



Ministry of Higher Education and Scientific Research

Ziane Achour University of Djelfa



Faculty of Economic Sciences, Commercial Sciences and Management Sciences

Department Financial science and accounting

PhD Thesis Third Phase

Division: Finance and Accounting

Specialty: Accounting and Finance

:Title

The effect of the independence of the external auditor on the quality of the audit under auditing standards Algerian - A field study of a sample of experts and governors of external auditors -

Prepared by:

DAHMANE LAKHDAR

Discussed and publicly approved on 09/07/2024 By the committee composed of:

Ben Ahmed lakhdar	Professor	University of Djelfa	President
Lebbaz Elamine	Professor	University of Djelfa	Rapporteur
Mekhloufi Azouz	Professor	University of Laghouat	Examiner
Saidani Mohamed Said	Professor	University of Laghouat	Examiner
Naama Mostapha	doctor	University of Djelfa	Examiner
Ben Aissa Benalia	doctor	University of Djelfa	Examiner

University Year: 2023/2024



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة زيان عاشور الجلفة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبية

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث

الشعبة: علوم مالية ومحاسبية
التخصص: محاسبة ومالية

العنوان

أثر استقلالية مدقق الحسابات الخارجي على جودة التدقيق في ظل معايير التدقيق
الجزائرية - دراسة ميدانية لعينة من خبراء ومحافظي مدقي الحسابات الخارجيين -

من إعداد الطالب:

لخضر دحمان

المناقشة بتاريخ 2024/07/09 من طرف اللجنة المكونة من:

رئيسا	جامعة الجلفة	أستاذ	لخضر بن أحمد
مقررا	جامعة الجلفة	أستاذ	الأمين لباذ
ممتحنا	جامعة الجلفة	أستاذ محاضر أ	مصطفى نعامة
ممتحنا	جامعة الجلفة	أستاذ محاضر أ	بن علي بن عيسى
ممتحنا	جامعة الأغواط	أستاذ	عزوز مخلوفي
ممتحنا	جامعة الأغواط	أستاذ	محمد السعيد سعيداني

السنة الجامعية: 2024/2023



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة زيان عاشور الجلفة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم : العلوم المالية والمحاسبية



أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث

الشعبة : علوم مالية ومحاسبية
التخصص : محاسبة ومالية

العنوان

أثر استقلالية مدقق الحسابات الخارجي على جودة التدقيق في ظل معايير التدقيق
الجزائرية - دراسة ميدانية لعينة من خبراء ومحافظي مدققي الحسابات الخارجيين -

الأستاذ المشرف:

لباز الأمين

من إعداد الطالب (ة):

لخضر دحمان

السنة الجامعية: 2024/2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

إهداء

إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله ورعاهما

إلى عائلتي الكريمة

إلى زوجتي وولدي إسلام

إلى كل الأصدقاء والأصدقاء

إلى جميع من كان لهم الفضل في تعليمي

أهدي هذا العمل

وعمان نخضر

كلمة شكر

الحمد لله على توفيقه وامتنانه

من تمام شكر الله شكر أولى الفضل من عباده

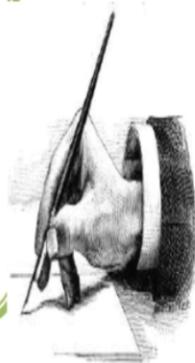
ولا يسعني في هذا المقام إلى أن أتقدم بالشكر الجزيل إلى أستاذي وأخي ورفيقي
الأستاذ الدكتور لباز الأمين على توجيهاته ونصائحه ومساندته طوال فترة إنجاز
هذا العمل.

وأسأل الله العظيم أن يرحم والديه ويحفظ أهله وكل من يحب وأن يجازيه عنني
خير الجزاء.

كما أتقدم بشكر لكل الأساتذة الكرام من كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم
التسويق جامعة الجلفة.

كما أتقدم بشكر لكل من ساهم وأعان على إتمام هاته الأطروحة.

الملخص



الملخص باللغة العربية:

هدفت الدراسة إلى إبراز اثر استقلالية مدقق الحسابات الخارجي على جودة التدقيق في ظل معايير التدقيق الجزائرية، تمت دراسة استقلالية المدقق الخارجي من خلال أبعادها حسب ما جاء في الإطار النظري لهاته الدراسة ألا وهي الاستقلالية في مختلف مراحل عملية التدقيق ابتداء من مرحلة قبول المهمة والتخطيط لها إلى مرحلة إعداد التقرير النهائي وبلورة النتائج مروراً بمرحلة جمع أدلة وقرائن الاثبات.

ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة في شقها التطبيقي وللتأكد من صحة الفرضيات الموضوعة تم إعداد الاستبيان كأداة لجمع البيانات من خلال طرح مجموعة من العبارات على ممتهني مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، وتم توزيع 345 استمارة على عينة الدراسة تم استرجاع منها 214 أما التي تم تحليلها فكانت 195 استمارة باستعمال برنامج spss26، وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج سواء في الجانب النظري أو التطبيقي ومن أهمها أنه توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين استقلالية المدقق الخارجي وجودة التدقيق في مختلف مراحل سيرورة عملية التدقيق، كما انه يوجد ارتباط قوي موجب بين متغيري الدراسة، كما أن معايير التدقيق الجزائرية ومختلف التشريعات جاءت لتعزيز استقلالية المدقق الخارجي ومنه تحسين جودة التدقيق.

الكلمات المفتاحية: جودة تدقيق، استقلالية مدقق خارجي، معايير تدقيق جزائرية

Résumé:

L'étude visait à mettre en évidence l'impact de l'indépendance de l'auditeur externe sur la qualité de l'audit selon les normes d'audit algériennes. L'indépendance de l'auditeur externe a été étudiée à travers ses dimensions selon le cadre théorique de cette étude, à savoir l'indépendance à différentes étapes du processus d'audit, depuis la phase d'acceptation de la mission et de sa planification jusqu'à la phase de préparation du rapport final et de formulation des résultats, en passant par la phase de collecte des preuves et des éléments de preuve.

Afin d'atteindre les objectifs de l'étude dans sa partie empirique et de vérifier la validité des hypothèses posées, un questionnaire a été élaboré comme outil de collecte des données en posant une série d'énoncés aux praticiens de la profession d'audit externe en Algérie. 345 questionnaires ont été distribués à l'échantillon de l'étude, 214 ont été récupérés, et 195 questionnaires ont été analysés à l'aide du logiciel SPSS26. L'étude a abouti à de nombreux résultats tant sur le plan théorique qu'empirique, dont les plus importants sont qu'il existe une relation statistiquement significative entre l'indépendance de l'auditeur externe et la qualité de l'audit à différentes étapes du processus d'audit, ainsi qu'une forte corrélation positive entre les deux variables de l'étude. De plus, les normes d'audit algériennes et les différentes législations visent à renforcer l'indépendance de l'auditeur externe et ainsi à améliorer la qualité de l'audit.

Mots-clés : qualité de l'audit, indépendance de l'auditeur externe, normes d'audit algériennes.

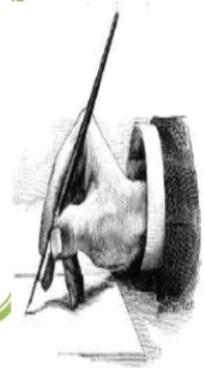
Summary:

The study aimed to highlight the impact of the independence of the external auditor on the quality of auditing in light of Algerian auditing standards. The independence of the external auditor was studied through its various dimensions as outlined in the theoretical framework of this study, which includes independence in different stages of the auditing process, starting from the task acceptance and planning phase to the final report preparation and result formulation phase, including the phase of gathering evidence and proof.

In order to achieve the objectives of the study in its practical aspect and to verify the validity of the hypotheses, a questionnaire was prepared as a tool for data collection by presenting a set of statements to professionals in the field of external auditing in Algeria. A total of 345 questionnaires were distributed to the study sample, of which 214 were retrieved, and 195 were analyzed using SPSS26 program. The study reached several conclusions in both the theoretical and practical aspects. One of the most important findings is that there is a statistically significant relationship between the independence of the external auditor and the quality of auditing in various stages of the auditing process. Additionally, there is a strong positive correlation between the two variables of the study. Furthermore, Algerian auditing standards and various legislations have been established to enhance the independence of the external auditor, thereby improving the quality of auditing

. **Keywords:** Audit Quality, External Auditor Independence, Algerian Auditing Standards.

الفهارس



رقم الصفحة	فهرس المحتويات
II	الإهداء
III	كلمة شكر
IV	ملخص
VI	قائمة المحتويات
X	قائمة الجداول
XII	قائمة الأشكال
XIII	قائمة الإختصارات
أ - ل	مقدمة
01	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق المحاسبي واستقلالية المدقق الخارجي
02	تمهيد
03	المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق
03	المطلب الأول: ماهية التدقيق
08	المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق
11	المطلب الثالث: مبادئ وفروض التدقيق
15	المطلب الرابع: أنواع التدقيق
20	المبحث الثاني: الإطار النظري لاستقلالية المدقق الخارجي
20	المطلب الأول: مفهوم إستقلالية المدقق الخارجي
21	المطلب الثاني: أهمية و أبعاد إستقلالية المدقق الخارجي
25	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في إستقلالية المدقق الخارجي
31	المطلب الرابع: سبل دعم وتعزيز إستقلالية المدقق الخارجي
35	المبحث الثالث: إستقلالية المدقق الخارجي على ضوء الإصدارات المهنية

35	المطلب الأول: استقلالية المدقق الخارجي في ضوء معايير التدقيق الدولية
38	المطلب الثاني: استقلالية المدقق الخارجي على ضوء قواعد السلوك الأخلاقي الدولية
39	المطلب الثالث: استقلالية المدقق الخارجي على ضوء ميثاق السلوك الأخلاقي ومعايير التدقيق الأمريكية
41	المطلب الرابع: استقلالية المدقق الخارجي في ضوء قانون (Sarbanes-Oxley) الأمريكي
44	المبحث الرابع : إستقلالية المدقق الخارجي على ضوء التشريع الجزائري
44	المطلب الأول: تعيين المدقق الخارجي وإنهاء مهامه
51	المطلب الثاني: موانع تعيين المدقق الخارجي وحالات التنافي في التشريع الجزائري
53	المطلب الثالث: الخدمات غير التدقيقية
54	المطلب الرابع: أتعاب المدقق الخارجي وحقه في الاطلاع
58	خلاصة الفصل
59	الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لجودة التدقيق
60	تمهيد
61	المبحث الأول: المفاهيم الأساسية لجودة التدقيق
61	المطلب الأول: مفهوم الجودة وجودة التدقيق
67	المطلب الثاني: أهداف وأهمية جودة التدقيق
71	المطلب الثالث: خصائص جودة التدقيق
72	المطلب الرابع: قياس جودة التدقيق الخارجي
75	المبحث الثاني: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي
75	المطلب الأول: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي والمرتبطة بالمدقق وأعضاء فريقه
78	المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والمرتبطة بمكتب أو شركة التدقيق

82	المطلب الثالث:العوامل المؤثرة في جودة التدقيق و المتعلقة بمهمة التدقيق
88	المطلب الرابع: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المرتبطة بالمؤسسة محل التدقيق
93	المبحث الثالث: وسائل وآليات تحسين جودة التدقيق
93	المطلب الأول : تطوير التأهيل العلمي والعملية للمدقق
94	المطلب الثاني : تدعيم استقلال المدقق وتفعيل نظام المسؤولية القانونية
95	المطلب الثالث:الالتزام بمعايير التدقيق خلال تنفيذ أعمال التدقيق
96	المطلب الرابع: اعتماد معايير للرقابة على جودة التدقيق
98	المبحث الرابع: الرقابة على جودة التدقيق
98	المطلب الأول: مفهوم و أهداف الرقابة على جودة التدقيق
100	المطلب الثاني: أساليب الرقابة على جودة التدقيق
103	المطلب الثالث:الإرشادات المهنية الدولية ذات العلاقة بالرقابة على جودة التدقيق
110	المطلب الرابع:الجهود المحلية لتعزيز جودة التدقيق الخارجي
115	خلاصة الفصل
116	الفصل الثالث: التدقيق الخارجي في الجزائر
117	تمهيد
118	المبحث الأول: التطور التاريخي لمهنة التدقيق في الجزائر
118	المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر إلى غاية 2010
123	المطلب الثاني:الإصلاحات المهنية بعد سنة 2010
128	المطلب الثالث:مفهوم وأنواع التدقيق الخارجي في الجزائر
131	المطلب الرابع:المدقق الخارجي في الجزائر مهامه وشروطه
137	المبحث الثاني: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر

137	المطلب الأول: المجلس الوطني للمحاسبة
143	المطلب الثاني: المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين
145	المطلب الثالث: المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
147	المطلب الرابع: المعهد المتخصص في مهنة المحاسب
149	المبحث الثالث: الممارسة العملية لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر
149	المطلب الأول: الإجراءات الأولية للمدقق الخارجي في إطار قبول التوكيل أو رفضه
151	المطلب الثاني: الإجراءات المتبعة أثناء أداء المهمة
155	المطلب الثالث: حقوق المدقق الخارجي واجباته
158	المطلب الرابع: المسؤوليات المهنية ومدقق الحسابات الخارجي في الجزائر
163	المبحث الرابع: معايير التدقيق الجزائرية ومقارنتها مع معايير التدقيق الدولية
163	المطلب الأول: مفهوم معايير التدقيق الدولية، أهميتها و أهدافها
166	المطلب الثاني: عرض معايير التدقيق الدولية
171	المطلب الثالث: عرض معايير التدقيق الجزائرية
177	المطلب الرابع: دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية والدولية
182	خلاصة الفصل
183	الفصل الرابع: أثر استقلالية مدقق الحسابات الخارجي على جودة التدقيق في ظل معايير التدقيق الجزائرية- الدراسة الميدانية-
184	تمهيد
185	المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية
185	المطلب الأول: منهج الدراسة حدودها ومتغيراتها
187	المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة
192	المطلب الثالث: الأساليب والأدوات الإحصائية المستخدمة في الدراسة
194	المبحث الثاني: أداة الدراسة- الاستبيان-

194	المطلب الأول: هيكل وتصميم الاستبيان
195	المطلب الثاني: صدق الاستبيان وطرق توزيعه
205	المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية
205	المطلب الأول: عرض خصائص عينة الدراسة
209	المطلب الثاني: التحليل الوصفي لنتائج الدراسة
233	المبحث الرابع: اختبار اعتدالية التوزيع و فرضيات الدراسة
233	المطلب الأول: اختبار اعتدالية التوزيع
234	المطلب الثاني: اختبار الفرضيات
248	خلاصة الفصل
249	خاتمة
259	قائمة المراجع
277	الملاحق

رقم الصفحة	فهرس الجداول
74	الجدول رقم (01-02): تطور النماذج المستخدمة في قياس جودة التدقيق
130	الجدول رقم (01-03): أنواع التدقيق في الجزائر
167	الجدول رقم (02-03): معايير التدقيق الدولية
178	الجدول رقم (03-03): معايير التدقيق الجزائرية NAA ومعايير التدقيق الدولية ISA
180	الجدول رقم (04-03): طريقة عرض معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية
187	الجدول رقم (01-04) : توزيع مجتمع الدراسة حسب المهنة
189	الجدول رقم (02-04) : توزيع إستبيان الدراسة
191	الجدول رقم (03-04) : طرق توزيع الاستبيان
194	الجدول رقم (04-04): مقياس ليكارت الخماسي (Likert Scale)
194	الجدول رقم (05-04): مقياس تحديد الاتجاه العام لإجابات المبحوثين
196	الجدول رقم (06-04): الصدق الداخلي للمحور الأول
198	الجدول رقم (07-04): الصدق الداخلي للمحور الثاني
200	الجدول رقم (07-04): الصدق الداخلي للمحور الثالث
201	الجدول رقم (09-04): الصدق الداخلي للمحور الرابع
203	الجدول رقم (10-04): الصدق البنائي لمحاور الدراسة
204	الجدول رقم (11-04): قياس ثبات الاستبيان
205	الجدول رقم (12-04) : توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس
206	الجدول رقم (13-04) : توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المهنة
207	الجدول رقم (14-04) : الخبرة المهنية لأفراد العينة

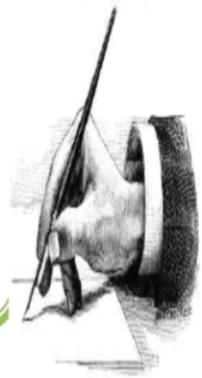
208	الجدول رقم (04-15) : الإطلاع على معاير التدقيق الجزائرية
209	الجدول رقم (04-16): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات المحور الأول
215	الجدول رقم (04-17) : نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات المحور الثاني
221	الجدول رقم (04-18) : نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات المحور الثالث
227	الجدول رقم (04-19) : نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات المحور الرابع
234	الجدول رقم (04-20): إختبار التوزيع الطبيعي كولمجراف-سميرنوف للعينة الواحدة
235	الجدول رقم (04-21): إختبار ولكوكسون للعينة الواحدة الفرضية الفرعية الأولى
236	الجدول رقم (04-22): إختبار ولكوكسون للعينة الواحدة الفرضية الفرعية الثانية
237	الجدول رقم (04-23): إختبار ولكوكسون للعينة الواحدة الفرضية الفرعية الثالثة
238	الجدول رقم (04-24): نموذج الانحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الأولى
239	الجدول رقم (04-25): نموذج الانحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الثانية
240	الجدول رقم (04-26): نموذج الانحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الثالثة
242	الجدول رقم (04-27): اختبار مان-ويتني للفرضية الفرعية الرابعة
243	الجدول رقم (04-28): اختبار مان-ويتني للفرضية الفرعية الخامسة
245	الجدول رقم (04-29): اختبار كروسكال واليس للفرضية الفرعية السادسة
246	الجدول رقم (04-30): اختبار كروسكال واليس للفرضية الفرعية السابعة

رقم الصفحة	فهرس الأشكال
6	الشكل رقم (01-01): وصف عملية التدقيق
63	الشكل رقم (01-02): مفهوم جودة التدقيق حسب DE ANGELO
177	الشكل رقم (01-03): نسبة معايير التدقيق الجزائرية إلى معايير التدقيق الدولية
186	الشكل رقم (01-04): نموذج الدراسة
188	الشكل رقم (02-04): توزيع مفردات العينة حسب المهنة
190	الشكل رقم (03-04): توزيع استمارات الاستبيان
206	الشكل رقم (04-04): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس
207	الشكل رقم (05-04): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المهنة
208	الشكل رقم (06-04): الخبرة المهنية لأفراد العينة
209	الشكل رقم (07-04): مدى اطلاع افراد العينة على معايير التدقيق الجزائرية

قائمة الإختصارات		
الاختصار	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
AAA	American Accounting Association	إتحاد المحاسبين الأمريكيين
UEC	Union of Economic Experts and Accountants	اتحاد الخبراء الاقتصاديين والمحاسبين
ICC	International Chamber of Commerce	غرفة التجارة الدولية
TC	The Treadway Commission	لجنة تريدواي
SEC	Securities and Exchange Commission	هيئة الأوراق الدالية والبورصات الأمريكية
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board	مجلس الرقابة المحاسبية للشركات العامة
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board's	مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي
IFAC	International Financial Reporting Standards	الإتحاد الدولي للمحاسبين
IESBA	International Ethics Standards Board for Accountants	مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين
AICPA	American Institut Of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards	معايير التدقيق المقبولة عموما
ASB	Auditing Standards Board	مجلس معايير التدقيق
SPA	Société par actions	شركة الاسهم
SARL	Société à responsabilité limitée	الشركات ذات المسؤولية المحدودة
EURL	Entreprise Unipersonnelle à Responsabilité Limitée	المؤسسات ذات المسؤولية المحدودة ذات الشخص الوحيد
ASQC	American Society for Quality	الجمعية الأمريكية لضبط الجودة
EOQC	European Organization for Quality	المنظمة الأوروبية لضبط الجودة

	Control	
ISO9000	International Organization for Standardization 9000	معيار ايزو 9000 والخاص بإدارة اجودة
ISA	International Standard on Auditing	معايير التدقيق الدولية
COSO	Committee Of Sponsoring Organizations	لجنة رعاية امؤسسات
IIA	Institute of Internal Auditors	معهد المدققين الداخليين
IMA	Institute of Management Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين الإداريين
SEC	Securities and Exchange Commission	هيئة سوق الأوراق المالية والبورصة
ISQCI	International Standards on Quality Control	معيار رقابة الجودة
ISQM	International standard for quality management	المعيار الدولي لإدارة الجودة
SOQM	System of Quality Management	نظام إدارة الجودة
CNC	Conseil National de la Comptabilité	بالمجلس الوطني للمحاسبة
NAA	Normes Algériennes d'Audit	معايير التدقيق الجزائرية

مقدمة



تمهيد:

تعتبر مهنة التدقيق الخارجي من أهم المهن التي لها دور كبير في التطوير الاقتصادي لأي بلد، وتتجلى أهميتها من خلال ما تقدمه من مصداقية و موثوقية لمستخدمي القوائم المالية من خلال إبداء رأي فني عما إذا كانت هذه القوائم تعطي صورة صادقة عن وضعية المؤسسة ونتائجها المالية مما يعطي لهم القدرة على اتخاذ قراراتهم كل على حسب احتياجه، مما يتطلب من المدقق أن يؤدي عمله بجودة عالية متحلياً بالموضوعية والحياد والاستقلالية ملتزماً بمعايير الأداء والسلوك المهني محترماً أخلاقيات المهنة.

إن ما يتوقعه جمهور مستخدمي القوائم المالية من عملية التدقيق هي أن تتم بجودة عالية من خلال اكتشافها للأخطاء والتحريفات الجوهرية التي تؤثر على سلامة القوائم المالية وإيصالها إلى الأطراف المعنية في الوقت المحدد وهذا ما يعرف بجودة التدقيق، فجودة التدقيق تعتبر مسألة ذات أهمية، حيث حظيت باهتمام الجمعيات المهنية والهيئات التشريعية والجهات الأكاديمية خصوصاً بعد انهيار وإفلاس العديد من الشركات العالمية واتهام المدققين بالتقصير، غير أنه ورغم الدراسات الكثيرة حول موضوع جود التدقيق إلا أنه لم يتم الاتفاق على تعريف واحد لها بل أن هناك العديد من المداخل لتعريف جودة التدقيق كل حسب زاوية رؤيته لها، ولقد تزايد اهتمام بجودة التدقيق عن طريق حصر مؤشرات للاستدلال عليها بغرض قياسها أو تقييمها هذا من جهة و كيفية توفير الوسائل للارتقاء بجودة التدقيق وتجنّبها مثل هاته المشاكل مستقبلاً من جهة أخرى، حيث قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بإنشاء ثلاثة مراكز خاصة بجودة التدقيق تهدف للرفقي بالمهنة، كما قامت الكثير من الهيئات المهنية العربية بإنشاء مراكز خاصة برقابة جودة أداء مكاتب التدقيق.

وباعتبار التدقيق المحاسبي مهنة اجتماعية تفاعلية بامتياز حيث تتم ممارستها في بيئة متعددة الأطراف (المساهمون، الإدارة العليا، أعضاء مجلس الإدارة، لجان التدقيق، المدققون الداخليون، مديرو المحاسبة والمالية، الهيئات الرقابية) و احتمال نشوء علاقات اجتماعية بين المدقق الخارجي و أحد هذه الأطراف تجعل من تحيزه له أمراً ممكناً، أو خضوعه لضغوطات معينة نتيجة وقوعه تحت طائلة صراع المصالح (تنافسية سوق التدقيق، الأتعاب و المردودية، تجديد التقاعد، الخدمات الاستشارية... الخ)، وهذا ما يؤثر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة وبدرجات متفاوتة على قدرة المدقق الخارجي على أداء مهامه وتأدية خدمته لمستفيدين منها بالجودة المطلوبة، ومن خلال ما سبق فإننا نجد أنفسنا بصدد الخوض في استقلالية المدقق الخارجي.

والاستقلالية تعني أن يقوم المدقق بعمله في جميع مراحل عملية التدقيق بكل أمانة واستقامة وموضوعية ودون أي تحيز لجهة معينة وبدون الخضوع لأي تأثيرات يمكن أن تتعارض مع الموضوعية والنزاهة، إن توافر الاستقلال والحياد لدى المدقق الخارجي يعزز الثقة لدى مستخدمي القوائم المالية في رأيه الذي يبديه وعليه فان استقلالية المدقق تعتبر حجر الزاوية في عملية التدقيق برمتها واحد الأسباب الرئيسية لوجودها، حيث أن انفصال الملكية عن الإدارة جعلت التدقيق من محترف مستقل أداة رقابية تطمئن أصحاب الأسهم عن أملاكهم وتكشف لهم الأخطاء والغش الممارس من طرف الإدارة.

ومما سبق وفي ظل تزايد الاهتمام بمهنة المحاسبة و جودة التدقيق على المستوى العالمي والعربي كان لزاما على الجزائر أن تجري إصلاحاتها في شتى ميادين تماشيا مع ما تفرضه البيئة العالمية، وفعلا فلقد خطت الجزائر خطوة في مجال الإصلاح من خلال سن قوانين وتشريعات تخدم المهنة كان أولها في الميدان المحاسبي من خلال تبني النظام المالي المحاسبي العالمي سنة 2007 ثم تلاها إصدار قانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، كما تم إنشاء لجنة رقابة النوعية بموجب المادة 5 كما تم إصدار العديد من المراسيم التنفيذية التي تصب في هدف واحد هو الارتقاء بجودة التدقيق ، إضافة إلى سن عدة قوانين وتشريعات لتعزيز استقلالية المدقق الخارجي والارتقاء بأدائه كما تم إصدار معايير للتدقيق محلية تماشيا مع المعايير الدولية للتدقيق وصل عددها إلى 16 معيار كان آخر ما أصدر منها سنة 2018 والتي تعتبر دليلا عمليا للمدقق.

من خلال ما تم طرحه سابقا فان جودة التدقيق أصبحت هدفا منشودا لجميع أطراف ومستخدمي القوائم المالية وحتى المدقق الخارجي نفسه، وباعتبار استقلالية المدقق الخارجي في مختلف مراحل العملية التدقيقية احد العوامل المهمة والمؤثرة في جودة التدقيق، ولتعزيز هاته الاستقلالية جاءت معايير التدقيق الجزائرية ومختلف التشريعات والمراسيم كهدف تسعى لتحقيقه المنظمات المهنية، غير أن التطبيق العملي لهاته المعايير والتزام بمختلف التشريعات والمراسيم سينعكس على أدائهم المهني ومنه جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين وعليه يمكن طرح الإشكالية الآتية :

ما اثر استقلالية مدقق الحسابات الخارجي في مختلف مراحل العملية التدقيقية على جودة

التدقيق في ظل معايير التدقيق الجزائرية ؟

ويندرج تحته الأسئلة الفرعية التالية:

- ❖ ما أثر استقلالية المدقق الخارجي أثناء مرحلة قبول المهمة والتخطيط لها على جودة التدقيق في ظل معايير التدقيق الجزائرية؟
- ❖ ما أثر استقلالية المدقق الخارجي أثناء مرحلة تنفيذ المهمة وجمع أدلة وقرائن الاثبات على جودة التدقيق في ظل معايير التدقيق الجزائرية؟
- ❖ ما أثر استقلالية المدقق الخارجي أثناء مرحلة إعداد التقرير النهائي على جودة التدقيق في ظل معايير التدقيق الجزائرية؟
- ❖ هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ بين إجابات المبحوثين تعزى إلى عامل جنس المبحوث؟
- ❖ هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ بين إجابات المبحوثين تعزى إلى نوع مهنة المبحوث؟
- ❖ هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ بين إجابات المبحوثين تعزى إلى الخبرة المهنية للمبحوث؟
- ❖ هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ بين إجابات المبحوثين تعزى إلى مدى اطلاع المبحوث حول معايير التدقيق الجزائرية؟

أولاً: الفرضيات

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

الفرضية الرئيسية

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $0.05 \leq \alpha$ بين استقلالية المدقق الحسابات

الخارجي في مختلف مراحل العملية التدقيقية على جودة التدقيق في ظل معايير التدقيق الجزائرية.

ويندرج تحته الفرضيات الفرعية التالية:

❖ لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $0.05 \leq \alpha$ بين استقلالية المدقق الخارجي أثناء

مرحلة قبول المهمة والتخطيط لها وجودة التدقيق في ظل معايير التدقيق الجزائرية.

❖ لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $0.05 \leq \alpha$ بين استقلالية المدقق الخارجي أثناء

مرحلة تنفيذ المهمة وجمع أدلة وقرائن الاثبات وجودة التدقيق في ظل معايير التدقيق الجزائرية.

❖ لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $0.05 \leq \alpha$ بين استقلالية المدقق الخارجي أثناء

مرحلة إعداد التقرير النهائي وجودة التدقيق في ظل معايير التدقيق الجزائرية.

❖ لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $0.05 \leq \alpha$ بين إجابات المبحوثين تعزى إلى

عامل جنس المبحوث.

❖ لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $0.05 \leq \alpha$ بين إجابات المبحوثين تعزى إلى نوع

مهنة المبحوث.

❖ لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $0.05 \leq \alpha$ بين إجابات المبحوثين تعزى إلى

الخبرة المهنية للمبحوث.

❖ لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $0.05 \leq \alpha$ بين إجابات المبحوثين تعزى إلى

مدى اطلاع المبحوث حول معايير التدقيق الجزائرية.

ثانيا: أسباب إختيار الموضوع

هناك عدة أسباب دفعتنا لاختيار الموضوع فبالإضافة إلى الدوافع الشخصية المتمثلة في الرغبة الذاتية في دراسة المواضيع التي لها علاقة بالتدقيق بغية توسيع المعارف، و كذا مواصلة في نفس مجال مذكرة الماستر المتعلقة بالتدقيق ضف إلى ذلك الفضول للتعرف على مستجدات مجال التدقيق المحاسبي على الصعيدين الدولي والمحلي، فهناك أيضا دوافع موضوعية ساهمت في اختيارنا هذا الموضوع نذكر منها:

- ❖ قلة البحوث والدراسات المتعلقة بمجال استقلالية المدقق وسبل تعزيزها في الجزائر في حدود علم الباحث؛
- ❖ ارتباط الموضوع بأخر مستجدات الساحة المهنية للتدقيق آلا وهي معايير التدقيق الجزائرية؛
- ❖ إبراز مساهمات الهيئات المحلية المنظمة للمهنة وإلقاء الضوء على مرحلة ما بعد الإصلاحات بعد قانون 01-10.

ثالثا: أهمية الدراسة

إن أهمية دراستنا هاته تنبع من أهمية التدقيق الخارجي في حد ذاتها وما يمثله لمختلف الأطراف والمهتمين بمحيط المؤسسة، حيث أن عملية التدقيق هي العملية الوحيدة التي من خلالها يتم الحكم على صحة وعدالة الكشوف المالية المعروضة من قبل المؤسسة من خلال إبداء رأي فني من طرف شخص مهني محايد ألا وهو المدقق الخارجي ، ومن اجل ذلك كان من الواجب البحث عن السبل الكفيلة لتطوير أداء مزاوليها من أجل تحسين أداءهم وجودة الخدمات المقدمة من قبلهم للارتقاء بالمهنة ككل، ولعله من أهم سبل تطوير أداء المدقق الخارجي تعزيز استقلاليته الظاهرية والباطنية وما ينعكس على ذلك وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية ومختلف التشريعات في هذا المجال.

رابعا: أهداف الدراسة

إن الهدف الرئيسي من هاته الدراسة هو الإجابة على اشكالياتها الرئيسية وفي سياق ذلك يمكن تسليط الضوء على النقاط التالية:

- ❖ محاولة التعرف على المفاهيم الأساسية المتعلقة بالتدقيق الخارجي؛
- ❖ محاولة تسليط الضوء على المفاهيم الأساسية المتعلقة باستقلالية المدقق الخارجي؛
- ❖ محاولة تحديد مفهوم جودة التدقيق الخارجي وأهميته ومختلف مؤشرات قياسه؛

- ❖ محاولة التعرف على الإطار العام الذي يحكم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر؛
- ❖ محاولة التعرف على الإصلاحات التي شهدتها تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر بعد صدور القانون 10-01؛
- ❖ محاولة استعراض المعايير الجزائرية للتدقيق والتعرف على كيفية إصدارها والهيئات المسؤولة عنها ومحاولة مقارنتها بنظيراتها الدولية؛
- ❖ استقصاء آراء عينة من مزاوي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر من خبراء محاسبين ومحافظي حسابات حول موضوع الدراسة؛
- ❖ اقتراح جملة من التوصيات التي من شأنها المساهمة في تطوير المهنة وتعزيز استقلالية المدقق الخارجي من خلال المعايير الجزائرية للتدقيق.

خامسا: صعوبات الدراسة

تنقسم الصعوبات التي واجهت الباحث أثناء الدراسة الى قسمين صعوبات أثناء تحرير الأطروحة في جانبها النظري والأخرى في الجانب التطبيقي منها، أما ما كان في الجانب النظري فتمثل في ندرة الدراسات السابقة التي تجمع المتغيرين مع بعضهما والتي أدت بنا إلى البحث عن دراسات سابقة لكل متغير على حدى، ضف إلى ذلك قلة المراجع في العديد من مباحث هاته الأطروحة نذكر منها ما تعلق باستقلالية مدقق الحسابات والعوامل المؤثرة فيه وما تعلق أيضا ببيئية التدقيق في الجزائر عموما، أما الجانب التطبيقي فتمثلت في تماطل المبحوثين عن الإجابة والرد على الاستبيان واللامبالاة في بعض الإجابات، وربما يرجع السبب في ذلك لكثرة الاستبيانات الواردة للسادة المدققين.

سادسا: منهج الدراسة

للإجابة على إشكالية الدراسة وأسئلتها الفرعية، والتأكد من صحة الفرضيات، وللإلمام بجميع جوانب الموضوع سواء النظري منه أو التطبيقي تم الإعتماد على المنهج الوصفي بأساليبه الثلاثة، حيث استخدمنا الأسلوب التحليلي من خلال التطرق لمختلف المفاهيم المتعلقة بالتدقيق الخارجي واستقلالية المدقق الخارجي وجودته والعوامل المؤثر فيهما سواء على الصعيد المحلي أو الدولي، وكذا الدراسات السابقة من اجل تحليلها ومعرفة موقع بحثنا هذا بينها، أما أسلوب المقارنة فتم الاعتماد عليه عند عمليات المقارنة التي تمت في هذا الموضوع لاسيما تلك المتعلقة بمعايير التدقيق الجزائرية ومقارنتها بمعايير التدقيق الدولية، أما الجانب التطبيقي من الدراسة فقد تم الاستعانة بأسلوب المسح بالعينة باستخدام الاستبيان كأداة لجمع البيانات.

سابعا: أدوات الدراسة و جمع البيانات

اعتمدنا في هاته الدراسة عند جمع البيانات على عدة مصادر فالقسم النظري تم إعداده من خلال المسح المكتبي بمراجعة أدبيات الدراسة من الكتب والمجلات والمنشورات والقوانين بالإضافة إلى الدراسات السابقة الخاصة و المتعلقة بالموضوع من جميع نواحيه سواء جودة التدقيق الخارجي أو إستقلالية المدقق أو ما تعلق ببيئة التدقيق في الجزائر إضافة إلى معايير التدقيق سواء الدولية منها أو المحلية، ومدى مساهمة هذه الأخيرة أو أثرها على مهنة التدقيق الخارجي، وكل المراجع التي قد تفيد الباحث في إثراء الدراسة بشكل علمي.

أما القسم التطبيقي أو الميداني من هاته الدراسة فتم استخدام الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات والذي تم تصميمه وفقا لتحليلنا لما تقدم من معلومات في الجانب النظري وتحليل الدراسات السابقة ذات العلاقة.

ثامنا: الدراسات السابقة

تعددت الدراسات حول متغيرات موضوعنا هذا منها ما هو محلي جزائري وعربي ومنها ما هو أجنبي وفي مايلي ذكرها:

1-الدراسات المحلية الجزائرية

❖ سارة حدة بودربالة، محاولة لتحديد العوامل التي تتحكم في جودة المراجعة الخارجية دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة عمار ثليجي الاغواط، 2014.

هدفت الدراسة إلى تحديد العوامل التي تتحكم في جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية ومعرفة المساهمة التي سوف يقدمها القانون 10 - 01، والإصلاحات الحديثة التي تبنتها الجزائر في مجال المحاسبة والمراجعة في التحسين من جودة المراجعة الخارجية.

ومن أهم نتائج التي توصلت إليها الدراسة أن أهم العوامل المتحكمة في جودة المراجعة الخارجية خمسة متمثلة في إستقلالية أعضاء فريق المراجعة وخبرة أعضاء فريق المراجعة، وقوة نظام الرقابة الداخلية لشركة العميل، ومدى إتزام المكتب بمعايير المراجعة والاشراف الجيد على أعضاء فريق المراجعة. كما توصلت إلى أن هناك تأييد قوي من قبل مراجعي الحسابات فيما يخص التنظيم الجديد لمهنة المراجعة في الجزائر ممثلا في القانون -10-01 والمراسيم التنفيذية المتممة له ودرجة مساهمته في الارتقاء بجودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة.

وقد أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بمفهوم جودة المراجعة الخارجية على المستويين الأكاديمي والمهني، بالإضافة إلى تفعيل دور لجنة مراقبة النوعية التي تم إنشاؤها لدى المجلس الوطني للمحاسبة.

❖ أحمد حابي، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2015.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر ، وتحديد العوامل الأكثر أهمية ، والخروج بنتائج ومقترحات تساهم في رفع وتطوير أداء مكاتب المراجعة في الجزائر، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة قام الباحث بإعداد وتوزيع استبيان للفئة المستهدفة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات.

وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن أهم العوامل المؤثرة على جودة المراجعة تتمثل في العوامل المتعلقة بالمراجع وفريق عمله، وعوامل متعلقة بمكتب المراجعة وعوامل متعلقة بالمؤسسة محل المراجعة، وعوامل أخرى متعلقة بالهيئات المشرفة على مهنة المراجعة.

كما أوصت الدراسة بضرورة الإلتزام بالمعايير المهنية للمراجعة والعمل برقابة جودة الأداء في مكاتب المراجعة والإسراع في إصدار معايير مراجعة محلية من قبل الهيئة المشرف على مهنة المراجعة في الجزائر .

❖ مبسوط هوارية، فعالية التدقيق في ظل تطبيق المعايير المالية والمحاسبية الدولية في الجزائر - دراسة عينة من معدي القوائم المالية ومدققي الحسابات ، أطروحة دكتوراه تخصص علوم مالية، جامعة جيلالي ليايس سيدي بلعباس، 2016.

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

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

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

❖ بهلولي نور الهدى، أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر - دراسة استقصائية لعينة من محاسفي الحسابات والخبراء المحاسبين، أطروحة مقدمة لنيل دكتوراه تخصص محاسبة ومالية وتدقيق، جامعة سطيف، 2017.

هدفت الدراسة إلى تحديد أثر وأهمية تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير تنظيم التدقيق المحاسبي بالجزائر ومدى لجوء المدققين الجزائريين إلى استخدامها ؛ وكذا محاولة تصور الأبعاد المستقبلية لتطور مهنة التدقيق في الجزائر بتبني معايير التدقيق الدولي؛

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها أن مدققي الحسابات في الجزائر لا يلجؤون إلى تطبيق معايير التدقيق الدولية بالرغم من أنها توفر إطار مرجعي دولي يمكن الاستناد إليه في ممارسة مهنتهم والحكم على أداءها ؛ وأن تطبيقها يرفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر إلى المستوى الدولي.

قدمت الدراسة مجموعة من المقترحات أبرزها: الأخذ بعين الاعتبار الدرجة العلمية للشهادة الجامعية ضمن شروط ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي؛ وفصل الهيئات المشرفة لمهنة التدقيق عن وزارة المالية، والانضمام إلى الإتحاد الدولي للمحاسبين لجعل ممارسة مهنة التدقيق تأخذ طابعي مهني أكثر من الطابع القانوني.

❖ تليلي طارق وسويسي هواري، محددات جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر، مقال علمي منشور، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2018.

تمثل هدف هذه الدراسة في تحديد العوامل المؤثرة في جودة التدقيق المالي من وجهة نظر المدققين في الجزائر، حيث تم اعتماد المنهج الوصفي والتحليلي في الجانب النظري، بينما اختبرت فرضيات البحث من خلال دراسة ميدانية لعينة عشوائية مكونة من (62) مدقق مالي، تم جمع بيانات الدراسة عن طريق استبانة صممت وفق مقياس ليكارت الخماسي، وشملت (46) عاملاً مصنفاً ضمن ثلاث مجموعات، تمثلت في خصائص كل من المدقق المالي ومكتبه، ومهمة التدقيق المالي، ثم بيئة التدقيق المالي. كما وقد تمت معالجة البيانات وفق برمجية SPSS.

وأظهرت النتائج أن أكثر العوامل تأثيراً على جودة التدقيق المالي هي تلك المتعلقة باستقلالية المدقق المالي والتشريعات الخاصة بها، وكذا الكفاءة والسمعة الجيدة، وهذا وتتجسد الجودة عملياً عند إنجاز مهام التدقيق بالجودة المطلوبة في مراحل التخطيط والتنفيذ والتقرير، كما دلت النتائج أيضاً بأن الوصاية الحكومية على المهنة لا تساهم في تحقيق جودة التدقيق المالي.

ومن أهم توصيات الدراسة هي التأكيد على أهمية تحقيق جودة التدقيق المالي لمختلف الأطراف المستفيدة من خلال تفعيل الاتصال في بيئة التدقيق المالي بالجزائر، عمل على التأهيل الدائم للمدققين الماليين من خلال تحسين جودة برامج التعليم المحاسبي في الجامعات وتحسين علاقة هذه الأخيرة بالمهنة، والعمل على زيادة الشفافية في سوق التدقيق فيما يتعلق بتحديد حد أدنى للأتعاب أو نشرها، ومكافحة قضايا الاحتكار واستغلال النفوذ والعلاقات الشخصية في الحصول على عقود التدقيق.

❖ محامي زليخة، لعوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي" دراسة آراء عينة من ممارسي مهنة المحاسبة في ولايات المدية الجزائر وتيبازة"، مقال علمي، جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل، 2019.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي ودرجة تأثيرها، وذلك من خلال دراسة آراء عينة من ممارسي مهنة المحاسبة، وقد تم تقسيم الدراسة إلى جزأين، الجزء الأول يشكل الإطار النظري للدراسة، بالاعتماد على الكتب والمذكرات والمجلات والدراسات السابقة، أما الجزء الثاني فيشكل الدراسة الميدانية، حيث تم تصميم استبانة وزعت على عينة ميسرة من ممارسي مهنة المحاسبة، وتضمنت مجموعة من العوامل لدراسة درجة تأثيرها على استقلالية المراجع الخارجي، والتي تم استخلاصها من الدراسات السابقة، ثم تم تحليلها بالاعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS.

وتوصلت الدراسة إلى وجود اختلاف في الأهمية النسبية لتأثير العوامل المدروسة (العوامل المادية، عوامل متعلقة بالعمل، عوامل متعلقة بمكتب المراجعة، عوامل متعلقة ببيئة المراجعة، العوامل الشخصية، العوامل القانونية والتشريعية والرقابية) على استقلالية المراجع الخارجي، وعدم وجود اختلاف لتأثيرها باختلاف العوامل الوسيطة.

❖ لقوية سمير، مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة باتنة 2019، 01.

هدفت الدراسة إلى تحديد مفهوم معين لجودة التدقيق الخارجي في ظل تعدد التوجهات واختلاف الآراء كما هدفت أيضا إلى التعرف على مختلف مؤشرات قياس جودة التدقيق الخارجي؛ تحديد أهداف وأهمية تحقيق جودة التدقيق الخارجي ومعرفة مزايا تحقيقها بالنسبة للأطراف المستفيدة من الكشوف المالية للمؤسسة محل التدقيق؛ توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها أن تبني متطلبات تدقيق جودة التدقيق الخارجي يسمح بتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية والقائمين بأعمال التدقيق، كما أن أداء هذه العمليات بجودة عالية يسمح بزيادة الثقة في تقرير المدقق الخارجي ومصداقية القوائم المالية؛

قدمت الدراسة مجموعة من المقترحات أبرزها التكوين الدائم للمدققين الداخليين والخارجيين، الاستفادة من تجارب دول أخرى في تبني معايير التدقيق الدولية، الانضمام إلى الهيئات العالمية للتدقيق..

❖ شبلأوي إبراهيم ، واقع وآفاق التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية - دراسة ميدانية - ؛ أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة لونيبي علي ، البلدة 02 ، 2020.

هدفت الدراسة إلى تحليل الواقع المهني لمهنة التدقيق في الجزائر ودراسة الآفاق المستقبلية للتدقيق الخارجي خاصة بما يتعلق بمعايير التدقيق الوطنية ومعايير التدقيق الدولية ؛ وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها أن هناك تحسن في تقارير التدقيق الخارجي في الجزائر وذلك راجع لجملة من الإصلاحات الخاصة بالمهنة، وأنه سيكون هناك تأثير إيجابي للمعيار الجزائرية للتدقيق على مهنة التدقيق في الجزائر.

قدمت الدراسة مجموعة من المقترحات أبرزها ضرورة حرص الهيئات المشرفة على المهنة على مراقبة تطبيق معايير التدقيق الجزائرية، وكذا ضرورة إجراء دراسات وبحوث أكاديمية حول مختلف معايير التدقيق الصادرة.

❖ نصيرة قاسم، العوامل المؤثرة على استقلالية مراجع الحسابات في الجزائر - دراسة ميدانية-، مقال علمي منشور، مجلة الآفاق للدراسات الإقتصادية، جامعة العربي التبسي، تبسة، 2020.

تهدف الدراسة إلى تبيان العوامل المؤثرة على استقلالية مراجع الحسابات في الجزائر وكيفية تأثيرها حيث قام الباحث بتصميم استبانة كأداة لجمع المعلومات احتوت 14 عبارة، ووزعت على عينة عشوائية مكونة من 49 محافظ حسابات كل الاستبانات كانت صالحة للدراسة، والتي تم تحليلها وتفسيرها اعتمادا على برنامج SPSS . وتوصلت الدراسة إلى أنه توجد عدة عوامل تؤثر على استقلالية مراجع الحسابات أهمها تحديد العهدة والتي يستخدمها العميل في الضغط على المراجع، الخدمات الاستشارية حيث تضعف استقلالية المراجع، عوامل تتعلق بالأتعاب كتحديد الأتعاب وكذا الضغوط التي يمارسها العميل من خلال التباطؤ في سدادها، كذلك عامل لجان المراجعة إذ أن وجود هذه الأخيرة في المؤسسة يدعم استقلالية مراجع الحسابات.

❖ تليلي طارق، تقييم جودة خدمة التدقيق الخارجي وقياس رضا أطراف بيئة التدقيق عن أداء محافظي الحسابات في الجزائر - دراسة ميدانية تحليلية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2020.

هدفت الدراسة إلى التعرف على مختلف الطرق والمداخل المستخدمة في قياس وتقييم جودة التدقيق الخارجي، وتحديد العوامل المختلفة التي تؤثر على جودة التدقيق الخارجي وتحليل الأهمية النسبية لكل عامل منها نظريا وتطبيقيا على البيئة الجزائرية؛ تقديم اقتراحات قد تساهم في تحسين جودة التدقيق الخارجي وترفع من مستوى كفاءة ممارسة المدققين الخارجيين (محافظي الحسابات) للمهنة.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها إعطاء مفهوم واضح ودقيق لجودة التدقيق الخارجي هو أمر صعب، نظرا لتعدد المقاربات المستخدمة لضبط هذا المفهوم وأن جودة التدقيق الخارجي تتأثر بمختلف متغيرات بيئة التدقيق، أن هناك مستوى عال من إدراك أفراد العينة "المدققين الخارجيين في الجزائر" لأهمية تحقيق جودة التدقيق الخارجي لما من ذلك من التأثير الجيد للمدقق والمستخدمي الكشوف المالية.

❖ ضيافي نوال واخرون، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق: التشريعات و الإجراءات المنظمةة للمهنة في الجزائر، مقال علمي منشور، مجلة التنظيم والعمل، جامعة مصطفى اسطمبولي، معسكر، 2021.

هدف هذه الدراسة إلى معرفة وجهة نظر معدي القوائم المالية في تأثير العوامل المرتبطة بالتشريعات و القوانين الخاصة بالرقابة على جودة التدقيق من خلال إجراء مسح ميداني بناء على استبيان.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن الامتثال لمعايير التدقيق مهم لنجاح مهمة التدقيق وان التشريعات المحلية الحالية لا تكفي لتقديم ضمان جودة أداء المهنة رغم التزام المدقق بفحوى القوانين و التنظيمات السارية و بان الجهود المبذولة من الهيئات المشرفة على المهنة قاصرة أمام التطورات السريعة و الكبيرة الحاصلة في البيئة الاقتصادية العالمية و المحلية.

❖ وليد عبد السلام، اثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في تحسين عمل مدققي الحسابات في الجزائر دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، أطروحة دكتوراه مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة دكتوراه، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، برج بوعرييج، 2022.

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى تأثير تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في تحسين عمل مدققي الحسابات في الجزائر من وجهة نظر محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، وذلك من خلال دراسة

مدى تأثيرها على مراحل عملية التدقيق المتمثلة في التخطيط، التنفيذ، وإعداد التقرير. ولتحقيق هدف الدراسة تم تصميم استبانة تتضمن مجموعة من العبارات المتعلقة بالموضوع، حيث وزعت بطريقة عشوائية على عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر، ولقد تم الاعتماد على مجموعة من الأدوات الإحصائية لاختبار فرضيات الدراسة.

خلصت الدراسة إلى جملة من النتائج، أبرزها أن مدققي الحسابات في الجزائر يطبقون معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات كونها ركيزة أساسية في العمل الميداني، كما توصلت الدراسة أيضا إلى أن هناك تأثير بدرجة مرتفعة لتطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على عمل المدقق المحاسبي في الجزائر من خلال تأثيرها على مراحل عمله مرحلة التخطيط، مرحلة التنفيذ مرحلة إعداد التقرير.

2- الدراسات العربية

❖ أحمد، زياد جمال إبراهيم، العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة ببيئة التدقيق : دراسة تحليلية، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، الأردن، 2003.

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر المدققين و المديرين الماليين، و المستثمرين، و كذلك تحليل الأهمية النسبية لهذه العوامل من وجهة نظر كل عينة، و اختبار وجود أي اختلاف بين آراء المدققين و المديرين الماليين و المستثمرين فيما يتعلق بالعوامل المؤثرة في جودة عملية التدقيق تم تصميم استبانة خاصة لجمع البيانات الأولية اللازمة لهذه الدراسة

و أظهرت نتائج الدراسة أن هناك أثرا واضحا لمتغيرات الدراسة على جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر جميع الفئات المشاركة، و كان أكثر المتغيرات تأثيرا هي تلك العوامل الخاصة بفريق عمل التدقيق و بنسبة تأثير 83.2 %، و العوامل المرتبطة بتنظيم المكتب و سمعته و بنسبة تأثير 78.1 %، و العوامل الخاصة بالعمل الميداني و إجراءات الرقابة على تنفيذ عمليات التدقيق و بنسبة تأثير 76.1 %، و العوامل المرتبطة بأعباء التدقيق و بنسبة تأثير 65.1 %،

كما أظهرت استنتاجات الدراسة إلى أهمية إلمام فريق العمل في مبادئ المحاسبة و معايير التدقيق الدولية و التزامهم بأخلاقيات المهنة كالاستقلالية و النزاهة و الموضوعية، إضافة إلى ضرورة توفر الخبرة المهنية لهم بطبيعة نشاط العمل و صناعته، الأمر الذي يساهم في زياد مقدرة المدقق لاكتشاف الأخطاء و الانحرافات لدى تدقيق القوائم المالية للشركات و بالتالي يرفع من جودة أعمال التدقيق إلى المستوى المطلوب في الأردن.

و في ضوء نتائج الدراسة أوصى الباحث بمجموعة من التوصيات كان أهمها، ضرورة اهتمام مكاتب التدقيق و جمعية مدققي الحسابات في الأردن بتأهيل الممارسين لمهنة تدقيق الحسابات علميا و عمليا من خلال التعليم و التدريب المستمر، و التركيز على مدى تمسك المهنيين بأخلاقيات المهنة و آدابها كالأستقلالية و الموضوعية و النزاهة، إضافة إلى توفير السياج القانوني لذلك و إنزال أشد العقوبات بمن يخالف أخلاقيات المهنة.

كما يوصي الباحث بضرورة إلزام مكاتب التدقيق في الأردن بتطبيق نظام للرقابة على جودة أعمالها و ذلك من خلال إنشاء قسم خاص بهتم بمراقبة سياسات و إجراءات العمليات التدقيقية، إضافة إلى تبني فكرة تشجيع مكاتب التدقيق الصغيرة على الاندماج فيما بينها لتشكيل شركات تدقيق كبرى قادرة على تقديم خدمات تدقيقية ذات مواصفات عالية و أن يتم الاستفادة من خبرات المكاتب الأجنبية في مجال الأعمال التدقيقية الحديثة.

❖ عبد الرحمن علي النفعالي، توبجيري وحسين محمد، جودة خدمة المراجعة: دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين، مقال علمي منشور، مجلة الاقتصاد والادارة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2008.

يهدف هذا البحث الى معرفة آراء المراجعين حول العوامل ذات التأثير المحتمل على وجدة خدمة المراجعة المؤداة بواسطة مكاتب المحاسبة القانونية، و كذلك العوامل المؤثرة في تفضيل العملاء لمكتب مراجعة على آخر، و جمعت بيانات البحث من خلال استبانة تم تصميمها اعتمادا على الدراسات السابقة مع إضافة بعض العوامل محتملة التأثير.

جاءت نتائج التحليل أوضحت أن أكثر ثلاثة عوامل تأثيرا في جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين هي الخبرة العملية لأعضاء مكتب المراجعة في مجال التقرير عنها، وكذا الموضوعية عند فحص و تقييم القوائم المالية و كتابة التقرير عنها، و الكفاءة العلمية لأعضاء مكتب المراجعة متمثلة بالشهادات الأكاديمية.

أما أكثر ثلاثة عوامل مؤثرة في قرار التفضيل بين مكاتب المراجعة فهي على التوالي التعامل السابق بين مكتب المراجعة و العميل، أتعاب المراجعة، و السمعة و الشهرة لشركة أو مكتب المحاسبة.

كما أوضحت نتائج التحليل الإحصائي وجود فروق جوهرية بين التأثير المتوقع لبعض العوامل و وجودها في الواقع، كذلك تبين من نتائج التحليل أن عددا من عوامل الجودة و عددا من عوامل التفضيل تتأثر بشكل جوهري بواحد أو أكثر مما يلي : نوع وظيفة المراجع، و العمر، و المؤهل العلمي، و المؤهل المهني، و الخبرة.

❖ أحمد محمد غنيم الرشيدى، مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت: دراسة مقارنة، ماجستير في الحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن، 2012

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت، واتبع الباحث في هذه الدراسة الأسلوب الوصفي التحليلي. ويتكون مجتمع الدراسة من المدققين الخارجيين والمستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والمحللين الماليين، وذلك بالإضافة إلى جهات الرقابة والإشراف على المهنة وقد تم اختيار عينة مقصودة من أفراد هذا المجتمع اشتملت على (75) فرداً وقد تم استرداد (62) استبانة صالحة للتحليل.

وكانت من نتائج الدراسة انه لا تتوافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت من وجهة نظر الفئات المشمولة بالدراسة، وإن جهات الرقابة والإشراف هي الأكثر تأثيراً لهذا الرأي، كما انه توجد معوقات لتوفير شروط استقلالية مدقق الحسابات الخارجيين في دولة الكويت.

❖ صلاح نوري خلف، اسراء كاظم عبيد حسن، نموذج مقترح لتنفيذ دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق، مقال علمي منشور، مجلة دراسات الحاسبية ومالية، جامعة بغداد، العراق، 2013.

جاء البحث محاولة لدراسة واقع و دور الهيئات المنظمة للتدقيق الخارجي في جمهورية العراق في تحقيق جودة التدقيق، و تحديد المعوقات التي حالت من دون تحقيق فاعلية رقابة الجودة على مكاتب مراقبي الحسابات، و ديوان الرقابة المالية، بالمستوى المطلوب، وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، إذ يركز البحث على دور هذه الهيئات في تحقيق جودة التدقيق عن طريق تنفيذ نظام رقابة الجودة، و يعود بالنفع على المستفيدين من عمليات التدقيق، و يقلل من فرص الانتقادات و نقاط الضعف، و يسهل قبوله في بيئة التدقيق العراقية.

و توصل الباحثان الى مجموعة استنتاجات أهمها: عدم وجود معيار لرقابة الجودة يلزم تنفيذه من قبل مراقبي الحسابات، و ضعف التنسيق بين مجلس مهنة مراقبة و تدقيق الحسابات، و نقابة المحاسبين و المدققين، و مجلس المعايير الحاسبية و الرقابية بعد عام 2003م، في مجال رقابة جودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات.

و قدمت توصيات عدة من شأنها تقديمها و اظهارها: إصدار معيار رقابة الجودة عن مجلس المعايير الحاسبية و الرقابية في جمهورية العراق، و يتضمن إنموذجين، الأول للتنظيم الداخلي لمكاتب مراقبي الحسابات، والثاني برنامج رقابة الجودة، كما جرى اقتراحه في الدراسة، إنشاء وحدة تنظيمية لرقابة الجودة في مجلس مهنة مراقبة و تدقيق الحسابات في جمهورية العراق، و على غرار المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، و تفعيل مجلس المعايير

المحاسبية و الرقابية في جمهورية العراق في إصدار المعايير التي تواكب التطورات في مجال المحاسبة و التدقيق، و المعايير الدولية لها.

❖ صفا ياسين شاكر،العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي وانعكاسها على ثقة المستخدمين وقيمة الشركة،رسالة ماجستير،جامعة كربلاء،العراق،2021

يهدف البحث إلى قياس اثر العوامل في جودة التدقيق الخارجي وانعكاسها على ثقة المستخدمين وقيمة الشركة في بيئة الأعمال العراقية، إذ تمثلت مشكلة البحث في أن العديد من الشركات تزاوّل أعمالها تحت سقف التشريعات واللوائح والقوانين سارية المفعول، بما يتوجب على المدقق الالتزام بكافة القوانين والأنظمة، إذ أن عدم التزامه بالقوانين قد يؤدي إلى إلحاق الضرر بمصالح الأطراف المعنية لأنها تتأثر بشكل كبير بتلك التقارير، وان مصداقية البيانات الواردة في التقارير لها دور كبير في قراراتهم، وان عدم استخدام أساليب حديثة في عملية التدقيق من شأنه أن يقلل من ثقة المستخدمين بتلك البيانات، كما اعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي من خلال اختبار الفرضيات وعن طريق تصميم استمارة استبيان مكونة من 75 من أصل 100 استمارة، وتوزيعها على عينة من مكاتب التدقيق وديوان الرقابة المالية في العراق.

إذ توصل البحث إلى عدة استنتاجات كان أهمها أنّ استخدام مفهوم جودة التدقيق في الشركات شهد ازدياداً في الاستخدام وذلك نتيجة الانهيارات والأزمات التي لحقت بالشركات في العديد من دول العام، كما ان الالتزام بجودة التدقيق وفق معايير التدقيق المتعارف عليها من قبل الشركات يساعد بشكل كبير على تحسين الأداء والإبلاغ المالي للأطراف المعنية عن طريق رسم الإستراتيجيات واتخاذ القرارات المناسبة.

أما أهم النتائج بينت إلى وجود التلازم الطردي بين جودة التدقيق والعوامل المؤثرة عليه أي إن نتيجة القرار مقبولة بدرجة ثقة قدرها (99%) كما اعتمد البحث على المنهج التحليلي من خلال اختبار الفرضيات وعن طريق تحليل البيانات المالية الخاصة بعينة البحث المتكونة من شركة بغداد للمشروبات الغازية ومصرف بغداد وبالاعتماد على القوائم المالية المنشورة لتلك العينات، لثلاث سنوات من عام 2018 ولغاية عام 2020 لغرض قياس قيمة الشركة.

3-الدراسات باللغة الأجنبية

❖ **Riadh Manita and Najoua Elommal. The Quality of Audit Process: An Empirical Study with Audit Committees. INTERNATIONAL JOURNAL OF BUSINESS.2010.**

هدفت الدراسة إلى بناء مقاييس لجودة عملية التدقيق من وجهة نظر لجان التدقيق باعتبارها أحد آليات الحوكمة التي تعنى بجودة التدقيق المالي. هذا وقد تم تصور تلك المقاييس والتحقق منها ميدانياً في تونس من خلال اعتماد نهج تشرشل باعتماد أبعاد نوعية وأخرى كمية بالاعتماد على إجراء مقابلة بالإضافة إلى توزيع استمارتي استبانتيين مختلفتين في الفترة ما بين 2007-2008.

أسفر اتباع هذا النهج عن تقديم إطار مقترح للجودة يتضمن (27) مقياساً للجودة مصنّف وفق ثلاث مراحل رئيسية تم تلخيص المقترح في (07) عوامل محددة للجودة، (04) منها تتعلق بعمليات التدقيق (فهم الشركة وبيئتها؛ المخاطر ذات الصلة والمجالات الحساسة المحددة؛ مدى ملاءمة البرامج واستجابتها للمخاطر المحددة؛ مستوى الاتصال والتعاون لجنة التدقيق).

كما كشفت النتائج أيضاً أن جودة التدقيق المالي لا تقتصر على العوامل المتعلقة بعملية التدقيق فحسب، ولكن أيضاً ترتبط بجودة المدقق ممثلة بالعوامل التالية : استقلالية المدقق وأخلاقياته؛ تكوين وتأهيل فريق التدقيق، الدراسات التطبيقية السابقة حول العوامل المؤثرة في جودة التدقيق المالي وكذلك أظهر التحليل العاملي تمثيلاً للخصائص التنظيمية لمكتب التدقيق والتي تتعلق بـ (التنظيم والإشراف على المهمة وأخلاقيات المدققين).

❖ **Gaddou Inés. Contribution à l'étude de qualité de l'audit une approche fondée sur le management des équipes et le comportement des auditeurs. Université de recherche Paris Ecole Doctoral de Dauphine،2016.**

جاءت هاته الدراسة بعنوان "مساهمة لدراسة جودة التدقيق على أساس إدارة الفريق و تصرفات مدققي حسابات، رسالة دكتوراه في إدارة الأعمال.

تطرقت الدراسة إلى إشكالية تأثير عاملي إدارة الفريق وتصرف مدققي الحسابات في جودة التدقيق وقسمت الدراسة إلى جزئين الجزء الأول خصص للإطار النظري يحتوي ثلاثة فصول الفصل الأول التدقيق وجودة التدقيق والخصائص التنظيمية لمكاتب التدقيق الكبرى: النظرية والمفاهيمية، أما الفصل الثاني جودة التدقيق وسلوك المدقق

إطار نظري والدراسات الموجودة ، والثالث إطار مقترح لقراءة جودة التدقيق نموذج تجريبي وافترضني، والجزء الثاني خصص لدراسة تجريبية ويحتوي فصلين الفصل الأول: وضع العينات جداول القياس و الإستبانة ،الفصل الثاني: عرض وتفسير النتائج، وهدفت الأطروحة إلى فهم وتحديد درجة تأثير عامل تسيير فرقة التدقيق وسلوك المدقق أثناء المهمة على جودة التدقيق من جهة ومعرفة العوامل التي تساعد في نجاح مهمة التدقيق من جانب هذين المتغيرين. أسفرت التحليلات المختلفة التي تم إجراؤها خلال التحقيق أن للأبعاد الثلاثة وهي العاطفة والولاء والمساهمة تأثير كبير على الحد من السلوكيات التكيفية على التوالي السلوكيات غير المهنية ، وسوء إدارة فريق التدقيق وتقليل سلوكيات الجودة.

❖ **Veena L, Brown, and others ,Audit quality indicators: perceptions of junior-level auditors ,Managerial Auditing Journal, Usa,2016.**

بالاعتماد على إطار جودة التدقيق المالي المقترح سنة 2015 من قبل مجلس الإشراف على مكاتب المحاسبة التي تعنى بتدقيق الشركات العامة في الولايات المتحدة الأمريكية، الذي يتضمن 28 مؤشرا للجودة مصنفة وفق ثلاثة أبعاد : (المدققين؛ عمليات التدقيق؛ نتائج التدقيق)، وبالرجوع إلى الأدبيات السابقة المتعلقة بالأداء الوظيفي ومؤشرات جودة التدقيق المالي، خلص الباحثون إلى تطوير استبانة، تتضمن ستة أبعاد لمؤشرات جودة التدقيق المالي، تعنى بخصائص المدققين (مزاج المدقق وتأثره ؛ المعرفة لدى المدقق وثقته في قدراته، وبعمليات التدقيق النشاط الفردي للمدقق؛ نشاط فريق التدقيق؛ بيئة مكتب التدقيق؛ نشاط مكتب التدقيق)،

وبعد عملية استقراء لإجابات العينة، استنتج بشكل عام بأن المدققين لديهم ميول إلى المشاركة في الأنشطة التي تعمل على تحسين جودة التدقيق مع بعض الاختلافات التي تعزى إلى مستوى الخبرة ونوع الجنس المكتب، كما عبر المشاركون على رضاهم بوظائفهم، وأنهم يحضون بالتقدير من رؤسائهم ويدعمون قراراتهم التدقيق، كذلك أكد المشاركون على معرفتهم بمعايير المحاسبة والتدقيق المعتمدة محلياً وعن ثقتهم في قدرتهم على تطبيق ما اكتسبه من معرفة فنية في مشاركات التدقيق، أيضا يعتقد المشاركون أنهم تلقوا التدريب الكافي، وأن فرق التدقيق فعالة، وبيئة مكاتب التدقيق التي يعملون فيها تساعد على أداء تدقيق عالي الجودة، وتوفر مكاتب التدقيق الظروف المواتية لتعزيز جودة التدقيق.

خلصت الدراسة إلى النتائج التالية : نقص المعرفة لدى المدققين بالمعايير الدولية للتدقيق بحجة أن عملائهم الحاليين غير خاضعين لها، بالرغم من أن مكاتب التدقيق الكبيرة لديها عملاء يطبقون المعايير الدولية، هذا النقص

في المعرفة يمكن أن يؤثر على الجودة في عمليات التدقيق المستقبلية لهؤلاء المشاركين لان المعرفة الفنية تعد جزء هام من جودة التدقيق، في حين يواجه كبار المدققين مشاكل تعدد المهام وكثرة الأوقات المستقطعة للاستفسار منهم حول مشاركتهم، وبالأخص في مكاتب التدقيق صغيرة الحجم، مما يجعل المدققين مشتتين للغاية أثناء إتمام مهامهم، ويرجح انخفاض جودة التدقيق لارتباطها بتعدد المهام إذا ما لم تتخذ مكاتب التدقيق إجراءات للتخفيف منها؛ يشعر المدققين بأنهم يعملون في كثير من الأحيان بإجهاد وأنهم يتعرضون لضغط الوقت، بما يجعلهم عرضة لخطر الاحتراق الوظيفي الذي يؤدي إلى تدني مستوى أداء التدقيق؛ الاعتماد بشكل كبير على عمل غير المتخصصين (المدققين الداخليين وموظفي العميل)، من شأنه أن يعيق تحسين جودة خدمات مكاتب التدقيق لاسيما الكبيرة منها، خصوصاً إذا لم يتم تنفيذ العمل الخارجي بنفس معايير الجودة المعتمدة . من قبل مكاتب التدقيق، أو إذا لم يتم الإشراف على العمل الخارجي بشكل كاف.

❖ **Zayol Patrick I Et Kukeng Vitalis, Effect of Auditor Independence on Audit Quality: A Review of Literature, International Journal of Business and Management Invention, Makurdi, Nigeria, 2017.**

جاءت هاته الدراسة تحت عنوان استقلالية المراجع وجودة المراجعة: دراسة تجريبية

إن استقلالية المراجع وجودة المراجعة هما مفهومان يعملان بشكل لا ينفصلان. لقد جادل الكثيرون أن استقلالية المراجع تنتج عنها جودة المراجعة، وعلى هذا النحو لا يمكن أن تختلف جودة المراجعة عن النظام الذي ينتجها، وتعرض هذه الورقة الأدبيات المتعلقة باستقلالية المراجعين وجودة المراجعة من أجل تحديد تأثير المتغير الأول على الأخير، وتم الحصول على معلومات حول هذه الدراسة من مصادر ثانوية لتشمل المجلات والكتب المدرسية ومواد الإنترنت الأخرى.

أظهرت النتائج أن هناك علاقة قوية بين استقلالية المراجع وجودة التدقيق، كما كشفت المراجعة عن تهديدات لاستقلالية المراجع وهي أهمية العميل، خدمات غير المراجعة، ومدة التدقيق، قد أشارت بعض الدراسات إلى وجود علاقة إيجابية في حين أبدت دراسات أخرى عكس ذلك بسبب نوع تصميم الدراسة المستخدم، وحجم العينة، وأدوات جمع البيانات، وتقنيات التحليل المستخدمة. وكانت معظم الدراسات المتعلقة باستقلالية مراجعي الحسابات و جودة مراجعة الحسابات مركزة على واحد أو

اثنين من التهديدات وأنجزت في الغالب خارج نيجيريا. وحتى ما تم في نيجيريا كان يركز على القطاع المصرفي. ولذلك يوصي هذا الاستعراض بإجراء مزيد من التحقيقات في نيجيريا مع مراعاة التهديدات الرئيسية الأربعة التي كشف عنها والتي تشمل قطاعات أخرى مثل الصناعة التحويلية والنقل ووسائل الإعلام والتعليم وما إلى ذلك.

❖ موقع الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

اتفقت اغلب الدراسات السابقة التي تناولت موضوع جودة التدقيق الخارجي في دراسته من خلال العوامل المؤثرة فيه من اتجاهات مختلفة فمنهم من أبرز أهمية جودة التدقيق بشكل مباشر في ضمان مصداقية المعلومة المالية، منهم من ركز على تحديد العوامل التي تؤثر على كفاءة المدقق ودورها في تحسين ممارسة مهنة التدقيق الخارجي، ومنهم من ابرز دور المعايير الدولية في تحسين جودة التدقيق وأما في الجزائر فكانت كلها محاولات لتحديد مؤشرات لقياس الجودة، أما المتغير المستقل استقلالية المدقق الخارجي فجعل الدراسات السابقة جاءت كمحاولة لتحديد العوامل المؤثرة فيه فقط، كما أن الدراسات التي ربطت استقلالية المدقق بجودة التدقيق بشكل مباشر كما في دراستنا هاته قليلة سواء في البيئة الجزائرية أو غيرها، ضف إلى ذلك أن دراستنا هاته ربطت المتغيرين من خلال مراحل سيرورة عملية التدقيق من جهة وبمعايير التدقيق الجزائرية من جهة أخرى ونحن هنا بصدد إبراز مساهمة المعايير الجزائرية للتدقيق في تحسين جودة التدقيق من خلال مساهمتها في تعزيز استقلالية المدقق الخارجي في جميع مراحل عملية التدقيق الثلاثة وهذا بضبط ما ميز دراستنا عن باقي الدراسات السابقة المعروضة.

عاشرا: هيكل الدراسة

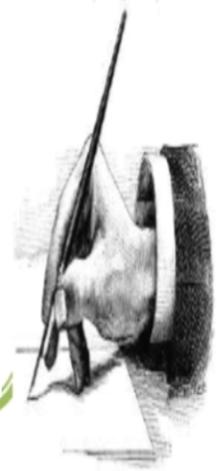
من أجل معالجة الموضوع وتحقيقا للأهداف المنشودة منه، تم تقسيم الدراسة إلى أربعة فصول مع مقدمة وخاتمة، حيث يعرض الفصل الأول الإطار المفاهيمي للتدقيق واستقلالية المدقق، حيث تم عرض مختلف المفاهيم المرتبطة بالتدقيق ومبادئه ومختلف أنواعه وفروضة، بعد ذلك تم تقديم أهم المفاهيم الأساسية للاستقلالية المدقق الخارجي وكذا تسليط الضوء على مختلف الإصدارات المهنية المتعلقة باستقلالية المدقق لنختم هذا الفصل بمحاولة البحث عن استقلالية المدقق الخارجي في التشريع الجزائري بصفتها بيئية الدراسة.

وركز الفصل الثاني للدراسة على الإطار المفاهيمي لجودة التدقيق الخارجي حيث تم التناول فيه مختلف تعاريف والمفاهيم المرتبطة بجودة التدقيق والعوامل المؤثرة فيها بالإضافة إلى الرقابة على جودة التدقيق وأساليب الرقابة المعتمدة ومختلف الإرشادات المهنية لتعزيزها وانتهى الفصل بعرض أهم وسائل تحسين جودة التدقيق.

أما الفصل الثالث فقد تم تناول فيه تأثير التدقيق الخارجي في الجزائر، بتقديم عرض تاريخي لمهنة التدقيق وتطورها ومختلف مراحلها، كما تم التطرق إلى مختلف الهيئات المهنية الحالية المشرفة على مهنة التدقيق ومهامها ثم تم الانتقال إلى الإجراءات العملية لعملية التدقيق في الجزائر بمراحلها المختلفة لنعرج في الأخير على جهود الهيئات المحلية في مواكبة التطور الدولي الحاصل في مجال التدقيق من خلال إصدارها لمعايير التدقيق الجزائرية حيث تم عرضها وتحليل محتواها ومقارنتها مع مثيلاتها من المعايير الدولية.

فيما خصص الفصل الرابع للدراسة الميدانية لاختبار الفروض، حيث تم تناول اثر استقلالية المدقق بمختلف أبعاده على جودة التدقيق في ظل معايير التدقيق الجزائرية، وتناول هذا الفصل أيضا أداة الدراسة وهي الاستبيان و عرض جميع الاختبارات المستخدمة في التحليل واستخلاص النتائج.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي
للتدقيق المحاسبي واستقلالية
المدقق الخارجي



تمهيد:

إن تنامي حجم المؤسسات وتعقيد عملياتها يعتبر هاجس يثير قلق الملاك والمساهمين، إذ يسعون لرصد أنشطتها وفعالية عملياتها وكفاءة إدارتها، ولأجل ذلك كان لابد من تدخل طرف آخر مستقل يقوم هذا الطرف بفحص عمليات المؤسسة وتقديم نتائجه لأصحاب المصلحة، وتعرف هذه العملية بالتدقيق الخارجي، وهي ممارسة قديمة تطورت عبر العصور والزمن وتتم في إطار محدد.

ويعتبر التدقيق الخارجي ذلك الوسيط بين الملاك والمساهمين من جهة وإدارة المؤسسة من جهة أخرى، حيث دعت الحاجة لوجود أداة رقابية على الأعمال التي تقوم بها الإدارة بواسطة شخص محترف مستقل يقوم بطمأننة أصحاب المصالح حول نشاط المؤسسة، وعليه فإن مبدأ الاستقلالية في عملية التدقيق تعد احد ركائز التي تقوم عليها لما يضيفه هذا المبدأ من مصداقية على جودة عملية التدقيق، وبالتالي تمنح أفضل مستوى ممكن من الشفافية والموثوقية لأصحاب المصالح لتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة، ومن هذا المنطلق جاء هذا الفصل ل يتم التناول من خلاله الإطار المفاهيمي للتدقيق واستقلالية المدقق الخارجي مقسما إلى أربعة مباحث هي كالتالي:

- ❖ المبحث الأول: المفاهيم الأساسية للتدقيق؛
- ❖ المبحث الثاني: المفاهيم الأساسية لاستقلالية المدقق الخارجي؛
- ❖ المبحث الثالث: إستقلالية المدقق الخارجي على ضوء الإصدارات المهنية؛
- ❖ المبحث الرابع: إستقلالية المدقق الخارجي على ضوء التشريع الجزائري.

المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق

يعتبر التدقيق المحاسبي بناءً فكرياً منطقياً يستند إلى رصيد علمي و عملي حيث يقوم به شخص مستقل مؤهل، تطور مفهومه بتطور الزمن، و من أجل الإلمام ببعض المفاهيم الأساسية للتدقيق المحاسبي جاء هذا المبحث مبرزاً أهم مفاهيمه ومبادئه إضافة إلى أهميته وفروضة وأنواعه.

المطلب الأول: ماهية التدقيق

قبل الخوض في مفهوم التدقيق تجدر الإشارة إلى أنه هناك العديد من المصطلحات المستعملة للتعبير عنه حسب الدولة و حسب نظامها المحاسبي و المالي و توجهاتها الإيديولوجية و حتى التاريخية فهناك من يستعمل مصطلح المراجعة للدلالة على التدقيق ، وهناك من يستعمل مصطلح مراقبة الحسابات و هناك ما يستعمل مصطلح المحاسبة القانونية، أو المراجعة القانونية، أو محافظة الحسابات أو مندوب الحسابات إلى غيرها من المصطلحات، ولكن مهما تعددت المصطلحات و التعاريف فإنها في مجملها تظم مجموعة المفاهيم الأساسية للتدقيق.

الفرع الأول: تعريف التدقيق: سنتطرق في هذا الفرع إلى تعريف التدقيق لغة ومن ثمة اصطلاحاً

أولاً: تعريف التدقيق لغة

ورد مصطلح التدقيق في اللغة العربية للدلالة أساساً على الدقة، "دقق في الحساب و غيره: استعمل الدقة و أنعم النظر فيه دأقت مداقة الحساب، و في الحساب حاسبته بالدقة، هي الضبط الأحكام، و التدقيق عند العلماء هو إثبات الدليل بالدليل، كما أن التحقيق هو إثبات المسألة بالدليل، المدقق أعلى رتبة من المحقق.¹

ثانياً: تعريف التدقيق اصطلاحاً:

كلمة التدقيق هي كلمة مشتقة من المصطلح اللاتيني (Audir) والذي تعني الاستماع، و قد استخدم الرومان هذا المصطلح للإشارة إلى الرقابة التي تتم باسم المالك عندما يشك في وجود خيانة يعين شخصاً للتحقق من الحسابات وكان هذا الشخص يجلس مع محاسب صاحب العمل ليستمع إلى ما يقوله المحاسب بخصوص الحسابات الخاصة بالعمل.

1- قاموس المنجد في اللغة و الإعلام، دار المشرق، بيروت لبنان، 1976، ص 219 .

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق وإستقلالية المدقق الخارجي

كما أن تعريف التدقيق يختلف باختلاف و تعدد الهيآت و الأطراف المختلفة المصدرة لها، لكن أغلبها التعاريف تصب في نفس المفهوم وستتطرق إلى أهمها.

يعرف إتحاد المحاسبين الأمريكيين (AAA) التدقيق على انه "إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالقرارات أو بالأرصدة الاقتصادية وتقييمها بصورة موضوعية لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات بمقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين"¹.

وعرفه اتحاد الخبراء الاقتصاديين والمحاسبين (UEC) في ديسمبر 1977 التدقيق كما يلي: "هدف مراجعة القوائم المالية هو إبداء رأي فني عما إذا كانت هذه القوائم تعطي صورة صادقة عن وضعية المؤسسة في تاريخ الميزانية ونتائجها المالية بالنسبة للسنة المنتهية مع مراعاة قانون وممارسات البلد الذي تقيم فيه المؤسسة"².

كما عرفت منظمة العمل الفرنسي التدقيق على أنه " مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف معني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استناد على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم"³.

كما عرفه **Friedrich et autres** بأنه: "فحص إنتقادي لأدلة الإثبات المرتبطة بالعمليات الدالة على الأحداث الإقتصادية، ويقوم به شخص مهني من أجل إبداء رأي فني محايد حول مدى إتساق هذه العمليات مع المعايير المقررة"⁴.

وتم تعريفه: "التدقيق هو فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، وبشكل يمكن المدقق من تقديم تقريره الذي يضمنه رأيه الفني المحايد والمستقل حول دلالة القوائم المالية لذلك المشروع عن المركز المالي له في نهاية فترة زمنية محددة ومدى بيان تلك القوائم لنتائج أعمال من ربح أو خسارة عن تلك الفترة"⁵.

1 محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 7.

2 Lionnel COLLINS, et Gérard VALIN, Audit et contrôle interne : principes, objectifs et pratiques, Dalloz, Paris, 3ème édition, 2000, p24 .

3 مسعود صديقي، أحمد نزار، المراجعة الداخلية، ط1، مطبعة مزوار، الجزائر، 2010، ص 11.

4 Micheline Friédérich et autres , Comptabilité et audit : Manuel et applications 2008-2009, Editions Foucher, France, 2007, p 441.

5 خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2004، ص 7.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق وإستقلالية المدقق الخارجي

كما عرف على أنه "فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات".¹

من خلال التعاريف السابقة المذكورة، يمكن وصف التدقيق الخارجي كإجراء فحص انتقائي مخطط يقوم به فرد محترف ومستقل عن المؤسسة، بهدف التحقق من صحة و موثوقية المعلومات المالية التي تُقدم من قبل المؤسسة ومن النظام المحاسبي، يُقدم من خلاله المدقق في تقريره رأياً فنياً محايداً وموضوعياً، مستنداً إلى أدلة وقرائن داعمة.

كما يلاحظ بأن مجمل التعاريف السابقة ركزت على ثلاث نقاط رئيسية تتمحور حولها عملية التدقيق وهي:²

- الفحص؛
- التحقيق؛
- التقرير.

1. الفحص: أي فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها، تحليلها وتبويبها، أي فحص القياس المحاسبي، وهو قياس كمي ونقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

2. التحقيق: و هو الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم على نتيجة أعمال المؤسسة ومدى تمثيلها للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة في فترة زمنية معينة. وبما أن مخرجات النظام المحاسبي تتواجد بالقوائم المالية الختامية للمؤسسة، فإن أي خلل في النظام المولد لها يؤدي حتماً إلى خلل في القوائم المالية الختامية، لذلك فالعملية التدقيق بإمكانها اكتشاف الخلل من خلال تقييم هذا النظام والتأكد من الاستمرارية في تطبيق الطرق المحاسبية والالتزام بمعايير النظام المحاسبي في ظل التقيّد بمعايير التدقيق المتعارف عليها ونشير إلى أن الفحص والتحقيق عمليتان مترابطتان يُنتظر من خلالهما تمكين المدقق الخارجي من إبداء رأي فني محايد حول ما إذا كانت عملية القياس للأحداث المالية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز المؤسسة المالي الحقيقي.

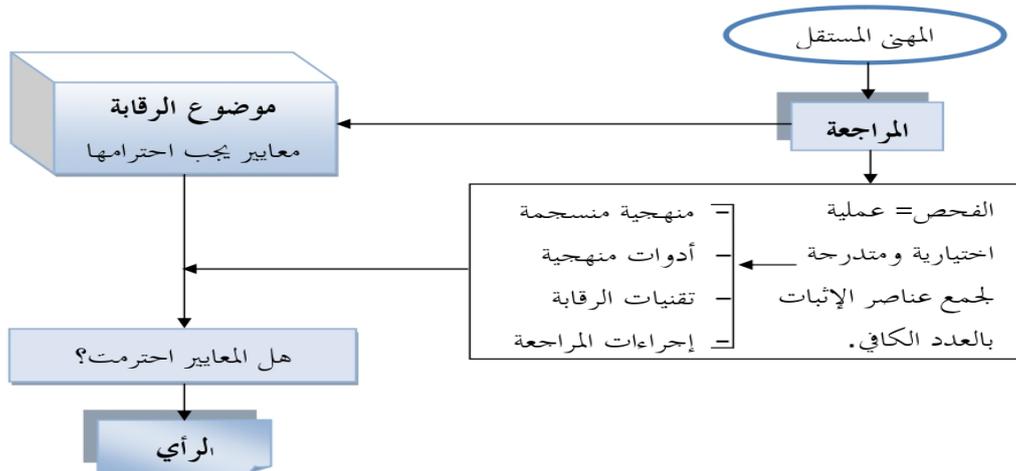
¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 11.

² مصطفى يوسف كافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية وإقتصاد المعرفة، دار الرواد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2014، ص

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق وإستقلالية المدقق الخارجي

3. التقرير: أي بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير موجه إلى الأطراف المعنية سواء كانت من داخل المؤسسة أو من خارجها، ويعتبر التقرير المنتوج النهائي لمهمة التدقيق. وشكل الآتي يوضح النقاط الأساسية التي تركز عليها عملية التدقيق:

الشكل رقم (01-01): وصف عملية التدقيق



Source : Alain BURLAUD et al, Comptabilité et audit : manuel & applications, éditions foucher, Vanves, 2008/2009, p. 442.

الفرع الثاني: العوامل التي أدت إلى ظهور الحاجة إلى التدقيق

هناك مجموعه من العوامل التي أدت إلى الحاجة لظهور التدقيق والمتمثلة في:¹

أولاً: فجوة البعد

إن النقص في الموثوقية ، وبالتالي الحاجة إلى طرف خارجي مستقل من اجل زيادة درجة الموثوقية في البيانات المالية ودرجة الاعتماد عليها يعود بشكل أساس إلى ما يسمى فجوة البعد . وهي فجوة بين الإدارة والمساهمين والأطراف الأخرى الخارجية التي تعتمد على البيانات المالية الصادرة عن الإدارة. إن هذه الفجوة تعود بشكل أساس إلى عملية توكيل فريق معين لإدارة شؤون المنشأة. إن فصل الإدارة عن الملكية وبالتالي استحالة اطلاع المالكين على الكم الهائل من العمليات المالية وغير المالية التي تحدث في منشآتهم يؤدي إلى حدوث فجوة في الاتصال بين الإدارة والمالكين. والإدارة هي المسؤولة عن توفير المعلومات الكافية لمن قام بتوكيلهم بإدارة المنشأة ، وذلك من خلال التقارير المتعارف عليها. وهذه الفجوة لها عدة أبعاد وهي المكاني و الزماني والقانوني وبعد يتعلق بالتكلفة. إذ نجد أن مستخدمي البيانات المالية ومنتشرون في مناطق وأنحاء مختلفة متباعدة عن الإدارة التي تقوم بأعداد البيانات المالية ، وكذلك فإن هذه البيانات هي حصيلة عمليات محاسبية تمت على مدى سنة كاملة

¹علي عبد القادر الذنبيات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق، مكتبة أفنان، عمان الأردن، 2009، ص08.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق وإستقلالية المدقق الخارجي

ستقدم إلى المستفيدين منها في فترة محددة ، بالإضافة إلى عدم إمكانية الاطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات المؤيدة للعمليات الاقتصادية من قبل مستخدمي البيانات المالية لان ذلك غير عملي ويؤدي أيضا إلى إفشاء الأسرار وإلحاق الضرر بالمنشأة والمستفيدين منها ، وكذلك فان اطلاع الفئات المختلفة على الدفاتر والسجلات يؤدي إلى تكاليف عالية تؤثر على كافة الفئات.

ثانيا: تضارب المصالح

إن تعدد الفئات المستفيدة من القوائم المالية وتعدد الاستخدامات لهذه القوائم ، وبالتالي تنوع المصالح ، تجعل الفئات المختلفة بحاجة إلى جهة مستقلة ومحيدة حتى تطمئن بان البيانات المالي أعدت بشكل موضوعي ومحيد دون تحيز لأي جهة. ويتمثل التضارب في المصالح بشكل رئيس في التضارب بين الإدارة والمساهمين، والتضارب بين الشركة والمستخدمين الآخرين للبيانات المالية سواء أكانوا مستثمرين أو مقرضين أو دائنين أو جهات حكومية وغيرها.

ثالثا: الأثر المتوقع

إن الهدف الأساس من عملية المحاسبة هو المساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية، إذ أن المحاسبة تتكون من ثلاثة أنشطة رئيسة وهي تحديد العمليات الاقتصادية وتسجيلها وتوصيل النتائج. وتعتبر عملية توصيل النتائج هي الهدف المقصود من عمليات التحديد والتسجيل. والغاية من توصيل النتائج للفئات ذات العلاقة أو الفئات المستفيدة من القوائم المالية هو تسهيل عملية اتخاذ القرارات . وان من مستلزمات الاعتماد على القوائم المالية أن تتميز المعلومات التي تحتويها هذه القوائم بملائمتها ومصداقيتها حتى يكون أثرها في الاتجاه الصحيح. وبالتالي فانه لا بد من جهة تتمتع بالكفاءة والاستقلالية لطمأنة متخذي القرارات عن مدى مصداقية هذه البيانات.

رابعا: التعقيد

إن التطور في العمليات الاقتصادية والمعالجات المحاسبية والمتطلبات القانونية ومتطلبات المعايير المحاسبية أدخلت قدرا من التعقيد في عمل المحاسبين ، وبالتالي فان المحاسبين في كثير من الأحيان يقومون بعمليات معقدة تتطلب كفاءات عالية وقد تؤدي إلى الوقوع في الأخطاء ، مما ينعكس على البيانات المالية وبالتالي فان عملية التدقيق تساهم في طمأنة الفئات المختلفة عن مدى ملائمة ودقة العمليات المحاسبية التي تمت.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق

نسعى من خلال هذا المطلب لتسليط الضوء على أهم أهداف التدقيق وأهميته لمختلف الأطراف ذوي المصلحة.

الفرع الأول : أهمية التدقيق

إن أهمية التدقيق لا تقتصر على المؤسسة بحد ذاتها، بل تمتد لتشمل جميع الأطراف المتعاملة معها، فهي تمثل وسيلة حيوية تخدم الجهات الكبيرة التي تمتلك مصالح مشتركة مع المؤسسة، سواء كانت هذه الجهات داخلية أو خارجية. تعتمد هذه الأطراف بشكل كبير على البيانات المحاسبية لاتخاذ القرارات ووضع الخطط المستقبلية و من بين المستفيدين الرئيسيين يمكن أن نذكر:

1. **إدارة المؤسسة:** تعتمد الإدارة على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة تنفيذها واتخاذ القرارات الملائمة، وتقييم ذلك وتحديد الانحرافات وأسبابها، وبالتالي وضع الحلول المناسبة لتحقيق الأهداف المسطرة، وتعتبر الإدارة تقرير المدقق بمثابة رأي معتمد ودليل لمستخدمي القوائم المالية حول عدالتها كوحدة واحدة.¹
2. **المساهمين:** التدقيق يمكن المساهمين من الوقوف على ممتلكاتهم، وضمان إستخدام أمثل للموارد المتاحة وبكفاءة عالية، فالمدقق يقوم بإعداد التقرير بعد القيام بفحص دقيق للحسابات وأنظمة الرقابة الداخلية، يقدمه الجمعية العامة للمساهمين، هذا التقرير يتضمن رأيا سليما حول القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة ونتائج دورة المالية، فالتدقيق يساعد المساهمين في الإطلاع على كل ما يجري داخل المؤسسة.²
3. **الدائنين والموردين:** يعتمد الدائنين والموردين على تقرير المدقق لتأكد من صحة وسلامة القوائم المالية، ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي للمؤسسة والقدرة على الوفاء بالتزاماتها قبل الشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه، وكذلك درجة السيولة لدى المؤسسة ما يضمن لهم تحصيلهم لحقوقهم لدى المؤسسة.³
4. **المستثمرين:** يعتمد المستثمرون على المعلومات الواردة في القوائم المالية من أجل تحديد مدى سلامة المركز المالي للمؤسس، مما يضمن لهم عدم تعرض مدخراتهم وأموالهم للاختلاس والسرقة.

¹ رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات العملي، ط 1، دار المسيرة لنشر، الأردن، 2011، ص 23.

² سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات، ط 1، مكتبة المجمع العربي لنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2010، ص 19.

³ يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، ط 1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع عمان الأردن، 2000، ص 08.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق وإستقلالية المدقق الخارجي

5. الزبائن : إهتمام الزبائن بالمعلومات ينحصر بمعرفة إستمرارية الوحدة الاقتصادية، وخاصة عند ارتباطهم معها بمعاملات طويلة، وإذا كانوا معتمدين عليها كمحور أساسي ورئيسي للبضاعة أو المواد الأولية.
6. البنوك: بغرض توسيع نشاطاتها أو مواجهة عسر مالي، تلجأ المؤسسة إلى القروض من المؤسسات المالية، وتعود في ذلك إلى تقرير مدقق الحسابات الذي يؤكد صدق القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة قبل الشروع في منح الائتمان المصرفي¹.
7. الجهات الحكومية: تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض، منها مراقبة النشاط الاقتصادي، رسم سياسات اقتصادية لدولة أو فرض ضرائب، وهذه جميعها تعتمد على بيانات واقعية وسليمة.²

الفرع الثاني: أهداف التدقيق

كانت النظرة إلى أهداف التدقيق قاصرة علي أنها مجرد وسيلة لإكتشاف الغش والخطأ أو محاولات التلاعب والتزوير في الدفاتر والسجلات المحاسبية، ولكن هذه النظرة تغيرت حيث أن اكتشاف هذه العوامل تتحقق تلقائيا أثناء المراحل والخطوات التنفيذية لعملية التدقيق، باعتبار أن الناتج الرئيسي من عملية التدقيق هو إبداء المدقق لرأيه الفني المحايد في القوائم المالية، وأن اكتشاف الغش والخطأ والتزوير هو المنتج أو الناتج الفرعي لعملية التدقيق، ولا يعني هذا إهمال هذه العوامل الفرعية، وإنما ينبغي اعتبارها أهداف تبعية يمكن أن يعتمد عليها المدقق في إبداء رأيه عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية، باعتبار أن اكتشاف الغش والأخطاء لا يقل أهمية عند قيام المدقق بفحص الحسابات، خاصة إذا سلمنا بأن رأي المدقق يبني علي مصدرين أساسيين هما: نتائج فحص الحسابات، ونتائج تقييم وفحص نظام الرقابة الداخلية، الذي يسعى المدقق من خلالهما إلى التأكد من خلو الحسابات من الغش والخطأ. ومع تطور المفاهيم و الأهداف في المجالات العلمية ومنها علوم الإدارة والمحاسبة، تطورت بالمثل مفاهيم وأهداف مهنة تدقيق الحسابات.³

1 خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، الاردن، 2000، ص 15 .

