

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع: العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق



كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

رقم:

مذكرة مكملة ليل شهادة ماستر أكاديمي

تحت عنوان:

أثر كفاءة المدقق الخارجي على تحسين جودة التدقيق الخارجي

دراسة من وجهة نظر عينة محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين

تحت إشراف الأستاذ الدكتور

عنتر بوتيارة

من إعداد الطالبتين:

-بسمة حاجي

-منى فرحاتي

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
جباري عبد الوهاب	أستاذ محاضرا	جامعة المسيلة	رئيسا
عنتر بوتيارة	أستاذ محاضراً	جامعة المسيلة	مشرفا ومقررا
حميدي أحمد سعيد	أستاذ محاضر	جامعة المسيلة	مناقشا

السنة الجامعية: 2022-2023



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وتقدير



الشكر والحمد لله الكريم على كل النعم

هي كلمة أبت إلا المحضوم هي كلمة شكر وتقدير لله عز

وجل الذي وفقنا لإتمام هذا العمل المتواضع في أحسن الأحوال

ولا يسعنا ونحن بصدد وضع اللمسات الأخيرة لهذا العمل

إلا أن نتقدم بجزيل الشكر والامتنان للأستاذ الدكتور "بوتيامرة

عنتر" الذي لم يبخل علينا بنصائحه وتوجيهاته القيمة حفظه الله ومرعاه .

كما لا يفوتنا أن نقدم كلمة شكر وعرفان إلى كل اساتذة

قسم العلوم المالية والمحاسبة

والى كل من مد لنا يد العون في إنجاز هذه المذكرة من قريب أو

من بعيد فلكم منا كل الحب والتقدير

وشكرا .

إهداء

إن كان أول طريق ألم فإن أخيره تحقيق حلم، وإن كانت أول الانطلاقة دمعة فإن نهايتها
بسمة، فاللهم لك الحمد قبل أن ترضى ولك الحمد إن مرضيت ولك الحمد بعد الرضا لأنك
وقفتني لإتمام عملي هذا أهدي هذا العمل إلى:

ثمرة جهدي إلى من أفضلها على نفسي إلى مروحي وأعلى شيء في حياتي إلى الطيبة ظريفة
اللطيفة التي ضحت من أجلي في سبيل إسعادي إلى التي دعمتني بكل حب وساندتني في كل
أوقاتي "أمي الغالية"

إلى مروحي أبي الطاهرة - رحمه الله -

إلى مروحي أختي مرشيدة - رحمها الله -

إلى كل إخوتي أخواتي لظالما كانوا خير السند والكتف الثابت لي بعد المولى عز وجل

إلى كل كبار وصغار عائلتي

إلى كل صديقاتي وأحبي وكل من كان لهم أثر على حياتي ومن ساهم في مساعدتي

من قرب أو بعيد

وكل من أحبهم ونسيهم قلبي.

بسمة

الإهداء

الحمد لله الذي به تتم الصالحات وبشكره تنزاح الكربات
وبنوره ينجلي سرد الظلمات على كرم فضله وجود عطائه،
والصلاة والسلام على خير الأنام محمد صلى الله عليه وسلم
أهدي ثمرة جهدي المتواضعة هذه الى من كلله الله بالهبة والوقار إلى من علمني العطاء بدون
انتظار إلى من أحمل اسمه باقتنار "أبي الغالي" أطال الله في عمره
إلى ملاكي في الحياة وسر الوجود إلى من كان دعائها سر نجاحي وبلسم جراحي الى
أغلي الحباب "أمي الحبيبة"
إلى من بهم أكبر وعليهم أعتمد إلى من معهم عرفت معنى الحياة أخي "هشام" وعمي
"فيصل"
إلى من أمرى التفاؤل بعينها والسعادة بضحكتها إخوتي "احلام، جمال، وفاء، ايناس، دينا"
إلى من كان الداعم الأكبر في مساندتي، وثقتة بنجاحي ودفعي نحو الأفضل
إلى اخوتي التي لم تلدهن أمي صديقاتي الحبيبات
إلى كل من كان له أثر في حياتي إليكم جميعاً

منى

فهرس المحتویات

شكر وتقدير

اهداء

.....	فهرس المحتويات
.....	فهرس الجداول والأشكال
أ.....	مقدمة

الفصل الأول

مدخل مفاهيمي لمتغيرات الدراسة

8.....	تمهيد
9.....	المبحث الأول: عموميات حول التدقيق
9.....	المطلب الأول: نشأة التدقيق
13.....	المطلب الثاني: تعريف التدقيق وأنواعه
20.....	المطلب الثالث: أهداف التدقيق وأهميته
23.....	المبحث الثاني: أساسيات حول المدقق الخارجي
23.....	المطلب الأول: مفهوم المدقق الخارجي
28.....	المطلب الثاني: حقوق وواجبات المدقق الخارجي
30.....	المطلب الثالث: مسؤوليات وتقرير المدقق الخارجي
33.....	المبحث الثالث: ماهية جودة التدقيق الخارجي والعوامل المؤثرة عليها
33.....	المطلب الأول: تعريف جودة التدقيق الخارجي
35.....	المطلب الثاني: أهمية وأهداف جودة التدقيق الخارجي
37.....	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي
39.....	خلاصة

الفصل الثاني

الإطار التطبيقي للدراسة

42.....	تمهيد
43.....	المبحث الأول: منهجية وأدوات الدراسة الميدانية
43.....	المطلب الأول: أدوات وإجراءات الدراسة الميدانية
44.....	المطلب الثاني: تصميم واختبار صلاحية أداة الدراسة
53.....	المبحث الثاني: التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات
53.....	المطلب الأول: عرض وتحليل أبعاد محاور الاستبيان

62.....	المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج فرضيات الدراسة
66.....	خلاصة
68.....	خاتمة
71.....	قائمة المراجع
75.....	الملاحق

فهرس المجداول

والأشكال

فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
12	التطور التاريخي لعملية للمراجعة	01
19	يوضح أوجه الاختلافات بين التدقيق الداخلي والخارجي	02
43	درجات مقياس الدراسة	03
44	أبعاد محاور الدراسة	04
46	قيمة معامل الثبات ألفا كرومباخ (Cronbach's Alpha) لمحاور الاستبيان	05
47	الاتساق الداخلي لمحور مدى توفر الكفاءة المهنية والعلمية للمدقق الخارجي	06
48	الاتساق الداخلي لبعء اكتشاف المخالفات العامة	07
49	الاتساق الداخلي لبعء الإفصاح عن المخالفات	08
49	الاتساق الداخلي لبعء ضمان مصداقية البيانات	09
50	الاتساق الداخلي لمحور تأثير كفاءة المدقق الخارجي على أبعاد جودة عملية التدقيق	10
51	اختبار طبيعية البيانات	11
52	توزيع مفردات العينة حسب متغير الجنس	12
53	توزيع مفردات العينة حسب متغير العمر	13
54	توزيع مفردات العينة حسب متغير المؤهل العلمي	14
54	توزيع مفردات العينة حسب متغير المركز الوظيفي	15
55	توزيع مفردات العينة حسب متغير عدد سنوات الخبرة	16
56	تحليل معطيات فقرات المحور الأول	17
57	تحليل معطيات فقرات البعد الأول من المحور الثاني	18
58	تحليل معطيات فقرات البعد الثاني من المحور الثاني	19
59	تحليل معطيات فقرات البعد الثالث من المحور الثاني	20
60	تحليل معطيات فقرات المحور الثالث	21
61	نتائج اختبار ستودنت (T-test) للفرضية الأولى	22
62	نتائج اختبار ستودنت (T-test) للفرضية الثانية	23
64	نتائج اختبار ستودنت (T-test) للفرضية الثالثة	24

فهرس الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
15	المفاهيم المرتبطة بتعريف التدقيق	01
31	مسؤوليات المدقق	02
35	النقاط الأساسية التي تتمحور حولها جودة التدقيق الخارجي	03
53	شكل توزيع مفردات العينة حسب متغير الجنس	04
54	شكل توزيع مفردات العينة حسب متغير العمر	05
55	شكل توزيع مفردات العينة حسب متغير المؤهل العلمي	06
55	شكل توزيع مفردات العينة حسب متغير المركز الوظيفي	07
56	شكل توزيع مفردات العينة حسب متغير عدد سنوات الخبرة	08

مقدمة

مقدمة

إن التطور الذي شهده القطاع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي في مختلف دول العالم، أدى إلى تطور حجم ونشاط مختلف المؤسسات، إذ انتقلت من كونها مؤسسات صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ضخمة وعلاقة ذات عمليات متشعبة كبيرة الحجم، هذا الأمر الذي أدى إلى تبني مهنة التدقيق الخارجي باعتباره ضرورة إلزامية وحتمية على المؤسسة وكذا أصحاب المصلحة من عملية التدقيق.

وللقيام بهذه المهنة تظهر الحاجة الى وجود طرف ثالث آخر محايد قادر ومؤهل للحكم على الواقع الفعلي للمؤسسة، ألا وهو المدقق الخارجي حيث يلعب دورا هاما في الأوساط ويعمل على طمأنة أصحاب رأس المال على أموالهم وما يجري عليها من عمليات، وذلك من خلال الثقة التي يضيفها على المعلومات التي توفرها الإدارة، الأمر الذي استدعى وجوده كونه مهنة مستقلة تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة يقوم فيها بتحسين جودة التدقيق والتأكد من صحتها ومطابقتها، بالاعتماد على الأدلة الناتجة عن عملية التدقيق ليعطي في الأخير الرأي الموضوعي المحايد في شكل تقرير يصادق فيه على النتائج التي تلي حاجات المستخدمين منها.

إشكالية الدراسة

ومن خلال هذه الدراسة سنحاول إلقاء الضوء على تأثير كفاءة المدقق الخارجي على تحسين جودة التدقيق بالاعتماد على استبيان تم توزيعه محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين وبعض المختصين من اساتذة.

ومن هنا تتبلور الاشكالية التالية:

" هل تساهم كفاءة المدقق الخارجي في تحسين جودة التدقيق في الجزائر "

ولمعالجة هذه الاشكالية والعمل على الاحاطة بجوانب الموضوع التي تشكل محاور هذه الدراسة يمكن طرح الاسئلة الفرعية التالية:

- هل تتوفر الكفاءة المهنية والعلمية للمدقق الخارجي في العينة محل الدراسة؟
- ما مدى إدراك المدقق الخارجي لأبعاد جودة التدقيق في العينة محل الدراسة؟
- ما تأثير كفاءة المدقق الخارجي على جودة عملية التدقيق؟
- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كفاءة المدقق الخارجي وجودة التدقيق.

2-فرضيات الدراسة:

وبناء على ما سبق يمكن تقديم إجابات أولية على الاسئلة المطروحة في شكل فرضيات كما يلي:

- تتوفر الكفاءة المهنية والعلمية للمدقق الخارجي في العينة محل الدراسة.
- يدرك المدقق الخارجي أبعاد جودة التدقيق في العينة محل الدراسة.
- تأثير كفاءة المدقق الخارجي وبدرجة عالية على أبعاد جودة عملية التدقيق.
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المدقق الخارجي وابعاد جودة عملية التدقيق في العينة محل الدراسة.

3-أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في العناصر التالية:

- التعريف بالمدقق الخارجي ومهامه ومسؤولياته في تحسين جودة التدقيق
- نظرا لقلّة الدراسات الى اهتمت بتفسير كفاءة المدقق الخارجي على تحسين جودة التدقيق وبالتالي هذه الدراسة سوف تساعد وتشجع الباحثين على إجراء دراسات أكثر عمقا للتوصل إلى نتائج أكثر دقة.
- التركيز على الجانب المهني والعلمي للمدقق وأهميتها في تحسين عملية التدقيق.

4-أهداف الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في

- الاهتمام بموضوع المدقق الخارجي بسبب دوره الفعال والرئيسي لخدمة أصحاب المصلحة في المؤسسة
- تسليط الضوء على ما هو مدروس نظريا ومطابقته مع ما هو موجود فعليا.
- تعزيز البحوث السابقة وفتح آفاق جديدة لتناول جوانب أخرى ومن موضوع جودة التدقيق.
- التعرف على الدور الفعال الذي يلعبه جانب الكفاءة المهنية والعلمية للمدقق الخارجي في تحسين من جودة التدقيق.

5-أسباب إختيار الدراسة:

ان إختيار لهذا الموضوع كان لعدة اعتبارات منها:

أ-الأسباب الموضوعية:

- ارتباط الإشكالية بمجال التخصص الدراسي.
- الدور الفعال الذي يمكن أن يساهم به المدقق الخارجي في تحسين جودة التدقيق.

ب-الأسباب الذاتية:

- الرغبة والميل للاطلاع على مهنة المدقق الخارجي وكل من مهامه ومسؤولياته.
- الميل الشخصي بدراية كل ما يتعلق بالمدقق الخارجي.

6-منهج الدراسة وادواته:

لكي يتم الإجابة على الاشكالية المطروحة، تم الاستناد في هذا البحث العلمي على المنهج الوصفي التحليلي والذي اعتمدنا عليه في الجانب النظري ويهدف هذا المنهج الى جمع المعلومات المتعلقة بموضوع الدراسة من مصادر أولية من كتب ومذكرات وأطروحات، والجانب التطبيقي من خلال اسقاط نتائج دراسة الجزء النظري على الجانب التطبيقي، حيث تتم المعالجة باستخدام الاستبيان الذي يتم توزيعه على عينة الدراسة من أجل استقصاء آراءهم فيما يخص تأثير كفاءة المدقق على عملية التدقيق، ثم اختبار الفرضيات من خلال تحليل نتائج الدراسة باستخدام برنامج SPSS:

7-صعوبات الدراسة:

تكمن صعوبات الدراسة في

- صعوبة الحصول على مراجع علمية تخص مدقق الحسابات الخارجي.
- صعوبة توزيع استمارة الاستبيان على عينة الدراسة واسترجاعها.
- صعوبة فهم بعض مدققي الحسابات لبعض العبارات ما تطلب من الطلبة الشرح المستمر لعبارات الاستبيان لضمان الاجابات الدقيقة والموضوعية.

8-حدود الدراسة:

أ-الحدود المكانية: تم توزيع استمارة الاستبيان على مجموعة من مكاتب محافظي الحسابات بولاية المسيلة، وأساتذة جامعيين في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة محمد بوضياف -المسيلة.

ب-الحدود الزمنية: تتمثل حدود هذه الدراسة من بداية شهر أفريل الى منتصف شهر ماي 2023.

9-الدراسات السابقة:

في حدود البحث لم يتم تناول موضوع أثر كفاءة المدقق الخارجي على تحسين جودة التدقيق مباشرة وبصورة كافية، ولكن تم الوقوف على بعض الدراسات والأبحاث التي تعرض لها الموضوع بصورة مختصرة وغير مباشرة والتي نوضحها فيما يلي:

1-دراسة **Determinants Of Anditors Work Sati Radziah Ahmed and Others, Performance 2019**

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد أثر كل من المهارة والسلوك والمعرفة على أداء عمل المدققين ,وتوصلت إلى أن المهارة والسلوك والمعرفة تؤثر إيجابيا في تحسين جودة التدقيق لذا يجب عليهم تحديد معارفهم لتحسين أدائهم

2-دراسة شجري معمر سعاد، رشام كهينة: "أثر كفاءة المدقق الخارجي على تحسين جودة التدقيق بالاعتماد على أعمال التدقيق الخارجي" مجلة الاستراتيجية والتنمية، جامعة البويرة الجزائر، المجلد 12، سنة 2021.تهدف هذه الدراسة الى التعرف على أثر كفاءة المدقق الخارجي، وشروط الاستفادة من أعمال التدقيق الداخلي، وذلك من خلال إعداد إستبانة مكونة من جزئين كأداة لجمع البيانات من وجهة نظر محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بالاعتماد على برنامج SPSS للتحليل الاحصائي للبيانات.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى وجود أثر بدلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) بمحددات كفاءة المدقق الخارجي في تحسين جودة التدقيق بالاعتماد على اعمال التدقيق الداخلي حيث يوجد إدراك لعينة الدراسة بضرورة توفر كل موضوعية واستقلالية وكفاءة وجودة عمل تدقيق داخلي في قرار اعتماد على اعمال التدقيق الداخلي.

3-دراسة عبد الحاكم فتيحة، حسان مسعودة، "أثر كفاءة مدققي الحسابات في تحسين جودة التدقيق الخارجي"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، جامعة غرداية -الجزائر -سنة 2021.

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز مهارات مدققي الحسابات في تحسين جودة التدقيق، وللإجابة على إشكالية الدراسة التي تتمحور أساسا حول أثر مهارات. مدققي الحسابات بولاية غرداية في تحسين جودة التدقيق الخارجي، ثم استخدام المنهج الوصفي التحليلي باعتباره الأنسب لذلك، وتمثلت أداة الدراسة في الاستبانة، حيث تم توزيع 70 استمارة على عينة الدراسة المكونة من خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات في مكاتب التدقيق محل الدراسة، وبعد عملية الفرز والتبويب تم الإبقاء على 50 استبانة صالحة للدراسة والتحليل، حيث تم استخدام برنامج SPSS 20 لإجراء التحليل الإحصائي المناسب لاختبار فرضيات الدراسة والوصول إلى الهدف المطلوب.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود أثر موجب ودال إحصائيا للمهارات الفكرية (الذهنية) لمدققي الحسابات عينة الدراسة على تحسين جودة التدقيق الخارجي بدرجة تأثير قدرها (0.768)، ووجود أثر موجب ودال إحصائيا للمهارات الفنية والوظيفية لمدققي الحسابات عينة الدراسة على تحسين جودة التدقيق الخارجي بدرجة تأثير قدرها (0.674)، ووجود أثر موجب ودال إحصائيات للمهارات السلوكية لمدققي الحسابات عينة الدراسة على تحسين جودة التدقيق الخارجي بدرجة تأثير قدرها (1.003)، كما أوصت الدراسة بضرورة تشجيع مدققي الحسابات على العمل في شكل تجمعات وشركات تدقيق كبرى لتبادل واكتساب المهارات المهنية على المستوى المحلي بولاية غرداية، وكذا الوطني .

ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة:

- سهولة وقراءة الجانب النظري من خلال تلخيص قدر الامكان عن معلومات التدقيق الخارجي
- الاعتماد على برنامج SPSS من خلال الوصول إلى صحة الفرضيات من عدمها.
- مساهمة المدقق الخارجي في تحسين جودة التدقيق.

10- تقسيمات الدراسة:

ينقسم بحثنا إلى فصلين، فصل نظري وفصل تطبيقي بالإضافة إلى مقدمة وخاتمة، تطرقنا من خلال المقدمة إلى نطاق الدراسة محل البحث كتمهيد لطرح الإشكالية الرئيسية للبحث، والتي جاءت تحتها مجموعة من الأسئلة الفرعية، كما تضمنت المقدمة العامة مجموع الفرضيات التي يقوم عليها البحث إضافة إلى أسباب إختيار الموضوع، أهمية الموضوع، اهداف الموضوع، المنهج المتبع والدراسات السابقة.

حيث تطرقنا في الفصل الاول إلى المدخل المفاهيمي لمتغيرات الدراسة مقسم الى ثلاث مباحث، ففي المبحث الأول تناولنا عموميات حول التدقيق، والمبحث الثاني أساسيات حول المدقق الخارجي، اما المبحث الثالث فتطرقنا إلى ماهية جودة التدقيق الخارجي والعوامل المؤثرة عليها.

أما الفصل الثاني والآخر خصصناه لدراسة تطبيقية (استبيان) بعنوان "دراسة من وجهة نظر عينة محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين" متضمنا بدوره مبحثين، حيث أن المبحث الأول تضمن منهجية وأدوات الدراسة، اما المبحث الثاني فقد تطرقنا إلى العرض والتحليل الاحصائي واختبار الفرضيات.

وكان ختام بحثنا بخاتمة تضمنت اهم النتائج المتوصل إليها والاقتراحات والتوصيات المناسبة لضمان نجاح خبرة وكفاءة المدقق الخارجي في تحسين جودة التدقيق.

الفصل الأول

مدخل مفاهيمي
لمتغيرات الدراسة

تمهيد

من أهم الأسباب التي أدت إلى تطور التدقيق، وخروجه كنشاط رئيسي لا يمكن الإستغناء عنه هو زيادة الحاجة للخدمات التي يقدمها المدقق بواسطة التدقيق، فالهدف من التدقيق يتمثل في التحقق من صحة البيانات المحاسبية والمالية المقدمة من طرف المؤسسة ومستوى تمثيلها.

