الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع:مالية ومحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: مالية ومحاسبة

رقم: .....

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

تحت عنوان:

العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي

من وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر

من إعداد:

- سعداوي عبد الرزاق
- طواهري عبد النور

تحت إشراف:

- د. علي صوشة مارية

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
لعروسي قرين زهرة	أستاذ محاضر ب	جامعة المسيلة	رئيسا
علي صوشة مارية	أستاذ محاضر ب	جامعة المسيلة	مشرفا ومقررا
بوديسة محمد	أستاذ محاضر ب	جامعة المسيلة	مناقشا

السنة الجامعية : 2020-2021

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وعرفان

في البدء نشكر الله سبحانه وتعالى

الذي تم بفضله وعونه هذا البحث، لنتقدم بجزيل الشكر للأستاذة المشرفة ﴿ **د. علي صوشة مارية**﴾ والتي أرشدتنا بمعلوماتها ونصائحها السديدة من بداية العمل الى نهايته ، كما أنها لم تدخر أي جهد من أجل مساعدتنا لإكمال هذا العمل فجزاها الله عنا كل خير ولها منا كل التقدير والاحترام .

كما لا يسعنا إلا أن نشكر الأم و الأب حفظهما الله ورعاهم كما لا ننسى كل زملائنا في الدراسة.

كما نشكر عمال ومسيري أكاديمية العربية بحي 500 مسكن بالمسيلة

والشكر موصول الى اللجنة التي تكرمت بمناقشة هذه المذكرة.

عبد النور

عبد الرزاق

الإهداء

نهدي ثمرة جهدنا إلى والدينا، أطال الله في عمرهما

ورزقهما دوام الصحة والعافية، وإلى إخوتنا وأخواتنا وإلى

أستاذتنا د. علي صوشة ماريا على ما بذلته من جهد وإلى

كل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية وإلى زملائنا في

الدراسة

عبد الرزاق

عبد النور

ملخص

ملخص

تستهدف هذه الدراسة مناقشة وتحليل العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر، بالإضافة إلى إبراز أهمية جودة التدقيق. وقد اعتمدت الدراسة على استبيان تضمن أسئلة متعلقة بالعوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي، وخلصت الدراسة إلى أن العوامل الأكثر تأثيرا على جودة التدقيق الخارجي والتي ترتبط بالمؤسسة، مكتب التدقيق، أعضاء فريق التدقيق هي امتلاك المؤسسة لنظام رقابة داخلي فعال والتزامها بالمبادئ المحاسبية، سمعة مكتب التدقيق، الخبرة المهنية للمدقق، الموضوعية والنزاهة العملية، الاستقلالية والحيادية.

الكلمات المفتاحية :التدقيق الخارجي، جودة التدقيق الخارجي.

Résumé

Notre étude visait à discuter et analyser les facteurs affectant la qualité de l'audit externe du point de vue des comptables en Algérie, en plus de souligner l'importance de la qualité de l'audit. Dans notre recherche, nous nous sommes appuyés sur un questionnaire qui comprenait des questions liées aux facteurs affectant la qualité de l'audit externe, et notre étude a conclu que les facteurs qui affectent le plus la qualité de l'audit externe et qui sont liés à l'institution, la chambre de contrôle, les membres de l'équipe d'audit, ils sont La possession par l'établissement d'un système de contrôle interne efficace et son engagement envers les principes comptables, la réputation du bureau d'audit et son recours à des logiciels d'information automatisés, l'expérience professionnelle de l'auditeur, l'objectivité et l'intégrité pratique, l'indépendance et l'impartialité.

Mots clés : audit externe, qualité de l'audit.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
شكر وعرفان	
الإهداء	
ملخص	
فهرس المحتويات	
قائمة الجداول	
قائمة الأشكال	
مقدمة	أ-ه
الفصل الأول: جودة التدقيق الخارجي	
تمهيد	07
المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي	08
المطلب الأول: تعريف التدقيق الخارجي	08
المطلب الثاني: أهمية التدقيق الخارجي	09
المطلب الثالث: أهداف وأنواع التدقيق الخارجي	11
المبحث الثاني: ماهية محافظة الحسابات في الجزائر	14
المطلب الأول: تعريف محافظ الحسابات	14
المطلب الثاني: مسؤوليات محافظ الحسابات	15
المبحث الثالث: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي	19
المطلب الأول: مفهوم وأهمية جودة التدقيق الخارجي	19
المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي والمرتبطة بعملية التدقيق	24
المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي والمرتبطة بمكتب التدقيق	32
المطلب الرابع: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي والمرتبطة بأعضاء فريق التدقيق	37
خلاصة الفصل	39
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	

فهرس المحتويات

المبحث الأول: منهجية واجراءات الدراسة	42
المطلب الأول: منهجية اعداد الاستبيان	42
المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة	42
المطلب الثالث: الخصائص الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة	43
المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة	46
المطلب الأول: تحليل فقرات المحور الأول المرتبط بالعوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي والمرتبطة بعملية التدقيق	46
المطلب الثاني: تحليل فقرات المحور الثاني المرتبط بالعوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي والمرتبطة بمكتب التدقيق	51
المطلب الثالث: تحليل فقرات المحور الثالث المرتبط بالعوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي والمرتبطة بأعضاء فريق التدقيق	61
خلاصة الفصل	70
خاتمة عامة	73
قائمة المراجع	76
الملاحق	

قائمة الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
01	الصفات المميزة لمكاتب التدقيق الكبيرة والصغيرة	32
02	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	43
03	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى الوظيفي	44
04	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	45
05	متوسطات درجات استجابات أفراد العينة على فقرات المحور الأول	47
06	توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (1)	48
07	توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (2)	49
08	توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (3)	50
09	متوسطات درجات استجابات أفراد العينة على فقرات المحور الثاني	52
10	توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (1)	53
11	توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم(2)	54
12	توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (3)	56
13	توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (4)	57
14	توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (5)	58
15	توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (6)	60
16	متوسطات درجات استجابات أفراد العينة على فقرات المحور الثالث	61
17	توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (1)	63
18	توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (2)	64
19	توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (3)	65

قائمة الجداول

20	توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (4)	67
21	توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (5)	68

قائمة الأشكال

رقم الشكل	العنوان	الصفحة
01	أهداف التدقيق التقليدية	12
02	توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	43
03	توزيع أفراد العينة حسب متغير المستوى الوظيفي	45
04	توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية	46
05	متوسطات استجابات عينة الدراسة على فقرات المحور الأول	47
06	توزيع نسب إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (1)	48
07	يوضح توزيع نسب إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (2)	49
08	توزيع نسب إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (3)	51
09	متوسطات استجابات عينة الدراسة على فقرات المحور الثاني	52
10	توزيع نسب إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (1)	53
11	توزيع نسب إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (2)	55
12	توزيع نسب إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (3)	56
13	توزيع نسب إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (4)	57
14	توزيع نسب إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (5)	59

قائمة الجداول

15	توزيع نسب إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (6)	60
16	متوسطات استجابات عينة الدراسة على فقرات المحور الثالث	62
17	توزيع نسب إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (1)	63
18	توزيع نسب إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (2)	64
19	توزيع نسب إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (3)	65
20	توزيع نسب إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (4)	67
21	توزيع نسب إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (5)	68

مقدمة

عامة

تمهيد:

تعد مهنة التدقيق الخارجي عملية منظمة تهدف لتمكين المدقق من إبداء رأيه الفني المحايد حول مدى صدق وشرعية القوائم المالية وتعبيرها عن المركز الحقيقي للمؤسسة محل التدقيق. وتحظى مهنة التدقيق بثقة كبيرة لدى الأطراف ذات المصلحة نظرا لما توفره من ضمان لجودة القوائم المالية، لكن في السنوات القليلة الماضية واجهت هذه المهنة أزمة تشكيك في مصداقيتها نتيجة تقصير المدققين في مسؤولياتهم عن اكتشاف الأخطاء وأعمال الغش بالقوائم المالية المدققة، وفي اطار احتواء هذه الأزمة ظهرت مساهمات العديد من الباحثين في مجال تحسين وتفعيل المراجعة، ومن المجالات التي حظيت بالدراسة والاهتمام نجد موضوع جودة التدقيق و العوامل المؤثرة فيها.

إن المدقق هو المسؤول الوحيد عن أداء خدمة التدقيق بجودة عالية بهدف إضفاء الثقة على التقارير الصادرة عنه، والتزامه بمعايير التدقيق ومبادئ السلوك المهني يحقق المستوى الأدنى من جودة التدقيق، كما يعد وجود معايير للرقابة على جودة التدقيق أداة مهمة لتحسين عملية التدقيق، فجودة التدقيق لا يمكن تحقيقها دون وجود مدققين أكفاء قادرين على التحكم في مهنتم بكل أمانة وصدق و موضوعية.

- إشكالية الدراسة

إن انهيار العديد من الشركات بما في ذلك الشركات في الدول المتقدمة، ارتبط بالفساد المحاسبي والذي يرجع في أحد جوانبه إلى دور مدققي الحسابات وتأكيدهم على صدق وشرعية القوائم المالية، وما تتضمنه من معلومات محاسبية لا تمثل الوضعية الحقيقية للمؤسسة، ما أدى إلى تعرض مهنة التدقيق للتشكيك في مصداقيتها، وإلقاء اللوم على المدقق للتقصير في أداء مهامه على أكمل وجه، والذي يعتبر المسؤول عن جودة خدماته . لذا ازدادت الحاجة لتحسين جودة مهنة التدقيق بالتَّركيز على موضوع العوامل المؤثرة عليها.

أما في الجزائر لم يكن هناك اهتمام واضح من قبل مكاتب التدقيق والهيئات المنظمة للمهنة بجودة التدقيق ما يشكل تهديدا يمس جودة التدقيق، وفي هذا السياق فإن إشكالية هذه الدراسة ستتمحور حول السؤال الرئيسي التالي:

ماهي العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر؟

ويتفرع عن هذا السؤال الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بالتدقيق الخارجي، وفيما تكمن أهميته؟
- من هو محافظ الحسابات في الجزائر؟ وما هي مسؤولياته؟
- ما المقصود بجودة التدقيق الخارجي؟
- ماهي اتجاهات محافظي الحسابات في الجزائر اتجاه العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي؟

- فرضيات الدراسة:

ولمعالجة إشكالية البحث يمكن أن نطرح الفرضيات التالية:

- للعوامل المرتبطة بعملية التدقيق تأثير على جودة التدقيق الخارجي.
- للعوامل المرتبطة بعملية التدقيق تأثير على جودة التدقيق الخارجي.
- للعوامل المرتبطة بأعضاء فريق التدقيق تأثير على جودة التدقيق الخارجي.

- أهداف الدراسة:

نسعى من خلال بحثنا هذا إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تحليل المفاهيم الخاصة بجودة التدقيق الخارجي وأهميتها.
- تحليل العوامل الأكثر تأثيرا على جودة التدقيق الخارجي.
- معرفة وجهة نظر محافظي الحسابات حول العوامل الأكثر تأثيرا على جودة التدقيق الخارجي.
- الخروج بنتائج وتوصيات تساهم في تحسين جودة التدقيق الخارجي.

- **أهمية الدراسة:**

إن جودة التدقيق الخارجي تعد إحدى أهم القضايا المطروحة على الصعيدين الأكاديمي والمهني، فهي ترتبط بدرجة كبيرة بالفعالية المالية للمؤسسة الاقتصادية، و تتجلى أهمية هذه الدراسة فيما يلي:

- الاهتمام بدراسة العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي يمكن أن يؤدي إلى تحسين مستوى المهنة ، الأمر الذي ينعكس في زيادة مصداقية القوائم المالية.

- الجودة في أداء مهنة التدقيق الخارجي تساهم في توليد الثقة لدى الأطراف المستفيدة من خدمات هاته المهنة.

- **أسباب اختيار الدراسة:**

- الميل الشخصي للموضوعات التي تتعلق بجودة التدقيق الخارجي لدى محافظي الحسابات خاصة في الجزائر والذي له علاقة بمجال التخصص الدراسي.

- الرغبة في اكتساب معلومات أكثر حول موضوع الدراسة.

- محاولة المساهمة في تحديد العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر.

- **منهج وأدوات الدراسة:**

للإجابة عن إشكالية الدراسة والتحقق من الفرضيات المطروحة اتبعنا المنهج الوصفي التحليلي المناسب لمثل هذه الدراسات معتمدين في ذلك على مجموعة من المراجع باللغتين العربية والأجنبية، وبعض مواقع الأنترنت، وبعض مذكرات التخرج الملائمة لموضوع دراستنا. كما اعتمدنا في الجانب التطبيقي على استبيان وجِّه لعينة من محافظي الحسابات في الجزائر من أجل استطلاع آرائهم بخصوص العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي.

- حدود الدراسة:

تم توزيع الاستبيان المعد لتحقيق هذه الدراسة على عينة من محافظي الحسابات المتواجدين على مستوى كل من ولاية المسيلة ، سطيف ، برج بوعريريج. وقد تم توزيع الاستبيان و استرجاعه خلال شهر ماي من سنة2021.

- تقسيمات الدراسة:

تم تقسيم الدراسة إلى فصلين، جاء الأول منهما بعنوان: جودة التدقيق الخارجي وتضمن ثلاث مباحث ، أمَّا الفصل الثاني فكان بعنوان الدراسة ميدانية،، هدفنا من خلاله الى استطلاع اراء عينة من محافظي الحسابات حول العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي، لنختم الدراسة بخاتمة ضمناها نتائج الدراسة وآفاقها.

- الدراسات السابقة:

أمَّا عن الدراسات السابقة فقد اشتملت على مصادر ومراجع وكذا المذكرات العلمية فكان أهمها:

- **دراسة خراف سماح (2015)** بعنوان " العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر"، حيث تطرق فيها الباحث إلى التدقيق الخارجي ومفهوم محافظي الحسابات ومسؤولياته، كما تطرق إلى جودة العوامل المؤثرة على التدقيق الخارجي ولخصت هذه الدراسة إلاَّ أنَّ المدققين يعتقدون أنَّ وجود رقابة على الجودة ومراجعة اجراءات التدقيق لها أثر على تخفيض جودة التدقيق الخارجي.

- **دراسة سليمان قاسم الأهدل (2008)** المعنونة بـ " العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية"، بحيث تناول فيها مفهوم وأهمية المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها، حيث لخص الباحث إلى أنَّ المستوى جودة التدقيق ازداد على 70% وأنَّ مستوى الجودة يختلف بحسب مكتب التدقيق.

وتتشابه هذه الدراسات مع دراستنا في تناولها للمفاهيم العامة حول التدقيق الخارجي والعوامل المؤثرة في جودته.

ودراستنا تختلف عن الدراسة الأخيرة من حيث بيئة تطبيقها، اذ اعتمدت على استطلاع آراء عينة من محافظي الحسابات في الجزائر.

الفصل الأول
جودة المراجعة الخارجية

تمهيد

المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي

المطلب الأول: تعريف التدقيق الخارجي

المطلب الثاني: أهمية التدقيق الخارجي

المطلب الثالث أهداف وأنواع التدقيق الخارجي

المبحث الثاني: ماهية محافظة الحسابات في الجزائر

المطلب الأول: تعريف محافظ الحسابات

المطلب الثاني: مسؤوليات محافظ الحسابات

المبحث الثالث: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي

المطلب الأول: مفهوم وأهمية جودة التدقيق الخارجي

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي والمرتبطة بعملية التدقيق

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي والمرتبطة بمكتب التدقيق

المطلب الرابع: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي والمرتبطة بأعضاء فريق التدقيق

خلاصة الفصل

تمهيد

لقد واجهت مهنة التدقيق أزمة تشكيك في مصداقيتها حول دور محافظي الحسابات ومسؤولياتهم في اكتشاف الأخطاء الجوهرية وأعمال الغش في القوائم المالية، نتيجة فشل كبرى مكاتب التدقيق في تحقيق أهداف المهنة في السنوات الأخيرة.

وعليه تزايدت جهود العديد من الباحثين والمهنيين للارتقاء بمهنة التدقيق وأداء المدققين حتى تستعيد ثقة الأطراف ذات المصلحة، فأصبح موضوع العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي من المواضيع المهمة، حيث لاقى اهتماما كبيرا ومتزايدا.

وقد تطرقنا في هذا الفصل إلى جودة التدقيق الخارجي، وذلك من خلال ثلاث مباحث هي:

المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي.

المبحث الثاني: ماهية محافظة الحسابات في الجزائر.

المبحث الثالث: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي.

المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي

سنتطرق في هذا المبحث إلى: تعريف التدقيق وأهمية التدقيق الخارجي بأهدافه وأنوعه.

المطلب الأول: تعريف التدقيق الخارجي

هناك عدة تعاريف للتدقيق الخارجي نذكر منها:

تعرفه الجمعية المحاسبية الأمريكية للتدقيق على" أنه عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية" [1] .

ويعرف GERMOND ET BONNAULT التدقيق على أنه " اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، في الصورة الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة".

كما عرف" خالد أمين " التدقيق الخارجي على أنه " فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، قصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح وخسارة عن تلك الفترة ". [2]

---

[1] زينب براهيمي، أهمية التدقيق الخارجي في ترشيد قرارات المؤسسة الاقتصادية. مذكرة تخرج شهادة الماستر، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة كلية العلوم الاقتصادية، 2019، ص 17.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مراجعة وتدقيق الحسابات الاطار النظري والممارسة التطبيقية، ط 3، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، ص 2006، ص 2.

وعرفت منظمة العمل الفرنسي التدقيق على أنه "مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم.

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن القول بأن عملية التدقيق الخارجي تقوم على عناصر أساسية وهي:

– أن عملية التدقيق تعتمد على حصول المدقق الخارجي على الأدلة والقرائن المرتبطة بتأكيدات الإدارة على الأحداث والأنشطة الاقتصادية للمؤسسة قيد التدقيق.

– أن عملية التدقيق تعتمد على فحص الأدلة وتقييمها بموضوعية لتحديد مدى الاتفاق بينها وبين تأكيدات الإدارة من جهة ومدى توافقها مع معايير الإبلاغ المالي الدولية من جهة أخرى.

– أن عملية التدقيق تنتهي بإصدار تقرير نهائي يوضع نتائج هذه العملية ومدى تعبير القوائم المالية عن حقيقة النشاط خلال فترة محددة وايصال هذا التقرير إلى الجهات المعنية التي تعتمد عليه.

المطلب الثاني :أهمية التدقيق الخارجي

تكمن أهمية التدقيق الخارجي في كونه وسيلة لا غاية، فهو يعود بالفائدة على جميع الأطراف التي لها علاقة بنشاط المؤسسة محل التدقيق، وفيما يلي عرض لأهمية التدقيق الخارجي بالنسبة لأصحاب المؤسسة والأطراف الخارجية.

1– أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة لأصحاب المؤسسة:

– اكتشاف الأخطاء والغش في وقت مبكر، كما أن الأثر النفسي الذي تتركه زيارات المدقق لدى موظفي المؤسسة قد تحد من محاولات ارتكاب المخالفات أو التورط فيها.

– اكتشاف مواطن الضعف أو الثغرات في نظم الرقابة الداخلية في المؤسسة يساعد الإدارة على اتخاذ القرارات التصحيحية المناسبة.