2 غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009 ، ص 22 .

3 محمد فضل مسعد ، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، ط1 ، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع ، الأردن، 2009 ، ص 5.

ولعل السبب في تطور أهداف التدقيق يرجع إلى القرار الصادر عن القضاء الإنجليزي عام 1897 عندما قرر أن اكتشاف الغش والخطأ ليس هدفا رئيسيا لمدقق الحسابات وأن المدقق لا يفترض الشك في كل ما يقدم إليه من معلومات، وقد وصف القضاء الإنجليزي المدقق "بأنه كلب حراسة وليس كلب يقتضي أو يتعقب آثار المجرمين"¹. ومن خلال ما سبق يمكن تقسيم أهداف التدقيق المحاسبي إلى قسمين رئيسين أهداف حديثة وآخر تقليدية وفي مايلي ذكرهما:²

أولا: الأهداف التقليدية

وتنقسم الأهداف التقليدية بدورها إلى قسمين أهداف رئيسية وأهداف ثانوية هي كالتالي:

1- أهداف رئيسية: نوجزها في نقاط التالية:

- ❖ التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر ومدى الاعتماد عليها.
- ❖ إبداء رأي في محايد يستند علي أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

2- أهداف ثانوية:

- ❖ اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش.
- ❖ تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.
- ❖ اعتماد الإدارة عليه في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات.
- ❖ طمأننة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم.
- ❖ تحديد مبلغ الضريبة.

ثانيا: الأهداف الحديثة أو المتطورة

يمكن إيجازها في النقاط التالية:

- ❖ مراقبة الخطط و متابعة تنفيذها والتعرف علي أسباب عدم تحقيق الأهداف الموضوعة من قبل المؤسسة.

- ❖ تقييم النتائج التي تم التوصل إليها مقارنة مع الأهداف المرسومة.

1 أحمد حلمي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، ط1 ، دار صفاء، الأردن، 2000، ص 09 .

2 خالد راغب الحطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل، الأردن، 1998، ص 70

❖ العمل علي تحقيق أقصى درجة ممكنة من الكفاية الإنتاجية والقضاء علي الهدر والإسراف في جميع نشاطات المؤسسة.

❖ تحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية للمجتمع.

المطلب الثالث: مبادئ وفروض التدقيق

يتم من خلال هذا المطلب معرفة مبادئ التدقيق من خلال الرفع الاول من المطلب وتناول فروض التي تبنى عليها عملية التدقيق في الفرع الثاني.

الفرع الأول: مبادئ التدقيق

تعتبر مبادئ التدقيق عن المبادئ التي يجب أن يتحلى بها شخص المدقق أثناء ممارسه لنشاط التدقيق بمراحله الثلاث وهي الفحص و التحقيق والتقرير إلا أن مرحلتي الفحص والتحقق تتسمان بنفس المبادئ، أما مرحلة التقرير فلها خصوصيتها، وفيما يلي المبادئ المتعلقة بكل مرحلة:¹

أولاً: المبادئ المتعلقة بركني الفحص والتحقق

و تتمثل في الآتي:

1. مبدأ التكامل أو الإدراك الرقابي: ويعني المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وآثارها الفعلية والمحتملة على كيانها وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية على هذه الآثار من جهة أخرى.
2. مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري: ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المؤسسة، مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير.
3. مبدأ الموضوعية في الفحص: نشير إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصاً اتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبياً، وتلك التي يكون احتمال الخطأ فيها أكبر من غيرها.

¹فهد محمد البصري، مدققوا الحسابات .. والأزمة المالية العالمية، مؤتمر الأزمة المالية العالمية وكيفية علاجها من منظور النظام الاقتصادي العربي والإسلامي، جامعة الجنان طرابلس، لبنان، 2009. ص13.

4. مبدأ الكفاية الإنسانية: ويشير إلى وجود فحص مدى الكفاية المورد البشري في المؤسسة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما له من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لمدقق الحسابات عن أحداث المؤسسة وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي لها و هو تعبير عن ما تحتويه المؤسسة من نظام للقيادة و السلطة و الحوافز و الاتصال و المشاركة .

ثانيا: المبادئ المتعلقة بعنصر التقرير

تنتهي عملية التدقيق بكتابة التقرير النهائي الذي يعبر عن ملخص كامل لما قام به المدقق، إلا أن كتابته تتطلب وجود عدة مبادئ والمتمثلة في :

1. مبدأ كفاية الاتصال: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مدقق الحسابات أدق لنقل أثر العمليات اقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير .

2. مبدأ الإفصاح: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمؤسسة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف إن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر السجلات.

3. مبدأ الإنصاف: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات التقرير، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء كانت داخلية أو خارجية.

4. مبدأ السببية : ويشير إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجهه به المدقق وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية موضوعية.

الفرع الثاني: فروض التدقيق

وفيما يلي أهم الفروض التي تعتمد عليها نظرية التدقيق بصفة أساسية:

1. **قابلية البيانات للفحص:** تتمحور عملية التدقيق على فحص البيانات والمستندات المحاسبية بغية الحكم على المعلومات المالية الناتجة عن النظام المحاسبي المعتمد، وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم المعلومات المحاسبية من جهة، ومصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى، وتتمثل هذه المعايير فيما يلي:¹

❖ ملاءمة المعلومات؛

❖ قابلية الفحص؛

❖ قابلية القياس الكمي؛

❖ عدم التحيز في التسجيل.

2. **عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المدقق والإدارة:** يقوم هذا الفرض على تبادل المنافع بين الإدارة والمدقق حيث أن الإدارة تقدم معلومات واقعية للمدقق الذي يبدي على أساسها رأيه الفني المحايد، وفي نفس الوقت يقوم المدقق بتزويد الإدارة بمعلومات صالحة لاتخاذ قرارات سليمة².

ووفقاً لهذا الفرض فإنه لا يعني استحالة وجود تعارض بين مدقق الحسابات وإدارة المؤسسة فقد يكون هناك أحيانا بعض التعارض وخاصة في الفترة القصيرة لعدة أسباب نذكر منها:

❖ أن الإدارة تميل عادة إلى إظهار المؤسسة أو الشركة في صورة ناجحة، وأنها تحقق أرباحاً عالية حتى

تزيد المكافأة التي يحصلون عليها أو لإعادة تعيينهم؛

❖ نظراً لأن المدقق يقوم بفحص وتقييم التأكيدات والمزاعم التي تذكرها الإدارة فإن هذه الأخيرة قد

تحاول تعديل بعض التأكيدات التي قد تمثل إحراجاً لهم.

ولذلك فإن على المدقق أن يحتفظ بنظرة الشك المهنية عند قيامه بتجميع الأدلة والبراهين المتعلقة بتأكيدات الإدارة.

¹عبد الفتاح الصحن وآخرون، أسس المرجعة، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر، 2004، ص25.

² نفس المرجع، ص26.

3. خلو المعلومات التي تقدم للفحص من أي أخطاء تواطئية: يثير هذا الفرض مسؤولية المدقق في اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية الكافية، وعدم مسؤوليته على اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير التدقيق المتعارف عليها¹.

4. وجود نظام سليم للرقابة الداخلية: إن وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يسمح بالتقليل من الأخطاء و التلاعبات، كما يجعل عملية التدقيق اقتصادية عن طريق الاكتفاء بالتدقيق الاختباري بدلا من التدقيق التفصيلي ويشمل هذا الفرض ماييلي²:

❖ الرقابة الإدارية: وهدفها تحقيق أعلى كفاية إنتاجية وإدارية ممكنة، وضمان تنفيذ السياسات الإدارية وفقاً للخطة ووسائلها؛

❖ الرقابة محاسبية وهدفها اختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ودرجة الاعتماد عليها؛

❖ الضبط الداخلي: وهدفه حماية أصول المؤسسة من أي اختلاس أو ضياع أو سوء استعمال.

5. التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية: يقوم هذا الفرض على أن القوائم المالية قد تم إعدادها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، إذ يعتبر الإلتزام بالمبادئ المحاسبية مؤشرا حقيقيا للحكم على مدى صلاحية القوائم المالية الختامية وتمثيلها للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة.

6. المفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تبقى كذلك في المستقبل: يقضي هذا الفرض بأن العمليات التي قامت بها المؤسسة في الماضي وتمت وفق إجراءات سليمة وضمن نظام سليم للرقابة الداخلية ستكون كذلك في المستقبل، ولذلك فإنه من الضروري على المدقق بذل العناية المهنية اللازمة لكشف مواطن الضعف في إجراءات النظام المفروض، وخاصة مع إدخال النظم الآلية لمعالجة البيانات التي أصبحت تهدد بعدم صلاحية هذه الفرضية في المؤسسات الحديثة³.

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص12.

² أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 22.

³ أحمد فايد نورالدين، التدقيق الحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، ط1، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2015، ص12.

7. مراجع الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط: حسب هذا الفرض، يتولى المدقق مهامه حسب الإتفاقية المبرمة بينه وبين المؤسسة محل التدقيق، بشرط عدم إخلال هذه الإتفاقية بمعايير التدقيق والتي على رأسها معيار الإستقلال¹.

8. المركز المهني للمراجع يفرض عليه إلتزامات مهنية تتناسب وهذا المركز: ويعني هذا الفرض أن المكانة المهنية التي يتمتع بها المدقق المستقل تفرض عليه أن يكون ملتزما في مسلكه بطريقة تتناسب مع هذه المكانة.

المطلب الرابع: أنواع التدقيق

تتعدد أنواع التدقيق حسب الزاوية التي ينظر إليه من خلالها وعليه يمكن توضيح تلك التصنيفات من خلال الآتي:

أولاً: من حيث القائم بعملية التدقيق

ينقسم التدقيق وفقاً للقائم بعملية التدقيق إلى نوعين أساسيين هما:²

1. **التدقيق الخارجي**: هو ذلك النوع من التدقيق الممارس من قبل شخص مستقل عن المؤسسة الاقتصادية ومؤهل علمياً وعملياً لتدقيق حساباتها من غير الموظفين أو المساهمين فيها، حيث يتمتع المدقق باستقلالية تامة، وفي أغلب الأحيان يعين من خارج المؤسسة الاقتصادية (من قبل المساهمين أو الدولة).

أما فيما يخص تأهيل المدقق الخارجي فإما أن يكون تماشياً مع المعايير الدولية أو مع معايير البلد الذي يعمل فيه، وعادة يقوم المدقق الخارجي بتدقيق نظم الرقابة الداخلية والقيود والسجلات المحاسبية تدقيق انتقادي قبل إبداء رأيه في صحة المركز المالي.

2. **التدقيق الداخلي**: لقد كان ظهور التدقيق الداخلي لاحقاً للخارجي، ومن ثم فهو يعتبر حديثاً إذا ما قورن بالتدقيق الخارجي، ونشأ التدقيق الداخلي بناء على احتياجات الإدارة لإحكام عملية الرقابة على المستويات التنفيذية، فالتدقيق الداخلي أداة مستقلة تعمل من داخل المؤسسة للحكم والتقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة، عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات التشغيلية الأخرى.

¹ نصر صالح محمد، نحو إطار نظري عام للمراجعة أثره على معاييرها، منشورات أكاديمية الدراسات العليا، ليبيا، 2004 ص 179.

² محمد احمد خليل، المراجعة والرقابة المحاسبية، درا الجامعات المصرية، الاسكندرية، مصر 2011، ص 20.

ثانيا: من حيث الإلزام

ينقسم التدقيق من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين هما:

1. **التدقيق الإلزامي:** يحتم القانون القيام به، حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها، ويترتب عن عدم القيام به وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة¹.

2. **التدقيق الاختياري:** وهو التدقيق الذي يتم دون إلزام معين بقانون أو بلائحة معينة، ففي المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص قد يتم الاستعانة بخدمات المدقق الخارجي في تدقيق حساباتها واعتماد قوائمها المالية الختامية، نتيجة للفائدة التي تتحقق من وجود مدقق خارجي من حيث اطمئنان الشركاء على نتائج الأعمال والمركز المالي، والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالات الانفصال أو انضمام شريك جديد، وفي حالة المؤسسات الفردية نلاحظ أن وجود مدقق خارجي يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر، وتلك التي تقدم إلى الجهات الخارجية وخاصة مصلحة الضرائب².

ثالثا: التدقيق من زاوية نطاق التدقيق

حسب هذه الزاوية نميز بين التدقيق الكامل والجزئي³:

1. **التدقيق الكامل:** في هذا النوع من التدقيق للمدقق عمل غير محدد، إذ يقوم بفحص البيانات والسجلات المتعلقة بجميع العمليات التي تتم على نهاية الأمر الرأي الفني المحايد على مدى عدالة وصحة القوائم المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختباره حيث أن مسؤولياته تغطي جميع المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص، ويتعين على المدقق في هذه الحالة استخدام أسلوب العينات عند إجراء الاختبارات.

2. **التدقيق الجزئي:** وهو النوع من التدقيق الذي يتضمن وضع بعض القيود على نطاق التدقيق بحيث يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات دون غيرها، وتحدد الجهة التي تعين المدقق تلك العمليات على سبيل الحصر، وفي هذه الحالة تقتصر مسؤولية المدقق في مجال أو نطاق التدقيق المحدد له دون غيره، ولذلك

¹ HAMINI Allal, Le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable, OPU, Alger, 1993, p. 40.

² محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 34

³ كمال الدين الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية، مصر، 2006، ص 188.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق وإستقلالية المدقق الخارجي

يتعين في مثل هذه الحالات وجود اتفاق كتابي يبين حدود ونطاق التدقيق والهدف المراد تحقيقه، ويتعين على المدقق من ناحية أخرى أن يبرز في تقريره تفاصيل ما قام به من عمل لتحديد مسؤوليته بوضوح لمستخدمي ذلك التقرير وما يرتبط به من قوائم ومعلومات.

رابعا: من حيث مدى الفحص

ينقسم التدقيق حسب حجم الاختبارات إلى نوعين هما:¹

1. **التدقيق الشامل:** ويقصد به أن تشمل عملية التدقيق كافة القيود والدفاتر والمستندات والأعمال التي تمت خلال السنة المالية، ويتطلب هذا النوع التدقيق جهداً ووقت من كبيرين كونه يكلف نفقات باهضة، فهو يتعارض مع عاملي الوقت والتكلفة والتي يحرص المدقق على مراعاتهما باستمرار، وبالتالي فإن استخدامه يقتصر على المؤسسات ذات الحجم الصغير.

2. **التدقيق الاختباري:** ظهر هذا النوع التدقيق ظهور الشركات الكبرى، ويرتكز على أساس فحص عينة ينتقيها المدقق من مجموع الدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات الخاصة بالمؤسسة على أن يتم تعميم النتائج، ويعتمد حجم العينة على مدى قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية، ففي حالة توافر أخطاء كثيرة في الدفاتر والسجلات وجب على المدقق توسيع حجم العينة.

خامسا: من حيث توقيت عملية التدقيق

نميز بين نوعين من التدقيق هما التدقيق النهائي والتدقيق المستمر:²

1. **التدقيق النهائي:** في هذا النوع من التدقيق يقوم المدقق بعملية التدقيق بعد انتهاء الفترة المالية وانتهاء المحاسب من عمله وإقفاله للحسابات الختامية، وهو يصلح في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أين يقتصر عمل المدقق على فحص ومراجعة الميزانية، كما يطلق على هذا النوع من التدقيق "تدقيق الميزانية".

2. **التدقيق المستمر:** تتم من خلاله عمليات الفحص وإجراء الاختبارات خلال السنة المالية ككل وفقاً لبرنامج زمني محدد مسبقاً سواء كانت بطريقة منتظمة، كأن تتم بصفة أسبوعية أو شهرية أو بطريقة غير منتظمة وهذا النوع من التدقيق يتبعه المدقق بصفة خاصة في حالة:

❖ حجم المؤسسة وكذا كبر و تعدد عملياتها؛

¹عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، اصول مراجعة الحسابات، مركز الامين للنشرة الوزيع، صنعاء، اليمن، 2007، ص34.

²شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف، الجزائر، 2012، ص25.

❖ عدم التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى كفاءته؛

❖ تنوافر عدد كبير من مساعدي المدقق، مما يمكنهم من التردد على المؤسسة بصفة مستمرة.

سادسا: التدقيق حسب الهدف

ويقسم هذا النوع إلى مايلي:¹

1. **التدقيق المالي:** هذا النوع من التدقيق يركز على رقابة صراحة وصحة الإجراءات المحاسبية وكذلك التسجيلات المحاسبية والقوائم المالية الناتجة عنها، وهو مفهوم واسع خاصة عندما يتعلق الأمر بالتدقيق الداخلي والخارجي حيث كل له هدفه.

2. **التدقيق العملي:** ظهر هذا النوع بعد التدقيق المالي والمحاسبي وهو يعنى بتدقيق جميع الوظائف التشغيلية ويسمى كذلك بالتدقيق التشغيلي، ويهدف إلى مراجعة أداء المؤسسة من أجل الوصول إلى التحقيق الفعلي للأهداف الموضوعية، ويتضمن التقرير عنه مدى الكفاءة والفعالية.

3. **التدقيق الاستراتيجي:** ويدرس الإستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة والتغيرات التي يجب إدخالها فيها قصد مواجهة المحيط المعقد و الغامض، ويدعى كذلك بتدقيق المديرية حيث يسلط الضوء على مدى تجانس السياسات والاستراتيجيات المعتمدة من طرف مجلس الإدارة مع المحيط الذي تعيش فيه المؤسسة.

4. **تدقيق الجودة:** ويهتم بفحص نتائج المؤسسة بالاعتماد على معايير جودة معينة ليتم إبداء الرأي حول إذا ما كانت النتائج والنشاط تم إنجازها بصفة فعالة، أما مدقق الجودة فهو شخص مؤهل يعمل على مراجعة نظام الجودة في المؤسسة وهذا وفق معيار ISO 10011، ويعمل على مراجعة إدارة الجودة وضمان الجودة وهذا وفق معيار ISO 9000.

5. **تدقيق الإعلام الآلي:** هذا النوع من الفحص يهتم بالجانب التقني للعمليات التسييرية وبالأخص مراجعة الإعلام الآلي وحجم الاستفادة التي تستفيد منها المؤسسة، ومستوى استغلال برامج الخبرة وبرامج دعم القرار.

6. **التدقيق البيئي:** عرفته غرفة التجارة الدولية (ICC) هو أداة إدارية داخلية تعمل على التقييم الدوري الموثق والمنظم لمدى كفاءة أداة نظام الإدارة البيئية ومدى اهتمام الإدارة بحماية البيئية من خلال رقابة الإدارة

¹ زين يونس، عوادي مصطفى، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات، مطبعة صخري، الجزائر، 2009، ص ص 40-41.

على الأنشطة البيئية ومدى تنفيذ البرامج والسياسات المرتبطة بالأنشطة البيئية والتي من خلالها يتم الوفاء بمتطلبات التشريعات والقوانين البيئية.

7. **التدقيق الإداري:** يعرف على أنه الفحص الشامل للوحدة التشغيلية للمؤسسة ككل لتقييم أنظمتها المختلفة ورقابتها الإدارية وأدائها التشغيلي وفقا لطريقة قياس محددة ضمن الأهداف الإدارية وذلك للتحقق من كفاءة واقتصادية العمليات التشغيلية ، كما عرفه المعهد البريطاني للإدارة على أنه " فحص وتقييم منتظم وشامل وبناء الممارسات والطرق الإدارية يتم بواسطة شخص خارجي مستقل" ، يتضح من تعريفات السابقة أن التدقيق الإداري يهدف إلى قياس وتقييم كفاءة إدارة المؤسسة بما يضمن ترشيد قراراتها المتعلقة بالتخطيط والرقابة . وكما أن اهتمام الباحثين ينصب على اعتبار أن التدقيق الإداري وسيلة لخدمة الإدارة لإرشادها حول الأخطاء والمشاكل قبل حدوثها كما أنها تفيد في تقييم أداء العاملين والعمل على رفع مستوى أدائهم وتحاشي نقاط الضعف.

8. **التدقيق الجبائي:** تعرفه الجمعية التقنية لتنسيق مكاتب التدقيق والاستشارة على أنه " إبداء رأي عن مجموعة من الهياكل الجبائية للوحدة المؤسسة وطريقة توظيفها"¹ وبالتالي نجد الجبائية بكل أنواعها موضوع التدقيق داخل المؤسسة، كما عرفت المراجعة الجبائية على أنها "نوع من مراجعة العمليات باقتراح المفهوم الآتي: تبرز المراجعة الجبائية للمؤسسة وكذا مجموع هياكلها وكيفية عملها.

9. **التدقيق الاجتماعي :** أطلق على التدقيق الاجتماعي عدة تسميات، فهناك من أطلق عليه تدقيق الأفراد تدقيق تسيير الموارد البشرية والتدقيق الاجتماعي الذي يعد الأكثر استعمالا، اختلاف تسميات يرجعه البعض إلى تعدد المصطلحات الخاصة بالوظيفة لكن البعض الآخر يرجعه إلى المفاهيم والخصائص التي تميز التدقيق الاجتماعي على باقي مجالات التدقيق ومن خلال ما سبق ذكره يمكن أن نعرف التدقيق الاجتماعي على أنه تلك الوسيلة المنهجية الصارمة للتشخيص الاستراتيجي للوضعية الاجتماعية للمنظمات التي يتبعها شخص مستقل للكشف على نقاط القوة ونقاط الضعف في شكل اختلالات وانحرافات بالمقارنة مع مرجعيات أساسية لتحسين فاعلية المؤسسات وقدرتها على التكيف مع التغيرات التي تحدث بواسطة توصيات موضوعية مستمدة من معطيات حقيقة وصادقة².

1 عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، دار التنب للطباعة والنشر، العراق، 1988، ص98.

2 هوار ي معراج، قياس إدراك واتجاه مراجعي الحسابات نحو تطبيق مفهوم التطبيق الاجتماعي، مقال علمي منشور، مخبر السياحة الاقليم والمؤسسات، جامعة غرداية، 2000، ص7.

المبحث الثاني: الإطار النظري لإستقلالية المدقق الخارجي

شهدت الفترة الأخيرة العديد من الأبحاث والدراسات التي تناولت موضوع إستقلالية مدققي الحسابات عقب الفضائح المالية والمحاسبية التي مست كبريات الشركات العالمية، ورغم التعدد في مفاهيم إستقلال المدقق الخارجي في الأدبيات المهنية، إلا أن هذا المفهوم يظل مثيراً للجدل وتعود الصعوبة في تحديد تعريف دقيق لهذا المفهوم لارتباطه بالحالة الذهنية للمدقق من جهة وإلى تعقيد وتشابك العوامل والمتغيرات التي تؤثر على إستقلالية وحياد المدقق الخارجي من ناحية أخرى.

المطلب الأول: مفهوم إستقلالية المدقق الخارجي

تنوعت وتعددت التعريفات التي حاولت توضيح مفهوم الاستقلالية ونجد منها:

فمن بين التعاريف نجد بان الاستقلالية تعني "أن يقوم المدقق بعمله في جميع مراحل عملية التدقيق بكل أمانة واستقامة وموضوعية ودون أي تحيز لجهة معينة وبدون الخضوع لأي تأثيرات يمكن أن تتعارض مع الموضوعية والنزاهة"¹، وعرفت على أنها "قدرة المدقق على مقاومة ضغوط الإدارة"².

كما نجد أن استقلال مدقق الحسابات يعني "إمكانية قيامه بعمله بأمانة وموضوعية، بحيث لا يقوم بإخفاء الحقائق أو بإعطاء بيانات غير ممثلة للواقع"³.

ويعرف استقلال المدقق بشخصيته وتفكيره المستقل هو "أن يكون بعيداً عن أي مؤثرات أخرى فيما يرتبط بالعمل الموكل إليه"⁴.

فوفقاً لقواعد السلوك المهني الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA فإن الاستقلالية تتكون من عنصرين يمكن تعريفهما على النحو التالي:⁵

1 الذنبيات علي، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق، ط3، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2010، ص 115.

2 Nasution, Damai. Essays On Auditor Independence. Accounting School of Business & Economics, Abo Akademi University, Finland. 2013,p05.

3 الغنودي عيسى عبد الله، دور قواعد الإدارة الرشيدة- الحوكمة- في دعم استقلال مراجعي الحسابات في ليبيا، أطروحة دكتوراه، جامعة دمشق، سوريا، 2011، ص 458.

4 قريط عصام، الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24 العدد 01 الأردن، 2008، ص 17.

5 AICPA, Code of Professional Conduct. New York. Usa. 2015, p11.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق وإستقلالية المدقق الخارجي

الاستقلال الذهني: وهو حالة ذهنية تسمح للمدقق بأداء خدمات التدقيق دون أن يتأثر بالعوامل التي تضر حكمه المهني، وبما يسمح له بالعمل بنزاهة وممارسة الموضوعية والشك المهني".

الاستقلال في المظهر: وهو تجنب الظروف بحيث إن طرفاً ثالثاً عاقلاً وعلى إطلاع، ويملك المعرفة بكافة المعلومات ذات الصلة بما فيها الإجراءات الوقائية المتبعة، سيتوصل منطقياً إلى استنتاج أن الاستقامة والموضوعية والشك المهني لدي المدقق أو أعضاء فريقه قد تأثرت".

ومن خلال التعاريف السابقة يرى الباحث بأن الاستقلالية هي عمل المدقق دون تحيز أثناء تأدية مهامه، وتحرره من أية رقابة أو سيطرة سواء من داخل المؤسسة أو خارجها، ومقاومة كافة الضغوط التي يمكن أن يتعرض إليها من قبل الإدارة بهدف التأثير على أحكامه.

كما تجدر الإشارة إلى أنه قد يتسبب استخدام كلمة "استقلالية" بمفردها بحدوث سوء فهم خارج السياق قد تقود هذه الكلمة إلى الاعتقاد بأن الشخص الذي يمارس الحكم المهني ينبغي أن يكون حراً من جميع العلاقات الاقتصادية والمالية، وغيرها من العلاقات وهذا أمر مستحيل، حيث إن لكل عضو في المجتمع علاقات مع الآخرين، لذلك يجب تقييم خطورة العلاقات الاقتصادية والمالية وغيرها في ضوء ما قد يراه طرف ثالث عاقل وعلى إطلاع ويملك المعرفة بكافة المعلومات ذات الصلة غير مقبول واستناداً إلى منهج الإطار المفاهيمي للاستقلالية الذي نصت عليه قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الدولية.

المطلب الثاني: أهمية و أبعاد إستقلالية المدقق الخارجي

قسم هذا المطلب الى فرعين فرع تم ابراز اهمية استقلالية المدقق وفرع ثاني تم تناول ابعاد استقلالية المدقق الخارجي.

الفرع الأول: أهمية إستقلالية المدقق الخارجي

تعد مهنة التدقيق حقاً للأطراف من ذوي المصلحة في نشاط المؤسسة لتراقب تصرفات الإدارة في ما يتعلق بالحفاظ على الموارد والالتزام بالقوانين والقواعد الموضوعية، فجوهر التدقيق هو التحقق من التقارير المالية التي تعدها الإدارة وتقدمها إلى المساهمين، والإدارة لديها دائماً الدوافع لتقديم تقارير مالية لا تعبر عن حقيقة الأحوال المالية والاقتصادية للشركة، وتنبع هذه الدوافع من حقيقة أن هذه التقارير المالية سوف يستخدمها المساهمين في تقييم أداء الإدارة، لذلك فقد تحاول الإدارة إساءة عرض المعلومات المالية المقدمة إلى المساهمين لتظهر الشركة في صورة ناجحة من حيث الربحية والنمو والإنتاجية، بهدف بيان مدى نجاحها وكفاءة أدائها في إدارة أموالهم.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق وإستقلالية المدقق الخارجي

ويمثل الاستقلال وعدم التحيز من قبل المدقق الخارجي أهمية خاصة في تحديد شكل ومحتوى التقرير الذي يعده المدقق، ومدى قدرة المؤسسة محل التدقيق على الضغط على المدقق لتعديل رأيه حول شكل أو مضمون التقرير.

كما تنبع أهمية استقلال مدقق الحسابات من طبيعة مهمته التي تضعه في موقف حساس بين الأطراف المستفيدة من خدماته ، فمن جهة يتقاضى المدقق أتعاب من إدارة المؤسسة التي يقوم بتقديم خدمات لها والتي غالباً ما تلعب دوراً أساسياً في تعيينه وعزله وتحديد أتعابه، وذلك على حساب دور الجمعية العامة للمساهمين صاحبة الحق الأساسي في تعيين وعزل و تحديد أتعاب المدقق، ومن جهة أخرى فإن المستفيد الأكبر من خدمات المدقق غالباً ما يكون طرفاً ثالثاً والذي يستخدم البيانات المالية المدققة في اتخاذ قراراته الاستثمارية¹، ومما يزيد من حساسية موقف المدقق وبالتالي من ضرورة تمسكه باستقلاله هو أن الأطراف المستفيدة من خدماته غالباً ما تكون متعارضة المصالح، حيث يمثل استقلال المدقق أهمية بالغة لكل هذه الأطراف، وقد يحدث في بعض الحالات تعارضاً في الآراء بين المؤسسة والمدقق حول إجراءات التدقيق، أو المبادئ المحاسبية الواجب تطبيقها ، أو شكل التقرير النهائي، وهو ما يؤثر على استقلال المدقق، وهذه الأطراف يمكن أن تكون صاحبة المؤسسة أو إدارتها، أو الأطراف الخارجية الأخرى، أو مهنة التدقيق ككل، أو المدقق بحد ذاته، حيث أن المؤسسة تستفيد من التقرير السليم والموضوعي في اتخاذ قراراتها ومفاوضاتها²، وهنا يحدث تعارض المصالح بين الإدارة والمستثمرين ومالكي الشركة والمقرضين الخارجيين، وكل هؤلاء تقتضي مصالحهم الخاصة بأن تظهر البيانات المالية بصورة صادقة وعادلة لحقيقة الوضع المالي العام.

الفرع الثاني: أبعاد إستقلالية المدقق الخارجي

يمكن أن نحدد أبعاد إستقلالية المدقق الخارجي في ثلاثة نقاط نذكرها بالتفصيل في مايلي:

¹عهد علي سعيد، الأثر المتوقع لحوكمة الشركات على مهنة المراجعة في سوريا، رسالة ماجستير، جامعة تشرين، سوريا، 2009، ص73.

² سامي يوسف محمد اسماعيل، مدى مساهمة لجان المراجعة في دعم استقلال المراجع الخارجي، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة فلسطين 2014، ص91.

أولاً: الإستقلال في إعداد برنامج التدقيق

يكون لتقرير المدقق قيمة كبيرة إذا تم دعمه من خلال بعض القرائن والأدلة، وقد يكون عكس ذلك إذا كان التقرير لمصلحة الإدارة، أما إذا كانت هناك رغبة لدى الإدارة في إخفاء بعض القضايا فإنها تتمنى أن لا يتم اكتشاف ذلك، حتى لو لم يكن لديها ما تخفيه، وقد تلجأ الإدارة إلى القيام بتخفيض أتعاب التدقيق وذلك لإعاقة المدقق عن القيام بأعماله على أكمل وجه، وإذا كان لدى المدقق القدرة للوصول إلى درجة قناعة بأن البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية بأقل جهد وبفترة زمنية قصيرة، فإنه في هذه الحالة يمكن أن يحصل على نتيجة جيدة من إذ تقليل تكاليف التدقيق وتقديم تاريخ انتهاء التدقيق إذ إن ذلك يؤدي إلى تخفيض ساعات العمل وبالتالي تخفيض تكاليف العمل وزيادة الربحية.

كما يجب أن يكون المدقق حراً مستقلاً لينظم اتفاقية التدقيق في أي حالة وبالطريقة التي يراها مناسبة، وتعد الحرية بشكل خاص أمراً مهماً جداً في العلاقة بين شركة التدقيق والعميل كما أن طريقة التدقيق يجب أن تتواءم مع نمو المؤسسة وتطور النشاطات الأخرى بالإضافة إلا أنه لا يحق للإدارة أن تمنع المدقق من اختيار إستراتيجيته الأساسية التي ينوي أن يطبقها في عقد الارتباط¹.

ويعني ذلك أن يكون للمدقق كامل الحرية عند إعداد برنامج التدقيق من تحديد خطوات العمل و حجم العمل المطلوب أداؤه، وذلك في حدود الإطار العام للمهام المطلوبة، وهذا يعني عدم تدخل الإدارة في استبعاد أو تحديد أو تعديل أي جزء من برنامج التدقيق وعدم تدخل الإدارة في تعديل الإجراءات التي حددها المدقق أو التأثير عليه لفحص مجالات لم ترد في البرنامج².

ثانياً: الإستقلال في مجال الفحص

ويعني هذا البعد قدرة المدقق في اختيار الإستراتيجية الملائمة لأعمال التدقيق و الطريقة التي يمارسها المدقق أو الأسلوب المطبق في هذه الإستراتيجية، ويجب أن يملك المدقق الحق في الاطلاع على وثائق وسجلات المؤسسة، وحق الإجابة عن أي تساؤلات عن أعمال الشركة أو عن المعالجات المحاسبية.

ويعود الجدل الجوهرى بعدم تقييد المدقق في جمع أدلة التدقيق، إلى أن التدقيق يجب يدار بتعاون كامل مع إدارة المؤسسة وموظفيها وهذا يصب في مصلحة المساهمين، وتصبح عملية التدقيق مكلفة جداً في حال مواجهة

¹ ابو ليل ردينة، القوانين المرتبطة بمهنة التدقيق واثرها على استقلالية المدقق الخارجي في الاردن، رسالة ماجستير، جامعة عمان، الاردن، 2007.

² محمد سمير الصبان، الاصول العلمية للمراجعة بين النظرية و التطبيق، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، لبنان، 1993، ص 73.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق وإستقلالية المدقق الخارجي

صعوبة في الحصول على المعلومات المطلوبة، كما أن محاولة عرقلة عمل المدقق قد تكون ضد مصلحة الإدارة فضلاً عن إعطاء انطباع عام بأن الإدارة تحاول إخفاء شيء ما¹.

كما يعني ذلك بعد المدقق عن أي ضغوط أو تدخل في عملية اختيار المجالات والأنشطة والسياسات والمفردات التي سوف تخضع لعملية الفحص ويتضمن ذلك عدة جوانب أهمها:²

❖ حق المدقق الكامل في الفحص والاطلاع على جميع سجلات ودفاتر مكاتب وفروع المؤسسة ، وكذلك الحق في جمع المعلومات من أية مصادر.

❖ التعاون المثمر والفاعل بين المدقق والعاملين في المؤسسة خلال عملية الفحص وأداء الاختبارات.

❖ عدم تدخل الإدارة في محاولة تحديد المجالات والمفردات والمستندات التي تخضع للفحص أو محاولة إلزام المدقق بقبول بعض المستندات دون تدقيق وفحص.

❖ البعد عن العلاقات الشخصية وخلق المصالح المتبادلة مما يؤثر على عمليات الفحص وإبداء الرأي.

ثالثاً: الإستقلال في مجال إعداد التقرير

يصبح تقرير المدقق شديد الأهمية عندما يكون مستقلاً، إذ تحدث غالبية الخلافات الإدارية حول القرارات المتعلقة بتفسير المعايير المحاسبية أو حول أمور مثل تقدير المخصصات للديون المعدومة أو تقدير الاستهلاك المتراكم أو قيم المخزون، كما تحاول الإدارة أحياناً تضليل المساهمين من خلال نشر معلومات محاسبية غير صحيحة أو غير مكتملة ومن ثم ستسعى إلى منع المدققين من نشر بعض المعلومات التي توصلوا إليها حول تلك المخالفات، وغالباً ما يتم إغراء المدقق للحد من المقاومة من خلال استجابته لكل ما يطلبه المديرون، من خلال هذا الإجراء يتفادى المدقق القيود التي قد تفرض عليه ويخاطر في تعرضه لعقوبة شديدة في حال اكتشافه لخرق القانون، وقد لا يحدث هذا بالضرورة، إلا أنه من جهة أخرى يكون الوضع غير مرض بالنسبة لمستخدمي البيانات المالية، في حالة عدم اكتمال تقرير المدقق أو إذا كان غامضاً ومبهماً³.

و يعني الاستقلال في مجال إعداد التقرير أن للمدقق الخارجي مطلق الحرية في صياغة ما يشاء في تقريره من ملاحظات وتحفظات دون أي تدخل أو ضغط يمارس عليه من أي جهة كانت وبالأخص إدارة المؤسسة محل

¹ احمد محمد غنيم الرشيدى، مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت دراسة مقارنة، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، عمان الأردن، 2012، ص 14.

² محمد سمير الصبان و عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 61.

³ احمد محمد غنيم الرشيدى، مرجع سبق ذكره، ص 15.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق وإستقلالية المدقق الخارجي

التدقيق، كما أن له الحق في الامتناع عن تقديم تقريره في حالة شعوره بان إستقلاليته مهددة وذلك دون خوف من إجراءات انتقامية في حقه.

ويعني استقلال في مجال إعداد التقرير عدم وجود تدخل أو ضغوط للتأثير على إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عملية التدقيق أو التأثير على طبيعة الرأي النهائي عن البيانات المالية الختامية محل التدقيق، ومن الممكن أن يتضمن ذلك عدة جوانب أهمها:¹

❖ عدم وجود أي تدخل أو وصاية من الآخرين لتعديل أية حقائق في التقرير؛

❖ تجنب استبعاد بعض العناصر ذات الأهمية من التقرير؛

❖ تجنب استخدام العبارات والألفاظ الغامضة أو التي تحمل أكثر من معنى وذلك عند إبداء الرأي أو ذكر التحفظات والتوصيات في التقرير؛

❖ عدم وجود تدخل من أي طرف لكي يحدد للمدقق محتويات التقرير سواء بصدد عرض الحقائق أو عند إبداء الرأي الفني عن البيانات المالية محل التدقيق.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في إستقلالية المدقق الخارجي

تتعدد العوامل التي من الممكن أن تؤثر على إستقلالية المدقق نظرا لما تتسم به بيئة تدقيق الحسابات من تعارض في المصالح بين الفئات المختلفة ذات العلاقة بعمل المدقق ، ولقد حظيت هذه العوامل باهتمام الباحثين والتنظيمات المهنية، ويمكن حصر هاته العوامل في الآتي:

أولا: هيمنة الإدارة على قرار تعيين المدقق

أعطى القانون الحق في تعيين مدقق الحسابات الخارجي للجمعية العامة للمساهمين إضافة إلى تحديد أتعابه، وذلك حفاظا على إستقلاليته، إلا أن هيمنة مجلس الإدارة على المؤسسة جعل هذا الحق غير ذي جدوى وعرض إستقلالية المدقق للشك، وعندما تمارس الإدارة حق التعيين بفعل التفويض المعطى لها من قبل الجمعية العامة للمساهمين حسب القانون، وذلك كون القوائم المالية معدة أصلا من قبل الإدارة أما المدقق الخارجي فهو من ييدي الرأي بها، مما قد يولد شعوراً لدى المدقق بالامتنان لإدارة المنشأة وبالتالي تعريض الاستقلالية للخطر.

¹ محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة واليات التطبيق،الدار الجاكعية،الاسكندرية،مصر،2001،ص65.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق وإستقلالية المدقق الخارجي

لذا ومن أجل ضمان استقلالية المدقق، يجب أن يكون القرار الفعلي لتعيينه متخذاً من قبل الجمعية العامة للمساهمين ولكن تقاعس الكثير من أعضاء تلك الجمعية عن ممارسة الحق الذي وفره لهم قانون الشركات في هذا التعيين يترك المجال واسعاً لتفرد الإدارة في اتخاذ هذا القرار¹.

ثانياً: عزل المدقق

في كثير من الأحيان وكما هو الحال بالنسبة لتعيين المدقق يهيمن مجلس إدارة المؤسسة على قرار عزل مدقق الحسابات الخارجي خصوصاً إذا لم يتماش ورغبات الإدارة، مما قد يؤثر على استقلالية مدقق الحسابات في إبداء رأي فني محايد. إن عزل المدقق الخارجي يكون بالعادة بيد من قام بتعيينه وتحديد أتعابه وهي الجمعية العامة للمساهمين، ويتوجب قبل عزله إخطاره مقدماً بذلك، وإعطائه الحق في حضور اجتماع الجمعية العامة مسبقاً، وذلك من أجل إعطائه فرصة لتوضيح موقفه أمام الجمعية العامة للمساهمين، ومن الممكن أن يكون سبب عزله خلاف شخصي مع العميل، أو لعدم التزام العميل بالقوانين، أو لوجود مخالفات جوهرية اكتشفها المدقق وتمس العميل، وفي حال تم العزل قبل انتهاء مدة العقد المبرم مع العميل، يحق للمدقق المطالبة بالتعويض بسبب الأضرار المترتبة على ذلك عن فسخ وعن أي أضرار أخرى مادية ومعنوية قد تكون لحقت بسمعته كمدقق كذلك وفي حال كان العزل تعسفياً، فإن قواعد السلوك المهني تفرض على المدقق التالي لعملية العزل وقبل قبوله للمهمة أن يستفسر من زميله المعزول عن الأسباب التي أدت إلى عزله².

ثالثاً: الارتباط المالي مع العميل

ويقصد به قيام علاقة مالية ما بين المدقق الخارجي أو أحد أفراد أسرته من جهة وبين إدارة المنشأة محل التدقيق (العميل)، ويتخذ هذا الارتباط أحد الشكلين التاليين:

❖ **ارتباط مالي مباشر:** أي أن تكون العلاقة ثنائية بين المدقق وإدارة وموظفي المنشأة محل التدقيق، كأن يدخل في علاقة تجارية مشتركة، أو يقرض إدارة المنشأة محل التدقيق، أو يكون ضامناً لقرض لها أو يقترض منها أو قد يكون على شكل وعد بالحصول على منفعة أو مصلحة مالية من المؤسسة .

لكن حصول المدقق على قرض من مؤسسة إقراض متخصصة لا يؤثر على استقلاليته حتى لو كان يتولى مراجعة حساباتها، بشرط أن يتم منحه القرض وفق الشروط المعطاة للغير، وهذا غير ممكن عملياً وقد يجعل المدقق

1 جريوع يوسف، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، ط1، مؤسسة الوراق، عمان الاردن، 2000، ص 43.

2 سلامة محمد، دراسة مقارنة للمقومات الموضوعية للاستقلال مراقب الحسابات في جمهورية مصر ودول مجلس التعاون الخليجي، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد 1، جامعة عين شمس، مصر، 1995، ص 945.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق وإستقلالية المدقق الخارجي

موضع شك في نظر الآخرون مما يعرض استقلاليته للخطر وذلك من إذ المظهر ولذا ينصح أن لا يلجأ إلى هذا الاقتراض بقدر الإمكان.

❖ ارتباط مالي غير مباشر: أي أن تكون هناك علاقة مالية بين زوجة المدقق مثلاً، أو أحد أقاربه من الدرجة الأولى، وبين أصحاب القرار أو العاملين في المنشأة محل التدقيق من خلال علاقة تجارية مباشرة، أو من خلال منحها القروض أو الاقتراض منها.

إن استقلالية المدقق تتأثر كما يراها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، بسبب كونه صاحب مصلحة مالية مباشرة فقط، أو بسبب علاقة زوجته أو أولاده القصر أو أي من أقاربه الذين يتولى الإنفاق عليهم مع إدارة المنشأة محل التدقيق، أما الأقارب الآخرون فإن الاستقلالية لا تتأثر بسببهم، إذا كان لهم مصالح مالية مع المنشأة محل التدقيق ممثلة بإدارتها، وبشرط عدم وجود مصالح مالية مشتركة بين المدقق وأقاربه¹.

رابعاً: الخدمات خارج إطار التدقيق أو الخدمات الاستشارية

تلجأ إدارة المؤسسة محل التدقيق أحياناً إلى طلب خدمات استشارية من المدقق تقع خارج عملية التدقيق لما يتمتع به المدقق من خبرات ومؤهلات تؤهله لتقديم تلك الخدمات بكفاءة عالية وقد أجازت معايير التدقيق الدولية تقديم تلك الخدمات الاستشارية، بشرط أن:

❖ لا يؤثر تقديم تلك الخدمات على استقلالية المدقق؛

❖ لا يكون هناك تدخل من المدقق في القرارات الإدارية، تتحمل إدارة المؤسسة محل التدقيق مسؤولية تلك القرارات.

ومن الخدمات التي يجوز لمدقق الحسابات القيام بها طبقاً لمعايير التدقيق الدولية، إعداد السجلات المحاسبية للمؤسسة محل التدقيق بشرط:

❖ أن تتحمل المؤسسة محل التدقيق كامل المسؤولية عن تلك البيانات؛

❖ أن لا يكون للموظف الذي قام بإعداد البيانات المالية دور في تدقيقها.

ولقد تعددت الدراسات التي تناولت آثار تقديم خدمات الاستشارية للمؤسسة محل التدقيق على جودة التدقيق وتوصلت تلك الدراسات إلى نتائج متباينة، فبعض الدراسات أوضحت إلى أن هناك تأثير سلبي على

¹ أحمد محمد غنيم الرشيدي، مرجع سبق ذكره، ص 35-36.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق وإستقلالية المدقق الخارجي

جودة التدقيق كون أن المدقق يؤدي خدمات استشارية للمؤسسة محل التدقيق وهذا ما يؤثر في قدرته على الحفاظ على استقلاليته، وبالتالي يؤثر على أدائه لعملية التدقيق مما ينعكس سلبا على جودتها، في حين توصل البعض الآخر إلى عدم وجود تأثير.

فدار هذا التباين حولها استقلالية المدقق الخارجي، فرأى البعض منهم أنه بإمكان المدقق الاحتفاظ باستقلاليته مع تقديمه الاستشارة للإدارة، ففضلا عن كونها عملية ذهنية وتتوقف على ضمير وأخلاق المدقق وعلى علاقته المهنية مع عميله، فإن استقلالية المدقق في حد ذاتها هي التي تجعل لخدماته قيمة واحترامًا وفي رأيه ثقة واطمئنانًا، فما دام أنه غير مرتبط إداريًا بالمؤسسة التي يدققها فإنه يستطيع النظر إلى الأمور نظرة غير عاطفية وغير متحيزة، ومن ثم يمكنه تقييم الموقف بطريقة موضوعية وعلمية، بالإضافة إلى أن الجمع بين عملية التدقيق والقيام بأداء الخدمات الاستشارية لا تؤثر في استقلالية المدقق لأن هناك فرقًا بين تقديم الخدمات للإدارة على سبيل المشورة وبين عملية اتخاذ القرارات ذاتها، كما أن بعضهم الآخر يرى أن ليس من السهل الفصل بين إبداء النصح وبين عملية اتخاذ القرار، وأن هاتين الواقعتين تتلازمان في العملية الإدارية مما يخلق مصالح مشتركة بين المدقق والمؤسسة التي يقوم بتدقيقها، ويؤثر - بلا شك- في استقلاليته وحياده¹.

خامسا: مدة ارتباط المدقق بالمؤسسة

يقصد بمدة ارتباط مكتب التدقيق مع المؤسسة محل التدقيق هي عدد السنوات التي يقضيها المدقق في المؤسسة محل التدقيق، ولا شك أن طول هاته مدة سوف يكون له تأثير على استقلال فقد توصل البعض إلى أن طول مدة ارتباط مكتب التدقيق مع المؤسسة محل التدقيق يتبعها الحصول على شبه ربع محدد من العميل، مما يؤدي إلى ارتباط المصلحة المالية للمدقق بالمؤسسة من جهة وقد تؤدي طول فترة الارتباط إلى بناء علاقات اجتماعية بين المدقق و الموظفين من جهة أخرى، وقد ينتج عن ذلك فقد المدى الصحيح من الشك المهني اللازم لأداء مهمة التدقيق وهذا كفيل بالشك في استقلال المدقق ومن ثم يؤثر بالسلب على جودة التدقيق².

إن طول مدة ارتباط المدقق بالعميل يؤثر على استقلال المدقق، مما قد يؤدي إلى عدم قدرة المدقق على الاحتفاظ بموضوعيته عند فحص القوائم المالية، وأن ذلك يرجع للأسباب التالية:

❖ أن المدققين مع مرور الوقت يبدون كمدافعين عن الإدارة مما يفقدتهم خاصية الشك المهني؛

¹عصام قريط، مرجع سبق ذكره، ص 22.

²صبيحي محمد حسني عبدالجليل، مفهوم وخصائص جودة المراجعة المالية بجمهورية مصر العربية دراسة نظرية وميدانية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية بكلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، عدد (1)، مصر، 1997، ص 180

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق وإستقلالية المدقق الخارجي

❖ يصاب المدققون مع مرور الوقت بالتراخي وعدم الابتكار، ويفشلون في ملاحظة أية تغيرات في موقف المؤسسة محل التدقيق، كما يفشلون في الحصول على أدلة إثبات جديدة؛

❖ إن احتفاظ المدققين بالعملاء قد يمثل دافعا لتسوية الخلافات مع العملاء على حساب المعايير المهنية.

سادسا: الأتعاب

يحدد أتعاب المدقق الشخص الجهة التي عينته ، و الأتعاب عبارة عن المقابل الذي يتلقاه مدقق الحسابات مقابل خدمات تدقيق البيانات المالية للمؤسسة محل التدقيق من أجل إبداء رأيه حول تلك البيانات المالية المدققة. وتلعب قيمة الأتعاب المستلمة من المؤسسة محل التدقيق دوراً رئيسياً في التأثير على إستقلالية المدقق في إبداء الرأي الفني المحايد حول القوائم المالية المدققة، لذا يتوجب أن تذكر الأتعاب في عقد مكتوب موقع من قبل المدقق وإدارة المؤسسة محل التدقيق ويتم تحديدها إما عن طريق مبلغ ثابت أو عن طريق عدد الساعات التي يتم استغلالها للتدقيق، إضافة إلى احتواء العقد على طبيعة الخدمات التي سوف يقدمها المدقق ومدة العقد.

ويظهر دور الأتعاب في حجمها وأهميتها النسبية بالنسبة لمدقق الحسابات، فكلما كبر حجمها وأهميتها بالنسبة للمدقق، أثرت على إستقلاليته، لأنه بذلك ليس من السهل التخلي عنها، لما تمثله من وزن نسبي في إيرادات المكتب، وبالتالي سوف يتماشى مع رغبات أصحاب القرار في المؤسسة محل التدقيق في إصدار تقرير يلي رغباتهم، ويظهر هذا العامل بوضوح في ،مكاتب التدقيق صغيرة الحجم، للأهمية النسبية لتلك الأتعاب ، بعكس مكاتب التدقيق كبيرة الحجم، التي لا يؤثر حجم الأتعاب على إستقلاليته بنفس نسبة التأثير على المكاتب الصغيرة، لانخفاض الأهمية النسبية لتلك الأتعاب.

كما يمكن أن يظهر تأثير الأتعاب على إستقلالية وحياد المدقق الخارجي من خلال الدور الذي تلعبه إدارة المؤسسة في تحديد هذه الأتعاب، بالرغم من إعطاء هذا الحق من قبل القانون للجمعية العامة للمساهمين مما قد يمتد الأثر السلبي على إستقلاليته ، كما أن الأتعاب المشروطة ذات تأثير على إستقلالية المدقق إذ يتم تحديد قيمة الأتعاب سيقاضها بناء على نتائج محددة ومنصوص عليها في العقد المبرم مع المدقق ، وهذا النوع من الأتعاب يتم تجريمه قانونياً.

سابعا: الهدايا والهبات

إن تلقي المدقق أو أحد أفراد أسرته الهدايا من العميل، يؤثر سلباً على إستقلاليته ويجعله تحت تأثير الإدارة، مما يدفعه إلى تحقيق توجهاتهم في تقريره، مخالفاً بذلك مبدأ الإستقلالية.

ثامنا: المقاضاة الفعلية أو المتوقعة

ويقصد بها أنه في حال حدوث خلاف أي كان نوعه ما بين مدقق الحسابات الخارجي وإدارة المؤسسة محل التدقيق، ووصول هذا الخلاف إلى القضاء، هنا يتوجب على مدقق الحسابات الخارجي عدم التأثر بهذا الخلاف، وإبداء رأيه حول صدق القوائم المالية بمهنية واستقلالية بعيدا عن هذا الخلاف، وبغض النظر عن ما يترتب عنه.

تاسعا: المنافسة بين مكاتب التدقيق

إن المنافسة بين مكاتب التدقيق في جلب العملاء يؤدي إلى المنافسة على الأتعاب كما أن المنافسة يمكن أن تخلق الدافع لدى العملاء إلى تغيير مدققي الحسابات سواء بقصد تقليل الأتعاب أو البحث عن مدقق يكون أكثر ولاء للإدارة وتحقيق رغباتها¹، و هو ما يؤثر سلبا على استقلالية مدقق الحسابات الخارجي عند إصدار شهادته حول القوائم المالية، ويظهر هذا الأثر السلبي من خلال المنافسة فيما بين مكاتب التدقيق في محاولة استقطاب أكبر عدد من العملاء، والاستعداد بقبول أدنى الأتعاب².

ويمكن تلخيص ما سبق في أن ما يتعرض له المدقق من تهديدات تؤثر في استقلاليته تتبلور عن النقاط التالية:

1. **المصلحة الذاتية** : وهي الخطر الذي ينشأ عندما يقوم مدقق الحسابات بتدقيق المؤسسات التي تكون له بها مصالح مالية أو شخصية أو أمور أخرى.
2. **الدعاية والترويج** : الخطر الذي ينشأ عندما يقوم مدقق الحسابات بأفعال دعائية لتدقيق الحسابات أو ضد موقف العملاء أو رأي غير متحيز.
3. **الألفة (الثقة)** : الخطر الذي ينشأ عندما يكون هناك علاقة وثيقة وغير عادية بين المدقق الخارجي وبين العملاء نتيجة الزيارات المتكررة عليهم.
4. **التهيب** : الخطر الذي ينشأ عندما يقوم المدقق بعملية التدقيق عن طريق الإكراه من قبل العميل أو عن طريق طرف آخر.

¹الحواري محمد واخرون، المشكلات المعاصرة في المراجعة، مكتبة الشباب، القاهرة مصر، 1997، ص 192.

²احمد محمد غنيم الرشيدي، مرجع سبق ذكره، ص 36.

المطلب الرابع: سبل دعم وتعزيز إستقلالية المدقق الخارجي

إن السبب الرئيسي للنقد الذي تتعرض له مهنة التدقيق الخارجي من قبل أطراف خارجية عن المهنة هو فقدان الاستقلالية في بيئة التدقيق التي من دونها تفقد المهنة جوهر وجودها، ويكون حل هذه المشكلة بحماية وتعزيز استقلالية المدقق الخارجي الحقيقية، و يهتم هذا المطلب بتسليط الضوء على النقاط التي من شأنها تعزيز إستقلالية المدقق الخارجي.

أولاً: تشكيل لجنة التدقيق

بدأ ظهور فكرة لجنة التدقيق أولاً في الولايات المتحدة الأمريكية وذلك بعد انتشار حالات الغش والتلاعب بالقوائم المالية المنشورة للعديد من الشركات، ثم انتقلت الفكرة إلى العديد من الدول نظراً للمنافع التي تحققت من تشكيلها خصوصاً في مجال دعم استقلال المدقق ومساعدة مجلس الإدارة في أداء مهامه.

ولعل الدوافع الأولى لتكوين لجان التدقيق في أمريكا ترجع لقواعد ومتطلبات هيئة الإشراف على تداول الأوراق المالية، ومتطلبات وتوصيات بورصة نيويورك للأوراق المالية، أما في بريطانيا فيرجع السبب لتزايد أعباء ومسؤوليات مجالس إدارات الشركات نتيجة لكثرة التشريعات والأعباء التنافسية، وفي كندا نشأت الفكرة نتيجة لحالات الإفلاس التي تم إرجاعها لفشل مجالس الإدارة في رقابة المديرين التنفيذيين وضعف بيئة الرقابة.

تعتبر لجنة التدقيق بمثابة إحدى اللجان التابعة لمجلس الإدارة في المؤسسة، وتقدم تقاريرها ونتائج أعمالها لهذا المجلس، وهي عبارة عن حلقة الوصل بين مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية في المؤسسة ومن ثم يجب ألا يكون أعضاء هذه اللجنة ممن يقومون بأي عمل من أعمال الإدارة التنفيذية تحقيقاً للموضوعية والاستقلالية في أداء أعمالها¹.

وتعرف لجنة التدقيق بأنها لجنة فرعية تابعة لمجلس إدارة المؤسسة، وتتكون أساساً أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين، وتعمل كحلقة وصل بين المدقق الخارجي وإدارة المنظمة في الأمور المتعلقة بالتدقيق الخارجي ووظيفة التدقيق الداخلي والأمور المالية والمحاسبية الأخرى.

ولتطبيق فكرة لجنة تدقيق في الشركات يوجد مدخلان هما:

❖ **المدخل الاختياري:** ويعني عدم وجود مطلب نظامي بتكوين لجنة التدقيق، حيث يترك الأمر لكل شركة حسب احتياجاتها وظروفها وحجمها وطبيعة نشاطها.

1 سامي وهبه متولي، لجنة المراجعة ودورها في زيادة فعالية عمل المراجعين ودعم استقلالهم، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد 2، جامعة عين شمس، القاهرة مصر، 1992، ص 1038.

❖ **المدخل الإلزامي:** ووفقا له يتم تكوين لجنة التدقيق تنفيذًا لمتطلبات قانونية، وقد أخذت به كل من أمريكا وكندا والسعودية.

ونظرا لأهمية تشكيل لجنة التدقيق في الشركات المساهمة، فقد أوصت لجنة (Treadway) أن يكون لدى كل شركة مساهمة مسجلة لدى هيئة سوق الأوراق المالية، لجنة تدقيق مكونة بالكامل من مدراء مستقلين، كما يجب إلزام الشركات المساهمة بنشر تقرير لجنة التدقيق لما في ذلك من دور مهم في زيادة مخرجات التدقيق إن وجود لجنة التدقيق في الشركات المساهمة يعتبر أحد الوسائل المهمة لتحسين جودة التدقيق من خلال تدعيم استقلال المدققين الداخليين والخارجيين، والمساعدة على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية وتحسين جودة التقرير المالي.¹

ثانيا: التغيير الإلزامي للمدقق

ما يقصد بالتغيير الإلزامي للمدقق الخارجي هو تحديد مدة تعاقد مع عميل بفترة زمنية معينة، يتم بعدها إنهاء خدماته بشكل إجباري، ويتم استبداله بمدقق آخر لمدة مساوية، حتى لا تقوم علاقات وطيدة غير عادية دائمة مع الإدارة، قد تتسبب في الاهتمام بمصالح خاصة على حساب الإضرار بمصالح المساهمين والجهات الأخرى ذات العلاقة بالمؤسسة، وحتى لا يتعرض المدقق لهاجس عدم تجديد خدماته في نهاية كل سنة، إذا لم يتوافق رأيه مع وجهة نظر الإدارة.

ويمكن إبراز الدعم الذي يقدمه عنصر التغيير الإلزامي للإستقلالية المدقق وجودة التدقيق في عدة نقاط أهمها²:

❖ أن المدقق يحاول دائما إرضاء العميل من أجل الإبقاء عليه لفترة قادمة، وبالتالي فإنه إذا كان المدقق على دراية مسبقا بأنه سيتم تغييره حتما، وفقا لآلية التغيير الإلزامي، فإنه سوف يسعى للحفاظ على استقلاله ولا يسعى لإرضاء العميل؛

❖ تغيير المراجع كل فترة، يجلب رؤية جديدة لعملية التدقيق يحملها المدقق الجديد، فالاستمرار مع نفس المدقق يجعل عملية التدقيق روتينية سنة بعد الأخرى، ولا يساعد ذلك على الإبداع والتجديد حتى لو حدثت تغيرات جوهرية على نظم العميل المحاسبية والرقابية؛

❖ يساعد التغيير الإلزامي على تنشيط المنافسة بين مكاتب التدقيق وأن كل مكتب سوف يحاول الحصول على العملاء بتقديم التدقيق بجودة عالية؛

¹ محمد مظهر أحمد، تقييم جودة أعمال المراجعة والتدقيق في دولة قطر، قطر، 2009، ص 83.

² مدثر طه أبو الخير، التغيير الإجباري للمراجعين وأثره على تكاليف وجودة عملية المراجعة دراسة ميدانية في البيئة السعودية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، العدد 30، جامعة المنصورة، مصر، 2006، ص 75.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق وإستقلالية المدقق الخارجي

- ❖ لن يعتمد المدقق ماليا على عميل بعينه وبالتالي يكون المدقق في وضع يؤهله لإبداء وجهات نظر مغايرة لوجهة نظر العميل في الأمور المرتبطة بالتقرير المالي؛
 - ❖ التغيير الإلزامي للمدققين الخارجيين سيجعل هناك مراجعة دائمة لعمل المدقق السابق عندما يتولى مدقق جديد المهمة.
- ونظرا لأهمية هذا المقترح فقد تبنته العديد من الهيئات المهنية والتشريعات في بعض الدول ومن بينها الجزائر.

ثالثا: وضع قيود على تقديم الخدمات الأخرى خلاف خدمة التدقيق

حدثت تغييرات كثيرة في بيئة مهنة التدقيق، ومن ضمن تلك التغييرات أن مكاتب التدقيق لم تعد تقدم خدمات التدقيق فقط بل اتسعت قائمة الخدمات التي تقدمها وأخذت أبعادا واتجاهات متعددة مما زاد من الأهمية الاقتصادية للخدمات الأخرى خلاف خدمة التدقيق، وبالأخص مع تزايد معدل إيرادات مكاتب التدقيق من الخدمات الاستشارية من 15% في الثمانينات من القرن الماضي إلى حوالي 40 أو 50% خلال العشرية الماضية¹.

وأشار بعض الباحثين إلى أنه على الرغم من وجود الحوافز التي تجعل المدققين مستقلين، فإن للمشرعين العديد من المخاوف التي تشكل تهديدا فعليا لاستقلال المدققين وهي:

- ❖ أن أتعاب الخدمات الأخرى خلاف خدمة التدقيق تجعل المدققين يعتمدون ماليا على عملائهم، ومن ثمة يصبحون أقل استعدادا للصمود أمام ضغوط الإدارة وذلك بسبب الخوف من فقد عملائهم.
 - ❖ إن طبيعة العديد من الخدمات الأخرى خلاف خدمة التدقيق تضع المدققين في منطقة الأدوار الإدارية مما يهدد موضوعيتهم فيما يتعلق بالعمليات التي يراجعونها.
- وفي نفس الإطار وتدعيما لاستقلال المدقق منع قانون ساربنز اوكسلي* مكاتب التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية من أداء الخدمات التالية لنفس عميل التدقيق:
- ❖ خدمات المحاسبة وإمساك الدفاتر والخدمات التأمينية، الخدمات القانونية والاستشارية غير المرتبطة بالتدقيق؛

¹محمد مظهر أحمد، مرجع سبق ذكره، ص85.

قانون ساربنز اوكسلي: تم إصداره عام 2002 بغرض حماية المستثمرين عن طريق تحسين دقة وموثوقية نظام الإفصاح، كما يجب على الشركات ان تضمن وتعتمد المعلومات المالية من خلال أنظمة الرقابة الداخلية.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق وإستقلالية المدقق الخارجي

- ❖ خدمات تصميم و تطبيق نظم المعلومات المحاسبية أداء خدمات التدقيق الداخلي؛
- ❖ التقييم أو التثمين الاستشارات بشأن الموارد البشرية أو الوظائف الإدارية؛
- ❖ السمسرة أو المتاجرة في الأوراق المالية أو تقديم الاستشارات الاشهارية.

رابعا: الحظر القانوني للمصالح المالية للمدقق لدى المؤسسة محل التدقيق

ويقصد به اتخاذ الإجراءات القانونية الرادعة تجاه المدقق الذي يثبت أن له أي مصلحة مالية في المؤسسة التي يقوم بتدقيقها.

ومع أن هذا الحظر موجود ويشكل الحجر الأساسي لقواعد وأخلاقيات المهنة في كل من بريطانيا وأمريكا منذ الثلاثينات في القرن الماضي وحتى التسعينات منه إلا انه لم يترجم فعليا إلى إجراءات قانونية سواء في تلك الدول أو العديد من الدول الأخرى. حيث بقيت الرقابة على تطبيق هذا الحظر مقتصرة فقط على الجهات والمنظمات القائمة على المهنة دون أن تملك الوسائل القانونية أو الإجراءات الرادعة.

ويوجد الآن ما يمكن تسميته بالعرف العالمي لمنع المدققين من أداء خدمات التدقيق المؤسسات لهم فيها مصالح مالية أو لعائلاتهم، وتتولى بعض الهيئات مثل (SC) في الولايات المتحدة وغيرها من المنظمات والهيئات اتخاذ الإجراءات التي من شأنها منع وجود مثل هذه الظاهرة.

بل ولقد طورت مثل هذه الهيئات قواعدها بهدف منع حدوث أي شكل من أشكال المصلحة المالية المتعلقة بالوظيفة المحاسبية لمؤسسة التدقيق سواء كانوا شركاء في هذه المؤسسة أو زوجاتهم أو والديهم أو حتى أبنائهم.

وبالنظر إلى الجهود المميزة التي تقوم بها (PCAOB) في تطوير الكثير من القواعد والمفاهيم المتعلقة باستقلالية المراجع إلا أنها أقيمت على قدر لا بأس به من المرونة في الأوامر والتعليمات والقواعد التي يفترض بها الشدة والحزم¹.

1 محمد أسامة إبراهيم أبو القمصان، العوامل المؤثرة على استقلالية وحياد المراجع الخارجي "دراسة تطبيقية ميدانية على المراجعين القانونيين في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة فلسطين، 2007، ص 104.

المبحث الثالث: إستقلالية المدقق الخارجي على ضوء الإصدارات المهنية

ركزت التنظيمات المهنية الدولية منذ تأسيسها بشكل كبير على أهمية إستقلالية المدقق الخارجي، مدركة للدور الحاسم الذي يلعبه في ضمان مصداقية البيانات والمعلومات التي تؤثر على عمليات اتخاذ القرار، وتسعى هذه التنظيمات إلى إزالة أي تصرفات قد تضع إستقلالية المدقق تحت شبهة، سواءً من حيث تأديته لعمله أو من حيث نظرة الأطراف الأخرى له.

و لقد زاد الاهتمام بالإستقلالية المهنية للمدققين بشكل خاص بعد أحداث عام 2002، حيث شهدت هاته السنة اختيار عدة شركات كبرى في الولايات المتحدة الأمريكية نتيجة لأخطاء جسيمة ارتكبتها شركات التدقيق العالمية الرائدة، هذه الأحداث دفعت الجمعيات المهنية المنظمة لمهنة التدقيق إلى تكثيف جهودها لتعزيز إستقلالية المدققين وتحقيق مزيد من الشفافية.

ولأن الإصدارات المهنية تشكل رافداً أساسياً لقواعد وأصول الممارسة المهنية، فإن هذا المبحث يتناول إستقلالية المدقق الخارجي على ضوء الإصدارات المهنية.

المطلب الأول: إستقلالية المدقق الخارجي في ضوء معايير التدقيق الدولية

تعتبر مهنة تدقيق الحسابات مهنة حرة تحكمها قوانين وقواعد ومعايير، والمعايير هي عبارة عن الأنماط التي يجب أن يُحتذى بها من قبل مدقق الحسابات أثناء أدائه لمهمته، والتي تستنتج منطقياً من الفروض والمفاهيم التي تدعمها، وبالنسبة لمدقق الحسابات فهو شخص محترف متخصص ، ولأن مهمته تزداد تعقيداً من فترة إلى أخرى نتيجة لتعدد عالم الأعمال فإنه ينبغي عليه مراعاة المعايير أثناء قيامه بمهمته، فالمعايير الدولية نشأت لتحسين جودة الأداء المهني وتحقيق قدر من التوافق والاتساق في الأحكام الشخصية لمدققي الحسابات والعمل على رفع مستوى المهنة والارتقاء بها.

ويتم إصدار هذه المعايير بواسطة مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB) التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) هو أعلى منظمة ترعى مهنة المحاسبة على مستوى العالم، و يعمل الإتحاد مع أعضائه ومنتسبيه البالغ عددهم 157 المنتشرين في 118 دولة لحماية المصلحة العامة من خلال تشجيع المحاسبين بكافة أنحاء العالم على استخدام ممارسات مهنية عالية الجودة. يمثل أعضاء ومنتسبي الإتحاد الدولي للمحاسبين، و أغلبهم هيئات محاسبية مهنية وطنية، ويضم 2,5 مليون محاسب يعملون في مزاولة المهنة و في القطاع العام و في مجالات الصناعة و التجارة و المجالات الحكومية والأكاديمية.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق وإستقلالية المدقق الخارجي

لم تحدد معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) معيارا خاصا لاستقلال المدقق الخارجي ولقد تطرق للاستقلالية من خلال عدة فقرات تضمنتها مجموعة من المعايير، وتنحصر الفقرات الواردة في المعايير الدولية والتي تحتوي على متطلبات خاصة فيما يتعلق بالاستقلالية على النحو التالي¹:

- ❖ المعيار الدولي الثالث المبادئ الرئيسية التي يخضع لها المدقق : تنص الفقرة (الخامسة) من هذا المعيار على "يجب أن يكون مدقق الحسابات مستقيما وأمينا ومخلصا في عمله المهني وعليه أن يتوخى العدالة ولا يسمح لتمييزه أو انطباعه أن ينالا تجرده ، كما يجب عليه أن يحافظ على تجرده وأن يكون ذا استقامة حقيقية ومظهرا غير مرتبط بأية مصلحة تنال من أمانته أو تجرده مهما كان أثر تلك المصلحة".
- ❖ المعيار الدولي الخامس استخدام عمل مدقق آخر: تنص الفقرة (الخامسة/ب) من هذا المعيار على "عند استخدام المدقق الرئيسي لعمل مدقق آخر ، ينبغي عليه الإحاطة بمتطلبات الاستقلال القابلة للتطبيق بالنسبة للمنشأة والحصول على كتاب يضمن به التزام المدقق الآخر بهذه المتطلبات".
- ❖ المعيار الدولي السابع مراقبة جودة أعمال المدققين: تنص الفقرة (الرابعة) من هذا المعيار على انه "يجب أن يتم تفويض أي عمل للمساعدين بطريقة توفر ضمانا معقولا بأن مثل ذلك العمل سيتم أدائه من قبل أشخاص لديهم استقلالية ودرجة من المهارة والكفاءة المطلوبة في مثل هذه الظروف".
- ❖ المعيار الدولي العشر الاستفادة من عمل المدقق الداخلي: تنص الفقرة (التاسعة) من هذا المعيار "تعتبر مهمة التدقيق الداخلي جزءا من المؤسسة، هي بغض النظر عن استقلالها الذاتي وموضوعيتها لا تستطيع مواجهة معايير الاستقلال التي تعتبر جوهرية حينما يعبر المدقق الخارجي عن رأيه بشأن المعلومات المالية ويتحمل المدقق الخارجي المسؤولية عن تقريره وحده ، ولا ينقص هذه المسؤولية من إجراء استخدامه لأي جزء من عمل المدقق الداخلي ، وبالتالي فإن الاجتهادات المتعلقة بمراجعة المعلومات يجب أن تكون اجتهادات المدقق الخارجي فقط".
- ❖ المعيار الدولي الثامن عشر الاستفادة من عمل الخبير: تنص الفقرة (الثامنة) من هذا المعيار على انه يجب على المدقق أن يأخذ موضوعية الخبير باعتباره ، وتزداد مخاطر النيل من موضوعية الخبير في الحالات التالية :

¹أنور مختار موسى غنيم، مدى تأثير استقلال المراجع الخارجي على مصداقية القوائم المالية، رسالة ماجستير، جامعة أم درمان الإسلامية، السودان، 2006، ص 49.

✓ عندما يكون موظفاً من قبل العميل.

✓ عندما يكون مرتبطاً بشكل ما مع العميل ، كأن يكون مثلاً معتمداً عليه من الناحية المالية أو أن يكون مستثمراً أو أمواله لديه، وتبعاً لذلك يجب على المدقق في مثل هذه الأحوال القيام بإجراءات مكثفة بالإضافة إلى تلك الإجراءات التي كان مخططاً لها ، أو تقييم مدى الحاجة إلى خبير آخر.

إن معايير التدقيق الدولية سالفه الذكر قد تضمنت مجموعة من الشروط الواجب توافرها لضمان استقلال المدقق الخارجي وذلك على النحو التالي:

- ❖ يجب على المدقق أن يخضع للمبادئ الرئيسية التالية: الاستقامة، الأمانة، الإخلاص، العدالة، الاستقلال؛
- ❖ يجب على المدقق الخارجي عند استخدام مراجع آخر التأكد من ضرورة توفر نفس المبادئ الرئيسية التي يخضع إليها لضمان استقلاله؛
- ❖ يجب على المدقق الخارجي التأكد من أن مساعديه يتمتعوا بالاستقلالية ودرجة من المهارة والكفاءة المطلوبة؛

وفي نفس السياق أشارت بعض المعايير الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) إلى أنه "ينبغي أن يحمل التقرير عنواناً يدل بوضوح على أنه تقرير مستقل"، وأن العنوان الذي يشير إلى أن التقرير عبارة عن تقرير مستقل يؤكد أن المدقق الخارجي قد أوفى بجميع المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المتعلقة بالاستقلالية، بحيث يميز ذلك تقرير المدقق الخارجي المستقل عن التقارير التي يصدرها الآخرون ، وتنحصر الفقرات الواردة في المعايير الدولية والتي نصت على ضرورة الإشارة إلى الاستقلالية في عنوان التقرير على النحو التالي:¹

- ❖ الفقرة رقم (21) من معيار التدقيق الدولي رقم (700) بعنوان "تكوين رأي وإعداد تقارير حول البيانات المالية".
- ❖ الفقرة رقم (A-14) من معيار التدقيق الدولي رقم (810) بعنوان "عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة".
- ❖ الفقرة رقم (A-49) من معيار عمليات التأكيد الدولي رقم (3000) بعنوان "عمليات التأكيد عدا عن عمليات التدقيق أو عمليات التدقيق للمعلومات المالية التاريخية".

¹عدنان هاني عدنان الجعراوي، مدى التزام مدققي الحسابات في قطاع غزة بتطبيق الإطار المفاهيمي للاستقلالية عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفق القاعدة الأخلاق الدولية - 291 دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة فلسطين، 2016، ص 24.

❖ الفقرة رقم (A-53) من معيار عمليات التأكيد الدولي رقم (3402) بعنوان " تقرير التأكيد حول أنظمة الرقابة في مؤسسات الخدمات".

المطلب الثاني: استقلالية المدقق الخارجي على ضوء قواعد السلوك الأخلاقي الدولية

مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين (IESBA) هو مجلس عالمي مستقل يخص بوضع المعايير، حيث يخدم مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين المصلحة العامة من خلال وضع معايير السلوك الأخلاقي، بما في ذلك متطلبات استقلالية المدقق، والتي تسعى لرفع مستوى السلوك الأخلاقي والممارسة الأخلاقية لجميع المحاسبين المهنيين من خلال قواعد سلوك أخلاقي دولية قوية للمحاسبين المهنيين يمكن العمل بها على الصعيد العالمي، يقوم مجلس معايير السلوك الأخلاقي (IESBA) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بتقديم المشورة حول كافة نواحي مسائل أخلاقيات المهنة كما يعزز بشكل فاعل ممارسات الأخلاقيات الجيدة للمهنة للمنظمات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين والجمهور العام.

وتهدف قواعد السلوك الأخلاقي الصادرة عن مجلس معايير السلوك الأخلاقي للمحاسبين (IESBA)، لأن تكون نموذجاً لدليل أخلاقي، وهي تضع معايير للمحاسبين المهنيين، كما تضع المبادئ الأساسية التي يجب على المحاسبين مراعاتها لتحقيق الأهداف المشتركة.

لذلك في إطار تحقيق جودة خدمات المهنة أصدرت لجنة أخلاقيات المهنة دليل أخلاقيات المحاسبين المهنيين في جويلية 1996 والذي تم تعديله عدة مرات ليطبق اعتباراً من جوان 2006، كما تم تعديله في سنة 2008 و 2009 و 2010.¹

وقد خصص دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الدولي القسم الثامن منه ليتناول الاستقلالية وفي سنة 2009 تم إلغاء القسم الثامن ليستبدل بالقاعدة (290) والتي ربطت بين الاستقلالية ومهام التأكيد وفي سنة 2010 حدث تطور في دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الدولي مقارن بعام 2009 بتقسيم القاعدة (290) إلى قسمين هما:

❖ القاعدة (290) بعنوان "الاستقلالية - عمليات التدقيق والمراجعة"؛

❖ القاعدة (291) بعنوان "الاستقلالية-عمليات التأكيد الأخرى".

¹جمعة احمد، الريادية في المحاسبة والتدقيق، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص234.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق وإستقلالية المدقق الخارجي

لتطبق هذه القاعدة إعتباراً من سنة 2011، ويشكل هذين القسمين منهج إطار المفاهيمي لاستقلالية مدقق الحسابات، ويهدفان إلى مساعدة المكاتب المزاوله لمهنة تدقيق الحسابات، وأعضاء فرق التدقيق، وأعضاء فرق التأكيد في تطبيق منهج إطار مفاهيم الاستقلالية لتحقيقها والحفاظ عليها¹.

ونظراً لما يتهدد الاستقلالية من مخاطر عديدة، فقد طور مجلس معايير السلوك الأخلاقي للمحاسبين (IESBA) موقفه بشأن تطبيق المنهج المفاهيمي للاستقلالية على ظروف وعلاقات محددة، معتمداً على تهديدات (المصلحة الشخصية، المراجعة الذاتية، التآلف، التأييد، المضايقة) التي يمكن أن تنشأ بسبب ظروف وعلاقات محددة بالإضافة إلى وضع إرشادات لتستخدم في الحكم المهني لتحديد الإجراءات الوقائية المناسبة للقضاء على تهديدات الاستقلالية أو تقليصها إلى مستوى مقبول².

المطلب الثالث: استقلالية المدقق الخارجي على ضوء ميثاق السلوك الأخلاقي ومعايير التدقيق الأمريكية

أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) على مدار السنوات مجموعة من معايير التدقيق والتي جاء من بينها معيار الاستقلال، وهو المعيار الثاني من المجموعة الأولى، وكذلك زيادة لثقة الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية أصدر المعهد مجموعة من المبادئ الأساسية من بينها مبدأ الموضوعية والحياد. حيث أشار المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في حديثه عن الاستقلالية إلى أنه يجب على المدقق الخارجي أن يكون مستقلاً عند قيامه بأداء واجباته المهنية، وذلك تطبيقاً لمعايير التدقيق التي وضعها المعهد فقد أكدت أدلة التدقيق على أنه يجب على المدقق أن يكون مستقلاً وأميناً ومخلصاً في عمله المهني ويجب أن يتوخى العدالة وألا يسمح لتحيزه أو اطلاعه بأن ينال من تفرده كما عليه أن يحافظ على تجرده.

كما تبني هذا المعهد في عام 1917 أول دليل لسلوك مهنة التدقيق، وقد تميز ذلك الدليل بالبساطة حيث تضمن عدد من المحظورات التي يجب أن يتفادها المدققون و تضمنت ما يلي³:

❖ إبداء الرأي في قوائم مالية تتضمن : أخطاء جوهرية، أو إغفال أي معلومات يؤدي عدم وجودها في

القوائم إلى تشويه الحقائق؛

❖ المشاركة في الأتعاب أو قبول الرشاوي؛

¹عدنان هاني عدنان الجعفراوي، مرجع سبق ذكره، ص 22.

²جمعة احمد، مرجع سبق ذكره، ص 292.

³محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، دراسات متعمقة في تدقيق الحسابات، ط1، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر، عمان، الأردن، 2009، ص 67.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق وإستقلالية المدقق الخارجي

❖ مزاوله مهام أو أعمال لا تتناسب أو تتعارض مع مهنة المحاسبة والتدقيق؛

❖ التعدي على زملاء المهنة لاجتذاب عملائهم بأسلوب غير أخلاقي.

ولكن هذا الدليل للسلوك المهني تم تطويره على مدار عدد من السنوات وذلك لكي يعكس المزيد من المسؤولية

وينقسم هذا الميثاق إلى أربعة أجزاء وهي:¹

❖ المبادئ وهي تعتبر معايير مثالية للسلوك؛

❖ قواعد السلوك تعتبر عبارات شديدة التحديد؛

❖ التفسيرات؛

❖ القواعد والأحكام الأخلاقية الصادرة.

وكذلك أصدر ذات المعهد مجموعة من القواعد التي يرى أنها تضعف من استقلال المدقق

الخارجي وهي:

❖ وجود ود مصالح مادية للمراجع سواء أكان ذلك بطريقة مباشرة أم غير مباشرة داخل المؤسسة، أو يكون

له استثمارات في أسهم أو أية قروض ممنوحة له وتستثنى من ذلك القروض التي يحصل عليها المدقق من

المصارف وضمن إجراءات منح الائتمان العادية، فان ذلك لا يعتبر إضعافاً لمبدأ الاستقلال؛

❖ أن يكون للمدقق علاقة تعاقدية مع المؤسسة الذي يراجع حساباتها بأية صورة كأحد العاملين أو المديرين

بها أو تربطه بالمؤسسة أية عقود للوكالة.

أما ما جاء في معايير التدقيق المتعارف عليها والصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فلقد

أصدر المعهد في عام 1939 تسعة معايير للتدقيق أضاف عليها معياراً عاشراً في عام 1954 تحت اسم معايير

التدقيق المقبولة عموماً (GAAS)، حيث تم تبويبها في ثلاث مجموعات تغطي الأولى منها المعايير الشخصية التي

يجب أن تتوفر في الشخص، حتى يتمكن من القيام بخدمات التدقيق طبقاً لمستويات الجودة المطلوبة، ومن بين

هذه المعايير التي تعد من بين المعايير المهمة هو معيار استقلال المدقق وقد نص المعيار الثاني من المعايير العامة منها

على "ضرورة التزام مدقق الحسابات بالاستقلالية من الناحيتين الذهنية والفعلية، وتعني أن يقوم المدقق بعمله وفي

جميع مراحل التدقيق بكل أمانة واستقامة وموضوعية ودون أي تحيز لجهة معينة" وذكرت لجنة إجراءات التدقيق

¹ أمين السيد أحمد لطفي ، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006، ص 138.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق وإستقلالية المدقق الخارجي

التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) أن المعايير الشخصية أو العامة (معيار الاستقلال مع معياري بذل العناية المهنية وتوافر التأهيل العلمي والعملي) تعتبر من أهم المعايير، لأن أي خلل في هذه المعايير الثلاثة سيؤثر على المعايير الأخرى.¹

وفي عام 2004م بدأ مجلس معايير التدقيق (ASB) التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) وجنباً إلى جنب مع مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC) بتنفيذ مشروع التوضيح لتبسيط وتوحيد معايير التدقيق لتكون أسهل للفهم وأكثر قابلية للتطبيق على الدوام وعلى أساس عالمي، وفي 2009 أعلن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB) عن إتمام برنامجه الخاص للقيام بمراجعة شاملة لجميع المعايير الدولية للتدقيق والمعايير الدولية لرقابة الجودة لتُطبق اعتباراً من 15/12/2009 وأصدر مجلس معايير التدقيق (ASB) الغالبية العظمى من معايير التدقيق الموضحة في عام 2011 لتطبق اعتباراً من 15/12/2012.

وكان من أهم التغييرات دمج المعايير العشر الأساسية المعروفة تقليدياً بأنها معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً (GAAS)، حيث تم دمج معيار الاستقلالية ضمن المعيار رقم (200) والذي هو بعنوان "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً"².

المطلب الرابع: استقلالية المدقق الخارجي في ضوء قانون (Sarbanes-Oxley) الأمريكي

لعل أبرز تدخل حكومي وعلى أعلى مستوى لحماية كل من المستثمر ومهنة التدقيق على السواء هو ما قام به مجلس الشيوخ الأمريكي من خلال لجنة من أعضائه متخصصين لدراسة مهنة التدقيق واستقلاليتها والعوامل المؤثرة في هذه الاستقلالية وأوجه الضبط المفترضة لضمان حد أدنى من هذه الاستقلالية وحظر بعض الأنشطة والسلوكيات من قبل المدقق بما يضمن حمايته من عوامل تشكل في مجملها خطراً مهدداً لاستقلاليتها، وقد قامت هذه اللجنة بإصدار العديد من التوصيات بهذا الشأن فما كان من مجلس الشيوخ الأمريكي إلا أن صادق عليها لتصبح قانوناً حمل اسم قانون (Sarbanes-Oxley) نسبة لعضوي لجنة مجلس الشيوخ³.

¹ محمد سمير الصبان، إبراهيم حسن إبراهيم، أصول المراجعة الخارجية المفاهيم العلمية والإجراءات العملية، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2012، ص 24.

² عدنان هاني عدنان الجعفر اوي، مرجع سبق ذكره، ص 26.

³ عبد الرحمن زهير عبد القادر، انعكاسات قانون ساربينز اوكسلي على دور ومسؤولية المدقق في اكتشاف ومنع الاحتيال، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 117، جامعة الموصل، العراق، 2016، ص 272.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق وإستقلالية المدقق الخارجي

ويعد قانون (Sarbanes-Oxley) الذي صدر عن مجلس الشيوخ الأمريكي في 2002/07/30 من القوانين المهمة لتنظيم الأعمال في الولايات المتحدة الأمريكية، فهو يحتوي على بنود مهمة لإزالة المخاطر الخارجية وحالات عدم التأكد التي تواجه الممارسين للمهنة إن قانون (Sarbanes-Oxley) ، وتتمثل أهم الدوافع التي كانت وراء صدوره ما يلي:¹

❖ نتيجة لفشل الأعمال مثل فشل شركة (Enron) للطاقة وغيرها من الشركات المساهمة العامة، ترتب عليها فقدان المستثمرين والعاملين والدائنين وحتى الجمهور الثقة في النظم المحاسبية والتدقيق؛

❖ انتشار الممارسات والأعمال غير الأخلاقية من قبل بعض الموظفين والمستثمرين أدى إلى وجود فرص للاحتيال والتلاعب؛

❖ إخفاق المدققين الخارجيين لأداء مهنتهم وذلك بقيامهم بممارسات مهنية غير سلمية مثل وضع المفاهيم المحاسبية التي تساعد الشركات على تحقيق الأرباح ، كما أن فشل بعضهم في كشف الاحتيال في العديد من الشركات ، كما اختزل بعضهم إجراءات التدقيق الأساسية ، كما كانوا يهدفون إلى بيع خدمات بخلاف عملية التدقيق لعملائهم وهذا يتعارض مع إستقلالية المدقق؛

❖ فجوة التوقعات من الأسباب الضمنية وراء صدور قانون (Sarbanes-Oxley)؛

❖ الانتقادات الموجهة إلى المدققين الخارجيين التي تتمثل في فشل الشركات دون تحذير مسبق من المدقق ووجود احتيال جوهري قامت به الإدارة وانعكس على حسابات الشركة ولم يكتشفه المدقق ، واحتواء القوائم المالية على مبالغ جوهريّة في قيمة الأصول أو تخفيض في قيمة الالتزامات ، وعدم اكتشاف التصرفات غير القانونية المتعلقة بالنواحي المالية والمحاسبية؛

❖ ارتفاع في عدد القضايا ضد المدققين من قبل أصحاب المصالح والحكومة الأمريكية؛

سعى قانون (Sarbanes-Oxley) لتحقيق جملة من الأهداف الداعية إلى النهوض ببيئة المحاسبية والتدقيق واكتساب ثقة المستثمرين واسترجاعها ومنها الآتي:

❖ الشفافية في تقديم المعلومات المالية: إذ تتحقق الشفافية بدراسة القوائم المالية السنوية والأولية قبل اعتمادها ونشرها بغرض التوصل إلى قناعة بأنها لا تتضمن أي بيانات غير صحيحة والتأكد من عدم حذف أي بيانات أو معلومات أو مبالغ من شأنها تجعل هذه القوائم مضللة؛

¹ نفس المرجع، ص 273.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق وإستقلالية المدقق الخارجي

- ❖ التحقق من صحة وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في الشركة ومدى فاعليته في الحد من عمليات الاحتيال والأخطاء واكتشافها فور وقوعها؛
 - ❖ دراسة السياسات المحاسبية التي تتبناها الشركة ، وأي تغير في هذه السياسات المتبعة والأخذ بعين الاعتبار مدى ملائمة هذه السياسات الطبيعة عمل الشركة وأثرها على المركز المالي ونتائج الأعمال؛
 - ❖ الأشراف على عمليات التدقيق والبحث عن الاحتيال والأخطاء التي من شأنها أن تحدث في المؤسسة؛
 - ❖ دراسة التقارير والملاحظات التي يقدمها المحاسب القانوني والأخذ بالآراء الواردة بها؛
 - ❖ التحقق من استقلالية مدققي الحسابات الداخليين، ووضع نظام للتدقيق الداخلي في الشركة؛
 - ❖ تقديم اقتراحات من شأنها تأكيد الاستقلالية لمدققي الحسابات والرفع من كفاءة ما يقومون به من أعمال؛
 - ❖ اتخاذ التدابير اللازمة في حالة مخالفة إحدى الشركات للأنظمة والقوانين وذلك بفرض اشد العقوبات على المدراء والرؤساء وفرض إجراءات صارمة على جميع الخدمات المقدمة من المدققين.
- و أشتمل قانون (Sarbanes-Oxley) على أحد عشر باباً ناقشت متطلبات إعداد التقارير المالية، وتناول الباب الثاني منه استقلالية مدقق الحسابات، واشتمل عدة أمور تتعلق باستقلالية مدقق الحسابات وعمل المشرع فيه على توضيح معنى الاستقلالية، وكيفية المحافظة عليها وكانت على النحو التالي:¹
- ❖ الخدمات خارج نطاق ممارسة مدققي الحسابات، إذ لا يمكن أن تمارس هذه الخدمات (كمسك الدفاتر ، تصميم النظم ، تقييم الخدمات ، التدقيق الداخلي ، الخدمات الضريبية)؛
 - ❖ يجب الحصول على موافقة لجنة تدقيق الحسابات قبل مزاوله الخدمات التدقيقية وغير التدقيقية؛
 - ❖ يجب أن يقدم مدقق الحسابات تقريراً إلى لجنة تدقيق الحسابات بالمسائل المتعلقة بالسياسات والممارسات المحاسبية، المعالجات البديلة للقوائم المالية ضمن المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً التي تم النظر بها من قبل الإدارة؛

¹ Sarbanes Oxley act, United states of America, 2002, p231.

❖ لا يمكن لمدقق الحسابات أن يقوم بتنفيذ عمليات تدقيق الحسابات لمدير تنفيذي أو مدير مالي أو مراقب مالي أو المسؤول الأول في المحاسبة أو أية مواقف يعادل ما سبق وهذا يطلق عليه بتضارب المصالح؛

❖ التناوب الإلزامي لمدققي الحسابات المسجلين.

ومن الجدير بالذكر أن متطلبات إستقلالية مدقق الحسابات التي جاء بها القانون تعد بمثابة العلاج ضد آفة الاحتيال ، إذ سوف تخفض من مخاطر الضغوط التي يمكن أن تمارس من قبل إدارة المؤسسة على مدقق الحسابات مما سينعكس على تخفيض فرص الاحتيال .

المبحث الرابع : إستقلالية المدقق الخارجي على ضوء التشريع الجزائري

إن سياسة الدولة الجزائرية القاضية بتشجيع الإستثمار وجلب الإستثمار الأجنبي والذي يتطلب وجود قوائم مالية على درجة عالية من الثقة كأحد مصادر المعلومات التي تساعد على تقويم البدائل المتاحة واتخاذ القرارات السليمة، ولا يتحقق ذلك إلا بوجود مدقق حسابات مستقل يصادق على هاته القوائم ولتحقيق هذا الشرط أولى المشرع الجزائري من خلال الإصلاحات الأخيرة أهمية كبيرة لإستقلال المدقق و حياده تتجلى أهم مظاهرها فيما يلي:

المطلب الأول: تعيين المدقق الخارجي وإنهاء مهامه

لقد أوضح المشرع الجزائري شروط وكيفيات تعيين المدقق الخارجي لدى الشركات والهيئات المنصوص عليها قانونا، والجهات المسؤولة عن تعيينه وكذا كيفية إنهاء مهامه وطرقها وهو ما سيتم تسليط الضوء عليه في هذا العنصر.