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق

المبحث الثاني: أساسيات حول المدقق الخارجي

المبحث الثالث: ماهية جودة التدقيق الخارجي والعوامل المؤثرة عليها

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق

التدقيق يكتسب أهمية بالغة فيعتبر بذلك حقل معرفة وميدان لممارسة مهنة فقد مرت هذه المهنة بعدة مراحل أثرت عليها مختلف التغيرات، فمفهوم التدقيق شهد تطوراً كبيراً بالتزامن مع كل هذه التغيرات.

المطلب الأول: نشأة التدقيق

أولاً: نشأة التدقيق

التدقيق كلمة مشتقة من اللغة اللاتينية تعني الشخص الذي يتحدث بصوت عالي وقد نشأت هذه المهنة من القدم، إذ أن الفراعنة في مصر والإمبراطوريات القديمة، كانت تتحقق من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المدقق في الحسابات العامة حول الإيرادات والمصروفات. كما أن الخليفة عمر بن الخطاب رضي الله عنه قد جعل مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاية وتدقيقها علماً أن التدقيق كان يشمل المراجعة الكاملة وكان غرضه الرئيسي اكتشاف الغش والخطأ ومحاسبة المسؤولين عنها، وقد لخصت أهداف التدقيق في ذلك الوقت لأجل التأكد من نزاهة المسؤولين عن الأمور المالية.

عند ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا وتطور الصناعة والتجارة والزيادة في أنشطة المؤسسات وزيادة الفجوة بين الماليين والإدارة المحترفة وتطور النظام الضريبي، فإن الهدف الرئيسي للتدقيق لم يتغير وهو اكتشاف الغش والخطأ ولكن التغيير المهم الذي طرأ خلال هذه الفترة ولغاية 1850م هو الاعتراف والرغبة بوجود نظام محاسبي لأجل التأكد من دقة القوائم المحاسبية لأجل منع واكتشاف الخطأ والغش والتغيير الآخر كان الاعتراف بوجود الحاجة إلى تدقيق القوائم المحاسبية من قبل شخص مستقل ومحايدين وفي سنة 1862 لم يتم الاعتراف بأهمية الرقابة الداخلية بسبب الاعتماد السائد في ذلك الوقت بأن الرقابة تتم بواسطة القيد المزدوج، ولكن بتقديم الزمن.¹

وزيادة حجم العمليات وتطور الأنظمة المحاسبية بدأ الاعتراف والقبول بالتدقيق وخصوصاً بعد قضية (البنك العام) في بريطانيا لسنة 1895م إذ بين القاضي حكمه في هذه القضية.

¹ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، ط2، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004، ص ص 17-18.

الفترة من 1900 ولغاية 1933 اعترف كتاب المحاسبة والتدقيق بضرورة أهمية الرقابة الداخلية وفائدتها للمؤسسات وكذلك زيادة الاعتراف بأهمية التدقيق الخارجي وأن أول من اعترف بهذه الأهمية دسكي وبين أن الأهداف الرئيسية للتدقيق هي:

- اكتشاف الغش والخطأ.
- اكتشاف الأخطاء الفنية.
- اكتشاف الأخطاء في المبادئ المحاسبية.

وخلال نفس الفترة المذكورة أعلاه تم تغيير أولويات الأهداف المذكورة أعلاه وأصبحت كما يلي:

- ✓ لتحديد المركز المالي وربحية المؤسسة.
- ✓ اكتشاف الخطأ والغش.

كما أن كتاب المحاسبة والتدقيق في تلك الفترة اعترفوا بأهمية الرقابة الداخلية للمدقق الخارجي، والعينات التي يعتمد عليها تتوقف على جودة نظام الرقابة الداخلية، ولهذا يجب عليه القيام بدراسة وتقييم الرقابة الداخلية أولاً، أما الفترة بعد 1933 فقد شهدت شبه إجماع وخاصة بعد الحالة القضائية في سنة 1939 في و.م.أ من أن الغرض من التدقيق هو ليس اكتشاف الغش والخطأ وأن اكتشاف مثل هذه الحالات هي من مسؤولية الإدارة وأن غرض التدقيق الرئيسي هو تقرير المدقق المستقل والمحايد فيما إذا كانت بيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي وقد تم التأكد على أن هذا المبدأ من قبل الجمعيات المهنية العالمية إذا في أدبيات ومنشورات هذه الجمعيات من أن الغرض الرئيسي لفحص البيانات المحاسبية من قبل محاسب قانوني مستقل ومحايد هو لأجل إعطاء الرأي حول عدالة البيانات المالية.¹

ثانياً: مراحل تطور التدقيق

لقد تطورت مهنة التدقيق حتى أصبحت قواعد وعلماء يدرس في الكليات والجامعات أما في الدول العربية فقد صدر في قانون الشركات المصري سنة 1862 الذي ينص على ضرورة قيام المدقق

¹ هادي التميمي، مرجع سابق، ص ص 18-19.

بتدقيق حسابات الشركة من أجل حماية أموال المستثمرين من التلاعب والغش. وقد تم تأسيس جمعية المحاسبين والمدققين المصرية سنة 1955 بهدف تنظيم مهنة التدقيق، وتطورت هذه الجمعية لتصبح سنة 1964 نقابة المراجعين القانونيين، أما في العراق فقد تأسست جمعية المدققين سنة 1919 وأصبح هناك قانون خاص بمزاولة مهنة التدقيق.¹

إن التطورات المتلاحقة للتدقيق كانت رهينة الأهداف المتوخاة منها 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 والاقتصاد العالمي بشكل عام، والتي شهدتها المؤسسة الاقتصادية على وجه الخصوص.²

الجدول التالي يبين أهم المراحل التاريخية لمهنة التدقيق وكذا تطور أهداف التدقيق في كل مرحلة.

¹ أحمد الطمزي، تدقيق الحسابات، ط2، دار التقدم العلمي، بيروت، لبنان، 2009، ص 5.

² محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص 7.

الجدول رقم (1): التطور التاريخي لعملية للمراجعة

أهداف المراجعة	المرجع	الأمر بالمراجعة	المدة
معاينة السارق على اختلاس الأموال، حماية الأموال.	رجل دين، كاتب	الملك، إمبراطور، الكنيسة، الحكومة	من 2000 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي
منع الغش، ومعاينة فاعليه، حماية الأصول.	المحاسب	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين	من 1700 إلى 1850
تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية.	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني	الحكومة والمساهمين	من 1850 إلى 1900
تجنب الغش والأخطاء الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	الحكومة والمساهمين	من 1900 إلى 1940
الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	الحكومة، البنوك والمساهمين	من 1940 إلى 1970
الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين	من 1970 إلى 1990
الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين	ابتداء من 1990

المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية،

الجزائر، 2006، ص ص7-8

المطلب الثاني: تعريف التدقيق وأنواعه.

أولاً: تعريف التدقيق.

نظراً لكثرة التعاريف التي تناولت التدقيق نوجز في النقاط التالية أهم التعاريف التي اتفقت عليها الجهات المهنية والأكاديميين وهي:

التعريف الأول: عرفه "Germand" et "Bonnaute" التدقيق على أنه: "اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي محلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام القوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، في الصورة الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة".¹

التعريف الثاني: كما عرفه خالد أمين بأنه: "عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات، وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعايير المحددة وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك للتحقق"²

التعريف الثالث: أما تعريف Boynton للتدقيق بأنه: "عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة مرتبطة بتأكيدات الإدارة عن البيانات المالية للمنشأة، وتقييم هذه الأدلة بطريقة موضوعية بهدف التحقق من مدى مطابقة هذه التأكيدات للمعايير المحددة، ثم توصلي النتائج إلى الجهات ذات العلاقة"³

التعريف الرابع: كما أصدر اتحاد المحاسبين الأمريكيين مفهوماً آخر للتدقيق هو: "إجراءات منظمة للحصول على الأدلة المتعلقة بالأرصدة الاقتصادية والأحداث وتقييمها بصورة موضوعية لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات (الأرصدة) ومقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين"⁴

¹ محمد التوهامي طواهر، مسعودي صديقي، مرجع سابق، ص 09.

² احمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، ط1، دار الجنان للنشر والتوزيع، جامعة بسكرة، الجزائر، 2015، ص9.

³ رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص4.

⁴ هادي التميمي، مرجع سابق، ص20.

ومن خلال ما سبق يمكن تعريف التدقيق على أنه عملية منظمة يقوم بها فرد مستقل ومؤهل من خلال تحقيقه وبحثه بهدف تقييم الإجراءات المحاسبية والإدارية وغيرها السارية داخل المؤسسة من أجل الوصول إلى صحته ومصداقيته لمعلومات، وإيصال النتائج إلى المدققين المهتمين بذلك.

حيث يمكن أن نصنف مسار التدقيق من خلال الآتي:

- الفحص.
- التحقيق.
- التقرير.

وسوف نوضحها بشيء من التفصيل فيما يلي:

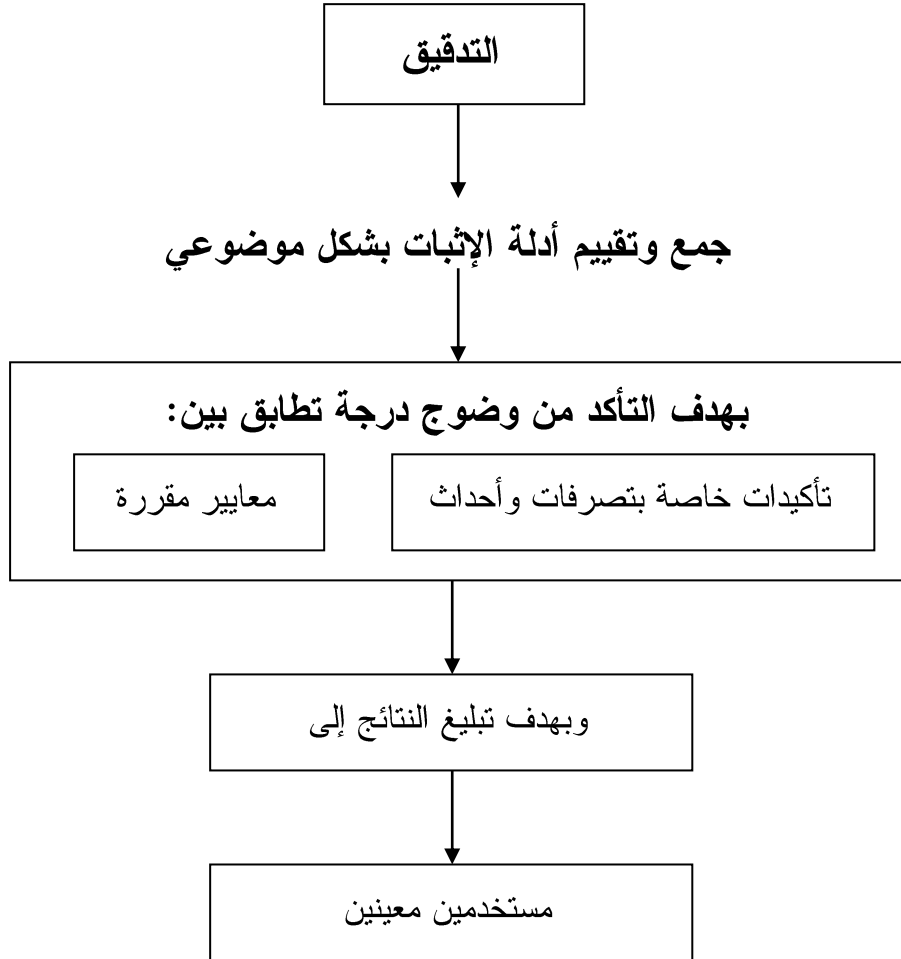
1- الفحص: يقصد به فحص البيانات والسجلات للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها، تحليلها وتبويبها، أي فحص القياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

2- التحقيق: يقصد به الحكم على مدى صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضع الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة.

3- التقرير: يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها، نستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من المراجعة وثمرتها.¹

¹ محمد التوهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص ص 11-12.

الشكل رقم 01: المفاهيم المرتبطة بتعريف التدقيق



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، التدقيق بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 20.

ثانياً: أنواع التدقيق

يمكن تصنيف عملية التدقيق إلى عدة تبويبات وكل تبويب يتضمن أنواع مختلفة لعملية تدقيق الحسابات، ولكن هذه التبويبات تعتبر لأغراض الوصف فقط، وذلك لأن التدقيق الخارجي لا يكون مستقل وإلا يفقد جوهره لأن أدائه يعتمد كلية على الأنواع الأخرى من التدقيقات، حيث أن مفهوم التدقيق ومبادئه العلمية لا تختلف باختلاف الزاوية التي تظهر منها إلى عملية التدقيق.

وبناء على ما تقدم يمكن حصر أنواع التدقيق كالتالي:

1- من حيث الحدود

أ-التدقيق الكامل: وهو التدقيق الذي يخول للمدقق إطارا غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا يعني فحص كل عملية تمت خلال فترة محاسبية معينة، وإنما يخضع التدقيق للمعايير أو المستويات المتعارف عليها، ويتعين على المدقق في نهاية الأمر أن يقوم الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة وصحة التقارير المالية ككل، حيث أن مسؤولياته تغطي جميع المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص.

ب-التدقيق الجزئي: وهو التدقيق الذي يقتصر فيه عمل المدقق على بعض العمليات المعنية، أي أنه يتضمن وضع قيود على النطاق، أو المجال، ويراعي أن الجهة التي تعين المدقق هي التي تحدد العمليات المطلوب تدقيقها على سبيل الحصر، وفي هذه الحالة تنحصر مسؤولية المدقق في مجال أو نطاق أو حدود التدقيق المكلف به.¹

2-من حيث الإلزام القانوني.

أ-التدقيق الإلزامي: وهو ذلك النوع من التدقيق الذي تنص بعض قوانينه، بحيث تلتزم المؤسسة بتعيين مدقق يقوم بتدقيق القوائم المالية للسنة وإبداء رأيه حولها قبل أن تصبح متاحة للجمهور، ويشار إلى هذا النوع أحيانا بالتدقيق القانوني Statutorg Audit ولا يصح أن يكون هذا إلا تدقيقا كاملا.

ب-التدقيق الاختياري: ويكون هذا النوع من التدقيق غير ملزم قانونيا، حيث يمكن أن تقوم بطلبه إدارة المؤسسة أو طرف ثالث، كما قد تقوم أطراف أخرى بالطلب على التدقيق التعاقدية كحالة الطلب على القروض، القيام على النقابات العمالية بطلب تدقيق تعاقدية، كما أن الاككتاب العام للأوراق المالية للمؤسسة يكون أساسا لعمليات تدقيق الحسابات بشكل تعاقدية.²

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، ط2، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص ص 14-15.
² لقويرة سمير، مساهمة معايير ادلة الاثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر، 2018 ص 11.

3- من حيث توقيت عملية التدقيق.

أ- **التدقيق النهائي:** يبدأ المدقق عمله بعد نهاية الفترة المحاسبية ومن مزاياه ضمان عدم حدوث تعديل في البيانات بعد تدقيقها، حيث أنه يمنع من حدوث ارتباك العمل داخل المؤسسة، كما أنه يؤدي إلى خفض احتمالات السهو من جانب القائمين بعمليات التوقيت.

ب- **التدقيق المستمر:** يتم فيه فحص البيانات بصفة مستمرة أو على فترات دورية، وغير دورية، وهذا النوع من التدقيق يناسب المؤسسات الكبيرة ذات العمليات الضخمة، التي تحتاج إلى وقت طويل لفحصها، ويمتاز بتوفير الوقت الكافي للمدقق، مما يساعده على التوسع في عملية التدقيق، ومن عيوبه توطيد العلاقات الإنسانية بين مساعدي المدقق وموظفي المؤسسة مما يؤثر على الكفاءة.¹

4- من حيث مدى الفحص.

أ- **التدقيق التفصيلي:** هو أن يقوم المدقق بفحص جميع القيود، والدفاتر والسجلات للتأكد من أن جميع العمليات سليمة خالية من الأخطاء، ويمكن أن يكون هذا التدقيق كامل إذا تم فحص كل عملياته المالية التي قامت بها المؤسسة وفي حين أن يكون إذا تم الاتفاق بتحديد حدود التدقيق والهدف منه.

ب- **التدقيق الاختياري:** وفيه يقوم المدقق باختيار عينة تمثل المجتمع، وتحديد جهة هذه العينة يرتبط بوجهة نظر المدقق في مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية، ويتم اختيار هذه العينة بأحد هاذين الأسلوبين:²

- التدقيق الشخصي أو ما يعرف بالعينات الحتمية.
- التقدير الإحصائي أو ما يعرف بالعينات الإحصائية.

ويعتبر التدقيق الاختياري هو الأساس السائد للعمل الميداني حيث لا يناسب التدقيق التفصيلي الظروف الحالية لأنه يؤدي إلى زيادة الأعباء بالإضافة إلى تعارضه مع عوامل الوقت والجهد وكذلك التكلفة.

¹ عصام الدين محمد متوليا، المراجعة وتدقيق الحسابات، ط2، جامعة علوم التكنولوجيا، اليمن، 2013، ص27.

² مخلوفي عبد الهادي، دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير - تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015 ص 11.

5- من حيث القائم بعملية التدقيق.

أ-التدقيق الداخلي: قد يقوم بعملية التدقيق شخص من داخل المؤسسة بعملية فحص للدفاتر والسجلات ومدى الالتزام بالمعايير المحاسبية خلال عملية التسجيل في الدفاتر والسجلات، وفي هذه الحالة يسمى هذا التدقيق الداخلي، وهو إحدى أدوات الرقابة ويعتبر أداة بيد الإدارة كونه يتم التدقيق من قبل شخص يعتبر موظف في المؤسسة، ويخضع لسلطة الإدارة، ومن واجبات التدقيق الداخلي فيما يخص تزويد الإدارة بالمعلومات كما يلي:

- دقة أنظمة الرقابة الداخلية.
- الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام الشرع.
- كفاءة وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي، وذلك كمؤشر يعكس بصدق نتائج العمليات والمركز المالي.

ب-التدقيق الخارجي: هو الفحص الانتقادي للدفاتر والسجلات من قبل شخص محايد خارجي في سبيل الحصول على رأيه حول عدالة القوائم المالية، ويتم تعيين المدقق الخارجي بعقد بينه وبين المؤسسة.¹ هناك أوجه الاختلاف بين التدقيق الخارجي والداخلي يمكن حصرها على النحو التالي:

¹ سداوي سامية، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، مذكرة مدممة لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم المالية والمحاسبة، تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2014، ص ص 6-7.

الجدول رقم 2: يوضح أوجه الاختلافات بين التدقيق الداخلي والخارجي

التدقيق الخارجي	التدقيق الداخلي	البيان	
إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة التقارير المالية عن فترة محاسبية معينة وتوصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة منها.	1-تحقيق أعلى كفاية إدارية وإنتاجية من خلال القضاء على الإسراف واكتشاف الأخطاء والتلاعب في الحسابات. 2-التأكد من صحة المعلومات المقدمة للإدارة للاسترشاد بها في رسم الخطط واتخاذ القرارات وتنفيذها.	الهدف	1
شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المنشأة (مستقل).	موظف من داخل المنشأة (تابع).	علاقة القائم بعملية التدقيق بالمنشأة.	2
يتحدد نطاق وحدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المنشأة والمدقق الخارجي، والعرف السائد، ومعايير التدقيق المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين، المنظمة، لمهنة التدقيق وغالبا ما يكون التدقيق الخارجي تفصيلي أو اختياري وفقا لطبيعة وحجم عمليات المنشأة محل التدقيق.	تحدد الإدارة نطاق عمل المدقق، كما أن طبيعة عمل المدقق الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص والاختبارات لما لديه من وقت وإمكانات تساعده على تدقيق جميع عمليات المنشأة.	نطاق وحدود التدقيق.	3
1-يتم الفحص مرة واحدة (نهائية) أو خلال فترة دورية أو غير دورية طوال السنة المالية. (مستمرة) قد يكون كامل أو جزئي.	1-يتم الفحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية. 2-اختيارية وفقا لحجم المنشأة.	التوقيت المناسب للأداء.	4
1-إلزامية وفقا للقانون السائد. 2-قراءة التقارير المالية.	إدارة المنشأة	المستفيدين.	5

المصدر: أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، ط2، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص18.

المطلب الثالث: أهداف التدقيق وأهميته.

أولاً: أهداف التدقيق.