– تسهيل تسوية حسابات (تحديد حقوق الشريك المتوفي) في شركات الأشخاص.

– تسهيل تقدير ثمن بيع المؤسسة في حالة رغبة أصحابها في بيعها للغير وغالبا ما يطمئن المشتري إلى نتيجة الميزانية التي تم تدقيقها بواسطة مدقق خارجي.

– زيادة اطمئنان أصحاب المؤسسة والتأكد من سلامة أموالهم المستثمرة.

2– أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة للأطراف الخارجية

– تسهيل مهمة مصلحة الضرائب في ربط الضريبة على نتيجة أعمال المؤسسة حيث يعتمد موظف مصلحة الضرائب على القوائم المعتمدة من مدقق الحسابات في ربط الضريبة.

– يفيد التدقيق الخارجي الأجهزة الحكومية وأجهزة الدولة المتخصصة في التخطيط والرقابة وأجهزة تحديد الأسعار والإشراف على نشاط المشروعات.

– يفيد التدقيق الخارجي فئات متعددة من الجمهور والمؤسسات التي تعتمد على تقرير مدقق الحسابات والقوائم المنشورة لشركات المساهمة ومن بين هؤلاء:

- ✓ المستثمرون: يمكنهم اتخاذ قرار بشأن استثمار أموالهم في الشركات المعنية أم لا بناء على دقة القوائم المالية والمركز المالي للوحدة الاقتصادية والحكم على معدلات الربحية واحتمال تحققها مستقبلا.
- ✓ الدائنون: يهمهم الاطمئنان إلى متانة المركز المالي والربحية الحالية والربحية المحتملة للوحدات الاقتصادية مستقبلا وكذلك درجة السيولة بالنسبة لأصولها المتداولة وذلك لإمكانية استمرار منحها الائتمان والتعامل معها مستقبلا.
- ✓ البنوك وشركات التأمين: يهمها الاطمئنان إلى سلامة المركز المالي للوحدات الاقتصادية، ومقدار رأس المال الثابت والعامل وذلك تمهيدا لمنحها قروضا أو تسهيلات ائتمانية.
- ✓ العاملون: يهمهم الاطمئنان إلى دقة تعبير القوائم المالية للوحدة الاقتصادية عن وضعها المالي وذلك من أجل الاطمئنان إلى نصيبهم في الأرباح. [1]

[1] زاوي موسى عبد الودود، دور التدقيق الخارجي في تحسين الإفصاح المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة ورقلة، 2017، ص 4

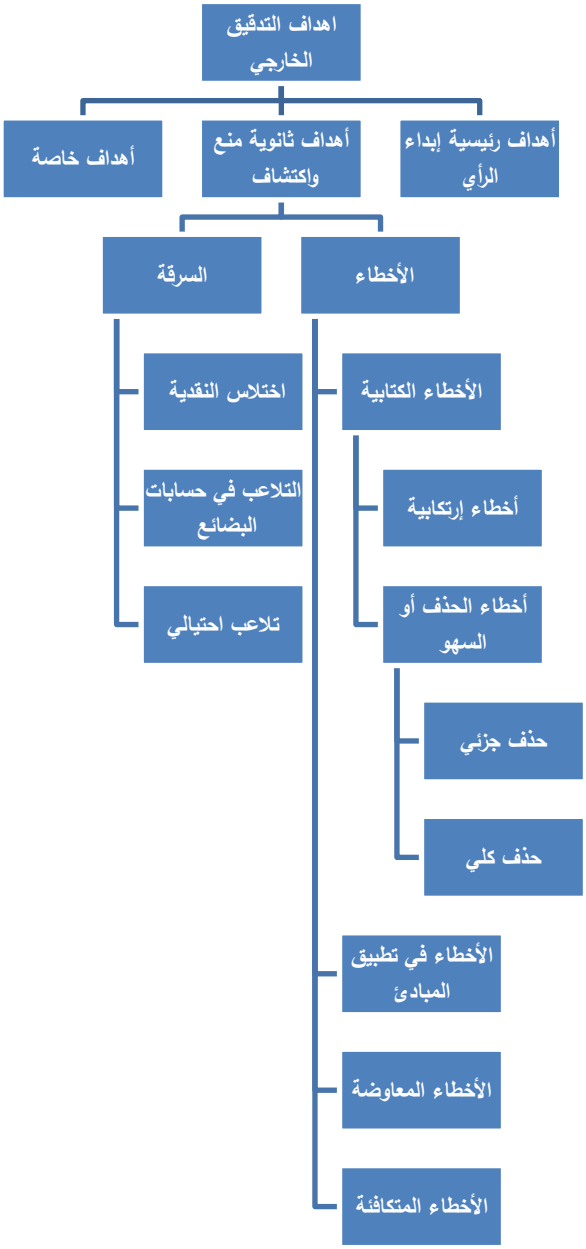
المطلب الثالث: أهداف وأنواع التدقيق الخارجي

1- أهداف التدقيق:

لقد صاحب تطور مهنة التدقيق تطور ملحوظ في أهدافها ومدى التحقق والفحص إضافة إلى درجة الاعتماد على الرقابة الداخلية، وتنقسم أهداف التدقيق إلى أهداف تقليدية وأخرى حديثة.

أ- **الأهداف التقليدية:** ومن بين أهم الأهداف التقليدية للتدقيق الخارجي والتي يمكن تمثيلها في الجدول الآتي:

الشكل رقم (01): أهداف التدقيق التقليدية



المصدر: بعزيز فريال دور التدقيق الخارجي في تفعيل الأداء المالي، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة سكيكدة، 2015، ص 18.

ب- الأهداف الحديثة: تغيرت النظرة التقليدية للتدقيق بعد قرار القضاء الصريح عام 1897 والقاضي بأن اكتشاف الأخطاء والغش ليس الهدف الوحيد التي يسعى إليه التدقيق، وأنه ليس مفروضا في المدقق أن يكون جاسوسا أو بوليسيا سريا، لتصبح أهداف التدقيق كما يلي:

- التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المشروع وسجلاته

وتقرير مدى الاعتماد عليها.

– الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد في الدفاتر والسجلات واكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر من أخطاء أو غش.

– تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للمشروع وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديه.

– تدقيق الخطط ومتابعة تقييمها والتعرف على ما تم تحقيقه من أهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة.

– تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها.

– القضاء على الإسراف بتحقيق أقصى كفاية إنتاجية في جميع نواحي النشاط.

– تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمعة.

– تخفيض خطر التدقيق وذلك لصعوبة تقدير آثار عملية التدقيق على العميل أو المنشأة محل التدقيق. [1]

2. أنواع التدقيق الخارجي:

يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من التدقيق الخارجي للحسابات وهي:

أ– **التدقيق القانوني (Audit legal)**: وهو التدقيق الذي يفرضه القانون، ويتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات.

ب– **التدقيق التعاقدي (الاختياري) (Audit contractual)**:هو التدقيق الذي يقوم به محترف بطلب من أحد الأطراف (الداخلية أو الخارجية) المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تجديدها سنويا.

ج– **الخبرة القضائية (Expertise judiciaire)**: يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة، والهدف منها هو اعلام الإدارة وارشادها حول الأوضاع المالية والمحاسبية وتقديم

[1] احمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، ط 1، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص ص 11، 12

مؤشرات بالأرقام، وهي ظرفية تحدد مدتها من طرف القاضي. [1]

المبحث الثاني: ماهية محافظة الحسابات في الجزائر

يعرض هذا المبحث الإطار النظري لمحافظ الحسابات من حيث المفهوم ومسؤوليات محافظ الحسابات في الجزائر.

المطلب الأول: تعريف محافظ الحسابات

عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر 4 على أنه: "الشخص الذي يدقق في صحة الحسابات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة " [2]

وحسب ما نصت عليه المادة 22 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 يعد محافظ الحسابات " كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص، وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به" [3]

ومحافظ الحسابات هو" شخص مستقل يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسات ويصادق على شرعية وقانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبة العامة ومعايير المراجعة المتعارف عليها". [4]

وتعتبر محافظة الحسابات نوع من أنواع المراجعة التي تعد إلزامية بقوة القانون

---

[1] محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ط 3، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2008، ص 27

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، المادة 715، 2007، ص 188.

[3] القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 42،2010، المادة 22، ص7.

[4] عبد العالي محمدي، محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 7 ماي 2012، ص4

بالنسبة لبعض أنواع المؤسسات التي حددها المشرع في كل بلد، يتولى من خلالها شخص مهني مؤهل ومستقل التعبير عن رأيه الفني المحايد في مدى عدالة القوائم المالية وحسابات النتائج ومدى تعبيرها عن المركز المالي للمؤسسة. [1]

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستخلص بأن محافظ الحسابات هو شخص مؤهل علميا وعمليا لتدقيق حسابات المؤسسة، ويتمتع باستقلالية تامة، ويقوم عادة بفحص نظام الرقابة الداخلية والسجلات المحاسبية فحصا انتقاديا قبل إبداء رأيه في عدالة المركز المالي للمؤسسة محل التدقيق.

المطلب الثاني: مسؤوليات محافظ الحسابات.

يتحمل محافظ الحسابات في الجزائر أثناء ممارسة مهامه المسؤوليات الآتية:

1- المسؤولية المدنية: لقد بين القانون 10-01 حسب المادة 59 منه بأن محافظي الحسابات يتحملون المسؤولية العامة عن العناية بمهنتهم ويلتزمون بتوفير الوسائل دون النتائج. ويعد محافظ الحسابات مسؤولا عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويتحمل بالتضامن في حالة تعدد محافظي الحسابات اتجاه الشركة أو الغير الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام القانون المنظم للمهنة.

2- المسؤولية التأديبية: يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، وهذا عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم. والعقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق الترتيب التصاعدي حسب خطورتها، في ما يلي: [2]

- الإنذار.
- التوبيخ.

---

[1] شريفي عمر، محافظ الحسابات بين المهام والمسؤوليات، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس، المغرب، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والأفاق، جامعة سكيكدة، 11-12 أكتوبر 2010، ص 02.

[2] القانون 10-01، مرجع سابق، المادة 59، ص 7.

- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر.
- الشطب من الجدول.

3- المسؤولية المهنية: مفهوم بذل العناية المهنية الواجبة يفترض بالضرورة مستوى من مسؤولية الأداء يجب تحقيقه وهذا المستوى يدخل في نطاق ما يعرف بالمسؤولية المهنية، وتتمثل هذه المسؤولية في المبادئ الأخلاقية التي يجب أن يتمتع بها محافظ الحسابات والتي تعمل على زيادة الثقة بصفة عامة فيما يقوم به من عمل وما يبذله من أداء وما يعده من تقارير. [1]

وتتمحور مسؤولية محافظ الحسابات ومسؤولية تدقيق الحسابات المهنية في النواحي الآتية:

3-1- المسؤولية المهنية في اكتشاف الأخطاء: من الأخطاء الواجب على المدقق اكتشافها والتي تدخل في نطاق المسؤولية المهنية ما يلي:

- **أخطاء دفترية أو حسابية:** وهي التي ترتكب عند تسجيل العمليات المالية في السجلات والدفاتر مثل الخطأ في كتابة أرقام هذه العمليات أو في التوجيه المحاسبي لها.
- **أخطاء فنية:** وهي التي تتعلق بعدم الالتزام بتطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها بطريقة سليمة أو عدم فهم بعض العمليات الآلية عند تسجيلها دفتريا أو الجهل بهذه القواعد أو التفسير الخاطئ لطبيعة هذه العمليات.
- **أخطاء إجرائية،** وهي التي تتعلق بعدم الالتزام بالخطوات اللازمة لتنفيذ عمليات معينة أو إنهاء إجراءات خاصة أو عدم توفر أدلة الإثبات المستندة لبعض هذه العمليات.

3-2- المسؤولية المهنية في اكتشاف المخالفات النظامية: تتمثل هذه المخالفات في نوعين من المخالفات وهي:

- **المخالفات المالية والحسابية:** بما في ذلك:
  - ✓ مخالفات إجراءات صرف بعض المبالغ والنفقات وعدم الالتزام بها.

[1] محمد سامي، محمد، لؤي : تدقيق الحسابات، مكتبة المجتمع العربي، عمان، 2010، ط1، ص ص 60-61

- ✓ الخطأ في تسجيل المبالغ المعنية زيادة أو نقصانا.
- ✓ الخطأ في التوجيه المحاسبي داخل السجلات والدفاتر لبعض العمليات.
- ✓ مخالفة إجراءات بعض المناقصات أو المزايدات لغرض ما.

- **المخالفات القانونية للنظام العام للدولة:** وهي المخالفات لمختلف القوانين التي تحكم طبيعة العمل في المؤسسات موضوع التدقيق، بما في ذلك: [1]

- ✓ مخالفة اللوائح المنظمة للعمل داخل الشبكة.
- ✓ مخالفة بنود تكوين عقد الشركة في بعض النواحي.
- ✓ مخالفة القانون المنظم لنشاط معين أو صناعة معينة على مستوى القطاع أو الوزارة.
- ✓ مخالفة القانون العام على مستوى الدولة.

3-3- المسؤولية الجزائية: يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية في حالة ارتكابه لجرائم يعاقب عليها القانون كما جاء في نص المادة 62 من القانون 10-01 " يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني".[2]

وتنقسم هذه الجرائم إلى قسمين: [3]

- **جرائم مرتكبة من طرفه:** وتأخذ أحد الأشكال الآتية:

- ✓ قبول المهمة رغم وجود مانع من الموانع التي ينص عليها القانون.
- ✓ إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن وضعية المؤسسة.
- ✓ عدم الكشف عن الوقائع الإجرامية لوكيل الجمهورية.
- ✓ إفشاء السر المهني، والممارسة غير المشروعة لمهنة محافظ الحسابات.

- **المشاركة في الجرائم التي يرتكبها الغير:** وتكون بالتواطؤ مع المسير أو القائمين على إدارة المؤسسة كتقديم معلومات خاطئة فيما يخص بعض الحسابات ووضعية المؤسسة، التستر على أفعال المسيرين، النصب والاحتيال.

---

[1] رأفت سلامة محمود، يوسف أحمد، وآخرون، علم تدقيق الحسابات العلمي، دار الميسرة للنشر، عمان، 2011، ط1، ص ص 191-192.

[2] القانون 10-01، مرجع سابق، المادة 62، ص10.

[3] محمد سيد سرايا، أصول قواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة، الإسكندرية، مصر ،2002، ص74.

3-4- مسؤولية جنائية: قد يجد محافظ الحسابات نفسه مسؤولا جنائيا، عند مخالفته بعض نصوص قانون العقوبات، في الحالات التالية:

- ✓ في حالة عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية.
- ✓ تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة.
- ✓ عدم احترام سر المهنة. [1]

[1] زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ط1، ص 47.

المبحث الثالث: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي

تكمن العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي والتي تعبر عن درجة التألق والتميز كونها الأداء الفاعلة في خدمة المستهلك.

المطلب الأول: مفهوم وأهمية جودة التدقيق الخارجي

1- مفهوم جودة التدقيق الخارجي.

قبل أن نتطرق إلى مفهوم جودة التدقيق الخارجي يمكن أن نوضح المقصود بمفهوم الجودة، لنشير إلى أن الجمعية الأمريكية عرفتها على أنها: " الهيئة أو الخصائص الكلية للسلعة أو الخدمة التي تعكس قدرتها على تلبية حاجات صريحة وضمنية "[1].

كما عرفتها المنظمة الدولية للمعايير ISO على أنها " الخصائص الكلية لكيان (نشاط أو عملية أو سلعة أو خدمة أو منظمة أو نظام أو فرد أو مزيج منها)، التي تنعكس في قدرته على اشباع حاجات صريحة أو ضمنية ".[(2)]

وعرفت أيضا على أنها " السلعة أو الخدمة التي تلبي توقعات المستهلك أو تزيد، فالجودة هي سمات وخواص المنتج أو الخدمة التي تحقق احتياجات مشمولة، أو محددة مثل: الأمن، الإتاحة، القابلية للصيانة، الاستخدام، السعر والبيئة ". [(3)]

كما تعبر الجودة عن درجة التألق والتميز وكون الأداء ممتازا أو كون خصائص أو بعض خصائص المنتج (خدمة أو سلعة) ممتازة عند مقارنتها مع المعايير الموضوعة من منظور المنظمة أو من منظور الزبون [(4)]

---

[1] خراف سماح، العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر، المرجع نفسه، ص 37.

[(2)] رعد عبد الله الطائي ، عيسى قدادة، ادارة الجودة الشاملة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص29.

[(3)] وسيلة حمداوي، الجودة ميزة تنافسية في البنوك التجارية، مديرية النشر لجامعة قالمة، 2009، ص 14.

[(4)] قاسم نايف علوان المحياوي، ادارة الجودة في الخدمات، مفاهيم وعمليات وتطبيقات، ط 1، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 24.

وفي مجال التدقيق يمكن أن نسجل ظهور عدة مصطلحات تستخدم لوصف جودة عملية التدقيق منها جودة التدقيق audit quality ، رقابة الجودة quality control ، تأكيد الجودة quality assurance ، ولكل من هذه المصطلحات تفسير خاص، وقد خلصت جمعية المحاسبين بهونج كونج إلى أن تأكيد الجودة هي عبارة عن إجراءات الفحص والإشراف الداخلي على جودة التدقيق والتي يقوم بها المكتب نفسه، أما رقابة الجودة فيقصد بها الفحص الخارجي من قبل جهة خارجية محايدة.

وترجع صعوبة وضع مفهوم محدد لجودة التدقيق الى العديد من الأسباب منها الطبيعة النسبية لجودة التدقيق وتعدد الأطراف المهتمة بها، وكون جودة التدقيق غير ملموسة، ويصعب تحديد قيمتها المادية وكذلك التباين الشديد في أداء وتقديم الخدمة من وقت لآخر.[1]

اهتمت العديد من الدراسات سواء على مستوى المنظمات المهنية أو الدراسات والبحوث الأكاديمية بتحديد مفهوم جودة التدقيق فقد أوضحت نشرة معايير التدقيق رقم" 4" التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين في عام 1974 أن جودة التدقيق تتحقق من خلال الالتزام بمعايير التدقيق ومن خلال تطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة في منشآت التدقيق. [2]

كما يشير المعيار الدولي 220 الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى أن أدوات الرقابة على جودة التدقيق تتمثل في السياسات والإجراءات المطبقة في مؤسسة التدقيق للتحقق من أن أعمال التدقيق المنفذة قد تم أداؤها وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها. [3]

---

[1] أحمد برير، جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014 ، ص 3.

[2] أحمد محمد نور وآخرون، دراسة متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، مصر، 2007، ص8.

[3] عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية، ج 4، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009، ص 442

كما عرفتها De – angelo على أنها قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية للمؤسسة والقيام بتسجيل ذلك في التقرير النهائي الذي يصدره. [1]

ليعرفها Palmorose على أنها تحدد جودة التدقيق من حيث مستوى التأكيد، وبما أن الهدف من عملية التدقيق هو توفير تأكيدات على البيانات المالية، فجودة التدقيق هي احتمال أن القوائم المالية لا تحتوي على أية أخطاء جوهرية.[2]

كما عرفت جودة التدقيق على أنها: تخفيض المدقق لخطر الاكتشاف إلى حد يكون عنده مستوى خطر التدقيق المقبول منخفض إلى أقصى درجة. [3]

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. [4]

2. أهمية جودة التدقيق الخارجي:

تمثل جودة التدقيق مطلبا ضروريا لكافة أطراف عملية التدقيق (المدقق، الشركة محل التدقيق، المستفيدين من خدمات التدقيق، المنظمات المهنية، البنوك والدائنين، والهيئات الحكومية)، وتتبع أهمية جودة التدقيق من خلال المجالات التالية: [5]

أ- تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية:

هناك علاقة متبادلة بين جودة التدقيق والالتزام بالمعايير المهنية، حيث يؤدي الالتزام

---

(1) Linda Elizabeth De- angelo, auditor size and audit quality . journal of accounting and economic, n 03, Vol 3, north – Holland publishing, jully 1981. p: 186.