الفرع الأول: تعيين المدقق الخارجي

السائد في التشريع الجزائري أن محافظ الحسابات يعين من قبل الجمعية العامة العادية ، ويتعين على محافظ الحسابات أو مسير شركة أو تجمع محافظي الحسابات إبلاغ لجنة المراقبة النوعية بتعيينه بصفة محافظا للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر يوما.

و يعين محافظ الحسابات من طرف المستفيدين من المراقبة في شركة المساهمة، حيث تقوم الجمعية العامة بذلك بعد موافقة محافظ الحسابات من بين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية حسب ما تنص عليه المادة

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق وإستقلالية المدقق الخارجي

26 من القانون 10-01 " تعين الجمعية العامة أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداولات بعد موافقتهم كتابيا، على أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية"¹ بدورها نصت المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري في السياق نفسه على " تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر"².

كما يتم تعيين محافظ الحسابات المستخلف من طرف الجمعية العامة وهو الأمر الذي أكدته المادة 715 مكرر 7 من القانون التجاري " يبقى مندوب الحسابات المعين من الجمعية العامة بدل مندوب آخر، يمارس وظيفته حتى انتهاء مهمة المندوب الذي استخلفه"³.

وبالنسبة للشركات والهيئات المعنية بتعيين مدقق حسابات الخارجي في الجزائر هي شركات المساهمة (SPA) و الجمعيات والتعاضديات الإجتماعية والنقابات ومع صدور قانون المالية التكميلي لسنة 2005، أصبحت الشركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL) والمؤسسات ذات المسؤولية المحدودة ذات الشخص الوحيد (EURL) معنية كذلك بتعيين مدقق حسابات للتدقيق على حساباتها السنوية.

أما بالنسبة للقطاع المصرفي من بنوك ومؤسسات مالية، فإن القانون المتعلق بالنقد والقرض رقم 03-11 في مادته رقم 100 يجبر كل بنك أو مؤسسة مالية بتعيين على الأقل اثنين من مدققي الحسابات المسجلين بجدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، ونفس الشيء ينطبق على فروع البنوك والمؤسسات المالية الأجنبية المتواجدة في الجزائر.⁴

يجب على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر شروط بغية تعيين محافظ حسابات من طرف الجمعية العامة وذلك في أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات وهذا بمقتضى المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات.

¹ القانون 10-01 المؤرخ في 29/06/2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريد الرسمية للجمهورية، العدد 42، 2010، المادة 26

² الأمر 75-59 المؤرخ في 26/09/1975، المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 715 مكرر 4.
³ نفس المرجع، المادة 715 مكرر 7.

⁴ إيمان رتيبة شويطر، رقابة محافظو الحسابات على البنوك قواعد متميزة من أجل فعالية أكبر، مجلة العلوم الانسانية، العدد 46، مجلد ب، جامعة قسنطينة 1، الجزائر، 2016، ص 230.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق وإستقلالية المدقق الخارجي

و طبقا لنص المادة 04 من المرسوم التنفيذي أعلاه، يجب أن يتضمن دفتر الشروط على الخصوص ما يلي¹:

❖ عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج؛

❖ ملخص المعايينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبدتها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهداتهم، وكذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات ؛

❖ العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظة الحسابات والتقارير الواجب إعدادها؛

❖ الوثائق الإدارية الواجب تقديمها ؛

❖ نموذج رسالة الترشح ؛

❖ نموذج التصريح الشرطي الذي يبين وضعية الاستقلالية تجاه الكيان طبقا للأحكام التشريعية ؛

❖ نموذج التصريح الشرطي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة ؛

❖ المؤهلات والإمكانات المهنية والتقنية.

طبقا لنص المادة 05 من المرسوم التنفيذي السابق ذكره يتحصل محافظ الحسابات المترشح من الكيان على ترخيص مكتوب لتمكينه من القيام بتقييم مهمة محافظة الحسابات، يسمح له بالإطلاع على ما يأتي² :

❖ تنظيم الكيان وفروعه؛

❖ تقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة؛

❖ معلومات أخرى محتملة ضرورية لتقييم المهمة .

يتم الاطلاع على العناصر المذكورة أعلاه في عين المكان دون نقل الوثائق أو نسخها، خلال أجل يحدده دفتر الشروط؛

يوضح محافظ الحسابات في العرض استنادا إلى العناصر المذكورة في المادة 5 أعلاه يأتي:

¹ المرسوم التنفيذي رقم 11-32، المتعلق بتعيين محافظي الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 65، الصادر 30 نوفمبر 2011، المادة 3 و 4.

² نفس المرجع المادة 5.

- ❖ الموارد المرصودة؛
 - ❖ المؤهلات المهنية للمتدخلين ؛
 - ❖ برنامج عمل مفصل؛
 - ❖ التقارير التمهيدية الخاصة والختامية الواجب تقديمها ؛
 - ❖ أجال إيداع التقارير
- كما أقرت المادة 08 من المرسوم التنفيذي السابق ذكره على انه:¹
- ❖ يجب أن تتوافق الآجال والوسائل التي يجب أن يرصدها محافظ الحسابات للتكفل بالمهمة مع الأتعباب المناسبة التي تكون محل تقييم مالي للمهمة لمدة ثلاث (3) سنوات مالية متتالية موافقة لعهددة محافظة الحسابات مع مراعاة الحفاظ على المعايير القاعدية التي على أساسها التقييم المبدئي؛
 - ❖ يمكن أن تترتب على عدم إحترام الإلتزامات من قبل محافظ الحسابات المعين في إطار العرض التقني العقوبات المالية المنصوص عليها في دفتر الشروط؛
 - ❖ يحدد دفتر الشروط إمكانية ترشح المهنيين كأشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين كما يجب على الخصوص توضيح إلزامية إحترام حالات التنافي ومبدأ الاستقلالية كما يشترط أن لا ينتمي المتعهدون المعنويون إلى نفس المكتب أو إلى نفس الشبكة المهنية طبقاً للأحكام التشريعية المعمول بها؛
 - ❖ في حالة تجديد عهددة محافظ الحسابات المنتهية عهدته لا تلزم الهيئة أو المؤسسة بإعداد دفتر شروط جديد؛
 - ❖ يجب أن يتضمن دفتر الشروط كل التوضيحات التي تسمح بتنقيط العرض التقني والعرض المالي من أجل إختيار محافظ الحسابات؛
 - ❖ غير أنه يجب ألا يقل تنقيط العرض التقني عن ثلثي (3/2) سلم التنقيط الإجمالي؛
 - ❖ تقوم الهيئات والمؤسسات الملزمة بتعيين محافظ حسابات أو أكثر بتشكيل لجنة تقييم العروض؛
 - ❖ تقوم اللجنة بعرض نتائج تقييم العروض حسب الترتيب التنازلي على جهاز التسيير المؤهل للقيام بمعاينتها و عرضها على الجمعية العامة قصد الفصل في تعيين محافظ أو محافظي الحسابات المنتقين مسبقاً؛

¹ نفس المرجع المادة 8.

❖ غير أنه يجب أن يعادل عدد محافظي الحسابات المزمع إستشارتهم على الأقل ثلاث (3) مرات عدد محافظي الحسابات المزمع تعيينهم؛

❖ يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية خلال أجل أقصاه ثمانية (8) أيام بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه.

ورد على الأصل الخاص بتعيين محافظ الحسابات السالف الذكر استثناءات على النحو الآتي:¹

❖ **تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة التأسيسية:** يتم إتباع هذه الطريقة في التعيين إذا لجأت شركة المساهمة لطريقة التأسيس الفوري، وبموجب ذلك تقوم الجمعية العامة التأسيسية التي تصادق على القانون الأساسي بتعيين القائمين بالإدارة الأولين أو أعضاء مجلس المراقبة، كما تقوم بتعيين واحد أو أكثر من محافظي الحسابات وتثبت عند الاقتضاء قبولهم لمهامه في المحضر الخاص بها، كل هذا أكدت عليه المادة 600 من القانون التجاري التي تنص على "تثبت هذه الجمعية أن.....وتعين القائمين بالإدارة الأولين أو أعضاء مجلس المراقبة وتعين واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات ، كما أن يجب يتضمن محضر الجلسة الخاص بالجمعية عند الاقتضاء إثبات قبول القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة ومندوبي الحسابات وظائفهم".

❖ **تعيين محافظ الحسابات في القانون الأساسي للشركة:** يعين محافظ الحسابات في القانون الأساسي لشركة المساهمة إذا اتبعت طريقة التأسيس المتتابع أو بالأحرى إذا لم تلجأ علنية للدخار، ولقد أجازت المادة 609 من القانون التجاري ذلك حيث نصت على انه " يعين القائمون بالإدارة الأولون وأعضاء مجلس المراقبة الأولون ومندوبو الحسابات الأولون في القوانين الأساسية"، و هذا الهدف من هذا التعيين تيسير تأسيس شركة المساهمة.

❖ **تعيين محافظ الحسابات من طرف القضاء:** إن الهدف من اللجوء إلى هذا النوع من التعيين ضمان السير العادي للشركة وكذلك حماية الأقلية من المساهمين إذ أنه في حالة فشل المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ للحسابات لأي سبب كان يعين هذا الأخير بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الأول للكيان التابع لها مقر الشركة طبقاً لنص المادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32.

¹ تمار خديجة، تقارير التدقيق الخارجي في ظل إلزامية تطبيق معايير التدقيق الدولية" دراسة حالة الجزائر"، أطروحة الدكتوراه، جامعة مستغانم، 2017، ص 111.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق وإستقلالية المدقق الخارجي

ويرى الباحث أن المشرع الجزائري أرسى أول دعامة لاستقلالية المدقق الخارجي من خلال تحديد شروط وكيفية التعيين وعدم تدخل الإدارة باعتبارها الجهة المكلفة بإعداد القوائم المالية وأوكل المهمة إلى الجمعية العامة.

الفرع الثاني : إنهاء مهام مدقق الحسابات في الجزائر

تنتهي مهام مدقق الحسابات الخارجي في التشريع الجزائري وفق إحدى الطرق التالية:

أولا: انتهاء المدة المحددة قانونا

تنتهي مهام محافظ الحسابات بانتهاء العهدة التي عين من اجلها المدقق طبقا لنص المادة 27 من القانون 01-10 التي حددت عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، وقد تكون المدة أقل عند تعيينه بصفته مستخلف أو عن طريق القضاء، ولا تجدد عهدة محافظ الحسابات في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين ماليتين متتاليتين وقام بإعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك.

ثانيا: استقالة محافظ الحسابات

أقر المشرع الجزائري من خلال نص المادة 38 من القانون 01-10 حق لمحافظ الحسابات في الاستقالة " يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة".¹

وهنا تجدر الإشارة أن المشرع لم يحدد الأسباب المؤدية للاستقالة غير انه يمكن تعديد بعض الأسباب من وجهة نظر الباحث نلخصها هي:

- ❖ عدم قدرته على المواصلة في مهامه بسبب وجود مانع قانوني أو جسدي الخ؛
- ❖ وجوده في وضعية تؤثر على استقلاليته؛
- ❖ عدم كفاية ما يحصل عليه من أتعاب ؛
- ❖ تدهور علاقته بمديري الشركة على نحو من شأنه تعجيز محافظ الحسابات أداء واجباته المهنية على أكمل.

¹ القانون 01-10، مرجع سبق ذكره، المادة 27 و 38.

ثالثا: عزل محافظ الحسابات

اعتبر المشرع أن من له حق التعيين يكون له الحق في العزل و حماية للمدقق اوجب شروطا لذلك نصت عليها المادة 715 مكرر 9 من القانون التجاري " في حالة حدوث خطأ أو مانع، يجوز بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو من مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل عشر رأسمال (10/1) الشركة أو الجمعية العامة، إنهاء مهام مندوبي الحسابات قبل الإنتهاء العادي لهذه الوظائف عن طريق الجهة القضائية المختصة".¹

والخطأ في هذه الحالة يتمثل في عدم التنفيذ أصلا أو التنفيذ السيئ للمهام الموكلة إليه، وبالتالي يشترط إثبات خطأ المدقق ومعه إثبات سوء نيته، ومن قبيل الأخطاء أن يعاين عدم دقة الحسابات السنوية وعدم احترامها للنصوص القانونية والتنظيمية، ومع ذلك لم يرقم بإعلام المساهمين، أو لم يودع تقريره في الوقت المناسب حتى تتمكن الجمعية العامة من اتخاذ الإجراءات اللازمة في الوقت المناسب، كذا يعتبر من قبيل الأخطاء الخطأ المهني في أداء وظيفته كأن يقوم المدقق بعمل من أعمال التسيير رغم حضرها عليه قانونا.

أما فيما يخص المانع أو العائق والذي يحول دون ممارسة المندوب لوظيفته، فهو يكتسي طابع موضوعي لأنه يشمل كل واقعة تحول دون ممارسة المندوب لمهامه، ومن قبيل ذلك: المرض المقعد للمدقق الذي يجعل معه الاستحالة في أداء المهام كذلك خلق حالة من حالات التنافي أو الموانع التي تجعل معها ممارسة غير شرعية لمهام مدقق الحسابات.²

ومن خلال ما سبق يلاحظ أن قرار العزل لا بد أن يخضع للرقابة القضائية مخالفا للقاعدة أن من يقوم بعملية التعيين هو وحده من يقوم بالعزل فالجمعية العامة لا يحق لها عزل المدقق إلا إذا قامت بتقديم طلب إلى القضاء ليقوم بذلك، ضف إلى ذلك لا يمكن لها القيام بذلك في أي وقت تشاء بل إلا إذا أثبتت خطأ أو مانع يحول دون ممارسة المدقق لمهامه بصفة عادية ومستقلة، كما أن هذه الإمكانية لم تمنح للجمعية العامة وحدها بل منحت أيضا لمجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مساهم أو أكثر يمثلون عشر رأس مال الشركة على الأقل، مما يوفر له الكثير من الاستقرار والثبات في أداء عمله الرقابي، ويرجع ذلك لحاجة هاته المهنة لضمانات حتى تنجز على أتم وجه وأحسن صورة.

رابعا: وفاة محافظ الحسابات أو شطبه أو إيقافه

لا يخفى على الجميع أن الوفاة تضع نهاية للعلاقات المبنية على الإعتبار الشخصي كما هو حال في علاقة محافظ الحسابات بالشركة الخاضعة لرقابته، و الأمر سيان إذا تم شطب محافظ الحسابات أو تم إيقافه لأن هذا يضر بمصلحة الشركة ولا يسعها الإنتظار وبالتالى عليها إيجاد البديل في أقرب وقت، لذلك نصت المادة

¹ القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، المادة 715 مكرر 9.

² علاوي عبداللطيف، مندوب الحسابات ودوره في مختلف أشكال الشركات التجارية، أطروحة دكتوراه، جامعة تلمسان، الجزائر، 2017، ص 49.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق وإستقلالية المدقق الخارجي

76 من القانون 10-01 على أن الوزير المكلف بالمالية يعين مهنيا مؤهل لتسيير المكتب بناء على اقتراح من رئيس مجلس الغرفة الوطنية.¹

المطلب الثاني: موانع تعيين المدقق الخارجي وحالات التنافي في التشريع الجزائري

لقد أقر المشرع الجزائري جملة من الموانع وحالات التنافي التي لا يمكن ممارسة المهنة معها كل ذلك لتعزيز استقلالية المدقق الخارجي وهو ما سنتناوله في هذا المطلب.

الفرع الأول: موانع تعيين المدقق الخارجي

أوجبت ضرورة الاستقلالية والحياد التي يتوجب توفرها في محافظ الحسابات، وضع ضوابط قانونية لحماية ممارسي هذه المهنة وضمان مصداقية عملهم. و ذلك بفصل بين أعمال الرقابة التي يقوم بها وباقي المهام التي قد تتداخل ومهمته وتجعله موضع شك ، فقد جاء في أحكام المادة 175 مكرر من القانون التجاري عدم إمكان تعيين مدقق للحسابات بالنسبة للأشخاص الذين يكونون في الوضعيات الآتية:²

❖ الأقرباء والأصهار حتى الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمون بالإدارة، وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة المؤسسة؛

❖ القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر (10/1) رأس مال المؤسسة أو إذا كانت هذه المؤسسة نفسها تملك عشر (10/1) رأس مال هذه الشركات؛

❖ أزواج الأشخاص الذين يحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات أجرا أو مرتبا، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة؛

❖ الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس الرقابة أو مجلس المديرين في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

ونصت المادة 65 من القانون رقم 10 - 01 السابق الذكر أنه يمنع محافظ الحسابات من³:

❖ القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛

❖ القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة على المسيرين؛

¹ القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 76.

² القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، المادة 715.

³ القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 65.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق وإستقلالية المدقق الخارجي

- ❖ قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير؛
 - ❖ قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها؛
 - ❖ ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛
 - ❖ شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث سنوات من انتهاء عهده.
- و جاءت المادة 66 من نفس القانون بحكم آخر وهو عدم إمكانية تعيين الأشخاص سواء كانوا طبيعيين أو معنويين كمندوبين للحسابات، والذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو إمتيازات أخرى، لاسيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة محل المراقبة خلال الثلاث سنوات الأخيرة من شغلهم منصب مندوب الحسابات لدى هذه الشركة أو الهيئة، كما جاءت المادة 67 من ذات القانون بحكم أقل ما يمكن القول عنه أنه مانع جامع، ألا وهو منع مندوب الحسابات من القيام بأية مهمة - مهما كانت - في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة، وذلك لتجنب الشبهات والشكوك من أي نوع كانت.¹

الفرع الثاني: حالات التنافي

حدد القانون رقم 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب حالات التنافي العامة التي يمنع فيها ممارسة مندوبية الحسابات وهي حسب نص المادة 64 ما يلي لتحقيق ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد بكل استقلالية فكرية وأخلاقية يعتبر متنافيا مع هذه المهن في مفهوم هذا القانون:²

- ❖ كل نشاط تجاري لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛
- ❖ كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛
- ❖ كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري غير تلك المنصوص عليها في المادة 46 من نفس القانون؛
- ❖ الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس المؤسسة أو الهيئة كل عهدة برلمانية؛
- ❖ كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

¹ القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 66 و67.

² نفس المرجع، المادة 64.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق وإستقلالية المدقق الخارجي

يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ مباشرة عهده، ويتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته طبقاً لأحكام المادة 76 من نفس القانون.

لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية طبقاً للتشريع الساري المفعول.

ويرى الباحث انه من الصعب التأكد من حالات المنع وتنافي المذكورة في المواد أعلاه حيث أن المهمة ليست باليسيرة خصوصاً في المؤسسات التي تحتوي عدد كبير من الموظفين في مجلس الإدارة إضافة إلى فريق مكتب التدقيق، كما أن الرقابة على تطبيق هاته المواد صعبة ولا يتم الرجوع إليها إلى في حالات التقاضي، كما أن تصريح المدقق باستقلاليته وعدم وقوعه في حالات المنع والتنافي قد يشوبه الكثير لاسيما في ظل حاجته للموارد المالية.

المطلب الثالث: الخدمات غير التدقيقية

أما بخصوص الخدمات الاستشارية، فنجد أن المشرع الجزائري قد اعترف بأهمية الخبير المحاسب بتقديم الخدمات الاستشارية في المجالات التي يملك فيها المعارف والخبرات اللازمة، إذا كانت لم تكن مهمته الأصلية في المؤسسة هي محافظة الحسابات وذلك في عدة مواضع من القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث نصت المادة 19 من القانون المذكور آنفاً على أن الخبير المحاسب مؤهل لتقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي.

ولقد تم تحديد حالات المنع من ممارسة الخدمات الاستشارية في سياق التطرق إلى مهام كل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، حيث تناولت المادة 65 من القانون 10-01 مجموعة من المنوعات على محافظ الحسابات، ومنها "ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها".¹ وتعدد خدمات مكاتب التدقيق في الجزائر بخلاف مصادفته على حسابات الشركة كالأتي:²

❖ **مسك الحسابات:** يمكن لمدقق الحسابات في الجزائر مسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل.

¹ نفس المرجع، المادة 22.

² عبد الرحمان بن عيسى و هشام بن حميدة، حدود استقلالية المدقق الخارجي في ظل ممارسة خدمات غير خدمات التدقيق في الجزائر - دراسة لأراء مجموعة من المهنيين والأكاديميين-، المجلة الدولية للاقتصاد، العدد 3، جامعة بومرداس، الجزائر، 2019، ص 80.

❖ **الخبرة المحاسبية:** يمارس مدقق الحسابات بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون بصفة تعاقدية للخبرة المحاسبية .

❖ **تصفية الشركات والخبرة القضائية:** يمكن تعيين مدققي الحسابات بصفتهم محافضي حصص طبقاً لأحكام القانون التجاري وخبراء قضائيين طبقاً لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية وقانون الإجراءات الجزائية.

❖ **الاستشارة والتعاون مع هيئة السوق المالي:** يؤهل مدقق الحسابات قانوناً لتقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي، كما يمكن الاستعانة به للقيام بكل تحليل تكميلي أو إجراء عمل معاينة تراه لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة ضرورياً، خاصة فيما تعلق بالتدقيق والتثبت حول صدق المعلومات الموفرة من طرف الشركات التي تلجأ إلى الدعوة العلنية للدخار.

ويرى الباحث من خلال هذا العنصر أنه ورغم الموانع القانونية التي اقرها المشرع في عدة نصوص

المطلب الرابع: أتعاب المدقق الخارجي وحقه في الاطلاع

إن من أوجه التي ينبغي العناية بها عند دراسة الاستقلالية في الجزائر هي أتعاب عملية التدقيق وما أولاه المشرع لها إضافة إلى ما اقره بخصوص حق الاطلاع الممنوح للمدقق ومدى حريته عند عملة التدقيق وهو ما سيتم طرحه في هذا المطلب.

الفرع الأول : أتعاب عملية التدقيق

يتقاضى المدقق الخارجي أتعاباً مقابل أدائه لمهامه، ولا يمكن دفع هذه الرسوم في شكل مزاياً عينية أو تخفيضات أو عمولات أو مساهمات، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، حيث أنه يجب على المدققين الخارجيين وعملائهم أن يقرروا بالاتفاق المتبادل مقدار الرسوم وشروط دفعها، على أن تتناسب مكافأة المدقق مع أهمية العناية الواجبة التي يتعين القيام بها، بالنظر إلى حجم وطبيعة وتعقيد أنشطة المؤسسة التي تم اعتماد حساباتها، ولا يستطيع المدقق قبول مستوى من الأتعاب شأنه أن من يضر بجودة عمله وعدم كفاية الرسوم مقارنة بالمهمة المقبولة لا يبرر بأي شكل من الأشكال عدم الامتثال للعناية المهنية الواجبة.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق وإستقلالية المدقق الخارجي

حددت المادة 37 من القانون رقم 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظي الحسابات والمحاسب المعتمد بصفة دقيقة أتعاب محافظ الحسابات، حيث جاء فيها ما يلي "تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهنته، لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجر أو امتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته ولا يمكن احتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من المؤسسة أو الهيئة المعنية"¹.

وبناء عليه، فإنه لا يوجد أي تفويض لمجلس الإدارة في تحديد الأتعاب، وفي هذا الصدد فإن التشريع الجزائري قد اختلف عن العديد من الشرائع الأخرى.

كما يجب على المدقق الخارجي أن يضع الاعتبارات التالية في الحسبان عند تقديره للأتعاب:

- ❖ الوقت الذي تستغرقه عملية التدقيق؛
- ❖ عدد الموظفين اللازم توظيفهم للقيام بعملية التدقيق، والمستوى المهني لكل منهم؛
- ❖ نوع عملية التدقيق المطلوبة ومدى مسؤولية المدقق تجاهها؛
- ❖ قدرة العميل على الدفع، وأهمية التقرير للعميل؛
- ❖ التاريخ الذي تقدم فيه العميل للمدقق لإنجاز العملية وارتباط ذلك بخطة العمل في مكتب المدقق.

يلاحظ من خلال عنصر الأتعاب أن المشرع الجزائري في المادة 37 سابقة الذكر أعطى صلاحية تحديد الأتعاب للجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات ويتوافق الباحث مع المشرع في الجزء الأول حيث أن تحديد الأتعاب عن طريق الجمعية العامة باعتبارها أعلى سلطة في اغلب الشركات وصاحبة الفائدة الكبرى من أعمال التدقيق و المسؤولة عن تعيينه يضيف الكثير من الاستقلالية للمدقق ولا يجعله في محل الشك، غير أن الجزء الثاني في المادة ونقصد به الهيئة المكلفة بالمداولات فهنا يتسأل الباحث عن هاته الهيئة فإذا كان القصد بها مجلس الإدارة، فمن غير المعقول أن من يراقب أعماله المدقق ويصدر فيه التقارير يكون مسؤولا عن تحديد أتعابه و كيف له أن يقوم بعمله بكل استقلالية وحيادية.

¹القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 37.

الفرع الثاني: حق الإطلاع

أتاح القانون لمحافظ الحسابات حق الاطلاع على أي وثيقة (جميع دفاتر المؤسسة ، سجلاتها، مستنداتها التي يراها مفيدة لأداء عمله وبالصورة التي يراها ملائمة وفي الوقت الذي يختاره، دون أن يكون مجبراً على إخطار المؤسسة مسبقاً بذلك، حيث جاء في المادة 31 من قانون رقم 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد أنه يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر، وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة، ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة"

كما يمتلك مدقق الحسابات الحرية في الاطلاع على المعلومات الأخرى حول الشركات التي لها علاقة مع الشركة محل التدقيق، وذلك بنص المادة 32 من نفس القانون كما يلي: " يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها"، وله الحق في الحصول على كشوفات محاسبية كل 6 أشهر على الأقل من طرف المكلفون بالإدارة يكون ذلك حسب ما جاء بنص المادة 33 من نفس القانون كما يلي: " يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة 6 أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفاً محاسبياً يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون".

ويجبر القانون مجلس الإدارة على تمكين محافظ الحسابات من ممارسة هذا الحق، وهذا حسب المادة 34 من نفس القانون، حيث تنص على أنه يعلم " محافظ الحسابات كتابياً في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري".¹

وقد نص القانون التجاري فالمادة 716 منه " عند قفل كل سنة مالية يضع مجلس الإدارة أو القائمون بالإدارة جرداً بمختلف عناصر الأصول والديون الموجودة في ذلك التاريخ وحساب الاستغلال العام وحساب النتائج والميزانية وتقريراً مكتوباً عن حالة الشركة ونشاطها أثناء السنة المالية المنصرمة، توضع المستندات المشار إليها في هذه المادة تحت تصرف محافظي الحسابات خلال الأربعة أشهر على الأكثر والتالية لقفل السنة المالية"².

¹ القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المواد 31، 32، 33، 34.

² القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، المادة 761.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق وإستقلالية المدقق الخارجي

كما جاء في المادة 831 من القانون التجاري على أنه يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من عشرين ألف (20000) دج إلى خمسمائة ألف (500000) دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، رئيس الشركة أو القائمين بإدارتها ومديروها العامون، أو كل شخص في خدمة الشركة يتعمد وضع عائق لمراجعة الحسابات أو مراقبات مندوبي الحسابات، أو يمتنع عن تقديم كل الوثائق اللازمة للإطلاع عليها في عين المكان أثناء ممارسة مهامهم، خاصة فيما يتعلق بالاتفاقات والدفاتر المستندية وسجلات المحاضر¹.

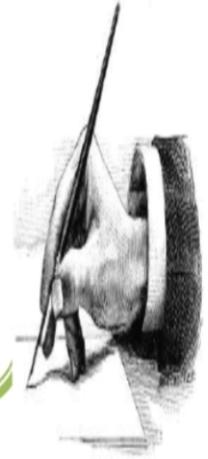
يلاحظ الباحث من خلال سرد المواد المتعلقة بحق الاطلاع أن المشرع الجزائري أعطى كامل الحرية للمدقق تعزيزا لاستقلاليته من خلال هذا العنصر حق الاطلاع حيث منحه الصلاحيات الكاملة في التحقق من أية وثيقة أو سجل في أية وقت شاء دون سابق إعلام محذرا كل من يعرقل سير عملية التدقيق بعقوبات صارمة، وهو ما ينعكس على جودة التدقيق

¹ نفس المرجع، المادة 831.

خلاصة الفصل:

تناولنا من خلال هذا الفصل الإطار المفاهيمي للتدقيق وإستقلالية المدقق حيث تم التناول في مبحثه الأول جل المفاهيم الأساسية لعملية التدقيق وتطور مفهومه والتدقيق الخارجي هو إجراء فحص انتقائي مخطط يقوم به فرد محترف ومستقل عن المؤسسة، بهدف التحقق من صحة و موثوقية المعلومات المالية التي تُقدم من قبل المؤسسة ومن النظام المحاسبي. يُقدم من خلاله المدقق في تقريره رأياً فنياً محايداً وموضوعياً، مستنداً إلى أدلة وقرائن داعمة، كما تم إبراز أهمية التدقيق لمختلف الأطراف سواء الداخلية للمؤسسة أو الخارجية إضافة إلى أنواعه وتطورها عبر الزمن، كما تم التناول في هذا الفصل بثلاثة مباحث إستقلالية المدقق الخارجي باعتباره المتغير المستقل للدراسة تم تسليط الضوء على جل النقاط المتعلقة بإستقلالية المدقق الخارجي بدأ بعرض جل المفاهيم والأنواع والعوامل المؤثرة في إستقلالية المدقق في المبحث الثاني ليأتي المبحث الثالث مسلط الضوء على الجهود الدولية لتعزيز إستقلالية المدقق الخارجي حيث تطرقنا إلى ما جاء في المعايير الدولية للتدقيق بهذا الشأن إضافة إلى المعايير الأمريكية للتدقيق ضف إلى ذلك ما جاء به المعهد السلوك الأخلاقي الأمريكي والدولي من توصيات بخصوص إستقلالية المدقق، ليختم هذا الفصل بمحاولة منا لإبراز الجهود المحلية الجزائرية من خلال التشريعات والقوانين التي تناولت موضوع الإستقلالية.

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي
لجودة التدقيق



تمهيد:

إن جودة التدقيق الخارجي تعد مسألة محورية للقائمين على المهنة والمهنيين والباحثين في مجال التدقيق على حد سواء فهي مطلب الجميع خصوصا بعد فشل كبرى مكاتب التدقيق الدولية وإفلاس شركتي ايرون و ووردكوم وما أعقبه من اتهامات وتشيكك في النزاهة والكفاءة المهنية للمدققين.

كما أن تزايد اعتماد مستخدمي القوائم على البيانات المالية المدققة كمصدر للمعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات المختلفة وما صاحب ذلك من ازدياد مسؤولية مدقق الحسابات أمام الغير إلى بروز الحاجة إلى إجراءات لضمان جودة التدقيق وذلك لتوفير القناعة المعقولة للمدقق وللأطراف المعنية بأن أعمال التدقيق قد نفذت بدرجة عالية من الكفاءة والسرعة.

ومن خلال ما سبق أضحى من الضروري العمل على إعادة الثقة والمصدقية للمهنة والعمل على الارتقاء بها لضمان تحقيق جودة التدقيق التي أصبحت مسألة محورية وقضية جوهرية بالنسبة لمختلف الأطراف ذات العلاقة بمهنة التدقيق على مختلف الأصعدة التشريعية والمهنية والأكاديمية، وهو ما جعل جودة التدقيق مجالا لدراسات والبحث العلمي في مختلف جوانبها.

ويحاول هذا الفصل تقديم الإطار المفاهيمي لموضوع جودة التدقيق من خلال أربعة مباحث هي:

❖ المبحث الأول: المفاهيم الأساسية لجودة التدقيق؛

❖ المبحث الثاني: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي؛

❖ المبحث الثالث: وسائل وآليات تحسين جودة التدقيق؛

❖ المبحث الرابع: الإرشادات المهنية الدولية ذات العلاقة بالرقابة على جودة التدقيق.

المبحث الأول: المفاهيم الأساسية لجودة التدقيق

لم يرد مفهوم واضح ومتفق عليه من قبل هؤلاء الباحثين لجودة التدقيق، ويرجع ذلك إلى النظر لهذا المفهوم من وجهات نظر متعددة ومختلفة، مما أدى إلى عدم القدرة على بلورة مفهوم واضح ومحدد وبشكل نهائي، وسنحاول من خلال هذا المبحث تسليط الضوء على مختلف التعاريف الواردة بخصوص جودة التدقيق ولكن قبل ذلك سنتطرق إلى المفاهيم الأساسية للجودة بصفة عامة.

المطلب الأول: مفهوم الجودة وجودة التدقيق

الفرع الأول: مفهوم الجودة

يعود مفهوم الجودة إلى الكلمة اللاتينية (Quality) والتي تعني طبيعة الشيء ودرجة الصلاحية¹، وقديما كانت تعني الدقة والإتقان، أما حديثا فقد تغير مفهوم الجودة بعد تطور علم الإدارة وظهور الثورة الصناعية والشركات الكبرى وازدياد المنافسة إذ أصبح لمفهوم الجودة أبعاد متشعبة وجديدة.

كما عرفت الجمعية الأمريكية لضبط الجودة (ASQC) بأنها "مجموعة من المزايا وخصائص المنتج أو الخدمة القادرة على تلبية حاجات المستهلكين"².

أما المنظمة الأوروبية لضبط الجودة (EOQC) فقد عرفت الجودة بأنها "المجموع الكلي للمزايا والخصائص التي تؤثر في قدرة المنتج أو الخدمة على تلبية حاجات معينة"³.

أما المعيار (ISO 9000) فقد عرف الجودة على أنها "قدرة مجموعة من الخصائص الجوهرية على تلبية المتطلبات"⁴.

ونتيجة للتطورات الاقتصادية ظهرت الجودة بمفهومها الشامل والحديث حيث تعتبر إدارة الجودة الشاملة من أكثر المفاهيم الرائدة التي استقطبت اهتماما واسعا للمختصين والإداريين، وتعرف على أنها "فلسفة وخطوط عريضة

¹ محفوظ أحمد جودة، إدارة الجودة الشاملة مفاهيم وتطبيقات، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004، ص3.

² ناظم حسين عبد السيد، محاسبة الجودة مدخل تحليلي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2009، ص12.

³ خولة حسين حمدان، دور ديوان الرقابة المالية على رقابة الجودة، مجلة القادسية، المجلد 13، العدد 3، جامعة القادسية، العراق، 2011، ص145

⁴ Mami ali, **Internal Factors Affecting Professional Performance Quality In Accounting And Auditing Firms- A Field Study From Algeria**, Journal Of Economics And Development, Issue 6, Médéa University, Algéria, 2016, P 28.

ومبادئ تدل وترشد المؤسسة لتحقيق تطور مستمر بحيث تحسن استخدام الموارد المتاحة وكذلك الخدمات، بحيث أن كافة العمليات داخل المؤسسة تسعى لأن تحقق إشباع لحاجات المستهلكين الحاليين والمرتقبين".¹

ومن خلال ما سبق يتضح أن الجودة هي عبارة عن مجموعة من العناصر والخصائص التي تتميز بالدقة والمتعلقة بمنتج معين والتي تهدف إلى إشباع حاجات المستهلكين وتلبية رغباتهم.

الفرع الثاني: مفهوم جودة التدقيق

ان جودة التدقيق من المواضيع التي لاقت اهتماما كبيرا من قبل الباحثين منذ أول محاولة لوضع تعريف لعملية التدقيق حتى الوقت الحاضر، حيث ظهر في الدراسات التي تتعلق بالتدقيق اهتمام واضح بموضوع جودة التدقيق من حيث التعريف بهذا المصطلح وإيجاد مفهوم محدد له، أو من حيث دراسته لإيجاد وتحديد العوامل والمؤشرات التي تستخدم لقياسه وصعوبات تبني هذا المفهوم في الواقع العملي.

وعليه أصبحت جودة التدقيق تمثل إحدى القضايا الهامة المطروحة على الصعيدين الأكاديمي والعملي، وقد حاولت العديد من الدراسات والأبحاث والمنظمات المهنية إيجاد مفهوم لجودة التدقيق ويمكن سرد ذلك على نحو تالي:

حيث يعتبر DE ANGELO من الأوائل الذين قاموا بدراسة ومحاولة تحديد مفهوم لجودة التدقيق وذلك سنة 1981 حيث عرف جودة التدقيق بأنها "تقدير السوق لاحتمالية قيام المدقق باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل والقيام بتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره في نهاية عملية التدقيق".²

ولتحقيق جودة التدقيق حسب التعريف السابق لا بد من توافر شرطين أساسيين هما:³

أولا: كفاءة المدقق ومدى قدرته على اكتشاف الخروقات

يقصد بالكفاءة المهنية للمدقق "المعرفة الكافية والمتخصصة في مجالات المحاسبة والتدقيق والمهارة في تطبيق تلك المعرفة في الحالات والظروف المختلفة"، وذلك لكي يتمتع أداء المدقق بالجودة وفق لهذه المقاربة، وتعتبر كفاءة

¹ خضير كاظم حمود، إدارة الجودة الشاملة، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الاردن، 2014، ص 74.

² Benoit Pigé, **Gouvernance, Contrôle et Audit des Organisations**, Edition Economica, Paris, France, 2008, P 179.

³ Makram Chemingui, Benoit Pigé, **La Qualité De L'Audit Analyse Critique Et Proposition D'Une Approche D'Evaluation Axée Sur La Nature Des Travaux D'Audit Réalisés**, Congrès des Normes Et Mondialisation, Université de Franche-Comté, Besançon, France, 2004, P P 4-5.

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للجودة التدقيق

المدقق كضمان لقدرته للكشف عن المخالفات والأخطاء عبر امتلاك المعرفة التدريب والتأهيل والخبرة الكافية لإجراء أعمال التدقيق، كما أنه يجب النظر إلى مفهوم الكفاءة وفقا لثلاثة مستويات وهي:

- ❖ كفاءة المدقق كفرد؛
- ❖ كفاءة مكتب التدقيق وقدرته على القيام بالأعمال؛
- ❖ اختصاص فريق التدقيق المتدخل الذي يقوم بعملية التدقيق؛

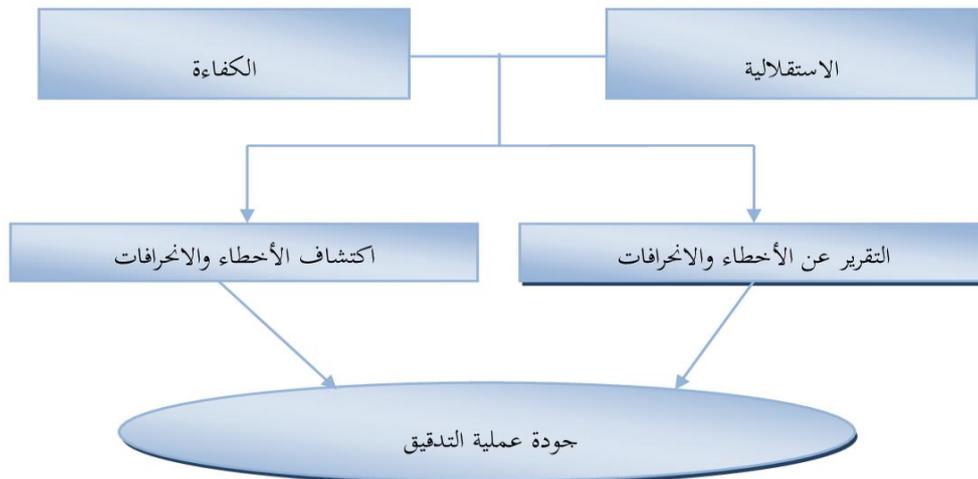
ثانيا: استقلالية المدقق

يعتبر الاستقلال عنصر هام من عناصر تحقيق جودة التدقيق لأنه يضمن أن العمل والنتائج المتوصل إليها لا تشوبها الذاتية في إبداء الرأي أو التلاعب والسهو، نتيجة تواطؤ مع احد الأطراف داخل المؤسسة ويتحقق استقلال المدقق أيضا وفقا لثلاثة مستويات :

- ❖ الاستقلال في برمجة أعمال التدقيق ؛
- ❖ استقلالية التحقيق وأعمال التدقيق من جمع وتقييم البيانات دون أي تدخل أو تلاعب من قبل الآخرين؛
- ❖ الاستقلال في إعداد التقرير وحرية إبداء الرأي بنهاية أعمال التدقيق.

والشكل التالي يوضح ما ذهب اليه DE ANGELO باختصار:

الشكل رقم (01-02): مفهوم جودة التدقيق حسب DE ANGELO



Source : Marine portal, **Les Déterminants De La Qualité De L'audit, Le cas De L'audit Des Comptes Publics**, Revue Comptabilité-Contrôle-Audit, Vol 17, Numéro 1, Association Francophone De Comptabilité, Paris, France, 2011, P43.

وهو ما ذهب إليه أيضا (KNAPP) في تعريفه لجودة التدقيق حيث اعتمد في طرحه على نفس المقاربة التي تعتمد على عنصري الكفاءة والاستقلالية في الإفصاح عن الأخطاء والتحريفات الجوهرية، فعرف جودة التدقيق من خلال مفهوم مخاطر التدقيق على أنها "تخفيض المدقق لخطر الاكتشاف والذي يؤدي الى تخفيض خطر التدقيق النهائي، وعليه فان المدقق سوف يسعى بدوره للإفصاح والتقرير عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية".¹

ويعتبر (FLINT) أن تعدد مهام التدقيق، والوضع التنافسي الشديد للغاية السائد في ميدان التدقيق، يمكن أن يشجع ويدفع المدققين لتخفيض مستوى استقلالهم الحقيقي، ونظرا لهذه العوامل فاستقلال المدقق سيعتمد في نهاية المطاف على مستوى نزاهته والتي تواجه الضغوط التي يفرضها العملاء والأطراف ذات العلاقة.²

أما عن مفهوم جودة التدقيق من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية، نجد ما يلي:

عرفت جودة التدقيق على أنها "مدى قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية والإعلان عنها، بالإضافة إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وحملة الأسهم وبالتالي حماية مصالح حملة الأسهم وذلك في ظل انفصال الملكية عن الإدارة".

كما تم تعريفها "على أنها درجة الثقة التي يقدمها المدقق لمستخدمي القوائم المالية، فالهدف من التدقيق هو إضفاء الثقة في القوائم المالية، أي احتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء والمخالفات الجوهرية".³

كما عرف (Palmrose) جودة التدقيق بأنها: "مستوى التأكيد الذي يقدمه المدقق بعدم احتواء القوائم المالية للأخطاء الجوهرية، وأنه كلما كبر هذا المستوى كلما دل على جودة التدقيق والعكس صحيح".⁴

عرفت جودة التدقيق على أنها "الدرجة التي تستوفي عملية التدقيق توقعات العميل، تجاه اكتشاف الأخطاء والإفصاح عنها في التقرير عن الأخطاء والمخالفات المرتبطة بالمؤسسة محل التدقيق".

¹ Fateh Serdouk, Bachir Dridi, **Les Informations De l'utilisateur Sur Les Risques: Comment Elle Améliore La Qualité De L'audit**, Revue Des Etudes Economiques Et Financières, Numéro 4, Université El Oued, Algérie, 2011, P 248.

² Riadh Manita, Makram Chemanguui, **Les Approches D'évaluation Et Les Indications De Mesure De La Qualité D'Audit** : Une Revue Critique, 28ème Congrès Comptabilité Et Environnement, Association francophone de comptabilité, Paris, France, 2007, P 3.

³ سمير كامل محمد عيسى، **اثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد 2، جامعة الإسكندرية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 6.

⁴ محمد محمود حميدات، **تقييم جودة تدقيق الحسابات في الأردن والعوامل المحددة لها**، رسالة ماجستير، جامعة اليرموك، 2002، ص 2.

أما بخصوص مفهوم جودة التدقيق من خلال وجهة نظر المدققين فيما يتعلق بأداء مهمة التدقيق من حيث درجة الالتزام بالمعايير المهنية ومدى الالتزام بالخطط والبرامج والموازنات الموضوعية، ودرجة اكتشاف الأخطاء والمخالفات التي توجد في القوائم المالية والتقرير عنها، وفقا لهذا الاتجاه نجد ما يلي:

عرفت جودة التدقيق على أنها "قيام المدقق باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل، وتقليل خطر وجود الأخطاء في القوائم المالية إلى أدنى درجة ممكنة وفي ضوء الأتعاب المتفق عليها، ويتضح من كل هذا بأنه كلما زاد احتمال اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية إلى أدنى درجة ممكنة زادت معه جودة التدقيق والعكس صحيح"¹.

كما عرفت أيضا وفقا لهذا التوجه على أنها "مدى إتباع المدققين للأساليب والإجراءات المحاسبية التي تتفق مع متطلبات المعايير المهنية المتعارف عليها ومتطلبات معايير الرقابة على جودة أداء عملية التدقيق"² وعن مفهوم جودة التدقيق من وجهة نظر المنظمات والهيئات المهنية قامت العديد من المنظمات المهنية بتقديم تعريف لجودة التدقيق ومن أبرز هذه التعاريف ما يلي:

أوضحت نشرة معايير التدقيق التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي عام 1974، أن جودة التدقيق تتحقق من خلال الالتزام بمعايير التدقيق ومن خلال تطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة في مكاتب التدقيق، ومن خلال الالتزام بقواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والتدقيق.³

ومن ناحية أخرى أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى مفهوم جودة التدقيق من خلال المعيار الدولي رقم ISA220 الرقابة على جودة عملية التدقيق، حيث أوضح أن أدوات الرقابة على جودة التدقيق تتمثل في السياسات والإجراءات المطبقة في مكاتب التدقيق للتأكد من أن أعمال التدقيق التي تم إنجازها قد تم أدائها وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها وبالالتزام بقواعد وسلوكيات المهنة.⁴

¹سهام أكرم عمر الطويل، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة "دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2012، ص24.

²بن عيسى عبد الرحمان، تحليل أثر الخصائص الشخصية لمراجع الحسابات على جودة عملية المراجعة دراسة مقارنة من منظور المعايير الدولية وحالة الجزائر"، مجلة الأبحاث الاقتصادية، العدد 14، جامعة البليدة، الجزائر، 2016، ص188.

³عبد الوهاب نصر على، شحاتة السيد شحاتة، معايير المراجعة الدولية والتأكيد المهني، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع الإسكندرية، مصر، 2013، ص380.

⁴أحمد محمد نور وآخرون، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2007، ص8.

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للجودة التدقيق

وعليه فإن مفهوم جودة التدقيق من منظور الهيئات المهنية يتمثل في الالتزام بمعايير التدقيق، ومعايير أداء الأفراد لمهنة التدقيق، وتتعلق معايير الأداء بمجموعة من الخصائص الشخصية الواجب توافرها في العاملين في مكاتب التدقيق مثل:¹

- ❖ النزاهة والموضوعية والاستقلال؛
 - ❖ توافر المهارات والكفاءة في الأفراد لكي يتمكنوا من الوفاء بالمسؤوليات المكلفين بها؛
 - ❖ تخصيص الأفراد على المهام بصورة تحقق الموازنة بين خبرات ومهارات الأفراد وطبيعة المهمة؛
 - ❖ توافر توجيه وإشراف كامل على أداء العاملين بمكاتب التدقيق؛
 - ❖ ضرورة الفحص المستمر لفاعلية السياسات والإجراءات المطبقة للرقابة على الجودة.
- وتصنف جودة التدقيق حسب بعض الباحثين إلى صنفين هما:²
- ❖ **جودة التدقيق المدركة:** ويقصد بها مدى إدراك ووعي مستخدمي القوائم المالية أو بمعنى آخر مدى فهمهم للمقصود بجودة التدقيق.
 - ❖ **جودة التدقيق الفعلية:** ويقصد بها مدى قدرة المدقق على إكتشاف والتقرير عن الأخطاء المخالفات و المحاسبية، بالرغم من صعوبة ملاحظة جودة التدقيق الفعلية قبل التقييم لعملية التدقيق إلا أن العديد من الباحثين قد حاولوا قياسها سواء بطرق مباشرة أو غير مباشرة.

¹ نفس المرجع، ص 381.

² سمير كامل محمد عيسى، مرجع سبق ذكره، ص 8.

المطلب الثاني: أهداف وأهمية جودة التدقيق

ان لجودة التدقيق عدة اهداف تتحقق بتحققها ، كما ان لها من الأهمية البالغة التي تجعل مختلف الأطراف ذوي المصالح تنشده تحقيقها وهو ما سيتم تفصيل بيانه في هذا المطلب.

الفرع الأول: أهداف جودة التدقيق

هناك عدة أهداف لجودة التدقيق يمكن إيجازها من خلال النقاط التالية:¹

- ❖ ضمان تقديم رأي فني محايد حول القوائم المالية ومدي عدالتها في تمثيل المركز المالي، من خلال منح تأكيدات على صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المسجلة والمثبتة بالدفاتر والسجلات بالحرص على اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من الأخطاء أو تزوير و تقليل فرص ارتكاب الأخطاء؛
- ❖ توفر إرشادات خاصة بالإجراءات التي يجب أن يلتزم بها المدقق من أجل الالتزام بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض السلطة لمساعديه في مهمة التدقيق؛
- ❖ توفير الإرشادات حول الإجراءات والسياسات التي يتبناها مكتب التدقيق لتوفير القناعة المعقولة بنوعية التدقيق بصورة عامة وبالالتزام بإتباع وتطبيق المعايير المهنية؛
- ❖ تخفيض خطر التدقيق وذلك لعظم آثاره على العميل أو المؤسسة محل التدقيق؛ كسب ثقة العملاء من خلال زيادة الدقة والانتباه إلى التفاصيل أثناء العمل؛ تقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بتدقيق العمليات وتحسين كفاءة وفعالية أداء المهام ؛
- ❖ تساعد على زيادة وتحسين معنويات أعضاء مكتب التدقيق وترفع من روحهم المعنوية؛
- ❖ تساعد على إيجاد أرضية مشتركة تكون منهجا يمكن من خلاله معرفة المكاتب الأخرى التي لها نفس الأهداف والخصائص المناقشة المصالح المشتركة.

¹ نعيم حسنى دهمش ،مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن ،مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد 4،الأردن، 1994، ص 36.

الفرع الثاني: أهمية جودة التدقيق

تكمن أهمية جودة التدقيق في كون المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية يتوقعون من مخرجات عملية التدقيق والمتمثلة في تقرير مدقق الحسابات أعلى مستويات الجودة لأنهم يعتمدون في عملية اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم على تلك القوائم ، وبالتالي فان جودة التدقيق مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق ويمكن تلخيص أهمية جودة التدقيق من خلال النقاط التالية:

أولاً:زيادة الموثوقية في تقارير التدقيق والقوائم المالية

الهدف من التدقيق هو إبداء رأي فني محايد حول سلامة وصدق القوائم المالية، حيث أن موثوقية وشفافية هذه القوائم هي شريان الحياة لأسواق رأس المال ومن هذا المنطلق فإن مدققي الحسابات مطالبين بزيادة ثقة المستخدمين، ولن يكون ذلك إلا إذا تم فحص القوائم المالية من قبل مدققي الحسابات، حيث أنه كلما كانت عملية التدقيق تتميز بالجودة، تعززت الثقة في القوائم المالية وزاد الاعتماد على تقارير مدقق الحسابات.¹

ثانياً:تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية

توجد هناك علاقة وطيدة ومتبادلة بين جودة عملية التدقيق والالتزام بالمعايير المهنية، حيث يؤدي الالتزام بهذه الأخيرة إلى أداء عملية التدقيق بجودة عالية، كما أن أداء عملية التدقيق بمستوى جودة ملائم يؤكد تمسك المدققين بالمعايير المهنية، وتهدف معايير التدقيق إلى وضع مستويات الأداء المهني للمدقق الخارجي، ويترتب عن الالتزام بهذه المعايير ومستويات الأداء المهني الارتقاء بجودة الأداء المهني.²

ثالثاً:تخفيض صراعات الوكالة

من منظور نظرية الوكالة هناك تعارض في المصالح قائم بين الإدارة والأطراف ذات المصلحة ناتج عن عدم تماثل المعلومات وسيطرة الإدارة على المعلومات المالية ولتجنب أو تخفيض هذا التعارض في المصالح يقوم الملاك ببناء نظام رقابي قادر على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية والتقرير عنها والحد من عدم

¹خيراني العيد، مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لحافضي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة دراسة حالة الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012، ص17.

² احمد محمد نور وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص7.

تمثل المعلومات بين الأطراف ذات المصلحة، ويتحقق كل هذا بأداء المدقق لعملية التدقيق بأعلى مستوى من الجودة وهذا ما ينعكس بالطبع على تخفيض تكاليف الوكالة التي تتحملها الأطراف ذات العلاقة.¹

رابعا: المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في التدقيق

تشير فجوة التوقعات إلى عدم الرضا عن عمل المدققين بالنسبة للمتوقع منهم، وتنشأ هذه الفجوة عندما يصدر المدقق رأيا بدون تحفظ على القوائم المالية، ويتبين بعد ذلك وجود أخطاء جوهرية تؤثر في الحسابات، وعدم قابلية المؤسسة للاستمرار في أعمالها خلال الفترة القادمة، وظهور ضعف في نظام الرقابة الداخلية، مع وجود قصور في جودة الأداء المهني، وقصور السياسات المحاسبية عن مسايرة التغيرات في المجتمع، ويتطلب تضيق فجوة التوقعات تدعيم استقلالية المدقق وتفعيل الرقابة على جودة تنفيذ عملية التدقيق، ودراسة توقعات المجتمع بشأن مدقق الحسابات والعمل على تليتها، والتزام مدقق الحسابات بتنفيذ عملية التدقيق وفق معايير التدقيق وقواعد آداب السلوك المهني وجمع المزيد من أدلة الإثبات، بما يوفر تأكيدا معقولا بخلو القوائم المالية من حالات الخطأ والغش، ويساهم في تحسين جودة التدقيق ويعزز ثقة الأطراف الأخرى في القوائم المالية.²

وتعرف فجوة التوقعات على أنها "الفارق الجوهرية بين ما يتوقعه المجتمع من عملية التدقيق وما تقدمه مهنة التدقيق فعلا للمجتمع"³، وحسب آراء معظم الباحثين يمكن تقسيم فجوة التوقعات في مهنة التدقيق إلى:⁴

❖ **فجوة المعقولة:** يعرف "Porter" فجوة المعقولة على أنها الاختلاف أو الفرق بين ما يتوقع المجتمع

من المدقق بإنجازه وبين ما يستطيع المدقق إنجازه بصورة معقولة.

❖ **فجوة الأداء:** تشير إلى الفجوة الناتجة عن عدم توافق الأداء الفعلي للمدقق مع الأداء المتوقع والذي

يقبله مستخدمو التقارير المالية والمجتمع المالي.

❖ **فجوة التقرير:** هي الفجوة الناتجة عن عدم إدراج مدقق الحسابات لأية تحفظات في تقرير التدقيق والتي

يكون لها تأثير على عملية اتخاذ القرار.

¹صنهاجي هيبه وآخرون، أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي، مجلة العلوم الادارية والمالية، المجلد 1، العدد 1، جامعة الوادي، الجزائر، 2017، ص 433.

²جربوع محمود يوسف، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق هذه الفجوة، مجلة الجامعة الاسلامية لسلسلة الدراسات الإنسانية بغزة، مجلد 12، العدد 2، 2224، فلسطين، 2004، ص 367.

³محمد هادي العدناني، تأثير آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية في العراق، المؤتمر الثاني: القضايا الملحة للاقتصاديات الناشئة في بيئة الأعمال الحديثة، الجامعة الأردنية، الأردن، افريل 2009، ص 05.

⁴عبد الرحمان عمر الحارس، فجوة التوقعات في المراجعة الخارجية، دراسة ميدانية في الجمهورية العربية السورية، مذكرة ماجستير، جامعة تشرين، سوريا، 2008، ص 07.

❖ **فجوة الاستقلالية:** تشير الفجوة الناتجة عن عدم تحلي مدقق الحسابات بالاستقلال التام خلال تأديته لعملية التدقيق.

❖ **فجوة المسؤولية القانونية:** تشير إلى الفجوة الناتجة عن إخلال المدقق بالمسؤوليات الملقاة على عاتقه أو عدم تفهم الأطراف الأخرى لطبيعة هذه المسؤوليات.

خامسا: تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية

تعمل جودة التدقيق على تحسين احتمالية اكتشاف الأخطاء والمعلومات المالية المضللة حيث أشارت تحقيقات لجنة TREADWAY بأن لجان التدقيق يمكن أن تكون فعالة جدا للحد من وقوع المخالفات والاختلاسات باعتبار أن لجان التدقيق هي إحدى العوامل التي تؤثر على جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات ليتم بعد ذلك تشكيل لجنة العديد المهنية عرفت باسم "COSO"¹ والتي بدورها أوصت بثلاث توصيات، تتعلق الأولى والثانية بتحسين جانب من جوانب المهنة وذلك من خلال برنامج ضمان الجودة من خلال فحص الزميل، بحيث يخضع جميع عمال مكتب التدقيق للفحص لضمان خدمات جيدة، والثالثة تساهم في تخفيف ضرر الضغوط داخل المكتب من أجل تحسين جودة الأداء.

سادسا: المساهمة في تدعيم حوكمة الشركات

تكتسب جودة التدقيق الخارجي أهميتها كأداة مهمة من أدوات حوكمة الشركات من خلال توفير تأكيدات للمساهمين بصحة التقارير المالية للمؤسسة وكفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية المطبقة فيها، والإفصاح عن مختلف المخاطر التي تعترض المنشأة والإجراءات المتخذة لمواجهةها.²

ولقد عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) حوكمة الشركات على أنها "نظام يتم بواسطته توجيه منظمات الأعمال والرقابة عليها، حيث تحدد هيكل وإطار توزيع الواجبات والمسؤوليات بين المشاركين في المؤسسة من مجلس الإدارة والمديرين وغيرهم من أصحاب المصالح وتضع القواعد والأحكام لاتخاذ القرارات المتعلقة بشؤون المؤسسة".³

COSO: تتشكل لجنة كوسو من خمسة جمعيات مهنية مقرها الولايات المتحدة الأمريكية وتمثل في الرابطة الأمريكية للمحاسبة AAA، المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA، معهد المدققين الداخليين IIA، معهد المحللين الماليين FEI، المعهد الأمريكي للمحاسبين الإداريين IMA، ويتمثل دورها في وضع الأطر الشاملة في مجال إدارة المخاطر والرقابة الداخلية والردع ضد التزوير وتحسين الأداء التنظيمي والحد من الاحتيال.² أحمد محمد صالح الجلال تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2010، ص11.

³ سالم الفليبي، حوكمة شركات المساهمة العامة في سلطنة عمان، ط1، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص25.

المطلب الثالث: خصائص جودة التدقيق

حددت إرشادات جودة التدقيق الصادرة عن الإتحاد الأوربي الجودة في التدقيق على أنها الدرجة التي تحدد الخصائص الكامنة لتحقيق متطلبات التدقيق، حيث تتضمن هذه الخصائص¹:

❖ **الأهمية:** أي مدى أهمية القضية التي تخضع للاختبار في التدقيق، وبالتالي يمكن أن تقيم أبعاد متعددة مثل الحجم المالي للعميل؛ وتأثير أداء العميل على المجتمع أو على القضايا المتعلقة بالسياسات الرئيسية.

❖ **الموثوقية أو إمكانية الاعتماد:** يجب أن تعكس نتائج عملية التدقيق و الإستنتاجات التي تتوصل إليها بشكل دقيق الظروف الفعلية فيما يتعلق بالقضية الرئيسية التي يتم اختبارها، وأن جميع التأكيدات في تقرير التدقيق أو ما تقدمه عملية التدقيق من آراء وتقارير أخرى مؤيدة وبشكل كامل من خلال البيانات التي تم تجميعها في عملية التدقيق.

❖ **الموضوعية:** بحيث يتم إنجاز عملية التدقيق بطريقة عادلة ونزيهة بدون أي ضرر أو محاباة فالمدقق يجب أن يحدد تقييمه ورأيه بشكل كامل اعتماداً على الحقائق والتحليل الأساسي.

❖ **المجال:** يجب أن تحدد خطة مهمة التدقيق بشكل ملائم جميع العناصر المطلوبة لتدقيق ناجحة وتنفيذ عملية التدقيق بشكل كامل بطريقة مرضية لجميع العناصر المطلوبة للخطة المحددة للمهمة.

❖ **الملائم والتوقيت:** معنى ذلك تسليم نتائج التدقيق في الوقت الملائم، وقد يتضمن هذا تحقيق متطلبات النهايات أو القيود المحددة أو تسليم نتائج التدقيق عندما تكون مطلوبة لإتخاذ قرار حول سياسة معينة، أو عندما يكون من المتوقع أنها ذات فائدة أعظم في تصحيح نواحي أو مجالات ضعف الإدارة.

❖ **الوضوح:** أن يكون تقرير التدقيق واضحاً وموجزاً في تقديم نتائج عملية التدقيق، وهذا قد يتضمن بشكل نموذجي الموثوقية والمجال، والنتائج وأي توصيات يمكن أن تفهم فوراً من قبل القائمين على التنفيذ والقائمين على العملية التشريعية، الذين قد لا يكونوا خبراء في القضايا التي حددت، ، ولكن قد يحتاجون للعمل وفقاً للتقرير .

❖ **الكفاءة:** يقصد بالكفاءة تخصيص الموارد على عملية التدقيق بشكل معقول في ضوء مدى أهمية ودرجة تعقيد عملية التدقيق.

¹سارة حدة بودريالة، مرجع سبق ذكره، ص ص101-102.

❖ **الفعالية:** يجب أن تلقى نتائج و إستنتاجات وتوصيات التدقيق الرد أو الإستجابة الملائمة من قبل المؤسسة التي تمت تدقيق أعمالها، والحكومة والقائمين العملية التشريعية.

المطلب الرابع: قياس جودة التدقيق الخارجي

إن الطابع متعدد لأبعاد جودة التدقيق الخارجي وتدخل عوامل مختلفة في التأثير عليها قد جعل من الصعوبة بمكان قياس هذه الجودة، ويمكن حصر هاته الأسباب فيما يلي:¹

❖ **أفها غير ملموسة :** إذ أن أنشطة المراجعة باعتبارها خدمة يصعب تحديد قيمتها وقياسها مقدما، كما هو الحال مع السلع المادية الملموسة؛

❖ **عدم التجانس :** إذ يوجد تباين شديد في أداء وتقديم الخدمة من وقت لآخر، فعند ضغط الوقت والعمل يختلف أداء فريق العمل وذلك من شخص لآخر، كما أن هناك تباينا في آراء واحتياجات المستفيدين من خدمة التدقيق، الأمر الذي يؤدي إلى صعوبة إيجاد قياس موحد لجودة خدمة التدقيق ؛

❖ **صعوبة المقارنة:** إن إدراك جودة الخدمة يكمن في المقارنة بين توقعات المستفيدين منها والأداء الفعلي للخدمة المقدمة؛

❖ **صعوبة القياس:** يصعب على طالب الخدمة والمستفيدين من نتائجها قياس جودتها نظرا لعدم وجود مقاييس محددة ولعدم توفر الخبرة لديهم؛

❖ **سرية المهنة:** خدمة التدقيق ليست كباقي الخدمات الأخرى فلا يمكن قياس جودتها بشكل مباشر نظرا للسرية المتعارف عليها لدى مكاتب التدقيق.

ونظرا لما سبق من أسباب فلقد تعددت الطرق المستخدمة في قياس جودة التدقيق باختلاف زوايا النظر لها فهناك من تطرق لقياسها من خلال الآتي:

أولا: قياس جودة التدقيق الخارجي من خلال مدخلات التدقيق: إن الاعتماد على مدخلات التدقيق يعتبر أحد طرق الاستدلال على جودة التدقيق التي تجد جدواها إذا ما نظرنا إلى جودة التدقيق من جانب الطلب، حيث أن عملاء التدقيق يختارون الحصول على جودة تدقيق عالية بناء على مؤشرات يمكن ملاحظتها وترتبط مباشرة بمدخلات التدقيق، ومن أهم هذه المؤشرات:

❖ خصائص مكتب التدقيق؛

❖ أتعاب التدقيق.

¹ نفس المرجع، ص102.

ثانيا: قياس جودة التدقيق الخارجي من خلال جودة سيرورة عملية التدقيق

يمكن تعريف سيرورة التدقيق بأنها مجموع المراحل إجبارية الإلتباع من طرف المدقق الخارجي كي ينجز بطريقة جيدة أعمال تدقيق المؤسسة محل التدقيق، وبالرغم من أهمية سيرورة عملية التدقيق بالنظر إلى أنها تمثل التجسيد العملي الفعلي لعمل المدقق الخارجي، إلى درجة اعتبارها من طرف بعض الباحثين بمثابة العلبة السوداء، ويمكن وفق هذا النهج قياس جودة التدقيق من خلال:¹

❖ **عوامل مرتبطة بتخطيط عملية التدقيق:** تشمل هذه العوامل التغيرات لدى المؤسسة محل التدقيق، توقيت التخطيط لعملية التدقيق، تقدير خطر التدقيق.

❖ **عوامل مرتبطة بالعمل الميداني خلال السنة المالية:** تشتمل هذه العوامل على تفهم النظم المحاسبية لدى العميل، مدى كفاءة النظم المحاسبية للعميل، خبرة فريق التدقيق حجم أعمال التدقيق التي يتم إنجازها قبل انتهاء السنة المالية، مدى توطد العلاقة مع العميل.

❖ **عوامل مرتبطة بالعمل الميداني بعد انتهاء السنة المالية:** تتضمن هذه العوامل مدى كفاءة النظام المحاسبي للعميل، مدى إتمام أوراق العمل، قيود الوقت على عملية التدقيق.

❖ **عوامل مرتبطة بإدارة الأعمال النهائية لعملية التدقيق:** تشمل هذه العوامل رد فعل العميل تجاه التوصيات والتعديلات التي يقترحها المدقق، توقيت وجودة عملية تقييم أداء فريق التدقيق، تحليل الجدول الزمني لعملية التدقيق.

ثالثا: قياس جودة التدقيق الخارجي من خلال مخرجات التدقيق

إن الاعتماد على مخرجات التدقيق يعتبر أحد طرق الاستدلال على جودة التدقيق التي تجد جدواها إذا ما نظرنا إلى جودة التدقيق من جانب العرض، حيث أن مؤشرات جودة التدقيق المبنية على المخرجات تحاول قياس مستوى جودة التدقيق التي تم تقديمها فعليا ومن أهم طرق قياس جودة التدقيق المبنية على المخرجات نذكر:

❖ جودة القوائم المالية؛

❖ تقرير التدقيق حول قدرة العميل على الاستمرار في النشاط.

¹تليلي طارق، مرجع سبق ذكره، ص24

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للجودة التدقيق

والجدول التالي يلخص تطور نماذج قياس جودة التدقيق عبر الزمن :

الجدول رقم (2-1): تطور النماذج المستخدمة في قياس جودة التدقيق

النماذج	التعريف بالنموذج
نموذج SUTTON 1991 ET LAMPE	يتم قياس جودة التدقيق الخارجي من خلال المعايير التالية: التخطيط، مجال العمل، إدارة العمل.
نموذج CARCELLO ET AL1992	يتم قياس جودة التدقيق الخارجي انطلاقاً من 41 معيار من أهمهما ما يلي: خبرة المدقق. ، معرفة المدقق الجيدة بالقطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة محل التدقيق، جودة عملية الاتصال بين المدقق و المسير، معيار الأخلاق .
نموذج DEIS ET 1992 GIROUX	يقوم هذا النموذج على استخدام نفس المعايير المستخدمة في القطاع الخاص على القطاع العام و المتمثلة في : فترة مهمة التدقيق، حجم مكتب التدقيق. عدد العملاء. استخدام المعايير الدولية المتفق عليها. الجانب المالي لمؤسسة محل التدقيق. الفترة التي يعطيها المدقق لمهمة التدقيق. اكتشاف الأخطاء و المخالفات
نموذج BEATTIE ET 1995 FEARNLEY	حدد النموذج 29 معيار لقياس جودة التدقيق الخارجي، نذكر من بينها مايلي: مهارة المدقق. جودة علاقة العمل. جودة مهمة التدقيق.
نموذج BEHN ET A 1997	يقوم هذا النموذج على العلاقة المهمة بين جودة التدقيق و قناعة الزبون بها.
نموذج WARMING RASMUSSEN ET JENSEN1998	يقوم هذا النموذج على 6 مقاييس: . أن يتمتع المدقق بميزة المصداقية. أن يمس التقرير جميع الجوانب التي تم المساهمين و المستثمرين..استقلالية المدقق. المعرفة الجيدة لخطط المؤسسة. الأخذ بعين الاعتبار صغار المساهمين.. أن يتمتع المدقق بميزة الشك.
نموذج DUFF2004	هذا النموذج بالجانب التقني للمدقق (السمعة و المهارة) بالإضافة إلى تميزه بالمسؤولية و الاستقلالية.

Source: Marine portal, les déterminants de la qualité de l'audit, le cas de l'audit des comptes public, revue Comptabilité, contrôle et audit, tome 17, vol 1, association francophone de comptabilité ,France,2011, p.p 47-48.

المبحث الثاني: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي

تناولت العديد من دراسات العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق الخارجي والتي تمكن من قياس جودة التدقيق، وسنحاول عرض فيما يلي مؤشرات عوامل جودة التدقيق الخارجي بتقسيمها إلى قسمين أساسيين، نظرا لكون مهنة التدقيق لا يمكن عزلها عن متغيرات المحيط الخارجي كما أنها تتأثر بمحيطها الداخلي.

المطلب الأول: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي والمرتبطة بالمدقق وأعضاء فريقه

يجب أن تتوفر به جملة من الصفات في المدقق وفريق عمله التي تضمن نجاحه في أداء مهامه والتي بالتأكيد سوف تساهم في تحسين جودة المهنة والعكس صحيح، وسنذكر أهم هاته العوامل كالتالي:

أولا: الكفاءة والتأهيل العلمي للمدقق

أكدت المعايير التي تصدرها الهيئات المهنية سواء الدولية منها أو المحلية على أهمية المهارة الشخصية للمدقق، وأن يكون هذا الأخير على قدر ملائم من المستوى العلمي فيما يتعلق بالحاسبة والتدقيق والتأهيل العلمي أن يكون لدى المدقق تحصيلًا دراسيًا جامعيًا في المحاسبة والتدقيق، وهذا بالإضافة إلى قدر كاف في باقي العلوم التي تساعد في إبداء رأي فني محايد كالعلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلم الإحصاء.¹

فالشخص الذي يقوم بمهام التدقيق مهما بلغت كفاءته لا يمكنه أن يحقق جودة التدقيق المطلوبة بدون التأهيل العلمي في ميدان التدقيق الذي يمكنه من إصدار حكمه بموضوعية، لذلك يعتبر التأهيل العلمي عاملا مهما لتحقيق جودة التدقيق.

ثانيا: الخبرة المهنية للمدقق

التأهيل العلمي لوحده غير كافي ليؤهل المدقق لإبداء رأي فني محايد، ولذلك يجب على المدقق أن يدعم معارفه بالخبرة الكافية التي لم ولن يحصل عليها من خلال الجامعات أو المعاهد، وإنما من خلال الممارسة والتمرن وهذا بقضاء فترة من الزمن للممارسة تدقيق الحسابات ومعرفة أصولها تحت إشراف مهني ذو خبرة، وان يخضع للتدريب المهني في الميدان ليكتسب الخبرة في حل المشكلات وفي معرفة نقاط قوة وضعف المؤسسات، وتنشأ الخبرة

¹غسان فلاح لمطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 39.

مع مرور الزمن والقيام بالمهمة لأكثر من مرة، ويرى على أن سنوات الخبرة والتربص التي يقضيها المدقق تعتبر مقياسا لخبرته، ولكن هذا المقياس يفترض ثبات بعض العوامل مثل¹:

❖ المعرفة العامة بالحاسبة والتدقيق؛

❖ ظروف مكاتب التدقيق، من حيث التقارب في الحجم وعدد العملاء والأنشطة؛

❖ المقدرة على التعامل مع المشكلات.

ثالثا: استقلالية المدقق

يعتبر استقلال المدقق الحجر الزاوية في ممارسة مهنة التدقيق وبلوغ مستوى الجودة المطلوب فما يميز المدقق عن غيره وما يزيد الثقة في تقاريره حول المؤسسة هو استقلالته عن جميع الأطراف ذوي المصلحة فيها، وتبرز هاته الاستقلالية من خلال ما تفرضه المنظمات والهيئات المهنية من شروط وقيود لتعاقد المدقق مع زبون معين كعدم ملكية المدقق لأسهم في المؤسسة محل التدقيق أو عدم ملكية المؤسسة محل التدقيق لأقربائه.... الخ.

أما عن العلاقة الموجودة بين استقلال المدققين وجودة التدقيق فقد توصلت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة طردية بينهما، أهمها دراسة " DeAngelo " التي توصلت إلى أن استقلال المدقق يعد أحد الركائز الأساسية لتحقيق جودة التدقيق إذ أن المدقق غير المستقل لا يمكنه التقرير عن الأخطاء والمخالفات الجوهرية التي تتضمنها القوائم المالية للعميل محل التدقيق، وأن جودة التدقيق في مفهومها الشامل لا تتطلب تحقيق الاستقلال بصورة مطلقة حيث أن ذلك يمثل وضعاً مثالياً لا يمكن تحقيقه في الواقع العملي بل ينبغي الوصول إلى أقصى قدر ممكن منه في ظل الظروف السائدة².

رابعا: المحافظة على سرية المعلومات التي يطلع عليها المدقق

نظرا لتمتع المدقق بالحرية الكاملة وحق الإطلاع على الوثائق والمعلومات السرية للمؤسسة ليتمكن من أداء عمله كل ذلك لا يجوز له حق إطلاع الغير على هاته المعلومات والمعايير المهنية للتدقيق تجبره على الحفاظ على السرية التامة وإلا يتحمل المسؤولية كاملة اتجاه المؤسسة، فهناك بعض المدققين الذين يهدفون إلى تحقيق الربح السريع

¹خليدة عابي، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية- دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة المسيلة، الجزائر، 2016، ص 125.

²لشلاس عائشة، جودة التدقيق الخارجي في إطار تبني حوكمة المؤسسات، أطروحة دكتوراه، جامعة سيدي بلعباس، الجزائر، 2018، ص 112.

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للجودة التدقيق

يفشون أسرار المؤسسة إلى المؤسسات المنافسة وهذا ما يتنافى تماما مع أخلاقيات المهنة، لهذا تعتبر السرية المهنية عنصرا ملازما لتحقيق الجودة.¹

خامسا: الإشراف الجيد على فريق التدقيق

إن عملية التدقيق هي عمل جماعي يقوم به المدقق الخارجي بمساعدة فريق التدقيق الذي يختاره للقيام بالمهمة، وفي هذا الإطار يعتبر المدقق الخارجي مسؤولا عن تقسيم العمل والإشراف على مساعديه وتوجيه جهودهم لتحقيق أهداف الفحص وتقييم أدائهم بناء على مدى تحقيق هذه الأهداف، تتضمن عملية المتابعة والإشراف على النقاط التالية²:

- ❖ إشراك المساعدين في وضع خطة وبرنامج التدقيق وتعديله؛
- ❖ المتابعة والتوجيه المستمرين للمساعدين أثناء تأدية مهامهم؛
- ❖ مناقشة المساعدين في المشاكل الجوهرية الناتجة عن الفحص وتبادل الرأي بشأن أهم الحلول العملية لها؛
- ❖ توفير فرص الترقية أمام المرؤوسين وشمولية معايير تقييم أداء المساعدين لكافة جوانب الأداء.

وبالتالي فإن الإشراف الجيد على عمل المساعدين وتوزيع المهام يؤثر على الأداء المهني من الزوايا

التالية:³

- ❖ حصول فريق التدقيق على أدلة الإثبات الكافية التي تفي بأغراض التدقيق؛
- ❖ تخفيض أخطاء السهو في المعاينة والتي قد يقع فيها المدقق إلى أدنى حد ممكن؛
- ❖ تخفيض مخاطر التدقيق بأنواعها إلى أقل ما يمكن؛
- ❖ ترشيد الأحكام الشخصية للمدققين وزيادة دقتها؛
- ❖ إنجاز مهام التدقيق بتكلفة أقل وفي الوقت المناسب.

¹ نوال حربي راضي، تحليل العوامل المؤثرة في جودة التدقيق، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، المجلد 14، العدد 4، العراق، 2010، ص 10.

² أحمد محمد عبد النور وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 34.

³ بوسنة حمزة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح - دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والفرنسية -، رسالة ماجستير، جامعة سطيف، الجزائر، 2012، ص 144.

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والمرتبطة بمكتب أو شركة التدقيق

عادة ما تتكون مكاتب التدقيق الخارجي من مدقق ثم تنمو وتتطور مع الزمن حتى تتخذ شكل شركة تدقيق إما صغيرة أو متوسطة أو كبيرة الحجم. ويمكن أن تكون عالمية من خلال فتح مكاتب تدقيق على مستوى عدة دول في العالم وكل نوع يتميز بعوامل معينة تؤثر على جودة التدقيق سنحاول عرض أهم هاته العوامل كمايلي:

أولاً: سمعة مكتب أو شركة التدقيق

يقصد بسمعة المكتب مدى تداول اسم المكتب في محيط سوق العمل الخاص بالتدقيق، على أنه يقدم خدمات تدقيقية ذات مستوى معتبر من الجودة، وهذا انطلاقاً من مصداقية التقارير المالية التي خضعت لتدقيقه، ويعتبر التزايد المستمر في عدد العملاء بمثابة المؤشر على مدى سمعة مكتب التدقيق، ومدى تفضيله من قبلهم ، فتصبح هاته السمعة أصلاً غير ملموس يجب حمايته والحفاظ عليه، ولتحقيق ذلك لا بد من تقديم خدمات ذات جودة عالية من هنا نعتبر أنه كل ما تحسنت وزادت سمعة مكتب التدقيق كل ما أصبح يسعى إلى تحسين جودة أعماله، ويصعب تحديد العوامل التي على أساسها يكتسب المدقق سمعة جيدة ومن الواضح أن سمعة المدقق تتحدد بتداخل عدة عوامل على مر الزمن وتشكل أساساً قويا لجذب المستثمرين.¹

ثانياً: حجم مكتب أو شركة التدقيق

لطالما ارتبط حجم مكتب أو شركة التدقيق بجودة الأداء فأشار بعض الباحثين إلى وجود علاقة طردية بين حجم المكتب وجودة الخدمات المقدمة نظراً لتعدد الكفاءات داخل المكاتب الكبرى مما يسمح بتبادل الخبرة والسرعة في حل المشاكل أو الصعوبات التي تعترض عمل المدقق، إضافة إلى توفر الإمكانيات المادية والوسائل التكنولوجية الحديثة التي تحسن من أداء المدقق فتصبح بذلك هاته المكاتب أو الشركات قادرة أكثر على جذب الكفاءات واليد العاملة المؤهلة كل ذلك يبرر فرضية زيادة جودة التدقيق كلما كبر حجم المؤسسات.

و من ناحية أخرى فإن مستخدمي القوائم المالية في الولايات المتحدة الأمريكية بصفة عامة و المستثمرين بصفة خاصة يعتقدون بارتفاع جودة عمليات التدقيق التي تقوم مكاتب التدقيق الكبرى مقارنة بالمكاتب الأخرى الأقل حجماً، ويرجع ذلك إلى وجود برامج تدريب مستمرة بتلك المكاتب مما يجعل موظفيها على درجة عالية من الكفاءة.²

¹ محمد احمد مظهر أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 20.

² عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة، الجزء الثالث، الدار الجامعية، مصر، 2009، ص 785.

ثالثاً: تخصص مكتب أو شركة التدقيق في قطاع معين

يعد التخصص المهني للمدقق أحد الاتجاهات الحديثة في تطوير مهنة التدقيق، وأحد أبرز مداخل الاستمرارية في سوق التدقيق لمواجهة المنافسة المتزايدة خاصة في ظل العولمة وانفتاح السوق، والتخصص المهني في مجال التدقيق يقصد به امتلاك مساحة واسعة من المعرفة والمهارة العلمية في مجال معين¹، وعليه فهو المعرفة التي يكتسبها المدقق نتيجة التخصص في تدقيق عملاء صناعة معينة أو أداء مهام محددة، وبالتالي يقتصر تدريبهم وممارسة خبرتهم في صناعة محددة.

وتتمثل أهمية التخصص القطاعي في مجال التدقيق في الحصول على العديد من المزايا سواء بالنسبة للعملاء أو للمستفيدين من مخرجات العملية التدقيقية، أو لمكتب التدقيق ذاته، فعلى غرار الأداء المهني الجيد، وما يعكسه على تقارير التدقيق، يمكن كذلك إجمال ما يلي:²

- ❖ تسهيل مهمة المدقق، بالنظر إلى الطبيعة الروتينية التي يزاول بها مهامه؛
- ❖ إحاطة فريق التدقيق بكل جوانب الصناعة المتخصص بها، والمعايير واللوائح المتعلقة بتلك الصناعة؛
- ❖ قدرة مكتب التدقيق المتخصص على تلبية احتياجات العملاء؛ والحد من المخاطر التي يوجهونها؛
- ❖ قدرة مكتب التدقيق على استقطاب العملاء في مجال التخصص، بالمقارنة مع المكاتب الغير متخصصة؛

❖ تعزيز سمعة مكتب التدقيق بالنظر لجودة أدائه في الصناعة مجال التخصص.

كما أوضحت العديد من الدراسات أن خبرة شركة التدقيق بالصناعة أو القطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة محل التدقيق يزيد من احتمال خلو القوائم المالية التي تمت مراجعتها من الأخطاء الجوهرية أي زيادة جودة التدقيق ولكن تخصص مكاتب التدقيق في قطاع معين يمكن أن يزيد من خطر التدقيق الناتج عن عدم كسب خبرة في القطاعات الأخرى.

¹ معاذ طاهر صالح المقطري وآخرون، أهمية التخصص المهني في تحسين تقدير مخاطر المراجعة - دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد 04، دمشق، سوريا، 2011، ص 413.

² سامح عبد الرزاق الحداد، تحليل وتقييم استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي واثره على جودة الاداء المهني في خدمات المراجعة، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية بغزة، فلسطين، 2008، ص 60.

رابعاً: الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المكتب

من المتفق عليه أن القيمة المضافة للعملية التدقيق هو دعم ثقة مستخدمي القوائم المالية، وبأن القوائم المالية لا تحتوي على تحريفات جوهرية، كما أن فشل مدقق الحسابات في تحقيق تلك القيمة المضافة لعمله قد يعرضه لدعاوى قضائية من قبل المستفيدين من تقاريره ورأيه الفني، لمطالبته بالتعويض لهم عما تكبدوه من ضرر، نتيجة لإهماله غير المتعمد في تأدية مهامه، أو تسليط عليه العقوبات المناسبة في حالة ثبوت تعمد ذلك، وبالتالي فعدم وجود دعاوى قضائية مرفوعة ضد مكتب ما تعد سمة بارزة عن مدى جودته في تأدية مهامه¹، وهذا ما يعكس عديد الدراسات التي تبنت عدد الدعاوى القضائية ضد مكاتب التدقيق كمقياس يعكس مدى جودة التدقيق وبالتالي السمعة الحسنة لها، ومن المعلوم أن التأثير المادي والمالي للدعاوى القضائية على مكاتب التدقيق من خلال الغرامات والتعويضات المدفوعة للمتضررين، إلا أن فقدان السمعة وثقة العملاء يعتبر الخسارة الأكبر بالنسبة للمكاتب، ناهيك عن سحب التراخيص في بعض الحالات من المكاتب بصفة نهائية.

خامساً: المنافسة بين مكاتب وشركات التدقيق

شهدت مهنة التدقيق في العقود الأخيرة منافسة شديدة بين مكاتب وشركات التدقيق نظراً لزيادة الطلب على هاته المهنة وزيادة عدد المدققين، حيث أصبحوا يتنافسون حول تقديم خدمات متنوعة وتخفيض الأتعاب والتخصص في قطاعات معينة. ولكن تبقى المنافسة سلاح ذو حدين كعامل مؤثر على جودة التدقيق الخارجي فهناك بعض الباحثين الذين قاموا بدراسة هذا العامل ومدى تأثيره على جودة التدقيق، فتوصل البعض إلى أن المنافسة غير الشريفة ستعكس سلباً على جودة التدقيق الخارجي أما البعض الآخر فاعتبر المنافسة عاملاً أساسياً يساهم بشكل مباشر في تحسين جودة التدقيق نظراً لميل المدققين في الأسواق التي تسودها المنافسة الحادة إلى بلوغ أقصى جهد ممكن أثناء أداء مهامهم لجلب العملاء وتحسين سمعة المكتب.²

سادساً: أتعاب عملية التدقيق

يتقاضى المدققين أتعاب مقابل تأدية الخدمات التي تم الاتفاق عليها في العقد مع الزبون وتتعدد طرق تحديدها إما وفقاً للعرف السائد في وسط المهنة أو سلم أتعاب تقترحه المنظمات المهنية، لهذا يصعب تقييمها بدقة وعدالة فتتأثر الأتعاب بعدة أسباب منها زيادة خطر مقاضاة المدقق وتحمله المسؤولية وكذلك زيادة درجة تعقيد

¹عبد الوهاب نصر علي وآخرون، ضوابط أخلاقيات مراقب الحسابات: مدخل للارتقاء بجودة المراجعة والحد من اختيار الشركات، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2013، ص 120.

²محمد احمد مظهر أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 25.

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للجودة التدقيق

عملية التدقيق من خلال الوقت والجهد اللازم للإنجاز وتتحدد أيضا بمقدار الطلب والفرص المتاحة للمدقق الخارجي، وارتبط هذا العامل من خلال عدة دراسات بأثره على جودة التدقيق فيرى عدة باحثين أنه كلما زادت الأتعاب التي يتقاضاها المدققين كلما تحسنت جودة التدقيق في حين يرى آخرون العكس¹.

سابعاً: التقدم التقني في أداء المهنة و الوقت المستغرق

إن استخدام الوسائل التكنولوجية المتطورة كأجهزة الحاسوب والبرامج الخاصة بالتدقيق وحفظ ومعالجة البيانات واستخدام التحاليل عن طريق الأساليب الإحصائية ، ساهم بشكل كبير في تحسين جودة التدقيق من خلال كسب الجهد والوقت وبلوغ نتائج أكثر دقة. فأصبحت جودة التدقيق مرتبطة بشكل مباشر بالإمكانيات المادية المتوفرة في مكتب التدقيق، وكمقياس أيضا لجودة المهنة لا بد من الحديث عامل الوقت فكل زبون يسعى لتحقيق خدماته في الوقت المناسب وإلا فقدت أهميتها².

ثامناً: الخدمات الاستشارية

تعددت الدراسات التي تناولت آثار تقديم خدمات الاستشارية للمؤسسة محل التدقيق على جودة التدقيق، وتوصلت تلك الدراسات إلى نتائج متباينة، فبعض الدراسات أوضحت إلى أن هناك تأثير سلبي على جودة التدقيق كون أن المدقق يؤدي خدمات استشارية للمؤسسة محل التدقيق وهذا ما يؤثر في قدرته على الحفاظ على استقلاليتته، وبالتالي يؤثر على أدائه لعملية التدقيق مما ينعكس سلباً على جودتها، في حين توصل البعض الآخر إلى عدم وجود تأثير، وهو ما رأيناه في الفصل الأول من خلال التطرق إلى العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق الخارجي.

تاسعاً: مدة التعاقد

تباينت الآراء حول تأثير مدة التعاقد بين المدقق والعميل على جودة التدقيق بين من يرى أن طول مدة التعاقد لها اثر ايجابي على جودة التدقيق مرجعين سبب ذلك لاكتساب خبرة بالمؤسسة محل التدقيق والتي من المنطقي أن تنعكس إيجاباً على جودة التدقيق، أما الاتجاه الآخر فيرى وجود علاقة عكسية بين طول مدة التعاقد وجودة التدقيق من خلال تأثيرها على استقلالية المدقق الخارجي بسبب تهديد التالف وتكوين علاقات قد يترتب معها

¹جدعان فرقد فيصل، دور جودة التدقيق الخارجي في زيادة فاعلية الفحص الضريبي، مجلة المثنى للعلوم الاقتصادية، المجلد 6، العدد 01، العراق، 2016، ص52.

²عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، مرجع سبق ذكره، ص385 .

فقدان الجدية عند إجراءات التدقيق نتيجة الثقة وهو ما تم التطرق له في الفصل الأول عند تناول العوامل المؤثرة في استقلالية المدقق الخارجي.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق و المتعلقة بمهمة التدقيق

إن عملية التدقيق تمر بعدة مراحل ابتداء من قبول المهمة والتخطيط لها إلى الوصول إلى إعداد التقرير النهائي ولتكريس جودة التدقيق من خلال هاته المراحل لابد من إتباع خطوات منهجية للحصول على أكبر فعالية في أداء القائمين بها وتتمثل هذه العوامل في:

الفرع الأول: التخطيط الجيد لمهمة التدقيق:

ينص معيار التدقيق الدولي ISA 300 " التخطيط لعملية التدقيق " على أنه يجب على المدقق أن يخطط عمل التدقيق لكي يتم إنجاز التدقيق بطريقة كفؤة، ويعني التخطيط تطوير استراتيجية عامة ومقاربة مفصلة بطبيعة، توقيت، وامتداد أعمال التدقيق المرتقبة".

ويساعد التخطيط لعملية التدقيق في تحقيق الأمور التالية:¹

- ❖ تمكين المدقق من الحصول على الأدلة الكافية والمناسبة وتقويم هذه الأدلة بحيث يتحقق له بذل القدر المناسب من العناية المهنية المعقولة، وبالتالي تقليل احتمالية الخروج بنتائج غير مناسبة من عملية التدقيق وتجنّب المدقق التعرض للمساءلة القانونية؛
- ❖ توجيه الموارد الاقتصادية المتاحة لتنفيذ عملية التدقيق بشكل مناسب مما يساعد في تحقيق الكفاءة والفاعلية وذلك عن طريق تقليل التكاليف والتركيز على الأمور المهمة؛
- ❖ الحد من إمكانية حصول خلاف بين المدقق والعميل وذلك عن طريق توضيح الأمور الضرورية والمسؤوليات قبل البدء بعملية التدقيق.

¹ تليلي طارق، مرجع سبق ذكره، ص 65.

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للجودة التدقيق

وعلى العموم فإن التخطيط الجيد لعملية التدقيق يتضمن العناصر الأساسية التالية:

أولاً: قبول مهمة التدقيق: تهدف مرحلة قبول العميل إلى تحقيق هدفين هما:

❖ فحص العميل المقترح لتحديد إذا ما كان هناك أي سبب لرفض التعاقد مع العميل (قبول العميل).

❖ إقناع العميل بالتعاقد مع المدقق (القبول من طرف العميل)

وتتمثل إجراءات قبول العميل في الحصول على معرفة بنشاط العميل التأكد من المتطلبات الأخلاقية والكفاءة التقنية لمكتب التدقيق، الاستعمال المحتمل لمهنيين آخرين في التدقيق بما فيهم خبراء خارجيين، الاتصال مع المدقق السابق، تحضير الاقتراح للعميل، اختيار فريق التدقيق، تقديم شروط المهمة في شكل رسالة مهمة التدقيق أو ما يسمى كتاب التكليف.

ثانياً: فهم المؤسسة ومحيطها: تهدف هذه المرحلة إلى الحصول على فهم للمؤسسة ومحيطها بدرجة أكثر عمقا من مرحلة قبول المهمة إذا كان الأمر يتعلق بالتعاقد لأول مرة مع العميل والإحاطة بالتغيرات والمستجدات الداخلية والخارجية التي طرأت على نشاط العميل إذا كانت العلاقة بينهما مستمرة.

و ينص معيار التدقيق الدولي رقم 315 "فهم المؤسسة ومحيطها وتقييم مخاطر الأخطاء المادية" على الجوانب التالية لفهم المؤسسة ومحيطها:¹

❖ قطاع النشاط، القوانين والتشريعات المطبقة والعوامل الخارجية الأخرى بما فيها الإطار المرجعي للتقارير المالية المطبق؛

❖ طبيعة المؤسسة بما فيها السياسات المحاسبية المطبقة؛

❖ الأهداف والاستراتيجيات ومخاطر الأعمال المرتبطة بها والتي يمكن أن ينتج عنها أخطاء مادية في القوائم المالية؛

❖ قياس ومراجعة الأداء المالي للمؤسسة؛

❖ الرقابة الداخلية.

¹ نفس المرجع، ص 66.

ثالثاً: تحديد مستوى الأهمية النسبية (المادية): يعرف معيار التدقيق الدولي رقم 320 الأهمية النسبية بأنها مقدار الحذف أو الانحراف في البيانات المالية في ضوء الظروف المحيطة، والذي يجعل من الممكن تغيير القرار المتخذ من قبل مستخدم البيانات المالية الحصيف عند علمه بهذا الحذف أو الانحراف.

