد المشاركين في عمليات التدقيق، كتنعين المدققين وتخصيصهم على المهام.

2.1 العوامل المتعلقة بالمهمة: تشمل هذه العوامل منها حجم والطبيعة القانونية والتنظيمية والنشاط الممارس للمؤسسة محل التدقيق، تخطيط أعمال المدققة، دراسة وفحص نقاط قوة وضعف نظم الرقابة الداخلية وتقييم مخاطر الرقابة و جمع أدلة الاثبات والتحقق من صحتها وكشف الأخطاء المحاسبية والانحرافات بالإضافة إلى التقرير و الإفصاح.

3.1 العوامل المتعلقة بالاجراءات المنظمة للمهنة: تشمل هذه العوامل النواحي التنظيمية المتعلقة بالحيط الخارجي المتكون من البيئة الإقتصادية والسياسية والتشريعية والاجتماعية والهيئات النظامية والرقابية المشرفة والمنظمة للمهنة.

اما بخصوص المتغير التابع

4.1 جودة التدقيق:

على الرغم من أهمية مفهوم جودة التدقيق، الا أنه لم يرد تعريف واضح وذلك للأسباب التالية:

- الطبيعة النسبية لجودة التدقيق وتعدد الاطراف المهتمة بها
- كون جودة خدمة التدقيق غير ملموسة ويصعب تحديد قيمتها المادية
- التباين الشديد في أداء و تقديم الخدمة من وقت لآخر.

ظهر في مجال التدقيق العديد من المصطلحات التي تستخدم لوصف جودته منها: جودة التدقيق Audit Quality، رقابة الجودة quality Control، تأكيد (ضمان) الجودة Quality Assurance، ولكل من هذه المصطلحات تفسير خاص، يعتبر (DeAngelo) من اوائل الباحثين الذين عملوا على وضع تعريف لجودة تدقيق الحسابات، و ربطوا بين جودته واحتمال اكتشاف المدقق للاخطاء في القوائم المالية حيث عرفها بانها " مدى

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

قدرة المدقق باكتشاف الأخطاء والمخالفات في نظام إعداد القوائم المالية للعمليات، وإمكانية الادلاء بالنتائج المتوصل إليها للأطراف المعنية" (DeAngelo, p. 183)، كما عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) جودة التدقيق من خلال المعيار الدولي لرقابة جودة التدقيق المعيار الدولي (ISQC1) لرقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، حيث يشير المعيار إلى أن هدف مكاتب وشركات التدقيق في تحقيق جودة التدقيق، هو إيجاد نظام الرقابة الجودة والالتزام به من أجل تزويدها بتأكيد معقول فيما يرتبط بامثال الشركة وموظفيها للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، وأن تكون التقارير الصادرة عن الشركة أو شركاء العملية تلبي الأهداف المنتظرة منها (IAASB, 2016/2017)، يرى الباحث Thesberg Axel أن "التدقيق غير مستقل عن باقي أشكال الرقابة وإنما هو جزء من عدة عمليات مرتبطة ببعضها، ويكون ذو جودة عندما يضمن أن المعلومات التي تم عرضها في التقارير المالية السنوية أو الفصلية تعكس حقيقة واقع المؤسسة واعدادها تم وفقا لما تنص عليه المبادئ المحاسبية المتفق عليها". (THESBERG, p. 27)

الحكم على جودة عملية التدقيق وفق المدخل التقليدي (الكفاءة والاستقلالية)، أو بمدى التزام المدقق بالمعايير والارشادات والاحكام المهنية فقط، غير كافى لتحديد مستوى الجودة العالية التي تتطلبها البيئة الإقتصادية، وذلك لان الأولى تنحصر ضمن مرحلة التخطيط لمهمة التدقيق فقط، كما يمثل الالتزام بالمعايير والاصدارات المهنية الحد الأدنى لجودة الأداء، ولكن يجب أن يتم قياس الجودة وفق مجمل الخصائص المرتبطة بأعمال ومهام التدقيق والممارسة المهنية، تتحقق جودة التدقيق عندما يلبي المدقق احتياجات ورغبات مستخدمي القوائم المالية، وهذا بالتزامه بمعايير التدقيق المهنية المتعارف عليها، وآداب وقواعد السلوك المهني، ومعايير الرقابة على جودة التدقيق، بالإضافة إلى الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات التي تم اكتشافها في القوائم المالية، على ضوء ما تقدم من تعريفات يمكن إعطاء التعريف التالي لجودة التدقيق:

هي أداء عملية التدقيق بكفاءة وفاعلية وفقا لمعايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً والاحكام المهنية، مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات والغش المكتشفة والتقارير عنها باستقلالية، بهدف تلبية توقعات ورغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية.

2. الأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل

بعد جمع الإستبيانات الموزعة من وحدات عينة الدراسة المدروسة تم ترقيمها ومن ثم تفريغها وإدخال البيانات في برنامج (الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية *SPSS)، وبعد التأكد من صدق وثبات الإستبيان تمت الاستعانة، ببعض الأدوات والاختبارات الإحصائية لتبويب البيانات المتحصل عليها في جداول بهدف تسهيل عملية تحليل وتفسير هذه البيانات.

هناك العديد من الطرق والأساليب الإحصائية، وقد تمت عملية تحليل البيانات واستخلاص النتائج من خلال تطبيق الأساليب الإحصائية المناسبة لطبيعة البيانات، ونوع العينة، وأهداف الدراسة، بإستخدام SPSSv.20، حيث قام الطالب بتفريغ وتحليل الاستبيانات من خلال هذا البرنامج، بعد عمليات فرز وتحليل الاجابات التي تضمنتها استمارة الإستبيان العادي، معتمدا في بناء قاعدة المعطيات على برنامج (excel2013) وتضمنت ورقة الحساب ثمانون (80) سطرا وفقا لعدد الاجابات التي اعتمدت، وخمسة وسبعون (75) عمودا، بخانة لكل جواب رئيسي أو جواب فرعي، وبهذا تصبح قاعدة الإستبيان مكونة من $75 \times 88 = 6600$ معطية، تم تكميم (Quantification) المعطيات التي تتضمنها الخانات الناتجة عن تقاطع الاعمدة والاسطر إتباع أسلوب الترميز العددي، بحيث:

- يرمز للجواب ايجابي بالعدد (1)، الجواب سلبي بالعدد (2)؛
- يرمز للخيار الأول بالعدد (1)، الخيار الثاني بالعدد (2)، والخيار الثالث بالعدد (3) والخيار الرابع بالعدد (4) والخيار الخامس بالعدد (5).

ولقد استخدم الباحث على المؤشرات الإحصائية التالية:

1.2 مقاييس النزعة المركزية : تعتبر هذه المقاييس من أهم أدوات التحليل الإحصائي، والتي تحدد ميل البيانات إلى التجمع في منطقة متوسطة تعرف بمركز التوزيع (جولي، 2007، صفحة 138)، ولها عدة أنواع من المتوسطات لكن الباحث يعتمد على المتوسط الحسابي وهو المقياس الاوسع استخداما من مقاييس النزعة المركزية ويتم استخدام الوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة عن الإستبانة لأنه يعبر عن مدى أهمية العبارة عند أفراد العينة، إضافة إلى أن الوسط الحسابي يمكن استخدامه لتحديد مدي موافقة أفراد عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات الإستبانة على ضوء تقسيمات مقياس ليكارت، وهو حاصل مجموع القيم على عددها.

* Statistical Package For The Social Sciences.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

2.2 مقاييس التشتت: وهي مقاييس تستخدم لقياس وبيان تشتت إجابات مفردات عينة الدراسة عن الإستبانة حول وسطها الحسابي، فإذا كان التشتت كبيرا فإن القيم تكون متباعدة بشكل واسع، وإذا كان التباعد بين القيم ضعيف يكون التشتت قليل، وسيتم الاعتماد على الانحراف المعياري لأنه الأكثر استخداما من بين مقاييس التشتت، لسهولة التعامل معه رياضيا، ولأخذه بعين الاعتبار جميع القيم.

3.2 أسلوب الارتباط: إن أبرز ما يهتم به هذا الأسلوب هو إيجاد "قوة واتجاه العلاقة بين الظواهر سواء كانت في إطار علاقة ظاهرة بواحدة أخرى فقط أو بأكثر من ظاهرة" (حسين ي.، 2008، صفحة 40)، وهناك عدة أنواع من الارتباط لاثبات أن البيانات الخاصة بوحدات عينة الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي، فقد تم استعمال الارتباط الخطي البسيط والذي يدرس العلاقة بين متغيرين فقط، والارتباط الخطي المتعدد والذي يدرس العلاقة بين أكثر من متغيرين.

4.2 أسلوب التباين: يستعمل أسلوب تحليل التباين في تحديد ما إذا كانت الفروق بين متوسطات المجموعات تختلف بطريقة أكبر فيما بينها عن تلك الفروق بين المتوسط الأصلي، ولهذا الأسلوب عدة أنواع لكن الباحث يكتفي باستخدام تحليل التباين الاحادي والذي بدوره ينقسم إلى نوعين مختلفين: (جولي، صفحة 240)

- تحليل التباين بين المجموعات ويستخدم عندما تكون حالات مختلفة أو أفراد مختلفين بين كلا المجموعات؛
- تحليل التباين للمقاييس المتكررة ويستخدم عند تقييم نفس الافراد في ظل ظروف مختلفة أو فترات زمنية مختلفة.

يستعمل الباحث تحليل التباين بين المجموعات لتحديد فروق اختبار الفروض بين مختلف فئات وحدات عينة الدراسة.

5.2 أسلوب الانحدار: يعد الانحدار من المواضيع الاساسية وجزء مهما من النظرية الإحصائية، ويتميز الانحدار باستخداماته الواسعة في مختلف العلوم الطبيعية والادارية والإقتصادية، وهو ليس مجرد أسلوب الاختبارات الإحصائية بل لتمثيل العلاقات بين المتغيرات التابعة والمستقلة في صورة معادلات خطية لتحديد مقدار تأثير كل متغير مستقل مدرج في المعادلة على المتغير التابع، كذلك يحدد قيمة المتغير التابع عندما تكون قيم المتغيرات المستقلة أو المتغير المستقل مساوية للصفر. كما يختبر معنوية تأثير كل متغير مستقل على المتغير التابع باستخدام اختبار (T): يتم إجراء اختبار فروض البحث على أساس فرضيتين أساسيتين: (ثائر، 2013، صفحة 67)

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

- الفرضية الصفرية H_0 : وتسمى أيضا فرضية العدم أو المحايدة وهي فرضية تم على افتراض وجود تأثير لمجموعة المتغيرات المستقلة على المتغير التابع، ويجرى الاختبار لتأكيد هذه الفرضية أو نفيها؛
- الفرضية البديلة H_1 : هي الفرضية الملازمة أو المكملة للفرضية الصفرية والتي المعاكسة لها.
- ولاختبار الفرضية الصفرية H_0 يجب حساب مستوى الدلالة Sig ومقارنته مع قيمة به والتي تحدد مسبقا، في هذه الدراسة اتخذت قيمة تساوي 0.05 باعتبار أن الثقة في اتخاذ القرار تساوي $(1-a=0.95)$.
- من الملاحظ أن عينة الدراسة أكبر من 30 فردا وحسب نظرية (Central Limit Theorem) التي مفادها أن توزيع جميع المتوسطات الحسابية يكون قريب من التوزيع الطبيعي حتى لو لم يكن التوزيع الاصلي للمجتمع قريبا من التوزيع الطبيعي بشرط أن يكون عدد أفراد عينة الدراسة 30 فردا على الأقل (حمزة، 2013، صفحة 58)، لكن للتأكد تم اجراء اختبار التوزيع الطبيعي وذلك للتمكن من الاعتماد على الاختبارات المعلمية، والمتمثلة فيما يلي: (جولي، صفحة 163)
- اختبار التوزيع الطبيعي **kolmogorov - Smirnov**: لتأكد من أن البيانات المستخرجة من الدراسة الميدانية تتبع التوزيع الطبيعي، يقوم هذا الاختبار على قبول الفرضية الصفرية H_0 والتي مفادها أن بيانات وحدات عينة الدراسة تتبع توزيعا طبيعيا إذا كان مستوى الدلالة Sig أكبر من قيمة α ، أما في حال كان مستوى الدلالة Sig أقل من قيمة α فيتم قبول الفرضية البديلة H_1 والتي تشير الى عدم اتباع البيانات التوزيع الطبيعي؛
- اختبار الصدق والثبات **Alpha De Cronbach**: يستخدم لإجراء اختبار الثبات لعبارات الإستبيان، يقوم هذا الاختبار على قياس معامل "ألفا كرونباخ" والذي يتراوح بين (0،1)، فإذا كان المعامل مساويا ل (0) فإن ذلك يشير إلى عدم ثبات الإستبيان نهائيا وكلما اقترب المعامل من (1) زاد ثبات الإستبيان، وإذا كان المعامل مساويا ل (1) فإن ذلك يؤكد على الثبات التام للإستبيان؛
- معامل الارتباط **Pearson**: يقوم استخدام "معامل الارتباط بيرسون" كمؤشر إحصائي لقياس القوة الارتباطية الخطية بين متغيرين كميين، حيث أن قيمة هذا المعامل تقع ضمن المجال $(-1, +1)$ ، فإذا كان المعامل مساويا ل $(+1)$ فيعني أن الارتباط هو تام وطردي، أما إذا كان المعامل مساويا ل (-1) فيعني أن الارتباط هو تام لكن عكسي، في حين أنه إذا كان المعامل معدوما فهذا يدل على عدم وجود علاقة أصلا؟
- اختبار **T Pour Echantillon Unique**: يختبر فيما إذا كان متوسط الاجابات يختلف عن قيمة ثابتة، تقوم هذه الطريقة على قبول الفرضية الصفرية H_0 إذا كانت قيمة T المحسوبة أقل من قيمتها الجدولية

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

($T=1.995$)، وكذا إذا كان مستوى الدلالة Sig أكبر من قيمة α ($\alpha=0,05$) والتي تشير إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متغيري الدراسة، ورفض الفرضية الصفرية H_0 وقبول الفرضية البديلة H_1 والتي تشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متغيري الدراسة والتي تحسد الفرضية التي تسعى الدراسة اختبار صحتها إذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية ($t=1.995$)، وكذا إذا كان مستوى الدلالة Sig أقل من قيمة α ($\alpha=0,05$).

- اختبار **Anova A Un Facteur**: للتعرف على إذا ما كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية في أراء المستجوبين تبعا للبيانات الشخصية للعينة، يقوم هذا الاختبار على قبول الفرضية الصفرية H_0 إذا كانت قيمة F المحسوبة أقل من قيمتها الجدولية ($F=1.955$)، وكذا إذا كان مستوى الدلالة sig أكبر من قيمة α ($\alpha=0,05$)، والتي تشير إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في اختبار الفروض بين مختلف فئات عينة الدراسة وفقا لمتغيرات المراقبة، والمتمثلة في الخصائص الديمغرافية للعينة (الدرجة العلمية، الخبرة المهنية، الوظيفة، التخصص ومحل ممارسة النشاط)، ورفض الفرضية الصفرية H_0 قبول الفرضية البديلة H_1 إذا كانت قيمة F المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية ($F=1.955$)، وكذا إذا كان مستوى الدلالة Sig أقل من قيمة α ($\alpha=0,05$)، والتي تشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في اختبار الفروض بين مختلف فئات عينة الدراسة.

- الاختبار البعدي **Scheffe**: يتم استخدام هذا الاختبار للكشف على الفروق الإحصائية من خلال تحديد الفئة التي تسببت في الفروق بين مختلف فئات عينة الدراسة، حيث تقوم على قبول الفرضية الصفرية H_0 إذا كان مستوى الدلالة Sig الأكبر من قيمة α ($\alpha=0,05$)، والتي تشير إلى عدم وجود فروق إحصائية بين فئتين من فئات العينة، في حين إذا كان مستوى الدلالة sig أقل من قيمة α ($\alpha=0,05$) فهذا يعني قبول الفرضية البديلة H_1 أي وجود فروق إحصائية بين فئتين من فئات العينة.

كما يستعين الباحث بالتكرارات والنسب المئوية لوصف الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة، وكذا المعرفة اتجاه وحدات عينة الدراسة حول موقفهم على عبارات الإستبيان، ويستخلص النتائج المتحصل عليها في جداول إحصائية بسيطة وأشكال بيانية كالأعمدة البيانية والدائرة النسبية كميّار للحكم على استجابة أفراد العينة لكل فقرة من فقرات القسم الأول، واستعمال سلم ليكارت الخماسي في هذه الدراسة للخيارات المتاحة في الاجوبة والمتمثلة في (موافق جدا: 5، موافق: 4، محايد: 3، غير موافق: 2، غير موافق مطلقا: 1) وبالتالي تم الحصول على خمس فئات للأجوبة، والتي تم حساب مجال كل فئة كميّار للحكم على استجابة أفراد العينة لكل فقرة من فقرات القسم الثاني كالآتي:

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

المدى = قيمة أكبر قيمة - قيمة أصغر قيمة؛ المدى = 5-1؛ المدى = 4 .

طول الفئة = المدى \ عدد الفئات؛ طول الفئة = 4/5 ؛ طول الفئة = 0.8.

ثم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس لتحديد الحد الاعلى لهذه الخلية كمايلي:

■ مجال فئة " غير موافق مطلقا " هو (1-1.8).

■ مجال فئة " غير موافق " هو (1.8-2.6).

■ مجال فئة " محايد " هو (2.6-3.4).

■ مجال فئة " موافق " هو (3.4-4.2).

■ مجال فئة " موافق جدا " هو (4.2-5).

الجدول رقم (09): مقياس ليكارت الخماسي

طول خلايا مقياس ليكارت	درجة الموافقة	درجة الارتفاع	درجة السهولة
متوسط من 1 إلى 1.80	غير موافق مطلقا	منخفضة جدا	صعبة جدا
متوسط من 1.81 إلى 2.60	غير موافق	منخفضة	صعبة
متوسط من 2.61 إلى 3.40	محايد	قليلة الارتفاع	قليلة السهولة
متوسط من 3.41 إلى 4.20	موافق	مرتفعة	سهلة
متوسط من 4.21 إلى 5.00	موافق جدا	مرتفعة جدا	سهلة جدا

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على استمارة الإستبيان

المطلب الثاني مصادر جمع البيانات وعينة الدراسة:

1. مصادر جمع البيانات

1.1 المصادر الثانوية :

لمعالجة الجانب النظري للدراسة تم الاعتماد على مصادر البيانات الثانوية، و التي تتمثل في القوانين و المراسيم التي أصدرها المشرع الجزائري في إطار إصلاح النظام المحاسبي والقاضية بتطبيق النظام المحاسبي المالي، وكذلك المتعلقة بإصلاح ممارسة التدقيق من خلال إصدار القانون 01-10 المؤرخ في 16 رجب 1431 هـ الموافق ل 29 جويلية 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، القرار المؤرخ في 15 شعبان 1434 هـ الموافق ل 24 جويلية 2013م يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، القرار المؤرخ في 10 ربيع الأول 1435 هـ الموافق ل 12 يناير 2014م يحدد كفايات تسليم تقارير محافظ الحسابات، المقرر 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016م المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المقرر 150 المؤرخ في 11 أوت 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، والمقرر 23 المؤرخ 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، والمقرر 77 المؤرخ 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، وكذا الكتب ، الدوريات، المقالات، والتقارير والأبحاث ومواقع الانترنت والدراسات السابقة التي تناولت جانبا من موضوع الدراسة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.

2.1 المصادر الأولية :

نظرا لعدم كفاية المصادر الثانوية في تحقيق أهداف الدراسة و التأكد من صدق أو نفي الفرضيات تم اللجوء إلى المصادر الأولية لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع البحث، من خلال الاستبيان كوسيلة أساسية للبحث وصمم خصيصا لهذا الغرض، وتم استخدامه في عينة من المؤسسات المتواجدة في الجزائر المختلفة من ناحية الحجم، النشاط، الملكية، والطبيعة القانونية.

2. مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة الفئة المعدة للقوائم المالية وتتكون من مسؤولي دائرة المالية و المحاسبة ببعض المؤسسات الإقتصادية التي تنشط في ولايات سيدي بلعباس، تلمسان، عين تموشنت، وهران، مستغانم، الجزائر العاصمة، بشار، البليدة، بأنواعها وأحجامها المختلفة، كما تم الاستعانة بآراء بعض العاملين في مكاتب المحاسبة باعتبارهم معنيين كذلك بنتائج المحاسبة وتقارير التدقيق، وبصفتهم الافراد التي ستحدد وجود أثر لمتغيرات بيئة التدقيق على لجودة عمل المدقق الخارجي من عدمه.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

تم انتقاء عينة قصديه من مجتمع الدراسة، تتكون من 35 مؤسسة و 7 مكاتب محاسبة لاحتوائها على معارف ساعدتنا للوصول إلى هذه الفئة وللحصول على الاجابات مختلفة للوصول إلى هدف الدراسة.

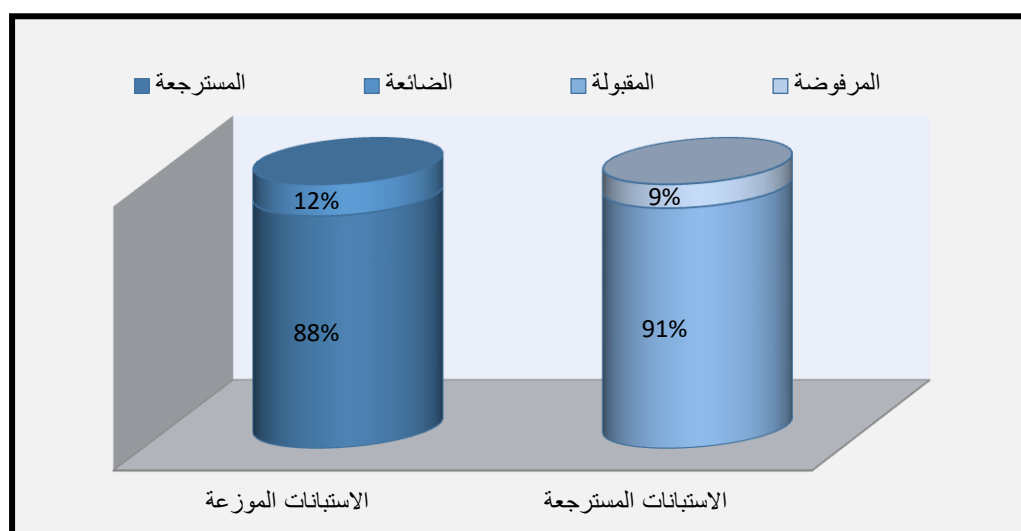
تم الاعتماد في عملية التوزيع على استبيان الكتروني، وبيعض الزملاء من جهات مختلفة من الوطن لتوزيع الاستمارة، و بعد ذلك تم جمع جميع الاستمارات الممكنة إما باليد أو عن طريق، والجدول التالي يبين تفصيلات توزيع الإستبانة.

الجدول رقم (10): توزيع الإستبانة

الإستبيانات	العدد	النسبة
الموزعة	100	%100
الضائعة	12	%12
المسترجعة	88	%88
المرفوضة	08	%9
المقبولة	80	%91

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الإستبيان و البرنامج الإحصائي (SPSS)

الشكل رقم (06): توزيع الإستبانة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الإستبيان و البرنامج الإحصائي (SPSS)

نلاحظ من خلال الجدول رقم (10) ان العدد الاجمالي للاستمارات الموزعة بلغ عددها مئة استمارة منها ثمانية وثمانون استمارة تم استرجاعها و هو ما يمثل نسبة 88 % من حجم العينة المختارة و هي نسبة مرتفعة، في حين لم يتم استرجاع إحدا عشر استمارة وذلك رغم الاصرار على المطالبة بها أو لاستلامها بعد الاجال، و بعد اطلعنا وتفحصنا للاستبانات المسترجعة، تبين لنا عدم صلاحية ثمانية إستمارات أي نسبة 9 % من مجموع الاستبانات الموزعة بسبب عدم احتوائها على اجابات موضوعية والتناقض في الاجوبة هذا ما يعني عدم الجدية في التعامل مع الاستمارة من طرف بعض المهنيين ولعدم الجدية في الاجابة تم الغاؤها، ليصبح بذلك العدد النهائي للاستمارات الصالحة للاستعمال ثمانون استمارة اي ما يعادل 91 %

المطلب الثالث: الحدود الزمانية و المكانية للدراسة:

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

1. الحدود المكانية:

محتوى هذه الدراسة يتعلق بمعرفة أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودة التدقيق في ظل إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر لعينة من معدي القوائم المالية بالمؤسسات الناشطة في بعض الولايات من الوطن، و المتمثلة أساسا في ولاية سيدي بلعباس باعتبارها موطن الطالب بالإضافة إلى ولايات أخرى: تلمسان، عين تموشنت، وهران، مستغانم، الجزائر العاصمة، بشار، البليدة.

2. الحدود الزمانية:

يرتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمن أو الفترة التي أجريت فيها الدراسة الإستبائية و التي بدأت في جانفي 2020 إلى غاية جانفي 2021

3. الحدود البشرية:

اعتمدت هذه الدراسة على آراء وإجابات مسؤولي المالية والمحاسبة في المؤسسات التي تنشط في الجزائر، بأصنافها وأحجامها المختلفة بصفتهم المعدين للقوائم المالية.

4. الحدود الموضوعية:

اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع و المحاور المتعلقة بالعوامل المؤثرة على ممارسة التدقيق في ظل إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر، بما يتوافق ومختلف المتغيرات التي يفرزها المحيط المحلي والدولي لعينة من معدي القوائم المالية بالمؤسسات.

المبحث الثاني: أداة الدراسة:

تتطلب الدراسة الميدانية الاعتماد على أفضل أداة من جملة من الأدوات لضمان معالجة الموضوع بالشكل الذي يتوافق مع الدراسة، وبما أن البيانات التي يريدها الباحث لم يسبق جمعها اتجهنا للاعتماد على الاستبيان، باعتباره " نموذج يضم مجموعة أسئلة توجه إلى الافراد من أجل الحصول على معلومات حول موضوع أو مشكلة أو موقف" (مُجد ع.، 2000، صفحة 339)، و لما له من مزايا في مجال قياس تطابق وجهات نظر افراد العينة الموجه لها هذا الاستبيان، وذلك من خلال تحليل نتائجه لاستخلاص النتائج النهائية.

يتناول هذا المبحث عرض أداة الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها، وصدقها وثباتها، و المعالجات الإحصائية التي تم الاعتماد عليها في تحليل الدراسة.

المطلب الأول: تحضير استمارة الاستبيان

استكمالا لمنهجية البحث وتحقيقا لأغراضه، ولمعرفة وجهة نظر معدي القوائم المالية في طبيعة ودرجة تأثير العوامل على جودة التدقيق موضوع البحث، صمم الباحث استمارة استبيان لجمع البيانات الخاصة بالبحث الميداني، حيث تم إعداد هذا الاستبيان وتعيينه بعد الاطلاع على أدبيات وبعض الدراسات السابقة ذات العلاقة التي تناولت المتغيرات التي شملها البحث مع إجراء التعديلات اللازمة بما يتلاءم مع موضوع البحث وطبيعة الواقع المهني في الجزائر.

لكي تكون الاستمارة دقيقة ومنظمة في شكلها العلمي من حيث البساطة و الوضوح و المضمون، فقد مرّ تصميمها على ثلاثة مراحل:

1. مرحلة التصميم الأولي:

تعتبر هذه المرحلة الخطوة الأولى لإعداد استمارة، بالاعتمادا على عدة مراجع (كتب، مقالات، أطروحات دكتوراه، ... الخ) ، وانطلاقا من الجانب النظري، إشكالية البحث والفرضيات الموضوعية، تم صياغة مجموعة من الاسئلة مراعين في ذلك ان تكون أسئلة بسيطة وواضحة، الابتعاد عن التعقيد حتى تكون قابلة للفهم من قبل الافراد المستجوبين، صياغة عبارات الاسئلة باللغة العربية الفصحى، مراعاة تدرجها و تسلسلها وربطها بالفرضيات

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

وبالاهداف المراد الوصول إليها ، الاعتماد على أسئلة شبه مغلقة (عدة اختيارات) بغية تسهيل معالجة الاجابات وتحليلها.

بعد الانتهاء من صياغة الاسئلة قام الباحث باستعمل برنامج خاص باعداد الاستبيانات "Le 4.5 Sphinx" لتأكد من نجاعة الاسئلة، لتفادي الأخطاء التقنية والمنهجية التي قد يقع فيها وتحول دون الحصول على كل المعلومات الضرورية من الاستبانة، كما عرض الاستبيان على أساتذة متخصصين في هذا الجانب من أجل الاطلاع عليها وإعطاء توصيات و ملاحظات للتأكد من سلامة صياغة الاسئلة و قدرتها على تغطية جميع جوانب الدراسة.

2. مرحلة إعادة التصميم :

بعد تصميم الاستمارة و عرضها على الأساتذة المتخصصين لمراجعتها والاخذ بعين الاعتبار الملاحظات المقدمة، تم عرض الاستبيان على بعض المهنيين رؤساء قسم المحاسبة و المالية معدي القوائم المالية في ولاية سيدي بلعباس، لاختبار فهم و استيعاب المحاسبين للأسئلة المطروحة في الاستبيان للإجابة عليها، وللتأكد من وضوحها، حيث مكّنتنا هذه المرحلة من التحصل على ملاحظات واجراء بعض التعديلات بالاستغناء عن بعض الاسئلة وتعديل البعض الاخر وإضافة أسئلة أخرى.

3. مرحلة التصميم النهائي للاستبيان:

هي المرحلة النهائية المتعلقة بالاستمارة، حيث بعدما تمّ الاخذ بعين الاعتبار التعديلات و الملاحظات في المرحلة السابقة قمنا بالتصميم النهائي للاستمارة، وبعد الانتهاء من الصياغة النهائية ترجمنا الاستبيان للغة الفرنسية لان أغلبية المهنيين في مجال محاسبة يجيدون ممارسة مهامهم باللغة الفرنسية.

المطلب الثاني: هيكل استمارة الإستبيان

بعد التصميم النهائي للاستبيان من خلال الأدبيات السابقة المشاهدة واستشارة ذوي الخبرة والاختصاص في مجال المحاسبة، سواء في الحقل الأكاديمي أو المهني بحيث يشمل فرضيات وأهداف الدراسة، كما هو مبين في صورته النهائية في قائمة الملاحق (انظر الملحق رقم 1-2)، حيث يتكون هذا الإستبيان من جزئين رئيسيين وهما:

1. السمات الشخصية:

يتضمن القسم الأول أسئلة عامة حيث تم جمع بيانات ديموغرافية عن أفراد عينة الدراسة، لمعرفة السمات الشخصية لمسؤولي المالية والمحاسبة في عينة الدراسة من خلال إجاباتهم على الإستبيان (المؤهل العلمي، التخصص الأكاديمي، المسمى الوظيفي، اكتساب شهادات مهنية، عدد سنوات الخبرة في العمل الحالي، طبيعة ملكية المؤسسة)، وذلك للاطمئنان على توفر المعرفة لدى المجيبين للإلمام بمحتويات الإستبيان وقدرتهم على الإجابة على أسئلته، لقياس تأثير بعض هذه المتغيرات على جودة التدقيق في المؤسسات - موضع الدراسة -.

2. مجالات ومجاور الإستبيان:

يضم القسم الثاني مجالات الدراسة ويتكون الإستبيان من 14 فقرة تحتوي على 75 سؤال، تغطي فروض الدراسة مقسمة إلى محورين رئيسيين، كل محور يشتمل على مجموعة من العبارات تحاول اثبات أونفي إحدى الفروض، وكل محور تم بناءه بالاعتماد على التوجه الدولي لتنظيم مهنة التدقيق المحاسبي، كما يلي:

- المحور الأول: تعريف جودة التدقيق ، ويتكون من فقرة واحدة تحتوي على 5 أسئلة.

- المحور الثاني: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر معدي القوائم المالية، ويتكون من:

■ المجال الأول: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المتعلقة بفريق التدقيق والمكتب ويتكون من 6 فقرات كما

يلي:

- الفقرة الأولى: مبادئ و أخلاقيات السلوك المهني تحتوي على 6 أسئلة.
- الفقرة الثانية: صعوبة عملية التدقيق ودرجة التعقيدات تحتوي على 4 أسئلة.
- الفقرة الثالثة: المهارات المعرفية والتقنية للمدقق وافراد المكتب تحتوي على 5 أسئلة.
- الفقرة الرابعة: التدريب والتكوين المستمر والمشاركة في الندوات المهنية المتخصصة تحتوي على 3 أسئلة.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

● الفقرة الخامسة: خصائص المكتب تحتوي على 5 اسئلة.

● الفقرة السادسة: تسيير المساعدين في مكتب التدقيق والتنسيق بينهم تحتوي على 5 اسئلة.

■ المجال الثاني: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المتعلقة بمهمة التدقيق ويتكون من 4 فقرات كما يلي:

● الفقرة الأولى: هيكلية عمليات التدقيق تحتوي على 7 اسئلة.

● الفقرة الثانية: التزام المدقق ببنود العقد الذي يربطه بالمؤسسة تحتوي على 4 اسئلة.

● الفقرة الثالثة: علاقة فريق التدقيق بالمؤسسة تحتوي على 5 اسئلة.

● الفقرة الرابعة: التحكم بملف المهمة تحتوي على 5 اسئلة.

■ المجال الثالث: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المتعلقة بالقوانين والتشريعات المنظمة للمهنة ويتكون من 4 فقرات كما يلي:

فقرات كما يلي:

● الفقرة الأولى: العلاقة بين المدقق والإدارة التي تعينه تحتوي على 6 اسئلة.

● الفقرة الثانية: دور المنظمات والجمعيات المهنية في تدعيم القوانين المنظمة للمهنة تحتوي على 10 اسئلة.

● الفقرة الثالثة: ضبط الخدمات المقدمة من مكاتب التدقيق تحتوي على سؤالين.

● الفقرة الرابعة: تأطير اتعاب عملية التدقيق تحتوي على 3 اسئلة.

المطلب الثالث: اختبار صدق وثبات الإستبيان

بهدف التمكن من الوثوق بنتائج ودقة هذه الدراسة، يجب التأكد من سلامة وجودة أداة القياس لهذه الدراسة "الإستبيان"، بالتحقق من ثباتها وصدقها، فثبات الإستبيان يعني "التناسق والاتساق بين مكوناته وأنه يعطي نفس النتائج إذا تمت إعادة توزيعه أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط"، أما صدق الإستبيان يعني "صدقه في تمثيل المجتمع الأصلي شاملا جميع مكونات الخاصية المطلوب قياسها" (حمزة، صفحة 68)، وقام الباحث بالتأكد من صدق الإستبيان بطريقتين، إضافة إلى تحكيم الإستبيان واختباره للسعي وراء الرفع من سلامته وجودته، قام بإجراء اختبار ثبات للاستبيان باستخدام معاملات الثبات كمعامل "ألفا كرونباخ"، وإجراء اختبار صدق الإستبيان باستخدام "معامل الصدق الذاتي".

1. اختبار صدق الإستبيان:

1.1 اختبار الصدق الظاهري :

لمعرفة مدى صدق الإستبيان قام الباحث بعرض استمارة الإستبيان في مرحلة الاعداد على مجموعة من الأساتذة متخصصين في المحاسبة والاحصاء، وكذا بعض المديرين والمحاسبين الماليين للمؤسسات عينة الدراسة، وقد طلب الباحث من المحكمين إبداء رأيهم في مدى ملائمة العبارات لقياس ما وضعت من أجله بالإضافة إلى اقتراح ما يروونه ضروريا من تعديل صياغة العبارات أو حذفها أو إضافة عبارات جديدة، وكذا للتأكد من استجابة عينة الدراسة لأسئلته وفهمها، و لقد كان لأرائهم واقتراحاتهم دور مميز في تطوير الاستمارة، كما استجاب الباحث لآراءهم، وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وبذلك خرج الإستبيان في صورته النهائية في قائمة الملاحق.

2.1 صدق وثبات المقياس:

للتأكد من مدى صلاحية الإستبانة كأداة لجمع البيانات للدراسة الحالية قام الباحث باختبار مدى الاعتمادية على أداة جمع البيانات، مستخدما معامل ألفا كرونباخ لاختبار ثبات الإستبيان ، وهو "عبارة عن حاصل قسمة التباين الحقيقي على التباين التجريبي، فإذا كان التباين الحقيقي هو نفسه التباين التجريبي فإن النسبة تساوي واحد، وفي هذه الحالة فإن المعامل يكون مساويا للواحد الصحيح، وإذا كان هذا المعامل مساويا للصفر فإن ذلك يدل أنه لا توجد علاقة بين الدرجات التجريبية التي تم الحصول عليها بواسطة التطبيق والدرجات الحقيقية، وبالتالي لا يكون هناك قياس حقيقي" (حمزة، صفحة 78)، ويقصد بمعامل الثبات استقرار

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

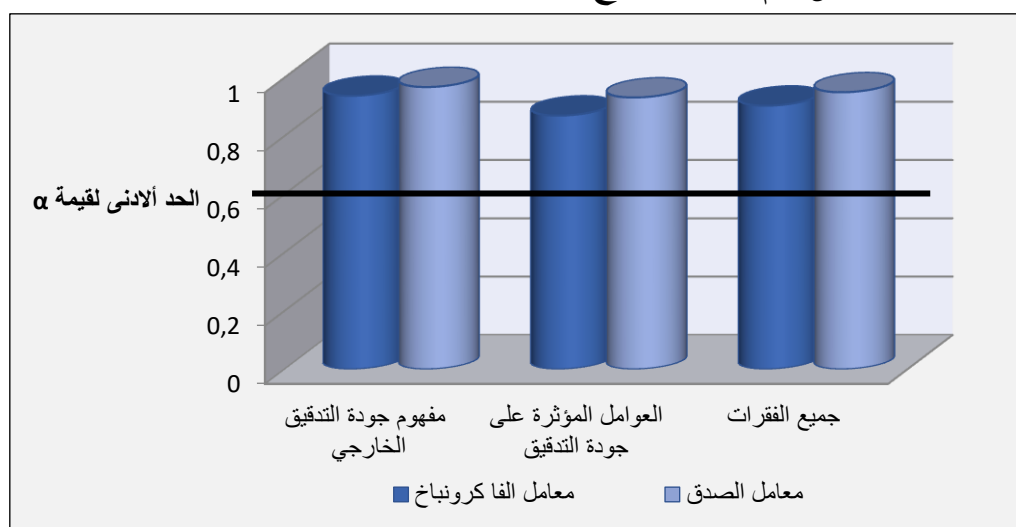
المقياس وعدم تناقضه مع نفسه أي انه يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة، حيث يأخذ هذا المعامل قيمة تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام تكون قيمته تساوي الواحد الصحيح، وكلما اقتربت قيمة معامل الثبات للواحد كان الثبات مرتفعا وكلما اقتربت من الصفر كان الثبات منخفضا، وللتحقق من صدق الإستبيان تم استعمال " معامل الصدق الذاتي " وهو " الحد الاعلى لمعامل صدق الاختبار وهو الجذر التربيعي لمعامل الثبات " (حمزة، صفحة 79)، ويقصد به أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه ويساوي رياضيا الجذر التربيعي لمعامل الثبات، وبالتالي فالمعامل يأخذ قيمة تتراوح بين الصفر والواحد، فإذا لم يكن هناك صدق في عبارات الإستبيان فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك صدق تام تكون قيمة المعامل تساوي الواحد تماما، لذا فكلما اقترب قيمة المعامل من الواحد كان صدق مرتفع وكلما اقتربت من الصفر كان الصدق منخفض، والجدول الموالي يبين نتائج اختبار ثبات وصدق الإستبيان:

الجدول رقم (11): صدق وثبات محاور الدراسة.

المتغيرات	عدد الفقرات	معامل الفا رونباخ	معامل الصدق
محور مفهوم جودة التدقيق الخارجي	5	0,938	0,968
محور العوامل المؤثرة على جودة التدقيق	14	0,870	0,93
جميع الفقرات	19	0,850	0,904

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الإستبيان ومخرجات برنامج (SPSS)

الشكل رقم (07): يوضح معاملات صدق وثبات محاور الدراسة.



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS) من خلال الجدول رقم (11) ثبات وصدق المحور الأول للاستبيان والذي يتكون من 5 عبارات ، حيث أن قيم معامل الثبات "ألفا كرونباخ" و"معامل الصدق الذاتي" لهذا المحور ولل فقرات المكونة له تفوق 0,9، وعلى ثبات وصدق المحور الثاني والذي يتكون من 60 عبارة إذ أن قيم معامل الثبات "ألفا كرونباخ" و"معامل الصدق الذاتي" لهذا المحور وللأجزاء المكونة له تفوق 0,8.

للتفصيل أكثر في ثبات وصدق محور الاستبيان تم إعداد الجدول الموالي، والذي يلخص قيم معامل الثبات "ألفا كرونباخ" و"معامل الصدق الذاتي" لمحاور الاستبيان والفقرات المكونة له:

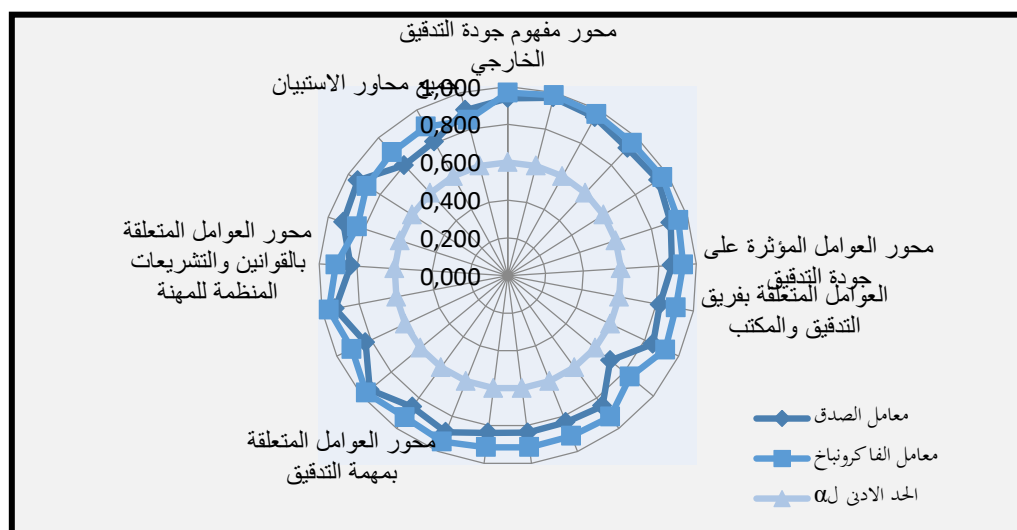
الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

الجدول رقم (12): يوضح معاملات صدق وثبات متغيرات الدراسة

المتغيرات	عدد العبارات	معامل الفاكرونباخ	معامل الصدق الذاتي
محور مفهوم جودة التدقيق الخارجي	5	0,938	0,968
التزام فريق التدقيق بمعايير التدقيق وقواعد آداب وسلوكيات المهنة التي تصدرها المنظمات المهنية	1	0,972	0,985
ضمان لمصادقية وموثوقية القوائم المالية المنشورة	1	0,95	0,975
الاكتشاف والإفصاح عن الأخطاء والتلاعبات في القوائم المالية ان وجدت	1	0,925	0,962
عدم متابعة المكتب قضائيا من طرف عملائه	1	0,94	0,970
قيام المدقق بعملة بما يحقق لجميع الاطراف المستفيدة من خدمة التدقيق اهدافها	1	0,906	0,949
محور العوامل المؤثرة على جودة التدقيق	60	0,870	0,93
العوامل المتعلقة بفريق التدقيق والمكتب	28	0,819	0,905
مبادئ و اخلاقيات السلوك المهني	6	0,849	0,921
صعوبة عملية التدقيق ودرجة التعقيدات المصاحبة	4	0,704	0,839
المهارات المعرفية والتقنية للمدقق وافراد المكتب	5	0,852	0,923
التدريب والتكوين المستمر والمشاركة في الندوات المهنية المتخصصة	3	0,834	0,913
خصائص المكتب	5	0,837	0,915
تسيير المساعدين في مكتب التدقيق والتنسيق بينهم	5	0,838	0,915
محور العوامل المتعلقة بمهمة التدقيق	21	0,891	0,944
هيكلية عمليات التدقيق	7	0,858	0,926
التزام المدقق ببنود العقد الذي يربطه بالمؤسسة	4	0,947	0,973
التحكم بملف المهمة	5	0,832	0,912
علاقة فريق التدقيق بالمؤسسة	5	0,93	0,964
محور العوامل المتعلقة بالقوانين والتشريعات المنظمة للمهنة	21	0,833	0,912
العلاقة بين المدقق والإدارة التي تعينه	4	0,915	0,838
دور المنظمات والجمعيات المهنية في تدعيم القوانين المنظمة للمهنة	12	0,940	0,884
ضبط الخدمات المقدمة من مكاتب التدقيق	2	0,895	0,801
تأطير اتعاب عملية التدقيق	3	0,899	0,809
جميع محاور الإستبيان	65	0,850	0,904

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج الإستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

الشكل رقم (08): يوضح معاملات صدق وثبات متغيرات الدراسة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

يؤكد الجدول رقم (12) على ثبات وصدق المحور الأول للاستبيان، حيث تراوحت قيمة معامل معيار ألفا كرونباخ للمحاور بين (0,870 - 0,938) وهي تقترب من الواحد الصحيح، كما يلاحظ أن جميع الفقرات تجاوزت قيم الفا (α) الحد الأدنى نسبة (60%) المتفق عليه للثبات في مثل هذه الدراسات الإقتصادية مما يعكس ثبات أداة القياس، وبلغت قيمة المعامل لجميع المحاور (85%) يعني بأن الاستبيان يتميز بالثبات وهذا مناسب في مثل هذه الاختبارات من اجل اعتماد نتائج هذه الدراسة.