تتمثل أهداف التدقيق فيما يلي

1-الهدف الأساسي للتدقيق:

إن الهدف الأساسي من عملية التدقيق هو إبداء الرأي الفني المحايد من قبل مدقق حسابات خارجي مستقل عما إذا كان يتم عرض البيانات والقوائم المالية بصورة عادلة من جميع النواحي الجوهرية وفقاً لإطار المحاسبة المالية المطبق.

وحتى يقوم المدقق بإبداء هذا الرأي فإن عليه الحصول على تأكيد معقول بأن البيانات والقوائم المالية التي قام بتدقيقها خالية من التحريفات الجوهرية (المادية)، بما يعني أن القوائم تعطي صورة حقيقية وعادلة، أو أنها "تظهر بعدالة" حقيقية، المركز المالي للمنشأة ونتيجة النشاط خلال فترة مالية محددة، ويجب ملاحظة أن التأكيد الذي حصل عليه المدقق هو تأكيد معقول وليس تأكيد مطلق، والسبب في ذلك يرجع إلى وجود العديد من القيود التي تحيط بعملية التدقيق، وتحول دون الحصول على تأكيد مطلق، ومن هذه القيود اتباع المنشأة لنظام رعاية داخلية غير فعال، أو اعتماد المدقق على التقدير والحكم المهني، أو عدم وجود أدلة إثبات قاطعة لعملية التدقيق.¹

2-الأهداف الفرعية للتدقيق:

وتتمثل فيما يلي:

- اكتشاف التزوير والتلاعب الذي قد يحدث في الدفاتر.
- التقليل من ارتكاب الأخطاء والتزوير من خلال تدعيم نظم الرقابة الداخلية بالمنشأة وما تصاحبه زيارات مدقق الحسابات المفاجئة من أثر في نفوس العاملين بها.

¹ رزق ابو زيد الشحنة، مرجع سابق، ص ص، 29 30.

- استخدام القائمين على إدارة المنشأة عند إعداد التقرير ورسم السياسة الإدارية الحاضرة والمستقبلية وفي اتخاذ القرارات على الحسابات التي تم تدقيقها وعلى البيانات المحاسبية التي اطمأنت إلى صدقها وسلامتها.
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية الذين يطلعون على الحسابات الختامية والميزانية المنشورة والمرفق بها تقرير مدقق الحسابات وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثمار أموالهم.
- إذا قدم مدقق الحسابات التقرير الضريبي موضحا فيها المخالفات الضريبية فإنه يتم اعتماد الحسابات التي قام بتدقيقها وتقليل الإجراءات الروتينية أثناء الفحص ومعاونة مصلحة الضرائب.
- يعاون المدقق المنشأة على ملء الاستمارات وتقديم التقارير المختلفة إلى الهيئات الحكومية والرقابية كالجهاز المركزي للإحصاء والمؤسسة العامة والوزارات التابع لها الوحدة الاقتصادية.¹

• 3- الأهداف الحديثة والمتطورة: تتمثل فيما يلي

- مراقبة خطة الأعمال ومتابعة تنفيذها وتحديد انحرافات وأسابيها.
- تقييم أقصى قدر من الكفاية الإنتاجية عن طريق محو الإسراف في جميع نواحي نشاط المشروع.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي يعمل فيه المشروع.
- التأكد من صحة الحسابات الختامية وخلوها من الأخطاء الحسابية والفنية سواء المعتمدة أو غيرها نتيجة الإهمال أو التقصير.²

ثانيا: أهمية التدقيق

إن أهمية التدقيق تتمثل في كونه وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت أطرافا داخلية أو خارجية، إذ تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية لاتخاذ قرارات ورسم خطط مستقبلية، ومن بين المستفيدين من التدقيق نجد:

¹ سماح أسامة النعسان، "العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظرمدقي الحسابات الخارجيين"، أطروحة مقدمة لنيل درجة ماجستير (غير منشورة)، فرع المحاسبة والتمويل، تخصص الاقتصاد والعلوم الإدارية الجامعة الإسلامية، غزة 2018 ص 20

² منديلي صالح وآخرون، "معايير التدقيق الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالجزائر"، مذكرة مقدمة لنيل درجة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة حمه لخضر الوادي، الجزائر، سنة 2019، ص9.

1- إدارة المؤسسة: تعتمد إدارة المؤسسة على التدقيق بشكل كبير خاصة في عملية التخطيط المستقبلي لتحقيق أهدافها المسطرة مسبقاً، وبالتالي فإن مصادقة المدقق على قوائمها سيمنحها درجة كبيرة من الثقة، ويزيد من نسبة الاعتماد عليها كما يعتبر مفتاح الحكم على مستوى أداء أعضاء مجلس الإدارة.

2- الملاك والمساهمين: إن ظهور شركات المساهمة ذات الامتداد الإقليمي وانفصال الإدارة عن الملاك عزز من أهمية التدقيق، فكان لابد من طرق يضمن التسيير الأمثل لأموال المساهمين ومنع حدوث اختلاس وتلاعبات، كما أن تقرير مدقق الحسابات يساهم في جلب مستثمرين جدد يضمن لهم أكبر عائد ممكن.

3- الدائنين والموردين: يعتمد هؤلاء على تقرير المدقق بصحة وسلامة القوائم المالية، ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام، وكذا درجة السيولة لدى المؤسسة، ما يضمن لهم تحصيلهم لحقوقهم لدى المؤسسة.

4- الزبائن: اهتمام هذه الشريحة بالمعلومات ينحصر بمعرفة استمرارية الوحدة الاقتصادية، وخاصة عند ارتباطهم معها بمعاملات طويلة الأجل، إذا كانوا معتمدين عليها كمورد رئيسي وأساسي للبضاعة أو المواد الأولية.

5- العاملين: اعتماد نقابة العاملين على القوائم المالية من أجل مفاوضة مع الإدارة من أجل وضع سياسة عامة للأجور وتحقيق مزايا العمال.

6- البنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى: بغرض توسيع نشاطاتها أو لمواجهة عسر مالي، تلجأ المؤسسات على القروض من المؤسسات المالية غير أن هذه الأخيرة عليها معرفة درجة الخطر، ومعرفتها لقدرة المؤسسات على السداد مستقبلاً، وتعود في ذلك إلى تقرير مدقق الحسابات الذي يؤكد صدق القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة.

7- الهيئات الحكومية: تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض، منها مراقبة النشاط الاقتصادي، أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب، وهذه جميعاً تعتمد على بيانات واقعية وسليمة، وقد بينت لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين عند

إصدار المعايير عام 2002 أن أهمية التدقيق (المصلحة العامة) تكون فيساعد في رفع القرارات الإدارية السليمة.

- يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي.
- استغلال موارد المؤسسات بكفاءة وفعالية.¹

المبحث الثاني: أساسيات حول المدقق الخارجي

يختص هذا المبحث بإعطاء نظرة على الأوضاع الحالية لمهنة المدقق الخارجي من ناحية تعريفه حسب التشريع الجزائري وكذلك من ناحية الإعداد العلمي والمهني للمدققين، وقد تم تقسم هذا المبحث إلى ثلاث مطالب:

المطلب الأول: مفهوم المدقق الخارجي

1-تعريف المدقق الخارجي: عرف المدقق الخارجي حسب المادة 22 من القانون رقم 1/10 المؤرخ في 29 جوان 2010 العدد 42 والتي نصت على أنه: "كل شخص يمارس باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة صادقة على صحة حسابات الشركة والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول بها".²

- "المدقق الخارجي هو الشخص الذي يقوم بعملية التدقيق الحسابات والمنشآت والمؤسسات وتختلف في طبيعة نشاطها وحجمها وتقديم تقرير يبيد فيه رأيه حول القوائم المالية وقد يقوم أحيانا بتكليف من المنشأة بإجراء دراسات أو أبحاث مختلفة لبعض الأنشطة لحساب الإدارة".³

- كما عرف المدقق الخارجي: "هو الشخص الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤولية مهنة الشهادة بصدق انتظام حسابات وقوائم المنشأة ومطابقتها للمعايير المعمول بها"⁴

¹ مخلوفي عبد الهادي، مرجع سابق، ص- ص 9-10

² الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، القانون رقم 1/10 المؤرخ في 2010/7/11، المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

³ زهير عيسى، تدقيق الحسابات للإجراءات العلمية، ط1، دار البداية ناشرون وموردون عمال، الاردن، 2015، ص99.

⁴ Sadi Nacerddine et Mazouz Ali ,lapratique du commessarit du compts en Algérie tom 1,edition SNO, Alger ,1993, p45

وعرفه أيضا: أنه طرف خارجي يزاول مهنة التدقيق من خلال مكتب خاص ويفترض منه صفة الاستقلال وعادة ما يقوم بالتدقيق في القوائم المالية للمؤسسات سواء كانت مؤسسات تجارية وخدمية، ويتم مزاوله هذه المهنة بترخيص معتمد وفقا لقوانين مزاوله المهنة بالإضافة إلى أنه يمكن مزاوله المهنة كفرد أو من خلال عضويته في المؤسسة (المكتب) تدقيق وتتطلب المعايير المنظمة للمهنة أن ينصف المدقق الخارجي بالاستقلال والحياء حتى يمكنه أداء مهمته بموضوعية ودون تمييز¹ في تعريف آخر نجد: "هو ذلك الشخص المؤهل والمستقل والمجاز لإنجاز تدقيق البيانات المالية وتقديم تقرير حولها على الجهة أو الجهات التي عينته".

ومن خلال هذه التعاريف نستنتج:

المدقق الخارجي هو كل شخص محترف ومؤهل، يقوم باختيار أو فحص المالية والسجلات المحاسبية لترجمة الوضعية المالية الحقيقية للحسابات، عن طريق إعطاء رأي فني محايد ومستقل حول مصداقية وسرية المعلومات.

2- شروط ممارسة مهنة المدقق الخارجي:

يهدف هذا القانون إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب والمحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

وحسب ما نصت عليه المادة 02 يمكن أي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس لحسابه الخاص، تحت أي تسمية كانت، مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد إذا توفرت فيه الشروط والمقاييس المنصوص عليها في هذا القانون.³

وحسب المادة 06 يؤدي الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب المعتمد بعد الاعتماد وقبل التسجيل في الصف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل، اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا محل تواجد مكاتبهم بالعبارات الآتية: "أقسم بالله العلي

¹ عبد الفتاح محمد الصحن واخرون، أسس المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، 2007، ص-ص 22-23.

² هادي التميمي، مرجع سابق، ص 25.

³ الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، مرجع سابق، ص 4.

العظيم أن أقوم بعملتي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتف سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف والله على ما أقول شهيد.¹

كما أن هناك عدة شروط لتعيين المدقق الخارجي وهي حسب المادة 08 من القانون 01-10 المتعلق بالخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كآآتي:

- أن يكون جزائري الجنسية.
- أن يحوز شهادة لممارسة المهنة.
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.
- ألا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.
- أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في المادة 06 أعلاه.
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في الصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.

3- مهام المدقق الخارجي:

حسب ما تنص عليه المادة 23 يضطلع محافظ الحسابات بالمهام الآتية:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج العمليات السنة المنصوصة وكذا الأمر بالنسبة للوضع المالية وممتلكات الشركات والهيئات.
- فحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرين للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
- إبداء رأيه في شكل تقارير خاصة حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المسيرين أو المسير.
- يقدر شروط إبرام اتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات التي يكون فيها.

¹ الجريدة الرسمية، مرجع نفسه، المادة 8، ص 5.

- يعلم الجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة، بكل نص قد يكشفه أو اطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استعمال المؤسسة أو الهيئة.¹

4- العوامل المرتبطة بمدقق الحسابات والمؤثرة في كفاءته العلمية والمهنية

- هذه المعلومات المؤثرة في كفاءة المدقق تتعلق بالموصفات الشخصية للمدقق وفريق عمله، وهذه العوامل لها ارتباطا بمعايير التدقيق العامة الصادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين وتتضمن على ما يلي:

1- التأهيل العلمي والعملية لمدقق الحسابات تتمثل في:

أ- التأهيل العلمي والعملية لمدقق في مجال المحاسبة والتدقيق.

ب- التدريب والتكوين المستمر للمدقق.

ج - خبرة مدقق الحسابات.

د-المعرفة العامة في العلوم الأخرى.

2-الاستقلالية والحياد.

3- بذل العناية المهنية اللازمة والشك المهني.

أ- التأهيل العلمي والعملية لمدقق في مجال المحاسبة والتدقيق: يعتبر التأهيل العلمي لمدقق الحسابات شرطا أساسيا لتحقيق كفاءته ،وحتى يكون المدقق قادرا على أداء عمله بعناية وكفاءة لابد ان يمتلك التأهيل العلمي المناسب والمعرفة العامة للذين يمكناه من أداء عمله بدرجة عالية من الكفاءة.

- وحسب القانون الجزائري تمنح شهادة التأهيل العلمي حسب الشروط التالية:

- أن يكون جزائري الجنسية.

- أن يكون حائزا للشهادات الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بيها.

- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.

- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية ،ان يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء

المحاسبين او في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

- أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في المادة 6.2.

¹ الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، مرجع سابق، العدد 42 الصادر في 11 يوليو، 2010، ص 7.

² عبير محمود أبو غيدة، العوامل المؤثرة في كفاءة المدقق للكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والانظمة، رسالة ماجستير، تخصص مراجعة الحسابات، جامعة دمشق، 2014، ص 15.

ب- التدريب والتكوين المستمر للمدقق: على المدقق أن يكون بدراية كافية بمستجدات عمليات التدقيق خصوصا ما ارتبط بمجال التكنولوجيا أنظمة المطروحات والحاسب الآلي وللتكوين المستمر في مجال التدقيق له أهمية كبيرة في اكتسابه الكفاءة المهنية.

- ان المحافظة على الكفاءة المهنية وتتطلب وعيا مستمرا وتفهما للتطورات المهنية والتجارية والفنية ذات الصلة، ويمكن التطوير المهني المستمر المدقق المهني من تطوير القدرات التي تمكنه من أداء مهامه بكفاءة في البيئات المهنية والمحافظة عليها.¹

ج- خبرة مدقق الحسابات: تعد خبرة مدقق الحسابات من مكونات الاساسية لكفاءته الى جانب تأهيله العلمي ويشير اتحاد دولي محاسبيين في معيار تنظيم الدولي الى اهمية تمتع المدقق بالخبرة العلمية حتى يكون قادر على اداء مهامه بكفاءة وتعد الخبرة من الأمور الهامة للوصول الى تدقيق ذو جودة عالية فالتعامل مع عدد كبير من العملاء يوفر قدر اكبر على القيام بعملية تدقيق اكثر فعالية

- كما تؤثر خبرة المدقق على معرفته حيث تزيد من كمية ونوعية المعرفة التي يمتلكها المدقق وتطوره وتزوده ب المعرفة التي تساعده على تحديد الاهمية التي يعطيها للأدلة لأنها تساهم في تطوير هياكل شاملة وتحسين قدراتهم على استخدام تلك المعرفة.²

د-المعرفة العامة في العلوم الاخرى: ان إمام المدقق بالعلوم الاخرى يساعده بالإضافة الى التأهيل العلمي والعملية على القيام الأمثل بمهمة التدقيق داخل اي مؤسسة مهما كانت طبيعتها كما ان علوم الادارة تسهل عليه عملية اكتشاف الأخطاء وتغيرات المحاسبية.

2-الاستقلالية والحياد: يعتبر استقلال المدقق اساسا بمصدقية خدمات التدقيق والتأكد ويعرف استقلال المدقق بأنه "وجود موقف معين يتضمن ابداء وجهة نظر غير متحيزة خلال اداء اختبارات التدقيق وتقويم النتائج واصدار تقرير التدقيق".³

3- بذل العناية المهنية اللازمة والشك المهني: حسب ما جاءت به المادة 49 من القانون 91 والذي مفاده على أن محافظ الحسابات يبذل عناية المهنية الكافية عند قيامه بمراجعة حسابات الشركة أو إعدادة لتقرير كالتخطيط للمراجعة والاشراف على مساعديه والتأكد من الأدلة والبراهين المتحصل

¹ الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، مرجع سابق، العدد 42 الصادر في 11 يوليو، 2010، ص 2.

² عبيد محمود أبو غيدة، مرجع سابق، ص 20.

³ سحنون محمد أمين، واقع التزام محافظ الحسابات في الجزائر بمعايير التدقيق، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص مراجعة وتدقيق، جامعة أم البواقي، 2017، ص 37.

عليها كما أنه بتحقيق العناية المهنية لابد من ممارسة اتجاه من الشك المهني اثناء أدائه لعملية التدقيق والجمع والتقييم الأدلة والشك المهني يتطلب ذهنا شاككا وتقييما نقديا لأدلة الاثبات.¹

المطلب الثاني: حقوق وواجبات المدقق الخارجي.

أولاً: الحقوق.

ليتمكن المدقق الخارجي من أداء واجباته فإنه يحق للمدقق الخارجي أن يطلب ويطلع على كافة المعلومات اللازمة من المنشأة لإكمال إجراءات الفحص وإصدار تقريره، حيث يتمتع المدقق بالحقوق التي تسمح له بالقيام بالفحص الشامل للدفاتر والسجلات، وتختلف هذه الحقوق بناء على طبيعة المهمة الموكلة له في إطار العقد المبرم بينه وبين المؤسسة فمثلا يحق له الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمحاضر بصفة عامة.

وقد ذكر (نجم 2012: 28) أن حقوق المدقق الخارجي تتمثل في:

- حق إجراء الجرد لخزائن المنشأة في الوقت الذي يراه مناسباً للتأكد من عدالة تصوير البيانات المالية لواقع المنشأة.
- حق دعوة الهيئة العامة للمساهمين للانعقاد وذلك في الحالات التي لا تحتل التأجيل أو التأخير أي في حالات الاستعجال.
- حق الحصول على نسخة من الاستفسارات والبيانات التي يوجهها مجلس الإدارة للمساهمين لحضور اجتماعات الهيئة العامة.

كما يحق للمدقق الخارجي الاطلاع على دفاتر الشركة وسجلاتها ومستنداتها في أي وقت سواء المحاسبية منها وغير المحاسبية، وكذلك محاضر جلسات مجلس الإدارة والهيئة العامة للمساهمين للتأكد من مدى التقيد بنظام ومتطلبات قانون الشركات.²

حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات وفحص حسابات الشركة.

¹ الجريدة الرسمية، مرجع سابق، ص 8.

² رغبة إبراهيم المدهون، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف واثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، 2014، ص-ص 42-43.

- الحق في الاستفسار والسؤال عن كافة البيانات والإيضاحات من المديرين أو غيرهم.
- جرد خزائن الشركة ليقف على ما تحويه من أوراق مالية أو غيرها وأن يتحقق من جميع موجودات الشركة والتزاماتها.
- حق حضور الجمعية العامة، وأن يتأكد من صحة الإجراءات التي اتبعت في الدعوة إلى الاجتماع.
- له الحق في دعوة الجمعية العامة للإنقاذ وذلك في حالات الاستعجال.
- له الحق في موافاته بصورة الأخطاء أو البيانات التي يرسلها مجلس إدارة المساهمة لحضور الجمعية العامة¹
- حق الاحتفاظ بالمستندات والأوراق، والمقصود في هذا الحق المحافظة على مصلحة المحقق في الحصول على كامل أتعابه من العميل.
- حق مناقشة اقتراح عزله وذلك بالرد على هذا الاقتراح قبل ثلاث أيام من اجتماع الهيئة العامة للمساهمين لأن مثل هذا الحق يحول دون العزل التعسفي للمدقق.²
- ثانياً: واجبات المدقق الخارجي.

حددت المادة (6) من نظام مزاولة مهنة المحاسبة القانونية رقم 7 لسنة 2006، الواجبات التي يلتزم بها المدقق الخارجي عند أداء عملية التدقيق وهي:

- التقييد بمعايير التدقيق والمحاسبة المعتمدة للمهنة وقواعد السلوك المهني.
- المحافظة على سرية المعلومات التي يطلع عليها بحكم ممارسته للمهنة.
- القيام بتخطيط إجراءات التدقيق وتنفيذها للحصول على تأكيدات معقولة فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من أي أخطاء.
- شمول إجراءات التدقيق والفحص على أساس اختباري للبيانات المؤيدة للمبالغ والمعلومات الواردة في البيانات المالية.
- التأكد من أن الحسابات منظمة بصورة أصولية وأن البيانات المالية متفقة معها بما في ذلك أنظمة الحاسوب المستخدمة.
- التأكد من أن البيانات الواردة في تقرير مجلس الإدارة متفقة مع الحسابات.