(2) Arezoo Aghali Chadegani, review of studies on audit quality, international conference on humanities, society and culture, vol 20. 2011. p p 312 – 313.

(3) فراس خضير الزبيدي، العوامل المؤثرة في جودة أعمال التدقيق من وجهة نظر مراقبي الحسابات العراقيين، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد 7، 2014، ص 53.

(4) أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية، ج 6، ط 1، دار الصفاء، عمان، الأردن، 2009، ص 30.

(5) عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير، جامعة الحديدة، اليمن، 2008 ، ص ص 5 -8

بالمعايير المهنية إلى أداء عملية التدقيق بجودة عالية، كما أن أداء عملية التدقيق بمستوى جودة ملائم يؤكد تمسك المدققين بالمعايير المهنية.

ب- المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في التدقيق:

تعرف فجوة التوقعات في التدقيق على أنها الفجوة بين توقعات المجتمع من المدققين وبين أداء المدققين كما يدركه المجتمع. كما أن هناك العديد من الباحثين الذين اتفقوا على تعدد التعبيرات عن فجوة التوقعات والتي يمكن تبويبها كما يلي: [1]

- فجوة عدم كفاية الأداء: وهي التي تنتج بين أداء المدقق وفقا لمعايير التدقيق وبين الأداء الفعلي.
- فجوة الفشل: وتتمثل في اعتقاد المجتمع أن فشل الشركات يعي فشل الدقيق.
- فجوة المعقولية: وتتمثل في افتراض المجتمع بأن المدققون يمكنهم لأول وهلة اكتشاف الغش من قبل الإدارة، لكن المدققون يرفضون ذلك خاصة الغش الناتج عن تواطؤ الإدارة العليا.
- فجوة المسؤوليات وتتمثل في التباين بين المجتمع أو مستخدمي التقارير المالية والمدققون حول مستوى المسؤولية عن أسباب الفجوة.

إن انخفاض جودة أداء عملية التدقيق يعتبر أحد أهم أسباب وجود فجوة التوقعات في التدقيق، ولذلك يعد تحسن جودة خدمات التدقيق أحد أساليب تضيق فجوة التوقعات.

ج- تعزيز مكانة اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية:

نال هذا العنصر اهتماما كبيرا من المنظمات المهنية والعديد من الباحثين في فترة الثمانينات والتسعينات، خصوصا بعد فشل العديد من الشركات الكبرى، وذلك على اعتبار أن المدققين ذو الجودة العالية يقومون باكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية بشكل أفضل من المدققين ذو الجودة المنخفضة، وهذا ما أدى إلى تحسين جودة التدقيق بما يزيد

---

[1] أحمد حلمي جمعة، سلسلة الكتب التعليمية، بحوث علمية أكاديمية، ط 1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 91.

من اكتشاف الأخطاء والحد من التحريف في القوائم المالية.

د- **تخفيض صراعات الوكالة**

يفترض أنه كلما زاد التعارض في المصالح (نظرية الوكالة) بين الوكيل (الإدارة) والأصيل (المساهمين) كلما زادت تكلفة الوكالة، وكلما زادت تكلفة الوكالة زادت الحاجة إلى مكاتب تدقيق تقدم خدمات ذات جودة عالية. وأشار أحد الباحثين إلى أنه إذا سلمنا بوجود هذه الصراعات فإنه لابد من وجود التدقيق والذي يساعد على تخفيض حدة تلك الصراعات، وأنه كلما اشتدت حدة الصراعات كلما كانت الحاجة ماسة إلى تدقيق ذو جودة عالية[1]

هـ- **المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات:**

يتضمن مفهوم حوكمة الشركات مجموعة من المبادئ تستهدف توفير اجراءات رقابة داخلية فعالة، وأدوات ضبط وتشريع خارجية صارمة. وهناك من أكد أن لجودة التدقيق دور مهم في عملية السيطرة على المنشأة وتوجيهها، وذلك من خلال تقييم نظم المحاسبة والرقابة الداخلية، وابداء الرأي في عملية الافصاح عن المخاطر التي تواجهها المنشأة وتحسن سبل الاتصال بينها وبين المساهمين. وأن على مهنة التدقيق أداء تلك الوظيفة وفقا لمعايير تضمن جودة الأداء.

و- **أداة تنافسية جيدة:**

تعتبر الجودة أداة استراتيجية جيدة لتحقيق ميزة تنافسية في سوق الخدمة، ووسيلة لتنمية الحصة السوقية، تحسين معدلات الربحية وتحقيق رضا وولاء العملاء. وفي سوق خدمات التدقيق تعتبر جودة التدقيق هدف كل ممارس، وأحد مجالات التمايز بين مكاتب التدقيق. فالمنافسة على أساس الجودة كبديل للمنافسة السعرية، تؤدي الى زيادة جذب العملاء، وتدعم مصداقية تقارير التدقيق ودرجة الاعتماد عليها.

ز- **زيادة الثقة في تقرير التدقيق ومصداقية القوائم المالية:**

يعتبر الاهتمام بجودة التدقيق مهم لتدعيم الثقة بتقارير التدقيق، وذلك للدور المهم الذي تلعبه

[1] خراف سماح، مرجع سابق، ص 39.

هذه التقارير في إضفاء المصداقية على القوائم المالية والتي تستخدم في اتخاذ القرارات من جانب العديد من الأطراف المهتمة بعملية التدقيق. وأشار أحد الباحثين إلى أن تحسين جودة التدقيق يدعم الثقة في مصداقية القوائم المالية وكفاية الإفصاح المحاسبي.

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي والمرتبطة بعملية التدقيق

تشمل هذه العوامل تخطيط أعمال التدقيق، دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية وتقييم مخاطر الرقابة، كفاية أدلة الإثبات بالإضافة إلى التقرير والإفصاح.

أولا: تخطيط أعمال التدقيق:

يجب على محافظ الحسابات أن يضع خطة أثناء القيام بواجباته، لأنها تساعده على تحديد الأهداف المتوخاة من عملية التدقيق، وتأخذ بعين الاعتبار الإمكانيات المادية والبشرية المتاحة وكذا الوقت المستغرق لتنفيذ المهمة، ويعتبر التخطيط ضروري لضمان تنفيذ المهمة بفعالية وكفاءة وتخفيض المخاطر إلى مستوى مقبول. ونظرا لأهمية تخطيط أعمال التدقيق، أكد المعيار الدولي للتدقيق ISA 300 الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) على أن تتم خطوات التدقيق على النحو التالي:

- تجميع المعلومات.
- تقييم مخاطر المخالفات الجوهرية على مستوى القوائم المالية.
- تطوير الإجابات الشاملة.
- وضع خطة للموارد البشرية.

ومن بين فوائد تخطيط أعمال التدقيق حسب المعيار الدولي ISA 300 ما يلي: [1]

- اكتساب أعضاء الفريق الخبرة من المسؤول عن المهنة؛
- المهمة تكون منظمة ومؤطرة ومسيرة؛

[1] خيراني العبد، مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة العلوم الاقتصادية، 2013، ص 30.

– مناطق التدقيق المهمة سوف تلقى الاهتمام؛

– تحديد المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب؛

– استعراض وثائق العمل في الوقت المناسب؛

– تنسيق العمل مع الجهات المعنية بعملية التدقيق (خبراء محاسبين، لجان التدقيق، مدققين داخليين...).

ومما لا شك فيه أن البداية السليمة لأي عملية تدقيق هي التخطيط لها، فالتدقيق بدون تخطيط سليم يتوقع أن تكون نتائجه غير سليمة سواء من حيث الفحص، الوقت، التكلفة، حجم أدلة الإثبات، كما أن التخطيط السليم يرفع من مستوى جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات.

ثانيا: دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر:

1. تعريف نظام الرقابة الداخلية : يعرف نظام الرقابة الداخلية على أنه يحتوي على الخطة التنظيمية، ومجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف المديرية، بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان امكانية السير المنظم والفعال للأعمال، هذه الأهداف تشتمل على: [1]

– احترام السياسة الإدارية، حماية الأصول، الوقاية واكتشاف الغش والأخطاء، تحديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية، وكذلك الوقت المستغرق في اعداد المعلومات المحاسبية ذات المصداقية.

2. خطوات فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية: يعتمد المدقق عند القيام بفحص ودراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية على المفهوم الواسع للتدقيق وأهدافه الحديثة، وعليه أن يتأكد من وجود نظام قوي للرقابة، يمكن هذا النظام من زيادة درجة الثقة في مخرجات النظام المحاسبي من قوائم وتقارير، وتوفير المعلومات الملائمة لمتخذي القرارات.

إن فحص وتقييم إجراءات نظام المراقبة الداخلية لأية مؤسسة يتضمن 5 خطوات،

---

[1] مسعود صديقي، دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الاداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث جامعة ورقلة، عدد 01، 2002، ص 62.

نستعرضها بإيجاز كما يلي:

1.2. جمع الحقائق والمعلومات عن النظام: تهدف هذه الخطوة إلى تكوين نظرة عامة وشاملة عن نواحي الرقابة الداخلية داخل الوحدة، وأنظمة الرقابة التي تم تصميمها لنواحي النشاط المختلفة، وما يجب أن تكون عليه عملية تشغيل هذه الأنظمة. وبعبارة أخرى تعني هذه الخطوة جمع المعلومات عن الدورة المستندية والخرائط التنظيمية والتوصيف الوظيفي، ودليل الإجراءات وخرائط التدفق داخل الوحدة، ومن الملاحظ في هذه الحالة ضرورة حصول مراقب الحسابات على قرينة يمكن الاعتماد عليها في الدفاع عن هذه المعلومات،[1] وتتعدد مصادر الحصول على هذه الحقائق والمعلومات لتشمل:[2]

أ- الاستبيان: وهو عبارة عن قائمة من الأسئلة والاستفسارات توجه إلى موظفي المشروع للإجابة عنها وردها للمدقق، ومن مزاياه: سهولة التطبيق، مرونة الأسئلة وتوفير الوقت، أما من عيوبه: عدم مراعاة ظروف كل مشروع لأن النماذج مطبوعة بصيغة موحدة، لا يتغلغل في التفاصيل الدقيقة، وجود الاستبيان يقود إلى الاتكالية بالاكتفاء به وعدم اجراء أية استفسارات.

ب- الملخص التذكيري: هو أن يقوم المدقق بوضع قواعد وأسس نظام رقابة داخلية سليم ولا يغفل أي نقطة هامة، ومن عيوبه أنه لا تقود إلى تدوين كتابي وهذا الملخص متروك لكل مدقق على حدة.

ج- التقرير الوصفي: وهو أن يقوم المدقق بوصف الاجراءات المتبعة في المشروع وتحديد نقاط الضعف في نظام محاسبتها، ويعاب عليه صعوبة تتبع الشرح المطول للنظام، وصعوبة التأكد من تغطية جميع جوانب نظام الرقابة.

د- دراسة الخرائط التنظيمية: هنا يقوم المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه من خلال دراسته للخرائط التنظيمية المستعملة في المؤسسة مثل الخريطة التنظيمية العامة

---

[1] محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التدقيق ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ،2001 ، ص 258.

[2] زهير الحدرب، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار البداية، عمان، الأردن، 2010، ص ص140-141.

وخرائط الدورات المستندية لمختلف العمليات كالمبيعات والنقدية والأجور...إلخ، ومن عيوب هذه الطريقة صعوبة رسمها واستخلاص درجة متانة نظام الرقابة الداخلية من واقعها لأن الخرائط تظهر الوقائع العادية، أما الإجراءات غير العادية فلا تظهرها بالرغم من كونها مهمة في معظم الأحيان والحالات. [1]

هـ- فحص النظام المحاسبي: هنا يحصل المدقق على قائمة السجلات المحاسبية، وأسماء المسؤولين عن انشائها وعهدتها وتدقيقها، وقائمة ثانية بطبيعة المستندات والدورة المستندية، ومن تلك القوائم يستطيع الحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية، وتتميز هذه الطريقة بأنها ترتكز على الظروف الخاصة بكل وسيلة، ويعاب عليها أنها قد تصبح مطولة في المؤسسات الكبيرة وخاصة إذا قام المدقق بالتحري بخصوص الموظفين، السجلات... إلخ.

وهنا نشير إلى أن بإمكان المدقق أن يجمع بين وسيلتين أو أكثر من وسائل دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، فالهدف من وراء استعمال أي وسيلة كانت هو التوصل إلى الحكم على درجة كفاية نظام الرقابة الداخلية المستعمل، وأن الوسيلة مجرد إجراء عادي لأن الجزء المهم يتمثل في مقدرة المدقق على استعراض نتائج ذلك الإجراء والخروج بحكم دقيق حول النظام. [2]

2.2. اختبارات الوجود: في هذه المرحلة وخاصة إذا كانت مهمة التدقيق هي الأولى، فإنه يتوجب على المدقق أن يتأكد من أن ما تم وصفه يتطابق مع الواقع، أما في السنوات اللاحقة فإن المدقق يتأكد من عدم تغير النظام فقط، وإذا تغير هذا الأخير فإن المدقق يقوم بتحديث وتعديل الخرائط التي أنشأها في السنة الأولى. كما يتأكد المدقق من صحة اجراءات نظام الرقابة الداخلية الموصوفة، وأنه لم يتم تغييرها، وتسمى باختبارات الوجود، حيث أنه

---

[1] خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات ، الناحية النظرية والعملية ، ط 3 ، دار وائل للنش والتوزيع ،عمان ،الأردن ،2004 ، ص ص176 - 177.

[2] سامي الوقاد ، لؤي محمد الوديان، مرجع سابق، ص 151.

لضمان مطابقة الوصف للإجراءات الموضوعة يختار المدقق عملية أو عدة عمليات ممثلة للنظام ويتابعها من بدايتها إلى نهايتها مع أخذ نسخ من كل الوثائق التي تجسد وجود هذا النظام. [1]

2. 3. التقييم الأولي للرقابة الداخلية: يستعمل المدقق في عملية التقييم هذه استبيانات الرقابة الداخلية، حيث يجب أن تهيكل على النحو التالي: [2]

– تقسيم هذه الاستبيانات إلى مجموعات تتناسب مع التدفقات الأساسية للمعلومات أو مع الأنظمة الموجودة في المؤسسة (مشتريات، مبيعات ...).

– تحديد أهداف الرقابة بالنسبة لكل مجموعة: هذه الأهداف يجب أن تتبع بأسئلة تسمح بالحكم على مدى تحققها.

– الاعتماد على أسئلة مغلقة، حيث تعكس الإجابة بـ "نعم" نقاط القوة، والإجابة بـ " لا " نقاط الضعف.

وبعد الإجابة على الأسئلة، يقوم المدقق بتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف الموجودة بالنظام.

2. 4. اختبارات الاستمرارية: يتأكد المدقق من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام، نقاط قوة فعلا أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة، إن اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم والتطابق (الوجود)، لأنها تسمح للمدقق أن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة باستمرار ولا تحمل خللا، ويحدد حجم هذه الاختبارات بعد الوقوف على الأخطار المحتملة الوقوع عند دراسة الخطوات السابقة لها، كما تعتبر دليل على حسن السير خلال الدورة وفي كل مكان. [3]

2. 5. التقييم النهائي لنظام المراقبة الداخلية: باعتماده على اختبارات الاستمرارية السابقة

---

[1] عمر شريقي، التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف 1، 2013، ص 90.

[2] المرجع نفسه، ص 91.

[3] محمد بوتين، مرجع سابق، ص 46

الذكر يتمكن المدقق من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره، عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة. هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف (ضعف التصور) التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام، وبالاعتماد على النتائج المتوصل إليها (نقاط الضعف ونقاط القوة) يقدم المتدخل حوصلة في وثيقة شاملة، مبينا آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الاجراءات. وتمثل وثيقة الحوصلة هذه – في العادة– تقريرا حول المراقبة الداخلية يقدمه المدقق إلى الإدارة، كما تمثل أحد الجوانب الإيجابية لمهمته.

إن فحص الحسابات والقوائم المالية يسهل أو يصعب حسب مدى جودة الرقابة الداخلية، وبتعبير آخر فإن جودة نظام الرقابة الداخلية تجعل المدقق يخفف من تدقيقاته وتحرياته المباشرة، كما أن ضعف نظام الرقابة الداخلية يجعله يتعمق أكثر في تحرياته، ويتميز النظام الجيد بتنظيم داخلي جيد، يظهر ويحدد بكل وضوح:[1]

– وظيفة ومسؤولية كل فرد في المؤسسة، في شكل مكتوب إن كان ذلك ممكنا، ومفهوم من طرف الجميع.

– نظام يعطي الرخص اللازمة ويراقب كل العمليات، في شكل إجراءات وطرق العمل التي ينبغي إتباعها عند انجاز كل عملية من العمليات التي تقوم بها المؤسسة، كما يعطى كيفية معاملتها وإدخالها في نظام المعلومات، الذي يمثل النظام الصورة للنظام الحقيقي المتمثل في المؤسسة.

– يقوم محافظ الحسابات باختبار مدى التزام اجراءات الرقابة اللازمة لاكتشاف المخالفات والأخطاء أو منع حدوثها، وكذا تحديد مواطن ضعف وقوة نظام الرقابة الداخلية، ومن ثم التركيز على هذه الاختلالات واقتراح معالجتها. ولقد تم اصدار المعيار الدولي للتدقيق 400 ISA تحت عنوان: تقدير المخاطر والرقابة الداخلية، والغرض منه هو وضع معايير وتوفير ارشادات للحصول على فهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وكذا مخاطر التدقيق ومكوناتها، حيث يساعد ذلك في تخطيط جيد لعملية التدقيق وتطوير طريقة فعالة لتنفيذها.

إن فهم محافظ الحسابات للنظام المحاسبي والرقابة الداخلية للعميل لا شك وأن ينعكس

[1] محمد بوتين، مرجع سابق، ص 47

بالإيجاب على جودة عملية التدقيق من خلال التخطيط الجيد والتحكم في مخاطر التدقيق وتصحيح الاختلالات إلى أقصى حد ممكن.