إضافة الى ان معاملات الصدق للمحاور تراوحت قيمتها بين (0,93 - 0,968) وهي تقترب من الواحد الصحيح، فحين ان قيم الفا (α) لجميع الفقرات تجاوزت نسبة (60%) الحد الأدنى المتفق عليه للصدق في مثل هذه الدراسات الإقتصادية مما يعكس صدق أداة القياس، وبلغ معامل الصدق لجميع المحاور (90,4%) مما يدل على أن محتوى الاستبيان يتميز بالصدق، وهذا مناسب في مثل هذه الاختبارات من اجل اعتماد نتائج هذه الدراسة.

بأن النتائج المتوصل اليها سواء لمعامل الثبات أو معامل الصدق كلها كانت قريبة من الواحد الصحيح نلخص أن الاستبيان تميز بالثبات والصدق إذ نجده يعبر عن العينة في تمثيلها للمجتمع.

2. علاقة الارتباط بين مكونات الإستبيان

قبل قياس علاقة الارتباط يجب تحديد ما إذا كانت إجابات أفراد العينة على متغيرات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي، ويعتبر هذا الاختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً.

1.2 اختبار التوزيع الطبيعي:

يتم التأكد من أن بيانات عينة الدراسة تتبع توزيعاً طبيعياً باستخدام اختبار Kolmogorov-Smirnov (Z)، لأنه يستخدم لمعرفة طبيعة توزيع البيانات المتاحة، والجدول التالي يوضح ذلك حيث أن:

- الفرضية الصفرية H_0 : بيانات عينة الدراسة تتبع توزيعاً طبيعياً.
- الفرضية البديلة H_1 : بيانات عينة الدراسة لا تتبع توزيعاً طبيعياً.

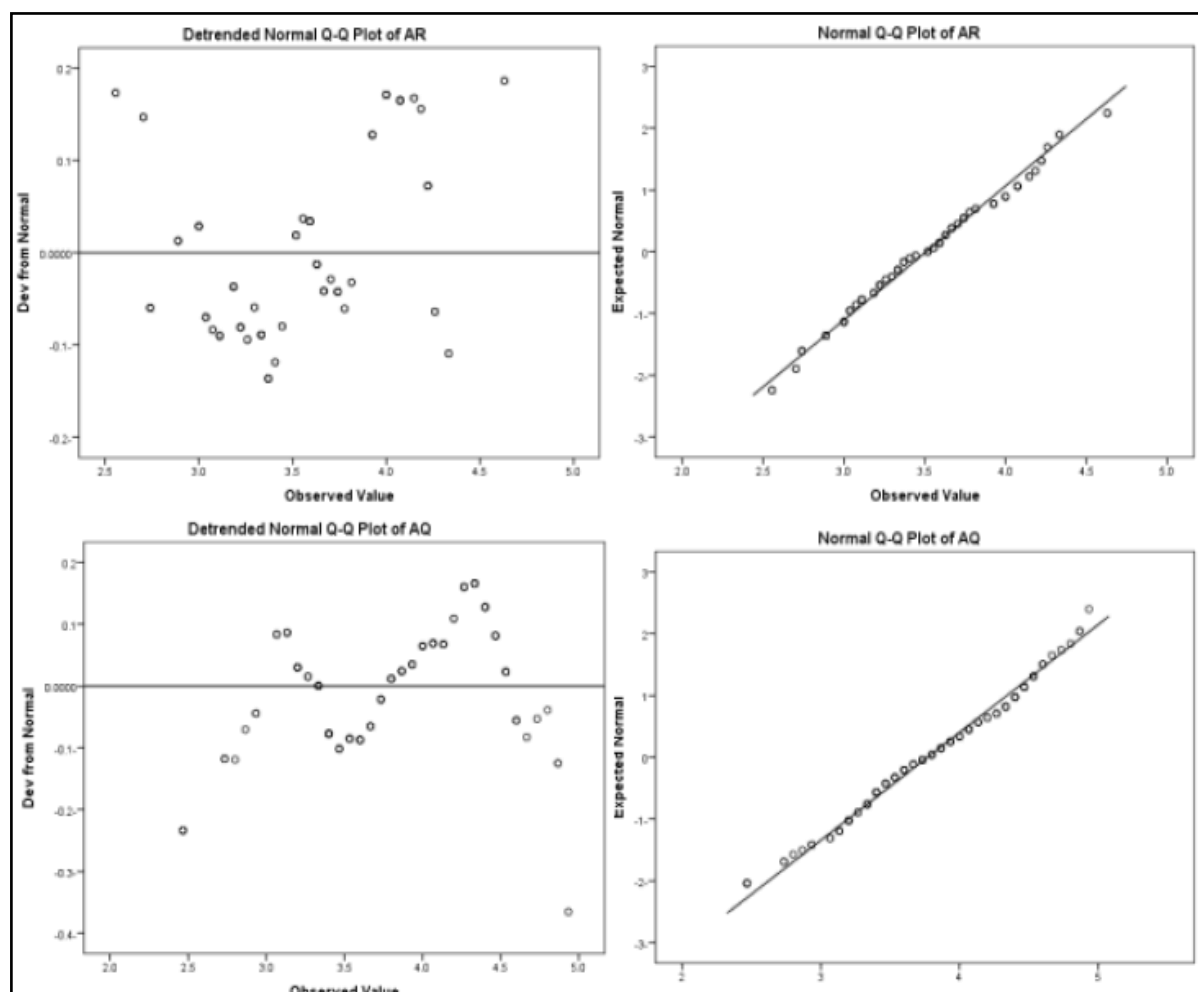
الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

الجدول رقم (13): يوضح معاملات طبيعة توزيع متغيرات الدراسة

الفرضية		Kolmogorov Smirnov	المتغيرات
H1	H0		
مقبولة	مقبولة	0,081	محور مفهوم جودة التدقيق الخارجي
مقبولة	مقبولة	0,128	التزام فريق التدقيق بمعايير التدقيق وقواعد آداب وسلوكيات المهنة التي تصدرها المنظمات المهنية
مقبولة	مقبولة	0,050	ضمان لمصادقية وموثوقية القوائم المالية المنشورة
مقبولة	مقبولة	0,075	الاكتشاف والإفصاح عن الأخطاء والتلاعبات في القوائم المالية ان وجدت
مقبولة	مقبولة	0,060	عدم متابعة المكتب قضائيا من طرف عملائه
مقبولة	مقبولة	0,094	قيام المدقق بعملة بما يحقق لجميع الاطراف المستفيدة من خدمة التدقيق اهدافها
مقبولة	مقبولة	0,160	محور العوامل المؤثرة على جودة التدقيق
مقبولة	مقبولة	0,15	العوامل المتعلقة بفريق التدقيق والمكتب
مقبولة	مقبولة	0,244	مبادئ و اخلاقيات السلوك المهني
مقبولة	مقبولة	0,096	صعوبة عملية التدقيق ودرجة التعقيدات المصاحبة
مقبولة	مقبولة	0,202	المهارات المعرفية والتقنية للمدقق وافراد المكتب
مقبولة	مقبولة	0,225	التدريب والتكوين المستمر والمشاركة في الندوات المهنية المتخصصة
مقبولة	مقبولة	0,025	خصائص المكتب
مقبولة	مقبولة	0,109	تسيير المساعدين في مكتب التدقيق والتنسيق بينهم
مقبولة	مقبولة	0,208	محور العوامل المتعلقة بمهمة التدقيق
مقبولة	مقبولة	0,325	هيكلية عمليات التدقيق
مقبولة	مقبولة	0,196	التزام المدقق ببنود العقد الذي يربطه بالمؤسسة
مقبولة	مقبولة	0,021	التحكم بملف المهمة
مقبولة	مقبولة	0,107	علاقة فريق التدقيق بالمؤسسة
مقبولة	مقبولة	0,167	محور العوامل المتعلقة بالقوانين والتشريعات المنظمة للمهنة
مقبولة	مقبولة	0,244	العلاقة بين المدقق والإدارة التي تعينه
مقبولة	مقبولة	0,125	دور المنظمات والجمعيات المهنية في تدعيم القوانين المنظمة للمهنة
مقبولة	مقبولة	0,202	ضبط الخدمات المقدمة من مكاتب التدقيق
مقبولة	مقبولة	0,096	تأطير اتعاب عملية التدقيق
مقبولة	مقبولة	0,121	جميع محاور الإستبيان

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الإستبيان و البرنامج الإحصائي (SPSS)

الشكل رقم (09): توزيع معاملات متغيرات الدراسة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

ومن خلال الجدول أعلاه نجد أن مستوى المعنوية sig أكبر من قيمة $\alpha = 0,05$ ، وهذا بالنسبة لجميع بيانات إجابات العينة على محاور الاستبيان والاجزاء المكونة لها، وعليه تقبل الفروض الصفرية ويمكن القول ان بيانات عينة الدراسة تخضع للتوزيع الطبيعي، الامر الذي يسمح بإجراء مختلف الاختبارات المعلمية للإجابة على أسئلة وفرضيات الدراسة.

2.2 اختبار صدق الاتساق الداخلي لل فقرات

يمكن تحديد علاقات الارتباط بين أجزاء محاور الاستبيان والاجزاء المكونة لها، وكذا علاقات الارتباط بين محاور الاستبيان والاستبيان ككل بحساب الاتساق الداخلي للاستبيان من خلال استعمال معامل الارتباط بيرسون "R" بين كل فقرة من فقرات مجالات الاستمارة والدرجة الكلية للمجال نفسه، حيث أنه: (عزام، 2003، صفحة 94)

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

- إذا $R = 1$ فإن العلاقة بين المتغيرات تكون عكسية تامة؛
 - إذا $0 > R > -1$ فإن العلاقة بين المتغيرات تكون عكسية؛
 - إذا $R = 0$ فإنه لا يوجد علاقة بين المتغيرات؛
 - إذا $1 > R > 0$ فإن العلاقة بين المتغيرات تكون إيجابية وتقوى كلما اقترب R من 1 الصحيح؛
 - إذا $R = 1$ فإن العلاقة بين المتغيرات تكون علاقة تامة؛
- يعتبر المجال متسق إذا كانت المعاملات المبينة دالة عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0,05$)، وقد تم التحصل على النتائج الملخصة في الجداول الآتية:

يوضح الجدول الموالي قيم معامل الارتباط "بيرسون" بين المحور الأول والعبارات المكونة له:

الجدول رقم (14): ارتباط فقرات المحور الأول (جودة التدقيق).

الرقم	العبارات	معامل الارتباط (بيرسون)
1	التزام فريق التدقيق بمعايير التدقيق وقواعد آداب وسلوكيات المهنة التي تصدرها المنظمات المهنية	0,635**
2	ضمان لمصادقية وموثوقية القوائم المالية المنشورة	0,846**
3	الاكتشاف والإفصاح عن الأخطاء والتلاعبات في القوائم المالية ان وجدت	0,690**
4	عدم متابعة المكتب قضائيا من طرف عملائه	0,704**
5	قيام المدقق بعملة بما يحقق لجميع الاطراف المستفيدة من خدمة التدقيق اهدافها	0,767**

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج الإستبيان والبرنامج الإحصائي (SPSS)

يبين الجدول السابق أن جميع قيم معامل الارتباط "بيرسون" موجبة، حيث تراوحت بين (0,846) في حدها الاعلى أمام العبارة (2) و (0,635) في حدها الأدنى أمام العبارة رقم (1)، وأن جميع العبارات كانت دالة إحصائيا عند مستوى معنوية يساوي (0.001)، وهو يكفي للحكم على وجود علاقة ارتباط قوية بين مكونات

** دالة إحصائية عند مستوى معنوية يساوي (0.001)

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

المحور الأول، لكن علاقة ارتباط العبارة الثانية مع المحور الأول أقوى من باقي علاقته بعبارات الأخرى، وبذلك تعتبر عبارات المحور الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

يوضح الجدول الموالي قيم معامل الارتباط "بيرسون" بين المجال الأول من المحور الثاني والعبارات المكونة له، كما يبين قيم معامل ارتباط "بيرسون" للمجال بالفقرات المكونة له:

الجدول رقم (15): ارتباط فقرات المجال الأول للمحور الثاني

0,510**	PEPC6	PEPC5	PEPC4	PEPC3	PEPC2	PEPC1	العبارة	مبادئ و أخلاقيات السلوك المهني
	0,576**	0,498**	0,455**	0,449**	0,444**	0,640**	بيرسون	
0,477**			DCAP4	DCAP3	DCAP2	DCAP1	العبارة	صعوبة عملية التدقيق ودرجة التعقيدات المصاحبة
			0,693**	0,330**	0,296**	0,590**	بيرسون	
0,524**		CTMO5	CTMO4	CTMO3	CTMO2	CTMO1	العبارة	المهارات المعرفية والتقنية للمدقق وافراد المكتب
		0,579**	0,419**	0,657**	0,674**	0,291**	بيرسون	
0,352**				CTPPS3	CTPPS2	CTPPS1	العبارة	التدريب والتكوين والمشاركة في الندوات المهنية المتخصصة
				0,276**	0,337**	0,445**	بيرسون	
0,602**		OP5	OP4	OP3	OP2	OP1	العبارة	خصائص المكتب
		0,374**	0,566**	0,610**	0,645**	0,819**	بيرسون	
0,654**		MAC5	MAC4	MAC3	MAC2	MAC1	العبارة	تسيير المساعدين في مكتب التدقيق والتنسيق بينهم
		0,623**	0,574**	0,656**	0,704**	0,713**	بيرسون	
0,520**	معامل الارتباط للمجال الأول							

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الإستبيان والبرنامج الإحصائي (SPSS)

يبين الجدول السابق وجود ارتباط إيجابي بين كل فقرة والفقرة الذي تنتمي إليها وأن جميع العبارات كانت دالة إحصائيا عند مستوى معنوية يساوي (0.001)، إذ أن جميع قيم معامل الارتباط "بيرسون" موجبة، حيث

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

تراوحت بين (0,819) في حدها الاعلى أمام الفقرة OP1 و (0,276) في حدها الادنى أمام الفقرة CTPPS3، لكن يلاحظ أن علاقة ارتباط الفقرة الخامسة والسادسة مع العبارات المكونة لهما أقوى من ارتباط الفقرة الرابعة مع عبارات المكونة لها، وكذا يبين نفس الجدول أن جميع معاملات الارتباط "بيرسون" بين كل فقرة من فقرات المجال الأول والمعدل الكلي لفقراته موجبة، وتتراوح بين 0,352 و 0,654 وهو مجال يكفي للحكم على وجود علاقة ارتباط قوية بين مكونات المجال الأول، لكن علاقة ارتباط الفقرة السادسة مع المجال الأول أقوى من باقي الفقرات الأخرى.

يوضح الجدول الموالي قيم معامل الارتباط "بيرسون" بين المجال الثاني من المحور الثاني والعبارات المكونة له، كما يبين قيم معامل ارتباط "بيرسون" للمجال بالفقرات المكونة له:

الجدول رقم (16): ارتباط فقرات المجال الثاني للمحور الثاني

العبارة	SA1	SA2	SA3	SA4	SA5	SA6	SA7	0,628**	هيكلية عمليات التدقيق
بيرسون	0,675**	0,732**	0,722**	0,686**	0,624**	0,465**	0,495**		
العبارة	CTC1	CTC2	CTC3	CTC4				0,630**	التزام المدقق ببند العقد الذي يربطه بالمؤسسة
بيرسون	0,695**	0,713**	0,430**	0,680**					
العبارة	TFC1	TFC2	TFC3	TFC4	TFC5			0,687**	التحكم بملف المهمة
بيرسون	0,629**	0,746**	0,723**	0,610**	0,729**				
العبارة	RAI1	RAI2	RAI3	RAI4	RAI5			0,683**	علاقة فريق التدقيق بالمؤسسة
بيرسون	0,605**	0,718**	0,761**	0,684**	0,649**				
0,657**	معامل الارتباط للمجال الثاني								

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج الاستبيان والبرنامج الإحصائي (SPSS)

يبين الجدول السابق وجود ارتباط إيجابي بين عبارات كل فقرة والفقرة الذي تنتمي إليها وأن جميع العبارات كانت دالة إحصائياً عند مستوى معنوية يساوي (0,001)، إذ أن جميع قيم معامل الارتباط "بيرسون" موجبة، حيث تراوحت بين (0,761) في حدها الاعلى أمام الفقرة RAI3 و (0,430) في حدها الادنى أمام الفقرة CTC3، لكن يلاحظ أن علاقة ارتباط الفقرة الثالثة والرابعة مع العبارات المكونة لهما أقوى من ارتباط الفقرة

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

الأولى والثانية مع عبارات المكونة لهما، وكذا يبين نفس الجدول أن جميع معاملات الارتباط " بيرسون " بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني والمعدل الكلي لفقراته موجبة ومتقاربة، وتتراوح بين 0,687 و 0,628 وهو مجال يكفي للحكم على وجود علاقة ارتباط قوية بين مكونات المجال الثاني.

يوضح الجدول الموالي قيم معامل الارتباط " بيرسون " بين المجال الثالث من المحور الثاني والعبارات المكونة له، كما يبين قيم معامل ارتباط " بيرسون " للمجال بالفقرات المكونة له:

الجدول رقم (17): ارتباط فقرات المجال الثالث للمحور الثاني

المجال الثالث للمحور الثاني							
العلاقة بين المدقق والإدارة التي تعينه		دور المنظمات والجمعيات المهنية في تدعيم القوانين المنظمة للمهنة		ضبط الخدمات المقدمة من مكاتب التدقيق		تأثير اعتبار عملية التدقيق	
العبرة	بيرسون	العبرة	بيرسون	العبرة	بيرسون	العبرة	بيرسون
RDA1	0,828**	POR1	0,786**	CSP1	0,689**	FAP1	0,542**
RDA2	0,678**	POR2	0,387**	CSP2	0,780**	FAP2	0,774**
RDA3	0,809**	POR3	0,784**			FAP3	0,700**
RDA4	0,589**	POR4	0,710**				
		POR5	0,881**				
		POR6	0,625**				
		POR7	0,865**				
		POR8	0,568**				
		POR9	0,858**				
		POR10	0,770**				
		POR11	0,870**				
	0,726**		0,736**		0,734**		0,672**
0,717**							

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج الاستبيان والبرنامج الإحصائي (SPSS)

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

يبين الجدول السابق وجود ارتباط إيجابي بين كل فقرة والفقرة الذي تنتمي إليها وأن جميع العبارات كانت دالة إحصائياً عند مستوى معنوية يساوي (0.001)، إذ أن جميع قيم معامل الارتباط "بيرسون" موجبة، حيث تراوحت بين (0,881) في حدها الأعلى أمام الفقرة POR5 و (0,387) في حدها الأدنى أمام الفقرة POR2، لكن يلاحظ أن علاقة ارتباط الفقرات الثانية، الثالثة والأولى مع العبارات المكونة لها أقوى من ارتباط الفقرة الرابعة مع عبارات المكونة لها، وكذا يبين نفس الجدول أن جميع معاملات الارتباط "بيرسون" بين كل فقرة من فقرات المجال الأول والمعدل الكلي لفقراته موجبة ومتقاربة، وتتراوح بين 0,672 و 0,736 وهو مجال يكفي للحكم على وجود علاقة ارتباط قوية بين مكونات المجال الثالث، لكن علاقة ارتباط الفقرة السادسة مع المجال الأول أقوى من باقي علاقته بالفقرات الأخرى.

يوضح الجدول الموالي صدق الاتساق البنائي لأداة الدراسة، أي يبين ارتباط الإستبيان بمحاوره عند مستوى الدلالة يساوي (sig=0.001):

الجدول رقم (18): ارتباط الإستبيان بمحاوره

المحاور	المجال	معامل الارتباط "بيرسون"
محور مفهوم جودة التدقيق الخارجي		
محور العوامل المؤثرة على جودة التدقيق	العوامل المتعلقة بفريق التدقيق والمكتب	0,520**
	محور العوامل المتعلقة بمهمة التدقيق	0,657**
	محور العوامل المتعلقة بالقوانين والتشريعات المنظمة للمهنة	0,717**
		0,632**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الإستبيان والبرنامج الإحصائي (SPSS)

يبين الجدول أن جميع مجالات المحور الثاني كانت دالة إحصائياً عند مستوى معنوية يساوي (sig=0.001)، وهي متقاربة مع قيمة معامل الارتباط الكلية للمحور إلا أن علاقة ارتباط المجال الثالث أقوى من المجال الأول والثاني، كما يؤكد الجدول السابق على علاقة الارتباط الموجبة الموجودة بين محاور الإستبيان والإستبيان ككل والتي تظهر من خلال معامل الارتباط بيرسون الذي يتجاوز 0,6 عند مستوى الدلالة يساوي (sig=0.001)، وهي نسبة مقبولة لاثبات الاتساق الداخلي، ونسبة جيدة للتحليل بحيث تعتبر عبارات الإستبيان صادقة لما وضعت لقياسه، ومن الملاحظ أن علاقات الارتباط هي علاقات متقاربة وتعتبر قوية نوعاً ما.

** دالة إحصائية عند مستوى معنوية يساوي (0.001)

المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

يتضمن هذا المبحث عرض نتائج المعالجات الإحصائية التي أجريت على مجتمع الدراسة، وتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة، وذلك من خلال الإجابة عن أسئلة الدراسة واستعراض أبرز نتائج الإستبانة والتي تم التوصل إليها من خلال تحليل فقراتها، والوقوف على متغيرات الدراسة التي اشتملت على المعلومات الشخصية عن المستجيب مثل: (العمر، المؤهل العلمي، الشهادات المهنية، المسمى الوظيفي، عدد سنوات الخبرة العملية في المسمى الوظيفي الحالي، التخصص العلمي)، وعلى العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات مثل: (عدد الدورات التدريبية في مجال التدقيق، ومعلومات مكتب التدقيق، العلاقة مع مكاتب التدقيق الخارجية الإقليمية والدولية، تأسيس المكتب، عدد العاملين في المكتب، عدد الموظفين في المكتب الحاصلين على رخصة مزاولة مهنة تدقيق الحسابات)، لذا تم إجراء المعالجات الإحصائية لبيانات إستبانة الدراسة للحصول على نتائج الدراسة التي سيتم عرضها وتحليلها في هذا المبحث، لتحديد مدى الدلالة الإحصائية لكل منها من وجهة نظر معدي القوائم المالية.

المطلب الأول: تفرغ وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول محور الخصائص الشخصية والوظيفية

كما تمت الإشارة من قبل فإن عينة الدراسة تضم معدي القوائم المالية من مختلف مناطق الوطن، يحملون شهادات مختلفة التخصص لها علاقة بالمهنة، كما أن لهم خبرات متفاوتة، وتحليل الجزء الخاص بالبيانات العامة لعينة الدراسة تم الحصول على وصف لخصائص عينة الدراسة كما يلي:

1. الخصائص الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة:

1.1 الجنس :

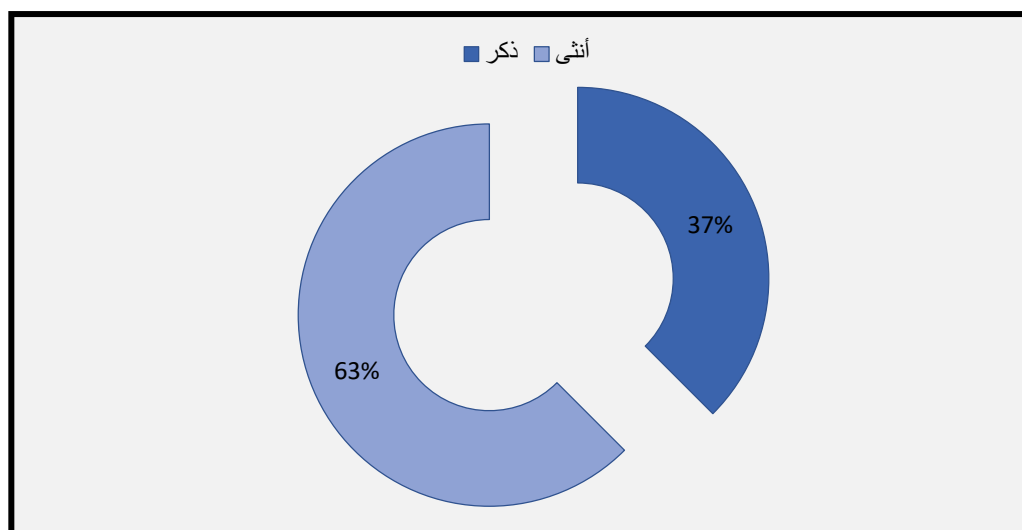
يبين الجدول والشكل الموالين تحليل البيانات العامة لعينة الدراسة وفقا لطبيعة جنس معدي القوائم المالية، وذلك من خلال عرض النسب والتكرارات كما يلي:

الجدول رقم (19): توزيع أفراد العينة حسب الجنس

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة
الجنس	ذكر	30	37,50%
	أنثى	50	62,50%
المجموع		80	100%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الإستبيان والبرنامج الإحصائي (SPSS)

الشكل رقم (10): نسبة توزيع الذكور والاناث في العينة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)
يتضح من الجدول والشكل السابقين أن نسبة الاناث ضعف الذكور، حيث مثلت (50) من أفراد العينة إناث، ما نسبته (63%) من الحجم الاجمالي للعينة، في حين بلغ عدد الذكور (30) فرد، أي ما نسبته (37%) من الحجم الاجمالي للعينة، وهذا ما يعكس اعتماد المؤسسات محل الدراسة على الاناث أكثر في نشاطها نظرا لشرط الخدمة الوطنية المفروض على الذكور من اجل التوظيف.

2.1 السن:

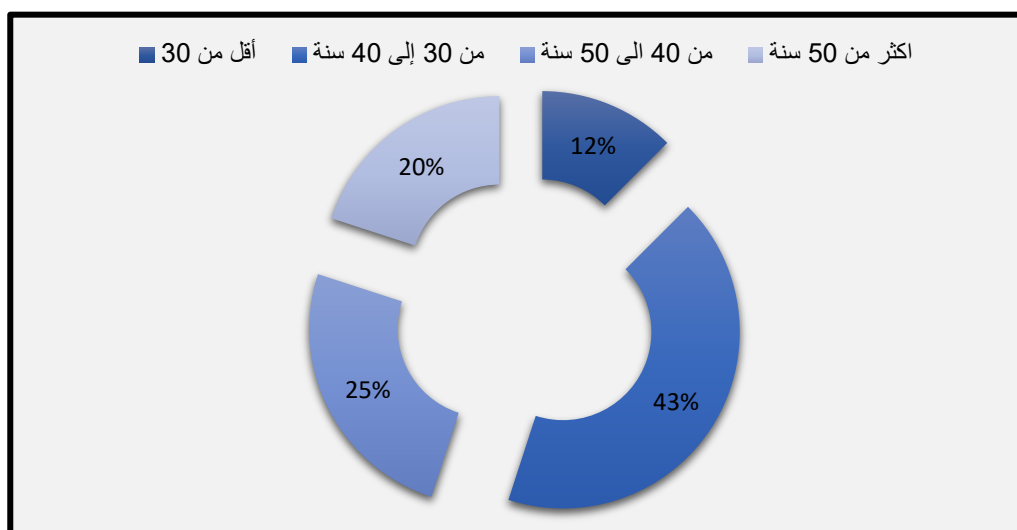
يبين الجدول والشكل المواليين تحليل البيانات العامة لعينة الدراسة حسب سن معدي القوائم المالية، وذلك من خلال عرض النسب والتكرارات كما يلي:

الجدول رقم (20): توزيع أفراد العينة حسب العمر

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة
السن	أقل من 30 سنة	10	12,50%
	من 30 إلى 40 سنة	34	42,50%
	من 40 إلى 50 سنة	20	25%
	أكثر من 50 سنة	16	20%
المجموع		80	100%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان والبرنامج الإحصائي (SPSS)

الشكل رقم (11): نسبة توزيع العمر في العينة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

يتضح من الجدول والشكل السابقين أن (10) من أفراد العينة، أي ما نسبته 12,50 % من الحجم الاجمالي للعينة تقل أعمارهم عن 30 سنة، في حين بلغ عدد أفراد العينة الذين تتراوح أعمارهم بين 30-50 سنة، 54 فردا أي ما نسبته (67 %) من الحجم الاجمالي للعينة، بينما وصل عدد أفراد العينة الذين تزيد أعمارهم عن 50 سنة (16) فردا أي ما نسبته (20%) من الحجم الاجمالي للعينة، ويلاحظ من هذه النتائج أن غالبية أفراد العينة من الفئة الشبانية والتي لا يقل سنّها عن 25 سنة ولا يزيد عن 40 سنة بنسبة 55%، وهذه النتيجة تعطي لعينة الدراسة أفاق مستقبلية وقدرة على فهم مشكلة الدراسة بشكل أفضل، ويمكن أن تعكس فئة العمال في المؤسسات محل الدراسة.

3.1 المؤهل العلمي:

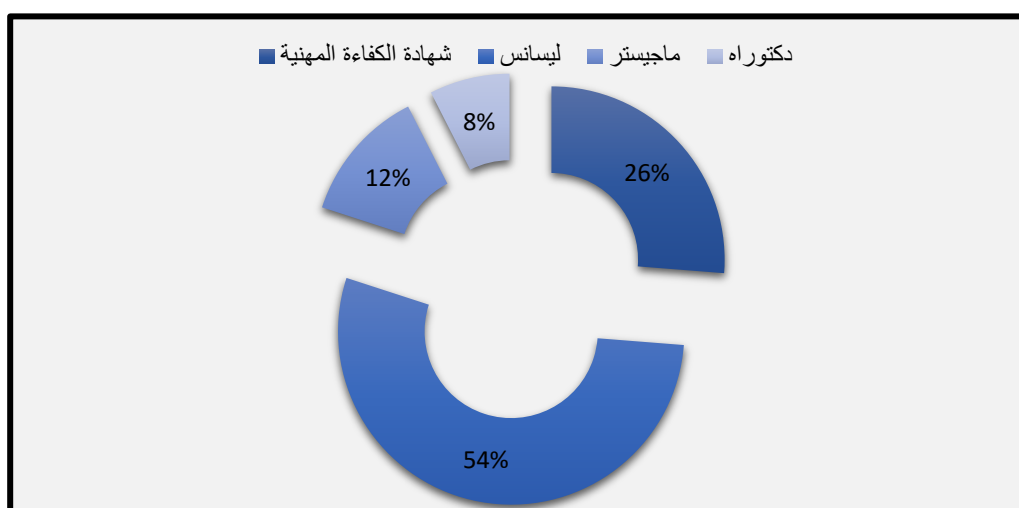
يبين الجدول والشكل المواليين تحليل البيانات العامة لعينة الدراسة وفقا للدرجة العلمية التي يحملها معدي القوائم المالية، وذلك من خلال عرض النسب والتكرارات كما يلي:

الجدول رقم (21): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة
المؤهل العلمي	شهادة الكفاءة المهنية	21	26,25%
	ليسانس	43	53,75%
	ماجستير	10	12,50%
	دكتوراه	6	7,50%
المجموع		80	100%

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج الاستبيان والبرنامج الإحصائي (SPSS)

الشكل رقم (12): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

يتضح من الجدول والشكل السابقين أن (2/3) أفراد العينة من حملة الشهادات الجامعية أي 59 فردا ونسبة وصلت إلى 73.75%، أما شهادة الكفاءة المهنية فمثلت (1/3) أي 21 فرد بنسبة بلغت 26.25%، وهيمنت شهادة الليسانس بحصولها النسبة الأكبر فاقته 52% وبتعداد وصل 43 فردا، وهذا راجع إلى اشتراط هذه الشهادة كحد أدنى لمزاولة مهنة المحاسبة حسب القانون 10-01، تليها شهادة الكفاءة المهنية بنسبة تقارب 27%، أما فيما يخص شهادات دراسات ما بعد التدرج الماجستير والدكتوراه فبلغت نسبتها 20% أي بتعداد وصل 16 فرد، وهذا راجع لسعي أفراد العينة إلى تطوير مستواهم العلمي الأكاديمي، وعلى إهتمامهم الكبير بالتطورات التي يعرفها الإقتصاد الوطني وسعيهم للجمع بين الجانبين الأكاديمي والعملية، ولاحتياج مؤسسات محل الدراسة إلى أفراد متخصصين ذوي مستوى تعليمي جيد (حملة شهادات) لتسيير نشاطها، وهذا ينعكس إيجابا على إجابات هؤلاء

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

الأفراد وتفاعلهم مع فقرات الاستبيان، ويعطي الدراسة بعد أكاديمي حديث يتماشى والتطورات الحديثة للمهنة على المستويين العالمي والجزائري.

4.1 المؤهل العلمي:

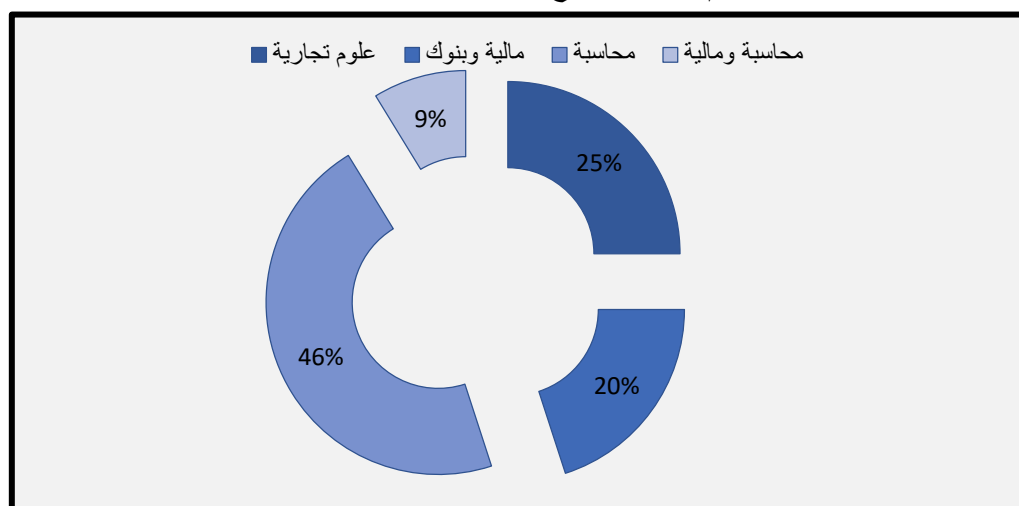
يبين الجدول والشكل الموالين تحليل البيانات العامة لعينة الدراسة وفقا لطبيعة المؤهل العلمي الذي يحملها معدي القوائم المالية، وذلك من خلال عرض النسب والتكرارات كما يلي:

الجدول رقم (22): توزيع أفراد العينة حسب التخصص

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة
التخصص	علوم تجارية	20	25%
	مالية وبنوك	16	20%
	محاسبة	37	46,25%
	محاسبة ومالية	7	8,75%
المجموع		80	100%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان والبرنامج الإحصائي (SPSS)

الشكل رقم (13): توزيع أفراد العينة حسب التخصص



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

يتضح من الجدول والشكل السابقين أن (3/4) فئة الدراسة يتمركز تخصصها حول المالية والمحاسبة بنسبة بلغت 75%، أما تخصص علوم تجارية بلغ (1/4) بنسبة 25%، حيث بلغت أعلى نسبة وهي 46,25% لتخصص المحاسبة بـ 37 فردا ثم جاء تخصص علوم تجارية ونسبة بلغت 25%، بعدها جاء تخصص مالية وبنوك ونسبة بلغت

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

20%، وأخيرا جاء بعدها محاسبة ومالية ونسبة بلغت 8,75%، وهذا مؤشر على أن عينة الدراسة مؤهلين من ناحية التخصصات المالية والادارية وهذا يمنحهم القدرة على العمل في مجال المحاسبة، وبالتالي فان ذلك يمنحهم ميزة إضافية في القدرة على التعامل مع معطيات هذه المهنة.

5.1 الخبرة المهنية:

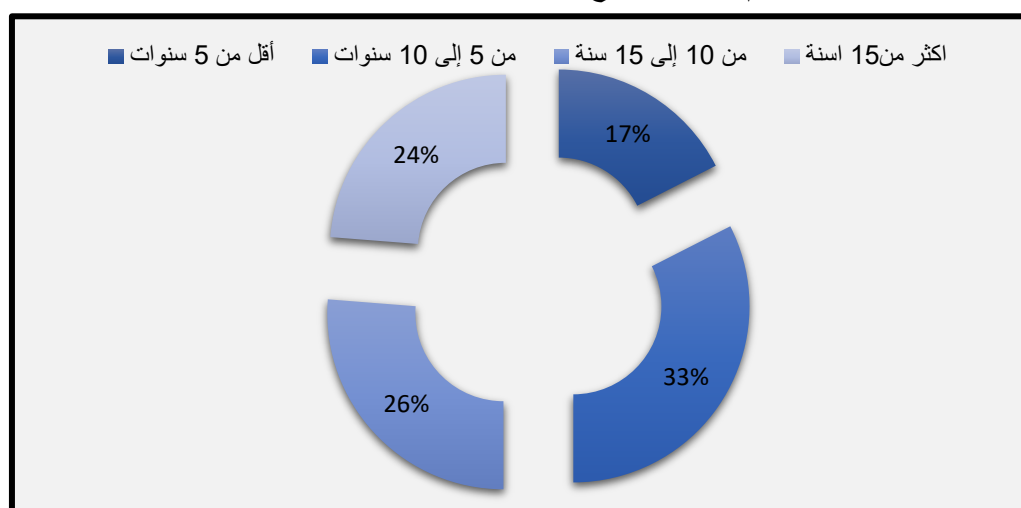
يبين الجدول والشكل المواليين تحليل البيانات العامة لعينة الدراسة وفقا للخبرة المهنية التي يحملها معدي القوائم المالية، وذلك من خلال عرض النسب والتكرارات كما يلي:

الجدول رقم (23): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة
الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	14	17,50%
	من 5 إلى 10 سنوات	26	32,50%
	من 10 إلى 15 سنة	21	26,25%
	أكثر من 15 اسنة	19	23,75%
المجموع		80	100%

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج الاستبيان والبرنامج الإحصائي (SPSS)

الشكل رقم (14): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

يتبين من الجدول والشكل أعلاه أن 59% من إجمالي أفراد عينة الدراسة تتمركز خبرتهم في فئة أكثر من 5 سنوات وأقل من 15 سنة خبرة أي (57) مستجيباً من عينة الدراسة، وهذا مؤشر على أن عينة الدراسة من معدي

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

القوائم المالية، تمتلك خبرات جيدة في مجال المحاسبة تنعكس أثارها على مستوى أداءهم، بينما بلغ عدد من يمتلكون خبرة أكثر من 15 سنة 19 مستجيباً ويشكلون نسبة 23.75% حجم العينة، في حين بلغ عدد من يمتلكون خبرة أقل من 5 سنوات 14 مستجيباً ونسبة بلغت 17,50% من إجمالي حجم العينة المبحوثة.

6.1 المسمى الوظيفي:

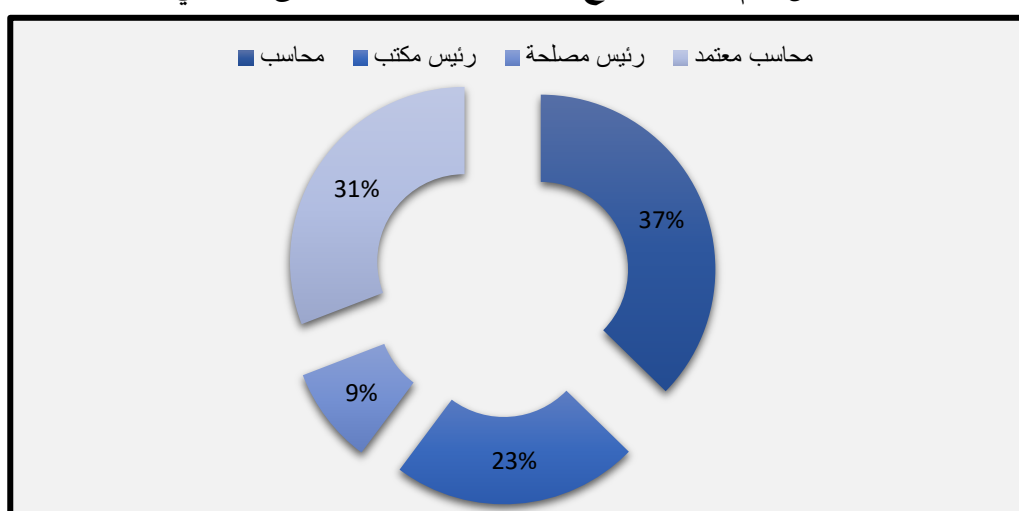
يبين الجدول والشكل المواليين تحليل البيانات العامة لعينة الدراسة وفقاً للمسمى الوظيفي لمعدي القوائم المالية، وذلك من خلال عرض النسب والتكرارات كما يلي:

الجدول رقم (24): توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة
الوظيفة	محاسب	30	37,50%
	رئيس مكتب	18	23%
	رئيس مصلحة	7	09%
	محاسب معتمد	25	31%
المجموع		80	100%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان والبرنامج الإحصائي (SPSS)

الشكل رقم (15): توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

يتبين من الجدول والشكل أعلاه تناسق للنسب مع أهداف الدراسة حيث بلغت أعلى نسبة لمهنة المحاسب بـ 37.50% من الحجم الإجمالي للعينة، تليها محاسب معتمد بنسبة 31.25% من الحجم الإجمالي للعينة، بمجموع نسبة بلغت 68، 75% من الحجم الإجمالي للعينة، أي ثلثي (2/3) الفئة مهامها مرتبطة مباشرة بأعداد القوائم

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

المالية وهذا رغبة منا في رفع نسبتهم في العينة بحكم أنهم الأكثر المام بالجانب المحاسبي، والثلث (1/3) الآخر لا ترتبط مهامه بإعداد القوائم المالية بصفة مباشرة، وهذا ما يضمن الموضوعية في الإجابة على الإستبانة.

2. خصائص مؤسسات افراد عينة الدراسة:

1.2 حجم المؤسسة أو المكتب:

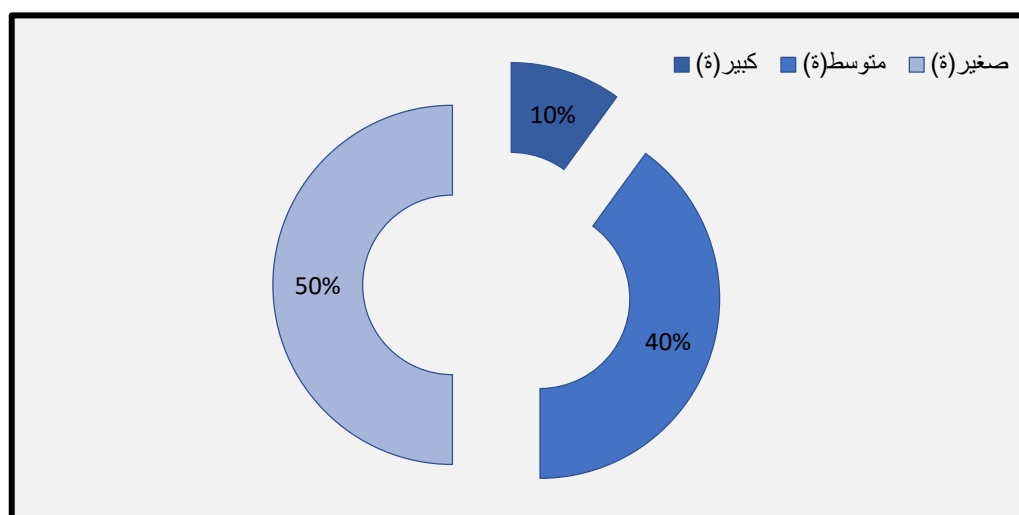
يبين الجدول والشكل الموالين تحليل البيانات العامة لعينة الدراسة وفقا لحجم المؤسسة أو المكتب التي يعمل فيها معدي القوائم المالية، وذلك من خلال عرض النسب والتكرارات كما يلي:

الجدول رقم (25): توزيع أفراد العينة حسب حجم المؤسسة أو المكتب

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة
حجم المؤسسة أو المكتب	كبير (ة)	8	10%
	متوسط (ة)	32	40%
	صغير (ة)	40	50%
المجموع		80	100%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الإستبيان والبرنامج الإحصائي (SPSS)

الشكل رقم (16): توزيع أفراد العينة حسب حجم المؤسسة أو المكتب



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الإستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

يتبين من الجدول والشكل أعلاه ان نصف عينة الدراسة من المؤسسات الصغيرة بتعداد بلغ 40 مؤسسة ونسبة 50% من الحجم الاجمالي للعينة، كما بلغ تعداد فئة المؤسسات المتوسطة 32 مؤسسة بنسبة 40% من الحجم الاجمالي للعينة، في حين كان نصيب فئة المؤسسات الكبيرة 8 مؤسسات بنسبة 10% من الحجم الاجمالي للعينة، وهذا ما يعكس مميزات البيئة الاقتصادية الجزائرية التي تتكون من مؤسسات صغيرة ومتوسطة الحجم.