¹ زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، ط 1، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2009، صص 45-46.

² يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، ط 1، مؤسسة الوراق، عمان، 2000، صص 247-248.

- تبليغ الجهات المختصة عن أي اختلاس يتم اكتشافه في أموال الجهة التي يقوم المدقق بتدقيق حساباتها أو التلاعب في هذه الحسابات.
- تقديم تقرير إلى الهيئة العامة أو الجهة التي عينت المحاسب القانوني لمزاولة أعمال التدقيق مستندا في ذلك إلى معايير التدقيق الدولية المعتمدة بخصوص هذا التقرير.¹
- فحص حسابات الشركة والتحقق من القيود والكشف عن الأخطاء والتحقق من الحسابات الختامية تمثل الواقع وأن الميزانية العمومية صحيحة.
- التحقق من قيام الأصول والخصوم وأنه مطابق للأسس العامة للمحاسبة.
- على المدقق أن يتحقق من أن المؤسسة قد طبقت قواعد المحاسبة العامة.
- على المدقق أن يراعي سلامة التطبيق لنصوص القوانين والأنظمة وغيرها من الوثائق المتعلقة بالمؤسسة.
- أن يقدم الاقتراحات التي يراها صالحة لحسن سير الشركة.²
- مراقبة أعمال المنشأة.
- الفحص والتفتيش الدوري وفق أساليب المحاسبة والتدقيق المتعارف عليه على أعمال المؤسسة.
- فحص الأنظمة الإدارية للمنشأة، وأنظمة المراقبة المالية الداخلية، والتأكد من ملاءمتها لحسن سير أعمال المنشأة.
- التحقق من موجودات المؤسسة وملكيته لها والتأكد من قانونية الالتزامات المترتبة على نشأة وصحتها.
- التقييد بقواعد السلوك المهني الواردة في قانون مهنة تدقيق الحسابات ونظام تعليمات الجمعيات والمؤسسات المعنية بالمهنة.
- الاطلاع على قرارات مجلس الإدارة والهيئة العامة والتعليمات الصادرة من المنشأة وأية بيانات يتطلب العمل ضرورة الحصول عليها والتحدث عنها.³

¹ رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سابق، صص 81-82.

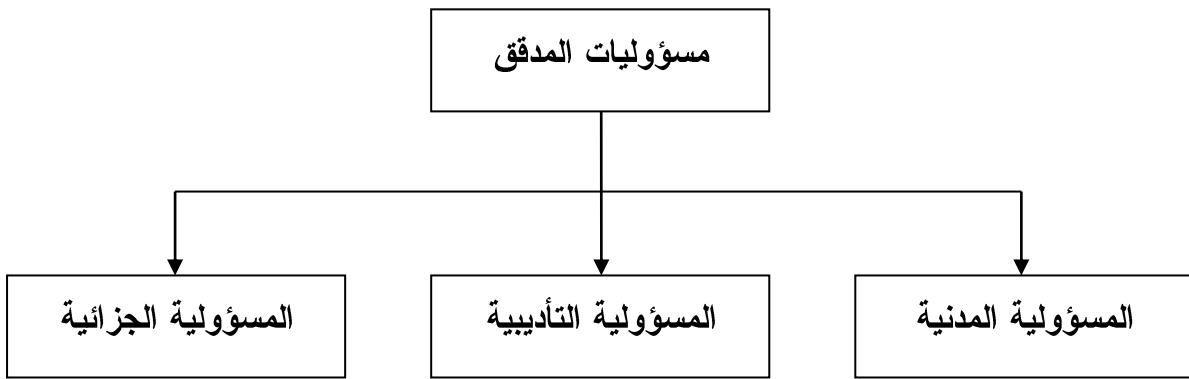
² زاهرة عاطف سواد، مرجع سابق، ص 46.

³ رغبة إبراهيم المدهون، مرجع سابق، صص 41-42.

المطلب الثالث: مسؤوليات المدقق الخارجي

تزداد عدد القضايا المرفوعة ضد مزاولي مهنة التدقيق بشكل ملحوظ، وساعد في ذلك تظافر عدة عوامل أهمها حالات عدم الالتزام بتطبيق معايير الجودة اللازمة مما أدى بالمدقق إلى تحمل المسؤوليات والموضحة في الشكل الآتي:

الشكل رقم 02: مسؤوليات المدقق



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الدراسات السابقة .

وانطلاقاً من الشكل يتضح أن المدقق يتحمل ثلاث مسؤوليات هي المسؤولية المدنية، المسؤولية التأديبية والجزائية.

1- المسؤولية المدنية:

هي المسؤولية التي تنشأ على مدقق تجاه الأطراف الذين يخدمهم نتيجة إهماله أو تقصيره في أداء واجباته، مما يؤدي إلى إلحاق الضرر بهم سواء كان عملاء أو غيرهم من الطرف الثالث الذين يعتمدون على تقرير المدقق، وتنشأ هذه المسؤولية على المدقق بموجب القانون بصفته وكيلًا عن هذه الأطراف لعدم بذله العناية المهنية المعقولة، ويتم تقسيم المسؤولية المدنية إلى مسؤولية تجاه العملاء ومسؤولية تجاه الغير (الطرف الثالث) كما يلي:¹

¹ رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سابق، ص 83.

أ- خطأ يصدر من المدقق: لا يسأل المدقق مدنياً إلا إذا توفر الخطأ من جانبه أو إذا أهم في الرقابة على حسابات المؤسسة.

ب- ضرر يصيب المدعي: لا يكفي المسائلة المدقق إلا إذا أصاب المدعي ضرراً نتيجة خطأ المدقق الخارجي أو انحرافه عن مسلك المراقب العادي، فإذا لم يثبت وقوع الضرر فلا محل للبحث في مسؤوليته المدنية.

ج- رابطة السبب بين الخطأ والضرر: يجب أن يثبت المدقق علاقة سببية بين خطأ أو انحراف المدقق¹

2- المسؤولية التأديبية:

إذا أخل المدقق باعتباره كعضو، بواجباته حسب ما تنص عليه قواعد الجمعيات والنقابات المهنية التي ينتسب إليها، فقد يتلقى المعنى بالأمر إنذاراً، لو ساء والتوقيف المؤقت عن مزاوله المهنة إلى شطب الاسم من جدول الأعضاء المرخص لهم بمزاوله المهنة.²

- ولا تقوم المسؤولية التأديبية إلا بتوفر ركنين أساسيين:

أ- الركن المادي: يتمثل هذا الركن في العامل الإيجابي أو السلبي الذي يصدر من المدقق فإذا لم يوجد خطأ ولم يثبت إخلاله بواجبه الوظيفي أو التزامه المهني فلا يمكن مساءلة المدقق تأديبياً، وتقوم الجريمة التأديبية بمجرد وقوع الخطأ الوظيفي والمهني ولو لم يقع الضرر فعلي يترتب عليه مسؤولية تأديبية.

ب- الركن المعنوي: لا يكفي صدور الخطأ من المدقق حتى يحاكم تأديبياً بل لابد أن يصدر الفعل الخاطئ عن إرادة آثمة، ولا يعني أن الخطأ التأديبي يكون دائماً معتمداً فهو قد يكون عمدياً أو غير عمدياً كل ما هنا كلاً انه إذا ثبت التعهد أصبح طرفاً مشدداً عند تقرير العقوبة.³

¹ نواف محمد عباس الرمحي، "مراجعة المعاملات المالية"، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 89.

² سالم صدام حسين، "اثر التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم التجارية جامعة المسيلة، 2016، ص 39.

³ محمد نواف عباس الرمحي، مرجع سابق، ص 91.

3-المسؤولية الجزائية: قد يجد المدقق نفسه مسؤولاً جزائياً، عند مخالفته بعض نصوص القانون العقوبات في الحالات:

- وهذا إذا استنتى حالة عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية.
- تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة.
- عدم احترام سر المهنة.¹
- سبقت الإشارة على أن المسؤولية الجنائية لمراجع الحسابات تنشأ بسبب إلحاق ضرر بعملية أو الغير نتيجة تقريره عن القوائم المالية للمنشأة الخاضعة للتدقيق. وإذا ما ثبتت هذه المسؤولية يحق لمن ألحق به الضرر الحصول على تعويض مالي، ولكن السؤال الذي يتطلب الإجابة عليه هنا هو إذا كانت المسؤولية الجنائية تنشأ نتيجة إلحاق ضرر ببعض مستخدمي القوائم المالية وتقرير التدقيق، فما هو الحال إذا ما تعدى نطاق شخص واحد أو عدة أشخاص وأصبح نطاقه يتضمن معظم إن لم يكن جميع فئات المجتمع؟ وللدرد على هذا السؤال، يمكن القول إنه إذا ترتب عن إهمال أو تقصير مراجع الحسابات إلحاق ضرر بالمجتمع ككل تعرض لنوع آخر من المسؤولية الجنائية حيث يوصف بالإهمال أو التقصير في هذه الحالة بأنه جريمة ضد المجتمع.²
- المبحث الثالث: ماهية جودة التدقيق الخارجي والعوامل المؤثرة عليها

المطلب الأول: تعريف جودة التدقيق الخارجي

تعتبر جودة التدقيق نقطة خلاف كبيرة بين عموم الكتاب والباحثين، فبالرغم من أهمية إيجاد وتحديد مفهوم واضح ومتفق عليه من قبل هؤلاء الباحثين، ويرجع النظر لهذا المفهوم من وجهات نظر متعددة ومختلفة، مما أدى إلى عدم القدرة على بلورة مفهوم واضح ومحدد بشكل نهائي.

1-مفهوم الجودة: يعود مفهوم الجودة إلى الكلمة اللاتينية (Quality) والتي تعني طبيعة الشيء ودرجة الصلاحية وقديما كانت تعني الدقة والإتقان، أما حديثا فقد تغير مفهوم الجودة بعد تطور علم

¹ محمد بوتين، "المراجعة ومراقبة الحسابات بين النظرية والتطبيق"، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 37.

² اشرف محمد إبراهيم المنصور، مبادئ المراجعة في ضوء المعايير الدولية للمراجعة، جهاز نشر وتوزيع الكتاب الجامعي جامعة حلوان، ص 70.

الإدارة وظهور الثورة الصناعية والشركات الكبرى وازدياد المنافسة إذ أصبح لمفهوم الجودة أبعاد متشعبة وجديدة.¹

فقد عرفت المنظمة الأوروبية لضبط الجودة "Eoqc" بأنها: مجموعة من المزايا والخصائص التي تؤثر في قدرة المنتج أو الخدمة على تلبية المتطلبات.²

كما تعرف الجودة من طرق جوتشر وكوفي "Gaucher"، "Coffy" بأنها تلبية احتياجات العملاء بأقل تكلفة ممكنة.

انطلاقاً من مفهوم الجودة يتم وضع تعريف لجودة التدقيق الخارجي لكن على الرغم من أهمية مفهوم جودة التدقيق، إلا أنه يرد تعريف واضح وشامل ومتفق عليه من قبل الباحثين الدارسين، ويرجع ذلك إلى النظر إليها من وجهات نظر متعددة ومختلفة منها:

يعتبر دوانجلو (De Angelo) من أوائل الباحثين الذين عملوا على وضع تعريف لجودة التدقيق الخارجي وعرفها بأنها: احتمال أن يقوم المدقق الخارجي باكتشاف أي شيء غير عادي في البيانات المالية، ومنشئة الكشف عنه لمستخدمي هذه البيانات، حيث يعبر احتمال اكتشاف الخطأ أو الاحتيال مسألة كفاءة، في حين أن احتمال الكشف عنها يعتمد على استقلالية وموضوعية مدقق الحسابات، أي مدى استعداده لمواجهة الضغوط التي يمارسها معدو البيانات المالية.³

كما عرفت جودة التدقيق الخارجي على أنها: تخفيض المدقق لخطر الاكتشاف إلى حد يكون عنده مستوى خطر التدقيق المقبول منخفض إلى أقصى درجة.

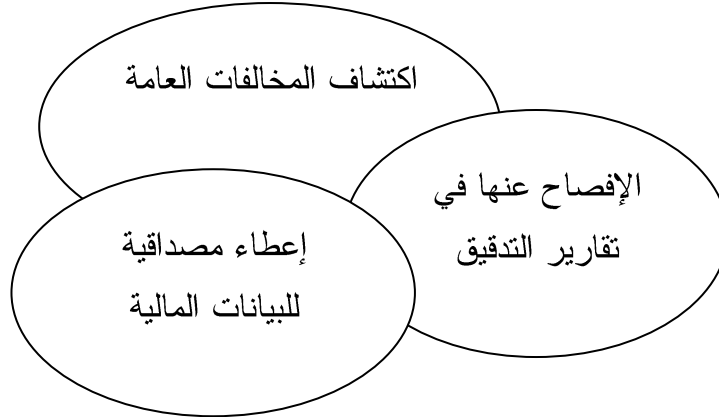
¹ صفاد احمد محمد العاني وفاضل محمد القيسي، "استراتيجية مخاطر الاعمال ودورها في جودة التدقيق بحثاً تحليلياً"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 22، العدد 87، جامعة بغداد، العراق، 2016، ص 462.

² خولة حسين حمدان، "دور ديون الرقابة المالية في الرقابة على الجودة"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 13، جامعة القادسية، 2011، ص 145.

³ غزالي زينب ذوايدي مهيب، "اثر جودة التدقيق الخارجي على ممارسات إدارة الأرباح"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، مجلد 12، العدد 2، 2019، ص 607.

وعرفها أحمد حلمي جمعة على أنها: "مجموع الخصائص العملية والنوعية في التدقيق والتي تشبع حاجات أصحاب المصلحة في المؤسسة بشأن توفير آلية لمراقبة الأداء المالي والاقتصادي للمؤسسة"¹.

الشكل 03: النقاط الأساسية التي تتمحور حولها جودة التدقيق الخارجي.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الدراسات السابقة

المطلب الثاني: أهمية وأهداف جودة التدقيق الخارجي

أولاً: أهمية جودة التدقيق

تظهر أهمية جودة الأداء المهني للتدقيق الخارجي من خلال مخرجات عملية المراجعة والمتمثلة في تقدير المدقق الذي يضع العديد من أصحاب المصالح في الشركة، وبالتالي فإن جودة الأداء المهني في مهنة التدقيق تعد مطلباً ضرورياً لتحقيق المصلحة المشتركة بين جميع أطراف عملية التدقيق، وتتبع تلك الأهمية من خلال عدة مجالات كما يلي:

1- تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية: يؤدي الالتزام بالمعايير المهنية إلى القيام بعملية التدقيق بجودة عالية، كما أن الأداء بمستوى جودة عالية يؤكد تمسك المدقق بالمعايير المهنية.

¹ سعداوي عبد الرزاق وطواهري عبد النور، "العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2021، ص 21.

2- تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية: يؤدي اتباع المدقق لأساليب الجودة في الأداء المهني إلى اكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية بشكل أفضل.

3- أداة تنافسية: يؤدي تقديم مكتب التدقيق خدمات تدقيق بمستوى مرتفع من الجودة إلى تحسين مقدرته التنافسية أمام نظرائه.

ويترتب على عدم الالتزام بتحقيق جودة عملية التدقيق عدة مخاطر أهمها أن تتكبد بعض شركات الأعمال والمؤسسات المهنية خسائر مالية بسبب الأضرار التي تلحق مستخدمي القوائم المالية نتيجة عدم التزام بعض المدققين بمعايير وإرشادات التدقيق بصفة عامة، ومعايير جودة عملية التدقيق بصفة خاصة، وكذلك قد يترتب على إقبال معايير جودة عملية التدقيق عدم مصداقية القطاع المالية، وبالتالي فقد الثقة بين المدققين ومستخدمي القوائم المالية.¹

4- تحقيق مراعاة الوكالة: يفترض أنه كلما زاد التعارض في المصالح بين الوكيل (الإدارة) والأمين (المساهمين) كلما زادت الوكالة، وزادت الحاجة إلى مكاتب التدقيق التي تقدم خدمات ذات جودة عالية، وبالتالي تنخفض فيها تكاليف الوكالة.

5- الإسهام في تدعيم مفهوم (حوكمة) الشركات: تضمن مفهوم حوكمة الشركات مجموعة من المبادئ التي تهدف إلى توفير إجراءات رقابة داخلية فعالة، وأدوات ضبط وتشريع خارجية صارمة، وهناك بعدان لمفهوم حوكمة الشركة وهما²

-الالتزام.

- الأداء.

¹ نورة محمدي مفيدة بن عثمان محددات جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين مجلة الأداء المؤسسات الجزائرية المجلد 10 العدد2 جامعة ورقلة 2021 ص 45

² علاوي حمزة دور التحليل المالي في تحسين جودة التدقيق الخارجي رسالة ماجستير أكاديمي تخصص محاسبة وتدقيق 2016 ص 39

6-زيادة الثقة في تقدير المراجعة ومصداقية الكشوفات المالية: يعتبر الاهتمام بجودة المراجعة لتدعيم الثقة بتقارير المراجعة وذلك للدور المهم الذي تلعبه التقارير في إضفاء المصداقية على الكشوفات المالية التي تستخدم في اتخاذ القرارات من جانب الأطراف المعنية.¹

ثانيا: أهداف جودة التدقيق.

هناك أهداف عديدة لجودة التدقيق يمكن إيجازها فيما يلي.²

- توفير إرشادات خاصة بالإجراءات التي يجب أن يلتزم بها مدققي الحسابات من أجل الالتزام بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض السلطة لمساعديه في مهنة التدقيق.
- توفير الإرشادات حول الإجراءات والسياسات التي يجب أن يلتزم بها مكتب التدقيق لتوفير الفعالة المعقولة بنوعية التدقيق بصورة عامة والالتزام باتباع وتطبيق المعايير المهنية.
- كسبه ثقة العملاء من خلال زيادة الدقة والانتباه إلى التفاصيل أثناء العمل.
- تقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بعملية التدقيق وتحسين كفاءة وفعالية أداء المهام.
- تساعد على تحسين وزيادة معنويات أعضاء مكتب التدقيق وترفع من روحهم المعنوية، تساعد على إيجاد أرضية مشتركة تكون منها يمكن من خلاله التعرف على المكاتب الأخرى التي لها نفس الأهداف والخصائص لمناقشة المصالح المشتركة.
- تساعد في الجهد الوطني في الارتفاع بمستوى المهنة، حيث تساهم في الحد من تعرض مدققي الحسابات للمسائلات القانونية وتجنبهم الاتهام بالتقصير في أداء الواجب المهني.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي

هناك العديد من العوامل التي لها تأثير مباشر على جودة التدقيق نذكر منها³

¹ شابي هنية العوامل المؤثرة في جودة مهنة محافضي الحسابات في الجزائر مذكرة ماستر تخصص فحص محاسبي جامعة بسكرة 2016 ص 37

² احمد برير جودة المراجعة مدخلا لتضيق فجوة التوقعات بين مستخدمين القوائم المالية ومراجعي الحسابات رسالة ماجستير مالية محاسبة جامعة ورقلة 2014 ص 9

³ سباع ايمن صحراوي علاء الدين، اثر استخدام لغة التقارير الاعمال الموسعة على زيادة جودة التدقيق، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص تدقيق مراقبة تسيير، جامعة محمد بوضياف، 2022 ص 13.

1-أتعاب المدقق: عند البدء في مفاوضات تخص الخدمات المهنية يمكن أن يحدد مدقق الحسابات الأتعاب التي يراها مناسبة، وحقيقة أن يحدد أحد المدققين أتعاباً أقل من آخر لا يعتبر بحد ذاته عملاً لا أخلاقياً، ومع ذلك فقد تؤثر مستوى الأتعاب المعروضة على الالتزام بالمبادئ الأساسية على سبيل المثال ينشأ تحديد المصلحة الشخصية على الكفاءة المهنية والعناية اللازمة إذا كانت الأتعاب المعروضة متدنية للغاية بحيث قد يكون من الصعب أداء العملية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها مقابل ذلك.

2-استقلال المدقق: يجب أن يكون لمدقق الحسابات شخصية ذاتية تجعله لا يتأثر بالآخرين وأن يؤدي واجباته رغم أي ضغط يقع عليه ورغم التعارض بين مصالحه الشخصية وواجباته، أن يتجرد المدقق من أي دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد، ولا يجب أن تنظر إلى استغلال المدقق نفسه على أنها مسألة ذهنية يترك الحكم فيها للمدقق نفسه وإنما يجب النظر على أنها مسألة موضوعية تحكمها قواعد ومعايير محددة.