وبالتالي فإنه يجب على المدقق القيام بتقدير مبدئي لمستويات الأهمية النسبية لأن ذلك سوف يساعده على:¹

❖ التعرف على حدود الأهمية النسبية للأخطاء والمخالفات والتي خارجها لا يستطيع قبول تحريف

القوائم المالية وتغييرها؛

❖ تحديد العناصر والقيم غير المهمة ومن ثم يكون باستطاعته التركيز على الجوانب المهمة وبالتالي نوعية

عملية التدقيق ورفع كفاءتها؛

❖ تخطيط طريقة جمع الأدلة.

رابعاً: تقدير مخاطر التدقيق: يعرف خطر التدقيق بأنه احتمال إبداء رأي غير سليم في القوائم المالية موضوع الفحص وذلك بسبب فشل المدقق في الأخطاء الجوهرية التي قد توجد في تلك القوائم التي يبدي فيها رأيه² وتعتبر مخاطر التدقيق من العوامل الهامة التي يجب على المدقق أن يأخذها في الاعتبار سواء عند تخطيط عملية التدقيق أو عند تحديد إجراءات التدقيق أو عند تقييمه للأدلة وقرائن الإثبات، وحيث أنه من غير الممكن التخلص من مخاطر التدقيق بشكل مطلق، فإن على المدقق أن يبذل جهده لجعلها عند أدنى مستوى لها³.

خامساً: إعداد برنامج التدقيق: في نهاية عملية التخطيط يقوم المدقق بتصميم خطة التدقيق العامة التي يوضح فيها استراتيجية التدقيق المناسبة بناء على الخطوات السابقة ونتائج تقديره لمختلف أنواع المخاطر. أما برنامج التدقيق فيشمل توضيح الإجراءات التفصيلية التي تتعلق بكل هدف من أهداف التدقيق، حيث يأخذ المدقق بعين الاعتبار طبيعة الإجراءات التي سيقوم بها ومداهما والتوقيت المناسب للقيام بكل إجراء.

سادساً: ضغوط موازنة الوقت: تعرف موازنة الوقت على أنها الوقت المخصص لإكمال مهمة التدقيق مع الأخذ بعين الاعتبار أتعاب المهمة ومستوى خبرة الفريق المخصص للقيام بها، وتعتبر موازنة الوقت هامة جداً لمكاتب

¹ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر، ط 1، عمان، الاردن، 2006، ص 250.

² أحمد محمد عبد النور وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 66.

³ نفس المرجع، ص 67.

التدقيق لأن لها العديد من الوظائف، حيث تستخدم كأساس لتحديد الأتعاب وتقدير التكاليف وللرقابة على إنجاز المهام وتقييم الأداء، وتستخدم أيضا لتخصيص الأفراد على المهام¹.

الفرع الثاني: دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر

يقوم المدقق باختبار مدى الالتزام بإجراءات الرقابة اللازمة لاكتشاف المخالفات والأخطاء أو منع حدوثها، وكذا تحديد مواطن ضعف وقوة نظام الرقابة الداخلية، ومن ثم التركيز على هذه الاختلالات واقتراح معالجتها، وحسب المعيار الدولي للتدقيق "تقدير المخاطر والرقابة الداخلية" (400) والصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، والغرض منه هو وضع معايير وتوفير إرشادات للحصول على فهم النظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية، وكذا مخاطر التدقيق، ومعرفة مكامن الغش والأخطاء، ويساعد كذلك في تخطيط جيد لعملية التدقيق وتطوير طريقة فعالة لتنفيذها مما يساهم في تحسين جودة الأعمال التدقيقية التي يقوم بها المدقق².

وقد حاول العديد من الباحثين دراسة وتحديد أثر تقييم هيكل الرقابة الداخلية على جودة التدقيق الخارجي وخلصوا إلى أن وجود هيكل فعال لنظم الرقابة الداخلية يعتبر أحد العوامل التي تؤثر بشكل إيجابي على جودة التدقيق الخارجي، ومن بين تلك الدراسات دراسة Arens et Lübeck ودراسة Carcello et al التي توصلتا إلى أن وجود هيكل رقابة داخلية فعال يعتبر أحد المفاهيم المتعارف عليها في التدقيق من الوجهتين النظرية والعملية، ويقلل من كمية أدلة الإثبات التي يجب جمعه وتمنع وقوع الكثير من الاختلاس بأكثر مما يكشفه المدققون الأكفاء³.

الفرع الثالث: كفاية أدلة الإثبات

من بين متطلبات تصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق، الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة واستخلاص استنتاجات معقولة سيتم على أساسها تدعيم رأي المدقق ووفقا للمعيار الدولي للتدقيق رقم 500 "أدلة الإثبات" فيجب على المدقق ضمان ملاءمة وموثوقية المعلومات التي يستخدمها كدليل⁴، ويجب مراعاة عناصر الاختبار الأكثر فعالية لجمع الأدلة وتعتبر أدلة الإثبات حاجة ملحة لتدعيم تقرير المدقق وصدق رأيه وعليه يعتبر جمع الأدلة الكافية والملائمة من أبرز العوامل المساهمة في تحسين جودة التدقيق.

¹غوالي محمد بشير، دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية دراسة حالة عينة من ممارسي مهنة المحاسبة بولايات

الجنوب الشرقي الجزائري، مجلة الباحث، العدد، 12، 2013، ص 13

²لقوية سمير، مرجع سبق ذكره، ص 147.

³خيراني العيد، مرجع سبق ذكره، ص 31.

⁴ IFAC, **ISA 500: Audit Evidence**, Traduction: CNCC-IRE, 2009.

تتضمن وتتميز أدلة الإثبات الجيدة بالخصائص التالية:¹

❖ **كفاية الأدلة:** يتعلق الأمر بكمية الأدلة التي ينبغي على المدقق أن يقوم بجمعها حتى يتمكن من التحقق من تأكيدات الإدارة فيما يتعلق بالبيانات المالية، حيث لا بد للمدقق بأن يقوم بتقدير مدى كفاية الأدلة التي يجمعها، ويلعب الحكم المهني للمدقق دورا كبيرا في تحديدها. ويأخذ المدقق مجموعة من العوامل التي يمكن أن تؤثر على حكمه فيما يتعلق بكفاية ومن بينها توقعات المدقق عن التحريفات في القوائم المالية، قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية للعميل، مستوى الأهمية النسبية، طبيعة البند أو النشاط الذي يقوم بتدقيقه والمخاطر المتعلقة به العوامل الاقتصادية (تكلفة الحصول على الدليل والوقت المتاح لذلك)، وحجم وخصائص المجتمع.

❖ **موثوقية الأدلة:** تتحقق موثوقية الأدلة في حالة اختيار إجراءات تدقيق تتوفر فيها درجة عالية من الجودة تتعلق ببعض الخصائص مثل استقلالية مصدر الدليل وقت الحصول على الدليل موضوعية الدليل، فعالية نظام الرقابة الداخلية للعميل، كفاءة الأفراد الذين يزودون المدقق بالمعلومات والمعرفة المباشرة لدى المدقق.

❖ **مناسبة الأدلة:** تتعلق بنوعية أدلة التدقيق حيث أن هذه الأدلة يجب أن تكون ذات صلة بهدف التدقيق، وهذه الخاصية من الأهمية بمكان لأن عملية جمع الأدلة غير المناسبة يؤدي إلى الحصول على استنتاجات غير مناسبة، وهذا الأمر يؤدي إلى بذل تكلفة ووقت غير ضروريين، مما يؤثر على كفاءة وفعالية عملية التدقيق.

الفرع الرابع: التقرير النهائي

يمثل تقرير مدقق الحسابات محصلة عملية التدقيق، بحيث يعطي انطبعا لدى قارئ القوائم المالية بأنها خضعت للفحص و التحقيق، وهو أيضا أداة اتصال رسمية بينه وبين الأطراف الخارجية، ويجب أن يكون تقرير مدقق الحسابات ذو معنى و مفهوم من قبل المهتمين به ، كما يجب أن يكون واضحا بما لا يترك مجالا للشك، بحيث على مدقق الحسابات أن لا يتبع أسلوب الإبلاغ الضمني في إعداد تقاريره، و أن يكون الإبلاغ صريحا، كما يجب أن تتوفر شروط معينة في تقارير مدققي الحسابات من حيث الشكل و المحتوى².

¹ علي عبد القادر الذنبيات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية : نظرية وتطبيق، دار وائل، عمان، ط5، 2015، ص142

² خير ابي العيد، مرجع سبق ذكره، ص32.

❖ من حيث الشكل: يجب أن يكون مكتوبا ، مؤرخا، موضحا للسنة المالية و موقعا عليه من قبل المدقق مع بيان صفته.

❖ من حيث المحتوى : يحدد فيه نطاق المراجعة الذي تمت فيه عملية التدقيق ، إضافة إلى رأي مدقق

الحسابات

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

❖ عدم التحيز (الصدق و الأمانة)؛

❖ تجنب استخدام المصطلحات الغامضة (الصراحة و الوضوح)؛

❖ تناسب صياغة التقرير مع مستوى إدراك مستخدميه؛

❖ توقيت الإفصاح (عدم تأخر نتائج التدقيق) .

المطلب الرابع: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المرتبطة بالمؤسسة محل التدقيق

تختلف المؤسسات موضوع التدقيق من حيث الحجم الطبيعة القانونية والتنظيمية والنشاط الممارس، فكلما كبر حجم المؤسسات و أدلة الإثبات و تعقد أنشطتها يصعب تحديد نقاط قوة وضعف نظم الرقابة الداخلية و جمع والتحقق من صحتها وكشف الأخطاء المحاسبية والانحرافات مما ينعكس على جودة التدقيق الخارجي.

حيث يعتبر واقع المؤسسة بمثابة مدخلات عملية التدقيق أو المادة الأولية التي يتعامل معها المدقق لأداء مهامه لهذا سنحاول تبيان أثرها على جودة التدقيق الخارجي كالتالي:

أولاً: حجم المنظمة محل التدقيق ومركزها المالي

في سوق العمل نجد العديد من المؤسسات التي تزاوّل النشاط الاقتصادي، ويعتبر حجم المؤسسة أحد مجالات التمايز بينها، فهناك المؤسسات الفردية ومؤسسات الأشخاص ومؤسسات المساهمة، ونجد أن هذه الأخيرة تتميز بحجمها الكبير بالإضافة للدور الفعال الذي تلعبه في إنعاش الاقتصاد القومي، بالإضافة لانفصال عن الإدارة وكبر حجم صراعات الوكالة فيها، ولهذا فهي تعتبر الأكثر طلباً على التدقيق مقارنة بأنواع المؤسسات الأخرى، وتعتبر التدقيق إلزامياً فيها ونشير إلى أنه يمكن استخدام العديد من المؤشرات لقياس حجم المؤسسة محل التدقيق منها:¹

❖ القيمة الإجمالية للاستثمارات؛

❖ قيمة المبيعات السنوية؛

❖ عدد الفروع المحلية والخارجية؛

❖ عدد العاملين؛

❖ عدد خطوط الإنتاج وتطور أساليبه؛

❖ عدد مدققي الحسابات في المؤسسة محل التدقيق.

لقد تعددت الدراسات التي تناولت تأثير حجم المؤسسة ومركزها المالي على جودة التدقيق وتوصلت تلك الدراسات إلى نتائج متضاربة، فبعض الدراسات أوضحت أن هناك تأثير سلبي بين حجم المؤسسة ومركزها المالي وجودة الأداء المهني للمدقق الخارجي وهذا من خلال مقدرة إدارة المؤسسة على ممارسة قدر أعلى من

¹ احمد محمد صالح الجلال، مرجع سبق ذكره، ص 127.

الضغوط على المدقق نتيجة لارتفاع الأتعاب التي يتقاضاها، مما يزيد من احتمالات فقدان هذا الأخير لاستقلالته ويؤثر سلبا على جودة تنفيذ مهمته؛ حيث ترغب تدخل إدارة المؤسسة محل التدقيق في التدخل في أداء المدقق و تقييد نطاق عمله والحد من مقدرته على التوسع في تنفيذ اختبارات التدقيق، بهدف إصدار تقرير يتضمن رأيا إيجابيا بشأن قوائمها المالية.

أما بالنسبة للبعض الآخر من الدراسات والتي توصلت إلى وجود علاقة إيجابية بين حجم المؤسسة محل التدقيق وقوة مركزها المالي حيث أن المؤسسات الكبيرة الحجم تكون أكثر حرصا على إضفاء قدر أعلى من الثقة على قوائمها المالية، وبالتالي فإنها تحاول إبعاد كل الصعوبات أمام المدقق، مما يمكنه من تنفيذ عملية التدقيق بجودة عالية؛ يساهم حجم المؤسسة وقوة مركزها المالي في تحسين أداء المدقق وهذا نظرا لما تمتلكه المؤسسة من خبرات فنية عالية ونظم رقابية محكمة وأنظمة محاسبية متطورة تساهم في تقليل احتواء القوائم المالية على الأخطاء والتحريفات أما من جهة المدقق فيساهم كبر حجم المؤسسة في زيادة حرصه على الالتزام ببذل العناية المهنية الواجبة خلال مراحل تنفيذ عملية التدقيق مما يحسن من جودة التدقيق¹.

ثانيا: نظام الرقابة الداخلية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية بمثابة خط الدفاع بالنسبة للمؤسسة، إذ نجد أنها تعتمد على هذا النظام لكشف نقاط قوتها وضعفها، أما بالنسبة للمدقق فنجد أن عملية تقييمه لهذا النظام تعتبر المرحلة الأولى والأساسية التي يبدأ بها مهمته في المؤسسة فنظام الرقابة الداخلية " يمثل الخطة التنظيمية وكل ما يرتبط بها من وسائل وإجراءات تتبناها المؤسسة للمحافظة على الأصول، اختبار دقة الحسابات ودرجة الاعتماد عليها، تنمية كفاءة العمل وتشجيع إتباع السياسات الإدارية الموضوعة"².

إن لنظام الرقابة الداخلية أهمية خاصة بالنسبة لعملية التدقيق، إذ أوصت لجنة Treadway بأن تلتزم هيئة سوق الأوراق المالية والبورصة SEC جميع المؤسسات بأن تشير في تقاريرها إلى مسؤولياتها وتقييمها لنظام الرقابة الداخلية، وفي ضوء توصيات لجنة Treadway فإنه تم تشكيل لجنة من العديد من المنظمات المهنية، وعرفت باسم لجنة COSO واستهدفت اللجنة تحقيق الأهداف الآتية³:

¹ نفس المرجع، ص 128.

² ادريس عبد السلام اشتبوي، المراجعة معايير واجراءات، دار الكتاب الوطنية، ط5، ليبيا، 2008، ص58.

³ بوقابة زينب، أثر جودة التدقيق الخارجي على إدارة الأرباح-دراسة حالة لآراء مجموعة من خبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر، اطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2022، ص128.

❖ توفير إطار متكامل عن نظام الرقابة الداخلية يفى بمتطلبات كل الأطراف المهتمة؛

❖ مساعدة الإدارة لتحقيق أفضل رقابة داخلية ممكنة؛

❖ توفير أدوات لتقييم نظام الرقابة الداخلية وإرشادات لمساعدة الإدارة في إعداد تقرير للجهات

الخارجية بنتائج هذا التقييم.

كما نص المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في المعيار الثاني من معايير العمل الميداني على ضرورة قيام المدقق بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق، وأكد الاتحاد الدولي للمدققين على ذلك في المعيار الدولي للتدقيق رقم 400.

وقد أوضحت العديد من الدراسات أن وجود نظام رقابة داخلية فعال يعتبر أحد العوامل المؤثرة على جودة التدقيق وذلك من خلال كفاءة إدارة التدقيق الداخلي في اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية، ومساعدة المدقق على تحديد مدى وتوقيت إجراءات التدقيق، كما أكد عملاء التدقيق على أهمية فهم سياسات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية من قبل المدققين كأحد عناصر منع وقوع الأخطاء والغش وممارسات إدارة الأرباح التي تحقق جودة التدقيق.

ثالثاً: التواصل بين المدقق والمؤسسة محل التدقيق

تعتبر سهولة الاتصال بين مكتب التدقيق والمؤسسة محل التدقيق وحسن التعاون بينهم من بين أهم العوامل التي تساعد في اختصار الكثير من الجهد والوقت للطرفين وتيسير أداء مهام فريق العمل، إذ يعتمد فريق عمل المكتب على موظفي المؤسسة في الحصول على المعلومات المهمة والتي تساعدهم على فهم طبيعة نشاط العميل، والحصول على الأدلة التي يصعب الحصول عليها من فحص المستندات والدفاتر الموجودة بحوزتهم.

ويعتمد المدقق في أداء مهامه على العلاقة الثنائية بينه وبين موظفي المؤسسة محل التدقيق والتي تتميز بما يلي:¹

❖ أن تكون علاقة هادفة، فالإتصال بين الزبون ومكتب التدقيق والمحاسبة يحدث لغرض معين؛

❖ لا تتطلب بالضرورة معرفة مسبقة، حيث توصف هذه العلاقة بأنها نوع من علاقة الغرباء، وتحدث

في إطار من القيود والمحددات؛

¹عبد الغني عمرو وأشرف يحيى محمد الهادي، التوجه التسويقي لدى المسؤولين عن مكتب المراجعة في ظل الاتفاقية العامة للتجارة والخدمات (GATS)، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة القاهرة، العدد الأول، مصر، 2003، ص: 211.

❖ أنما علاقة محدودة الأبعاد، حيث تكون هذه العلاقة محدودة وفقاً لطبيعة ومحتوى الخدمة المطلوب تقديمها.

وأثبتت العديد من الدراسات العلاقة التي تربط الاتصال بين المدقق والعميل وجودة الأداء، إذ توصلت دراسة (Iamp & Sutton, 1991) على أن بناء علاقات جديّة مع العملاء يعتبر أحد خصائص الجودة لدى مكاتب التدقيق المتربطة بالعمل الميداني، في حين خلصت دراسة (Carcello & Ai, 1992) إلى أن الإتصال متكرر بين فريق التدقيق وإدارة المؤسسة محل التدقيق يعد من بين أهم الخصائص العشرة للجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة¹.

رابعا: فعالية لجنة التدقيق

من أجل تنظيم العمل، يقوم مجلس الإدارة بتفويض بعض سلطاته من خلال إنشاء لجان فرعية متخصصة تابعة له للقيام بالمهام الموكلة لها، ومن هذه اللجان نجد لجنة التسميات، لجنة المكافآت، ولجنة التدقيق. تلعب لجنة التدقيق كآلية للحكومة دور الرابط بين مجلس الإدارة واليات الرقابة الداخلية في الشركة والمدقق الخارجي، ووجودها في الشركة يستجيب لثلاثة احتياجات أساسية هي:²

❖ زيادة مصداقية القوائم المالية المدققة.

❖ مساعدة مجلس الإدارة في مسؤولياته حول جودة المعلومة المحاسبية من خلال تمكينه من متابعة سيرورة التدقيق والإشراف عليها بطريقة أفضل.

❖ حماية استقلالية المدققين الداخليين والخارجيين.

وللقيام بذلك، فإن للجنة التدقيق ثلاث مهام أساسية هي:

❖ مراجعة جودة ومطابقة الحسابات السنوية والمعلومة المالية الدورية، مع فحص مرجعية تجميع الحسابات، والصفقات التي يمكن أن تتأثر بتضارب المصالح، الخيارات والطرق المحاسبية الأساسية المطبقة من طرف الإدارة؛

❖ التحليل النقدي ومتابعة نظام الرقابة الداخلية بالتعاون مع المدققين الداخليين والخارجيين؛

¹ مامي علي، تقييم ورقابة جودة خدمات مكاتب التدقيق على ضوء معايير وإرشادات المنظمات الدولية للمسنة دراسة ميدانية لبعض مكاتب التدقيق في الجزائر، اطروحة دكتوراه، جامعة المدية، 2017، ص 87.

² تليلي طارق، مرجع سبق ذكره، ص 59

❖ متابعة العلاقات مع المدققين الخارجيين من خلال مراقبة استقلاليتهم، فعاليتهم، وفحص نتائج أعمالهم.

و بتالي فإن لجنة التدقيق في قلب سيرورة عملية التدقيق في المؤسسة، حيث تشكل أداة تدخل مجلس الإدارة في هذه السيرورة، وممارستها لمهامها بطريقة مستقلة وموضوعية سوف تساهم في الحد من التصرفات الانتهازية للإدارة مثل عمليات إدارة الأرباح، كما تقف في وجه ضغوطات الإدارة على المدققين الداخليين والخارجيين، وتعمل على الحد من التواطؤ المحتمل بين الإدارة والمدقق الخارجي، ما يعني أن لها دورا فعالا في تحقيق جودة التدقيق الخارجي.

المبحث الثالث: وسائل وآليات تحسين جودة التدقيق

يعد مفهوم جودة التدقيق مفهوما نسبيا لا يمكن تحقيقه بصفة مطلقة، إضافة إلى تداخل عدة عوامل مؤثرة فيها منها ما هو مرتبط بالمدقق ومنها ما هو مرتبط بعملية التدقيق ومنها ما هو مرتبط بالمؤسسة محل التدقيق وهو ما رأيناه سابقا، و لتحسين جودة التدقيق والوصول إلى أقصى مستوى ممكن كان لا بد من توافر مجموعة من الوسائل تساعد على ذلك ، وقد توصلت الأبحاث المحاسبية والمنظمات المهنية إلى مجموعة من الوسائل المساعدة في تحسين جودة التدقيق وهو ما سنتناوله في هذا المبحث.

المطلب الأول : تطوير التأهيل العلمي والعملية للمدقق

اهتمت معايير التدقيق العامة بالصفات الشخصية للمدقق، ومن بين تلك المعايير المعيار الأول الخاص بالتأهيل العلمي والعملية للمدقق، والذي يشترط أن يتم أداء عملية التدقيق من قبل شخص أو أشخاص حصلوا على مستوى ملائم من التدريب، وتتوافر فيهم المهارة الفنية الملائمة للعمل كمدققين.

ويتطلب ذلك المعيار من المدققين الحصول على:

أولا: التأهيل والتدريب المهني المطلوب

يعترف هذا المعيار بأنه مهما كان تأهيل الشخص وكفاءته في مجالات أخرى المجالات المالية والأعمال مثلا، فإنه لن يتمكن من القيام بالتدقيق بدون التأهيل والتدريب في حقل التدقيق، وأن هذا التدريب المهني يشمل التدريب المستمر في حقل الاختصاص لأجل مواكبة التطور والتغيير وكيفية تطبيقها لأجل أن يتمكن من إصدار الحكم الموضوعي¹.

وأوضح "أنجلو" أن الكفاءة المهنية للمدقق (التعليم، الخبرة، التعليم المهني المستمر) تعد الركيزة الأولى التي تقوم عليها جودة التدقيق؛ ذلك أن كفاءة المدقق تساعد على اكتشاف الأخطاء والمخالفات في سجلات العملاء، ويعتبر الحصول على قدر ملائم من التعليم الرسمي في المحاسبة والتدقيق أحد الشروط للحصول على إجازة محاسب قانوني في معظم الدول.²

¹هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق، ط3، دار وائل للنشر، عمان، الاردن، 2006، ص30.

²محمد مظهر أحمد، مرجع سبق ذكره، ص57.

ثانياً: بذل العناية المهنية الكافية في تخطيط وتنفيذ التدقيق وإعداد التقرير

تتطلب العناية المهنية دراسة انتقادية لجميع مستويات العمل المنجز، وتعني العناية المهنية أن أي شخص يقوم بعرض خدماته للآخرين عليه أن يكون مؤهلاً ويمتلك المتطلبات المهنية¹.

المطلب الثاني : تدعيم استقلال المدقق وتفعيل نظام المسؤولية القانونية

إن استقلال المدقق الخارجي يعتبر ركيزة عملية التدقيق برمتها، ولا شك أن دعم استقلال المدقق الخارجي كفيل بزيادة جودة التدقيق، كما ان تفعيل المسؤولية القانونية يجعل من المدقق حريصاً كل الحرص على أداء مهامه وفق ما تقتضيه المهنة، وسيتم من خلال هذا المطلب شرح ما سبق بأكثر تفصيلاً.

الفرع الأول: تدعيم إستقلالية المدقق الخارجي

يتم دعم إستقلالية المدقق من خلال النقاط التالية:

- ❖ تشكيل لجنة التدقيق؛
 - ❖ التغيير الإلزامي للمدقق؛
 - ❖ وضع قيود على تقديم الخدمات الأخرى خلاف خدمة التدقيق؛
 - ❖ الحظر القانوني للمصالح المالية للمدقق لدى المؤسسة محل التدقيق.
- ولقد تم تناول هاته العناصر بالتفصيل في الفصل الأول في مبحثه الثاني.

الفرع الثاني: تفعيل نظام المسؤولية القانونية للمدقق الخارجي

تعتمد الأطراف المستفيدة من القوائم المالية على تقرير مدقق الحسابات في اتخاذ قرارات المرتبطة بالمؤسسة محل التدقيق، نظراً لما تتوقعه تلك الأطراف من الأداء الحيادي للمدقق، وعدم التحيز لصالح أي من الأطراف سواء معدي القوائم المالية أو مستخدميها، والمعرفة الجيدة للمدقق بطبيعة نشاط المؤسسة والصناعة التي تنتمي إليها والنظم المحاسبية والإدارية المستخدمة فيها، وأن المدقق يبذل العناية المهنية الواجبة عند تنفيذ اختبارات التدقيق في جميع مراحلها وفي مقابل الثقة التي بمنحها العميل والأطراف الأخرى المستفيدة من القوائم المالية لتقرير المدقق تنشأ مسؤولية على المدقق في الوفاء باحتياجات تلك الأطراف، وذلك على اعتبار أن تفعيل المسؤولية القانونية لمدقق الخارجي تمثل إحدى الضمانات التي تستند إليها تلك الأطراف في اعتمادها على تقرير المدقق الخارجي،

¹هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص31.

فإذا تم تفعيل المسؤولية تزيد من حرص المدقق على تحسين أدائه لمهام التدقيق وتمتعه بالحياد أثناء تنفيذ عملية التدقيق، وبذل العناية المهنية الواجبة بما يضمن تحسين جودة تنفيذ عملية التدقيق.¹

المطلب الثالث: الالتزام بمعايير التدقيق خلال تنفيذ أعمال التدقيق

تعتبر معايير التدقيق عن مستويات الأداء المهني التي يتم بناءا على الالتزام بها الحكم على جودة أداء عملية التدقيق، ولذلك فقد حرصت الهيئات المهنية على صياغة هيكل لمعايير التدقيق مع استمرارية تقييم مدى ملائمتها للاحتياجات المتجددة لمستخدمي القوائم المالية، وقد ترتب على ذلك صدور المعايير الأمريكية للتدقيق ثم المعايير الدولية للتدقيق.²

لذلك فإن التزام المدقق بالمعايير المهنية يعتبر عاملا ذو تأثير إيجابي على جودة التدقيق ومؤشرا هاما لقياسها، حيث يؤدي ذلك الالتزام إلى ضمان أداء المهنة بواسطة أفراد مؤهلين علميا وعمليا يتمتعون بالاستقلال والموضوعية اللازمتين لإبداء الرأي الفني المحايد، ويقومون ببذل العناية المهنية الكافية والملائمة للاضطلاع بمسؤولياتهم القانونية والمهنية والشخصية، مع قيامهم بعملية الفحص في شكل مخطط يضمن حسن توزيع المهام على المساعدين ودقة تقييم نظام الرقابة الداخلية، مع تجميع الأدلة الكافية والملائمة لتأييد رأيهم مع إعدادهم لتقرير التدقيق مما ينعكس إيجابا على جودة أعمال التدقيق.

ويمكن حصر أهداف معايير التدقيق في النقاط التالية:³

- ❖ تقليل التفاوت في الأداء المهني لدى المدققين للاقتراب قدر الإمكان نحو الموضوعية؛
- ❖ قياس مستوى الجودة للأداء المهني باعتبارها أنماطا أو مستويات للحكم على نوعية العمل الذي يؤديه المدقق؛
- ❖ تحديد كيفية أداء العمل المهني (الإجراءات)؛
- ❖ تحديد مسؤولية المدقق عند إخلاله بمستوى أداءه.

وفي إطار العلاقة بين معايير التدقيق المتعارف عليها وجودة التدقيق أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين نشرة معايير التدقيق رقم (25) والتي تناولت العلاقة بين معايير التدقيق المتعارف عليها ومعايير الرقابة

¹ أحمد حابي، مرجع سبق ذكره، ص 74.

² عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، مرجع سبق ذكره، ص 388.

³ مصباح محمد يوسف البر، موسى محمد، مؤشرات جودة تدقيق الحسابات ودوره في ترقية الاداء المهني-دراسة ميدانية لمكاتب التدقيق بالخرطوم، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2016، ص 166.

على جودة التدقيق، وورد فيها أنه يجب على مكاتب التدقيق أن تؤسس سياسات وإجراءات لرقابة الجودة بحيث توفر ضمانا معقولا عن اتساق أدائها مع معايير التدقيق في كل عمليات التدقيق، وأن إجراءات وسياسات رقابة الجودة قد تؤثر على سلوك عمليات التدقيق التي تقوم بها مكاتب التدقيق الفردية وسلوك الممارسة المهنية التي تؤديها مكاتب التدقيق ككل.¹

المطلب الرابع: اعتماد معايير للرقابة على جودة التدقيق

تتمثل معايير الرقابة على جودة التدقيق في مجموعة من الإجراءات والسياسات التي تتبناها أجهزة ومكاتب التدقيق لتوفير القناعة المعقولة لإنجاز مهام التدقيق وفقا للمبادئ الأساسية لهذا الأخير.

وعن مجالات تلك المعايير وجد أن هناك أربعة مصادر رئيسية لمشكلات الجودة في التدقيق، تتعلق بالإجراءات والمساعدين والاتصال والاستقلال، حيث تنتج مشكلات من عدم الاعتماد على معايير التدقيق أو الاختيار والتطبيق غير الملائم أما مشكلات المساعدین فتنتج عن التوظيف والتدريب غير الجيد، وكذلك الإشراف غير المناسب والتخصيص غير الفعال للعمال للعمال بمكتب التدقيق على مهام التدقيق، وبالنسبة للاتصال غير السليم فإنه يؤدي إلى فجوة في توقيت إعداد تقرير التدقيق وفجوة في التخطيط وفجوة الكفاءة، في حين يؤدي عدم وجود استقلال كاف إلى فقد جودة التدقيق، وللتغلب على تلك المشكلات وتحقيق الجودة المنشودة لا بد من وجود معايير محددة للرقابة على جودة التدقيق تلتزم بها أجهزة ومكاتب التدقيق.²

ويؤدي وجود معايير للرقابة على جودة التدقيق إلى تحقيق أهداف المهنة من حيث تحسين مستوى أدائها واستمرارها، وبالتالي زيادة الثقة في أدائها، ويرجع ذلك إلى أنها تساعد على:³

- ❖ توثيق سياسات مكاتب التدقيق وإجراءاتها؛
- ❖ تحقيق التأكيد المعقول بجودة أعمال المكتب؛
- ❖ توفير وسيلة جيدة لتسويق أعمال وخدمات مكاتب التدقيق؛
- ❖ إعطاء إنذار بالمشكلات والأخطاء المتوقع حدوثها؛
- ❖ زيادة الكفاءة المهنية للممارسين للمهنة؛

¹عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة في جودة المرجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، مذكرة ماجستير، جامعة الحديدة، اليمن، 2008، ص18.

²محمد احمد مظهر أحمد، مرجع سبق ذكره، ص59.

³بودنت اسماء، مرجع سبق ذكره، ص61.

❖ تحفيز المساعدين ورفع روحهم المعنوية؛

❖ زيادة الموضوعية والمصداقية؛

❖ إعطاء الفرصة لأجهز مكاتب التدقيق لفحص أعمال المكاتب الأخرى؛

❖ تحقيق المتطلبات النظامية لجهات الرقابة على مهنة التدقيق.

وتعد معايير الرقابة على جودة التدقيق الخطوة الأولى لمراقبة على جودة التدقيق وأداة هامة لتحسينها، لذلك قامت العديد من المنظمات المهنية في أكثر من دولة بإصدار العديد من المعايير يجب على مكاتب التدقيق الالتزام بها، ولضمان ذلك فلقد ابتكر عدة أساليب رقابة على جودة التدقيق تتمثل في أسلوبين هما:

❖ أسلوب مراجعة النظير؛

❖ أسلوب مجلس الاشراف على مكاتب التدقيق.

وسيتم تناولهما بشيء من التفصيل في المبحث اللاحق.

المبحث الرابع: الرقابة على جودة التدقيق

تهدف المنظمات والهيئات المهنية المرتبطة بمهنتي التدقيق والمحاسبة إلى تنظيم المهنتين والارتقاء بمستوى أدائهما، أجل هذا فقد تم إصدار العديد من الإرشادات والمعايير التي تقدم توجيهات عملية من أجل القيام بالأعمال والممارسات المختلفة داخل مكتب التدقيق بشكل كفاء، مما يسمح بأداء مختلف الأعمال وفقا لأعلى مستويات الجودة وبما يتلاءم مع تطلعات المستخدمين والمحيط الاقتصادي والاجتماعي للمؤسسة.

المطلب الأول: مفهوم وأهداف الرقابة على جودة التدقيق

تعددت الدراسات والإصدارات المهنية التي تناولت مفهوم الرقابة على جودة التدقيق وأهدافها وسيأتي بيان ذلك من خلال هذا المطلب بفرعيه.

الفرع الأول: مفهوم الرقابة على جودة التدقيق الخارجي

عرفت الرقابة على جودة التدقيق بأنها "مجموعة من السياسات والإجراءات التي ينبغي على مكاتب التدقيق أن تقوم بها، سواء فيما يتعلق بمكتب التدقيق بشكل عام أو على مستوى كل عملية تدقيق، وذلك من أجل ضمان قيام مكاتب التدقيق بخدمة الأطراف ذات العلاقة بشكل مناسب وبما يتفق مع معايير التدقيق".¹

كما عرفت أيضا بأنها "جميع المقاييس المستخدمة من قبل مكتب التدقيق والمصممة للمساعدة على إنجاز عمليات تدقيق بدرجة عالية من النوعية والجودة، فهي الوسيلة التي يمكن بواسطتها لمكتب التدقيق التأكد إلى حد معقول بأن الآراء التي يبديها في عمليات التدقيق والتي يقوم بها، تعكس مراعاته لمعايير التدقيق الدولية، أو أية شروط قانونية أو تعاقدية، أو أية معايير مهنية يضعها المكتب بنفسه".²

وعرفت أيضا بأنها "الوسائل والإجراءات التي يجب إتباعها لضمان تنفيذ عملية المراجعة بدرجة عالية من الجودة".³

¹ أمير جمال القيق، مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2012، ص26.

² عبد الوهاب بن بريكة، بوندت اسماء، تأثير حجم مكتب التدقيق على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات في الجزائر، المجلة الجزائرية للاقتصاد والإدارة، العدد8، جامعة معسكر، الجزائر، 2016، ص192.

³ ALVIN Arens, LOEBBECKE James. Auditing An Integrated Approach. 8th ed. rentice – Hall International, USA ,2000, P 33.

الفرع الثاني: أهداف الرقابة على جودة التدقيق

يعتبر الوفاء بمتطلبات مختلف الأطراف المستفيدة من القوائم المالية وتلبية احتياجاتهم المتعلقة بالحصول على معلومات مالية موثوقة من أبرز الأهداف التي تحرص الهيئات والمنظمات المهنية المنظمة لمهنة التدقيق على تحقيقها، عبر إصدارها للوائح ومعايير تهدف إلى تطوير هذه المهنة والرقى بمستوى الخدمات التي تقدمها، وعليه تكتسي المعايير المتعلقة بالرقابة على جودة أعمال التدقيق أهمية خاصة تكمن في تحقيق جملة من الأهداف ومنها:¹

- ❖ توفير الإرشادات الخاصة بالإجراءات التي يجب أن يلتزم بها المراجع للتقيد بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض عمله المساعد في مهمة التدقيق؛
- ❖ توفير الإرشادات بالإجراءات والسياسات التي يتبناها الجهاز لتوفير القناعة المعقولة بالالتزام بإتباع وتطبيق المعايير المهنية؛
- ❖ تخفيض التكاليف التشغيلية المتعلقة بتدقيق العمليات وتحسين كفاءة وفعالية أداء المهام، وتخفيض الوقت والجهد المبذول في إعادة العمل وعوامل أخرى؛
- ❖ المساهمة في رفع مستوى المهنة والنهوض بها بشكل عام؛
- ❖ انخفاض احتمالية التعرض للمشاكل والالتزامات القانونية وقضايا التقصير في الأداء المهني، وذلك عن طريق التخطيط السليم لمهمة التدقيق وتوزيع المهام على المساعدين والإشراف وطلب الاستشارة من المصادر المعنية داخل الجهاز عند مواجهة حالات متخصصة أو معقدة؛
- ❖ تدريب الموظفين وتحفيزهم وزيادة كفاءتهم المهنية؛
- ❖ إعطاء إنذار مبكر بأي مشاكل أو أخطار متوقعة حدوثها.

كما أن تطبيق و وضع أنظمة لمراقبة جودة التدقيق تعتره بعض السلبيات نذكر منها:²

- ❖ زيادة التكاليف الناتجة عن تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة ومراقبة مدى الامتثال بها؛
- ❖ التباين والتفاوت بين أداء الأفراد وفهم بعض النقاط والذي يؤثر في النهاية سلبا على فعالية نظام رقابة الجودة لمكتب التدقيق؛

¹مرعي عصام، أدلة وقرائن الإثبات وفق معايير التدقيق الدولية، مطابع رعدان للنشر والتوزيع، السعودية، 2000، ص110 .

² ديمة مازن ظافر الشوا، مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق رقابة الجودة وتأثيرها على تحسين أدائه المهني، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2012، ص49.

- ❖ تكلفة الوقت الإضافي للتأكد من تطابق الأعمال والخدمات التي تقدمها المكاتب مع السياسات والإجراءات؛ المشاكل التي تترتب على تنفيذ متطلب الفحص الدوري لمكاتب التدقيق، نتيجة لتطبيق برامج مراقبة جودة الأداء المهني؛
- ❖ المعوقات التي تحد من التزام مكاتب التدقيق بجميع متطلبات البرنامج مثل الالتزام بالفحص الداخلي والإفصاح عن عدد العمليات وأنواعها وقيمها، وكذلك ندرة الفاحصين المؤهلين وقلة الإمكانيات المادية.

المطلب الثاني: أساليب الرقابة على جودة التدقيق

اهتمت المنظمات المهنية والتشريعات الحكومية في العديد من الدول بالرقابة على جودة التدقيق وتوصلت إلى العديد من الوسائل التي يمكن استخدامها لتحقيق ذلك، ومن الأساليب الرقابية المستحدثة نجد أسلوب فحص النظر ومجلس الإشراف على محاسبة الشركات العامة بالولايات المتحدة الأمريكية.

الفرع الأول: أسلوب فحص النظر

في عام 1989 أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين برنامجا لفحص الجودة، والذي اخذ اسم برنامج فحص النظر أو الزميل سنة 1995.

أولا: مفهوم أسلوب فحص النظر

ويقصد ببرنامج فحص النظر " أن يقوم مكتب تدقيق بفحص أعمال مكتب تدقيق آخر " ¹ بهدف:

- ❖ التأكد من أن مكتب التدقيق ملتزم بمعايير الرقابة على جودة التدقيق؛
- ❖ إبداء رأي مستقل عما إذا كان نظام رقابة الجودة المطبق بمكتب التدقيق يوفر للمكتب ضمانا معقولا عن اتساق عملياته مع المعايير المهنية؛
- ❖ دراسة وتقييم نظام رقابة الجودة بمكتب التدقيق من حيث مدى ملائمته للمكتب، ومدى كفاية التوثيق لسياسات وإجراءات رقابة الجودة وتوصيلها للأفراد العاملين بالمكتب، وتخفيض حالات فشل عملية التدقيق أو منع حدوثها.

¹ عبد السلام قاسم سليمان الاهدل، مرجع سبق ذكره، ص 77.

وأسلوب فحص النظير يتم من قبل جهة مستقلة، قد تكون من داخل أو من خارج الجهاز لتقييم ما إذا كان نظام رقابة الجودة الداخلية للجهة مصمم بصورة مناسبة، ويعمل بكفاءة بحيث يزود الجهة بضمان مناسب حول مدى إتباع الجهة للسياسات والإجراءات والمعايير المطبقة، ويتضمن فحص النظير فحص نظام رقابة الجودة ككل وليس العمل الذي يتم تأديته في الوقت الحالي؛ وذلك لأنه يجب على هؤلاء المدققين إتاحة الفرصة أمام النظام ككل بالعمل قبل التوصل إلى قرار أو حكم نهائي.

ويشمل فحص النظير ثلاث أنواع من الفحص للتحقق من جودة عملية التدقيق و هي:¹

❖ **فحص النظام:** يهدف إلى التأكد من أن نظام رقابة الجودة على عمليات التدقيق والمحاسبة قد صمم

طبقا لمعايير رقابة الجودة الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين صمم القانونيين، وأن سياسات وإجراءات رقابة الجودة قد طبقت كما هو مخطط لها وذلك أثناء الممارسات المهنية للمكتب.

❖ **فحص الارتباط:** يهدف إلى توفير أساس للقائم بعملية الفحص عن مدى مراعاة المدقق أو مكتب

التدقيق عند ارتباطه بالعميل للمعايير المهنية الصادرة في هذا الإطار، وأن التوثيق في مكتب التدقيق يراعي المتطلبات الواردة في قائمة معايير خدمات المحاسبة والاستشارات.

❖ **فحص التقرير:** يهدف إلى مساعدة المدقق القائم بالارتباط مع العميل على تحديد التصرف

الصحيح الذي يجب عليه اتخاذه اتجاه مراعاة متطلبات الإفصاح.

ثانيا: إيجابيات وسلبيات تطبيق برنامج فحص النظير

لقد أثبت برنامج فحص النظير فعاليته كأسلوب رقابي للجودة في الدول المطبقة له منذ فترات طويلة مثل

الولايات المتحدة الأمريكية، ومن بين إيجابيات تطبيق هذا البرنامج مايلي:

❖ مساعدة مكاتب المحاسبة والتدقيق على تحقيق معايير رقابة الجودة؛

❖ تحسين أداء المدققين وتنفيذ عملية التدقيق وفقا لمستوى مرتفع من الجودة؛

❖ تحسين سمعة مكاتب التدقيق الخاضعة لهذا البرنامج.

¹سارة حدة بودريالة، مرجع سبق ذكره، ص175.

وكغيره من الأنظمة لم يسلم برنامج فحص النظير الانتقادات الموجهة له ومن بينها:¹

- ❖ يؤدي فحص النظير بشكل روتيني ويهتم القائمون به على الشكل دون المضمون؛
- ❖ الأشخاص القائمين به غير متفرغين لهذا العمل؛
- ❖ يحمل هذا الأسلوب شبهة المجاملة بين مكاتب التدقيق، حيث أتاح فحص النظير التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فرصة لمكتب التدقيق الذي يقوم بفحصه، مما يؤثر سلباً على استقلالية وحياد المكتب القائم بالفحص مما ينعكس على تقرير الفحص.

الفرع الثاني: مجلس الإشراف على مكاتب التدقيق

ونتيجة للانتقادات الموجهة لبرنامج فحص النظير أعلاه أصدر الكونجرس الأمريكي قانون " Sarbanes-Oxley " سنة 2002 لتدعيم واستعادة ثقة المجتمع بالمهنة والأسواق المالية، والذي تبنى مفهوم جديد للرقابة على جودة التدقيق بهدف حماية المصلحة العامة من خلال إنشاء مجلس الإشراف على مكاتب التدقيق (PCAOB)، ويعد المجلس شخصية معنوية غير حكومية وغير ربحية تحت إشراف هيئة سوق الأوراق المالية، حيث تتمثل واجبات المجلس في الآتي:²

- ❖ الإشراف على مكاتب التدقيق المسجلة لديه والتي تعد تقارير التدقيق للشركات المساهمة المسجلة في سوق الأوراق المالية؛
- ❖ إصدار معايير للتدقيق وتبنيها، ومعايير رقابة الجودة و مبادئ السلوك المهني، ومعايير الاستقلال وأية معايير أخرى تتعلق بإعداد تقارير التدقيق للشركات المساهمة والمسجلة في سوق الأوراق المالية؛
- ❖ إجراء التحقيقات والإجراءات التأديبية المتعلقة بها، وفرض العقوبات الملائمة على مكاتب التدقيق المسجلة لديه، وعلى أي شخص ذو علاقة بها؛
- ❖ القيام بالوظائف والواجبات الضرورية والملائمة لتطوير المعايير المهنية وتحسين جودة خدمات التدقيق المتقدمة من قبل مكاتب التدقيق المسجلة لديه، المدققين العاملين بالمكاتب وأية متطلبات أخرى لتنفيذ هذا القانون، مما يؤدي لحماية المستثمرين والمصلحة العامة بشكل أفضل؛

¹ بوسنة حمزة، مرجع سبق ذكره، ص 164.

² Sarbanes-Oxley Act, op cit, p:750.

- ❖ تأكيد التزام مكاتب التدقيق المسجلة لديه وأي شخص ذو علاقة بهذا القانون وقواعد المجلس والمعايير المهنية وقوانين الأوراق المالية المتعلقة بإعداد وإصدار تقارير التدقيق؛
- ❖ وضع ميزانية خاصة بالمجلس وإدارة عملياته وموظفيه.

ويعتبر التسجيل لدى هذا المجلس إلزامي لجميع مكاتب التدقيق والمحاسبة التي تقوم بتدقيق الشركات المسجلة لدى هيئة الأوراق المالية وذلك خلال 180 يوم من تاريخ تشكيل المجلس، ويعد غير قانوني أن يقوم أي شخص أو مكتب غير مسجل في المجلس بتدقيق وإصدار التقارير المالية للشركات المسجلة لدى هيئة سوق الأوراق المالية ويكون التفتيش بالنسبة لمكاتب التدقيق والمحاسبة التي تقدم تقارير تدقيق بانتظام لأكثر من مئة شركة سنويا وكل ثلاث سنوات بالنسبة للمكاتب التي تقدم تقارير تدقيق بانتظام لأقل من مئة شركة، وقد يغير المجلس تلك المدة إذا رأى أن ذلك ضرورياً وملائماً لحماية المستثمرين والمصلحة العامة، أو بناء على طلب من هيئة سوق الأوراق المالية¹.

المطلب الثالث: الإرشادات المهنية الدولية ذات العلاقة بالرقابة على جودة التدقيق

قامت العديد من الهيئات الدولية المنظمة لمهني التدقيق والمحاسبة بإصدار العديد من التوجيهات والمعايير التي تساهم في تحسين جودة التدقيق والرقابة على أداء المدققين، مما يؤدي إلى تحسين مستوى الخدمات المقدمة ورفع جودتها، وكانت هذه الإصدارات والنشرات ملزمة في عديد من الحالات سواء على المستوى الدولي أو العربي وهو ما سنطرق له خلال هذا المطلب.

الفرع الأول: جهود المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين

يعود السبق في تطوير معايير الرقابة على جودة التدقيق إلى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الذي أكد على ضرورة قيام كل مكتب تدقيق بتصميم وتنفيذ نظام للرقابة على جودة التدقيق، حيث قام المعهد سنة 1978 بتشكيل "لجنة معايير رقابة الجودة" والتي قامت سنة 1979 بإصدار النشرة الأولى لمعايير رقابة الجودة والتي تضمنت ما يلي:²

- ❖ **الاستقلال:** يحمل نفس مدلول استقلال المدقق الفرد، ويهدف إلى وضع سياسات وإجراءات لتنفيذ قاعدة الاستقلال الواردة ضمن آداب السلوك المهني.

¹مامي علي، مرجع سبق ذكره، ص 68.

²ديمة مازن ظافر الشوا، مرجع سبق ذكره، ص 39.

❖ **تخصيص المدققين على المهام:** يجب على مكاتب التدقيق مراعاة توفر الخبرة، المعرفة والكفاءة الفنية لدى المدققين المخصصين لأداء خدمات التدقيق.

❖ **الاسترشاد برأي الآخرين:** يجب على مكاتب التدقيق الاسترشاد برأي الآخرين لحل المشكلات المحاسبية أو المشكلات الظاهرة خلال عملية التدقيق.

❖ **التوظيف:** يجب على مكتب التدقيق القيام بوضع سياسة محددة للتوظيف واختيار الكفاءات وتحديد مستوى خبرة معين يجب توافره في الشخص المتقدم للتوظيف بالمكتب.

❖ **تنمية القدرات:** يجب على مكتب التدقيق وضع السياسات، وتوفير برامج التعليم المهني المستمر والتدريب اللازم لموظفي المكتب.

❖ **الترقية:** يجب على مكتب التدقيق وضع السياسات التي تحول دون ترقية موظفيها إلى المستويات العليا قبل استيفائهم للخبرة و المعرفة اللازمة لتحمل مسؤولية الوظيفة الملقاة على عاتقهم.

❖ **الإشراف:** يعني قيام مكاتب التدقيق بإخضاع كافة أعمالها للإشراف الجيد، وذلك يستلزم من كل مكتب تدقيق التخطيط لكل مهمة، وفحص كافة اوراق التدقيق والتقارير والقوائم المالية، والجداول والنماذج والاستقصاءات.

❖ **قبول العملاء الجدد واستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين:** يجب على مكاتب التدقيق تتبع سياسات وإجراءات تساهم في اتخاذ قرارات بشأن قبول عملاء جدد أو مواصلة العلاقة العملاء مع الحاليين، تفاديا للعملاء الذين تنقصهم الأمانة وحسن الخلق.

❖ **الفحص الدوري لبرنامج الرقابة على جودة الأداء:** يهدف هذا الإجراء إلى التحقق من تطبيق برنامج الرقابة على جودة الأداء بمكتب التدقيق، والذي قد يتم عن طريق أعضاء المكتب نفسه أو عن طريق أحد مكاتب التدقيق الأخرى.

وفي ماي 1996 أصدر اللجنة نشرة معايير رقابة الجودة رقم (2) و (3) واللذان حلتا محل نشرة معايير الرقابة على الجودة رقم (1) وتتمثل عناصر النشرة رقم (2) فيما يلي: الاستقلال والنزاهة والموضوعية في مكتب التدقيق، إدارة فريق التدقيق، قبول العملاء والتعاقدات الجديدة، أداء وتنفيذ عملية التدقيق الرقابة والمتابعة.

أما بالنسبة لنشرة معايير الرقابة على جودة التدقيق رقم (3) فقد جاءت لتوفير إرشادات تساعد مكاتب التدقيق على كيفية تطبيق عنصر الرقابة والمتابعة، وأفسحت المجال أمام مكاتب التدقيق للاستعانة بأفراد مؤهلين

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للجودة التدقيق

من خارج المكتب للقيام بعملية الرقابة والمتابعة، وذلك للتحقق من مدى ملائمة السياسات والإجراءات الموضوعة من طرف المكتب ومدى الالتزام بها.¹

كما أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، بعدها جملة من التحديثات والتعديلات على معايير رقابة الجودة من حيث متطلبات التطبيق من خلال نشرة معايير رقابة الجودة السابعة (SQCS7) والتي تسمى نظام رقابة الجودة للشركات في أكتوبر 2007، والساري المفعول بداية 2009 والذي تضمن ستة عناصر لإجراءات وسياسات نظام رقابة الجودة كما يلي:²

- ❖ مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة في الشركة؛
- ❖ متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة؛
- ❖ القبول والاستمرار والتعاقدات الجديدة ؛
- ❖ الموارد البشرية؛
- ❖ أداء وتنفيذ عملية المراجعة؛
- ❖ الرقابة والمتابعة.

كما تم تعويض نشرة معايير رقابة الجودة السابعة (SQCS7) سنة 2010 بنشرة معايير رقابة الجودة الثامنة (SQCS8) والتي تؤكد على إدراك أهمية وقيمة الثقافة الداخلية الموجهة نحو الجودة ووفقا لنص هذا المعيار في آخر إصداراته، فانه يتطلب من قيادة الشركة تحمل المسؤولية النهائية عن نظام الشركة لمراقبة الجودة، ويتطلب من الشركات وضع سياسات وإجراءات لتوفير ضمان معقول بأن الشركة وموظفيها يمتثلون للأحكام ذات الصلة بالمتطلبات الأخلاقية، كما يوفر المعيار توجيهات وإرشادات مفصلة حول السياسات والإجراءات ذات الصلة بالموارد البشرية ويتطلب من الشركات وضع سياسات وإجراءات لمعالجة وحل الاختلافات في الرأي داخل فريق الارتباط.

الفرع الثاني: جهود الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين

لقد قام الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين للمحاسبين القانونيين سنة 1981 بإصدار الدليل الدولي رقم (7) تحت عنوان "ضبط جودة التدقيق" وقد حدد هذا الدليل ستة معايير لضبط جودة عملية التدقيق هي:³

الصفات الشخصية للمدقق، المهارة والكفاءة، توزيع المهام بين الأفراد، التوجيه والإشراف، قبول عملاء جدد

¹يودنت اسماء، مرجع سبق ذكره، ص 89.

²ابتسام علي حسين وآخرون، إطار مقترح لاعتماد رقابة جودة المراجعة بالجزائر في ظل المعيار الدولي لرقابة الجودة¹، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 13، العدد 3، جامعة مسيلة، الجزائر، 2020، ص 653.

³عصام مرعي، أدلة التدقيق الدولية، مطابع رغدان، السعودية، 1989، ص 77.

والاستمرار مع العملاء الحاليين، التفتيش ويهدف هذا الدليل إلى تقديم الإرشادات التي يجب على المدقق الالتزام بها خاصة ما تعلق بالتفويض والإجراءات والسياسات المتبناة لتوفير قناعة معقولة في جودة التدقيق.

وفي سنة 1994 أصدر معيار التدقيق رقم (220) المتعلق بـ "رقابة الجودة على أعمال التدقيق" والذي حل محل الدليل الدولي رقم (7) وقد اشتمل المعيار على العناصر التالية:¹

- ❖ **المتطلبات المهنية:** يجب على الأفراد العاملين بمكتب التدقيق الالتزام بمبادئ الاستقلالية والنزاهة والموضوعية والحفاظ على السر والأخلاق المهنيين.
 - ❖ **المهارة والكفاءة:** يتعين على مكتب التدقيق الاستعانة بالمدققين ذوو المهارة والكفاءة.
 - ❖ **التكليف بالمهام:** إسناد المهام إلى أفراد حاصلين على قدر من التدريب والتأهيل المهنيين.
 - ❖ **التفويض:** ضرورة وجود توجيه وإشراف مباشر وفحص للعمل عند كافة المستويات.
 - ❖ **الاسترشاد بالرأي:** في حال الضرورة من داخل المكتب أو من خارجه.
 - ❖ **قبول أو إنهاء التعاقدات مع العملاء:** بإجراء تقييم للعملاء المرتقبين وفحص العملاء الحاليين بشكل دوري، واتخاذ قرار قبول الاحتفاظ بالعملاء استنادا على مدى استقلالية المكتب.
 - ❖ **المتابعة والرقابة:** يجب على مكتب التدقيق مراقبة باستمرار مدى فعالية وملائمة إجراءات الرقابة على جودة أعمال التدقيق بغرض تقييم نظام الرقابة بالمكتب وتوصيل النتائج إلى المستويات الإدارية العليا لاتخاذ الإجراءات الضرورية.
- ولا يزال الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين يلعب دورا مهما في تحسين جودة أعمال التدقيق من خلال مختلف التعديلات التي يقوم بها، حيث قام سنة 2005 بتعديل المعيار رقم (220) الذي أصبح تحت عنوان "رقابة الجودة على أعمال تدقيق البيانات المالية التاريخية" تلاه تعديل 2009 حيث أصبح المعيار تحت عنوان "رقابة الجودة على تدقيق القوائم المالية".

كما اصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين معيار رقابة الجودة الأول (ISQC1) ضمن دليل المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة سنة 2005، وتم تطوير هذا معيار وتعديله سنة 2009.

¹ James Schmutte & John Thieling, **Addressing the New Quality Control Standards**, The CPA Journal, Vol 80 , Iss 1, New York ,Usa, 2010,pp 10-14.

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للجودة التدقيق

حيث يتناول هذا المعيار مسؤوليات الشركة المتعلقة بنظام رقابة الجودة لديها على عمليات تدقيق ومراجعة البيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، ويوضح أن هدف الشركة هو إيجاد نظام لرقابة الجودة والالتزام به للتأكيد المعقول فيما يخص امتثال الشركة وموظفيها للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعتمدة.

كما يتطلب هذا المعيار من الشركات إنشاء نظام لمراقبة الجودة يوفر تأكيدات بأن الشركة وموظفيها يمثلون للمتطلبات القانونية والمعايير المهنية في مجالات مثل الأخلاق وتناوب الشركاء وقبول علاقات العملاء ومراقبة جودة المشاركة والمراقبة، كما يتضمن المعيار المبادئ والإجراءات الأساسية المتعلقة بالقيادة والمسؤوليات داخل الشركة. سيتحمل الرئيس التنفيذي للشركة المسؤولية النهائية عن نظام مراقبة الجودة، كما وضع المعيار مكونات نظام رقابة الجودة من سياسات مصممة لتحقيق الهدف من نظام رقابة الجودة والإجراءات اللازمة لتطبيق ومراقبة الامتثال لهذه السياسات، من خلال المحاور التالية:¹

❖ التطبيق والامتثال للمتطلبات ذات العلاقة؛

❖ عناصر نظام الرقابة الجودة؛

❖ توثيق نظام الرقابة النوعية.

حيث يشير التطبيق والامتثال للمتطلبات ذات العلاقة الى أنه ينبغي أن يملك موظفو الشركة المسؤولين عن وضع نظام لرقابة الجودة في الشركة والالتزام به فهمًا لنص هذا المعيار كاملاً والتطبيق والمادة التوضيحية، وذلك لفهم الهدف منه وتطبيق متطلباته بالشكل الملائم.

و أشار المعيار (ISQC1) لعناصر نظام رقابة الجودة التي يجب أن تعتمد عليها الشركة وتلتزم بها، والذي يتضمن سياسات وإجراءات تتناول كل من العناصر التالية:²

❖ مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة في الشركة؛

❖ متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة؛

❖ قبول واستمرار العلاقات مع العملاء ؛

❖ الموارد البشرية؛

❖ أداء العملية (التنفيذ)؛

❖ المراقبة؛

¹ ابتسام علي حسين وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 653.

² نفس المرجع، ص 654.

❖ التوثيق.

شهد المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد (IAASB) توجهها جديدا في مجال تطوير إطار جودة التدقيق سنة 2020، حيث تم اعتماد ثلاثة معايير لإدارة الجودة الجديدة، والتي ترفع مستوى إدارة الجودة عبر جميع أنحاء العالم.¹

تعمل المعايير الثلاثة المترابطة على تعزيز وتحديث كيفية تعامل الشركات مع إدارة الجودة، ضمن نهج جديد مرتبط بتقييم المخاطر، وتمثلت المعايير في:²

❖ المعيار الدولي لإدارة الجودة 1: إدارة الجودة للشركات التي تجري عمليات تدقيق للقوائم المالية أو تأكيدات أخرى أو ارتباطات خدمات ذات الصلة (ISQM 1)، والذي حل محل معيار رقابة الجودة الأول (ISQC 1)؛

❖ المعيار الدولي لإدارة الجودة 2: مراجعات جودة الارتباطات (ISQM 2)؛

❖ المعيار الدولي للتدقيق 220 (المنقح): إدارة الجودة لتدقيق القوائم المالية (ISA 220).

إن المعيار الدولي لإدارة الجودة الأول يوفر نظام فعال لمراقبة الجودة ويعتبر الأساس لنهج تحقيق جودة مشاركة متسقة، حيث يحدد ما هو مطلوب في نظام مراقبة الجودة للشركة لإدارة جودة التعاقدات التي تقوم بها الشركة، كما يحدد السياسات والإجراءات التي يتعين على الشركات أن تضعها كجزء من نظام إدارة الجودة.

كما يمثل المنهج الجديد لإدارة الجودة الذي اعتمده المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد IAASB، والذي ركز على التحديد الاستباقي للمخاطر التي تهدد الجودة والاستجابة لها، كما شمل هذا المنهج تحسينات أخرى لتحسين قوة نظم إدارة الجودة في الشركات مثل تعزيز المتطلبات والتركيز على الحوكمة والقيادة والرصد والمعالجة وكذلك المتطلبات التي تنتمي فيها الشركة إلى شبكة.

يتعامل ISQM 1 مع مسؤولية الشركة عن وجود نظام لإدارة الجودة، حيث يمثل نظام إدارة الجودة SOQM آلية إدارة الجودة التي تخلق بيئة تمكن وتدعم فرق المشاركة في أداء ارتباطات عالية الجودة، فهو يساعد الشركة في تحقيق جودة مشاركة متسقة لأنها تركز على كيفية إدارة الشركة لجودة التعاقدات التي يتم تنفيذها.

ويحل ISQM 1 محل المعيار ISQC 1 المراقبة الجودة للشركات التي تقوم بتدقيق البيانات المالية وغيرها من التزامات الضمان والخدمات ذات الصلة، وانه يجب على الشركة تصميم وتنفيذ نظام إدارة الجودة بما يتوافق مع

¹خليدة عابي، إطار مقترح لإدارة جودة التدقيق بمكاتب وشركات التدقيق بالجزائر في ظل المعيار الدولي لإدارة الجودة الأول، مجلة دفاتر اقتصادية،

المجلد 13، العدد 1، جامعة الجلفة، الجزائر، 2022، ص 58.

²نفس المرجع، ص 59.

ISQM 1 بحلول 15 ديسمبر 2022 يجب إجراء تقييم SOQM المطلوب ISQM 1 في غضون عام واحد بعد 15 ديسمبر 2022.

ومن المتوقع أن تقوم الشركة بما يلي : تحديد أهداف الجودة وتحديد وتقييم مخاطر الجودة وتصميم وتنفيذ الاستجابات؛ وتصميم وتنفيذ أنشطة الرصد ولا يلزم بدء تشغيل أنشطة الاستجابة والرصد إلا اعتباراً من 15 ديسمبر 2022 ، كما يسمح باعتماد ISQM 1 في وقت مبكر، ولكن يتعين على من الشركة اعتماد جميع معايير إدارة الجودة الثلاثة في نفس الوقت.¹

وأما فيما يخص التغييرات الرئيسية عن المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 فيهدف ISQM 1 إلى تعزيز قوة SOQM للشركة، وهو يتطلب من الشركة تخصيص تصميم وتنفيذ وتشغيل SOQM الخاص بها استناداً إلى طبيعة وظروف الشركة والارتباطات التي تقوم بها ، كما يتطلب من الشركة الانتقال من السياسات والإجراءات التي تعالج العناصر المستقلة، كما هو مطلوب في ISQC 1 إلى نهج متكامل لإدارة الجودة ينعكس على النظام ككل وتشمل التغييرات الرئيسية ما يلي:²

- ❖ إتباع نهج أكثر استباقية وتكيفية لإدارة الجودة، يركز على تحقيق أهداف الجودة من خلال تحديد المخاطر التي تهدد تلك الأهداف، والاستجابة للمخاطر؛
- ❖ تعزيز المتطلبات لمعالجة الحوكمة والقيادة الراسخة، بما في ذلك زيادة المسؤوليات القيادية؛
- ❖ توسيع المتطلبات لتحديث المعيار وتعكس العوامل التي تؤثر على بيئة الشركة، بما في ذلك متطلبات معالجة التكنولوجيا والشبكات واستخدام مقدمي الخدمات الخارجيين؛
- ❖ متطلبات جديدة تتناول المعلومات والاتصالات، بما في ذلك التواصل مع الأطراف الخارجية ؛
- ❖ تعزيز الاحتياجات من الرصد والمعالجة لتعزيز الرصد الاستباقي SOQM ككل، ومعالجة أوجه القصور بفعالية.

الفرع الثالث: إرشادات المعهد المصري للمحاسبين القانونيين

قام المعهد المصري للمحاسبين القانونيين سنة 1996 بإصدار إرشادات التدقيق رقم (7)، والذي يهدف إلى توضيح الإجراءات الواجب على المدقق الالتزام بها فيما يتعلق بالأعمال الموكلة إلى المساعدين في عملية تدقيق معينة، وتوضيح السياسات والإجراءات الواجبة الإلتباع من قبل مكتب التدقيق لتوفير الاطمئنان المناسب لمستوى أداء جيد لأعمال التدقيق.

¹ نفس المرجع، ص 59.

² نفس المرجع، ص 60.

كما أكد المعهد المصري للمحاسبين القانونيين بضرورة وجود إرشادات ومؤشرات قياس جودة التدقيق و مساهمات المنظمات العلمية و المهنية وتضم هذه الإرشادات إجراءات خاصة بمكتب التدقيق وإجراءات تتعلق بالعمل الذي يوكل إلى المساعدين في عملية التدقيق، وتتوقف طبيعة وتوقيت ونطاق سياسات وإجراءات مراقبة الجودة لمكتب التدقيق على عدد من الاعتبارات مثل حجم وطبيعة الخدمات التي يقدمها، موقع المكتب هيكله التنظيمي اعتبارات التكلفة¹.

الفرع الرابع: إرشادات هيئة المحاسبة والتدقيق لدول مجلس التعاون الخليجي

اهتمت هذه الهيئة مثلها مثل باقي الهيئات والمنظمات بتحسين الجودة لعملية التدقيق في البلدان الأعضاء وأصدرت الكثير من الإرشادات من أجل توحيد النشاط المهني لمهنة المحاسبة والتدقيق.

ومن بين هاته الإرشادات معايير وبرامج مراقبة الأداء المهني وتم إصداره في سنة 2003 وبعد إقراره في اجتماع مجلس الهيئة والتوصل إلى الصيغة النهائية لمعايير الرقابة النوعية لمكتب التدقيق، قرر أن يتم توزيع هذه المعايير على المحاسبين والمدققين والجهات ذات العلاقة².

ومن خلال عرض المبادرات الدولية في ما يخص جودة التدقيق يمكن القول أن هناك اهتمام متزايد ومتجدد من طرف الهيئات والمنظمات برقابة الأداء المهني من أجل التحقق من جودة عملية التدقيق، كما أن بعض هذه المنظمات جعلت تطبيق هذه المعايير إلزامية على مكاتب التدقيق.

المطلب الرابع: الجهود المحلية لتعزيز جودة التدقيق الخارجي

عملت الجزائر كباقي دول العالم إلى تطوير مهنة التدقيق من خلال اتخاذها عدة تدابير والتي من شأنها تطوير المهنة وإعطائها أكثر مصداقية لمستعملي القوائم المالية كل باختصاصه، وكانت أول التدابير إصدار المشرع الجزائري القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والذي يتعلق بتنظيم مهن خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب والمعتمد وهو القانون الذي بنص في مادته الأولى منه إلى تحديد شروط و كفاءات ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وبهذا القانون ألغى المشرع الجزائري القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991 ، ولقد نصت المادة 4 من القانون 10-01 إلى إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية يتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية والذي يعتبر جهازا استشاريا ذو طابع وزارى مهني يهتم بالتنسيق وضبط المقاييس المحاسبية والتطبيقات المرتبطة به ويعد تابعا لسلطة

¹سهام أكرم عمر الطويل، مرجع سبق ذكره، ص28.

²ببوندت اسماء، مرجع سبق ذكره، ص91.

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للجودة التدقيق

وزير المالية ويرأسه هذا الأخير أو ممثله ويتشكل من عدة أعضاء من مختلف القطاعات ذات العلاقة بمهنة المحاسبة وتحويل له المهام التالية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 2011/01/27:

- ❖ تقييم صلاحيات إجازات المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول؛
- ❖ جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريبها؛
- ❖ تحقيق الدراسات والتحليل في المجالات المحاسبية؛
- ❖ دراسة مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وتقديم التوصيات اللازمة؛
- ❖ تطوير برامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة؛
- ❖ تنظيم التظاهرات و الملتقيات العلمية؛
- ❖ تطوير وتنظيم البرامج الخاصة بتكوين المهنيين؛
- ❖ تحسين مستوى المهنيين من خلال تطوير الأنظمة المحاسبية؛
- ❖ متابعة تطورات مهنة المحاسبة على المستوى الدولي؛
- ❖ تطوير معارف المهنيين بخصوص إصدارات المحاسبية الجديدة؛
- ❖ استقبال طلبات الاعتماد و التسجيل في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها؛
- ❖ إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول؛
- ❖ استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.

ولتسهيل ممارسة المهام المذكورة أعلاه يستند المجلس الوطني للمحاسبة على المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

أما عن جودة التدقيق فمن الصعب تحديد مدى جودة الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي في الجزائر لغياب سلم قياس محدد لذلك، ويمكن تلخيص الجهود المقدمة في هذا الإطار على النحو التالي:

أولاً: لجنة مراقبة النوعية

أنشئت هاته اللجنة بموجب المادة رقم 05 من القانون 10-01 من بين عدة لجان تابعة لمجلس الوطني للمحاسبة لتحقيق أهداف المجلس والتي من مهامها:¹

- ❖ ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات؛
- ❖ ضمان جودة التدقيق الموكلة للمهنيين؛
- ❖ إعداد معايير تتضمن كفاءات تنظيم المكاتب وتسييرها؛
- ❖ إعداد الإجراءات التي تسمح بضمان مراقبة جودة خدمات المكاتب؛
- ❖ تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن؛
- ❖ إعداد قائمة المراقبين الذين تم اختيارهم من بين المهنيين من أجل ضمان مهام مراقبة الجودة؛
- ❖ إعداد واقتراح طرق العمل لتحسين نوعية الخدمات؛
- ❖ إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية.

ثانياً: إصدار معايير التدقيق الجزائرية

إن من مظاهر تعزيز جودة التدقيق هي وجود معايير تدقيق محلية والعمل بها تتلائم مع البيئية الجزائرية لمهنة المحاسبة والتدقيق وهو ما كان فعلاً من خلال إصدار 16 معيار محلي ابتداء من سنة 2016 كان آخرها في سنة 2018 مستنبطة من معايير التدقيق الدولية على أن يتم بيانها بأكثر تفصيل في الفصل اللاحق.

ثالثاً: تعزيز استقلالية المدقق الخارجي

كما سعت الدولة الجزائرية ممثلة في مجلس الوطني للمحاسبة لتعزيز جودة التدقيق الخارجي من خلال ما أقرته بشأن تعزيز استقلالية المدقق الخارجي من قوانين وتشريعات مست جميع جوانب الاستقلالية وهو ما رأيناه في المبحث الثالث من الفصل الأول.

رابعاً : ميثاق الأخلاق المهني للتدقيق

أولت المنظمات المهنية في الجزائر أهمية كبيرة لآداب وسلوك المهنة بالنظر لأثرها الإيجابي على جودة الأداء المهني لمكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر، إذ تم إصدار أول مدونة لآداب وسلوك المهنة سنة 1996، في إطار المصنف

¹ القانون 10-01، المادة 5، مرجع سبق ذكره.

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للجودة التدقيق

السابق، حيث صدر المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد، وقد تضمن ثلاث عناصر أساسية وهي:¹

❖ واجبات والتزامات المهني اتجاه الغير،

❖ حقوق المهني؛

❖ بعض الأحكام المختلفة.

وقد صدر بعد ذلك قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي سنة 2015 والذي حافظ على نفس مكونات المرسوم السابق فيما يخص الحقوق والواجبات المرتبطة بمهني التدقيق والمحاسبة إلا أنه جاء مطابقا دليل قواعد السلوك المهني الصادر عن مجلس المعايير الدولية لأداب وسلوك المهنة (IESBA) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC)، حيث يتضمن ما يلي:²

❖ التראה؛

❖ الموضوعية والاستقلالية؛

❖ الكفاءة المهنية والعناية اللازمة؛

❖ السرية؛

❖ الالتزام بالسلوك المهني.

خامسا: إصدار دليل عمل للمدققين الخارجيين

بغرض توحيد عمل المدققين وتوجيههم، أصدرت لجنة رقابة النوعية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة دليلين أو ملفين نموذجين يتعلقان بمنهجية العمل لكل من محافظ الحسابات وكذا الخبير المحاسبي كما يلي:

1. ملف العمل النموذجي لمحافظ الحسابات: يسمح ملف العمل النموذجي لمحافظ الحسابات بما يلي:

❖ يتوافق في مساره مع المعايير المهنية حيز التطبيق.

❖ الحصول على مصدر دائم من المعلومات ذات طبيعة مستدامة عن المؤسسة محل التدقيق خلال عهدة

التدقيق. هيكله نهجه الرقابي، والتأكد من أن جميع العناصر اللازمة لصياغة الرأي حول كل الحسابات

السنوية خاضعة

¹علي عبد الصمد عمر، مامي علي، واقع التنظيمي لجودة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر دراسة تحليلية للقوانين المنظمة للمهنة، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 21، العدد، 01، مركز البصيرة للبحوث والاستشارات والخدمات التعليمية، الجزائر، 2021، ص 723.

²نفس المرجع، ص ص 723-724.

❖ للفحص.

❖ الإشراف على العمل الذي يقوم المساعدون.

❖ احتفاظ وتقديم ان لزم الأمر – الدليل على العمل المنجز، والمتطلبات والوسائل المستخدمة لصياغة الرأي حول درجة انتظام وصدق الحسابات السنوية.

2. ملف العمل النموذجي للخبير المحاسبي (مهمة إعداد وعرض القوائم المالية)

يعتبر إعداد وعرض القوائم المالية للكيانات الاقتصادية من بين مهام الخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد، هاذين الأخيرين وجب عليهما وضع سياسات وإجراءات موجهة لموظفيهم وفقا للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية التنظيمية بالإضافة إلى قواعد الأخلاق ذات الصلة تتمثل في :

❖ النزاهة الموضوعية الكفاءة العناية المهنية،

❖ السرية والسلوك المهني.

خلاصة الفصل:

ناقشنا في هذا الفصل الإطار المفاهيمي لجودة التدقيق وتوصلنا في ضوء ذلك إلى أنه بالرغم من الأهمية الكبيرة التي أوليت لها إلا أنه لم يجد لها تعريفا واضحا وذلك لتعدد زوايا النظر إليها كما أن لها أهمية بالغة لمختلف الأطراف ذات المصلحة ومطلبا مهما لهم، كما تبين لنا أن جودة التدقيق تعتبر خدمة يصعب قياسها وتحديدتها.

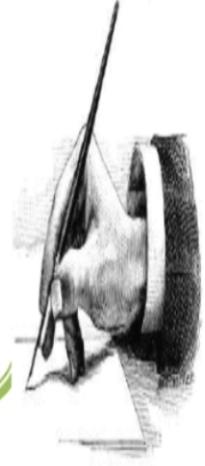
كما تم مناقشة أيضا العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والتي بوبت في اربعة مجموعات من العوامل هي كالتالي: عوامل تتعلق بالمدقق وفريق عمله وعوامل تتعلق بتنفيذ المهمة وعوامل تتعلق بالعميل وعوامل تتعلق بمكتب التدقيق.

إضافة إلى ما سبق تم تناول أهم الوسائل لتحسين جودة التدقيق ومختلف الدراسات المتعلقة بها ابتداء من تطوير الجانب العلمي والعملي للمدقق وتدعيم استقلالية المدقق الخارجي بمختلف الوسائل المتاحة إلى الالتزام بمعايير التدقيق التي تعبر عن مستويات الأداء المهني التي يتم بناءا على الالتزام بها الحكم على جودة أداء عملية إضافة إلى وجوب اعتماد معايير لرقابة على جودة التدقيق.

وفي الأخير تم إبراز أهم ما تم جهود المنظمات والهيئات المهنية بخصوص تعزيز جودة التدقيق والرقابة عليها ومحاولة منا تم إبراز الجهود المحلية في هذا الخصوص والتي توصلنا من خلالها أن الجزائر تسعى لمواكبة التطور في هذا المجال من خلال تبني النظام المالي المحاسبي إلى إصدار القانون 10-01 المنظم للمهنة إلى إصدار معايير للتدقيق تستجيب للبيئة المحلية إلى مختلف المراسيم والتشريعات بهدف تحسين جودة التدقيق.

الفصل الثالث:

التدقيق الخارجي في الجزائر



تمهيد:

شهدت مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر عدة تغييرات وتطورات منذ الاستقلال إلى يومنا هذا، فلقد عاشت المهنة التدقيق فراغا إلى غاية سنة 1969 بصدور أول أمر بنص على الرقابة الواجبة فرضها على المؤسسات العمومية، ومن ذلك الحين والجزائر تسعى لتطوير المهنة ومواكبة التطور الحاصل على المستوى العالمي وفي سنة 2007 تبنت الجزائر النظام المالي المحاسبي وهو ما فرض عليها إعادة النظر الشامل في مهنة التدقيق المحاسبي وإصلاح منظومته وهو ما تجلّى بصدور القانون 10-01 المتعلق بالمهنة، كما اتبعته بعدة مراسيم وقرارات تساعد على تنظيم المهنة، كما قامت بإصدار مجموعة من المعايير أطلق عليها اسم معايير التدقيق الجزائرية من أجل تسهيل عمل المدققين وتعميم الاستفادة من تقاريرهم والمحاولة إلى الوصول إلى جودة في عملية التدقيق، وهو ما حولنا تناوله من خلال هذا الفصل مقسما إلى أربعة مباحث جاءت كالآتي:

- ❖ المبحث الأول: التطور التاريخي لمهنة التدقيق في الجزائر؛
- ❖ المبحث الثاني: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر؛
- ❖ المبحث الثالث: الممارسة العملية لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر؛
- ❖ المبحث الرابع: معايير التدقيق الجزائرية ومقارنتها مع معايير التدقيق الدولية.

المبحث الأول: التطور التاريخي لمهنة التدقيق في الجزائر

شهدت مهنة التدقيق في الجزائر العديد من تطورات وتغيرات المختلفة منذ نشأتها إلى آخر تعديل، والتغيير الحاصل في المهنة جاء كحتمية للتغيرات الاقتصادية التي شهدتها البلاد منذ الاستقلال إلى يومنا هذا. على ذلك ما يشهده العالم الخارجي من تطورات في شتى المجالات لا سيما ما تعلق منها بمهنة التدقيق والمحاسبة وكان لزاما على الدولة مواكبة ذلك.

المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر إلى غاية 2010

يتناول المطلب التطور التاريخي لمهنة التدقيق منذ بدايتها إلى غاية سنة 2010 حيث شهدت هاته السنة صدور القانون المنظم للمهنة الجديد 10-01.

الفرع الأول: المرحلة الممتدة من 1969 إلى 1980

بدأ تنظيم مهنة التدقيق في المؤسسات العمومية الإقتصادية الجزائرية سنة 1969 وفقا للمرسوم 69-107 المؤرخ في 31-12-1969 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 حيث تنص المادة 39 على أن " يعين الوزير المكلف بالمالية والتخطيط مندوبي حسابات في شركات الوطنية والمؤسسات العمومية الوطنية ذات الطابع الصناعي أو التجاري بقصد تأمين مشروعية وصحة حساباتها وتحليل وضعها الخاص بالأصول والخصوم"¹.

لقد حدد المرسوم رقم 70-173 المؤرخ في 16-11-1970 مهام وواجبات مدقق الحسابات في المؤسسات العمومية و شبه عمومية وهو النص الذي أعتبر هذا الأخير كمراقب دائم لتسييرها و ممارسة هذه الوظيفة لموظفي الدولة التاليين:²

❖ المراقبون العامون الماليين ؛

❖ مراقبو المالية ؛

❖ مفتشو المالية ؛

❖ الموظفون المؤهلون من وزارة المالية بصفة إستثنائية.

¹ الامر 69-107 المؤرخ في 31/12/1969، المتضمن قانون المالية لسنة 1970، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 110، 1969، المادة 39 .

² المرسوم 70-173 المؤرخ في 16/11/1970، المتعلق بواجبات مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 97، 1970، المادة 1.

حيث يقوم الأشخاص المذكورين أعلاه بالمهام التالية:¹

- ❖ مراقبة شروط إنجاز جميع العمليات والنشاطات الإقتصادية التي لها آثار مالية على التسيير بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
 - ❖ متابعة تطبيق الإجراءات والقواعد في التسجيلات المحاسبية ، وكذا تعبير وفعالية إحتياطات المؤسسة؛
 - ❖ متابعة إعداد الحسابات والموازنات أو الكشوفات التقديرية طبقا لمواصفات الخطة؛
 - ❖ متابعة مصداقية الجرد وحسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية للمؤسسة. ومدى صلاحيتها، كما كان لها أيضا سلطة التسيير من خلال ما يلي :
 - ❖ تقييم التسيير المالي والتجاري للمؤسسة المدققة ؛
 - ❖ إكتشاف أخطاء التسيير وتقديمها للوزارة الوصية ووزارة المالية .
- كذلك تميزت هذه المرحلة بظهور خلل في ممارسة التدقيق من حيث المهام التي يقومون بها، حيث أن التنظيم في تلك المرحلة يقضي بممارسة من طرف مدققين مستقلين مع شرط عدم التدخل في التسيير.
- كما شهدت هذه المرحلة ثغرات كبيرة وجوهية أبرزها:²
- ❖ عدم تطبيق مهنة التدقيق وفق المعايير الدولية ؛
 - ❖ غياب المراقبة الدائمة بسبب نقص الإمكانيات البشرية والمادية ؛
 - ❖ غياب الإجراءات التي تسمح بمزاولة هذه المهنة ، وعدم وضوح المعايير المتبعة لذلك ؛
 - ❖ نقص الشفافية في تحديد مقاييس وشروط الإلتحاق بالمهنة، حيث أن هذه الشروط كانت تحدد من طرف الإدارة بتوافق مع أهداف المرحلة ؛
 - ❖ إمتداد المرسوم 70-173 لمجالات التدقيق فالرقابة محددة من خلال هذا المرسوم وهي تتناقض مع معايير المهنة المقبولة قبولا عاما على المستوى الدولي، والتي عادة ما تجمع مهام مضادة وغير متلائمة بالنظر إلى المعايير الدولية؛
 - ❖ مدة العهدة للمحافظ الحسابات غير محددة في تلك المرحلة؛

¹ Mohamed Samir Hadj Ali, **Le commissariat aux comptes : caractéristiques et missions** , Revue algérienne de comptabilité et d'audit, n° 3, 1994, p 10.

² صديقي مسعود ، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء تجارب الدولية ، رسالة دكتوراه ، جامعة الجزائر، 2004 ص246.

هذا القانون لم يهتم بالتدقيق القانوني وتنظيمه ماعدا ما تعلق بتعيين محافظي الحسابات في المؤسسات الخاصة والخبراء في المحاسبة لدى المحاكم، حيث ألزمها بأن يكونوا من بين الخبراء المحاسبين المرخصين وفق هذا القانون وبالتالي يبقى التدقيق القانوني للمؤسسات العمومية للمؤسسات العمومية تحت وصاية وزارة المالية وليست تابعة للمجلس الأعلى للمحاسبة.

الفرع الثاني: المرحلة الممتدة من 1980 إلى 1988

واهم ما ميز هاته المرحلة بإعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلية المؤسسات العمومية ، الذي نتج عنها زيادة عدد المؤسسات العمومية وتعدد أنماط التسيير وضعف التحكم في النظام المحاسبي فأجبر المشرع الجزائري على سن آليات رقابية تحد من أنواع الإختلالات التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة.

وفي سنة 1980 تمت إعادة تنظيم مهنة التدقيق، وأقر بإنشاء مجلس المحاسبة وفقا للقانون 80-05 المؤرخ في 1980/03/01، وفي مادته الثالثة نص على أن " مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبة، أين تتم مراقبة صحتها، وقانونيتها ومصداقيتها"¹، أدى هذا القانون إلى إلغاء المادة 39 من قانون المالية 1970.

وتميزت هذه المرحلة بوجود مدقق في المؤسسات العمومية ذات أسس قانونية، كما اعترفتها بعض ثغرات وفراغ قانوني فيما يتعلق بـ:

❖ شروط التعيين؛

❖ المهام والواجبات؛

❖ المسؤوليات وبصفة عامة قانون الأساسي لتدقيق الحسابات.

و في سنة 1985 بصدر قانون المالية الذي جاء ليعيد تكييف مهنة التدقيق حيث نص في مادته رقم 196 على أنه يتم تعيين محافظين للحسابات بالنسبة للمؤسسات العمومية والمؤسسات التي تملك فيها الدولة أو هيئة عمومية حصصا في رأسمالها الاجتماعي، ولكن لم تصدر النصوص المتعلقة بكيفية تطبيق تلك الدولة أو هيئة

¹ القانون 80-05 المؤرخ في 1980/03/01، المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 10، 1980، المادة 03.

عمومية حصصا في رأسمالها الاجتماعي، ولكن لم تصدر النصوص المتعلقة بكيفية تطبيق تلك المادة، ويمكن تفسير ذلك بمجموعة من العوامل أهمها:¹

- ❖ الظروف الاقتصادية لتلك الفترة التي استدعت إحتياجات أخرى مثل إعادة الهيكلة العضوية والمالية للمؤسسات، مما حجب مشكل محافظة الحسابات وعدم الإهتمام بها؛
- ❖ نقص الإمكانيات البشرية من حيث عدد المهنيين المختصين في الرقابة القانونية الذي كان أقل من عشرين، بينما قدر عدد المؤسسات في ذلك الوقت بحوالي ألف وستمئة مؤسسة؛
- ❖ غياب التنظيم المهني للمهنة ساعد بشكل كبير في عدم جلب اهتمام السلطات العمومية بالمهنة والدور الذي قد تلعبه في التحكم في إدارة وسياسة إعادة الهيكلة للقطاع العمومي.

الفرع الثالث: المرحلة الممتدة من 1988 إلى 1990

تميزت المراحل الأولى بالبطء الشديد إلى غاية 1988، صدور قانون 88-01 المؤرخ في 12/01/1988 والمتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية الذي نص في مادته الثالثة على أن "المؤسسات العمومية الاقتصادية هي مؤسسات تتمتع بالشخصية المعنوية والتي تسري عليها قواعد القانون التجاري، إلا إذا نص صراحة على احكام قانونية خاصة"² وبذلك تم تحرير المؤسسات العمومية من القيود الإدارية التي كانت تعترضها وإعادة تنظيم وظيفة الرقابة التي تمت ترجمتها قانونيا بإعادة تأهيل محافظة وإعادة تنظيم كامل المهنة التدقيق، وأوجبت تواجد تدقيق داخلي بمختلف المؤسسات العمومية، وأضيف للقانون بندين رئيسين وهما:

❖ إستقلالية التدقيق؛

❖ التفرقة بين التدقيق القانوني والمراقبة المركزية.

تلي صدور القانون 88-01 والمتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية صدور القانون 90-32 المؤرخ في 04/12/1990 المتعلق بمجلس المحاسبة ليراعى التغيرات الجديدة في المؤسسات العمومية تنحصر في الرقابة اللاحقة لمالية الدولة و الجماعات المحلية والمرافق العمومية وكل هيئة خاضعة لقواعد القانون الإداري.

¹ Nacer-Eddine SADI & Ali MAZOUZ, La pratique du commissariat aux comptes en Algérie, tome 1, SNC , Alger, 1993, p31.

² القانون رقم 88-01 المؤرخ في 12/01/1988، المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 1988، 2، المادة 3.

الفرع الرابع: المرحلة الممتدة من 1991 إلى 2009

صدر في هاته المرحلة القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27/04/1991 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، و أمتاز الإصلاح المدرج بموجب القانون رقم 91-08 بالعناصر الهامة الآتية:¹

- ❖ إنشاء منظمة وطنية يديرها مجلس؛
 - ❖ جمع الأسلاك المهنية الثلاث في هذه المنظمة (الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين)؛
 - ❖ ضبط المهنة عن طريق تأسيس هيئة نقابية ، بدون أي تدخل ممكن من السلطات العمومية؛
 - ❖ التفويض لمجلس المنظمة الوطنية بإمتهادات القوة العمومية لاسيما تخلص الإعتمادات.
- وبذلك أصبحت مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر مهنة مستقلة، بعدما كان يمارسها المراقبون الماليون التابعون لوزارة المالية، وفي هذه الحالة تم الجمع بين ثلاث تنظيمات في هيئة واحدة مستقلة سميت بمصنف الوطني للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات، والمحاسبين المعتمدين .

وعرف القانون رقم 91-08 عدة نقائص نذكرها:

- ❖ التكفل الكامل بضبط الهيئة لمهنة المحاسبة في غياب وصاية السلطات العمومية ؛
- ❖ الجمع في تنظيم وحيد للأصناف المهنية التي تختلف في مهامها ومصالحها ؛
- ❖ منح الهيئة النقابية التراخيص لممارسة المهام المحاسبية بدون أية رقابة من السلطات العمومية ؛
- ❖ غياب الأحكام الخاصة بالتكوين والتربصات المهنية لمحافظي الحسابات.

و قد تبع صدور القانون 91-08 عدة مراسيم أهمها:²

- ❖ المرسوم رقم 92-20 المؤرخ في 13/01/1992 المتعلق بتشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛

- ❖ القانون المتعلق بأتعاب محافظي الحسابات الصادر في 07/11/1994 يحدد هذا القانون نظام الأجور الذي يطبق على محافظي الحسابات في إطار مهام العادية التي يسند إليهم طبقا للتشريع والتنظيم المعمول

¹ القانون 91-08 المؤرخ في 27/04/1991، يتعلق مهنة خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 20، 1991.

² سهام محمد السويدي ، دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر، الدار الجامعية الإسكندرية ، مصر ، 2010 ، ص 112 .

بهما ثم جاء المرسوم التنفيذي رقم 96-136 لسنة 1996 الصادر في 15/04/1996 والمتضمن قانون أخلاقيات مهنة خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد باعتبارها مهن مستقلة تقتضي وجود قوانين تنظمها؛

❖ المرسوم التنفيذي رقم 96-318 لسنة 1996 الصادر في 25/09/1996 ويتضمن إنشاء مجلس المحاسبة؛

❖ المرسوم التنفيذي رقم 97-458 لسنة 1997 الصادر في 01/12/1997 يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛

❖ مقرر سنة 1999 يتضمن الموافقة على الشهادات وشروط الخبرة المهنية وعدل هذا المقرر في سنة 2002 ثم 2006 وذلك بالموافقة على شهادات أخرى تخول الحق في الممارسة المهنية.

المطلب الثاني: الإصلاحات المهنية سنة 2010

دفع تبني النظام المالي والمحاسبي سنة 2007 والعمل به سنة 2010 في الجزائر إلى ضرورة إعادة النظر في النصوص القانونية المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي لكي تتماشى هذه الأخيرة وبيئة الأعمال الدولية للمهنة والمتمثلة في المعايير الدولية للتدقيق، ولعل أبرز قرار جاء في هذا المجال هو إصدار القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وقد أحدث ذلك تغييرا واضحا في تنظيم مهنة التدقيق الخارجي وبذلك تم إلغاء القانون رقم 91-08 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الذي كان ينضم مهنة التدقيق الخارجي.

وأحتوى القانون 10-01 الكثير من التفصيل في مهنة التدقيق الخارجي وجاءت فصوله كالاتي:¹

❖ **الفصل الأول: أحكام عامة:** تمحورت أحكام مواد هذا الفصل حول الأشخاص الذين يمكنهم ممارسة مهنة التدقيق الخارجي مع ضرورة التزامهم بالقوانين المعمول بها، والتي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية ومراقبتها مع التشديد على ضرورة ممارستها بكل استقلالية ونزاهة، كما تم التطرق في هذا الفصل إلى إنشاء مجلس وطني للمحاسبة يتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية.

¹ القانون 10-01 المؤرخ في 29/06/2010، مرجع سبق ذكره، 2010.

❖ **الفصل الثاني: أحكام مشتركة:** جاء في هذا الفصل تبيان الشروط الواجب توفرها من أجل التمكن من الحصول على اعتماد ممارسة مهنة التدقيق الخارجي، وكيفية الحصول على الشهادات والإجازات التي تسمح بذلك.

❖ **الفصل الثالث: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر:** تطرق هذا الفصل إلى الهيئات المكلفة بالإشراف على تنظيم المهنة وحسن ممارستها، والدفاع عن كرامة ممارستها واستقلالهم، واحترام قواعدها، بالإضافة إلى إعداد مدونة تتعلق بأخلاقيات ممارسة المهنة، وتتمثل هذه الهيئات في كل من المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

❖ **الفصل الرابع والخامس: الإطار العام لممارسة التدقيق الخارجي:** تم في هذين الفصلين تحديد المفاهيم العامة حول عمل كل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات فيما يخص ممارستهم للتدقيق الخارجي على حسابات الشركات وقوائمها المالية وإبداء الرأي حولها.

❖ **الفصل السابع: أشكال ممارسة مهنة التدقيق الخارجي:** في هذا الفصل تم توضيح كيفية ممارسة مهنة التدقيق الخارجي من خلال إنشاء شركات الخبرة المحاسبية ومحافظات الحسابات والمحاسبة، بحيث يمكن للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات أن يشكلوا شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة، من أجل ممارسة عملية التدقيق الخارجي، وهذا وفقا لشروط وتنظيم يحددها القانون.