2.2 الطبيعة القانونية للمؤسسة:

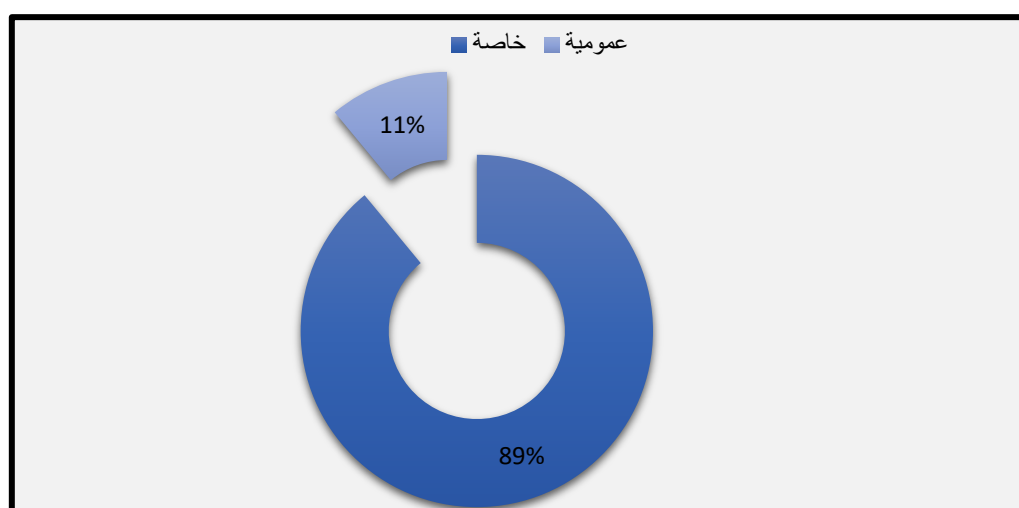
يبين الجدول والشكل الموالين تحليل البيانات العامة لعينة الدراسة وفقا للطبيعة القانونية للمؤسسة التي يعمل فيها معدي القوائم المالية، وذلك من خلال عرض النسب والتكرارات كما يلي:

الجدول رقم (26): توزيع أفراد العينة حسب الطبيعة القانونية للمؤسسة

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة
طبيعة المؤسسة	خاصة	71	89%
	عمومية	09	11%
المجموع		80	100%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان والبرنامج الإحصائي (SPSS)

الشكل رقم (17): توزيع أفراد العينة حسب الطبيعة القانونية للمؤسسة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

يتبين من الجدول والشكل أعلاه هيمنت المؤسسات الخاصة بنسبة 89% من الحجم الاجمالي للعينة، بتعداد وصل 71، أما المؤسسات العمومية فكانت نسبتها 11% من الحجم الاجمالي للعينة بتعداد 9، الدراسة وهذا مايعكس مميزات البيئة الإقتصادية الجزائرية التي تتكون من مؤسسات خاصة غالبيتها عائلية.

3.2 نشاط المؤسسة:

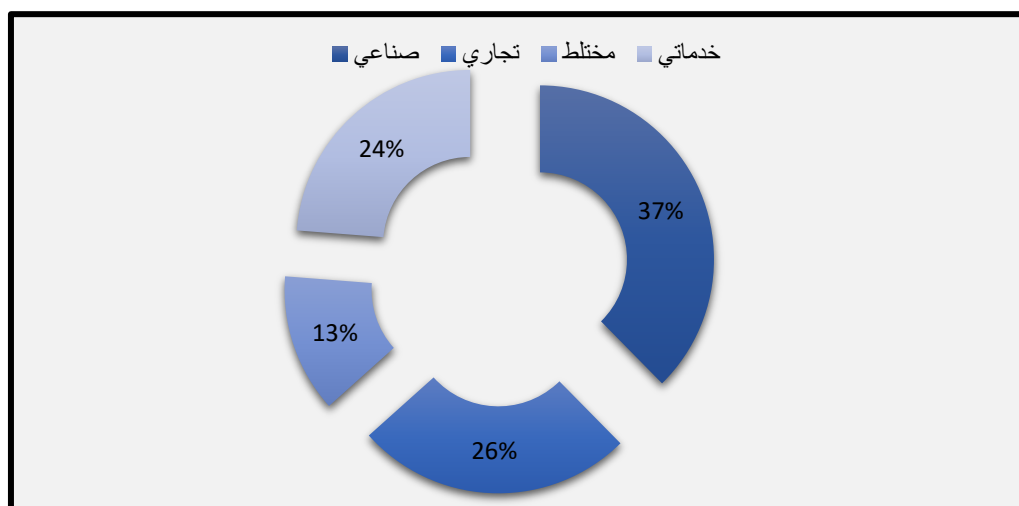
يبين الجدول والشكل الموالين تحليل البيانات العامة لعينة الدراسة وفقا للطبيعة نشاط المؤسسة التي يعمل فيها معدي القوائم المالية، وذلك من خلال عرض النسب والتكرارات كما يلي:

الجدول رقم (27): توزيع أفراد العينة حسب طبيعة نشاط المؤسسة

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة
نشاط المؤسسة	صناعي	30	38%
	تجاري	21	26%
	مختلط	10	13%
	خدمي	19	24%
المجموع		80	100%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان والبرنامج الإحصائي (SPSS)

الشكل رقم (18): توزيع أفراد العينة حسب طبيعة نشاط المؤسسة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

يتبين من الجدول والشكل أعلاه أن نسبة المؤسسات الصناعية فاقت الثلث (1/3) ب 38% من الحجم الاجمالي للعينة، أما بالنسبة للنشاط التجاري والخدمي فبلغت نسبتهما 26% و 24% على التوالي من الحجم الاجمالي للعينة، في حين لم تتجاوز نسبة النشاط المختلط 13% من الحجم الاجمالي للعينة، وهذا ما يعكس مميزات البيئة الاقتصادية الجزائرية التي تتكون من مؤسسات مختصة في نشاط معين.

مما سبق وكخلاصة لتحليل عينة الدراسة من ناحية الخصائص الشخصية والوظيفية لمجتمع الدراسة معدي القوائم المالية، نلاحظ أن عينة الدراسة تعكس مميزات البيئة الاقتصادية الجزائرية ، وهو ما يعبر عن تميز هذه العينة إذ يمكن الاعتماد عليها في استخلاص نتائج علمية تخدم موضوع الدراسة.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

المطلب الثاني: تفريغ وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول محاور الإستبيان

سبق الإشارة أن الإستبيان يتكون من محورين رئيسيين للإجابة على فروض الدراسة، وقبل إجراء اختبار لهذه الفروض، تم تحليل إجابات عينة الدراسة لتحديد اتجاهها نحو العبارات المكونة للاستبيان، وبغرض التحليل الأول لعينة الدراسة فقد استخدمنا كل من الوسط الحسابي والانحراف المعياري وذلك لمعرفة تعريف افراد عينة الدراسة لجودة التدقيق ومدى تأييدهم للعوامل المؤثرة على جودة التدقيق المقترحة.

1. تفريغ و تحليل إجابات افراد عينة الدراسة حول تعريف جودة التدقيق الخارجي

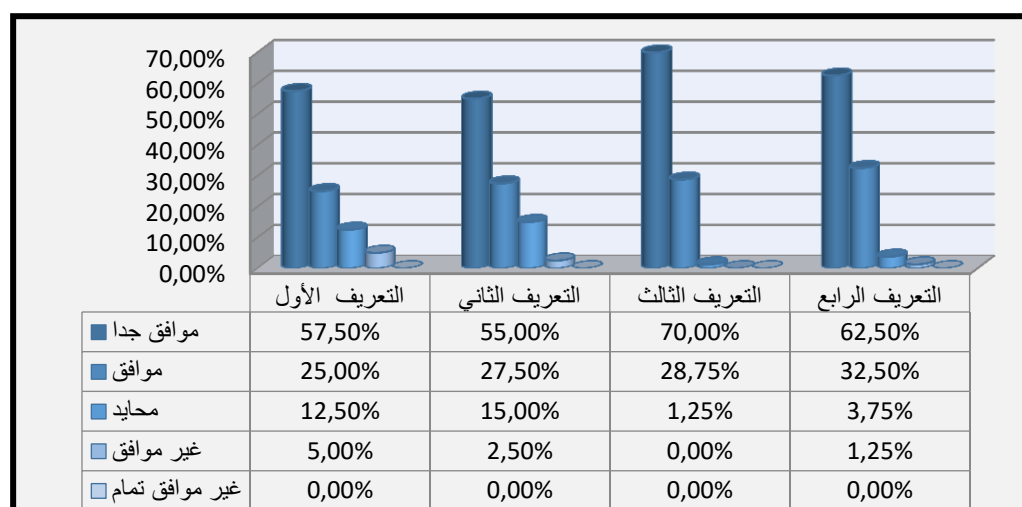
لتحليل نتائج بيانات المحور الأول للاستبيان والمتعلق بتعريف جودة التدقيق الخارجي تم تفريغ و تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول هذا المحور عن طريق حساب المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري كما يلي:

الجدول رقم (28): التحليل الإحصائي لوحدات العينة حول المحور الأول

ت	العبارة	التكرار		موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
		%	النسبة								
1	التزام فريق التدقيق بمعايير التدقيق وقواعد آداب وسلوكيات المهنة التي تصدرها المنظمات المهنية	ت	46	20	10	4	0		4,5	0,968	موافقة
		%	57,5	25	12,5	5	0,0				
2	ضمان لمصادقية وموثوقية القوائم المالية المنشورة	ت	44	22	12	2	0		4,30	0,95	موافقة
		%	55	27,5	15	2,5	0,0				
3	الاكتشاف والإفصاح عن الأخطاء والتلاعبات في القوائم المالية ان وجدت	ت	56	23	1	0	0		4,88	0,980	موافقة
		%	70	28,75	1,25	0,0	0,0				
4	قيام المدقق بعملية بما يحقق لجميع الاطراف المستفيدة من خدمة التدقيق اهدافها	ت	50	26	3	1	0		4,69	0,975	موافقة
		%	62,5	32,5	3,75	1,25	0,0				
	مجموع أسئلة المحور الأول	ت	49	23	6	2	0		4.592	0.97	موافقة
		%	61,25	28,43	8.13	2,5	0,0				

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الإستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

الشكل رقم (19): توزيع أفراد العينة حول المحور الأول



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

من خلال نتائج الجدول السابق يتضح أن أفراد عينة الدراسة موافقة على عبارات المحور المتعلق بمهنية جودة التدقيق، وهذا راجع لضعف نسبة عدم الاجابة أو حياد وحدات فئة عينة الدراسة حول اسئلة المحور الأول للدراسة والتي لم تتجاوز نسبتها 09%، وهذا ما يسمح لنا من تحديد توجه عينة الدراسة من خلال النسب المئوية والتكرارات المقابلة لها كما يلي:

إذ نجد ان التعريف الثالث لجودة التدقيق تحصل اعلى نسبة قبول من وجهة نظر وحدات عينة الدراسة، حيث بلغ مجموع نسبة الموافق جدا والموافق 98,75%، كما لم تتجاوز نسبة من يتخذون موقف الحياد 1,25%، اما من لا يوافقون على ان جودة التدقيق تتمثل في الاكتشاف والإفصاح عن الأخطاء والتلاعبات في القوائم المالية ان وجدت فكانت نسبته معدومة، كما بلغت قيمة المتوسط حسابي 4,88، وبانحراف معياري 0,98، وهذا ما يؤكد اتفاقهم على ان اكتشاف الأخطاء والتلاعبات في القوائم المالية والإفصاح عن ان وجدت، دليل على اداء مهمة التدقيق بجودة.

أما بخصوص التعريف الذي تحصل على المرتبة الثانية من حيث القبول من طرف وحدات عينة الدراسة، فهو التعريف الرابع لجودة التدقيق حيث بلغ مجموع نسبة الموافق جدا والموافق 95%، كما لم تتجاوز نسبة من يتخذون موقف الحياد 3,75%، اما من لا يوافقون على ان جودة التدقيق تتمثل في قيام المدقق بعمله بما يحقق لجميع الاطراف المستفيدة من خدمة التدقيق اهدافها فكانت نسبتهم 1,25%، كما بلغت قيمة المتوسط حسابي

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

4,69، وبانحراف معياري 0,975، وهذا ما يؤكد اتفاقهم على ان تحقيق اهداف المستفيدين من القوائم المالية وتلبية طلباتهم، دليل على اداء مهمة التدقيق بجودة،

وتحصل التعريف الأول والثاني لجودة التدقيق على المرتبة الثالثة من حيث قبول وحدات عينة الدراسة، حيث بلغ مجموع نسبة الموافق جدا والموافق 66% لكلاهما، ولكنهما اختلفا اختلافا طفيف فيما يخص نسبة من يتخذون موقف الحياد فبلغت لتعريف الأول 12,5%، اما التعريف الثاني فبلغت 15%، أي بنسبة اختلاف لا تتجاوز 2,5%، كما لم تتجاوز نسبة الاختلاف بينها 2,5%، فيما يخص الفئة التي لا توافق هذين التعريفين حيث بلغت نسبتهم بالنسبة للتعريف الأول 05%، اما التعريف الثاني 2,5%، كما بلغت قيمة المتوسط حسابي 4,50 و 4,30 على التوالي بفارق ضئيل تمثل في 0,2، اما بالنسبة للانحراف المعياري فبلغت قيمته للتعريفين 0,968 و 0,957 على التوالي.

من خلال الجدول يتبين لنا اتجاه آراء وحدات عينة الدراسة الايجابي نحو اجزاء المحور الأول من الدراسة وباتجاه واحد وهو الموافقة، حيث تحصلت كل التعاريف المذكورة على متوسطات الحسابية تتراوح قيمتها بين 4,3 كادني قيمة و 4,88 كأعلى قيمة وب 4.592 للمحور ككل، و بانحرافات معيارية انحصرت قيمتها بين 0,957 كادني قيمة و 0,980 كأعلى قيمة، 6.991 للمحور ككل، وهذا ما يثبت ما تم استنتاجه في الجانب النظري حول عدم وجود تعريف واحد متفق عليه لجودة التدقيق، رغم ان التعريف الذي وضعه (De Angelo Dec1981) يلاقي قبول اكثر من غيره.

2. تفريغ و تحليل إجابات افراد عينة الدراسة حول العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي:

لتحليل نتائج بيانات المحور الثاني للاستبيان والمتعلق بالعوامل المؤثرة جودة التدقيق الخارجي تم تفريغ و تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول هذا المحور عن طريق حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمجالات الثلاثة المكونة له كما يلي:

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

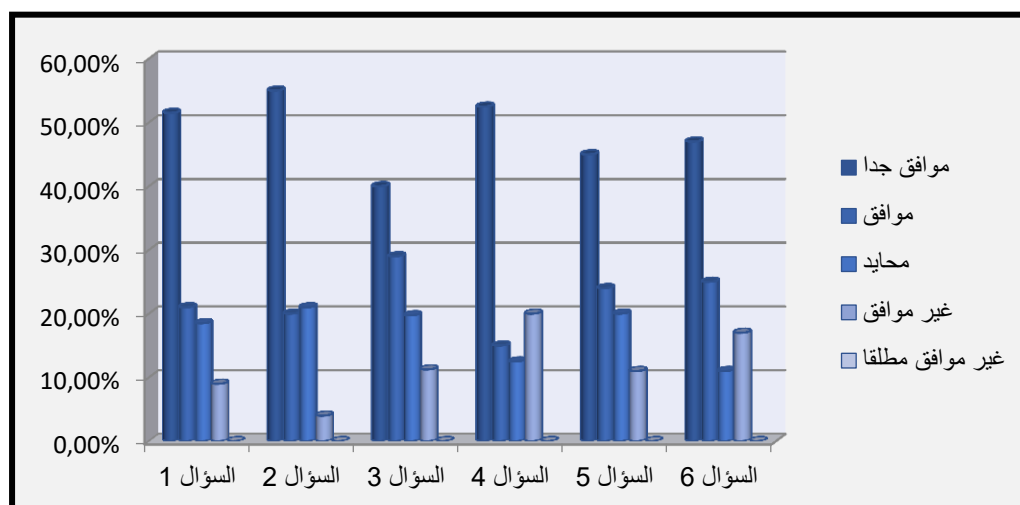
1.2 تفريغ و تحليل إجابات افراد عينة الدراسة حول المجال الأول المحور الثاني:

الجدول رقم (29): التحليل الإحصائي لعبارات الفقرة الأولى للمجال الأول المحور الثاني

ت	العبارة	التكرار		موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
		النسبة %									
1	تنفيذ مهام التدقيق وفقا للسياسات المعتمدة دوليا ومعايير الرقابة على الجودة الخاصة بمكتب التدقيق	ت	41	17	15	7	0	4,66	0,923	موافقة	
		%	51,5%	21%	18,5%	9%	0,0%				
2	قيام فريق التدقيق ببذل العناية المهنية الكافية لإنجاز المهمة بالكيفية والجودة المطلوبة	ت	44	16	16	4	0	4,50	0,928	موافقة	
		%	55%	20%	21%	4%	0,0%				
3	نزاهة وموضوعية فريق التدقيق و القدرة على الوفاء بالوعود اتجاه العملاء	ت	32	23	16	9	0	3,88	0,874	موافقة	
		%	40%	29%	19,75%	11,25%	0,0%				
4	احترام مكتب التدقيق لالتزاماته اتجاه إدارة الضرائب والضمان الاجتماعي	ت	42	12	10	16	0	3,55	0,932	موافقة	
		%	52,5%	15%	12,5%	20%	0,0%				
5	السمعة المهنية والشخصية الحسنة للمدقق	ت	36	19	16	9	0	3,88	0,874	موافقة	
		%	45%	24%	20%	11%	0,0%				
6	وجود دعاوي قضائية ضد مكتب التدقيق	ت	37	20	9	14	0	3,64	0,914	موافقة	
		%	47%	25%	11%	17%	0,0%				
	مبادئ و اخلاقيات السلوك المهني	ت	39	18	14	9	0	4,018	0.908	موافقة	
		%	48,5%	22,33%	17,1%	12%	0,0%				

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

الشكل رقم (20): توزيع عبارات الفقرة الأولى للمجال الأول المحور الثاني



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

يتبين من الجدول السابق ان نسبة الموافقين على وجوب التزام المعايير والانظمة المعتمدة دوليا بلغت 72.5%، كما لم تتجاوز نسبة من لا يوافقون 9%، و بمتوسط حسابي 4.66 وانحراف معياري 0.923، وهذا ما يؤكد التأثير الايجابي للمعايير والانظمة والمعايير المعتمدة دوليا على جودة التدقيق، كما يتبين لنا من خلال ردود العينة حول السؤالين (2-3) التزام المدقق بميثاق اخلاقيات المهنة، حيث بلغت نسبة الموافقين 75% اما الرافضين 4%، و بمتوسط حسابي و انحراف 3.50 و 0.928 على التوالي للسؤال (2) ونسبة 69% للموافقين و 11,25% للرافضين، و بمتوسط حسابي وانحراف 3.88 و 0.874 على التوالي للسؤال (3)، وهذا ما يؤكد التأثير الايجابي لالتزام المدقق بميثاق اخلاقيات المهنة على جودة التدقيق، اما السؤال (4) احترام مكتب التدقيق لالتزاماته اتجاه إدارة الضرائب والضمان الاجتماعي، قاربت نسبة الموافقين 67,5% والغير الموافقين 20%، و بمتوسط حسابي و انحراف 3.55 و 0.932 على التوالي، ما يؤكد اتفاقهم على ان احترام المدقق التزاماته الضريبية دليل على جديته واستقامته وهذا عامل مؤثر على جودة التدقيق، وبالنسبة للأسئلة التي عالجت فكرة علاقة سمعة المكتب بجودة التدقيق والمتمثلة في الاسئلة (5-6)، حيث بلغ مجموع نسبة الموافقين 69% لتأثير عامل السمعة المهنية والشخصية الحسنة للمدقق، اما من لا يوافقون فبلغت نسبتهم 11% كما بلغت قيمة المتوسط حسابي 3.88، وبانحراف معياري 0.874، أما بخصوص تأثير دعاوي قضائية ضد مكتب التدقيق على جودة التدقيق قاربت نسبة الموافقين 72% والغير الموافقين 17%، و بمتوسط حسابي 3.64 وانحراف معياري 0.914، من النتائج نلاحظ اتفاق عينة الدراسة على الدور الذي يلعبه هذين العاملين التدقيق ولأهميتهما الكبيرة في جودة التدقيق.

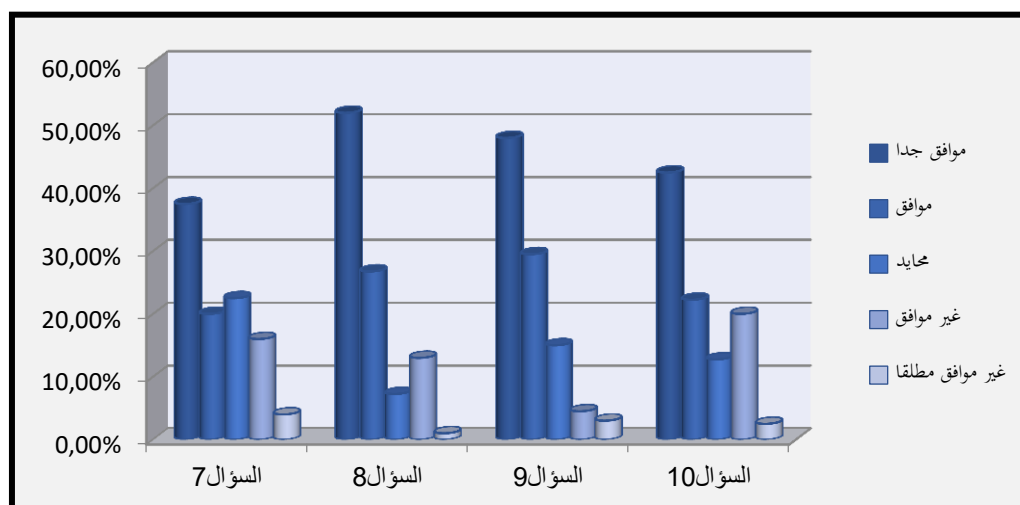
الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

الجدول رقم (30): التحليل الإحصائي لعبارات الفقرة الثانية للمجال الأول المحور الثاني

ت	العبارة	التكرار	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقا	الانحراف المعياري	التوجه العينة
		النسبة %							
7	قبول المدقق مهمة تدقيق في الوقت الذي لا يستطيع هو او افراد مكتبه اتمامها	ت	30	16	18	13	3	3,47	1,058
		%	37,5%	20%	22,5%	16%	4%		
8	معرفة المدقق بالعمليات والظروف الغير متوقعة في الصناعة محل التدقيق، وقدرته على مواجهة الظروف الغير طبيعية ومعالجة المشاكل التي تحدث	ت	41	21	6	10	1	3,95	0,941
		%	52%	26,75%	7,25%	13%	1%		
9	المنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق لجذب العملاء	ت	38	24	12	4	2	4,30	0,957
		%	48%	29,5%	15%	4,5%	3%		
10	فصل المدقق وافراد فريق التدقيق بين الحياة الشخصية والحياة المهنية	ت	34	18	10	16	2	4,20	0,918
		%	42,5%	22,25%	12,75%	20%	2,5%		
	صعوبة عملية التدقيق ودرجة التعقيدات المصاحبة	ت	36	20	12	10	2	3,98	0,968
		%	45%	25%	14%	14%	2%		

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

الشكل رقم (21): توزيع عبارات الفقرة الثانية للمجال الأول المحور الثاني



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

يتبين من الجدول السابق ان مجموع نسبة الموافق جدا والموافق 57,50% على تأثير ضغط العمل على جودة التدقيق اما من لا يوافقون فبلغت نسبتهم 20% كما بلغت قيمة المتوسط حسابي 3.47، وبانحراف معياري 1,058، فالنتائج تؤكد التأثير السلبي لضغط العمل على جودة التدقيق، كما نلاحظ من خلال ردود العينة حول السؤال (8): معرفة وخبرة المدقق بالنشاط الصناعي للعميل، حيث بلغت نسبة الموافقين 78,75% اما الراضين 15%، وبمتوسط حسابي و انحراف 3.95 و 0.941 على التوالي، وهذا ما يؤكد التأثير الايجابي لعملي معرفة وخبرة المدقق بمحيط نشاط المهنة الخاضعة للتدقيق على جودة التدقيق، وتحصل السؤال (9): المنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق لجذب العملاء على مجموع نسبة الموافق جدا والموافق 77,5%، اما نسبة من يتخذون موقف الحياد فبلغت 15%، فيما يخص الفئة التي لا توافق بلغت نسبتهم 2,5%، كما بلغت قيمة المتوسط حسابي 4.30، وانحراف المعياري 0.957، وهذا ما يؤكد اتفاقهم على المنافسة من بين العوامل التي تأثر ايجابيا على اداء مهمة التدقيق بجودة اذا لم تكن على اساس السعر، اما السؤال (10) الذي تطرق لتأثير فصل المدقق بين حياته المهنية والشخصية على جودة التدقيق والمتمثل على نسبة 54,75% بالنسبة للموافقين و 22,5% لغير الموافقين وبمتوسط حسابي 4.20 وانحراف معياري 0.918، ومنه كلما فصل المدقق بين اموره الشخصية وحياته المهنية اتصف اداءه بالجودة العالية.

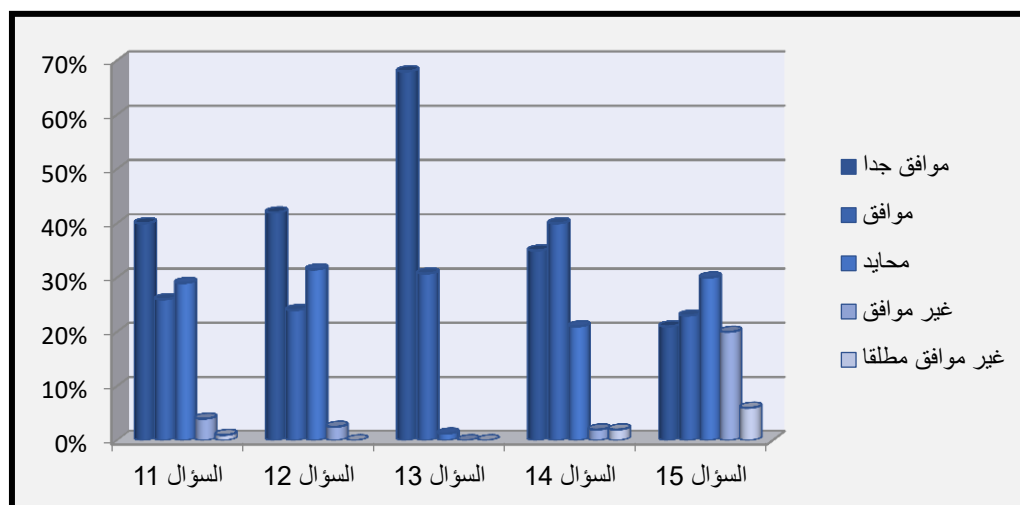
الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد
القوائم المعلومة المالية في الجزائر

الجدول رقم (31): التحليل الإحصائي لعبارات الفقرة الثالثة للمجال الأول المحور الثاني

ت	العبارة	التكرار	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
		% النسبة								
11	تتمتع المدقق وفريق العمل بالتأهيل العلمي والخبرة العملية لتأدية مهام التدقيق	ت	32	21	23	3	1	4,5	0,968	موافقة
		%	40%	26%	29%	4%	1%			
12	حرص المدقق وفريق العمل على الاطلاع المستمر على اصدارات المنظمات المهنية	ت	34	19	25	2	0	4,30	0,957	موافقة
		%	42%	24%	31,5%	2,5%	0%			
13	توفر الخبرات والمهارات الشخصية المتنوعة وفي مجالات اخرى غير التي تتعلق بالمحاسبة والتدقيق	ت	54	25	1	0	0	4,88	0,980	موافقة
		%	68%	30,75%	1,25%	0%	0%			
14	خبرة المدقق وفريق التدقيق في النشاط الصناعي الذي تمارسه وتنتمي له مؤسسة العميل	ت	28	32	16	2	2	4,3	0,928	موافقة
		%	35%	40%	21%	2%	2%			
15	المام فريق التدقيق باللغات الأجنبية وتكنولوجيا المعلومات والانترنت، وكذا طرق التدقيق الحديثة	ت	17	18	24	16	5	3,91	0,976	موافقة
		%	21%	23%	30%	20%	6%			
	المهارات المعرفية والتقنية للمدقق وافراد المكتب	ت	33	23	18	4	2	4,378	0.961	موافقة
		%	41%	29%	23%	6%	2%			

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

الشكل رقم (22): توزيع عبارات الفقرة الثالثة للمجال الأول المحور الثاني



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

يتبين من الجدول السابق تحصل السؤال (11): تمتع المدقق وفريق العمل بالتأهيل العلمي والخبرة العملية لتأدية مهام التدقيق، والسؤال (12): حرص المدقق وفريق العمل على الاطلاع المستمر على اصدارات المنظمات المهنية المحلية والدولية، المرتبة الثالثة من حيث قبول وحدات عينة الدراسة، حيث بلغ مجموع نسبة الموافقات 66% لكلاهما، مع اختلاف بنسبة لا تتجاوز 2,5% فيما يخص الفئة التي لا توافق حيث بلغت نسبتهم بالنسبة لسؤال الأول 05%، اما الثاني 2,5%، كما بلغت قيمة المتوسط حسابي 4.50 و 4.30 على التوالي، و انحراف المعياري فبلغت قيمته 0.968 و 0.957 على التوالي، وهذا لاتفاقهم على أن تأهيل المدقق علميا وعمليا من بين العوامل التي تأثر ايجابيا على اداء مهمة التدقيق، اما السؤال (13): توفر الخبرات والمهارات الشخصية المتنوعة، تحصل على أعلى نسبة قبول من وجهة نظر وحدات عينة الدراسة، حيث بلغ مجموع نسبة الموافقات 98,75%، كما لم تتجاوز نسبة من يتخذون موقف الحياد 1,25%، اما من لا يوافقون فكانت نسبتهم معدومة، كما بلغت قيمة المتوسط حسابي 4.88، وبانحراف معياري 0.98، ومنه يساعد توفر الخبرات والمهارات الشخصية المتنوعة على اداء مهمة التدقيق بجودة، كما ان السؤال (14): معرفة وخبرة المدقق بالنشاط الصناعي للعميل، بلغت نسبة الموافقين 75% للموافقين و 4% للرافضين، وبمتوسط حسابي وانحراف 4.3 و 0.928 على التوالي، وهذا ما يؤكد التأثير الايجابي لعامل معرفة وخبرة المدقق بمحيط نشاط المهنة الخاضعة للتدقيق على جودة التدقيق وهذا ما يؤكد السؤال (15): المام فريق التدقيق باللغات الأجنبية وتكنولوجيا المعلومات والانترنت، وكذا طرق التدقيق الحديثة، ورغم حصوله على المرتبة الأخيرة الا ان نسبة القبول بلغت 44% كما ان نسبة الغير الموافقين لم تتجاوز 26%، وبمتوسط حسابي وانحراف معياري 3.91 و 0.976 على التوالي.

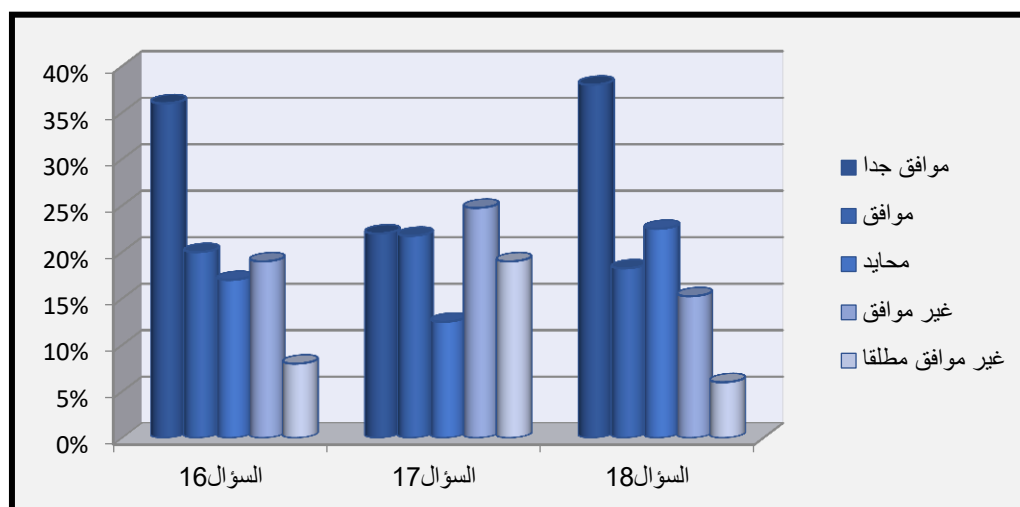
الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد
القوائم المعلومة المالية في الجزائر

الجدول رقم (32): التحليل الإحصائي لعبارات الفقرة الرابعة للمجال الأول المحور الثاني

ت	العبارة	التكرار		موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
		النسبة %	ت								
16	التحاق المدققين بالدورات التدريبية وحضور المؤتمرات العلمية المتخصصة لتطوير معارفهم وتأهيلهم لأداء واجباتهم بالكفاءة المطلوبة	ت	29	16	14	15	6		3,79	0,911	موافقة
		%	36%	20%	17%	19%	8%				
17	التدريب المستمر الذي يقدمه المكتب لموظفيه لفترات مختلفة والاستعانة بالخبراء كلما دعت الحاجة لتطوير مهاراتهم	ت	18	17	10	20	15		4,30	0,957	موافقة
		%	22%	21,75%	12,5%	24,75%	19%				
18	المتابعة الدورية لتحديثات البرامج المستخدمة في التدقيق وإشراك المدققين في تعديل البرامج التدقيق المستخدمة	ت	30	15	18	12	5		4,88	0,980	موافقة
		%	38%	18,25%	22,5%	15,25%	6%				
	التدريب والتكوين المستمر والمشاركة في الندوات المهنية المتخصصة	ت	27	16	14	15	9		4,323	0,949	موافقة
		%	32%	20%	17%	20%	11%				

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

الشكل رقم (23): توزيع عبارات الفقرة الرابعة للمجال الأول المحور الثاني



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

يتبين من الجدول السابق ان السؤال (16): ضرورة التحاق المدققين بالدورات التدريبية المتخصصة لتطوير معارفهم لأداء واجباتهم بالكفاءة المطلوبة، تحصل على نسبة موافقة بلغت 56 % ونسبة بلغت 27% لغير الموافقين، وبمتوسط حسابي وانحراف معياري 3.79 و 0.911 على التوالي، اما الاسئلة (17-18) التي تطرقت إلى دور المكتب في تكوين الموظفين واستشارتهم لإجراء تعديلات في برامج التدقيق، فتساوت نسبة الموافقين وغير الموافقين بـ 43,75%، وبمتوسط حسابي 3.52 وانحراف معياري 1.004 للسؤال (17)، اما السؤال (18) فكانت قيمة للموافقين في نسبة 56,25% و 21,25% رفض و متوسط حسابي وانحراف معياري بقيمة 3.73 و 0.818 على التوالي مما يدل على اتفاق وحدات عينة الدراسة على وجوب قيام المكتب التكوين لأفراده للرفع من جودة المهنة و فعالية المدقق.

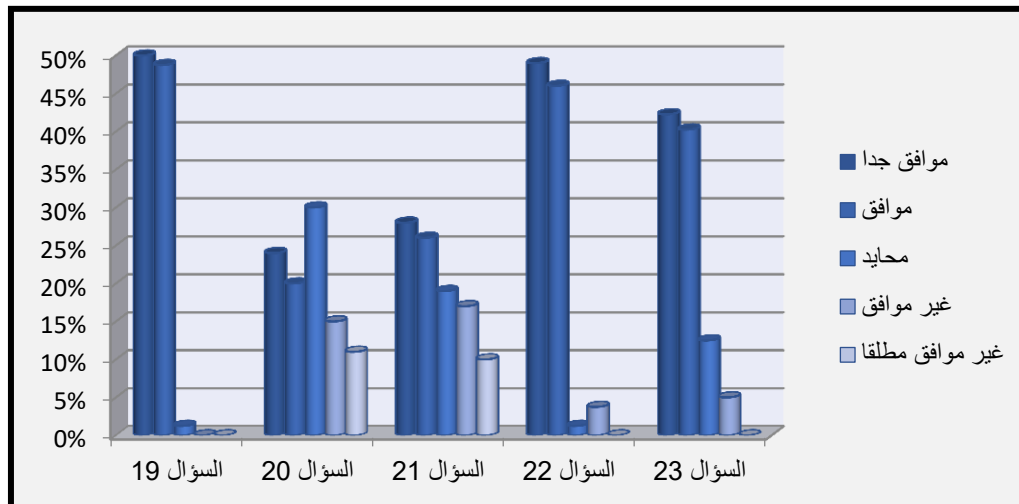
الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

الجدول رقم (33): التحليل الإحصائي لعبارات الفقرة الخامسة للمجال الأول المحور الثاني

ت	العبارة	التكرار		موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
		النسبة %	ت								
19	حجم مكتب التدقيق وموقعه المكاني و توفر التجهيزات المكتبية اللازمة	ت	40	39	1	0	0	0	4,88	0,98	موافقة
		%	50%	48,75%	1,25%	0%	0%	0%			
20	ارتباط مكتب التدقيق بأحد مكاتب وشركات التدقيق العالمية	ت	19	16	24	12	9		2,91	0,976	موافقة
		%	24%	20%	30%	15%	11%				
21	عضوية أعضاء مكتب التدقيق في الجمعيات والهيئات المهنية	ت	22	21	15	14	8		3,79	0,911	موافقة
		%	28%	28%	19%	17%	10%				
22	استخدام التكنولوجيا الحديثة والبرامج المتطورة في مكتب التدقيق	ت	39	37	1	3	0		4,69	0,976	موافقة
		%	49%	42%	1,25%	3,75%	0%				
23	فعالية نظام الإتصال في مكتب التدقيق	ت	34	32	10	4	0		4,5	0,968	موافقة
		%	42,25%	40,25%	12,5%	5%	0%				
	خصائص المكتب	ت	31	29	10	7	3		4.154	0.962	موافقة
		%	39%	36%	13%	8%	4%				

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج الإستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

الشكل رقم (24): توزيع عبارات الفقرة الخامسة للمجال الأول المحور الثاني



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان والبرنامج الإحصائي (SPSS)

يتبين من الجدول السابق ان السؤال (19): حجم مكتب التدقيق وموقعه المكاني و توفر التجهيزات المكتبية الاجال، تحصل على أعلى نسبة قبول من وجهة نظر وحدات عينة الدراسة، حيث بلغ مجموع نسبة الموافقة 98,75%، كما لم تتجاوز نسبة من يتخذون موقف الحياد 1,25%، اما من لا يوافقون فكانت نسبتهم معدومة، كما بلغت قيمة المتوسط حسابي 4.88، وبانحراف معياري 0.98، وهذا ما يؤكد اتفاقهم ان حجم المكتب وموقعه و توفر الاجهزة، يساعد على اداء مهمة التدقيق بجودة، وهذا ما يؤكد السؤال (22): استخدام التكنولوجيا الحديثة والبرامج المتطورة في مكتب التدقيق، بحصوله على نسبة قبول بلغت 95% كما ان نسبة الغير الموافقين لم تتجاوز 1.25%، وبمتوسط حسابي وانحراف معياري 4.69 و 0.975 على التوالي، والسؤال (23): فعالية نظام الإتصال في مكتب التدقيق، على المرتبة الثالثة حيث بلغ نسبة الموافقة 82,5%، في حين لم تتجاوز نسبة من يتخذون موقف الحياد 12,5%، اما من لا يوافقون فكانت نسبتهم 5%، وبلغت قيمة المتوسط حسابي 4.5، وبانحراف معياري 0.968، ويتبين لنا من ردود العينة حول السؤالين (20-21) حول تأثير ارتباط مكتب التدقيق بأحد مكاتب وشركات التدقيق العالمي، وعضوية أعضاء مكتب التدقيق في الجمعيات والهيئات المهنية، التأثير الايجابي للعاملين على جودة التدقيق الا ان النسب تعكس بوضوح طبيعة سوق التدقيق في الجزائر التي لا تحتوي على مكاتب عالمية لمنعها من ممارسة المهنة، لهذا نلاحظ ارتفاع نسبة عدم الاجابة، فبلغت 30% بالنسبة للسؤال 20 و 19% للسؤال 21، ونسبة الرفض ايضا 26% و 27% وهي اكبر القيم، بالمقارنة مع الاسئلة الاخرى، ولكن تعامل الشركات الكبيرة فرض عليها التعامل مع المكاتب الكبرى من أجل اضافة المصداقية على قوائمها، ولهذا نجد ان نسبة الموافقين 44% و 56% على التوالي، وبمتوسط حسابي وانحراف 2.91 و 0.976 بالنسبة للسؤال (21)، وبمتوسط حسابي وانحراف 3.79 و 0.911 بالنسبة للسؤال (22)، وهذا ما يؤكد اتفاق افراد عينة الدراسة الذين تعاملوا مع مكاتب تدقيق عالمية على تأثير هذان العاملين على جودة التدقيق اما من لم تتاح لهم فرصة التعامل التزموا الحياد.

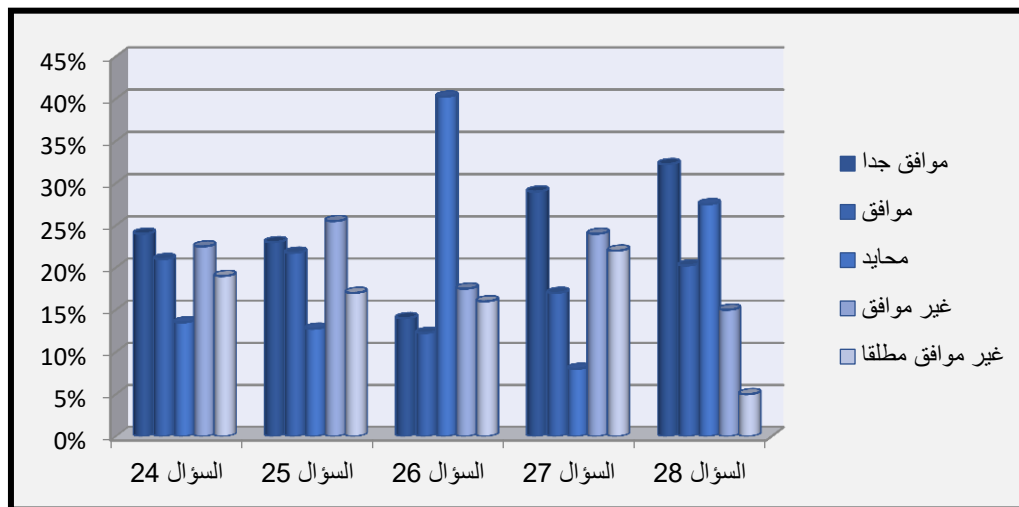
الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

الجدول رقم (34): التحليل الإحصائي لعبارات الفقرة السادسة للمجال الأول المحور الثاني

ت	العبارة	التكرار	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
		النسبة %								
24	توفر المكتب على سياسات وقواعد لتوظيف مدققين ذوي كفاءة عالية	ت	19	17	11	18	15	3,55	0,932	موافقة
		%	24%	21%	13,5%	22,5%	19%			
25	وجود هيكل وظيفي في المكتب لاختيار المدقق المناسب لتنفيذ المهمة	ت	18	17	11	20	14	3,52	1,004	موافقة
		%	23%	21,75%	12,75%	25,5%	17%			
26	توجيه فريق التدقيق والتأكد من استيعابهم التوجيهات المعطاة لهم	ت	11	10	32	14	13	3,82	0,738	موافقة
		%	14%	12,25%	40,25%	17,5%	16%			
27	الاشراف على اعمال التدقيق، وتدقيق العمل المنجز، ومعالجة اختلاف الآراء بين اعضاء فريق التدقيق	ت	23	14	7	19	17	3,55	0,932	موافقة
		%	29%	17%	8%	24%	22%			
28	تقدير الوقت و الجهد اللازمين لإنجاز مهمة التدقيق بما يتلاءم مع طبيعة المهمة	ت	26	16	22	12	4	3,53	0,952	موافقة
		%	32,25%	20,25%	27,5%	15%	5%			
	تسيير المساعدين في مكتب التدقيق والتنسيق بينهم	ت	19	15	17	17	12	3.594	0.911	موافقة
		%	24%	18%	20%	21%	16%			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

الشكل رقم (25): توزيع عبارات الفقرة السادسة للمجال الأول المحور الثاني



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

يتبين من الجدول السابق تساوي نسبة الموافقين والغير موافقين على ضرورة توفر المكتب على سياسات وقواعد التوظيف، و هيكل وظيفي في المكتب لاختيار المدقق المناسب لتنفيذ المهمة، حيث بلغت 45 % للسؤال 24 و 44,75 % للسؤال 25 بالنسبة للموافقين، اما من لا يوافقون 41,5 % و 42,5 % تواليا، كما بلغت قيمة المتوسط حسابي 3.55 و 3.52 على التوالي و بانحراف معياري 0.932 و 1.004 تواليا للسؤالين، وهذا ما يؤكد اتفاقهم على وجود تأثير لكفاءة سياسة التوظيف في المكتب وتوزيع المهام على جودة التدقيق أما بخصوص الاسئلة (26-27-28) التوجيه والاشراف على فريق التدقيق ودورها في ضمان الجودة نلاحظ ان نسبة الموافقين على ضرورة توجيه وابلاغ المساعدين بمسؤولياتهم اقل من نسبة الغير الموافقين حيث بلغت 26,25 %، اما من لا يوافقون 33,5 %، كما بلغت قيمة المتوسط حسابي 3.82 و بانحراف معياري 0.738، وهذا ما يؤكد اتفاقهم عدم اهمية توجيه المساعدين واعلامهم بمسؤولياتهم نظرا لوجود سياسة لتوظيف الكفاء، اما السؤال (27) الاشراف ومراقبة العمل المنجز، حيث تقاربت نسبة الموافقين والغير الموافقين على نجاعة الاشراف على المساعدين لضمان جودة التدقيق ب 46 % لكليهما، وبمتوسط حسابي وانحراف 3.55 و 0.932 على التوالي، وهذا ما يؤكد اتفاقهم على ان للأشراف على المساعدين وتوجيههم دور لضمان جودة التدقيق رغم عدم أهمية هذا العامل لتطوير المهنة محليا، وهذا ما تأكده نتائج السؤال (28) الاجراءات الواجب اتباعها لتقدير وتحديد الوقت والجهد وعدد اعضاء الفريق لإنجاز مهمة التدقيق لضمان جودة التدقيق، فكانت نسبة الموافقة 52,50 %، و 20 % لغير الموافقين وبمتوسط حسابي 3.53 وانحراف معياري 0.952.