ثالثا: كفاية أدلة الاثبات:

من بين متطلبات تصميم وتنفيذ اجراءات التدقيق، الحصول على أدلة اثبات كافية ومناسبة واستخلاص استنتاجات معقولة يتم على أساسها تدعيم رأي محافظ الحسابات. ووفقا للمعيار الدولي للتدقيق ISA 500 يجب على محافظ الحسابات ضمان ملاءمة وموثوقية المعلومات التي يستخدمها كدليل، ويجب مراعاة عناصر الاختبار الأكثر فعالية لجمع الأدلة. وتعتبر أدلة التدقيق حاجة ملحة لدعم تقرير محافظ الحسابات وصدق رأيه، حيث تجمع هذه الأدلة من خلال عمليات تدقيق الحسابات السابقة، بالإضافة إلى معلومات من مصادر أخرى داخل وخارج المؤسسة، وتعتبر السجلات المحاسبية أهم مصدر لجمع الأدلة. إذ كلما تحصل محافظ الحسابات على أدلة كافية ومناسبة، كلما حصل على ضمانات لتقليل حجم مخاطر التدقيق بحيث أن حجم الأدلة المطلوبة يتوقف على تقييمه لمخاطر الأخطاء الجوهرية، وكلما زاد حجم المخاطر كانت هناك حاجة ماسة الى جمع أدلة أكثر، مع ضرورة جودة هاته الأدلة، ذلك أن كثرة الأدلة لا تعوض جودتها وموثوقيتها. [1]

ويمكن القول إنه يجب أن تكون أدلة الإثبات ذات موثوقية وملائمة، لكي يعتمد عليها محافظ الحسابات في تدعيم رأيه، بحيث ينعكس ذلك على جودة أدائه من خلال التأكيد على الأخطاء والمخالفات التي تم اكتشافها.

رابعا: التقرير والإفصاح:

تم إثارة تساؤلات هامة حول مصداقية تقرير محافظ الحسابات وخاصة بعد انهيار بعض الشركات العالمية وتوجيه أصابع الاتهام والانتقاد إلى مهنة التدقيق، مما انعكس سلبا على جودة الأداء لمحافظ الحسابات.

ويمثل تقرير محافظ الحسابات محصلة عملية التدقيق، بحيث يعطي انطباعا لدى قارئي

[1] خيراني العبد، مرجع سابق، ص31.

القوائم المالية بأنها خضعت للفحص والتحقيق، وهو أيضا أداة اتصال رسمية بينه وبين الأطراف الخارجية. ويجب أن يكون تقرير محافظ الحسابات ذو معنى ومفهوم من قبل المهتمين به، كما يجب أن يكون واضحا بما لا يترك مجالا للشك.

كما يجب أن تتوفر شروط معينة في تقارير محافظ الحسابات من حيث الشكل والمحتوى:

– من حيث الشكل: يجب أن يكون مكتوبا، مؤرخا، موضحا للسنة المالية وموقعا عليه من قبل محافظ الحسابات مع بيان صفته.

– من حيث المحتوى: يحدد فيه نطاق التدقيق الذي تمت فيه التدقيق، اضافة الى رأي محافظ الحسابات.

حيث أوضحت إحدى اللجان التابعة لجمعية المحاسبين الأمريكيين AAA سنة 1972 بعض الخصائص التي يجب مراعاتها من قبل محافظ الحسابات عند إعداده للتقرير ليحقق الغرض منه وتتمثل في:

– عدم التحيز (الصدق والأمانة).
– تجنب استخدام المصطلحات الغامضة (الصراحة والوضوح).
– تناسب صياغة التقرير مع مستوى إدراك مستخدميه.
– توقيت الإفصاح (عدم تأخر نتائج التدقيق).

ومن خلال ما سبق يمكن أن نقول أن تقرير محافظ الحسابات هو حصيلة عملية التدقيق بحيث كلما كان التقرير ذا جودة كلما سهل عملية الاتصال بينه وبين قارئي القوائم المالية وعملية اتخاذ القرارات، مما ينعكس ذلاك إيجابا على جودة أداء محافظ الحسابات. [1]

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي والمرتبطة بمكتب التدقيق.

[1] خيراني العبد، مرجع سابق، 32– 33

أولا: حجم مكتب التدقيق:

يعتبر حجم مكتب التدقيق أحد الخصائص التي قام على أساسها التميز بين مكاتب التدقيق، فهناك مكاتب التدقيق الصغيرة، ومكاتب التدقيق المتوسطة، ومكاتب التدقيق الكبيرة. وهناك العديد من المعايير المستخدمة في التميز بين مكاتب التدقيق منها على سبيل المثال: عدد الشركاء وعدد العاملين بالمكتب، وعدد العملاء، وسمعة مكتب التدقيق، وبالرغم من أهمية استخدام المعايير السابقة للتمييز بين مكاتب التدقيق الصغيرة والكبيرة، فإن لكل نوع من هذه المكاتب صفات أساسية يتميز بما كما هو واضح في الجدول التالي:

الجدول رقم(01): الصفات المميزة لمكاتب التدقيق الكبيرة والصغيرة.

م	الصفات المميزة للمكاتب الكبيرة	الصفات المميزة للمكاتب الصغيرة
1	تتوافر لديها كافة فئات التوظيف كأن يكون لدى المكتب عدد معين من الشركاء أو المدققين الحاصلين على شهادة محاسب قانوني.	قد لا تتوافر فيها كافة فئات التوظيف.
2	يتوافر لديها عدد كبير من المدققين وفي كافة التخصصات	قد يكون بالمكتب عدد محدود من المدققين.
3	اتساع نشاطها داخل الدولة وقد يكون لها فروع دولية.	ممارستها لنشاطها يكون في حدود المدينة نفسها.
4	كثرة عدد العملاء وبالتالي ضخامة الإيرادات.	قلة العملاء وبالتالي قلة الإيرادات.
5	يقسم المكتب داخليا إلى عدد من الأقسام الفنية المتخصصة مع امتلاك الخبرات النادرة.	قد لا يقسم المكتب داخليا إلى العديد من الأقسام الفنية، وقد لا يمتلك خبرات نادرة.

المصدر: عبد السلام سليمان، قاسم الأهدل، مرجع سابق، ص 9.

لقد أشارت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة طردية بين حجم مكتب التدقيق وجودة التدقيق، إلا أن هناك من يرى أن جودة التدقيق لا ترتبط بالمكاتب الكبيرة فقط وإنما أيضا بالمكاتب الصغيرة، على افتراض أنه من غير المنطقي أن تكون مكاتب التدقيق

الصغيرة عديمة الجدوى، كما أن قلة عدد عملاء المكاتب الصغيرة قد يكون راجعا إلى تمسك تلك المكاتب بمعيار الاستقلال، وحرصها وعنايتها عند قبول عملاء جدد. وقد توصلت لجنة derieux إلى أن مكاتب التدقيق الصغيرة قد تستبدل ببساطة على أساس أنها أقل شهرة بالرغم من أنها قد تقدم خدمات تدقيق ذات جودة عالية، وأوصت تلك اللجنة بنشر كتيب يوضح ضرورة اختيار مكاتب التدقيق على أساس القدرة على تقديم الخدمة وليس على أساس الحجم. [1]

ثانيا: أتعاب التدقيق:

تكمن أهمية هذا العامل في التساؤل عن مدى قدرة المدققين على ممارسة تقديرهم المستقل، وإبداء آراء محايدة عن القوائم المالية لعملائهم محل التدقيق، مع اعتمادهم عليهم في نفس الوقت من الناحية الاقتصادية.

أيضا يمكن التساؤل حول مدى حرص الشركات على تغيير المدقق الخارجي واستبداله بمدقق خارجي آخر يقدم نفس الخدمات لكن مقابل أتعاب أقل مما قد يؤثر على موضوعية واستقلال المدقق الخارجي، فهنا تكمن أهمية هذا الأمر لدراسة أثر عامل الأتعاب على التغيير وبالتالي على جودة عملية التدقيق.

وتعتبر أتعاب التدقيق التي يتقاضها المدقق الخارجي إحدى المؤشرات الهامة التي تؤثر على موضوعاته واستقلاله وجودة الخدمة التي يقدمها، ففي ظل المنافسة الحادة في سوق الخدمة لعملية التدقيق، تميل الأتعاب إلى الانخفاض متأثرة بعامل الطلب والعرض، مما يؤثر سلبا على استقلالية المدقق بشكل جوهري وجودة التدقيق. [2]

ثالثا: تقديم مكتب التدقيق الخدمات الاستشارية

---

[1] عبد السلام سليمان الأهدل، مرجع سابق، ص 10

[2] آية جار الله نعمان الخزندار، مدى تأثير التغيير الالزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص45 – 46.

إن تقديم مكتب التدقيق الخدمات الاستشارية لعملائهم يؤثر سلبا على جودة التدقيق وذلك لأن تقديم مثل هذه الخدمات يؤدي لاعتماد المدققين على عملائهم ماديا، مما يضعف صلابتهم أمام إدارة المؤسسة كما أن ذلك يضع المدققين في الأدوار الإدارية للمؤسسة مما يهدد موضوعاتهم عند القيام بعملية التدقيق.

رغم أن بعض الباحثين يرى أن تقديم مكتب التدقيق الخدمات الاستشارية لعميل التدقيق يقلل من مستوى جودة التدقيق، إلا أنه من الصعب التسليم بهذا الاستنتاج لأن الأصل هو التزام المدقق بالمعايير المهنية التي توجب استقلاله هذا من جانب، في حين أن تقديم المدقق للخدمات الاستشارية للعميل يسهم في تعزيز معرفته بالمؤسسة مما يزيد جودة التدقيق. [1]

رابعا: سمعة مكتب التدقيق:

تعتبر سمعة مكتب التدقيق (شهرته) أحد الأصول المعنوية الخاصة بالمكتب والتي يتم اكتسابها من خلال الممارسة والقدرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية، ويقصد بسمعة مكتب التدقيق تداول اسم المكتب بين العملاء على أنه يقدم خدمات ذات جودة مميزة.

ولقد تناولت العديد من الدراسات سمعة مكتب التدقيق على أنه أحد العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي، ولكنها اختلفت على كيفية الاستدلال على سمعة مكتب التدقيق.

فبعض الدراسات ربطت سمعة مكتب التدقيق بحجم مكتب التدقيق وعدد العملاء، واعتبرت أن كبر حجم مكتب التدقيق يؤدي إلى الاهتمام بسمعة للمكتب أفضل من الاحتفاظ بما يعطيه العملاء. بينما ربطت دراسات أخرى سمعة مكتب التدقيق باسم مكتب التدقيق أو انتمائه الى أحد المكاتب العالمية الكبيرة. وبالرغم من ذلك فإنه من الصعب القول بأن حجم

[1] مرشد عبد المصدر، أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين ، 013 ، ص 52.

مكتب التدقيق، أو زيادة عملاء التدقيق، أو الانتماء إلى أحد المكاتب الدولية الكبيرة، يعتبر هو العنصر الرئيسي لتكوين سمعة مكتب التدقيق فقط، والا اعتبرت المكاتب الصغيرة أو المكاتب التي تمتلك عدد قليل من العملاء والمكاتب غير المنتمية الى أحد المكاتب الدولية الكبيرة مكاتب تدقيق لا تمتلك سمعة.

وتوصلت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة طردية بين سمعة مكتب التدقيق وجودة التدقيق، أي أنه كلما زادت سمعة مكتب التدقيق زادت معها جودة التدقيق.

في هذا الإطار أشار أحد الباحثين إلى أنه من غير الواضح ما إذا كان مستخدمو القوائم المالية يقيمون جودة التدقيق بدقة، وأنه في مراجعات معينة قد يتم تقييم جودة التدقيق بناء على سمعة المدقق بدلا من قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية والتقرير عنها، وذلك لأن مستخدمي القوائم المالية قد لا يملكون الخبرة الكافية للتمييز بين المستويات المختلفة لجودة التدقيق، ولهذا السبب قد يعتمدون على السمعة كمقياس بديل لجودة التدقيق. [1]

خامسا: الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق

يرى البعض أن فشل التدقيق يترتب عليه وقوع خسائر كبيرة يتكبدها المساهمون وأصحاب المصالح الأخرى، مما يؤدي إلى إثارة الدعاوي القضائية ضد مكتب التدقيق، وهكذا تم اعتبار غياب الدعاوي القضائية ضد مكتب التدقيق معبرا عن مستوى جودة مرتفع، وهذا يعني إمكانية استخدام عدد الدعاوي القضائية مقياسا عكسيا لجودة التدقيق كما أن النظرة القضائية التي تحكم المسؤولية القانونية للمدقق الخارجي تجعله أكثر تحفظا في أدائه المهني. [2]

---

[1] عبد السلام سليمان الأهدل ، مرجع سابق، ص ص 10 – 11.

[2] عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 453.

سادسا: المنافسة بين مكاتب التدقيق

أوضحت العديد من الدراسات أن المنافسة بين مكاتب التدقيق تؤدي إلى زيادة جودتها، ويختلف بعض الكتاب مع هذا الرأي حيث يرون أن المنافسة بين مكاتب التدقيق قد تؤدي إلى تخفيض جودتها، وذلك نظرا لأن المنافسة تؤدي إلى تخفيض الأتعاب.

وهذا الاستنتاج مردود عليه لأن جودة أعمال التدقيق تعتبر نتيجة منطقية للمنافسة، حيث أن الالتزام بمعايير وآداب وقواعد السلوك المهني يترتب عليه الحفاظ على المستوى المقبول من الجودة حتى في ظل انخفاض الأتعاب نتيجة المنافسة. [1]

المطلب الرابع: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي والمرتبطة بأعضاء فريق التدقيق

أولا: الخبرة المهنية لأعضاء فريق التدقيق

تؤثر الصفات الشخصية لفريق التدقيق على جودة التدقيق بشكل أساسي، ومن أهم هذه الصفات ذات الأثر الكبير على عملية التقدير الشخصي وإصدار الأحكام في التدقيق الخبرة المهنية لفريق التدقيق، واختلف الباحثون حول تعريف الخبرة فمنهم من عرفها بأنها الأداء الأفضل لمهمة محددة، ليعرفها آخرون بأنها المدة الطويلة، التي يقضيها الفرد في وظيفة محددة أو أداء مهمة محددة. ولقد أكد أحد الباحثون أن الخبرة المهنية من أهم العوامل المؤثرة في جودة التدقيق. [2]

---

[1] أحمد محمد نور وآخرون، مرجع سابق، ص ص 17-18

[2] مرشد عيد، مرجع سابق، ص 51.

ثانيا: استقلال المدقق

أولت الاصدارات المهنية موضوع الاستقلال اهتماما خاصا حيث أوضحت الاصدارات المهنية الأمريكية الدولية عدم جواز إبداء الرأي في قوائم شركة ما لمدقق حسابات غير مستقل عنها، وعدم جواز خضوع المدقق الخارجي لآراء الآخرين عند تحديد مستوى الافصاح الملائم في التقرير. [1]

ثالثا: الكفاءة المهنية

يقصد بالكفاءة المهنية للمدقق المعرفة الكافية والمتخصصة في مجالات المحاسبة والتدقيق، والمهارة في تطبيق تلك المعرفة في الحالات والظروف المختلفة وكذلك السلوك الذي يكتسبه المدقق من التعليم والتدريب الكافي.

ورغم أن هناك دراسات أكدت على أن الكفاءة المهنية مفترضة في المدققين دائما وبالتالي فإنها ليست محل شك، فإن هناك العديد من الانتقادات الموجهة إلى المدققين بأنهم يعملون في مجالات لا يتوافر لديهم فيها التأهيل العلمي أو التدريب الكافي للقيام بها.

مما سبق يتبين أن جودة أداء المدقق تعتمد على نوع المعرفة التي يمتلكها، كما أن جودة أداء المدقق تعتمد على الكفاءة المهنية والتي تعني التخصص في مجالات التدقيق والمهارة في تطبيقها، هذان العاملان يلعبان دورا مهما في نجاح عملية التدقيق. [2]

رابعا: متابعة أعمال المدققين بمنشأة التدقيق

تعتبر متابعة أعمال المساعدين أو أعضاء فريق التدقيق والإشراف عليهم من أهم العوامل المؤثرة على كفاءة أداء عملية التدقيق، وفي حقيقة الأمر يعتبر عدم المتابعة والاشراف على أعمال المساعدين من أهم العوامل الرئيسية لفشل عملية التدقيق، ويحدث

---

[1] أحمد مجد نور خرون، مرجع سابق، ص ص30 -31.

[2] آية جار الله نعمان الخزندار، مرجع سابق، ص 39- 40

ذلك بسبب ضغوط العمل بما لا يمكن من تدقيق أوراق العمل لمتابعة أعمال فريق التدقيق.[1]

خامسا: التزام المدقق بالمعايير المهنية

تعرف معايير التدقيق بأنها عبارة عن الأنماط التي يجب أن يحتذي بها المدقق أثناء أدائه لمهمته، والتي تستنتج منطقيا من المفاهيم التي تدعمها، وقد أكدت العديد من الدراسات المتعلقة بجودة التدقيق أن الالتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها يعد أحد العوامل المؤثرة على جودة التدقيق، وأن هناك علاقة إيجابية بين هذا العامل وجودة التدقيق. [2]

[1] أحمد محمد نور وآخرون، مرجع سابق، ص 33.

[2] عبد السلام سليمان الأهدل ، مرجع سابق، ص ص 17- 18

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل تبين لنا أن جودة التدقيق الخارجي عبارة عن خدمة تلبي حاجات الأطراف ذات المصلحة، يصعب قياسها وتحديدها بسبب الطبيعة النسبية لجودة التدقيق وتعدد الأطراف المهتمة بها. ولمحافظ الحسابات دورا هاما في تطبيق معايير التدقيق المتعارف عليها، حيث سيؤدي تطبيق هذه المعايير إلى استمرار ونجاح المؤسسة في تحقيق أهدافها، وأهداف باقي شرائح المجتمع ومختلف الأطراف المتأثرة بمستوى متانة المركز المالي للمؤسسة ونجاحها في أداء مهامها. إلا أن هناك العديد من العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق الخارجي، ومن هذه العوامل هناك عوامل مرتبطة بعملية التدقيق وعوامل مرتبطة بمكتب التدقيق وعوامل مرتبطة بأعضاء فريق التدقيق.

الفصل الثاني
الدراسة ميدانية

المبحث الأول: منهجية واجراءات الدراسة

المطلب الاول: منهجية اعداد الاستبيان

المطلب الثاني: المجتمع وعينات الدراسة

المطلب الثالث: أداة الدراسة والأساليب الاحصائية المستخدمة

المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة

المطلب الأول: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي المرتبطة بعملية التدقيق

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي المرتبطة بمكتب التدقيق

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي المرتبطة بأعضاء فريق التدقيق

تمهيد

بعد التطرق إلى الجانب النظري وتحديد إشكالية البحث وتساؤلاته وكذا الهدف منه والأهمية النظرية والتطبيقية له واستعراض أهم المفاهيم المرتبطة به، سنتطرق في هذا الفصل التطبيقي للتحليل الكمي والكيفي لنتائج الدراسة، وذلك بالإجابة عن التساؤلات بالاعتماد على أدوات الدراسة والمتمثلة في الاستبيان الذي أُنجز لهذا الغرض.

المبحث الأول: منهجية وإجراء الدراسة.

سنتناول في هذا المبحث منهجية اعداد استبيان مجتمع وعينات الدراسة وخصائص الديموغرافية لأفراد العينة.

المطلب الأول: منهجية اعداد استبيان.

نظرا لطبيعة الدراسة، وبهدف اتمام جانبها التطبيقي تمَّ تصميم استبيان وفق أدبيات متعارف عليها في المنهجية بالاستناد إلى دراسات سابقة لتحديد مؤشرات الدراسة ، ومن أجل تحقيق الغرض الذي وجد من أجل الاستبيان تمَّ عرضه على أستاذين محكمين من جامعة المسيلة (د. مصطفى قمان ود. يزيد بن صوشة)، وبناءً على ملاحظاتهم تم تعديل الاستبيان مع التركيز على تحقيق:

- الأسلوب البسيط واللغة المفهومة.