❖ **الفصل الثامن: المسؤوليات القانونية للمراجع الخارجي:** تختلف المسؤوليات التي تقع على عاتق المدقق الخارجي بين ما هو مدني وجنائي وبين ما هم تأديبي مهني، وهذا ما نصت عليه أحكام المواد الواردة في هذا الفصل.

❖ **الفصل التاسع: حالات تنافي ممارسة المهنة:** هناك مجموعة من المهن أو الوظائف أو الحالات التي تحول دون ممارسة مهنة التدقيق الخارجي وهذا لما لها من أثر بالغ على استقلالية ونزاهة المدقق الخارجي، لذا أشار إليها القانون في هذا الفصل.

❖ **الفصل العاشر، الحادي عشر و الفصل الثاني عشر: أحكام مختلفة، انتقالية ونهائية:** تمحورت هذه الفصول حول مختلف الشكليات التي تخص التسيير العادي وغير العادي للحياة المهنية للمدققين الخارجيين، كالتأمين و الشطب من الجداول وكذا تواريخ سريان اعتمادهم وتسيير مكاتبهم.

تلى إصدار القانون 10-01 مجموعة من المراسيم التنفيذية والقرارات الوزارية الشارحة لهذا القانون والمساعدة أكثر على ما جاء به من أحكام وكيفية تطبيقه نوجزها في التالي:

❖ المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 يناير 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره؛

❖ المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 يناير 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره؛

❖ المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 يناير 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره؛

❖ المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27 يناير 2011 الذي يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها؛

❖ المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 27 يناير 2011 الذي يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛

❖ المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 27 يناير 2011 الذي يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛

❖ المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 يناير 2011 الذي يتعلق بتعيين محافظي الحسابات؛

❖ المرسوم التنفيذي رقم 11-72 يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الإلتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب؛

❖ المرسوم التنفيذي رقم 11-73 يحدد كيفيات ممارسة المهنة التضامنية لمحافظ الحسابات؛

❖ المرسوم التنفيذي رقم 11-74 يحدد شروط وكيفيات تنظيم الإمتحان النهائي بصفة إنتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسبي؛

❖ المرسوم التنفيذي رقم 11-202 يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها؛

❖ المرسوم التنفيذي رقم 11-393 يحدد شروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين؛

❖ المرسوم التنفيذي رقم 12-288 يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات؛

❖ المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 يناير 2013 الذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها؛

إضافة إلى ما سبق فقد تم إصدار جملة القرارات الوزارية المتعلقة بمهنة التدقيق الخارجي:

❖ قرار مؤرخ في 24 جوان 2013 الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات؛

❖ قرار مؤرخ في 12 يناير 2014 الذي يحدد كيفية تسليم تقارير محافظ الحسابات؛

❖ قرار وزاري مشترك مؤرخ في 7 مارس 2017 الذي يحدد كيفية سير التكوين وكذا برنامج التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات؛

كما عرفت هذه الفترة أهم إصدار يتوافق مع معايير التدقيق الدولية، والمتمثل في المعايير الجزائرية للتدقيق NAA كانت عملية الإصدار على مراحل وفي شكل مقررات ممضية ومؤشر عليها من طرف الوزير المكلف بالمالية، كل مقرر يضم أربعة معايير، كما يلي:

❖ المقرر رقم 002 ، المؤرخ في 04 فيفري 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق تحت الأرقام: 210، 505، 560 و 580 ؛

❖ المقرر رقم 150 ، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق تحت الأرقام: 300، 500، 510 و 700 ؛

❖ المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق تحت الأرقام: 520، 570 و 610 و 620 ،

❖ المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018. المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق تحت الأرقام: 230، 501، 430 و 540.

الفصل الثالث: التدقيق الخارجي في الجزائر

ويمكن تلخيص أهم ماجاءت به الإصلاحات في نقاط التالية:

- ❖ حل المصنف السابق وتعويضه بالمجلس الوطني للمحاسبة (CNC) التابع لوزارة المالية، ومنحه مهمة الإشراف على مهنتي التدقيق والمحاسبة في الجزائر وكل ما يتعلق بهما؛
- ❖ الفصل بين المهن الثلاث عن طريق إنشاء ثلاث هيئات مهنية لكل منها تابعة للمجلس الوطني للمحاسبة؛
- ❖ ممارسة وزارة المالية للوصاية على هذه الهيئات المهنية عن طريق المجلس الوطني للمحاسبة وعن طريق تعيين ممثليه لدى مختلف مجالس المهنيين؛
- ❖ الاعتماد لممارسة المهنة الذي يصبح من صلاحيات وزير المالية؛
- ❖ إمكانية إنشاء شركات الخبرة المحاسبية ومحافظات الحسابات وشركات المحاسبة؛
- ❖ مراقبة النوعية المهنية والتقنية لأعمال الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تخول إلى وزير المالية.
- ❖ التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من طرف مؤسسة تعليم مختصة تابعة لوزارة المالية والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من طرف المؤسسات التابعة لوزارة التكوين المهني، وهذا ما سينعكس بالإيجاب على التأهيل المهني لكل من الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- ❖ إصدار معايير محلية للتدقيق تتوافق مع معايير التدقيق الدولية؛
- ❖ إصدار جملة من المراسيم التنفيذية المساعدة لممارسة المهنة؛

المطلب الثالث: مفهوم التدقيق الخارجي في الجزائر وأنواعه

يتناول المطلب مفهوم التدقيق الخارجي والقائمين عليه في الجزائر كما تناول أنواع التدقيق.

الفرع الأول: مفهوم التدقيق في الجزائر

عرف التدقيق الخارجي في الجزائر من خلال القائم به حسب المشرع الجزائري وهو محافظ الحسابات.

فيعرف محافظ الحسابات بنص المادة 715 من القانون التجاري الجزائري على أنه " هو ذلك الشخص الذي يعين من بين المهنيين المسجلين بجدول المهنيين المسموح لهم مزاوله مهنة تدقيق الحسابات، حيث يقوم بالتحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، وفي الوثائق المرسله إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، ويستثنى المدقق من التدخل في التسيير"¹.

يعرف محافظ الحسابات على أنه هو " ذلك الشخص الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به ، كما أنه يمكن ممارسة مهنة محافظ الحسابات في شكل شركة أو تجمع شركات أسهم شركات ذات مسؤولية محدودة، شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة باستثناء الأشكال الأخرى للشركات، و يشترط الجنسية الجزائرية في جميع الشركاء"².

ومنه يمكن تعريف محافظ الحسابات على أنه هو الشخص المكلف بالمصادقة على شرعية وصدق الحسابات السنوية للشركات باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، ويمكن تأدية هذا الدور فرديا أو في شكل شركة.

الفرع الثاني: أنواع التدقيق الخارجي في الجزائر

ينقسم التدقيق المحاسبي في الجزائر إلى قسمين رئيسيين هما التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي وينقسم التدقيق الخارجي بدور إلى ثلاثة أنواع هي التدقيق القانوني، التدقيق التعاقدية، الخبرة القضائية وهو ما سيأتي شرحه بتفصيل وبيان الفرق بين هاته الأنواع.

¹القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، المادة 715.

²القانون 10-01، مرجع سبق ذكره ، المادة 22.

أولاً: التدقيق الخارجي

لا يختلف تعريف التدقيق الخارجي في الجزائري عن ما ورد في الفصل الأول إلا أنه ينقسم التدقيق إلى ثلاثة أنواع، وذلك حسب الهدف من المهنة والجهة المتعاقد معها ووجهة التشريع تجاهها، حيث نجد:¹

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

❖ **التدقيق التعاقدى**: يحق لشخص الخبير المحاسب فقط القيام بهذا النوع من الأعمال بموجب ما يخوله له القانون المنظم للمهنة في الجزائر من صلاحيات يكون ذلك العقد أساس الاتفاق بحيث يتضمن هذا الأخير كافة الحقوق والمسؤوليات، إذ يمكنه هذا النوع من التدخل في التسيير بتقديمه نصائح وإرشادات دون الإخلال باستقلاله اتجاه الإدارة من حيث المبدأ، ويهدف من خلال العقد إلى تصويب خلل وظيفي من الوظائف المالية والمحاسبية في المؤسسة أو الشركة محل التعاقد، كما يقتصر عمله على فترة زمنية محددة في العقد مبررة بأتعاب ويُعد في ختام عمله تقرير موجه لمجلس الإدارة أو الجمعية العامة التي كلفته بالمهمة.

❖ **الخبرة القضائية**: يشترط في هذا النوع من التدقيق أن يكون الشخص الممارس للمهنة معتمد من طرف القضاء، مُؤدى لليمين مسجل في قائمة الخبراء المحاسبين لدى المجالس القضائية وفق الشروط المنصوص عليها قانوناً، حيث يحصر التزامه وتعيينه من طرف القضاء بقصد إبداء رأي فني محايد خبير في قضية مالية أو محاسبية طرحت أمام القاضي للفصل فيها، تكون الخبرة بطبيعة الحال محددة بفترة زمنية قابلة للتمديد في حدود المسموح بها، مؤسسة بحكم تكليف يحدد صلاحيات الخبير القضائي ونطاق عمله ومجال تدقيقه متمتعاً في ذلك بالاستقلالية اللازمة والتامة، ويبين حكم التكليف بمهمة قرار تعيين خبير و مبلغ الأتعاب التي يتلقاها من أطراف النزاع محل الخبرة تكون عبر خزينة المحكمة أو المجلس بأمر من القاضي الذي اعتمد تعيينه مقابل تقرير خبرة يخضع لكافة معايير التقرير المهني الذي يعده في

¹ محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 27 .

الفصل الثالث: التدقيق الخارجي في الجزائر

نشاطاته العادية، و يخضع الخبير القضائي في عمله لجميع الأحكام التي تحكم مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ حسابات، يجب أن يسلك في ذلك سلوك الخبير المحترف المستقل.

والجدول التالي يوضح التفرقة بين أنواع التدقيق الخارجي في الجزائر:

الجدول رقم (03-01): أنواع التدقيق في الجزائر

المميزات	التدقيق القانوني	التدقيق التعاقدية	الخبرة القضائية
طبيعة المهمة	مؤسسية ذات طابع قانوني	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على شرعية صدق الحسابات والصورة الفوتوغرافية المصادقة، تدقيق معلومات مجلس الإدارة.	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات.	إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية، تقديم مؤشرات بالأرقام.
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية.	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
الاستقلالية	تامة اتجاه مجلس الإدارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ.	تامة تجاه الأطراف.
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما	يحترم مبدئياً لكن له تقديم إرشادات في التسيير.	ينبغي احترامه.
إرسال التقارير إلى	مجلس الإدارة، الجمعية العامة، (عادية، غير عادية).	المديرية العامة، مجلس الإدارة.	القاضي المكلف بالقضية.
شروط ممارسة المهنة.	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات.	التسجيل مبدئياً في الجمعية الوطنية.	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى المجلس القضائي
إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير المشروعة	نعم	لا	غير مهم
الإلتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل أو النتائج حسب نوعية المهمة.	بحسب النتائج مبدئياً
المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية
التسريح	مهمة تأسيسية، عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة.	محددة في العقد	من طرف القاضي المشرف على الخبرات.
الأتعاب	قانون رسمي	محددة في العقد.	اقتراح من الخبير، يحدد من طرف القاضي.
طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات والمراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية.	تقييم لإجراءات والمراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات.	طريقة تتماشى مع حاجة الخبرة القضائية المطلوبة.

المصدر: محمد بوتين، (2003): المراجعة ومراقبة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، ص

ثانيا: التدقيق الداخلي

حيث أن هذا النوع يختلف عن سابقه، إلا انه على قدر من الأهمية النسبية في مهام كل أنواع التدقيق الثلاث الأولى، ذلك لاعتماده كمؤشر يحدد فعالية الرقابة الداخلية في المؤسسة، على سبيل تحديد الطريقة الأنسب للقيام بعملية التدقيق محل التكليف.

المطلب الرابع: المدقق الخارجي في الجزائر مهامه وشروطه

أوكل المشرع الجزائري مهمة تدقيق الحسابات حصرا إلى الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات فقط، هذا الأخير الذي يعد أساس مهنة التدقيق القانوني في حين أن الخبير المحاسبي يمارسها في إطارها التعاقدية، كما يمكن ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في إطار الشخصية المعنوية.

أولا: الخبير المحاسب

يعرف وفق المادة 18 من القانون 10-01 على أنه "كل شخص يمارس بصفة عادية وبإسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليلا المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات"¹.

من خلال هذا التعريف يتضح أن مهمة الخبير المحاسبي هي مهنة تعاقدية بحتة، أي أنها غير مفروضة بقوة القانون، فهي بذلك غير ملزمة على الشركات والهيئات إلا بطلب منها، وذلك حسب حاجياتها والأهداف المرجوة منها، حيث يغلب عليها الطابع الاستشاري.

إضافة إلى مهام محافظ الحسابات الواردة في القانون يضطلع الخبير المحاسبي بالمهام التالية:²

- ❖ يقوم بمسك وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطها عقد عمل؛
- ❖ يعتبر المؤهل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات؛
- ❖ يؤهل لتقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي؛
- ❖ يتعين عليه أن يعلم المتعاقدين معه بمدى تأثير التزامات والتصرفات الإدارة والتسيير التي لها علاقة بمهمته.

¹ القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 18.

² نفس المرجع، المادة 19، 20.

فالخبير المحاسب يمتاز عن محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، كونه له إمكانية ممارسة مهام المهن الثلاث خبير محاسب، محافظ حسابات والمحاسب المعتمد، لكن شريطة ألا تكون مجتمعة في نفس المؤسسة أو الشركة التي يربطها معه عقد عمل بمعنى ممارستها منفصلة كل منها في شركة مخالفة للأخرى، وهذا حفاظا على موضوعيته ونزاهته.

ثانيا: محافظ الحسابات

يعرف محافظ الحسابات حسب المادة 22 من القانون 10-01 بأنه "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".

يضطلع محافظ الحسابات حسب القانون 10-01 منه بالمهام التالية:¹

❖ يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛

❖ يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛

❖ يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛

❖ يقدر شروط إبرام الإتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛

❖ يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛

وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة و مراقبة مدى مطابقتها المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير، مع مراعاة معايير التدقيق والواجبات المهنية الموافق عليها من الوزير المكلف بالمالية، و يحدد محافظ الحسابات مدى وكيفية أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيرورتها في إطار رسالة

¹ القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 23 .

الفصل الثالث: التدقيق الخارجي في الجزائر

مرجعية يحددها دفتر الشروط التي تعهد بشأنه، كما يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة (10) سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهد.

ثالثا: مدقق الحسابات في إطار الشخص المعنوي

كما أقر المشرع الجزائري بموجب القانون 10-01 وبعد إستيفاء الشروط المنصوص عليها والمنصوص عليها في الفقرة 02 من المادة 12 للأشخاص المعنويين بممارسة مهنة التدقيق الخارجي في شكل "شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة"¹.

الفرع الثالث: شروط ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

أقر المشرع الجزائري عدة شروط للممارسة المهنية سواء في ظل شركات أو باسمه الخاص نلخصها في مايلي:

أولا: شروط ممارسة مهنة التدقيق الخارجي شخص طبيعي

حسب المادة 2 من القانون 10-01 فإنه يمكن لأي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس لحسابه الخاص تحت أية تسمية كانت مهنة التدقيق إلا إذا توفرت فيه الشروط والمقاييس التي نص عليها هذا القانون لتصبح شروط مزاولة مهنة التدقيق وذلك حسب المادة 8 كما يلي:²

❖ أن يكون جزائري الجنسية؛

❖ أن يحوز شهادة لممارسة المهنة فالنسبة لمهنة الخبير المحاسب يجب أن يكون حائزا شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها، وبالنسبة لمهنة محافظ الحسابات أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها؛

❖ أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛

❖ أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جنائية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛

❖ أن يكون معتمدا من وزير المالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة

الوطنية لمحافظي الحسابات؛

¹ نفس المرجع، المادة 12.

² رضا زهواني، ضرورة تفعيل دور محافظ الحسابات للحد من المخاطر البيئية للمؤسسات في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 9، العدد 3، جامعة الوادي، 2016، ص 11.

❖ تأدية اليمين بعد الحصول على الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو الغرفة الوطنية وقبل القيام بأي عمل أمام المجلس القضائي المختص إقليميا محل تواجد مكاتبهم ويتم تحرير محضر يثبت ذلك .

وحسب المادة 9 و بعد توفر الشروط المذكورة في هذا القانون تتبع العملية بالخطوات التالية:¹

❖ ترسل طلبات الاعتماد بصفة خبير محاسب أو محافظ حسابات إلى المجلس الوطني للمحاسبة عن طريق رسالة موصى عليها أو تودع مقابل وصل استلام؛

❖ يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بتقدير الصلاحية المهنية لشهادات وإجازات كل مترشح يطلب اعتماده في صنف مهني و / أو الصنف المهني الآخر؛

❖ يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بدراسة طلب الاعتماد؛

❖ يقوم المجلس بإبلاغ طالب الاعتماد قرار الاعتماد أو رفض معلل للطلب في أجل أربعة (4) أشهر، وفي حالة عدم التبليغ بعد انقضاء هذا الأجل أو رفض الطلب يمكن تقديم طعن قضائي؛ يقوم المجلس الوطني للمحاسبة في أول من جانفي كل سنة بتحديد قائمة المهنيين المسجلين في الجدول وينشرها وفق الأشكال المحددة من طرف وزير المالية.

وتنص المادة 11 من نفس القانون أنه يمكن للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات ممارسة نشاطهم في كامل الإقليم الوطني، بحيث يتم إسناد مكتب واحد لكل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات يتولى تسييره لحسابه الخاص وتحت مسؤوليته ويمكن أن يسير في شكل شركة أو تجمع كما يمكن لوزير المالية الترخيص بفتح فروع لبعض مكاتب التدقيق وذلك طبقا لأحكام المادة 12، وقد أكدت المادة 10 إلى أنه لا يمكن لأي خبير محاسب أو محافظ حسابات أن يسجل في الجدول ما لم يكن له عنوان مهني خاص، وقد حدد القرار المؤرخ في 26/03/2013 شروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات التي يجب توفرها في المحل المهني للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات مما يسمح للمهنيين سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين بممارسة مهامهم في أحسن الظروف، ويجب أن يقوم المحضر القضائي بمعاينة احترام تطبيق الأحكام المنصوص عليها في هذا القرار، وتتمثل هذه الشروط في الآتي:²

¹ القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 9.

² قرار مؤرخ في 26/03/2013، يحدد شروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات التي يجب توفرها في المحل المهني، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 48، 2013، المواد 2، 3، 4، 5، 6، 7.

- ❖ أن يتضمن المحل المهني مساحة دنيا قدرها 50 مخصصة للمهني وللأمانة وللمساعدين، مع وجوب توافق المكان حسب عدد وحجم الأعمال؛
- ❖ مساحة مناسبة حسب عدد المساعدين، بحيث يتم تحديد مكان عمل كل مساعد بـ 4 م على الأقل؛
- ❖ يجب تخصيص مكان مناسب لأرشيف الملفات؛
- ❖ يجب أن يتوفر المحل المهني على كل المرافق الصحية لا سيما الطاقة والماء والتدفئة ودورات المياه؛
- ❖ يجب أن يتوفر المحل المهني على كل التجهيزات الضرورية لممارسة النشاط خاصة تجهيزات وأثاث المكتب، وتجهيزات الاعلام الآلي وتجهيزات الحفظ وتأمين المعطيات المعلوماتية، بالإضافة إلى تجهيزات الاتصالات؛
- ❖ يجب أن يتم تأمين المحل المهني بكل الوسائل؛
- ❖ التعريف بالمحل المهني عن طريق لافتة توضع عند مدخله الرئيسي بحيث يجب أن لا يتجاوز حجم اللافتة 20*25 سم، ومن خلالها يبين لقب واسم المهني و / أو عنوان المقر الاجتماعي وكذا صنفه المهني وأرقامه الهاتفية.

ثانيا: شروط ممارسة مهنة التدقيق الخارجي شخص معنوي

حسب المواد من 46 إلى 50 من القانون 10-01 تتمثل الشروط الواجب توفرها في الشخص المعنوي في:¹

- ❖ أن يجمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية؛
- ❖ أن يشكل أعضاؤها بصفة خبير محاسب أو محافظ حسابات ثلثي الشركاء على الأقل ويمتلكون ثلثي رأس المال على الأقل وتدعى شركات الخبرة المحاسبية" أو "شركات محافظة الحسابات" حسب الحالة؛
- ❖ أن يجوز الثلث الشريك من غير المهنيين على الجنسية الجزائرية وحاملا لشهادة جامعية وله صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة؛
- ❖ التسجيل في الجدول، وذلك بعد إستيفاء الشروط المطلوبة، حيث تمنح لها البطاقة المهنية التي تحدد عنوانها والمهنة أو المهن المرخص بممارستها.

¹ القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المواد 46، 47، 48، 49، 50.

إضافة للشروط السابقة، وللحصول على الإعتماد من طرف شركات الأسهم أو الشركات ذات مسؤولية محدودة أو الشركات المدنية أو التجمعات ذات المنفعة المشتركة المنشأة بهدف ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات، وجب توفر الشروط التالية:

- ❖ أن تهدف لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات حسب الحالة؛
- ❖ أن يديرها أو يديرها الأعضاء المسجلين في الجدول فقط؛
- ❖ أن يرتبط انخراط أي شريك جديد أو أي عضو فيها بالموافقة القبلية إما للجهاز الاجتماعي المؤهل لذلك و إما لحاملي الحصص الاجتماعية بغض النظر عن أي حكم مخالف؛
- ❖ ألا تكون تابعة بصفة مباشرة أو غير مباشرة لأي شخص أو تجمع او مصلحة؛
- ❖ ألا تمتلك مساهمات في المؤسسات الصناعية أو التجارية او الزراعية أو البنكية أو في الشركات المدنية.

المبحث الثاني: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر

يعتبر المجلس الوطني للمحاسبة هو أعلى هيئة مهنية في الجزائر، وما تبعه من هيئات ونخص بذكر المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين مع الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات باعتبار منتسبيهم هم المخولون للممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر دون غيرهم، و سيتم طرح من خلال المبحث مهام وصلاحيات وكل ما تعلق بمهام الهيئات كل على حد إضافة للمعهد الوطني المتخصص في المحاسبة باعتباره هيئة تكوينية أكاديمية في هذا المجال.

المطلب الأول: المجلس الوطني للمحاسبة

تم إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة بموجب القانون 10-01، حيث جاء في المادة رقم 04 أن هذا المجلس يخضع لسلطة وزير المالية، ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية¹.

الفرع الأول: تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة

و يتشكل المجلس الوطني للمحاسبة من مجموعة من الأعضاء يمثلون مختلف الوزارات والإدارات إضافة إلى عدة منتخبين عن الهيئات المهنية للتدقيق بالجزائر حسب المادة 2 من المرسوم التنفيذي 11-24 ويتشكل المجلس من:²

- ❖ ممثل الوزير المكلف بالطاقة؛
- ❖ ممثل الوزير المكلف بالإحصاء؛
- ❖ ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية؛
- ❖ ممثل الوزير المكلف بالتجارة؛
- ❖ ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي؛
- ❖ ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني؛
- ❖ ممثل الوزير المكلف بالصناعة؛

¹ القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 4.

² المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27/01/2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، 2011، المادة 2.

- ❖ رئيس المفتشية العامة للمالية؛
 - ❖ المدير العام للضرائب؛
 - ❖ المدير المكلف بالتقييم المحاسبي لدى وزارة المالية؛
 - ❖ ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر؛
 - ❖ ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة؛
 - ❖ ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة؛
 - ❖ ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين؛
 - ❖ ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
 - ❖ ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
 - ❖ ثلاث أشخاص يتم اختيارهم لكفاءتهم في مجالي المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية.
- يتأأس الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المجلس الوطني للمحاسبة، وتوضع تحت تصرفه أمانة عامة يسيروها أمين عام ويساعده أربع مديري دراسات وثمانية رؤساء دراسات، ويتولى رئيس المجلس المهام التالية:¹
- ❖ تمثيل المجلس لدى الهيئات الوطنية والدولية للتقييم المحاسبي والمهنة المحاسبية؛
 - ❖ إنجاز أو العمل على إنجاز كل الدراسات والتحليل التي تهدف إلى التقييم المحاسبي.
- أما الأمين العام فيقوم تحت سلطة رئيس المجلس بما يلي:
- ❖ تنفيذ كل القرارات والتوجيهات المصادق عليها من المجلس؛
 - ❖ استقبال كل المراسلات الموجهة للمجلس؛
 - ❖ مسك الملفات المتعلقة بالاعتمادات والتسجيل والشطب من جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
 - ❖ العمل على إعداد مقررات الاعتماد بعد دراستها من لجنة الاعتماد وعرضها على الوزير المكلف بالمالية للتوقيع عليها؛

¹ نفس المرجع، المواد 5،6،7،8.

❖ ضمان تنسيق أشغال اللجان المتساوية الأعضاء ومتابعتها؛

❖ تنظيم الجمعيات العامة واجتماعات مكتب المجلس؛

الفرع الثاني: مهام المجلس الوطني للمحاسبة

حدد المرسوم التنفيذي رقم 11-24 مهام المجلس الوطني للمحاسبة، والتي تتمثل فيما يلي:¹

أولاً: مهام المجلس الوطني للمحاسبة في إطار الاعتماد

يمارس المجلس في إطار الاعتماد المهام التالية :

❖ استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية

لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها؛

❖ تقييم صلاحية إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في

الجدول؛

❖ إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول؛

❖ استقبال كل الشكاوي التأديبية في حق المهني والفصل فيها؛

❖ تنظيم مراقبة النوعية المهنية وبرمجتها؛

❖ استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها

للموافقة.

ثانياً: مهام المجلس الوطني للمحاسبة في إطار التقييس المحاسبي

يمارس المجلس في إطار التقييس المحاسبي المهام التالية :

❖ جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريبها؛

❖ تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات

❖ المحاسبية؛

❖ اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛

¹نفس المرجع، المواد 10، 11، 12.

❖ دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة؛

❖ متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق؛

❖ متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالحاسبة على المستوى الدولي؛

❖ تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته؛

ثالثا: مهام المجلس الوطني للمحاسبة في إطار تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية

بممارسة المجلس في إطار تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية المهام التالية:

❖ المساهمة في ترقية المهن المحاسبية؛

❖ المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين؛

❖ متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي؛

❖ متابعة وضمان تحيين العناية المهنية؛

❖ إجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها ؛

مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين؛

❖ تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة؛

❖ القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين.

الفرع الثالث: لجان المجلس الوطني للمحاسبة

تتمثل لجان المجلس الوطني للمحاسبة في 5 لجان حددتها المادة 05 من القانون 10-01 وأما عن مهام كل لجنة فقد حددها المرسوم التنفيذي رقم 11-24 كما يلي:¹

أولاً: لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية

وتتولى المهام الآتية:

- ❖ وضع طرق العمل فيما يخص التطبيقات المحاسبية والعناية المهنية؛
- ❖ تحضير مشاريع آراء حول الأحكام المحاسبية الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع
- ❖ للإلزام القانوني لمسك المحاسبة؛
- ❖ إنجاز كل الدراسات والتحليل الخاصة بتطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- ❖ اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛
- ❖ دراسة مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
- ❖ ضمان تنسيق وتلخيص الأبحاث النظرية والمنهجية في مختلف ميادين المحاسبة؛
- ❖ تحضير مشاريع الآراء المتعلقة بالمعايير المعدة من المنظمات الدولية المختصة في التقييس المحاسبي وكذا تطبيقها، بالاتصال مع مختلف الهيئات المعنية؛

ثانياً: لجنة الاعتماد

تتولى لجنة الاعتماد المهام الآتية:

- ❖ إعداد طرق العمل في مجال معالجة ملفات الاعتماد؛
- ❖ تحديد معايير وسبل الالتحاق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- ❖ ضمان تسيير طلبات الاعتماد؛
- ❖ تحضير ملفات الاعتماد؛

¹ نفس المرجع، المواد 18، 19، 20، 21، 22.

❖ ضمان متابعة ونشر جدول المهنيين المعتمدين؛

ثالثا: لجنة التكوين

تتولى لجنة التكوين المهام الآتية:

- ❖ إعداد طرق العمل فيما يخص مجال التكوين؛
- ❖ دراسة ملفات المشاركة في التربصات؛
- ❖ ضمان المتابعة الدائمة للتربصات؛
- ❖ توجيه المترشحين إلى المكاتب المحاسبية المعتمدة؛
- ❖ تسليم شهادات نهاية التربص؛
- ❖ تحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية؛
- ❖ التعاون مع هيكل التكوين الأخرى والمعاهد المتخصصة في مختلف مجالات المحاسبة؛
- ❖ المشاركة في تعيين لجان الامتحان لكل أنواع التكوين؛
- ❖ وضع بنك معطيات للمعايير الدولية الخاصة بتكوين مهني المحاسبة؛
- ❖ تنظيم ملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات و ورشات عمل في مختلف ميادين المحاسبة والتدقيق.

رابعا: لجنة الانضباط والتحكيم

تتولى لجنة الانضباط والتحكيم المهام الآتية:

- ❖ إعداد طرق العمل فيما يخص مجال الانضباط والتحكيم والمصالحة؛
- ❖ دراسة الملفات المتعلقة بالحالات التأديبية لكل مخالفة أو إخلال بالقواعد المهنية والتقنية أو الأخلاقية المرتكبة من المهنيين خلال تأدية مهامهم؛
- ❖ تحضير مشاريع الآراء حول الأحكام في ميدان التحكيم والانضباط؛
- ❖ ضمان دور أساسي في مجال الاستشارة والوقاية والمصالحة والتحكيم خلال المنازعات بين المهنيين والزبائن؛
- ❖ ضمان مهام الوقاية والمصالحة بين المهنيين.

خامسا: لجنة مراقبة النوعية

تم التطرق إلى مهامها في الفصل الثاني في مبحثه الرابع.

المطلب الثاني: المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين

سيتناول هذا المطلب صلاحيات وقواعد سير المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين من خلال المرسوم التنفيذي 11-25، حيث يتضمن الباب الأول تشكيلة المجلس وسيتم التطرق إليه في الفرع الأول، أما الباب الثاني يتضمن صلاحيات المجلس في الفرع الثاني من هذا المطلب، أما الباب الثالث فيتضمن قواعد سير المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وسيتم التطرق إليها بالتفصيل في الفرع الثالث من هذا المطلب.

الفرع الأول: تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين

تضمنت المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 11-25 تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين و الممثلة في 9 أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، يصنف هؤلاء الأعضاء 9 حسب عدد الأصوات المعلن عنها والتي تحصلوا، بحيث يعين صاحب أكبر عدد من الأصوات هو الرئيس يليه الأمين العام ثم أمين الخزينة، ويوزع 6 الأعضاء الباقون حسب العد التنازلي للأصوات المتحصل عليها وفي حالة تساوي عدد الأصوات يعتبر فائزا المترشح الأقدم في المهنة، ويعين 3 أعضاء من هؤلاء الأعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين¹.

الفرع الثاني: صلاحيات المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين

تنص المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 11-25 على المهام التي يتكلف بها المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والمتمثلة في:²

❖ إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وتسييرها؛

❖ إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف

تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية؛

¹المرسوم التنفيذي 11-25 المؤرخ في 27/01/2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، 2011، المادة 3.

²نفس المرجع، المادة 4.

- ❖ تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ❖ ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- ❖ تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- ❖ الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- ❖ تمثيل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- ❖ إعداد النظام الداخلي للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين.

أما عن مهام رئيس المجلس والأمين العام وأمين الخزينة فيكلف كل منهم بمهام تخصه هي على النحو التالي:¹
مهام الرئيس:

- ❖ بتمثيل المجلس في جميع أعمال الحياة المدنية وأمام الدولة،
- ❖ كما يضمن تنفيذ قرارات المجلس الوطني للمحاسبة والسير المنتظم للمجلس،
- ❖ يرسل لممثل الوزير المكلف بالمالية مشروع جدول الأعمال وكذا كل الوثائق المتعلقة به خمسة عشر يوما قبل تاريخ انعقاد اجتماع المجلس، وفي حالة غياب الرئيس أو حدوث مانع له فإنه يتولى مهامه عضو المجلس الذي له الأقدمية في المهنة.

أما عن مهام الأمين العام فهي تتمثل في:

- ❖ تحرير محضر اجتماع المجلس الذي يوقعه رئيس الجلسة وممثل الوزير المكلف بالمالية؛
- ❖ تسجيل القرارات الموصى بها في المحضر والمتضمنة أسماء الأعضاء الحاضرين أو ممثليهم في الاجتماع في سجل مداوات مرقم ومؤشر من طرف المجلس الوطني للمحاسبة .

وتتمثل مهام أمين الخزينة في:

- ❖ الحفاظ على جميع الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمجلس؛
- ❖ تحصيل الاشتراكات وكل مبلغ مستحق للمجلس ويجرر وصلا بذلك،

¹نفس المرجع، المواد 5،6،7.

❖ اعداد مشاريع الحسابات السنوية وكذا مشروع الميزانية، ويقوم في نهاية كل ثلاثي بعرض الوضعية المالية على المجلس مرفقا بكشف حول تنفيذ الميزانية،

❖ إعداد التقرير المالي وعرض حسابات المصنف الوطني للخبراء المحاسبين في نهاية كل سنة على المجلس الذي يقوم بإقرارها وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بالميزانية.

المطلب الثالث: المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

يعد المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات احد الهيئات المهنية التي تعنى بمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، ويتناول المطلب هذا تشكيلته وصلاحياته وقواعد سيره من خلال ما تضمنه المرسوم التنفيذي 11-26.

الفرع الأول : تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

نصت المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 11-26 على تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات المتمثلة في 9 أعضاء منتخبين عن طريق الاقتراع السري حسب المادة 11 من نفس المرسوم من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، يصنف هؤلاء الأعضاء التسعة حسب عدد الأصوات المعلن عنها والتي تحصلوا، بحيث يعين صاحب أكبر عدد من الأصوات هو الرئيس يليه الأمين العام ثم أمين الخزينة، ويوزع 6 الأعضاء الباقون حسب العد التنازلي للأصوات المتحصل عليها وفي حالة تساوي عدد الأصوات يعتبر فائزا المترشح الأقدم في المهنة، ويعين 3 أعضاء من هؤلاء الأعضاء 9 في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات¹.

الفرع الثاني : صلاحيات المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

حددت المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 11-26 مهام المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و تتمثل في:²

❖ إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها؛

¹المرسوم التنفيذي 11-26 المؤرخ في 2011/01/27، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، 2011، المادة 3.

²نفس المرجع، المادة 4.

- ❖ إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية؛
 - ❖ تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
 - ❖ ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
 - ❖ تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
 - ❖ الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية، تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظة الحسابات لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير؛
 - ❖ تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظة الحسابات لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
 - ❖ إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظة الحسابات.
- كما يتكلف كل من رئيس المجلس والأمين العام للمجلس وأمين خزانة المجلس بمهام خاصة لكل منهم على حدى حيث تتمثل مهام الخاصة لرئيس المجلس في مايلي:¹
- ❖ تمثيل المجلس في جميع أعمال الحياة المدنية وأمام العدالة؛
 - ❖ ضمان تنفيذ قرارات المجلس الوطني للمحاسبة والسير المنتظم للمجلس؛
 - ❖ يقوم بإرسال مشروع جدول الأعمال وكذا كل الوثائق المتعلقة به، خمسة عشر يوما قبل تاريخ انعقاد اجتماع المجلس إلى ممثل الوزير المكلف بالمالية.
- أما عن مهام الأمين العام للمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظة الحسابات فتتمثل في:
- ❖ تحرير محضر اجتماع المجلس الذي يوقعه رئيس الجلسة وممثل الوزير المكلف بالمالية،
 - ❖ تسجيل القرارات الموصى بها في المحضر والمتضمنة أسماء الأعضاء الحاضرين أو ممثليهم في الاجتماع فيسجل مداولات مرقم ومؤشر من طرف المجلس الوطني للمحاسبة.
- وتتمثل مهام أمين الخزانة في:
- ❖ الحفاظ على جميع الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمجلس؛

¹ نفس المرجع، المواد 5،6،7.

- ❖ تحصيل الاشتراكات وكل مبلغ مستحق للمجلس ويجرر وصلا بذلك،
- ❖ اعداد مشاريع الحسابات السنوية وكذا مشروع الميزانية، ويقوم في نهاية كل ثلاثي بعرض الوضعية المالية على المجلس مرفقا بكشف حول تنفيذ الميزانية،
- ❖ إعداد التقرير المالي وعرض حسابات المصف الوطني للخبراء المحاسبين في نهاية كل سنة على المجلس الذي يقوم بإقرارها وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بالميزانية.

المطلب الرابع: المعهد المتخصص في مهنة المحاسب

جاء في المرسوم التنفيذي رقم 12-288 المؤرخ في 2012/07/21 أنه يتم إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، ويعتبر هذا المعهد مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري، ويتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، ويوضع المعهد تحت وصاية الوزير المكلف بالمالية¹.

يكلف هذا المعهد بضمان التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة خبير محاسب وشهادة محافظ حسابات. ويكلف هذا المعهد بما يلي:²

- ❖ تنفيذ برامج التعليم المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات؛
 - ❖ ضمان التكوين المتواصل الموجه لمهنيي المحاسبة؛
 - ❖ المساهمة في تطوير البحث في مجال المحاسبة والجباية والمالية والتدقيق والإعلام الآلي للتسيير؛
 - ❖ إنجاز دراسات ومنشورات تتعلق بمهامه؛
 - ❖ المشاركة في تعميم التقنيات العصرية لهندسة التكوين في المحاسبة والتدقيق والمالية؛
 - ❖ إقامة علاقات تبادل وتعاون مع الهيئات الوطنية أو الدولية التي تنشط في نفس مجال النشاط؛
 - ❖ ويمكنه أيضا ضمان دورات تكوين متواصل تدخل في إطار مهامه لفائدة المستخدمين القادمين من قطاعات إدارية أو هيئات عمومية أو خاصة وذلك حسب الكيفيات المحددة ضمن اتفاقيات.
- يدير المعهد مجلس إدارة ويرأسه الوزير المكلف بالمالية أو ممثله، ويسيره مدير عام ويزود بمجلس علمي ويبدأ غوجي، ويتكون مجلس الإدارة من¹:

¹المرسوم التنفيذي رقم 12-288 المؤرخ في 21 /07/ 2012، المتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره، لجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 43، 2012، المادة 1، 2، 3، 4.

²نفس المرجع، المادة 5.

- ❖ ممثل عن الوزير المكلف بالتعليم العالي؛
- ❖ ممثل عن الوزير المكلف بالإحصاء؛
- ❖ ممثل عن المجلس الوطني للمحاسبة؛
- ❖ ممثل عن جمعية البنوك والمؤسسات المالية؛
- ❖ ممثل عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة؛
- ❖ ممثل عن المصنف الوطني للخبراء المحاسبين؛
- ❖ ممثل عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- ❖ ممثل عن الاتحاد الوطني للتأمين وإعادة التأمين؛
- ❖ ممثل منتخب عن سلك أساتذة المعهد؛
- ❖ ممثل منتخب عن طلبة المعهد.

يعين أعضاء مجلس الإدارة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد، بناء على اقتراح السلطة التي ينتمون إليها، ويجب أن يكون لممثلي القطاعات الإدارية، على الأقل رتبة نائب مدير بالإدارة المركزية ويتم اختيارهم بناء على كفاءاتهم في المجال المحاسبي والمالي.

لكن هذا المعهد بقي حبيس هذا المرسوم وفي سنة 2019 صدر بيان عن المجلس الوطني للمحاسبة مفاده افتتاح معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، بجامعة البليدة بعد تخصيص وزارة التعليم العالي مباني لذلك.

ولم يتم افتتاحه أيضا وفي 10/07/2023 وأثناء جلسة الجمعية العامة للمجلس الوطني للمحاسبة برئاسة وزير المالية و التي من ضمن محاورها الإعلان عن الافتتاح القريب لمعهد التعليم المتخصص في مهنة المحاسبة، الواقع في المدرسة الوطنية للخزينة بتيبازة².

¹ نفس المرجع، المادة 6، 7، 8.

² عليه يوم 2023/09/15 اطلع <https://www.mf.gov.dz>

المبحث الثالث: الممارسة العملية لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

يتناول هذا المبحث الممارسة العملية لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية إضافة إلى مختلف التشريعات الصادرة عن مختلف الهيئات والتنظيمات المكلفة بشؤون المهنة ، كما يسלט الضوء على مسؤوليات المدقق الخارجي واهم الحقوق والواجبات، وفي الأخير يتناول المبحث معايير التدقيق الجزائرية ومقارنتها مع معايير التدقيق الدولية.

المطلب الأول: الإجراءات الأولية للمدقق الخارجي في إطار قبول التوكيل أو رفضه

يناقش هذا المطلب الإجراءات الأولية للمدقق الخارجي في إطار قبول التوكيل أو رفضه على ضوء القوانين والتنظيمات السارية المفعول الاجتهادات الدنيا ونخص بذكر المقرر 103/spm/94 المؤرخ في 1994/02/02 إضافة إلى المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 يناير 2011 المتعلق بشروط تعيين محافظ الحسابات ضف إلى ذلك معيار التدقيق الجزائري لا سيما المعيار رقم 210 " الاتفاق حول أحكام مهمة التدقيق" والمعيار رقم 300 " تخطيط تدقيق الكشوف المالية"، حيث يجب على المدقق الخارجي قبل إبداء قبوله للتوكيل الذي يستشعر به أن يضع حيز التنفيذ الاجتهادات التالية:¹

أولا: قبل قبول التوكيل

قبل قبول التوكيل على المدقق الخارجي أن يقوم بمايلي:

- ❖ التأكد من عدم الوقوع تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعية والقانونية؛
- ❖ على المدقق الخارجي أن يطالب بالقائمة الحالية للمتصرفين الإداريين أو مجلس المديرين ومجلس الرقابة للمؤسسة المراقبة والمؤسسات المنسوبة وإذا اقتضى الأمر قائمة المساهمين بالأموال العينية؛
- ❖ حالة استشعار بتبديل مدقق معزول عليه أن يتأكد أمام المؤسسة والزميل المعزول أن قرار عزله لم يكن تعسفيا؛
- ❖ في حالة ما إذا خلف مدقق خارجي الذي رفض تجديد توكيله عليه الاتصال بالزميل المغادر لاستعلام عن أسباب عدم قبول تجديد توكيله؛

¹ أقاسم عمر، التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر، دار الكتاب العربي، الجزائر، 2016، ص ص 100-104.

❖ يستوجب على المدقق الخارجي التأكد من كفاءات مكتبه بحيث تسمح له بالتكفل وتنفيذ التوكيل بطريقة صحيحة؛

❖ يجب على المدقق الخارجي التأكد من أنه بإمكانه تلبية مهمته بكل حرية لا سيما إزاء مسيري المؤسسة.

الفرع الثاني: عند قبول التوكيل

بعد قبول المدقق الخارجي للتوكيل وبعد تلبية الاجتهادات الأولية عليه أن يقوم بما يلي:

❖ التأكد من شرعية تعيينه حسب الحالة من طرف المجلس العام العادي أو المجلس التأسيسي، وفي حالة حضوره في المجلس التأسيسي الذي يعينه يمضي القوانين العامة، أما إذا تم تعيينه من طرف مجلس عام عادي عليه أن يمضي المحضر مع الملاحظة "قبول التوكيل"، وإذا لم يحضر للمجلس يدلي بقبوله للمؤسسة كتابيا، وفي كل شكل من أشكال التعيين يجب على المدقق الخارجي عند قبوله للتوكيل الإعلان كتابيا أنه ليس في وضعية التنافي ولا في حالة مخالفة شرعية أو تنظيمية؛

❖ أن يعلم عن طريق رسالة مضمونة مع وصل الإيداع الجهة التي قامت بتعيينه في ظرف خمسة عشر 15 يوما التالية لقبوله التوكيل؛

❖ قبل بداية تنفيذ التوكيل على المدقق لخارجي أن يرسل إلى المؤسسة المراقبة رسالة تشير إلى إجراءات تطبيق توكيل المدقق الخارجي، تتمثل هاته الإجراءات في مسؤولية المهمة (المتدخلين، طرق العمل المستعملة، فترات التدخل والآجال القانونية التي يجب احترامها، الآجال القانونية لإيداع التقارير، الأتعاب).

❖ يجب على المدقق الخارجي الذي تم تعيينه عند تنفيذ توكيله، أن يتصل بسلفه للحصول على كل معلومة تنفيذه في التكفل بتوكيله بطريقة صحيحة وشرعية، كما يجب على المدقق الخارجي المغادر أن يسهل لخلفه الدخول في الوظيفة وهذا عملا بمبدأ التضامن بين الزملاء، في حالة تعدد المدققين الخارجيين يجب أن يلتزم كل واحد منهم باحترام الإجراءات المشار إليها سلفا وكأنه يتصرف لمفرده.

الفرع الثالث: حالة رفض قبول التوكيل

إذا تم استشعار المدقق الخارجي بوقوعه تحت طائلة من التنافي أو الممنوعات القانونية أو التنظيمية، عليه أن يقوم بما يلي:

❖ إعلام المؤسسة بعدم اكتسابه الكفاءة القانونية لقبول هذا التوكيل (رفض مبرر) بواسطة رسالة مضمونة مع مثبت استلام، وهذا في ظرف خمسة عشر 15 يوما من تاريخ علمه بهذا الأمر؛

❖ إذا لم يكن المدقق الخارجي في حالة التناهي أو امتناع قانوني أو تنظيمي، ويرفض قبول التوكيل عليه إتباع الإجراءات المنصوص عليها في القانون التجاري؛

❖ وإذا سبق وإن قامت المؤسسة بإجراءات الإشهار القانونية والتنظيمية على المدقق الخارجي أن يطلب رسالة رفضه لقبول التوكيل.

المطلب الثاني : الإجراءات المتبعة أثناء أداء المهمة

يناقش هذا المطلب الإجراءات المتبعة أثناء أداء المهمة على ضوء القوانين والتنظيمات السارية المفعول لا سيما القانون 10-01 و كذلك معايير التدقيق الجزائرية وضم 12 معيار هي كالأتي:

- ❖ معيار التدقيق الجزائري رقم 505 التأكيدات الخارجية؛
- ❖ معيار التدقيق الجزائري رقم 560 أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة؛
- ❖ معيار التدقيق الجزائري رقم 580 التصريحات الكتابية.
- ❖ معيار التدقيق الجزائري رقم 501 العناصر المقنعة اعتبارات خاصة؛
- ❖ معيار التدقيق الجزائري رقم 530 السبر في التدقيق؛
- ❖ معيار التدقيق الجزائري رقم 540 تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به.
- ❖ معيار التدقيق الجزائري رقم 500 العناصر المقنعة؛
- ❖ معيار التدقيق الجزائري رقم 510 مهام التدقيق الأولية - الأرصد الافتتاحية؛
- ❖ معيار التدقيق الجزائري رقم 570 استمرارية الاستغلال؛
- ❖ معيار التدقيق الجزائري رقم 610 استخدام أعمال المدققين الداخليين؛
- ❖ معيار التدقيق الجزائري رقم 620 استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق؛
- ❖ معيار التدقيق الجزائري رقم 520 الإجراءات التحليلية.

وسيتم شرح كل معيار في المطلب الرابع من هذا الفصل، و تتم عملية تنفيذ المهمة من خلال:¹

أولاً: تقييم ودراسة نظام الرقابة الداخلية

ييدي محافظ الحسابات رأيه في شكل تقرير خاص، حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة مجلس المديرين أو المسير، كما يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها، وبين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

كما يتحصل محافظ الحسابات من الكيان على ترخيص مكتوب لتمكينه من القيام بتقييم مهمة محافظة الحسابات، يسمح له بالإطلاع على تنظيم الكيان وفروعه، وأية معلومات أخرى محتملة ضرورية لتقييم المهمة. هذا ويتضمن الملف الدائم الذي يعده المدقق كل ما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية الموجودة بالشركة، بينما يتضمن الملف السنوي كل ما يتعلق بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية وخراط التدفق ونقاط القوة ونقاط الضعف المتضمنة في ورقة التقييم.

ثانياً: جمع وتقييم أدلة الإثبات

بعد الانتهاء من عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة يبدأ مدقق الحسابات بجمع أدلة الإثبات حول المحتوى الإعلامي للكشوف المالية كونها السند الرئيسي للمدقق في التعبير عن رأيه الفني المحيد، وكذا دليلاً على أداء مهمته وفق المعايير المتعارف عليها ومعايير التدقيق الجزائرية الحسابات في سبيل جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة استعمال عدة تقنيات كما أوضحته معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات.

ويمكن لمحافظ الحسابات الإطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر، وبصفة عامة كل الوثائق التابعة للشركة أو الهيئة. كما يمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة، كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفقيشات التي يراها لازمة.

كما أن من حقه طلب كل المعلومات المتعلقة بالمؤسسات المرتبطة بالشركة أو أي مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها، كما يتحصل من القائمين بالإدارة في الشركة كل ستة (06) أشهر على الأقل على كشف محاسبي، يعد حسب مخطط الحصيلية والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون، ويسمح الترخيص المكتوب الذي يتحصل عليه المدقق الخارجي من الكيان المعني بعملية التدقيق، بالحصول على تقارير محافظي الحسابات للسنوات السابقة أو أية معلومات ضرورية.

¹بن عيسى عبد الرحمان، الاتجاهات الحديثة لتحسين جودة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر في ظل إمكانية تبني المعايير الدولية للمراجعة، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2017، ص225.

إن جمع المدقق الخارجي لكل هذه المعلومات سوف يمكنه من إعداد ملفي العمل الدائم والسنوي، حيث أن هذا الأخير والذي تطلق عليه كذلك تسمية الملف الجاري، يمكن للمدقق الخارجي بالإضافة إلى القيام بعملية التخطيط لمهمة التدقيق، القيام كذلك بتكوين خزان للمعلومات ذي طابع دائم حول المؤسسة خلال كل فترة التدقيق وخاصة عند تجديد العهدة، كما يسمح له بتوفير الأدلة المناسبة عن الأعمال المنجزة والإجراءات والوسائل المستخدمة.

الفرع الثالث: تقارير التدقيق الخارجي بالجزائر

وردت العناية المهنية المتعلقة بالتقرير عن الحسابات السنوية بالجزائر ضمن عدة قوانين ونصوص تشريعية بدأ من القانون 01-10 لاسيما مادته 25، إضافة إلى المرسوم التنفيذي 11-202 المؤرخ في 26/05/2011 الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات ليتبعه القرار المؤرخ 2013/06/24 الذي يحدد محتوى معايير التقارير التي يتعين على محافظ الحسابات التقييد بها في إطار ممارسة مهامه، وفي 12/01/2014 أصدرت وزارة المالية القرار المتعلق بآجال وكيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات، ومن ضمن سلسلة الإصدارات الخاصة بمعايير التدقيق الجزائرية ووفقا لقرار الوزاري 150 المؤرخ 2016/10/11 صدر المعيار رقم 700 تحت مسمى تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية والذي حدد شكل ومحتوى التقرير.

أولا: محتوى التقرير وفق المعيار الجزائري للتدقيق

قدم معيار التدقيق الجزائري رقم 700 "تأسيس الرأي لتدقيق الكشوف المالية" مجموعة من الشروط الشكلية التي يتوجب على مدقق الحسابات أخذها بعين الاعتبار في تقريره نوجزها في النقاط التالية:¹

- ❖ **العنوان:** ويتمثل في عنوان ممارسة المدقق لنشاطه وفق الجدول المهني لمدققي الحسابات؛
- ❖ **الأطراف المرسل إليهم التقرير:** عادة يوجه تقرير مدقق الحسابات إلى المؤسسة محل التدقيق بما فيهم المساهمين والإدارة العليا أو القائمين على حوكمتها؛
- ❖ **فقرة تمهيدية:** تتضمن الفقرة التمهيدية التمييز الواضح بين مسؤولية الإدارة عن إعداد الكشوف المالية ومسؤولية المدقق التي تهدف إلى التعبير عن رأيه حولها؛

¹ لقرار الوزاري 150 المؤرخ 2016/10/11، المتضمن إصدار أربعة معايير تدقيق جزائرية، المعيار الجزائري رقم 700، 2016، ص47.

❖ **فقرة النطاق:** يذكر في هذه الفقرة ما إذا كانت أولم تكن عملية التدقيق قد تمت وفقا للمعايير التدقيق المهنية والتشريعات المحلية وكذا تقديم توضيحات لعملية تطبيقها، كما يتضمن أيضا توضيح أن عملية التدقيق كانت مخططة ، للتأكيد على أن الكشوف المالية خالية من أي تحريف جوهري؛

❖ **فقرة الرأي:** في هذه الفقرة يقدم المدقق رأيه حول نتائج التدقيق التي توصل إليها، سواء كان رأيا نظيفا أو بتحفظات أو بعدم إبداء الرأي؛

❖ **التوقيع والتاريخ:** يجب أن يوقع التقرير من طرف المدقق، وللتاريخ أهمية بالغة لأنه يعرض الحد الزمني لمسؤولية المدقق بالنسبة لوضع الأحداث اللاحقة، كما للتاريخ دور هام لأنه يؤثر بطريقة مباشرة على متخذي القرار للأطراف ذات المصالح المعتمدين على تقرير المدقق.

ويأخذ رأي مدقق الحسابات 3 أشكال هي:¹

❖ **رأي بالقبول:** يتم التعبير عن الرأي بالقبول من خلال مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية بأنها منتظمة و صادقة في جميع جوانبها المعتمدة، وفقا للقواعد و المبادئ المحاسبية المعمول بها، كما تقدم صورة مطابقة للوضعية المالية و وضعية الذمة و النجاعة و خزينة الكيان عند نهاية الدورة. تتطابق المعلومات الواردة في ملحق القوائم المالية مع القوائم المالية المعدة التي تفسرها. يمكن لهذا الرأي أن يرفق بملاحظات و معائنات ذات طابع حيادي، موجهة إلى تنوير قارئ الحسابات السنوية.

❖ **رأي بتحفظ (أو بتحفظات):** يتم التعبير عن الرأي بتحفظ (أو بتحفظات) من خلال مصادقة محافظ الحسابات بتحفظ على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتمدة وفقا للقواعد و المبادئ المحاسبية سارية المفعول، كما تقدم صورة مطابقة لنتيجة عمليات السنة المنصرمة و كذا الوضعية المالية و ممتلكات الكيان في نهاية هذه السنة المالية، ويبين المدقق الخارجي بوضوح في فقرة تسبق التعبير عن الرأي التحفظات المعبر عنها، أمكن قصد إبراز تأثيرها حول النتيجة و الوضعية المالية للكيان.

❖ **رأي بالرفض:** يتم التعبير عن الرأي بالرفض من خلال رفض مبرر بوضوح من طرف محافظ الحسابات، المصادقة على القوائم المالية و أنه لم يتم إعدادها في جميع جوانبها المعتمدة وفقا للقواعد و المبادئ المحاسبية سارية المفعول. يجب أن يبين محافظ الحسابات بوضوح في فقرة قبل التعبير عن الرأي التحفظات التي

¹القرار المؤرخ في 24/06/2013، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، 2014.

دفعته إلى رفضه للمصادقة مع تقدير إذا أمكن ذلك، قصد إبراز تأثيرها حول النتيجة و الوضعية المالية للكيان.

المطلب الثالث: حقوق المدقق الخارجي واجباته

للمدقق الخارجي العديد من الحقوق يكفلها له القانون وواجبات يلزمه المشرع بها، وهو ما سنتطرق إليه من خلال هذا المطلب بفرعين أولهما حقوق المدق الخارجي وثانيهما واجباته.

الفرع الأول: حقوق المدقق الخارجي

للمدقق الخارجي جملة من الحقوق كفلها له القانون و تتمثل في النقاط التالية:

❖ **حق الاطلاع وطلب البيانات والإيضاحات :** للمدقق الخارجي الحق في طلب الاطلاع على كل البيانات التي تهمه في أداء مهمته، وهو ما كرسه المشرع الجزائري من خلال عدة مواد تضمنها القانون 01-10 والقانون التجاري، وقد تم تناول هذا العنصر بأكثر تفصيل في الفصل الأول في المبحث الأخير.

❖ **حق استدعاء وحضور الجمعية العامة:** للمدقق الخارجي أحقية استدعاء الجمعية العامة للاجتماع عند الحاجة في المادة 644 من القانون التجاري¹، وهذا في حالة عدم استدعاتها في الآجال القانونية كما خول محافظ الحسابات صلاحية استدعاء الجمعية العامة الاستثنائية خاصة عند خسارة أكثر من ثلاثة أرباع (4/3) رأس المال الاجتماعي، كما له الحق في حضور الجمعية العامة للشركة التي يدققها لإبداء رأيه فيما يتعلق بالحسابات الختامية والميزانية العمومية و يبلغهم بتقريره النهائي، حيث نصت المادة 36 من القانون 01-10 على انه "يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعى للتداول على أساس تقريره ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته"².

❖ **حق الحصول على الأتعاب:** يحق للمدقق الخارجي الحصول على الأتعاب المتفق عليها حسب المادة 37 من القانون سالف ذكر واتي تحدها الجمعية العامة أو الهيئة المكلفة بالمداوات، يحق له أن يحتفظ ببعض المستندات والأوراق الهامة الخاصة بالشركة محل التدقيق، وذلك لحين استيفاء بعض حقوقه بالشركة مقابل أتعابه أو ما شابه ذلك.

¹القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، المادة 644.

²القانون 01-10، مرجع سبق ذكره، المادة 36.

- ❖ حق المدقق في مناقشة قرار عزله: يحق للمدقق الخارجي أن يتعرف على أسباب قرار عزله من تدقيق حسابات الشركة ومناقشة الجهة التي قامت بإصدار هذا القرار وإيضاح وجهة نظره للمسؤولين.
- ❖ حق الاستعانة بالخبراء عند الحاجة: يحق للمدقق الخارجي الاستعانة بالخبراء والمتخصصين عند الحاجة، والاستفادة من مختلف خبراتهم مع الإشارة إلى ذلك في رسالة الارتباط.

الفرع الثاني: واجبات المدقق الخارجي

يلتزم المدقق الخارجي بالقيام بمجموعة من الواجبات بمجرد تسجيله ضمن جداول الهيئة المنظمة للمهنة عدة واجبات مهنية يمكن تلخيصها في النقاط التالية:¹

أولاً: واجبات المدقق في علاقاته مع عملائه

للمدقق عدة التزامات في علاقاته وعملائه وموكليه يفرضها عليه قانون أخلاقيات المهنة ونلخصها في النقاط التالية:

- ❖ يجب على مدقق الحسابات القيام بمهامه بشرف وضمير مهني وأن تستند علاقاته بعملائه إلى الأمانة والاستقلال.
- ❖ يجب على المدقق أداء مهامه بعناية وفق مقاييس المهنة مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد الأخلاقية المهنية.
- ❖ يجب على المدقق أثناء ممارسة مهامه أن يقوم بما يلي:
 - ❖ احترام الآجال المتفق عليها؛
 - ❖ متابعة في مجال رقابة الحسابات كل التحريات الضرورية التي من شأنها أن تكون لديه رأياً مبرراً ومؤسساً؛
 - ❖ السهر على احترام موكله التشريعات المعمول بها في مجال التصريحات الجبائية وتصريحات الشركات مع أخذ الاحتياطات اللازمة لتجنب الوقوع في وضعية تواطؤ قد تشوه حياده واستقلاله وتحمله المسؤولية،
 - ❖ الإشراف على المساعدين وإلزامهم باحترام سر المهنة فيما يخص الأعمال والمعلومات التي يطلعون عليها بحكم ممارسة وظائفهم.

¹ شريقي عمر، مرجع سبق ذكره، ص 180-181.

ثانيا: واجبات المدقق في علاقاته الهيئة المنظمة للمهنة

إن التزامات المدقق تجاه الهيئة المنظمة للمهنة تتمثل في نقطتين أساسيتين وهما:

- ❖ يجب على المدقق إعلام مجلس الهيئة المنظمة في أجل شهر واحد برسالة موصى عليها مع و استلام بأي حدث هام يطرأ على حياته المهنية؛
- ❖ يجب على المدقق أن يبلغ الهيئة المنظمة تعيينه بواسطة رسالة موصى عليها مع وصل استلام في أجل 15 أيام ابتداء من تاريخ قبول كل توكيل.

ثالثا: واجبات المدقق في علاقاته مع زملائه

يفرض قانون أخلاقيات مهنة التدقيق على المدقق عدة واجبات يلتزم بها في علاقاته زملائه، منها انه يجب على المدقق الذي يطلب منه أي موكل أن يحل محل زميل له أن لا يقبل المهمة إلا بشروط:

- ❖ أن يتأكد من أن هذا الطلب لا تبرره رغبة في التملص من التطبيق الصحيح للقانون أو التنظيم المعمول بهما؛

❖ أن يعلم زميله برسالة موصى عليها مع وصل استلام بالطلب الذي اقترح عليه، كما يوجه نسخة من الرسالة إلى مجلس الهيئة المنظمة، كما يجب أن يمتنع عن توجيه أي نقد لزميله السابق، وأن يتأكد من أن هذا الزميل قد تقاضى أتعابه.

رابعا: واجبات المدقق الخاصة تأطير المتدربين

يفرض قانون أخلاقيات المهنة على المدقق بين ضمان تأطير وتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والتكفل بكل انشغالاتهم المهنية مع دفع تعويض لهم عن المهام المسندة إليهم، ونشير إلى أن القانون 10-01 في مادته 78 ينص على أن المهني الذي يرفض دون مبرر تأطير المدققين المترشحين يتعرض لعقوبة تأديبية من لجنة الانضباط والتحكيم.

المطلب الرابع: المسؤوليات المهنية لمدقق الحسابات الخارجي في الجزائر

يعد محافظ الحسابات مسؤولاً عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويتحمل بالتضامن في حالة تعدد محافظي الحسابات سواء تجاه الشركة أو الغير الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام القانون المنظم للمهنة، وقد بين ذلك في المادة 59 من القانون 10-01 على أن محافظي الحسابات يتحملون المسؤولية العامة عن العناية بمهمتهم ويلتزمون بتوفير الوسائل دون النتائج، وتنقسم المسؤولية إلى ثلاثة أقسام وفق التشريع وهو ما يتناوله المطلب.

أولاً: المسؤولية المدنية

لقد نص المشرع الجزائري على المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات في القانون 10-01، حيث جاء في المادة 61 أن "مدقق الحسابات مسؤولاً عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه ويتحمل بالتضامن، سواء تجاه الشركة أو الهيئة أو الغير الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام القانون المنظم للمهنة، ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لمهمته، وأنه أعلن وأدان هذه المخالفات في مجلس الإدارة، وإن لم تتم معالجة ذلك بصفة ملائمة في الجمعية العامة الأقرب انعقاداً بعد إعلامه بذلك، وفي حالة معارضة مخالفة يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية"¹.

كما جاء في نص المادة 715 مكرر 14 من القانون التجاري أن "مدقق الحسابات لا يكون مسؤولاً مدنياً للمخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين، حسب الحالة إلا إذا لم يكشف عنها في تقريره للجمعية العامة أو وكيل الجمهورية رغم إطلاعه عليها"².

ولكي تقوم المسؤولية المدنية على مدقق الحسابات، يجب توفير ثلاث أركان وهي:³

- ❖ حصول إهمال وتقصير من جانب محافظ الحسابات في أداء واجباته المهنية؛
- ❖ وقوع ضرر أصاب الغير نتيجة إهمال وتقصير محافظ الحسابات؛
- ❖ علاقة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير محافظ الحسابات.

¹القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 61.

²القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، المادة 715 مكرر 14.

³تمار خديجة، مرجع سبق ذكره، ص 113.

ثانيا: المسؤولية الجزائية

وفقا لنص المادة 62 من القانون 01-10-8 يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانونية، ويمكن تحديد حالات المسؤولية الجزائية وفق القانون الجزائري كالتالي:

❖ ممارسة بصفة غير قانونية مهنة محافظ لحسابات: بحيث نصت المادة 73 من القانون 01-10

بأنه يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات بطريقة غير شرعية بغرامة مالية من 500000 دج إلى 2000000 دج، وفي حالة العود يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة أشهر إلى سنة، وبضعف الغرامة¹.

❖ إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة: حيث نصت المادة 825 من القانون

التجاري بأنه يعاقب من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة مالية من 20000 دج إلى 500000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، محافظو الحسابات الذين منحوا عمدا ووافقوا على معلومات غير صحيحة وردت في التقارير المالية المقدمة للجمعية العامة.

❖ الممارسة العمدية وقبول الاحتفاظ بوظائف محافظ الحسابات بالرغم من عدم الملائمة القانونية:

وفقا للمادة 829 من القانون التجاري بأنه يعاقب من شهرين إلى ستة أشهر وبغرامة مالية من 20000 دج إلى 200000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، محافظو الحسابات الذين قاموا بالممارسة العمدية وقبول الاحتفاظ بوظائف محافظ الحسابات بالرغم من عدم الملائمة القانونية.

❖ عدم الكشف عن الوقائع الإجرامية إلى وكيل الجمهورية: وهو ما نصت عليه المادة 830 من

القانون التجاري، بحيث يعاقب بالسجن من سنة إلى 5 سنوات وبغرامة مالية من 20000 دج إلى 500000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين كل محافظ حسابات يتعمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة أو الذي لم يكشف وكيل الدولة عن الوقائع الإجرامية التي علم بها².

❖ إفشاء السر المهني: وهو ما نصت عليه الفقرة الثانية من المادة 830 من القانون التجاري والمادة

301 من قانون العقوبات المتعلقة بإفشاء السر المهني على محافظي الحسابات، بمعاينة من يفشي السر المهني بالحبس من شهر إلى 06 أشهر أو من 500 دج إلى 5000 دج.

¹القانون 01-10، مرجع سبق ذكره، المواد 63، 73.

²القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، المواد 825، 829، 830.

ولا يمكن الحديث عن المسؤولية الجزائية الا بتوفر ثلاثة عناصر رئيسية هي:¹

❖ **العنصر القانوني:** بحيث لا يمكن لفعل أن يكون مخالفاً إلا بوجود نص قانوني؛

❖ **العنصر المادي:** يجب أن يكون الفعل قد أنجز فعلاً؛

❖ **العنصر الأخلاقي:** حيث الخطأ يجب أن يحدث عمداً وبشكل مفترض.

ثالثاً: المسؤولية التأديبية

نصت المادة 63 من القانون -10-01 على أنه يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد إستقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

ويشكل خطأ مهنياً يعرض لعقوبة تأديبية كل تقصير في إحترام قواعد الواجبات المهنية والأخلاقية وكل إهمال صادر عن خبير محاسبي أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد عن شخص طبيعي أو شركة مسجلة في أي منظمة من المنظمات الثلاث، حيث تعرض الأخطاء المهنية المذكورة أمام لجنة الإنضباط والتحكيم للمجلس الوطني للمحاسبة، وهي الوحيدة المؤهلة للنظر في الشكاوي وتقدير درجة خطورة الأخطاء المرتكبة.

وتصنف الأخطاء المهنية، وما يقابلها من عقوبات كالتالي:²

❖ **خطأ من الدرجة الأولى:** الإنذار؛

❖ **خطأ من الدرجة الثانية:** التوبيخ؛

❖ **خطأ من الدرجة الثالثة:** التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر؛

❖ **خطأ من الدرجة الرابعة:** الشطب النهائي من الجدول.

¹ Alain Mikol, **Audit financier et commissariat aux comptes**, e-theque, Lille, 2003, p 125.

² المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 2013/01/13، يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 2013، 3، المادة 5.

وأما الأخطاء و تصنيفها فهي كالآتي:

تعد من الدرجة الأولى، على الخصوص الأخطاء المهنية التالية:¹

- ❖ التصريح بمراجع كاذبة؛
 - ❖ تصريح بالانتماء إلى مصف المجلس أو الغرفة أو المنظمة خلال ممارسة وظيفتهم؛
 - ❖ الانتقادات غير المؤسسة الصادرة عن المهني كتابيا أو شفويا أو بأي شكل آخر بغرض الإخلال بالثقة المبنية بين الزبائن وزملائه قصد إزاحتهم؛
 - ❖ نقص الاحترام اتجاه أحد زملائه خلال ممارسة نشاطه.
- كما تعد من الدرجة الثانية على الخصوص الأخطاء المهنية التالية:
- ❖ تكرار خطأ من الدرجة الأولى؛
 - ❖ رفض التكفل بالمتربصين الموجهين من المجلس الوطني للمحاسبة طبقا للمادتين 5 و 6 من المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24 / 11 / 2011؛ فتح مكتب لا يتطابق مع التنظيم المعمول به؛
 - ❖ الغياب المهني عن حضور اجتماعين (2) متتالين للجمعيات العامة وللانتخابات أو عدم تمثله؛
 - ❖ عدم دفع مصاريف المشاركة في كل تظاهرة ينظمها المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة؛
- الوطنية لمحافظة الحسابات أو المنظمة الوطنية للمحاسبين والتي قام بحضورها؛
- أما الأخطاء من الدرجة الثالثة فهي:
- ❖ في حالة تكرار خطأ من الدرجة الثانية؛
 - ❖ خطأ في الاحتفاظ بالأرشيف؛
 - ❖ استعمال الختم المهني في أعمال غير منجزة تحت مسؤوليته؛
 - ❖ عدم دفع الاشتراك المهني؛
 - ❖ استعمال ختم غير مطابق للنموذج الذي يمنحه مجلس الغرفة الوطنية لمحافظة الحسابات.

¹ بن عيسى عبد الرحمان، زواد سام، تطور مضمون المسؤوليات القانونية و المهنية للمراجع الخارجي في الجزائر، مجلة ابعاد اقتصادية، العدد 01، جامعة بومرداس، الجزائر، 2014، ص ص 161-164.

الفصل الثالث: التدقيق الخارجي في الجزائر

وعن الأخطاء المهنية من الدرجة الرابعة فهي:

- ❖ تكرار خطأ من الدرجة الثالثة؛
- ❖ إنشاء السر المهني (تقوم عليه مسؤولية جنائية إضافة إلى مسؤولية مهنية)؛
- ❖ إصدار إجازات خاطئة أو مزورة؛
- ❖ تصرفات متعمدة مكررة تمس بقواعد أخلاقيات المهنة؛
- ❖ ممارسة المهنة خلال مدّة التوقيف؛
- ❖ ممارسة المهنة دون مكتب مهني.

المبحث الرابع: معايير التدقيق الجزائرية ومقارنتها مع معايير التدقيق الدولية

يعد المعيار هو كل ما يستخدم في القياس، بحيث يعرف على انه نموذج موضوع بواسطة سلطات مختصة أو نتيجة عرف أو اتفاق عام كأساس لما يجب إتباعه، وكمقياس مرشد لمدى فاعلية الأداء، فهي قواعد عامة يتفق عليها ولا يجوز مخالفتها لضمان أداء العمليات بكفاءة¹، وجاء هذا المبحث ليتناول المعايير الجزائرية للتدقيق وكذا المعايير الدولية للتدقيق ومقارنتهما مع بعض.

المطلب الأول: مفهوم معايير التدقيق الدولية، أهميتها و أهدافها

تعد معايير التدقيق الدولية من بين أهم إصدارات مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي لتوفير مستوى جيد من الضوابط التي تحكم عملية التدقيق وهو الهدف الذي أنشئ من أجله الإتحاد الدولي للمحاسبين، وقد شهدت المعايير عدة تعديلات ويبلغ عدد المعايير 37 معيار وستتعرف من خلال هذا المطلب على مفهومها ومدى أهميتها وكذا اهدافها.

الفرع الأول: مفهوم معايير التدقيق الدولية

لقد تعددت التعاريف الخاصة بمعايير التدقيق الدولية، ويمكن إيجاز أهم التعاريف كمايلي:

تعتبر معايير التدقيق الدولية عن "إطار متجانس وقابل للتطبيق من المستويات المهنية الدولية، والتي لا تتعارض بالمرّة مع معايير التدقيق المتعارف عليها من ناحية، ولا تحرم أية دولة إصدار معايير تدقيق وطنية خاصة بها"².

تعرف على أنها "مجموعة القوانين والأنظمة والإجراءات الموضوعة من قبل الدولة أو الجمعيات المهنية أو هيئة معينة لغرض قياس نوعية العمل المنجز من طرف المدقق، بحيث تقوم بضبط مهنة المدقق المستقل مما توفر نوعا من الثقة من قبل الجمهور، وبالتالي الثقة بالبيانات المالية، وهذه المعايير تعتبر مستويات الحد الأدنى للقيام بها من قبل المحاسبين القانونيين لأجل الوفاء بالتزاماته"³.

كما عرفها الإتحاد الدولي للمحاسبين بأنه "مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في مراجعة البيانات المالية والمعايير التي ستطبق فيما تتعلق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية البيانات المالية"⁴.

¹سهام محمد السويدي، مرجع سبق ذكره، ص20.

²محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص156.

³هادي التميمي، مدخل على التدقيق من الناحية النظرية والعملية، ط3، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص30.

⁴ Brahim Soltani, Auditing an international Approach, parson education limited, London 2007, p131.

يمكن تعريفها كذلك على أنه "مستويات مهنية لضمان إلزام مدقق الحسابات ، ووفائه بمسؤولياته المهنية ، في قبول التكليف والتخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق وإعداد التقرير وعرضه بكفاءة ، وتشمل هذه المعايير مراعاة مدقق الحسابات للصفات المهنية المطلوبة مثل الكفاءة المهنية ، والاستقلال بمتطلبات التقرير والأدلة"¹.

من التعاريف السابقة يمكن القول أنه مهما كانت الجهة المصدرة لمعايير التدقيق ومهما كانت طبيعتها نموذج أو إرشادات أو مقاييس أو قوانين أو أنظمة، فأنها تختلف عن "طرق التدقيق" إذ أن هذه الأخيرة تعني الأساليب التي تُجمع بها الأدلة والقرائن وهي جزء فقط من عملية التدقيق، أما "معايير التدقيق" فيمكن النظر إليها وتفسيرها من وجهتي نظر مختلفتين كما يلي:

❖ على أنها تمثل المستوى الأدنى من الأداء المطلوب لقياس جودة التدقيق التي يقوم بها مدقق الحسابات؛

❖ على أنها تمثل فقط توجيهات مرشدة تؤدي إلى تخفيض الأحكام الشخصية لمدقق الحسابات إلى الحد الأدنى أو التخلص منها.

الفرع الثاني : أهداف معايير التدقيق الدولية

يهدف مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية من إصدار معايير التدقيق الدولية لتحقيق مجموعة من الأهداف هي حسب التالي:

❖ إن الهدف الرئيسي من صدور معايير التدقيق الدولية هو السعي إلى تحقيق التوافق الدولي وتوحيد الممارسات المهنية الدولية قصد التقليل أو الحد من الفضائح والانهيارات المالية الدولية التي شهدتها العالم، كون هذه المعايير تحظى بالقبول العام خاصة بعد إخفاق مكاتب التدقيق الدولية في الكشف عن التلاعبات في التقارير المالية، ومساهمتها في إعادة ثقة المجتمع وأصحاب المشاريع والأطراف المستعملة للقوائم المالية في المعلومات المالية المدققة.²

¹عبد الوهاب نصر علي ، المراجعة الخارجية الحديثة ، الجزء الأول ، جامعة الإسكندرية ، مصر ، 2009 ، ص51.

²سامية فقير، محمد أمين نعوم، معايير التدقيق الدولية ودورها الفعال في تكريس حوكمة الشركات للحد من الفساد المالي والإداري ، المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، جامعة بومرداس، المجلد2، العدد 11 ، الجزائر، 2019، ص30.

ويمكن حصر الأهداف الثانوية لمعايير التدقيق الدولية في النقاط التالية:

- ❖ تهدف إلى الرفع من مستوى الأداء المهني؛
- ❖ تهدف إلى إرشاد القوائم بالمهمة وتوضيح إجراءات القيام بالتدقيق¹؛
- ❖ تهدف إلى تحقيق الالتزام بقواعد الإفصاح الكافي والمناسب الذي تنص عليه معايير المحاسبة الدولية، وذلك لإن الالتزام بقواعد التدقيق المناسبة التي تنص عليها معايير التدقيق الدولية سيوفر للقوائم المالية الصادرة عن الشركات متعددة الجنسيات سمة الموثوقية التي يتطلع إليها مستخدمو هذه القوائم²؛
- ❖ تهدف إلى إصدار تقارير مالية ذات موثوقية عالية وتتميز بالقبول على المستوى الدولي والقابلية للمقارنة وتسهيل التحليل المالي لها وهذا من خلال توحيد الممارسات المهنية الدولية؛
- ❖ تهدف إلى مساعدة المستثمرين ومستخدمي التقارير المالية في اتخاذ القرارات الاقتصادية والاستثمارية بسهولة، وبالخصوص المستثمرين الذين يتخذون قراراتهم بناء على الاعتبارات الدولية أكثر من اعتمادهم على ظروف البيئة المحلية؛
- ❖ تهدف إلى معالجة المشكلات التي تحدث عند إعداد وتدقيق القوائم المالية الموحدة للشركات المتعددة الجنسيات؛
- ❖ مساعدة دول العالم النامية في تطوير معاييرها الخاصة في ضوء الاسترشاد بالمعايير الدولية؛
- ❖ تشجيع انتقال رؤوس الأموال والاستثمار الدولي، وذلك من خلال توافر تقارير مالية مدققة وفقا للمعايير الدولية تتميز بالشفافية وتعبر بصدق عن المركز المالي لمخلف المؤسسات الاقتصادية، وبذلك زرع الثقة في التعاملات الاقتصادية في مختلف دول العالم.

¹صنهاجي هبية وآخرون، أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي، مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الوادي، المجلد 01، العدد 01، الجزائر، 2017، ص426.

²زيادي سامي، سعدي يحيى، أهمية الاعتماد على معايير التدقيق الدولية (ISA) لإصلاح وتطوير مهنة التدقيق في الجزائر، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة الجلفة، المجلد 11، العدد 02، الجزائر، 2017، ص117.

الفرع الثالث : أهمية معايير التدقيق الدولية

ترجع أهمية المعايير التدقيق الدولية إلى الحاجة الملحة المستمرة من قبل أعضاء المهنة للمعايير التي تغطي كافة الجوانب المختلفة للعمل المهني في حقل التدقيق¹، ولتكون أداة عمل للمدقق بحيث تمدد بالإرشادات والمفاهيم والإجراءات التي تساعد على إنجاز مهامه بكفاءة والجودة اللازمة، ويمكن حصر أهمية معايير التدقيق الدولية في النقاط التالية:²

❖ تمثل المعايير إطار العمل الذي يمكن من خلاله ضبط عمل المهنيين وتوجيههم في أداء العمل بشكل أمثل؛

❖ تساعد المعايير في تحسين أداء المدقق الخارجي والإرتقاء بعمله والحكم على جودة أدائه، من خلال توفير الإرشادات والمفاهيم والمعايير اللازمة لأداء مهنة التدقيق وتنفيذها؛

❖ تمثل المعايير أداة قابلة للتطبيق على كافة القوائم المالية وبغض النظر عن حجم العميل وطبيعة نشاطه ونوع الصناعة، وهدف المؤسسة من حيث الربحية وغير الربحية؛

❖ تساعد المعايير في تلبية رغبات المجتمع المتعلقة بالتقارير المالية، من خلال تفعيل دور ومسؤوليات المدقق تجاهها، خاصة وأن هذه الرغبات في تزايد مستمر.

نستنتج من خلال ما تقدم أن المعايير الدولية للتدقيق تطبق على كل الكيانات مهما كان حجمها أو شكلها أو هدفها؛ إذ تكمن أهميتها أساساً في ضبط عمل المحاسبين والمدققين وتوجيههم للممارسة الميدانية بصورة مثلى كما يقلل الإلتزام بالمعايير من فجوة التوقعات من خلال رفع مستويات الأداء بهدف تلبية رغبات المجتمع.

المطلب الثاني: عرض معايير التدقيق الدولية

تعتبر لجنة ممارسة التدقيق الدولي (IAPC) أحد لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) وقد أعطيت هذه اللجنة صلاحية إصدار مسودات معايير التدقيق والخدمات التابعة بالنيابة عن الاتحاد، تعيين أعضاء اللجنة قبل الهيئات الأعضاء يمثلون دول يختارها الاتحاد، وهناك لجان فرعية منبثقة عن هذه اللجنة تضم ممثلين من الدول غير الأعضاء وذلك من أجل الحصول على أكبر عدد ممكن من وجهات النظر، وفي 1994 كانت تتضمن

¹سامية فقير، محمد أمين لعروم، مرجع سبق ذكره، ص30.

²رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، ط1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2015، ص. ص

الفصل الثالث: التدقيق الخارجي في الجزائر

اللجنة أعضاء من 13 دولة (استراليا، البرازيل، كندا، مصر، ألمانيا، فرنسا المكسيك، هولندا، اليابان، الهند، السويد، المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية).

لكن في 2001 تم إجراء مراجعة شاملة للجنة ممارسة التدقيق الدولي (IAPC)، وفي 2002 أعيد تكوينها تحت اسم مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية (IAASB)، حيث أصبح هو الهيئة المشرفة على وضع وإصدار معايير الدولية للتدقيق والخدمات المتعلقة به، ويمثل أعضاء هذا المجلس عدة دول لهم علاقة بمهنة التدقيق المحاسبي، ويتمثل هدفه "في تحسين درجة توحيد ممارسات التدقيق والخدمات ذات الصلة عبر العالم عن طريق إصدار تعليمات عن مجموعة وظائف التدقيق والتأكد، إذ يسعى إلى نيل القبول الدولي للإرشادات التي يصدرها، لذا فإن معايير التدقيق الدولية (ISA) لا تهدف إلى تخطي التعليمات أو النشرات الوطنية المرتبطة بتدقيق القوائم المالية، بل هي مجموعة من المعايير التي تتضمن المبادئ والإجراءات الأساسية التي تحكم ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بمستوى عالي الجودة.

يقدم مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي العديد من المعايير لتعزيز جودة التدقيق واتساق ممارسة المهنة في جميع أنحاء العالم، و هاته المعايير التي يصدرها مصنفة في مجموعات ولكل مجموعة من المعايير سلطة مرتبطة بها، والموضحة كما يلي:

الجدول رقم (2-3): معايير التدقيق الدولية

الرقم	رقم المعيار	إسم المعيار
المجموعة الأولى: المبادئ والمسؤوليات (200-299) وعددها 08 معايير		
01	200	الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية
02	210	الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق
03	220	رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية
04	230	وثائق التدقيق
05	240	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيايل في عملية تدقيق البيانات المالية
06	250	مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق القوائم المالية

الفصل الثالث: التدقيق الخارجي في الجزائر

الاتصال مع أولئك بالمكلفين بالحوكمة	260	07
الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة	265	08
المجموعة الثانية: تقييم المخاطر والاستجابة في تقدير الأخطاء(300-499) وعددتها 06 معايير		
التخطيط لتدقيق القوائم المالية	300	09
تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم المؤسسة وبيئتها	315	10
الأهمية النسبية في تخطيط و أداء عملية التدقيق	320	11
استجابة المدقق للمخاطر المقيمة	330	12
اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمؤسسات التي تستعمل مؤسسات خدمية	402	13
تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق	450	14
المجموعة الثالثة: أدلة التدقيق(500-599) وعددتها 11 معيار		
أدلة التدقيق	500	15
أدلة التدقيق- اعتبارات محددة لبنود مختارة	501	16
المصادقات الخارجية	505	17
عمليات التدقيق الأولية- الأرصدة الافتتاحية	510	18
الإجراءات التحليلية	520	19
اخذ عينات التدقيق	530	20
تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية والإفصاحات ذات العلاقة	540	21
الأطراف ذات العلاقة	550	22
الأحداث اللاحقة	560	23
استمرارية المؤسسة	570	24

الفصل الثالث: التدقيق الخارجي في الجزائر

الإقرارات الخطية	580	25
المجموعة الرابعة: الاستفادة من عمل الآخرين (600-699) وعددها 3 معايير		
الاعتبارات الخاصة- عمليات تدقيق القوائم المالية للمجموعة	600	26
استخدام عمل المدققين الداخليين	610	27
استخدام عمل المدقق الخبير	620	28
المجموعة الخامسة: نتائج وتقارير التدقيق (700-799) وعددها 6 معايير		
تكوين رأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية	700	29
الابلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق المستقل	701	30
التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل	705	31
فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل	706	32
المعلومات المقارنة- الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة	710	33
مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة	720	34
المجموعة السادسة: المجالات المتخصصة (800-899) وعددها 3 معايير		
الاعتبارات الخاصة- عمليات تدقيق البيانات المالية المعدة وفقا لأطر الأهداف الخاصة	800	35
الاعتبارات الخاصة- عمليات تدقيق بيانات مالية منفردة أو عنصر منفرد من القوائم المالية	805	36
عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة	810	37

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد، IAASB, Handbook of International Quality Control, Auditing

Review Other Assurance, and Related Services Pronouncements, vol 1, New York, USA, 2022, PP 80-1001.

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن معايير التدقيق الدولية مقسمة إلى مجموعات يمكن تلخيصها كالتالي:

❖ **المجموعة الأولى (200-299) المبادئ العامة والمسؤوليات:** تشمل هذه المجموعة على ثمانية

معايير، تغطي الأهداف العامة التي تحكم مهنة التدقيق المحاسبي بشكل مستقل، وكذا شروط قبول بعملية

التدقيق وتوثيقها، كما أن هذه المجموعة تقدم بعض المسؤوليات التي تقع على عاتق مدقق الحسابات كالكشف للأخطاء والغش، التزامه بتطبيق القوانين واللوائح التنظيمية، الرقابة على جودة التدقيق وكذا الاتصال مع المكلفين بالحوكمة وإبلاغهم عن نواحي القصور الأنظمة الرقابة الداخلية؛

❖ **المجموعة الثانية (300-499) تقييم الخطر:** تشمل هذه المجموعة ستة معايير تضع الأساسيات التي يجب على مدقق الحسابات إتباعها للتمكن تحديد الأخطار الهامة التي تحيط بالمؤسسة محل التدقيق، وتبدأ هذه الأساسيات بالتخطيط لعملية التدقيق وفهم المنشأة وبيئتها مع ضرورة مراعاة مدقق الحسابات للأهمية النسبية وكذا الأنشطة التي تقدمها المؤسسات الخدمية للمؤسسة محل التدقيق، وفقا لهذه المجموعة على مدقق الحسابات تحديد وتقييم المخاطر، خاصة منها الجوهرية وكذا الاستجابة لتلك المخاطر؛

❖ **المجموعة الثالثة (500-599) أدلة التدقيق :** تتكون هذه المجموعة من إحدى عشر معيار تشمل إرشادات أساسية حول كمية ونوعية أدلة تدقيق الواجب الحصول عليها، والتي تضمن استمرارية المؤسسة محل التدقيق، إذ توفر هذه المعايير في بعض المصادر والطرق التي يمكن أن يحصل عن طريقها مدقق الحسابات على أدلة تدقيق كافية وملائمة كالأرصدة الافتتاحية والمصادقات الخارجية، وكذا توفر هذه المعايير الإجراءات والأساليب المناسبة التي تساعد مدقق الحسابات على الحصول تلك الأدلة كالإجراءات التحليلية، أسلوب العينات والإقرارات الخطية، كما تقدم هذه المعايير الإرشادات المتعلقة بمسؤولية مدقق الحسابات بتدقيق كلا من التقديرات المحاسبية، عمليات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة والأحداث التي تقع بعد تاريخ إصدار القوائم المالية وتقرير مدقق الحسابات؛

❖ **المجموعة الرابعة (600-699) الاستفادة من عمل الآخرين:** تتكون هذه المجموعة من ثلاث معايير تغطي الإرشادات الواجب على مدقق الحسابات اتباعها عند استخدامه لعمل الآخرين (مدقق آخر، مدقق داخلي، خبير في مجال آخر)؛

❖ **المجموعة الخامسة (700-799) نتائج وتقارير التدقيق :** تتكون هذه المجموعة من ستة معايير تتضمن شكل ومحتوى تقرير مدقق الحسابات كيف ومتى يتم تعديل رأيه، وكذا تحدد هذه المجموعة من المعايير مسؤولية مدقق الحسابات اتجاه كلا من المعلومات المقارنة، والمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على قوائم مالية مدققة؛

❖ المجموعة السادسة (899-800) الاعتبارات الخاصة: تتكون هذه المجموعة من ثلاث معايير توضح الارشادات المتعلقة بمهمة تدقيق للأغراض الخاصة، وكذا مسؤولية مدقق الحسابات المتعلقة بإعداد تقرير حول عنصر منفرد أو قائمة مالية منفردة أو القوائم المالية الملخصة المشتقة من القوائم المالية المدققة وفقا لمعايير التدقيق الدولية.

المطلب الثالث: عرض معايير التدقيق الجزائرية

إن الهيئة المشرفة على إصدار المعايير في الجزائر كما سبق ذكره تتمثل في المجلس الوطني للمحاسبة من خلال لجنة الممارسات والتقييس المحاسبي وفقا للمادة 11 من المرسوم التنفيذي 2011، والتي تنص على أن متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق وكذا اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس الممارسات المحاسبية،

بعد اطلاعنا على معايير التدقيق الجزائرية، تبين لنا أن الهدف من إصدارها هو :

❖ تقريب الممارسات المحاسبية المحلية إلى الممارسات العالمية كون أن معايير التدقيق الجزائرية مستوحاة من معايير التدقيق الدولية؛

❖ تعزيز الثقة في الكشوف المالية المدققة وفق معايير التدقيق الجزائرية والرفع من جودتها ؛

❖ استجابة الهيئات المشرفة على مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر إلى التغيرات الحاصلة على المستوى العالمي؛

❖ إلزام مدقق الحسابات في الجزائر بتنفيذ مهمته وفق المعايير الجزائرية، إذ أن معايير التدقيق الدولية تكتسي طابعا اختياريا؛

❖ العمل على دعم البورصة في الجزائر ؛

❖ تدعيم الاستثمار بتلبية حاجات المستثمرين للمعلومة المدققة و الموثوقة.

وفي مايلي عرض المعايير المحلية (NAA) التي تم إصدارها إلى غاية سنة 2018 باعتبارها آخر سنة إصدار وهي 16 معيار باسم معايير التدقيق الجزائرية ضمن أربع مقررات، بداية من سنة 2016 إلى غاية 2018 وفقا لمقررات صدرها :

أولاً: المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق وضع حيز التنفيذ أربعة معايير كالاتي:

❖ معيار التدقيق الجزائري رقم 210 اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق؛

❖ معيار التدقيق الجزائري رقم 505 التأكيدات الخارجية؛

❖ معيار التدقيق الجزائري رقم 560 أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة؛

❖ معيار التدقيق الجزائري رقم 580 التصريحات الكتابية.

1. معيار التدقيق الجزائري رقم 210 الاتفاق " حول أحكام مهمة التدقيق " :يندرج هذا المعيار ضمن معايير المبادئ والمسؤوليات العامة حيث يتناول الاتفاق بين الإدارة أو القائمين في حوكمتها على الشروط والأحكام التي تخص مهمة التدقيق مع المدقق فقد حدد هذا المعيار المسؤوليات التي تقع على عاتق الإدارة أو القائمين على حوكمتها وكذا تحديد مسؤولية المدقق فيما يتعلق بقبول هذه الشروط ؛ حيث حدد هذا المعيار شروط وكيفيات العقد الذي يمكن أن تكون بين الإدارة أو القائمين على حوكمتها والمدقق كما قدم شكلا نموذجيا لرسالة مهمة التدقيق في نهاية المعيار يمكن للمهنيين استغلاله كنموذج لرسالة مهمة التدقيق.

2. معيار التدقيق الجزائري رقم 505 التأكيدات الخارجية: يندرج هذا المعيار ضمن صنف المعايير الخاصة بأدلة الإثبات حيث تشكل التأكيدات الخارجية أو المصادقات وسيلة وأداة هامة للمدقق للحصول على أدلة الإثبات، ووفقا لمعيار التدقيق الجزائري فإنها تأخذ شكلين مصادقات سلبية ومصادقات ايجابية، كما أورد المعيار مجموعة من الشروط والإجراءات التي يتوجب على المدقق أن يأخذها بعين الاعتبار عند قيامه باستخدام التأكيدات الخارجية كأسلوب لجمع أدلة الإثبات، كما يمكن استخدام هذا المعيار خلال كافة مراحل عملية التدقيق.