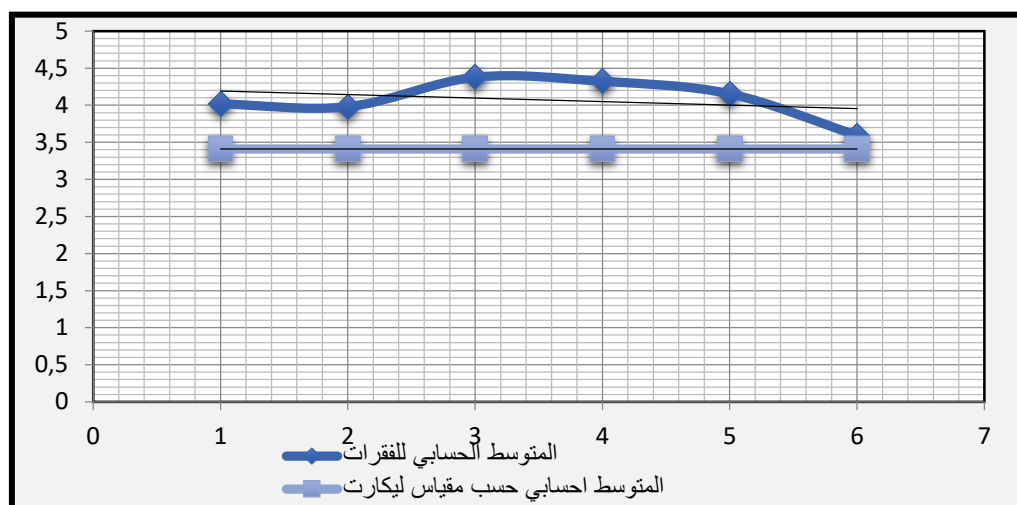
الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد
القوائم المعلومة المالية في الجزائر

الجدول رقم (35): التحليل الإحصائي لفقرات المجال الأول المحور الثاني

ت	العبارة	التكرار	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
		النسبة %								
1	مبادئ و اخلاقيات السلوك المهني	ت	39	18	14	9	0	4.018	0.908	موافقة
		%	48,5	22,3	17,1	12	0,0			
2	صعوبة عملية التدقيق ودرجة التعقيدات المصاحبة	ت	36	20	12	10	2	3.98	0.968	موافقة
		%	45	25	14	14	2			
3	المهارات المعرفية والتقنية للمدقق وافراد المكتب	ت	33	23	18	4	2	4.378	0.961	موافقة
		%	41	29	23	6	2			
4	التدريب والتكوين المستمر والمشاركة في الندوات المهنية	ت	27	16	14	15	9	4.323	0.949	موافقة
		%	32	20	17	20	11			
5	خصائص المكتب	ت	31	29	10	7	3	4.154	0.962	موافقة
		%	39	36	13	8	4			
6	تسيير المساعدين في مكتب التدقيق والتنسيق بينهم	ت	19	15	17	17	12	3.594	0.911	موافقة
		%	24	18	20	21	16			
	العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المتعلقة بفريق التدقيق والمكتب	ت	27	18	15	13	7	4,075	0,943	موافقة
		%	33,75	22,50	18,75	16,25	8,75			

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

الشكل رقم (26): توزيع عبارات فقرات المجال الأول المحور الثاني



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

من خلال الجدول السابق يتبين لنا اتجاه آراء وحدات عينة الدراسة الإيجابي نحو فقرات المجال الأول للمحور الثاني من الدراسة وهو الموافقة، حيث تحصلت كل الاسئلة المذكورة على متوسطات الحسابية تتراوح قيمتها بين 2.91 كأدني قيمة و 4.88 كأعلى قيمة وب 4.075 للمجال ككل، وبانحرافات معيارية انحصرت قيمتها بين 0.957 كأدني قيمة و 0.980 كأعلى قيمة، وب 0.943 للمجال ككل، الا ان درجة الموافقة تختلف من فقرة إلى اخرى، فقد احتلت الفقرة الخامسة المرتبة الأولى وبمجموع نسبة قبول بلغ 75% وباكبر قيمة للمتوسط الحسابي 4.154 وبانحراف معياري بلغ 0.962 مما يدل على ان وحدات الدراسة لها نفس وجهة النظر حول تأثير حجم مكتب والمنافسة بين المكاتب على جودة التدقيق، كما احتلت الفقرات الثلاث الأولى المرتبة الثانية من حيث القبول، حيث بلغ مجموع نسبة الموافق 70% ولكن نجد اختلاف فيما يخص نسبة عدم القبول، مما يدل على ان آراء وحدات الدراسة لها نفس الاتجاه فيما يخص تأثير كل من عامل التزام مبادئ واخلاقيات السلوك المهني و التحصيل العلمي والخبرة العملية لفريق التدقيق، وصعوبة عملية التدقيق ودرجة التعقيدات المصاحبة، رغم عدم إعطاءهم نفس درجة الاهمية لهاته العوامل وهو ما يثبت المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عامل، ونجد ان الفقرة الرابعة والسادسة احتلت المرتبة الثالثة والرابعة تواليا بمجموع نسبة قبول بلغ 52% و 42% على التوالي مما يدل على ان وحدات الدراسة لها نفس وجهة النظر حول تأثير التوجيه والاشراف على المساعدين في جودة التدقيق، رغم عدم إعطاءهم اهمية كبيرة لهذا العامل نظرا للبيئة المحيطة بالمهنة محليا، ولطبيعة المؤسسات الإقتصادية الصغيرة ومتوسطة الحجم والتي في الغالب تتعامل مع مدقق مستقل ولا تتعامل مع شركة بالإضافة إلى سوق المهنة في الجزائر والذي تتسم بقلة شركات التدقيق ان لم نقل انعدامها، وهذا ما تأكده نتائج تحليل آراء عينة الدراسة .

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

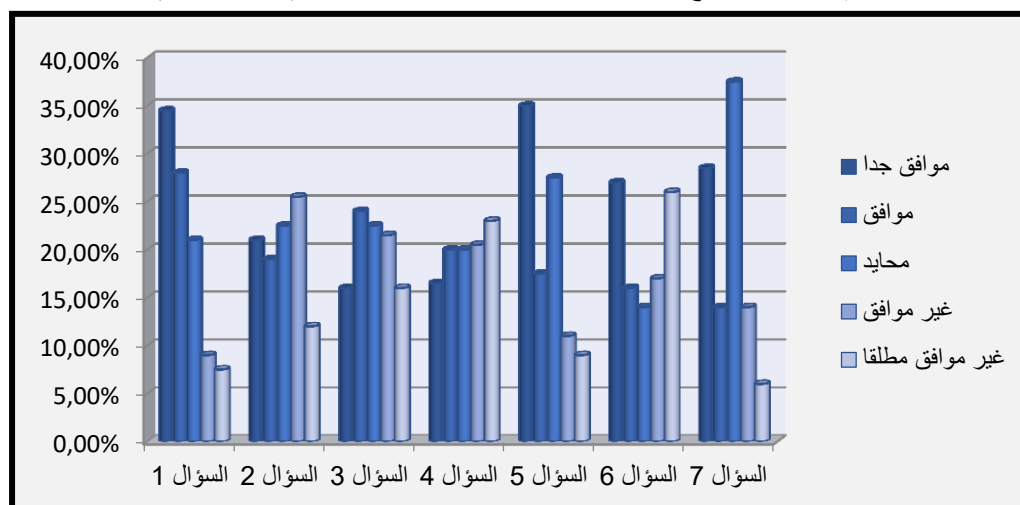
2.2 تفريغ و تحليل إجابات افراد عينة الدراسة حول المجال الثاني المحور الثاني:

الجدول رقم (36): التحليل الإحصائي لعبارات الفقرة الأولى للمجال الثاني المحور الثاني

ت	العبارة	التكرار	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
		% النسبة								
1	جمع المعلومات اللازمة حول المؤسسة محل التدقيق	ت	28	22	17	7	6	3,64	0,91	موافقة
		%	34,5%	28%	21%	9%	7,5%			
2	اتباع المدقق الخارجي للخطوات الصحيحة لتنفيذ إجراءات التدقيق	ت	17	15	18	20	10	3,01	1,025	موافقة
		%	21%	19%	22,5%	25,5%	12%			
3	وجود سياسات واجراءات وبرنامج تدقيق يساعد فريق التدقيق على تنفيذ المهمة وفق المعايير والمتطلبات	ت	13	19	18	17	13	3,01	1,025	موافقة
		%	16%	24%	19,75%	21,5%	16%			
4	استخدام فريق التدقيق للأساليب الإحصائية عند تنفيذ مهمة التدقيق	ت	13	16	16	16	18	3,82	0,738	موافقة
		%	16,5%	20%	20%	20,5%	23%			
5	قيام فريق التدقيق بفحص ودراسة وتقييم لنظام الرقابة الداخلي	ت	28	14	22	9	7	3,55	0,932	موافقة
		%	35%	17,5%	27,5%	11%	9%			
6	توثيق كافة المواضيع وادلة الاثبات والقرائن المتعلقة بالمهمة	ت	22	13	11	14	21	3,52	1,004	موافقة
		%	27%	16%	14%	17%	26%			
7	استعمال التكنولوجيا في توثيق مستندات عملية التدقيق	ت	23	11	30	11	5	3,70	0,933	موافقة
		%	28,5%	14%	37,5%	14%	6%			
	هيكله عمليات التدقيق	ت	20	16	19	17	11	3,46	0,939	موافقة
		%	25,5%	19,8%	23,6%	17,1%	14%			

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج الإستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

الشكل رقم (27): توزيع عبارات الفقرة الأولى للمجال الثاني المحور الثاني



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

من خلال الجدول السابق ومن خلال الاسئلة التي تطرقت إلى تأثير هيكلية المهمة على جودة التدقيق، على اتفاق عينة الدراسة على الدور الذي تلعبه هذه العوامل في التأثير على جودة التدقيق رغم عدم اعطائهم نفس الالهمية لدرجة تأثيرها، حيث بلغت نسبة الموافق 62,50% لتأثير عامل جمع المعلومات الاجال حول المؤسسة محل التدقيق، اما من لا يوافقون فبلغت نسبتهم 16,5% كما بلغت قيمة المتوسط حسابي 3,64، وبانحراف معياري 0,914، وتقاربت نسبة الموافقون وغير الموافقون بخصوص اتباع المدقق الخارجي للخطوات الصحيحة لتنفيذ إجراءات التدقيق فبلغت 40% الذين يوافقون و 37,50% لا يوافقون، وبمتوسط حسابي 3,01 وانحراف معياري 1,025، أما فحص ودراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلي ودوره في ضمان الجودة نلاحظ ان نسبة الموافقين 52,50%، و 20% لغير الموافقين وبمتوسط حسابي 3,55 وانحراف معياري 0,932 وهذا ما يؤكد اتفاقهم اهمية تقييم نظام الرقابة، وحصل عامل استخدام فريق التدقيق للأساليب الإحصائية عند تنفيذ مهمة التدقيق اقل من نسبة للموافقين حيث بلغت 36,5%، اما من لا يوافقون 43,5%، كما بلغت قيمة المتوسط حسابي 3,82 و بانحراف معياري 0,738، اما توثيق كافة المواضيع وادلة الاثبات والقرائن المتعلقة بالمهمة تقاربت نسبة الموافقين والغير الموافقين ب 43% لكليهما، وبمتوسط حسابي و انحراف 3,52 و 1,004 على التوالي ما يؤكد اتفاقهم على اهمية هذا العامل، وهذا ما تأكده نتائج عامل توثيق كافة مستندات ادلة الاثبات باستعمال التكنولوجيا في توثيق فكانت نسبة الموافقة 42,50% اما عدم الموافقة 20% بتوسط حسابي وانحراف معياري 3,55 و 0,932.

وهذا يدل على ان وحدات الدراسة لها نفس وجهة النظر حول تأثير هيكلية عمليات وإعطاءهم اهمية كبيرة لهذا العامل نظرا للبيئة المحيطة بالمهنة محليا

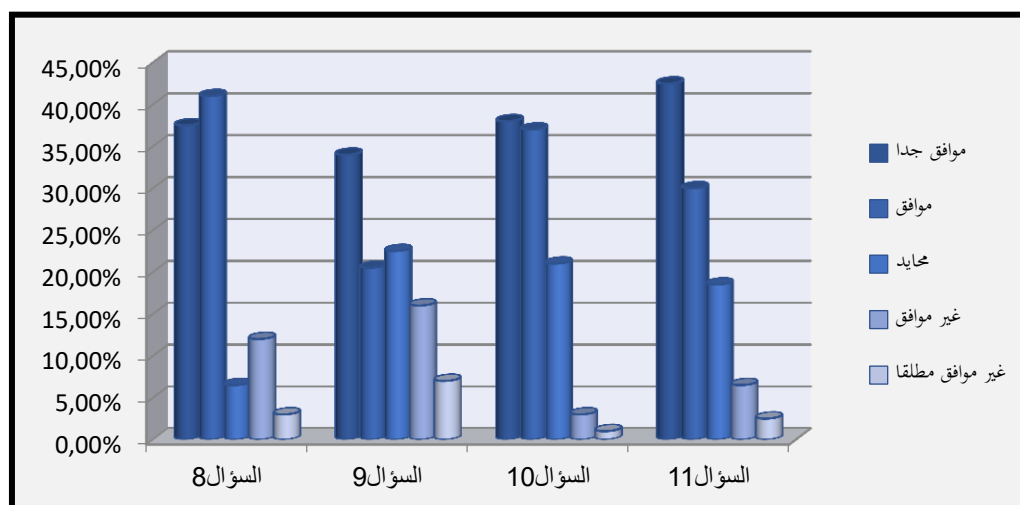
الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

الجدول رقم (37): التحليل الإحصائي لعبارات الفقرة الثانية للمجال الثاني المحور الثاني

ت	العبارة	التكرار	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقا	التوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
		% النسبة								
8	قدرة المدقق على صياغة رايه بشكل واضح ودقيق ومراعاة مستوى فهم وتوقعات مستخدمي القوائم المالية	ت	30	31	5	10	2	4,95	0,941	موافقة
		%	37,5%	41%	6,5%	12%	3%			
9	ارتباط مكتب التدقيق بعمله تفتقر ادارته إلى النزاهة	ت	27	16	18	13	6	4,20	0,918	موافقة
		%	34%	20,5%	22,5%	16%	7%			
10	تقيد فريق التدقيق بالسرمهني	ت	31	29	17	2	1	4,30	0,928	موافقة
		%	38%	37%	21%	3%	1%			
11	التزام المدقق بإتمام عملية التدقيق وتقديم التقرير حسب الوقت والتاريخ المحدد لها	ت	34	24	15	5	2	4,66	0,923	موافقة
		%	42,5%	30%	18,5%	6,5%	2,5%			
		%	24%	18%	20%	21%	16%			
	التزام المدقق ببند العقد الذي يربطه بالمؤسسة	ت	30	26	14	7	3	3,98	0,968	موافقة
		%	38%	32,1%	17,1%	4,9%	4,3%			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

الشكل رقم (28): توزيع عبارات الفقرة الثانية للمجال الثاني المحور الثاني



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

من خلال الجدول السابق، السؤالين (8-10) صياغة المدقق لرايه بوضوح مع مراعاة وعي وفهم وادراك وتوقعات مستخدمي القوائم المالية عند تلخيص النتائج وتقيد فريق التدقيق بالسعر المهني تحسلا على المرتبة الأولى والثانية، حيث بلغت نسبة الموافقين 78,5% اما الرافضين 15%، وبمتوسط حسابي وانحراف 4.95 و 0.941 على التوالي بالنسبة للسؤال (8) ونسبة 75% للموافقين و 4% للرافضين، وبمتوسط حسابي وانحراف 4.3 و 0.928 على التوالي بالنسبة للسؤال (10)، وهذا ما يؤكد التأثير الايجابي لهدان العاملان على جودة التدقيق، كما يتبن لنا من خلال ردود العينة ان السؤال (11): تنفيذ مهام التدقيق وتقديم التقرير حسب الوقت والتاريخ المحدد لها، تحصل على المرتبة الثالثة، بنسبة الموافقين بلغت 72,5% ولم تتجاوز نسبة من لا يوافقون 9%، بمتوسط حسابي 4.66 وانحراف معياري 0.923، وهذا ما يؤكد التأثير الايجابي للالتزام المدقق بإتمام عملية التدقيق وتقديم التقرير حسب الوقت والتاريخ المحدد لها على جودة التدقيق أما بخصوص السؤال الذي عالج تأثير ارتباط مكتب التدقيق بعميل تفتقر ادارته إلى النزاهة والسمعة والمتمثل في السؤال (9) تحصل على المرتبة الرابعة من حيث الاهمية، بنسبة موافق بلغت 54,50%، اما من لا يوافقون فبلغت نسبتهم 23%، وبمتوسط حسابي 4.20، وانحراف معياري 0.918، فالنتائج تؤكد وجود تأثير سلبي لهذا العامل على جودة التدقيق، مما يدل على ان آراء وحدات الدراسة لها نفس الاتجاه وهو الموافقة على أن التزام المدقق ببنود العقد الذي يربطه بالمؤسسة دليل على اداء عمليات التدقيق بفعالية وجودة عالية.

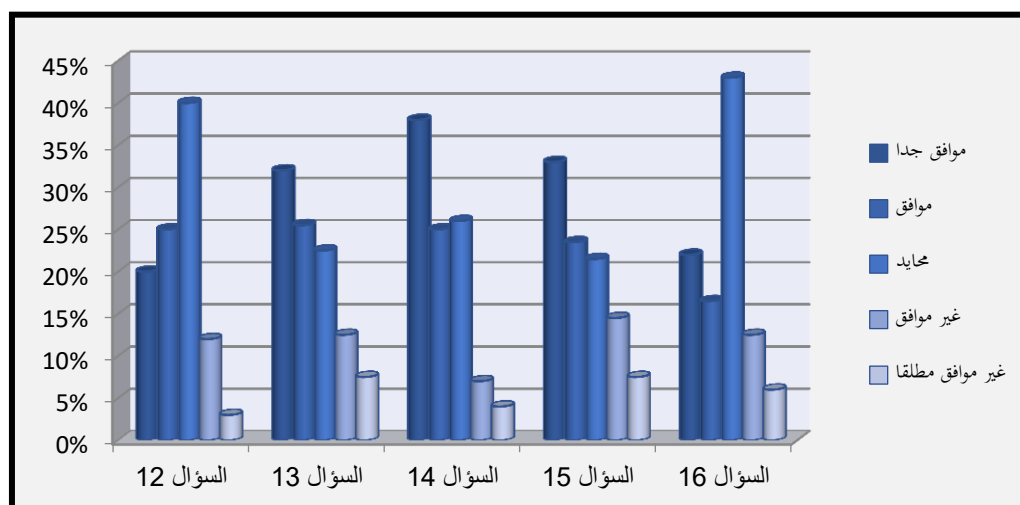
الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد
القوائم المعلومة المالية في الجزائر

الجدول رقم (38): التحليل الإحصائي لعبارات الفقرة الثالثة للمجال الثاني المحور الثاني

ت	العبارة	التكرار		موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
		ت	%								
1	تخطيط عملية تدقيق ووضع برنامج شامل يغطي جميع أنشطة المؤسسة تحدد فيه الاجراءات الاجال	ت		16	20	32	10	2	3,54	0,986	موافقة
		%		20%	25%	40%	12%	3%			
1	الزيارات المتكررة من قبل فريق التدقيق للمؤسسة	ت		26	20	18	10	6	3,47	0,858	موافقة
		%		32%	25,5%	22,5%	12,5%	7,5%			
1	حصول المدقق على ادلة وقرائن كافية ومناسبة تمكنه من الوصول إلى نتائج معقولة	ت		30	20	21	6	3	3,73	0,735	موافقة
		%		38%	25%	26%	7%	4%			
1	اكتساب المدققون خبرات في استخدام البرمجيات الحديثة خلال عملية التدقيق	ت		26	19	17	12	6	3,73	0,818	موافقة
		%		33%	23,5%	21,5%	14,5%	7,5%			
1	عدد سنوات التي يقضيها فريق التدقيق في نفس المؤسسة	ت		18	13	34	10	5	4,5	0,986	موافقة
		%		22%	16,5%	43%	12,5%	6%			
	المهارات المعرفية والتقنية للمدقق وافراد المكتب	ت		23	18	24	9	4	4,378	0,961	موافقة
		%		29%	23,1%	30,6%	11,7%	5,6%			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

الشكل رقم (29): توزيع عبارات الفقرة الثالثة للمجال الثاني المحور الثاني



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

من خلال الجدول السابق، الأسئلة التي تطرقت إلى دور التحكم بملف المهمة، تقارب نسبة الموافقين لـ 45% وغير الموافقين لـ 15% بخصوص تخطيط عملية تدقيق ووضع برنامج للمهمة، وبمتوسط حسابي 3.54 وانحراف معياري 0.986، كما بلغت نسبة الموافقين لتأثير الزيارات المتكررة للمؤسسة محل التدقيق من قبل فريق التدقيق على جودة التدقيق 57,5% وغير الموافقين بـ 20% وبمتوسط حسابي 3.47 وانحراف معياري 0.858 اما حصول المدقق على ادلة وقرائن كافية ومناسبة تمكنه من الوصول إلى نتائج معقولة تقاربت نسبة الموافقين 63% وغير الموافقين 11%، وبمتوسط حسابي وانحراف 3.51 و 0.735 على التوالي ما يؤكد اتفاقهم على اهمية هذا العامل، وعلى اتفاق وحدات عينة الدراسة على ان معرفة المدقق بالمؤسسة وبيئتها يرفع من جودة المهنة وفعالية المدقق، أما بخصوص السؤال الذي عالج تأثير استخدام البرمجيات الحديثة خلال عملية التدقيق على جودة التدقيق بلغ مجموع نسبة الموافقين جدا والموافق 56,50% اما من لا يوافقون فبلغت نسبتهم 22% كما بلغت قيمة المتوسط حسابي 3.73، وبانحراف معياري 0.818، اما المدة التي يقضيها فريق التدقيق في نفس المؤسسة تحصل اعلى قيمة للمحايد بنسبة 43%، وعلى نسبة 38,50% بالنسبة للموافقين و لم تتجاوز 18,5% لغير الموافقين وبمتوسط حسابي 4.5 وانحراف معياري 0.986، حيث اثبتت هذه النتائج ان جودة التدقيق تتأثر بمدى معرفة المدقق بعميله والظروف التي يعمل فيها، وهذا يدل على ان وحدات الدراسة لها نفس وجهة النظر حول عامل التحكم بملف المهمة وإعطاءهم اهمية كبيرة لهذا العامل نظرا للبيئة المحيطة بالمهنة محليا

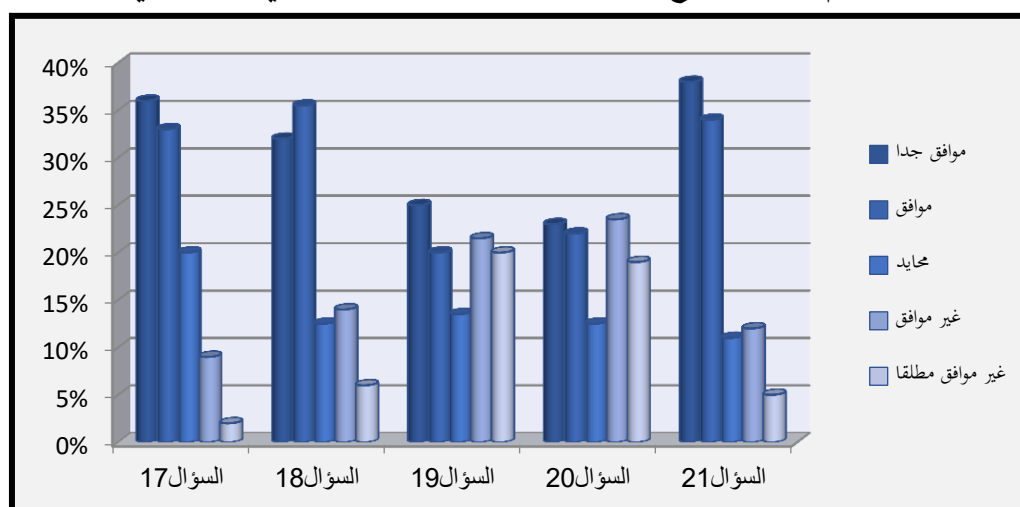
الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

الجدول رقم (39): التحليل الإحصائي لعبارات الفقرة الرابعة للمجال الثاني المحور الثاني

ت	العبارة	التكرار	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
		النسبة %								
17	تعيين مجلس الإدارة المدقق على اساس موضوعي وتقدير اتعابه حسب الجهد المبذول وحمايته من أي تهديدات او ضغوطات، و تنسيق العمل بينه وبين المدقق الداخلي	ت	29	26	16	7	2	3,88	0,874	موافقة
		%	36%	33%	20%	9%	2%			
18	تزويد مكتب التدقيق عملائه بالنشرات والتعليمات والتعديلات الصادرة من الوزارات المتخصصة، والهيئات المهنية	ت	26	28	10	11	5	4,30	0,957	موافقة
		%	32%	35,5 %	12,5%	14%	6%			
19	حرص مكتب التدقيق على الإتصال الدائم مع موظفي المؤسسة موضوع التدقيق خاصة المديرين	ت	20	16	11	17	16	3,55	0,932	موافقة
		%	25%	20%	13,5%	21,5%	20%			
20	حسن التعامل والاحترام الذي يتلقاه موظفو المؤسسة موضوع التدقيق من اعضاء فريق التدقيق	ت	18	18	10	19	15	3,52	0,804	موافقة
		%	23%	22%	12,5%	23,5%	19%			
21	تعاون المدقق مع لجنة التدقيق الداخلية لاكتشاف الأخطاء وتصحيحها	ت	30	27	9	10	4	3,64	0,914	موافقة
		%	38%	34%	11%	12%	5%			
	علاقة فريق التدقيق بالمؤسسة	ت	25	23	11	13	8	4.323	0.949	موافقة
		%	30,8%	28,9%	13,9%	16,4 %	10%			

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

الشكل رقم (30): توزيع عبارات الفقرة الرابعة للمجال الثاني المحور الثاني



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

من خلال الجدول السابق، بالنسبة للأسئلة التي عاجلت فكرة علاقة المدقق بحكومة المؤسسة المتمثلة في الاسئلة (17-21)، حيث بلغ مجموع نسبة والموافق 69% لتأثير طريقة تعيين وعزل المدقق وتنسيق العمل بينه وبين خلية التدقيق الداخلية، اما من لا يوافقون فبلغت نسبتهم 11% كما بلغت قيمة المتوسط حسابي 3.88، وبانحراف معياري 0.874، أما بخصوص تأثير تعاون المدقق مع المدقق الداخلي على جودة التدقيق قاربت نسبة الموافقون 72% والغير الموافقون 17%، وبمتوسط حسابي 3.64 وانحراف معياري 0.914، من النتائج نلاحظ اتفاق عينة الدراسة على الدور الذي يلعبه هذين العاملين وأهميتهم الكبيرة في جودة التدقيق، أما بخصوص دور سياسات الإتصال بين اعضاء فريق التدقيق والمؤسسة، والتي تم معالجتها بالاسئلة (19-20) نلاحظ تساوي نسبة الموافقين والغير موافقين على ضرورة الإتصال الدائم للمدقق بمسيري المؤسسة وحسن معاملتهم حيث بلغت 45% للسؤال 19 ولل سؤال 20 بالنسبة للموافقين، اما من لا يوافقون 41.25% و 42,5% تواليا، كما بلغت قيمة المتوسط حسابي 3.55 و 3.52 على التوالي و بانحراف معياري 0.932 و 0.804 تواليا للسؤالين، وهذا ما يؤكد اتفاقهم على وجود تأثير لعامل الإتصال وحسن التعامل على جودة التدقيق، اما السؤال (18) تزويد مكتب التدقيق عملائه بالنشرات والتعليمات والتعديلات الصادرة من الوزارات المتخصصة والهيئات المهنية، قاربت نسبة الموافقين 67.5% والغير الموافقين 20%، وبمتوسط حسابي و انحراف 3.55 و 0.932 على التوالي، ما يؤكد اتفاقهم على ان تزويد المدقق عملائه بالنشرات والتعليمات والتعديلات دليل على جديته واستقامته، من خلال ماسبق يتبن لنا اتجاه آراء وحدات عينة الدراسة ايجابي وله نفس الاتجاه فيما يخص وجهة نظرها حول تأثير التواصل بين المدقق وكل من تربطه علاقة مع المؤسسة وهو الموافقة.

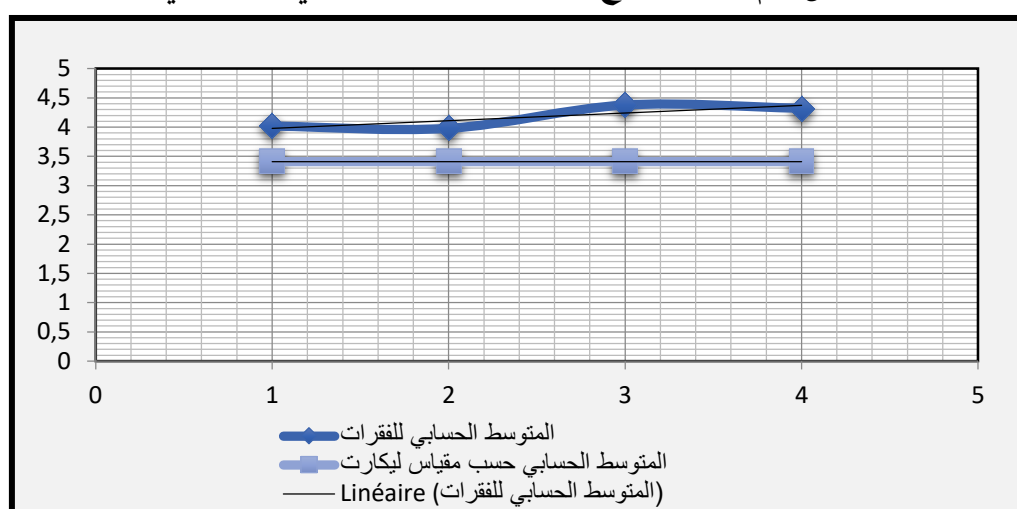
الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

الجدول رقم (40): التحليل الإحصائي لفقرات المجال الثاني المحور الثاني

ت	العبارة	التكرار	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
1	هيكلة عمليات التدقيق	ت	20	16	19	17	11	4.018	0.908	موافقة
		%	25,5%	19,8%	23,6%	17,1%	14%			
2	التزام المدقق ببنود العقد الذي يربطه بالمؤسسة	ت	30	26	14	7	3	3.98	0.968	موافقة
		%	38%	32,1%	17,1%	9,4%	3,4%			
3	المهارات المعرفية والتقنية للمدقق وافراد المكتب	ت	23	18	24	9	4	4.378	0.961	موافقة
		%	29%	23,1%	30,6%	11,7%	5,6%			
4	علاقة فريق التدقيق بالمؤسسة	ت	25	23	11	13	8	4.323	0.949	موافقة
		%	30,8%	28,9%	13,9%	16,4%	10%			
	العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المتعلقة المتعلقة بمهمة التدقيق	ت	27	18	15	13	7	4.174	0.946	موافقة
		%	33,75%	22,50%	18,75%	16,25%	8,75%			

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

الشكل رقم (31): توزيع عبارات فقرات المجال الثاني المحور الثاني



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

من خلال الجدول السابق يتبين لنا اتجاه آراء وحدات عينة الدراسة الايجابي نحو فقرات المجال الثاني للمحور الثاني من الدراسة وهو الموافقة، حيث تحصلت كل الاسئلة المذكورة على متوسطات الحسابية تتراوح قيمتها بين 3.01 كأدنى قيمة و 4.95 كأعلى قيمة وب 4.174 للمجال ككل، وبانحرافات معيارية انحصرت قيمتها بين 0.737 كأدنى قيمة و 1.025 كأعلى قيمة، وب 0.946 للمجال ككل، الا ان درجة الموافقة تختلف من فقرة إلى أخرى، فقد احتلت الفقرة الثالثة المرتبة الأولى وبمجموع نسبة قبول بلغ 52,1% وبأكبر قيمة للمتوسط الحسابي 4.378 وبانحراف معياري بلغ 0.961 مما يدل على ان وحدات الدراسة لها نفس وجهة النظر حول تأثير المهارات المعرفية والتقنية للمدقق وافراد المكتب على جودة التدقيق، كما احتلت الفقرة الرابعة المرتبة الثانية من حيث القبول، حيث بلغ مجموع نسبة الموافقة 69,7%، ومتوسط الحسابي وبانحراف معياري بلغ 4.323، 0.949 تواليا، مما يدل على ان آراء وحدات الدراسة لها نفس الاتجاه فيما يخص تأثير علاقة فريق التدقيق بالمؤسسة، ونجد ان الفقرة الأولى والثانية احتلت المرتبة الثالثة والرابعة تواليا بمجموع نسبة قبول بلغ 45,3% و 70,1% على التوالي مما يدل على ان وحدات الدراسة لها نفس وجهة النظر حول تأثير هيكلية عمليات التدقيق، والتزام المدقق ببنود العقد الذي يربطه بالمؤسسة، رغم عدم إعطائهم نفس درجة الاهمية لهاته العوامل وهو ما يثبتته المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عامل، حيث بلغ 4.018 و 3.98 تواليا ولانحراف معياري بلغ 0.908 و 0.968 على التوالي، رغم عدم إعطائهم نفس درجة الاهمية نظرا للبيئة المحيطة بالمهنة محليا، ولاختلاف طبيعة المؤسسات العاملين فيها، الا ان نتائج تحليل آراء عينة الدراسة تؤكد على تأثير هذه العوامل على جودة التدقيق.

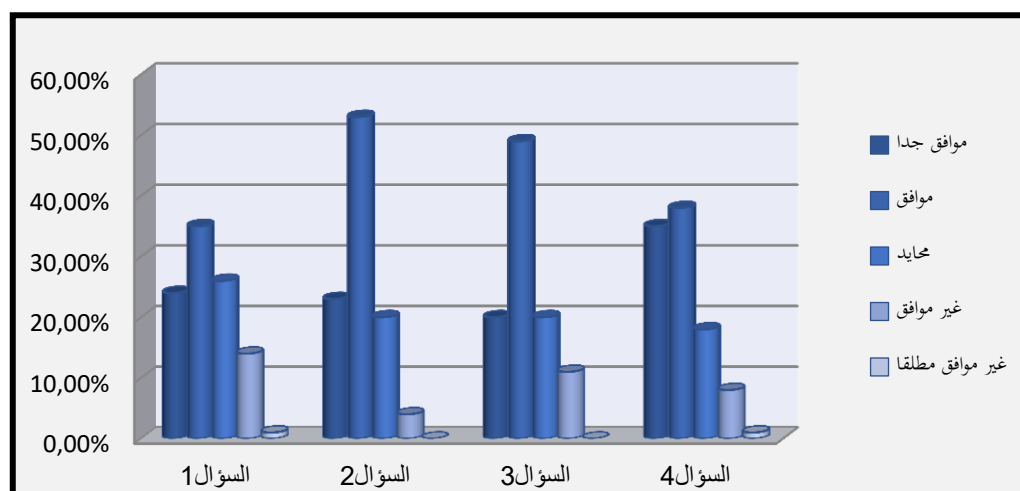
3.2 تفريغ و تحليل إجابات افراد عينة الدراسة حول المجال الثالث المحور الثاني:

الجدول رقم (41): التحليل الإحصائي لعبارات الفقرة الأولى للمجال الثالث المحور الثاني

ت	العبارة	التكرار		موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
		ت	%								
1	وجود حد قانوني لنسبة مدخول المكتب من عميل واحد بالمقارنة مع اجمالي المداخل للمكتب	19	24%	28	35%	21	26%	11	14%	1	1%
		ت	%	19	24%	28	35%	21	26%	11	1%
2	تضبط القوانين والتشريعات العلاقات الشخصية والمالية بين المدقق و المؤسسة محل التدقيق	18	23%	42	53%	17	20%	3	4%	0	0%
		ت	%	18	23%	42	53%	17	20%	3	4%
3	تمنع القوانين والتشريعات أعضاء فريق التدقيق من قبول الهدايا من العميل	16	20%	39	49%	16	20%	9	11%	0	0%
		ت	%	16	20%	39	49%	16	20%	9	11%
4	تعيين المدقق من طرف علاقاته الشخصية	28	35%	30	38%	15	18%	6	8%	1	1%
		ت	%	28	35%	30	38%	15	18%	6	8%
	العلاقة بين المدقق والإدارة التي تعينه	20	26%	35	44%	17	21%	7	9%	1	1%
		ت	%	20	26%	35	44%	7	9%	1	1%

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

الشكل رقم (32): توزيع عبارات الفقرة الأولى للمجال الثالث المحور الثاني



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

يتضح من خلال الجدول السابق ارتفاع نسبة عدم ابداء الرأي حيث بلغت ادنى قيمة 18% في السؤال الرابع ووصلت في السؤال الأول 26% والذي يفسر بعدم رضى وحدات عينة الدراسة على القوانين والتشريعات التي تنظم العلاقة بين المدقق والإدارة التي تعينه فالجزائر، وهذا ما تأكده نتائج تحليل آراء عينة الدراسة، فبالنسبة للسؤال 1 نلاحظ ان نسبة الموافقين والموافقين جدا على وجود قانون يحدد نسبة محددة مدخول المكتب لكل عميل بلغت 58 %، ولم تتجاوز نسبة من لا يوافقون 15%، كما بلغت قيمة المتوسط حسابي 3,94 وانحراف معياري 0,941، وهذا ما يؤكد اتفاقهم على انه رغم توفر القوانين والتشريعات في تحديد نسبة مدخول المكتب من العميل بالمقارنة مع اجمالي المداخل لضمان استقلالية المدقق أثناء تأدية مهامه لأنها تبقى قاصرة لضمان هذا التحديد، وهذا ما يتأكد من لنا من خلال ردود العينة حول السؤال (2-3) إن كانت القوانين التشريعات الحالية تضبط وتنظم العلاقات المالية والشخصية بين المدقق والمؤسسة محل التدقيق بالشكل اللازم، حيث بلغت نسبة الموافقين 76% اما الراضين 4% فقط، وبمتوسط حسابي وانحراف 3,40 و 0,928 على التوالي بالنسبة للسؤال الثاني و نسبة 69% للراضين و 9% للموافقين، وبمتوسط حسابي وانحراف 3,88 و 0,874 على التوالي للسؤال الثالث، الا ان ارتفاع نسبة عدم ابداء الراى يؤكد اتفاقهم حول عدم نجاعة التنظيمات الحالية في ضبط وتنظيم علاقة المدقق بالمؤسسة محل التدقيق، أما بخصوص طريقة تعيين وعزل وتحديد عهدة واتعاب المدقق والمتمثلة في السؤال (4)، بلغ مجموع نسبة الموافق جدا والموافق 58% بالنسبة لإمكانية تعيين المدقق من طرف معارفه اما من لا يوافقون فبلغت نسبتهم 9 % كما بلغت قيمة المتوسط حسابي 4,66، وانحراف معياري 0,923، من خلال ماسبق يتبين لنا اتجاه آراء وحدات عينة الدراسة، حيث نلاحظ من النتائج اتفاق عينة الدراسة حول وجود قوانين تنظم وتضبط هذه الامور الا انها غير كافية من اجل ضمان استقلالية المدقق ومنه جودة التدقيق.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

الجدول رقم (42): التحليل الإحصائي لعبارات الفقرة الثانية للمجال الثالث المحور الثاني

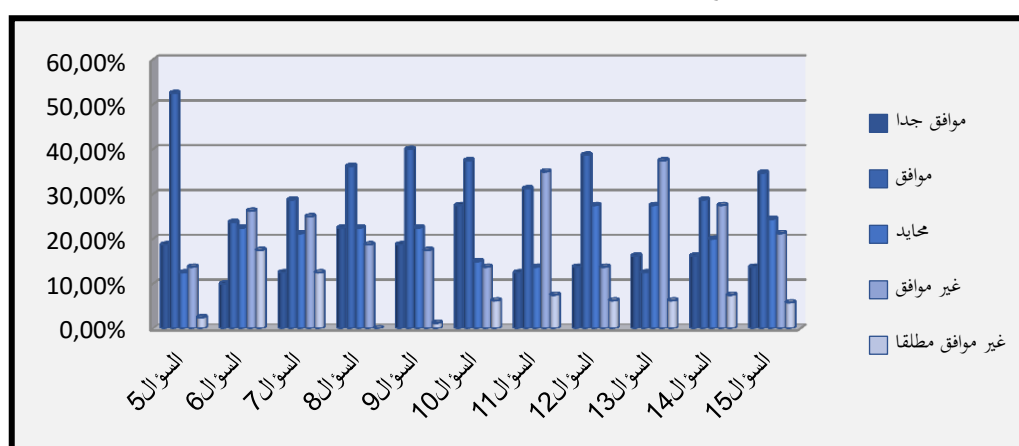
ت	العبارة	التكرار	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
		%								
5	وجود الزام قانوني من قبل الجمعيات المهنية يلزم مكاتب التدقيق بضرورة اتباع نظام خاص للرقابة على جودة اعمال التدقيق	ت	15	42	10	11	2	2,64	0,914	محايد
		%	18,75%	52,50%	12,50%	13,75%	2,50%			
6	وجود سياسات مفروضة من قبل الجمعيات المهنية تلزم العاملين بمكاتب التدقيق بالتعليم المستمر، وتنمية القدرات والمهارات الخاصة بهم	ت	8	19	18	21	14	3,01	2,025	محايد
		%	10,00%	23,75%	22,50%	26,25%	17,5%			
7	فرض عقوبات ومخالفات قانونية لمخالفة مكتب التدقيق لمعايير جودة الأداء المفروضة من قبل الجمعيات المهنية	ت	10	23	17	20	10	2,82	0,738	محايد
		%	12,50%	28,75%	21,25%	25,00%	12,5%			
8	تبني وتطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر	ت	18	29	18	15	0	3,35	0,932	محايد
		%	22,50%	36,25%	22,50%	18,75%	0,00%			
9	قيام المنظمات المهنية بتوفير الكتب والارشادات والنشرات المتعلقة بأمور المحاسبة والتدقيق وما يختص بجودة الأعمال واستقلالية المدقق	ت	15	32	18	14	1	3,22	1,004	محايد
		%	18,75%	40,00%	22,50%	17,50%	1,25%			
10	فعالية الاستراتيجية المتبعة من قبل مجلس المحاسبة الوطني لتطوير القوانين	ت	22	30	12	11	5	3,25	0,932	محايد
		%	27,50%	37,50%	15,00%	13,75%	6,25%			
11	تحميل المجلس الوطني للمحاسبة مهمة متابعة مهنة التدقيق يسمح بتطوير الكفاءة المهنية للمدقق	ت	10	25	11	28	6	3,4	1,058	محايد
		%	12,50%	31,25%	13,75%	35,00%	7,50%			

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

1	المهام الموكلة للجنة مراقبة النوعية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة تضمن رقابة صارمة على جودة عمل المدقق	ت	11	31	22	11	5	3,05	0,986	محايد
		%	13,75%	38,75%	27,50%	13,75%	6,25%			
3	القوانين والتشريعات تجبر المدقق بالالتزام بقواعد واخلاقيات السلوك المهني	ت	13	10	22	30	5	2,52	0,847	محايد
		%	16,25%	12,50%	27,50%	37,50%	6,25%			
4	الدور الذي يلعبه المجلس الوطني للمحاسبة، والمسؤوليات المدنية والجزائية والتأديبية كافية لضمان بذل المدقق العناية المهنية وعدم افشاء سر المهنة	ت	13	23	16	22	6	3,27	0,993	محايد
		%	16,25%	28,75%	20,00%	27,50%	7,50%			
5	تحدد القوانين والتشريعات مدة عهدة المدقق	ت	11	28	20	17	5	2,85	0,715	محايد
		%	13,75%	34,75%	24,43%	21,25%	5,81%			
	دور المنظمات والجمعيات المهنية في تدعيم القوانين المنظمة للمهنة	ت	ت	13	27	17	18	3,03	1,013	محايد
		%	%	16,6%	33,2%	20,9%	22,7%			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

الشكل رقم (33): توزيع عبارات الفقرة الثانية للمجال الثالث المحور الثاني



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

يتضح من خلال من الجدول السابق ارتفاع نسبة عدم ابداء الرأي حول هل تنظم وتضبط القوانين والتشريعات التي تصدر من الهيئات المنظمة للمهنة في الجزائر حيث بلغت ادنى قيمة 12.5% في السؤال 5 ووصلت في

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

السؤال 12-13 ل 27,5%، الذي يفسر بعدم رضى وحدات عينة الدراسة حول دور المنظمات والجمعيات المهنية في تدعيم القوانين المنظمة للمهنة في الجزائر، وهذا ما تأكده نتائج تحليل آراء عينة الدراسة.

فبالنسبة للاسئلة التي عاجلت الزامية مراقبة الجودة والمتمثلة في الاسئلة (5-7)، بلغ مجموع نسبة الموافق جدا والموافق 71,25% بالنسبة لفرض مراقبة الجودة بنص قانوني، اما من لا يوافقون فبلغت نسبتهم 16,25% كما بلغت قيمة المتوسط حسابي 2.64، وبانحراف معياري 0.914، اما بخصوص نسبة فرض عقوبات على المقصرين في مراقبه الجودة فبلغت 41,25%، والذين لا يوافقون 37,5%، بمتوسط حسابي 2.82 وانحراف معياري 0.738، من النتائج نلاحظ اتفاق عينة الدراسة حول عدم اعطاء الهيئات المسيرة للمهنة الاهمية لمراقبة الجودة.

أما بخصوص مهام المجلس الوطني للمحاسبة ولجنة مراقبة النوعية ودورها في ضمان الجودة، والتي تم معالجتها بالاسئلة (6-10-11-12-14)، نلاحظ ان نسبة الموافقين والموافقين جدا على الزام المنظمات المكاتب بالتكوين اقل من نسبة الغير الموافقين حيث بلغت 34,75%، اما من لا يوافقون 43,75%، كما بلغت قيمة المتوسط حسابي 3.01 و بانحراف معياري 2.025، وهذا ما يؤكد اتفاقهم حول قصور القوانين والتشريعات في مجال التكوين للارتقاء بمستوى المدقق أثناء تأدية مهامه، كما يتبن لنا من خلال ردود العينة حول الاسئلة (10-11-12-14) دور مجلس المحاسبة التي يقوم بها لضمان جودة التدقيق، حيث تقاربت نسبة الموافقين والغير الموافقين على نجاعة دور مجلس المحاسبة لضمان جودة التدقيق ب 45%، وبمتوسط حسابي و انحراف 3.4 و 1.058 على التوالي للسؤال 11، وبالنسبة للسؤال 14 متوسط حسابي وانحراف 3.27 و 0.993 على التوالي، اما السؤال 10 بلغت نسبة الموافقة قيمة معتبرة 65% اما الرافضين فكانت نسبتهم 20% وبمتوسط حسابي وانحراف معياري 3.25 و 0.932 تواليا، وتحصل السؤال 12 على نسبة موافقة بلغت 52.50% اما الرافضين فكانت نسبتهم 20% وبمتوسط حسابي وانحراف معياري 3.05 و 0.986 تواليا، وهذا ما يؤكد اتفاقهم حول عدم نجاعة التنظيمات الحالية في ضبط وتنظيم وتسيير المهنة وضمان جودتها وعدم فعالية استراتيجيتها لتطوير المهنة محليا.