وقد تضمن الاستبيان المحاور التالية:

المحور الأول: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي والمرتبطة بعملية التدقيق.

المحور الثاني: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي والمرتبطة بمكتب التدقيق.

المحور الثالث: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي والمرتبطة بأعضاء فريق التدقيق.

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة.

يتكون مجتمع الدراسة من جميع محافظي الحسابات على مستوى ولاية، المسيلة وسطيف، حيث تمَّ اختيار عينة مكونة 30 فرد بشكل عشوائي ؛ 25 في ولاية المسيلة، و5 في ولاية سطيف.

- **الاستمارات الموزعة:** 30.
- **الاستمارات الغير مسترجعة :** 0.
- **الاستمارات الغير صالحة للاستعمال:** 0.
- **الاستمارات الصالحة للاستعمال:** 30.

المطلب الثالث : الخصائص الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة (خصائص العينة)

تكونت عينة البحث الأساسية من 30 مفردة، وتم اختيار العينة بطريقة عشوائية، ويمكن تلخيص خصائص عينة الدراسة من خلال النتائج الموضحة في الجداول أدناه.

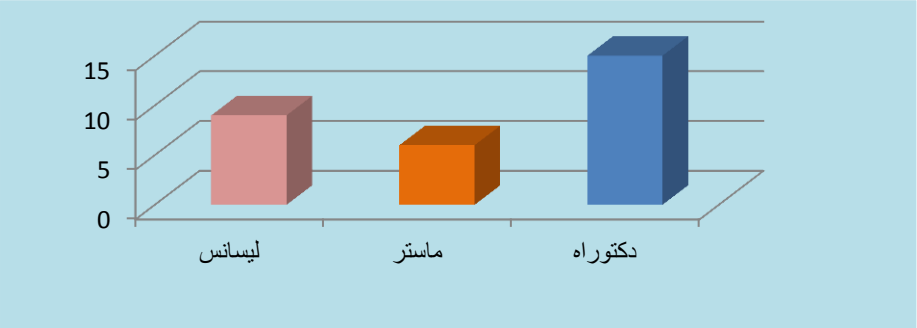
1- عرض البيانات المتعلقة بمتغير المؤهل العلمي

الجدول رقم (2) : توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
ليسانس	9	%30
ماستر	6	%20
دكتوراه	15	%50
المجموع	**30**	**% 100**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS .V 24 واستخدام برنامج Excel 2013

الشكل رقم (2) : توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي



من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS V 24. واستخدام برنامج Excel 2013

من خلال الجدول والشكل البياني أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالا 30 فردا نلاحظ تباينا في المؤهل العلمي، فقد كانت أعلى نسبة لمن يملكون مؤهل دكتوراه بـ (50%) ، بينما كانت نسبة من لديهم مؤهل ليسانس ، وتساوي (30%) في حين جاءت أدنى النسب لمن لديهم شهادة الماستر ب (20%) .

إن الاستقراء البسيط لأرقام الجدول الخاص بالمؤهل العلمي يبين أن مفردات عينة البحث هم من ذوي المستوى التعليمي العالي، وهو أمر لا يتنافى مع ما تتطلبه هذه الوظيفة من ضرورة التحسين من المهارات المعرفية، ففعالية الموظف اليوم تقاس (إضافة إلى الخبرة المهنية) بمستوى التعليم ودرجة التكوين .

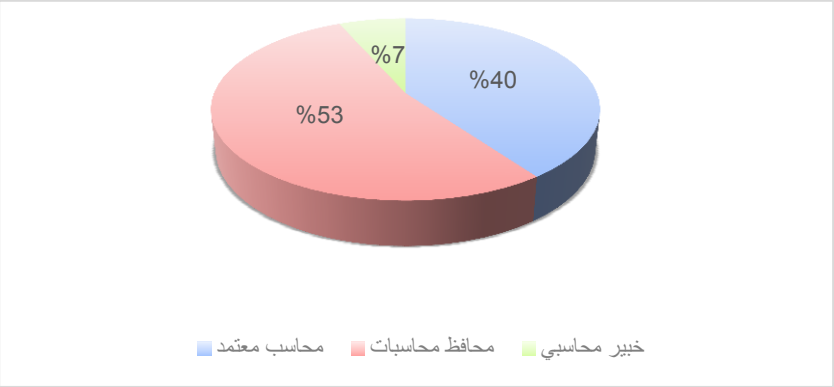
2- عرض البيانات المتعلقة بمتغير المستوى الوظيفي

الجدول رقم (3): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى الوظيفي

المستوى الوظيفي	التكرار	النسبة المئوية
محاسب معتمد	12	%40
محافظ محاسبات	16	%53.3
خبير محاسبي	2	%6.6
المجموع	30	% 100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS V 24. واستخدام برنامج Excel 2013

الشكل رقم (3): توزيع أفراد العينة حسب متغير المستوى الوظيفي



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS .V 24 واستخدام برنامج Excel 2013

من خلال الجدول والشكل البياني أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالا 30 فردا نلاحظ تباينا في المستوى الوظيفي، فقد كانت أعلى نسبة لمحافظي الحسابات بـ **(53.3 %)** ، بينما كانت نسبة المحاسبين المعتمدين تساوي **(40 %)** في حين كانت أدنى النسب لخبراء المحاسبة ب **(6.6 %)** .

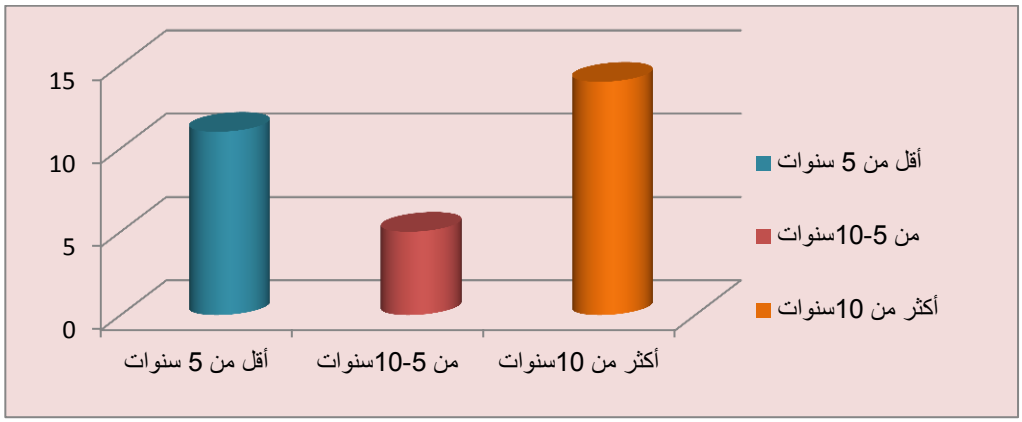
4- عرض البيانات المتعلقة بمتغير الخبرة المهنية

الجدول رقم (4): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	11	%36.7
من5-10 سنوات	5	%16.7
أكثر من 10سنوات	14	%46.7
المجموع	**30**	**% 100**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS .V 24واستخدام برنامج Excel 2013

والشكل رقم (4) : توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية



من خلال الجدول والشكل البياني أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالا 30 فردا نلاحظ تباينا في سنوات الخبرة في الوظيفة ، فقد جاءت النسب متقاربة بين مختلف فئات التقسيم ، فكان ما نسبته **(36.7 %)** لديهم خبرة مهنية أقل من 5 سنوات ، بينما كانت نسبة من لديهم خبرة تتراوح بين 5 و 10 سنوات أقل وتساوي **(16.6 %)** في حين كانت نسبة محافظي الحسابات الذين تجاوزوا 10 سنوات خبرة مهنية تساوي **(46.7 %)**

المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة

اعتمدنا في دراسة وتحليل نتائج على spss. V 24 ، كما استخدمنا بعض الاساليب الاحصائية من أجل الوصول إلى النتائج من (متوسطات حسابية وانحرافات معيارية)، وفيما يلي عرض لنتائج تحليل الدراسة فيما يتعلق بالعوامل المؤثرة المرتبطة بعملة التدقيق، وبأعضاء مكتب التدقيق، وبأعضاء فريق التدقيق.

المطلب الأول: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي المرتبطة بعملية التدقيق

انطلاقا من نتائج استجابات الأفراد على هذا المحور أمكننا ترتيب العوامل المرتبطة بعملية التدقيق من حيث أكثرها تأثيرا على جودة التدقيق الخارجي، فجاءت النتائج كما يمثلها الجدول التالي:

الجدول رقم (5):متوسطات درجات استجابات الأفراد على فقرات المحور الأول

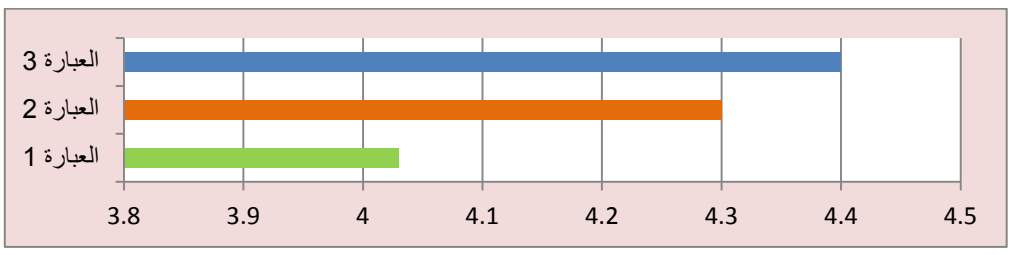
رقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
1	اعتماد المدقق على تخطيط أعمال التدقيق	4.03	0.490	**3**
2	اعتماد المدقق على دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر	4.30	0.794	**2**
3	كفاية أدلة الإثبات	4.40	0.675	**1**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS .V 24 .

نلاحظ من الجدول أعلاه أن أكثر عامل يؤثر على جودة التدقيق الخارجي المرتبطة بعملية التدقيق حسب رأي أفراد العينة هو كفاية أدلة الإثبات بمتوسط حسابي قدر ب (4.40) ،يليه في المرتبة الثانية اعتماد المدقق على دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر بمتوسط حسابي قدر ب (4.30) ثم في المرتبة الثالثة اعتماد المدقق على تخطيط أعمال التدقيق بمتوسط حسابي قدر ب (4.03) .

ويمكن تمثيل نتائج الجدول أعلاه بالرسم البياني التالي :

الشكل رقم: (5): متوسطات استجابات عينة الدراسة على المحور الأول



وسنتطرق فيما يلي بشيء من التفصيل والتحليل إلى نتائج استجابات أفراد العينة فيما يخص كل عبارة على حدة .

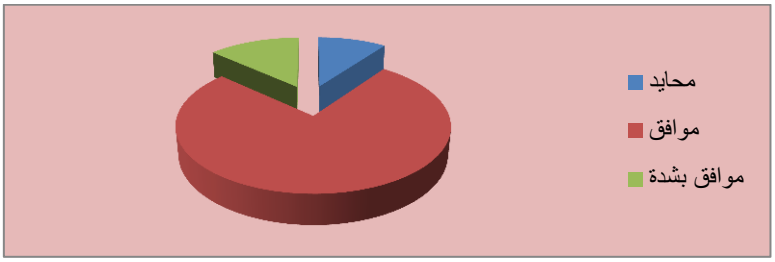
الجدول رقم (6):توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (1)

بدائل الإجابة على السؤال رقم 1	التكرار المشاهد	النسبة المئوية	التكرار المتوقع	الفرق بين التكرار المشاهد والمتوقع	درجة الحرية	قيمة K^2	مستوى الدلالة	القرار
محايد	3	10%	10	-7.0	2	25.400	0.000	دال عند 0.01
موافق	23	76.7%	10	13.0				
موافق بشدة	4	13.3%	10	-6.0				
المجموع	**30**	**%100**	/					

المصدر :من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS .V 24

ويمكن تمثيل نتائج الجدول أعلاه بالشكل الموالي :

الشكل رقم (6):توزيع نسب إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (1)



من خلال الجدول رقم (03) والشكل رقم(03) أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم **(30)** فردا، قد انقسمت إلى ثلاث مجموعات، تمثلت المجموعة الأولى في الأفراد الذين تمحورت إجاباتهم على السؤال بالبديل " **موافق** "، وقد بلغ عددهم **(23)** فردا بنسبة مئوية بلغت **(76.7%)**، أما المجموعة الثانية فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل" **موافق بشدة** "، والبالغ عددهم **(4)** أفراد بنسبة مئوية بلغت

(13.3%)،أما المجموعة الثالثة فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل "**محايد**"، والبالغ عددهم (**3**) أفراد بنسبة مئوية بلغت (**10%**).

وللتأكد من دلالة هذه الفروق في التكرارات والنسب تم اللجوء إلى اختبار الدلالة الإحصائية (**K^2**) حيث نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمتها عند درجة الحرية (**df=2**) قدرت ب (**25.400**) وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا (**α=0.01**) ، وبالتالي فإن هناك فرق دال إحصائيا بين المجموعات ولصالح المجموعة الأعلى تكرارا (موافق).

مما يعني أن أغلبية أفراد العينة موافقون بدرجة على أن اعتماد المدقق على تخطيط أعمال التدقيق يؤثر على جودة التدقيق الخارجي

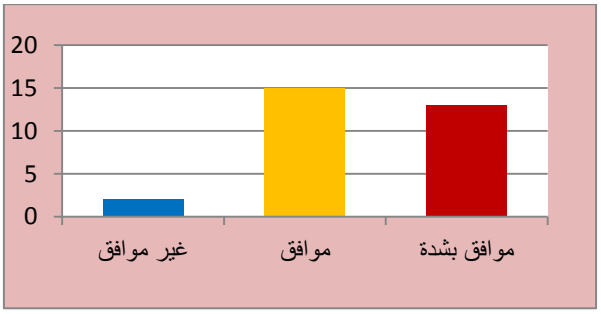
الجدول رقم (7) : توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (2)

بدائل الإجابة على السؤال رقم 2	التكرار المشاهد	النسبة المئوية	التكرار المتوقع	الفرق بين التكرار المشاهد والمتوقع	درجة الحرية	قيمة K^2	مستوى الدلالة	القرار
غير موافق	2	%6.7	10.0	-8.0-	2	9.800	0.007	دال عند 0.01
موافق	15	50 %	10.0	5.0				
موافق بشدة	13	43.3 %	10.0	3.0				
المجموع	30	%100	/					

المصدر :من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS .V 24

ويمكن تمثيل نتائج الجدول أعلاه بالرسم البياني التالي:

الشكل رقم (7): يوضح توزيع نسب إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (2)



من خلال الجدول رقم (04) والشكل رقم(04) أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم **(30)** فردا، قد انقسمت إلى ثلاث مجموعات، تمثلت المجموعة الأولى في الأفراد الذين تمحورت إجاباتهم على السؤال بالبديل " **موافق** "، وقد بلغ عددهم **(15)** فردا بنسبة مئوية بلغت **(50%)**، أما المجموعة الثانية فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل" **موافق بشدة** "، والبالغ عددهم **(13)** أفراد بنسبة مئوية بلغت **(43.3%)**، أما المجموعة الثالثة فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل "**غير موافق**" والبالغ عددهم **(2)** أفراد بنسبة مئوية بلغت **(6.7%)**.

وللتأكد من دلالة هذه الفروق في التكرارات والنسب تم اللجوء إلى اختبار الدلالة الإحصائية **(K^2)** حيث نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمتها عند درجة الحرية **(df=2)** قدرت ب **(9.800)** وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا **(α=0.01)** ، وبالتالي فإن هناك فرق دال إحصائيا بين المجموعات ولصالح المجموعة الأعلى تكرارا (موافق).

مما يعني أن أغلبية أفراد العينة يوافقون على ان اعتماد المدقق على دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر يؤثر على جودة التدقيق الخارجي.

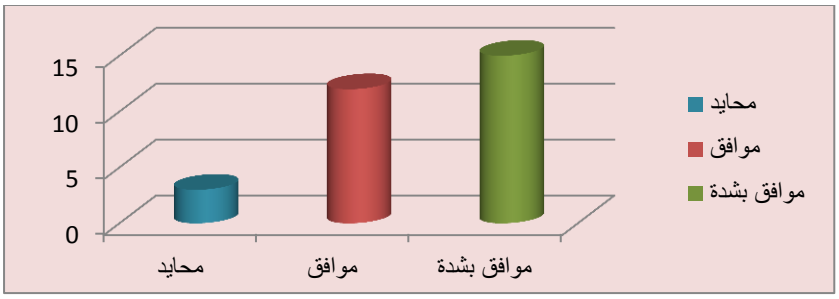
الجدول رقم (8) : توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (3)

بدائل الإجابة على السؤال رقم 3	التكرار المشاهد	النسبة المئوية	التكرار المتوقع	الفرق بين التكرار المشاهد والمتوقع	درجة الحرية	قيمة K^2	مستوى الدلالة	القرار
محايد	3	10%	10	-7.0-	2	7.800	0.020	دال عند 0.05
موافق	12	40%	10	2.0				
موافق بشدة	15	50%	10	5.0				
المجموع	**30**	**100 %**	/					

المصدر :من إعداد الطالب بالاعتماد مخرجات برنامج24 V. SPSS

ويمكن تمثيل نتائج الجدول أعلاه بالرسم البياني التالي :

الشكل رقم (8): توزيع نسب إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (3)



من خلال الجدول رقم (08) والشكل رقم(08) أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم **(30)** فردا، قد انقسمت إلى ثلاث مجموعات، تمثلت المجموعة الأولى في الأفراد الذين تمحورت إجاباتهم على السؤال بالبديل " **موافق بشدة** "، وقد بلغ عددهم **(15)** فردا بنسبة مئوية بلغت **(50%)**، أما المجموعة الثانية فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل" **موافق**"، والبالغ عددهم **(12)** فردا بنسبة مئوية بلغت **(40%)**، أما المجموعة الثالثة فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " **محايد** " والبالغ عددهم **(3)** أفراد بنسبة مئوية بلغت **(10%)**.

وللتأكد من دلالة هذه الفروق في التكرارات والنسب تم اللجوء إلى اختبار الدلالة الإحصائية **(K^2)** حيث نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمتها عند درجة الحرية **(df=2)** قدرت ب **(7.800)** وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا **(α=0.01)** ، وبالتالي فإن هناك فرق دال إحصائيا بين المجموعات ولصالح المجموعة الأعلى تكرارا (موافق بشدة).

مما يعني أن أغلبية أفراد العينة موافقون بدرجة كبيرة على أن كفاية أدلة الإثبات تؤثر على جودة التدقيق الخارجي.