3. معيار التدقيق الجزائري رقم 560 أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة: يندرج هذا المعيار تحت صنف معايير أدلة الإثبات، إذ يبين ما يتوجب على المدقق القيام به فيما يخص الأحداث اللاحقة التي تقع بعد تاريخ إقفال الحسابات، ويكون لها تأثير على تقرير مدقق الحسابات، كما حدد مختلف تواريخ الأحداث اللاحقة، وكذا بيان كيفية التعامل مع الأحداث اللاحقة ومسؤوليات المدقق تجاه هذه الأحداث.

4. معيار التدقيق الجزائري رقم 580 "التصريحات الكتابية": يندرج هذا المعيار ضمن معايير أدلة الإثبات، إذ يعالج المعيار واجبات المدقق في حالة استخدامه للتصريحات الكتابية كأداة لجمع أدلة الإثبات، حيث أوضح المعيار الإجراءات التي يتوجب على المدقق أخذها بعين الاعتبار في تنفيذ ومعالجة وتقييم التصريحات الكتابية.

ثانيا: المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق وضع حيز التنفيذ أربعة معايير كالتالي:

- ❖ معيار التدقيق الجزائري رقم 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية؛
- ❖ معيار التدقيق الجزائري رقم 500 العناصر المقنعة؛
- ❖ معيار التدقيق الجزائري رقم 510 مهام التدقيق الأولية - الأرصدة الافتتاحية؛
- ❖ معيار التدقيق الجزائري رقم 700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية.

فيما يلي عرض مختصر لهذه المعايير :

1. معيار التدقيق الجزائري رقم 300 "تخطيط تدقيق الكشوف": يندرج هذا المعيار ضمن صنف معايير تقييم المخاطر والاستجابة للمخاطر المقيمة، حيث يعالج هذا المعيار التزامات المدقق فيما يخص تدقيق الكشوف المالية، وذلك عن طريق إعداد إستراتيجية عامة مكيفة للمهمة وإعداد برنامج عمل يمكنه من تنفيذ مهمة التدقيق بصفة ملائمة، كما بين الإجراءات المختلفة التي يتوجب على المدقق أن يأخذها بعين الاعتبار خلال مرحلة تخطيطه لمهمة التدقيق.
2. معيار التدقيق الجزائري رقم 500 "العناصر المقنعة": يندرج هذا المعيار ضمن المعايير الخاصة بأدلة الإثبات، حيث يعالج هذا المعيار واجبات المدقق في حالة قيامه بجمع أدلة الإثبات، وقد أوضح هذا المعيار ماهية الإثبات والخصائص التي يجب أن تتوفر فيها كما قدم هذا المعيار مجموعة من الأساليب التي يمكن للمدقق أن يستند إليها في جمع أدلة الإثبات، كما تناولتها باقي المعايير الخاصة بأدلة الإثبات بشكل مفصل.
3. معيار التدقيق الجزائري رقم 510 مهام التدقيق الأولية: يعالج هذا المعيار واجبات المدقق في حالة قيامه بالتدقيق الأولي، حيث يقصد بالتدقيق الأولي تدقيق الكشوف المالية لم تكن محل تدقيق من قبل أو

كانت محل تدقيق من طرف مدقق سابق، حيث قدم المعيار مجموعة من الإجراءات التي يتوجب على المدقق الاعتماد عليها في التدقيق الأولي.

4. معيار التدقيق الجزائري رقم 700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية: يندرج هذا المعيار ضمن معايير استنتاجات التدقيق وإصدار التقارير يعالج هذا المعيار التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية كما يقدم شكل ومضمون تقرير المدقق عند اعتماده للتدقيق وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية، حيث بين المعيار الواجبات المطلوبة والتي يتعين على المدقق القيام بها من ناحية شكل الرأي، تقرير المدقق من حيث الشكل والمحتوى كما قدم المعيار نموذج تقرير المدقق حول الكشوف المالية المعدة وفق المرجع المحاسبي المطبق.

ثالثا: المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، وضع حيز التنفيذ أربعة معايير كالتالي:

❖ معيار التدقيق الجزائري رقم 570 استمرارية الاستغلال؛

❖ معيار التدقيق الجزائري رقم 610 استخدام أعمال المدققين الداخليين؛

❖ معيار التدقيق الجزائري رقم 620 استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق؛

❖ معيار التدقيق الجزائري رقم 520 الإجراءات التحليلية.

1. معيار التدقيق الجزائري رقم 520 "الإجراءات التحليلية: يندرج هذا المعيار ضمن المعايير الخاصة بأدلة الإثبات حيث تناول هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية كأداة مراقبة، نص المعيار على ثلاث أنواع من الإجراءات التحليلية منها الوصفية غير الكمية والكمية البسيطة وكذا الكمية المتطورة، كما أكد المعيار على إمكانية تطبيق الإجراءات التحليلية في مختلف مراحل عملية التدقيق التخطيط والتنفيذ وإعداد التقرير.

2. معيار التدقيق الجزائري رقم 610 "استعمال أعمال المدققين الداخليين": يندرج هذا المعيار ضمن معايير الاستفادة من أعمال الآخرين، حيث يعالج هذا المعيار شروط وانتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي إذا تبين له أن مهمة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته، يهدف هذا المعيار إلى تحديد مدى إمكانية الاعتماد على وظيفة التدقيق الداخلي وتحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات مهمته.

3. معيار التدقيق الجزائري رقم 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق": يندرج هذا المعيار ضمن معايير الاستفادة من أعمال الآخرين، حيث يعالج واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى كيفية الأخذ باستنتاجات الخبير، يهدف المدقق في إطار هذا المعيار إلى تحديد الحالات التي يقدر فيها المدقق ضرورة الاستعانة بخبير وتحديد ما إذا كانت أعمال الخبير الذي عينه ملائمة لاحتياجاته.

4. معيار التدقيق الجزائري رقم 570 "استمرارية الاستغلال": يندرج هذا المعيار ضمن المعايير الخاصة بأدلة الإثبات، حيث تناول هذا المعيار إجراءات تحديد المدقق لفرضية تطبيق استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية من عدمها، وتحديد إذا ما كان هناك تهديد يمس استمرارية استغلال المؤسسة في المستقبل القريب من خلال دراسة بعض المؤشرات المالية، التشغيلية ومؤشرات أخرى وكتابة تقرير خاص ضمن التقرير العام للتدقيق.

رابعا: المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق وضع حيز التنفيذ أربعة معايير كالتالي:

- ❖ معيار التدقيق الجزائري رقم 230 وثائق التدقيق؛
- ❖ معيار التدقيق الجزائري رقم 501 العناصر المقنعة اعتبارات خاصة؛
- ❖ معيار التدقيق الجزائري رقم 530 السير في التدقيق؛
- ❖ معيار التدقيق الجزائري رقم 540 تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به.

1. معيار التدقيق الجزائري رقم 230 "وثائق التدقيق": يندرج هذا المعيار ضمن معايير المبادئ والمسؤوليات العامة، حيث يعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتوثيق عملية التدقيق باعتبارها دليلا هاما على بذله للناية المهنية اللازمة، كما تشكل وسيلة للوصول إلى رأي الفني المحايد حول صحة وعدالة الكشوف المالية، ويقصد بالتوثيق وفقا لهذا المعيار هي مختلف الوثائق التي يعدها المدقق و تحصل عليها في إطار أدائه لعملية التدقيق، حيث تشكل من الإجراءات التي وضعها حيز التنفيذ الأدلة المجمع وكذا النتائج المتوصل إليها قد تكون في شكل ورقي أو تأخذ عدة أشكال، كما أوضح المعيار أهداف توثيق عملية

التدقيق والواجبات المطلوبة التي يتوجب على المدقق أخذها بعين الاعتبار في إعداد الوثائق سواء من ناحية الشكل أو المحتوى، كما أشار المعيار إلى ضرورة حفظ وحماية ملفات العمل من طرف المدقق.

2. معيار التدقيق الجزائري رقم 501 "العناصر المقنعة - اعتبارات خاصة": يندرج هذا المعيار ضمن معايير أدلة الإثبات، إذ يعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتدقيق بعض البنود الخاصة للكشوف المالية نظرا لأهميتها وتأثيرها الجوهرى على رأيه، والمتمثلة في ثلاث عناصر المخزون؛ المنازعات والقضايا، كما يبين المعيار الإجراءات والاعتبارات التي يتوجب على المدقق أخذها في تدقيق هذه العناصر .

3. معيار التدقيق الجزائري رقم 540 "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به": يعالج هذا المعيار واجبات المدقق في حالة تدقيقه للتقديرات المحاسبية الموضوعية من قبل المؤسسة في حالة عدم وجود تحديد تدقيق لبعض بنود الكشوف المالية، حيث بين المعيار الإجراءات التي يتوجب على المدقق أخذها بعين الاعتبار وكذا دراسة مدى معقولية تطبيق هذه التقديرات وتأثيرها على تقريره من خلال إتباع مجموعة من الخطوات أوضحها المعيار.

4. معيار التدقيق الجزائري رقم 530 "السير في التدقيق": يعالج هذا المعيار واجبات المدقق في حالة استخدامه السير كأداة لتدقيق الكشوف المالية، ففي حالة عدم قدرة المدقق بإجراء تدقيق شامل للكشوف المالية نظرا لمجموعة من الاعتبارات كحجم المؤسسة مثلا، يمكن أن يلجأ إلى استخدام تقنية السير المعاينة - في التدقيق بدراسة عينة من المجتمع وتعميم النتائج على المجتمع في ظل توفر شروط محددة حددها المعيار، حيث قدم المعيار مجموعة من الإجراءات التي يمكن أن تساعد للمدقق القيام بالسير في التدقيق والتوصل إلى أدلة كافية ومقنعة.

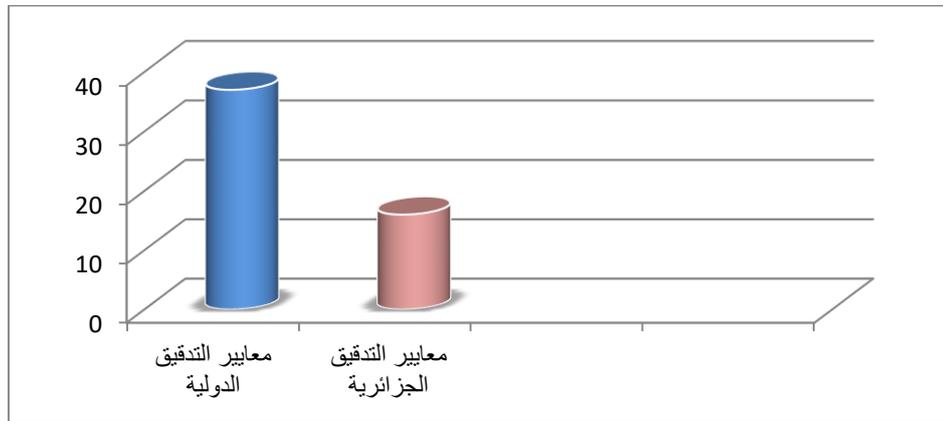
المطلب الرابع: دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية والدولية

يمكن المقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية NAA ومعايير التدقيق الدولية ISA من خلال المعايير التالية:

أولا من حيث العدد

بلغ عدد معايير التدقيق الجزائرية NAA 16 معيار إلى آخر إصدار بسنة 2018 في حين أن عدد معايير التدقيق الدولية ISA تبلغ 37 معيار والشكل التالي يعطي أكثر توضيحا:

الشكل رقم (03-01): نسبة معايير التدقيق الجزائرية إلى معايير التدقيق الدولية



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات السابقة.

نلاحظ من خلال هذا الشكل أن معايير التدقيق الجزائرية تمثل ما نسبته 43% من معايير التدقيق الدولية، حيث أن عملية إصدار المعايير بطيئة جدا فخلال 14 سنة من صدور القانون 10-01 المنظم للمهنة لم يصدر سوى 16 معيار وربما يرجع ذلك إلى بيئة مهنة المحاسبة والتدقيق وعدم إمكانية تطبيق جميع المعايير الدولية على أرض الواقع غير أنها مرشحة للزيادة في السنوات المقبلة بإصدار معايير جديدة وهو ما ورد في مقررات إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق بالإشارة إلى عدة معايير تشرح المعيار ولكنها لم تصدر إلى حد الآن ومن أمثلة ذلك نذكر:

- ❖ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 200: الأهداف العامة للمدقق المستقل وأداء عملية التدقيق؛
- ❖ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 220: مراقبة النوعية لتدقيق الكشوف المالية؛
- ❖ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 315: التعرف على مخاطر الاختلالات المتبعة وتقييمها عن طريق معرفة الكيان؛
- ❖ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 330: رد المدقق على المخاطر المقيمة.

الفصل الثالث: التدقيق الخارجي في الجزائر

ثانيا: المقارنة من حيث رقم واسم المعيار وتاريخ النفاذ

يعرض الجدول التالي معايير التدقيق الجزائرية NAA وما يقابلها من معايير التدقيق الدولية ISA في محاولة لتوضيح أوجه التشابه والاختلاف بينهما من ناحية رقم واسم المعيار وتاريخ النفاذ.

الجدول رقم (3-3): معايير التدقيق الجزائرية NAA ومعايير التدقيق الدولية ISA

معايير التدقيق الدولية ISA			معايير التدقيق الجزائرية NAA		
رقم المعيار	إسم المعيار	تاريخ النفاذ	رقم المعيار	إسم المعيار	تاريخ النفاذ
210	الموافقة على شروط التكلفة بالتدقيق	ابتداء من ديسمبر 2009	210	تخطيط تدقيق الكشوف المالية	لم يحدد لها تاريخ نفاذ
230	وثائق التدقيق	ابتداء من ديسمبر 2009	230	وثائق التدقيق	وصدرت متفرقة في
300	تخطيط تدقيق البيانات المالية	ابتداء من ديسمبر 2009	300	تخطيط تدقيق الكشوف المالية	مقررات كل مجموعة تضم اربعة معايير
500	أدلة التدقيق	ابتداء من ديسمبر 2009	500	العناصر المقتنعة	
501	أدلة التدقيق - اعتبارات محددة لبنود مختارة	ابتداء من ديسمبر 2009	501	العناصر المقتنعة - إعتبرات خاصة	
505	المصادقات الخارجية	ابتداء من ديسمبر 2009	505	التأكدات الخارجية	
510	عمليات التدقيق الأولية الأرصد الافتتاحية	ابتداء من ديسمبر 2009	510	مهام التدقيق الأولية - الأرصد الافتتاحية	
520	الإجراءات التحليلية	ابتداء من ديسمبر 2009	520	الإجراءات التحليلية	
530	أخذ عينات التدقيق	ابتداء من ديسمبر 2009	530	السير في التدقيق	

الفصل الثالث: التدقيق الخارجي في الجزائر

540	تدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة المتعلقة به	ابتداء من ديسمبر 2019	540	تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة "به"
560	الأحداث اللاحقة	ابتداء من ديسمبر 2009	560	أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة
570	المنشأة المستمرة	ابتداء من ديسمبر 2016	570	إستمرارية الإستغلال
580	الإقرارات الخطية	ابتداء من ديسمبر 2009	580	التصريحات الكتابية
610	استخدام عمل المدققين الداخليين	ابتداء من ديسمبر 2014	610	استخدام أعمال المدققين الداخليين
620	استخدام عمل مدقق خبير	ابتداء من ديسمبر 2009	620	استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق
700	تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية	ابتداء من ديسمبر 2016	700	تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات السابقة.

نلاحظ من خلال الجدول تطابق تام من حيث رقم المعيار كما يوجد توافق كبير من حيث أسماء معايير و اختلاف البسيط يكمن في استخدام بعض المصطلحات فتستخدم معايير التدقيق الجزائرية الكشوف المالية، العناصر المقنعة، التصريحات الكتابية عكس ما تستخدمه معايير التدقيق الدولية كالبيانات المالية و أدلة التدقيق، الإقرارات الخطية إلى غير ذلك من المصطلحات وربما رجع ذلك إلى الترجمة، كما أن معايير التدقيق الجزائرية لم يحدد لها تاريخ نفاذ ما يجعلها غير ملزمة التطبيق وربما يرجع ذلك إلى اعتماد كل معيار على معيار آخر يشار إليه في المتن لتطبيقه على عكس نظيرتها الدولية.

الفصل الثالث: التدقيق الخارجي في الجزائر

رابعاً: من حيث طريقة عرض المعيار

فيما يلي الجدول التالي يوضح وصف لطريقة عرض كل من معايير التدقيق الجزائرية والدولية:

الجدول رقم (3-4): طريقة عرض معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية

معايير التدقيق الدولية ISA		معايير التدقيق الجزائرية NAA	
المحتوى	طريقة العرض المعيار	المحتوى	طريقة العرض المعيار
تحتوي على نطاق تطبيق المعيار وتاريخ نفاذه	المقدمة	تحتوي على مجال تطبيق المعيار مع عدم ذكر تاريخ نفاذ المعيار	المقدمة
يحتوي على هدف المدقق، وبعض التعريفات المتعلقة بالمصطلحات الخاصة بالمعيار	الهدف	يحتوي على هدف المدقق، وتعريف واحد متعلق باسم المعيار	الهدف
تحتوي على اجراءات تطبيق المعيار وأمور أخرى للتفصيل في المعيار بالإضافة إلى التوثيق	المتطلبات	تحتوي على اجراءات تطبيق المعيار وأمور أخرى للتفصيل في المعيار أقل تفصيلاً من معايير التدقيق الدولية	الواجبات المطلوبة
تحتوي الملاحق على مجموعة من الأمثلة التوضيحية والنماذج المقترحة	الملاحق	تحتوي على - ملحق واحد - أمثلة توضيحية ونماذج	الملاحق

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مقررات إصدار المعيار .

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن طريقة عرض معايير التدقيق الجزائرية تتطابق مع طريقة عرض المعايير الدولية للتدقيق حيث لكل منهما مقدمة وهدف والواجبات المطلوبة إضافة للملاحق، لكن الاختلاف يكمن في محتوى كل عنصر فنجد أن المعايير الجزائرية لم تتدرج تاريخ النفاذ في المقدمة وبالنسبة للهدف فنجد أن المعايير الجزائرية لا تحتوي إلا على تعريف واحد للمعيار عكس نظيرتها الدولية وكذا المصطلحات الخاصة بالمعيار، كما نجد في الواجبات المطلوبة لتطبيق المعايير تفصيلاً أكثر عند المعايير الدولية كما أن معايير التدقيق الجزائرية خلال عرضها لم تقدم سوى ملحق واحد عكس مثيلاتها الدولية.

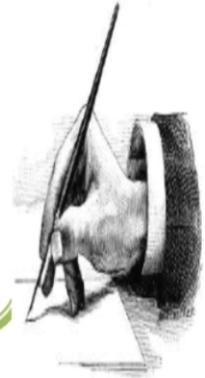
وكخلاصة للمقارنة بشكل عام يمكن القول أن معايير التدقيق الجزائرية مستوحاة بشكل كبير من معايير التدقيق الدولية وأن هناك نقاط توافق كبيرة بينهما لا من حيث أرقام ومحتويات وأسماء معايير ولا من حيث منهجية عرض المعيار و نطاق ومجال تطبيقه، غير أن هناك بعض الاختلافات في بعض المصطلحات إضافة إلى عدم وجود تاريخ نفاذ لمعايير التدقيق الجزائرية، كما أن إصدار هذه الأخيرة ليس بمجموعات و غير متسلسل وغير متناسق، بالإضافة إلى أنها تسترشد بمعايير لم تصدر بعد.

خلاصة الفصل:

من خلال ما سبق ذكره في هذا الفصل الذي تناول مهنة التدقيق في الجزائر تم عرض التطور التاريخي للمهنة والذي بدأ من سنة 1969 وصولاً إلى آخر قانون منظم للمهنة سنة 2010 والذي لازال معتمداً إلى يومنا هذا، كما تم عرض مختلف النصوص القانونية والتنظيمية للمهنة ومختلف الهيئات المهنية المشرفة عليها والتي تتمثل في المجلس الوطني للمحاسبة وما يتبعه من هيئات أخرى تعنى بالتدقيق الخارجي، كما تم تسليط الضوء على المدقق الخارجي في الجزائر والذي أوكله حصراً إلى محافظ الحسابات والخبير المحاسب دون غيرهما، وتم التطرق أيضاً إلى الممارسة العملية للمدقق الخارجي بالجزائر على ضوء معايير التدقيق الجزائرية ومختلف التشريعات، كما أن للمدقق الخارجي العديد من المسؤوليات القانونية التي تقع على عاتقه منها المسؤولية المدنية والمسؤولية الجزائية إلى المسؤولية الانضباطية وما ينجر عليها من عقوبات في حال وقوعه تحت طائلة إحداهن، وتم عرض أهم الحقوق والواجبات لدى المدقق الخارجي.

وفي الأخير وكمحاولاً منا عرض معايير التدقيق الجزائرية و مقارنتها مع المعايير الدولية للتدقيق وتبين أنها مستوحاة منها، ويوجد تطابق كبير بينهما مع وجود بعض الاختلافات، كما تبين لنا أن هناك عدة معايير أخرى جزائرية بصدد الإصدار.

الفصل الرابع:
الدراسة الميدانية



تمهيد:

بعد التطرق للمفاهيم الأساسية للتدقيق الخارجي و الاستقلالية المدقق الخارجي إضافة للمفاهيم الأساسية لجودة التدقيق من جهة و التعرف على الإطار العام للمهنة التدقيق في الجزائر ومختلف المعايير الجزائرية للتدقيق ومقارنتها بنظريتها الدولية من جهة أخرى في الفصول النظرية للأطروحة، جاء هذا الفصل كمحاولة لإسقاط المعارف النظرية المكتسبة في الجانب النظري على الواقع الميداني والعملي لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر لاسيما ما تعلق بالاستقلالية مدقق الحسابات الخارجي وأثره على جودة عملية التدقيق من خلال سيرورة تنفيذ عملية التدقيق في مختلف مراحلها الثالثة، وذلك من خلال دراسة استقصائية لآراء عينة من مدققي الحسابات عبر مختلف جهات الوطن، و لمعالجة ذلك تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسة هي:

- المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية؛
- المبحث الثاني: أداة الدراسة الميدانية (الاستبيان)؛
- المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية؛
- المبحث الرابع: اختبار فرضيات الدراسة.

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية

تضمن هذا المبحث وصفاً للطريقة والإجراءات المنهجية المستخدمة في الدراسة الميدانية، بهدف تحقيق الأهداف المرجوة، و ذلك من خلال تحديد المنهج المتبع في الدراسة و متغيراتها ووصف أفراد مجتمع الدراسة وعينته بالإضافة إلى كيفية تحديدها، كما يتم استعراض الأدوات أو الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات المستخلصة من الدراسة.

المطلب الأول: منهج الدراسة الميدانية حدودها ومتغيراتها

تضمن هذا المطلب معرفة المنهج المتبع في الدراسة الميدانية وتوضيح كل متغيرات الدراسة من خلال العنصر الثاني في هذا المطلب كما تناول المطلب حدود هاته الدراسة.

الفرع الأول: المنهج المتبع في الدراسة الميدانية

من أجل تحقيق أهداف الدراسة الميدانية المتمثلة في معرفة أثر إستقلالية المدقق الخارجي على جودة التدقيق للتدقيق في الجزائر، قام الباحث باستخدام المنهج الوصفي بأسلوب المسح بالعينة باستخدام الاستبيان كأداة لجمع البيانات ، حيث تم توزيع استبيانات على عينة الدراسة لدراسة بعض مفردات البحث وحصص وتجميع البيانات اللازمة لموضوع الدراسة، ومن ثم تفرغها وتحليلها باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية 26 SPSS، واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم تحليلنا لموضوع الدراسة.

الفرع الثاني: متغيرات الدراسة

من اجل دراستنا هاته و الموسومة بعنوان أثر استقلالية مدقق الحسابات الخارجي على جودة التدقيق في ظل معايير التدقيق الجزائرية تم تحديد كل من المتغيرات على النحو التالي:

❖ **المتغير المستقل:** حدد المتغير المستقل لدراسة باستقلالية مدقق الحسابات الخارجي باعتباره العامل المؤثر في الدراسة و اندرج تحت هذا المتغير ثلاثة أبعاد وهي استقلالية المدقق الخارجي أثناء مرحلة قبول المهمة والتخطيط لها وأثناء مرحلة تنفيذ مهمة التدقيق والبعد الأخير هو استقلالية المدقق الخارجي أثناء مرحلة إعداد التقرير كل هذه الأبعاد كانت وفق لمعايير التدقيق الجزائرية.

❖ **المتغير التابع:** بما أن جودة التدقيق هي العامل المتأثر في الدراسة فهي المتغير التابع لدراستنا.

من خلال المتغيرات التي تم عرضها سابقاً، وبعد التعرض للدراسات السابقة يمكن اقتراح النموذج التالي للدراسة كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (01-04): نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الباحث

الفرع الثالث: حدود الدراسة الميدانية

تتمثل حدود الدراسة الميدانية فيما يلي:

- ❖ **الحدود المكانية:** الغرض من هذه الدراسة هو معرفة اثر استقلالية المدقق الخارجي على جودة التدقيق في ظل معايير التدقيق الجزائرية ومن خلال عنوان الأطروحة يتحدد لنا الحيز المكاني لها فإنحصرت الدراسة في الحدود الجغرافية للجمهورية الجزائرية.
- ❖ **الحدود الزمانية:** إستغرقت مدة توزيع إستمارة الإستبيان وجمعها ستة أشهر من الفترة الممتدة من سبتمبر 2023 إلى غاية مارس 2024
- ❖ **الحدود البشرية:** شملت هذه الدراسة المهنيين من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين الناشطين على كامل القطر الجزائري.

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة الميدانية

الفرع الأول: مجتمع الدراسة

يعرف المجتمع على "أنه مجموع الوحدات الإحصائية المراد دراستها ومعرفة خصائصها بشكل دقيق، حيث يمكن تمييزها عن غيرها من الوحدات التي تكون مجتمع آخر بعبارة أخرى هو مجموعة الوحدات الإحصائية المشتركة في الصفة الأساسية التي تهم الباحث في دراسته والذي يختلف باختلاف المشكلة أو الظاهرة محل الدراسة"¹ كما يعرف أيضا بأنه " مجموعة منتهية أو غير منتهية من العناصر المحددة مسبقا تجمعها خاصية أو عدة خصائص مشتركة تميزها عن غيرها من العناصر الأخرى والتي يجرى عليها البحث والتقصي"² وبناء على هذا التعريف فإن مجتمع الدراسة المستهدف يتمثل في مزاوي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، حيث أن الوحدات الإحصائية للمجتمع تشترك في صفة المدقق الخارجي من الخبراء المحاسبين ومحافظي حسابات والبالغ عددهم 3293 مزاول للمهنة بعنوان نشاط 2023 سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا، والجدول التالي يوضح ذلك بشكل تفصيلي.

الجدول رقم(04-01): توزيع مجتمع الدراسة حسب المهنة

المهنة	النوع	شخص طبيعي	شخص معنوي	المجموع
خبير محاسبي		333	10	343
محافظ حسابات		2933	17	2950
المجموع		3266	27	3293

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: المقرر رقم 75 المؤرخ في 13 / 2023 / 15 المحدد لقوائم المهنيين في جداول المصنف الوطني للخبراء

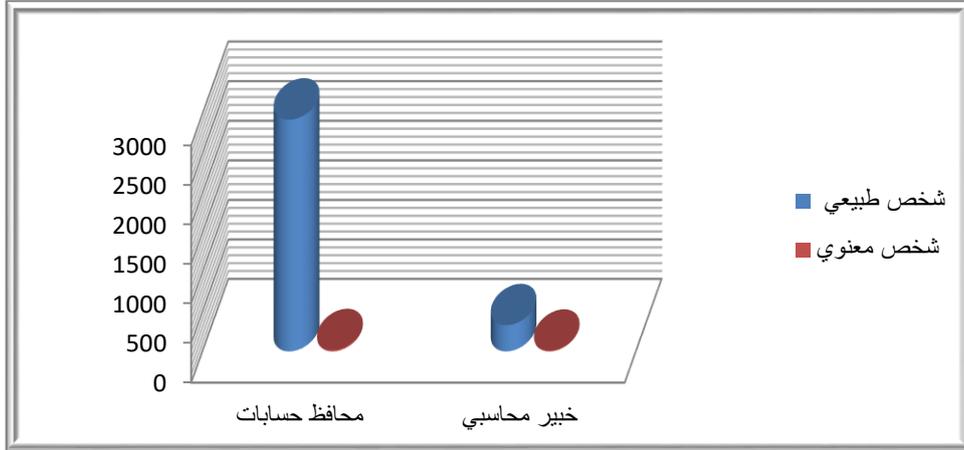
المحاسبين الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية لمحاسبين المعتمدين بعنوان نشاط 2023.

من الجدول رقم 04-01 نلاحظ ان مجتمع الدراسة يتكون اقله من محافظي الحسابات بعدد اجمالي 2950 منهم 17 شخص معنوي والباقي كلهم شخص طبيعي اما مهنة خبير محاسبي فيمثلهم داخل المجتمع ما عدده 343 منهم 10 شخص معنوي اي على شكل مؤسسات والباقي بصفة شخص طبيعي والرسم البياني الموالي يوضح أكثر توزيع مفردات العينة حسب المهنة:

¹ السعدي رجال، الاحصاء الوصفي، دار الرجاء للطباعة و النشر، الجزائر، 2013، ص 18.

² موريس انجس، منهجية البحث العلوم الإنسانية "تدريبات علمية"، ترجمة بوزيد صحراوي وآخرون، دارالقصبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2006، ص 298.

الشكل رقم (04-02): توزيع مفردات العينة حسب المهنة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: مخرجات برنامج SPSS 26 وبرنامج Excel

الفرع الثاني: عينة الدراسة

تعرف العينة على أنها "مجموعة جزئية من مجتمع البحث، ومثلة لعناصر المجتمع أفضل تمثيل، بحيث يمكن تعميم نتائج تلك العينة على المجتمع ككل وإجراء استدلالات حول معالم المجتمع"¹، وعليه فإن عينة البحث يجب أن تحتفظ بجميع خصائص المجتمع الأصلي حتى تكون ممثلة لذلك المجتمع، ونظرا لكبر حجم مجتمع الدراسة مما يصعب معه القيام بعملية المسح الشامل، و مجتمع الدراسة معلوم تم اللجوء إلى أسلوب المعاينة بالاعتماد على المعادلة الرياضية² التالية:

$$n = z^2 * N * p(1 - p) / \alpha^2 (N - 1) + z^2 * p(1 - p)$$

حيث:

n: يعبر عن عينة الدراسة؛

N: يعبر عن حجم المجتمع؛

Z: القيمة الجدولية الموافقة لمعامل الثقة 95% والتي تقابل 1,96؛

P: نسبة توفر الخاصية والمحايدة وهي 50%؛

α: هامش الخطأ و بما أن معامل الثقة المستخدم يقدر بـ 95% فإن هامش الخطأ هو 5%.

وبالتعويض نجد:

¹عباس محمد خليل وآخرون، مدخل إلى مناهج البحث في التربية وعلم النفس، ط 1، عمان، الأردن، دار المسيرة، 2007، ص 217.

² Steven K. Thompson, **Sampling**, third édition, New Jersey, USA, 2012, P59.

$$n = 1.96^2 \cdot 3293 \cdot 0.5(1-0.5) / 0.05^2 (3293 - 1) + 1.96^2 \times 0.5(1 - 0.5) \cong 345$$

وعليه فان حجم العينة هو 345 فرد ممارس لمهنة التدقيق الخارجي من خبراء محاسبين ومحافظي حسابات وهو ما اعتمده الباحث خلال توزيعه للاستبيان والجدول التالي يوضح ذلك بالتفصيل:

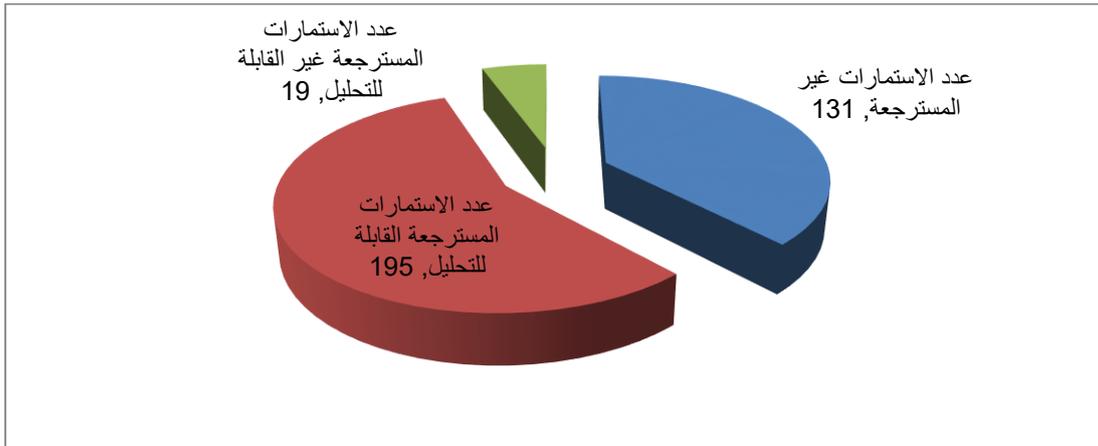
الجدول رقم(04-02) : توزيع إستبيان الدراسة

النسبة	العدد	البيانات
100%	345	عدد الاستثمارات الموزعة
62%	214	عدد الاستثمارات المسترجعة
38%	131	عدد الاستثمارات غير المسترجعة
91.1%	195	عدد الاستثمارات المسترجعة القابلة للتحليل
8.9%	19	عدد الاستثمارات المسترجعة غير القابلة للتحليل

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج توزيع الاستبيان

نلاحظ من خلال الجدول رقم 02-04 أن إجمالي الاستثمارات الموزعة بلغ عددها 345 استثمارة، تم إسترجاع 214 استثمارة منها وهو ما يعادل نسبة 62 % من الحجم الإجمالي للعينة وهي نسبة جد مقبولة، في حين كان عدد الاستثمارات غير المسترجعة 131 استثمارة أي ما يعادل 38 % من العدد الكلي للاستثمارات الموزعة، كما بلغ عدد الاستثمارات غير القابلة للتحليل 19 استثمارة بمعدل 8.9% من مجموع الاستثمارات المسترجعة حيث تم إقصاؤها بسبب الإجابات التي توضح عدم الجدوية في التعامل مع الاستبيان من طرف بعض أفراد العينة، في حين بلغ عدد الاستثمارات الصالحة والقابلة للتحليل للدراسة 195 استثمارة أي ما يعادل 91.1% والشكل التالي يوضح ذلك بأكثر تفصيل.

الشكل رقم (04-03): توزيع استثمارات الاستبيان



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج توزيع الاستبيان وبرنامج excel

الفرع الثالث: طرق توزيع الاستبيان

بهدف ضمان توزيع ووصول الاستبيان إلى أفراد عينة الدراسة الناشطين عبر التراب الوطني تم الإستعانة بعدة

طرق تمثلت فيما يلي:

أولاً: الطريقة اليدوية

حيث تم التواصل مع السادة المدققين في مكاتبهم أو مكتب العمل الخاص بنا أو عبر الهاتف لتسليم الاستبيان، كما أن طبيعة عملنا تجعل من التواصل مع السادة المدققين سهلة وذلك بحكم عملية ايداع الحسابات الاجتماعية للمؤسسات والتي يقوم بها السادة المدققين كل سنة لدى مصالحنا، كما تم الاستعانة بالزملاء في المهنة من بعض الولايات الأخرى لتوزيع الاستبيان على مستواهم.

ثانياً: الطريقة الالكترونية

من خلال إعداد الاستبيان بالاعتماد على تقنية google docs وتوزيعه عبر مواقع التواصل الاجتماعي face book – linkedin من جهة والعناوين الالكترونية الواردة في قوائم المهنيين المسجلين في جداول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بعنوان نشاط 2023 من جهة أخرى، وجول التالي يعطي أكثر تفصيلاً عن عميلة التوزيع بطرقته.

الجدول رقم (03-04) : طرق توزيع الاستبيان

المجموع	الطريقة الالكترونية	الطريقة اليدوية	البيانات
345	265	80	عدد الاستمارات الموزعة
214	156	58	عدد الاستمارات المسترجعة

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج توزيع الاستبيان

المطلب الثالث: الأساليب و الأدوات الإحصائية المستخدمة في الدراسة

بغية الإجابة على إشكالية الدراسة واختبار فرضياتها، تم استخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية spss كأداة رئيسية لمعالجة البيانات المجمعة عن طريق الاستبيان، بإضافة إلى برنامج إكسل excel عن طريق استخدام مجموعة من الاختبارات والأساليب الإحصائية التي يتوفر عليها البرنامج.

الفرع الأول: الأساليب الإحصائية الوصفية

تستخدم هذه الأساليب في استخراج المعلومات بطريقة علمية لوصف تعتمد على الأرقام، حيث تم استخدام هذا النوع من الأساليب لوصف البيانات الشخصية لعينة الدراسة وإجاباتها حول فقرات الاستبيان حيث تم الإعتماد على:

❖ **التكرارات والنسب المئوية:** تم استخدامها لدراسة البيانات الشخصية وخصائص وسمات أفراد عينة الدراسة.

❖ **التمثيلات البيانية:** عبارة عن ترجمة التكرارات والنسب المئوية المتحصل عليها سابقا في شكل رسوم بيانية، تم استخدامه لمعالجة الخصائص الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة.

❖ **الوسط الحسابي:** يعتبر أحد مقاييس النزعة المركزية تم استخدامه لتحديد الرأي العام الأفراد العينة وترتيب الفقرات حسب أهميتها.

❖ **الانحراف المعياري:** من مقاييس التشتت، يستخدم لقياس تشتت البيانات عن وسطها الحسابي، بهدف التعرف على انحرافات إجابات أفراد العينة عن وسطها الحسابي وذلك لكل فقرة من فقرات الاستبيان.

الفرع الثاني: الأساليب الإحصائية الاستدلالية

يتم الإعتماد على أساليب الإحصاء الاستدلالي في حالة ما أراد الباحث تعميم نتائج العينة على المجتمع المسحوبة منه، حيث يعتمد الإحصاء الاستدلالي على التقدير والتنبؤ والتعميم من خلال الاستنتاج والاستدلال، وهو بذلك تصف بعدم التأكد ، لذا يتم الاعتماد على طريقة الاحتمالات وفقا لمجال ومستوى ثقة معين. وتمثل الأساليب المستخدمة في هذه الدراسة في:

❖ **اختبار الاعتدالية كولمنجورف سميرنوف:** وبفيد هذ المقياس في تحديد الاختبارات المناسبة لاختبار صحة الفروض، فإذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية أكبر أو تساوي من 0.05 فإن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي والاختبارات المناسبة هي الاختبارات المعلمية (البارامترية) أما إذا قلت عن القيمة المعيارية 0.05 فيتم اللجوء إلى الاختبارات (اللابارامترية) كون أن البيانات لا تتبع توزعا طبيعي¹.

❖ **معامل سبيرمان:** قياس إحصائي من الاختبارات اللامعلمية، تم استخدامه لقياس قوة الارتباط بين البيانات الترتيبية، تم استخدامه لاختبار الاتساق الداخلي للاستبيان صدق المحتوى وارتباط عبارات كل محور مع المحور التابعة له بالإضافة إلى ارتباط كل محور مع محاور الاستبيان ككل².

❖ **معامل ألفا كرونباخ:** يستخدم لقياس ثبات وصدق الاستبيان، وكذا الصدق البنائي لمحاوره ككل، أو بما يسمى صدق وثبات الاستبيان ، تم استخدامه لمعرفة مدى صدق الاستبيان في قياس ما وضعت لقياسه، وليس هناك إجماع على القيمة المقبولة لمعامل ألفا حيث جرى العرف على أن تكون نتيجة المقياس مقبولة إحصائياً إذا كانت قيمة كرونباخ ألفا أكبر من 60%، وبلغ معامل الثبات الكلي للاستبيان بشكل عام كوحدة واحدة نسبة مرتفعة³.

❖ **إختبار كروسكال واليس:** هو اختبار لا معلمي يستعمل كبديل لاختبار التحليل الأحادي، تم استخدامه لدراسة الفروق في إجابات المبحوثين حول عبارات الاستبيان.

¹ Wallace R. Blischke, D. N. Prabhakar Murthy, Reliability: Modeling, Prediction, and Optimization, Wiley Series in Probability and Statistics, John Wiley & Sons, Canada, 2011, P402.

² غيث البحر، معن التنجي، التحليل الإحصائي للاستبيانات باستخدام برنامج **IBM SPSS Statistics** ، مركز سير للدراسات الإحصائية والسياسات العامة، 2014، ص32.

³ أحمد سليمان عوده، فتحي حسن ملكاوي، أساسيات البحث العلمي في العلوم الانسانية، مكتبة المنار للنشر، الأردن، 2000، ص161.

- ❖ **معامل التحديد:** تنحصر قيمة معمل التحديد بين الصفر والواحد ويقاس درجة اعتماد المتغير التابع على المتغير المستقل¹.
- ❖ **معادلة الانحدار:** هي معادلة جبرية تربط بين المتغير أو المتغيرات المستقلة بالقيمة المتوقعة للمتغير التابع.
- ❖ **إختبار ولكوكسون:** يسمى بـ "إختبار إشارة الرتب للعينة الواحدة" هو إختبار لا معلمي يستعمل كبديل للاختبار المعلمي T للعينة الواحدة لإختبار صحة فرضيات الدراسة.
- ❖ **إختبار مان ويتني:** هو إختبار لا معلمي يستعمل كبديل لإختبار التحليل الأحادي، تم استخدامه لدراسة الفروق في إجابات الباحثين حول عبارات الاستبيان.

المبحث الثاني: أداة الدراسة - الاستبيان -

تناول هذا المبحث كيفية إعداد وتحضير الاستبيان والذي اعتمد كأداة رئيسية في الدراسة الميدانية باعتباره أداة من أدوات جمع البيانات الأولية، حيث تم تصميمه وبناءه على ضوء ما جاء في الجانب النظري لاسيما الدراسات السابقة والتي تناولت موضوع جودة التدقيق.

المطلب الأول: هيكل وتصميم الاستبيان

تم تصميم الاستبيان وهيكلته من قسمين:

القسم الأول: يحتوي على أربعة عبارات تناولت البيانات الشخصية لعينة الدراسة والمتمثلة في: الجنس والنوع المهنة وعدد سنوات الخبرة المهنية وكذا مدى اطلاع عينة الدراسة على معايير التدقيق الجزائرية.

القسم الثاني: تناول هذا القسم محاور الدراسة، وهي أربعة محاور كما يلي:

❖ **المحور الأول:** يتكون من أربعة عشر (14) عبارة تهدف إلى قياس اثر استقلالية المدقق الخارجي أثناء مرحلة قبول المهمة وتخطيط لها على جودة التدقيق.

❖ **المحور الثاني:** يتكون من خمس عشر (15) عبارة تهدف إلى قياس اثر استقلالية المدقق الخارجي أثناء مرحلة تنفيذ مهمة التدقيق وجمع أدلة الإثبات على جودة التدقيق.

❖ **المحور الثالث:** يتكون من أربعة عشر (12) عبارة تهدف إلى قياس اثر استقلالية المدقق الخارجي أثناء مرحلة إعداد التقرير النهائي عن مهمة التدقيق والتوثيق لها على جودة التدقيق.

¹ بركات عبد العزيز، مقدمة في التحليل الإحصائي لبحوث الإعلام، دار المصرية اللبنانية، القاهرة، مصر، 2014، ص 227..

❖ المحور الرابع : يتكون من خمس عشر (15) عبارة تهدف إلى قياس مؤشرات جودة التدقيق اثناء مراحل العملية التدقيقية.

وبذلك بلغ عدد عبارات الاستبيان 56 عبارة، و تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي (Likert Scale) وذلك لوضع بدائل كمية للإجابات الوصفية للتمكن من معالجتها إحصائياً، حيث تم وضع خمسة (05) أوزان تتراوح من 1 إلى 5 لدرجات إجابات المبحوثين، كما هي موضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (04-04): مقياس ليكارت الخماسي (Likert Scale)

التصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الوزن	1	2	3	4	5

المصدر: محمد عبد الفتاح الصيرفي، البحث العلمي الدليل التطبيقي للباحثين، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص115.

وبهدف إعطاء مدلول لإجابات المبحوثين، تم اعتماد مستويات الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي عن طريق تحديد طول كل فئة بواسطة المعادلة التالية:

طول الفئة = أكبر قيمة - أصغر قيمة/عدد الفئات؛
ولدينا عدد الفئات هو 5 حسب مقياس ليكارت؛
طول الفئة = $5/1-5 = 0,8$.

من خلال ما سبق، تكون الأوزان النسبية للمتوسط الحسابي المقابلة لإجابات المبحوثين كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (05-04): مقياس تحديد الاتجاه العام لإجابات المبحوثين

الاتجاه العام	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
المجالات] 1.8-1]]2.6-1.8]]3.4-2.6]]4.2-3.4]]5-4.2]

المصدر : من إعداد الباحث.

المطلب الثاني: صدق الاستبيان وطرق توزيعه

يجب اختبار مدى صدق الاستبيان قبل عملية توزيعه ، وصدق الاستبيان يعني أنه يمثل المجتمع المدروس بشكل جيد، و أن عبارات الاستبيان تقيس فعلا ما وضعت لأجله ، وقد تم الإعتماد على أسلوبين لقياس الصدق يتمثل الأسلوب الأول في قياس الصدق الظاهري أو ما يسمى بصدق المحكمين، أما الأسلوب الثاني فيتمثل في الصدق الإحصائي أو الإتساق الداخلي.

الفرع الاول: الصدق الظاهري

بعد الانتهاء من إعداد الاستبيان تم عرضه على الأستاذ المشرف لتقديم ملاحظاته وتوجيهاته من ناحية شكله ومحتواه، ومن ثمة تعديله ليتم عرضه مرة أخرى على مجموعة من المحكمين تألفت من اربعة أساتذة في التخصص إضافة إلى ستة مهنيين (خمسة محافظي الحسابات وخبير محاسبي) ينشطون في ولاية الجلفة أنظر الملحق رقم 1.

وقد سمح لنا التحكيم الظاهري للاستبيان بضبطه من حيث الشكل والمحتوى، وذلك بتصحيح الأخطاء اللغوية وضبط المصطلحات العلمية، بالإضافة إلى إعادة صياغة بعض عبارات الاستبيان وحذف البعض الآخر بسبب التكرار أو خدمة العبارات لنفس الهدف و إعادة ترتيب البعض، ومن تم الوصول إلى الصيغة النهائية للاستبيان باللغة العربية ليتم ترجمته إلى اللغة الفرنسية من طرف احد المهنيين بلغة متخصصة كون أن المهنيين يمارسون مهامهم باللغة الفرنسية ويتقنونها على حساب اللغة العربية.

الفرع الثاني: الصدق الإحصائي (صدق الاتساق الداخلي)

بعد التأكد من الصدق الظاهري للاستبيان نعرض على دراسة مدى صدق الاتساق الداخلي للاستبيان وذلك عن طريق حساب معامل الارتباط لكل عبارة والدرجة الكلية لعبارات المحور التابعة لها.

أولا: الصدق الداخلي لعبارات المحور الأول "استقلالية المدقق الخارجي أثناء مرحلة قبول المهمة والتخطيط لها و أثرها على جودة التدقيق"

يعرض الجدول الموالي معاملات ارتباط كل عبارة من عبارات المحور الأول والدرجة الكلية للمحور.

الجدول رقم (04-06): الصدق الداخلي للمحور الأول

رقم	العبارة	معامل الارتباط R	مستوى الدلالة sig
01	قبل قبول المهمة تقومون بالحصول على جميع المعلومات حول المؤسسة محل التدقيق؛	,647**	,000
02	تقومون بجمع معلومات عن العميل وتقييمها لتحديد وتقييم الظروف المهددة لاستقلاليتهم عند الموافقة على أي عملية جديد؛	,561**	,000
03	التأكد من عدم الوقوع في حالات موانع التعيين وحالات التنافي لفريق عملكم؛	,646**	,000
04	عزل عناصر فريقكم الذين لديهم ارتباط مع المؤسسة محل التدقيق من مهمة تدقيق المؤسسة	,674**	,000
05	التأكد من نطاق عملية التدقيق في رسالة المهمة ومقارنتها بإمكانيات مكتبكم؛	,773**	,000
06	لقيام بزيارات استطلاعية للمؤسسة محل التدقيق وجمع كل المعلومات بدون عوائق ؛	,647**	,000
07	التأكد من توفير ضمان معقول من الإدارة لتوفير الشروط اللازمة لتنفيذ المهمة؛	,691**	,000
08	ضمان إمكانية إدخال تعديل أو تغيير إضافة، حذف في شروط الإرتباط رسالة المهمة	,461**	,000
09	طلب الإيضاحات الضرورية واللازمة من المؤسسة لضمان عدم تضيق نطاق ممارسة عملية التدقيق؛	,719**	,000

11	ضمان حقكم في الحصول على كل الوثائق الضرورية (محاسبية، مالية، قانونية) لتنفيذ مهامه دون عراقيل أو قيود؛	,649**	,000
12	توفير المعلومات الضرورية لفهم عناصر الرقابة الداخلية للمؤسسة محل الفحص وفهم كل عنصر منها؛	,657**	,000
13	الإتصال بالمدقق الخارجي السابق ومراجعة تقاريره والتعرف على المشكلات التي واجهته؛	,606**	,000
14	تحديد أتعابكم وفق لحجم عملية التدقيق ونطاقها ويتم الاتفاق عليها مسبقاً؛	,680**	,000
15	تقومون برفض مهمة التدقيق مهما كان حجمها عند وجود تهديد لاستقلاليتكم؛	,585**	,000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26 .

من خلال الجدول أعلاه رقم 04-06 نلاحظ أن معامل الارتباط R لجميع عبارات المحور مرتفعة، حيث يتراوح المعدل الكلي للعبارات ما بين 0,461 كحد أدنى إلى 0,773 كحد أقصى ، كما أن مستوى الدلالة Sig=0,000 أقل من مستوى المعنوية، مما يدل على أن معاملات الارتباط المبينة دالة إحصائياً عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0,05$ وبالتالي نستنتج أن عبارات المحور الأول ملائمة لما وضعت لقياسه، أي أنها ملائمة لقياس إجابات الباحثين حول استقلالية المدقق الخارجي أثناء مرحلة قبول المهمة والتخطيط لها و أثرها على جودة التدقيق.

ثانيا: الصدق الداخلي لعبارات المحور الثاني " أثر استقلالية المدقق الخارجي أثناء مرحلة تنفيذ مهمة التدقيق على جودة التدقيق"

يعرض الجدول الموالي معاملات ارتباط كل عبارة من عبارات المحور الثاني والدرجة الكلية للمحور.

الجدول رقم (04-07):الصدق الداخلي للمحور الثاني

رقم	العبارة	معامل الارتباط R	مستوى الدلالة sig
01	تحديد الطرق ووضع الإجراءات المناسبة لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة وذات دلالة ومصداقية؛	,638**	,000
02	تحديد المصادر التي تمكن من الحصول على أدلة الإثبات	,747**	,000
03	تقييم مدى كفاية وملائمة أدلة الإثبات المتحصل عليها؛	,610**	,000
04	جمع أدلة إثبات كافية تضمن التسجيل لأثر التغيرات الحاصلة؛ ثبات وصحة الطرق المحاسبية.	,619**	,000
05	توفير الطرق والآليات المناسبة للحصول على التأكيدات الخارجية وطرق استخدامها بكفاءة وفعالية.	,699**	,000
06	تحديد كيفية استخدام المعاينة الإحصائية للحصول على أدلة الإثبات.	,689**	,000
07	تحديد كيفية الاتصال مع الأطراف الأخرى خلال عملية تدقيق إحدى فروع المجمع.	,753**	,000
08	تحديد الحالات أو المتطلبات اللازمة للاستفادة من عمل الخبير.	,700**	,000
09	تحديد إمكانية الاعتماد على أعمال المدقق الداخلي وكفاية الاستفادة من هذه الأعمال دون الإخلال بمسؤوليته تجاه إبداء رأيه.	,635**	,000

10	الحصول على أدلة الإثبات من خلال حضوركم عملية الجرد أو المراجعة المستندية.	**705,000
11	توثيق الحوارات والمناقشات حول المسائل المهمة حسب طبيعتها مع الإدارة وغيرها؛	**623,000
12	توفير مجموعة الإجراءات التي تضمن لكم الحصول على تصريحات الإدارة تتحمل فيها مسؤوليتها تجاه القوائم المالية.	**475,000
13	القيام بإختبارات اللازمة لفهم نظام الرقابة الداخلية من خلال استفسار الإدارة وأفراد آخرين داخل المؤسسة.	**607,000
14	توفير مجموعة الإجراءات في حالة أحداث لاحقة لتاريخ إصدار تقريره التي تضمن له المعالجة المناسبة لهذه الأحداث؛	**607,000
16	تعرضون لضغوط الإدارة عند جمع أدلة الإثبات و توجيه عملية التدقيق	**390,000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26 .

من خلال الجدول رقم 04-07 نلاحظ أن معامل الارتباط R لجميع عبارات المحور الثاني تتراوح من 0,390 إلى 0,753 ، كما أن مستوى الدلالة لكل عبارات المحور Sig=0,000 أقل من مستوى المعنوية، مما يدل على أن معاملات الارتباط المبينة دالة إحصائياً عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0,05$ ، وبالتالي نستخلص أن عبارات المحور الثاني ملائمة لما وضعت لقياسه.

ثالثاً: الصدق الداخلي لعبارات المحور الثالث "استقلالية المدقق الخارجي أثناء مرحلة إعداد التقرير النهائي و أثرها على جودة التدقيق"

يعرض الجدول الموالي معاملات ارتباط كل عبارة من عبارات المحور الثالث والدرجة الكلية للمحور.

الجدول رقم (04-08): الصدق الداخلي للمحور الثالث

رقم	العبارة	معامل الارتباط R	مستوى الدلالة sig
01	بالالتزام بمعايير إعداد التقارير وإبداء الرأي المتعرف عليها بالتشريع	,799**	,000
02	إعداد تقرير متحفظ في حالة وجود قيود على نطاق عمله أو تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛	,553**	,000
03	إعداد تقرير متحفظ عند عدم كفاية نظام الرقابة الداخلية	,537**	,000
04	إبداء رأي غير نظيف كلياً في حالة عدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية؛	,536**	,000
05	تمتنعون عن إبداء رأيكم حول القوائم المالية في حالة تعرض إستقلايتكم إلى التهديد بأي شكل من الأشكال؛	,755**	,000
06	تمتنعون عن إبداء رأيكم كلياً في حالة وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهّن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية	,865**	,000
07	تزيد الخدمات غير التدقيقية و حجم أتعابها من قدرة إدارة المؤسسة محل التدقيق في الضغط عليكم عند إعدادكم التقرير النهائي	,342**	,000
08	تعتبر مدة التعاقد 3 سنوات قابلة لتجديد مرة واحدة مدة كافية لتكوين خبرة لدى المدقق حول المؤسسة وبالتالي تنعكس إيجاباً على جودة تقريره النهائي	,835**	,000
09	تعتبر مدة التعاقد 3 سنوات قابلة لتجديد مرة واحدة مدة طويلة تسمح بتكوين علاقات ومنه رضوخكم لتهديد التالف مما ينعكس على سلباً جودة التقرير؛	,853**	,000

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية

10	مخاوف عدم تحديد مدة تعاقدكم تؤثر سلبا على تقريركم النهائي؛	,323**	,000
11	تتعرضون إلى مساومات وضغوط من طرف إدارة المؤسسة محل التدقيق من أجل إبداء رأي نظيف بدون تحفظات.	,711**	,000
12	تلجأ إدارة المؤسسة إلى تأخير أتعابكم للتأثير على تقريركم النهائي	,421**	,000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26 .

من خلال الجدول رقم 04-08 نلاحظ أن معامل الارتباط R لجميع عبارات المحور الثالث موجب و تتراوح ما بين 0,323 كحد أدنى للعبارة العاشرة إلى 0,865 كحد أقصى عند عبارة السادسة، كما أن مستوى الدلالة لكل العبارات يساوي Sig=0,000 أي أقل من مستوى المعنوية، مما يدل على أن معاملات الارتباط المبينة دالة إحصائيا عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0,05$ ، وبالتالي نستخلص أن عبارات المحور الثالث ملائمة لما وضعت لقياسه.

رابعا: الصدق الداخلي لعبارات المحور الرابع "مؤشرات جودة التدقيق من خلال سيرورة عملية التدقيق" يعرض الجدول الموالي معاملات ارتباط كل عبارة من عبارات المحور الثالث والدرجة الكلية للمحور.

الجدول رقم (04-09): الصدق الداخلي للمحور الرابع

رقم	العبارة	معامل الارتباط R	مستوى الدلالة sig
01	التأكد من صحة تعيين المدقق وفريق عمله من أجل ممارسة مهامه وفقا للصيغ القانونية المطلوبة مما يدعم رأيه الذي سيتخذه بنهاية مهامه	,472**	,000
02	التأكد من نطاق عملية التدقيق في رسالة المهمة لممارسة حق الاطلاع وطلب الإيضاحات	,379**	,000
03	الحصول على معلومات تمهيدية والقيام بزيارة استطلاعية للمؤسسة للتعرف على النواحي الفنية لها من أجل معرفة والاطلاع على سير العمل بها	,465**	,000
04	الاطلاع على نتائج وتوصيات التدقيق الداخلي والاتصال بالمدقق الخارجي	,532**	,000

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية

		السابق وفحص تقارير السنوات السابقة	
05	421**,000	تحديد برنامج تدقيق مرن يمكن من الحصول على أدلة مقنعة ويستجيب لأي تغيرات طارئة	,000
06	600**,000	فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد مدى قدرته على ضمان التنفيذ الملائم للعمليات	,000
07	568**,000	جمع أدلة وقرائن ملائمة وكافية تتعلق بجميع الأحداث الاقتصادية للمؤسسة وتنوع مصادرها	,000
08	581**,000	توثيق عملية التدقيق وإعداد أوراق العمل تعتبر دليل على مدى إتباع العناية المهنية أثناء عمليات الفحص	,000
09	564**,000	التأكد من سلامة تبني المبادئ المحاسبية و صحة الثبات في تطبيقها	,000
10	540**,000	اكتشاف الأخطاء والتحريفات في السجلات والدفاتر عبر التحقق من التسجيل المحاسبي	,000
11	380**,000	إبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق بدقة	,000
12	660**,000	توضيح المخالفات والتحريفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية	,000
13	569**,000	الالتزام بمعايير إعداد تقارير و إبداء الرأي و الإفصاح بشكل كامل عن جميع المعلومات المالية	,000
14	505**,000	الالتزام بالوقت المناسب لإنجاز مهمته وتقديم تقريره في الوقت والمدة المحددة	,000
15	446**,000	عدم التحيز، والتجرد من كل الضغوطات عند إعداد التقرير عن كل الأخطاء والتجاوزات	,000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26 .

من خلال الجدول رقم 04-09 نلاحظ أن معامل الارتباط R لجميع عبارات المحور الرابع موجب و تتراوح ما بين 0,379 كحد أدنى عند عبارة الثانية إلى 0,660 كحد أقصى للعبارة الثانية عشر، كما أن مستوى الدلالة لكل العبارات يساوي Sig=0,000 أي أقل من مستوى المعنوية، مما يدل على أن معاملات الارتباط المبينة دالة إحصائياً عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0,05$ ومنه نستخلص أن عبارات المحور ملائمة لما وضعت لقياسه.

خامساً: الصدق البنائي للاستبيان

بعد قياس للصدق الداخلي لكل محور مع العبارات المكونة له على حدى نتقل لقياس الصدق البنائي للاستبيان ككل ونعني به قياس صدق المحاور مع الدرجة الكلية للاستبيان ويعرض الجدول الموالي ذلك بالتفصيل.

الجدول رقم (04-10): الصدق البنائي لمحاور الدراسة

رقم	المحور	معامل الارتباط R	مستوى الدلالة sig
01	استقلالية المدقق الخارجي أثناء مرحلة قبول المهمة والتخطيط لها و أثرها على جودة التدقيق"	,762**	,000
02	أثر استقلالية المدقق الخارجي أثناء مرحلة تنفيذ مهمة التدقيق على جودة التدقيق	,866**	,000
03	استقلالية المدقق الخارجي أثناء مرحلة إعداد التقرير النهائي و أثرها على جودة التدقيق"	,600**	,000
04	مؤشرات قياس جودة التدقيق من خلال سيرورة عملية التدقيق	,924**	,000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26 .

من خلال الجدول رقم 04-10 نلاحظ أن معامل الارتباط R لكل محور من محاور الدراسة مع الدرجة الكلية للاستبيان موجبة و مرتفعة، مما يدل على وجود ارتباط طردي قوي كما أن مستوى الدلالة Sig=0,000 أقل من مستوى المعنوية، مما يدل على أن معاملات الارتباط R دالة إحصائياً عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0,05$ وبالتالي فإن محتوى كل محور من المحاور له علاقة طردية قوية لقياس الهدف العام للدراسة، أي أن الاستبيان ملائم لقياس ما وضع لقياسه.

الفرع الثالث: ثبات الاستبيان

لاختبار درجة ثبات الاستبيان، والذي يقصد به استقرار الاستبيان وعدم تناقضه مع نفسه، بمعنى أن الاستبيان يعطي نفس النتائج إذا ما تم إعادة تطبيقه على نفس العينة، ومن أجل قياس درجة الثبات نستخدم معامل ألفا كرونباخ، ويمكن تلخيص نتائج الاختبار في الجدول التالي:

الجدول رقم (04-11): قياس ثبات الاستبيان

رقم	المحور	عدد العبارات	معامل الفا كرونباخ
01	استقلالية المدقق الخارجي أثناء مرحلة قبول المهمة والتخطيط لها و أثرها على جودة التدقيق	14	,870
02	أثر استقلالية المدقق الخارجي أثناء مرحلة تنفيذ مهمة التدقيق على جودة التدقيق	15	,881
03	استقلالية المدقق الخارجي أثناء مرحلة إعداد التقرير النهائي و أثرها على جودة التدقيق"	12	,872
04	مؤشرات قياس جودة التدقيق من خلال مراحل عملية التدقيق	15	,806
	المجموع	56	,935

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26 .

من الجدول رقم 04-11 نلاحظ انه بعد استخدام معامل الثبات على الاستبيان ككل ماعدا البيانات المرتبطة بالقسم الأول منه (الخصائص الديمغرافية للعينة)، أظهرت النتائج أن المعامل الثبات للاستبيان ككل يقدر ب 0.935 في هذه الدراسة بمجموع 56 عبارة في حين أن معامل الثبات للمحاور بالترتيب كان 0.870 و 0.881 و 0.872 و 0.806 وهي معاملات تعكس المستوى الممتاز من ثبات أداة القياس، علما أن الحد الأدنى المقبول للمعامل الثبات يقدر ب 0.60.

المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

نتناول في هذا المبحث بالتفصيل عرض لنتائج الدراسة الميدانية بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V 26 وذلك من اجل تحليلها بدا بالقسم الأول من الاستبيان والمتعلق بخصائص الديمغرافية للعينة المدروسة إلى القسم الثاني والمتعلق بمحاور الدراسة.

المطلب الأول: عرض خصائص عينة الدراسة

يتناول هذا المطلب عرض وتحليل خصائص العينة المرتبطة بالجنس والمهنة إضافة للخبرة المهنية ومدى اطلاع أفراد العينة على محتوى معايير التدقيق الجزائرية

الفرع الأول: الجنس

يعكس هذا العنصر مدى مشاركة أفراد العينة من الجنسين ذكر وأنثى في الإجابة على الاستبيان والجدول التالي يوضح توزيع أفراد العينة حسب الجنس كالتالي:

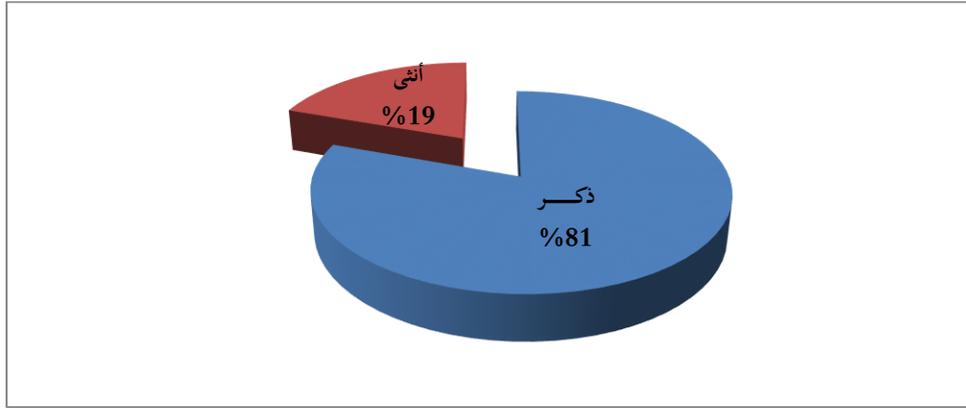
الجدول رقم (04-12): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس

النسبة	العدد	الجنس
80.5%	157	ذكر
19.5%	38	أنثى
100%	195	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26 .

يوضح الجدول رقم 04-12 توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس ويتضح جليا أن نسبة الذكور في عينة الدراسة تفوق نسبة الإناث، فقد بلغت نسبة الذكور 80.5% وتمثل هذه النسبة 157 ذكر، بينما بلغت نسبة الاناث 19.5% بمقابل 38 أنثى وتأكد المعطيات سابقة الذكر أن أغلبية المهتمين بالتدقيق والمحاسبة هم من فئة الذكور وقد يرجع ذلك إلى طبيعة المهنة والمسؤوليات المترتبة عنها بالإضافة إلى صعوبتها الأمر الذي قد يجعل هذه المهنة حكرا على الذكور والشكل البياني يعطي توضيحا أكثر.

الشكل رقم (04-04): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج excel .

الفرع الثاني : المهنة

يعكس هذا العنصر مدى مشاركة أفراد العينة من محافظي الحسابات وخبير محاسبي في الإجابة على الاستبيان والجدول التالي يوضح توزيع أفراد العينة حسب المهنة كالتالي:

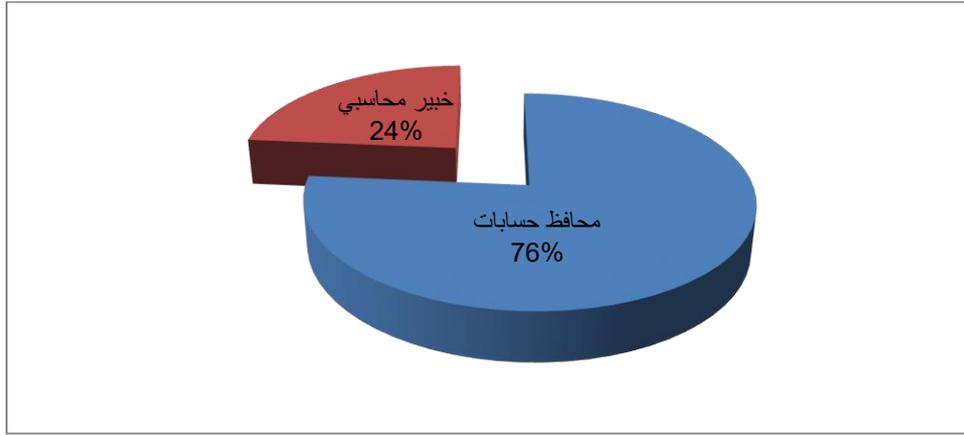
الجدول رقم (04-13): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المهنة

النسبة	العدد	المهنة
23.6%	46	خبير محاسبي
76.4%	149	محافظ حسابات
100%	195	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26 .

من خلال الجدول رقم 04-13 المتعلق بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب المهنة ويتضح جليا أن نسبة محافظ الحسابات في عينة الدراسة تفوق نسبة مهنة خبير المحاسبي، فقد بلغت نسبة محافظي الحسابات في العينة 76.4% وتمثل هذه النسبة 149 فرد ، بينما بلغت نسبة مهنة خبير محاسبي 23.6% بعدد 46 فرد. وتؤكد المعطيات سابقة الذكر أن أغلبية الممتحنين للتدقيق المحاسبي في الجزائر هم محافظي حسابات ولعل السبب في ذلك هو أن مهنة خبير محاسبي هي تدرج وظيفي لمحافظ الحسابات بعد عدة سنين خبرة والمشاركة في امتحان مهني والشكل البياني يعطي توضيحا أكثر.

الشكل رقم (04-05): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المهنة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج excel .

الفرع الثالث : الخبرة المهنية

يعكس هذا العنصر الخبرة المهنية لأفراد العينة المشاركين في الاستبيان والجدول الآتي يوضح ذلك:

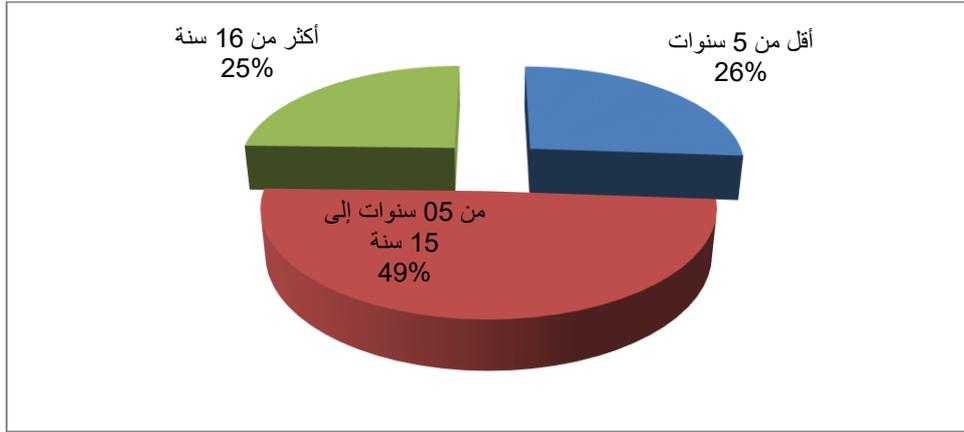
الجدول رقم (04-14): الخبرة المهنية لأفراد العينة

النسبة	العدد	المهنة
26.2%	51	أقل من 5 سنوات
49.2%	96	من 05 سنوات إلى 15 سنة
24.6%	48	أكثر من 16 سنة
100%	195	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26 .

يوضح الجدول رقم 04-14 الخبر المهنية المكتسبة في ميدان التدقيق لأفراد عينة الدراسة يتضح أن ما نسبة 49.2% من أفراد العينة يكتسبون خبرة مهنية ما بين 05 سنوات و 15 سنة في حين أن ما نسبته 24.6% يكتسبون خبرة طويلة في الميدان تفوق 16 سنة كما أن أفراد العينة المشاركين في الإجابة على الاستبيان والذين لا تتجاوز خبرتهم المهنية 05 سنوات هم 51 فرد بنسبة 26.2% والشكل البياني التالي يعطي أكثر تفصيلاً لما قلناه.

الشكل رقم (04-06): الخبرة المهنية لأفراد العينة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج excel .

الفرع الرابع: الإطلاع على معايير التدقيق الجزائرية

يعكس هذا العنصر مدى اطلاع أفراد العينة المشاركين في الإجابة على الاستبيان على محتوى ومضمون معايير التدقيق الجزائرية وفق سلم رتبي (ممتاز، جيد، متوسط) والجدول الآتي يوضح ذلك:

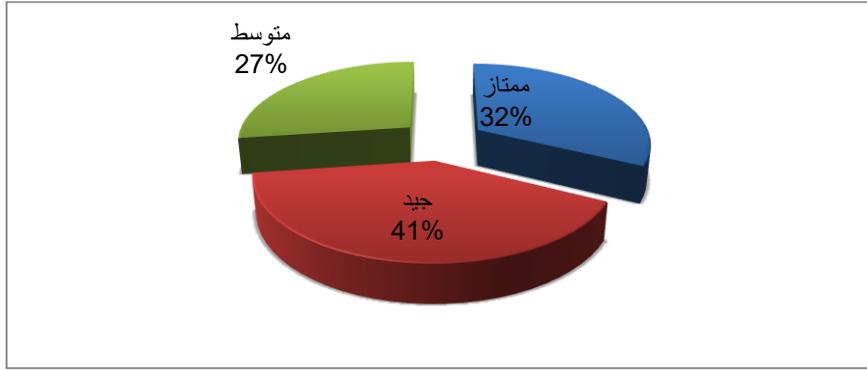
الجدول رقم (04-15): الإطلاع على معايير التدقيق الجزائرية

النسبة	العدد	المهنة
32.3%	63	ممتاز
40.5%	79	جيد
27.2%	53	متوسط
100%	195	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26 .

يوضح الجدول أعلاه رقم 04-15 مدى إطلاع أفراد عينة الدراسة حول معايير التدقيق الجزائرية ومحتواها حيث يتضح أن ما نسبة 40.5% من أفراد العينة أي 79 فرد لديهم إطلاع جيد في حين أن ما نسبته 32.3% لديهم إطلاع ممتاز وهو ما يعني أن أغلبية أفراد العينة لديهم اطلاع بين الممتاز والجيد بنسبة 72.8% مما يعكس على جودة الإجابات حول الاستبيان كما أن أفراد العينة المشاركين في الإجابة على الاستبيان والذين لديهم إطلاع متوسط حول المعايير الجزائرية للتدقيق هم 53 فرد بنسبة 27.2% ولأكثر تفصيل و توضيح يمكن الإستعانة بالشكل البياني أدناه.

الشكل رقم (04-07): مدى اطلاع افراد العينة على معايير التدقيق الجزائرية



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج excel .

المطلب الثاني: التحليل الوصفي لنتائج الدراسة

سنتناول من خلال هذا المطلب عرضا مفصلا لنتائج إجابات أفراد العينة حول محاور الاستبيان المختلفة ويكون العرض بواسطة جدول إحصائي لكل محور على حدى يحتوي الجدول على التكرارات والنسب المئوية لإجابات الأفراد ضف إلى ذلك المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل إجابة والاتجاه العام.

الفرع الأول: عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات المحور الأول

جاءت نتائج الإجابات المحور الأول "استقلالية المدقق أثناء قبول المهمة والتخطيط لها وأثرها على جودة التدقيق"، كما هي موضحة في الجدول الموالي.

الجدول رقم (04-16): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات المحور الأول

رقم العبارة	وحدة القياس	الاجابات المقترحة وفق مقياس ليكرت					الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الاتجاه العام
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة			
01	التكرار	0	0	4	98	93	0,54	4,46	موافق بشدة
	النسبة %	0	0	2.1	50.3	47.7			
02	التكرار	0	2	8	93	92	0,62	4,41	موافق بشدة
	النسبة %	0	1	4.1	47.7	47.2			
03	التكرار	0	1	4	88	102	0,57	4,49	موافق

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية

بشدة			52.3	45.1	2.1	0.5	0	النسبة %	
موافق	0,82	4,20	78	89	17	11	0	التكرار	04
بشدة			40	45.6	8.7	5.6	0	النسبة %	
موافق	0,54	4,38	80	110	5	0	0	التكرار	05
بشدة			41	56.4	2.6	0	0	النسبة %	
موافق	0,68	4,39	94	87	10	4	0	التكرار	06
بشدة			48.2	44.6	5.1	2.1	0	النسبة %	
موافق	0,62	4,41	92	93	8	2	0	التكرار	07
بشدة			47.2	47.7	4.1	1	0	النسبة %	
موافق	0,55	4,48	98	92	5	0	0	التكرار	08
بشدة			50.3	47.2	2.6	0	0	النسبة %	
موافق	0,69	4,43	95	87	09	4	0	التكرار	09
بشدة			48.7	44.6	4.6	2.1	0	النسبة %	
موافق	0,59	4,48	101	89	3	2	0	التكرار	10
بشدة			51.8	45.6	1.5	1	0	النسبة %	
موافق	0,70	4,39	94	89	6	6	0	التكرار	11
بشدة			48.2	45.6	3.1	3.1	0	النسبة %	
موافق	0,87	4,17	80	81	24	8	2	التكرار	12
بشدة			41	41.5	12.3	4.1	1	النسبة %	

موافق بشدة	0,59	4,46	100	85	10	0	0	التكرار	13
			51.3	43.6	5.1	0	0	النسبة %	
موافق بشدة	0,64	4,53	112	80	0	1	2	التكرار	14
			57.4	41	0	0.5	1	النسبة %	
موافق بشدة	0.67	4.37	المحور الأول						

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26 .

يتضح من الجدول رقم 04-16 أن الاتجاه العام لمعظم أفراد عينة الدراسة هو موافق بشدة على كل عبارات المحور الأول و هو ما عكسه المتوسط الحسابي للمحور ككل 4.37 ، كما قدر الانحراف المعياري لهذا الأخير بـ 0.67 مما يدل على عدم وجود تشتت كبير في الإجابات، في حين تراوح المتوسط الحسابي للعبارات بين 3.98 و 4.53، وقد تعلق الأمر بالعبارة رقم 15 بالنسبة للحد الأدنى والعبارة رقم 16 بالنسبة للحد الأقصى، أما عن الانحراف المعياري للعبارات فقد تراوح بين 0.54 و 1.08 وقد تعلق الأمر بالعبارة رقم 05 بالنسبة للحد الأدنى والعبارة رقم 15 بالنسبة للحد الأقصى، وهو ما يعكس أن جميع أفراد العينة يقومون بأعمال مرحلة قبول المهمة والتخطيط لها بكل استقلالية وحرية مما ينعكس على جودة التدقيق الخارجي وفيما يلي تحليل نتائج كل عبارة على حدى:

❖ العبارة رقم 01: تنص هذه العبارة على "أن المدقق الخارجي بكل إستقلالية قبل قبول المهمة تقومون بالحصول على جميع المعلومات حول المؤسسة محل التدقيق" من خلال النتائج المسجلة حول العبارة فقد يوافق ويوافق بشدة 98 و 93 فردا بالترتيب و بنسب 50.3% و 47.7% على التوالي من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و 04 أفراد فقط منهم محايدون عن الإجابة عليها، في حين أن عدم الموافقة وعدم الموافقة بشدة لم تظهر بين إجابات أفراد عينة الدراسة ، وفي هذا السياق قد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.46 مما يعكس الاتجاه العام موافق بشدة لأفراد العينة ككل وفقا لمقياس ليكرت المستخدم، بينما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.54 وهو ما يدل على وجود تشتت ضعيف بين الإجابات ؛

❖ العبارة رقم 02: تنص هذه العبارة على "أن المدقق الخارجي يقوم بكل إستقلالية بجمع معلومات عن العميل وتقييمها لتحديد وتقييم الظروف المهددة لاستقلاليتهم عند الموافقة على أي عملية جديد" بالاعتماد

على النتائج الإحصائية المقدمة فقد وافق ووافق بشدة 93 و 92 فردا بالترتيب من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و 08 أفراد منهم محايدون عن الإجابة عليها، في حين أن نسبة عدم الموافقة بلغت 01% بفردين فقط أما عدم الموافقة بشدة لم تظهر بين إجابات أفراد عينة الدراسة كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.41 مما يعكس الاتجاه العام موافق بشدة لأفراد العينة ككل وفقا لمقياس ليكارت المستخدم، بينما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.54 وهو ما يدل على وجود تشتت ضعيف بين الإجابات ؛

❖ العبارة رقم 03: والتي نصها "أن المدقق الخارجي يقوم بكل إستقلالية التأكد من عدم الوقوع في حالات موانع التعيين وحالات التنافي لفريق عملكم" و من خلال النتائج الإحصائية فقد يوافق ويوافق بشدة 88 و 102 فردا بالترتيب و بنسب 45.1% و 52.3% على التوالي من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و 04 أفراد فقط منهم محايدون عن الإجابة عليها، في حين أن عدم الموافقة كانت بفرد واحد وعدم الموافقة بشدة لم تظهر بين إجابات أفراد عينة الدراسة ، وفي هذا السياق قد بلغ المتوسط الحسابي لهذه مما يعكس الاتجاه العام موافق بشدة لأفراد العينة ككل وفقا لمقياس ليكارت المستخدم، بينما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.57 وهو ما يدل على وجود تجانس بين الإجابات ؛

❖ العبارة رقم 04: تنص هذه العبارة على "أن المدقق الخارجي يقوم بكل إستقلالية و حرية عزل عناصر فريقكم الذين لديهم ارتباط مع المؤسسة محل التدقيق من مهمة تدقيق المؤسسة"، بناء على النتائج في الجدول أعلاه فقد تباينت إجابات أفراد الدراسة وجاءت عدم الموافقة ب 00 فرد و عدم الموافقة ب 11 فرد في حين إجابة محايد ب 17 فرد كما وافق و وافق بشدة 89 و 78 فردا بالترتيب أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و قد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.20 باتجاه عام موافق بشدة لأفراد العينة ككل وفقا لمقياس ليكارت المستخدم، بينما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.82 وهو ما يدل على وجود تشتت ضعيف بين الإجابات؛

❖ العبارة رقم 05: تنص هذه العبارة على "أن المدقق الخارجي يقوم بكل إستقلالية من التأكد من نطاق عملية التدقيق في رسالة المهمة ومقارنتها بإمكانيات مكتبكم"، و بناء على النتائج الإحصائية فقد كان الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة هو موافق بشدة وذلك بناء على المتوسط الحسابي الذي قدر ب 4.38 بينما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.54 وهو ما يدل على وجود تشتت ضعيف بين الإجابات؛ كما و قد يوافق ويوافق بشدة 110 و 80 فردا على التوالي من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و 05 افراد فقط منهم محايدون عن الإجابة عليها، في حين أن عدم الموافقة وعدم الموافقة بشدة لم تظهر بين إجابات أفراد عينة الدراسة؛

❖ العبارة رقم 06: تنص هذه العبارة على "أن المدقق الخارجي يقوم بكل إستقلالية بالقيام بزيارات إستطلاعية للمؤسسة محل التدقيق وجمع كل المعلومات بدون عوائق " بناء على النتائج الإحصائية المقدمة فقد يوافق ويوافق بشدة 44.6% و 48.2% على التوالي من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و 5.1% من أفراد العينة فقط محايدون عن الإجابة عليها، في حين أن عدم الموافقة كانت بنسبة 2.1% وعدم الموافقة بشدة لم تظهر بين إجابات أفراد عينة الدراسة، و بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.39 مما يعكس الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة هو موافق بشدة بينما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.68 وهو ما يدل على وجود تشتت ضعيف؛

❖ العبارة رقم 07: تنص هذه العبارة على "أن المدقق الخارجي يقوم بكل إستقلالية بالتأكد من توفير ضمان معقول من الإدارة لتوفير الشروط اللازمة لتنفيذ المهمة" من خلال النتائج الإحصائية تبين انه قد يوافق ويوافق بشدة 93 و 92 فردا بالترتيب و بنسب 47.7% و 47.2% على التوالي من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و 08 افراد فقط محايدون عن الإجابة بنسبة 4.1% في حين أن 04 أفراد أجابو بعدم الموافقة، وفي هذا السياق قد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.41 وهو ما يوافق الاتجاه العام موافق بشدة وفقا لمقياس ليكارت المستخدم، بينما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.62 وهو ما يدل على وجود تشتت بسيط بين الإجابات؛

❖ العبارة رقم 08: نصت هذه العبارة على "أن المدقق الخارجي يقوم بكل إستقلالية بضمان إمكانية إدخال تعديل أو تغيير إضافة، حذف في شروط الإرتباط رسالة المهمة"، بناء على النتائج الإحصائية فقد يوافق ويوافق بشدة 92 و 98 فردا على التوالي من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و 05 أفراد فقط منهم محايدون عن الإجابة عليها، في حين أن عدم الموافقة وعدم الموافقة بشدة لم تظهر بين إجابات أفراد عينة الدراسة كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.48 مما يعكس اتجاه الموافقة بشدة لأفراد العينة ككل وفقا لمقياس ليكارت المستخدم، بينما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.55 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة؛

❖ العبارة رقم 09: تنص هذه العبارة على "أن المدقق الخارجي يقوم بكل إستقلالية بطلب الإيضاحات الضرورية واللازمة من المؤسسة لضمان عدم تضيق نطاق ممارسة عملية التدقيق" من خلال النتائج الإحصائية نلاحظ أن من يوافق ويوافق بشدة 87 و 95 فردا بالترتيب و بنسب 44.6% و 48.7% على التوالي من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و 9 أفراد فقط منهم محايدون عن الإجابة عليها، في حين أن

04 أفراد اجابو بعدم الموافقة ، وفي هذا السياق قد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.43 مما يعكس اتجاه موافق بشدة لأفراد العينة ككل وفقا لمقياس ليكارت المستخدم، بينما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.69 وهو ما يدل على وجود تشتت ضعيف بين الإجابات ؛

❖ العبارة رقم 10: تنص هذه العبارة على "أن المدقق الخارجي يقوم بكل إستقلالية بضمان حقه في الحصول على كل الوثائق الضرورية (محاسبية، مالية، قانونية) لتنفيذ مهامه دون عراقيل أو قيود"، يشير المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.48 وحسب مقياس ليكارت المستخدم فان الاتجاه العام لإجابة لأفراد العينة هو موافق بشدة، و يؤكد ذلك عدد الأفراد المجيبين بموافق وموافق بشدة 89 و 101 فردا في حين أن 3 أفراد فقط اجابو بإجابة محايد وفردين بإجابة عدم الموافقة كما أن عدم الموافقة بشدة لم تظهر بين إجابات أفراد عينة الدراسة بينما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.59 وهو ما يدل على وجود تشتت ضعيف بين الإجابات؛

❖ العبارة رقم 11: تنص هذه العبارة على "أن المدقق الخارجي يقوم بكل إستقلالية بتوفير المعلومات الضرورية لفهم عناصر الرقابة الداخلية للمؤسسة محل الفحص وفهم كل عنصر منها"؛ و بناء على النتائج الإحصائية فقد يوافق ويوافق بشدة 89 و 94 فردا و بنسب 45.6% و 48.2% على التوالي من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و 06 أفراد اجابو بمحايد و بنفس العدد اجابو إجابة غير موافق أما إجابة غير موافق بشدة لم تظهر بين إجابات أفراد عينة الدراسة، ونشير إلى أن المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.39 باتجاه عام موافق بشدة لكل أفراد العينة، بينما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.70 وهو ما يدل على وجود تشتت قليل بين الإجابات ؛

❖ العبارة رقم 12: تنص هذه العبارة على "أن المدقق الخارجي يقوم بكل إستقلالية الاتصال بالمدقق الخارجي السابق ومراجعة تقاريره والتعرف على المشكلات التي واجهته" و من خلال النتائج المتحصل عليها يظهر لنا ان الاتجاه العام لهاته العبارة هو موافق بوسط حسابي قدره 4.17 وانحراف معياري يقدر بـ 0.87 و بنسب 41.5% و 41% ممن اجابو بموافق وموافق بشدة على التوالي، في حين إن ما نسبته 12.3% قد اجابو بمحايد، كما أن ما نسبته 4.1% من أفراد العينة اجابو بعدم الموافقة وفي الأخير فان عدم الموافقة بشدة كانت بنسبة 01% من إجابات أفراد عينة الدراسة؛

❖ العبارة رقم 13: تنص هذه العبارة على "أن المدقق الخارجي يقوم بكل إستقلالية بتحديد أتعابه وفق لحجم عملية التدقيق ونطاقها ويتم الاتفاق عليها مسبقا"، نلاحظ أن من يوافق ويوافق بشدة على العبارة هم الأعلى تكرارا بـ 85 و 100 فردا على التوالي و 10 أفراد محايدين عن الإجابة عليها، في حين أن عدم الموافقة

وعدم الموافقة بشدة لم تظهر بين إجابات أفراد عينة الدراسة، كما أن المتوسط الحسابي لهذه العبارة بلغ 4.46 وهو ما يعكس الاتجاه العام موافق بشدة ، بينما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.5 وهو ما يدل على التجانس بين الإجابات ؛

❖ العبارة رقم 15: تنص هذه العبارة على "أن المدقق الخارجي يقوم برفض مهمة التدقيق مهما كان حجمها عند وجود تهديد لإستقلاليته" ، من خلال النتائج المتحصل عليها فان أغلبية أفراد العينة بين موافق وموافق بشدة بمجموع بينهما 192 فرد من أصل 195 فرد في حين أن 03 أفراد اجابو بعدم الموافقة وعدم الموافقة بشدة، وفي هذا السياق قد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.53 مسجلا بذلك أعلى متوسط حسابي بين متوسطات المحور وقد عكست هاته النتيجة الاتجاه العام للمبحوثين بموافق بشدة ، في حين بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.64 وهو ما دل على وجود تشتت ضعيف بين الإجابات؛

الفرع الثاني: التحليل الوصفي لنتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات المحور الثاني

جاءت نتائج الإجابات المحور الثاني "استقلالية المدقق أثناء تنفيذ المهمة وجمع قرائن الاثبات وأثرها على جودة التدقيق" ، كما هي موضحة في الجدول الموالي.

الجدول رقم (04-17) : نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات المحور الثاني

رقم العبارة	وحدة القياس	الاجابات المقترحة وفق مقياس ليكرات					الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الاتجاه العام
		موافق بشدة	موافق	محايد	موافق	موافق بشدة			
01	التكرار	0	0	0	133	62	0,47	4,32	موافق بشدة
	النسبة%	0	0	0	68.2	31.8			
02	التكرار	0	0	7	113	75	0,55	4,35	موافق بشدة
	النسبة%	0	0	3.6	57.9	38.5			
03	التكرار	0	0	5	112	78	0,54	4,37	موافق بشدة
	النسبة%	0	0	2.6	57.4	40			

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية

موافق بشدة	0,60	4,23	60	121	12	2	0	التكرار	04
			30.8	62.1	6.2	1	0	النسبة %	
موافق بشدة	0,57	4,36	79	107	9	0	0	التكرار	05
			40.5	54.9	4.6	0	0	النسبة %	
موافق بشدة	0.60	4.22	59	120	15	1	0	التكرار	06
			30.3	61.5	7.7	0.5	0	النسبة %	
موافق	0.67	4.19	62	112	17	4	0	التكرار	07
			31.8	57.4	8.7	2.1	0	النسبة %	
موافق	0.68	4.16	58	117	14	6	0	التكرار	08
			29.7	60	7.2	3.1	0	النسبة %	
موافق	0.80	4.15	66	100	25	4	0	التكرار	09
			33.8	51.3	12.8	2.1	0	النسبة %	
موافق بشدة	0.60	4.36	80	107	6	2	0	التكرار	10
			41	54.9	3.1	1	0	النسبة %	
موافق	0.68	4.17	60	112	19	4	0	التكرار	11
			30.8	57.4	9.7	2.1	0	النسبة %	
موافق بشدة	0.57	4.45	94	94	7	0	0	التكرار	12
			48.8	48.8	3.6	0	0	النسبة %	
موافق	0.51	4.38	77	116	2	0	0	التكرار	13

بشدة			39.5	59.5	1	0	0	النسبة %	
موافق	0.67	4.38	90	93	8	4	0	التكرار	14
بشدة			46.2	47.7	4.1	2.1	0	النسبة %	
موافق	01	3.83	50	88	35	17	5	التكرار	16
بشدة			25.6	45.1	17.9	8.7	2.6	النسبة %	
موافق	0.63	4.26	المحور الأول						

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26 .