كما يتبن من الجدول ان الاسئلة التي تطرقت الى الاجراءات الواجب اتباعها لضمان جودة التدقيق والمتمثلة في الاسئلة (8-9-13-15) على نسبة مقبولة من الموافقة فكانت اعلى قيمة في السؤال 8 و 9 ب 58,75% بالنسبة للموافقين و 18,75% ولغير الموافقين وبمتوسط حسابي 3.35 وانحراف معياري 0.932 للسؤال 8، و بمتوسط حسابي 3.22 وانحراف معياري 1.004 للسؤال 9، واقل قيمة للسؤال (13) بنسبة قبول 28,75% و 43.75% رفض كما تحصل على متوسط حسابي وانحراف معياري بقيمة 2.52 و 0.847 على التوالي، اما السؤال (15) حيث بلغت نسبة الموافقين 48,5% وفيما يخص نسبة الغير الموافقين 20% وبمتوسط حسابي 2.85 وانحراف معياري 0.715، مما يدل على اتفاق وحدات عينة الدراسة على وجوب القيام بعدت اجراءات للرفع من جودة المهنة ولضمان استقلالية و فعالية المدقق.

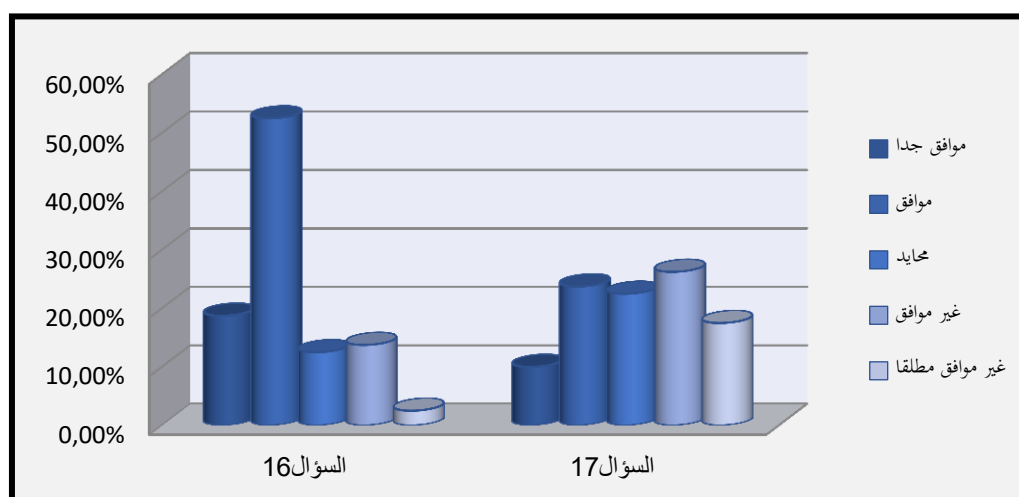
الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

الجدول رقم (43): التحليل الإحصائي لعبارات الفقرة الثالثة للمجال الثالث المحور الثاني

ت	العبارة	التكرار		موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
		ت	%								
16	تمنع القوانين والتشريعات مكتب التدقيق من تقديم خدمات استشارة أو ضريبية للمؤسسة محل التدقيق	ت		81	25	19	11	7	4,20	0,918	موافق
		%		%23	%31	%24	%13,75	%9			
17	احترام المدقق للقوانين والتشريعات التي تمنع تقديم خدمات غير التدقيق للمؤسسة محل التدقيق	ت		19	11	21	28	1	3,15	0,769	محايد
		%		%24	%14	%26	%35	%1			
	ضبط الخدمات المقدمة من مكاتب التدقيق	ت		13	27	17	18	5	3,67	0,843	موافق
		%		16,6%	33,2%	20,9%	22,7%	6,7%			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

الشكل رقم (34): توزيع عبارات الفقرة الثالثة للمجال الثالث المحور الثاني



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

يتضح من خلال من الجدول السابق ارتفاع نسبة عدم ابداء الرأي حول هل تنظم وتضبط القوانين والتشريعات التي تصدر من الهيئات المنظمة للمهنة في الجزائر حيث بلغت ادنى قيمة 24% في السؤال 16 ووصلت في السؤال 16 ل 26%، الذي يفسر بعدم رضى وحدات عينة الدراسة حول ضبط سوق الخدمات المقدمة من طرف مكاتب التدقيق في الجزائر، وهذا ما تأكده نتائج تحليل آراء عينة الدراسة.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

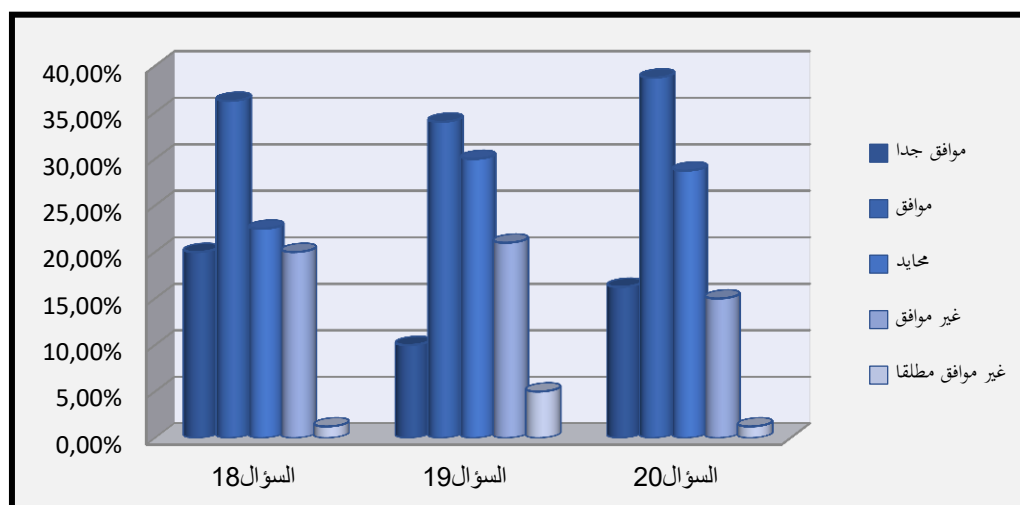
حيث تحصلت الأسئلة (16-17) التي تطرقت لتنظيم تقديم الخدمات الاستشارية والضريبية للعميل على نسبة 54% بالنسبة للموافقين و 24,75% لغير الموافقين وبمتوسط حسابي 4,20 وانحراف معياري 0,918 للسؤال (16) اما السؤال (17) اختلافا اختلافا طفيف فيما يخص نسبة الموافقين والغير الموافقين فبلغت 38 % الموافقين والموافقين جدا و 36% لغير الموافقين وبمتوسط حسابي 3,15 وانحراف معياري 0,769 على التوالي، حيث اثبتت هذه النتائج ان سوق تقديم الخدمات غير منظم وان تقديم المكتب للخدمات غير التدقيق يتم بعشوائية ولا يحتكم للقانون المنظم له.

الجدول رقم (44): التحليل الإحصائي لعبارات الفقرة الرابعة للمجال الثالث المحور الثاني

ت	العبارة	التكرار		موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
		النسبة/%	ت								
18	تصنيف مكاتب التدقيق من قبل الجمعيات المهنية إلى فئات معينة بحيث يأخذ في عين الاعتبار الحد الأدنى لمستوى الجودة	ت	16	29	35	16	1	3,73	0,818	موافق	
		%	20%	36,25%	22,50%	20%	1,25%				
19	تحدد القوانين والتشريعات طرق تعيين وعزل المدقق واتعابه	ت	8	27	24	17	4	3,15	0,769	محايد	
		%	10%	34%	30%	21%	5%				
20	تبنى نظام لتحديد الأتعاب يكون مفروض من جهة رقابية معينة، ويكون مبني على اساس تصنيف مكاتب التدقيق وعلى عدد ساعات العمل الاجال للمهمة ونوعية العمل ومن ثم تحديد تكلفة ساعات العمل	ت	13	31	17	12	1	3,91	0,801	موافق	
		%	16,25%	38,75%	28,75%	15%	1,25%				
	تأطير اتعاب عملية التدقيق	ت	13	27	17	18	5	3,52	0,865	موافق	
		%	15,42%	36,33%	27,08%	18,67%	2,50%				

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

الشكل رقم (35): توزيع عبارات الفقرة الثالثة للمجال الثالث المحور الثاني



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

يتضح من خلال من الجدول السابق ارتفاع نسبة عدم ابداء الرأي حول هل تنظم وتضبط القوانين والتشريعات التي تصدر من الهيئات المنظمة للمهنة في الجزائر اتعاب عملية التدقيق، حيث بلغت ادنى قيمة 22.5% في السؤال 18 ووصلت في السؤال 19 ل 30%، والذي يفسر بعدم رضى وحدات عينة الدراسة تأطير اتعاب عملية التدقيق في الجزائر، وهذا ما تأكده نتائج تحليل آراء عينة الدراسة.

فبالنسبة للسؤال 18 الذي تطرق لدور تصنيف مكاتب التدقيق من قبل الجمعيات المهنية إلى فئات معينة بحيث يأخذ في عين الاعتبار الحد الأدنى لمستوى الجودة فبلغت نسبة الموافقات جدا والموافق 56,25% اما من لا يوافقون فكانت نسبتهم 21,25% بمتوسط حسابي 3,73 وانحراف معياري 0,818، اما بخصوص السؤال 19 الذي عالج طريقة تعيين وعزل وتحديد عهدة واتعاب المدقق والمتمثلة، بلغ مجموع نسبة الموافقات جدا والموافق 44% اما من لا يوافقون فبلغت نسبتهم 26% كما بلغت قيمة المتوسط حسابي 3,15، وبانحراف معياري 0,769، اما بالنسبة للسؤال 20 تبني نظام لتحديد الأتعاب يكون مفروض من جهة رقابية معينة، ويكون مبني على اساس تصنيف مكاتب التدقيق وعلى عدد ساعات العمل الاجال للمهمة ونوعية العمل ومن ثم تحديد تكلفة ساعات العمل فنجد ان نسبة الموافقات تساوي 55% ومن لا يوافقون 16,25% بمتوسط حسابي وانحراف معياري 3,91 و 0,801 على التوالي، من النتائج نلاحظ اتفاق عينة الدراسة حول وجود قوانين تنظم وتضبط هذه الامور الا انها غير كافية من اجل ضمان استقلاليته لهذا يجب القيام بعدت اجراءات للرفع من جودة المهنة ولضمان استقلالية و فعالية المدقق.

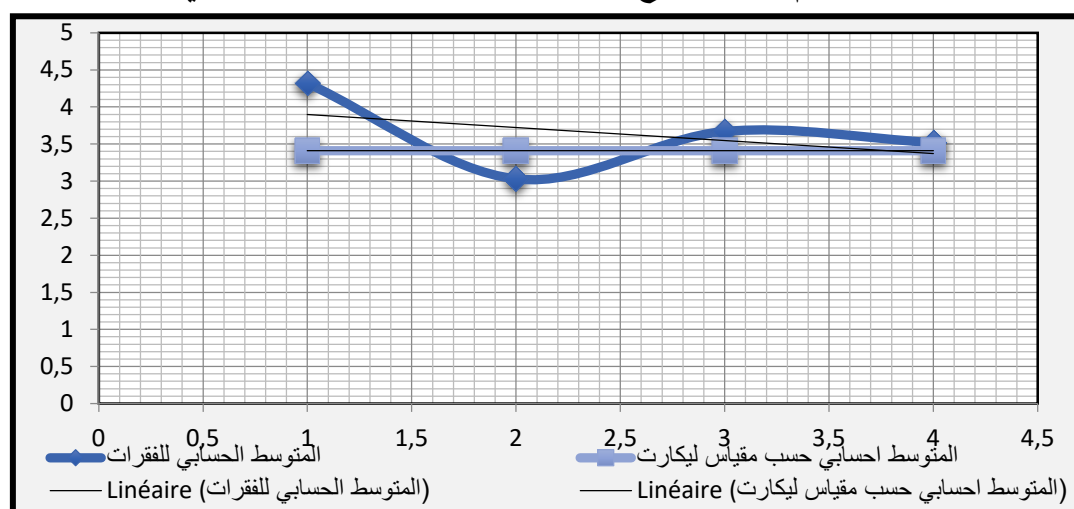
الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

الجدول رقم (45): التحليل الإحصائي لفقرات المجال الثالث المحور الثاني

ت	العبارة	التكرار	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
		النسبة %								
1	العلاقة بين المدقق والإدارة التي تعينه	ت	20	35	17	7	1	4,32	0,94	موافقة
		%	26%	44%	21%	9%	1%			
2	دور المنظمات والجمعيات المهنية في تدعيم القوانين المنظمة للمهنة	ت	13	27	17	18	5	3,03	1,013	محايد
		%	16,6%	33,2%	20,9%	22,7%	6,7%			
3	ضبط الخدمات المقدمة من مكاتب التدقيق	ت	13	27	17	18	5	3,67	0,843	موافق
		%	16,6%	33,2%	20,9%	22,7%	6,7%			
4	تأثير اتعاب عملية التدقيق	ت	25	23	11	13	8	3,52	0,865	موافقة
		%	30,8%	28,9%	13,9%	16,4 %	10%			
	العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المتعلقة المتعلقة بمهمة التدقيق	ت	13	27	17	18	5	4,17	0,946	موافقة
		%	15,42%	36,33%	27,08%	18,67%	2,5%			

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

الشكل رقم (36): توزيع عبارات فقرات المجال الثالث المحور الثاني



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

من خلال الجدول السابق يتبين لنا اتجاه آراء وحدات عينة الدراسة الايجابي نحو فقرات المجال الثالث للمحور الثاني من الدراسة فيما يخص وجهة نظرها حول القوانين والتشريعات الجزائرية التي تنظم وتسير مهنة التدقيق حاليا، حيث تحصلت كل الاسئلة المذكورة على متوسطات الحسابية تتراوح قيمتها بين 2.52 كأدنى قيمة و4.66 كأعلى قيمة وب4.17 للمجال ككل، و بانحرافات معيارية انحصرت قيمتها بين 0.715 كأدنى قيمة و2.025 كأعلى قيمة، وب 0.946 للمجال ككل، الا ان درجة الموافقة تختلف من فقرة إلى أخرى، فقد احتلت الفقرة الأولى المرتبة الأولى وبمجموع نسبة قبول بلغ 70% وباكبر قيمة للمتوسط الحسابي 4.32 وبانحراف معياري بلغ 0.94 مما يدل على ان وحدات الدراسة لها نفس وجهة النظر حول تأثير العلاقة بين المدقق والإدارة التي تعينه على جودة التدقيق، كما احتلت الفقرة الرابعة المرتبة الثانية من حيث القبول، حيث بلغ مجموع نسبة الموافق 59,7 %، ومتوسط الحسابي وبانحراف معياري بلغ 3.52، 0.865 تواليا، مما يدل على ان آراء وحدات الدراسة لها نفس الاتجاه فيما يخص تأثير اتعاب عملية التدقيق على جودة التدقيق، ونجد ان الفقرة الثانية والثالثة احتلتا المرتبة المرتبة الثالثة من حيث القبول، حيث بلغ مجموع نسبة الموافق 49,8 %، ومتوسط الحسابي بلغ 3.67، 3,03، وبانحراف معياري بلغ 1.013، 0.843 تواليا مما يدل على ان وحدات الدراسة لها نفس وجهة النظر حول دور المنظمات والجمعيات المهنية في تدعيم القوانين المنظمة للمهنة، ضبط الخدمات المقدمة من مكاتب التدقيق، رغم عدم إعطائهم نفس درجة الاهمية لهاته العوامل وهو ما يثبت المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عامل، نظرا للبيئة المحيطة بالمهنة محليا، واختلاف طبيعة المؤسسات العاملين فيها، الا ان نتائج تحليل آراء عينة الدراسة تؤكد على تأثير هذه العوامل على جودة التدقيق، وعلى عدم رضى عينة الدراسة حول القوانين والتشريعات الجزائرية التي تنظم وتسير مهنة التدقيق، وحول التعديلات التي تقوم بها الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر حاليا، لأنها تعتبر حسبهم قاصرة على ضمان استقلالية المدقق وعلى الزامه باتباعها وبالتالي لا تضمن جودة التدقيق، وتعتبر حسبهم غير مواكبة للتطورات العالمية.

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

تهدف الدراسة الاستقصائية بتحديد وقياس أثر العوامل على جودة التدقيق الخارجي من وجهة معدي القوائم، وذلك من خلال اختبار الفروض الموضوعية للدراسة الفرعية منها والجزئية، بالاعتماد على اختبار T Pour Échantillon Unique وإلى اختبار التحليل التباين الاحادي بين المجموعات Anova A Un Facteur، لتحليل وتفصيل في اختبار فروض الدراسة، وذلك بهدف اختبارها بين مختلف فئات عينة الدراسة وفقا لمتغيرات المراقبة والمتمثلة في الخصائص الديمغرافية للعينة (الدرجة العلمية، الخبرة المهنية، الوظيفة، التخصص ومحل ممارسة النشاط)، وفي حال وجود فروق بين هذه الفئات يستعمل الاختبار البعدي Scheffe للكشف عن الفروق بين مختلف فئات عينة الدراسة:

1. اختبار T Pour Échantillon Unique

1.1 الفرضية الأولى

- الفرضية الصفرية H_0 : جودة التدقيق قيام المدقق بأداء مهامه وفق ما تقتاضيه معايير التدقيق والاحكام المهنية، من أجل اكتشاف التحريفات في القوائم المالية والإفصاح عنها باستقلالية، بهدف اشباع رغبات واحتياجات مستخدمي المعلومات المالية.
 - الفرضية البديلة H_1 : لا يمكن وضع تعريف متفق عليه من طرف كل الافراد المعنية بجودة التدقيق.
- تتجسد الفرضية الأولى في المحور الأول من الإستبيان، والذي سبق الإشارة إلى أنه يشمل 4 عبارات لمعرفة وجهة نظر معدي القوائم المالية حول تعريف جودة التدقيق الخارجي.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

الجدول رقم (46): اختبار الفرضية الأولى

ت	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة Sig	الفرضية	
						H1	H0
1	التزام فريق التدقيق بمعايير التدقيق وقواعد آداب وسلوكيات المهنة التي تصدرها المنظمات المهنية	4,5	0,968	6.659	0.000	مقبولة	مرفوضة
2	ضمان لمصادقية وموثوقية القوائم المالية المنشورة	4,30	0,957	6.430	0.000	مقبولة	مرفوضة
3	الاكتشاف والإفصاح عن الأخطاء والتلاعبات في القوائم المالية ان وجدت	4,88	0,980	7.450	0.000	مقبولة	مرفوضة
4	قيام المدقق بعملة بما يحقق لجميع الاطراف المستفيدة من خدمة التدقيق اهدافها	4,69	0,975	7.427	0.000	مقبولة	مرفوضة
	جودة التدقيق قيام المدقق بأداء مهامه وفق ما تقتضيه معايير التدقيق والاحكام المهنية، من أجل اكتشاف التحريفات في القوائم المالية والإفصاح عنها باستقلالية، بهدف اشباع رغبات واحتياجات مستخدمي المعلومات المالية.	4.592	0.97	6.991	0,000	مقبولة	مرفوضة

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

يلاحظ من الجدول السابق أن المتوسط الحسابي ضعف نسبة عدم الاجابة أو حياد وحدات فئة عينة الدراسة حول اسئلة المحور الأول للدراسة والتي لم تتجاوز نسبتها 09%، وهذا ما يجعلنا نحدد توجه عينة الدراسة، إذ نجد أن التعريف الثالث والثاني لجودة التدقيق تحصل أعلى نسبة قبول من وجهة نظر وحدات عينة الدراسة، والمتوسطات الحسابية للتعريفات المكونة لهذه الفرضية، يلاحظ أن قيم متوسطها الحسابي تتراوح بين 4.88 و 4.30 على التوالي، وانحرافات معيارية ضعيفة 0.98 و 0.957، والذي يشير إلى أن الاجابات تتجه نحو الموافقة، وهذا ما يؤكد اتفاقهم على أن اكتشاف الأخطاء والتلاعبات في القوائم المالية والإفصاح عنها أن وجدت دليل على أداء مهمة التدقيق بجودة، لكن بتحليل كل قيم t المحسوبة التي هي أكبر من القيمة الجدولية، ولمستوى دلالتها sig الأقل من قيمة α ، نرفض الفروض الصفرية H_0 ونقبل الفروض البديلة H_1 ، وعليه فإن جودة التدقيق لايمكن قياسها بالاعتماد على معيار استقلالية المدقق ومعيار كفاءته المهنية فقط، رغم انهما يمثلان قدرته على اكتشاف التحريفات في القوائم المالية والإفصاح عنها، ولكن يوجد معايير اخرى يجب ان تاخذ بعين الاعتبار عند قياس جودة التدقيق وهذا رغم ان معظم افراد عينة الدراسة اعطوا اهمية كبيرة لهذين المعيارين.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

كما يلاحظ من الجدول السابق أن التعريف الأول لجودة التدقيق تحصل نسبة قبول أكبر من 50 من وجهة نظر وحدات عينة الدراسة، ويلاحظ أن قيمة متوسطه الحسابي 4.50، أما بالنسبة للانحراف المعياري فبلغت قيمته 0.968، والذي يشير إلى أن الاجابات تتجه نحو الموافقة، ويؤكد اتفاقهم على أن التزام المدقق معايير التدقيق الصادرة من طرف الهيئات المحلية والأقليمية المنظمة للمهنة، دليل على اداء مهامه بالجودة المطلوبة وهو معيار لقياس جودته، لكن بتحليل كل قيم t المحسوبة التي هي أكبر من القيمة الجدولية، ومستوى دلالتها sig الأقل من قيمة α ، وبالتالي ترفض الفروض الصفرية H_0 وتقبل الفروض البديلة H_1 لكل منها، وعليه فإن جودة التدقيق لا يمكن قياسها بالاعتماد على معيار التزام المدقق معايير التدقيق الصادرة من طرف الهيئات المحلية والأقليمية المنظمة للمهنة فقط، لانه دليل على اداء مهامه بالجودة المطلوبة، وانما يجب الاخذ بعين الاعتبار معايير اخرى.

أما بخصوص التعريف الرابع لجودة التدقيق بلغت قيمة المتوسط حسابي 4.69، وانحراف معياري 0.975، وهذا ما يؤكد اتفاقهم على أن تحقيق أهداف المستفيدين من القوائم المالية وتلبية طلباتهم، دليل على أداء مهمة التدقيق بجودة، لكن بتحليل كل قيم t المحسوبة التي هي أكبر من القيمة الجدولية، ومستوى دلالتها sig الأقل من قيمة α ، وعليه فإن جودة التدقيق لا يمكن قياسها بالاعتماد على معيار قيام المدقق بعملة بما يحقق لجميع الاطراف المستفيدة من خدمة التدقيق اهدافها، وانما يجب الاخذ بعين الاعتبار معايير اخرى.

من خلال الجدول يتبين لنا اتجاه آراء وحدات عينة الدراسة الايجابي نحو اجزاء المحور الأول من الدراسة وباتجاه واحد وهو الموافقة، حيث تحصلت كل التعاريف المذكورة على متوسطات الحسابية تتراوح قيمتها بين 4.3 كادني قيمة و 4.88 كأعلى قيمة، وانحرافات معيارية انحصرت قيمتها بين 0.957 كادني قيمة و 0.980 كأعلى قيمة، لكن بتحليل كل قيم t المحسوبة التي هي أكبر من القيمة الجدولية حيث تراوحت بين 6.430 و 7.450، وبعد إثبات عدم صحة الفرضية الفرعية الأولى، رغم أن قيمة المتوسط الحسابي 4.592 وانحراف معياري ضعيف 0.97، أي اتجاه اراء عينة الدراسة نحو الموافقة، الا أن قيمة T المحسوبة 6.991 أكبر من القيمة الجدولية، وبمستوى الدلالة Sig معدوم، أي قيمة α أقل من قيمة خطأ المعاينة، وبالتالي توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متغيرات الدراسة، وعليه ترفض الفرضية الصفرية H_0 وتقبل الفرضية البديلة H_1 ، وهذا ما يثبت ما تم استنتاجه في الجانب النظري حول عدم وجود تعريف واحد متفق عليه لجودة التدقيق، رغم أن التعريف الذي وضعه De Angelo Dec 1981، يلاقي قبول أكثر من غيره، وبالتالي ترفض الفرضية الأولى جودة التدقيق هي قيام المدقق بأداء مهامه وفق ما تقتضيه معايير التدقيق والاحكام المهنية، من أجل اكتشاف التحريفات في القوائم المالية والإفصاح عنها باستقلالية، بهدف إشباع رغبات واحتياجات مستخدمي المعلومات المالية.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

2.1 اختبار الفرضية الثانية والفروض الجزئية التابعة لها

- الفرضية الصفرية H_0 : تؤثر العوامل المتعلقة بالجانب المادي والبشري لمكتب التدقيق إيجابيا على جودة التدقيق حسب ما يراه معدي القوائم المالية.
 - الفرضية البديلة H_1 : لا تؤثر العوامل المتعلقة بالجانب المادي والبشري لمكتب التدقيق إيجابيا على جودة التدقيق حسب ما يراه معدي القوائم المالية.
- تتجسد الفرضية الثانية في المجال الأول المحور الثاني من الإستبيان، والذي سبق الإشارة إلى أنه يشمل 28 عبارات لمعرفة وجهة نظر معدي القوائم المالية حول تأثير العوامل المتعلقة بالجانب المادي والبشري لمكتب التدقيق على جودة التدقيق.

الجدول رقم (47): الفقرة الأولى المجال الأول الجزء الثاني

ت	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة Sig	الفرضية	
						H1	H0
1	حجم مكتب التدقيق وموقعه المكاني و توفر التجهيزات المكتبية الاجال	4,88	0,980	1,450	0.000	مقبولة	مرفوضة
2	استخدام التكنولوجيا الحديثة والبرامج المتطورة في مكتب	4,69	0,975	1,427	0.000	مقبولة	مرفوضة
3	فعالية نظام الإتصال في مكتب التدقيق	4,5	0,968	1,659	0.000	مقبولة	مرفوضة
4	ارتباط مكتب التدقيق بأحد مكاتب وشركات التدقيق	2,91	0,976	1,060	0.000	مقبولة	مرفوضة
5	عضوية أعضاء مكتب التدقيق في الجمعيات والهيئات المهنية	3,79	0,911	1,79	0.000	مقبولة	مرفوضة
6	المنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق لجذب العملاء	4,30	0,957	1,430	0.000	مقبولة	مرفوضة
	يوجد علاقة طردية بين جودة التدقيق، حجم مكتب والمنافسة بين المكاتب، حسب ما يراه معدي القوائم المالية.	4.592	0.97	1,469	0,000	مقبولة	مرفوضة

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الإستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

من خلال الجدول السابق يتبين أن إجابات وحدات عينة الدراسة تتجه نحو الموافقة لعبارات الفقرة الأولى المجال الأول، حيث تحصلت كل الاسئلة المذكورة على متوسطات الحسابية تتراوح قيمتها بين 2.91 كأدنى قيمة و 4.88 كأعلى قيمة، وبانحرافات معيارية ضعيفة انحصرت قيمتها بين 0.957 كأدنى قيمة و 0.980 كأعلى قيمة، كما يلاحظ أن قيم T المحسوبة التي تراوحت بين 1.060 و 1.79 وهي أصغر من القيمة الجدولية، وبمستوى

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

الدلالة Sig معدوم، وهي قيم دالة على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية وبالتالي تقبل الفروض الصفرية لكل العبارات H0 و ترفض الفروض البديلة H1 .

كما يلاحظ من خلال الجدول أن قيمة المتوسط الحسابي للفقرة الأولى تساوي 4.592 مع انحراف معياري 0.97، كما يلاحظ أن قيمة T المحسوبة 1.469 أصغر من القيمة الجدولية، وكذا مستوى الدلالة sig معدوم وبالتالي تقبل الفرضية الصفرية H0 و ترفض الفرضية البديلة H1، وهذا ما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية أي أن العوامل المتعلقة بالجانب المادي والبشري لمكتب التدقيق تأثر ايجابيا على جودة التدقيق حسب ما يراه معدي القوائم المالية، وبالتالي يوجد علاقة طردية بين جودة التدقيق، حجم مكتب والمنافسة بين المكاتب، حسب ما يراه معدي القوائم المالية.

الجدول رقم (48): اختبار الفقرة الثانية المجال الاول الجزء الثاني

ت	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة Sig	
					H0	H1
1	تنفيذ مهام التدقيق وفقا للسياسات والقوانين والانظمة المعتمدة دوليا ومعايير الرقابة على الجودة الخاصة بمكتب التدقيق	4,66	0,923	1,387	0.000	مقبولة
2	معرفة المدقق بالعمليات والظروف الغير متوقعة في الصناعة محل التدقيق، وقدرته على مواجهة الظروف الغير طبيعية ومعالجة المشاكل التي تحدث	3,95	0,941	1,450	0.000	مقبولة
3	خبرة المدقق وفريق التدقيق في النشاط الصناعي الذي تمارسه وتنتمي له مؤسسة العميل	3,40	0,928	1,325	0.000	مقبولة
4	قبول المدقق مهمة تدقيق في الوقت الذي لا يستطيع هو او افراد مكتبه اتمامها	4,20	0,918	1,659	0.000	مقبولة
	تخصص مكتب التدقيق في قطاع صناعي معين وكفاءة إجراءات اختيار العملاء وألامتثال للمعايير المهنية، لاتساعد على اداء التدقيق بفعالية وجودة عالية.	4,05	0,927	1,595	0,000	مقبولة

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

من خلال الجدول السابق يتبين أن إجابات وحدات عينة الدراسة تتجه نحو الموافقة لعبارات الفقرة الثانية المجال الأول، حيث تحصلت كل الاسئلة المذكورة على متوسطات الحسابية تتراوح قيمتها بين 3.4 كأدنى قيمة و4.66 كأعلى قيمة، وبانحرافات معيارية ضعيفة انحصرت قيمتها بين 0.918 كأدنى قيمة و0.941 كأعلى قيمة، كما يلاحظ أن قيم T المحسوبة التي تراوحت بين 1.325 و1.659 وهي أصغر من القيمة الجدولية، وبمستوى الدلالة Sig معدوم، وهي قيم دالة على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية وبالتالي تقبل الفروض الصفرية لكل العبارات H_0 و ترفض الفروض البديلة H_1 .

كما يلاحظ من خلال الجدول لأن قيمة المتوسط الحسابي للفقرة الثانية تساوي 4.5 مع انحراف معياري 0.927، كما يلاحظ أن قيمة T المحسوبة 1.595 أصغر من القيمة الجدولية، وكذا مستوى الدلالة Sig معدوم وبالتالي تقبل الفرضية الصفرية H_0 وترفض الفرضية البديلة H_1 ، وهذا ما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية، أي أن تخصص مكتب التدقيق في قطاع صناعي معين وكفاءة إجراءات اختيار العملاء والامتثال للمعايير المهنية، تساعد المدقق على أداء عمليات التدقيق بفعالية وجودة عالية، ومنه فهي تؤثر إيجابيا على جودة التدقيق حسب ما يراه معدي القوائم المالية.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

الجدول رقم (49): الفقرة الثالثة المجال الأول الجزء الثاني

ت	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة Sig	الفرضية	
						H1	H0
1	السمعة المهنية والشخصية الحسنة للمدقق	3,88	0,874	1,956	0.000	مقبولة	مرفوضة
2	وجود دعاوي قضائية ضد مكتب التدقيق	3,64	0,914	1,249	0.000	مقبولة	مرفوضة
3	توفر المكتب على سياسات وقواعد لتوظيف مدققين ذوي كفاءة عالية	3,55	0,932	1,530	0.000	مقبولة	مرفوضة
4	وجود هيكل وظيفي في المكتب لاختيار المدقق المناسب لتنفيذ المهمة	3,52	1,004	1,500	0.000	مقبولة	مرفوضة
5	احترام مكتب التدقيق لالتزاماته اتجاه إدارة الضرائب والضمان الاجتماعي	3,55	0,932	1,393	0.000	مقبولة	مرفوضة
6	توجيه فريق التدقيق بإبلاغهم بمسؤولياتهم وبأهداف الاجراءات التي عليهم تأديتها والتأكد من استيعابهم التوجيهات المعطاة لهم	3,82	0,738	1,523	0.000	مقبولة	مرفوضة
7	الاشراف على اعمال التدقيق بإصدار التعليمات للمساعدين، وتدقيق العمل المنجز، ومعالجة اختلاف الآراء بين اعضاء فريق التدقيق	3,55	0,932	1,530	0.000	مقبولة	مرفوضة
8	تقدير الوقت و الجهد اللازمين لإنجاز مهمة التدقيق وتحديد عدد اعضاء الفريق المشتركين بما يتلاءم مع طبيعة المهمة	3,55	0,932	1,393	0.000	مقبولة	مرفوضة
9	التدريب المستمر الذي يقدمه المكتب لموظفيه لفترات مختلفة والاستعانة بالخبراء كلما دعت الحاجة لتطوير مهاراتهم	3,52	1,004	1,580	0.000	مقبولة	مرفوضة
10	المتابعة الدورية لتحديثات البرامج المستخدمة في التدقيق واشراك المدققين في تعديل البرامج التدقيق المستخدمة	3,73	0,818	1,109	0.000	مقبولة	مرفوضة
	توفر المكتب على سمعة الحسنة وقلة القضايا المهنية المرفوعة سياسات لتوظيف وتوزيع المهام للإشراف وتوجيه الافراد، لا يساعد على الرفع من فعالية وجودة التدقيق.	3,63	0,908	1,368	0,000	مقبولة	مرفوضة

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الإستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

من خلال الجدول السابق يتبين أن إجابات وحدات عينة الدراسة تتجه نحو الموافقة لعبارات الفقرة الثالثة المجال الأول، حيث تحصلت كل الاسئلة المذكورة على متوسطات الحسابية تتراوح قيمتها بين 3.52 كأدنى قيمة و3.88 كأعلى قيمة ، وبانحرافات معيارية ضعيفة انحصرت قيمتها بين 0.874 كأدنى قيمة و1.004 كأعلى قيمة، كما يلاحظ أن قيم T المحسوبة التي تراوحت بين 1.109 و1.956 وهي أصغر من القيمة الجدولية، وبمستوى الدلالة Sig معدوم، وهي قيم دالة على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية وبالتالي تقبل الفروض الصفرية لكل العبارات H_0 و ترفض الفروض البديلة H_1 .

كما يلاحظ من خلال الجدول لأن قيمة المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة تساوي 3.63 مع انحراف معياري 0.908، كما يلاحظ أن قيمة T المحسوبة 1.368 أصغر من القيمة الجدولية، وكذا مستوى الدلالة sig معدوم وبالتالي تقبل الفرضية الصفرية H_0 و ترفض الفرضية البديلة H_1 ، وهذا ما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية، أي تأثير سمعة المكتب ايجابيا على جودة التدقيق حسب ما يراه معدي القوائم المالية رغم عدم إعطائهم أهمية كبيرة لهذا العامل.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

الجدول رقم (50): الفقرة الرابعة المجال الأول الجزء الثاني

ت	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة Sig	الفرضية	
						H1	H0
1	تمتع المدقق وفريق العمل بالتأهيل العلمي والخبرة العملية لتأدية مهام التدقيق	4,5	0,968	1,659	0.000	مقبولة	مرفوضة
2	حرص المدقق وفريق العمل على الاطلاع المستمر على اصدارات المنظمات المهنية المحلية والدولية	4,30	0,957	1,430	0.000	مقبولة	مرفوضة
3	توفر الخبرات والمهارات الشخصية المتنوعة وفي مجالات اخرى غير التي تتعلق بالحاسبة والتدقيق (كالذكاء ، الحكم الشخصي، القيادة، .. الخ	4,88	0,980	1,450	0.000	مقبولة	مرفوضة
4	المام فريق التدقيق باللغات الأجنبية وتكنولوجيا المعلومات والانترنت، وكذا طرق التدقيق الحديثة	2,91	0,976	1,060	0.000	مقبولة	مرفوضة
5	التحاق المدققين بالدورات التدريبية وحضور المؤتمرات العلمية المتخصصة لتطوير معارفهم وتأهيلهم لأداء واجباتهم بالكفاءة المطلوبة	3,79	0,911	1,427	0.000	مقبولة	مرفوضة
6	قيام فريق التدقيق ببذل العناية المهنية الكافية والمعقولة لإنجاز عملية التدقيق بكيفية صحيحة والجودة المطلوبة	3,95	0,941	1,450	0.000	مقبولة	مرفوضة
7	نزاهة وموضوعية فريق التدقيق و القدرة على الوفاء بالوعود اتجاه العملاء	3,40	0,928	1,325	0.000	مقبولة	مرفوضة
8	فصل المدقق وافراد فريق التدقيق بين الحياة الشخصية والحياة المهنية	4,20	0,918	1,695	0.000	مقبولة	مرفوضة
	لا يوجد علاقة طردية بين جودة التدقيق، التحصيل العلمي التخصصي والخبرة العملية واستقلالية المدقق، ومدى امتثاله لإرشادات مراقبة الجودة وفقاً لمتطلبات المعايير المهنية الاخلاقية وقواعد السلوك المهني.	3,99	0,947	1,386	0,000	مقبولة	مرفوضة

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

من خلال الجدول السابق يتبين أن إجابات وحدات عينة الدراسة تتجه نحو الموافقة لعبارات الفقرة الرابعة المجال

الأول، حيث تحصلت كل الاسئلة المذكورة على متوسطات الحسابية تتراوح قيمتها بين 2.91 كادني قيمة و4.88

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

كأعلى قيمة، وبانحرافات معيارية ضعيفة انحصرت قيمتها بين 0.911 كأدنى قيمة و 0.980 كأعلى قيمة، كما يلاحظ أن قيم T المحسوبة تراوح بين 1.060 و 1.695 وهي أصغر من القيمة الجدولية، وبمستوى الدلالة Sig معدوم، وهي قيم دالة على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية وبالتالي تقبل الفروض الصفرية H_0 لكل العبارات و ترفض الفروض البديلة H_1 .

كما يلاحظ من خلال الجدول أن قيمة المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة تساوي 3.99 مع انحراف معياري 0.947، وأن قيمة T المحسوبة 1.368 أصغر من القيمة الجدولية، وكذا مستوى الدلالة sig معدوم وبالتالي تقبل الفرضية الصفرية H_0 وترفض الفرضية البديلة H_1 ، وهذا ما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية، أي تؤثر المهارات المعرفية والتقنية للمدقق وافراد المكتب ايجابيا على جودة التدقيق حسب ما يراه معدي القوائم المالية.

الجدول رقم (51): اختبار الفرضية الثانية

ت	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة Sig	الفرضية	
						H1	H0
1	لا يوجد علاقة طردية بين جودة التدقيق، حجم مكتب والمنافسة بين المكاتب، حسب ما يراه معدي القوائم المالية.	4,59	0,97	1,469	0.000	مقبولة	مرفوضة
2	تخصص مكتب التدقيق في قطاع صناعي معين وكفاءة إجراءات اختيار العملاء وألامتثال للمعايير المهنية، لاتساعد على اداء عمليات التدقيق بفعالية وجودة عالية.	4,05	0,927	1,595	0.000	مقبولة	مرفوضة
3	توفر المكتب على سمعة الحسنة وقلة القضايا المهنية المرفوعة سياسات لتوظيف وتوزيع المهام للإشراف وتوجيه الافراد، لا يساعد على الرفع من فعالية وجودة التدقيق.	3,63	0,908	1,368	0.000	مقبولة	مرفوضة
4	لا يوجد علاقة طردية بين جودة التدقيق، التحصيل العلمي التخصصي والخبرة العملية واستقلالية المدقق، ومدى امتثاله لإرشادات مراقبة الجودة وفقاً لمتطلبات المعايير المهنية الاخلاقية وقواعد السلوك المهني.	3,99	0,947	1, 386	0.000	مقبولة	مرفوضة
	تؤثر العوامل المتعلقة بالجانب المادي والبشري لمكتب التدقيق ايجابيا على جودة التدقيق حسب ما يراه معدي القوائم المالية.	4,07	0,938	1,374	0,000	مقبولة	مرفوضة

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

من خلال الجدول السابق يمكن القول أنه بعد إثبات صحة الفقرات المنبثقة عن الفرضية الثانية، يمكن القول أن هي الاخرى صحيحة، وما يؤكد صحة هذه الأخيرة، قيمة المتوسط الحسابي 4,07 بانحراف معياري ضعيف 0,938 ، والتي تشير إلى اتجاه مفردات العينة نحو الموافقة، وكذا قيمة t المحسوبة 1,374 الاصغر من القيمة الجدولية ومستوى الدلالة Sig المعدوم، أي أقل من قيمة خطأ المعاينة قيمة α ، يؤكدان على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متغيرات الدراسة، وعليه تقبل الفرضية الصفرية H_0 وترفض الفرضية البديلة H_1 ، أي أن التزام مبادئ واخلاقيات السلوك المهني، المهارات المعرفية والتقنية للمدقق وافراد المكتب يرفع من فعالية التدقيق، وكلما زادت صعوبة عملية التدقيق ودرجة التعقيدات المصاحبة تنقص جودة التدقيق كما ان لخصائص المكتب، التدريب والتكوين المستمر والمشاركة في الندوات المهنية المتخصصة، و تسيير المساعدين في مكتب التدقيق والتنسيق بينهم تأثير ايجابي على مخرجات عملية التدقيق حسب ما يراه معدي القوائم المالية.

3.1 اختبار الفرضية الثالثة

- الفرضية الصفرية H_0 : يرى معدي القوائم المالية ان العوامل المتعلقة بتنظيم وتسيير مهمة التدقيق تساعد المدقق على أداء عملية التدقيق بفعالية وبالجودة المطلوبة من طرف المستفيدين.
 - الفرضية البديلة H_1 : يرى معدي القوائم المالية ان العوامل المتعلقة بتنظيم وتسيير مهمة التدقيق لا تساعد المدقق على أداء عملية التدقيق بفعالية وبالجودة المطلوبة من طرف المستفيدين.
- تتجسد الفرضية الرئيسية الثالثة في المجال الثاني المحور الثاني من الاستبيان، والذي سبق الإشارة إلى أنه يشمل 20 عبارات لمعرفة وجهة نظر معدي القوائم المالية حول تأثير العوامل المتعلقة بمهمة التدقيق على جودة التدقيق.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

الجدول رقم (52): الفقرة الأولى المجال الثاني الجزء الثاني

ت	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة Sig	الفرضية	
						H1	H0
1	جمع المعلومات الاجال حول المؤسسة محل التدقيق (طبيعة العمل، الحجم، الفروع، البيئة الخارجية)	3,64	0,914	1,249	0.000	مقبولة	مرفوضة
2	اتباع المدقق الخارجي للخطوات الصحيحة لتنفيذ إجراءات التدقيق	3,64	0,914	1,329	0.000	مقبولة	مرفوضة
3	وجود سياسات واجراءات وبرنامج تدقيق يساعد فريق التدقيق على تنفيذ المهمة وفق المعايير والمتطلبات	3,64	0,914	1,279	0.000	مقبولة	مرفوضة
4	تخطيط عملية تدقيق ووضع برنامج شامل يغطي جميع الانشطة الرئيسية والفرعية للمؤسسة تحدد فيه الاجراءات الاجال	3,01	1,025	1,360	0.000	مقبولة	مرفوضة
5	استخدام فريق التدقيق للأساليب الإحصائية عند تنفيذ مهمة التدقيق	3,82	0,738	1,523	0.000	مقبولة	مرفوضة
6	قيام فريق التدقيق بفحص ودراسة وتقييم شامل ودقيق لمدى فعالية نظام الرقابة الداخلي	3,55	0,932	1,530	0.000	مقبولة	مرفوضة
7	حصول المدقق عند تنفيذه اختبارات الالتزام والاختبارات الجوهرية على ادلة وقرائن كافية ومناسبة تمكنه من الوصول إلى نتائج معقولة	3,52	1,004	1,506	0.000	مقبولة	مرفوضة
8	توثيق كافة المواضيع وادلة الاثبات والقرائن المتعلقة بالمهمة	3,55	0,932	1,393	0.000	مقبولة	مرفوضة
9	الزيارات المتكررة من قبل فريق التدقيق للمؤسسة محل التدقيق	3,47	0,858	1,783	0.000	مقبولة	مرفوضة
10	عدد سنوات التي يقضيها فريق التدقيق في نفس المؤسسة	4,5	0,986	1,569	0.000	مقبولة	مرفوضة
11	اكتساب المدققون خبرات في استخدام البرمجيات الحديثة خلال عملية التدقيق	3,73	0,818	1,109	0.000	مقبولة	مرفوضة
12	استعمال التكنولوجيا في توثيق مستندات عملية التدقيق	3,73	0,818	1,029	0.000	مقبولة	مرفوضة
	لا تعتمد جودة التدقيق بشكل أساسي على هيكلية عمليات التدقيق والتحكم بملف المهمة، حسب ما يراه معدي القوائم المالية	3,65	0,904	1,459	0,000	مقبولة	مرفوضة

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

من خلال الجدول السابق يتبين أن إجابات وحدات عينة الدراسة تتجه نحو الموافقة لعبارات الفقرة الأولى المجال الثاني، حيث تحصلت كل الاسئلة المذكورة على متوسطات الحسابية تتراوح قيمتها بين 3.01 كأدنى قيمة و 4.5 كأعلى قيمة، وبانحرافات معيارية ضعيفة انحصرت قيمتها بين 0.738 كأدنى قيمة و 1.025 كأعلى قيمة، كما يلاحظ أن قيم T المحسوبة التي تراوحت بين 1.029 و 1.783 وهي أصغر من القيمة الجدولية، وبمستوى الدلالة Sig معدوم، وهي قيم دالة على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية وبالتالي تقبل الفروض الصفرية لكل العبارات H0 و ترفض الفروض البديلة H1.