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي المرتبطة بمكتب التدقيق

انطلاقا من نتائج استجابات الأفراد على هذا المحور أمكننا ترتيب العوامل المرتبطة بمكتب التدقيق من حيث أكثرها تأثيرا على جودة التدقيق الخارجي، وجاءت النتائج كما يمثلها الجدول التالي :

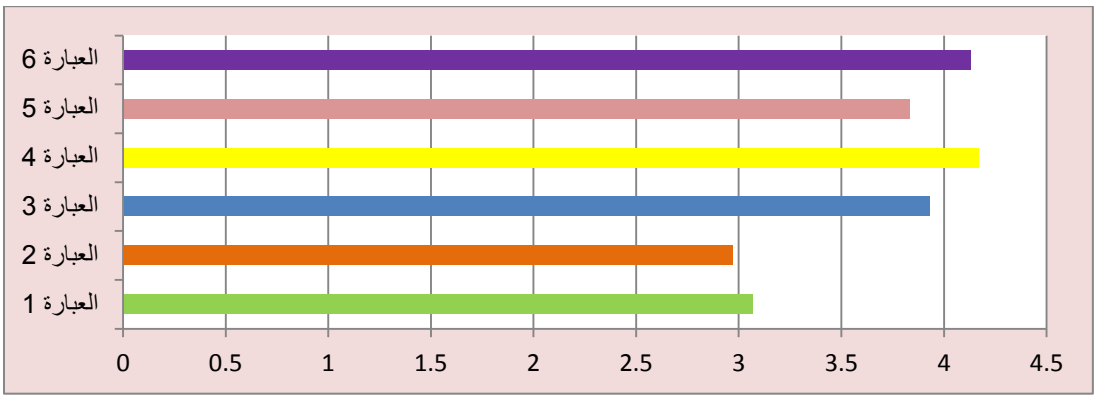
جدول رقم (9) يبين متوسطات درجات استجابات الأفراد على المحور الثاني:

رقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
1	كبر حجم مكتب التدقيق	3.07	1.202	**5**
2	أتعاب المدققين	2.97	1.189	**6**
3	يقدم مكتب التدقيق الخدمات الاستشارية	3.93	0.740	**3**
4	سمعة المكتب متداولة بين العملاء بأنها ذات جودة	4.17	0.913	**1**
5	المنافسة بين مكاتب التدقيق	3.83	1.053	**4**
6	الالتزام بمعايير المراجعة على جودة التدقيق	4.13	1.008	**2**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد مخرجات برنامج SPSS .V 24

نلاحظ من الجدول أعلاه أن أكثر عامل يؤثر على جودة التدقيق الخارجي المرتبطة بمكتب التدقيق حسب وجهة نظر أفراد العينة هو السمعة الجيدة متداولة عن المكتب بين العملاء بمتوسط حسابي قدر ب (4.17) يليه في المرتبة الثانية الالتزام بمعايير المراجعة على جودة التدقيق بمتوسط حسابي قدر ب (4.13) ثم في المرتبة الثالثة الخدمات الاستشارية التي يقدمها مكتب التدقيق بمتوسط حسابي قدر ب (3.93) ، تليها في المرتبة الرابعة المنافسة بين مكاتب التدقيق بمتوسط حسابي قدر ب (3.83)، ثم في المرتبة الخامسة كبر حجم مكتب التدقيق بمتوسط حسابي قدر ب (3.07)تليها في المرتبة السادسة أتعاب المدققين بمتوسط حسابي قدر ب (2.97).ويمكن تمثيل نتائج الجدول أعلاه بالرسم البياني التالي :

الشكل رقم: (9) : متوسطات استجابات عينة الدراسة على المحور الثاني



وسنتطرق فيما يلي بشيء من التفصيل والتحليل إلى نتائج استجابات أفراد العينة فيما يخص كل عبارة على حدة

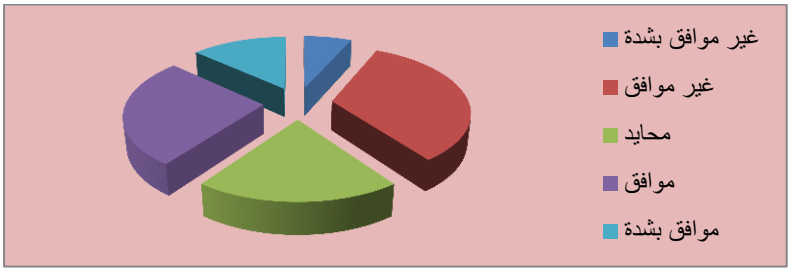
الجدول رقم (10) : توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (1)

بدائل الإجابة على السؤال رقم 1	التكرار المشاهد	النسبة المئوية	التكرار المتوقع	الفرق بين التكرار المشاهد والمتوقع	درجة الحرية	قيمة K^2	مستوى الدلالة	القرار
غير موافق بشدة	2	6.7%	6	-4.0	4	6.667	0.155	غير دال عند 0.05
غير موافق	10	33.3 %	6	4.0				
محايد	6	20%	6	.0				
موافق	8	26.7 %	6	2.0				
موافق بشدة	4	13.3 %	6	-2.0				
المجموع	**30**	**%100**	/					

المصدر :من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS .V 24

ويمكن تمثيل نتائج الجدول أعلاه بالشكل الموالي :

الشكل رقم(10): توزيع نسب إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (1)



من خلال الجدول رقم (10) والشكل رقم(10) أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم **(30)** فردا، قد انقسمت إلى خمس مجموعات، تمثلت المجموعة الأولى في الأفراد الذين تمحورت إجاباتهم على السؤال بالبديل " **غير موافق** " وقد بلغ عددهم **(10)** فردا بنسبة مئوية بلغت **(33.3%)**، أما المجموعة الثانية فتمثلت في الأفراد الذين كانت

إجاباتهم على السؤال بالبديل" **موافق** "، والبالغ عددهم **(8)** أفراد بنسبة مئوية بلغت **(26.7%)**، أما المجموعة الثالثة فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " **محايد** " والبالغ عددهم **(6)** أفراد بنسبة مئوية بلغت **(20%)**، أما المجموعة الرابعة فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " **موافق بشدة** " والبالغ عددهم **(4)** أفراد بنسبة مئوية بلغت **(13.3%)**، أما المجموعة الخامسة فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " **غير موافق بشدة** " والبالغ عددهم **(2)** أفراد بنسبة مئوية بلغت **(6.7%)**.

وللتأكد من دلالة هذه الفروق في التكرارات والنسب تم اللجوء إلى اختبار الدلالة الإحصائية **(K^2)** حيث نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمتها عند درجة الحرية **(df=4)** قدرت ب **(6.667)** وهي قيمة غير دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا **(α=0.01)** ، وبالتالي ليس هناك فرق دال إحصائيا بين المجموعات .

مما يعني أن أفراد العينة مختلفون في موقفهم فيما يتعلق بتأثير كبر حجم مكتب التدقيق على جودة التدقيق الخارجي.

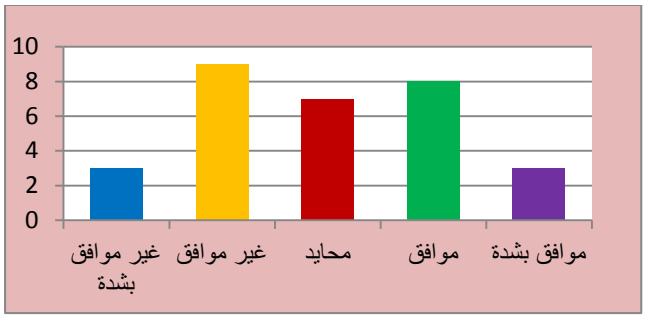
الجدول رقم (11) : توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم(2)

بدائل الإجابة على السؤال رقم 2	التكرار المشاهد	النسبة المئوية	التكرار المتوقع	الفرق بين التكرار المشاهد والمتوقع	درجة الحرية	قيمة K^2	مستوى الدلالة	القرار
غير موافق بشدة	3	10%	6	-3.0	4	5.333	0.255	غير دال عند 0.05
غير موافق	9	30%	6	3.0				
محايد	7	23.3 %	6	1.0				
موافق	8	26.7 %	6	2.0				
موافق بشدة	3	10%	6	-3.0				
المجموع	30	%100	/					

المصدر :من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS .V 24

ويمكن تمثيل نتائج الجدول أعلاه بالشكل الموالي :

الشكل رقم (11): توزيع نسب إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (2)



من خلال الجدول رقم (11) والشكل رقم(11) أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم **(30)** فردا، قد انقسمت إلى خمس مجموعات، تمثلت المجموعة الأولى في الأفراد الذين تمحورت إجاباتهم على السؤال بالبديل " **غير موافق** " وقد بلغ عددهم **(9)** فردا بنسبة مئوية بلغت **(30%)**، أما المجموعة الثانية فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل" **موافق** "، والبالغ عددهم **(8)** أفراد بنسبة مئوية بلغت **(26.7%)**، أما المجموعة الثالثة فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " **محايد** " والبالغ عددهم **(7)** أفراد بنسبة مئوية بلغت **(23.3%)**، أما المجموعة الرابعة فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديلين " **موافق بشدة** " و" **غير موافق بشدة** " والبالغ عددهم **(3)** أفراد بنسبة مئوية بلغت **(10%)**.

وللتأكد من دلالة هذه الفروق في التكرارات والنسب تم اللجوء إلى اختبار الدلالة الإحصائية **(K^2)** حيث نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمتها عند درجة الحرية **(df=4)** قدرت ب **(5.333)** وهي قيمة غير دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا **(α=0.01)** ، وبالتالي ليس هناك فرق دال إحصائيا بين المجموعات .

مما يعني أن أفراد العينة مختلفون في موقفهم فيما يتعلق بتأثير أتعاب التدقيق على جودة التدقيق الخارجي.

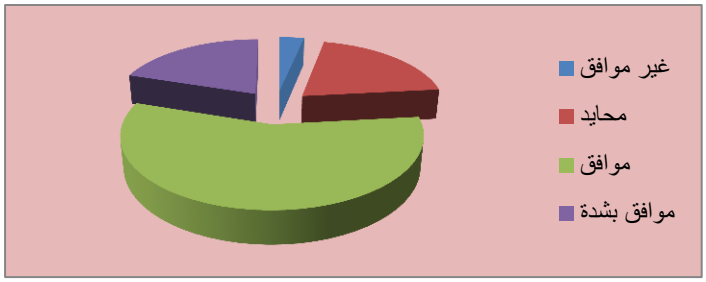
الجدول رقم (12) : توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (3)

بدائل الإجابة على السؤال رقم 3	التكرار المشاهد	النسبة المئوية	التكرار المتوقع	الفرق بين التكرار المشاهد والمتوقع	درجة الحرية	قيمة K^2	مستوى الدلالة	القرار
غير موافق	1	3.3%	7.5	-6.5	3	18.267	0.000	دال عند 0.01
محايد	6	20%	7.5	-1.5				
موافق	17	56.7 %	7.5	9.5				
موافق بشدة	6	20%	7.5	-1.				
المجموع	**30**	**100 %**		/				

المصدر :من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS .V 24

ويمكن تمثيل نتائج الجدول أعلاه بالشكل الموالي :

الشكل رقم (12): توزيع نسب إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (3)



من خلال الجدول رقم (12) والشكل رقم(12) أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم **(30)** فردا، قد انقسمت إلى أربع مجموعات، تمثلت المجموعة الأولى في الأفراد الذين تمحورت إجاباتهم على السؤال بالبديل " **موافق** " وقد بلغ عددهم **(17)** فردا بنسبة مئوية بلغت **(56.6%)**، أما المجموعة الثانية فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديلين" **موافق بشدة**" و" **محايد** " ، والبالغ عددهم **(6)** أفراد بنسبة مئوية

بلغت (20%)، أما المجموعة الثالثة فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " **غير موافق** " والبالغ عددهم **(1)** أفراد بنسبة مئوية بلغت **(3.3%)**.

وللتأكد من دلالة هذه الفروق في التكرارات والنسب تم اللجوء إلى اختبار الدلالة الإحصائية **(K^2)** حيث نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمتها عند درجة الحرية **(df=3)** قدرت ب **(18.267)** وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا **(α=0.01)** ، وبالتالي هناك فرق دال إحصائيا بين المجموعات لصالح المجموعة الأكبر تكرارا **(موافق)**.

مما يعني أن أغلبية أفراد العينة موافقون على أن تقديم المكتب للخدمات الاستشارية يؤثر على جودة التدقيق الخارجي.

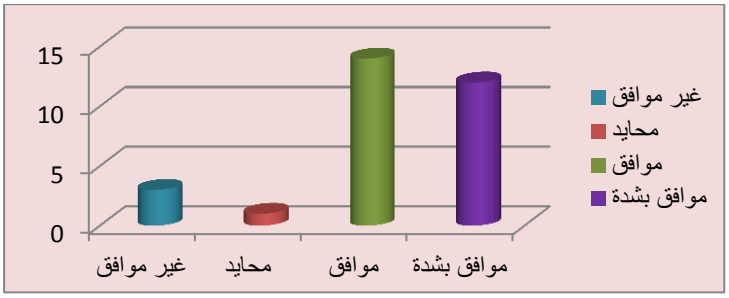
الجدول رقم (13): توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (4)

بدائل الإجابة على السؤال رقم 4	التكرار المشاهد	النسبة المئوية	التكرار المتوقع	الفرق بين التكرار المشاهد والمتوقع	درجة الحرية	قيمة K^2	مستوى الدلالة	القرار
غير موافق	3	10%	7.5	-4.5	3	16.667	0.001	دال عند 0.01
محايد	1	3.3%	7.5	-6.				
موافق	14	46.7%	7.5	6.5				
موافق بشدة	12	40%	7.5	4.5				
المجموع	**30**	**%100**	/					

المصدر :من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS .V 24

ويمكن تمثيل نتائج الجدول أعلاه بالشكل الموالي :

الشكل رقم (13): توزيع نسب إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (4)



من خلال الجدول رقم (13) والشكل رقم(13) أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم **(30)** فردا، قد انقسمت إلى أربع مجموعات، تمثلت المجموعة الأولى في الأفراد الذين تمحورت إجاباتهم على السؤال بالبديل " **موافق** " وقد بلغ عددهم **(14)** فردا بنسبة مئوية بلغت **(46.7%)**، أما المجموعة الثانية فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديلين" **موافق بشدة**" ، والبالغ عددهم **(12)** أفراد بنسبة مئوية بلغت **(40%)**، أما المجموعة الثالثة فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " **غير موافق** " والبالغ عددهم **(3)** أفراد بنسبة مئوية بلغت **(10%)**، أما المجموعة الرابعة فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " **محايد** " والبالغ عددهم **(1)** أفراد بنسبة مئوية بلغت **(3.3%)** .

وللتأكد من دلالة هذه الفروق في التكرارات والنسب تم اللجوء إلى اختبار الدلالة الإحصائية **(K^2)** حيث نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمتها عند درجة الحرية **(df=3)** قدرت ب **(16.667)** وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا **(α=0.01)** ، وبالتالي هناك فرق دال إحصائيا بين المجموعات لصالح المجموعة الأكبر تكرارا **(موافق)**.

مما يعني أن أغلبية أفراد العينة موافقون على أن السمعة الجيدة متداولة عن المكتب بين العملاء يؤثر على جودة التدقيق الخارجي.

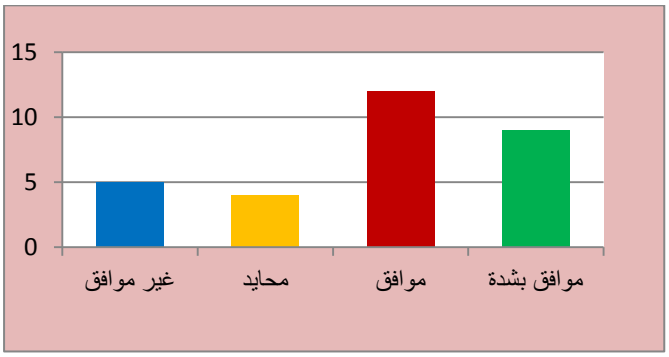
الجدول رقم (14): توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (5)

بدائل الإجابة على السؤال رقم 5	التكرار المشاهد	النسبة المئوية	التكرار المتوقع	الفرق بين التكرار المشاهد والمتوقع	درجة الحرية	قيمة K^2	مستوى الدلالة	القرار
غير موافق	5	16.7%	7.5	-2.5	3	5.467	0.141	غير دال عند 0.05
محايد	4	13.3%	7.5	-3.5				
موافق	12	40%	7.5	4.5				
موافق بشدة	9	30%	7.5	1.5				
المجموع	30	%100	/					

المصدر :من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS. V 24

ويمكن تمثيل نتائج الجدول أعلاه بالشكل الموالي :

الشكل رقم (14): توزيع نسب إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (5)



من خلال الجدول رقم (14) والشكل رقم(14) أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم **(30)** فردا، قد انقسمت إلى أربع مجموعات، تمثلت المجموعة الأولى في الأفراد الذين تمحورت إجاباتهم على السؤال بالبديل " **موافق** " وقد بلغ عددهم **(12)** فردا بنسبة مئوية بلغت **(40%)**، أما المجموعة الثانية فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل" **موافق بشدة**" ، والبالغ عددهم **(9)** أفراد بنسبة مئوية بلغت **(30%)**، أما المجموعة الثالثة فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " **غير موافق** " والبالغ عددهم **(5)** أفراد بنسبة مئوية بلغت **(16.7%)**، أما المجموعة الرابعة فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " **محايد** " والبالغ عددهم **(4)** أفراد بنسبة مئوية بلغت **(13.3%)** .

وللتأكد من دلالة هذه الفروق في التكرارات والنسب تم اللجوء إلى اختبار الدلالة الإحصائية **(K^2)** حيث نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمتها عند درجة الحرية **(df=3)** قدرت ب **(5.467)** وهي قيمة غير دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا **(α=0.01)** ، وبالتالي ليس هناك فرق دال إحصائيا بين المجموعات .

مما يعني أن أفراد العينة مختلفون في موقفهم فيما يتعلق بتأثير المنافسة بين مكاتب التدقيق على جودة التدقيق الخارجي.

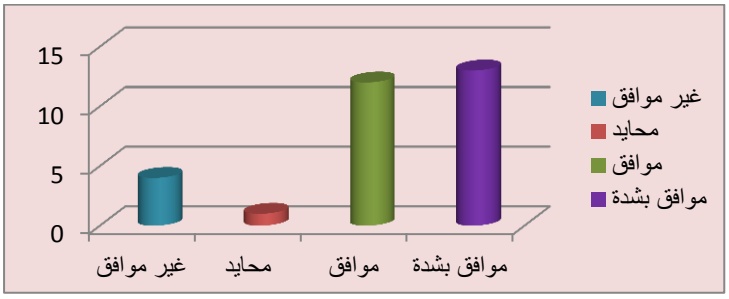
الجدول رقم (15) : توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (6)

بدائل الإجابة على السؤال رقم 6	التكرار المشاهد	النسبة المئوية	التكرار المتوقع	الفرق بين التكرار المشاهد والمتوقع	درجة الحرية	قيمة K^2	مستوى الدلالة	القرار
غير موافق	4	13.3 %	7.5	-3.5-	3	14.000	0.003	دال عند 0.01
محايد	1	3.3%	7.5	-6.5-				
موافق	12	40.0 %	7.5	4.5				
موافق بشدة	13	43.3 %	7.5	5.5				
المجموع	**30**	**%100**	/					

المصدر :من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS .V 24

ويمكن تمثيل نتائج الجدول أعلاه بالشكل الموالي :

الشكل رقم (15): توزيع نسب إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (6)



من خلال الجدول رقم (15) والشكل رقم(15) أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم **(30)** فردا، قد انقسمت إلى أربع مجموعات، تمثلت المجموعة الأولى في الأفراد الذين تمحورت إجاباتهم على السؤال بالبديل " **موافق بشدة**" وقد بلغ عددهم **(13)** فردا بنسبة مئوية بلغت **(43.3%)**، أما المجموعة الثانية فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل" **موافق** " ، والبالغ عددهم **(12)** أفراد بنسبة مئوية بلغت **(40%)**، أما المجموعة الثالثة فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل "

غير موافق " والبالغ عددهم **(4)** أفراد بنسبة مئوية بلغت **(13.3%)**، أما المجموعة الرابعة فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " **محايد** " والبالغ عددهم **(1)** أفراد بنسبة مئوية بلغت **(3.3%)** .