يتضح من الجدول رقم 04-17 أن الاتجاه العام لمعظم أفراد عينة الدراسة هو موافق بشدة على كل عبارات المحور الثاني و هو ما عكسه المتوسط الحسابي للمحور ككل 4.26، كما قدر الانحراف المعياري لهذا الأخير بـ 0.63 مما يدل على عدم وجود تشتت كبير في الإجابات، في حين تراوح المتوسط الحسابي للعبارات بين 3.83 و 4.45، وقد تعلق الأمر بالعبارة رقم 16 بالنسبة للحد الأدنى والعبارة رقم 12 بالنسبة للحد الأقصى، أما عن الانحراف المعياري للعبارات فقد تراوح بين 0.47 و 1 وقد تعلق الأمر بالعبارة رقم 01 بالنسبة للحد الأدنى والعبارة رقم 16 بالنسبة للحد الأقصى، وهو ما يعكس أن جميع أفراد العينة يقومون بتنفيذ مهمة التدقيق وجمع أدلة وقرائن الاثبات بكل استقلالية مما ينعكس على جودة التدقيق الخارجي وفيما يلي تحليل نتائج كل عبارة على حدى:

❖ **العبارة رقم 01:** نصت هذه العبارة على "أن المدقق الخارجي يقوم بكل إستقلالية بتحديد الطرق ووضع

الإجراءات المناسبة لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة وذات دلالة ومصداقية"، بناء على النتائج الإحصائية فقد انحصرت الإجابة ما بين موافق وموافق بشدة بـ 133 و 62 فردا على التوالي من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، في حين أن باقي الإجابات على السلم لم تظهر بين إجابات أفراد عينة الدراسة، وفي هذا السياق قد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.32 مما يعكس اتجاه الموافقة بشدة لأفراد العينة ككل وفقا لمقياس ليكرت المستخدم، بينما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.47 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة؛

❖ **العبارة رقم 02:** تنص هذه العبارة على "أن المدقق الخارجي يقوم بكل إستقلالية بتحديد المصادر التي

تمكنه من الحصول على أدلة الإثبات" فقد سجلت تفاوت بين إجابات أفراد العينة فكانت الموافقة هي

الإجابة السائدة ب 113 فرد في حين إجابة موافق بشدة ب 75 فرد أما من اجابو بمحايد فعددهم 07 أفراد ، في حين انه لا يوجد من أجاب بعدم الموافقة بشدة وعدم الموافقة كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.35 مما يعكس اتجاه موافق بشدة لأفراد العينة، وقد بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.55 وهو ما يدل على وجود تشتت ضعيف بين الإجابات ؛

❖ **العبارة رقم 03:** تنص هذه العبارة على "أن المدقق الخارجي يقوم بكل إستقلالية بتقييم مدى كفاية وملائمة أدلة الإثبات المتحصل عليها" من خلال النتائج الإحصائية نلاحظ أن من يوافق ويوافق بشدة 112 و78 فردا بالترتيب و بنسب 57.4% و 40% على التوالي من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و05 أفراد فقط منهم محايدين عن الإجابة عليها، في حين أن عدم الموافقة وعدم الموافقة بشدة لم تظهر بين إجابات أفراد عينة الدراسة، وفي هذا السياق قد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.37 مما يعكس اتجاه موافق بشدة لأفراد العينة ككل وفقا لمقياس ليكارت المستخدم، بينما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.54 وهو ما يدل على وجود تشتت ضعيف بين الإجابات ؛

❖ **العبارة رقم 04:** تنص هذه العبارة على "أن المدقق الخارجي يقوم بكل إستقلالية جمع أدلة إثبات كافية تضمن التسجيل لأثر التغيرات الحاصلة و ثبات وصحة الطرق المحاسبية"، يشير المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.23 و حسب مقياس ليكارت المستخدم فان الاتجاه العام لإجابة لأفراد العينة هو موافق بشدة، و يؤكد ذلك عدد الأفراد المحبين بموافق وموافق بشدة 121 و 60 فردا في حين أن 12 فرد اجابو بإجابة محايد وفردين بإجابة عدم الموافقة كما أن عدم الموافقة بشدة لم تظهر بين إجابات أفراد عينة الدراسة، بينما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.60 وهو ما يدل على وجود تشتت ضعيف بين الإجابات؛

❖ **العبارة رقم 05:** تنص هذه العبارة على "أن المدقق الخارجي يقوم بكل إستقلالية بتوفير الطرق والآليات المناسبة للحصول على التأكيدات الخارجية وطرق إستخدامها بكفاءة وفعالية"؛ و بناء على النتائج الإحصائية فقد يوافق ويوافق بشدة 107 و79 فردا و بنسب 54.9% و 40.5% على التوالي من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و 09 أفراد اجابو بمحايد أما إجابة غير موافق وغير موافق بشدة لم تظهر بين إجابات أفراد عينة الدراسة، ونشير إلى أن المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.36 باتجاه عام موافق بشدة لكل أفراد العينة، بينما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.57 وهو ما يدل على وجود تشتت قليل بين الإجابات ؛

❖ **العبارة رقم 06:** تنص هذه العبارة على "أن المدقق الخارجي يقوم بكل إستقلالية بتحديد كيفية استخدام المعاينة الإحصائية للحصول على أدلة الإثبات" و من خلال النتائج المتحصل عليها يظهر لنا ان

الاتجاه العام لهاته العبارة هو موافق بشدة بوسط حسابي قدره 4.22 وانحراف معياري يقدر بـ 0.60 و بنسب 61.5% و 30.3% ممن اجابو بموافق وموافق بشدة على التوالي، في حين إن ما نسبته 7.7% قد اجابو بمحايد، كما أن ما نسبته 0.5% من أفراد العينة اجابو بعدم الموافقة وفي الأخير فان عدم الموافقة بشدة كانت بنسبة 00% من إجابات أفراد عينة الدراسة؛

❖ العبارة رقم 07: تنص هذه العبارة على "أن المدقق الخارجي يقوم بكل إستقلالية بتحديد كيفية الاتصال مع الأطراف الأخرى خلال عملية تدقيق إحدى فروع المجمع"، نلاحظ أن من يوافق ويوافق بشدة على العبارة هم الأعلى تكرارا بـ 112 و 62 فردا على التوالي، في حين أن 17 فرد محايد عن الإجابة عليها، كما أن عدم الموافقة جاءت بـ 04 إجابات، وبلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.19 وهو ما يعكس الاتجاه العام موافق، بينما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.67 وهو ما يدل على التجانس بين الإجابات؛

❖ العبارة رقم 08: تنص هذه العبارة على "أن المدقق الخارجي يقوم بكل إستقلالية بتحديد الحالات أو المتطلبات اللازمة للاستفادة من عمل الخبير"، من خلال النتائج المستقاة حول العبارة فقد وافق ووافق بشدة 117 و 58 فردا على التوالي من بين أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و 14 فرد بإجابة محايد، في حين أن 06 أفراد لم يوافقو على العبارة، وقد بلغ المتوسط الحسابي هاته العبارة 4.16 باتجاه عام موافق، بينما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.68 دلالة على وجود تشتت ضعيف بين الإجابات؛

❖ العبارة رقم 09: تنص هذه العبارة على "أن المدقق الخارجي يقوم بكل إستقلالية بتحديد إمكانية الإعتماد على أعمال المدقق الداخلي وكفاية الإستفادة من هذه الأعمال دون الإخلال بمسؤوليته تجاه إبداء رأيه"، بالاعتماد على النتائج الإحصائية المقدمة فقد وافق ووافق بشدة 100 و 66 فردا بالترتيب من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، فيما 25 فرد أبدو رأيهم حول العبارة بإجابة محايد، في حين أن 04 أفراد اجابو بعدم الموافقة، أما عدم الموافقة بشدة لم تظهر بين إجابات أفراد عينة الدراسة، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.15 مما يعكس الاتجاه العام للإجابات بموافق وفقا لمقياس ليكارت المستخدم، بينما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.80 وهو ما يدل على وجود تشتت ضعيف بين الإجابات؛

❖ العبارة رقم 10: تنص هذه العبارة على "أن المدقق الخارجي بكل إستقلالية بالحصول على أدلة الإثبات من خلال حضوره عملية الجرد و المراجعة المستندية" من خلال النتائج المسجلة حول العبارة فقد وافق و وافق بشدة 107 و 80 فردا بالترتيب و بنسب 54.9% و 41% على التوالي من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و 06 أفراد فقط منهم محايد عن الإجابة عليها، في حين أن عدم الموافقة كانت بعنصرين فقط أما عدم

الموافقة بشدة لم تظهر بين إجابات أفراد عينة الدراسة ، وفي هذا السياق قد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.36 مما يعكس الاتجاه العام موافق بشدة لإجابات أفراد العينة، بينما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.60 وهو ما يدل على ضعف التشتت بين الإجابات ؛

❖ العبارة رقم 11: تنص هذه العبارة على "أن المدقق الخارجي يقوم بكل إستقلالية بتوثيق الحوارات والمناقشات حول المسائل المهمة حسب طبيعتها مع الإدارة وغيرها"، من خلال النتائج المتحصل عليها فان إجابة أغلبية أفراد العينة بين موافق وموافق بشدة بمجموع بينهما 172 فرد من أصل 195 فرد في حين أن 19 فرد اجابو باجابة محايد و04 بعدم الموافقة ، وفي هذا السياق قد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.17 وقد عكست هاته النتيجة الاتجاه العام لإجابة المبحوثين بموافق ، في حين بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.64 وهو ما دل على وجود تشتت بسيط بين الإجابات؛

❖ العبارة رقم 12: والتي نصها "أن المدقق الخارجي يقوم بكل إستقلالية بتوفير مجموعة الإجراءات التي تضمن لكم الحصول على تصريحات الإدارة تتحمل فيها مسؤوليتها تجاه القوائم المالية" و من خلال النتائج الإحصائية فقد يوافق ويوافق بشدة 94 فردا لكل منهما من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و 07 أفراد فقط منهم محايدين، في حين أن عدم الموافقة وعدم الموافقة بشدة لم تظهر بين إجابات أفراد عينة الدراسة ، وفي هذا السياق قد بلغ المتوسط الحسابي 4.45 لهذه العبارة مسجلا بذلك أعلى نسبة متوسط حسابي بين متوسطات المحور وهو ما عكس الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة ككل بموافق بشدة وفقا لمقياس ليكارت المستخدم، بينما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.57 وهو ما يدل على وجود تجانس بين الإجابات ؛

❖ العبارة رقم 13: تنص هذه العبارة على "أن المدقق الخارجي يقوم بكل إستقلالية و حرية بالقيام بإختبارات اللازمة لفهم نظام الرقابة الداخلية من خلال استفسار الإدارة وأفراد آخرين داخل المؤسسة"، و بناءا على النتائج الإحصائية فقد كان الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة هو موافق بشدة وذلك بناءا على المتوسط الحسابي الذي قدر ب 4.38 بينما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.51 وهو ما يدل على وجود ضعف تشتت الإجابات؛ كما و قد وافق و وافق بشدة 116 و 77 فردا على التوالي من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و فردين فقط كانوا محايدين في إجاباتهم، في حين أن عدم الموافقة وعدم الموافقة بشدة لم تظهر بين إجابات أفراد عينة الدراسة؛

❖ العبارة رقم 14: تنص هذه العبارة على "أن المدقق الخارجي يقوم بكل إستقلالية بتوفير مجموعة الإجراءات في حالة وجود أحداث لاحقة لتاريخ إصدار التقرير التي تضمن له المعالجة المناسبة لهذه الأحداث"، بناء على النتائج في الجدول أعلاه فقد تباينت إجابات أفراد الدراسة وجاءت عدم الموافقة بشدة بـ 00 فرد و اجابو 04 أفراد بعدم الموافقة في حين إجابة محايد كانت بـ 08 أفراد كما وافق و وافق بشدة 93 و 90 فردا بالترتيب من أفراد عينة الدراسة، و قد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.38 باتجاه عام موافق بشدة لأفراد العينة ككل وفقا للمقياس المستخدم، بينما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.67 وهو ما يدل على وجود تجانس بين الإجابات؛

❖ العبارة رقم 15: تنص هذه العبارة على "أن المدقق الخارجي يتعرض لضغوط من طرف الإدارة عند جمع أدلة وقرائن الإثبات و توجيه عملية التدقيق"، من خلال النتائج الإحصائية تبين هناك عدم توافق كلي على هاته العبارة بالنسبة للمبحوثين حيث انه قد وافق ووافق بشدة 88 و 50 فردا على التوالي من أفراد عينة الدراسة على هاته العبارة، و 35 فرد كانت اجابتهم محايدة، في حين أن 17 فرد أجابو بعدم الموافقة و 05 بعدم الموافقة بشدة، وانعكس هذا التفاوت في الاجابات على المتوسط الحسابي لهذه العبارة فبلغ 3.83 كأدنى متوسط بين متوسطات المحور و بالاتجاه عام موافق لإجابات المبحوثين وفقا مقياس ليكارت المستخدم، بينما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 01 وهو ما يدل على وجود تشتت بين الإجابات؛

الفرع الثالث: التحليل الوصفي لنتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات المحور الثالث

كانت نتائج الإجابات عن المحور الثالث المعنون بـ «استقلالية المدقق أثناء أعداد التقرير النهائي وأثرها على جودة التدقيق»، كما هي موضحة في الجدول الموالي.

الجدول رقم (04-18) : نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات المحور الثالث

رقم العبارة	وحدة القياس	الاجابات المقترحة وفق مقياس ليكارت					الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة			
01	التكرار	0	8	25	102	60	4.09	0.77	موافق
	النسبة %	0	4.1	12.8	52.3	30.8			

موافق	0.70	4.16	61	112	17	4	1	التكرار	02
			31.8	57.4	8.7	2.1	0.5	النسبة%	
موافق	0.67	4.18	62	112	17	4	0	التكرار	03
			31.8	57.4	8.7	2.1	0	النسبة%	
موافق بشدة	0.64	4.22	64	113	15	3	0	التكرار	04
			32.8	57.9	7.7	1.5	0	النسبة%	
موافق	0.87	3.95	52	102	22	19	0	التكرار	05
			26.7	52.3	11.3	9.7	0	النسبة%	
موافق	0.98	3.95	58	98	18	15	6	التكرار	06
			29.7	50.3	9.2	7.7	3.1	النسبة%	
موافق	0.83	4.12	66	99	24	1	5	التكرار	07
			33.8	50.8	12.3	0.5	2.6	النسبة%	
موافق	0.96	3.93	55	98	22	15	5	التكرار	08
			12.8	31.3	17.4	28.2	10.3	النسبة%	
موافق	1.00	3.93	55	102	15	16	7	التكرار	09
			19	60.5	7.2	10.8	2.6	النسبة%	
غير موافق	0.96	2.45	0	32	58	71	34	التكرار	10
			0	16.4	29.7	36.4	17.4	النسبة%	
موافق	1.08	3.74	44	99	21	21	10	التكرار	11

			22.6	50.8	10.8	10.8	5.1	النسبة %	
محايد	1.12	2.71	4	62	31	70	28	التكرار	12
			2.1	31.8	15.9	35.9	14.4	النسبة %	
موافق	0.88	3.79	المحور الثالث						

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26 .

يتضح من الجدول رقم 04-18 أن الاتجاه العام لمعظم إجابات أفراد عينة الدراسة هو موافق على كل عبارات المحور الثالث و هو ما عكسه المتوسط الحسابي للمحور بقيمة 3.79 كما قدر الانحراف المعياري لهذا الأخير بـ 0.88 مما يدل على عدم وجود تشتت كبير في الإجابات، في حين تراوح المتوسط الحسابي للعبارات بين 2.45 و 4.22، وقد تعلق الأمر بالعبارة رقم 10 بالنسبة للحد الأدنى والعبارة رقم 04 بالنسبة للحد الأقصى، أما عن الانحراف المعياري للعبارات فقد تراوح بين 0.64 و 1.12 وقد تعلق الأمر بالعبارة رقم 04 بالنسبة للحد الأدنى والعبارة رقم 12 بالنسبة للحد الأقصى، وهو ما يعكس أن جميع أفراد العينة موافقون على أن المدقق الخارجي يتمتع باستقلالية عند اتخاذ قرار عملية التدقيق مما ينعكس على جودة التدقيق الخارجي وفيما يلي تحليل نتائج كل عبارة على حدى:

❖ **العبارة رقم 01:** تنص هذه العبارة على " أن المدقق الخارجي يلتزم بمعايير إعداد تقارير و إبداء الرأي المنصوص عليها" بناء على النتائج الإحصائية المقدمة فقد يوافق ويوافق بشدة ما نسبته 52.3% و 30.8% على التوالي من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و 12.8% من أفراد العينة كانت إجاباتهم محايد، في حين أن عدم الموافقة كانت بنسبة 4.6% وهو أمر شاذ، بينما عدم الموافقة بشدة لم تظهر بين إجابات أفراد عينة الدراسة، و بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.09 مما يعكس الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة هو موافق بينما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.77 وهو ما يدل على وجود تشتت ضعيف؛

❖ **العبارة رقم 02:** نصت هذه العبارة على "أن المدقق الخارجي يقوم بكل إستقلالية بإعداد تقرير متحفظ في حالة وجود قيود على نطاق عمله أو تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها"، بناء على النتائج الإحصائية المسجلة فقد جاءت الإجابة بموافق وموافق بشدة بـ 112 و 61 فردا على التوالي من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، أما من اجابو بمحايد فعددهم 17 فرد وغير الموافقين عددهم 04 أفراد في حين انه فرد واحد فقط هم من أجاب بعدم الموافقة بشدة ، وفي هذا السياق قد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.16 مما

يعكس اتجاه الموافقة لأفراد العينة، بينما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.74 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة؛

❖ العبارة رقم 03: تنص هذه العبارة على "أن المدقق الخارجي يقوم بكل إستقلالية إعداد تقرير متحفظ عند عدم كفاية نظام الرقابة الداخلية" فقد سجلت هذه العبارة تفاوت بين إجابات أفراد العينة فكانت الموافقة هي الإجابة السائدة ب 112 فرد في حين إجابة موافق بشدة ب 62 فرد أما من اجابو بمحايد فعددهم 17 فردا في حين ان من أجاب بعدم الموافقة هم 04 أفراد فقط، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.18 مما يعكس الاتجاه العام موافق لإجابات أفراد العينة حسب مقياس ليكارت المستخدم، وقد بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.67 وهو ما يدل على وجود تشتت ضعيف بين الإجابات؛

❖ العبارة رقم 04: نصت هذه العبارة على "أن المدقق الخارجي يقوم بكل إستقلالية بإبداء رأي غير نظيف كليا في حالة عدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية" من خلال النتائج الإحصائية نلاحظ أن من يوافق ويوافق بشدة 113 و 46 فردا بالترتيب و بنسب 57.9% و 32.8% على التوالي من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، كما أن 15 فرد اجابو بإجابة محايد بنسبة 7.7%، أما عدم الموافقة فكانت ب 03 أفراد وبنسبة مئوية 1.5%، وفي هذا السياق قد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.22 مما يعكس الاتجاه العام للمبحوثين حول هاته العبارة بموافق بشدة، بينما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.64 وهو ما يدل على وجود تشتت ضعيف بين الإجابات؛

❖ العبارة رقم 05: تنص هذه العبارة على "أن المدقق الخارجي يقوم بامتناع عن إبداء رأيه حول القوائم المالية في حالة تعرض إستقلالته إلى التهديد بأي شكل من الأشكال"، بناء على النتائج في الجدول أعلاه فقد تباينت إجابات أفراد الدراسة وجاءت عدم الموافقة بشدة ب 00 فرد و عدم الموافقة ب 19 فرد في حين إجابة محايد ب 22 فرد كما وافق و وافق بشدة 102 و 52 فردا بالترتيب على هذه العبارة، و قد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.95 باتجاه عام موافق لأفراد العينة ككل وفقا لمقياس ليكارت المستخدم، بينما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.87 وهو ما يدل على وجود تشتت ضعيف بين الإجابات؛

❖ العبارة رقم 06: تنص هذه العبارة على " أن المدقق الخارجي يقوم بامتناع عن إبداء رأيه كليا في حالة وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية"، بناء على النتائج الإحصائية فقد كان الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة هو موافق مستدلا على ذلك بقيمة المتوسط الحسابي الذي قدر ب 3.95 بينما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.98 وهو ما يدل على وجود تشتت ضعيف بين

الإجابات؛ كما و قد يوافق ويوافق بشدة 98 و 58 فردا على التوالي من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و 18 فرد منهم محايدين عن الإجابة عليها، في حين أن 15 فرد اجابو بعدم الموافقة و ظهرت إجابة عدم الموافقة بشدة ب 06 أفراد بين إجابات عينة الدراسة؛

❖ **العبارة رقم 07:** تنص هذه العبارة على " تزيد الخدمات غير التدقيقية و حجم أتعابها من قدرة إدارة المؤسسة محل التدقيق في الضغط عليكم عند إعدادكم التقرير النهائي " من خلال النتائج الإحصائية تبين انه قد يوافق ويوافق بشدة 99 و 66 فردا و بنسب مئوية 50.8% و 33.8% على التوالي من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و 24 فرد محايد بنسبة 12.3% في حين أن فرد 01 أجب بعدم الموافقة، و 05 افراد بعدم الموافقة بشدة وفي هذا السياق قد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.12 وهو ما يعادل الاتجاه العام **موافق** وفقا مقياس ليكارت المستخدم، بينما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.83 وهو ما يدل على وجود تشتت بسيط بين الإجابات؛

❖ **العبارة رقم 08:** تنص هذه العبارة على " تعتبر مدة التعاقد في القانون الجزائري 3 سنوات قابلة لتجديد مرة واحدة مدة كافية لتكوين خبرة لدى المدقق حول المؤسسة وبالتالي تنعكس إيجابا على جودة تقريره النهائي " من خلال النتائج المسجلة حول العبارة فقد وافق و وافق بشدة 98 و 55 فردا على التوالي من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و 22 فرد كانت إجابتهم محايد، في حين أن عدم الموافقة كانت ب 15 فرد أما عدم الموافقة بشدة ب 05 أفراد من أفراد عينة الدراسة ، و بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.93 مما يعكس الاتجاه العام **موافق** لإجابات أفراد العينة، بينما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.96 وهو ما يدل على ضعف التشتت بين الإجابات؛

❖ **العبارة رقم 09:** تنص هذه العبارة على " تعتبر مدة التعاقد في القانون الجزائري 3 سنوات قابلة لتجديد مرة واحدة مدة طويلة تسمح بتكوين علاقات ومنه رضوخكم لتهديد التالف مما ينعكس على سلبا جودة التقرير"، من خلال قراءة النتائج المتحصل عليها فان إجابة أغلبية أفراد العينة بين موافق و موافق بشدة بمجموع بينهما 157 فرد من أصل 195 فرد، في حين أن 15 فرد اجابو بإجابة محايد و 16 بعدم الموافقة و 07 منهم بعدم الموافقة بشدة، أما المتوسط الحسابي لهذه العبارة فبلغ 3.93 وقد عكست هاته النتيجة الاتجاه العام لإجابة المبحوثين **بموافق**، في حين بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 1.00 وهو ما دل على وجود تشتت نوع ما بين الإجابات؛

❖ العبارة رقم 10: والتي نصها " مخاوف عدم تجديد مدة تعاقدكم تؤثر سلبا على تقريركم النهائي" و من خلال النتائج الإحصائية فقد وافق 32 فرد ولم يوافق بشدة احد عن العبارة و58 من أفراد العينة اجابو بمحايد في حين أن عدم الموافقة سادت ب 71 مفردة وعدم الموافقة بشدة ب 34 إجابة من إجابات أفراد عينة الدراسة وفي هذا السياق قد بلغ المتوسط الحسابي 2.45 لهذه العبارة مسجلا بذلك أقل نسبة متوسط حسابي بين متوسطات المحور وهو ما عكس الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة ككل بغير موافق وفقا لمقياس ليكرت المستخدم، بينما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.96 وهو ما يدل على وجود تجانس بين الإجابات ؛

❖ العبارة رقم 11: تنص هذه العبارة على " تتعرضون إلى مساوومات وضغوط من طرف إدارة المؤسسة محل التدقيق من أجل إبداء رأي نظيف بدون تحفظات"، وبناءا على النتائج الإحصائية فقد كان الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة هو موافق وذلك بناءا على المتوسط الحسابي الذي قدر ب 3.74 بينما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 1.08 وهو ما يدل على وجود تشتت ضعيف بين الإجابات؛ كما و قد وافق و وافق بشدة 99 و 44 فردا على التوالي من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، 21 فرد كانوا محايدين في إجاباتهم، في حين أن 21 و 10 أفراد اجابو بعدم الموافقة وعدم الموافقة بشدة على الترتيب؛

❖ العبارة رقم 12: تنص هذه العبارة على " تلجأ إدارة المؤسسة إلى تأخير أتعابكم للتأثير على تقريركم النهائي"، بناءا على القراءة الإحصائية لنتائج العبارة في الجدول أعلاه فقد تباينت إجابات أفراد الدراسة وجاءت عدم الموافقة بشدة ب28 فرد و اجابو 70 فرد بعدم الموافقة في حين إجابة محايد كانت ب 31 فرد كما وافق و وافق بشدة 62 و 4 أفراد بالترتيب من أفراد عينة الدراسة، و قد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 2.71 باتجاه عام محايد لأفراد العينة، بينما بلغ الانحراف المعياري 1.12 وهو ما يدل على وجود تجانس بين الإجابات؛

الفرع الرابع: التحليل الوصفي لنتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات المحور الرابع

كانت نتائج الإجابات عن المحور الرابع المتغير التابع و المعنون "مؤشرات قياس جودة التدقيق من خلال سيرورة عملية التدقيق"، كما هي موضحة في الجدول الموالي.

الجدول رقم (04-19) : نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات المحور الرابع

رقم العبارة	وحدة القياس	الإجابات المقترحة وفق مقياس ليكرت					الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الاتجاه العام
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة			
01	التكرار	92	98	5	0	0	0.57	4.44	موافق بشدة
	النسبة %	47.2	50.3	2.6	0	0			
02	التكرار	93	91	9	2	0	0.63	4.41	موافق بشدة
	النسبة %	47.7	46.7	4.6	1	0			
03	التكرار	104	86	4	1	0	0.56	4.50	موافق بشدة
	النسبة %	53.3	44.1	2.1	0.5	0			
04	التكرار	92	93	8	2	0	0.62	4.41	موافق بشدة
	النسبة %	47.2	47.7	4.1	1	0			
05	التكرار	99	91	5	0	0	0.55	4.48	موافق بشدة
	النسبة %	50.8	46.7	2.9	0	0			
06	التكرار	101	79	11	4	0	0.69	4.42	موافق بشدة
	النسبة %	51.8	40.5	5.6	2.1	0			
07	التكرار	59	117	13	6	0	0.68	4.17	موافق
	النسبة %	30.3	60	6.7	3.1	0			
08	التكرار	58	118	13	6	0	0.67	4.16	موافق

			29.7	60.5	6.7	3.1	0	النسبة %	
موافق	0.79	4.14	66	100	25	0	4	التكرار	09
			33.8	51.3	12.8	0	2.1	النسبة %	
موافق بشدة	0.59	4.36	81	106	6	2	0	التكرار	10
			41.5	54.4	3.1	1	0	النسبة %	
موافق	0.99	3.83	51	88	34	17	5	التكرار	11
			26.2	45.1	17.4	8.7	2.6	النسبة %	
موافق	0.70	4.16	61	112	17	4	1	التكرار	12
			31.3	57.4	8.7	2.1	0.5	النسبة %	
موافق	0.69	4.13	56	114	21	3	1	التكرار	13
			28.7	58.5	10.8	1.5	0.5	النسبة %	
موافق بشدة	0.57	4.35	79	108	7	1	0	التكرار	14
			40.5	55.4	3.6	0.5	0	النسبة %	
موافق بشدة	0.53	4.37	78	112	5	0	0	التكرار	15
			40.5	57.4	2.6	0	0	النسبة %	
موافق بشدة	0.65	4.29	المجموع						

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26 .

يتضح من الجدول رقم 04-19 أن الاتجاه العام لمعظم إجابات أفراد عينة الدراسة هو موافق بشدة على كل عبارات المحور الرابع و هو ما عكسه المتوسط الحسابي للمحور بقيمة 4.29 كما قدر الانحراف المعياري لهذا الأخير بـ 0.65 مما يدل على وجود تشتت ضعيف في الإجابات، في حين تراوح المتوسط الحسابي للعبارات بين

3.83 و 4.50، وقد تعلق الأمر بالعبارة رقم 11 بالنسبة للحد الأدنى والعبارة رقم 03 بالنسبة للحد الأقصى، أما عن الانحراف المعياري للعبارة فقد تراوح بين 0.53 و 0.99 وقد تعلق الأمر بالعبارة رقم 15 بالنسبة للحد الأدنى والعبارة رقم 11 بالنسبة للحد الأقصى، وهو ما يعني أن جميع أفراد العينة موافقون على مختلف عبارات مؤشرات قياس جودة التدقيق الخارجي من خلال سيرورة عملية التدقيق وفيما يلي تحليل نتائج كل عبارة:

❖ **العبارة رقم 01:** نصت هذه العبارة على "أن المدقق الخارجي يقوم بالتأكد من صحة تعيين المدقق وفريق عمله من أجل ممارسة مهامه وفقاً للصيغ القانونية المطلوبة مما يدعم رأيه الذي سيتخذه بنهاية مهامه"، بناءً على النتائج الإحصائية المسجلة فقد جاءت الإجابة بموافق وموافق بشدة ب 98 و 92 فرداً على التوالي من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، أما من اجابو بمحايد فعددهم 05 فرد، وفي هذا السياق بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.44 مما يعكس اتجاه الموافقة بشدة لأفراد العينة، بينما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.57 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة؛

❖ **العبارة رقم 02:** تنص هذه العبارة على "أن المدقق الخارجي يقوم بالتأكد من نطاق عملية التدقيق في رسالة المهمة لممارسة حق الاطلاع وطلب الإيضاحات الضرورية لضمان عدم تضيق نطاق ممارسته لأعماله و ضمان إمكانية إدخال تعديل أو تغيير إضافة، حذف في شروط الارتباط رسالة المهمة" من خلال النتائج المتحصل عليها فإن إجابة أغلبية أفراد العينة بين موافق وموافق بشدة بمجموع بينهما 184 فرد من أصل 195 فرد في حين أن 09 أفراد اجابو بإجابة محايد وفردين بعدم الموافقة، أما المتوسط الحسابي لهذه العبارة فبلغ 4.41 وقد عكست هاته النتيجة الاتجاه العام لإجابة المبحوثين بموافق بشدة، في حين بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.63 وهو ما دل على وجود تشتت ضعيف ما بين الإجابات؛

❖ **العبارة رقم 03:** نصت هذه العبارة على "أن المدقق الخارجي يقوم بالحصول على معلومات تمهيدية والقيام بزيارة استطلاعية للمؤسسة للتعرف على النواحي الفنية لها من أجل معرفة والاطلاع على سير العمل بها" من خلال النتائج الإحصائية نلاحظ أن من يوافق ويوافق بشدة 86 و 104 فرداً بالترتيب و بنسب 44.1% و 53% على التوالي من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، كما أن 04 أفراد اجابو بإجابة محايد بنسبة 2.1%، أما عدم الموافقة بفرد واحد ونسبة 0.5%، وفي هذا السياق فقد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.50 كأعلى متوسط حسابي مما يعكس الاتجاه العام للمبحوثين حول هاته العبارة بموافق بشدة حسب السلم الموضوع، بينما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.56 وهو ما يدل على وجود تشتت ضعيف بين الإجابات؛

❖ العبارة رقم 04: تنص هذه العبارة على " أن المدقق الخارجي يقوم بالاطلاع على نتائج وتوصيات التدقيق الداخلي و الاتصال بالمدقق الخارجي السابق وفحص تقارير السنوات السابقة"، بناء على النتائج في الجدول أعلاه فقد تباينت إجابات أفراد الدراسة وجاءت عدم الموافقة بشدة بـ 00 فرد و عدم الموافقة بـ 02 فرد في حين إجابة محايد بـ 08 أفراد كما وافق و وافق بشدة بـ 93 و 92 فردا بالترتيب على هذه العبارة، و قد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.41 باتجاه عام موافق بشدة لأفراد العينة ككل وفقا لمقياس ليكرت المستخدم، بينما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.62 وهو ما يدل على وجود تشتت ضعيف بين الإجابات؛

❖ العبارة رقم 05: تنص هذه العبارة على " أن المدقق الخارجي يقوم بتحديد وإعداد برنامج تدقيق مرن يمكن من الحصول على أدلة مقنعة ويستجيب لأي تغيرات طارئة"، بناء على النتائج الإحصائية فقد كان الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة هو موافق بشدة مستدلا على ذلك بقيمة المتوسط الحسابي الذي قدر بـ 4.48 بينما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.55 وهو ما يدل على وجود تشتت ضعيف بين الإجابات؛ كما و قد يوافق ويوافق بشدة بـ 91 و 99 فردا على التوالي من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و 05 افراد منهم محايدين عن الإجابة عليها، في حين لم تظهر إجابة عدم الموافقة وعدم الموافقة بشدة بين إجابات أفراد عينة الدراسة؛

❖ العبارة رقم 06: تنص هذه العبارة على " أن المدقق الخارجي يقوم بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد مدى قدرته على ضمان التنفيذ الملائم للعمليات، وإعداد تقرير حول ما يتضمنه هذا النظام من نقاط قوة وضعف " بناء على النتائج الإحصائية المقدمة فقد يوافق ويوافق بشدة بـ 40.5% و 51.8% على التوالي من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و 5.6% من أفراد العينة كانت إجابتهم محايد، في حين أن عدم الموافقة كانت بنسبة 2.1% بينما عدم الموافقة بشدة لم تظهر بين إجابات أفراد عينة الدراسة، و بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.42 مما يعكس الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة بالموافقة بشدة بينما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.69 ما يدل على وجود تشتت ضعيف؛

❖ العبارة رقم 07: تنص هذه العبارة على " أن المدقق الخارجي يقوم بجمع أدلة وقرائن ملائمة وكافية تتعلق بجميع الأحداث الاقتصادية للمؤسسة وتنوع مصادرها " من خلال النتائج الإحصائية تبين انه قد يوافق ويوافق بشدة بـ 117 و 59 فردا و بنسب مئوية 60% و 30.3% على التوالي من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و 13 فرد محايد بنسبة 6.7% في حين أن 06 أفراد أجابو بعدم الموافقة، وقد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 74.1 وهو ما يوافق الاتجاه العام موافق وفقا لمقياس ليكرت المستخدم، بينما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.68 وهو ما يدل على وجود تشتت بسيط بين الإجابات؛

❖ العبارة رقم 08: نصت هذه العبارة على " أن المدقق الخارجي يقوم بتوثيق عملية التدقيق وإعداد أوراق العمل تعتبر دليل على مدى إتباع العناية المهنية أثناء عمليات الفحص "، بناء على النتائج الإحصائية فقد يوافق ويوافق بشدة 118 و58 فردا على التوالي من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، غير أن 13 فرد كانوا محايدين عن الإجابة، في حين أن عدم الموافقة ظهرت بـ 06 مفردات فقط وعدم الموافقة بشدة لم تظهر بين الإجابات، وبلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.16 مما يعكس اتجاه الموافقة وفقا لمقياس ليكرت المستخدم، بينما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.67 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة؛

❖ العبارة رقم 09: تنص هذه العبارة على " أن المدقق الخارجي يقوم بالتأكد من سلامة تبني المبادئ المحاسبية و صحة الثبات في تطبيقها، ومدى معقولية التقديرات والسياسات المحاسبية المتبعة عند إعداد القوائم المالية " سجلت الإحصائيات الوصفية لهاته العبارة تفاوت بين إجابات أفراد العينة فكانت الموافقة بشدة بـ 66 مفردة في حين إجابة موافق بـ 100 فرد أما من اجابو بمحايد فعددهم 25 فرد وغير موافقين بشدة كان عددهم 04 أفراد، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.14 باتجاه عام للإجابات موافق ، وقد بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.79 وهو ما يدل على وجود تشتت بسيط بين الإجابات ؛

❖ العبارة رقم 10: تنص هذه العبارة على " أن المدقق الخارجي يقوم باكتشاف الأخطاء والتحريفات في السجلات والدفاتر عبر التحقق من التسجيل المحاسبي للعمليات الاقتصادية وإعادة الاحتساب لاكتشاف الأخطاء وعمليات الغش والتحريفات " من خلال النتائج المسجلة حول العبارة فقد وافق و وافق بشدة 106 و 81 فردا على التوالي من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، و06 أفراد كانت إجابتهم محايد، في حين أن عدم الموافقة كانت بـ فردين أما عدم الموافقة بشدة لم تسجل أية إجابة من أفراد عينة الدراسة ، وفي هذا السياق قد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.36 مما يعكس الاتجاه العام موافق بشدة لإجابات أفراد العينة، بينما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.59 وهو ما يدل على ضعف التشتت بين الإجابات؛

❖ العبارة رقم 11: تنص هذه العبارة على " إبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق بدقة"، من خلال النتائج المتحصل عليها فان إجابة أغلبية أفراد العينة بين موافق وموافق بشدة بمجموع بينهما 131 فرد من أصل 195 فرد في حين أن 34 فرد اجابو بإجابة محايد و17 فرد بعدم الموافقة و05 أفراد بعدم الموافقة بشدة، أما المتوسط الحسابي لهذه العبارة فبلغ 3.83 وقد عكست هاته النتيجة الاتجاه العام لإجابة الباحثين بموافق، في حين بلغ الانحراف المعياري لهاته العبارة 0.99 ما دل على وجود تشتت ضعيف ما بين الإجابات؛

❖ العبارة رقم 12: والتي نصها " أن المدق الخارجي يقوم بتوضيح المخالفات والتحريفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية وتنبية جميع الأطراف المستخدمة لها للمخاطر التي قد تتضمنها هذه القوائم " و من خلال النتائج الإحصائية فقد وافق 112 فرد، ولم يوافق بشدة غير مفردة واحدة عن العبارة و 17 من أفراد العينة اجابو بمحايد في حين أن عدم الموافقة جاءت ب 04 أفراد و الموافقة بشدة ب 61 إجابة من إجابات أفراد عينة الدراسة وفي هذا السياق قد بلغ المتوسط الحسابي 4.16 لهذه العبارة وعكست نتيجة المتوسط الحسابي الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة ككل بموافق وفقا لمقياس ليكارت المستخدم، بينما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.70 وهو ما يدل على وجود تجانس بين الإجابات ؛

❖ العبارة رقم 13: تنص هذه العبارة على " أن المدق الخارجي يقوم بالالتزام بمعايير إعداد تقارير و إبداء الرأي و الإفصاح بشكل كامل عن جميع المعلومات المالية بصورة واضحة لقرائها لا تقبل التأويل أو التموهية " وبقراءة النتائج الإحصائية المسجلة فقد كان الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة هو موافق بناء على المتوسط الحسابي الذي قدر ب 4.13 بينما بلغ الانحراف المعياري 0.69 وهو ما يدل على وجود تشتت ضعيف بين الإجابات؛ كما وافق و وافق بشدة 114 و 56 فردا على التوالي من أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة، 21 فرد كانوا محايدين في إجاباتهم، في حين أن 03 أفراد اجابو بعدم الموافقة و فرد واحد بعدم الموافقة بشدة على الترتيب؛

❖ العبارة رقم 14: تنص هذه العبارة على " أن المدق الخارجي يقوم بعدم التحيز، والتجرد من كل الضغوطات عند إعداد التقرير عن كل الأخطاء والتجاوزات المكتشفة خلال أدائه لمهامه والتعبير عن رأيه بموضوعية تامة "، بناء على النتائج في الجدول أعلاه فقد تباينت إجابات أفراد الدراسة وجاءت عدم الموافقة بشدة ب 00 فرد و اجاب فرد 01 بعدم الموافقة في حين إجابة محايد كانت ب 07 أفراد كما وافق و وافق بشدة 108 و 79 فردا بالترتيب من أفراد عينة الدراسة، و قد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.35 باتجاه عام موافق بشدة، بينما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.57 وهو ما يدل على وجود تجانس بين الإجابات؛

❖ العبارة رقم 15: والتي نصها " أن المدق الخارجي يقوم بالالتزام بالوقت اللازم والمناسب لإنجاز مهمته وتقديم تقريره في الوقت والمدة المحددة" و من خلال النتائج الإحصائية فقد وافق 112 فرد و 79 فرد على إجابة موافق بشدة، في حين أن 05 من أفراد العينة اجابو بمحايد، وفي هذا السياق قد بلغ المتوسط الحسابي 4.37 و بالاتجاه العام لإجابات أفراد العينة ككل بموافق بشدة وفقا لمقياس ليكارت المستخدم، كما سجل الانحراف المعياري لهاته العبارة 0.53 وهو ما يدل على وجود تجانس بين الإجابات عينة الدراسة.

المبحث الرابع: اختبار الفرضيات

سنتناول من خلال هذا المبحث اختبار فرضيات الدراسة بمختلف الاختبارات المناسبة لذلك كما سنتطرق إلى اختبار الفروق بين إجابات المبحوثين والتي تعزى إلى الخصائص الديمغرافية للعينة والموضوعة في الاستبيان في قسمه الأول.

الفرع الأول: اختبار اعتدالية التوزيع

قبل الخوض في دراسة واختبار الفرضيات، ويهدف تحديد الأساليب الإحصائية الأنسب الواجب اعتمادها يلزم على الباحث القيام باختبار توزيع البيانات، وتحديد ما إذا كانت تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه، وعلى هذا الأساس يتم إجراء الاختبارات المعلمية (البارامترية) في حالة توزيع البيانات توزيعاً طبيعياً أو غيرها من الاختبارات اللامعلمية (اللابارامترية) إذا لم تتبع البيانات التوزيع الطبيعي، وللقيام بذلك تم إجراء اختبار كولموجروف-سميرنوف للعينة الواحدة "Kolmogorov-Smirnov-Teste one sample"، حيث يركز هذا الاختبار على الفرضيتين التاليتين¹:

- Ho: البيانات تتبع التوزيع الطبيعي؛

- H1: البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي.

حيث أن قرار قبول فرضية العدم Ho أو رفضها، يعتمد على قاعدة القرار التي تقوم على قيمة مستوى الدلالة Sig مقارنة بمستوى المعنوية والذي يقابل في دراستنا هذه $\alpha \leq 0,05$ حيث:

إذا كان مستوى الدلالة Sig أكبر من مستوى المعنوية $\alpha=0,05$ فيتم قبول فرضية العدم Ho ورفض الفرضية البديلة، أي أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي؛

أما إذا كان مستوى الدلالة Sig أقل من مستوى المعنوية $\alpha=0,05$ فيتم رفض فرضية العدم Ho وقبول الفرضية البديلة؛ أي أن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي؛

وكانت نتائج اختبار كولموجروف-سميرنوف "Kolmogorov-Smirnov" كما هي والموضحة في كما في الجدول التالي:

¹ Thomas Cleff, **Applied Statistics and Multivariate Data Analysis for Business and Economics: A Modern Approach Using SPSS, Stata, and Excel**, Springer, 2019, p.324

الجدول رقم (04-20): إختبار التوزيع الطبيعي كولجروف-سميرنوف للعينه الواحدة

المحور	قيمة Z	مستوى الدلالة SIG	القرار
المحور الأول	0,122	,000	نرفض فرضية العدم H0 ونقبل الفرضية البديلة H1
المحور الثاني	0,098	,000	نرفض فرضية العدم H0 ونقبل الفرضية البديلة H1
المحور الثالث	0,148	,000	نرفض فرضية العدم H0 ونقبل الفرضية البديلة H1
المتغير التابع	0,153	,000	نرفض فرضية العدم H0 ونقبل الفرضية البديلة H1
الاستبيان ككل	0,128	,000	نرفض فرضية العدم H0 ونقبل الفرضية البديلة H1

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26 .

نلاحظ من خلال الجدول رقم 04-20 أن مستوى الدلالة Sig لجميع محاور الاستبيان أقل من مستوى المعنوية $\alpha=0,05$ ، و بالاعتماد على قاعدة القرار السابقة يتم رفض فرضية العدم H0 ونقبل فرضية البديلة H1 وعليه فان البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي.

الفرع الثاني: إختبار الفرضيات

بما أن التوزيع البيانات غير طبيعي فسيتم من خلال هذا الفرع إختبار فرضيات الدراسة وذلك باستخدام الإختبار اللامعلمي إختبار ولكسون للعينه الواحدة "Wilcoxon Signed Rank Test One Sample" كبديل للاختبار المعلمي ت للعينه الواحدة "Sample T Test One" لاختبار صحة فرضيات الدراسة من عدمها، وتنص قاعد القرار في هذا الاختبار على رفض فرضية العدم Ho وقبول الفرضية البديلة إذا كان مستوى الدلالة مستوى الدلالة sig أقل من مستوى معنوية $\alpha=0.05$ ويتم قبول فرضية العدم ورفض الفرضية البديلة إذا كان مستوى الدلالة مستوى الدلالة Sig أكبر من مستوى معنوية $\alpha=0.05$.

أولاً: إختبار صحة الفرضية الفرعية الأولى

يهدف إختبار هذه الفرضية إلى معرفة آراء الباحثين من عينة الدراسة حول أثر إستقلالية المدقق الخارجي عند مرحلة قبول المهمة والتخطيط لها على جودة التدقيق في ظل معايير التدقيق الجزائرية، وجاء نص الفرضية كما يلي "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لإستقلالية المدقق الخارجي عند مرحلة قبول المهمة والتخطيط لها على جودة التدقيق في ظل معايير التدقيق الجزائرية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ ".

هذا الإختبار سيكون من خلال هاتين الفرضيتين

H0- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لإستقلالية المدقق الخارجي عند مرحلة قبول المهمة والتخطيط لها على جودة التدقيق في ظل معايير التدقيق الجزائرية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$.

H1- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لإستقلالية المدقق الخارجي عند مرحلة قبول المهمة والتخطيط لها على جودة التدقيق في ظل معايير التدقيق الجزائرية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$.

والجدول التالي يوضح نتائج اختبار الفرضية

الجدول رقم (04-21): اختبار ولكوكسون للعينة الواحدة الفرضية الفرعية الأولى

الفرضية الفرعية الأولى	اختبار الاحصائي Statistic Test	الخطأ المعياري	قيمة Z	SIG	القرار
لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لإستقلالية المدقق الخارجي عند مرحلة قبول المهمة والتخطيط لها على جودة التدقيق في ظل معايير التدقيق الجزائرية عند مستوى المعنوية $\alpha=0.05$	19110,0	788,55	12.115	,000	نرفض فرضية العدم H0 ونقبل الفرضية البديلة H1

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26 .

من خلال الجدول رقم 04-21 يتضح لنا أن مستوى الدلالة المتحصل عليه $SIG=.000$ اقل من قيمة مستوى المعنوية $\alpha=0,05$ ، و بالاعتماد على قاعدة القرار الموضوعة سابقا يتم رفض فرضية عدم H0 ونقبل فرضية البديلة H1 ومنه يمكن القول أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لإستقلالية المدقق الخارجي عند مرحلة قبول المهمة والتخطيط لها على جودة التدقيق في ظل معايير التدقيق الجزائرية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$.

ثانيا: اختبار صحة الفرضية الفرعية الثانية

يهدف اختبار هذه الفرضية إلى معرفة آراء الباحثين من عينة الدراسة حول أثر إستقلالية المدقق الخارجي أثناء تنفيذ المهمة وجمع قرائن الاثبات على جودة التدقيق في ظل معايير التدقيق الجزائرية، وجاء نص الفرضية كما يلي "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لإستقلالية المدقق الخارجي أثناء تنفيذ المهمة وجمع قرائن الاثبات على جودة التدقيق في ظل معايير التدقيق الجزائرية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ ".

هذا الاختبار سيكون من خلال هاتين الفرضيتين هما:

H0- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لإستقلالية المدقق الخارجي أثناء تنفيذ المهمة وجمع قرائن الاثبات على جودة التدقيق في ظل معايير التدقيق الجزائرية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$.

H1-: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لإستقلالية المدقق الخارجي أثناء تنفيذ المهمة وجمع قرائن الاثبات على جودة التدقيق في ظل معايير التدقيق الجزائرية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$.

والجدول التالي يوضح نتائج اختبار الفرضية

الجدول رقم (04-22): إختبار ولكوكسون للعينة الواحدة الفرضية الفرعية الثانية

القرار	SIG	قيمة Z	الخطأ المعياري	اختبار الاحصائي Statistic Test	الفرضية الفرعية الثانية
نرفض فرضية العدم H0 ونقبل الفرضية البديلة H1	,000	12.117	788,55	19110,0	لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لإستقلالية المدقق الخارجي أثناء تنفيذ المهمة وجمع قرائن الاثبات على جودة التدقيق في ظل معايير التدقيق الجزائرية عند مستوى المعنوية $\alpha=0.05$

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26 .

من خلال الجدول رقم 04-22 يتضح لنا أن مستوى الدلالة المتحصل عليه $SIG=.000$ اقل من قيمة مستوى المعنوية $\alpha=0,05$ ، و بالاعتماد على قاعدة القرار الموضوعة سابقا يتم رفض فرضية العدم H0 ونقبل فرضية البديلة H1 ومنه يمكن القول أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لإستقلالية المدقق الخارجي أثناء تنفيذ المهمة وجمع قرائن الاثبات لها على جودة التدقيق في ظل معايير التدقيق الجزائرية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$.

ثالثا: اختبار صحة الفرضية الفرعية الثالثة

يهدف اختبار هذه الفرضية إلى معرفة آراء المبحوثين من عينة الدراسة حول أثر إستقلالية المدقق الخارجي أثناء إعداد التقرير النهائي للمهمة على جودة التدقيق في ظل معايير التدقيق الجزائرية، وجاء نص الفرضية كما يلي "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لإستقلالية المدقق الخارجي أثناء إعداد التقرير النهائي للمهمة على جودة التدقيق في ظل معايير التدقيق الجزائرية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ ".

هذا الاختبار سيكون من خلال هاتين الفرضيتين هما:

H0-: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لإستقلالية المدقق الخارجي أثناء إعداد التقرير النهائي للمهمة على جودة التدقيق في ظل معايير التدقيق الجزائرية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$.

H1-: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لإستقلالية المدقق الخارجي أثناء إعداد التقرير النهائي للمهمة على جودة التدقيق في ظل معايير التدقيق الجزائرية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$.

والجدول التالي يوضح نتائج اختبار الفرضية

الجدول رقم (04-23): إختبار ولكوكسون للعينة الواحدة الفرضية الفرعية الثالثة

الفرضية الفرعية الثالثة	اختبار الاحصائي Statistic Test	الخطأ المعياري	قيمة Z	SIG	القرار
لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لإستقلالية المدقق الخارجي أثناء إعداد التقرير النهائي للمهمة على جودة التدقيق في ظل معايير التدقيق الجزائرية عند مستوى المعنوية $\alpha=0.05$	17550.5	764.51	10.964	.000	نرفض فرضية العدم H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26 .

من خلال الجدول رقم 04-23 يتضح لنا أن مستوى الدلالة المتحصل عليه $SIG=.000$ اقل من قيمة مستوى المعنوية $\alpha=0,05$ ، و بالاعتماد على قاعدة القرار الموضوعة سابقا يتم رفض فرضية العدم H_0 ونقبل فرضية البديلة H_1 ومنه يمكن القول أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لإستقلالية المدقق الخارجي أثناء إعداد التقرير النهائي للمهمة على جودة التدقيق في ظل معايير التدقيق الجزائرية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$.

الفرع الثالث: اختبار الفرضيات باستخدام الانحدار الخطي البسيط

سيتم من خلال هذا الفرع تحليل اثر المتغيرات مستقلة على المتغير التابع وفي سياق تقدير واختبار النموذج، وتأكيذاً لعلاقة متغيرات النموذج سيتم التأكد من وجود علاقة خطية بين متغيراته، وذلك إما برسم لوحة الانتشار وملاحظة وجود إمكانية تمثيل العلاقة بين متغيرات الدراسة على شكل خط مستقيم، أو حساب الخطأ المعياري للتقدير Erreur standard de l'estimation، الذي يقيس تشتت قيم متغيرات النموذج عن خط الانحدار فصغر قيم هذا المؤشر يعني صغر انحراف متغيرات النموذج عن خط الانحدار، وصغر الأخطاء العشوائية وبالتالي وجود علاقة خطية تسمح بتحقيق جودة تمثيل خط الانحدار لنقاط شكل الانتشار.

أولاً: اختبار صحة الفرضية الفرعية الأولى

سيتم تحليل أثر إستقلالية المدقق الخارجي عند مرحلة قبول المهمة والتخطيط لها كمتغير مستقل على جودة التدقيق كمتغير تابع، باستخدام نموذج الانحدار البسيط من خلال الفرضية التالية "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لإستقلالية المدقق الخارجي عند مرحلة قبول المهمة والتخطيط لها على جودة التدقيق في ظل معايير التدقيق الجزائرية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ ".

واستناداً لصغر الخطأ المعياري لتقدير لهذا النموذج والذي بلغ 0,22 ، فإن نموذج الانحدار الخطي البسيط سيكون مناسب لهذه العلاقة، ويمكن أن يأخذ الصيغة التالية:

$$Y=aX+b$$

حيث:

Y: المتغير التابع جودة التدقيق؛

a: معامل التغير؛

b: الثابت؛

X: المتغير المستقل.

والجدول المـــــــوالي يوضح تقدير واختبار معالم النموذج:

الجدول رقم (04-24): نموذج الانحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الأولى

Sig	T	قيمة β	قيمة F	معامل التحديد R	معامل الارتباط r	المتغير المستقل	المتغير التابع
,000	16.28	,655	265.2	,579	,761	إستقلالية المدقق الخارجي عند مرحلة قبول المهمة والتخطيط لها	جودة التدقيق

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26 .

أظهرت النتائج المبينة في الجدول رقم 04-24 أن نموذج الانحدار معنوي وذلك من خلال قيمة F البالغة 265.2 بقيمة احتمالية 0.000 أقل من مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ وبالتالي هي دالة إحصائياً، كما أن هناك علاقة ارتباط قوية طردية بين المتغير المستقل والتابع عكسها معامل الارتباط المقدر بـ 0.761 في حين أن معامل التحديد البالغ 0,579 يدل على أن المتغير المستقل يفسر المتغير التابع بنسبة 57.9% أما النسبة المتبقية فتعود لمتغيرات عشوائية أخرى لم تدرج في النموذج، وقدرت قيمة β بـ 0.655 وهو ما يعني أن تغير بوحدة واحد في المتغير المستقل ينتج عنها تغير في المتغير التابع بقيمة β ، وبما أن مستوى المعنوي المحسوب لقيمة T والمقدر بـ 0.000 أقل من مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ فإننا نقول أن قيمة β معنوية ويكون القرار برفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة H1 وهو ما وافق نتيجة الاختبار الأول، ويمكن اختصار هذا الأثر في المعادلة التالية:

$$Y=0.655 X+1.42$$

ثانياً: اختبار صحة الفرضية الفرعية الثانية

سيتم تحليل أثر إستقلالية المدقق الخارجي أثناء مرحلة تنفيذ المهمة وجمع قرائن الاثبات كمتغير مستقل على جودة التدقيق كمتغير تابع، باستخدام نموذج الانحدار البسيط من خلال الفرضية التالية " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لإستقلالية المدقق الخارجي أثناء تنفيذ المهمة وجمع قرائن الاثبات على جودة التدقيق في ظل معايير التدقيق الجزائرية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ ".

واستناداً لصغر الخطأ المعياري لتقدير لهذا النموذج والذي بلغ 0,173 ، فإن نموذج الانحدار الخطي البسيط سيكون مناسب لهذه العلاقة، ويمكن أن يأخذ الصيغة التالية:

$$Y = aX + b$$

حيث:

Y: المتغير التابع جودة التدقيق؛

a: معامل التغير؛

b: الثابت؛

X: المتغير المستقل.

والجدول المـــــــواليا يوضح تقدير واختبار معالم النموذج:

الجدول رقم (04-25): نموذج الانحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الثانية

Sig	قيمة T	قيمة β	قيمة F	معامل التحديد R	معامل الارتباط r	المتغير المستقل	المتغير التابع
,000	23.74	,747	563.6	,745	,863	إستقلالية المدقق الخارجي عند مرحلة تنفيذ المهمة وجمع قرائن الاثبات	جودة التدقيق

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26 .

من خلال تحليل نتائج الانحدار المبينة في الجدول رقم 04-25 أن نموذج الانحدار معنوي وذلك من خلال قيمة F البالغة 563.6 بقيمة احتمالية 0.000 اقل من مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ وبالتالي هي دالة إحصائياً، كما أن هناك علاقة ارتباط قوية طردية بين المتغير المستقل والتابع عكسها معامل الارتباط المقدر بـ 0.863 في حين أن معامل التحديد البالغ 0,745 مما دل على أن المتغير المستقل يفسر المتغير التابع بنسبة 74.5%، وقدرت قيمة β بـ 0.747 وهو ما يعني أن تغير بوحدة واحد في المتغير المستقل ينتج عنها تغير

في المتغير التابع بقيمة β ، وبما أن مستوى المعنوية المحسوب لقيمة T والمقدر بـ 0.000 أقل من مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ فإننا نقول أن قيمة β معنوية ويكون القرار برفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة H1 وهو ما وافق نتيجة الاختبار الأول للفرضية، ويمكن اختصار هذا الأثر في المعادلة التالية:

$$Y=0.747X+1.12$$

ثالثاً: اختبار صحة الفرضية الفرعية الثالثة

سيتم تحليل أثر إستقلالية المدقق الخارجي عند مرحلة إعداد التقرير النهائي كمتغير مستقل على جودة التدقيق كمتغير تابع، باستخدام نموذج الانحدار البسيط من خلال الفرضية التالية "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لإستقلالية المدقق الخارجي عند مرحلة إعداد التقرير النهائي على جودة التدقيق في ظل معايير التدقيق الجزائرية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ ".

واستناداً لصغر الخطأ المعياري لتقدير لهذا النموذج والذي بلغ 0,316، فإن نموذج الانحدار الخطي البسيط سيكون مناسب لهذه العلاقة، ويمكن أن يأخذ الصيغة التالية:

$$Y=a X+b$$

حيث:

Y: المتغير التابع جودة التدقيق؛

a: معامل التغير؛

b: الثابت؛

X: المتغير المستقل.

والجدول المــــــوالي يوضح تقدير واختبار معالم النموذج:

الجدول رقم (04-26): نموذج الانحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الثالثة

Sig	قيمة T	قيمة β	قيمة F	معامل التحديد R	معامل الارتباط r	المتغير المستقل	المتغير التابع
,000	5.70	,224	32.50	,144	,380	إستقلالية المدقق الخارجي عند مرحلة إعداد التقرير النهائي لعملية التدقيق	جودة التدقيق

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26 .

من خلال ما جاء في الجدول رقم 04-26 أظهرت نتائج تحليل الانحدار أن نموذج الانحدار معنوي وذلك من خلال قيمة F البالغة 32.50 بقيمة احتمالية 0.000 أقل من مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ وبالتالي هي دالة إحصائية، كما أن هناك علاقة ارتباط متوسطة طردية بين المتغير المستقل والتابع عكستها قيمة معامل الارتباط المقدر بـ 0.380 في حين أن معامل التحديد البالغ 0,144 يدل على أن المتغير المستقل يفسر المتغير التابع بنسبة 14.4% أما النسبة المتبقية فتعود لمتغيرات عشوائية أخرى لم تدرج في النموذج، وقدرت قيمة β بـ 0.224 وهو ما يعني أن تغير بوحدة واحد في المتغير المستقل ينتج عنها تغير في المتغير التابع بقيمة β ، وبما أن مستوى المعنوي المحسوب لقيمة T والمقدر بـ 0.000 أقل من مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$ فإننا نقول أن قيمة β معنوية ويكون القرار برفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة H1 وهو ما وافق نتيجة الاختبار الأول للفرضية الثالثة، ويمكن اختصار هذا الأثر في المعادلة التالية:

$$Y=0.224X+3.461$$

الفرع الرابع: اختبار الفروق

سنحاول من خلال هذا الفرع معرفة ما إذا كان هناك فروقات ذات دلالة إحصائية في إجابات الباحثين من عينة الدراسة على عبارات محاور الاستبيان تعزى إلى البيانات الشخصية خصائص وسمات أفراد العينة، ومن أجل ذلك تم استخدام اختبار اللامعلمي كروسكال واليس Kruskal-Wallis Test عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ ، وهو اختبار بديل للاختبار المعلمي أنوفا ANOVA One Way، ضف إلى ذلك تم استخدام اختبار مان ويتني.

ويقوم هذان الاختباران على نفس قاعدة القرار بقبول فرضية العدم Ho ورفض الفرضية البديلة إذا كان مستوى الدلالة مستوى الدلالة SIG أكبر من مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ ، والعكس صحيح.

وتتمثل الفرضيات المختبرة في هذا الفرع في أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات الباحثين تعزى إلى البيانات الشخصية وهي (الجنس، الخبرة المهنية، المهنة، مستوى الاطلاع على المعايير)، عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ ، وللإجابة على هذه الفرضية الرئيسية تم تقسيمها إلى فرضيات فرعية كما يلي:

أولاً: اختبار الفرضية الفرعية الرابعة

من اجل اختبار صحة الفرضية الفرعية الرابعة والتي تنص على انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات الباحثين تعزى إلى جنس الباحث عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ ، تم اعتماد اختبار مان-ويتني اللامعلمي وذلك لان عامل الجنس لا يحتل إلى مجموعتين فقط: ذكر و أنثى. يتم اختبار هاته الفرضية من خلال :

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية

H0 - لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى جنس المبحوث عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$.

H1- توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى جنس المبحوث عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$.

والجدول التالي يوضح نتائج الاختبار.

الجدول رقم (04-27): اختبار مان-ويتني للفرضية الفرعية الرابعة

المحاور	الخاصية	التكرار	متوسط الرتب	إحصاءة الاختبار	مستوى الدلالة Sig	القرار
المحور الأول للمتغير المستقل	ذكر	157	90.3	1779	0,000	نرفض فرضية العدم H0 ونقبل الفرضية البديلة H1
	أنثى	38	129.6			
المحور الثاني للمتغير المستقل	ذكر	157	96.8	2805.5	0,569	نقبل فرضية العدم H0 ونرفض الفرضية البديلة H1
	أنثى	38	102.6			
المحور الثالث للمتغير المستقل	ذكر	157	96.8	2803	0,563	نقبل فرضية العدم H0 ونرفض الفرضية البديلة H1
	أنثى	38	102.7			
المحور الرابع للمتغير التابع	ذكر	157	93.7	2315	0,032	نرفض فرضية العدم H0 ونقبل الفرضية البديلة H1
	أنثى	38	115.5			
الاستبيان ككل	ذكر	157	93.5	2280	0,024	نرفض فرضية العدم H0 ونقبل الفرضية البديلة H1
	أنثى	38	116.4			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26 .

من خلال نتائج الاختبار الموضحة في الجدول رقم 04-27 والتي سعينا من ورائها لمعرفة ما إذا كانت هناك فروق في إجابات المبحوثين تعزى إلى عامل جنس المبحوث وبما أن مستوى الدلالة sig للاستبيان ككل جاءت أقل من مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$ وبناء على قاعدة القرار فإننا نرفض فرضية العدم H0 ونقبل الفرضية البديلة H1، هذا بشكل عام أما عن الجانب التفصيلي منه فإننا نلاحظ تباين بين نتائج كل محور لوحده فجاء المحور الأول والمحور الرابع موافق لنتيجة الاستبيان ككل أما المحور الثاني والثالث من الاستبيان فنتائجهما معكاسة لما سبق، حيث تؤكد نتائجهما على أنه لا وجود فروق في إجابات المبحوثين تعزى إلى عامل جنس المبحوث تماشياً

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية

مع الفرضية العدم وذلك بناء على نتيجة مستوى الدلالة المحسوب والتي جاءت اكبر من مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$.

ثانيا: اختبار الفرضية الفرعية الخامسة

من اجل اختبار صحة الفرضية الفرعية الخامسة والتي تنص على "انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى نوع المهنة عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ "، تم اعتماد اختبار مان-ويتني اللامعلمي وذلك لان نوع المهنة لا يحتتمل إلى مجموعتين فقط: خبير محاسبي و محافظ حسابات. يتم اختبار هاته الفرضية من خلال :

- H0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى نوع مهنة المبحوث عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$.

-H1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى نوع مهنة المبحوث عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$.

والجدول التالي يوضح نتائج الاختبار.

الجدول رقم (04-28): اختبار مان-ويتني للفرضية الفرعية الخامسة

المحاور	الخاصية	التكرار	متوسط الرتب	إحصاءة الاختبار	مستوى الدلالة Sig	القرار
المحور الأول للمتغير المستقل	خبير محاسبي	46	86,37	2892	0,109	نقبل فرضية العدم H0 ونرفض الفرضية البديلة H1
	محافظ حسابات	149	101,59			
المحور الثاني للمتغير المستقل	خبير محاسبي	46	97,48	3403	0,943	نقبل فرضية العدم H0 ونرفض الفرضية البديلة H1
	محافظ حسابات	149	98,16			
المحور الثالث للمتغير المستقل	خبير محاسبي	46	104,74	3117	0,353	نقبل فرضية العدم H0 ونرفض الفرضية البديلة H1
	محافظ حسابات	149	95,92			
المحور الرابع للمتغير	خبير محاسبي	46	92,46	3172	0,444	نقبل فرضية العدم H0

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية

التابع	محافظ حسابات	149	99,71		ونرفض الفرضية البديلة H1
الاستبيان ككل	خبير محاسبي	46	95,72	0,754	نقبل فرضية العدم H0
	محافظ حسابات	149	98,70	3322	ونرفض الفرضية البديلة H1

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26 .

من خلال نتائج الاختبار الموضحة في الجدول رقم 04-28 والتي سعيينا من ورائها لمعرفة ما إذا كانت هناك فروق في إجابات المبحوثين تعزى إلى عامل نوع مهنة المبحوث وبما أن مستوى الدلالة sig للاستبيان ككل ومحاوره كل على حدى جاءت أكبر من مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$ وبناء على قاعدة القرار فإننا نقبل فرضية العدم H0 والتي مفادها انه لا وجود فروق في إجابات المبحوثين تعزى إلى عامل نوع مهنة المبحوث ونرفض الفرضية البديلة H1.

ثالثاً: اختبار الفرضية الفرعية السادسة

من اجل اختبار صحة الفرضية الفرعية السادسة والتي تنص على "انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى الخبرة المهنية عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ "، تم اعتماد اختبار اللامعلمي كروسكال واليس Kruskal-Wallis Test عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$.

يتم اختبار هاته الفرضية من خلال :

H0 - لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى الخبرة المهنية عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$.

H1- توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى الخبرة المهنية عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$.

والجدول التالي يوضح نتائج الاختبار.

الجدول رقم (04-29): اختبار كروسكال واليس للفرضية الفرعية السادسة

المحاور	الخاصية	التكرار	متوسط الرتب	إحصاءة الاختبار	مستوى الدلالة Sig	القرار
المحور الأول للمتغير المستقل	أقل من 5 سنوات	51	110,87	6.423	0.40	نقبل فرضية العدم H0 ونرفض الفرضية البديلة H1
	من 05 سنوات إلى 15 سنة	96	99,00			
	أكثر من 16 سنة	48	82,32			
المحور الثاني للمتغير المستقل	أقل من 5 سنوات	51	108,19	3.983	0.137	نقبل فرضية العدم H0 ونرفض الفرضية البديلة H1
	من 05 سنوات إلى 15 سنة	96	98,75			
	أكثر من 16 سنة	48	85,68			
المحور الثالث للمتغير المستقل	أقل من 5 سنوات	51	83,84	14.82	0.01	نرفض الفرضية العدم H0 ونقبل الفرضية البديلة H1
	من 05 سنوات إلى 15 سنة	96	113,74			
	أكثر من 16 سنة	48	81,55			
المحور الرابع للمتغير التابع	أقل من 5 سنوات	51	111,07	4.729	0.094	نقبل فرضية العدم H0 ونرفض الفرضية البديلة H1
	من 05 سنوات إلى 15 سنة	96	96,68			
	أكثر من 16 سنة	48	86,75			
محاور الاستبيان ككل	أقل من 5 سنوات	51	104,60	5.131	0.077	نقبل فرضية العدم H0 ونرفض الفرضية البديلة H1
	من 05 سنوات إلى 15 سنة	96	102,46			
	أكثر من 16 سنة	48	82,06			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26 .

من خلال نتائج الاختبار الموضحة في الجدول رقم 04-29 والتي سعيينا من ورائها لمعرفة ما إذا كانت هناك فروق في إجابات المبحوثين تعزى إلى عامل الخبرة المهنية للمبحوث وبما أن مستوى الدلالة sig للاستبيان ككل جاءت أكبر من مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$ وبناء على قاعدة القرار فإننا نقبل فرضية العدم H0 ونرفض الفرضية البديلة H1.

رابعا: اختبار الفرضية الفرعية السابعة

من اجل اختبار صحة الفرضية الجزئية السابعة "انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى مدى اطلاعهم على معايير التدقيق الجزائرية عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ "، تم اعتماد اختبار اللامعلمي كروسكال واليس Kruskal-Wallis Test عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$. يتم اختبار هاته الفرضية من خلال :

- H0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى مدى اطلاعهم على معايير التدقيق الجزائرية عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$.

- H1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى مدى اطلاعهم على معايير التدقيق الجزائرية عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$.

والجدول التالي يوضح نتائج الاختبار.

الجدول رقم (04-30): اختبار كروسكال واليس للفرضية الفرعية السابعة

المحاور	الخاصية	التكرار	متوسط الرتب	إحصاءة الاختبار	مستوى الدلالة Sig	القرار
المحور الأول للمتغير المستقل	ممتاز	63	100,18	1.013	0.603	نقبل فرضية العدم H0 ونرفض الفرضية البديلة H1
	جيد	79	93,21			
	متوسط	53	102,55			
المحور الثاني للمتغير المستقل	ممتاز	63	102,43	2.879	0.237	نقبل فرضية العدم H0 ونرفض الفرضية البديلة H1
	جيد	79	89,79			
	متوسط	53	104,97			

نرفض الفرضية العدم H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1	0.778	0.478	101,76	63	ممتاز	المحور الثالث للمتغير المستقل
			95,20	79	جيد	
			97,70	53	متوسط	
نقبل فرضية العدم H_0 ونرفض الفرضية البديلة H_1	0.772	0.651	97,06	63	ممتاز	المحور الرابع للمتغير التابع
			95,28	79	جيد	
			103,17	53	متوسط	
نقبل فرضية العدم H_0 ونرفض الفرضية البديلة H_1	0.448	1.436	101,45	63	ممتاز	محاور الاستبيان ككل
			92,16	79	جيد	
			102,60	53	متوسط	

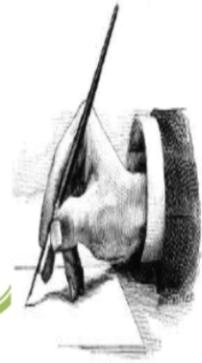
المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26 .

من خلال نتائج الاختبار الموضحة في الجدول رقم 04-30 والتي سعينا من ورائها لمعرفة ما إذا كانت هناك فروق في إجابات الباحثين تعزى إلى مدى اطلاع الباحث على معايير التدقيق الجزائرية وبما أن مستوى الدلالة sig للاستبيان ككل ومحاوره كل على حدى جاءت أكبر من مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$ وبناء على قاعدة القرار فإننا نقبل فرضية العدم H_0 والتي مفادها انه لا وجود فروق في إجابات الباحثين تعزى إلى مدى اطلاع الباحث على معايير التدقيق الجزائرية ونرفض الفرضية البديلة H_1 .

خلاصة الفصل:

تناولنا من خلال هذا الفصل الجانب التطبيقي للدراسة، وذلك من خلال إجراء دراسة ميدانية استقصائية لأراء عينة من مزاوي مهنة التدقيق الخارجي من خبراء محاسبين ومحافظي حسابات من مختلف ولايات الوطن، حول أثر استقلالية مدقق الحسابات الخارجي على جودة التدقيق في ظل معايير التدقيق الجزائرية، باستخدام الاستبيان كأداة رئيسية في جمع البيانات، حيث تم توزيع 345 استبيان استرجع منها 195 استبيان صالح للدراسة، تمت معالجتها عن طريق برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS 26 بمختلف الاختبارات الإحصائية المناسبة منها الوصفية ومنها الاستدلالية، بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تمكن الباحث من التأكد من صحة الفرضيات الموضوعية والإجابة على إشكالية الدراسة واستخلاص النتائج حول ذلك.

خاتمة



خاتمة:

سعيًا منا لتحقيق أهداف الدراسة والمتمثلة في تحديد أثر إستقلالية المدقق الخارجي على جودة التدقيق في ظل معايير التدقيق الجزائرية من خلال سيرورة عملية التدقيق في مختلف مراحلها، حيث حاولنا الإلمام بالمفاهيم الأساسية لمتغيرات الدراسة، بدءًا بمتغيرها المستقل إستقلالية المدقق الخارجي وتم تناوله في الفصل الأول من هاته الأطروحة حيث تم تسليط الضوء على مختلف المفاهيم الأساسية للتدقيق الخارجي ومن ثم إستقلالية المدقق وأهم العوامل المؤثرة عليها إلى أهم وسائل تحسينها، كما تم تناول الإستقلالية على ضوء مختلف الإصدارات المهنية الدولية، كما تم إسقاط ما تناوله على البيئة المهنية في الجزائر كمحاولة منا لإبراز أهم القوانين والتشريعات الجزائرية التي تناولت إستقلالية المدقق الخارجي، أما ما تم تناوله بخصوص متغير الدراسة التابع جودة التدقيق في الفصل الثاني فهو إبراز مختلف التعاريف والمفاهيم الأساسية حولها إضافة إلى أهم العوامل المؤثرة فيها من مختلف المداخل وزوايا ومختلف وسائل تحسينها، كما تم تناول الرقابة على جودة التدقيق ومختلف الإصدارات المهنية حولها، وبنفس خطة الفصل الأول تم تناول جودة التدقيق في الجزائر وأهم مظاهرها وأهم التشريعات التي جاءت لتحسينها كان آخرها إصدار معايير التدقيق الجزائرية، من خلال الفصل الثالث تم التطرق إلى مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر باعتبارها بيئة الدراسة ومكانها، بدءًا من التطور التاريخي للمهنة إضافة إلى تنظيم هذه المهنة في الجزائر، من خلال التطرق لأهم التشريعات التي تحكم المهنة والهيئات المشرفة عليها، وكذا التعرف على الإطار العام لمعايير التدقيق الدولية و المعايير الجزائرية للتدقيق وعرض محتواها، كما تمت محاولة مقارنة مع بعض بالاعتماد على عدة معايير، و إعتقادًا على ما جاء في الجانب النظري وتحليل الدراسات السابقة، تم تصميم استبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات حول الموضوع الدراسة وتوزيعه على عينة من مزاوي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر من خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات وهو ما جاء به الفصل الميداني من هاته الدراسة.

ومن خلال ما سبق ذكره تم التوصل إلى عدة نتائج من هاته الدراسة سواء في جانبها النظري أو التطبيقي

نذكرها فيما يأتي:

نتائج الدراسة في جانبها النظري:

❖ يعرف التدقيق الخارجي بأنه إجراء فحص انتقائي مخطط يقوم به فرد محترف ومستقل عن المؤسسة، بهدف التحقق من صحة و موثوقية المعلومات المالية التي تُقدم من قبل المؤسسة ومن النظام المحاسبي، يُقدم من خلاله المدقق في تقريره رأيًا فنيًا محايدًا وموضوعيًا، مستندًا إلى أدلة وقرائن داعمة، أدت

إلى ظهور الحاجة له عدة عوامل منها فجوة البعد وتضارب المصالح إضافة إلى التعقيد الذي أضحي يميز العمليات الاقتصادية والمعالجات المحاسبية؛

❖ إن أهمية التدقيق لا تقتصر على المؤسسة بحد ذاتها، بل تمتد لتشمل جميع الأطراف المتعاملة معها، فهي تمثل وسيلة حيوية تخدم الجهات الكبيرة التي تمتلك مصالح مشتركة مع المؤسسة، سواء كانت هذه الجهات داخلية أو خارجية، كما ان هناك تطور كبير في أنواع التدقيق أخرجها التدقيق الاجتماعي؛

❖ تعرف الاستقلالية على أنها عمل المدقق دون تحيز أثناء تأدية مهامه، وتحرره من أية رقابة أو سيطرة سواء من داخل المؤسسة أو خارجها، ومقاومة كافة الضغوط التي يمكن أن يتعرض إليها من قبل الإدارة بهدف التأثير على أحكامه، وتتمثل أبعادها في استقلال المدقق الخارجي في كل مرحلة من مراحل عملية التدقيق الثلاثة؛

❖ تعددت العوامل التي من الممكن أن تؤثر على استقلالية المدقق نظرا لما تتسم به بيئة تدقيق الحسابات من تعارض في المصالح بين الفئات المختلفة ذات العلاقة بعمل المدقق؛

❖ سعت التنظيمات المهنية الدولية إلى إزالة أي تصرفات قد تضع استقلالية المدقق تحت شبهة، سواء من حيث تأديته لعمله أو من حيث نظرة الأطراف الأخرى له، من خلال جملة من الإصدارات المهنية في هذا الشأن، مدركة بذلك للدور الحاسم الذي يلعبه في ضمان مصداقية البيانات والمعلومات التي تؤثر على عمليات اتخاذ القرار؛

❖ أولى المشرع الجزائري من خلال الإصلاحات الأخيرة أهمية كبيرة لإستقلال المدقق و حياده من خلال عدة قوانين ومراسيم تعزز من استقلاليته تتجلى أهم مظاهرها في (تعيين المدقق، انهاء مهامه، الخدمات غير التدقيقية، أتعاب المدقق، حق الاطلاع)؛

❖ صعوبة التأكد من استقلالية المدقق الخارجي لكثرة الموانع وحالات التنافي في القانون الجزائري، والاكتفاء بتصريح فقط من قبل المدقق يؤكد فيه سلامة تعيينه واستقلاليته؛

❖ حددت المادة 37 من القانون 10-01 صلاحية تحديد أتعاب المدقق الخارجي للجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، إن تحديد الأتعاب عن طريق الجمعية العامة باعتبارها أعلى سلطة في اغلب الشركات وصاحبة الفائدة الكبرى من أعمال التدقيق و المسؤولة عن تعيينه يضفي الكثير من الاستقلالية للمدقق ولا يجعله في محل الشك، غير أن الجزء الثاني في المادة ونقصد به الهيئة المكلفة بالمداولات فهنا يتسأل الباحث عن هاته الهيئة فإذا كان القصد بها مجلس الإدارة، فمن غير المعقول أن

من يراقب أعماله المدقق ويصدر فيه التقارير يكون مسئولا عن تحديد أتعابه و كيف له أن يقوم بعمله بكل استقلالية وحيادية؛

❖ نجد أن المشرع الجزائري قد اعترف بأهمية الخبير المحاسب بتقديم الخدمات الاستشارية، كما تم تحديد حالات المنع من ممارسة الخدمات الاستشارية في سياق التطرق إلى مهام كل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، لكن المشرع الجزائري لم يتطرق لكيفية التصريح بمهاته الخدمات عند تقديمها؛

❖ إن المشرع الجزائري أعطى كامل الحرية للمدقق الخارجي تعزيزا لاستقلاليته من خلال منحه الصلاحيات الكاملة في حق الاطلاع و التحقق من أية وثيقة أو سجل في أية وقت شاء دون سابق إعلام محذرا كل من يعرقل سير عملية التدقيق بعقوبات صارمة؛

❖ تعتبر جودة تدقيق مطلبا عالميا ، خاصة بعد انخيار بعض الشركات العالمية الكبرى، والتي كان له الأثر الإيجابي على التوجه نحو تعزيز جودة الأداء في التدقيق، للتصدي لحالات التلاعب والغش.

❖ إن إعطاء مفهوم واضح ودقيق لجودة التدقيق الخارجي يحقق الإجماع حوله هو أمر من الصعوبة بمكان، حيث تعدد المقاربات المستخدمة لضبط هذا المفهوم، ولعل السبب الرئيسي في ذلك يعود إلى كون أن التدقيق الخارجي مهنة اجتماعية تستفيد منها عدة أطراف تتضارب مصالحها وتختلف احتياجاتها من المهنة، وهو ما يؤدي بالضرورة إلى اختلاف الرؤى حولها.

❖ لا يوجد اتفاق عام حول مؤشرات لقياس جودة التدقيق الخارجي ضف إلى ذلك صعوبة قياسها و ذلك كونها خدمة غير ملموسة وليست سلعة حيث تنوعت الطرق والمؤشرات المستخدمة في ذلك، إذ يمكن قياس جودة التدقيق الخارجي من خلال مدخلات التدقيق، أو سيرورة مهمة التدقيق، أو مخرجات التدقيق.

❖ هناك عدة عوامل مؤثرة في جودة التدقيق الخارجي لعل أهمها ما هو مرتبط بالمدقق وفريق عمله و ما هو مرتبط بعملية التدقيق ومنها ما هو مرتبط بالمؤسسة محل التدقيق ومنها ما هو مرتبط بمكتب أو شركة التدقيق؛

❖ يعد مفهوم جودة التدقيق مفهوما نسبيا لا يمكن تحقيقه بصفة مطلقة، و للوصول إلى أقصى مستوى ممكن منها كان لابد من توافر مجموعة من الوسائل تساعد على ذلك لخصت في (تطوير التأهيل العلمي والعملية للمدقق، تدعيم استقلال المدقق وتفعيل نظام المسؤولية القانونية، الالتزام بمعايير التدقيق خلال تنفيذ أعمال التدقيق، اعتماد معايير للرقابة على جودة التدقيق)؛

- ❖ اهتمت المنظمات المهنية والتشريعات الحكومية في العديد من الدول بالرقابة على جودة التدقيق وتوصلت إلى العديد من الوسائل التي يمكن استخدامها لتحقيق ذلك، ومن الأساليب الرقابية المستحدثة نجد أسلوب فحص النظير ومجلس الإشراف على محاسبة الشركات العامة بالولايات المتحدة الأمريكية
- ❖ سعت الجزائر كباقي دول العالم إلى تطوير مهنة التدقيق وتحقيق الجودة المطلوبة منها من خلال اتخاذها عدة تدابير لتطوير المهنة وإعطائها أكثر مصداقية لمستعملي القوائم المالية كل باختصاصه، ومن بين هاته التدابير التي نراها تساهم في تحسين جود التدقيق (استحداث لجنة مراقبة النوعية، تعزيز استقلالية المدقق الخارجي، إصدار دليل عمل للمدققين الخارجيين إصدار معايير التدقيق الجزائرية)؛
- ❖ لا يوجد معيار في التنظيم الجزائري للمهنة لمراقبة جودة التدقيق مثل ما هو موجود في دول العالم الأخرى، ولكن تجدر الإشارة انه تم تناول هذا المعيار ولم يصدر إلى حد الآن في مقرر إصدار معايير التدقيق الجزائرية تحت عنوان المعيار الجزائري لمراقبة نوعية المكاتب التي تؤدي مهام التدقيق أو فحص الكشوفات المالية وكذا مهام أخرى في التأمينات؛
- ❖ بدا ظهور مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في سنة 1969 وتطور على عدة مراحل كان اخرها اصدار القانونون 10-01 ولازال العمل به الى يومنا هذا؛
- ❖ يعرف التدقيق الخارجي في الجزائري من خلال القائم به تحت اسم محافظ الحاسبات وهو ذلك الشخص الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به ، كما أنه يمكن ممارسة مهنة محافظ الحسابات في شكل شركة أو تجمع شركات أسهم شركات ذات مسؤولية محدودة، شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة باستثناء الأشكال الأخرى للشركات، و يشترط الجنسية الجزائرية في جميع الشركاء، وتنقسم أنواع التدقيق الخارجي في الجزائر إلى ثلاث أشكال إما قانوني أو تعاقدية أو يكون على شكل خبرة قضائية، كما يتحمل المدقق الخارجي عند ممارسته لمهنته ثلاث مسؤوليات وهي المسؤولية التأديبية، المسؤولية المدنية والمسؤولية الجنائية وله عدة حقوق يتمتع بها وعليه عدة واجبات؛
- ❖ يعتبر المجلس الوطني للمحاسبة هو أعلى هيئة مهنية في الجزائر، وما تبعه من هيئات ونخص بذكر المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين مع الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات باعتبار منتسبيهم هم المخولون للممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر دون غيرهم؛

❖ إن معايير التدقيق الجزائرية مستوحاة بشكل كبير من معايير التدقيق الدولية، كما أن هناك نقاط توافق كبيرة بينهما لا من حيث أرقام ومحتويات وأسماء معايير ولا من حيث منهجية عرض المعيار ونطاق ومجال تطبيقه، غير أن هناك بعض الاختلافات في بعض المصطلحات إضافة إلى عدم وجود تاريخ نفاذ لمعايير التدقيق الجزائرية، كما أن إصدار هذه الأخيرة ليس بمجموعات و غير متسلسل وغير متناسق، بالإضافة إلى أنها تسترشد بمعايير لم تصدر بعد.

نتائج الدراسة في جانبها التطبيقي: تم اختبار فرضيات الدراسة في الجانب التطبيقي وتم التوصل إلى النتائج التالية:

❖ نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى والتي مفادها انه "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لإستقلالية المدقق الخارجي عند مرحلة قبول المهمة والتخطيط لها على جودة التدقيق في ظل معايير التدقيق الجزائرية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ "، و من خلال إختبار ولكوكسون للعينة الواحدة اتضح لنا أن مستوى الدلالة المتحصل عليه $SIG = 0.000$ اقل من قيمة مستوى المعنوية $\alpha = 0,05$ ، وبالاعتماد على قاعدة القرار هذا الاختبار تم رفض فرضية العدم H_0 وقبول فرضية البديلة H_1 ، وهذا ما اكده اختبار نموذج الانحدار البسيط والذي كان معنويا وذلك من خلال قيمة F البالغة 265.2 بقيمة احتمالية 0.000 اقل من مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ وبالتالي هي دالة إحصائية، كما أن هناك علاقة ارتباط قوية طردية بين المتغير المستقل والتابع عكسها معامل الارتباط المقدر بـ 0.761 كما قدرت قيمة β بـ 0.655 وهو ما يعني أن تغير بوحدة واحد في المتغير المستقل ينتج عنها تغير في المتغير التابع بقيمة β ، كما أن الاتجاه العام لمعظم أفراد عينة الدراسة هو موافق بشدة على كل عبارات المحور الأول و هو ما عكسه المتوسط الحسابي للمحور ككل 4.37، كما قدر الانحراف المعياري لهذا الأخير بـ 0.67 مما دل على عدم وجود تشتت كبير في الإجابات وعليه يمكن القول انه "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لإستقلالية المدقق الخارجي عند مرحلة قبول المهمة والتخطيط لها على جودة التدقيق في ظل معايير التدقيق الجزائرية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ ".

❖ نتائج اختبار صحة الفرضية الفرعية الثانية والتي تنص على انه " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لإستقلالية المدقق الخارجي أثناء تنفيذ المهمة وجمع قرائن الاثبات على جودة التدقيق في ظل معايير التدقيق الجزائرية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ ، و من خلال إختبار ولكوكسون للعينة الواحدة اتضح لنا أن مستوى الدلالة المتحصل عليه $SIG = 0.000$ اقل من قيمة مستوى المعنوية $\alpha = 0,05$ ، وبالاعتماد على قاعدة القرار تم رفض فرضية العدم H_0 ونقبل فرضية البديلة H_1 كما أن نموذج الانحدار كانت نتائجه موافقة لنتائج الاختبار الاول وجاء النموذج معنويا وذلك من خلال قيمة F البالغة 563.6 بقيمة احتمالية 0.000 اقل من مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ وبالتالي هي دالة إحصائيا، كما أن هناك علاقة ارتباط قوية طردية بين المتغير المستقل والتابع عكسها معامل الارتباط المقدر بـ 0.863 في حين أن معامل التحديد البالغ 0,745 مما دل على أن المتغير المستقل يفسر المتغير التابع بنسبة 74.5%، وقدرت قيمة β بـ 0.747 وهو ما يعني أن تغير بوحدة واحد في المتغير المستقل ينتج عنها تغير في المتغير التابع بقيمة β ، وبما أن مستوى المعنوية المحسوب لقيمة T والمقدر بـ 0.000 أقل من مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ فإننا نقول أن قيمة β معنوية، وهو ما اكده تحليلنا لنتائج الوصفية للمحور والتي اظهرت أن الاتجاه العام لمعظم أفراد عينة الدراسة هو موافق بشدة على كل عبارات عكسه المتوسط الحسابي للمحور ككل 4.26، بانحراف معياري قدر بـ 0.63 مما يدل على عدم وجود تشتت كبير في الإجابات، وكخلاصة يمكن القول انه "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لإستقلالية المدقق الخارجي أثناء تنفيذ المهمة وجمع قرائن الاثبات على جودة التدقيق في ظل معايير التدقيق الجزائرية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ "

❖ اختبار صحة الفرضية الفرعية الثالثة "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لإستقلالية المدقق الخارجي عند مرحلة إعداد التقرير النهائي على جودة التدقيق في ظل معايير التدقيق الجزائرية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ ، اتضح لنا عند اختبار الفرضية بواسطة اختبار ولكوكسون للعينة الواحدة أن مستوى الدلالة المتحصل عليه $SIG = 0.000$ اقل من قيمة مستوى المعنوية $\alpha = 0,05$ ، وعليه تم رفض فرضية العدم H_0 وقبول فرضية البديلة H_1 بناء على قاعدة اتخاذ القرار، كما أظهرت نتائج تحليل الانحدار أن نموذج الانحدار معنوي وذلك من خلال قيمة F البالغة 32.50 بقيمة احتمالية 0.000 اقل من مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ وبالتالي هي دالة إحصائيا، كما أن هناك علاقة ارتباط متوسطة طردية بين المتغير المستقل والتابع عكسها قيمة معامل الارتباط المقدر بـ

0.380 ، وقدرت قيمة β بـ 0.224 وهو ما يعني أن تغير بوحدة واحد في المتغير المستقل ينتج عنها تغير في المتغير التابع بقيمة β ، في حين اظهر التحليل الوصفي الاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة هو موافق على كل عبارات المحور الثالث و هو ما عكسه المتوسط الحسابي للمحور بقيمة 3.79 كما قدر الانحراف المعياري لهذا الأخير بـ 0.88 مما يدل على عدم وجود تشتت كبير في الإجابات، واستخلاصا لما سبق تم تأكيد الفرضية البديلة والتي تنص على انه "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لإستقلالية المدقق الخارجي عند مرحلة إعداد التقرير النهائي على جودة التدقيق في ظل معايير التدقيق الجزائرية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ "

ويمكن القول من خلال ما سبق واستقراءا لنتائج اختبار الفرضيات الفرعية والتي جاءت كلها في اتجاه واحد برفض الفرضية العدم H_0 مؤيدة للفرضية البديلة H_1 وعليه فان الفرضية الرئيسية لهاته الدراسة هي انه "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية المدقق في مختلف مراحل سيرورة عملية التدقيق بدأ من مرحلة قبول المهمة والتخطيط لها ومرحلة تنفيذ عملية التدقيق وجمع أدلة الاثبات وصولا إلى مرحلة إعداد التقرير النهائي وجودة التدقيق" كما أن الارتباط بين المتغير المستقل والمتغير التابع كان طرديا قويا في المرحلتين الاولتين ومتوسط في المرحلة الأخيرة، وما يلاحظ من خلال معادلات الانحدار المستقاة من النتائج المرحلة الثانية مرحلة تنفيذ المهمة وجمع أدلة وقرائن الاثبات الأكثر تأثيرا على جودة التدقيق بمعامل تغير 0.747 وذلك لما تحتله هاته المرحلة من أهمية بالغة كونها أساس عملية التدقيق وتكوين رأي المدقق حول صحة وعدالة القوائم المالية بناء على جودة و نوعية قرائن الأدلة والإثبات ومدى ملاءمتها ضف إلى ذلك أنها صلب العمل الميداني لعملية التدقيق ومحطة إلتقاء المدقق بكل الأطراف الفاعلين في المؤسسة والذين يسعون دائما إلى محاولة تصويب رأي المدقق الخارجي إلى رأي نظيف خال من التحفظات خدمة لمصالحهم بمختلف الطرق، لذا فان استقلالية المدقق أثناء هاته المرحلة ذو اثر كبير على جودة التدقيق، في حين أن تأثير مرحلة إعداد التقرير النهائي هو الأقل بين المراحل بمعدل 0.224 ويرجع ذلك من وجهة نظر الباحث إلى كونها عملية بلورة لنتائج المرحلة السابقة فهي عمل مكثي وليس ميداني، أما المرحلة الأولى من عملية التدقيق فمعامل التأثير الخاص بها على جودة التدقيق كان 0.655 ويعكس مدى إلزامية توافر الاستقلالية خلال هاته المرحلة فمعرفة المؤسسة وتقدير الإمكانيات وإعداد خطة عمل مرنة إضافة إلى التأكد من صحة التعيين لكل من المدقق وفريق عمله وغيرها من المهام المندرجة في هاته المرحلة لا شك أن القيام بها باستقلالية ينعكس على جودة التدقيق.

في حين أن نتائج اختبار الفرضيات الفروق لهاته الدراسة والتي تشكلت من أربعة فرضيات فرعية اختبرت كل منها على حدى، والتي تنص على انه "لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين تعزى إلى ما جاء في القسم الأول من الاستبيان و المتعلق بالخصائص الديمغرافية لأفراد العينة" باستخدام اختبار مان ويتني للفرضيتين الأولتين في حين استعمل اختبار كروسكال واليس لباقي الفرضيات، وتبين انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين في جميع محاور الاستبيان لعاملي نوع مهنة المبحوث ومدى اطلاعه على المعايير الجزائرية للتدقيق، أما عامل جنس المبحوث فتنوعت فيه القرارات بين المحاور حيث نجد أن هناك فروق ذات دلالة احصائية في المحورين الأول والرابع من الاستبيان وعكسهما في المحور الثاني والثالث بعدم وجود فروق ذات دلالة احصائية، أما فيما يخص عامل الخبرة المهنية للمبحوثين فنجد انه لا توجد فروق بين الاجابات ذات دلالة احصائية في ثلاثة محاور واستثنى من ذال المحور الثالث المتعلق بإعداد التقرير النهائي، وككل وفي مجمل الاستبيان تبين انه لا توجد فروق ذات دلالة احصائية تعزى للخصائص الديمغرافية للعينة.