3-عوامل متعلقة بمكتب التدقيق: وبالنسبة للعوامل المتعلقة بمكتب التدقيق والتي تؤثر على جودة التدقيق هي:

- الإجراءات المتخذة من قبل مكتب التدقيق لجعل فريق التدقيق على علم بأحدث التطورات المهنية، والتكنولوجية في أداء المهنة.
- إجراءات الرقابة على الجودة في مكتب التدقيق.
- خبرة مكتب التدقيق في التعامل مع الجهات الإشرافية.
- سمعة مكتب التدقيق.
- شروط مكتب التدقيق في للانضمام لفريق العمل.

خلاصة

يعتبر المدقق الخارجي بمثابة جرس انذار المبكر للمؤسسات، وذلك من خلال تطبيقه لقواعد العناية المهنية بكل اتقان وصرامة وتدقيق حسابات المؤسسة وتدقيق أنظمتها وقوانينها. فهذا سوف يؤدي لا محالة الى كشف نقاط الضعف وكذا الخلل في الوقت المناسب والقيام بوضع الطرق المثلى لمعالجة الضعف والخلل قبل انتشاره.

كذلك بالنسبة للتدقيق الخارجي يؤدي الى الحد من الغش والتزوير، حيث احتلت وظيفته مكانة في معظم المؤسسات وارتبطت بأعلى المستويات ليس كأداة رقابية بل كنشاط تقييمي للتدقيق وفحص كافة الأنشطة والعمليات المختلفة بهدف تطويرها وتحقيق أقصى ربح إنتاجية منها.

الفصل الثاني

الإطار التطبيقي للدراسة

تمهيد

بعد ما تم في الجانب النظري معالجة أثر كفاءة المدقق الخارجي على تحسين جودة التدقيق الخارجي، كان ولا بد من اسقاط الجانب النظري في صورة تطبيقية وهذا ما قمنا به من خلال اجراء دراسة تهدف الى التعرف على وجهة نظر عينة من المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في ولاية المسيلة حول موضوع دراستنا والذي تم ذكره سابقا وذلك من خلال توزيع استمارة استبيان لتسليط الضوء أكثر عن موضوع واختبار فرضيات الدراسة بالاستعانة ببرنامج SPSS. وعليه سيتم في هذا الفصل الى التطرق الى المباحث التالية:

المبحث الأول: منهجية وأدوات الدراسة

المبحث الثاني: التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات

المبحث الأول: منهجية وأدوات الدراسة

يتناول هذا المبحث المنهجية المستخدمة في الدراسة متضمنة كلا من إجراءات الدراسة الميدانية المتعلقة بالمنهج وتصميم الأداة والاختبارات اللازمة للتأكد من صلاحية الأداة وطبيعة بياناتها.

المطلب الأول: أدوات وإجراءات الدراسة

(1). المنهج: قبل تحديد منهجية الدراسة فقد تم الاستعانة بمختلف الدراسات السابقة التي تقاطعت مع الموضوع في أحد أو كلا متغيراته.

ولمعالجة الموضوع المدروس فقد تم استخدام المنهج الوصفي والتحليلي لأنه المنهج الذي يتلاءم وطبيعة الموضوع المعالج ميدانيا والذي يقوم على البيانات والمعلومات في الدراسات الوصفية، عن طريق جمع مختلف البيانات ذات العلاقة بالموضوع وتحليلها لاستخلاص النتائج التي تساعد في عملية اتخاذ القرار حول قبول أو عدم قبول الفرضيات.

(2). مصادر جمع البيانات: تم استخدام مصدرين أساسيين للبيانات هما:

- **المصادر الأولية:** لتحليل مختلف البيانات ذات الطبيعة التحليلية ميدانيا تم اللجوء إلى جمع البيانات الأولية ممثلة في الاستبيان كأداة رئيسية للبحث
- **المصادر الثانوية:** وهي المصادر اللازمة لمعالجة الإطار النظري للبحث كما يستند عليها كذلك في اتخاذ القرارات وتفسير النتائج الميدانية، والمتمثلة أساسا في مختل المراجع كالكتب، المقالات، رسائل الماجستير وأطروحات الدكتوراه.

(3). مجتمع وعينة الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من مختلف الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والأساتذة المختصين في المحاسبة بالكلية حيث تم اختيار عينة عشوائية من هذا المجتمع تتكون من (45) مفردة وزع عليها الاستبيان استرجع منه (34) استبيانا بنسبة استرجاع بلغت (75.56%)، أما عدد الاستثمارات الصالحة للدراسة فقد بلغت (30) استمارة أي بنسبة (66.67%) من اجمالي الاستثمارات الموزعة.

4). الأدوات الإحصائية المستخدمة: يتم استخدام العديد من الأساليب والأدوات الإحصائية لاختبار الأداة (الاستبيان) بالإضافة إلى الأساليب والأدوات المستخدمة في اختبار الفرضيات، باستخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) النسخة رقم (28)، والتي تضمنت ما يلي:

- اختبارات الصدق والثبات: للتأكد من صلاحية أداة الاستبيان للتحليل الإحصائي.
- اختبار التوزيع الطبيعي: لتحديد طبيعة البيانات.
- الاختبارات الوصفية: كالتكرارات، المتوسطات والانحراف المعياري للوقوف على التوجه العام لإجابات وآراء أفراد العينة.
- اختبار ستودنت (T-test): لاختبار الفرضيات.

المطلب الثاني: تصميم واختبار صلاحية أداة الدراسة

أولاً: تصميم أداة الدراسة

1. تم تصميم أداة الدراسة بالاعتماد على استبيانات لدراسات سابقة، وقد تم تكييفه بما يناسب هذا الدراسة بالاعتماد على السلم الترتيبي الذي يحدد الإجابات المحتملة لكل عبارة بالاستخدام مقياس ليكرت (likert) الخماسي، حيث يقابل كل عبارة مجموعة أو قائمة تحمل الاختيارات والمتناسبة مع الأوزان (1-2-3-4-5) على التوالي، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (03): درجات مقياس الدراسة

التقدير	غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً
الدرجة	01	02	03	04	05
مدى الإجابة	1-1.79	1.80-2.59	2.60-3.39	3.40-4.19	4.20-5

المصدر: إعداد الطالبتين بالاعتماد على سلم ليكرت الخماسي.

2. تم توزيع عبارات الاستبيان الى قسمين وفق ما يوضحه الجدول الموالي:

الجدول رقم (04): أبعاد محاور الدراسة

القسم	المحور	البعد	الفقرات
الأول	-	البيانات الشخصية (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، المركز الوظيفي، عدد سنوات الخبرة)	
الثاني	I	مدى توفر الكفاءة المهنية والعلمية للمدقق الخارجي	من 01 إلى 08
	II	إدراك المدقق الخارجي لأبعاد جودة التدقيق الخارجي	من 09 إلى 19
		• اكتشاف المخالفات العامة	من 09 إلى 12
		• الإفصاح عن المخالفات	من 13 إلى 15
		• ضمان مصداقية البيانات	من 16 إلى 19
	III	مدى تأثير كفاءة المدقق الخارجي على أبعاد جودة عملية التدقيق	من 20 إلى 29

المصدر: إعداد الطالبتين بالاعتماد على أداة الدراسة.

يتضح من خلال الجدول أنه ولدراسة أثر كفاءة المدقق الخارجي في تحسين جودة التدقيق الخارجي، فقد توزعت أسئلة وفقرات الأداة إلى:

أ. القسم الأول (محور البيانات الشخصية): تتضمن الخصائص الوصفية ذات الطابع الشخصي للعينة محل الدراسة متضمنة: الجنس، العمر، المركز الوظيفي، عدد سنوات الخبرة.
ب. القسم الثاني: ويتكون من المحاور التالية:

- المحور الأول: مدى توفر الكفاءة المهنية والعلمية للمدقق الخارجي؛
- المحور الثاني: إدراك المدقق الخارجي لأبعاد جودة التدقيق الخارجي وينقسم إلى الأبعاد التالية:

❖ اكتشاف المخالفات العامة؛

❖ اكتشاف المخالفات العامة؛

❖ ضمان مصداقية البيانات،

• المحور الثالث: مدى تأثير كفاءة المدقق الخارجي على أبعاد جودة عملية التدقيق.

ثانيا: مرتكزات توزيع الاستبيان على عينة الدراسة

من أجل ضمان الحصول على إجابات دقيقة، تم إتباع مجموعة من الخطوات عند إعداد وتوزيع الاستبيان وهي:

1. بداية عبارة عن فقرة تمهيدية توضح موضوع الدراسة والهدف منها.

2. تشير إلى أن المعلومات المراد جمعها لا تستخدم إلا لأغراض علمية بحثية، وهذا بهدف طمأنة المستجوبين.

3. توضيح أبعاد الدراسة لأفراد العينة.

4. استخدام العبارات البسيطة بهدف ضمان فهمها، ومن ثم ضمان قدرتهم على الإجابة عليها.

ثالثا: صلاحية الأداة واختبار الطبيعية

ويتم ذلك من خلال:

(1). الصدق الظاهري (تحكيم الاستبيان): تم اختبار صدق الاستبيان بطريقة عرض فقراته على مجموعة من الأساتذة المحكمين للتأكد من ملائمته للدراسة، وتم الاخذ بعين الاعتبار الملاحظات التي على أساسها تم إجراء التعديلات المطلوبة للوصول الى الاستبيان المعتمد في الدراسة في شكله النهائي.

(2). اختبار الثبات: ويعني استقرار المقياس وعدم تناقضه ولإجراء اختبار الثبات لفقرات الاستبيان فقد تم استخدام معامل ألفا كرومباخ (Cronbach's Alpha)، لكل محور وفق ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (05): قيمة معامل الثبات ألفا كرومباخ (Cronbach's Alpha) لمحاور الاستبيان

المحور	البعد	قيمة Cronbach's Alpha
I	مدى توفر الكفاءة المهنية والعلمية للمدقق الخارجي	0.834
II	إدراك المدقق الخارجي لأبعاد جودة التدقيق الخارجي (ككل)	0.893
	اكتشاف المخالفات العامة	0.759
	الإفصاح عن المخالفات	0.851
	ضمان مصداقية البيانات	0.860
III	مدى تأثير كفاءة المدقق الخارجي على أبعاد جودة عملية التدقيق	0.902

المصدر: إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.V28).

من خلال الجدول السابق يتضح أن قيمة معامل الثبات ألفا كرومباخ (Alpha Cronbach's) بلغ (0.834) بالنسبة لمحور مدى توفر الكفاءة المهنية والعلمية للمدقق الخارجي، أما بالنسبة لمحور إدراك المدقق الخارجي لأبعاد جودة التدقيق الخارجي بلغ (0.759) لبعد اكتشاف المخالفات العامة، (0.851) لبعد الإفصاح عن المخالفات، (0.860) لبعد ضمان مصداقية البيانات بإجمالي ثبات للمحور عند مستوى (0.895)، بالمقابل سجل محور مدى تأثير كفاءة المدقق الخارجي على أبعاد جودة عملية التدقيق مستوى ثبات عند (0.902) وهي قيم تفوق القيمة المعيارية القيمة المعيارية (0.7) وعليه فإن الاستبيان يمتاز بخاصية الثبات.

3). الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان: يوضح الاتساق الداخلي مدى ارتباط كل فقرة من فقرات الاستبيان مع البعد أو المحور الذي تنتمي له، وفيما يلي عرض لمستويات الاتساق المحسوبة لكل محور:

أ). محور مدى توفر الكفاءة المهنية والعلمية للمدقق الخارجي

سمحت عمليات حساب معاملات الارتباط بيرسون (Pearson) لكل فقرة من فقرات المحور الأول ومتوسط الدرجة الكلية للمحور بالوصول إلى النتائج الموضحة بالجدول التالي:

الجدول رقم (06): الاتساق الداخلي لمحور مدى توفر الكفاءة المهنية والعلمية للمدقق

الخارجي

الدلالة الإحصائية	قيمة الارتباط	الفقرة	N°
0.000	0.649	أشترك دوريا في دورات تدريبية متعلقة بمجال المحاسبة والتدقيق.	01
0.000	0.692	امتلاك المهارات في التواصل مع الآخرين يؤهني للقيام بعملية بكفاءة.	02
0.000	0.710	امتلاك شهادة جامعية أو عليا في المحاسبة يؤهني للقيام بعملية بالكفاءة المطلوبة.	03
0.000	0.713	لدي خبرة في التدقيق الخارجي تمكني من تجنب الكثير من المخاطر التي تواجه العمل.	04
0.000	0.673	يمكنني تقييم أدلة الإثبات بكل موضوعية مما يمكنني من معالجة الأخطاء في الوقت المناسب.	05
0.000	0.600	أستطيع إكمال عملي وفق توقيتات خطة التدقيق.	06
0.000	0.597	الالتزام بقواعد وآداب وسلوكيات المهنة يعزز من كفاءتي المهنية.	07
0.000	0.852	أتمتع بالاستقلالية عند قيامي بعملية التدقيق.	08

المصدر: إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.V28).

يوضح الجدول أعلاه أن قيمة الارتباط (معامل بيرسون) بين فقرات المحور الأول ودرجته الكلية قد تراوحت بين نسبة (59.7%) ونسبة (85.2%) مع ميول أغلب النسب إلى الاتجاه الطردي متوسط القوة والقوي بدلالة إحصائية أقل من القيمة المعيارية (0.05) أي بهامش خطأ (5%) لكل فقرات المحور، وعليه فإن فقرات المحور الأول تتميز بوجود اتساق داخلي بين الفقرات المشكّلة للمحور والدرجة الكلية له.

(ب). محور إدراك المدقق الخارجي لأبعاد جودة التدقيق الخارجي

سمحت عمليات حساب معاملات الارتباط بيرسون (Pearson) لكل فقرة من فقرات المحور الأول ومتوسط الدرجة الكلية للمحور بالوصول إلى النتائج التالية:

1. بعد اكتشاف المخالفات العامة

الجدول رقم (07): الاتساق الداخلي لبعد اكتشاف المخالفات العامة

N°	الفقرة	قيمة الارتباط	الدلالة الاحصائية
09	يحافظ المدقق الخارجي على الشك المهني وأداء أعمال التدقيق وفقا لمبادئ أخلاقيات المهنة.	0.865	0.000
10	يتأكد المدقق الخارجي من مدى الالتزام بسياسات وإجراءات العامة للمؤسسة.	0.698	0.000
11	يساعد استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق على جمع أدلة الاثبات الملائمة والكافية بأقل التكاليف.	0.654	0.000
12	يؤدي اتباع المدقق لأساليب الجودة في الأداء المهني إلى اكتشاف الأخطاء بالشكل والوقت المناسب.	0.875	0.000

المصدر: إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.V28).

يوضح الجدول أعلاه أن قيمة الارتباط (معامل بيرسون) بين فقرات البعد الأول ودرجته الكلية قد تراوحت بين نسبة (65.4%) ونسبة (87.5%) مع توزع النسب إلى الاتجاه الطردي متوسط القوة والقوي (علاقة موجبة بدرجة المتوسط ودرجة القوي) بدلالة إحصائية أقل من القيمة المعيارية (0.05) أي بهامش خطأ (5%) لكل فقرات البعد، وعليه فإن فقرات البعد الثاني تتميز بوجود اتساق داخلي بين الفقرات المشكّلة للبعد والدرجة الكلية له.

2. بعد الإفصاح عن المخالفات

الجدول رقم (08): الاتساق الداخلي لبعء الإفصاح عن المخالفات

N°	الفقرة	قيمة الارتباط	الدلالة الاحصائية
13	يتمتع المدقق الخارجي بالاستقلالية المهنية عند ابداء الرأي الفني المحايد.	0.876	0.000
14	يتم الإفصاح عن الاخطاء المسجلة في الأداء بالشكل المناسب.	0.851	0.000
15	يتم الإفصاح عن الانحرافات المسجلة في الأداء في الوقت المناسب.	0.911	0.000

المصدر: إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.V28).

يوضح الجدول أعلاه أن قيمة الارتباط (معامل بيرسون) بين فقرات بعد الإفصاح عن المخالفات والأبعاد التي تنتمي إليها قد تراوحت بين نسبة (85.1%) ونسبة (91.1%) مع ميول أغلب النسب إلى الاتجاه الطردي القوي بدلالة إحصائية أقل من القيمة المعيارية (0.05) أي بهامش خطأ (5%)، وعليه فإن فقرات البعد الثاني تتميز بوجود اتساق داخلي بين الفقرات المشكّلة البعد والدرجة الكلية له.

(د). محور ضمان مصداقية البيانات

الجدول رقم (09): الاتساق الداخلي لبعء ضمان مصداقية البيانات

N°	الفقرة	قيمة الارتباط	الدلالة الاحصائية
16	تضمن مكاتب التدقيق أن عمل المدققين يتوافق مع المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية.	0.826	0.000
17	استخدام المدقق للتكنولوجيا المحاسبية أثناء عملية التدقيق يحسن من جودة التدقيق.	0.918	0.000
18	يمتلك المدقق الخارجي الصلاحيات الكافية التي تمكنه من اعداد التقرير الفني المحايد.	0.863	0.000
19	يحرص المدقق الخارجي على التأكد من دقة البيانات محل التدقيق.	0.788	0.000

المصدر: إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.V28).

يوضح الجدول أعلاه أن قيمة الارتباط (معامل بيرسون) بين فقرات البعد الثالث ودرجته الكلية قد تراوحت بين نسبة (78.18%) ونسبة (91.8%) مع توزيع أغلب النسب إلى الاتجاه الطردي القوي (علاقة موجبة بدرجة قوي) بدلالة إحصائية أقل من القيمة المعيارية (0.05) أي بهامش خطأ (5%) لكل فقرات المحور، وعليه فإن فقرات البعد الثالث تتميز بوجود اتساق داخلي بين الفقرات المشكّلة للبعد والدرجة الكلية له.

(ب) محور تأثير كفاءة المدقق الخارجي على أبعاد جودة عملية التدقيق

سمحت عمليات حساب معاملات الارتباط بيرسون (Pearson) لكل فقرة من فقرات المحور الثالث ومتوسط الدرجة الكلية للمحور بالوصول إلى النتائج الموضحة بالجدول التالي:

الجدول رقم (10): الاتساق الداخلي لمحور تأثير كفاءة المدقق الخارجي على أبعاد جودة عملية التدقيق

N°	الفقرة	قيمة الارتباط	الدلالة الاحصائية
20	يحسن المدقق الخارجي جودة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية المنشورة.	0.652	0.000
21	زيادة الشفافية في عرض القوائم المالية.	0.668	0.000
22	زيادة الموضوعية في عرض القوائم المالية.	0.612	0.000
23	تخفيض فجوة التوقعات إلى أدنى حد ممكن.	0.868	0.000
24	اتخاذ قرارات مبررة ماليا ومحاسبيا وقانونيا مستندة إلى تقرير التدقيق.	0.846	0.000
25	حماية وتعزيز استقلالية المدقق الخارجي عند ابداءه رأيه الفني المحايد.	0.544	0.000
26	التدقيق الخارجي يكشف الانحرافات.	0.796	0.000
27	التحديد الدقيق للمخاطر المستقبلية وسبل الحد من تأثيرها على القوائم المالية.	.7640	0.000
28	زيادة ثقة الأطراف ذات المصلحة في مخرجات عملية التدقيق والحد من التعارض بين مصالحهم.	0.910	0.000
29	التدقيق الخارجي يبحث عن أسباب الانحرافات.	0.764	0.000

المصدر: إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.V28).

يوضح الجدول أعلاه أن قيمة الارتباط (معامل بيرسون) بين فقرات المحور الثالث ودرجته الكلية قد تراوحت بين نسبة (54.4%) ونسبة (91.0%) مع توزع أغلب النسب إلى الاتجاه الطردي القوي (علاقة موجبة بدرجة قوي) بدلالة إحصائية أقل من القيمة المعيارية (0.05) أي بهامش خطأ (5%) لكل فقرات المحور، وعليه فإن فقرات المحور الثالث تتميز بوجود اتساق داخلي بين الفقرات المشكّلة للمحور والدرجة الكلية له.