وللتأكد من دلالة هذه الفروق في التكرارات والنسب تم اللجوء إلى اختبار الدلالة الإحصائية **(K^2)** حيث نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمتها عند درجة الحرية **(df=3)** قدرت ب **(14.000)** وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا **(α=0.01)** ، وبالتالي هناك فرق دال إحصائيا بين المجموعات لصلاح المجموعة الأكثر تكرارا "**موافق بشدة**".

مما يعني أن أفراد العينة موافقون بدرجة كبيرة على أن الالتزام بمعايير المراجعة على جودة التدقيق يؤثر على جودة التدقيق الخارجي.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي المرتبطة بأعضاء فريق التدقيق.

انطلاقا من نتائج استجابات الأفراد على هذا المحور أمكننا ترتيب العوامل المرتبطة بأعضاء فريق التدقيق من حيث أكثرها تأثيرا على جودة التدقيق الخارجي، وجاءت النتائج كما يمثلها الجدول التالي :

الجدول رقم (16): متوسطات درجات استجابات الأفراد على فقرات المحور الثالث

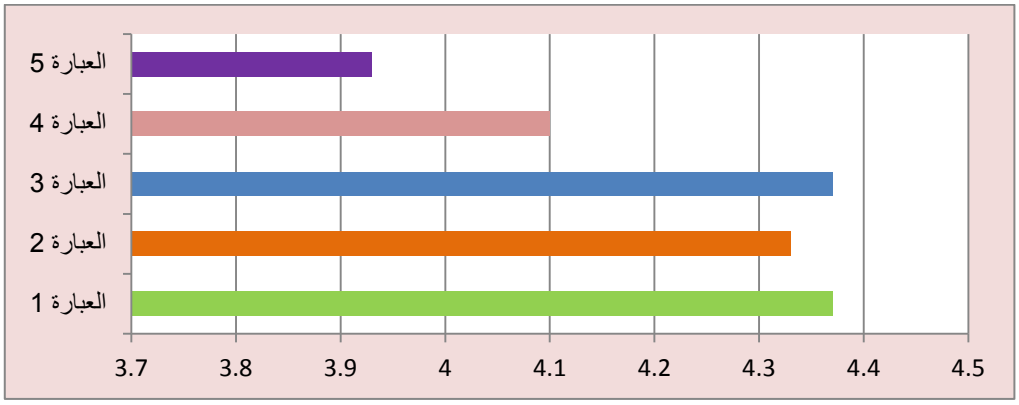
رقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
1	الخبرة المهنية لأعضاء فريق التدقيق	4.37	0.809	**2**
2	استقلال المدقق	4.33	0.802	**3**
3	الكفاءة المهنية لأعضاء فريق التدقيق	4.37	0.890	**1**
4	الإشراف والمتابعة لأعمال المدقق بمنشأة التدقيق	4.10	0.803	**4**
5	اتصالات جيدة من فريق المراجعة	3.93	1.081	**5**

المصدر :من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS .V 24

نلاحظ من الجدول أعلاه أن أكثر عامل يؤثر على **جودة التدقيق الخارجي المرتبطة بأعضاء فريق التدقيق** حسب أفراد العينة هو الكفاءة المهنية لأعضاء فريق التدقيق بمتوسط حسابي قدر ب (4.37) ،يليه في المرتبة الثانية الخبرة المهنية لأعضاء فريق التدقيق بمتوسط حسابي قدر ب (4.37)، ثم في المرتبة الثالثة استقلال المدقق بمتوسط حسابي قدر ب (4.33)، تليها في المرتبة الرابعة الإشراف والمتابعة لأعمال المدقق بمنشأة التدقيق بمتوسط حسابي قدر ب (4.10)، ثم في المرتبة الخامسة اتصالات جيدة من فريق المراجعة بمتوسط حسابي قدر ب (3.93).

ويمكن تمثيل نتائج الجدول أعلاه بالرسم البياني التالي

الشكل رقم (16) :متوسطات استجابات عينة الدراسة على المحور الثالث



وسنتطرق فيما يلي بشيء من التفصيل والتحليل إلى نتائج استجابات أفراد العينة فيما يخص كل عبارة على حدة .

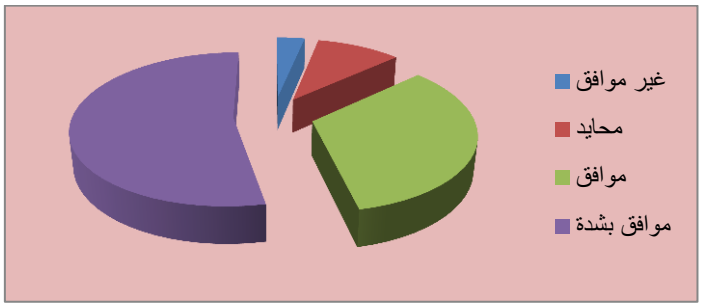
الجدول رقم (17): توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (1)

بدائل الإجابة على السؤال رقم 1	التكرار المشاهد	النسبة المئوية	التكرار المتوقع	الفرق بين التكرار المشاهد والمتوقع	درجة الحرية	قيمة K^2	مستوى الدلالة	القرار
غير موافق	1	3.3%	7.5	-6.5	3	18.800	0.000	دال عند 0.01
محايد	3	10%	7.5	-4.5				
موافق	10	33.3 %	7.5	2.5				
موافق بشدة	16	53.3 %	7.5	8.5				
المجموع	30	%100	/					

المصدر :من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS .V 24

ويمكن تمثيل نتائج الجدول أعلاه بالشكل الموالي :

الشكل رقم (17): توزيع نسب إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (1)



من خلال الجدول رقم (17) والشكل رقم(17) أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم **(30)** فردا، قد انقسمت إلى أربع مجموعات، تمثلت المجموعة الأولى في الأفراد الذين تمحورت إجاباتهم على السؤال بالبديل " **موافق بشدة**" وقد بلغ عددهم **(16)** فردا بنسبة مئوية بلغت **(53.3%)**، أما المجموعة الثانية فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل" **موافق** " ، والبالغ عددهم **(10)** أفراد بنسبة مئوية بلغت **(33.3%)**، أما المجموعة الثالثة فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " **محايد** " والبالغ عددهم **(3)** أفراد بنسبة مئوية بلغت **(10%)**، أما المجموعة الرابعة

فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " **غير موافق** " والبالغ عددهم **(1)** أفراد بنسبة مئوية بلغت **(3.3%)** .

وللتأكد من دلالة هذه الفروق في التكرارات والنسب تم اللجوء إلى اختبار الدلالة الإحصائية **(K^2)** حيث نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمتها عند درجة الحرية **(df=3)** قدرت ب (18.800) وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا **(α=0.01)** ، وبالتالي هناك فرق دال إحصائيا بين المجموعات لصلاح المجموعة الأكثر تكرارا "**موافق بشدة**".

مما يعني أن أفراد العينة موافقون بدرجة كبيرة على أن الخبرة المهنية لأعضاء فريق التدقيق تؤثر على جودة التدقيق الخارجي.

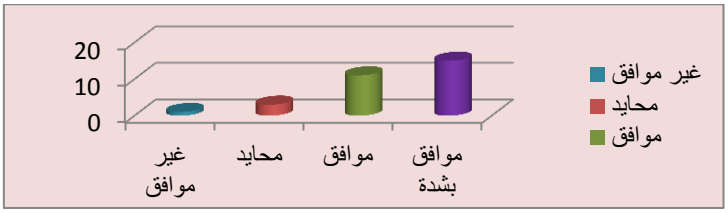
الجدول رقم (18) : توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (2)

بدائل الإجابة على السؤال رقم 2	التكرار المشاهد	النسبة المئوية	التكرار المتوقع	الفرق بين التكرار المشاهد والمتوقع	درجة الحرية	قيمة K^2	مستوى الدلالة	القرار
غير موافق	1	3.3%	7.5	-6.5	3	17.467	0.001	دال عند 0.01
محايد	3	10%	7.5	-4.5				
موافق	11	36.7%	7.5	3.5				
موافق بشدة	15	50%	7.5	7.5				
المجموع	30	%100	/					

المصدر :من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS .V 24

ويمكن تمثيل نتائج الجدول أعلاه بالشكل الموالي :

الشكل رقم (18): توزيع نسب إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (2)



من خلال الجدول رقم (18) والشكل رقم(18) أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم (30) فردا، قد انقسمت إلى أربع مجموعات، تمثلت المجموعة الأولى في

الأفراد الذين تمحورت إجاباتهم على السؤال بالبديل " **موافق بشدة**" وقد بلغ عددهم **(15)** فردا بنسبة مئوية بلغت **(50%)**، أما المجموعة الثانية فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل" **موافق** " ، والبالغ عددهم **(11)** أفراد بنسبة مئوية بلغت **(36.7%)**، أما المجموعة الثالثة فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " **محايد** " والبالغ عددهم **(3)** أفراد بنسبة مئوية بلغت **(10%)**، أما المجموعة الرابعة فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " **غير موافق** " والبالغ عددهم **(1)** أفراد بنسبة مئوية بلغت **(3.3%)** .

وللتأكد من دلالة هذه الفروق في التكرارات والنسب تم اللجوء إلى اختبار الدلالة الإحصائية **(K^2)** حيث نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمتها عند درجة الحرية **(df=3)** قدرت ب **(17.467)** وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا **(α=0.01)** ، وبالتالي هناك فرق دال إحصائيا بين المجموعات لصلاح المجموعة الأكثر تكرارا "**موافق بشدة**".

مما يعني أن أفراد العينة موافقون بدرجة كبيرة على أن استقلال المدقق يؤثر على جودة التدقيق الخارجي

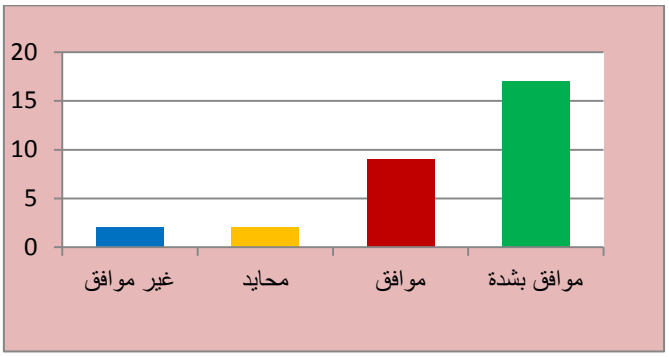
الجدول رقم (19): توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (3)

بدائل الإجابة على السؤال رقم 3	التكرار المشاهد	النسبة المئوية	التكرار المتوقع	الفرق بين التكرار المشاهد والمتوقع	درجة الحرية	قيمة K^2	مستوى الدلالة	القرار
غير موافق	2	6.7	**7.5%**	-5.5-	3	20.400	0.000	دال عند 0.01
محايد	2	6.7	**7.5%**	-5.5-				
موافق	9	30	**7.5%**	1.5				
موافق بشدة	17	56.7	**7.5%**	9.5				
المجموع	**30**	**%100**	/					

المصدر :من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS .V 24

ويمكن تمثيل نتائج الجدول أعلاه بالشكل الموالي :

الشكل رقم (19): توزيع نسب إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (3)



من خلال الجدول رقم (19) والشكل رقم(19) أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم **(30)** فردا، قد انقسمت إلى أربع مجموعات، تمثلت المجموعة الأولى في الأفراد الذين تمحورت إجاباتهم على السؤال بالبديل " **موافق بشدة**" وقد بلغ عددهم **(17)** فردا بنسبة مئوية بلغت **(56.7%)**، أما المجموعة الثانية فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل" **موافق** " ، والبالغ عددهم **(9)** أفراد بنسبة مئوية بلغت **(30%)**، أما المجموعة الثالثة فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " **محايد** " والبالغ عددهم **(2)** أفراد بنسبة مئوية بلغت **(6.7%)**، أما المجموعة الرابعة فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " **غير موافق** " والبالغ عددهم **(2)** أفراد بنسبة مئوية بلغت **(6.7%)** .

وللتأكد من دلالة هذه الفروق في التكرارات والنسب تم اللجوء إلى اختبار الدلالة الإحصائية **(K^2)** حيث نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمتها عند درجة الحرية **(df=3)** قدرت ب **(20.400)** وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا **(α=0.01)** ، وبالتالي هناك فرق دال إحصائيا بين المجموعات لصلاح المجموعة الأكثر تكرارا "**موافق بشدة**".

مما يعني أن أفراد العينة موافقون بدرجة كبيرة على أن الكفاءة المهنية لأعضاء التدقيق تؤثر على جودة التدقيق الخارجي.

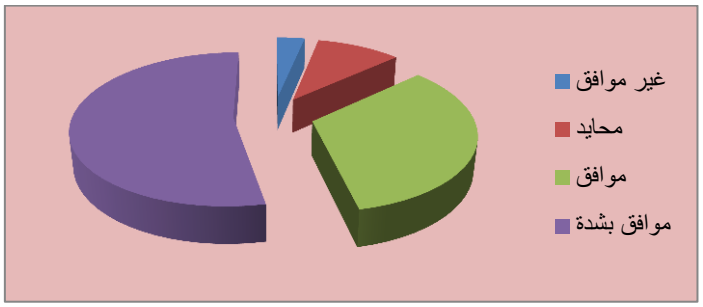
الجدول رقم (20): توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (4)

بدائل الإجابة على السؤال رقم4	التكرار المشاهد	النسبة المئوية	التكرار المتوقع	الفرق بين التكرار المشاهد والمتوقع	درجة الحرية	قيمة K^2	مستوى الدلالة	القرار
غير موافق	2	6.7%	7.5	-5.5-	3	20.400	0.000	دال عند 0.01
محايد	2	6.7%	7.5	-5.5-				
موافق	17	56.7 %	7.5	9.5				
موافق بشدة	9	30%	7.5	1.5				
المجموع	30	%100	/					

المصدر :من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS .V 24

ويمكن تمثيل نتائج الجدول أعلاه بالشكل الموالي :

الشكل رقم (20): توزيع نسب إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (4)



من خلال الجدول رقم (20) والشكل رقم(20) أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم **(30)** فردا، قد انقسمت إلى أربع مجموعات، تمثلت المجموعة الأولى في الأفراد الذين تمحورت إجاباتهم على السؤال بالبديل " **موافق** " وقد بلغ عددهم **(17)** فردا بنسبة مئوية بلغت (56.7%)، أما المجموعة الثانية فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل" **موافق بشدة** " ، والبالغ عددهم **(9)** أفراد بنسبة مئوية بلغت (30%)، أما المجموعة الثالثة فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديلين " **محايد** " و" **غير موافق** " والبالغ عددهم **(2)** أفراد بنسبة مئوية بلغت (6.7%) .

وللتأكد من دلالة هذه الفروق في التكرارات والنسب تم اللجوء إلى اختبار الدلالة الإحصائية **(K^2)** حيث نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمتها عند درجة الحرية **(df=3)** قدرت ب

(20.400) وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا (**α=0.01**) ، وبالتالي هناك فرق دال إحصائيا بين المجموعات لصلاح المجموعة الأكثر تكرارا "**موافق** ".

مما يعني أن أفراد العينة موافقون على أن الإشراف والمتابعة لأعمال المدقق من منشأة التدقيق يؤثر على جودة التدقيق الخارجي.

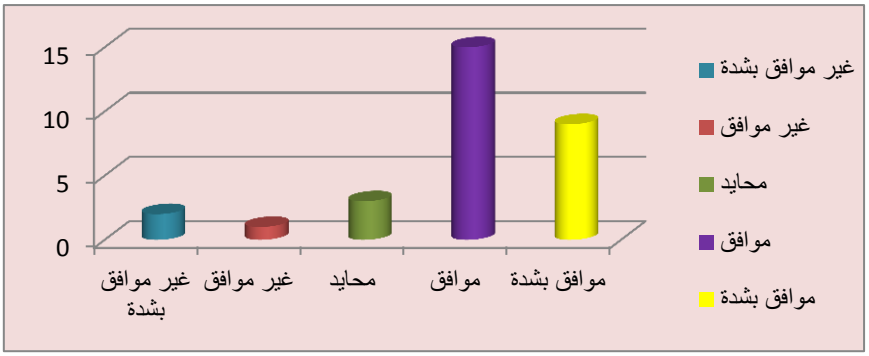
الجدول رقم (21) : توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (5)

بدائل الإجابة على السؤال رقم 5	التكرار المشاهد	النسبة المئوية	التكرار المتوقع	الفرق بين التكرار المشاهد والمتوقع	درجة الحرية	قيمة K^2	مستوى الدلالة	القرار
غير موافق بشدة	2	6.7%	7.5	-5.5	4	23.333	0.000	دال عند 0.01
غير موافق	1	3.3%	7.5	-5.5				
محايد	3	10%	7.5	9.5				
موافق	15	50%	7.5	1.5				
موافق بشدة	9	30%	7.5	-5.5				
المجموع	**30**	**%100**	/					

المصدر :من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS .V 24

ويمكن تمثيل نتائج الجدول أعلاه بالشكل الموالي :

الشكل رقم (21): توزيع نسب إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (5)



من خلال الجدول رقم (21) والشكل رقم(21) أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم (**30**) فردا، قد انقسمت إلى خمس مجموعات، تمثلت المجموعة الأولى في الأفراد الذين تمحورت إجاباتهم على السؤال بالبديل " **موافق** " وقد بلغ عددهم (**15**) فردا

بنسبة مئوية بلغت (50%)، أما المجموعة الثانية فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل" **موافق بشدة**"، والبالغ عددهم (**9**) أفراد بنسبة مئوية بلغت (**30%**)، أما المجموعة الثالثة فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " **محايد** " والبالغ عددهم (**3**) أفراد بنسبة مئوية بلغت (**10%**)، أما المجموعة الرابعة فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديلين " **غير موافق بشدة** " والبالغ عددهم (**2**) أفراد بنسبة مئوية بلغت (**6.7%**))، أما المجموعة الخامسة فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل" **غير موافق** " والبالغ عددهم (**1**) أفراد بنسبة مئوية بلغت (**3.3%**).

وللتأكد من دلالة هذه الفروق في التكرارات والنسب تم اللجوء إلى اختبار الدلالة الإحصائية (**K^2**) حيث نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمتها عند درجة الحرية (**df=4**) قدرت ب (**23.333**) وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا (**α=0.01**) ، وبالتالي هناك فرق دال إحصائيا بين المجموعات لصالح المجموعة الأكثر تكرارا "**موافق** " .

مما يعني أن أفراد العينة موافقون بدرجة كبيرة على أن الاتصالات الجيدة بين فريق التدقيق تؤثر على جودة التدقيق الخارجي.

خلاصة الفصل

نستخلص من خلال ما تمَّ تقديمه في هذا الفصل بعد تحليل كل محور على حدى بالأسلوب الاحصائي SPSS. V 24 أنَّ العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي، من عملة التدقيق ومكتب التدقيق وأعضاء فريق التدقيق لها، أثرت على نتائج مكاتب محافظي الحسابات من خلال أسئلة الاستبيان. وهذا ما يساعدهم في تسهيل عملياتها المالية في شتى المجالات الخاصة بالتدقيق .