كما يلاحظ من خلال الجدول لأن قيمة المتوسط الحسابي للفقرة الأولى تساوي 3.65 مع انحراف معياري 0.904، كما يلاحظ أن قيمة T المحسوبة 1.459 أصغر من القيمة الجدولية، وكذا مستوى الدلالة sig معدوم وبالتالي تقبل الفرضية الصفرية H0 و ترفض الفرضية البديلة H1، وهذا ما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية، أي هيكلية عمليات التدقيق، والتحكم الجيد في ملف المهمة، يساعد المدقق على اداء عمليات التدقيق بفعالية وجودة عالية، ومنه فهي تأثر ايجابيا على جودة التدقيق حسب ما يراه معدي القوائم المالية.

الجدول رقم (53): الفقرة الثانية المجال الثاني الجزء الثاني

ت	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة Sig	الفرضية	
						H1	H0
1	التزام المدقق بإتمام عملية التدقيق وتقديم التقرير حسب الوقت والتاريخ المحدد لها	4,66	0,923	1,387	0.000	مقبولة	مرفوضة
2	قدرة المدقق على صياغة رايه بشكل واضح ودقيق ومركز ومراعاة مستوى وعي وفهم وإدراك وتوقعات مستخدمي القوائم المالية عند تلخيص النتائج	3,95	0,941	1,450	0.000	مقبولة	مرفوضة
3	تقيد فريق التدقيق بالسر المهني	3,40	0,928	1,325	0.000	مقبولة	مرفوضة
4	ارتباط مكتب التدقيق بعميل تفتقر ادارته إلى النزاهة والسمعة	4,20	0,918	1,659	0.000	مقبولة	مرفوضة
	يعتبر التزام المدقق ببند العقد الذي يربطه بالمؤسسة، دليل على اداء عمليات التدقيق بفعالية وجودة عالية.	4,05	0,927	1,533	0,000	مقبولة	مرفوضة

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

من خلال الجدول السابق يتبين أن إجابات وحدات عينة الدراسة تتجه نحو الموافقة لعبارات الفقرة الثالثة المجال الثاني، حيث تحصلت كل الاسئلة المذكورة على متوسطات الحسابية تتراوح قيمتها بين 3.4 كادني قيمة و 4.66 كأعلى قيمة ، وبانحرافات معيارية ضعيفة انحصرت قيمتها بين 0.918 كأدني قيمة و 0.941 كأعلى قيمة، كما يلاحظ أن قيم T المحسوبة التي تراوحت بين 1.325 و 1.659 وهي أصغر من القيمة الجدولية، وبمستوى الدلالة Sig معدوم، وهي قيم دالة على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية وبالتالي تقبل الفروض الصفرية لكل العبارات H_0 و ترفض الفروض البديلة H_1 .

كما يلاحظ من خلال الجدول لأن قيمة المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة تساوي 4.05 مع انحراف معياري 0.927، كما يلاحظ أن قيمة T المحسوبة 5.955 أكبر من القيمة الجدولية، وكذا مستوى الدلالة sig معدوم وبالتالي ترفض الفرضية الصفرية H_0 وتقبل الفرضية البديل H_1 ، وهذا ما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية، أي تأثير التزام المدقق ببنود العقد الذي يربطه بالمؤسسة إيجابيا على جودة التدقيق حسب ما يراه معدي القوائم المالية رغم عدم إعطاءهم نفس الاهمية للعبارات التي تطرقت لهذا العامل.

الجدول رقم (54): الفقرة الثالثة المجال الثاني للجزء الثاني

ت	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة	
					H1	H0
1	تعيين مجلس الإدارة المدقق على اساس موضوعي وتقدير اتعابه حسب الجهد المبذول وحمايته من أي تهديدات او ضغوطات، و تنسيق العمل بينه وبين المدقق الداخلي	3,88	0,874	1,924	0.000	مقبولة
2	تعاون المدقق مع لجنة التدقيق الداخلية لاكتشاف الأخطاء وتصحيحها	3,64	0,914	1,369	0.000	مقبولة
3	حرص مكتب التدقيق على الإتصال الدائم مع موظفي المؤسسة موضوع التدقيق خاصة المسيرين	3,55	0,932	1,530	0.000	مقبولة
4	حسن التعامل والاحترام الذي يتلقاه موظفو المؤسسة موضوع التدقيق من اعضاء فريق التدقيق	3,52	1,004	1,570	0.000	مقبولة
5	تزويد مكتب التدقيق عملائه بالنشرات والتعليمات والتعديلات الصادرة من الوزارات المتخصصة، والهيئات المهنية	3,55	0,932	1,393	0.000	مقبولة
	يرى معدي القوائم المالية ان طبيعة علاقة فريق التدقيق بإدارة وموظفي المؤسسة، يؤثر على فعالية وجودة عملية التدقيق.	3,62	0,931	1,525	0,000	مقبولة

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

من خلال الجدول السابق يتبين أن إجابات وحدات عينة الدراسة تتجه نحو الموافقة لعبارات الفقرة الثالثة المجال الثاني، حيث تحصلت كل الاسئلة المذكورة على متوسطات الحسابية تتراوح قيمتها بين 3.52 كأدنى قيمة و 3.88 كأعلى قيمة، وبانحرافات معيارية ضعيفة انحصرت قيمتها بين 0.874 كأدنى قيمة و 1.004 كأعلى قيمة، كما يلاحظ أن قيم T المحسوبة تتراوح بين 1.369 و 1.924 وهي أصغر من القيمة الجدولية، وبمستوى الدلالة Sig معدوم، وهي قيم دالة على وجود فروق ذات دلالة إحصائية وبالتالي تقبل الفروض الصفرية H0 لكل العبارات وترفض الفروض البديلة H1.

كما يلاحظ من خلال الجدول أن قيمة المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة تساوي 3.62 مع انحراف معياري 0.931، كما يلاحظ أن قيمة T المحسوبة 1.525 أصغر من القيمة الجدولية، وكذا مستوى الدلالة sig معدوم وبالتالي تقبل الفرضية الصفرية H0 وترفض الفرضية البديلة H1، وهذا ما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية، أي طبيعة علاقة فريق التدقيق بإدارة وموظفي المؤسسة، تؤثر ايجابيا على جودة التدقيق حسب ما يراه معدي القوائم المالية رغم عدم إعطائهم أهمية كبيرة لهذا العامل.

الجدول رقم (55): اختبار الفرضية الثالثة

ت	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة Sig	الفرضية	
						H1	H0
1	لا تعتمد جودة التدقيق بشكل أساسي على هيكلة عمليات التدقيق والتحكم بملف المهمة، حسب ما يراه معدي القوائم المالية	3,65	0,904	1,459	0.000	مقبولة	مرفوضة
2	لا يعتبر التزام المدقق ببند العقد الذي يربطه بالمؤسسة، دليل على اداء عمليات التدقيق بفعالية وجودة عالية.	4,05	0,927	1,533	0.000	مقبولة	مرفوضة
3	يرى معدي القوائم المالية ان طبيعة علاقة فريق التدقيق بإدارة وموظفي المؤسسة، لا يؤثر على فعالية وجودة عملية التدقيق.	3,62	0,931	1,525	0.000	مقبولة	مرفوضة
	يرى معدي القوائم المالية ان العوامل المتعلقة بتنظيم وتسيير مهمة تساعد المدقق على أداء عملية التدقيق بفعالية وبالجودة المطلوبة من طرف المستفيدين.	3,77	0,921	1,546	0,000	مقبولة	مرفوضة

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معدي القوائم المعلومة المالية في الجزائر

من خلال الجدول السابق يمكن القول أنه بعد إثبات صحة الفقرات المنبثقة عن الفرضية الثالثة، يمكن القول أنها هي الأخرى صحيحة، وما يؤكد صحة هذه الأخيرة، قيمة المتوسط الحسابي 3.77 بانحراف معياري ضعيف 0.921، والتي تشير إلى اتجاه مفردات العينة نحو الموافقة، وكذا قيمة t المحسوبة 1.546 الأصغر من القيمة الجدولية ومستوى الدلالة sig المعدوم، أي أقل من قيمة خطأ المعاينة قيمة α ، يؤكدان على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متغيرات الدراسة، وعليه تقبل الفرضية الصفرية H_0 و ترفض الفرضية البديلة H_1 ، أي أن التزام التزام المدقق ببنود العقد الذي يربطه بالمؤسسة، وحسن تحكمه بملف المهمة يساعده على هيكلة عمليات التدقيق، وربط علاقة فريق التدقيق بالمؤسسة، وبالتالي يرفع من فعالية التدقيق، حسب ما يراه معدي القوائم المالية.

4.1 اختبار الفرضية الرابعة

تتجسد الفرضية الرئيسية الرابعة في المجال الثالث المحور الثاني من الإستبيان، والذي سبق الإشارة إلى أنه يشمل 20 عبارات لمعرفة وجهة نظر معدي القوائم المالية حول تأثير العوامل المتعلقة بالقوانين والتشريعات المنظمة للمهنة بجودة التدقيق، حيث أن:

- **الفرضية الصفرية H_0 :** الالتزام بالمبادئ والقوانين والتشريعات الحالية المنظمة لمهنة التدقيق تؤثر إيجابيا على جودة التدقيق، حسب ما يراه معدي القوائم المالية.
- **الفرضية البديلة H_1 :** الالتزام بالمبادئ والقوانين والتشريعات الحالية المنظمة لمهنة التدقيق لا تؤثر إيجابيا على جودة التدقيق، حسب ما يراه معدي القوائم المالية.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد
القوائم المعلومة المالية في الجزائر

الجدول رقم (56): الفقرة الأولى المجال الثالث الجزء الثاني

ت	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة Sig	الفرضية	
						H1	H0
1	وجود الزام قانوني من قبل الجمعيات المهنية يلزم مكاتب التدقيق بضرورة اتباع نظام خاص للرقابة على جودة اعمال التدقيق	2,64	0,914	14,605	0.000	مقبولة	مرفوضة
2	وجود سياسات مفروضة من قبل الجمعيات المهنية تلزم العاملين بمكاتب التدقيق بالتعليم المستمر، وتنمية القدرات والمهارات الخاصة بهم	3,01	2,025	8,906	0.000	مقبولة	مرفوضة
3	فرض عقوبات ومخالفات قانونية لمخالفة مكتب التدقيق لمعايير جودة الأداء المفروضة من قبل الجمعيات المهنية	2,82	0,738	10,425	0.000	مقبولة	مرفوضة
4	قيام المنظمات المهنية بتوفير الكتب والارشادات والنشرات المتعلقة بأمور المحاسبة والتدقيق وما يختص بجودة الأعمال واستقلالية المدقق	3,22	1,004	6,942	0.000	مقبولة	مرفوضة
5	القوانين والتشريعات تجبر المدقق بالالتزام بقواعد واخلاقيات السلوك المهني	2,52	0,847	9,378	0.000	مقبولة	مرفوضة
	القوانين والتشريعات الحالية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر تضمن توفر خدمة التدقيق	2,84	1,10	10,051	0.000	مقبولة	مرفوضة

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

من خلال الجدول السابق يتبين أن إجابات وحدات عينة الدراسة تتجه نحو الحياد لعبارات الفقرة الأولى
المجال الثالث، حيث تحصلت كل الاسئلة المذكورة على متوسطات الحسابية تتراوح قيمتها بين 2.52 كأدنى
قيمة و 3.22 كأعلى قيمة، وبانحرافات معيارية ضعيفة انحصرت قيمتها بين 0.738 كأدنى قيمة و 2.025
كأعلى قيمة، كما يلاحظ أن قيم T المحسوبة التي تراوحت بين 6.942 و 14.605 وهي أكبر من القيمة
الجدولية، وبمستوى الدلالة Sig معدوم، وهي قيم دالة على وجود فروق ذات دلالة إحصائية وبالتالي ترفض
الفروض الصفرية لكل العبارات H0 وتقبل الفروض البديلة H1.

كما يلاحظ من خلال الجدول أن قيمة المتوسط الحسابي للفقرة الأولى تساوي 2.84 مع انحراف معياري
1.104، كما يلاحظ أن قيمة T المحسوبة 10.051 أكبر من القيمة الجدولية، وكذا مستوى الدلالة sig

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

معدوم وبالتالي ترفض الفرضية الصفرية H0 وتقبل الفرضية البديلة H1، وهذا ما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية، أي أن رغم وجود قوانين تنظم المهنة حاليا إلا أنها ليست كافية لتوفير خدمة التدقيق بالجودة المطلوبة من كل الأطراف المعنية بالتدقيق، ومنه فهي تؤثر سلبا على جودة التدقيق حسب ما يراه معدي القوائم المالية.

الجدول رقم (57): الفقرة الثانية المجال الثالث الجزء الثاني

ت	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة Sig	الفرضية	
						H1	H0
1	وجود حد قانوني لنسبة مدخول المكتب من عميل واحد بالمقارنة مع إجمالي المداخل للمكتب	3,95	0,941	5,387	0.000	مقبولة	مرفوضة
2	تضبط القوانين والتشريعات العلاقات الشخصية والمالية بين المدقق و المؤسسة محل التدقيق	3,40	0,928	3,450	0.000	مقبولة	مرفوضة
3	تمنع القوانين والتشريعات أعضاء فريق التدقيق من قبول الهدايا من العميل	3,88	0,874	4,325	0.000	مقبولة	مرفوضة
4	تعيين المدقق من طرف علاقاته الشخصية	4,66	0,923	1,659	0.000	مقبولة	مرفوضة
5	تحدد القوانين والتشريعات مدة عهدة المدقق	2,85	0,715	3,987	0.000	مقبولة	مرفوضة
6	تمنع القوانين والتشريعات مكتب التدقيق من تقديم خدمات استشارة أو ضريبية للمؤسسة محل التدقيق	4,20	0,918	1,450	0.000	مقبولة	مرفوضة
7	احترام المدقق للقوانين والتشريعات التي تمنع تقديم خدمات غير التدقيق للمؤسسة محل التدقيق	3,15	0,769	7,625	0.000	مقبولة	مرفوضة
8	تحدد القوانين والتشريعات طرق تعيين وعزل المدقق واتعابه	3,15	0,769	6,259	0.000	مقبولة	مرفوضة
	القوانين والتشريعات التي تصدر من الهيئات المنظمة للمهنة في الجزائر تنظم وتضبط العلاقة بين المدقق والإدارة التي تعينه.	3,307	0,962	6,746	0,000	مقبولة	مرفوضة

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

من خلال الجدول السابق يتبين أن إجابات وحدات عينة الدراسة تتجه نحو الحياد لعبارات الفقرة الثانية المجال الثالث، حيث تحصلت كل الاسئلة المذكورة على متوسطات الحسابية تتراوح قيمتها بين 2.85 كأدنى قيمة و 4.66 كأعلى قيمة، وبانحرافات معيارية ضعيفة انحصرت قيمتها بين 0.715 كأدنى قيمة و 0.941 كأعلى

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

قيمة، كما يلاحظ أن قيم T المحسوبة التي تراوحت بين 2.659 و 9.450 وهي أكبر من القيمة الجدولية، ومستوى الدلالة Sig معدوم، وهي قيم دالة على وجود فروق ذات دلالة إحصائية وبالتالي ترفض الفروض الصفرية لكل العبارات H_0 وتقبل الفروض البديلة H_1 .

لكن بتحليل كل المتوسطات الحسابية للعبارات المكونة لهذه الفرضية، يلاحظ أن العبارة رقم 4 ورقم 6 قيم متوسطها الحسابي تتراوح بين 4.20 و 4.66، بانحرافات معيارية ضعيفة، وبالتالي فهي تنتمي إلى فئة "موافق"، وهذا ما تؤكد قيم t المحسوبة التي هي أكبر من القيمة الجدولية، ومستوى دلالتها sig من قيمة خطأ المعاينة α ، وبالتالي تقبل الفروض الصفرية H_0 وترفض الفروض البديلة H_1 لكل منها، وعليه فإن القوانين والتشريعات تمنع مكتب التدقيق من تقديم خدمات استشارة أو ضريبية للمؤسسة محل التدقيق، وتحمل المجلس الوطني للمحاسبة مهمة متابعة مهنة التدقيق المحاسبي لا يسمح بتطوير الكفاءات المهنية بشكل مستمر، كما أن علاقات مدقق الحسابات بالإدارة التي تعيينه، هذا يعتبر منافي لاستقلالته في حين أن قيم متوسطات الحسابية للعبارات الأخرى المكونة للفقرة 2.85 و 3.95 أي إجابتها تتجه نحو الحياد، لكن قيم t المحسوبة هي أكبر من القيمة الجدولية ومستوى دلالتها أقل من قيمة وهذا ما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية، وبالتالي ترفض الفروض الصفرية H_0 وتقبل الفروض البديلة H_1 لكل منها، ويعني ذلك أن وجود حد قانوني لنسبة مدخول المكتب من عميل واحد بالمقارنة مع إجمالي المداخل للمكتب، وضبط القوانين والتشريعات العلاقات الشخصية والمالية بين المدقق والمؤسسة محل التدقيق، ومنع القوانين والتشريعات أعضاء فريق التدقيق من قبول الهدايا من العميل، وتحديد القوانين والتشريعات مدة عهدة المدقق، كما أن احترام المدقق للقوانين والتشريعات التي تمنع تقديم خدمات غير التدقيق للمؤسسة محل التدقيق، بالإضافة إلى تحديد القوانين والتشريعات طرق تعيين وعزل المدقق واتعابه، لا تكفي لضمان جودة التدقيق وهذا راجع إلى قصور هذه القوانين رغم وجودها.

كما يلاحظ من خلال الجدول لأن قيمة المتوسط الحسابي للفقرة الثانية تساوي 3.30 مع انحراف معياري 0.962، كما يلاحظ أن قيمة T المحسوبة 7.383 أكبر من القيمة الجدولية، وكذا مستوى الدلالة sig معدوم وبالتالي ترفض الفرضية الصفرية H_0 وتقبل الفرضية البديلة H_1 ، وهذا ما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية، أي القوانين والتشريعات التي تصدر من الهيئات المنظمة للمهنة في الجزائر لا تنظم ولا تضبط العلاقة بين المدقق والإدارة التي تعيينه، وكذلك تأثيرها سلبى على جودة التدقيق حسب ما يراه معدي القوائم المالية رغم عدم إعطاءهم نفس الأهمية للعبارات التي تطرقت لهذا العامل.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

الجدول رقم (58): الفقرة الثالثة المجال الثالث الجزء الثاني

ت	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة Sig	الفرضية	
						H1	H0
1	تبني وتطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر	3,35	0,932	1,906	0,000	مقبولة	مرفوضة
2	فعالية الاستراتيجية المتبعة من قبل مجلس المحاسبة الوطني لتطوير القوانين	3,25	0,932	6,249	0,000	مقبولة	مرفوضة
3	تحميل المجلس الوطني للمحاسبة مهمة متابعة مهنة التدقيق يسمح بتطوير الكفاءة المهنية للمدقق	3,4	1,058	4,530	0,000	مقبولة	مرفوضة
4	المهام الموكلة للجنة مراقبة النوعية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة تضمن رقابة صارمة على جودة عمل المدقق	3,05	0,986	7,393	0,000	مقبولة	مرفوضة
5	الدور الذي يلعبه المجلس الوطني للمحاسبة، والمسؤوليات المدنية والجزائية والتأديبية كافية لضمان بذل المدقق العناية المهنية وعدم افشاء سر المهنة	3,27	0,993	1,789	0,000	مقبولة	مرفوضة
6	تصنيف مكاتب التدقيق من قبل الجمعيات المهنية إلى فئات بحيث يأخذ في عين الاعتبار الحد الأدنى لمستوى الجودة	3,73	0,818	1,869	0,000	مقبولة	مرفوضة
7	تبني نظام لتحديد الأتعاب يكون مفروض من جهة رقابية معينة، ويكون مبني على اساس تصنيف مكاتب التدقيق وعلى عدد ساعات العمل الاجال للمهمة ونوعية العمل ومن ثم تحديد تكلفة ساعات العمل	3,91	0,801	0,976	0,000	مقبولة	مرفوضة
	يرى معدي القوائم المالية ان التعديلات التي تقوم بها الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر تواكب التطورات العالمية، وتؤثر على فعالية وجودة عملية التدقيق.	3,423	0,931	3,807	0,000	مقبولة	مرفوضة

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

من خلال الجدول السابق يتبين أن إجابات وحدات عينة الدراسة تتجه نحو الموافقة لعبارات الفقرة الثالثة المجال الثالث، حيث تحصلت كل الاسئلة المذكورة على متوسطات الحسابية تتراوح قيمتها بين 3.05 كأدنى قيمة و 3.91 كأعلى قيمة، وانحرافات معيارية ضعيفة انحصرت قيمتها بين 0.801 كأدنى قيمة و 1.058 كأعلى قيمة، كما يلاحظ أن قيم T المحسوبة تتراوح بين 0.976 و 7.393 وهي أكبر من القيمة الجدولية، وبمستوى الدلالة Sig معدوم، وهي قيم دالة على وجود فروق ذات دلالة إحصائية وبالتالي ترفض الفروض الصفرية H0 لكل العبارات وتقبل الفروض البديلة H1.

لكن بتحليل كل المتوسطات الحسابية للعبارات المكونة لهذه الفقرة، يلاحظ أن العبارات رقم 1، ورقم 6 ورقم 7 قيم متوسطها الحسابي تتراوح بين 3.35 و 3.91 بانحرافات معيارية ضعيفة، وبالتالي فهي تنتمي إلى فئة

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

"موافق"، وهذا ما تؤكد عليه قيم t المحسوبة التي هي أصغر من القيمة الجدولية، ومستوى دلالتها sig الأقل من قيمة، وهذا ما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية، وبالتالي تقبل الفروض الصفرية H_0 وترفض الفروض البديلة H_1 لكل منها، ويعني ذلك أن المسؤوليات المدنية، الجزائية والتأديبية وكذا العقوبات التي يتحملها المدقق، وتبني وتطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر، كما ان لتصنيف مكاتب التدقيق من قبل الجمعيات المهنية بحيث يأخذ في عين الاعتبار الحد الأدنى لمستوى الجودة بالإضافة إلى تبني نظام لتحديد الأتعاب يكون مفروض من جهة رقابية معينة، ويكون مبني على اساس تصنيف مكاتب التدقيق وعلى عدد ساعات العمل الاجال للمهمة ونوعية العمل ومن ثم تحديد تكلفة ساعات العمل، قد تجعل من التعديلات التي تقوم بها الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر تواكب التطورات العالمية، وبالتالي وترفع من فعالية وجودة عملية التدقيق.

في حين أن قيم متوسطات الحسابية للعبارات من 2 إلى 5 المكونة للفقرة الثالثة تراوحت بين 3.25 و 3.4 أي إجابتها تنتمي إلى الفئة الوسطى كونها تتجه نحو الحياد، لكن قيم t المحسوبة هي أكبر من القيمة الجدولية ومستوى دلالتها المعدوم، وهذا ما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية، وبالتالي ترفض الفروض الصفرية H_0 وتقبل الفروض البديلة H_1 لكل منها، وعليه فإن تحميل المجلس الوطني للمحاسبة مهمة متابعة مهنة التدقيق المحاسبي لا يسمح بتطوير الكفاءة المهنية، كما أن الاستراتيجية المتبعة من طرف المجلس ليس بالفعالية اللازمة من اجل تطوير المهمة محليا وتعتبر منافية لمبدأ الاستقلالية، وكذا مهام لجنة مراقبة النوعية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة لا تضمن تحمل المدقق مسؤولية المراقبة على جودة عمله، كما أن مهام المجلس الوطني للمحاسبة لا تكفي لضمان بذل المدقق العناية المهنية.

كما يلاحظ من خلال الجدول أن قيمة المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة تساوي 3.42 مع انحراف معياري 0.931، كما يلاحظ أن قيمة T المحسوبة 3.807 أكبر من القيمة الجدولية، وكذا مستوى الدلالة sig معدوم وبالتالي ترفض الفرضية الصفرية H_0 وتقبل الفرضية البديلة H_1 ، وهذا ما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية، أي طبيعة علاقة فريق التدقيق بإدارة وموظفي المؤسسة، تؤثر ايجابيا على جودة التدقيق حسب ما يراه معدي القوائم المالية رغم عدم إعطاءهم أهمية كبيرة لهذا العامل

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

الجدول رقم (59): اختبار الفرضية الرابعة

ت	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة Sig	الفرضية	
						H1	H0
1	القوانين والتشريعات الحالية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر تضمن توفر خدمة التدقيق	2,84	1,10	10,051	0.000	مقبولة	مرفوضة
2	القوانين والتشريعات التي تصدر من الهيئات المنظمة للمهنة في الجزائر تنظم وتضبط العلاقة بين المدقق والإدارة التي تعينه.	3,307	0,962	6,746	0.000	مقبولة	مرفوضة
3	يرى معدي القوائم المالية ان التعديلات التي تقوم بها الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر تواكب التطورات العالمية، وتؤثر على فعالية وجودة عملية التدقيق.	3,423	0,931	3,807	0.000	مقبولة	مرفوضة
	الالتزام بالمبادئ والقوانين والتشريعات الحالية المنظمة لمهنة التدقيق تؤثر ايجابيا على جودة التدقيق، حسب ما يراه معدي القوائم المالية	3,19	0,998	6,868	0,000	مقبولة	مرفوضة

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الإستهتبان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

من خلال الجدول السابق يمكن القول أنه و بعد إثبات نفي فقرات الفرضية الرابعة فهي الاخرى خاطئة، وهذا ما يؤكد قيمة المتوسط الحسابي 3.19 بانحراف معياري ضعيف 0.998، والتي تشير إلى اتجاه مفردات العينة نحو الحياد، ولكن قيمة t المحسوبة 6.868 الاكبر من القيمة الجدولية ومستوى الدلالة sig المعلوم، أي أقل من قيمة خطأ المعاينة قيمة α ، يؤكدان على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متغيرات الدراسة، وعليه ترفض الفرضية الصفرية H0 وتقبل الفرضية البديلة H1، أي أن الالتزام بالمبادئ والقوانين والتشريعات الحالية المنظمة لمهنة التدقيق لا تؤثر ايجابيا على جودة التدقيق، حسب ما يراه معدي القوائم المالية.

2. اختبار تحليل التباين الاحادي لفروض الدراسة

من أجل وصف عينة الدراسة وكل مجال من مجالات استبيان الدراسة، تم إيجاد النسب المئوية والتكرارات والمتوسط الحسابي لمعرفة ما إذا كان متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الحياد أم لا، ولاختبار فرضيات الدراسة تم استخدام (Sign Test)، كما سيتم التحقق ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية في اختبار الفروض بين مختلف فئات عينة الدراسة وفقا للمتغيرات الديمغرافية للعينة، والمتمثلة في المؤهل العلمي، التخصص، الخبرة المهنية، حجم المؤسسة)، وذلك من خلال تحليل التباين الاحادي باستخدام اختبار Anova A Un Facteur.

1.2 اختبار تحليل التباين الاحادي الفروض الدراسة وفقا لمتغير المؤهل العلمي

يبين الجدول الموالي تحليل التباين لفروض الدراسة بين مختلف فئات العينة وفقا للمؤهل العلمي ، والمتمثلة (ليسانس، ماجستير، دكتوراه، شهادة الكفاء المهنية)، باستعمال اختبار Anova Au Facteur، حيث أن :

- الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في اختبار الفروض بين مختلف الشهادات.
- الفرضية البديلة H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية في اختبار الفروض بين مختلف الشهادات

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

الجدول رقم (60): تحليل التباين الاحادي الفروض الدراسة وفقا لمتغير المؤهل العلمي

الفرضية		مستوى الدلالة Sig	قيمة F المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	فئات المتغير	فروض الدراسة
H1	H0						
مقبولة	مرفوضة	0,000	6.991	0,968	4,5	ك م ش	جودة التدقيق قيام المدقق بأداء مهامه وفق ما تقتضيه معايير التدقيق والاحكام المهنية، من أجل اكتشاف التحريفات في القوائم المالية والإفصاح عنها باستقلالية، بهدف اشباع رغبات واحتياجات مستخدمي المعلومات المالية
				0,957	4,30	ليسانس	
				0,980	4,88	ماجستير	
				0,975	4,69	دكتوراه	
مرفوضة	مقبولة	0,065	1,374	0,97	4,59	ش ك م	تؤثر العوامل المتعلقة بالجانب المادي والبشري لمكتب التدقيق ايجابيا على جودة التدقيق حسب ما يراه معدي القوائم المالية.
				0,927	4,05	ليسانس	
				0,908	3,63	ماجستير	
				0,947	3,99	دكتوراه	
مرفوضة	مقبولة	0,067	1,465	0,921	3,77	ش ك م	يرى معدي القوائم المالية ان العوامل المتعلقة بتنظيم وتسيير مهمة تساعد المدقق على أداءعملية التدقيق بفعالية وبالجودة المطلوبة من طرف المستفيدين.
				0,904	3,65	ليسانس	
				0,927	4,05	ماجستير	
				0,931	3,62	دكتوراه	
مقبولة	مرفوضة	0,000	6,868	0,998	3,19	ش ك م	الالتزام بالمبادئ والقوانين والتشريعات الحالية المنظمة لمهنة التدقيق تؤثر ايجابيا على جودة التدقيق، حسب ما يراه معدي القوائم المالية.
				1,10	2,84	ليسانس	
				0,962	3,30	ماجستير	
				0,931	3,42	دكتوراه	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

يلاحظ من الجدول تقارب بين المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفئات الاربعة بالنسبة للفرضيتين الثانية والثالثة، وهذا ما تؤكد عليه قيمة F المحسوبة أقل من القيمة الجدولية ومستوى الدلالة sig الاكبر من قيمة α ، وهذا ما يؤكد على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين مختلف الشهادات حول ضمان العوامل المتعلقة بالجانب المادي والبشري للمكتب والعوامل المتعلقة بتنظيم المهمة لممارسة جيدة للمهنة، أي قبول الفروض الصفرية H_0 ورفض الفروض البديلة H_1 ، وعلى خلاف ذلك قيم المتوسط الحسابي لفئات المتغير للفرضية الأولى والرابعة

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

غير متقاربة نوعا ما، وهذا ما جعل F المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، ومستوى الدلالة أقل من قيمة، وعليه ترفض فرضية الصفرية H_0 وتقبل الفرضية البديلة H_1 للفرضية الأولى والرابعة، وهذا ما يؤكد على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين مختلف الشهادات حول وضع تعريف جامع لجودة التدقيق وحول أثر الالتزام بالقوانين والتشريعات المنظمة للتدقيق حاليا ومدى كفاءتها في الرفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر إلى المستوى الدولي، ولتحديد الفئة التي تسببت في تلك الفروق، يتم استخدام الاختبار البعدي Scheffe كما هو مبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم (61): اختبار البعدي للفرضية الثالثة والرابعة وفقا لمتغير المؤهل العلمي للكشف عن الفروق

الإحصائية

فروض الدراسة	الفئات	ك م ش	ليسانس	ماجستير	دكتوراه
جودة التدقيق قيام المدقق بأداء مهامه وفق ما تقتضيه معايير التدقيق والاحكام المهنية، من أجل اكتشاف التحريفات في القوائم المالية والإفصاح عنها باستقلالية، بهدف اشباع رغبات واحتياجات مستخدمي المعلومات المالية	ك م ش	-	0,336	0,002	0,005
	ليسانس	0,336	-	0,26	0,83
	ماجستير	0,002	0,26	-	0,46
	دكتوراه	0,005	0,83	0,46	-
الالتزام بالمبادئ والقوانين والتشريعات الحالية المنظمة لمهنة التدقيق تؤثر ايجابيا على جودة التدقيق، حسب ما يراه معدي المالية.	ك م ش	-	0,780	0,0014	0,001
	ليسانس	0,780	-	0,916	0,398
	ماجستير	0,0014	0,916	-	0,076
	دكتوراه	0,001	0,398	0,076	-

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

يلاحظ من الجدول السابق قيم مستوى الدلالة sig بين مختلف الفئات، حيث أن جميعها أكبر من قيمة α وغير دالة إحصائيا، ما عدا قيم مستوى الدلالة sig بين فئة الماجستير وفئة شهادة الكفاءة المهنية وبين فئة الدكتوراه وفئة شهادة الكفاءة المهنية والتي تساوي (0,002) و (0,005) على التوالي، وهذا ما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية لفئة شهادة الكفاءة المهنية عن الفئتين الماجستير والدكتوراه، أي يوجد اختلاف في رأى وحدات العينة الحاملين لشهادة الماجستير أو شهادة الدكتوراه عن الحاملين لشهادة الكفاءة المهنية حول تعريف جودة التدقيق المحاسبي، وهذا ما يشير إليه المتوسط الحسابي 4.5 لفئة شهادة الكفاءة المهنية والذي يعتبر منخفضا عن القيمتين المقابلتين لفئتين الماجستير والدكتوراه 4.69-4.88، كما يوجد اختلاف في رأى وحدات العينة الحاملين لشهادة الماجستير أو شهادة الدكتوراه عن الحاملين لشهادة الكفاءة المهنية حول نجاعة القوانين والتشريعات المنظمة حاليا للمهنة للرفع من جودة التدقيق المحاسبي في الجزائر وهذا ما يشير قيم مستوى الدلالة sig

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

بين فئة الماجستير وفئة شهادة الكفاءة المهنية وبين فئة الدكتوراه وفئة شهادة الكفاءة المهنية والتي تساوي (0,001 و (0,0014) على التوالي، وهذا ما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية لفئة شهادة الكفاءة المهنية عن الفئتين الماجستير والدكتوراه، وحتى المتوسط الحسابي 3.19 لفئة شهادة الكفاءة المهنية والذي يعتبر منخفضا عن القيمتين المقابلتين لفئتين الماجستير و الدكتوراه 3.30-3.42، لان فئتي الدكتوراه والماجستير تلقت تعليم اكاديمي اكثر من فئة شهادة الكفاءة المهنية.

2.2 اختبار تحليل التباين الاحادي لفروض الدراسة وفقا لمتغير التخصص

- يبين الجدول الموالي تحليل التباين لفروض الدراسة بين مختلف فئات العينة وفقا للمؤهل العلمي ، والمتمثلة (علوم تجارية ، مالية وبنوك ، حاسبة، محاسبة ومالية)، باستعمال اختبار Anova Au Facteur، حيث أن :
- الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في اختبار الفروض بين مختلف التخصصات.
 - الفرضية البديلة H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية في اختبار الفروض بين مختلف التخصصات.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

الجدول رقم (62): تحليل التباين الاحادي الفروض الدراسة وفقا لمتغير التخصص

الفرضية		مستوى الدلالة Sig	قيمة F الحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	فئات المتغير	فروض الدراسة
H1	H0						
مقبولة	مرفوضة	0,000	9,961	0,941	3,40	علوم تجارية	جودة التدقيق قيام المدقق بأداء مهامه وفق ما تقتاضيه معايير التدقيق والاحكام المهنية، من أجل اكتشاف التحريفات في القوائم المالية والإفصاح عنها باستقلالية، بهدف اشباع رغبات واحتياجات مستخدمي المعلومات المالية
				0,928	3,95	مالية وبنوك	
				0,874	3,88	محاسبة	
				0,923	4,66	محاسبة ومالية	
مرفوضة	مقبولة	0,058	1,437	0,911	3,79	علوم تجارية	تؤثر العوامل المتعلقة بالجانب المادي والبشري لمكتب التدقيق ايجابيا على جودة التدقيق حسب ما يراه معدي القوائم المالية.
				0,941	3,40	مالية وبنوك	
				0,928	3,95	محاسبة	
				0,918	4,20	محاسبة ومالية	
مرفوضة	مقبولة	0,053	1,654	0,923	4,66	علوم تجارية	يرى معدي القوائم المالية ان العوامل المتعلقة بتنظيم وتسيير مهمة التدقيق تساعد المدقق على أداء عملية التدقيق بفعالية وبالجودة المطلوبة من طرف المستفيدين.
				0,941	3,95	مالية وبنوك	
				0,928	3,40	محاسبة	
				0,918	4,20	محاسبة ومالية	
مقبولة	مرفوضة	0,000	5,868	0,715	2,85	علوم تجارية	الالتزام بالمبادئ والقوانين والتشريعات الحالية المنظمة لمهنة التدقيق تؤثر ايجابيا على جودة التدقيق، حسب ما يراه معدي القوائم المالية.
				0,918	4,20	مالية وبنوك	
				0,769	3,15	محاسبة	
				0,769	3,15	محاسبة ومالية	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

يلاحظ من الجدول تقارب بين المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفئات الاربعة بالنسبة للفرضيتين الثانية والثالثة، وهذا ما يؤكد عليه قيمة F المحسوبة أقل من القيمة الجدولية ومستوى الدلالة sig الاكبر من قيمة α ، وهذا ما يؤكد على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين مختلف التخصصات حول ضمان العوامل المتعلقة بالجانب المادي والبشري للمكتب والعوامل المتعلقة بتنظيم المهمة لممارسة جيدة للمهنة، أي قبول الفروض الصفرية H_0 ورفض الفروض البديلة H_1 ، وعلى خلاف ذلك قيم المتوسط الحسابي لفئات المتغير للفرضية الأولى

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

والرابعة غير متقاربة نوعا ما، وهذا ما جعل F المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، ومستوى الدلالة أقل من قيمة، و عليه ترفض فرضية الصفرية H_0 وتقبل الفرضية البديلة H_1 للفرضية الأولى والرابعة، وهذا ما يؤكد على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين مختلف التخصصات حول وضع تعريف جامع لجودة التدقيق وحول أثر الالتزام بالقوانين والتشريعات المنظمة للتدقيق حاليا ومدى كفاءتها في الرفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر إلى المستوى الدولي، ولتحديد الفئة التي تسببت في تلك الفروق، يتم استخدام الاختبار البعدي Scheffe كما هو مبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم (63): لاختبار البعدي للفرضية الثالثة والرابعة وفقا لمتغير التخصص للكشف عن الفروق

الإحصائية

فروض الدراسة	الفئات	علوم تجارية	مالية وبنوك	محاسبة ومالية	محاسبة ومالية
جودة التدقيق قيام المدقق بأداء مهامه وفق ما تقتضيه معايير التدقيق والاحكام المهنية، من أجل اكتشاف التحريفات في القوائم المالية والإفصاح عنها باستقلالية، بهدف اشباع رغبات واحتياجات مستخدمي المعلومات المالية	علوم تجارية	-	0,336	0,002	0,005
	مالية وبنوك	0,336	-	0,26	0,83
	محاسبة	0,002	0,26	-	0,46
	محاسبة ومالية	0,005	0,83	0,46	-
الالتزام بالمبادئ والقوانين والتشريعات الحالية المنظمة لمهنة التدقيق تؤثر ايجابيا على جودة التدقيق، حسب ما يراه معدي القوائم المالية.	علوم تجارية	-	0,148	0,000	0,028
	مالية وبنوك	0,148	-	0,994	0,921
	محاسبة	0,000	0,994	-	0,822
	محاسبة ومالية	0,028	0,921	0,028	-

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

يلاحظ من الجدول السابق قيم مستوى الدلالة sig بين مختلف الفئات، حيث أن جميعها أكبر من قيمة α وغير دالة إحصائيا، ما عدا قيم مستوى الدلالة sig بين فئة علوم تجارية وفئة محاسبة وبين فئة علوم تجارية وفئة محاسبة ومالية والتي تساوي (0,000) و (0,028) على التوالي، وهذا ما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية لفئة علوم تجارية عن الفئتين محاسبة و محاسبة ومالية ، أي يوجد اختلاف في رأى وحدات العينة المتخصصين في محاسبة ومحاسبة ومالية عن المتخصصين في العلوم التجارية حول تعريف جودة التدقيق المحاسبي،

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

وهذا ما يشير إليه المتوسط الحسابي 3.4 لتخصص علوم تجارية والذي يعتبر منخفضا عن القيمتين المقابلتين لفتي محاسبة و محاسبة ومالية 3.88-4.66، وحول نجاعة القوانين والتشريعات المنظمة حاليا للمهنة للرفع من جودة التدقيق المحاسبي في الجزائر وهذا ما يشير إليه المتوسط الحسابي 2.85 لتخصص علوم تجارية والذي يعتبر منخفضا عن القيمتين المقابلتين لتخصص محاسبة و محاسبة ومالية 3.15 لكليهما، لان تخصص علوم تجارية تلقت مفاهيم عامة عكس تخصص محاسبة و محاسبة ومالية.

3.2 اختبار تحليل التباين الاحادي الفروض الدراسة وفقا لمتغير الخبرة المهنية

يبين الجدول الموالي تحليل التباين لفروض الدراسة بين مختلف فئات العينة وفقا لسنوات الخبرة المهنية، باستعمال اختبار Anova Au Facteur، حيث أن :

- الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في اختبار الفروض بين مختلف سنوات الخبرة المهنية.
- الفرضية البديلة H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية في اختبار الفروض بين مختلف سنوات الخبرة المهنية.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

الجدول رقم (64): تحليل التباين الاحادي الفروض الدراسة وفقا لمتغير الخبرة المهنية

الفرضية		مستوى الدلالة Sig	قيمة F الحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	فئات المتغير	فروض الدراسة
H1	H0						
مرفوضة	مقبولة	0,087	1,961	0,914	3,64	أقل من 5 سنوات	جودة التدقيق قيام المدقق بأداء مهامه وفق ما تقتاضيه معايير التدقيق والاحكام المهنية، من أجل اكتشاف التحريفات في القوائم المالية والإفصاح عنها باستقلالية، بمهدف اشباع رغبات واحتياجات مستخدمي المعلومات المالية
				0,914	3,64	من 5 إلى 10 سنوات	
				0,914	3,64	من 10 إلى 15 سنة	
				1,025	3,01	اكثر من 15 اسنة	
مرفوضة	مقبولة	0,058	1,437	0,738	3,82	أقل من 5 سنوات	تؤثر العوامل المتعلقة بالجانب المادي والبشري لمكتب التدقيق ايجابيا على جودة التدقيق حسب ما يراه معدي القوائم المالية.
				0,932	3,55	من 5 إلى 10 سنوات	
				1,004	3,52	من 10 إلى 15 سنة	
				0,932	3,55	اكثر من 15 اسنة	
مرفوضة	مقبولة	0,053	1,654	0,858	3,47	أقل من 5 سنوات	يرى معدي القوائم المالية ان العوامل المتعلقة بتنظيم مهمة التدقيق تساعد المدقق على أداء عملية التدقيق بفعالية وبالجودة المطلوبة من طرف المستفيدين.
				0,986	4,5	من 5 إلى 10 سنوات	
				0,818	3,73	من 10 إلى 15 سنة	
				0,818	3,73	اكثر من 15 اسنة	
مرفوضة	مقبولة	0,092	1,868	0,914	3,64	أقل من 5 سنوات	الالتزام بالمبادئ والقوانين والتشريعات الحالية المنظمة لمهنة التدقيق تؤثر ايجابيا على جودة التدقيق، حسب ما يراه معدي القوائم المالية.
				0,914	3,64	من 5 إلى 10 سنوات	
				0,914	3,64	من 10 إلى 15 سنة	
				1,025	3,01	اكثر من 15 اسنة	

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

يلاحظ من الجدول تقارب بين المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفئات الاربعة، وهذا ما يؤكد عليه قيمة F المحسوبة أقل من القيمة الجدولية ومستوى الدلالة sig الاكبر من قيمة α ، وهذا ما يؤكد على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين مختلف سنوات الخبرة المهنية حول وضع تعريف جامع لجودة التدقيق، حول ضمان العوامل المتعلقة بالجانب المادي والبشري للمكتب والعوامل المتعلقة بتنظيم المهمة لممارسة جيدة للمهنة، وحول أثر الالتزام بالقوانين والتشريعات المنظمة للتدقيق حاليا ومدى كفاءتها في الرفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر إلى المستوى الدولي، أي قبول الفروض الصفرية H_0 ورفض الفروض البديلة H_1 .

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

اختبار تحليل التباين الاحادي الفروض الدراسة وفقا لمتغير حجم المؤسسة أو المكتب

يبين الجدول الموالي تحليل التباين لفروض الدراسة بين مختلف فئات العينة وفقا لحجم المؤسسة أو المكتب ، باستعمال اختبار Anova Au Facteur، حيث أن :

-الفرضية الصفرية Ho: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في اختبار الفروض حسب حجم المؤسسة أو المكتب.

-الفرضية البديلة H1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في اختبار الفروض حسب حجم المؤسسة أو المكتب.