4. اختبار طبيعية البيانات: لاختبار طبيعية البيانات يتم الاعتماد على اختبار شابيرو-ويلك الذي يستخدم للعينات ذات المفردات الأقل من (50) مفردة، حيث ان قاعدة اتخاذ القرار هنا تكون عكس باقي الاختبارات الإحصائية، أي البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ما عدا في حالة ان الدلالة الإحصائية لاختبار شابيرو-ويلك أكبر من القيمة المعيارية (0.05) وليس أقل، والجدول التالي وضح نتائج اختبار الطبيعية لبيانات الدراسة:

الجدول رقم (11): اختبار طبيعية البيانات

المحور	البعد	دلالة اختبار شابيرو-ويلك (Shapiro-Wilk)
I	مدى توفر الكفاءة المهنية والعلمية للمدقق الخارجي	0.053
II	إدراك المدقق الخارجي لأبعاد جودة التدقيق الخارجي (ككل)	0.077
	اكتشاف المخالفات العامة	0.098
	الإفصاح عن المخالفات	0.126
	ضمان مصداقية البيانات	0.172
III	مدى تأثير كفاءة المدقق الخارجي على أبعاد جودة عملية التدقيق	0.234

المصدر: إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.V28).

بلغت قيمة الدلالة الاحصائية لاختبار شابيرو-ويلك مستوى يزيد عن القيمة المعيارية (0.05) بالنسبة لجميع محاور وأبعاد الدراسة، أي ان بياناتها تتبع التوزيع الطبيعي مما يمكن من استخدام الاختبارات المعلمية للتأكد من قبول او عدم قبول الفرضية المرتبطة بهذا المحور والتي سيتم الاعتماد فيها على ستودنت (T-Test).

المبحث الثاني: التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات

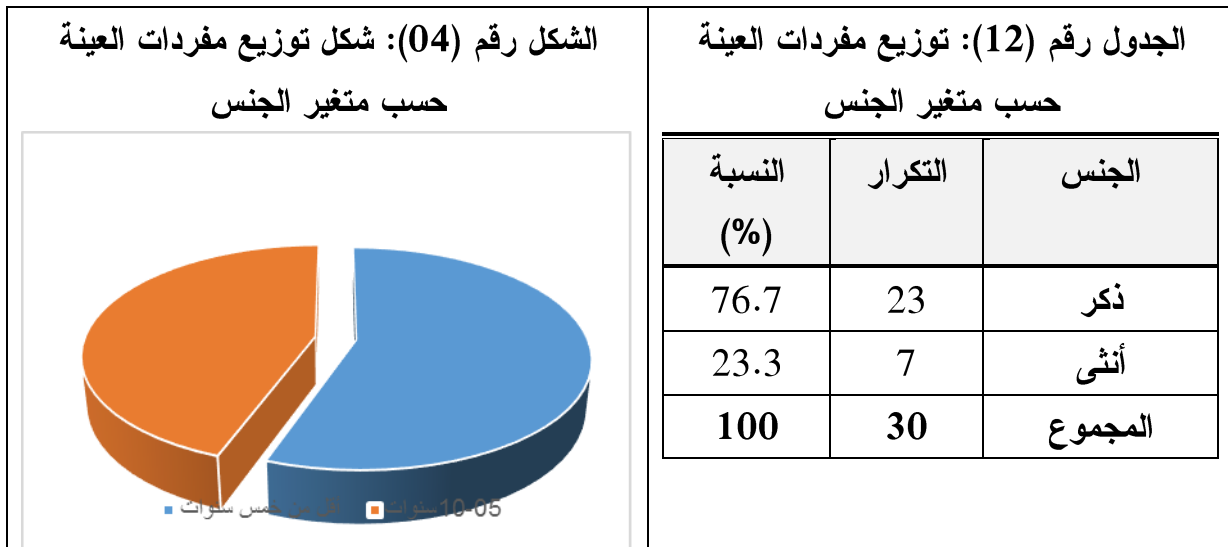
من خلال هذا المبحث يتم التطرق إلى عرض وتحليل الخصائص الوصفية للعينة محل الدراسة، بالإضافة إلى تحليل محاور الاستبيان بالاستناد إلى الإجابات المتحصل عليها من خلال الاستبيان، ومن ثم القيام بالاختبارات اللازمة لاتخاذ القرار حول قبول أو عدم قبول الفرضيات.

المطلب الأول: عرض وتحليل أبعاد محاور الاستبيان

أولاً: عرض وتحليل قسم البيانات الشخصية

لتحليل البيانات الشخصية للعينة يتم الاستعانة بعرض النسب المئوية والتكرارات، وهذا وفقاً للمتغيرات الموضوعية في هذا القسم والمتمثلة في: الجنس، العمر، المؤهل، الوظيفة، مكان العمل، المؤهل العلمي، المركز الوظيفي، عدد سنوات الخبرة، طبيعة الوظيفة.

1). توزيع مفردات العينة حسب متغير الجنس: لدراسة وتحليل توزيع مفردات العينة محل الدراسة حسب متغير الجنس نستعرض كلا من الجدول والشكل التاليين:

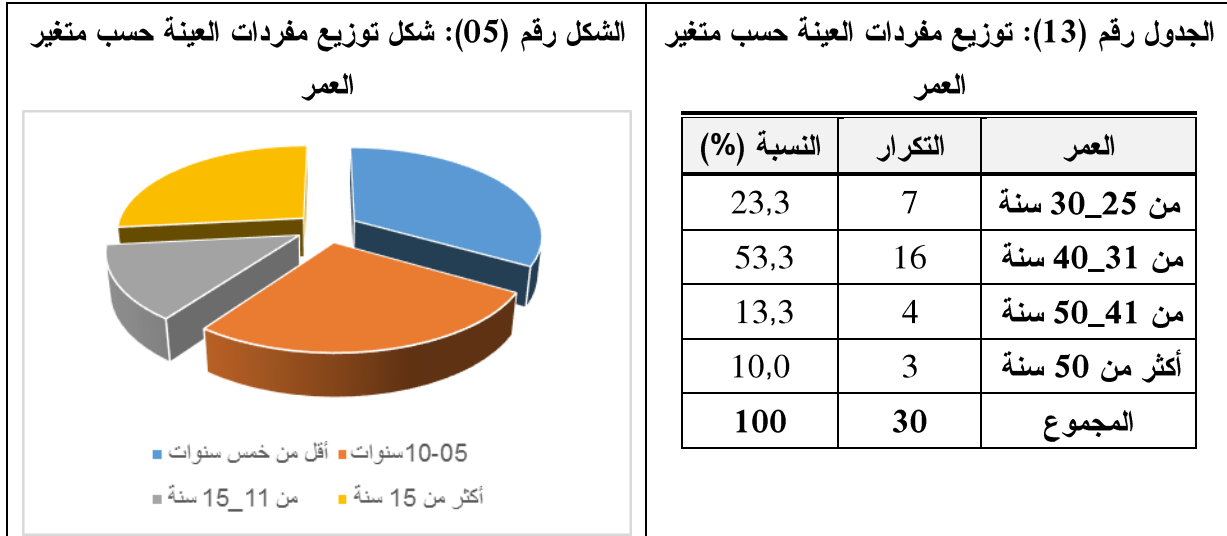


المصدر: إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.V28) وبرنامج (Excel 2016).

يشكل الذكور أغلبية مفردات العينة محل الدراسة بنسبة (76.7%)، في مقابل (23.3%) فقط لفئة الإناث، وهي النسب التي تتلاءم مع الواقع ذلك أن أغلب المحاسبين ومحافظي الحسابات

ينتمون إلى فئة الذكور لذا فانه وعند سحب عينة عشوائية من المتوقع أن تكون نسبة الذكور أكبر من نسبة الاناث.

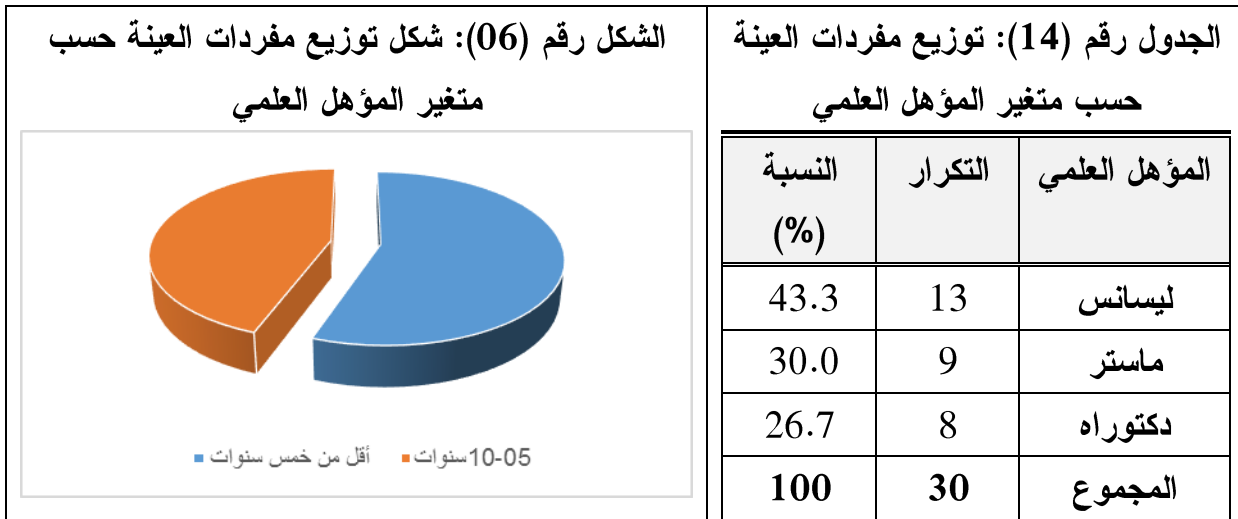
(2). توزيع مفردات العينة حسب متغير العمر: لدراسة وتحليل توزيع مفردات العينة محل الدراسة حسب متغير العمر نستعرض كلا من الجدول والشكل التاليين:



المصدر: إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.V28) وبرنامج (Exel 2016).

يلاحظ أن أغلبية مفردات العينة محل الدراسة ينتمون على فئة عمرية متوسطة العمر (31-40 سنة) بنسبة (53.3%)، أي أكثر من نصف عدد مفردات العينة محل الدراسة، تليها فئة (25-30 سنة) بنسبة (23.3%) في مقابل نسب قليلة ومتقاربة لباقي الفئات.

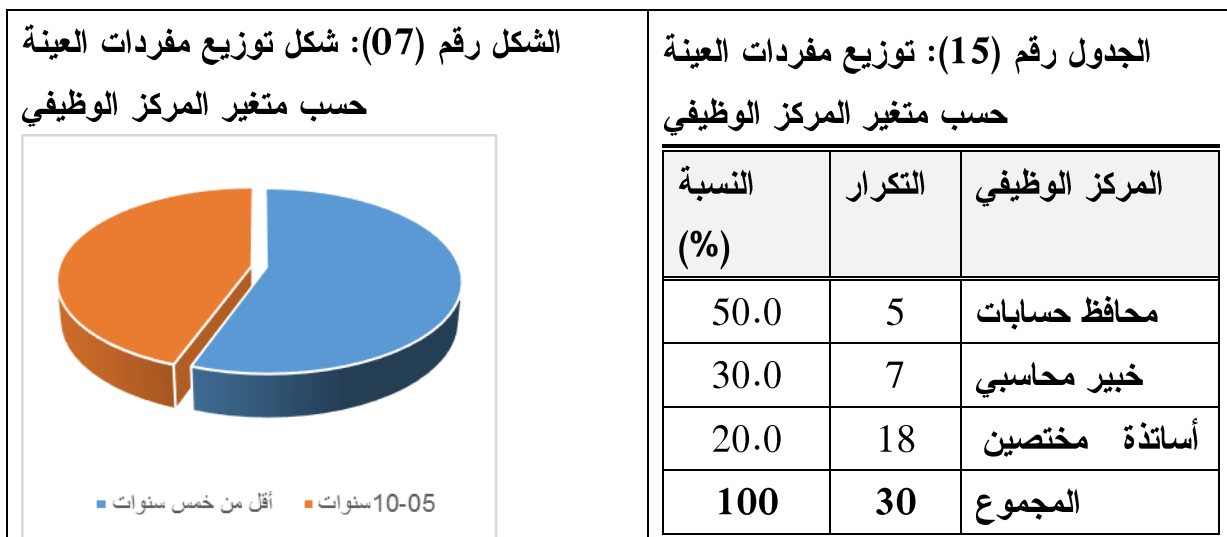
(3). توزيع مفردات العينة حسب متغير المؤهل العلمي: لدراسة وتحليل توزيع مفردات العينة محل الدراسة حسب متغير الخبرة نستعرض كلا من الجدول والشكل التاليين:



المصدر: إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.V28) وبرنامج (Exel 2016).

تتوزع العينة المدروسة حسب متغير المؤهل العلمي إلى ما نسبته (43.3%) لفئة ليسانس، وفئة ماستر بنسبة (30.0%)، ثم فئة دكتوراه بنسبة (26.7%) ويعود سبب تركيز النسب عند فئة ليسانس هو اشتراط هذه الشهادة قبل مزاوله مهنة المحاسبة أو محافظ الحسابات.

4). توزيع مفردات العينة حسب متغير المركز الوظيفي: لدراسة وتحليل توزيع مفردات العينة محل الدراسة حسب متغير المركز الوظيفي نستعرض كلا من الجدول والشكل التاليين:

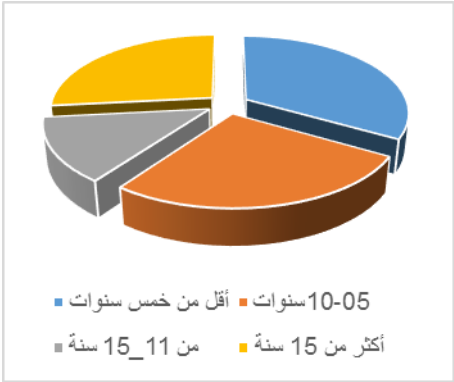


المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.V28) وبرنامج (Exel 2016).

يتبين من خلال البيانات الواردة أعلاه أن أفراد عينة البحث تتوزع حسب متغير المركز الوظيفي إلى ما نسبته 50% لفئة محافظ حسابات، وفئة خبير محاسبي بنسبة 30% بالإضافة إلى فئة أساتذة

اكاديميين بنسبة 20% أي أن الدراسة تأخذ بالاعتبار آراء وتوجهات ثلاثة فئات ذوي دراية كافية حول الموضوع المعالج.

5). توزيع مفردات العينة حسب متغير عدد سنوات الخبرة: لدراسة وتحليل توزيع مفردات العينة محل الدراسة حسب متغير العمر نستعرض كلا من الجدول والشكل التاليين:

الشكل رقم (08): شكل توزيع مفردات العينة حسب متغير عدد سنوات الخبرة		الجدول رقم (16): توزيع مفردات العينة حسب متغير عدد سنوات الخبرة		
		النسبة (%)	التكرار	عدد سنوات الخبرة
		33.3	10	أقل من خمس سنوات
		26.7	8	10-05 سنوات
		13.3	4	من 11_15 سنة
		26.7	8	أكبر من 15 سنة
		100	30	المجموع

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.V28) وبرنامج (Exel 2016).

تتوزع مفردات العينة حسب متغير الخبرة (مقاسة بعدد السنوات) إلى نسب جد متقاربة (عدا الفئة 15-11 سنة) وهذا يعني أن الدراسة تركز على توجهات وآراء خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات أخذاً بالاعتبار كل الفئات وهو ما يساعد في الحصول على نتائج دقيقة تمثل الواقع بموضوعية.

ثانياً: تحليل بيانات القسم الثاني من الاستبيان

أ). تحليل محور توفر الكفاءة المهنية والعلمية للمدقق الخارجي

سمحت عمليات حساب قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة من فقرات المحور الأول بالوصول إلى النتائج الموضحة بالجدول التالي:

الجدول رقم (17): تحليل معطيات فقرات المحور الأول

N°	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه المتوسط
01	أشترك دوريا في دورات تدريبية متعلقة بمجال المحاسبة والتدقيق	3.73	0.98	موافق
02	امتلاك المهارات في التواصل مع الآخرين يؤهني للقيام بعملية بكفاءة	4.16	0.74	موافق
03	امتلاك شهادة جامعية أو عليا في المحاسبة يؤهني للقيام بعملية بالكفاءة المطلوبة	4.13	0.97	موافق
04	لدي خبرة في التدقيق الخارجي تمكنني من تجنب الكثير من المخاطر التي تواجه العمل	4.03	0.66	موافق
05	يمكنني تقييم أدلة الاثبات بكل موضوعية مما يمكنني من معالجة الاخطاء في الوقت المناسب	4.23	0.62	موافق بشدة
06	أستطيع إكمال عملي وفق توقيتات خطة التدقيق	3.76	0.72	موافق
07	الالتزام بقواعد وآداب وسلوكيات المهنة يعزز من كفاءتي المهنية	4.36	0.71	موافق بشدة
08	أتمتع بالاستقلالية عند قيامي بعملية التدقيقي	4.56	0.85	موافق بشدة

المصدر: إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.V28).

تراوحت المتوسطات الحسابية بالنسبة لمحور مدى توفر الكفاءة المهنية والعلمية للمدقق الخارجي بين قيمتين قصوى ودنيا بلغتا على التوالي (3.73-4.56) عند الدرجات الموافقة بشدة (03 فقرات) والموافق (05 فقرات) وانحرافات معيارية تتراوح بين (0.62-0.98) أي البيانات غير متشعبة والإجابات تتسم بخاصية التجانس، وسيتم تحديد التوجه العام لهذا المحور ومدى معنويته من خلال الفرضية الأولى.

(ب). تحليل بعد اكتشاف المخالفات العامة

سمحت عمليات حساب قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة من فقرات البعد الأول من المحور الثاني بالوصول إلى النتائج الموضحة بالجدول التالي:

الجدول رقم (18): تحليل معطيات فقرات البعد الأول من المحور الثاني

N°	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه المتوسط
09	يحافظ المدقق الخارجي على الشك المهني وأداء أعمال التدقيق وفقا لمبادئ أخلاقيات المهنة	4,26	0.73	موافق بشدة
10	يتأكد المدقق الخارجي من مدى الالتزام بسياسات وإجراءات العامة للمؤسسة	3,86	0,57	موافق
11	يساعد استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق على جمع أدلة الإثبات الملائمة والكافية بأقل التكاليف	4,20	0,61	موافق بشدة
12	يؤدي اتباع المدقق لأساليب الجودة في الأداء المهني إلى اكتشاف الأخطاء بالشكل والوقت المناسب	3,96	1.06	موافق

المصدر: إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.V28).

تراوحت المتوسطات الحسابية بالنسبة لبعد اكتشاف المخالفات العامة بين قيمتين قصوى ودنيا بلغتا على التوالي (3.86-4.26) عند درجة الموافق بشدة (فقرتين) والموافق (فقرتين) وبانحرافات معيارية تتراوح بين (0.57-1.06) أي البيانات غير متشتتة نسبيا والإجابات تتسم بخاصية التجانس، وسيتم تحديد التوجه العام لهذا المحور ومدى معنويته من خلال الفرضية الثانية.

(ج). تحليل محور الإفصاح عن المخالفات

سمحت عمليات حساب قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة من فقرات البعد الثاني من المحور الثاني بالوصول إلى النتائج الموضحة بالجدول التالي:

الجدول رقم (19): تحليل معطيات فقرات البعد الثاني من المحور الثاني

اتجاه المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	N°
موافق بشدة	0.81	4.40	يتمتع المدقق الخارجي بالاستقلالية المهنية عند ابداء الرأي الفني المحايد	13
موافق بشدة	0,71	4,20	يتم الإفصاح عن الاخطاء المسجلة في الأداء بالشكل المناسب	14
موافق بشدة	0,72	4,23	يتم الإفصاح عن الانحرافات المسجلة في الأداء في الوقت المناسب	15

المصدر: إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.V28).

تراوحت المتوسطات الحسابية بالنسبة لبعد الإفصاح عن المخالفات بين قيمتين قصوى ودنيا بلغتا على التوالي (4.40-4.20) عند درجة الموافق بشدة بالنسبة لكل الفقرات وبانحرافات معيارية تتراوح بين (0.81-0.71) أي البيانات غير مشتتة نسبيا والإجابات تتسم بخاصية التجانس، وسيتم تحديد التوجه العام لهذا المحور ومدى معنويته من خلال الفرضية الثانية.

د. تحليل بعد ضمان مصداقية البيانات

سمحت عمليات حساب قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة من فقرات البعد الثالث من المحور الثاني بالوصول إلى النتائج الموضحة بالجدول التالي:

الجدول رقم (20): تحليل معطيات فقرات البعد الثالث من المحور الثاني

N°	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه المتوسط
16	تضمن مكاتب التدقيق أن عمل المدققين يتوافق مع المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية	4,20	0,96	موافق بشدة
17	استخدام المدقق للتكنولوجيا المحاسبية أثناء عملية التدقيق يحسن من جودة التدقيق	4,33	0,71	موافق بشدة
18	يملك المدقق الخارجي الصلاحيات الكافية التي تمكنه من اعداد التقرير الفني المحايد	4,33	0,71	موافق بشدة
19	يحرص المدقق الخارجي على التأكد من دقة البيانات محل التدقيق.	4,10	0,75	موافق

المصدر: إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.V28).