خاتمة

نظرا للأهمية التي يلعبها التدقيق الخارجي في تلبية حاجيات أفراد المجتمع، كان لابد من تقديم الخدمات بأعلى مستوى من الجودة، حتى تقوم بإشباع حاجات أفراد المجتمع، لذلك يتوقع أن تكون مهنة التدقيق الخارجي في تحسن مستمر لمسايرة تطور احتياجات المجتمع كما أن دراسة وتقييم العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي تعتبر بمثابة مقاييس يمكن الاعتماد عليها في قياس جودة التدقيق الخارجي .

ومن هنا لابد على كل المدققين توخي الحذر و التركيز في إجراء أي عملية مالية من أجل الوصول إلى نتائج ترضي أفراد المجتمع و الحياد في إجراء التدقيق لخلق نوع من النزاهة.

أولا: نتائج الدراسة : في اطار دراستنا توصلنا إلى عدد من النتائج من أهمها:

– تعد مهنة التدقيق الخارجي وسيلة تهدف إلى خدمة العديد من الجهات المستفيدة من مختلف القوائم المالية المدققة.

– مهنة التدقيق الخارجي عملية منتظمة هادفة تسعى لتمكين المدقق من إبداء رأي فني محايد حول مدى صدق وشرعية القوائم المالية.

– ما يميز مهنة التدقيق الخارجي أنها تؤدى بمعرفة شخص مؤهل، مدرب، مستقل محايد ومسؤول مهنيا، والسبيل إلى ضمان ذلك هو معايير التدقيق الخارجي.

– محافظة الحسابات إلزامية بقوة القانون بالنسبة لبعض الأنواع من المؤسسات التي حددها القانون في الجزائر.

–جودة التدقيق الخارجي عبارة عن خدمة تلبي حاجات الأطراف ذات المصلحة يصعب قياسها وتحديدها بسبب الطبيعة النسبية لجودة التدقيق وتعدد الأطراف المهتمة بها.

– هناك العديد من العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق الخارجي، والتي يمكن استخدامها كمؤشرات للاستدلال على جودة التدقيق.

–جودة التدقيق الخارجي تحقق أهداف الأطراف المهتمة بعملية التدقيق، لذا وجب على القائمين بشؤون المهنة وضع المعايير والإرشادات المهنية التي من شأنها تطوير وتحسين أداء محافظي الحسابات.

– تعتبر جودة التدقيق الخارجي ذات أهمية لدورها الكبير في معرفة نقاط القوة والضعف لدى المؤسسة محل التدقيق، زيادة الثقة في تقارير محافظي الحسابات.

– أظهرت الدراسة أن الخبرة، الموضوعية والنزاهة، الاستقلالية والنزاهة لأعضاء فريق التدقيق من العوامل المهمة والأكثر تأثيرا على جودة التدقيق الخارجي.

ثانيا– الحكم على فرضيات الدراسة:

في اطار نتائج الدراسة يمكنن القول بتحقق فرضيات الدراسة فالعوامل المرتبطة بعملية التدقيق، واعضاء فريق التدقيق، وبمكتب التدقيق كان لها تأثيرها على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

ثالثا– مقترحات الدراسة:

بناءً على النتائج المتوصل إليها يمكن تقديم الاقتراحات التالية:

- التركيز على تحديد العوامل المؤثرة جودة التدقيق الخارجي.
- التعريف بمحافظي الحسابات ومهامهم .

التوصيات: أفاق الدراسة:

ولإثراء هذا البحث نقترح بعض المواضيع المتمثلة في:

- مهنة محافظ الحسابات بين الواقع والالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية.
- العوامل المؤثرة على كفاءة مراجعة الحسابات من وجهة نظر محافظي الحسابات.

قائمة المصادر والمراجع

أولا : الكتب باللغة العربية

1. أحمد برير، جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014.
2. أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية، ج 6، ط 1، دار الصفاء، عمان، الأردن، 2009.
3. أحمد حلمي جمعة، سلسلة الكتب التعليمية، بحوث علمية لزكمة، ط 1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،.2009
4. احمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، ط 1، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
5. أحمد محمد نور وآخرون، دراسة متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، مصر، 2007.
6. آية جار الله نعمان الخزندار، مدى تأثير التغيير الالزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعاته واستقلاله رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين، 2008.
7. بعزيز فريال، دور التدقيق الخارجي في تفعيل الأداء المالي، مذكرة ماستر، جامعة سكيكدة، 2015.
8. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، الصادر في 2007، مادة 715.
9. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية، ط 3، دار وائل للنش والتوزيع، عمان، الأردن، 2004 .
10. خيراني العبد، مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013.
11. رأفت سلامة محمود، يوسف أحمد، وآخرون، علم تدقيق الحسابات العلمي، دار الميسرة للنشر، عمان، 2011، ط1.

12. رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات، ط 1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2005.
13. رعد عبد الله الطائي وعيسى قدادة، ادارة الجودة الشاملة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2010.
14. زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ط1،
15. زاوي موسى عبد الودود، دور التدقيق الخارجي في تحسين الإفصاح المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر أكاديمي، ورقلة، 2017.
16. زهير الحرب، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2010
17. سامي محمد، لؤي: تدقيق الحسابات، مكتبة المجتمع العربي، عمان، 2010، ط1.
18. شريفي عمر، محافظ الحسابات بين المهام والمسؤوليات، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس، المغرب، الملتقي الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والأفاق، جامعة سكيكدة، 11-12 أكتوبر 2010.
19. عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير، جامعة الحديدة، اليمن، 2008
20. عبد العالي محمدي، مداخلة بعنوان محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 7 ماي 2012
21. عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية، ج 4، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009
22. عمر شريقي، تنيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف 1،

23. فراس خضير الزبيدي، العوامل المؤثرة في جودة أعمال التدقيق من وجهة نظر مراقبي الحسابات العراقيين، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد 7،
24. قاسم نايف علوان محياوي، ادارة الجودة في الخدمات، مفاهيم وعمليات وتطبيقات، ط 1، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006
25. القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 42 الصادر في 11-6-2010، المادة 22
26. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة والتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ط 3، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2006
27. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ط 3، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2008
28. محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التدقيق، الدار الجامعية، الاسكندرية،2001 .
29. محمد سيد سرايا، أصول قواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة، الإسكندرية، مصر، 2002.
30. مرشد عبد المصدر، أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين، 2013.
31. مسعود صديقي، دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الاداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث جامعة ورقلة، عدد 01، 2002
32. وسيلة حمداوي، الجودة ميزة تنافسية في البنوك التجارية، مديرية النشر لجامعة قالمة، 2009.

ثانياً: الكتب باللغة الأجنبية

33. Arezoo Aghali Chadegani. review of studies on audit quality, international conference on humanities, society and culture, vol 20. 2011.
34. Linda Elizabeth De- angelo, auditor size and audit quality. journal of accounting and economic, n 03, vol 3, north – Holland publishing, jully 1981.

الملاحق

المؤهلالعلمي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	9	30.0	30.0	30.0
	ماستر	6	20.0	20.0	50.0
	دكتوراه	15	50.0	50.0	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

التخصصالمهني

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسبة	15	50.0	50.0	50.0
	تدقيق	8	26.7	26.7	76.7
	مالية	5	16.7	16.7	93.3
	اقتصاد	2	6.7	6.7	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

المستوىالوظيفي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسب معتمد	12	40.0	40.0	40.0
	محافظ محاسبات	16	53.3	53.3	93.3
	خبير محاسبي	2	6.6	6.6	96.7
	Total	30	100.0	100.0	

الملاحق

الخبرة المهنية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	11	36.7	36.7	36.7
	من5-10 سنوات	5	16.7	16.7	53.3
	أكثر من10 سنوات	14	46.7	46.7	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

س1محور1

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	3	10.0	10.0	10.0
	موافق	23	76.7	76.7	86.7
	موافق بشدة	4	13.3	13.3	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

س2محور1

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	6.7	6.7	6.7
	موافق	15	50.0	50.0	56.7
	موافق بشدة	13	43.3	43.3	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

س3محور1

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	3	10.0	10.0	10.0
	موافق	12	40.0	40.0	50.0
	موافق بشدة	15	50.0	50.0	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

س1محور2

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	2	6.7	6.7	6.7
	غير موافق	10	33.3	33.3	40.0
	محايد	6	20.0	20.0	60.0
	موافق	8	26.7	26.7	86.7
	موافق بشدة	4	13.3	13.3	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

س2محور2

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	10.0	10.0	10.0
	غير موافق	9	30.0	30.0	40.0
	محايد	7	23.3	23.3	63.3
	موافق	8	26.7	26.7	90.0
	موافق بشدة	3	10.0	10.0	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

س3محور2

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	3.3	3.3	3.3
	محايد	6	20.0	20.0	23.3
	موافق	17	56.7	56.7	80.0
	موافق بشدة	6	20.0	20.0	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

س4محور2

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	3	10.0	10.0	10.0
	محايد	1	3.3	3.3	13.3
	موافق	14	46.7	46.7	60.0
	موافق بشدة	12	40.0	40.0	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

س5محور2

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	5	16.7	16.7	16.7
	محايد	4	13.3	13.3	30.0
	موافق	12	40.0	40.0	70.0
	موافق بشدة	9	30.0	30.0	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

س6محور2

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	4	13.3	13.3	13.3
	محايد	1	3.3	3.3	16.7
	موافق	12	40.0	40.0	56.7
	موافق بشدة	13	43.3	43.3	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

س1محور3

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	3.3	3.3	3.3
	محايد	3	10.0	10.0	13.3
	موافق	10	33.3	33.3	46.7
	موافق بشدة	16	53.3	53.3	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

س2محور3

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	3.3	3.3	3.3
	محايد	3	10.0	10.0	13.3
	موافق	11	36.7	36.7	50.0
	موافق بشدة	15	50.0	50.0	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

الملاحق

س3محور3

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	6.7	6.7	6.7
	محايد	2	6.7	6.7	13.3
	موافق	9	30.0	30.0	43.3
	موافق بشدة	17	56.7	56.7	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

س4محور3

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	6.7	6.7	6.7
	محايد	2	6.7	6.7	13.3
	موافق	17	56.7	56.7	70.0
	موافق بشدة	9	30.0	30.0	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

س5محور3

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	2	6.7	6.7	6.7
	غير موافق	1	3.3	3.3	10.0
	محايد	3	10.0	10.0	20.0
	موافق	15	50.0	50.0	70.0
	موافق بشدة	9	30.0	30.0	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

س1محور1

	Effectif observé	Effectif théorique	Résidu
محايد	3	10.0	-7.0-
موافق	23	10.0	13.0
موافق بشدة	4	10.0	-6.0-
Total	30		

س2محور1

	Effectif observé	Effectif théorique	Résidu
غير موافق	2	10.0	-8.0-
موافق	15	10.0	5.0
موافق بشدة	13	10.0	3.0
Total	30		

س3محور1

	Effectif observé	Effectif théorique	Résidu
محايد	3	10.0	-7.0-
موافق	12	10.0	2.0
موافق بشدة	15	10.0	5.0
Total	30		

Test

	س1محور1	س2محور1	س3محور1
Khi-deux	25.400[a]	9.800[a]	7.800[a]
ddl	2	2	2
Signification asymptotique	0.000	0.007	0.020

س1محور2

	Effectif observé	Effectif théorique	Résidu
غير موافق بشدة	2	6.0	-4.0-
غير موافق	10	6.0	4.0
محايد	6	6.0	.0
موافق	8	6.0	2.0
موافق بشدة	4	6.0	-2.0-
Total	30		

س2محور2

	Effectif observé	Effectif théorique	Résidu
غير موافق بشدة	3	6.0	-3.0-
غير موافق	9	6.0	3.0
محايد	7	6.0	1.0
موافق	8	6.0	2.0
موافق بشدة	3	6.0	-3.0-
Total	30		

س3محور2

	Effectif observé	Effectif théorique	Résidu
غير موافق	1	7.5	-6.5-
محايد	6	7.5	-1.5-
موافق	17	7.5	9.5
موافق بشدة	6	7.5	-1.5-
Total	30		

س4محور2

	Effectif observé	Effectif théorique	Résidu
غير موافق	3	7.5	-4.5-
محايد	1	7.5	-6.5-
موافق	14	7.5	6.5
موافق بشدة	12	7.5	4.5
Total	30		

س5محور2

	Effectif observé	Effectif théorique	Résidu
غير موافق	5	7.5	-2.5-
محايد	4	7.5	-3.5-
موافق	12	7.5	4.5
موافق بشدة	9	7.5	1.5
Total	30		

س6محور2

	Effectif observé	Effectif théorique	Résidu
غير موافق	4	7.5	-3.5-
محايد	1	7.5	-6.5-
موافق	12	7.5	4.5
موافق بشدة	13	7.5	5.5
Total	30		

Test

	س1محور2	س2محور2	س3محور2	س4محور2	س5محور2	س6محور2
Khi-deux	6.667[a]	5.333[a]	18.267[b]	16.667[b]	5.467[b]	14.000[b]
ddl	4	4	3	3	3	3
Signification asymptotique	0.155	0.255	0.000	0.001	0.141	0.003

س1محور3

	Effectif observé	Effectif théorique	Résidu
غير موافق	1	7.5	-6.5-
محايد	3	7.5	-4.5-
موافق	10	7.5	2.5
موافق بشدة	16	7.5	8.5
Total	30		

س2محور3

	Effectif observé	Effectif théorique	Résidu
غير موافق	1	7.5	-6.5-
محايد	3	7.5	-4.5-
موافق	11	7.5	3.5
موافق بشدة	15	7.5	7.5
Total	30		

س3محور3

	Effectif observé	Effectif théorique	Résidu
غير موافق	2	7.5	-5.5-
محايد	2	7.5	-5.5-
موافق	9	7.5	1.5
موافق بشدة	17	7.5	9.5
Total	30		

س4محور3

	Effectif observé	Effectif théorique	Résidu
غير موافق	2	7.5	-5.5-
محايد	2	7.5	-5.5-
موافق	17	7.5	9.5
موافق بشدة	9	7.5	1.5
Total	30		

س5محور3

	Effectif observé	Effectif théorique	Résidu
غير موافق بشدة	2	6.0	-4.0-
غير موافق	1	6.0	-5.0-
محايد	3	6.0	-3.0-
موافق	15	6.0	9.0
موافق بشدة	9	6.0	3.0
Total	30		

Test

	س1محور3	س2محور3	س3محور3	س4محور3	س5محور3
Khi-deux	18.800[a]	17.467[a]	20.400[a]	20.400[a]	23.333[b]
ddl	3	3	3	3	4
Signification asymptotique	0.000	0.001	0.000	0.000	0.000

Statistiques descriptives			
	N	Moyenne	Ecart type
س1محور1	30	4.03	0.490
س2محور1	30	4.30	0.794
س3محور1	30	4.40	0.675
س1محور2	30	3.07	1.202
س2محور2	30	2.97	1.189
س3محور2	30	3.93	0.740
س4محور2	30	4.17	0.913
س5محور2	30	3.83	1.053
س6محور2	30	4.13	1.008
س1محور3	30	4.37	0.809
س2محور3	30	4.33	0.802
س3محور3	30	4.37	0.890
س4محور3	30	4.10	0.803
س5محور3	30	3.93	1.081
N valide (listwise)	30		

جامعة محمد بوضياف لمسيلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

استبيان

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته؛ تحية طيبة وبعد....

في إطار التحضير لمذكرة التخرج لنيل شهادة الماستر في التدقيق المحاسبي يسعدني أن أضع بين أيديكم استمارة البحث الخاصة بموضوع: "العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارج على وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر". علما أن إجابتكم ستبقى محفوظة وبسرية تامة، ولن تستخدم إلا في مجال موضوع الدراسة وستكونون بإذن الله تعالى أحد المساهمين في هذه الدراسة.

تقبلوا منا فائق التقدير والاحترام

تحت إشراف:

* **د/** علي صوشة مارية

من إعداد:

* سعداوي عبد الرزاق
* عبد النور طواهري

السنة الجامعية: 2021/2020

المحور الأول: البيانات الشخصية

1. المؤهل العلمي:

ليسانس ☐ ماستر ☐ دكتوراه ☐ دراسات عليا ☐

2. المستوى الوظيفي:

محاسب معتمد ☐ محافظ حسابات ☐ خبير محاسبي ☐

3. الخبرة المهنية:

أقل من 5 سنوات ☐ من 5–10 سنوات ☐ أكبر من 10 سنوات ☐

الجزء الثاني: المحاور الأساسية للدراسة

I. المحور الأول: عوامل مؤثرة في جودة التدقيق الخارجي المرتبطة بعملية التدقيق

رقم العبارة	العبارات	درجة الموافقة				
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	اعتماد المدقق على تخطيط أعمال التدقيق					
2	اعتماد المدقق على دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر					
3	كفاية أدلة الإثبات					

II. المحور الثاني: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي المرتبطة بمكتب التدقيق

رقم العبارة	العبارات	درجة الموافقة				
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	كبر حجم مكتب التدقيق					
2	أتعاب المدققين					
3	يقدم مكتب التدقيق الخدمات الاستشارية					
4	سمعة المكتب متداولة بين العملاء بأنها ذات جودة					
5	المنافسة بين مكاتب التدقيق					
6	الالتزام بمعايير المراجعة					

III. المحور الثالث: عوامل مؤثرة في جودة التدقيق الخارجي المرتبطة بأعضاء فريق التدقيق

رقم العبارة	العبارات	درجة الموافقة				
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	الخبرة المهنية لأعضاء فريق التدقيق					
2	استقلال المدقق					
3	الكفاءة المهنية لأعضاء فريق التدقيق					
4	الإشراف والمتابعة لأعمال التدقيق بمنشأة التدقيق					
5	الاتصالات الجيدة بين فريق المراجعة					

الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Université Mohamed Boudiaf a M'sila
Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et des Sciences de Gestion
Département: .....

...معة محمد بوضياف بالمسيلة
...ة العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
...م: .....

تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة و النزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسفله:

الطالب (ة): سعاوي عبد الرزاق المولود(ة) بتاريخ: 1997/01/17 ب: مقرة

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية(أو ر/س) رقم: 20233413 الصادرة بتاريخ: 2017/11/09 عن: دائرة مقرة بين افراد

المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: المالية تخصص: محاسبة وتدقيق خلال السنة 2020/2021

الجامعية: ..... والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان:

العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر

أصرح بشرفي أني إلتزمت بمراعاة معايير الأمانة والنزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

حرر بتاريخ: 2021/06/19

التوقيع و البصمة

.....

*يحرر كل طالب (ة) تصريحا فرديا في حالة إعداد المذكرة من طرف أكثر من طالب(ة) واحد

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Université Mohamed Boudiaf a M'sila
Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et des Sciences de Gestion
Département: .....

...عة محمد بوضياف بالمسيلة
... العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
.....

تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة و النزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسفله:

الطالب (ة): طواهري عبد النور المولود(ة) بتاريخ: 2/2/1996 ب: بريكة

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية(أو ر/س) رقم: 200334322 الصادرة بتاريخ: 2016/4/24 عن: دائرة مقرة عين الـ...

المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: المالية تخصص: محاسبة و تدقيق خلال السنة 2020/2021

الجامعية: ..... والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان:

العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر

أصرح بشرفي أني إلتزمت بمراعاة معايير الأمانة والنزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

حرر بتاريخ: 19/06/2021

التوقيع و البصمة

.....

... إعداد المذكرة من طرف أكثر من طالب(ة) واحد

تم بحمد الله