الجدول رقم (65): تحليل التباين الاحادي الفروض الدراسة وفقا لمتغير حجم المؤسسة أو المكتب

الفرضية		مستوى الدلالة Sig	قيمة F المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	فئات المتغير	فروض الدراسة
H1	H0						
مقبولة	مرفوضة	0,017	6,249	0,914	3,46	كبير (ة)	جودة التدقيق قيام المدقق بأداء مهامه وفق ما تقتضيه معايير التدقيق والاحكام المهنية، من أجل اكتشاف التحريفات في القوائم المالية والإفصاح عنها باستقلالية، بمحدف اشباع رغبات واحتياجات مستخدمي المعلومات المالية
				0,943	3,64	متوسط (ة)	
				0,976	3,57	صغير (ة)	
مقبولة	مرفوضة	0,008	4,530	0,738	3,82	كبير (ة)	تؤثر العوامل المتعلقة بالجانب المادي والبشري لمكتب التدقيق ايجابيا على جودة التدقيق حسب ما يراه معدي القوائم المالية.
				0,932	3,55	متوسط (ة)	
				1,004	3,52	صغير (ة)	
مقبولة	مرفوضة	0,003	6,746	0,858	3,47	كبير (ة)	يرى معدي القوائم المالية ان العوامل المتعلقة بتنظيم وتسيير مهمة التدقيق تساعد المدقق على أداء عملية التدقيق بفعالية وبالجودة المطلوبة من طرف المستخدمين.
				0,986	4,5	متوسط (ة)	
				0,818	3,73	صغير (ة)	
مقبولة	مرفوضة	0,000	3,807	0,589	3,86	كبير (ة)	الالتزام بالمبادئ والقوانين والتشريعات الحالية المنظمة لمهنة التدقيق تؤثر ايجابيا على جودة التدقيق، حسب ما يراه معدي القوائم المالية.
				0,630	3,95	متوسط (ة)	
				0,987	3,16	صغير (ة)	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الإستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

يلاحظ من الجدول قبول الفروض البديلة H1 ورفض الفروض الصفرية Ho، لأن قيمة F المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، ومستوى الدلالة sig أقل من قيمة α بالنسبة لجميع فروض الدراسة، أي وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين مختلف احجام المؤسسات حول عدم كفاية التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر الضمان ممارسة جيدة للمهنة، ووضع تعريف جامع لجودة التدقيق، وحول ضمان العوامل المتعلقة بالجانب

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

المادي والبشري للمكتب والعوامل المتعلقة بتنظيم المهمة لممارسة جيدة للمهنة، ومدى كفاءتها في الرفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر إلى المستوى الدولي ولتحديد الفئة التي تسببت في تلك الفروق، يتم استخدام الاختبار البعدي Scheffe كما هو مبين في الجدول الموالي :

الجدول رقم (66): لاختبار البعدي للفرضيات وفقا لمتغير حجم المؤسسة أو المكتب للكشف عن الفروق

الإحصائية

فروض الدراسة	الفئات	كبير(ة)	متوسط(ة)	صغير(ة)م
جودة التدقيق قيام المدقق بأداء مهامه وفق ما تقتاضيه معايير التدقيق والاحكام المهنية، من أجل اكتشاف التحريفات في القوائم المالية والإفصاح عنها باستقلالية، بهدف اشباع رغبات واحتياجات مستخدمي المعلومات المالية	كبير(ة)	-	0.001	0.012
	متوسط(ة)	0.001	-	0999
	صغير(ة)	0.012	0999	-
تؤثر العوامل المتعلقة بالجانب المادي والبشري لمكتب التدقيق ايجابيا على جودة التدقيق حسب ما يراه معدي القوائم المالية.	كبير(ة)	-	0.000	0,005
	متوسط(ة)	0.000	-	0917
	صغير(ة)	0,005	0917	-
يرى معدي القوائم المالية ان العوامل المتعلقة بتنظيم وتسيير مهمة التدقيق تساعد المدقق على أداءعملية التدقيق بفعالية وبالجودة المطلوبة من طرف المستفيدين	كبير(ة)	-	0.007	0.003
	متوسط(ة)	0.007	-	0.986
	صغير(ة)	0.003	0.986	-
الالتزام بالمبادئ والقوانين والتشريعات الحالية المنظمة لمهنة التدقيق تؤثر ايجابيا على جودة التدقيق، حسب ما يراه معدي القوائم المالية.	كبير(ة)	-	0.011	0.004
	متوسط(ة)	0.011	-	0998
	صغير(ة)	0.004	0998	-

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

يلاحظ من الجدول السابق قيم مستوى الدلالة sig بين مختلف الفئات، حيث أن معظمها أصغر من قيمة α ، ما عدا قيم مستوى الدلالة sig بين فئة متوسط وفئة صغير الأكبر من قيمة α ، وهذا ما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية لفئة كبير عن الفئتين متوسط وصغير، أي يوجد إختلاف في رأى وحدات العينة العاملين في مؤسسات كبيرة عن العاملين في مؤسسات متوسطة وصغيرة حول موقفها اتجاه فروض الدراسة، وهذا راجع إلى اعطاء اهمية كبيرة للعوامل المتعلقة بالجانب المادي والبشري على العوامل الاخرى بالنسبة للعاملين بالمؤسسات الكبيرة، عكس العاملين في المؤسسات المتوسطة والصغيرة الذين اعطوا اهمية أكثر للجانب التنظيمي للمهمة والجانب التشريعي المنظمة للمهنة، بالإضافة إلى عدم اتفاقهم على تعريف واحد لجودة التدقيق.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر متغيرات بيئة التدقيق على جودته حسب ما يراه معد القوائم المعلومة المالية في الجزائر

خلاصة:

حاولنا في هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على الواقع من خلال دراسة ميدانية لعينة من معدي القوائم المالية لمجموعة من المؤسسات الإقتصادية العمومية والخاصة لتعرف على العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي، من خلال اتباع مجموعة من الخطوات المنهجية، وباستخدام التحليل الإحصائي والاستعانة بالأساليب الإحصائية الوصفية والمتمثلة في التكرارات والنسب المئوية لمعرفة خصائص العينة المدروسة، والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف لمعرفة اتجاه أفراد العينة نحو متغيرات الدراسة، وتم الاستعانة برنامج التحليل الإحصائي SPSS.

وبعد معالجة البيانات المستخرجة من الإستبيان، تم التوصل إلى أن عينة الدراسة على إختلاف خصائصهم الديموغرافية توافق على عبارات الإستبيان، فقد جاءت ارائهم متجانسة بالنسبة لمتغيرات الدراسة، أي لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية لأراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزي للخصائص الشخصية، أي أن معدي القوائم المالية في الجزائر موافقون على العوامل المؤثرة في جودة التدقيق.

من خلال اختبار T Pour Echantillon Unique للفروض التي تناولها هذا الفصل يمكن القول أن التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر بصفة عامة غير كافية لتنظيم ممارسة المهنة رغم كل ما جاءت به هذه المنظومة من القوانين المنظمة لمهنة التدقيق الا أنها لم ترق بعد إلى المتطلبات الدولية، وهي لا تتماشى مع التطورات العالمية، كما أنه تم التأكد من عدم وجود تعريف جامع لجودة التدقيق، واتضح أن هناك عوامل مؤثرة في جودة التدقيق واحترام هذه المعايير من شأنه أن يرفع من جودة التدقيق ويصل بممارسة المهنة إلى المستوى الدولي.

وعموما فإن مختلف فئات وحدات عينة الدراسة تتخذ اتجاه واحدا نحو الموافقة على فروض الدراسة والتأكيد على صحة الفروض، الا أن الاختبارات المتعلقة بتحليل التباين الاحادي Anova A Un Facteur والاختبار البعدي Scheffe كشفت أن هناك بعض الفروق بينها، حيث أن فئة التي تحمل شهادة "الدكتوراه"، وشهادة "الماجستير" توافق بدرجة أقل على نجاعة السياسات المنتهجة لتطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر إلى المستوى الدولي، وذاك مقارنة بالفئة الحاملة لشهادة الكفاءة المهنية، كما أنه الفئة التي العاملة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة هي أقل موافقة على أن التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي غير كافية لضمان ممارسة جيدة للمهنة وذلك مقارنة بالفئة التي تعمل في المؤسسات الكبيرة، وكذا كشفت الاختبارات أن الفئة التي لها تخصص "علوم تجارية" هي الفئة أقل موافقة على جميع فروض الدراسة مقارنة بباقي الفئات خاصة منها فئة التي لها تخصص "محاسبة".



خاتمة عامة:

التدقيق عملية معقدة يُنظر إليها على أنها إحدى الوسائل لتحسين الثقة الممنوحة في المعلومات المحاسبية والمالية، الهدف من هذه المهمة هو إثبات صدق وانتظام وصورة عادلة لحسابات المؤسسات، لذا يتصدر مفهوم جودة التدقيق قمة اهتمامات مجتمع الأعمال الدولي والمؤسسات المالية العالمية الآن، وذلك لما تميزت به بيئة الأعمال المعاصرة بحدوث العديد من الازمات التي تعرضت لها الكثير من الشركات في العالم وفي هذا السياق سألنا عن العوامل المحددة لجودة التدقيق والاهمية النسبية لكل عامل منها.

كان هدفنا من هذه الدراسة هو التحقق من وجود صلة تجريبية بين العوامل المرتبطة بالمهمة وجودة التدقيق ومعرفة وجهة نظر معدي القوائم المالية في مواجهة مشكلة جودة التدقيق، والاهمية المعطاة لهذه العوامل، وهل تساهم في نجاح مهمة التدقيق القانونية في الجزائر.

يتطلب تحقيق هذا حصر هذه العوامل وتحقيقا لهذه الغاية قمنا بمسح جل الدراسات السابقة، حيث من خلال مراجعة الأدبيات التي تم التطرق فيها لدراسة العوامل المؤثرة على جودة التدقيق، ومن البحث الميداني والواقع المهني، حددنا تسعة خصائص للمكتب وسبعة سلوكيات للمدقق، وأربعة خصائص للعوامل المرتبطة بتسيير المهمة، تم تصنيفها وفقاً لطبيعة تأثيرها على كفاءة التدقيق إيجابيا أو سلبيا، رغم صعوبة تمييز العلاقة بينها وبين الجودة لعدم وضوحها دائماً.

كما تبين لنا بأن المشرع الجزائري يسعى في كل مرة إلى تبني أفكار جديدة من أجل تطوير الممارسة العملية في بيئة التدقيق الجزائرية، وذلك من أجل الوصول إلى المعايير الدولية، وإضفاء الجودة على مخرجات عمل محافظي الحسابات، حيث سعت الجزائر جاهدة لتطوير مهنة محافظة الحسابات لمسايرة المتغيرات الإقتصادية من خلال القيام بعدد الإصلاحات أهمها تبني نظام المحاسبي المالي بدل من المخطط الوطني للمحاسبة، والقانون 01-10 الذي ألغى القانون 91-08، وصولاً إلى اصدار المعايير الجزائرية للتدقيق من خلال عديد المراسيم والقرارات.

النتائج والتوصيات

بعد إجراء التحليل الإحصائي المطلوب واختبار الفرضيات، وما تم عرضه في الدراسة النظرية، والدراسات السابقة بغرض تحديد العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من اجل المساهمة في تحسين جودة تدقيق في الجزائر والوصول بها إلى المستوى المطلوب فقد تم التوصل إلى النتائج والتوصيات التالية:

النتائج:

جودة التدقيق هي مفهوم غير ملموس يصعب تحديده وتقييمه، والتعاريف المقترحة من قبل المنظمين ومهني التدقيق متعددة ودون إجماع، لتعدد اتجاهات البحث، وطرق القياس، ووجهات النظر فيما يتعلق بجودة التدقيق، وفي ظل عدم وجود تعريف رسمي وشامل لجودة التدقيق يسمح بفهمها بجميع أبعادها، يؤكد العديد من الباحثين على أهمية فهم محددات جودة التدقيق من أجل فهمها، فمؤشرات القياس التي كانت موضوع مبادرات الهيئات المهنية مثل IAASB ، PCAOB ، CAQ ، FRC ، CPAB لم تسمح لأصحاب المصلحة بتقييم جودة التدقيق حيث وجدنا أن جودة التدقيق يتم تحديدها أساسًا بأربعة أبعاد:

- خصائص كل من المدقق سواء على مستوى فردي أو على مستوى الفريق؛
- خصائص العميل؛
- خصائص شركة التدقيق؛
- خصائص بيئة التدقيق.

1. يمثل تحديد المحددات خطوة أولى نحو تقييم جودة التدقيق، الامر الذي يتطلب تطوير أدوات قياس تتكيف مع احتياجات مختلف أصحاب المصلحة؛
2. نظرًا لأن العوامل المؤثرة على جودة التدقيق أبعاد تفاعلية، لا يمكن اعتبار أن أي عامل له تأثير مهيمن، على الرغم من أن أصحاب المصلحة في التدقيق يرون بعض العوامل أكثر تأثيرًا من غيرها وفقًا لتوقعاتهم المتعلقة بالتدقيق وأدوارهم، واهتماماتهم ومستوى مشاركتهم المباشرة أو غير المباشرة وطريقة تقييمهم لجودة التدقيق؛
3. على الرغم من أن المؤشرات التي تم تحديدها متعددة وتغطي جوانب مختلفة من جودة التدقيق، فإن استخدامها يأتي في مواجهة تنوع أساليب توظيفها التي تحد من تجانسها فيما يتعلق باختيار أهم المؤشرات لتقييم جودة الخدمة وأداء شركات التدقيق؛
4. يعتبر كل من التأهيل العلمي، والخبرة العملية، والالتزام بمبادئ اخلاقيات المهنة، وإلمام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق المتعارف عليها من المؤثرات الهامة في جودة عملية تدقيق الحسابات؛
5. أثبتت النتائج أن تنظيم مكتب التدقيق، وسمعته، وشهرته، وعلاقاته مع عملائه يؤثر إيجابياً على جودة تدقيق الحسابات، حيث أن سمعة ومكانة هذا المكتب تجعله أكثر حرصاً على توظيف مدققين ذوي كفاءة وخبرة عالية ليعزز مكانته بين مكاتب التدقيق الاخرى؛

6. أظهرت النتائج أن ارتفاع درجة المنافسة بين مكاتب تدقيق الحسابات يؤثر سلباً على جودة أعمال التدقيق، وخاصة المنافسة في تقدير أتعاب التدقيق للحصول على عملاء جدد؛
7. اجمع معظم معدي القوائم المالية على مساهمة استخدام النظم الالكترونية في مكاتب التدقيق على تسهيل تسجيل العمليات وتشغيلها وحفظها والتقرير عن النتائج وبالتالي زيادة جودة الأداء المهني؛
8. استقلالية مدقق الحسابات، من العوامل المؤثرة إيجابياً على جودة تدقيق الحسابات، حيث يعتبر استقلال مدقق الحسابات بمثابة العمود الفقري لمهنة تدقيق الحسابات بصفة عامة، وبالتالي أصبحت الحاجة ماسة لتدعيم هذا الاستقلال والحياد وحمايته؛
9. أكدت النتائج بأن تخفيض المدقق لأتعابه المهنية من أجل اجتذاب العملاء يؤثر سلباً على جودة تدقيق الحسابات، حيث أن ذلك قد يدفعه إلى التنازل عن بعض الأمور التي تؤثر على جودة التدقيق في سبيل الاحتفاظ بالعمل، وخاصة إذا كان العميل يدفع مبالغ كبيرة وذات أهمية نسبية بالنسبة لإيرادات مكتب التدقيق؛
10. يدرك غالبية معدي القوائم المالية لأهمية قياس جودة التدقيق و يؤيدون المؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق في الجزائر والمرتبطة بتسيير مهمة التدقيق؛
11. يتفق معظم معدي القوائم المالية على أهمية دراسة طبيعة عمل المؤسسة محل التدقيق من أجل التخطيط الجيد للمهمة وذلك لزيادة جودة التدقيق؛
12. أظهرت الدراسة أن العوامل الخاصة بإجراءات تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق تؤثر بشكل واضح في جودة أعمال التدقيق، وأن مدى متانة وسلامة نظام الرقابة الداخلية للعميل محل التدقيق له أثر إيجابي على جودة تدقيق الحسابات، كما أظهرت الدراسة ضرورة إجراء عملية تخطيط منظمة لكل عملية تدقيق مع تقدير الوقت اللازم والمناسب لإنجاز المهمة بما يتلاءم مع طبيعة هذه المهمة؛
13. إن تبني مكاتب التدقيق لسياسات وإجراءات رقابة الجودة على أعمال التدقيق يؤدي إلى تحسين جودة الخدمات المهنية المقدمة من قبل مكاتب التدقيق ، ويؤدي إلى رفع مهنة التدقيق والنهوض بها؛
14. بينت الدراسة أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول العلاقات المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر معدي القوائم المالية في الجزائر تبعاً للخصائص الشخصية لمدققي الحسابات لكل من العمر، الشهادة الأكاديمية، التأهيل المهني، المسمى الوظيفي، عدد سنوات الخبرة؛

15. الاصلاحات التي تشهدها التشريعات التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر تخضع ممارسة المهنة إلى سلطة المجلس الوطني للمحاسبة تحت وصاية وزارة المالية ما يؤثر على كفاءة المدقق والتي تقاس بقدرته على اكتشاف المخالفات ، وكذلك استقلاليته في تضمين هذه المخالفات في تقرير التدقيق الخاص به؛
16. عدم مرونة التشريعات التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، وعدم شموليتها لكل جوانب المهنة، ولا تكفي للضمان ممارسة جيدة للمهنة.

التوصيات:

- في ضوء النتائج السابقة يتقدم الباحث بالتوصيات التالية التي يمكن أن تساهم في رفع وزيادة جودة مهنة تدقيق الحسابات
1. يجب تكييف التدقيق في الجزائر مع الواقع الدولي، بغرض خلق توافق بين معايير التدقيق الجزائرية والدولية للتدقيق؛
 2. يجب إنشاء منظمات وهيئات مهنية فعالة لوضع إطار نظري متكامل للتدقيق، ولتكوين مهنيين قادرين على رفع جودة التدقيق، والتنافس مع نظرائهم من مختلف الدول، لان معظم المبحوثين لاحظوا أن رقابة الجودة تتم من خلال تطبيق القواعد المحددة في معايير التدقيق؛
 3. ينبغي أن تسعى مكاتب التدقيق إلى الرفع من سمعتها من خلال تبني سياسات صارمة بتعيين مدققي حسابات، ممن تتوافر لديهم درجة كافية من التأهيل العلمي المناسب، والخبرة العملية الكافية، وأن يكونوا على معرفة ودراية بمبادئ ومعايير التدقيق والمحاسبة المتعارف عليها، يمكن الاعتماد على آرائهم وتقاريرهم التي ينبغي أن تعكس المواقف الفعلية، لان سمعة مكتب التدقيق، شهرته، وعلاقاته مع عملائه يؤثر إيجابيا على جودة تدقيق الحسابات، مع ضرورة التركيز على مواكبة التطورات الحديثة للمهنة ؛
 4. يجب الالتزام من قبل مدققي الحسابات بالعمل على تبني قواعد وآداب وسلوكيات المهنة الصادرة عن مجلس معايير الاخلاق الدولية للمحاسبين لتكون أساساً يتم الاسترشاد به عند إتمام عملية التدقيق، وتبني إجراءات رقابة الجودة على أعمال التدقيق في مكاتبهم؛
 5. يجب على مكاتب المحاسبة والتدقيق تخفيض المنافسة الغير مهنية بينها، وخاصة عدم تخفيض الأتعاب في محاولة جذب عملاء جدد كون ذلك يهدد جودة أداء مهنة التدقيق وتدقيق الحسابات.
 6. الحصول على الشهادة الجامعية تخصص "تدقيق المحاسبي" لممارسة مهنة التدقيق لأنه التخصص المطابق لممارسة المهنة، كما تؤثر خبرة العمل على كفاءته؛

7. تحميل المدقق المسؤولية التطوير والتحديث من خلال إلزام المدقق بالاطلاع على معايير التدقيق الدولية

لمواكبة التطورات التي تؤثر على المهنة؛

8. المعرفة والإلمام بالأنظمة والتعليمات و التشريعات المتعلقة بالحاسبة والتدقيق ليستفيد منها في عمله؛

9. تدريب المدقق وتنمية مهاراته بالمشاركة في الدورات التدريبية والمؤتمرات المتخصصة، لمواكبة التطورات

التقنية و مستجدات المهنة لاكتشاف الاحتيال والتزيف، وحصوله على شهادات احترافية مثل CPA ... إلخ،

كل ذلك سيمكنه من تحسين جودة عمله ؛

10. يجب على مدققي الحسابات المحافظة على الاستقلالية التامة، ودعم هذا التوجه بقدر الامكان

من خلال وضع الضوابط والمحددات التي يتم من خلالها عدم التأثير عليها ومن ثم انخفاض مستوى أداء جودة

عملية تدقيق الحسابات؛

11. يجب على الجمعيات المهنية القيام بتقدير حد أدنى لأتعاب مدقق الحسابات، ولا يجوز للمدقق

بأي حال من الاحوال التنازل عنها، مع فرض نظام مناسب وعلمي لكيفية تحديد الأتعاب، والا يترك ذلك

للمساومة بين الطرفين، خوفاً من تأثر ذلك على جودة أداء التدقيق؛

12. يجب على مدقق الحسابات التخطيط المسبق، والتنفيذ السليم لعملية التدقيق ولا يجوز للمدقق

بأي حال من الاحوال قبول عملية تدقيق لا يستطيع هو وأفراد مكتبه إتمامها بالصورة المقبولة، بالإضافة إلى

ضرورة تزويد فريق عمل التدقيق بال نشرات والتعليمات، وما يستجد في أمور مهنة التدقيق؛

13. يجب على الجهات الرسمية المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق بالجزائر تبني معايير محاسبية وتدقيق

محلية، وإعادة النظر في التشريعات والقوانين المنظمة للمهنة وذلك لمعالجة أوجه النقص والقصور فيها، بصياغة

نصوص قانونية جديدة متماشية مع المتطلبات الدولية للمهنة، يسمح بإرساء قاعدة لتبني المعايير الدولية للتدقيق

أو التكيف معها بدلا من المقرر SPM/103/94 الذي يستند إلى القانون 91-08 والذي حل محله القانون

10-01 و المخطط المحاسبي الوطني (PCN)، الذي حل محله النظام المحاسبي المالي (SCF) ؛

14. جعل الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق بالجزائر غير تابعة للسلطة العمومية أي مستقلة

عن وزارة المالية، وإعطاء مجلس المحاسبة صفة الالتزام للتوجيهات والتعليمات الصادرة عنه، وبشكل خاص العمل

على وضع نصوص قانونية تلزم مكاتب تدقيق الحسابات بإتباع نظام خاص بالجودة، ومراقبة جودة أداء مكاتب

التدقيق، مع فرض عقوبات ومخالفات إلزامية في حالة مخالفة مكتب التدقيق لذلك ؛

15. نشر مسودة للمعايير بمجرد الانتهاء من إعدادها وفتح الباب لأصحاب الاختصاص والمهتمين بالمجال بما في ذلك الأساتذة والباحثين والمهنيين لإبداء ملاحظاتهم وأخذها بعين الاعتبار في الصيغة النهائية للمعايير؛

16. فرض تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق بمجرد الانتهاء منها بقانون وإلغاء جميع النصوص الأخرى التي تحكم المهنة؛

17. ضرورة القيام بإعادة تنظيم مكاتب التدقيق وتصنيفها إلى فئات ومستويات معينة تأخذ في عين الاعتبار مستوى الجودة المطلوب، وتستند كل فئة على شكل نظامي محدد ومواصفات محددة، بحيث يسمح لكل مستوى تصنيف بممارسة عملية التدقيق في حدود معينة، ولا يسمح له بممارسة عمل في التصنيف الأعلى إلا في حالة توافر شروط المطلوبة، ولا شك أن مثل هذا الإجراء سوف يؤدي إلى رفع جودة التدقيق؛

18. نأمل في المستقبل أن يتم تعميق هذا العمل وتوسيع نطاقه بعينة أكبر من أجل ضمان تقييم العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق، وبتوجيه المزيد من الدراسات والأبحاث المستقبلية، وخاصة في قياس وتقييم جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر الأطراف الأخرى من مستخدمي البيانات المالية والمؤسسات محل التدقيق، حيث يوجد قصور واضح في هذا المجال الذي يتطلب المزيد من البحوث والدراسات.

آفاق الدراسة:

تناولت هذه الدراسة موضوع العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر معدي القوائم المالية، وبالرغم من أن موضوع جودة التدقيق لازال حديثا بالنسبة للجزائر إلا أننا حاولنا القيام بدراسة ميدانية عن طريق إجراء استبانة على عينة من بعض ولايات الوطن، وفي هذا الصدد يمكننا اقتراح مواضيع ذات الصلة بجودة التدقيق كما يلي:

- دور معايير التدقيق الجزائرية لتغطية النقص التي تعاني منها التشريعات الحالية المحلية؛
- تأثير العوامل الخاصة بإجراءات تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق جودة تدقيق الحسابات؛
- العلاقة بين التخصص والجودة في مجال التدقيق: دراسة تطبيقية مستخدمو القوائم المالية.



قائمة المراجع

المراجع العربية:

I. القرآن الكريم:

1. سورة المائدة، الآية: 01.
2. سورة النساء، الآية: 58.
3. سورة التوبة، الآية: 105.
4. سورة التوبة، الآية: 119.
5. سورة يوسف، الآية: 46-48.
6. سورة الملك، الآية: 2-1.

II. الكتب:

1. السيد أحمد لطفي أمين. (2006). *المراجعة بين النظرية و التطبيق*. الاسكندرية: الدار الجامعية.
2. الصبان محمد سمير. (2003). *نظرية المراجعة وآليات التطبيق*. الاسكندرية: الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع.
3. بكري عبد العليم محمد. (2007). *مبادئ إدارة الأعمال*. مصر: جامعة بنها: مركز التعليم المفتوح.
4. بوتين محمد. (2005). *المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق*. الجزائر : ديوان المطبوعات الجامعية.
5. صبري عزام. (2003). *التحليل الاحصائي بين النظرية والتطبيق تفاصيل SPSS*. الاردن: عالم المكتب الحديث.
6. عبد الله خالد أمين. (1998). *التدقيق والرقابة على البنوك*. عمان - الاردن: دار وائل لنشر.
7. عبد الحميد الصبح ، و محمد جبران . (2008). *المحاسبة الادارية* . صنعاء، الجمهورية اليمنية: مركز الامين للنشر والتوزيع.
8. لاشين محمود المرسي. (بلا تاريخ). *التنظيم المحاسبي للأموال العامة في الدولة الاسلامية*. بيروت: دار الكتاب اللبناني.
9. محمد الوقاد سامي، و محمد وديان لوي . (2010). *تدقيق الحسابات*. الاردن: مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع.
10. رعي عبد الحي، و سمير الصبان محمد . (1990). *دراسات في تطور الفكر المحاسبي*. الاسكندرية: الدار الجامعية.
11. نصر علي عبد الوهاب. (2001). *خدمات مراقب الحسابات السوق المال*. الاسكندرية: الدار الجامعية.

12. أحمد حلمي جمعة. (2009). *الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد الداخلي الحكومي الإداري الخاص البيئي المنشآت الصغيرة*. عمان (الأردن) : دار صفاء للنشر والتوزيع.
13. السيد أحمد لطفي أمين . (2005). *مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة*. الاسكندرية: الدار الجامعية.
14. السيد أحمد لطفي أمين. (2010). *المحاسبة و المراجعة الدولية*. الاسكندرية- مصر: الدار الجامعية.
15. أمين عبد الله خالد . (2004). *علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)*. الاردن: دار وائل للنشر.
16. أمين السيد أحمد لطفي. (2009). *فلسفة المراجعة*. الاسكندرية-مصر: الدار الجامعية.
17. أمين عبدالله خالد. (1998). *التدقيق والرقابة في البنوك*، ط1. عمان - الاردن: معهد الدراسات المصرفية.
18. ايمان فلاح المطارنة. (2006). *تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية*. عمان، الاردن: دار المسيرة النشر و التوزيع.
19. بالانت جولي. (2007). *التحليل الإحصائي باستخدام برامج SPSS ترجمة خالد العامري*. مصر: دار الفاروق للاستثمارات الثقافية.
20. جمعة، أحمد حلمي. (2009). *مدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث: الإطار الدولي أدلة ونتائج*، ط1. عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع.
21. جورج دانيال غالي. (2001). *تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الالفية الثالثة*. الاسكندرية: الدار الجامعة.
22. حازم هاشم الألوسي. (2003). *الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق*. ليبيا: الجامعة المفتوحة.
23. حلمي جمعة أحمد. (2002). *المدخل الحديث لتدقيق الحسابات*. عمان، الاردن: دار الصفاء للنشر و التوزيع.
24. زاهرة توفيق سواد. (2009). *مراجعة الحسابات و التدقيق*. الاردن، عمان: دار الراية للنشر و التوزيع.
25. حسين أحمد دحدوح، و حسين يوسف القاضي. (2009). *مراجعات الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والاجراءات العملية)* . الاردن: دار الثقافة للنشر.
26. راغب الخطيب خالد ، و محمود الرفاعي خليل . (1998). *الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات*. عمان، الأردن: دار المستقبل للنشر والتوزيع.

27. سمير الصبان، و نصر علي عبد الوهاب. (2002). *المراجعة الخارجية، المفاهيم الأساسية وأليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، ط1*. الاسكندرية: الدار الجامعية.
28. صالح مُجد ناصر . (2004). *نحو إطار نظري عام للمراجعة على معاييرها*. طرابلس: منشورات أكاديمية الدراسات العليا.
29. عاطف سواد زاهرة . (2009). *مراجعة الحسابات والتدقيق*. الاردن: دار الراية للنشر.
30. عبد الفتاح الصحن، مُجد سمير الصبان، و علي شريفة. (2004). *أسس المراجعة، الاسس العلمية و العملية*. الاسكندرية ، مصر: الدار الجامعية.
31. عبد الله خالد أمين. (1986). *عالم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية*. عمان - الاردن: الجامعة الاردنية.
32. عبد الوهاب نصر علي. (2002). *خدمات مراقب الحسابات لسوق المال - الكتاب الاول*. مصر: مجموعة النيل العربية طباعة نشر توزيع.
33. عبيد يحي حسين، و عبد الوهاب ابراهيم طه. (2001). *أصول المراجعة: الأبعاد العلمية و معايير التطبيق*. مصر: مكتبة الجلاء الجديدة.
34. على مُجد مُجد. (2000). *علم الاجتماع والمنهج العلمي*. الاسكندرية: دار المعرفة الجامعية.
35. عوام جمعة. (2010). *المحاسبية المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد و المعايير المحاسبية الدولية 2009-2010 IFRS /IAS*. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
36. فيصل شاهر ثائر. (2013). *اختبار الفرضيات الاحصائية*. عمان: دار الحامد.
37. كمال الدين مصطفى الدهراوي، و مُجد السيد سرايا. (2001). *دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة*. الاسكندرية: الدار الجامعية.
38. لطفي , أمين السيد أحمد. (2005). *المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال*. الإسكندرية: الدار الجامعية.
39. مُجد الفيومي، و مُجد سمير الصبان. (1990). *المراجعة بين التنظير والتطبيق*. بيروت: الدار الجامعية.
40. مُجد التهامي طواهر، و صديقي مسعود. (2003). *المراجعة وتدقيق الحسابات : الإطار النظري والممارسة التطبيقية*. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
41. مُجد السيد سرايا. (2007). *أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل - الإطار النظري - المعايير و القواعد-مشاكل التطبيق العملي* - . الاسكندرية: المكتب الجامعي الحديث.
42. مُجد الصحن عبد الفتاح ، و نور أحمد. (مجهولة تاريخ النشر). *الرقابة ومراجعة الحسابات*. مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر.

43. مُجّد الصّحن عبد الفتاح ، السيد راشد رجب ، و ناجي مُجّد . (2000). *أصول المراجعة* . مصر: الدار الجامعية.
44. مُجّد دودين حمزة. (2013). *التحليل الإحصائي المتقدم للبيانات باستخدام SPSS*. عمان: دار المسيرة.
45. مُجّد سمير الصبان، و مُجّد مصطفى سليمان. (2005). *الاسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات*. الاسكندرية: الدار الجامعية.
46. محمود السيد الناعي. (2000). *دراسات في المعايير الدولية لمراجعة، تحليل وإطار تطبيقي، الطبعة الأولى*. مصر: المكتبة العصرية.
47. محمود الكفراوي عوف . (1984). *سياسة الانفاق العام في الاسلام*. الاسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة.
48. محمود جربوع يوسف. (2009). *مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق*. عمان الاردن: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع .
49. محمود عبدالفتاح. (2012). *إدارة الجودة الشاملة*. الاردن: المجموعة العربية للتدريب والنشر.
50. معطى الله علي ، و شريخ حسينة . (2006). *عن المهن الحرة مهنة خبير محاسب، محافظ حسابات، محاسب معتمد*. الجزائر: دار هومة.
51. نصر على عبد الوهاب، و السيد شحاتة شحاتة. (2009). *قواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات المالية- مدخل مصرى وعربى ودولى مقارن*. الاسكندرية: الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع.
52. مراد حسين العلي. (2015). *معايير التدقيق الدولية، الطبعة الأولى*. الاردن: دار غيداء للنشر والتوزيع.
53. مصطفى أحمد سيد. (2001). *إدارة الجودة الشاملة والايزو 9000 دليل عملي* . مصر: كلية التجارة بنها، جامعة الزقازيق.
54. هادي التميمي. (2006). *مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية*. الاردن: دار وائل للنشر.
55. ياسين طعمه حسين. (2008). *نماذج بأساليب كمية في الإدارة والتخطيط/ط1*. عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع.

III. القوانين والمراسيم:

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. (2011)، العدد رقم 07.
2. القانون التجاري . (2015). المادة 715 مكرر 4. الجمهورية الجزائرية.
3. القانون 01-10. (29 06 2010). المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.
4. القانون 71-82. (29 12 1971). المتعلق بتنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 107.
5. القانون 80-05. (01 03 1980). إنشاء مجلس المحاسبة. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 10.
6. القانون 88-01. (12 01 1988). القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الإقتصادية. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 02.
7. القانون 90-32. (04 12). مهام المجلس الاعلى للمحاسبة. 1990. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 81.
8. القانون 91-08. (27 04 1991). مهام المجلس الاعلى للمحاسبة . الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 20.
9. الامر 10-02. (26 06 2010). مجلس المحاسبة. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 50.
10. الأمر 27-96. (09 12 1996). متضمن القانون التجاري.
11. الامر 69-107. (31 12 1969). يتضمن قانون المالية لسنة 1970م. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 110.
12. القرار. (24 06 2013). محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات. جريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24.
13. المرسوم التنفيذي 10-13. (16 01 2013). درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 03.

14. المرسوم 70-173. (16 11, 1970). واجبات ومهام مندوبي الحسابات بالمؤسسات الوطنية العمومية والهيئات العمومية. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد رقم 97.
15. المقرر 002. (04 02, 2016). المعايير الجزائرية للتدقيق (210-505-560-580). وزارة المالية.
16. المقرر 150. (11 08, 2016). المعايير الجزائرية للتدقيق (300-500-510-700). وزارة المالية.
17. المقرر 23. (15 03, 2017). المعايير الجزائرية للتدقيق (520-570-610-620). وزارة المالية.
18. المقرر 77. (24 09, 2018). المعايير الجزائرية للتدقيق (230-501-530-540). وزارة المالية.
19. المرسوم التنفيذي 08-10. (27 10, 2010). الموافقة على الامر 10 - 02 المتعلق بمجلس المحاسبة. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 66.
20. المرسوم تنفيذي 318-96. (25 12, 1996). قرار انشاء مجلس وطني للمحاسبة. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 56.
21. المرسوم تنفيذي 92-08. (13 01, 1993). مهام المجلس الاعلى للمحاسبة. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 03.
22. المرسوم تنفيذي 96-136. (17 04, 1996). أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 24.
23. مرسوم تنفيذي 96-431. (30 11, 1996). يتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74.
24. قرار وزاري رقم 30. (24 06, 2014). حدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.
25. قانون المالية 2000. (30 12, 1999).

IV. المقالات المنشورة:

1. إيمان مُجَّد أمين مجاهد. (2011). مدخل مقترح لتقييم جودة المراجعة. *المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية*، 4(3)، الصفحات 264-283.
2. إدريس عبدالسلام، شتيوي. (آذار / أيلول، 1993). المراجعة : معايير و إجراءات. *مجلة البحوث الاقتصادية*، 5(2/1)، الصفحات 197-199.
3. إسكندر محمود نشوان. (2010). جودة خدمة المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها. *جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين، غزة*، الصفحات 266-279.
4. أسماء عبايبيبة ، و رفيق بشوندة . (2021). الخدمات الاستشارية واستقلال محافظ الحسابات في المؤسسة الاقتصادية- حالة الجزائر. *مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا*، 25، الصفحات 585-596.
5. يمان لعماري، و مُجَّد زيدان. (جوان، 2015). دور تدقيق أنظمة المحاسبة في تقييم نظام الرقابة الداخلية. *مجلة الاقتصاد الصناعي*، الصفحات 157-171.
6. بن عبد الرحمن السعد صالح ، و بن عمر آل درويش مراد . (2008). أسباب ونتائج ضغوط العمل في بيئة المراجعة السعودية : دراسة استكشافية. *مجلة الاقتصاد والإدارة*، 22(1)، الصفحات 63-108.
7. حامد الجعفري فوزية ، و عبد المحسن العنقري حسام . (2007). إتجاه مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية، تحليل مستند إلى مقتضيات نظرية الوكالة. *مجلة الاقتصاد والإدارة*، 21(2)، الصفحات 220-238.
8. حامد مصطفى صادق. (2001). تحليل كفاءة و فعالية عملية المراجعة الخارجية في اكتشاف غش الإدارة باستخدام نظرية اكتشاف الإشارة. *مجلة الاقتصاد والإدارة*، 15(1)، الصفحات 163-199.
9. حربي راضي نوال . (2015). تحليل العوامل المؤثرة في جودة التدقيق - دراسة تحليلية. *مجلة كلية الإدارة والاقتصاد بجامعة القادسية العراقية*، الصفحات 1-17.
10. حسين الشاطري إيمان ، و عبد المحسن العنقري حسام. (2006). انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على جودة الأداء المهني. *مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة*، 20(1)، الصفحات 105-123.
11. ذنبيات علي عبدالقادر. (2009). الدلائل الفورية لفقرة الرأي في التقرير الفنية (غير المتحفظ) لمدقق الحسابات الخارجي. *مجلة العلوم الادارية*، 2، الصفحات 210-224.

12. ساعد الجدعاني نور ، و عبد المحسن العنقري حسام . (2009). تأثير حجم وسمعة مكاتب المراجعة وطبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني . مجلة الإقتصاد والإدارة، 23(2)، الصفحات 140-155.
13. سمير مُجّد كامل عيسى . (جويلية، 2008). أثر جودة المراجعة الخارجية على عملية إدارة الارباح. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، 45(2)، الصفحات 1-18.
14. صالح عقدة. (2010). أثر مخاطر استخدام التكنولوجيا في جودة عمل المدقق الخارجي، العدد الثاني، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الانسانية، الصفحات 427-442.
15. صلاح ربيعة . (2017). الخدمات الاستشارية الإدارية وتأثيرها على إستقلالية المدقق. دراسات إقتصادية، 17(1)، الصفحات 71-78.
16. طاهر صالح المقطري معاذ . (2011). أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة، دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية. مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، 27(4)، الصفحات 405-438.
17. طارق مُجّد حسنين، و سباعي قطب أحمد. (2003). دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات. مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، الصفحات 35-57.
18. طلال حمدونه ، و علام حمدان. (2008). مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في التدقيق في فلسطين، وأثره على الحصول على أدلة ذات جوده عالية تدعم الرأي الفني للمدقق حول عدالة القوائم المالية. مجلة الجامعة الاسلامية، 16(1)، الصفحات 913-958.
19. عبد الرحمان بابنات، و عدون ناصر دادي . (2017). المحتوى المعلوماتي لتقرير محافظ الحسابات في الجزائر؛ دراسة استكشافية. المجلة الجزائرية للتنمية الإقتصادية (7)، 127-140.
20. علي إبراهيم طلبية. (1994). قياس أثر بعض العوامل على جودة أداء مراقب الحسابات: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بسلطنة عمان. المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة (1).
21. علي التويجري عبدالرحمن، و مُجّد النافعاي حسين. (2008). جودة جدمة المراجعة: دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين. مجلة الاقتصاد والادارة، 22(1)، الصفحات 219-245.

22. علي الكاديكي أحمد، مسعود البدرى هدى، و علي الكاديكي ناجي. (ديسمبر، 2017). المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجع الخارجي وأثره على قرار منح الائتمان بالمصارف التجارية الليبية. مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية كلية الاقتصاد والتجارة زلين/الجامعة الأسمرية الإسلامية (10)، الصفحات 157-202.
23. كاطع هاشم صدام. (2019). دور المدقق الخارجي في تقويم الاداء بما يحقق التنمية المستدامة (اطار مقترح لتقويم الاداء). مجلة جامعة كربلاء /كلية الادارة والاقتصاد، 8 (29)، 222-241.
24. كاظم حسين. (2013). دور معايير التدقيق الدولية في تعزيز خدمات التأكيد. مجلة دراسات محاسبية ومالية، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية (23)، الصفحات 388-402.
25. لعماري أحمد ، و مناعي حكيمة . (2010). ترشيد أداء المراجعين والمحاسبين الجزائريين للتقليل من مخاطر الانحراف في إنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية. مجلة علوم إنسانية (45).
26. حمد أحمد إسماعيل شل ، و أشرف يحيى محمد الهادي. (2000). قياس جودة خدمات المراجعة باستخدام نموذج قياس الجودة Servqual : دراسة نظرية تطبيقية. مجلة مركز صالح كامل للاقتصاد الإسلامي، 4 (12)، الصفحات 273-322.
27. محمد آل عباس. (لا توجد سنة الدراسة). مسؤوليات المراجع و التطورات المهنية الحديثة. جامعة الملك خالد، الصفحات 1-24.
28. محمد عبد الله ال عباس. (2008). أثر المعلومات عن جودة المراجعة وسمعة المراجع على سوق الاسهم السعودية. مجلة البحوث المحاسبية، 9 (1)، الصفحات 15-34.
29. حمد عوض أمال . (يوليو، 2008). أثر ممارسة المراجعة غير منظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، 45 (2)، الصفحات 12-26.
30. محمد حسين طارق ، و أحمد سباعي قطب. (2003). دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة على الحسابات. مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، جامعة القاهرة (60)، الصفحات 360-375.
31. نعيم حسنى دهمش رلى. (دون سنة نشر). مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الاردن_دراسة ميدانية. مجلة المحاسب القانوني العربي (94)، الصفحات 22-36.
32. نوري خلف صلاح ، و كاظم إسراء. (2013). إنموذج مقترح لتنفيذ دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق . مجلة دراسات محاسبية و مالية، 8 (23)، الصفحات 255-265.
33. يوسف، محمود جربوع. (2004). فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق هذه الفجوة. مجلة الجامعة الإسلامية للبحوث الانسانية، 12 (2)، الصفحات 360-374.

V. المداخلات:

1. نُجْد سِيد، و شمس الدين بوعرار . (2012). مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للتحقيق ومهنة التحقيق. ملتقى دولي جامعة سعد دحلب، البلدة، يومي 11 و 12 ديسمبر، (الصفحات 01-20).
2. ممسعود صديقي، و نُجْد براق . (2005). انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي. المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات. كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 08 و 09 مارس، (الصفحات 20-39).
3. حسان بن صالح المعتاز بن صالح. (2006). أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها : انهيار شركة إنرون والدروس المستفادة. مؤتمر الحادي عشر لسبيل تطوير المحاسبة - جامعة الملك سعود، (الصفحات 35-52). الرياض.
4. حسن بسيوني السعدني مصطفى. (2007). المسؤولية القانونية لمراجع الحسابات وبذل العناية المهنية في ضوء المعايير المصرية والأمريكية والدولية. المؤتمر العربي حول متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، يومي 2 و 3 ماي، (الصفحات 30-47). مصر.
5. سايح فايز. (2011). إنعكاسات النظام المحاسبي المالي على مهنة المراجعة الخارجية ومحافظة الحسابات. الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب. (الصفحات 01-20)، البلدة.
6. عامر عبد اللطيف، و رياض طالبي . (بلا تاريخ). دور معايير التقييس ال ISO في توجيه السلوك البيئي في المؤسسة الاقتصادية. جامعة ورقلة الجزائر.
7. عبد الحميد مازن شريف . (2004). إدارة الأداء. مؤتمر الأساليب الحديثة في قياس الأداء الحكومي، المنظمة العربية للتنمية الإدارية 15-17 مارس (الصفحات 1-20). القاهرة.
8. عبد الرحمان بن صالحه الاطرم. (2009). المسؤولية الشرعية للمحاسب القانوني. مؤتمر المحاسبية السعودي الدولي الثاني، 29-31 مارس، (الصفحات 14-23). الرياض.
9. نُجْد علي جبران . (2010). العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين. الندوة الثانية عشر لسبيل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية بعنوان: مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين، 18-19/05 (الصفحات 01-19). جامعة الملك سعود.
10. نُجْد فداء بهجت. (2009). المسؤولية الشرعية والقانونية للمحاسب القانوني . مؤتمر المحاسبية السعودي الدولي الثاني، 29-31 مارس، (الصفحات 01-14). الرياض.
11. مراد سكاك ، و فارس هباش . (2009). دور التدقيق الاجتماعي في إطار الحوكمة المسؤولية اجتماعيا في ظل الانفتاح الخارجي. الملتقى الدولي الازمة المالية و الاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية 20 و 21 أكتوبر.
12. وفاء سبكي، و الحسين شرعي. (2017). دراسة مؤشرات قياس جودة التدقيق المحاسبي وسبل تحسينها. المحاسبة والتدقيق كدعم لتحسين الاستثمار بالمؤسسات الجزائرية (الصفحات 1-15). جامعة يحي فارس: المدية.