تراوحت المتوسطات الحسابية بالنسبة لبعد ضمان مصداقية البيانات بين قيمتين قصوى ودنيا بلغتا على التوالي (4.10-4.33) عند درجة الموافق بشدة لكل الفقرات عدا فقرة واحدة عند درجة الموافق وبانحرافات معيارية تتراوح بين (0.71-0.96) أي البيانات غير متشتتة والإجابات تتسم بخاصية التجانس، وسيتم تحديد التوجه العام لهذا المحور ومدى معنويته من خلال الفرضية الرابعة.

هـ). تحليل محور تأثير كفاءة المدقق الخارجي على أبعاد جودة عملية التدقيق

سمحت عمليات حساب قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة من فقرات المحور الثالث بالوصول إلى النتائج الموضحة بالجدول التالي:

الجدول رقم (21): تحليل معطيات فقرات المحور الثالث

N°	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه المتوسط
20	يحسن المدقق الخارجي جودة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية المنشورة.	3,76	1,00	موافق
21	زيادة الشفافية في عرض القوائم المالية.	4,33	0,66	موافق بشدة
22	زيادة الموضوعية في عرض القوائم المالية.	4,23	0,62	موافق بشدة
23	تخفيض فجوة التوقعات إلى أدنى حد ممكن.	4,03	0,61	موافق
24	اتخاذ قرارات مبررة ماليا ومحاسبيا وقانونيا مستندة إلى تقرير التدقيق.	4.26	0.86	موافق بشدة
25	حماية وتعزيز استقلالية المدقق الخارجي عند ابداءه رأيه الفني المحايد.	4.26	0.69	موافق بشدة
26	التدقيق الخارجي يكشف الانحرافات.	4.40	0.67	موافق بشدة
27	التحديد الدقيق للمخاطر المستقبلية وسبل الحد من تأثيرها على القوائم المالية.	3.96	0.76	موافق
28	زيادة ثقة الأطراف ذات المصلحة في مخرجات عملية التدقيق والحد من التعارض بين مصالحهم.	3.83	0.69	موافق
29	التدقيق الخارجي يبحث عن أسباب الانحرافات.	4.03	1.03	موافق

المصدر: إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.V28).

تراوحت المتوسطات الحسابية بالنسبة لأبعاد محور مدى تأثير كفاءة المدقق الخارجي على أبعاد جودة عملية التدقيق بين قيمتين قصوى ودنيا بلغتا على التوالي (3.76-4.40) عند درجة الموافق بشدة (05 فقرات) ودرجة الموافق (05 فقرات) وبانحرافات معيارية تتراوح بين (0.62-1.03) أي البيانات غير متشعبة والإجابات تتسم بخاصية التجانس، وسيتم تحديد التوجه العام لهذا المحور ومدى معنويته من خلال الفرضية الثالثة.

المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج فرضيات الدراسة

يتناول هذا المطلب تحليل وتفسير نتائج اختبار فرضيات الدراسة حسب شكل بيانات كل محور، حيث وللتأكد من صحة هذه الفرضيات نقوم بإجراء اختبار ستودنت (T-test)، وعند مستوى دلالة (0.05) وتكون قاعدة اتخاذ القرار للاختبارين بالشكل التالي:

1. قبول الفرضية الصفرية (H_0) ورفض الفرضية البديلة (H_1) إذا كانت ($\alpha > 0.05$).
2. رفض الفرضية الصفرية (H_0) وقبول الفرضية البديلة (H_1) إذا كانت ($\alpha \leq 0.05$).

أولاً: اختبار صحة الفرضية الأولى

للتأكد من قبول أو عدم قبول الفرضية الأولى نستخدم اختبار ستودنت (T-test) كون أن بيانات هذا المحور تتبع التوزيع الطبيعي، حيث أظهر الاختبار النتائج الموضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (22): نتائج اختبار ستودنت (T-test) للفرضية الأولى

عدد المفردات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T- (test المحسوبة)	درجة الحرية	الدلالة الإحصائية
30	4.12	0.54	11.361	29	0.000

المصدر: إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.V28).

يتضح من البيانات الواردة أعلاه أن المتوسط الحسابي الإجمالي لمحور مدى توفر الكفاءة المهنية والعلمية للمدقق الخارجي قدر بلغ (4.12) بدرجة موافق في حين أن الانحراف المعياري الذي قدر بـ: (0.54) يدل على أن البيانات غير مشتتة عن متوسطها الحسابي بسبب وجود تجانس في إجابات أفراد العينة فيما يخص هذا المحور، أما قيمة اختبار ستودنت (T-test) المحسوبة فقد كانت عند مستوى (11.361) بدرجة حرية (29) وبمستوى معنوية (0.000) أقل من القيمة المعيارية (0.05)، وعليه يتم رفض الفرضية العدمية (H_0) وقبول الفرضية البديلة (H_1) وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى التي تنص على الآتي: "يتمتع مدقق الحسابات بالكفاءة المهنية والعلمية اللازمة لمزاولة المهنة"

ثانيا: اختبار صحة الفرضية الثانية

للتأكد من قبول أو عدم قبول الفرضية الثانية نستخدم اختبار ستودنت (T-test) كون أن بيانات هذا المحور تتبع التوزيع الطبيعي، حيث أظهر الاختبار النتائج الموضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (23): نتائج اختبار ستودنت (T-test) للفرضية الثانية

الفرضية	عدد المفردات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T- (test المحسوبة)	درجة الحرية	الدلالة الإحصائية
1	30	4.07	0.58	10.018	29	0.000
2		4.27	0.66	10.582	29	0.000
3		4.24	0.66	10.233	29	0.000
الاجمالية		4.19	0.53	12.106	29	0.000

المصدر: إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.V28).

من خلال الجدول أعلاه يتضح ما يلي:

1. قدر المتوسط الحسابي الإجمالي لبعث اكتشاف المخالفات العامة بلغ (4.07) بدرجة موافق في حين أن الانحراف المعياري الذي قدر بـ: (0.58) يدل على ان البيانات غير متشتتة عن متوسطها الحسابي بسبب وجود تجانس في إجابات افراد العينة فيما يخص هذا المحور، أما قيمة اختبار ستودنت (T-test) المحسوبة فقد كانت عند مستوى (10.018) بدرجة حرية (29) وبمستوى معنوية (0.000) أقل من القيمة المعيارية (0.05)، وعليه يتم رفض الفرضية العدمية (H_0) وقبول الفرضية البديلة (H_1) وهذا ما يثبت صحة الفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الثانية التي تنص على الآتي: "يدرك مدقق الحسابات أهمية الالتزام بعناصر جودة عملية التدقيق الخارجي في بعدها المتعلق باكتشاف المخالفات العامة"

2. قدر المتوسط الحسابي الإجمالي لبعث الإفصاح عن المخالفات بلغ (4.27) بدرجة موافق بشدة في حين أن الانحراف المعياري الذي قدر بـ: (0.66) يدل على ان البيانات غير متشتتة عن متوسطها الحسابي بسبب وجود تجانس في إجابات افراد العينة فيما يخص هذا المحور، أما قيمة اختبار ستودنت

(T-test) المحسوبة فقد كانت عند مستوى (10.582) بدرجة حرية (29) وبمستوى معنوية (0.000) أقل من القيمة المعيارية (0.05)، وعليه يتم رفض الفرضية العدمية (H_0) وقبول الفرضية البديلة (H_1) وهذا ما يثبت صحة الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الثانية التي تنص على الآتي: "يدرك مدقق الحسابات أهمية الالتزام بعناصر جودة عملية التدقيق الخارجي في بعدها المتعلق بالإفصاح عن المخالفات".

3. قدر المتوسط الحسابي الإجمالي لبعد ضمان مصداقية البيانات بلغ (4.24) بدرجة موافق بشدة في حين أن الانحراف المعياري الذي قدر بـ: (0.66) يدل على ان البيانات غير متشعبة عن متوسطها الحسابي بسبب وجود تجانس في إجابات افراد العينة فيما يخص هذا المحور، أما قيمة اختبار ستودنت (T-test) المحسوبة فقد كانت عند مستوى (10.233) بدرجة حرية (29) وبمستوى معنوية (0.000) أقل من القيمة المعيارية (0.05)، وعليه يتم رفض الفرضية العدمية (H_0) وقبول الفرضية البديلة (H_1) وهذا ما يثبت صحة الفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الثانية التي تنص على الآتي: "يدرك مدقق الحسابات أهمية الالتزام بعناصر جودة عملية التدقيق الخارجي في بعدها المتعلق بضمان مصداقية البيانات".

4. قدر المتوسط الحسابي الإجمالي لبعد إدراك المدقق الخارجي لأبعاد جودة التدقيق الخارجي بلغ (4.19) بدرجة موافق في حين أن الانحراف المعياري الذي قدر بـ: (0.53) يدل على ان البيانات غير متشعبة عن متوسطها الحسابي بسبب وجود تجانس في إجابات افراد العينة فيما يخص هذا المحور، أما قيمة اختبار ستودنت (T-test) المحسوبة فقد كانت عند مستوى (12.106) بدرجة حرية (29) وبمستوى معنوية (0.000) أقل من القيمة المعيارية (0.05)، وعليه يتم رفض الفرضية العدمية (H_0) وقبول الفرضية البديلة (H_1) وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية التي تنص على الآتي: "يدرك مدقق الحسابات أهمية الالتزام بعناصر جودة عملية التدقيق الخارجي وفي جميع الأبعاد المكونة لها".

ثالثاً: اختبار صحة الفرضية الثالثة

للتأكد من قبول أو عدم قبول الفرضية الثالثة نستخدم اختبار ستودنت (T-test) كون أن بيانات هذا المحور تتبع التوزيع الطبيعي، حيث أظهر الاختبار النتائج الموضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (24): نتائج اختبار ستودنت (T-test) للفرضية الثالثة

عدد المفردات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (T-test) المحسوبة	درجة الحرية	الدلالة الإحصائية
30	4.11	0.56	10.748	29	0.000

المصدر: إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.V28).

يتضح من البيانات الواردة أعلاه أن المتوسط الحسابي الإجمالي لمحور مدى تأثير كفاءة المدقق الخارجي على أبعاد جودة عملية التدقيق قدر بلغ (4.11) بدرجة موافق في حين أن الانحراف المعياري الذي قدر بـ: (0.56) يدل على ان البيانات غير متشتتة عن متوسطها الحسابي بسبب وجود تجانس في إجابات افراد العينة فيما يخص هذا المحور، أما قيمة اختبار ستودنت (T-test) المحسوبة فقد كانت عند مستوى (10.748) بدرجة حرية (29) وبمستوى معنوية (0.000) أقل من القيمة المعيارية (0.05)، وعليه يتم رفض الفرضية العدمية (H_0) وقبول الفرضية البديلة (H_1) وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة التي تنص على الآتي: "كفاءة المدقق الخارجي أثر إيجابي على أبعاد جودة عملية التدقيق".

خلاصة

كان ينظر للتدقيق الخارجي على أنه وسيلة لإكتشاف الأخطاء والانحرافات التي يتم ارتكابها من طرف المؤسسة، وهذا من خلال تدقيق مختلف السجلات والدفاتر والبيانات، لكن حاليا أصبح للتدقيق الخارجي دور كبير ومهم في ما يخص تحسين جودة التدقيق في المؤسسة وتحقيق فعاليتها وكفاءتها.

ومن خلال الدراسة التطبيقية التي تمت على مجموعة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين وهذا من خلال توزيع استبيان عليهم لمعرفة آراءهم، واستخلصنا ان المدقق الخارجي دور كبير في تحسين جودة التدقيق من خلال إكتشاف الأخطاء والانحرافات وتصحيحها والحصول على أدلة الإثبات والقرائن في تقاريره المقدمة من أجل إعطاء مصداقية لجودة التدقيق.

خاتمة

خاتمة

استهدفت هذه الدراسة إبراز أثر كفاءة المدقق الخارجي في تحسين جودة التدقيق من خلال تناول هذا الموضوع في إطاره النظري والتطبيقي.

ارتأينا الانطلاق من ثلاث فرضيات، حيث تم توجيه كل فرضية لقياس متغير من متغيرات الدراسة، والهدف منهم هو إستقصاء واقع الدور الذي يلعبه التدقيق في تحسين جودة التدقيق وذلك من خلال جمع آراء عينة الدراسة من الإطارات المتمثلة في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، وبعد معالجة البيانات إحصائياً تم التوصل إلى النتائج التالية:

اختبار الفرضيات:

فيما يخص الفرضية الأولى المتعلقة بعدم توفر الكفاءة المهنية والعلمية للمدقق الخارجي فقد تحققت هذه الفرضية بناء على آراء عينة الدراسة فأغلب المستجوبين يقرون بأن المدقق الخارجي ذو كفاءة علمية ومهنية، حيث كانت الأهمية النسبية مرتفعة بمتوسط حسابي (4,12) يدل على أن البيانات غير متشتتة عن متوسطها الحسابي بسبب وجود تجانس في إجابات أفراد العينة وهذا يثبت صحة الفرضية.

بالنسبة للفرضية الثانية المتعلقة بإدراك المدقق الخارجي لأبعاد جودة التدقيق الخارجي تم تقسيمها الى ثلاث فرضيات فرعية، الفرضية الفرعية الأولى التي تنص على "يدرك المدقق الحسابات أهمية الالتزام بعناصر جودة عملية التدقيق الخارجي في بعدها المتعلق بالإفصاح عن المخالفات ثبتت صحتها وقد بلغت نسبة الموافقة لها بمتوسط حسابي (4,07).

أما بالنسبة للفرضية الفرعية الثانية والثالثة ثبتت صحتها حيث تم رفض الفرضية القديمة H_0 وقبول الفرضية البديلة H_1 والأهمية النسبية لكلاهما كانت مرتفعة بمتوسط حسابي (4,24) (4,19).

أما بالنسبة للفرضية الثالثة يتضح أن المتوسط الإجمالي لمحور مدى تأثير كفاءة المدقق الخارجي على أبعاد جودة عملية التدقيق قد بلغ (4,11) يدل على ان البيانات غير متشتتة عن متوسطها الحسابي وهذا ما يثبت صحة الفرضية.

من خلال دراستنا توصلنا الى النتائج التالية:

ان المهمة الرئيسية للمدقق الخارجي هي فحص الحسابات المؤسسة والتأكد من جودتها بطريقة سليمة، مما يرفع من كفاءة المؤسسة ونتاجيتها. للمدقق دور مهم في تحقيق فعالية الأداء اي أنه يعطي الفرصة للمؤسسة لتصحيح الأخطاء والانحرافات من جهة واعطاء جملة من الاقتراحات والتوصيات لإدارة المؤسسة من جهة أخرى أظهرت نتائج الاستبيان ان المدقق الخارجي له دور مهم في تحسين جودة التدقيق حسب آراء عينة الدراسة.

يمثل رأي المدقق الخارجي القيمة المضافة لعملية جودة التدقيق والذي يساعد على اتخاذ القرارات بشكل سليم.

التوصيات

من خلال إجراء هذه الدراسة تم الخروج بالتوصيات التالية:

ضرورة تشجيع محافظي الحسابات على إنشاء مكاتب تدقيق جماعية، وذلك بسبب وجود عدد كبير من مكاتب من نوع فردي.

يجب على مكاتب محافظي الحسابات أو مكاتب التدقيق الخارجي بإنشاء قسم خاص بمراقبة جودة التدقيق.

إظهار دور وكفاءة واستقلالية التدقيق الخارجي في قرار الاعتماد عليه من قبل المدقق الخارجي لتحسين جودة التدقيق.

زيادة نزاهة وموضوعية المدقق مما يساعده على الالتزام بالمعايير الأخلاقية وبالتالي زيادة جودة التدقيق.

آفاق الدراسة

بعد إجراء هذه الدراسة تم إقتراح الآفاق التالية:

- مدى تأثير التغير الإلزامي للمدققين في تحسين جودة عملية التدقيق والاستقلالية.
- مدى مساهمة الإرشادات ومعايير التدقيق الدولية في الإرتقاء بمهنة التدقيق الخارجي.
- مدى تأثير المستوى المهني والعلمي للمدقق على جودة التدقيق.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: الكتب

1. أحمد الطمیزی، تدقیق الحسابات، ط2، دار التقدم العلمي، بیروت، لبنان، 2009.
2. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، ط2، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
3. احمد فايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، ط1، دار الجنان للنشر والتوزيع، جامعة بسكرة، الجزائر، 2015.
4. أشرف محمد إبراهيم المنصور، مبادئ المراجعة في ضوء المعايير الدولية للمراجعة، جهاز نشر وتوزيع الكتاب الجامعي جامعة حلوان.
5. رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2015.
6. رعدة إبراهيم المدهون، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، 2014.
7. زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، ط 1، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2009.
8. زهير عيسى، تدقيق الحسابات للإجراءات العلمية، ط1، دار البداية ناشرون وموردون عمال، الاردن، 2015.
9. عبد الفتاح محمد الصحن واخرون، أسس المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، 2007.
10. عصام الدين محمد متوليا، المراجعة وتدقيق الحسابات، ط2، جامعة علوم التكنولوجيا، اليمن، 2013.
11. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
12. محمد بوتين، "المراجعة ومراقبة الحسابات بين النظرية والتطبيق"، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
13. نواف محمد عباس الرمحي، "مراجعة المعاملات المالية"، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
14. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، ط2، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004، ص ص 17-18.
15. يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، ط1، مؤسسة الوراق، عمان، 2000.

ثانيا: المذكرات ورسائل التخرج

16. أحمد برير جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمين القوائم المالية ومراجعي الحسابات رسالة ماجستير مالية محاسبة جامعة ورقلة 2014.
17. سالم صدام حسين، "أثر التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات"، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم التجارية جامعة المسيلة، 2016.
18. سباع ايمن صحراوي علاء الدين، أثر استخدام لغة التقارير الاعمال الموسعة على زيادة جودة التدقيق، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص تدقيق مراقبة تسيير، جامعة محمد بوضياف، 2022.
19. سحنون محمد أمين، واقع التزام محافظ الحسابات في الجزائر بمعايير التدقيق، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص مراجعة وتدقيق، جامعة أم البواقي، 2017.
20. سداوي سامية، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، مذكرة مدمجة لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم المالية والمحاسبة، تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2014.
21. سعداوي عبد الرزاق وطواهري عبد النور، "العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي"، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2021.
22. سماح أسامة النعسان، "العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين"، أطروحة مقدمة لنيل درجة ماجستير (غير منشورة)، فرع المحاسبة والتمويل، تخصص الاقتصاد والعلوم الإدارية الجامعة الإسلامية، غزة 2018.
23. شابي هنية العوامل المؤثرة في جودة مهنة محافظي الحسابات في الجزائر مذكرة ماستر تخصص فحص محاسبي جامعة بسكرة 2016 .
24. عبير محمود أبو غيدة، العوامل المؤثرة في كفاءة المدقق للكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والانظمة، رسالة ماجستير، تخصص مراجعة الحسابات، جامعة دمشق، 2014.
25. علاوي حمزة دور التحليل المالي في تحسين جودة التدقيق الخارجي رسالة ماجستير اكاديمي تخصص محاسبة وتدقيق 2016.
26. لقويرة سمير، مساهمة معايير ادلة الاثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر، 2018.
27. مخلوفي عبد الهادي، دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير— تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015.
28. منديلي صالح واخرون، "معايير التدقيق الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالجزائر"، مذكرة مقدمة لنيل درجة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة حمه لخضر الوادي، الجزائر، سنة 2019.

ثالثا: المجالات العلمية

29. خولة حسين حمدان، "دور ديون الرقابة المالية في الرقابة على الجودة"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية الاقتصادية، المجلد13، جامعة القادسية، 2011.

30. صفاد احمد محمد العاني وفاضل محمد القيسي، "استراتيجية مخاطر الاعمال ودورها في جودة التدقيق بحثا تحليليا"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 22، العدد 87، جامعة بغداد، العراق، 2016.

31. غزالي زينب ذوادي مهبيي، "اثر جودة التدقيق الخارجي على ممارسات إدارة الأرباح"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، مجلد12، العدد2، 2019.

32. نورة محمدي مفيدة بن عثمان محددات جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين مجلة الأداء المؤسسات الجزائرية المجلد 10 العدد2 جامعة ورقلة 2021.