التوصيات المقترحة:

ومن خلال النتائج التي تم التوصل لها يمكن أن نقدم جملة من المقترحات و التي من أهمها:

- ❖ تحرير الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر من سلطة وزارة المالية وجعلها مستقلة تماما؛
- ❖ لامركزية القرارات من خلال إنشاء لجان جهوية أو ولائية لمرافقة المدققين والاستماع لانشغلا لتهم و كذا مراقبة أعمالهم؛
- ❖ يتعين على المنظمات المشرفة على المهنة لاسيما لجنة مراقبة النوعية تنظيم متطلبات الرقابة على الجودة من خلال تفعيل مراقبة الجودة الداخلية والخارجية، وإسراع بإصدار المعيار الجزائري لمراقبة النوعية رقم 01 وإلزام مكاتب التدقيق به، وكذا إرساء آليات للرقابة تكفل تناسب الأتعاب مع جهد ووقت المهمة وما يخطط بها من مخاطر، بالإضافة إلى التأكد من كفاية الوقت المخصص لمهام التدقيق، فضلاً على تفعيل المسؤولية القانونية للمدقق، وكذا كيفية التصريح بالخدمات غير تدقيقة المقدمة من طرف المدققين؛
- ❖ وضع آليات للتأكد من استقلالية المدقق والتأكد من صحة تعيينه من خلال جعل العملية تتم إلكترونياً، أو استحداث قانون يلزم مدققي الشمال بتدقيق مؤسسات الجنوب مثلا ومدققي الشرق بتدقيق مؤسسات الغرب حفاظا على استقلالية المدقق؛

❖ تعزيز استقلالية من خلال التكوين المستمر في هذا المجال ووضع دليل مهني للاستقلالية الظاهرية للمدقق؛

❖ ضرورة وضع سلم أتعاب موحد بين المهنيين وواضح لضمان المنافسة الشريفة بين المهنيين؛ وكذا حماية مكاتب التدقيق الحديثة؛

❖ بما أن معايير التدقيق الجزائرية مستوحاة من معايير التدقيق الدولية فيجب تحينها كل ما دعت الحاجة إلى ذلك مسايرة للعمليات تحين المعايير الدولية للتدقيق، والإسراع بإصدار معايير التدقيق الجزائرية المتبقية، وإشراك مختلف الفاعلين من المهنيين والأكاديميين على حد سواء في عملية وضع مشاريع المعايير؛

❖ إلزامية المدققين الاعتماد على معايير التدقيق الجزائرية خلال أداء مهامهم بإدراج تواريخ نفاذ لكل معيار وتوفير دليل تطبيقي للمعايير لضمان التطبيق الدائم بدون صعوبات؛

آفاق الدراسة:

من خلال دراستنا لموضوع استقلالية المدقق الخارجي وأثرها على جودة التدقيق نقترح بعض المواضيع التي يمكن أن تكون محل بحث مستقبلا نذكر منها:

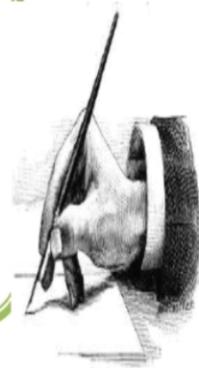
❖ مساهمة المعايير الجزائرية للتدقيق في تحسين جودة التدقيق؛

❖ مدى التزام المدققين الخارجيين بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق؛

❖ اثر العوامل المختلفة على جودة التدقيق كل على حد مثل الأتعاب، دوران المدقق، الخدمات الاستشارية؛

❖ سبل تعزيز استقلالية المدقق الخارجي في ظل معايير التدقيق الجزائرية.

قائمة المراجع



أولاً: الكتب

1. أحمد حلمي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، ط1 ، دار صفاء، الأردن، 2000 .
2. احمد فايد نورالدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، ط1، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2015.
3. احمد جمعة، الريادية في المحاسبة والتدقيق، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.
4. أحمد محمد نور وآخرون، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2007.
5. أحمد سليمان عوده، فتحي حسن ملكاوي، أساسيات البحث العلمي في العلوم الانسانية، مكتبة المنار للنشر، الأردن، 2000.
6. إدريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير واجراءات، دار الكتاب الوطنية، ط5، ليبيا، 2008.
7. أقاسم عمر، التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر ، دار الكتاب العربي، الجزائر، 2016.
8. أمين السيد أحمد لطفي ، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
9. الذنبيات علي، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق، ط3، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2010.
10. الهواري محمد وآخرون، المشكلات المعاصرة في المراجعة، مكتبة الشباب، القاهرة مصر، 1997.
11. السعدي رجال، الاحصاء الوصفي، دار الرجاء للطباعة و النشر، الجزائر، 2013 .
12. بركات عبد العزيز، مقدمة في التحليل الإحصائي لبحوث الإعلام، الدار المصرية اللبنانية، القاهرة، مصر، 2014.
13. حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر ، ط1، عمان، الاردن، 2006.
14. خالد راغب الحطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل، الأردن، 1998 .
15. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، الاردن، 2000.

16. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، ط2 ، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2004.
17. جربوع يوسف، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، ط1، مؤسسة الوراق، عمان الاردن، 2000.
18. خضير كاظم حمود، ادارة الجودة الشاملة، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الاردن، 2014.
19. رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات العملي، ط1، دار المسيرة لنشر، الأردن، 2011.
20. رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، ط1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2015.
21. زين يونس، عوادى مصطفى، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات، مطبعة صخري، الجزائر، 2009.
22. سالم الفليتي، حوكمة شركات المساهمة العامة في سلطنة عمان، ط1، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
23. سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات، ط 1 ، مكتبة المجمع العربي لنشر والتوزيع ، عمان الأردن، 2010.
24. سهام محمد السويدي، دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر، ط1 الدار الجامعية، الاسكندرية ، مصر، 2010.
25. عباس محمد خليل وآخرون، مدخل إلى مناهج البحث في التربية وعلم النفس، ط 1 ، عمان، الأردن، دار المسيرة، 2007.
26. عبد الوهاب نصر علي ، المراجعة الخارجية الحديثة ، الجزء الأول ، جامعة الإسكندرية ، مصر ، 2009 .
27. عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة، الجزء الثالث، الدار الجامعية، مصر، 2009.
28. عبد الوهاب نصر علي وآخرون، ضوابط أخلاقيات مراقب الحسابات :مدخل للارتقاء بجودة المراجعة والحد من انهيار الشركات، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2013.
29. عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، معايير المراجعة الدولية والتأكيد المهني، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع الإسكندرية، مصر، 2013.
30. عبد الفتاح الصحن وآخرون، أسس المراجعة، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر، 2004.
31. عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، دار التب للطباعة والنشر، العراق، 1988.

32. عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، اصول مراجعة الحسابات، مركز الامين للنشر و التوزيع، صنعاء، اليمن، 2007.
33. عصام مرعي، أدلة التدقيق الدولية، مطابع رعدان، السعودية، 1989.
34. علي عبد القادر الذنبيات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية : نظرية وتطبيق، ط5، دار وائل، عمان، 2015.
35. غسان فلاح المطازنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
36. غيث البحر، معن التنجي، التحليل الإحصائي للاستبيانات باستخدام برنامج IBM SPSS Statistics، مركز سير للدراسات الإحصائية والسياسات العامة، 2014.
37. قاموس المنجد في اللغة و الإعلام، دار المشرق، بيروت لبنان 1976.
38. كمال الدين الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية، مصر، 2006.
39. محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
40. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
41. محمد فضل مسعد ، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، ط1 ، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع ، الأردن، 2009.
42. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات : الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
43. محمد احمد خليل، المراجعة والرقابة المحاسبية، درا الجامعات المصرية، الاسكندرية، مصر 2011.
44. محمد عبد الفتاح الصيرفي، البحث العلمي : الدليل التطبيقي للباحثين، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
45. محمد سمير الصبان ، الاصول العلمية للمراجعة بين النظرية و التطبيق، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، لبنان، 1993.
46. محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة واليات التطبيق، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، مصر، 2001.

47. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.
48. محمد سمير الصبان، إبراهيم حسن إبراهيم، أصول المراجعة الخارجية المفاهيم العلمية والإجراءات العملية، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2012.
49. محمد مظهر أحمد، تقييم جودة أعمال المراجعة والتدقيق في دولة قطر، قطر، 2009.
50. محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، دراسات متعمقة في تدقيق الحسابات، ط1، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر، عمان، الأردن، 2009.
51. محفوظ أحمد جودة، إدارة الجودة الشاملة مفاهيم وتطبيقات، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004.
52. مرعي عصام، أدلة وقرائن الإثبات وفق معايير التدقيق الدولية، مطابع رعدان للنشر والتوزيع، السعودية، 2000.
53. مسعود صديقي، أحمد نقار، المراجعة الداخلية، ط1، مطبعة مزوار، الجزائر، 2010.
54. مصطفى يوسف كافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية واقتصاد المعرفة، دار الرواد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2014.
55. موريس انجس، منهجية البحث العلوم الإنسانية "تدريبات علمية"، ترجمة بوزيد صحراوي وآخرون، دار القصة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2006.
56. ناظم حسين عبد السيد، محاسبة الجودة مدخل تحليلي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2009.
57. هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، ط3، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
58. هدى محمد البصري، مدققوا الحسابات .. والأزمة المالية العالمية، مؤتمر الأزمة المالية العالمية وكيفية علاجها من منظور النظام الاقتصادي الغربي والإسلامي، جامعة الجنان طرابلس، لبنان، 2009.
59. يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، ط1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع عمان الأردن، 2000.

ثانيا: المنشورات العلمية

- أطروحات ورسائل ماجستير

60. ابو ليل ردينة، القوانين المرتبطة بمهنة التدقيق واثرها على استقلالية المدقق الخارجي في الاردن، رسالة ماجستير، جامعة عمان، الاردن، 2007.
61. احمد محمد صالح الجلال، تأثير المتغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الاداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، اطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2010.
62. أحمد حابي، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر3، 2015.
63. أحمد، زياد جمال إبراهيم، العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة ببيئة التدقيق : دراسة تحليلية، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، الأردن، 2003.
64. أحمد محمد غنيم الرشيدى، مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت: دراسة مقارنة، ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن، 2012.
65. احمد محمد غنيم الرشيدى، مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت دراسة مقارنة، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، عمان الأردن، 2012.
66. أنور مختار موسى غنيم، مدى تأثير استقلال المراجع الخارجي على مصداقية القوائم المالية، رسالة ماجستير، جامعة أم درمان الإسلامية، السودان، 2006.
67. أمير جمال القيق ، مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية بغزة، فلسطين، 2012.
68. الغنودي عيسى عبد الله، دور قواعد الإدارة الرشيدة- الحوكمة- في دعم استقلال مراجعي الحسابات في ليبيا، أطروحة دكتوراه، جامعة دمشق، سوريا، 2011.
69. بن عيسى عبد الرحمان، الاتجاهات الحديثة لتحسين جودة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر في ظل إمكانية تبني المعايير الدولية للمراجعة، أطروحة دكتوراه ، جامعة الجزائر، 2017.

70. بهلولي نور الهدى، أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر - دراسة استقصائية لعينة من محاسبين الحسابات والخبراء المحاسبين، أطروحة دكتوراه ، جامعة سطيف ، الجزائر، 2017.
71. بوسنة حمزة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح - دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والفرنسية-، رسالة ماجستير، جامعة سطيف، الجزائر، 2012.
72. بوقابة زينب، أثر جودة التدقيق الخارجي على إدارة الأرباح-دراسة حالة لآراء مجموعة من خبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2022.
73. تليلي طارق، تقييم جودة خدمة التدقيق الخارجي وقياس رضا أطراف بيئة التدقيق عن أداء محافظي الحسابات في الجزائر - دراسة ميدانية تحليلية، أطروحة دكتوراه ، جامعة ورقلة ، الجزائر، 2020.
74. تمار خديجة، تقارير التدقيق الخارجي في ظل إلزامية تطبيق معايير التدقيق الدولية" دراسة حالة الجزائر "، أطروحة الدكتوراه، جامعة مستغانم، الجزائر، 2017.
75. خليفة عابي، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية- دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه ، جامعة المسيلة، الجزائر، 2016.
76. خيراني العيد، مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة دراسة حالة الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012 .
77. ديمة مازن ظافر الشوا، مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق رقابة الجودة وتأثيرها على تحسين ادائه المهني، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2012،
78. سارة حدة بودربالة، محاولة لتحديد العوامل التي تتحكم في جودة المراجعة الخارجية دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه ، جامعة الاغواط ، الجزائر، 2014.
79. سامح عبد الرزاق الحداد، تحليل وتقييم استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي واثره على جودة الاداء المهني في خدمات المراجعة، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية بغزة، فلسطين، 2008.
80. سامي يوسف محمد اسماعيل، مدى مساهمة لجان المراجعة في دعم استقلال المراجع الخارجي، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة فلسطين، 2014.

81. سهام أكرم عمر الطويل، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة "دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2012
82. شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف، الجزائر، 2012.
83. شبلاوي إبراهيم، واقع وآفاق التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية - دراسة ميدانية - ؛ أطروحة دكتوراه، جامعة البليدة، الجزائر، 2020.
84. صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء تجارب الدولية، رسالة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2004 .
85. صفا ياسين شاكر، العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي وانعكاسها على ثقة المستخدمين وقيمة الشركة، رسالة ماجستير، جامعة كربلاء، العراق، 2021.
86. عبد الرحمان عمر الحارس، فجوة التوقعات في المراجعة الخارجية، دراسة ميدانية في الجمهورية العربية السورية، مذكرة ماجستير، جامعة تشرين، سوريا، 2008 .
87. عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة في جودة المرجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، مذكرة ماجستير، جامعة الحديدة، اليمن، 2008.
88. عدنان هاني عدنان الجعراوي، مدى التزام مدققي الحسابات في قطاع غزة بتطبيق الإطار المفاهيمي للاستقلالية عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفق القاعدة الأخلاق الدولية - 291 دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة فلسطين، 2016.
89. علاوي عبداللطيف، مندوب الحسابات ودوره في مختلف أشكال الشركات التجارية، أطروحة دكتوراه، جامعة تلمسان، الجزائر، 2017.
90. عهد علي سعيد، الأثر المتوقع لحوكمة الشركات على مهنة المراجعة في سوريا، رسالة ماجستير، جامعة تشرين، سوريا، 2009.
91. لشلاس عائشة، جودة التدقيق الخارجي في اطار تبني حوكمة المؤسسات، أطروحة دكتوراه، جامعة سيدي بلعباس، الجزائر، 2018.

92. لقويرة سمير، مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه ، جامعة باتنة ، الجزائر، 2019.
93. مامي علي، تقييم ورقابة جودة خدمات مكاتب التدقيق على ضوء معايير وإرشادات المنظمات الدولية للمسنة دراسة ميدانية لبعض مكاتب التدقيق في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة المدية، 2017.
94. مسوط هوارية، فعالية التدقيق في ظل تطبيق المعايير المالية والمحاسبية الدولية في الجزائر - دراسة عينة من معدي القوائم المالية ومدققي الحسابات ، أطروحة دكتوراه ، جامعة سيدي بلعباس، 2016.
95. محمد أسامة إبراهيم أبو القمصان، العوامل المؤثرة على استقلالية وحياد المراجع الخارجي "دراسة تطبيقية ميدانية على المراجعين القانونيين في قطاع غزة" ، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة فلسطين، 2007.
96. محمد محمود حميدات، تقييم جودة تدقيق الحسابات في الأردن والعوامل المحددة لها، رسالة ماجستير، جامعة اليرموك، 2002.
97. وليد عبد السلام، اثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في تحسين عمل مدققي الحسابات في الجزائر دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، أطروحة دكتوراه، جامعة برج بوعريبيج، الجزائر، 2022.
- المداخلات والمقالات العلمية
98. إيمان رتيبة شويطر، رقابة محافظو الحسابات على البنوك قواعد متميزة من أجل فعالية أكبر، مجلة العلوم الانسانية، العدد 46، مجلد ب، جامعة قسنطينة 1، الجزائر، 2016.
99. ابتسام علي حسين وآخرون، إطار مقترح لاعتماد رقابة جودة المراجعة بالجزائر في ظل المعيار الدولي لرقابة الجودة 1، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 13، العدد 3، جامعة مسيلة، الجزائر، 2020.
100. بن عيسى عبد الرحمان، زواد سام، تطور مضمون المسؤوليات القانونية و المهنية للمراجع الخارجي في الجزائر، مجلة ابعاد اقتصادية، العدد 01، جامعة بومرداس، الجزائر، 2014.

101. بن عيسى عبد الرحمان، تحليل أثر الخصائص الشخصية لمراجع الحسابات على جودة عملية المراجعة دراسة مقارنة من منظور المعايير الدولية وحالة الجزائر، مجلة الأبحاث الاقتصادية، العدد 14، جامعة البليدة، الجزائر، 2016.
102. تليلي طارق وسويسي هواري، محددات جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2018.
103. جدعان فرقد فيصل، دور جودة التدقيق الخارجي في زيادة فاعلية الفحص الضريبي، مجلة المثني للعلوم الاقتصادية، المجلد 6، العدد 01، العراق، 2016.
104. جربوع محمود يوسف، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق هذه الفجوة، مجلة الجامعة الاسلامية سلسلة الدراسات الإنسانية بغزة، مجلد 12، العدد 2، فلسطين، 2004.
105. خليفة عابي، إطار مقترح لإدارة جودة التدقيق بمكاتب وشركات التدقيق بالجزائر في ظل المعيار الدولي لإدارة الجودة الاول، مجلة دفاتر اقتصادية، المجلد 13، العدد 1، جامعة الجلفة، الجزائر، 2022.
106. خولة حسين حمدان، دور ديوان الرقابة المالية على رقابة الجودة، مجلة القادسية، المجلد 13، العدد 3، جامعة القادسية، العراق، 2011.
107. حمد هادي العدناني، تأثير آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية في العراق، المؤتمر الثاني: القضايا الملحة للاقتصاديات الناشئة في بيئة الأعمال الحديثة، الجامعة الأردنية، الأردن، افريل 2009.
108. رضا زهواني، ضرورة تفعيل دور محافظ الحسابات للحد من المخاطر البيئية للمؤسسات في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 9، العدد 3، جامعة الوادي، 2016.
109. زيادي سامي، سعيدي يحيى، أهمية الاعتماد على معايير التدقيق الدولية (ISA) لإصلاح وتطوير مهنة التدقيق في الجزائر، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة الجلفة، المجلد 11، العدد 02، الجزائر، 2017.

110. سامية فقير، محمد لعروم، معايير التدقيق الدولية ودورها الفعال في تكريس حوكمة الشركات للحد من الفساد المالي والإداري، المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، جامعة بومرداس، المجلد 2، العدد 11، الجزائر، 2019.
111. سامي وهبه متولي، لجنة المراجعة ودورها في زيادة فعالية عمل المراجعين ودعم استقلالهم، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد 2، جامعة عين شمس، القاهرة مصر، 1992.
112. سلامة محمد، دراسة مقارنة للمقومات الموضوعية للاستقلال مراقب الحسابات في جمهورية مصر ودول مجلس التعاون الخليجي، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد 1، جامعة عين شمس، مصر، 1995.
113. سمير كامل محمد عيسى، اثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد 2، جامعة الإسكندرية، الإسكندرية، مصر، 2008.
114. صالح محمد، نحو إطار نظري عام للمراجعة أثره على معاييرها، منشورات أكاديمية الدراسات العليا، ليبيا، 2004.
115. صيحي محمد حسني عبدالجليل، مفهوم وخصائص جودة المراجعة المالية بجمهورية مصر العربية دراسة نظرية وميدانية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية بكلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، عدد 1، مصر، 1997.
116. صلاح نوري خلف، اسراء كاظم عبيدحسن، أتمودج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق، مجلة دراسات المحاسبية ومالية، جامعة بغداد، العراق، 2013.
117. صنهاجي هيبه واخرون، أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي، مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الوادي، المجلد 01، العدد 01، الجزائر، 2017.
118. ضيافي نوال واخرون، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق: التشريعات و الإجراءات المنظمة للمهنة في الجزائر، مجلة التنظيم والعمل، جامعة معسكر، الجزائر، 2021.
119. عبد الرحمن علي النفعابي، تويجري وحسين محمد، جودة خدمة المراجعة: دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين، مجلة الإقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2008.

120. عبد الوهاب بن بريكة، بودنت اسماء، تأثير حجم مكتب التدقيق على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات في الجزائر، المجلة الجزائرية للاقتصاد والإدارة، العدد 8، جامعة معسكر، الجزائر، 2016.
121. عبد الغني عمرو وأشرف يحي محمد الهادي، التوجه التسويقي لدى المسؤولين عن مكتب المراجعة في ظل الاتفاقية العامة للتجارة والخدمات (GATS)، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة القاهرة، العدد الأول، مصر، 2003.
122. عبد الرحمن زهير عبد القادر، انعكاسات قانون سارينز اوكسلي على دور ومسؤولية المدقق في اكتشاف ومنع الاحتيال، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 117، جامعة الموصل، العراق، 2016.
123. عبد الرحمان بن عيسى و هشام بن حميدة، حدود استقلالية المدقق الخارجي في ظل ممارسة خدمات غير خدمات التدقيق في الجزائر - دراسة لأراء مجموعة من المهنيين والأكاديميين-، المجلة الدولية للاداء الاقتصادي، العدد 3، جامعة بومرداس، الجزائر، 2019.
124. علي عبد الصمد عمر، مامي علي، واقع التنظيمي لجودة مهنة التدقيق الحاسبي في الجزائر دراسة تحليلية للقوانين المنظمة للمهنة، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 21، العدد 01، مركز البصيرة للبحوث والاستشارات والخدمات التعليمية، الجزائر، 2021.
125. غوالي محمد بشير، دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية دراسة حالة عينة من ممارسي مهنة المحاسبة بولايات الجنوب الشرقي الجزائري، مجلة الباحث، العدد 12، الجزائر، 2013.
126. قريط عصام، الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24 العدد 01 الأردن، 2008.
127. محامي زليخة، لعوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي " دراسة آراء عينة من ممارسي مهنة المحاسبة في ولايات المدية الجزائر وتيبازة"، جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل، 2019.
128. محمد هادي العدناني، تأثير آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية في العراق، المؤتمر الثاني: القضايا الملحة للاقتصاديات الناشئة في بيئة الأعمال الحديثة، الجامعة الأردنية، الأردن، افريل 2009.
129. مصباح محمد البر، موسى محمد، مؤشرات جودة تدقيق الحسابات ودوره في ترقية الاداء المهني-دراسة ميدانية لمكاتب التدقيق بالخرطوم، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة العلوم والتكنولوجيا، السودان، 2016.

130. مدثر طه أبو الخير، التغيير الإجباري للمراجعين وأثره على تكاليف وجودة عملية المراجعة دراسة ميدانية في البيئة السعودية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، العدد 30، جامعة المنصورة، مصر، 2006.
131. معاذ طاهر صالح المقطري وآخرون، أهمية التخصص المهني في تحسين تقدير مخاطر المراجعة - دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد 04، دمشق، سوريا، 2011.
132. نصيرة قاسم، العوامل المؤثرة على استقلالية مراجع الحسابات في الجزائر - دراسة ميدانية، مجلة الأفاق للدراسات الاقتصادية، جامعة العربي التبسي، تبسة، 2020.
133. نعيم حسنى دهمش، مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد 4، الأردن، 1994.
134. نوال حربي راضي، تحليل العوامل المؤثرة في جودة التدقيق، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، المجلد 14، العدد 4، العراق، 2010.
135. هوارى معراج، قياس إدراك واتجاه مراجعي الحسابات نحو تطبيق مفهوم التطبيق الاجتماعي، مخبر السياحة الاقليم والمؤسسات، جامعة غرداية، الجزائر، 2000
- ثالثا: القوانين والمراسيم والقرارات
136. الامر 69-107 المؤرخ في 1969/12/31، المتضمن قانون المالية لسنة 1970، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 1969، 110.
137. المرسوم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16، المتعلق بواجبات مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 97، 1970.
138. الامر 75-59 المؤرخ في 1975/09/26، المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم، الجمهورية الجزائرية، 1975.
139. القانون 80-05 المؤرخ في 1980/03/01، المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 10، 1980.
140. القانون رقم 88-01 المؤرخ في 1988/01/12، المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 2، 1988.

141. القانون 91-08 المؤرخ في 27/04/1991، يتعلق مهنة خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 20، 1991.
142. القانون 10-01 المؤرخ في 29/06/2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريد الرسمية للجمهورية، العدد 42، 2010.
143. المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27/01/2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، 2011.
144. المرسوم التنفيذي 11-25 المؤرخ في 27/01/2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف للخبراء المحاسبين وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، 2011.
145. المرسوم التنفيذي 11-26 المؤرخ في 27/01/2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، 2011.
146. المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 30/11/2011، المتعلق بتعيين محافظي الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، 2011.
147. المرسوم التنفيذي رقم 12-288 المؤرخ في 21/07/2012، المتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره، جريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 43، 2012.
148. المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13/01/2013، يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 3، 2013.
149. القرار مؤرخ في 26/03/2013، يحدد شروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات التي يجب توفرها في المحل المهني، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 48، 2013.
150. القرار المؤرخ في 24/06/2013، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، 2014.

151. المقرر رقم 002 ، المؤرخ في 04 فيفري 2016، المتضمن اصدار المعايير الجزائرية للتدقيق تحت الأرقام: 210، 505، 560 و 580.
152. المقرر رقم 150 ، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المتضمن اصدار المعايير الجزائرية للتدقيق تحت الأرقام 300، 500، 510 و 700.
153. المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المتضمن اصدار المعايير الجزائرية للتدقيق تحت الأرقام: 520، 570 610 و 620 .
154. المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018. المتضمن اصدار المعايير الجزائرية للتدقيق تحت الأرقام: 230، 501، 430 و 540.
155. المقرر رقم 75 المؤرخ في 15 / 13 / 2023 المحدد لقوائم المهنيين في جداول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية لمحاسبين المعتمدين بعنوان نشاط 2023.
- المراجع باللغة الاجنبية:

156. ALVIN Arens, LOEBBECKE James. Auditing An Integrated Approach. 8th ed. rentice – Hall International, USA ,2000.
157. Alain Mikol, Audit financier et commissariat aux comptes, e-theque, Lille, 2003.
158. AICPA. Code of Professional Conduct. New York.Usa.2015.
159. Benoit Pigé, Gouvernance, Contrôle et Audit des Organisations, Edition Economica, Paris, France, 2008.
160. Brahim Soltani. Auditing an international Approach, parson education limited, London 2007.
161. Fateh Serdouk, Bachir Dridi, Les Informations De l'utilisateur Sur Les Risques: Comment Elle Améliore La Qualité De L'audit, Revue Des Etudes Economiques Et Financières, Numéro 4, Université El Oued,Algérie, 2011.

162. Gaddou Inés, Contribution à l'étude de qualité de l'audit une approche fondée sur le management des équipes et le comportement des auditeurs. Université de recherche Paris Ecole Doctoral de Dauphine, 2016.
163. HAMINI Allal, Le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable, OPU, Alger, 1993..
164. IAASB, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review Other Assurance, and Related Services ronouncements, vol 1, New York, USA, 2022.
165. IFAC, ISA 500: Audit Evidence, Traduction: CNCC-IRE, 2009
166. James Schmutte & John Thieling, Addressing the New Quality Control Standards, The CPA Journal, Vol 80 , Iss 1, New York ,Usa, 2010
167. Lionnel COLLINS, et Gérard VALIN, Audit et contrôle interne : principes, objectifs et pratiques, Dalloz, Paris, 3ème édition, 2000.
168. Marine portal, les déterminants de la qualité de l'audit, le cas de l'audit des comptes public, revue Comptabilité, contrôle et audit, tome 17, vol 1, association francophone de comptabilité ,France, 2011.
169. Mami ali, Internal Factors Affecting Professional Performance Quality In Accounting And Auditing Firms– A Field Study From Algeria, Journal Of Economics And Development, Issue 6, Médéa University, Algéria, 2016.
170. Makram Chemingui, Benoit Pigé, La Qualité De L'Audit Analyse Critique Et Proposition D'Une Approche D'Evaluation Axée Sur La Nature Des Travaux D'Audit Réalises, Congrès des Normes Et Mondialisation, Université de Franche-Comté, Besançon, France, 2004.

171. Micheline Friédérich et autres , Comptabilité et audit : Manuel et applications 2008–2009, Editions Foucher, France, 2007.
172. Mohamed Samir Hadj Ali, Le commissariat aux comptes : caractéristiques et missions , Revue algérienne de comptabilité et d’audit, n° 3, 1994.
173. Nasution, Damai. Essays On Auditor Independence. Accounting School of Business & Economics ,Åbo Akademi University, Finland. 2013.
174. Nacer-Eddine SADI & Ali MAZOUZ, La pratique du commissariat aux comptes en Algérie, tome 1, SNC , Alger, 1993.
175. Riadh Manita, Makram Chemangui, Les Approches D’évaluation Et Les Indications De Mesure De LaQualité D’Audit : Une Revue Critique, 28ème Congrès Comptabilité Et Environnement, Associationfrancophone de comptabilité, Paris, France, 2007.
176. Riadh Manita and Najoua Elommal.The Quality of Audit Process: An Empirical Study with Audit Committees. INTERNATIONAL JOURNAL OF BUSINESS.2010.
177. Steven K. Thompson, **Sampling**, third édition, New Jersey,USA. 2012.
178. Sarbanes Oxley act, United states of America, 2002
179. Thomas Cleff, **Applied Statistics and Multivariate Data Analysis for Business and Economics: A Modern Approach Using SPSS, Stata, and Excel**, Springer, 2019.
180. Veena L. Brown, and others .Audit quality indicators: perceptions of junior-level auditors ,Managerial Auditing Journal. Usa.2016.

181. Wallace R. Blischke, D. N. Prabhakar Murthy, Reliability: Modeling, Prediction, and Optimization, **Wiley Series in Probability and Statistics**, John Wiley & Sons, Canada, 2011.

182. . Zayol Patrick I Et Kukeng Vitalis, **Effect of Auditor Independence on Audit Quality: A Review of Literature**, International Journal of Business and Management Invention, Makurdi, Nigeria, 2017.

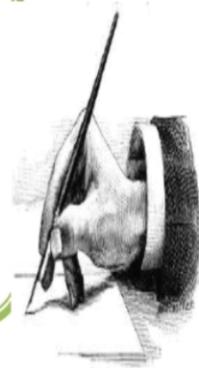
المواقع:

<https://www.mf.gov.dz/2023/09/15> اطلع عليه يوم 15

<https://www.cn-cncc.dz/2024> اطلع عليه في جانفي 2024

<https://www.cn-onec.dz/index.php/liens-utiles2024> طلع عليه في جانفي 2024

الملاحق



الملحق رقم 01: قائمة المحكمين

قائمة المحكمين	
الاسم واللقب	الوظيفة
مصطفى النعامه	دكتور جامعة الجلفة
احمد دروم	استاذ تعليم عالي جامعة الجلفة
خير عبد الكريم	دكتور جامعة الجلفة
ناعم عبد القادر	محافظ حسابات الجلفة
دييب بلال	محافظ حسابات الجلفة
دريسي بلقاسم	خبير محاسب الجلفة
بوفاتح عباس	محافظ حسابات الجلفة

جامعة زيان عاشور - الجلفة-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

استبيان موجه لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات في إطار إعداد أطروحة دكتوراه في علوم المالية والمحاسبة

تحت عنوان:

أثر إستقلالية مدقق الحسابات الخارجي على جودة التدقيق في ظل معايير التدقيق الجزائرية

يسر الباحث أن يضع بين أيديكم هذا الاستبيان بهدف التعرف على آرائكم فيما يتعلق بالأسئلة التي تضمنها في مختلف محاوره، حيث تشكل إجاباتكم مصدرا للمعلومات التي سيتم بناء على تحليلها استكمال الجانب الميداني من البحث لإتمام الأطروحة.

إن الهدف الأساسي من البحث هو تقييم جودة التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية من خلال استقلالية المدقق الخارجي باعتبارها أهم ركيزة تقوم عليها عملية التدقيق والبحث في آليات تحسينها من جهة وكيفية تعزيز إستقلالية المدقق الخارجي من جهة أخرى، وبحكم ممارستكم لمهنة للتدقيق الخارجي فإن الباحث يرجو منكم التفضل بالاطلاع على الاستبيان بعناية والإجابة عن كل الأسئلة التي تضمنها بدقة من واقع خبرتكم العملية، وهو ما سيعزز من قيمة ومصداقية النتائج المتوصل إليها.

إن هذا الاستبيان صمم لأغراض البحث العلمي، لذا يؤكد الباحث أن إجاباتكم ستستخدم لهذا الغرض فقط وستعامل بسرية تامة، كما يمكن تزويدكم بنتائج البحث حال الانتهاء منه، شاكرا لكم مسبقا حسن تعاونكم معه

الطالب دحمان لخضر

الجزء الأول: المعلومات الشخصية

1- الجنس :

ذكر

أنثى

2- المهنة

خبير محاسبي

محافظ حسابات

3- الخبرة المهنية

5 سنوات أو أقل

من 5 سنوات إلى 10 سنوات

من 11 سنة إلى 20 سنة

اكثر من 20 سنة

4- الاطلاع على معايير التدقيق الجزائرية

ممتاز

جيد

متوسط

الجزء الثاني: محاور الاستبيان

المحور الأول: أثر إستقلالية المدقق الخارجي عند قبول المهمة والتخطيط لها على جودة التدقيق الخارجي في ظل معايير التدقيق الجزائرية.

رقم سؤال	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
	يقوم المدقق الخارجي بكل حرية و إستقلالية عند قبول المهمة والتخطيط لها :-					
01	قبل قبول المهمة تقومون بالحصول على جميع المعلومات حول المؤسسة محل التدقيق؛					
02	تقومون بجمع معلومات عن العميل وتقييمها لتحديد وتقييم الظروف المهددة لاستقلاليتهم عند الموافقة على أي عملية جديد؛					
03	التأكد من عدم الوقوع في حالات موانع التعيين وحالات التنافي لفريق عملكم؛					
04	عزل عناصر فريقكم الذين لديهم ارتباط مع المؤسسة محل التدقيق من مهمة تدقيق المؤسسة					
05	التأكد من نطاق عملية التدقيق في رسالة المهمة ومقارنتها بإمكانيات مكتبكم؛					
06	لقيام بزيارات استطلاعية للمؤسسة محل التدقيق وجمع كل المعلومات بدون عوائق ؛					
07	التأكد من توفير ضمان معقول من الإدارة لتوفير الشروط اللازمة لتنفيذ المهمة؛					
08	ضمان إمكانية إدخال تعديل أو تغيير إضافة، حذف في شروط الإرتباط رسالة المهمة					

					09	طلب الإيضاحات الضرورية واللازمة من المؤسسة لضمان عدم تضيق نطاق ممارسة عملية التدقيق؛
					10	ضمان حقكم في الحصول على كل الوثائق الضرورية (محاسبية، مالية، قانونية) لتنفيذ مهامه دون عراقيل أو قيود؛
					11	توفير المعلومات الضرورية لفهم عناصر الرقابة الداخلية للمؤسسة محل الفحص وفهم كل عنصر منها؛
					12	الإتصال بالمدقق الخارجي السابق ومراجعة تقاريره والتعرف على المشكلات التي واجهته؛
					13	تحديد أتعابكم وفق لحجم عملية التدقيق ونطاقها ويتم الاتفاق عليها مسبقاً؛
					14	تقومون برفض مهمة التدقيق مهما كان حجمها عند وجود تهديد لاستقلاليتكم؛

المحور الثاني: أثر إستقلالية المدقق الخارجي عند تنفيذ عملية التدقيق على جودة التدقيق وفق معايير التدقيق الجزائية

رقم سؤال	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
	يقوم المدقق الخارجي بكل حرية واستقلالية عند تنفيذ عملية التدقيق					
	بـ:					
01	تحديد الطرق ووضع الإجراءات المناسبة لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة وذات دلالة ومصداقية؛					
02	تحديد المصادر التي تمكن من الحصول على أدلة الإثبات					
03	تقييم مدى كفاية وملائمة أدلة الإثبات المتحصل عليها؛					
04	جمع أدلة إثبات كافية تضمن التسجيل لأثر التغيرات الحاصلة؛					

					ثبات وصحة الطرق المحاسبية.	
					توفير الطرق والآليات المناسبة للحصول على التأكيدات الخارجية وطرق استخدامها بكفاءة وفعالية.	05
					تحديد كيفية استخدام المعاينة الإحصائية للحصول على أدلة الإثبات.	06
					تحديد كيفية الاتصال مع الأطراف الأخرى خلال عملية تدقيق إحدى فروع المجمع.	07
					تحديد الحالات أو المتطلبات اللازمة للاستفادة من عمل الخبير.	08
					تحديد إمكانية الاعتماد على المدقق الداخلي وكفاية الاستفادة من هذه الأعمال دون الإخلال بمسؤوليته تجاه إبداء رأيه.	09
					الحصول على أدلة الإثبات من خلال حضوركم عملية الجرد أو المراجعة المستندية.	10
					توثيق الحوارات والمناقشات حول المسائل المهمة حسب طبيعتها مع الإدارة وغيرها؛	11
					توفير مجموعة الإجراءات التي تضمن لكم الحصول على تصريحات الإدارة تتحمل فيها مسؤوليتها تجاه القوائم المالية.	12
					القيام باختبارات اللازمة لفهم نظام الرقابة الداخلية من خلال استفسار الإدارة وأفراد آخرين داخل المؤسسة.	13
					توفير مجموعة الإجراءات في حالة أحداث لاحقة لتاريخ إصدار تقريره التي تضمن له المعالجة المناسبة لهذه الأحداث؛	14
					تتعرضون لضغوط الإدارة عند جمع أدلة الإثبات و توجيه عملية التدقيق	15

المحور الثالث: أثر إستقلالية المدقق عند إبداء الرأي على جودة التدقيق في ظل معايير التدقيق الجزائرية

رقم سؤال	العبرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
	يقوم المدقق عند إعداد تقريره النهائي وإبداء رأيه بكل حرية:					
01	بالالتزام بمعايير إعداد التقارير وإبداء الرأي المتعرف عليها بالتشريع					
02	إعداد تقرير متحفظ في حالة وجود قيود على نطاق عمله أو تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛					
03	إعداد تقرير متحفظ عند عدم كفاية نظام الرقابة الداخلية					
04	إبداء رأي غير نظيف كليا في حالة عدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية؛					
05	تمتنعون عن إبداء رأيكم حول القوائم المالية في حالة تعرض إستقلاليتكم إلى التهديد بأي شكل من الأشكال؛					
06	تمتنعون عن إبداء رأيكم كليا في حالة وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهّن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية					
07	تزيد الخدمات غير التدقيقية و حجم أتعابها من قدرة إدارة المؤسسة محل التدقيق في الضغط عليكم عند إعدادكم التقرير النهائي					
08	تعتبر مدة التعاقد 3 سنوات قابلة لتجديد مرة واحدة مدة كافية لتكوين خبرة لدى المدقق حول المؤسسة وبالتالي تنعكس إيجابا على جودة تقريره النهائي					
09	تعتبر مدة التعاقد 3 سنوات قابلة لتجديد مرة واحدة مدة طويلة تسمح بتكوين علاقات ومنه رضوخكم لتهديد التالف مما ينعكس على سلبا جودة التقرير؛					
10	مخاوف عدم تجديد مدة تعاقدكم تؤثر سلبا على تقريركم النهائي؛					

					تعرضون إلى مساومات وضغوط من طرف إدارة المؤسسة محل التدقيق من أجل إبداء رأي نظيف بدون تحفظات.	11
					تلجأ إدارة المؤسسة إلى تأخير أتعابكم للتأثير على تقريركم النهائي	12

المحور الرابع : مؤشرات جودة التدقيق من خلال سيرورة عملية التدقيق

رقم سؤال	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
	تعتبر من مؤشرات جودة التدقيق خلال مراحلها:					
01	التأكد من صحة تعيين المدقق وفريق عمله من أجل ممارسة مهامه وفقا للصيغ القانونية المطلوبة مما يدعم رأيه الذي سيتخذه بنهاية مهامه					
02	التأكد من نطاق عملية التدقيق في رسالة المهمة لممارسة حق الاطلاع وطلب الإيضاحات					
03	الحصول على معلومات تمهيدية والقيام بزيارة استطلاعية للمؤسسة للتعرف على النواحي الفنية لها من أجل معرفة والاطلاع على سير العمل بها					
04	الاطلاع على نتائج وتوصيات التدقيق الداخلي والاتصال بالمدقق الخارجي السابق وفحص تقارير السنوات السابقة					
05	تحديد برنامج تدقيق مرن يمكن من الحصول على أدلة مقنعة ويستجيب لأي تغيرات طارئة					
06	فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد مدى قدرته على ضمان التنفيذ الملائم للعمليات					
07	جمع أدلة وقرائن ملائمة وكافية تتعلق بجميع الأحداث					

					الاقتصادية للمؤسسة وتنوع مصادرها	
					توثيق عملية التدقيق وإعداد أوراق العمل تعتبر دليل على مدى إتباع العناية المهنية أثناء عمليات الفحص	08
					التأكد من سلامة تبنى المبادئ المحاسبية و صحة الثبات في تطبيقها	09
					اكتشاف الأخطاء والتحريفات في السجلات والدفاتر عبر التحقق من التسجيل المحاسبي	10
					إبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق بدقة	11
					توضيح المخالفات والتحريفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية	12
					الالتزام بمعايير إعداد تقارير و إبداء الرأي و الإفصاح بشكل كامل عن جميع المعلومات المالية	13
					الالتزام بالوقت اللازم والمناسب لإنجاز مهمته وتقديم تقريره في الوقت والمدة المحددة	14
					عدم التحيز، والتجرد من كل الضغوطات عند إعداد التقرير عن كل الأخطاء والتجاوزات	15

نتائج الصدق الداخلي للاستبيان

نتائج الصدق الداخلي للمحور الاول

1محور		1محور
	Coefficient de corrélation	1,000
	Sig. (bilatéral)	.
	N	195
قبل قبول المهمة تقومون بالحصول على جميع المعلومات حول المؤسسة محل التدقيق؛	Coefficient de corrélation	,647**
	Sig. (bilatéral)	,000
	N	195
تقومون بجمع معلومات عن العميل وتقييمها لتحديد وتقييم الظروف المهددة لاستقلاليتهم عند الموافقة على أي عملية جديد؛	Coefficient de corrélation	,561**
	Sig. (bilatéral)	,000
	N	195
التأكد من عدم الوقوع في حالات موانع التعيين وحالات التنافي لفريق عملكم؛	Coefficient de corrélation	,646**
	Sig. (bilatéral)	,000
	N	195
عزل عناصر فريقكم الذين لديهم ارتباط مع المؤسسة محل التدقيق من مهمة تدقيق المؤسسة	Coefficient de corrélation	,674**
	Sig. (bilatéral)	,000
	N	195
التأكد من نطاق عملية التدقيق في رسالة المهمة ومقارنتها بإمكانيات مكتبكم؛	Coefficient de corrélation	,773**
	Sig. (bilatéral)	,000
	N	195
لقيام بزيارات إستطلاعية للمؤسسة محل التدقيق وجمع كل المعلومات بدون عوائق ؛	Coefficient de corrélation	,647**
	Sig. (bilatéral)	,000
	N	195
التأكد من توفير ضمان معقول من الإدارة لتوفير الشروط اللازمة لتنفيذ المهمة؛	Coefficient de corrélation	,691**
	Sig. (bilatéral)	,000
	N	195
ضمان إمكانية إدخال تعديل أو تغيير إضافة، حذف في شروط الإرتباط رسالة المهمة	Coefficient de corrélation	,461**
	Sig. (bilatéral)	,000
	N	195
طلب الإيضاحات الضرورية واللازمة من المؤسسة لضمان عدم تضيق نطاق ممارسة عملية التدقيق؛	Coefficient de corrélation	,719**
	Sig. (bilatéral)	,000
	N	195
[ضمان حثكم في الحصول على كل الوثائق الضرورية(محاسبية، مالية، قانونية) لتنفيذ مهامه دون عراقيل أو قيود؛]	Coefficient de corrélation	,665**
	Sig. (bilatéral)	,000
	N	195
[توفير المعلومات الضرورية لفهم عناصر الرقابة الداخلية للمؤسسة محل الفحص وفهم كل عنصر منها؛]	Coefficient de corrélation	,657**
	Sig. (bilatéral)	,000
	N	195
[الإتصال بالمدقق الخارجي السابق ومراجعة تقاريره والتعرف على المشكلات التي	Coefficient de corrélation	,606**

	Sig. (bilatéral)	,000
	N	195
[تحديد أتعابكم وفق لحجم عملية التدقيق ونطاقها ويتم الاتفاق عليها مسبقاً؛]	Coefficient de corrélation	,680**
	Sig. (bilatéral)	,000
	N	195
[تقومون برفض مهمة التدقيق مهما كان حجمها عند وجود تهديد لإستقلاليتكم؛]	Coefficient de corrélation	,688**
	Sig. (bilatéral)	,000
	N	195

نتائج الصدق الداخلي للمحور الثاني

محور2		2محور
	Coefficient de corrélation	1,000
	Sig. (bilatéral)	.
	N	195
عند تنفيذ عملية التدقيق بـ [تحديد الطرق ووضع الإجراءات المناسبة لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة وذات دلالة ومصداقية؛]	Coefficient de corrélation	,638**
	Sig. (bilatéral)	,000
	N	195
عند تنفيذ عملية التدقيق بـ [تحديد المصادر التي تمكن من الحصول على أدلة الإثبات؛]	Coefficient de corrélation	,747**
	Sig. (bilatéral)	,000
	N	195
عند تنفيذ عملية التدقيق بـ [تقييم مدى كفاية وملائمة أدلة الإثبات المتحصل عليها؛]	Coefficient de corrélation	,610**
	Sig. (bilatéral)	,000
	N	195
عند تنفيذ عملية التدقيق بـ [جمع أدلة إثبات كافية تضمن التسجيل لأثر التغيرات الحاصلة؛ ثبات وصحة الطرق المحاسبية؛]	Coefficient de corrélation	,619**
	Sig. (bilatéral)	,000
	N	195
عند تنفيذ عملية التدقيق بـ [توفير الطرق والآليات المناسبة للحصول على التأكيدات الخارجية وطرق استخدامها بكفاءة وفعالية؛]	Coefficient de corrélation	,699**
	Sig. (bilatéral)	,000
	N	195
عند تنفيذ عملية التدقيق بـ [تحديد كيفية استخدام المعاينة الإحصائية للحصول على أدلة الإثبات؛]	Coefficient de corrélation	,689**
	Sig. (bilatéral)	,000
	N	195
عند تنفيذ عملية التدقيق بـ [تحديد كيفية الاتصال مع الأطراف الأخرى خلال عملية تدقيق إحدى فروع المجمع؛]	Coefficient de corrélation	,753**
	Sig. (bilatéral)	,000
	N	195
عند تنفيذ عملية التدقيق بـ [تحديد الحالات أو المتطلبات اللازمة للاستفادة من عمل الخبير].	Coefficient de corrélation	,700**
	Sig. (bilatéral)	,000
	N	195
[تحديد إمكانية الاعتماد على أعمال المدقق الداخلي وكفاية الاستفادة من هذه الأعمال دون الإخلال بمسؤوليته تجاه إبداء رأيه].	Coefficient de corrélation	,635**
	Sig. (bilatéral)	,000
	N	195
[الحصول على أدلة الإثبات من خلال حضوركم عملية الجرد أو المراجعة المستندية].	Coefficient de corrélation	,705**
	Sig. (bilatéral)	,000

	N	195
[توثيق الحوارات والمناقشات حول المسائل المهمة حسب طبيعتها مع الإدارة وغيرها؛]	Coefficient de corrélation Sig. (bilatéral)	,623** 0,000
	N	195
توفير مجموعة الإجراءات التي تضمن لكم الحصول على تصريحات الإدارة تتحمل فيها مسؤولية اتجاه القوائم المالية.	Coefficient de corrélation Sig. (bilatéral)	,475** 0,000
	N	195
القيام بإختبارات اللازمة لفهم نظام الرقابة الداخلية من خلال استفسار الإدارة وأفراد آخرين داخل المؤسسة.]	Coefficient de corrélation Sig. (bilatéral)	,685** 0,000
	N	195
توفير مجموعة الإجراءات في حالة أحداث لاحقة لتاريخ إصدار تقريره التي تضمن له المعالجة المناسبة لهذه الأحداث؛	Coefficient de corrélation Sig. (bilatéral)	,607** 0,000
	N	195
تتعرضون لضغوط الإدارة عند جمع أدلة الإثبات و توجيه عملية التدقيق	Coefficient de corrélation Sig. (bilatéral)	,390** 0,000
	N	195

نتائج الصدق الداخلي للمحور الثالث

		3محور
	Coefficient de corrélation Sig. (bilatéral)	1,000 .
	N	195
بالالتزام بمعايير اعداد التقارير وابداء الراي المتعرف عليها بالتشريع	Coefficient de corrélation Sig. (bilatéral)	,799** ,000
	N	195
اعداد تقرير متحفظ في حالة وجود قيود على نطاق عمله أو تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛	Coefficient de corrélation Sig. (bilatéral)	,553** ,000
	N	195
عداد تقرير متحفظ عند عدم كفاية نظام الرقابة الداخلية	Coefficient de corrélation Sig. (bilatéral)	,537** ,000
	N	195
إبداء رأي غير نظيف كلياً في حالة عدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية؛	Coefficient de corrélation Sig. (bilatéral)	,536** ,000
	N	195
[متنعون عن إبداء رأيكم حول القوائم المالية في حالة تعرض إستقلاليتكم إلى التهديد بأي شكل من الأشكال؛	Coefficient de corrélation Sig. (bilatéral)	,755** ,000
	N	195
يمتنعون عن إبداء رأيكم كلياً في حالة وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهّن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية	Coefficient de corrélation Sig. (bilatéral)	,865** ,000
	N	195
تزيد الخدمات غير التدقيقية و حجم أتعابها من قدرة إدارة المؤسسة محل التدقيق في الضغط	Coefficient de corrélation	,342**

عليكم عند إعدادكم التقرير النهائي	Sig. (bilatéral)	,000
	N	195
عتبر مدة 3 سنوات قابلة لتجديد مرة واحدة مدة كافية لتكوين خبرة لدى المدقق حول	Coefficient de corrélation	,835**
المؤسسة وبالتالي تنعكس إيجاباً على جودة تقريره النهائي	Sig. (bilatéral)	,000
	N	195
تعتبر مدة 3 سنوات قابلة لتجديد مرة واحدة مدة طويلة تسمح بتكوين علاقات ومنه	Coefficient de corrélation	,853**
رضوخكم لتهديد التالف مما ينعكس على سلباً جودة التقرير؛	Sig. (bilatéral)	,000
	N	195
مخاوف عدم تجديد مدة تعاقبكم تؤثر سلباً على تقريركم النهائي؛	Coefficient de corrélation	,323**
	Sig. (bilatéral)	,000
	N	195
تعرضون إلى مساومات وضغوط من طرف إدارة المؤسسة محل التدقيق من أجل إبداء	Coefficient de corrélation	,711**
رأي نظيف بدون تحفظات؛]	Sig. (bilatéral)	,000
	N	195
[تلجأ إدارة المؤسسة إلى تأخير أتعابكم للتأثير على تقريركم النهائي	Coefficient de corrélation	,421**
	Sig. (bilatéral)	,000
	N	195

نتائج الصدق الداخلي للمحور الرابع

		3محور
محور3	Coefficient de corrélation	1,000
	Sig. (bilatéral)	.
	N	195
بالالتزام بمعايير اعداد التقارير وابداء الراي المتعرف عليها بالتشريع	Coefficient de corrélation	,799**
	Sig. (bilatéral)	,000
	N	195
اعداد تقرير متحفظ في حالة وجود قيود على نطاق عمله أو تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية	Coefficient de corrélation	,553**
المتعارف عليها؛	Sig. (bilatéral)	,000
	N	195
عداد تقرير متحفظ عند عدم كفاية نظام الرقابة الداخلية	Coefficient de corrélation	,537**
	Sig. (bilatéral)	,000
	N	195
إبداء رأي غير نظيف كلياً في حالة عدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية؛	Coefficient de corrélation	,536**
	Sig. (bilatéral)	,000
	N	195
[يتمتعون عن إبداء رأيكم حول القوائم المالية في حالة تعرض إستقلايتكم إلى التهديد بأي	Coefficient de corrélation	,755**
شكل من الأشكال؛	Sig. (bilatéral)	,000
	N	195
14.يتمتعون عن إبداء رأيكم كلياً في حالة وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهّن بنتائجها	Coefficient de corrélation	,865**
المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية	Sig. (bilatéral)	,000
	N	195
تزيد الخدمات غير التدقيقية و حجم أتعابها من قدرة إدارة المؤسسة محل التدقيق في الضغط	Coefficient de corrélation	,342**
عليكم عند إعدادكم التقرير النهائي	Sig. (bilatéral)	,000

N		195
تعتبر مدة 3 سنوات قابلة لتجديد مرة واحدة مدة كافية لتكوين خبرة لدى المدقق حول المؤسسة وبالتالي تنعكس إيجاباً على جودة تقريره النهائي	Coefficient de corrélation Sig. (bilatéral)	,835** ,000
N		195
تعتبر مدة 3 سنوات قابلة لتجديد مرة واحدة مدة طويلة تسمح بتكوين علاقات ومنه رضوخكم لتهديد التالف مما ينعكس على سلباً جودة التقرير؛	Coefficient de corrélation Sig. (bilatéral)	,853** ,000
N		195
مخاوف عدم تجديد مدة تعاقبكم تؤثر سلباً على تقريركم النهائي؛	Coefficient de corrélation Sig. (bilatéral)	,323** ,000
N		195
تعرضون إلى مساومات وضغوط من طرف إدارة المؤسسة محل التدقيق من أجل إبداء رأي نظيف بدون تحفظات؛]	Coefficient de corrélation Sig. (bilatéral)	,711** ,000
N		195
[تلجأ إدارة المؤسسة إلى تأخير أتعابكم للتأثير على تقريركم النهائي	Coefficient de corrélation Sig. (bilatéral)	,421** ,000
N		195
13.الالتزام بمعايير إعداد تقارير و إبداء الرأي و الإفصاح بشكل كامل عن جميع المعلومات المالية	Coefficient de corrélation Sig. (bilatéral)	,569** ,000
N		195
15.الالتزام بالوقت اللازم والمناسب لإنجاز مهمته وتقديم تقريره في الوقت والمدة المحددة	Coefficient de corrélation Sig. (bilatéral)	,505** ,000
N		195
14.عدم التحيز، والتجرد من كل الضغوطات عند اعداد التقرير عن كل الأخطاء والتجاوزات	Coefficient de corrélation Sig. (bilatéral)	,446** ,000
N		195

الصدق البنائي لمخاور الدراسة

		الكلية_ الدرجة
الدرجة_ الكلية	Coefficient de corrélation	1,000
	Sig. (bilatéral)	.
N		195
محور 1	Coefficient de corrélation	,762**
	Sig. (bilatéral)	,000
N		195
محور 2	Coefficient de corrélation	,866**
	Sig. (bilatéral)	,000
N		195
محور 3	Coefficient de corrélation	,600**
	Sig. (bilatéral)	,000
N		195
محور 4	Coefficient de corrélation	,924**
	Sig. (bilatéral)	,000
N		195

قياس ثبات الاستبيان

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,870	14

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,881	15

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,872	12

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,806	15

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,935	56

عرض خصائص عينة الدراسة

الجنس

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide ذكر	157	80,5	80,5	80,5
أنثى	38	19,5	19,5	100,0
Total	195	100,0	100,0	

المهنة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide محاسبي خبير	46	23,6	23,6	23,6
حسابات محافظ	149	76,4	76,4	100,0
Total	195	100,0	100,0	

الخبرة المهنية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنوات 5 من أقل	51	26,2	26,2	26,2
	سنة 15 إلى سنوات 05 من	96	49,2	49,2	75,4
	سنة 16 من أكثر	48	24,6	24,6	100,0
Total		195	100,0	100,0	

الإطلاع على معايير التدقيق الجزائرية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ممتاز	63	32,3	32,3	32,3
	جيد	79	40,5	40,5	72,8
	متوسط	53	27,2	27,2	100,0
	Total	195	100,0	100,0	

التحليل الوصفي لإجابات المبحوثين

تقومون بجمع معلومات عن العميل وتقييمها لتحديد وتقييم الظروف المهددة لاستقلاليتهم عند الموافقة على أي عملية جديد؛

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق غير	2	1,0	1,0	1,0
	محايد	8	4,1	4,1	5,1
	موافق	93	47,7	47,7	52,8
	بشدة موافق	92	47,2	47,2	100,0
	Total	195	100,0	100,0	

قبل قبول المهمة تقومون بالحصول على جميع المعلومات حول المؤسسة محل التدقيق؛

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	4	2,1	2,1	2,1
	موافق	98	50,3	50,3	52,3
	بشدة موافق	93	47,7	47,7	100,0
	Total	195	100,0	100,0	

التأكد من عدم الوقوع في حالات موانع التعيين وحالات التنافي لفريق عملكم؛

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق غير	1	,5	,5	,5
	محايد	4	2,1	2,1	2,6
	موافق	88	45,1	45,1	47,7
	بشدة موافق	102	52,3	52,3	100,0
	Total	195	100,0	100,0	

عزل عناصر فريقكم الذين لديهم ارتباط مع المؤسسة محل التدقيق من مهمة تدقيق المؤسسة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	11	5,6	5,6	5,6
	محايد	17	8,7	8,7	14,4
	موافق	89	45,6	45,6	60,0
	موافق بشدة	78	40,0	40,0	100,0
Total		195	100,0	100,0	

التأكد من نطاق عملية التدقيق في رسالة المهمة ومقارنتها بإمكانيات مكتبكم؛

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	5	2,6	2,6	2,6
	موافق	110	56,4	56,4	59,0
	موافق بشدة	80	41,0	41,0	100,0
Total		195	100,0	100,0	

لقيام بزيارات إستطلاعية للمؤسسة محل التدقيق وجمع كل المعلومات بدون عوائق؛

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	4	2,1	2,1	2,1
	محايد	10	5,1	5,1	7,2
	موافق	87	44,6	44,6	51,8
	موافق بشدة	94	48,2	48,2	100,0
Total		195	100,0	100,0	

التأكد من توفير ضمان معقول من الإدارة لتوفير الشروط اللازمة لتنفيذ المهمة؛

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	1,0	1,0	1,0
	محايد	8	4,1	4,1	5,1
	موافق	93	47,7	47,7	52,8
	موافق بشدة	92	47,2	47,2	100,0
Total		195	100,0	100,0	

ضمان إمكانية إدخال تعديل أو تغيير إضافة، حذف في شروط الإرتباط رسالة المهمة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	5	2,6	2,6	2,6
	موافق	92	47,2	47,2	49,7
	موافق بشدة	98	50,3	50,3	100,0
Total		195	100,0	100,0	

طلب الإيضاحات الضرورية واللازمة من المؤسسة لضمان عدم تضييق نطاق ممارسة عملية التدقيق؛

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	4	2,1	2,1	2,1
	محايد	9	4,6	4,6	6,7
	موافق	87	44,6	44,6	51,3
	موافق بشدة	95	48,7	48,7	100,0
	Total	195	100,0	100,0	

[ضمان حقكم في الحصول على كل الوثائق الضرورية (محاسبية، مالية، قانونية) لتنفيذ مهامه دون عراقيل أو قيود؛]

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	1,0	1,0	1,0
	محايد	3	1,5	1,5	2,6
	موافق	89	45,6	45,6	48,2
	موافق بشدة	101	51,8	51,8	100,0
	Total	195	100,0	100,0	

[توفير المعلومات الضرورية لفهم عناصر الرقابة الداخلية للمؤسسة محل الفحص وفهم كل عنصر منها؛]

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	6	3,1	3,1	3,1
	محايد	6	3,1	3,1	6,2
	موافق	89	45,6	45,6	51,8
	موافق بشدة	94	48,2	48,2	100,0
	Total	195	100,0	100,0	

[الإتصال بالمدقق الخارجي السابق ومراجعة تقاريره والتعرف على المشكلات التي واجهته؛]

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	2	1,0	1,0	1,0
	غير موافق	8	4,1	4,1	5,1
	محايد	24	12,3	12,3	17,4
	موافق	81	41,5	41,5	59,0
	موافق بشدة	80	41,0	41,0	100,0
	Total	195	100,0	100,0	

[تحديد أتعابكم وفق لحجم عملية التدقيق ونطاقها ويتم الاتفاق عليها مسبقاً؛]

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	10	5,1	5,1	5,1
	موافق	85	43,6	43,6	48,7
	موافق بشدة	100	51,3	51,3	100,0
	Total	195	100,0	100,0	

[تقومون برفض مهمة التدقيق مهما كان حجمها عند وجود تهديد لإستقلاليتكم؟]

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	2	1,0	1,0	1,0
	غير موافق	1	,5	,5	1,5
	موافق	80	41,0	41,0	42,6
	موافق بشدة	112	57,4	57,4	100,0
	Total	195	100,0	100,0	

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
قبل قبول المهمة تقومون بالحصول على جميع المعلومات حول المؤسسة محل التدقيق؛	195	4,4564	,53909
تقومون بجمع معلومات عن العميل وتقييمها لتحديد وتقييم الظروف المهددة لاستقلاليتهم عند الموافقة على أي عملية جديد؛	195	4,4103	,62251
التأكد من عدم الوقوع في حالات موانع التعيين وحالات التنافي لفريق عملكم؛	195	4,4923	,56868
عزل عناصر فريقكم الذين لديهم ارتباط مع المؤسسة محل التدقيق من مهمة تدقيق المؤسسة	195	4,2000	,82237
التأكد من نطاق عملية التدقيق في رسالة المهمة ومقارنتها بإمكانيات مكتبكم؛	195	4,3846	,53801
لقيام بزيارات إستطلاعية للمؤسسة محل التدقيق وجمع كل المعلومات بدون عوائق؛	195	4,3897	,68255
التأكد من توفير ضمان معقول من الإدارة لتوفير الشروط اللازمة لتنفيذ المهمة؛	195	4,4103	,62251
ضمان إمكانية إدخال تعديل أو تغيير إضافة، حذف في شروط الارتباط رسالة المهمة	195	4,4769	,54982
طلب الإيضاحات الضرورية واللائمة من المؤسسة لضمان عدم تضيق نطاق ممارسة عملية التدقيق؛	195	4,4000	,67656
[ضمان حقكم في الحصول على كل الوثائق الضرورية (محاسبية، مالية، قانونية) لتنفيذ مهامه دون عراقيل أو قيود؛]	195	4,4821	,58630

[توفير المعلومات الضرورية لفهم عناصر الرقابة الداخلية للمؤسسة محل الفحص وفهم كل عنصر منها؛	195	4,3897	,69749
[الإتصال بالمدقق الخارجي السابق ومراجعة تقاريره والتعرف على المشكلات التي واجهته؛]	195	4,1744	,87365
[تحديد أتعابكم وفق لحجم عملية التدقيق ونطاقها ويتم الاتفاق عليها مسبقاً؛]	195	4,4615	,59405
[تقومون برفض مهمة التدقيق مهما كان حجمها عند وجود تهديد لإستقلاليتكم؛]	195	4,5333	,63625
N valide (liste)	195		

Table de fréquences

عند تنفيذ عملية التدقيق بـ [—]: تحديد الطرق ووضع الإجراءات المناسبة لجمع أدلة إثبات كافية وملئمة وذات دلالة ومصداقية؛

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	133	68,2	68,2	68,2
	موافق بشدة	62	31,8	31,8	100,0
	Total	195	100,0	100,0	

عند تنفيذ عملية التدقيق بـ [—]: تحديد المصادر التي تمكن من الحصول على أدلة الإثبات؛]

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	7	3,6	3,6	3,6
	موافق	113	57,9	57,9	61,5
	موافق بشدة	75	38,5	38,5	100,0
	Total	195	100,0	100,0	

عند تنفيذ عملية التدقيق بـ [—]: تقييم مدى كفاية وملئمة أدلة الإثبات المتحصل عليها؛

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	5	2,6	2,6	2,6
	موافق	112	57,4	57,4	60,0
	موافق بشدة	78	40,0	40,0	100,0
	Total	195	100,0	100,0	

عند تنفيذ عملية التدقيق بـ [—]: جمع أدلة إثبات كافية تضمن التسجيل لأثر التغيرات الحاصلة؛ ثبات وصحة الطرق المحاسبية،]

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	1,0	1,0	1,0
	محايد	12	6,2	6,2	7,2
	موافق	121	62,1	62,1	69,2

موافق بشدة	60	30,8	30,8	100,0
Total	195	100,0	100,0	

عند تنفيذ عملية التدقيق بـ []: توفير الطرق والآليات المناسبة للحصول على التأكيدات الخارجية وطرق استخدامها بكفاءة وفعالية؛ []

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاييد	9	4,6	4,6
	موافق	107	54,9	59,5
	موافق بشدة	79	40,5	100,0
Total		195	100,0	100,0

عند تنفيذ عملية التدقيق بـ []: تحديد كيفية استخدام المعاينة الإحصائية للحصول على أدلة الإثبات؛ []

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	,5	,5
	محاييد	15	7,7	8,2
	موافق	120	61,5	69,7
	موافق بشدة	59	30,3	100,0
Total		195	100,0	100,0

عند تنفيذ عملية التدقيق بـ []: تحديد كيفية الاتصال مع الأطراف الأخرى خلال عملية تدقيق إحدى فروع المجمع؛ []

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	4	2,1	2,1
	محاييد	17	8,7	10,8
	موافق	112	57,4	68,2
	موافق بشدة	62	31,8	100,0
Total		195	100,0	100,0

عند تنفيذ عملية التدقيق بـ []: تحديد الحالات أو المتطلبات اللازمة للاستفادة من عمل الخبير. []

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	6	3,1	3,1
	محاييد	14	7,2	10,3
	موافق	117	60,0	70,3
	موافق بشدة	58	29,7	100,0
Total		195	100,0	100,0

[] تحديد إمكانية الاعتماد على أعمال المدقق الداخلي وكفاية الاستفادة من هذه الأعمال دون الإخلال بمسؤوليته تجاه إبداء رأيه. []

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	4	2,1	2,1
	محاييد	25	12,8	14,9

موافق	100	51,3	51,3	66,2
موافق بشدة	66	33,8	33,8	100,0
Total	195	100,0	100,0	

[الحصول على أدلة الإثبات من خلال حضوركم عملية الجرد أو المراجعة المستندية].

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	1,0	1,0
	محايد	6	3,1	4,1
	موافق	107	54,9	59,0
	موافق بشدة	80	41,0	100,0
Total	195	100,0	100,0	

[توثيق الحوارات والمناقشات حول المسائل المهمة حسب طبيعتها مع الإدارة وغيرها].

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	4	2,1	2,1
	محايد	19	9,7	11,8
	موافق	112	57,4	69,2
	موافق بشدة	60	30,8	100,0
Total	195	100,0	100,0	

توفير مجموعة الإجراءات التي تضمن لكم الحصول على تصريحات الإدارة تتحمل فيها مسؤوليتها تجاه القوائم المالية.

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	7	3,6	3,6
	موافق	94	48,2	51,8
	موافق بشدة	94	48,2	100,0
Total	195	100,0	100,0	

القيام بإختبارات اللازمة لفهم نظام الرقابة الداخلية من خلال استفسار الإدارة وأفراد آخرين داخل المؤسسة].

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	2	1,0	1,0
	موافق	116	59,5	60,5
	موافق بشدة	77	39,5	100,0
Total	195	100,0	100,0	

توفير مجموعة الإجراءات في حالة أحداث لاحقة لتاريخ إصدار تقريره التي تضمن له المعالجة المناسبة لهذه الأحداث؛

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	4	2,1	2,1
	محايد	8	4,1	6,2

موافق	93	47,7	47,7	53,8
موافق بشدة	90	46,2	46,2	100,0
Total	195	100,0	100,0	

تعرضون لضغوط الإدارة عند جمع أدلة الإثبات و توجيه عملية التدقيق

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	5	2,6	2,6	2,6
غير موافق	17	8,7	8,7	11,3
محايد	35	17,9	17,9	29,2
موافق	88	45,1	45,1	74,4
موافق بشدة	50	25,6	25,6	100,0
Total	195	100,0	100,0	

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
عند تنفيذ عملية التدقيق بـ [تحديد الطرق ووضع الإجراءات المناسبة لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة وذات دلالة ومصداقية؛	195	4,3179	,46688
عند تنفيذ عملية التدقيق بـ [تحديد المصادر التي تمكن من الحصول على أدلة الإثبات؛]	195	4,3487	,54813
عند تنفيذ عملية التدقيق بـ [تقييم مدى كفاية وملائمة أدلة الإثبات المتحصل عليها؛]	195	4,3744	,53569
عند تنفيذ عملية التدقيق بـ [جمع أدلة إثبات كافية تضمن التسجيل لأثر التغيرات الحاصلة؛ ثبات وصحة الطرق المحاسبية؛]	195	4,2256	,60099
عند تنفيذ عملية التدقيق بـ [توفير الطرق والآليات المناسبة للحصول على التأكيدات الخارجية وطرق استخدامها بكفاءة وفعالية؛]	195	4,3590	,56928
عند تنفيذ عملية التدقيق بـ [تحديد كيفية استخدام المعاينة الإحصائية للحصول على أدلة الإثبات؛]	195	4,2154	,59618
عند تنفيذ عملية التدقيق بـ [تحديد كيفية الاتصال مع الأطراف الأخرى خلال عملية تدقيق إحدى فروع المجمع؛]	195	4,1897	,67343

عند تنفيذ عملية التدقيق —]: تحديد الحالات أو المتطلبات اللازمة للاستفادة من عمل الخبير].	195	4,1641	,68394
[تحديد إمكانية الاعتماد على أعمال المدقق الداخلي وكفاية الاستفادة من هذه الأعمال دون الإخلال بمسؤوليته تجاه إبداء رأيه].	195	4,1487	,79524
[الحصول على أدلة الإثبات من خلال حضوركم عملية الجرد أو المراجعة المستندية].	195	4,3590	,59583
[توثيق الحوارات والمناقشات حول المسائل المهمة حسب طبيعتها مع الإدارة وغيرها؛]	195	4,1692	,67890
:توفير مجموعة الإجراءات التي تضمن لكم الحصول على تصريحات الإدارة تتحمل فيها مسؤوليتها تجاه القوائم المالية.	195	4,4462	,56616
القيام باختبارات اللازمة لفهم نظام الرقابة الداخلية من خلال استفسار الإدارة وأفراد آخرين داخل المؤسسة].	195	4,3846	,50845
توفير مجموعة الإجراءات في حالة أحداث لاحقة لتاريخ إصدار تقريره التي تضمن له المعالجة المناسبة لهذه الأحداث؛	195	4,3795	,66549
تتعرضون لضغوط الإدارة عند جمع أدلة الإثبات و توجيه عملية التدقيق	195	3,8256	,99502
N valide (liste)	195		

Table de fréquences

بالالتزام بمعايير اعداد التقارير وابداء الرأي المتعارف عليها بالتشريع

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق 8	4,1	4,1	4,1
	محايد 25	12,8	12,8	16,9
	موافق 102	52,3	52,3	69,2
	موافق بشدة 60	30,8	30,8	100,0
Total	195	100,0	100,0	

اعداد تقرير متحفظ في حالة وجود قيود على نطاق عمله أو تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة 1	,5	,5	,5
	غير موافق 4	2,1	2,1	2,6

محايد	17	8,7	8,7	11,3
موافق	112	57,4	57,4	68,7
موافق بشدة	61	31,3	31,3	100,0
Total	195	100,0	100,0	

عداد تقرير متحفظ عند عدم كفاية نظام الرقابة الداخلية

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق	4	2,1	2,1	2,1
محايد	17	8,7	8,7	10,8
موافق	112	57,4	57,4	68,2
موافق بشدة	62	31,8	31,8	100,0
Total	195	100,0	100,0	

إبداء رأي غير نظيف كلياً في حالة عدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية؛

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق	3	1,5	1,5	1,5
محايد	15	7,7	7,7	9,2
موافق	113	57,9	57,9	67,2
موافق بشدة	64	32,8	32,8	100,0
Total	195	100,0	100,0	

[تمتنعون عن إبداء رأيكم حول القوائم المالية في حالة تعرض إستقلاليتكم إلى التهديد بأي شكل من الأشكال؛

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق	19	9,7	9,7	9,7
محايد	22	11,3	11,3	21,0
موافق	102	52,3	52,3	73,3
موافق بشدة	52	26,7	26,7	100,0
Total	195	100,0	100,0	

يتمتنعون عن إبداء رأيكم كلياً في حالة وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهّن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر

على القوائم المالية

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	6	3,1	3,1	3,1
غير موافق	15	7,7	7,7	10,8
محايد	18	9,2	9,2	20,0
موافق	98	50,3	50,3	70,3
موافق بشدة	58	29,7	29,7	100,0
Total	195	100,0	100,0	

تزيد الخدمات غير التدقيقية و حجم أتعابها من قدرة إدارة المؤسسة محل التدقيق في الضغط عليكم عند إعدادكم التقرير النهائي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	5	2,6	2,6	2,6
	غير موافق	1	,5	,5	3,1
	محايد	24	12,3	12,3	15,4
	موافق	99	50,8	50,8	66,2
	موافق بشدة	66	33,8	33,8	100,0
	Total	195	100,0	100,0	

عتبر مدة 3 سنوات قابلة لتجديد مرة واحدة مدة كافية لتكوين خبرة لدى المدقق حول المؤسسة وبالتالي تنعكس إيجابا على جودة تقريره النهائي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	5	2,6	2,6	2,6
	غير موافق	15	7,7	7,7	10,3
	محايد	22	11,3	11,3	21,5
	موافق	98	50,3	50,3	71,8
	موافق بشدة	55	28,2	28,2	100,0
	Total	195	100,0	100,0	

تعتبر مدة 3 سنوات قابلة لتجديد مرة واحدة مدة طويلة تسمح بتكوين علاقات ومنه رضوخكم لتهديد التالف مما ينعكس على سلبا جودة التقرير؛

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	7	3,6	3,6	3,6
	غير موافق	16	8,2	8,2	11,8
	محايد	15	7,7	7,7	19,5
	موافق	102	52,3	52,3	71,8
	موافق بشدة	55	28,2	28,2	100,0
	Total	195	100,0	100,0	

مخاوف عدم تجديد مدة تعاقدكم تؤثر سلبا على تقريركم النهائي؛

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	34	17,4	17,4	17,4
	غير موافق	71	36,4	36,4	53,8
	محايد	58	29,7	29,7	83,6
	موافق	32	16,4	16,4	100,0
	Total	195	100,0	100,0	

تعرضون إلى مساومات وضغوط من طرف إدارة المؤسسة محل التدقيق من أجل إبداء رأي نظيف بدون تحفظات؛]

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	10	5,1	5,1	5,1
	غير موافق	21	10,8	10,8	15,9
	محايد	21	10,8	10,8	26,7
	موافق	99	50,8	50,8	77,4
	موافق بشدة	44	22,6	22,6	100,0
	Total	195	100,0	100,0	

[تلجأ إدارة المؤسسة إلى تأخير أتعابكم للتأثير على تقريركم النهائي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	28	14,4	14,4	14,4
	غير موافق	70	35,9	35,9	50,3
	محايد	31	15,9	15,9	66,2
	موافق	62	31,8	31,8	97,9
	موافق بشدة	4	2,1	2,1	100,0
	Total	195	100,0	100,0	

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
بالالتزام بمعايير اعداد التقارير وابداء الرأي المتعرف عليها بالتشريع	195	4,0974	,77042
اعداد تقرير متحفظ في حالة وجود قيود على نطاق عمله أو تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛	195	4,1692	,70862
اعداد تقرير متحفظ عند عدم كفاية نظام الرقابة الداخلية	195	4,1897	,67343
إبداء رأي غير نظيف كلياً في حالة عدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية؛	195	4,2205	,64822
[تمتنعون عن إبداء رأيكم حول القوائم المالية في حالة تعرض إستقالاتكم إلى التهديد بأي شكل من الأشكال؛	195	3,9590	,87835
14.يمتنعون عن إبداء رأيكم كلياً في حالة وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهّن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية	195	3,9590	,98878

تزيد الخدمات غير التدقيقية و حجم أتعابها من قدرة إدارة المؤسسة محل التدقيق في الضغط عليكم عند إعدادكم التقرير النهائي	195	4,1282	,83664
عتبر مدة 3 سنوات قابلة لتجديد مرة واحدة مدة كافية لتكوين خبرة لدى المدقق حول المؤسسة وبالتالي تنعكس إيجابا على جودة تقريره النهائي	195	3,9385	,96661
تعتبر مدة 3 سنوات قابلة لتجديد مرة واحدة مدة طويلة تسمح بتكوين علاقات ومنه رضوخكم لتهديد التالف مما ينعكس على سلبا جودة التقرير؛	195	3,9333	1,00548
مخاوف عدم تجديد مدة تعاقبكم تؤثر سلبا على تقريركم النهائي؛	195	2,4513	,96401
تتعرضون إلى مساومات وضغوط من طرف إدارة المؤسسة محل التدقيق من أجل إبداء رأي نظيف بدون تحفظات؛	195	3,7487	1,08097
[تلتجأ إدارة المؤسسة إلى تأخير أتعابكم للتأثير على تقريركم النهائي	195	2,7128	1,12130
N valide (liste)	195		

Table de fréquences

التأكد من صحة تعيين المدقق وفريق عمله من أجل ممارسة مهامه وفقا للصيغ القانونية المطلوبة مما يدعم رأيه الذي سيتخذ به نهاية مهامه

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	5	2,6	2,6	2,6
	موافق	98	50,3	50,3	52,8
	موافق بشدة	92	47,2	47,2	100,0
	Total	195	100,0	100,0	

التأكد من نطاق عملية التدقيق في رسالة المهمة لممارسة حق الاطلاع وطلب الإيضاحات

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	1,0	1,0	1,0
	محايد	9	4,6	4,6	5,6
	موافق	91	46,7	46,7	52,3
	موافق بشدة	93	47,7	47,7	100,0
	Total	195	100,0	100,0	

الحصول على معلومات تمهيدية والقيام بزيارة استطلاعية للمؤسسة للتعرف على النواحي الفنية لها من أجل معرفة والاطلاع على سير العمل بها

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	,5	,5	,5
	محايد	4	2,1	2,1	2,6
	موافق	86	44,1	44,1	46,7
	موافق بشدة	104	53,3	53,3	100,0
	Total	195	100,0	100,0	

الاطلاع على نتائج وتوصيات التدقيق الداخلي و الاتصال بالمدقق الخارجي السابق وفحص تقارير السنوات السابقة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	1,0	1,0	1,0
	محايد	8	4,1	4,1	5,1
	موافق	93	47,7	47,7	52,8
	موافق بشدة	92	47,2	47,2	100,0
	Total	195	100,0	100,0	

تحديد برنامج تدقيق مرن يمكن من الحصول على أدلة مقنعة ويستجيب لأي تغيرات طارئة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	5	2,6	2,6	2,6
	موافق	91	46,7	46,7	49,2
	موافق بشدة	99	50,8	50,8	100,0
	Total	195	100,0	100,0	

فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد مدى قدرته على ضمان التنفيذ الملائم للعمليات

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	4	2,1	2,1	2,1
	محايد	11	5,6	5,6	7,7
	موافق	79	40,5	40,5	48,2
	موافق بشدة	101	51,8	51,8	100,0
	Total	195	100,0	100,0	

جمع أدلة وقرائن ملائمة وكافية تتعلق بجميع الأحداث الاقتصادية للمؤسسة وتنوع مصادرها

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	6	3,1	3,1	3,1
	محايد	13	6,7	6,7	9,7
	موافق	117	60,0	60,0	69,7
	موافق بشدة	59	30,3	30,3	100,0
	Total	195	100,0	100,0	

توثيق عملية التدقيق وإعداد أوراق العمل تعتبر دليل على مدى إتباع العناية المهنية أثناء عمليات الفحص

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	6	3,1	3,1	3,1
	محايد	13	6,7	6,7	9,7
	موافق	118	60,5	60,5	70,3
	موافق بشدة	58	29,7	29,7	100,0
	Total	195	100,0	100,0	

التأكد من سلامة تبني المبادئ المحاسبية و صحة الثبات في تطبيقها

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	4	2,1	2,1	2,1
	محايد	25	12,8	12,8	14,9
	موافق	100	51,3	51,3	66,2
	موافق بشدة	66	33,8	33,8	100,0
	Total	195	100,0	100,0	

10. اكتشاف الأخطاء والتحريفات في السجلات والدفاتر عبر التحقق من التسجيل المحاسبي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	1,0	1,0	1,0
	محايد	6	3,1	3,1	4,1
	موافق	106	54,4	54,4	58,5
	موافق بشدة	81	41,5	41,5	100,0
	Total	195	100,0	100,0	

إبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق بدقة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	5	2,6	2,6	2,6
	غير موافق	17	8,7	8,7	11,3
	محايد	34	17,4	17,4	28,7
	موافق	88	45,1	45,1	73,8
	موافق بشدة	51	26,2	26,2	100,0
	Total	195	100,0	100,0	

توضيح المخالفات والتحريفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	,5	,5	,5
	غير موافق	4	2,1	2,1	2,6
	محايد	17	8,7	8,7	11,3
	موافق	112	57,4	57,4	68,7

موافق بشدة	61	31,3	31,3	100,0
Total	195	100,0	100,0	

الالتزام بمعايير إعداد تقارير و إبداء الرأي و الإفصاح بشكل كامل عن جميع المعلومات المالية

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	1	,5	,5	,5
غير موافق	3	1,5	1,5	2,1
محايد	21	10,8	10,8	12,8
موافق	114	58,5	58,5	71,3
موافق بشدة	56	28,7	28,7	100,0
Total	195	100,0	100,0	

الالتزام بالوقت اللازم والمناسب لإنجاز مهمته وتقديم تقريره في الوقت والمدة المحددة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق	1	,5	,5	,5
محايد	7	3,6	3,6	4,1
موافق	108	55,4	55,4	59,5
موافق بشدة	79	40,5	40,5	100,0
Total	195	100,0	100,0	

عدم التحيز، والتجرد من كل الضغوطات عند اعداد التقرير عن كل الأخطاء والتجاوزات

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide محايد	5	2,6	2,6	2,6
موافق	112	57,4	57,4	60,0
موافق بشدة	78	40,0	40,0	100,0
Total	195	100,0	100,0	

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
1.التأكد من صحة تعيين المدقق وفريق عمله من أجل ممارسة مهامه وفقا للصيغ القانونية المطلوبة مما يدعم رأيه الذي سيتخذه بنهاية مهامه	195	4,4462	,54765
2.التأكد من نطاق عملية التدقيق في رسالة المهمة لممارسة حق الاطلاع وطلب الإيضاحات	195	4,4103	,63074
3.الحصول على معلومات تمهيدية والقيام بزيارة استطلاعية للمؤسسة للتعرف على النواحي الفنية لها من أجل معرفة والإطلاع على سير العمل بها	195	4,5026	,56872

4. الاطلاع على نتائج وتوصيات التدقيق الداخلي و الاتصال بالمدقق الخارجي السابق وفحص تقارير السنوات السابقة	195	4,4103	,62251
5. تحديد برنامج تدقيق مرن يمكن من الحصول على أدلة مقنعة ويستجيب لأي تغيرات طارئة	195	4,4821	,55001
6. فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد مدى قدرته على ضمان التنفيذ الملائم للمعاملات	195	4,4205	,69430
7. جمع أدلة وقرائن ملائمة وكافية تتعلق بجميع الأحداث الاقتصادية للمؤسسة وتنوع مصادرها	195	4,1744	,68139
8. توثيق عملية التدقيق وإعداد أوراق العمل تعتبر دليل على مدى إتباع العناية المهنية أثناء عمليات الفحص	195	4,1692	,67890
9. التأكد من سلامة تبني المبادئ المحاسبية و صحة الثبات في تطبيقها	195	4,1487	,79524
10. اكتشاف الأخطاء والتحريفات في السجلات والدفاتر عبر التحقق من التسجيل المحاسبي	195	4,3641	,59702
11. إبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق بدقة	195	3,8359	,99677
12. توضيح المخالفات والتحريفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية	195	4,1692	,70862
13. الالتزام بمعايير إعداد تقارير و إبداء الرأي و الإفصاح بشكل كامل عن جميع المعلومات المالية	195	4,1333	,69806
15. الالتزام بالوقت اللازم والمناسب لإنجاز مهمته وتقديم تقريره في الوقت والمدة المحددة	195	4,3590	,57827
14. عدم التحيز، والتجرد من كل الضغوطات عند إعداد التقرير عن كل الأخطاء والتجاوزات	195	4,3744	,53569
N valide (liste)	195		

اختبار التوزيع الطبيعي

Test Kolmogorov-Smirnov pour un échantillon

		محور1	محور2	محور3	محور4
N		195	195	195	195
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	4,4044	4,2605	3,7923	4,3091
	Ecart type	,39663	,39494	,58009	,34172
Différences les plus extrêmes	Absolue	,122	,098	,149	,154
	Positif	,122	,098	,055	,084
	Négatif	-,088	-,053	-,149	-,154
Statistiques de test		,122	,098	,149	,154
Sig. asymptotique (bilatérale)		,000 ^c	,000 ^c	,000 ^c	,000 ^c

a. La distribution du test est Normale.

b. Calculée à partir des données.

c. Correction de signification de Lilliefors.

اختبار الفرصيات

Récapitulatif du test d'hypothèse

	Hypothèse nulle	Test	Sig.	Décision
1	La médiane de محور1 est égale à 3,00.	Test de classement de Wilcoxon pour échantillon unique	,000	Rejeter les hypothèses nulles.

Les significations asymptotiques sont affichées. Le niveau de signification est de ,050.

Récapitulatif du test Classement de Wilcoxon pour échantillon unique

N total	195
Statistiques de test	19110,000
Erreur standard	788,550
Statistiques de test standardisées	12,117
Sig. asymptotique (test bilatéral)	,000

Récapitulatif du test d'hypothèse

	Hypothèse nulle	Test	Sig.	Décision
1	La médiane de محور1 est égale à 3,00.	Test de classement de Wilcoxon pour échantillon unique	,000	Rejeter les hypothèses nulles.

Les significations asymptotiques sont affichées. Le niveau de signification est de ,050.

Récapitulatif du test Classement de Wilcoxon pour échantillon unique

N total	195
Statistiques de test	19110,000
Erreur standard	788,710
Statistiques de test standardisées	12,115
Sig. asymptotique (test bilatéral)	,000

Récapitulatif du test d'hypothèse

	Hypothèse nulle	Test	Sig.	Décision
1	La médiane de محور1 est égale à 3,00.	Test de classement de Wilcoxon pour échantillon unique	,000	Rejeter les hypothèses nulles.

Les significations asymptotiques sont affichées. Le niveau de signification est de ,050.

Récapitulatif du test Classement de Wilcoxon pour échantillon unique

N total	195
Statistiques de test	17550,500
Erreur standard	764,513
Statistiques de test standardisées	10,964

اختبار الفرضيات باستعمال الانحدار الخطي

Régression

Variables introduites/éliminées^a

Modèle	Variabes introduites	Variabes éliminées	Méthode
1	محور1 ^b	.	Introduire

a. Variable dépendante : محور4

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,761 ^a	,579	,577	,22234

a. Prédicteurs : (Constante), محور1

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	13,113	1	13,113	265,246	,000 ^b
	de Student	9,541	193	,049		
	Total	22,654	194			

a. Variable dépendante : محور4

b. Prédicteurs : (Constante), محور1

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,422	,178		7,990	,000
	محور1	,655	,040	,761	16,286	,000

a. Variable dépendante : محور4

Variables introduites/éliminées^a

Modèle	Variabes introduites	Variabes éliminées	Méthode
1	محور2 ^b	.	Introduire

a. Variable dépendante : محور4

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,863 ^a	,745	,744	,17303

a. Prédicteurs : (Constante), محور2

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	16,876	1	16,876	563,672	,000 ^b
	de Student	5,778	193	,030		
	Total	22,654	194			

a. Variable dépendante : محور4

b. Prédicteurs : (Constante), محور2

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,127	,135		8,376	,000
	محور2	,747	,031	,863	23,742	,000

a. Variable dépendante : محور4

Variables introduites/éliminées^a

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	محور3 ^b		Introduire

a. Variable dépendante : محور4

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,380 ^a	,144	,140	,31695

a. Prédicteurs : (Constante), محور3

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	3,265	1	3,265	32,503	,000 ^b
	de Student	19,389	193	,100		
	Total	22,654	194			

a. Variable dépendante : محور4

b. Prédicteurs : (Constante), محور3

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	3,461	,150		22,998	,000

محور3	,224	,039	,380	5,701	,000
-------	------	------	------	-------	------

a. Variable dépendante : محور4

اختبار الفروق

Test de Mann-Whitney

	Rangs			
	الجنس	N	Rang moyen :	Somme des rangs
محور1	ذكر	157	90,33	14182,00
	أنثى	38	129,68	4928,00
	Total	195		
محور2	ذكر	157	96,87	15208,50
	أنثى	38	102,67	3901,50
	Total	195		
محور3	ذكر	157	96,85	15206,00
	أنثى	38	102,74	3904,00
	Total	195		
محور4	ذكر	157	93,75	14718,50
	أنثى	38	115,57	4391,50
	Total	195		
الكلية_الدرجة	ذكر	157	93,53	14683,50
	أنثى	38	116,49	4426,50
	Total	195		

Tests statistiques^a

	محور1	محور2	محور3	محور4	الكلية_الدرجة
U de Mann-Whitney	1779,000	2805,500	2803,000	2315,500	2280,500
W de Wilcoxon	14182,000	15208,500	15206,000	14718,500	14683,500
Z	-3,868	-,570	-,578	-2,146	-2,252
Sig. asymptotique (bilatérale)	,000	,569	,563	,032	,024

a. Variable de regroupement : الجنس

	Rangs			
	المهنة	N	Rang moyen :	Somme des rangs
محور1	محاسبي خبير	46	86,37	3973,00
	حسابات محافظ	149	101,59	15137,00
	Total	195		
محور2	محاسبي خبير	46	97,48	4484,00
	حسابات محافظ	149	98,16	14626,00
	Total	195		
محور3	محاسبي خبير	46	104,74	4818,00

	حسابات محافظ	149	95,92	14292,00
	Total	195		
محور4	محاسبي خبير	46	92,46	4253,00
	حسابات محافظ	149	99,71	14857,00
	Total	195		
الكلية_الدرجة	محاسبي خبير	46	95,72	4403,00
	حسابات محافظ	149	98,70	14707,00
	Total	195		

Tests statistiques^a

	محور1	محور2	محور3	محور4	الكلية_الدرجة
U de Mann-Whitney	2892,000	3403,000	3117,000	3172,000	3322,000
W de Wilcoxon	3973,000	4484,000	14292,000	4253,000	4403,000
Z	-1,603	-,072	-,929	-,765	-,314
Sig. asymptotique (bilatérale)	,109	,943	,353	,444	,754

a. Variable de regroupement : المهنة

Test de Kruskal-Wallis

Rangs

	المهنية الخيرة	N	Rang moyen :
محور1	سنوات 5 من أقل	51	110,87
	سنة 15 إلى سنوات 05 من	96	99,00
	سنة 16 من أكثر	48	82,32
	Total	195	
محور2	سنوات 5 من أقل	51	108,19
	سنة 15 إلى سنوات 05 من	96	98,75
	سنة 16 من أكثر	48	85,68
	Total	195	
محور3	سنوات 5 من أقل	51	83,84
	سنة 15 إلى سنوات 05 من	96	113,74
	سنة 16 من أكثر	48	81,55
	Total	195	
محور4	سنوات 5 من أقل	51	111,07
	سنة 15 إلى سنوات 05 من	96	96,68
	سنة 16 من أكثر	48	86,75
	Total	195	
الكلية_الدرجة	سنوات 5 من أقل	51	104,60
	سنة 15 إلى سنوات 05 من	96	102,46
	سنة 16 من أكثر	48	82,06
	Total	195	

Tests statistiques^{a,b}

محور1	محور2	محور3	محور4	الكلية_الدرجة
-------	-------	-------	-------	---------------

H de Kruskal-Wallis	6,423	3,983	14,823	4,729	5,131
ddl	2	2	2	2	2
Sig. asymptotique	,040	,137	,001	,094	,077

a. Test de Kruskal Wallis

b. Variable de regroupement : المهنية الخبرة :

Rangs

	الجزائرية التدقيق معايير على الإطلاع	N	Rang moyen :
محور1	ممتاز	63	100,18
	جيد	79	93,21
	متوسط	53	102,55
	Total	195	
محور2	ممتاز	63	102,43
	جيد	79	89,79
	متوسط	53	104,97
	Total	195	
محور3	ممتاز	63	101,76
	جيد	79	95,20
	متوسط	53	97,70
	Total	195	
محور4	ممتاز	63	97,06
	جيد	79	95,28
	متوسط	53	103,17
	Total	195	
الكلية_الدرجة	ممتاز	63	101,45
	جيد	79	92,16
	متوسط	53	102,60
	Total	195	

Tests statistiques^{a,b}

	محور1	محور2	محور3	محور4	الكلية_الدرجة
H de Kruskal-Wallis	1,013	2,879	,478	,651	1,436
ddl	2	2	2	2	2
Sig. asymptotique	,603	,237	,788	,722	,488

a. Test de Kruskal Wallis

b. Variable de regroupement : الجزائرية التدقيق معايير على الإطلاع :