VI. الرسائل الجامعية:

1. أحمد عبد الله العمودي. (2006). أثر التجارة الالكترونية على المراجعة: دراسة ميدانية في اليمن. رسالة دكتوراه. المركز الوطني للمعلومات.
2. أحمد محمد صالح الجلال . (2010). تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات للجمهورية اليمنية. أطروحة دكتوراه نقود ومالية. جامعة الجزائر.
3. بسباس سيد أحمد. (2020-2021). إتجاهات تطور مهنة محافظة الحسابات في إطار المرجعية الوطنية. أطروحة دكتوراه. جامعة جيلالي ليابس، سيدي بلعباس.
4. بودونت أسماء. (2015/2016). محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق - دراسة ميدانية في الجزائر-. أطروحة دكتوراه. جامعة محمد خيضر -بسكرة-.
5. سامي حسن محمد. (2003). نموذج مقترح لقياس وضبط جودة الأداء المهني في المراجعة، دراسة ميدانية. رسالة دكتوراه. جامعة عين شمس، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة.
6. سراج زكرياء قرموني. (2019-2020). المصادقة على الحسابات المالية كضمان الجودة. أطروحة دكتوراه، جامعة جيلالي ليابس.
7. صديقي مسعود. (2003-2004). نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية. أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية فرع تخطيط اقتصادي. جامعة الجزائر.
8. لشلاش عائشة. (2017-2018). جودة التدقيق الخارجي في إطار تبني حوكمة المؤسسات دراسة ميدانية. أطروحة دكتوراه. جامعة جيلالي ليابس ، سيدي بلعباس.
9. مبسوط هوارية. (2015-2016). فعالية التدقيق في ظل تطبيق المعايير المالية والمحاسبية الدولية في الجزائر دراسة عينة لمعدي القوائم المالية ومدققي الحسابات. أطروحة دكتوراه. سيدي بلعباس، جامعة جيلالي ليابس.
10. محمد أمين لونيسة. (2017 - 2016). تطور مهنة التدقيق في الجزائر و أثره على تحسين جودة المعلومة المالية- دراسة عينة من مكاتب الخبرة المحاسبية -. أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث علوم تجارية. جامعة محمد بوضياف المسيلة.
11. مختار مسامح. (2010). توحيد أنظمة مراقبة حسابات الشركات التجارية في دول اتحاد المغرب العربي، ما بين الضرورة الاقتصادية والتجارية وخصوصيات التشريعات الوطنية والمحلية. أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه العلوم. جامعة الحاج لخضر باتنة.

VII. المواقع الالكترونية:

1. مأمون حمدان. (29 1, 2012). مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية. تم الاسترداد من shatharat:

<http://www.shatharat.net>

مراجع الأجنبية:

مراجع باللغة الإنجليزية

I. الكتب:

1. Cooley, T. M., & Haggard, A. D. (2012). ***A treatise on the law of torts or the wrongs which arise independently of contract***. New York: Fourth edition.
2. Thomas, C. W., & Henke, E. O. (1986). ***Auditing : theory and practice***. Boston: Subsequent Edition.
3. William, C., & Raymond, N. (2006). ***Modern auditing : assurance services and the integrity of financial reporting***. ew York: Wiley.

II. المقالات المنشورة:

1. Al-Qatamin , K., & Salleh, Z. (2020, 02). **Audit Quality: A Literature Overview and Research Synthesis**. *IOSR Journal of Business and Management*, 22(2), pp. 56-66.
Retrieved from www.alukah.net
2. Semiu, B. A., & Okwy , O. (2011). **the Impact of audit independence on financial reporting evidence from Nigeria**. *business and management review*, 1(4), pp. 1-23.
3. Ahmad , A. A.-M. (2004). **Auditing e-business: new challenges for external auditors**. *Journal of American Academy of Business*, 4(1), pp. 28-41.
4. Alan, K. (2007, .June). **Corporate Governance Professional Regulation and Audit Quality**. *Malisian Accounting Review*, 6(1), pp. 65-80.
5. Ali, A. A.-T., & Ream, T. I. (2011, April). **Do audit tenure and firm size contribute to audit quality?: Empirical evidence from Jordan**. *Managerial Auditing Journal*, Emerald Group Publishing, 26(4), pp. 317-334.
6. Benjamin, T., & Reiner , Q. (2020, 3). **The Impact of Audit Quality Indicators on the Timeliness of Goodwill Impairments: Evidence from the German Setting**. *Journal Of Accounting, Finance And Business Stadies*, 54(1), pp. 66-103.
7. Bent , W. R., & Lars, J. (1998). **Quality dimensions in external audit services–an external user perspective**. *European Accounting Review*, 7(1), pp. 65-82.

8. Chi-Wen, J. L., Chiawen, L., & Taychang, W. (1999, April). **The 150-hour rule.** *Journal of Accounting & Economics*, 27(2), pp. 200-213.
9. CHO, J. H., KIM, F., KIM, J. B., & ZANG, Y. (2010). **Audit Office Size, Audit Quality and Audit Pricing.** *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 29(1), pp. 73-116.
10. Chong, H. G. (2000, 04). **Auditing framework in the People's Republic of China and the international auditing guidelines: some comparisons.** *Managerial Finance*, 14(4), pp. 12-20.
11. Commission European. (1996). **GREEN PAPER The role, the position and the liability of the statutory auditor within the European Union.** Office for Official Publication of the European Communities.
12. Dan , A. S., Louis , P. S., & Sophie , M. (2016). **Auditor size and audit quality revisited: The importance of audit technology.** *Accounting Auditing Control*, 3(3), pp. 111-144.
13. DeAngelo, L. E. (1981, Dec). **Auditor size and audit quality.** *Journal of Accounting and Economics*, 03(03), p. 183:199.
14. Dennisy, M. O., John, T. R., & Robert, A. L. (2017, 3 21). **Do experienced auditors have a bias for confirmatory audit evidence?.** *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 13(2), pp. 187-198.
15. Donald, R., Helmut, S., Chester, G., & Charles, H. (2017, 9 25). **Simulation Approach to In-House versus Contracted-Out Cost Comparisons.** *International Handbook of Public Procurement*, pp. 157-174.
16. Elewa, M., & El-Haddad, R. (2019, 2 13). **The Effect of Audit Quality on Firm Performance: A Panel Data Approach International.** *Journal of Accounting and Financial Reporting*, 9(1), pp. 229-244.
17. Farqad , F. A.-G. (2014). **The Role of Accounts observer in Quitting of Tax Evasion phenomenon.** *Muthanna Journal of Administrative and Economic Sciences*, 4(10), pp. 41-65.
18. Francis, R. J. (2004, 12 1). **What do we know about audit quality?.** *The British accounting review*, 36(4), pp. 345-368.

19. Gary , T. H., & Kent , C. D. (1993, May – Jun). **Implementing Performance Monitoring: A Research and Development Approach.** *Public Administration Review*, 53(3), pp. 203–212.
20. Grant, J., Bricker, R., & shiptsova, R. (1996). **Audit Quality and Professional Self–Regulation: A social Dilemma Perspective and Laboratory Investigation.** *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 15(1), pp. 142–156.
21. Husam, A.-K., Rana , A., & Abdulhadi , R. (2013, 9 1). **Factors affecting the quality of auditing: The case of Jordanian commercial banks.** *International Journal of Business and Social Science*, 4(11), pp. 206–223.
22. IAASB. (2016/2017). **Board Handbook of International Quality Control,** *Auditing Review, Other Assurance, and Related Services.*
23. Jagan, K., & Paul , C. S. (2000, September). **The Differentiation of Quality Among Auditors: Evidence From the Not–For–Profit Sector.** *Auditing A Journal of Practice & Theory*, 19(2), pp. 9–25.
24. Jere, R., & Michael , D. (2009, 9). **Big 4 office size and audit quality.** *The accounting review*, 84(5), pp. 1521–1552.
25. Joseph, C., & Albert, N. (2004). **Client size, auditor specialization and fraudulent financial reporting.** *Managerial Auditing Journal*, 19(5), pp. 651–668.
26. Kimberly, A. D., & Brian , W. M. (2004, 3). **Audit firm industry specialization and client disclosure quality.** *Review of accounting studies*, 9(1), pp. 35–58.
27. Knapp Chris, M. (1991). **Factors That Audit Committee Members Use as Surrogates for Audit Quality.** *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 10(1), pp. 35–52.
28. Lawrence, J., Brian, D., Susan , P., & Gary , F. (2016, 03). **Internal audit quality and financial reporting quality: The joint importance of independence and competence.** *Journal of Accounting Research*, 54(1), pp. 3–40.
29. Mahdi , s. a. (2009, february). **audit independence and expectation gap, empirical evidences from iran.** *international journal of economics and finance*, 1(1), pp. 160–175.

30. Matsumura, E. M., & Tucker, R. (1992, January). **Fraud Detection: A Theoretical Foundation.** *The Accounting Review*, 67(4).
31. Musa , A. F., & Shehu, U. H. (2014, june). **Impact of Audit quality and financial performanceinternational.** *journal of accounting and taxation*, pp. 1-22.
32. Osim, m. Z. (2011, june). **the effect of ownership structure on audit quality evidence from Jordan.** *international journal of business andsocial Science*, 2(10), pp. 35-49.
33. Palmrose, Z.-V. (1988, Jannary). **An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality.** *The Accounting Review*, XIII(1), pp. 55-73.
34. Paul, K., & Kirkh, L. (2002, 9). **Shredded reputation: The cost of audit failure.** *Journal of accounting research*, 40(4), pp. 1221-1245.
35. Radebaugh, L. H., Gray, S. J., & Black, E. L. (2008, June). **International accounting and multinational enterprises.** *Revista de Administração Contemporânea*, pp. 01-13.
36. Semiu , B. A., & Temitope , O. F. (2010, may). **Audit Quality, Corporate Governance and Firm Characteristics in Nigeria.** *International Journal of Business and Management*, 5(5), pp. 169-179.
37. Sophie, G. G., & Jean, P. L. (2006). **Risks to Reputation: A Global Approach.** *The Geneva Papers*(31), pp. 425-445.
38. Steven, B., Jagan, K., & Joon, S. Y. (2003). **Auditor industry specialization and earnings quality.** *Auditing: A journal of practice & Theory*, 22(2), pp. 71-97.
39. Thi, T. P., Lam , A. L., Thi, T. L., Dung, M. T., & Dang, T. T. (2020). **The impact of audit quality on performance of enterprises listed on Hanoi Stock Exchange.** *Management Science Letters*. 10(1), pp. 217-224.
40. THOMAS, C. W. (2003, January). **research about Audit quality.** *the CPA journal*, 73(1), pp. 01-48.

III. القوانين:

1. IFAC. (2009). **ISA 240**, “The Auditor's Responsibilities. Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements.
2. IFAC. (2009). **International Standards on Auditing, and Quality Control. Hand Book** .
3. IFAC. (2009). **ISA 400**, Risk Assessments and Internal Control.
4. IFAC. (2009). **ISA 620**, Using the work of an Expert.
5. IFAC. (2009). **ISA 410**, Auditing in a Computer Information Systems Environment.
6. IFAC. (2013, Jan 30). **Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities**.
7. IFAC. (2017, 11 28). **ISA 200**, Overall Objective of the Independent Auditor, and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing.
8. IFAC. (2017, 11 28). **ISA 200**, Overall Objective of the Independent Auditor, and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing. Retrieved.
9. IFAC. (2020, January). **ISA 500**: Audit evidence (Updated 2020).
10. INTOSAI. (2009). **Financial Audit Guide line Quality Control for and Audit of Financial Statements**. *Stokholm*.

IV. المواقع الالكترونية:

1. IFAC. (2010). **IFAC Member Body Compliance Program**. Retrieved from IFAC, Handbooks, Standards, and Pronouncements, Guidance & Support Tools: [https://www.ifac.org/system/files/downloads/Member Body Compliance Program.pdf](https://www.ifac.org/system/files/downloads/Member%20Body%20Compliance%20Program.pdf)
2. ISA, i. s. (n.d.). **Definitions.net**. Retrieved from <https://www.definitions.net/definition/international+standards+on+auditing>
3. Libraries, U. o. (2019). Retrieved from <http://umiss.lib.olemiss.edu:82/articles/1038070.6602/1.PDF> page consultée le 01/09/2019.
4. Radziszwicz, S. (2012, 5 3). **What Are the IFAC SMOs and Why Are They Important?** Retrieved from world bank's fiduciary forum: <https://www.slideshare.net/IFAC/Multimedia/what-are-the-ifac-smos-and-why-arethey-important>.
5. **Register of Statutory Auditors**. (2019, 02 15). Consulté le 02 15, 2019, sur <http://www.auditregister.org.uk/Forms/Default.aspx>, : <http://www.auditregister.org.uk>

I. الكتب:

1. BELAIBOUD , m. (2011). *Pratique de L'audit édition* . Alger: BERTI .
2. Reda, K. (2007). *L'audit interne –Audit opérationnel :Techniques , Méthodologie, Contrôle interne* . Alger: éditions Houma
3. Allel, H. (2002). *I'audit comptable et financier*. Alger: BERTI édition.
4. Bernard , B., & Jean Claude, P. (2002). *L'audit d'intelligence économique* . Paris: Dunod.
5. Collins, L., & Valin, G. (1979). *Audit et contrôle interne : principes, objectifs et pratiques*. Paris: Dalloz.
6. Gavanou, J. F., Guttman, C., & Le Vourc'h, M. J. (2006). *Controlor et auditor*. Paris: Dunod.
7. GEORGE, E. (2000). *Les mots de l'audit*. paris: édition liaison.
8. Jean , E. C., & Marie, C. L. (1997). *Audit financier et contrôle de gestion Fondements et Cas pratiques*. Publi-Union.
9. Jean-Charles Becour, H. B. (2008). *Audit opérationnel, Entrepreneuriat, gouvernance et performance* (éd. 3eme édition). Paris: Economica.
10. Mokhtar, B. (1986). *Guide pratique d'audit financier et comptable*. Alger: Maison des livres.
11. Philippe Laurent, P. T. (1992). *Pratique de l'audit opérationnel pour une dynamique de progrès dans l'entreprise*. Paris: Éditions d'Organisation.
12. Renard, J. (2008). *Théorie et Pratique de l'Audit interne* (éd. 6ème édition). Paris: Eyrolles.
13. Robert , O. (1995). *Revision Certification Des Comptes*. Paris: Dunod.

II. المقالات المنشورة:

1. Claude, C. (2000, Oct). **Pourquoi des normes d'audit**. revue française de comptabilité, pp. 01-16.
2. DORISON, A. (1998, avril-juin). **Audit et information financière**. revue française de l'audit et du conseil , pp. 10-23.
3. FOURNIER , J., & FLAGUEUL , C. (2003, mars). **Utilisation par le Commissaire Aux Comptes de L'audit Interne**. Revue Française de Comptabilité, pp. 234-250.
4. Géraldine, H., & Cédric, L. (2009). **Un Mauvais Auditeur : Dependait Et/Ou Incompetent ? Etude Exploratoire Des Motifs De Condamnation Des Commissaires Aux Comptes En France**. Comptabilité – Contrôle – Audit, 15(02), 87-112.
5. Haily , I., & Ghandari , Y. (2019, May). **La Qualité De L'audit Légal : Revue De Littérature Et Voies De Recherche Dans Le Contexte Marocain**. European Scientific Journal, 13, pp. 1857 – 1878.
6. Jaques, F. (2001). **Catherinel'Orientation et la planification d'une mission d'audit**. revue française de comptabilité, pp. 75-88.
7. Makram, C. (2005). **mesure de la qualité d'audit proposition d'une approche de conception**. revue de comptabilité et connaissances, France, pp. 01-12.
8. Nathalie, G. B., & Géraldine , H. (2012). **Les facteurs d'influence de la qualité de l'audit : Perception des préparateurs de l'information financière**. Association francophone de comptabilité, Comptabilité – Contrôle – Audit, 18(2), pp. 33-72.
9. Thesberg, A. (2012, janvier). **qualité de l'audit et information financier quel est le rôle du comité d'audit**. gouvernance d'entreprise réforme de l'audit(159), pp. 13-30

.III المداخلات:

1. Sourour, A. (2006). **la compétence de l'auditeur comptable vue par les experts comptable**. 27 éme congrès de l'association Francophone de comptabilité, (p. 1:20). Tunis.

.IV الرسائل الجامعية:

1. Gaddour, I. (2016). **Contribution à l'étude de qualité de l'audit : une approche fondée sur le management des équipes et le comportement des auditeurs**. Thèse de doctorat. Université de recherche Paris Dauphine Ecole Doctoral.

2. Elmoubarek, M. (2008-2009). **Controle De La Gestion Financiere Publique En Algerie**. Thèse de doctorat, Université Djillali Liabes.

.V القوانين:

1. IFAC. (2009). **ISA N°610**, Objective and General Principles, Governing an audit of financial statement. New York, USA.

2. IFAC. (2009). **ISA N°610**, Objective and General Principles, Governing an audit of financial statement.

3. IFAC. (2020). **ISA 220 (RÉVISÉE)** ،Gestion De La Qualityité D'états Financiers.

.VI المواقع الإلكترونية:

1. Chambers, R. (2012, 06 17). **The Real Internal Auditors at Olympus Have Not Been Implicated**: Récupéré sur Setting the Record Straight: <https://www.iaonline.theiia.org>

2. d'entreprise, C. (2019). **Techniques de l'audit fiscal**. Récupéré sur petite-entreprise: <https://www.petite-entreprise.net/P-2914-88-G1-techniques-de-l-audit-fiscal.html>

الواجهة

I	كلمة الشكر
II	الاهداء
III	قائمة الجداول
VI	قائمة الاشكال
VII	قائمة المختصرات
XI	ملخص
1	المقدمة العامة
3	1. مشكلة الدراسة
4	2. الفرضيات
4	3. أهمية الدراسة
5	4. أهداف الدراسة
5	5. مبررات اختيار الموضوع
6	6. منهج الدراسة
6	7. الدراسات السابقة
12	8. ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة
13	9. هيكل الدراسة

الفصل الأول: عموميات حول التدقيق المالي والمحاسبي

15	تمهيد
16	المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق المالي والمحاسبي
16	✓ المطلب الأول: مفهوم التدقيق المالي والمحاسبي وأهميتهما
24	✓ المطلب الثاني: المراحل التي مر بها التدقيق
39	✓ المطلب الثالث: فروض التدقيق وأهدافه
45	المبحث الثاني: أنواع التدقيق ومخاطره
45	✓ المطلب الأول: أنواع التدقيق
60	✓ المطلب الثاني: المصادقة على الحسابات والإستشارة التدقيقية
68	✓ المطلب الثالث: مخاطر التدقيق

72	المبحث الثالث: تبني معايير التدقيق
72	✓ المطلب الأول: مفهوم معايير التدقيق
81	✓ المطلب الثاني: إقرار وتطبيق الجزائر لمعايير التدقيق الدولية
85	✓ المطلب الثالث: معايير التدقيق الجزائرية
89	الخلاصة

الفصل الثاني: الإطار النظري لجودة التدقيق

91	تمهيد
92	المبحث الأول: ماهية جودة التدقيق
92	✓ المطلب الأول: مفهوم جودة التدقيق
98	✓ المطلب الثاني: أهمية جودة التدقيق
106	✓ المطلب الثالث: جودة التدقيق أهداف وتصنيفات
107	المبحث الثاني: قياس جودة التدقيق
107	✓ المطلب الأول: مفاهيم حول قياس جودة التدقيق
110	✓ المطلب الثاني: الدراسات المتعلقة بطريقة القياس المباشر
115	✓ المطلب الثالث: الدراسات المتعلقة بطريقة القياس الغير المباشر
119	المبحث الثالث: تكريس الجودة من خلال تنفيذ مهمة التدقيق
119	✓ المطلب الأول: قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق، والاشراف عليها
123	✓ المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية، وجمع أدلة وقرائن الاثبات
129	✓ المطلب الثالث: إعداد ملف المهمة وتقديم تقرير المدقق النهائي
133	الخلاصة

الفصل الثالث: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المالي و المحاسبي

135	تمهيد
136	المبحث الأول: العوامل التكوينية والشخصية للمدقق
136	✓ المطلب الأول: التأهيل العلمي والعملية
138	✓ المطلب الثاني: العناية المهنية
142	✓ المطلب الثالث: دعم إستقلالية وحيادية المدقق
149	المبحث الثاني: العوامل المتعلقة بالمهمة
149	✓ المطلب الأول: تخطيط المهمة وتوثيق مراحلها

153	✓ المطلب الثاني: إحترام المدقق إلتزاماته إلتجاه العميل.....
155	✓ المطلب الثالث: التحكم في ملف المهمة
159	المبحث الثالث: العوامل المتعلقة بالمكتب وفريق التدقيق.....
159	✓ المطلب الأول: الخصائص المادية للمكتب.....
165	✓ المطلب الثاني: الخصائص البشرية للمكتب.....
168	✓ المطلب الثالث: الخصائص التنظيمية للمكتب.....
172	الخلاصة
الفصل الرابع: تأثير متغيرات بيئة التدقيق على جودته دراسة حالة معدي القوائم المالية.	
174	تمهيد
175	المبحث الأول: الاجراءات المنهجية للدراسة الميدانية
175	✓ المطلب الأول: الوسائل و الأساليب المستخدمة في تحليل عينة الدراسة
183	✓ المطلب الثاني مصادر جمع البيانات وعينة الدراسة.....
186	✓ المطلب الثالث: الحدود الزمانية و المكانية للدراسة
187	المبحث الثاني: أداة الدراسة.....
187	✓ المطلب الأول: تحضير استمارة الإستبيان.....
189	✓ المطلب الثاني: هيكل استمارة الإستبيان.....
191	✓ المطلب الثالث: اختبار صدق وثبات الإستبيان.....
204	المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية
204	✓ المطلب الأول: تفرغ وتحليل إجابات المستجوبين حول محور الخصائص الشخصية والوظيفية.....
214	✓ المطلب الثاني: تفرغ وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول محاور الإستبيان.....
251	✓ المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة.....
283	خلاصة
285	الخاتمة العامة.....
293	قائمة المراجع.....
311	فهرس المحتويات.....
314	قائمة الملاحق
316	الملاحق.....

صفحة	عنوان الملحق
316	الملحق رقم (01): إستمارة الإستبيان.....





Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Djilali Liabes de Sidi bel abbes

Faculté des Sciences Economique, Commerciales et Sciences de Gestion

Département Sciences Economique

Spécialité Audit Financier et comptable

Questionnaire sur: Les Facteurs D'Influence de La Qualité D'Audit : Perception Des Préparateurs De L'Information Financiers

Numéro du questionnaire: Date du questionnaire:

Lieu du questionnaire:

Monsieur Madame :

Ce questionnaire fait partie d'une étude pour l'obtention d'un doctorat en audit financier et comptable, par lequel le chercheur cherche à travers cette étude à connaître le point de vue des préparateurs d'états financiers sur les facteurs affectant la qualité de l'audit.

Par conséquent, nous vous demandons de nous aider en répondant aux questions en toute objectivité et crédibilité, sachant que les données que vous fournirez seront traitées de manière strictement confidentielle et à des fins de recherche scientifique uniquement.

Merci pour votre aimable coopération

Chercheur: Magrament Abdelkader

magra.aek@gmail.com

Informations Générales :

Le Sexe :	homme		Femme	
L'âge :	Moins de 30 ans	De 30 à 40 ans	De 40 à 50 ans	Plus de 50 ans
Diplôme :		Spécialité :		
Années d'expériences :	Moins de 5 ans	De 5 à 10 ans	De 10 à 15 ans	Plus de 15 ans
Fonction:				
La taille de l'entreprise ou du bureau :	Grande taille	Moyenne	Petit	
Propriété de l'entreprise :	Publique		Privé	
Domaine de l'entreprise :	Industrielle	Commerciale	Prestation de Service	Mixte

Thèmes d'étude

Les phrases de cette liste représentent les variables de l'étude, veuillez les lire et indiquer votre opinion sur chacune d'elles, en marquant la réponse.

Le premier axe: la qualité de l'audit

La Qualité De L'Audit Externe Est

N°		Très D'accord	D'accord	Neutre	Pas D'accord	Pas Du Tout D'accord
1	Respecter les normes d'audit, les règles, l'éthique et la conduite professionnelle					
2	Assurer la crédibilité et la fiabilité des états financiers publiés					
3	Découvrir les erreurs et la manipulation des états financiers et la divulgation					
4	le Bureau d'audit n'ait jamais fait l'objet de mise en cause en responsabilité pour négligence					
5	le respect de L'auditeur de ses obligations envers les parties bénéficiant du service d'audit					

Le deuxième axe: facteurs Influençant La Qualité De L'Audit

Il vous est demandé d'exprimer votre opinion sur ces facteurs s'ils Influençant La Qualité De L'Audit, avec une indication de la nature de l'effet (positif ou négatif).

1) Les Facteurs liés à l'équipe d'audit et au bureau

N°		Très D'accord	D'accord	Neutre	Pas D'accord	Pas Du Tout D'accord	Effet positif	Effet négatif
Respect Des Principes et à L'éthique du Comportement Professionnel								
1	Effectuer les tâches d'audit conformément aux politiques, lois, réglementations international et les normes de contrôle qualité du bureau d'audit							
2	L'équipe d'audit pris le soin professionnel adéquat et raisonnable pour mener à bien le processus et de qualité							
3	L'intégrité et l'objectivité de l'équipe d'audit et la capacité de tenir les promesses envers les clients							
4	Le Bureau d'audit respecte ses obligations fiscales et sécurité sociale							
5	la Bonne Réputation professionnelle et personnelle de l'auditeur.							
6	Le Bureau d'audit fait l'objet de mais en cause Judiciaire							
La difficulté et le degré de complications du processus d'audit								
7	L'auditeur accepte une tâche d'audit à un moment son bureau a une charge de travail							
8	La connaissance de l'auditeur des processus et des circonstances imprévues dans l'industrie auditée, et sa capacité à faire face aux conditions anormales et à résoudre les problèmes qui surviennent							
9	la Concurrence extrême entre Bureaux d'audit pour attirer des clients							
10	La séparation entre la vie personnelle et de la vie professionnelle							
Compétences de l'équipe d'audit								
11	Qualification académique et expérience pratique pour effectuer les tâches d'audit							
12	L'auditeur se tient au courant de toutes les publications des organisations professionnelles nationales et internationales							
13	Posséder une expérience et des compétences personnelles diversifiées dans des domaines autres que la comptabilité et à l'audit (tels que l'intelligence, le jugement personnel, le leadership, etc.)							
14	L'expérience de l'auditeur dans l'activité industrielle exercée par l'entreprise cliente							
15	la Connaissance et l'utilisation de l'équipe d'audit de langue étrangère, la technologie de l'information, Internet, et les méthodes d'audit modernes							
La formation et la participation à des séminaires professionnels spécialisés								
16	Participation des auditeurs à des formations et des conférences scientifiques spécialisées pour développer leurs connaissances et leurs compétences dans l'exercice de leurs fonctions							
17	Formation continue dispensée par le bureau à ses collaborateurs en faisant appel à des experts pour développer leurs compétences							
18	le Suivi des mises à jour des logicielles utilisées en audit et implication des auditeurs dans la modification des programmes d'audit utilisés							
Caractéristiques du bureau d'audit								
19	La taille, l'emplacement du bureau d'audit et la disponibilité du matériel de bureau nécessaire							
20	La Collaboration avec un bureau d'audit international							
21	Un élément de Bureau est membre d'association et des organismes professionnels							
22	Utilisation de la nouvelles technologie et des logicielles modernes au Bureau d'audit							
23	l'efficacité de système de communication dans le bureau							

le management des assistants au bureau d'audit et la coordination entre eux								
24	adopter des politiques de recrutement pour recruter des auditeurs qualifiés							
25	Appliquer des politiques au bureau pour choisir le meilleur auditeur pour accomplir la tâche							
26	Orienter et informer les assistants et de s'assurer qu'elles comprennent les instructions qui leur sont données.							
27	Superviser le travail d'audit en donnant des instructions aux assistants et en vérifiant le travail							
28	Estimer le temps et les efforts nécessaires pour accomplir la tâche et déterminer le nombre approprié pour exécuter la mission							

2) Les Facteurs liés à la mission

N°		Très D'accord	D'accord	Neutre	Pas D'accord	Pas Du Tout D'accord	Effet positif	Effet négatif
Structuration Les opérations des audits								
1	Collecte les informations nécessaires sur L'entreprise auditée (La nature de son activité, sa taille, son environnement extérieur, etc.)							
2	Exécuter correctement les procédures d'audit							
3	La disponibilité des politiques, procédures et programmes d'audit qui aident l'équipe d'audit à exécuter la mission conformément aux normes							
4	Utilisation de méthodes statistiques lors de l'exécution de la mission d'audit							
5	Examiner et évaluer l'efficacité du système de contrôle interne du client							
6	Documentation efficace des opérations de la mission d'audit							
7	Utilisation de la technologie pour stocker les documents des opérations de la mission d'audit							
Respect des engagements vis à vis l'entreprise								
8	Prendre en compte le niveau de compréhension et de connaissance des utilisateurs des états financiers et leurs attentes et résumer les résultats avec précision et clarté lors de la formulation de son opinion							
9	L'auditeur et l'entreprise ont les mêmes principes et valeurs professionnelles							
10	Respect strict du secret professionnel par l'équipe d'audit							
11	Achèvement de la mission d'audit et de soumission du rapport dans Les délais fixés							
maîtriser le dossier de l'opération d'audit								
12	La planification de la mission d'audit et l'élaboration d'un programme couvrant toutes les activités de l'entreprise et définit les procédures nécessaires							
13	Les Visites fréquentes de l'équipe d'audit a l'entreprise							
14	Obtenir des Indices et preuve suffisants et appropriés qu'il lui permettant d'atteindre des résultats raisonnables lors de la mise en œuvre des tests de conformité							
15	Le nombre d'années d'expérience de l'auditeur et l'équipe d'audit sur le dossier de l'entreprise							
16	L'expérience de l'auditeur et les membres de l'équipe a l'utilisation des logiciels d'audit dans la mission							
La relation de l'équipe d'audit avec de l'entreprise								
17	Le conseil d'administration nomme et évalue les honoraires du commissaire sur une base objective							
18	Fournir aux clients les instructions et les modifications émises par les organismes professionnels							
19	La bonne communication entre l'équipe d'audit et le personnel de l'entreprise sue tous les gérants							
20	le respect et le Bon traitement de l'équipe d'audit envers le personnel de l'entreprise							
21	la Coopération avec le comité d'audit interne de l'entreprise pour découvrir les erreurs et les corriger							

3) Les Facteurs liés à les Lois et Réglementations Professionnelles

N°		Très D'accord	D'accord	Neutre	Pas D'accord	Pas Du Tout D'accord	Effet positif	Effet négatif
La relation ENTRE auditeur et l'entreprise auditée								
1	La loi Limite le pourcentage du revenu de bureau Par client par rapport au revenu total							
2	Les lois et les règlements sont suffisants pour interdire les relations personnelles et financières entre l'auditeur et auditée							
3	Les lois et les règlements interdisent les membres de l'équipe d'audit d'accepter des cadeaux du client							
4	La loi et la législation interdisent la nomination d'un auditeur par ses relations personnelles							
le renforcement des lois de contrôle de la profession								
5	La loi oblige les bureaux d'audit à suivre un système de contrôle de qualité du travail d'audit							
6	Sanctionner les bureaux qui violent les normes de contrôle de qualité imposées par les instances professionnelle							
7	Les organismes professionnels imposent la formation continue des auditeurs pour développer leurs capacités et leurs compétences							
8	Adopter et mettre en œuvre des normes d'audit internationales							
9	Les organisations professionnelles fournissent des livres et des conseils sur la comptabilité, l'audit, le contrôle qualité et l'indépendance des auditeurs							
10	L'efficacité de la stratégie suivie par le Conseil national de comptabilité pour Développer lois							
11	Le contrôle exercé par le Conseil national de la comptabilité sur la profession développe la compétence professionnelle de l'auditeur							
12	Le contrôle strict sur la qualité de travail d'auditeur par la comite de control qualité							
13	Les lois et règlements obligent l'auditeur à respecter les règles et l'éthique de la conduite professionnelle							
14	Les sanctions du Conseil National de la Comptabilité et les responsabilités civiles et pénales de l'auditeur Nécessaire pour assurer des soins professionnels et le respect du secret professionnel							
15	Les lois et règlements précisent la durée du mandat de l'auditeur							
contrôler les services fournis par les bureaux d'audit								
16	Les lois et règlements interdisent au bureau d'audit de fournir des services de conseil ou de fiscalité au client d'audit							
17	l'auditeur respecte les lois et législations relatives à la fourniture de services à un client d'audit							
contrôler les honoraires de l'opération audit								
18	Les organismes professionnels devraient classer les bureaux d'audit en catégories, en tenant compte de la qualité minimale							
19	Les lois et règlements précisent la méthode de nomination, de révocation et les honoraires d'un auditeur							
20	Estimer les honoraires de l'auditeur en fonction de la classification des bureaux le nombre d'heures et type de travail nécessaires							

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة جيلالي اليابس سيدي بلعباس
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم الإقتصادية
تخصص تدقيق مالي ومحاسبي



استبيان حول موضوع: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق " من وجهة نظر معدي القوائم المالية"

رقم الاستبيان:
تاريخ الاستبيان:
مكان الاستبيان:

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

سيدي (ة) الكريم(ة):

يعد هذا الاستبيان جزء من دراسة للحصول على شهادة الدكتوراه في التدقيق المالي والمحاسبي، حيث يسعى الباحث من خلال هذه الدراسة إلى معرفة وجهة نظر معدي القوائم المالية في العوامل المؤثرة على جودة التدقيق، واستجابة لمتطلبات البحث العلمي تم اخذ عينة من معدي القوائم المالية والتي يسعدنا اختياركم ضمنها للمساهمة في إثراء هذا الموضوع، وبحكم مكانتكم العلمية والمهنية فان الاجابة على الاسئلة المرفقة بهذا الاستبيان، سيكون لها دور هام في نجاح هذه الدراسة.

لذا نرجو منكم تقديم يد المساعدة لنا والإهتمام بهذا الاستبيان، من خلال الاجابة على الاسئلة بكل موضوعية ومصداقية، وذلك بوضع إشارة (√) مقابل الاجابة التي تناسب رأيكم.

علما بان البيانات التي ستدلون بها سوف تعامل بسريه تامة ولأغراض البحث العلمي فقط.

شكراً على حسن تعاونك

الباحث: مقرامنت عبد القادر

magra.aek@gmail.com

القسم الأول: معلومات عامة

(1) معلومات شخصية

☐	أنثى	☐	ذكر	الجنس
☐	أكثر من 50 سنة	☐	من 40 إلى 50 سنة	السن
☐	من 30 إلى 40 سنة	☐	أقل من 30 سنة	
(.....)		التخصص	(.....)	
☐	أكثر من 15 سنة	☐	من 10 إلى 15 سنوات	الخبرة المهنية
☐	من 5 إلى 10 سنوات	☐	أقل من 5 سنوات	
(.....)		الوظيفة		

(2) خصائص ومميزات المؤسسة

☐	صغيرة (ة)	☐	متوسطة (ة)	☐	كبيرة (ة)	حجم المؤسسة او المكتب
☐	خاصة	☐	عمومية	طبيعة المؤسسة		
☐	مختلط	☐	خدماتي	☐	تجاري	نشاط المؤسسة
☐	صناعي					

القسم الثاني: محاور الدراسة

العبارات الواردة في هذه القائمة تمثل متغيرات الدراسة، يرجى قراءتها وبيان رأيكم وذلك بوضع إشارة (√) على الاجابة المحاذية لكل عبارة.

المحور الأول: جودة التدقيق

ت	تتمثل جودة التدقيق الخارجي في	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقا
1	التزام فريق التدقيق بمعايير التدقيق وقواعد آداب وسلوكيات المهنة التي تصدرها المنظمات المهنية					
2	ضمان لمصادقية وموثوقية القوائم المالية المنشورة					
3	الاكتشاف والإفصاح عن الأخطاء والتلاعبات في القوائم المالية ان وجدت					
4	عدم متابعة المكتب قضائيا من طرف عملائه					
5	قيام المدقق بعملة بما يحقق لجميع الاطراف المستفيدة من خدمة التدقيق اهدافها					

المحور الثاني: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق
المطلوب منكم ابداء رأيكم حول هذه العوامل اذا كانت مؤثرة مع تبيان طبيعة التأثير (ايجابي أو سلبي)
1) العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المتعلقة بفريق التدقيق والمكتب:

ت	العبارات	موافق	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقا	نوعية الاثر	
		جدا					ايجابي	سلي
مبادئ و اخلاقيات السلوك المهني								
1	تنفيذ مهام التدقيق وفقا للسياسات والقوانين والانظمة المعتمدة دوليا ومعايير الرقابة على الجودة الخاصة بمكتب التدقيق							
2	قيام فريق التدقيق ببذل العناية المهنية الكافية والمعقولة لإنجاز عملية التدقيق بكيفية صحيحة والجودة المطلوبة							
3	نزاهة وموضوعية فريق التدقيق و القدرة على الوفاء بالوعود اتجاه العملاء							
4	احترام مكتب التدقيق لالتزاماته اتجاه إدارة الضرائب والضمان الاجتماعي							
5	السمعة المهنية والشخصية الحسنة للمدقق							
6	وجود دعاوي قضائية ضد مكتب التدقيق							
صعوبة عملية التدقيق ودرجة التعقيدات المصاحبة								
7	قبول المدقق مهمة تدقيق في الوقت الذي لا يستطيع هو او افراد مكتبه اتمامها							
8	معرفة المدقق بالعمليات والظروف الغير متوقعة في الصناعة محل التدقيق، وقدرته على مواجهة الظروف الغير طبيعية ومعالجة المشاكل التي تحدث							
9	المنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق لجذب العملاء							
10	فصل المدقق وافراد فريق التدقيق بين الحياة الشخصية والحياة المهنية							
المهارات المعرفية والتقنية للمدقق وافراد المكتب								
11	تمتع المدقق وفريق العمل بالتأهيل العلمي والخبرة العملية لتأدية مهام التدقيق							
12	حرص المدقق وفريق العمل على الاطلاع المستمر على اصدارات المنظمات المهنية المحلية والدولية							
13	توفر الخبرات والمهارات الشخصية المتنوعة وفي مجالات اخرى غير التي تتعلق بالحاسبة والتدقيق (كالذكاء، الحكم الشخصي، القيادة، الخ..)							
14	خبرة المدقق وفريق التدقيق في النشاط الصناعي الذي تمارسه وتنتمي له مؤسسة العميل							
15	المام فريق التدقيق باللغات الأجنبية بتكنولوجيا المعلومات، وكذا طرق التدقيق الحديثة							
التدريب والتكوين المستمر والمشاركة في الندوات المهنية المتخصصة								

الملاحق

						التحاق المدققين بالدورات التدريبية وحضور المؤتمرات العلمية المتخصصة لتطوير معارفهم وتأهيلهم لأداء واجباتهم بالكفاءة المطلوبة	16
						التدريب المستمر الذي يقدمه المكتب لموظفيه لفترات مختلفة والاستعانة بالخبراء كلما دعت الحاجة لتطوير مهاراتهم	17
						المتابعة الدورية لتحديثات البرامج المستخدمة في التدقيق وشارك المدققين في تعديل البرامج التدقيق المستخدمة	18
خصائص المكتب							
						حجم مكتب التدقيق وموقعه المكاني و توفر التجهيزات المكتبية اللازمة	19
						ارتباط مكتب التدقيق بأحد مكاتب وشركات التدقيق العالمية	20
						عضوية أعضاء مكتب التدقيق في الجمعيات والهيئات المهنية	21
						استخدام التكنولوجيا الحديثة والبرامج المتطورة في مكتب التدقيق	22
						فعالية نظام الإتصال في مكتب التدقيق	23
تسيير المساعدين في مكتب التدقيق والتنسيق بينهم							
						توفر المكتب على سياسات وقواعد لتوظيف مدققين ذوي كفاءة عالية	24
						وجود هيكل وظيفي في المكتب لاختيار المدقق المناسب لتنفيذ المهمة	25
						توجيه فريق التدقيق بإبلاغهم بمسؤولياتهم وبأهداف الاجراءات التي عليهم تأديتها والتأكد من استيعابهم التوجيهات المعطاة لهم	26
						الاشراف على اعمال التدقيق بإصدار التعليمات للمساعدين، وتدقيق العمل المنجز، ومعالجة اختلاف الآراء بين اعضاء فريق التدقيق	27
						تقدير الوقت و الجهد اللازمين لإنجاز مهمة التدقيق وتحديد عدد اعضاء الفريق المشتركين بما يتلاءم مع طبيعة المهمة	28

(2) العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المتعلقة بمهمة التدقيق:

ت	العبارات	موافق	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقا	نوعية الاثر	
		جدا					ايجابي	سلبي
هيكله عمليات التدقيق								
1	جمع المعلومات اللازمة حول المؤسسة محل التدقيق (طبيعة العمل، الحجم، الفروع، البيئة الخارجية)							
2	اتباع المدقق الخارجي للخطوات الصحيحة لتنفيذ إجراءات التدقيق							
3	وجود سياسات واجراءات وبرنامج تدقيق يساعد فريق التدقيق على تنفيذ المهمة وفق المعايير والمتطلبات							
4	استخدام فريق التدقيق للأساليب الإحصائية عند تنفيذ مهمة التدقيق							
5	قيام فريق التدقيق بفحص ودراسة وتقييم شامل ودقيق لمدى فعالية نظام الرقابة الداخلي							
6	توثيق كافة المواضيع وادلة الاثبات والقرائن المتعلقة بالمهمة							
7	استعمال التكنولوجيا في توثيق مستندات عملية التدقيق							
التزام المدقق بنود العقد الذي يربطه بالمؤسسة								
8	قدرة المدقق على صياغة رايه بشكل واضح ودقيق ومركز ومراعاة مستوى وعي وفهم وادراك وتوقعات مستخدمي القوائم المالية عند تلخيص النتائج							
9	ارتباط مكتب التدقيق بعمل تفتقر ادارته إلى النزاهة والسمعة							
10	تقيد فريق التدقيق بالسر المهني							
11	التزام المدقق بإتمام عملية التدقيق وتقديم التقرير حسب الوقت والتاريخ المحدد لها							
التحكم بملف المهمة								
12	تخطيط عملية تدقيق ووضع برنامج شامل يغطي جميع الانشطة الرئيسية والفرعية للمؤسسة تحدد فيه الاجراءات الاجال							
13	الزيارات المتكررة من قبل فريق التدقيق للمؤسسة محل التدقيق							
14	حصول المدقق عند تنفيذه اختبارات الالتزام والاختبارات الجوهرية على ادلة وقرائن كافية ومناسبة تمكنه من الوصول إلى نتائج معقولة							
15	عدد سنوات التي يقضيها فريق التدقيق في نفس المؤسسة							
16	اكتساب المدققون خبرات في استخدام البرمجيات الحديثة خلال عملية التدقيق							

علاقة فريق التدقيق بالمؤسسة							
						تعيين مجلس الإدارة المدقق على اساس موضوعي وتقدير اتعابه حسب الجهد المبذول وحمايته من أي تهديدات او ضغوطات، و تنسيق العمل بينه وبين المدقق الداخلي	17
						تزويد مكتب التدقيق عملائه بالنشرات والتعليمات والتعديلات الصادرة من الوزارات المتخصصة، والهيئات المهنية	18
						حرص مكتب التدقيق على الإتصال الدائم مع موظفي المؤسسة موضوع التدقيق خاصة المسيرين	19
						حسن التعامل والاحترام الذي يتلقاه موظفو المؤسسة موضوع التدقيق من اعضاء فريق التدقيق	20
						تعاون المدقق مع لجنة التدقيق الداخلية لاكتشاف الأخطاء وتصحيحها	21

(3) العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المتعلقة بالقوانين والتشريعات المنظمة للمهنة:

ت	العبارات	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقا	نوعية الاثر	
							ايجابي	سلبي
العلاقة بين المدقق والإدارة التي تعينه								
1	وجود حد قانوني لنسبة مدخول المكتب من عميل واحد بالمقارنة مع اجمالي المداخل للمكتب							
2	تضبط القوانين والتشريعات العلاقات الشخصية والمالية بين المدقق و المؤسسة محل التدقيق							
3	تمنع القوانين والتشريعات أعضاء فريق التدقيق من قبول الهدايا من العميل							
4	تعيين المدقق من طرف علاقاته الشخصية							
دور المنظمات والجمعيات المهنية في تدعيم القوانين المنظمة للمهنة								
6	وجود الزام قانوني من قبل الجمعيات المهنية يلزم مكاتب التدقيق بضرورة اتباع نظام خاص للرقابة على جودة اعمال التدقيق							
7	فرض عقوبات ومخالفات قانونية لمخالفة مكتب التدقيق لمعايير جودة الأداء المفروضة من قبل الجمعيات المهنية							
8	وجود سياسات مفروضة من قبل الجمعيات المهنية تلزم العاملين بمكاتب التدقيق بالتعليم المستمر، وتنمية القدرات والمهارات الخاصة بهم.							
9	تبني وتطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر							
10	قيام المنظمات المهنية بتوفير الكتب والارشادات والنشرات المتعلقة بأمور المحاسبة والتدقيق وما يختص بجودة الأعمال واستقلالية المدقق							
11	فعالية الاستراتيجية المتبعة من قبل مجلس المحاسبة الوطني لتطوير القوانين							
12	تحميل المجلس الوطني للمحاسبة مهمة متابعة مهنة التدقيق يسمح بتطوير الكفاءة المهنية للمدقق							
13	المهام الموكلة للجنة مراقبة النوعية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة تضمن رقابة صارمة على جودة عمل المدقق							
14	القوانين والتشريعات تجبر المدقق بالالتزام بقواعد واخلاقيات السلوك المهني							
15	الدور الذي يلعبه المجلس الوطني للمحاسبة، والمسؤوليات المدنية والجزائية والتأديبية كافية لضمان بذل المدقق العناية المهنية وعدم افشاء سر المهنة							
16	تحدد القوانين والتشريعات مدة عهدة المدقق							

ضبط الخدمات المقدمة من مكاتب التدقيق

							تمنع القوانين والتشريعات مكتب التدقيق من تقديم خدمات استشارة أو ضريبية للمؤسسة محل التدقيق	17
							احترام المدقق للقوانين والتشريعات التي تمنع تقديم خدمات غير التدقيق للمؤسسة محل التدقيق	18
تأطير اتعاب عملية التدقيق								
							تصنيف مكاتب التدقيق من قبل الجمعيات المهنية إلى فئات معينة بحيث يأخذ في عين الاعتبار الحد الأدنى لمستوى الجودة	19
							تحدد القوانين والتشريعات طرق تعيين وعزل المدقق واتعابه	19
							تبني نظام لتحديد الأتعاب يكون مفروض من جهة رقابية معينة، ويكون مبني على اساس تصنيف مكاتب التدقيق وعلى عدد ساعات العمل الاجال للمهمة ونوعية العمل ومن ثم تحديد تكلفة ساعات العمل	21

انتهت الإستبانة شكرا لكم تعاونكم



تم بحمد الله

وفضله