رابعا: القوانين والمراسيم

33. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. (s.d.). القانون رقم 10-01، المادة. 02.

34. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01، المادة. (s.d.). 02.

خامسا: المراجع باللغة الأجنبية

35. Sadi Nacerddine, Mazouz Ali. (1993). *La pratique du commissent du comptes en Algérie*. Alger: tome1, édition SWO.

الملاحق



جامعة محمد بوضياف لمسيلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والحاسبة

استبيان

العنوان

أثر كفاءة المدقق الخارجي في تحسين جودة التدقيق الخارجي

دراسة ميدانية من وجهة نظر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات لولاية المسيلة

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته؛

الاستبانة التي بين أيديكم هي جزء من متطلبات البحث الموسوم بـ: " أثر كفاءة المدقق الخارجي في تحسين جودة التدقيق دراسة ميدانية من وجهة نظر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات".

وتعد هذه الاستبانة جزء من متطلبات شهادة الماستر في علوم المالية والمحاسبة، لذلك نهيب بكم أن تولوا هذه الاستبانة بالإجابة الموضوعية والدقيقة النابعة من عمق خبرتكم العملية والتي سوف تؤدي إلى الوصول إلى نتائج دقيقة واضحة تسهم في تحقيق أهداف البحث، علما أن جميع الإجابات تستخدم لأغراض البحث العلمي وبسرية تامة.

نشكركم مقدما على حسن

تعاونكم

إشراف الأستاذ

بوتيارة عنتر

إعداد الطالبتين

فرحاتي منى

حاجي بسمة

2023-2022

الرجاء وضع العلامة X أمام الخيار المناسب

القسم الأول: البيانات الشخصية

1/ الجنس: ذكر – أنثى

2/ العمر: من 25 إلى 30 سنة – من 31 إلى 40 سنة

– من 41 إلى 50 أكثر من 50 سنة

3/ المؤهل العلمي: ليسانس ماجستير دكتوراه

4/ المركز الوظيفي: خبير محاسبي محافظ حسابات

أساتذة مختصين

5/ عدد سنوات الخبرة:

أقل من 05 سنوات – من 5 إلى 10

– من 11 إلى 15 سنة أكثر من 15 سنة

المحور الأول: مدى توفر الكفاءة المهنية والعلمية للمدقق الخارجي

الرقم	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	أشترك دوريا في دورات تدريبية متعلقة بمجال المحاسبة والتدقيق					
2	امتلاك المهارات في التواصل مع الآخرين يؤهلني للقيام بعملية بكفاءة					
3	امتلاك شهادة جامعية أو عليا في المحاسبة يؤهلني للقيام بعملية بالكفاءة المطلوبة					
4	لدي خبرة في التدقيق الخارجي تمكنني من تجنب الكثير من المخاطر التي تواجه العمل					
5	يمكنني تقييم أدلة الاثبات بكل موضوعية مما يمكنني من					

					معالجة الاخطاء في الوقت المناسب
					6 أستطيع إكمال عملي وفق توقيتات خطة التدقيق
					7 الالتزام بقواعد وآداب وسلوكيات المهنة يعزز من كفاءتي المهنية
					8 أتمتع بالاستقلالية عند قيامي بعملتي التدقيقي

المحور الثاني: إدراك المدقق الخارجي لأبعاد جودة التدقيق الخارجي

الرقم	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
	اكتشاف المخالفات العامة					
9	يحافظ المدقق الخارجي على الشك المهني وأداء أعمال التدقيق وفقا لمبادئ أخلاقيات المهنة					
10	يتأكد المدقق الخارجي من مدى الالتزام بسياسات وإجراءات العامة للمؤسسة					
11	يساعد استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق على جمع أدلة الإثبات الملائمة والكافية بأقل التكاليف					
12	يؤدي اتباع المدقق لأساليب الجودة في الأداء المهني إلى اكتشاف الأخطاء بالشكل والوقت المناسب					
	الإفصاح عن المخالفات					
13	يتمتع المدقق الخارجي بالاستقلالية المهنية عند ابداء الرأي الفني المحايد					
14	يتم الإفصاح عن الاخطاء المسجلة في الأداء بالشكل المناسب					
15	يتم الإفصاح عن الانحرافات المسجلة في الأداء في الوقت المناسب					
	ضمان مصداقية البيانات					
16	تضمن مكاتب التدقيق أن عمل المدققين يتوافق مع					

					المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية
					17 استخدام المدقق للتكنولوجيا المحاسبية أثناء عملية التدقيق يحسن من جودة التدقيق
					18 يمتلك المدقق الخارجي الصلاحيات الكافية التي تمكنه من اعداد التقرير الفني المحايد
					19 يحرص المدقق الخارجي على التأكد من دقة البيانات محل التدقيق.

المحور الثالث: مدى تأثير كفاءة المدقق الخارجي على أبعاد جودة عملية التدقيق

الرقم	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
20	يحسن المدقق الخارجي جودة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية المنشورة.					
21	زيادة الشفافية في عرض القوائم المالية.					
22	زيادة الموضوعية في عرض القوائم المالية					
23	تخفيض فجوة التوقعات إلى أدنى حد ممكن.					
24	اتخاذ قرارات مبررة ماليا ومحاسبيا وقانونيا مستندة إلى تقرير التدقيق.					
25	حماية وتعزيز استقلالية المدقق الخارجي عند ابداءه رأيه الفني المحايد					
26	التدقيق الخارجي يكشف الانحرافات.					
27	التحديد الدقيق للمخاطر المستقبلية وسبل الحد من تأثيرها على القوائم المالية.					
28	زيادة ثقة الأطراف ذات المصلحة في مخرجات عملية التدقيق والحد من التعارض بين مصالحهم.					
29	التدقيق الخارجي يبحث عن أسباب الانحرافات					

الملحق رقم (02): قائمة الأستاذة المحكمين

الرقم	الاسم واللقب	الجامعة
01	د. قمان مصطفى	جامعة المسييلة
02	د. طويرات رابح	جامعة المسييلة

الملحق رقم (03): مخرجات برنامج spss

أولاً: معامل الثبات

المحور الأول: مدى توفر الكفاءة المهنية والعلمية للمدقق الخارجي

Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
.834	8

المحور الثاني: إدراك المدقق الخارجي لأبعاد جودة التدقيق الخارجي

Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
.893	11

أولاً: اكتشاف المخالفات العامة

Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
.759	4

ثانياً: الإفصاح عن المخالفات

Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
.851	3

ثالثاً: ضمان مصداقية البيانات

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,860	4

المحور الثالث: مدى تأثير كفاءة المدقق الخارجي على أبعاد جودة عملية التدقيق

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,902	10

ثانيا: الاتساق الداخلي

		المحور الأول
أشترك دوريا في دورات تدريبية متعلقة بمجال المحاسبة والتدقيق	Pearson Correlation	,649**
	Sig. (2-tailed)	<,001
	N	30
امتلاك المهارات في التواصل مع الآخرين يؤهني للقيام بعمل بكفاءة	Pearson Correlation	,692**
	Sig. (2-tailed)	<,001
	N	30
امتلاك شهادة جامعية أو عليا في المحاسبة يؤهني للقيام بعمل بالكفاءة المطلوبة	Pearson Correlation	,710**
	Sig. (2-tailed)	<,001
	N	30
لدي خبرة في التدقيق الخارجي تمكنني من تجنب الكثير من المخاطر التي تواجه العمل	Pearson Correlation	,713**
	Sig. (2-tailed)	<,001
	N	30
يمكنني تقييم أدلة الاثبات بكل موضوعية مما يمكنني من معالجة الاخطاء في الوقت المناسب	Pearson Correlation	,673**
	Sig. (2-tailed)	<,001
	N	30
أستطيع إكمال عملي وفق توقيتات خطة التدقيق	Pearson Correlation	,600**
	Sig. (2-tailed)	<,001
	N	30
الالتزام بقواعد وأداب وسلوكيات المهنة يعزز من كفاءتي المهنية	Pearson Correlation	,597**
	Sig. (2-tailed)	<,001
	N	30
أتمتع بالاستقلالية عند قيامي بعمل التدقيقي	Pearson Correlation	,852**
	Sig. (2-tailed)	<,001
	N	30

اكتشاف المخالفات العامة

يحافظ المدقق الخارجي على الشك المهني وأداء أعمال التدقيق وفقا لمبادئ أخلاقيات المهنة	Pearson Correlation	,865**
	Sig. (2-tailed)	<,001
	N	30
يتأكد المدقق الخارجي من مدى الالتزام بسياسات وإجراءات العامة للمؤسسة	Pearson Correlation	,698**
	Sig. (2-tailed)	<,001
	N	30
يساعد استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق على جمع أدلة الإثبات الملائمة والكافية بأقل التكاليف	Pearson Correlation	,654**
	Sig. (2-tailed)	<,001
	N	30
يؤدي اتباع المدقق لأساليب الجودة في الأداء المهني إلى اكتشاف الأخطاء بالشكل والوقت المناسب	Pearson Correlation	,857**
	Sig. (2-tailed)	<,001
	N	30

الإفصاح عن المخالفات

يتمتع المدقق الخارجي بالاستقلالية المهنية عند ابداء الرأي الفني المحايد	Pearson Correlation	,876**
	Sig. (2-tailed)	<,001
	N	30
يتم الإفصاح عن الاخطاء المسجلة في الأداء بالشكل المناسب	Pearson Correlation	,851**
	Sig. (2-tailed)	<,001
	N	30
يتم الإفصاح عن الانحرافات المسجلة في الأداء في الوقت المناسب	Pearson Correlation	,911**
	Sig. (2-tailed)	<,001
	N	30

ضمان مصداقية البيانات

تضمن مكاتب التدقيق أن عمل المدققين يتوافق مع المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية	Pearson Correlation	,826**
	Sig. (2-tailed)	<,001
	N	30
استخدام المدقق للتكنولوجيا المحاسبية أثناء عملية التدقيق يحسن من جودة التدقيق	Pearson Correlation	,918**
	Sig. (2-tailed)	<,001
	N	30
يملك المدقق الخارجي الصلاحيات الكافية التي تمكنه من اعداد التقرير الفني المحايد	Pearson Correlation	,863**
	Sig. (2-tailed)	<,001
	N	30
يحرص المدقق الخارجي على التأكد من دقة	Pearson Correlation	,788**

البيانات محل التدقيق.	Sig. (2-tailed)	<,001
	N	30
المحور الثالث		
يحسن المدقق الخارجي جودة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية المنشورة.	Pearson Correlation	,652**
	Sig. (2-tailed)	<,001
	N	30
زيادة الشفافية في عرض القوائم المالية.	Pearson Correlation	,668**
	Sig. (2-tailed)	<,001
	N	30
زيادة الموضوعية في عرض القوائم المالية	Pearson Correlation	,612**
	Sig. (2-tailed)	<,001
	N	30
تخفيض فجوة التوقعات إلى أدنى حد ممكن.	Pearson Correlation	,868**
	Sig. (2-tailed)	<,001
	N	30
اتخاذ قرارات مبررة ماليا ومحاسبيا وقانونيا مستندة إلى تقرير التدقيق.	Pearson Correlation	,846**
	Sig. (2-tailed)	<,001
	N	30
حماية وتعزيز استقلالية المدقق الخارجي عند ابداء رأيه الفني المحايد	Pearson Correlation	,544**
	Sig. (2-tailed)	,002
	N	30
التدقيق الخارجي يكشف الانحرافات.	Pearson Correlation	,796**
	Sig. (2-tailed)	<,001
	N	30
التحديد الدقيق للمخاطر المستقبلية وسبل الحد من تأثيرها على القوائم المالية.	Pearson Correlation	,764**
	Sig. (2-tailed)	<,001
	N	30
زيادة ثقة الأطراف ذات المصلحة في مخرجات عملية التدقيق والحد من التعارض بين مصالحهم.	Pearson Correlation	,910**
	Sig. (2-tailed)	<,001
	N	30
التدقيق الخارجي يبحث عن أسباب الانحرافات	Pearson Correlation	,764**
	Sig. (2-tailed)	<,001
	N	30

ثالثا: طبيعية البيانات

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
S01	.135	30	.171	.931	30	.053
S02	.139	30	.144	.937	30	.077
S02_1	.122	30	.200*	.941	30	.098
S02_2	.134	30	.178	.945	30	.126
S02_3	.122	30	.200*	.950	30	.172
S03	.126	30	.200*	.955	30	.234

*. This is a lower bound of the true significance.

a. Lilliefors Significance Correction

رابعا: تحليل المحاور

أولا: البيانات الشخصية

الجنس

		الجنس			Cumulative Percent
		Frequency	Percent	Valid Percent	
Valid	ذكر	23	76,7	76,7	76,7
	أنثى	7	23,3	23,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

العمر

		العمر			Cumulative Percent
		Frequency	Percent	Valid Percent	
Valid	من 25 إلى 30 سنة	7	23,3	23,3	23,3
	من 31 إلى 40 سنة	16	53,3	53,3	76,7
	من 41 إلى 50 سنة	4	13,3	13,3	90,0
	أكثر من 50 سنة	3	10,0	10,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

المؤهل_العلمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid ليسانس	13	43,3	43,3	43,3
ماستر	9	30,0	30,0	73,3
دكتوراه	8	26,7	26,7	100,0
Total	30	100,0	100,0	

المركز_الوظيفي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محافظ حسابات	18	60,0	60,0	60,0
خبير محاسبي	12	40,0	40,0	100,0
Total	30	100,0	100,0	

عدد_سنوات_الخبرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أقل من 05 سنوات	10	33,3	33,3	33,3
من 5 إلى 10 سنوات	8	26,7	26,7	60,0
من 11 إلى 15 سنة	4	13,3	13,3	73,3
أكثر من 15 سنة	8	26,7	26,7	100,0
Total	30	100,0	100,0	

ثانيا: بيانات متغيرات الدراسة

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
أشترك دوريا في دورات تدريبية متعلقة بمجال المحاسبة والتدقيق	30	3,7333	,98027
امتلاك المهارات في التواصل مع الأخرين يؤهلني للقيام بعملية بكفاءة	30	4,1667	,74664
امتلك شهادة جامعية أو عليا في المحاسبة يؤهلني للقيام بعملية بالكفاءة المطلوبة	30	4,1333	,97320
لدي خبرة في التدقيق الخارجي تمكنني من تجنب الكثير من المخاطر التي تواجه العمل	30	4,0333	,66868
يمكنني تقييم أدلة الاثبات بكل موضوعية مما يمكنني من معالجة الاخطاء في الوقت المناسب	30	4,2333	,62606

قائمة المراجع

أستطيع إكمال عملي وفق توقيتات خطة التدقيق	30	3,7667	,72793
الالتزام بقواعد وأداب وسلوكيات المهنة يعزز من كفاءتي المهنية	30	4,3667	,71840
أتمتع بالاستقلالية عند قيامي بعملية التدقيق	30	4,5667	,85836
يحافظ المدقق الخارجي على الشك المهني وأداء أعمال التدقيق وفقا لمبادئ أخلاقيات المهنة	30	4,2667	,73968
يتأكد المدقق الخارجي من مدى الالتزام بسياسات وإجراءات العامة للمؤسسة	30	3,8667	,57135
يساعد استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق على جمع أدلة الإثبات الملائمة والكافية بأقل التكاليف	30	4,2000	,61026
يؤدي اتباع المدقق لأساليب الجودة في الأداء المهني إلى اكتشاف الأخطاء بالشكل والوقت المناسب	30	3,9667	1,06620
يتمتع المدقق الخارجي بالاستقلالية المهنية عند ابداء الرأي الفني المحايد	30	4,4000	,81368
يتم الإفصاح عن الاخطاء المسجلة في الأداء بالشكل المناسب	30	4,2000	,71438
يتم الإفصاح عن الانحرافات المسجلة في الأداء في الوقت المناسب	30	4,2333	,72793
تضمن مكاتب التدقيق أن عمل المدققين يتوافق مع المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية	30	4,2000	,96132
استخدام المدقق للتكنولوجيا المحاسبية أثناء عملية التدقيق يحسن من جودة التدقيق	30	4,3333	,71116
يملك المدقق الخارجي الصلاحيات الكافية التي تمكنه من اعداد التقرير الفني المحايد	30	4,3333	,71116
يحرص المدقق الخارجي على التأكد من دقة البيانات محل التدقيق.	30	4,1000	,75886
يحسن المدقق الخارجي جودة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية المنشورة.	30	3,7667	1,00630
زيادة الشفافية في عرض القوائم المالية.	30	4,3333	,66089
زيادة الموضوعية في عرض القوائم المالية	30	4,2333	,62606
تخفيض فجوة التوقعات إلى أدنى حد ممكن.	30	4,0333	,61495

اتخاذ قرارات مبررة ماليا ومحاسبيا وقانونيا مستندة إلى تقرير التدقيق.	30	4,2667	,86834
حماية وتعزيز استقلالية المدقق الخارجي عند ابداءه رأيه الفني المحايد	30	4,2667	,69149
التدقيق الخارجي يكشف الانحرافات.	30	4,4000	,67466
التحديد الدقيق للمخاطر المستقبلية وسبل الحد من تأثيرها على القوائم المالية.	30	3,9667	,76489
زيادة ثقة الأطراف ذات المصلحة في مخرجات عملية التدقيق والحد من التعارض بين مصالحهم.	30	3,8333	,69893
التدقيق الخارجي يبحث عن أسباب الانحرافات	30	4,0333	1,03335
المحور_الأول	30	4,1250	,54238
المحور_الثاني	30	4,1909	,53880
اكتشاف_المخالفات_العامة	30	4,0750	,58777
الإفصاح_عن_المخالفات	30	4,2778	,66138
ضمان_مصادقية_البيانات	30	4,2417	,66463
المحور_الثالث	30	4,1133	,56735
Valid N (listwise)	30		

خامسا: اختبار الفرضية الأولى

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحور_الأول	30	4,1250	,54238	,09903

One-Sample Test

					95% Confidence Interval of the Difference		
					Test Value = 3		
		Significance		Mean Difference	Difference		
t	df	One-Sided p	Two-Sided p		Lower	Upper	
المحور_الأول	11,361	29	<,001	<,001	1,12500	,9225	1,3275

سادسا: اختبار الفرضية الثانية

الفرعية 1

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
اكتشاف المخالفات العامة	30	4,0750	,58777	,10731

One-Sample Test

Test Value = 3							
t	df	Significance		Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference		
		One-Sided p	Two-Sided p		Lower	Upper	
اكتشاف المخالفات العامة	10,018	29	<,001	<,001	1,07500	,8555	1,2945

الفرعية 2

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
الإفصاح عن المخالفات	30	4,2778	,66138	,12075

One-Sample Test

Test Value = 3							
t	df	Significance		Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference		
		One-Sided p	Two-Sided p		Lower	Upper	
الإفصاح عن المخالفات	10,582	29	<,001	<,001	1,27778	1,0308	1,5247

الفرعية 3

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
ضمان مصداقية البيانات	30	4,2417	,66463	,12135

One-Sample Test

Test Value = 3							
t	df	Significance		Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference		
		One-Sided p	Two-Sided p		Lower	Upper	
ضمان مصداقية البيانات	10,233	29	<,001	<,001	1,24167	,9935	1,4898

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحور الثاني	30	4,1909	,53880	,09837

One-Sample Test

Test Value = 3

	t	df	Significance		Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
			One-Sided p	Two-Sided p		Lower	Upper
المحور الثاني	12,106	29	<,001	<,001	1,19091	,9897	1,3921

سابعاً: اختبار الفرضية الثالثة

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحور الثالث	30	4,1133	,56735	,10358

One-Sample Test

Test Value = 3

	t	df	Significance		Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
			One-Sided p	Two-Sided p		Lower	Upper
المحور الثالث	10,748	29	<,001	<,001	1,11333	,9015	1,3252

ملخص

تهدف دراستنا إلى تسليط الضوء على كفاءة المدقق الخارجي من النواحي العلمية والمهنية و تأثيرها على جودة التدقيق توصلنا من خلال الدراسة الى وجود اثر إيجابي لكفاءة المدقق الخارجي من النواحي العلمية والمهنية على جودة عملية التدقيق وهذا من خلال وجهة نظر عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين و الأساتذة المتخصصين في المجال بولاية المسيلة.

الكلمات المفتاحية: المدقق الخارجي، الكفاءة العلمية والمهنية، جودة التدقيق، الأثر، التحسين.

summary

Our study aims to shed light on the competence of the external auditor from the scientific and professional aspects and its impact on the audit quality. Specialists in the field in the state of M'sila.

Keywords: external auditor, academic and professional competence, audit quality, impact, improvement